Signature Not Verified
Digitally signed by Theodoros Moumoris
Date: 2012.10.23 13:56:06 EET
Reason: Signed PDF (embedded)
Location: Athens, Ethniko Typografio

ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ

ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ

ΤΕΥΧΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ **Αρ. Φύλλου 2848**

23 Οκτωβρίου 2012

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ

Αριθμ. 41658/722

Έγκριση και ισχύς των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων σε μετάφραση στην ελληνική γλώσσα.

Ο ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Έχοντας υπόψη τις διατάξεις:

1. Του άρθρου 90 του Κώδικα Νομοθεσίας για την Κυβέρνηση και τα Κυβερνητικά Όργανα, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του Π.Δ. 63/2005 «Κωδικοποίηση της Νομοθεσίας για την Κυβέρνηση και τα Κυβερνητικά Όργανα» (ΦΕΚ 98Α΄).

2. α) Του Π.Δ. 178/2000 «Οργανισμός του Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας» (Φ.Ε.Κ. 165 Α΄) όπως τροποποιήθηκε με το Π.Δ. 65/2001 (ΦΕΚ 56 Α΄) και ισχύει.

β) Του Π.Δ. 81/2002 «Συγχώνευση των Υπουργείων Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών στο Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών» (ΦΕΚ 57 Α΄).

γ) Του Π.Δ. 185/2009 «Ανασύσταση του Υπουργείου Οικονομικών, συγχώνευση του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών με τα Υπουργεία Ανάπτυξης και Εμπορικής Ναυτιλίας, Αιγαίου και Νησιωτικής Πολιτικής και μετονομασία του σε Υπουργείο Οικονομίας και Ανταγωνιστικότητας και Ναυαλίας» (ΦΕΚ 213 Α΄).

δ) Του Π.Δ. 189/2009 «Καθορισμός και ανακατανομή αρμοδιοτήτων των Υπουργείων» (ΦΕΚ 221 Α΄) όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις της παρ. 16 του άρθρου 55 του Ν. 4002/2011 «Τροποποίηση της συνταξιοδοτικής νομοθεσίας του Δημοσίου - Ρυθμίσεις για την ανάπτυξη και τη δημοσιονομική εξυγίανση - θέματα αρμοδιότητας Υπουργείων Οικονομικών, Πολιτισμού και Τουρισμού και Εργασίας και Κοινωνικής Ασφάλισης» (ΦΕΚ 180 Α΄).

3. Της υπ' αριθμ. 1001939ΕΞ απόφασης του Υπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ τ.Β΄/77/29-01-10) «Μεταβίβαση Αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότησης υπογραφής με εντολή Υπουργού στο Γενικό Γραμματέα του Υπουργείου Οικονομικών».

4. Της υπ' αριθμ. Δ1Α1104940 ΕΞ2012/16.07.2012 απόφασης του Πρωθυπουργού και του Υπουργού Οικονομικών, που εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του Π.Δ. 63/2005 (ΦΕΚ 98 Α΄) και με την οποία διορίζεται από 12.7.2012 ο Γεώργιος Μέργος στη θέση του Γενικού Γραμματέα του Υπουργείου Οικονομικών.

5. Τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και παρ. 15 και 24 παρ. 1 και 3 του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ Α΄ 174/2008) «Εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 2006/43/ΕΚ περί υποχρεωτικών ελέγχων των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, για τροποποίηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου και για την κατάργηση της Οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου και άλλες διατάξεις».

6. Τη διάταξη του άρθρου 9 του ν. 3148/2003 (ΦΕΚ Α΄ 136/2003) «Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, αντικατάσταση και συμπλήρωση των διατάξεων για τα Ιδρύματα ηλεκτρονικού χρήματος και άλλες διατάξεις», όπως αυτός ισχύει.

7. Τις διατάξεις της Οδηγίας 2006/43/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 2006 «για τους υποχρεωτικούς ελέγχους των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, για τροποποίηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου και για την κατάργηση της Οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου (ΕΕ L157/87/9.6.2006).

8. Την ανάγκη διασφάλισης της ενότητας της ορολογίας, προώθησης της ασφάλειας του δικαίου και εναρμόνισης με το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

9. Τα ισχύοντα αποσαφηνισμένα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, τα οποία έχουν εκδοθεί από το Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB) της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants - IFAC) στην αγγλική γλώσσα, τα οποία ισχύουν ήδη από τις 15.12.2009.

10. Τα έγγραφα της Γενικής Διεύθυνσης Μετάφρασης (Directorate General for Translation) της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, με τα οποία εγκρίθηκε η μετάφραση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων.

11. Την υπ' αριθμ. 0006/10 Ανακοίνωση της Ε.Λ.Τ.Ε. σχετικά με την επίσημη μετάφραση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων.

12. Το γεγονός ότι, σύμφωνα με το άρθρο 24 παρ. 1 του ν. 3693/2008, οι υποχρεωτικοί έλεγχοι, ανάλογα με τη φύση τους, διενεργούνται ήδη από τη θέση σε ισχύ του ν. 3693/2008 σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα.

13. Το υπ' αριθμ. 52/16-09-2011 πρακτικό του Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε.

14. Από τις διατάξεις της παρούσας δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του Προϋπολογισμού, αποφασίζουμε:

1. Εγκρίνεται η εκπονηθείσα μετάφραση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων, η εφαρμογή των οποίων επιβάλλεται, σύμφωνα με το άρθρο 24 παρ. 1 του ν. 3693/2008, ήδη από τη θέση σε ισχύ του νόμου αυτού. Το μεταφρασμένο στην ελληνική γλώσσα κείμενο των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων επισυνάπτεται ως παράρτημα στην παρούσα απόφαση και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της.

2. Οι νόμιμοι ελεγκτές και οι ελεγκτικές εταιρίες ενθαρρύνονται να λαμβάνουν υπόψη τους κατά την εφαρμογή των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων και το πρωτότυπο κείμενο αυτών, το οποίο έχει συνταχθεί στην αγγλική γλώσσα.

Η απόφαση αυτή τίθεται σε ισχύ από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΙΚΛΙΔΩΝ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΓΛΩΣΣΑΡΙΟ ΟΡΩΝ

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΔΙΚΛΙΔΩΝ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ (ΔΠΔΠ) 1, ΔΙΚΛΙΔΕΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΓΙΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΔΙΕΝΕΡΓΟΥΝ ΕΛΕΓΧΟΥΣ ΚΑΙ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΕΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ, ΚΑΘΩΣ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΑΝΑΘΕΣΕΙΣ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

ΔΠΕ 200, ΓΕΝΙΚΟΙ ΣΤΟΧΟΙ ΤΟΥ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΚΑΙ Η ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΔΠΕ 210, ΣΥΜΦΩΝΙΑ ΕΠΙ ΤΩΝ ΟΡΩΝ ΑΝΑΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΔΠΕ 220, ΔΙΚΛΙΔΕΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

ΔΠΕ 230, ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΔΠΕ 240, ΕΥΘΥΝΕΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΑΠΑΤΗ ΣΕ ΕΝΑΝ ΕΛΕΓΧΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

ΔΠΕ 250, ΕΞΕΤΑΣΗ ΝΟΜΩΝ ΚΑΙ ΚΑΝΟΝΙΣΜΩΝ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

ΔΠΕ 260, ΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑ ΜΕ ΤΟΥΣ ΥΠΕΥΘΥΝΟΥΣ ΓΙΑ ΤΗ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ

ΔΠΕ 265, ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ ΕΛΛΕΙΨΕΩΝ ΣΕ ΕΣΩΤΕΡΙΚΕΣ ΔΙΚΛΙΔΕΣ ΣΤΟΥΣ ΥΠΕΥΘΥΝΟΥΣ ΓΙΑ ΤΗ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ ΚΑΙ ΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

ΔΠΕ 300, ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΕΝΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

ΔΠΕ 315, ΕΝΤΟΠΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΚΙΝΔΥΝΩΝ ΟΥΣΙΩΔΟΥΣ ΣΦΑΛΜΑΤΟΣ ΜΕΣΩ ΚΑΤΑΝΟΗΣΗΣ ΤΗΣ ΟΝΤΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΤΟΥ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΟΣ ΤΗΣ

ΔΠΕ 320, ΟΥΣΙΩΔΕΣ ΜΕΓΕΘΟΣ ΣΤΟ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟ ΚΑΙ ΣΤΗΝ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΕΝΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΔΠΕ 330, ΟΙ ΑΝΤΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΣΤΟΥΣ ΕΚΤΙΜΩΜΕΝΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ

ΔΠΕ 402, ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΟΝΤΟΤΗΤΑ ΠΟΥ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΕΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

ΔΠΕ 450, ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΣΦΑΛΜΑΤΩΝ ΠΟΥ ΕΝΤΟΠΙΖΟΝΤΑΙ ΚΑΤΑ ΤΗ ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΔΠΕ 500, ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΤΕΚΜΗΡΙΑ

ΔΠΕ 501, ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΤΕΚΜΗΡΙΑ – ΕΙΔΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΓΙΑ ΕΠΙΛΕΓΜΕΝΑ ΚΟΝΔΥΛΙΑ

ΔΠΕ 505, ΕΞΩΤΕΡΙΚΕΣ ΕΠΙΒΕΒΑΙΩΣΕΙΣ

ΔΠΕ 510, ΑΡΧΙΚΕΣ ΑΝΑΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΥΠΟΛΟΙΠΑ ΕΝΑΡΞΗΣ

ΔΠΕ 520, ΑΝΑΛΥΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ

ΔΠΕ 530, ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΔΕΙΓΜΑΤΟΛΗΨΙΑ

ΔΠΕ 540, ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ, ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΩΝ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ, ΚΑΙ ΣΧΕΤΙΚΩΝ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ

ΔΠΕ 550, ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΑ ΜΕΡΗ

ΔΠΕ 560, ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΑ ΓΕΓΟΝΟΤΑ

ΔΠΕ 570, ΣΥΝΕΧΙΣΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ

ΔΠΕ 580, ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΔΙΑΒΕΒΑΙΩΣΕΙΣ

ΔΠΕ 600, ΕΙΔΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ – ΕΛΕΓΧΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΟΜΙΛΟΥ (ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΗΣ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΣΥΣΤΑΤΙΚΟΥ)

ΔΠΕ 610, ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΤΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ

ΔΠΕ 620, ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΤΟΥ ΕΙΔΗΜΟΝΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

ΔΠΕ 700, ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΓΝΩΜΗΣ ΚΑΙ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

ΔΠΕ 705, ΔΙΑΦΟΡΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΝΩΜΗΣ ΣΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ ΤΟΥ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

ΔΠΕ 706, ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ ΕΜΦΑΣΗΣ ΘΕΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ ΑΛΛΟΥ ΘΕΜΑΤΟΣ ΣΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ ΤΟΥ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

ΔΠΕ 710, ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ – ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΟΙ ΑΡΙΘΜΟΙ ΚΑΙ ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

ΔΠΕ 720, ΟΙ ΕΥΘΥΝΕΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΑΛΛΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΣΕ ΕΓΓΡΑΦΑ ΠΟΥ ΠΕΡΙΕΧΟΥΝ ΕΛΕΓΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

ΔΠΕ 800, ΕΙΔΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ – ΕΛΕΓΧΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΠΟΥ ΚΑΤΑΡΤΙΖΟΝΤΑΙ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΠΛΑΙΣΙΑ ΕΙΔΙΚΟΥ ΣΚΟΠΟΥ

ΔΠΕ 805, ΕΙΔΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ – ΕΛΕΓΧΟΙ ΕΠΙΜΕΡΟΥΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΚΑΙ ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ, ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ Ή ΚΟΝΔΥΛΙΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ

ΔΠΕ 810, ΑΝΑΘΕΣΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΠΕΡΙΛΗΠΤΙΚΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

ΓΛΩΣΣΑΡΙΟ ΟΡΩΝ[1]

Δικλίδες πρόσβασης (Access controls) - Διαδικασίες σχεδιασμένες να περιορίζουν την πρόσβαση με άμεση σύνδεση σε τερματικές συσκευές, προγράμματα και δεδομένα. Οι δικλίδες πρόσβασης περιλαμβάνουν «πιστοποίηση του χρήστη» και «έγκριση του χρήστη». Η «πιστοποίηση χρήστη» τυπικά προσπαθεί να αναγνωρίσει ένα χρήστη μέσω μοναδικών εξακριβώσεων εισόδου, κωδικών πρόσβασης, καρτών πρόσβασης ή βιομετρικών δεδομένων. Η «έγκριση χρήστη» περιλαμβάνει κανόνες πρόσβασης για τον προσδιορισμό των πόρων ηλεκτρονικών υπολογιστών στους οποίους ο κάθε χρήστης μπορεί να έχει πρόσβαση. Ειδικότερα, τέτοιες διαδικασίες σχεδιάζονται για την αποτροπή ή τον εντοπισμό:

(α) Μη εγκεκριμένης πρόσβασης με άμεση σύνδεση σε τερματικούς σταθμούς, προγράμματα και δεδομένα,

(β) Της εισαγωγής μη εγκεκριμένων συναλλαγών,

(γ) Μη εγκεκριμένων αλλαγών σε φακέλους δεδομένων,

(δ) Της χρήσης προγραμμάτων ηλεκτρονικών υπολογιστών από μη εξουσιοδοτημένο προσωπικό, και

(ε) Της χρήσης προγραμμάτων ηλεκτρονικών υπολογιστών που δεν έχουν εγκριθεί.

* Λογιστική εκτίμηση (Accounting estimate) - Ένα κατά προσέγγιση χρηματικό ποσό εν απουσία ενός ακριβούς μέσου επιμέτρησης. Αυτός όρος χρησιμοποιείται για ένα ποσό μετρούμενο στην εύλογη αξία όταν υπάρχει αβεβαιότητα στη μέτρηση καθώς και για άλλα ποσά που απαιτούν εκτίμηση. Όπου το ΔΠΕ 540[2] πραγματεύεται μόνο λογιστικές εκτιμήσεις που περιλαμβάνουν μέτρηση σε εύλογη αξία, ο όρος «λογιστικές εκτιμήσεις εύλογης αξίας» χρησιμοποιείται.

* Λογιστικά αρχεία (Accounting records) - Τα αρχεία των αρχικών εγγραφών και βοηθητικά αρχεία, όπως διασταυρώσεις και αρχεία ηλεκτρονικής μεταφοράς κεφαλαίων, τιμολόγια, συμβάσεις, το γενικό και τα αναλυτικά καθολικά, τις ημερολογιακές εγγραφές και άλλες προσαρμογές στις οικονομικές καταστάσεις που δεν εμφανίζονται στις επίσημες ημερολογιακές εγγραφές καθώς και αρχεία όπως φύλλα εργασίας και πίνακες που στηρίζουν την κατανομή κόστους, υπολογισμούς, συμφωνίες και γνωστοποιήσεις.

Ανάθεση προσυμφωνημένων διαδικασιών / Ανάθεση εργασίας προσυμφωνημένων διαδικασιών (Agreed-upon procedures engagement) - Μια ανάθεση στην οποία σε έναν ελεγκτή ανατίθεται να εκτελέσει εκείνες τις διαδικασίες ελεγκτικής φύσης τις οποίες ο ελεγκτής, η οντότητα και κάθε εμπλεκόμενο τρίτο μέρος έχουν συμφωνήσει καθώς και να εκδώσει έκθεση επί των πραγματικών ευρημάτων. Οι παραλήπτες της έκθεσης εξάγουν τα δικά τους συμπεράσματα από την έκθεση του ελεγκτή. Η έκθεση περιορίζεται για χρήση από εκείνα τα μέρη τα οποία έχουν συμφωνήσει για τις διαδικασίες που θα διενεργηθούν, αφού άλλοι, μη ενήμεροι σχετικά με τους λόγους της διενέργειας των διαδικασιών, μπορεί να παρερμηνεύσουν τα αποτελέσματα.

* Αναλυτικές διαδικασίες (Analytical procedures) - Η αξιολόγηση χρηματοοικονομικών πληροφοριών μέσω της μελέτης αληθοφανών σχέσεων μεταξύ χρηματοοικονομικών αλλά και μη χρηματοοικονομικών δεδομένων. Οι αναλυτικές διαδικασίες περιλαμβάνουν επίσης τη διερεύνηση που είναι απαραίτητη για εντοπισμένες διακυμάνσεις ή σχέσεις που δεν είναι συνεπείς με άλλες σχετικές πληροφορίες ή διαφέρουν από προβλεφθείσες αξίες κατά ένα σημαντικό ποσό.

Ετήσια αναφορά / ετήσια έκθεση (annual report) - Ένα έγγραφο που εκδίδεται από μια οντότητα, κατά κανόνα σε ετήσια βάση, το οποίο περιλαμβάνει τις ετήσιες οικονομικές της καταστάσεις μαζί με την έκθεση του ελεγκτή επί αυτών.

* Ανωμαλία (anomaly) - Ένα σφάλμα ή παρέκκλιση που καθαρά δεν είναι αντιπροσωπευτικό σφαλμάτων ή παρεκκλίσεων σε ένα πληθυσμό.

* Εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς (Applicable financial reporting framework) - Το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που υιοθετήθηκε από τη διοίκηση και, όπου συντρέχει περίπτωση, από εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων το οποίο είναι αποδεκτό, δεδομένης της φύσης της οντότητας και του στόχου των οικονομικών καταστάσεων, ή το οποίο απαιτείται από νόμο ή κανονισμό.

Ο όρος «πλαίσιο εύλογης παρουσίασης» χρησιμοποιείται για αναφορά σε ένα πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που απαιτεί συμμόρφωση με τις απαιτήσεις του πλαισίου και:

α) Αναγνωρίζει ρητά ή έμμεσα ότι για την επίτευξη της εύλογης παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων, μπορεί να είναι αναγκαία για τη διοίκηση η παροχή γνωστοποιήσεων πέραν εκείνων που ειδικά απαιτούνται από το πλαίσιο, ή

β) Αναγνωρίζει ρητά ότι μπορεί να είναι αναγκαίο για τη διοίκηση να αποκλίνει από μια απαίτηση του πλαισίου για να επιτύχει την εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Τέτοιες αποκλίσεις αναμένεται να είναι αναγκαίες μόνο σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις.

Ο όρος «πλαίσιο συμμόρφωσης» (compliance framework) χρησιμοποιείται για να δηλώσει ένα πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που απαιτεί συμμόρφωση με τις απαιτήσεις του πλαισίου αλλά δεν περιλαμβάνει τις αναγνωρίσεις (α) και (β) ανωτέρω.

Δικλίδες εφαρμογής στην πληροφοριακή τεχνολογία (Application controls in information technology) - Χειροκίνητες ή αυτοματοποιημένες διαδικασίες που τυπικά λειτουργούν σε επίπεδο επιχειρηματικών δράσεων. Οι

* Υποδηλώνει ένα όρο που ορίζεται στα ΔΠΕ.

† Υποδηλώνει ένα όρο που ορίζεται στο Δ.Π.Δ.Π.

[1] Στην περίπτωση αναθέσεων του δημοσίου τομέα, οι όροι σε αυτό το γλωσσάριο πρέπει να νοείται ότι αναφέρονται στις αντίστοιχες έννοιες του δημοσίου τομέα.

Όπου λογιστικοί όροι δεν ορίζονται στα κείμενα θέσεων του Συμβουλίου Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων και Προτύπων Διασφάλισης, αναφορά πρέπει να γίνεται στο Γλωσσάριο Όρων που δημοσιεύθηκε από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

[2] ΔΠΕ 540, «Ελεγχος Λογιστικών Εκτιμήσεων, Συμπεριλαμβανομένων Λογιστικών Εκτιμήσεων Εύλογης Αξίας, και Συναφείς Γνωστοποιήσεις.»

δικλίδες εφαρμογής μπορεί να είναι προληπτικής ή κατασταλτικής φύσης και σχεδιάζονται για να διασφαλίσουν την ακεραιότητα των λογιστικών αρχείων. Συνεπώς, οι δικλίδες εφαρμογής σχετίζονται με διαδικασίες χρησιμοποιούμενες για την έναρξη, καταχώρηση, επεξεργασία και αναφορά συναλλαγών ή άλλων χρηματοοικονομικών δεδομένων.

* Εφαρμοζόμενα κριτήρια (στο πλαίσιο του ΔΠΕ 810[3]) (Applied criteria (in the context of ISA 810)) - Τα κριτήρια που εφαρμόζονται από τη διοίκηση κατά την κατάρτιση των συνοπτικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

* Καταλληλότητα (ελεγκτικών τεκμηρίων) (Appropriateness (of audit evidence)) - Το μέτρο της ποιότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων. Δηλαδή, της σχετικότητάς τους και της αξιοπιστίας τους στην παροχή υποστήριξης για τα συμπεράσματα επί των οποίων βασίζεται η γνώμη του ελεγκτή.

* Συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση (arm's length transaction) - Μια συναλλαγή που διενεργείται με τέτοιους όρους και συνθήκες, ως μεταξύ ενός πρόθυμου αγοραστή και ενός πρόθυμου πωλητή, οι οποίοι δεν έχουν σχέσεις και ενεργούν ανεξάρτητα ο ένας από τον άλλον και επιδιώκουν ο καθένας το μέγιστο συμφέρον του.

* Ισχυρισμοί (Assertions) - Διαβεβαιώσεις της διοίκησης, ρητές ή κατ' άλλο τρόπο, οι οποίες ενσωματώνονται στις οικονομικές καταστάσεις, που χρησιμοποιούνται από τον ελεγκτή για να εξετάσει τους διαφορετικούς τύπους ενδεχόμενων σφαλμάτων που μπορεί να συμβαίνουν.

Εκτιμώ (Assess) - Αναλύω εντοπισμένους κινδύνους με σκοπό να εξάγω συμπέρασμα για τη σοβαρότητά τους. Κατά παραδοχή, ο όρος «εκτιμώ» χρησιμοποιείται μόνο σε σχέση με τους κινδύνους (βλέπε επίσης Αξιολογώ - Evaluate)

Σύνδεση (Association) - (Βλέπε Σύνδεση ελεγκτή με χρηματοοικονομική πληροφορία (Auditor association with financial information))

*□ Διασφάλιση (Assurance) - (βλέπε Εύλογη διασφάλιση (Reasonable assurance))

Ανάθεση διασφάλισης / Ανάθεση εργασίας διασφάλισης (Assurance engagement) - Μια ανάθεση στην οποία ο επαγγελματίας εκφράζει ένα συμπέρασμα, σχεδιασμένο να ενισχύσει το βαθμό εμπιστοσύνης των χρηστών στους οποίους απευθύνεται εκτός του υπεύθυνου μέρους, σχετικά με το αποτέλεσμα της αξιολόγησης ή επιμέτρησης ενός υποκείμενου θέματος με βάση κριτήρια. Το αποτέλεσμα της αξιολόγησης ή επιμέτρησης ενός υποκείμενου θέματος είναι η πληροφορίες που προκύπτουν από την εφαρμογή των κριτηρίων (βλέπε επίσης Πληροφορίες επί του υποκειμένου θέματος - Subject matter information). Σύμφωνα με το «Διεθνές Πλαίσιο για Αναθέσεις Διασφάλισης» υπάρχουν δύο τύποι αναθέσεων διασφάλισης που ένας επαγγελματίας επιτρέπεται να εκτελεί: αναθέσεις εύλογης διασφάλισης και αναθέσεις περιορισμένης διασφάλισης.

Ανάθεση εύλογης διασφάλισης / Ανάθεση εργασίας εύλογης διασφάλισης (Reasonable assurance engagement) - Ο σκοπός μιας ανάθεσης εύλογης διασφάλισης είναι η μείωση του κινδύνου της ανάθεσης διασφάλισης σε ένα αποδεκτά χαμηλό επίπεδο στις περιστάσεις της ανάθεσης[4], ως βάση για μια θετικού τύπου διατύπωση του συμπεράσματος του επαγγελματία.

Ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης / Ανάθεση εργασίας περιορισμένης διασφάλισης (Limited assurance engagements) - Ο σκοπός μιας ανάθεσης περιορισμένης διασφάλισης είναι η μείωση του κινδύνου της ανάθεσης διασφάλισης σε ένα επίπεδο που είναι αποδεκτό στις περιστάσεις της ανάθεσης, όπου όμως ο κίνδυνος είναι μεγαλύτερος από μια ανάθεση εύλογης διασφάλισης, ως βάση για μια αρνητικού τύπου διατύπωση του συμπεράσματος του επαγγελματία.

Κίνδυνος ανάθεσης διασφάλισης / Κίνδυνος ανάθεσης εργασίας διασφάλισης (Assurance engagement risk) - Ο κίνδυνος ένας επαγγελματίας να εκφράσει ένα μη ενδεδειγμένο συμπέρασμα, όταν οι πληροφορίες του υποκείμενου θέματος είναι ουσιωδώς εσφαλμένες.

* Τεκμηρίωση του ελέγχου (Audit documentation) - Το αρχείο των ελεγκτικών διαδικασιών που διενεργήθηκαν, τα σχετικά ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν και τα συμπεράσματα στα οποία κατέληξε ο ελεγκτής (ο όρος «φύλλα εργασίας» χρησιμοποιείται μερικές φορές.

* Ελεγκτικά τεκμήρια (Audit evidence) - Πληροφορίες που χρησιμοποιούνται από τον ελεγκτή για να καταλήξει στα συμπεράσματα στα οποία βασίζεται η γνώμη του. Τα ελεγκτικά τεκμήρια περιλαμβάνουν τις πληροφορίες που εμπεριέχονται στα λογιστικά αρχεία που στηρίζουν τις οικονομικές καταστάσεις, όσο και άλλες πληροφορίες (Βλέπε Επάρκεια ελεγκτικών τεκμηρίων και Καταλληλότητα ελεγκτικών τεκμηρίων - Sufficiency of audit evidence and Appropriateness of audit evidence).

* Φάκελος ελέγχου (Audit file) -Ένας ή περισσότεροι φάκελοι ή άλλα μέσα αποθήκευσης, σε φυσική ή ηλεκτρονική μορφή, που περιέχουν τα αρχεία που αποτελούν την τεκμηρίωση του ελέγχου για μια συγκεκριμένη ανάθεση.

*□ Ελεγκτική επιχείρηση (audit firm) - (βλέπε Λογιστική επιχείρηση (Firm))

* Γνώμη ελέγχου (Audit opinion) - (βλέπε Τροποποιημένη γνώμη και Μη Τροποποιημένη Γνώμη (Modified opinion and Unmodified opinion))

* Ελεγκτικός κίνδυνος (Audit risk) - Ο κίνδυνος ο ελεγκτής να εκφράσει μη ενδεδειγμένη γνώμη ελέγχου, όταν οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες. Ο ελεγκτικός κίνδυνος είναι συνάρτηση του κινδύνου ουσιώδους σφάλματος και του κινδύνου εντοπισμού.

* Ελεγκτική δειγματοληψία (Audit sampling) - Η εφαρμογή ελεγκτικών διαδικασιών σε λιγότερο από το 100% των

[3] ΔΠΕ 810, «Αναθέσεις για Έκθεση επί Συνοπτικών Οικονομικών Καταστάσεων».

[4] Οι περιστάσεις της ανάθεσης περιλαμβάνουν τους όρους της ανάθεσης, και είτε πρόκειται για ανάθεση εύλογης διασφάλισης ή για ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης, περιλαμβάνουν τα χαρακτηριστικά του υποκείμενου θέματος, τα προς χρήση κριτήρια, τις ανάγκες των χρηστών στους οποίους απευθύνεται, σχετικά χαρακτηριστικά του υπεύθυνου μέρους και του περιβάλλοντός του και άλλα θέματα, όπως για παράδειγμα γεγονότα, συναλλαγές, συνθήκες και πρακτικές που μπορεί να έχουν σημαντική επίπτωση στην ανάθεση.

στοιχείων εντός ενός πληθυσμού που σχετίζεται με τον έλεγχο, έτσι ώστε όλες οι μονάδες δειγματοληψίας να έχουν μια πιθανότητα να επιλεγούν για να παράσχουν στον ελεγκτή μια εύλογη βάση από την οποία θα εξάγει συμπεράσματα για ολόκληρο τον πληθυσμό.

* Ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις (στο πλαίσιο του ΔΠΕ 810) (Audited financial statements (in the context of ISA 810)) - Οικονομικές καταστάσεις[5] ελεγμένες από τον ελεγκτή σύμφωνα με τα ΔΠΕ, και από τις οποίες προέρχονται οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις.

* Ελεγκτής (Auditor) - Ο όρος «ελεγκτής» χρησιμοποιείται για αναφορά στο πρόσωπο ή πρόσωπα που διενεργούν τον έλεγχο, συνήθως στον εταίρο ανάθεσης ή άλλα μέλη της ομάδας ανάθεσης ή, όπου έχει εφαρμογή, στη λογιστική επιχείρηση. Όταν ένα ΔΠΕ ρητά αποσκοπεί μια απαίτηση ή ευθύνη να εκπληρώνεται από τον εταίρο ανάθεσης, χρησιμοποιείται ο όρος «εταίρος ανάθεσης» παρά ο όρος «ελεγκτής». «Εταίρος ανάθεσης» και «λογιστική επιχείρηση» πρέπει να εκλαμβάνονται ως αναφορές στα ισοδύναμά τους του δημοσίου τομέα, όπου είναι σχετικό.

Σύνδεση ελεγκτή με χρηματοοικονομική πληροφορία (Auditor association with financial information) - Ένας ελεγκτής συνδέεται με χρηματοοικονομική πληροφορία όταν ο ελεγκτής επισυνάπτει μια έκθεση σε αυτές τις πληροφορίες ή συναινεί στη χρήση του ονόματος του ελεγκτή σε μια επαγγελματική σχέση.

* Ειδήμων του ελεγκτή (Auditor's expert) - Ένα άτομο ή οργανισμός που κατέχει εμπειρογνωμοσύνη σε ένα τομέα άλλο από τη λογιστική ή την ελεγκτική, του οποίου η εργασία σε αυτό τον τομέα χρησιμοποιείται από τον ελεγκτή για να συνδράμει τον ελεγκτή στην απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων. Ο ειδήμων ενός ελεγκτή μπορεί είτε να είναι εσωτερικός ειδήμων του ελεγκτή (ένας εταίρος[6] ή μέλος του προσωπικού, συμπεριλαμβανομένου προσωρινού προσωπικού, της λογιστικής επιχείρησης του ελεγκτή ή μιας λογιστικής επιχείρησης δικτύου) ή ένας εξωτερικός ειδήμων του ελεγκτή.

* Σημείο εκτίμησης ελεγκτή ή εύρος του ελεγκτή (Auditor's point estimate or auditor's range) - Το ποσό ή εύρος ποσών αντίστοιχα που προκύπτει από ελεγκτικά τεκμήρια για χρήση στην αξιολόγηση του σημείου εκτίμησης της διοίκησης.

* Εύρος του ελεγκτή (Auditor's range) - (Βλέπε Σημείο εκτίμησης ελεγκτή (Auditor's point estimate))

* Επιχειρηματικός κίνδυνος (Business risk) - Ένας κίνδυνος που προκύπτει από σοβαρές καταστάσεις, γεγονότα, περιστάσεις, ενέργειες ή αδράνεια ο οποίος μπορεί να επηρεάσει δυσμενώς την ικανότητα μιας λογιστικής επιχείρησης να επιτυγχάνει τους στόχους της και να υλοποιεί τις στρατηγικές της, ή από τη θέσπιση μη ενδεδειγμένων στόχων και στρατηγικών.

* Συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις (Comparative financial statements) - Συγκριτικές πληροφορίες όπου ποσά και άλλες γνωστοποιήσεις για την προηγούμενη περίοδο περιλαμβάνονται για σύγκριση με τις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου αλλά, αν είναι ελεγμένες, γίνεται αναφορά στη γνώμη του ελεγκτή. Το επίπεδο πληροφοριών που περιλαμβάνονται σε αυτές τις συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις είναι συγκρίσιμο με εκείνο της τρέχουσας περιόδου.

* Συγκριτική πληροφορία (Comparative information) - Τα ποσά και οι γνωστοποιήσεις που περιλαμβάνοντα στις οικονομικές καταστάσεις σε σχέση με μια ή περισσότερες προηγούμενες περιόδους σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Ανάθεσης κατάρτισης / Ανάθεση εργασίας κατάρτισης (Compilation engagement) - Μια ανάθεση στην οποία λογιστική εμπειρογνωμοσύνη, σε αντίθεση προς ελεγκτική εμπειρογνωμοσύνη, χρησιμοποιείται για τη συλλογή, ταξινόμηση και σύνοψη χρηματοοικονομικής πληροφορίας.

* Συμπληρωματικές δικλίδες της οντότητας-χρήστη (Complementary user entity controls) - Δικλίδες τις οποίες ο οργανισμός παροχής υπηρεσιών κατά το σχεδιασμό των υπηρεσιών θεωρεί ότι θα υλοποιηθούν από τις οντότητες των χρηστών και τις οποίες, εάν είναι αναγκαίο για τους σκοπούς των δικλίδων, προσδιορίζονται στην περιγραφή του συστήματός του.

* Πλαίσιο συμμόρφωσης (Compliance framework) - (βλέπε Εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και Πλαίσιο γενικού σκοπού (Applicable financial reporting framework and General purpose framework))

* Συστατικό (Component) - Μια οντότητα ή μια επιχειρηματική δραστηριότητα για την οποία η διοίκηση του ομίλου ή του συστατικού καταρτίζει χρηματοοικονομικές πληροφορίες που πρέπει να συμπεριληφθούν στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου.

* Ελεγκτής συστατικού (Component auditor) - Ένας ελεγκτής ο οποίος, με αίτημα της ομάδας ανάθεσης του ομίλου, εκτελεί εργασία επί χρηματοοικονομικής πληροφορίας που σχετίζεται με ένα συστατικό για τον έλεγχο του ομίλου.

* Διοίκηση συστατικού (Component management) - Η υπεύθυνη διοίκηση για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών του συστατικού.

* Ουσιώδες μέγεθος συστατικού (Component materiality) - Το ουσιώδες μέγεθος για ένα συστατικό που καθορίζεται από την ομάδα ανάθεσης του ομίλου.

Τεχνικές ελέγχου υποβοηθούμενες από ηλεκτρονικό υπολογιστή (Computer-assisted audit techniques) - Εφαρμογές ελεγκτικών διαδικασιών με τη χρήση ηλεκτρονικού υπολογιστή, ως ενός ελεγκτικού εργαλείου (επίσης γνωστές με το ακρωνύμιο CAATs)

Δραστηριότητες δικλίδων (Control activities) - Εκείνες οι πολιτικές και διαδικασίες που βοηθούν στην εξα-

[5] Το ΔΠΕ 200, «Γενικοί Σκοποί του Ανεξάρτητου Ελεγκτή και η Διενέργεια ενός Ελέγχου Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου», στην παράγραφο 13(στ) ορίζει τον όρο «οικονομικές καταστάσεις».

[6] «Εταίρος» και «Λογιστική επιχείρηση» πρέπει να νοείται ότι αναφέρονται στις αντίστοιχες έννοιες του δημόσιου τομέα, όπου είναι σχετικό.

σφάλιση ότι οι οδηγίες της διοίκησης εκτελούνται. Οι δραστηριότητες των δικλίδων αποτελούν συστατικό των εσωτερικών δικλίδων.

Περιβάλλον δικλίδων (Control environment) – Περιλαμβάνει τις λειτουργίες διακυβέρνησης και διοίκησης και τη στάση, την επίγνωση και τις ενέργειες εκείνων που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση και τη διοίκηση, αναφορικά με τις εσωτερικές δικλίδες της οντότητας και τη σημασία αυτών των δικλίδων στην οντότητα. Το περιβάλλον των δικλίδων είναι ένα συστατικό των εσωτερικών δικλίδων.

* Κίνδυνος δικλίδων (Control risk) – (βλέπε Κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος (Risk of material misstatement))

Εταιρική διακυβέρνηση (Corporate governance) – (βλέπε Διακυβέρνηση (Governance))

* Αντίστοιχοι αριθμοί (Corresponding figures) – Συγκριτικές πληροφορίες όπου ποσά και άλλες γνωστοποιήσεις για την προηγούμενη περίοδο συμπεριλαμβάνονται σαν αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου, και προορίζονται να διαβάζονται μόνο σε σχέση με τα ποσά και τις άλλες γνωστοποιήσεις που αναφέρονται στην τρέχουσα περίοδο (τα οποία αναφέρονται ως «αριθμοί τρέχουσας περιόδου). Το επίπεδο λεπτομέρειας που παρουσιάζεται στα αντίστοιχα ποσά και γνωστοποιήσεις υπαγορεύεται κυρίως από τη συνάφεια με τους αριθμούς της τρέχουσας περιόδου.

Κριτήρια (Criteria) – Τα μέτρα σύγκρισης που χρησιμοποιούνται για την αξιολόγηση ή την επιμέτρηση του υποκείμενου θέματος, συμπεριλαμβανόμενων, όπου ενδείκνυται, των μέτρων σύγκρισης για την παρουσίαση και τις γνωστοποιήσεις. Τα κριτήρια μπορεί να είναι τυπικά ή λιγότερο τυπικά. Μπορεί να υπάρχουν διαφορετικά κριτήρια για το ίδιο υποκείμενο θέμα. Κατάλληλα κριτήρια απαιτούνται για εύλογα συνεπή αξιολόγηση ή επιμέτρηση ενός υποκείμενου θέματος, εντός του πλαισίου επαγγελματικής κρίσης.

Κατάλληλα κριτήρια (Suitable criteria) – Παρουσιάζουν τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

(α) Συνάφεια (Relevance): τα σχετικά κριτήρια συνεισφέρουν στην εξαγωγή συμπερασμάτων που βοηθούν τη λήψη αποφάσεων από τους χρήστες στους οποίους απευθύνονται.

(β) Πληρότητα (Completeness): Τα κριτήρια είναι επαρκώς πλήρη όταν δεν παραλείπονται σχετικοί παράγοντες που θα μπορούσαν να επηρεάσουν τα συμπεράσματα, εντός του πλαισίου των περιστάσεων της ανάθεσης. Τα πλήρη κριτήρια περιλαμβάνουν, όπου ενδείκνυται, μέτρα σύγκρισης για την παρουσίαση και τις γνωστοποιήσεις.

(γ) Αξιοπιστία (Reliability): Τα αξιόπιστα κριτήρια επιτρέπουν εύλογα συνεπή αξιολόγηση ή επιμέτρηση του υποκείμενου θέματος συμπεριλαμβανόμενων, όπου ενδείκνυται, της παρουσίασης και των γνωστοποιήσεων, όταν χρησιμοποιούνται σε παρόμοιες περιστάσεις από επαγγελματίες που έχουν παρόμοια προσόντα.

(δ) Ουδετερότητα (Neutrality): Τα ουδέτερα κριτήρια συνεισφέρουν σε συμπεράσματα που είναι ελεύθερα από μεροληψία.

(ε) Κατανοητότητα (Understandability): Τα κατανοητά κριτήρια συμβάλουν σε συμπεράσματα τα οποία είναι σαφή, πλήρη και δεν υπόκεινται σε σημαντικά διαφορετικές ερμηνείες.

* Ημερομηνία έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων (Date of approval of the financial statements) – Η ημερομηνία κατά την οποία όλες οι καταστάσεις που αποτελούν τις οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων των σχετικών σημειώσεων, έχουν καταρτιστεί και τα πρόσωπα που έχουν αναγνωρισμένη εξουσία βεβαιώνουν ότι έχουν αναλάβει την ευθύνη για αυτές τις οικονομικές καταστάσεις.

□ Ημερομηνία έκθεσης (σε σχέση με δικλίδες ποιότητας) (Date of report (in relation to quality control)) – Η ημερομηνία που επελέγη από τον ασκούντα το επάγγελμα ως ημερομηνία της έκθεσης.

* Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή (Date of the auditor's report) – Η ημερομηνία που επιλέγει ο ελεγκτής ως ημερομηνία της έκθεσής του επί των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το ΔΠΕ 700[7].

* Ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων (Date the financial statements) – Η ημερομηνία του τέλους της τελευταίας περιόδου που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις.

* Ημερομηνία έκδοσης των οικονομικών καταστάσεων (Date the financial statements are issued) – Η ημερομηνία κατά την οποία η έκθεση του ελεγκτή και οι ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις καθίστανται διαθέσιμες σε τρίτα μέρη.

* Ελάττωμα σε εσωτερική δικλίδα (Deficiency in internal control) – Αυτό υπάρχει όταν:

(α) Μια δικλίδα είναι σχεδιασμένη, έχει εφαρμοστεί και λειτουργεί με τέτοιο τρόπο που αδυνατεί να αποτρέψει ή να εντοπίσει και διορθώσει σφάλματα στις οικονομικές καταστάσεις σε έγκαιρη βάση.

(β) Απουσιάζει μια δικλίδα που είναι απαραίτητη για να αποτρέψει ή να εντοπίσει και διορθώσει σφάλματα στις οικονομικές καταστάσεις σε έγκαιρη βάση.

* Κίνδυνος εντοπισμού (Detection risk) – Ο κίνδυνος οι διαδικασίες που εκτελούνται από τον ελεγκτή για να μειώσει τον ελεγκτικό κίνδυνο σε ένα αποδεκτά χαμηλό επίπεδο δεν θα εντοπίσουν ένα σφάλμα που υφίσταται και το οποίο θα μπορούσε να είναι ουσιώδες είτε από μόνο του ή όταν συναθροιστεί με άλλα σφάλματα.

* Συστατικό (Element) – (βλέπε συστατικό μιας οικονομικής κατάστασης (Element of a financial statement))

* Συστατικό μιας οικονομικής κατάστασης (στο πλαίσιο του ΔΠΕ 805[8]) (Element of a financial statement (in the context of IAS 805)) – Ένα στοιχείο, λογαριασμός ή κονδύλι μιας οικονομικής κατάστασης.

* Παράγραφος έμφασης θέματος (Emphasis of matter paragraph) – Μια παράγραφος που συμπεριλαμβάνεται στην έκθεση του ελεγκτή, η οποία αναφέρεται σε ένα θέμα που παρουσιάζεται κατάλληλα ή γνωστοποιείται στις οικονομικές καταστάσεις και το οποίο, κατά τη γνώμη του ελεγκτή, είναι τέτοιας σημασίας που είναι θεμελιώδες για να κατανοήσουν οι χρήστες τις οικονομικές καταστάσεις.

□ Τεκμηρίωση ανάθεσης / Τεκμηρίωση εργασίας ανάθεσης (Engagement documentation) – Το αρχείο της εργα-

[7] ΔΠΕ 700, «Σχηματισμός Γνώμης και Έκδοση Έκθεσης επί Οικονομικών Καταστάσεων».

[8] ΔΠΕ 805, «Ειδικά Ζητήματα – Έλεγχοι Επιμέρους Οικονομικών Καταστάσεων και Ειδικών Συστατικών, Λογαριασμών ή Κονδυλίων μιας Οικονομικής Κατάστασης»

σίας που έχουν εκτελεστεί, των αποτελεσμάτων που έχουν προκύψει και των συμπερασμάτων που έχει εξαγάγει ο επαγγελματίας (ο όρος «φύλλα εργασίας» χρησιμοποιείται μερικές φορές).

Επιστολή ανάληψης / Επιστολή ανάληψης εργασίας (Engagement letter) - Γραπτοί όροι μιας ανάθεσης με τη μορφή επιστολής.

*□ Εταίρος ανάθεσης[9] / Εταίρος ανάθεσης εργασίας (Engagement partner) - Ο εταίρος ή άλλο πρόσωπο στη λογιστική επιχείρηση που είναι υπεύθυνος για την ανάθεση και τη διενέργειά της και για την έκθεση που εκδίδεται για λογαριασμό της λογιστικής επιχείρησης και ο οποίος, όταν απαιτείται, έχει την κατάλληλη εξουσιοδότηση από ένα επαγγελματικό, νομικό ή κανονιστικό σώμα.

*□ Επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης / Επισκόπηση των δικλίδων διασφάλισης ποιότητας της ανάθεσης εργασίας (Engagement quality control review) - Μια σειρά ενεργειών που έχει σχεδιαστεί για να παρέχει μια αντικειμενική αξιολόγηση, κατά την ή πριν από την ημερομηνία της έκθεσης, των σημαντικών κρίσεων που έκανε η ομάδα ανάθεσης και των συμπερασμάτων στα οποία κατέληξε κατά τη σύνταξη της έκθεσης. Η σειρά ενεργειών επισκόπησης των δικλίδων διασφάλισης ποιότητας της ανάθεσης αφορά σε ελέγχους οικονομικών καταστάσεων εισηγμένων οντοτήτων και σε εκείνες τις άλλες αναθέσεις, εάν υπάρχουν, για τις οποίες η λογιστική επιχείρηση έχει αποφασίσει ότι απαιτείται μια επισκόπηση των δικλίδων διασφάλισης ποιότητας.

*□ Ο διενεργών την επισκόπηση των δικλίδων διασφάλισης ποιότητας της ανάθεσης / Ο διενεργών την επισκόπηση των δικλίδων διασφάλισης ποιότητας της ανάθεσης εργασίας (Engagement quality control reviewer) - Ένας εταίρος, άλλο πρόσωπο στη λογιστική επιχείρηση, κατάλληλα προσοντούχο εξωτερικό πρόσωπο ή μια ομάδα από τέτοια πρόσωπα, κανένας εκ των οποίων δεν είναι μέρος της ομάδας ανάθεσης, με επαρκή και κατάλληλη εμπειρία και εξουσία για να αξιολογήσουν αντικειμενικά τις σημαντικές κρίσεις τις οποίες έκανε η ομάδα ανάθεσης και τα συμπεράσματα στα οποία κατέληξε κατά τη σύνταξη της έκθεσης.

*□ Ομάδα ανάθεσης / Ομάδα ανάθεσης εργασίας (Engagement team) - Όλοι οι εταίροι και το προσωπικό που εκτελούν την ανάθεση, και όλα τα άτομα που προσέλαβε η λογιστική επιχείρηση ή μια λογιστική επιχείρηση δικτύου τα οποία εκτελούν διαδικασίες για την ανάθεση. Εξαιρούνται εξωτερικοί ειδήμονες που απασχολούνται από τη λογιστική επιχείρηση ή μια λογιστική επιχείρηση δικτύου[10].

Διαδικασία της οντότητας για την εκτίμηση κινδύνων (Entity's risk assessment process) - Ένα συστατικό των εσωτερικών δικλίδων το οποίο είναι η διαδικασία της οντότητας για τον εντοπισμό των επιχειρηματικών κινδύνων που σχετίζονται με τους στόχους χρηματοοικονομικής αναφοράς και για τη λήψη απόφασης σχετικά με τις ενέργειες για την αντιμετώπιση αυτών των κινδύνων καθώς και των εξ' αυτών αποτελεσμάτων.

Περιβαλλοντικά θέματα (Environmental matters) -

(α) Πρωτοβουλίες για την πρόληψη, μείωση ή αποκατάσταση βλάβης στο περιβάλλον ή για την αντιμετώπιση της διατήρησης ανανεώσιμων ή μη ανανεώσιμων πόρων (τέτοιες πρωτοβουλίες μπορεί να απαιτούνται από τη νομοθεσία και από κανονισμούς για το περιβάλλον ή από σύμβαση ή μπορεί να αναλαμβάνονται εθελοντικά).

(β) Συνέπειες παραβίασης περιβαλλοντικής νομοθεσίας και κανονισμών.

(γ) Συνέπειες περιβαλλοντικής βλάβης που προκλήθηκε σε τρίτους ή σε φυσικούς πόρους, και

(δ) Συνέπειες ευθύνης του προστηθέντος που επιβάλλεται από τη νομοθεσία (για παράδειγμα υποχρεώσεις για βλάβες που προκλήθηκαν από προηγούμενους κατόχους)

Έκθεση περιβαλλοντικών επιδόσεων (Environmental performance report) - Μια έκθεση, ξεχωριστή από τις οικονομικές καταστάσεις, στην οποία μια οντότητα παρέχει σε τρίτα μέρη ποιοτικές πληροφορίες επί των δεσμεύσεων της οντότητας για τις περιβαλλοντικές πλευρές οντότητας, τις πολιτικές της και τους στόχους στον τομέα αυτό, τα επιτεύγματα στη διαχείριση της σχέσης μεταξύ των επιχειρηματικών της δράσεων και του περιβαλλοντικού κινδύνου καθώς και ποσοτικές πληροφορίες για τις περιβαλλοντικές της επιδόσεις.

Περιβαλλοντικός κίνδυνος (Environmental risk) - Σε μερικές περιστάσεις, παράγοντες που σχετίζονται με την εκτίμηση του ενδογενούς κινδύνου για την ανάπτυξη ενός συνολικού σχεδιασμού του ελέγχου μπορεί να περιλαμβάνουν τον κίνδυνο για ουσιώδη σφάλματα των οικονομικών καταστάσεων εξ αιτίας περιβαλλοντικών θεμάτων.

Λάθος (Error) - Ένα ακούσιο σφάλμα στις οικονομικές καταστάσεις, περιλαμβανομένης της παράλειψης ενός ποσού ή μιας γνωστοποίησης.

* Αβεβαιότητα εκτίμησης (Estimation uncertainty) - Η ροπή μιας λογιστικής εκτίμησης και σχετικών γνωστοποιήσεων προς μια ενδογενή έλλειψη ακρίβειας στη μέτρησή της.

Αξιολογώ (Evaluate) - Εντοπίζω και αναλύω τα σχετικά θέματα, συμπεριλαμβανόμενης της περαιτέρω διενέργειας διαδικασιών όταν απαιτείται, για να καταλήξω σε ένα συγκεκριμένο συμπέρασμα για ένα θέμα. «Αξιολόγηση», κατά παραδοχή, χρησιμοποιείται μόνο σε σχέση με ένα εύρος θεμάτων που συμπεριλαμβάνουν τα τεκμήρια, τα αποτελέσματα διαδικασιών και την αποτελεσματικότητα της αντίδρασης της διοίκησης σε ένα κίνδυνο. (Βλέπε επίσης Εκτιμώ - Assess)

* Εξαίρεση (Exception) - Μια απάντηση που υποδηλώνει διαφορά μεταξύ πληροφορίας που ζητήθηκε να επιβεβαιωθεί, ή εμπεριέχεται στα αρχεία της οντότητας, και πληροφορίας που παρέχεται από το μέρος που επιβεβαιώνει.

* Έμπειρος ελεγκτής (Experienced auditor) - Ένα πρόσωπο (είτε εσωτερικό ή εξωτερικό ως προς τη λογιστική επιχείρηση) το οποίο έχει πρακτική ελεγκτική εμπειρία και μια εύλογη κατανόηση:

(α) Της σειράς των ελεγκτικών ενεργειών της ελεγκτικής διαδικασίας

[9] «Εταίρος ανάθεσης», «εταίρος» και «λογιστική επιχείρηση» πρέπει να νοείται ότι αναφέρονται στις αντίστοιχες έννοιες του δημόσιου τομέα, όπου είναι σχετικό.

[10] Το ΔΠΕ 620, «Χρησιμοποιώντας την Εργασία ενός Ειδήμονα του Ελεγκτή», παράγραφος 6(α), ορίζει τον όρο «ειδήμων του ελεγκτή».

(β) Των ΔΠΕ και των απαιτήσεων του εφαρμοστέου νομικού και κανονιστικού πλαισίου

(γ) Του επιχειρηματικού περιβάλλοντος στο οποίο η οντότητα λειτουργεί, και

(δ) Των ελεγκτικών θεμάτων και των θεμάτων χρηματοοικονομικής αναφοράς που σχετίζονται με τον κλάδο της οντότητας.

* Ειδήμονας (Expert) – (βλέπε Ειδήμων του ελεγκτή και ειδήμων της διοίκησης (Auditor's expert and Management's exert))

* Εμπειρογνωμοσύνη (Expertise) – Δεξιότητες, γνώση και εμπειρία σε ένα ιδιαίτερο τομέα.

* Εξωτερική επιβεβαίωση (External confirmation) – Ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν ως άμεση γραπτή απάντηση προς τον ελεγκτή από ένα τρίτο μέρος (το μέρος που επιβεβαιώνει), σε έντυπη μορφή ή με ηλεκτρονικό ή άλλο μέσο.

* Πλαίσιο εύλογης / δίκαιης παρουσίασης (Fair presentation framework) – (βλέπε Εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και Πλαίσιο γενικού σκοπού (Applicable financial reporting framework and General purpose framework))

* Οικονομικές καταστάσεις (Financial statements) – Μια δομημένη παρουσίαση ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών, συμπεριλαμβανομένων σχετικών σημειώσεων, οι οποίες αποσκοπούν στο να γνωστοποιήσουν τους οικονομικούς πόρους της οντότητας ή τις δεσμεύσεις σε ένα σημείο του χρόνου ή τις αλλαγές επί αυτών για μια χρονική περίοδο, σύμφωνα με ένα πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Οι σχετικές σημειώσεις τυπικά αποτελούν μια περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και άλλων επεξηγηματικών πληροφοριών. Ο όρος «Οικονομικές καταστάσεις» τυπικά αναφέρεται σε ένα πλήρες σύνολο οικονομικών καταστάσεων όπως ορίζεται από τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς αλλά μπορεί επίσης να αναφέρεται σε μια επιμέρους οικονομική κατάσταση.

*□ Λογιστική επιχείρηση (Firm) – Ένας ασκών ατομικό επάγγελμα, συνεταιρισμός, εταιρεία ή άλλη οντότητα επαγγελματιών λογιστών.

Πρόγνωση (Forecast) – Προβλεπόμενες χρηματοοικονομικές πληροφορίες που καταρτίστηκαν με βάση υποθέσεις για μελλοντικά γεγονότα τα οποία η διοίκηση αναμένει να λάβουν χώρα και ενέργειες τις οποίες η διοίκηση αναμένει να αναλάβει κατά την ημερομηνία που καταρτίζονται οι πληροφορίες (υποθέσεις βέλτιστης εκτίμησης)

* Απάτη (Fraud) – Μια εκ προθέσεως πράξη από ένα ή περισσότερα πρόσωπα από τη διοίκηση, από εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση, από εργαζόμενους ή από τρίτα μέρη, η οποία πράξη ενέχει τη χρήση εξαπάτησης για την απόκτηση ενός μη δίκαιου ή παράνομου πλεονεκτήματος.

* Παράγοντες κινδύνου απάτης (Fraud risk factors) – Γεγονότα ή συνθήκες που υποδηλώνουν ένα κίνητρο ή πίεση για τη διάπραξη απάτης ή παρέχουν την ευκαιρία για διάπραξη απάτης.

Απατηλή χρηματοοικονομική αναφορά (Fraudulent financial reporting) – Εμπεριέχει σκόπιμα σφάλματα, συμπεριλαμβανομένων παραλείψεων ποσών ή γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις, για την εξαπάτηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων.

Γενικές δικλίδες πληροφοριακής τεχνολογίας (General IT-controls) – Πολιτικές και διαδικασίες που συνδέονται με πολλές εφαρμογές και υποστηρίζουν την αποτελεσματική λειτουργία δικλίδων εφαρμογής, βοηθώντας στην εξασφάλιση της συνεχούς ορθής λειτουργίας των πληροφοριακών συστημάτων. Οι γενικές δικλίδες πληροφοριακής τεχνολογίας είναι σύνηθες να περιλαμβάνουν δικλίδες για το κέντρο δεδομένων και τις λειτουργίες δικτύου, την απόκτηση, αλλαγή και συντήρηση λογισμικού συστήματος, την ασφάλεια πρόσβασης και την απόκτηση, ανάπτυξη και συντήρηση του συστήματος εφαρμογής.

* Οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού (General purpose financial statements) – Οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με ένα πλαίσιο γενικού σκοπού.

* Πλαίσιο γενικού σκοπού (General purpose framework) – Ένα πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς σχεδιασμένο να καλύπτει τις κοινές ανάγκες χρηματοοικονομικών πληροφοριών ενός ευρέος φάσματος χρηστών. Το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να είναι ένα πλαίσιο εύλογης παρουσίασης ή ένα πλαίσιο συμμόρφωσης.

Ο όρος «πλαίσιο εύλογης παρουσίασης» χρησιμοποιείται για να αναφορά σε ένα πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που απαιτεί συμμόρφωση με τις απαιτήσεις του πλαισίου και:

(α) Αναγνωρίζει ρητά ή έμμεσα ότι για να επιτευχθεί η εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να είναι απαραίτητο η διοίκηση να παρέχει γνωστοποιήσεις πέραν εκείνων που ειδικά απαιτούνται από το πλαίσιο, ή

(β) αναγνωρίζει ρητά ότι μπορεί να είναι απαραίτητο η διοίκηση να αποκλίνει από μια απαίτηση του πλαισίου για να επιτύχει εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Τέτοιες αποκλίσεις αναμένεται να είναι απαραίτητες μόνο σε εξαιρετικά σπάνιες περιστάσεις.

Ο όρος «πλαίσιο συμμόρφωσης» χρησιμοποιείται για αναφορά σε ένα πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που απαιτεί συμμόρφωση με τις απαιτήσεις του πλαισίου αλλά δεν περιέχει τις αναγνωρίσεις υπό (α) και (β) ανωτέρω[11].

* Διακυβέρνηση (Governance) – Περιγράφει το ρόλο προσώπου(ων) ή οργανισμού(ών) με την ευθύνη για την επίβλεψη της στρατηγικής κατεύθυνσης της οντότητας και δεσμεύσεις σχετικά με τη λογοδοσία της οντότητας.

[11] ΔΠΕ 200, παράγραφος 13(α)

* Όμιλος / Συγκρότημα (Group) - Όλα τα συστατικά των οποίων οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου. Ένας όμιλος έχει πάντα περισσότερα από ένα συστατικά.

* Έλεγχος ομίλου / συγκροτήματος (Group audit) - Ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου.

* Γνώμη ελέγχου για τον όμιλο / συγκρότημα (Group audit opinion) - Η γνώμη του ελεγκτή για τις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου.

* Εταίρος ανάθεσης ομίλου / συγκροτήματος (Group engagement partner) - Ο εταίρος ή άλλο πρόσωπο στη λογιστική επιχείρηση ο οποίος είναι υπεύθυνος για την ανάθεση ελέγχου του ομίλου και για την εκτέλεσή της καθώς και για την έκθεση του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων που εκδίδεται για λογαριασμό της λογιστικής επιχείρησης. Όταν ελεγκτές από κοινού εκτελούν έναν έλεγχο ομίλου, οι από κοινού εταίροι της ανάθεσης και οι ομάδες ανάθεσης συλλογικά αποτελούν τον εταίρο ανάθεσης του ομίλου και την ομάδα ανάθεσης του ομίλου.

* Ομάδα ανάθεσης ομίλου / συγκροτήματος (Group engagement team) - Οι εταίροι, συμπεριλαμβανομένων του εταίρου ανάθεσης του ομίλου, και προσωπικό που θέτει τη γενική στρατηγική ελέγχου του ομίλου, επικοινωνεί με ελεγκτές συστατικών, εκτελεί εργασία επί της διαδικασίας ενοποίησης και αξιολογεί τα συμπεράσματα που εξάγονται από τα ελεγκτικά τεκμήρια ως βάση για το σχηματισμό γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου.

* Οικονομικές καταστάσεις ομίλου / συγκροτήματος (Group financial statements) - Οικονομικές καταστάσεις που εμπεριέχουν χρηματοοικονομικές πληροφορίες περισσοτέρων του ενός συστατικού. Ο όρος «οικονομικές καταστάσεις ομίλου» αναφέρεται επίσης στις συνενωμένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται από συστατικά που δεν έχουν μητρική αλλά βρίσκονται υπό κοινό έλεγχο.

*Διοίκηση ομίλου / συγκροτήματος (Group management) - Η υπεύθυνη διοίκηση για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου.

* Δικλίδες σε που αφορούν όλο τον όμιλο / συγκρότημα (Group-wide controls) - Δικλίδες που σχεδιάστηκαν, εφαρμόστηκαν και διατηρούνται από τη διοίκηση του ομίλου επί της χρηματοοικονομικής αναφοράς του ομίλου.

* Ιστορικές χρηματοοικονομικές πληροφορίες (Historical financial information) - Πληροφορίες που εκφράζονται σε χρηματοοικονομικούς όρους σε σχέση με μια συγκεκριμένη οντότητα, που προέρχονται κυρίως από το λογιστικό σύστημα της οντότητας, σχετικά με οικονομικά γεγονότα που συνέβησαν σε παρελθούσες χρονικές περιόδους ή σχετικά με οικονομικές συνθήκες ή περιστάσεις σε χρονικές στιγμές του παρελθόντος.

* Ασυνέπεια (Inconsistency) - Άλλες πληροφορίες που αντιφάσκουν με πληροφορίες που περιέχονται στις οικονομικές καταστάσεις. Μια ουσιώδης ασυνέπεια μπορεί να εγείρει αμφιβολίες σχετικά με τα συμπεράσματα του ελέγχου που εξήχθησαν από τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν προηγούμενα και, πιθανόν, σχετικά με τη βάση της γνώμης του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων.

Ανεξαρτησία[12] (Independence) - Αποτελείται από:

(α) Ανεξαρτησία στη σκέψη - η νοητική κατάσταση που επιτρέπει την έκφραση γνώμης χωρίς την επίδραση επιρροών που εξασθενίζουν την επαγγελματική κρίση, επιτρέποντας σε ένα άτομο να ενεργεί με ακεραιότητα και να επιδεικνύει αντικειμενικότητα και επαγγελματικό σκεπτικισμό.

(β) Ανεξαρτησία στην εμφάνιση - η αποφυγή γεγονότων και καταστάσεων που είναι τόσο σημαντικά ώστε ένα λογικό και πληροφορημένο τρίτο μέρος, έχοντας γνώση όλων των σχετικών πληροφοριών, συμπεριλαμβανομένων όλων των μέτρων προστασίας που εφαρμόστηκαν, θα κατέληγε στο λογικό συμπέρασμα ότι η ακεραιότητα, η αντικειμενικότητα και ο επαγγελματικός σκεπτικισμός μιας λογιστικής επιχείρησης ή ενός μέλους της ομάδας διασφάλισης έχουν περιορισθεί.

Πληροφοριακό σύστημα σχετικό με τη χρηματοοικονομική αναφορά (Information system relevant to financial reporting) - Ένα συστατικό των εσωτερικών δικλίδων που περιλαμβάνει το σύστημα χρηματοοικονομικής αναφοράς και αποτελείται από τις διαδικασίες και τα αρχεία που έχουν δημιουργηθεί για την έναρξη, καταχώρηση, επεξεργασία και αναφορά των συναλλαγών της οντότητας (καθώς επίσης γεγονότων και συνθηκών) και για τη διατήρηση της λογοδοσίας για τα σχετικά περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και την καθαρή θέση.

* Ενδογενής κίνδυνος (Inherent risk) - (Βλέπε Κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος -(Risk of material misstatement)

* Αρχική ανάθεση ελέγχου / Αρχική ανάθεση εργασίας ελέγχου (Initial audit engagement) - Μια ανάθεση στην οποία είτε:

α) οι οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται για πρώτη φορά, ή

β) οι οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου ελέγχθηκαν από προηγούμενο ελεγκτή.

Διερεύνηση (Inquiry) - Η διερεύνηση συνίσταται στην αναζήτηση πληροφοριών από πρόσωπα που έχουν γνώση για χρηματοοικονομικά και μη χρηματοοικονομικά θέματα, εντός ή εκτός της οντότητας.

Επιθεώρηση (ως ελεγκτική διαδικασία) (Inspection (as an audit procedure)) - Η εξέταση αρχείων ή εγγράφων, εσωτερικών ή εξωτερικών, σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή ή σε άλλα μέσα, ή φυσική εξέταση ενός περιουσιακού στοιχείου.

*□ Επιθεώρηση (σε σχέση με δικλίδες ποιότητας) - (Inspection in relation to quality control) - Σε σχέση με ολοκληρωμένες αναθέσεις, διαδικασίες σχεδιασμένες να παρέχουν τεκμήρια συμμόρφωσης της ομάδας ανάθεσης με τις πολιτικές και τις διαδικασίες δικλίδων διασφάλισης ποιότητας της λογιστικής επιχείρησης.

Σκοπούμενοι χρήστες (Intended users) - Το πρόσωπο, τα πρόσωπα ή κατηγορία προσώπων για τα οποία ο επαγγελματίας συντάσσει την έκθεση διασφάλισης. Το υπεύθυνο μέρος μπορεί να είναι ένας από τους σκοπούμενους χρήστες, αλλά όχι ο μοναδικός.

[12] Όπως ορίζεται στον Κώδικα Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Λογιστές της ΔΟΛ

Ενδιάμεση χρηματοοικονομική πληροφορία ή καταστάσεις (Interim financial information or statements) – Χρηματοοικονομικές πληροφορίες (που μπορεί να είναι μικρότερης έκτασης από ένα πλήρες σύνολο οικονομικών καταστάσεων όπως αυτές ορίστηκαν ανωτέρω) που εκδίδονται σε ενδιάμεσες ημερομηνίες (συνήθως εξαμηνιαία ή τριμηνιαία) σε σχέση με μια οικονομική περίοδο.

* Λειτουργία εσωτερικού ελέγχου (Internal audit function) – Μια αξιολογική δραστηριότητα που έχει δημιουργηθεί εντός μιας οντότητας ή προσφέρεται ως υπηρεσία προς την οντότητα. Οι λειτουργίες της περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, την εξέταση, αξιολόγηση και παρακολούθηση της επάρκειας και αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων.

* Εσωτερικοί ελεγκτές (Internal auditors) – Εκείνα τα πρόσωπα που εκτελούν τις δραστηριότητες της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου. Οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορεί να ανήκουν σε ένα τμήμα εσωτερικού ελέγχου ή σε μια αντίστοιχη λειτουργία.

* Εσωτερικές δικλίδες (Internal control) – Η σειρά ενεργειών που σχεδιάζεται, υλοποιείται και συντηρείται από εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση, τη διοίκηση και από άλλα μέλη του προσωπικού, με σκοπό την παροχή εύλογης διασφάλισης σχετικά με την επίτευξη των στόχων της οντότητας σε σχέση με την αξιοπιστία της χρηματοοικονομικής αναφοράς, την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα των λειτουργιών και τη συμμόρφωση με εφαρμοστέους νόμους και κανονισμούς. Ο όρος «δικλίδες» αναφέρεται σε κάθε πτυχή ενός ή περισσοτέρων συστατικών των εσωτερικών δικλίδων.

* Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (International financial reporting standards) – Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς που εκδίδονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Εξετάζω (Investigate) – Διερευνώ θέματα που ανακύπτουν από άλλες διαδικασίες με σκοπό την επίλυσή τους.

Περιβάλλον πληροφοριακής τεχνολογίας (IT environment) – Οι πολιτικές και οι διαδικασίες που η οντότητα εφαρμόζει και οι υποδομές πληροφοριακής τεχνολογίας (ηλεκτρομηχανολογικός εξοπλισμός, λειτουργικά συστήματα, κλπ.) καθώς και το λογισμικό εφαρμογών που αυτή χρησιμοποιεί για την υποστήριξη των επιχειρηματικών λειτουργιών και την επίτευξη των επιχειρηματικών στρατηγικών.

Ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης / Ανάθεση εργασίας περιορισμένης διασφάλισης (Limited assurance engagements) – (Βλέπε Ανάθεση διασφάλισης (Assurance engagement))

*□ Εισηγμένη οντότητα (Listed entity) – Μια οντότητα της οποίας μετοχές ή τίτλοι χρέους έχουν τιμή προσφοράς ή είναι εισηγμένα σε αναγνωρισμένο χρηματιστήριο αξιών, ή διαπραγματεύονται με βάση τους κανονισμούς ενός αναγνωρισμένου χρηματιστηρίου αξιών ή άλλου ισοδύναμου σώματος.

* Διοίκηση (Management) – Το(α) πρόσωπο(α) με εκτελεστική ευθύνη για την διεξαγωγή των λειτουργιών της οντότητας. Για μερικές οντότητες σε μερικές δικαιοδοσίες η διοίκηση περιλαμβάνει μερικούς ή όλους από εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση, για παράδειγμα, εκτελεστικά μέλη ενός συμβουλίου διακυβέρνησης, ή ένα ιδιοκτήτη-διευθυντή.

* Μεροληψία διοίκησης (Management bias) – Μια έλλειψη ουδετερότητας εκ μέρους της διοίκησης στην κατάρτιση πληροφοριών.

* Ειδήμων της διοίκησης (Management expert) – Ένα άτομο ή οργανισμός που κατέχει εμπειρογνωμοσύνη σε ένα τομέα άλλο από λογιστική ή ελεγκτική, του οποίου η εργασία σε αυτόν τον τομέα χρησιμοποιείται από την οντότητα για να τη βοηθήσει στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.

* Σημείο εκτίμησης της διοίκησης (Management's point estimate) – Το ποσό που επιλέγεται από τη διοίκηση για την αναγνώριση ή γνωστοποίηση στις οικονομικές καταστάσεις ως λογιστική εκτίμηση.

Κατάχρηση περιουσιακών στοιχείων (Misappropriation of assets) – Σχετίζεται με την κλοπή περιουσιακών στοιχείων της οντότητας και συχνά διαπράττεται από εργαζομένους σε σχετικά μικρά και μη σημαντικά ποσά. Ωστόσο, μπορεί να εμπλέκονται και μέλη της διοίκησης οι οποίοι συνήθως είναι πιο ικανοί στη συγκάλυψη ή στην απόκρυψη των καταχρήσεων με τρόπους που είναι δύσκολο να εντοπιστούν.

* Σφάλμα (Misstatement) – Μια διαφορά μεταξύ του ποσού, της ταξινόμησης, της παρουσίασης ή της γνωστοποίησης ενός στοιχείου των οικονομικών καταστάσεων και του ποσού, της ταξινόμησης, της παρουσίασης ή της γνωστοποίησης που απαιτείται για να βρίσκεται αυτό το στοιχείο σε συμφωνία με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Σφάλματα μπορεί να προκύπτουν από λάθη ή απάτη.

Όπου ο ελεγκτής εκφράζει μια γνώμη σχετικά με το εάν οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται εύλογα από κάθε ουσιώδη άποψη ή δίνουν μια αληθή και εύλογη εικόνα, τα σφάλματα περιλαμβάνουν επίσης εκείνες τις προσαρμογές σε ποσά, ταξινομήσεις, παρουσίαση ή γνωστοποιήσεις που, κατά την κρίση του ελεγκτή, είναι απαραίτητες ώστε οι οικονομικές καταστάσεις να παρουσιάζονται εύλογα από κάθε ουσιώδη άποψη ή να δίνουν μια αληθή και εύλογη εικόνα.

* Σφάλμα διατύπωσης γεγονότος (Misstatement of fact) – Άλλες πληροφορίες που δεν σχετίζονται με θέματα που εμφανίζονται στις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες παρατίθενται ή παρουσιάζονται εσφαλμένα. Ένα ουσιώδες σφάλμα διατύπωσης γεγονότος μπορεί να υποσκάπτει την αξιοπιστία του εντύπου που περιλαμβάνει τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις.

* Τροποποιημένη γνώμη (Modified opinion) – Γνώμη με περιορισμό, αρνητική γνώμη ή αδυναμία έκφρασης γνώμης.

*□ Παρακολούθηση (σε σχέση με τις δικλίδες ποιότητας) (Monitoring (in relation to quality control)) – Μια σειρά ενεργειών που αποτελεί μια συνεχή εξέταση και αξιολόγηση του συστήματος δικλίδων ποιότητας της λογιστικής επιχείρησης, συμπεριλαμβανομένης μιας περιοδικής επιθεώρησης επιλεγμένων ολοκληρωμένων αναθέσεων, σχεδιασμένης να παράσχει στη λογιστική επιχείρηση εύλογη διασφάλιση ότι το σύστημα δικλίδων ποιότητας αυτής λειτουργεί αποτελεσματικά.

Παρακολούθηση δικλίδων διασφάλισης (Monitoring of controls) - Μια σειρά ενεργειών με σκοπό την εκτίμηση της αποτελεσματικότητας λειτουργίας των εσωτερικών δικλίδων διαχρονικά. Περιλαμβάνει την εκτίμηση του σχεδιασμού και της λειτουργίας των δικλίδων σε έγκαιρη βάση και την ανάληψη των απαραίτητων διορθωτικών ενεργειών, τροποποιούμενων σε αλλαγές των συνθηκών. Η παρακολούθηση των δικλίδων είναι ένα συστατικό των εσωτερικών δικλίδων.

* Αίτημα αρνητικής επιβεβαίωσης (Negative confirmation request) -Ένα αίτημα στο οποίο το επιβεβαιούν μέρος απαντά κατευθείαν στον ελεγκτή μόνο εάν το μέρος αυτό διαφωνεί με την πληροφορία που περιέχεται στο αίτημα.

*□ Δίκτυο (Network) - Μία μεγαλύτερη δομή που:

α) Αποσκοπεί στη συνεργασία, και

β) Αποσκοπεί καθαρά στη συμμετοχή στα κέρδη ή στο κόστος ή βρίσκονται υπό κοινή ιδιοκτησία, έλεγχο ή διοίκηση, έχουν κοινές πολιτικές και διαδικασίες δικλίδων ποιότητας, κοινή επιχειρηματική στρατηγική, χρησιμοποιεί κοινή εμπορική επωνυμία ή ένα σημαντικό μέρος επαγγελματικών πόρων.

* Λογιστική επιχείρηση δικτύου (Network firm) - Μια λογιστική επιχείρηση ή οντότητα που ανήκει σε ένα δίκτυο.

* Μη συμμόρφωση (στο πλαίσιο του ΔΠΕ 250[13]) (Noncompliance (in the context of ISA 250)) -Πράξεις ή παραλήψεις της οντότητας είτε σκόπιμες ή εκ παραδρομής οι οποίες είναι αντίθετες προς τους επικρατούντες νόμους ή κανονισμούς. Τέτοιες πράξεις περιλαμβάνουν συναλλαγές που διενεργούνται από την οντότητα ή στο όνομά της ή εκ μέρους της, από αυτούς που είναι επιφορτισμένοι με διακυβέρνηση, διοίκηση ή εργαζόμενους. Μη συμμόρφωση δεν περιλαμβάνει προσωπική παράβαση (μη σχετιζόμενη με τις επιχειρηματικές δραστηριότητες της οντότητας) από εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση, τη διοίκηση ή από εργαζόμενους.

* Μη απάντηση (Non-response) - Παράλειψη του επιβεβαιούντος μέρους να απαντήσει ή να απαντήσει πλήρως σε ένα αίτημα θετικής επιβεβαίωσης, ή επιστροφή του αιτήματος επιβεβαίωσης ως μη επιδοθέντος.

* Μη δειγματοληπτικός κίνδυνος (Non-sampling risk) - (Βλέπε Ελεγκτική δειγματοληψία (Audit sampling))

Παρακολούθηση (Observation) - Συνίσταται στην παρατήρηση σειράς ενεργειών ή διαδικασίας που εκτελείται από άλλους, για παράδειγμα, η παρατήρηση από τον ελεγκτή της καταμέτρησης των αποθεμάτων από το προσωπικό της οντότητας ή της διενέργειας δραστηριοτήτων δικλίδων.

* Υπόλοιπα έναρξης (Opening balances) - Εκείνα τα υπόλοιπα λογαριασμών που υπάρχουν στην αρχή της περιόδου. Τα υπόλοιπα έναρξης βασίζονται στα υπόλοιπα τέλους της προηγούμενης περιόδου και αντιπροσωπεύουν τα αποτελέσματα συναλλαγών και γεγονότων προηγούμενων περιόδων και λογιστικών πολιτικών που εφαρμόστηκαν την προηγούμενη περίοδο. Τα υπόλοιπα έναρξης περιλαμβάνουν επίσης θέματα που απαιτούν γνωστοποίηση, τα οποία υπήρχαν στην έναρξη της περιόδου όπως ενδεχόμενα και δεσμεύσεις.

* Άλλες πληροφορίες (Other information) - Χρηματοοικονομικές ή μη χρηματοοικονομικές πληροφορίες (άλλες εκτός από τις οικονομικές καταστάσεις ή την έκθεση του ελεγκτή επί αυτών) οι οποίες περιλαμβάνονται - είτε κατ' επιταγή του νόμου, κανονισμού είτε κατ' έθιμο - σε ένα έγγραφο που περιλαμβάνει τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις και την έκθεση του ελεγκτή επί αυτών.

* Παράγραφος άλλου θέματος (Other matter paragraph) - Μια παράγραφος που συμπεριλαμβάνεται στην έκθεση του ελεγκτή η οποία αναφέρεται σε ένα θέμα άλλο από εκείνα που παρουσιάζονται ή γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις το οποίο, κατά την κρίση του ελεγκτή, είναι σχετικό για την κατανόηση του ελέγχου από τους χρήστες, για τις ευθύνες του ελεγκτή ή για την έκθεση του ελεγκτή.

* Αποτέλεσμα μιας λογιστικής εκτίμησης (Outcome of an accounting estimate) - Το πραγματικό χρηματικό ποσό το οποίο προκύπτει από την κατάληξη της υποκείμενης συναλλαγής(ών), γεγονότος(των), συνθήκης(ών) που αφορά η λογιστική εκτίμηση.

Συνολική στρατηγική ελέγχου (Overall audit strategy) - Θέτει το πεδίο, το χρόνο και την κατεύθυνση του ελέγχου και καθοδηγεί την ανάπτυξη του λεπτομερέστερου σχεδιασμού του ελέγχου.

*□ Εταίρος (Partner) - Κάθε άτομο με την εξουσία να δεσμεύει τη λογιστική επιχείρηση σε σχέση με τη διενέργεια μιας ανάθεσης επαγγελματικών υπηρεσιών.

* Ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης (Performance materiality) - Το ποσό ή ποσά που τίθενται από τον ελεγκτή σε μικρότερο επίπεδο από το ουσιώδες μέγεθος των οικονομικών καταστάσεων ως συνόλου για να μειωθεί σε ένα αποδεκτά χαμηλό επίπεδο η πιθανότητα το άθροισμα των μη διορθωμένων και μη εντοπισμένων σφαλμάτων να υπερβαίνει το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο. Όταν συντρέχει περίπτωση, το ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης αναφέρεται επίσης στο ποσό ή ποσά που τίθενται από τον ελεγκτή χαμηλότερα από το επίπεδο ή επίπεδα ουσιώδους μεγέθους για συγκεκριμένες κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών ή γνωστοποιήσεις.

*□ Προσωπικό (Personnel) - Εταίροι και προσωπικό (Partners and staff).

* Διάχυτος (pervasive) -Ένας όρος, στο πλαίσιο σφαλμάτων, που περιγράφει τις επιπτώσεις ή τις ενδεχόμενες επιπτώσεις σφαλμάτων, εάν υπάρχουν, επί των οικονομικών καταστάσεων, τα οποία δεν εντοπίζονται εξαιτίας αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων. Διάχυτες επιπτώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων είναι εκείνες που, κατά τη γνώμη του ελεγκτή:

α) δεν περιορίζονται σε συγκεκριμένα στοιχεία, λογαριασμούς ή κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων.

β) εάν περιορίζονται με αυτό τον τρόπο, αντιπροσωπεύουν ή θα μπορούσαν να αντιπροσωπεύουν μια ουσιώδη αναλογία των οικονομικών καταστάσεων.

[13] ΔΠΕ 250, «Θέματα Νόμων και Κανονισμών σε ένα Έλεγχο Οικονομικών Καταστάσεων»

γ) σε ότι αφορά γνωστοποιήσεις, είναι θεμελιώδεις για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων από τους χρήστες.

* Πληθυσμός (Population) - Το πλήρες σύνολο δεδομένων από τα οποία ένα δείγμα επιλέγεται και για το οποίο ο ελεγκτής επιθυμεί να εξάγει συμπεράσματα.

* Αίτημα θετικής επιβεβαίωσης (positive confirmation request) -Ένα αίτημα προς το οποίο το επιβεβαιούν μέρος απαντά κατευθείαν προς τον ελεγκτή δηλώνοντας εάν συμφωνεί ή διαφωνεί με την πληροφορία στο αίτημα, ή παρέχει την αιτηθείσα πληροφορία.

Ασκών το επάγγελμα (Practitioner) -Ένας επαγγελματίας λογιστής σε δημόσια άσκηση του επαγγέλματος.

* Προϋποθέσεις για ένα έλεγχο (preconditions for an audit) - Η χρήση από τη διοίκηση ενός αποδεκτού πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και η συμφωνία της διοίκησης και, όπου συντρέχει περίπτωση, εκείνων που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση, με την υπόθεση[14] βάσει της οποίας ο έλεγχος διενεργείται.

*Προηγούμενος ελεγκτής (Predecessor auditor) - Ο ελεγκτής από μια διαφορετική ελεγκτική εταιρεία ο οποίος έλεγξε τις οικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας την προηγούμενη περίοδο και ο οποίος αντικαθίσταται από τον τρέχοντα ελεγκτή.

* Υπόθεση, σε σχέση με τις ευθύνες της διοίκησης και, όπου συντρέχει περίπτωση, εκείνων που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση, βάσει της οποίας ένας έλεγχος διενεργείται (Premise, relating to the responsibilities of management and, where appropriate, those charged with governance, on which an audit is conducted) -Η διοίκηση και, όπου συντρέχει περίπτωση, εκείνοι που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση έχουν αναγνωρίσει και κατανοούν ότι έχουν τις ακόλουθες ευθύνες οι οποίες είναι θεμελιώδεις για την διεξαγωγή ενός ελέγχου σύμφωνα με τα ΔΠΕ. Δηλαδή, την ευθύνη:

α) Για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, συμπεριλαμβανομένης, όπου συντρέχει περίπτωση, της εύλογης παρουσίασης αυτών.

β) Για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση και, όπου συντρέχει περίπτωση, εκείνοι που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση κρίνουν ότι είναι απαραίτητες για να καταστεί δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων ελεύθερων από ουσιώδες σφάλμα είτε οφείλεται σε απάτη ή λάθος, και.

γ) Για να την παροχή στον ελεγκτή:

(i) Πρόσβασης σε όλες τις πληροφορίες τις οποίες η διοίκηση και, όπου ενδείκνυται, εκείνοι που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση γνωρίζουν ότι είναι σχετικές για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, όπως αρχεία, τεκμηρίωση και άλλα θέματα.

(ii) Πρόσθετων πληροφοριών που ο ελεγκτής μπορεί να ζητήσει από τη διοίκηση και, όπου ενδείκνυται, εκείνοι που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση για το σκοπό του ελέγχου, και

(iii) Απεριόριστης πρόσβασης σε πρόσωπα εντός της οντότητας από τα οποία ο ελεγκτής κρίνει ότι είναι αναγκαίο να αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια.

Στην περίπτωση ενός πλαισίου εύλογης παρουσίασης, το (α) ανωτέρω μπορεί να αναδιατυπωθεί ως «για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς» ή «για την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων που δίνουν μια αληθή και εύλογη εικόνα σύμφωνα με το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς».

Η «υπόθεση, σε σχέση με τις ευθύνες της διοίκησης και, όπου ενδείκνυται, εκείνων που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση, βάσει της οποίας ένας έλεγχος διενεργείται», μπορεί επίσης να αναφέρεται ως «υπόθεση».

Επαγγελματίας λογιστής[15] (Professional accountant) -Ένα άτομο το οποίο είναι μέλος ενός σώματος μέλους της ΔΟΛ.

Επαγγελματίας λογιστής σε δημόσια άσκηση του επαγγέλματος[16] (Professional accountant in public practice) -Ένας επαγγελματίας λογιστής, ανεξάρτητα από τον τομέα απασχόλησής του (για παράδειγμα έλεγχος, φορολογικά ή παροχή συμβουλών) σε μια λογιστική επιχείρηση που παρέχει επαγγελματικές υπηρεσίες. Ο όρος αυτός επίσης αναφέρεται σε επιχείρηση επαγγελματιών λογιστών σε δημόσια άσκηση του επαγγέλματος.

* Επαγγελματική κρίση (Professional judgment) - Η εφαρμογή σχετικής εκπαίδευσης, γνώσης και εμπειρίας, εντός του πλαισίου που παρέχεται από τα πρότυπα ελέγχου, λογιστικής και δεοντολογίας, κατά τη λήψη ενήμερων αποφάσεων σχετικά με τους τρόπους δράσης που ενδείκνυνται στις περιστάσεις της ανάθεσης ελέγχου.

* Επαγγελματικός σκεπτικισμός (Professional skepticism) - Μια νοοτροπία που περιλαμβάνει διερευνητικό πνεύμα, την εγρήγορση για συνθήκες που μπορεί να υποδηλώνουν πιθανό σφάλμα λόγω λάθους ή απάτης, και κριτική εκτίμηση των τεκμηρίων.

* Επαγγελματικά πρότυπα (Professional standards) - Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ) και σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας.

□ Επαγγελματικά πρότυπα (στο πλαίσιο του ΔΠΔΠ 1[17]) (Professional standards (in the context of ISQC 1)) - Τα Πρότυπα Αναθέσεων του Συμβουλίου Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και Προτύπων Διασφάλισης (ΣΔΠΕΠΔ), όπως καθορίζονται στον Πρόλογο των Διεθνών Προτύπων Δικλίδων Ποιότητας, Ελέγχου, Επισκόπησης, Άλλης Διασφάλισης και Συναφών Υπηρεσιών του ΣΔΠΕΠΔ, και σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας.

[14] ΔΠΕ 200, παράγραφος 13.
[15] Όπως ορίζεται στον Κώδικα Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Λογιστές της ΔΟΛ
[16] Όπως ορίζεται στον Κώδικα Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Λογιστές της ΔΟΛ
[17] ΔΠΔΠ 1, «Δικλίδες Ποιότητας για Λογιστικές Επιχειρήσεις που Διενεργούν Ελέγχους και Επισκοπήσεις Οικονομικών Καταστάσεων, και Άλλες Αναθέσεις Διασφάλισης και Συναφών Υπηρεσιών»

Προβολή (Projection) - Χρηματοοικονομικές πληροφορίες αναφερόμενες σε μελλοντικό χρόνο οι οποίες συντάχθηκαν στη βάση:

(α) Υποθετικών παραδοχών για μελλοντικά γεγονότα και ενέργειες της διοίκησης, τα οποία δεν αναμένεται απαραίτητα να λάβουν χώρα, όπως όταν μερικές οντότητες βρίσκονται στη φάση εκκίνησης ή εξετάζουν μια μεγάλη αλλαγή στη φύση των λειτουργιών τους, ή

(β) Ενός συνδυασμού υποθέσεων βέλτιστης εκτίμησης και υποθετικών παραδοχών.

Προβλεπόμενες χρηματοοικονομικές πληροφορίες (Prospective financial information) - Χρηματοοικονομικές πληροφορίες στηριζόμενες σε υποθέσεις σχετικά με γεγονότα τα οποία μπορεί να συμβούν στο μέλλον και πιθανές ενέργειες από μια οντότητα. Οι προβλεπόμενες χρηματοοικονομικές πληροφορίες μπορεί να είναι με τη μορφή πρόγνωσης, προβολής ή ενός συνδυασμού των δύο. (βλέπε Πρόγνωση - Forecast και Προβολή - Projection)

Δημόσιος τομέας (Public sector) - Εθνικές κυβερνήσεις, περιφερειακές κυβερνήσεις (για παράδειγμα, κυβερνήσεις πολιτειών, επαρχιών, χωρικών εδαφών), τοπικές κυβερνήσεις (για παράδειγμα, κυβερνήσεις πόλεων, κωμοπόλεων) και σχετικές κυβερνητικές οντότητες (για παράδειγμα, γραφεία, συμβούλια, επιτροπές και επιχειρήσεις).

*□ Εύλογη διασφάλιση (στο πλαίσιο αναθέσεων διασφάλισης, περιλαμβανομένων αναθέσεων ελέγχου, και δικλίδων ποιότητας) (Reasonable assurance (in the context of assurance engagements, including audit engagements, and quality control)) - Ένα υψηλό, αλλά όχι απόλυτο, επίπεδο διασφάλισης.

Ανάθεση εύλογης διασφάλισης / Ανάθεση εργασίας εύλογης διασφάλισης (Reasonable assurance engagement) - (Βλέπε Ανάθεση διασφάλισης - Assurance engagement)

Επανυπολογισμός (Recalculation) - Συνίσταται στη διασταύρωση της μαθηματικής ακρίβειας εγγράφων ή αρχείων.

* Συνδεδεμένο μέρος (Related party) - Ένα μέρος το οποίο είναι είτε:

α) Ένα συνδεδεμένο μέρος όπως ορίζεται στο εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, ή

β) Όπου το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς θεσπίζει ελάχιστες ή καμία απαίτηση για συνδεμένα μέρη:

(i) Ένα πρόσωπο ή άλλη οντότητα που έχει τον έλεγχο ή σημαντική επιρροή, άμεσα ή έμμεσα διαμέσου ενός ή περισσοτέρων ενδιαμέσων, επί της αναφερόμενης οντότητας.

(ii) Μια άλλη οντότητα επί της οποίας η αναφερόμενη οντότητα έχει τον έλεγχο ή σημαντική επιρροή, άμεσα ή έμμεσα διαμέσου ενός ή περισσοτέρων ενδιαμέσων, ή

(iii) Μια άλλη οντότητα υπό κοινό έλεγχο με την αναφερόμενη οντότητα έχοντας:

α) Κοινή ελέγχουσα ιδιοκτησία

β) Ιδιοκτήτες οι οποίοι είναι μέλη στενής οικογένειας

γ) Κοινά κύρια στελέχη διοίκησης

Ωστόσο, οντότητες που είναι υπό κοινό έλεγχο από το κράτος (δηλαδή, μια εθνική, περιφερειακή ή τοπική κυβέρνηση) δεν θεωρούνται συνδεδεμένες εκτός εάν εμπλέκονται σε σημαντικές συναλλαγές ή μοιράζονται μεταξύ τους πόρους σε σημαντικό βαθμό.

Συναφείς υπηρεσίες (Related services) - Συνίστανται από προσυμφωνημένες διαδικασίες και εργασίες κατάρτισης.

*□ Σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας (Relevant ethical requirements) - Οι απαιτήσεις δεοντολογίας στις οποίες υπόκεινται η ομάδα ανάθεσης και ο διενεργών την επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης, οι οποίες κανονικά αποτελούν τα μέρη Α και Β του Κώδικα Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Λογιστές της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (Κώδικας της ΔΟΛ), μαζί με εθνικές απαιτήσεις που είναι πιο περιοριστικές.

Επανεκτέλεση (Reperformance) - Η ανεξάρτητη εκτέλεση από τον ελεγκτή διαδικασιών ή δικλίδων που αρχικά εκτελέστηκαν ως μέρος των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας.

* Αναφορά επί της περιγραφής και του σχεδιασμού δικλίδων σε ένα οργανισμό υπηρεσιών (αναφερόμενη στο ΔΠΕ 402[18] ως αναφορά τύπου Ι) (Report on the description and design of controls at a service organization (referred to in ISA 402 as a type I report)) - Μια αναφορά που αποτελείται από:

α) Μια περιγραφή, που προετοιμάζεται από τη διοίκηση ενός οργανισμού υπηρεσιών, του συστήματος του οργανισμού υπηρεσιών, του σκοπού των δικλίδων και των σχετικών δικλίδων που έχουν σχεδιαστεί και εφαρμοστεί σε μια συγκεκριμένη ημερομηνία, και

β) Μια αναφορά από τον ελεγκτή της υπηρεσίας με σκοπό να μεταδώσει εύλογη διασφάλιση που περιλαμβάνει τη γνώμη του ελεγκτή της υπηρεσίας επί της περιγραφής του συστήματος του οργανισμού υπηρεσιών, του σκοπού των δικλίδων και των σχετικών δικλίδων καθώς και της καταλληλότητας του σχεδιασμού των δικλίδων για να επιτευχθούν οι καθορισμένοι σκοποί των δικλίδων.

* Αναφορά επί της περιγραφής, του σχεδιασμού και της λειτουργικής αποτελεσματικότητας των δικλίδων σε ένα οργανισμό υπηρεσιών (αναφερόμενη στο ΔΠΕ 402 ως αναφορά τύπου ΙΙ) (Report on the description, design and operating effectiveness of controls at a service organization (referred to in ISA 402 as a type II report)) - Μια αναφορά που αποτελείται από:

α) Μια περιγραφή, που προετοιμάζεται από τη διοίκηση του οργανισμού υπηρεσιών, του συστήματος του οργανισμού υπηρεσιών, του σκοπού των δικλίδων και των σχετικών δικλίδων, του σχεδιασμού και της υλοποίησής τους σε μια συγκεκριμένη ημερομηνία ή κατά τη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου και, σε μερικές περιπτώσεις, της λειτουργικής αποτελεσματικότητάς τους κατά τη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου.

[18] ΔΠΕ 402, «Ελεγκτικά Θέματα Σχετικά με μια Οντότητα που Χρησιμοποιεί ένα Οργανισμό Υπηρεσιών»

β) Μια αναφορά από τον ελεγκτή της υπηρεσίας με σκοπό να μεταδώσει εύλογη διασφάλιση που περιλαμβάνει:

(i) Τη γνώμη του ελεγκτή της υπηρεσίας επί της περιγραφής του συστήματος του οργανισμού υπηρεσιών, των σκοπών των δικλίδων και των σχετικών δικλίδων, της καταλληλότητας του σχεδιασμού των δικλίδων για να επιτευχθούν οι καθορισμένοι σκοποί των δικλίδων, και της λειτουργικής αποτελεσματικότητας των δικλίδων, και

(ii) Μια περιγραφή των δοκιμασιών του ελεγκτή της υπηρεσίας επί των δικλίδων και των αποτελεσμάτων που προέκυψαν από αυτές.

Υπεύθυνο μέρος (Responsible party) – Το πρόσωπο (ή πρόσωπα) που:

(α) Σε μια ανάθεση με απ' ευθείας αναφορά, είναι υπεύθυνο για το υποκείμενο θέμα, ή

(β) Σε μια ανάθεση που αφορά ισχυρισμούς, είναι υπεύθυνο για τις πληροφορίες επί του υποκείμενου θέματος (ο ισχυρισμός) και μπορεί να είναι υπεύθυνο για το υποκείμενο θέμα.

Το υπεύθυνο μέρος μπορεί να είναι ή μπορεί να μην είναι το μέρος που αναθέτει στον επαγγελματία (το αναθέτον μέρος).

Επισκόπηση (σε σχέση με δικλίδες ποιότητας) (Review(in relation to quality control)) – Η αξιολόγηση της ποιότητας της εργασίας που εκτελέστηκε από άλλους και των συμπερασμάτων στα οποία άλλοι κατέληξαν.

Ανάθεση επισκόπησης / Ανάθεση εργασίας επισκόπησης (Review engagement) – Ο στόχος μιας ανάθεσης επισκόπησης είναι να δώσει τη δυνατότητα στον ελεγκτή να δηλώσει εάν, στη βάση των διαδικασιών οι οποίες δεν παρέχουν όλα τα τεκμήρια που θα απαιτούνταν σε ένα έλεγχο, κάτι έχει έρθει στην προσοχή του που τον κάνει να πιστέψει ότι οι οικονομικές καταστάσεις δεν έχουν καταρτιστεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με ένα εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Διαδικασίες επισκόπησης (Review procedures) – Οι διαδικασίες που κρίνονται απαραίτητες για το σκοπό της ανάθεσης επισκόπησης, κυρίως διερευνητικές ερωτήσεις προς το προσωπικό της οντότητας και αναλυτικές διαδικασίες εφαρμοζόμενες σε χρηματοοικονομικά δεδομένα.

* Διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου (Risk assessment procedures) – Οι ελεγκτικές διαδικασίες που εκτελούνται για την απόκτηση κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της, συμπεριλαμβανόμενων των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας, με σκοπό τον εντοπισμό και την εκτίμηση των κινδύνων ουσιωδών σφαλμάτων σε επίπεδο οικονομικών καταστάσεων και ισχυρισμών, είτε οφείλονται σε απάτη ή σε λάθος.

* Κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος (Risk of material misstatement) – Ο κίνδυνος οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες προ της διενέργειας του ελέγχου. Αυτός ο κίνδυνος αποτελείται από δύο συστατικά που περιγράφονται ως κατωτέρω σε επίπεδο ισχυρισμού:

α) Ενδογενής κίνδυνος (Inherent risk) – Η επιρρέπεια ενός ισχυρισμού σχετικά με μια κατηγορία συναλλαγών, το υπόλοιπο λογαριασμού ή γνωστοποίηση, σε σφάλμα το οποίο θα μπορούσε να είναι ουσιώδες είτε ατομικά ή όταν συναθροιστεί με άλλα σφάλματα, πριν την εξέταση οποιονδήποτε σχετικών δικλίδων διασφάλισης.

β) Κίνδυνος δικλίδων (Control risk) – Ο κίνδυνος ένα σφάλμα το οποίο θα μπορούσε να συμβεί σε ένα ισχυρισμό σχετικά με μια κατηγορία συναλλαγών, υπόλοιπο λογαριασμού ή γνωστοποίηση και το οποίο θα μπορούσε να είναι ουσιώδες είτε από μόνο του ή όταν συναθροιστεί με άλλα σφάλματα, δεν θα αποτραπεί ή δεν θα εντοπιστεί και διορθωθεί έγκαιρα από τις εσωτερικές δικλίδες της οντότητας.

* Δειγματοληψία (Sampling) – (βλέπε Ελεγκτική δειγματοληψία (Audit sampling))

* Κίνδυνος δειγματοληψίας (Sampling risk) – Ο κίνδυνος το συμπέρασμα του ελεγκτή που στηρίζεται σε ένα δείγμα μπορεί να διαφέρει από το συμπέρασμα εάν το σύνολο του πληθυσμού είχε υποβληθεί στις ίδιες ελεγκτικές διαδικασίες. Ο κίνδυνος δειγματοληψίας μπορεί να οδηγήσει σε δύο τύπους εσφαλμένων συμπερασμάτων:

α) Στην περίπτωση μιας δοκιμασίας δικλίδων, ότι οι δικλίδες είναι πιο αποτελεσματικές από ό,τι πραγματικά είναι ή στην περίπτωση μιας δοκιμασίας λεπτομερειών ότι ένα ουσιώδες σφάλμα δεν υπάρχει όταν στην πραγματικότητα υπάρχει. Ο ελεγκτής πρωταρχικά ενδιαφέρεται για αυτού του τύπου το εσφαλμένο συμπέρασμα επειδή επηρεάζει την αποτελεσματικότητα του ελέγχου και είναι πιο πιθανό να οδηγήσει σε μη ενδεδειγμένη γνώμη ελέγχου.

β) Στην περίπτωση μιας δοκιμασίας δικλίδων, ότι οι δικλίδες είναι λιγότερο αποτελεσματικές από ό,τι πραγματικά είναι ή στην περίπτωση μιας δοκιμασίας λεπτομερειών ότι ένα ουσιώδες σφάλμα υπάρχει όταν στην πραγματικότητα δεν υπάρχει. Αυτού του τύπου εσφαλμένο συμπέρασμα επηρεάζει την αποτελεσματικότητα του ελέγχου καθώς συνήθως οδηγεί σε επιπλέον εργασία για να διαπιστωθεί ότι τα αρχικά συμπεράσματα ήταν εσφαλμένα.

* Μονάδα δειγματοληψίας (Sampling unit) – Τα επιμέρους στοιχεία που αποτελούν ένα πληθυσμό.

Πεδίο μιας επισκόπησης (Scope of a review) – Οι διαδικασίες επισκόπησης που κρίνονται απαραίτητες στις περιστάσεις για την επίτευξη του σκοπού της επισκόπησης.

* Ελεγκτής υπηρεσίας (Service auditor) – Ένας ελεγκτής ο οποίος, κατόπιν αιτήματος του οργανισμού υπηρεσιών, παρέχει μια έκθεση διασφάλισης για τις δικλίδες του οργανισμού υπηρεσιών.

* Οργανισμός υπηρεσιών (Service organization) – Ένας οργανισμός-τρίτο μέρος (ή τμήμα αυτού) που παρέχει υπηρεσίες σε οντότητες χρήστες, οι οποίες υπηρεσίες είναι τμήμα των πληροφοριακών συστημάτων εκείνων των μερών σχετικά με τη χρηματοοικονομική αναφορά.

* Σύστημα του οργανισμού υπηρεσιών (Service organization's system) – Οι πολιτικές και διαδικασίες που έχουν σχεδιαστεί, εφαρμοστεί και συντηρούνται από τον οργανισμό υπηρεσιών για να παρέχουν στις οντότητες των χρηστών τις υπηρεσίες που καλύπτονται από την έκθεση του ελεγκτή υπηρεσίας.

Σοβαρότητα (Significance) – Η σχετική βαρύτητα ενός θέματος, εντός του πλαισίου που εμπίπτει. Η σοβαρότητα ενός θέματος κρίνεται από τον ασκούντα το επάγγελμα, στο πλαίσιο στο οποίο αυτό εξετάζεται. Αυτό μπορεί να περιλαμβάνει, για παράδειγμα, την εύλογη προσδοκία της αλλαγής ή της επιρροής που μπορεί να έχει το θέμα στις αποφάσεις των χρηστών στους οποίους απευθύνεται η έκθεση του ασκούντα το επάγγελμα. Ή σε ένα άλλο παράδειγμα όπου το πλαίσιο είναι μια κρίση για το εάν θα αναφερθεί ένα θέμα στα πρόσωπα που είναι επιφορτισμένα με τη διακυβέρνηση, το εάν το θέμα θα εθεωρείτο σοβαρό από αυτούς σε σχέση με τα καθήκοντά τους. Η σοβαρότητα μπορεί να εξετάζεται στο πλαίσιο ποσοτικών και ποιοτικών παραγόντων, όπως το σχετικό μέγεθος, η φύση και η επίπτωση στο υποκείμενο θέμα και τα εκδηλωμένα συμφέροντα των χρηστών στους οποίους απευθύνεται ή των αποδεκτών.

* Σημαντικό συστατικό (Significant component) – Ένα συστατικό που προσδιορίσθηκε από την ομάδα ανάθεσης του ομίλου (i) ότι ατομικά είναι χρηματοοικονομικά σημαντικό για τον όμιλο ή (ii) ότι εξαιτίας της ιδιαίτερης φύσης ή των καταστάσεων, είναι πιθανόν να περιλαμβάνει σημαντικούς κινδύνους ουσιώδους σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου.

* Σημαντικές ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες (Significant deficiencies in internal control) – Μια έλλειψη ή ένας συνδυασμός ελλείψεων στις εσωτερικές δικλίδες που, κατά την επαγγελματική κρίση του ελεγκτή, είναι επαρκούς σημασίας που να δικαιολογεί την προσοχή εκείνων που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση.

* Σοβαρός κίνδυνος (Significant risk) – Ένας κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος που εντοπίσθηκε και εκτιμήθηκε και που κατά την κρίση του ελεγκτή απαιτεί ειδική ελεγκτική εξέταση.

Μικρότερη οντότητα (Smaller entity) – Μια οντότητα η οποία τυπικά έχει ποιοτικά χαρακτηριστικά, όπως:

(α) Συγκέντρωση ιδιοκτησίας και διοίκησης σε ένα μικρό αριθμό ατόμων (συχνά σε ένα άτομο – είτε ένα φυσικό πρόσωπο ή ένας άλλος επιχειρηματικός οργανισμός που κατέχει την οντότητα υπό τον όρο ότι ο ιδιοκτήτης συγκεντρώνει τα σχετικά ποιοτικά χαρακτηριστικά), και

(β) Ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα:

(i) Απλές ή μη περίπλοκες συναλλαγές,

(ii) Απλό σύστημα τήρησης αρχείων,

8. Λίγους επιχειρηματικούς τομείς και λίγα προϊόντα εντός των επιχειρηματικών τομέων

9. Λίγες εσωτερικές δικλίδες

7. Λίγα επίπεδα διοίκησης με ευθύνη για ένα εκτεταμένο εύρος δικλίδων, ή

8. Λίγο προσωπικό, πολλοί από το οποίο έχουν ένα εκτεταμένο εύρος καθηκόντων

Αυτά τα ποιοτικά χαρακτηριστικά δεν είναι εξαντλητικά, δεν αναφέρονται αποκλειστικά σε μικρότερες οντότητες και οι μικρότερες οντότητες δεν παρουσιάζουν όλα αυτά τα χαρακτηριστικά.

* Οικονομικές καταστάσεις ειδικού σκοπού (Special purpose financial statements) – Οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με ένα πλαίσιο ειδικού σκοπού.

* Πλαίσιο ειδικού σκοπού (Special purpose framework) – Ένα πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς σχεδιασμένο να καλύπτει τις ανάγκες χρηματοοικονομικών πληροφοριών συγκεκριμένων χρηστών. Το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να είναι ένα πλαίσιο εύλογης παρουσίασης ή ένα πλαίσιο συμμόρφωσης[19].

*□ Προσωπικό (Staff) – Επαγγελματίες, άλλοι εκτός από εταίροι, συμπεριλαμβανομένου κάθε ειδήμονα που η λογιστική εταιρεία απασχολεί.

* Στατιστική δειγματοληψία (Statistical sampling) – Μια προσέγγιση στη δειγματοληψία που έχει τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

α) Τυχαία επιλογή των μονάδων του δείγματος

β) Χρήση της θεωρίας των πιθανοτήτων για την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων του δείγματος, συμπεριλαμβανομένης της μέτρησης των αποτελεσμάτων του δείγματος.

Μια προσέγγιση δειγματοληψίας που δεν έχει τα χαρακτηριστικά (α) και (β) θεωρείται μη στατιστική δειγματοληψία.

* Στρωματοποίηση (Stratification) – Η σειρά ενεργειών για τη διαίρεση ενός πληθυσμού σε υπο-πληθυσμούς, κάθε ένας από τους οποίους είναι μια ομάδα μονάδων δειγματοληψίας που έχουν παρόμοια χαρακτηριστικά (συχνά νομισματική αξία).

Πληροφορίες επί του υποκείμενου θέματος (Subject matter information) – Το αποτέλεσμα αξιολόγησης ή επιμέτρησης ενός υποκειμένου θέματος. Είναι οι πληροφορίες επί του υποκείμενου θέματος για τις οποίες ο ασκών το επάγγελμα συλλέγει επαρκή, κατάλληλα τεκμήρια που παρέχουν μια εύλογη βάση για την έκφραση ενός συμπεράσματος σε μια έκθεση διασφάλισης.

* Μεταγενέστερα γεγονότα (Subsequent events) – Γεγονότα που συμβαίνουν μεταξύ της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων και της ημερομηνίας της έκθεσης του ελεγκτή καθώς και γεγονότα που γίνονται γνωστά στον ελεγκτή μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή.

* Οργανισμός υπεργολαβίας υπηρεσιών (Subservice organization) – Ένας οργανισμός υπηρεσιών που χρησιμοποιείται από ένα άλλο οργανισμό υπηρεσιών για να εκτελέσει μερικές από τις υπηρεσίες που παρέχονται στις οντότητες-χρήστες, οι οποίες είναι μέρος εκείνων των πληροφοριακών συστημάτων των οντοτήτων-χρηστών που είναι σχετικά με τη χρηματοοικονομική αναφορά.

* Ουσιαστικές διαδικασίες (Substantive procedures) – Ελεγκτικές διαδικασίες διενεργούμενες για τον εντοπισμό ουσιωδών σφαλμάτων σε επίπεδο ισχυρισμών. Περιλαμβάνουν:

[19] ΔΠΕ 200, παράγραφος 13(α)

(α) Δοκιμασίες επί των λεπτομερειών κατηγοριών συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών και γνωστοποιήσεων.

(β) Ουσιαστικές αναλυτικές διαδικασίες.

* Επάρκεια (ελεγκτικών τεκμηρίων) (Sufficiency (of audit evidence)) - Το μέτρο της ποσότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων. Η ποσότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων που απαιτούνται επηρεάζεται από την εκτίμηση του ελεγκτή για τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος καθώς και από την ποιότητα αυτών των ελεγκτικών τεκμηρίων.

Κατάλληλα τεκμήρια (Suitable criteria) - (Βλέπε Κριτήρια (Criteria))

*□ Εξωτερικό πρόσωπο με κατάλληλα προσόντα (για το σκοπό του ΔΠΔΠ 1) (Suitably qualified external person (for the purpose of ISQC 1)) - Ένα πρόσωπο εκτός της λογιστικής επιχείρησης με τις δυνατότητες και την ικανότητα να ενεργεί ως εταίρος ανάθεσης, για παράδειγμα ένας εταίρος άλλης λογιστικής επιχείρησης, ή ένας εργαζόμενος (με κατάλληλη εμπειρία) είτε ενός επαγγελματικού σώματος λογιστικής του οποίου τα μέλη μπορούν να διενεργούν ελέγχους και επισκοπήσεις ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών, άλλες αναθέσεις διασφάλισης ή αναθέσεις συναφών υπηρεσιών, είτε ενός οργανισμού που παρέχει σχετικές υπηρεσίες δικλίδων διασφάλισης ποιότητας.

* Περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις (στο πλαίσιο του ΔΠΕ 810) (Summary financial statements (in the context of ISA 810)) - Ιστορικές χρηματοοικονομικές πληροφορίες που αντλούνται από οικονομικές καταστάσεις αλλά που περιέχουν λιγότερες λεπτομέρειες από τις οικονομικές καταστάσεις, ενώ εξακολουθούν να παρέχουν μια δομημένη παρουσίαση, συνεπή με εκείνη που παρέχεται από τις οικονομικές καταστάσεις των οικονομικών πόρων και δεσμεύσεων της οντότητας σε ένα χρονικό σημείο ή τις αλλαγές επί αυτών για μια χρονική περίοδο[20]. Διαφορετικές δικαιοδοσίες μπορεί να χρησιμοποιούν διαφορετική ορολογία για να περιγράψουν τέτοιες ιστορικές χρηματοοικονομικές πληροφορίες.

Συμπληρωματικές πληροφορίες (Supplementary information) - Πληροφορίες παρουσιαζόμενες μαζί με τις οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες δεν απαιτούνται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που χρησιμοποιήθηκε για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και που κανονικά παρουσιάζονται είτε ως συμπληρωματικοί πίνακες είτε ως πρόσθετες σημειώσεις.

Δοκιμασία (Test) - Η εφαρμογή διαδικασιών σε μερικές ή στο σύνολο των μονάδων ενός πληθυσμού.

* Δοκιμασίες δικλίδων διασφάλισης (Test of controls) - Μια ελεγκτική δοκιμασία σχεδιασμένη για να αξιολογεί τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων στην αποτροπή ή τον εντοπισμό και τη διόρθωση ουσιωδών σφαλμάτων σε επίπεδο ισχυρισμών.

* Εκείνοι που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση (Those charged with governance) - Το πρόσωπο(α) ή ο οργανισμός(οί) (για παράδειγμα, ένας εταιρικός θεματοφύλακας) με την ευθύνη εποπτείας της στρατηγικής κατεύθυνσης της οντότητας και με δεσμεύσεις που σχετίζονται με τη λογοδοσία της οντότητας. Αυτό περιλαμβάνει την εποπτεία της διαδικασίας χρηματοοικονομικής αναφοράς. Για μερικές οντότητες σε ορισμένες δικαιοδοσίες, εκείνοι που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση μπορεί να περιλαμβάνουν το προσωπικό της διοίκησης, για παράδειγμα, εκτελεστικά μέλη ενός συμβουλίου διακυβέρνησης μιας οντότητας του ιδιωτικού ή του δημόσιου τομέα, ή ένα ιδιοκτήτη-διευθυντή[21].

* Ανεκτό Σφάλμα (Tolerable misstatement) - Ένα χρηματικό ποσό που ορίζεται από τον ελεγκτή σχετικά με το οποίο ο ελεγκτής αναζητά να αποκτήσει ένα κατάλληλο επίπεδο διασφάλισης ότι το πραγματικό σφάλμα στον πληθυσμό δεν υπερβαίνει το χρηματικό αυτό ποσό που τέθηκε από τον ελεγκτή.

* Συνολικό ποσοστό απόκλισης (Total rate of deviation) - Ένα ποσοστό απόκλισης από τις επιβαλλόμενες διαδικασίες εσωτερικών δικλίδων που ορίζεται από τον ελεγκτή, σε σχέση με το οποίο ο ελεγκτής αναζητά να αποκτήσει ένα κατάλληλο επίπεδο διασφάλισης ότι το πραγματικό ποσοστό απόκλισης στον πληθυσμό δεν υπερβαίνει αυτό το ποσοστό απόκλισης που τίθεται από τον ελεγκτή.

Αβεβαιότητα (Uncertainty) - Ένα ζήτημα του οποίου η έκβαση εξαρτάται από μελλοντικές ενέργειες ή γεγονότα που δεν είναι υπό τον άμεσο έλεγχο της οντότητας αλλά που μπορεί να επηρεάσει τις οικονομικές καταστάσεις.

* Μη διορθωμένα σφάλματα (Uncorrected misstatements) - Σφάλματα που ο ελεγκτής έχει συγκεντρώσει κατά τη διάρκεια του ελέγχου και που δεν έχουν διορθωθεί.

* Μη τροποποιημένη γνώμη (Unmodified opinion) - Η γνώμη που εκφράζεται από τον ελεγκτή όταν ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με ένα εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης[22].

* Ο ελεγκτής του χρήστη (User auditor) - Ένας ελεγκτής που ελέγχει και αναφέρεται επί των οικονομικών καταστάσεων μιας οντότητας χρήστη.

* Η οντότητα-χρήστης (User entity) - Μια οντότητα που χρησιμοποιεί ένα οργανισμό υπηρεσιών και της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις υποβάλλονται σε έλεγχο.

---

[20] ΔΠΕ 200, παράγραφος 13(στ)

[21] Για συζήτηση της ποικιλίας των διαφόρων δομών διακυβέρνησης βλέπε παραγράφους Α1-Α8 του ΔΠΕ 260, «Επικοινωνία με Εκείνους που Είναι Επιφορτισμένοι με τη Διακυβέρνηση»

[22] Οι παράγραφοι 35-36 του ΔΠΕ 700 ασχολούνται με τις φράσεις που χρησιμοποιούνται για να εκφράσουν αυτή τη γνώμη στην περίπτωση ενός πλαισίου εύλογης παρουσίασης και ενός πλαισίου συμμόρφωσης αντίστοιχα.

Δοκιμασίες ροής συναλλαγών (Walk-through test) - Περιλαμβάνει την ιχνηλάτιση λίγων συναλλαγών διαμέσου του συστήματος χρηματοοικονομικής αναφοράς.

*Έγγραφη διαβεβαίωση (Written representation) - Μια έγγραφη δήλωση από τη διοίκηση που παρέχεται στον ελεγκτή για να επιβεβαιώσει ορισμένα θέματα ή για να υποστηρίξει ελεγκτικά τεκμήρια. Οι έγγραφες διαβεβαιώσεις σε αυτό το πλαίσιο δεν περιλαμβάνουν τις οικονομικές καταστάσεις, τους ισχυρισμούς σε αυτές, ή τα βιβλία και τα αρχεία που τα υποστηρίζουν.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΔΙΚΛΙΔΩΝ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ 1

ΔΙΚΛΙΔΕΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΓΙΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ
ΠΟΥ ΔΙΕΝΕΡΓΟΥΝ ΕΛΕΓΧΟΥΣ ΚΑΙ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΕΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ,
ΚΑΘΩΣ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΑΝΑΘΕΣΕΙΣ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
(Σε ισχύ από την 15η Δεκεμβρίου 2009)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Παράγραφος
Εισαγωγή	
Πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΔΠ	1 - 3
Ισχύς του παρόντος ΔΠΔΠ	4 - 9
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	10
Σκοπός	11
Ορισμοί	12
Απαιτήσεις	
Εφαρμογή και συμμόρφωση με σχετικές απαιτήσεις	13 - 15
Στοιχεία ενός συστήματος δικλίδων ποιότητας	16 - 17
Ευθύνες ηγεσίας για την ποιότητα εντός της λογιστικής επιχείρησης	18 - 19
Σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας	20 - 25
Αποδοχή και συνέχιση των σχέσεων με πελάτες και ειδικές αναθέσεις	26 - 28
Ανθρώπινοι πόροι	29 - 31
Εκτέλεση ανάθεσης	32 - 47
Παρακολούθηση	48 - 56
Τεκμηρίωση του συστήματος δικλίδων ποιότητας	57 - 59
Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό	
Εφαρμογή και συμμόρφωση με σχετικές απαιτήσεις	A1
Στοιχεία ενός συστήματος δικλίδων ποιότητας	A2 - A3
Ευθύνες ηγεσίας για την ποιότητα εντός της λογιστικής επιχείρησης	A4 - A6
Σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας	A7 - A17
Αποδοχή και συνέχιση των σχέσεων με πελάτες και ειδικές αναθέσεις	A18 - A23
Ανθρώπινοι πόροι	A24 - A31
Εκτέλεση ανάθεσης	A32 - A63
Παρακολούθηση	A64 - A72
Τεκμηρίωση του συστήματος δικλίδων ποιότητας	A73 - A75

Το Διεθνές Πρότυπο Δικλίδων Ποιότητας (ΔΠΔΠ) 1, «Δικλίδες ποιότητας για λογιστικές επιχειρήσεις που διενεργούν ελέγχους και επισκοπήσεις οικονομικών καταστάσεων, καθώς και άλλες αναθέσεις διασφάλισης και συναφών υπηρεσιών» 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 εφαρμογής του παρόντος ΔΠΔΠ

1. Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Δικλίδων Ποιότητας (ΔΠΔΠ) ασχολείται με τις ευθύνες μιας λογιστικής επιχείρησης για το σύστημα δικλίδων ποιότητας αυτής σχετικά με ελέγχους και επισκοπήσεις οικονομικών καταστάσεων και άλλες αναθέσεις διασφάλισης και συναφών υπηρεσιών. Αυτό το ΔΠΔΠ πρέπει να μελετάται σε συνδυασμό με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας.

2. Άλλες διακηρύξεις του Συμβουλίου Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (ΣΔΠΕΔ) περιγράφουν πρόσθετα πρότυπα και καθοδήγηση σχετικά με τις ευθύνες του προσωπικού της λογιστικής επιχείρησης όσον αφορά τις διαδικασίες δικλίδων ποιότητας για συγκεκριμένους τύπους αναθέσεων. Το ΔΠΕ 220[23], για παράδειγμα, ασχολείται με διαδικασίες δικλίδων ποιότητας για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων.

3. Ένα σύστημα δικλίδων ποιότητας αποτελείται από πολιτικές σχεδιασμένες να επιτυγχάνουν τους στόχους που ορίζονται στην παράγραφο 11 και από διαδικασίες που είναι αναγκαίες για την εφαρμογή και παρακολούθηση της συμμόρφωσης με αυτές τις πολιτικές.

Ισχύς του παρόντος ΔΠΔΠ

4. Το παρόν ΔΠΔΠ εφαρμόζεται σε όλες τις λογιστικές επιχειρήσεις επαγγελματιών λογιστών αναφορικά με ελέγχους και επισκοπήσεις οικονομικών καταστάσεων και άλλες αναθέσεις διασφάλισης και συναφών υπηρεσιών. Η φύση και η έκταση των πολιτικών και διαδικασιών που αναπτύσσονται από μια επιμέρους λογιστική επιχείρηση ώστε να συμμορφώνεται με το παρόν ΔΠΔΠ θα εξαρτηθεί από διάφορους παράγοντες όπως το μέγεθος και τα λειτουργικά χαρακτηριστικά της λογιστικής επιχείρησης, καθώς και το αν αποτελεί μέρος ενός δικτύου.

5. Το παρόν ΔΠΔΠ περιλαμβάνει το σκοπό για τον οποίο μια λογιστική επιχείρηση τηρεί το ΔΠΔΠ, και απαιτήσεις σχεδιασμένες να καταστήσουν ικανή τη λογιστική επιχείρηση να επιτύχει τον εν λόγω σκοπό. Επιπρόσθετα, περιλαμβάνει σχετικές οδηγίες με τη μορφή υλικού εφαρμογής και άλλου επεξηγηματικού υλικού, όπως αναφέρεται περαιτέρω στην παράγραφο 8, καθώς και εισαγωγικό υλικό που παρέχει το σχετικό πλαίσιο για μια κατάλληλη κατανόηση του ΔΠΔΠ και ορισμούς.

6. Ο σκοπός παρέχει το πλαίσιο στο οποίο παρατίθενται οι απαιτήσεις αυτού του ΔΠΔΠ, και προορισμός του είναι να βοηθήσει τη λογιστική επιχείρηση στην:

- Κατανόηση του τι χρειάζεται να επιτευχθεί, και
- Απόφαση του εάν χρειάζεται να γίνουν περισσότερα για την επίτευξη του σκοπού.

7. Οι απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΔΠ εκφράζονται με τη χρήση του «πρέπει» (shall).

8. Όπου είναι απαραίτητο, η εφαρμογή και το λοιπό επεξηγηματικό υλικό παρέχουν περαιτέρω επεξήγηση των απαιτήσεων και των οδηγιών για την ολοκλήρωσή τους.

Συγκεκριμένα, μπορούν:

- Να εξηγούν με περισσότερη ακρίβεια τι σημαίνει μια απαίτηση ή τι αποσκοπεί να καλύψει, και
- Να περιλαμβάνουν παραδείγματα πολιτικών και διαδικασιών που μπορεί να είναι κατάλληλες στις περιστάσεις.

Ενώ αυτές οι οδηγίες δεν επιβάλλουν από μόνες τους μια απαίτηση, σχετίζονται με την ορθή εφαρμογή των απαιτήσεων. Η εφαρμογή και το λοιπό επεξηγηματικό υλικό ενδέχεται επίσης να παρέχουν πληροφορίες υπόβαθρου επί θεμάτων που εξετάζονται σε αυτό το ΔΠΔΠ. Όπου συντρέχει περίπτωση, στο υλικό εφαρμογής και στο λοιπό επεξηγηματικό υλικό, περιλαμβάνονται πρόσθετα θέματα ειδικά για ελεγκτικούς οργανισμούς του δημόσιου τομέα ή μικρότερες λογιστικές επιχειρήσεις. Αυτά τα πρόσθετα θέματα βοηθούν στην εφαρμογή των απαιτήσεων του παρόντος ΔΠΔΠ. Ωστόσο, δεν περιορίζουν ούτε μειώνουν την ευθύνη της λογιστικής επιχείρησης για εφαρμογή και συμμόρφωση με τις απαιτήσεις αυτού του ΔΠΔΠ.

9. Το παρόν ΔΠΔΠ περιλαμβάνει υπό τον τίτλο «Ορισμοί», μια περιγραφή των εννοιών που αποδίδονται σε ορισμένους όρους για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΔΠ. Οι όροι αυτοί παρατίθενται για να βοηθήσουν στη συνεπή εφαρμογή και ερμηνεία αυτού του ΔΠΔΠ και δεν αποσκοπούν στο να κατισχύσουν των ορισμών που μπορεί να καθιερώνονται για άλλους σκοπούς, από νόμο, κανονισμό ή με άλλο τρόπο. Το Γλωσσάριο Όρων που αφορά τα Διεθνή Πρότυπα που έχουν εκδοθεί από το ΣΔΠΕΔ στο Εγχειρίδιο Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και Δικλίδων Ποιότητας, που δημοσιεύεται από την Δ.Ο.Λ., περιλαμβάνει τους όρους που καθορίζονται στο παρόν ΔΠΔΠ. Περιλαμβάνει επίσης περιγραφές άλλων όρων που απαντούν σε αυτό το ΔΠΔΠ για να βοηθήσει σε ομοιόμορφη και συνεπή ερμηνεία και μετάφραση.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

10. Τα συστήματα δικλίδων ποιότητας σε συμμόρφωση με το παρόν ΔΠΔΠ απαιτείται να έχουν θεσπισθεί μέχρι την 15η Δεκεμβρίου 2009.

Σκοπός

11. Ο σκοπός της λογιστικής επιχείρησης είναι να θεσπίσει και να διατηρεί ένα σύστημα δικλίδων ποιότητας το οποίο θα της παρέχει λελογισμένη διασφάλιση ότι:

(α) Η λογιστική επιχείρηση και το προσωπικό της συμμορφώνονται με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις, και

(β) Οι εκθέσεις που εκδίδονται από τη λογιστική επιχείρηση ή τους εταίρους ανάθεσης είναι ενδεδειγμένες για τις περιστάσεις.

[23] ΔΠΕ 220, «Δικλίδες ποιότητας για τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων»

Ορισμοί

12. Στο παρόν Δ.Π.Δ.Π., οι ακόλουθοι όροι έχουν τις έννοιες που αποδίδονται κατωτέρω:

(α) Ημερομηνία έκθεσης (date of report) - Η ημερομηνία που επελέγη από τον ασκούντα το επάγγελμα ως ημερομηνία της έκθεσης.

(β) Τεκμηρίωση ανάθεσης (engagement documentation) - Το αρχείο της εργασίας που έχει εκτελεστεί, των αποτελεσμάτων που έχουν προκύψει και των συμπερασμάτων που έχει εξαγάγει ο επαγγελματίας (μερικές φορές χρησιμοποιείται ο όρος «φύλλα εργασίας»).

(γ) Εταίρος ανάθεσης[24] (engagement partner) - Ο εταίρος ή άλλο πρόσωπο στη λογιστική επιχείρηση που είναι υπεύθυνος για την ανάθεση και την εκτέλεσή της, καθώς και για την έκθεση που εκδίδεται για λογαριασμό της λογιστικής επιχείρησης και ο οποίος, όταν απαιτείται, έχει την κατάλληλη εξουσιοδότηση από ένα επαγγελματικό, νομικό ή ρυθμιστικό σώμα.

(δ) Επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης (engagement quality control review) - Μια σειρά ενεργειών σχεδιασμένων να παρέχουν μια αντικειμενική αξιολόγηση, κατά την ημερομηνία της έκθεσης ή προγενέστερα, των σημαντικών κρίσεων που έκανε η ομάδα ανάθεσης και των συμπερασμάτων στα οποία κατέληξε κατά τη σύνταξη της έκθεσης. Η σειρά ενεργειών για την επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης, αφορά σε ελέγχους οικονομικών καταστάσεων εισηγμένων οντοτήτων και σε εκείνες τις άλλες αναθέσεις, εάν υπάρχουν, για τις οποίες η λογιστική επιχείρηση έχει αποφασίσει ότι απαιτείται επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης.

(ε) Ο διενεργών την επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης (engagement quality control reviewer) - Ένας εταίρος, άλλο πρόσωπο στη λογιστική επιχείρηση, ένα εξωτερικό πρόσωπο με κατάλληλα προσόντα ή μια ομάδα από τέτοια άτομα, κανένα εκ των οποίων δεν μετέχει στην ομάδα ανάθεσης, με επαρκή και κατάλληλη εμπειρία και εξουσία για να αξιολογούν αντικειμενικά τις σημαντικές κρίσεις τις οποίες έκανε η ομάδα ανάθεσης και τα συμπεράσματα στα οποία κατέληξε κατά τη σύνταξη της έκθεσης.

(στ) Ομάδα ανάθεσης (engagement team) - Όλοι οι εταίροι και το προσωπικό που εκτελεί την ανάθεση, και οποιοδήποτε άτομο που προσέλαβε η λογιστική επιχείρηση ή μια λογιστική επιχείρηση δικτύου που εκτελεί διαδικασίες της ανάθεσης. Εξαιρούνται οι εξωτερικοί ειδήμονες που προσέλαβε η λογιστική επιχείρηση ή η λογιστική επιχείρηση δικτύου.

(ζ) Λογιστική επιχείρηση (firm) -Ο ασκών ατομικό επάγγελμα, συνεταιρισμός ή εταιρεία ή άλλη οντότητα επαγγελματιών λογιστών.

(η) Επιθεώρηση (inspection) - Σε σχέση με ολοκληρωμένες αναθέσεις, διαδικασίες σχεδιασμένες να παρέχουν τεκμήρια συμμόρφωσης των ομάδων ανάθεσης με τις πολιτικές και τις διαδικασίες δικλίδων ποιότητας της λογιστικής επιχείρησης.

(θ) Εισηγμένη οντότητα (listed entity) - Μια οντότητα της οποίας μετοχές ή τίτλοι χρέους έχουν τιμή προσφοράς ή είναι εισηγμένοι σε αναγνωρισμένο χρηματιστήριο αξιών, ή είναι διαπραγματεύσιμοι βάσει των κανονισμών αναγνωρισμένου χρηματιστηρίου αξιών ή άλλου ισοδύναμου σώματος.

(ι) Παρακολούθηση (monitoring) - Μια σειρά ενεργειών που αποτελεί μια συνεχή εξέταση και αξιολόγηση του συστήματος δικλίδων ποιότητας της λογιστικής επιχείρησης, συμπεριλαμβανομένης μιας περιοδικής επιθεώρησης επιλεγμένων ολοκληρωμένων αναθέσεων, σχεδιασμένης να παράσχει στη λογιστική επιχείρηση λελογισμένη διασφάλιση ότι το σύστημα δικλίδων ποιότητας αυτής λειτουργεί αποτελεσματικά.

(ια) Λογιστική επιχείρηση δικτύου (network firm) - Μια λογιστική επιχείρηση ή οντότητα που ανήκει σε ένα δίκτυο.

(ιβ) Δίκτυο (network) - Μια ευρύτερη δομή που:

(i) Αποσκοπεί στη συνεργασία, και

(ii) Αποσκοπεί καθαρά στη συμμετοχή στα κέρδη ή στο κόστος ή βρίσκεται υπό κοινή ιδιοκτησία, έλεγχο ή διοίκηση, έχει κοινές πολιτικές και διαδικασίες δικλίδων ποιότητας, κοινή επιχειρηματική στρατηγική, χρησιμοποιεί κοινή εμπορική επωνυμία ή ένα σημαντικό μέρος επαγγελματικών πόρων.

(ιγ) Εταίρος (partner) - Κάθε άτομο με την εξουσία να δεσμεύει τη λογιστική επιχείρηση σε σχέση με τη διενέργεια μιας ανάθεσης επαγγελματικών υπηρεσιών.

(ιδ) Προσωπικό (personnel) - Εταίροι (partners) και προσωπικό (staff).

(ιε) Επαγγελματικά πρότυπα (professional standards) - Τα πρότυπα αναθέσεων του ΣΔΠΕΔ, όπως καθορίζονται στον «Πρόλογο στα διεθνή πρότυπα δικλίδων ποιότητας, ελέγχου, επισκόπησης, άλλων υπηρεσιών διασφάλισης και συναφών υπηρεσιών» του ΣΔΠΕΔ, καθώς και στις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας.

(ιστ) Λελογισμένη διασφάλιση (reasonable assurance) - Στο πλαίσιο αυτού του ΔΠΔΠ, ένα υψηλό, αλλά όχι απόλυτο, επίπεδο διασφάλισης.

(ιζ) Σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας (relevant ethical requirements) - Οι απαιτήσεις δεοντολογίας στις οποίες υπόκεινται η ομάδα ανάθεσης και ο διενεργών την επισκόπηση δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης, οι οποίες κανονικά συνίστανται από τα Μέρη Α και Β του Κώδικα Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Λογιστές της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (Κώδικας ΔΟΛ) καθώς και από τις εθνικές απαιτήσεις που είναι πιο περιοριστικές.

(ιη) Προσωπικό (staff) - Επαγγελματίες, άλλοι εκτός των εταίρων, συμπεριλαμβανομένων οποιωνδήποτε ειδημόνων που απασχολεί η λογιστική επιχείρηση.

[24] Οι όροι «εταίρος ανάθεσης», «εταίρος» και «λογιστική επιχείρηση» θα πρέπει να θεωρείται ότι αναφέρονται στις αντίστοιχες έννοιες του δημοσίου τομέα, ανάλογα με την περίπτωση.

(ιθ) Εξωτερικό πρόσωπο με κατάλληλα προσόντα (suitably qualified external person) - Ένα πρόσωπο εκτός της λογιστικής επιχείρησης με την ικανότητα και τις δυνατότητες να ενεργεί ως εταίρος ανάθεσης, για παράδειγμα ένας εταίρος άλλης λογιστικής επιχείρησης, ή ένας εργαζόμενος (με κατάλληλη εμπειρία) είτε ενός επαγγελματικού σώματος λογιστικής του οποίου τα μέλη μπορούν να διενεργούν ελέγχους και επισκοπήσεις ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών, άλλες αναθέσεις διασφάλισης ή αναθέσεις συναφών υπηρεσιών, είτε ενός οργανισμού που παρέχει σχετικές υπηρεσίες δικλίδων ποιότητας.

Απαιτήσεις

Εφαρμογή και συμμόρφωση με τις σχετικές απαιτήσεις

13. Το προσωπικό εντός της λογιστικής επιχείρησης που είναι υπεύθυνο για τη θέσπιση και διατήρηση του συστήματος δικλίδων ποιότητας της λογιστικής επιχείρησης πρέπει να κατανοεί το σύνολο του κειμένου αυτού του ΔΠΔΠ, περιλαμβανομένων του υλικού εφαρμογής του και του λοιπού επεξηγηματικού υλικού, ώστε να κατανοεί το σκοπό του και να εφαρμόζει σωστά τις απαιτήσεις του.

14. Η λογιστική επιχείρηση πρέπει να συμμορφώνεται με κάθε απαίτηση αυτού του ΔΠΔΠ εκτός εάν, στις περιστάσεις της λογιστικής επιχείρησης, η απαίτηση δεν σχετίζεται με τις παρεχόμενες υπηρεσίες αναφορικά με ελέγχους και επισκοπήσεις οικονομικών καταστάσεων και άλλες αναθέσεις διασφάλισης και συναφών υπηρεσιών. (Βλ. παρ. Α1).

15. Οι απαιτήσεις έχουν σχεδιαστεί ώστε να καθιστούν ικανή τη λογιστική επιχείρηση να επιτυγχάνει το σκοπό αυτού του ΔΠΔΠ. Ως εκ τούτου, η ορθή εφαρμογή των απαιτήσεων αναμένεται να παρέχει ικανοποιητική βάση για την επίτευξη του σκοπού. Ωστόσο, επειδή οι περιστάσεις ποικίλλουν ευρέως και όλες αυτές οι περιστάσεις δεν είναι δυνατό να προβλεφθούν, η λογιστική επιχείρηση πρέπει να εξετάσει εάν υπάρχουν συγκεκριμένα θέματα ή περιστάσεις που απαιτούν από τη λογιστική επιχείρηση να καθιερώσει άλλες πολιτικές και διαδικασίες επιπρόσθετα εκείνων που απαιτούνται από αυτό το ΔΠΔΠ, ώστε να επιτυγχάνεται ο σκοπός του.

Στοιχεία ενός συστήματος δικλίδων ποιότητας

16. Η λογιστική επιχείρηση πρέπει να θεσπίσει και να διατηρεί ένα σύστημα δικλίδων ποιότητας που περιλαμβάνει πολιτικές και διαδικασίες για κάθε ένα από τα ακόλουθα στοιχεία:

(α) Ευθύνες ηγεσίας για την ποιότητα εντός της λογιστικής επιχείρησης.

(β) Σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας.

(γ) Αποδοχή και συνέχιση των σχέσεων με πελάτες και ειδικές αναθέσεις.

(δ) Ανθρώπινοι πόροι.

(ε) Εκτέλεση ανάθεσης.

(στ) Παρακολούθηση.

17. Η λογιστική επιχείρηση πρέπει να τεκμηριώνει τις πολιτικές και τις διαδικασίες της και να τις κοινοποιεί στο προσωπικό της (Βλ. παρ. Α2-Α3).

Ευθύνες ηγεσίας για την ποιότητα εντός της λογιστικής επιχείρησης

18. Η λογιστική επιχείρηση πρέπει να θεσπίσει πολιτικές και διαδικασίες σχεδιασμένες να προάγουν μια εσωτερική κουλτούρα αναγνωρίζοντας ότι η ποιότητα είναι ουσιαστική για την εκτέλεση αναθέσεων. Αυτές οι πολιτικές και διαδικασίες πρέπει να απαιτούν, ο γενικός εκτελεστικός διευθυντής της λογιστικής επιχείρησης (ή ισότιμος αυτού) ή, όπου ενδείκνυται, το διοικητικό συμβούλιο των εταίρων της λογιστικής επιχείρησης (ή ισότιμο όργανο), να αναλαμβάνει την τελική ευθύνη για το σύστημα δικλίδων ποιότητας της λογιστικής επιχείρησης (Βλ. παρ. Α4 - Α5).

19. Η λογιστική επιχείρηση πρέπει να θεσπίσει πολιτικές και διαδικασίες τέτοιες ώστε, οποιοδήποτε πρόσωπο ή πρόσωπα στα οποία έχει ανατεθεί ευθύνη για τη λειτουργία του συστήματος δικλίδων ποιότητας της λογιστικής επιχείρησης από τον γενικό εκτελεστικό διευθυντή ή το διοικητικό συμβούλιο των εταίρων αυτής, να έχουν επαρκή και κατάλληλη εμπειρία και ικανότητα, καθώς και την απαραίτητη εξουσία, για την ανάληψη αυτής της ευθύνης (Βλ. παρ. Α6).

Σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας

20. Η λογιστική επιχείρηση πρέπει να καθιερώσει πολιτικές και διαδικασίες σχεδιασμένες να της παρέχουν τη λελογισμένη διασφάλιση ότι η λογιστική επιχείρηση και το προσωπικό της συμμορφώνονται με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας (Βλ. παρ. Α7 - Α10).

Ανεξαρτησία

21. Η λογιστική επιχείρηση πρέπει να καθιερώσει πολιτικές και διαδικασίες σχεδιασμένες για να της παρέχουν λελογισμένη διασφάλιση ότι η λογιστική επιχείρηση, το προσωπικό και, όπου συντρέχει περίπτωση, άλλοι που υπόκεινται σε απαιτήσεις ανεξαρτησίας (συμπεριλαμβανομένου του προσωπικού λογιστικής επιχείρησης δικτύου), διατηρούν ανεξαρτησία, όπου απαιτείται από τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας. Αυτές οι πολιτικές και διαδικασίες πρέπει να καθιστούν ικανή τη λογιστική επιχείρηση:

(α) Να γνωστοποιεί τις απαιτήσεις ανεξαρτησίας στο προσωπικό της και, όπου συντρέχει περίπτωση, σε άλλους που υπόκεινται σε αυτές, και

(β) Να εντοπίζει και να αξιολογεί περιστάσεις και σχέσεις που δημιουργούν απειλές κατά της ανεξαρτησίας, και να προβαίνει στις κατάλληλες ενέργειες για την εξάλειψη αυτών των απειλών ή τη μείωσή τους σε ένα αποδεκτό

επίπεδο με την εφαρμογή μέτρων προστασίας ή, εφόσον κρίνεται σκόπιμο, να αποσύρεται από την ανάθεση, όπου η απόσυρση είναι δυνατή, σύμφωνα με εφαρμοστέο νόμο ή κανονισμό (Βλ. παρ. Α10).

22. Αυτές οι πολιτικές και οι διαδικασίες πρέπει να απαιτούν:

(α) Οι εταίροι ανάθεσης να παρέχουν στη λογιστική επιχείρηση τις σχετικές πληροφορίες σχετικά με τις αναθέσεις πελατών, συμπεριλαμβανομένου του πεδίου των υπηρεσιών, ώστε να μπορεί η λογιστική επιχείρηση να αξιολογεί τη συνολική επίπτωση, εάν υπάρχει, επί των απαιτήσεων ανεξαρτησίας,

(β) Από το προσωπικό να γνωστοποιεί αμέσως στη λογιστική επιχείρηση τις περιστάσεις και τις σχέσεις που δημιουργούν απειλή κατά της ανεξαρτησίας, έτσι ώστε να αναλαμβάνονται οι κατάλληλες ενέργειες, και

(γ) Τη συγκέντρωση και τη γνωστοποίηση των σχετικών πληροφοριών στο κατάλληλο προσωπικό, ούτως ώστε:

(i) Η λογιστική επιχείρηση και το προσωπικό της να μπορούν να διαπιστώνουν άμεσα εάν πληρούνται οι απαιτήσεις ανεξαρτησίας,

(ii) Η λογιστική επιχείρηση να μπορεί να διατηρεί και να ενημερώνει τα αρχεία της που σχετίζονται με την ανεξαρτησία, και

(iii) Η λογιστική επιχείρηση να μπορεί να προβεί στις κατάλληλες ενέργειες σχετικά με τις εντοπιζόμενες απειλές κατά της ανεξαρτησίας που δεν είναι σε αποδεκτό επίπεδο (Βλ. παρ. Α10).

23. Η λογιστική επιχείρηση πρέπει να καθιερώσει πολιτικές και διαδικασίες, σχεδιασμένες να της παρέχουν λελογισμένη διασφάλιση ότι της κοινοποιούνται παραβιάσεις των απαιτήσεων ανεξαρτησίας και να την καθιστούν ικανή να προβαίνει στις κατάλληλες ενέργειες για την επίλυση αυτών των καταστάσεων. Οι πολιτικές και οι διαδικασίες πρέπει να περιλαμβάνουν απαιτήσεις όπως:

(α) Προσωπικό που να κοινοποιεί αμέσως στη λογιστική επιχείρηση παραβιάσεις της ανεξαρτησίας οι οποίες περιέρχονται σε γνώση του,

(β) Η λογιστική επιχείρηση να ανακοινώνει αμέσως τις παραβιάσεις αυτών των πολιτικών και διαδικασιών που εντοπίζονται προς:

(i) Τον εταίρο ανάθεσης, ο οποίος, μαζί με τη λογιστική επιχείρηση, πρέπει να αντιμετωπίσει την παραβίαση, και

(ii) Άλλο σχετικό προσωπικό εντός της λογιστικής επιχείρησης και, όπου συντρέχει περίπτωση, του δικτύου, καθώς και εκείνους που υπόκεινται στις απαιτήσεις ανεξαρτησίας οι οποίοι χρειάζεται να προβούν στις κατάλληλες ενέργειες, και

(γ) Την άμεση γνωστοποίηση στη λογιστική επιχείρηση, αν είναι αναγκαίο, από τον εταίρο ανάθεσης και από τα άλλα πρόσωπα που αναφέρονται στην υποπαράγραφο (β)(ii), των ενεργειών που αναλήφθηκαν για την επίλυση του θέματος, έτσι ώστε η λογιστική επιχείρηση να μπορεί να αποφασίσει αν πρέπει να προβεί σε περαιτέρω ενέργειες (Βλ. παρ. Α10).

24. Τουλάχιστον μία φορά το χρόνο, η λογιστική επιχείρηση πρέπει να λαμβάνει έγγραφη επιβεβαίωση της συμμόρφωσης με τις πολιτικές και τις διαδικασίες αυτής για την ανεξαρτησία από όλο το προσωπικό της που απαιτείται να είναι ανεξάρτητο σύμφωνα με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας (Βλ. παρ. Α10 – Α11).

25. Η λογιστική επιχείρηση πρέπει να καθιερώσει πολιτικές και διαδικασίες:

(α) Θέσπισης κριτηρίων για τον καθορισμό της ανάγκης μέτρων προστασίας για τη μείωση της απειλής λόγω εξοικείωσης σε ένα αποδεκτό επίπεδο, όταν χρησιμοποιεί το ίδιο ανώτερο προσωπικό σε μια ανάθεση διασφάλισης για μεγάλο χρονικό διάστημα, και

(β) Απαίτησης, για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων εισηγμένων οντοτήτων, εναλλαγής του εταίρου ανάθεσης και των προσώπων που είναι υπεύθυνα για την επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης και, όπου συντρέχει περίπτωση, άλλων που υπόκεινται στις απαιτήσεις εναλλαγής, μετά από ορισμένο χρονικό διάστημα, σύμφωνα με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας (Βλ. παρ. Α12 – Α17).

Αποδοχή και συνέχιση των σχέσεων με πελάτες και ειδικές αναθέσεις

26. Η λογιστική επιχείρηση πρέπει να καθιερώσει πολιτικές και διαδικασίες για την αποδοχή και τη συνέχιση των σχέσεων με πελάτες και για ειδικές αναθέσεις, σχεδιασμένες να της παρέχουν λελογισμένη διασφάλιση ότι θα αναλαμβάνει ή θα συνεχίζει σχέσεις και αναθέσεις, μόνο όταν η λογιστική επιχείρηση:

(α) Είναι ικανή να εκτελέσει την ανάθεση και έχει τις δυνατότητες, συμπεριλαμβανομένου του χρόνου και των πόρων να το πράξει (Βλ. παρ. Α18, Α23),

(β) Μπορεί να συμμορφώνεται με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας, και

(γ) Έχει εξετάσει την ακεραιότητα του πελάτη και δεν έχει πληροφορίες που θα την οδηγούσαν στο συμπέρασμα ότι ο πελάτης δεν διαθέτει ακεραιότητα (Βλ. παρ. Α19 – Α20, Α23).

27. Τέτοιες πολιτικές και διαδικασίες πρέπει να απαιτούν:

(α) Η λογιστική επιχείρηση να αποκτά τέτοιες πληροφορίες, που κρίνονται αναγκαίες στις περιστάσεις, πριν αποδεχθεί μια ανάθεση για νέο πελάτη, όταν αποφασίζει εάν θα συνεχίσει μια υφιστάμενη ανάθεση και όταν εξετάζει την αποδοχή μιας νέας ανάθεσης από έναν υφιστάμενο πελάτη (Βλ. παρ. Α21, Α23).

(β) Εάν μια ενδεχόμενη σύγκρουση συμφέροντος εντοπισθεί κατά την αποδοχή μιας ανάθεσης από ένα νέο ή υφιστάμενο πελάτη, η λογιστική επιχείρηση να αποφασίζει εάν είναι ενδεδειγμένο να αποδεχθεί την ανάθεση.

(γ) Σε περίπτωση που εντοπισθούν ζητήματα και η λογιστική επιχείρηση αποφασίσει να αποδεχθεί ή να συνεχίσει τη σχέση με τον πελάτη ή μια ειδική ανάθεση, η λογιστική επιχείρηση να τεκμηριώνει τον τρόπο με τον οποίο επιλύθηκαν τα θέματα.

28. Η λογιστική επιχείρηση πρέπει να θεσπίσει πολιτικές και διαδικασίες για τη συνέχιση μιας ανάθεσης και της σχέσης με τον πελάτη, αντιμετωπίζοντας τις περιστάσεις όπου η λογιστική επιχείρηση αποκτά πληροφορί-

ες που θα την είχαν οδηγήσει στο να μην αποδεχθεί την ανάθεση, εάν οι πληροφορίες αυτές ήταν διαθέσιμες ενωρίτερα. Τέτοιες πολιτικές και διαδικασίες πρέπει να λαμβάνουν υπόψη:

(α) Τις επαγγελματικές και νομικές ευθύνες που έχουν εφαρμογή στις περιστάσεις, περιλαμβανομένου του εάν υπάρχει απαίτηση για τη λογιστική επιχείρηση να αναφέρεται στο πρόσωπο ή στα πρόσωπα που έκαναν το διορισμό ή, σε ορισμένες περιπτώσεις, στις ρυθμιστικές αρχές, και

(β) Το ενδεχόμενο απόσυρσης από την ανάθεση ή και τόσο από την ανάθεση όσο και από τη σχέση με τον πελάτη (Βλ. παρ. Α22-Α23).

Ανθρώπινοι πόροι

29. Η λογιστική επιχείρηση πρέπει να καθιερώσει πολιτικές και διαδικασίες σχεδιασμένες να της παρέχουν λελογισμένη διασφάλιση ότι διαθέτει επαρκές προσωπικό με την ικανότητα, τις δυνατότητες και την προσήλωση στις αρχές δεοντολογίας, που απαιτούνται για:

(α) Να εκτελούν αναθέσεις σύμφωνα με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και ρυθμιστικές απαιτήσεις, και

(β) Να καθίστανται ικανοί η λογιστική επιχείρηση ή οι εταίροι ανάθεσης να εκδώσουν εκθέσεις που είναι ενδεδειγμένες για τις περιστάσεις (Βλ. παρ. Α24 - Α29).

Συγκρότηση ομάδων αναθέσεων

30. Η λογιστική επιχείρηση πρέπει να αναθέτει την ευθύνη για κάθε ανάθεση σε έναν εταίρο ανάθεσης και πρέπει να καθιερώνει πολιτικές και διαδικασίες που απαιτούν ότι:

(α) Η ταυτότητα και ο ρόλος του εταίρου ανάθεσης ανακοινώνονται στα βασικά μέλη της διοίκησης του πελάτη και στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση,

(β) Ο εταίρος ανάθεσης έχει τις ενδεδειγμένες ικανότητες, δυνατότητες και εξουσία για την εκτέλεση του ρόλου, και

(γ) Οι ευθύνες του εταίρου ανάθεσης καθορίζονται σαφώς και κοινοποιούνται στον εταίρο αυτό (Βλ. παρ. Α30).

31. Η λογιστική επιχείρηση πρέπει επίσης να καθιερώσει πολιτικές και διαδικασίες για την εκχώρηση κατάλληλου προσωπικού με την αναγκαία ικανότητα και δυνατότητες για:

(α) Να εκτελούν αναθέσεις σύμφωνα με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και ρυθμιστικές απαιτήσεις, και

(β) Να καθίστανται ικανοί η λογιστική επιχείρηση ή οι εταίροι ανάθεσης να εκδώσουν εκθέσεις που είναι ενδεδειγμένες για τις περιστάσεις (Βλ. παρ. Α31).

Εκτέλεση ανάθεσης

32. Η λογιστική επιχείρηση πρέπει να καθιερώσει πολιτικές και διαδικασίες σχεδιασμένες να της παρέχουν λελογισμένη διασφάλιση ότι οι αναθέσεις εκτελούνται σύμφωνα με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και ρυθμιστικές απαιτήσεις, καθώς και ότι η λογιστική επιχείρηση ή ο εταίρος ανάθεσης εκδίδουν εκθέσεις που είναι ενδεδειγμένες για τις περιστάσεις. Αυτές οι πολιτικές και διαδικασίες πρέπει να περιλαμβάνουν:

(α) Θέματα που σχετίζονται με την προαγωγή της συνέπειας στην ποιότητα εκτέλεσης της ανάθεσης, (Βλ. παρ. Α32-Α33)

(β) Ευθύνες επίβλεψης (Βλ. παρ. Α34), και

(γ) Ευθύνες επισκόπησης (Βλ. παρ. Α35)

33. Οι πολιτικές και διαδικασίες της λογιστικής επιχείρησης αναφορικά με τις ευθύνες επισκόπησης πρέπει να καθορίζονται βάσει του ότι η εργασία των λιγότερο έμπειρων μελών της ομάδας επισκοπείται από πιο έμπειρα μέλη της ομάδας ανάθεσης.

Διαβούλευση

34. Η λογιστική επιχείρηση πρέπει να καθιερώσει πολιτικές και διαδικασίες σχεδιασμένες να της παρέχουν λελογισμένη διασφάλιση ότι:

(α) Για δύσκολα ή αμφιλεγόμενα θέματα, γίνεται κατάλληλη διαβούλευση,

(β) Διατίθενται επαρκείς πόροι που επιτρέπουν την πραγματοποίηση της κατάλληλης διαβούλευσης,

(γ) Η φύση και το πεδίο αυτών των διαβουλεύσεων καθώς και τα συμπεράσματα που εξάγονται από αυτές τεκμηριώνονται και συμφωνούνται μεταξύ του προσώπου που επιζητά τη διαβούλευση και του προσώπου που την παρέχει, και

(δ) Εφαρμόζονται τα συμπεράσματα που προκύπτουν από διαβουλεύσεις (Βλ. παρ. Α36-Α40).

Επισκόπηση δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης

35. Η λογιστική επιχείρηση πρέπει να καθιερώσει πολιτικές και διαδικασίες που απαιτούν, για αναθέσεις όπου ενδείκνυται, επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης, που παρέχει αντικειμενική αξιολόγηση των σημαντικών κρίσεων που έγιναν από την ομάδα ανάθεσης και των εξαχθέντων συμπερασμάτων κατά τη διαμόρφωση της έκθεσης. Αυτές οι πολιτικές και οι διαδικασίες πρέπει:

(α) Να απαιτούν μια επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης όλων των ελέγχων οικονομικών καταστάσεων των εισηγμένων οντοτήτων,

(β) Να θέτουν κριτήρια βάσει των οποίων όλοι οι άλλοι έλεγχοι και οι επισκοπήσεις ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών, καθώς και άλλες αναθέσεις διασφάλισης και συναφών υπηρεσιών πρέπει να αξιολογούνται για να διαπιστώνεται αν πρέπει να διενεργείται επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης, και (Βλ. παρ. Α41).

(γ) Να απαιτούν μια επισκόπηση δικλίδων ποιότητας όλων των αναθέσεων, αν υπάρχουν, που πληρούν τα κριτήρια που καθιερώνονται σε συμμόρφωση με την υποπαράγραφο (β).

36. Η λογιστική επιχείρηση πρέπει να θεσπίσει πολιτικές και διαδικασίες που να ορίζουν τη φύση, το χρόνο και την έκταση της επισκόπησης των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης. Αυτές οι πολιτικές και διαδικασίες πρέπει να απαιτούν η έκθεση ανάθεσης να μη χρονολογείται μέχρι την ολοκλήρωση της επισκόπησης των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης (Βλ. παρ. Α42-Α43).

37. Η λογιστική επιχείρηση πρέπει να θεσπίσει πολιτικές και διαδικασίες που απαιτούν η επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης να περιλαμβάνει:

(α) Συζήτηση των σημαντικών θεμάτων με τον εταίρο ανάθεσης,

(β) Επισκόπηση των οικονομικών καταστάσεων ή άλλων πληροφοριών του υποκείμενου θέματος καθώς και της προτεινόμενης έκθεσης,

(γ) Επισκόπηση επιλεγμένης τεκμηρίωσης της ανάθεσης αναφορικά με σημαντικές κρίσεις που έκανε η ομάδα ανάθεσης, καθώς και των συμπερασμάτων στα οποία αυτή κατέληξε, και

(δ) Αξιολόγηση των συμπερασμάτων που εξήχθησαν κατά τη διαμόρφωση της έκθεσης και εξέταση του εάν η προτεινόμενη έκθεση είναι ενδεδειγμένη (Βλ. παρ. Α44).

38. Για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων εισηγμένων οντοτήτων, η λογιστική επιχείρηση πρέπει να θεσπίζει πολιτικές και διαδικασίες που απαιτούν η επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης να περιλαμβάνει επίσης εξέταση των κατωτέρω:

(α) Την αξιολόγηση της ομάδας ανάθεσης για την ανεξαρτησία της λογιστικής επιχείρησης σε σχέση με τη συγκεκριμένη ανάθεση.

(β) Εάν έχουν γίνει οι κατάλληλες διαβουλεύσεις επί θεμάτων που έχουν προκύψει διαφορές γνώμης ή για άλλα δύσκολα ή επίμαχα θέματα, καθώς και τα συμπεράσματα που εξήχθησαν από τις διαβουλεύσεις αυτές.

(γ) Εάν η τεκμηρίωση που επιλέχθηκε για επισκόπηση αντικατοπτρίζει την πραγματοποιηθείσα εργασία αναφορικά με τις σημαντικές κρίσεις και υποστηρίζει τα εξαγχθέντα συμπεράσματα (Βλ. παρ. Α45-Α46).

Κριτήρια για την επιλεξιμότητα των διενεργούντων την επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης

39. Η λογιστική επιχείρηση πρέπει να θεσπίσει πολιτικές και διαδικασίες που αντιμετωπίζουν το διορισμό των διενεργούντων την επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης και διαπιστώνει την επιλεξιμότητά τους μέσω:

(α) Των τεχνικών προσόντων που απαιτούνται για την εκτέλεση του ρόλου, συμπεριλαμβανομένης της απαραίτητης εμπειρίας και εξουσίας (Βλ. παρ. Α47), και

(β) Του βαθμού στον οποίο ο διενεργών την επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης μπορεί να συμβουλεύει σχετικά με τη ανάθεση χωρίς να περιορίζεται η αντικειμενικότητα του διενεργούντος την επισκόπηση (Βλ. παρ. Α48).

40. Η λογιστική επιχείρηση πρέπει να θεσπίσει πολιτικές και διαδικασίες σχεδιασμένες να διατηρούν την αντικειμενικότητα των διενεργούντων την επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης (Βλ. παρ. Α49-Α51).

41. Οι πολιτικές και διαδικασίες της λογιστικής επιχείρησης πρέπει να προνοούν για αντικατάσταση του διενεργούντος την επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης, όταν η δυνατότητα του διενεργούντος την επισκόπηση να εκτελεί αντικειμενική επισκόπηση μπορεί να είναι μειωμένη.

Τεκμηρίωση της επισκόπησης των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης

42. Η λογιστική επιχείρηση πρέπει να θεσπίσει πολιτικές και διαδικασίες για την τεκμηρίωση της επισκόπησης των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης οι οποίες πρέπει να απαιτούν τεκμηρίωση για το ότι:

(α) Έχουν εφαρμοσθεί οι διαδικασίες που απαιτούνται από τις πολιτικές της λογιστικής επιχείρησης για την επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης,

(β) Έχει ολοκληρωθεί η επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης την ημερομηνία της έκθεσης ή προγενέστερα, και

(γ) Ο διενεργών την επισκόπηση δεν είναι ενήμερος για τυχόν μη επιλυθέντα ζητήματα που θα μπορούσαν να κάνουν τον διενεργούντα την επισκόπηση να πιστεύει ότι οι σημαντικές κρίσεις που έγιναν από την ομάδα ανάθεσης και τα συμπεράσματα στα οποία αυτή κατέληξε δεν ήταν ενδεδειγμένα.

Διαφορές γνώμης

43. Η λογιστική επιχείρηση πρέπει να θεσπίσει πολιτικές και διαδικασίες αντιμετώπισης και επίλυσης διαφορών γνώμης εντός της ομάδας ανάθεσης, με εκείνους που εμπλέκονται στη διαβούλευση και, όπου συντρέχει περίπτωση, μεταξύ του εταίρου ανάθεσης και του διενεργούντος την επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης (Βλ. παρ. Α52-Α53).

44. Αυτές οι πολιτικές και διαδικασίες πρέπει να απαιτούν ότι:

(α) Τα εξαγόμενα συμπεράσματα τεκμηριώνονται και εφαρμόζονται, και

(β) Η έκθεση δεν θα χρονολογείται μέχρι να επιλυθεί το θέμα.

Τεκμηρίωση ανάθεσης

Ολοκλήρωση της συμπλήρωσης των τελικών φακέλων ανάθεσης

45. Η λογιστική επιχείρηση πρέπει να θεσπίσει πολιτικές και διαδικασίες για την έγκαιρη συμπλήρωση των τελικών φακέλων ανάθεσης από τις ομάδες ανάθεσης μετά την οριστικοποίηση των εκθέσεων της ανάθεσης (Βλ. παρ. Α54-Α55).

Εχεμύθεια, ασφαλής θεματοφυλακή, ακεραιότητα, δυνατότητα πρόσβασης και ανάκτησης της τεκμηρίωσης της ανάθεσης

46. Η λογιστική επιχείρηση πρέπει να θεσπίσει πολιτικές και διαδικασίες σχεδιασμένες να διατηρούν την εχεμύθεια, την ασφαλή θεματοφυλακή, την ακεραιότητα και τη δυνατότητα πρόσβασης και ανάκτησης της τεκμηρίωσης της ανάθεσης (Βλ. παρ. Α56-Α59).

Διατήρηση της τεκμηρίωσης της ανάθεσης

47. Η λογιστική επιχείρηση πρέπει να θεσπίσει πολιτικές και διαδικασίες για τη διατήρηση της τεκμηρίωσης της ανάθεσης για επαρκές χρονικό διάστημα ώστε να ικανοποιεί τις ανάγκες της λογιστικής επιχείρησης ή τις απαιτήσεις νόμου ή κανονισμού (Βλ. παρ. Α60-Α63).

Παρακολούθηση

Παρακολούθηση των πολιτικών και διαδικασιών των δικλίδων ποιότητας της λογιστικής επιχείρησης

48. Η λογιστική επιχείρηση πρέπει να θεσπίσει σειρά ενεργειών παρακολούθησης, σχεδιασμένη για να της παρέχει λελογισμένη διασφάλιση ότι οι πολιτικές και οι διαδικασίες που αφορούν το σύστημα δικλίδων ποιότητας είναι σχετικές, επαρκείς και λειτουργούν αποτελεσματικά. Αυτή η σειρά ενεργειών πρέπει:

(α) Να περιλαμβάνει μια συνεχή εξέταση και αξιολόγηση του συστήματος δικλίδων ποιότητας της λογιστικής επιχείρησης, συμπεριλαμβανομένης της επιθεώρησης, σε κυκλική βάση, μιας τουλάχιστον ολοκληρωμένης ανάθεσης για κάθε εταίρο ανάθεσης.

(β) Να απαιτεί υπευθυνότητα για τη σειρά ενεργειών παρακολούθησης που πρόκειται να ανατεθεί σε εταίρο ή εταίρους ή άλλα πρόσωπα με επαρκή και κατάλληλη εμπειρία καθώς και εξουσία στη λογιστική επιχείρηση για να αναλάβουν αυτή την ευθύνη, και

(γ) Να απαιτεί ότι αυτοί που εκτελούν την ανάθεση ή την επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης δεν εμπλέκονται στην επιθεώρηση των αναθέσεων (Βλ. παρ. Α64-Α68).

Αξιολόγηση, κοινοποίηση και αποκατάσταση των εντοπισμένων ελλείψεων

49. Η λογιστική επιχείρηση πρέπει να αξιολογεί τις επιπτώσεις των ελλείψεων που διαπιστώθηκαν, ως αποτέλεσμα της σειράς ενεργειών παρακολούθησης και πρέπει να προσδιορίζει εάν αυτές είναι είτε:

(α) Περιπτώσεις που δεν αποτελούν απαραίτητα ένδειξη ότι το σύστημα των δικλίδων ποιότητας της λογιστικής επιχείρησης είναι ανεπαρκές για να της παρέχει λελογισμένη διασφάλιση ότι συμμορφώνεται με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και ρυθμιστικές απαιτήσεις καθώς και ότι οι εκθέσεις που εκδίδονται από τη λογιστική επιχείρηση ή τους εταίρους ανάθεσης είναι ενδεδειγμένες για τις περιστάσεις, ή

(β) Συστημικές, επαναλαμβανόμενες ή άλλες σημαντικές ελλείψεις που απαιτούν άμεση διορθωτική ενέργεια.

50. Η λογιστική επιχείρηση πρέπει να κοινοποιεί στους σχετικούς εταίρους ανάθεσης και σε άλλα κατάλληλα μέλη του προσωπικού τις ελλείψεις που διαπιστώθηκαν ως αποτέλεσμα της σειράς ενεργειών παρακολούθησης καθώς και τις συστάσεις για κατάλληλες διορθωτικές ενέργειες (Βλ. παρ. Α69).

51. Οι συστάσεις για τις κατάλληλες διορθωτικές ενέργειες επί ελλείψεων που σημειώνονται πρέπει να περιλαμβάνουν ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα:

(α) Ανάληψη κατάλληλων διορθωτικών ενεργειών σε σχέση με μια επιμέρους ανάθεση ή μέλος του προσωπικού,

(β) Ανακοίνωση των ευρημάτων προς τους υπεύθυνους για την κατάρτιση και την επαγγελματική ανάπτυξη,

(γ) Αλλαγές στις πολιτικές και διαδικασίες των δικλίδων ποιότητας, και

(δ) Πειθαρχικές ενέργειες κατά εκείνων που αποτυγχάνουν να συμμορφωθούν με τις πολιτικές και τις διαδικασίες της λογιστικής επιχείρησης και ιδιαίτερα κατά εκείνων που το πράττουν κατ' επανάληψη.

52. Η λογιστική επιχείρηση πρέπει να θεσπίσει πολιτικές και διαδικασίες για την αντιμετώπιση υποθέσεων όπου τα αποτελέσματα των διαδικασιών παρακολούθησης δείχνουν ότι μια έκθεση μπορεί να μην είναι ενδεδειγμένη ή ότι παραλείφθηκαν διαδικασίες κατά την εκτέλεση της ανάθεσης. Τέτοιες πολιτικές και διαδικασίες πρέπει να απαιτούν από τη λογιστική επιχείρηση να καθορίζει ποιες είναι οι κατάλληλες περαιτέρω ενέργειες για συμμόρφωση με τα σχετικά επαγγελματικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και ρυθμιστικές απαιτήσεις και να εξετάσει αν πρέπει να λάβει νομική συμβουλή.

53. Τουλάχιστον μία φορά το χρόνο, η λογιστική επιχείρηση πρέπει να ανακοινώνει τα αποτελέσματα της παρακολούθησης του συστήματος των δικλίδων ποιότητας αυτής, στους εταίρους αναθέσεων και σε άλλα κατάλληλα άτομα εντός της λογιστικής επιχείρησης, συμπεριλαμβανομένου του γενικού εκτελεστικού διευθυντή της λογιστικής επιχείρησης ή, όπου ενδείκνυται, του διοικητικού συμβουλίου των εταίρων. Η εν λόγω ανακοίνωση πρέπει να είναι επαρκής ώστε να καθιστά ικανή τη λογιστική επιχείρηση και αυτά τα άτομα να προβαίνουν σε άμεσες και κατάλληλες ενέργειες όπου είναι αναγκαίο, σύμφωνα με τους καθορισμένους ρόλους και τις ευθύνες τους. Οι πληροφορίες που κοινοποιούνται πρέπει να περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

(α) Περιγραφή των διαδικασιών παρακολούθησης που εκτελούνται.

(β) Τα συμπεράσματα που εξήχθησαν από τις διαδικασίες παρακολούθησης.

(γ) Ανάλογα με την περίπτωση, μια περιγραφή των συστημικών, επαναλαμβανόμενων ή άλλων σημαντικών ελλείψεων και των αναλαμβανόμενων ενεργειών για την επίλυση ή τη διόρθωση αυτών των ελλείψεων.

54. Ορισμένες λογιστικές επιχειρήσεις λειτουργούν ως μέρος ενός δικτύου και για λόγους συνέπειας ενδέχεται να εφαρμόζουν μερικές από τις διαδικασίες παρακολούθησης σε επίπεδο δικτύου. Σε περίπτωση που οι λογιστικές επιχειρήσεις εντός δικτύου λειτουργούν υπό κοινές πολιτικές και διαδικασίες παρακολούθησης που έχουν σχεδιαστεί για να συμμορφώνονται με το παρόν ΔΠΔΠ, και οι λογιστικές επιχειρήσεις αυτές στηρίζονται

σε ένα τέτοιο σύστημα παρακολούθησης, οι πολιτικές και οι διαδικασίες της λογιστικής επιχείρησης πρέπει να απαιτούν ότι:

(α) Τουλάχιστον μία φορά το χρόνο, το δίκτυο κοινοποιεί το γενικό πεδίο εφαρμογής την έκταση και τα αποτελέσματα της διαδικασίας παρακολούθησης στα κατάλληλα άτομα εντός των λογιστικών επιχειρήσεων του δικτύου,

(β) Το δίκτυο κοινοποιεί αμέσως κάθε έλλειψη που εντοπίζεται στο σύστημα των δικλίδων ποιότητας στα κατάλληλα άτομα της σχετικής λογιστικής επιχείρησης ή των λογιστικών επιχειρήσεων του δικτύου, για να μπορούν να αναληφθούν οι αναγκαίες ενέργειες,

έτσι ώστε οι εταίροι ανάθεσης στις λογιστικές επιχειρήσεις του δικτύου να μπορούν να βασίζονται στα αποτελέσματα της διαδικασίας παρακολούθησης που εφαρμόσθηκε εντός του δικτύου, εκτός αν οι λογιστικές επιχειρήσεις ή το δίκτυο έχουν διαφορετική άποψη.

Παράπονα και καταγγελίες

55. Η λογιστική επιχείρηση πρέπει να θεσπίσει πολιτικές και διαδικασίες σχεδιασμένες να της παρέχουν λελογισμένη διασφάλιση ότι χειρίζεται με τον ενδεδειγμένο τρόπο:

(α) τα παράπονα και τις καταγγελίες ότι οι εργασίες που εκτελούνται από τη λογιστική επιχείρηση αποτυγχάνουν να συμμορφωθούν με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και ρυθμιστικές απαιτήσεις, και

(β) τις καταγγελίες για μη συμμόρφωση με το σύστημα δικλίδων ποιότητας της λογιστικής επιχείρησης.

Ως μέρος αυτής της σειράς ενεργειών, η λογιστική επιχείρηση πρέπει να θεσπίσει σαφώς καθορισμένα μέσα επικοινωνίας ώστε το προσωπικό της να εγείρει κάθε προβληματισμό με τρόπο που να το καθιστά ικανό να διατυπώνει την άποψή του χωρίς το φόβο αντιποίνων (Βλ. παρ. Α70).

56. Εάν κατά τη διερεύνηση παραπόνων και καταγγελιών, διαπιστωθούν ελλείψεις στο σχεδιασμό ή τη λειτουργία των πολιτικών και των διαδικασιών δικλίδων ποιότητας της λογιστικής επιχείρησης ή μη συμμόρφωση με το σύστημα δικλίδων ποιότητας της λογιστικής επιχείρησης από ένα πρόσωπο ή πρόσωπα, η λογιστική επιχείρηση πρέπει να προβεί στις κατάλληλες ενέργειες όπως αυτές αναφέρονται στην παράγραφο 51 (Βλ. παρ. Α71-Α72).

Τεκμηρίωση του συστήματος δικλίδων ποιότητας

57. Η λογιστική επιχείρηση πρέπει να θεσπίσει πολιτικές και διαδικασίες που απαιτούν κατάλληλη τεκμηρίωση για την παροχή τεκμηρίων σχετικά με τη λειτουργία κάθε στοιχείου του συστήματος των δικλίδων ποιότητας αυτής (Βλ. παρ. Α73-Α75).

58. Η λογιστική επιχείρηση πρέπει να θεσπίσει πολιτικές και διαδικασίες που απαιτούν διατήρηση της τεκμηρίωσης για επαρκές χρονικό διάστημα ώστε να επιτρέπει σε εκείνους που εκτελούν τις διαδικασίες παρακολούθησης να αξιολογούν τη συμμόρφωση της λογιστικής επιχείρησης με το σύστημα δικλίδων ποιότητας αυτής ή για μεγαλύτερο χρονικό διάστημα εάν απαιτείται από νόμο ή κανονισμό.

59. Η λογιστική επιχείρηση πρέπει να θεσπίσει πολιτικές και διαδικασίες που απαιτούν τεκμηρίωση των παραπόνων και καταγγελιών καθώς και τις απαντήσεις προς αυτά.

***

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Εφαρμογή και συμμόρφωση με σχετικές απαιτήσεις

Ειδικά θέματα των μικρότερων λογιστικών επιχειρήσεων (Βλ. παρ. 14)

Α1. Το παρόν ΔΠΔΠ δεν ζητεί συμμόρφωση προς απαιτήσεις που δεν είναι σχετικές, όπως για παράδειγμα, στις περιστάσεις ασκούντων ατομικά το επάγγελμα χωρίς προσωπικό. Απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΔΠ, όπως εκείνες για πολιτικές και διαδικασίες για τη συγκρότηση ομάδας ανάθεσης με κατάλληλο προσωπικό (βλέπε παράγραφο 31), για τις ευθύνες της επισκόπησης (βλέπε παράγραφο 33) καθώς και για την ετήσια ανακοίνωση των αποτελεσμάτων της παρακολούθησης στους εταίρους ανάθεσης εντός της λογιστικής επιχείρησης (βλέπε παράγραφο 53), δεν θεωρούνται σχετικές σε περίπτωση έλλειψης προσωπικού.

Στοιχεία ενός συστήματος δικλίδων ποιότητας (Βλ. παρ. 17)

Α2. Γενικά, η ανακοίνωση των πολιτικών και των διαδικασιών δικλίδων ποιότητας στο προσωπικό της λογιστικής επιχείρησης περιλαμβάνει μια περιγραφή των πολιτικών και των διαδικασιών των δικλίδων ποιότητας και των σκοπών για τους οποίους σχεδιάστηκαν καθώς και το μήνυμα ότι κάθε πρόσωπο φέρει προσωπική ευθύνη για την ποιότητα και αναμένεται να συμμορφώνεται με αυτές τις πολιτικές και τις διαδικασίες. Η ενθάρρυνση του προσωπικού της λογιστικής επιχείρησης να γνωστοποιεί τις απόψεις του ή τους προβληματισμούς του σχετικά με θέματα δικλίδων ποιότητας αναγνωρίζει την σπουδαιότητα της απόκτησης ανάδρασης όσον αφορά το σύστημα δικλίδων ποιότητας της λογιστικής επιχείρησης.

Ειδικά θέματα των μικρότερων λογιστικών επιχειρήσεων

Α3. Η τεκμηρίωση και η ανακοίνωση των πολιτικών και των διαδικασιών για μικρότερες λογιστικές επιχειρήσεις μπορεί να είναι λιγότερο τυπική και εκτεταμένη από ότι για τις μεγαλύτερες λογιστικές επιχειρήσεις.

Ευθύνες ηγεσίας για ποιότητα εντός της λογιστικής επιχείρησης

Προώθηση μιας εσωτερικής κουλτούρας ποιότητας (Βλ. παρ. 18)

Α4. Η ηγεσία της λογιστικής επιχείρησης και τα παραδείγματα που αυτή δίνει επηρεάζουν σημαντικά την εσωτερική κουλτούρα της λογιστικής επιχείρησης. Η προώθηση μιας εσωτερικής κουλτούρας προσανατολισμένης

στην ποιότητα εξαρτάται από σαφείς, συνεπείς και συχνές ενέργειες και μηνύματα από όλα τα επίπεδα διοίκησης της λογιστικής επιχείρησης που δίνουν έμφαση στις πολιτικές και τις διαδικασίες σχετικά με τις δικλίδες ποιότητας αυτής, καθώς και στην απαίτηση για:

(α) εκτέλεση εργασίας που να συμμορφώνεται με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και ρυθμιστικές απαιτήσεις, και

(β) έκδοση εκθέσεων που είναι ενδεδειγμένες για τις περιστάσεις.

Οι εν λόγω δράσεις και τα μηνύματα ενθαρρύνουν μια κουλτούρα που αναγνωρίζει και ανταμείβει την εργασία υψηλής ποιότητας. Αυτές οι ενέργειες και τα μηνύματα μπορούν να γνωστοποιούνται, μεταξύ άλλων τρόπων, με επιμορφωτικά σεμινάρια, συναντήσεις, επίσημο ή ανεπίσημο διάλογο, δηλώσεις σχετικά με την αποστολή της οντότητας, ενημερωτικά δελτία ή υπομνήματα ενημέρωσης. Μπορεί να ενσωματώνονται στην εσωτερική τεκμηρίωση και το εκπαιδευτικό υλικό της λογιστικής επιχείρησης, καθώς και στις διαδικασίες αξιολόγησης των εταίρων και του προσωπικού, με τρόπο που να στηρίζουν και ενισχύουν την άποψη της λογιστικής επιχείρησης για τη σημασία της ποιότητας και πως πρακτικά αυτή επιτυγχάνεται.

Α5. Ιδιαίτερης σημασίας για την προώθηση εσωτερικής κουλτούρας βασιζόμενης στην ποιότητα είναι η ανάγκη να αναγνωρίζει η ηγεσία της λογιστικής επιχείρησης ότι η επιχειρηματική στρατηγική της υπόκειται στην υπερισχύουσα απαίτηση να επιτυγχάνει η λογιστική επιχείρηση τον ποιοτικό στόχο σε όλες τις αναθέσεις που αυτή εκτελεί. Η προώθηση τέτοιας εσωτερικής κουλτούρας περιλαμβάνει:

(α) Τη θέσπιση πολιτικών και διαδικασιών που αφορούν στην αξιολόγηση των επιδόσεων, στις αμοιβές και στην προαγωγή (συμπεριλαμβανομένων των συστημάτων παροχής κινήτρων) σε σχέση με το προσωπικό της, ώστε να καταδεικνύουν την υπερισχύουσα δέσμευση της λογιστικής επιχείρησης για ποιότητα, και

(β) Την ανάθεση διοικητικών ευθυνών έτσι ώστε οι εμπορικές σκοπιμότητες να μην υπερισχύουν της ποιότητας της εργασίας που εκτελείται, και

(γ) Την παροχή επαρκών πόρων για την ανάπτυξη, την τεκμηρίωση και την υποστήριξη των πολιτικών και διαδικασιών των δικλίδων ποιότητας.

Ανάθεση λειτουργικών ευθυνών για το σύστημα δικλίδων ποιότητας της λογιστικής επιχείρησης (Βλ. παρ. 19)

Α6. Η επαρκής και κατάλληλη εμπειρία και ικανότητα καθιστά ικανό το πρόσωπο ή πρόσωπα που έχουν την ευθύνη για το σύστημα δικλίδων ποιότητας της λογιστικής επιχείρησης να εντοπίζουν και να κατανοούν τα θέματα δικλίδων ποιότητας και να αναπτύσσουν τις κατάλληλες πολιτικές και διαδικασίες. Η απαραίτητη εξουσία καθιστά ικανό το πρόσωπο ή τα πρόσωπα να εφαρμόζουν αυτές τις πολιτικές και διαδικασίες.

Σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας

Συμμόρφωση με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας (Βλ. παρ.. 20)

Α7. Ο Κώδικας της ΔΟΛ θεσπίζει τις θεμελιώδεις αρχές της επαγγελματικής δεοντολογίας, οι οποίες περιλαμβάνουν:

(α) Ακεραιότητα
(β) Αντικειμενικότητα
(γ) Επαγγελματική ικανότητα και δέουσα προσοχή
(δ) Εχεμύθεια, και
(ε) Επαγγελματική συμπεριφορά.

Α8. Το Μέρος Β του Κώδικα της ΔΟΛ επεξηγεί πώς το εννοιολογικό πλαίσιο πρέπει να εφαρμόζεται σε ειδικές περιπτώσεις. Παραθέτει παραδείγματα μέτρων προστασίας που μπορεί να είναι κατάλληλα για την αντιμετώπιση απειλών κατά της συμμόρφωσης προς τις θεμελιώδεις αρχές, και παραθέτει επίσης παραδείγματα καταστάσεων όπου δεν είναι διαθέσιμα μέτρα προστασίας για την αντιμετώπιση των απειλών.

Α9. Οι θεμελιώδεις αρχές, ενισχύονται ιδιαίτερα από:

- Την ηγεσία της λογιστικής επιχείρησης,
- Την εκπαίδευση και την κατάρτιση,
- Την παρακολούθηση, και
- Μια σειρά ενεργειών για την αντιμετώπιση της μη συμμόρφωσης.

Ορισμός των όρων «λογιστική επιχείρηση», «δίκτυο» και «λογιστική επιχείρηση δικτύου» (Βλ. παρ. 20-25)

Α10. Οι ορισμοί των όρων «λογιστική επιχείρηση», «δίκτυο» και «λογιστική επιχείρηση δικτύου» στις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας μπορεί να διαφέρουν από αυτούς που παρατίθενται σε αυτό το ΔΕΠ. Για παράδειγμα, ο Κώδικας της ΔΟΛ[25] ορίζει ως «λογιστική επιχείρηση»:

(i) Έναν ελεύθερο επαγγελματία, ένα συνεταιρισμό, ή εταιρεία επαγγελματιών λογιστών,

(ii) Μια οντότητα που ελέγχει τέτοια μέρη μέσω ιδιοκτησίας, διοίκησης ή άλλων μέσων, και

(iii) Μια οντότητα που ελέγχεται από τέτοια μέρη μέσω ιδιοκτησίας, διοίκησης ή άλλων μέσων.

Ο Κώδικας της ΔΟΛ παρέχει επίσης οδηγίες αναφορικά με τους όρους «δίκτυο» και «λογιστική επιχείρηση δικτύου».

Σε συμμόρφωση με τις απαιτήσεις των παραγράφων 20 - 25, οι ορισμοί που χρησιμοποιούνται στις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας έχουν εφαρμογή στο βαθμό που είναι απαραίτητο για την ερμηνεία αυτών των απαιτήσεων δεοντολογίας.

[25] «Κώδικας Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Λογιστές της ΔΟΛ »

Έγγραφη επιβεβαίωση (Βλ. παρ. 24)

Α11. Η έγγραφη επιβεβαίωση μπορεί να είναι σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή. Με την απόκτηση επιβεβαίωσης και τη λήψη των κατάλληλων μέτρων για πληροφορίες που υποδηλώνουν μη συμμόρφωση, η λογιστική επιχείρηση καταδεικνύει τη σημασία που αποδίδει στην ανεξαρτησία και καθιστά το ζήτημα επίκαιρο και εμφανές στο προσωπικό της.

Απειλή λόγω εξοικείωσης (Βλ. παρ. 25)

Α12. Ο Κώδικας της ΔΟΛ πραγματεύεται την απειλή λόγω εξοικείωσης που μπορεί να δημιουργηθεί όταν χρησιμοποιείται το ίδιο ανώτερο προσωπικό σε μια ανάθεση διασφάλισης για μεγάλο χρονικό διάστημα, καθώς και τα μέτρα προστασίας που ενδέχεται να είναι κατάλληλα για την αντιμετώπιση τέτοιων απειλών.

Α13. Ο προσδιορισμός κατάλληλων κριτηρίων για την αντιμετώπιση απειλής λόγω εξοικείωσης, μπορεί να περιλαμβάνει θέματα, όπως:

- η φύση της ανάθεσης, συμπεριλαμβανομένου του βαθμού που αυτή αφορά σε θέμα δημοσίου συμφέροντος, και
- η διάρκεια της υπηρεσίας του ανώτερου προσωπικού στην ανάθεση.

Παραδείγματα μέτρων προστασίας περιλαμβάνουν την εναλλαγή του ανώτερου προσωπικού ή την απαίτηση για επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης.

Α14. Ο Κώδικας της ΔΟΛ αναγνωρίζει ότι η απειλή λόγω εξοικείωσης είναι ιδιαίτερα σχετική στο πλαίσιο του ελέγχου οικονομικών καταστάσεων εισηγμένων οντοτήτων. Για αυτούς τους ελέγχους, ο Κώδικας της ΔΟΛ απαιτεί την εναλλαγή του κύριου εταίρου ανάθεσης[26] μετά από ορισμένο χρονικό διάστημα, που κατά κανόνα δεν υπερβαίνει τα επτά έτη, και παρέχει τα σχετικά πρότυπα και κατευθύνσεις. Οι εθνικές απαιτήσεις μπορούν να θεσπίσουν μικρότερες περιόδους εναλλαγής.

Ειδικά θέματα των οργανισμών ελέγχου του δημόσιου τομέα

Α15. Νομοθετημένα μέτρα μπορεί να παρέχουν μέτρα προστασίας για την ανεξαρτησία των ελεγκτών του δημοσίου τομέα. Ωστόσο, οι απειλές κατά της ανεξαρτησίας μπορεί να εξακολουθούν να υφίστανται ανεξάρτητα από οποιαδήποτε νομοθετημένα μέτρα που σχεδιάστηκαν για να την προστατεύουν. Για το λόγο αυτό, κατά τη θέσπιση των απαιτούμενων από τις παραγράφους 20 – 25 πολιτικών και διαδικασιών, ο ελεγκτής δημοσίου τομέα μπορεί να εξετάζει την εντολή του δημοσίου τομέα και να αντιμετωπίσει οποιεσδήποτε απειλές κατά της ανεξαρτησίας στο πλαίσιο αυτό.

Α16. Οι εισηγμένες οντότητες όπως αναφέρεται στις παραγράφους 25 και Α14 δεν είναι συνήθεις στο δημόσιο τομέα. Ωστόσο, μπορεί να υπάρχουν άλλες οντότητες δημοσίου τομέα που είναι σημαντικές λόγω μεγέθους, πολυπλοκότητας ή χαρακτηριστικών δημοσίου ενδιαφέροντος, και οι οποίες συνεπώς έχουν ευρύ φάσμα συμφεροντούχων. Ως εκ τούτου, μπορεί να υπάρχουν περιπτώσεις κατά τις οποίες η λογιστική επιχείρηση αποφασίζει, βάσει των πολιτικών και διαδικασιών δικλίδων ποιότητας που διαθέτει, ότι μια οντότητα δημοσίου τομέα είναι σημαντική για τους σκοπούς των διευρυμένων διαδικασιών δικλίδων ποιότητας.

Α17. Στο δημόσιο τομέα η νομοθεσία μπορεί να καθορίζει τους διορισμούς και τις θητείες του ελεγκτή με ευθύνη του εταίρου ανάθεσης. Ως αποτέλεσμα, μπορεί να μην είναι δυνατή η αυστηρή συμμόρφωση με τις απαιτήσεις εναλλαγής εταίρου ανάθεσης όπως προβλέπεται για τις εισηγμένες οντότητες. Παρόλα αυτά, για τις οντότητες δημοσίου τομέα που θεωρούνται σημαντικές, όπως αναφέρεται στην παράγραφο Α16, μπορεί να είναι προς το δημόσιο συμφέρον οι οργανισμοί ελέγχου του δημοσίου τομέα να θεσπίζουν πολιτικές και διαδικασίες που προωθούν τη συμμόρφωση με το πνεύμα της εναλλαγής της ευθύνης του εταίρου ανάθεσης.

Αποδοχή και συνέχιση σχέσεων με πελάτη και ειδικές αναθέσεις

Ικανότητα, δυνατότητες και πόροι (Βλ. παρ. 26(α))

Α18. Η εξέταση του εάν η λογιστική επιχείρηση έχει την ικανότητα, τις δυνατότητες και τους πόρους να αναλάβει μια νέα ανάθεση από ένα νέο ή υφιστάμενο πελάτη, συνεπάγεται επισκόπηση των ειδικών απαιτήσεων της ανάθεσης και των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών του υφιστάμενου εταίρου και του προσωπικού σε όλα τα σχετικά επίπεδα, συμπεριλαμβανομένων εάν:

- Το προσωπικό της λογιστικής επιχείρησης έχει γνώση των σχετικών κλάδων ή υποκείμενων θεμάτων,
- Το προσωπικό της λογιστικής επιχείρησης διαθέτει εμπειρία με σχετικές ρυθμιστικές απαιτήσεις ή απαιτήσεις αναφοράς, ή την ικανότητα να αποκτήσει αποτελεσματικά τις απαραίτητες δεξιότητες και γνώσεις,
- Η λογιστική επιχείρηση διαθέτει επαρκές προσωπικό με τις αναγκαίες ικανότητες και δυνατότητες,
- Υπάρχουν διαθέσιμοι ειδήμονες, αν απαιτηθεί,
- Είναι διαθέσιμα άτομα που πληρούν τα κριτήρια και τις απαιτήσεις επιλεξιμότητας για τη διενέργεια επισκόπησης των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης, ανάλογα με την περίπτωση, και
- Η λογιστική επιχείρηση είναι σε θέση να ολοκληρώσει την ανάθεση εντός της προθεσμίας έκδοσης της έκθεσης.

Ακεραιότητα του πελάτη (Βλ. παρ. 26(γ))

Α19. Όσον αφορά την ακεραιότητα ενός πελάτη, τα θέματα προς εξέταση περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:

- Την ταυτότητα και την επιχειρηματική φήμη των κύριων ιδιοκτητών του πελάτη, των σημαντικών διοικητικών στελεχών, και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση.

[26] Κώδικας ΔΟΛ, Ορισμοί

● Τη φύση των λειτουργιών του πελάτη, περιλαμβανομένων των επιχειρηματικών πρακτικών αυτού.

● Πληροφορίες σχετικά με τη νοοτροπία των κύριων ιδιοκτητών του πελάτη, των σημαντικών διοικητικών στελεχών, και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση, σε θέματα όπως η ακραία ερμηνεία των λογιστικών προτύπων και το περιβάλλον των εσωτερικών δικλίδων.

● Εάν ο πελάτης ενδιαφέρεται ιδιαίτερα έντονα για τη διατήρηση των αμοιβών της λογιστικής επιχείρησης όσο το δυνατόν χαμηλότερα.

● Ενδείξεις για μη ενδεδειγμένο περιορισμό του πεδίου της εργασίας.

● Ενδείξεις ότι ο πελάτης μπορεί να εμπλέκεται σε νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες ή σε άλλες εγκληματικές δραστηριότητες.

● Οι λόγοι για τον προτεινόμενο διορισμό της λογιστικής επιχείρησης και το μη επαναδιορισμό της προηγούμενης λογιστικής επιχείρησης.

● Η ταυτότητα και η επιχειρηματική φήμη των συνδεδεμένων μερών.

Η έκταση της γνώσης που έχει μια λογιστική επιχείρηση σχετικά με την ακεραιότητα ενός πελάτη, γενικά θα αυξάνεται στο πλαίσιο μιας συνεχιζόμενης σχέσης με αυτό τον πελάτη.

Α20. Πηγές πληροφοριών για τέτοια θέματα που αποκτώνται από τη λογιστική επιχείρηση μπορεί να περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

● Επικοινωνία με τους υφιστάμενους ή τους προηγούμενους παρόχους επαγγελματικών λογιστικών υπηρεσιών στον πελάτη, σύμφωνα με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας, καθώς και συζητήσεις με άλλα τρίτα μέρη.

● Διερευνητικές ερωτήσεις προς άλλο προσωπικό της λογιστικής επιχείρησης ή τρίτων μερών, όπως τραπεζίτες, νομικοί σύμβουλοι και ισότιμα πρόσωπα από τον κλάδο.

● Αναζητήσεις υπόβαθρου σε σχετικές βάσεις δεδομένων.

Συνέχιση σχέσης με πελάτη (Βλ. παρ. 27(α))

Α21. Η απόφαση για το εάν θα συνεχιστεί μια σχέση με πελάτη περιλαμβάνει εξέταση των σημαντικών θεμάτων που έχουν προκύψει κατά τη διάρκεια της τρέχουσας ή προηγούμενων αναθέσεων και των συνεπειών τους για τη συνέχιση της σχέσης. Για παράδειγμα, ένας πελάτης μπορεί να έχει αρχίσει να επεκτείνει τις επιχειρηματικές του δραστηριότητες σε ένα χώρο όπου η λογιστική επιχείρηση δεν διαθέτει την απαραίτητη εμπειρία.

Απόσυρση (Βλ. παρ.. 28)

Α22. Οι πολιτικές και οι διαδικασίες που αφορούν την απόσυρση είτε από την ανάθεση, είτε τόσο από την ανάθεση όσο και από τη σχέση με τον πελάτη, αναφέρονται σε θέματα που περιλαμβάνουν τα εξής:

● Συζήτηση με το κατάλληλο επίπεδο διοίκησης του πελάτη και τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνησή του σχετικά με τις κατάλληλες ενέργειες στις οποίες θα μπορούσε να προβεί η λογιστική επιχείρηση με βάση τα σχετικά γεγονότα και περιστάσεις.

● Εάν η λογιστική επιχείρηση αποφασίσει ότι ενδείκνυται να αποσυρθεί, συνομιλίες με το κατάλληλο επίπεδο διοίκησης του πελάτη και τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνησή του, σχετικά με την απόσυρση από την ανάθεση, ή τόσο από την ανάθεση όσο και από τη σχέση με τον πελάτη, καθώς και τους λόγους της απόσυρσης.

● Εξέταση του εάν υπάρχει επαγγελματική, νομική ή ρυθμιστική απαίτηση για τη λογιστική επιχείρηση να παραμείνει στη θέση της, ή να αναφέρει στις ρυθμιστικές αρχές την απόσυρσή της είτε από την ανάθεση, είτε τόσο από την ανάθεση όσο και από τη σχέση της με τον πελάτη, καθώς και τους λόγους της απόσυρσης.

● Τεκμηρίωση σημαντικών θεμάτων, διαβουλεύσεων, συμπερασμάτων καθώς και τη βάση για τα συμπεράσματα.

Ειδικά θέματα των οργανισμών ελέγχου του δημόσιου τομέα (Βλ. παρ. 26 - 28)

Α23. Στο δημόσιο τομέα, οι ελεγκτές μπορεί να διοριστούν σύμφωνα με νομοθετημένες διαδικασίες. Συνεπώς, ορισμένες από τις απαιτήσεις και τα θέματα αναφορικά με την αποδοχή και τη συνέχιση των σχέσεων με πελάτες και τις ειδικές αναθέσεις, όπως παρατίθενται στις παραγράφους 26 - 28 και Α18 - Α22, μπορεί να μην είναι σχετικά. Παρόλα αυτά, η θέσπιση πολιτικών και διαδικασιών, όπως περιγράφεται, μπορεί να παρέχει πολύτιμες πληροφορίες στους ελεγκτές του δημοσίου τομέα κατά τη διενέργεια εκτιμήσεων κινδύνου και κατά την εκπλήρωση των καθηκόντων υποβολής έκθεσης.

Ανθρώπινοι πόροι (Βλ. παρ. 29)

Α24. Τα ζητήματα προσωπικού σχετικά με τις πολιτικές και τις διαδικασίες της λογιστικής επιχείρησης που αφορούν στους ανθρώπινους πόρους περιλαμβάνουν για παράδειγμα:

● Προσέλκυση προσωπικού,
● Αξιολόγηση των επιδόσεων,
● Δυνατότητες, συμπεριλαμβανομένου του χρόνου εκτέλεσης αναθέσεων
● Ικανότητα,
● Ανάπτυξη σταδιοδρομίας,
● Προαγωγή,
● Αμοιβές, και
● Εκτίμηση των αναγκών για προσωπικό.

Αποτελεσματικές διαδικασίες προσέλκυσης προσωπικού βοηθούν τη λογιστική επιχείρηση να επιλέξει άτομα με ακεραιότητα που είναι σε θέση να αναπτύξουν την ικανότητα και τις δυνατότητες που είναι αναγκαίες για την εκτέλεση της εργασίας της λογιστικής επιχείρησης και κατέχουν τα κατάλληλα χαρακτηριστικά που τους καθιστούν ικανούς να αποδίδουν ικανοποιητικά.

Α25. Η ικανότητα μπορεί να αναπτύσσεται μέσω μιας ποικιλίας μεθόδων, συμπεριλαμβανομένων των εξής:
- Επαγγελματική εκπαίδευση.
- Συνεχής επαγγελματική ανάπτυξη, συμπεριλαμβανομένης της κατάρτισης.
- Εργασιακή εμπειρία.
- Καθοδήγηση από πιο έμπειρο προσωπικό, για παράδειγμα, από άλλα μέλη της ομάδας ανάθεσης.
- Εκπαίδευση ανεξαρτησίας για προσωπικό που απαιτείται να είναι ανεξάρτητο.

Α26. Η διατήρηση της ικανότητας του προσωπικού της λογιστικής επιχείρησης εξαρτάται σε σημαντικό βαθμό από το κατάλληλο επίπεδο συνεχούς επαγγελματικής ανάπτυξης, έτσι ώστε το προσωπικό να διατηρεί τις γνώσεις και τις δυνατότητές του. Αποτελεσματικές πολιτικές και διαδικασίες δίνουν έμφαση στην ανάγκη για συνεχή κατάρτιση σε όλα τα επίπεδα του προσωπικού της λογιστικής επιχείρησης, και παρέχουν τους απαραίτητους εκπαιδευτικούς πόρους και βοήθεια που καθιστούν ικανό το προσωπικό να αναπτύξει και διατηρήσει τις απαιτούμενες ικανότητες και δυνατότητες.

Α27. Η λογιστική επιχείρηση μπορεί να χρησιμοποιήσει ένα εξωτερικό πρόσωπο με κατάλληλα προσόντα, όπως για παράδειγμα, όταν δεν είναι διαθέσιμοι εσωτερικοί τεχνικοί και εκπαιδευτικοί πόροι.

Α28. Διαδικασίες αξιολόγησης της επίδοσης, αμοιβών και προαγωγής δίνουν τη δέουσα αναγνώριση και επιβράβευση στην ανάπτυξη και διατήρηση της ικανότητας και στη δέσμευση στις αρχές δεοντολογίας. Τα μέτρα που μπορεί να λάβει η λογιστική επιχείρηση για την ανάπτυξη και διατήρηση της ικανότητας και της δέσμευσης στις αρχές δεοντολογίας περιλαμβάνουν:
- Ενημέρωση του προσωπικού για τις προσδοκίες της λογιστικής επιχείρησης σχετικά με τις επιδόσεις και τις αρχές δεοντολογίας,
- Παροχή στο προσωπικό αξιολόγησης καθώς και συμβουλών για τις επιδόσεις, την πρόοδο και την ανάπτυξη της σταδιοδρομίας, και
- Παροχή βοήθειας στο προσωπικό για να κατανοήσει ότι η προώθηση σε θέσεις μεγαλύτερης ευθύνης εξαρτάται, μεταξύ άλλων, από την ποιότητα των επιδόσεων και την προσήλωση στις αρχές δεοντολογίας, και ότι η αποτυχία συμμόρφωσης με τις πολιτικές και τις διαδικασίες της λογιστικής επιχείρησης μπορεί να καταλήξει σε πειθαρχικές ενέργειες.

Ειδικά θέματα των μικρότερων λογιστικών επιχειρήσεων

Α29. Το μέγεθος και οι περιστάσεις της λογιστικής επιχείρησης θα επηρεάσουν τη δομή της διαδικασίας αξιολόγησης της επίδοσης της λογιστικής επιχείρησης. Οι μικρότερες λογιστικές επιχειρήσεις, ιδίως, μπορούν να χρησιμοποιούν λιγότερο τυπικές μεθόδους αξιολόγησης της επίδοσης του προσωπικού τους.

Συγκρότηση ομάδων αναθέσεων

Εταίροι ανάθεσης (Βλ. παρ. 30)

Α30. Οι πολιτικές και οι διαδικασίες μπορεί να περιλαμβάνουν συστήματα για την παρακολούθηση του φόρτου εργασίας και τη διαθεσιμότητα των εταίρων ανάθεσης, ώστε να μπορούν τα άτομα αυτά να έχουν επαρκή χρόνο για την κατάλληλη εκτέλεση των καθηκόντων τους.

Ομάδες ανάθεσης (Βλ. παρ. 31)

Α31. Η συγκρότηση των ομάδων ανάθεσης από τη λογιστική επιχείρηση και ο καθορισμός του επιπέδου επίβλεψης που απαιτείται, περιλαμβάνουν για παράδειγμα, την εξέταση της ομάδας ανάθεσης για:
- Κατανόηση και πρακτική εμπειρία σε αναθέσεις παρόμοιας φύσεως και πολυπλοκότητας, μέσω της κατάλληλης εκπαίδευσης και συμμετοχής.
- Κατανόηση των επαγγελματικών προτύπων και των εφαρμοστέων νομικών και ρυθμιστικών απαιτήσεων.
- Τεχνικές γνώσεις και δεξιότητες, περιλαμβανομένης της γνώσης της σχετικής τεχνολογίας της πληροφορικής.
- Γνώση των σχετικών κλάδων στους οποίους δραστηριοποιούνται οι πελάτες.
- Ικανότητα εφαρμογής επαγγελματικής κρίσης.
- Κατανόηση των πολιτικών και των διαδικασιών των δικλίδων ποιότητας της λογιστικής επιχείρησης.

Εκτέλεση ανάθεσης

Συνέπεια στην ποιότητα εκτέλεσης ανάθεσης (Βλ. παρ. 32(α))

Α32. Η λογιστική επιχείρηση προωθεί τη συνέπεια στην ποιότητα εκτέλεσης ανάθεσης μέσω των πολιτικών και των διαδικασιών της. Αυτό συχνά επιτυγχάνεται μέσω γραπτών ή ηλεκτρονικών εγχειριδίων, εργαλείων λογισμικού ή άλλων μορφών τυποποιημένης τεκμηρίωσης, καθώς και ειδικού υλικού καθοδήγησης για τον κλάδο ή το υποκείμενο θέμα. Τα θέματα που εξετάζονται μπορεί να περιλαμβάνουν:
- Πώς ενημερώνονται οι ομάδες ανάθεσης για την ανάθεση ώστε να αποκτήσουν κατανόηση των σκοπών του έργου τους.
- Διαδικασίες για τη συμμόρφωση με τα εφαρμοστέα πρότυπα ανάθεσης.
- Διαδικασίες επίβλεψης της ανάθεσης, εκπαίδευσης του προσωπικού και καθοδήγησης.
- Μεθόδους επισκόπησης του εκτελεσθέντος έργου, των σημαντικών κρίσεων που έγιναν και της μορφής της έκθεσης που πρόκειται να εκδοθεί.
- Κατάλληλη τεκμηρίωση του εκτελεσθέντος έργου καθώς και του χρόνου και της έκτασης της επισκόπησης.
- Τη σειρά ενεργειών για να διατηρούνται όλες οι πολιτικές και οι διαδικασίες επίκαιρες.

Α33. Η κατάλληλη ομαδική εργασία και η κατάρτιση βοηθούν τα λιγότερο έμπειρα μέλη της ομάδας ανάθεσης να κατανοήσουν σαφώς τους στόχους της εργασίας που έχει ανατεθεί.

Επίβλεψη (Βλ. παρ. 32(β))

Α34. Η επίβλεψη ανάθεσης περιλαμβάνει τα ακόλουθα:

- Την παρακολούθηση της προόδου της ανάθεσης.
- Την εξέταση της ικανότητας και των δυνατοτήτων των προσώπων της ομάδας ανάθεσης, του εάν έχουν επαρκή χρόνο να εκτελέσουν την εργασία τους, του εάν κατανοούν τις οδηγίες τους και του εάν η εργασία εκτελείται σύμφωνα με τη σχεδιασμένη προσέγγιση της ανάθεσης.
- Την αντιμετώπιση των σημαντικών ζητημάτων που προκύπτουν κατά τη διάρκεια της ανάθεσης, την εξέταση της σημασίας τους και την κατάλληλη τροποποίηση της σχεδιασμένης προσέγγισης, και
- Τον εντοπισμό θεμάτων για διαβούλευση ή εξέταση από πιο έμπειρα μέλη της ομάδας ανάθεσης κατά τη διάρκεια της ανάθεσης.

Επισκόπηση (Βλ. παρ. 32(γ))

Α35. Μια επισκόπηση συνίσταται στην εξέταση του εάν:

- Η εργασία έχει εκτελεσθεί σύμφωνα με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και ρυθμιστικές απαιτήσεις,
- Έχουν τεθεί σημαντικά θέματα προς περαιτέρω εξέταση,
- Έχουν λάβει χώρα κατάλληλες διαβουλεύσεις και εάν έχουν τεκμηριωθεί και εφαρμοστεί τα συμπεράσματα που προέκυψαν,
- Υπάρχει ανάγκη να αναθεωρηθεί η φύση, ο χρόνος και η έκταση της εργασίας που εκτελέσθηκε,
- Η εργασία που εκτελέσθηκε υποστηρίζει τα εξαχθέντα συμπεράσματα και είναι κατάλληλα τεκμηριωμένη,
- Τα τεκμήρια που αποκτήθηκαν είναι επαρκή και κατάλληλα για την υποστήριξη της έκθεσης, και
- Έχουν επιτευχθεί οι στόχοι των διαδικασιών ανάθεσης.

Διαβούλευση (Βλ. παρ. 34)

Α36. Η διαβούλευση περιλαμβάνει συζήτηση, στο κατάλληλο επαγγελματικό επίπεδο, με άτομα εντός ή εκτός της λογιστικής επιχείρησης που έχουν εξειδικευμένη εμπειρογνωμοσύνη.

Α37. Η διαβούλευση χρησιμοποιεί κατάλληλους ερευνητικούς πόρους καθώς και τη συλλογική εμπειρία και τεχνική εμπειρογνωμοσύνη της λογιστικής επιχείρησης. Η διαβούλευση βοηθά στην προώθηση της ποιότητας και βελτιώνει την εφαρμογή της επαγγελματικής κρίσης. Η κατάλληλη αναγνώριση της διαβούλευσης στις πολιτικές και τις διαδικασίες της λογιστικής επιχείρησης βοηθά στην προώθηση μιας κουλτούρας στην οποία η διαβούλευση αναγνωρίζεται ως δύναμη και ενθαρρύνει το προσωπικό να ζητά συμβουλές για δύσκολα ή αμφιλεγόμενα θέματα.

Α38. Η αποτελεσματική διαβούλευση σε σημαντικά τεχνικά, δεοντολογικά και άλλα θέματα εντός της λογιστικής επιχείρησης ή, όπου συντρέχει περίπτωση, εκτός της λογιστικής επιχείρησης, μπορεί να επιτευχθεί όταν εκείνοι των οποίων ζητείται η γνώμη:

- έχουν στη διάθεσή τους όλα τα σχετικά γεγονότα που θα τους καταστήσουν ικανούς να παρέχουν ενήμερες συμβουλές, και
- έχουν την κατάλληλη γνώση, αρχαιότητα και εμπειρία,

και όταν τα συμπεράσματα που προκύπτουν από τις διαβουλεύσεις είναι κατάλληλα τεκμηριωμένα και εφαρμόζονται.

Α39. Η τεκμηρίωση των διαβουλεύσεων με άλλους επαγγελματίες επί δύσκολων ή αμφιλεγόμενων θεμάτων η οποία είναι επαρκώς πλήρης και λεπτομερής συνεισφέρει στην κατανόηση:

- Του ζητήματος για το οποίο αναζητήθηκε διαβούλευση, και
- Των αποτελεσμάτων της διαβούλευσης, συμπεριλαμβανομένων οποιωνδήποτε αποφάσεων λήφθηκαν, της βάσης για τις αποφάσεις αυτές και του τρόπου με τον οποίο αυτές υλοποιήθηκαν.

Ειδικά θέματα για τις μικρότερες λογιστικές επιχειρήσεις

Α40. Μια λογιστική επιχείρηση που έχει την ανάγκη εξωτερικών συμβουλών, για παράδειγμα μια λογιστική επιχείρηση χωρίς κατάλληλους εσωτερικούς πόρους, μπορεί να επωφεληθεί από συμβουλευτικές υπηρεσίες που παρέχονται από:

- Άλλες λογιστικές επιχειρήσεις,
- Επαγγελματικά και ρυθμιστικά σώματα, ή
- Εμπορικούς οργανισμούς που παρέχουν σχετικές υπηρεσίες δικλίδων ποιότητας.

Πριν από τη σύναψη σύμβασης για αυτές τις υπηρεσίες, η εξέταση της ικανότητας και των δυνατοτήτων του εξωτερικού παρόχου βοηθά τη λογιστική επιχείρηση να προσδιορίσει αν ο εξωτερικός πάροχος έχει τα κατάλληλα προσόντα για το σκοπό αυτό.

Επισκόπηση δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης

Κριτήρια για μια επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης (Βλ. παρ. 35(β))

Α41. Τα κριτήρια για τον καθορισμό των αναθέσεων, άλλων από ελέγχους οικονομικών καταστάσεων εισηγμένων οντοτήτων, που πρόκειται να υποβληθούν σε επισκόπηση δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης, μπορεί για παράδειγμα να περιλαμβάνουν:

- Τη φύση της ανάθεσης, συμπεριλαμβανομένης της έκτασης στην οποία αυτή αφορά σε ζήτημα δημόσιου συμφέροντος.

- Τον προσδιορισμό ασυνήθιστων περιστάσεων ή κινδύνων σε μια ανάθεση ή σε μια κατηγορία αναθέσεων.
- Εάν νόμοι ή κανονισμοί απαιτούν την επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης.

Φύση, χρόνος και έκταση επισκόπησης δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης (Βλ. παρ. 36-37)

Α42. Η έκθεση ανάθεσης δεν χρονολογείται μέχρι την ολοκλήρωση της επισκόπησης των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης. Ωστόσο, η τεκμηρίωση της επισκόπησης των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης μπορεί να ολοκληρωθεί μετά την ημερομηνία της έκθεσης.

Α43. Η έγκαιρη εκτέλεση της επισκόπησης των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης σε κατάλληλα στάδια κατά τη διάρκεια της ανάθεσης, επιτρέπει την άμεση επίλυση σημαντικών θεμάτων με τρόπο που να ικανοποιεί τον διενεργούντα την επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης, κατά την ημερομηνία της έκθεσης ή προγενέστερα.

Α44. Η έκταση της επισκόπησης των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης μπορεί να εξαρτάται, μεταξύ άλλων, από την πολυπλοκότητα της ανάθεσης, από το εάν η οντότητα είναι μια εισηγμένη οντότητα και από τον κίνδυνο ότι η έκθεση μπορεί να μην είναι ενδεδειγμένη για τις περιστάσεις. Η εκτέλεση επισκόπησης των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης δεν μειώνει τις ευθύνες του εταίρου ανάθεσης.

Επισκόπηση δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης μιας εισηγμένης οντότητας (Βλ. παρ. 38)

Α45. Άλλα θέματα σχετικά με την αξιολόγηση των σημαντικών κρίσεων που έγιναν από την ομάδα ανάθεσης τα οποία μπορεί να εξετάζονται κατά την επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης για ένα έλεγχο οικονομικών καταστάσεων μιας εισηγμένης οντότητας περιλαμβάνουν:

- Τους σημαντικούς κινδύνους που εντοπίσθηκαν κατά τη διάρκεια της ανάθεσης και την αντίδραση σε αυτούς τους κινδύνους.
- Τις κρίσεις που έγιναν, ιδίως όσον αφορά το ουσιώδες μέγεθος και τους σοβαρούς κινδύνους.
- Τη σημαντικότητα και τον χειρισμό των διορθωμένων και μη διορθωμένων σφαλμάτων που εντοπίστηκαν κατά τη διάρκεια της ανάθεσης.
- Τα θέματα που πρέπει να ανακοινώνονται στη διοίκηση και στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, και, όπου συντρέχει περίπτωση, σε άλλα μέρη, όπως τα ρυθμιστικά σώματα.

Αυτά τα άλλα θέματα, ανάλογα με τις περιστάσεις, μπορεί επίσης να έχουν εφαρμογή σε επισκοπήσεις δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων άλλων οντοτήτων καθώς επίσης και σε επισκοπήσεις οικονομικών καταστάσεων και άλλων αναθέσεων διασφάλισης και συναφών υπηρεσιών.

Ειδικά θέματα των οργανισμών ελέγχου του δημοσίου τομέα

Α46. Παρότι δεν αναφέρονται ως εισηγμένες οντότητες, όπως περιγράφεται στην παράγραφο Α16, ορισμένες οντότητες του δημοσίου τομέα μπορεί να είναι επαρκούς σημασίας για να δικαιολογούν τη διενέργεια μιας επισκόπησης δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης.

Κριτήρια για την επιλεξιμότητα των διενεργούντων επισκόπηση δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης

Επαρκής και κατάλληλη τεχνική εμπειρογνωμοσύνη, εμπειρία και εξουσία (Βλ. παρ. 39(α))

Α47. Το τι συνιστά επαρκή και κατάλληλη τεχνική εμπειρογνωμοσύνη, εμπειρία και εξουσία εξαρτάται από τις συνθήκες της ανάθεσης. Για παράδειγμα, ο διενεργών την επισκόπηση δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης για ένα έλεγχο οικονομικών καταστάσεων μιας εισηγμένης οντότητας είναι πιθανόν να είναι ένα άτομο με επαρκή και κατάλληλη εμπειρία και την εξουσία να ενεργεί ως εταίρος ανάθεσης ελέγχου, σε ελέγχους οικονομικών καταστάσεων εισηγμένων οντοτήτων.

Διαβούλευση με τον διενεργούντα την επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης (Βλ. παρ. 39(β))

Α48. Ο εταίρος ανάθεσης μπορεί να συμβουλευθεί τον διενεργούντα την επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης κατά τη διάρκεια της ανάθεσης, για παράδειγμα, για να διαπιστώσει ότι η διατυπωθείσα κρίση από τον εταίρο ανάθεσης θα είναι αποδεκτή από τον διενεργούντα την επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης. Αυτή η διαβούλευση αποφεύγει τον εντοπισμό διαφορών στη γνώμη σε προχωρημένο στάδιο της ανάθεσης και δεν εξασθενίζει κατ' ανάγκη την επιλεξιμότητα του διενεργούντος την επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης για την εκτέλεση του ρόλου. Όταν η φύση και η έκταση της διαβούλευσης γίνονται σημαντικές, η αντικειμενικότητα του διενεργούντος την επισκόπηση μπορεί να εξασθενεί, εκτός αν λαμβάνεται μέριμνα τόσο από την ομάδα ανάθεσης όσο και από τον διενεργούντα την επισκόπηση για τη διατήρηση της αντικειμενικότητας του διενεργούντος την επισκόπηση. Όταν αυτό δεν είναι δυνατό, ένα άλλο άτομο μέσα στη λογιστική επιχείρηση ή ένα εξωτερικό πρόσωπο με κατάλληλα προσόντα μπορεί να διορίζεται για να αναλάβει το ρόλο, είτε του διενεργούντος την επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης ή του προσώπου που παρέχει συμβουλές σχετικά με την ανάθεση.

Αντικειμενικότητα του διενεργούντος την επισκόπηση δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης (Βλ. παρ. 40)

Α49. Η λογιστική επιχείρηση απαιτείται να θεσπίζει πολιτικές και διαδικασίες σχεδιασμένες να διατηρούν την αντικειμενικότητα του διενεργούντος την επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης. Ως εκ τούτου, τέτοιες πολιτικές και διαδικασίες προβλέπουν ότι ο διενεργών την επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης:

- Όπου είναι πρακτικά εφικτό, δεν επιλέγεται από τον εταίρο ανάθεσης,
- Δεν συμμετέχει με οποιονδήποτε άλλο τρόπο στη ανάθεση κατά τη διάρκεια της περιόδου επισκόπησης,
- Δεν λαμβάνει αποφάσεις για την ομάδα ανάθεσης, και
- Δεν εξαρτάται από άλλα θέματα που θα μπορούσαν να απειλήσουν την αντικειμενικότητά του.

Ειδικά θέματα μικρότερων λογιστικών επιχειρήσεων

Α50. Μπορεί να μην είναι πρακτικά εφικτό, στην περίπτωση λογιστικών επιχειρήσεων με λίγους εταίρους, ο εταίρος ανάθεσης να μην αναμειχθεί στην επιλογή του διενεργούντος την επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης. Εξωτερικά πρόσωπα με τα κατάλληλα προσόντα μπορεί να συμβληθούν, όταν ασκούντες ατομικό επάγγελμα ή μικρές λογιστικές επιχειρήσεις εντοπίζουν αναθέσεις που απαιτούν επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης. Εναλλακτικά, ορισμένοι ασκούντες ατομικό επάγγελμα ή μικρές λογιστικές επιχειρήσεις μπορεί να επιθυμούν να χρησιμοποιήσουν άλλες λογιστικές επιχειρήσεις για να διευκολύνουν τις επισκοπήσεις των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης. Όταν η λογιστική επιχείρηση συμβάλλεται με εξωτερικά πρόσωπα που διαθέτουν τα κατάλληλα προσόντα, εφαρμόζονται οι απαιτήσεις των παραγράφων 39-41 και οι οδηγίες των παραγράφων Α47 - Α48.

Ειδικά θέματα για τους οργανισμούς ελέγχου του δημόσιου τομέα

Α51. Στο δημόσιο τομέα, ο σύμφωνα με το νόμο διορισμένος ελεγκτής (για παράδειγμα ένας Γενικός Ελεγκτής ή άλλο πρόσωπο με τα κατάλληλα προσόντα που διορίζεται για λογαριασμό του Γενικού Ελεγκτή) μπορεί να ενεργεί με ένα ρόλο αντίστοιχο του εταίρου ανάθεσης, με γενική ευθύνη για ελέγχους του δημοσίου τομέα. Σε τέτοιες περιστάσεις, όπου έχει εφαρμογή, η επιλογή του διενεργούντος την επισκόπηση δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης περιλαμβάνει την εξέταση της ανάγκης για ανεξαρτησία από την ελεγχόμενη οντότητα και της ικανότητας του διενεργούντος την επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης να παρέχει αντικειμενική αξιολόγηση.

Διαφορές γνώμης (Βλ. παρ. 43)

Α52. Αποτελεσματικές διαδικασίες ενθαρρύνουν τον εντοπισμό των διαφορών γνώμης σε πρώιμο στάδιο, παρέχουν σαφείς οδηγίες για τα διαδοχικά μέτρα που πρέπει να ληφθούν στο εξής, και απαιτούν τεκμηρίωση που αφορά την επίλυση των διαφορών και την εφαρμογή των συμπερασμάτων που εξήχθησαν.

Α53. Διαδικασίες για την επίλυση τέτοιων διαφορών μπορεί να περιλαμβάνουν διαβούλευση με άλλον ασκούντα το επάγγελμα ή λογιστική επιχείρηση, ή με επαγγελματικό ή κανονιστικό σώμα.

Τεκμηρίωση ανάθεσης

Ολοκλήρωση της συμπλήρωσης των τελικών φακέλων ανάθεσης (Βλ. παρ. 45)

Α54. Νόμος ή κανονισμός μπορεί να καθορίζουν τα χρονικά όρια στα οποία πρέπει να ολοκληρώνεται η συμπλήρωση των τελικών φακέλων ανάθεσης για συγκεκριμένους τύπους ανάθεσης. Όταν δεν υπάρχουν τέτοια χρονικά όρια προβλεπόμενα από νόμο ή από κανονισμό, η παράγραφος 45 απαιτεί η λογιστική επιχείρηση να θεσπίζει χρονικά όρια που αντικατοπτρίζουν την ανάγκη έγκαιρης ολοκλήρωσης της συμπλήρωσης των τελικών φακέλων ανάθεσης. Στην περίπτωση ενός ελέγχου, για παράδειγμα, ένα τέτοιο όριο συνήθως δεν υπερβαίνει τις 60 ημέρες μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή.

Α55. Όταν εκδίδονται δύο ή περισσότερες διαφορετικές εκθέσεις σε σχέση με τις πληροφορίες του ιδίου υποκειμένου θέματος μιας οντότητας, οι πολιτικές και οι διαδικασίες της λογιστικής επιχείρησης που αφορούν τα χρονικά όρια για τη συμπλήρωση των τελικών φακέλων ανάθεσης, θεωρούν κάθε έκθεση, ως να επρόκειτο για μια ξεχωριστή ανάθεση. Αυτό μπορεί, για παράδειγμα, να συμβαίνει στην περίπτωση που η λογιστική επιχείρηση εκδίδει έκθεση ελεγκτή επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών ενός συστατικού για σκοπούς ενοποίησης ομίλου και, σε μεταγενέστερη ημερομηνία, μια έκθεση ελεγκτή επί των ιδίων χρηματοοικονομικών πληροφοριών για προβλεπόμενους εκ του νόμου σκοπούς.

Εχεμύθεια, ασφαλής θεματοφυλακή, ακεραιότητα, δυνατότητα πρόσβασης και ανάκτησης της τεκμηρίωσης της ανάθεσης (Βλ. παρ. 46)

Α56. Σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας θεσπίζουν τη δέσμευση του προσωπικού της λογιστικής επιχείρησης να τηρεί πάντοτε εχεμύθεια για τις πληροφορίες που περιέχονται στην τεκμηρίωση μιας ανάθεσης, εκτός αν συγκεκριμένος πελάτης έχει επιτρέψει τη γνωστοποίηση πληροφοριών ή υπάρχει ένα νομικό ή επαγγελματικό καθήκον να ενεργήσουν με τον τρόπο αυτόν. Ειδικοί νόμοι ή κανονισμοί μπορεί να επιβάλλουν πρόσθετες δεσμεύσεις στο προσωπικό της λογιστικής επιχείρησης για τήρηση εχεμύθειας σε σχέση με πελάτη, ιδίως στην περίπτωση που εμπλέκονται δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα.

Α57. Η τεκμηρίωση της ανάθεσης είτε είναι σε έντυπο είτε σε ηλεκτρονικό ή σε άλλο μέσο, η ακεραιότητα, η δυνατότητα πρόσβασης ή ανάκτησης των υποκείμενων δεδομένων ενδέχεται να διακυβευθεί, εάν η τεκμηρίωση θα μπορούσε να τροποποιηθεί, να πραγματοποιηθεί προσθήκη ή διαγραφή εν αγνοία της λογιστικής επιχείρησης, ή εάν θα μπορούσε να απολεσθεί ή να καταστραφεί οριστικά. Κατά συνέπεια, δικλίδες που η λογιστική επιχείρηση σχεδιάζει και εφαρμόζει για να αποτρέψει μη εγκεκριμένη τροποποίηση ή απώλεια της τεκμηρίωσης ανάθεσης, μπορεί να περιλαμβάνουν εκείνες που:

- Επιτρέπουν τον προσδιορισμό του πότε και από ποιον δημιουργήθηκε, τροποποιήθηκε ή επισκοπήθηκε η τεκμηρίωση ανάθεσης,
- Προστατεύουν την ακεραιότητα των πληροφοριών σε όλα τα στάδια της ανάθεσης, ειδικά όταν οι πληροφορίες μοιράζονται μεταξύ των μελών της ομάδας ανάθεσης ή μεταδίδονται σε άλλα μέρη μέσω διαδικτύου,
- Προλαμβάνουν μη εγκεκριμένες τροποποιήσεις στην τεκμηρίωση της ανάθεσης, και
- Επιτρέπουν πρόσβαση στην τεκμηρίωση της ανάθεσης από την ομάδα ανάθεσης και από άλλα εξουσιοδοτημένα μέρη στο βαθμό που είναι απαραίτητο για την ορθή άσκηση των αρμοδιοτήτων τους.

Α58. Δικλίδες που η λογιστική επιχείρηση σχεδιάζει και εφαρμόζει για τη διατήρηση της εχεμύθειας, ασφαλούς θεματοφυλακής, ακεραιότητας, δυνατότητας πρόσβασης και ανάκτησης της τεκμηρίωσης ανάθεσης μπορεί να περιλαμβάνουν τα κατωτέρω:

● Τη χρήση ενός κωδικού πρόσβασης μεταξύ των μελών της ομάδας ανάθεσης που περιορίζει την πρόσβαση στην ηλεκτρονική τεκμηρίωση της ανάθεσης σε εξουσιοδοτημένους χρήστες.

● Κατάλληλα επαναλαμβανόμενες διαδικασίες λήψης αντιγράφων ασφαλείας για την ηλεκτρονική τεκμηρίωση της ανάθεσης, σε κατάλληλα στάδια κατά τη διάρκεια της ανάθεσης.

● Διαδικασίες για κατάλληλη διανομή της τεκμηρίωσης της ανάθεσης στα μέλη της ομάδας κατά την έναρξη της ανάθεσης, την επεξεργασία αυτής κατά τη διάρκεια της ανάθεσης και την αρχειοθέτησή της στο τέλος της ανάθεσης.

● Διαδικασίες που να περιορίζουν την πρόσβαση και να καθιστούν δυνατή την κατάλληλη διανομή και εμπιστευτική αποθήκευση της έντυπης τεκμηρίωσης της ανάθεσης.

Α59. Για πρακτικούς λόγους, το πρωτότυπο έγγραφο τεκμηρίωσης μπορεί να σαρωθεί ηλεκτρονικά προκειμένου να περιληφθεί στους φακέλους ανάθεσης. Σε τέτοιες περιπτώσεις, οι διαδικασίες της λογιστικής επιχείρησης σχεδιασμένες να διατηρούν την ακεραιότητα, την προσβασιμότητα και την ανακτησιμότητα της τεκμηρίωσης, μπορεί να περιλαμβάνουν την απαίτηση από τις ομάδες ανάθεσης να:

● Παράγουν αντίγραφα σάρωσης που αντανακλούν το πλήρες περιεχόμενο του πρωτότυπου εγγράφου της τεκμηρίωσης, συμπεριλαμβανομένων των χειρόγραφων υπογραφών, των παραπομπών και των σχολίων,

● Ενσωματώνουν τα αντίγραφα σάρωσης στους φακέλους ανάθεσης, συμπεριλαμβανομένων της ευρετηρίασης και των υπογραφών επί των αντιγράφων σάρωσης, όταν αυτό είναι απαραίτητο, και

● Καθιστούν δυνατή την ανάκτηση και εκτύπωση των αντιγράφων σάρωσης, όταν αυτό είναι αναγκαίο.

Μπορεί να υπάρχουν νομικοί, ρυθμιστικοί ή άλλοι λόγοι για μια λογιστική επιχείρηση να διατηρεί τα πρωτότυπα έγγραφα τεκμηρίωσης, τα οποία έχουν σαρωθεί.

Διατήρηση της τεκμηρίωσης ανάθεσης (Βλ. παρ. 47)

Α60. Οι ανάγκες της λογιστικής επιχείρησης για διατήρηση της τεκμηρίωσης της ανάθεσης, καθώς και η περίοδος για τέτοια διατήρηση θα ποικίλλει ανάλογα με τη φύση της ανάθεσης και τις συνθήκες της λογιστικής επιχείρησης, για παράδειγμα, εάν η τεκμηρίωση της ανάθεσης είναι αναγκαία για την παροχή ενός αρχείου θεμάτων διαρκούς σημασίας για μελλοντικές αναθέσεις. Η περίοδος διατήρησης μπορεί επίσης να εξαρτάται από άλλους παράγοντες, όπως εάν η τοπική νομοθεσία ή κανονισμός επιβάλει συγκεκριμένες περιόδους διατήρησης για ορισμένους τύπους αναθέσεων, ή εάν υπάρχουν γενικά αποδεκτές περίοδοι διατήρησης στη δικαιοδοσία, ελλείψει ειδικών νομικών ή ρυθμιστικών απαιτήσεων.

Α61. Στην ειδική περίπτωση αναθέσεων ελέγχου, η περίοδος διατήρησης κανονικά δεν είναι μικρότερη των πέντε ετών από την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή ή την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή του ομίλου, αν είναι μεταγενέστερη.

Α62. Οι διαδικασίες που υιοθετεί η λογιστική επιχείρηση για τη διατήρηση της τεκμηρίωσης της ανάθεσης περιλαμβάνουν εκείνες που καθιστούν δυνατή την εκπλήρωση των απαιτήσεων της παραγράφου 47 κατά τη διάρκεια της περιόδου διατήρησης, για παράδειγμα:

● Καθιστούν δυνατή την ανάκτηση και την πρόσβαση στην τεκμηρίωση της ανάθεσης κατά την περίοδο διατήρησης, ιδιαίτερα στην περίπτωση της ηλεκτρονικής τεκμηρίωσης, δεδομένου ότι η υποκείμενη τεχνολογία μπορεί να αναβαθμίζεται ή να μεταβάλλεται με την πάροδο του χρόνου.

● Παρέχουν, όπου είναι απαραίτητο, ένα αρχείο των αλλαγών που έχουν γίνει στην τεκμηρίωση της ανάθεσης μετά την ολοκλήρωση των φακέλων της ανάθεσης.

● Καθιστούν δυνατή σε εξουσιοδοτημένα εξωτερικά μέρη την πρόσβαση και επισκόπηση συγκεκριμένης τεκμηρίωσης της ανάθεσης για τους σκοπούς των δικλίδων ποιότητας ή για άλλους σκοπούς.

Ιδιοκτησία της τεκμηρίωσης της ανάθεσης

Α63. Εάν δεν ορίζεται διαφορετικά από νόμο ή από κανονισμό, η τεκμηρίωση της ανάθεσης είναι ιδιοκτησία της λογιστικής επιχείρησης. Η λογιστική επιχείρηση μπορεί, κατά την κρίση της, να θέσει τμήματα ή αποσπάσματα της τεκμηρίωσης της ανάθεσης στη διάθεση των πελατών, υπό την προϋπόθεση ότι τέτοια γνωστοποίηση δεν υπονομεύει την εγκυρότητα της εκτελεσθείσας εργασίας ή, στην περίπτωση των αναθέσεων διασφάλισης, την ανεξαρτησία της λογιστικής επιχείρησης ή του προσωπικού της.

Παρακολούθηση

Παρακολούθηση των πολιτικών και των διαδικασιών δικλίδων ποιότητας της λογιστικής επιχείρησης (Βλ. παρ. 48)

Α64. Ο σκοπός της παρακολούθησης της συμμόρφωσης με τις πολιτικές και τις διαδικασίες των δικλίδων ποιότητας είναι η παροχή αξιολόγησης για:

● Την τήρηση των επαγγελματικών προτύπων και των εφαρμοστέων νομικών και ρυθμιστικών απαιτήσεων,

● Το εάν το σύστημα δικλίδων ποιότητας έχει σχεδιαστεί κατάλληλα και εφαρμόζεται αποτελεσματικά, και

● Εάν οι πολιτικές και οι διαδικασίες των δικλίδων ποιότητας της λογιστικής επιχείρησης έχουν εφαρμοστεί κατάλληλα, έτσι ώστε οι εκθέσεις που εκδίδονται από τη λογιστική επιχείρηση ή τους εταίρους αναθέσεων να είναι ενδεδειγμένες για τις περιστάσεις.

Α65. Η διαρκής εξέταση και αξιολόγηση του συστήματος δικλίδων ποιότητας περιλαμβάνει θέματα όπως τα εξής:

● Ανάλυση:

● Των νέων εξελίξεων στα επαγγελματικά πρότυπα και στις εφαρμοστέες νομικές και ρυθμιστικές απαιτήσεις,

καθώς και του τρόπου με τον οποίο αυτές αντικατοπτρίζονται στις πολιτικές και στις διαδικασίες της λογιστικής επιχείρησης, όπου ενδείκνυται.

- Της γραπτής επιβεβαίωσης για τη συμμόρφωση με τις πολιτικές και τις διαδικασίες για ανεξαρτησία,
- Της συνεχιζόμενης επαγγελματικής ανάπτυξης, συμπεριλαμβανομένης της εκπαίδευσης, και
- Των αποφάσεων που σχετίζονται με την αποδοχή και τη συνέχιση σχέσεων με πελάτη και με ειδικές αναθέσεις.
- Προσδιορισμός των διορθωτικών ενεργειών που πρόκειται να λάβουν χώρα καθώς και των βελτιώσεων που πρόκειται να γίνουν στο σύστημα, συμπεριλαμβανομένης της ανάδρασης στις πολιτικές και τις διαδικασίες της λογιστικής επιχείρησης που αφορούν στην εκπαίδευση και στην κατάρτιση.
- Ενημέρωση του κατάλληλου προσωπικού της λογιστικής επιχείρησης για τις αδυναμίες που εντοπίστηκαν στο σύστημα, στο επίπεδο κατανόησης του συστήματος ή συμμόρφωσης προς αυτό.
- Παρακολούθηση των εξελίξεων από το κατάλληλο προσωπικό της λογιστικής επιχείρησης, έτσι ώστε οι αναγκαίες τροποποιήσεις στις πολιτικές και τις διαδικασίες των δικλίδων ποιότητας να γίνονται αμέσως.

Α66. Οι πολιτικές και διαδικασίες για τον κύκλο επιθεώρησης μπορεί, για παράδειγμα, να ορίζουν κύκλο που καλύπτει τρία έτη. Ο τρόπος με τον οποίο είναι οργανωμένος ο κύκλος επιθεώρησης, συμπεριλαμβανομένου του χρόνου επιλογής των επιμέρους αναθέσεων, εξαρτάται από πολλούς παράγοντες, όπως:

- Το μέγεθος της λογιστικής επιχείρησης.
- Ο αριθμός και η γεωγραφική θέση των γραφείων.
- Τα αποτελέσματα προηγούμενων διαδικασιών παρακολούθησης.
- Ο βαθμός εξουσίας που έχουν τόσο το προσωπικό όσο και τα γραφεία (για παράδειγμα, αν τα επιμέρους γραφεία είναι εξουσιοδοτημένα να διεξάγουν τις δικές τους επιθεωρήσεις ή αν μπορούν να τις διενεργούν μόνο τα κεντρικά γραφεία).
- Η φύση και η πολυπλοκότητα των εργασιών και της οργάνωσης της λογιστικής επιχείρησης.
- Οι κίνδυνοι που σχετίζονται με τους πελάτες της λογιστικής επιχείρησης και τις ειδικές αναθέσεις.

Α67. Η σειρά ενεργειών της επιθεώρησης περιλαμβάνει την επιλογή επιμέρους αναθέσεων, ορισμένες από τις οποίες μπορεί να επιλέγονται, χωρίς προηγούμενη ενημέρωση της ομάδας ανάθεσης. Για τον προσδιορισμό του πεδίου των επιθεωρήσεων, η λογιστική επιχείρηση μπορεί να λάβει υπόψη το πεδίο ή τα συμπεράσματα ενός ανεξάρτητου προγράμματος εξωτερικής επιθεώρησης. Ωστόσο, ένα πρόγραμμα ανεξάρτητης εξωτερικής επιθεώρησης δεν λειτουργεί ως υποκατάστατο του προγράμματος εσωτερικής παρακολούθησης της ίδιας της λογιστικής επιχείρησης.

Ειδικά θέματα μικρότερων λογιστικών επιχειρήσεων

Α68. Στην περίπτωση των μικρών λογιστικών επιχειρήσεων, οι διαδικασίες παρακολούθησης μπορεί να χρειάζεται να πραγματοποιηθούν από πρόσωπα που είναι υπεύθυνα για το σχεδιασμό και την εφαρμογή των πολιτικών και διαδικασιών δικλίδων ποιότητας, ή που εμπλέκονται στην εκτέλεση επισκόπησης των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης. Μια λογιστική επιχείρηση με περιορισμένο αριθμό προσώπων, μπορεί να επιλέξει τη χρήση ενός εξωτερικού προσώπου με τα κατάλληλα προσόντα ή άλλη λογιστική επιχείρηση για να πραγματοποιήσει επιθεωρήσεις αναθέσεων και άλλες διαδικασίες παρακολούθησης. Εναλλακτικά, η λογιστική επιχείρηση μπορεί να θεσπίσει ρυθμίσεις για την από κοινού χρήση πόρων με άλλους κατάλληλους οργανισμούς για τη διευκόλυνση των δραστηριοτήτων παρακολούθησης.

Κοινοποίηση των ελλείψεων (Βλ. παρ. 50)

Α69. Η αναφορά των ελλείψεων που εντοπίζονται σε άτομα εκτός από τους σχετικούς εταίρους ανάθεσης, δεν χρειάζεται να περιλαμβάνει την ταυτοποίηση των συγκεκριμένων αναθέσεων τις οποίες αφορούν, παρόλο που μπορεί να υπάρχουν περιπτώσεις όπου μια τέτοια ταυτοποίηση μπορεί να είναι αναγκαία για την ορθή άσκηση των αρμοδιοτήτων των ατόμων άλλων από τους εταίρους ανάθεσης.

Παράπονα και καταγγελίες

Πηγή παραπόνων και καταγγελιών (Βλ. παρ. 55)

Α70. Παράπονα και καταγγελίες (που δεν περιλαμβάνουν εκείνα που είναι σαφώς αβάσιμα) μπορεί να προέρχονται από το εσωτερικό ή το εξωτερικό της λογιστικής επιχείρησης. Μπορούν να γίνονται από το προσωπικό της λογιστικής επιχείρησης, πελάτες ή άλλα τρίτα μέρη. Μπορεί να λαμβάνονται από τα μέλη της ομάδας ανάθεσης ή από άλλο προσωπικό της λογιστικής επιχείρησης.

Πολιτικές και διαδικασίες διερεύνησης (Βλ. παρ. 56)

Α71. Οι πολιτικές και οι διαδικασίες που θεσπίζονται για τη διερεύνηση των παραπόνων και των καταγγελιών μπορεί να περιλαμβάνουν για παράδειγμα ότι ο εταίρος που εποπτεύει την έρευνα:

- Έχει επαρκή και κατάλληλη εμπειρία,
- Έχει εξουσία μέσα στη λογιστική επιχείρηση, και
- Δεν εμπλέκεται με οποιονδήποτε άλλο τρόπο στην ανάθεση.

Ο εταίρος που εποπτεύει την έρευνα μπορεί να λάβει νομικές συμβουλές εάν αυτό κριθεί απαραίτητο.

Ειδικά θέματα μικρότερων λογιστικών επιχειρήσεων

Α72. Μπορεί να μην είναι πρακτικό, στην περίπτωση λογιστικών επιχειρήσεων με λίγους εταίρους, για τον εταίρο που εποπτεύει την έρευνα να μην εμπλέκεται στην ανάθεση. Αυτές οι μικρές επιχειρήσεις και οι ατομικοί

επαγγελματίες μπορούν να χρησιμοποιούν τις υπηρεσίες ενός εξωτερικού προσώπου με τα κατάλληλα προσόντα ή άλλη λογιστική επιχείρηση για την διεξαγωγή της έρευνας για παράπονα και καταγγελίες.

Τεκμηρίωση του συστήματος δικλίδων ποιότητας (Βλ. παρ. 57)

Α73. Ο τύπος και το περιεχόμενο της τεκμηρίωσης που αποδεικνύει τη λειτουργία κάθε στοιχείου του συστήματος δικλίδων ποιότητας είναι θέμα κρίσης και εξαρτώνται από έναν αριθμό παραγόντων, περιλαμβανομένων των ακόλουθων:

- Το μέγεθος της λογιστικής επιχείρησης και τον αριθμό των γραφείων.
- Τη φύση και την πολυπλοκότητα των εργασιών και της οργάνωσης της λογιστικής επιχείρησης.

Για παράδειγμα, οι μεγάλες λογιστικές επιχειρήσεις μπορεί να χρησιμοποιούν ηλεκτρονικές βάσεις δεδομένων για την τεκμηρίωση θεμάτων όπως οι επιβεβαιώσεις ανεξαρτησίας, οι αξιολογήσεις επιδόσεων και τα αποτελέσματα της παρακολούθησης των επιθεωρήσεων.

Α74. Η κατάλληλη τεκμηρίωση αναφορικά με την παρακολούθηση, περιλαμβάνει, για παράδειγμα:

- Διαδικασίες παρακολούθησης, περιλαμβανόμενης της διαδικασίας επιλογής ολοκληρωμένων αναθέσεων προς επιθεώρηση.
- Ένα αρχείο της αξιολόγησης:
  - Της τήρησης των επαγγελματικών προτύπων και των εφαρμοστέων νομικών και ρυθμιστικών απαιτήσεων,
  - Του εάν το σύστημα δικλίδων ποιότητας έχει σχεδιαστεί κατάλληλα και έχει εφαρμοστεί αποτελεσματικά,
  - Του εάν οι πολιτικές και οι διαδικασίες δικλίδων ποιότητας της λογιστικής επιχείρησης έχουν εφαρμοστεί σωστά, ώστε οι εκθέσεις που εκδίδονται από τη λογιστική επιχείρηση ή τους εταίρους ανάθεσης να είναι ενδεδειγμένες υπό τις περιστάσεις.
- Εντοπισμό των ελλείψεων που σημειώνονται, μια αξιολόγηση των επιπτώσεών τους και τη βάση για τον προσδιορισμό του εάν και ποιες περαιτέρω ενέργειες χρειάζονται.

Ειδικά θέματα μικρότερων λογιστικών επιχειρήσεων

Α75. Οι μικρότερες επιχειρήσεις, μπορούν να χρησιμοποιούν λιγότερο τυπικές μεθόδους τεκμηρίωσης των συστημάτων δικλίδων ποιότητας αυτών, όπως χειρόγραφες σημειώσεις, καταλόγους ελέγχου και τυποποιημένα έντυπα.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 200
ΓΕΝΙΚΟΙ ΣΤΟΧΟΙ ΤΟΥ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΚΑΙ Η ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους
που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Παράγραφος

Εισαγωγή

Πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ 1-2
Έλεγχος οικονομικών καταστάσεων 3-9
Ημερομηνία έναρξης ισχύος 10
Γενικοί στόχοι του ελεγκτή 11-12
Ορισμοί 13
Απαιτήσεις
Απαιτήσεις δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων 14
Επαγγελματικός σκεπτικισμός 15
Επαγγελματική κρίση 16
Επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια και ελεγκτικός κίνδυνος 17
Διεξαγωγή ενός ελέγχου σύμφωνα με τα ΔΠΕ 18-24
Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό
Έλεγχος οικονομικών καταστάσεων A1-A13
Απαιτήσεις δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων A14-A17
Επαγγελματικός σκεπτικισμός A18-A22
Επαγγελματική κρίση A23-A27
Επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια και ελεγκτικός κίνδυνος A28-A52
Διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα ΔΠΕ A53-A76

Εισαγωγή

Πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ

1. Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) ασχολείται με τις γενικές ευθύνες του ανεξάρτητου ελεγκτή όταν διενεργεί ένα έλεγχο οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΠΕ. Ειδικότερα, παραθέτει τους γενικούς αντικειμενικούς σκοπούς του ανεξάρτητου ελεγκτή και εξηγεί τη φύση και το πεδίο ενός ελέγχου σχεδιασμένου να επιτρέπει στον ανεξάρτητο ελεγκτή να επιτυγχάνει αυτούς τους αντικειμενικούς σκοπούς. Εξηγεί επίσης το πεδίο, την ισχύ και τη δομή των ΔΠΕ, και περιλαμβάνει απαιτήσεις για τη θέσπιση των γενικών ευθυνών του ανεξάρτητου ελεγκτή που εφαρμόζονται σε όλους τους ελέγχους, συμπεριλαμβανομένης της δέσμευσης να συμμορφώνεται με τα ΔΠΕ. Ο ανεξάρτητος ελεγκτής αναφέρεται εφεξής ως «ο ελεγκτής».

2. Τα ΔΠΕ έχουν συνταχθεί στο πλαίσιο ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων από ένα ελεγκτή. Πρέπει να προσαρμόζονται, στο βαθμό που είναι απαραίτητο στις περιστάσεις, όταν εφαρμόζονται σε ελέγχους άλλων ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Τα ΔΠΕ δεν αφορούν τις ευθύνες του ελεγκτή που μπορεί να προκύψουν από νομοθετικές, κανονιστικές ή λοιπές διατάξεις σε σχέση, για παράδειγμα, με την προσφορά τίτλων στο κοινό. Τέτοιες ευθύνες ενδέχεται να διαφέρουν από εκείνες που θεσπίζονται στα ΔΠΕ. Έτσι, ενώ ο ελεγκτής μπορεί να βρει πτυχές των ΔΠΕ χρήσιμες σε αυτές τις περιπτώσεις, είναι ευθύνη του ελεγκτή να εξασφαλίζει την τήρηση όλων των σχετικών νομικών, κανονιστικών ή επαγγελματικών υποχρεώσεων.

Έλεγχος οικονομικών καταστάσεων

3. Σκοπός ενός ελέγχου είναι να βελτιωθεί ο βαθμός εμπιστοσύνης των σκοπούμενων χρηστών στις οικονομικές καταστάσεις. Αυτό επιτυγχάνεται με την έκφραση μιας γνώμης από τον ελεγκτή για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Στην περίπτωση των περισσότερων πλαισίων γενικού σκοπού, αυτή η γνώμη σχετίζεται με το εάν οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, ή παρέχουν μια αληθή και εύλογη εικόνα σύμφωνα με το πλαίσιο. Ένας έλεγχος που διεξάγεται σύμφωνα με τα ΔΠΕ και τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας καθιστά ικανό τον ελεγκτή να σχηματίσει αυτή τη γνώμη. (Βλ. παρ. Α1)

4. Οι οικονομικές καταστάσεις της οντότητας που υπόκεινται στον έλεγχο είναι εκείνες οι οποίες καταρτίστηκαν από τη διοίκηση της οντότητας, με εποπτεία από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Τα ΔΠΕ δεν επιβάλλουν ευθύνες στη διοίκηση ή στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και δεν υπερισχύουν των νόμων και των κανονισμών που διέπουν τις ευθύνες τους. Ωστόσο, ένας έλεγχος, σύμφωνα με τα ΔΠΕ, διεξάγεται με βάση την υπόθεση ότι η διοίκηση και, όπου συντρέχει περίπτωση, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση έχουν αναγνωρίσει ορισμένες ευθύνες που είναι θεμελιώδεις για την πραγματοποίηση του ελέγχου. Ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων δεν απαλλάσσει τη διοίκηση ή τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση από τις ευθύνες τους. (Βλ. παρ. Α2-Α11).

5. Ως βάση για τη γνώμη του ελεγκτή, τα ΔΠΕ απαιτούν από τον ελεγκτή να αποκτήσει εύλογη διασφάλιση για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα, που οφείλεται σε απάτη ή λάθος. Η εύλογη διασφάλιση αποτελεί διασφάλιση υψηλού επιπέδου. Αυτό επιτυγχάνεται όταν ο ελεγκτής έχει αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία, για τη μείωση του κινδύνου του ελέγχου (δηλαδή, του κινδύνου ότι ο ελεγκτής εκφράζει μια μη ενδεδειγμένη γνώμη όταν οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες) σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο. Ωστόσο, εύλογη διασφάλιση δεν είναι ένα απόλυτο επίπεδο διασφάλισης, διότι υπάρχουν ενδογενείς περιορισμοί ενός ελέγχου που έχουν ως αποτέλεσμα τα περισσότερα από τα αποδεικτικά στοιχεία βάσει των οποίων ο ελεγκτής καταλήγει στα συμπεράσματά του και βασίζει τη γνώμη του να είναι πειστικά και όχι αδιάψευστα. (Βλ. παρ. Α28-Α52).

6. Η έννοια του ουσιώδους μεγέθους εφαρμόζεται από τον ελεγκτή στο σχεδιασμό και την εκτέλεση του ελέγχου καθώς και στην αξιολόγηση της επίπτωσης στις οικονομικές καταστάσεις[27] τόσο των εντοπιζόμενων σφαλμάτων στον έλεγχο όλο και των μη διορθωμένων σφαλμάτων, εφόσον υπάρχουν. Γενικά, τα σφάλματα, συμπεριλαμβανομένων των παραλείψεων, θεωρείται ότι είναι ουσιώδη εάν, ξεχωριστά ή στο σύνολό τους, θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι θα επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών, που λαμβάνονται με βάση τις οικονομικές καταστάσεις. Κρίσεις σχετικά με το ουσιώδες μέγεθος γίνονται υπό το φως των περιστάσεων που τις περιβάλλουν, και επηρεάζονται από την αντίληψη του ελεγκτή για τις ανάγκες χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων, καθώς και από το μέγεθος ή τη φύση ενός σφάλματος, ή από συνδυασμό των δύο. Η γνώμη του ελεγκτή αφορά τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο και, ως εκ τούτου, ο ελεγκτής δεν είναι υπεύθυνος για τον εντοπισμό σφαλμάτων που δεν είναι ουσιώδη για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο.

7. Τα ΔΠΕ περιλαμβάνουν τους αντικειμενικούς στόχους, τις απαιτήσεις και την εφαρμογή, καθώς και το επεξηγηματικό υλικό, που είναι σχεδιασμένα να υποστηρίζουν τον ελεγκτή στην απόκτηση εύλογης διασφάλισης. Τα ΔΠΕ απαιτούν από τον ελεγκτή να ασκεί επαγγελματική κρίση και να διατηρεί επαγγελματικό σκεπτικισμό σε ολόκληρο το σχεδιασμό και στην εκτέλεση του ελέγχου και, μεταξύ άλλων:

- Να εντοπίζει και να εκτιμά τους κινδύνους από ουσιώδες σφάλμα είτε οφείλεται σε απάτη ή σε λάθος, βασιζόμενος στην κατανόηση της οντότητας και του περιβάλλοντός της, συμπεριλαμβανομένων των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας.
- Να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με την ύπαρξη σημαντικών σφαλμάτων, μέσω του σχεδιασμού και της εφαρμογής κατάλληλων μέτρων αντίδρασης στους κινδύνους που εκτιμήθηκαν.

[27] ΔΠΕ 320: «Το ουσιώδες μέγεθος στο σχεδιασμό και στη διενέργεια του ελέγχου» και ΔΠΕ 450: «Αξιολόγηση σφαλμάτων που εντοπίζονται κατά τον έλεγχο».

● Να σχηματίζει μια γνώμη για τις οικονομικές καταστάσεις με βάση τα συμπεράσματα που προέκυψαν από τα αποκτηθέντα ελεγκτικά τεκμήρια.

8. Η μορφή της γνώμης που εκφράζεται από τον ελεγκτή, θα εξαρτηθεί από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και τυχόν ισχύοντα νόμο ή κανονισμό. (Βλ. παρ. Α12-Α13).

9. Ο ελεγκτής μπορεί επίσης να έχει ορισμένα άλλα καθήκοντα επικοινωνίας και αναφοράς προς τους χρήστες, τη διοίκηση, τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, ή μέρη εκτός οντότητας, σε σχέση με θέματα που προκύπτουν από τον έλεγχο. Αυτά μπορεί να θεσπίζονται από τα ΔΠΕ ή από ισχύοντα νόμο ή κανονισμό[28].

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

10. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα.

Γενικοί στόχοι του ελεγκτή

11. Κατά τη διεξαγωγή ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων, οι γενικοί στόχοι του ελεγκτή είναι οι εξής:

(α) Να αποκτήσει εύλογη διασφάλιση για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα είτε οφείλεται σε απάτη ή σε λάθος, καθιστώντας έτσι τον ελεγκτή ικανό να εκφράσει μια γνώμη για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτισθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με ένα εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, και

(β) Να υποβάλει έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων, και να προβεί σε κοινοποιήσεις, όπως απαιτείται από τα ΔΠΕ, βάσει των ευρημάτων των εργασιών του.

12. Σε κάθε περίπτωση, όταν εύλογη διασφάλιση δεν μπορεί να αποκτηθεί και μια γνώμη με επιφύλαξη στην έκθεση του ελεγκτή είναι ανεπαρκής στις περιστάσεις για σκοπούς αναφοράς προς τους σκοπούμενους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, τα ΔΠΕ απαιτούν από τον ελεγκτή να αρνηθεί να εκφράσει γνώμη ή να αποσυρθεί (ή να παραιτηθεί)[29] από την ανάθεση, όπου η απόσυρση είναι δυνατή, σύμφωνα με ισχύοντα νόμο ή κανονισμό.

Ορισμοί

13. Για τους σκοπούς των ΔΠΕ, οι ακόλουθοι όροι έχουν τη σημασία που αποδίδεται κατωτέρω:

(α) Εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς (applicable financial reporting framework) – Το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που υιοθετήθηκε από τη διοίκηση και, όπου συντρέχει περίπτωση, από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, το οποίο είναι αποδεκτό, δεδομένης της φύσης της οντότητας και του σκοπού των οικονομικών καταστάσεων ή το οποίο απαιτείται από νόμο ή κανονισμό.

Ο όρος «πλαίσιο εύλογης παρουσίασης» χρησιμοποιείται για να δηλώσει ένα πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που απαιτεί συμμόρφωση με τις απαιτήσεις του πλαισίου και:

(i) Αναγνωρίζει, ρητά ή σιωπηρά, ότι για την επίτευξη εύλογης παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων, μπορεί να είναι αναγκαίο για τη διοίκηση η παροχή γνωστοποιήσεων πέρα από εκείνες που απαιτούνται ειδικά από το πλαίσιο, ή

(ii) Αναγνωρίζει ρητά ότι μπορεί να είναι αναγκαίο για τη διοίκηση να αποκλίνει από μια απαίτηση του πλαισίου, για την επίτευξη εύλογης παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων. Αυτές οι αποκλίσεις αναμένεται να είναι αναγκαίες μόνο σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις.

Ο όρος «πλαίσιο συμμόρφωσης» (compliance framework) χρησιμοποιείται για να δηλώσει ένα πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που απαιτεί συμμόρφωση με τις απαιτήσεις του πλαισίου, αλλά δεν περιλαμβάνει την αποδοχή των (i) ή (ii) ανωτέρω.

(β) Ελεγκτικά τεκμήρια (audit evidence) – Πληροφορίες που χρησιμοποιούνται από τον ελεγκτή για να καταλήξει στα συμπεράσματα στα οποία βασίζεται η γνώμη του. Τα ελεγκτικά τεκμήρια περιλαμβάνουν τόσο τις πληροφορίες που εμπεριέχονται στα λογιστικά αρχεία που στηρίζουν τις οικονομικές καταστάσεις όσο και άλλες πληροφορίες. Για τους σκοπούς των ΔΠΕ:

(i) Επάρκεια των ελεγκτικών τεκμηρίων είναι το μέτρο της ποσότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων. Η ποσότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων που απαιτείται επηρεάζεται από την εκτίμηση του ελεγκτή των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος, καθώς επίσης από την ποιότητα αυτών των ελεγκτικών τεκμηρίων.

(ii) Καταλληλότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων είναι το μέτρο της ποιότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων, δηλαδή σημαίνει, της σχετικότητάς τους και της αξιοπιστίας τους στην παροχή υποστήριξης για τα συμπεράσματα στα οποία βασίζεται η γνώμη του ελεγκτή.

(γ) Ελεγκτικός κίνδυνος (audit risk) – Ο κίνδυνος ο ελεγκτής να εκφράσει μη ενδεδειγμένη γνώμη ελέγχου, όταν οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες. Ο ελεγκτικός κίνδυνος είναι συνάρτηση του κινδύνου ουσιώδους σφάλματος και του κινδύνου εντοπισμού.

(δ) Ελεγκτής (auditor) – Ο «ελεγκτής» χρησιμοποιείται για αναφορά σε ένα πρόσωπο ή πρόσωπα που διενεργούν τον έλεγχο, συνήθως τον εταίρο ανάθεσης ή άλλα μέλη της ομάδας ανάθεσης, ή, αν συντρέχει περίπτωση, τη λογιστική επιχείρηση. Όταν ένα ΔΠΕ ρητά αποσκοπεί μια απαίτηση ή ευθύνη να εκπληρώνονται από τον εταίρο ανάθεσης, χρησιμοποιείται ο όρος «εταίρος ανάθεσης» παρά ο όρος «ελεγκτής». «Εταίρος ανάθεσης» και «λογιστική επιχείρηση» πρέπει να εκλαμβάνονται ως αναφορές στα ισοδύναμά τους του δημόσιου τομέα, κατά περίπτωση.

[28] Βλέπε, για παράδειγμα, το ΔΠΕ 260, «Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση» και την παράγραφο 43 του ΔΠΕ 240, «Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με απάτη στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων».

[29] Στα ΔΠΕ, χρησιμοποιείται μόνο ο όρος «απόσυρση».

(ε) Κίνδυνος εντοπισμού (detection risk) - Ο κίνδυνος οι διαδικασίες που εκτελούνται από τον ελεγκτή για να μειώσουν τον ελεγκτικό κίνδυνο σε ένα αποδεκτά χαμηλό επίπεδο δεν θα εντοπίσουν ένα σφάλμα που υφίσταται και θα μπορούσε να είναι ουσιώδες, είτε από μόνο του ή όταν συναθροιστεί με άλλα σφάλματα.

(στ) Οικονομικές καταστάσεις (financial statements) – Μια δομημένη παρουσίαση των ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών, περιλαμβανομένων των σχετικών σημειώσεων, που προορίζεται να γνωστοποιήσει τους οικονομικούς πόρους ή τις δεσμεύσεις μιας οντότητας σε ένα χρονικό σημείο ή τις αλλαγές επί αυτών για μια χρονική περίοδο, σύμφωνα με ένα πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Οι σχετικές σημειώσεις κανονικά περιλαμβάνουν μία σύνοψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και άλλων επεξηγηματικών πληροφοριών. Ο όρος «οικονομικές καταστάσεις» κανονικά αναφέρεται σε ένα πλήρες σύνολο οικονομικών καταστάσεων όπως αυτό προσδιορίζεται από τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς, αλλά μπορεί επίσης να αναφέρεται σε μια επιμέρους οικονομική κατάσταση.

(ζ) Ιστορικές χρηματοοικονομικές πληροφορίες (historical financial information) - Πληροφορίες που εκφράζονται σε χρηματοοικονομικούς όρους σε σχέση με μια συγκεκριμένη οντότητα και που προέρχονται κυρίως από το λογιστικό σύστημα της εν λόγω οντότητας, σχετικά με οικονομικά γεγονότα που συνέβησαν σε προηγούμενες χρονικές περιόδους ή σχετικά με οικονομικές συνθήκες ή περιστάσεις σε χρονικές στιγμές στο παρελθόν.

(η) Διοίκηση (management) –Το(α) πρόσωπο(α) με την εκτελεστική ευθύνη για τη διεξαγωγή των λειτουργιών της οντότητας. Για κάποιες οντότητες, σε ορισμένες δικαιοδοσίες, η διοίκηση περιλαμβάνει μερικούς ή όλους τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, για παράδειγμα, εκτελεστικά μέλη ενός συμβουλίου διακυβέρνησης, ή έναν ιδιοκτήτη-διευθυντή.

(θ) Σφάλμα (misstatement) – Μια διαφορά μεταξύ του ποσού, της ταξινόμησης, της παρουσίασης ή της γνωστοποίησης ενός στοιχείου που αναφέρεται στις οικονομικές καταστάσεις και του ποσού, της ταξινόμησης, της παρουσίασης ή της γνωστοποίησης που απαιτείται για το στοιχείο σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Σφάλματα μπορούν να προκύψουν από λάθος ή απάτη.

Όταν ο ελεγκτής εκφράζει μια γνώμη σχετικά με το εάν οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται εύλογα, σε όλες τις σημαντικές πτυχές, ή δίνουν μια αληθή και εύλογη εικόνα, τα σφάλματα περιλαμβάνουν, επίσης, εκείνες τις προσαρμογές σε ποσά, ταξινομήσεις, παρουσίαση, ή γνωστοποιήσεις που, κατά την κρίση του ελεγκτή, είναι απαραίτητες ώστε οι οικονομικές καταστάσεις να παρουσιάζονται εύλογα, από όλες τις σημαντικές πτυχές, ή να δίνουν μια αληθή και εύλογη εικόνα.

(ι) Η υπόθεση, σχετικά με τις ευθύνες της διοίκησης και, όπου συντρέχει περίπτωση, των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση, βάσει της οποίας διεξάγεται ένας έλεγχος (premise, relating to the responsibilities of management and, where appropriate, those charged with governance, on which an audit is conducted) – Η διοίκηση και, όπου συντρέχει περίπτωση, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση αναγνωρίζουν και κατανοούν ότι έχουν τις κατωτέρω ευθύνες που είναι θεμελιώδεις για τη διεξαγωγή ενός ελέγχου, σύμφωνα με τα ΔΠΕ. Δηλαδή, η ευθύνη:

(i) Για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, συμπεριλαμβανομένης κατά περίπτωση της εύλογης παρουσίασης αυτών,

(ii) Για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση και, όπου συντρέχει περίπτωση, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση θεωρούν απαραίτητες για να καταστεί δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, είτε οφείλεται σε απάτη ή λάθος, και

(iii) Για την παροχή στον ελεγκτή:

α. Πρόσβασης σε όλες τις πληροφορίες τις οποίες η διοίκηση και, όπου συντρέχει περίπτωση, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση γνωρίζουν ότι είναι σχετικές για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, όπως αρχεία, τεκμηρίωση και άλλα θέματα,

β. Πρόσθετων πληροφοριών που ο ελεγκτής μπορεί να ζητήσει από τη διοίκηση και, όπου συντρέχει περίπτωση, από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση για τους σκοπούς του ελέγχου, και

γ. Απεριόριστης πρόσβασης σε πρόσωπα εντός της οντότητας από τα οποία ο ελεγκτής κρίνει ότι είναι αναγκαίο να αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια.

Στην περίπτωση πλαισίου εύλογης παρουσίασης, το (i) ανωτέρω μπορεί να επαναδιατυπωθεί ως «για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς» ή «για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων που δίνουν μια αληθή και εύλογη εικόνα, σύμφωνα με το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς».

Η «υπόθεση, σχετικά με τις ευθύνες της διοίκησης και, όπου συντρέχει περίπτωση, των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση, βάσει της οποίας διεξάγεται ένας έλεγχος» μπορεί επίσης να αναφέρεται ως «υπόθεση».

(ια) Επαγγελματική κρίση (professional judgment) - Η εφαρμογή της σχετικής εκπαίδευσης, των γνώσεων και της εμπειρίας, στο πλαίσιο που παρέχονται από τα πρότυπα ελέγχου, λογιστικής και δεοντολογίας, κατά τη λήψη ενήμερων αποφάσεων για τους τρόπους δράσης που είναι κατάλληλοι στις περιστάσεις της ανάθεσης ελέγχου.

(ιβ) Επαγγελματικός σκεπτικισμός (professional skepticism) – Ένας τρόπος σκέψης που περιλαμβάνει διερευνητικό πνεύμα, εγρήγορση για συνθήκες που μπορεί να υποδεικνύουν πιθανό σφάλμα λόγω λάθους ή απάτης, και κριτική εκτίμηση των ελεγκτικών τεκμηρίων.

(ιγ) Εύλογη διασφάλιση (reasonable assurance) – Στο πλαίσιο μιας ανάθεσης ελέγχου οικονομικών καταστάσεων ένα υψηλό, αλλά όχι απόλυτο, επίπεδο διασφάλισης.

(ιδ) Κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος (risk of material misstatement) – Ο κίνδυνος ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες προ της διενέργειας του ελέγχου. Αυτός αποτελείται από δύο στοιχεία, που περιγράφονται σε επίπεδο ισχυρισμού ως εξής:

(i) Ενδογενής κίνδυνος- Η επιρρέπεια ενός ισχυρισμού σχετικά με μια κατηγορία συναλλαγών, το υπόλοιπο λογαριασμού ή γνωστοποίηση σε σφάλμα το οποίο θα μπορούσε να είναι ουσιώδες είτε από μόνο του ή όταν συναθροιστεί με άλλα σφάλματα, πριν την εξέταση οποιωνδήποτε σχετικών δικλίδων.

(ii) Κίνδυνος δικλίδων (control risk) – Ο κίνδυνος ένα σφάλμα το οποίο θα μπορούσε να συμβεί σε έναν ισχυρισμό σχετικά με μια κατηγορία συναλλαγής, υπόλοιπο λογαριασμού ή γνωστοποίηση και το οποίο θα μπορούσε να είναι ουσιώδες, είτε από μόνο του ή όταν συναθροιστεί με άλλα σφάλματα, δεν θα αποτραπεί ή δεν θα εντοπιστεί και διορθωθεί εγκαίρως από τις εσωτερικές δικλίδες της οντότητας.

(ιε) Υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση (those charged with governance) – Το(α) πρόσωπο(α) ή οργανισμός(οί) (για παράδειγμα, ένας εταιρικός διαχειριστής) με ευθύνη να εποπτεύει τη στρατηγική κατεύθυνση της οντότητας και τις δεσμεύσεις που σχετίζονται με την λογοδοσία της οντότητας. Αυτό περιλαμβάνει την εποπτεία της διαδικασίας χρηματοοικονομικής αναφοράς. Για κάποιες οντότητες, σε ορισμένες δικαιοδοσίες, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση μπορεί να περιλαμβάνουν προσωπικό της διοίκησης, για παράδειγμα, εκτελεστικά μέλη ενός συμβουλίου διακυβέρνησης μιας οντότητας του ιδιωτικού ή δημόσιου τομέα, ή ένα ιδιοκτήτη-διευθυντή.

Απαιτήσεις

Απαιτήσεις δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων

14. Ο ελεγκτής πρέπει να συμμορφώνεται με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που σχετίζονται με τις αναθέσεις ελέγχου οικονομικών καταστάσεων συμπεριλαμβανομένων εκείνων που αφορούν στην ανεξαρτησία. (Βλ. παρ. Α14-Α17).

Επαγγελματικός σκεπτικισμός

15. Ο ελεγκτής πρέπει να σχεδιάζει και να πραγματοποιεί έναν έλεγχο με επαγγελματικό σκεπτικισμό, αναγνωρίζοντας ότι μπορεί να υπάρχουν περιστάσεις που κάνουν τις οικονομικές καταστάσεις να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες. (Βλ. παρ. Α18-Α22).

Επαγγελματική κρίση

16. Ο ελεγκτής πρέπει να ασκεί επαγγελματική κρίση κατά το σχεδιασμό και την εκτέλεση ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων. (Βλ. παρ.. Α23-Α27).

Επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια και ελεγκτικός κίνδυνος

17. Για να αποκτήσει εύλογη διασφάλιση, ο ελεγκτής πρέπει να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για τη μείωση του ελεγκτικού κινδύνου σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο, ώστε να μπορέσει ο ελεγκτής να εξάγει λογικά συμπεράσματα που θα αποτελέσουν τη βάση για τη γνώμη του ελεγκτή. (Βλ. παρ.. Α28-Α52).

Διεξαγωγή ενός ελέγχου σύμφωνα με τα ΔΠΕ

Συμμόρφωση με τα ΔΠΕ που σχετίζονται με τον έλεγχο

18. Ο ελεγκτής πρέπει να συμμορφώνεται με όλα τα ΔΠΕ που σχετίζονται με τον έλεγχο. Ένα ΔΠΕ είναι σχετικό με τον έλεγχο όταν το ΔΠΕ είναι σε ισχύ και οι περιστάσεις που αντιμετωπίζονται από το ΔΠΕ υπάρχουν. (Βλ. παρ. Α53-Α57).

19. Ο ελεγκτής πρέπει να κατανοήσει το σύνολο του κειμένου ενός ΔΠΕ, συμπεριλαμβανομένης της εφαρμογής του και του λοιπού επεξηγηματικού υλικού, για να κατανοήσει τους αντικειμενικούς σκοπούς του και να εφαρμόζει σωστά τις απαιτήσεις του. (Βλ. παρ. Α58-Α66).

20. Ο ελεγκτής δεν πρέπει να επικαλείται συμμόρφωση με τα ΔΠΕ στην έκθεση του ελεγκτή, παρά μόνο εάν ο ελεγκτής έχει συμμορφωθεί με τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΕ και όλων των άλλων ΔΠΕ που σχετίζονται με τον έλεγχο.

Σκοποί που αναφέρονται σε επιμέρους ΔΠΕ

21. Για την επίτευξη των γενικών σκοπών του ελεγκτή, ο ελεγκτής πρέπει να κάνει χρήση των σκοπών που αναφέρονται στο σχετικό ΔΠΕ για το σχεδιασμό και την εκτέλεση του ελέγχου, έχοντας υπόψη τις συσχετίσεις μεταξύ των ΔΠΕ, για να: (Βλ. παρ. Α67-Α69).

(α) Προσδιορίσει εάν οποιεσδήποτε διαδικασίες ελέγχου, πέραν εκείνων που απαιτούνται από τα ΔΠΕ, είναι αναγκαίες για την επιδίωξη των σκοπών που τίθενται στα ΔΠΕ, και (Βλ. παρ. Α70).

(β) Αξιολογήσει εάν έχουν αποκτηθεί επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια. (Βλ. παρ. Α71)

Συμμόρφωση με τις σχετικές απαιτήσεις

22. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 23, ο ελεγκτής πρέπει να συμμορφώνεται με κάθε απαίτηση ενός ΔΠΕ εκτός εάν, υπό τις περιστάσεις του ελέγχου:

(α) Το σύνολο του ΔΠΕ δεν είναι σχετικό, ή

(β) Η απαίτηση δεν είναι σχετική διότι είναι υπό όρο και ο όρος δεν υπάρχει. (Βλ. παρ.. Α72-Α73)

23. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, ο ελεγκτής μπορεί να κρίνει ότι είναι απαραίτητο να αποκλίνει από μια σχετική απαίτηση ενός ΔΠΕ. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο ελεγκτής πρέπει να εκτελέσει εναλλακτικές διαδικασίες ελέγχου για την επίτευξη του στόχου αυτής της απαίτησης. Η ανάγκη για τον ελεγκτή να αποκλίνει από σχετική απαίτηση αναμένεται να προκύψει μόνον εφόσον η απαίτηση είναι για μια συγκεκριμένη διαδικασία που πρέπει να εκτελεστεί και, υπό τις συγκεκριμένες περιστάσεις του ελέγχου, η διαδικασία αυτή θα ήταν αναποτελεσματική για την επίτευξη του στόχου της απαίτησης. (Βλ. παρ. Α74).

Αποτυχία επίτευξης ενός αντικειμενικού σκοπού

24. Εάν ένας αντικειμενικός σκοπός σε ένα σχετικό ΔΠΕ δεν μπορεί να επιτευχθεί, ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογήσει εάν αυτό εμποδίζει τον ελεγκτή από την επίτευξη των γενικών σκοπών του ελεγκτή και, ως εκ τούτου απαιτεί ο ελεγκτής, σύμφωνα με τα ΔΠΕ, να τροποποιήσει τη γνώμη του ελεγκτή ή να αποσυρθεί από την ανάθεση (όπου

η απόσυρση είναι δυνατή, βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας ή κανονισμού). Η αποτυχία στην επίτευξη ενός αντικειμενικού σκοπού αποτελεί σημαντικό θέμα που απαιτεί τεκμηρίωση, σύμφωνα με το ΔΠΕ 230[30]. (Βλ. παρ. Α75-Α76).

***

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Έλεγχος οικονομικών καταστάσεων

Πεδίο του ελέγχου (Βλ. παρ.. 3).

Α1. Η γνώμη του ελεγκτή σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις αφορά στο εάν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Μια τέτοια γνώμη είναι κοινή για όλους τους ελέγχους οικονομικών καταστάσεων. Η γνώμη του ελεγκτή, ως εκ τούτου, δεν διασφαλίζει, για παράδειγμα, τη μελλοντική βιωσιμότητα της οντότητας ούτε την αποδοτικότητα ή την αποτελεσματικότητα με την οποία η διοίκηση έχει διεκπεραιώσει τις υποθέσεις της οντότητας. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες ωστόσο, η ισχύουσα νομοθεσία ή κανονισμός, μπορεί να απαιτούν οι ελεγκτές να παρέχουν γνώμες επί άλλων ειδικών θεμάτων, όπως είναι η αποτελεσματικότητα των εσωτερικών δικλίδων, ή η συνέπεια μιας ξεχωριστής έκθεσης της διοίκησης με τις οικονομικές καταστάσεις. Ενώ τα ΔΠΕ περιλαμβάνουν απαιτήσεις και καθοδήγηση σε σχέση με τα θέματα αυτά, στο βαθμό που είναι σχετικά με τη διαμόρφωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής θα απαιτείτο να αναλάβει περαιτέρω εργασία, εάν ο ελεγκτής είχε πρόσθετες ευθύνες για την παροχή τέτοιων γνωμών.

Κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων (Βλ. παρ.. 4).

Α2. Νόμος ή κανονισμός μπορεί να καθορίζει τις ευθύνες της διοίκησης και, όπου συντρέχει περίπτωση, των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση σε σχέση με τη χρηματοοικονομική αναφορά. Ωστόσο, η έκταση αυτών των ευθυνών, ή ο τρόπος με τον οποίο περιγράφονται, μπορεί να διαφέρουν μεταξύ δικαιοδοσιών. Παρά τις διαφορές αυτές, ένας έλεγχος σύμφωνα με τα ΔΠΕ διεξάγεται με την υπόθεση ότι η διοίκηση και, όπου συντρέχει περίπτωση, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση έχουν αναγνωρίσει και κατανοήσει ότι έχουν την ευθύνη:

(α) Για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, συμπεριλαμβανομένης όπου συντρέχει περίπτωση της εύλογης παρουσίασης αυτών,

(β) Για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση και, όπου συντρέχει περίπτωση, οι υπεύθυνοι για την διακυβέρνηση θεωρούν απαραίτητες για να μπορούν να καταρτισθούν οικονομικές καταστάσεις απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα, που οφείλεται σε απάτη ή λάθος, και

(γ) Για την παροχή στον ελεγκτή:

(i) Πρόσβασης σε όλες τις πληροφορίες τις οποίες η διοίκηση και, όπου συντρέχει περίπτωση, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση γνωρίζουν ότι είναι σχετικές για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, όπως αρχεία, τεκμηρίωση και άλλα θέματα,

(ii) Πρόσθετων πληροφοριών που ο ελεγκτής μπορεί να ζητήσει από τη διοίκηση και, όπου συντρέχει περίπτωση, από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση για τους σκοπούς του ελέγχου, και

(iii) Απεριόριστης πρόσβασης σε πρόσωπα εντός της οντότητας από τα οποία ο ελεγκτής κρίνει ότι είναι αναγκαίο να αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια.

Α3. Η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων από τη διοίκηση και, όπου συντρέχει περίπτωση, από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση απαιτεί:

- Τον προσδιορισμό του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς, στο πλαίσιο οποιωνδήποτε σχετικών νόμων και κανονισμών.
- Την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το εν λόγω πλαίσιο.
- Τη συμπερίληψη μιας επαρκούς περιγραφής αυτού του πλαισίου στις οικονομικές καταστάσεις.

Η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων απαιτεί από τη διοίκηση να ασκεί κρίση όταν προβαίνει σε λογιστικές εκτιμήσεις που είναι λογικές για τις περιστάσεις, καθώς επίσης και να επιλέγει και να εφαρμόζει κατάλληλες λογιστικές πολιτικές. Οι κρίσεις αυτές γίνονται στο πλαίσιο του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Α4. Οι οικονομικές καταστάσεις μπορεί να καταρτίζονται, σύμφωνα με ένα πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς σχεδιασμένου να πληροί:

- Τις κοινές ανάγκες για χρηματοοικονομικές πληροφορίες ενός ευρύτερου φάσματος χρηστών (δηλαδή, «οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού»), ή
- Τις ανάγκες για χρηματοοικονομικές πληροφορίες συγκεκριμένων χρηστών (δηλαδή, «οικονομικές καταστάσεις ειδικού σκοπού»).

Α5. Το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς συχνά περιλαμβάνει πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς που έχουν θεσπισθεί από ένα εξουσιοδοτημένο ή αναγνωρισμένο οργανισμό που αναπτύσσει πρότυπα ή νομοθετικές ή κανονιστικές απαιτήσεις. Σε ορισμένες περιπτώσεις, το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να περιλαμβάνει τόσο τα πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς που θεσπίζονται από έναν εξουσιοδοτημένο ή αναγνωρισμένο οργανισμό που αναπτύσσει πρότυπα, όσο και νομοθετικές ή κανονιστικές απαιτήσεις. Άλλες πηγές μπορεί να παρέχουν κατεύθυνση για την εφαρμογή του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς. Σε ορισμένες περιπτώσεις, το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να περιλαμβάνει τέτοιες άλλες πηγές, ή μπορεί ακόμη και να αποτελείται μόνο από τέτοιες πηγές. Τέτοιες άλλες πηγές μπορεί να περιλαμβάνουν:

[30] ΔΠΕ 230: «Τεκμηρίωση του ελέγχου», παράγραφος 8(γ)

● Το νομικό και δεοντολογικό περιβάλλον, συμπεριλαμβανομένων νομοθετημάτων, κανονισμών, δικαστικών αποφάσεων και επαγγελματικών δεοντολογικών δεσμεύσεων σε σχέση με λογιστικά θέματα,

● Δημοσιευμένες λογιστικές διερμηνείες ποικίλης ισχύος που εκδίδονται από οργανισμούς που θεσπίζουν πρότυπα καθώς και από επαγγελματικούς ή κανονιστικούς οργανισμούς,

● Δημοσιευμένες απόψεις ποικίλης ισχύος σχετικά με αναδυόμενα λογιστικά θέματα που εκδίδονται από οργανισμούς που θεσπίζουν πρότυπα καθώς και από επαγγελματικούς ή κανονιστικούς οργανισμούς,

● Γενικές και κλαδικές πρακτικές που είναι ευρέως αναγνωρισμένες και διαδεδομένες, και

● Λογιστική βιβλιογραφία.

Όταν υπάρχουν συγκρούσεις μεταξύ του πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς και των πηγών από τις οποίες μπορεί να αποκτηθεί κατεύθυνση για την εφαρμογή του, ή μεταξύ των πηγών που καλύπτουν το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, επικρατεί η πηγή με την ανώτατη ισχύ.

Α6. Οι απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς καθορίζουν τη μορφή και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων. Αν και το πλαίσιο μπορεί να μην εξειδικεύει τον τρόπο με τον οποίο λογιστικοποιούνται ή γνωστοποιούνται όλες οι συναλλαγές ή τα γεγονότα, αυτό συνήθως περιλαμβάνει επαρκείς γενικές αρχές που μπορούν να χρησιμεύσουν ως βάση για την ανάπτυξη και εφαρμογή λογιστικών πολιτικών που είναι συνεπείς με τις έννοιες που στηρίζουν τις απαιτήσεις του πλαισίου.

Α7. Ορισμένα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς είναι πλαίσια εύλογης παρουσίασης, ενώ άλλα είναι πλαίσια συμμόρφωσης. Τα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς που περιλαμβάνουν κυρίως τα πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς που θεσπίζονται από έναν οργανισμό ο οποίος είναι εξουσιοδοτημένος ή αναγνωρισμένος να εκδίδει πρότυπα που θα χρησιμοποιούνται από οντότητες για την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού, συχνά σχεδιάζονται για την επίτευξη εύλογης παρουσίασης, για παράδειγμα, τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) που εκδίδονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB).

Α8. Οι απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς καθορίζουν επίσης τι συνιστά ένα πλήρες σύνολο οικονομικών καταστάσεων. Στην περίπτωση πολλών πλαισίων, οι οικονομικές καταστάσεις προορίζονται να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με τη χρηματοοικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές μιας οντότητας. Για τα εν λόγω πλαίσια, ένα πλήρες σύνολο οικονομικών καταστάσεων θα περιλάμβανε έναν ισολογισμό, μια κατάσταση αποτελεσμάτων, μια κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων, μια κατάσταση ταμειακών ροών και σχετικές σημειώσεις. Για ορισμένα άλλα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς, μια ενιαία οικονομική κατάσταση και οι σχετικές σημειώσεις μπορεί να συνιστούν ένα πλήρες σύνολο των οικονομικών καταστάσεων:

● Για παράδειγμα, το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημόσιου Τομέα (ΔΛΠΔΤ), «Χρηματοοικονομική αναφορά υπό την ταμειακή βάση λογιστικής» που έχει εκδοθεί από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα ορίζει ότι η πρωταρχική οικονομική κατάσταση είναι μια κατάσταση των εισπράξεων και πληρωμών, όταν μια οντότητα του δημοσίου τομέα καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της σύμφωνα με το εν λόγω ΔΛΠΔΤ.

● Άλλα παραδείγματα μιας ενιαίας οικονομικής κατάστασης, καθεμία από τις οποίες θα συμπεριλάμβανε σχετικές σημειώσεις, είναι:

- Ισολογισμός.
- Κατάσταση εισοδήματος ή κατάσταση λειτουργιών.
- Κατάσταση κερδών εις νέον
- Κατάσταση ταμειακών ροών.
- Κατάσταση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που δεν περιλαμβάνει την καθαρή θέση των ιδιοκτητών.
- Κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης των ιδιοκτητών.
- Κατάσταση εσόδων και εξόδων.
- Κατάσταση των λειτουργιών εκμεταλλεύσεων κατά γραμμή προϊόντων.

Α9. Το ΔΠΕ 210 θεσπίζει απαιτήσεις και παρέχει καθοδήγηση σχετικά με τον καθορισμό της αποδοχής του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς[31]. Το ΔΠΕ 800 ασχολείται με ειδικά ζητήματα, όταν οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με ένα πλαίσιο ειδικού σκοπού[32].

Α10. Λόγω της σημασίας που έχει η υπόθεση για τη διεξαγωγή ενός ελέγχου, ο ελεγκτής απαιτείται να λάβει τη συμφωνία της διοίκησης και όπου συντρέχει περίπτωση, των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση, ότι αναγνωρίζουν και κατανοούν ότι έχουν τις ευθύνες που ορίζονται στην παράγραφο Α2 ως προϋπόθεση για την αποδοχή της ανάθεσης ελέγχου[33].

Ειδικά ζητήματα για ελέγχους στο δημόσιο τομέα

Α11. Οι εντολές για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων των οντοτήτων του δημόσιου τομέα μπορεί να είναι ευρύτερες από αυτές άλλων οντοτήτων. Ως αποτέλεσμα, η υπόθεση, σχετικά με τις ευθύνες της διοίκησης, βάσει της οποίας διεξάγεται ένας έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων μιας οντότητας του δημόσιου τομέα, μπορεί να περιλαμβάνει πρόσθετες ευθύνες, όπως η ευθύνη για την εκτέλεση των συναλλαγών και των γεγονότων σύμφωνα με νόμο, κανονισμό ή άλλη αρχή[34].

Τύπος γνώμης του ελεγκτή (Βλ. παρ.. 8).

Α12. Η γνώμη που εκφράζεται από τον ελεγκτή είναι για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Ο τύπος της

[31] ΔΠΕ 210, «Συμφωνία επί των όρων ανάθεσης ελέγχου», παράγραφος 6(α).
[32] ΔΠΕ 800, «Ειδικά ζητήματα - έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσια ειδικού σκοπού», παράγραφος 8
[33] ΔΠΕ 210, παράγραφος 6(β)
[34] Βλέπε παράγραφο Α57

γνώμης του ελεγκτή, ωστόσο, θα εξαρτηθεί από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και κάθε εφαρμοστέο νόμο ή κανονισμό. Τα περισσότερα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς περιλαμβάνουν απαιτήσεις που σχετίζονται με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Για τέτοια πλαίσια, η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς περιλαμβάνει την παρουσίαση.

Α13. Όταν το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς είναι ένα πλαίσιο εύλογης παρουσίασης, όπως συμβαίνει γενικά στην περίπτωση οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού, η γνώμη που απαιτείται από τα ΔΠΕ είναι για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, ή δίνουν μια αληθή και εύλογη εικόνα. Όταν το πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης είναι ένα πλαίσιο συμμόρφωσης, η γνώμη που απαιτείται είναι για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το πλαίσιο. Εάν δεν αναφέρεται ειδικά το αντίθετο, οι αναφορές στα ΔΠΕ στη γνώμη του ελεγκτή, καλύπτουν και τους δύο τύπους της γνώμης.

Απαιτήσεις δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων (Βλ. παρ. 14).

Α14. Ο ελεγκτής υπόκειται στις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που συνδέονται με την ανεξαρτησία, σε ότι αφορά τις αναθέσεις ελέγχων οικονομικών καταστάσεων. Οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας τυπικά περιλαμβάνουν τα Μέρη Α και Β του «Κώδικα Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Λογιστές» της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (ο Κώδικας της ΔΟΛ) που έχουν σχέση με έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων, μαζί με τις εθνικές απαιτήσεις, που είναι πιο περιοριστικές.

Α15. Το Μέρος Α του Κώδικα της ΔΟΛ θεσπίζει τις θεμελιώδεις αρχές της επαγγελματικής δεοντολογίας που σχετίζονται με τον ελεγκτή όταν διενεργεί έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων και παρέχει ένα εννοιολογικό πλαίσιο για την εφαρμογή των αρχών αυτών. Οι θεμελιώδεις αρχές με τις οποίες ο ελεγκτής απαιτείται να συμμορφώνεται από τον Κώδικα της ΔΟΛ είναι:

(α) Ακεραιότητα
(β) Αντικειμενικότητα
(γ) Επαγγελματική ικανότητα και δέουσα προσοχή
(δ) Εχεμύθεια, και
(ε) Επαγγελματική συμπεριφορά.

Το Μέρος Β του Κώδικα της ΔΟΛ επεξηγεί πώς το εννοιολογικό πλαίσιο πρέπει να εφαρμόζεται σε συγκεκριμένες περιστάσεις.

Α16. Στην περίπτωση μιας ανάθεσης ελέγχου είναι προς το δημόσιο συμφέρον και, ως εκ τούτου, απαιτείται από τον Κώδικα της ΔΟΛ, ο ελεγκτής να είναι ανεξάρτητος από την οντότητα που υπόκειται σε έλεγχο. Ο Κώδικας της ΔΟΛ περιγράφει την ανεξαρτησία, ως περιλαμβάνουσα την ανεξαρτησία στη σκέψη και την ανεξαρτησία στην εμφάνιση. Η ανεξαρτησία του ελεγκτή από την οντότητα διαφυλάσσει την ικανότητα του ελεγκτή να διαμορφώνει μία γνώμη ελέγχου χωρίς να επηρεάζεται από επιρροές που μπορεί να εξασθενούν τη γνώμη αυτή. Η ανεξαρτησία ενισχύει την ικανότητα του ελεγκτή να ενεργεί με ακεραιότητα, να είναι αντικειμενικός και να διατηρεί στάση επαγγελματικού σκεπτικισμού.

Α17. Το Διεθνές Πρότυπο Δικλίδων Ποιότητας 1[35], ή οι εθνικές απαιτήσεις που είναι τουλάχιστον εξίσου απαιτητικές[36], αντιμετωπίζουν τις ευθύνες της λογιστικής επιχείρησης για τη θέσπιση και τη συντήρηση του δικού της συστήματος δικλίδων ποιότητας για αναθέσεις ελέγχου. Το ΔΠΔΠ 1 καθορίζει τις ευθύνες της λογιστικής επιχείρησης για τη θέσπιση πολιτικών και διαδικασιών που έχουν σχεδιαστεί να της παρέχουν εύλογη διασφάλιση ότι η λογιστική επιχείρηση και το προσωπικό της συμμορφώνονται με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που αφορούν στην ανεξαρτησία[37]. Το ΔΠΕ 220 παραθέτει τις ευθύνες του εταίρου ανάθεσης σε σχέση με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας. Αυτές περιλαμβάνουν την εγρήγορση, μέσω της παρακολούθησης και της διεξαγωγής διερευνητικών ερωτημάτων όταν είναι αναγκαίο, για τεκμήρια μη συμμόρφωσης με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας από μέλη της ομάδας ανάθεσης, τον καθορισμό της κατάλληλης δράσης, εάν υποπέσουν στην αντίληψη του εταίρου ανάθεσης θέματα που δείχνουν ότι μέλη της ομάδας ανάθεσης δεν έχουν συμμορφωθεί με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας, και την εξαγωγή ενός συμπεράσματος για συμμόρφωση με τις απαιτήσεις ανεξαρτησίας που ισχύουν για την ανάθεση ελέγχου[38]. Το ΔΠΕ 220, αναγνωρίζει ότι η ομάδα ανάθεσης έχει το δικαίωμα να βασίζεται στο σύστημα δικλίδων ποιότητας μιας λογιστικής επιχείρησης για την εκπλήρωση των ευθυνών της σε σχέση με τις διαδικασίες δικλίδων ποιότητας που εφαρμόζονται στην επιμέρους ανάθεση ελέγχου, εκτός αν πληροφορίες που παρέχονται από τη λογιστική επιχείρηση ή άλλα μέρη δείχνουν διαφορετικά.

Επαγγελματικός σκεπτικισμός (Βλ. παρ. 15).

Α18. Ο επαγγελματικός σκεπτικισμός περιλαμβάνει την κατάσταση εγρήγορσης για παράδειγμα στα πιο κάτω:

- Ελεγκτικά τεκμήρια που έρχονται σε αντίθεση με άλλα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν.
- Πληροφορίες που θέτουν σε αμφισβήτηση την αξιοπιστία εγγράφων και απαντήσεων σε διερευνητικά ερωτήματα που θα χρησιμοποιηθούν ως ελεγκτικά τεκμήρια.

[35] Διεθνές Πρότυπο Δικλίδων Ποιότητας 1 «Δικλίδες ποιότητας για τις λογιστικές επιχειρήσεις που διενεργούν ελέγχους και επισκοπήσεις οικονομικών καταστάσεων, καθώς και άλλες αναθέσεις διασφάλισης και συναφών υπηρεσιών»
[36] Βλ. ΔΠΕ 220, «Δικλίδες ποιότητας για τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων», παράγραφος 2.
[37] ΔΠΠ 1, παράγραφοι 20-24
[38] ΔΠΕ 220, παράγραφοι 9-11

● Συνθήκες που μπορεί να υποδεικνύουν πιθανή απάτη.

● Περιστάσεις που υποδεικνύουν την ανάγκη για ελεγκτικές διαδικασίες, επιπλέον εκείνων που απαιτούνται από τα ΔΠΕ.

Α19. Η διατήρηση του επαγγελματικού σκεπτικισμού σε όλη τη διάρκεια του ελέγχου είναι απαραίτητη εάν ο ελεγκτής, για παράδειγμα, πρόκειται να μειώσει τους κινδύνους:

● Παράβλεψης ασυνήθιστων περιστάσεων.

● Υπεργενίκευσης κατά την εξαγωγή συμπερασμάτων από τις παρατηρήσεις του ελέγχου.

● Χρήσης ακατάλληλων υποθέσεων για τον καθορισμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των ελεγκτικών διαδικασιών καθώς και κατά την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων των ανωτέρω.

Α20. Ο επαγγελματικός σκεπτικισμός είναι αναγκαίος για την κριτική εκτίμηση των ελεγκτικών τεκμηρίων. Αυτό περιλαμβάνει τη διερεύνηση αντιφατικών ελεγκτικών τεκμηρίων και της αξιοπιστίας εγγράφων και απαντήσεων σε διερευνητικές ερωτήσεις, καθώς και άλλων πληροφοριών που αποκτήθηκαν από τη διοίκηση και τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Περιλαμβάνει επίσης εξέταση της επάρκειας και της καταλληλότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτώνται υπό το φως των περιστάσεων, για παράδειγμα, στην περίπτωση όπου υπάρχουν παράγοντες κινδύνου απάτης και ένα απλό έγγραφο, μιας φύσης επιρρεπούς σε απάτη, είναι το μόνο υποστηρικτικό τεκμήριο για ένα σημαντικό ποσό των οικονομικών καταστάσεων.

Α21. Ο ελεγκτής μπορεί να δεχθεί αρχεία και έγγραφα ως γνήσια εκτός εάν ο ελεγκτής έχει λόγους να πιστεύει το αντίθετο. Ωστόσο, ο ελεγκτής απαιτείται να εξετάσει την αξιοπιστία των πληροφοριών που πρέπει να χρησιμοποιηθούν ως ελεγκτικά τεκμήρια[39]. Σε περιπτώσεις αμφιβολίας για την αξιοπιστία των πληροφοριών ή ενδείξεων πιθανής απάτης (για παράδειγμα, αν συνθήκες που προσδιορίσθηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου, κάνουν τον ελεγκτή να πιστεύει ότι ένα έγγραφο μπορεί να μην είναι αυθεντικό ή ότι οι όροι σε ένα έγγραφο μπορεί να έχουν παραποιηθεί), τα ΔΠΕ απαιτούν ο ελεγκτής να διερευνήσει περαιτέρω και να καθορίσει ποιες τροποποιήσεις ή προσθήκες στις διαδικασίες ελέγχου είναι απαραίτητες για την επίλυση του θέματος[40].

Α22. Δεν μπορεί να αναμένεται από τον ελεγκτή να αγνοήσει την εμπειρία του παρελθόντος αναφορικά με την εντιμότητα και την ακεραιότητα της διοίκησης μιας οντότητας καθώς και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση. Παρόλα αυτά, η πεποίθηση ότι η διοίκηση και οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση είναι έντιμοι και έχουν ακεραιότητα δεν απαλλάσσει τον ελεγκτή από την ανάγκη να διατηρεί επαγγελματικό σκεπτικισμό ούτε επιτρέπουν στον ελεγκτή να είναι ικανοποιημένος με λιγότερο από πειστικά ελεγκτικά τεκμήρια όταν αποκτά εύλογη διασφάλιση.

Επαγγελματική κρίση (Βλ. παρ. 16).

Α23. Η επαγγελματική κρίση, είναι απαραίτητη για την κατάλληλη διεξαγωγή του ελέγχου. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η ερμηνεία των σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας και των ΔΠΕ καθώς και οι ενήμερες αποφάσεις που απαιτούνται σε όλο τον έλεγχο, δεν μπορεί να γίνουν χωρίς την εφαρμογή της σχετικής γνώσης και εμπειρίας για τα γεγονότα και τις περιστάσεις. Η επαγγελματική κρίση, είναι αναγκαία ιδιαίτερα σε αποφάσεις που αφορούν:

● Το ουσιώδες μέγεθος και τον ελεγκτικό κίνδυνο.

● Τη φύση, το χρόνο, και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών που χρησιμοποιούνται για την ικανοποίηση των απαιτήσεων των ΔΠΕ και τη συγκέντρωση ελεγκτικών τεκμηρίων.

● Την αξιολόγηση του εάν έχουν αποκτηθεί επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια και εάν πρέπει να γίνουν περισσότερα για την επίτευξη των σκοπών των ΔΠΕ και, ως εκ τούτου, και των γενικών σκοπών του ελεγκτή.

● Την αξιολόγηση των κρίσεων της διοίκησης κατά την εφαρμογή του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς της οντότητας.

● Την εξαγωγή συμπερασμάτων με βάση τα αποκτηθέντα ελεγκτικά τεκμήρια, για παράδειγμα, την εκτίμηση της λογικότητας των εκτιμήσεων που έγιναν από τη διοίκηση κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.

Α24. Το διακριτικό χαρακτηριστικό της επαγγελματικής κρίσης που αναμένεται από έναν ελεγκτή είναι ότι αυτή ασκείται από έναν ελεγκτή του οποίου η εκπαίδευση, η γνώση και η εμπειρία έχουν βοηθήσει στην ανάπτυξη των αναγκαίων ικανοτήτων για την επίτευξη λογικών κρίσεων.

Α25. Η άσκηση επαγγελματικής κρίσης σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, γίνεται με βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που είναι γνωστά στον ελεγκτή. Διαβούλευση για δύσκολα ή αμφιλεγόμενα θέματα κατά τη διάρκεια του ελέγχου, τόσο εντός της ομάδας ανάθεσης όσο και μεταξύ της ομάδας ανάθεσης και άλλων στο κατάλληλο επίπεδο, εντός ή εκτός της λογιστικής επιχείρησης, όπως αυτά που απαιτούνται από το ΔΠΕ 220[41], βοηθά τον ελεγκτή στην πραγματοποίηση εμπεριστατωμένων και λογικών κρίσεων.

Α26. Η επαγγελματική κρίση, μπορεί να αξιολογηθεί με βάση το εάν η τελική κρίση αντικατοπτρίζει μια ικανοποιητική εφαρμογή των ελεγκτικών και λογιστικών αρχών και είναι ενδεδειγμένη δεδομένων των γεγονότων και συνεπής με αυτά και τις περιστάσεις που ήταν γνωστά στον ελεγκτή μέχρι την ημερομηνία της έκθεσής του.

Α27. Η επαγγελματική κρίση, πρέπει να ασκείται σε όλο τον έλεγχο. Πρέπει επίσης να τεκμηριώνεται κατάλληλα. Στο πλαίσιο αυτό, ο ελεγκτής οφείλει να προετοιμάσει επαρκή τεκμηρίωση του ελέγχου, ώστε ένας έμπειρος

[39] ΔΠΕ 500, «Ελεγκτικά τεκμήρια», παράγραφοι 7-9

[40] ΔΠΕ 240, παράγραφος 13, ΔΠΕ 500, παράγραφος 11 και ΔΠΕ 505, «Εξωτερικές επιβεβαιώσεις» παράγραφοι 10-11 και 16.

[41] ΔΠΕ 220, παράγραφος 18.

ελεγκτής, που δεν έχει προηγούμενη σχέση με τον έλεγχο, να μπορεί να κατανοεί τις σημαντικές επαγγελματικές κρίσεις που έγιναν κατά την εξαγωγή συμπερασμάτων για σημαντικά θέματα που προέκυψαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου[42]. Η επαγγελματική κρίση, δεν πρέπει να χρησιμοποιείται ως δικαιολογία για αποφάσεις που δεν υποστηρίζονται άλλως από τα γεγονότα και τις περιστάσεις της ανάθεσης ή από επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια.

Επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια και ελεγκτικός κίνδυνος (Βλ. παρ. 5 και 17).

Επάρκεια και καταλληλότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων

Α28. Ελεγκτικά τεκμήρια είναι αναγκαία για την υποστήριξη της γνώμης και της έκθεσης του ελεγκτή. Είναι σωρευτικής φύσης και κατά κύριο λόγο αποκτώνται από τις ελεγκτικές διαδικασίες που εκτελούνται κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Ωστόσο, μπορεί επίσης να περιλαμβάνουν πληροφορίες που αποκτώνται από άλλες πηγές, όπως προηγούμενους ελέγχους (με την προϋπόθεση ότι ο ελεγκτής έχει προσδιορίσει εάν οι αλλαγές που έχουν λάβει χώρα από τον προηγούμενο έλεγχο μπορεί να επηρεάσουν τη σχέση τους με τον τρέχοντα έλεγχο[43]) ή τις διαδικασίες δικλίδων ποιότητας μιας λογιστικής επιχείρησης για την αποδοχή και συνέχιση πελάτη. Επιπρόσθετα στις άλλες πηγές εντός και εκτός της οντότητας, τα λογιστικά βιβλία της οντότητας αποτελούν σημαντική πηγή ελεγκτικών τεκμηρίων. Επίσης, πληροφορίες που μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως ελεγκτικά τεκμήρια μπορεί να έχουν καταρτισθεί από έναν ειδήμονα που απασχολείται ή έχει συμβληθεί με την οντότητα. Τα ελεγκτικά τεκμήρια περιλαμβάνουν τόσο πληροφορίες που υποστηρίζουν και επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της διοίκησης, όσο και κάθε πληροφορία που έρχεται σε αντίθεση με τέτοιους ισχυρισμούς. Επιπλέον, σε ορισμένες περιπτώσεις, η έλλειψη πληροφοριών (για παράδειγμα, η άρνηση της διοίκησης να παράσχει τις διαβεβαιώσεις που της ζητήθηκαν) χρησιμοποιείται από τον ελεγκτή, και επομένως, συνιστά επίσης ελεγκτικό τεκμήριο. Το μεγαλύτερο μέρος της εργασίας του ελεγκτή για τη διαμόρφωση της γνώμης του αποτελείται από την απόκτηση και την αξιολόγηση ελεγκτικών τεκμηρίων.

Α29. Η επάρκεια και η καταλληλότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων είναι αλληλένδετες. Επάρκεια είναι το μέτρο της ποσότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων. Η ποσότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων που απαιτείται επηρεάζεται από την εκτίμηση του ελεγκτή για τους κινδύνους σφάλματος (όσο υψηλότεροι είναι οι εκτιμώμενοι κίνδυνοι, τόσο περισσότερα είναι τα ελεγκτικά τεκμήρια που είναι πιθανό να απαιτούνται) και επίσης από την ποιότητα αυτών των ελεγκτικών τεκμηρίων (όσο υψηλότερη είναι η ποιότητα, τόσο λιγότερα μπορεί να απαιτούνται). Η απόκτηση περισσότερων ελεγκτικών τεκμηρίων, ωστόσο, δεν μπορεί να αντισταθμίσει την κακή ποιότητα αυτών.

Α30. Καταλληλότητα είναι το μέτρο της ποιότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων, δηλαδή, η συνάφεια και η αξιοπιστία αυτών στην παροχή υποστήριξης για τα συμπεράσματα στα οποία βασίζεται η γνώμη του ελεγκτή. Η αξιοπιστία των ελεγκτικών τεκμηρίων επηρεάζεται από τις πηγές και από τη φύση αυτών, και εξαρτάται από τις ιδιαίτερες περιστάσεις υπό τις οποίες αποκτώνται.

Α31. Εάν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια έχουν αποκτηθεί για τη μείωση του ελεγκτικού κινδύνου σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο, έτσι ώστε να καταστεί ικανός ο ελεγκτής να εξάγει λογικά συμπεράσματα επί των οποίων θα βασίσει τη γνώμη του, είναι θέμα επαγγελματικής κρίσης. Το ΔΠΕ 500 καθώς και άλλα σχετικά ΔΠΕ θεσπίζουν πρόσθετες απαιτήσεις και παρέχουν περαιτέρω οδηγίες που εφαρμόζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου όσον αφορά τις σκέψεις του ελεγκτή κατά την απόκτηση κατάλληλων και επαρκών ελεγκτικών τεκμηρίων.

Ελεγκτικός κίνδυνος

Α32. Ο ελεγκτικός κίνδυνος είναι μια συνάρτηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος και του κινδύνου εντοπισμού. Η εκτίμηση των κινδύνων βασίζεται στις ελεγκτικές διαδικασίες για την απόκτηση πληροφοριών που είναι αναγκαίες για το σκοπό αυτό καθώς και στα τεκμήρια που αποκτώνται κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Η εκτίμηση των κινδύνων είναι μάλλον θέμα επαγγελματικής κρίσης, παρά θέμα που επιδέχεται επακριβή μέτρηση.

Α33. Για σκοπούς των ΔΠΕ, ο ελεγκτικός κίνδυνος δεν περιλαμβάνει τον κίνδυνο ο ελεγκτής να εκφράσει μια γνώμη ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες, όταν δεν είναι. Ο κίνδυνος αυτός είναι συνήθως ασήμαντος. Περαιτέρω, ο ελεγκτικός κίνδυνος είναι ένας τεχνικός όρος που σχετίζεται με την σειρά ενεργειών του ελέγχου. Δεν αναφέρεται στους επιχειρηματικούς κινδύνους του ελεγκτή, όπως απώλεια λόγω δικαστικής διένεξης, αρνητικής δημοσιότητας, ή σε άλλα γεγονότα που προκύπτουν σε σχέση με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων.

Κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος

Α34. Οι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος μπορεί να υπάρχουν σε δύο επίπεδα:

- Σε επίπεδο συνόλου οικονομικών καταστάσεων, και
- Σε επίπεδο ισχυρισμών για κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών και γνωστοποιήσεις.

Α35. Κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος στο γενικό επίπεδο των οικονομικών καταστάσεων αναφέρονται σε κινδύνους ουσιώδους σφάλματος που αφορούν διάχυτα στις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο και πιθανώς επηρεάζουν πολλούς ισχυρισμούς.

Α36. Οι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμών εκτιμώνται προκειμένου να καθορισθεί η φύση, ο χρόνος και η έκταση των περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών που είναι αναγκαίες για την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων. Τα τεκμήρια αυτά καθιστούν ικανό τον ελεγκτή να εκφράσει γνώμη για

[42] ΔΠΕ 230, παράγραφος 8.

[43] ΔΠΕ 315, «Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μέσω κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της», παράγραφος 9

τις οικονομικές καταστάσεις σε ένα αποδεκτά χαμηλό επίπεδο ελεγκτικού κινδύνου. Οι ελεγκτές χρησιμοποιούν διάφορες προσεγγίσεις για να επιτύχουν τον σκοπό της εκτίμησης των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να κάνει χρήση ενός μοντέλου που εκφράζει τη γενική σχέση των συστατικών στοιχείων του ελεγκτικού κινδύνου με μαθηματικούς όρους για να καταλήξει σε ένα αποδεκτό επίπεδο κινδύνου εντοπισμού. Ορισμένοι ελεγκτές βρίσκουν χρήσιμο ένα τέτοιο μοντέλο, κατά το σχεδιασμό των ελεγκτικών διαδικασιών.

Α37. Οι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμών περιλαμβάνουν δύο συστατικά: τον ενδογενή κίνδυνο και τον κίνδυνο δικλίδων. Ο ενδογενής κίνδυνος και ο κίνδυνος δικλίδων είναι οι κίνδυνοι της οντότητας και υπάρχουν ανεξάρτητα από τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων.

Α38. Ο ενδογενής κίνδυνος είναι υψηλότερος για ορισμένους ισχυρισμούς και σχετικές κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών και γνωστοποιήσεις, από ότι για άλλα. Για παράδειγμα, μπορεί να είναι υψηλότερος για πολύπλοκους υπολογισμούς ή για λογαριασμούς που αποτελούνται από ποσά που προέρχονται από τις λογιστικές εκτιμήσεις οι οποίες υπόκεινται σε σημαντική αβεβαιότητα εκτίμησης. Εξωτερικές συνθήκες που αυξάνουν τους επιχειρηματικούς κινδύνους μπορεί επίσης να επηρεάσουν τον ενδογενή κίνδυνο. Για παράδειγμα, οι τεχνολογικές εξελίξεις θα μπορούσαν να απαξιώσουν ένα συγκεκριμένο προϊόν και ως εκ τούτου να προκαλέσουν την αιτία τα αποθέματα να είναι πιο επιρρεπή σε υπερτίμηση. Παράγοντες στην οντότητα και το περιβάλλον αυτής που σχετίζονται με μερικές ή όλες τις κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών, ή γνωστοποιήσεις μπορεί επίσης να επηρεάσουν τον ενδογενή κίνδυνο που σχετίζεται με ένα συγκεκριμένο ισχυρισμό. Οι παράγοντες αυτοί μπορεί να περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, την έλλειψη επαρκούς κεφαλαίου κίνησης για τη συνέχιση των λειτουργιών ή ένα φθίνοντα κλάδο που χαρακτηρίζεται από ένα μεγάλο αριθμό επιχειρηματικών αποτυχιών.

Α39. Ο κίνδυνος δικλίδων είναι μια συνάρτηση της αποτελεσματικότητας του σχεδιασμού, της υλοποίησης και της διατήρησης εσωτερικών δικλίδων από τη διοίκηση, ώστε να αντιμετωπίζει τους κινδύνους που εντοπίζονται και απειλούν την επίτευξη των σκοπών της οντότητας που σχετίζονται με την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων αυτής. Ωστόσο, όσο καλά σχεδιασμένες και λειτουργικές να είναι οι εσωτερικές δικλίδες, μπορούν μόνο να μειώσουν, αλλά όχι και να εξαλείψουν, τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις, λόγω των ενδογενών περιορισμών των εσωτερικών δικλίδων. Σε αυτούς περιλαμβάνονται, για παράδειγμα, η πιθανότητα ανθρωπίνων λαθών ή σφαλμάτων, ή η παράκαμψη δικλίδων με συμπαιγνία ή μη ενδεδειγμένη παραβίαση από τη διοίκηση. Κατά συνέπεια, κάποιος κίνδυνος δικλίδων πάντα θα υπάρχει. Τα ΔΠΕ προβλέπουν τις συνθήκες υπό τις οποίες ο ελεγκτής απαιτείται ή μπορεί να επιλέξει να υποβάλλει σε δοκιμασία τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων, για τον καθορισμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των ουσιαστικών διαδικασιών που πρέπει να εκτελεστούν[44].

Α40. Τα ΔΠΕ τυπικά δεν αναφέρονται ξεχωριστά στον ενδογενή κίνδυνο και στον κίνδυνο δικλίδων, αλλά μάλλον σε μια συνδυασμένη εκτίμηση των «κινδύνων ουσιώδους σφάλματος». Ωστόσο, ο ελεγκτής μπορεί να κάνει χωριστή ή συνδυασμένη εκτίμηση του ενδογενούς κινδύνου και του κινδύνου δικλίδων ανάλογα με τις προτιμώμενες τεχνικές ελέγχου ή μεθοδολογίες και πρακτικά ζητήματα. Η εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μπορεί να εκφραστεί σε ποσοτικούς όρους, όπως ποσοστά, ή σε μη ποσοτικούς όρους. Σε κάθε περίπτωση, η ανάγκη για τον ελεγκτή, να προβεί στις κατάλληλες εκτιμήσεις κινδύνου είναι πιο σημαντική από τις διαφορετικές προσεγγίσεις με τις οποίες είναι δυνατόν να γίνει αυτό.

Α41. Το ΔΠΕ 315 θεσπίζει απαιτήσεις και παρέχει οδηγίες για τον εντοπισμό και την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο οικονομικών καταστάσεων και σε επίπεδο ισχυρισμού.

Κίνδυνος εντοπισμού

Α42. Για ένα δεδομένο επίπεδο ελεγκτικού κινδύνου, το αποδεκτό επίπεδο του κινδύνου εντοπισμού είναι αντιστρόφως ανάλογο των εκτιμώμενων κινδύνων ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμού. Για παράδειγμα, όσο μεγαλύτεροι είναι οι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος που ο ελεγκτής πιστεύει ότι υπάρχουν, τόσο μικρότερος είναι ο κίνδυνος εντοπισμού που μπορεί να γίνει αποδεκτός και, ως εκ τούτου, τόσο πιο πειστικά τα ελεγκτικά τεκμήρια που απαιτούνται από τον ελεγκτή.

Α43. Ο κίνδυνος εντοπισμού σχετίζεται με τη φύση, το χρόνο και την έκταση των διαδικασιών του ελεγκτή που καθορίζονται από αυτόν για τη μείωση του κινδύνου σε ένα αποδεκτά χαμηλό επίπεδο. Είναι, επομένως, μια συνάρτηση της αποτελεσματικότητας μιας διαδικασίας ελέγχου και της εφαρμογής της από τον ελεγκτή. Θέματα όπως:

- επαρκής σχεδιασμός,
- κατάλληλη τοποθέτηση του προσωπικού στην ομάδα ανάθεσης,
- εφαρμογή επαγγελματικού σκεπτικισμού, και
- εποπτεία και επισκόπηση της ελεγκτικής εργασίας που πραγματοποιήθηκε,

βοηθούν να ενισχυθεί η αποτελεσματικότητα της ελεγκτικής διαδικασίας καθώς και της εφαρμογής της και μειώνουν την πιθανότητα ο ελεγκτής να επιλέξει μια ακατάλληλη ελεγκτική διαδικασία, να κάνει κακή εφαρμογή της κατάλληλης ελεγκτικής διαδικασίας ή να παρερμηνεύσει τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Α44. Το ΔΠΕ 300[45] και το ΔΠΕ 330 θεσπίζουν τις απαιτήσεις και παρέχουν καθοδήγηση για το σχεδιασμό ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων και την αντίδραση του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους. Ο κίνδυνος εντοπισμού, ωστόσο, μπορεί μόνο να μειωθεί, όχι να εξαλειφθεί, λόγω των ενδογενών περιορισμών του ελέγχου. Κατά συνέπεια, ορισμένοι κίνδυνοι εντοπισμού πάντα θα υπάρχουν.

Ενδογενείς περιορισμοί ελέγχου

Α45. Ο ελεγκτής δεν αναμένεται, και δεν μπορεί, να μειώσει τον ελεγκτικό κίνδυνο στο μηδέν και επομένως

[44] ΔΠΕ 330, «Οι αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους», παράγραφοι 7-17

[45] ΔΠΕ 300, «Σχεδιασμός του ελέγχου οικονομικών καταστάσεων».

δεν μπορεί να έχει την απόλυτη διασφάλιση ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα που οφείλεται σε απάτη ή λάθος. Αυτό συμβαίνει διότι υπάρχουν ενδογενείς περιορισμοί σε έναν έλεγχο, οι οποίοι έχουν ως αποτέλεσμα τα περισσότερα από τα ελεγκτικά τεκμήρια από τα οποία ο ελεγκτής εξάγει συμπεράσματα και επί των οποίων βασίζει τη γνώμη του, είναι πειστικά παρά αδιάψευστα. Οι ενδογενείς περιορισμοί ενός ελέγχου προκύπτουν από:

- Τη φύση της χρηματοοικονομικής αναφοράς,
- Τη φύση των ελεγκτικών διαδικασιών, και
- Την ανάγκη ο έλεγχος να πραγματοποιηθεί μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα και με λογικό κόστος.

Η φύση της χρηματοοικονομικής αναφοράς

Α46. Η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων συνεπάγεται κρίση της διοίκησης κατά την εφαρμογή των απαιτήσεων του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς στα γεγονότα και στις περιστάσεις της οντότητας. Επιπλέον, πολλά κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων συνεπάγονται υποκειμενικές αποφάσεις ή εκτιμήσεις ή κάποιο βαθμό αβεβαιότητας, και μπορεί να υπάρχει ένα φάσμα αποδεκτών ερμηνειών ή κρίσεων που μπορεί να γίνουν. Κατά συνέπεια, κάποια κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων υπόκεινται σε ένα ενδογενές επίπεδο μεταβλητότητας που δεν μπορεί να εξαλειφθεί με την εφαρμογή πρόσθετων ελεγκτικών διαδικασιών. Για παράδειγμα, αυτό συμβαίνει συχνά στην περίπτωση ορισμένων λογιστικών εκτιμήσεων. Παρόλα αυτά τα ΔΠΕ απαιτούν ο ελεγκτής να δώσει ιδιαίτερη προσοχή στο εάν οι λογιστικές εκτιμήσεις είναι λογικές στο πλαίσιο του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς και των σχετικών γνωστοποιήσεων, και στις ποιοτικές πτυχές των λογιστικών πρακτικών της οντότητας, συμπεριλαμβανομένων ενδείξεων πιθανής μεροληψίας στις κρίσεις της διοίκησης[46].

Η φύση των ελεγκτικών διαδικασιών

Α47. Υπάρχουν πρακτικοί και νομικοί περιορισμοί σχετικά με την ικανότητα του ελεγκτή να αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια. Για παράδειγμα:

- Υπάρχει η πιθανότητα η διοίκηση ή άλλοι να μην παρέχουν, εκούσια ή ακούσια, τις πλήρεις πληροφορίες που είναι σχετικές με την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων ή που έχουν ζητηθεί από τον ελεγκτή. Κατά συνέπεια, ο ελεγκτής δεν μπορεί να είναι βέβαιος για την πληρότητα των πληροφοριών, ακόμη και αν ο ελεγκτής έχει εκτελέσει ελεγκτικές διαδικασίες για να αποκτήσει διασφάλιση ότι όλες οι σχετικές πληροφορίες έχουν αποκτηθεί.
- Η απάτη μπορεί να συνεπάγεται εξελιγμένα και προσεκτικά οργανωμένα σχήματα, σχεδιασμένα να τη συγκαλύπτουν. Ως εκ τούτου, οι ελεγκτικές διαδικασίες που χρησιμοποιούνται για τη συγκέντρωση ελεγκτικών τεκμηρίων μπορεί να είναι αναποτελεσματικές στον εντοπισμό εκούσιου σφάλματος, το οποίο συνεπάγεται, για παράδειγμα, συμπαιγνία ώστε να παραποιηθεί τεκμηρίωση, που μπορεί να κάνουν τον ελεγκτή να πιστέψει ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια είναι έγκυρα όταν δεν είναι. Ο ελεγκτής δεν είναι ούτε εκπαιδευμένος ούτε αναμένεται να είναι ειδήμων για την αυθεντικότητα των εγγράφων.
- Ένας έλεγχος δεν είναι επίσημη διερεύνηση καταγγελιών για παραπτώματα. Κατά συνέπεια, στον ελεγκτή δεν δίνονται συγκεκριμένες νομικές εξουσίες, όπως είναι η εξουσία για τη διενέργεια έρευνας, η οποία μπορεί να είναι απαραίτητη για μια τέτοια διερεύνηση.

Έγκαιρη υποβολή χρηματοοικονομικής αναφοράς και η ισορροπία μεταξύ οφέλους και κόστους

Α48. Το θέμα της δυσκολίας, ο χρόνος ή το κόστος που συνεπάγεται δεν αποτελούν από μόνα τους αποδεκτή βάση για τον ελεγκτή για να παραλείψει μια ελεγκτική διαδικασία για την οποία δεν υπάρχει εναλλακτική διαδικασία ή να είναι ικανοποιημένος με ελεγκτικά τεκμήρια που είναι λιγότερο από πειστικά. Ο κατάλληλος σχεδιασμός βοηθά στη διάθεση επαρκούς χρόνου και πόρων για την πραγματοποίηση του ελέγχου. Παρά ταύτα, η σημασία της ενημέρωσης και, κατά συνέπεια, η αξία της τείνει να μειώνεται με το χρόνο, και υπάρχει μια ισορροπία που πρέπει να αναζητηθεί μεταξύ της αξιοπιστίας των πληροφοριών και του κόστους αυτών. Αυτό αναγνωρίζεται σε ορισμένα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς (βλ., για παράδειγμα, το «Πλαίσιο για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων» του ΣΔΛΠ). Ως εκ τούτου, υπάρχει η προσδοκία από τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων ότι ο ελεγκτής θα σχηματίσει μια γνώμη για τις οικονομικές καταστάσεις μέσα σε ένα λογικό χρονικό διάστημα και με λογικό κόστος, αναγνωρίζοντας ότι δεν είναι πρακτικό να ασχοληθεί με όλες τις πληροφορίες που μπορεί να υπάρχουν ή να παρακολουθήσει κάθε θέμα εξαντλητικά κάνοντας την υπόθεση ότι οι πληροφορίες είναι λανθασμένες ή απατηλές μέχρι αποδείξεως του εναντίου.

Α49. Κατά συνέπεια, είναι αναγκαίο για τον ελεγκτή να:

- Σχεδιάζει τον έλεγχο έτσι ώστε να πραγματοποιείται με αποτελεσματικό τρόπο,
- Κατευθύνει την ελεγκτική προσπάθεια σε περιοχές οι οποίες αναμένεται να περιέχουν κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, είτε οφείλεται σε απάτη ή λάθος, με αντίστοιχα λιγότερη προσπάθεια να κατευθύνεται σε άλλες περιοχές, και
- Χρησιμοποιεί δοκιμασίες και άλλα μέσα για την εξέταση πληθυσμών για σφάλματα.

Α50. Ενόψει των προσεγγίσεων που περιγράφονται στην παράγραφο Α49, τα ΔΠΕ περιέχουν απαιτήσεις για το σχεδιασμό και την εκτέλεση του ελέγχου και απαιτούν από τον ελεγκτή, μεταξύ άλλων πραγμάτων, να:

- Έχει μια βάση για τον εντοπισμό και την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδα οικονομικών καταστάσεων και ισχυρισμών, εκτελώντας διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου και συναφείς δραστηριότητες[47], και

[46] ΔΠΕ 540 «Έλεγχος λογιστικών εκτιμήσεων, συμπεριλαμβανομένων των λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας, και συναφείς γνωστοποιήσεις» και ΔΠΕ 700 «Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων», παράγραφος 12.

[47] ΔΠΕ 315, παράγραφοι 5-10.

● Χρησιμοποιεί δοκιμασίες και άλλα μέσα για την εξέταση πληθυσμών κατά τρόπο που παρέχει μια λογική βάση για τον ελεγκτή να εξάγει συμπεράσματα σχετικά με τον πληθυσμό[48].

Άλλα θέματα που επηρεάζουν τους ενδογενείς περιορισμούς ενός ελέγχου

Α51. Στην περίπτωση ορισμένων ισχυρισμών ή υποκειμένων θεμάτων, οι πιθανές επιπτώσεις των ενδογενών περιορισμών στην ικανότητα του ελεγκτή να εντοπίζει ουσιώδη σφάλματα είναι ιδιαίτερα σημαντικές. Τέτοιοι ισχυρισμοί ή υποκείμενα θέματα περιλαμβάνουν:

● Απάτη, ιδίως απάτη στην οποία εμπλέκεται η ανώτερη διοίκηση ή αφορά συμπαιγνία. Βλέπε ΔΠΕ 240 για περαιτέρω συζήτηση.

● Την ύπαρξη και την πληρότητα σχέσεων και συναλλαγών των συνδεδεμένων μερών. Βλέπε ΔΠΕ 550[49] για περαιτέρω συζήτηση.

● Η μη συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς. Βλέπε ΔΠΕ 250[50] για περαιτέρω συζήτηση.

● Μελλοντικά γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να κάνουν μια οντότητα να σταματήσει να έχει τη δυνατότητα συνέχισης της δραστηριότητας. Βλέπε ΔΠΕ 570[51] για περαιτέρω συζήτηση.

Τα σχετικά ΔΠΕ προσδιορίζουν ειδικές ελεγκτικές διαδικασίες για να βοηθήσουν στο μετριασμό των επιπτώσεων των ενδογενών περιορισμών.

Α52. Λόγω των ενδογενών περιορισμών ενός ελέγχου, υπάρχει ένας αναπόφευκτος κίνδυνος κάποια σημαντικά σφάλματα στις οικονομικές καταστάσεις να μην εντοπισθούν, ακόμη και αν ο έλεγχος έχει σωστά σχεδιαστεί και εκτελεστεί σύμφωνα με τα ΔΠΕ. Συνεπώς, η εκ των υστέρων ανακάλυψη ενός σημαντικού σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις που προκύπτει από απάτη ή λάθος δεν υποδηλώνει από μόνη της μια αποτυχία στη διεξαγωγή ενός ελέγχου σύμφωνα με τα ΔΠΕ. Ωστόσο, οι ενδογενείς περιορισμοί ενός ελέγχου δεν αποτελούν λόγο για τον ελεγκτή να είναι ικανοποιημένος με ελεγκτικά τεκμήρια που είναι λιγότερο από πειστικά. Το εάν ο ελεγκτής έχει διενεργήσει έναν έλεγχο σύμφωνα με τα ΔΠΕ καθορίζεται από τις ελεγκτικές διαδικασίες που εκτελέσθηκαν στις περιστάσεις, την επάρκεια και την καταλληλότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν ως αποτέλεσμα αυτών και την καταλληλότητα της έκθεσης του ελεγκτή στηριγμένης σε μια αξιολόγηση αυτών των τεκμηρίων, ενόψει των γενικών σκοπών του ελεγκτή.

Διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα ΔΠΕ

Φύση των ΔΠΕ (Βλ. παρ.. 18)

Α53. Τα ΔΠΕ, λαμβανόμενα ως σύνολο, παρέχουν τα πρότυπα για την εργασία του ελεγκτή προκειμένου να εκπληρώνονται οι γενικοί σκοποί του ελεγκτή. Τα ΔΠΕ ασχολούνται με τις γενικές ευθύνες του ελεγκτή, καθώς και με περαιτέρω ζητήματα για τον ελεγκτή σχετικά με την εκπλήρωση αυτών των ευθυνών σε συγκεκριμένα θέματα.

Α54. Το πεδίο εφαρμογής, η ημερομηνία έναρξης ισχύος και κάθε ειδικός περιορισμός της εφαρμογής ενός συγκεκριμένου ΔΠΕ αναφέρονται ρητά σε αυτό. Εάν δεν ορίζεται διαφορετικά στο ΔΠΕ, ο ελεγκτής επιτρέπεται να εφαρμόζει ένα ΔΠΕ, πριν από την ημερομηνία έναρξης ισχύος που καθορίζεται σε αυτό.

Α55. Κατά τη διενέργεια ενός ελέγχου, μπορεί να απαιτείται από τον ελεγκτή να συμμορφώνεται με νομικές ή κανονιστικές απαιτήσεις, επιπρόσθετες των ΔΠΕ. Τα ΔΠΕ δεν υπερισχύουν νόμου ή κανονισμού που διέπει έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων. Σε περίπτωση που τέτοιος νόμος ή κανονισμός διαφέρει από τα ΔΠΕ, ένας έλεγχος που διενεργήθηκε μόνο σύμφωνα με νόμο ή κανονισμό δεν θα συμμορφώνεται αυτόματα με τα ΔΠΕ.

Α56. Ο ελεγκτής μπορεί επίσης να διενεργήσει τον έλεγχο, σύμφωνα τόσο με τα ΔΠΕ όσο και με τα ελεγκτικά πρότυπα μιας συγκεκριμένης δικαιοδοσίας ή χώρας. Σε αυτές τις περιπτώσεις, επιπρόσθετα της συμμόρφωσης με κάθε σχετικό με τον έλεγχο ΔΠΕ, μπορεί να είναι αναγκαίο για τον ελεγκτή να διενεργήσει πρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες, προκειμένου να συμμορφωθεί με τα σχετικά πρότυπα της εν λόγω δικαιοδοσίας ή χώρας.

Ζητήματα ειδικά σε ελέγχους στο δημόσιο τομέα

Α57. Τα ΔΠΕ είναι σχετικά με αναθέσεις του δημοσίου τομέα. Ωστόσο, οι ευθύνες του ελεγκτή στο δημόσιο τομέα, μπορεί να επηρεάζονται από την εντολή ελέγχου ή από δεσμεύσεις σε οντότητες του δημόσιου τομέα που απορρέουν από νόμο, κανονισμό ή άλλη αρχή (όπως υπουργικές οδηγίες, απαιτήσεις κυβερνητικής πολιτικής, ή ψηφίσματα του νομοθέτη), οι οποίες μπορεί να καλύπτουν ένα ευρύτερο πεδίο από ότι ο έλεγχος οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΠΕ. Αυτές οι πρόσθετες ευθύνες δεν αποτελούν αντικείμενο των ΔΠΕ. Μπορεί να αποτελέσουν αντικείμενο των διακηρύξεων του Διεθνούς Οργανισμού των Ανώτατων Ελεγκτικών Αρχών ή των εθνικών σωμάτων που θεσπίζουν πρότυπα, ή με καθοδήγηση που αναπτύσσεται από κυβερνητικούς οργανισμούς ελέγχου.

Περιεχόμενα των ΔΠΕ (Βλ. παρ. 19).

Α58. Επιπρόσθετα των σκοπών και των απαιτήσεων (οι απαιτήσεις εκφράζονται στα ΔΠΕ χρησιμοποιώντας το «πρέπει»), ένα ΔΠΕ περιέχει καθοδήγηση με τη μορφή εφαρμογής και λοιπού επεξηγηματικού υλικού. Μπορεί επίσης να περιέχει εισαγωγικό υλικό που παρέχει το πλαίσιο σχετικά με την ορθή κατανόηση του ΔΠΕ και των ορισμών. Το πλήρες κείμενο ενός ΔΠΕ, ως εκ τούτου, είναι σχετικό με την κατανόηση των σκοπών που τίθενται στο ΔΠΕ και την ορθή εφαρμογή των απαιτήσεων ενός ΔΠΕ.

Α59. Όπου είναι αναγκαίο, η εφαρμογή και το λοιπό επεξηγηματικό υλικό παρέχει περαιτέρω επεξήγηση για τις απαιτήσεις ενός ΔΠΕ και καθοδήγηση για την εκπλήρωσή τους. Ειδικότερα, μπορεί:

[48] ΔΠΕ 330, ΔΠΕ 500, ΔΠΕ 520, «Αναλυτικές διαδικασίες» και ΔΠΕ 530, «Ελεγκτική δειγματοληψία».
[49] ΔΠΕ 550, «Συνδεδεμένα μέρη».
[50] ΔΠΕ 250, «Εξέταση νόμων και κανονισμών στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων».
[51] ΔΠΕ 570, «Συνέχιση δραστηριότητας».

● Να εξηγεί με μεγαλύτερη ακρίβεια τι σημαίνει μια απαίτηση ή τι προορίζεται να καλύψει.

● Να συμπεριλαμβάνει παραδείγματα διαδικασιών που μπορεί να είναι κατάλληλες στις περιστάσεις.

Ενώ η καθοδήγηση αυτή δεν επιβάλλει η ίδια μια απαίτηση, είναι σχετική με την ορθή εφαρμογή των απαιτήσεων ενός ΔΠΕ. Η εφαρμογή και το λοιπό επεξηγηματικό υλικό μπορούν επίσης να παρέχουν βασικές πληροφορίες για θέματα που πραγματεύεται ένα ΔΠΕ.

Α60. Τα παραρτήματα αποτελούν μέρος της εφαρμογής και του λοιπού επεξηγηματικού υλικού. Ο σκοπός και η σκοπούμενη χρήση ενός προσαρτήματος εξηγούνται στο κυρίως σώμα του σχετικού ΔΠΕ ή εντός του τίτλου και της εισαγωγής του ίδιου του προσαρτήματος.

Α61. Το εισαγωγικό υλικό μπορεί να περιλαμβάνει, ανάλογα με τις ανάγκες, τέτοια θέματα, όπως επεξήγηση:

● Του σκοπού και του πεδίου εφαρμογής του ΔΠΕ, περιλαμβανομένου του πως το ΔΠΕ σχετίζεται με άλλα ΔΠΕ.

● Του υποκειμένου θέματος του ΔΠΕ.

● Των αντίστοιχων ευθυνών του ελεγκτή και άλλων σε σχέση με το υποκείμενο θέμα του ΔΠΕ.

● Το πλαίσιο στο οποίο το ΔΠΕ έχει τεθεί.

Α62. Ένα ΔΠΕ μπορεί να περιλαμβάνει, σε ένα ξεχωριστό τμήμα υπό τον τίτλο «Ορισμοί», την περιγραφή των εννοιών που αποδίδονται σε ορισμένους όρους για σκοπούς των ΔΠΕ. Αυτά παρατίθενται για να βοηθήσουν στην συνεπή εφαρμογή και ερμηνεία των ΔΠΕ, και δεν αποσκοπούν στο να κατισχύσουν των ορισμών που μπορεί να καθιερώνονται για άλλους σκοπούς, από νόμο, κανονισμό ή με άλλο τρόπο. Εάν δεν δηλώνεται διαφορετικά, οι όροι αυτοί θα έχουν την ίδια έννοια σε όλα τα ΔΠΕ. Το Γλωσσάριο Όρων σχετικά με τα Διεθνή Πρότυπα που εκδίδονται από το Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και Διασφαλίσεων (ΣΔΠΕΔ) στο Εγχειρίδιο Διεθνών Διακηρύξεων Ελέγχου, Διασφαλίσεων και Δεοντολογίας (Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements) που δημοσιεύεται από την ΔΟΛ (IFAC), περιλαμβάνει πλήρη κατάλογο των όρων που καθορίζονται στα ΔΠΕ. Περιλαμβάνει επίσης περιγραφές άλλων όρων που απαντώνται στα ΔΠΕ, για να βοηθήσει στην κοινή και συνεπή ερμηνεία καθώς και στη μετάφραση.

Α63. Όταν ενδείκνυται, πρόσθετα θέματα ειδικά για τους ελέγχους μικρότερων οντοτήτων και οντοτήτων του δημόσιου τομέα περιλαμβάνονται εντός της εφαρμογής και του λοιπού επεξηγηματικού υλικού ενός ΔΠΕ. Τα πρόσθετα αυτά θέματα βοηθούν στην εφαρμογή των απαιτήσεων του ΔΠΕ στον έλεγχο τέτοιων οντοτήτων. Ωστόσο, δεν περιορίζουν ή δεν μειώνουν την ευθύνη του ελεγκτή να εφαρμόσει και να συμμορφωθεί με τις απαιτήσεις των ΔΠΕ.

Ζητήματα ειδικά για μικρότερες οντότητες

Α64. Για σκοπούς εξειδίκευσης πρόσθετων θεμάτων σε ελέγχους μικρότερων οντοτήτων, μια «μικρότερη οντότητα» αναφέρεται σε μια οντότητα που τυπικά διαθέτει ποιοτικά χαρακτηριστικά, όπως:

(α) Συγκέντρωση της ιδιοκτησίας και της διοίκησης σε ένα μικρό αριθμό προσώπων (συχνά ένα πρόσωπο – είτε είναι φυσικό πρόσωπο ή άλλος επιχειρηματικός οργανισμός που κατέχει την οντότητα, εφόσον ο ιδιοκτήτης διαθέτει τα σχετικά ποιοτικά χαρακτηριστικά), και

(β) Ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα:

(i) Απλές ή μη πολύπλοκες συναλλαγές,

(ii) Απλή τήρηση αρχείων,

(iii) Λίγους επιχειρηματικούς τομείς και λίγα προϊόντα στους επιχειρηματικούς τομείς,

(iv) Λίγες εσωτερικές δικλίδες,

(v) Λίγα επίπεδα διοίκησης με αρμοδιότητα για ένα ευρύ φάσμα δικλίδων ή

(vi) Μικρό αριθμό προσωπικού, που έχει ένα ευρύ φάσμα καθηκόντων.

Αυτά τα ποιοτικά χαρακτηριστικά δεν εξαντλούν το θέμα, δεν αφορούν αποκλειστικά τις μικρότερες οντότητες, και οι μικρότερες οντότητες δεν είναι απαραίτητο να εμφανίζουν όλα αυτά τα χαρακτηριστικά.

Α65. Τα ειδικά θέματα για τις μικρότερες οντότητες που περιλαμβάνονται στα ΔΠΕ έχουν αναπτυχθεί έχοντας κατά νου κυρίως τις μη εισηγμένες οντότητες. Ορισμένα από τα θέματα, ωστόσο, μπορεί να είναι χρήσιμα σε ελέγχους μικρότερων εισηγμένων οντοτήτων.

Α66. Τα ΔΠΕ αναφέρονται στον ιδιοκτήτη μιας μικρότερης οντότητας που συμμετέχει στη διοίκηση της οντότητας σε καθημερινή βάση, όπως ο «ιδιοκτήτης-διευθυντής».

Σκοποί που τίθενται σε επιμέρους ΔΠΕ (Βλ. παρ.. 21)

Α67. Κάθε ΔΠΕ περιλαμβάνει έναν ή περισσότερους σκοπούς που παρέχουν μια σύνδεση μεταξύ των απαιτήσεων και των γενικών σκοπών του ελεγκτή. Οι σκοποί σε επιμέρους ΔΠΕ εξυπηρετούν στην εστίαση του ελεγκτή στο επιθυμητό αποτέλεσμα του ΔΠΕ, όντας παράλληλα αρκετά συγκεκριμένοι για να βοηθήσουν τον ελεγκτή να:

● Κατανοήσει τι χρειάζεται να επιτευχθεί και, όπου είναι αναγκαίο, τα ενδεδειγμένα μέσα για να γίνει αυτό, και

● Αποφασίσει εάν χρειάζεται να γίνουν περισσότερα για την επίτευξή τους, στις συγκεκριμένες περιστάσεις του ελέγχου.

Α68. Οι σκοποί πρέπει να κατανοούνται στο πλαίσιο των γενικών σκοπών του ελεγκτή που αναφέρονται στην παράγραφο 11 του παρόντος ΔΠΕ. Όπως και με τους γενικούς σκοπούς του ελεγκτή, η ικανότητα για επίτευξη ενός συγκεκριμένου σκοπού υπόκειται στον ίδιο βαθμό στους ενδογενείς περιορισμούς ενός ελέγχου.

Α69. Κατά τη χρησιμοποίηση των σκοπών, ο ελεγκτής απαιτείται να λαμβάνει υπόψη του τις συσχετίσεις μεταξύ των ΔΠΕ. Αυτό συμβαίνει διότι, όπως αναφέρεται στην παράγραφο Α53, τα ΔΠΕ ασχολούνται, σε

ορισμένες περιπτώσεις, με γενικές ευθύνες και σε άλλες με την εκπλήρωση αυτών των ευθυνών σε συγκεκριμένα θέματα. Για παράδειγμα, το παρόν ΔΠΕ απαιτεί ο ελεγκτής να υιοθετήσει μια στάση επαγγελματικού σκεπτικισμού. Αυτό είναι απαραίτητο σε όλες τις πτυχές του σχεδιασμού και της εκτέλεσης ενός ελέγχου, αλλά δεν επαναλαμβάνεται ως μια απαίτηση του κάθε ΔΠΕ. Σε ένα πιο λεπτομερές επίπεδο, το ΔΠΕ 315 και το ΔΠΕ 330 περιέχουν, μεταξύ άλλων πραγμάτων, σκοπούς και απαιτήσεις που ασχολούνται με τις ευθύνες του ελεγκτή για τον εντοπισμό και την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος, καθώς και για το σχεδιασμό και την εκτέλεση περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών για την αντιμετώπιση των εκτιμηθέντων κινδύνων, αντίστοιχα. Αυτοί οι σκοποί και οι απαιτήσεις εφαρμόζονται σε όλο τον έλεγχο. Ένα ΔΠΕ που ασχολείται με συγκεκριμένες πτυχές του ελέγχου (για παράδειγμα, το ΔΠΕ 540) μπορεί να επεκταθεί στο πώς οι σκοποί και οι απαιτήσεις τέτοιων ΔΠΕ όπως το ΔΠΕ 315 και το ΔΠΕ 330 πρέπει να εφαρμόζονται σε σχέση με το αντικείμενο του ΔΠΕ αλλά δεν τα επαναλαμβάνει. Έτσι, για την επίτευξη του σκοπού που τίθεται στο ΔΠΕ 540, ο ελεγκτής λαμβάνει υπόψη του τους σκοπούς και τις απαιτήσεις άλλων σχετικών ΔΠΕ.

Χρήση των σκοπών για τον προσδιορισμό της ανάγκης για πρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες (Βλ. παρ.. 21 (α))

Α70. Οι απαιτήσεις των ΔΠΕ έχουν σχεδιαστεί να καθιστούν ικανό τον ελεγκτή στην επίτευξη των σκοπών που καθορίζονται στα ΔΠΕ, και συνεπώς και των γενικών σκοπών του ελεγκτή. Η ορθή εφαρμογή των απαιτήσεων των ΔΠΕ από τον ελεγκτή, επομένως, αναμένεται να του παρέχει επαρκή βάση για την επίτευξη των σκοπών του ελεγκτή. Ωστόσο, λόγω του ότι οι περιστάσεις στις αναθέσεις ελέγχου ποικίλλουν ευρέως και όλες αυτές οι περιστάσεις δεν μπορούν να προβλεφθούν από τα ΔΠΕ, ο ελεγκτής είναι υπεύθυνος για τον καθορισμό των ελεγκτικών διαδικασιών που απαιτούνται για την εκπλήρωση των απαιτήσεων των ΔΠΕ και για την επίτευξη των σκοπών. Στις περιστάσεις μιας ανάθεσης, μπορεί να υπάρχουν ιδιαίτερα θέματα που απαιτούν ο ελεγκτής να εκτελέσει ελεγκτικές διαδικασίες, επιπλέον εκείνων που απαιτούνται από τα ΔΠΕ για την επίτευξη των σκοπών που καθορίζονται στα ΔΠΕ.

Χρήση των σκοπών για την αξιολόγηση του εάν έχουν αποκτηθεί επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια (Βλ. παρ. 21 (β))

Α71. Ο ελεγκτής απαιτείται να χρησιμοποιεί τους σκοπούς για να αξιολογεί εάν έχουν αποκτηθεί επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια στο πλαίσιο των γενικών σκοπών του ελεγκτή. Εάν, ως αποτέλεσμα ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια δεν είναι επαρκή και κατάλληλα, τότε ο ελεγκτής μπορεί να ακολουθήσει μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες προσεγγίσεις για την εκπλήρωση της απαίτησης της παραγράφου 21(β):

- Αξιολόγηση του εάν έχουν αποκτηθεί ή θα αποκτηθούν περαιτέρω σχετικά ελεγκτικά τεκμήρια, ως αποτέλεσμα της συμμόρφωσης με άλλα ΔΠΕ,
- Επέκταση της εργασίας που εκτελείται κατά την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων απαιτήσεων, ή
- Εκτέλεση άλλων διαδικασιών που κρίνονται από τον ελεγκτή ως απαραίτητες για τις περιστάσεις.

Σε περίπτωση που κανένα από τα ανωτέρω δεν αναμένεται να είναι πρακτικό ή δυνατό στις περιστάσεις, ο ελεγκτής δεν θα είναι ικανός να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια και απαιτείται από τα ΔΠΕ να προσδιορίσει την επίπτωση επί της έκθεσης του ελεγκτή ή επί της ικανότητας του ελεγκτή να ολοκληρώσει την ανάθεση.

Συμμόρφωση με τις σχετικές απαιτήσεις (Βλ. παρ. 22)

Α72. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ένα ΔΠΕ (και επομένως το σύνολο των απαιτήσεων αυτού) μπορεί να μην είναι σχετικό στις περιστάσεις. Για παράδειγμα, αν μια οντότητα δεν διαθέτει υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου, τίποτα μέσα στο ΔΠΕ 610[52] δεν είναι σχετικό.

Α73. Εντός ενός σχετικού ΔΠΕ, μπορεί να υπάρχουν απαιτήσεις υπό αίρεση. Μια τέτοια απαίτηση είναι σχετική όταν οι περιστάσεις που προβλέπονται στην απαίτηση ισχύουν και η αίρεση υπάρχει. Γενικά, η ύπαρξη αίρεσης για μια απαίτηση θα είναι είτε ρητή ή έμμεση, για παράδειγμα:

- Η απαίτηση για τροποποίηση της γνώμης του ελεγκτή, εάν υπάρχει περιορισμός του πεδίου[53], εκφράζει ρητή απαίτηση υπό αίρεση.
- Αποτελούν έμμεσες απαιτήσεις υπό αίρεση, η απαίτηση να κοινοποιούνται σημαντικές ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες που εντοπίσθηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση[54], η οποία εξαρτάται από την ύπαρξη αυτών των σημαντικών ελλείψεων που εντοπίστηκαν, καθώς επίσης η απαίτηση να αποκτώνται επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια όσον αφορά στην παρουσίαση και στη γνωστοποίηση των πληροφοριών κατά τομέα σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς[55], η οποία εξαρτάται από αυτό το πλαίσιο που απαιτεί ή επιτρέπει τέτοια γνωστοποίηση.

Σε ορισμένες περιπτώσεις, μια απαίτηση μπορεί να εκφράζεται ως τελούσα υπό αίρεση από εφαρμοστέο νόμο ή κανονισμό. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να απαιτείται να αποσυρθεί από την ανάθεση ελέγχου, όπου είναι δυνατή η απόσυρση, σύμφωνα με εφαρμοστέο νόμο ή κανονισμό, ή ο ελεγκτής μπορεί να απαιτείται να κάνει κάτι, εκτός εάν απαγορεύεται από νόμο ή κανονισμό. Ανάλογα με τη δικαιοδοσία, η νομική ή κανονιστική άδεια ή απαγόρευση μπορεί να είναι ρητή ή έμμεση.

[52] ΔΠΕ 610, «Χρησιμοποίηση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών».
[53] ΔΠΕ 705, «Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή», παράγραφος 13.
[54] ΔΠΕ 265, «Κοινοποίηση ελλείψεων σε εσωτερικές δικλίδες στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και τη διοίκηση», παράγραφος 9.
[55] ΔΠΕ 501, «Ελεγκτικά τεκμήρια–ειδικά ζητήματα για επιλεγμένα κονδύλια», παράγραφος 13.

Απόκλιση από μια απαίτηση (Βλ. παρ. 23)

Α74. Το ΔΠΕ 230 θεσπίζει απαιτήσεις τεκμηρίωσης σε εκείνες τις εξαιρετικές περιστάσεις όπου ο ελεγκτής αποκλίνει από μια σχετική απαίτηση[56]. Τα ΔΠΕ δεν απαιτούν τη συμμόρφωση με μια απαίτηση που δεν είναι σχετική με τις περιστάσεις του ελέγχου.

Αποτυχία επίτευξης ενός σκοπού (Βλ. παρ. 24)

Α75. Το εάν ένας σκοπός έχει επιτευχθεί είναι θέμα της επαγγελματικής κρίσης του ελεγκτή. Η κρίση αυτή λαμβάνει υπόψη τα αποτελέσματα των ελεγκτικών διαδικασιών που εκτελέσθηκαν για συμμόρφωση με τις απαιτήσεις των ΔΠΕ και την αξιολόγηση του ελεγκτή για το εάν έχουν αποκτηθεί επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια καθώς και εάν χρειάζεται να γίνουν περισσότερα στις ιδιαίτερες περιστάσεις του ελέγχου για την επίτευξη των σκοπών που θέτουν τα ΔΠΕ. Συνεπώς, οι περιστάσεις που μπορεί να οδηγήσουν σε αποτυχία επίτευξης ενός αντικειμενικού σκοπού περιλαμβάνουν εκείνες που:

- Εμποδίζουν τον ελεγκτή να συμμορφωθεί με τις σχετικές απαιτήσεις ενός ΔΠΕ.
- Έχουν ως αποτέλεσμα να μην είναι εφικτό ή δυνατό για τον ελεγκτή να εκτελέσει τις πρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες ή να αποκτήσει περαιτέρω ελεγκτικά τεκμήρια που προσδιορίσθηκαν ως αναγκαία από τη χρήση των σκοπών, σύμφωνα με την παράγραφο 21, για παράδειγμα, λόγω του περιορισμού των διαθέσιμων ελεγκτικών τεκμηρίων.

Α76. Η ελεγκτική τεκμηρίωση που ικανοποιεί τις απαιτήσεις του ΔΠΕ 230 και τις ειδικές απαιτήσεις τεκμηρίωσης των άλλων σχετικών ΔΠΕ παρέχει τεκμήρια της βάσης του ελεγκτή για ένα συμπέρασμα σχετικά με την επίτευξη των γενικών σκοπών του ελεγκτή. Ενώ δεν είναι αναγκαίο για τον ελεγκτή να τεκμηριώσει ξεχωριστά (όπως σε ένα κατάλογο ελέγχου, για παράδειγμα) ότι οι επιμέρους σκοποί έχουν επιτευχθεί, η τεκμηρίωση της αποτυχίας στην επίτευξη ενός σκοπού βοηθά τον ελεγκτή στην αξιολόγηση του εάν μια τέτοια αποτυχία απέτρεψε τον ελεγκτή από την επίτευξη των γενικών σκοπών του.

[56] ΔΠΕ 230, παράγραφος 12.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 210

ΣΥΜΦΩΝΙΑ ΕΠΙ ΤΩΝ ΟΡΩΝ ΑΝΑΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Παράγραφος

Εισαγωγή
Πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ 1
Ημερομηνία έναρξης ισχύος 2
Σκοπός 3
Ορισμοί 4-5
Απαιτήσεις
Προϋποθέσεις για έναν έλεγχο 6-8
Συμφωνία επί των όρων ανάθεσης ελέγχου 9-12
Επαναλαμβανόμενοι έλεγχοι 13
Αποδοχή μιας αλλαγής στους όρους της ανάθεσης ελέγχου 14-17
Πρόσθετα ζητήματα στην αποδοχή της ανάθεσης 18-21
Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό
Πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ A1
Προϋποθέσεις για έναν έλεγχο A2-A20
Συμφωνία επί των όρων ανάθεσης ελέγχου A21-A27
Επαναλαμβανόμενοι έλεγχοι A28
Αποδοχή μιας αλλαγής στους όρους της ανάθεσης ελέγχου A29-A33
Πρόσθετα ζητήματα στην αποδοχή ανάθεσης A34-A37
Παράρτημα 1: Παράδειγμα επιστολής ανάθεσης ελέγχου
Παράρτημα 2: Καθορισμός αποδεκτότητας των πλαισίων γενικού σκοπού

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 210, «Συμφωνία επί των όρων ανάθεσης ελέγχου» 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 εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ

1. Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) ασχολείται με τις ευθύνες του ελεγκτή κατά τη συμφωνία των όρων της ανάθεσης ελέγχου με τη διοίκηση και, όπου συντρέχει περίπτωση, με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Αυτό περιλαμβάνει τη διαπίστωση της ύπαρξης ορισμένων προϋποθέσεων για έναν έλεγχο, την ευθύνη των οποίων φέρει η διοίκηση και, όπου συντρέχει περίπτωση, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση. Το ΔΠΕ 220[57] ασχολείται με εκείνες τις πτυχές της αποδοχής της ανάθεσης που είναι υπό τον έλεγχο του ελεγκτή. (Βλ. παρ. Α1)

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

2. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα.

Σκοπός

3. Σκοπός του ελεγκτή είναι να αποδέχεται ή να συνεχίζει μία ανάθεση ελέγχου μόνον όταν η βάση επί της οποίας πρόκειται να εκτελεστεί, έχει συμφωνηθεί, μέσω:

(α) Της διαπίστωσης ότι οι προϋποθέσεις για έναν έλεγχο υπάρχουν, και

(β) Της επιβεβαίωσης ότι υπάρχει συναντίληψη περί των όρων της ανάθεσης ελέγχου εκ μέρους του ελεγκτή και της διοίκησης και, όπου συντρέχει περίπτωση, των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση.

Ορισμοί

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

Προϋποθέσεις για έναν έλεγχο (preconditions for an audit) - Η χρήση από τη διοίκηση ενός αποδεκτού πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και η συμφωνία της διοίκησης και, όπου συντρέχει περίπτωση, των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση επί της υπόθεσης[58] βάσει της οποίας διενεργείται ένας έλεγχος.

5. Για σκοπούς του παρόντος ΔΠΕ, οι αναφορές στη «διοίκηση», στο εξής θα πρέπει να νοούνται ως αναφορές «στη διοίκηση και, όπου συντρέχει περίπτωση, στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση».

Απαιτήσεις

Προϋποθέσεις για έναν έλεγχο

6. Προκειμένου να διαπιστωθεί εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις για έναν έλεγχο, ο ελεγκτής πρέπει:

(α) Να προσδιορίζει εάν το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που πρόκειται να εφαρμοστεί στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων είναι αποδεκτό, και (Βλ. παρ. Α2-Α10)

(β) Να εξασφαλίζει τη συμφωνία της διοίκησης ότι αναγνωρίζει και κατανοεί την ευθύνη της: (Βλ. παρ. Α11-Α14 και Α20)

(i) Για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, συμπεριλαμβανομένης όπου είναι σχετικό της εύλογης παρουσίασής τους (Βλ. παρ. Α15)

(ii) Για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση κρίνει απαραίτητες για να καταστεί δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων, απαλλαγμένων από ουσιώδη σφάλματα, που οφείλονται σε απάτη ή λάθος, και (Βλ. παρ. Α16-Α19)

(iii) Να παρέχει στον ελεγκτή:

α. Πρόσβαση σε όλες τις πληροφορίες για τις οποίες η διοίκηση είναι ενήμερη ότι είναι σχετικές με την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, όπως αρχεία, τεκμηρίωση και άλλα θέματα,

β. Πρόσθετες πληροφορίες που ο ελεγκτής μπορεί να ζητήσει από τη διοίκηση για το σκοπό του ελέγχου, και

γ. Απεριόριστη πρόσβαση σε πρόσωπα εντός της οντότητας από τα οποία ο ελεγκτής κρίνει ότι είναι αναγκαίο να αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια.

Περιορισμός του πεδίου πριν την αποδοχή ανάθεσης ελέγχου

7. Αν η διοίκηση ή οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση επιβάλλουν στους όρους της προτεινόμενης ανάθεσης ελέγχου ένα περιορισμό στο πεδίο εργασίας του ελεγκτή, τέτοιο ώστε ο ελεγκτής να πιστεύει ότι ο περιορισμός θα καταλήξει σε αδυναμία του ελεγκτή να εκφράσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής δεν πρέπει να δεχθεί μια τέτοια περιορισμένη ανάθεση ως ανάθεση ελέγχου, εκτός εάν απαιτείται από νόμο ή κανονισμό να το πράξει.

Άλλοι παράγοντες που επηρεάζουν την αποδοχή ανάθεσης ελέγχου

8. Εάν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για έναν έλεγχο, ο ελεγκτής πρέπει να συζητήσει το θέμα με τη διοίκηση. Ο ελεγκτής δεν πρέπει να αποδεχθεί την προτεινόμενη ανάθεση ελέγχου, εκτός εάν απαιτείται να το πράξει βάσει νομοθετικών ή κανονιστικών διατάξεων:

(α) Εάν ο ελεγκτής έχει διαπιστώσει ότι το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που πρόκειται να εφαρμοστεί στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων δεν είναι αποδεκτό, με εξαίρεση τα οριζόμενα στην παράγραφο 19, ή

(β) Εάν η συμφωνία που αναφέρεται στην παράγραφο 6(β) δεν έχει επιτευχθεί.

Συμφωνία επί των όρων ανάθεσης ελέγχου

9. Ο ελεγκτής πρέπει να συμφωνεί τους όρους της ανάθεσης ελέγχου με τη διοίκηση ή τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, ως ενδείκνυται. (Βλ. παρ. Α21)

[57] ΔΠΕ 220, «Δικλίδες ποιότητας για τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων».

[58] ΔΠΕ 200, «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου», παράγραφος 13.

10. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 11, οι συμφωνηθέντες όροι της ανάθεσης ελέγχου πρέπει να καταγράφονται σε μια επιστολή ανάθεσης ελέγχου ή σε άλλη κατάλληλη μορφή έγγραφης συμφωνίας και πρέπει να περιλαμβάνουν: (Βλ. παρ. Α22-Α25)

(α) Το σκοπό και το πεδίο του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων,

(β) Τις ευθύνες του ελεγκτή,

(γ) Τις ευθύνες της διοίκησης,

(δ) Προσδιορισμό του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, και

(ε) Αναφορά στην αναμενόμενη μορφή και το περιεχόμενο κάθε έκθεσης που πρόκειται να εκδοθεί από τον ελεγκτή και μια δήλωση ότι μπορεί να υπάρχουν περιπτώσεις κατά τις οποίες μια έκθεση μπορεί να διαφέρει από την αναμενόμενη μορφή και το περιεχόμενό της.

11. Αν νόμος ή κανονισμός ορίζει με επαρκείς λεπτομέρειες τους όρους ανάθεσης του ελέγχου που αναφέρονται στην παράγραφο 10, ο ελεγκτής δεν χρειάζεται να τους καταγράψει σε έγγραφη συμφωνία, εκτός από το γεγονός ότι ο εν λόγω νόμος ή κανονισμός εφαρμόζεται και ότι η διοίκηση αναγνωρίζει και κατανοεί τις ευθύνες της, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 6(β). (Βλ. παρ. Α22, Α26-Α27)

12. Αν νόμος ή κανονισμός ορίζει ευθύνες της διοίκησης, παρόμοιες με εκείνες που περιγράφονται στην παράγραφο 6(β), ο ελεγκτής μπορεί να αποφασίσει ότι ο νόμος ή ο κανονισμός περιλαμβάνει ευθύνες που, κατά την κρίση του ελεγκτή, στην πράξη είναι ισοδύναμες με αυτές που ορίζονται στην παράγραφο εκείνη. Για αυτές τις ευθύνες που είναι ισοδύναμες, ο ελεγκτής μπορεί να χρησιμοποιήσει τη διατύπωση του νόμου ή του κανονισμού, για να τις περιγράψει στην έγγραφη συμφωνία. Για εκείνες τις ευθύνες που δεν προβλέπονται από νόμο ή κανονισμό τέτοιες που η επίπτωσή τους είναι ισοδύναμη, η έγγραφη συμφωνία πρέπει να χρησιμοποιεί την περιγραφή της παραγράφου 6(β). (Βλ. παρ. Α26)

Επαναλαμβανόμενοι έλεγχοι

13. Σε επαναλαμβανόμενους ελέγχους, ο ελεγκτής πρέπει να εκτιμά εάν οι περιστάσεις απαιτούν αναθεώρηση των όρων ανάθεσης ελέγχου και εάν υπάρχει ανάγκη να υπενθυμίσει στην οντότητα τους υφιστάμενους όρους ανάθεσης του ελέγχου. (Βλ. παρ. Α28)

Αποδοχή μιας αλλαγής στους όρους της ανάθεσης ελέγχου

14. Ο ελεγκτής δεν πρέπει να συμφωνήσει σε μια αλλαγή των όρων ανάθεσης του ελέγχου όταν δεν υπάρχει λογική αιτιολογία να το πράξει. (Βλ. παρ. Α29-Α31)

15. Εάν, πριν από την ολοκλήρωση της ανάθεσης ελέγχου, ζητηθεί από τον ελεγκτή να αλλάξει την ανάθεση ελέγχου σε μια ανάθεση που φέρει χαμηλότερο επίπεδο διασφάλισης, ο ελεγκτής πρέπει να προσδιορίσει εάν υπάρχει λογική αιτιολογία να το πράξει. (Βλ. παρ. Α32-Α33)

16. Εάν οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αλλάξουν, ο ελεγκτής και η διοίκηση πρέπει να συμφωνήσουν επί αυτών και να καταγράψουν τους νέους όρους ανάθεσης σε μια επιστολή ανάθεσης ή σε άλλο κατάλληλο τύπο έγγραφης συμφωνίας.

17. Εάν ο ελεγκτής αδυνατεί να συμφωνήσει σε μια αλλαγή των όρων ανάθεσης του ελέγχου και δεν του επιτρέπεται από τη διοίκηση να συνεχίσει την αρχική ανάθεση ελέγχου, ο ελεγκτής πρέπει:

(α) Να αποσυρθεί από την ανάθεση ελέγχου, όπου είναι δυνατόν σύμφωνα με εφαρμοστέο νόμο ή κανονισμό, και

(β) Να προσδιορίσει αν υπάρχει οποιαδήποτε δέσμευση, είτε συμβατική, είτε άλλως, να αναφέρει τις περιστάσεις σε άλλα μέρη, όπως σε υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, ιδιοκτήτες ή ρυθμιστικές αρχές.

Πρόσθετα ζητήματα στην αποδοχή ανάθεσης

Πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς που συμπληρώνονται από νόμο ή κανονισμό

18. Αν πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς που θεσπίζονται από εγκεκριμένο ή αναγνωρισμένο οργανισμό θέσπισης προτύπων συμπληρώνονται από νόμο ή κανονισμό, ο ελεγκτής πρέπει να προσδιορίσει εάν υπάρχουν οποιεσδήποτε συγκρούσεις μεταξύ των προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς και των πρόσθετων απαιτήσεων. Εάν υπάρχουν τέτοιες συγκρούσεις, ο ελεγκτής πρέπει να συζητήσει με τη διοίκηση τη φύση των πρόσθετων απαιτήσεων, και πρέπει να συμφωνήσει εάν:

(α) Οι πρόσθετες απαιτήσεις μπορούν να εκπληρωθούν μέσω πρόσθετων γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις, ή

(β) Η περιγραφή του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς στις οικονομικές καταστάσεις μπορεί να τροποποιηθεί αναλόγως.

Εάν δεν είναι δυνατή καμία από τις παραπάνω ενέργειες, ο ελεγκτής πρέπει να προσδιορίζει εάν θα είναι απαραίτητο να τροποποιήσει τη γνώμη του ελεγκτή, σύμφωνα με το ΔΠΕ 705[59]. (Βλ. παρ. Α34)

Το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς προβλέπεται από νόμο ή κανονισμό - Άλλα θέματα που επηρεάζουν την αποδοχή

19. Εάν ο ελεγκτής έχει κρίνει ότι το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που προβλέπεται με νόμο ή κανονισμό θα ήταν μη αποδεκτό αν δεν προβλεπόταν από νόμο ή κανονισμό, ο ελεγκτής πρέπει να αποδεχθεί την ανάθεση ελέγχου μόνο εάν πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις: (Βλ. παρ. Α35)

(α) Η διοίκηση συμφωνεί να παράσχει πρόσθετες γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις που απαιτούνται για να αποφευχθεί οι οικονομικές καταστάσεις να είναι παραπλανητικές, και

[59] ΔΠΕ 705, «Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή».

(β) Αναγνωρίζεται στους όρους της ανάθεσης ελέγχου ότι:

(i) Η έκθεση του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων θα συμπεριλάβει μια παράγραφο Έμφασης Θέματος, εφιστώντας την προσοχή των χρηστών στις πρόσθετες γνωστοποιήσεις, σύμφωνα με το ΔΠΕ 706[60] και

(ii) Εκτός εάν απαιτείται από νόμο ή κανονισμό ο ελεγκτής να εκφράσει γνώμη του επί των οικονομικών καταστάσεων με τη χρήση των φράσεων «παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη,» ή «παρέχουν πιστή και εύλογη εικόνα» σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, η γνώμη του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων δεν θα περιλαμβάνει τέτοιες φράσεις.

20. Αν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 19 και ο ελεγκτής απαιτείται βάσει νόμου ή κανονισμού να αναλάβει την ανάθεση ελέγχου, ο ελεγκτής πρέπει:

(α) Να αξιολογήσει την επίπτωση της παραπλανητικής φύσης των οικονομικών καταστάσεων στην έκθεση του ελεγκτή, και

(β) Να περιλάβει κατάλληλη αναφορά σ' αυτό το ζήτημα στους όρους ανάθεσης του ελέγχου.

Έκθεση ελέγχου που προβλέπεται από νόμο ή κανονισμό

21. Σε ορισμένες περιπτώσεις, νόμος ή κανονισμός της σχετικής δικαιοδοσίας προβλέπει τη διάταξη ή τη διατύπωση της έκθεσης του ελεγκτή με μια μορφή ή με όρους που διαφέρουν σημαντικά από τις απαιτήσεις των ΔΠΕ. Σε αυτές τις περιπτώσεις, ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί:

(α) Εάν οι χρήστες μπορεί να παρανοήσουν τη διασφάλιση που αποκτάται από τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων και, σε τέτοια περίπτωση,

(β) Εάν πρόσθετη επεξήγηση στην έκθεση του ελεγκτή μπορεί να μετριάσει πιθανή παρανόηση[61].

Εάν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι η συμπληρωματική επεξήγηση στην έκθεση ελεγκτή δεν μπορεί να μετριάσει πιθανή παρανόηση, ο ελεγκτής δεν πρέπει να αποδεχθεί την ανάθεση ελέγχου, εκτός εάν απαιτείται από νόμο ή κανονισμό να το πράξει. Ένας έλεγχος που διενεργείται σύμφωνα με τέτοιο νόμο ή κανονισμό δεν είναι σύμφωνος με τα ΔΠΕ. Κατά συνέπεια, ο ελεγκτής δεν πρέπει να περιλαμβάνει καμία αναφορά στην έκθεση του ελεγκτή ότι ο έλεγχος έχει διεξαχθεί σύμφωνα με τα ΔΠΕ[62] (Βλ. παρ.. Α36-Α37)

***

[60] ΔΠΕ 706, «Παράγραφοι έμφασης θέματος και παράγραφοι άλλων θεμάτων στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή».

[61] ΔΠΕ 706

[62] Βλέπε επίσης ΔΠΕ 700, «Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων», παράγραφος 43

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ (Βλ. παρ. 1)

Α1. Οι αναθέσεις διασφαλίσεων, οι οποίες περιλαμβάνουν αναθέσεις ελέγχου, μπορεί να γίνονται δεκτές μόνον όταν ο ασκών το επάγγελμα κρίνει ότι οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας όπως η ανεξαρτησία και η επαγγελματική ικανότητα θα πληρούνται και όταν η ανάθεση παρουσιάζει ορισμένα χαρακτηριστικά[63]. Οι ευθύνες του ελεγκτή σε σχέση με τις απαιτήσεις δεοντολογίας στο πλαίσιο της αποδοχής μιας ανάθεσης ελέγχου και στο βαθμό που είναι υπό τον έλεγχο του ελεγκτή, εξετάζονται στο ΔΠΕ 220[64]. Το παρόν ΔΠΕ ασχολείται με εκείνα τα θέματα (ή τις προϋποθέσεις) που είναι υπό τον έλεγχο της οντότητας και επί των οποίων είναι απαραίτητη η συμφωνία ελεγκτή και διοίκησης της οντότητας.

Προϋποθέσεις για έναν έλεγχο

Το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς (Βλ. παρ. 6 (α))

Α2.Ένας όρος για την αποδοχή μιας ανάθεσης διασφάλισης είναι ότι τα κριτήρια που αναφέρονται στον ορισμό μιας ανάθεσης διασφάλισης είναι κατάλληλα και διαθέσιμα στους σκοπούμενους χρήστες[65]. Κριτήρια είναι τα μέτρα σύγκρισης που χρησιμοποιούνται για την αξιολόγηση ή επιμέτρηση του υποκειμένου θέματος, συμπεριλαμβανομένων, όπου είναι σχετικό, μέτρων σύγκρισης για παρουσίαση και γνωστοποίηση. Τα κατάλληλα κριτήρια καθιστούν δυνατή την εύλογα συνεπή αξιολόγηση ή επιμέτρηση ενός υποκειμένου θέματος στο πλαίσιο της επαγγελματικής κρίσης. Για σκοπούς των ΔΠΕ, το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς παρέχει τα κριτήρια που χρησιμοποιεί ο ελεγκτής στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων, συμπεριλαμβανομένης, όπου είναι σχετικό, της εύλογης παρουσίασής τους.

Α3. Χωρίς ένα αποδεκτό πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, η διοίκηση δεν έχει μια κατάλληλη βάση για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και ο ελεγκτής δεν διαθέτει κατάλληλα κριτήρια για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Σε πολλές περιπτώσεις ο ελεγκτής μπορεί να θεωρεί ως δεδομένο ότι το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς είναι αποδεκτό, όπως περιγράφεται στις παραγράφους Α8-Α9.

Καθορισμός της αποδεκτότητας του πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς

Α4. Οι παράγοντες που είναι σχετικοί με την απόφαση του ελεγκτή επί της αποδεκτότητας του πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς που πρόκειται να εφαρμοστεί κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνουν:

- Τη φύση της οντότητας (για παράδειγμα, εάν είναι μια εμπορική επιχείρηση, μια οντότητα του δημόσιου τομέα ή ένας μη κερδοσκοπικός οργανισμός),
- Το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων (για παράδειγμα, αν έχουν καταρτιστεί για να καλύψουν τις κοινές ανάγκες χρηματοοικονομικών πληροφοριών ενός ευρέος φάσματος χρηστών ή τις ανάγκες χρηματοοικονομικών πληροφοριών συγκεκριμένων χρηστών),
- Τη φύση των οικονομικών καταστάσεων (για παράδειγμα, αν οι οικονομικές καταστάσεις είναι μια πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων, ή μία επιμέρους οικονομική κατάσταση), και
- Εάν νόμος ή κανονισμός ορίζει το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Α5. Πολλοί χρήστες των οικονομικών καταστάσεων δεν είναι σε θέση να απαιτούν οικονομικές καταστάσεις που να είναι προσαρμοσμένες για την ικανοποίηση των συγκεκριμένων αναγκών τους για πληροφορίες. Ενώ όλες οι ανάγκες για πληροφορίες ειδικών χρηστών δεν μπορούν να ικανοποιηθούν, υπάρχουν ανάγκες χρηματοοικονομικών πληροφοριών που είναι κοινές σε ένα ευρύ φάσμα χρηστών. Οι οικονομικές καταστάσεις που έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με ένα πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς σχεδιασμένο να καλύπτει τις κοινές ανάγκες χρηματοοικονομικών πληροφοριών ενός ευρέος φάσματος χρηστών αναφέρονται ως οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού.

Α6. Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι οικονομικές καταστάσεις θα καταρτίζονται σύμφωνα με ένα πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς σχεδιασμένο να καλύπτει τις ανάγκες χρηματοοικονομικών πληροφοριών συγκεκριμένων χρηστών. Τέτοιες οικονομικές καταστάσεις αναφέρονται ως οικονομικές καταστάσεις ειδικού σκοπού. Οι ανάγκες χρηματοοικονομικών πληροφοριών των σκοπούμενων χρηστών θα καθορίζουν το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς στις περιστάσεις αυτές. Το ΔΠΕ 800 πραγματεύεται την αποδεκτότητα των πλαισίων χρηματοοικονομικής αναφοράς σχεδιασμένων να καλύπτουν τις ανάγκες χρηματοοικονομικών πληροφοριών συγκεκριμένων χρηστών[66].

Α7. Μετά την αποδοχή της ανάθεσης ελέγχου μπορεί να διαπιστώνονται ελλείψεις στο εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που υποδηλώνουν ότι το πλαίσιο δεν είναι αποδεκτό. Όταν η χρήση του εν λόγω πλαισίου προβλέπεται από νόμο ή κανονισμό, εφαρμόζονται οι απαιτήσεις των παραγράφων 19-20. Όταν η χρήση του εν λόγω πλαισίου δεν προβλέπεται από νόμο ή κανονισμό, η διοίκηση μπορεί να αποφασίσει να υιοθετήσει ένα άλλο πλαίσιο που είναι αποδεκτό. Στην περίπτωση αυτή, όπως απαιτείται από την παράγραφο 16, συμφωνούνται νέοι όροι της ανάθεσης ελέγχου που αντικατοπτρίζουν την αλλαγή στο πλαίσιο, καθώς οι προηγουμένως συμφωνηθέντες όροι δεν θα είναι πλέον ακριβείς.

Πλαίσια γενικού σκοπού

Α8. Επί του παρόντος, δεν υπάρχει αντικειμενική και έγκυρη βάση που έχει γενικά αναγνωρισθεί παγκοσμίως

[63] «Διεθνές πλαίσιο αναθέσεων διασφάλισης», παράγραφος 17

[64] ΔΠΕ 220, παράγραφοι 9 - 11

[65] «Διεθνές πλαίσιο αναθέσεων διασφάλισης», παράγραφος 17(β)(ii)

[66] ΔΠΕ 800, "Ειδικά ζητήματα –έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσια ειδικού σκοπού», παράγραφος 8.

για την κρίση της αποδεκτότητας των πλαισίων γενικού σκοπού. Σε περίπτωση απουσίας μιας τέτοιας βάσης, τα πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς που θεσπίζονται από οργανισμούς που είναι εξουσιοδοτημένοι ή αναγνωρισμένοι να εκδίδουν πρότυπα προς χρήση από ορισμένους τύπους οντοτήτων, θεωρούνται αποδεκτά για οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού που καταρτίζονται από τέτοιες οντότητες, υπό την προϋπόθεση ότι οι οργανισμοί ακολουθούν μια καθιερωμένη και διαφανή σειρά ενεργειών, η οποία περιλαμβάνει συζήτηση και εξέταση των απόψεων ενός ευρέος φάσματος συμφεροντούχων. Παραδείγματα τέτοιων προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς περιλαμβάνουν:

- Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) που εκδίδονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων
- Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημόσιου Τομέα (Δ.Λ.Π.Δ.Τ.) που εκδίδονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημόσιου Τομέα, και
- Λογιστικές αρχές που εκδίδονται από ένα εξουσιοδοτημένο ή αναγνωρισμένο οργανισμό θέσπισης προτύπων σε μια συγκεκριμένη δικαιοδοσία, υπό την προϋπόθεση ότι ο οργανισμός ακολουθεί μια καθιερωμένη και διαφανή σειρά ενεργειών, η οποία περιλαμβάνει συζήτηση και εξέταση των απόψεων ενός ευρέος φάσματος συμφεροντούχων.

Αυτά τα πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς συχνά προσδιορίζονται ως το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς σε νόμο ή κανονισμό που διέπει την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού.

Πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς που επιβάλλονται από νόμο ή κανονισμό

Α9. Σύμφωνα με την παράγραφο 6(α), ο ελεγκτής απαιτείται να προσδιορίσει αν το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, που πρόκειται να εφαρμοστεί κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, είναι αποδεκτό. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, νόμος ή κανονισμός μπορεί να επιβάλλει το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς προς χρήση για την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού, για ορισμένους τύπους οντοτήτων. Εάν δεν υπάρχουν ενδείξεις για το αντίθετο, ένα τέτοιο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς θεωρείται αποδεκτό για οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού που καταρτίστηκαν από τέτοιες οντότητες. Σε περίπτωση που το πλαίσιο δεν θεωρείται αποδεκτό, εφαρμόζονται οι παράγραφοι 19-20.

Δικαιοδοσίες που δεν έχουν οργανισμούς θέσπισης προτύπων ή θεσπισμένα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς

Α10. Όταν μια οντότητα είναι εγγεγραμμένη ή λειτουργεί σε μια δικαιοδοσία που δεν έχει εξουσιοδοτημένο ή αναγνωρισμένο οργανισμό θέσπισης προτύπων, ή όπου η χρήση πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς δεν προβλέπεται από νόμο ή κανονισμό, η διοίκηση ορίζει το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που πρόκειται να εφαρμοστεί κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. Το Παράρτημα 2 περιλαμβάνει οδηγίες σχετικά με τον καθορισμό της αποδεκτότητας των πλαισίων χρηματοοικονομικής αναφοράς σε τέτοιες περιπτώσεις.

Συμφωνία των ευθυνών της διοίκησης (Βλ. παρ. 6 (β))

Α11. Ένας έλεγχος σύμφωνα με τα ΔΠΕ διενεργείται βάσει της υπόθεσης ότι η διοίκηση έχει αναγνωρίσει και κατανοεί ότι έχει τις ευθύνες που ορίζονται στην παράγραφο 6(β)[67]. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες τέτοιες ευθύνες μπορεί να ορίζονται από νόμο ή κανονισμό. Σε άλλες, μπορεί να υπάρχει ελάχιστος ή καθόλου νομικός ή ρυθμιστικός ορισμός αυτών των ευθυνών. Τα ΔΠΕ δεν υπερισχύουν νόμου ή κανονισμού σε τέτοια θέματα. Ωστόσο, η έννοια του ανεξάρτητου έλεγχου απαιτεί ότι ο ρόλος του ελεγκτή δεν συνεπάγεται την ανάληψη της ευθύνης για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων ή για τις σχετικές εσωτερικές δικλίδες της οντότητας και ότι ο ελεγκτής έχει μια λελογισμένη προσδοκία για απόκτηση των πληροφοριών που απαιτούνται για τον έλεγχο, στο βαθμό που η διοίκηση είναι σε θέση να τις παράσχει ή να τις προμηθευτεί. Κατά συνέπεια, η υπόθεση είναι θεμελιώδης για τη διεξαγωγή ενός ανεξάρτητου ελέγχου. Προς αποφυγή παρανοήσεων, γίνεται συμφωνία με τη διοίκηση ότι αναγνωρίζει και αντιλαμβάνεται ότι έχει τέτοιες ευθύνες ως μέρος της συμφωνίας και καταγραφής των όρων ανάθεσης ελέγχου στις παραγράφους 9-12.

Α12. Ο τρόπος με τον οποίο οι ευθύνες χρηματοοικονομικής αναφοράς κατανέμονται μεταξύ διοίκησης και υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση θα ποικίλλει ανάλογα με τους πόρους και τη δομή της οντότητας και κάθε σχετικό νόμο ή κανονισμό, καθώς και τους αντίστοιχους ρόλους της διοίκησης και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση εντός της οντότητας. Στις περισσότερες περιπτώσεις, η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την εκτέλεση, ενώ οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση έχουν την εποπτεία της διοίκησης. Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση θα έχουν, ή θα αναλάβουν, την ευθύνη για την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων ή την παρακολούθηση των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας που σχετίζονται με τη χρηματοοικονομική αναφορά. Σε μεγαλύτερες οντότητες ή οντότητες του δημοσίου, μια υποομάδα από υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, όπως μια επιτροπή ελέγχου, μπορεί να είναι επιφορτισμένη με ορισμένες ευθύνες εποπτείας.

Α13. Το ΔΕΠ 580 απαιτεί από τον ελεγκτή να ζητήσει από τη διοίκηση την παροχή γραπτών διαβεβαιώσεων ότι έχει εκπληρώσει ορισμένες από τις ευθύνες της[68]. Μπορεί συνεπώς, να ενδείκνυται να ενημερώσει τη διοίκηση ότι η λήψη τέτοιων έγγραφων διαβεβαιώσεων θα είναι αναμενόμενη, μαζί με τις έγγραφες διαβεβαιώσεις που απαιτούνται από άλλα ΔΠΕ και, όπου απαιτείται, έγγραφες διαβεβαιώσεις για την υποστήριξη άλλων ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις ή ενός ή περισσοτέρων συγκεκριμένων ισχυρισμών στις οικονομικές καταστάσεις.

[67] ΔΠΕ 200, παράγραφος Α2
[68] ΔΠΕ 580, «Έγγραφες διαβεβαιώσεις», παράγραφοι 10-11

Α14. Εάν η διοίκηση δεν αναγνωρίζει τις ευθύνες της, ή δεν συμφωνήσει να παράσχει τις έγγραφες διαβεβαιώσεις, ο ελεγκτής δεν θα είναι σε θέση να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια[69]. Σε τέτοιες περιπτώσεις, δεν θα ήταν ενδεδειγμένο για τον ελεγκτή να αποδεχθεί την ανάθεση ελέγχου, εκτός εάν νόμος ή κανονισμός απαιτεί από τον ελεγκτή να το πράξει. Σε περιπτώσεις όπου ο ελεγκτής απαιτείται να αποδεχθεί την ανάθεση ελέγχου, ο ελεγκτής μπορεί να χρειασθεί να εξηγήσει στη διοίκηση τη σημασία αυτών των θεμάτων, καθώς και τις συνέπειες για την έκθεση του ελεγκτή.

Κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων (Βλ. παρ. 6 (β) (i))

Α15. Τα περισσότερα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς περιλαμβάνουν απαιτήσεις σχετικά με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Σε τέτοια πλαίσια, η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς περιλαμβάνει την παρουσίαση. Σε περίπτωση πλαισίου εύλογης παρουσίασης η σπουδαιότητα του σκοπού της αναφοράς της εύλογης παρουσίασης είναι τέτοια που η υπόθεση που συμφωνήθηκε με τη διοίκηση περιλαμβάνει ειδική μνεία στην εύλογη παρουσίαση, ή στην ευθύνη για διασφάλιση ότι οι οικονομικές καταστάσεις θα «παρέχουν αληθή και εύλογη εικόνα», σύμφωνα με το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Εσωτερικές δικλίδες (Βλ. παρ. 6(β)(ii))

Α16. Η διοίκηση διατηρεί τις εσωτερικές δικλίδες που κρίνει ότι είναι αναγκαίες για να καταστεί δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδη σφάλματα, που οφείλονται σε απάτη ή λάθος. Οι εσωτερικές δικλίδες, ανεξάρτητα του πόσο αποτελεσματικές είναι, μπορούν να παράσχουν στην οντότητα μόνο εύλογη διασφάλιση για την επίτευξη των σκοπών της χρηματοοικονομικής αναφοράς αυτής, λόγω των ενδογενών περιορισμών των εσωτερικών δικλίδων[70].

Α17. Ένας ανεξάρτητος έλεγχος που διενεργείται σύμφωνα με τα ΔΠΕ δεν λειτουργεί ως υποκατάστατο για τη διατήρηση εσωτερικών δικλίδων αναγκαίων για την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων από τη διοίκηση. Κατά συνέπεια, ο ελεγκτής απαιτείται να εξασφαλίσει τη συμφωνία της διοίκησης ότι αναγνωρίζει και κατανοεί την ευθύνη της για τις εσωτερικές δικλίδες. Ωστόσο, η συμφωνία που απαιτείται από την παράγραφο 6(β)(ii) δεν συνεπάγεται ότι ο ελεγκτής θα θεωρήσει ότι οι εσωτερικές δικλίδες που διατηρούνται από τη διοίκηση έχουν επιτύχει το σκοπό τους ή ότι δεν έχουν ελλείψεις.

Α18. Εναπόκειται στη διοίκηση να καθορίσει ποιες εσωτερικές δικλίδες είναι απαραίτητες για να καταστήσουν δυνατή την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. Ο όρος «εσωτερικές δικλίδες» περιλαμβάνει ένα ευρύ φάσμα δραστηριοτήτων εντός των συστατικών που μπορεί να περιγραφούν ως: το περιβάλλον των δικλίδων, η σειρά ενεργειών της οντότητας για την αξιολόγηση κινδύνων, το πληροφοριακό σύστημα, συμπεριλαμβανομένων των σχετικών επιχειρηματικών διαδικασιών που σχετίζονται με τη χρηματοοικονομική αναφορά και την κοινοποίηση, τις δραστηριότητες των δικλίδων και την παρακολούθηση των δικλίδων. Ο διαχωρισμός αυτός, όμως, δεν αντικατοπτρίζει απαραίτητα τον τρόπο με τον οποίο μια συγκεκριμένη οντότητα μπορεί να σχεδιάσει, να εφαρμόσει και να διατηρήσει τις εσωτερικές δικλίδες αυτής, ή πώς μπορεί να ταξινομήσει κάθε συγκεκριμένο συστατικό[71]. Οι εσωτερικές δικλίδες μιας οντότητας (ιδίως, τα λογιστικά της βιβλία και αρχεία, ή τα λογιστικά της συστήματα) θα αντικατοπτρίζουν τις ανάγκες της διοίκησης, την πολυπλοκότητα της δραστηριότητας, τη φύση των κινδύνων στους οποίους εκτίθεται η οντότητα και τους σχετικούς νόμους ή ρυθμίσεις.

Α19. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, νόμος ή κανονισμός μπορεί να αναφέρεται στην ευθύνη της διοίκησης για την επάρκεια των λογιστικών βιβλίων και αρχείων, ή στα λογιστικά συστήματα. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η γενική πρακτική μπορεί να αποδέχεται μια διάκριση μεταξύ των λογιστικών βιβλίων και αρχείων ή λογιστικών συστημάτων από τη μία πλευρά, και των εσωτερικών δικλίδων ή των δικλίδων, από την άλλη. Καθώς τα λογιστικά βιβλία και αρχεία, ή τα λογιστικά συστήματα, αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των εσωτερικών δικλίδων, όπως αναφέρεται στην παράγραφο Α18, δεν γίνεται συγκεκριμένη αναφορά σε αυτά στην παράγραφο 6(β)(ii) για την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης. Για να αποφευχθεί η παρανόηση, μπορεί να είναι ενδεδειγμένο για τον ελεγκτή να εξηγήσει στη διοίκηση το πεδίο αυτής της ευθύνης.

Ζητήματα που αφορούν μικρότερες οντότητες (Βλ. παρ. 6 (β))

Α20. Ένας από τους σκοπούς της συμφωνίας των όρων ανάθεσης ελέγχου είναι η αποφυγή παρανόησης σχετικά με τις αντίστοιχες ευθύνες της διοίκησης και του ελεγκτή. Για παράδειγμα, όταν ένα τρίτο μέρος έχει βοηθήσει στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, μπορεί να είναι χρήσιμο να γίνει υπενθύμιση στη διοίκηση ότι η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς παραμένει δική της ευθύνη.

Συμφωνία επί των όρων ανάθεσης ελέγχου

Συμφωνώντας τους όρους της ανάθεσης ελέγχου (Βλ. παρ. 9)

Α21. Οι ρόλοι της διοίκησης και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση κατά τη συμφωνία των όρων της ανάθεσης ελέγχου για την οντότητα εξαρτώνται από τη δομή διακυβέρνησης της οντότητας και σχετικό νόμο ή κανονισμό.

[69] ΔΠΕ 580, παράγραφος Α26

[70] ΔΠΕ 315, «Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μέσω κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της», παράγραφος Α46.

[71] ΔΕΠ 315, παράγραφος Α51 και Παράρτημα 1

Επιστολή ανάθεσης ελέγχου ή άλλη μορφή έγγραφης συμφωνίας[72] (Βλ. παρ. 10-11)

Α22. Είναι προς το συμφέρον τόσο της οντότητας όσο και του ελεγκτή, ο ελεγκτής να στέλνει επιστολή ανάθεσης ελέγχου πριν από την έναρξη του ελέγχου για να βοηθήσει στην αποφυγή παρανοήσεων όσον αφορά τον έλεγχο. Σε ορισμένες χώρες, ωστόσο, ο στόχος και το πεδίο ενός ελέγχου καθώς και οι ευθύνες της διοίκησης και του ελεγκτή μπορεί να έχουν θεσπιστεί επαρκώς από νόμο, δηλαδή, ο νόμος προσδιορίζει τα θέματα που περιγράφονται στην παράγραφο 10. Αν και σε αυτές τις περιστάσεις η παράγραφος 11 επιτρέπει στον ελεγκτή να συμπεριλάβει στην επιστολή ανάθεσης μόνο αναφορά στο γεγονός ότι εφαρμόζεται σχετικός νόμος ή κανονισμός και ότι η διοίκηση αναγνωρίζει και κατανοεί τις ευθύνες της, όπως αυτές ορίζονται στην παράγραφο 6(β), ο ελεγκτής, παρόλα αυτά, μπορεί να θεωρήσει ενδεδειγμένο να συμπεριλάβει τα θέματα που περιγράφονται στην παράγραφο 10 σε μια επιστολή ανάθεσης για την πληροφόρηση της διοίκησης.

Τύπος και περιεχόμενο της επιστολής ανάθεσης ελέγχου

Α23. Ο τύπος και το περιεχόμενο της επιστολής ανάθεσης ελέγχου μπορεί να διαφέρουν για κάθε οντότητα. Οι πληροφορίες που περιλαμβάνονται στην επιστολή ανάθεσης ελέγχου περί των ευθυνών του ελεγκτή μπορεί να βασίζονται στο ΔΠΕ 200[73]. Οι παράγραφοι 6(β) και 12 του παρόντος ΔΠΕ πραγματεύονται την περιγραφή των ευθυνών της διοίκησης. Επιπρόσθετα της συμπερίληψης των θεμάτων που απαιτούνται από την παράγραφο 10, μια επιστολή ανάθεσης ελέγχου μπορεί να κάνει αναφορά, για παράδειγμα:

- Στη λεπτομερή περιγραφή του πεδίου του ελέγχου, συμπεριλαμβανομένης της αναφοράς στην εφαρμοστέα νομοθεσία, κανονισμούς, ΔΠΕ, καθώς και σε διακηρύξεις δεοντολογίας και άλλες διακηρύξεις επαγγελματικών σωμάτων, τα οποία ο ελεγκτής τηρεί.
- Στη μορφή κάθε άλλης ανακοίνωσης των αποτελεσμάτων της ανάθεσης ελέγχου.
- Στο γεγονός ότι, λόγω των ενδογενών περιορισμών ενός ελέγχου, καθώς και των ενδογενών περιορισμών των εσωτερικών δικλίδων, υπάρχει ένας αναπόφευκτος κίνδυνος κάποια ουσιώδη σφάλματα ενδεχομένως να μην εντοπισθούν, ακόμη και αν ο έλεγχος είναι κατάλληλα σχεδιασμένος και εκτελείται σύμφωνα με τα ΔΠΕ.
- Στις ρυθμίσεις σχετικά με το σχεδιασμό και την εκτέλεση του ελέγχου, συμπεριλαμβανομένης της σύνθεσης της ομάδας ελέγχου.
- Στην προσδοκία ότι η διοίκηση θα δώσει έγγραφες διαβεβαιώσεις (βλέπε επίσης παράγραφο Α13).
- Στη συμφωνία της διοίκησης να θέσει έγκαιρα στη διάθεση του ελεγκτή προσχέδιο των οικονομικών καταστάσεων, καθώς και κάθε άλλη συνοδευτική πληροφορία ώστε να επιτρέψει στον ελεγκτή να ολοκληρώσει τον έλεγχό του σύμφωνα με το προτεινόμενο χρονοδιάγραμμα.
- Στη συμφωνία της διοίκησης να ενημερώνει τον ελεγκτή επί γεγονότων που μπορεί να επηρεάζουν τις οικονομικές καταστάσεις, και των οποίων η διοίκηση μπορεί να λάβει γνώση κατά τη διάρκεια της περιόδου από την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή έως την ημερομηνία έκδοσης των οικονομικών καταστάσεων.
- Στη βάση με την οποία υπολογίζεται η αμοιβή και κάθε ρύθμιση τιμολόγησης.
- Σε αίτημα να βεβαιώσει η διοίκηση την παραλαβή της επιστολής ανάθεσης ελέγχου και να συμφωνήσει με τους όρους της ανάθεσης ελέγχου που περιγράφονται σε αυτή.

Α24. Ανάλογα με την περίπτωση, τα ακόλουθα σημεία θα μπορούσαν επίσης να αναφερθούν στην επιστολή ανάθεσης ελέγχου:

- Ρυθμίσεις που αφορούν την εμπλοκή άλλων ελεγκτών και ειδημόνων σε ορισμένα θέματα του ελέγχου.
- Ρυθμίσεις που αφορούν την εμπλοκή εσωτερικών ελεγκτών και άλλου προσωπικού της οντότητας.
- Ρυθμίσεις που πρόκειται να γίνουν με τον προηγούμενο ελεγκτή, αν υπάρχει, σε περίπτωση ενός αρχικού ελέγχου.
- Κάθε περιορισμός της ευθύνης του ελεγκτή όταν υπάρχει τέτοια δυνατότητα.
- Αναφορά σε οποιαδήποτε περαιτέρω συμφωνία μεταξύ του ελεγκτή και της οντότητας.
- Κάθε δέσμευση για παροχή φύλλων εργασίας ελέγχου σε άλλα μέρη.

Ένα παράδειγμα επιστολής ανάθεσης ελέγχου περιλαμβάνεται στο Παράρτημα 1.

Έλεγχοι συστατικών

Α25. Όταν ο ελεγκτής μιας μητρικής οντότητας είναι επίσης ο ελεγκτής ενός συστατικού, οι παράγοντες που μπορούν να επηρεάσουν την απόφαση για το αν θα σταλεί χωριστή επιστολή ανάθεσης ελέγχου στο συστατικό περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- Ποιος διορίζει τον ελεγκτή του συστατικού,
- Εάν θα εκδοθεί ξεχωριστή έκθεση ελεγκτή για το συστατικό,
- Νομικές απαιτήσεις σε σχέση με διορισμούς ελεγκτή,
- Ο βαθμός ιδιοκτησίας από τη μητρική, και
- Ο βαθμός ανεξαρτησίας της διοίκησης του συστατικού από τη μητρική οντότητα.

Ευθύνες της διοίκησης που καθορίζονται από νόμο ή κανονισμό (Βλ. παρ. 11-12)

Α26. Εάν, στις περιστάσεις που περιγράφονται στις παραγράφους Α22 και Α27, ο ελεγκτής καταλήξει στο συμπέρασμα ότι δεν είναι αναγκαία η καταγραφή ορισμένων όρων της ανάθεσης ελέγχου στην επιστολή ανάθεσης ελέγχου, εξακολουθεί να απαιτείται από τον ελεγκτή, από την παράγραφο 11, να επιδιώξει την έγγραφη συμφωνία από τη διοίκηση ότι αυτή αναγνωρίζει και κατανοεί ότι έχει τις ευθύνες που ορίζονται στην παράγραφο 6(β).

[72] Στις παραγράφους που ακολουθούν, κάθε αναφορά σε μια επιστολή ανάθεσης ελέγχου πρέπει να εκλαμβάνεται ως αναφορά σε επιστολή ανάθεσης ελέγχου ή άλλη κατάλληλη μορφή έγγραφης συμφωνίας.

[73] ΔΠΕ 200, παράγραφοι 3-9

Ωστόσο, σύμφωνα με την παράγραφο 12, η εν λόγω έγγραφη συμφωνία μπορεί να χρησιμοποιεί τη διατύπωση του νόμου ή κανονισμού, εάν τέτοιος νόμος ή κανονισμός θεσπίζει ευθύνες για τη διοίκηση που είναι ισοδύναμες ως προς το αποτέλεσμά τους με εκείνες που περιγράφονται στην παράγραφο 6(β). Το λογιστικό επάγγελμα, ο φορέας που θεσπίζει πρότυπα ελέγχου, ή ο ρυθμιστής ελέγχου σε μια δικαιοδοσία, μπορεί να έχουν παράσχει καθοδήγηση ως προς το εάν η περιγραφή σε νόμο ή κανονισμό είναι ισοδύναμη.

Ειδικά θέματα για οντότητες του δημοσίου τομέα

Α27. Νόμος ή κανονισμός που διέπει τις λειτουργίες των ελέγχων του δημόσιου τομέα γενικά εντέλλεται το διορισμό ενός ελεγκτή δημόσιου τομέα και συνήθως ορίζει τις ευθύνες και εξουσίες του ελεγκτή δημόσιου τομέα, συμπεριλαμβανομένης της δυνατότητας πρόσβασης στα αρχεία της οντότητας και σε άλλες πληροφορίες. Όταν νόμος ή κανονισμός ορίζει σε επαρκή λεπτομέρεια τους όρους ανάθεσης του ελέγχου, ο ελεγκτής δημοσίου τομέα μπορεί, παρόλα αυτά, να θεωρήσει ότι υπάρχουν οφέλη από την έκδοση μιας πληρέστερης επιστολής ανάθεσης του ελέγχου από αυτή που επιτρέπεται από την παράγραφο 11.

Επαναλαμβανόμενοι έλεγχοι (Βλ. παρ. 13)

Α28. Ο ελεγκτής μπορεί να αποφασίσει να μην αποστείλει νέα επιστολή ανάθεσης ελέγχου ή άλλη έγγραφη συμφωνία κάθε περίοδο. Ωστόσο, οι ακόλουθοι παράγοντες μπορεί να καθιστούν ενδεδειγμένη την αναθεώρηση των όρων ανάθεσης του ελέγχου ή την υπενθύμιση στην οντότητα των υφιστάμενων όρων:

- Κάθε ένδειξη ότι η οντότητα παρανοεί το σκοπό και το πεδίο του ελέγχου.
- Κάθε αναθεωρημένος ή ειδικός όρος της ανάθεσης ελέγχου.
- Μια πρόσφατη αλλαγή των ανώτερων στελεχών της διοίκησης.
- Μια σημαντική αλλαγή στην ιδιοκτησία.
- Μια σημαντική αλλαγή στη φύση ή το μέγεθος των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της οντότητας.
- Μια αλλαγή στις νομικές ή κανονιστικές απαιτήσεις.
- Μια αλλαγή στο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που υιοθετήθηκε για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.
- Μια αλλαγή σε άλλες απαιτήσεις αναφοράς.

Αποδοχή μιας αλλαγής στους όρους της ανάθεσης ελέγχου

Αίτημα αλλαγής των όρων ανάθεσης του ελέγχου (Βλ. παρ. 14)

Α29. Αίτημα της οντότητας προς τον ελεγκτή για αλλαγή των όρων ανάθεσης του ελέγχου μπορεί να προκύψει από μια μεταβολή των περιστάσεων που επηρεάζουν την ανάγκη για την υπηρεσία, μια παρανόηση ως προς τη φύση ενός ελέγχου όπως είχε αρχικά ζητηθεί ή ένα περιορισμό του πεδίου ανάθεσης του ελέγχου, είτε επιβάλλονται από τη διοίκηση είτε προκαλούνται από άλλες περιστάσεις. Ο ελεγκτής, όπως απαιτείται από την παράγραφο 14, εξετάζει την αιτιολογία που δίδεται για την υποβολή του αιτήματος, και κυρίως τις επιπτώσεις ενός περιορισμού στο πεδίο ανάθεσης του ελέγχου.

Α30. Μια αλλαγή των περιστάσεων που επηρεάζει τις απαιτήσεις της οντότητας, ή μια παρανόηση που αφορά τη φύση της υπηρεσίας που αρχικά ζητήθηκε, μπορεί να θεωρηθεί ως λογική βάση για αίτημα αλλαγής της ανάθεσης ελέγχου.

Α31. Αντίθετα, μια αλλαγή μπορεί να μην θεωρηθεί λογική, εάν φαίνεται ότι η αλλαγή σχετίζεται με πληροφορίες που είναι ανακριβείς, ελλιπείς ή άλλως μη ικανοποιητικές. Ένα παράδειγμα θα μπορούσε να είναι όταν ο ελεγκτής δεν είναι σε θέση να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια όσον αφορά τις απαιτήσεις και η οντότητα ζητά να αλλάξει η ανάθεση ελέγχου σε ανάθεση επισκόπησης ώστε να αποφευχθεί γνώμη του ελεγκτή με περιορισμό ή αδυναμία έκφρασης γνώμης.

Αίτημα για αλλαγή σε μια επισκόπηση ή μια συναφή υπηρεσία (Βλ. παρ. 15)

Α32. Πριν τη συμφωνία για αλλαγή μιας ανάθεσης ελέγχου σε μια επισκόπηση ή μια συναφή υπηρεσία, ο ελεγκτής στον οποίο ανατέθηκε η εκτέλεση ενός ελέγχου σύμφωνα με τα ΔΠΕ μπορεί να χρειάζεται να εκτιμήσει, επιπρόσθετα από τα θέματα που αναφέρονται στις ανωτέρω παραγράφους Α29-Α31, οποιεσδήποτε άλλες νομικές ή συμβατικές επιπτώσεις της αλλαγής.

Α33. Εάν ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι υπάρχει λογική δικαιολογία για την αλλαγή της ανάθεσης ελέγχου σε μια επισκόπηση ή μια συναφή υπηρεσία, η εργασία ελέγχου που πραγματοποιήθηκε έως την ημερομηνία αλλαγής μπορεί να είναι σχετική για την αλλαγμένη ανάθεση. Ωστόσο, η εργασία που απαιτείται να εκτελεστεί και η έκθεση που πρόκειται να εκδοθεί θα είναι εκείνες που είναι κατάλληλες για την αναθεωρημένη ανάθεση. Προκειμένου να αποφευχθεί η σύγχυση του αναγνώστη, η έκθεση επί της συναφούς υπηρεσίας δεν θα περιλαμβάνει αναφορά:

(α) Στην αρχική ανάθεση ελέγχου, ή

(β) Σε οποιεσδήποτε διαδικασίες που μπορούν να έχουν εκτελεστεί κατά την αρχική ανάθεση ελέγχου, εκτός όταν η ανάθεση ελέγχου έχει αλλάξει σε μια ανάθεση ανάληψης προσυμφωνημένων διαδικασιών και έτσι η αναφορά στις διαδικασίες που εκτελέστηκαν είναι ένα κανονικό μέρος της έκθεσης.

Πρόσθετα ζητήματα στην αποδοχή ανάθεσης

Πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς που συμπληρώνονται από νόμο ή κανονισμό (Βλ. παρ. 18)

Α34. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, νόμος ή κανονισμός μπορεί να συμπληρώνει τα πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς που έχουν θεσπιστεί από εξουσιοδοτημένο ή αναγνωρισμένο οργανισμό θέσπισης προτύπων με πρόσθετες απαιτήσεις που αφορούν στην κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων. Σε αυτές τις δικαιοδοσίες, το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς για σκοπούς εφαρμογής των ΔΠΕ περιλαμβάνει τόσο το

καθορισμένο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς όσο και τέτοιες πρόσθετες απαιτήσεις, υπό την προϋπόθεση ότι δεν έρχονται σε σύγκρουση με το καθορισμένο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Αυτό μπορεί, για παράδειγμα, να συμβαίνει στην περίπτωση που νόμος ή κανονισμός επιβάλλει γνωστοποιήσεις, επιπλέον εκείνων που απαιτούνται από τα πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς ή όταν περιορίζει το εύρος των αποδεκτών επιλογών που μπορούν να γίνουν εντός των προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς[74].

Πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που προβλέπεται από νόμο ή κανονισμό - Άλλα θέματα που επηρεάζουν την αποδοχή (Βλ. παρ. 19)

Α35. Νόμος ή κανονισμός μπορεί να ορίζει ότι η διατύπωση της γνώμης του ελεγκτή χρησιμοποιεί τις φράσεις «παρουσιάζουν εύλογα από κάθε ουσιώδη άποψη» ή «δίδουν αληθή και εύλογη εικόνα» στην περίπτωση κατά την οποία ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που προβλέπεται από νόμο ή κανονισμό θα ήταν άλλως μη αποδεκτό. Στην περίπτωση αυτή, οι όροι της προβλεπόμενης διατύπωσης της έκθεσης του ελεγκτή είναι σημαντικά διαφορετικοί από τις απαιτήσεις των ΔΠΕ (βλέπε παράγραφο 21).

Έκθεση ελέγχου που προβλέπεται από νόμο ή κανονισμό (Βλ. παρ. 21)

Α36. Τα ΔΠΕ ορίζουν ότι ο ελεγκτής δεν πρέπει να παρουσιάζει συμμόρφωση με τα ΔΠΕ εκτός εάν έχει συμμορφωθεί με όλα τα ΔΠΕ που είναι σχετικά με τον έλεγχο[75]. Όταν νόμος ή κανονισμός ορίζει τη διάταξη ή τη διατύπωση της έκθεσης του ελεγκτή σε μια μορφή ή σε όρους που είναι σημαντικά διαφορετικοί από τις απαιτήσεις των ΔΠΕ και ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι συμπληρωματική επεξήγηση στην έκθεση του ελεγκτή δεν μπορεί να μετριάσει πιθανή παρανόηση, ο ελεγκτής μπορεί να αποφασίσει να συμπεριλάβει μια δήλωση στην έκθεση του ελεγκτή ότι ο έλεγχος δεν διενεργείται σύμφωνα τα ΔΠΕ. Ο ελεγκτής, ωστόσο, ενθαρρύνεται να εφαρμόζει τα ΔΠΕ, συμπεριλαμβανομένων και των ΔΠΕ που αφορούν την έκθεση του ελεγκτή, στο βαθμό που είναι πρακτικά εφικτό, παρά το ότι ο ελεγκτής δεν επιτρέπεται να αναφέρει ότι ο έλεγχος διεξάγεται σύμφωνα με τα ΔΠΕ.

Ειδικά θέματα οντοτήτων του δημόσιου τομέα

Α37. Στο δημόσιο τομέα, μπορεί να υπάρχουν ειδικές απαιτήσεις στη νομοθεσία που διέπει την εντολή ελέγχου. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να απαιτείται να αναφέρεται απευθείας σε έναν υπουργό, στο νομοθέτη ή στο κοινό, εάν η οντότητα προσπαθεί να περιορίσει το πεδίο του ελέγχου.

[74] ΔΠΕ 700, παράγραφος 15, περιλαμβάνει απαίτηση αναφορικά με την αξιολόγηση του εάν οι οικονομικές καταστάσεις αναφέρονται ή περιγράφουν επαρκώς το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

[75] ΔΠΕ 200, παράγραφος 20

Παράρτημα 1
(Βλ. παρ. Α23-24)

Παράδειγμα μιας επιστολής ανάθεσης ελέγχου

Το παρακάτω είναι ένα παράδειγμα μιας επιστολής ανάθεσης ελέγχου για ένα έλεγχο οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού που καταρτίσθηκαν σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Η επιστολή αυτή δεν είναι επιβεβλημένη, αλλά προορίζεται να αποτελέσει μόνο έναν οδηγό που μπορεί να χρησιμοποιείται σε συνδυασμό με τα θέματα που περιγράφονται στο παρόν ΔΠΕ. Θα χρειάζεται να τροποποιείται σύμφωνα με συγκεκριμένες απαιτήσεις και περιστάσεις. Σχεδιάσθηκε για αναφορά στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων μίας μόνο περιόδου αναφοράς και θα απαιτούσε προσαρμογή, εάν προοριζόταν ή αναμενόταν να εφαρμόζεται για επαναλαμβανόμενους ελέγχους (βλέπε παράγραφο 13 του παρόντος ΔΠΕ). Μπορεί να είναι ενδεδειγμένη η αναζήτηση νομικής συμβουλής για την καταλληλότητα κάθε προτεινόμενης επιστολής.

***

Προς τον κατάλληλο εκπρόσωπο της διοίκησης ή των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση της Εταιρείας ΑΒΓ[76]:

[Ο σκοπός και το πεδίο του ελέγχου]

Έχετε ζητήσει [77] να ελέγξουμε τις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ οι οποίες αποτελούνται από τον ισολογισμό της 31ης Δεκεμβρίου 20x1, την κατάσταση αποτελεσμάτων, την κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και την κατάσταση ταμειακών ροών για το έτος που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και μια περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και άλλων επεξηγηματικών πληροφοριών. Είμαστε στην ευχάριστη θέση να επιβεβαιώσουμε την αποδοχή και την κατανόησή μας για αυτή την ανάθεση ελέγχου με την παρούσα επιστολή. Ο έλεγχός μας θα διενεργηθεί με σκοπό να εκφράσουμε τη γνώμη μας επί των οικονομικών καταστάσεων.

[Οι ευθύνες του ελεγκτή]

Θα διενεργήσουμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ). Τα Πρότυπα αυτά απαιτούν τη συμμόρφωσή μας με τις απαιτήσεις δεοντολογίας και το σχεδιασμό και διενέργεια του ελέγχου με σκοπό να αποκτήσουμε εύλογη διασφάλιση για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα. Ένας έλεγχος περιλαμβάνει την εκτέλεση διαδικασιών για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις. Οι διαδικασίες που επιλέγονται εξαρτώνται από την κρίση του ελεγκτή, περιλαμβανομένης της εκτίμησης των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων, που οφείλεται σε απάτη ή λάθος. Ένας έλεγχος περιλαμβάνει επίσης την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν και του εύλογου των λογιστικών εκτιμήσεων που έγιναν από τη Διοίκηση, καθώς επίσης και την αξιολόγηση της συνολικής παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.

Λόγω των ενδογενών περιορισμών ενός ελέγχου, καθώς και των ενδογενών περιορισμών των εσωτερικών δικλίδων, υπάρχει αναπόφευκτος κίνδυνος να μην εντοπισθούν ορισμένα ουσιώδη σφάλματα, ακόμη και αν ο έλεγχος σχεδιαστεί και εκτελεστεί κατάλληλα σύμφωνα με τα ΔΠΕ.

Κατά τη διενέργεια των εκτιμήσεων κινδύνου, εξετάζουμε τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας με σκοπό το σχεδιασμό διαδικασιών ελέγχου που είναι κατάλληλες για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης για την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικών δικλίδων της οντότητας. Ωστόσο, θα σας κοινοποιήσουμε εγγράφως κάθε σημαντική έλλειψη στις εσωτερικές δικλίδες σε σχέση με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, την οποία θα εντοπίσουμε κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

[Οι ευθύνες της διοίκησης και ο προσδιορισμός του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς (για τους σκοπούς του παρόντος παραδείγματος, υποτίθεται ότι ο ελεγκτής δεν έχει αποφασίσει ότι ο νόμος ή κανονισμός ορίζει τις ευθύνες αυτές με κατάλληλους όρους. Για το λόγο αυτό χρησιμοποιούνται οι περιγραφές της παραγράφου 6(β) του παρόντος ΔΠΕ).]

Ο έλεγχός μας θα διενεργηθεί με βάση το ότι [η διοίκηση και, όπου συντρέχει περίπτωση, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση][78] αναγνωρίζουν και κατανοούν ότι αυτοί φέρουν ευθύνη:

(α) Για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς[79]

(β) Για τις εσωτερικές εκείνες δικλίδες που [η διοίκηση] κρίνει ότι είναι απαραίτητες για να καταστήσουν δυνατή την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων που είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα, οφειλόμενο σε απάτη ή λάθος, και

(γ) Για να μας χορηγούν:

(i) Πρόσβαση σε όλες τις πληροφορίες που [η διοίκηση] γνωρίζει ότι είναι σχετικές με την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, όπως αρχεία, τεκμηρίωση και άλλα θέματα,

(ii) Συμπληρωματικές πληροφορίες που μπορεί να ζητήσουμε [από τη διοίκηση] για τους σκοπούς του ελέγχου, και

[76] Οι παραλήπτες και οι αναφορές στην επιστολή θα είναι οι ενδεδειγμένοι για τις περιστάσεις της ανάθεσης, περιλαμβανομένης της σχετικής δικαιοδοσίας. Είναι σημαντική η αναφορά στα κατάλληλα πρόσωπα - βλέπε παράγραφο Α21.

[77] Σε όλη την επιστολή οι αναφορές «εσείς», «εμείς», «εμάς», «διοίκηση», «υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση» και «ελεγκτής» θα χρησιμοποιούνται ή θα τροποποιούνται όπως ενδείκνυται στις περιστάσεις.

[78] Χρησιμοποιείστε ορολογία που ενδείκνυται σύμφωνα με τις περιστάσεις

[79] Ή, εάν ενδείκνυται, «Για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς».

(iii) Απεριόριστη πρόσβαση σε άτομα εντός της οντότητας από τα οποία θα κριθεί αναγκαίο να αποκτήσουμε ελεγκτικά τεκμήρια.

Ως μέρος της σειράς ενεργειών του ελέγχου μας, θα ζητήσουμε [από τη διοίκηση και, όπου συντρέχει περίπτωση, από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση], έγγραφη επιβεβαίωση που αφορά διαβεβαιώσεις προς εμάς σε σχέση με τον έλεγχο.

Προσβλέπουμε στην πλήρη συνεργασία με το προσωπικό σας κατά τη διάρκεια του ελέγχου μας.

[Άλλες σχετικές πληροφορίες]

[Εισαγωγή άλλων πληροφοριών, όπως ρυθμίσεις αμοιβών, τιμολογήσεις και άλλοι ειδικοί όροι, ως ενδείκνυται]

[Αναφορά]

[Εισαγωγή κατάλληλης αναφοράς για την αναμενόμενη μορφή και το περιεχόμενο της έκθεσης του ελεγκτή]

Η μορφή και το περιεχόμενο της έκθεσής μας μπορεί να χρειαστεί να τροποποιηθεί λόγω των ευρημάτων του ελέγχου μας.

Παρακαλείσθε να υπογράψετε και να επιστρέψετε το συνημμένο αντίγραφο αυτής της επιστολής, ως ένδειξη της λήψης και της συμφωνίας σας με τις ρυθμίσεις για τον ελεγχό μας επί των οικονομικών καταστάσεων, συμπεριλαμβανομένων και των αντίστοιχων ευθυνών μας.

ΧΨΩ & Σία

Αποδοχή και συμφωνία εκ μέρους της Εταιρείας ΑΒΓ από

(υπογραφή)

.....

Όνομα και τίτλος

Ημερομηνία

Παράρτημα 2
(Βλ. παρ. Α10)

Καθορισμός αποδεκτότητας των πλαισίων γενικού σκοπού

Δικαιοδοσίες που δεν έχουν εξουσιοδοτημένους ή αναγνωρισμένους οργανισμούς θέσπισης προτύπων ή πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς που ορίζονται από νόμο ή κανονισμό

1. Όπως εξηγήθηκε στην παράγραφο Α10 του παρόντος ΔΠΕ, όταν μια οντότητα είναι εγγεγραμμένη ή λειτουργεί σε μια δικαιοδοσία, που δεν έχει εξουσιοδοτημένο ή αναγνωρισμένο οργανισμό θέσπισης προτύπων ή όπου η χρήση πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς δεν ορίζεται από νόμο ή κανονισμό, η διοίκηση προσδιορίζει ένα εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Η πρακτική σε τέτοιες δικαιοδοσίες είναι συχνά να χρησιμοποιούν τα πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς που θεσπίζονται από έναν από τους οργανισμούς που περιγράφονται στην παράγραφο Α8 του παρόντος ΔΠΕ.

2. Εναλλακτικά, μπορεί να υπάρχουν καθιερωμένες λογιστικές παραδοχές σε μια συγκεκριμένη δικαιοδοσία που γενικά αναγνωρίζονται ως το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς για οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού που καταρτίζονται από ορισμένες συγκεκριμένες οντότητες που λειτουργούν στην εν λόγω δικαιοδοσία. Όταν υιοθετείται ένα τέτοιο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, ο ελεγκτής απαιτείται από την παράγραφο 6(α) του παρόντος ΔΠΕ να προσδιορίσει αν οι λογιστικές παραδοχές συνολικά μπορεί να θεωρηθούν ότι συνιστούν ένα αποδεκτό πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς για οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού. Όταν οι λογιστικές παραδοχές χρησιμοποιούνται ευρέως σε μια συγκεκριμένη δικαιοδοσία, το λογιστικό επάγγελμα στην εν λόγω δικαιοδοσία μπορεί να έχει εξετάσει την αποδεκτότητα του πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς για λογαριασμό των ελεγκτών. Εναλλακτικά, ο ελεγκτής μπορεί να κάνει αυτή τη διαπίστωση εξετάζοντας εάν αυτές οι λογιστικές παραδοχές διαθέτουν τα χαρακτηριστικά που συνήθως διαθέτει ένα αποδεκτό πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς (βλέπε παράγραφο 3 κατωτέρω), ή συγκρίνοντας τις λογιστικές παραδοχές με τις απαιτήσεις ενός υφιστάμενου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς που θεωρείται αποδεκτό (βλέπε παράγραφο 4 κατωτέρω).

3. Τα αποδεκτά πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς κανονικά διαθέτουν τα ακόλουθα χαρακτηριστικά που καταλήγουν σε παρεχόμενες στις οικονομικές καταστάσεις πληροφορίες που είναι χρήσιμες για τους σκοπούμενους χρήστες:

(α) Συνάφεια, δηλαδή οι πληροφορίες που παρέχονται στις οικονομικές καταστάσεις είναι σχετικές με τη φύση της οντότητας και το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων. Για παράδειγμα, στην περίπτωση μιας εμπορικής επιχείρησης που καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού, η συνάφεια αξιολογείται βάσει των πληροφοριών που είναι αναγκαίες για την κάλυψη των κοινών αναγκών για χρηματοοικονομικές πληροφορίες ενός ευρέος φάσματος χρηστών για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων. Οι ανάγκες αυτές συνήθως καλύπτονται με την παρουσίαση της οικονομικής θέσης, της χρηματοοικονομικής επίδοσης και των ταμειακών ροών της εμπορικής επιχείρησης.

(β) Πληρότητα, δηλαδή ότι δεν έχουν παραλειφθεί συναλλαγές και γεγονότα, υπόλοιπα των λογαριασμών και γνωστοποιήσεις που θα μπορούσαν να επηρεάσουν τα συμπεράσματα που βασίζονται στις οικονομικές καταστάσεις.

(γ) Αξιοπιστία, δηλαδή ότι οι πληροφορίες που παρέχονται στις οικονομικές καταστάσεις:

(i) Όπου έχει εφαρμογή, αντικατοπτρίζουν την οικονομική ουσία γεγονότων και συναλλαγών και όχι απλά τη νομική μορφή αυτών, και

(ii) Καταλήγουν σε λογικά συνεπή αξιολόγηση, επιμέτρηση, παρουσίαση και γνωστοποίηση, όταν χρησιμοποιούνται σε παρόμοιες περιστάσεις.

(δ) Ουδετερότητα, δηλαδή ότι συμβάλλει σε πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις που είναι απαλλαγμένες από μεροληψία.

(ε) Κατανοητότητα, δηλαδή ότι οι πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις είναι σαφείς και πλήρεις και δεν υπόκεινται σε σημαντικά διαφορετική ερμηνεία.

4. Ο ελεγκτής μπορεί να αποφασίσει να συγκρίνει τις λογιστικές παραδοχές με τις απαιτήσεις ενός ισχύοντος πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς που θεωρείται αποδεκτό. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να συγκρίνει τις λογιστικές παραδοχές με τα ΔΠΧΑ. Για έναν έλεγχο μιας μικρής οντότητας, ο ελεγκτής μπορεί να αποφασίσει να συγκρίνει τις λογιστικές παραδοχές με ένα πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς ειδικά αναπτυγμένο για τέτοιες οντότητες από ένα εξουσιοδοτημένο ή αναγνωρισμένο οργανισμό θέσπισης προτύπων. Όταν ο ελεγκτής κάνει μια τέτοια σύγκριση και εντοπίζονται διαφορές, η απόφαση για το αν οι λογιστικές παραδοχές που υιοθετήθηκαν για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων συνιστούν ένα αποδεκτό χρηματοοικονομικό πλαίσιο αναφοράς, περιλαμβάνει την εξέταση των αιτίων των διαφορών και του εάν η εφαρμογή των λογιστικών παραδοχών, ή η περιγραφή του πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς στις οικονομικές καταστάσεις, θα μπορούσε να καταλήξει σε οικονομικές καταστάσεις που είναι παραπλανητικές.

5. Η συσσώρευση λογιστικών παραδοχών που επινοούνται για να εξυπηρετήσουν ατομικές προτιμήσεις δεν είναι ένα αποδεκτό πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς για την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού. Ομοίως, ένα πλαίσιο συμμόρφωσης δεν θα είναι ένα αποδεκτό πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, εκτός αν είναι γενικά αποδεκτό στις συγκεκριμένες δικαιοδοσίες από συντάκτες και χρήστες.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 220

ΔΙΚΛΙΔΕΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

.....

.....

Παράγραφος

Εισαγωγή
Πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ 1
Σύστημα δικλίδων ποιότητας και ρόλος των ομάδων ανάθεσης 2-4
Ημερομηνία έναρξης ισχύος 5
Σκοπός 6
Ορισμοί 7
Απαιτήσεις
Ευθύνες ηγεσίας για ποιότητα στους ελέγχους 8
Σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας 9-11
Αποδοχή και συνέχιση των σχέσεων με πελάτη και αναθέσεις ελέγχου 12-13
Συγκρότηση ομάδων ανάθεσης 14
Εκτέλεση ανάθεσης 15-22
Παρακολούθηση 23
Τεκμηρίωση 24-25
Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό
Σύστημα δικλίδων ποιότητας και ρόλος των ομάδων ανάθεσης A1-A2
Ευθύνες ηγεσίας για ποιότητα στους ελέγχους A3
Σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας A4-A7
Αποδοχή και συνέχιση των σχέσεων με πελάτη και αναθέσεις ελέγχου A8-A9
Συγκρότηση ομάδων ανάθεσης A10-A12
Εκτέλεση ανάθεσης A13-A31
Παρακολούθηση A32-A34
Τεκμηρίωση A35

.....

.....

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 220, «Δικλίδες ποιότητας για τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων» 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 εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ

1. Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) ασχολείται με τις ειδικές ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με τις διαδικασίες δικλίδων ποιότητας για έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων. Ασχολείται επίσης, ανάλογα με την περίπτωση, με τις ευθύνες του διενεργούντος την επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης. Αυτό το ΔΠΕ πρέπει να μελετάται σε συνδυασμό με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας.

Σύστημα δικλίδων ποιότητας και ρόλος των ομάδων ανάθεσης

2. Τα συστήματα δικλίδων ποιότητας, οι πολιτικές και οι διαδικασίες είναι ευθύνη της ελεγκτικής επιχείρησης. Σύμφωνα με το ΔΠΔΠ 1, η λογιστική επιχείρηση έχει μια δέσμευση να καθιερώνει και να διατηρεί ένα σύστημα δικλίδων ποιότητας που της παρέχει τη λελογισμένη διασφάλιση ότι:

(α) Η λογιστική επιχείρηση και το προσωπικό της συμμορφώνονται με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις, και

(β) Οι εκθέσεις που εκδίδονται από τη λογιστική επιχείρηση ή τους εταίρους ανάθεσης είναι ενδεδειγμένες υπό τις περιστάσεις[80].

Το παρόν ΔΠΕ στηρίζεται στη βάση ότι η λογιστική επιχείρηση υπόκειται στο ΔΠΔΠ 1 ή σε εθνικές απαιτήσεις που είναι τουλάχιστον εξίσου απαιτητικές. (Βλ. παρ. Α1)

3. Στο πλαίσιο του συστήματος δικλίδων ποιότητας της λογιστικής επιχείρησης, οι ομάδες ανάθεσης έχουν μια ευθύνη να εφαρμόζουν διαδικασίες δικλίδων ποιότητας που είναι εφαρμοστέες στην ανάθεση ελέγχου και παρέχουν στη λογιστική επιχείρηση σχετικές πληροφορίες που καθιστούν δυνατή τη λειτουργία εκείνου του τμήματος του συστήματος δικλίδων ποιότητας της λογιστικής επιχείρησης που αφορά στην ανεξαρτησία.

4. Οι ομάδες ανάθεσης έχουν το δικαίωμα να στηρίζονται στο σύστημα δικλίδων ποιότητας της λογιστικής επιχείρησης, εκτός αν πληροφορίες που παρέχονται από τη λογιστική επιχείρηση ή από άλλα μέρη υποδηλώνουν διαφορετικά. (Βλ. παρ. Α2)

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

5. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα.

Σκοπός

6. Ο στόχος του ελεγκτή είναι να εφαρμόζει διαδικασίες δικλίδων ποιότητας στο επίπεδο ανάθεσης που παρέχουν στον ελεγκτή λελογισμένη διασφάλιση ότι:

(α) Ο έλεγχος συμμορφώνεται με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις, και

(β) Η έκθεση του ελεγκτή που εκδίδεται είναι ενδεδειγμένη υπό τις περιστάσεις.

Ορισμοί

7. Για τους σκοπούς των ΔΠΕ, οι ακόλουθοι όροι έχουν τη σημασία που αποδίδεται κατωτέρω:

(α) Εταίρος ανάθεσης[81] (engagement partner) - Ο εταίρος ή άλλο πρόσωπο στη λογιστική επιχείρηση που είναι υπεύθυνος για την ανάθεση ελέγχου και τη διενέργειά του καθώς και για την έκθεση του ελεγκτή που εκδίδεται για λογαριασμό της λογιστικής επιχείρησης και ο οποίος, όταν απαιτείται, έχει την κατάλληλη εξουσιοδότηση από ένα επαγγελματικό, νομικό ή κανονιστικό σώμα.

(β) Επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης (engagement quality control review) - Μια σειρά ενεργειών σχεδιασμένων να παρέχουν μια αντικειμενική αξιολόγηση, κατά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή ή προγενέστερα, των σημαντικών κρίσεων που έκανε η ομάδα ανάθεσης και των συμπερασμάτων στα οποία κατέληξε κατά τη σύνταξη της έκθεσης του ελεγκτή. Η σειρά ενεργειών για την επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης αφορά μόνο σε ελέγχους οικονομικών καταστάσεων εισηγμένων οντοτήτων και σε εκείνες τις άλλες αναθέσεις ελέγχου, εάν υπάρχουν, για τις οποίες η λογιστική επιχείρηση έχει αποφασίσει ότι απαιτείται επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης.

(γ) Ο διενεργών την επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης (engagement quality control reviewer) - Ένας εταίρος, άλλο πρόσωπο στη λογιστική επιχείρηση, ένα εξωτερικό πρόσωπο με κατάλληλα προσόντα ή μια ομάδα από τέτοια άτομα, κανένα εκ των οποίων δεν μετέχει στην ομάδα ανάθεσης, με επαρκή και κατάλληλη εμπειρία και εξουσία για να αξιολογούν αντικειμενικά τις σημαντικές κρίσεις τις οποίες έκανε η ομάδα ανάθεσης και τα συμπεράσματα στα οποία κατέληξε κατά τη σύνταξη της έκθεσης του ελεγκτή.

(δ) Ομάδα ανάθεσης (engagement team) - Όλοι οι εταίροι και το προσωπικό που εκτελεί την ανάθεση, και κάθε άτομο που προσέλαβε η λογιστική επιχείρηση ή μια λογιστική επιχείρηση δικτύου που εκτελεί ελεγκτικές διαδικασίες για την ανάθεση. Εξαιρείται ο εξωτερικός ειδήμονας του ελεγκτή που απασχολείται από τη λογιστική επιχείρηση ή μια λογιστική επιχείρηση δικτύου[82].

(ε) Λογιστική επιχείρηση (firm) - Ο ασκών ατομικό επάγγελμα, συνεταιρισμός, εταιρεία ή άλλη οντότητα επαγγελματιών λογιστών.

(στ) Επιθεώρηση (inspection) - Σε σχέση με ολοκληρωμένες αναθέσεις ελέγχου, διαδικασίες σχεδιασμένες να

[80] ΔΠΔΠ 1, «Δικλίδες ποιότητας για λογιστικές επιχειρήσεις που διενεργούν ελέγχους και επισκοπήσεις οικονομικών καταστάσεων, καθώς και άλλες αναθέσεις διασφάλισης και συναφών υπηρεσιών», παράγραφος 11.

[81] «Εταίρος ανάθεσης», «εταίρος» και «λογιστική επιχείρηση», πρέπει να θεωρείται ότι αναφέρονται στα ισοδύναμα αυτών του δημόσιου τομέα, όπου είναι σχετικό.

[82] Το ΔΠΕ 620, «Χρησιμοποίηση της εργασίας του ειδήμονα του ελεγκτή», παράγραφος 6(α), καθορίζει τον όρο «ειδήμων του ελεγκτή».

παρέχουν τεκμήρια συμμόρφωσης των ομάδων ανάθεσης με τις πολιτικές και τις διαδικασίες δικλίδων ποιότητας της λογιστικής επιχείρησης.

(ζ) Εισηγμένη οντότητα (listed entity) - Μια οντότητα της οποίας μετοχές ή τίτλοι χρέους έχουν τιμή προσφοράς ή είναι εισηγμένοι σε αναγνωρισμένο χρηματιστήριο αξιών, ή είναι διαπραγματεύσιμοι βάσει των κανονισμών αναγνωρισμένου χρηματιστηρίου αξιών ή άλλου ισοδύναμου σώματος.

(η) Παρακολούθηση (monitoring) - Μια σειρά ενεργειών που αποτελεί μια συνεχή εξέταση και αξιολόγηση του συστήματος δικλίδων ποιότητας της λογιστικής επιχείρησης, συμπεριλαμβανομένης μιας περιοδικής επιθεώρησης επιλεγμένων ολοκληρωμένων αναθέσεων, σχεδιασμένης να παράσχει στη λογιστική επιχείρηση λελογισμένη διασφάλιση ότι το σύστημα δικλίδων ποιότητας αυτής λειτουργεί αποτελεσματικά.

(θ) Λογιστική επιχείρηση δικτύου (network firm) - Μια λογιστική επιχείρηση ή οντότητα που ανήκει σε ένα δίκτυο.

(ι) Δίκτυο (network) - Μία ευρύτερη δομή που:

(i) Αποσκοπεί στη συνεργασία, και

(ii) Αποσκοπεί καθαρά στη συμμετοχή στα κέρδη ή στο κόστος ή βρίσκεται υπό κοινή ιδιοκτησία, έλεγχο ή διοίκηση, έχει κοινές πολιτικές και διαδικασίες δικλίδων ποιότητας, κοινή επιχειρηματική στρατηγική, χρησιμοποιεί κοινή εμπορική επωνυμία ή ένα σημαντικό μέρος επαγγελματικών πόρων.

(ια) Εταίρος (partner) - Κάθε άτομο με την εξουσία να δεσμεύει τη λογιστική επιχείρηση σε σχέση με τη διενέργεια μιας ανάθεσης επαγγελματικών υπηρεσιών.

(ιβ) Προσωπικό (personnel) - Εταίροι (partners) και προσωπικό (staff).

(ιγ) Επαγγελματικά πρότυπα (professional standards) - Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ) και σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας.

(ιδ) Σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας (relevant ethical requirements) - Οι απαιτήσεις δεοντολογίας στις οποίες υπόκεινται η ομάδα ανάθεσης και ο διενεργών την επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης, οι οποίες κανονικά συνίστανται από τα μέρη Α και Β του Κώδικα Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Λογιστές της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (Κώδικας της ΔΟΛ) που σχετίζονται με ένα έλεγχο οικονομικών καταστάσεων μαζί με εθνικές απαιτήσεις που είναι πιο περιοριστικές.

(ιε) Προσωπικό (staff) - Επαγγελματίες, άλλοι εκτός των εταίρων, συμπεριλαμβανομένων οποιωνδήποτε ειδημόνων που απασχολεί η λογιστική επιχείρηση.

(ιστ) Εξωτερικό πρόσωπο με κατάλληλα προσόντα (suitably qualified external person) - Ένα πρόσωπο εκτός της λογιστικής επιχείρησης με την ικανότητα και τις δυνατότητες να ενεργεί ως εταίρος ανάθεσης, για παράδειγμα ένας εταίρος άλλης λογιστικής επιχείρησης, ή ένας εργαζόμενος (με κατάλληλη εμπειρία) είτε ενός επαγγελματικού σώματος λογιστικής του οποίου τα μέλη μπορούν να διενεργούν ελέγχους ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών ή ενός οργανισμού που παρέχει σχετικές υπηρεσίες δικλίδων ποιότητας.

Απαιτήσεις

Ευθύνες ηγεσίας για ποιότητα στους ελέγχους

8. Ο εταίρος ανάθεσης πρέπει να αναλαμβάνει την ευθύνη για τη συνολική ποιότητα κάθε ανάθεσης ελέγχου η οποία έχει ανατεθεί στον εν λόγω εταίρο. (Βλ. παρ. Α3)

Σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας

9. Σε όλη τη διάρκεια της ανάθεσης ελέγχου, ο εταίρος ανάθεσης πρέπει να είναι σε εγρήγορση, μέσω παρατήρησης και διερευνητικών ερωτημάτων, που είναι αναγκαία, για τεκμήρια μη συμμόρφωσης με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας από τα μέλη της ομάδας ανάθεσης. (Βλ. παρ. Α4-Α5)

10. Αν υποπέσουν στην αντίληψη του εταίρου ανάθεσης, μέσω του συστήματος δικλίδων ποιότητας της λογιστικής επιχείρησης ή με άλλο τρόπο, θέματα που υποδηλώνουν ότι μέλη της ομάδας ανάθεσης δεν έχουν συμμορφωθεί με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας, ο εταίρος ανάθεσης, σε συνεννόηση με άλλους στη λογιστική επιχείρηση, πρέπει να αποφασίσει για τις κατάλληλες ενέργειες. (Βλ. παρ. Α5)

Ανεξαρτησία

11. Ο εταίρος ανάθεσης πρέπει να εξάγει ένα συμπέρασμα αναφορικά με τη συμμόρφωση με τις απαιτήσεις ανεξαρτησίας που έχουν εφαρμογή στην ανάθεση ελέγχου. Με τον τρόπο αυτό, ο εταίρος ανάθεσης πρέπει: (Βλ. παρ. Α5)

(α) Να αποκτά σχετικές πληροφορίες από τη λογιστική επιχείρηση και, όπου συντρέχει περίπτωση, από τις λογιστικές επιχειρήσεις του δικτύου, για τον εντοπισμό και την αξιολόγηση των περιστάσεων και των σχέσεων που δημιουργούν απειλές κατά της ανεξαρτησίας,

(β) Να αξιολογεί πληροφορίες για εντοπισμένες παραβάσεις, αν υπάρχουν, των πολιτικών και των διαδικασιών ανεξαρτησίας της λογιστικής επιχείρησης για να προσδιορίσει εάν αυτές δημιουργούν απειλή κατά της ανεξαρτησίας για την ανάθεση ελέγχου, και

(γ) Να λαμβάνει τα κατάλληλα μέτρα για την εξάλειψη τέτοιων απειλών ή τη μείωσή τους σε ένα αποδεκτό επίπεδο με την εφαρμογή μέτρων προστασίας ή, εφόσον κριθεί σκόπιμο, να αποσύρεται από την ανάθεση ελέγχου, όπου η απόσυρση είναι δυνατή σύμφωνα με εφαρμοστέο νόμο ή κανονισμό. Ο εταίρος ανάθεσης πρέπει να αναφέρει αμέσως στη λογιστική επιχείρηση κάθε αδυναμία να επιλύσει το θέμα ώστε να γίνουν οι κατάλληλες ενέργειες. (Βλ. παρ. Α6-Α7)

Αποδοχή και συνέχιση των σχέσεων με πελάτη και αναθέσεις ελέγχου

12. Ο εταίρος ανάθεσης πρέπει να ικανοποιείται ότι έχουν ακολουθηθεί οι κατάλληλες διαδικασίες σχετικά με

την αποδοχή και τη συνέχιση των σχέσεων με πελάτη και των αναθέσεων ελέγχου, και πρέπει να αποφασίζει ότι τα συμπεράσματα τα οποία εξήχθησαν σε σχέση με αυτά είναι ενδεδειγμένα. (Βλ. παρ. Α8-Α9)

13. Αν ο εταίρος ανάθεσης αποκτήσει πληροφορίες που θα έκαναν τη λογιστική επιχείρηση να αποποιηθεί την ανάθεση ελέγχου εάν αυτές οι πληροφορίες ήταν διαθέσιμες νωρίτερα, ο εταίρος ανάθεσης πρέπει να κοινοποιήσει τις πληροφορίες αυτές αμέσως στη λογιστική επιχείρηση, έτσι ώστε η λογιστική επιχείρηση και ο εταίρος ανάθεσης να μπορούν να προβούν στις απαραίτητες ενέργειες. (Βλ. παρ. Α9)

Συγκρότηση ομάδων ανάθεσης

14. Ο εταίρος ανάθεσης πρέπει να ικανοποιείται ότι η ομάδα ανάθεσης, και κάθε ειδήμων του ελεγκτή που δεν είναι μέρος της ομάδας ανάθεσης, έχουν συλλογικά την ενδεδειγμένη ικανότητα και τις δυνατότητες:

(α) Να εκτελέσουν την ανάθεση ελέγχου σύμφωνα με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις, και

(β) Να καταστήσουν δυνατή την έκδοση μιας έκθεσης του ελεγκτή η οποία είναι ενδεδειγμένη υπό τις περιστάσεις. (Βλ. παρ.. Α10-Α12)

Εκτέλεση ανάθεσης

Κατεύθυνση, εποπτεία και εκτέλεση

15. Ο εταίρος ανάθεσης πρέπει να αναλαμβάνει ευθύνη για:

(α) Την κατεύθυνση, εποπτεία και εκτέλεση της ανάθεσης ελέγχου σε συμμόρφωση με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις, και (Βλ. παρ. Α13-Α15, Α20)

(β) Το ότι η έκθεση του ελεγκτή είναι ενδεδειγμένη υπό τις περιστάσεις.

Επισκοπήσεις

16. Ο εταίρος ανάθεσης πρέπει να αναλαμβάνει ευθύνη για επισκοπήσεις που εκτελούνται σύμφωνα με τις πολιτικές και τις διαδικασίες επισκόπησης της λογιστικής επιχείρησης. (Βλ. παρ. Α16-Α17, Α20)

17. Κατά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή ή προγενέστερα, ο εταίρος ανάθεσης πρέπει, μέσω επισκόπησης της ελεγκτικής τεκμηρίωσης και συζήτησης με την ομάδα ανάθεσης, να μείνει ικανοποιημένος ότι έχουν ληφθεί επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για την υποστήριξη των συμπερασμάτων που εξήχθησαν και για την έκθεση του ελεγκτή που πρόκειται να εκδοθεί. (Βλ. παρ. Α18-Α20)

Διαβουλεύσεις

18. Ο εταίρος ανάθεσης πρέπει:

(α) Να αναλαμβάνει την ευθύνη για την ομάδα ανάθεσης προβαίνοντας σε κατάλληλη διαβούλευση για δύσκολα ή αμφιλεγόμενα θέματα,

(β) Να μένει ικανοποιημένος ότι μέλη της ομάδας ανάθεσης έχουν προβεί σε κατάλληλη διαβούλευση κατά τη διάρκεια της ανάθεσης, τόσο εντός της ομάδας ανάθεσης όσο και μεταξύ της ομάδας ανάθεσης και άλλων στο κατάλληλο επίπεδο εντός ή εκτός της λογιστικής επιχείρησης,

(γ) Να μένει ικανοποιημένος ότι η φύση, το πεδίο και τα συμπεράσματα που προκύπτουν από τέτοιες διαβουλεύσεις έχουν συμφωνηθεί με το μέρος από το οποίο ζητήθηκε διαβούλευση, και

(δ) Να προσδιορίζει ότι έχουν εφαρμοσθεί τα συμπεράσματα που προκύπτουν από τέτοιες διαβουλεύσεις. (Βλ. παρ. Α21-Α22)

Επισκόπηση δικλίδων ποιότητας ανάθεσης

19. Για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων εισηγμένων οντοτήτων καθώς και για εκείνες τις άλλες αναθέσεις ελέγχου, εάν υπάρχουν, για τις οποίες η λογιστική επιχείρηση έχει αποφασίσει ότι απαιτείται επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης, ο εταίρος ανάθεσης πρέπει:

(α) Να διαπιστώνει ότι έχει διορισθεί ένας διενεργών την επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης,

(β) Να συζητά σημαντικά θέματα που προκύπτουν κατά τη διάρκεια της ανάθεσης ελέγχου, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που εντοπίζονται κατά τη διάρκεια της επισκόπησης των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης, με τον διενεργούντα την επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης, και

(γ) Να μη χρονολογεί την έκθεση του ελεγκτή, μέχρι την ολοκλήρωση της επισκόπησης των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης. (Βλ. παρ. Α23-Α25)

20. Ο διενεργών την επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης πρέπει να εκτελεί μια αντικειμενική αξιολόγηση των σημαντικών κρίσεων που έγιναν από την ομάδα ανάθεσης και των συμπερασμάτων στα οποία κατέληξε κατά τη διατύπωση της έκθεσης του ελεγκτή. Η αξιολόγηση αυτή πρέπει να περιλαμβάνει:

(α) Συζήτηση των σημαντικών θεμάτων με τον εταίρο ανάθεσης,

(β) Επισκόπηση των οικονομικών καταστάσεων και της προτεινόμενης έκθεσης του ελεγκτή,

(γ) Επισκόπηση επιλεγμένων ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με τις σημαντικές κρίσεις που έγιναν από την ομάδα ανάθεσης και τα συμπεράσματα στα οποία αυτή κατέληξε, και

(δ) Αξιολόγηση των συμπερασμάτων που εξήχθησαν για τη διαμόρφωση της έκθεσης του ελεγκτή και εξέταση του εάν η προτεινόμενη έκθεση ελεγκτή είναι ενδεδειγμένη. (Βλ. παρ. Α26-Α27, Α29-Α31)

21. Για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων εισηγμένων οντοτήτων, ο διενεργών την επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης, κατά τη διενέργεια της επισκόπησης των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης, πρέπει επίσης να εξετάζει τα εξής:

(α) Την αξιολόγηση της ομάδας ανάθεσης για την ανεξαρτησία της λογιστικής επιχείρησης σε σχέση με την ανάθεση ελέγχου,

(β) Εάν έχει λάβει χώρα κατάλληλη διαβούλευση για θέματα που συνεπάγονται διαφορές γνώμης ή άλλα δύσκολα ή αμφισβητούμενα θέματα, και τα συμπεράσματα που προκύπτουν από τις διαβουλεύσεις αυτές, και

(γ) Εάν η ελεγκτική τεκμηρίωση που επιλέχθηκε για επισκόπηση αντανακλά την εργασία που εκτελέστηκε σε σχέση με τις σημαντικές κρίσεις και υποστηρίζει τα συμπεράσματα που εξήχθησαν. (Βλ. παρ. Α28-Α31)

Διαφορές γνώμης

22. Αν προκύψουν διαφορές γνώμης εντός της ομάδας ανάθεσης, με εκείνους με τους οποίους έγινε διαβούλευση ή, όπου συντρέχει περίπτωση, μεταξύ του εταίρου ανάθεσης και του διενεργούντος την επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης, η ομάδα ανάθεσης πρέπει να ακολουθεί τις πολιτικές και τις διαδικασίες της λογιστικής επιχείρησης για την αντιμετώπιση και επίλυση των διαφορών γνώμης.

Παρακολούθηση

23. Ένα αποτελεσματικό σύστημα δικλίδων ποιότητας περιλαμβάνει μια σειρά ενεργειών παρακολούθησης σχεδιασμένες να παρέχουν στη λογιστική επιχείρηση λελογισμένη διασφάλιση ότι οι πολιτικές και οι διαδικασίες της σχετικά με το σύστημα δικλίδων ποιότητας είναι σχετικές, επαρκείς και λειτουργούν αποτελεσματικά. Ο εταίρος ανάθεσης πρέπει να εξετάζει τα αποτελέσματα της σειράς ενεργειών παρακολούθησης της λογιστικής επιχείρησης, όπως τεκμηριώνονται στις τελευταίες πληροφορίες που κυκλοφόρησαν από τη λογιστική επιχείρηση και, εάν συντρέχει περίπτωση, από άλλες λογιστικές επιχειρήσεις δικτύου και εάν οι ελλείψεις που αναφέρονται σε αυτές τις πληροφορίες μπορούν να επηρεάσουν την ανάθεση ελέγχου. (Βλ. παρ. Α32-Α34)

Τεκμηρίωση

24. Ο ελεγκτής πρέπει να συμπεριλάβει στην τεκμηρίωση ελέγχου [83]:

(α) Θέματα που εντοπίζονται σε σχέση με τη συμμόρφωση με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας και πώς επιλύθηκαν.

(β) Συμπεράσματα αναφορικά με τη συμμόρφωση με τις απαιτήσεις ανεξαρτησίας που έχουν εφαρμογή στην ανάθεση ελέγχου και κάθε σχετική συζήτηση με τη λογιστική επιχείρηση που υποστηρίζει αυτά τα συμπεράσματα.

(γ) Συμπεράσματα που εξήχθησαν όσον αφορά την αποδοχή και την συνέχιση σχέσεων με πελάτη και αναθέσεις ελέγχου.

(δ) Τη φύση, το πεδίο και τα συμπεράσματα που προέκυψαν από διαβουλεύσεις που διεξήχθησαν κατά τη διάρκεια της ανάθεσης ελέγχου. (Βλ. παρ. Α35)

25. Ο διενεργών την επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης πρέπει να τεκμηριώνει, για την ανάθεση ελέγχου που επισκοπήθηκε, ότι:

(α) Οι διαδικασίες που απαιτούνται από τις πολιτικές της λογιστικής επιχείρησης για την επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης έχουν εκτελεστεί,

(β) Η επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης έχει ολοκληρωθεί κατά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή ή προγενέστερα, και

(γ) Ο διενεργών την επισκόπηση δεν είναι ενήμερος για οποιαδήποτε εκκρεμή ζητήματα που θα τον έκαναν να πιστεύει ότι οι σημαντικές κρίσεις που έγιναν από την ομάδα ανάθεσης και τα συμπεράσματα στα οποία αυτή κατέληξε δεν ήταν ενδεδειγμένα.

***

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Σύστημα δικλίδων ποιότητας και ρόλος των ομάδων ανάθεσης (Βλ. παρ. 2)

Α1. Το ΔΠΔΠ 1, ή οι εθνικές απαιτήσεις που είναι τουλάχιστον εξίσου απαιτητικές, ασχολούνται με τις ευθύνες της λογιστικής επιχείρησης για τη θέσπιση και την τήρηση του συστήματος δικλίδων ποιότητας αυτής για αναθέσεις ελέγχου. Το σύστημα δικλίδων ποιότητας περιλαμβάνει πολιτικές και διαδικασίες για την αντιμετώπιση καθενός από τα ακόλουθα στοιχεία:

- Ευθύνες της ηγεσίας για ποιότητα εντός της λογιστικής επιχείρησης,
- Σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας,
- Αποδοχή και συνέχιση σχέσεων με πελάτη και ειδικές αναθέσεις,
- Ανθρώπινοι πόροι,
- Εκτέλεση ανάθεσης, και
- Παρακολούθηση.

Οι εθνικές απαιτήσεις που πραγματεύονται τις ευθύνες της λογιστικής επιχείρησης να θεσπίζει και να διατηρεί ένα σύστημα δικλίδων ποιότητας είναι τουλάχιστον εξίσου απαιτητικές με το ΔΠΔΠ 1, όταν πραγματεύονται όλα τα στοιχεία που αναφέρονται στην παράγραφο αυτή και επιβάλλουν δεσμεύσεις στη λογιστική επιχείρηση που επιτυγχάνουν τους στόχους των απαιτήσεων που παρατίθενται στο ΔΠΔΠ 1.

Εμπιστοσύνη στο σύστημα δικλίδων ποιότητας της λογιστικής επιχείρησης (Βλ. παρ. 4)

Α2. Εκτός εάν οι πληροφορίες που παρέχονται από τη λογιστική επιχείρηση ή από άλλα μέρη υποδηλώνουν διαφορετικά, η ομάδα ανάθεσης μπορεί να βασίζεται στο σύστημα δικλίδων ποιότητας της λογιστικής επιχείρησης σε ό,τι αφορά, για παράδειγμα:

- Την ικανότητα του προσωπικού, μέσω της πρόσληψης και της τυπικής εκπαίδευσης αυτών.
- Την ανεξαρτησία μέσω της συγκέντρωσης και της κοινοποίησης σχετικών πληροφοριών περί ανεξαρτησίας.

[83] ΔΠΕ 230, «Τεκμηρίωση του ελέγχου», παράγραφοι 8 - 11 και παράγραφος Α6.

● Τη διατήρηση σχέσεων με τον πελάτη μέσω των συστημάτων αποδοχής και συνέχισης.

● Την τήρηση των εφαρμοστέων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων μέσω της σειράς ενεργειών παρακολούθησης.

Ευθύνες ηγεσίας για ποιότητα στους ελέγχους (Βλ. παρ. 8)

Α3. Οι ενέργειες του εταίρου ανάθεσης και τα κατάλληλα μηνύματα στα άλλα μέλη της ομάδας ανάθεσης, όσον αφορά την ανάληψη ευθύνης για τη συνολική ποιότητα κάθε ανάθεσης ελέγχου, τονίζουν:

(α) Τη σημασία για την ποιότητα ελέγχου:

(i) Της εκτέλεσης εργασίας που συμμορφώνεται με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις,

(ii) Της συμμόρφωσης με τις πολιτικές και τις διαδικασίες δικλίδων ποιότητας της λογιστικής επιχείρησης, όπως ισχύουν,

(iii) Της έκδοσης εκθέσεων του ελεγκτή που είναι ενδεδειγμένες για τις περιστάσεις, και

(iv) Της ικανότητας της ομάδας ανάθεσης να εκφράζει προβληματισμούς χωρίς το φόβο αντιποίνων, και

(β) Το γεγονός ότι η ποιότητα είναι ουσιαστική στη διενέργεια αναθέσεων ελέγχου.

Σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας

Συμμόρφωση με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας (Βλ. παρ. 9)

Α4. Ο Κώδικας της ΔΟΛ καθορίζει τις θεμελιώδεις αρχές της επαγγελματικής δεοντολογίας, οι οποίες περιλαμβάνουν:

(α) Ακεραιότητα,

(β) Αντικειμενικότητα,

(γ) Επαγγελματική ικανότητα και επιμέλεια,

(δ) Εχεμύθεια, και

(ε) Επαγγελματική συμπεριφορά.

Ορισμός των «λογιστική επιχείρηση», «δίκτυο» και «λογιστική επιχείρηση δικτύου» (Βλ. παρ. 9-11)

Α5. Οι ορισμοί των όρων «λογιστική επιχείρηση», «δίκτυο» ή «λογιστική επιχείρηση δικτύου» στις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας μπορεί να διαφέρουν από εκείνους που αναφέρονται στο παρόν ΔΠΕ. Για παράδειγμα, ο Κώδικας της ΔΟΛ ορίζει τη «λογιστική επιχείρηση», ως:

(α) Ένας ατομικός επαγγελματίας, συνεταιρισμός ή εταιρεία επαγγελματιών λογιστών.

(β) Μια οντότητα που ελέγχει τέτοια μέρη μέσω ιδιοκτησίας, διοίκησης ή άλλων μέσων, και

(γ) Μια οντότητα που ελέγχεται από τέτοια μέρη μέσω ιδιοκτησίας, διοίκησης ή άλλων μέσων.

Ο Κώδικας της ΔΟΛ παρέχει επίσης καθοδήγηση αναφορικά με τους όρους «δίκτυο» και «λογιστική επιχείρηση δικτύου».

Για τη συμμόρφωση με τις απαιτήσεις των παραγράφων 9-11, οι ορισμοί που χρησιμοποιούνται στις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας εφαρμόζονται στο βαθμό που είναι αναγκαίο για την ερμηνεία εκείνων των απαιτήσεων δεοντολογίας.

Απειλές κατά της ανεξαρτησίας (Βλ. παρ. 11(γ))

Α6. Ο εταίρος ανάθεσης μπορεί να εντοπίσει μια απειλή κατά της ανεξαρτησίας που αφορά την ανάθεση ελέγχου, την οποία τα μέτρα προστασίας μπορεί να μην είναι σε θέση να εξαλείψουν ή να μειώσουν σε ένα αποδεκτό επίπεδο. Στην περίπτωση αυτή, όπως απαιτείται από την παράγραφο 11(γ), ο εταίρος ανάθεσης το αναφέρει στο(α) αρμόδιο(α) πρόσωπο(α) εντός της λογιστικής επιχείρησης για να καθοριστούν οι κατάλληλες ενέργειες, που μπορεί να περιλαμβάνουν την εξάλειψη της δραστηριότητας ή του συμφέροντος που δημιουργεί την απειλή, ή την απόσυρση από την ανάθεση ελέγχου, όπου η απόσυρση είναι δυνατή, σύμφωνα με εφαρμοστέο νόμο ή κανονισμό.

Ειδικά θέματα οντοτήτων του δημοσίου τομέα

Α7. Εκ του νόμου προβλεπόμενα μέτρα μπορεί να παρέχουν μέτρα προστασίας για την ανεξαρτησία των ελεγκτών του δημοσίου τομέα. Ωστόσο, οι ελεγκτές δημοσίου τομέα ή οι ελεγκτικές επιχειρήσεις που διενεργούν ελέγχους δημόσιου τομέα για λογαριασμό του εκ του νόμου προβλεπόμενου ελεγκτή μπορεί, ανάλογα με τους όρους της εντολής σε μια συγκεκριμένη δικαιοδοσία, να χρειάζεται να προσαρμόσουν την προσέγγισή τους, προκειμένου να προωθηθεί η συμμόρφωση με το πνεύμα της παραγράφου 11. Αυτό μπορεί να περιλαμβάνει, όπου η εντολή του ελεγκτή δημοσίου τομέα δεν επιτρέπει την απόσυρση από την ανάθεση, τη γνωστοποίηση μέσω μιας δημόσιας έκθεσης, των περιστάσεων που έχουν προκύψει και οι οποίες, αν επρόκειτο για τον ιδιωτικό τομέα, θα οδηγούσαν τον ελεγκτή στο να αποσυρθεί.

Αποδοχή και συνέχιση σχέσεων με πελάτη και αναθέσεις ελέγχου (Βλ. παρ. 12)

Α8. Το ΔΠΔΠ 1 απαιτεί από τη λογιστική επιχείρηση να αποκτά πληροφορίες που κρίνονται απαραίτητες για τις περιστάσεις πριν από την αποδοχή μιας ανάθεσης με ένα νέο πελάτη, όταν αποφασίζει εάν θα συνεχίσει μια υφιστάμενη ανάθεση και κατά την εξέταση της αποδοχής μιας νέας ανάθεσης με ένα υφιστάμενο πελάτη[84]. Πληροφορίες όπως οι ακόλουθες βοηθούν τον εταίρο ανάθεσης να αποφασίσει εάν τα συμπεράσματα που εξήχθησαν σχετικά με την αποδοχή και συνέχιση σχέσεων με πελάτη και αναθέσεων ελέγχου είναι ενδεδειγμένα:

● Η ακεραιότητα των κυριότερων ιδιοκτητών, των βασικών μελών της διοίκησης και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση της οντότητας.

[84] ΔΠΔΠ 1, παράγραφος 27 (α).

● Εάν η ομάδα ανάθεσης είναι ικανή να εκτελέσει την ανάθεση ελέγχου και έχει τις αναγκαίες δυνατότητες, συμπεριλαμβανομένων του χρόνου και των πόρων.

● Εάν η λογιστική επιχείρηση και η ομάδα ανάθεσης μπορούν να συμμορφώνονται με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας, και

● Σημαντικά θέματα που έχουν προκύψει κατά τη διάρκεια της τρέχουσας ή προηγούμενης ανάθεσης ελέγχου, και οι συνέπειές τους για τη συνέχιση της σχέσης.

Ειδικά θέματα οντοτήτων του δημοσίου τομέα (Βλ. παρ. 12-13)

Α9. Στο δημόσιο τομέα, οι ελεγκτές μπορεί να διορίζονται σύμφωνα με διαδικασίες που ορίζει νόμος. Κατά συνέπεια, ορισμένες από τις απαιτήσεις και τα θέματα σχετικά με την αποδοχή και συνέχιση σχέσεων με τον πελάτη και αναθέσεων ελέγχου που παρατίθενται στις παραγράφους 12, 13 και Α8 μπορεί να μην είναι σχετικά. Παρόλα αυτά, πληροφορίες που συγκεντρώθηκαν ως αποτέλεσμα της σειράς ενεργειών που περιγράφεται, μπορεί να είναι πολύτιμες για τους ελεγκτές δημοσίου τομέα στη διενέργεια εκτιμήσεων κινδύνου καθώς και στην διεκπεραίωση των αρμοδιοτήτων έκδοσης έκθεσης.

Συγκρότηση ομάδων ανάθεσης (Βλ. παρ. 14)

Α10. Μια ομάδα ανάθεσης περιλαμβάνει ένα άτομο που χρησιμοποιεί την εμπειρογνωμοσύνη του σε ένα ειδικό τομέα της λογιστικής ή της ελεγκτικής, είτε με ανάθεση ή απασχολούμενο από τη λογιστική επιχείρηση, εφόσον υπάρχει, το οποίο διενεργεί διαδικασίες ελέγχου για την ανάθεση. Ωστόσο, ένα πρόσωπο με τέτοια εμπειρογνωμοσύνη δεν είναι μέλος της ομάδας ανάθεσης εάν η εμπλοκή του προσώπου αυτού στην ανάθεση σχετίζεται μόνο με διαβούλευση. Οι διαβουλεύσεις σχολιάζονται στην παράγραφο 18, και στις παραγράφους Α21-Α22.

Α11. Κατά την εξέταση των ενδεδειγμένων ικανοτήτων και δυνατοτήτων που αναμένονται από την ομάδα ανάθεσης ως σύνολο, ο εταίρος ανάθεσης μπορεί να εξετάζει θέματα της ομάδας όπως:

● Κατανόηση και πρακτική εμπειρία σε αναθέσεις ελέγχου παρόμοιας φύσης και πολυπλοκότητας, μέσω κατάλληλης εκπαίδευσης και συμμετοχής.

● Κατανόηση των επαγγελματικών προτύπων και των νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων.

● Τεχνική εμπειρογνωμοσύνη, συμπεριλαμβανομένης εμπειρογνωμοσύνης με σχετική πληροφοριακή τεχνολογία και εξειδικευμένους τομείς της λογιστικής ή ελεγκτικής.

● Γνώση των σχετικών κλάδων στους οποίους δραστηριοποιείται ο πελάτης.

● Ικανότητα να εφαρμόζει επαγγελματική κρίση.

● Κατανόηση των πολιτικών και των διαδικασιών δικλίδων ποιότητας της λογιστικής επιχείρησης.

Ειδικά θέματα οντοτήτων του δημοσίου τομέα

Α12. Στο δημόσιο τομέα, η επιπρόσθετη κατάλληλη ικανότητα μπορεί να περιλαμβάνει δεξιότητες που είναι αναγκαίες για την εκπλήρωση των όρων της εντολής ελέγχου σε μια συγκεκριμένη δικαιοδοσία. Τέτοια ικανότητα μπορεί να περιλαμβάνει μια κατανόηση των εφαρμοστέων ρυθμίσεων αναφοράς, συμπεριλαμβανομένης της αναφοράς στο νομοθετικό ή άλλο κυβερνητικό σώμα ή για το δημόσιο συμφέρον. Το ευρύτερο πεδίο ενός ελέγχου του δημοσίου τομέα μπορεί να περιλαμβάνει, για παράδειγμα, ορισμένες πτυχές του ελέγχου των επιδόσεων ή μια περιεκτική αξιολόγηση της συμμόρφωσης με νόμο, κανονισμό ή άλλη αρχή καθώς και την πρόληψη και τον εντοπισμό απάτης και διαφθοράς.

Εκτέλεση ανάθεσης

Κατεύθυνση, εποπτεία και εκτέλεση (Βλ. παρ. 15 (α))

Α13. Η κατεύθυνση της ομάδας ανάθεσης περιλαμβάνει την ενημέρωση των μελών της ομάδας ανάθεσης για θέματα όπως:

● Οι ευθύνες τους, συμπεριλαμβανομένης της ανάγκης να συμμορφώνονται με σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας και να σχεδιάζουν και να διενεργούν έναν έλεγχο με επαγγελματικό σκεπτικισμό, όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 200[85],

● Οι ευθύνες των αντίστοιχων εταίρων, όπου περισσότεροι από ένα εταίρο εμπλέκονται στη διενέργεια μιας ανάθεσης ελέγχου.

● Οι σκοποί του έργου που πρόκειται να εκτελεστεί.

● Η φύση της επιχειρηματικής δραστηριότητας της οντότητας.

● Θέματα σχετικά με κίνδυνο.

● Τα προβλήματα που μπορεί να προκύψουν.

● Η λεπτομερής προσέγγιση της εκτέλεσης της ανάθεσης.

Η συζήτηση μεταξύ των μελών της ομάδας ανάθεσης επιτρέπει στα λιγότερο έμπειρα μέλη της ομάδας να εγείρουν ερωτήματα στα πιο έμπειρα μέλη της ομάδας έτσι ώστε να μπορεί να προκύψει κατάλληλη επικοινωνία εντός της ομάδας ανάθεσης.

Α14. Κατάλληλη ομαδική εργασία και εκπαίδευση βοηθά τα λιγότερο έμπειρα μέλη της ομάδας ανάθεσης να κατανοούν καθαρά τους σκοπούς της ανατιθέμενης εργασίας.

Α15. Η εποπτεία περιλαμβάνει θέματα όπως:

● Η παρακολούθηση της προόδου της ανάθεσης ελέγχου.

● Η εξέταση της ικανότητας και των δυνατοτήτων των επιμέρους μελών της ομάδας ανάθεσης, συμπεριλαμβανομένου του εάν διαθέτουν επαρκή χρόνο για να εκτελέσουν την εργασία τους, εάν κατανοούν τις οδηγίες τους, και εάν η εργασία διεξάγεται σύμφωνα με τη σχεδιασμένη προσέγγιση στην ανάθεση ελέγχου.

[85] ΔΠΕ 200, «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου», παράγραφος 15.

● Η αντιμετώπιση σημαντικών θεμάτων που προκύπτουν κατά τη διάρκεια της ανάθεσης ελέγχου, εξετάζοντας τη σημασία τους και τροποποιώντας τη σχεδιασμένη προσέγγιση κατάλληλα.

● Ο εντοπισμός θεμάτων προς διαβούλευση ή εξέταση από πιο έμπειρα μέλη της ομάδας ανάθεσης κατά τη διάρκεια της ανάθεσης ελέγχου.

Επισκοπήσεις

Ευθύνες επισκόπησης (Βλ. παρ. 16)

Α16. Σύμφωνα με το ΔΠΔΠ 1, οι πολιτικές και οι διαδικασίες της επιχείρησης περί ευθύνης επισκόπησης καθορίζονται βάσει του ότι η εργασία των λιγότερο έμπειρων μελών της ομάδας επισκοπείται από πιο έμπειρα μέλη της ομάδας[86].

Α17. Μια επισκόπηση συνίσταται στην εξέταση του εάν, για παράδειγμα:

● Η εργασία έχει πραγματοποιηθεί σύμφωνα με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις,

● Σημαντικά θέματα έχουν εγερθεί για περαιτέρω εξέταση,

● Έχουν λάβει χώρα κατάλληλες διαβουλεύσεις και έχουν τεκμηριωθεί και εφαρμοστεί τα συμπεράσματα που προέκυψαν,

● Υπάρχει ανάγκη να αναθεωρηθεί η φύση, ο χρόνος και η έκταση της εργασίας που εκτελέστηκε,

● Η εργασία που εκτελέστηκε υποστηρίζει τα συμπεράσματα που εξήχθησαν και είναι κατάλληλα τεκμηριωμένη,

● Τα τεκμήρια που αποκτήθηκαν είναι επαρκή και κατάλληλα για την υποστήριξη της έκθεσης του ελεγκτή, και

● Οι σκοποί των διαδικασιών της ανάθεσης έχουν επιτευχθεί.

Επισκόπηση από τον εταίρο ανάθεσης της εργασίας που εκτελέσθηκε (Βλ. παρ. 17)

Α18. Έγκαιρες επισκοπήσεις των ακόλουθων θεμάτων από τον εταίρο ανάθεσης, σε κατάλληλα στάδια κατά τη διάρκεια της ανάθεσης, επιτρέπουν την έγκαιρη επίλυση σημαντικών θεμάτων προς ικανοποίηση του εταίρου ανάθεσης, κατά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή ή προγενέστερα:

● Σοβαρά θέματα κρίσης, ειδικά εκείνα που σχετίζονται με δύσκολα ή αμφιλεγόμενα ζητήματα που εντοπίστηκαν κατά τη διάρκεια της ανάθεσης.

● Σημαντικοί κίνδυνοι, και

● Άλλες περιοχές της ανάθεσης που ο εταίρος ανάθεσης θεωρεί σημαντικές.

Ο εταίρος ανάθεσης δεν χρειάζεται να επισκοπήσει όλη την τεκμηρίωση του ελέγχου, αλλά μπορεί να το πράξει. Ωστόσο, όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 230, ο εταίρος ανάθεσης τεκμηριώνει την έκταση και το χρόνο των επισκοπήσεων[87].

Α19. Ο εταίρος ανάθεσης που αναλαμβάνει έναν έλεγχο κατά τη διάρκεια της ανάθεσης μπορεί να εφαρμόσει τις διαδικασίες επισκόπησης όπως περιγράφονται στην παράγραφο Α18 για να επισκοπήσει την εργασία που εκτελέστηκε μέχρι την ημερομηνία μιας αλλαγής, προκειμένου να αναλάβει τις ευθύνες του εταίρου ανάθεσης.

Σχετικά ζητήματα όταν χρησιμοποιείται ένα μέλος της ομάδας ανάθεσης με εμπειρογνωμοσύνη σε εξειδικευμένο τομέα της λογιστικής ή της ελεγκτικής (Βλ. παρ. 15-17)

Α20. Όταν χρησιμοποιείται ένα μέλος της ομάδας ανάθεσης με εμπειρογνωμοσύνη σε εξειδικευμένο τομέα της λογιστικής ή της ελεγκτικής, η κατεύθυνση, η εποπτεία και η επισκόπηση της εργασίας εκείνου του μέλους της ομάδας ανάθεσης μπορεί να περιλαμβάνει θέματα όπως:

● Συμφωνία με το εν λόγω μέλος της φύσης, του πεδίου και των σκοπών της εργασίας αυτού του μέλους, καθώς και των αντίστοιχων ρόλων, της φύσης, του χρόνου και της έκτασης της επικοινωνίας μεταξύ αυτού του μέλους και των άλλων μελών της ομάδας ανάθεσης.

● Αξιολόγηση της επάρκειας της εργασίας αυτού του μέλους, συμπεριλαμβανομένης της σχετικότητας και του εύλογου των ευρημάτων ή των συμπερασμάτων αυτού του μέλους και της συνέπειάς τους με άλλα ελεγκτικά τεκμήρια.

Διαβούλευση (Βλ. παρ. 18)

Α21. Αποτελεσματική διαβούλευση επί σημαντικών τεχνικών, δεοντολογικών και άλλων θεμάτων εντός της λογιστικής επιχείρησης ή, όπου συντρέχει περίπτωση, εκτός της λογιστικής επιχείρησης μπορεί να επιτευχθεί όταν εκείνοι με τους οποίους γίνεται διαβούλευση:

● Έχουν στη διάθεσή τους όλα τα σχετικά γεγονότα που θα τους καταστήσουν ικανούς να παρέχουν ενημερωμένες συμβουλές, και

● Διαθέτουν τις κατάλληλες γνώσεις, προϋπηρεσία και εμπειρία.

Α22. Μπορεί να είναι ενδεδειγμένο για την ομάδα ανάθεσης να διαβουλευτεί εκτός της λογιστικής επιχείρησης, για παράδειγμα, όταν η λογιστική επιχείρηση δεν διαθέτει τους κατάλληλους εσωτερικούς πόρους. Μπορεί να εκμεταλλευτεί συμβουλευτικές υπηρεσίες που παρέχονται από άλλες λογιστικές επιχειρήσεις, επαγγελματικά και ρυθμιστικά σώματα, ή εμπορικούς οργανισμούς που παρέχουν σχετικές υπηρεσίες δικλίδων ποιότητας.

Επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης

Ολοκλήρωση της επισκόπησης των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης πριν τη χρονολόγηση της έκθεσης του ελεγκτή (Βλ. παρ. 19(γ))

[86] ΔΠΔΠ 1, παράγραφος 33.

[87] ΔΠΕ 230, «Τεκμηρίωση του ελέγχου», παράγραφος 9(γ).

Α23. Το ΔΠΕ 700 απαιτεί η έκθεση του ελεγκτή να χρονολογείται όχι νωρίτερα από την ημερομηνία που ο ελεγκτής έχει αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια επί των οποίων θα στηρίξει τη γνώμη του επί των οικονομικών καταστάσεων[88]. Σε περιπτώσεις ελέγχου οικονομικών καταστάσεων εισηγμένων οντοτήτων ή όταν μια ανάθεση πληροί τα κριτήρια για επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης, μια τέτοια επισκόπηση βοηθά τον ελεγκτή να προσδιορίσει εάν έχουν αποκτηθεί επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια.

Α24. Η εκτέλεση της επισκόπησης των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης έγκαιρα και σε κατάλληλα στάδια κατά τη διάρκεια της ανάθεσης, επιτρέπει την άμεση επίλυση σημαντικών θεμάτων, προς ικανοποίηση του διενεργούντος την επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης, κατά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή ή προγενέστερα.

Α25. Ολοκλήρωση της επισκόπησης των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης σημαίνει την ολοκλήρωση από τον διενεργούντα την επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης των απαιτήσεων των παραγράφων 20-21 και, όπου έχει εφαρμογή, τη συμμόρφωση με την παράγραφο 22. Η τεκμηρίωση της επισκόπησης δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης μπορεί να ολοκληρωθεί μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή, ως μέρος της συμπλήρωσης του τελικού φακέλου ελέγχου. Το ΔΠΕ 230 θεσπίζει απαιτήσεις και παρέχει κατευθύνσεις σχετικά με το θέμα αυτό[89].

Φύση, έκταση και χρόνος επισκόπησης των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης (Βλ. παρ. 20)

Α26. Η παραμονή σε κατάσταση εγρήγορσης για αλλαγές στις περιστάσεις επιτρέπει στον εταίρο ανάθεσης να εντοπίζει καταστάσεις στις οποίες είναι αναγκαία η επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης, έστω και αν κατά την έναρξη της ανάθεσης, τέτοια επισκόπηση δεν απαιτείτο.

Α27. Η έκταση της επισκόπησης των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης μπορεί να εξαρτάται, μεταξύ άλλων πραγμάτων, από την πολυπλοκότητα της ανάθεσης ελέγχου, από το εάν η οντότητα είναι μια εισηγμένη οντότητα, και από τον κίνδυνο ότι η έκθεση του ελεγκτή μπορεί να μην είναι η ενδεδειγμένη για τις περιστάσεις. Η εκτέλεση μιας επισκόπησης των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης δεν μειώνει τις ευθύνες του εταίρου ανάθεσης για την ανάθεση ελέγχου και την εκτέλεσή της.

Επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης εισηγμένων οντοτήτων (Βλ. παρ. 21)

Α28. Άλλα θέματα σχετικά με την αξιολόγηση των σημαντικών κρίσεων που έγιναν από την ομάδα ανάθεσης και που μπορεί να ληφθούν υπόψη σε μια επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης μιας εισηγμένης οντότητας περιλαμβάνουν:

- Σημαντικούς κινδύνους που εντοπίσθηκαν κατά τη διάρκεια της ανάθεσης σύμφωνα με το ΔΠΕ 315[90], και τις αντιδράσεις σε αυτούς τους κινδύνους σύμφωνα με το ΔΠΕ 330[91], συμπεριλαμβανομένης της αξιολόγησης και της αντίδρασης της ομάδας ανάθεσης στον κίνδυνο απάτης, σύμφωνα με το ΔΠΕ 240[92].
- Κρίσεις που έγιναν, ιδιαίτερα όσον αφορά το ουσιώδες μέγεθος και τους σημαντικούς κινδύνους.
- Η σημασία και ο χειρισμός των διορθωμένων και μη διορθωμένων σφαλμάτων που εντοπίσθηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου.
- Τα θέματα που πρόκειται να κοινοποιηθούν στη διοίκηση και στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και, όπου συντρέχει περίπτωση, σε άλλα μέρη, όπως ρυθμιστικά σώματα.

Αυτά τα άλλα θέματα, ανάλογα με τις περιστάσεις, μπορεί επίσης να έχουν εφαρμογή για επισκοπήσεις των δικλίδων ποιότητας των αναθέσεων για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων άλλων οντοτήτων.

Ειδικά ζητήματα για μικρότερες οντότητες (Βλ. παρ.. 20-21)

Α29. Επιπρόσθετα των ελέγχων οικονομικών καταστάσεων εισηγμένων οντοτήτων, μια επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης απαιτείται για αναθέσεις ελέγχου που πληρούν τα κριτήρια που θεσπίζονται από τη λογιστική επιχείρηση η οποία υποβάλλει αναθέσεις σε επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης. Σε ορισμένες περιπτώσεις, μπορεί καμία ανάθεση ελέγχου μιας λογιστικής επιχείρησης να πληροί τα κριτήρια που θα την υπέβαλλαν σε μια τέτοια επισκόπηση.

Ειδικά ζητήματα οντοτήτων του δημοσίου τομέα (Βλ. παρ. 20-21)

Α30. Στο δημόσιο τομέα, ένας εκ του νόμου διορισμένος ελεγκτής (για παράδειγμα, ένας Γενικός Ελεγκτής, ή άλλο πρόσωπο με τα κατάλληλα προσόντα διοριζόμενο για λογαριασμό του Γενικού Ελεγκτή), μπορεί να ενεργεί σε ρόλο ισοδύναμο με εκείνο του εταίρου ανάθεσης με τη συνολική ευθύνη για τους ελέγχους δημοσίου τομέα. Σε τέτοιες περιστάσεις, όπου συντρέχει περίπτωση, η επιλογή του διενεργούντος την επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης περιλαμβάνει την εξέταση της ανάγκης για ανεξαρτησία από την ελεγχόμενη οντότητα και την ικανότητα του διενεργούντος την επισκόπηση των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης να παρέχει μια αντικειμενική αξιολόγηση.

Α31. Οι εισηγμένες οντότητες, όπως αναφέρεται στις παραγράφους 21 και Α28 δεν είναι συνήθεις στο δημόσιο τομέα. Ωστόσο, μπορεί να υπάρχουν άλλες οντότητες του δημόσιου τομέα που είναι σημαντικές λόγω μεγέθους, πολυπλοκότητας ή πτυχών δημοσίου συμφέροντος και οι οποίες συνεπώς έχουν ένα ευρύ φάσμα συμφεροντούχων. Παραδείγματα περιλαμβάνουν εταιρείες κρατικής ιδιοκτησίας και επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας. Συνεχιζόμενοι μετασχηματισμοί στο δημόσιο τομέα μπορεί επίσης να οδηγήσουν σε νέους τύπους σημαντικών οντοτήτων.

[88] ΔΠΕ 700, «Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων», παράγραφος 41.
[89] ΔΠΕ 230, παράγραφοι 14-16.
[90] ΔΠΕ 315, «Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μέσω κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της».
[91] ΔΠΕ 240, «Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με απάτη στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων».
[92] ΔΠΕ 330, «Οι αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους».

Δεν υπάρχουν σταθερά αντικειμενικά κριτήρια επί των οποίων να βασίζεται ο καθορισμός της σημαντικότητας. Παρόλα αυτά, οι ελεγκτές δημοσίου τομέα αξιολογούν ποιες οντότητες μπορεί να είναι επαρκούς σημασίας για να δικαιολογούν τη διενέργεια μιας επισκόπησης των δικλίδων ποιότητας της ανάθεσης.

Παρακολούθηση (Βλ. παρ. 23)

Α32. Το ΔΠΔΠ 1 απαιτεί η λογιστική επιχείρηση να θεσπίζει μια διαδικασία παρακολούθησης σχεδιασμένη να της παρέχει λελογισμένη διασφάλιση ότι οι πολιτικές και οι διαδικασίες που αφορούν το σύστημα δικλίδων ποιότητας είναι σχετικές, επαρκείς και λειτουργούν αποτελεσματικά[93].

Α33. Κατά την εξέταση των ελλείψεων που μπορεί να επηρεάσουν την ανάθεση ελέγχου, ο εταίρος ανάθεσης μπορεί να εκτιμήσει τα μέτρα που έλαβε η λογιστική επιχείρηση προκειμένου να διορθώσει την κατάσταση, τα οποία ο εταίρος ανάθεσης θεωρεί ως επαρκή στο πλαίσιο του εν λόγω ελέγχου.

Α34. Μια έλλειψη στο σύστημα δικλίδων ποιότητας της λογιστικής επιχείρησης δεν υποδηλώνει απαραίτητα ότι μια συγκεκριμένη ανάθεση ελέγχου δεν διενεργήθηκε σύμφωνα με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις ή ότι η έκθεση του ελεγκτή δεν ήταν ενδεδειγμένη.

Τεκμηρίωση

Τεκμηρίωση των διαβουλεύσεων (Βλ. παρ. 24(δ))

Α35. Τεκμηρίωση των διαβουλεύσεων με άλλους επαγγελματίες που αφορούν δύσκολα ή αμφιλεγόμενα θέματα, η οποία είναι αρκετά πλήρης και λεπτομερής συνεισφέρει στην κατανόηση:

- Του θέματος για το οποίο ζητήθηκε διαβούλευση, και
- Των αποτελεσμάτων της διαβούλευσης, συμπεριλαμβανομένων οποιωνδήποτε αποφάσεων λήφθηκαν, της βάσης για τις αποφάσεις αυτές και του τρόπου με τον οποίο υλοποιήθηκαν.

[93] ΔΠΔΠ 1, παράγραφος 48.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 230

ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Παράγραφος

Εισαγωγή
Πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ ... 1
Φύση και στόχοι τεκμηρίωσης ελέγχου ... 2-3
Ημερομηνία έναρξης ισχύος ... 4
Σκοπός ... 5
Ορισμοί ... 6
Απαιτήσεις
Έγκαιρη κατάρτιση της τεκμηρίωσης ελέγχου ... 7
Τεκμηρίωση των ελεγκτικών διαδικασιών που εκτελέστηκαν και των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν ... 8-13
Συμπλήρωση του τελικού φακέλου ελέγχου ... 14-16
Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό
Έγκαιρη κατάρτιση της τεκμηρίωσης ελέγχου ... A1
Τεκμηρίωση των ελεγκτικών διαδικασιών που εκτελέστηκαν και των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν ... A2-A20
Συμπλήρωση του τελικού φακέλου ελέγχου ... A21-A24
Παράρτημα: Ειδικές απαιτήσεις για την τεκμηρίωση ελέγχου σε άλλα ΔΠΕ

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 230, «Τεκμηρίωση του ελέγχου» 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 εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ

1. Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να καταρτίζει την τεκμηρίωση ελέγχου για έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων. Στο Παράρτημα καταγράφονται άλλα ΔΠΕ που περιέχουν ειδικές απαιτήσεις τεκμηρίωσης και καθοδήγηση. Οι ειδικές απαιτήσεις τεκμηρίωσης των άλλων ΔΠΕ δεν περιορίζουν την εφαρμογή αυτού του ΔΠΕ. Νόμος ή κανονισμός μπορεί να θεσπίζει πρόσθετες απαιτήσεις τεκμηρίωσης.

Φύση και στόχοι της τεκμηρίωσης ελέγχου

2. Η τεκμηρίωση ελέγχου που ικανοποιεί τις απαιτήσεις αυτού του ΔΠΕ καθώς και τις ειδικές απαιτήσεις τεκμηρίωσης άλλων σχετικών ΔΠΕ προβλέπει:

(α) Τεκμήρια της βάσης του ελεγκτή για ένα συμπέρασμα σχετικά με την επίτευξη των γενικών σκοπών του ελεγκτή[94], και

(β) Τεκμήρια ότι ο έλεγχος σχεδιάστηκε και εκτελέστηκε σύμφωνα με τα ΔΠΕ και τις εφαρμοστέες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις.

3. Η τεκμηρίωση ελέγχου εξυπηρετεί έναν αριθμό πρόσθετων σκοπών, συμπεριλαμβανομένων των ακόλουθων:

- Παροχή βοήθειας στην ομάδα ανάθεσης για να σχεδιάζει και να εκτελεί τον έλεγχο.
- Παροχή βοήθειας στα μέλη της ομάδας ανάθεσης που είναι υπεύθυνα για εποπτεία, για να κατευθύνουν και να εποπτεύουν την ελεγκτική εργασία, καθώς και για να εκπληρώνουν τις ευθύνες τους για επισκόπηση σύμφωνα με το ΔΠΕ 220[95].
- Παροχή δυνατότητας στην ομάδα ανάθεσης να λογοδοτεί για την εργασία της.
- Διατήρηση ενός αρχείου θεμάτων διαρκούς σημασίας για μελλοντικούς ελέγχους.
- Παροχή δυνατότητας διενέργειας επισκοπήσεων δικλίδων ποιότητας και επιθεωρήσεων σύμφωνα με το ΔΠΔΠ 1[96] ή τις εθνικές απαιτήσεις που είναι τουλάχιστον εξίσου απαιτητικές[97].
- Παροχή δυνατότητας διενέργειας εξωτερικών επιθεωρήσεων σύμφωνα με τις εφαρμοστέες νομοθετικές, κανονιστικές ή άλλες απαιτήσεις.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

4. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα.

Σκοπός

5. Ο σκοπός του ελεγκτή είναι να καταρτίζει τεκμηρίωση που παρέχει:

(α) Μια επαρκή και κατάλληλη καταγραφή της βάσης για την έκθεση του ελεγκτή, και

(β) Τεκμήρια ότι ο έλεγχος σχεδιάστηκε και εκτελέστηκε σύμφωνα με τα ΔΠΕ και τις εφαρμοστέες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις.

Ορισμοί

6. Για σκοπούς των ΔΠΕ, οι ακόλουθοι όροι έχουν τη σημασία που αποδίδεται κατωτέρω:

(α) Τεκμηρίωση ελέγχου (audit documentation) – Το αρχείο των ελεγκτικών διαδικασιών που εκτελέστηκαν, τα σχετικά ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν και τα συμπεράσματα στα οποία κατέληξε ο ελεγκτής (ο όρος «φύλλα εργασίας» χρησιμοποιείται επίσης μερικές φορές).

(β) Φάκελος ελέγχου (audit file) – Ένας ή περισσότεροι φάκελοι ή άλλα μέσα αποθήκευσης, σε φυσική ή ηλεκτρονική μορφή, που περιέχουν τα αρχεία που αποτελούν την τεκμηρίωση ελέγχου για μια συγκεκριμένη ανάθεση.

(γ) Έμπειρος ελεγκτής (experienced auditor) – Ένα πρόσωπο (είτε εσωτερικό ή εξωτερικό ως προς τη λογιστική επιχείρηση) το οποίο έχει πρακτική ελεγκτική εμπειρία και μια εύλογη κατανόηση:

(i) Της σειράς ελεγκτικών ενεργειών,

(ii) Των ΔΠΕ και των εφαρμοστέων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων,

(iii) Του επιχειρηματικού περιβάλλοντος στο οποίο η οντότητα λειτουργεί, και

(iv) Των ελεγκτικών θεμάτων και των θεμάτων χρηματοοικονομικής αναφοράς που σχετίζονται με τον κλάδο της οντότητας.

Απαιτήσεις

Έγκαιρη κατάρτιση της τεκμηρίωσης ελέγχου

7. Ο ελεγκτής πρέπει να καταρτίζει την τεκμηρίωση ελέγχου σε έγκαιρη βάση. (Βλ. παρ. Α1)

Τεκμηρίωση των ελεγκτικών διαδικασιών που εκτελέστηκαν και των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν

Μορφή, περιεχόμενο και έκταση της τεκμηρίωσης ελέγχου

8. Ο ελεγκτής πρέπει να καταρτίζει την τεκμηρίωση ελέγχου που είναι επαρκής να καθιστά ικανό έναν έμπειρο ελεγκτή, που δεν έχει προηγούμενη σχέση με τον έλεγχο, να κατανοεί: (Βλ. παρ. Α2-Α5, Α16-Α17)

(α) Τη φύση, το χρόνο και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών που διενεργούνται για τη συμμόρφωση με τα ΔΠΕ και τις εφαρμοστέες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις, (Βλ. παρ. Α6-Α7)

---

[94] ΔΠΕ 200, «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου», παράγραφος 11.

[95] ΔΠΕ 220, «Δικλίδες ποιότητας για τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων», παράγραφοι 14-17.

[96] ΔΠΔΠ 1, «Δικλίδες ποιότητας για τις λογιστικές επιχειρήσεις που διενεργούν ελέγχους και επισκοπήσεις οικονομικών καταστάσεων, καθώς και άλλες αναθέσεις διασφάλισης και συναφών υπηρεσιών», παράγραφοι 32-33, 35-38 και 48.

[97] ΔΠΕ 220, παράγραφος 2.

(β) Τα αποτελέσματα των ελεγκτικών διαδικασιών που πραγματοποιήθηκαν και τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, και

(γ) Σημαντικά ζητήματα που προέκυψαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου, τα συμπεράσματα που εξήχθησαν για αυτά, και σημαντικές επαγγελματικές κρίσεις που έγιναν για να εξαχθούν τα εν λόγω συμπεράσματα. (Βλ. παρ. Α8-Α11)

9. Κατά την τεκμηρίωση της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των ελεγκτικών διαδικασιών που εκτελούνται, ο ελεγκτής πρέπει να καταγράφει:

(α) Τα χαρακτηριστικά που προσδιορίζουν τα συγκεκριμένα στοιχεία ή θέματα που δοκιμάσθηκαν (Βλ. παρ. Α12)

(β) Ποιος πραγματοποίησε την ελεγκτική εργασία και την ημερομηνία ολοκλήρωσης αυτής, και

(γ) Ποιος επισκόπησε την ελεγκτική εργασία που εκτελέσθηκε και την ημερομηνία και την έκταση αυτής της επισκόπησης. (Βλ. παρ. Α13)

10. Ο ελεγκτής πρέπει να τεκμηριώνει τις συζητήσεις επί σημαντικών θεμάτων με τη διοίκηση, με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και με άλλους, συμπεριλαμβανομένης της φύσης των σημαντικών θεμάτων που συζητήθηκαν καθώς και πότε και με ποιους οι συζητήσεις έλαβαν χώρα. (Βλ. παρ. Α14)

11. Εάν ο ελεγκτής εντόπισε πληροφορίες που είναι ασυνεπείς με το τελικό συμπέρασμα του ελεγκτή όσον αφορά ένα σημαντικό θέμα, ο ελεγκτής πρέπει να τεκμηριώνει το πώς ο ελεγκτής αντιμετώπισε την ασυνέπεια αυτή. (Βλ. παρ.. Α15)

Παρέκκλιση από μια σχετική απαίτηση

12. Εάν, σε εξαιρετικές περιστάσεις, ο ελεγκτής κρίνει απαραίτητο να παρεκκλίνει από μια σχετική απαίτηση ενός ΔΠΕ, ο ελεγκτής πρέπει να τεκμηριώνει το πώς οι εναλλακτικές ελεγκτικές διαδικασίες που εκτελούνται επιτυγχάνουν το στόχο αυτής της απαίτησης, καθώς και τους λόγους της παρέκκλισης. (Βλ. παρ. Α18-Α19)

Θέματα που προκύπτουν μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή

13. Εάν, σε εξαιρετικές περιστάσεις, ο ελεγκτής εκτελεί νέες ή πρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες ή εξάγει νέα συμπεράσματα μετά από την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή, ο ελεγκτής πρέπει να τεκμηριώνει: (Βλ. παρ. Α20)

(α) Τις περιστάσεις που αντιμετώπισε,

(β) Τις νέες ή πρόσθετες διαδικασίες ελέγχου που εκτελέστηκαν, τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν και τα συμπεράσματα που εξήχθησαν, καθώς και τις επιπτώσεις αυτών στην έκθεση του ελεγκτή, και

(γ) Πότε και από ποιον έγιναν και επισκοπήθηκαν οι προκύπτουσες αλλαγές στην τεκμηρίωση ελέγχου.

Συμπλήρωση του τελικού φακέλου ελέγχου

14. Ο ελεγκτής πρέπει να συγκεντρώνει την τεκμηρίωση ελέγχου σε ένα φάκελο ελέγχου και να ολοκληρώνει τη διοικητική διαδικασία της συμπλήρωσης του τελικού φακέλου ελέγχου σε έγκαιρη βάση μετά από την ημερομηνία έκθεσης του ελεγκτή. (Βλ. παρ. Α21-Α22)

15. Μετά την ολοκλήρωση της συμπλήρωσης του τελικού φακέλου ελέγχου, ο ελεγκτής δεν πρέπει να διαγράφει ή να απορρίπτει τεκμήρια ελέγχου οποιασδήποτε φύσεως πριν από το τέλος της περιόδου διατήρησής τους. (Βλ. παρ. Α23)

16. Σε περιστάσεις άλλες από αυτές που προβλέπονται στην παράγραφο 13, όπου ο ελεγκτής θεωρεί αναγκαίο να τροποποιήσει την υφιστάμενη τεκμηρίωση ελέγχου ή να προσθέσει νέα τεκμηρίωση ελέγχου μετά την ολοκλήρωση της συμπλήρωσης του τελικού φακέλου ελέγχου, ο ελεγκτής πρέπει, ανεξάρτητα από τη φύση των τροποποιήσεων ή προσθηκών, να τεκμηριώνει: (Βλ. παρ. Α24)

(α) Τους συγκεκριμένους λόγους για τους οποίους αυτές έγιναν, και

(β) Πότε και από ποιον αυτές έγιναν και επισκοπήθηκαν.

***

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Έγκαιρη κατάρτιση της τεκμηρίωσης ελέγχου (Βλ. παρ. 7)

Α1. Η κατάρτιση επαρκούς και κατάλληλης τεκμηρίωσης ελέγχου σε έγκαιρη βάση βοηθά στη βελτίωση της ποιότητας του ελέγχου και διευκολύνει την αποτελεσματική επισκόπηση και αξιολόγηση των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτώνται καθώς και των συμπερασμάτων που εξάγονται πριν από την ολοκλήρωση της έκθεσης του ελεγκτή. Η τεκμηρίωση που καταρτίζεται μετά την εκτέλεση της ελεγκτικής εργασίας είναι πιθανό να είναι λιγότερο ακριβής από την τεκμηρίωση που καταρτίζεται κατά το χρόνο εκτέλεσης της εργασίας αυτής.

Τεκμηρίωση των ελεγκτικών διαδικασιών που εκτελέστηκαν και των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν (Βλ. παρ. 8)

Μορφή, περιεχόμενο και έκταση της τεκμηρίωσης ελέγχου (Βλ. παρ. 8)

Α2. Η μορφή, το περιεχόμενο και η έκταση της τεκμηρίωσης ελέγχου εξαρτώνται από παράγοντες όπως:

- Το μέγεθος και η πολυπλοκότητα της οντότητας.
- Η φύση των διαδικασιών ελέγχου που πρόκειται να εκτελεστούν.
- Οι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος που εντοπίστηκαν.
- Η σημαντικότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν.

● Η φύση και η έκταση των εξαιρέσεων που εντοπίσθηκαν.

● Η ανάγκη τεκμηρίωσης ενός συμπεράσματος ή η βάση για ένα συμπέρασμα που δεν προσδιορίζεται άμεσα από την τεκμηρίωση της εργασίας που εκτελέστηκε ή των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν.

● Η μεθοδολογία ελέγχου και τα εργαλεία που χρησιμοποιήθηκαν.

Α3. Η τεκμηρίωση ελέγχου μπορεί να καταγραφεί σε χαρτί ή σε ηλεκτρονικά ή σε άλλα μέσα. Παραδείγματα τεκμηρίωσης ελέγχου περιλαμβάνουν:

● Προγράμματα ελέγχου.

● Αναλύσεις.

● Υπομνήματα θεμάτων.

● Περιλήψεις σημαντικών θεμάτων.

● Επιστολές επιβεβαίωσης και διαβεβαίωσης.

● Καταλόγους ελέγχου.

● Αλληλογραφία (συμπεριλαμβανομένου ηλεκτρονικού ταχυδρομείου) που αφορά σημαντικά θέματα.

Ο ελεγκτής μπορεί να συμπεριλαμβάνει περιλήψεις ή αντίγραφα των αρχείων της οντότητας (για παράδειγμα, σημαντικές και συγκεκριμένες συμβάσεις και συμφωνίες) ως μέρος της τεκμηρίωσης ελέγχου. Η τεκμηρίωση ελέγχου, ωστόσο, δεν είναι ένα υποκατάστατο για τα λογιστικά αρχεία της οντότητας.

Α4. Ο ελεγκτής δεν χρειάζεται να συμπεριλαμβάνει στην τεκμηρίωση ελέγχου σχέδια φύλλων εργασίας και οικονομικών καταστάσεων που αντικαταστάθηκαν, σημειώσεις που αντικατοπτρίζουν μη ολοκληρωμένες ή προκαταρκτικές σκέψεις, προηγούμενα αντίγραφα εγγράφων που διορθώθηκαν για τυπογραφικά ή άλλα λάθη, και αντίγραφα εγγράφων.

Α5. Προφορικές εξηγήσεις από τον ελεγκτή, από μόνες τους, δεν αποτελούν επαρκή υποστήριξη για την εργασία που εκτέλεσε ο ελεγκτής, ή για τα συμπεράσματα στα οποία ο ελεγκτής κατέληξε, αλλά μπορεί να χρησιμοποιηθούν για να εξηγήσουν ή διευκρινίσουν πληροφορίες που περιέχονται στην τεκμηρίωση ελέγχου.

Τεκμηρίωση της συμμόρφωσης με τα ΔΠΕ (Βλ. παρ. 8 (α))

Α6. Ως αρχή, η συμμόρφωση με τις απαιτήσεις αυτού του ΔΠΕ θα έχει ως αποτέλεσμα την επαρκή και κατάλληλη τεκμηρίωση ελέγχου για τις περιστάσεις. Άλλα ΔΠΕ περιέχουν ειδικές απαιτήσεις τεκμηρίωσης που αποσκοπούν να διευκρινίσουν την εφαρμογή αυτού του ΔΠΕ στις ιδιαίτερες περιστάσεις εκείνων των άλλων ΔΠΕ. Οι ειδικές απαιτήσεις τεκμηρίωσης των άλλων ΔΠΕ δεν περιορίζουν την εφαρμογή αυτού του ΔΠΕ. Επιπλέον, η απουσία μιας απαίτησης τεκμηρίωσης σε κάθε επιμέρους ΔΠΕ δεν αποσκοπεί στο να υποδηλώσει ότι δεν υπάρχει τεκμηρίωση που θα καταρτιστεί ως αποτέλεσμα της συμμόρφωσης με εκείνο το ΔΠΕ.

Α7. Η τεκμηρίωση του ελέγχου παρέχει τεκμήρια ότι ο έλεγχος συμμορφώνεται με τα ΔΠΕ. Ωστόσο, δεν είναι ούτε αναγκαίο, ούτε πρακτικό για τον ελεγκτή να τεκμηριώνει κάθε θέμα που εξετάζεται, ή κάθε επαγγελματική κρίση που γίνεται, σε έναν έλεγχο. Περαιτέρω, δεν είναι αναγκαίο για τον ελεγκτή να τεκμηριώνει χωριστά (όπως σε μια λίστα ελέγχου, για παράδειγμα) τη συμμόρφωση με θέματα για τα οποία η συμμόρφωση καταδεικνύεται από έγγραφα που περιλαμβάνονται στο φάκελο του ελέγχου. Για παράδειγμα:

● Η ύπαρξη ενός επαρκώς τεκμηριωμένου σχεδίου ελέγχου δείχνει ότι ο ελεγκτής έχει σχεδιάσει τον έλεγχο.

● Η ύπαρξη μιας ενυπόγραφης επιστολής ανάληψης ελέγχου στο φάκελο ελέγχου δείχνει ότι ο ελεγκτής έχει συμφωνήσει τους όρους ανάθεσης ελέγχου με τη διοίκηση ή, όπου συντρέχει περίπτωση, με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.

● Μια έκθεση του ελεγκτή που περιέχει γνώμη με κατάλληλο περιορισμό επί των οικονομικών καταστάσεων δείχνει ότι ο ελεγκτής έχει συμμορφωθεί με την απαίτηση να εκφράσει γνώμη με περιορισμό υπό τις περιστάσεις που εξειδικεύονται στα ΔΠΕ.

● Σε σχέση με τις απαιτήσεις που εφαρμόζονται γενικά στο σύνολο του ελέγχου, μπορεί να υπάρχει μια σειρά από τρόπους με τους οποίους η συμμόρφωση με αυτές μπορεί να παρουσιάζεται εντός του φακέλου ελέγχου:

● Για παράδειγμα, μπορεί να μην υπάρχει ένας μόνο τρόπος με τον οποίο τεκμηριώνεται ο επαγγελματικός σκεπτικισμός του ελεγκτή. Όμως, η τεκμηρίωση ελέγχου μπορεί, παρόλα αυτά, να παρέχει τεκμήρια σχετικά με την άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού από τον ελεγκτή, σύμφωνα με τα ΔΠΕ. Τέτοια τεκμήρια μπορεί να περιλαμβάνουν ειδικές διαδικασίες που εκτελούνται για να επιβεβαιώσουν τις απαντήσεις της διοίκησης στα διερευνητικά ερωτήματα του ελεγκτή.

● Ομοίως, το ότι ο εταίρος ανάθεσης έχει αναλάβει την ευθύνη για την κατεύθυνση, την εποπτεία και τη διενέργεια του ελέγχου σε συμμόρφωση με τα ΔΠΕ, μπορεί να τεκμηριώνεται με μια σειρά από τρόπους εντός της τεκμηρίωσης του ελέγχου. Αυτό μπορεί να περιλαμβάνει την τεκμηρίωση της έγκαιρης εμπλοκής του εταίρου ανάθεσης σε πτυχές του ελέγχου, όπως η συμμετοχή στις ομαδικές συζητήσεις που απαιτούνται από το ΔΠΕ 315[98].

Τεκμηρίωση σημαντικών θεμάτων και σχετικές σημαντικές επαγγελματικές κρίσεις (Βλ. παρ. 8(γ))

Α8. Η κρίση για τη σημασία ενός θέματος απαιτεί μια αντικειμενική ανάλυση των γεγονότων και των περιστάσεων. Παραδείγματα σημαντικών θεμάτων περιλαμβάνουν:

● Θέματα που προκαλούν σοβαρούς κινδύνους (όπως ορίζεται στο ΔΠΕ 315[99]).

● Αποτελέσματα ελεγκτικών διαδικασιών που δείχνουν (α) ότι οι οικονομικές καταστάσεις θα μπορούσαν να

[98] ΔΠΕ 315, «Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μέσω κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της», παράγραφος 10.

[99] ΔΠΕ 315, παράγραφος 4(ε).

είναι ουσιωδώς εσφαλμένες, ή (β) μια ανάγκη αναθεώρησης των προηγούμενων εκτιμήσεων του ελεγκτή για τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος και τις αντιδράσεις του ελεγκτή σε αυτούς τους κινδύνους.

● Περιπτώσεις που προκαλούν στον ελεγκτή σημαντική δυσκολία κατά την εφαρμογή των απαραίτητων ελεγκτικών διαδικασιών.

● Ευρήματα που θα μπορούσαν να καταλήξουν σε τροποποίηση της γνώμης ελέγχου ή στη συμπερίληψη μιας παραγράφου Έμφασης Θέματος στην έκθεση του ελεγκτή.

Α9. Ένας σημαντικός παράγοντας για τον καθορισμό της μορφής, του περιεχομένου και της έκτασης της τεκμηρίωσης του ελέγχου για σημαντικά θέματα είναι ο βαθμός επαγγελματικής κρίσης που ασκείται κατά την εκτέλεση της εργασίας και την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων. Η τεκμηρίωση των επαγγελματικών κρίσεων που γίνονται, όπου είναι σημαντικές, εξυπηρετεί για να εξηγήσει τα συμπεράσματα του ελεγκτή και για να ενισχύσει την ποιότητα της κρίσης. Τέτοια θέματα είναι ιδιαίτερου ενδιαφέροντος για τους υπεύθυνους επισκόπησης της τεκμηρίωσης ελέγχου, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που διεξάγουν μεταγενέστερους ελέγχους όταν επισκοπούν θέματα διαρκούς σημασίας (για παράδειγμα, κατά την εκτέλεση μιας αναδρομικής επισκόπησης λογιστικών εκτιμήσεων).

Α10. Μερικά παραδείγματα περιστάσεων στις οποίες, σύμφωνα με την παράγραφο 8, είναι ενδεδειγμένο να καταρτίζεται τεκμηρίωση του ελέγχου σχετικά με τη χρήση επαγγελματικής κρίσης περιλαμβάνουν, όπου τα θέματα και οι κρίσεις είναι σημαντικά:

● Το σκεπτικό για το συμπέρασμα του ελεγκτή όταν η απαίτηση προβλέπει ότι ο ελεγκτής «πρέπει να εξετάζει» ορισμένες πληροφορίες ή παράγοντες, και αυτή η εξέταση είναι σημαντική στο πλαίσιο της συγκεκριμένης ανάθεσης.

● Τη βάση για το συμπέρασμα του ελεγκτή επί του εύλογου πεδίων υποκειμενικών κρίσεων (για παράδειγμα, του εύλογου των σημαντικών λογιστικών εκτιμήσεων).

● Τη βάση για τα συμπεράσματα του ελεγκτή σχετικά με την αυθεντικότητα ενός εγγράφου, όταν αναλαμβάνεται περαιτέρω έρευνα (όπως η κατάλληλη χρήση ενός ειδήμονα ή διαδικασιών επιβεβαίωσης) ως αντίδραση σε συνθήκες που εντοπίσθηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου, οι οποίες έκαναν τον ελεγκτή να πιστεύει ότι το έγγραφο μπορεί να μην είναι αυθεντικό.

Α11. Ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει χρήσιμο να καταρτίσει και διατηρήσει ως μέρος της τεκμηρίωσης ελέγχου μια περίληψη (ορισμένες φορές γνωστή ως υπόμνημα ολοκλήρωσης), που περιγράφει τα σημαντικά θέματα που εντοπίστηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου και πώς αυτά αντιμετωπίστηκαν, ή που περιλαμβάνει παραπομπές σε άλλη σχετική υποστηρικτική τεκμηρίωση του ελέγχου που παρέχει τέτοιες πληροφορίες. Αυτή η περίληψη μπορεί να διευκολύνει σε αποτελεσματικές και επαρκείς επισκοπήσεις και επιθεωρήσεις της τεκμηρίωσης του ελέγχου, ιδίως για μεγάλους και πολύπλοκους ελέγχους. Περαιτέρω, η προετοιμασία μιας τέτοιας περίληψης μπορεί να βοηθήσει τον ελεγκτή στην εξέταση των σημαντικών θεμάτων. Επίσης, μπορεί να βοηθήσει τον ελεγκτή να εξετάσει εάν, ενόψει των ελεγκτικών διαδικασιών που εκτελέστηκαν και των συμπερασμάτων που εξήχθησαν, υπάρχει κάποιος επιμέρους σκοπός των ΔΠΕ που ο ελεγκτής δεν μπορεί να επιτύχει και που θα εμπόδιζε τον ελεγκτή από την επίτευξη των γενικών σκοπών του ελεγκτή.

Εντοπισμός συγκεκριμένων στοιχείων ή θεμάτων που εξετάστηκαν, και αυτού που τα κατάρτισε και τα επισκόπησε (Βλ. παρ. 9)

Α12. Η καταγραφή των εντοπισμένων χαρακτηριστικών εξυπηρετεί έναν αριθμό σκοπών. Για παράδειγμα, καθιστά ικανή την ομάδα ανάθεσης να λογοδοτεί για την εργασία της και διευκολύνει την έρευνα εξαιρέσεων ή ανακολουθιών. Ο εντοπισμός χαρακτηριστικών θα ποικίλει με τη φύση της διαδικασίας ελέγχου καθώς και με το στοιχείο ή το θέμα που εξετάζεται. Για παράδειγμα:

● Για μια λεπτομερή δοκιμασία των παραγγελιών αγοράς που δημιουργούνται από την οντότητα, ο ελεγκτής μπορεί να εντοπίσει τα έγγραφα που επιλέγονται για εξέταση από τις ημερομηνίες τους και τους μοναδικούς αριθμούς παραγγελίας αγοράς.

● Για μια διαδικασία που απαιτεί επιλογή ή επισκόπηση όλων των στοιχείων που υπερβαίνουν ένα συγκεκριμένο ποσό από ένα δεδομένο πληθυσμό, ο ελεγκτής μπορεί να καταγράψει το πεδίο της διαδικασίας και να εντοπίσει τον πληθυσμό (για παράδειγμα, όλες τις ημερολογιακές εγγραφές που υπερβαίνουν ένα συγκεκριμένο ποσό από το αρχείο του ημερολόγιου).

● Για μια διαδικασία που απαιτεί συστηματική δειγματοληψία από ένα πληθυσμό εγγράφων, ο ελεγκτής μπορεί να εντοπίσει τα επιλεγόμενα έγγραφα καταγράφοντας την πηγή τους, το σημείο εκκίνησης και το διάστημα δειγματοληψίας (για παράδειγμα, ένα συστηματικό δείγμα φορτωτικών που επιλέγονται από το αρχείο καταχώρισης φορτωτικών για την περίοδο από την 1η Απριλίου έως την 30η Σεπτεμβρίου, αρχίζοντας με τον αριθμό αναφοράς 12.345 και επιλέγοντας κάθε 125η φορτωτική).

● Για μια διαδικασία που απαιτεί διερευνητικά ερωτήματα προς συγκεκριμένο προσωπικό της οντότητας, ο ελεγκτής μπορεί να καταγράφει τις ημερομηνίες των ερωτημάτων καθώς και τα ονόματα και τις θέσεις εργασίας του προσωπικού της οντότητας.

● Για μια διαδικασία παρατήρησης, ο ελεγκτής μπορεί να καταγράφει τη σειρά ενεργειών ή το υπό παρατήρηση θέμα, τα σχετικά άτομα, τις αντίστοιχες ευθύνες αυτών, και πού και πότε πραγματοποιήθηκε η παρατήρηση.

Α13. Το ΔΠΕ 220 απαιτεί ο ελεγκτής να επισκοπεί την ελεγκτική εργασία που πραγματοποιείται μέσω επισκόπησης της τεκμηρίωσης του ελέγχου[100]. Η απαίτηση τεκμηρίωσης του διενεργήσαντος την επισκόπηση της

[100] ΔΠΕ 220, παράγραφος 17.

ελεγκτικής εργασίας που πραγματοποιήθηκε δεν συνεπάγεται μια ανάγκη κάθε επιμέρους φύλλο εργασίας να συμπεριλαμβάνει τεκμήρια επισκόπησης. Η απαίτηση, όμως, σημαίνει τεκμηρίωση του ποια ελεγκτική εργασία επισκοπήθηκε, ποιος επισκόπησε αυτή την εργασία και πότε αυτή επισκοπήθηκε.

Τεκμηρίωση συζητήσεων για σημαντικά θέματα με τη διοίκηση, με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, και με άλλους (Βλ. παρ. 10)

Α14. Η τεκμηρίωση δεν περιορίζεται σε αρχεία που καταρτίζονται από τον ελεγκτή αλλά μπορεί να περιλαμβάνει άλλα κατάλληλα αρχεία όπως πρακτικά συνεδριάσεων που καταρτίσθηκαν από το προσωπικό της οντότητας και τα οποία ο ελεγκτής εξέτασε. Άλλοι με τους οποίους ο ελεγκτής μπορεί να συζητήσει σημαντικά θέματα μπορεί να περιλαμβάνουν άλλο προσωπικό εντός της οντότητας, και εξωτερικά μέρη, όπως πρόσωπα που παρέχουν επαγγελματικές συμβουλές στην οντότητα.

Τεκμηρίωση του πώς έχουν αντιμετωπισθεί ασυνέπειες (Βλ. παρ. 11)

Α15. Η απαίτηση για τεκμηρίωση του πώς ο ελεγκτής αντιμετώπισε τις ασυνέπειες στις πληροφορίες δεν συνεπάγεται ότι ο ελεγκτής χρειάζεται να διατηρεί τεκμηρίωση που είναι ανακριβής ή έχει αντικατασταθεί.

Ειδικά ζητήματα για τις μικρότερες οντότητες (Βλ. παρ. 8)

Α16. Η τεκμηρίωση του ελέγχου για τον έλεγχο μιας μικρότερης οντότητας είναι γενικά λιγότερο εκτεταμένη από αυτή για τον έλεγχο μιας μεγαλύτερης οντότητας. Περαιτέρω, στην περίπτωση ενός ελέγχου, όπου ο εταίρος ανάθεσης διενεργεί όλη την ελεγκτική εργασία, η τεκμηρίωση δεν θα περιλαμβάνει θέματα που ίσως έπρεπε να τεκμηριωθούν μόνο για ενημέρωση ή καθοδήγηση των μελών μιας ομάδας ανάθεσης, ή για παροχή τεκμηρίων επισκόπησης από άλλα μέλη της ομάδας (για παράδειγμα, δεν θα υπάρχουν θέματα προς τεκμηρίωση σχετικά με συζητήσεις της ομάδας ή εποπτεία). Παρόλα αυτά, ο εταίρος ανάθεσης συμμορφώνεται με την κατισχύουσα απαίτηση της παραγράφου 8 για κατάρτιση τεκμηρίωσης ελέγχου που μπορεί να γίνει κατανοητή από έναν έμπειρο ελεγκτή, καθώς η τεκμηρίωση ελέγχου μπορεί να υπόκειται σε επισκόπηση από εξωτερικά μέρη για κανονιστικούς ή άλλους σκοπούς.

Α17. Κατά την προετοιμασία της τεκμηρίωσης ελέγχου, ο ελεγκτής μιας μικρότερης οντότητας μπορεί επίσης να θεωρήσει χρήσιμη και αποτελεσματική την καταγραφή διαφόρων πτυχών του ελέγχου μαζί σε ένα ενιαίο έγγραφο, με παραπομπές σε υποστηρικτικά φύλλα εργασίας ως ενδείκνυται. Παραδείγματα θεμάτων που μπορεί να τεκμηριωθούν μαζί στον έλεγχο μιας μικρότερης οντότητας περιλαμβάνουν την κατανόηση της οντότητας και των εσωτερικών δικλίδων αυτής, τη συνολική στρατηγική ελέγχου και το πρόγραμμα ελέγχου, το ουσιώδες μέγεθος που καθορίζεται σύμφωνα με το ΔΠΕ 320[101], τους εκτιμώμενους κινδύνους, τα σημαντικά θέματα που σημειώνονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου, και τα εξαχθέντα συμπεράσματα.

Παρέκκλιση από μια σχετική απαίτηση (Βλ. παρ. 12)

Α18. Οι απαιτήσεις των ΔΠΕ είναι σχεδιασμένες να καθιστούν ικανό τον ελεγκτή να επιτύχει τους σκοπούς που καθορίζονται από τα ΔΠΕ και, συνεπώς, τους γενικούς σκοπούς του ελεγκτή. Συνεπώς, εκτός από εξαιρετικές περιστάσεις, τα ΔΠΕ καλούν για συμμόρφωση με κάθε απαίτηση που είναι σχετική με τις περιστάσεις του ελέγχου.

Α19. Η απαίτηση τεκμηρίωσης έχει εφαρμογή μόνο σε απαιτήσεις που είναι σχετικές με τις περιστάσεις. Μια απαίτηση δεν είναι σχετική[102] μόνο στις περιπτώσεις όπου:

(α) Ολόκληρο το ΔΠΕ δεν είναι σχετικό (για παράδειγμα, αν μια οντότητα δεν έχει μια υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου, τίποτα στο ΔΠΕ 610[103] δεν είναι σχετικό), ή

(β) Η απαίτηση είναι υπό αίρεση και η αίρεση δεν υφίσταται (για παράδειγμα, η απαίτηση για τροποποίηση της γνώμης του ελεγκτή όπου υπάρχει μια αδυναμία απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων και τέτοια αδυναμία δεν υπάρχει).

Θέματα που προκύπτουν μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή (Βλ. παρ. 13)

Α20. Παραδείγματα εξαιρετικών περιστάσεων περιλαμβάνουν γεγονότα τα οποία γίνονται γνωστά στον ελεγκτή μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή, αλλά που υπήρχαν σε εκείνη την ημερομηνία και τα οποία, αν ήταν γνωστά κατά την ημερομηνία αυτή, θα μπορούσαν να προκαλέσουν την τροποποίηση των οικονομικών καταστάσεων ή την τροποποίηση της γνώμης του ελεγκτή στην έκθεση του ελεγκτή[104]. Οι αλλαγές που προκύπτουν στην τεκμηρίωση ελέγχου επισκοπούνται σύμφωνα με τις ευθύνες επισκόπησης που ορίζονται στο ΔΠΕ 220[105], με τον εταίρο ανάθεσης να αναλαμβάνει την τελική ευθύνη για τις αλλαγές.

Συμπλήρωση του τελικού φακέλου ελέγχου (Βλ. παρ. 14-16)

Α21. Το ΔΠΔΠ 1 (ή οι εθνικές απαιτήσεις που είναι τουλάχιστον εξίσου απαιτητικές) απαιτεί οι λογιστικές επιχειρήσεις να θεσπίζουν πολιτικές και διαδικασίες για την έγκαιρη ολοκλήρωση της συμπλήρωσης των φακέλων ελέγχου[106]. Ένα κατάλληλο χρονικό όριο για την ολοκλήρωση της συμπλήρωσης του τελικού φακέλου ελέγχου είναι κανονικά όχι περισσότερο από 60 ημέρες μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή[107].

Α22. Η ολοκλήρωση της συμπλήρωσης του τελικού φακέλου ελέγχου μετά την ημερομηνία της έκθεσης του

[101] ΔΠΕ 320, «Το ουσιώδες μέγεθος στο σχεδιασμό και στη διενέργεια του ελέγχου».
[102] ΔΠΕ 200, παράγραφος 22.
[103] ΔΠΕ 610, «Χρησιμοποίηση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών».
[104] ΔΠΕ 560, «Μεταγενέστερα γεγονότα», παράγραφος 14
[105] ΔΠΕ 220, παράγραφος 16.
[106] ΔΠΔΠ 1, παράγραφος 45.
[107] ΔΠΔΠ 1, παράγραφος Α54.

ελεγκτή είναι μια διοικητική σειρά ενεργειών που δεν συνεπάγεται την εκτέλεση νέων ελεγκτικών διαδικασιών ή την εξαγωγή νέων συμπερασμάτων. Αλλαγές μπορεί, ωστόσο, να γίνουν στην τεκμηρίωση του ελέγχου κατά τη διάρκεια της τελικής διαδικασίας συμπλήρωσης, εάν αυτές είναι διοικητικής φύσεως. Παραδείγματα τέτοιων αλλαγών περιλαμβάνουν:

- Τη διαγραφή ή απόρριψη προγενέστερης τεκμηρίωσης.
- Την ταξινόμηση, την τακτοποίηση και την εγγραφή παραπομπών στα φύλλα εργασίας.
- Την υπογραφή κατά την ολοκλήρωση των καταλόγων ελέγχου που σχετίζονται με τη σειρά ενεργειών συμπλήρωσης του φακέλου.
- Την τεκμηρίωση των ελεγκτικών τεκμηρίων που ο ελεγκτής έχει αποκτήσει, συζητήσει και συμφωνήσει με τα σχετικά μέλη της ομάδας ανάθεσης πριν από την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή.

Α23. Το ΔΠΔΠ 1 (ή οι εθνικές απαιτήσεις που είναι τουλάχιστον εξίσου απαιτητικές) απαιτεί από τις λογιστικές επιχειρήσεις να θεσπίζουν πολιτικές και διαδικασίες για τη διατήρηση της τεκμηρίωσης ανάθεσης[108]. Η περίοδος διατήρησης για αναθέσεις ελέγχου κανονικά δεν είναι μικρότερη των πέντε ετών από την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή ή από την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή του ομίλου[109], εάν αυτή είναι μεταγενέστερη.

Α24. Ένα παράδειγμα περίστασης στην οποία ο ελεγκτής μπορεί να κρίνει ότι είναι αναγκαίο να τροποποιήσει την υφιστάμενη τεκμηρίωση ελέγχου ή να προσθέσει νέα τεκμηρίωση ελέγχου μετά την ολοκλήρωση του φακέλου ελέγχου είναι η ανάγκη να διευκρινίσει υφιστάμενη τεκμηρίωση ελέγχου που προκύπτει από σχόλια που έλαβε κατά τη διάρκεια επιθεωρήσεων παρακολούθησης που πραγματοποιήθηκαν από εσωτερικά ή εξωτερικά μέρη.

[108] ΔΠΔΠ 1, παράγραφος 47.
[109] ΔΠΔΠ 1, παράγραφος Α61.

Παράρτημα
(Βλ. παρ. 1)

Ειδικές απαιτήσεις για την τεκμηρίωση ελέγχου σε άλλα ΔΠΕ

Το παρόν παράρτημα εντοπίζει παραγράφους σε άλλα ΔΠΕ σε ισχύ για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για τις περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα, που περιέχουν ειδικές απαιτήσεις τεκμηρίωσης. Ο κατάλογος δεν είναι υποκατάστατο της εξέτασης των απαιτήσεων, της σχετικής εφαρμογής και άλλου επεξηγηματικού υλικού στα ΔΠΕ.

- ΔΠΕ 210, «Συμφωνία επί των όρων ανάθεσης ελέγχου» - παράγραφοι 10-12
- ΔΠΕ 220, «Δικλίδες ποιότητας για τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων» - παράγραφοι 24-25
- ΔΠΕ 240, «Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με απάτη στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων» - παράγραφοι 44-47
- ΔΠΕ 250, «Εξέταση νόμων και κανονισμών στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων» - παράγραφος 29
- ΔΠΕ 260, «Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση» - παράγραφος 23
- ΔΠΕ 300, «Σχεδιασμός του ελέγχου οικονομικών καταστάσεων» - παράγραφος 12
- ΔΠΕ 315, «Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μέσω κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της» - παράγραφος 32
- ΔΠΕ 320, «Το ουσιώδες μέγεθος στο σχεδιασμό και στη διενέργεια του ελέγχου» - παράγραφος 14
- ΔΠΕ 330, «Οι αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους» - παράγραφοι 28-30
- ΔΠΕ 450, «Αξιολόγηση σφαλμάτων που εντοπίζονται κατά τον έλεγχο» - παράγραφος 15
- ΔΠΕ 540, «Έλεγχος λογιστικών εκτιμήσεων, συμπεριλαμβανομένων των λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας, και συναφείς γνωστοποιήσεις» - παράγραφος 23
- ΔΠΕ 550, «Συνδεδεμένα μέρη» - παράγραφος 28
- ΔΠΕ 600, «Ειδικά ζητήματα -Έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων ομίλου (συμπεριλαμβανομένης της εργασίας ελεγκτών συστατικού)» - παράγραφος 50
- ΔΠΕ 610, «Χρησιμοποίηση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών» - παράγραφος 13

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 240

ΕΥΘΥΝΕΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΑΠΑΤΗ ΣΕ ΕΝΑΝ ΕΛΕΓΧΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Παράγραφος

Εισαγωγή
Πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ 1
Χαρακτηριστικά της απάτης 2-3
Ευθύνη για την πρόληψης και τον εντοπισμό Απάτης 4-8
Ημερομηνία έναρξης ισχύος 9
Στόχοι 10
Ορισμοί 11
Απαιτήσεις
Επαγγελματικός σκεπτικισμός 12-14
Συζητήσεις μεταξύ της ομάδας ανάθεσης 15
Διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου και συναφείς δραστηριότητες 16-24
Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος λόγω Απάτης 25-27
Αντιδράσεις στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης 28-33
Αξιολόγηση των ελεγκτικών τεκμηρίων 34-37
Ελεγκτής που αδυνατεί να συνεχίσει την ανάθεση 38
Έγγραφες διαβεβαιώσεις 39
Κοινοποιήσεις στη διοίκηση και στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση 40-42
Κοινοποιήσεις σε Ρυθμιστικές Αρχές και Αρχές Εφαρμογής 43
Τεκμηρίωση 44-47
Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό
Χαρακτηριστικά της απάτης A1-A6
Επαγγελματικός σκεπτικισμός A7-A9
Συζητήσεις μεταξύ της ομάδας ανάθεσης A10-A11
Διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου και συναφείς δραστηριότητες A12-A27
Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης A28-A32
Αντιδράσεις στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης A33-A48
Αξιολόγηση των ελεγκτικών τεκμηρίων A49-A53
Ελεγκτής που αδυνατεί να συνεχίσει την ανάθεση A54-A57
Έγγραφες διαβεβαιώσεις A58-A59
Κοινοποιήσεις στη διοίκηση και στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση A60-A64
Κοινοποιήσεις στις Ρυθμιστικές Αρχές και Αρχές Εφαρμογής A65-A67
Παράρτημα 1: Παραδείγματα παραγόντων κινδύνου απάτης
Παράρτημα 2: Παραδείγματα πιθανών ελεγκτικών διαδικασιών για την αντιμετώπιση των εκτιμώμενων κινδύνων ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης
Παράρτημα 3: Παραδείγματα περιστάσεων που υποδηλώνουν την πιθανότητα απάτης

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 240, «Ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με απάτη στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων» 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 τις ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με απάτη σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων. Ειδικότερα, αναπτύσσει το πώς πρέπει να εφαρμόζονται το ΔΠΕ 315[110] και το ΔΠΕ 330[111] σε σχέση με τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης.

Χαρακτηριστικά της απάτης

2. Τα σφάλματα στις οικονομικές καταστάσεις μπορεί να προκύψουν είτε από απάτη είτε από λάθος. Το διακριτικό στοιχείο μεταξύ απάτης και λάθους είναι το εάν η υποκείμενη ενέργεια που καταλήγει στο σφάλμα των οικονομικών καταστάσεων είναι εκούσια ή ακούσια.

3. Αν και η απάτη είναι μια ευρεία νομική έννοια, για τους σκοπούς των ΔΠΕ, ο ελεγκτής ενδιαφέρεται για την απάτη που προκαλεί ένα ουσιώδες σφάλμα στις οικονομικές καταστάσεις. Δύο τύποι εκούσιων σφαλμάτων αφορούν τον ελεγκτή - σφάλματα που είναι αποτέλεσμα απατηλής χρηματοοικονομικής αναφοράς και σφάλματα που είναι αποτέλεσμα κατάχρησης περιουσιακών στοιχείων. Μολονότι ο ελεγκτής μπορεί να υποπτεύεται ή, σε σπάνιες περιπτώσεις, να εντοπίζει την ύπαρξη απάτης, ο ελεγκτής δεν προσδιορίζει νομικά εάν η απάτη έχει πράγματι συμβεί. (Αναφ: Παρ. Α1-Α6)

Ευθύνη για την Πρόληψη και τον Εντοπισμό Απάτης

4. Η πρωταρχική ευθύνη για την πρόληψη και τον εντοπισμό απάτης ανήκει σε εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με την διακυβέρνηση της οντότητας καθώς και με τη διοίκηση. Είναι σημαντικό η διοίκηση, με την επίβλεψη εκείνων που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση, να δίνει μεγάλη έμφαση στην πρόληψη της απάτης, γεγονός το οποίο μπορεί να ελαττώσει τις ευκαιρίες να λάβει χώρα απάτη, και στην αποτροπή της απάτης, γεγονός το οποίο θα μπορούσε να πείσει τα άτομα να μην διαπράξουν απάτη γιατί υπάρχει η πιθανότητα εντοπισμού και τιμωρίας. Αυτό συνεπάγεται δέσμευση για τη δημιουργία μιας κουλτούρας εντιμότητας και δεοντολογικής συμπεριφοράς η οποία μπορεί να ενισχυθεί από την ενεργή επίβλεψη εκείνων που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση. Η επίβλεψη από εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση περιλαμβάνει την εξέταση της δυνατότητας για παραβίαση των δικλίδων ή άλλης ανάρμοστης επιρροής επί της διαδικασίας χρηματοοικονομικής αναφοράς, όπως προσπάθειες της διοίκησης να διαχειριστεί τα κέρδη ώστε να επηρεάσει τις αντιλήψεις των αναλυτών ως προς την επίδοση και την κερδοφορία της οντότητας.

Ευθύνες του Ελεγκτή

5. Ένας ελεγκτής που διενεργεί έλεγχο σύμφωνα με τα ΔΠΕ έχει την ευθύνη απόκτησης εύλογης διασφάλισης ότι οι οικονομικές καταστάσεις λαμβανόμενες ως σύνολο είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα, είτε οφείλεται σε απάτη είτε σε λάθος. Λόγω των ενδογενών περιορισμών ενός ελέγχου, υπάρχει ο αναπόφευκτος κίνδυνος ότι ορισμένα ουσιώδη σφάλματα των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να μην εντοπισθούν, παρότι ο έλεγχος είναι σωστά σχεδιασμένος και έχει διενεργηθεί σύμφωνα με τα ΔΠΕ[112].

6. Όπως περιγράφεται στο ΔΠΕ 200[113], οι δυνητικές επιπτώσεις των ενδογενών περιορισμών είναι ιδιαίτερα σημαντικές στην περίπτωση σφάλματος που προκύπτει από απάτη. Ο κίνδυνος μη εντοπισμού ουσιώδους σφάλματος που προκύπτει από απάτη είναι υψηλότερος από τον κίνδυνο μη εντοπισμού σφάλματος που προκύπτει από λάθος. Αυτό συμβαίνει επειδή η απάτη μπορεί να περιλαμβάνει πολυσύνθετα και προσεκτικά οργανωμένα σχήματα που σχεδιάστηκαν για τη συγκάλυψή της, όπως πλαστογραφία, εσκεμμένη παράλειψη καταγραφής συναλλαγών ή εκούσιες ψευδείς διαβεβαιώσεις που γίνονται προς τον ελεγκτή. Τέτοιες απόπειρες συγκάλυψης μπορεί να είναι ακόμα πιο δύσκολο να εντοπισθούν όταν συνοδεύονται από συμπαιγνία. Η συμπαιγνία μπορεί να κάνει τον ελεγκτή να πιστέψει ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια είναι πειστικά ενώ στην πραγματικότητα είναι ψευδή. Η ικανότητα του ελεγκτή να εντοπίσει την απάτη εξαρτάται από παράγοντες όπως η επιδεξιότητα του δράστη, η συχνότητα και η έκταση της χειραγώγησης, ο υπάρχων βαθμός συμπαιγνίας, το σχετικό μέγεθος των επιμέρους ποσών χειραγώγησης, και η ιεραρχική θέση των ατόμων που εμπλέκονται. Ενώ ο ελεγκτής μπορεί να είναι σε θέση να εντοπίσει πιθανές ευκαιρίες για διάπραξη απάτης, είναι δύσκολο για τον ελεγκτή να διαπιστώσει εάν σφάλματα σε τομείς κρίσεως όπως οι λογιστικές εκτιμήσεις προκαλούνται από απάτη ή λάθος.

7. Επιπλέον, ο κίνδυνος να μην εντοπίσει ο ελεγκτής ένα ουσιώδες σφάλμα που προκύπτει από απάτη της διοίκησης είναι μεγαλύτερος από την απάτη ενός εργαζομένου, επειδή η διοίκηση είναι συχνά σε θέση να χειραγωγεί άμεσα ή έμμεσα τα λογιστικά αρχεία, να παρουσιάζει απατηλές χρηματοοικονομικές πληροφορίες ή να παραβιάζει τις διαδικασίες δικλίδων που σχεδιάστηκαν για την αποφυγή παρόμοιων περιπτώσεων απάτης από άλλους εργαζομένους.

8. Κατά την απόκτηση εύλογης διασφάλισης, ο ελεγκτής είναι υπεύθυνος για τη διατήρηση επαγγελματικού σκεπτικισμού καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου, λαμβάνοντας υπόψη τη δυνατότητα παραβίασης των δικλίδων από τη διοίκηση και αναγνωρίζοντας το γεγονός ότι οι ελεγκτικές διαδικασίες που είναι αποτελεσματικές στον εντοπισμό λάθους μπορεί να μην είναι αποτελεσματικές στον εντοπισμό απάτης. Οι απαιτήσεις στο παρόν ΔΠΕ έχουν σχεδιαστεί για να βοηθήσουν τον ελεγκτή στον εντοπισμό και στην εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης και στο σχεδιασμό διαδικασιών για εντοπισμό τέτοιου σφάλματος.

[110] ΔΠΕ 315, «Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μέσω κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της».
[111] ΔΠΕ 330, «Οι Αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους».
[112] ΔΠΕ 200, «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και διενέργεια του ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου», παράγραφος Α51.
[113] ΔΠΕ 200, παράγραφος Α51.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

9. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα.

Στόχοι

10. Οι στόχοι του ελεγκτή είναι:

(α) Να εντοπίζει και να εκτιμά τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης στις οικονομικές καταστάσεις.

(β) Να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης, μέσω σχεδιασμού και εφαρμογής κατάλληλων αντιδράσεων, και

(γ) Να αντιδρά κατάλληλα σε περίπτωση απάτης ή σε υποψία απάτης που εντοπίζεται κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Ορισμοί

11. Για σκοπούς των ΔΠΕ, οι ακόλουθοι όροι έχουν τη σημασία που αποδίδεται κατωτέρω:

(α) Απάτη - Μια εκ προθέσεως πράξη από ένα ή περισσότερα πρόσωπα από τη διοίκηση, από εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση, από εργαζόμενους ή από τρίτα μέρη, η οποία ενέχει παραπλάνηση για την απόκτηση ενός μη δίκαιου ή παράνομου πλεονεκτήματος.

(β) Παράγοντες κινδύνου απάτης - Γεγονότα ή συνθήκες που υποδηλώνουν ένα κίνητρο ή πίεση για τη διάπραξη απάτης ή παρέχουν την ευκαιρία για διάπραξη απάτης.

Απαιτήσεις

Επαγγελματικός σκεπτικισμός

12. Σύμφωνα με το ΔΠΕ 200, ο ελεγκτής πρέπει να διατηρεί επαγγελματικό σκεπτικισμό καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου, αναγνωρίζοντας την πιθανότητα ότι θα μπορούσε να υπάρξει ουσιώδες σφάλμα λόγω απάτης, παρά την προηγούμενη εμπειρία του ελεγκτή για την ειλικρίνεια και την ακεραιότητα της διοίκησης της οντότητας και εκείνων που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση. (Βλ. παρ. Α7-Α8)

13. Εκτός εάν ο ελεγκτής έχει λόγο να πιστεύει το αντίθετο, ο ελεγκτής μπορεί να αποδέχεται τα αρχεία και τα έγγραφα ως γνήσια. Εάν οι συνθήκες που εντοπίσθηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου κάνουν τον ελεγκτή να πιστεύει ότι ένα έγγραφο μπορεί να μην είναι αυθεντικό, ή ότι όροι σε ένα έγγραφο έχουν τροποποιηθεί αλλά δεν έχουν γνωστοποιηθεί στον ελεγκτή, ο ελεγκτής πρέπει να ερευνήσει περαιτέρω. (Βλ. παρ. Α9)

14. Όπου οι απαντήσεις σε ερωτήματα προς τη διοίκηση ή εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση είναι ασυνεπείς, ο ελεγκτής πρέπει να διερευνά τις ασυνέπειες.

Συζητήσεις μεταξύ της ομάδας ανάθεσης

15. Το ΔΠΕ 315 απαιτεί συζήτηση μεταξύ των μελών της ομάδας ανάθεσης και καθορισμό από τον εταίρο ανάθεσης των θεμάτων που πρόκειται να κοινοποιηθούν σε εκείνα τα μέλη της ομάδας που δεν συμμετείχαν στη συζήτηση[114]. Στη συζήτηση αυτή πρέπει να δίνεται ιδιαίτερη έμφαση στο πώς και στο πού οι οικονομικές καταστάσεις της οντότητας μπορεί να είναι επιρρεπείς σε ουσιώδες σφάλμα λόγω απάτης, περιλαμβανομένου του πώς η απάτη μπορεί να συμβεί. Η συζήτηση πρέπει να γίνεται παραμερίζοντας πεποιθήσεις που μπορεί να έχουν τα μέλη της ομάδας ανάθεσης ότι η διοίκηση και εκείνοι που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση είναι ειλικρινείς και έχουν ακεραιότητα. (Βλ. παρ. Α10-11)

Διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου και συναφείς δραστηριότητες

16. Κατά την εκτέλεση διαδικασιών εκτίμησης κινδύνου και συναφών δραστηριοτήτων για την κατανόηση της οντότητας και του περιβάλλοντος αυτής, περιλαμβανομένων και των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας, όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 315[115], ο ελεγκτής πρέπει να εκτελέσει τις διαδικασίες των παραγράφων 17-24 ώστε να αποκτήσει πληροφορίες για τον εντοπισμό των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης.

Διοίκηση και άλλα πρόσωπα εντός της οντότητας

17. Ο ελεγκτής πρέπει να θέτει διερευνητικά ερωτήματα στη διοίκηση σχετικά με:

(α) Την εκτίμηση της διοίκησης για τον κίνδυνο οι οικονομικές καταστάσεις να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες λόγω απάτης, περιλαμβανομένης της φύσης, της έκτασης και της συχνότητας των εκτιμήσεων αυτών. (Βλ. παρ. Α12-Α13)

(β) Τη σειρά ενεργειών της διοίκησης για τον εντοπισμό και την αντίδραση στους κινδύνους απάτης στην οντότητα, περιλαμβανομένων οποιωνδήποτε ειδικών κινδύνων απάτης που η διοίκηση έχει εντοπίσει ή που έχουν υποπέσει στην αντίληψή της, ή κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών ή γνωστοποιήσεις για τις οποίες είναι πιθανό να υπάρχει κίνδυνος απάτης. (Βλ. παρ. Α14)

(γ) Την κοινοποίηση από τη διοίκηση, αν υπάρχει, προς με τους υπευθύνους για τη διακυβέρνηση σχετικά με τις διαδικασίες της για εντοπισμό και αντίδραση στους κινδύνους απάτης στην οντότητα, και

(δ) Την κοινοποίηση από τη διοίκηση, αν υπάρχει, προς τους εργαζομένους σχετικά με τις απόψεις της επί επιχειρηματικών πρακτικών και δεοντολογικής συμπεριφοράς.

18. Ο ελεγκτής πρέπει να θέτει διερευνητικά ερωτήματα στη διοίκηση και σε άλλους εντός της οντότητας, ως ενδείκνυται, για να διαπιστώσει εάν έχουν γνώση οποιασδήποτε πραγματικής απάτης, υποψίας απάτης ή καταγγελλόμενης απάτης που επηρεάζει την οντότητα. (Βλ. παρ. Α15-17)

---

[114] ΔΠΕ 315, παράγραφος 10.

[115] ΔΠΕ 315, παράγραφοι 5-24.

19. Για εκείνες τις οντότητες που διαθέτουν λειτουργία εσωτερικού ελέγχου, ο ελεγκτής πρέπει να θέτει διερευνητικά ερωτήματα στην υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου, για να διαπιστώσει εάν έχει γνώση οποιασδήποτε πραγματικής απάτης, υποψίας απάτης ή καταγγελλόμενης απάτης που επηρεάζει την οντότητα, και να λάβει τις απόψεις του σχετικά με τους κινδύνους απάτης. (Βλ. παρ. Α18)

Οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση

20. Εκτός εάν όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται με τη διοίκηση της οντότητας[116], ο ελεγκτής πρέπει να αποκτά κατανόηση του πώς οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση ασκούν επίβλεψη στις διαδικασίες της διοίκησης για εντοπισμό και αντίδραση στους κινδύνους απάτης στην οντότητα και των εσωτερικών δικλίδων που η διοίκηση έχει θεσπίσει για το μετριασμό των κινδύνων αυτών. (Βλ. παρ. Α19-Α21)

21. Εκτός εάν όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται με τη διοίκηση της οντότητας, ο ελεγκτής πρέπει να θέτει διερευνητικά ερωτήματα στους υπευθύνους για τη διακυβέρνηση, για να διαπιστώσει εάν έχουν γνώση οποιασδήποτε πραγματικής απάτης, υποψίας απάτης ή καταγγελλόμενης απάτης που επηρεάζει την οντότητα. Αυτά τα διερευνητικά ερωτήματα γίνονται εν μέρει για να επιβεβαιωθούν οι απαντήσεις της διοίκησης στα διερευνητικά ερωτήματα.

Εντοπισμός ασυνήθιστων ή απρόσμενων σχέσεων

22. Ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί εάν ασυνήθιστες ή απρόσμενες σχέσεις που έχουν εντοπισθεί κατά την εκτέλεση αναλυτικών διαδικασιών, περιλαμβανομένων εκείνων που σχετίζονται με τους λογαριασμούς εσόδων, μπορεί να υποδηλώνουν κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης.

Άλλες πληροφορίες

23. Ο ελεγκτής πρέπει να λαμβάνει υπόψη του εάν άλλες πληροφορίες που αποκτώνται από τον ελεγκτή υποδηλώνουν κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης. (Βλ. παρ. Α22)

Αξιολόγηση παραγόντων κινδύνου απάτης

24. Ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί εάν οι πληροφορίες που αποκτήθηκαν από άλλες διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου και συναφείς δραστηριότητες που εκτελέστηκαν υποδηλώνουν ότι υφίστανται ένας ή περισσότεροι παράγοντες κινδύνου απάτης. Ενώ οι παράγοντες κινδύνου απάτης μπορεί να μην υποδηλώνουν απαραιτήτως την ύπαρξη απάτης, συχνά παρουσιάζονται σε περιστάσεις όπου έχουν υπάρξει απάτες και για το λόγο αυτό μπορεί να υποδηλώνουν κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης. (Βλ. παρ. Α23-Α27)

Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης

25. Σύμφωνα με το ΔΠΕ 315, ο ελεγκτής πρέπει να εντοπίζει και να εκτιμά τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης σε επίπεδο οικονομικών καταστάσεων και σε επίπεδο ισχυρισμού για κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών και γνωστοποιήσεις[117].

26. Κατά τον εντοπισμό και την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης, ο ελεγκτής πρέπει, βασιζόμενος στην υπόθεση ότι υπάρχουν κίνδυνοι απάτης κατά την αναγνώριση εσόδων, να αξιολογεί ποιοι τύποι εσόδων, συναλλαγών εσόδων ή ισχυρισμοί οδηγούν σε τέτοιους κινδύνους. Η παράγραφος 47 προσδιορίζει την τεκμηρίωση που απαιτείται όταν ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι η υπόθεση αυτή δεν έχει εφαρμογή στις περιστάσεις της ανάθεσης και, συνεπώς, δεν έχει εντοπίσει την αναγνώριση εσόδων ως κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης. (Βλ. παρ. Α28-Α30)

27. Ο ελεγκτής πρέπει να χειρίζεται αυτούς του εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης ως σοβαρούς κινδύνους και συνεπώς, στο βαθμό που δεν το έχει ήδη κάνει, ο ελεγκτής πρέπει να αποκτά κατανόηση των σχετικών δικλίδων της οντότητας, περιλαμβανομένων των δραστηριοτήτων δικλίδων που σχετίζονται με τέτοιους κινδύνους. (Αναφ: Παρ. Α31-Α32)

Αντιδράσεις στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης.

Γενικές Αντιδράσεις

28. Σύμφωνα με το ΔΠΕ 330, ο ελεγκτής πρέπει να καθορίζει γενικές αντιδράσεις για να αντιμετωπίσει τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης σε επίπεδο οικονομικών καταστάσεων[118]. (Βλ. παρ. Α33)

29. Για τον καθορισμό των γενικών αντιδράσεων για αντιμετώπιση των εκτιμώμενων κινδύνων ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης σε επίπεδο οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής πρέπει:

(α) Να ορίζει και να επιβλέπει προσωπικό, λαμβάνοντας υπόψη του τη γνώση, δεξιότητα και ικανότητα των προσώπων στα οποία δίδονται σημαντικές ευθύνες της ανάθεσης, και την εκτίμηση του ελεγκτή για τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης για την ανάθεση. (Αναφ: Παρ. Α34-Α35)

(β) Να αξιολογεί εάν η επιλογή και η εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών από την οντότητα, ειδικότερα εκείνων που σχετίζονται με υποκειμενικές επιμετρήσεις και πολύπλοκες συναλλαγές, μπορεί να είναι ενδεικτικές απατηλής χρηματοοικονομικής αναφοράς που προκύπτει από προσπάθεια της διοίκησης να χειραγωγήσει τα κέρδη, και

(γ) Να ενσωματώνει ένα στοιχείο μη προβλεψιμότητας στην επιλογή της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των ελεγκτικών διαδικασιών. (Βλ. παρ. Α36)

Ελεγκτικές διαδικασίες που ανταποκρίνονται στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης σε επίπεδο του ισχυρισμού

30. Σύμφωνα με το ΔΠΕ 330, ο ελεγκτής πρέπει να σχεδιάζει και να εκτελεί περαιτέρω ελεγκτικές διαδικασίες

[116] ΔΠΕ 260, «Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση» - παράγραφος 13
[117] ΔΠΕ 315, παράγραφος 25
[118] ΔΠΕ 330, παράγραφος 5

των οποίων η φύση, ο χρόνος και η έκταση ανταποκρίνονται στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης σε επίπεδο ισχυρισμού[119]. (Βλ. παρ. Α37-Α40)

Ελεγκτικές διαδικασίες που ανταποκρίνονται σε κινδύνους που σχετίζονται με παραβίαση των δικλίδων από τη διοίκηση

31. Η διοίκηση είναι σε μοναδική θέση να διαπράττει απάτη λόγω της δυνατότητάς της να χειραγωγεί τα λογιστικά αρχεία και να καταρτίζει παραπλανητικές οικονομικές καταστάσεις παραβιάζοντας τις δικλίδες που άλλως εμφανίζονται να λειτουργούν αποτελεσματικά. Παρότι το επίπεδο του κινδύνου παραβίασης των δικλίδων από τη διοίκηση θα ποικίλει από οντότητα σε οντότητα, ο κίνδυνος, παρόλα αυτά, είναι παρών σε όλες τις οντότητες. Λόγω του απρόβλεπτου τρόπου με τον οποίο τέτοια παραβίαση θα μπορούσε να συμβεί, είναι ένας κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης και συνεπώς ένας σοβαρός κίνδυνος.

32. Ανεξάρτητα από την εκτίμηση του ελεγκτή για τους κινδύνους λόγω παραβίασης των δικλίδων από τη διοίκηση, ο ελεγκτής πρέπει να σχεδιάζει και να εκτελεί ελεγκτικές διαδικασίες ώστε:

(α) Να δοκιμάζει την ορθότητα των ημερολογιακών εγγραφών που καταχωρήθηκαν στο γενικό καθολικό και άλλων προσαρμογών που γίνονται κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. Κατά το σχεδιασμό και την εκτέλεση των ελεγκτικών διαδικασιών για αυτές τις δοκιμασίες, ο ελεγκτής πρέπει:

(ι) Να θέτει διερευνητικά ερωτήματα σε άτομα που εμπλέκονται στη διαδικασία χρηματοοικονομικής αναφοράς περί ακατάλληλης ή ασυνήθιστης δραστηριότητας αναφορικά με την επεξεργασία ημερολογιακών εγγραφών και άλλων προσαρμογών,

(ιι) Να επιλέγει ημερολογιακές εγγραφές και άλλες προσαρμογές που πραγματοποιήθηκαν κατά τη λήξη μιας περιόδου αναφοράς, και

(ιιι) Να λαμβάνει υπόψη του την ανάγκη δοκιμασίας ημερολογιακών εγγραφών και άλλων προσαρμογών κατά τη διάρκεια της περιόδου. (Αναφ: Παρ. Α41-Α44)

(β) Να επισκοπεί λογιστικές εκτιμήσεις για μεροληψία και να εκτιμά εάν οι περιστάσεις που παράγουν τη μεροληψία, εάν υπάρχουν, αντιπροσωπεύουν ένα κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης. Κατά την εκτέλεση αυτής της επισκόπησης, ο ελεγκτής πρέπει:

(i) Να αξιολογεί εάν οι κρίσεις και οι αποφάσεις που έγιναν από τη διοίκηση κατά την πραγματοποίηση των λογιστικών εκτιμήσεων που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις, έστω και εάν αυτές είναι εξατομικευμένα εύλογες, υποδηλώνουν μια πιθανή μεροληψία εκ μέρους της διοίκησης της οντότητας η οποία μπορεί να αποτελεί έναν κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης. Σε μια τέτοια περίπτωση, ο ελεγκτής πρέπει να επανεκτιμήσει τις λογιστικές εκτιμήσεις λαμβανόμενες ως σύνολο, και

(ii) Να εκτελεί αναδρομική επισκόπηση των κρίσεων της διοίκησης και των υποθέσεων που σχετίζονται με σημαντικές λογιστικές εκτιμήσεις οι οποίες αντικατοπτρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης χρήσης. (Αναφ: Παρ. Α45-Α47)

(γ) Για σημαντικές συναλλαγές που είναι εκτός της συνήθους επιχειρηματικής δραστηριότητας της οντότητας, ή που διαφορετικά εμφανίζονται ως ασυνήθιστες δεδομένων της κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της από τον ελεγκτή και άλλων πληροφοριών που αποκτήθηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί εάν η επιχειρηματική λογική των συναλλαγών (ή η έλλειψη αυτής) υποδεικνύει ότι μπορεί να έχουν συναφθεί για εμπλοκή σε απατηλή χρηματοοικονομική αναφορά ή για απόκρυψη υπεξαίρεσης περιουσιακών στοιχείων. (Αναφ: Παρ. Α48)

33. Ο ελεγκτής πρέπει να αποφασίζει εάν, προκειμένου να αντιδράσει σε εντοπισμένους κινδύνους παραβίασης των δικλίδων από τη διοίκηση, χρειάζεται να εκτελεί άλλες ελεγκτικές διαδικασίες επιπρόσθετα εκείνων που συγκεκριμένα αναφέρονται παραπάνω (δηλαδή, όπου υπάρχουν συγκεκριμένοι πρόσθετοι κίνδυνοι παραβίασης από τη διοίκηση που δεν καλύπτονται ως μέρος των διαδικασιών που εκτελούνται για την τήρηση των απαιτήσεων της παραγράφου 32).

Αξιολόγηση των ελεγκτικών τεκμηρίων (Βλ. παρ. Α49)

34. Ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί εάν αναλυτικές διαδικασίες που εκτελούνται προς το τέλος του ελέγχου, όταν διαμορφώνεται ένα συνολικό συμπέρασμα για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι συνεπείς με την κατανόηση του ελεγκτή για την οντότητα, υποδηλώνουν έναν μη αναγνωρισμένο προηγούμενα κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης. (Βλ. παρ. Α50)

35. Εάν ο ελεγκτής εντοπίσει ένα σφάλμα, πρέπει να αξιολογήσει εάν ένα τέτοιο σφάλμα είναι ενδεικτικό απάτης. Εάν υπάρχει μια τέτοια ένδειξη, ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογήσει τις επιπτώσεις του σφάλματος αναφορικά με άλλες πτυχές του ελέγχου, ειδικότερα στην αξιοπιστία των διαβεβαιώσεων της διοίκησης, αναγνωρίζοντας ότι ένα περιστατικό απάτης είναι απίθανο να είναι ένα μεμονωμένο περιστατικό. (Αναφ: Παρ. Α51)

36. Εάν ο ελεγκτής εντοπίσει ένα σφάλμα, ουσιώδες ή μη, και έχει λόγο να πιστεύει ότι είναι ή μπορεί να είναι αποτέλεσμα απάτης και ότι εμπλέκεται η διοίκηση (και ειδικότερα τα ανώτερα στελέχη), ο ελεγκτής πρέπει να επαναξιολογήσει την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης και τη συνεπαγόμενη επίπτωσή της στη φύση, το χρόνο και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών για αντιμετώπιση των εκτιμώμενων κινδύνων. Ο ελεγκτής πρέπει επίσης να εξετάζει εάν οι περιστάσεις ή οι συνθήκες υποδηλώνουν πιθανή συμπαιγνία εργαζομένων, της διοίκησης ή τρίτων μερών όταν επανεξετάζει την αξιοπιστία των τεκμηρίων που συγκεντρώθηκαν προηγουμένως. (Βλ. παρ. Α52)

37. Εάν ο ελεγκτής επιβεβαιώσει ότι, ή αδυνατεί να συμπεράνει εάν, οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς

[119] ΔΠΕ 330, παράγραφος 6

εσφαλμένες ως αποτέλεσμα απάτης, ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογήσει τις επιπτώσεις για τον έλεγχο. (Αναφ: Παρ. Α53)

Ελεγκτής που αδυνατεί να συνεχίσει την ανάθεση.

38. Εάν, ως αποτέλεσμα σφάλματος που προκύπτει από απάτη ή υποψία για απάτη, ο ελεγκτής αντιμετωπίζει εξαιρετικές περιστάσεις που θέτουν υπό αμφισβήτηση την ικανότητα του ελεγκτή να συνεχίσει να διενεργεί τον έλεγχο, ο ελεγκτής πρέπει:

(α) Να προσδιορίζει τις επαγγελματικές και νομικές ευθύνες που έχουν εφαρμογή στις περιστάσεις, περιλαμβανομένου του εάν υπάρχει μια απαίτηση για τον ελεγκτή να απευθυνθεί στο πρόσωπο ή στα πρόσωπα που έκαναν το διορισμό του ελεγκτή ή, σε ορισμένες περιπτώσεις, στις ρυθμιστικές αρχές.

(β) Να εξετάσει εάν είναι ενδεδειγμένο να αποσυρθεί από την ανάθεση, όπου η απόσυρση είναι δυνατή σύμφωνα με εφαρμοστέο νόμο ή κανονισμό, και

(γ) Εάν ο ελεγκτής αποσυρθεί:

(i) Να συζητήσει με το κατάλληλο επίπεδο της διοίκησης και με εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση την απόσυρση του ελεγκτή από την ανάθεση και τους λόγους της απόσυρσης, και

(ii) Να προσδιορίσει εάν υπάρχει επαγγελματική ή νομική απαίτηση να απευθυνθεί στο πρόσωπο ή τα πρόσωπα που έκαναν το διορισμό του ελεγκτή ή, σε ορισμένες περιπτώσεις, στις ρυθμιστικές αρχές, για την απόσυρση του ελεγκτή από την ανάθεση και τους λόγους για την απόσυρση. (Βλ. παρ. Α54-Α57)

Έγγραφες διαβεβαιώσεις

39. Ο ελεγκτής πρέπει να αποκτά έγγραφες διαβεβαιώσεις από τη διοίκηση και, όπου ενδείκνυται, από υπευθύνους για τη διακυβέρνηση ότι:

(α) Αναγνωρίζουν την ευθύνη τους για το σχεδιασμό, την εφαρμογή και τη διατήρηση εσωτερικών δικλίδων που προλαμβάνουν και εντοπίζουν απάτη,

(β) Έχουν γνωστοποιήσει στον ελεγκτή τα αποτελέσματα της εκτίμησης της διοίκησης για τον κίνδυνο οι οικονομικές καταστάσεις να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες ως αποτέλεσμα απάτης,

(γ) Έχουν γνωστοποιήσει στον ελεγκτή τη γνώση τους για ύπαρξη απάτης ή υποψία απάτης που επηρεάζει την οντότητα, όπου εμπλέκονται:

(i) Η διοίκηση,

(ii) Οι εργαζόμενοι που έχουν σημαντικούς ρόλους στις εσωτερικές δικλίδες, ή

(iii) Άλλοι, όπου η απάτη θα μπορούσε να έχει ουσιώδη επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις, και

(δ) Έχουν γνωστοποιήσει στον ελεγκτή τυχόν καταγγελίες απάτης, ή υποψίες απάτης, που επηρεάζει τις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας, οι οποίες κοινοποιήθηκαν από εργαζόμενους, πρώην εργαζόμενους, αναλυτές, ρυθμιστικές αρχές και άλλους. (Βλ. παρ. Α58-Α59)

Κοινοποιήσεις στη διοίκηση και στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση

40. Εάν ο ελεγκτής έχει εντοπίσει μια απάτη ή έχει αποκτήσει πληροφορίες που υποδηλώνουν ότι μπορεί να υπάρχει απάτη, ο ελεγκτής πρέπει να κοινοποιεί τα θέματα αυτά σε έγκαιρη βάση στο κατάλληλο επίπεδο διοίκησης για να πληροφορήσει εκείνους που έχουν την πρωταρχική ευθύνη πρόληψης και εντοπισμού της απάτης για θέματα που άπτονται των ευθυνών τους. (Βλ. παρ. Α60)

41. Εκτός εάν όλοι εκείνοι που είναι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη διοίκηση της οντότητας, εάν ο ελεγκτής έχει εντοπίσει ή υποπτεύεται απάτη που εμπλέκονται:

(α) Η διοίκηση,

(β) Οι εργαζόμενοι που έχουν σημαντικούς ρόλους στις εσωτερικές δικλίδες, ή

(γ) Άλλοι, όπου η απάτη καταλήγει σε ένα ουσιώδες σφάλμα στις οικονομικές καταστάσεις,

ο ελεγκτής πρέπει να κοινοποιεί αυτά τα θέματα στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σε έγκαιρη βάση. Εάν ο ελεγκτής υποπτεύεται απάτη στην οποία εμπλέκεται η διοίκηση, ο ελεγκτής πρέπει να κοινοποιεί αυτές τις υποψίες στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και να συζητήσει μαζί τους τη φύση, το χρόνο και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών που είναι απαραίτητες για την ολοκλήρωση του ελέγχου. (βλ. παρ. Α61 - Α63)

42. Ο ελεγκτής πρέπει να κοινοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση οποιαδήποτε άλλα θέματα που αφορούν σε απάτη, τα οποία, κατά την κρίση του ελεγκτή, σχετίζονται με τις ευθύνες τους. (Βλ παρ. Α64)

Κοινοποιήσεις σε ρυθμιστικές αρχές και αρχές εφαρμογής

43. Εάν ο ελεγκτής έχει εντοπίσει ή υποπτεύεται απάτη, πρέπει να προσδιορίσει εάν υπάρχει ευθύνη για αναφορά του συμβάντος ή της υποψίας προς ένα μέρος εκτός της οντότητας. Παρότι το επαγγελματικό καθήκον του ελεγκτή να τηρεί την εχεμύθεια για τις πληροφορίες του πελάτη μπορεί να αποκλείει τέτοια αναφορά, οι νομικές ευθύνες του ελεγκτή μπορούν να υπερισχύουν του καθήκοντος για εχεμύθεια σε ορισμένες περιστάσεις. (Βλ. παρ. Α65 - Α67)

Τεκμηρίωση

44. Ο ελεγκτής πρέπει να περιλαμβάνει τα ακόλουθα στην τεκμηρίωση του ελέγχου[120] για την κατανόηση της οντότητας και του περιβάλλοντος αυτής από τον ελεγκτή και για την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος που απαιτούνται από το ΔΠΕ 315[121]:

[120] ΔΠΕ 230, «Τεκμηρίωση του ελέγχου», παράγραφοι 8-11 και παράγραφος Α6

[121] ΔΠΕ 315, παράγραφος 32

(α) Τις σημαντικές αποφάσεις που λήφθηκαν κατά τη διάρκεια των συζητήσεων μεταξύ της ομάδας ανάθεσης αναφορικά με την ροπή των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας σε ουσιώδες σφάλμα λόγω απάτης, και

(β) Τους εντοπιζόμενους και εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης σε επίπεδο οικονομικών καταστάσεων και σε επίπεδο ισχυρισμού.

45. Ο ελεγκτής πρέπει να περιλαμβάνει τα ακόλουθα στην τεκμηρίωση του ελέγχου για τις αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος που απαιτούνται από το ΔΠΕ 330[122]:

(α) Το σύνολο των αντιδράσεων στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης σε επίπεδο οικονομικών καταστάσεων και τη φύση, το χρόνο και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών, καθώς και τη σύνδεση των εν λόγω διαδικασιών με τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης σε επίπεδο ισχυρισμού, και

(β) Τα αποτελέσματα των ελεγκτικών διαδικασιών, περιλαμβανομένων εκείνων που σχεδιάστηκαν για την αντιμετώπιση του κινδύνου παραβίασης των δικλίδων από τη διοίκηση.

46. Ο ελεγκτής πρέπει να περιλαμβάνει στην τεκμηρίωση του ελέγχου κοινοποιήσεις περί απάτης που έγιναν προς τη διοίκηση, εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση, τις ρυθμιστικές αρχές και άλλους.

47. Εάν ο ελεγκτής έχει καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η υπόθεση ύπαρξης ενός κινδύνου ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης που σχετίζεται με την αναγνώριση εσόδων δεν έχει εφαρμογή στις περιστάσεις της ανάθεσης, ο ελεγκτής πρέπει να περιλάβει στην τεκμηρίωση του ελέγχου τους λόγους για αυτό το συμπέρασμα.

***

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Χαρακτηριστικά της απάτης (Βλ. παρ. 3)

Α1. Η απάτη, είτε πρόκειται για παραπλανητική χρηματοοικονομική αναφορά είτε για υπεξαίρεση περιουσιακών στοιχείων, συνεπάγεται κίνητρο ή πίεση για τη διάπραξή της, μια θεωρούμενη ευκαιρία για να γίνει αυτό και κάποια εκλογίκευση της πράξης. Για παράδειγμα:

● Κίνητρο ή πίεση για διάπραξη απατηλής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης μπορεί να υπάρχει όταν η διοίκηση είναι υπό πίεση, από πηγές εκτός ή εντός της οντότητας, για επίτευξη ενός αναμενόμενου (και ίσως μη ρεαλιστικού) στόχου κερδών ή χρηματοοικονομικού αποτελέσματος - ιδιαίτερα όταν οι συνέπειες για τη διοίκηση εξαιτίας αποτυχίας στην επίτευξη χρηματοοικονομικών στόχων μπορεί να είναι σημαντικές. Ομοίως, άτομα μπορεί να έχουν ένα κίνητρο υπεξαίρεσης περιουσιακών στοιχείων, για παράδειγμα επειδή ο τρόπος διαβίωσης των ατόμων είναι πέρα από τις δυνατότητές τους.

● Μια θεωρούμενη ευκαιρία για διάπραξη απάτης μπορεί να υπάρχει όταν ένα άτομο πιστεύει ότι οι εσωτερικές δικλίδες μπορούν να παραβιαστούν, για παράδειγμα, επειδή το άτομο είναι σε θέση εμπιστοσύνης ή έχει γνώση συγκεκριμένων ελλείψεων στις εσωτερικές δικλίδες.

● Άτομα μπορεί να είναι σε θέση να εκλογικεύσουν τη διάπραξη απατηλής πράξης. Ορισμένα άτομα έχουν νοοτροπία, χαρακτήρα ή ένα σύνολο ηθικών αξιών που τους επιτρέπουν εν γνώσει τους και από πρόθεση να διαπράξουν ανέντιμη πράξη. Ωστόσο, ακόμη και καθ' όλα έντιμα άτομα μπορεί να διαπράξουν απάτη σε ένα περιβάλλον που τους ασκεί αρκετή πίεση.

Α2. Η απατηλή χρηματοοικονομική αναφορά συνεπάγεται σκόπιμα σφάλματα περιλαμβανομένων παραλείψεων ποσών ή γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις ώστε να εξαπατηθούν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Μπορεί να προκληθεί από τις προσπάθειες της διοίκησης να διαχειριστεί τα κέρδη ώστε να εξαπατήσει τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων επηρεάζοντας τις αντιλήψεις τους ως προς την επίδοση και την κερδοφορία της οντότητας. Τέτοια διαχείριση κερδών μπορεί να ξεκινήσει με μικρές πράξεις ή με μη ενδεδειγμένη προσαρμογή των παραδοχών και μεταβολές στις κρίσεις από τη διοίκηση. Οι πιέσεις και τα κίνητρα μπορεί να οδηγήσουν σε αύξηση των πράξεων αυτών σε βαθμό που να έχουν ως αποτέλεσμα απατηλή χρηματοοικονομική αναφορά. Μια τέτοια κατάσταση θα μπορούσε να προκύψει όταν, λόγω πιέσεων για εκπλήρωση προσδοκιών της αγοράς ή λόγω επιθυμίας για μεγιστοποίηση των απολαβών που βασίζονται στην επίδοση, η διοίκηση εκούσια λαμβάνει θέσεις που οδηγούν σε απατηλή χρηματοοικονομική αναφορά, καταρτίζοντας ουσιωδώς εσφαλμένες οικονομικές καταστάσεις. Σε ορισμένες οντότητες, η διοίκηση μπορεί να έχει ως κίνητρο τη μείωση των κερδών κατά ένα ουσιώδες ποσό για να ελαχιστοποιήσει το φόρο, ή τη διόγκωση των κερδών για να εξασφαλίσει τραπεζική χρηματοδότηση.

Α3. Η απατηλή χρηματοοικονομική αναφορά μπορεί να πραγματοποιείται με τα ακόλουθα:

● Χειραγώγηση, παραποίηση (περιλαμβανομένης της πλαστογραφίας) ή αλλοίωση των λογιστικών αρχείων ή της υποστηρικτικής τεκμηρίωσης βάσει των οποίων καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις.

● Εσφαλμένη παρουσίαση στις οικονομικές καταστάσεις, ή σκόπιμη παράληψη από αυτές, γεγονότων, συναλλαγών ή άλλων σημαντικών πληροφοριών.

● Σκόπιμη κακή εφαρμογή λογιστικών αρχών που σχετίζονται με ποσά, ταξινόμηση, τρόπο παρουσίασης ή γνωστοποίηση.

Α4. Η απατηλή χρηματοοικονομική αναφορά συχνά συνεπάγεται παραβίαση των δικλίδων από τη διοίκηση που διαφορετικά μπορεί να εμφανίζονται ότι λειτουργούν αποτελεσματικά. Η απάτη μπορεί να διαπραχθεί από τη διοίκηση με παραβίαση των δικλίδων χρησιμοποιώντας τεχνικές όπως:

● Καταχώριση εικονικών ημερολογιακών εγγραφών, ειδικότερα κατά το τέλος μιας λογιστικής περιόδου, για χειραγώγηση των λειτουργικών αποτελεσμάτων ή για επίτευξη άλλων σκοπών.

[122] ΔΠΕ 330, παράγραφος 28

● Μη ενδεδειγμένη προσαρμογή παραδοχών και μεταβολή κρίσεων που χρησιμοποιούνται για την εκτίμηση υπολοίπων λογαριασμών.

● Παράλειψη, προώθηση ή καθυστέρηση αναγνώρισης στις οικονομικές καταστάσεις γεγονότων και συναλλαγών που έχουν λάβει χώρα κατά την περίοδο αναφοράς.

● Απόκρυψη, ή μη γνωστοποίηση, γεγονότων που θα μπορούσαν να επηρεάσουν τα ποσά που καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις.

● Ανάληψη πολύπλοκων συναλλαγών που έχουν δομηθεί έτσι ώστε να αλλοιώσουν την οικονομική θέση ή τη χρηματοοικονομική επίδοση της οντότητας.

● Τροποποίηση αρχείων και όρων που σχετίζονται με σημαντικές και ασυνήθιστες συναλλαγές.

Α5. Η υπεξαίρεση περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνει την κλοπή των περιουσιακών στοιχείων μιας οντότητας και συχνά διαπράττεται από εργαζομένους σε σχετικά μικρά και ασήμαντα ποσά. Ωστόσο, μπορεί επίσης να εμπλέκεται η διοίκηση που είναι συνήθως πιο εύκολο να συγκαλύπτει ή να αποκρύπτει καταχρήσεις με τρόπους που είναι δύσκολο να εντοπιστούν. Υπεξαίρεση περιουσιακών στοιχείων μπορεί να γίνει με διάφορους τρόπους που περιλαμβάνουν:

● Κατάχρηση εισπράξεων (για παράδειγμα, υπεξαίρεση εισπράξεων απαιτήσεων ή εκτροπή εισπράξεων που αφορούν διαγραφέντες λογαριασμούς σε προσωπικούς τραπεζικούς λογαριασμούς).

● Κλοπή φυσικών περιουσιακών στοιχείων ή πνευματικής ιδιοκτησίας (για παράδειγμα, κλοπή αποθεμάτων για προσωπική χρήση ή για πώληση, κλοπή αχρήστων υπολειμμάτων για μεταπώληση, σύμπραξη με έναν ανταγωνιστή για γνωστοποίηση τεχνολογικών δεδομένων με αντάλλαγμα πληρωμή).

● Πρόκληση πληρωμών από την οντότητα για αγαθά και υπηρεσίες που δεν λήφθηκαν (για παράδειγμα πληρωμές σε εικονικούς προμηθευτές, δωροδοκίες που πληρώθηκαν από προμηθευτές στους αντιπροσώπους προμηθειών της οντότητας ως αντάλλαγμα για διόγκωση τιμών, πληρωμές σε εικονικούς εργαζομένους).

● Χρησιμοποιώντας τα περιουσιακά στοιχεία της οντότητας για προσωπική χρήση (για παράδειγμα, χρήση των περιουσιακών στοιχείων της οντότητας ως εγγύηση για προσωπικό δάνειο ή δάνειο σε συνδεδεμένο μέρος).

Η υπεξαίρεση περιουσιακών στοιχείων συχνά συνοδεύεται από ψευδή ή παραπλανητικά αρχεία ή έγγραφα, προκειμένου να αποκρυφτεί το γεγονός ότι τα περιουσιακά στοιχεία λείπουν ή έχουν δοθεί ως εγγύηση χωρίς κατάλληλη έγκριση.

Ζητήματα ειδικά για οντότητες δημοσίου τομέα

Α6. Οι ευθύνες του ελεγκτή δημοσίου τομέα σχετικά με απάτη μπορεί να είναι αποτέλεσμα νόμου, κανονισμού ή άλλης αρχής που εφαρμόζεται στις οντότητες δημοσίου τομέα ή καλύπτονται χωριστά από την εντολή του ελεγκτή. Συνεπώς, οι ευθύνες του ελεγκτή δημοσίου τομέα δεν μπορούν να περιορίζονται στην εξέταση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων, αλλά μπορούν επίσης να περιλαμβάνουν μια ευρύτερη ευθύνη εξέτασης των κινδύνων απάτης.

Επαγγελματικός σκεπτικισμός (Αναφ: Παρ. 12-14)

Α7. Η τήρηση επαγγελματικού σκεπτικισμού απαιτεί μια συνεχή αμφισβήτηση διερεύνηση για το εάν οι πληροφορίες και τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται δείχνουν ότι μπορεί να υπάρχει ουσιώδες σφάλμα λόγω απάτης. Περιλαμβάνει την εξέταση της αξιοπιστίας των πληροφοριών που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ως ελεγκτικά τεκμήρια, και των δικλίδων που αφορούν την κατάρτιση και τη διατήρησή τους, όπου αυτό είναι σχετικό. Λόγω των χαρακτηριστικών της απάτης, ο επαγγελματικός σκεπτικισμός του ελεγκτή είναι ιδιαίτερα σημαντικός κατά την εξέταση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης.

Α8. Αν και δεν μπορεί να αναμένεται από τον ελεγκτή να αγνοήσει την εμπειρία του παρελθόντος για την εντιμότητα και την ακεραιότητα της διοίκησης της οντότητας και εκείνων που είναι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση, ο επαγγελματικός σκεπτικισμός του ελεγκτή είναι ιδιαίτερα σημαντικός κατά την εξέταση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης, διότι μπορεί να υπάρχουν αλλαγές στις περιστάσεις.

Α9. Ένας έλεγχος που πραγματοποιείται σύμφωνα με τα ΔΠΕ σπάνια περιλαμβάνει την επαλήθευση της γνησιότητας των εγγράφων, ούτε ο ελεγκτής είναι εκπαιδευμένος ή αναμένεται να είναι ειδήμων σε τέτοια επαλήθευση[123]. Ωστόσο, όταν ο ελεγκτής εντοπίζει συνθήκες που τον ωθούν να πιστεύει ότι ένα έγγραφο μπορεί να μην είναι αυθεντικό, ή ότι οι όροι ενός εγγράφου έχουν τροποποιηθεί αλλά αυτό δεν γνωστοποιήθηκε στον ελεγκτή, πιθανές διαδικασίες για την περαιτέρω διερεύνηση μπορεί να περιλαμβάνουν:

● Επιβεβαίωση άμεσα με το τρίτο μέρος.

● Χρησιμοποίηση της εργασίας ενός εμπειρογνώμονα για την εκτίμηση της αυθεντικότητας του εγγράφου.

Συζητήσεις με την ομάδα ανάθεσης (Βλ. παρ. 15)

Α10. Η συζήτηση της ροπής των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας σε ουσιώδες σφάλμα λόγω απάτης με την ομάδα ανάθεσης:

● Παρέχει μια ευκαιρία στα πιο έμπειρα μέλη της ομάδας ανάθεσης να μοιράζονται τη βαθύτερη κατανόησή τους σχετικά με το πώς και πού οι οικονομικές καταστάσεις μπορεί να είναι επιρρεπείς σε ουσιώδες σφάλμα λόγω απάτης.

● Καθιστά ικανό τον ελεγκτή να εξετάσει την ενδεδειγμένη αντίδραση σε τέτοιου είδους ροπή και να καθορίσει ποια μέλη της ομάδας ανάθεσης θα διενεργήσουν ορισμένες διαδικασίες ελέγχου.

● Επιτρέπει στον ελεγκτή να προσδιορίσει πώς τα αποτελέσματα των ελεγκτικών διαδικασιών θα κοινοποιηθούν μεταξύ των μελών της ομάδας ανάθεσης και πώς θα αντιμετωπίσει οποιαδήποτε καταγγελία για απάτη που μπορεί να υποπέσει στην αντίληψή του.

[123] ΔΠΕ 200, παράγραφος Α47

Α11. Η συζήτηση μπορεί να περιλαμβάνει θέματα όπως:

● Ανταλλαγή ιδεών μεταξύ των μελών της ομάδας ανάθεσης σχετικά με το πώς και το πού πιστεύουν ότι οι οικονομικές καταστάσεις της οντότητας μπορεί να είναι επιρρεπείς σε ουσιώδες σφάλμα λόγω απάτης, πώς η διοίκηση θα μπορούσε να διαπράξει και να αποκρύψει απατηλή χρηματοοικονομική αναφορά, και πώς θα μπορούσαν να υπεξαιρεθούν περιουσιακά στοιχεία της οντότητας.

● Εξέταση των συνθηκών που θα μπορούσαν να είναι ενδεικτικές χειραγώγησης των κερδών και των πρακτικών οι οποίες θα μπορούσαν να ακολουθούνται από τη διοίκηση για τη χειραγώγηση των κερδών, που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε απατηλή χρηματοοικονομική αναφορά.

● Εξέταση των γνωστών εξωτερικών και εσωτερικών παραγόντων που επηρεάζουν την οντότητα, οι οποίοι μπορεί να δημιουργούν ένα κίνητρο ή πίεση για τη διοίκηση ή για άλλους ώστε να διαπράξουν απάτη, παρέχουν την ευκαιρία για διάπραξη απάτης, και δείχνουν την κουλτούρα ή το περιβάλλον που επιτρέπει στη διοίκηση ή σε άλλους την εκλογίκευση της διάπραξης απάτης.

● Εξέταση της εμπλοκής της διοίκησης στην επίβλεψη των εργαζομένων με πρόσβαση σε μετρητά ή άλλα περιουσιακά στοιχεία που είναι δεκτικά υπεξαίρεσης.

● Εξέταση κάθε ασυνήθιστης ή ανεξήγητης αλλαγής στη συμπεριφορά ή στον τρόπο ζωής μελών της διοίκησης ή των εργαζομένων, που υπέπεσε στην αντίληψη της ομάδας ανάθεσης.

● Έμφαση στη σημασία της τήρησης μιας σωστής νοητικής στάσης καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου, όσον αφορά το ενδεχόμενο ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης.

● Εξέταση των τύπων περιστάσεων που, εάν ανακύψουν, ενδέχεται να υποδηλώνουν την πιθανότητα απάτης.

● Εξέταση του πώς ένα στοιχείο αδυναμίας πρόβλεψης θα ενσωματωθεί στη φύση, το χρόνο και την έκταση των διαδικασιών ελέγχου που πρέπει να εκτελεστούν.

● Εξέταση των διαδικασιών ελέγχου που θα μπορούσαν να επιλεγούν για αντίδραση στην ροπή των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας σε ουσιώδες σφάλμα λόγω απάτης και του αν ορισμένες μορφές διαδικασιών ελέγχου είναι πιο αποτελεσματικές από άλλες.

● Μια εξέταση οποιασδήποτε καταγγελίας για απάτη που έχει υποπέσει στην αντίληψη του ελεγκτή.

● Μια εξέταση του κινδύνου παραβίασης των δικλίδων από τη διοίκηση.

Διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου και συναφείς δραστηριότητες

Διερευνητικά ερωτήματα προς τη διοίκηση

Εκτίμηση της διοίκησης για τον κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης (Βλ. παρ. 17(α))

Α12. Η διοίκηση αναλαμβάνει την ευθύνη για τις εσωτερικές δικλίδες της οντότητας και για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας. Κατά συνέπεια, είναι ενδεδειγμένο ο ελεγκτής να θέτει διερευνητικά ερωτήματα στη διοίκηση σχετικά με τη δική της εκτίμηση του κινδύνου απάτης και τις δικλίδες που υφίστανται για την πρόληψη και εντοπισμό αυτής. Η φύση, η έκταση και η συχνότητα της εκτίμησης των εν λόγω κινδύνων από τη διοίκηση και οι δικλίδες μπορεί να ποικίλλουν από οντότητα σε οντότητα. Σε ορισμένες οντότητες, η διοίκηση μπορεί να κάνει λεπτομερείς εκτιμήσεις σε ετήσια βάση ή ως μέρος συνεχούς παρακολούθησης. Σε άλλες οντότητες, η εκτίμηση της διοίκησης μπορεί να είναι λιγότερο δομημένη και λιγότερο συχνή. Η φύση, η έκταση και η συχνότητα της εκτίμησης κινδύνου από τη διοίκηση είναι σχετικές με την κατανόηση του ελεγκτή για το περιβάλλον δικλίδων της οντότητας. Για παράδειγμα, το γεγονός ότι η διοίκηση δεν έχει κάνει εκτίμηση του κινδύνου απάτης μπορεί σε ορισμένες περιστάσεις να είναι ενδεικτικό της έλλειψης σημασίας που αποδίδει η διοίκηση στις εσωτερικές δικλίδες.

Ειδικά ζητήματα για μικρότερες οντότητες

Α13. Σε ορισμένες οντότητες, ιδιαίτερα σε μικρές οντότητες, η εστίαση της εκτίμησης της διοίκησης μπορεί να είναι στους κινδύνους απάτης από εργαζόμενους ή στην υπεξαίρεση περιουσιακών στοιχείων.

Η σειρά ενεργειών της διοίκησης για τον εντοπισμό και την αντίδραση στους κινδύνους απάτης (Βλ. παρ. 17(β))

Α14. Σε περίπτωση οντοτήτων με πολλαπλές εγκαταστάσεις, η σειρά ενεργειών της διοίκησης μπορεί να περιλαμβάνει διαφορετικά επίπεδα παρακολούθησης των λειτουργικών εγκαταστάσεων ή επιχειρηματικών τομέων. Η διοίκηση μπορεί επίσης να έχει εντοπίσει συγκεκριμένες λειτουργικές εγκαταστάσεις ή επιχειρηματικούς τομείς για τους οποίους η ύπαρξη κινδύνου απάτης μπορεί να είναι πιο πιθανή.

Διερευνητικά ερωτήματα προς τη διοίκηση και άλλους φορείς εντός της οντότητας (Βλ. παρ. 18)

Α15. Τα διερευνητικά ερωτήματα του ελεγκτή προς τη διοίκηση μπορεί να παρέχουν χρήσιμες πληροφορίες σχετικά με τους κινδύνους ουσιωδών σφαλμάτων στις οικονομικές καταστάσεις, που προκύπτουν από απάτη εργαζομένου. Ωστόσο, τέτοια διερευνητικά ερωτήματα, είναι απίθανο να παρέχουν χρήσιμες πληροφορίες αναφορικά με τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις που προκύπτουν από απάτη της διοίκησης. Τα διερευνητικά ερωτήματα προς άλλα πρόσωπα εντός της οντότητας μπορεί να παρέχουν στα άτομα την ευκαιρία να μεταφέρουν πληροφορίες στον ελεγκτή, που διαφορετικά δεν θα μπορούσαν να του κοινοποιηθούν.

Α16. Παραδείγματα άλλων προσώπων εντός της οντότητας προς τους οποίους ο ελεγκτής μπορεί να απευθύνει διερευνητικά ερωτήματα σχετικά με την ύπαρξη ή την υποψία απάτης, περιλαμβάνουν:

● Το λειτουργικό προσωπικό που δεν εμπλέκεται άμεσα με τη σειρά ενεργειών της χρηματοοικονομικής αναφοράς.

● Τους εργαζόμενους με διαφορετικά επίπεδα εξουσίας.

● Τους εργαζόμενους που εμπλέκονται στη δημιουργία, την επεξεργασία ή την καταχώρηση πολύπλοκων ή ασυνήθιστων συναλλαγών και εκείνους που επιβλέπουν ή παρακολουθούν τέτοιους εργαζόμενους.

● Τον εσωτερικό νομικό σύμβουλο.

● Τον αξιωματούχο που είναι επικεφαλής για τη δεοντολογία ή ισοδύναμο πρόσωπο.

● Το πρόσωπο ή τα πρόσωπα που είναι επιφορτισμένα με την αντιμετώπιση καταγγελιών απάτης.

Α17. Η διοίκηση είναι συχνά σε καλύτερη θέση για τη διάπραξη απάτης. Συνεπώς, κατά την αξιολόγηση των απαντήσεων της διοίκησης σε διερευνητικά ερωτήματα με μια στάση επαγγελματικού σκεπτικισμού, ο ελεγκτής, μπορεί να κρίνει απαραίτητο να επιβεβαιώσει τις απαντήσεις στα διερευνητικά ερωτήματα με άλλες πληροφορίες.

Διερευνητικά ερωτήματα στον εσωτερικό έλεγχο (Βλ. παρ. 19)

Α18. Το ΔΠΕ 315 και το ΔΠΕ 610 θεσπίζουν απαιτήσεις και παρέχουν καθοδήγηση σε ελέγχους εκείνων των οντοτήτων που έχουν λειτουργία εσωτερικού ελέγχου[124]. Για την εκπλήρωση των απαιτήσεων αυτών των ΔΠΕ σε ότι αφορά την απάτη, ο ελεγκτής μπορεί να θέτει διερευνητικά ερωτήματα για συγκεκριμένες δραστηριότητες εσωτερικού ελέγχου, περιλαμβανομένων, για παράδειγμα:

● Των διαδικασιών που εκτελούνται, αν υπάρχουν, από τους εσωτερικούς ελεγκτές κατά τη διάρκεια του έτους για τον εντοπισμό απάτης.

● Εάν η διοίκηση έχει αντιδράσει ικανοποιητικά σε οποιαδήποτε ευρήματα που προκύπτουν από τις διαδικασίες αυτές.

Απόκτηση κατανόησης της εποπτείας που ασκείται από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση (Βλ. παρ. 20)

Α19. Οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση μιας οντότητας, εποπτεύουν τα συστήματα της οντότητας για την παρακολούθηση του κινδύνου, τις χρηματοοικονομικές δικλίδες και τη συμμόρφωση με τη νομοθεσία. Σε πολλές χώρες, οι πρακτικές εταιρικής διακυβέρνησης είναι καλά αναπτυγμένες και υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση παίζουν ενεργό ρόλο στην εποπτεία της εκτίμησης της οντότητας για κινδύνους απάτης και των σχετικών εσωτερικών δικλίδων. Αφού οι ευθύνες των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση και τη διοίκηση μπορεί να διαφέρουν ανάλογα με την οντότητα και τη χώρα, είναι σημαντικό ο ελεγκτής να κατανοεί τις αντίστοιχες ευθύνες τους ώστε να καθίσταται ικανός να αποκτά κατανόηση της εποπτείας που ασκείται από τα αρμόδια άτομα[125].

Α20. Η κατανόηση της επίβλεψης που ασκείται από με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση μπορεί να παρέχει βαθύτερες γνώσεις σχετικά με την ροπή της οντότητας σε απάτη της διοίκησης, την επάρκεια εσωτερικών δικλίδων επί των κινδύνων απάτης, και την ικανότητα και ακεραιότητα της διοίκησης. Ο ελεγκτής μπορεί να αποκτήσει αυτή την κατανόηση με διάφορους τρόπους, όπως με την συμμετοχή σε συνεδριάσεις όπου λαμβάνουν χώρα τέτοιες συζητήσεις, με ανάγνωση των πρακτικών από τέτοιες συνεδριάσεις ή κάνοντας διερευνητικά ερωτήματα στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.

Ειδικά ζητήματα για τις μικρότερες οντότητες

Α21. Σε ορισμένες περιπτώσεις, όλοι εκείνοι που είναι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη διοίκηση της οντότητας. Αυτό μπορεί να συμβαίνει σε μια μικρή οντότητα όπου ένας ιδιοκτήτης διοικεί την οντότητα και κανένας άλλος δεν έχει ένα ρόλο διακυβέρνησης. Σε αυτές τις περιπτώσεις, συνήθως δεν γίνεται καμία ενέργεια από την πλευρά του ελεγκτή, επειδή δεν υπάρχει εποπτεία χωριστά από τη διοίκηση.

Εξέταση άλλων πληροφοριών (Βλ. παρ. 23)

Α22. Επιπλέον των πληροφοριών που αποκτώνται από την εφαρμογή αναλυτικών διαδικασιών, άλλες πληροφορίες που αποκτώνται για την οντότητα και το περιβάλλον της μπορεί να είναι χρήσιμες για τον εντοπισμό των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης. Η συζήτηση μεταξύ των μελών της ομάδας μπορεί να παρέχει πληροφορίες που είναι χρήσιμες για τον εντοπισμό τέτοιων κινδύνων. Επιπλέον, οι πληροφορίες που αποκτώνται από τις διαδικασίες του ελεγκτή για αποδοχή και διατήρηση του πελάτη καθώς και η εμπειρία που αποκτήθηκε σε άλλες αναθέσεις που πραγματοποιήθηκαν για την οντότητα, για παράδειγμα, αναθέσεις για την επισκόπηση ενδιάμεσης οικονομικής πληροφόρησης, μπορεί να είναι σχετικές για τον εντοπισμό των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης.

Αξιολόγηση παραγόντων κινδύνου απάτης (Βλ. παρ. 24)

Α23. Το γεγονός ότι η απάτη συνήθως συγκαλύπτεται μπορεί να κάνει ιδιαίτερα δύσκολο τον εντοπισμό της. Παρόλα αυτά, ο ελεγκτής μπορεί να εντοπίσει γεγονότα ή συνθήκες που υποδηλώνουν ένα κίνητρο ή πίεση για διάπραξη απάτης ή παρέχουν μια ευκαιρία να διαπραχθεί απάτη (παράγοντες κινδύνου απάτης). Για παράδειγμα:

● Η ανάγκη για την εκπλήρωση των προσδοκιών τρίτων μερών για απόκτηση πρόσθετης χρηματοδότησης από ίδια κεφάλαια, μπορεί να δημιουργεί πίεση για διάπραξη απάτης,

● Η χορήγηση σημαντικής πρόσθετης αμοιβής εάν εκπληρωθούν μη ρεαλιστικοί στόχοι κέρδους, μπορεί να δημιουργεί ένα κίνητρο για διάπραξη απάτης, και

● Ένα περιβάλλον δικλίδων που δεν είναι αποτελεσματικό μπορεί να δημιουργεί μια ευκαιρία για διάπραξη απάτης.

Α24. Οι παράγοντες κινδύνου απάτης δεν μπορούν να ταξινομηθούν εύκολα κατά σειρά σπουδαιότητας. Η σημαντικότητα των παραγόντων κινδύνου απάτης ποικίλλει ευρέως. Ορισμένοι από αυτούς τους παράγοντες θα εμφανίζονται σε οντότητες στις οποίες οι ειδικές συνθήκες δεν παρουσιάζουν κινδύνους ουσιώδους σφάλ-

[124] ΔΠΕ 315, παράγραφος 23 και ΔΠΕ 610: «Χρησιμοποίηση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών».

[125] ΔΠΕ 260, παράγραφοι Α1-Α8, σχολιάζουν με ποιον επικοινωνεί ο ελεγκτής όταν η δομή διακυβέρνησης της οντότητας δεν είναι καλά καθορισμένη.

ματος. Κατά συνέπεια, η απόφαση για το εάν ένας παράγοντας κινδύνου απάτης είναι παρών και εάν πρόκειται να ληφθεί υπόψη κατά την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων λόγω απάτης, απαιτεί την άσκηση επαγγελματικής κρίσης.

Α25. Παραδείγματα παραγόντων κινδύνου απάτης που σχετίζονται με απατηλή χρηματοοικονομική αναφορά και υπεξαίρεση περιουσιακών στοιχείων παρουσιάζονται στο Παράρτημα 1. Αυτοί οι ενδεικτικοί παράγοντες κινδύνου έχουν ταξινομηθεί με βάση τις τρεις προϋποθέσεις που είναι γενικά παρούσες όταν υπάρχει απάτη:

- Ένα κίνητρο ή πίεση για διάπραξη απάτης,
- Μια θεωρούμενη ευκαιρία διάπραξης απάτης, και
- Μια ικανότητα εκλογίκευσης της απατηλής ενέργειας.

Οι παράγοντες κινδύνου που αντικατοπτρίζουν μια νοοτροπία που επιτρέπει την εκλογίκευση της απατηλής ενέργειας μπορεί να μην είναι δεκτικοί σε παρατήρηση από τον ελεγκτή. Παρόλα αυτά, ο ελεγκτής μπορεί να λάβει γνώση της ύπαρξης τέτοιων πληροφοριών. Αν και οι παράγοντες κινδύνου απάτης που περιγράφονται στο Παράρτημα 1 καλύπτουν ένα ευρύ φάσμα καταστάσεων που μπορεί να αντιμετωπίζουν οι ελεγκτές, αυτοί είναι μόνο παραδείγματα και μπορεί να υπάρχουν και άλλοι παράγοντες κινδύνου.

Α26. Το μέγεθος, η πολυπλοκότητα και τα χαρακτηριστικά ιδιοκτησίας της οντότητας έχουν μια σημαντική επιρροή στην εξέταση των σχετικών παραγόντων κινδύνου απάτης. Για παράδειγμα, στην περίπτωση μιας μεγάλης οντότητας, μπορεί να υπάρχουν παράγοντες που γενικά περιορίζουν τη μη ενδεδειγμένη συμπεριφορά της διοίκησης, όπως:

- Αποτελεσματική εποπτεία από εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση.
- Αποτελεσματική λειτουργία εσωτερικού ελέγχου.
- Ύπαρξη και επιβολή ενός γραπτού κώδικα συμπεριφοράς.

Επιπλέον, οι παράγοντες κινδύνου απάτης που εξετάζονται σε επίπεδο λειτουργικού επιχειρηματικού τομέα μπορεί να παρέχουν διαφορετική βαθιά κατανόηση, σε σύγκριση με εκείνη που αποκτάται όταν εξετάζονται σε επίπεδο μιας ολόκληρης οντότητας.

Ειδικά ζητήματα για μικρότερες οντότητες

Α27. Στην περίπτωση μιας μικρής οντότητας, ορισμένα ή όλα αυτά τα ζητήματα μπορεί να είναι ανεφάρμοστα ή λιγότερο σχετικά. Για παράδειγμα, μια μικρότερη οντότητα μπορεί να μην έχει γραπτό κώδικα συμπεριφοράς, αλλά, αντιθέτως, μπορεί να έχει αναπτύξει μια κουλτούρα η οποία τονίζει τη σημασία της ακεραιότητας και δεοντολογικής συμπεριφοράς μέσω προφορικής επικοινωνίας και του παραδείγματος της διοίκησης. Η κυριαρχία επί της διοίκησης από ένα άτομο σε μια μικρή οντότητα δεν υποδηλώνει γενικά και από μόνη της, την αποτυχία της διοίκησης να επιδείξει και να κοινοποιήσει μια ενδεδειγμένη στάση σχετικά με τις εσωτερικές δικλίδες και τη διαδικασία χρηματοοικονομικής αναφοράς. Σε ορισμένες οντότητες, η ανάγκη για έγκριση από τη διοίκηση μπορεί να αντισταθμίσει τις κατά τα άλλα ανεπαρκείς δικλίδες και να μειώσει τον κίνδυνο απάτης από εργαζόμενο. Ωστόσο, η κυριαρχία της διοίκησης από ένα άτομο μπορεί να είναι ένα πιθανό ελάττωμα στις εσωτερικές δικλίδες, αφού υπάρχει μια ευκαιρία για τη διοίκηση να παραβιάσει τις δικλίδες

Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης

Κίνδυνοι απάτης στην αναγνώριση εσόδων (Βλ. παρ. 26)

Α28. Ουσιώδες σφάλμα λόγω απατηλής χρηματοοικονομικής αναφοράς που σχετίζεται με αναγνώριση εσόδων συχνά προκύπτει από μια υπερτίμηση των εσόδων μέσω, για παράδειγμα, πρόωρης αναγνώρισης εσόδων ή καταχώρησης εικονικών εσόδων. Επίσης μπορεί να προκύψει από την υποτίμηση των εσόδων μέσω, για παράδειγμα, μη ενδεδειγμένης μετατόπισης των εσόδων σε μια μεταγενέστερη περίοδο.

Α29. Οι κίνδυνοι απάτης κατά την αναγνώριση εσόδων μπορεί να είναι μεγαλύτεροι σε ορισμένες οντότητες από ότι σε άλλες. Για παράδειγμα, μπορεί να υπάρχουν πιέσεις ή κίνητρα στη διοίκηση να διαπράξει απατηλή χρηματοοικονομική αναφορά μέσω μη ενδεδειγμένης αναγνώρισης εσόδων, στην περίπτωση εισηγμένων οντοτήτων, όταν, για παράδειγμα, η επίδοση επιμετράται σε όρους αύξησης εσόδων ή κέρδους από έτος σε έτος. Ομοίως, για παράδειγμα, μπορεί να υπάρχουν μεγαλύτεροι κίνδυνοι απάτης στην αναγνώριση εσόδων, στην περίπτωση οντοτήτων που δημιουργούν ένα σημαντικό μέρος των εσόδων από πωλήσεις με μετρητά.

Α30. Η υπόθεση ότι υπάρχουν κίνδυνοι απάτης στην αναγνώριση εσόδων μπορεί να διαψευσθεί. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να συμπεράνει ότι δεν υπάρχει κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης που σχετίζεται με την αναγνώριση εσόδων, στην περίπτωση όπου υπάρχει ένας μόνο τύπος απλής συναλλαγής εσόδων, για παράδειγμα, έσοδα μίσθωσης που προέρχονται από μία μόνο μονάδα μισθωμένου ακινήτου.

Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης και κατανόηση των σχετικών δικλίδων της οντότητας (Βλ. παρ. 27)

Α31. Η διοίκηση μπορεί να κάνει κρίσεις για τη φύση και την έκταση των δικλίδων που επιλέγει να εφαρμόσει, και τη φύση και την έκταση των κινδύνων που επιλέγει να αποδεχθεί[126]. Κατά τον καθορισμό του ποιες δικλίδες θα εφαρμοστούν για την πρόληψη και τον εντοπισμό απάτης, η διοίκηση εξετάζει τους κινδύνους ότι οι οικονομικές καταστάσεις μπορεί να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες ως αποτέλεσμα απάτης. Στο πλαίσιο αυτής της εξέτασης, η διοίκηση μπορεί να συμπεράνει ότι δεν είναι αποτελεσματικό από πλευράς κόστους να εφαρμόσει και να διατηρεί μια συγκεκριμένη δικλίδα σε σχέση με τη μείωση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης που πρόκειται να επιτευχθεί.

Α32. Ως εκ τούτου, είναι σημαντικό για τον ελεγκτή να αποκτήσει μια κατανόηση των δικλίδων που η διοίκηση έχει σχεδιάσει, υλοποιήσει και τηρεί για την πρόληψη και τον εντοπισμό απάτης. Με τον τρόπο αυτό, ο

[126] ΔΠΕ 315, παράγραφος Α48

ελεγκτής μπορεί να μάθει, για παράδειγμα, ότι η διοίκηση έχει συνειδητά επιλέξει να αποδεχθεί τους κινδύνους που συνδέονται με την έλλειψη του διαχωρισμού των καθηκόντων. Πληροφορίες από την απόκτηση αυτής της κατανόησης μπορεί επίσης να είναι χρήσιμες για τον εντοπισμό παραγόντων κινδύνων απάτης που μπορεί να επηρεάσουν την εκτίμηση του ελεγκτή για τους κινδύνους ότι οι οικονομικές καταστάσεις μπορεί να περιέχουν ουσιώδες σφάλμα λόγω απάτης.

Αντιδράσεις στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης

Γενικές Αντιδράσεις (Βλ. παρ. 28)

Α33. Ο καθορισμός των γενικών αντιδράσεων για αντιμετώπιση των εκτιμώμενων κινδύνων ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης γενικά περιλαμβάνει την εξέταση του πώς η συνολική διενέργεια του ελέγχου μπορεί να αντανακλά αυξημένο επαγγελματικό σκεπτικισμό, για παράδειγμα, μέσω:

● Αυξημένης ευαισθησίας στην επιλογή της φύσης και της έκτασης της τεκμηρίωσης που πρόκειται να εξεταστεί για τη στήριξη των ουσιωδών συναλλαγών.

● Αυξημένης αναγνώρισης της ανάγκης για επιβεβαίωση των επεξηγήσεων της διοίκησης ή των διαβεβαιώσεων που αφορούν ουσιώδη θέματα.

Περιλαμβάνει επίσης περισσότερο γενικά ζητήματα, εκτός από τις ειδικές διαδικασίες που άλλως σχεδιάζονται. Αυτά τα ζητήματα περιλαμβάνουν τα θέματα που αναφέρονται στην παράγραφο 29, τα οποία αναλύονται παρακάτω.

Ανάθεση και επίβλεψη προσωπικού (Βλ. παρ. 29 (α))

Α34. Ο ελεγκτής μπορεί να αντιδράσει στους εντοπισμένους κινδύνους για ουσιώδη σφάλματα λόγω απάτης, για παράδειγμα, με τον ορισμό επιπλέον ατόμων με εξειδικευμένες δεξιότητες και γνώση, όπως ειδήμονες στην εξιχνίαση και στην τεχνολογία πληροφορικής ή με τον ορισμό πιο έμπειρων ατόμων στην ανάθεση.

Α35. Η έκταση της επίβλεψης αντικατοπτρίζει την εκτίμηση του ελεγκτή για τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης και των ικανοτήτων των μελών της ομάδα ανάθεσης που εκτελούν την εργασία.

Αδυναμία πρόβλεψης στην επιλογή των διαδικασιών ελέγχου (Βλ. παρ. 29(γ))

Α36. Η ενσωμάτωση ενός στοιχείου μη προβλεψιμότητας στην επιλογή της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των ελεγκτικών διαδικασιών που πρόκειται να εκτελεστούν είναι σημαντική, καθώς τα άτομα εντός της οντότητας που είναι εξοικειωμένα με τις ελεγκτικές διαδικασίες που κανονικά εκτελούνται στις αναθέσεις μπορεί να είναι περισσότερο ικανά να συγκαλύψουν απατηλή χρηματοοικονομική αναφορά. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί, για παράδειγμα με:

● Την εκτέλεση ουσιαστικών διαδικασιών σε επιλεγμένα υπόλοιπα λογαριασμών και ισχυρισμούς που διαφορετικά δεν δοκιμάζονται, λόγω ουσιώδους μεγέθους ή του κινδύνου τους.

● Την προσαρμογή του χρόνου των ελεγκτικών διαδικασιών σε σχέση με αυτόν που αναμένεται διαφορετικά.

● Τη χρήση διαφορετικών μεθόδων δειγματοληψίας.

● Την εκτέλεση ελεγκτικών διαδικασιών σε διαφορετικές εγκαταστάσεις ή σε εγκαταστάσεις άνευ προειδοποίησης.

Ελεγκτικές διαδικασίες που ανταποκρίνονται στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης σε επίπεδο ισχυρισμού (Βλ. παρ. 30)

Α37. Οι αντιδράσεις του ελεγκτή στην αντιμετώπιση των εκτιμώμενων κινδύνων ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης σε επίπεδο του ισχυρισμού μπορεί να περιλαμβάνει την αλλαγή της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των ελεγκτικών διαδικασιών, με τους παρακάτω τρόπους:

● Η φύση των ελεγκτικών διαδικασιών που πρόκειται να εκτελεστούν μπορεί να χρειαστεί να αλλάξει για να αποκτηθούν ελεγκτικά τεκμήρια που να είναι περισσότερο αξιόπιστα και σχετικά ή να αποκτηθούν πρόσθετες επιβεβαιωτικές πληροφορίες. Αυτό μπορεί να επηρεάσει τόσο τον τύπο των ελεγκτικών διαδικασιών που πρόκειται να εκτελεστούν όσο και το συνδυασμό τους. Για παράδειγμα:

● Η φυσική παρατήρηση ή επιθεώρηση ορισμένων περιουσιακών στοιχείων μπορεί να γίνει πιο σημαντική ή ο ελεγκτής μπορεί να επιλέξει να χρησιμοποιήσει υποβοηθούμενες από υπολογιστή τεχνικές ελέγχου για να συλλέξει περισσότερα τεκμήρια σχετικά με τα δεδομένα που περιέχονται σε σημαντικούς λογαριασμούς ή αρχεία ηλεκτρονικών συναλλαγών.

● Ο ελεγκτής μπορεί να σχεδιάσει διαδικασίες για την απόκτηση πρόσθετων επιβεβαιωτικών πληροφοριών. Για παράδειγμα, εάν ο ελεγκτής διαπιστώσει ότι η διοίκηση βρίσκεται υπό πίεση να εκπληρώσει προσδοκίες κερδών, μπορεί να υπάρχει ένας σχετικός κίνδυνος ότι η διοίκηση διογκώνει τις πωλήσεις μέσω της σύναψης συμφωνιών πωλήσεων που περιλαμβάνουν όρους που αποκλείουν την αναγνώριση εσόδων ή με την τιμολόγηση πωλήσεων πριν την παράδοση. Σε τέτοιες περιστάσεις, ο ελεγκτής μπορεί, για παράδειγμα, να σχεδιάσει εξωτερικές επιβεβαιώσεις όχι μόνο για την επιβεβαίωση εκκρεμών υπολοίπων, αλλά και για να επιβεβαιώσει τις λεπτομέρειες των συμφωνιών πωλήσεων, περιλαμβανομένων της ημερομηνίας, κάθε δικαιώματος επιστροφής και τους όρους παράδοσης. Επιπλέον, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει αποτελεσματικό να συμπληρώσει τέτοιες εξωτερικές επιβεβαιώσεις με διερευνητικά ερωτήματα σε μη χρηματοοικονομικό προσωπικό στην οντότητα σχετικά με κάθε αλλαγή στις συμφωνίες πωλήσεων και στους όρους παράδοσης.

● Ο χρόνος των ουσιαστικών διαδικασιών μπορεί να χρειαστεί να τροποποιηθεί. Ο ελεγκτής μπορεί να συμπεράνει ότι η εκτέλεση ουσιαστικής δοκιμασίας στο τέλος ή κοντά στο τέλος της περιόδου αντιμετωπίζει καλύτερα έναν εκτιμώμενο κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης. Ο ελεγκτής μπορεί να συμπεράνει ότι, δεδομένων των εκτιμώμενων κινδύνων για σκόπιμο σφάλμα ή χειραγώγηση, οι ελεγκτικές διαδικασίες

για την επέκταση των συμπερασμάτων του ελέγχου από μια ενδιάμεση ημερομηνία στο τέλος της περιόδου δεν θα ήταν αποτελεσματικές. Σε αντίθεση, επειδή ένα σκόπιμο σφάλμα - για παράδειγμα, ένα σφάλμα που αφορά μη ορθή αναγνώριση εσόδων – μπορεί να έχει ξεκινήσει σε μια ενδιάμεση περίοδο, ο ελεγκτής μπορεί να επιλέξει να εφαρμόσει ουσιαστικές διαδικασίες για συναλλαγές που έλαβαν χώρα νωρίτερα ή σε όλη την περίοδο αναφοράς.

● Η έκταση των διαδικασιών που εφαρμόζονται αντικατοπτρίζει την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης. Για παράδειγμα, η αύξηση των μεγεθών του δείγματος ή η εκτέλεση αναλυτικών διαδικασιών σε λεπτομερέστερο επίπεδο μπορεί να είναι ενδεδειγμένες. Επίσης, τεχνικές ελέγχου υποβοηθούμενες από υπολογιστή μπορεί να επιτρέπουν πιο εκτεταμένη δοκιμασία των ηλεκτρονικών συναλλαγών και των λογιστικών αρχείων. Τέτοιες τεχνικές μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την επιλογή του δείγματος συναλλαγών από βασικά ηλεκτρονικά αρχεία, για την ταξινόμηση συναλλαγών με ειδικά χαρακτηριστικά, ή για δοκιμασία ενός ολόκληρου πληθυσμού, αντί ενός δείγματος.

Α38. Εάν ο ελεγκτής εντοπίσει κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης που επηρεάζουν ποσότητες αποθεμάτων, η εξέταση των αρχείων των αποθεμάτων της οντότητας μπορεί να βοηθήσει στο να εντοπιστούν τοποθεσίες ή στοιχεία που απαιτούν ιδιαίτερη προσοχή κατά τη διάρκεια ή μετά τη φυσική καταμέτρηση αποθεμάτων. Η επισκόπηση αυτή μπορεί να οδηγήσει σε μια απόφαση για παρακολούθηση της καταμέτρησης αποθεμάτων σε ορισμένες τοποθεσίες άνευ προειδοποίησης ή για διενέργεια καταμέτρησης αποθεμάτων σε όλες τις τοποθεσίες κατά την ίδια ημερομηνία.

Α39. Ο ελεγκτής μπορεί να εντοπίσει ένα κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης που επηρεάζει έναν αριθμό λογαριασμών και ισχυρισμών. Αυτοί μπορεί να περιλαμβάνουν αποτίμηση περιουσιακού στοιχείου, εκτιμήσεις που σχετίζονται με συγκεκριμένες συναλλαγές (όπως αποκτήσεις, αναδιαρθρώσεις ή διάθεση ενός τομέα της επιχείρησης), και άλλες σημαντικές δουλευμένες υποχρεώσεις (όπως συντάξεις και άλλες δεσμεύσεις παροχών μετά την απασχόληση, ή υποχρεώσεις περιβαλλοντικής αποκατάστασης). Ο κίνδυνος μπορεί επίσης να σχετίζεται με σημαντικές αλλαγές σε υποθέσεις σχετικά με επαναλαμβανόμενες εκτιμήσεις. Οι πληροφορίες που συγκεντρώνονται μέσω απόκτησης μιας κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της μπορεί να βοηθήσουν τον ελεγκτή στην αξιολόγηση της λογικότητας τέτοιων εκτιμήσεων της διοίκησης και του εύλογου των υποκείμενων κρίσεων και υποθέσεων. Μια αναδρομική επισκόπηση παρόμοιων κρίσεων της διοίκησης και υποθέσεων που εφαρμόστηκαν σε προηγούμενες περιόδους μπορεί επίσης να παράσχει σε βάθος κατανόηση του λελογισμένου των κρίσεων και παραδοχών που στηρίζουν τις εκτιμήσεις της διοίκησης.

Α40. Παραδείγματα πιθανών ελεγκτικών διαδικασιών για την αντιμετώπιση των εκτιμώμενων κινδύνων ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης, περιλαμβανομένων εκείνων που επεξηγούν την ενσωμάτωση ενός στοιχείου αδυναμίας πρόβλεψης, παρουσιάζονται στο Παράρτημα 2. Το παράρτημα περιλαμβάνει παραδείγματα των αντιδράσεων στην εκτίμηση του ελεγκτή για κινδύνους ουσιώδους σφάλματος που προκύπτουν τόσο από απατηλή χρηματοοικονομική αναφορά, περιλαμβανομένης της απατηλής χρηματοοικονομικής αναφοράς που προκύπτει από αναγνώριση εσόδων, όσο και από την υπεξαίρεση περιουσιακών στοιχείων.

Διαδικασίες ελέγχου που ανταποκρίνονται σε κινδύνους που σχετίζονται με παραβίαση δικλίδων από τη διοίκηση

Ημερολογιακές εγγραφές και άλλες Προσαρμογές (Βλ. παρ. 32(α))

Α41. Ουσιώδες σφάλμα των οικονομικών καταστάσεων λόγω απάτης συχνά συνεπάγεται χειραγώγηση της σειράς ενεργειών χρηματοοικονομικής αναφοράς μέσω της καταχώρησης μη ενδεδειγμένων ή μη εγκεκριμένων ημερολογιακών εγγραφών. Αυτό μπορεί να συμβεί σε όλη τη διάρκεια του έτους ή στο τέλος της περιόδου, ή από προσαρμογές της διοίκησης σε ποσά που αναφέρονται στις οικονομικές καταστάσεις τα οποία δεν περιλαμβάνονται στις ημερολογιακές εγγραφές, όπως μέσω προσαρμογών ενοποίησης και ανακατατάξεων.

Α42. Περαιτέρω, η εξέταση από τον ελεγκτή των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος που συνδέεται με μη ενδεδειγμένη παραβίαση δικλίδων επί ημερολογιακών εγγραφών είναι σημαντική, αφού οι αυτοματοποιημένες διαδικασίες και οι δικλίδες μπορούν να μειώσουν τον κίνδυνο ακούσιου λάθους αλλά δεν αποκλείουν τον κίνδυνο τα άτομα να μπορούν ανάρμοστα να παραβιάζουν τέτοιες αυτοματοποιημένες διαδικασίες, για παράδειγμα, με την αλλαγή των ποσών που πέρασαν αυτόματα στο γενικό καθολικό ή στο σύστημα χρηματοοικονομικής αναφοράς. Επιπλέον, σε περίπτωση που χρησιμοποιείται τεχνολογία πληροφορικής για τη μεταφορά πληροφοριών αυτόματα, μπορεί να υπάρχουν λίγα ή καθόλου ορατά τεκμήρια μιας τέτοιας παρέμβασης στα πληροφοριακά συστήματα.

Α43. Κατά τον εντοπισμό και την επιλογή ημερολογιακών εγγραφών και άλλων προσαρμογών για δοκιμασία και για τον προσδιορισμό της ενδεδειγμένης μεθόδου εξέτασης της υποκείμενης υποστήριξης για τα επιλεγμένα στοιχεία, τα ακόλουθα θέματα είναι σχετικά:

● Η εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης – η παρουσία παραγόντων κινδύνου απάτης και άλλων πληροφοριών που αποκτώνται κατά τη διάρκεια της εκτίμησης του ελεγκτή για τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης μπορεί να βοηθήσει τον ελεγκτή να εντοπίσει ειδικές κατηγορίες ημερολογιακών εγγραφών και άλλων προσαρμογών προς δοκιμασία.

● Δικλίδες που έχουν εφαρμοστεί επί ημερολογιακών εγγραφών και άλλων προσαρμογών – οι αποτελεσματικές δικλίδες επί της προετοιμασίας και καταχώρησης των ημερολογιακών εγγραφών και επί άλλων προσαρμογών μπορεί να μειώσουν την έκταση των απαραίτητων ουσιαστικών δοκιμασιών, υπό την προϋπόθεση ότι ο ελεγκτής έχει δοκιμάσει τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων.

● Η διαδικασία χρηματοοικονομικής αναφοράς της οντότητας και η φύση των τεκμηρίων που μπορούν να αποκτηθούν - για πολλές οντότητες η συνήθης επεξεργασία των συναλλαγών συνεπάγεται ένα συνδυασμό

χειρωνακτικών και αυτοματοποιημένων βημάτων και διαδικασιών. Ομοίως, η επεξεργασία ημερολογιακών εγγραφών και άλλων προσαρμογών μπορεί να συνεπάγεται τόσο χειρωνακτικές όσο και αυτοματοποιημένες διαδικασίες και δικλίδες. Όπου χρησιμοποιείται τεχνολογία πληροφορικής κατά τη διαδικασία της χρηματοοικονομικής αναφοράς, οι ημερολογιακές εγγραφές και άλλες προσαρμογές μπορεί να υπάρχουν μόνο σε ηλεκτρονική μορφή.

● Τα χαρακτηριστικά παραπλανητικών ημερολογιακών εγγραφών ή άλλων προσαρμογών - μη ενδεδειγμένες ημερολογιακές εγγραφές ή άλλες προσαρμογές έχουν συχνά μοναδικά χαρακτηριστικά εντοπισμού. Τέτοια χαρακτηριστικά μπορεί να περιλαμβάνουν εγγραφές (α) που γίνονται σε άσχετους, ασυνήθιστους ή σπάνια χρησιμοποιούμενους λογαριασμούς, (β) που γίνονται από άτομα που κανονικά δεν διενεργούν ημερολογιακές εγγραφές, (γ) που καταχωρούνται στο τέλος της περιόδου ή ως εγγραφές μετά το κλείσιμο οι οποίες έχουν λίγη ή καμία εξήγηση ή περιγραφή, (δ) που πραγματοποιούνται είτε πριν είτε κατά τη διάρκεια της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και δεν έχουν αριθμούς λογαριασμών ή (ε) που περιέχουν στρογγυλοποιημένους αριθμούς ή σταθερούς λήγοντες αριθμούς.

● Η φύση και η πολυπλοκότητα των λογαριασμών - μη ενδεδειγμένες ημερολογιακές εγγραφές ή προσαρμογές μπορεί να εφαρμοστούν σε λογαριασμούς που (α) περιέχουν συναλλαγές που είναι πολύπλοκης ή ασυνήθιστης φύσης, (β) περιέχουν σημαντικές εκτιμήσεις και προσαρμογές τέλους περιόδου, (γ) ήταν επιρρεπείς σε σφάλματα στο παρελθόν, (δ) δεν έχουν συμφωνηθεί έγκαιρα ή περιέχουν μη συμφωνημένες διαφορές, (ε) περιέχουν ενδοεταιρικές συναλλαγές, ή (στ) συνδέονται άλλως με έναν εντοπισμένο κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης. Σε ελέγχους οντοτήτων που έχουν αρκετές εγκαταστάσεις ή συστατικά, λαμβάνεται υπόψη η ανάγκη επιλογής ημερολογιακών εγγραφών από πολλαπλές εγκαταστάσεις.

● Ημερολογιακές εγγραφές ή άλλες προσαρμογές που διεκπεραιώνονται εκτός της συνήθους επιχειρηματικής δραστηριότητας - μη τυποποιημένες ημερολογιακές εγγραφές μπορεί να μην υπόκεινται στο ίδιο επίπεδο εσωτερικών δικλίδων όπως εκείνες οι ημερολογιακές εγγραφές που χρησιμοποιούνται σε επαναλαμβανόμενη βάση, για καταγραφή συναλλαγών, όπως οι μηνιαίες πωλήσεις, οι αγορές και οι εκταμιεύσεις μετρητών.

Α44. Ο ελεγκτής χρησιμοποιεί επαγγελματική κρίση για τον καθορισμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των δοκιμασιών ημερολογιακών εγγραφών και άλλων προσαρμογών. Ωστόσο, επειδή οι απατηλές ημερολογιακές εγγραφές και άλλες προσαρμογές γίνονται συχνά στο τέλος της περιόδου αναφοράς, η παράγραφος 32(α)(ii) απαιτεί από τον ελεγκτή να επιλέξει τις ημερολογιακές εγγραφές και τις άλλες προσαρμογές που έγιναν εκείνο το χρόνο. Περαιτέρω, επειδή ουσιώδη σφάλματα στις οικονομικές καταστάσεις λόγω απάτης μπορεί να συμβούν σε όλη την περίοδο και μπορεί να περιλαμβάνουν εκτεταμένες προσπάθειες απόκρυψης του πώς γίνεται η απάτη, η παράγραφος 32(α)(iii) απαιτεί από τον ελεγκτή να εξετάσει εάν υπάρχει επίσης ανάγκη για δοκιμασία ημερολογιακών εγγραφών και άλλων προσαρμογών σε όλη τη διάρκεια της περιόδου.

Λογιστικές εκτιμήσεις (Βλ. παρ. 32 (β))

Α45. Η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων απαιτεί από τη διοίκηση να πραγματοποιήσει έναν αριθμό κρίσεων ή υποθέσεων που επηρεάζουν σημαντικές λογιστικές εκτιμήσεις και να παρακολουθεί τη λογικότητα τέτοιων εκτιμήσεων σε συνεχή βάση. Απατηλή χρηματοοικονομική αναφορά συχνά επιτυγχάνεται μέσω εκούσιου σφάλματος των λογιστικών εκτιμήσεων. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί, για παράδειγμα, με υποτίμηση ή υπερτίμηση όλων των προβλέψεων ή αποθεματικών σχεδιασμένων με τον ίδιο τρόπο, ώστε είτε να εξομαλύνουν τα κέρδη για δύο ή περισσότερες λογιστικές περιόδους είτε για να επιτυγχάνουν ένα καθορισμένο επίπεδο κερδών, προκειμένου να παραπλανήσουν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, επηρεάζοντας τις αντιλήψεις τους ως προς την επίδοση και την κερδοφορία της οντότητας.

Α46. Σκοπός της εκτέλεσης μιας αναδρομικής επισκόπησης των κρίσεων και υποθέσεων της διοίκησης που σχετίζονται με σημαντικές λογιστικές εκτιμήσεις που αντανακλώνται στις οικονομικές καταστάσεις του προηγούμενου έτους είναι να διαπιστωθεί αν υπάρχει ένδειξη πιθανής μεροληψίας εκ μέρους της διοίκησης. Αυτό δεν αποσκοπεί στο να θέσει υπό αμφισβήτηση τις επαγγελματικές κρίσεις του ελεγκτή που έγιναν κατά το προηγούμενο έτος, οι οποίες βασίσθηκαν στις διαθέσιμες πληροφορίες κατά τον χρόνο εκείνο.

Α47. Αναδρομική επισκόπηση επιβάλλεται επίσης από το ΔΠΕ 540[127]. Η επισκόπηση αυτή διενεργείται ως μια διαδικασία αξιολόγησης κινδύνου για να αποκτηθούν πληροφορίες σχετικά με την αποτελεσματικότητα της διαδικασίας εκτίμησης της διοίκησης για την προηγούμενη περίοδο, για τα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με το αποτέλεσμα ή, όπου έχει εφαρμογή, για τη μεταγενέστερη επανεκτίμηση των λογιστικών εκτιμήσεων της προηγούμενης περιόδου που είναι άμεσα σχετική για να γίνουν λογιστικές εκτιμήσεις της τρέχουσας περιόδου, και για ελεγκτικά τεκμήρια θεμάτων, όπως είναι η εκτίμηση της αβεβαιότητας, που μπορεί να απαιτείται να γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις. Ως θέμα πρακτικής, η επισκόπηση του ελεγκτή των κρίσεων της διοίκησης και των υποθέσεων για μεροληψίες που θα μπορούσαν να αντιπροσωπεύουν ένα κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης, σύμφωνα με το παρόν ΔΠΕ μπορούν να πραγματοποιούνται σε συνδυασμό με την επισκόπηση που απαιτείται από το ΔΠΕ 540.

Επιχειρηματικό σκεπτικό για σημαντικές συναλλαγές (Βλ. παρ. 32(γ))

Α48. Δείκτες που ενδεχομένως υποδηλώνουν ότι μπορεί να έχουν συνομολογηθεί σημαντικές συναλλαγές, που βρίσκονται εκτός της συνήθους επιχειρηματικής δραστηριότητας της οντότητας, ή που άλλως φαίνονται να είναι ασυνήθιστες, για τη δημιουργία παραπλανητικής χρηματοοικονομικής αναφοράς ή για την απόκρυψη υπεξαίρεσης περιουσιακών στοιχείων, περιλαμβάνουν:

[127] ΔΠΕ 540, «Ελεγχος λογιστικών εκτιμήσεων, συμπεριλαμβανομένων των λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας, και συναφείς γνωστοποιήσεις», παράγραφος 9.

● Η μορφή τέτοιων συναλλαγών εμφανίζεται υπερβολικά πολύπλοκη (για παράδειγμα, η συναλλαγή εμπλέκει πολλές οντότητες εντός ενός ενοποιημένου ομίλου ή πολλά τρίτα μη συνδεδεμένα μέρη).

● Η διοίκηση δεν έχει συζητήσει τη φύση και τη λογιστική για τέτοιες συναλλαγές με εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση της οντότητας, και υπάρχει ανεπαρκής τεκμηρίωση.

● Η διοίκηση δίνει περισσότερη έμφαση στην ανάγκη για μια ιδιαίτερη λογιστική μεταχείριση παρά στα υποκείμενα οικονομικά της συναλλαγής.

● Συναλλαγές στις οποίες εμπλέκονται μη ενοποιημένα συνδεδεμένα μέρη, περιλαμβανομένων οντοτήτων ειδικού σκοπού, δεν έχουν κατάλληλα επισκοπηθεί ή εγκριθεί από εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση της οντότητας.

● Οι συναλλαγές εμπλέκουν προηγουμένως μη εντοπισμένα συνδεμένα μέρη ή μέρη που δεν έχουν την υπόσταση ή την οικονομική δύναμη να στηρίξουν τη συναλλαγή, χωρίς βοήθεια από την υπό έλεγχο οντότητα.

Αξιολόγηση των ελεγκτικών τεκμηρίων (Βλ. παρ.34-37)

Α49. Το ΔΠΕ 330 απαιτεί από τον ελεγκτή, με βάση τις ελεγκτικές διαδικασίες που εκτελούνται και τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται, να αξιολογεί εάν οι εκτιμήσεις των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμού παραμένει ενδεδειγμένη[128]. Αυτή η αξιολόγηση είναι πρωταρχικά ποιοτικού χαρακτήρα και βασίζεται στην κρίση του ελεγκτή. Μια τέτοια αξιολόγηση μπορεί να παράσχει περαιτέρω ενόραση περί των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης καθώς και εάν υπάρχει ανάγκη για εκτέλεση πρόσθετων ή διαφορετικών ελεγκτικών διαδικασιών. Το Παράρτημα 3 περιέχει παραδείγματα περιστάσεων που μπορεί να υποδεικνύουν την πιθανότητα απάτης.

Αναλυτικές διαδικασίες που εκτελούνται προς το τέλος του ελέγχου για τη διαμόρφωση ενός γενικού συμπεράσματος (Βλ. παρ. 34)

Α50. Ο καθορισμός του ποιες ιδιαίτερες τάσεις και σχέσεις μπορεί να υποδηλώνουν έναν κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης απαιτεί επαγγελματική κρίση. Ασυνήθεις σχέσεις που αφορούν τα έσοδα και το εισόδημα στο τέλος του έτους είναι ιδιαίτερα σχετικές. Αυτές μπορεί να περιλαμβάνουν, για παράδειγμα: ασυνήθιστα μεγάλα ποσά εισοδήματος να αναφέρονται κατά τις τελευταίες λίγες εβδομάδες της περιόδου αναφοράς ή ασυνήθιστες συναλλαγές ή εισόδημα που δεν είναι συνεπές με τις τάσεις των ταμειακών ροών από τις λειτουργίες.

Εξέταση των εντοπισμένων σφαλμάτων (Βλ. παρ. 35-37)

Α51. Επειδή η απάτη συνεπάγεται κίνητρο ή πίεση για τη διάπραξή της, μια θεωρούμενη ευκαιρία για να γίνει αυτό ή κάποια εκλογίκευση της πράξης, μια περίπτωση απάτης είναι απίθανο να είναι ένα μεμονωμένο συμβάν. Κατά συνέπεια, σφάλματα, όπως πολυάριθμα σφάλματα σε συγκεκριμένη εγκατάσταση, ακόμη και αν η σωρευτική επίδραση δεν είναι ουσιώδης, μπορεί να είναι ενδεικτικά του κινδύνου ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης.

Α52. Οι επιπτώσεις εντοπισμένης απάτης εξαρτώνται από τις περιστάσεις. Για παράδειγμα, μια κατά τα άλλα ασήμαντη απάτη μπορεί να είναι σημαντική, εάν εμπλέκονται ανώτερα διοικητικά στελέχη. Σε τέτοιες περιστάσεις, η αξιοπιστία των τεκμηρίων που συγκεντρώθηκαν προηγουμένως μπορεί να αμφισβητηθεί, αφού μπορεί να υπάρχουν αμφιβολίες σχετικά με την πληρότητα και την ειλικρίνεια των διαβεβαιώσεων που έγιναν καθώς και σχετικά με τη γνησιότητα των λογιστικών αρχείων και της τεκμηρίωσης. Μπορεί επίσης να υπάρχει πιθανότητα συμπαιγνίας που εμπλέκονται εργαζόμενοι, η διοίκηση ή τρίτα μέρη.

Α53. Το ΔΠΕ 450[129] και το ΔΠΕ 700[130] θεσπίζουν απαιτήσεις και παρέχουν καθοδήγηση για την αξιολόγηση και τη διευθέτηση σφαλμάτων καθώς και την επίδραση επί της γνώμης του ελεγκτή στην έκθεση του ελεγκτή.

Ελεγκτής που αδυνατεί να συνεχίσει την ανάθεση (Βλ. παρ. 38)

Α54. Παραδείγματα εξαιρετικών περιστάσεων που μπορεί να προκύψουν και που μπορεί να θέσουν σε αμφισβήτηση την ικανότητα του ελεγκτή να συνεχίσει τη διενέργεια του ελέγχου περιλαμβάνουν:

● Η οντότητα δεν προβαίνει στις κατάλληλες ενέργειες αναφορικά με απάτη τις οποίες ο ελεγκτής κρίνει αναγκαίες στις συγκεκριμένες περιστάσεις, ακόμη και όπου η απάτη δεν είναι ουσιώδης για τις οικονομικές καταστάσεις,

● Η εξέταση από τον ελεγκτή των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης και τα αποτελέσματα των ελεγκτικών δοκιμασιών δείχνουν ένα σημαντικό κίνδυνο ουσιώδους και διάχυτης απάτης, ή

● Ο ελεγκτής έχει σημαντικούς προβληματισμούς σχετικά με την ικανότητα ή την ακεραιότητα της διοίκησης ή των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση.

Α55. Λόγω της ποικιλίας των περιστάσεων που μπορεί να προκύψουν, δεν είναι δυνατόν να περιγραφεί οριστικά το πότε η απόσυρση από την ανάθεση είναι ενδεδειγμένη. Παράγοντες που επηρεάζουν το συμπέρασμα του ελεγκτή περιλαμβάνουν τις συνέπειες της εμπλοκής ενός μέλους της διοίκησης ή των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση (που μπορεί να επηρεάζει την αξιοπιστία των διαβεβαιώσεων της διοίκησης) και τις επιπτώσεις για τον ελεγκτή μιας συνεχιζόμενης σύνδεσης με την οντότητα.

Α56. Ο ελεγκτής έχει επαγγελματικές και νομικές ευθύνες σε τέτοιες περιστάσεις και αυτές οι ευθύνες μπορούν να ποικίλλουν ανά χώρα. Σε ορισμένες χώρες, για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να δικαιούται, ή να απαιτείται, να προβεί σε δήλωση ή αναφορά προς το πρόσωπο ή τα πρόσωπα που έκαναν το διορισμό ελέγχου ή, σε ορισμένες περιπτώσεις, προς τις ρυθμιστικές αρχές. Δεδομένης της εξαιρετικής φύσης των περιστάσεων και της ανάγκης να εξεταστούν οι νομικές απαιτήσεις, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρεί ενδεδειγμένο

[128] ΔΠΕ 330, παράγραφος 25.
[129] ΔΠΕ 450, «Αξιολόγηση σφαλμάτων που εντοπίζονται κατά τον έλεγχο»
[130] ΔΠΕ 700, «Διαμόρφωση γνώμης και αναφορά επί οικονομικών καταστάσεων»

να ζητήσει νομική συμβουλή όταν αποφασίζει εάν θα αποσυρθεί από την ανάθεση και για να καθορίσει τις κατάλληλες ενέργειες, περιλαμβανομένης της πιθανότητας αναφοράς προς τούς μετόχους, τις ρυθμιστικές αρχές ή άλλους[131].

Ειδικά ζητήματα οντοτήτων του δημοσίου τομέα

Α57. Σε πολλές περιπτώσεις στο δημόσιο τομέα, ο ελεγκτής μπορεί να μην έχει την επιλογή να αποσυρθεί από την ανάθεση, εξαιτίας της φύσης της εντολής ή για λόγους δημοσίου συμφέροντος.

Έγγραφες διαβεβαιώσεις (Βλ. παρ. 39)

Α58. Το ΔΠΕ 580[132] θεσπίζει απαιτήσεις και παρέχει καθοδήγηση για την απόκτηση κατάλληλων διαβεβαιώσεων από τη διοίκηση και, όπου ενδείκνυται, από με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, σε έναν έλεγχο. Επιπρόσθετα της αναγνώρισης ότι αυτοί έχουν εκπληρώσει τις ευθύνες τους για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, είναι σημαντικό, ανεξάρτητα από το μέγεθος της οντότητας, η διοίκηση και, όπου ενδείκνυται, εκείνοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση, να αναγνωρίζουν την ευθύνη τους για το σχεδιασμό, την εφαρμογή και την τήρηση εσωτερικών δικλίδων για την πρόληψη και τον εντοπισμό απάτης.

Α59. Λόγω της φύσης της απάτης και των δυσκολιών που συναντούν οι ελεγκτές στον εντοπισμό ουσιωδών σφαλμάτων στις οικονομικές καταστάσεις που προέρχονται από απάτη, είναι σημαντικό ο ελεγκτής να αποκτά γραπτή διαβεβαίωση από τη διοίκηση και, όπου ενδείκνυται, από με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, που να επιβεβαιώνει ότι αυτοί έχουν γνωστοποιήσει στον ελεγκτή:

(α) Τα αποτελέσματα της εκτίμησης της διοίκησης για τον κίνδυνο ότι οι οικονομικές καταστάσεις μπορεί να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες λόγω απάτης, και

(β) Τη γνώση τους για πραγματική απάτη, υποψία απάτης ή καταγγελλόμενη απάτη, που επηρεάζει την οντότητα.

Κοινοποιήσεις στη διοίκηση και στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση

Κοινοποίηση στη διοίκηση (Βλ. παρ. 40)

Α60. Όταν ο ελεγκτής έχει αποκτήσει τεκμήρια ότι υπάρχει ή μπορεί να υπάρχει απάτη, είναι σημαντικό το θέμα να τεθεί υπόψη του κατάλληλου επιπέδου της διοίκησης, το συντομότερο δυνατό. Αυτό ισχύει ακόμα και αν το θέμα θα μπορούσε να θεωρηθεί ασήμαντο (για παράδειγμα, μια μικρή κατάχρηση χρημάτων από έναν εργαζόμενο σε ένα χαμηλό επίπεδο στην οργάνωση της οντότητας). Ο προσδιορισμός του κατάλληλου επιπέδου της διοίκησης είναι θέμα επαγγελματικής κρίσης και επηρεάζεται από παράγοντες όπως η πιθανότητα συμπαιγνίας και η φύση και το μέγεθος της απάτης για την οποία υπάρχει υποψία. Κανονικά, το κατάλληλο επίπεδο διοίκησης είναι τουλάχιστον ένα επίπεδο πάνω από τα πρόσωπα που φαίνεται να εμπλέκονται στην απάτη για την οποία υπάρχει υποψία.

Κοινοποίηση στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση (Βλ. παρ. 41)

Α61. Η επικοινωνία του ελεγκτή με με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση μπορεί να γίνει προφορικώς ή γραπτώς. Το ΔΠΕ 260 εντοπίζει τους παράγοντες που εξετάζει ο ελεγκτής για να καθορίσει εάν θα επικοινωνήσει προφορικώς ή γραπτώς[133]. Λόγω της φύσης και της ευαισθησίας της απάτης στην οποία εμπλέκονται ανώτερα διοικητικά στελέχη ή της απάτης που καταλήγει σε ουσιώδες σφάλμα στις οικονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής αναφέρει τέτοια θέματα έγκαιρα και μπορεί να κρίνει αναγκαίο επίσης να αναφέρει τέτοια θέματα γραπτώς.

Α62. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει ενδεδειγμένο να επικοινωνήσει με υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση όταν ο ελεγκτής καθίσταται ενήμερος για απάτη στην οποία εμπλέκονται εργαζόμενοι άλλοι εκτός από τη διοίκηση, η οποία δεν καταλήγει σε ουσιώδες σφάλμα. Ομοίως, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση μπορεί να επιθυμούν να ενημερώνονται για αυτές τις περιπτώσεις. Η διαδικασία επικοινωνίας βοηθείται εάν ο ελεγκτής και οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση συμφωνήσουν σε ένα πρώιμο στάδιο του ελέγχου σχετικά με τη φύση και την έκταση των ενημερώσεων του ελεγκτή για το θέμα αυτό.

Α63. Στις εξαιρετικές περιστάσεις όπου ο ελεγκτής έχει αμφιβολίες σχετικά με την ακεραιότητα ή την εντιμότητα της διοίκησης ή των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει ενδεδειγμένο να λάβει νομική συμβουλή που θα βοηθήσει στον καθορισμό του κατάλληλου τρόπου δράσης.

Άλλα θέματα που σχετίζονται με απάτη (Βλ. παρ. 42)

Α64. Άλλα θέματα που σχετίζονται με απάτη, προς συζήτηση με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση της οντότητας, μπορεί να περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:

- Προβληματισμούς σχετικά με τη φύση, την έκταση και τη συχνότητα των εκτιμήσεων της διοίκησης για τις δικλίδες που εφαρμόζονται για την αποτροπή και τον εντοπισμό απάτης και του κινδύνου να είναι εσφαλμένες οι οικονομικές καταστάσεις.
- Αποτυχία της διοίκησης να αντιμετωπίσει κατάλληλα σημαντικές ελλείψεις που εντοπίστηκαν στις εσωτερικές δικλίδες ή να αντιδράσει κατάλληλα σε εντοπισμένη απάτη.
- Την αξιολόγηση του ελεγκτή για το περιβάλλον των δικλίδων της οντότητας, περιλαμβανομένων ερωτήσεων σχετικά με την ικανότητα και την ακεραιότητα της διοίκησης.
- Ενέργειες της διοίκησης που μπορεί να είναι ενδεικτικές απατηλής χρηματοοικονομικής αναφοράς, όπως η επιλογή και εφαρμογή λογιστικών πολιτικών από τη διοίκηση που μπορεί να είναι ενδεικτικές της προσπάθειας

[131] Ο κώδικας δεοντολογίας για επαγγελματίες λογιστές της ΔΟΛ παρέχει καθοδήγηση για τις κοινοποιήσεις προς ένα ελεγκτή που αντικαθιστά τον υφιστάμενο ελεγκτή.

[132] ΔΠΕ 580, «Έγγραφες διαβεβαιώσεις».

[133] ΔΠΕ 260, παράγραφος Α38

της διοίκησης να χειραγωγήσει τα κέρδη, προκειμένου να παραπλανήσει τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, επηρεάζοντας τις αντιλήψεις τους για την επίδοση και την κερδοφορία της οντότητας.

● Προβληματισμούς για την επάρκεια και πληρότητα της έγκρισης συναλλαγών που φαίνεται να είναι έξω από τη συνήθη επιχειρηματική δραστηριότητα.

Κοινοποιήσεις σε ρυθμιστικές αρχές και εκτελεστικές αρχές (Βλ. παρ. 43)

Α65. Το επαγγελματικό καθήκον του ελεγκτή για τήρηση εχεμύθειας περί των πληροφοριών του πελάτη μπορεί να αποκλείει την αναφορά απάτης προς ένα τρίτο μέρος εκτός της οντότητας του πελάτη. Ωστόσο, οι νομικές ευθύνες του ελεγκτή διαφέρουν ανάλογα με τη χώρα και, σε ορισμένες περιστάσεις, το καθήκον εχεμύθειας μπορεί να παρακάμπτεται από θέσπισμα το νόμο ή τα δικαστήρια. Σε ορισμένες χώρες, ο ελεγκτής ενός χρηματοοικονομικού ιδρύματος έχει εκ του νόμου καθήκον να αναφέρει την ύπαρξη απάτης στις εποπτικές αρχές. Επίσης, σε ορισμένες χώρες, ο ελεγκτής έχει καθήκον να αναφέρει σφάλματα στις αρχές στις περιπτώσεις εκείνες όπου η διοίκηση και οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση αποτυγχάνουν να προβούν σε διορθωτικές ενέργειες.

Α66. Ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει σκόπιμο να λάβει νομική συμβουλή για να προσδιορίσει τον κατάλληλο τρόπο δράσης στις περιστάσεις, σκοπός της οποίας είναι να αποφασίσει τα βήματα που είναι απαραίτητα για την εξέταση των πτυχών δημοσίου συμφέροντος της εντοπισμένης απάτης.

Ειδικά ζητήματα οντοτήτων του δημοσίου τομέα

Α67. Οι απαιτήσεις για αναφορά απάτης στο δημόσιο τομέα, είτε αυτή αποκαλύπτεται μέσω της διαδικασίας ελέγχου είτε όχι, μπορεί να υπόκειται σε ειδικούς όρους της εντολής ελέγχου ή σχετικού νόμου, κανονισμού ή άλλης αρχής.

Παράρτημα 1
(Βλ. παρ. Α25)

Παραδείγματα παραγόντων κινδύνου απάτης

Οι παράγοντες κινδύνου απάτης που προσδιορίζονται στο παρόν Παράρτημα είναι παραδείγματα τέτοιων παραγόντων που μπορεί να αντιμετωπίζουν οι ελεγκτές σε ένα ευρύ φάσμα περιπτώσεων. Ξεχωριστά παρουσιάζονται τα παραδείγματα που αναφέρονται στους δύο τύπους απάτης που είναι σχετικοί με την εξέταση του ελεγκτή - δηλαδή, απατηλή χρηματοοικονομική αναφορά και υπεξαίρεση περιουσιακών στοιχείων. Για κάθε ένα από αυτούς τους τύπους απάτης, οι παράγοντες κινδύνου ταξινομούνται περαιτέρω με βάση τις τρεις συνθήκες που γενικά είναι παρούσες όταν προκύπτουν ουσιώδη σφάλματα που οφείλονται σε απάτη: (α) κίνητρα / πιέσεις, (β) ευκαιρίες, και (γ) νοοτροπίες / εκλογικεύσεις. Αν και οι παράγοντες κινδύνου καλύπτουν ένα ευρύ φάσμα καταστάσεων, αυτοί είναι μόνο παραδείγματα και, συνεπώς, ο ελεγκτής μπορεί να εντοπίσει πρόσθετους ή διαφορετικούς παράγοντες κινδύνου. Δεν είναι όλα αυτά τα παραδείγματα σχετικά με όλες τις περιστάσεις, και ορισμένα μπορεί να είναι μεγαλύτερης ή μικρότερης σημασίας σε οντότητες διαφορετικού μεγέθους ή με διαφορετικά ιδιοκτησιακά χαρακτηριστικά ή περιστάσεις. Επίσης, η σειρά των παραδειγμάτων των παραγόντων κινδύνου που παρέχονται δεν αποσκοπεί να αντικατοπτρίσει τη σχετική σημασία ή τη συχνότητα εμφάνισης αυτών.

Παράγοντες κινδύνου που σχετίζονται με σφάλματα που προκύπτουν από απατηλή χρηματοοικονομική αναφορά

Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα παραγόντων κινδύνου που σχετίζονται με σφάλματα που προκύπτουν από απατηλή χρηματοοικονομική αναφορά.

Κίνητρα / Πιέσεις

Η χρηματοοικονομική σταθερότητα ή η κερδοφορία, απειλείται από τις συνθήκες λειτουργίας της οικονομίας, του κλάδου ή της οντότητας, όπως (ή όπως υποδηλώνεται από):

- Υψηλός βαθμό ανταγωνισμού ή κορεσμός της αγοράς, που συνοδεύεται από μείωση στα περιθώρια.
- Υψηλή ευαισθησία σε ραγδαίες αλλαγές, όπως αλλαγές στην τεχνολογία, απαξίωση προϊόντων, ή επιτόκια.
- Σημαντική υποχώρηση στη ζήτηση των πελατών και οι αυξανόμενες επιχειρηματικές αποτυχίες είτε στον κλάδο είτε στο σύνολο της οικονομίας.
- Λειτουργικές ζημίες που καθιστούν επικείμενη την απειλή πτώχευσης, κατάσχεσης ή επιθετικής εξαγοράς.
- Επαναλαμβανόμενες αρνητικές ταμειακές ροές από τις λειτουργίες ή η αδυναμία δημιουργίας ταμειακών ροών από τις λειτουργίες, ενώ αναφέρονται κέρδη και αύξηση κερδών.
- Ταχεία ανάπτυξη ή ασυνήθιστη κερδοφορία, ιδιαίτερα σε σύγκριση με εκείνη άλλων εταιρειών του ίδιου κλάδου.
- Νέες λογιστικές, εκ του νόμου προβλεπόμενες ή κανονιστικές απαιτήσεις.

Υπάρχει υπερβολική πίεση στη διοίκηση για εκπλήρωση απαιτήσεων ή προσδοκιών τρίτων μερών, οφειλόμενη στα ακόλουθα:

- Κερδοφορία ή προσδοκίες στο επίπεδο τάσης των αναλυτών επενδύσεων, θεσμικών επενδυτών, σημαντικών πιστωτών ή άλλων εξωτερικών μερών (ιδιαίτερα προσδοκίες που είναι υπερβολικά επιθετικές ή μη ρεαλιστικές), συμπεριλαμβανομένων προσδοκιών που δημιουργούνται από τη διοίκηση σε, για παράδειγμα, υπερβολικά αισιόδοξα δελτία τύπου ή μηνύματα στην ετήσια έκθεση.
- Ανάγκη επιπλέον χρηματοδότησης από ίδια ή δανειακά κεφάλαια για να διατηρηθεί η ανταγωνιστικότητα - συμπεριλαμβανομένης της χρηματοδότησης μεγάλων δαπανών έρευνας και ανάπτυξης ή κεφαλαιουχικών δαπανών.
- Οριακή ικανότητα εκπλήρωσης προϋποθέσεων για την εισαγωγή μετοχών στο χρηματιστήριο ή αποπληρωμής χρέους ή άλλων απαιτήσεων όρων χρέους.
- Θεωρούμενες ή πραγματικές αρνητικές επιπτώσεις της παρουσίασης κακών χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων για σημαντικές εκκρεμείς συναλλαγές, όπως συνενώσεις επιχειρήσεων ή αναθέσεις συμβάσεων.

Διαθέσιμες πληροφορίες υποδηλώνουν ότι η προσωπική χρηματοοικονομική κατάσταση των μελών της διοίκηση ή των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση απειλείται από τη χρηματοοικονομική επίδοση της οντότητας, επειδή:

- Υπάρχουν σημαντικά χρηματοοικονομικά συμφέροντα στην οντότητα.
- Σημαντικό μέρος των απολαβών τους (για παράδειγμα, πρόσθετες αμοιβές, δικαιώματα προαίρεσης επί μετοχών, και ρυθμίσεις βάσει κερδών) εξαρτάται από την επίτευξη επιθετικών στόχων για την τιμή της μετοχής, τα λειτουργικά αποτελέσματα, τη χρηματοοικονομική θέση, ή τις ταμιακές ροές[134].
- Υπάρχουν προσωπικές εγγυήσεις για χρέη της οντότητας.

Υπάρχει υπερβολική πίεση στη διοίκηση ή στο λειτουργικό προσωπικό να εκπληρώσει χρηματοοικονομικούς στόχους που θεσπίζονται από εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση, περιλαμβανομένων κινήτρων για στόχους πωλήσεων ή κερδοφορίας.

Ευκαιρίες

Η φύση του κλάδου ή των λειτουργιών της οντότητας παρέχει ευκαιρίες εμπλοκής σε απατηλή χρηματοοικονομική αναφορά που μπορεί να προκύψει από τα ακόλουθα:

- Σημαντικές συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη που δεν εντάσσονται στη συνήθη πορεία της επιχειρηματικής δραστηριότητας ή με συνδεδεμένες οντότητες που δεν ελέγχονται ή ελέγχονται από άλλη λογιστική επιχείρηση.

[134] Τα σχέδια κινήτρων της διοίκησης μπορεί να εξαρτώνται από την επίτευξη στόχων που αφορούν μόνο ορισμένους λογαριασμούς ή επιλεγμένες δραστηριότητες της οντότητας, ακόμη και αν οι σχετικοί λογαριασμοί ή οι δραστηριότητες μπορεί να μην είναι ουσιώδεις για την οντότητα ως σύνολο.

● Μια ισχυρή χρηματοοικονομική παρουσία ή ικανότητα κυριαρχίας σε ένα συγκεκριμένο τομέα του κλάδου που επιτρέπει στην οντότητα να υπαγορεύει όρους ή προϋποθέσεις σε προμηθευτές ή πελάτες, το οποίο μπορεί να καταλήξει σε μη ενδεδειγμένες συναλλαγές ή σε συναλλαγές επί μη εμπορικής βάσης.

● Περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, έσοδα ή έξοδα που βασίζονται σε σημαντικές εκτιμήσεις που συνεπάγονται υποκειμενικές κρίσεις ή αβεβαιότητες που είναι δύσκολο να επιβεβαιωθούν.

● Σημαντικές, ασυνήθιστες ή εξαιρετικά περίπλοκες συναλλαγές, ιδιαίτερα εκείνες κοντά στη λήξη της περιόδου που θέτουν δύσκολα «η ουσία υπεράνω του τύπου» ερωτήματα.

● Σημαντικές λειτουργίες είναι εγκατεστημένες ή διεξάγονται διασυνοριακά, σε δικαιοδοσίες όπου υπάρχουν διαφορετικά επιχειρηματικά περιβάλλοντα και κουλτούρες.

● Χρήση ενδιάμεσων επιχειρηματικών οντοτήτων για τις οποίες δεν φαίνεται να υπάρχει σαφής επιχειρηματική αιτιολόγηση.

● Σημαντικοί τραπεζικοί λογαριασμοί ή δραστηριότητες θυγατρικών ή υποκαταστημάτων σε δικαιοδοσίες φορολογικών παραδείσων για τα οποία δεν φαίνεται να υπάρχει σαφής επιχειρηματική αιτιολόγηση.

Η παρακολούθηση της διοίκησης δεν είναι αποτελεσματική εξαιτίας των ακόλουθων:

● Κυριαρχία ενός προσώπου ή μιας μικρής ομάδας στη διοίκηση (σε μια επιχείρηση που δεν διοικείται από τον ιδιοκτήτη), χωρίς αντισταθμιστικές δικλίδες.

● Η εποπτεία από εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση επί της διαδικασίας χρηματοοικονομικής αναφοράς και επί των εσωτερικών δικλίδων δεν είναι αποτελεσματική.

Υπάρχει μια πολύπλοκη ή ασταθής οργανωτική δομή, όπως αποδεικνύεται από τα ακόλουθα:

● Δυσκολία στον καθορισμό της οργάνωσης ή των ατόμων που έχουν ελέγχουσα συμμετοχή στην οντότητα.

● Υπερβολικά περίπλοκη οργανωτική, δομή η οποία περιλαμβάνει ασυνήθιστες νομικές οντότητες ή διοικητικές γραμμές εξουσίας.

● Πολύ συχνή αλλαγή ανώτερων στελεχών της διοίκησης, νομικών συμβούλων, ή εκείνων που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση.

Συστατικά των εσωτερικών δικλίδων είναι ελλιπή ως αποτέλεσμα των ακόλουθων:

● Ανεπαρκής παρακολούθηση των δικλίδων, συμπεριλαμβανομένων των αυτόματων δικλίδων και των δικλίδων επί της ενδιάμεσης χρηματοοικονομικής αναφοράς (όπου απαιτείται εξωτερική αναφορά).

● Υψηλά ποσοστά αλλαγής προσωπικού ή απασχόληση προσωπικού στη λογιστική, στον εσωτερικό έλεγχο ή στην τεχνολογία πληροφορικής που δεν είναι αποτελεσματικό.

● Λογιστικά και πληροφορικά συστήματα που δεν είναι αποτελεσματικά, περιλαμβανομένων καταστάσεων που συνεπάγονται σημαντικές ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες.

Νοοτροπίες / Εκλογικεύσεις

● Κοινοποίηση, υλοποίηση, υποστήριξη, ή επιβολή των αξιών ή προτύπων δεοντολογίας της οντότητας από τη διοίκηση ή η κοινοποίηση μη ενδεδειγμένων αξιών ή προτύπων δεοντολογίας, που δεν είναι αποτελεσματικά.

● Υπερβολική συμμετοχή της μη χρηματοοικονομικής διοίκησης, ή υπερβολική ενασχόληση με την επιλογή λογιστικών πολιτικών ή τον καθορισμό σημαντικών εκτιμήσεων.

● Γνωστό ιστορικό παραβιάσεων των νόμων περί χρεογράφων ή άλλων νόμων και κανονισμών, ή ισχυρισμοί εναντίον της οντότητας, των ανώτερων στελεχών της διοίκησης, ή εκείνων που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση που καταγγέλλουν απάτη ή παραβιάσεις νόμων και κανονισμών.

● Υπερβολικό ενδιαφέρον από τη διοίκηση για τη διατήρηση ή την αύξηση της τιμής της μετοχής της οντότητας ή της τάσης των κερδών.

● Η πρακτική της διοίκησης να δεσμεύεται σε αναλυτές, πιστωτές, και άλλα τρίτα μέρη για την επίτευξη επιθετικών ή μη ρεαλιστικών προβλέψεων.

● Αποτυχία της διοίκησης να διορθώσει έγκαιρα γνωστές και σημαντικές ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες.

● Ένα συμφέρον της διοίκησης να χρησιμοποιεί ακατάλληλα μέσα για να ελαχιστοποιεί τα αναφερόμενα κέρδη για λόγους που έχουν ως κίνητρο τη φορολογία.

● Χαμηλό ηθικό μεταξύ των ανώτερων στελεχών της διοίκησης.

● Ο ιδιοκτήτης-διευθυντής δεν κάνει διάκριση μεταξύ προσωπικών και επιχειρηματικών συναλλαγών.

● Διαφωνίες μεταξύ των μετόχων μιας στενά κατεχόμενης οντότητας.

● Επαναλαμβανόμενες προσπάθειες από τη διοίκηση να δικαιολογήσει οριακή ή μη ενδεδειγμένη λογιστική βασιζόμενη στο ουσιαστικό μέγεθος.

● Η σχέση μεταξύ διοίκησης και του υφιστάμενου ή του προηγούμενου ελεγκτή είναι τεταμένη, όπως φαίνεται από τα ακόλουθα:

● Συχνές διαφωνίες με τον υφιστάμενο ή τον προηγούμενο ελεγκτή για λογιστικά, ελεγκτικά, ή θέματα αναφοράς.

● Παράλογες απαιτήσεις από τον ελεγκτή, όπως μη ρεαλιστικοί χρονικοί περιορισμοί όσον αφορά στην ολοκλήρωση του ελέγχου ή την έκδοση της έκθεσης του ελεγκτή.

● Περιορισμοί στον ελεγκτή που δυσχεραίνουν ανάρμοστα την πρόσβαση σε άτομα ή πληροφορίες, ή την ικανότητα να επικοινωνεί αποτελεσματικά με εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση.

● Κυριαρχική συμπεριφορά της διοίκησης στην αντιμετώπιση του ελεγκτή, ιδιαίτερα όταν αυτό συνεπάγεται προσπάθειες επηρεασμού του πεδίου της εργασίας του ελεγκτή ή την επιλογή ή τη συνέχιση απασχόλησης του προσωπικού που έχει οριστεί ή δρα συμβουλευτικά στην ανάθεση ελέγχου.

Παράγοντες κινδύνου που προκύπτουν από σφάλματα υπεξαίρεσης περιουσιακών στοιχείων

Οι παράγοντες κινδύνου που σχετίζονται με σφάλματα που προκύπτουν από υπεξαίρεση περιουσιακών στοιχείων επίσης ταξινομούνται ανάλογα με τις τρεις συνθήκες που γενικά είναι παρούσες όταν υπάρχει απάτη: κίνητρα / πιέσεις, ευκαιρίες και νοοτροπίες / εκλογικεύσεις. Ορισμένοι από τους παράγοντες κινδύνου που σχετίζονται με σφάλματα που προκύπτουν από απατηλή χρηματοοικονομική αναφορά μπορεί να είναι επίσης παρόντες όταν προκύπτουν σφάλματα από υπεξαίρεση περιουσιακών στοιχείων. Για παράδειγμα, αναποτελεσματική παρακολούθηση της διοίκησης και άλλες ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες μπορεί να είναι παρούσες όταν υπάρχουν σφάλματα που οφείλονται είτε σε απατηλή χρηματοοικονομική αναφορά, είτε σε υπεξαίρεση περιουσιακών στοιχείων. Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα παραγόντων κινδύνου που σχετίζονται με σφάλματα που προκύπτουν από υπεξαίρεση περιουσιακών στοιχείων.

Κίνητρα / Πιέσεις

Προσωπικές χρηματοοικονομικές δεσμεύσεις μπορεί να δημιουργούν πίεση στη διοίκηση ή στους εργαζομένους με πρόσβαση σε μετρητά ή άλλα περιουσιακά στοιχεία δεκτικά κλοπής, να υπεξαιρέσουν εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία.

Δυσμενείς σχέσεις μεταξύ της οντότητας και των εργαζομένων με πρόσβαση σε μετρητά ή άλλα περιουσιακά στοιχεία δεκτικά κλοπής, μπορεί να δίνουν κίνητρο στους εργαζομένους να υπεξαιρέσουν τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία. Για παράδειγμα, δυσμενείς σχέσεις μπορεί να δημιουργηθούν από τα ακόλουθα:

- Γνωστές ή προβλεπόμενες μελλοντικές απολύσεις εργαζομένων.
- Πρόσφατες ή αναμενόμενες αλλαγές στις αποζημιώσεις ή στα προγράμματα παροχών των εργαζομένων.
- Προαγωγές, αποζημιώσεις ή άλλες ανταμοιβές ασυνεπείς με τις προσδοκίες.

Ευκαιρίες

Ορισμένα χαρακτηριστικά ή περιστάσεις μπορεί να αυξήσουν την ροπή περιουσιακών στοιχείων για υπεξαίρεση. Για παράδειγμα, ευκαιρίες για υπεξαίρεση περιουσιακών στοιχείων αυξάνονται όταν υπάρχουν τα ακόλουθα:

- Μεγάλα ποσά μετρητών στο ταμείο ή προς τακτοποίηση.
- Στοιχεία αποθεμάτων που είναι μικρά σε μέγεθος, μεγάλης αξίας, ή υψηλής ζήτησης.
- Εύκολα μετατρέψιμα περιουσιακά στοιχεία, όπως ομολογίες στον κομιστή, διαμάντια, ή μικροκύκλωμα ηλεκτρονικών υπολογιστών.
- Πάγια περιουσιακά στοιχεία, που είναι μικρά σε μέγεθος, εμπορεύσιμα, ή άνευ εμφανούς χαρακτηριστικού ιδιοκτησίας.

Ανεπαρκείς εσωτερικές δικλίδες επί περιουσιακών στοιχείων μπορεί να αυξήσουν την ροπή σε κατάχρηση των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων. Για παράδειγμα, υπεξαίρεση περιουσιακών στοιχείων μπορεί να προκύψει διότι υπάρχουν τα ακόλουθα:

- Ανεπαρκής διαχωρισμός καθηκόντων ή ανεπαρκείς ανεξάρτητες διασταυρώσεις.
- Ανεπαρκής εποπτεία των δαπανών των ανώτερων στελεχών της διοίκησης, όπως ταξίδια και άλλες καλύψεις εξόδων.
- Ανεπαρκής εποπτεία της διοίκησης επί των εργαζομένων που είναι υπεύθυνοι για περιουσιακά στοιχεία, όπως για παράδειγμα ανεπαρκής επίβλεψη ή παρακολούθηση απομακρυσμένων εγκαταστάσεων.
- Ανεπαρκής εξέταση υποψηφίων προς εργασία με πρόσβαση σε περιουσιακά στοιχεία.
- Ανεπαρκής τήρηση αρχείων σε σχέση με περιουσιακά στοιχεία.
- Ανεπαρκές σύστημα εξουσιοδότησης και έγκρισης των συναλλαγών (για παράδειγμα, σε αγορές).
- Ανεπαρκή φυσικά μέτρα ασφαλείας μετρητών, επενδύσεων, αποθεμάτων ή παγίων περιουσιακών στοιχείων.
- Έλλειψη πλήρων και έγκαιρων συμφωνιών των περιουσιακών στοιχείων.
- Έλλειψη έγκαιρης και κατάλληλης τεκμηρίωσης συναλλαγών, για παράδειγμα, πιστώσεις για επιστροφές αγαθών.
- Έλλειψη υποχρεωτικών διακοπών για εργαζόμενους που εκτελούν βασικές λειτουργίες δικλίδων.
- Ανεπαρκής κατανόηση από τη διοίκηση της τεχνολογίας των πληροφοριών, γεγονός που καθιστά ικανούς τους εργαζόμενους στην τεχνολογία των πληροφοριών τη δυνατότητα να διαπράξουν υπεξαίρεση.
- Ανεπαρκείς δικλίδες πρόσβασης σε αυτοματοποιημένα αρχεία, περιλαμβανομένων δικλίδων και επισκόπησης του ημερολογίου γεγονότων των μηχανογραφικών συστημάτων.

Νοοτροπίες / εκλογικεύσεις

- Αδιαφορία για την ανάγκη παρακολούθησης ή μείωσης των κινδύνων που σχετίζονται με υπεξαίρεση περιουσιακών στοιχείων.
- Αμέλεια σχετικά με τις εσωτερικές δικλίδες για υπεξαίρεση περιουσιακών στοιχείων παραβιάζοντας υφιστάμενες δικλίδες ή μη αναλαμβάνοντας κατάλληλη διορθωτική ενέργεια για γνωστές ελλείψεις των εσωτερικών δικλίδων.
- Συμπεριφορά που δείχνει δυσαρέσκεια ή μη ικανοποίηση με την οντότητα ή τον τρόπο αντιμετώπισης των εργαζομένων από αυτή.
- Αλλαγές στη συμπεριφορά ή στον τρόπο ζωής τα οποία μπορεί να δείχνουν ότι περιουσιακά στοιχεία έχουν υπεξαιρεθεί.
- Ανοχή σε μικροκλοπές.

Παράρτημα 2
(Αναφ: Παρ. Α40)

Παραδείγματα πιθανών ελεγκτικών διαδικασιών για την αντιμετώπιση των εκτιμώμενων κινδύνων ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης

Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα πιθανών ελεγκτικών διαδικασιών για την αντιμετώπιση των εκτιμώμενων κινδύνων ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης που προκύπτει τόσο από απατηλή χρηματοοικονομική αναφορά όσο και από υπεξαίρεση περιουσιακών στοιχείων. Αν και αυτές οι διαδικασίες καλύπτουν ένα ευρύ φάσμα καταστάσεων, είναι μόνο παραδείγματα και, κατά συνέπεια, μπορεί να μην είναι οι πιο κατάλληλες ή αναγκαίες σε κάθε περίσταση. Επίσης, η σειρά των διαδικασιών που παρατίθενται δεν αποσκοπεί στο να αντικατοπτρίσει τη σχετική σημασία τους.

Εξέταση σε επίπεδο ισχυρισμού

Οι συγκεκριμένες αντιδράσεις στην εκτίμηση του ελεγκτή για τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης θα ποικίλλουν ανάλογα με τους τύπους ή τους συνδυασμούς παραγόντων κινδύνου απάτης ή τις συνθήκες που εντοπίζονται και τις κατηγορίες των συναλλαγών, των υπολοίπων λογαριασμών, των γνωστοποιήσεων και των ισχυρισμών που αυτοί μπορούν να επηρεάζουν.

Τα ακόλουθα είναι συγκεκριμένα παραδείγματα αντιδράσεων:

- Επίσκεψη εγκαταστάσεων ή εκτέλεση ορισμένων δοκιμασιών σε αιφνιδιαστική ή απροειδοποίητη βάση. Για παράδειγμα, η παρατήρηση των αποθεμάτων σε εγκαταστάσεις όπου η παρουσία του ελεγκτή δεν έχει προηγουμένως ανακοινωθεί ή η αιφνιδιαστική καταμέτρηση μετρητών σε μια συγκεκριμένη ημερομηνία.
- Απαίτηση τα αποθέματα να καταμετρώνται στο τέλος της περιόδου αναφοράς ή σε μια ημερομηνία πιο κοντά στη λήξη της περιόδου, ώστε να ελαχιστοποιηθεί ο κίνδυνος χειραγώγησης των υπολοίπων στην περίοδο μεταξύ της ημερομηνίας ολοκλήρωσης της καταμέτρησης και του τέλους της περιόδου αναφοράς.
- Αλλαγή της προσέγγισης του ελέγχου κατά το τρέχον έτος. Για παράδειγμα, προφορική επαφή με σημαντικούς πελάτες και προμηθευτές επιπρόσθετα της αποστολής γραπτής επιβεβαίωσης, αποστολή αιτημάτων επιβεβαίωσης σε ένα συγκεκριμένο μέρος εντός ενός οργανισμού ή αναζήτηση περισσότερων ή διαφορετικών πληροφοριών.
- Εκτέλεση λεπτομερούς επισκόπησης των διορθωτικών εγγραφών τέλους τριμήνου ή τέλους έτους της οντότητας και η διερεύνηση οποιασδήποτε φαίνεται ασυνήθιστη ως προς τη φύση ή το ποσό.
- Για σημαντικές και ασυνήθιστες συναλλαγές, ιδιαίτερα εκείνες που λαμβάνουν χώρα στο τέλος ή κοντά στο τέλος του έτους, διερεύνηση της πιθανότητας ύπαρξης συνδεδεμένων μερών και των πηγών των χρηματοοικονομικών πόρων που υποστηρίζουν τις συναλλαγές.
- Εκτέλεση ουσιαστικών αναλυτικών διαδικασιών με τη χρήση αναλυτικών δεδομένων. Για παράδειγμα, σύγκριση των πωλήσεων και του κόστους πωλήσεων ανά τοποθεσία, επιχειρηματική γραμμή ή μήνα με τις προσδοκίες που αναπτύχθηκαν από τον ελεγκτή.
- Διενέργεια συνεντεύξεων του προσωπικού που εμπλέκεται σε περιοχές όπου έχει εντοπισθεί κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης, για να αποκτηθεί βαθιά κατανόησή τους σχετικά με τον κίνδυνο και εάν, ή πώς, οι δικλίδες αντιμετωπίζουν τον κίνδυνο.
- Όταν άλλοι ανεξάρτητοι ελεγκτές ελέγχουν τις οικονομικές καταστάσεις μιας ή περισσότερων θυγατρικών, τομέων ή υποκαταστημάτων, συζήτηση μαζί τους για την έκταση της εργασίας που απαιτείται να εκτελεστεί για την αντιμετώπιση του εκτιμώμενου κινδύνου ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης, που προκύπτει από συναλλαγές και δραστηριότητες μεταξύ αυτών των συστατικών.
- Εάν η εργασία ενός ειδήμονα είναι ιδιαίτερα σημαντική σε σχέση με ένα κονδύλι των οικονομικών καταστάσεων, για το οποίο ο εκτιμώμενος κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης είναι υψηλός, εκτέλεση πρόσθετων διαδικασιών που σχετίζονται με μερικές ή όλες τις υποθέσεις του ειδήμονα, τις μεθόδους ή τα ευρήματα, για να διαπιστωθεί ότι τα ευρήματα δεν είναι παράλογα, ή ανάθεση σε άλλο ειδήμονα για το σκοπό αυτό.
- Εκτέλεση ελεγκτικών διαδικασιών για την ανάλυση επιλεγμένων λογαριασμών του ισολογισμού έναρξης από προγενέστερες ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις, για να εκτιμηθεί πώς ορισμένα θέματα που συνεπάγονται λογιστικές εκτιμήσεις και κρίσεις, για παράδειγμα, μια πρόβλεψη για επιστροφές πωλήσεων, επιλύθηκαν έχοντας το πλεονέκτημα της εκ των υστέρων γνώσης.
- Διενέργεια διαδικασιών επί λογαριασμού ή άλλων συμφωνιών που καταρτίστηκαν από την οντότητα, περιλαμβανομένης της εξέτασης συμφωνιών που πραγματοποιούνται σε ενδιάμεσες περιόδους.
- Εκτέλεση τεχνικών υποβοηθούμενων από υπολογιστή, όπως εξόρυξη δεδομένων για δοκιμασία ανωμαλιών σε έναν πληθυσμό.
- Δοκιμασία της ακεραιότητας αρχείων και συναλλαγών που παράγονται από υπολογιστή.
- Αναζήτηση πρόσθετων ελεγκτικών τεκμηρίων από πηγές εκτός της ελεγχόμενης οντότητας.

Ειδικές αντιδράσεις - σφάλμα που προκύπτει από απατηλή χρηματοοικονομική αναφορά

Παραδείγματα αντιδράσεων στην εκτίμηση του ελεγκτή για τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απατηλής χρηματοοικονομικής αναφοράς, έχουν ως εξής:

Αναγνώριση εσόδων

- Εκτέλεση ουσιαστικών αναλυτικών διαδικασιών σχετικά με τα έσοδα με χρήση αναλυτικών δεδομένων, για παράδειγμα, με σύγκριση των αναφερόμενων εσόδων κατά μήνα και κατά γραμμή προϊόντος ή επιχειρηματικό τομέα κατά την τρέχουσα περίοδο αναφοράς, με συγκρίσιμες προγενέστερες περιόδους. Τεχνικές ελέγχου

υποβοηθούμενες από υπολογιστή μπορεί να είναι χρήσιμες στον εντοπισμό ασυνήθιστων ή μη αναμενόμενων σχέσεων εσόδων ή συναλλαγών.

● Επιβεβαίωση με πελάτες ορισμένων σχετικών όρων συμβάσεων και της απουσίας παράπλευρων συμφωνιών, διότι η κατάλληλη λογιστική συχνά επηρεάζεται από τέτοιους όρους ή συμφωνίες και η βάση για επιστροφές ή η περίοδος με την οποία σχετίζονται συχνά τεκμηριώνονται ανεπαρκώς. Για παράδειγμα, τα κριτήρια αποδοχής, οι όροι παράδοσης και πληρωμής, η απουσία μελλοντικών ή συνεχιζόμενων δεσμεύσεων του πωλητή, το δικαίωμα επιστροφής προϊόντος, τα εγγυημένα ποσά μεταπώλησης και οι όροι ακύρωσης ή επιστροφής πληρωμής, συχνά είναι σχετικά σε τέτοιες περιστάσεις.

● Διερευνητικά ερωτήματα στο προσωπικό πωλήσεων και μάρκετινγκ ή στον εσωτερικό νομικό σύμβουλο σχετικά με πωλήσεις ή αποστολές κοντά στο τέλος της περιόδου και εάν έχουν γνώση για οποιουσδήποτε ασυνήθιστους όρους ή συνθήκες που συνδέονται με τις συναλλαγές αυτές.

● Φυσική παρουσία σε μία ή περισσότερες τοποθεσίες στο τέλος της περιόδου για παρατήρηση της αποστολής αγαθών ή της προετοιμασίας τους για αποστολή (ή επιστροφών που παραμένουν προς επεξεργασία) και εκτέλεση άλλων κατάλληλων διαδικασιών διαχωρισμού πωλήσεων και αποθεμάτων.

● Για εκείνες τις καταστάσεις για τις οποίες οι συναλλαγές εσόδων αρχίζουν, επεξεργάζονται και καταγράφονται ηλεκτρονικά, η δοκιμασία δικλίδων για να διαπιστωθεί εάν παρέχουν διασφάλιση ότι οι καταχωρημένες συναλλαγές εσόδων πραγματοποιήθηκαν και είναι ορθά καταχωρημένες.

Ποσότητες αποθεμάτων

● Εξέταση των αρχείων αποθεμάτων της οντότητας για τον εντοπισμό εγκαταστάσεων ή κονδυλίων που απαιτούν ιδιαίτερη προσοχή κατά τη διάρκεια ή μετά τη φυσική απογραφή.

● Παρακολούθηση σε αιφνιδιαστική βάση της καταμέτρησης αποθεμάτων σε ορισμένες τοποθεσίες ή η διενέργεια απογραφής αποθεμάτων σε όλες τις τοποθεσίες κατά την ίδια ημερομηνία.

● Διενέργεια απογραφής αποθεμάτων στο τέλος ή κοντά στο τέλος της περιόδου αναφοράς για την ελαχιστοποίηση του κινδύνου μη ενδεδειγμένης χειραγώγησης κατά την περίοδο μεταξύ της απογραφής και του τέλους της περιόδου αναφοράς.

● Εκτέλεση πρόσθετων διαδικασιών κατά τη διάρκεια της παρακολούθησης της καταμέτρησης, για παράδειγμα, αυστηρότερη εξέταση του περιεχομένου των συσκευασμένων εμπορευμάτων, του τρόπου με τον οποίο τα αγαθά στοιβάζονται (για παράδειγμα, άδεια κιβώτια) ή φέρουν ετικέτα, και της ποιότητας (δηλαδή, καθαρότητα, κατηγορία, ή συγκέντρωση) υγρών ουσιών, όπως αρώματα ή ειδικά χημικά. Η χρήση της εργασίας ενός ειδήμονα μπορεί να είναι χρήσιμη στο θέμα αυτό.

● Σύγκριση των ποσοτήτων για την τρέχουσα περίοδο με προγενέστερες περιόδους ανά τάξη ή κατηγορία αποθέματος, εγκατάσταση ή άλλα κριτήρια, ή σύγκριση των ποσοτήτων που καταμετρήθηκαν με τα τηρούμενα αρχεία.

● Χρήση τεχνικών ελέγχου υποβοηθούμενων από υπολογιστή για περαιτέρω δοκιμασία της συγκέντρωσης των μετρήσεων της φυσικής απογραφής αποθεμάτων - για παράδειγμα, ταξινόμηση κατά αριθμό ετικέτας για τη δοκιμασία των δικλίδων ετικέτας ή κατά κωδικό αριθμό στοιχείου για να δοκιμαστεί η πιθανότητα παράλειψης ή διπλής προσμέτρησης του στοιχείου.

Εκτιμήσεις της διοίκησης

● Χρήση ειδήμονα για τον σχηματισμό ανεξάρτητης εκτίμησης για σύγκριση με την εκτίμηση της διοίκησης.

● Επέκταση των διερευνητικών ερωτημάτων προς άτομα εκτός της διοίκησης και του τμήματος λογιστηρίου για να επιβεβαιωθεί η ικανότητα και η πρόθεση της διοίκησης για εκτέλεση σχεδίων που είναι σχετικά με τον σχηματισμό της εκτίμησης.

Ειδικές αντιδράσεις - σφάλματα λόγω υπεξαίρεσης περιουσιακών στοιχείων

Διαφορετικές περιστάσεις θα υπαγόρευαν αναγκαστικά διαφορετικές αντιδράσεις. Κανονικά, η αντίδραση του ελέγχου σε έναν εκτιμώμενο κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης που σχετίζεται με υπεξαίρεση περιουσιακών στοιχείων θα κατευθύνεται προς ορισμένα υπόλοιπα λογαριασμών και κατηγορίες συναλλαγών. Αν και ορισμένες από τις αντιδράσεις ελέγχου που αναφέρθηκαν στις δύο παραπάνω κατηγορίες μπορεί να έχουν εφαρμογή σε τέτοιες περιστάσεις, το πεδίο της εργασίας πρέπει να συνδέεται με τις συγκεκριμένες πληροφορίες σχετικά με τον κίνδυνο υπεξαίρεσης που έχει εντοπισθεί.

Παραδείγματα αντιδράσεων στην εκτίμηση του ελεγκτή για κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω υπεξαίρεσης περιουσιακών στοιχείων έχουν ως εξής:

● Καταμέτρηση μετρητών ή τίτλων κοντά ή στο τέλος του έτους.

● Επιβεβαίωση της κίνησης του λογαριασμού κατευθείαν με τους πελάτες (συμπεριλαμβανομένων των πιστωτικών σημειωμάτων και επιστροφών πωλήσεων καθώς και των ημερομηνιών που έγιναν πληρωμές) για την υπό έλεγχο περίοδο.

● Ανάλυση ανακτήσεων από διαγραμμένους λογαριασμούς.

● Ανάλυση ελλειμμάτων απογραφής κατά τοποθεσία ή τύπο προϊόντος.

● Σύγκριση βασικών δεικτών αποθεμάτων με τα πρότυπα του κλάδου.

● Επισκόπηση παραστατικών που τεκμηριώνουν μειώσεις στα τηρούμενα αρχεία αποθεμάτων.

● Διενέργεια μηχανογραφικής αντιπαραβολής του καταλόγου πωλητών με τον κατάλογο εργαζομένων προκειμένου να εντοπιστούν ταυτοποιήσεις διευθύνσεων ή αριθμών τηλεφώνου.

● Διενέργεια μηχανογραφικής διερεύνησης των αρχείων μισθοδοσίας για τον εντοπισμό διπλών διευθύνσεων, κωδικών αριθμών ή αριθμών φορολογικού μητρώου ή τραπεζικών λογαριασμών εργαζομένων.

● Επισκόπηση των φακέλων προσωπικού εκείνων που περιέχουν ελάχιστα ή καθόλου τεκμήρια δραστηριότητας, για παράδειγμα, έλλειψη αξιολογήσεων επίδοσης.

● Ανάλυση εκπτώσεων πωλήσεων και επιστροφών για ασυνήθιστα μοτίβα ή τάσεις.

● Επιβεβαίωση ειδικών όρων συμβάσεων με τρίτα μέρη.

● Απόκτηση τεκμηρίων ότι οι συμβάσεις υλοποιούνται σύμφωνα με τους όρους τους.

● Επισκόπηση της ορθότητας μεγάλων και ασυνήθιστων εξόδων.

● Επισκόπηση της έγκρισης και της λογιστικής αξίας των δανείων ανώτερων στελεχών της διοίκησης και συνδεδεμένων μερών.

● Επισκόπηση του επιπέδου και της ορθότητας των εξοδολογίων που υποβάλλονται από ανώτερα στελέχη της διοίκησης.

Παράρτημα 3

(Βλ. παρ. Α49)

Παραδείγματα περιστάσεων που υποδηλώνουν πιθανότητα απάτης

Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα περιστάσεων που μπορεί να υποδηλώνουν την πιθανότητα ότι οι οικονομικές καταστάσεις μπορεί να περιέχουν ένα ουσιώδες σφάλμα λόγω απάτης.

Διαφορές στα λογιστικά αρχεία, που περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- Συναλλαγές που δεν καταχωρούνται πλήρως ή εγκαίρως ή δεν καταχωρούνται σωστά ως προς το ποσό, τη λογιστική περίοδο, την ταξινόμηση, ή την πολιτική της οντότητας.
- Ατεκμηρίωτα ή μη εγκεκριμένα υπόλοιπα ή συναλλαγές.
- Προσαρμογές της τελευταίας στιγμής που επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά αποτελέσματα.
- Τεκμήρια πρόσβασης εργαζομένων σε συστήματα και αρχεία ασυμβίβαστα με εκείνα που είναι αναγκαία για την εκτέλεση των εγκεκριμένων καθηκόντων τους.
- Πληροφορίες ή παράπονα προς τον ελεγκτή σχετικά με καταγγελλόμενη απάτη.

Αντικρουόμενα ή ελλείποντα τεκμήρια, περιλαμβανομένων των ακόλουθων:

- Ελλείποντα έγγραφα.
- Έγγραφα που φαίνεται να έχουν τροποποιηθεί.
- Μη διαθεσιμότητα άλλων εγγράφων εκτός από φωτοτυπημένα ή ηλεκτρονικά διαβιβασμένα, όταν αναμένεται να υπάρχουν έγγραφα σε πρωτότυπη μορφή.
- Σημαντικά, ανεξήγητα κονδύλια σε συμφωνίες.
- Ασυνήθιστες αλλαγές στον ισολογισμό ή αλλαγές στις τάσεις ή σε σημαντικούς δείκτες των οικονομικών καταστάσεων ή σε σχέσεις - για παράδειγμα, οι απαιτήσεις αυξάνονται ταχύτερα από τα έσοδα.
- Ασυνεπείς, ασαφείς, ή μη ρεαλιστικές αντιδράσεις της διοίκησης ή των εργαζομένων που προκύπτουν από διερευνητικά ερωτήματα ή αναλυτικές διαδικασίες.
- Ασυνήθιστες διαφορές μεταξύ των αρχείων της οντότητας και τις απαντήσεις επιβεβαίωσης.
- Μεγάλοι αριθμοί πιστωτικών εγγραφών και άλλων προσαρμογών που γίνονται σε αρχεία λογαριασμών απαιτήσεων.
- Ανεξήγητες ή ανεπαρκώς επεξηγούμενες διαφορές μεταξύ των λογαριασμών των απαιτήσεων του αναλυτικού καθολικού και του γενικού λογαριασμού ή μεταξύ καταστάσεων του πελάτη και του αναλυτικού καθολικού των λογαριασμών απαιτήσεων.
- Ελλείπουσες ή ανύπαρκτες επιταγές που ακυρώθηκαν σε περιστάσεις στις οποίες οι ακυρωμένες επιταγές κανονικά επιστρέφονται στην οντότητα με την κατάσταση κίνησης του λογαριασμού από την τράπεζα.
- Ελλείποντα αποθέματα ή φυσικά περιουσιακά στοιχεία σημαντικού μεγέθους.
- Μη διαθέσιμα ή ελλείποντα ηλεκτρονικά τεκμήρια, ασυμβίβαστα με τις πρακτικές ή πολιτικές διατήρησης αρχείων της οντότητας.
- Λιγότερες απαντήσεις σε επιβεβαιώσεις από το αναμενόμενο ή μεγαλύτερος αριθμός απαντήσεων από ότι αναμενόταν.
- Αδυναμία παρουσίασης τεκμηρίων για ανάπτυξη βασικών συστημάτων και δοκιμασία αλλαγής προγραμμάτων καθώς και για δραστηριότητες εφαρμογής αλλαγών και ανάπτυξης συστήματος στο τρέχον έτος.

Προβληματικές ή ασυνήθιστες σχέσεις μεταξύ του ελεγκτή και της διοίκησης, περιλαμβανομένων των ακόλουθων:

- Άρνηση πρόσβασης σε αρχεία, εγκαταστάσεις, ορισμένους εργαζομένους, πελάτες, προμηθευτές ή άλλους από τους οποίους θα μπορούσαν να αναζητηθούν ελεγκτικά τεκμήρια.
- Αδικαιολόγητες χρονικές πιέσεις που επιβάλλονται από τη διοίκηση για την επίλυση πολύπλοκων ή αμφισβητούμενων θεμάτων.
- Παράπονα από τη διοίκηση σχετικά με τη διενέργεια του ελέγχου ή εκφοβισμός των μελών της ομάδας ανάθεσης από τη διοίκηση, ιδιαίτερα σε σχέση με την κριτική εκτίμηση των ελεγκτικών τεκμηρίων από τον ελεγκτή ή στην επίλυση ενδεχόμενων διαφωνιών με τη διοίκηση.
- Ασυνήθιστες καθυστερήσεις από την οντότητα στην παροχή των ζητούμενων πληροφοριών.
- Απροθυμία διευκόλυνσης του ελεγκτή στην πρόσβαση σε βασικά ηλεκτρονικά αρχεία για δοκιμασία μέσω χρήσης τεχνικών ελέγχου υποβοηθούμενων από υπολογιστή.
- Άρνηση πρόσβασης στο προσωπικό βασικών λειτουργιών τεχνολογίας πληροφορικής και προς τις εγκαταστάσεις, συμπεριλαμβανομένου του προσωπικού ασφάλειας, λειτουργιών και ανάπτυξης συστημάτων.
- Μια απροθυμία για προσθήκη ή αναθεώρηση γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις ώστε να γίνουν πιο πλήρεις και κατανοητές.
- Μια απροθυμία έγκαιρης αντιμετώπισης εντοπισμένων ελλείψεων στις εσωτερικές δικλίδες.

Άλλα

- Απροθυμία της διοίκησης να επιτρέψει στον ελεγκτή να συναντηθεί κατ' ιδίαν με εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση.
- Λογιστικές πολιτικές που φαίνεται να είναι σε αντίθεση με τα πρότυπα του κλάδου.
- Συχνές αλλαγές στις λογιστικές εκτιμήσεις, οι οποίες δεν φαίνεται να προκύπτουν από αλλαγή στις περιστάσεις.
- Ανοχή παραβιάσεων του κώδικα συμπεριφοράς της οντότητας.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 250

ΕΞΕΤΑΣΗ ΝΟΜΩΝ ΚΑΙ ΚΑΝΟΝΙΣΜΩΝ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Παράγραφος

Εισαγωγή
Πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ 1
Επιπτώσεις των νόμων και κανονισμών 2
Ευθύνη για συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς 3-8
Ημερομηνία έναρξης ισχύος 9
Στόχοι 10
Ορισμός 11
Απαιτήσεις
Η εξέταση από τον ελεγκτή της συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς 12-17
Ελεγκτικές διαδικασίες όταν εντοπίζεται μη συμμόρφωση ή υπάρχει υποψία μη συμμόρφωσης 18-21
Αναφορά επί εντοπισμένης μη συμμόρφωσης ή υποψίας μη συμμόρφωσης 22-28
Τεκμηρίωση 29
Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό
Ευθύνη για συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς A1-A6
Η εξέταση του ελεγκτή της συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς A7-A12
Ελεγκτικές διαδικασίες όταν εντοπίζεται μη συμμόρφωση ή υπάρχει υποψία μη συμμόρφωσης A13-A18
Αναφορά επί εντοπισμένης μη συμμόρφωσης ή υποψίας μη συμμόρφωσης A19-A20
Τεκμηρίωση A21

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 250, «Εξέταση νόμων και κανονισμών στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων» 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 εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ

1. Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) πραγματεύεται την ευθύνη του ελεγκτή να εξετάζει νόμους και κανονισμούς σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων. Το παρόν ΔΠΕ δεν εφαρμόζεται σε άλλες αναθέσεις διασφάλισης στις οποίες ανατίθεται στον ελεγκτή ειδικά να δοκιμάσει και να συντάξει έκθεση χωριστά για συμμόρφωση με συγκεκριμένους νόμους ή κανονισμούς.

Επιπτώσεις νόμων και κανονισμών

2. Η επίπτωση νόμων και κανονισμών στις οικονομικές καταστάσεις ποικίλλει αξιοσημείωτα. Οι νόμοι και κανονισμοί εκείνοι στους οποίους υπόκειται μια οντότητα αποτελούν το νομικό και κανονιστικό πλαίσιο. Οι διατάξεις ορισμένων νόμων ή κανονισμών έχουν άμεση επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις κατά το ότι καθορίζουν τα αναφερόμενα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας. Άλλοι νόμοι ή κανονισμοί πρέπει να τηρούνται από τη διοίκηση ή να θέτουν τις προϋποθέσεις κάτω από τις οποίες η οντότητα επιτρέπεται να διενεργεί τις δραστηριότητές της αλλά δεν έχουν άμεση επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας. Ορισμένες οντότητες λειτουργούν σε αυστηρά ρυθμιζόμενους κλάδους (όπως τράπεζες και χημικές εταιρείες). Άλλες υπόκεινται μόνο σε πολλούς νόμους και κανονισμούς που σχετίζονται γενικά με τις λειτουργικές πτυχές της επιχείρησης (όπως εκείνοι που σχετίζονται με την επαγγελματική ασφάλεια και υγεία και ίσες ευκαιρίες απασχόλησης). Μη συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς μπορεί να καταλήξει σε πρόστιμα, δικαστικές διενέξεις ή άλλες συνέπειες για την οντότητα, που μπορεί να έχουν σημαντική επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις.

Ευθύνη για συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς (Βλ. παρ. Α1-Α6)

3. Είναι ευθύνη της διοίκησης, με την εποπτεία των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση, να διασφαλίζει ότι οι λειτουργίες της οντότητας διενεργούνται σύμφωνα με τις διατάξεις νόμων και κανονισμών, περιλαμβανομένης της συμμόρφωσης με τις διατάξεις των νόμων και των κανονισμών που καθορίζουν τα αναφερόμενα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας.

Ευθύνη του ελεγκτή

4. Οι απαιτήσεις σε αυτό το ΔΠΕ αποσκοπούν για να βοηθήσουν τον ελεγκτή στον εντοπισμό ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων, λόγω μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς. Ωστόσο, ο ελεγκτής δεν είναι υπεύθυνος για την πρόληψη της μη συμμόρφωσης και δεν μπορεί να αναμένεται να εντοπίζει μη συμμόρφωση με όλους τους νόμους και κανονισμούς.

5. Ο ελεγκτής είναι υπεύθυνος για την απόκτηση εύλογης διασφάλισης ότι οι οικονομικές καταστάσεις, λαμβανόμενες ως σύνολο, είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα, είτε προκαλείται από απάτη είτε από λάθος[135]. Κατά τη διενέργεια ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής λαμβάνει υπόψη του το ισχύον νομικό και κανονιστικό πλαίσιο. Λόγω των ενδογενών περιορισμών ενός ελέγχου, υπάρχει ο αναπόφευκτος κίνδυνος ότι ορισμένα ουσιώδη σφάλματα στις οικονομικές καταστάσεις μπορεί να μην εντοπισθούν, ακόμη και εάν ο έλεγχος είναι σωστά σχεδιασμένος και διενεργείται σύμφωνα με τα ΔΠΕ[136]. Στο πλαίσιο των νόμων και κανονισμών, οι πιθανές επιπτώσεις ενδογενών περιορισμών στην ικανότητα του ελεγκτή να εντοπίζει ουσιώδη σφάλματα είναι μεγαλύτερες για τέτοιους λόγους, όπως οι ακόλουθοι:

- Υπάρχουν πολλοί νόμοι και κανονισμοί, που αφορούν κυρίως στις λειτουργικές πτυχές μιας οντότητας, οι οποίοι τυπικά δεν επηρεάζουν τις οικονομικές καταστάσεις και δεν εντοπίζονται από τα πληροφοριακά συστήματα της οντότητας που σχετίζονται με τη χρηματοοικονομική αναφορά.
- Μη συμμόρφωση μπορεί να συνεπάγεται συμπεριφορά που να αποβλέπει στη συγκάλυψή της, όπως συμπαιγνία, πλαστογραφία, σκόπιμη παράλειψη καταγραφής συναλλαγών, παραβίαση δικλείδων από τη διοίκηση ή σκόπιμες διαστρεβλώσεις γεγονότων προς τον ελεγκτή.
- Το εάν μια πράξη συνιστά μη συμμόρφωση, είναι τελικά ένα θέμα νομικής κρίσης από ένα δικαστήριο.

Συνήθως, όσο πιο απομακρυσμένη είναι η μη συμμόρφωση από τα γεγονότα και τις συναλλαγές που αντικατοπτρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, τόσο λιγότερο πιθανό είναι ο ελεγκτής να λάβει γνώση αυτής ή να αναγνωρίσει τη μη συμμόρφωση.

6. Το παρόν ΔΠΕ διακρίνει τις ευθύνες του ελεγκτή σε σχέση με τη συμμόρφωση με δύο διαφορετικές κατηγορίες νόμων και κανονισμών, ως ακολούθως:

(α) Οι διατάξεις εκείνων των νόμων και κανονισμών που γενικώς θεωρείται ότι έχουν άμεση επίπτωση στον καθορισμό ουσιωδών ποσών και γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις, όπως οι φορολογικοί και συνταξιοδοτικοί νόμοι και κανονισμοί (Βλ. παράγραφο 13), και

(β) Άλλοι νόμοι και κανονισμοί που δεν έχουν άμεση επίπτωση στον καθορισμό των ποσών και των γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις, αλλά η συμμόρφωση με τους οποίους μπορεί να είναι θεμελιώδης για τις λειτουργικές πτυχές της επιχείρησης, για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τις δραστηριότητές της ή για την αποφυγή ουσιωδών προστίμων (για παράδειγμα, συμμόρφωση με τους όρους μιας άδειας λειτουργίας, συμμόρφωση με κανονιστικές απαιτήσεις φερεγγυότητας ή συμμόρφωση με περιβαλλοντικούς κανονισμούς). Μη συμμόρφωση με τέτοιους νόμους και κανονισμούς μπορεί συνεπώς να έχει ουσιώδη επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις (Βλ. παράγραφο 14).

---

[135] ΔΠΕ 200, «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου», παράγραφος 5.

[136] ΔΠΕ 200, παράγραφος Α51.

7. Στο παρόν ΔΠΕ καθορίζονται διαφοροποιημένες απαιτήσεις για καθεμία από τις παραπάνω κατηγορίες νόμων και κανονισμών. Για την κατηγορία που αναφέρεται στην παράγραφο 6(α), η ευθύνη του ελεγκτή είναι να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με τη συμμόρφωση με τις διατάξεις αυτών των νόμων και των κανονισμών. Για την κατηγορία που αναφέρεται στην παράγραφο 6(β), η ευθύνη του ελεγκτή περιορίζεται στην εκτέλεση καθορισμένων ελεγκτικών διαδικασιών που θα βοηθήσουν στον εντοπισμό μη συμμόρφωσης με εκείνους τους νόμους και τους κανονισμούς που μπορεί να έχουν ουσιώδη επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις.

8. Σύμφωνα με το παρόν ΔΠΕ, ο ελεγκτής απαιτείται να παραμένει σε εγρήγορση για την πιθανότητα ότι άλλες ελεγκτικές διαδικασίες που εφαρμόζονται για το σκοπό διαμόρφωσης μιας γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να φέρουν στην προσοχή του ελεγκτή περιπτώσεις εντοπισμένης μη συμμόρφωσης ή υποψίας μη συμμόρφωσης. Η διατήρηση επαγγελματικού σκεπτικισμού καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου, όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 200[137], είναι σημαντική στο πλαίσιο αυτό, με δεδομένη την έκταση των νόμων και των κανονισμών που επηρεάζουν την οντότητα.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

9. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που ξεκινούν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα.

Στόχοι

10. Οι στόχοι του ελεγκτή είναι:

(α) Να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια όσον αφορά τη συμμόρφωση με τις διατάξεις εκείνων των νόμων και των κανονισμών που γενικά αναγνωρίζονται ότι έχουν άμεση επίπτωση στον προσδιορισμό ουσιωδών ποσών και των γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις,

(β) Να εκτελεί συγκεκριμένες ελεγκτικές διαδικασίες που βοηθούν στον εντοπισμό περιπτώσεων μη συμμόρφωσης με άλλους νόμους και κανονισμούς που μπορεί να έχουν μια ουσιώδη επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις, και

(γ) Να αντιδρά κατάλληλα σε μη συμμόρφωση ή σε υποψία μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς που εντοπίζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Ορισμός

11. Για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΕ, ο ακόλουθος όρος έχει τη σημασία που αποδίδεται κατωτέρω:

Μη συμμόρφωση - Πράξεις ή παραλείψεις από την οντότητα, είτε σκόπιμες είτε εκ παραδρομής, οι οποίες είναι αντίθετες προς τους ισχύοντες νόμους ή κανονισμούς. Τέτοιες πράξεις περιλαμβάνουν συναλλαγές που διενεργούνται από ή στο όνομα της οντότητας, ή για λογαριασμό της, από με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, τη διοίκηση ή τους εργαζόμενους. Η μη συμμόρφωση δεν περιλαμβάνει προσωπικό παράπτωμα (μη σχετιζόμενο με τις επιχειρηματικές δραστηριότητες της οντότητας) από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, τη διοίκηση ή τους εργαζόμενους της οντότητας.

Απαιτήσεις

Η εξέταση από τον ελεγκτή της συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς

12. Στο πλαίσιο της απόκτησης κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της σύμφωνα με το ΔΠΕ 315[138], ο ελεγκτής πρέπει να αποκτά γενική κατανόηση:

(α) Του νομικού και κανονιστικού πλαισίου που έχει εφαρμογή στην οντότητα και τον κλάδο ή τον τομέα στον οποίο η οντότητα λειτουργεί, και

(β) Πώς η οντότητα συμμορφώνεται με το εν λόγω πλαίσιο. (Βλ. παρ. Α7)

13. Ο ελεγκτής πρέπει να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με τη συμμόρφωση προς τις διατάξεις εκείνων των νόμων και κανονισμών που γενικά αναγνωρίζονται ότι έχουν άμεση επίπτωση στον προσδιορισμό των σημαντικών ποσών και γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις. (Βλ. παρ. Α8)

14. Ο ελεγκτής πρέπει να εκτελεί τις ακόλουθες ελεγκτικές διαδικασίες για τον εντοπισμό περιπτώσεων μη συμμόρφωσης με άλλους νόμους και κανονισμούς που μπορεί να έχουν σημαντική επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις: (Βλ. παρ. Α9-Α10)

(α) Να θέτει διερευνητικά ερωτήματα στη διοίκηση και, όπου ενδείκνυται, σε εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση, για το εάν η οντότητα συμμορφώνεται με τέτοιους νόμους και κανονισμούς και

(β) Να εξετάζει με προσοχή την αλληλογραφία, εάν υπάρχει, με τις σχετικές αρχές ρύθμισης ή αδειοδότησης.

15. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ο ελεγκτής πρέπει να παραμένει σε εγρήγορση για την πιθανότητα ότι άλλες ελεγκτικές διαδικασίες που εφαρμόζονται μπορεί να φέρουν στην προσοχή του περιπτώσεις μη συμμόρφωσης ή υποψίας μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς. (Βλ. παρ. Α11)

16. Ο ελεγκτής πρέπει να ζητά από τη διοίκηση και, όπου ενδείκνυται, από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση να παράσχουν γραπτές διαβεβαιώσεις ότι όλες οι γνωστές περιπτώσεις μη συμμόρφωσης ή υποψίας μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς, των οποίων οι επιπτώσεις πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, έχουν γνωστοποιηθεί στον ελεγκτή. (Βλ. παρ. Α12)

17. Σε απουσία εντοπισμένης ή υποψίας μη συμμόρφωσης, δεν απαιτείται από τον ελεγκτή να εκτελεί ελεγκτι-

[137] ΔΠΕ 200, παράγραφος 15.

[138] ΔΠΕ 315, «Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μέσω της κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της» - παράγραφος 11.

κές διαδικασίες όσον αφορά τη συμμόρφωση της οντότητας με νόμους και κανονισμούς, άλλες από εκείνες που καθορίζονται στις παραγράφους 12-16.

Ελεγκτικές Διαδικασίες όταν εντοπίζεται μη συμμόρφωση ή υπάρχει υποψία μη συμμόρφωσης

18. Εάν ο ελεγκτής γίνει γνώστης πληροφοριών σχετικά με περίπτωση μη συμμόρφωσης ή υποψία μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς, ο ελεγκτής πρέπει να: (Βλ. παρ. Α13)

(α) Κατανοήσει τη φύση της πράξης και των περιστάσεων στις οποίες συνέβη, και

(β) Αποκτήσει περαιτέρω πληροφορίες για να αξιολογήσει την πιθανή επίπτωση επί των οικονομικών καταστάσεων. (Αναφ: Παρ. Α14)

19. Εάν ο ελεγκτής υποπτεύεται ότι μπορεί να υπάρχει μη συμμόρφωση, πρέπει να συζητήσει το θέμα με τη διοίκηση και, όπου ενδείκνυται, με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Εάν η διοίκηση, ή όπου ενδείκνυται, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση, δεν παρέχουν επαρκείς πληροφορίες που υποστηρίζουν ότι η οντότητα συμμορφώνεται με νόμους και κανονισμούς και, κατά την κρίση του ελεγκτή, η επίπτωση της υποψίας μη συμμόρφωσης μπορεί να είναι ουσιώδης για τις οικονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής πρέπει να εξετάσει την ανάγκη λήψης νομικής συμβουλής. (Βλ. παρ. Α15-Α16)

20. Αν δεν μπορούν να αποκτηθούν επαρκείς πληροφορίες σχετικά με την υποψία μη συμμόρφωσης, ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογήσει την επίπτωση της έλλειψης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων επί της γνώμης του ελεγκτή.

21. Ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί τις επιπτώσεις της μη συμμόρφωσης σε σχέση με άλλες πτυχές του ελέγχου, περιλαμβανομένης της εκτίμησης κινδύνου από τον ελεγκτή και της αξιοπιστίας των έγγραφων διαβεβαιώσεων, και να προβαίνει σε κατάλληλες ενέργειες. (Βλ. παρ. Α17-Α18)

Αναφορά επί εντοπισμένης μη συμμόρφωσης ή υποψίας μη συμμόρφωσης

Αναφορά μη συμμόρφωσης σε εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση

22. Εκτός εάν όλοι εκείνοι που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη διοίκηση της οντότητας και, συνεπώς, είναι ενήμεροι θεμάτων που αφορούν εντοπισμένη μη συμμόρφωση ή υποψία μη συμμόρφωσης ήδη κοινοποιηθείσα από τον ελεγκτή[139], ο ελεγκτής πρέπει να κοινοποιεί σε εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση θέματα που περιλαμβάνουν μη συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς που υποπίπτουν στην αντίληψη του ελεγκτή κατά τη διάρκεια του ελέγχου, εκτός από τα θέματα που είναι καθαρά ασήμαντα.

23. Εάν, κατά την κρίση του ελεγκτή, η μη συμμόρφωση που αναφέρεται στην παράγραφο 22 πιστεύεται ότι είναι σκόπιμη και ουσιώδης, ο ελεγκτής πρέπει να κοινοποιεί το θέμα στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση το συντομότερο δυνατό.

24. Εάν ο ελεγκτής υποψιάζεται ότι η διοίκηση ή οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται σε μη συμμόρφωση, ο ελεγκτής πρέπει να κοινοποιεί το θέμα στο επόμενο υψηλότερο επίπεδο εξουσίας στην οντότητα, εάν υπάρχει, όπως μια επιτροπή ελέγχου ή ένα εποπτικό συμβούλιο. Όπου δεν υπάρχει ανώτερη αρχή, ή εάν ο ελεγκτής πιστεύει ότι η κοινοποίηση μπορεί να μην τύχει χειρισμού ή δεν είναι σίγουρος ως προς το πρόσωπο προς το οποίο θα αναφερθεί, ο ελεγκτής πρέπει να εξετάσει την ανάγκη λήψης νομικής συμβουλής.

Αναφορά μη συμμόρφωσης στην έκθεση του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων

25. Εάν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι η μη συμμόρφωση έχει ουσιώδη επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις, και δεν έχει επαρκώς αποτυπωθεί σε αυτές, ο ελεγκτής πρέπει, σύμφωνα με το ΔΠΕ 705, να εκφράσει γνώμη με περιορισμό ή αρνητική γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων[140].

26. Εάν ο ελεγκτής εμποδίζεται από τη διοίκηση ή από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση στην απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων για να αξιολογήσει εάν η μη συμμόρφωση που μπορεί να είναι ουσιώδης για τις οικονομικές καταστάσεις έχει, ή είναι πιθανόν να έχει, συμβεί, ο ελεγκτής πρέπει να εκφράζει γνώμη με περιορισμό ή να αρνηθεί μια γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων, στη βάση ενός περιορισμού στο πεδίο του ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 705.

27. Εάν ο ελεγκτής δεν είναι σε θέση να προσδιορίσει εάν έχει συμβεί μη συμμόρφωση λόγω των περιορισμών που επιβάλλουν μάλλον οι περιστάσεις παρά η διοίκηση, ή εκείνοι που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση, ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί την επίπτωση επί της γνώμης του ελεγκτή, σύμφωνα με το ΔΠΕ 705.

Αναφορά μη συμμόρφωσης προς κανονιστικές αρχές και εκτελεστικές αρχές

28. Εάν ο ελεγκτής έχει εντοπίσει ή υποπτεύεται μη συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς, πρέπει να κρίνει εάν έχει ευθύνη να αναφέρει την εντοπισμένη μη συμμόρφωση ή την υποψία μη συμμόρφωσης σε μέρη εκτός της οντότητας. (Βλ. παρ. Α19-Α20)

Τεκμηρίωση

29. Ο ελεγκτής πρέπει να συμπεριλάβει στην τεκμηρίωση του ελέγχου εντοπισμένη μη συμμόρφωση ή υποψία μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς και τα αποτελέσματα της συζήτησης με τη διοίκηση και, όπου έχει εφαρμογή, με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και άλλα μέρη εκτός της οντότητας[141].7 (Βλ. παρ. Α21)

***

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Ευθύνη για συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς (Βλ. παρ. 3-8)

Α1. Είναι ευθύνη της διοίκησης, με την εποπτεία των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση, να διασφαλίζει ότι οι

[139] ΔΠΕ 260, «Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση» - παράγραφος 13.

[140] ΔΠΕ 705, «Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή», παράγραφοι 7-8.

[141] ΔΠΕ 230, «Τεκμηρίωση του ελέγχου», παράγραφοι 8-11, και παράγραφος Α6.

λειτουργίες της οντότητας διενεργούνται σύμφωνα με νόμους και κανονισμούς. Νόμοι και κανονισμοί μπορεί να επηρεάζουν τις οικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας με διαφορετικούς τρόπους: για παράδειγμα, πιο άμεσα, μπορεί να επηρεάζουν συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την οντότητα στις οικονομικές καταστάσεις ή μπορεί να καθορίζουν το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Μπορούν επίσης να θεσπίζουν ορισμένα νομικά δικαιώματα και δεσμεύσεις της οντότητας, ορισμένα από τα οποία θα αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας. Επιπρόσθετα, νόμοι και κανονισμοί μπορεί να επιβάλλουν ποινές σε περιπτώσεις μη συμμόρφωσης.

Α2. Τα ακόλουθα αποτελούν παραδείγματα των τύπων πολιτικών και διαδικασιών που μια οντότητα μπορεί να εφαρμόσει για να βοηθήσει στην πρόληψη και στον εντοπισμό μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς:

- Παρακολούθηση νομικών απαιτήσεων και διασφάλιση ότι οι λειτουργικές διαδικασίες είναι σχεδιασμένες να εκπληρώνουν αυτές τις απαιτήσεις.
- Θέσπιση και λειτουργία κατάλληλων συστημάτων εσωτερικών δικλείδων.
- Ανάπτυξη, δημοσιοποίηση και τήρηση ενός κώδικα συμπεριφοράς.
- Διασφάλιση ότι οι εργαζόμενοι είναι κατάλληλα εκπαιδευμένοι και κατανοούν τον κώδικα συμπεριφοράς.
- Παρακολούθηση της συμμόρφωσης με τον κώδικα συμπεριφοράς και κατάλληλες ενέργειες για πειθαρχία των εργαζομένων, οι οποίοι παραλείπουν να συμμορφωθούν με αυτόν.
- Ανάθεση σε νομικούς συμβούλους για να βοηθήσουν στην παρακολούθηση των νομικών απαιτήσεων.
- Διατήρηση ενός μητρώου σημαντικών νόμων και κανονισμών με τους οποίους η οντότητα πρέπει να συμμορφώνεται εντός του ιδιαίτερου κλάδου της και ενός αρχείου παραπόνων.

Σε μεγαλύτερες οντότητες, αυτές οι πολιτικές και διαδικασίες μπορεί να συμπληρώνονται με την ανάθεση ενδεδειγμένων αρμοδιοτήτων σε:

- Μια λειτουργία εσωτερικού ελέγχου.
- Μια επιτροπή ελέγχου.
- Μια λειτουργία συμμόρφωσης.

Ευθύνη του ελεγκτή

Α3. Η μη συμμόρφωση της οντότητας με νόμους και κανονισμούς μπορεί να καταλήξει σε ένα ουσιώδες σφάλμα των οικονομικών καταστάσεων. Ο εντοπισμός μη συμμόρφωσης, ανεξαρτήτως του ουσιώδους μεγέθους, μπορεί να επηρεάσει άλλες πτυχές του ελέγχου περιλαμβανομένης, για παράδειγμα, της εξέτασης από τον ελεγκτή της ακεραιότητας της διοίκησης ή των εργαζομένων.

Α4. Το εάν μια πράξη συνιστά μη συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς, είναι ένα ζήτημα νομικού προσδιορισμού, που δεν εμπίπτει συνήθως στην επαγγελματική αρμοδιότητα του ελεγκτή για να κρίνει. Παρόλα αυτά, η εκπαίδευση του ελεγκτή, η εμπειρία και η κατανόηση της οντότητας και του κλάδου της ή τομέα, μπορούν να παρέχουν μια βάση για να αναγνωρίσει ότι ορισμένες πράξεις, ερχόμενες στην προσοχή του ελεγκτή, μπορεί να συνιστούν μη συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς.

Α5. Σύμφωνα με ειδικές, προβλεπόμενες από το νόμο απαιτήσεις, ο ελεγκτής μπορεί συγκεκριμένα να απαιτείται να αναφέρει, ως μέρος του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, εάν η οντότητα συμμορφώνεται με ορισμένες διατάξεις νόμων ή κανονισμών. Σε αυτές τις περιστάσεις, το ΔΠΕ 700[142] ή το ΔΠΕ 800[143] πραγματεύονται το πώς αυτές οι ελεγκτικές ευθύνες αντιμετωπίζονται στην έκθεση του ελεγκτή. Περαιτέρω, όπου υπάρχουν ειδικές από το νόμο απαιτήσεις αναφοράς, μπορεί να είναι απαραίτητο για το πρόγραμμα ελέγχου να περιλαμβάνει κατάλληλες δοκιμασίες για συμμόρφωση με αυτές τις διατάξεις των νόμων και των κανονισμών.

Ειδικά θέματα για οντότητες του δημοσίου τομέα

Α6. Στο δημόσιο τομέα, μπορεί να υπάρχουν πρόσθετες ελεγκτικές ευθύνες σε σχέση με την εξέταση νόμων και κανονισμών που μπορεί να σχετίζονται με τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων ή μπορεί να εκτείνονται σε άλλες πτυχές των λειτουργιών της οντότητας.

Η εξέταση από τον ελεγκτή της συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς

Απόκτηση κατανόησης του νομικού και κανονιστικού πλαισίου (Βλ. παρ. 12)

Α7. Για τη γενική κατανόηση του νομικού και κανονιστικού πλαισίου και του πώς η οντότητα συμμορφώνεται με εκείνο το πλαίσιο, ο ελεγκτής μπορεί, για παράδειγμα:

- Να χρησιμοποιεί την υφιστάμενη κατανόηση του ελεγκτή για τον κλάδο της οντότητας, τους κανονιστικούς και άλλους εξωτερικούς παράγοντες.
- Να επικαιροποιεί την κατανόηση εκείνων των νόμων και κανονισμών που καθορίζουν άμεσα τα αναφερόμενα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις,
- Να υποβάλλει διερευνητικά ερωτήματα στη διοίκηση ως προς άλλους νόμους ή κανονισμούς που μπορεί να αναμένεται ότι έχουν θεμελιώδη επίπτωση στις λειτουργίες της οντότητας,
- Να υποβάλλει διερευνητικά ερωτήματα στη διοίκηση σχετικά με τις πολιτικές και τις διαδικασίες της οντότητας που αφορούν τη συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς, και
- Να υποβάλλει διερευνητικά ερωτήματα στη διοίκηση σχετικά με τις πολιτικές ή τις διαδικασίες που υιοθετούνται για τον εντοπισμό, την αξιολόγηση και τη λογιστική των αξιώσεων από δικαστικές διενέξεις.

Νόμοι και κανονισμοί που γενικά αναγνωρίζεται ότι έχουν άμεση επίπτωση στον προσδιορισμό ουσιωδών ποσών και γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις (Βλ. παρ. 13)

Α8. Ορισμένοι νόμοι και κανονισμοί είναι καλά παγιωμένοι, γνωστοί στην οντότητα και εντός του κλάδου ή του

[142] ΔΠΕ 700, «Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων», παράγραφος 38.
[143] ΔΠΕ 800, «Ειδικά ζητήματα - Έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσια ειδικού σκοπού», παράγραφος 11.

τομέα της οντότητας, και σχετικοί με τις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας (όπως περιγράφονται στην παράγραφο 6(α)). Θα μπορούσαν να περιλαμβάνουν εκείνους που αφορούν, για παράδειγμα:

- Τη μορφή και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων,
- Ειδικά ζητήματα χρηματοοικονομικής αναφοράς του κλάδου,
- Λογιστική για συναλλαγές βάσει δημοσίων συμβάσεων, ή
- Το λογισμό ή την αναγνώριση εξόδων για φόρο εισοδήματος ή συνταξιοδοτικά κόστη.

Ορισμένες διατάξεις σε αυτούς τους νόμους και κανονισμούς μπορεί να είναι άμεσα σχετικές με ειδικούς ισχυρισμούς στις οικονομικές καταστάσεις (για παράδειγμα, την πληρότητα των προβλέψεων φόρου εισοδήματος), ενώ άλλες μπορεί να είναι άμεσα σχετικές με τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο (για παράδειγμα, οι απαιτούμενες καταστάσεις που συνιστούν ένα πλήρες σύνολο οικονομικών καταστάσεων). Ο στόχος της απαίτησης της παραγράφου 13 είναι ο ελεγκτής να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με τον καθορισμό των ποσών και των γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις, σε συμμόρφωση με τις σχετικές διατάξεις αυτών των νόμων και κανονισμών.

Μη συμμόρφωση με άλλες διατάξεις τέτοιων νόμων και κανονισμών και άλλων νόμων και κανονισμών μπορεί να καταλήξει σε πρόστιμα, δικαστικές διενέξεις ή άλλες συνέπειες για την οντότητα, τα κόστη των οποίων μπορεί να χρειάζεται να προβλεφθούν στις οικονομικές καταστάσεις, αλλά δεν θεωρούνται ότι έχουν άμεση επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 6(α).

Διαδικασίες για τον εντοπισμό περιπτώσεων μη συμμόρφωσης - Άλλοι νόμοι και κανονισμοί (Βλ. παρ. 14)

Α9. Ορισμένοι άλλοι νόμοι και κανονισμοί μπορεί να χρειάζονται ιδιαίτερη προσοχή από τον ελεγκτή επειδή έχουν θεμελιώδη επίπτωση στις λειτουργίες της οντότητας (όπως περιγράφεται στην παράγραφο 6(β)). Μη συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς που έχουν θεμελιώδη επίπτωση στις λειτουργίες της οντότητας μπορεί να κάνουν την οντότητα να σταματήσει λειτουργίες, ή να θέσει υπό αμφισβήτηση τη συνέχιση της οντότητας ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα. Για παράδειγμα, μη συμμόρφωση με τις απαιτήσεις της άδειας λειτουργίας της οντότητας ή άλλου δικαιώματος να εκτελεί τις λειτουργίες της θα μπορούσε να έχει μια τέτοια επίπτωση (για παράδειγμα, για μια τράπεζα, μη συμμόρφωση με τις κεφαλαιακές ή επενδυτικές απαιτήσεις). Υπάρχουν επίσης πολλοί νόμοι και κανονισμοί που σχετίζονται κυρίως με τις λειτουργικές πτυχές της οντότητας, που τυπικά δεν επηρεάζουν τις οικονομικές καταστάσεις και δεν γίνονται αντιληπτοί από τα σχετικά με τη χρηματοοικονομική αναφορά πληροφοριακά συστήματα της οντότητας.

Α10. Καθώς οι συνέπειες επί της χρηματοοικονομικής αναφοράς άλλων νόμων και κανονισμών μπορεί να ποικίλλουν ανάλογα με τις λειτουργίες της οντότητας, οι ελεγκτικές διαδικασίες που απαιτούνται από την παράγραφο 14 κατευθύνονται στο να επισημάνουν στον ελεγκτή περιπτώσεις μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς που μπορεί να έχουν ουσιώδη επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις.

Μη συμμόρφωση που υπέπεσε στην αντίληψη του ελεγκτή από άλλες ελεγκτικές διαδικασίες (Βλ. παρ. 15)

Α11. Ελεγκτικές διαδικασίες που εφαρμόζονται για να σχηματιστεί μια γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να στρέψουν στην προσοχή του ελεγκτή περιπτώσεις μη συμμόρφωσης ή υποψίας μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς. Για παράδειγμα, τέτοιες διαδικασίες ελέγχου μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Ανάγνωση πρακτικών,
- Διερευνητικά ερωτήματα προς τη διοίκηση της οντότητας και προς τον εσωτερικό νομικό σύμβουλο ή τον εξωτερικό νομικό σύμβουλο, σχετικά με δικαστικές δικαστικές διενέξεις, αξιώσεις και εκτιμήσεις, και
- Εκτέλεση ουσιαστικών δοκιμασιών των λεπτομερειών των κατηγοριών συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων.

Έγγραφες διαβεβαιώσεις (Βλ. παρ. 16)

Α12. Επειδή η επίπτωση νόμων και κανονισμών στις οικονομικές καταστάσεις μπορεί να ποικίλλει σημαντικά, οι έγγραφες διαβεβαιώσεις παρέχουν τα απαραίτητα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με τη γνώση της διοίκησης για εντοπισμένη ή καθ' υποψία μη συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς, των οποίων οι επιπτώσεις μπορεί να έχουν ουσιώδη επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις. Ωστόσο, έγγραφες διαβεβαιώσεις δεν παρέχουν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια από μόνες τους και, κατά συνέπεια, δεν επηρεάζουν τη φύση και την έκταση άλλων ελεγκτικών τεκμηρίων που πρέπει να αποκτηθούν από τον ελεγκτή[144].

Ελεγκτικές διαδικασίες επί εντοπισμένης μη συμμόρφωσης ή υποψίας μη συμμόρφωσης

Ενδείξεις μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς (Βλ. παρ. 18)

Α13. Εάν ο ελεγκτής καταστεί ενήμερος της ύπαρξης των ακόλουθων θεμάτων, ή πληροφοριών σχετικά με αυτά, αυτό μπορεί να είναι μια ένδειξη μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς:

- Έρευνες από ρυθμιστικούς οργανισμούς και δημόσιες υπηρεσίες ή πληρωμή προστίμων ή κυρώσεων.
- Πληρωμές για απροσδιόριστες υπηρεσίες ή δάνεια σε συμβούλους, συνδεδεμένα μέρη, εργαζομένους ή κρατικούς υπαλλήλους.
- Προμήθειες πωλήσεων ή αμοιβές πρακτόρων που φαίνονται υπερβολικές σε σχέση με εκείνες που συνήθως πληρώνονται από την οντότητα ή στον κλάδο αυτής ή για τις υπηρεσίες που πράγματι λαμβάνονται.
- Αγορές σε τιμές σημαντικά πάνω ή κάτω από τις τιμές αγοράς.
- Ασυνήθιστες πληρωμές σε μετρητά, αγορές με τη μορφή τραπεζικών επιταγών πληρωτέων στον κομιστή ή μεταφορές σε αριθμημένους τραπεζικούς λογαριασμούς.
- Ασυνήθιστες συναλλαγές με εταιρείες που είναι εγγεγραμμένες σε φορολογικούς παραδείσους.

[144] ΔΠΕ 580, «Έγγραφες διαβεβαιώσεις», παράγραφος 4.

● Πληρωμές για αγαθά ή υπηρεσίες που έγιναν σε άλλη χώρα από αυτήν από την οποία τα αγαθά ή οι υπηρεσίες προέρχονται.

● Πληρωμές χωρίς κατάλληλη τεκμηρίωση των δικλείδων συναλλαγής.

● Ύπαρξη πληροφορικού συστήματος το οποίο αποτυγχάνει, είτε από σχεδιασμό είτε τυχαία, να παράσχει κατάλληλη διαδρομή ελέγχου ή επαρκή τεκμήρια.

● Μη εξουσιοδοτημένες συναλλαγές ή ακατάλληλα καταχωρημένες συναλλαγές.

● Αρνητικά σχόλια των μέσων ενημέρωσης.

Θέματα σχετικά με την αξιολόγηση του ελεγκτή (Βλ. παρ. 18(β))

Α14. Θέματα που είναι σχετικά με την αξιολόγηση του ελεγκτή για τις πιθανές επιπτώσεις στις οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν:

● Τις πιθανές χρηματοοικονομικές συνέπειες επί των οικονομικών καταστάσεων της μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς, περιλαμβανομένων, για παράδειγμα, της επιβολής προστίμων, κυρώσεων, αποζημιώσεων, απειλής απαλλοτρίωσης περιουσιακών στοιχείων, επιβολής διακοπής λειτουργιών, και δικαστικής διένεξης.

● Το εάν οι πιθανές χρηματοοικονομικές συνέπειες απαιτούν γνωστοποίηση.

● Το εάν οι πιθανές χρηματοοικονομικές συνέπειες είναι τόσο σοβαρές ώστε να θέτουν υπό αμφισβήτηση την εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, ή άλλως να καθιστούν τις οικονομικές καταστάσεις παραπλανητικές.

Διαδικασίες ελέγχου (Βλ. παρ. 19)

Α15. Ο ελεγκτής μπορεί να συζητήσει τα ευρήματα με εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση, οι οποίοι μπορεί να είναι σε θέση να παράσχουν πρόσθετα ελεγκτικά τεκμήρια. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να επιβεβαιώσει ότι εκείνοι που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση έχουν την ίδια κατανόηση των γεγονότων και των περιστάσεων που σχετίζονται με συναλλαγές ή γεγονότα που έχουν οδηγήσει στην πιθανότητα μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς.

Α16. Εάν η διοίκηση ή, κατά περίπτωση, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση δεν παρέχουν επαρκείς πληροφορίες στον ελεγκτή ότι η οντότητα πράγματι συμμορφώνεται με νόμους και κανονισμούς, ο ελεγκτής μπορεί να κρίνει σκόπιμο να συμβουλευθεί τον εσωτερικό νομικό σύμβουλο της οντότητας ή τον εξωτερικό νομικό σύμβουλο σχετικά με την εφαρμογή των νόμων και των κανονισμών στις συγκεκριμένες περιστάσεις, περιλαμβανομένης της πιθανότητας απάτης, καθώς και των πιθανών επιπτώσεων στις οικονομικές καταστάσεις. Αν δεν θεωρείται ενδεδειγμένο να συμβουλευθεί το νομικό σύμβουλο της οντότητας, ή εάν ο ελεγκτής δεν είναι ικανοποιημένος από τη νομική γνώμη του συμβούλου, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει ενδεδειγμένο να συμβουλευθεί το δικό του νομικό σύμβουλο για το αν συντρέχει παράβαση ενός νόμου ή κανονισμού, τις πιθανές νομικές συνέπειες, περιλαμβανομένης της πιθανότητας απάτης, και σε ποια περαιτέρω ενέργεια, εάν υπάρχει, πρέπει να προβεί ο ελεγκτής.

Αξιολογώντας τις συνέπειες της μη συμμόρφωσης (Βλ. παρ. 21)

Α17. Όπως απαιτείται από την παράγραφο 21, ο ελεγκτής αξιολογεί τις συνέπειες της μη συμμόρφωσης σε σχέση με άλλες πτυχές του ελέγχου, περιλαμβανομένης της αξιολόγησης του κινδύνου από τον ελεγκτή και της αξιοπιστίας των έγγραφων διαβεβαιώσεων. Οι συνέπειες συγκεκριμένων περιπτώσεων μη συμμόρφωσης που εντοπίζονται από τον ελεγκτή θα εξαρτώνται από τη σχέση διάπραξης και συγκάλυψης, εάν υπάρχουν, από την αντίδραση σε συγκεκριμένες δραστηριότητες δικλείδων και το επίπεδο της διοίκησης ή των εργαζομένων που εμπλέκονται, και ιδιαίτερα τις συνέπειες που προκύπτουν από την εμπλοκή της ανώτατης αρχής εντός της οντότητας.

Α18. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει εάν η απόσυρση από την ανάθεση, όπου η απόσυρση είναι δυνατή βάσει του ισχύοντος νόμου ή κανονισμού, είναι αναγκαία όταν η διοίκηση ή οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση δεν προβαίνουν στη διορθωτική ενέργεια που ο ελεγκτής θεωρεί ενδεδειγμένη στις περιστάσεις, ακόμη και όταν η μη συμμόρφωση δεν είναι ουσιώδης για τις οικονομικές καταστάσεις. Για να αποφασίσει εάν η απόσυρση από την ανάθεση είναι απαραίτητη, ο ελεγκτής μπορεί να αναζητήσει νομική συμβουλή. Εάν η απόσυρση από την ανάθεση δεν είναι δυνατή, ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει εναλλακτικές ενέργειες, περιλαμβανομένης της περιγραφής της μη συμμόρφωσης σε μια παράγραφο «Άλλο(α) Θέμα(τα)» της έκθεσης του ελεγκτή[145]

Αναφορά επί εντοπισμένης μη συμμόρφωσης ή υποψίας μη συμμόρφωσης

Αναφορά μη συμμόρφωσης προς κανονιστικές και εκτελεστικές αρχές (Βλ. παρ. 28)

Α19. Το επαγγελματικό καθήκον του ελεγκτή για τήρηση της εχεμύθειας ως προς τις πληροφορίες του πελάτη μπορεί να αποκλείει την αναφορά εντοπισμένης μη συμμόρφωσης ή υποψίας μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς σε ένα τρίτο μέρος εκτός οντότητας. Ωστόσο, οι νομικές ευθύνες του ελεγκτή ποικίλλουν ανά δικαιοδοσία και, σε ορισμένες περιπτώσεις, το καθήκον εχεμύθειας μπορεί να παρακάμπτεται από θέσπισμα νόμο ή τα δικαστήρια. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, ο ελεγκτής ενός χρηματοοικονομικού ιδρύματος έχει εκ του νόμου καθήκον να αναφέρει την ύπαρξη ή την υποψία ύπαρξης μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς στις επιβλέπουσες αρχές. Επίσης, σε ορισμένες δικαιοδοσίες, ο ελεγκτής έχει καθήκον να αναφέρει σφάλματα στις αρχές σε εκείνες τις περιπτώσεις όπου η διοίκηση και, κατά περίπτωση, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση, παραλείπουν να προβούν σε διορθωτική ενέργεια. Ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει σκόπιμο να λάβει νομική συμβουλή για να αποφασίσει τον ενδεδειγμένο τρόπο δράσης.

Ζητήματα ειδικά για οντότητες του δημοσίου τομέα

Α20. Ο ελεγκτής του δημοσίου τομέα μπορεί να δεσμεύεται να αναφέρει περιπτώσεις μη συμμόρφωσης στο νομοθέτη ή άλλο αρμόδιο φορέα ή να τις αναφέρει στην έκθεση του ελεγκτή.

[145] ΔΠΕ 706, «Παράγραφοι έμφασης θέματος και παράγραφοι άλλων θεμάτων στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή», παράγραφος 8.

Τεκμηρίωση (Βλ. παρ. 29)

Α21. Η τεκμηρίωση του ελεγκτή επί των ευρημάτων που αφορούν εντοπισμένη μη συμμόρφωση ή υποψία μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς μπορεί να περιλαμβάνει, για παράδειγμα:

- Αντίγραφα αρχείων ή εγγράφων.
- Πρακτικά συζητήσεων που έγιναν με τη διοίκηση, τους υπευθύνους για τη διακυβέρνηση ή τρίτα μέρη εκτός της οντότητας.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 260

ΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑ ΜΕ ΤΟΥΣ ΥΠΕΥΘΥΝΟΥΣ ΓΙΑ ΤΗ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Παράγραφος

Εισαγωγή
Πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ 1-3
Ο ρόλος της επικοινωνίας 4-7
Ημερομηνία έναρξης ισχύος 8
Στόχοι 9
Ορισμοί 10
Απαιτήσεις
Οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση 11-13
Θέματα προς κοινοποίηση 14-17
Η διαδικασία κοινοποίησης 18-22
Τεκμηρίωση 23
Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό
Οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση A1-A8
Θέματα προς κοινοποίηση A9-A27
Η διαδικασία κοινοποίησης A28-A44
Τεκμηρίωση A45
Παράρτημα 1: Ειδικές απαιτήσεις στο ΔΠΔΠ 1 και σε άλλα ΔΠΕ που αναφέρονται στην επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.
Παράρτημα 2: Ποιοτικές πτυχές των λογιστικών πρακτικών.

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 260, «Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση» 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 εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ

1. Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να επικοινωνεί με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων. Αν και το παρόν ΔΠΕ εφαρμόζεται ανεξάρτητα από τη διοικητική δομή ή το μέγεθος μίας οντότητας, ειδικά ζητήματα έχουν εφαρμογή όταν όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη διοίκηση μιας οντότητας, καθώς και στις εισηγμένες οντότητες. Το παρόν ΔΠΕ δεν θεσπίζει απαιτήσεις σχετικά με την επικοινωνία του ελεγκτή με τη διοίκηση μιας οντότητας ή με τους ιδιοκτήτες, εκτός εάν αυτοί είναι επίσης επιφορτισμένοι με ένα ρόλο διακυβέρνησης.

2. Το παρόν ΔΠΕ έχει συνταχθεί στο πλαίσιο του ελέγχου οικονομικών καταστάσεων, αλλά μπορεί επίσης να εφαρμόζεται, με τις απαραίτητες προσαρμογές στις περιστάσεις, στους ελέγχους άλλων ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών όταν εκείνοι που είναι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση έχουν ευθύνη να επιβλέπουν την κατάρτιση των άλλων ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

3. Αναγνωρίζοντας τη σημασία αποτελεσματικής αμφίδρομης επικοινωνίας σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων, το παρόν ΔΠΕ παρέχει ένα περιεκτικό πλαίσιο για την επικοινωνία του ελεγκτή με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και προσδιορίζει ορισμένα ειδικά θέματα που πρέπει να κοινοποιούνται σε αυτούς. Πρόσθετα ζητήματα που πρέπει να κοινοποιούνται, τα οποία συμπληρώνουν τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΕ, προσδιορίζονται σε άλλα ΔΠΕ (Βλ. Παράρτημα 1). Επιπλέον, το ΔΠΕ 265[146] θεσπίζει ειδικές απαιτήσεις αναφορικά με την κοινοποίηση σημαντικών ελλείψεων στις εσωτερικές δικλείδες, που ο ελεγκτής έχει εντοπίσει κατά τη διάρκεια του ελέγχου, προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Επιπλέον θέματα, που δεν απαιτούνται από το παρόν ή άλλα ΔΠΕ, μπορεί να απαιτείται να κοινοποιούνται βάσει νόμου ή κανονισμού, από συμφωνία με την οντότητα, ή από πρόσθετες απαιτήσεις που εφαρμόζονται στη συγκεκριμένη ανάθεση, για παράδειγμα, τα πρότυπα ενός εθνικού επαγγελματικού λογιστικού σώματος. Τίποτα στο παρόν ΔΠΕ δεν εμποδίζει τον ελεγκτή να κοινοποιεί οποιαδήποτε άλλα θέματα στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. (Βλ. παρ. Α24-Α27)

Ο ρόλος της επικοινωνίας

4. Το παρόν ΔΠΕ εστιάζεται κυρίως σε κοινοποιήσεις από τον ελεγκτή στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Παρόλα αυτά, η αποτελεσματική και αμφίδρομη επικοινωνία είναι σημαντική, βοηθώντας:

(α) Τον ελεγκτή και τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση στην κατανόηση θεμάτων που σχετίζονται με τον διενεργούμενο έλεγχο, και στην ανάπτυξη μιας εποικοδομητικής σχέσης εργασίας. Η σχέση αυτή αναπτύσσεται, διατηρώντας παράλληλα την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα του ελεγκτή,

(β) Τον ελεγκτή στην απόκτηση πληροφοριών σχετικά με τον έλεγχο από εκείνους είναι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση. Για παράδειγμα, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση μπορεί να βοηθήσουν τον ελεγκτή στην κατανόηση της οντότητας και του περιβάλλοντός της, στον εντοπισμό των κατάλληλων πηγών ελεγκτικών τεκμηρίων, και στην παροχή πληροφοριών σχετικά με συγκεκριμένες συναλλαγές ή γεγονότα, και

(γ) Τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση στην εκπλήρωση της ευθύνης να εποπτεύουν τη σειρά ενεργειών χρηματοοικονομικής αναφοράς, μειώνοντας έτσι τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων.

5. Αν και ο ελεγκτής είναι υπεύθυνος για την κοινοποίηση θεμάτων που απαιτούνται από το παρόν ΔΠΕ, η διοίκηση έχει επίσης ευθύνη να κοινοποιεί θέματα ενδιαφέροντος διακυβέρνησης στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Η κοινοποίηση από τον ελεγκτή δεν απαλλάσσει τη διοίκηση από αυτή την ευθύνης. Ομοίως, κοινοποίηση από τη διοίκηση προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, θεμάτων που ο ελεγκτής απαιτείται να κοινοποιεί δεν απαλλάσσει τον ελεγκτή από την ευθύνη να τα κοινοποιεί επίσης. Η κοινοποίηση αυτών των θεμάτων από τη διοίκηση μπορεί, ωστόσο, να επηρεάσει τη μορφή ή το χρόνο κοινοποίησης του ελεγκτή στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.

6. Η σαφής κοινοποίηση συγκεκριμένων θεμάτων που απαιτείται να κοινοποιούνται σύμφωνα με τα ΔΠΕ αποτελεί αναπόσπαστο μέρος κάθε ελέγχου. Τα ΔΠΕ, ωστόσο, δεν απαιτούν από τον ελεγκτή να εκτελεί διαδικασίες ειδικά για να εντοπίσει οποιαδήποτε άλλα θέματα για κοινοποίηση στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.

7. Νόμος ή κανονισμός μπορεί να περιορίζει την κοινοποίηση ορισμένων θεμάτων από τον ελεγκτή προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Για παράδειγμα, νόμοι ή κανονισμοί μπορεί να απαγορεύουν ειδικά την κοινοποίηση, ή άλλη ενέργεια, που θα μπορούσε να προκαταλάβει έρευνα από αρμόδια αρχή για μια πραγματική παράνομη πράξη ή για υποψία παράνομης πράξης. Σε κάποιες περιστάσεις, πιθανές συγκρούσεις μεταξύ υποχρεώσεων εχεμύθειας του ελεγκτή και υποχρεώσεων κοινοποίησης μπορεί να είναι περίπλοκες. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει τη λήψη νομικής συμβουλής.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

8. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που ξεκινούν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα.

Στόχοι

9. Οι στόχοι του ελεγκτή είναι:

(α) Να κοινοποιεί με σαφήνεια στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση τις ευθύνες του ελεγκτή σε σχέση με τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων, και μια σύνοψη του προβλεπόμενου πεδίου και του χρόνου του ελέγχου,

(β) Να αποκτά από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση πληροφορίες σχετικά με τον έλεγχο,

(γ) Να παρέχει στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση έγκαιρες παρατηρήσεις που προκύπτουν από τον έλεγχο

[146] ΔΠΕ 265, «Κοινοποίηση ελλείψεων σε εσωτερικές δικλείδες στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και τη διοίκηση».

και είναι σημαντικές και σχετικές με την ευθύνη τους να επιβλέπουν τη σειρά ενεργειών χρηματοοικονομικής αναφοράς, και

(δ) Να προάγει την αποτελεσματική αμφίδρομη επικοινωνία μεταξύ του ελεγκτή και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση.

Ορισμοί

10. Για σκοπούς του παρόντος ΔΠΕ, οι ακόλουθοι όροι έχουν τη σημασία που αποδίδεται κατωτέρω:

(α) Οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση - Το(α) πρόσωπο(α) ή ο(οι) οργανισμός(οί) (για παράδειγμα, ένας εταιρικός θεματοφύλακας) με ευθύνη επίβλεψης της στρατηγικής κατεύθυνσης της οντότητας και δεσμεύσεις που σχετίζονται με τη λογοδοσία της οντότητας. Αυτό περιλαμβάνει την επίβλεψη της σειράς ενεργειών χρηματοοικονομικής αναφοράς. Για μερικές οντότητες σε ορισμένες δικαιοδοσίες, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση μπορεί να περιλαμβάνουν το προσωπικό της διοίκησης, για παράδειγμα, εκτελεστικά μέλη ενός συμβουλίου διακυβέρνησης μιας οντότητας του ιδιωτικού ή του δημόσιου τομέα, ή ένα ιδιοκτήτη-διευθυντή. Για συζήτηση της διαφοροποίησης των δομών διακυβέρνησης, Βλ. παραγράφους Α1-Α8

(β) Διοίκηση- Το(α) πρόσωπο(α) με εκτελεστικές ευθύνες για τη διενέργεια των λειτουργιών της οντότητας. Για ορισμένες οντότητες σε μερικές δικαιοδοσίες η διοίκηση περιλαμβάνει μερικούς ή όλους τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, για παράδειγμα, εκτελεστικά μέλη ενός συμβουλίου διακυβέρνησης, ή ένα ιδιοκτήτη-διευθυντή.

Απαιτήσεις

Εκείνοι που είναι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση

11. Ο ελεγκτής πρέπει να προσδιορίζει το(α) κατάλληλο πρόσωπο(α) εντός της δομής διακυβέρνησης της οντότητας, με το(α) οποίο(α) θα επικοινωνεί. (Βλ. παρ. Α1-Α4)

Επικοινωνία με μια υποομάδα των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση

12. Εάν ο ελεγκτής επικοινωνεί με μια υποομάδα των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση, για παράδειγμα, μια επιτροπή ελέγχου, ή ένα άτομο, ο ελεγκτής πρέπει να προσδιορίζει εάν χρειάζεται επίσης να επικοινωνεί με το σώμα διακυβέρνησης. (Βλ. παρ. Α5-Α7)

Όταν όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη διοίκηση της οντότητας

13. Σε ορισμένες περιπτώσεις, όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη διοίκηση της οντότητας, για παράδειγμα, μια μικρή επιχείρηση όπου ένας μόνος ιδιοκτήτης διοικεί την οντότητα και κανένας άλλος δεν έχει ένα ρόλο διακυβέρνησης. Στις περιπτώσεις αυτές, εάν τα θέματα που απαιτούνται από το παρόν ΔΠΕ κοινοποιούνται στο(α) πρόσωπο(α) με ευθύνες διοίκησης, και εκείνο(α) το(α) πρόσωπο(α) έχει(ουν) επίσης ευθύνες διακυβέρνησης, τα θέματα δεν χρειάζεται να κοινοποιηθούν εκ νέου σε εκείνα τα ίδια πρόσωπα για το ρόλο τους στη διακυβέρνηση. Τα θέματα αυτά αναφέρονται στην παράγραφο 16(γ). Ο ελεγκτής, παρόλα αυτά, πρέπει να είναι ικανοποιημένος ότι η επικοινωνία με πρόσωπο(α) με διοικητικές ευθύνες εξασφαλίζει επαρκή ενημέρωση όλων εκείνων με τους οποίους ο ελεγκτής άλλως θα επικοινωνούσε λόγω του ρόλου τους στη διακυβέρνηση. (Βλ. παρ. Α8)

Θέματα προς κοινοποίηση

Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων

14. Ο ελεγκτής πρέπει να κοινοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση τις ευθύνες του σε σχέση με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, περιλαμβανομένου ότι:

(α) Ο ελεγκτής είναι υπεύθυνος για τη διαμόρφωση και έκφραση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων που έχουν καταρτιστεί από τη διοίκηση με την εποπτεία των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση, και

(β) Ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων δεν απαλλάσσει τη διοίκηση ή τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση από τις ευθύνες τους. (Βλ. παρ. Α9-Α10)

Προβλεπόμενο πεδίο και χρονοδιάγραμμα του ελέγχου

15. Ο ελεγκτής πρέπει να κοινοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση μια σύνοψη του προβλεπόμενου πεδίου και του χρονοδιαγράμματος του ελέγχου. (Βλ. παρ. Α11-Α15)

Σημαντικά ευρήματα από τον έλεγχο

16. Ο ελεγκτής πρέπει να κοινοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση: (Βλ. παρ. Α16)

(α) Τις απόψεις του ελεγκτή για σημαντικές ποιοτικές πτυχές των λογιστικών πρακτικών της οντότητας, περιλαμβανομένων λογιστικών πολιτικών, λογιστικών εκτιμήσεων και γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις. Κατά περίπτωση, ο ελεγκτής πρέπει να εξηγεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση γιατί θεωρεί μια σημαντική λογιστική πρακτική, που είναι αποδεκτή από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, ότι δεν είναι η πλέον κατάλληλη για τις ιδιαίτερες περιστάσεις της οντότητας, (Βλ. παρ. Α17)

(β) Τις σημαντικές δυσκολίες, εάν υπάρχουν, που αντιμετωπίστηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου (Βλ. παρ. Α18)

(γ) Εκτός εάν όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη διοίκηση της οντότητας:

(i) Τα σημαντικά θέματα, αν υπάρχουν, που ανέκυψαν από τον έλεγχο και συζητήθηκαν ή για τα οποία γίνεται αλληλογραφία με τη διοίκηση, και (Βλ. παρ. Α19)

(ii) Τις γραπτές διαβεβαιώσεις που ζητά ο ελεγκτής, και

(δ) Άλλα θέματα, αν υπάρχουν, που ανέκυψαν από τον έλεγχο και τα οποία, κατά την επαγγελματική κρίση του ελεγκτή, είναι σημαντικά για την εποπτεία της διαδικασίας της χρηματοοικονομικής αναφοράς. (Βλ. παρ. Α20)

Ανεξαρτησία του ελεγκτή

17. Στην περίπτωση εισηγμένων οντοτήτων, ο ελεγκτής πρέπει να κοινοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση τα εξής:

(α) Μια δήλωση ότι η ομάδα ανάθεσης και άλλοι στη λογιστική επιχείρηση όπως ενδείκνυται, η λογιστική επιχείρηση και, όπου έχει εφαρμογή, οι λογιστικές επιχειρήσεις του δικτύου έχουν συμμορφωθεί με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που αφορούν την ανεξαρτησία, και

(β) (i) Όλες τις σχέσεις και άλλα θέματα μεταξύ της λογιστικής επιχείρησης, των λογιστικών επιχειρήσεων του δικτύου και της οντότητας που, κατά την επαγγελματική κρίση του ελεγκτή, μπορεί εύλογα να θεωρηθεί ότι επηρεάζουν την ανεξαρτησία. Αυτό πρέπει να περιλαμβάνει τις συνολικές αμοιβές που χρεώνονται κατά τη διάρκεια της περιόδου που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις για ελεγκτικές και μη ελεγκτικές υπηρεσίες που παρέχονται από τη λογιστική επιχείρηση και τις λογιστικές επιχειρήσεις του δικτύου στην οντότητα και τα συστατικά μέρη που ελέγχονται από την οντότητα. Οι αμοιβές αυτές πρέπει να κατανέμονται σε κατηγορίες που είναι κατάλληλες για να βοηθηθούν οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση στην εκτίμηση της επίπτωσης των υπηρεσιών στην ανεξαρτησία του ελεγκτή, και

(ii) Τα σχετικά μέτρα προστασίας που έχουν εφαρμοστεί για την εξάλειψη των εντοπισμένων απειλών κατά της ανεξαρτησίας ή τη μείωσή τους σε αποδεκτό επίπεδο. (Βλ. παρ. Α21-Α23)

Η διαδικασία κοινοποίησης

Θέσπιση της διαδικασίας κοινοποίησης

18. Ο ελεγκτής πρέπει να κοινοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση τη μορφή, το χρόνο και το αναμενόμενο γενικό περιεχόμενο των κοινοποιήσεων. (Βλ. παρ. Α28-Α36)

Μορφές επικοινωνίας

19. Ο ελεγκτής πρέπει να επικοινωνεί εγγράφως με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σε σχέση με τα σημαντικά ευρήματα από τον έλεγχο εάν, κατά την επαγγελματική κρίση του ελεγκτή, η προφορική επικοινωνία δεν θα ήταν επαρκής. Οι έγγραφες κοινοποιήσεις δεν χρειάζεται να περιλαμβάνουν όλα τα θέματα που ανέκυψαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου. (Βλ. παρ. Α37-Α39)

20. Ο ελεγκτής πρέπει να επικοινωνεί εγγράφως με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σχετικά με την ανεξαρτησία του ελεγκτή, όταν απαιτείται από την παράγραφο 17.

Χρόνος επικοινωνίας

21. Ο ελεγκτής πρέπει να επικοινωνεί με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σε έγκαιρη βάση. (Βλ. παρ. Α40-Α41)

Επάρκεια της διαδικασίας επικοινωνίας

22. Ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί εάν η αμφίδρομη επικοινωνία μεταξύ του ελεγκτή και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση ήταν επαρκής για το σκοπό του ελέγχου. Εάν δεν ήταν, ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί την επίπτωση, εάν υπάρχει, στην εκτίμηση του ελεγκτή για τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος και στην ικανότητα απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων, και πρέπει να προβαίνει σε ενδεδειγμένες ενέργειες. (Βλ. παρ. Α42-Α44)

Τεκμηρίωση

23. Όταν τα θέματα που απαιτείται να κοινοποιούνται σύμφωνα με το παρόν ΔΠΕ κοινοποιούνται προφορικά, ο ελεγκτής πρέπει να τα περιλαμβάνει στην τεκμηρίωση ελέγχου, καθώς και το πότε και σε ποιους αυτά κοινοποιήθηκαν. Όπου έχουν κοινοποιηθεί θέματα εγγράφως, ο ελεγκτής πρέπει να διατηρεί ένα αντίγραφο της κοινοποίησης ως μέρος της τεκμηρίωσης ελέγχου[147]. (Βλ. παρ. Α45)

***

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Εκείνοι που είναι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση (Βλ. παρ. 11)

Α1. Οι δομές διακυβέρνησης ποικίλουν κατά δικαιοδοσία και κατά οντότητα, αντανακλώντας επιρροές τέτοιες όπως διαφορετικά πολιτιστικά και νομικά περιβάλλοντα, καθώς και το μέγεθος και τα χαρακτηριστικά ιδιοκτησίας. Για παράδειγμα:

- Σε ορισμένες δικαιοδοσίες υπάρχει ένα εποπτικό (εξ ολοκλήρου ή κυρίως μη εκτελεστικό) συμβούλιο το οποίο είναι νομικά ξεχωριστό από ένα εκτελεστικό (διοικητικό) συμβούλιο (μια δομή με «δυαδικό σύστημα συμβουλίου»). Σε άλλες δικαιοδοσίες, τόσο οι εποπτικές όσο και οι εκτελεστικές λειτουργίες αποτελούν νομική ευθύνη ενός μοναδικού, ή ενιαίου, συμβουλίου (μονιστικό σύστημα συμβουλίου).
- Σε ορισμένες οντότητες, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση κατέχουν θέσεις που είναι αναπόσπαστο μέρος της νομικής δομής της οντότητας, για παράδειγμα, οι διευθυντές της εταιρείας. Σε άλλες, για παράδειγμα σε ορισμένες κρατικές οντότητες, ένα όργανο που δεν είναι μέρος της οντότητας είναι υπεύθυνο για τη διακυβέρνηση.
- Σε ορισμένες περιπτώσεις, κάποιοι ή όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη διοίκηση της οντότητας. Σε άλλες, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση και τη διοίκηση είναι διαφορετικά πρόσωπα.
- Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση είναι υπεύθυνοι για την έγκριση[148] των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας (σε άλλες περιπτώσεις η διοίκηση έχει αυτή την ευθύνη).

Α2. Στις περισσότερες οντότητες, η διακυβέρνηση είναι συλλογική ευθύνη ενός σώματος διακυβέρνησης, όπως ένα διοικητικό συμβούλιο, ένα εποπτικό συμβούλιο, εταίροι, ιδιοκτήτες, μια επιτροπή διοίκησης, ένα συμβούλιο

[147] ΔΠΕ 230, «Τεκμηρίωση του ελέγχου», παράγραφοι 8-11 και παράγραφος Α6.

[148] Όπως περιγράφεται στην παράγραφο Α40 του ΔΠΕ 700, «Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί οικονομικών καταστάσεων», το να έχει κάποιος την ευθύνη της έγκρισης σε αυτό το πλαίσιο σημαίνει να έχει την εξουσία να συμπεράνει ότι όλες οι καταστάσεις που απαρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις, περιλαμβανομένων και των σχετικών σημειώσεων, έχουν καταρτιστεί.

διοικητών, θεματοφύλακες, ή ισοδύναμα πρόσωπα. Σε ορισμένες μικρότερες οντότητες, εντούτοις, ένα άτομο μπορεί να είναι υπεύθυνο για τη διακυβέρνηση, για παράδειγμα, ο ιδιοκτήτης - διευθυντής, όπου δεν υπάρχουν άλλοι ιδιοκτήτες, ή ένας μόνος θεματοφύλακας. Όταν η διακυβέρνηση αποτελεί συλλογική ευθύνη, μια υποομάδα όπως μια επιτροπή ελέγχου ή ακόμη ένα άτομο, μπορεί να έχουν επιφορτιστεί με συγκεκριμένα καθήκοντα για να συνδράμουν το σώμα διακυβέρνησης στην εκπλήρωση των ευθυνών του. Εναλλακτικά, μια υποομάδα ή άτομο μπορεί να έχουν ειδικές, νομικά προσδιορισμένες, ευθύνες που διαφέρουν από εκείνες του σώματος διακυβέρνησης.

Α3. Τέτοια ποικιλομορφία σημαίνει ότι δεν είναι δυνατόν το παρόν ΔΠΕ να διευκρινίσει για όλους τους ελέγχους το(α) πρόσωπο(α) στο(α) οποίο(α) ο ελεγκτής θα κοινοποιεί συγκεκριμένα θέματα. Επίσης, σε ορισμένες περιπτώσεις, το(α) κατάλληλο(α) πρόσωπο(α) με το(α) οποίο(α) θα επικοινωνεί μπορεί να μην είναι σαφώς προσδιορισμένο(α) από το εφαρμοστέο νομικό πλαίσιο ή από άλλες περιστάσεις της ανάθεσης, για παράδειγμα, οντότητες στις οποίες η δομή διακυβέρνησης δεν είναι τυπικά καθορισμένη, όπως ορισμένες οικογενειακές οντότητες, ορισμένοι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί και ορισμένες κυβερνητικές οντότητες. Στις περιπτώσεις αυτές, ο ελεγκτής μπορεί να χρειάζεται να συζητήσει και να συμφωνήσει με το αναθέτον μέρος το(α) σχετικό(α) πρόσωπο(α) με το(α) οποίο(α) θα επικοινωνεί. Για να λάβει την απόφαση με ποιον θα επικοινωνεί, η κατανόηση του ελεγκτή για τη δομή και τις διαδικασίες διακυβέρνησης της οντότητας που αποκτώνται σύμφωνα με το ΔΠΕ 315 είναι σχετική[149]. Το(α) κατάλληλο(α) πρόσωπο(α) με το(α) οποίο(α) θα επικοινωνεί μπορεί να διαφέρει ανάλογα με το θέμα που πρόκειται να κοινοποιηθεί.

Α4. Το ΔΠΕ 600 περιλαμβάνει ειδικά θέματα προς κοινοποίηση από ελεγκτές ομίλου προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση[150]. Όταν η οντότητα είναι συστατικό ενός ομίλου, το(α) κατάλληλο(α) πρόσωπο(α) με το(α) οποίο(α) επικοινωνεί ο ελεγκτής του συστατικού εξαρτάται από τις περιστάσεις της ανάθεσης και από το θέμα προς κοινοποίηση. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ένας αριθμός συστατικών μπορεί να πραγματοποιεί τις ίδιες δραστηριότητες εντός του ίδιου συστήματος εσωτερικών δικλείδων και να χρησιμοποιεί τις ίδιες λογιστικές πρακτικές. Όταν οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εκείνων των συστατικών είναι οι ίδιοι (για παράδειγμα, κοινό διοικητικό συμβούλιο), η επανάληψη μπορεί να αποφευχθεί με ταυτόχρονη αντιμετώπιση αυτών των συστατικών μερών για σκοπούς επικοινωνίας.

Επικοινωνία με μια υποομάδα εκείνων που είναι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση (Βλ. παρ. 12)

Α5. Κατά την εξέταση της επικοινωνίας με μια υποομάδα των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση, ο ελεγκτής μπορεί να λαμβάνει υπόψη του θέματα όπως:

- Οι αντίστοιχες ευθύνες της υποομάδας και του σώματος διακυβέρνησης.
- Η φύση του θέματος που πρόκειται να κοινοποιηθεί.
- Οι σχετικές νομικές ή κανονιστικές απαιτήσεις.
- Εάν η υποομάδα έχει την εξουσία να αναλάβει δράση σε σχέση με τις πληροφορίες που κοινοποιούνται, και μπορεί να παράσχει περαιτέρω πληροφορίες και εξηγήσεις που ο ελεγκτής μπορεί να χρειάζεται.

Α6. Όταν αποφασίζει εάν υπάρχει επίσης ανάγκη για κοινοποίηση πληροφοριών, σε πλήρη ή σε συνοπτική μορφή, προς το σώμα διακυβέρνησης, ο ελεγκτής μπορεί να επηρεάζεται από την εκτίμηση του ελεγκτή για το πόσο αποτελεσματικά και κατάλληλα η υποομάδα κοινοποιεί τις σχετικές πληροφορίες στο σώμα διακυβέρνησης. Ο ελεγκτής μπορεί κατά τη συμφωνία των όρων της ανάθεσης να καταστήσει σαφές ότι, εκτός αν απαγορεύεται από νόμο ή από κανονισμό, ο ελεγκτής διατηρεί το δικαίωμα να επικοινωνεί απευθείας με το σώμα διακυβέρνησης.

Α7. Οι επιτροπές ελέγχου (ή παρόμοιες υποομάδες με διαφορετικά ονόματα) υπάρχουν σε πολλές δικαιοδοσίες. Αν και η ειδική εξουσία και οι λειτουργίες τους μπορεί να διαφέρουν, η επικοινωνία με την επιτροπή ελέγχου, όπου υπάρχει, έχει καταστεί βασικό στοιχείο στην επικοινωνία του ελεγκτή με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Οι αρχές καλής διακυβέρνησης υποδηλώνουν ότι:

- Ο ελεγκτής θα καλείται τακτικά να συμμετέχει στις συνεδριάσεις της επιτροπής ελέγχου.
- Ο πρόεδρος της επιτροπής ελέγχου και, όπου είναι σχετικό, τα άλλα μέλη της επιτροπής ελέγχου, θα εκτελούν χρέη συνδέσμου με τον ελεγκτή περιοδικά.
- Η επιτροπή ελέγχου θα συναντά τον ελεγκτή χωρίς την παρουσία της διοίκησης τουλάχιστον σε ετήσια βάση.

Όταν όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη διοίκηση της οντότητας (Βλ. παρ.13)

Α8. Σε ορισμένες περιπτώσεις, όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη διοίκηση της οντότητας και η εφαρμογή των απαιτήσεων επικοινωνίας τροποποιείται για να αναγνωρίζεται αυτή η θέση. Σε τέτοιες περιπτώσεις, επικοινωνία με το(α) πρόσωπο(α) που φέρει(ουν) διοικητικές ευθύνες μπορεί να μην ενημερώνει επαρκώς όλους εκείνους με τους οποίους ο ελεγκτής άλλως θα επικοινωνούσε στα πλαίσια του ρόλου τους στη διακυβέρνηση. Για παράδειγμα, σε μια εταιρεία όπου όλοι οι διοικητικοί σύμβουλοι εμπλέκονται στη διοίκηση της οντότητας, ορισμένοι από αυτούς τους διοικητικούς συμβούλους (για παράδειγμα, ένας που είναι υπεύθυνος μάρκετινγκ) μπορεί να μην είναι ενήμεροι για σημαντικά θέματα που συζητήθηκαν με άλλο διοικητικό σύμβουλο (για παράδειγμα, με έναν υπεύθυνο για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων).

Θέματα προς κοινοποίηση

Οι ευθύνες του ελεγκτή σε σχέση με τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων (Βλ. παρ.14)

Α9. Οι ευθύνες του ελεγκτή σε σχέση με τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων συχνά περιλαμβάνονται στην επιστολή ανάθεσης ή σε άλλη κατάλληλης μορφής έγγραφη συμφωνία που καταγράφει τους συμφωνημένους

[149] ΔΠΕ 315, «Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μέσω κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της».
[150] ΔΠΕ 600, «Ειδικά ζητήματα - Έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων ομίλου (περιλαμβανομένης της εργασίας ελεγκτών συστατικού)», παράγραφοι 46-49.

όρους της ανάθεσης. Η παροχή προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ενός αντιγράφου αυτής της επιστολής ανάθεσης ή άλλης κατάλληλης μορφής έγγραφης συμφωνίας μπορεί να είναι ένας ενδεδειγμένος τρόπος για κοινοποίηση σε αυτούς θεμάτων όπως:

- Η ευθύνη του ελεγκτή για την εκτέλεση του ελέγχου σύμφωνα με τα ΔΠΕ, που αποσκοπεί στην έκφραση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων. Τα θέματα που απαιτείται από τα ΔΠΕ να κοινοποιούνται, ως εκ τούτου, περιλαμβάνουν σημαντικά θέματα που προκύπτουν από τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων και έχουν σχέση με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση στην επίβλεψη της διαδικασίας χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- Το γεγονός ότι τα ΔΠΕ δεν απαιτούν από τον ελεγκτή να σχεδιάσει διαδικασίες για το σκοπό εντοπισμού συμπληρωματικών θεμάτων προς κοινοποίηση στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.
- Όταν έχει εφαρμογή, η ευθύνη του ελεγκτή για κοινοποίηση ειδικών θεμάτων που απαιτούνται από νόμο ή κανονισμό, από συμφωνία με την οντότητα ή από πρόσθετες απαιτήσεις εφαρμοστέες στην ανάθεση, για παράδειγμα τα πρότυπα ενός εθνικού επαγγελματικού λογιστικού σώματος.

Α10. Νόμος ή κανονισμός, μια συμφωνία με την οντότητα ή συμπληρωματικές απαιτήσεις εφαρμοστέες στην ανάθεση μπορεί να προβλέπουν ευρύτερη επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Για παράδειγμα, (α) μια συμφωνία με την οντότητα μπορεί να προβλέπει συγκεκριμένα θέματα να κοινοποιούνται όταν αυτά προκύπτουν από υπηρεσίες άλλες από τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων που παρέχονται από μια λογιστική επιχείρηση ή λογιστική επιχείρηση δικτύου, ή (β) η εντολή ενός ελεγκτή δημόσιου τομέα μπορεί να προβλέπει να κοινοποιούνται θέματα που έρχονται στην προσοχή του ελεγκτή, ως αποτέλεσμα άλλης εργασίας, όπως οι έλεγχοι επιδόσεων.

Προβλεπόμενο πεδίο και χρονοδιάγραμμα του ελέγχου (Βλ. παρ. 15)

Α11. Η κοινοποίηση αναφορικά με προβλεπόμενο πεδίο και το χρόνο του ελέγχου μπορεί:

(α) Να βοηθά τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση να κατανοούν καλύτερα τις συνέπειες της εργασίας του ελεγκτή, να συζητούν θέματα κινδύνου και την έννοια του ουσιώδους μεγέθους με τον ελεγκτή, και να εντοπίζουν οποιεσδήποτε περιοχές στις οποίες μπορεί να ζητήσουν από τον ελεγκτή να προβεί σε πρόσθετες διαδικασίες, και

(β) Να βοηθά τον ελεγκτή να κατανοεί καλύτερα την οντότητα και το περιβάλλον της.

Α12. Προσοχή απαιτείται όταν γίνεται κοινοποίηση προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σχετικά με το σχεδιασμένο πεδίο και τον χρόνο του ελέγχου, έτσι ώστε να μην περιορίζεται η αποτελεσματικότητα του ελέγχου, ιδιαίτερα όπου μερικοί ή όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη διοίκηση της εταιρείας. Για παράδειγμα, η κοινοποίηση της φύσης και του χρόνου των λεπτομερειακών ελεγκτικών διαδικασιών μπορεί να μειώσει την αποτελεσματικότητα εκείνων των διαδικασιών, καθιστώντας αυτές πολύ προβλέψιμες.

Α13..... Τα θέματα που κοινοποιούνται μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Πώς ο ελεγκτής προτείνει να αντιμετωπιστούν οι σημαντικοί κίνδυνοι για ουσιώδες σφάλμα, είτε οφείλεται σε απάτη είτε σε λάθος.
- Την προσέγγιση του ελεγκτή στις εσωτερικές δικλείδες σχετικά με τον έλεγχο.
- Την εφαρμογή της έννοιας του ουσιώδους μεγέθους στο πλαίσιο ενός ελέγχου[151].

Α14. Άλλα θέματα σχεδιασμού που μπορεί να είναι ενδεδειγμένα προς συζήτηση με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση περιλαμβάνουν:

- Όπου η οντότητα έχει μια λειτουργία εσωτερικού ελέγχου, την έκταση στην οποία ο ελεγκτής θα χρησιμοποιήσει την εργασία του εσωτερικού ελέγχου, και πώς οι εξωτερικοί και οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να συνεργασθούν όσο το δυνατόν καλύτερα με ένα εποικοδομητικό και συμπληρωματικό τρόπο.
- Τις απόψεις των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση για:
- Το(α) κατάλληλο(α) πρόσωπο(α) στη δομή διακυβέρνησης της οντότητας με το(α) οποίο(α) θα επικοινωνούν.
- Τον καταμερισμό των ευθυνών μεταξύ των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση και της διοίκησης.
- Τους στόχους και τις στρατηγικές της οντότητας, καθώς και τους σχετικούς επιχειρηματικούς κινδύνους που μπορεί να καταλήξουν σε ουσιώδη σφάλματα.
- Τα θέματα τα οποία οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση θεωρούν ότι χρήζουν ιδιαίτερης προσοχής κατά τη διάρκεια του ελέγχου, καθώς και οποιαδήποτε σημεία όπου απαιτείται να αναληφθούν πρόσθετες διαδικασίες.
- Σημαντικές κοινοποιήσεις προς τους ρυθμιστές.
- Άλλα θέματα τα οποία οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση θεωρούν ότι μπορεί να επηρεάσουν τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων.
- Τις νοοτροπίες, την επίγνωση και τις ενέργειες των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση για (α) τον εσωτερικό έλεγχο της οντότητας και τη σημασία αυτού για την οντότητα, περιλαμβανομένου του πως οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση επιβλέπουν την αποτελεσματικότητα των εσωτερικών δικλίδων, και (β) τον εντοπισμό ή την πιθανότητα απάτης.
- Τις ενέργειες των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση σε αντίδραση στις εξελίξεις στα λογιστικά πρότυπα, στις πρακτικές εταιρικής διακυβέρνησης, στους χρηματιστηριακούς κανόνες και σε συναφή θέματα.
- Τις αντιδράσεις των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση σε προηγούμενες επικοινωνίες με τον ελεγκτή.

Α15. Αν και η επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση μπορεί να βοηθά τον ελεγκτή να σχεδιάσει το πεδίο και το χρόνο του ελέγχου, δεν αλλάζει την αποκλειστική ευθύνη του ελεγκτή για καθορισμό της συνο-

[151] ΔΠΕ 320, «Το ουσιώδες μέγεθος στο σχεδιασμό και στη διενέργεια του ελέγχου».

λικής στρατηγικής ελέγχου και του σχεδίου ελέγχου, περιλαμβανομένων της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των αναγκαίων διαδικασιών για την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων.

Σημαντικά ευρήματα από τον έλεγχο (Βλ. παρ. 16)

Α16. Η κοινοποίηση των ευρημάτων από τον έλεγχο μπορεί να περιλαμβάνει την αναζήτηση περαιτέρω πληροφοριών από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, για τη συμπλήρωση των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτώνται. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να επιβεβαιώσει ότι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση έχουν την ίδια κατανόηση των γεγονότων και των περιστάσεων σχετικά με συγκεκριμένες συναλλαγές ή γεγονότα.

Σημαντικές ποιοτικές πτυχές των λογιστικών πρακτικών (Βλ. παρ. 16(α))

Α17. Τα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς συνήθως επιτρέπουν στην οντότητα να κάνει λογιστικές εκτιμήσεις και κρίσεις για τις λογιστικές πολιτικές και τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις. Η ανοικτή και εποικοδομητική επικοινωνία σχετικά με σημαντικές ποιοτικές πτυχές των λογιστικών πρακτικών της οντότητας μπορεί να περιλαμβάνει σχολιασμό για αποδεκτότητα σημαντικών λογιστικών πρακτικών. Το Παράρτημα 2 προσδιορίζει θέματα που μπορεί να περιλαμβάνονται σε αυτή την επικοινωνία.

Σημαντικές δυσκολίες που αντιμετωπίστηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου (Βλ. παρ. 16 (β))

Α18. Σημαντικές δυσκολίες που αντιμετωπίστηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου μπορεί να περιλαμβάνουν τέτοια θέματα όπως:

- Σημαντικές καθυστερήσεις στην παροχή των απαιτούμενων πληροφοριών από τη διοίκηση.
- Ένα αδικαιολόγητα σύντομο χρονικό διάστημα για την ολοκλήρωση του ελέγχου.
- Εκτεταμένες απρόσμενες προσπάθειες που απαιτούνται για να αποκτηθούν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια.
- Μη διαθεσιμότητα αναμενόμενων πληροφοριών.
- Περιορισμοί που επιβάλλονται στον ελεγκτή από τη διοίκηση.
- Απροθυμία της διοίκησης να κάνει ή να επεκτείνει την εκτίμησή της για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα όταν αυτό ζητείται.

Σε ορισμένες περιστάσεις, τέτοιες δυσκολίες μπορεί να συνιστούν ένα περιορισμό πεδίου που οδηγεί σε τροποποίηση της γνώμης του ελεγκτή[152].

Σημαντικά θέματα που συζητήθηκαν, ή αποτελούν αντικείμενο αλληλογραφίας με την διοίκηση (Βλ. παρ. 16(γ)(i))

Α19. Σημαντικά θέματα που συζητήθηκαν ή αποτελούν αντικείμενο σε αλληλογραφία με τη διοίκηση μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Επιχειρηματικές συνθήκες που επηρεάζουν την οντότητα και επιχειρηματικά σχέδια και στρατηγικές που μπορεί να επηρεάζουν τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος.
- Ανησυχίες σχετικά με διαβουλεύσεις της διοίκησης με άλλους λογιστές για λογιστικά ή ελεγκτικά θέματα.
- Συζητήσεις ή αλληλογραφία σε σχέση με τον αρχικό ή επαναλαμβανόμενο διορισμό του ελεγκτή όσον αφορά σε λογιστικές πρακτικές, στην εφαρμογή προτύπων ελέγχου, ή στις αμοιβές για ελεγκτικές ή άλλες υπηρεσίες.

Άλλα σημαντικά θέματα σχετικά με τη διαδικασία χρηματοοικονομικής αναφοράς (Βλ. παρ. 16(δ))

Α20. Άλλα σημαντικά θέματα που ανακύπτουν από τον έλεγχο, τα οποία είναι άμεσα σχετικά με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση στην επίβλεψη της διαδικασίας χρηματοοικονομικής αναφοράς, μπορεί να περιλαμβάνουν ουσιώδη σφάλματα διατύπωσης γεγονότων ή ουσιώδεις ασυνέπειες σε πληροφορίες που συνοδεύουν τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις, που έχουν διορθωθεί.

Ανεξαρτησία του ελεγκτή (Βλ. παρ. 17)

Α21. Ο ελεγκτής απαιτείται να συμμορφώνεται με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας, περιλαμβανομένων εκείνων που αφορούν στην ανεξαρτησία, και σχετίζονται με αναθέσεις ελέγχου οικονομικών καταστάσεων[153].

Α22. Οι σχέσεις και άλλα θέματα, καθώς και τα μέτρα προστασίας προς κοινοποίηση, ποικίλλουν με τις περιστάσεις της ανάθεσης, αλλά γενικά αντιμετωπίζουν:

(α) Απειλές κατά της ανεξαρτησίας, οι οποίες μπορεί να κατηγοριοποιηθούν ως: απειλές λόγω προσωπικού συμφέροντος, απειλές λόγω αυτοεπισκόπησης, απειλές λόγω συνηγορίας, απειλές λόγω οικειότητας και απειλές λόγω εκφοβισμού, και

(β) Μέτρα προστασίας που δημιουργούνται από το επάγγελμα, από τη νομοθεσία ή από κανονισμούς, μέτρα προστασίας εντός της οντότητας, και μέτρα προστασίας από τα συστήματα και τις διαδικασίες εντός της ίδιας της λογιστικής επιχείρησης.

Η κοινοποίηση που απαιτείται από την παράγραφο 17(α) μπορεί να περιλαμβάνει μια ακούσια παραβίαση των σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας καθόσον σχετίζονται με την ανεξαρτησία του ελεγκτή, καθώς και οποιαδήποτε διορθωτική ενέργεια που λαμβάνεται ή προτείνεται.

Α23. Οι απαιτήσεις επικοινωνίας που σχετίζονται με την ανεξαρτησία του ελεγκτή και οι οποίες έχουν εφαρμογή στην περίπτωση των εισηγμένων οντοτήτων μπορεί επίσης να είναι σχετικές στην περίπτωση ορισμένων άλλων οντοτήτων, ιδιαίτερα εκείνων που μπορεί να είναι σημαντικού δημοσίου συμφέροντος επειδή, ως αποτέλεσμα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων τους, του μεγέθους τους ή του εταιρικού τους κύρους, έχουν ένα ευρύ φάσμα συμφεροντούχων. Παραδείγματα μη εισηγμένων οντοτήτων, όπου όμως μπορεί να είναι ενδεδειγμένη η

[152] ΔΠΕ 705, «Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή».

[153] ΔΠΕ 200 «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου», παράγραφος 14.

κοινοποίηση της ανεξαρτησίας του ελεγκτή, περιλαμβάνουν οντότητες δημοσίου τομέα, χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, ασφαλιστικές εταιρείες και ταμεία παροχών συνταξιοδότησης. Από την άλλη πλευρά, μπορεί να υπάρχουν καταστάσεις όπου κοινοποιήσεις σχετικά με την ανεξαρτησία μπορεί να μην είναι σχετικές, για παράδειγμα, όπου όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση έχουν ενημερωθεί για τα σχετικά γεγονότα μέσω των διοικητικών τους δραστηριοτήτων. Αυτό είναι ιδιαίτερα πιθανό, όπου η οντότητα διοικείται από τον ιδιοκτήτη και η λογιστική επιχείρηση του ελεγκτή και οι λογιστικές επιχειρήσεις δικτύου έχουν μικρή εμπλοκή στην οντότητα πέρα από έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων.

Συμπληρωματικά θέματα (Βλ. παρ. 3)

Α24. Η εποπτεία της διοίκησης από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση περιλαμβάνει τη διασφάλιση ότι η οντότητα σχεδιάζει, υλοποιεί και τηρεί κατάλληλες εσωτερικές δικλείδες όσον αφορά στην αξιοπιστία της χρηματοοικονομικής αναφοράς, στην αποτελεσματικότητα και στην επάρκεια των λειτουργιών και στη συμμόρφωση με εφαρμοστέους νόμους και κανονισμούς.

Α25. Ο ελεγκτής μπορεί να καταστεί ενήμερος συμπληρωματικών θεμάτων που δεν σχετίζονται απαραιτήτως με την εποπτεία της διαδικασίας της χρηματοοικονομικής αναφοράς, αλλά που είναι, παρόλα αυτά, πιθανό να είναι σημαντικά για τις ευθύνες των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση κατά την εποπτεία της στρατηγικής κατεύθυνσης της οντότητας ή τις δεσμεύσεις της οντότητας που σχετίζονται με τη λογοδοσία. Τέτοια θέματα μπορεί να περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, σημαντικά ζητήματα που αφορούν δομές ή διαδικασίες διακυβέρνησης, καθώς και σημαντικές αποφάσεις ή ενέργειες της ανώτερης διοίκησης που στερούνται κατάλληλης εξουσιοδότησης.

Α26. Για να διαπιστωθεί κατά πόσο θα κοινοποιηθούν συμπληρωματικά θέματα προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, ο ελεγκτής μπορεί να συζητά θέματα αυτού του είδους για τα οποία ο ελεγκτής έχει καταστεί ενήμερος, με το κατάλληλο επίπεδο διοίκησης, εκτός εάν δεν είναι ενδεδειγμένο να το κάνει στις περιστάσεις.

Α27. Εάν ένα συμπληρωματικό θέμα κοινοποιείται, μπορεί να είναι ενδεδειγμένο για τον ελεγκτή να ενημερώσει τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ότι:

(α) Ο εντοπισμός και η κοινοποίηση τέτοιων θεμάτων είναι δευτερεύουσας σημασίας ως προς το σκοπό του ελέγχου, ο οποίος είναι να σχηματιστεί μια γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων,

(β) Δεν διενεργήθηκαν διαδικασίες σε σχέση με το θέμα, πλην εκείνων ήταν απαραίτητες για να σχηματιστεί μια γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων, και

(γ) Δεν διενεργήθηκαν διαδικασίες για να καθοριστεί αν υπάρχουν άλλα τέτοια θέματα.

Η διαδικασία κοινοποίησης

Θέσπιση της διαδικασίας κοινοποίησης (Βλ. παρ. 18)

Α28. Η κοινοποίηση των ευθυνών του ελεγκτή με σαφήνεια, του προβλεπόμενου πεδίου και του χρόνου του ελέγχου, καθώς και του αναμενόμενου γενικού περιεχομένου των κοινοποιήσεων βοηθά στην καθιέρωση της βάσης για μια αποτελεσματική αμφίδρομη επικοινωνία.

Α29. Θέματα που μπορεί επίσης να συνεισφέρουν σε αποτελεσματική αμφίδρομη επικοινωνία περιλαμβάνουν συζήτηση:

- Του σκοπού των κοινοποιήσεων. Όταν ο σκοπός είναι σαφής, ο ελεγκτής και οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση είναι σε καλύτερη θέση να έχουν αμοιβαία κατανόηση των σχετικών ζητημάτων, καθώς και των αναμενόμενων ενεργειών που προκύπτουν από τη διαδικασία επικοινωνίας.
- Της μορφής με την οποία θα γίνονται οι κοινοποιήσεις.
- Του(ων) πρόσωπου(ων) στην ομάδα ελέγχου και μεταξύ των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση το(α) οποίο(α) θα επικοινωνεί(ούν) σχετικά με συγκεκριμένα θέματα.
- Της προσδοκίας του ελεγκτή ότι η επικοινωνία θα είναι αμφίδρομη, καθώς και ότι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση θα κοινοποιούν στον ελεγκτή θέματα που θεωρούν σχετικά με τον έλεγχο, για παράδειγμα, στρατηγικές αποφάσεις που μπορεί να επηρεάζουν σημαντικά τη φύση, το χρόνο και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών, την υποψία ή τον εντοπισμό απάτης, καθώς και προβληματισμούς για την ακεραιότητα ή την ικανότητα της ανώτερης διοίκησης.
- Της διαδικασίας για την ανάληψη δράσης για θέματα που κοινοποιούνται από τον ελεγκτή και της αναφοράς προς αυτόν.
- Της διαδικασίας για την ανάληψη δράσης για θέματα που κοινοποιούνται από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και της αναφοράς προς αυτούς.

Α30. Η διαδικασία επικοινωνίας θα ποικίλλει ανάλογα με τις περιστάσεις, περιλαμβανομένου του μεγέθους και της δομής διακυβέρνησης της οντότητας, του πώς οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση λειτουργούν, καθώς και της άποψης του ελεγκτή για τη σημασία των θεμάτων προς κοινοποίηση. Δυσκολία στη θέσπιση αποτελεσματικής αμφίδρομης επικοινωνίας μπορεί να υποδηλώνει ότι η επικοινωνία μεταξύ του ελεγκτή και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση δεν είναι επαρκής για το σκοπό του ελέγχου (Βλ. παράγραφο Α44).

Ειδικά ζητήματα για τις μικρότερες οντότητες

Α31. Στην περίπτωση ελέγχων μικρότερων οντοτήτων, ο ελεγκτής μπορεί να επικοινωνεί με λιγότερο δομημένο τρόπο με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση από ότι στην περίπτωση εισηγμένων ή μεγαλύτερων οντοτήτων.

Επικοινωνία με τη διοίκηση

Α32. Πολλά θέματα μπορεί να συζητούνται με τη διοίκηση κατά τη συνήθη πορεία ενός ελέγχου, περιλαμβανομένων θεμάτων που σύμφωνα με το παρόν ΔΠΕ απαιτείται να κοινοποιούνται στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.

Οι συζητήσεις αυτές αναγνωρίζουν την εκτελεστική ευθύνη της διοίκησης για την εκτέλεση των λειτουργιών της οντότητας και, ιδιαίτερα, την ευθύνη της διοίκησης για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.

Α33. Πριν την κοινοποίηση θεμάτων στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, ο ελεγκτής μπορεί να τα συζητά με τη διοίκηση, εκτός εάν αυτό δεν είναι ενδεδειγμένο. Για παράδειγμα, μπορεί να μην είναι ενδεδειγμένο να συζητά με τη διοίκηση ερωτήματα που αφορούν στην ικανότητα ή στην ακεραιότητα της διοίκησης. Επιπρόσθετα της αναγνώρισης της εκτελεστικής ευθύνης της διοίκησης, αυτές οι αρχικές συζητήσεις μπορεί να διευκρινίσουν γεγονότα και θέματα, και να δώσουν στη διοίκηση την ευκαιρία να παράσχει πρόσθετες πληροφορίες και εξηγήσεις. Ομοίως, όταν η οντότητα έχει λειτουργία εσωτερικού ελέγχου, ο ελεγκτής μπορεί να συζητά θέματα με τον εσωτερικό ελεγκτή πριν επικοινωνήσει με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.

Επικοινωνία με τρίτα μέρη

Α34. Οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση μπορεί να επιθυμούν να παρέχουν σε τρίτα μέρη, για παράδειγμα, τραπεζίτες ή ορισμένες ρυθμιστικές αρχές, αντίγραφα μιας έγγραφης κοινοποίησης από τον ελεγκτή. Σε ορισμένες περιπτώσεις, γνωστοποίηση σε τρίτα μέρη μπορεί να είναι παράνομη ή άλλως μη ενδεδειγμένη. Όταν μια έγγραφη κοινοποίηση που έχει καταρτισθεί για τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση παρέχεται σε τρίτα μέρη, μπορεί να είναι σημαντικό στις περιστάσεις να ενημερωθούν τα τρίτα μέρη ότι η κοινοποίηση δεν καταρτίσθηκε έχοντας αυτούς κατά νου, για παράδειγμα, δηλώνοντας σε έγγραφες κοινοποιήσεις προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση:

(α) Ότι η κοινοποίηση έχει καταρτισθεί για αποκλειστική χρήση από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, και, όπου έχει εφαρμογή, από τη διοίκηση του ομίλου και τον ελεγκτή του ομίλου, και δεν πρέπει να βασίζονται σε αυτή τρίτα μέρη,

(β) Ότι ο ελεγκτής δεν αναλαμβάνει καμία ευθύνη έναντι τρίτων μερών, και

(γ) Οποιουσδήποτε περιορισμούς στη γνωστοποίηση ή διανομή σε τρίτα μέρη.

Α35. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, μπορεί να απαιτείται από τον ελεγκτή βάσει νόμου ή κανονισμού, για παράδειγμα, να:

- Ειδοποιεί ρυθμιστική ή εκτελεστική αρχή για ορισμένα ζητήματα που κοινοποιούνται στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Για παράδειγμα, σε ορισμένες χώρες, ο ελεγκτής έχει καθήκον να αναφέρει σφάλματα στις αρχές όταν η διοίκηση και οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση παραλείπουν να προβούν σε διορθωτικές ενέργειες,
- Υποβάλλει αντίγραφα ορισμένων εκθέσεων που καταρτίζονται για τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σε κανονιστικούς ή χρηματοδοτικούς οργανισμούς, ή άλλους φορείς, όπως η κεντρική εξουσία στην περίπτωση ορισμένων οντοτήτων του δημόσιου τομέα, ή
- Δημοσιοποιεί τις εκθέσεις που καταρτίζονται για τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.

Α36. Εκτός αν απαιτείται από νόμο ή κανονισμό να παρέχεται σε ένα τρίτο μέρος αντίγραφο των έγγραφων κοινοποιήσεων του ελεγκτή προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, ο ελεγκτής μπορεί να χρειάζεται την εκ των προτέρων συγκατάθεση των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση, πριν το πράξει.

Μορφές επικοινωνίας (Βλ. παρ. 19-20)

Α37. Η αποτελεσματική επικοινωνία μπορεί να συνεπάγεται δομημένες παρουσιάσεις και έγγραφες αναφορές, καθώς και λιγότερο δομημένες κοινοποιήσεις, περιλαμβανομένων συζητήσεων. Ο ελεγκτής μπορεί να κοινοποιεί θέματα άλλα από εκείνα που προσδιορίζονται στις παραγράφους 19 και 20, είτε προφορικώς είτε εγγράφως. Έγγραφες κοινοποιήσεις μπορεί να περιλαμβάνουν μια επιστολή ανάθεσης που παρέχεται στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.

Α38. Επιπρόσθετα της σημασίας ενός συγκεκριμένου θέματος, η μορφή επικοινωνίας (για παράδειγμα, εάν η επικοινωνία γίνεται προφορικώς ή εγγράφως, ο βαθμός λεπτομέρειας ή συνοπτικότητας της επικοινωνίας, καθώς και το εάν η επικοινωνία πραγματοποιείται με δομημένο ή μη δομημένο τρόπο) μπορεί να επηρεασθεί από τέτοιους παράγοντες όπως:

- Εάν το θέμα έχει επιλυθεί ικανοποιητικά.
- Εάν η διοίκηση έχει ήδη κοινοποιήσει το θέμα.
- Το μέγεθος, η λειτουργική δομή, το περιβάλλον των δικλίδων, και η νομική δομή της οντότητας.
- Στην περίπτωση ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού, το κατά πόσο ο ελεγκτής επίσης ελέγχει τις οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού της οντότητας.
- Νομικές απαιτήσεις. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, απαιτείται έγγραφη επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, σε μια μορφή επιβαλλόμενη από την τοπική νομοθεσία.
- Οι προσδοκίες των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση, περιλαμβανομένων των ρυθμίσεων για περιοδικές συναντήσεις ή επικοινωνίες με τον ελεγκτή.
- Την έκταση των συνεχιζόμενων επαφών και διαλόγου, που ο ελεγκτής έχει με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.
- Εάν υπήρξαν σημαντικές μεταβολές στη σύνθεση των μελών ενός οργάνου διακυβέρνησης.

Α39. Όταν ένα σημαντικό θέμα συζητείται με ένα συγκεκριμένο μέλος από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, για παράδειγμα, με τον πρόεδρο μιας επιτροπής ελέγχου, μπορεί να είναι ενδεδειγμένο για τον ελεγκτή να συνοψίσει το θέμα σε μεταγενέστερες κοινοποιήσεις, έτσι ώστε όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση να έχουν πλήρη και ισόρροπη ενημέρωση.

Χρόνος κοινοποιήσεων (Βλ. παρ. 21)

Α40. Ο κατάλληλος χρόνος για κοινοποιήσεις θα ποικίλλει ανάλογα με τις περιστάσεις της ανάθεσης. Οι σχετι-

κές περιστάσεις περιλαμβάνουν τη σπουδαιότητα και τη φύση του θέματος, καθώς και τη δράση που αναμένεται να αναληφθεί από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Για παράδειγμα:

● Κοινοποιήσεις που αφορούν σε θέματα σχεδιασμού μπορεί συχνά να γίνονται πρώιμα στην ανάθεση ελέγχου και, για μια αρχική ανάθεση, μπορεί να γίνουν ως μέρος της συμφωνίας των όρων ανάθεσης.

● Μπορεί να είναι ενδεδειγμένο να κοινοποιείται μια σημαντική δυσκολία που ανέκυψε κατά τη διάρκεια του ελέγχου το συντομότερο δυνατό, εάν οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση είναι ικανοί να βοηθήσουν τον ελεγκτή να ξεπεράσει τη δυσκολία, ή εάν είναι πιθανό να οδηγήσουν σε μια τροποποιημένη γνώμη. Ομοίως, ο ελεγκτής μπορεί κοινοποιεί προφορικά στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, το ταχύτερο δυνατό, σημαντικές ελλείψεις στις εσωτερικές δικλείδες που ο ελεγκτής έχει εντοπίσει, πριν κοινοποιήσει αυτές εγγράφως, όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 265[154]. Κοινοποιήσεις σχετικά με την ανεξαρτησία μπορεί να είναι ενδεδειγμένες όποτε γίνονται σημαντικές κρίσεις σχετικά με απειλές κατά της ανεξαρτησίας και σχετικά μέτρα προστασίας, για παράδειγμα, κατά την αποδοχή μιας ανάθεσης για παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών, καθώς και κατά την καταληκτική συζήτηση. Μια καταληκτική συζήτηση μπορεί επίσης να είναι η κατάλληλη στιγμή για να κοινοποιηθούν ευρήματα από τον έλεγχο, περιλαμβανομένων των απόψεων του ελεγκτή σχετικά με τις ποιοτικές πτυχές των λογιστικών πρακτικών της οντότητας.

● Όταν ελέγχονται τόσο γενικού όσο και ειδικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις, μπορεί να είναι ενδεδειγμένο να συντονισθεί ο χρόνος των κοινοποιήσεων.

Α41. Άλλοι παράγοντες που μπορεί να είναι σχετικοί με το χρόνο των κοινοποιήσεων περιλαμβάνουν:

● Το μέγεθος, τη λειτουργική δομή, το περιβάλλον των δικλείδων, και τη νομική δομή της οντότητας που ελέγχεται.

● Κάθε νομική δέσμευση να κοινοποιούνται ορισμένα θέματα εντός συγκεκριμένου χρονοδιαγράμματος.

● Τις προσδοκίες των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση, περιλαμβανομένων ρυθμίσεων για περιοδικές συναντήσεις ή επικοινωνίες με τον ελεγκτή.

● Το χρόνο κατά τον οποίο ο ελεγκτής εντοπίζει ορισμένα θέματα, για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να μην εντοπίσει ένα συγκεκριμένο θέμα (για παράδειγμα, μη συμμόρφωση με νόμο) εγκαίρως για τη λήψη προληπτικής ενέργειας, αλλά η κοινοποίηση του θέματος μπορεί να επιτρέψει την ανάληψη διορθωτικών ενεργειών.

Επάρκεια της διαδικασίας επικοινωνίας (Βλ. παρ. 22)

Α42. Ο ελεγκτής δεν χρειάζεται να σχεδιάσει συγκεκριμένες διαδικασίες για να υποστηρίξει την αξιολόγηση της αμφίδρομης επικοινωνίας μεταξύ του ελεγκτή και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση. Η αξιολόγηση, μάλλον, μπορεί να βασίζεται σε παρατηρήσεις που προκύπτουν από ελεγκτικές διαδικασίες οι οποίες εκτελούνται για άλλους σκοπούς. Τέτοιες παρατηρήσεις μπορεί να περιλαμβάνουν:

● Την καταλληλότητα και επικαιρότητα των ενεργειών που αναλαμβάνονται από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ως αντίδραση σε θέματα που τέθηκαν από τον ελεγκτή. Στις περιπτώσεις που σημαντικά θέματα που τέθηκαν σε προηγούμενες κοινοποιήσεις δεν έχουν αντιμετωπιστεί αποτελεσματικά, μπορεί να είναι ενδεδειγμένο για τον ελεγκτή να διερευνήσει το γιατί δεν αναλήφθηκε κατάλληλη ενέργεια και να εξετάσει το ενδεχόμενο να θέσει πάλι το θέμα. Έτσι αποφεύγεται ο κίνδυνος να δοθεί η εντύπωση ότι ο ελεγκτής είναι ικανοποιημένος ότι το θέμα έχει αντιμετωπιστεί επαρκώς ή ότι δεν είναι πλέον σημαντικό.

● Η προφανής ειλικρίνεια των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση κατά την επικοινωνία τους με τον ελεγκτή.

● Η προθυμία και η δυνατότητα των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση να συναντώνται με τον ελεγκτή χωρίς την παρουσία της διοίκησης.

● Η προφανής ικανότητα των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση να κατανοούν πλήρως θέματα που τέθηκαν από τον ελεγκτή, για παράδειγμα, την έκταση στην οποία οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση διερευνούν προσεκτικά θέματα και εξετάζουν τις συστάσεις που έγιναν σε αυτούς.

● Δυσκολία στη δημιουργία αμοιβαίας κατανόησης με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση για τη μορφή, το χρόνο και το αναμενόμενο γενικό περιεχόμενο των κοινοποιήσεων.

● Όταν όλοι ή ορισμένοι από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη διοίκηση της οντότητας, η προφανής τους επίγνωση του πώς θέματα που συζητήθηκαν με τον ελεγκτή επηρεάζουν τις ευρύτερες ευθύνες τους για τη διακυβέρνηση, καθώς επίσης τις ευθύνες τους για τη διοίκηση.

● Εάν η αμφίδρομη επικοινωνία μεταξύ του ελεγκτή και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση πληροί τις εφαρμοστέες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις.

Α43. Όπως σημειώνεται στην παράγραφο 4, η αποτελεσματική αμφίδρομη επικοινωνία βοηθά τόσο τον ελεγκτή όσο και τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Περαιτέρω, το ΔΠΕ 315 προσδιορίζει τη συμμετοχή των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση, περιλαμβανομένης της αλληλεπίδρασης τους με τον εσωτερικό έλεγχο, εάν υπάρχει, και με τους εξωτερικούς ελεγκτές, ως ένα στοιχείο του περιβάλλοντος δικλίδων της οντότητας[155]. Ανεπαρκής αμφίδρομη επικοινωνία μπορεί να υποδηλώνει ένα μη ικανοποιητικό περιβάλλον δικλίδων και να επηρεάζει την εκτίμηση του ελεγκτή για τους κινδύνους ουσιωδών σφαλμάτων. Υπάρχει επίσης ο κίνδυνος ότι ο ελεγκτής μπορεί να μην έχει αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για να σχηματίσει μια γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων.

Α44. Εάν η αμφίδρομη επικοινωνία μεταξύ του ελεγκτή και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση δεν είναι επαρκής και η κατάσταση δεν μπορεί να διευθετηθεί, ο ελεγκτής μπορεί να προβεί σε τέτοιες ενέργειες, όπως:

● Τροποποίηση της γνώμης του ελεγκτή στη βάση ενός περιορισμού πεδίου.

[154] ΔΠΕ 265, παράγραφοι 9 και Α14.

[155] ΔΠΕ 315, παράγραφος Α70.

● Αναζήτηση νομικής συμβουλής για τις συνέπειες των διαφορετικών τρόπων ενέργειας.

● Επικοινωνία με τρίτα μέρη (για παράδειγμα, ρυθμιστική αρχή), ή μια υψηλότερη αρχή στη δομή διακυβέρνησης που είναι έξω από την οντότητα, όπως οι ιδιοκτήτες της επιχείρησης (για παράδειγμα, μέτοχοι σε μια γενική συνέλευση), ή τον αρμόδιο υπουργό ή το κοινοβούλιο στο δημόσιο τομέα.

● Απόσυρση από την ανάθεση, όπου η απόσυρση είναι δυνατή βάσει εφαρμοστέου νόμου ή κανονισμού.

Τεκμηρίωση (Βλ. παρ. 23)

Α45. Η τεκμηρίωση προφορικής επικοινωνίας μπορεί να περιλαμβάνει ένα αντίγραφο των πρακτικών που καταρτίσθηκαν από την οντότητα και τηρούνται ως μέρος της τεκμηρίωσης ελέγχου, όταν τα πρακτικά αυτά είναι ενδεδειγμένο αρχείο της επικοινωνίας.

Παράρτημα 1
(Βλ. παρ. 3)

Ειδικές απαιτήσεις του ΔΠΔΠ 1 και άλλων ΔΠΕ που αναφέρονται στην επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.

Το παρόν παράρτημα προσδιορίζει παραγράφους στο ΔΠΔΠ 1[156] και σε άλλα ΔΠΕ που ισχύουν για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 15η Δεκεμβρίου 2009 και απαιτούν κοινοποίηση ειδικών θεμάτων προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Ο κατάλογος δεν είναι ένα υποκατάστατο για την εξέταση των απαιτήσεων και του σχετικού υλικού εφαρμογής και άλλου επεξηγηματικού υλικού στα ΔΠΕ.

- ΔΠΔΠ 1, «Δικλείδες ποιότητας για λογιστικές επιχειρήσεις που διενεργούν ελέγχους και επισκοπήσεις οικονομικών καταστάσεων, καθώς και άλλες αναθέσεις διασφάλισης και συναφών υπηρεσιών» - παράγραφος 30(α)
- Δ.Π.Ε. 240, «Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με απάτη στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων» - παράγραφοι 21, 38(γ)(i) και 40-42
- Δ.Π.Ε. 250, «Εξέταση νόμων και κανονισμών στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων» - παράγραφοι 14, 19 και 22-24
- Δ.Π.Ε. 265, «Κοινοποίηση ελλείψεων σε εσωτερικές δικλείδες στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και τη διοίκηση» - παράγραφος 9
- Δ.Π.Ε. 450, «Αξιολόγηση σφαλμάτων που εντοπίζονται κατά τον έλεγχο» - παράγραφοι 12-13
- Δ.Π.Ε. 505, «Εξωτερικές επιβεβαιώσεις» - παράγραφος 9
- Δ.Π.Ε. 510, «Αρχικές αναθέσεις ελέγχου - υπόλοιπα έναρξης» - παράγραφος 7
- Δ.Π.Ε. 550, «Συνδεδεμένα μέρη» - παράγραφος 27
- Δ.Π.Ε. 560, "Μεταγενέστερα γεγονότα" - παράγραφοι 7(β) - (γ), 10(α), 13(β), 14(α) και 17
- Δ.Π.Ε. 570, « Συνέχιση δραστηριότητας» - παράγραφος 23
- Δ.Π.Ε. 600, «Ειδικά ζητήματα - Έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων ομίλου (Περιλαμβανομένης της εργασίας ελεγκτών συστατικού)» - παράγραφος 49
- Δ.Π.Ε. 705, «Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή» - παράγραφοι 12, 14, 19(α) και 28
- Δ.Π.Ε. 706, «Παράγραφοι έμφασης θέματος και παράγραφοι άλλων θεμάτων στην έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή» - παράγραφος 9
- Δ.Π.Ε. 710, «Συγκριτικές πληροφορίες - Αντίστοιχα ποσά και συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις» - παράγραφος 18
- Δ.Π.Ε. 720, «Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με άλλες πληροφορίες σε έγγραφα που περιέχουν ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις» - παράγραφοι 10, 13 και 16

[156] ΔΠΔΠ 1, «Δικλείδες ποιότητας για λογιστικές επιχειρήσεις που διενεργούν ελέγχους και επισκοπήσεις οικονομικών καταστάσεων, καθώς και άλλες αναθέσεις διασφάλισης και συναφών υπηρεσιών».

Παράρτημα 2
(Βλ. παρ. 16 (α), Α17)

Ποιοτικές πτυχές των λογιστικών πρακτικών

Η επικοινωνία που απαιτείται από την παράγραφο 16(α), και συζητείται στην παράγραφο Α17, μπορεί να περιλαμβάνει τέτοια θέματα όπως:

Λογιστικές πολιτικές

- Η καταλληλότητα των λογιστικών πολιτικών στις συγκεκριμένες περιστάσεις της οντότητας, λαμβάνοντας υπόψη την ανάγκη εξισορρόπησης του κόστους παροχής πληροφοριών με το πιθανό όφελος για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας. Όπου υπάρχουν αποδεκτές εναλλακτικές λογιστικές πολιτικές, η επικοινωνία μπορεί να περιλαμβάνει τον εντοπισμό των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων που επηρεάζονται από την επιλογή των σημαντικών λογιστικών πολιτικών, καθώς και πληροφορίες σχετικά με λογιστικές αρχές που χρησιμοποιούνται από παρόμοιες οντότητες.
- Η αρχική επιλογή και οι αλλαγές σημαντικών λογιστικών πολιτικών, περιλαμβανομένης της εφαρμογής νέων λογιστικών διακηρύξεων. Η επικοινωνία μπορεί να περιλαμβάνει: την επίδραση του χρόνου και της μεθόδου υιοθέτησης μιας αλλαγής σε λογιστική πολιτική για τα τρέχοντα και τα μελλοντικά κέρδη της οντότητας, και το χρόνο μιας αλλαγής σε λογιστικές πολιτικές σε σχέση με αναμενόμενες νέες λογιστικές διακηρύξεις.
- Οι επιπτώσεις σημαντικών λογιστικών πολιτικών σε αμφιλεγόμενες ή σε πρωτοεμφανιζόμενες περιοχές (ή εκείνες που αφορούν αποκλειστικά έναν κλάδο, ιδιαίτερα όταν υπάρχει έλλειψη έγκυρης καθοδήγησης ή συναίνεσης).
- Η επίδραση του χρόνου των συναλλαγών σε σχέση με την περίοδο στην οποία έχουν καταγραφεί.

Λογιστικές εκτιμήσεις

- Για στοιχεία για τα οποία οι εκτιμήσεις είναι σημαντικές, θέματα που συζητούνται στο ΔΠΕ 540[157], περιλαμβανομένων, για παράδειγμα:
- Προσδιορισμός λογιστικών εκτιμήσεων από τη διοίκηση.
- Διαδικασία της διοίκησης για τη διενέργεια λογιστικών εκτιμήσεων.
- Κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος.
- Ενδείξεις πιθανής μεροληψίας της διοίκησης.
- Γνωστοποίηση αβεβαιότητας εκτίμησης στις οικονομικές καταστάσεις.

Γνωστοποιήσεις οικονομικών καταστάσεων

- Τα θέματα που εμπλέκονται, και οι σχετικές κρίσεις που έγιναν, στη διαμόρφωση ιδιαίτερα ευαίσθητων γνωστοποιήσεων των οικονομικών καταστάσεων (για παράδειγμα, γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με θέματα αναγνώρισης εσόδων, αποδοχές, συνέχισης δραστηριότητας, μεταγενέστερων γεγονότων και ενδεχόμενων θεμάτων).
- Η συνολική ουδετερότητα, συνέπεια και σαφήνεια των γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις.

Σχετικά θέματα

- Η πιθανή επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις σημαντικών κινδύνων, εκθέσεων και αβεβαιοτήτων, όπως εκκρεμείς δικαστικές διενέξεις, που γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις.
- Η έκταση στην οποία οι οικονομικές καταστάσεις επηρεάζονται από ασυνήθιστες συναλλαγές, περιλαμβανομένων μη επαναλαμβανόμενων ποσών που αναγνωρίζονται κατά τη διάρκεια της περιόδου, και η έκταση στην οποία τέτοιες συναλλαγές γνωστοποιούνται χωριστά στις οικονομικές καταστάσεις.
- Οι παράγοντες που επηρεάζουν τις λογιστικές αξίες περιουσιακού στοιχείου και υποχρέωσης, περιλαμβανομένων των βάσεων της οντότητας για τον καθορισμό ωφέλιμων περιόδων ζωής που αποδίδονται σε ενσώματα και άυλα περιουσιακά στοιχεία. Η επικοινωνία μπορεί να εξηγήσει πώς επελέγησαν οι παράγοντες που επηρεάζουν λογιστικές αξίες και πως εναλλακτικές επιλογές θα είχαν επηρεάσει τις οικονομικές καταστάσεις.
- Η επιλεκτική διόρθωση σφαλμάτων, για παράδειγμα, διόρθωση σφαλμάτων που επιδρούν αυξητικά στα αναφερόμενα κέρδη, αλλά όχι εκείνων που επιδρούν μειωτικά στα αναφερόμενα κέρδη.

[157] ΔΠΕ 540, «Έλεγχος λογιστικών εκτιμήσεων, περιλαμβανομένων των λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας, και σχετικές γνωστοποιήσεις».

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 265

ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ ΕΛΛΕΙΨΕΩΝ ΣΕ ΕΣΩΤΕΡΙΚΕΣ ΔΙΚΛΙΔΕΣ ΣΤΟΥΣ ΥΠΕΥΘΥΝΟΥΣ ΓΙΑ ΤΗ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ ΚΑΙ ΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Παράγραφος

Εισαγωγή
Πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ 1-3
Ημερομηνία έναρξης ισχύος 4
Στόχος 5
Ορισμοί 6
Απαιτήσεις 7-11
Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό
Καθορισμός του εάν έχουν εντοπισθεί ελλείψεις σε εσωτερικές δικλίδες A1-A4
Σημαντικές ελλείψεις σε εσωτερικές δικλίδες A5-A11
Κοινοποίηση ελλείψεων σε εσωτερικές δικλίδες A12-A30

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 265, «Κοινοποίηση ελλείψεων σε εσωτερικές δικλίδες στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και τη διοίκηση» 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 εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ

1. Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να κοινοποιεί όπως ενδείκνυται στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και τη διοίκηση ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες[158] που ο ελεγκτής έχει εντοπίσει σε έναν έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Το παρόν ΔΠΕ δεν επιβάλλει πρόσθετες ευθύνες στον ελεγκτή σχετικά με την απόκτηση μιας κατανόησης των εσωτερικών δικλίδων και το σχεδιασμό και την εκτέλεση δοκιμασιών των δικλίδων πάνω και πέρα από τις απαιτήσεις του ΔΠΕ 315 και του ΔΠΕ 330[159]. Το ΔΠΕ 260[160] θεσπίζει περαιτέρω απαιτήσεις και παρέχει καθοδήγηση σχετικά με την ευθύνη του ελεγκτή να επικοινωνεί με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σε σχέση με τον έλεγχο.

2. Ο ελεγκτής απαιτείται να αποκτά μια κατανόηση των εσωτερικών δικλίδων σχετικά με τον έλεγχο όταν εντοπίζει και εκτιμά τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος[161]. Όταν κάνει εκείνες τις εκτιμήσεις κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες ώστε να σχεδιάσει τις ελεγκτικές διαδικασίες που είναι ενδεδειγμένες για τις περιστάσεις, αλλά όχι για σκοπό έκφρασης μιας γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων. Ο ελεγκτής μπορεί να εντοπίσει ελλείψεις σε εσωτερικές δικλίδες όχι μόνο κατά τη διάρκεια αυτής της διαδικασίας εκτίμησης κινδύνου, αλλά επίσης σε κάθε άλλο στάδιο του ελέγχου. Το παρόν ΔΠΕ καθορίζει ποιες εντοπισμένες ελλείψεις απαιτείται να κοινοποιεί ο ελεγκτής στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και τη διοίκηση.

3. Τίποτα στο παρόν ΔΠΕ δεν αποκλείει τον ελεγκτή να κοινοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και τη διοίκηση άλλα θέματα εσωτερικών δικλίδων που ο ελεγκτής έχει εντοπίσει κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

4. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που ξεκινούν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα.

Στόχος

5. Ο στόχος του ελεγκτή είναι να κοινοποιεί όπως ενδείκνυται στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και τη διοίκηση ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες που ο ελεγκτής έχει εντοπίσει κατά τη διάρκεια του ελέγχου και που, κατά την επαγγελματική κρίση του ελεγκτή, είναι επαρκούς σημασίας για να αξίζουν αντίστοιχης προσοχής.

Ορισμοί

6. Για σκοπούς των ΔΠΕ, οι ακόλουθοι όροι έχουν τη σημασία που αποδίδεται κατωτέρω:

(α) Έλλειψη σε εσωτερική δικλίδα – Αυτή υπάρχει όταν:

(ι) Μια δικλίδα έχει σχεδιαστεί, εφαρμόζεται ή λειτουργεί με τέτοιο τρόπο που δεν έχει τη δυνατότητα να αποτρέψει ή να εντοπίσει και διορθώσει σφάλματα στις οικονομικές καταστάσεις σε έγκαιρη βάση, ή

(ιι) Απουσιάζει μια δικλίδα που είναι απαραίτητη για να αποτρέψει ή να εντοπίσει και διορθώσει σφάλματα στις οικονομικές καταστάσεις σε έγκαιρη βάση.

(β) Σημαντική έλλειψη στις εσωτερικές δικλίδες – Μια έλλειψη ή ένας συνδυασμός ελλείψεων στις εσωτερικές δικλίδες που, κατά την επαγγελματική κρίση του ελεγκτή, είναι επαρκούς σημασίας για να αξίζει της προσοχής των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση. (Βλ. παρ. Α5)

Απαιτήσεις

7. Ο ελεγκτής πρέπει να προσδιορίζει εάν, βάσει της ελεγκτικής εργασίας που διενεργήθηκε, έχει εντοπίσει μια ή περισσότερες ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες. (Βλ. παρ. Α1-Α4)

8. Εάν ο ελεγκτής έχει εντοπίσει μία ή περισσότερες ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες, πρέπει να καθορίσει, με βάση την ελεγκτική εργασία που εκτελέστηκε εάν εξατομικευμένα ή σε συνδυασμό, αυτές συνιστούν σημαντικές ελλείψεις. (Αναφ: Παρ. Α5-Α11)

9. Ο ελεγκτής πρέπει έγκαιρα να κοινοποιεί εγγράφως σημαντικές ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες που εντοπίζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. (Βλ. παρ. Α12-Α18, Α27)

10. Ο ελεγκτής πρέπει επίσης να κοινοποιεί έγκαιρα στη διοίκηση στο κατάλληλο επίπεδο αρμοδιότητας: (Βλ. παρ. Α19, Α27)

(α) Εγγράφως, σημαντικές ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες που ο ελεγκτής έχει κοινοποιήσει ή προτίθεται να κοινοποιήσει στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, εκτός εάν δεν θα ήταν ενδεδειγμένο να επικοινωνήσει απευθείας με τη διοίκηση στις περιστάσεις, και (Βλ. παρ. Α14, Α20-Α21)

(β) Άλλες ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες που εντοπίζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου, οι οποίες δεν έχουν κοινοποιηθεί στη διοίκηση από άλλα μέρη και που, κατά την επαγγελματική κρίση του ελεγκτή, είναι επαρκούς σημασίας να αξίζουν της προσοχής της διοίκησης. (Βλ. παρ. Α22-Α26)

11. Ο ελεγκτής πρέπει να περιλαμβάνει στην έγγραφη κοινοποίηση των σημαντικών ελλείψεων στις εσωτερικές δικλίδες:

(α) Μία περιγραφή των ελλείψεων και μια επεξήγηση των δυνητικών επιπτώσεών τους, και (Βλ. παρ. Α28)

(β) Επαρκείς πληροφορίες που να καθιστούν ικανούς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και τη διοίκηση να κατανοούν το πλαίσιο της επικοινωνίας. Ειδικότερα, ο ελεγκτής πρέπει να εξηγεί ότι: (Βλ. παρ. Α29-Α30)

---

[158] ΔΠΕ 315, «Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μέσω κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της», παράγραφοι 4 και 12.

[159] ΔΠΕ 330, «Οι Αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους».

[160] ΔΠΕ 260, «Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση».

[161] ΔΠΕ 315, παράγραφος 12. Οι παράγραφοι Α60-Α65 παρέχουν καθοδήγηση επί των δικλίδων σχετικά με τον έλεγχο.

(i) Σκοπός του ελέγχου ήταν ο ελεγκτής να εκφράσει μια γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων,

(ii) Ο έλεγχος περιέλαβε την εξέταση των εσωτερικών δικλίδων σχετικών με την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, με σκοπό να σχεδιασθούν ελεγκτικές διαδικασίες που είναι ενδεδειγμένες για τις περιστάσεις, αλλά όχι για το σκοπό έκφρασης γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων και

(iii) Τα θέματα που αναφέρθηκαν περιορίζονται σε εκείνες τις ελλείψεις που ο ελεγκτής έχει εντοπίσει κατά τη διάρκεια του ελέγχου και που ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι είναι επαρκούς σημασίας ώστε να αξίζει να αναφερθούν στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.

***

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Καθορισμός του εάν έχουν εντοπισθεί ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες (Βλ. παρ. 7)

Α1. Κατά τον καθορισμό του εάν ο ελεγκτής έχει εντοπίσει μια ή περισσότερες ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες, ο ελεγκτής μπορεί να συζητήσει τα σχετικά γεγονότα και τις περιστάσεις των ευρημάτων του ελεγκτή με το κατάλληλο επίπεδο διοίκησης. Η συζήτηση αυτή δίνει την ευκαιρία στον ελεγκτή να προειδοποιήσει τη διοίκηση έγκαιρα για την ύπαρξη ελλείψεων για τις οποίες η διοίκηση μπορεί να μην ήταν προηγουμένως ενήμερη. Το επίπεδο της διοίκησης, με το οποίο ενδείκνυται να συζητήσει τα ευρήματα, είναι εκείνο που γνωρίζει τη σχετική περιοχή των εσωτερικών δικλίδων και το οποίο έχει την εξουσία να προβαίνει σε διορθωτική ενέργεια για κάθε εντοπισμένη έλλειψη στις εσωτερικές δικλίδες. Σε ορισμένες περιστάσεις, μπορεί να μην είναι ενδεδειγμένο για τον ελεγκτή να συζητήσει τα ευρήματά του απευθείας με τη διοίκηση, για παράδειγμα, εάν τα ευρήματα φαίνεται να εγείρουν ερωτήματα για την ακεραιότητα ή την ικανότητα της διοίκησης (Βλ. παράγραφο Α20).

Α2. Κατά τη συζήτηση των γεγονότων και των περιστάσεων των ευρημάτων του ελεγκτή με τη διοίκηση, ο ελεγκτής μπορεί να αποκτήσει άλλη σχετική πληροφορία για περαιτέρω εξέταση, όπως:

- Την κατανόηση της διοίκησης για τα πραγματικά ή καθ' υποψία αίτια των ελλείψεων.
- Εξαιρέσεις που προκύπτουν από τις ελλείψεις που η διοίκηση μπορεί να έχει επισημάνει, για παράδειγμα, σφάλματα που δεν αποτράπηκαν από τις σχετικές δικλίδες της τεχνολογίας πληροφορικής.
- Μια προκαταρκτική ένδειξη από τη διοίκηση της αντίδρασής της στα ευρήματα.

Ζητήματα ειδικά για τις μικρότερες οντότητες

Α3. Ενώ οι έννοιες στις οποίες βασίζονται οι δραστηριότητες δικλίδων σε μικρότερες οντότητες είναι πιθανό να είναι παρόμοιες με εκείνες σε μεγαλύτερες επιχειρήσεις, η τυπικότητα με την οποία λειτουργούν θα ποικίλλει. Περαιτέρω, οι μικρότερες οντότητες μπορεί να διαπιστώσουν ότι ορισμένοι τύποι δραστηριοτήτων των δικλίδων δεν είναι αναγκαίοι, λόγω των δικλίδων που εφαρμόζονται από τη διοίκηση. Για παράδειγμα, η αποκλειστική εξουσία της διοίκησης για τη χορήγηση πίστωσης σε πελάτες και έγκριση σημαντικών αγορών μπορεί να προσφέρει αποτελεσματική δικλίδα επί σημαντικών υπολοίπων λογαριασμών και συναλλαγών, ελαφρύνοντας ή αίροντας την ανάγκη για πιο λεπτομερείς δραστηριότητες δικλίδων.

Α4. Επίσης, οι μικρότερες οντότητες έχουν συχνά λιγότερους εργαζόμενους, το οποίο μπορεί να περιορίζει την έκταση με την οποία ο διαχωρισμός καθηκόντων είναι πρακτικός. Ωστόσο, σε μια μικρή διοικούμενη από τον ιδιοκτήτη οντότητα, ο ιδιοκτήτης-διευθυντής μπορεί να είναι ικανός να ασκεί αποτελεσματικότερη εποπτεία από ότι σε μια μεγαλύτερη οντότητα. Αυτό το υψηλότερο επίπεδο της διοικητικής εποπτείας χρειάζεται να ισορροπεί έναντι της μεγαλύτερης δυνατότητας της διοίκησης να παραβιάζει τις δικλίδες.

Σημαντικές ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες (Αναφ: Παρ. 6(β), 8)

Α5. Η σημασία μιας έλλειψης ή ενός συνδυασμού ελλείψεων στις εσωτερικές δικλίδες εξαρτάται όχι μόνο από το εάν ένα σφάλμα πράγματι έχει συμβεί, αλλά επίσης από την πιθανότητα ότι ένα σφάλμα θα μπορούσε να συμβεί και από το δυνητικό μέγεθος του σφάλματος. Ως εκ τούτου, σημαντικές ελλείψεις μπορεί να υπάρχουν έστω και αν ο ελεγκτής δεν έχει εντοπίσει σφάλματα κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Α6. Παραδείγματα θεμάτων που ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει κατά τον προσδιορισμό του εάν μια έλλειψη ή συνδυασμός ελλείψεων στις εσωτερικές δικλίδες αποτελεί μια σημαντική έλλειψη, περιλαμβάνουν:

- Την πιθανότητα οι ελλείψεις να οδηγούν στο μέλλον σε ουσιώδη σφάλματα στις οικονομικές καταστάσεις.
- Την ροπή σε ζημία ή απάτη του σχετικού περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης.
- Την υποκειμενικότητα και πολυπλοκότητα του καθορισμού των εκτιμώμενων ποσών, όπως οι λογιστικές εκτιμήσεις εύλογης αξίας.
- Τα ποσά των οικονομικών καταστάσεων που εκτίθενται στις ελλείψεις.
- Τον όγκο δραστηριότητας που έχει συντελεστεί ή θα μπορούσε να συντελεστεί στο υπόλοιπο λογαριασμού ή στην κατηγορία συναλλαγών που εκτίθενται σε έλλειψη ή ελλείψεις.
- Τη σημασία των δικλίδων στη διαδικασία της χρηματοοικονομικής αναφοράς. Για παράδειγμα:

□ Δικλίδες γενικής παρακολούθησης (όπως η εποπτεία της διοίκησης).

□ Δικλίδες για την πρόληψη και τον εντοπισμό απάτης.

□ Δικλίδες για την επιλογή και εφαρμογή σημαντικών λογιστικών πολιτικών.

□ Δικλίδες για σημαντικές συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη.

□ Δικλίδες για σημαντικές συναλλαγές εκτός της κανονικής επιχειρηματικής πορείας της οντότητας.

□ Δικλίδες για τη διαδικασία της χρηματοοικονομικής αναφοράς τέλους περιόδου (όπως δικλίδες επί μη επαναλαμβανόμενων ημερολογιακών εγγραφών).

● Την αιτία και τη συχνότητα των εξαιρέσεων που εντοπίζονται ως αποτέλεσμα των ελλείψεων στις δικλίδες.

● Την αλληλεπίδραση της έλλειψης με άλλες ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες.

Α7. Ενδείξεις σημαντικών ελλείψεων στις εσωτερικές δικλίδες περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:

● Τεκμήρια αναποτελεσματικών πτυχών του περιβάλλοντος δικλίδων, όπως:

● Ενδείξεις ότι σημαντικές συναλλαγές στις οποίες η διοίκηση έχει χρηματοοικονομικό συμφέρον δεν διερευνούνται καταλλήλως από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.

● Εντοπισμός απάτης της διοίκησης, ουσιώδους ή μη, που δεν αποτράπηκε από τις εσωτερικές δικλίδες της οντότητας.

● Παράλειψη της διοίκησης να εφαρμόσει ενδεδειγμένη διορθωτική ενέργεια επί των σημαντικών ελλείψεων που είχαν κοινοποιηθεί προηγουμένως.

● Έλλειψη μιας διαδικασίας εκτίμησης κινδύνου εντός της οντότητας, όπου τέτοια διαδικασία κανονικά θα αναμενόταν να έχει θεσπισθεί.

● Τεκμήρια μιας αναποτελεσματικής διαδικασίας εκτίμησης κινδύνου της οντότητας, όπως η αποτυχία της διοίκησης να εντοπίσει ένα κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος που ο ελεγκτής θα ανέμενε ότι θα είχε εντοπισθεί από τη διαδικασία εκτίμησης κινδύνου της οντότητας.

● Τεκμήρια μιας αναποτελεσματικής αντίδρασης σε εντοπισμένους σημαντικούς κινδύνους (για παράδειγμα, απουσία δικλίδων επί ενός τέτοιου κινδύνου).

● Σφάλματα που εντοπίζονται από τις διαδικασίες του ελεγκτή, τα οποία δεν αποτράπηκαν ή εντοπίσθηκαν και διορθώθηκαν, από τις εσωτερικές δικλίδες της οντότητας.

● Αναδιατύπωση προηγουμένως εκδοθεισών οικονομικών καταστάσεων για να αντανακλούν τη διόρθωση ενός ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης ή λάθους.

● Τεκμήρια αδυναμίας της διοίκησης να εποπτεύσει την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.

Α8. Οι δικλίδες μπορεί να είναι σχεδιασμένες να λειτουργούν μεμονωμένα ή σε συνδυασμό για να αποτρέπουν ή να εντοπίζουν και να διορθώνουν σφάλματα[162] αποτελεσματικά. Για παράδειγμα, οι δικλίδες επί εισπρακτέων λογαριασμών μπορεί να αποτελούνται τόσο από αυτοματοποιημένες όσο και από χειρωνακτικές δικλίδες σχεδιασμένες να λειτουργούν μαζί για να αποτρέπουν, ή εντοπίζουν και διορθώνουν, σφάλματα στο υπόλοιπο του λογαριασμού. Μια έλλειψη στις εσωτερικές δικλίδες μπορεί να μην είναι από μόνη της επαρκώς σοβαρή ώστε να αποτελεί μια σημαντική έλλειψη. Ωστόσο, ένας συνδυασμός ελλείψεων που επηρεάζουν το ίδιο υπόλοιπο λογαριασμού ή γνωστοποίηση, σχετικό ισχυρισμό, ή συστατικό εσωτερικής δικλίδας μπορεί να αυξήσει τους κινδύνους σφάλματος σε τέτοιο βαθμό που να προκαλέσει σημαντική έλλειψη.

Α9. Νόμος ή κανονισμός σε ορισμένες δικαιοδοσίες μπορεί να θεσπίζει μια απαίτηση (ιδιαίτερα για ελέγχους εισηγμένων οντοτήτων) για τον ελεγκτή να κοινοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ή σε άλλα σχετικά μέρη (όπως ρυθμιστές) έναν ή περισσότερους ειδικούς τύπους ελλείψεων στις εσωτερικές δικλίδες που ο ελεγκτής έχει εντοπίσει κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Όπου νόμος ή κανονισμός έχει θεσπίσει ειδικούς όρους και ορισμούς για αυτούς τους τύπους ελλείψεων και απαιτεί ο ελεγκτής να χρησιμοποιεί αυτούς τους όρους και ορισμούς για σκοπούς επικοινωνίας, ο ελεγκτής χρησιμοποιεί τέτοιους όρους και ορισμούς όταν επικοινωνεί, σύμφωνα με τις νομικές ή τις κανονιστικές απαιτήσεις.

Α10. Όπου η δικαιοδοσία έχει θεσπίσει ειδικούς όρους για τους τύπους των ελλείψεων στις εσωτερικές δικλίδες που πρόκειται να κοινοποιηθούν, αλλά δεν έχει καθορίσει τέτοιους όρους, μπορεί να είναι αναγκαίο για τον ελεγκτή να χρησιμοποιήσει κρίση για να καθορίσει τα θέματα που πρόκειται να κοινοποιηθούν πέρα από τη νομική ή κανονιστική απαίτηση. Κάνοντας αυτό, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει ενδεδειγμένο να ληφθούν υπόψη οι απαιτήσεις και καθοδήγηση σε αυτό το ΔΠΕ. Για παράδειγμα, εάν ο σκοπός της νομοθετικής ή κανονιστικής απαίτησης είναι να επιστήσει την προσοχή των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση σε ορισμένα θέματα εσωτερικών δικλίδων για τα οποία πρέπει να είναι ενήμεροι, μπορεί να είναι ενδεδειγμένο να θεωρηθούν τέτοια θέματα ως γενικά ισοδύναμα με τις σημαντικές ελλείψεις που απαιτείται από αυτό το ΔΠΕ να κοινοποιούνται στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.

Α11. Οι απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΕ εξακολουθούν να ισχύουν παρά το γεγονός ότι νόμος ή κανονισμός μπορεί να απαιτεί ο ελεγκτής να χρησιμοποιεί ειδικούς όρους ή ορισμούς.

Κοινοποίηση ελλείψεων στις εσωτερικές δικλίδες

Κοινοποίηση σημαντικών ελλείψεων στις εσωτερικές δικλίδες στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση Βλ. παρ. 9)

Α12. Η έγγραφη κοινοποίηση σημαντικών ελλείψεων στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, αντικατοπτρίζει τη σημασία των θεμάτων αυτών, και βοηθά τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση να ανταποκριθούν στις ευθύνες τους για εποπτεία. Το ΔΠΕ 260 θεσπίζει σχετικά ζητήματα αναφορικά με την επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, όταν όλοι τους εμπλέκονται στη διοίκηση της οντότητας[163].

Α13. Κατά τον προσδιορισμό του πότε εκδίδεται η έγγραφη κοινοποίηση, ο ελεγκτής μπορεί να εξετάζει εάν παραλαβή τέτοιας κοινοποίησης θα ήταν ένας σημαντικός παράγοντας που θα καταστήσει ικανούς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση να ανταποκριθούν στις ευθύνες τους για εποπτεία. Επιπλέον, για εισηγμένες οντότητες σε ορισμένες δικαιοδοσίες, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση μπορεί να χρειάζεται να λάβουν την έγγραφη κοινοποίηση του ελεγκτή πριν την ημερομηνία έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων, ώστε να ανταποκριθούν σε ειδικές ευθύνες σε σχέση με εσωτερικές δικλίδες για κανονιστικούς ή άλλους σκοπούς. Για άλλες οντότητες,

[162] ΔΠΕ 315, παράγραφος Α66

[163] ΔΠΕ 260, παράγραφος 13.

ο ελεγκτής μπορεί να εκδώσει την έγγραφη κοινοποίηση σε μια μεταγενέστερη ημερομηνία. Παρόλα αυτά, στην τελευταία περίπτωση, καθώς η έγγραφη κοινοποίηση του ελεγκτή για σημαντικές ελλείψεις αποτελεί μέρος του τελικού φακέλου ελέγχου, η έγγραφη κοινοποίηση υπόκειται στην υπερισχύουσα απαίτηση[164] για τον ελεγκτή να ολοκληρώσει τη συμπλήρωση του τελικού φακέλου ελέγχου εγκαίρως. Το ΔΠΕ 230 καθορίζει ότι ένα ενδεδειγμένο χρονικό όριο μέσα στο οποίο ολοκληρώνεται η συμπλήρωση του τελικού φακέλου ελέγχου συνήθως δεν υπερβαίνει τις 60 ημέρες μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή[165].

Α14. Ανεξάρτητα του χρόνου της έγγραφης κοινοποίησης των σημαντικών ελλείψεων, ο ελεγκτής μπορεί να τις κοινοποιεί στη διοίκηση σε πρώτη φάση προφορικά και, όπου ενδείκνυται, στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση για να τους βοηθήσει να προβούν σε διορθωτική ενέργεια έγκαιρα για ελαχιστοποίηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος. Αυτό, ωστόσο, δεν απαλλάσσει τον ελεγκτή από την ευθύνη να ανακοινώνει τις σημαντικές ελλείψεις εγγράφως, όπως απαιτεί το παρόν ΔΠΕ.

Α15. Το επίπεδο λεπτομέρειας στο οποίο κοινοποιούνται σημαντικές ελλείψεις είναι ένα θέμα επαγγελματικής κρίσης του ελεγκτή ανάλογα με τις περιστάσεις. Παράγοντες που ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει κατά τον καθορισμό του κατάλληλου επιπέδου λεπτομέρειας στην κοινοποίηση περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:

- Τη φύση της οντότητας. Για παράδειγμα, η κοινοποίηση που απαιτείται για μια οντότητα δημοσίου συμφέροντος μπορεί να είναι διαφορετική από εκείνη για μια οντότητα μη δημοσίου συμφέροντος.
- Το μέγεθος και η πολυπλοκότητα της οντότητας. Για παράδειγμα, η κοινοποίηση που απαιτείται για μια πολύπλοκη οντότητα μπορεί να είναι διαφορετική από εκείνη που απαιτείται για μια οντότητα που ασκεί μια απλή επιχειρηματική δραστηριότητα.
- Τη φύση των σημαντικών ελλείψεων που ο ελεγκτής έχει εντοπίσει.
- Τη σύνθεση της διακυβέρνησης της οντότητας. Για παράδειγμα, περισσότερη λεπτομέρεια μπορεί να χρειάζεται, εάν στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση περιλαμβάνονται μέλη που δεν έχουν σημαντική εμπειρία στον κλάδο της οντότητας ή στις περιοχές που επηρεάζονται.
- Τις νομικές ή κανονιστικές απαιτήσεις σχετικά με την κοινοποίηση συγκεκριμένων τύπων ελλείψεων στις εσωτερικές δικλίδες.

Α16. Η διοίκηση, και οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση, μπορεί ήδη να είναι ενήμεροι σημαντικών ελλείψεων που ο ελεγκτής έχει εντοπίσει κατά τη διάρκεια του ελέγχου και μπορεί να έχουν επιλέξει να μην τις διορθώσουν λόγω κόστους ή άλλων παραμέτρων. Η ευθύνη για την αξιολόγηση του κόστους και των οφελών από την εφαρμογή διορθωτικής ενέργειας ανήκει στη διοίκηση και στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Συνεπώς, η απαίτηση της παραγράφου 9 εφαρμόζεται ανεξαρτήτως κόστους ή άλλων παραμέτρων που η διοίκηση και οι υπεύθυνοι για την διακυβέρνηση μπορεί να θεωρούν σχετικά για να καθορίσουν εάν θα διορθώσουν τέτοιες ελλείψεις.

Α17. Το γεγονός ότι ο ελεγκτής κοινοποίησε μια σημαντική έλλειψη στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και τη διοίκηση σε ένα προηγούμενο έλεγχο, δεν εξαλείφει την ανάγκη για τον ελεγκτή να επαναλάβει την κοινοποίηση, εάν δεν έχει αναληφθεί ακόμα διορθωτική ενέργεια. Εάν μια προηγουμένως κοινοποιημένη σημαντική έλλειψη παραμένει, η κοινοποίηση του τρέχοντος έτους μπορεί να επαναλάβει την περιγραφή από την προηγούμενη κοινοποίηση, ή απλώς να κάνει αναφορά στην προηγούμενη κοινοποίηση. Ο ελεγκτής μπορεί να ρωτήσει τη διοίκηση ή, όπου ενδείκνυται, τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, γιατί η σημαντική έλλειψη δεν έχει ακόμα διορθωθεί. Η απραξία, εν απουσία μιας λογικής εξήγησης, μπορεί από μόνη της να αντιπροσωπεύει μια σημαντική έλλειψη.

Ζητήματα ειδικά για τις μικρότερες οντότητες

Α18. Στην περίπτωση ελέγχων μικρότερων οντοτήτων, ο ελεγκτής μπορεί να επικοινωνεί με λιγότερο δομημένο τρόπο με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση από ότι στην περίπτωση μεγαλύτερων οντοτήτων.

Κοινοποίηση ελλείψεων στις εσωτερικές δικλίδες στη διοίκηση. (Βλ. παρ. 10)

Α19. Συνήθως, το κατάλληλο επίπεδο διοίκησης είναι εκείνο που έχει την ευθύνη και αρμοδιότητα να αξιολογεί τις ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες και να προβαίνει στην αναγκαία διορθωτική ενέργεια. Για σημαντικές ελλείψεις, το κατάλληλο επίπεδο είναι πιθανό να είναι ο γενικός εκτελεστικός αξιωματούχος ή ο γενικός οικονομικός αξιωματούχος (ή ισοδύναμο πρόσωπο), καθώς τα θέματα αυτά επίσης απαιτείται να κοινοποιούνται στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Για άλλες ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες, το κατάλληλο επίπεδο μπορεί να είναι η λειτουργική διοίκηση με πιο άμεση εμπλοκή στις περιοχές των δικλίδων που επηρεάζονται και με την εξουσία να προβαίνει σε κατάλληλη διορθωτική ενέργεια.

Κοινοποίηση σημαντικών ελλείψεων στις εσωτερικές δικλίδες στη διοίκηση (Βλ. παρ. 10(α))

Α20. Ορισμένες σημαντικές ελλείψεις που εντοπίζονται στις εσωτερικές δικλίδες, μπορεί να θέτουν σε αμφισβήτηση την ακεραιότητα ή την ικανότητα της διοίκησης. Για παράδειγμα, μπορεί να υπάρχουν τεκμήρια απάτης ή σκόπιμης μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς από τη διοίκηση ή η διοίκηση μπορεί να παρουσιάζει μια αδυναμία επίβλεψης της κατάρτισης επαρκών οικονομικών καταστάσεων, η οποία μπορεί να εγείρει αμφιβολίες για την ικανότητα της διοίκησης. Κατά συνέπεια, μπορεί να μην είναι ενδεδειγμένο να κοινοποιούνται τέτοιες ελλείψεις απευθείας στη διοίκηση.

Α21. Το ΔΠΕ 250 θεσπίζει απαιτήσεις και παρέχει καθοδήγηση επί της αναφοράς εντοπισμένης μη συμμόρφωσης ή υποψίας μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς, ακόμα και όταν οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται οι ίδιοι σε τέτοια μη συμμόρφωση[166]. Το ΔΠΕ 240 θεσπίζει απαιτήσεις και παρέχει καθοδήγηση

[164] ΔΠΕ 230, «Τεκμηρίωση ελέγχου», παράγραφος 14.
[165] ΔΠΕ 230, παράγραφος Α21.
[166] ΔΠΕ 250, «Εξέταση νόμων και κανονισμών στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων» παράγραφοι 22-28.

σχετικά με την κοινοποίηση στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, όταν ο ελεγκτής έχει εντοπίσει απάτη ή υποψία απάτης στην οποία εμπλέκεται η διοίκηση[167].

Κοινοποίηση άλλων ελλείψεων στις εσωτερικές δικλίδες στη διοίκηση (Βλ. παρ. 10(β))

Α22. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ο ελεγκτής μπορεί να εντοπίσει άλλες ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες που δεν είναι σημαντικές, αλλά που μπορεί να είναι επαρκούς σημασίας ώστε να αξίζουν την προσοχή της διοίκησης. Ο καθορισμός του ποιες άλλες ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες αξίζουν την προσοχή της διοίκησης είναι ένα θέμα επαγγελματικής κρίσης ανάλογα με τις περιστάσεις, λαμβάνοντας υπόψη την πιθανότητα και το ενδεχόμενο μέγεθος των σφαλμάτων που μπορεί να προκύψουν στις οικονομικές καταστάσεις ως αποτέλεσμα αυτών των ελλείψεων.

Α23. Η κοινοποίηση άλλων ελλείψεων στις εσωτερικές δικλίδες, που αξίζουν την προσοχή της διοίκησης, δεν χρειάζεται να είναι έγγραφη, αλλά μπορεί να είναι προφορική. Όπου ο ελεγκτής έχει συζητήσει τα γεγονότα και τις περιστάσεις των ευρημάτων του με τη διοίκηση, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει ότι μια προφορική κοινοποίηση των άλλων ελλείψεων έχει γίνει στη διοίκηση κατά το χρόνο των συζητήσεων αυτών. Κατά συνέπεια, δεν χρειάζεται να γίνει επίσημη κοινοποίηση μεταγενέστερα.

Α24. Εάν ο ελεγκτής έχει κοινοποιήσει ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες, άλλες από τις σημαντικές στη διοίκηση σε μια προηγούμενη περίοδο και η διοίκηση έχει επιλέξει να μην τις διορθώσει για λόγους κόστους ή για άλλους λόγους, ο ελεγκτής δεν χρειάζεται να επαναλάβει την κοινοποίηση στην τρέχουσα περίοδο. Επίσης δεν απαιτείται από τον ελεγκτή να επαναλαμβάνει πληροφορίες σχετικά με τέτοιες ελλείψεις, εάν αυτές έχουν προηγουμένως κοινοποιηθεί στη διοίκηση από άλλα μέρη, όπως οι εσωτερικοί ελεγκτές ή οι ρυθμιστές. Μπορεί, ωστόσο, να είναι ενδεδειγμένο για τον ελεγκτή να κοινοποιήσει εκ νέου αυτές τις άλλες ελλείψεις εάν έχει υπάρξει αλλαγή στη διοίκηση, ή εάν νέες πληροφορίες υπέπεσαν στην αντίληψη του ελεγκτή, που τροποποιούν την προηγούμενη κατανόηση του ελεγκτή και της διοίκησης σχετικά με τις ελλείψεις. Παρόλα αυτά, η παράλειψη της διοίκησης να διορθώσει άλλες ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες που κοινοποιήθηκαν προηγουμένως μπορεί να καταστεί μια σημαντική έλλειψη που απαιτεί κοινοποίηση στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Το εάν αυτό συμβαίνει εξαρτάται από την κρίση του ελεγκτή ανάλογα με τις περιστάσεις.

Α25. Σε ορισμένες περιστάσεις, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση μπορεί να επιθυμούν να γίνουν γνώστες των λεπτομερειών των άλλων ελλείψεων στις εσωτερικές δικλίδες που ο ελεγκτής έχει κοινοποιήσει στη διοίκηση ή να ενημερωθούν συνοπτικά για τη φύση των άλλων ελλείψεων. Εναλλακτικά, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει ενδεδειγμένο να ενημερώσει τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση για την κοινοποίηση των άλλων ελλείψεων στη διοίκηση. Σε οποιαδήποτε περίπτωση, ο ελεγκτής μπορεί να αναφερθεί προφορικά ή εγγράφως στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, όπως ενδείκνυται.

Α26. Το ΔΠΕ 260 καθορίζει σχετικά ζητήματα που αφορούν στην κοινοποίηση στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, όταν όλοι τους εμπλέκονται στη διοίκηση της οντότητας[168].

Ειδικά ζητήματα οντοτήτων του δημοσίου τομέα (Βλ. παρ. 9-10)

Α27. Οι ελεγκτές του δημόσιου τομέα μπορεί να έχουν πρόσθετες ευθύνες να κοινοποιούν ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες που ο ελεγκτής έχει εντοπίσει κατά τη διάρκεια του ελέγχου, με τρόπους, σε επίπεδο λεπτομέρειας και σε μέρη που δεν προβλέπονται στο παρόν ΔΠΕ. Για παράδειγμα, σημαντικές ελλείψεις μπορεί να πρέπει να κοινοποιούνται στο νομοθέτη ή σε άλλο κυβερνητικό σώμα. Νόμος, κανονισμός ή άλλη αρχή μπορεί επίσης να επιβάλλει οι ελεγκτές του δημοσίου τομέα να αναφέρουν ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες, ανεξάρτητα από τη σημασία των ενδεχόμενων επιπτώσεων αυτών των ελλείψεων. Περαιτέρω, η νομοθεσία μπορεί να απαιτεί από τους ελεγκτές του δημόσιου τομέα να υποβάλλουν έκθεση επί ευρύτερων θεμάτων που σχετίζονται με τον εσωτερικό έλεγχο από τις ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες που απαιτείται να κοινοποιούνται από το παρόν ΔΠΕ, για παράδειγμα, δικλίδες που σχετίζονται με τη συμμόρφωση με νομοθετικές αρχές, κανονισμούς, ή ρυθμίσεις συμβάσεων ή συμφωνίες επιχορήγησης.

Περιεχόμενο έγγραφης κοινοποίησης σημαντικών ελλείψεων στις εσωτερικές δικλίδες (Βλ. παρ. 11)

Α28. Κατά την εξήγηση των ενδεχόμενων επιπτώσεων των σημαντικών ελλείψεων, ο ελεγκτής δεν χρειάζεται να ποσοτικοποιήσει τις επιπτώσεις αυτές. Οι σημαντικές ελλείψεις μπορεί να ομαδοποιούνται για σκοπούς αναφοράς, όπου είναι ενδεδειγμένο. Ο ελεγκτής μπορεί επίσης να περιλαμβάνει στην έγγραφη κοινοποίηση προτάσεις για διορθωτική ενέργεια επί των ελλείψεων, τις πραγματικές ή προτεινόμενες αντιδράσεις της διοίκησης και μια δήλωση για το εάν ή όχι ο ελεγκτής έχει προβεί σε ενέργειες να επαληθεύσει εάν οι αντιδράσεις της διοίκησης έχουν υλοποιηθεί.

Α29. Ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει ενδεδειγμένο να περιλάβει τις ακόλουθες πληροφορίες, ως πρόσθετο πλαίσιο για την επικοινωνία:

- Μια ένδειξη του ότι εάν είχε εκτελέσει πιο εκτεταμένες διαδικασίες επί των εσωτερικών δικλίδων, ο ελεγκτής μπορεί να είχε εντοπίσει περισσότερες ελλείψεις για αναφορά ή να είχε συμπεράνει ότι μερικές από τις αναφερόμενες ελλείψεις δεν χρειάζεται πράγματι να αναφερθούν.
- Μια ένδειξη ότι τέτοια κοινοποίηση έχει παρασχεθεί για τους σκοπούς των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση, και ότι μπορεί να μην είναι κατάλληλη για άλλους σκοπούς.

Α30. Νόμος ή κανονισμός μπορεί να απαιτεί ο ελεγκτής ή η διοίκηση να παρέχουν ένα αντίγραφο της έγγραφης κοινοποίησης του ελεγκτή για σημαντικές ελλείψεις στις ενδεδειγμένες ρυθμιστικές αρχές. Όπου αυτή είναι η περίπτωση, η έγγραφη κοινοποίηση του ελεγκτή μπορεί να προσδιορίζει τέτοιες ρυθμιστικές αρχές.

[167] ΔΠΕ 240, «Οι Ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με απάτη στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων», παράγραφος 41.
[168] ΔΠΕ 260, παράγραφος 13.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 300

ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΕΝΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για τις περιόδους αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

.....

.....

Παράγραφος

Εισαγωγή
Πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ 1
Ο ρόλος και ο χρόνος του σχεδιασμού 2
Ημερομηνία έναρξης ισχύος 3
Στόχος 4
Απαιτήσεις
Συμμετοχή βασικών μελών της ομάδας ανάθεσης 5
Προκαταρκτικές δραστηριότητες ανάθεσης 6
Δραστηριότητες σχεδιασμού 7-11
Τεκμηρίωση 12
Πρόσθετα ζητήματα στις αρχικές αναθέσεις ελέγχου 13
Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό
Ο ρόλος και ο χρόνος του σχεδιασμού A1-A3
Συμμετοχή βασικών μελών της ομάδας ανάθεσης A4
Προκαταρκτικές δραστηριότητες ανάθεσης A5-A7
Δραστηριότητες σχεδιασμού A8-A15
Τεκμηρίωση A16-A19
Πρόσθετα ζητήματα στις αρχικές αναθέσεις ελέγχου A20
Παράρτημα: Θέματα κατά τη θέσπιση της συνολικής στρατηγικής ελέγχου

.....

.....

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 300, «Σχεδιασμός του ελέγχου οικονομικών καταστάσεων» πρέπει να μελετάται σε συνδυασμό με το ΔΠΕ 200 «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελεγκτικής».

Εισαγωγή

Πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ

1. Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να σχεδιάζει έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων. Αυτό το ΔΠΕ εντάσσεται στο πλαίσιο των περιοδικών ελέγχων. Τα πρόσθετα θέματα που αφορούν στην ανάθεση αρχικού ελέγχου ταυτοποιούνται διαφορετικά.

Ο ρόλος και ο χρόνος του σχεδιασμού

2. Ο σχεδιασμός ενός ελέγχου περιλαμβάνει την θέσπιση συνολικής στρατηγικής ελέγχου για την ανάθεση, καθώς και την ανάπτυξη ενός σχεδίου ελέγχου. Η επαρκής προγραμματισμός ωφελεί τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων με διάφορους τρόπους, συμπεριλαμβανομένων των εξής: (Βλ. παρ. Α1-Α3)

- Βοηθώντας τον ελεγκτή να δώσει τη δέουσα προσοχή σε σημαντικούς τομείς του ελέγχου.
- Βοηθώντας τον ελεγκτή να ταυτοποιήσει και να επιλύσει εγκαίρως πιθανά προβλήματα.
- Βοηθώντας τον ελεγκτή να οργανώνει σωστά και να διαχειρίζεται την ανάθεση ελέγχου, έτσι ώστε να διενεργείται με αποτελεσματικό και αποδοτικό τρόπο.
- Βοηθώντας στην επιλογή των μελών της ομάδας ανάθεσης με τα κατάλληλα επίπεδα δυνατοτήτων και ικανότητας ώστε να ανταποκριθούν στους αναμενόμενους κινδύνους, καθώς και στην ορθή κατανομή των εργασιών στα μέλη αυτά.
- Διευκολύνοντας την διεύθυνση και την εποπτεία των μελών της ομάδας ανάθεσης καθώς και την επισκόπηση του έργου αυτών.
- Βοηθώντας, κατά περίπτωση, στο συντονισμό των εργασιών που πραγματοποιήθηκαν από τους ελεγκτές των συστατικών στοιχείων και των εμπειρογνωμόνων.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

3. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα.

Στόχος

4. Ο στόχος του ελεγκτή είναι να σχεδιάσει τον έλεγχο έτσι ώστε να διενεργηθεί με αποτελεσματικό τρόπο.

Απαιτήσεις

Συμμετοχή βασικών μελών της ομάδας ανάθεσης

5. Ο εταίρος ανάθεσης και τα άλλα βασικά μέλη της ομάδας ανάθεσης θα πρέπει να συμμετέχουν στον σχεδιασμό του ελέγχου, συμπεριλαμβανομένου του σχεδιασμού και της συμμετοχής στην συζήτηση μεταξύ των μελών της ομάδας ανάθεσης. (Βλ. παρ. Α4).

Προκαταρκτικές δραστηριότητες ανάθεσης

6. Ο ελεγκτής θα πρέπει να αναλαμβάνει τις ακόλουθες δραστηριότητες κατά την έναρξη της τρέχουσας ελεγκτικής ανάθεσης:

(α) την εκτέλεση των διαδικασιών που απαιτούνται από το ΔΠΕ 220 σχετικά με τη συνέχιση της σχέση του πελάτη και την ειδική ανάθεση ελέγχου[169],

(β) την αξιολόγηση της συμμόρφωσης με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας, συμπεριλαμβανομένης της ανεξαρτησίας, σύμφωνα με το ΔΠΕ 220[170], και

(γ) τη θέσπιση κατανόησης των όρων της ανάθεσης, όπως απαιτούνται από το ΔΠΕ 210[171]. (Βλ. παρ. Α5-Α7)

Δραστηριότητες σχεδιασμού

7. Ο ελεγκτής θα πρέπει να καθιερώσει μια συνολική στρατηγική ελέγχου που καθορίζει το πεδίο εφαρμογής, το χρονοδιάγραμμα και την κατεύθυνση του ελέγχου, και που καθοδηγεί την ανάπτυξη του προγράμματος ελέγχου.

8. Για τον καθορισμό της συνολικής στρατηγικής ελέγχου, ο ελεγκτής θα πρέπει:

(α) να ταυτοποιήσει τα χαρακτηριστικά της ανάθεσης που καθορίζουν το πεδίο αυτής,

(β) να επιβεβαιώσει τους σκοπούς αναφοράς της ανάθεσης να σχεδιάζει το χρονοδιάγραμμα του ελέγχου και τη φύση των κοινοποιήσεων που απαιτούνται,

(γ) να λαμβάνει υπόψη τους παράγοντες που, κατά την επαγγελματική κρίση του ελεγκτή, είναι σημαντικοί για τη κατεύθυνση των προσπαθειών της ομάδας ανάθεσης,

(δ) να λαμβάνει υπόψη τα αποτελέσματα των προκαταρκτικών δραστηριοτήτων της ανάθεσης και, όπου υπάρχει εφαρμογή, να εξετάζει εάν οι γνώσεις που αποκτήθηκαν για άλλες αναθέσεις που εκτελούνται από τον εταίρο ανάθεσης για την οντότητα είναι σχετικές, και

(ε) να εξακριβώνει τη φύση, το χρονοδιάγραμμα και την έκταση των πόρων που είναι απαραίτητοι για την εκτέλεση της ανάθεσης. (Βλ. παρ. Α8-Α11)

9. Ο ελεγκτής θα πρέπει να αναπτύξει ένα σχέδιο ελέγχου (audit plan) που θα περιλαμβάνει περιγραφή:

(α) Της φύσης, του χρονοδιαγράμματος και της έκτασης των προβλεπόμενων διαδικασιών εκτίμησης κινδύνου, όπως προσδιορίζεται βάσει του ΔΠΕ 315[172],

---

[169] ΔΠΕ 220, «Δικλίδες ποιότητας για τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων», παράγραφοι 12-13.

[170] ΔΠΕ 220, παράγραφοι 9-11.

[171] ΔΠΕ 210, «Συμφωνία των όρων ανάθεσης ελέγχου», παράγραφοι 9-13.

[172] ΔΠΕ 315, «Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μέσω κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της».

(β) Της φύσης, του χρονοδιαγράμματος και της έκτασης των προβλεπόμενων περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου κατά το επίπεδο ισχυρισμού, όπως προσδιορίζεται βάσει του ΔΠΕ 330[173],

(γ) Των λοιπών προγραμματισμένων ελεγκτικών διαδικασιών που απαιτείται να πραγματοποιούνται κατά τρόπον ώστε η ανάθεσης να πραγματοποιείται σύμφωνα με τα ΔΠΕ. (Βλ. παρ. Α12)

10. Ο ελεγκτής θα πρέπει να ενημερώνει και να αλλάζει τη συνολική στρατηγική ελέγχου και το σχέδιο ελέγχου, όπως αυτό είναι αναγκαίο κατά τη διάρκεια του ελέγχου. (Βλ. παρ. Α13)

11. Ο ελεγκτής θα πρέπει να σχεδιάσει τη φύση, το χρονοδιάγραμμα και την έκταση της διεύθυνσης και της εποπτείας των μελών της ομάδας ανάθεσης καθώς και την επισκόπηση των εργασιών τους. (Βλ. παρ.-Α14 Α15)

Τεκμηρίωση

12. Ο ελεγκτής πρέπει να συμπεριλάβει στην τεκμηρίωση του ελέγχου[174]:

(α) Τη συνολική στρατηγική ελέγχου,

(β) Το σχέδιο ελέγχου, και

(γ) Κάθε σημαντική αλλαγή που πραγματοποιήθηκε κατά τη διάρκεια του ελέγχου στην συνολική στρατηγική ελέγχου ή στο σχέδιο ελέγχου, καθώς και τους λόγους των αλλαγών. (Βλ. παρ. Α16-Α19)

Πρόσθετα ζητήματα στις αρχικές αναθέσεις ελέγχου

13. Ο ελεγκτής θα πρέπει να αναλαμβάνει τις ακόλουθες δραστηριότητες πριν από την έναρξη μιας αρχικής ανάθεσης:

(α) την εκτέλεση των διαδικασιών που απαιτούνται από το ΔΠΕ 220 σχετικά με την αποδοχή της σχέσης με τον πελάτη και της ειδικής ανάθεσης ελέγχου[175], και

(β) την επικοινωνία με τον προηγούμενο ελεγκτή, όπου υπήρξε αντικατάσταση των ελεγκτών, σε συμμόρφωση με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας. (Βλ. παρ. Α20)

***

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Ο ρόλος και το χρονοδιάγραμμα του σχεδιασμού (Βλ. παρ. 2)

Α1. Η φύση και η έκταση των δραστηριοτήτων σχεδιασμού θα ποικίλλει ανάλογα με το μέγεθος και τη πολυπλοκότητα της οντότητας, με την προηγούμενη εμπειρία των βασικών μελών της ομάδας ανάθεσης στην οντότητα, καθώς και με τις αλλαγές στις περιστάσεις που συμβαίνουν κατά τη διάρκεια της ανάθεσης ελέγχου.

Α2. Ο σχεδιασμός δεν είναι μια διακριτή φάση του ελέγχου, αλλά μια συνεχής και επαναλαμβανόμενη διαδικασία, η οποία συχνά ξεκινά αμέσως μετά (ή σε σχέση με) την ολοκλήρωση του προηγούμενου ελέγχου και συνεχίζει μέχρι την ολοκλήρωση της τρέχουσας ανάθεσης ελέγχου. Ο σχεδιασμός, ωστόσο, περιλαμβάνει την εξέταση του χρονοδιαγράμματος ορισμένων δραστηριοτήτων και ελεγκτικών διαδικασιών που πρέπει να ολοκληρωθούν πριν από την εκτέλεση περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών. Για παράδειγμα, ο σχεδιασμός περιλαμβάνει την ανάγκη να εξεταστούν, πριν από την ταυτοποίηση και εκτίμηση του ελεγκτή για κινδύνους ουσιωδών σφαλμάτων, θέματα όπως:

- Οι αναλυτικές διαδικασίες που πρέπει να εφαρμόζονται ως διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου.
- Η απόκτηση μιας γενικής κατανόησης του εφαρμοστέου νομικού και ρυθμιστικού πλαισίου της οντότητας, καθώς και του τρόπου με τον οποίο η οντότητα έχει συμμορφωθεί με αυτό το πλαίσιο.
- Ο καθορισμός της σημαντικότητας.
- Η συμμετοχή εμπειρογνωμόνων.
- Η εκτέλεση άλλων διαδικασιών εκτίμησης κινδύνου.

Α3. Ο ελεγκτής μπορεί να αποφασίσει να συζητήσει ορισμένα στοιχεία του σχεδιασμού με τη διοίκηση της οντότητας για να διευκολύνει τη διενέργεια και τη διαχείριση της ανάθεσης ελέγχου (για παράδειγμα, για να συντονίσει ορισμένες από τις προγραμματισμένες διαδικασίες ελέγχου με τις εργασίες του προσωπικού της οντότητας). Αν και αυτές οι συζητήσεις προκύπτουν συχνά, η συνολική στρατηγική ελέγχου καθώς και το σχέδιο ελέγχου παραμένουν στην ευθύνη του ελεγκτή. Όταν συζητούνται θέματα που περιλαμβάνονται στη συνολική στρατηγική ελέγχου ή στο σχέδιο ελέγχου, απαιτείται προσοχή ώστε να μην υπονομευθεί η αποτελεσματικότητα του ελέγχου. Για παράδειγμα, η συζήτηση της φύσης και του χρονοδιαγράμματος των λεπτομερών διαδικασιών ελέγχου με τη διοίκηση ενδέχεται να θέσει σε κίνδυνο την αποτελεσματικότητα του ελέγχου, καθιστώντας τις ελεγκτικές διαδικασίες υπερβολικά προβλέψιμες.

Συμμετοχή βασικών μελών της ομάδας ανάθεσης (Βλ. παρ. 5)

Α4. Η συμμετοχή του εταίρου ανάθεσης καθώς και άλλων βασικών μελών της ομάδας ανάθεσης στο σχεδιασμό του ελέγχου αντλεί από την εμπειρία και γνώση τους, ενισχύοντας έτσι την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα της διαδικασίας σχεδιασμού[176].

Προκαταρκτικές δραστηριότητες ανάθεσης (Βλ. παρ. 6)

Α5. Η εκτέλεση των προκαταρκτικών δραστηριοτήτων της ανάθεσης που ορίζονται στην παράγραφο 6 στην

[173] ΔΠΕ 330, «Οι αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους» – παράγραφοι 28-30

[174] ΔΠΕ 230, «Τεκμηρίωση του ελέγχου», παράγραφοι 8-11, και παράγραφος Α6.

[175] ΔΠΕ 220, παράγραφοι 12-13.

[176] Το ΔΠΕ 315, παράγραφος 10, θεσπίζει τις απαιτήσεις και παρέχει καθοδήγηση επί των συζητήσεων της ομάδας ανάθεσης για την επιρρέπεια της οντότητας σε ουσιώδη σφάλματα των οικονομικών καταστάσεων. Το ΔΠΕ 240, «Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με απάτη στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων», παράγραφος 15, παρέχει καθοδήγηση επί της έμφασης που δίνεται κατά τη συζήτηση αυτή στην επιρρέπεια των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας στα ουσιώδη σφάλματα λόγω απάτης.

αρχή της τρέχουσας ανάθεσης ελέγχου, βοηθά τον ελεγκτή στην ταυτοποίηση και στην αξιολόγηση των γεγονότων ή των περιστάσεων που μπορεί να επηρεάσουν αρνητικά τη δυνατότητα του ελεγκτή να σχεδιάσει και να διενεργήσει την ανάθεση ελέγχου.

Α6. Η εκτέλεση αυτών των προκαταρκτικών δραστηριοτήτων της ανάθεσης βοηθά τον ελεγκτή να σχεδιάσει την ανάθεση ελέγχου για την οποία, για παράδειγμα:

- Ο ελεγκτής διατηρεί την απαραίτητη ανεξαρτησία και την ικανότητα να εκτελέσει την ανάθεση.
- Δεν υπάρχουν θέματα ακεραιότητας της διοίκησης που μπορεί να επηρεάσουν την προθυμία του ελεγκτή να συνεχίσει την ανάθεση.
- Δεν υπάρχει καμία παρανόηση με τον πελάτη ως προς τους όρους της ανάθεσης.

Α7. Η εξέταση του ελεγκτή για τη συνέχιση του πελάτη και για τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας, συμπεριλαμβανομένης της ανεξαρτησίας, εμφανίζεται σε όλη τη διάρκεια της ανάθεσης ελέγχου εάν συντρέχουν οι προϋποθέσεις και εάν υπάρχουν αλλαγές στις περιστάσεις. Η εκτέλεση αρχικών διαδικασιών τόσο για τη συνέχιση του πελάτη όσο και για τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας (συμπεριλαμβανομένης της ανεξαρτησίας) στις αρχές της τρέχουσας ανάθεσης ελέγχου σημαίνει ότι θα έχουν ολοκληρωθεί πριν από την εκτέλεση άλλων σημαντικών δραστηριοτήτων για την τρέχουσα ανάθεση ελέγχου. Για τις συνεχιζόμενες αναθέσεις ελέγχου, αυτές οι αρχικές διαδικασίες συχνά συμβαίνουν αμέσως μετά (ή σε σχέση με) την ολοκλήρωση του προηγούμενου ελέγχου.

Δραστηριότητες σχεδιασμού

Η συνολική στρατηγική ελέγχου (Βλ. παρ. 7-8)

Α8. Η διαδικασία για τη θέσπιση της συνολικής στρατηγικής ελέγχου βοηθά τον ελεγκτή να καθορίσει, υπό τον όρο της ολοκλήρωσης των διαδικασιών εκτίμησης κινδύνου του ελεγκτή, θέματα όπως:

- Οι πόροι για την ανάπτυξη ειδικών τομέων ελέγχου, όπως η χρήση κατάλληλα έμπειρων μελών της ομάδας σε τομείς υψηλού κινδύνου ή η συμμετοχή εμπειρογνωμόνων για τα σύνθετα θέματα,
- Το ποσό των πόρων προς κατανομή σε συγκεκριμένους τομείς ελέγχου, όπως ο αριθμός των μελών της ομάδας στους οποίους έχει ανατεθεί η παρατήρηση της απογραφής σε ουσιώδεις τοποθεσίες, η έκταση της επισκόπησης της εργασίας άλλων ελεγκτών κατά την περίπτωση ελέγχου ομίλου ή, ο προϋπολογισμός του ελέγχου σε ώρες που θα διατεθούν σε τομείς υψηλού κινδύνου,
- Την περίπτωση που οι πόροι αυτοί πρόκειται να αναπτυχθούν, όπως σε ένα ενδιάμεσο στάδιο ελέγχου ή σε βασικές καταληκτικές ημερομηνίες, και
- Τον τρόπο με τον οποίο γίνεται η διαχείριση, η κατεύθυνση και η επίβλεψη των πόρων αυτών, όπως πότε οι συνεδριάσεις ενημέρωσης και απολογισμού της ομάδας αναμένεται να διεξαχθούν, πώς οι επισκοπήσεις του εταίρου ανάθεσης και της διοίκησης αναμένεται να λάβουν χώρα (για παράδειγμα, επί ή εκτός των εγκαταστάσεων), και εάν πρέπει να ολοκληρωθεί η ανάθεση επισκοπήσεων δικλίδων.

Α9. Στο Παράρτημα αναφέρονται παραδείγματα των εκτιμήσεων για την κατάρτιση της συνολικής στρατηγικής ελέγχου.

Α10. Μόλις χαραχθεί η συνολική στρατηγική ελέγχου, μπορεί να διαμορφωθεί ένα σχέδιο ελέγχου για την αντιμετώπιση των διαφόρων θεμάτων που ταυτοποιούνται στην συνολική στρατηγική ελέγχου, λαμβάνοντας υπόψη την ανάγκη να επιτευχθούν οι σκοποί του ελέγχου μέσω της αποτελεσματικής χρήσης των πόρων του ελεγκτή. Η σύσταση της συνολικής στρατηγικής ελέγχου και του λεπτομερούς σχεδίου ελέγχου δεν είναι κατ 'ανάγκη διακριτές ή διαδοχικές διαδικασίες, αλλά είναι στενά συσχετιζόμενες, δεδομένου ότι οι αλλαγές στη μία μπορεί να οδηγήσουν σε επακόλουθες αλλαγές στην άλλη.

Ειδικά θέματα για τις μικρότερες οντότητες

Α11. Στους ελέγχους μικρών οντοτήτων, ολόκληρος ο έλεγχος μπορεί να διενεργείται από μια πολύ μικρή ομάδα ελέγχου. Πολλοί έλεγχοι μικρών οντοτήτων απασχολούν έναν εταίρο ανάθεσης (ο οποίος μπορεί να είναι μόνος επαγγελματίας) ο οποίος εργάζεται με ένα μέλος της ομάδας ανάθεσης (ή χωρίς κανένα μέλος της ομάδας ανάθεσης). Με μια μικρότερη ομάδα, ο συντονισμός και η επικοινωνία μεταξύ των μελών της ομάδας είναι ευκολότερη. Η χάραξητης συνολικής στρατηγικής ελέγχου για τον έλεγχο μιας μικρής οντότητα δεν χρειάζεται να είναι περίπλοκη ή χρονοβόρα διαδικασία. Ποικίλλει ανάλογα με το μέγεθος της οντότητας, την πολυπλοκότητα του ελέγχου, καθώς και το μέγεθος της ομάδας ανάθεσης. Για παράδειγμα, ένα σύντομο μνημόνιο που συντάχθηκε κατά την ολοκλήρωση του προηγούμενου ελέγχου, με βάση μια επισκόπηση των εγγράφων εργασίας και τονίζοντας τα θέματα που ταυτοποιούνται στον έλεγχο που μόλις ολοκληρώθηκε, η ενημέρωση για την τρέχουσα περίοδο με βάση τις συζητήσεις με τον ιδιοκτήτη - διοικητή, που μπορεί να χρησιμεύσουν ως η τεκμηριωμένη στρατηγική ελέγχου για την τρέχουσα ανάθεση ελέγχου εφόσον καλύπτει τα θέματα που σημειώνονται στην παράγραφο 8.

Το σχέδιο ελέγχου (Βλ. παρ. 9)

Α12. Το σχέδιο ελέγχου είναι πιο λεπτομερές από την συνολική στρατηγική ελέγχου, κατά την έννοια ότι περιλαμβάνει τη φύση, το χρονοδιάγραμμα και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών που πρέπει να εκτελούνται από τα μέλη της ομάδας ανάθεσης. Ο σχεδιασμός αυτών των ελεγκτικών διαδικασιών πραγματοποιείται κατά τη διάρκεια του ελέγχου, καθώς το σχέδιο ελέγχου για την ανάθεση αναπτύσσεται. Για παράδειγμα, ο σχεδιασμός των διαδικασιών εκτίμησης κινδύνου του ελεγκτή παρουσιάζεται στις αρχές της διαδικασίας ελέγχου. Ωστόσο, ο σχεδιασμός της φύσης, του χρονοδιαγράμματος και της έκτασης των ειδικών περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών εξαρτάται από την έκβαση των εν λόγω διαδικασιών εκτίμησης κινδύνου. Επιπλέον, ο

ελεγκτής μπορεί να αρχίσει την εκτέλεση των περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών για ορισμένες κατηγορίες συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών και γνωστοποιήσεων πριν από το σχεδιασμό όλων των υπολοίπων περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών.

Αλλαγές στις αποφάσεις σχεδιασμού κατά τη διάρκεια του ελέγχου (Βλ. παρ. 10)

Α13. Ως αποτέλεσμα απρόσμενων γεγονότων, αλλαγών στις συνθήκες, ή στα ελεγκτικά τεκμήρια που λαμβάνονται από τα αποτελέσματα των ελεγκτικών διαδικασιών, ο ελεγκτής μπορεί να χρειαστεί να τροποποιήσει τη συνολική στρατηγική ελέγχου καθώς και το σχέδιο ελέγχου και άρα τη προβλεπόμενη φύση, το χρονοδιάγραμμα και την έκταση των περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών, σύμφωνα με την αναθεωρημένη εξέταση των εκτιμώμενων κινδύνων. Αυτό μπορεί να συμβεί στην περίπτωση όπου οι πληροφορίες που περιήλθαν σε γνώση του ελεγκτή διαφέρουν σημαντικά από τις πληροφορίες που ήταν στη διάθεσή του όταν ο ελεγκτής σχεδίαζε τις ελεγκτικές διαδικασίες. Για παράδειγμα, τα ελεγκτικά τεκμήρια που λαμβάνονται μέσω της εκτέλεσης ουσιαστικών διαδικασιών μπορεί να έρχονται σε αντίθεση με τα ελεγκτικά τεκμήρια που προκύπτουν από τις δοκιμές των δικλίδων.

Διεύθυνση, εποπτεία και επισκόπηση (Βλ. παρ. 11)

Α14. Η φύση, το χρονοδιάγραμμα και η έκταση της διεύθυνσης και της εποπτείας των μελών της ομάδας ανάθεσης καθώς και η επισκόπηση της εργασίας τους ποικίλλουν ανάλογα με πολλούς παράγοντες, συμπεριλαμβανομένων των εξής:

- Το μέγεθος και η πολυπλοκότητα της οντότητας.
- Ο τομέας του ελέγχου.
- Οι εκτιμώμενοι κίνδυνοι ουσιωδών σφαλμάτων (για παράδειγμα, μια αύξηση στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιωδών σφαλμάτων για ένα συγκεκριμένο τομέα του ελέγχου που συνήθως απαιτεί μια αντίστοιχη αύξηση της έκτασης και της επικαιρότητας διεύθυνσης και εποπτείας των μελών της ομάδας, καθώς και μια πιο λεπτομερή επισκόπηση των εργασιών τους).
- Οι δυνατότητες και η ικανότητα των μεμονωμένων μελών της ομάδας που εκτελούν τις ελεγκτικές εργασίες.

Το ΔΠΕ 220 περιέχει πρόσθετη καθοδήγηση για την διεύθυνση, την εποπτεία και την επισκόπηση του ελεγκτικού έργου[177].

Ειδικά θέματα για τις μικρότερες οντότητες

Α15. Εάν ένας έλεγχος πραγματοποιείται εξ ολοκλήρου από τον εταίρο ανάθεσης, δεν προκύπτουν ζητήματα διεύθυνσης και εποπτείας των μελών της ομάδας ανάθεσης καθώς και της επισκόπησης του έργου αυτών. Στις περιπτώσεις αυτές ο εταίρος ανάθεσης, έχοντας προσωπικά διενεργήσει όλες τις πτυχές του έργου, θα πρέπει να γνωρίζει όλα τα ουσιώδη θέματα. Η διαμόρφωση αντικειμενικής άποψης για την ορθότητα των κρίσεων που διατυπώθηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου μπορεί να παρουσιάσει πρακτικά προβλήματα όταν το ίδιο άτομο εκτελεί επίσης και το σύνολο της ελέγχου. Εάν προκύψουν ιδιαίτερα πολύπλοκα ή ασυνήθιστα προβλήματα, και ο έλεγχος διενεργείται από έναν μόνο επαγγελματία, μπορεί να είναι επιθυμητό να συμβουλεύεται άλλους κατάλληλα έμπειρους ελεγκτές ή τον επαγγελματικό φορέα του ελεγκτή.

Τεκμηρίωση (Βλ. παρ. 12)

Α16. Η τεκμηρίωση της συνολικής στρατηγικής ελέγχου είναι η καταγραφή των βασικών αποφάσεων που θεωρήθηκαν απαραίτητες για τον ορθό σχεδιασμό του ελέγχου και για την κοινοποίηση των σημαντικών θεμάτων στην ομάδα ανάθεσης. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να συνοψίσει τη συνολική στρατηγική ελέγχου με τη μορφή μνημονίου που περιέχει σημαντικές αποφάσεις σχετικά με το συνολικό πεδίο, το χρονοδιάγραμμα και τη διενέργεια του ελέγχου.

Α17. Η τεκμηρίωση του σχεδίου ελέγχου είναι η καταγραφή της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των διαδικασιών εκτίμησης κινδύνου που έχουν σχεδιαστεί, καθώς και των περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών στο επίπεδο ισχυρισμού προς αντιμετώπιση των εκτιμώμενων κινδύνων. Χρησιμεύει επίσης ως αρχείο του κατάλληλου σχεδιασμού των ελεγκτικών διαδικασιών που μπορούν να επισκοπηθούν και να εγκριθούν πριν από την εκτέλεσή τους. Ο ελεγκτής μπορεί να χρησιμοποιήσει τυποποιημένα προγράμματα ελέγχου ή καταλόγους εξακρίβωσης της ολοκλήρωσης του ελέγχου, προσαρμοσμένων στις ανάγκες, ώστε να αντανακλώνται οι συγκεκριμένες συνθήκες ανάθεσης.

Α18. Ένα ιστορικό των σημαντικών αλλαγών στη συνολική στρατηγική ελέγχου και στο σχέδιο ελέγχου, καθώς και των αλλαγών που προκύπτουν στη φύση, στο χρόνο και στην έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών που έχουν σχεδιαστεί, εξηγεί γιατί οι σημαντικές αλλαγές έγιναν, καθώς και τη συνολική στρατηγική και το σχέδιο ελέγχου που τελικά υιοθετήθηκαν για τον έλεγχο. Αντανακλά επίσης την κατάλληλη αντιμετώπιση των σημαντικών αλλαγών που συμβαίνουν κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Ειδικά θέματα για μικρότερες οντότητες

Α19. Όπως αναφέρεται στην παράγραφο Α11, ένα κατάλληλο, σύντομο μνημόνιο μπορεί να χρησιμεύσει ως η τεκμηριωμένη στρατηγική για τον έλεγχο μιας μικρότερης οντότητας. Για το σχέδιο ελέγχου, μπορούν να χρησιμοποιούνται τυποποιημένα προγράμματα ελέγχου ή κατάλογοι ελέγχου (Βλ. Παρ. Α17), που καταρτίστηκαν υπό την παραδοχή λίγων σχετικών δραστηριοτήτων των δικλίδων, όπως είναι πιθανό να είναι η περίπτωση της μικρότερης οντότητας, υπό την προϋπόθεση ότι είναι προσαρμοσμένα στις περιστάσεις της ανάθεσης, συμπεριλαμβανομένων των εκτιμήσεων κινδύνου των ελεγκτών.

Πρόσθετα θέματα στις αρχικές αναθέσεις ελέγχου (Βλ. παρ. 13)

Α20. Ο σκοπός και ο αντικειμενικός στόχος του σχεδιασμού του ελέγχου είναι οι ίδιοι είτε ο έλεγχος είναι αρχική είτε επαναλαμβανόμενη ανάθεση. Ωστόσο, για τον αρχικό έλεγχο, ο ελεγκτής μπορεί να χρειάζεται να

[177] ΔΠΕ 220, παράγραφοι 15-17.

διευρύνει τις δραστηριότητες σχεδιασμού, επειδή ο ελεγκτής συνήθως δεν έχει την προηγούμενη εμπειρία της οντότητας που λαμβάνεται υπόψη κατά το σχεδιασμό επαναλαμβανόμενης ανάθεσης. Για μια αρχική ανάθεση ελέγχου, επιπλέον θέματα που ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει κατά τον καθορισμό της συνολικής στρατηγικής ελέγχου και του σχεδίου ελέγχου περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- Εάν αυτό δεν απαγορεύεται από νόμο ή κανονισμό, τις ρυθμίσεις που θα γίνουν με τον προηγούμενο ελεγκτή, για παράδειγμα, ώστε να επισκοπηθούν τα φύλλα εργασίας του προηγούμενου ελεγκτή.
- Όλα τα μείζονα θέματα (συμπεριλαμβανομένης της εφαρμογής των λογιστικών αρχών ή των προτύπων ελέγχου και αναφοράς) που συζητήθηκαν με τη διοίκηση σε σχέση με την αρχική επιλογή ως ελεγκτή, η κοινοποίηση των θεμάτων αυτών σε εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση και ο τρόπος με τον οποίο τα θέματα αυτά επηρεάζουν τη συνολική στρατηγική ελέγχου και το σχέδιο ελέγχου.
- Οι ελεγκτικές διαδικασίες που είναι αναγκαίες για τη λήψη επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με τα υπόλοιπα έναρξης[178].
- Άλλες διαδικασίες που απαιτούνται από το σύστημα δικλίδων ποιότητας της επιχείρησης για τις αρχικές αναθέσεις ελέγχου (για παράδειγμα, το σύστημα δικλίδων ποιότητας της επιχείρησης μπορεί να απαιτεί τη συμμετοχή και άλλου εταίρου ή έμπειρου ατόμου για να επισκοπήσει τη συνολική στρατηγική ελέγχου πριν από την έναρξη των σημαντικών διαδικασιών ελέγχου ή για να επισκοπήσει τις εκθέσεις πριν από την έκδοσή τους).

[178] ΔΠΕ 510, «Αρχικές αναθέσεις ελέγχου - υπόλοιπα έναρξης»

Παράρτημα

(Βλ. παρ. 7-8, Α8-Α11)

Θέματα κατά τη θέσπιση της συνολικής στρατηγικής ελέγχου

Το παρόν παράρτημα παρέχει παραδείγματα των θεμάτων που ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει κατά τον καθορισμό της συνολική στρατηγικής ελέγχου. Πολλά από τα θέματα αυτά θα επηρεάσουν επίσης το λεπτομερές σχέδιο ελέγχου του ελεγκτή. Τα παραδείγματα που παρατίθενται καλύπτουν ένα ευρύ φάσμα θεμάτων που ισχύουν για πολλές αναθέσεις. Ενώ ορισμένα από τα θέματα που αναφέρονται παρακάτω είναι δυνατόν να απαιτούνται από άλλα ΔΠΕ, δεν σχετίζονται όλα τα θέματα που παρατίθενται με κάθε ανάθεση ελέγχου και ο κατάλογος δεν είναι απαραίτητα ολοκληρωμένος.

Χαρακτηριστικά της ανάθεσης

- Το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς επί του οποίου έχει καταρτισθεί η χρηματοοικονομική πληροφόρηση που πρέπει να ελεγχθεί, συμπεριλαμβανομένων τυχόν αναγκών για συμφωνίες με άλλο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- Ειδικές κλαδικές απαιτήσεις αναφοράς όπως εκθέσεις κατ' εντολή των ρυθμιστικών αρχών του κλάδου.
- Η αναμενόμενη κάλυψη ελέγχου, συμπεριλαμβανομένου του αριθμού και των θέσεων των συστατικών μερών που θα συμπεριληφθούν.
- Η φύση των σχέσεων δικλίδων μεταξύ μητρικής και συστατικών μερών αυτής που καθορίζουν τον τρόπο με τον οποίο ο όμιλος πρέπει ενοποιηθεί.
- Ο βαθμός στον οποίο τα συστατικά μέρη ελέγχονται από άλλους ελεγκτές.
- Η φύση της επιχειρηματικής δραστηριότητας των προς έλεγχο τμημάτων, συμπεριλαμβανομένης της ανάγκης για εξειδικευμένες γνώσεις.
- Το νόμισμα αναφοράς που θα χρησιμοποιηθεί, συμπεριλαμβανομένης τυχόν ανάγκης για μετατροπή νομίσματος για την ελεγχείσα χρηματοοικονομική πληροφόρηση.
- Η ανάγκη για έλεγχο βάσει νόμου (υποχρεωτικό έλεγχο) των μεμονωμένων οικονομικών καταστάσεων, πέραν του ελέγχου για τους σκοπούς της ενοποίησης.
- Η διαθεσιμότητα των εργασιών των εσωτερικών ελεγκτών καθώς και η έκταση της δυνητικής προσφυγής του ελεγκτή σε αυτό το έργο.
- Η χρήση των οργανισμών υπηρεσιών από την οντότητα και ο τρόπος με τον οποίο ο ελεγκτής μπορεί να λάβει αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με το σχεδιασμό ή τη λειτουργία των δικλίδων που εφαρμόζονται από αυτούς.
- Η αναμενόμενη χρήση των ελεγκτικών τεκμηρίων που λήφθηκαν σε προηγούμενους ελέγχους, για παράδειγμα, ελεγκτικά τεκμήρια που σχετίζονται με τις διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου και τις δοκιμές των δικλίδων.
- Η επίδραση της πληροφορικής τεχνολογίας στις ελεγκτικές διαδικασίες, συμπεριλαμβανομένης της διαθεσιμότητας των δεδομένων και της αναμενόμενης χρήσης τεχνικών ελέγχου που βασίζονται στη χρήση υπολογιστή.
- Ο συντονισμός της αναμενόμενης κάλυψης και του χρονοδιαγράμματος του ελεγκτικού έργου με οποιεσδήποτε επισκοπήσεις ενδιάμεσων οικονομικών πληροφοριών, καθώς και οι επιπτώσεις των πληροφοριών που λήφθηκαν κατά τη διάρκεια αυτών των επισκοπήσεων στον έλεγχο.
- Η διαθεσιμότητα του προσωπικού και των δεδομένων των πελατών.

Σκοποί αναφοράς, χρονοδιάγραμμα ελέγχου και φύση κοινοποιήσεων

- Το χρονοδιάγραμμα της οντότητας για την αναφορά, όπως στις ενδιάμεσες και στις τελικές φάσεις.
- Η οργάνωση συναντήσεων με τη διοίκηση και με εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση για να συζητηθεί η φύση, το χρονοδιάγραμμα και η έκταση των ελεγκτικών εργασιών.
- Η συζήτηση με τη διοίκηση και με εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση αναφορικά με το είδος και το χρονοδιάγραμμα των εκθέσεων που θα εκδοθούν, καθώς και άλλων κοινοποιήσεων, προφορικών και έγγραφων, συμπεριλαμβανομένης της έκθεσης του ελεγκτή, των επιστολών της διοίκησης και των κοινοποιήσεων σε εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση.
- Η συζήτηση με τη διοίκηση επί των αναμενόμενων κοινοποιήσεων σχετικά με την κατάσταση των ελεγκτικών εργασιών σε ολόκληρη την ανάθεσης.
- Η επικοινωνία με τους ελεγκτές των συστατικών μερών όσον αφορά στους αναμενόμενους τύπους και στο χρονοδιάγραμμα των εκθέσεων που πρόκειται να εκδοθούν καθώς και σε άλλες κοινοποιήσεις που συνδέονται με τον έλεγχο των συστατικών μερών.
- Η αναμενόμενη φύση και το χρονοδιάγραμμα των κοινοποιήσεων μεταξύ των μελών της ομάδας ανάθεσης, συμπεριλαμβανομένης της φύσης και του χρονοδιαγράμματος των συνεδριάσεων της ομάδας καθώς και του χρονοδιαγράμματος των επισκοπήσεων στο έργο που πραγματοποιήθηκε.
- Κατά πόσον υπάρχουν οποιεσδήποτε άλλες αναμενόμενες κοινοποιήσεις προς τρίτους, συμπεριλαμβανομένων οποιωνδήποτε εκ του νόμου προβλεπόμενων ή συμβατικών ευθυνών αναφοράς που απορρέουν από τον έλεγχο.

Σημαντικοί παράγοντες, προκαταρκτικές δραστηριότητες ανάθεσης, και αποκτηθείσα γνώσει επί άλλων αναθέσεων

- Ο καθορισμός της σημαντικότητας σύμφωνα με το ΔΠΕ 320[179] και, όπου ισχύουν:
  - **o** Ο καθορισμός της σημαντικότητας για τα συστατικά μέρη και η εφ' εξής επικοινωνία προς τους ελεγκτές των συστατικών μερών σύμφωνα με το ΔΠΕ 600[180],

[179] ΔΠΕ 320, «Το ουσιώδες μέγεθος στο σχεδιασμό και στην εκτέλεση του ελέγχου»

[180] ΔΠΕ 600, «Ειδικά ζητήματα - Έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων ομίλου (συμπεριλαμβανομένης της εργασίας ελεγκτών συστατικού)» - παράγραφοι 21-23 και 40 (γ).

o Η προκαταρκτική ταυτοποίηση των σημαντικών συστατικών μερών και των ουσιαστικών κατηγοριών συναλλαγών, των υπολοίπων των λογαριασμών και των γνωστοποιήσεων.

● Η προκαταρκτική ταυτοποίηση των τομέων όπου μπορεί να υπάρχει υψηλότερος κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος.

● Οι επιπτώσεις του εκτιμώμενου κινδύνου για ουσιώδες σφάλμα σε επίπεδο συνολικών οικονομικών καταστάσεων επί της διεύθυνσης, της εποπτείας και του ελέγχου.

● Ο τρόπος με τον οποίο ο ελεγκτής τονίζει στα μέλη της ομάδας ανάθεσης την ανάγκη να διατηρούν διερευνητικό πνεύμα και να ασκούν επαγγελματικό σκεπτικισμό κατά τη συλλογή και την αξιολόγηση των ελεγκτικών τεκμηρίων.

● Τα αποτελέσματα των προηγούμενων ελέγχων, τα οποία περιελάμβαναν την αξιολόγηση της λειτουργικής αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων, περιλαμβανομένης της φύσης των ταυτοποιημένων ελαττωμάτων και των μέτρων που λήφθηκαν για τη αντιμετώπισή τους.

● Η συζήτηση των θεμάτων που ενδέχεται να επηρεάσουν τον ελεγκτική με το προσωπικό της επιχείρησης που είναι υπεύθυνο για την εκτέλεση άλλων υπηρεσιών στην οντότητα.

● Τα αποδεικτικά στοιχεία της δέσμευσης της διοίκησης για το σχεδιασμό, την εφαρμογή και διατήρηση ακλόνητων εσωτερικών δικλίδων, περιλαμβανόμενων και αποδεικτικών στοιχείων της κατάλληλης τεκμηρίωσης των εν λόγω εσωτερικών δικλίδων.

● Ο όγκος των συναλλαγών, ο οποίος μπορεί να καθορίσει εάν είναι πιο αποτελεσματικό για τον ελεγκτή να βασιστεί στις εσωτερικές δικλίδες.

● Η σημασία που αποδίδεται στις εσωτερικές δικλίδες ολόκληρης της οντότητας για την επιτυχή λειτουργία της επιχείρησης.

● Οι σημαντικές επιχειρηματικές εξελίξεις που επηρεάζουν την οντότητα, συμπεριλαμβανομένων των αλλαγών στην πληροφορική τεχνολογία και στις επιχειρηματικές διαδικασίες, των αλλαγών στη βασική διοίκηση, και τις εξαγορές, τις συγχωνεύσεις και τις εκποιήσεις.

● Οι σημαντικές εξελίξεις στον κλάδο, όπως αλλαγές στους κανονισμούς του κλάδου και στις νέες απαιτήσεις αναφοράς.

● Οι σημαντικές αλλαγές στο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, όπως είναι οι αλλαγές στα λογιστικά πρότυπα.

● Άλλες σημαντικές συναφείς εξελίξεις, όπως οι αλλαγές στο νομικό περιβάλλον που επηρεάζουν την οντότητα.

Φύση, χρονοδιάγραμμα και έκταση των πόρων

● Η επιλογή της ομάδας ανάθεσης (συμπεριλαμβανομένου, εάν χρειαστεί, του υπεύθυνου επισκόπησης δικλίδων ποιότητας ανάθεσης) και η ανάθεση των ελεγκτικών εργασιών στα μέλη της ομάδας, περιλαμβανομένης της τοποθέτησης καταλλήλως έμπειρων μελών της ομάδας σε τομείς όπου υπάρχουν υψηλότεροι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος.

● Ο προϋπολογισμός της ανάθεσης, συμπεριλαμβανομένης της εξέτασης του κατάλληλου χρονικού διαστήματος που δεσμεύεται για περιοχές όπου ενδέχεται να υπάρχουν υψηλότεροι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 315

ΕΝΤΟΠΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΚΙΝΔΥΝΩΝ ΟΥΣΙΩΔΟΥΣ ΣΦΑΛΜΑΤΟΣ ΜΕΣΩ ΚΑΤΑΝΟΗΣΗΣ ΤΗΣ ΟΝΤΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΤΟΥ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΟΣ ΤΗΣ

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Παράγραφος

Εισαγωγή
Πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ 1
Ημερομηνία έναρξης ισχύος 2
Στόχος 3
Ορισμοί 4
Απαιτήσεις
Διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου και συναφείς δραστηριότητες 5-10
Η απαιτούμενη κατανόηση της οντότητας και του περιβάλλοντός της, περιλαμβανομένων των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας 11-24
Εντοπίζοντας και εκτιμώντας τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος 25-31
Τεκμηρίωση 32
Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό
Διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου και συναφείς δραστηριότητες A1-A16
Η απαιτούμενη κατανόηση της οντότητας και του περιβάλλοντός της, περιλαμβανομένων των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας A17-A104
Εντοπίζοντας και εκτιμώντας τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος A105-130
Τεκμηρίωση A131-A134
Παράρτημα 1: ..... Συστατικά εσωτερικών δικλίδων
Παράρτημα 2: Συνθήκες και γεγονότα που μπορεί να υποδηλώνουν κινδύνους ουσιώδους σφάλματος

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 315, «Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μέσω κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της» 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 εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ

1. Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να εντοπίζει και να εκτιμά τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις, μέσω της κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της, περιλαμβανομένων των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

2. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα.

Σκοπός

3. Ο σκοπός του ελεγκτή είναι να εντοπίζει και να εκτιμά τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, είτε οφείλεται σε απάτη είτε σε λάθος, σε επίπεδα οικονομικής κατάστασης και ισχυρισμού, μέσω της κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της, περιλαμβανομένων των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας, παρέχοντας έτσι βάση για το σχεδιασμό και την υλοποίηση μέτρων ως απάντηση στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος.

Ορισμοί

4. Για σκοπούς των ΔΠΕ, οι ακόλουθοι όροι έχουν τη σημασία που αποδίδεται κατωτέρω:

(α) Ισχυρισμοί - Διαβεβαιώσεις από τη διοίκηση, ρητές ή κατ' άλλο τρόπο, οι οποίες ενσωματώνονται στις οικονομικές καταστάσεις, όπως χρησιμοποιούνται από τον ελεγκτή για να εξετάσει τους διαφορετικούς τύπους ενδεχόμενων σφαλμάτων που μπορεί να συμβαίνουν

(β) Επιχειρηματικός κίνδυνος - Ένας κίνδυνος που προκύπτει από σοβαρές καταστάσεις, γεγονότα, περιστάσεις, ενέργειες ή αδράνειες, ο οποίος θα μπορούσε να επηρεάσει αρνητικά την ικανότητα μιας οντότητας να επιτυγχάνει τους στόχους της και να υλοποιεί τις στρατηγικές της, ή από τη θέσπιση μη ενδεδειγμένων στόχων και στρατηγικών.

(γ) Εσωτερικές δικλίδες - Η σειρά ενεργειών που σχεδιάζεται, υλοποιείται και διατηρείται από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, τη διοίκηση και από άλλα μέλη του προσωπικού, για να παρέχεται εύλογη διασφάλιση σχετικά με την επίτευξη των στόχων μιας οντότητας αναφορικά με την αξιοπιστία της χρηματοοικονομικής αναφοράς, την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα των λειτουργιών και τη συμμόρφωση με εφαρμοστέους νόμους και κανονισμούς. Ο όρος «δικλίδες» αναφέρεται σε κάθε πτυχή ενός ή περισσοτέρων συστατικών των εσωτερικών δικλίδων.

(δ) Διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου - Οι ελεγκτικές διαδικασίες που εκτελούνται για την απόκτηση κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της, περιλαμβανομένων των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας, για τον εντοπισμό και την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος είτε οφείλεται σε απάτη είτε σε λάθος, σε επίπεδα οικονομικής κατάστασης και ισχυρισμού.

(ε) Σοβαρός κίνδυνος - Ένας εντοπισμένος και εκτιμημένος κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος που, κατά την κρίση του ελεγκτή, απαιτεί ειδική ελεγκτική εξέταση.

Απαιτήσεις

Διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου και συναφείς δραστηριότητες

5. Ο ελεγκτής πρέπει να εκτελεί διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου που παρέχουν βάση για τον εντοπισμό και την εκτίμηση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδα οικονομικής κατάστασης και ισχυρισμού. Οι διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου από μόνες τους, ωστόσο, δεν παρέχουν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια επί των οποίων να βασισθεί η γνώμη του ελέγχου. (Βλ. παρ. Α1-Α5)

6. Οι διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου πρέπει να περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

(α) Διερευνητικές ερωτήσεις προς τη διοίκηση, καθώς και προς άλλους εντός της οντότητας που κατά την κρίση του ελεγκτή μπορεί να έχουν πληροφορίες που είναι πιθανό να βοηθήσουν στον εντοπισμό κινδύνων ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης ή λάθους. (Βλ. παρ. Α6)

(β) Αναλυτικές διαδικασίες. (Βλ. παρ. Α7-Α10)

(γ) Παρατήρηση και επιθεώρηση. (Βλ. παρ. Α11)

7. Ο ελεγκτής πρέπει να εξετάζει εάν πληροφορίες που αποκτώνται από τη διαδικασία του ελεγκτή για αποδοχή ή συνέχιση πελάτη είναι σχετικές για τον εντοπισμό κινδύνων ουσιώδους σφάλματος.

8. Εάν ο εταίρος ανάθεσης έχει πραγματοποιήσει άλλες αναθέσεις για την οντότητα, ο εταίρος ανάθεσης πρέπει να εξετάζει εάν οι πληροφορίες που έλαβε είναι σχετικές για τον εντοπισμό κινδύνων ουσιώδους σφάλματος.

9. Όταν ο ελεγκτής προτίθεται να χρησιμοποιήσει πληροφορίες που αποκτήθηκαν από την προηγούμενη εμπειρία του ελεγκτή με την οντότητα και από ελεγκτικές διαδικασίες που εκτελέστηκαν σε προηγούμενους ελέγχους, ο ελεγκτής πρέπει να καθορίζει εάν έχουν επέλθει αλλαγές από τον προηγούμενο έλεγχο που μπορεί να επηρεάσουν τη σχετικότητά τους για τον τρέχοντα έλεγχο. (Βλ. παρ. Α12-Α13)

10. Ο εταίρος ανάθεσης και άλλα βασικά μέλη της ομάδας ανάθεσης πρέπει να συζητούν την ροπή των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας σε ουσιώδες σφάλμα, και την εφαρμογή του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς στα γεγονότα και στις περιστάσεις της οντότητας. Ο εταίρος ανάθεσης πρέπει να καθορίζει ποια θέματα πρόκειται να κοινοποιούνται στα μέλη της ομάδας ανάθεσης τα οποία δεν συμμετέχουν στη συζήτηση. (Βλ. παρ. Α14-Α16)

Η Απαιτούμενη κατανόηση της οντότητας και του περιβάλλοντός της, περιλαμβανομένων των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας

Η οντότητα και το περιβάλλον της

11. Ο ελεγκτής πρέπει να αποκτά κατανόηση των εξής:

(α) Των σχετικών κλαδικών, ρυθμιστικών και άλλων εξωτερικών παραγόντων, περιλαμβανομένου του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς. (Βλ. παρ. Α17-Α22)

(β) Της φύσης της οντότητας, περιλαμβανομένων:

(i) των λειτουργιών της,

(ii) της ιδιοκτησίας και των δομών διακυβέρνησής της,

(iii) των ειδών των επενδύσεων που πραγματοποιεί και σχεδιάζει να πραγματοποιήσει η οντότητα, περιλαμβανομένων των επενδύσεων σε οντότητες ειδικού σκοπού, και

(iv) του τρόπου που είναι δομημένη η οντότητα και πώς χρηματοδοτείται

για να καταστεί ικανός ο ελεγκτής να κατανοήσει τις κατηγορίες των συναλλαγών, των υπολοίπων λογαριασμών, και των γνωστοποιήσεων που πρέπει να αναμένονται στις οικονομικές καταστάσεις. (Βλ. παρ. Α23-Α27)

(γ) Της επιλογής και εφαρμογής από την οντότητα των λογιστικών πολιτικών, περιλαμβανομένων των λόγων για αλλαγές σε αυτές. Ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί εάν οι λογιστικές πολιτικές της οντότητας είναι κατάλληλες για τις επιχειρηματικές της δραστηριότητες και συνεπείς με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και με τις λογιστικές πολιτικές που χρησιμοποιούνται στο σχετικό κλάδο. (Βλ. παρ. Α28)

(δ) Των σκοπών και των στρατηγικών της οντότητας, καθώς και εκείνων των σχετικών επιχειρηματικών κινδύνων που μπορεί να καταλήξουν σε κινδύνους ουσιώδους σφάλματος. (Βλ. παρ. Α29-Α35)

(ε) Της επιμέτρησης και της επισκόπησης της χρηματοοικονομικής επίδοσης της οντότητας. (Βλ. παρ. Α36-Α41)

Εσωτερικές δικλίδες της οντότητας

12. Ο ελεγκτής πρέπει να αποκτήσει κατανόηση των εσωτερικών δικλίδων που είναι σχετικές με τον έλεγχο. Αν και οι περισσότερες δικλίδες που είναι σχετικές με τον έλεγχο είναι πιθανό να συνδέονται με τη χρηματοοικονομική αναφορά, δεν είναι σχετικές με τον έλεγχο όλες οι δικλίδες που συνδέονται με τη χρηματοοικονομική αναφορά. Είναι θέμα επαγγελματικής κρίσης του ελεγκτή εάν μια δικλίδα, μεμονωμένα ή σε συνδυασμό με άλλες, είναι σχετική με τον έλεγχο. (Βλ. παρ. Α42-Α65)

Φύση και έκταση της κατανόησης των σχετικών δικλίδων

13. Κατά την απόκτηση κατανόησης των δικλίδων που είναι σχετικές με τον έλεγχο, ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί το σχεδιασμό εκείνων των δικλίδων και να διαπιστώνει εάν αυτές έχουν εφαρμοστεί, με την εκτέλεση διαδικασιών επιπρόσθετα των διερευνητικών ερωτημάτων προς το προσωπικό της οντότητας. (Βλ. παρ. Α66-Α68)

Συστατικά των εσωτερικών δικλίδων

Περιβάλλον δικλίδων

14. Ο ελεγκτής πρέπει να αποκτά κατανόηση του περιβάλλοντος των δικλίδων. Ως μέρος της απόκτησης της εν λόγω κατανόησης, ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί εάν:

(α) Η διοίκηση, με την εποπτεία των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση, έχει δημιουργήσει και διατηρεί κουλτούρα εντιμότητας και ηθικής συμπεριφοράς, και

(β) Τα δυνατά σημεία των στοιχείων του περιβάλλοντος των δικλίδων παρέχουν συλλογικά κατάλληλη θεμελίωση για τα άλλα συστατικά των εσωτερικών δικλίδων, και εάν αυτά τα άλλα συστατικά δεν υπονομεύονται από ελλείψεις στο περιβάλλον των δικλίδων. (Βλ. παρ. Α69-Α78)

Η διαδικασία αξιολόγησης κινδύνου της οντότητας

15. Ο ελεγκτής πρέπει να αποκτά κατανόηση του εάν η οντότητα διαθέτει διαδικασία για:

(α) Τον εντοπισμό των επιχειρηματικών κινδύνων που είναι σχετικοί με τους σκοπούς της χρηματοοικονομικής αναφοράς,

(β) Την αξιολόγηση της σοβαρότητας των κινδύνων,

(γ) Την εκτίμηση της πιθανότητας επέλευσής τους, και

(δ) Την απόφαση σχετικά με τις ενέργειες για την αντιμετώπιση των κινδύνων αυτών. (Βλ. παρ. Α79)

16. Εάν η οντότητα έχει θεσπίσει μια τέτοια διαδικασία (στο εξής θα αναφέρεται ως «η διαδικασία εκτίμησης κινδύνου της οντότητας»), ο ελεγκτής πρέπει να αποκτά κατανόηση αυτής και των αποτελεσμάτων της. Εάν ο ελεγκτής εντοπίσει κινδύνους ουσιώδους σφάλματος που η διοίκηση δεν κατάφερε να εντοπίσει, ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί εάν υπήρχε υποκείμενος κίνδυνος τέτοιος που ο ελεγκτής αναμένει ότι θα εντοπιζόταν από τη διαδικασία εκτίμησης κινδύνου της οντότητας. Εάν υπάρχει τέτοιος κίνδυνος, ο ελεγκτής πρέπει να αποκτήσει κατανόηση του γιατί η διαδικασία απέτυχε να τον εντοπίσει και να αξιολογήσει εάν η διαδικασία είναι κατάλληλη για τις περιστάσεις ή να διαπιστώσει εάν υπάρχει σημαντική έλλειψη στις εσωτερικές δικλίδες όσον αφορά στη διαδικασία εκτίμησης κινδύνου της οντότητας.

17. Εάν η οντότητα δεν έχει θεσπίσει μια τέτοια διαδικασία ή διαθέτει μια ad hoc διαδικασία, ο ελεγκτής πρέπει να συζητήσει με τη διοίκηση εάν οι επιχειρηματικοί κίνδυνοι που σχετίζονται με τους σκοπούς της χρηματοοικονομικής αναφοράς έχουν εντοπιστεί και πώς αντιμετωπίστηκαν. Ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί εάν η απουσία τεκμηριωμένης διαδικασίας εκτίμησης κινδύνου είναι ενδεδειγμένη στις περιστάσεις, ή να διαπιστώσει εάν αυτό αποτελεί σοβαρή έλλειψη των εσωτερικών δικλίδων. (Βλ. παρ. Α80)

Το πληροφοριακό σύστημα, περιλαμβανομένων των συναφών επιχειρηματικών διαδικασιών, σχετικά με τη χρηματοοικονομική αναφορά, και την επικοινωνία

18. Ο ελεγκτής πρέπει να αποκτά κατανόηση του πληροφοριακού συστήματος, περιλαμβανομένων των σχετικών επιχειρηματικών διαδικασιών, που σχετίζεται με τη χρηματοοικονομική αναφορά, περιλαμβανομένων των ακόλουθων περιοχών:

(α) Οι κατηγορίες συναλλαγών στις λειτουργίες της οντότητας που είναι σημαντικές για τις οικονομικές καταστάσεις,

(β) Οι διαδικασίες, εντός τόσο των συστημάτων πληροφορικής τεχνολογίας όσο και των χειρωνακτικών, με τις οποίες οι συναλλαγές αυτές αρχίζουν, καταγράφονται, επεξεργάζονται, διορθώνονται όταν χρειάζεται, μεταφέρονται στο γενικό καθολικό και αναφέρονται στις οικονομικές καταστάσεις,

(γ) Τα σχετικά λογιστικά αρχεία, οι υποστηρικτικές πληροφορίες και οι ειδικοί λογαριασμοί στις οικονομικές καταστάσεις που χρησιμοποιούνται για την έναρξη, την εγγραφή, την επεξεργασία και την αναφορά των συναλλαγών. Αυτό περιλαμβάνει τη διόρθωση λανθασμένων πληροφοριών και το πως οι πληροφορίες μεταφέρονται στο γενικό καθολικό. Τα αρχεία μπορεί να είναι σε χειρόγραφη ή ηλεκτρονική μορφή,

(δ) Το πώς το πληροφοριακό σύστημα συλλαμβάνει γεγονότα και συνθήκες, εκτός από συναλλαγές, που είναι σημαντικά για τις οικονομικές καταστάσεις,

(ε) Η διαδικασία χρηματοοικονομικής αναφοράς που χρησιμοποιείται για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, περιλαμβανομένων σημαντικών λογιστικών εκτιμήσεων και γνωστοποιήσεων, και

(στ) Δικλίδες που περιβάλλουν τις ημερολογιακές εγγραφές, περιλαμβανομένων των μη τυποποιημένων ημερολογιακών εγγραφών που χρησιμοποιούνται για την καταγραφή μη επαναλαμβανόμενων, ασυνήθιστων συναλλαγών ή προσαρμογών. (Βλ. παρ. Α81-Α85)

19. Ο ελεγκτής πρέπει να αποκτήσει κατανόηση του πώς η οντότητα κοινοποιεί τους ρόλους και τις ευθύνες της χρηματοοικονομικής αναφοράς, καθώς και τα σημαντικά θέματα που σχετίζονται με τη χρηματοοικονομική αναφορά, περιλαμβανομένων: (Βλ. παρ. Α86-Α87)

(α) Της επικοινωνίας μεταξύ διοίκησης και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση, και

(β) Της εξωτερικής επικοινωνίας, όπως με τις ρυθμιστικές αρχές.

Δραστηριότητες δικλίδων που σχετίζονται με τον έλεγχο

20. Ο ελεγκτής πρέπει να αποκτά κατανόηση των σχετικών με τον έλεγχο δραστηριοτήτων των δικλίδων, που είναι εκείνες που ο ελεγκτής κρίνει αναγκαίο να κατανοήσει, προκειμένου να εκτιμήσει τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμού και να σχεδιάσει περαιτέρω ελεγκτικές διαδικασίες που θα ανταποκρίνονται στους εκτιμώμενους κινδύνους. Ο έλεγχος δεν απαιτεί κατανόηση όλων των δραστηριοτήτων των δικλίδων που σχετίζονται με κάθε σημαντική κατηγορία συναλλαγών, των υπολοίπων λογαριασμών και των γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις ή με κάθε ισχυρισμό σχετικό με αυτές. (Βλ. παρ. Α88-Α94)

21. Στην κατανόηση των δραστηριοτήτων δικλίδων της οντότητας, ο ελεγκτής πρέπει να αποκτά κατανόηση του πώς η οικονομική οντότητα έχει αντιδράσει στους κινδύνους που απορρέουν από την τεχνολογία της πληροφορικής (Βλ. παρ. Α95-Α97)

Παρακολούθηση δικλίδων

22. Ο ελεγκτής πρέπει να αποκτά κατανόηση των κυριότερων δραστηριοτήτων που η οντότητα χρησιμοποιεί για να παρακολουθεί τις εσωτερικές δικλίδες επί της χρηματοοικονομικής αναφοράς, περιλαμβανομένων εκείνων που είναι σχετικές με εκείνες τις δραστηριότητες δικλίδων που σχετίζονται με τον έλεγχο, και πώς η οντότητα ξεκινά διορθωτικές ενέργειες για ελλείψεις των δικλίδων της. (Βλ. παρ. Α98-Α100)

23. Εάν η οντότητα διαθέτει λειτουργία εσωτερικού ελέγχου[181], ο ελεγκτής πρέπει να αποκτά κατανόηση των ακόλουθων, προκειμένου να διαπιστώσει εάν η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου είναι πιθανόν να είναι σχετική με τον έλεγχο:

(α) Της φύσης των ευθυνών της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου και του πώς η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου εντάσσεται στην οργανωτική δομή της οντότητας, και

(β) Των δραστηριοτήτων που εκτελούνται, ή πρόκειται να εκτελεστούν, από τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου. (Βλ. παρ. Α101-Α103)

24. Ο ελεγκτής πρέπει να αποκτά κατανόηση των πηγών των πληροφοριών που χρησιμοποιούνται στις δραστηριότητες παρακολούθησης της οντότητας, καθώς και της βάσης επί της οποίας η διοίκηση θεωρεί ότι οι πληροφορίες είναι επαρκώς αξιόπιστες για το σκοπό αυτό. (Βλ. παρ. Α104)

Εντοπίζοντας και εκτιμώντας τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος

25. Ο ελεγκτής πρέπει να εντοπίζει και να εκτιμά τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε:

(α) επίπεδο οικονομικής κατάστασης, και (Βλ. παρ. Α105-Α108)

(β) επίπεδο ισχυρισμού για κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών και γνωστοποιήσεις (Βλ. παρ. Α109-Α113)

ώστε να παρέχουν βάση για το σχεδιασμό και την εκτέλεση περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών.

26. Για το σκοπό αυτό, ο ελεγκτής πρέπει:

(α) Να εντοπίζει κινδύνους καθ 'όλη τη διαδικασία απόκτησης κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της, περιλαμβανομένων των συναφών δικλίδων που σχετίζονται με τους κινδύνους, και κατά την εξέταση των

[181] Ο όρος «λειτουργία εσωτερικού ελέγχου» ορίζεται στο ΔΠΕ 610, «Χρησιμοποίηση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών» παράγραφος 7(α), ως: «Μια δραστηριότητα αξιολόγησης που έχει θεσπισθεί ή προσφέρεται ως μια υπηρεσία προς την οντότητα. Οι λειτουργίες της περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, την εξέταση, αξιολόγηση και παρακολούθηση της επάρκειας και αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων».

κατηγοριών συναλλαγών, των υπολοίπων λογαριασμών, και των γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις (Βλ. παρ. Α114-Α115)

(β) Να εκτιμά τους εντοπισμένους κινδύνους και να αξιολογεί εάν αυτοί αφορούν πιο διάχυτα τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο και, ενδεχομένως, επηρεάζουν πολλούς ισχυρισμούς,

(γ) Να συνδέει τους εντοπισμένους κινδύνους με οτιδήποτε μπορεί να μην εξελιχθεί σωστά σε επίπεδο ισχυρισμού, λαμβάνοντας υπόψη τις σχετικές δικλίδες που ο ελεγκτής προτίθεται να δοκιμάσει, και (Βλ. παρ. Α116-Α118)

(δ) Να εξετάζει την πιθανότητα σφάλματος, περιλαμβανομένης της πιθανότητας πολλαπλών σφαλμάτων, και το εάν το ενδεχόμενο σφάλμα είναι τέτοιου μεγέθους που θα μπορούσε να καταλήξει σε ουσιώδες σφάλμα.

Κίνδυνοι που απαιτούν ιδιαίτερη ελεγκτική εξέταση

27. Ως μέρος της εκτίμησης κινδύνων όπως περιγράφεται στην παράγραφο 25, ο ελεγκτής πρέπει να προσδιορίσει εάν οποιοσδήποτε από τους κινδύνους που εντοπίστηκαν είναι, κατά την κρίση του ελεγκτή, ένας σημαντικός κίνδυνος. Στο πλαίσιο της κρίσης αυτής, ο ελεγκτής πρέπει να μη λαμβάνει υπόψη τις επιδράσεις των εντοπισμένων δικλίδων που σχετίζονται με τον κίνδυνο.

28. Προκειμένου να αποφανθεί ποιοι κίνδυνοι είναι σημαντικοί, ο ελεγκτής πρέπει να εξετάσει τουλάχιστον τα ακόλουθα:

(α) Εάν πρόκειται για κίνδυνο απάτης,

(β) Εάν ο κίνδυνος σχετίζεται με πρόσφατες σημαντικές οικονομικές, λογιστικές ή άλλες εξελίξεις και, ως εκ τούτου, απαιτεί ιδιαίτερη προσοχή,

(γ) Την πολυπλοκότητα των συναλλαγών,

(δ) Εάν ο κίνδυνος περιλαμβάνει σημαντικές συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη,

(ε) Το βαθμό υποκειμενικότητας στη μέτρηση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που σχετίζονται με τον κίνδυνο, ιδίως εκείνων των μετρήσεων που συνεπάγονται ένα ευρύ φάσμα αβεβαιότητας επιμέτρησης, και

(στ) Εάν ο κίνδυνος αφορά σημαντικές συναλλαγές που είναι εκτός της συνήθους πορείας των εργασιών για την οντότητα, ή άλλως εμφανίζονται να είναι ασυνήθιστες. (Βλ. παρ. Α119-Α123)

29. Εάν ο ελεγκτής έχει διαπιστώσει ότι υπάρχει σημαντικός κίνδυνος, πρέπει να αποκτήσει κατανόηση των δικλίδων της οντότητας, περιλαμβανομένων των δραστηριοτήτων των δικλίδων, που είναι σχετικές με τον κίνδυνο αυτό. (Βλ. παρ. Α124-Α126)

Κίνδυνοι για τους οποίους οι ουσιαστικές διαδικασίες από μόνες τους δεν παρέχουν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια

30. Σε σχέση με ορισμένους κινδύνους, ο ελεγκτής μπορεί να κρίνει ότι δεν είναι δυνατό ή πρακτικό να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια μόνο από τις ουσιαστικές διαδικασίες. Τέτοιοι κίνδυνοι μπορεί να σχετίζονται με την ανακριβή ή ελλιπή καταγραφή των συνήθων και σημαντικών κατηγοριών συναλλαγών ή υπολοίπων λογαριασμών, τα χαρακτηριστικά των οποίων συχνά επιτρέπουν τη σε μεγάλο βαθμό αυτοματοποιημένη επεξεργασία με λίγη ή καθόλου χειρονακτική παρέμβαση. Σε τέτοιες περιπτώσεις, οι δικλίδες της οντότητας επί τέτοιων κινδύνων είναι σχετικές με τον έλεγχο και ο ελεγκτής πρέπει να αποκτά κατανόηση αυτών. (Βλ. παρ. Α127-Α129)

Αναθεώρηση της εκτίμησης κινδύνου

31. Η εκτίμηση του ελεγκτή για τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος στο επίπεδο ισχυρισμού μπορεί να αλλάξει στη διάρκεια του ελέγχου, καθώς αποκτώνται πρόσθετα ελεγκτικά τεκμήρια. Σε περιπτώσεις που ο ελεγκτής αποκτά ελεγκτικά τεκμήρια από την εκτέλεση περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών, ή εάν αποκτώνται νέες πληροφορίες, που δεν συνάδουν με τα ελεγκτικά τεκμήρια επί των οποίων ο ελεγκτής βάσισε αρχικά την εκτίμηση, ο ελεγκτής πρέπει αναλόγως να αναθεωρεί την εκτίμηση και να τροποποιεί τις περαιτέρω σχεδιασμένες ελεγκτικές διαδικασίες. (Βλ. παρ. Α130)

Τεκμηρίωση

32. Ο ελεγκτής πρέπει να περιλαμβάνει στην τεκμηρίωση ελέγχου[182]:

(α) Τη συζήτηση μεταξύ της ομάδας ανάθεσης, όπου απαιτείται από την παράγραφο 10, και τις σημαντικές αποφάσεις που ελήφθησαν,

(β) Τα βασικά στοιχεία της κατανόησης που αποκτήθηκε σχετικά με κάθε πτυχή της οντότητας και του περιβάλλοντός της που ορίζονται στην παράγραφο 11 και εκάστου συστατικού των εσωτερικών δικλίδων που ορίζονται στις παραγράφους 14 - 24, τις πηγές των πληροφοριών από τις οποίες αποκτήθηκε η κατανόηση καθώς και τις διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου που πραγματοποιήθηκαν,

(γ) Τους εντοπισμένους και εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο οικονομικής κατάστασης και σε επίπεδο ισχυρισμού, όπως απαιτείται από την παράγραφο 25, και

(δ) Τους κινδύνους που εντοπίστηκαν, καθώς και τις σχετικές δικλίδες για τις οποίες ο ελεγκτής έχει αποκτήσει κατανόηση, ως αποτέλεσμα των απαιτήσεων των παραγράφων 27-30. (Βλ. παρ. Α131-Α134)

***

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου και συναφείς δραστηριότητες (Βλ. παρ. 5)

Α1. Η απόκτηση κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της, περιλαμβανομένων των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας (που στο εξής θα αναφέρεται ως «κατανόηση της οντότητας»), είναι μια συνεχής, δυνα-

[182] ΔΠΕ 230, «Τεκμηρίωση ελέγχου», παράγραφοι 8-11 και παράγραφος Α6.

μική σειρά ενεργειών συλλογής, επικαιροποίησης και ανάλυσης πληροφοριών καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου. Η κατανόηση καθιερώνει ένα πλαίσιο αναφοράς εντός του οποίου ο ελεγκτής σχεδιάζει τον έλεγχο και ασκεί επαγγελματική κρίση καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου, για παράδειγμα, όταν:

- Εκτιμώνται κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων,
- Καθορίζεται το ουσιώδες μέγεθος σύμφωνα με το ΔΠΕ 320[183],
- Εξετάζεται η καταλληλότητα της επιλογής και της εφαρμογής των λογιστικών πολιτικών, καθώς και η επάρκεια των γνωστοποιήσεων των οικονομικών καταστάσεων,
- Εντοπίζονται περιοχές όπου ειδική ελεγκτική εξέταση μπορεί να είναι αναγκαία, για παράδειγμα, συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη, η καταλληλότητα της χρήσης της παραδοχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας από τη διοίκηση ή η εξέταση του επιχειρηματικού σκοπού των συναλλαγών,
- Αναπτύσσονται προσδοκίες για χρήση κατά την εφαρμογή αναλυτικών διαδικασιών,
- Υπάρχει αντίδραση στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, περιλαμβανομένων του σχεδιασμού και της εκτέλεσης περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών για την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων, και
- Αξιολογείται η επάρκεια και η καταλληλότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν, όπως η καταλληλότητα των παραδοχών και των προφορικών και γραπτών διαβεβαιώσεων της διοίκησης.

Α2. Οι πληροφορίες που αποκτώνται από τη διενέργεια διαδικασιών εκτίμησης κινδύνου και συναφών δραστηριοτήτων μπορούν να χρησιμοποιούνται από τον ελεγκτή ως ελεγκτικά τεκμήρια για την υποστήριξη εκτιμήσεων των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος. Επιπλέον, ο ελεγκτής μπορεί να αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών ή γνωστοποιήσεις και τους σχετικούς ισχυρισμούς, καθώς και σχετικά με την λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων, ακόμη και αν τέτοιες διαδικασίες δεν ήταν ειδικά σχεδιασμένες ως ουσιαστικές διαδικασίες ή ως δοκιμασίες των δικλίδων. Ο ελεγκτής μπορεί επίσης να επιλέξει να εκτελέσει ουσιαστικές διαδικασίες ή δοκιμασίες των δικλίδων ταυτόχρονα με τις διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου, διότι είναι αποδοτικό να πράξει έτσι.

Α3. Ο ελεγκτής χρησιμοποιεί επαγγελματική κρίση για να προσδιορίσει την έκταση της κατανόησης που απαιτείται. Το πρωταρχικό ζήτημα για τον ελεγκτή είναι εάν η κατανόηση που έχει αποκτηθεί είναι επαρκής για την επίτευξη του στόχου που τίθεται στο παρόν ΔΠΕ. Το βάθος της γενικής κατανόησης που απαιτείται από τον ελεγκτή είναι μικρότερο από εκείνο που κατέχει η διοίκηση διοικώντας την οντότητα.

Α4. Οι κίνδυνοι που πρέπει να εκτιμηθούν περιλαμβάνουν τόσο αυτούς που οφείλονται σε λάθος όσο και εκείνους που οφείλονται σε απάτη, οι οποίοι και καλύπτονται από το παρόν ΔΠΕ. Ωστόσο, η σοβαρότητα της απάτης είναι τέτοια που στο ΔΠΕ 240 περιλαμβάνονται περαιτέρω απαιτήσεις και καθοδήγηση σε σχέση με τις διαδικασίες εκτίμησης κινδύνων και συναφών δραστηριοτήτων για την απόκτηση πληροφοριών οι οποίες χρησιμοποιούνται για τον εντοπισμό των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης[184].

Α5. Αν και ο ελεγκτής απαιτείται να εκτελεί όλες τις διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου που περιγράφονται στην παράγραφο 6, κατά τη διάρκεια της απόκτησης της απαιτούμενης κατανόησης της οντότητας (βλέπε παραγράφους 11-24), ο ελεγκτής δεν απαιτείται να εκτελεί όλες αυτές τις διαδικασίες για κάθε πτυχή της εν λόγω κατανόησης. Άλλες διαδικασίες είναι δυνατόν να εκτελούνται όταν οι πληροφορίες που πρέπει να αποκτηθούν από αυτές μπορεί να είναι χρήσιμες για τον εντοπισμό κινδύνων ουσιώδους σφάλματος. Παραδείγματα τέτοιων διαδικασιών περιλαμβάνουν:

- Επισκόπηση πληροφοριών που λαμβάνονται από εξωτερικές πηγές, όπως εμπορικές και οικονομικές εφημερίδες, εκθέσεις αναλυτών, τραπεζών, ή οργανισμών αξιολόγησης ή κανονιστικές ή χρηματοοικονομικές δημοσιεύσεις.
- Πραγματοποίηση διερευνητικών ερωτήσεων στον εξωτερικό νομικό σύμβουλο της οντότητας ή στους εμπειρογνώμονες για αποτιμήσεις που έχει χρησιμοποιήσει η οντότητα.

Διερευνητικές ερωτήσεις προς τη διοίκηση και προς άλλους εντός της οντότητας (Β. παρ. 6 (α))

Α6. Πολλές από τις πληροφορίες που αποκτώνται από τις διερευνητικές ερωτήσεις του ελεγκτή λαμβάνονται από τη διοίκηση και εκείνους που είναι υπεύθυνοι για τη χρηματοοικονομική αναφορά. Ωστόσο, ο ελεγκτής μπορεί επίσης να λάβει πληροφορίες, ή μια διαφορετική προοπτική για τον εντοπισμό κινδύνων ουσιώδους σφάλματος, μέσω διερευνητικών ερωτήσεων προς άλλους εντός της οντότητας και άλλους εργαζόμενους με διαφορετικά επίπεδα εξουσίας. Για παράδειγμα:

- Διερευνητικές ερωτήσεις προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση μπορεί να βοηθήσουν τον ελεγκτή να κατανοήσει το περιβάλλον στο οποίο καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις.
- Διερευνητικές ερωτήσεις που απευθύνονται στο προσωπικό εσωτερικού ελέγχου μπορεί να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με τις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου που εκτελούνται κατά τη διάρκεια του έτους και σχετίζονται με το σχεδιασμό και την αποτελεσματικότητα των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας και εάν η διοίκηση έχει αντιδράσει ικανοποιητικά σε ευρήματα από αυτές τις διαδικασίες.
- Διερευνητικές ερωτήσεις σε εργαζομένους που εμπλέκονται στην έναρξη, επεξεργασία ή καταγραφή πολύπλοκων ή ασυνήθιστων συναλλαγών μπορεί να βοηθήσουν τον ελεγκτή στην αξιολόγηση της καταλληλότητας της επιλογής και εφαρμογής ορισμένων λογιστικών πολιτικών.
- Διερευνητικές ερωτήσεις που απευθύνονται στον εσωτερικό νομικό σύμβουλο μπορεί να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με θέματα όπως μια δικαστική διένεξη, συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς, γνώση απάτης

[183] ΔΠΕ 320, «Το ουσιώδες μέγεθος στο σχεδιασμό και στη διενέργεια του ελέγχου».
[184] ΔΠΕ 240, «Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με απάτη στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων», παράγραφοι 12-24.

ή υποψίας απάτης που επηρεάζει την οντότητα, εγγυήσεις, δεσμεύσεις μετά την πώληση, ρυθμίσεις (όπως οι κοινοπραξίες) με επιχειρηματικούς εταίρους και η έννοια των όρων συμβάσεων.

● Διερευνητικές ερωτήσεις που απευθύνονται στο προσωπικό μάρκετινγκ ή πωλήσεων μπορεί να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με αλλαγές στις στρατηγικές μάρκετινγκ, τάσεων πωλήσεων της οντότητας, ή συμβατικών διακανονισμών με πελάτες της.

Αναλυτικές Διαδικασίες (Βλ. παρ. 6 (β))

Α7. Αναλυτικές διαδικασίες που εκτελούνται ως διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου μπορεί να εντοπίσουν πτυχές της οντότητας για τις οποίες ο ελεγκτής της οντότητας δεν ήταν ενήμερος και μπορεί να βοηθήσουν στην εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος, προκειμένου να αποτελέσουν βάση για το σχεδιασμό και την υλοποίηση αντιδράσεων στους εκτιμώμενους κινδύνους. Αναλυτικές διαδικασίες που εκτελούνται ως διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου μπορεί να περιλαμβάνουν τόσο χρηματοοικονομικές όσο και μη χρηματοοικονομικές πληροφορίες, για παράδειγμα, τη σχέση μεταξύ πωλήσεων και εμβαδού χώρου πωλήσεων ή ποσότητας πωληθέντων αγαθών.

Α8. Οι αναλυτικές διαδικασίες μπορεί να βοηθήσουν στον εντοπισμό της ύπαρξης ασυνήθιστων συναλλαγών ή γεγονότων, καθώς και ποσών, δεικτών, και τάσεων που μπορεί να υποδεικνύουν θέματα που έχουν επιπτώσεις στον έλεγχο. Ασυνήθεις ή μη αναμενόμενες σχέσεις που διαπιστώνονται μπορεί να βοηθήσουν τον ελεγκτή στον εντοπισμό κινδύνων ουσιώδους σφάλματος, ειδικότερα, κινδύνων ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης.

Α9. Ωστόσο, όταν τέτοιες αναλυτικές διαδικασίες χρησιμοποιούν δεδομένα που συγκεντρώνονται σε ένα υψηλό επίπεδο (όπως μπορεί να συμβαίνει με αναλυτικές διαδικασίες που εκτελούνται ως διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου), τα αποτελέσματα αυτών των αναλυτικών διαδικασιών παρέχουν μόνο μια ευρεία αρχική ένδειξη για το εάν μπορεί να υπάρχει ουσιώδες σφάλμα. Κατά συνέπεια, σε τέτοιες περιπτώσεις, η εξέταση άλλων πληροφοριών που έχουν συγκεντρωθεί κατά τον εντοπισμό των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μαζί με τα αποτελέσματα αυτών των αναλυτικών διαδικασιών, μπορεί να βοηθήσουν τον ελεγκτή στην κατανόηση και την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων των αναλυτικών διαδικασιών.

Ζητήματα ειδικά για μικρότερες οντότητες

Α10. Ορισμένες μικρότερες οντότητες ίσως να μην έχουν ενδιάμεση ή μηνιαία χρηματοοικονομική πληροφόρηση που μπορεί να χρησιμοποιείται για σκοπούς αναλυτικών διαδικασιών. Σε αυτές τις περιστάσεις, παρότι ο ελεγκτής μπορεί να είναι σε θέση να εκτελέσει περιορισμένες αναλυτικές διαδικασίες για σκοπούς σχεδιασμού του ελέγχου ή να αποκτά ορισμένες πληροφορίες μέσω διερευνητικών ερωτήσεων, ο ελεγκτής μπορεί να χρειαστεί να σχεδιάσει την εκτέλεση αναλυτικών διαδικασιών για τον εντοπισμό και την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος όταν ένα πρώιμο σχέδιο των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας είναι διαθέσιμο.

Παρατήρηση και επιθεώρηση (Βλ. παρ. 6(γ))

Α11. Η παρατήρηση και η επιθεώρηση μπορεί να υποστηρίζουν διερευνητικές ερωτήσεις στη διοίκηση και σε άλλους, και μπορεί επίσης να παρέχουν πληροφορίες για την οντότητα και το περιβάλλον της. Παραδείγματα τέτοιων ελεγκτικών διαδικασιών περιλαμβάνουν την παρατήρηση ή επιθεώρηση στα ακόλουθα:

● Τις λειτουργίες της οντότητας.

● Έγγραφα (όπως επιχειρηματικά σχέδια και στρατηγικές), αρχεία, και εγχειρίδια εσωτερικών δικλίδων.

● Αναφορές που συντάσσονται από τη διοίκηση (όπως τριμηνιαίες διαχειριστικές αναφορές και ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις) και από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση (όπως πρακτικά των συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου).

● Τα γραφεία της οντότητας καθώς και τις εγκαταστάσεις της.

Πληροφορίες που αποκτήθηκαν σε προηγούμενες περιόδους (Βλ. παρ. 9)

Α12. Η προηγούμενη εμπειρία του ελεγκτή με την οντότητα και οι ελεγκτικές διαδικασίες που πραγματοποιήθηκαν σε προηγούμενους ελέγχους μπορεί να παρέχουν στον ελεγκτή πληροφορίες για θέματα τέτοια όπως:

● Σφάλματα του παρελθόντος και εάν είχαν διορθωθεί έγκαιρα.

● Η φύση της οντότητας και του περιβάλλοντός της, καθώς και οι εσωτερικές δικλίδες της οντότητας (περιλαμβανομένων των ελλείψεων σε εσωτερικές δικλίδες).

● Σημαντικές αλλαγές που μπορεί να έχει υποστεί η οντότητα ή οι λειτουργίες αυτής από την προηγούμενη οικονομική περίοδο, οι οποίες μπορεί να βοηθήσουν τον ελεγκτή στην απόκτηση επαρκούς κατανόησης της οντότητας για τον εντοπισμό και την εκτίμηση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος.

Α13. Ο ελεγκτής απαιτείται να προσδιορίσει εάν οι πληροφορίες που αποκτήθηκαν σε προηγούμενες περιόδους παραμένουν σχετικές, εφόσον προτίθεται να χρησιμοποιήσει αυτές τις πληροφορίες για τους σκοπούς του τρέχοντος ελέγχου. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι αλλαγές στο περιβάλλον δικλίδων, για παράδειγμα, μπορεί να επηρεάσουν τη συνάφεια των πληροφοριών που αποκτήθηκαν στο προηγούμενο έτος. Για να διαπιστωθεί εάν έχουν γίνει αλλαγές που μπορεί να επηρεάσουν τη συνάφεια των εν λόγω πληροφοριών, ο ελεγκτής μπορεί να υποβάλει διερευνητικές ερωτήσεις και να εκτελέσει άλλες κατάλληλες ελεγκτικές διαδικασίες, όπως οι δοκιμασίες ροής συναλλαγών των σχετικών συστημάτων.

Συζήτηση ανάμεσα στην ομάδα ανάθεσης (Βλ. παρ. 10)

Α14. Η συζήτηση στην ομάδα ανάθεσης σχετικά με την ροπή των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας σε ουσιώδες σφάλμα:

● Παρέχει ευκαιρία στα πιο έμπειρα μέλη της ομάδας ανάθεσης, περιλαμβανομένου του εταίρου ανάθεσης, να μοιραστούν την βαθιά κατανόησή τους με βάση τη γνώση τους για την οντότητα.

● Επιτρέπει την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των μελών της ομάδας ανάθεσης σχετικά με τους επιχειρη-

ματικούς κινδύνους στους οποίους υπόκειται η οντότητα και για το πώς και πού οι οικονομικές καταστάσεις θα μπορούσαν να είναι επιρρεπείς σε ουσιώδες σφάλμα λόγω απάτης ή λάθους.

● Βοηθά τα μέλη της ομάδας ανάθεσης να αποκτήσουν καλύτερη κατανόηση της πιθανότητας ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων στις συγκεκριμένες περιοχές που τους έχουν ανατεθεί, και να κατανοήσουν πώς τα αποτελέσματα των ελεγκτικών διαδικασιών που επιτελούν μπορούν να επηρεάσουν άλλες πτυχές του ελέγχου, περιλαμβανομένων των αποφάσεων σχετικά με τη φύση, το χρόνο, και την έκταση των περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών.

● Παρέχει βάση πάνω στην οποία τα μέλη της ομάδας ανάθεσης επικοινωνούν και μοιράζονται νέες πληροφορίες που αποκτώνται καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου και που μπορεί να επηρεάζουν την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος ή τις ελεγκτικές διαδικασίες που εκτελούνται για την αντιμετώπιση αυτών των κινδύνων.

Το ΔΠΕ 240, καθορίζει περαιτέρω απαιτήσεις και παρέχει καθοδήγηση σε σχέση με τη συζήτηση στην ομάδα ανάθεσης σχετικά με κινδύνους λόγω απάτης[185].

Α15. Δεν είναι πάντοτε αναγκαίο ή πρακτικό να συμμετέχουν όλα τα μέλη σε μια μόνο συζήτηση (όπως, για παράδειγμα, σε έναν έλεγχο πολλών εγκαταστάσεων), ούτε είναι αναγκαίο για όλα τα μέλη της ομάδας ανάθεσης να ενημερώνονται για όλες τις αποφάσεις που ελήφθησαν κατά τη συζήτηση. Ο εταίρος ανάθεσης μπορεί να συζητήσει θέματα με τα βασικά μέλη της ομάδας ανάθεσης περιλαμβανομένων, εάν κρίνεται ενδεδειγμένο, των ειδικών και των υπεύθυνων για τους ελέγχους συστατικών, αναθέτοντας τη συζήτηση σε άλλους, λαμβάνοντας υπόψη την έκταση της επικοινωνίας που θεωρείται αναγκαία σε ολόκληρη την ομάδα ανάθεσης. Ένα σχέδιο επικοινωνίας, που έχει συμφωνηθεί από τον εταίρο ανάθεσης, μπορεί να είναι χρήσιμο.

Ζητήματα ειδικά για μικρότερες οντότητες

Α16. Πολλοί μικροί έλεγχοι πραγματοποιούνται εξολοκλήρου από τον εταίρο ανάθεσης (ο οποίος μπορεί να είναι ατομικός επαγγελματίας). Σε τέτοιες καταστάσεις, ο εταίρος ανάθεσης είναι εκείνος ο οποίος, έχοντας διενεργήσει προσωπικά το σχεδιασμό του ελέγχου, θα είναι υπεύθυνος για την εξέταση της ροπής των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας σε ουσιώδες σφάλμα που οφείλεται σε απάτη ή λάθος.

Η απαιτούμενη κατανόηση της οντότητας και του περιβάλλοντός της, περιλαμβανομένων των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας

Η οντότητα και το περιβάλλον της

Κλαδικοί, ρυθμιστικοί και άλλοι εξωτερικοί παράγοντες (Βλ. παρ. 11(α))

Κλαδικοί παράγοντες

Α17. Οι σχετικοί κλαδικοί παράγοντες περιλαμβάνουν τις συνθήκες του κλάδου, όπως το ανταγωνιστικό περιβάλλον, οι σχέσεις προμηθευτών και πελατών και οι τεχνολογικές εξελίξεις. Παραδείγματα θεμάτων που ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει περιλαμβάνουν:

● Την αγορά και τον ανταγωνισμό, περιλαμβανομένων της ζήτησης, της ικανότητας, και του ανταγωνισμού τιμών.

● Κυκλική ή εποχική δραστηριότητα.

● Τεχνολογία προϊόντος που σχετίζεται με τα προϊόντα της οντότητας.

● Εφοδιασμός και κόστος ενέργειας.

Α18. Ο κλάδος στον οποίο δραστηριοποιείται η οντότητα μπορεί να προκαλέσει ειδικούς κινδύνους ουσιώδους σφάλματος που προκύπτουν από τη φύση της επιχείρησης ή από το βαθμό ρύθμισης. Για παράδειγμα, μακροπρόθεσμες συμβάσεις μπορεί να συνεπάγονται σημαντικές εκτιμήσεις εσόδων και εξόδων που να προκαλούν κινδύνους ουσιώδους σφάλματος. Σε τέτοιες περιπτώσεις, είναι σημαντικό η ομάδα ανάθεσης να περιλαμβάνει μέλη με επαρκή σχετική γνώση και πείρα[186].

Ρυθμιστικοί παράγοντες

Α19. Στους σχετικούς ρυθμιστικούς παράγοντες συγκαταλέγεται το ρυθμιστικό περιβάλλον. Το ρυθμιστικό περιβάλλον περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, καθώς και το νομικό και πολιτικό περιβάλλον. Παραδείγματα θεμάτων που ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει περιλαμβάνουν:

● Λογιστικές αρχές και συγκεκριμένες πρακτικές του κλάδου.

● Ρυθμιστικό πλαίσιο για έναν ρυθμιζόμενο κλάδο.

● Νομοθεσία και ρυθμίσεις που επηρεάζουν σημαντικά τις λειτουργίες της οντότητας, περιλαμβανομένων των άμεσων δραστηριοτήτων επίβλεψης.

● Φορολογία (εταιριών και άλλη).

● Κυβερνητικές πολιτικές που επί του παρόντος επηρεάζουν τη διεξαγωγή των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της οντότητας, όπως νομισματική πολιτική, περιλαμβανομένων των ελέγχων ξένου συναλλάγματος, πολιτική φορολογικών και χρηματοοικονομικών κινήτρων (για παράδειγμα, προγράμματα κρατικών ενισχύσεων), καθώς και δ δασμολογικές πολιτικές ή πολιτικές περιορισμού του εμπορίου.

● Περιβαλλοντικές απαιτήσεις που επηρεάζουν τον κλάδο και τις επιχειρηματικές δραστηριότητες της οντότητας.

Α20. Το ΔΠΕ 250 περιλαμβάνει ορισμένες ειδικές απαιτήσεις σχετικά με το εφαρμοστέο νομικό και κανονιστικό πλαίσιο της οντότητας και του κλάδου ή του τομέα στον οποίο η οντότητα δραστηριοποιείται[187].

---

[185] ΔΠΕ 240, παράγραφος 15.

[186] ΔΠΕ 220, «Δικλίδες ποιότητας για τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων», παράγραφος 14.

[187] ΔΠΕ 250, «Εξέταση νόμων και κανονισμών στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων», παράγραφος 12.

Ζητήματα ειδικά για οντότητες του δημοσίου τομέα

Α21. Για τους ελέγχους οντοτήτων του δημοσίου τομέα, νομοθετικές, κανονιστικές ή άλλες διατάξεις μπορεί να επηρεάσουν τις λειτουργίες της οντότητας. Τα στοιχεία αυτά είναι απαραίτητο να εξετάζονται κατά την απόκτηση κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της.

Άλλοι εξωτερικοί παράγοντες

Α22. Παραδείγματα άλλων εξωτερικών παραγόντων που επηρεάζουν την οντότητα και που ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει περιλαμβάνουν τις γενικές οικονομικές συνθήκες, τα επιτόκια και τη διαθεσιμότητα χρηματοδότησης, καθώς και τον πληθωρισμό ή την ανατίμηση νομίσματος.

Φύση της οντότητας (Βλ. παρ. 11 β))

Α23. Η κατανόηση της φύσης μιας οντότητας καθιστά ικανό τον ελεγκτή να κατανοήσει θέματα όπως:

- Το εάν η οντότητα έχει μια σύνθετη δομή, για παράδειγμα με θυγατρικές ή άλλα συστατικά σε πολλαπλές τοποθεσίες. Οι σύνθετες δομές συχνά δημιουργούν ζητήματα που μπορεί να εγείρουν κινδύνους ουσιώδους σφάλματος. Τα ζητήματα αυτά μπορεί να περιλαμβάνουν την κατάλληλη λογιστικοποίηση της υπεραξίας, των κοινοπραξιών, των επενδύσεων ή των οντοτήτων ειδικού σκοπού.
- Η κυριότητα, καθώς και οι σχέσεις μεταξύ των ιδιοκτητών και άλλων προσώπων ή οντοτήτων. Η κατανόηση αυτή βοηθά στο να καθοριστεί εάν συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη έχουν εντοπιστεί και λογιστικοποιηθεί καταλλήλως. Το ΔΠΕ 550[188] θεσπίζει απαιτήσεις και παρέχει καθοδήγηση επί των θεμάτων του ελεγκτή που σχετίζονται με συνδεδεμένα μέρη.

Α24. Παραδείγματα θεμάτων που ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει κατά την απόκτηση κατανόησης της φύσης της οντότητας περιλαμβάνουν:

- Επιχειρηματικές λειτουργίες όπως:
- Η φύση των πηγών εσόδων, προϊόντα ή υπηρεσίες και αγορές, περιλαμβανομένης της συμμετοχής στο ηλεκτρονικό εμπόριο, όπως πωλήσεις μέσω διαδικτύου και δραστηριότητες μάρκετινγκ.
- Διεξαγωγή λειτουργιών (για παράδειγμα, στάδια και μέθοδοι παραγωγής, ή δραστηριότητες που εκτίθενται σε περιβαλλοντικούς κινδύνους).
- Συμμαχίες, κοινοπραξίες, και δραστηριότητες εξωτερικών αναθέσεων.
- Γεωγραφική διασπορά και τμηματοποίηση του κλάδου.
- Τοποθεσία εγκαταστάσεων παραγωγής, αποθηκών και γραφείων, καθώς και τοποθεσία και ποσότητες αποθεμάτων.
- Βασικοί πελάτες και σημαντικοί προμηθευτές αγαθών και υπηρεσιών, ρυθμίσεις για την απασχόληση (περιλαμβανομένης της ύπαρξης συλλογικών συμβάσεων, συνταξιοδοτικών και άλλων παροχών μετά την απασχόληση, δικαιωμάτων προαίρεσης επί μετοχών ή ρυθμίσεων για κίνητρα πρόσθετων αμοιβών, και κρατικών ρυθμίσεων θεμάτων που σχετίζονται με την απασχόληση).
- Δραστηριότητες και δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης.
- Συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη.
- Επενδύσεις και επενδυτικές δραστηριότητες, όπως:
- Προγραμματισμένες ή πρόσφατα διενεργηθείσες αποκτήσεις περιουσιακών στοιχείων ή αποεπενδύσεις.
- Επενδύσεις και διαθέσεις τίτλων και δανείων.
- Δραστηριότητες κεφαλαιουχικών επενδύσεων.
- Επενδύσεις σε μη ενοποιούμενες οντότητες, περιλαμβανομένων συνεταιρισμών, κοινοπραξιών και οντοτήτων ειδικού σκοπού.
- Χρηματοδότηση και δραστηριότητες χρηματοδότησης όπως:
- Σημαντικές θυγατρικές και συγγενείς οντότητες, περιλαμβανομένων ενοποιούμενων και μη ενοποιούμενων δομών.
- Διάρθρωση χρέους και σχετικοί όροι, περιλαμβανομένων των εκτός ισολογισμού χρηματοδοτικών ρυθμίσεων και των ρυθμίσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης.
- Δικαιούχοι ιδιοκτήτες (τοπικοί, ξένοι, επιχειρηματική φήμη και εμπειρία) και συνδεδεμένα μέρη.
- Χρήση παράγωγων χρηματοοικονομικών μέσων.
- Χρηματοοικονομική αναφορά, όπως:
- Λογιστικές αρχές και ειδικές κλαδικές πρακτικές, περιλαμβανομένων των σημαντικών ειδικών κλαδικών κατηγοριών (για παράδειγμα, δάνεια και επενδύσεις για τράπεζες, ή έρευνα και ανάπτυξη για φαρμακευτικές εταιρείες).
- Πρακτικές αναγνώρισης εσόδων.
- Λογιστική για εύλογες αξίες.
- Περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις και συναλλαγές σε ξένο νόμισμα.
- Λογιστική για ασυνήθιστες ή πολύπλοκες συναλλαγές, περιλαμβανομένων εκείνων σε αμφιλεγόμενες ή αναδυόμενες περιοχές (για παράδειγμα, λογιστικοποίηση αποζημιώσεων βάσει μετοχών).

Α25. Σημαντικές αλλαγές στην οντότητα από προηγούμενες περιόδους μπορεί να προκαλέσουν, ή να αλλάξουν, κινδύνους ουσιώδους σφάλματος.

Φύση οντοτήτων ειδικού σκοπού

Α26. Οντότητα ειδικού σκοπού (μερικές φορές αναφέρεται ως όχημα ειδικού σκοπού) είναι μια οντότητα που έχει γενικά δημιουργηθεί για ένα περιορισμένο και σαφώς καθορισμένο σκοπό, όπως η πραγματοποίηση μιας

[188] ΔΠΕ 550, «Συνδεδεμένα Μέρη».

μίσθωσης ή μιας τιτλοποίησης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, ή για να διεκπεραιώσει δραστηριότητες έρευνας και ανάπτυξης. Μπορεί να λάβει τη μορφή εταιρείας, καταπιστεύματος, συνεταιρισμού ή οντότητας χωρίς νομική προσωπικότητα. Η οντότητα, για λογαριασμό της οποίας έχει δημιουργηθεί η οντότητα ειδικού σκοπού, μπορεί συχνά να μεταφέρει περιουσιακά στοιχεία προς την τελευταία (για παράδειγμα, ως μέρος συναλλαγής που συνεπάγεται αποαναγνώριση περιουσιακών στοιχείων), να αποκτά το δικαίωμα χρήσης περιουσιακών στοιχείων της τελευταίας, ή να παρέχει υπηρεσίες για την τελευταία, ενώ άλλα μέρη μπορεί να παρέχουν τη χρηματοδότηση στην τελευταία. Όπως υποδηλώνει το ΔΠΕ 550, σε ορισμένες περιστάσεις, οντότητα ειδικού σκοπού μπορεί να είναι ένα συνδεδεμένο μέρος της οντότητας[189].

Α27. Τα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς εξειδικεύουν συχνά λεπτομερείς συνθήκες που θεωρείται ότι καταλήγουν σε έλεγχο, ή περιστάσεις υπό τις οποίες η οντότητα ειδικού σκοπού πρέπει να εξετάζεται για ενοποίηση. Η ερμηνεία των απαιτήσεων τέτοιων πλαισίων συχνά απαιτεί λεπτομερή γνώση των σχετικών συμφωνιών που εμπλέκουν την εταιρεία ειδικού σκοπού.

Η επιλογή και εφαρμογή λογιστικών πολιτικών από την οντότητα (Βλ. παρ. 11(γ))

Α28. Η κατανόηση της επιλογής και εφαρμογής λογιστικών πολιτικών από την οντότητα μπορεί να περιλαμβάνει θέματα όπως:

- Οι μέθοδοι που χρησιμοποιεί η οντότητα για τη λογιστικοποίηση σημαντικών και ασυνήθιστων συναλλαγών.
- Η επίδραση των σημαντικών λογιστικών πολιτικών σε αμφιλεγόμενες ή αναδυόμενες περιοχές για τις οποίες υπάρχει έλλειψη έγκυρης καθοδήγησης ή συναίνεσης.
- Μεταβολές των λογιστικών πολιτικών της οντότητας.
- Πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς, καθώς και νόμοι και κανονισμοί που είναι νέοι για την οντότητα καθώς και πότε και πώς η οντότητα θα υιοθετήσει τέτοιες απαιτήσεις.

Σκοποί και στρατηγικές και σχετικοί επιχειρηματικοί κίνδυνοι (Βλ. παρ. 11(δ))

Α29. Η οντότητα ασκεί τις επιχειρηματικές της δραστηριότητες στο πλαίσιο κλαδικών, ρυθμιστικών και άλλων εσωτερικών και εξωτερικών παραγόντων. Σαν μέτρα αντίδρασης προς αυτούς τους παράγοντες, η διοίκηση της οντότητας ή οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση θέτουν στόχους που αποτελούν τον γενικό σχεδιασμό της οντότητας. Στρατηγικές είναι οι προσεγγίσεις με τις οποίες η διοίκηση σκοπεύει να επιτύχει τους στόχους της. Οι στόχοι και οι στρατηγικές της οντότητας μπορεί να αλλάζουν με την πάροδο του χρόνου.

Α30. Ο επιχειρηματικός κίνδυνος είναι ευρύτερος από τον κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων, αν και περιλαμβάνει τον τελευταίο. Ο επιχειρηματικός κίνδυνος μπορεί να προκύψει λόγω αλλαγής ή πολυπλοκότητας. Αποτυχία αναγνώρισης της ανάγκης για αλλαγή μπορεί επίσης να οδηγήσει σε επιχειρηματικό κίνδυνο. Ο επιχειρηματικός κίνδυνος μπορεί να προκύψει, για παράδειγμα, από:

- Την ανάπτυξη νέων προϊόντων ή υπηρεσιών που μπορεί να αποτύχουν,
- Μια αγορά η οποία, ακόμη και εάν αναπτυχθεί επιτυχώς, είναι ανεπαρκής για να υποστηρίξει ένα προϊόν ή μια υπηρεσία, ή
- Τα ελαττώματα σε ένα προϊόν ή μια υπηρεσία που μπορεί να καταλήξουν σε υποχρεώσεις και κίνδυνο φήμης.

Α31. Η κατανόηση των επιχειρηματικών κινδύνων που αντιμετωπίζει η οντότητα αυξάνει την πιθανότητα εντοπισμού κινδύνων ουσιώδους σφάλματος, δεδομένου ότι οι περισσότεροι επιχειρηματικοί κίνδυνοι θα έχουν τελικά χρηματοοικονομικές συνέπειες και, για το λόγο αυτό, επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις. Ωστόσο, ο ελεγκτής δεν έχει ευθύνη για τον εντοπισμό ή την εκτίμηση όλων των επιχειρηματικών κινδύνων, διότι δεν προκαλούν όλοι κινδύνους ουσιώδους σφάλματος.

Α32. Παραδείγματα θεμάτων που ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει κατά την απόκτηση κατανόησης των στόχων, των στρατηγικών και των σχετικών επιχειρηματικών κινδύνων της οντότητας που μπορεί να καταλήξουν σε κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνουν:

- Εξελίξεις στον κλάδο (ένας ενδεχόμενος σχετικός επιχειρηματικός κίνδυνος μπορεί να είναι, για παράδειγμα, ότι η οντότητα δεν έχει το προσωπικό ή την εμπειρογνωμοσύνη για να αντιμετωπίσει τις αλλαγές στον κλάδο).
- Νέα προϊόντα και υπηρεσίες (ένας ενδεχόμενος σχετικός επιχειρηματικός κίνδυνος μπορεί να είναι, για παράδειγμα, ότι υπάρχει αυξημένη ευθύνη για τα προϊόντα).
- Επέκταση της επιχείρησης (ένας ενδεχόμενος σχετικός επιχειρηματικός κίνδυνος μπορεί να είναι, για παράδειγμα, ότι η ζήτηση δεν έχει εκτιμηθεί με ακρίβεια).
- Νέες λογιστικές απαιτήσεις (ένας ενδεχόμενος σχετικός επιχειρηματικός κίνδυνος μπορεί να είναι, για παράδειγμα, ελλιπής ή μη ενδεδειγμένη εφαρμογή, ή αυξημένα κόστη).
- Κανονιστικές απαιτήσεις (ένας ενδεχόμενος σχετικός επιχειρηματικός κίνδυνος μπορεί να είναι, για παράδειγμα, ότι υπάρχει αυξημένη έκθεση σε νομικούς κινδύνους).
- Τρέχουσες και μελλοντικές ανάγκες χρηματοδότησης (ένας ενδεχόμενος σχετικός επιχειρηματικός κίνδυνος μπορεί να είναι, για παράδειγμα, η απώλεια χρηματοδότησης, λόγω αδυναμίας της οντότητας να ανταποκριθεί στις απαιτήσεις).
- Χρήση της Τεχνολογίας Πληροφορικής (ένας ενδεχόμενος σχετικός επιχειρηματικός κίνδυνος μπορεί να είναι, για παράδειγμα, ότι τα συστήματα και οι διαδικασίες είναι ασύμβατα).

[189] ΔΠΕ 550, παράγραφος Α7.

● Οι επιπτώσεις της εφαρμογής μιας στρατηγικής, ιδιαίτερα κάθε επίπτωση που θα οδηγήσει σε νέες λογιστικές απαιτήσεις (ένας ενδεχόμενος σχετικός επιχειρηματικός κίνδυνος μπορεί να είναι, για παράδειγμα, ελλιπής ή μη ενδεδειγμένη εφαρμογή).

Α33. Ένας επιχειρηματικός κίνδυνος μπορεί να έχει άμεση συνέπεια για τον κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος για κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών και γνωστοποιήσεις στο επίπεδο ισχυρισμού ή στο επίπεδο οικονομικής κατάστασης. Για παράδειγμα, ο επιχειρηματικός κίνδυνος που προκύπτει από μια συρρικνούμενη πελατειακή βάση μπορεί να αυξήσει τον κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος που σχετίζεται με την αποτίμηση των απαιτήσεων. Ωστόσο, ο ίδιος κίνδυνος, ιδιαίτερα σε συνδυασμό με μια συρρικνούμενη οικονομία, μπορεί επίσης να έχει μακροπρόθεσμη συνέπεια, την οποία εξετάζει ο ελεγκτής κατά την εκτίμηση της καταλληλότητας της παραδοχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας. Εάν ένας επιχειρηματικός κίνδυνος μπορεί να καταλήξει σε ένα κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος εξετάζεται ως εκ τούτου υπό το πρίσμα των συνθηκών της οντότητας. Παραδείγματα συνθηκών και γεγονότων που μπορεί να υποδηλώνουν κινδύνους ουσιώδους σφάλματος αναφέρονται στο Παράρτημα 2.

Α34. Συνήθως, η διοίκηση εντοπίζει επιχειρηματικούς κινδύνους και αναπτύσσει προσεγγίσεις για την αντιμετώπισή τους. Μια τέτοια διαδικασία εκτίμησης κινδύνου είναι μέρος των εσωτερικών δικλίδων και συζητείται στην παράγραφο 15 και στις παραγράφους Α79-Α80.

Ζητήματα ειδικά για οντότητες του δημοσίου τομέα

Α35. Για τους ελέγχους οντοτήτων του δημοσίου τομέα, «οι στόχοι της διοίκησης» μπορεί να επηρεάζονται από προβληματισμούς σχετικά με τη δημόσια λογοδοσία και να περιλαμβάνουν στόχους που πηγάζουν από νομικές ή κανονιστικές διατάξεις ή διατάξεις που έχει θεσπίσει άλλη αρχή.

Επιμέτρηση και επισκόπηση της χρηματοοικονομικής επίδοσης της οντότητας (Βλ. παρ.11(ε))

Α36. Η διοίκηση και άλλα πρόσωπα θα επιμετρούν και θα εξετάζουν εκείνα τα ζητήματα που θεωρούν σημαντικά. Μετρήσεις επίδοσης, είτε εξωτερικές είτε εσωτερικές, δημιουργούν πιέσεις στην οντότητα. Οι πιέσεις αυτές, με τη σειρά τους, μπορεί να παρακινήσουν τη διοίκηση να λάβει μέτρα για τη βελτίωση της επιχειρηματικής επίδοσης ή να διατυπώσει εσφαλμένα τις οικονομικές καταστάσεις. Συνεπώς, η κατανόηση των μετρήσεων επίδοσης της οντότητας βοηθά τον ελεγκτή κατά την εξέτασή του εάν οι πιέσεις για την επίτευξη των στόχων επίδοσης μπορεί να καταλήξουν σε ενέργειες της διοίκησης που αυξάνουν τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, περιλαμβανομένων εκείνων που οφείλονται σε απάτη. Βλέπε ΔΠΕ 240 για απαιτήσεις και καθοδήγηση σε σχέση με τους κινδύνους λόγω απάτης.

Α37. Η επιμέτρηση και η επισκόπηση της χρηματοοικονομικής επίδοσης δεν είναι το ίδιο με την παρακολούθηση των δικλίδων (που συζητούνται ως ένα συστατικό των εσωτερικών δικλίδων στις παραγράφους Α98-Α104), αν και οι σκοποί τους μπορεί να επικαλύπτονται:

● Η επιμέτρηση και η επισκόπηση της επίδοσης επικεντρώνονται στο εάν η επιχειρηματική επίδοση εκπληρώνει / εξυπηρετεί τους στόχους που τίθενται από τη διοίκηση (ή τρίτα μέρη).

● Η παρακολούθηση των δικλίδων αφορά ειδικά στην αποτελεσματική λειτουργία των εσωτερικών δικλίδων.

Σε ορισμένες περιπτώσεις, ωστόσο, οι δείκτες επίδοσης παρέχουν επίσης πληροφορίες που καθιστούν ικανή τη διοίκηση να εντοπίζει ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες.

Α38. Παραδείγματα εσωτερικά παραγόμενων πληροφοριών που χρησιμοποιούνται από τη διοίκηση για τη μέτρηση και την επισκόπηση της χρηματοοικονομικής επίδοσης, και τις οποίες ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει, περιλαμβάνουν:

● Βασικούς δείκτες επίδοσης (χρηματοοικονομικούς και μη χρηματοοικονομικούς) και βασικούς αριθμοδείκτες, τάσεις και στατιστικές της λειτουργίας.

● Αναλύσεις χρηματοοικονομικής επίδοσης μεταξύ περιόδων.

● Προϋπολογισμούς, προβλέψεις, αναλύσεις διακυμάνσεων, πληροφορίες κατά τομέα και εκθέσεις επίδοσης κατά κλάδο, τμήμα ή άλλο επίπεδο.

● Μέτρα επίδοσης εργαζομένων και πολιτικές αμοιβών που λειτουργούν ως κίνητρο.

● Συγκρίσεις της επίδοσης μιας οντότητας με εκείνη των ανταγωνιστών.

Α39. Τρίτα μέρη μπορεί επίσης να μετρούν και να επισκοπούν την χρηματοοικονομική επίδοση της οντότητας. Για παράδειγμα, εξωτερικές πληροφορίες, όπως εκθέσεις αναλυτών και εκθέσεις οργανισμών πιστωτικής αξιολόγησης μπορεί να αποτελούν χρήσιμες πληροφορίες για τον ελεγκτή. Οι εκθέσεις αυτές μπορεί συχνά να λαμβάνονται από την ελεγχόμενη οντότητα.

Α40. Εσωτερικές μετρήσεις μπορεί να τονίζουν απρόσμενα αποτελέσματα ή τάσεις που απαιτούν από τη διοίκηση να προσδιορίζει την αιτία τους και να αναλαμβάνει διορθωτικές ενέργειες (περιλαμβανομένων, σε ορισμένες περιπτώσεις, του εντοπισμού και της διόρθωσης των σφαλμάτων σε έγκαιρη βάση). Μετρήσεις επίδοσης μπορεί επίσης να δηλώνουν στον ελεγκτή την ύπαρξη κινδύνων σφάλματος στις σχετικές πληροφορίες των οικονομικών καταστάσεων. Για παράδειγμα, οι μετρήσεις επίδοσης μπορεί να υποδηλώνουν ότι η οντότητα έχει ασυνήθιστα ταχεία ανάπτυξη ή κερδοφορία σε σύγκριση με εκείνες άλλων οντοτήτων στον ίδιο κλάδο. Οι πληροφορίες αυτές, ιδιαίτερα αν συνδυάζονται με άλλους παράγοντες, όπως πρόσθετες αμοιβές βάσει επίδοσης ή κίνητρα αμοιβών, μπορεί να υποδεικνύουν τον ενδεχόμενο κίνδυνο μεροληψίας της διοίκησης στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.

Ζητήματα ειδικά για μικρότερες οντότητες

Α41. Οι μικρότερες οντότητες συχνά δεν διαθέτουν διαδικασίες για τη μέτρηση και την επισκόπηση της χρηματοοικονομικής επίδοσης. Διερευνητικές ερωτήσεις στη διοίκηση μπορεί να αποκαλύψουν ότι η ίδια βασίζεται σε

ορισμένους βασικούς δείκτες για την αξιολόγηση της χρηματοοικονομικής επίδοσης και την ανάληψη κατάλληλης ενέργειας. Εάν τέτοιες διερευνητικές ερωτήσεις υποδηλώνουν απουσία μέτρησης επίδοσης ή επισκόπησης, μπορεί να υπάρχει αυξημένος κίνδυνος σφαλμάτων που δεν έχουν εντοπιστεί και διορθωθεί.

Οι εσωτερικές δικλίδες της οντότητας (Βλ. παρ. 12)

Α42. Η κατανόηση των εσωτερικών δικλίδων βοηθά τον ελεγκτή στον εντοπισμό τύπων ενδεχόμενων σφαλμάτων και παραγόντων που επηρεάζουν τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, καθώς και στο σχεδιασμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών.

Α43. Το ακόλουθο υλικό εφαρμογής στις εσωτερικές δικλίδες παρουσιάζεται σε τέσσερα τμήματα, ως εξής:

- Γενική φύση και χαρακτηριστικά των εσωτερικών δικλίδων.
- Δικλίδες σχετικές με τον έλεγχο.
- Φύση και έκταση της κατανόησης των σχετικών δικλίδων.
- Συστατικά των εσωτερικών δικλίδων.

Γενική φύση και χαρακτηριστικά των εσωτερικών δικλίδων

Σκοπός των εσωτερικών δικλίδων

Α44. Οι εσωτερικές δικλίδες σχεδιάζονται, εφαρμόζονται και τηρούνται για την αντιμετώπιση εντοπισμένων επιχειρηματικών κινδύνων που απειλούν την επίτευξη οποιωνδήποτε από τους στόχους της οντότητας που αφορούν:

- Την αξιοπιστία της χρηματοοικονομικής αναφοράς της οντότητας,
- Την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα των λειτουργιών της, και
- Τη συμμόρφωσή της με τους εφαρμοστέους νόμους και κανονισμούς.

Ο τρόπος με τον οποίο οι εσωτερικές δικλίδες είναι σχεδιασμένες, εφαρμόζονται και τηρούνται ποικίλλει ανάλογα με το μέγεθος και την πολυπλοκότητα της οντότητας.

Ζητήματα ειδικά για μικρότερες οντότητες

Α45. Οι μικρότερες οντότητες μπορεί να χρησιμοποιούν λιγότερο δομημένα μέσα και απλούστερες σειρές ενεργειών και διαδικασίες για την επίτευξη των στόχων τους.

Περιορισμοί εσωτερικών δικλίδων

Α46. Οι εσωτερικές δικλίδες, όσο αποτελεσματικές και αν είναι, μπορούν να παρέχουν σε μια οντότητα μόνο εύλογη διασφάλιση σχετικά με την επίτευξη των στόχων χρηματοοικονομικής αναφοράς της οντότητας. Η πιθανότητα επίτευξής τους επηρεάζεται από τους ενδογενείς περιορισμούς των εσωτερικών δικλίδων. Αυτοί περιλαμβάνουν την πραγματικότητα ότι η ανθρώπινη κρίση στη λήψη αποφάσεων μπορεί να είναι λανθασμένη και ότι αποτυχία των εσωτερικών δικλίδων μπορεί να συμβεί λόγω ανθρώπινου λάθους. Για παράδειγμα, μπορεί να υπάρχει ένα λάθος στο σχεδιασμό ή στην αλλαγή μιας δικλίδας. Ομοίως, η λειτουργία μιας δικλίδας μπορεί να μην είναι αποτελεσματική, όπως όταν πληροφορίες που παράγονται για τους σκοπούς των εσωτερικών δικλίδων (για παράδειγμα, μια έκθεση εξαίρεσης) δεν χρησιμοποιούνται αποτελεσματικά, διότι το υπεύθυνο άτομο για την επισκόπηση των πληροφοριών δεν κατανοεί το σκοπό τους ή παραλείπει να προβεί σε ενδεδειγμένη ενέργεια.

Α47. Επιπλέον, οι δικλίδες μπορεί να παρακάμπτονται από τη συμπαιγνία δύο ή περισσοτέρων ανθρώπων ή από μη ενδεδειγμένη παραβίαση των εσωτερικών δικλίδων από τη διοίκηση. Για παράδειγμα, η διοίκηση μπορεί να συνάπτει παράπλευρες συμφωνίες με τους πελάτες, οι οποίες αλλοιώνουν τους όρους και τις συνθήκες των τυποποιημένων συμβάσεων πωλήσεων της οντότητας, που μπορεί να καταλήξει σε εσφαλμένη αναγνώριση εσόδων. Επίσης, διασταυρώσεις επεξεργασίας σε λογισμικό προγραμμάτων που έχουν σχεδιαστεί για να εντοπίζουν και να αναφέρουν συναλλαγές που υπερβαίνουν καθορισμένα πιστωτικά όρια μπορεί να παραβιάζονται ή να απενεργοποιούνται.

Α48. Περαιτέρω, κατά το σχεδιασμό και την εφαρμογή δικλίδων, η διοίκηση μπορεί να κάνει κρίσεις επί της φύσης και της έκτασης των δικλίδων που επιλέγει να εφαρμόσει, καθώς και επί της φύσης και της έκτασης των κινδύνων που επιλέγει να αναλάβει.

Ζητήματα ειδικά για μικρότερες οντότητες

Α49. Οι μικρότερες οντότητες συχνά έχουν λιγότερους εργαζόμενους, γεγονός που μπορεί να περιορίζει την έκταση στην οποία ο διαχωρισμός των καθηκόντων είναι πρακτικός. Ωστόσο, σε μια μικρή οντότητα που διοικείται από τον ιδιοκτήτη της, ο ιδιοκτήτης-διευθυντής μπορεί να είναι σε θέση να ασκήσει πιο αποτελεσματική εποπτεία από ότι σε μια μεγαλύτερη οντότητα. Η εποπτεία αυτή μπορεί να αντισταθμίζει τις γενικότερα πιο περιορισμένες ευκαιρίες για διαχωρισμό καθηκόντων.

Α50. Από την άλλη πλευρά, ο ιδιοκτήτης-διευθυντής μπορεί να είναι περισσότερο σε θέση να παραβιάζει δικλίδες, διότι το σύστημα εσωτερικών δικλίδων είναι λιγότερο δομημένο. Αυτό λαμβάνεται υπόψη από τον ελεγκτή κατά τον εντοπισμό των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης.

Καταμερισμός των εσωτερικών δικλίδων σε συστατικά

Α51. Η διαίρεση των εσωτερικών δικλίδων στα επόμενα πέντε συστατικά, για σκοπούς των ΔΠΕ, παρέχει ένα χρήσιμο πλαίσιο στους ελεγκτές για να εξετάζουν πώς οι διάφορες πτυχές των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας μπορεί να επηρεάζουν τον έλεγχο:

(α) Το περιβάλλον των δικλίδων,

(β) Η σειρά ενεργειών εκτίμησης κινδύνου της οντότητας,

(γ) Το πληροφοριακό σύστημα, περιλαμβανομένων των σχετικών επιχειρηματικών διαδικασιών, σχετικά με τη χρηματοοικονομική αναφορά, και την επικοινωνία,

(δ) Οι δραστηριότητες των δικλίδων, και

(ε) Η παρακολούθηση των δικλίδων.

Η διαίρεση αυτή δεν αντανακλά απαραίτητα το πώς μια οντότητα σχεδιάζει, υλοποιεί και διατηρεί εσωτερικές δικλίδες, ή το πώς μπορεί να κατατάσσει κάθε συγκεκριμένο συστατικό. Οι ελεγκτές μπορεί να χρησιμοποιούν διαφορετική ορολογία ή πλαίσια για την περιγραφή των διαφόρων πτυχών των εσωτερικών δικλίδων, και των επιπτώσεών τους στον έλεγχο, από αυτά που χρησιμοποιούνται στο παρόν ΔΠΕ, εφόσον όλα τα συστατικά που περιγράφονται σε αυτό το ΔΠΕ εξετάζονται.

Α52. Το υλικό εφαρμογής που σχετίζεται με τα πέντε συστατικά των εσωτερικών δικλίδων, τα οποία συνδέονται με έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων, αναφέρεται στις παραγράφους Α69-Α104 παρακάτω. Το Παράρτημα 1, παρέχει περαιτέρω επεξήγηση αυτών των συστατικών των εσωτερικών δικλίδων.

Χαρακτηριστικά χειρωνακτικών και αυτοματοποιημένων στοιχείων εσωτερικών δικλίδων σχετικά με την εκτίμηση κινδύνου από τον ελεγκτή

Α53. Το σύστημα εσωτερικών δικλίδων της οντότητας περιέχει χειρωνακτικά στοιχεία και συχνά αυτοματοποιημένα στοιχεία. Τα χαρακτηριστικά των χειρωνακτικών ή των αυτοματοποιημένων στοιχείων σχετίζονται με την εκτίμηση κινδύνου από τον ελεγκτή και τις περαιτέρω ελεγκτικές διαδικασίες που βασίζονται επί αυτών.

Α54. Η χρήση χειρωνακτικών ή αυτοματοποιημένων στοιχείων στις εσωτερικές δικλίδες επίσης επηρεάζει τον τρόπο με τον οποίο οι συναλλαγές ξεκινούν, καταχωρούνται, επεξεργάζονται και αναφέρονται:

- Οι δικλίδες σε ένα χειρωνακτικό σύστημα μπορεί να περιλαμβάνουν τέτοιες διαδικασίες όπως εγκρίσεις και επισκοπήσεις συναλλαγών, καθώς και συμφωνίες και παρακολούθηση των συμφωνημένων στοιχείων. Εναλλακτικά, μια οντότητα μπορεί να χρησιμοποιεί αυτοματοποιημένες διαδικασίες για την έναρξη, την καταχώρηση, την επεξεργασία, και την αναφορά συναλλαγών, που σε τέτοια περίπτωση τα αρχεία σε ηλεκτρονική μορφή αντικαθιστούν τα έγγραφα σε χαρτί.
- Οι δικλίδες στα συστήματα τεχνολογίας της πληροφορίας αποτελούνται από ένα συνδυασμό αυτοματοποιημένων δικλίδων (για παράδειγμα, δικλίδες ενσωματωμένες σε προγράμματα ηλεκτρονικών υπολογιστών) και χειρωνακτικές δικλίδες. Περαιτέρω, οι χειρωνακτικές δικλίδες μπορεί να είναι ανεξάρτητες της τεχνολογίας της πληροφορικής, μπορεί να χρησιμοποιούν πληροφορίες που παράγει η τεχνολογία της πληροφορίας, ή μπορεί να περιορίζονται στην παρακολούθηση της αποτελεσματικής λειτουργίας της τεχνολογίας της πληροφορικής και των αυτοματοποιημένων δικλίδων, καθώς και στο χειρισμό εξαιρέσεων. Όταν η τεχνολογία της πληροφορικής χρησιμοποιείται για την έναρξη, καταχώρηση, επεξεργασία, και αναφορά συναλλαγών, ή άλλων χρηματοοικονομικών στοιχείων για να περιληφθούν στις οικονομικές καταστάσεις, τα συστήματα και τα προγράμματα μπορεί να περιλαμβάνουν δικλίδες που σχετίζονται με τους αντίστοιχους ισχυρισμούς για ουσιώδεις λογαριασμούς ή μπορεί να είναι κρίσιμα για την αποτελεσματική λειτουργία χειρωνακτικών δικλίδων που εξαρτώνται από την τεχνολογία της πληροφορίας.

Ο συνδυασμός χειρωνακτικών και αυτοματοποιημένων στοιχείων στις εσωτερικές δικλίδες της οντότητας ποικίλλει ανάλογα με τη φύση και την πολυπλοκότητα χρήσης της τεχνολογίας της πληροφορίας από την οντότητα.

Α55. Γενικά, η τεχνολογία της πληροφορίας ωφελεί τις εσωτερικές δικλίδες μιας οντότητας, καθιστώντας ικανή την οντότητα να:

- Εφαρμόζει με συνέπεια προκαθορισμένους επιχειρηματικούς κανόνες και να εκτελεί περίπλοκους υπολογισμούς κατά την επεξεργασία μεγάλου όγκου συναλλαγών ή δεδομένων,
- Ενισχύει την επικαιρότητα, τη διαθεσιμότητα και την ακρίβεια των πληροφοριών,
- Διευκολύνει την περαιτέρω ανάλυση των πληροφοριών,
- Ενισχύει την ικανότητα να παρακολουθεί την εκτέλεση των δραστηριοτήτων της οντότητας, και τις πολιτικές και τις διαδικασίες της,
- Μειώνει τον κίνδυνο ότι οι δικλίδες θα παρακαμφθούν, και
- Ενισχύει την ικανότητά για την επίτευξη αποτελεσματικού διαχωρισμού καθηκόντων εφαρμόζοντας δικλίδες ασφαλείας σε εφαρμογές, βάσεις δεδομένων, καθώς και σε λειτουργικά συστήματα.

Α56. Η τεχνολογία της πληροφορίας προκαλεί, επίσης, ειδικούς κινδύνους στις εσωτερικές δικλίδες μιας οντότητας, περιλαμβανομένων, για παράδειγμα:

- Της εξάρτησης από συστήματα ή προγράμματα που επεξεργάζονται δεδομένα ανακριβώς, επεξεργάζονται ανακριβή δεδομένα ή και τα δύο.
- Της μη εξουσιοδοτημένης πρόσβασης σε δεδομένα, που μπορεί να καταλήξει σε καταστροφή δεδομένων ή αντικανονική αλλαγή σε δεδομένα, περιλαμβανομένης της καταχώρησης μη εγκεκριμένων ή ανύπαρκτων συναλλαγών ή της ανακριβούς καταγραφής συναλλαγών. Ειδικότεροι κίνδυνοι μπορεί να προκύπτουν όταν πολλαπλοί χρήστες έχουν πρόσβαση σε κοινή βάση δεδομένων.
- Της πιθανότητας το προσωπικό της τεχνολογίας της πληροφορίας να αποκτήσει δικαιώματα πρόσβασης πέραν εκείνων που είναι αναγκαία για την εκπλήρωση των καθηκόντων που τους έχουν ανατεθεί και ως εκ τούτου αποτυγχάνει ο διαχωρισμός καθηκόντων.
- Των μη εγκεκριμένων αλλαγών στα δεδομένα κεντρικών αρχείων.
- Των μη εγκεκριμένων αλλαγών σε συστήματα ή προγράμματα.
- Της παράλειψης πραγματοποίησης των απαραίτητων αλλαγών σε συστήματα ή προγράμματα.

● Της μη ενδεδειγμένης χειρονακτικής παρέμβασης.
● Της ενδεχόμενης απώλειας δεδομένων ή της αδυναμίας πρόσβασης σε δεδομένα, όπως απαιτείται.

Α57. Τα χειρονακτικά στοιχεία στις εσωτερικές δικλίδες μπορεί να είναι καταλληλότερα όταν απαιτούνται κρίση και διακριτική ευχέρεια, όπως στις ακόλουθες περιπτώσεις:
● Μεγάλες, ασυνήθιστες ή μη επαναλαμβανόμενες συναλλαγές.
● Περιστάσεις όπου είναι δύσκολο κανείς να ορίσει, να αναμένει, ή να προβλέψει λάθη.
● Σε μεταβαλλόμενες συνθήκες που απαιτούν μια αντίδραση από τις δικλίδες εκτός του πεδίου των υφιστάμενων αυτοματοποιημένων δικλίδων.
● Στην παρακολούθηση της αποτελεσματικότητας των αυτοματοποιημένων δικλίδων.

Α58. Τα χειρωνακτικά στοιχεία στις εσωτερικές δικλίδες μπορεί να είναι λιγότερο αξιόπιστα από τα αυτοματοποιημένα στοιχεία, διότι μπορεί πιο εύκολα να παρακάμπτονται, να αγνοούνται ή να παραβιάζονται και είναι επίσης πιο επιρρεπή σε απλά λάθη και παρανοήσεις. Η συνέπεια στην εφαρμογή ενός χειρωνακτικού στοιχείου στις δικλίδες δεν μπορεί ως εκ τούτου να θεωρείται δεδομένη. Τα χειρωνακτικά στοιχεία δικλίδων μπορεί να είναι λιγότερο κατάλληλα στις ακόλουθες περιπτώσεις:
● Υψηλός όγκος ή επαναλαμβανόμενες συναλλαγές, ή σε περιπτώσεις όπου λάθη που μπορεί να αναμένονται ή να προβλέπονται μπορούν να αποτρέπονται, ή να εντοπίζονται και να διορθώνονται, από παραμέτρους των δικλίδων που είναι αυτοματοποιημένες.
● Δραστηριότητες δικλίδων, όπου οι συγκεκριμένοι τρόποι για την εκτέλεση των δικλίδων μπορεί να είναι επαρκώς σχεδιασμένοι και αυτοματοποιημένοι.

Α59. Η έκταση και η φύση των κινδύνων των εσωτερικών δικλίδων ποικίλουν ανάλογα με τη φύση και τα χαρακτηριστικά του πληροφοριακού συστήματος της οντότητας. Η οντότητα αντιδρά στους κινδύνους που προκύπτουν από τη χρήση της Τεχνολογίας των Πληροφοριών ή από τη χρήση χειρονακτικών στοιχείων στις εσωτερικές δικλίδες με την καθιέρωση αποτελεσματικών δικλίδων υπό το φως των χαρακτηριστικών του πληροφοριακού συστήματος της οντότητας.

Δικλίδες σχετικές με τον έλεγχο

Α60. Υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ των στόχων μιας οντότητας και των δικλίδων που εφαρμόζει για την παροχή εύλογης διασφάλισης για την επίτευξή τους. Οι στόχοι της οντότητας, και επομένως οι δικλίδες, σχετίζονται με τη χρηματοοικονομική αναφορά, τις λειτουργίες και τη συμμόρφωση. Ωστόσο, δεν σχετίζονται όλοι αυτοί οι στόχοι και οι δικλίδες με την εκτίμηση κινδύνου από τον ελεγκτή.

Α61. Παράγοντες που σχετίζονται με την κρίση του ελεγκτή σχετικά με το εάν μια δικλίδα, μεμονωμένα ή σε συνδυασμό με άλλες, σχετίζεται με τον έλεγχο μπορεί να περιλαμβάνουν θέματα όπως:
● Το ουσιώδες μέγεθος.
● Η σημασία των σχετικών κινδύνων.
● Το μέγεθος της οντότητας.
● Η φύση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της οντότητας, περιλαμβανομένης της οργάνωσής της και των χαρακτηριστικών ιδιοκτησίας.
● Η ποικιλία και η πολυπλοκότητα των λειτουργιών της οντότητας.
● Οι εφαρμοστέες νομικές και ρυθμιστικές απαιτήσεις.
● Οι περιστάσεις και το εφαρμοστέο συστατικό των εσωτερικών δικλίδων.
● Η φύση και η πολυπλοκότητα των συστημάτων που είναι μέρος των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας, περιλαμβανομένης της χρήσης οργανισμών παροχής υπηρεσιών.
● Το εάν και πώς μια συγκεκριμένη δικλίδα, μεμονωμένα ή σε συνδυασμό με άλλες, προλαμβάνει, ή εντοπίζει και διορθώνει, ουσιώδες σφάλμα.

Α62. Οι δικλίδες σχετικά με την πληρότητα και την ακρίβεια των πληροφοριών που παράγονται από την οντότητα μπορεί να είναι σχετικές με τον έλεγχο εάν ο ελεγκτής προτίθεται να κάνει χρήση των πληροφοριών αυτών για το σχεδιασμό και την εκτέλεση περαιτέρω διαδικασιών. Οι δικλίδες που σχετίζονται με τις λειτουργίες και τους στόχους συμμόρφωσης μπορεί επίσης να είναι σχετικές με έναν έλεγχο εάν έχουν σχέση με τα στοιχεία που ο ελεγκτής αξιολογεί ή χρησιμοποιεί κατά την εφαρμογή ελεγκτικών διαδικασιών.

Α63. Οι εσωτερικές δικλίδες σχετικά με τη διαφύλαξη των περιουσιακών στοιχείων από μη εγκεκριμένη απόκτηση, χρήση ή διάθεση μπορεί να περιλαμβάνουν δικλίδες που σχετίζονται τόσο με τη χρηματοοικονομική αναφορά όσο και με τους σκοπούς των λειτουργιών. Η εξέταση τέτοιων δικλίδων από τον ελεγκτή γενικά περιορίζεται σε εκείνες που σχετίζονται με την αξιοπιστία της χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Α64. Μία οντότητα γενικά έχει δικλίδες που σχετίζονται με στόχους που δεν είναι σχετικοί με ένα έλεγχο και ως εκ τούτου δεν χρειάζεται να εξετάζονται. Για παράδειγμα, μια οντότητα μπορεί να βασίζεται σε ένα πολυσύνθετο σύστημα αυτόματων δικλίδων για την παροχή αποδοτικών και αποτελεσματικών λειτουργιών (όπως το σύστημα αυτοματοποιημένων δικλίδων μιας αεροπορικής εταιρείας για την τήρηση των προγραμμάτων πτήσεων), αλλά αυτές οι δικλίδες συνήθως δεν θα είναι σχετικές με τον έλεγχο. Περαιτέρω, αν και οι εσωτερικές δικλίδες έχουν εφαρμογή στο σύνολο της οντότητας ή σε οποιαδήποτε από τις λειτουργικές της μονάδες ή στις επιχειρηματικές διαδικασίες της, κατανόηση των εσωτερικών δικλίδων σχετικά με καθεμία από τις μονάδες λειτουργίας της οντότητας και τις επιχειρηματικές διαδικασίες μπορεί να μην είναι σχετική για τον έλεγχο.

Ζητήματα ειδικά για οντότητες του δημόσιου τομέα

Α65. Οι ελεγκτές του δημοσίου τομέα έχουν συχνά πρόσθετες ευθύνες όσον αφορά τις εσωτερικές δικλίδες, για παράδειγμα ευθύνες για αναφορά επί της συμμόρφωσης με έναν καθορισμένο κώδικα πρακτικής. Οι ελε-

γκτές δημοσίου τομέα μπορεί να έχουν επίσης ευθύνες αναφοράς για συμμόρφωση με νόμο, κανονισμό ή άλλη αρχή. Ως αποτέλεσμα, η επισκόπηση των εσωτερικών δικλίδων από αυτούς μπορεί να είναι ευρύτερη και πιο λεπτομερής.

Φύση και έκταση της κατανόησης των σχετικών δικλίδων (Βλ.παρ. 13)

Α66. Η αξιολόγηση του σχεδιασμού μιας δικλίδας περιλαμβάνει την εξέταση του εάν η δικλίδα, μεμονωμένα ή σε συνδυασμό με άλλες δικλίδες, είναι ικανή να προλαμβάνει αποτελεσματικά ή να εντοπίζει και διορθώνει ουσιώδη σφάλματα. Εφαρμογή μιας δικλίδας σημαίνει ότι η δικλίδα υπάρχει και ότι η οντότητα την χρησιμοποιεί. Έχει μικρή σημασία η εκτίμηση της εφαρμογής μιας δικλίδας που δεν είναι αποτελεσματική, και έτσι ο σχεδιασμός μιας δικλίδας εξετάζεται πρώτα. Μια ακατάλληλα σχεδιασμένη δικλίδα μπορεί να αποτελέσει σημαντική έλλειψη στις εσωτερικές δικλίδες.

Α67. Οι διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με το σχεδιασμό και την εφαρμογή των σχετικών δικλίδων μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Διερευνητικές ερωτήσεις προς το προσωπικό της οντότητας.
- Παρατήρηση της εφαρμογής συγκεκριμένων δικλίδων.
- Επιθεώρηση εγγράφων και εκθέσεων.
- Ιχνηλάτηση συναλλαγών μέσω του πληροφοριακού συστήματος που σχετίζεται με τη χρηματοοικονομική αναφορά.

Οι διερευνητικές ερωτήσεις από μόνες τους, ωστόσο, δεν είναι επαρκείς για τέτοιους σκοπούς.

Α68. Η απόκτηση κατανόησης των δικλίδων μιας οντότητας δεν είναι αρκετή για τη δοκιμασία της λειτουργικής τους αποτελεσματικότητας, εκτός εάν υπάρχει κάποια αυτοματοποίηση που διασφαλίζει τη συνεπή λειτουργία των δικλίδων. Για παράδειγμα, η απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με την εφαρμογή μιας χειρονακτικής δικλίδας σε μία χρονική στιγμή δεν παρέχει ελεγκτικά τεκμήρια για τη λειτουργική αποτελεσματικότητα της δικλίδας σε άλλες χρονικές στιγμές κατά τη διάρκεια της περιόδου ελέγχου. Ωστόσο, λόγω της ενδογενούς συνέπειας της επεξεργασίας μέσω τεχνολογίας της πληροφορίας (βλέπε παράγραφο Α55), η διενέργεια ελεγκτικών διαδικασιών για να διαπιστωθεί εάν μια αυτοματοποιημένη δικλίδα έχει εφαρμοσθεί, μπορεί να χρησιμεύσει ως δοκιμασία της λειτουργικής αποτελεσματικότητας της δικλίδας, ανάλογα με την εκτίμηση του ελεγκτή και τη δοκιμασία των δικλίδων, όπως εκείνες επί αλλαγών προγράμματος. Δοκιμασίες της λειτουργικής αποτελεσματικότητας των δικλίδων περιγράφονται περαιτέρω στο ΔΠΕ 330[190].

Συστατικά των εσωτερικών δικλίδων - περιβάλλον δικλίδων (Βλ. παρ. 14)

Α69. Το περιβάλλον των δικλίδων περιλαμβάνει τις λειτουργίες διακυβέρνησης και διοίκησης καθώς και τις νοοτροπίες, την ενημέρωση και τις ενέργειες των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση και τη διοίκηση αναφορικά με τις εσωτερικές δικλίδες της οντότητας και τη σπουδαιότητά τους για την οντότητα. Το περιβάλλον των δικλίδων δημιουργεί το κλίμα ενός οργανισμού, επηρεάζοντας την επίγνωση των ανθρώπων του για τις δικλίδες.

Α70. Στοιχεία του περιβάλλοντος δικλίδων που μπορεί να είναι σχετικά κατά την απόκτηση κατανόησης του περιβάλλοντος δικλίδων περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

(α) Επικοινωνία και εφαρμογή ακεραιότητας και ηθικών αξιών - Αυτά είναι βασικά στοιχεία που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του σχεδιασμού, της διαχείρισης και της παρακολούθησης των δικλίδων.

(β) Προσήλωση στην ικανότητα - Θέματα όπως η εξέταση από τη διοίκηση των επιπέδων ικανότητας για συγκεκριμένες θέσεις εργασίας και πώς τα επίπεδα αυτά μεταφράζονται σε απαραίτητες δεξιότητες και γνώσεις.

(γ) Συμμετοχή των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση - Χαρακτηριστικά των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση, όπως:

- Η ανεξαρτησία τους από τη διοίκηση.
- Η εμπειρία και το κύρος τους.
- Ο βαθμός συμμετοχής τους και οι πληροφορίες που λαμβάνουν, καθώς και η προσεκτική εξέταση δραστηριοτήτων.
- Η καταλληλότητα των ενεργειών τους, περιλαμβανομένου του βαθμού στον οποίο δύσκολα ερωτήματα τίθενται και παρακολουθούνται με τη διοίκηση, καθώς και η αλληλεπίδρασή τους με τους εσωτερικούς και τους εξωτερικούς ελεγκτές.

(δ) Φιλοσοφία και τρόπος λειτουργίας της διοίκησης - Χαρακτηριστικά της διοίκησης όπως:

- Η προσέγγιση στην ανάληψη και διαχείριση επιχειρηματικών κινδύνων.
- Νοοτροπίες και ενέργειες σε σχέση με τη χρηματοοικονομική αναφορά.
- Νοοτροπίες σε σχέση με την επεξεργασία πληροφοριών και τις λογιστικές λειτουργίες, καθώς και με το προσωπικό.

(ε) Οργανωτική δομή - Το πλαίσιο μέσα στο οποίο οι δραστηριότητες μιας οντότητας για την επίτευξη των σκοπών της σχεδιάζονται, εκτελούνται, ελέγχονται και επισκοπούνται.

(στ) Εκχώρηση εξουσίας και ευθύνης - Θέματα όπως το πώς εκχωρείται εξουσία και ευθύνη για λειτουργικές δραστηριότητες καθώς και το πώς θεσπίζονται σχέσεις αναφοράς και ιεραρχίες εξουσιοδότησης.

(ζ) Πολιτικές και πρακτικές ανθρωπίνων πόρων - Πολιτικές και πρακτικές που αφορούν, για παράδειγμα, στην προσέλκυση προσωπικού, τον προσανατολισμό, την κατάρτιση, την αξιολόγηση, την παροχή συμβουλών, την προαγωγή, τις απολαβές, και τις διορθωτικές ενέργειες.

[190] ΔΠΕ 330, «Οι Αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους».

Ελεγκτικά τεκμήρια για συστατικά του περιβάλλοντος των δικλίδων

Α71. Τα σχετικά ελεγκτικά τεκμήρια μπορεί να αποκτώνται μέσω ενός συνδυασμού διερευνητικών ερωτημάτων και άλλων διαδικασιών εκτίμησης κινδύνου, όπως διερευνητικές ερωτήσεις επαλήθευσης μέσω παρατήρησης ή επιθεώρησης εγγράφων. Για παράδειγμα, μέσω των διερευνητικών ερωτήσεων προς τη διοίκηση και τους εργαζόμενους, ο ελεγκτής μπορεί να αποκτήσει κατανόηση του πως η διοίκηση γνωστοποιεί στους εργαζόμενους τις απόψεις της επί των επιχειρηματικών πρακτικών και τη δεοντολογική συμπεριφορά. Ο ελεγκτής μπορεί τότε να καθορίσει εάν οι σχετικές δικλίδες έχουν τεθεί σε εφαρμογή, εξετάζοντας, για παράδειγμα, εάν η διοίκηση έχει ένα γραπτό κώδικα συμπεριφοράς και εάν ενεργεί κατά τρόπο που να στηρίζει τον κώδικα.

Επίπτωση του περιβάλλοντος δικλίδων επί της εκτίμησης των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος

Α72. Ορισμένα στοιχεία του περιβάλλοντος των δικλίδων της οντότητας έχουν διάχυτη επίπτωση στην εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος. Για παράδειγμα, η εκ μέρους μιας οντότητας επίγνωση των δικλίδων επηρεάζεται σημαντικά από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, επειδή ένας από τους ρόλους τους είναι να αντισταθμίζουν πιέσεις προς τη διοίκηση σχετικά με τη χρηματοοικονομική αναφορά, οι οποίες μπορεί να προκύπτουν από απαιτήσεις της αγοράς ή τα σχήματα αμοιβών. Η αποτελεσματικότητα του σχεδίου του περιβάλλοντος των δικλίδων σε σχέση με τη συμμετοχή των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση επηρεάζεται συνεπώς από θέματα όπως:

- Η ανεξαρτησία τους από τη διοίκηση και η ικανότητά τους να αξιολογούν τις ενέργειες της διοίκησης.
- Το εάν κατανοούν τις επιχειρηματικές συναλλαγές της οντότητας.
- Ο βαθμός στον οποίο αξιολογούν εάν οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Α73. Ένα δραστήριο και ανεξάρτητο διοικητικό συμβούλιο μπορεί να επηρεάσει τη φιλοσοφία και τον τρόπο λειτουργίας των ανώτερων διοικητικών στελεχών. Ωστόσο, άλλα στοιχεία μπορεί να είναι πιο περιορισμένα στην επίδρασή τους. Για παράδειγμα, παρότι οι πολιτικές και οι πρακτικές ανθρωπίνων πόρων που κατευθύνονται προς τη μίσθωση ικανού προσωπικού χρηματοοικονομικής, λογιστικής και τεχνολογίας των πληροφορίας μπορούν να μειώνουν τον κίνδυνο λαθών κατά την επεξεργασία των χρηματοοικονομικών πληροφοριών, μπορεί να μη μετριάζουν μια ισχυρή μεροληψία από την ανώτατη διοίκηση να υπερεκτιμήσει τα κέρδη.

Α74. Η ύπαρξη ενός ικανοποιητικού περιβάλλοντος δικλίδων μπορεί να είναι θετικός παράγοντας όταν ο ελεγκτής εκτιμά τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος. Ωστόσο, αν και μπορεί να βοηθήσει στη μείωση του κινδύνου απάτης, ένα ικανοποιητικό περιβάλλον δικλίδων δεν είναι ένα απόλυτο αποτρεπτικό απάτης. Αντίστροφα, ελλείψεις στο περιβάλλον των δικλίδων μπορεί να υπονομεύουν την αποτελεσματικότητα των δικλίδων, ιδιαίτερα σε σχέση με απάτη. Για παράδειγμα, η παράλειψη της διοίκησης να δεσμεύσει επαρκείς πόρους για την αντιμετώπιση κινδύνων ασφάλειας στην τεχνολογία της πληροφορίας μπορεί να επηρεάσει αρνητικά τις εσωτερικές δικλίδες επιτρέποντας να γίνουν ανάρμοστες αλλαγές στα προγράμματα ηλεκτρονικών υπολογιστών ή στα δεδομένα, ή να επεξεργασθούν μη εγκεκριμένες συναλλαγές. Όπως εξηγείται στο ΔΠΕ 330, το περιβάλλον των δικλίδων επηρεάζει επίσης τη φύση, το χρόνο και την έκταση των περαιτέρω διαδικασιών[191] του ελεγκτή.

Α75. Το περιβάλλον των δικλίδων από μόνο του δεν αποτρέπει, ή δεν εντοπίζει και διορθώνει, ένα ουσιώδες σφάλμα. Μπορεί, ωστόσο, να επηρεάζει την αξιολόγηση του ελεγκτή για την αποτελεσματικότητα άλλων δικλίδων (για παράδειγμα, της παρακολούθησης των δικλίδων και της λειτουργίας συγκεκριμένων δραστηριοτήτων δικλίδων) και ως εκ τούτου, την εκτίμηση από τον ελεγκτή των κινδύνων για ουσιώδες σφάλμα.

Ζητήματα ειδικά για μικρότερες οντότητες

Α76. Το περιβάλλον των δικλίδων μέσα σε μικρές οντότητες είναι πιθανό να διαφέρει από μεγαλύτερες οντότητες. Για παράδειγμα, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση σε μικρές οντότητες μπορεί να μην περιλαμβάνουν ένα ανεξάρτητο ή εξωτερικό μέλος και ο ρόλος της διακυβέρνησης μπορεί να αναλαμβάνεται άμεσα από τον ιδιοκτήτη-διευθυντή, όταν δεν υπάρχουν άλλοι ιδιοκτήτες. Η φύση του περιβάλλοντος των δικλίδων μπορεί επίσης να επηρεάζει τη σημασία άλλων δικλίδων ή την απουσία τους. Για παράδειγμα, η ενεργός συμμετοχή ενός ιδιοκτήτη-διευθυντή μπορεί να μετριάζει ορισμένους από τους κινδύνους που προκύπτουν από έλλειψη διαχωρισμού καθηκόντων σε μια μικρή επιχείρηση. Μπορεί, ωστόσο, να αυξήσει άλλους κινδύνους, για παράδειγμα, τον κίνδυνο παραβίασης των δικλίδων.

Α77. Επιπλέον, τα ελεγκτικά τεκμήρια για τα στοιχεία του περιβάλλοντος των δικλίδων σε μικρότερες οντότητες μπορεί να μην είναι διαθέσιμα σε έντυπη μορφή, ιδίως όταν η επικοινωνία μεταξύ της διοίκησης και του άλλου προσωπικού μπορεί να είναι άτυπη, αλλά παρόλα αυτά αποτελεσματική. Για παράδειγμα, οι μικρές οντότητες μπορεί να μην έχουν γραπτό κώδικα συμπεριφοράς αλλά, αντί αυτού, αναπτύσσουν κουλτούρα η οποία τονίζει τη σπουδαιότητα της ακεραιότητας και της δεοντολογικής συμπεριφοράς μέσω προφορικής επικοινωνίας και του παραδείγματος της διοίκησης.

Α78. Κατά συνέπεια, οι νοοτροπίες, η ενημέρωση και οι ενέργειες της διοίκησης ή του ιδιοκτήτη-διευθυντή έχουν ιδιαίτερη σημασία για την κατανόηση του περιβάλλοντος των δικλίδων της μικρότερης οντότητας από τον ελεγκτή.

Συστατικά των εσωτερικών δικλίδων - Η σειρά των ενεργειών εκτίμησης κινδύνου της οντότητας (Βλ. παρ. 15)

Α79. Η σειρά ενεργειών εκτίμησης κινδύνου της οντότητας αποτελεί τη βάση του τρόπου με τον οποίο η διοίκηση καθορίζει τους κινδύνους που πρόκειται να διαχειριστεί. Εάν αυτή η σειρά ενεργειών είναι ενδεδειγμένη

[191] ΔΠΕ 330, παράγραφοι Α2-Α3.

για τις περιστάσεις, περιλαμβανομένης της φύσης, του μεγέθους και της πολυπλοκότητας της οντότητας, αυτό βοηθά τον ελεγκτή στον εντοπισμό κινδύνων ουσιώδους σφάλματος. Το εάν η σειρά ενεργειών της οντότητας για την εκτίμηση κινδύνου είναι ενδεδειγμένη για τις περιστάσεις είναι θέμα κρίσης.

Ζητήματα ειδικά για μικρότερες οντότητες (Βλ. παρ. 17)

Α80. Είναι μάλλον απίθανο να υπάρχει μια καθιερωμένη σειρά ενεργειών εκτίμησης κινδύνου σε μια μικρή οντότητα. Σε τέτοιες περιπτώσεις, είναι πιθανό ότι η διοίκηση θα εντοπίζει κινδύνους μέσω της άμεσης, προσωπικής συμμετοχής στην επιχείρηση. Ανεξάρτητα από τις περιστάσεις, ωστόσο, διερευνητικά ερωτήματα για εντοπισμένους κινδύνους και πώς αυτοί αντιμετωπίζονται από τη διοίκηση εξακολουθούν να είναι αναγκαία.

Συστατικά εσωτερικών δικλίδων - Το πληροφοριακό σύστημα, περιλαμβανομένων των σχετικών επιχειρηματικών διαδικασιών, σχετικά με τη χρηματοοικονομική αναφορά και την επικοινωνία

Το πληροφοριακό σύστημα, περιλαμβανομένων των σχετικών επιχειρηματικών διαδικασιών, σχετικά με τη χρηματοοικονομική αναφορά (Βλ. παρ. 18)

Α81. Το πληροφοριακό σύστημα που σχετίζεται με τους σκοπούς της χρηματοοικονομικής αναφοράς, το οποίο περιλαμβάνει το λογιστικό σύστημα, αποτελείται από τις διαδικασίες και τα αρχεία που σχεδιάζονται και καθιερώνονται για:

- Την έναρξη, καταγραφή, επεξεργασία, και αναφορά των συναλλαγών της οντότητας (καθώς και γεγονότων και συνθηκών) και την τήρηση λογοδοσίας για τα σχετικά περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και την καθαρή θέση,
- Τη διόρθωση εσφαλμένης επεξεργασίας συναλλαγών, για παράδειγμα, αυτοματοποιημένα αρχεία εκκρεμοτήτων και διαδικασίες που ακολουθούνται για την έγκαιρη τακτοποίηση εκκρεμών στοιχείων,
- Την επεξεργασία και την αιτιολόγηση παραβιάσεων του συστήματος ή παρακάμψεων των δικλίδων,
- Τη μεταφορά πληροφοριών από τα συστήματα επεξεργασίας συναλλαγών στο γενικό καθολικό,
- Τη λήψη πληροφοριών που είναι σχετικές με τη χρηματοοικονομική αναφορά για γεγονότα και συνθήκες εκτός των συναλλαγών, όπως οι αποσβέσεις περιουσιακών στοιχείων και οι μεταβολές στην ανακτησιμότητα των εισπρακτέων λογαριασμών, και
- Τη διασφάλιση ότι οι πληροφορίες που απαιτείται να γνωστοποιούνται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς συγκεντρώνονται, καταγράφονται, επεξεργάζονται, συνοψίζονται και αναφέρονται κατάλληλα στις οικονομικές καταστάσεις.

Ημερολογιακές εγγραφές

Α82. Το πληροφοριακό σύστημα μιας οντότητας τυπικά περιλαμβάνει τη χρήση τυποποιημένων ημερολογιακών εγγραφών που απαιτούνται σε επαναλαμβανόμενη βάση για να καταγράφονται συναλλαγές. Παραδείγματα μπορεί να είναι ημερολογιακές εγγραφές για την καταγραφή πωλήσεων, αγορών και πληρωμών σε μετρητά στο γενικό καθολικό ή για την καταγραφή λογιστικών εκτιμήσεων που γίνονται περιοδικά από τη διοίκηση, όπως οι αλλαγές στην εκτίμηση των μη εισπράξιμων λογαριασμών απαιτήσεων.

Α83. Η σειρά ενεργειών χρηματοοικονομικής αναφοράς μιας οντότητας περιλαμβάνει επίσης τη χρήση μη τυποποιημένων ημερολογιακών εγγραφών για την καταγραφή μη επαναλαμβανόμενων, ασυνήθιστων συναλλαγών ή προσαρμογών. Παραδείγματα τέτοιων εγγραφών περιλαμβάνουν προσαρμογές ενοποίησης και εγγραφές για συνένωση ή διάθεση επιχειρήσεων ή μη επαναλαμβανόμενες εκτιμήσεις, όπως η απομείωση ενός περιουσιακού στοιχείου. Στα χειρονακτικά συστήματα γενικού καθολικού, οι μη τυποποιημένες ημερολογιακές εγγραφές μπορεί να εντοπίζονται μέσω εξέτασης καθολικών, ημερολογίων και υποστηρικτικής τεκμηρίωσης. Όταν χρησιμοποιούνται αυτοματοποιημένες διαδικασίες για την τήρηση του γενικού καθολικού και την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, τέτοιες εγγραφές μπορεί να υπάρχουν μόνο σε ηλεκτρονική μορφή και μπορεί, συνεπώς, να εντοπίζονται ευκολότερα με τη βοήθεια τεχνικών ελέγχου που υποβοηθούνται από υπολογιστή.

Σχετικές επιχειρηματικές διαδικασίες

Α84. Οι επιχειρηματικές διαδικασίες μιας οντότητας είναι οι δραστηριότητες που έχουν σχεδιασθεί για:

- Την ανάπτυξη, αγορά, παραγωγή, πώληση και διανομή των προϊόντων και υπηρεσιών μιας οντότητας,
- Τη διασφάλιση της συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς, και
- Την καταγραφή πληροφοριών, περιλαμβανομένων των πληροφοριών λογιστικής και χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Οι επιχειρηματικές διαδικασίες καταλήγουν στις συναλλαγές που καταγράφονται, επεξεργάζονται και αναφέρονται από το πληροφοριακό σύστημα. Η απόκτηση κατανόησης των επιχειρηματικών διαδικασιών της οντότητας, οι οποίες περιλαμβάνουν το πως οι συναλλαγές δημιουργούνται, βοηθά τον ελεγκτή να αποκτήσει κατανόηση του πληροφοριακού συστήματος της οντότητας που σχετίζεται με τη χρηματοοικονομική αναφορά, με ένα τρόπο που είναι κατάλληλος για τις περιστάσεις της οντότητας.

Ζητήματα ειδικά για μικρότερες οντότητες

Α85. Τα πληροφοριακά συστήματα και οι σχετικές επιχειρηματικές διαδικασίες που σχετίζονται με τη χρηματοοικονομική αναφορά σε μικρές οντότητες είναι πιθανό να είναι λιγότερο πολυσύνθετα από ό,τι σε μεγαλύτερες επιχειρήσεις, αλλά ο ρόλος τους είναι εξίσου σημαντικός. Οι μικρές οντότητες με ενεργό συμμετοχή της διοίκησης μπορεί να μην χρειάζονται εκτενείς περιγραφές των λογιστικών διαδικασιών, πολυσύνθετα λογιστικά αρχεία ή έγγραφες πολιτικές. Η κατανόηση των συστημάτων και των διαδικασιών της οντότητας μπορεί ως εκ τούτου να είναι ευκολότερη σε έναν έλεγχο μικρότερων οντοτήτων, και μπορεί να εξαρτάται περισσότερο από

τις διερευνητικές ερωτήσεις παρά από την επισκόπηση της τεκμηρίωσης. Η ανάγκη για την απόκτηση κατανόησης, ωστόσο, παραμένει σημαντική.

Επικοινωνία (Βλ. παρ. 19)

Α86. Η κοινοποίηση από την οντότητα των ρόλων και των ευθυνών της χρηματοοικονομικής αναφοράς καθώς και των σημαντικών θεμάτων που σχετίζονται με τη χρηματοοικονομική αναφορά συνεπάγεται την παροχή κατανόησης των επιμέρους ρόλων και των ευθυνών που αφορούν τις εσωτερικές δικλίδες της χρηματοοικονομικής αναφοράς. Περιλαμβάνει θέματα όπως η έκταση στην οποία το προσωπικό κατανοεί πώς οι δραστηριότητές του στο πληροφοριακό σύστημα χρηματοοικονομικής αναφοράς σχετίζονται με την εργασία άλλων και με τα μέσα αναφοράς εξαιρέσεων σε ένα κατάλληλα υψηλότερο επίπεδο εντός της οντότητας. Η επικοινωνία μπορεί να λαμβάνει τέτοιες μορφές όπως εγχειρίδια πολιτικής και εγχειρίδια χρηματοοικονομικής αναφοράς. Οι ανοιχτοί δίαυλοι επικοινωνίας βοηθούν να εξασφαλίζεται ότι οι εξαιρέσεις αναφέρονται και αντιμετωπίζονται.

Ζητήματα ειδικά για μικρότερες οντότητες

Α87. Η επικοινωνία μπορεί να είναι λιγότερο δομημένη και ευκολότερο να επιτευχθεί σε μια μικρή οντότητα από ότι σε μια μεγαλύτερη οντότητα λόγω των λιγότερων επιπέδων ευθύνης και της μεγαλύτερης ορατότητας και διαθεσιμότητας της διοίκησης.

Συστατικά εσωτερικών δικλίδων – δραστηριότητες δικλίδων (Βλ. παρ. 20)

Α88. Οι δραστηριότητες των δικλίδων είναι οι πολιτικές και οι διαδικασίες που βοηθούν στην εξασφάλιση ότι οι οδηγίες της διοίκησης εφαρμόζονται. Οι δραστηριότητες των δικλίδων, είτε εντός συστημάτων της τεχνολογίας της πληροφορίας είτε σε χειρονακτικά συστήματα, έχουν διάφορους στόχους και εφαρμόζονται σε διάφορα οργανωτικά και λειτουργικά επίπεδα. Παραδείγματα συγκεκριμένων δραστηριοτήτων δικλίδων περιλαμβάνουν εκείνα που σχετίζονται με τα ακόλουθα:

- Εξουσιοδότηση
- Επισκοπήσεις επίδοσης
- Επεξεργασία πληροφοριών
- Φυσικές δικλίδες
- Διαχωρισμό καθηκόντων

Α89. Οι δραστηριότητες δικλίδων που είναι σχετικές με τον έλεγχο είναι:

- Εκείνες που απαιτείται να αντιμετωπίζονται ως τέτοιες, όντας δραστηριότητες δικλίδων που σχετίζονται με σημαντικούς κινδύνους και εκείνες που σχετίζονται με κινδύνους για τους οποίους οι ουσιαστικές διαδικασίες από μόνες τους δεν παρέχουν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, όπως απαιτείται από τις παραγράφους 29 και 30, αντίστοιχα, ή
- Αυτές που θεωρείται ότι είναι σχετικές κατά την κρίση του ελεγκτή.

Α90. Η κρίση του ελεγκτή για το εάν μια δραστηριότητα δικλίδων είναι σχετική με τον έλεγχο επηρεάζεται από τον κίνδυνο που ο ελεγκτής έχει εντοπίσει και που μπορεί να προκαλέσει ένα ουσιώδες σφάλμα και το εάν ο ελεγκτής θεωρεί ότι είναι πιθανό να είναι ενδεδειγμένο να δοκιμάσει τη λειτουργική αποτελεσματικότητα της δικλίδας για τον προσδιορισμό της έκτασης των ουσιαστικών δοκιμασιών.

Α91. Ο ελεγκτής μπορεί να δώσει έμφαση στον εντοπισμό και στην απόκτηση κατανόησης των δραστηριοτήτων των δικλίδων που καλύπτουν περιοχές στις οποίες ο ελεγκτής θεωρεί ότι οι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος είναι πιθανό να είναι υψηλότεροι. Όταν υπάρχουν πολλαπλές δραστηριότητες δικλίδων κάθε μια από τις οποίες επιτυγχάνει τον ίδιο σκοπό, είναι αναγκαίο να αποκτάται κατανόηση για καθεμία από τις δραστηριότητες δικλίδων που σχετίζονται με τέτοιο σκοπό.

Α92. Η γνώση του ελεγκτή σχετικά με την παρουσία ή απουσία των δραστηριοτήτων δικλίδων η οποία αποκτήθηκε από την κατανόηση των άλλων συστατικών των εσωτερικών δικλίδων, βοηθά τον ελεγκτή να καθορίσει εάν είναι απαραίτητο να αφιερώσει επιπλέον προσοχή για την απόκτηση κατανόησης των δραστηριοτήτων των δικλίδων.

Ζητήματα ειδικά για μικρότερες οντότητες

Α93. Οι έννοιες στις οποίες βασίζονται οι δραστηριότητες των δικλίδων σε μικρές οντότητες είναι πιθανό να είναι παρόμοιες με εκείνες σε μεγαλύτερες οντότητες, αλλά η τυπικότητα με την οποία λειτουργούν μπορεί να ποικίλλει. Περαιτέρω, οι μικρές οντότητες μπορεί να διαπιστώσουν ότι ορισμένες μορφές δραστηριοτήτων δικλίδων δεν είναι σχετικές λόγω των δικλίδων που εφαρμόζονται από τη διοίκηση. Για παράδειγμα, η αποκλειστική αρμοδιότητα της διοίκησης για χορήγηση πιστώσεων σε πελάτες και για έγκριση σημαντικών αγορών μπορεί να αποτελεί ισχυρή δικλίδα για σημαντικά υπόλοιπα λογαριασμών και συναλλαγές, μειώνοντας ή απομακρύνοντας την ανάγκη για πιο λεπτομερείς δραστηριότητες δικλίδων.

Α94. Οι δραστηριότητες δικλίδων που σχετίζονται με τον έλεγχο μιας μικρότερης οντότητας είναι πιθανόν να σχετίζονται με τους κύριους κύκλους συναλλαγών όπως τα έσοδα, οι αγορές και τα έξοδα προσωπικού.

Κίνδυνοι που προκύπτουν από την τεχνολογία της πληροφορίας (Βλ. παρ. 21)

Α95. Η χρήση της τεχνολογίας της πληροφορίας επηρεάζει τον τρόπο με τον οποίο εφαρμόζονται οι δραστηριότητες δικλίδων. Από την προοπτική του ελεγκτή, οι δικλίδες επί των συστημάτων της τεχνολογίας της πληροφορίας είναι αποτελεσματικές όταν τηρούν την ακεραιότητα των πληροφοριών και την ασφάλεια των δεδομένων που τα εν λόγω συστήματα επεξεργάζονται, και περιλαμβάνουν αποτελεσματικές γενικές δικλίδες της τεχνολογίας της πληροφορικής καθώς και δικλίδες εφαρμογής.

Α96. Οι γενικές δικλίδες της τεχνολογίας της πληροφορίας είναι πολιτικές και διαδικασίες που σχετίζονται με πολλές εφαρμογές και υποστηρίζουν την αποτελεσματική λειτουργία των δικλίδων εφαρμογής. Εφαρμόζονται

σε περιβάλλον ηλεκτρονικών υπολογιστών μεγάλης ισχύος, μικρής ισχύος και τελικού χρήστη. Οι γενικές δικλίδες της τεχνολογίας της πληροφορίας που τηρούν την ακεραιότητα των πληροφοριών και την ασφάλεια των δεδομένων συνήθως περιλαμβάνουν δικλίδες επί των ακόλουθων:

- Κέντρο δεδομένων και λειτουργίες δικτύου.
- Απόκτηση, αλλαγή και συντήρηση λογισμικού συστήματος.
- Αλλαγή προγράμματος.
- Ασφάλεια πρόσβασης.
- Απόκτηση, ανάπτυξη και συντήρηση συστήματος εφαρμογής.

Γενικά, αυτές εφαρμόζονται για την αντιμετώπιση των κινδύνων που αναφέρονται στην παράγραφο Α56 παραπάνω.

Α97. Οι δικλίδες εφαρμογής είναι χειρωνακτικές ή αυτοματοποιημένες διαδικασίες που τυπικά λειτουργούν σε επίπεδο επιχειρηματικής διαδικασίας και εφαρμόζονται στην επεξεργασία συναλλαγών με επιμέρους εφαρμογές. Οι δικλίδες εφαρμογής μπορεί να είναι αποτρεπτικές ή ανιχνευτικές κατά φύση και σχεδιάζονται για να διασφαλίσουν την ακεραιότητα των λογιστικών αρχείων. Κατά συνέπεια, οι δικλίδες εφαρμογής σχετίζονται με διαδικασίες που χρησιμοποιούνται για την έναρξη, καταχώρηση, επεξεργασία και αναφορά συναλλαγών ή άλλων χρηματοοικονομικών δεδομένων. Οι δικλίδες αυτές βοηθούν στη διασφάλιση ότι οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν, είναι εγκεκριμένες, και είναι πλήρως και ακριβώς καταχωρημένες και επεξεργασμένες. Παραδείγματα περιλαμβάνουν τη διασταύρωση της επεξεργασίας εισερχόμενων δεδομένων, διασταυρώσεις της αριθμητικής ακολουθίας με χειρωνακτική παρακολούθηση των αναφορών εξαιρέσεων ή διόρθωση στο σημείο εισαγωγής δεδομένων.

Συστατικά εσωτερικών δικλίδων – παρακολούθηση δικλίδων (Βλ. παρ. 22)

Α98. Η παρακολούθηση των δικλίδων είναι μια σειρά ενεργειών για την εκτίμηση της αποτελεσματικότητας της επίδοσης των εσωτερικών δικλίδων στη διάρκεια του χρόνου. Περιλαμβάνει την έγκαιρη εκτίμηση της αποτελεσματικότητας των δικλίδων και την ανάληψη των απαραίτητων διορθωτικών ενεργειών. Η διοίκηση επιτυγχάνει την παρακολούθηση των δικλίδων μέσω συνεχών δραστηριοτήτων, χωριστών αξιολογήσεων, ή συνδυασμού των δύο. Οι συνεχιζόμενες δραστηριότητες παρακολούθησης συχνά ενσωματώνονται στις συνήθεις επαναλαμβανόμενες δραστηριότητες μιας οντότητας και περιλαμβάνουν τακτικές διοικητικές δραστηριότητες και δραστηριότητες επίβλεψης.

Α99. Οι δραστηριότητες παρακολούθησης της διοίκησης μπορεί να περιλαμβάνουν τη χρήση πληροφοριών από επικοινωνίες με εξωτερικούς φορείς, όπως παράπονα πελατών και παρατηρήσεις από ρυθμιστές που μπορεί να υποδηλώνουν προβλήματα ή τονίζουν περιοχές που χρειάζονται βελτίωση.

Ζητήματα ειδικά για μικρότερες οντότητες

Α100. Η παρακολούθηση των δικλίδων από τη διοίκηση επιτυγχάνεται συχνά με στενή συμμετοχή της διοίκησης ή του ιδιοκτήτη - διευθυντή στις λειτουργίες. Η συμμετοχή αυτή συχνά θα εντοπίσει σημαντικές αποκλίσεις από προσδοκίες και ανακρίβειες στα χρηματοοικονομικά στοιχεία που οδηγούν σε διορθωτική ενέργεια για τη δικλίδα.

Λειτουργίες εσωτερικού ελέγχου (Βλ. παρ. 23)

Α101. Οι λειτουργίες εσωτερικού ελέγχου της οντότητας είναι πιθανό να είναι σχετικές με τον έλεγχο εάν η φύση των ευθυνών και των δραστηριοτήτων της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου σχετίζονται με τη χρηματοοικονομική αναφορά της οντότητας, και ο ελεγκτής αναμένει να χρησιμοποιήσει την εργασία των εσωτερικών ελεγκτών για να τροποποιήσει τη φύση ή το χρόνο, ή να μειώσει την έκταση, ελεγκτικών διαδικασιών που πρόκειται να εκτελεστούν. Εάν ο ελεγκτής αποφασίσει ότι η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου είναι πιθανόν να είναι σχετική με τον έλεγχο, εφαρμόζεται το ΔΠΕ 610.

Α102. Οι στόχοι της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, και κατά συνέπεια η φύση της ευθύνης της και η θέση της εντός του οργανισμού, ποικίλλουν ευρέως και εξαρτώνται από το μέγεθος και τη δομή της οντότητας, καθώς και από τις απαιτήσεις της διοίκησης και, όπου έχει εφαρμογή, των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση. Οι ευθύνες της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου μπορεί να περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, την παρακολούθηση των εσωτερικών δικλίδων, τη διαχείριση κινδύνου, και την επισκόπηση της συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς. Από την άλλη πλευρά, οι ευθύνες της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου μπορεί να περιορίζονται στην επισκόπηση της οικονομίας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας των λειτουργιών, για παράδειγμα, και συνεπώς, μπορεί να μην σχετίζονται με την χρηματοοικονομική αναφορά της οντότητας.

Α103. Εάν η φύση των ευθυνών της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου σχετίζεται με τη χρηματοοικονομική αναφορά της οντότητας, η εξέταση από τον εξωτερικό ελεγκτή των δραστηριοτήτων που εκτελούνται ή πρόκειται να εκτελεσθούν από τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να περιλαμβάνει την επισκόπηση του σχεδίου ελέγχου της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου για την περίοδο, εάν υπάρχει, και τη συζήτηση του εν λόγω σχεδίου με τους εσωτερικούς ελεγκτές.

Πηγές πληροφοριών (Βλ. παρ. 24)

Α104. Πολλές από τις πληροφορίες που χρησιμοποιούνται για την παρακολούθηση μπορεί να παράγονται από το πληροφοριακό σύστημα της οντότητας. Εάν η διοίκηση υποθέτει ότι τα δεδομένα που χρησιμοποιούνται για την παρακολούθηση είναι ακριβή χωρίς να έχει βάση για αυτή την παραδοχή, λάθη που μπορεί να υπάρχουν στις πληροφορίες θα μπορούσαν ενδεχομένως να οδηγήσουν τη διοίκηση σε εσφαλμένα συμπεράσματα από τις δραστηριότητές της για παρακολούθηση. Κατά συνέπεια, απαιτείται κατανόηση:

● των πηγών των πληροφοριών που σχετίζονται με τις δραστηριότητες παρακολούθησης της οντότητας, και
● της βάσης επί της οποίας η διοίκηση θεωρεί ότι οι πληροφορίες είναι επαρκώς αξιόπιστες για το σκοπό,

στο πλαίσιο της κατανόησης από τον ελεγκτή των δραστηριοτήτων παρακολούθησης της οντότητας, ως ένα συστατικό των εσωτερικών δικλίδων.

Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος

Εκτίμηση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο οικονομικής κατάστασης (Βλ. παρ. 25(α))

Α105. Οι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο οικονομικής κατάστασης αναφέρονται σε κινδύνους που σχετίζονται διάχυτα με τις οικονομικές καταστάσεις ως ένα σύνολο και δυνητικά επηρεάζουν πολλούς ισχυρισμούς. Κίνδυνοι αυτής της φύσης δεν είναι κατ' ανάγκη κίνδυνοι που εντοπίζονται με συγκεκριμένους ισχυρισμούς σε επίπεδο κατηγορίας συναλλαγών, υπολοίπου λογαριασμού ή γνωστοποίησης. Μάλλον, αντιπροσωπεύουν περιστάσεις που μπορεί να αυξήσουν τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμού, για παράδειγμα, μέσω παραβίασης εσωτερικών δικλίδων από τη διοίκηση. Κίνδυνοι σε επίπεδο οικονομικών καταστάσεων μπορεί να είναι ιδιαίτερα σχετικοί για την εξέταση από τον ελεγκτή των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος που προκύπτει από απάτη.

Α106. Οι κίνδυνοι στο επίπεδο οικονομικής κατάστασης μπορεί να προκύπτουν ιδιαίτερα από ένα ελαττωματικό περιβάλλον των δικλίδων (αν και οι κίνδυνοι αυτοί μπορεί επίσης να σχετίζονται με άλλους παράγοντες, όπως φθίνουσες οικονομικές συνθήκες). Για παράδειγμα, ανεπάρκειες, όπως η έλλειψη ικανότητας της διοίκησης, μπορεί να έχουν πιο διάχυτη επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις και μπορεί να απαιτούν συνολική αντίδραση από τον ελεγκτή.

Α107. Η κατανόηση των εσωτερικών δικλίδων από τον ελεγκτή μπορεί να εγείρει αμφιβολίες σχετικά με το ελέγξιμο των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας. Για παράδειγμα:

● Προβληματισμοί για την ακεραιότητα της διοίκησης της οντότητας μπορεί να είναι τόσο σοβαροί ώστε να κάνουν τον ελεγκτή να συμπεράνει ότι ο κίνδυνος δηλώσεων της διοίκησης στις οικονομικές καταστάσεις είναι τέτοιος που δεν μπορεί να διενεργηθεί έλεγχος.
● Προβληματισμοί για την κατάσταση και την αξιοπιστία των αρχείων της οντότητας μπορεί να κάνουν τον ελεγκτή να καταλήξει ότι είναι απίθανο ότι θα υπάρχουν διαθέσιμα επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια που θα υποστηρίξουν μη τροποποιημένη γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων.

Α108. Το ΔΠΕ 705[192] θεσπίζει τις απαιτήσεις και παρέχει καθοδήγηση για τον καθορισμό του εάν υπάρχει ανάγκη για τον ελεγκτή να εκφράσει γνώμη με επιφύλαξη ή να δηλώσει ότι δεν δύναται να εκφράσει γνώμη ή, όπως μπορεί να απαιτείται σε ορισμένες περιπτώσεις, να αποσυρθεί από την ανάθεση εφόσον η απόσυρση είναι δυνατή βάσει εφαρμοστέου νόμου ή κανονισμού.

Εκτίμηση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμού (Βλ. παρ. 25(β))

Α109. Οι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμού για κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών και γνωστοποιήσεις χρειάζεται να εξετάζονται, επειδή η εξέταση βοηθά άμεσα στον καθορισμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών στο επίπεδο ισχυρισμού που είναι αναγκαίες για την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων. Κατά τον εντοπισμό και την εκτίμηση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος στο επίπεδο ισχυρισμού, ο ελεγκτής μπορεί να συμπεράνει ότι οι κίνδυνοι που εντοπίστηκαν αφορούν πιο διάχυτα στις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο και ενδεχομένως επηρεάζουν πολλούς ισχυρισμούς.

Η χρήση ισχυρισμών

Α110. Δηλώνοντας ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι σύμφωνες με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, η διοίκηση έμμεσα ή ρητά προβαίνει σε ισχυρισμούς σχετικά με την αναγνώριση, την επιμέτρηση, την παρουσίαση και τη γνωστοποίηση των διαφόρων στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων και των σχετικών γνωστοποιήσεων.

Α111. Οι ισχυρισμοί που χρησιμοποιούνται από τον ελεγκτή για να εξετάσει τα διάφορα είδη των πιθανών σφαλμάτων που μπορεί να προκύψουν, εμπίπτουν στις ακόλουθες τρεις κατηγορίες και μπορούν να λάβουν τις ακόλουθες μορφές:

(α) Ισχυρισμοί για κατηγορίες συναλλαγών και γεγονότα για την υπό έλεγχο περίοδο:

(i) Πραγματοποίηση - συναλλαγές και γεγονότα που έχουν καταγραφεί έχουν πραγματοποιηθεί και αφορούν την οντότητα

(ii) Πληρότητα - έχουν καταγραφεί όλες οι συναλλαγές και τα γεγονότα που έπρεπε να έχουν καταγραφεί

(iii) Ακρίβεια - ποσά και άλλα δεδομένα που σχετίζονται με καταγραμμένες συναλλαγές και γεγονότα έχουν καταγραφεί ως ενδείκνυται.

(iv) Διαχωρισμός - συναλλαγές και γεγονότα έχουν καταγραφεί στην ορθή λογιστική περίοδο.

(v) Ταξινόμηση - συναλλαγές και γεγονότα έχουν καταγραφεί στους κατάλληλους λογαριασμούς.

(β) Ισχυρισμοί για υπόλοιπα λογαριασμών στο τέλος της περιόδου:

(i) Ύπαρξη - τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις και τα συμμετοχικά συμφέροντα υπάρχουν.

(ii) Δικαιώματα και δεσμεύσεις - η οντότητα κατέχει ή ελέγχει τα δικαιώματα σε περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις είναι δεσμεύσεις της οντότητας.

(iii) Πληρότητα - όλα τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις και τα συμμετοχικά συμφέροντα που έπρεπε να έχουν καταγραφεί έχουν καταγραφεί.

[192] ΔΠΕ 705, «Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή».

(iv) Αποτίμηση και κατανομή - όλα τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις και τα συμμετοχικά συμφέροντα περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις σε ενδεδειγμένα ποσά και κάθε προκύπτουσα προσαρμογή αποτίμησης ή κατανομής καταγράφεται ως ενδείκνυται.

(γ) Ισχυρισμοί για την παρουσίαση και τη γνωστοποίηση:

(i) Πραγματοποίηση και δικαιώματα και δεσμεύσεις - γνωστοποιούμενα γεγονότα, συναλλαγές και άλλα θέματα έχουν συμβεί και αφορούν την οντότητα.

(ii) Πληρότητα - όλες οι γνωστοποιήσεις που έπρεπε να έχουν περιληφθεί στις οικονομικές καταστάσεις, έχουν περιληφθεί.

(iii) Ταξινόμηση και κατανοητότητα - οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες παρουσιάζονται και περιγράφονται κατάλληλα, και οι γνωστοποιήσεις εκφράζονται με σαφήνεια.

(iv) Ακρίβεια και αποτίμηση - οι χρηματοοικονομικές και άλλες πληροφορίες γνωστοποιούνται εύλογα και στα ενδεδειγμένα ποσά.

Α112. Ο ελεγκτής μπορεί να χρησιμοποιήσει τους ισχυρισμούς, όπως περιγράφεται παραπάνω ή μπορεί να τους εκφράσει διαφορετικά υπό την προϋπόθεση ότι όλες οι πτυχές που περιγράφονται ανωτέρω έχουν καλυφθεί. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να επιλέξει να συνδυάσει τους ισχυρισμούς για συναλλαγές και γεγονότα με τους ισχυρισμούς για υπόλοιπα λογαριασμών.

Ζητήματα ειδικά για οντότητες του δημοσίου τομέα

Α113. Όταν γίνονται ισχυρισμοί σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις οντοτήτων του δημόσιου τομέα, επιπρόσθετα εκείνων των ισχυρισμών που ορίζονται στην παράγραφο Α111, η διοίκηση συχνά μπορεί να ισχυρίζεται ότι συναλλαγές και γεγονότα έχουν πραγματοποιηθεί σύμφωνα με νόμο, κανονισμό ή άλλη αρχή. Τέτοιοι ισχυρισμοί μπορεί να εμπίπτουν στο πεδίο του ελέγχου οικονομικών καταστάσεων.

Σειρά ενεργειών εντοπισμού των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος (Βλ. παρ. 26(α))

Α114. Οι πληροφορίες που συγκεντρώνονται από τη διενέργεια διαδικασιών εκτίμησης κινδύνου, περιλαμβανομένων των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτώνται κατά την αξιολόγηση του σχεδιασμού των δικλίδων και τον καθορισμό του εάν αυτές έχουν εφαρμοστεί, χρησιμοποιούνται ως ελεγκτικά τεκμήρια για την υποστήριξη της εκτίμησης κινδύνου. Η εκτίμηση κινδύνου καθορίζει τη φύση, το χρόνο και την έκταση των περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών που πρόκειται να εκτελεστούν.

Α115. Το Παράρτημα 2 παρέχει παραδείγματα συνθηκών και γεγονότων που μπορεί να υποδηλώνουν την ύπαρξη κινδύνων ουσιώδους σφάλματος.

Συσχετισμός δικλίδων και ισχυρισμών (Βλ. παρ. 26(γ))

Α116. Κάνοντας εκτιμήσεις κινδύνου, ο ελεγκτής μπορεί να εντοπίζει τις δικλίδες που είναι πιθανό να προλαμβάνουν ή να εντοπίζουν και να διορθώνουν ουσιώδη σφάλματα σε συγκεκριμένους ισχυρισμούς. Γενικά, είναι χρήσιμη η απόκτηση κατανόησης των δικλίδων και ο συσχετισμός τους με ισχυρισμούς, στο πλαίσιο των διαδικασιών και των συστημάτων στα οποία υπάρχουν, γιατί οι επιμέρους δραστηριότητες δικλίδων συχνά δεν αντιμετωπίζουν από μόνες τους έναν κίνδυνο. Συχνά, μόνο πολλαπλές δραστηριότητες δικλίδων, μαζί με άλλα συστατικά των εσωτερικών δικλίδων, θα είναι επαρκή για την αντιμετώπιση ενός κινδύνου.

Α117. Αντιστρόφως, ορισμένες δραστηριότητες δικλίδων μπορεί να έχουν συγκεκριμένη επίπτωση σε ένα μεμονωμένο ισχυρισμό που ενσωματώνεται σε μια συγκεκριμένη κατηγορία συναλλαγών ή υπόλοιπο λογαριασμού. Για παράδειγμα, οι δραστηριότητες δικλίδων που μια οντότητα έχει θεσπίσει για να εξασφαλίσει ότι το προσωπικό της καταμετρά και καταγράφει ορθά την ετήσια φυσική απογραφή των αποθεμάτων σχετίζονται άμεσα με τους ισχυρισμούς της ύπαρξης και της πληρότητας για το υπόλοιπο του λογαριασμού αποθεμάτων.

Α118. Οι δικλίδες μπορεί είτε άμεσα είτε έμμεσα να σχετίζονται με έναν ισχυρισμό. Όσο πιο έμμεση είναι η σχέση, τόσο λιγότερο αποτελεσματική μπορεί να είναι εκείνη η δικλίδα στην πρόληψη, ή στον εντοπισμό και τη διόρθωση, σφαλμάτων σε εκείνο τον ισχυρισμό. Για παράδειγμα, η επισκόπηση ενός διευθυντή πωλήσεων επί της σύνοψης της δραστηριότητας των πωλήσεων για συγκεκριμένα καταστήματα ανά περιοχή συνήθως είναι μόνο έμμεσα σχετική με την πληρότητα ισχυρισμού των εσόδων πωλήσεων. Κατά συνέπεια, μπορεί να είναι λιγότερο αποτελεσματική στη μείωση του κινδύνου για αυτόν τον ισχυρισμό από δικλίδες που είναι πιο άμεσα σχετικές με τον ισχυρισμό εκείνο, όπως η συσχέτιση παραστατικών μεταφοράς με έγγραφα τιμολόγησης.

Σημαντικοί κίνδυνοι

Εντοπισμός σημαντικών κινδύνων (Βλ. παρ. 28)

Α119. Οι σημαντικοί κίνδυνοι συχνά σχετίζονται με σημαντικές μη συνήθεις συναλλαγές ή θέματα που απαιτούν κρίση. Οι μη συνήθεις συναλλαγές είναι συναλλαγές που είναι ασυνήθιστες, λόγω μεγέθους ή φύσης, και που ως εκ τούτου δεν γίνονται συχνά. Τα ζητήματα που απαιτούν κρίση μπορεί να περιλαμβάνουν την ανάπτυξη λογιστικών εκτιμήσεων για τις οποίες υπάρχει σημαντική αβεβαιότητα επιμέτρησης. Οι συνήθεις, μη πολύπλοκες συναλλαγές που υπόκεινται σε συστηματική επεξεργασία είναι λιγότερο πιθανό να προκαλέσουν σημαντικούς κινδύνους.

Α120. Οι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος μπορεί να είναι μεγαλύτεροι για σημαντικές μη συνήθεις συναλλαγές που προκύπτουν από ζητήματα όπως τα ακόλουθα:

- Μεγαλύτερη παρέμβαση της διοίκησης στον καθορισμό του λογιστικού χειρισμού.
- Μεγαλύτερη χειρονακτική παρέμβαση για συλλογή και επεξεργασία δεδομένων.
- Πολύπλοκοι υπολογισμοί ή λογιστικές αρχές.
- Η φύση των μη συνηθισμένων συναλλαγών, η οποία μπορεί να καταστήσει δύσκολη για την οντότητα την εφαρμογή αποτελεσματικών δικλίδων επί των κινδύνων.

Α121. Οι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος μπορεί να είναι μεγαλύτεροι για σημαντικά ζητήματα κρίσεως τα οποία απαιτούν την ανάπτυξη λογιστικών εκτιμήσεων, που προκύπτουν από θέματα όπως τα ακόλουθα:

- Λογιστικές αρχές για λογιστικές εκτιμήσεις ή αναγνώριση εσόδων μπορεί να υπόκεινται σε διαφορετική ερμηνεία.
- Η απαιτούμενη κρίση μπορεί να είναι υποκειμενική ή σύνθετη, ή να απαιτεί παραδοχές σχετικά με τις επιπτώσεις μελλοντικών γεγονότων, για παράδειγμα, κρίση σχετικά με εύλογη αξία.

Α122. Το ΔΠΕ 330 περιγράφει τις συνέπειες για περαιτέρω ελεγκτικές διαδικασίες από τον χαρακτηρισμό ενός κινδύνου ως σημαντικού[193].

Σημαντικοί κίνδυνοι που σχετίζονται με τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος οφειλόμενου σε απάτη

Α123. Το ΔΠΕ 240 προβλέπει περαιτέρω απαιτήσεις και καθοδήγηση σε σχέση με τον εντοπισμό και την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης[194].

Κατανόηση δικλίδων που αφορούν σημαντικούς κινδύνους (Βλ. παρ. 29)

Α124. Αν και οι κίνδυνοι που σχετίζονται με σημαντικά μη συνήθη ζητήματα ή ζητήματα που απαιτούν κρίση είναι συχνά λιγότερο πιθανό να υπόκεινται σε δικλίδες ρουτίνας, η διοίκηση μπορεί να έχει άλλες αντιδράσεις που αποσκοπούν στην αντιμετώπιση αυτών των κινδύνων. Κατά συνέπεια, η κατανόηση του ελεγκτή για το εάν η οντότητα έχει σχεδιάσει και υλοποιήσει δικλίδες για σημαντικούς κινδύνους που προκύπτουν από μη συνήθη ζητήματα ή ζητήματα που απαιτούν κρίση περιλαμβάνει το εάν και πώς η διοίκηση αντιδρά στους κινδύνους. Τέτοιες αντιδράσεις μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Δραστηριότητες δικλίδων, όπως η επισκόπηση των παραδοχών από την ανώτερη διοίκηση ή ειδήμονες.
- Τεκμηριωμένες διαδικασίες για εκτιμήσεις
- Έγκριση από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.

Α125. Για παράδειγμα, όταν υπάρχουν γεγονότα που συμβαίνουν μια φορά, όπως η λήψη ειδοποίησης για σημαντική δικαστική αγωγή, η εξέταση της αντίδρασης της οντότητας μπορεί να περιλαμβάνει ζητήματα όπως το εάν το θέμα έχει παραπεμφθεί σε κατάλληλους ειδήμονες (όπως ο εσωτερικός ή εξωτερικός νομικός σύμβουλος), το εάν έχει γίνει εκτίμηση της ενδεχόμενης επίπτωσης, και πώς προτείνεται ότι οι περιστάσεις πρέπει να γνωστοποιηθούν στις οικονομικές καταστάσεις.

Α126. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η διοίκηση μπορεί να μην έχει αντιδράσει όπως ενδείκνυται σε σημαντικούς κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, εφαρμόζοντας δικλίδες επί αυτών των σημαντικών κινδύνων. Η αποτυχία της διοίκησης να εφαρμόσει τέτοιες δικλίδες είναι δείκτης σημαντικών ελλείψεων στις εσωτερικές δικλίδες[195].

Κίνδυνοι για τους οποίους ουσιαστικές διαδικασίες από μόνες τους δεν παρέχουν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια (Βλ. παρ. 30)

Α127. Οι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος μπορεί να έχουν άμεση σχέση με την καταγραφή συνήθων κατηγοριών συναλλαγών ή υπολοίπων λογαριασμών, καθώς και με την κατάρτιση αξιόπιστων οικονομικών καταστάσεων. Οι κίνδυνοι αυτοί μπορεί να περιλαμβάνουν κινδύνους ανακριβούς ή μη πλήρους επεξεργασίας για συνήθεις και σημαντικές κατηγορίες συναλλαγών, όπως τα έσοδα της οντότητας, οι αγορές, καθώς και εισπράξεις ή πληρωμές σε μετρητά.

Α128. Όταν τέτοιες συνήθεις επιχειρηματικές συναλλαγές υπόκεινται σε πολύ αυτοματοποιημένη επεξεργασία με μικρή ή καμία χειρονακτική παρέμβαση, μπορεί να μην είναι δυνατόν να εκτελούνται μόνον ουσιαστικές διαδικασίες σε σχέση με τον κίνδυνο. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει ότι αυτό είναι η περίπτωση σε περιστάσεις όπου μια σημαντική ποσότητα των πληροφοριών της οντότητας εισάγεται, καταγράφεται, επεξεργάζεται ή αναφέρεται μόνο σε ηλεκτρονική μορφή, όπως σε ένα ολοκληρωμένο σύστημα. Σε τέτοιες περιπτώσεις:

- Τα ελεγκτικά τεκμήρια μπορεί να είναι διαθέσιμα μόνο σε ηλεκτρονική μορφή, και η επάρκεια και η καταλληλότητά τους συνήθως εξαρτάται από την αποτελεσματικότητα των δικλίδων επί της ακρίβειας και της πληρότητάς τους.
- Το ενδεχόμενο να γίνει μη ενδεδειγμένη έναρξη ή τροποποίηση των πληροφοριών και να μην εντοπισθεί μπορεί να είναι μεγαλύτερο εάν δεν λειτουργούν αποτελεσματικά οι κατάλληλες δικλίδες.

Α129. Οι συνέπειες για περαιτέρω ελεγκτικές διαδικασίες εντοπισμού τέτοιων κινδύνων περιγράφονται στο ΔΠΕ 330[196].

Αναθεώρηση της εκτίμησης κινδύνου (Βλ. παρ. 31)

Α130. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου μπορεί να περιέλθουν σε γνώση του ελεγκτή πληροφορίες που διαφέρουν σημαντικά από τις πληροφορίες στις οποίες βασίστηκε η εκτίμηση του κινδύνου. Για παράδειγμα, η εκτίμηση κινδύνου μπορεί να βασίζεται στην προσδοκία ότι ορισμένες δικλίδες λειτουργούν αποτελεσματικά. Κατά την εκτέλεση δοκιμασιών επί αυτών των δικλίδων, ο ελεγκτής μπορεί να αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια ότι αυτές δεν λειτουργούσαν αποτελεσματικά σε σχετικούς χρόνους κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Ομοίως, κατά την εκτέλεση ουσιαστικών διαδικασιών ο ελεγκτής μπορεί να εντοπίσει σφάλματα σε ποσά ή σε συχνότητα μεγαλύτερη σε σχέση με τις εκτιμήσεις κινδύνου του ελεγκτή. Σε τέτοιες περιστάσεις, η εκτίμηση κίνδυνου μπορεί να μην αντικατοπτρίζει ως ενδείκνυται τις πραγματικές περιστάσεις της οντότητας και οι περαιτέρω σχεδιασμένες

[193] ΔΠΕ 330, παράγραφοι 15 και 21.
[194] ΔΠΕ 240, παράγραφοι 25-27.
[195] ΔΠΕ 265, «Κοινοποίηση ελλείψεων σε εσωτερικές δικλίδες στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και τη διοίκηση», παράγραφος Α7.
[196] ΔΠΕ 330, παράγραφος 8.

ελεγκτικές διαδικασίες μπορεί να μην είναι αποτελεσματικές στον εντοπισμό ουσιώδους σφάλματος. Βλέπε ΔΠΕ 330 για περαιτέρω καθοδήγηση.

Τεκμηρίωση (Βλ. παρ. 32)

Α131. Επαφίεται στον ελεγκτή να προσδιορίσει τον τρόπο με τον οποίο τεκμηριώνονται οι απαιτήσεις της παραγράφου 32 χρησιμοποιώντας επαγγελματική κρίση. Για παράδειγμα, σε ελέγχους μικρών οντοτήτων η τεκμηρίωση μπορεί να ενσωματώνεται στην τεκμηρίωση του ελεγκτή επί της γενικής στρατηγικής και του σχεδιασμού ελέγχου[197]. Ομοίως, για παράδειγμα, τα αποτελέσματα της εκτίμησης κινδύνου μπορεί να τεκμηριώνονται χωριστά ή μπορεί να τεκμηριώνονται ως μέρος της τεκμηρίωσης του ελεγκτή για περαιτέρω διαδικασίες[198]. Η μορφή και η έκταση της τεκμηρίωσης επηρεάζονται από τη φύση, το μέγεθος και την πολυπλοκότητα της οντότητας και από τις εσωτερικές δικλίδες της, από τη διαθεσιμότητα των πληροφοριών από την οντότητα και από τη μεθοδολογία ελέγχου και την τεχνολογία που χρησιμοποιείται κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Α132. Για οντότητες που έχουν μη πολύπλοκες επιχειρηματικές δραστηριότητες και διαδικασίες σχετικά με τη χρηματοοικονομική αναφορά, η τεκμηρίωση μπορεί να είναι απλή στη μορφή της και σχετικά σύντομη. Δεν είναι απαραίτητο να τεκμηριώνονται το σύνολο της κατανόησης του ελεγκτή για την οντότητα και τα θέματα που σχετίζονται με αυτή. Τα βασικά στοιχεία της κατανόησης που τεκμηριώνονται από τον ελεγκτή περιλαμβάνουν εκείνα στα οποία ο ελεγκτής βάσισε την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος.

Α133. Η έκταση της τεκμηρίωσης μπορεί επίσης να αντανακλά την εμπειρία και τις ικανότητες των μελών της ομάδας ανάθεσης ελέγχου. Εφόσον πληρούνται πάντα οι απαιτήσεις του ΔΠΕ 230, ο έλεγχος που αναλαμβάνεται από μία ομάδα ανάθεσης η οποία περιλαμβάνει λιγότερο έμπειρα πρόσωπα μπορεί να απαιτεί πιο λεπτομερή τεκμηρίωση για να τους βοηθά να αποκτούν κατάλληλη κατανόηση της οντότητας σε σχέση με μία ομάδα που περιλαμβάνει έμπειρα άτομα.

Α134. Για επαναλαμβανόμενους ελέγχους, ορισμένη τεκμηρίωση μπορεί να μεταφέρεται, ενημερωμένη στο βαθμό που είναι αναγκαίο ώστε να αντανακλά αλλαγές στις επιχειρηματικές διαδικασίες της οντότητας.

[197] ΔΠΕ 300, «Σχεδιασμός του ελέγχου οικονομικών καταστάσεων», παράγραφοι 7 και 9.
[198] ΔΠΕ 330, παράγραφος 28.

Παράρτημα 1
(Βλ. παρ. 4(γ), 14-24, Α69-Α104)

Συστατικά εσωτερικών δικλίδων

1. Το παράρτημα αυτό εξηγεί περαιτέρω τα συστατικά των εσωτερικών δικλίδων, όπως ορίζονται στις παραγράφους 4(γ), 14-24 και Α69-Α104, καθώς αυτά σχετίζονται με έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων.

Περιβάλλον δικλίδων

2. Το περιβάλλον δικλίδων περιλαμβάνει τα ακόλουθα στοιχεία:

(α) Επικοινωνία και επιβολή ακεραιότητας και ηθικών αξιών. Η αποτελεσματικότητα των δικλίδων δεν μπορεί να τίθεται υπεράνω της ακεραιότητας και των ηθικών αξιών των ανθρώπων που τις δημιουργούν, τις διαχειρίζονται και τις παρακολουθούν. Η ακεραιότητα και η δεοντολογική συμπεριφορά, είναι το προϊόν των προτύπων δεοντολογίας και συμπεριφοράς της οντότητας, του τρόπου με τον οποίο αυτά γνωστοποιούνται, καθώς και του τρόπου με τον οποίο ενισχύονται στην πράξη. Η εφαρμογή της ακεραιότητας και των ηθικών αξιών περιλαμβάνει, για παράδειγμα, τις ενέργειες της διοίκησης για την εξάλειψη ή το μετριασμό των κινήτρων ή των πειρασμών που θα μπορούσαν να ωθήσουν το προσωπικό να εμπλακεί σε ανέντιμες, παράνομες ή ανήθικες ενέργειες. Η γνωστοποίηση των πολιτικών της οντότητας περί ακεραιότητας και ηθικών αξιών μπορεί να περιλαμβάνει τη γνωστοποίηση προτύπων συμπεριφοράς στο προσωπικό μέσω δηλώσεων πολιτικής και κωδίκων συμπεριφοράς καθώς και με παράδειγμα.

(β) Προσήλωση στην ικανότητα. Ικανότητα είναι η γνώση και οι απαραίτητες δεξιότητες για την εκπλήρωση των καθηκόντων που καθορίζουν την εργασία του ατόμου.

(γ) Συμμετοχή των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση. Η επίγνωση των δικλίδων εκ μέρους της οντότητας επηρεάζεται σημαντικά από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Η σημασία των ευθυνών των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση αναγνωρίζεται σε κώδικες πρακτικής και άλλους νόμους και κανονισμούς ή καθοδήγηση, που παράγονται προς όφελος των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση. Άλλες ευθύνες των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση περιλαμβάνουν την εποπτεία του σχεδιασμού και της αποτελεσματικής λειτουργίας των διαδικασιών αναφοράς παράνομων πράξεων και της σειράς ενεργειών για επισκόπηση της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας.

(δ) Φιλοσοφία και τρόπος λειτουργίας της διοίκησης. Η φιλοσοφία και ο τρόπος λειτουργίας της διοίκησης περιλαμβάνουν ένα ευρύ φάσμα χαρακτηριστικών. Για παράδειγμα, οι στάσεις και οι ενέργειες της διοίκησης ως προς τη χρηματοοικονομική αναφορά μπορεί να εκδηλώνονται μέσω συντηρητικής ή επιθετικής επιλογής από τις διαθέσιμες εναλλακτικές λογιστικές αρχές, ή με την ευσυνειδησία και τον συντηρητισμό με τα οποία αναπτύσσονται οι λογιστικές εκτιμήσεις.

(ε) Οργανωτική δομή. Η θέσπιση σχετικής οργανωτικής δομής περιλαμβάνει την εξέταση των βασικών περιοχών εξουσίας και ευθύνης καθώς και των κατάλληλων γραμμών αναφοράς. Η καταλληλότητα της οργανωτικής δομής μιας οντότητας εξαρτάται, εν μέρει, από το μέγεθός της και τη φύση των δραστηριοτήτων της.

(στ) Εκχώρηση αρμοδιότητας και ευθύνης. Η εκχώρηση αρμοδιότητας και ευθύνης μπορεί να περιλαμβάνει πολιτικές σχετικές με τις κατάλληλες επιχειρηματικές πρακτικές, γνώσεις και εμπειρία του βασικού προσωπικού και πόρους που παρέχονται για την εκτέλεση καθηκόντων. Επιπλέον, μπορεί να περιλαμβάνει πολιτικές και γνωστοποιήσεις που στόχο έχουν να διασφαλίσουν ότι όλο το προσωπικό κατανοεί τους σκοπούς της οντότητας, γνωρίζει πώς οι ατομικές του ενέργειες διασυνδέονται και συμβάλλουν σε αυτούς τους σκοπούς, και αναγνωρίζει πώς και για ποιο θέμα θα υπέχουν λογοδοσία.

(ζ) Πολιτικές και πρακτικές ανθρωπίνων πόρων. Οι πολιτικές και οι πρακτικές ανθρωπίνων πόρων συχνά καταδεικνύουν σημαντικά ζητήματα σε σχέση με την επίγνωση των δικλίδων εκ μέρους μιας οντότητας. Για παράδειγμα, πρότυπα για την προσέλκυση των πιο προσοντούχων ατόμων - με έμφαση στο εκπαιδευτικό τους υπόβαθρο, στην προηγούμενη εργασιακή πείρα, σε επιτεύγματα του παρελθόντος και σε τεκμήρια ακεραιότητας και ηθικής τους συμπεριφοράς - καταδεικνύουν την προσήλωση της οντότητας σε ικανά και αξιόπιστα άτομα. Οι πολιτικές κατάρτισης που γνωστοποιούν μελλοντικούς ρόλους και ευθύνες και περιλαμβάνουν πρακτικές όπως σχολές κατάρτισης και σεμινάρια, δείχνουν τα αναμενόμενα επίπεδα επιδόσεων και συμπεριφοράς. Οι προαγωγές βάσει περιοδικών αξιολογήσεων των επιδόσεων του προσωπικού, καταδεικνύουν την προσήλωση της οντότητας στην εξέλιξη του προσοντούχου προσωπικού σε υψηλότερα επίπεδα ευθύνης.

Διαδικασία εκτίμησης κινδύνου της οντότητας

3. Για σκοπούς χρηματοοικονομικής αναφοράς, η διαδικασία εκτίμησης κινδύνου της οντότητας περιλαμβάνει το πως η διοίκηση εντοπίζει επιχειρηματικούς κινδύνους που σχετίζονται με την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς της οντότητας, εκτιμά τη σημασία τους, αξιολογεί την πιθανότητα εμφάνισής τους, και αποφασίζει τις ενέργειες για αντίδραση και διαχείριση αυτών καθώς και των αποτελεσμάτων εξ αυτών. Για παράδειγμα, η διαδικασία εκτίμησης του κινδύνου της οντότητας μπορεί να αντιμετωπίζει το πώς η οντότητα εξετάζει την πιθανότητα μη καταγεγραμμένων συναλλαγών ή εντοπίζει και αναλύει σημαντικές εκτιμήσεις που καταγράφονται στις οικονομικές καταστάσεις.

4. Κίνδυνοι που σχετίζονται με την αξιόπιστη χρηματοοικονομική αναφορά περιλαμβάνουν εξωτερικά και εσωτερικά γεγονότα, συναλλαγές ή περιστάσεις που μπορεί να λάβουν χώρα και επηρεάζουν δυσμενώς την ικανότητα μιας οντότητας να εισάγει, να καταχωρεί, να επεξεργάζεται, και να αναφέρει χρηματοοικονομικά δεδομένα συνεπή με τους ισχυρισμούς της διοίκησης στις οικονομικές καταστάσεις. Η διοίκηση μπορεί να εισάγει σχέδια, προγράμματα ή ενέργειες για την αντιμετώπιση συγκεκριμένων κινδύνων ή μπορεί να αποφασίσει να αποδεχθεί έναν κίνδυνο εξαιτίας του κόστους ή άλλων παραμέτρων. Οι κίνδυνοι μπορεί να προκύψουν ή να μεταβληθούν λόγω συνθηκών όπως οι ακόλουθες:

● Αλλαγές στο λειτουργικό περιβάλλον. Αλλαγές στο κανονιστικό ή στο λειτουργικό περιβάλλον μπορεί να καταλήξουν σε αλλαγές στις ανταγωνιστικές πιέσεις και σε σημαντικά διαφορετικούς κινδύνους.

● Νέο προσωπικό. Το νέο προσωπικό μπορεί να έχει διαφορετική εστίαση στις εσωτερικές δικλίδες ή κατανόηση αυτών.

● Νέα ή αναβαθμισμένα πληροφοριακά συστήματα. Σημαντικές και ραγδαίες αλλαγές στα πληροφοριακά συστήματα μπορεί να αλλάξουν τον κίνδυνο που σχετίζεται με εσωτερικές δικλίδες.

● Ταχεία ανάπτυξη. Η σημαντική και ταχεία επέκταση των λειτουργιών μπορεί να ασκεί πίεση στις δικλίδες και να αυξάνει τον κίνδυνο αποτυχίας των δικλίδων.

● Νέα τεχνολογία. Η ενσωμάτωση νέων τεχνολογιών στις παραγωγικές διαδικασίες ή στα πληροφοριακά συστήματα μπορεί να αλλάξει τον κίνδυνο που συνδέεται με τις εσωτερικές δικλίδες.

● Νέα επιχειρηματικά μοντέλα, προϊόντα ή δραστηριότητες. Η είσοδος σε επιχειρηματικές περιοχές ή συναλλαγές με τις οποίες η οντότητα έχει μικρή εμπειρία μπορεί να εισαγάγει νέους κινδύνους που σχετίζονται με τις εσωτερικές δικλίδες.

● Εταιρικές αναδιαρθρώσεις. Οι αναδιαρθρώσεις μπορεί να συνοδεύονται από μειώσεις προσωπικού και αλλαγές στην επίβλεψη και το διαχωρισμό καθηκόντων που μπορεί να αλλάξουν τον κίνδυνο που συνδέεται με τις εσωτερικές δικλίδες.

● Επέκταση εκμεταλλεύσεων στο εξωτερικό. Η επέκταση ή η απόκτηση ξένων εκμεταλλεύσεων συνεπάγεται νέους και συχνά μοναδικούς κινδύνους που μπορεί να επηρεάζουν τις εσωτερικές δικλίδες, για παράδειγμα, πρόσθετους ή αλλαγμένους κινδύνους από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα.

● Νέες λογιστικές διακηρύξεις.. Η υιοθέτηση νέων λογιστικών αρχών ή η μεταβολή λογιστικών αρχών, μπορεί να επηρεάζουν τους κινδύνους στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.

Πληροφοριακό σύστημα, περιλαμβανομένων των σχετικών επιχειρηματικών διαδικασιών, σχετικό με τη χρηματοοικονομική αναφορά, και επικοινωνία

5. Ένα πληροφοριακό σύστημα αποτελείται από την υποδομή (φυσικά και ηλεκτρομηχανολογικά συστατικά), το λογισμικό, τους ανθρώπους, τις διαδικασίες, και τα δεδομένα. Πολλά πληροφοριακά συστήματα κάνουν εκτεταμένη χρήση της τεχνολογίας της πληροφορίας.

6. Τα πληροφοριακό σύστημα που σχετίζεται με τους στόχους της χρηματοοικονομικής αναφοράς, και εμπεριέχει το σύστημα χρηματοοικονομικής αναφοράς, περιλαμβάνει μεθόδους και αρχεία που:

● Εντοπίζουν και καταγράφουν όλες τις έγκυρες συναλλαγές.

● Περιγράφουν έγκαιρα τις συναλλαγές με επαρκή λεπτομέρεια που επιτρέπει την ορθή κατάταξη των συναλλαγών για τη χρηματοοικονομική αναφορά.

● Επιμετρούν την αξία των συναλλαγών κατά τρόπο που να επιτρέπει την καταγραφή της κατάλληλης χρηματικής αξίας τους στις οικονομικές καταστάσεις.

● Καθορίζουν τη χρονική περίοδο κατά την οποία συνέβησαν οι συναλλαγές ώστε να επιτρέπεται η καταγραφή των συναλλαγών στην ορθή λογιστική περίοδο.

● Παρουσιάζουν σωστά τις συναλλαγές και τις σχετικές γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις.

7. Η ποιότητα των πληροφοριών που παράγονται από το σύστημα επηρεάζει την ικανότητα της διοίκησης να λαμβάνει κατάλληλες αποφάσεις για τη διαχείριση και τον έλεγχο (control) των δραστηριοτήτων της οντότητας και να καταρτίζει αξιόπιστες χρηματοοικονομικές αναφορές.

8. Η επικοινωνία, η οποία περιλαμβάνει την παροχή κατανόησης των ατομικών ρόλων και ευθυνών που αφορούν στις εσωτερικές δικλίδες επί της χρηματοοικονομικής αναφοράς, μπορεί να λάβει μορφές όπως εγχειρίδια πολιτικής, εγχειρίδια λογιστικής και χρηματοοικονομικής αναφοράς, καθώς και υπομνήματα. Η επικοινωνία επίσης μπορεί να γίνεται ηλεκτρονικά, προφορικά, και μέσω των ενεργειών της διοίκησης.

Δραστηριότητες δικλίδων

9. Γενικά, οι δραστηριότητες δικλίδων που μπορεί να είναι σχετικές για έναν έλεγχο μπορεί να κατηγοριοποιούνται ως πολιτικές και διαδικασίες που αφορούν στα ακόλουθα:

● Επισκοπήσεις επίδοσης. Αυτές οι δραστηριότητες δικλίδων περιλαμβάνουν:

– επισκοπήσεις και αναλύσεις της πραγματικής επίδοσης έναντι προϋπολογισμών, προβλέψεων και επιδόσεων της προηγούμενης περιόδου,

– το συσχετισμό διαφορετικών συνόλων δεδομένων - λειτουργικών ή χρηματοοικονομικών - μεταξύ τους, μαζί με αναλύσεις των σχέσεων και διερευνητικές και διορθωτικές ενέργειες,

– σύγκριση εσωτερικών δεδομένων με εξωτερικές πηγές πληροφόρησης, και

– επισκόπηση της λειτουργικής επίδοσης ή της επίδοσης δραστηριότητας.

● Επεξεργασία πληροφοριών. Οι δύο ευρείες ομάδες δραστηριοτήτων δικλίδων πληροφοριακών συστημάτων είναι οι δικλίδες εφαρμογής, οι οποίες εφαρμόζονται για την επεξεργασία των επιμέρους εφαρμογών, και οι γενικές δικλίδες της τεχνολογίας της πληροφορίας, οι οποίες είναι πολιτικές και διαδικασίες που σχετίζονται με πολλές εφαρμογές και υποστηρίζουν την αποτελεσματική λειτουργία δικλίδων εφαρμογής, βοηθώντας στη διασφάλιση της συνέχισης της ορθής λειτουργίας των πληροφοριακών συστημάτων. Παραδείγματα δικλίδων εφαρμογής περιλαμβάνουν τη διασταύρωση της αριθμητικής ακρίβειας αρχείων, την τήρηση και την επισκόπηση λογαριασμών και ισοζυγίων, τις αυτοματοποιημένες δικλίδες, όπως οι διασταυρώσεις επεξεργασίας των εισαγόμενων δεδομένων και οι διασταυρώσεις αριθμητικών αλληλουχιών, καθώς και τη χειρονακτική παρακολούθηση αναφορών εξαίρεσης. Παραδείγματα γενικών δικλίδων τεχνολογίας της πληροφορικής είναι οι δικλίδες αλλαγής

προγράμματος, οι δικλίδες που περιορίζουν την πρόσβαση σε προγράμματα ή δεδομένα, οι δικλίδες επί της υλοποίησης νέων εκδόσεων πακέτων λογισμικού εφαρμογών, καθώς και οι δικλίδες επί των συστημάτων λογισμικού που περιορίζουν την πρόσβαση ή την παρακολούθηση της χρήσης του συστήματος βοηθητικών προγραμμάτων που θα μπορούσαν να αλλάξουν τα χρηματοοικονομικά δεδομένα ή τα αρχεία χωρίς να αφήσει ελεγκτικό ίχνος.

● Φυσικές δικλίδες. Είναι οι δικλίδες που περιλαμβάνουν:

● Τη φυσική ασφάλεια των περιουσιακών στοιχείων, περιλαμβανομένων επαρκών μέτρων προστασίας όπως ασφαλείς εγκαταστάσεις από πρόσβαση σε περιουσιακά στοιχεία και αρχεία.

● Την εξουσιοδότηση για πρόσβαση σε προγράμματα ηλεκτρονικών υπολογιστών και αρχεία δεδομένων.

● Την περιοδική καταμέτρηση και σύγκριση με ποσά που εμφανίζονται σε αρχεία δικλίδων (για παράδειγμα, σύγκριση των αποτελεσμάτων καταμέτρησης μετρητών, τίτλων και αποθεμάτων με λογιστικά αρχεία).

Ο βαθμός στον οποίο οι φυσικές δικλίδες που προορίζονται για πρόληψη της κλοπής περιουσιακών στοιχείων σχετίζονται με την αξιοπιστία της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων, και συνεπώς με τον έλεγχο, εξαρτάται από περιστάσεις, όπως όταν περιουσιακά στοιχεία είναι πολύ επιρρεπή σε υπεξαίρεση.

● Διαχωρισμός καθηκόντων. Η εκχώρηση σε διαφορετικούς ανθρώπους των ευθυνών έγκρισης συναλλαγών, καταγραφής συναλλαγών και τήρησης της φύλαξης περιουσιακών. Ο διαχωρισμός καθηκόντων έχει σκοπό να μειώσει τις ευκαιρίες που επιτρέπουν σε οποιοδήποτε πρόσωπο να είναι σε θέση τόσο να διαπράξει όσο και να αποκρύψει λάθη ή απάτη κατά τη συνήθη άσκηση των καθηκόντων του.

10. Ορισμένες δραστηριότητες δικλίδων μπορεί να εξαρτώνται από την ύπαρξη κατάλληλων πολιτικών υψηλότερου επιπέδου που καθορίζονται από τη διοίκηση ή τους υπεύθυνους για με τη διακυβέρνηση. Για παράδειγμα, οι δικλίδες εξουσιοδότησης μπορεί να ανατεθούν σύμφωνα με θεσπισμένες κατευθυντήριες γραμμές, όπως τα επενδυτικά κριτήρια που καθορίζονται από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Εναλλακτικά, οι μη συνήθεις συναλλαγές, όπως είναι οι μεγάλες αποκτήσεις ή οι αποεπενδύσεις, μπορεί να απαιτούν ειδική έγκριση από υψηλό επίπεδο, περιλαμβανομένης σε ορισμένες περιπτώσεις εκείνης των μετόχων.

Παρακολούθηση των δικλίδων

11. Μια σημαντική ευθύνη της διοίκησης είναι η θέσπιση και η τήρηση εσωτερικών δικλίδων σε συνεχή βάση. Η παρακολούθηση των δικλίδων από τη διοίκηση περιλαμβάνει εξέταση του εάν αυτές λειτουργούν όπως προβλέπεται και τροποποιούνται καταλλήλως σύμφωνα με τις αλλαγές στις συνθήκες. Η παρακολούθηση των δικλίδων μπορεί να περιλαμβάνει δραστηριότητες, όπως η επισκόπηση της διοίκησης για το εάν καταρτίζονται εγκαίρως συμφωνίες των τραπεζικών λογαριασμών, η αξιολόγηση από τους εσωτερικούς ελεγκτές της συμμόρφωσης του προσωπικού πωλήσεων με τις πολιτικές της οντότητας επί των όρων των συμβάσεων πώλησης, καθώς και η εποπτεία από το νομικό τμήμα της συμμόρφωσης με τις δεοντολογικές ή επιχειρηματικές πολιτικές πρακτικές της οντότητας. Η παρακολούθηση γίνεται επίσης για να εξασφαλισθεί ότι οι δικλίδες εξακολουθούν να λειτουργούν αποτελεσματικά με την πάροδο του χρόνου. Για παράδειγμα, εάν η επικαιρότητα και η ακρίβεια των συμφωνιών των τραπεζικών λογαριασμών δεν παρακολουθούνται, το προσωπικό είναι πιθανό να σταματήσει τη διενέργειά τους.

12. Οι εσωτερικοί ελεγκτές ή το προσωπικό που εκτελεί παρόμοιες λειτουργίες μπορεί να συνεισφέρουν στην παρακολούθηση των δικλίδων της οντότητας μέσω ξεχωριστών αξιολογήσεων. Συνήθως, παρέχουν τακτικά πληροφορίες για τη λειτουργία των εσωτερικών δικλίδων, δίνοντας σημαντική προσοχή στην αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων, και κοινοποιούν πληροφορίες για τα πλεονεκτήματα και τις ελλείψεις σε εσωτερικές δικλίδες καθώς και συστάσεις για τη βελτίωση των εσωτερικών δικλίδων.

13. Οι δραστηριότητες παρακολούθησης μπορεί να περιλαμβάνουν τη χρήση πληροφοριών από κοινοποιήσεις εξωτερικών μερών που μπορεί να υποδηλώνουν προβλήματα ή να επισημαίνουν περιοχές που χρειάζονται βελτίωση. Οι πελάτες επιβεβαιώνουν έμμεσα στοιχεία τιμολόγησης με την πληρωμή των τιμολογίων τους ή τη διαμαρτυρία για τις χρεώσεις τους. Επιπλέον, οι ρυθμιστικές αρχές μπορεί να επικοινωνούν με την οντότητα για ζητήματα που επηρεάζουν τη λειτουργία των εσωτερικών δικλίδων, για παράδειγμα, κοινοποιήσεις που αφορούν έρευνες από ρυθμιστικούς οργανισμούς τραπεζών. Επίσης, η διοίκηση μπορεί να λάβει υπόψη της κοινοποιήσεις σχετικά με τις εσωτερικές δικλίδες από εξωτερικούς ελεγκτές κατά την εκτέλεση δραστηριοτήτων παρακολούθησης.

Παράρτημα 2
(Αναφ: Παρ. Α33, Α115)

Συνθήκες και γεγονότα που μπορεί να υποδηλώνουν κινδύνους ουσιώδους σφάλματος

Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα συνθηκών και γεγονότων που μπορεί να υποδηλώνουν την ύπαρξη κινδύνων ουσιώδους σφάλματος. Τα παραδείγματα που παρέχονται καλύπτουν ένα ευρύ φάσμα συνθηκών και γεγονότων. Ωστόσο, δεν είναι όλες οι συνθήκες και τα γεγονότα σχετικά για κάθε ανάθεση ελέγχου και ο κατάλογος των παραδειγμάτων δεν είναι απαραίτητα πλήρης.

- Λειτουργίες σε περιοχές που είναι οικονομικά ασταθείς, για παράδειγμα, σε χώρες με σημαντική υποτίμηση νομίσματος ή οικονομίες με υψηλό πληθωρισμό.
- Λειτουργίες που εκτίθενται σε ευμετάβλητες αγορές, για παράδειγμα, αγοραπωλησίες επί συμβολαίων μελλοντικής εκπλήρωσης.
- Λειτουργίες που υπόκεινται σε ένα υψηλό βαθμό πολύπλοκης ρύθμισης.
- Θέματα συνέχισης δραστηριότητας και ρευστότητας περιλαμβανομένης της απώλειας σημαντικών πελατών.
- Περιορισμοί στη διαθεσιμότητα κεφαλαίων και πίστωσης.
- Αλλαγές στον κλάδο στον οποίο δραστηριοποιείται η οντότητα.
- Αλλαγές στην αλυσίδα εφοδιασμού.
- Ανάπτυξη ή προσφορά νέων προϊόντων ή υπηρεσιών, ή μεταφορά σε νέες γραμμές επιχειρηματικών δραστηριοτήτων.
- Επέκταση σε νέες τοποθεσίες.
- Αλλαγές στην οντότητα, όπως μεγάλες αποκτήσεις ή αναδιοργανώσεις ή άλλα ασυνήθιστα γεγονότα.
- Οντότητες ή επιχειρηματικοί τομείς που είναι πιθανό να πωληθούν.
- Η ύπαρξη πολύπλοκων συμμαχιών και κοινοπραξιών.
- Χρήση χρηματοδότησης εκτός ισολογισμού, οντοτήτων ειδικού σκοπού καθώς και άλλων πολύπλοκων χρηματοδοτικών ρυθμίσεων.
- Σημαντικές συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη.
- Έλλειψη προσωπικού με κατάλληλες δεξιότητες λογιστικής και χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- Αλλαγές στο βασικό προσωπικό, περιλαμβανομένης της αποχώρησης βασικών εκτελεστικών στελεχών.
- Ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες, ιδιαίτερα εκείνες που δεν αντιμετωπίζονται από τη διοίκηση.
- Ασυνέπειες μεταξύ στρατηγικής στην τεχνολογία της πληροφορίας της οντότητας και των επιχειρηματικών της στρατηγικών.
- Αλλαγές στο περιβάλλον της πληροφορίας.
- Εγκατάσταση σημαντικών νέων συστημάτων τεχνολογίας της πληροφορίας που σχετίζονται με τη χρηματοοικονομική αναφορά.
- Διερευνητικές ερωτήσεις από ρυθμιστικές αρχές ή κρατικούς φορείς επί των λειτουργιών ή επί των χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων της οντότητας.
- Σφάλματα στο παρελθόν, ιστορικό λαθών ή σημαντική ποσότητα προσαρμογών στο τέλος της περιόδου.
- Σημαντικό ύψος μη συνηθισμένων ή μη συστηματικών συναλλαγών, περιλαμβανομένων διεταιρικών συναλλαγών και μεγάλων συναλλαγών εσόδων στο τέλος της περιόδου.
- Συναλλαγές που καταγράφονται βάσει της πρόθεσης της διοίκησης, για παράδειγμα, αναχρηματοδότηση χρέους, περιουσιακά στοιχεία προς πώληση και ταξινόμηση των διαπραγματεύσιμων τίτλων.
- Εφαρμογή νέων λογιστικών διακηρύξεων.
- Λογιστικές επιμετρήσεις που συνεπάγονται πολύπλοκες διαδικασίες.
- Γεγονότα ή συναλλαγές που συνεπάγονται σημαντική αβεβαιότητα επιμέτρησης, περιλαμβανομένων των λογιστικών εκτιμήσεων.
- Δικαστικές διενέξεις σε εκκρεμότητα και ενδεχόμενες υποχρεώσεις, για παράδειγμα, εγγυήσεις πωλήσεων, χρηματοοικονομικές εγγυήσεις και περιβαλλοντική αποκατάσταση.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 320

ΟΥΣΙΩΔΕΣ ΜΕΓΕΘΟΣ ΣΤΟ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟ ΚΑΙ ΣΤΗΝ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΕΝΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που ξεκινούν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Παράγραφος

Εισαγωγή
Πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ 1
Ουσιώδες μέγεθος στα πλαίσια ενός ελέγχου 2-6
Ημερομηνία έναρξης ισχύος 7
Σκοπός 8
Ορισμός 9
Απαιτήσεις
Καθορισμός ουσιώδους μεγέθους και ουσιώδους μεγέθους εκτέλεσης κατά το σχεδιασμό του ελέγχου 10-11
Αναθεώρηση κατά τη διάρκεια του ελέγχου 12-13
Τεκμηρίωση 14
Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό
Ουσιώδες μέγεθος και ελεγκτικός κίνδυνος Α1
Καθορισμός ουσιώδους μεγέθους και ουσιώδους μεγέθους εκτέλεσης κατά το σχεδιασμό του ελέγχου Α2-Α12
Αναθεώρηση κατά τη διάρκεια του ελέγχου Α13

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ 320), «Ουσιώδες μέγεθος στο σχεδιασμό και στην εκτέλεση του ελέγχου» πρέπει να μελετάται σε συνδυασμό με το ΔΠΕ 200 «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου».

Εισαγωγή

Πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ

1. Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) πραγματεύεται την ευθύνη του ελεγκτή για την εφαρμογή της έννοιας του ουσιώδους μεγέθους στο σχεδιασμό και στην εκτέλεση ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων. Το ΔΠΕ 450[199] εξηγεί πώς εφαρμόζεται το ουσιώδες μέγεθος στην αξιολόγηση της επίπτωσης των εντοπισμένων σφαλμάτων επί του ελέγχου, καθώς και των μη διορθωμένων σφαλμάτων, εάν υπάρχουν, επί των οικονομικών καταστάσεων.

Ουσιώδες μέγεθος στα πλαίσια ενός ελέγχου

2. Τα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς συχνά πραγματεύονται την έννοια του ουσιώδους στο πλαίσιο της κατάρτισης και της παρουσίασης οικονομικών καταστάσεων. Παρόλο που τα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να πραγματεύονται την έννοια του ουσιώδους μεγέθους με διαφορετικούς όρους, γενικά εξηγούν ότι:

- Τα σφάλματα, περιλαμβανομένων των παραλείψεων, θεωρούνται ουσιώδη εάν, μεμονωμένα ή συνολικά, θα αναμενόταν λογικά ότι επηρεάζουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών που λαμβάνονται με βάση τις οικονομικές καταστάσεις.
- Οι κρίσεις για το ουσιώδες μέγεθος γίνονται υπό το πρίσμα των ισχυουσών συνθηκών και επηρεάζονται από το μέγεθος ή τη φύση ενός σφάλματος ή από ένα συνδυασμό και των δύο, και
- Οι κρίσεις για ζητήματα που είναι ουσιώδη για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων βασίζονται στην εξέταση των κοινών αναγκών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των χρηστών ως σύνολο[200]. Δεν εξετάζεται η πιθανή επίδραση των σφαλμάτων σε συγκεκριμένους, μεμονωμένους χρήστες, των οποίων οι ανάγκες μπορεί να ποικίλουν ευρέως.

3. Ένας τέτοιος σχολιασμός, εάν υπάρχει στο εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, παρέχει στον ελεγκτή μια βάση αναφοράς για τον προσδιορισμό του ουσιώδους μεγέθους για τον έλεγχο. Εάν το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς δεν περιλαμβάνει συζήτηση της έννοιας του ουσιώδους μεγέθους, τα χαρακτηριστικά που αναφέρονται στην παράγραφο 2 παρέχουν στον ελεγκτή ένα τέτοιο πλαίσιο αναφοράς.

4. Ο προσδιορισμός από τον ελεγκτή του ουσιώδους μεγέθους είναι θέμα επαγγελματικής κρίσης και επηρεάζεται από την αντίληψη του ελεγκτή για τις ανάγκες χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Στο πλαίσιο αυτό, είναι λογικό για τον ελεγκτή να υποθέτει ότι οι χρήστες:

(α) Διαθέτουν εύλογη γνώση των επιχειρηματικών και οικονομικών δραστηριοτήτων και λογιστικής, καθώς και προθυμία να μελετήσουν τις πληροφορίες των οικονομικών καταστάσεων με εύλογη επιμέλεια,

(β) Κατανοούν ότι οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται, παρουσιάζονται και ελέγχονται σε συνάρτηση με το ουσιώδες μέγεθος,

(γ) Αναγνωρίζουν τις αβεβαιότητες που είναι ενδογενείς στην επιμέτρηση των ποσών που βασίζονται στη χρήση εκτιμήσεων, κρίσης καθώς και στην εξέταση μελλοντικών γεγονότων, και

(δ) Λαμβάνουν λογικές οικονομικές αποφάσεις με βάση τις πληροφορίες των οικονομικών καταστάσεων.

5. Η έννοια του ουσιώδους μεγέθους εφαρμόζεται από τον ελεγκτή τόσο κατά τον σχεδιασμό και την εκτέλεση του ελέγχου, όσο και κατά την αξιολόγηση της επίπτωσης των εντοπισμένων κατά τον έλεγχο σφαλμάτων και των μη διορθωμένων σφαλμάτων, εάν υπάρχουν, στις οικονομικές καταστάσεις καθώς και στη διαμόρφωση της γνώμης στην έκθεση του ελεγκτή. (Βλ. παρ. Α1)

6. Κατά το σχεδιασμό του ελέγχου, ο ελεγκτής κάνει κρίσεις για το μέγεθος των σφαλμάτων που θα θεωρούνται ουσιώδη. Οι κρίσεις αυτές παρέχουν βάση για:

(α) Τον καθορισμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των διαδικασιών εκτίμησης κινδύνου,

(β) Τον εντοπισμό και την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος, και

(γ) Τον καθορισμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών.

Το ουσιώδες μέγεθος που καθορίζεται κατά το σχεδιασμό του ελέγχου δεν θέτει αναγκαστικά ένα ποσό κάτω από το οποίο μη διορθωμένα σφάλματα, μεμονωμένα ή συνολικά, θα αξιολογούνται πάντα ως μη ουσιώδη. Οι περιστάσεις που σχετίζονται με ορισμένα σφάλματα μπορεί να κάνουν τον ελεγκτή να τα αξιολογήσει ως ουσιώδη, έστω και αν είναι κάτω του ουσιώδους μεγέθους. Αν και δεν είναι πρακτικά εφικτό να σχεδιαστούν ελεγκτικές διαδικασίες για τον εντοπισμό σφαλμάτων που θα μπορούσαν να είναι ουσιώδη μόνο λόγω της φύσης τους, ο ελεγκτής εξετάζει όχι μόνο το μέγεθος αλλά επίσης τη φύση των μη διορθωμένων σφαλμάτων καθώς και τις συγκεκριμένες περιστάσεις στις οποίες προκύπτουν, κατά την αξιολόγηση της επίδρασής τους στις οικονομικές καταστάσεις[201].

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

7. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που ξεκινούν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα.

Στόχος

8. Ο στόχος του ελεγκτή είναι να εφαρμόσει κατάλληλα την έννοια του ουσιώδους μεγέθους κατά το σχεδιασμό και την εκτέλεση του ελέγχου.

[199] ΔΠΕ 450 «Αξιολόγηση σφαλμάτων που εντοπίζονται κατά τον έλεγχο.»

[200] Για παράδειγμα, το «Πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης οικονομικών καταστάσεων», που εγκρίθηκε από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων τον Απρίλιο του 2001, αναφέρει ότι, για μια κερδοσκοπική οντότητα, καθώς οι επενδυτές είναι εκείνοι που παρέχουν κεφάλαια επιχειρηματικού κινδύνου στην επιχείρηση, η παροχή οικονομικών καταστάσεων που να πληρούν τις ανάγκες τους θα πληροί επίσης τις περισσότερες από τις ανάγκες των άλλων χρηστών που οι οικονομικές καταστάσεις μπορούν να ικανοποιήσουν.

[201] ΔΠΕ 450, παράγραφος Α16.

Ορισμός

9. Για σκοπούς των ΔΠΕ, ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης σημαίνει το ποσό ή τα ποσά που τίθενται από τον ελεγκτή σε μικρότερο επίπεδο από το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο ώστε να μειωθεί σε κατάλληλα χαμηλό επίπεδο η πιθανότητα ότι το άθροισμα των μη διορθωμένων και μη εντοπισμένων σφαλμάτων υπερβαίνει το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο. Κατά περίπτωση, το ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης αναφέρεται επίσης στο ποσό ή στα ποσά που τίθενται από τον ελεγκτή χαμηλότερα από το επίπεδο ή τα επίπεδα ουσιώδους μεγέθους για συγκεκριμένες κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων.

Απαιτήσεις

Καθορισμός ουσιώδους μεγέθους και ουσιώδους μεγέθους εκτέλεσης κατά το σχεδιασμό του ελέγχου

10. Κατά τον καθορισμό της γενικής στρατηγικής ελέγχου, ο ελεγκτής πρέπει να καθορίσει το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο. Εάν στις συγκεκριμένες περιστάσεις της οντότητας υπάρχουν μια ή περισσότερες συγκεκριμένες κατηγορίες συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων για τις οποίες σφάλματα μικρότερων ποσών από το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι θα επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών που λαμβάνονται βάσει των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής πρέπει επίσης να ορίσει το επίπεδο ή τα επίπεδα ουσιώδους μεγέθους που θα εφαρμοστούν σε εκείνες τις ειδικές κατηγορίες συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων (Βλ. παρ. Α2-Α11).

11. Ο ελεγκτής πρέπει να καθορίζει το ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης για τους σκοπούς της εκτίμησης των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος και καθορισμού της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών (Βλ. παρ. Α12).

Αναθεώρηση κατά τη διάρκεια του ελέγχου

12. Ο ελεγκτής πρέπει να αναθεωρεί το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο (και, κατά περίπτωση, το επίπεδο ή τα επίπεδα ουσιώδους μεγέθους για συγκεκριμένες κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων), σε περίπτωση που λαμβάνει γνώση πληροφοριών κατά τη διάρκεια του ελέγχου οι οποίες θα μπορούσαν να είχαν οδηγήσει τον ελεγκτή να καθορίσει αρχικά ένα διαφορετικό ποσό (ή ποσά). (Βλ. παρ. Α13)

13. Εάν ο ελεγκτής καταλήξει ότι είναι ενδεδειγμένο ένα χαμηλότερο ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο (και, αν έχει εφαρμογή, ένα επίπεδο ή επίπεδα ουσιώδους μεγέθους για συγκεκριμένες κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων) από εκείνο που αρχικά καθορίστηκε, ο ελεγκτής πρέπει να καθορίσει εάν είναι αναγκαίο να αναθεωρήσει το ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης, καθώς και εάν η φύση, ο χρόνος και η έκταση των περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών παραμένουν ενδεδειγμένα.

Τεκμηρίωση

14. Ο ελεγκτής πρέπει να περιλαμβάνει στην ελεγκτική τεκμηρίωση τα ακόλουθα ποσά και τους παράγοντες που εξετάζονται κατά τον καθορισμό τους: [202]

(α) Το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο (βλέπε παράγραφο 10),

(β) Εάν έχει εφαρμογή, το επίπεδο ή τα επίπεδα ουσιώδους μεγέθους για συγκεκριμένες κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων (βλέπε παράγραφο 10)

(γ) Το ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης (βλέπε παράγραφο 11), και

(δ) Οποιαδήποτε αναθεώρηση των (α)-(γ) καθώς ο έλεγχος εξελίσσεται (βλέπε παραγράφους 12-13).

***

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Ουσιώδες μέγεθος και ελεγκτικός κίνδυνος (Βλ. παρ. 5)

Α1. Κατά τη διενέργεια ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων, οι γενικοί στόχοι του ελεγκτή είναι να αποκτήσει εύλογη διασφάλιση για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα, είτε λόγω απάτης είτε λόγω λάθους, καθιστώντας έτσι τον ελεγκτή ικανό να εκφράσει γνώμη για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με ένα εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, καθώς και να συντάξει έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων και να προβεί σε κοινοποιήσεις, όπως απαιτείται από τα ΔΠΕ, βάσει των ευρημάτων της εργασίας του[203]. Ο ελεγκτής αποκτά εύλογη διασφάλιση με την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων ώστε να μειώσει τον ελεγκτικό κίνδυνο σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο[204]. Ελεγκτικός κίνδυνος είναι ο κίνδυνος ότι ο ελεγκτής εκφράζει μη ενδεδειγμένη γνώμη ελέγχου όταν οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες. Ο ελεγκτικός κίνδυνος είναι συνάρτηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος και του κινδύνου εντοπισμού.[205] Το ουσιώδες μέγεθος και ο ελεγκτικός κίνδυνος εξετάζονται καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου, ειδικότερα όταν:

(α) Εντοπίζονται και εκτιμώνται οι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος [206]

---

[202] ΔΠΕ 230, «Τεκμηρίωση του ελέγχου», παράγραφοι 8-11 και παράγραφος Α6.

[203] ΔΠΕ 200, «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου», παράγραφος 11.

[204] ΔΠΕ 200, παράγραφος 17.

[205] ΔΠΕ 200, παράγραφος 13(γ).

[206] ΔΠΕ 315, «Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μέσω της κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της».

(β) Καθορίζεται η φύση, ο χρόνος και η έκταση περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών,[207] και

(γ) Αξιολογείται η επίπτωση των μη διορθωμένων σφαλμάτων, εάν υπάρχουν, στις οικονομικές καταστάσεις[208] και στη διαμόρφωση της γνώμης στην έκθεση του ελεγκτή.[209]

Καθορισμός ουσιώδους μεγέθους και ουσιώδους μεγέθους εκτέλεσης κατά το σχεδιασμό του ελέγχου

Ζητήματα ειδικά για οντότητες του δημοσίου τομέα (Βλ. παρ. 10)

Α2. Στην περίπτωση μιας οντότητας του δημοσίου τομέα, οι κύριοι χρήστες των οικονομικών της καταστάσεων είναι συχνά οι νομοθετικές και ρυθμιστικές αρχές. Επιπλέον οι οικονομικές καταστάσεις μπορεί να χρησιμοποιούνται για τη λήψη αποφάσεων άλλων εκτός των οικονομικών. Ο καθορισμός του ουσιώδους μεγέθους για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο (και, εάν έχει εφαρμογή, του επιπέδου ή των επιπέδων ουσιώδους μεγέθους για συγκεκριμένες κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων) σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων μιας οντότητας του δημοσίου τομέα επηρεάζεται ως εκ τούτου από νόμο, κανονισμό ή άλλη αρχή και από τις ανάγκες χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των νομοθετών και του κοινού σε σχέση με τα προγράμματα δημοσίου τομέα.

Χρήση σημείων αναφοράς για τον προσδιορισμό του ουσιώδους μεγέθους στο σύνολο των οικονομικών καταστάσεων (Βλ. παρ. 10)

Α3. Ο καθορισμός του ουσιώδους μεγέθους περιλαμβάνει την άσκηση επαγγελματικής κρίσης. Συχνά εφαρμόζεται ένα ποσοστό σε επιλεγμένο σημείο αναφοράς ως αφετηρία για τον καθορισμό του ουσιώδους μεγέθους για τις οικονομικές καταστάσεις ως ένα σύνολο. Οι παράγοντες που μπορεί να επηρεάσουν τον εντοπισμό ενός κατάλληλου σημείου αναφοράς περιλαμβάνουν:

- Τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων (για παράδειγμα, περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, καθαρή θέση, έσοδα, έξοδα)
- Το εάν υπάρχουν κονδύλια επί των οποίων η προσοχή των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων της συγκεκριμένης οντότητας τείνει να εστιάζεται (για παράδειγμα, για την αξιολόγηση της χρηματοοικονομικής επίδοσης οι χρήστες μπορεί να τείνουν να εστιάζουν στα κέρδη, τα έσοδα ή τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία),
- Τη φύση της οντότητας, το σημείο του κύκλου ζωής της στο οποίο βρίσκεται η οντότητα, καθώς και τον κλάδο και το οικονομικό περιβάλλον στο οποίο η οντότητα λειτουργεί.
- Τη δομή ιδιοκτησίας της οντότητας και τον τρόπο χρηματοδότησής της (για παράδειγμα, εάν η οντότητα χρηματοδοτείται αποκλειστικά από ξένα παρά από ίδια κεφάλαια, οι χρήστες μπορεί να δίνουν περισσότερη έμφαση στα περιουσιακά στοιχεία και στις αξιώσεις επ' αυτών παρά στα κέρδη της οντότητας), και
- Τη σχετική μεταβλητότητα του σημείου αναφοράς

Α4. Παραδείγματα σημείων αναφοράς που μπορεί να είναι κατάλληλα, ανάλογα με τις περιστάσεις της οντότητας, περιλαμβάνουν κατηγορίες αναφερόμενων αποτελεσμάτων, όπως κέρδη προ φόρων, σύνολο εσόδων, μικτό κέρδος και σύνολο εξόδων, συνολική καθαρή θέση ή αξία καθαρών περιουσιακών στοιχείων. Τα κέρδη προ φόρων από συνεχιζόμενες λειτουργίες χρησιμοποιούνται συχνά για οντότητες που αποσκοπούν στα κέρδη. Όταν τα κέρδη προ φόρων από συνεχιζόμενες λειτουργίες είναι μεταβλητά, άλλα σημεία αναφοράς μπορεί να είναι πιο κατάλληλα, όπως το μικτό κέρδος ή τα συνολικά έσοδα.

Α5. Σε σχέση με το επιλεγμένο σημείο αναφοράς, τα σχετικά χρηματοοικονομικά στοιχεία συνήθως περιλαμβάνουν χρηματοοικονομικά αποτελέσματα και χρηματοοικονομικές θέσεις προηγούμενων περιόδων, τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα και τη χρηματοοικονομική θέση από την αρχή της περιόδου έως σήμερα, καθώς και τους προϋπολογισμούς ή τις προβλέψεις για την τρέχουσα περίοδο, προσαρμοσμένα για σημαντικές αλλαγές στις περιστάσεις της οντότητας (για παράδειγμα μια σημαντική απόκτηση επιχείρησης) και σχετικές αλλαγές των συνθηκών στον κλάδο ή στο οικονομικό περιβάλλον στο οποίο η οντότητα λειτουργεί. Για παράδειγμα, όταν, ως σημείο εκκίνησης, το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο καθορίζεται για μια συγκεκριμένη οντότητα βάσει ενός ποσοστού του κέρδους προ φόρων από συνεχιζόμενες λειτουργίες, περιστάσεις που προκαλούν έκτακτη μείωση ή αύξηση αυτού του κέρδους μπορεί να οδηγήσουν τον ελεγκτή στο συμπέρασμα ότι το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο ενδείκνυται περισσότερο να καθορίζεται με τη χρήση ενός ομαλοποιημένου κέρδους προ φόρων από συνεχιζόμενες λειτουργίες βάσει προηγούμενων αποτελεσμάτων.

Α6. Το ουσιώδες μέγεθος σχετίζεται με τις οικονομικές καταστάσεις επί των οποίων ο ελεγκτής συντάσσει έκθεση. Όταν οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται για περίοδο χρηματοοικονομικής αναφοράς μεγαλύτερη ή μικρότερη των δώδεκα μηνών, όπως μπορεί να είναι η περίπτωση για μια νέα οντότητα ή για μια αλλαγή της περιόδου χρηματοοικονομικής αναφοράς, το ουσιώδες μέγεθος σχετίζεται με τις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίστηκαν για αυτή την περίοδο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Α7. Ο καθορισμός ενός ποσοστού που εφαρμόζεται σε επιλεγμένο μέγεθος αναφοράς περιλαμβάνει την άσκηση επαγγελματικής κρίσης. Υπάρχει σχέση μεταξύ του ποσοστού και του επιλεγμένου σημείου αναφοράς, έτσι ώστε ένα ποσοστό που εφαρμόζεται στο κέρδος προ φόρων από συνεχιζόμενες λειτουργίες θα είναι κανονικά μεγαλύτερο από ένα ποσοστό που εφαρμόζεται στα συνολικά έσοδα. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρεί πέντε τοις εκατό του κέρδους προ φόρων από συνεχιζόμενες λειτουργίες ότι είναι κατάλληλο για μια οντότητα που αποσκοπεί στο κέρδος σε ένα βιομηχανικό κλάδο, ενώ ο ελεγκτής μπορεί να θεωρεί το ένα τοις εκατό των

[207] ΔΠΕ 330, «Οι αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους».

[208] ΔΠΕ 450.

[209] ΔΠΕ 700, «Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί οικονομικών καταστάσεων».

συνολικών εσόδων ή των συνολικών εξόδων ότι είναι κατάλληλο για μια οντότητα που δεν αποσκοπεί στο κέρδος. Υψηλότερα ή χαμηλότερα ποσοστά, ωστόσο, μπορεί να θεωρηθούν κατάλληλα για τις περιστάσεις.

Ζητήματα Ειδικά για Μικρότερες Οντότητες

Α8. Όταν το κέρδος προ φόρων από συνεχιζόμενες λειτουργίες μιας οντότητας είναι σταθερά πολύ μικρό, όπως θα μπορούσε να είναι η περίπτωση για μια επιχείρηση που διοικείται από τον ιδιοκτήτη της, όπου ο ιδιοκτήτης λαμβάνει μεγάλο μέρος από το κέρδος προ φόρων με τη μορφή αμοιβής, ένα σημείο αναφοράς όπως το κέρδος προ αμοιβών και φόρων μπορεί να είναι πιο σχετικό.

Ζητήματα ειδικά για οντότητες του δημοσίου τομέα

Α9. Σε έλεγχο μιας οντότητας δημοσίου τομέα, το συνολικό κόστος ή το καθαρό κόστος (έξοδα μείον έσοδα ή δαπάνες μείον εισπράξεις) μπορεί να είναι κατάλληλα σημεία αναφοράς για δραστηριότητες του προγράμματος. Όταν μια οντότητα δημοσίου τομέα είναι θεματοφύλακας δημόσιων περιουσιακών στοιχείων, τα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να είναι κατάλληλο σημείο αναφοράς.

Επίπεδο ή επίπεδα ουσιώδους μεγέθους για ειδικές κατηγορίες συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων (Βλ. παρ. 10)

Α10. Παράγοντες που μπορεί να υποδηλώνουν την ύπαρξη μίας ή περισσοτέρων ειδικών κατηγοριών συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων, για τις οποίες σφάλματα μικρότερων ποσών από το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο θα μπορούσαν εύλογα να αναμένεται ότι επηρεάζουν τις οικονομικές αποφάσεις που λαμβάνουν οι χρήστες βάσει των οικονομικών καταστάσεων, περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- Το εάν νόμος, κανονισμός ή το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς επηρεάζουν τις προσδοκίες των χρηστών όσον αφορά την επιμέτρηση ή γνωστοποίηση ορισμένων κονδυλίων (για παράδειγμα τις συναλλαγές συνδεδεμένων μερών και την αμοιβή της διοίκησης και εκείνων που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση).
- Τις βασικές γνωστοποιήσεις σχετικά με τον κλάδο στον οποίο δραστηριοποιείται η οντότητα (για παράδειγμα δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης για φαρμακευτική εταιρία)
- Το εάν δίνεται προσοχή σε συγκεκριμένη πτυχή της επιχειρηματικής δραστηριότητας της οντότητας που γνωστοποιείται χωριστά στις οικονομικές καταστάσεις (για παράδειγμα μια νεοαποκτηθείσα επιχείρηση).

Α11. Κατά την εξέταση του εάν, στις συγκεκριμένες περιστάσεις της οντότητας, τέτοιες κατηγορίες συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων υπάρχουν, ο ελεγκτής μπορεί να κρίνει χρήσιμο να αποκτήσει κατανόηση των απόψεων και των προσδοκιών εκείνων που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση και της διοίκησης.

Ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης (Βλ. παρ. 11)

Α12. Ο σχεδιασμός του ελέγχου αποκλειστικά για τον εντοπισμό ατομικά ουσιωδών σφαλμάτων παραβλέπει το γεγονός ότι το σύνολο των ατομικά μη ουσιωδών σφαλμάτων μπορεί να κάνει τις οικονομικές καταστάσεις να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες και δεν αφήνει περιθώριο για πιθανά μη εντοπισμένα σφάλματα. Το ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης (το οποίο σύμφωνα με τον ορισμό είναι ένα ή περισσότερα ποσά) τίθεται για να μειώσει σε κατάλληλα χαμηλό επίπεδο την πιθανότητα ότι το άθροισμα των μη διορθωμένων και μη εντοπισμένων σφαλμάτων στις οικονομικές καταστάσεις υπερβαίνει το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο. Ομοίως, το ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης που σχετίζεται με επίπεδο ουσιώδους μεγέθους που καθορίζεται για συγκεκριμένη κατηγορία συναλλαγών, υπόλοιπο λογαριασμού ή γνωστοποίηση, τίθεται για να μειώσει σε κατάλληλα χαμηλό επίπεδο την πιθανότητα ότι το άθροισμα των μη διορθωμένων και μη εντοπισμένων σφαλμάτων σε εκείνη τη συγκεκριμένη κατηγορία συναλλαγών, υπόλοιπο λογαριασμού ή γνωστοποίηση υπερβαίνει το επίπεδο ουσιώδους μεγέθους για εκείνη τη συγκεκριμένη κατηγορία συναλλαγών, υπόλοιπο λογαριασμού ή γνωστοποίηση. Ο καθορισμός του ουσιώδους μεγέθους εκτέλεσης δεν είναι ένας απλός μηχανικός υπολογισμός και περιλαμβάνει την άσκηση επαγγελματικής κρίσης. Επηρεάζεται από την κατανόηση του ελεγκτή για την οντότητα, που επικαιροποιείται κατά τη διάρκεια της εκτέλεσης διαδικασιών εκτίμησης κινδύνου, καθώς και από τη φύση και την έκταση των σφαλμάτων που εντοπίστηκαν σε προηγούμενους ελέγχους και εξ' αυτού από τις προσδοκίες του ελεγκτή σε σχέση με σφάλματα στην τρέχουσα περίοδο.

Αναθεώρηση κατά τη διάρκεια του ελέγχου (Βλ. παρ. 12)

Α13. Το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο (και, κατά περίπτωση, το επίπεδο ή τα επίπεδα ουσιώδους μεγέθους για συγκεκριμένες κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων) μπορεί να χρειαστεί να αναθεωρηθεί ως αποτέλεσμα μιας αλλαγής στις περιστάσεις που συνέβη κατά τη διάρκεια του ελέγχου (για παράδειγμα, απόφαση να διατεθεί σημαντικό μέρος των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της οντότητας), νέες πληροφορίες ή αλλαγή στην κατανόηση του ελεγκτή για την οντότητα και τις λειτουργίες της ως αποτέλεσμα της εκτέλεσης περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών. Για παράδειγμα, εάν κατά τη διάρκεια του ελέγχου φαίνεται ότι τα πραγματικά χρηματοοικονομικά αποτελέσματα είναι πιθανό να είναι ουσιωδώς διαφορετικά από τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα που αναμένονταν για το τέλος της περιόδου, τα οποία χρησιμοποιήθηκαν αρχικά για τον καθορισμό του ουσιώδους μεγέθους για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο, ο ελεγκτής αναθεωρεί αυτό το ουσιώδες μέγεθος.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 330

ΟΙ ΑΝΤΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΣΤΟΥΣ ΕΚΤΙΜΩΜΕΝΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Παράγραφος

Εισαγωγή
Πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ 1
Ημερομηνία έναρξης ισχύος 2
Στόχος 3
Ορισμοί 4
Απαιτήσεις
Γενικές αντιδράσεις 5
Ελεγκτικές διαδικασίες σε αντίδραση προς τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμού 6-23
Επάρκεια παρουσίασης και γνωστοποίησης 24
Αξιολόγηση της επάρκειας και της καταλληλότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων 25-27
Τεκμηρίωση 28-30
Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό
Γενικές αντιδράσεις A1-A3
Ελεγκτικές διαδικασίες σε αντίδραση προς τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος στο επίπεδο ισχυρισμού A4-A58
Επάρκεια παρουσίασης και γνωστοποίησης A59
Αξιολογώντας την επάρκεια και την καταλληλότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων A60-A62
Τεκμηρίωση A63

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 330, «Οι αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους» πρέπει να μελετάται σε συνδυασμό με το ΔΠΕ 200 «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου».

Εισαγωγή

Πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ

1. Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να σχεδιάζει και να υλοποιεί μέτρα ως αντίδραση στους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος που εντοπίζονται και εκτιμώνται από τον ελεγκτή σύμφωνα με το ΔΠΕ 315[210] σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

2. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα.

Στόχος

3. Ο στόχος του ελεγκτή είναι να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, μέσω σχεδιασμού και υλοποίησης κατάλληλων αντιδράσεων σε αυτούς τους κινδύνους.

Ορισμοί

4. Για τους σκοπούς των ΔΠΕ, οι ακόλουθοι όροι έχουν τη σημασία που αποδίδεται κατωτέρω:

(α) Ουσιαστική διαδικασία – Μια ελεγκτική διαδικασία σχεδιασμένη να εντοπίζει ουσιώδη σφάλματα σε επίπεδο ισχυρισμού. Οι ουσιαστικές διαδικασίες περιλαμβάνουν:

(i) Δοκιμασίες των λεπτομερειών (κατηγοριών συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών και γνωστοποιήσεων), και

(ii) Ουσιαστικές αναλυτικές διαδικασίες.

(β) Δοκιμασίες δικλίδων – Μια ελεγκτική διαδικασία σχεδιασμένη να αξιολογεί τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων στην αποτροπή ή τον εντοπισμό και τη διόρθωση ουσιωδών σφαλμάτων σε επίπεδο ισχυρισμού.

Απαιτήσεις

Γενικές αντιδράσεις

5. Ο ελεγκτής πρέπει να σχεδιάζει και να εφαρμόζει γενικές αντιδράσεις για την αντιμετώπιση των εκτιμώμενων κινδύνων ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο οικονομικής κατάστασης. (Βλ. παρ. Α1-Α3)

Ελεγκτικές διαδικασίες σε αντίδραση προς τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος στο επίπεδο ισχυρισμού

6. Ο ελεγκτής πρέπει να σχεδιάζει και να εκτελεί περαιτέρω ελεγκτικές διαδικασίες των οποίων η φύση, ο χρόνος και η έκταση βασίζονται και αντιδρούν στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμού. (βλ. παρ. Α4-Α8)

7. Κατά το σχεδιασμό των περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών που πρόκειται να εκτελεστούν, ο ελεγκτής πρέπει:

(α) Να εξετάζει τους λόγους για την εκτίμηση που γίνεται σχετικά με τον κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμού για κάθε κατηγορία συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών και γνωστοποιήσεων, περιλαμβανομένων:

(i) Της πιθανότητας ουσιώδους σφάλματος λόγω των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών της σχετικής κατηγορίας συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων (δηλαδή, τον ενδογενή κίνδυνο), και

(ii) Του εάν η εκτίμηση κινδύνου λαμβάνει υπόψη τις σχετικές δικλίδες, (δηλαδή, τον κίνδυνο δικλίδων), και ως εκ τούτου απαιτεί από τον ελεγκτή να αποκτά ελεγκτικά τεκμήρια για να διαπιστώνει εάν οι δικλίδες λειτουργούν αποτελεσματικά (δηλαδή, ο ελεγκτής προτίθεται να στηριχθεί στη λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων για τον καθορισμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των ουσιαστικών διαδικασιών), και (Βλ παρ. Α9-Α18)

(β) Να αποκτά πιο πειστικά ελεγκτικά τεκμήρια όσο πιο υψηλή είναι η εκτίμηση κινδύνου από τον ελεγκτή (Βλ. παρ. Α19)

Δοκιμασίες δικλίδων

8. Ο ελεγκτής πρέπει να σχεδιάζει και να εκτελεί δοκιμασίες δικλίδων για να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια ως προς τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των σχετικών δικλίδων, εάν:

(α) Η εκτίμηση από τον ελεγκτή των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμού περιλαμβάνει μια προσδοκία ότι οι δικλίδες λειτουργούν αποτελεσματικά (δηλαδή ο ελεγκτής προτίθεται να στηριχθεί στη λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων για τον καθορισμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των ουσιαστικών διαδικασιών), ή

(β) Οι ουσιαστικές διαδικασίες από μόνες τους δεν μπορούν να παρέχουν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σε επίπεδο ισχυρισμού. (Βλ. παρ. Α20-Α24)

9. Κατά το σχεδιασμό και την εκτέλεση δοκιμασιών δικλίδων, ο ελεγκτής πρέπει να αποκτά περισσότερο πειστικά ελεγκτικά τεκμήρια, όσο περισσότερο στηρίζεται στην αποτελεσματικότητα μιας δικλίδας. (Βλ. παρ. Α25)

Φύση και έκταση δοκιμασιών δικλίδων.

10. Κατά το σχεδιασμό και την εκτέλεση δοκιμασιών δικλίδων, ο ελεγκτής πρέπει:

(α) Να εκτελεί άλλες ελεγκτικές διαδικασίες σε συνδυασμό με διερευνητικές ερωτήσεις για να αποκτά ελεγκτικά τεκμήρια για τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων, περιλαμβανομένων:

(i) Του πώς οι δικλίδες εφαρμόστηκαν σε σχετικούς χρόνους κατά τη διάρκεια της υπό έλεγχο περιόδου,

[210] ΔΠΕ 315, «Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μέσω κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της».

(ii) Της συνέπειας με τη οποία εφαρμόστηκαν, και

(iii) Από ποιόν ή με ποια μέσα εφαρμόστηκαν. (Βλ. παρ. Α26-Α29)

(β) Να προσδιορίζει εάν οι δικλίδες που πρόκειται να δοκιμαστούν εξαρτώνται από άλλες δικλίδες (έμμεσες δικλίδες) και, αν ναι, κατά πόσον είναι αναγκαίο να αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια που υποστηρίζουν την αποτελεσματική λειτουργία αυτών των έμμεσων δικλίδων. (Βλ. παρ. Α30-Α31)

Χρόνος δοκιμασιών δικλίδων.

11. Ο ελεγκτής πρέπει να δοκιμάζει τις δικλίδες για το συγκεκριμένο χρόνο ή κατά τη διάρκεια της περιόδου, κατά την οποία ο ελεγκτής προτίθεται να στηριχθεί σε εκείνες τις δικλίδες, με την επιφύλαξη των παραγράφων 12 και 15 κατωτέρω, προκειμένου να παράσχει μια κατάλληλη βάση για την σκοπούμενη στήριξη του ελεγκτή. (Βλ παρ. Α32)

Χρησιμοποίηση ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν κατά τη διάρκεια μιας ενδιάμεσης περιόδου

12. Εάν ο ελεγκτής αποκτά ελεγκτικά τεκμήρια για τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων κατά τη διάρκεια μιας ενδιάμεσης περιόδου, πρέπει:

(α) Να αποκτά ελεγκτικά τεκμήρια για σημαντικές αλλαγές στις δικλίδες αυτές μεταγενέστερα της ενδιάμεσης περιόδου, και

(β) Να προσδιορίζει τα πρόσθετα ελεγκτικά τεκμήρια που πρέπει να αποκτώνται για το υπόλοιπο της περιόδου. (Βλ. παρ. Α33-Α34)

Χρησιμοποίηση ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν σε προηγούμενους ελέγχους

13. Κατά τον προσδιορισμό του εάν είναι ενδεδειγμένο να χρησιμοποιηθούν ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν σε προηγούμενους ελέγχους σχετικά με τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων και, εάν ναι, τη διάρκεια της χρονικής περιόδου που μπορεί να μεσολαβήσει πριν ξαναδοκιμαστεί μια δικλίδα, ο ελεγκτής πρέπει να εξετάσει τα ακόλουθα:

(α) Την αποτελεσματικότητα άλλων στοιχείων των εσωτερικών δικλίδων, περιλαμβανομένων του περιβάλλοντος δικλίδων, της παρακολούθησης των δικλίδων από την οντότητα, και της διαδικασίας εκτίμησης κινδύνου της οντότητας

(β) Τους κινδύνους που προκύπτουν από τα χαρακτηριστικά των δικλίδων, περιλαμβανομένου του εάν είναι χειρωνακτικές ή αυτοματοποιημένες.

(γ) Την αποτελεσματικότητα των γενικών δικλίδων της τεχνολογίας της πληροφορικής,

(δ) Την αποτελεσματικότητα της δικλίδας και της εφαρμογής της από την οντότητα, περιλαμβανομένων της φύσης και της έκτασης των αποκλίσεων κατά την εφαρμογή της δικλίδας που σημειώθηκαν σε προηγούμενους ελέγχους, καθώς και του εάν υπήρξαν αλλαγές στο προσωπικό που επηρεάζουν σημαντικά την εφαρμογή της δικλίδας,

(ε) Εάν η έλλειψη μιας αλλαγής σε μια συγκεκριμένη δικλίδα θέτει ένα κίνδυνο λόγω μεταβαλλόμενων περιστάσεων, και

(στ) Τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος και την έκταση της εμπιστοσύνης/ στήριξης επί της δικλίδας. (Βλ. παρ. Α35)

14. Εάν ο ελεγκτής σχεδιάζει να χρησιμοποιήσει ελεγκτικά τεκμήρια από ένα προηγούμενο έλεγχο σχετικά με τη λειτουργική αποτελεσματικότητα συγκεκριμένων δικλίδων, ο ελεγκτής πρέπει να διαπιστώσει τη συνεχιζόμενη σχετικότητα αυτών των τεκμηρίων αποκτώντας ελεγκτικά τεκμήρια για το εάν έχουν επέλθει σημαντικές αλλαγές σε αυτές τις δικλείδες μετά τον προηγούμενο έλεγχο. Ο ελεγκτής πρέπει να αποκτά αυτά τα τεκμήρια με διενέργεια διερευνητικών ερωτήσεων σε συνδυασμό με παρατήρηση ή επιθεώρηση, ώστε να επιβεβαιώσει την κατανόηση αυτών των συγκεκριμένων δικλίδων, και

(α) Εάν υπήρξαν αλλαγές που επηρεάζουν τη συνεχιζόμενη σχετικότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων από τον προηγούμενο έλεγχο, ο ελεγκτής πρέπει να δοκιμάζει τις δικλίδες στον τρέχοντα έλεγχο (Βλ. παρ. Α36)

(β) Εάν δεν υπήρξαν τέτοιες αλλαγές, ο ελεγκτής πρέπει να δοκιμάζει τις δικλίδες τουλάχιστον μια φορά κάθε τρίτο έλεγχο, και πρέπει να δοκιμάζει ορισμένες δικλίδες σε κάθε έλεγχο ώστε να αποφεύγει το ενδεχόμενο δοκιμής όλων των δικλίδων επί των οποίων ο ελεγκτής σκοπεύει να βασισθεί σε μία μόνο ελεγκτική περίοδο χωρίς δοκιμασία δικλίδων στις επόμενες δύο ελεγκτικές περιόδους. (Βλ. παρ. Α37-Α39)

Δικλείδες επί σημαντικών κινδύνων

15. Εάν ο ελεγκτής σχεδιάζει να βασισθεί σε δικλείδες επί ενός κινδύνου που ο ελεγκτής έχει καθορίσει ως σημαντικό κίνδυνο, τότε ο ελεγκτής πρέπει να δοκιμάσει τις δικλίδες αυτές στην τρέχουσα περίοδο.

Αξιολόγηση της λειτουργικής αποτελεσματικότητας των δικλίδων

16. Όταν αξιολογείται η λειτουργική αποτελεσματικότητα των σχετικών δικλίδων, ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί εάν σφάλματα τα οποία έχουν εντοπιστεί από ουσιαστικές διαδικασίες υποδηλώνουν ότι οι δικλίδες δεν λειτουργούν αποτελεσματικά. Η απουσία σφαλμάτων που διαπιστώθηκαν από ουσιαστικές διαδικασίες, ωστόσο, δεν παρέχει ελεγκτικό τεκμήριο ότι οι δικλίδες που σχετίζονται με τον υπό δοκιμασία ισχυρισμό είναι αποτελεσματικές. (Βλ. παρ. Α40)

17. Εάν εντοπίσθηκαν αποκλίσεις από δικλίδες επί των οποίων ο ελεγκτής προτίθεται να στηριχθεί, ο ελεγκτής πρέπει να κάνει συγκεκριμένες διερευνητικές ερωτήσεις ώστε να κατανοήσει αυτά τα ζητήματα και τις ενδεχόμενες συνέπειές τους, και πρέπει να καθορίσει εάν: (Βλ. παρ. Α41)

(α) Οι δοκιμασίες δικλίδων που έχουν πραγματοποιηθεί παρέχουν μια κατάλληλη βάση για την στήριξη επί των δικλίδων αυτών.

(β) Πρόσθετες δοκιμασίες δικλίδων είναι απαραίτητες, ή

(γ) Οι ενδεχόμενοι κίνδυνοι σφάλματος πρέπει να αντιμετωπιστούν χρησιμοποιώντας ουσιαστικές διαδικασίες.

Ουσιαστικές διαδικασίες

18. Ανεξάρτητα από τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, ο ελεγκτής πρέπει να σχεδιάζει και να εκτελεί ουσιαστικές διαδικασίες για κάθε ουσιώδη κατηγορία συναλλαγών, υπόλοιπο λογαριασμού, και γνωστοποίηση (Βλ. παρ. Α42-Α47)

19. Ο ελεγκτής πρέπει να εξετάζει εάν διαδικασίες εξωτερικής επιβεβαίωσης πρόκειται να εκτελεστούν ως ουσιαστικές ελεγκτικές διαδικασίες (Βλ. παρ. Α48-Α51)

Ουσιαστικές διαδικασίες που σχετίζονται με τη διαδικασία κλεισίματος των οικονομικών καταστάσεων

20. Οι ουσιαστικές διαδικασίες του ελεγκτή πρέπει να περιλαμβάνουν τις ακόλουθες ελεγκτικές διαδικασίες που σχετίζονται με τη διαδικασία κλεισίματος των οικονομικών καταστάσεων:

(α) Συμφωνία των οικονομικών καταστάσεων με τα υποκείμενα λογιστικά αρχεία και

(β) Εξέταση σημαντικών ημερολογιακών εγγραφών και άλλων προσαρμογών που έγιναν κατά τη διάρκεια της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων (Βλ. παρ. Α52)

Ουσιαστικές διαδικασίες σε αντίδραση σε σημαντικούς κινδύνους

21. Εάν ο ελεγκτής έχει διαπιστώσει ότι ένας εκτιμώμενος κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμού είναι σημαντικός κίνδυνος, ο ελεγκτής πρέπει να εκτελεί ουσιαστικές διαδικασίες σε αντίδραση ειδικά στο συγκεκριμένο κίνδυνο. Όταν η προσέγγιση σε ένα σημαντικό κίνδυνο αποτελείται μόνο από ουσιαστικές διαδικασίες, αυτές οι διαδικασίες πρέπει να περιλαμβάνουν δοκιμασίες λεπτομερειών. (Βλ. παρ. Α53)

Χρόνος ουσιαστικών διαδικασιών

22. Εάν εκτελούνται ουσιαστικές διαδικασίες σε μια ενδιάμεση ημερομηνία, ο ελεγκτής πρέπει να καλύψει την περίοδο που απομένει εκτελώντας:

(α) Ουσιαστικές διαδικασίες, σε συνδυασμό με δοκιμασίες δικλίδων για την απομένουσα περίοδο, ή

(β) Εάν ο ελεγκτής αποφασίσει ότι αυτό είναι επαρκές, περαιτέρω ουσιαστικές διαδικασίες μόνο,

που παρέχουν μια εύλογη βάση για την επέκταση των ελεγκτικών συμπερασμάτων από την ενδιάμεση ημερομηνία στο τέλος της περιόδου (Βλ. παρ. Α54-Α57)

23. Εάν εντοπίζονται σε μια ενδιάμεση ημερομηνία σφάλματα που ο ελεγκτής δεν ανέμενε κατά την εκτίμηση των κινδύνων ουσιαστικών σφαλμάτων, ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί εάν η σχετική εκτίμηση κινδύνου και η σχεδιασμένη φύση, ο χρόνος ή η έκταση των ουσιαστικών διαδικασιών που καλύπτουν την υπόλοιπη περίοδο χρειάζονται τροποποίηση. (Βλ. παρ. Α58)

Επάρκεια παρουσίασης και γνωστοποίησης

24. Ο ελεγκτής πρέπει να εκτελεί ελεγκτικές διαδικασίες για να αξιολογήσει εάν η γενική παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, περιλαμβανομένων των σχετικών γνωστοποιήσεων, είναι σύμφωνη με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. (Βλ. παρ. Α59)

Αξιολόγηση της επάρκειας και της καταλληλότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων

25. Με βάση τις ελεγκτικές διαδικασίες που εκτελούνται και τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται, ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί πριν από το συμπέρασμα του ελέγχου εάν οι εκτιμήσεις των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος στο επίπεδο ισχυρισμού παραμένουν ενδεδειγμένες. (Βλ. παρ. Α60-Α61)

26. Ο ελεγκτής πρέπει να εξάγει συμπέρασμα για το εάν έχουν αποκτηθεί επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια. Κατά τη διαμόρφωση μιας γνώμης, ο ελεγκτής πρέπει να εξετάζει όλα τα σχετικά ελεγκτικά τεκμήρια, ανεξάρτητα από το εάν φαίνεται να επιβεβαιώνουν ή να αντικρούουν τους ισχυρισμούς στις οικονομικές καταστάσεις. (Βλ. παρ. Α62)

27. Εάν ο ελεγκτής δεν έχει αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια ως προς έναν ουσιώδη ισχυρισμό στις οικονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής πρέπει να επιχειρήσει να αποκτήσει περαιτέρω ελεγκτικά τεκμήρια. Εάν ο ελεγκτής δεν είναι σε θέση να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, πρέπει να διατυπώνει γνώμη με επιφύλαξη ή να αρνηθεί να εκφράσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων.

Τεκμηρίωση

28. Ο ελεγκτής πρέπει να περιλαμβάνει στην ελεγκτική τεκμηρίωση[211]:

(α) Τις γενικές αντιδράσεις για την αντιμετώπιση των εκτιμώμενων κινδύνων ουσιώδους σφάλματος στο επίπεδο οικονομικής κατάστασης καθώς και τη φύση, το χρόνο και την έκταση των περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών που εκτελούνται,

(β) Τη σύνδεση των εν λόγω διαδικασιών με τους εκτιμώμενους κινδύνους στο επίπεδο ισχυρισμού, και

(γ) Τα αποτελέσματα των ελεγκτικών διαδικασιών, περιλαμβανομένων των συμπερασμάτων όπου αυτά δεν είναι άλλως σαφή. (Βλ. παρ. Α63)

29. Εάν ο ελεγκτής σχεδιάζει να χρησιμοποιήσει ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων που αποκτήθηκαν σε προηγούμενους ελέγχους, πρέπει να περιλάβει στην ελεγκτική τεκμηρίωση τα συμπεράσματα στα οποία κατέληξε σχετικά με την στήριξη επί των δικλίδων που δοκιμάστηκαν σε προηγούμενο έλεγχο.

---

[211] ΔΠΕ 230, «Τεκμηρίωση ελέγχου», παράγραφοι 8-11, και παράγραφος Α6

30. Η τεκμηρίωση του ελεγκτή πρέπει να καταδεικνύει ότι οι οικονομικές καταστάσεις συμφωνούν με τα αντίστοιχα λογιστικά αρχεία.

***

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Γενικές αντιδράσεις (Βλ. παρ. 5)

Α1. Οι γενικές αντιδράσεις για την αντιμετώπιση των εκτιμώμενων κινδύνων ουσιώδους σφάλματος στο επίπεδο οικονομικής κατάστασης μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Την επισήμανση στην ομάδα ελέγχου της ανάγκης να διατηρείται επαγγελματικός σκεπτικισμός
- Τον διορισμό πιο έμπειρου προσωπικού ή ατόμων με ειδικές δεξιότητες ή τη χρήση ειδημόνων
- Την ενίσχυση της εποπτείας
- Την ενσωμάτωση πρόσθετων στοιχείων μη προβλεψιμότητας κατά την επιλογή περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών που πρόκειται να εκτελεσθούν.
- Την πραγματοποίηση γενικών αλλαγών στη φύση, το χρόνο ή στην έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών, για παράδειγμα: εκτέλεση ουσιαστικών διαδικασιών κατά το τέλος της περιόδου αντί σε μια ενδιάμεση ημερομηνία ή τροποποίηση της φύσης των ελεγκτικών διαδικασιών για την απόκτηση πιο πειστικών ελεγκτικών τεκμηρίων.

Α2. Η εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος στο επίπεδο της οικονομικής κατάστασης, και ως εκ τούτου οι γενικές αντιδράσεις του ελεγκτή, επηρεάζεται από την κατανόηση του ελεγκτή για το περιβάλλον των δικλίδων. Ένα αποτελεσματικό περιβάλλον δικλίδων μπορεί να επιτρέψει στον ελεγκτή να έχει μεγαλύτερη εμπιστοσύνη στις εσωτερικές δικλίδες και στην αξιοπιστία των ελεγκτικών τεκμηρίων που δημιουργούνται στο εσωτερικό της οντότητας και έτσι, για παράδειγμα, επιτρέπει στον ελεγκτή να εκτελέσει ορισμένες ελεγκτικές διαδικασίες σε μια ενδιάμεση ημερομηνία παρά στο τέλος της περιόδου. Ελλείψεις στο περιβάλλον των δικλίδων, ωστόσο, έχουν το αντίθετο αποτέλεσμα, για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να αντιδράσει σε ένα αναποτελεσματικό περιβάλλον δικλίδων με:

- Διενέργεια περισσότερων ελεγκτικών διαδικασιών κατά το τέλος της περιόδου παρά σε μια ενδιάμεση ημερομηνία.
- Απόκτηση εκτενέστερων ελεγκτικών τεκμηρίων από ουσιαστικές διαδικασίες.
- Αύξηση του αριθμού των τοποθεσιών που πρόκειται να περιληφθούν στο πεδίο του ελέγχου.

Α3. Τέτοια ζητήματα, ως εκ τούτου, έχουν σημαντική επιρροή στη γενική προσέγγιση του ελεγκτή, για παράδειγμα, έμφαση σε ουσιαστικές διαδικασίες (ουσιαστική προσέγγιση) ή μια προσέγγιση που χρησιμοποιεί δοκιμασίες δικλίδων καθώς και ουσιαστικές διαδικασίες (συνδυασμένη προσέγγιση).

Ελεγκτικές διαδικασίες ως αντίδραση στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος στο επίπεδο ισχυρισμού

Η φύση, ο χρόνος και η έκταση περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών (Βλ. παρ. 6)

Α4. Η εκτίμηση του ελεγκτή για τους εντοπισμένους κινδύνους σε επίπεδο ισχυρισμού παρέχει μια βάση για την επιλογή της κατάλληλης ελεγκτικής προσέγγισης για το σχεδιασμό και την εκτέλεση περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να κρίνει ότι:

(α) Μόνο με εκτέλεση δοκιμασιών δικλίδων μπορεί να επιτύχει αποτελεσματική αντίδραση στον εκτιμώμενο κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος για ένα συγκεκριμένο ισχυρισμό.

(β) Η διενέργεια μόνο ουσιαστικών διαδικασιών είναι κατάλληλη για συγκεκριμένους ισχυρισμούς και για το λόγο αυτό ο ελεγκτής εξαιρεί την επίδραση δικλίδων από τη σχετική εκτίμηση κινδύνου. Αυτό μπορεί να οφείλεται στο ότι οι διαδικασίες του ελεγκτή για την εκτίμηση κινδύνου δεν έχουν εντοπίσει οποιεσδήποτε αποτελεσματικές δικλίδες σχετικές με τον ισχυρισμό ή επειδή η δοκιμασία δικλίδων θα μπορούσε να είναι αναποτελεσματική και ως εκ τούτου ο ελεγκτής δεν προτίθεται να βασιστεί στη λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων κατά τον καθορισμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των ουσιαστικών διαδικασιών, ή

(γ) Μια συνδυασμένη προσέγγιση η οποία χρησιμοποιεί τόσο τις δοκιμασίες δικλίδων όσο και τις ουσιαστικές διαδικασίες είναι μια αποτελεσματική προσέγγιση.

Ωστόσο, όπως απαιτείται από την παράγραφο 18, ανεξαρτήτως από την προσέγγιση που επιλέγεται, ο ελεγκτής σχεδιάζει και εκτελεί ουσιαστικές διαδικασίες για κάθε ουσιώδη κατηγορία συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών και γνωστοποιήσεων.

Α5. Η φύση μιας ελεγκτικής διαδικασίας αναφέρεται στο σκοπό της (δηλαδή στις δοκιμασίες δικλίδων ή στις ουσιώδεις διαδικασίες) και στον τύπο της (δηλαδή, επιθεώρηση, παρατήρηση, διερευνητικά ερωτήματα, επιβεβαίωση, επανυπολογισμός, επανεκτέλεση ή αναλυτική διαδικασία). Η φύση των ελεγκτικών διαδικασιών είναι μεγίστης σημασίας για την αντίδραση στους εκτιμώμενους κινδύνους.

Α6. Ο χρόνος μιας ελεγκτικής διαδικασίας αναφέρεται στο πότε αυτή εκτελείται ή στην περίοδο ή την ημερομηνία στην οποία το ελεγκτικό τεκμήριο αναφέρεται.

Α7. Η έκταση μιας ελεγκτικής διαδικασίας αναφέρεται στα ποσοτικά στοιχεία της διαδικασίας που πρόκειται να εκτελεστεί, για παράδειγμα ένα μέγεθος δείγματος ή ο αριθμός παρατηρήσεων μιας δραστηριότητας δικλίδας.

Α8. Ο σχεδιασμός και η εκτέλεση περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών των οποίων η φύση, ο χρόνος και η έκταση βασίζονται στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμού και αποτελούν αντίδραση σε αυτούς, παρέχουν ένα σαφή σύνδεσμο μεταξύ των περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών του ελεγκτή και της εκτίμησης κινδύνου.

Αντίδραση σε εκτιμώμενους κινδύνους στο επίπεδο ισχυρισμού (Βλ. παρ. 7(α))

Φύση

Α9. Οι εκτιμώμενοι κίνδυνοι του ελεγκτή μπορεί να επηρεάζουν τόσο τους τύπους των ελεγκτικών διαδικασιών που πρόκειται να εκτελεστούν όσο και τον συνδυασμό αυτών. Για παράδειγμα, όταν ένας εκτιμώμενος κίνδυνος

είναι υψηλός, ο ελεγκτής μπορεί να επιβεβαιώσει την πληρότητα των όρων μιας σύμβασης με τον αντισυμβαλλόμενο, επιπρόσθετα της διερεύνησης του εγγράφου. Περαιτέρω, ορισμένες ελεγκτικές διαδικασίες μπορεί να είναι πιο κατάλληλες για ορισμένους ισχυρισμούς απ' ότι για άλλους. Για παράδειγμα σε σχέση με τα έσοδα, οι δοκιμασίες δικλίδων μπορεί να είναι οι πλέον ενδεδειγμένες για τους εκτιμώμενους κινδύνους σφάλματος του ισχυρισμού της πληρότητας, ενώ οι ουσιαστικές διαδικασίες μπορεί να είναι οι πλέον ενδεδειγμένες στον εκτιμώμενο κίνδυνο του ισχυρισμού της πραγματοποίησης.

Α10. Οι λόγοι για την εκτίμηση ενός δεδομένου κινδύνου είναι σχετικοί για τον καθορισμό της φύσης των ελεγκτικών διαδικασιών. Για παράδειγμα, εάν ένας εκτιμώμενος κίνδυνος είναι χαμηλότερος εξαιτίας των ειδικών χαρακτηριστικών μιας κατηγορίας συναλλαγών χωρίς την εξέταση των σχετικών δικλίδων, τότε ο ελεγκτής μπορεί να αποφανθεί ότι οι ουσιαστικές αναλυτικές διαδικασίες από μόνες τους παρέχουν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια. Αντίθετα, εάν ο εκτιμώμενος κίνδυνος είναι χαμηλότερος λόγω εσωτερικών δικλίδων και ο ελεγκτής προτίθεται να βασίσει τις ουσιαστικές διαδικασίες σ' αυτή τη χαμηλή εκτίμηση, τότε ο ελεγκτής εκτελεί δοκιμασίες αυτών των δικλίδων, όπως απαιτείται από την παράγραφο 8(α). Αυτό μπορεί να συμβαίνει, για παράδειγμα, για μια κατηγορία συναλλαγών που παρουσιάζουν επαρκώς ομοιόμορφα, μη σύνθετα χαρακτηριστικά, οι οποίες διεκπεραιώνονται με συνήθη τρόπο και υπόκεινται στις δικλίδες του πληροφοριακού συστήματος της οντότητας.

Χρόνος

Α11. Ο ελεγκτής μπορεί να εκτελέσει δοκιμασίες δικλίδων ή ουσιαστικές διαδικασίες σε μια ενδιάμεση ημερομηνία ή στο τέλος της περιόδου. Όσο υψηλότερος είναι ο κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος, τόσο πιο πιθανό είναι ο ελεγκτής να αποφασίσει ότι είναι πιο αποτελεσματικό να εκτελέσει ουσιαστικές διαδικασίες πλησιέστερα προς το τέλος ή κατά τη λήξη της περιόδου, παρά σε ενωρίτερη ημερομηνία, ή να εκτελέσει ελεγκτικές διαδικασίες χωρίς προειδοποίηση ή σε μη προβλέψιμους χρόνους (για παράδειγμα, η διενέργεια ελεγκτικών διαδικασιών σε επιλεγμένες τοποθεσίες άνευ προειδοποίησης). Αυτό είναι ιδιαίτερα σχετικό κατά την εξέταση της αντίδρασης στους κινδύνους απάτης. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να συμπεράνει, όταν οι κίνδυνοι σκόπιμου σφάλματος ή χειραγώγησης έχουν εντοπισθεί, ότι οι ελεγκτικές διαδικασίες για την επέκταση των ελεγκτικών συμπερασμάτων από ενδιάμεση ημερομηνία στο τέλος της περιόδου δεν θα ήταν αποτελεσματικές.

Α12. Από την άλλη πλευρά, η εκτέλεση ελεγκτικών διαδικασιών πριν από το τέλος της περιόδου μπορεί να βοηθά τον ελεγκτή στον εντοπισμό σημαντικών θεμάτων σε ένα πρώιμο στάδιο του ελέγχου, και συνεπώς στην επίλυση αυτών με τη βοήθεια της διοίκησης ή στο να αναπτύξει μια αποτελεσματική ελεγκτική προσέγγιση για την αντιμετώπιση τέτοιων θεμάτων.

Α13. Επιπλέον, ορισμένες ελεγκτικές διαδικασίες μπορεί να εκτελεσθούν μόνο κατά ή μετά το τέλος της περιόδου, για παράδειγμα:

- Συμφωνία των οικονομικών καταστάσεων με τα λογιστικά αρχεία,
- Εξέταση προσαρμογών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων, και
- Διαδικασίες για αντίδραση στον κίνδυνο, κατά το τέλος της περιόδου, η οντότητα να έχει συνάψει αντικανονικές συμβάσεις πωλήσεων, ή συναλλαγές μπορεί να μην έχουν ολοκληρωθεί.

Α14. Περαιτέρω σχετικοί παράγοντες που επηρεάζουν την εξέταση του ελεγκτή για το πότε θα πραγματοποιήσει ελεγκτικές διαδικασίες, περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- Το περιβάλλον των δικλίδων
- Το πότε οι σχετικές πληροφορίες είναι διαθέσιμες (για παράδειγμα ηλεκτρονικά αρχεία μπορεί μεταγενέστερα να αντικατασταθούν ή διαδικασίες που πρόκειται να παρατηρηθούν μπορούν να λάβουν χώρα μόνο σε συγκεκριμένες χρονικές περιόδους).
- Τη φύση του κινδύνου (για παράδειγμα, εάν υπάρχει κίνδυνος διογκωμένων εσόδων για εκπλήρωση προσδοκιών κερδών με εκ των υστέρων δημιουργία ψευδών συμφωνιών πωλήσεων, ο ελεγκτής μπορεί να επιθυμεί να εξετάσει τις διαθέσιμες συμβάσεις κατά την ημερομηνία λήξης της περιόδου).
- Την περίοδο ή την ημερομηνία με την οποία σχετίζονται τα ελεγκτικά τεκμήρια.

Έκταση

Α15. Η έκταση μιας ελεγκτικής διαδικασίας που κρίνεται απαραίτητη καθορίζεται μετά από εξέταση του ουσιώδους μεγέθους, του εκτιμώμενου κινδύνου και του βαθμού διασφάλισης που ο ελεγκτής σκοπεύει να αποκτήσει. Όταν επιτυγχάνεται ένας μόνο στόχος από συνδυασμό διαδικασιών, η έκταση κάθε διαδικασίας εξετάζεται ξεχωριστά. Γενικά, η έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών αυξάνεται καθώς αυξάνεται ο κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος. Για παράδειγμα, σε αντίδραση προς τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης μπορεί να ενδείκνυται, η αύξηση των μεγεθών δειγμάτων ή η εκτέλεση ουσιαστικών αναλυτικών διαδικασιών σε ένα πιο λεπτομερειακό επίπεδο. Ωστόσο, η αύξηση της έκτασης μιας ελεγκτικής διαδικασίας είναι αποτελεσματική μόνο εάν η ελεγκτική διαδικασία από μόνη της είναι σχετική με το συγκεκριμένο κίνδυνο.

Α16. Η χρήση ελεγκτικών τεχνικών με τη βοήθεια ηλεκτρονικού υπολογιστή μπορεί να καθιστά δυνατές πιο εκτενείς δοκιμασίες ηλεκτρονικών συναλλαγών και αρχείων λογαριασμών, που μπορεί να είναι χρήσιμες όταν ο ελεγκτής αποφασίζει να τροποποιήσει την έκταση των δοκιμασιών, για παράδειγμα, για την αντίδραση στους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης. Τέτοιες τεχνικές μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την επιλογή δείγματος συναλλαγών από βασικούς ηλεκτρονικούς φακέλους, για την ταξινόμηση συναλλαγών βάσει ειδικών χαρακτηριστικών, ή για τη δοκιμασία ενός ολόκληρου πληθυσμού αντί ενός δείγματος.

Ζητήματα ειδικά για οντότητες του δημοσίου τομέα

Α17. Για τους ελέγχους οντοτήτων του δημοσίου τομέα, η εντολή ελέγχου και οποιεσδήποτε άλλες ειδικές απαιτήσεις ελέγχου μπορεί να επηρεάζουν την εξέταση από τον ελεγκτή της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών.

Ζητήματα ειδικά για μικρότερες οντότητες

Α18. Στην περίπτωση πολύ μικρών οντοτήτων, μπορεί να μην υπάρχουν πολλές δραστηριότητες δικλίδων που θα μπορούσαν να εντοπιστούν από τον ελεγκτή, ή η έκταση στην οποία η ύπαρξή τους ή η λειτουργία τους έχει τεκμηριωθεί από την οντότητα μπορεί να είναι περιορισμένη. Σε τέτοιες περιπτώσεις, μπορεί να είναι πιο αποτελεσματικό για τον ελεγκτή να εκτελέσει περαιτέρω ελεγκτικές διαδικασίες που είναι πρωτίστως ουσιαστικές διαδικασίες. Σε ορισμένες σπάνιες περιπτώσεις, ωστόσο, η απουσία δραστηριοτήτων δικλίδων ή άλλων συστατικών των δικλίδων μπορεί να καταστήσει αδύνατη την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων.

Υψηλότερες εκτιμήσεις κινδύνου (Βλ. παρ. 7(β))

Α19. Κατά την απόκτηση πιο πειστικών ελεγκτικών τεκμηρίων λόγω της υψηλότερης εκτίμησης κινδύνου, ο ελεγκτής μπορεί να αυξήσει την ποσότητα των τεκμηρίων ή να αποκτήσει τεκμήρια που είναι πιο σχετικά ή αξιόπιστα, για παράδειγμα, δίνοντας περισσότερη έμφαση στην απόκτηση τεκμηρίων από τρίτα μέρη ή αποκτώντας επιβεβαιωτικά τεκμήρια από έναν αριθμό ανεξάρτητων πηγών.

Δοκιμασίες δικλίδων

Σχεδιασμός και εκτέλεση δοκιμασιών δικλίδων (Βλ. παρ. 8)

Α20. Οι δοκιμασίες δικλίδων εκτελούνται μόνο σε εκείνες τις δικλίδες που ο ελεγκτής έχει προσδιορίσει ότι είναι κατάλληλα σχεδιασμένες ώστε να προλαμβάνουν, ή να εντοπίζουν και να διορθώνουν, ένα ουσιώδες σφάλμα σε έναν ισχυρισμό. Εάν χρησιμοποιήθηκαν ουσιαστικά διαφορετικές δικλίδες σε διαφορετικούς χρόνους κατά τη διάρκεια της υπό έλεγχο περιόδου, κάθε μία εξετάζεται χωριστά.

Α21. Η δοκιμασία της λειτουργικής αποτελεσματικότητας των δικλίδων είναι διαφορετική από την απόκτηση κατανόησης και την αξιολόγηση του σχεδιασμού και της εφαρμογής δικλίδων. Ωστόσο, χρησιμοποιούνται τα ίδια είδη ελεγκτικών διαδικασιών. Ο ελεγκτής μπορεί, ως εκ τούτου, να αποφασίσει ότι είναι αποδοτικό να δοκιμάσει τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων στον ίδιο χρόνο με εκείνο της αξιολόγησης του σχεδιασμού τους και της διαπίστωσης του εάν έχουν εφαρμοστεί.

Α22. Περαιτέρω, αν και ορισμένες διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου μπορεί να μην έχουν σχεδιαστεί ειδικά ως δοκιμασίες δικλίδων, μπορεί ωστόσο να παρέχουν ελεγκτικά τεκμήρια για την λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων και, συνεπώς, να λειτουργούν ως δοκιμασίες δικλίδων. Για παράδειγμα, οι διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου του ελεγκτή μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Διερευνητικές ερωτήσεις σχετικά με τη χρήση προϋπολογισμών από τη διοίκηση.
- Παρατήρηση της σύγκρισης μηνιαίων προϋπολογιζόμενων και πραγματικών εξόδων της διοίκησης.
- Επιθεώρηση εκθέσεων που αφορούν σε μια έρευνα αποκλίσεων μεταξύ προϋπολογιζόμενων και πραγματικών ποσών.

Αυτές οι ελεγκτικές διαδικασίες παρέχουν γνώση σχετικά με το σχεδιασμό των πολιτικών της οντότητας στην κατάρτιση του προϋπολογισμού και με το εάν αυτές έχουν εφαρμοστεί, αλλά μπορεί επίσης να παρέχουν ελεγκτικά τεκμήρια για την αποτελεσματικότητα της λειτουργίας των πολιτικών προϋπολογισμού για τη πρόληψη ή τον εντοπισμό ουσιωδών σφαλμάτων κατά την κατηγοριοποίηση των εξόδων.

Α23. Επιπλέον, ο ελεγκτής μπορεί να σχεδιάσει μια δοκιμασία δικλείδων που πρόκειται να εκτελεστεί παράλληλα με μια δοκιμασία λεπτομερειών επί της ίδιας συναλλαγής. Αν και ο σκοπός μιας δοκιμασίας δικλίδων είναι διαφορετικός από το σκοπό μιας δοκιμασίας λεπτομερειών, και οι δύο μπορεί να πραγματοποιούνται ταυτόχρονα με την εκτέλεση δοκιμασίας δικλίδων και δοκιμασίας λεπτομερειών επί της ίδιας συναλλαγής, που είναι επίσης γνωστή ως δοκιμασία διπλού σκοπού. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να σχεδιάσει και να αξιολογήσει τα αποτελέσματα μιας δοκιμασίας εξέτασης ενός τιμολογίου για να προσδιορίσει εάν αυτό έχει εγκριθεί και για να δημιουργήσει ουσιαστικό ελεγκτικό τεκμήριο μιας συναλλαγής. Μία δοκιμασία διπλού σκοπού σχεδιάζεται και αξιολογείται εξετάζοντας κάθε σκοπό της δοκιμασίας ξεχωριστά.

Α24. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ο ελεγκτής μπορεί να κρίνει αδύνατο να σχεδιάσει αποτελεσματικές και ουσιαστικές διαδικασίες που από μόνες τους να παρέχουν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια στο επίπεδο ισχυρισμού[212]. Αυτό μπορεί να συμβεί όταν μία οντότητα πραγματοποιεί τις επιχειρηματικές της δραστηριότητες χρησιμοποιώντας τεχνολογία της πληροφορικής και δεν υπάρχει τεκμηρίωση συναλλαγών που να παράγεται ή να τηρείται, παρά μόνο μέσω συστήματος Τεχνολογίας της Πληροφορίας. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η παράγραφος 8(β) απαιτεί από τον ελεγκτή να εκτελέσει δοκιμασίες των σχετικών δικλίδων.

Ελεγκτικά τεκμήρια και σκοπούμενη ΧΧΧ στήριξη (Βλ. παρ. 9)

Α25. Ένα υψηλότερο επίπεδο διασφάλισης μπορεί να επιδιώκεται για την λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων, όταν η προσέγγιση που υιοθετείται αποτελείται κυρίως από δοκιμασίες δικλίδων, ειδικότερα όπου δεν είναι δυνατό ή πρακτικό να αποκτηθούν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια μόνο από ουσιαστικές διαδικασίες.

Φύση και έκταση των δοκιμασιών δικλίδων

Άλλες ελεγκτικές διαδικασίες σε συνδυασμό με διερευνητικά ερωτήματα (Βλ. παρ. 10(α))

Α26. Τα διερευνητικά ερωτήματα από μόνα τους δεν επαρκούν για τη δοκιμασία της λειτουργικής αποτελεσματι-

[212] ΔΠΕ 315, παράγραφος 30.

κότητας των δικλίδων. Ως εκ τούτου, άλλες ελεγκτικές διαδικασίες εκτελούνται σε συνδυασμό με τα διερευνητικά ερωτήματα. Από αυτή την άποψη, τα διερευνητικά ερωτήματα συνδυαζόμενα με την επιθεώρηση ή την επανεκτέλεση μπορεί να παρέχουν περισσότερη διασφάλιση από τα διερευνητικά ερωτήματα και την παρατήρηση, αφού μια παρατήρηση είναι άμεσα σχετική μόνο κατά τη χρονική στιγμή κατά την οποία πραγματοποιείται.

Α27. Η φύση μιας συγκεκριμένης δικλίδας επηρεάζει το είδος της διαδικασίας που απαιτείται για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων για το εάν η δικλίδα λειτουργούσε αποτελεσματικά. Για παράδειγμα, εάν η λειτουργική αποτελεσματικότητα στοιχειοθετείται από τεκμηρίωση, ο ελεγκτής μπορεί να αποφασίσει να την επιθεωρήσει ώστε να αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια για τη λειτουργική αποτελεσματικότητα. Για άλλες δικλίδες, ωστόσο, η τεκμηρίωση μπορεί να μην είναι διαθέσιμη ή σχετική. Για παράδειγμα, η τεκμηρίωση της λειτουργίας μπορεί να μην υπάρχει για ορισμένους παράγοντες στο περιβάλλον των δικλίδων, όπως η ανάθεση αρμοδιότητας και ευθύνης, ή για ορισμένα είδη δραστηριοτήτων των δικλίδων, όπως είναι οι δραστηριότητες δικλίδων που εκτελούνται από έναν ηλεκτρονικό υπολογιστή. Σε τέτοιες περιστάσεις, ελεγκτικά τεκμήρια για τη λειτουργική αποτελεσματικότητα μπορεί να αποκτώνται μέσω διερευνητικών ερωτημάτων σε συνδυασμό με άλλες ελεγκτικές διαδικασίες όπως η παρατήρηση ή η χρήση των υποβοηθούμενων από ηλεκτρονικό υπολογιστή τεχνικών ελέγχου (CAATs).

Έκταση δοκιμασιών δικλίδων

Α28. Όταν χρειάζονται πιο πειστικά ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με την αποτελεσματικότητα μιας δικλίδας, μπορεί να είναι ενδεδειγμένο να αυξηθεί η έκταση της δοκιμασίας της δικλίδας. Πέραν του βαθμού στήριξης στις δικλίδες, ζητήματα που ο ελεγκτής πρέπει να εξετάζει για τον καθορισμό της έκτασης των δοκιμασιών των δικλίδων περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- Τη συχνότητα εκτέλεσης της δικλίδας από την οντότητα κατά τη διάρκεια της περιόδου
- Το χρονικό διάστημα κατά την ελεγκτική περίοδο που ο ελεγκτής στηρίζεται στη λειτουργική αποτελεσματικότητα της δικλίδας
- Το αναμενόμενο ποσοστό απόκλισης από μια δικλίδα.
- Τη σχετικότητα και την αξιοπιστία των ελεγκτικών τεκμηρίων που πρόκειται να αποκτηθούν αναφορικά με τη λειτουργική αποτελεσματικότητα της δικλίδας στο επίπεδο ισχυρισμού.
- Την έκταση στην οποία τα ελεγκτικά τεκμήρια αποκτώνται από δοκιμασίες άλλων δικλίδων που σχετίζονται με τον ισχυρισμό.

Το ΔΠΕ 530[213] περιλαμβάνει περαιτέρω καθοδήγηση για την έκταση της δοκιμασίας.

Α29. Λόγω της ενδογενούς συνέπειας της επεξεργασίας μέσω Τεχνολογίας των Πληροφοριών, μπορεί να μην είναι απαραίτητη η αύξηση της έκτασης δοκιμασίας μιας αυτοματοποιημένης δικλίδας. Μια αυτοματοποιημένη δικλίδα μπορεί να αναμένεται ότι λειτουργεί με συνέπεια εκτός εάν το πρόγραμμα (περιλαμβανομένων των πινάκων, των φακέλων ή άλλων μόνιμων δεδομένων που χρησιμοποιούνται από το πρόγραμμα) έχει αλλάξει. Εφόσον ο ελεγκτής διαπιστώσει ότι μια αυτοματοποιημένη δικλίδα λειτουργεί όπως προβλέπεται (η διαπίστωση αυτή θα μπορούσε να γίνει κατά το χρόνο που αρχικά εφαρμόζεται η δικλίδα ή σε οιαδήποτε άλλη ημερομηνία), ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει την εκτέλεση δοκιμασιών για να διαπιστώσει ότι η δικλίδα εξακολουθεί να λειτουργεί αποτελεσματικά. Οι δοκιμασίες αυτές μπορεί να περιλαμβάνουν τον προσδιορισμό του εάν:

- Δεν πραγματοποιούνται αλλαγές στο πρόγραμμα χωρίς να υπόκεινται στις ενδεδειγμένες δικλίδες αλλαγής προγράμματος,
- Η εγκριμένη έκδοση του προγράμματος χρησιμοποιείται για την επεξεργασία συναλλαγών, και
- Άλλες σχετικές γενικές δικλίδες είναι αποτελεσματικές.

Αυτές οι δοκιμασίες μπορεί επίσης να περιλαμβάνουν τη διαπίστωση ότι δεν έχουν γίνει αλλαγές στα προγράμματα, όπως μπορεί να συμβαίνει όταν η οντότητα χρησιμοποιεί τυποποιημένες εφαρμογές λογισμικού χωρίς να τις τροποποιεί ή να τις συντηρεί. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να επιθεωρήσει το αρχείο διαχείρισης ασφάλειας Τεχνολογίας των Πληροφοριών για να αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια ότι δεν έχει γίνει μη εξουσιοδοτημένη πρόσβαση κατά τη διάρκεια της περιόδου.

Δοκιμασίες έμμεσων δικλίδων (Βλ. παρ. 10(β))

Α30. Σε ορισμένες περιστάσεις, μπορεί να είναι απαραίτητη η απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων που υποστηρίζουν την αποτελεσματική λειτουργία των έμμεσων δικλίδων. Για παράδειγμα, όταν ο ελεγκτής αποφασίζει να δοκιμάσει την αποτελεσματικότητα της επισκόπησης από ένα χρήστη των εκθέσεων εξαίρεσης που περιγράφουν λεπτομερώς πωλήσεις καθ' υπέρβαση των εγκεκριμένων ορίων πίστωσης, η επισκόπηση του χρήστη και η σχετική παρακολούθηση είναι η δικλίδα που είναι άμεσα σχετική για τον ελεγκτή. Οι δικλίδες επί της ακρίβειας των πληροφοριών στις εκθέσεις (για παράδειγμα, οι γενικές δικλίδες Τεχνολογίας των Πληροφοριών) περιγράφονται ως «έμμεσες» δικλίδες.

Α31. Εξαιτίας της ενδογενούς συνέπειας της επεξεργασίας μέσω Τεχνολογίας των Πληροφοριών, τα ελεγκτικά τεκμήρια για την εφαρμογή μιας αυτοματοποιημένης δικλίδας εφαρμογής, όταν εξετάζονται σε συνδυασμό με τα ελεγκτικά τεκμήρια για τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των γενικών δικλίδων της οντότητας (και ειδικότερα τις δικλίδες αλλαγών), μπορεί επίσης να παρέχουν ουσιαστικά ελεγκτικά τεκμήρια για τη λειτουργική αποτελεσματικότητα αυτής.

Χρόνος δοκιμασιών δικλίδων

Σκοπούμενη χρονική περίοδος στήριξης (Βλ. παρ. 11)

Α32. Τα ελεγκτικά τεκμήρια που αναφέρονται μόνο σε ένα χρονικό σημείο μπορεί να είναι επαρκή για το σκοπό του ελεγκτή, για παράδειγμα, όταν δοκιμάζει δικλίδες επί της φυσικής καταμέτρησης των αποθεμάτων

[213] ΔΠΕ 530, «Ελεγκτική δειγματοληψία»

της οντότητας στο τέλος της περιόδου. Εάν, από την άλλη πλευρά, ο ελεγκτής προτίθεται να στηριχθεί σε μια δικλίδα για μια περίοδο, είναι κατάλληλες οι δοκιμασίες που είναι ικανές να παρέχουν ελεγκτικά τεκμήρια για το ότι η δικλίδα λειτούργησε αποτελεσματικά στους σχετικούς χρόνους κατά τη διάρκεια αυτής της περιόδου. Τέτοιες δοκιμασίες μπορεί να περιλαμβάνουν δοκιμασίες της παρακολούθησης των δικλίδων εκ μέρους της οντότητας.

Χρησιμοποιώντας ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν κατά την διάρκεια μιας ενδιάμεσης περιόδου (Βλ. παρ. 12(β))

Α33. Οι σχετικοί παράγοντες κατά τον καθορισμό ποια πρόσθετα ελεγκτικά τεκμήρια θα αποκτηθούν για τις δικλίδες που λειτουργούσαν κατά την διάρκεια της περιόδου που απομένει μετά από μια ενδιάμεση περίοδο, περιλαμβάνουν:

- Τη σημασία των εκτιμώμενων κινδύνων ουσιώδους σφάλματος στο επίπεδο ισχυρισμού.
- Τις ειδικές δικλίδες που δοκιμάστηκαν κατά τη διάρκεια της ενδιάμεσης περιόδου και τις σημαντικές αλλαγές σε αυτές από τότε που δοκιμάστηκαν, περιλαμβανομένων αλλαγών στο πληροφοριακό σύστημα, στις διαδικασίες και στο προσωπικό.
- Το βαθμό στον οποίο αποκτήθηκαν ελεγκτικά τεκμήρια για τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων αυτών.
- Τη διάρκεια της εναπομένουσας περιόδου.
- Την έκταση στην οποία ο ελεγκτής προτίθεται να μειώσει τις περαιτέρω ουσιαστικές διαδικασίες με βάση την στήριξη στις δικλίδες.
- Το περιβάλλον των δικλίδων.

Α34. Πρόσθετα ελεγκτικά τεκμήρια μπορεί να αποκτηθούν, για παράδειγμα, με την επέκταση των δοκιμασιών δικλίδων στην υπόλοιπη περίοδο ή με τη δοκιμασία της παρακολούθησης δικλίδων εκ μέρους της οντότητας.

Χρησιμοποίηση ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν σε προηγούμενους ελέγχους (Βλ. παρ. 13)

Α35. Σε ορισμένες περιστάσεις, ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν από προηγούμενους ελέγχους μπορεί να παρέχουν ελεγκτικά τεκμήρια όταν ο ελεγκτής εκτελεί ελεγκτικές διαδικασίες για να τεκμηριώσει τη συνεχιζόμενη συνάφειά τους. Για παράδειγμα, κατά την εκτέλεση ενός προηγούμενου ελέγχου, ο ελεγκτής μπορεί να έχει διαπιστώσει ότι μια αυτοματοποιημένη δικλίδα λειτουργούσε όπως προοριζόταν. Ο ελεγκτής μπορεί να αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια για να διαπιστώσει εάν έχουν γίνει αλλαγές στην αυτοματοποιημένη δικλίδα που επηρεάζουν τη συνεχιζόμενη αποτελεσματική λειτουργία της μέσω, για παράδειγμα, διερευνητικών ερωτημάτων στη διοίκηση και επιθεώρησης των αρχείων για να φανεί ποιες δικλίδες έχουν αλλάξει. Η εξέταση των ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με αυτές τις αλλαγές μπορεί να δικαιολογήσει είτε την αύξηση είτε την μείωση των αναμενόμενων ελεγκτικών τεκμηρίων που πρόκειται να αποκτηθούν στη τρέχουσα περίοδο σχετικά με τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων.

Δικλείδες που έχουν μεταβληθεί σε σχέση με προηγούμενους ελέγχους (Βλ. παρ. 14(α))

Α36. Οι μεταβολές μπορεί να επηρεάζουν τη σχετικότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν σε προηγούμενους ελέγχους, έτσι ώστε μπορεί να μην αποτελούν πλέον μια βάση για συνεχιζόμενη στήριξη. Για παράδειγμα, αλλαγές σε ένα σύστημα που καθιστούν ικανή μια οντότητα να λάβει μια νέα αναφορά από το σύστημα πιθανώς δεν επηρεάζουν την σχετικότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων από ένα προηγούμενο έλεγχο. Ωστόσο, μια αλλαγή που έχει ως αποτέλεσμα να σωρεύονται δεδομένα ή να υπολογίζονται διαφορετικά, την επηρεάζει.

Δικλείδες που δεν έχουν μεταβληθεί σε σχέση με προηγούμενους ελέγχους (Βλ. παρ. 14(β))

Α37. Η απόφαση του ελεγκτή για το εάν θα βασιστεί σε ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν σε προηγούμενους ελέγχους για τις δικλίδες που:

(α) δεν έχουν μεταβληθεί από τότε που δοκιμάστηκαν για τελευταία φορά, και

(β) δεν είναι δικλίδες οι οποίες μετριάζουν ένα σοβαρό κίνδυνο,

είναι θέμα επαγγελματικής κρίσης. Επιπλέον το χρονικό διάστημα μέχρι την επαναδοκιμασία τέτοιων δικλείδων είναι επίσης θέμα επαγγελματικής κρίσης, αλλά απαιτείται από την παράγραφο 14(β) να γίνεται τουλάχιστον μια φορά κάθε τρίτο χρόνο.

Α38. Γενικά, όσο υψηλότερος είναι ο κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος, ή όσο μεγαλύτερη είναι η στήριξη στις δικλίδες, τόσο μικρότερη ενδέχεται να είναι η χρονική περίοδος που μεσολαβεί, εάν υπάρχει. Παράγοντες που μπορεί να μειώσουν την περίοδο επαναδοκιμασίας μιας δικλίδας ή έχουν ως αποτέλεσμα να μην υπάρχει καθόλου στήριξη στα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν σε προηγούμενους ελέγχους, περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- Ένα ελλιπές περιβάλλον δικλίδων
- Ελλιπή παρακολούθηση των δικλίδων
- Ένα σημαντικό χειρωνακτικό στοιχείο στις σχετικές δικλίδες
- Αλλαγές στο προσωπικό που επηρεάζουν σημαντικά την εφαρμογή της δικλίδας
- Αλλαγή στις περιστάσεις που υποδηλώνουν την ανάγκη για αλλαγές στην δικλίδα
- Ελλιπείς γενικές δικλίδες Τεχνολογίας των Πληροφοριών.

Α39. Όταν υπάρχει ένας αριθμός δικλίδων για τις οποίες ο ελεγκτής προτίθεται να στηριχθεί σε ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν σε προηγούμενους ελέγχους, η δοκιμασία ορισμένων από αυτές τις δικλίδες σε κάθε έλεγχο παρέχει επιβεβαιωτικές πληροφορίες σχετικά με τη συνεχιζόμενη αποτελεσματικότητα του περιβάλλο-

ντος των δικλίδων. Αυτό συμβάλλει στην απόφαση του ελεγκτή για το εάν είναι ενδεδειγμένο να στηρίζεται σε ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν σε προηγούμενους ελέγχους.

Αξιολόγηση της λειτουργικής αποτελεσματικότητας των δικλίδων (Βλ. παρ. 16-17)

Α40. Ένα ουσιώδες σφάλμα που εντοπίζεται από τις διαδικασίες του ελεγκτή είναι μια ισχυρή ένδειξη ύπαρξης σημαντικής έλλειψης στις εσωτερικές δικλίδες.

Α41. Η έννοια της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας των δικλίδων αναγνωρίζει ότι μπορεί να προκύπτουν ορισμένες αποκλίσεις στον τρόπο που οι δικλίδες εφαρμόζονται από την οντότητα. Αποκλίσεις από καθορισμένες δικλίδες μπορεί να προκαλούνται από παράγοντες όπως οι αλλαγές σε βασικό προσωπικό, οι σημαντικές εποχικές διακυμάνσεις στον όγκο των συναλλαγών και το ανθρώπινο λάθος. Το εντοπισμένο ποσοστό απόκλισης, ειδικότερα σε σύγκριση με το αναμενόμενο ποσοστό, μπορεί να υποδηλώνει ότι η δικλίδα δεν είναι αξιόπιστη για τη μείωση του κινδύνου σε επίπεδο ισχυρισμού, σε εκείνο που εκτιμήθηκε από τον ελεγκτή.

Ουσιαστικές διαδικασίες (Βλ. παρ. 18)

Α42. Η παράγραφος 18 απαιτεί από τον ελεγκτή να σχεδιάζει και να εκτελεί ουσιαστικές διαδικασίες για κάθε ουσιώδη κατηγορία συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών και γνωστοποιήσεων, ανεξάρτητα από τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος. Η απαίτηση αυτή αντικατοπτρίζει ότι: (α) η εκτίμηση κινδύνου του ελεγκτή είναι θέμα κρίσης και έτσι μπορεί να μην εντοπίζει όλους τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, και (β) υπάρχουν ενδογενείς περιορισμοί στις εσωτερικές δικλίδες, περιλαμβανομένης της παραβίασης από τη διοίκηση.

Φύση και έκταση των ουσιαστικών διαδικασιών

Α43. Ανάλογα με τις περιστάσεις, ο ελεγκτής μπορεί να αποφασίσει ότι:

- Η εκτέλεση μόνο ουσιαστικών αναλυτικών διαδικασιών θα είναι αρκετή ώστε να μειώσει τον ελεγκτικό κίνδυνο σε ένα αποδεκτά χαμηλό επίπεδο. Για παράδειγμα, όπου η εκτίμηση κινδύνου του ελεγκτή υποστηρίζεται με ελεγκτικά τεκμήρια από δοκιμασίες δικλίδων.
- Μόνο δοκιμασίες λεπτομερειών είναι κατάλληλες.
- Ένας συνδυασμός ουσιαστικών αναλυτικών διαδικασιών και δοκιμασιών λεπτομερειών είναι ο πλέον κατάλληλος για αντίδραση στους εκτιμώμενους κινδύνους.

Α44. Οι ουσιαστικές αναλυτικές διαδικασίες είναι γενικά περισσότερο εφαρμοστέες σε μεγάλους όγκους συναλλαγών που τείνουν να είναι προβλέψιμες διαχρονικά. Το ΔΠΕ 520[214] θεσπίζει απαιτήσεις και παρέχει καθοδήγηση για την εφαρμογή των αναλυτικών διαδικασιών κατά τη διάρκεια ενός ελέγχου.

Α45. Η φύση του κινδύνου και του ισχυρισμού σχετίζεται με το σχεδιασμό των δοκιμασιών λεπτομερειών. Για παράδειγμα, οι δοκιμασίες λεπτομερειών που σχετίζονται με τον ισχυρισμό της ύπαρξης ή της πραγματοποίησης μπορεί να περιλαμβάνουν την επιλογή από στοιχεία που περιέχονται σε ένα ποσό οικονομικής κατάστασης και την απόκτηση του σχετικού ελεγκτικού τεκμηρίου. Από την άλλη πλευρά, οι δοκιμασίες των λεπτομερειών που σχετίζονται με τον ισχυρισμό της πληρότητας μπορεί να περιλαμβάνουν την επιλογή από στοιχεία που αναμένεται να περιλαμβάνονται στο σχετικό ποσό της οικονομικής κατάστασης και διερεύνηση του εάν αυτά περιλαμβάνονται.

Α46. Επειδή η εκτίμηση του κινδύνου ουσιώδους σφάλματος λαμβάνει υπόψη τις εσωτερικές δικλίδες, η έκταση των ουσιαστικών διαδικασιών μπορεί να χρειαστεί να αυξηθεί όταν τα αποτελέσματα από τις δοκιμασίες των δικλίδων δεν είναι ικανοποιητικά. Ωστόσο, η αύξηση της έκτασης μιας ελεγκτικής διαδικασίας είναι ενδεδειγμένη μόνο εάν η ελεγκτική διαδικασία αυτή καθαυτή είναι σχετική με τον συγκεκριμένο κίνδυνο.

Α47. Κατά το σχεδιασμό δοκιμασιών λεπτομερειών, η έκταση των δοκιμασιών εξετάζεται συνήθως με όρους μεγέθους του δείγματος. Ωστόσο, άλλα ζητήματα είναι επίσης σχετικά, περιλαμβανομένου του εάν είναι πιο αποτελεσματικό να χρησιμοποιούνται άλλα επιλεγμένα μέσα δοκιμασίας. Βλέπε ΔΠΕ 500[215].

Εξέταση του εάν πρόκειται να εκτελεστούν διαδικασίες εξωτερικής επιβεβαίωσης (Βλ. παρ. 19)

Α48. Οι εξωτερικές διαδικασίες επιβεβαίωσης συχνά είναι σχετικές όταν αντιμετωπίζονται ισχυρισμοί που συνδέονται με υπόλοιπα λογαριασμών και τα στοιχεία τους, αλλά δεν χρειάζεται να περιορίζονται στα στοιχεία αυτά. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να ζητήσει εξωτερική επιβεβαίωση για τους όρους συμφωνιών, συμβάσεων ή συναλλαγών μεταξύ μιας οντότητας και άλλων μερών. Οι διαδικασίες εξωτερικής επιβεβαίωσης μπορεί επίσης να εκτελούνται για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με την απουσία ορισμένων προϋποθέσεων. Για παράδειγμα, ένα αίτημα μπορεί ειδικά να αναζητά επιβεβαίωση ότι δεν υπάρχει «παράπλευρη συμφωνία» που μπορεί να σχετίζεται με τον ισχυρισμό διαχωρισμού των εσόδων της οντότητας. Άλλα παραδείγματα καταστάσεων όπου διαδικασίες εξωτερικής επιβεβαίωσης μπορεί να παρέχουν σχετικά ελεγκτικά τεκμήρια σε αντίδραση προς εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, περιλαμβάνουν:

- Υπόλοιπα τραπεζών και άλλες πληροφορίες σχετικά με τις τραπεζικές σχέσεις
- Υπόλοιπα και όροι εισπρακτέων λογαριασμών
- Αποθέματα που κρατούνται από τρίτα μέρη σε αποθήκες υπό τελωνειακό έλεγχο για εκτελωνισμό ή προς αποστολή.
- Έγγραφα τίτλων ιδιοκτησίας ακινήτων που κρατούνται από δικηγόρους ή χρηματοδότες για ασφαλή θεματοφυλακή ή ως εγγύηση.
- Επενδυτικοί τίτλοι που κρατούνται για φύλαξη από τρίτα μέρη ή αγοράσθηκαν από χρηματιστές αλλά δεν παραδόθηκαν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

---

[214] ΔΠΕ 520, «Αναλυτικές διαδικασίες».

[215] ΔΠΕ 500, «Ελεγκτικά τεκμήρια», παράγραφος 10.

● Ποσά που οφείλονται σε δανειστές, περιλαμβανομένων σχετικών όρων αποπληρωμής και περιοριστικών συμφωνιών.

● Υπόλοιπα και όροι λογαριασμών πληρωτέων.

Α49. Μολονότι οι εξωτερικές επιβεβαιώσεις μπορεί να παρέχουν ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με ορισμένους ισχυρισμούς, υπάρχουν κάποιοι ισχυρισμοί για τους οποίους οι εξωτερικές επιβεβαιώσεις παρέχουν λιγότερο σχετικά ελεγκτικά τεκμήρια. Για παράδειγμα, οι εξωτερικές επιβεβαιώσεις παρέχουν λιγότερο σχετικά ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με την ανακτησιμότητα των υπολοίπων των εισπρακτέων λογαριασμών, από ότι παρέχουν για την ύπαρξή τους.

Α50. Ο ελεγκτής μπορεί να κρίνει ότι οι διαδικασίες εξωτερικής επιβεβαίωσης που εκτελούνται για ένα σκοπό προσφέρουν τη δυνατότητα απόκτησης ελεγκτικών τεκμηρίων για άλλα ζητήματα. Για παράδειγμα, αιτήματα επιβεβαίωσης για υπόλοιπα τραπεζικών υπολοίπων συχνά περιλαμβάνουν αιτήματα για πληροφορίες που σχετίζονται με άλλους ισχυρισμούς οικονομικής κατάστασης. Τέτοιοι παράγοντες μπορεί να επηρεάσουν την απόφαση του ελεγκτή για το εάν θα εκτελέσει διαδικασίες εξωτερικής επιβεβαίωσης.

Α51. Παράγοντες που μπορεί να βοηθήσουν τον ελεγκτή να καθορίσει εάν οι διαδικασίες εξωτερικής επιβεβαίωσης πρόκειται να εκτελεστούν ως ουσιαστικές ελεγκτικές διαδικασίες, περιλαμβάνουν:

● Την γνώση του υποκείμενου θέματος εκ μέρους του βεβαιούντος μέρους - οι απαντήσεις μπορεί να είναι πιο αξιόπιστες εφόσον παρέχονται από ένα πρόσωπο του βεβαιούντος μέρους, το οποίο έχει τις απαραίτητη γνώση σχετικά με τις πληροφορίες που επιβεβαιώνονται.

● Την ικανότητα ή προθυμία του σκοπούμενου βεβαιούντος μέρους, να απαντήσει - για παράδειγμα το βεβαιούν μέρος:

● Μπορεί να μην αποδέχεται την ευθύνη για απάντηση σε ένα αίτημα επιβεβαίωσης,

● Μπορεί να θεωρεί την απάντηση υπερβολικά δαπανηρή ή χρονοβόρα,

● Μπορεί να έχει προβληματισμούς σχετικά με την ενδεχόμενη νομική ευθύνη που προκύπτει από την απάντηση,

● Μπορεί να λογιστικοποιεί συναλλαγές σε διαφορετικά νομίσματα, ή

● Μπορεί να λειτουργεί σε ένα περιβάλλον όπου η απάντηση σε αιτήματα επιβεβαίωσης δεν είναι μια σημαντική πτυχή των καθημερινών λειτουργιών.

Σε τέτοιες περιπτώσεις, τα βεβαιούντα μέρη μπορεί να μην απαντούν, μπορεί να απαντούν με ένα άτυπο τρόπο ή μπορεί να προσπαθούν να περιορίσουν τη στήριξη στην απάντηση XXX.

● Η αντικειμενικότητα του σκοπούμενου βεβαιούντος μέρους - εάν το βεβαιούν μέρος είναι συνδεδεμένο μέρος της οντότητας, οι απαντήσεις σε αιτήματα επιβεβαίωσης μπορεί να είναι λιγότερο αξιόπιστα.

Ουσιαστικές διαδικασίες που σχετίζονται με τη σειρά ενεργειών κλεισίματος των οικονομικών καταστάσεων (Βλ. παρ. 20(β))

Α52. Η φύση και επίσης η έκταση της εξέτασης του ελεγκτή των ημερολογιακών εγγραφών και άλλων προσαρμογών εξαρτάται από τη φύση και την πολυπλοκότητα της διαδικασίας χρηματοοικονομικής αναφοράς της οντότητας, καθώς και από τους σχετικούς κινδύνους ουσιώδους σφάλματος.

Ουσιαστικές διαδικασίες σε αντίδραση σε σημαντικούς κινδύνους (Βλ. παρ. 21)

Α53. Η παράγραφος 21 του παρόντος ΔΠΕ απαιτεί από τον ελεγκτή να εκτελεί ουσιαστικές διαδικασίες σε αντίδραση σε κινδύνους που ο ελεγκτής έχει καθορίσει ως σημαντικούς. Τα ελεγκτικά τεκμήρια με τη μορφή εξωτερικών επιβεβαιώσεων που λαμβάνονται απευθείας από τον ελεγκτή από ενδεδειγμένα επιβεβαιούντα μέρη, μπορεί να βοηθούν τον ελεγκτή στην απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων με το υψηλό επίπεδο αξιοπιστίας που ο ελεγκτής απαιτεί για την αντίδραση σε σημαντικούς κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης ή λάθους. Για παράδειγμα, εάν ο ελεγκτής διαπιστώσει ότι η διοίκηση βρίσκεται υπό πίεση να εκπληρώσει προσδοκίες κερδών, μπορεί να υπάρχει ο κίνδυνος η διοίκηση να διογκώνει τις πωλήσεις αναγνωρίζοντας αντικανονικά έσοδα που σχετίζονται με συμφωνίες πωλήσεων με όρους που αποκλείουν την αναγνώριση εσόδων ή με τιμολογώντας πωλήσεις πριν την αποστολή. Σε αυτές τις περιστάσεις, ο ελεγκτής μπορεί, για παράδειγμα, να σχεδιάσει διαδικασίες εξωτερικής επιβεβαίωσης όχι μόνο για να επιβεβαιώσει ανεξόφλητα ποσά, αλλά επίσης για να επιβεβαιώσει τις λεπτομέρειας των συμφωνιών πωλήσεων, περιλαμβανομένων της ημερομηνίας, των οποιωνδήποτε δικαιωμάτων επιστροφής και των όρων παράδοσης. Επιπρόσθετα, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει αποτελεσματικό να συμπληρώσει τέτοιες διαδικασίες εξωτερικής επιβεβαίωσης με διερευνητικά ερωτήματα προς το μη χρηματοοικονομικό προσωπικό στην οντότητα, αναφορικά με οποιεσδήποτε μεταβολές στις συμφωνίες πωλήσεων και στους όρους παράδοσης.

Χρόνος Ουσιαστικών Διαδικασιών (Αναφ. Παρ. 22-23)

Α54. Στις πλείστες των περιπτώσεων, τα ελεγκτικά τεκμήρια από ουσιαστικές διαδικασίες ενός προηγούμενου ελέγχου παρέχουν λίγα ή καθόλου ελεγκτικά τεκμήρια για την τρέχουσα περίοδο. Υπάρχουν ωστόσο εξαιρέσεις, για παράδειγμα, μια νομική γνώμη που αποκτήθηκε σε προηγούμενο έλεγχο σχετικά με τη δομή μιας τιτλοποίησης στην οποία δεν έχουν γίνει αλλαγές, μπορεί να είναι σχετική με την τρέχουσα περίοδο. Σε τέτοιες περιπτώσεις, μπορεί να είναι ενδεδειγμένο να χρησιμοποιούνται ελεγκτικά τεκμήρια από ουσιαστικές διαδικασίες ενός προηγούμενου ελέγχου, εάν αυτά τα τεκμήρια καθώς και το σχετικό XXX υποκείμενο θέμα δεν έχουν θεμελιωδώς μεταβληθεί και έχουν εκτελεστεί ελεγκτικές διαδικασίες κατά τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου που θεμελιώνουν τη συνεχιζόμενη συνάφεια.

Χρησιμοποιώντας ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν κατά τη διάρκεια μιας ενδιάμεσης περιόδου (Βλ. παρ. 22)

Α55. Σε ορισμένες περιστάσεις, ο ελεγκτής μπορεί να αποφασίσει ότι είναι αποτελεσματικό να εκτελέσει ουσιαστικές διαδικασίες σε μια ενδιάμεση ημερομηνία, καθώς και να συγκρίνει και να συμφωνήσει πληροφορίες που αφορούν το υπόλοιπο κατά το τέλος της περιόδου με συγκρίσιμες πληροφορίες κατά την ενδιάμεση ημερομηνία ώστε:

(α) Να εντοπίσει ποσά που εμφανίζονται ασυνήθιστα

(β) Να διερευνήσει οποιαδήποτε τέτοια ποσά, και

(γ) Να εκτελέσει ουσιαστικές αναλυτικές διαδικασίες ή δοκιμασίες λεπτομερειών για να δοκιμάσει την περίοδο που παρεμβάλλεται.

Α56. Η εκτέλεση ουσιαστικών διαδικασιών σε μια ενδιάμεση ημερομηνία, χωρίς την ανάληψη πρόσθετων διαδικασιών σε μια μεταγενέστερη ημερομηνία, αυξάνει τον κίνδυνο να μην εντοπίσει ο ελεγκτής σφάλματα που μπορεί να υπάρχουν στο τέλος της περιόδου. Ο κίνδυνος αυτός αυξάνεται όσο η απομένουσα περίοδος επιμηκύνεται. Παράγοντες όπως οι ακόλουθοι μπορεί να επηρεάζουν το εάν θα εκτελεσθούν ουσιαστικές διαδικασίες σε μια ενδιάμεση ημερομηνία:

- Το περιβάλλον δικλίδων και άλλες σχετικές δικλίδες.
- Η διαθεσιμότητα απαραίτητων πληροφοριών για τις διαδικασίες του ελεγκτή σε μια μεταγενέστερη ημερομηνία.
- Ο σκοπός των ουσιαστικών διαδικασιών.
- Ο εκτιμώμενος κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος.
- Η φύση της κατηγορίας των συναλλαγών ή των υπολοίπων λογαριασμών και οι σχετικοί ισχυρισμοί.
- Η ικανότητα του ελεγκτή να εκτελεί ενδεδειγμένες ουσιαστικές διαδικασίες ή ουσιαστικές διαδικασίες συνδυασμένες με δοκιμασίες δικλίδων για να καλύπτει το υπόλοιπο της περιόδου έτσι ώστε να μειώνει τον κίνδυνο μη εντοπισμού των σφαλμάτων που μπορεί να υπάρχουν κατά το τέλος της περιόδου.

Α57. Παράγοντες όπως οι ακόλουθοι μπορεί να επηρεάζουν το εάν θα εκτελεστούν ουσιαστικές αναλυτικές διαδικασίες όσον αφορά την περίοδο μεταξύ της ενδιάμεσης ημερομηνίας και το τέλος της περιόδου:

- Εάν τα υπόλοιπα τέλους περιόδου των συγκεκριμένων κατηγοριών συναλλαγών ή υπολοίπων λογαριασμών είναι εύλογα προβλέψιμα όσον αφορά το ποσό, τη σχετική σημασία και τη σύνθεση.
- Εάν οι διαδικασίες της οντότητας για την ανάλυση και την προσαρμογή τέτοιων κατηγοριών συναλλαγών ή υπολοίπων λογαριασμών σε ενδιάμεσες ημερομηνίες και για τη θέσπιση κατάλληλων λογιστικών διαχωρισμών είναι ενδεδειγμένες.
- Εάν το πληροφοριακό σύστημα σχετικά με τη χρηματοοικονομική αναφορά θα παρέχει πληροφορίες αναφορικά με τα υπόλοιπα κατά το τέλος της περιόδου και τις συναλλαγές στην εναπομένουσα περίοδο οι οποίες είναι επαρκείς ώστε να επιτρέπεται η διερεύνηση των:

(α) σημαντικών ασυνήθιστων συναλλαγών ή εγγραφών (περιλαμβανομένων εκείνων κατά το ή κοντά στο τέλος της περιόδου)

(β) άλλων αιτιών σημαντικών διακυμάνσεων ή αναμενόμενων διακυμάνσεων που δεν προέκυψαν, και

(γ) μεταβολών στη σύνθεση των κατηγοριών συναλλαγών ή των υπολοίπων λογαριασμών.

Σφάλματα που εντοπίζονται σε μια ενδιάμεση ημερομηνία (Βλ. παρ. 23)

Α58. Όταν ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι η σχεδιασμένη φύση, ο χρόνος ή η διάρκεια των ουσιαστικών διαδικασιών που καλύπτουν την εναπομένουσα περίοδο χρειάζεται να τροποποιηθούν ως αποτέλεσμα απροσδόκητων σφαλμάτων που εντοπίσθηκαν σε μια ενδιάμεση ημερομηνία, τέτοια τροποποίηση μπορεί να περιλαμβάνει την επέκταση ή την επανάληψη των διαδικασιών που εκτελέστηκαν κατά την ενδιάμεση ημερομηνία στο τέλος της περιόδου.

Επάρκεια παρουσίασης και γνωστοποίησης (Βλ. παρ. 24)

Α59. Η αξιολόγηση της γενικής παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων, περιλαμβανομένων των σχετικών γνωστοποιήσεων, σχετίζεται με το εάν οι επί μέρους οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται κατά τέτοιο τρόπο ώστε να αντικατοπτρίζουν την ενδεδειγμένη ταξινόμηση και περιγραφή των χρηματοοικονομικών πληροφοριών, καθώς και τη μορφή, τη διάταξη και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων και των συνημμένων σημειώσεων. Αυτό περιλαμβάνει, για παράδειγμα, τη χρησιμοποιούμενη ορολογία, το εύρος των λεπτομερειών που παρατίθενται, την ταξινόμηση των κονδυλίων στις καταστάσεις και τις βάσεις των ποσών που ορίζονται.

Αξιολόγηση της επάρκειας και της καταλληλότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων (Βλ. παρ. 25-27)

Α60. Ένας έλεγχος οικονομικών καταστάσεων είναι μια σωρευτική και επαναλαμβανόμενη σειρά ενεργειών. Καθώς ο ελεγκτής εκτελεί προσχεδιασμένες ελεγκτικές διαδικασίες, τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται μπορεί να κάνουν τον ελεγκτή να τροποποιήσει τη φύση, το χρόνο ή την έκταση άλλων σχεδιασμένων ελεγκτικών διαδικασιών. Είναι δυνατόν να γνωστοποιηθούν στον ελεγκτή πληροφορίες που να διαφέρουν σημαντικά από εκείνες επί των οποίων βασίστηκε η εκτίμηση κινδύνου. Για παράδειγμα:

- Η έκταση σφαλμάτων που εντοπίζει ο ελεγκτής εκτελώντας ουσιαστικές διαδικασίες μπορεί να τροποποιήσει την κρίση του σχετικά με τις εκτιμήσεις κινδύνου και μπορεί να υποδηλώνει σημαντική έλλειψη στις εσωτερικές δικλείδες.
- Ο ελεγκτής μπορεί να λάβει γνώση για ασυμφωνίες σε λογιστικά αρχεία ή για αντιφατικά ή ελλείποντα τεκμήρια.

● Αναλυτικές διαδικασίες που εκτελούνται στο στάδιο της γενικής επισκόπησης του ελέγχου μπορεί να υποδηλώνουν ένα προηγούμενα μη αναγνωρισμένο κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος.

Σε τέτοιες περιστάσεις, ο ελεγκτής μπορεί να χρειάζεται να επαναξιολογήσει τις σχεδιασμένες ελεγκτικές διαδικασίες, με βάση την αναθεωρημένη εξέταση των εκτιμώμενων κινδύνων για όλες ή ορισμένες κατηγορίες συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων και σχετικών ισχυρισμών. Το ΔΠΕ 315 περιλαμβάνει περαιτέρω καθοδήγηση επί της αναθεώρησης εκτίμησης κινδύνου του ελεγκτή[216].

Α61. Ο ελεγκτής δεν μπορεί να υποθέσει ότι μια περίπτωση απάτης ή λάθους είναι ένα μεμονωμένο συμβάν. Ως εκ τούτου, η εξέταση του πως ο εντοπισμός ενός σφάλματος επηρεάζει τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, είναι σημαντική για τον καθορισμό του εάν η εκτίμηση παραμένει ενδεδειγμένη.

Α62. Η κρίση του ελεγκτή ως προς το τι συνιστά και κατάλληλο ελεγκτικό τεκμήριο επηρεάζεται από παράγοντες όπως οι ακόλουθοι:

● Η σημασία του ενδεχόμενου σφάλματος στον ισχυρισμό και η πιθανότητα αυτό να έχει ουσιώδη επίπτωση, ατομικά ή αθροιστικά με άλλα δυνητικά σφάλματα, επί των οικονομικών καταστάσεων.

● Η αποτελεσματικότητα των αντιδράσεων της διοίκησης και των δικλίδων για την αντιμετώπιση των κινδύνων.

● Η εμπειρία που αποκτήθηκε στη διάρκεια προηγούμενων ελέγχων αναφορικά με παρόμοια ενδεχόμενα σφάλματα.

● Τα αποτελέσματα ελεγκτικών διαδικασιών που εκτελούνται, περιλαμβανομένου του εάν τέτοιες ελεγκτικές διαδικασίες εντόπισαν συγκεκριμένες περιπτώσεις απάτης ή λάθους.

● Η πηγή και η αξιοπιστία των διαθέσιμων πληροφοριών.

● Η πειστικότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων.

● Η κατανόηση της οντότητας και του περιβάλλοντός της, περιλαμβανομένων των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας.

Τεκμηρίωση (Βλ. παρ. 28)

Α63. Η μορφή και η έκταση της ελεγκτικής τεκμηρίωσης είναι ένα ζήτημα επαγγελματικής κρίσης, και επηρεάζεται από τη φύση, το μέγεθος και την πολυπλοκότητα της οντότητας και των εσωτερικών δικλίδων της, τη διαθεσιμότητα πληροφοριών από την οντότητα καθώς και από τη μεθοδολογία και την τεχνολογία ελέγχου που χρησιμοποιείται στον έλεγχο.

[216] ΔΠΕ 315, παράγραφος 31.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 402

ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΟΝΤΟΤΗΤΑ ΠΟΥ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΕΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που ξεκινούν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Παράγραφος

Εισαγωγή
Πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ 1-5
Ημερομηνία έναρξης ισχύος 6
Στόχοι 7
Ορισμοί 8
Απαιτήσεις
Απόκτηση κατανόησης των παρεχόμενων υπηρεσιών από οργανισμό υπηρεσιών, περιλαμβανομένων των εσωτερικών δικλίδων 9-14
Αντίδραση στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος 15-17
Αναφορές τύπου 1 και τύπου 2 που εξαιρούν τις υπηρεσίες οργανισμού υπεργολαβίας υπηρεσιών 18
Απάτη, μη συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς και μη διορθωμένα σφάλματα σχετικά με δραστηριότητες στον οργανισμό υπηρεσιών 19
Έκθεση από τον ελεγκτή του χρήστη 20-22
Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό
Απόκτηση κατανόησης των παρεχόμενων υπηρεσιών από οργανισμό υπηρεσιών, περιλαμβανομένων των εσωτερικών δικλίδων A1-A23
Αντίδραση στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος A24-A39
Αναφορές Τύπου 1 και Τύπου 2 που εξαιρούν τις υπηρεσίες οργανισμού υπεργολαβίας υπηρεσιών A40
Απάτη, μη συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς και μη διορθωμένα σφάλματα σχετικά με δραστηριότητες στον οργανισμό υπηρεσιών A41
Έκθεση από τον ελεγκτή του χρήστη A42-A44

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 402, «Ελεγκτικά ζητήματα σχετικά με οντότητα που χρησιμοποιεί οργανισμό υπηρεσιών» 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 εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ

1. Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή του χρήστη να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια όταν η οντότητα χρήστης χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες ενός ή περισσότερων οργανισμών υπηρεσιών. Συγκεκριμένα, εκτείνεται στο πώς ο ελεγκτής του χρήστη εφαρμόζει το ΔΠΕ 315[217] και το ΔΠΕ 330[218] κατά την απόκτηση κατανόησης της οντότητας - χρήστη, περιλαμβανομένων των εσωτερικών δικλίδων που είναι σχετικές με τον έλεγχο, επαρκούς για να εντοπίσει και να εκτιμήσει τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, καθώς και κατά το σχεδιασμό και την εκτέλεση περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών που αντιδρούν σε αυτούς τους κινδύνους.

2. Πολλές οντότητες αναθέτουν πτυχές της επιχείρησής τους σε οργανισμούς που παρέχουν υπηρεσίες οι οποίες εκτείνονται από την εκτέλεση συγκεκριμένου έργου υπό τη διεύθυνση μιας οντότητας έως την αντικατάσταση του συνόλου των επιχειρηματικών μονάδων ή λειτουργιών μιας οντότητας, όπως η λειτουργία φορολογικής συμμόρφωσης. Πολλές από τις υπηρεσίες που παρέχονται από τέτοιους οργανισμούς αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της οντότητας. Ωστόσο δεν είναι όλες αυτές οι υπηρεσίες συναφείς με τον έλεγχο.

3. Οι υπηρεσίες που παρέχονται από οργανισμό υπηρεσιών είναι σχετικές με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων μιας οντότητας - χρήστη όταν οι υπηρεσίες εκείνες, και οι δικλίδες επί αυτών, αποτελούν μέρος του πληροφοριακού συστήματος της οντότητας - χρήστη, περιλαμβανομένων των σχετικών επιχειρηματικών διαδικασιών, που είναι σχετικές με τη χρηματοοικονομική αναφορά. Αν και οι περισσότερες δικλίδες στον οργανισμό υπηρεσιών είναι πιθανό να σχετίζονται με τη χρηματοοικονομική αναφορά, μπορεί να υπάρχουν άλλες δικλίδες που μπορεί επίσης να είναι σχετικές με τον έλεγχο, όπως οι δικλίδες επί της προστασίας περιουσιακών στοιχείων. Οι υπηρεσίες ενός οργανισμού υπηρεσιών αποτελούν μέρος του πληροφοριακού συστήματος μιας οντότητας - χρήση, περιλαμβανομένων συναφών επιχειρηματικών διαδικασιών που σχετίζονται με τη χρηματοοικονομική αναφορά, εάν αυτές οι υπηρεσίες επηρεάζουν οτιδήποτε από τα ακόλουθα:

(α) Τις κατηγορίες συναλλαγών στις λειτουργίες της οντότητας - χρήστη που είναι σημαντικές για τις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας - χρήστη,

(β) Τις διαδικασίες, εντός τόσο του συστήματος πληροφορικής τεχνολογίας όσο και του χειρωνακτικού συστήματος, μέσω των οποίων οι συναλλαγές της οντότητας - χρήστη ξεκινούν, καταγράφονται, υποβάλλονται σε επεξεργασία, διορθώνονται ως είναι αναγκαίο, μεταφέρονται στο γενικό καθολικό και αναφέρονται στις οικονομικές καταστάσεις,

(γ) Τα συναφή λογιστικά αρχεία, είτε σε ηλεκτρονική είτε σε χειρωνακτική μορφή, τις υποστηρικτικές πληροφορίες και τους ειδικούς λογαριασμούς στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας - χρήστη που χρησιμοποιούνται για έναρξη, καταγραφή, επεξεργασία και αναφορά των συναλλαγών της οντότητας - χρήστη. Αυτό περιλαμβάνει τη διόρθωση λανθασμένων πληροφοριών και το πώς οι πληροφορίες μεταφέρονται στο γενικό καθολικό,

(δ) Το πώς το πληροφοριακό σύστημα της οντότητας - χρήστη συλλαμβάνει γεγονότα και συνθήκες, εκτός των συναλλαγών, που είναι σημαντικά για τις οικονομικές καταστάσεις,

(ε) Τη σειρά ενεργειών χρηματοοικονομικής αναφοράς που χρησιμοποιείται για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας - χρήστη, περιλαμβανομένων σημαντικών λογιστικών εκτιμήσεων και γνωστοποιήσεων, και

(στ) Δικλίδες που περιβάλλουν τις ημερολογιακές εγγραφές, περιλαμβανομένων των μη τυποποιημένων ημερολογιακών εγγραφών που χρησιμοποιούνται για την καταγραφή μη επαναλαμβανόμενων, ασυνήθιστων συναλλαγών ή προσαρμογών.

4. Η φύση και η έκταση της εργασίας που πρόκειται να εκτελεστεί από τον ελεγκτή του χρήστη αναφορικά με τις παρεχόμενες υπηρεσίες από οργανισμό υπηρεσιών εξαρτάται από τη φύση και τη σοβαρότητα των υπηρεσιών αυτών για την οντότητα - χρήστη, καθώς και από τη σχετικότητα των υπηρεσιών εκείνων για τον έλεγχο.

5. Το παρόν ΔΠΕ δεν εφαρμόζεται σε υπηρεσίες που παρέχονται από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, οι οποίες περιορίζονται στην επεξεργασία, για λογαριασμό οντότητας που τηρείται στο χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, συναλλαγών που εγκρίνονται ειδικά από την οντότητα, όπως η επεξεργασία συναλλαγών λογαριασμού που κινείται με επιταγές από τράπεζα ή η επεξεργασία συναλλαγών τίτλων από χρηματιστή. Επιπλέον, το παρόν ΔΠΕ δεν εφαρμόζεται στον έλεγχο συναλλαγών που προκύπτουν από ιδιοκτησιακά χρηματοοικονομικά συμφέροντα σε άλλες οντότητες, όπως συνεταιρισμοί, εταιρείες και κοινοπραξίες, όταν τα ιδιοκτησιακά συμφέροντα λογιστικοποιούνται και αναφέρονται στους κατόχους των συμφερόντων.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

6. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα.

Σκοποί

7. Ο σκοποί του ελεγκτή του χρήστη, όταν η οντότητα - χρήστης χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες ενός οργανισμού υπηρεσιών, είναι:

(α) Να αποκτά κατανόηση της φύσης και της σημαντικότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών από τον οργανισμό υπηρεσιών καθώς και της επίπτωσής τους επί των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας - χρήστη που είναι σχετικές με τον έλεγχο, επαρκή για τον εντοπισμό και την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος, και

(β) Να σχεδιάζει και να εκτελεί ελεγκτικές διαδικασίες που αντιδρούν σε αυτούς τους κινδύνους.

[217] ΔΠΕ 315, «Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μέσω κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της».
[218] ΔΠΕ 330, «Οι αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους».

Ορισμοί

8. Για σκοπούς των ΔΠΕ, οι ακόλουθοι όροι έχουν τη σημασία που αποδίδεται κατωτέρω:

(α) Συμπληρωματικές δικλίδες της οντότητας-χρήστη - Δικλίδες τις οποίες ο οργανισμός παροχής υπηρεσιών υποθέτει, κατά το σχεδιασμό των υπηρεσιών του, ότι θα εφαρμοστούν από τις οντότητες - χρήστες και οι οποίες, εάν είναι αναγκαίο για να επιτευχθούν οι σκοποί των δικλίδων, προσδιορίζονται στην περιγραφή του συστήματός του.

(β) Αναφορά επί της περιγραφής και του σχεδιασμού δικλίδων σε οργανισμό υπηρεσιών (αναφερόμενη στο παρόν ΔΠΕ ως αναφορά τύπου 1) - Αναφορά που αποτελείται από:

(i) Περιγραφή, που συντάσσεται από τη διοίκηση του οργανισμού υπηρεσιών, του συστήματος του οργανισμού υπηρεσιών, των σκοπών των δικλίδων και των σχετικών δικλίδων που έχουν σχεδιαστεί και εφαρμοστεί σε συγκεκριμένη ημερομηνία, και

(ii) Έκθεση από τον ελεγκτή των υπηρεσιών με σκοπό να μεταδώσει λελογισμένη διασφάλιση που περιλαμβάνει τη γνώμη του ελεγκτή υπηρεσιών επί της περιγραφής του συστήματος του οργανισμού υπηρεσιών, των σκοπών των δικλίδων και των σχετικών δικλίδων καθώς και της καταλληλότητας του σχεδιασμού των δικλίδων για να επιτευχθούν οι καθορισμένοι σκοποί των δικλίδων.

(γ) Αναφορά επί της περιγραφής, του σχεδιασμού και της λειτουργικής αποτελεσματικότητας των δικλίδων σε οργανισμό υπηρεσιών (αναφερόμενη στο παρόν ΔΠΕ ως αναφορά τύπου 2) - Αναφορά που αποτελείται από:

(i) Περιγραφή, που συντάσσεται από τη διοίκηση του οργανισμού υπηρεσιών, του συστήματος του οργανισμού υπηρεσιών, των σκοπών των δικλίδων και των σχετικών δικλίδων, του σχεδιασμού και της εφαρμογής τους σε συγκεκριμένη ημερομηνία ή κατά τη διάρκεια συγκεκριμένης περιόδου και, σε μερικές περιπτώσεις, της λειτουργικής αποτελεσματικότητάς τους κατά τη διάρκεια συγκεκριμένης περιόδου και

(ii) Έκθεση από τον ελεγκτή υπηρεσιών με σκοπό να μεταδώσει λελογισμένη διασφάλιση που περιλαμβάνει:

α. Τη γνώμη του ελεγκτή υπηρεσιών επί της περιγραφής του συστήματος του οργανισμού υπηρεσιών, των σκοπών των δικλίδων και των σχετικών δικλίδων, της καταλληλότητας του σχεδιασμού των δικλίδων για να επιτευχθούν οι καθορισμένοι σκοποί των δικλίδων, και της λειτουργικής αποτελεσματικότητας των δικλίδων, και

β. Περιγραφή των δοκιμασιών του ελεγκτή υπηρεσιών επί των δικλίδων και των αποτελεσμάτων από αυτές.

(δ) Ελεγκτής υπηρεσιών - Ελεγκτής ο οποίος, κατόπιν αιτήματος του οργανισμού υπηρεσιών, παρέχει έκθεση διασφάλισης επί των δικλίδων οργανισμού υπηρεσιών.

(ε) Οργανισμός υπηρεσιών - Οργανισμός - τρίτο μέρος (ή τομέας οργανισμού-τρίτου μέρους) που παρέχει υπηρεσίες σε οντότητες - χρήστες, οι οποίες είναι τμήμα εκείνων των πληροφοριακών συστημάτων των οντοτήτων που σχετίζονται με τη χρηματοοικονομική αναφορά.

(στ) Σύστημα του οργανισμού υπηρεσιών - Οι πολιτικές και οι διαδικασίες που σχεδιάζονται, εφαρμόζονται και τηρούνται από τον οργανισμό υπηρεσιών για να παρέχουν στις οντότητες - χρήστες τις υπηρεσίες που καλύπτονται από την έκθεση του ελεγκτή υπηρεσιών.

(ζ) Οργανισμός υπεργολαβίας υπηρεσιών - Οργανισμός υπηρεσιών που χρησιμοποιείται από άλλο οργανισμό υπηρεσιών για να εκτελέσει μερικές από τις υπηρεσίες που παρέχονται στις οντότητες - χρήστες, οι οποίες είναι μέρος εκείνων των πληροφοριακών συστημάτων των οντοτήτων - χρηστών που σχετίζονται με τη χρηματοοικονομική αναφορά.

(η) Ο ελεγκτής του χρήστη - Ελεγκτής που ελέγχει και εκδίδει έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων οντότητας - χρήστη.

(θ) Η οντότητα - χρήστης - Οντότητα που χρησιμοποιεί οργανισμό υπηρεσιών και της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις υπόκεινται σε έλεγχο.

Απαιτήσεις

Απόκτηση κατανόησης των παρεχόμενων υπηρεσιών από οργανισμό υπηρεσιών, περιλαμβανομένων των εσωτερικών δικλίδων

9. Κατά την απόκτηση κατανόησης της οντότητας - χρήστη σύμφωνα με το ΔΠΕ 315[219], ο ελεγκτής του χρήστη πρέπει να αποκτά κατανόηση του πώς μια οντότητα-χρήστης χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες οργανισμού υπηρεσιών στις λειτουργίες της οντότητας - χρήστη, περιλαμβανομένων: (Βλ. παρ. Α1-Α2)

(α) Της φύσης των παρεχόμενων υπηρεσιών από τον οργανισμό υπηρεσιών και της σημασίας αυτών των υπηρεσιών για την οντότητα - χρήστη, περιλαμβανομένης της επίπτωσης αυτών στις εσωτερικές δικλίδες της οντότητας - χρήστη, (Βλ. παρ. Α3-Α5)

(β) Της φύσης και του ουσιώδους μεγέθους των συναλλαγών που υποβάλλονται σε επεξεργασία ή των λογαριασμών ή των διαδικασιών χρηματοοικονομικής αναφοράς που επηρεάζονται από τον οργανισμό υπηρεσιών, (Βλ. παρ. Α6)

(γ) Του βαθμού αλληλεπίδρασης μεταξύ των δραστηριοτήτων του οργανισμού υπηρεσιών και εκείνων της οντότητας - χρήστη, και (Βλ. παρ. Α7),

(δ) Της φύσης της σχέσης μεταξύ της οντότητας - χρήστη και του οργανισμού υπηρεσιών, περιλαμβανομένων των σχετικών συμβατικών όρων για τις δραστηριότητες που αναλαμβάνει ο οργανισμός υπηρεσιών. (Βλ. παρ. Α8-Α11)

[219] ΔΠΕ 315, παράγραφος 11.

10. Όταν αποκτά κατανόηση των εσωτερικών δικλίδων που είναι σχετικές με τον έλεγχο σύμφωνα με το ΔΠΕ 315[220], ο ελεγκτής του χρήστη πρέπει να αξιολογεί το σχεδιασμό και την εφαρμογή των σχετικών δικλίδων στην οντότητα - χρήστη που σχετίζονται με τις υπηρεσίες τις παρεχόμενες από τον οργανισμό υπηρεσιών, περιλαμβανομένων εκείνων που εφαρμόζονται στις συναλλαγές που επεξεργάζεται ο οργανισμός υπηρεσιών. (Βλ. παρ. Α12-Α14)

11. Ο ελεγκτής του χρήστη πρέπει να καθορίζει εάν έχει αποκτηθεί επαρκής κατανόηση της φύσης και της σοβαρότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών από τον οργανισμό υπηρεσιών καθώς και τις επιπτώσεις τους στις εσωτερικές δικλίδες της οντότητας - χρήστη που είναι σχετικές με τον έλεγχο, για να παρέχεται βάση για τον εντοπισμό και την εκτίμηση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος.

12. Εάν ο ελεγκτής του χρήστη αδυνατεί να αποκτήσει επαρκή κατανόηση από την οντότητα - χρήστη, ο ελεγκτής του χρήστη πρέπει να αποκτήσει την κατανόηση εκείνη μέσω μίας ή περισσοτέρων από τις ακόλουθες διαδικασίες:

(α) Απόκτηση αναφοράς τύπου 1 ή τύπου 2, εάν είναι διαθέσιμες,

(β) Επαφή με τον οργανισμό υπηρεσιών, μέσω της οντότητας - χρήστη, για να αποκτηθούν συγκεκριμένες πληροφορίες,

(γ) Επίσκεψη στον οργανισμό υπηρεσιών και εκτέλεση διαδικασιών που θα παρέχουν τις απαραίτητες πληροφορίες για τις σχετικές δικλίδες στον οργανισμό υπηρεσιών, ή

(δ) Χρήση άλλου ελεγκτή για να εκτελέσει διαδικασίες που θα παρέχουν τις απαραίτητες πληροφορίες για τις σχετικές δικλίδες στον οργανισμό υπηρεσιών. (Βλ. παρ. Α15-Α20)

Χρησιμοποίηση αναφοράς Τύπου 1 ή Τύπου 2 για τη στήριξη της κατανόησης του οργανισμού υπηρεσιών από τον ελεγκτή του χρήστη

13. Κατά τον καθορισμό της επάρκειας και της καταλληλότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων που παρέχονται από αναφορές τύπου 1 ή τύπου 2, ο ελεγκτής του χρήστη πρέπει να ικανοποιηθεί ως προς:

(α) Την επαγγελματική ικανότητα του ελεγκτή υπηρεσιών καθώς και την ανεξαρτησία του από τον οργανισμό υπηρεσιών, και

(β) Την επάρκεια των προτύπων βάσει των οποίων εκδόθηκε η αναφορά τύπου 1 ή τύπου 2. (Βλ. παρ. Α21)

14. Εάν ο ελεγκτής του χρήστη σχεδιάζει να χρησιμοποιήσει αναφορά τύπου 1 ή τύπου 2 ως ελεγκτικά τεκμήρια για να υποστηρίξει την κατανόηση του ελεγκτή του χρήστη σχετικά με το σχεδιασμό και την εφαρμογή των δικλίδων στον οργανισμό υπηρεσιών, ο ελεγκτής του χρήστη πρέπει:

(α) Να αξιολογεί εάν η περιγραφή και ο σχεδιασμός των δικλίδων στον οργανισμό υπηρεσιών είναι σε ημερομηνία ή για περίοδο που είναι κατάλληλη για τους σκοπούς του ελεγκτή του χρήστη,

(β) Να αξιολογεί την επάρκεια και την καταλληλότητα των παρεχόμενων από την αναφορά τεκμηρίων για την κατανόηση των σχετικών με τον έλεγχο εσωτερικών δικλίδων της οντότητας - χρήστη, και

(γ) Να εξασφαλίζει ότι οι εντοπιζόμενες από τον οργανισμό υπηρεσιών συμπληρωματικές δικλίδες της οντότητας - χρήστη είναι σχετικές για την οντότητα - χρήστη και, εφόσον ισχύει αυτό, να αποκτά κατανόηση του εάν η οντότητα - χρήστης έχει σχεδιάσει και εφαρμόσει τέτοιες δικλίδες. (Βλ. παρ. Α22-Α23)

Αντίδραση στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος

15. Αντιδρώντας στους εκτιμώμενους κινδύνους σύμφωνα με το ΔΠΕ 330, ο ελεγκτής του χρήστη πρέπει:

(α) Να διαπιστώνει εάν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια που αφορούν τους σχετικούς ισχυρισμούς επί των οικονομικών καταστάσεων είναι διαθέσιμα από αρχεία που τηρούνται στην οντότητα - χρήστη, και, εάν όχι,

(β) Να εκτελεί περαιτέρω ελεγκτικές διαδικασίες για να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια ή να χρησιμοποιεί άλλον ελεγκτή για την εκτέλεση των διαδικασιών αυτών στον οργανισμό υπηρεσιών, για λογαριασμό του ελεγκτή του χρήστη. (Βλ. παρ. Α24-Α28)

Δοκιμασίες δικλίδων

16. Όταν η εκτίμηση κινδύνου του ελεγκτή του χρήστη περιλαμβάνει την προσδοκία ότι οι δικλίδες στον οργανισμό υπηρεσιών λειτουργούν αποτελεσματικά, ο ελεγκτής του χρήστη πρέπει να αποκτά ελεγκτικά τεκμήρια για τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων αυτών μέσω μίας ή περισσοτέρων από τις ακόλουθες διαδικασίες:

(α) Απόκτηση αναφοράς τύπου 2, εάν είναι διαθέσιμη,

(β) Εκτέλεση κατάλληλων δοκιμασιών δικλίδων στον οργανισμό υπηρεσιών, ή

(γ) Χρήση άλλου ελεγκτή για την εκτέλεση δοκιμασιών δικλίδων στον οργανισμό υπηρεσιών για λογαριασμό του ελεγκτή του χρήστη. (Βλ. παρ. Α29-Α30)

Χρησιμοποίηση αναφοράς Τύπου 2 ως ελεγκτικού τεκμηρίου ότι οι δικλίδες του οργανισμού υπηρεσιών λειτουργούν αποτελεσματικά

17. Εάν, σύμφωνα με την παράγραφο 16(α), ο ελεγκτής του χρήστη σχεδιάζει να χρησιμοποιήσει αναφορά τύπου 2 ως ελεγκτικό τεκμήριο ότι οι δικλίδες στον οργανισμό υπηρεσιών λειτουργούν αποτελεσματικά, ο ελεγκτής του χρήστη πρέπει να καθορίσει εάν η έκθεση του ελεγκτή υπηρεσιών παρέχει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για την αποτελεσματικότητα των δικλίδων για να υποστηρίξουν την εκτίμηση κινδύνου από τον ελεγκτή του χρήστη:

[220] ΔΠΕ 315, παράγραφος 12.

(α) Αξιολογώντας εάν η περιγραφή, ο σχεδιασμός και η λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων στον οργανισμό υπηρεσιών είναι σε ημερομηνία ή για περίοδο που είναι κατάλληλη για τους σκοπούς του ελεγκτή του χρήστη,

(β) Προσδιορίζοντας εάν οι συμπληρωματικές δικλίδες της οντότητας - χρήστη που εντοπίζονται από τον οργανισμό υπηρεσιών είναι σχετικές για την οντότητα - χρήστη και, εφόσον ισχύει αυτό, αποκτώντας κατανόηση του εάν η οντότητα - χρήστης έχει σχεδιάσει και εφαρμόσει τέτοιες δικλίδες και, εάν ναι, δοκιμάζοντας τη λειτουργική αποτελεσματικότητά τους,

(γ) Αξιολογώντας την επάρκεια της χρονικής περιόδου που καλύπτεται από τις δοκιμασίες δικλίδων και το χρόνο που παρήλθε από την εκτέλεση αυτών των δοκιμασιών των δικλίδων, και

(δ) Αξιολογώντας εάν οι δοκιμασίες των δικλίδων που εκτελούνται από τον ελεγκτή υπηρεσιών καθώς και τα αποτελέσματά εξ αυτών, όπως περιγράφονται στην έκθεση του ελεγκτή υπηρεσιών, είναι σχετικά για τους ισχυρισμούς στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας - χρήστη και παρέχουν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια που υποστηρίζουν την εκτίμηση κινδύνου του ελεγκτή του χρήστη. (Βλ. παρ. Α31-Α39)

Αναφορές Τύπου 1 και Τύπου 2 που εξαιρούν τις υπηρεσίες οργανισμού υπεργολαβίας υπηρεσιών

18. Εάν ο ελεγκτής του χρήστη σχεδιάζει να χρησιμοποιήσει αναφορές τύπου 1 ή τύπου 2 που εξαιρεί τις υπηρεσίες τις παρεχόμενες από οργανισμό υπεργολαβίας υπηρεσιών και αυτές οι υπηρεσίες είναι σχετικές με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας - χρήστη, ο ελεγκτής του χρήστη πρέπει να εφαρμόσει τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΕ σε σχέση με τις παρεχόμενες υπηρεσίες από τον οργανισμό υπεργολαβίας υπηρεσιών. (Βλ. παρ. Α40)

Απάτη, μη συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς και μη διορθωμένα σφάλματα σχετικά με δραστηριότητες στον οργανισμό υπηρεσιών

19. Ο ελεγκτής του χρήστη πρέπει να θέτει διερευνητικά ερωτήματα στη διοίκηση της οντότητας - χρήστη για το εάν ο οργανισμός υπηρεσιών έχει αναφέρει στην οντότητα - χρήστη, ή εάν η οντότητα - χρήστης είναι με οποιοδήποτε άλλο τρόπο ενήμερη για οποιαδήποτε απάτη, μη συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς ή μη διορθωμένα σφάλματα που επηρεάζουν τις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας - χρήστη. Ο ελεγκτής του χρήστη πρέπει να αξιολογεί πώς τέτοια ζητήματα επηρεάζουν τη φύση, το χρόνο και την έκταση των περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών του ελεγκτή του χρήστη, περιλαμβανομένης της επίπτωσης στα συμπεράσματα του ελεγκτή του χρήστη και στην έκθεση του ελεγκτή του χρήστη. (Βλ. παρ. Α41)

Έκθεση από τον ελεγκτή του χρήστη

20. Ο ελεγκτής του χρήστη πρέπει να τροποποιεί τη γνώμη στην έκθεση του ελεγκτή του χρήστη σύμφωνα με το ΔΠΕ 705[221] εάν ο ελεγκτής του χρήστη αδυνατεί να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με τις παρεχόμενες υπηρεσίες από τον οργανισμό υπηρεσιών, σχετικά με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας - χρήστη. (Βλ. παρ. Α42)

21. Ο ελεγκτής του χρήστη δεν πρέπει να αναφέρεται στην εργασία ελεγκτή υπηρεσιών στην έκθεση του ελεγκτή του χρήστη που περιλαμβάνει μη τροποποιημένη γνώμη, εκτός εάν απαιτείται να το πράξει βάσει νόμου ή κανονισμού. Εάν απαιτείται τέτοια αναφορά από νόμο ή κανονισμό, η έκθεση του ελεγκτή του χρήστη πρέπει να δηλώνει ότι η αναφορά δεν μειώνει την ευθύνη του ελεγκτή του χρήστη για τη γνώμη ελέγχου. (Βλ. παρ. Α43)

22. Εάν αναφορά στην εργασία του ελεγκτή υπηρεσιών είναι σχετική για την κατανόηση τροποποίησης στη γνώμη του ελεγκτή του χρήστη, η έκθεση του ελεγκτή του χρήστη πρέπει να δηλώνει ότι τέτοια αναφορά δεν μειώνει την ευθύνη του ελεγκτή του χρήστη για αυτή τη γνώμη. (Βλ. παρ. Α44)

***

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Απόκτηση κατανόησης των παρεχόμενων υπηρεσιών από οργανισμό υπηρεσιών, περιλαμβανομένων των εσωτερικών δικλίδων

Πηγές πληροφοριών (Βλ. παρ. 9)

Α1. Πληροφορίες για τη φύση των παρεχόμενων υπηρεσιών από οργανισμό υπηρεσιών μπορεί να είναι διαθέσιμες από ευρύ φάσμα πηγών όπως:

- Εγχειρίδια χρήστη.
- Επισκοπήσεις συστήματος.
- Τεχνικά εγχειρίδια.
- Τη σύμβαση ή συμφωνία επιπέδου υπηρεσιών μεταξύ της οντότητας - χρήστη και του οργανισμού υπηρεσιών.
- Αναφορές από οργανισμούς υπηρεσιών, εσωτερικούς ελεγκτές ή ρυθμιστικές αρχές επί δικλίδων στον οργανισμό υπηρεσιών.
- Εκθέσεις από τον ελεγκτή υπηρεσιών, περιλαμβανομένων επιστολών της διοίκησης, εάν είναι διαθέσιμες.

Α2. Γνώση που αποκτήθηκε μέσα από την εμπειρία του ελεγκτή του χρήστη στον οργανισμό υπηρεσιών, για παράδειγμα μέσω της εμπειρίας άλλων αναθέσεων ελέγχου, μπορεί επίσης να είναι χρήσιμες για την απόκτηση κατανόησης της φύσης των υπηρεσιών που παρέχονται από τον οργανισμό υπηρεσιών. Αυτό μπορεί να είναι ιδιαίτερα χρήσιμο εάν οι υπηρεσίες και οι δικλίδες του οργανισμού υπηρεσιών επί αυτών των υπηρεσιών είναι πολύ τυποποιημένες.

[221] ΔΠΕ 705, «Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή», παράγραφος 6.

Φύση των υπηρεσιών που παρέχονται από τον οργανισμό υπηρεσιών (Βλ. παρ. 9(α))

Α3. Μία οντότητα - χρήστης μπορεί να χρησιμοποιεί οργανισμό υπηρεσιών όπως κάποιον που επεξεργάζεται συναλλαγές και υπέχει τη σχετική υποχρέωση λογοδοσίας, ή καταχωρίζει συναλλαγές και επεξεργάζεται τα σχετικά δεδομένα. Οι οργανισμοί υπηρεσιών που παρέχουν τέτοιες υπηρεσίες περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, τμήματα καταπιστευμάτων των τραπεζών που επενδύουν και παρέχουν υπηρεσίες επί περιουσιακών στοιχείων για προγράμματα παροχών σε εργαζομένους ή σε άλλους, τραπεζίτες ενυπόθηκων δανείων που παρέχουν υπηρεσίες ενυπόθηκων δανείων για άλλους, και παρόχους υπηρεσιών εφαρμογής που παρέχουν τυποποιημένες εφαρμογές λογισμικού και περιβάλλον τεχνολογίας που καθιστά ικανούς τους πελάτες να επεξεργάζονται χρηματοοικονομικές και λειτουργικές συναλλαγές.

Α4. Παραδείγματα υπηρεσιών που παρέχονται από οργανισμούς υπηρεσιών και οι οποίες είναι σχετικές για τον έλεγχο, περιλαμβάνουν:

- Τήρηση των λογιστικών αρχείων της οντότητας - χρήστη
- Διαχείριση περιουσιακών στοιχείων
- Έναρξη, καταγραφή ή επεξεργασία συναλλαγών ως εκπρόσωπος της οντότητας - χρήστη.

Ζητήματα ειδικά για τις μικρότερες οντότητες

Α5. Οι μικρότερες οντότητες μπορεί να χρησιμοποιούν εξωτερικές υπηρεσίες τήρησης βιβλίων που ποικίλουν από την επεξεργασία ορισμένων συναλλαγών (για παράδειγμα την καταβολή των φόρων μισθοδοσίας) και την τήρηση των λογιστικών τους αρχείων έως την κατάρτιση των οικονομικών τους καταστάσεων. Η χρήση τέτοιου οργανισμού υπηρεσιών για την κατάρτιση των οικονομικών της καταστάσεων δεν απαλλάσσει τη διοίκηση της μικρότερης οντότητας και, όπου ενδείκνυται, εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση, από τις ευθύνες τους για τις οικονομικές καταστάσεις[222].

Φύση και ουσιώδες μέγεθος των συναλλαγών που επεξεργάζονται από τον οργανισμό υπηρεσιών (Βλ. παρ. 9(β))

Α6. Ένας οργανισμός υπηρεσιών μπορεί να θεσπίζει πολιτικές και διαδικασίες που επηρεάζουν τις εσωτερικές δικλίδες της οντότητας - χρήστη. Αυτές οι πολιτικές και οι διαδικασίες είναι εν μέρει τουλάχιστον φυσικά και λειτουργικά χωριστές από την οντότητα - χρήστη. Η σημασία των δικλίδων του οργανισμού υπηρεσιών για εκείνες της οντότητας - χρήστη εξαρτάται από τη φύση των υπηρεσιών που παρέχονται από τον οργανισμό υπηρεσιών, περιλαμβανομένης της φύσης και του ουσιώδους μεγέθους των συναλλαγών που επεξεργάζεται για την οντότητα - χρήστη. Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι συναλλαγές που υποβάλλονται σε επεξεργασία και οι λογαριασμοί που επηρεάζονται από τον οργανισμό υπηρεσιών μπορεί να μην φαίνονται ότι είναι ουσιώδεις για τις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας - χρήστη, αλλά η φύση των συναλλαγών που υποβάλλονται σε επεξεργασία μπορεί να είναι σημαντική και ο ελεγκτής του χρήστη μπορεί να ορίσει ότι η κατανόηση των δικλίδων αυτών είναι απαραίτητη για τις περιστάσεις.

Ο βαθμός αλληλεπίδρασης μεταξύ δραστηριοτήτων του οργανισμού υπηρεσιών και της οντότητας - χρήστη (Βλ. παρ. 9(γ))

Α7. Η σημασία των δικλίδων του οργανισμού υπηρεσιών για εκείνες της οντότητας - χρήστη εξαρτάται επίσης από το βαθμό αλληλεπίδρασης μεταξύ των δραστηριοτήτων του και εκείνων της οντότητας - χρήστη. Ο βαθμός αλληλεπίδρασης αναφέρεται στην έκταση στην οποία η οντότητα - χρήστης είναι ικανή και επιλέγει να εφαρμόζει αποτελεσματικές δικλίδες επί της επεξεργασίας που εκτελείται από τον οργανισμό υπηρεσιών. Για παράδειγμα, υψηλός βαθμός αλληλεπίδρασης υπάρχει μεταξύ των δραστηριοτήτων της οντότητας - χρήστη και εκείνων στον οργανισμό υπηρεσιών όταν η οντότητα - χρήστης εγκρίνει συναλλαγές και ο οργανισμός υπηρεσιών επεξεργάζεται και λογιστικοποιεί αυτές τις συναλλαγές. Σ' αυτές τις περιστάσεις, μπορεί να είναι πρακτικό για την οντότητα χρήστη να εφαρμόζει αποτελεσματικές δικλίδες επί αυτών των συναλλαγών. Από την άλλη πλευρά, όταν ο οργανισμός υπηρεσιών ξεκινά ή αρχικά καταχωρίζει, επεξεργάζεται και λογιστικοποιεί τις συναλλαγές για την οντότητα - χρήστη, υπάρχει μικρότερος βαθμός αλληλεπίδρασης μεταξύ των δύο οργανισμών. Σ' αυτές τις περιστάσεις, η οντότητα - χρήστης μπορεί να μην είναι ικανή, ή μπορεί να μην επιλέξει, να εφαρμόσει αποτελεσματικές δικλίδες επί αυτών των συναλλαγών στην οντότητα - χρήστη και μπορεί να βασιστεί σε δικλίδες του οργανισμού υπηρεσιών.

Φύση της σχέσης μεταξύ της οντότητας - χρήστη και του οργανισμού υπηρεσιών (Βλ. παρ. 9(δ))

Α8. Η σύμβαση ή η συμφωνία επιπέδου υπηρεσιών μεταξύ της οντότητας - χρήστη και του οργανισμού υπηρεσιών μπορεί να προβλέπει για θέματα όπως:

- Οι πληροφορίες που πρόκειται να παρασχεθούν στην οντότητα - χρήστη και οι ευθύνες για έναρξη συναλλαγών που σχετίζονται με δραστηριότητες αναληφθείσες από τον οργανισμό υπηρεσιών.
- Η εφαρμογή των απαιτήσεων ρυθμιστικών φορέων αναφορικά με τη μορφή των τηρουμένων αρχείων ή την πρόσβαση σε αυτά.
- Η αποζημίωση, εάν υπάρχει, που πρόκειται να παρασχεθεί στην οντότητα - χρήστη στην περίπτωση αποτυχίας στην εκτέλεση.
- Εάν ο οργανισμός υπηρεσιών θα υποβάλλει αναφορά επί των δικλίδων του και, εάν ναι, εάν τέτοια αναφορά θα είναι τύπου 1 ή τύπου 2.

[222] ΔΠΕ 200 «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου», παράγραφοι 4 και Α2-Α3.

● Εάν ο ελεγκτής του χρήστη έχει δικαιώματα πρόσβασης στα λογιστικά αρχεία της οντότητας - χρήστη που τηρούνται από τον οργανισμό υπηρεσιών και σε άλλες πληροφορίες απαραίτητες για τη διενέργεια του ελέγχου, και

● Εάν η συμφωνία επιτρέπει άμεση επικοινωνία μεταξύ του ελεγκτή του χρήστη και του ελεγκτή υπηρεσιών.

Α9. Υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ του οργανισμού υπηρεσιών και της οντότητας - χρήστη και μεταξύ του οργανισμού υπηρεσιών και του ελεγκτή υπηρεσιών. Αυτές οι σχέσεις δεν δημιουργούν απαραίτητα άμεση σχέση μεταξύ του ελεγκτή του χρήστη και του ελεγκτή υπηρεσιών. Όταν δεν υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ του ελεγκτή του χρήστη και του ελεγκτή υπηρεσιών, οι επικοινωνίες μεταξύ του ελεγκτή του χρήστη και του ελεγκτή υπηρεσιών συνήθως διενεργούνται μέσω της οντότητας - χρήστη και του οργανισμού υπηρεσιών. Άμεση σχέση μπορεί επίσης να δημιουργείται μεταξύ του ελεγκτή του χρήστη και του ελεγκτή υπηρεσιών, λαμβάνοντας υπόψη τα σχετικά ζητήματα δεοντολογίας και εχεμύθειας. Ο ελεγκτής του χρήστη, για παράδειγμα, μπορεί να χρησιμοποιήσει τον ελεγκτή υπηρεσιών για την εκτέλεση διαδικασιών για λογαριασμό του ελεγκτή του χρήστη, όπως:

(α) Δοκιμασίες δικλίδων στον οργανισμό υπηρεσιών, ή

(β) Ουσιαστικές διαδικασίες επί των συναλλαγών και υπολοίπων των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας - χρήστη που τηρούνται από τον οργανισμό υπηρεσιών.

Ζητήματα ειδικά για οντότητες του δημοσίου τομέα

Α10. Οι ελεγκτές δημοσίου τομέα γενικά έχουν ευρέα δικαιώματα πρόσβασης που θεσπίζονται από τη νομοθεσία. Ωστόσο, μπορεί να υπάρχουν περιπτώσεις όπου τέτοια δικαιώματα πρόσβασης δεν είναι διαθέσιμα, όπως για παράδειγμα όταν ο οργανισμός υπηρεσιών βρίσκεται σε διαφορετική δικαιοδοσία. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο ελεγκτής δημοσίου τομέα μπορεί να χρειάζεται να αποκτήσει κατανόηση της νομοθεσίας που εφαρμόζεται στη διαφορετική αυτή δικαιοδοσία ώστε να καθορίσει εάν μπορούν να αποκτηθούν ενδεδειγμένα δικαιώματα πρόσβασης. Ένας ελεγκτής δημοσίου τομέα μπορεί επίσης να αποκτήσει ή να ζητήσει από την οντότητα - χρήστη να ενσωματώσει δικαιώματα πρόσβασης σε οποιεσδήποτε συμβατικές ρυθμίσεις μεταξύ της οντότητας - χρήστη και του οργανισμού υπηρεσιών.

Α11. Οι ελεγκτές δημοσίου τομέα μπορεί επίσης να χρησιμοποιούν άλλον ελεγκτή για την εκτέλεση δοκιμασιών δικλίδων ή ουσιαστικών διαδικασιών σε σχέση με συμμόρφωση με νόμο, κανονισμό ή άλλη αρχή.

Κατανόηση των δικλίδων που σχετίζονται με υπηρεσίες παρεχόμενες από τον οργανισμό υπηρεσιών (Βλ. παρ. 10)

Α12. Η οντότητα - χρήστης μπορεί να θεσπίζει δικλίδες επί των υπηρεσιών του οργανισμού υπηρεσιών που μπορεί να δοκιμάζονται από τον ελεγκτή του χρήστη και που μπορεί να καθιστούν ικανό τον ελεγκτή του χρήστη να συμπεράνει ότι οι δικλίδες της οντότητας - χρήστη λειτουργούν αποτελεσματικά για ορισμένους ή όλους τους σχετικούς ισχυρισμούς, ανεξάρτητα από τις δικλίδες που υπάρχουν στον οργανισμό υπηρεσιών. Εάν μια οντότητα - χρήστης, για παράδειγμα, χρησιμοποιεί οργανισμό υπηρεσιών για την επεξεργασία των συναλλαγών μισθοδοσίας της, η οντότητα - χρήστης μπορεί να θεσπίζει δικλίδες επί της υποβολής και λήψης πληροφοριών μισθοδοσίας που θα μπορούσαν να αποτρέψουν ή να εντοπίσουν ουσιώδη σφάλματα. Οι δικλίδες αυτές μπορεί να περιλαμβάνουν:

● Σύγκριση των στοιχείων που υποβάλλονται στον οργανισμό υπηρεσιών με αναφορές πληροφοριών που λαμβάνονται από τον οργανισμό υπηρεσιών μετά την επεξεργασία των δεδομένων.

● Επανυπολογισμό δείγματος των ποσών της μισθοδοσίας για υπολογιστική ακρίβεια και επισκόπηση του εύλογου του συνολικού ποσού της μισθοδοσίας.

Α13. Σε αυτή την περίπτωση, ο ελεγκτής του χρήστη μπορεί να εκτελέσει δοκιμασίες των δικλίδων της οντότητας - χρήστη επί της επεξεργασίας της μισθοδοσίας που θα μπορούσαν να αποτελέσουν τη βάση για τον ελεγκτή του χρήστη να συμπεράνει ότι οι δικλίδες της οντότητας - χρήστη λειτουργούν αποτελεσματικά για τους ισχυρισμούς που σχετίζονται με τις συναλλαγές μισθοδοσίας.

Α14. Όπως σημειώνεται στο ΔΠΕ 315[223], αναφορικά με ορισμένους κινδύνους, ο ελεγκτής του χρήστη μπορεί να κρίνει ότι δεν είναι δυνατή ή πρακτική η απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων μόνο από ουσιαστικές διαδικασίες. Τέτοιοι κίνδυνοι μπορεί να σχετίζονται με ανακριβή ή μη πλήρη καταγραφή συνηθισμένων και σημαντικών κατηγοριών συναλλαγών και υπολοίπων λογαριασμών, τα χαρακτηριστικά των οποίων συχνά επιτρέπουν άκρως αυτοματοποιημένη επεξεργασία με μικρή ή καθόλου χειρωνακτική παρέμβαση. Τέτοια χαρακτηριστικά αυτοματοποιημένης επεξεργασίας μπορεί να παρουσιάζονται ιδιαιτέρως όταν η οντότητα - χρήστης χρησιμοποιεί οργανισμούς υπηρεσιών. Σε τέτοιες περιπτώσεις οι δικλίδες της οντότητας - χρήστη επί τέτοιων κινδύνων σχετίζονται με τον έλεγχο και ο ελεγκτής του χρήστη απαιτείται να αποκτά κατανόηση και να αξιολογεί τέτοιες δικλίδες σύμφωνα με τις παραγράφους 9 και 10 του παρόντος ΔΠΕ.

Περαιτέρω διαδικασίες όταν δεν μπορεί να αποκτηθεί επαρκής κατανόηση από την οντότητα - χρήστη (Βλ. παρ. 12)

Α15. Η απόφαση του ελεγκτή του χρήστη ως προς το ποια διαδικασία της παραγράφου 12 να αναλάβει, μεμονωμένα ή σε συνδυασμό, προκειμένου να αποκτήσει τις απαραίτητες πληροφορίες που θα παρέχουν βάση για τον εντοπισμό και την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος σε σχέση με τη χρήση του οργανισμού υπηρεσιών από την οντότητα - χρήστη, μπορεί να επηρεαστεί από θέματα όπως:

● Το μέγεθος τόσο της οντότητας - χρήστη όσο και του οργανισμού υπηρεσιών,

● Η πολυπλοκότητα των συναλλαγών στην οντότητα - χρήστη και η πολυπλοκότητα των υπηρεσιών που παρέχει ο οργανισμός υπηρεσιών,

[223] ΔΠΕ 315, παράγραφος 30.

● Η τοποθεσία του οργανισμού υπηρεσιών (για παράδειγμα, ο ελεγκτής του χρήστη μπορεί να αποφασίσει να χρησιμοποιήσει άλλον ελεγκτή για να εκτελέσει διαδικασίες στον οργανισμό υπηρεσιών για λογαριασμό του ελεγκτή του χρήστη εάν ο οργανισμός υπηρεσιών βρίσκεται σε απομακρυσμένη τοποθεσία),

● Εάν η διαδικασία(ες) αναμένεται να παρέχει αποτελεσματικά στον ελεγκτή του χρήστη επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, και

● Η φύση της σχέσης μεταξύ της οντότητας - χρήστη και του οργανισμού υπηρεσιών.

Α16. Ο οργανισμός υπηρεσιών μπορεί να αναθέσει σε ελεγκτή υπηρεσιών να εκδώσει έκθεση επί της περιγραφής και του σχεδιασμού των δικλίδων του (αναφορά τύπου 1) ή επί της περιγραφής και του σχεδιασμού των δικλίδων του και επί της λειτουργικής αποτελεσματικότητάς τους (αναφορά τύπου 2). Οι αναφορές τύπου 1 και τύπου 2 μπορεί να εκδίδονται σύμφωνα με το [προτεινόμενο] Διεθνές Πρότυπο Αναθέσεων Διασφαλίσεων (ΔΠΑΔ) 3402[224] ή σύμφωνα με τα πρότυπα που θεσπίζονται από εγκεκριμένο ή αναγνωρισμένο οργανισμό θέσπισης προτύπων (ο οποίος μπορεί να τα αναφέρει με διαφορετικά ονόματα, όπως αναφορές Τύπου Α ή Τύπου Β).

Α17. Η διαθεσιμότητα αναφοράς τύπου 1 ή τύπου 2 θα εξαρτάται γενικά από το εάν η σύμβαση μεταξύ οργανισμού υπηρεσιών και οντότητας - χρήστη περιλαμβάνει πρόβλεψη για τέτοια αναφορά από τον οργανισμό υπηρεσιών. Ένας οργανισμός υπηρεσιών μπορεί επίσης να επιλέξει, για πρακτικούς λόγους, να κάνει διαθέσιμη στις οντότητες - χρήστες αναφορά τύπου 1 ή τύπου 2. Ωστόσο, σε ορισμένες περιπτώσεις, αναφορά τύπου 1 ή τύπου 2 μπορεί να μην είναι διαθέσιμη στις οντότητες - χρήστες.

Α18. Σε ορισμένες περιστάσεις, μια οντότητα-χρήστης μπορεί να αναθέτει εξωτερικά μια ή περισσότερες σημαντικές μονάδες δραστηριότητας ή επιχειρηματικές λειτουργίες, όπως το σύνολο των λειτουργιών φορολογικού σχεδιασμού και συμμόρφωσης ή τη λειτουργία χρηματοοικονομικών και λογιστικής ή τη διεύθυνση λογιστηρίου σε ένα ή περισσότερους οργανισμούς υπηρεσιών. Επειδή σε αυτές τις περιστάσεις μπορεί να μην υπάρχει διαθέσιμη αναφορά επί των δικλίδων του οργανισμού υπηρεσιών, η επίσκεψη στον οργανισμό υπηρεσιών μπορεί να είναι η πιο αποτελεσματική διαδικασία για τον ελεγκτή του χρήστη ώστε να αποκτήσει κατανόηση επί των δικλίδων στον οργανισμό υπηρεσιών, καθώς είναι πιθανό να υπάρχει άμεση αλληλεπίδραση της διοίκησης της οντότητας - χρήστη με τη διοίκηση του οργανισμού υπηρεσιών.

Α19. Άλλος ελεγκτής μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την εκτέλεση διαδικασιών που θα παρέχουν τις απαραίτητες πληροφορίες για τις σχετικές δικλίδες στον οργανισμό υπηρεσιών. Εάν έχει εκδοθεί αναφορά τύπου 1 ή τύπου 2, ο ελεγκτής του χρήστη μπορεί να χρησιμοποιήσει τον ελεγκτή υπηρεσιών για να εκτελέσει τις διαδικασίες αυτές, καθώς ο ελεγκτής υπηρεσιών έχει υπάρχουσα σχέση με τον οργανισμό υπηρεσιών. Ο ελεγκτής του χρήστη που χρησιμοποιεί την εργασία άλλου ελεγκτή, μπορεί να βρει χρήσιμη την καθοδήγηση του ΔΠΕ 600[225] καθώς σχετίζεται με την κατανόηση άλλου ελεγκτή (περιλαμβανομένης της ανεξαρτησίας του ελεγκτή και της επαγγελματικής ικανότητας), την ανάμειξη στην εργασία άλλου ελεγκτή κατά το σχεδιασμό της φύσης, της έκτασης και του χρόνου αυτής της εργασίας, καθώς και την αξιολόγηση της επάρκειας και της καταλληλότητας των αποκτηθέντων ελεγκτικών τεκμηρίων.

Α20. Μια οντότητα - χρήστης μπορεί να χρησιμοποιήσει έναν οργανισμό υπηρεσιών που με τη σειρά του χρησιμοποιεί οργανισμό υπεργολαβίας υπηρεσιών για να παρέχει ορισμένες από τις υπηρεσίες που παρέχονται στην οντότητα - χρήστη που είναι μέρος του σχετιζόμενου με τη χρηματοοικονομική αναφορά πληροφοριακού συστήματος της οντότητας - χρήστη. Ο οργανισμός υπεργολαβίας υπηρεσιών μπορεί να είναι χωριστή οντότητα από τον οργανισμό υπηρεσιών ή μπορεί να σχετίζεται με τον οργανισμό υπηρεσιών. Ο ελεγκτής του χρήστη μπορεί να χρειάζεται να εξετάσει δικλίδες στον οργανισμό υπεργολαβίας υπηρεσιών. Σε περιπτώσεις όπου χρησιμοποιούνται ένας ή περισσότεροι οργανισμοί υπεργολαβίας υπηρεσιών, η αλληλεπίδραση μεταξύ των δραστηριοτήτων της οντότητας - χρήστη και εκείνων του οργανισμού υπηρεσιών επεκτείνεται για να περιλάβει την αλληλεπίδραση μεταξύ της οντότητας - χρήστη, του οργανισμού υπηρεσιών και των οργανισμών υπεργολαβίας υπηρεσιών. Ο βαθμός αυτής της αλληλεπίδρασης, καθώς και η φύση και το ουσιώδες μέγεθος των συναλλαγών που επεξεργάζονται από τον οργανισμό υπηρεσιών και τους οργανισμούς υπεργολαβίας υπηρεσιών είναι οι σημαντικότεροι παράγοντες για εξέταση από τον ελεγκτή του χρήστη κατά τον καθορισμό της σημασίας των δικλίδων του οργανισμού υπηρεσιών και των οργανισμών υπεργολαβίας υπηρεσιών για τις δικλίδες της οντότητας - χρήστη.

Χρησιμοποίηση αναφοράς Τύπου 1 ή Τύπου 2 για υποστήριξη της κατανόησης του οργανισμού υπηρεσιών από τον ελεγκτή του χρήστη (Βλ. παρ. 13-14)

Α21. Ο ελεγκτής του χρήστη μπορεί να θέτει διερευνητικά ερωτήματα για τον ελεγκτή υπηρεσιών στον επαγγελματικό οργανισμό του ελεγκτή υπηρεσιών ή άλλους ασκούντες το επάγγελμα και να διερευνά εάν ο ελεγκτής υπηρεσιών υπόκειται σε ρυθμιστική εποπτεία. Ο ελεγκτής υπηρεσιών μπορεί να ασκεί το επάγγελμα σε δικαιοδοσία όπου ακολουθούνται διαφορετικά πρότυπα σχετικά με τις αναφορές επί των δικλίδων σε οργανισμό υπηρεσιών και ο ελεγκτής του χρήστη μπορεί να αποκτά πληροφορίες από τον οργανισμό θέσπισης προτύπων, σχετικά με τα πρότυπα που χρησιμοποιούνται από τον ελεγκτή υπηρεσιών.

Α22.....

Μια αναφορά τύπου 1 ή τύπου 2, μαζί με πληροφορίες σχετικά με την οντότητα - χρήστη, μπορεί να βοηθούν τον ελεγκτή του χρήστη στην απόκτηση κατανόησης επί:

---

[224] [Προτεινόμενο] ΔΠΑΔ 3402, «Εκθέσεις διασφάλισης για δικλίδες οργανισμού υπηρεσιών».

[225] ΔΠΕ 600, «Ειδικά ζητήματα-Έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων ομίλου (συμπεριλαμβανομένης της εργασίας ελεγκτών συστατικού)», η παράγραφος 2, αναφέρει: «Ο ελεγκτής μπορεί να βρει το παρόν ΔΠΕ, προσαρμοσμένο όπως χρειάζεται στις περιστάσεις, χρήσιμο όταν ο ελεγκτής εμπλέκει άλλους ελεγκτές στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων που δεν είναι οικονομικές καταστάσεις ομίλου...» Βλέπε επίσης την παράγραφο 19 του ΔΠΕ 600.

(α) Των πτυχών των δικλίδων στον οργανισμό υπηρεσιών που μπορεί να επηρεάζουν την επεξεργασία των συναλλαγών της οντότητας - χρήστη, περιλαμβανομένης της χρήσης οργανισμών υπεργολαβίας υπηρεσιών,

(β) Της ροής σημαντικών συναλλαγών διαμέσου του οργανισμού υπηρεσιών για τον καθορισμό των σημείων στη ροή συναλλαγών όπου θα μπορούσαν να συμβούν ουσιώδη σφάλματα στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας - χρήστη,

(γ) Των στόχων των δικλίδων στον οργανισμό υπηρεσιών που είναι σχετικοί για τους ισχυρισμούς στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας - χρήστη, και

(δ) Εάν οι δικλίδες στον οργανισμό υπηρεσιών σχεδιάζονται και εφαρμόζονται κατάλληλα για την αποτροπή ή τον εντοπισμό λαθών επεξεργασίας που θα μπορούσαν να έχουν ως αποτέλεσμα ουσιώδη σφάλματα στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας - χρήστη.

Μια αναφορά τύπου 1 ή τύπου 2, μπορεί να βοηθά τον ελεγκτή του χρήστη στην απόκτηση επαρκούς κατανόησης για τον εντοπισμό και την εκτίμηση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος. Ωστόσο, η αναφορά τύπου 1 δεν παρέχει οποιοδήποτε τεκμήριο για τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των σχετικών δικλίδων.

Α23. Μια αναφορά τύπου 1 ή τύπου 2, που αναφέρεται σε ημερομηνία ή σε περίοδο που είναι εκτός της περιόδου χρηματοοικονομικής αναφοράς της οντότητας - χρήστη μπορεί να βοηθήσει τον ελεγκτή του χρήστη στην απόκτηση προκαταρκτικής κατανόησης των δικλίδων που εφαρμόζονται στον οργανισμό υπηρεσιών, εάν η αναφορά συμπληρώνεται με πρόσθετη τρέχουσα πληροφόρηση από άλλες πηγές. Εάν η περιγραφή των δικλίδων του οργανισμού υπηρεσιών είναι για ημερομηνία ή για περίοδο που προηγείται της έναρξης της υπό έλεγχο περιόδου, ο ελεγκτής του χρήστη μπορεί να εκτελεί διαδικασίες για την επικαιροποίηση των πληροφοριών στην αναφορά τύπου 1 ή τύπου 2, όπως:

- Συζήτηση των αλλαγών στον οργανισμό υπηρεσιών με το προσωπικό της οντότητας - χρήστη που θα ήταν σε θέση να γνωρίζει αυτές τις αλλαγές,
- Επισκόπηση της τρέχουσας τεκμηρίωσης και της αλληλογραφίας που εκδίδεται από τον οργανισμό υπηρεσιών, ή
- Συζήτηση των αλλαγών με το προσωπικό του οργανισμού υπηρεσιών

Αντίδραση στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος (Βλ. παρ. 15)

Α24. Το εάν η χρήση οργανισμού υπηρεσιών αυξάνει τον κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος για την οντότητα - χρήστη εξαρτάται από τη φύση των παρεχόμενων υπηρεσιών και τις δικλίδες επί αυτών των υπηρεσιών. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η χρήση οργανισμού υπηρεσιών μπορεί να μειώνει τον κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος για την οντότητα - χρήστη, ιδιαίτερα εάν η ίδια η οντότητα - χρήστης δεν διαθέτει την απαραίτητη εμπειρογνωμοσύνη για να αναλάβει ορισμένες δραστηριότητες, όπως η έναρξη, η επεξεργασία και η καταγραφή συναλλαγών ή δεν έχει επαρκείς πόρους (για παράδειγμα, σύστημα τεχνολογίας της πληροφορικής).

Α25. Όταν ο οργανισμός υπηρεσιών τηρεί ουσιώδη στοιχεία των λογιστικών αρχείων της οντότητας - χρήστη, η άμεση πρόσβαση σε αυτά τα αρχεία μπορεί να είναι απαραίτητη ώστε ο ελεγκτής του χρήστη να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με τις λειτουργίες των δικλίδων επί αυτών των αρχείων ή να τεκμηριώνει συναλλαγές και υπόλοιπα που έχουν εγγραφεί σε αυτά, ή και τα δύο. Τέτοια πρόσβαση μπορεί να περιλαμβάνει είτε φυσική επιθεώρηση αρχείων στα γραφεία του οργανισμού υπηρεσιών είτε εξέταση των αρχείων που τηρούνται ηλεκτρονικά από την οντότητα - χρήστη ή σε άλλη τοποθεσία, ή και τα δύο. Όπου η άμεση πρόσβαση επιτυγχάνεται ηλεκτρονικά, ο ελεγκτής του χρήστη μπορεί ως αποτέλεσμα να αποκτά τεκμήρια ως προς την επάρκεια των δικλίδων που λειτουργούν από τον οργανισμό υπηρεσιών επί της πληρότητας και της ακεραιότητας των δεδομένων της οντότητας - χρήστη για τα οποία είναι υπεύθυνος ο οργανισμός υπηρεσιών.

Α26. Κατά τον καθορισμό της φύσης και της έκτασης των ελεγκτικών τεκμηρίων που πρόκειται να αποκτηθούν σε σχέση με υπόλοιπα που αντιπροσωπεύουν κατεχόμενα περιουσιακά στοιχεία ή συναλλαγές που αναλαμβάνονται από οργανισμό υπηρεσιών για λογαριασμό της οντότητας - χρήστη, οι ακόλουθες διαδικασίες μπορεί να εξετάζονται από τον ελεγκτή του χρήστη:

(α) Επιθεώρηση αρχείων και εγγράφων που βρίσκονται στην κατοχή της οντότητας - χρήστη: η αξιοπιστία αυτής της πηγής τεκμηρίων καθορίζεται από τη φύση και την έκταση των λογιστικών αρχείων και της υποστηρικτικής τεκμηρίωσης που τηρούνται από την οντότητα - χρήστη. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η οντότητα - χρήστης μπορεί να μην τηρεί ανεξάρτητα λεπτομερειακά αρχεία ή τεκμηρίωση συγκεκριμένων συναλλαγών που αναλήφθηκαν για λογαριασμό της.

(β) Επιθεώρηση αρχείων και εγγράφων που βρίσκονται στην κατοχή του οργανισμού υπηρεσιών: η πρόσβαση του ελεγκτή του χρήστη στα αρχεία του οργανισμού υπηρεσιών μπορεί να καθιερώνεται ως μέρος των συμβατικών ρυθμίσεων μεταξύ της οντότητας - χρήστη και του οργανισμού υπηρεσιών. Ο ελεγκτής του χρήστη μπορεί επίσης να χρησιμοποιήσει άλλον ελεγκτή, για λογαριασμό του, ώστε να αποκτήσει πρόσβαση στα αρχεία της οντότητας - χρήστη που τηρούνται από τον οργανισμό υπηρεσιών.

(γ) Λήψη επιβεβαιώσεων υπολοίπων και συναλλαγών από τον οργανισμό υπηρεσιών: όταν η οντότητα - χρήστης τηρεί ανεξάρτητα αρχεία υπολοίπων και συναλλαγών, η επιβεβαίωση από τον οργανισμό υπηρεσιών που επαληθεύει τα αρχεία της οντότητας - χρήστη μπορεί να αποτελεί αξιόπιστο ελεγκτικό τεκμήριο αναφορικά με την ύπαρξη των αναφερομένων συναλλαγών και περιουσιακών στοιχείων. Για παράδειγμα, όταν χρησιμοποιούνται πολλαπλοί οργανισμοί υπηρεσιών, όπως διαχειριστής επενδύσεων και θεματοφύλακας, και αυτοί οι οργανισμοί υπηρεσιών τηρούν ανεξάρτητα αρχεία, ο ελεγκτής του χρήστη μπορεί να επιβεβαιώσει υπόλοιπα με τους οργανισμούς αυτούς ώστε να συγκρίνει τις πληροφορίες αυτές με τα ανεξάρτητα αρχεία της οντότητας - χρήστη.

Εάν η οντότητα - χρήστης δεν τηρεί ανεξάρτητα αρχεία, οι πληροφορίες που αποκτώνται στις επιβεβαιώσεις από τον οργανισμό υπηρεσιών είναι απλώς δήλωση του τι αντανακλάται στα αρχεία που τηρούνται από τον οργανισμό υπηρεσιών. Ως εκ τούτου, τέτοιες επιβεβαιώσεις δεν αποτελούν, από μόνες τους, αξιόπιστα ελεγκτικά τεκμήρια. Σε αυτές τις περιστάσεις, ο ελεγκτής του χρήστη μπορεί να εξετάσει εάν μπορεί να εντοπιστεί εναλλακτική πηγή ανεξάρτητων τεκμηρίων.

(δ) Εκτέλεση αναλυτικών διαδικασιών επί των αρχείων που τηρούνται από την οντότητα - χρήστη ή επί των αναφορών που λαμβάνονται από τον οργανισμό υπηρεσιών: η αποτελεσματικότητα των αναλυτικών διαδικασιών είναι πιθανό να ποικίλλει κατά ισχυρισμό και θα επηρεάζεται από την έκταση και τις λεπτομέρειες των διαθέσιμων πληροφοριών.

Α27. Άλλος ελεγκτής μπορεί να εκτελεί διαδικασίες που είναι ουσιαστικές κατά φύση προς όφελος των ελεγκτών του χρήστη. Τέτοια ανάθεση μπορεί να περιλαμβάνει την εκτέλεση, από άλλον ελεγκτή, προσυμφωνημένων διαδικασιών από την οντότητα - χρήστη και το δικό της ελεγκτή του χρήστη, καθώς και από τον οργανισμό υπηρεσιών και το δικό του ελεγκτή υπηρεσιών. Τα ευρήματα που προκύπτουν από τις διαδικασίες που εκτελούνται από άλλον ελεγκτή επισκοπούνται από τον ελεγκτή του χρήστη για να διαπιστώνεται εάν αποτελούν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια. Επιπλέον, ενδέχεται να υπάρχουν απαιτήσεις που επιβάλλονται από κυβερνητικές αρχές ή μέσω συμβατικών ρυθμίσεων σύμφωνα με τις οποίες ο ελεγκτής υπηρεσιών εκτελεί καθορισμένες διαδικασίες που είναι ουσιαστικής φύσης. Τα αποτελέσματα της εφαρμογής των απαιτούμενων διαδικασιών σε υπόλοιπα και σε συναλλαγές που επεξεργάζεται ο οργανισμός υπηρεσιών μπορεί να χρησιμοποιηθούν από τους ελεγκτές του χρήστη ως μέρος των απαραίτητων τεκμηρίων για την υποστήριξη της ελεγκτικής τους γνώμης. Σε αυτές τις περιστάσεις, μπορεί να είναι χρήσιμο για τον ελεγκτή του χρήστη και τον ελεγκτή υπηρεσιών να συμφωνήσουν, πριν από την εκτέλεση των διαδικασιών, επί της τεκμηρίωσης του ελέγχου ή επί της πρόσβασης στην τεκμηρίωση ελέγχου που θα παρέχεται στον ελεγκτή του χρήστη.

Α28. Σε ορισμένες περιστάσεις, ιδίως όταν μια οντότητα - χρήστης προμηθεύεται εξωτερικά ορισμένες ή όλες τις χρηματοοικονομικές λειτουργίες της από οργανισμό υπηρεσιών, ο ελεγκτής του χρήστη μπορεί να αντιμετωπίζει μια κατάσταση στην οποία σημαντικό μέρος των ελεγκτικών τεκμηρίων παραμένει στον οργανισμό υπηρεσιών. Ουσιαστικές διαδικασίες μπορεί να χρειαστεί να πραγματοποιηθούν στον οργανισμό υπηρεσιών από τον ελεγκτή του χρήστη ή άλλον ελεγκτή για λογαριασμό του. Ο ελεγκτής υπηρεσιών μπορεί να παρέχει αναφορά τύπου 2 και, επιπλέον, μπορεί να εκτελεί ουσιαστικές διαδικασίες για λογαριασμό του ελεγκτή του χρήστη. Η συμμετοχή άλλου ελεγκτή δεν αλλάζει την ευθύνη του ελεγκτή του χρήστη για την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων που να παρέχουν λελογισμένη βάση υποστήριξης της γνώμης του ελεγκτή του χρήστη. Κατά συνέπεια, η εξέταση από τον ελεγκτή του χρήστη του εάν έχουν αποκτηθεί επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια και εάν ο ελεγκτής του χρήστη χρειάζεται να εκτελέσει περαιτέρω ουσιαστικές διαδικασίες, περιλαμβάνει τη συμμετοχή του ελεγκτή του χρήστη στην κατεύθυνση, επίβλεψη και εκτέλεση των ουσιαστικών διαδικασιών που εκτελούνται από άλλον ελεγκτή, ή τεκμήρια για την εν λόγω συμμετοχή.

Δοκιμασίες δικλίδων (Βλ. παρ. 16)

Α29. Ο ελεγκτής του χρήστη απαιτείται από το ΔΠΕ 330[226] να σχεδιάζει και να εκτελεί δοκιμασίες δικλίδων για να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια ως προς τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των σχετικών δικλίδων σε ορισμένες περιστάσεις. Στο πλαίσιο οργανισμού υπηρεσιών, η απαίτηση αυτή εφαρμόζεται όταν:

(α) Η εκτίμηση του ελεγκτή του χρήστη των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος περιλαμβάνει την προσδοκία ότι οι δικλίδες στον οργανισμό υπηρεσιών λειτουργούν αποτελεσματικά (δηλαδή, ότι ο ελεγκτής του χρήστη προτίθεται να στηριχθεί στην λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων στον οργανισμό υπηρεσιών για τον καθορισμό της φύσης, της έκτασης και του χρόνου των ουσιαστικών διαδικασιών), ή

(β) Από μόνες τους οι ουσιαστικές διαδικασίες, ή σε συνδυασμό με δοκιμασίες της λειτουργικής αποτελεσματικότητας των δικλίδων στην οντότητα - χρήστη, δεν μπορούν να παρέχουν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σε επίπεδο ισχυρισμού.

Α30. Εάν δεν είναι διαθέσιμη αναφορά τύπου 2, ο ελεγκτής του χρήστη μπορεί να έρθει σε επαφή με τον οργανισμό υπηρεσιών, μέσω της οντότητας - χρήστη, για να ζητήσει να ανατεθεί σε ελεγκτή υπηρεσιών να παράσχει αναφορά τύπου 2 που περιλαμβάνει δοκιμασίες επί της λειτουργικής αποτελεσματικότητας των σχετικών δικλίδων ή ο ελεγκτής του χρήστη μπορεί να χρησιμοποιήσει άλλον ελεγκτή για την εκτέλεση διαδικασιών στον οργανισμό υπηρεσιών προς δοκιμασία της λειτουργικής αποτελεσματικότητας εκείνων των δικλίδων. Ο ελεγκτής του χρήστη μπορεί επίσης να επισκέπτεται τον οργανισμό υπηρεσιών και να εκτελεί δοκιμασίες των σχετικών δικλίδων εάν συμφωνεί σε αυτό ο οργανισμός υπηρεσιών. Οι εκτιμήσεις κινδύνου του ελεγκτή του χρήστη βασίζονται σε συνδυασμό τεκμηρίων που παρέχονται από την εργασία άλλου ελεγκτή και από τις διαδικασίες του ίδιου του ελεγκτή του χρήστη.

Χρησιμοποιώντας αναφορά Τύπου 2 ως ελεγκτικό τεκμήριο ότι οι δικλίδες στον οργανισμό υπηρεσιών λειτουργούν αποτελεσματικά (Βλ. παρ. 17)

Α31. Μια αναφορά τύπου 2 μπορεί να προορίζεται για την ικανοποίηση των αναγκών αρκετών διαφορετικών ελεγκτών του χρήστη. Ως εκ τούτου, οι δοκιμασίες δικλίδων και τα αποτελέσματα που περιγράφονται στην αναφορά του ελεγκτή υπηρεσιών μπορεί να μη σχετίζονται με ισχυρισμούς που είναι σημαντικοί στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας - χρήστη. Οι σχετικές δοκιμασίες δικλίδων και τα αποτελέσματα αξιολογούνται για να καθορισθεί ότι η αναφορά του ελεγκτή υπηρεσιών παρέχει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με την αποτελεσματικότητα των δικλίδων για να υποστηρίξουν την αξιολόγηση κινδύνου του ελεγκτή

[226] ΔΠΕ 330, παράγραφος 8.

του χρήστη. Στο πλαίσιο της αξιολόγησης αυτής, ο ελεγκτής του χρήστη μπορεί να εξετάσει τους ακόλουθους παράγοντες:

(α) Τη χρονική περίοδο που καλύπτεται από τις δοκιμασίες δικλίδων και το χρόνο που παρήλθε από την εκτέλεση των δοκιμασιών των δικλίδων,

(β) Το πεδίο εργασίας του ελεγκτή υπηρεσιών καθώς και τις υπηρεσίες και τις σειρές ενεργειών που καλύπτονται, τις δικλίδες που δοκιμάζονται και τις δοκιμασίες που πραγματοποιήθηκαν, καθώς και τον τρόπο με τον οποίο οι δοκιμαζόμενες δικλίδες σχετίζονται με τις δικλίδες της οντότητας - χρήστη, και

(γ) Τα αποτελέσματα αυτών των δοκιμασιών δικλίδων και τη γνώμη του ελεγκτή υπηρεσιών επί της λειτουργικής αποτελεσματικότητας των δικλίδων.

Α32. Για ορισμένους ισχυρισμούς, όσο μικρότερη είναι η περίοδος που καλύπτεται από μία συγκεκριμένη δοκιμασία και όσο μεγαλύτερος ο χρόνος που παρήλθε από την εκτέλεση της δοκιμασίας, τόσο λιγότερα ελεγκτικά τεκμήρια μπορεί να παρέχει η δοκιμασία. Συγκρίνοντας την περίοδο που καλύπτεται από την αναφορά τύπου 2 με την περίοδο χρηματοοικονομικής αναφοράς της οντότητας - χρήστη, ο ελεγκτής του χρήστη μπορεί να συμπεράνει ότι η αναφορά τύπου 2 προσφέρει λιγότερα ελεγκτικά τεκμήρια εάν υπάρχει μικρή επικάλυψη μεταξύ της περιόδου που καλύπτεται από την αναφορά τύπου 2 και της περιόδου για την οποία ο ελεγκτής του χρήστη προτίθεται να στηριχθεί στην έκθεση. Όταν συμβαίνει αυτό, αναφορά τύπου 2 η οποία καλύπτει την προηγούμενη ή την επόμενη περίοδο μπορεί να παρέχει πρόσθετα ελεγκτικά τεκμήρια. Σε άλλες περιπτώσεις, ο ελεγκτής του χρήστη μπορεί να αποφασίσει ότι είναι απαραίτητο να εκτελέσει, ή να χρησιμοποιήσει άλλον ελεγκτή για να εκτελέσει, δοκιμασίες δικλίδων στον οργανισμό υπηρεσιών ώστε να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων αυτών.

Α33. Μπορεί επίσης να είναι αναγκαίο για τον ελεγκτή του χρήστη να αποκτήσει πρόσθετα τεκμήρια για σημαντικές μεταβολές στις σχετικές δικλίδες στον οργανισμό υπηρεσιών εκτός της περιόδου που καλύπτεται από την αναφορά τύπου 2 ή να καθορίσει πρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες που πρόκειται να εκτελεστούν. Στους σχετικούς παράγοντες για τον καθορισμό των πρόσθετων ελεγκτικών τεκμηρίων που θα αποκτηθούν για τις δικλίδες στον οργανισμό υπηρεσιών οι οποίες λειτουργούσαν εκτός της περιόδου που καλύπτεται από την έκθεση του ελεγκτή υπηρεσιών, μπορεί να περιλαμβάνονται τα εξής:

- Η σπουδαιότητα των εκτιμώμενων κινδύνων ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμού.
- Οι συγκεκριμένες δικλίδες που δοκιμάστηκαν κατά τη διάρκεια της ενδιάμεσης περιόδου και τις σημαντικές μεταβολές σε αυτές από τότε που δοκιμάστηκαν, περιλαμβανομένων των μεταβολών στο πληροφοριακό σύστημα, στις διαδικασίες και στο προσωπικό.
- Ο βαθμός στον οποίο αποκτήθηκαν ελεγκτικά τεκμήρια για την λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων αυτών.
- Η διάρκεια της εναπομείνασας περιόδου.
- Η έκταση στην οποία ο ελεγκτής του χρήστη προτίθεται να μειώσει περαιτέρω τις ουσιαστικές διαδικασίες με βάση τη στήριξη στις δικλίδες, και
- Η αποτελεσματικότητα του περιβάλλοντος των δικλίδων και της παρακολούθησης των δικλίδων στην οντότητα - χρήστη.

Α34. Πρόσθετα ελεγκτικά τεκμήρια μπορεί να αποκτώνται, για παράδειγμα, με επέκταση των δοκιμασιών των δικλίδων επί της εναπομείνασας περιόδου ή με δοκιμασία της παρακολούθησης των δικλίδων από την οντότητα - χρήστη.

Α35. Εάν η περίοδος δοκιμασίας του ελεγκτή υπηρεσιών είναι πλήρως εκτός περιόδου χρηματοοικονομικής αναφοράς της οντότητας - χρήστη, ο ελεγκτής του χρήστη δεν θα είναι σε θέση να βασιστεί σε τέτοιες δοκιμασίες ώστε ο ελεγκτής του χρήστη να συμπεράνει ότι οι δικλίδες της οντότητας - χρήστη λειτουργούν αποτελεσματικά, επειδή δεν παρέχουν τεκμήρια επί της αποτελεσματικότητας των δικλίδων για την τρέχουσα ελεγκτική περίοδο, εκτός εάν πραγματοποιούνται άλλες διαδικασίες.

Α36. Σε ορισμένες περιστάσεις, μια υπηρεσία παρεχόμενη από τον οργανισμό υπηρεσιών μπορεί να έχει σχεδιαστεί με την παραδοχή ότι ορισμένες δικλίδες θα εφαρμόζονται από την οντότητα - χρήστη. Για παράδειγμα, η υπηρεσία μπορεί να είναι σχεδιασμένη με την παραδοχή ότι η οντότητα - χρήστης θα έχει δημιουργήσει δικλίδες για την έγκριση συναλλαγών πριν σταλούν στον οργανισμό υπηρεσιών για επεξεργασία. Σε αυτή την περίπτωση, η περιγραφή δικλίδων του οργανισμού υπηρεσιών μπορεί να περιλάβει περιγραφή εκείνων των συμπληρωματικών δικλίδων της οντότητας - χρήστη. Ο ελεγκτής του χρήστη εξετάζει εάν εκείνες οι συμπληρωματικές δικλίδες της οντότητας-χρήστη είναι σχετικές με την παρεχόμενη υπηρεσία στην οντότητα - χρήστη.

Α37. Εάν ο ελεγκτής του χρήστη πιστεύει ότι η έκθεση του ελεγκτή υπηρεσιών μπορεί να μην παρέχει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, για παράδειγμα, εάν η έκθεση του ελεγκτή υπηρεσιών δεν περιλαμβάνει περιγραφή των δοκιμασιών του ελεγκτή υπηρεσιών επί των δικλίδων και των αποτελεσμάτων επί αυτών, ο ελεγκτής του χρήστη μπορεί να συμπληρώσει την κατανόηση των διαδικασιών και των συμπερασμάτων του ελεγκτή υπηρεσιών ερχόμενος σε επαφή με τον οργανισμό υπηρεσιών, μέσω της οντότητας - χρήστη, για να ζητήσει συζήτηση με τον ελεγκτή υπηρεσιών για το πεδίο και τα αποτελέσματα της εργασίας του ελεγκτή των υπηρεσιών. Επίσης, εάν ο ελεγκτής του χρήστη πιστεύει ότι είναι αναγκαίο, ο ελεγκτής του χρήστη μπορεί να έρθει σε επαφή με τον οργανισμό υπηρεσιών, μέσω της οντότητας - χρήστη, για να ζητήσει από τον ελεγκτή υπηρεσιών να εκτελέσει διαδικασίες στον οργανισμό υπηρεσιών. Εναλλακτικά, ο ελεγκτής του χρήστη, ή άλλος ελεγκτής με αίτημα του ελεγκτή του χρήστη, μπορεί να εκτελέσει τέτοιες διαδικασίες.

Α38. Η αναφορά τύπου 2 του ελεγκτή υπηρεσιών εντοπίζει τα αποτελέσματα των δοκιμασιών, περιλαμβανομένων εξαιρέσεων και άλλων πληροφοριών που θα μπορούσαν να επηρεάσουν τα συμπεράσματα του ελεγκτή του χρήστη. Οι εξαιρέσεις που σημειώνονται από τον ελεγκτή υπηρεσιών ή τροποποιημένη γνώμη στην αναφορά τύπου 2 του ελεγκτή υπηρεσιών δεν σημαίνει αυτόματα ότι η αναφορά τύπου 2 του ελεγκτή υπηρεσιών δεν θα είναι χρήσιμη για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας - χρήστη κατά την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος. Μάλλον, οι εξαιρέσεις και το θέμα που προκαλεί την τροποποιημένη γνώμη στην αναφορά τύπου 2 του ελεγκτή υπηρεσιών εξετάζονται κατά την αξιολόγηση από τον ελεγκτή του χρήστη της δοκιμασίας των δικλίδων που πραγματοποιήθηκε από τον ελεγκτή υπηρεσιών. Κατά την εξέταση των εξαιρέσεων και των θεμάτων που προκαλούν την τροποποιημένη γνώμη, ο ελεγκτής του χρήστη μπορεί να συζητήσει τέτοια θέματα με τον ελεγκτή υπηρεσιών. Για να διεξαχθεί η επικοινωνία αυτή, η οντότητα - χρήστης πρέπει να έλθει σε επαφή με τον οργανισμό υπηρεσιών και να αποκτήσει την έγκριση του οργανισμού υπηρεσιών για την πραγματοποίηση της επικοινωνίας.

Κοινοποίηση των ελλείψεων στις εσωτερικές δικλίδες που εντοπίζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου

Α39. Ο ελεγκτής του χρήστη απαιτείται να κοινοποιεί εγγράφως τις σημαντικές ελλείψεις που εντοπίζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου τόσο στη διοίκηση όσο και σε εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση, σε έγκαιρη βάση[227]. Ο ελεγκτής του χρήστη απαιτείται επίσης να κοινοποιεί στο κατάλληλο επίπεδο ευθύνης της διοίκησης σε έγκαιρη βάση άλλες ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες που εντοπίζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου και που, κατά την επαγγελματική κρίση του ελεγκτή του χρήστη, είναι επαρκούς σημασίας ώστε να χρήζουν της προσοχής της διοίκησης[228]. Τα θέματα που μπορεί να εντοπίσει ο ελεγκτής του χρήστη κατά τη διάρκεια του ελέγχου και μπορεί να κοινοποιήσει στη διοίκηση και σε εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση της οντότητας-χρήστη, περιλαμβάνουν:

- Οποιαδήποτε παρακολούθηση των δικλίδων που θα μπορούσε να εφαρμοστεί από την οντότητα - χρήστη, περιλαμβανομένων αυτών που εντοπίστηκαν ως αποτέλεσμα της απόκτησης αναφοράς τύπου 1 ή τύπου 2.
- Περιπτώσεις όπου συμπληρωματικές δικλίδες της οντότητας - χρήστη σημειώνονται στην αναφορά τύπου 1 ή τύπου 2 και δεν εφαρμόζονται στην οντότητα - χρήστη, και
- Δικλίδες που μπορεί να είναι απαραίτητες στον οργανισμό υπηρεσιών και οι οποίες δεν φαίνεται να έχουν εφαρμοστεί ή που δεν καλύπτονται ειδικά από την αναφορά τύπου 2.

Αναφορές Τύπου 1 και Τύπου 2 που εξαιρούν τις υπηρεσίες οργανισμού υπεργολαβίας υπηρεσιών (Βλ. παρ. 18)

Α40. Εάν οργανισμός υπηρεσιών χρησιμοποιεί οργανισμό υπεργολαβίας υπηρεσιών, η αναφορά του ελεγκτή υπηρεσιών μπορεί είτε να περιλαμβάνει είτε να εξαιρεί τους σχετικούς σκοπούς δικλίδων του οργανισμού υπεργολαβίας υπηρεσιών και τις σχετικές δικλίδες στην περιγραφή του συστήματος του οργανισμού υπηρεσιών και στο πεδίο της ανάθεσης του ελεγκτή υπηρεσιών. Αυτές οι δύο μέθοδοι αναφοράς είναι γνωστές ως περιεκτική μέθοδος και μέθοδος της εξαίρεσης, αντίστοιχα. Εάν η αναφορά τύπου 1 ή τύπου 2 εξαιρεί της δικλίδες στον οργανισμό υπεργολαβίας υπηρεσιών και οι υπηρεσίες που παρέχονται από τον οργανισμό υπεργολαβίας υπηρεσιών σχετίζονται με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας - χρήστη, ο ελεγκτής του χρήστη απαιτείται να εφαρμόζει τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΕ αναφορικά με τον οργανισμό υπεργολαβίας υπηρεσιών. Η φύση και η έκταση της εργασίας που πρόκειται να εκτελεστεί από τον ελεγκτή του χρήστη αναφορικά με τις υπηρεσίες που παρέχονται από οργανισμό υπεργολαβίας υπηρεσιών εξαρτάται από τη φύση και τη σπουδαιότητα αυτών των υπηρεσιών για την οντότητα - χρήστη και τη σχετικότητα αυτών των υπηρεσιών για τον έλεγχο. Η εφαρμογή της απαιτήσεως στην παράγραφο 9 βοηθά τον ελεγκτή του χρήστη στον καθορισμό της επίδρασης του οργανισμού υπεργολαβίας υπηρεσιών καθώς και της φύσης και της έκτασης της εργασίας που πρόκειται να εκτελεστεί.

Απάτη, μη συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς και μη διορθωμένα σφάλματα σχετικά με δραστηριότητες στον οργανισμό υπηρεσιών (Βλ. παρ. 19)

Α41. Ο οργανισμός υπηρεσιών μπορεί να υποχρεούται σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης με τις οντότητες - χρήστες να γνωστοποιεί στις οντότητες-χρήστες που επηρεάζονται κάθε απάτη, μη συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς ή μη διορθωμένα σφάλματα που αποδίδονται στη διοίκηση ή στους εργαζομένους του οργανισμού υπηρεσιών. Όπως απαιτείται από την παράγραφο 19, ο ελεγκτής του χρήστη θέτει διερευνητικά ερωτήματα στη διοίκηση της οντότητας - χρήστη αναφορικά με το εάν ο οργανισμός υπηρεσιών έχει αναφέρει οποιαδήποτε τέτοια θέματα και αξιολογεί εάν οποιαδήποτε θέματα που αναφέρονται από τον οργανισμό υπηρεσιών επηρεάζουν τη φύση, το χρόνο και την έκταση των περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών του ελεγκτή του χρήστη. Σε ορισμένες περιστάσεις, ο ελεγκτής του χρήστη μπορεί να απαιτεί πρόσθετες πληροφορίες για να διενεργήσει αυτή την εκτίμηση και μπορεί να ζητά από την οντότητα - χρήστη να έρχεται σε επαφή με τον οργανισμό υπηρεσιών για να αποκτά τις απαραίτητες πληροφορίες.

Έκθεση από τον ελεγκτή του χρήστη (Βλ. παρ. 20)

Α42. Όταν ο ελεγκτής του χρήστη αδυνατεί να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με τις παρεχόμενες υπηρεσίες από τον οργανισμό υπηρεσιών, σχετικά με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας - χρήστη, υπάρχει περιορισμός στο πεδίο του ελέγχου. Αυτό μπορεί να συμβαίνει όταν:

[227] ΔΠΕ 265, «Κοινοποίηση ελλείψεων σε εσωτερικές δικλίδες προς εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση και τη διοίκηση», παράγραφοι 9-10.
[228] ΔΠΕ 265, παράγραφος 10.

● Ο ελεγκτής του χρήστη αδυνατεί να αποκτήσει επαρκή κατανόηση των υπηρεσιών των παρεχόμενων από τον οργανισμό υπηρεσιών και δεν έχει βάση για τον εντοπισμό και την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος

● Η εκτίμηση κινδύνου του ελεγκτή του χρήστη περιλαμβάνει την προσδοκία ότι οι δικλίδες στον οργανισμό υπηρεσιών λειτουργούν αποτελεσματικά και ο ελεγκτής του χρήστη δεν δύναται να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων αυτών, ή

● Επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια είναι διαθέσιμα μόνο από αρχεία που τηρούνται στον οργανισμό υπηρεσιών και ο ελεγκτής του χρήστη αδυνατεί να αποκτήσει άμεση πρόσβαση σε αυτά τα αρχεία.

Το εάν ο ελεγκτής του χρήστη εκφράζει γνώμη με επιφύλαξη ή αδυνατεί να εκφράσει γνώμη εξαρτάται από τα συμπεράσματα του ελεγκτή του χρήστη ως προς το εάν οι πιθανές επιδράσεις επί των οικονομικών καταστάσεων είναι ουσιώδεις ή διάχυτες.

Αναφορά στην εργασία του ελεγκτή υπηρεσιών (Βλ. παρ. 21-22)

Α43. Σε ορισμένες περιπτώσεις, νόμος ή κανονισμός μπορεί να απαιτεί αναφορά στην εργασία του ελεγκτή υπηρεσιών στην έκθεση του ελεγκτή του χρήστη, όπως για παράδειγμα για λόγους διαφάνειας στο δημόσιο τομέα, Σε τέτοιες περιστάσεις, ο ελεγκτής του χρήστη μπορεί να χρειάζεται τη συγκατάθεση του ελεγκτή υπηρεσιών πριν κάνει τέτοια αναφορά.

Α44. Το γεγονός ότι η οντότητα - χρήστης χρησιμοποιεί έναν οργανισμό υπηρεσιών δεν μεταβάλλει την ευθύνη του ελεγκτή του χρήστη σύμφωνα με τα ΔΠΕ να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια που παρέχουν λελογισμένη βάση για την υποστήριξη της γνώμης του ελεγκτή του χρήστη. Ως εκ τούτου, ο ελεγκτής του χρήστη δεν κάνει αναφορά στην έκθεση του ελεγκτή των υπηρεσιών ως βάση, εν μέρει, για τη γνώμη του ελεγκτή του χρήστη επί των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας-χρήστη. Ωστόσο, όταν ο ελεγκτής του χρήστη εκφράζει τροποποιημένη γνώμη εξαιτίας τροποποιημένης γνώμης στην έκθεση του ελεγκτή υπηρεσιών, ο ελεγκτής του χρήστη δεν αποκλείεται να κάνει αναφορά στην έκθεση του ελεγκτή υπηρεσιών εάν η εν λόγω αναφορά βοηθά στην επεξήγηση της αιτίας για την τροποποιημένη γνώμη του ελεγκτή του χρήστη. Σε τέτοιες περιστάσεις, ο ελεγκτής του χρήστη μπορεί να χρειάζεται τη συγκατάθεση του ελεγκτή υπηρεσιών πριν κάνει τη σχετική αναφορά.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 450

ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΣΦΑΛΜΑΤΩΝ ΠΟΥ ΕΝΤΟΠΙΖΟΝΤΑΙ ΚΑΤΑ ΤΗ ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που ξεκινούν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Παράγραφος

Εισαγωγή
Πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ 1
Ημερομηνία έναρξης ισχύος 2
Στόχος 3
Ορισμοί 4
Απαιτήσεις
Συγκέντρωση των σφαλμάτων που εντοπίζονται 5
Εξέταση των σφαλμάτων που εντοπίζονται καθώς ο έλεγχος εξελίσσεται 6-7
Κοινοποίηση και διόρθωση των σφαλμάτων 8-9
Αξιολόγηση της επίδρασης των μη διορθωμένων σφαλμάτων 10-13
Έγγραφη διαβεβαίωση 14
Τεκμηρίωση 15
Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό
Ορισμός σφάλματος A1
Συγκέντρωση των σφαλμάτων που εντοπίζονται A2-A3
Εξέταση των σφαλμάτων που εντοπίζονται καθώς ο έλεγχος εξελίσσεται A4-A6
Κοινοποίηση και διόρθωση των σφαλμάτων A7-A10
Αξιολόγηση της επίδρασης των μη διορθωμένων σφαλμάτων A11-A23
Έγγραφη διαβεβαίωση A24
Τεκμηρίωση A25

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 450, «Αξιολόγηση σφαλμάτων που εντοπίζονται κατά τον έλεγχο» 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 εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ

1. Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να αξιολογεί την επίδραση των σφαλμάτων που εντοπίζονται επί του ελέγχου και των μη διορθωμένων σφαλμάτων, εάν υπάρχουν, επί των οικονομικών καταστάσεων. Το ΔΠΕ 700 ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή, κατά τη διαμόρφωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων, να συμπεράνει εάν έχει αποκτηθεί εύλογη διασφάλιση για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο είναι ελεύθερες από ουσιώδες σφάλμα. Το συμπέρασμα του ελεγκτή που απαιτείται από το ΔΠΕ 700 λαμβάνει υπόψη την αξιολόγηση του ελεγκτή για μη διορθωμένα σφάλματα, εάν υπάρχουν, επί των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με το παρόν ΔΠΕ[229]. Το ΔΠΕ 320[230] ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να εφαρμόζει κατάλληλα την έννοια του ουσιώδους μεγέθους κατά το σχεδιασμό και τη διενέργεια ελέγχου οικονομικών καταστάσεων.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

2. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα.

Στόχος

3. Ο στόχος του ελεγκτή είναι να αξιολογεί:

(α) Την επίδραση των εντοπιζόμενων σφαλμάτων στον έλεγχο, και

(β) Την επίδραση μη διορθωμένων σφαλμάτων, εάν υπάρχουν, στις οικονομικές καταστάσεις.

Ορισμοί

4. Για σκοπούς των ΔΠΕ, οι ακόλουθοι όροι έχουν τη σημασία που αποδίδεται κατωτέρω:

(α) Σφάλμα - Διαφορά μεταξύ του ποσού, της ταξινόμησης, της παρουσίασης ή της γνωστοποίησης αναφερόμενου στοιχείου των οικονομικών καταστάσεων και του ποσού, της ταξινόμησης, της παρουσίασης ή της γνωστοποίησης που απαιτείται για το στοιχείο ώστε να συνάδει με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Σφάλματα μπορεί να προκύπτουν από λάθος ή απάτη (Βλ. παρ. Α1).

Όταν ο ελεγκτής εκφράζει γνώμη για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται εύλογα από κάθε ουσιώδη άποψη ή δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, τα σφάλματα περιλαμβάνουν επίσης εκείνες τις προσαρμογές ποσών, ταξινομήσεων, παρουσίασης ή γνωστοποιήσεων που, κατά την κρίση του ελεγκτή, είναι απαραίτητες για τις οικονομικές καταστάσεις ώστε να παρουσιάζονται εύλογα από κάθε ουσιώδη άποψη ή να δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα.

(β) Μη διορθωμένα σφάλματα - Σφάλματα που ο ελεγκτής έχει συγκεντρώσει κατά τη διάρκεια του ελέγχου και που δεν έχουν διορθωθεί.

Απαιτήσεις

Συγκέντρωση των σφαλμάτων που εντοπίζονται

5. Ο ελεγκτής πρέπει να συγκεντρώνει τα σφάλματα που εντοπίζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου, εκτός από εκείνα που είναι καθαρά επουσιώδη. (Βλ. παρ. Α2-Α3)

Εξέταση των σφαλμάτων που εντοπίζονται καθώς ο έλεγχος εξελίσσεται

6. Ο ελεγκτής πρέπει να προσδιορίζει εάν η συνολική στρατηγική ελέγχου και το σχέδιο ελέγχου χρειάζεται να αναθεωρηθούν εάν:

(α) Η φύση των σφαλμάτων που εντοπίζονται και οι περιστάσεις που συμβαίνουν υποδηλώνουν ότι μπορεί να υπάρχουν άλλα σφάλματα τα οποία όταν συναθροιστούν με τα σφάλματα που συγκεντρώθηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου, μπορεί να είναι ουσιώδη, ή (Βλ. παρ. Α4)

(β) Η συνάθροιση των σφαλμάτων που συγκεντρώθηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου προσεγγίζει το ουσιώδες μέγεθος που καθορίσθηκε σύμφωνα με το ΔΠΕ 320. (Βλ. παρ. Α5)

7. Εάν, κατόπιν αιτήματος του ελεγκτή, η διοίκηση έχει εξετάσει κατηγορία συναλλαγών, υπόλοιπο λογαριασμού ή γνωστοποίησης και διορθωμένα σφάλματα που εντοπίστηκαν, ο ελεγκτής πρέπει να εκτελέσει πρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες για να καθορίσει εάν παραμένουν σφάλματα. (Βλ. παρ. Α6)

Κοινοποίηση και διόρθωση των σφαλμάτων

8. Ο ελεγκτής πρέπει να κοινοποιεί εγκαίρως στο κατάλληλο επίπεδο της διοίκησης όλα τα σφάλματα που συγκεντρώνονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου, εκτός εάν αυτό απαγορεύεται από νόμο ή κανονισμό[231]. Ο ελεγκτής πρέπει να ζητήσει από τη διοίκηση να διορθώσει τα σφάλματα αυτά. (Βλ. παρ. Α7-Α9)

9. Εάν η διοίκηση αρνείται να διορθώσει μερικά ή όλα τα σφάλματα που κοινοποιούνται από τον ελεγκτή, ο ελεγκτής πρέπει να αποκτήσει κατανόηση των λόγων της διοίκησης για τη μη πραγματοποίηση των διορθώσεων και πρέπει να λαμβάνει υπόψη αυτή την κατανόηση όταν αξιολογεί το εάν οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο είναι ελεύθερες από ουσιώδες σφάλμα. (Βλ. παρ. Α10)

Αξιολόγηση της επίδρασης των μη διορθωμένων σφαλμάτων

10. Πριν από την αξιολόγηση της επίδρασης των μη διορθωμένων σφαλμάτων, ο ελεγκτής πρέπει να επανεκτιμήσει το ουσιώδες μέγεθος που καθορίζεται σύμφωνα με το ΔΠΕ 320 για να επιβεβαιώσει εάν παραμένει κατάλληλο στο πλαίσιο των πραγματικών χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων της οντότητας. (Βλ. παρ. Α11-Α12)

---

[229] ΔΠΕ 700, «Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί οικονομικών Καταστάσεων», παράγραφοι 10-11.

[230] ΔΠΕ 320, «Το ουσιώδες μέγεθος στο σχεδιασμό και στη διενέργεια του ελέγχου».

[231] ΔΠΕ 260, «Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση», παράγραφος 7.

11. Ο ελεγκτής πρέπει να καθορίσει εάν μη διορθωμένα σφάλματα είναι ουσιώδη, ατομικά ή αθροιστικά. Κατά τον καθορισμό αυτό, ο ελεγκτής πρέπει να εξετάζει:

(α) Το μέγεθος και τη φύση των σφαλμάτων, τόσο σε σχέση με συγκεκριμένες κατηγορίες συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων και των οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο, όσο και σε σχέση με τις συγκεκριμένες περιστάσεις στις οποίες αυτά συμβαίνουν, και (Βλ. παρ. Α13-Α17, Α19-Α20)

(β) Την επίδραση μη διορθωμένων σφαλμάτων που σχετίζονται με προηγούμενες περιόδους επί των σχετικών κατηγοριών συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων, καθώς και επί των οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο. (Βλ. παρ. Α18)

Κοινοποίηση στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση

12. Ο ελεγκτής πρέπει να κοινοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση τα μη διορθωμένα σφάλματα και την επίδραση που αυτά, ατομικά ή αθροιστικά, μπορεί να έχουν επί της γνώμης στην έκθεση του ελεγκτή, εκτός εάν απαγορεύεται από νόμο ή κανονισμό[232]. Η κοινοποίηση του ελεγκτή πρέπει να εντοπίζει τα ουσιώδη μη διορθωμένα σφάλματα ατομικά. Ο ελεγκτής πρέπει να ζητά να διορθώνονται τα μη διορθωμένα σφάλματα. (Βλ. παρ. Α21-Α23)

13. Ο ελεγκτής πρέπει επίσης να κοινοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση την επίδραση των μη διορθωμένων σφαλμάτων που σχετίζονται με προηγούμενες περιόδους επί των σχετικών κατηγοριών συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων, καθώς και επί των οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο.

Έγγραφη διαβεβαίωση

14. Ο ελεγκτής πρέπει να ζητά έγγραφη διαβεβαίωση από τη διοίκηση και, όπου ενδείκνυται, από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση για το εάν πιστεύουν ότι οι επιπτώσεις των μη διορθωμένων σφαλμάτων είναι ασήμαντες, ατομικά ή αθροιστικά, για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο. Περίληψη αυτών των στοιχείων πρέπει να περιλαμβάνεται ή να επισυνάπτεται στην έγγραφη διαβεβαίωση. (Βλ. παρ. Α24)

Τεκμηρίωση

15. Ο ελεγκτής πρέπει να περιλαμβάνει στην τεκμηρίωση ελέγχου[233]: (Βλ. παρ. Α25)

(α) Το ποσό κάτω από το οποίο τα σφάλματα θεωρούνται σαφώς ασήμαντα (παράγραφος 5),

(β) Όλα τα σφάλματα που συγκεντρώθηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου και εάν αυτά έχουν διορθωθεί (παράγραφοι 5, 8 και 12), και

(γ) Το συμπέρασμα του ελεγκτή για το εάν μη διορθωμένα σφάλματα είναι ουσιώδη, ατομικά ή αθροιστικά, και τη βάση για το συμπέρασμα αυτό (παράγραφος 11).

***

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Ορισμός σφάλματος (Βλ. παρ. 4(α))

Α1. Σφάλματα μπορεί να προκύπτουν από:

(α) Ανακρίβεια κατά τη συγκέντρωση ή την επεξεργασία στοιχείων από τα οποία καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις,

(β) Παράλειψη ποσού ή γνωστοποίησης,

(γ) Λανθασμένη λογιστική εκτίμηση που προκύπτει από αβλεψία, ή καθαρή παρανόηση των γεγονότων, και

(δ) Κρίσεις της διοίκησης που αφορούν λογιστικές εκτιμήσεις που ο ελεγκτής θεωρεί αβάσιμες ή επιλογή και εφαρμογή λογιστικών πολιτικών που ο ελεγκτής θεωρεί μη ενδεδειγμένες.

Παραδείγματα σφαλμάτων που προκύπτουν από απάτη παρέχονται στο ΔΠΕ 240[234].

Συγκέντρωση των σφαλμάτων που εντοπίζονται (Βλ. παρ. 5)

Α2. Ο ελεγκτής μπορεί να καθορίζει ποσό κάτω από το οποίο τα σφάλματα είναι σαφώς ασήμαντα και δεν χρειάζεται να συγκεντρωθούν επειδή ο ελεγκτής προσδοκά ότι η συγκέντρωση τέτοιων ποσών σαφώς δεν θα έχει ουσιώδη επίδραση επί των οικονομικών καταστάσεων. «Σαφώς ασήμαντο» δεν είναι το ίδιο με το «μη ουσιώδες». Τα θέματα που είναι σαφώς ασήμαντα είναι σε εντελώς διαφορετική (μικρότερη) τάξη μεγέθους από το ουσιώδες μέγεθος που καθορίζεται σύμφωνα με το ΔΠΕ 320, και πρόκειται για θέματα που είναι σαφώς χωρίς συνέπειες, είτε λαμβάνονται ατομικά είτε αθροιστικά και είτε κρίνονται με οποιαδήποτε κριτήρια μεγέθους, φύσης ή περιστάσεων. Όταν υπάρχει οποιαδήποτε αβεβαιότητα για το εάν ένα ή περισσότερα στοιχεία είναι σαφώς ασήμαντα, το θέμα θεωρείται ότι δεν είναι σαφώς ασήμαντο.

Α3. Για να βοηθηθεί ο ελεγκτής στην αξιολόγηση της επίδρασης των σφαλμάτων που συγκεντρώνονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου καθώς και στην κοινοποίηση των σφαλμάτων προς τη διοίκηση και προς εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση, μπορεί να είναι χρήσιμο να γίνει διάκριση μεταξύ σφαλμάτων περί τα γεγονότα, σφαλμάτων κρίσης και προβαλλόμενων σφαλμάτων.

- Σφάλματα περί τα γεγονότα είναι σφάλματα για τα οποία δεν υπάρχει αμφιβολία
- Σφάλματα κρίσης είναι διαφορές που προκύπτουν από κρίσεις της διοίκησης αναφορικά με λογιστικές εκτιμήσεις που ο ελεγκτής θεωρεί μη λελογισμένες, ή από επιλογή και εφαρμογή λογιστικών πολιτικών που ο ελεγκτής θεωρεί μη ενδεδειγμένες.
- Προβαλλόμενα σφάλματα είναι η βέλτιστη εκτίμηση του ελεγκτή για σφάλματα σε πληθυσμούς, που αφορούν την προβολή σφαλμάτων που εντοπίζονται σε δείγματα ελέγχου στους συνολικούς πληθυσμούς από τους οποίους

[232] Βλέπε υποσημείωση 3.

[233] ΔΠΕ 230, «Τεκμηρίωση του ελέγχου», παράγραφοι 8-11 και παράγραφος Α6.

[234] ΔΠΕ 240, «Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με απάτη στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων», παράγραφοι Α1 - Α6.

λήφθηκαν τα δείγματα. Καθοδήγηση για τον καθορισμό των προβαλλόμενων σφαλμάτων και της αξιολόγησης των αποτελεσμάτων παρατίθεται στο ΔΠΕ 530[235].

Εξέταση των σφαλμάτων που εντοπίζονται καθώς εξελίσσεται ο έλεγχος (Βλ. παρ. 6-7)

Α4. Ένα σφάλμα μπορεί να μη είναι απομονωμένο συμβάν. Παράδειγμα τεκμηρίων ότι μπορεί να υπάρχουν άλλα σφάλματα περιλαμβάνουν την περίπτωση όπου ο ελεγκτής εντοπίζει ότι προέκυψε σφάλμα από την αποτυχία των εσωτερικών δικλίδων ή από μη ενδεδειγμένες παραδοχές ή μεθόδους αποτίμησης που έχει εφαρμόσει ευρέως η οντότητα.

Α5. Εάν το άθροισμα των σφαλμάτων που συγκεντρώθηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου προσεγγίζει το ουσιώδες μέγεθος που καθορίστηκε σύμφωνα με το ΔΠΕ 320, μπορεί να υπάρχει κίνδυνος μεγαλύτερος από το αποδεκτά χαμηλό επίπεδο, ότι πιθανά μη εντοπισμένα σφάλματα, όταν προσμετρώνται με άθροισμα των σφαλμάτων που συγκεντρώθηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου, θα μπορούσαν να υπερβούν το ουσιώδες μέγεθος. Τα μη εντοπισμένα σφάλματα θα μπορούσαν να υπάρχουν εξ αιτίας του κινδύνου δειγματοληψίας και του μη δειγματοληπτικού κινδύνου[236].

Α6. Ο ελεγκτής μπορεί να ζητήσει από τη διοίκηση να εξετάσει μια κατηγορία συναλλαγών, ένα υπόλοιπο λογαριασμού ή μια γνωστοποίηση έτσι ώστε η διοίκηση να κατανοήσει την αιτία ενός σφάλματος που εντοπίστηκε από τον ελεγκτή, να εκτελέσει διαδικασίες για τον καθορισμό του ποσού του πραγματικού σφάλματος στην κατηγορία συναλλαγών, το υπόλοιπο λογαριασμού ή τη γνωστοποίηση, και να κάνει τις κατάλληλες προσαρμογές στις οικονομικές καταστάσεις. Σχετικό αίτημα μπορεί να διατυπωθεί, για παράδειγμα, βάσει της προβολής από τον ελεγκτή των σφαλμάτων που εντοπίστηκαν στο δείγμα ελέγχου στο συνολικό πληθυσμό εκ του οποίου αυτό λήφθηκε.

Κοινοποίηση και διόρθωση των σφαλμάτων (Βλ. παρ. 8-9)

Α7. Η έγκαιρη κοινοποίηση των σφαλμάτων στο κατάλληλο επίπεδο της διοίκησης είναι σημαντική, καθώς δίνει τη δυνατότητα στη διοίκηση να αξιολογήσει εάν τα κονδύλια είναι σφάλματα, να πληροφορήσει τον ελεγκτή εάν διαφωνεί και να προβεί στην ενέργεια που απαιτείται. Συνήθως το κατάλληλο επίπεδο διοίκησης είναι εκείνο που έχει την ευθύνη και την εξουσία να αξιολογεί τα σφάλματα και να προβαίνει στις αναγκαίες ενέργειες.

Α8. Μπορεί να υπάρχει νόμος ή κανονισμός που περιορίζει την κοινοποίηση ορισμένων σφαλμάτων από τον ελεγκτή προς τη διοίκηση ή άλλους εντός της οντότητας. Για παράδειγμα, μπορεί να υπάρχουν νόμοι ή κανονισμοί που απαγορεύουν συγκεκριμένα την κοινοποίηση ή άλλη ενέργεια που θα μπορούσε να υπονομεύσει έρευνα από αρμόδια αρχή σε πραγματική ή καθ' υποψία παράνομη πράξη. Σε ορισμένες περιστάσεις, οι ενδεχόμενες συγκρούσεις μεταξύ των υποχρεώσεων εχεμύθειας και των υποχρεώσεων κοινοποίησης μπορεί να είναι πολυσύνθετες. Σε αυτές τις περιπτώσεις, ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει την χρησιμότητα αναζήτησης νομικής συμβουλής.

Α9. Η διόρθωση όλων των σφαλμάτων από τη διοίκηση, περιλαμβανομένων εκείνων που έχουν κοινοποιηθεί από τον ελεγκτή, δίνει τη δυνατότητα στη διοίκηση να τηρεί ακριβή λογιστικά βιβλία και αρχεία και μειώνει τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος μελλοντικών οικονομικών καταστάσεων, λόγω της σωρευτικής επίδρασης επουσιωδών μη διορθωμένων σφαλμάτων που σχετίζονται με προηγούμενες περιόδους.

Α10. Το ΔΠΕ 700 απαιτεί από τον ελεγκτή να αξιολογεί εάν οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται και παρουσιάζονται, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς. Η αξιολόγηση αυτή περιλαμβάνει την εξέταση των ποιοτικών πτυχών των λογιστικών πρακτικών της οντότητας, περιλαμβανομένων των δεικτών πιθανής μεροληψίας στις κρίσεις της διοίκησης[237], που μπορεί να επηρεάζονται από την κατανόηση του ελεγκτή όσον αφορά τους λόγους που είχε η διοίκηση να μην κάνει τις διορθώσεις.

Αξιολόγηση της επίδρασης των μη διορθωμένων σφαλμάτων (Βλ. παρ. 10-11)

Α11. Ο καθορισμός του ουσιώδους μεγέθους από τον ελεγκτή σύμφωνα με το ΔΠΕ 320 συχνά βασίζεται σε εκτιμήσεις των χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων της οντότητας, επειδή τα πραγματικά χρηματοοικονομικά αποτελέσματα μπορεί ακόμα να μην είναι γνωστά. Ως εκ τούτου, πριν από την αξιολόγηση του ελεγκτή για την επίδραση των μη διορθωμένων σφαλμάτων, μπορεί να είναι αναγκαίο να αναθεωρηθεί το ουσιώδες μέγεθος που καθορίστηκε σύμφωνα με το ΔΠΕ 320 βάσει των πραγματικών χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων.

Α12. Το ΔΠΕ 320 εξηγεί ότι, καθώς εξελίσσεται ο έλεγχος, το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο (και, κατά περίπτωση, το επίπεδο ή τα επίπεδα ουσιώδους μεγέθους για συγκεκριμένες κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών ή γνωστοποιήσεις) αναθεωρείται στην περίπτωση που ο ελεγκτής καθίσταται ενήμερος πληροφοριών κατά τη διάρκεια του ελέγχου που θα μπορούσαν να είχαν κάνει τον ελεγκτή να καθορίσει αρχικά[238] διαφορετικό ποσό (ή ποσά). Έτσι, κάθε σημαντική αναθεώρηση είναι πιθανό να έχει γίνει προτού ο ελεγκτής αξιολογήσει την επίδραση των μη διορθωμένων σφαλμάτων. Ωστόσο, εάν η επανεκτίμηση, από τον ελεγκτή, του ουσιώδους μεγέθους όπως καθορίζεται από το ΔΠΕ 320 (βλέπε παράγραφο 10 αυτού του ΔΠΕ), οδηγεί σε χαμηλότερο ποσό (ή ποσά), τότε το ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης και η καταλληλότητα της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών επανεξετάζονται έτσι ώστε να αποκτηθούν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια επί των οποίων θα βασιστεί η γνώμη του ελεγκτή.

Α13. Κάθε επιμέρους σφάλμα εξετάζεται ώστε να αξιολογηθούν οι επιδράσεις του στις σχετικές κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών ή γνωστοποιήσεις, περιλαμβανομένου του εάν έχει ξεπεραστεί το επίπεδο

[235] ΔΠΕ 530, «Ελεγκτική Δειγματοληψία», παράγραφοι 14-15.
[236] ΔΠΕ 530, παράγραφος 5 (γ) - (δ).
[237] ΔΠΕ 700, παράγραφος 12.
[238] ΔΠΕ 320, παράγραφος 12.

ουσιώδους μεγέθους για αυτή την ειδική κατηγορία συναλλαγών, υπόλοιπο λογαριασμού ή γνωστοποίηση, εάν υπάρχει.

Α14. Εάν ένα επιμέρους σφάλμα κρίνεται ότι είναι ουσιώδες, είναι απίθανο να μπορεί να συμψηφισθεί με άλλα σφάλματα. Για παράδειγμα, εάν έσοδα έχουν ουσιωδώς υπερεκτιμηθεί, οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο θα είναι ουσιωδώς εσφαλμένες, ακόμη και εάν η επίδραση του σφάλματος στα κέρδη συμψηφίζεται πλήρως από ισοδύναμη υπερεκτίμηση των εξόδων. Μπορεί να είναι ενδεδειγμένο να συμψηφίζονται σφάλματα εντός του ίδιου υπολοίπου λογαριασμού ή της ίδιας κατηγορίας συναλλαγών. Ωστόσο, ο κίνδυνος ότι μπορεί να υπάρχουν περαιτέρω μη εντοπισμένα σφάλματα εξετάζεται πριν από την εξαγωγή του συμπεράσματος ότι είναι ενδεδειγμένος ο συμψηφισμός ακόμη και επουσιωδών σφαλμάτων[239].

Α15. Ο καθορισμός του εάν ένα σφάλμα ταξινόμησης είναι ουσιώδες περιλαμβάνει την αξιολόγηση ποιοτικών ζητημάτων, όπως η επίδραση του σφάλματος ταξινόμησης επί δανειακών ή άλλων συμβατικών όρων, η επίδραση στα επιμέρους κονδύλια ή υποσύνολα ή η επίδραση σε βασικούς δείκτες. Μπορεί να υπάρχουν περιστάσεις όπου ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι ένα σφάλμα ταξινόμησης δεν είναι ουσιώδες στο πλαίσιο των οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο, ακόμα και εάν αυτό υπερβαίνει το επίπεδο ή τα επίπεδα ουσιώδους μεγέθους που εφαρμόζονται στην αξιολόγηση άλλων σφαλμάτων. Για παράδειγμα, εσφαλμένη ταξινόμηση μεταξύ κονδυλίων ισολογισμού μπορεί να μην θεωρείται ουσιώδης στο πλαίσιο των οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο όταν το ποσό εσφαλμένης ταξινόμησης είναι μικρό σε σχέση με το μέγεθος των επιμέρους σχετικών κονδυλίων του ισολογισμού και η εσφαλμένη ταξινόμηση δεν επηρεάζει το λογαριασμό αποτελεσμάτων ή οποιουσδήποτε βασικούς δείκτες.

Α16. Οι περιστάσεις που σχετίζονται με ορισμένα σφάλματα μπορεί να κάνουν τον ελεγκτή να τα αξιολογήσει ως ουσιώδη, ατομικά ή όταν εξετάζονται μαζί με άλλα σφάλματα που συγκεντρώνονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ακόμα και εάν αυτά είναι χαμηλότερα από το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο. Στις περιστάσεις που μπορεί να επηρεάζουν την αξιολόγηση περιλαμβάνεται η έκταση στην οποία το σφάλμα:

- Επηρεάζει τη συμμόρφωση με ρυθμιστικές απαιτήσεις,
- Επηρεάζει τη συμμόρφωση με όρους χρέους ή άλλες συμβατικές απαιτήσεις,
- Σχετίζεται με τη λανθασμένη επιλογή ή εφαρμογή λογιστικής πολιτικής που έχει επουσιώδη επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου αλλά είναι πιθανό να έχει ουσιώδη επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις μελλοντικών περιόδων,
- Συγκαλύπτει αλλαγή στα κέρδη ή άλλες τάσεις, ειδικότερα στο πλαίσιο των γενικών οικονομικών και κλαδικών συνθηκών,
- Επηρεάζει δείκτες που χρησιμοποιούνται για την αξιολόγηση της χρηματοοικονομικής θέσης της οντότητας, των αποτελεσμάτων των λειτουργιών ή των ταμιακών ροών,
- Επηρεάζει την πληροφόρηση κατά τομέα που παρουσιάζεται στις οικονομικές καταστάσεις (για παράδειγμα, τη σοβαρότητα του θέματος σε τομέα ή άλλο τμήμα της επιχειρηματικής δραστηριότητας της οντότητας που έχει εντοπισθεί ότι διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στις λειτουργίες της οντότητας ή στην κερδοφορία),
- Έχει ως επίδραση την αύξηση των απολαβών της διοίκησης, για παράδειγμα, εξασφαλίζοντας ότι ικανοποιούνται οι απαιτήσεις για την απονομή πρόσθετων αμοιβών ή άλλων κινήτρων,
- Είναι σημαντικό λαμβάνοντας υπόψη την κατανόηση του ελεγκτή για γνωστές προηγούμενες κοινοποιήσεις στους χρήστες, για παράδειγμα, αναφορικά με προβλεπόμενα κέρδη,
- Σχετίζεται με κονδύλια που αφορούν συγκεκριμένα μέρη (για παράδειγμα, εάν εξωτερικά μέρη στη συναλλαγή σχετίζονται με μέλη της διοίκησης της οντότητας),
- Είναι παράλειψη πληροφοριών που δεν απαιτούνται ειδικά από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς αλλά οι οποίες, κατά την κρίση του ελεγκτή, είναι σημαντικές για την κατανόηση των χρηστών για τη χρηματοοικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση ή τις ταμιακές ροές της οντότητας, ή
- Επηρεάζει άλλες πληροφορίες που θα κοινοποιηθούν σε έγγραφα που περιλαμβάνουν τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις (για παράδειγμα, πληροφορίες που πρόκειται να περιληφθούν σε «Σχολιασμό και Ανάλυση της Διοίκησης» ή σε «Λειτουργική και Χρηματοοικονομική Επισκόπηση») που μπορεί λογικά να αναμένεται ότι θα επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Το ΔΠΕ 720[240] ασχολείται με την εξέταση από τον ελεγκτή άλλων πληροφοριών, επί των οποίων ο ελεγκτής δεν έχει υποχρέωση να αναφερθεί, σε έγγραφα που περιλαμβάνουν ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις.

Αυτές οι περιστάσεις είναι μόνο παραδείγματα. Ούτε είναι πιθανό να παρουσιαστούν όλες σε όλους τους ελέγχους, ούτε ο κατάλογος είναι απαραιτήτως πλήρης. Η ύπαρξη οποιωνδήποτε περιστάσεων όπως αυτές, δεν οδηγεί απαραίτητα στο συμπέρασμα ότι το σφάλμα είναι ουσιώδες.

Α17. Το ΔΠΕ 240[241] εξηγεί πώς οι συνέπειες ενός σφάλματος που είναι, ή μπορεί να είναι, αποτέλεσμα απάτης πρέπει να εξετάζονται σε σχέση με άλλες πτυχές του ελέγχου, έστω και εάν το μέγεθος του σφάλματος δεν είναι ουσιώδες σε σχέση με τις οικονομικές καταστάσεις.

Α18. Η σωρευτική επίδραση επουσιωδών μη διορθωμένων σφαλμάτων που σχετίζονται με προηγούμενες περιόδους μπορεί να έχει ουσιώδη επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου. Υπάρχουν διαφορετικές αποδεκτές προσεγγίσεις στην αξιολόγηση αυτών των μη διορθωμένων σφαλμάτων από τον ελεγκτή

[239] Ο εντοπισμός ενός αριθμού επουσιωδών σφαλμάτων εντός του ίδιου υπολοίπου λογαριασμού ή της ίδιας κατηγορίας συναλλαγών μπορεί να απαιτεί από τον ελεγκτή να επανεκτιμήσει τον κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος για αυτό το υπόλοιπο λογαριασμού ή την κατηγορία συναλλαγών.

[240] ΔΠΕ 720, «Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με άλλες πληροφορίες σε έγγραφα που περιέχουν ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις»

[241] ΔΠΕ 240, παράγραφος 35.

για τις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου. Η χρήση της ίδιας προσέγγισης αξιολόγησης παρέχει συνέπεια από περίοδο σε περίοδο.

Ζητήματα ειδικά για οντότητες του δημοσίου τομέα

Α19. Στην περίπτωση ελέγχου οντότητας του δημοσίου τομέα, η αξιολόγηση του εάν ένα σφάλμα είναι ουσιώδες μπορεί επίσης να επηρεάζεται από τις ευθύνες του ελεγκτή που θεσπίζονται με νόμο, κανονισμό ή άλλη αρχή για αναφορά επί συγκεκριμένων ζητημάτων, περιλαμβανομένης, για παράδειγμα, της απάτης.

Α20. Περαιτέρω, θέματα όπως το δημόσιο συμφέρον, η λογοδοσία, η εντιμότητα και η εξασφάλιση αποτελεσματικής νομοθετικής εποπτείας, ειδικότερα, μπορεί να επηρεάσει την εκτίμηση του εάν ένα κονδύλι είναι ουσιώδες λόγω της φύσης του. Αυτό ισχύει ιδιαίτερα για κονδύλια που σχετίζονται με τη συμμόρφωση με νόμο, κανονισμό ή άλλη αρχή.

Κοινοποίηση σε εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση (Βλ. παρ. 12)

Α21. Εάν τα μη διορθωμένα σφάλματα έχουν κοινοποιηθεί σε πρόσωπο(α) με διοικητικές ευθύνες και εκείνο(α) το(α) πρόσωπο(α) έχει(ουν) επίσης ευθύνες διακυβέρνησης, δεν χρειάζεται να κοινοποιηθούν πάλι σε εκείνα τα ίδια πρόσωπα στα πλαίσια του διακυβερνητικού τους ρόλου. Ο ελεγκτής, παρόλα αυτά, πρέπει να ικανοποιείται ότι οι κοινοποιήσεις προς πρόσωπο(α) με διοικητικές ευθύνες πληροφορούν επαρκώς όλους εκείνους προς τους οποίους ο ελεγκτής θα κοινοποιούσε άλλως στα πλαίσια του διακυβερνητικού τους ρόλου[242].

Α22. Όταν υπάρχει μεγάλος αριθμός ατομικών επουσιωδών μη διορθωμένων σφαλμάτων, ο ελεγκτής μπορεί να κοινοποιεί τον αριθμό και τη συνολική χρηματική επίδραση των μη διορθωμένων σφαλμάτων, παρά τις λεπτομέρειες του κάθε ατομικού μη διορθωμένου σφάλματος.

Α23. Το ΔΠΕ 260, απαιτεί ο ελεγκτής να κοινοποιεί προς εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση τις έγγραφες διαβεβαιώσεις που ζητά ο ελεγκτής (βλέπε παράγραφο 14 του παρόντος ΔΠΕ)[243]. Ο ελεγκτής μπορεί να συζητά με εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση τους λόγους και τις συνέπειες της μη διόρθωσης των σφαλμάτων, λαμβάνοντας υπόψη το μέγεθος και τη φύση του υπό κρίση σφάλματος στις συνθήκες του περιβάλλοντος, καθώς και τις πιθανές συνέπειες σε σχέση με μελλοντικές οικονομικές καταστάσεις.

Έγγραφη διαβεβαίωση (Βλ. παρ. 14)

Α24. Επειδή η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων απαιτεί από τη διοίκηση και, όπου ενδείκνυται, από εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση να προσαρμόζουν τις οικονομικές καταστάσεις για τη διόρθωση ουσιωδών σφαλμάτων, απαιτείται να ζητά ο ελεγκτής από αυτούς να του παρέχουν έγγραφη διαβεβαίωση σχετικά με μη διορθωμένα σφάλματα. Σε ορισμένες περιστάσεις, η διοίκηση και, όπου ενδείκνυται, εκείνοι που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση μπορεί να μην πιστεύουν ότι ορισμένα μη διορθωμένα σφάλματα είναι σφάλματα. Για το λόγο αυτό, μπορεί να θελήσουν να προσθέσουν στην έγγραφη διαβεβαίωσή τους λέξεις όπως: «Δεν συμφωνούμε ότι τα κονδύλια αυτά... και... συνιστούν σφάλματα, διότι [περιγραφή των λόγων]». Η απόκτηση αυτής της διαβεβαίωσης δεν απαλλάσσει, ωστόσο, τον ελεγκτή από την ανάγκη να διαμορφώσει συμπέρασμα για την επίδραση των μη διορθωμένων σφαλμάτων.

Τεκμηρίωση (Βλ. παρ. 15)

Α25. Η τεκμηρίωση του ελεγκτή για τα μη διορθωμένα σφάλματα μπορεί να λάβει υπόψη:

(α) Την εξέταση της συνολικής επίδρασης των μη διορθωμένων σφαλμάτων,

(β) Την αξιολόγηση του εάν έχει ξεπεραστεί το επίπεδο ή τα επίπεδα ουσιώδους μεγέθους για συγκεκριμένες κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών ή γνωστοποιήσεις, εάν υπάρχουν, και

(γ) Την αξιολόγηση της επίδρασης των μη διορθωμένων σφαλμάτων σε βασικούς δείκτες ή τάσεις και τη συμμόρφωση με νομικές, κανονιστικές και συμβατικές απαιτήσεις (όροι χρέους, για παράδειγμα).

[242] ΔΠΕ 260, παράγραφος 13.
[243] ΔΠΕ 260, παράγραφος 16 (γ)(ιι).

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 500
ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΤΕΚΜΗΡΙΑ

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Παράγραφος
Εισαγωγή	
Πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ	1-2
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	3
Στόχος	4
Ορισμοί	5
Απαιτήσεις	
Επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια	6
Πληροφορίες που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ως ελεγκτικά τεκμήρια	7-9
Επιλογή κονδυλίων προς δοκιμασία για απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων	10
Ασυνέπεια στα ελεγκτικά τεκμήρια ή αμφιβολίες για την αξιοπιστία τους	11
Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό	
Επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια	A1-A25
Πληροφορίες που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ως ελεγκτικά τεκμήρια	A26-A51
Επιλογή κονδυλίων προς δοκιμασία για απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων	A52-A56
Ασυνέπεια στα ελεγκτικά τεκμήρια ή αμφιβολίες για την αξιοπιστία τους	A57

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 500, «Ελεγκτικά τεκμήρια» 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 εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ

1. Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) εξηγεί τι συνιστά ελεγκτικό τεκμήριο σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων, και ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να σχεδιάζει και να εκτελεί ελεγκτικές διαδικασίες προς απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων για να δύναται να εξάγει λελογισμένα συμπεράσματα επί των οποίων θα βασίσει τη γνώμη του.

2. Το παρόν ΔΠΕ εφαρμόζεται σε όλα τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Άλλα ΔΠΕ ασχολούνται με συγκεκριμένες πτυχές του ελέγχου (για παράδειγμα, το ΔΠΕ 315[244]), με τα ελεγκτικά τεκμήρια που πρόκειται να αποκτηθούν σε σχέση με συγκεκριμένο θέμα (για παράδειγμα, το ΔΠΕ 570[245]), με ειδικές διαδικασίες για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων (για παράδειγμα, το ΔΠΕ 520[246]), καθώς και με την αξιολόγηση του εάν έχουν αποκτηθεί επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια (ΔΠΕ 200[247] και ΔΠΕ 330[248]).

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

3. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα.

Στόχος

4. Ο στόχος του ελεγκτή είναι να σχεδιάζει και να εκτελεί ελεγκτικές διαδικασίες κατά τέτοιο τρόπο που τον καθιστούν ικανό να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια ώστε να δύναται να εξάγει λελογισμένα συμπεράσματα επί των οποίων θα βασίσει τη γνώμη του.

Ορισμοί

5. Για σκοπούς των ΔΠΕ, οι ακόλουθοι όροι έχουν τη σημασία που αποδίδεται κατωτέρω:

(α) Λογιστικά αρχεία – Τα αρχεία των αρχικών λογιστικών εγγραφών και βοηθητικά αρχεία, όπως διασταυρώσεις και αρχεία ηλεκτρονικής μεταφοράς κεφαλαίων, τιμολόγια, συμβάσεις, το γενικό και τα αναλυτικά καθολικά, ημερολογιακές εγγραφές και άλλες προσαρμογές στις οικονομικές καταστάσεις που δεν εμφανίζονται στις ημερολογιακές εγγραφές, καθώς και αρχεία όπως φύλλα εργασίας και πίνακες που υποστηρίζουν κατανομές κόστους, υπολογισμούς, συμφωνίες και γνωστοποιήσεις.

(β) Καταλληλότητα (ελεγκτικών τεκμηρίων) – Το μέτρο της ποιότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων, δηλαδή η σχετικότητά τους και η αξιοπιστία τους για την υποστήριξη των συμπερασμάτων επί των οποίων βασίζεται η γνώμη του ελεγκτή.

(γ) Ελεγκτικά τεκμήρια – Πληροφορίες που χρησιμοποιούνται από τον ελεγκτή για να καταλήξει στα συμπεράσματα στα οποία βασίζεται η γνώμη του. Τα ελεγκτικά τεκμήρια περιλαμβάνουν τόσο τις πληροφορίες που περιέχονται στα λογιστικά αρχεία που στηρίζουν τις οικονομικές καταστάσεις, όσο και άλλες πληροφορίες

(δ) Ειδήμων της διοίκησης – Άτομο ή οργανισμός που διαθέτει εμπειρογνωμοσύνη σε τομέα άλλο από τη λογιστική ή την ελεγκτική, του οποίου η εργασία σε αυτόν τον τομέα χρησιμοποιείται από την οντότητα για την κατάρτιση των οικονομικών της καταστάσεων.

(ε) Επάρκεια (ελεγκτικών τεκμηρίων) – Το μέτρο της ποσότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων. Η ποσότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων που απαιτούνται επηρεάζεται από την εκτίμηση του ελεγκτή για τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, καθώς επίσης και από την ποιότητα αυτών των ελεγκτικών τεκμηρίων.

Απαιτήσεις

Επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια

6. Ο ελεγκτής πρέπει να σχεδιάζει και να εκτελεί ελεγκτικές διαδικασίες που είναι κατάλληλες στις περιστάσεις με σκοπό την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων. (Βλ. παρ. Α1-Α25)

Πληροφορίες που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ως ελεγκτικά τεκμήρια

7. Κατά τον σχεδιασμό και την εκτέλεση ελεγκτικών διαδικασιών, ο ελεγκτής πρέπει να εξετάζει τη σχετικότητα και την αξιοπιστία των πληροφοριών που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ως ελεγκτικά τεκμήρια. (Βλ. παρ. Α26-Α33)

8. Εάν οι πληροφορίες που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ως ελεγκτικά τεκμήρια έχουν προέλθει από την εργασία ειδήμονα της διοίκησης, ο ελεγκτής πρέπει, στην έκταση που είναι αναγκαίο, λαμβανομένης υπόψη της σπουδαιότητας της εργασίας αυτού του ειδήμονα για τους σκοπούς του ελεγκτή, να: (Βλ. παρ. Α34-Α36)

(α) αξιολογεί την ικανότητα, τις δυνατότητες και την αντικειμενικότητα αυτού του ειδήμονα, (Βλ. παρ. Α37-Α43)

(β) αποκτά κατανόηση της εργασίας αυτού του ειδήμονα, και (Βλ. παρ. Α44-Α47)

(γ) να αξιολογεί την καταλληλότητα της εργασίας αυτού του ειδήμονα ως ελεγκτικού τεκμηρίου για το σχετικό ισχυρισμό. (Βλ. παρ. Α48)

9. Κατά τη χρησιμοποίηση πληροφοριών που παράγονται από την οντότητα, ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί εάν οι πληροφορίες είναι επαρκώς αξιόπιστες για τους σκοπούς του ελεγκτή, περιλαμβανομένων, όπως απαιτείται στις περιστάσεις:

(α) της απόκτησης ελεγκτικών τεκμηρίων για την ακρίβεια και την πληρότητα των πληροφοριών, και (Βλ. παρ. Α49-Α50)

---

[244] ΔΠΕ 315, «Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μέσω κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της».
[245] ΔΠΕ 570, « Συνέχιση δραστηριότητας».
[246] ΔΠΕ 520, «Αναλυτικές διαδικασίες».
[247] ΔΠΕ 200 «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου».
[248] ΔΠΕ 330, «Οι αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους».

(β) της αξιολόγησης του εάν οι πληροφορίες είναι επαρκώς ακριβείς και λεπτομερείς για τους σκοπούς του ελεγκτή. (Βλ. παρ. Α51)

Επιλογή κονδυλίων προς δοκιμασία για απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων

10. Κατά το σχεδιασμό δοκιμασιών δικλίδων και δοκιμασιών λεπτομερειών, ο ελεγκτής πρέπει να καθορίζει τα μέσα επιλογής των προς δοκιμασία στοιχείων, που να είναι αποτελεσματικά στην κάλυψη του σκοπού της ελεγκτικής διαδικασίας. (Βλ. παρ. Α52-Α56)

Ασυνέπεια στα ελεγκτικά τεκμήρια ή αμφιβολίες για την αξιοπιστία τους

11. Εάν:

(α) Τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται από μία πηγή είναι ασυνεπή με εκείνα που αποκτήθηκαν από άλλη, ή

(β) Ο ελεγκτής έχει αμφιβολίες για την αξιοπιστία των πληροφοριών που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ως ελεγκτικά τεκμήρια,

ο ελεγκτής πρέπει να προσδιορίσει ποιες τροποποιήσεις ή προσθήκες στις ελεγκτικές διαδικασίες είναι απαραίτητες για την επίλυση του ζητήματος, και πρέπει να εξετάσει την επίδραση του ζητήματος αυτού, εάν υπάρχει, σε άλλες πτυχές του ελέγχου. (Βλ. παρ. Α57)

***

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια (Βλ. παρ.6)

Α1. Τα ελεγκτικά τεκμήρια είναι αναγκαία για την υποστήριξη της γνώμης και της έκθεσης του ελεγκτή. Είναι σωρευτικού χαρακτήρα και αποκτώνται κυρίως από ελεγκτικές διαδικασίες που εκτελούνται κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Μπορεί, ωστόσο, να περιλαμβάνουν επίσης και πληροφορίες που αποκτώνται από άλλες πηγές, όπως προηγούμενοι έλεγχοι (υπό την προϋπόθεση ότι ο ελεγκτής έχει καθορίσει εάν έχουν επέλθει αλλαγές από τον προηγούμενο έλεγχο οι οποίες μπορεί να επηρεάζουν τη σχετικότητά τους για τον τρέχοντα έλεγχο[249]) ή τις διαδικασίες δικλίδων ποιότητας της λογιστικής επιχείρησης για την αποδοχή και τη συνέχιση πελάτη. Επιπρόσθετα προς άλλες πηγές εντός και εκτός της οντότητας, τα λογιστικά αρχεία της οντότητας είναι σημαντική πηγή ελεγκτικών τεκμηρίων. Επίσης, πληροφορίες που μπορούν να χρησιμοποιούνται ως ελεγκτικά τεκμήρια μπορεί να έχουν παραχθεί με τη χρήση της εργασίας ειδήμονα της διοίκησης. Τα ελεγκτικά τεκμήρια περιλαμβάνουν τόσο τις πληροφορίες που υποστηρίζουν και επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της διοίκησης, όσο και κάθε πληροφορία που έρχεται σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς αυτούς. Επιπλέον, σε ορισμένες περιπτώσεις χρησιμοποιείται από τον ελεγκτή η έλλειψη πληροφοριών (για παράδειγμα, η άρνηση της διοίκησης να παράσχει την αιτούμενη διαβεβαίωση) και ως εκ τούτου συνιστά επίσης ελεγκτικό τεκμήριο.

Α2. Το μεγαλύτερο μέρος της εργασίας του ελεγκτή κατά τη διαμόρφωση της γνώμης του, συνίσταται στην απόκτηση και την αξιολόγηση ελεγκτικών τεκμηρίων. Οι ελεγκτικές διαδικασίες για απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων μπορεί να περιλαμβάνουν επιθεώρηση, παρατήρηση, επιβεβαίωση, επανυπολογισμό, επανεκτέλεση και αναλυτικές διαδικασίες, συχνά σε κάποιο συνδυασμό, επιπλέον των διερευνητικών ερωτημάτων. Αν και τα διερευνητικά ερωτήματα μπορεί να παρέχουν σημαντικά ελεγκτικά τεκμήρια, και μπορεί ακόμη και να παράγουν τεκμήρια για σφάλμα, τα διερευνητικά ερωτήματα από μόνα τους συνήθως δεν παρέχουν επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια για την απουσία ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμού, ούτε για τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων.

Α3. Όπως εξηγείται στο ΔΠΕ 200[250], λελογισμένη διασφάλιση αποκτάται όταν ο ελεγκτής έχει αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για τη μείωση του ελεγκτικού κινδύνου (δηλαδή, ο κίνδυνος ότι ο ελεγκτής εκφράζει μη ενδεδειγμένη γνώμη όταν οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες) σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο.

Α4. Η επάρκεια και η καταλληλότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων είναι αλληλένδετες. Επάρκεια είναι το μέτρο της ποσότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων. Η ποσότητα ελεγκτικών τεκμηρίων που απαιτούνται επηρεάζεται από την εκτίμηση του ελεγκτή για τους κινδύνους σφάλματος (όσο υψηλότεροι είναι οι εκτιμώμενοι κίνδυνοι, τόσο περισσότερα ελεγκτικά τεκμήρια είναι πιθανό να απαιτούνται) και επίσης από την ποιότητα των εν λόγω ελεγκτικών τεκμηρίων (όσο υψηλότερη είναι η ποιότητα, τόσο λιγότερα τεκμήρια μπορεί να απαιτούνται). Η απόκτηση περισσότερων ελεγκτικών τεκμηρίων, ωστόσο, δεν μπορεί να αντισταθμίσει την κακή ποιότητά τους.

Α5. Καταλληλότητα είναι το μέτρο της ποιότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων, δηλαδή η σχετικότητά τους και η αξιοπιστία τους ως προς την υποστήριξη των συμπερασμάτων στα οποία βασίζεται η γνώμη του ελεγκτή. Η αξιοπιστία των τεκμηρίων επηρεάζεται από την πηγή και από τη φύση αυτών, και εξαρτάται από τις ιδιαίτερες περιστάσεις υπό τις οποίες αποκτώνται.

Α6. Το ΔΠΕ 330 απαιτεί ο ελεγκτής να να εξάγει συμπέρασμα για το εάν έχουν αποκτηθεί επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια[251]. Το εάν έχουν αποκτηθεί επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για τη μείωση του ελεγκτικού κινδύνου σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο, και ως εκ τούτου καθίσταται ικανός ο ελεγκτής να εξαγάγει λελογισμένα συμπεράσματα στα οποία θα βασιστεί η γνώμη του, είναι θέμα επαγγελματικής κρίσης. Στο ΔΠΕ 200 συζητούνται ζητήματα όπως η φύση των ελεγκτικών διαδικασιών, η επικαιρότητα της χρηματοοικονομικής αναφοράς, και η ισορροπία μεταξύ οφέλους και κόστους, τα οποία είναι σχετικοί παράγοντες όταν ο ελεγκτής ασκεί επαγγελματική κρίση σχετικά με το εάν έχουν αποκτηθεί επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια.

[249] ΔΠΕ 315, παράγραφος 9.
[250] ΔΠΕ 200, παράγραφος 5.
[251] ΔΠΕ 330, παράγραφος 26.

Πηγές ελεγκτικών τεκμηρίων

Α7. Ορισμένα ελεγκτικά τεκμήρια αποκτώνται με τη διενέργεια ελεγκτικών διαδικασιών για δοκιμασία των λογιστικών αρχείων, για παράδειγμα, μέσω ανάλυσης και επισκόπησης, επανεκτέλεσης διαδικασιών που ακολουθούνται κατά τη σειρά ενεργειών χρηματοοικονομικής αναφοράς, και συμφωνίας των σχετικών τύπων και εφαρμογών των ιδίων πληροφοριών. Μέσω της εκτέλεσης τέτοιων ελεγκτικών διαδικασιών, ο ελεγκτής μπορεί να αποφασίσει ότι τα λογιστικά αρχεία είναι εσωτερικά συνεπή και συμφωνούν με τις οικονομικές καταστάσεις.

Α8. Μεγαλύτερη διασφάλιση συνήθως αποκτάται από συνεπή ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται από διαφορετικές πηγές ή που είναι διαφορετικής φύσης από στοιχεία ελεγκτικών τεκμηρίων που εξετάζονται ατομικά. Για παράδειγμα, επιβεβαιωτικές πληροφορίες που αποκτώνται από πηγή ανεξάρτητη της οντότητας μπορεί να αυξήσουν τη διασφάλιση που αποκτά ο ελεγκτής από τα ελεγκτικά τεκμήρια που παράγονται εσωτερικά, όπως τα τεκμήρια που υπάρχουν στα λογιστικά αρχεία, στα πρακτικά των συνεδριάσεων ή σε διαβεβαίωση της διοίκησης.

Α9. Πληροφορίες από πηγές ανεξάρτητες από την οντότητα που ο ελεγκτής μπορεί να χρησιμοποιεί ως ελεγκτικά τεκμήρια μπορεί να περιλαμβάνουν επιβεβαιώσεις από τρίτα μέρη, εκθέσεις αναλυτών και συγκριτικά δεδομένα για ανταγωνιστές (δεδομένα μέτρων σύγκρισης).

Ελεγκτικές διαδικασίες για απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων

Α10. Όπως απαιτείται από τα ΔΠΕ 315 και ΔΠΕ 330, και εξηγείται περαιτέρω σε αυτά, τα ελεγκτικά τεκμήρια για εξαγωγή λελογισμένων συμπερασμάτων επί των οποίων πρόκειται να βασιστεί η γνώμη του ελεγκτή αποκτώνται με εκτέλεση:

(α) διαδικασιών εκτίμησης κινδύνου, και

(β) περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών, οι οποίες περιλαμβάνουν:

(i) δοκιμασίες δικλίδων, όταν απαιτείται από τα ΔΠΕ ή όταν ο ελεγκτής έχει επιλέξει να τις πραγματοποιήσει, και

(ii) ουσιαστικές διαδικασίες. περιλαμβανομένων δοκιμασιών λεπτομερειών και ουσιαστικών αναλυτικών διαδικασιών.

Α11. Οι ελεγκτικές διαδικασίες που περιγράφονται στις παραγράφους Α14-Α25 κατωτέρω μπορεί να χρησιμοποιούνται ως διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου, δοκιμασίες δικλίδων ή ουσιαστικές διαδικασίες, ανάλογα με το πλαίσιο στο οποίο εφαρμόζονται από τον ελεγκτή. Όπως εξηγείται στο ΔΠΕ 330, τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται από προηγούμενους ελέγχους μπορεί, σε ορισμένες περιστάσεις, να παρέχουν κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια όπου ο ελεγκτής εκτελεί ελεγκτικές διαδικασίες για τη διαπίστωση της συνεχιζόμενης σχετικότητάς[252] τους

Α12. Η φύση και ο χρόνος των ελεγκτικών διαδικασιών που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν μπορεί να επηρεάζονται από το γεγονός ότι ορισμένα λογιστικά δεδομένα και άλλες πληροφορίες μπορεί να είναι διαθέσιμα μόνο σε ηλεκτρονική μορφή ή μόνο σε ορισμένα χρονικά σημεία ή περιόδους. Για παράδειγμα, τα αρχικά έγγραφα, όπως παραγγελίες αγορών και τιμολόγια, μπορεί να υπάρχουν μόνο σε ηλεκτρονική μορφή, όταν μια οντότητα χρησιμοποιεί ηλεκτρονικό εμπόριο, ή μπορεί να απορρίπτονται μετά τη σάρωση όταν η οντότητα χρησιμοποιεί συστήματα επεξεργασίας εικόνας για τη διευκόλυνση αποθήκευσης και αναφοράς.

Α13. Ορισμένες ηλεκτρονικές πληροφορίες μπορεί να μην είναι ανακτήσιμες μετά από συγκεκριμένη χρονική περίοδο, για παράδειγμα, εάν τροποποιούνται αρχεία και εάν δεν υπάρχουν εφεδρικά αρχεία. Κατά συνέπεια, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει απαραίτητο, ως αποτέλεσμα των πολιτικών διατήρησης δεδομένων της οντότητας, να ζητήσει τη διατήρηση ορισμένων πληροφοριών για επισκόπηση από τον ελεγκτή ή για να εκτελέσει ελεγκτικές διαδικασίες σε χρόνο που οι πληροφορίες είναι διαθέσιμες.

Επιθεώρηση

Α14. Η επιθεώρηση περιλαμβάνει εξέταση αρχείων ή εγγράφων, είτε εσωτερικών είτε εξωτερικών, σε έντυπη μορφή, σε ηλεκτρονική μορφή ή σε άλλα μέσα, ή τη φυσική εξέταση περιουσιακού στοιχείου. Η επιθεώρηση των αρχείων και των εγγράφων παρέχει ελεγκτικά τεκμήρια ποικίλων βαθμών αξιοπιστίας, ανάλογα με τη φύση τους και την πηγή τους και, στην περίπτωση εσωτερικών αρχείων και εγγράφων, την αποτελεσματικότητα της εφαρμογής των δικλίδων επί της παραγωγής τους. Παράδειγμα επιθεώρησης που χρησιμοποιείται ως δοκιμασία δικλίδων είναι η επιθεώρηση αρχείων για τεκμήρια έγκρισης.

Α15. Ορισμένα έγγραφα αντιπροσωπεύουν άμεσα ελεγκτικά τεκμήρια για την ύπαρξη περιουσιακού στοιχείου, για παράδειγμα έγγραφο που αποτελεί χρηματοπιστωτικό μέσο όπως μια μετοχή ή ομόλογο. Η επιθεώρηση τέτοιων εγγράφων μπορεί να μην παρέχει απαραίτητα ελεγκτικό τεκμήριο για ιδιοκτησία ή αξία. Επιπλέον, η επιθεώρηση μιας σύμβασης που εκτελέστηκε μπορεί να παρέχει ελεγκτικό τεκμήριο σχετικό με την εφαρμογή λογιστικών πολιτικών της οντότητας, όπως η αναγνώριση εσόδων.

Α16. Η επιθεώρηση ενσώματων περιουσιακών στοιχείων μπορεί να παρέχει αξιόπιστο ελεγκτικό τεκμήριο για την ύπαρξή τους, αλλά όχι απαραίτητα για τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της οντότητας ή για την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων. Η επιθεώρηση επιμέρους στοιχείων των αποθεμάτων μπορεί να συνοδεύει την παρατήρηση καταμέτρησης των αποθεμάτων.

Παρατήρηση

Α17. Η παρατήρηση συνίσταται στην παρουσία του ελεγκτή κατά τη διάρκεια μιας σειράς ενεργειών ή μιας διαδικασίας που εκτελείται από άλλους, για παράδειγμα, της παρατήρησης από τον ελεγκτή της καταμέτρησης των αποθεμάτων από το προσωπικό της οντότητας ή της εκτέλεσης δραστηριοτήτων δικλίδων. Η παρατήρηση

[252] ΔΠΕ 330, παράγραφος Α35.

παρέχει ελεγκτικά τεκμήρια για την εκτέλεση μιας σειράς ενεργειών ή μιας διαδικασίας, αλλά περιορίζεται στο χρονικό σημείο στο οποίο λαμβάνει χώρα, καθώς και από το γεγονός ότι το να είναι μια σειρά ενεργειών ή μια διαδικασία αντικείμενο παρατήρησης μπορεί να επηρεάσει τον τρόπο με τον οποίο εκτελείται. Βλέπε ΔΠΕ 501 για περαιτέρω καθοδήγηση επί της παρατήρησης της καταμέτρησης αποθεμάτων[253].

Εξωτερική επιβεβαίωση

Α18. Η εξωτερική επιβεβαίωση αποτελεί ελεγκτικό τεκμήριο που αποκτάται από τον ελεγκτή ως άμεση έγγραφη απάντηση προς αυτόν από τρίτο μέρος (το μέρος που βεβαιώνει), σε έντυπη μορφή ή από ηλεκτρονικό ή άλλο μέσο. Οι διαδικασίες εξωτερικής επιβεβαίωσης συχνά είναι σχετικές για την εξέταση ισχυρισμών που συνδέονται με ορισμένα υπόλοιπα λογαριασμών και τα στοιχεία αυτών. Ωστόσο, οι εξωτερικές επιβεβαιώσεις δεν είναι απαραίτητο να περιορίζονται μόνο στα υπόλοιπα λογαριασμών. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να ζητήσει επιβεβαίωση των όρων συμφωνιών ή συναλλαγών που έχει η οντότητα με τρίτα μέρη. Το αίτημα επιβεβαίωσης μπορεί να είναι σχεδιασμένο για να ερωτάται εάν έχουν γίνει οποιεσδήποτε τροποποιήσεις στη συμφωνία και εάν ναι, ποιες είναι οι σχετικές λεπτομέρειες. Οι διαδικασίες εξωτερικής επιβεβαίωσης επίσης χρησιμοποιούνται για απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων αναφορικά με την απουσία ορισμένων όρων, για παράδειγμα την απουσία μιας «παράπλευρης συμφωνίας» που μπορεί να επηρεάζει την αναγνώριση εσόδων. Βλέπε ΔΠΕ 505 για περαιτέρω καθοδήγηση[254].

Επανυπολογισμός

Α19. Ο επανυπολογισμός αποτελεί τη διασταύρωση της μαθηματικής ακρίβειας εγγράφων ή αρχείων. Ο επανυπολογισμός μπορεί να εκτελείται χειρωνακτικά ή ηλεκτρονικά.

Επανεκτέλεση

Α20. Η επανεκτέλεση περιλαμβάνει την ανεξάρτητη εκτέλεση από τον ελεγκτή διαδικασιών ή δικλίδων που αρχικά εκτελέστηκαν ως μέρος των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας.

Αναλυτικές διαδικασίες

Α21. Οι αναλυτικές διαδικασίες αποτελούνται από αξιολογήσεις χρηματοοικονομικών πληροφοριών μέσω ανάλυσης των λογικών σχέσεων μεταξύ τόσο χρηματοοικονομικών όσο και μη χρηματοοικονομικών δεδομένων. Οι αναλυτικές διαδικασίες επίσης περιλαμβάνουν τη διερεύνηση, καθόσον είναι αναγκαία, των εντοπισμένων διακυμάνσεων ή σχέσεων που είναι ασυνεπείς με άλλες σχετικές πληροφορίες ή που διαφέρουν σημαντικά από τις αναμενόμενες αξίες. Βλέπε ΔΠΕ 520 για περαιτέρω καθοδήγηση.

Διερευνητικές ερωτήσεις

Α22. Οι διερευνητικές ερωτήσεις συνίστανται στην αναζήτηση πληροφοριών, από πρόσωπα που διαθέτουν κατάλληλη γνώση, τόσο χρηματοοικονομικών όσο και μη χρηματοοικονομικών, εντός της οντότητας ή εκτός αυτής. Οι διερευνητικές ερωτήσεις χρησιμοποιούνται ευρέως καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου επιπρόσθετα άλλων ελεγκτικών διαδικασιών. Οι διερευνητικές ερωτήσεις μπορεί να κυμαίνονται από επίσημες έγγραφες διερευνητικές ερωτήσεις έως ανεπίσημες προφορικές διερευνητικές ερωτήσεις. Η αξιολόγηση των απαντήσεων στις διερευνητικές ερωτήσεις είναι αναπόσπαστο μέρος της σειράς ενεργειών των διερευνητικών ερωτήσεων.

Α23. Οι απαντήσεις σε διερευνητικές ερωτήσεις μπορεί να παρέχουν στον ελεγκτή πληροφορίες που δεν κατέχονταν προηγουμένως ή επιβεβαιωτικά ελεγκτικά τεκμήρια. Εναλλακτικά, οι απαντήσεις μπορεί να παρέχουν πληροφορίες που διαφέρουν σημαντικά από άλλες πληροφορίες που ο ελεγκτής έχει αποκτήσει, για παράδειγμα, πληροφορίες αναφορικά με την πιθανότητα παραβίασης των δικλίδων από τη διοίκηση. Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι απαντήσεις στις διερευνητικές ερωτήσεις παρέχουν τη βάση για τον ελεγκτή να τροποποιήσει ή να εκτελέσει πρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες.

Α24. Αν και η επιβεβαίωση τεκμηρίων που αποκτώνται μέσω διερευνητικών ερωτήσεων είναι συχνά ιδιαίτερης σημασίας, στην περίπτωση διερευνητικών ερωτήσεων για την πρόθεση της διοίκησης, οι διαθέσιμες πληροφορίες που υποστηρίζουν την πρόθεση της διοίκησης μπορεί να είναι περιορισμένες. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η κατανόηση των πεπραγμένων της διοίκησης ως προς την υλοποίηση των δηλούμενων προθέσεών της, οι δηλούμενοι από τη διοίκηση λόγοι για την επιλογή συγκεκριμένης πορείας δράσης, καθώς και η ικανότητα της διοίκησης να επιδιώκει συγκεκριμένη πορεία δράσης μπορεί να παρέχουν σχετικές πληροφορίες για την επιβεβαίωση των τεκμηρίων που αποκτήθηκαν μέσω διερευνητικών ερωτήσεων.

Α25. Σε σχέση με ορισμένα θέματα, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει απαραίτητη την απόκτηση έγγραφων διαβεβαιώσεων από τη διοίκηση και, όπου ενδείκνυται, από εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση για να επιβεβαιώσουν τις απαντήσεις σε προφορικές διερευνητικές ερωτήσεις. Βλέπε ΔΠΕ 580 για περαιτέρω καθοδήγηση[255].

Πληροφορίες που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ως ελεγκτικά τεκμήρια

Συνάφεια και αξιοπιστία (Βλ. παρ. 7)

Α26. Όπως σημειώνεται στην παράγραφο Α1, ενώ ελεγκτικά τεκμήρια αποκτώνται κυρίως από ελεγκτικές διαδικασίες που εκτελούνται κατά τη διάρκεια του ελέγχου, μπορεί επίσης να περιλαμβάνουν πληροφορίες που αποκτώνται από άλλες πηγές, όπως, για παράδειγμα, προηγούμενοι έλεγχοι, σε ορισμένες περιστάσεις, και οι διαδικασίες δικλίδων ποιότητας μιας λογιστικής επιχείρησης για αποδοχή και συνέχιση πελάτη. Η ποιότητα

[253] ΔΠΕ 501, «Ελεγκτικά τεκμήρια–Ειδικά θέματα για επιλεγμένα κονδύλια».
[254] ΔΠΕ 505, «Εξωτερικές επιβεβαιώσεις».
[255] ΔΠΕ 580, «Έγγραφες διαβεβαιώσεις».

όλων των ελεγκτικών τεκμηρίων επηρεάζεται από τη σχετικότητα και την αξιοπιστία των πληροφοριών επί των οποίων βασίζεται.

Σχετικότητα

Α27. Η σχετικότητα αφορά τη λογική σύνδεση με το σκοπό της ελεγκτικής διαδικασίας ή την επίδραση επ' αυτού και, όπου ενδείκνυται, με τον υπό εξέταση ισχυρισμό. Η σχετικότητα των πληροφοριών που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ως ελεγκτικά τεκμήρια μπορεί να επηρεάζεται από την κατεύθυνση της δοκιμασίας. Για παράδειγμα, εάν ο σκοπός μιας ελεγκτικής διαδικασίας είναι η δοκιμασία για υπερεκτίμηση στην ύπαρξη ή αποτίμηση λογαριασμών πληρωτέων, η δοκιμασία των καταγεγραμμένων πληρωτέων λογαριασμών μπορεί να είναι σχετική ελεγκτική διαδικασία. Από την άλλη πλευρά, όταν γίνεται δοκιμασία για υποεκτίμηση στην ύπαρξη ή αποτίμηση των πληρωτέων λογαριασμών, η δοκιμασία των καταγεγραμμένων πληρωτέων λογαριασμών δεν θα ήταν σχετική, αλλά η δοκιμασία πληροφοριών όπως μετέπειτα εκταμιεύσεις, ανεξόφλητα τιμολόγια, καταστάσεις προμηθευτών και μη αντιστοιχισμένες αναφορές παραλαβών μπορεί να είναι σχετική.

Α28. Ένα δεδομένο σύνολο ελεγκτικών διαδικασιών μπορεί να παρέχει ελεγκτικά τεκμήρια που είναι σχετικά για ορισμένους ισχυρισμούς αλλά όχι για άλλους. Για παράδειγμα, η επιθεώρηση εγγράφων που σχετίζονται με την είσπραξη απαιτήσεων μετά το τέλος της περιόδου μπορεί να παρέχει ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με την ύπαρξη και αποτίμηση, αλλά όχι απαραίτητα με το διαχωρισμό. Ομοίως, η απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων αναφορικά με συγκεκριμένο ισχυρισμό, για παράδειγμα την ύπαρξη αποθεμάτων, δεν είναι υποκατάστατο για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων αναφορικά με άλλον ισχυρισμό, για παράδειγμα, την αποτίμηση αυτών των αποθεμάτων. Από την άλλη πλευρά, τα ελεγκτικά τεκμήρια από διαφορετικές πηγές ή διαφορετικής φύσης μπορεί συχνά να είναι σχετικά για τον ίδιο ισχυρισμό.

Α29. Οι δοκιμασίες δικλίδων σχεδιάζονται για να αξιολογούν τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων στην αποτροπή ή τον εντοπισμό και τη διόρθωση ουσιωδών σφαλμάτων σε επίπεδο ισχυρισμού. Ο σχεδιασμός δοκιμασιών δικλίδων για απόκτηση σχετικών ελεγκτικών τεκμηρίων περιλαμβάνει τον εντοπισμό των συνθηκών (χαρακτηριστικών ή ιδιοτήτων) που υποδηλώνουν τη λειτουργία μιας δικλίδας, και των συνθηκών απόκλισης που υποδηλώνουν παρέκκλιση από επαρκή επίδοση. Η παρουσία ή η απουσία αυτών των συνθηκών μπορεί τότε να δοκιμαστεί από τον ελεγκτή.

Α30. Οι ουσιαστικές διαδικασίες σχεδιάζονται για τον εντοπισμό ουσιωδών σφαλμάτων σε επίπεδο ισχυρισμού. Περιλαμβάνουν δοκιμασίες λεπτομερειών και ουσιαστικές αναλυτικές διαδικασίες. Ο σχεδιασμός ουσιαστικών διαδικασιών περιλαμβάνει τον εντοπισμό συνθηκών σχετικών για το σκοπό της δοκιμασίας, που συνιστούν σφάλμα στο σχετικό ισχυρισμό.

Αξιοπιστία

Α31. Η αξιοπιστία των πληροφοριών που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ως ελεγκτικά τεκμήρια, και κατά συνέπεια των ίδιων των ελεγκτικών τεκμηρίων, επηρεάζεται από την πηγή τους και τη φύση τους, καθώς και τις περιστάσεις υπό τις οποίες αποκτώνται, περιλαμβανομένων των δικλίδων επί της κατάρτισης και της διατήρησής τους, όπου είναι σχετικό. Ως εκ τούτου, γενικεύσεις σχετικά με την αξιοπιστία διαφόρων ειδών ελεγκτικών τεκμηρίων υπόκεινται σε σημαντικές εξαιρέσεις. Ακόμα και όταν οι πληροφορίες που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ως ελεγκτικά τεκμήρια αποκτώνται από πηγές εξωτερικές της οντότητας, μπορεί να υπάρχουν περιστάσεις που θα μπορούσαν να επηρεάσουν την αξιοπιστία τους. Για παράδειγμα, οι πληροφορίες που αποκτώνται από ανεξάρτητη εξωτερική πηγή μπορεί να μην είναι αξιόπιστες εάν η πηγή δεν έχει την απαραίτητη γνώση ή εάν ο ειδήμων της διοίκησης μπορεί να στερείται αντικειμενικότητας. Μολονότι αναγνωρίζεται ότι μπορεί να υπάρχουν εξαιρέσεις, οι ακόλουθες γενικεύσεις σχετικά με την αξιοπιστία των ελεγκτικών τεκμηρίων μπορεί να είναι χρήσιμες:

- Η αξιοπιστία των ελεγκτικών τεκμηρίων αυξάνεται όταν αποκτάται από ανεξάρτητες πηγές εκτός της οντότητας.
- Η αξιοπιστία των ελεγκτικών τεκμηρίων που δημιουργούνται εσωτερικά αυξάνεται όταν οι σχετικές δικλίδες, περιλαμβανομένων εκείνων επί της κατάρτισης και διατήρησής τους, που επιβάλλονται από την οντότητα είναι αποτελεσματικές.
- Τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται άμεσα από τον ελεγκτή (για παράδειγμα, παρατήρηση της εφαρμογής μιας δικλίδας) είναι πιο αξιόπιστα από τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται εμμέσως ή συμπερασματικά (για παράδειγμα, ερευνητικές ερωτήσεις σχετικά με την εφαρμογή μιας δικλίδας).
- Τα ελεγκτικά τεκμήρια σε έγγραφη μορφή, είτε έντυπη είτε ηλεκτρονική, είτε άλλου μέσου, είναι πιο αξιόπιστα από τα τεκμήρια που αποκτώνται προφορικά (για παράδειγμα, μια ταυτόχρονη γραπτή καταγραφή μιας συνάντησης είναι πιο αξιόπιστη από τη μεταγενέστερη προφορική περιγραφή των θεμάτων που συζητήθηκαν).
- Τα ελεγκτικά τεκμήρια που παρέχονται από πρωτότυπα έγγραφα είναι πιο αξιόπιστα από τα ελεγκτικά τεκμήρια που παρέχονται από φωτοαντίγραφα ή τηλεομοιοτυπίες, ή έγγραφα που έχουν φωτογραφηθεί, ψηφιοποιηθεί ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο μετατραπεί σε ηλεκτρονική μορφή, η αξιοπιστία των οποίων μπορεί να εξαρτάται από τις δικλίδες επί της κατάρτισης και της διατήρησής τους.

Α32. Το ΔΠΕ 520 παρέχει περαιτέρω καθοδήγηση αναφορικά με την αξιοπιστία δεδομένων που χρησιμοποιούνται για σκοπούς σχεδιασμού αναλυτικών διαδικασιών ως ουσιαστικών διαδικασιών[256].

Α33. Το ΔΠΕ 240 εξετάζει περιστάσεις όπου ο ελεγκτής έχει λόγο να πιστεύει ότι έγγραφο μπορεί να μην είναι αυθεντικό, ή μπορεί να έχει τροποποιηθεί χωρίς η τροποποίηση αυτή να έχει γνωστοποιηθεί στον ελεγκτή[257].

[256] ΔΠΕ 520, παράγραφος 5(α).

[257] ΔΠΕ 240, «Ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με απάτη στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων», παράγραφος 13.

Αξιοπιστία πληροφοριών που παράγονται από ειδήμονα της διοίκησης (Βλ. παρ. 8)

Α34. Η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων μιας οντότητας μπορεί να απαιτεί εμπειρογνωμοσύνη σε τομέα διαφορετικό από τη λογιστική ή την ελεγκτική, όπως αναλογιστικοί υπολογισμοί, αποτιμήσεις, ή μηχανικά δεδομένα. Η οντότητα μπορεί να απασχολεί ή να χρησιμοποιεί ειδήμονες στους τομείς αυτούς, ώστε να αποκτά την αναγκαία εμπειρογνωμοσύνη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. Η παράλειψη να πράξει αυτό όταν είναι απαραίτητη τέτοια εμπειρογνωμοσύνη αυξάνει τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος.

Α35. Όταν οι πληροφορίες που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ως ελεγκτικά τεκμήρια έχουν παραχθεί χρησιμοποιώντας την εργασία ειδήμονα της διοίκησης, εφαρμόζεται η απαίτηση της παραγράφου 8 του παρόντος ΔΠΕ. Για παράδειγμα, άτομο ή οργανισμός μπορεί να διαθέτει εμπειρογνωμοσύνη στην εφαρμογή μοντέλων για την εκτίμηση της εύλογης αξίας τίτλων για τους οποίους δεν υπάρχει παρατηρήσιμη αγορά. Εάν το άτομο ή ο οργανισμός εφαρμόζει αυτή την εμπειρογνωμοσύνη για να γίνει η εκτίμηση την οποία η οντότητα χρησιμοποιεί στην κατάρτιση των οικονομικών της καταστάσεων, το άτομο ή οργανισμός είναι ειδήμων της διοίκησης και εφαρμόζεται η παράγραφος 8. Εάν, από την άλλη πλευρά, το άτομο αυτό ή ο οργανισμός απλώς παρέχει δεδομένα τιμών που αφορούν ιδιωτικές συναλλαγές, τα οποία άλλως δεν θα ήταν διαθέσιμα στην οντότητα και τα οποία η οντότητα χρησιμοποιεί στις δικές της μεθόδους εκτίμησης, αυτές οι πληροφορίες, εάν χρησιμοποιηθούν ως ελεγκτικά τεκμήρια, υπόκεινται στην παράγραφο 7 του παρόντος ΔΠΕ, αλλά δεν θεωρείται χρήση ειδήμονα της διοίκησης από την οντότητα.

Α36. Η φύση, ο χρόνος και η έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών σε σχέση με την απαίτηση της παραγράφου 8 του παρόντος ΔΠΕ, μπορεί να επηρεάζονται από θέματα όπως:

- Η φύση και η πολυπλοκότητα του θέματος με το οποίο σχετίζεται ο ειδήμων της διοίκησης.
- Οι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος στο θέμα.
- Η διαθεσιμότητα εναλλακτικών πηγών ελεγκτικών τεκμηρίων.
- Η φύση, το πεδίο και οι στόχοι της εργασίας του ειδήμονα της διοίκησης.
- Το εάν ο ειδήμων της διοίκησης απασχολείται από την οντότητα ή είναι τρίτο μέρος στο οποίο έχει ανατεθεί από αυτή η παροχή των σχετικών υπηρεσιών.
- Η έκταση στην οποία η διοίκηση μπορεί να ασκήσει έλεγχο ή επιρροή επί της εργασίας του ειδήμονα της διοίκησης.
- Το εάν ο ειδήμων της διοίκησης υπόκειται σε πρότυπα τεχνικής εκτέλεσης ή άλλες επαγγελματικές ή κλαδικές απαιτήσεις.
- Η φύση και η έκταση οποιωνδήποτε δικλίδων εντός της οντότητας επί της εργασίας του ειδήμονα της διοίκησης.
- Η γνώση και η πείρα του ελεγκτή στον τομέα εμπειρογνωμοσύνης του ειδήμονα της διοίκησης.
- Η προηγούμενη εμπειρία του ελεγκτή επί της εργασίας εκείνου του ειδήμονα.

Η επάρκεια, οι δυνατότητες και η αντικειμενικότητα του ειδήμονα της διοίκησης (Βλ. παρ. 8(α))

Α37. Η επάρκεια σχετίζεται με τη φύση και το επίπεδο εμπειρογνωμοσύνης του ειδήμονα της διοίκησης. Οι δυνατότητες σχετίζονται με την ικανότητα του ειδήμονα της διοίκησης να κάνει χρήση της επάρκειάς του στις συγκεκριμένες περιστάσεις. Οι παράγοντες που επηρεάζουν τη δυνατότητα μπορεί να περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, τη γεωγραφική τοποθεσία και τη διαθεσιμότητα χρόνου και πόρων. Η αντικειμενικότητα σχετίζεται με τις πιθανές επιπτώσεις που μπορεί να έχουν η μεροληψία, η σύγκρουση συμφέροντος ή η επιρροή άλλων επί της επαγγελματικής ή επιχειρηματικής κρίσης του ειδήμονα της διοίκησης. Η επάρκεια, οι δυνατότητες και η αντικειμενικότητα του ειδήμονα της διοίκησης, καθώς και οποιεσδήποτε δικλίδες εντός της οντότητας επί της εργασίας του ειδήμονα αυτού, είναι σημαντικοί παράγοντες σε σχέση με την αξιοπιστία οποιωνδήποτε πληροφοριών που παράγονται από τον ειδήμονα της διοίκησης.

Α38. Πληροφορίες αναφορικά με την επάρκεια, τις δυνατότητες και την αντικειμενικότητα ειδήμονα της διοίκησης μπορεί να προέρχονται από μια ποικιλία πηγών, όπως:

- Προσωπική εμπειρία από προηγούμενη εργασία αυτού του ειδήμονα.
- Συζητήσεις με αυτόν τον ειδήμονα.
- Συζητήσεις με άλλους που είναι εξοικειωμένοι με την εργασία αυτού του ειδήμονα.
- Γνώση για τα προσόντα αυτού του ειδήμονα, ιδιότητα μέλους επαγγελματικού σώματος ή μιας κλαδικής ένωσης, άδεια άσκησης επαγγέλματος, ή άλλες μορφές εξωτερικής αναγνώρισης.
- Δημοσιευμένες εργασίες ή βιβλία που έχουν συγγραφεί από αυτόν τον ειδήμονα.
- Ο ειδήμονας του ελεγκτή, εάν υπάρχει, ο οποίος βοηθά τον ελεγκτή στην απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων αναφορικά με τις πληροφορίες που παράγονται από τον ειδήμονα της διοίκησης.

Α39. Τα θέματα που είναι συναφή με την αξιολόγηση της επάρκειας, των δυνατοτήτων και της αντικειμενικότητας ειδήμονα της διοίκησης περιλαμβάνουν το εάν η εργασία αυτού του ειδήμονα υπόκειται σε πρότυπα τεχνικής εκτέλεσης ή σε άλλες επαγγελματικές ή κλαδικές απαιτήσεις, για παράδειγμα πρότυπα δεοντολογίας και άλλες απαιτήσεις της ιδιότητας μέλους επαγγελματικού σώματος ή μιας κλαδικής ένωσης, των προτύπων διαπίστευσης σώματος αδειοδότησης, ή απαιτήσεις που επιβάλλονται από νόμο ή κανονισμό.

Α40. Άλλα θέματα που μπορεί να είναι σχετικά περιλαμβάνουν:

- Τη σχετικότητα της επάρκειας του ειδήμονα της διοίκησης σε σχέση με το θέμα για το οποίο η εργασία αυτού του ειδήμονα θα χρησιμοποιηθεί, περιλαμβανομένων οποιωνδήποτε περιοχών εξειδίκευσης εντός του τομέα ενασχόλησης αυτού του ειδήμονα. Για παράδειγμα, συγκεκριμένος αναλογιστής μπορεί να ειδικεύεται στην

ασφάλιση ακινήτων και ατυχημάτων αλλά να έχει περιορισμένη εμπειρογνωμοσύνη αναφορικά με υπολογισμούς συντάξεων.

● Την επάρκεια του ειδήμονα της διοίκησης αναφορικά με τις σχετικές λογιστικές απαιτήσεις, για παράδειγμα, τη γνώση παραδοχών και μεθόδων, περιλαμβανομένων μοντέλων όπου έχουν εφαρμογή, που είναι συνεπή με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

● Το εάν απροσδόκητα γεγονότα, μεταβολές στις συνθήκες, ή τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν από τα αποτελέσματα των ελεγκτικών διαδικασιών υποδηλώνουν ότι μπορεί να είναι αναγκαία η επανεξέταση της αρχικής αξιολόγησης της επάρκειας, των δυνατοτήτων και της αντικειμενικότητας του ειδήμονα της διοίκησης καθώς ο έλεγχος εξελίσσεται.

Α41. Ένα ευρύ φάσμα περιστάσεων μπορεί να απειλεί την αντικειμενικότητα, για παράδειγμα, απειλές προσωπικού συμφέροντος, συνηγορίας, οικειότητας, αυτοεπισκόπησης και εκφοβισμού. Μέτρα προστασίας μπορεί να μειώνουν τέτοιες απειλές και μπορεί να δημιουργούνται είτε από εξωτερικές δομές (για παράδειγμα, το επάγγελμα του ειδήμονα της διοίκησης, νομοθετικές ή κανονιστικές διατάξεις), είτε από το εργασιακό περιβάλλον του ειδήμονα της διοίκησης (για παράδειγμα, οι πολιτικές και οι διαδικασίες δικλίδων ποιότητας).

Α42. Αν και τα μέτρα προστασίας δεν μπορούν να εξαλείψουν όλες τις απειλές κατά της αντικειμενικότητας του ειδήμονα της διοίκησης, απειλές όπως αυτές του εκφοβισμού μπορεί να είναι μικρότερης σημασίας για ειδήμονα στον οποίο έχει γίνει ανάθεση από την οντότητα από ό,τι για ειδήμονα που απασχολείται από την οντότητα, και η αποτελεσματικότητα των μέτρων προστασίας, όπως είναι οι πολιτικές και οι διαδικασίες δικλίδων ποιότητας, μπορεί να είναι μεγαλύτερη. Επειδή η απειλή κατά της αντικειμενικότητας που δημιουργείται σε περίπτωση σχέσης εξαρτημένης απασχόλησης με την οντότητα θα είναι πάντα παρούσα, ο ειδήμονας που εργάζεται για την οντότητα συνήθως δεν μπορεί να θεωρείται ότι παρέχει περισσότερα εχέγγυα αντικειμενικότητας από άλλους εργαζόμενους της οντότητας.

Α43. Κατά την αξιολόγηση της αντικειμενικότητας ενός ειδήμονα στον οποίο έχει γίνει ανάθεση από την XXX οντότητα, μπορεί να είναι σκόπιμο να συζητούνται με τη διοίκηση και τον ειδήμονα αυτό οποιαδήποτε συμφέροντα και σχέσεις που μπορεί να δημιουργήσουν απειλές κατά της αντικειμενικότητας του ειδήμονα, και οποιαδήποτε εφαρμοστέα μέτρα προστασίας, περιλαμβανομένων οποιωνδήποτε επαγγελματικών απαιτήσεων που εφαρμόζονται στον ειδήμονα, καθώς και να αξιολογείται εάν τα μέτρα προστασίας είναι επαρκή. Τα συμφέροντα και οι σχέσεις που δημιουργούν απειλές μπορεί να περιλαμβάνουν:

● Χρηματοοικονομικά συμφέροντα,
● Επιχειρηματικές και προσωπικές σχέσεις
● Παροχή άλλων υπηρεσιών.

Απόκτηση κατανόηση της εργασίας του ειδήμονα της διοίκησης (Βλ. Παρ. 8(β))

Α44. Η κατανόηση της εργασίας του ειδήμονα της διοίκησης περιλαμβάνει την κατανόηση του σχετικού τομέα εμπειρογνωμοσύνης. Η κατανόηση του σχετικού τομέα εμπειρογνωμοσύνης μπορεί να αποκτάται σε συνδυασμό με την κρίση από τον ελεγκτή του εάν κατέχει ο ίδιος την εμπειρογνωμοσύνη να αξιολογήσει την εργασία του ειδήμονα της διοίκησης, ή εάν χρειάζεται ειδήμονας του ελεγκτή για το σκοπό αυτό[258].

Α45. Πτυχές του τομέα εμπειρογνωμοσύνης του ειδήμονα της διοίκησης που είναι σχετικές για την κατανόηση εκ μέρους του ελεγκτή μπορεί να περιλαμβάνουν:

● Το εάν αυτός ο τομέας του ειδήμονα περιέχει περιοχές εξειδίκευσης που είναι σχετικές με τον έλεγχο.
● Το εάν εφαρμόζονται οποιαδήποτε επαγγελματικά ή άλλα πρότυπα και κανονιστικές ή νομικές απαιτήσεις.
● Το ποιες παραδοχές και μέθοδοι χρησιμοποιούνται από τον ειδήμονα της διοίκησης και εάν αυτές είναι γενικά παραδεκτές εντός του τομέα αυτού του ειδήμονα και ενδεδειγμένες για τους σκοπούς της χρηματοοικονομικής αναφοράς.
● Τη φύση των εσωτερικών και εξωτερικών δεδομένων ή πληροφοριών που χρησιμοποιεί ο ειδήμονας του ελεγκτή.

Α46. Στην περίπτωση που έχει γίνει ανάθεση από την οντότητα σε ειδήμονα της διοίκησης, θα υπάρχει συνήθως μια επιστολή ανάθεσης ή άλλη έγγραφη μορφή συμφωνίας μεταξύ της οντότητας και αυτού του ειδήμονα. Η αξιολόγηση της συμφωνίας αυτής όταν αποκτάται κατανόηση της εργασίας του ειδήμονα της διοίκησης, μπορεί να βοηθά τον ελεγκτή στον προσδιορισμό της καταλληλότητας των παρακάτω στοιχείων για τους σκοπούς του ελέγχου:

● Της φύσης, του πεδίου και των στόχων της εργασίας αυτού του ειδήμονα.
● Των αντίστοιχων ρόλων και ευθυνών της διοίκησης και του ειδήμονα αυτού, και
● Της φύσης, του χρόνου και της έκτασης της επικοινωνίας μεταξύ της διοίκησης και αυτού του ειδήμονα, περιλαμβανομένου του τύπου οποιασδήποτε έκθεσης που πρόκειται να συντάξει αυτός ο ειδήμονας.

Α47. Στην περίπτωση που ο ειδήμονας της διοίκησης είναι εργαζόμενος της οντότητας, είναι λιγότερο πιθανό ότι θα υπάρχει έγγραφη συμφωνία αυτού του είδους. Οι διερευνητικές ερωτήσεις στον ειδήμονα και τα άλλα μέλη της διοίκησης μπορεί να είναι ο πιο κατάλληλος τρόπος για τον ελεγκτή ώστε να αποκτήσει την αναγκαία κατανόηση.

Αξιολόγηση της καταλληλότητας της εργασίας του ειδήμονα της διοίκησης (Βλ. παρ. 8(γ))

Α48. Κατά την αξιολόγηση της καταλληλότητας της εργασίας του ειδήμονα της διοίκησης για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων για το σχετικό ισχυρισμό μπορεί να λαμβάνονται υπόψη:

● Η σχετικότητα και το λελογισμένο των ευρημάτων ή των συμπερασμάτων αυτού του ειδήμονα, η συνέπειά τους με άλλα ελεγκτικά τεκμήρια και το εάν έχουν παρουσιαστεί κατάλληλα στις οικονομικές καταστάσεις.

[258] ΔΠΕ 620, «Χρησιμοποίηση της εργασίας του ειδήμονα του ελεγκτή», παράγραφος 7.

● Εάν η εργασία αυτού του ειδήμονα περιλαμβάνει τη χρήση σημαντικών παραδοχών και μεθόδων, η σχετικότητα και το λελογισμένο αυτών των παραδοχών και μεθόδων, και

● Εάν η εργασία αυτού του ειδήμονα συνεπάγεται σημαντική χρήση πρωτογενών δεδομένων, η σχετικότητα, την πληρότητα και η ακρίβεια αυτών των πρωτογενών δεδομένων.

Πληροφορίες που παράγονται από την οντότητα και χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του ελεγκτή (Βλ. παρ. 9(α)-(β))

Α49. Προκειμένου ο ελεγκτής να αποκτήσει αξιόπιστα ελεγκτικά τεκμήρια, οι πληροφορίες που παράγονται από την οντότητα και χρησιμοποιούνται για την εκτέλεση ελεγκτικών διαδικασιών χρειάζεται να είναι επαρκώς πλήρεις και ακριβείς. Για παράδειγμα, η αποτελεσματικότητα του ελέγχου των εσόδων με την εφαρμογή σταθερών τιμών στις καταχωρημένες ποσότητες πωλήσεων επηρεάζεται από την ακρίβεια των πληροφοριών για τις τιμές και από την πληρότητα και την ακρίβεια των δεδομένων του όγκου των πωλήσεων. Ομοίως, εάν ο ελεγκτής σκοπεύει να δοκιμάσει έναν πληθυσμό (για παράδειγμα, τις πληρωμές) για ορισμένο χαρακτηριστικό (για παράδειγμα, την εξουσιοδότηση), τα αποτελέσματα της δοκιμασίας θα είναι λιγότερο αξιόπιστα εάν ο πληθυσμός από τον οποίο επιλέγονται τα στοιχεία για δοκιμασία δεν είναι πλήρης.

Α50. Η απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων για την ακρίβεια και την πληρότητα τέτοιων πληροφοριών μπορεί να πραγματοποιηθεί ταυτόχρονα με την πραγματική ελεγκτική διαδικασία που εφαρμόζεται στις πληροφορίες όταν η απόκτηση τέτοιων ελεγκτικών τεκμηρίων είναι αναπόσπαστο μέρος της ίδιας της ελεγκτικής διαδικασίας. Σε άλλες καταστάσεις, ο ελεγκτής μπορεί να έχει αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια για την ακρίβεια και την πληρότητα τέτοιων πληροφοριών δοκιμάζοντας τις δικλίδες επί της κατάρτισης και της διατήρησης των πληροφοριών. Σε ορισμένες καταστάσεις, ωστόσο, ο ελεγκτής μπορεί να κρίνει ότι χρειάζονται πρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες.

Α51. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ο ελεγκτής μπορεί να σκοπεύει να χρησιμοποιήσει πληροφορίες που παράγονται από την οντότητα για άλλους σκοπούς του ελέγχου. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να σκοπεύει να κάνει χρήση των μέτρων επίδοσης της οντότητας για το σκοπό αναλυτικών διαδικασιών ή να κάνει χρήση των πληροφοριών της οντότητας που παράγονται για δραστηριότητες παρακολούθησης, όπως οι εκθέσεις του εσωτερικού ελεγκτή. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η καταλληλότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτώνται επηρεάζεται από το εάν οι πληροφορίες είναι επαρκώς ακριβείς ή λεπτομερείς για τους σκοπούς του ελεγκτή. Για παράδειγμα, τα μέτρα επίδοσης που χρησιμοποιούνται από τη διοίκηση μπορεί να μην είναι αρκετά ακριβή για να εντοπίσουν ουσιώδη σφάλματα.

Επιλογή κονδυλίων προς δοκιμασία για απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων (Βλ. παρ. 10)

Α52. Μία αποτελεσματική δοκιμασία παρέχει κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σε βαθμό που, λαμβανόμενα μαζί με άλλα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν ή πρόκειται να αποκτηθούν, θα είναι επαρκή για τους σκοπούς του ελεγκτή. Κατά την επιλογή κονδυλίων για δοκιμασία, ο ελεγκτής απαιτείται από την παράγραφο 7 να προσδιορίσει τη σχετικότητα και την αξιοπιστία των πληροφοριών που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ως ελεγκτικά τεκμήρια. Η άλλη πτυχή της αποτελεσματικότητας (επάρκεια) είναι ένα σημαντικό ζήτημα κατά την επιλογή κονδυλίων για δοκιμασία. Τα διαθέσιμα μέσα του ελεγκτή για την επιλογή των μονάδων προς δοκιμασία είναι:

(α) Η επιλογή όλων των μονάδων (100% εξέταση).

(β) Επιλογή συγκεκριμένων μονάδων, και

(γ) Ελεγκτική δειγματοληψία

Η εφαρμογή οιουδήποτε ή συνδυασμού αυτών των μέσων μπορεί να είναι ενδεδειγμένη ανάλογα με τις συγκεκριμένες περιστάσεις, για παράδειγμα, τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος που σχετίζονται με τον υπό δοκιμασία ισχυρισμό, και την πρακτικότητα και την αποτελεσματικότητα των διαφορετικών επιλογών.

Επιλογή όλων των μονάδων

Α53. Ο ελεγκτής μπορεί να αποφασίσει ότι το πλέον ενδεδειγμένο θα είναι να εξετάσει το συνολικό πληθυσμό των μονάδων που απαρτίζουν μια κατηγορία συναλλαγών ή υπόλοιπο λογαριασμού (ή στρώμα εντός του πληθυσμού). Η 100% εξέταση δεν είναι πιθανή στην περίπτωση δοκιμασιών δικλίδων. Ωστόσο, είναι περισσότερο σύνηθες για τις δοκιμασίες λεπτομερειών. Η 100% εξέταση μπορεί να είναι ενδεδειγμένη όταν, για παράδειγμα:

● Ο πληθυσμός αποτελείται από μικρό αριθμό μονάδων μεγάλης αξίας.

● Υπάρχει σημαντικός κίνδυνος και άλλα μέσα/επιλογές/λύσεις δεν παρέχουν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, ή

● Η επαναληπτική φύση ενός υπολογισμού ή άλλης διαδικασίας που εκτελούνται αυτόματα από το πληροφοριακό σύστημα κάνουν την 100% εξέταση αποτελεσματική από πλευράς κόστους.

Επιλογή συγκεκριμένων μονάδων

Α54. Ο ελεγκτής μπορεί να αποφασίσει να επιλέξει συγκεκριμένες μονάδες από έναν πληθυσμό. Κατά τη λήψη αυτής της απόφασης, οι παράγοντες που μπορεί να είναι σχετικοί περιλαμβάνουν την κατανόηση του ελεγκτή για την οντότητα, τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος και τα χαρακτηριστικά του πληθυσμού που δοκιμάζεται. Η επιλογή βάσει κρίσης συγκεκριμένων μονάδων υπόκειται σε μη δειγματοληπτικό κίνδυνο. Οι συγκεκριμένες μονάδες που επιλέγονται μπορεί να περιλαμβάνουν:

● Μεγάλης αξίας ή βασικές μονάδες. Ο ελεγκτής μπορεί να αποφασίσει να επιλέξει συγκεκριμένες μονάδες εντός ενός πληθυσμού επειδή είναι μεγάλης αξίας, ή παρουσιάζουν κάποια άλλα χαρακτηριστικά, για παράδειγμα, μονάδες που εγείρουν υποψίες, ασυνήθιστες, ιδιαιτέρως επιρρεπείς σε κίνδυνο ή που έχουν ιστορικό λάθους.

● Όλες οι μονάδες πάνω από ορισμένο ποσό. Ο ελεγκτής μπορεί να αποφασίσει να εξετάσει μονάδες των οποίων οι εγγεγραμμένες αξίες υπερβαίνουν ορισμένο ποσό έτσι ώστε να επιβεβαιώσει ένα μεγάλο ποσοστό του συνολικού ποσού μιας κατηγορίας συναλλαγών ή υπολοίπου λογαριασμού.

● Μονάδες για απόκτηση πληροφοριών. Ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει κονδύλια για να αποκτήσει πληροφορίες επί θεμάτων όπως η φύση της οντότητας ή η φύση των συναλλαγών.

Α55. Ενώ η επιλεκτική εξέταση συγκεκριμένων μονάδων από μια κατηγορία συναλλαγών ή υπόλοιπο λογαριασμού συχνά θα είναι αποτελεσματικό μέσο απόκτησης ελεγκτικών τεκμηρίων, δεν συνιστά ελεγκτική δειγματοληψία. Τα αποτελέσματα των ελεγκτικών διαδικασιών που εφαρμόζονται σε μονάδες που έχουν επιλεγεί με αυτόν τον τρόπο δεν μπορούν να προβληθούν σε ολόκληρο τον πληθυσμό. Συνεπώς, η επιλεκτική εξέταση συγκεκριμένων μονάδων δεν παρέχει ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με το υπόλοιπο μέρος του πληθυσμού.

Ελεγκτική δειγματοληψία

Α56. Η ελεγκτική δειγματοληψία σχεδιάζεται έτσι ώστε να καθίσταται δυνατή η εξαγωγή συμπερασμάτων για ολόκληρο τον πληθυσμό βάσει της δοκιμασίας δείγματος που έχει ληφθεί από αυτόν. Η ελεγκτική δειγματοληψία σχολιάζεται στο ΔΠΕ 530[259].

Ασυνέπεια στα ελεγκτικά τεκμήρια ή αμφιβολίες για την αξιοπιστία τους (Βλ. παρ. 11)

Α57. Η απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων από διαφορετικές πηγές ή διαφορετικής φύσης μπορεί να υποδηλώνει ότι ένα μεμονωμένο στοιχείο των ελεγκτικών τεκμηρίων δεν είναι αξιόπιστο, όπως όταν ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται από μία πηγή είναι ασυνεπή με εκείνα που αποκτήθηκαν από άλλη. Αυτό μπορεί να συμβαίνει όταν, για παράδειγμα, οι απαντήσεις σε διερευνητικές ερωτήσεις της διοίκησης, του εσωτερικού ελέγχου και άλλων είναι ασυνεπείς, ή όταν οι απαντήσεις σε διερευνητικές ερωτήσεις εκείνων που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση, που γίνονται για επιβεβαίωση των απαντήσεων στις διερευνητικές ερωτήσεις προς τη διοίκηση, είναι ασυνεπείς με την απάντηση της διοίκησης. Το ΔΠΕ 230 περιλαμβάνει συγκεκριμένες απαιτήσεις τεκμηρίωσης εάν ο ελεγκτής εντόπισε πληροφορίες που είναι ασυνεπείς με το τελικό του συμπέρασμα αναφορικά με ένα σημαντικό θέμα[260].

[259] ΔΠΕ 530, «Ελεγκτική δειγματοληψία»

[260] ΔΠΕ 230, «Τεκμηρίωση του ελέγχου», παράγραφος 11.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 501

ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΤΕΚΜΗΡΙΑ - ΕΙΔΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ
ΓΙΑ ΕΠΙΛΕΓΜΕΝΑ ΚΟΝΔΥΛΙΑ

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Παράγραφος
Εισαγωγή	
Πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ	1
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	2
Στόχος	3
Απαιτήσεις	
Αποθέματα	4-8
Δικαστικές διενέξεις και αξιώσεις	9-12
Πληροφορίες κατά τομέα	13
Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό	
Αποθέματα	A1-A16
Δικαστικές διενέξεις και αξιώσεις	A17-A25
Πληροφορίες κατά τομέα	A26-A27

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 501, «Ελεγκτικά Τεκμήρια - Ειδικά ζητήματα για επιλεγμένα κονδύλια» 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 εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ

1. Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) πραγματεύεται ειδικά θέματα του ελεγκτή κατά τη λήψη επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων σύμφωνα με το ΔΠΕ 330[261], το ΔΠΕ 500[262] καθώς και με άλλα συναφή ΔΠΕ, αναφορικά με ορισμένες πτυχές των αποθεμάτων, των δικαστικών διενέξεων και αξιώσεων στις οποίες εμπλέκεται η οντότητα, και τις πληροφορίες κατά τομέα στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

2. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα.

Στόχος

3. Ο στόχος του ελεγκτή είναι να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με:

(α) Την ύπαρξη και την κατάσταση των αποθεμάτων

(β) Την πληρότητα δικαστικών διενέξεων και αξιώσεων στις οποίες εμπλέκεται η οντότητα και

(γ) Την παρουσίαση και τη γνωστοποίηση πληροφοριών ανά τμήμα ή δραστηριότητα, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Απαιτήσεις

Αποθέματα

4. Εάν τα αποθέματα είναι ουσιώδη για τις οικονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής πρέπει να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με την ύπαρξη και την κατάσταση των αποθεμάτων με:

(α) Παρουσία στη φυσική καταμέτρηση των αποθεμάτων, εκτός εάν αυτό δεν είναι πρακτικά εφικτό, ώστε: (Βλ. παρ. Α1-Α3)

(i) Να αξιολογεί τις οδηγίες και τις διαδικασίες της διοίκησης για την καταγραφή και τον έλεγχο των αποτελεσμάτων της φυσικής καταμέτρησης των αποθεμάτων της οντότητας (Βλ. παρ. Α4)

(ii) Να παρακολουθεί την εκτέλεση διαδικασιών καταμέτρησης της διοίκησης (Βλ. παρ. Α5)

(iii) Να επιθεωρεί τα αποθέματα, και (Βλ. παρ. Α6)

(iv) Να εκτελεί δοκιμαστικές καταμετρήσεις, και (Βλ. παρ. Α7-Α8).

(β) Διενέργεια ελεγκτικών διαδικασιών επί των τελικών μητρώων αποθεμάτων της οντότητας ώστε να διαπιστώσει εάν αντικατοπτρίζουν επακριβώς τα πραγματικά αποτελέσματα της καταμέτρησης των αποθεμάτων.

5. Εάν η φυσική καταμέτρηση των αποθεμάτων διενεργείται σε ημερομηνία άλλη από την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής πρέπει, επιπρόσθετα των διαδικασιών που απαιτούνται από την παράγραφο 4, να εκτελέσει ελεγκτικές διαδικασίες ώστε να αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια για το εάν μεταβολές στα αποθέματα μεταξύ της ημερομηνίας καταμέτρησης και της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων έχουν καταγραφεί ορθά. (Βλ. παρ. Α9-Α11).

6. Εάν ο ελεγκτής αδυνατεί να παραστεί στη φυσική καταμέτρηση των αποθεμάτων λόγω απρόβλεπτων περιστάσεων, πρέπει να πραγματοποιήσει ή παρακολουθήσει ορισμένες φυσικές καταμετρήσεις σε εναλλακτική ημερομηνία, και να εκτελέσει ελεγκτικές διαδικασίες σε παρεμβαλλόμενες συναλλαγές.

7. Εάν η παρουσία στη φυσική καταμέτρηση των αποθεμάτων δεν είναι εφικτή, ο ελεγκτής πρέπει να εκτελέσει εναλλακτικές ελεγκτικές διαδικασίες, για να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με την ύπαρξη και την κατάσταση των αποθεμάτων. Εάν δεν είναι δυνατό να το κάνει αυτό, πρέπει να τροποποιήσει τη γνώμη στην έκθεση του ελεγκτή σύμφωνα με το ΔΠΕ 705[263]. (Βλ. παρ. Α12-Α14)

8. Εάν τα αποθέματα υπό φύλαξη και τον έλεγχο τρίτου μέρους είναι ουσιώδη για τις οικονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής πρέπει να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με την ύπαρξη και την κατάσταση αυτών των αποθεμάτων, με την εκτέλεση ενός ή και των δύο από τα ακόλουθα:

(α) Αίτηση επιβεβαίωσης από το τρίτο μέρος ως προς τις ποσότητες και την κατάσταση των αποθεμάτων που κρατούνται για λογαριασμό της οντότητας. (Βλ. παρ. Α15).

(β) Διενέργεια επιθεώρησης ή άλλων ελεγκτικών διαδικασιών, κατάλληλων για τις περιστάσεις. (Βλ. παρ. Α16).

Δικαστικές διενέξεις και αξιώσεις

9. Ο ελεγκτής πρέπει να σχεδιάζει και να εκτελεί ελεγκτικές διαδικασίες προκειμένου να εντοπίζει δικαστικές διενέξεις και αξιώσεις στις οποίες εμπλέκεται η οντότητα, οι οποίες μπορεί να δημιουργούν κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος, περιλαμβανομένων: (Βλ. παρ. Α17-Α19)

(α) Διερευνητικών ερωτήσεων στη διοίκηση και, όπου έχει εφαρμογή, σε άλλους εντός της οντότητας, περιλαμβανομένου του εσωτερικού νομικού συμβούλου.

(β) Επισκόπησης των πρακτικών των συνεδριάσεων των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση και της αλληλογραφίας μεταξύ της οντότητας και του εξωτερικού νομικού της συμβούλου, και

(γ) Επισκόπησης λογαριασμών των νομικών εξόδων. (Βλ. παρ. Α20).

10. Εάν ο ελεγκτής εκτιμά έναν κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος αναφορικά με δικαστικές διενέξεις ή αξιώσεις που έχουν εντοπιστεί, ή όταν οι ελεγκτικές διαδικασίες που εκτελούνται υποδηλώνουν ότι μπορεί να υπάρχουν άλλες ουσιώδεις δικαστικές διενέξεις ή αξιώσεις, ο ελεγκτής πρέπει, επιπρόσθετα των διαδικασιών που απαιτούνται από άλλα ΔΠΕ, να επιδιώκει άμεση επικοινωνία με τον εξωτερικό νομικό σύμβουλο της οντότητας. Ο ελεγκτής

[261] ΔΠΕ 330, «Οι αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους».

[262] ΔΠΕ 500, «Ελεγκτικά τεκμήρια».

[263] ΔΠΕ 705, «Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή».

πρέπει να το κάνει αυτό μέσω διερευνητικής επιστολής που συντάσσεται από τη διοίκηση και αποστέλλεται από τον ελεγκτή, ζητώντας από τον εξωτερικό νομικό σύμβουλο της οντότητας να επικοινωνήσει κατευθείαν με τον ελεγκτή. Εάν νόμος, κανονισμός ή το αντίστοιχο επίσημο επαγγελματικό σώμα απαγορεύει στον εξωτερικό νομικό σύμβουλο της οντότητας την απευθείας επικοινωνία με τον ελεγκτή, ο ελεγκτής πρέπει να εκτελέσει εναλλακτικές ελεγκτικές διαδικασίες. (Βλ. παρ. Α21-Α25).

11. Εάν:

(α) η διοίκηση αρνείται να δώσει την άδεια στον ελεγκτή να επικοινωνήσει ή να συναντηθεί με τον εξωτερικό νομικό σύμβουλο της οντότητας, ή ο εξωτερικός νομικός σύμβουλος της οντότητας αρνείται να ανταποκριθεί κατάλληλα στη διερευνητική επιστολή, ή του απαγορεύεται να ανταποκριθεί, και

(β) ο ελεγκτής δεν δύναται να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια εκτελώντας εναλλακτικές ελεγκτικές διαδικασίες,

ο ελεγκτής πρέπει να τροποποιήσει τη γνώμη στην έκθεση του ελεγκτή, σύμφωνα με το ΔΠΕ 705.

Έγγραφες διαβεβαιώσεις

12. Ο ελεγκτής πρέπει να ζητήσει από τη διοίκηση και, όπου ενδείκνυται, από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση να παράσχουν έγγραφες διαβεβαιώσεις ότι όλες οι γνωστές πραγματικές ή πιθανές δικαστικές διενέξεις και αξιώσεις, των οποίων οι επιπτώσεις πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, έχουν γνωστοποιηθεί στον ελεγκτή και λογιστικοποιούνται και γνωστοποιούνται σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Πληροφορίες κατά τμήμα ή δραστηριότητα

13. Ο ελεγκτής πρέπει να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με την παρουσίαση και τη γνωστοποίηση των πληροφοριών κατά τμήμα ή δραστηριότητα σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς μέσω: (Βλ. παρ. Α26)

(α) Απόκτησης κατανόησης των μεθόδων που χρησιμοποιούνται από τη διοίκηση για τον καθορισμό των πληροφοριών κατά τμήμα ή δραστηριότητα, και: (Βλ. παρ. Α27)

(i) Αξιολόγησης του εάν τέτοιες μέθοδοι είναι πιθανόν να καταλήξουν σε γνωστοποίηση σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, και

(ii) Δοκιμασίας της εφαρμογής αυτών των μεθόδων, όπου ενδείκνυται, και

(β) Εκτέλεσης αναλυτικών διαδικασιών ή άλλων ελεγκτικών διαδικασιών, ενδεδειγμένων στις περιστάσεις.

***

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Αποθέματα

Παρουσία στη φυσική καταμέτρηση των αποθεμάτων (Βλ. παρ. 4 (α))

Α1. Η διοίκηση συνήθως καθορίζει τις διαδικασίες με τις οποίες καταμετρώνται φυσικά τα αποθέματα τουλάχιστον μία φορά το χρόνο, προκειμένου να χρησιμεύσουν ως βάση για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και, κατά περίπτωση, για να εξακριβώνει την αξιοπιστία του συστήματος διαρκούς παρακολούθησης των αποθεμάτων της οντότητας.

Α2. Η παρουσία στη φυσική καταμέτρηση των αποθεμάτων περιλαμβάνει:

- Την επιθεώρηση των αποθεμάτων για τη διακρίβωση της ύπαρξής τους και την αξιολόγηση της κατάστασής τους, καθώς και την εκτέλεση δοκιμαστικών καταμετρήσεων.
- Την παρακολούθηση της συμμόρφωσης με τις οδηγίες της διοίκησης και την εκτέλεση διαδικασιών για την καταγραφή και τον έλεγχο (control) των αποτελεσμάτων της φυσικής καταμέτρησης των αποθεμάτων, και
- Την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων ως προς την αξιοπιστία των διαδικασιών καταμέτρησης της διοίκησης.

Οι διαδικασίες αυτές μπορεί να χρησιμεύουν ως δοκιμασία των δικλίδων ή ως ουσιαστικές διαδικασίες ανάλογα με την εκτίμηση κινδύνου από τον ελεγκτή, τη σχεδιασμένη προσέγγιση και τις συγκεκριμένες διαδικασίες που εκτελούνται.

Α3. Θέματα που σχετίζονται με τον προγραμματισμό της παρουσίας στη φυσική καταμέτρηση των αποθεμάτων (ή με το σχεδιασμό και την εκτέλεση ελεγκτικών διαδικασιών σύμφωνα με τις παραγράφους 4-8 του παρόντος ΔΠΕ) περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:

- Τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος που σχετίζονται με τα αποθέματα.
- Τη φύση των εσωτερικών δικλίδων που σχετίζονται με τα αποθέματα.
- Το εάν αναμένεται να θεσπιστούν επαρκείς διαδικασίες και να εκδοθούν κατάλληλες οδηγίες για τη φυσική καταμέτρηση των αποθεμάτων.
- Το χρόνο της φυσικής καταμέτρησης των αποθεμάτων.
- Το εάν η οντότητα τηρεί σύστημα διαρκούς παρακολούθησης των αποθεμάτων.
- Τις τοποθεσίες στις οποίες κρατούνται τα αποθέματα, περιλαμβανομένου του ουσιώδους μεγέθους των αποθεμάτων καθώς και των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος σε διαφορετικές τοποθεσίες, κατά τον προσδιορισμό του σε ποιες τοποθεσίες η παρουσία είναι ενδεδειγμένη. Το ΔΠΕ 600[264], ασχολείται με τη συμμετοχή άλλων ελεγκτών και συνεπώς μπορεί να είναι σχετικό εάν τέτοια συμμετοχή αφορά την παρουσία σε φυσική καταμέτρηση αποθεμάτων σε απομακρυσμένη τοποθεσία.

[264] ΔΠΕ 600, «Ειδικά ζητήματα - Έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων ομίλου (περιλαμβανομένης της εργασίας ελεγκτών συστατικού)».

● Το εάν η βοήθεια ειδήμονα του ελεγκτή είναι απαραίτητη. Το ΔΠΕ 620[265], ασχολείται με τη χρήση ειδήμονα του ελεγκτή που βοηθά τον ελεγκτή να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια.

Αξιολόγηση των οδηγιών και των διαδικασιών της διοίκησης (Βλ. παρ. 4(α)(i))

Α4. Θέματα που αφορούν στην αξιολόγηση των οδηγιών και των διαδικασιών της διοίκησης για την καταγραφή και τον έλεγχο της φυσικής καταμέτρησης των αποθεμάτων περιλαμβάνουν το εάν αντιμετωπίζουν, για παράδειγμα:

● Την εφαρμογή των κατάλληλων δραστηριοτήτων δικλείδων, για παράδειγμα, τη συλλογή των χρησιμοποιημένων αρχείων φυσικής καταμέτρησης των αποθεμάτων, την απόδοση λογαριασμού για τα αχρησιμοποίητα αρχεία φυσικής καταμέτρησης των αποθεμάτων και τις διαδικασίες καταμέτρησης και επανακαταμέτρησης

● Τον ακριβή εντοπισμό του σταδίου ολοκλήρωσης της υπό εκτέλεση εργασίας, των βραδέως κινούμενων, άχρηστων ή καταστραμμένων στοιχείων και των αποθεμάτων που κατέχονται από τρίτο μέρος, για παράδειγμα σε παρακαταθήκη.

● Τις διαδικασίες που χρησιμοποιούνται για την εκτίμηση φυσικών ποσοτήτων, όπου έχει εφαρμογή, όπως μπορεί να χρειάζεται για την εκτίμηση της φυσικής ποσότητας ενός σωρού άνθρακα.

● Τις δικλίδες επί της κίνησης αποθεμάτων μεταξύ περιοχών και της αποστολής και παραλαβής αποθεμάτων πριν και μετά την ημερομηνία διαχωρισμού.

Παρακολούθηση της εκτέλεσης διαδικασιών καταμέτρησης της διοίκησης (Βλ. παρ. 4(α)(ii))

Α5. Η παρακολούθηση της εκτέλεσης των διαδικασιών καταμέτρησης της διοίκησης, για παράδειγμα εκείνων που σχετίζονται με τις δικλίδες επί της κίνησης αποθεμάτων πριν, κατά τη διάρκεια και μετά την καταμέτρηση, βοηθά τον ελεγκτή στην απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων ότι οι οδηγίες και οι διαδικασίες καταμέτρησης της διοίκησης σχεδιάζονται και εφαρμόζονται επαρκώς. Επιπλέον, ο ελεγκτής μπορεί να αποκτήσει αντίγραφα πληροφοριών διαχωρισμού των εργασιών, όπως οι λεπτομέρειες της κίνησης αποθεμάτων, για να βοηθήσουν τον ελεγκτή στην εκτέλεση ελεγκτικών διαδικασιών επί του λογιστικού χειρισμού για τέτοιες κινήσεις σε μεταγενέστερη ημερομηνία.

Επιθεώρηση αποθεμάτων (Βλ. παρ. 4 (α)(iii))

Α6. Η επιθεώρηση αποθεμάτων κατά την παρακολούθηση της φυσικής καταμέτρησης των αποθεμάτων βοηθά τον ελεγκτή στην εξακρίβωση της ύπαρξης των αποθεμάτων (αλλά όχι απαραίτητα της κυριότητας), καθώς και στον εντοπισμό, για παράδειγμα, απαξιωμένων, κατεστραμμένων ή πεπαλαιωμένων αποθεμάτων.

Εκτέλεση δοκιμαστικών καταμετρήσεων (Βλ. παρ. 4(α)(iv))

Α7. Η εκτέλεση δοκιμαστικών καταμετρήσεων, για παράδειγμα η ιχνηλάτηση ειδών που επιλέγονται από τα μητρώα καταμέτρησης της διοίκησης στα φυσικά αποθέματα και η ιχνηλάτηση ειδών που επιλέγονται από τα φυσικά αποθέματα στα μητρώα καταμέτρησης της διοίκησης, παρέχουν ελεγκτικά τεκμήρια για την πληρότητα και την ακρίβεια των αρχείων αυτών.

Α8. Επιπρόσθετα της καταγραφής των δοκιμασιών καταμέτρησης του ελεγκτή, η απόκτηση αντιγράφων των συμπληρωμένων μητρώων φυσικής καταμέτρησης των αποθεμάτων της διοίκησης βοηθά τον ελεγκτή κατά την εκτέλεση των μετέπειτα ελεγκτικών διαδικασιών για να προσδιοριστεί εάν τα τελικά μητρώα των αποθεμάτων της οντότητας αντικατοπτρίζουν με ακρίβεια τα πραγματικά αποτελέσματα της καταμέτρησης των αποθεμάτων.

Φυσική απογραφή αποθεμάτων που διενεργείται σε ημερομηνία άλλη από την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων (Βλ. παρ. 5)

Α9. Για πρακτικούς λόγους, η φυσική καταμέτρηση των αποθεμάτων μπορεί να διεξάγεται σε ημερομηνία, ή σε ημερομηνίες, άλλη από την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων. Αυτό μπορεί να γίνει ανεξάρτητα από το εάν η διοίκηση προσδιορίζει τις ποσότητες αποθεμάτων με ετήσια φυσική καταμέτρηση των αποθεμάτων ή διατηρεί σύστημα διαρκούς παρακολούθησης. Σε οποιαδήποτε περίπτωση, η αποτελεσματικότητα του σχεδιασμού, της εφαρμογής και της διατήρησης των δικλίδων επί των μεταβολών στα αποθέματα καθορίζει το εάν η διενέργεια φυσικής καταμέτρησης σε ημερομηνία, ή σε ημερομηνίες, άλλη από την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων, είναι ενδεδειγμένη για σκοπούς του ελέγχου. Το ΔΠΕ 330 θεσπίζει απαιτήσεις και παρέχει καθοδήγηση επί των ουσιαστικών διαδικασιών που εκτελούνται σε ενδιάμεση ημερομηνία[266].

Α10. Όταν τηρείται σύστημα διαρκούς παρακολούθησης των αποθεμάτων, η διοίκηση μπορεί να εκτελεί φυσικές καταμετρήσεις ή άλλες δοκιμασίες για να εξακριβώνει την αξιοπιστία των πληροφοριών για την ποσότητα των αποθεμάτων που περιλαμβάνονται στα μητρώα διαρκούς παρακολούθησης των αποθεμάτων της οντότητας. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η διοίκηση ή ο ελεγκτής μπορεί να εντοπίσει διαφορές μεταξύ μητρώων διαρκούς παρακολούθησης των αποθεμάτων και των πραγματικών φυσικών ποσοτήτων των αποθεμάτων. Αυτό μπορεί να υποδηλώνει ότι οι δικλίδες επί των μεταβολών των αποθεμάτων δεν λειτουργούν αποτελεσματικά.

Α11. Τα σχετικά θέματα προς εξέταση κατά το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με το εάν οι μεταβολές στα ποσά των αποθεμάτων μεταξύ ημερομηνίας ή ημερομηνιών καταμέτρησης, και τελικών μητρώων αποθεμάτων καταγράφονται ορθά, περιλαμβάνουν:

● Το εάν τα μητρώα διαρκούς παρακολούθησης των αποθεμάτων προσαρμόζονται κατάλληλα.

● Την αξιοπιστία των μητρώων διαρκούς παρακολούθησης των αποθεμάτων της οντότητας.

● Τους λόγους για σημαντικές διαφορές μεταξύ των πληροφοριών που αποκτώνται κατά τη διάρκεια της φυσικής καταμέτρησης και των μητρώων διαρκούς παρακολούθησης των αποθεμάτων

[265] ΔΠΕ 620, «Χρησιμοποίηση της εργασίας ειδήμονα του ελεγκτή».
[266] ΔΠΕ 330, παράγραφοι 22-23.

Η παρουσία στη φυσική καταμέτρηση των αποθεμάτων δεν είναι εφικτή (Βλ. παρ. 7)

Α12. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η παρουσία στη φυσική καταμέτρηση των αποθεμάτων μπορεί να μην είναι εφικτή. Αυτό μπορεί να οφείλεται σε παράγοντες όπως η φύση και η τοποθεσία των αποθεμάτων, για παράδειγμα, όταν τα αποθέματα κρατούνται σε τοποθεσία που μπορεί να εγείρει απειλές για την ασφάλεια του ελεγκτή. Το θέμα της γενικής δυσχέρειας για τον ελεγκτή, ωστόσο, δεν είναι επαρκές για να υποστηρίξει απόφαση του ελεγκτή ότι η παρουσία δεν είναι εφικτή. Περαιτέρω, όπως εξηγείται στο ΔΠΕ 200[267], τα θέματα της δυσκολίας, του χρόνου ή του κόστους που συνεπάγονται δεν είναι από μόνα τους έγκυρη βάση για τον ελεγκτή να παραλείψει μια ελεγκτική διαδικασία για την οποία δεν υπάρχει εναλλακτική λύση ή να ικανοποιηθεί με ελεγκτικά τεκμήρια που είναι λιγότερο από πειστικά.

Α13. Σε ορισμένες περιπτώσεις όπου η παρουσία δεν είναι πρακτικά εφικτή, εναλλακτικές ελεγκτικές διαδικασίες, για παράδειγμα επιθεώρηση της τεκμηρίωσης της μετέπειτα πώλησης συγκεκριμένων μονάδων αποθεμάτων που αποκτήθηκαν ή αγοράστηκαν πριν από τη φυσική καταμέτρηση των αποθεμάτων, μπορεί να παρέχουν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για την ύπαρξη και την κατάσταση των αποθεμάτων.

Α14. Σε άλλες περιπτώσεις, ωστόσο, μπορεί να μην είναι δυνατό να αποκτηθούν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με την ύπαρξη και την κατάσταση των αποθεμάτων με την εκτέλεση εναλλακτικών ελεγκτικών διαδικασιών. Σ' αυτές τις περιπτώσεις, το ΔΠΕ 705 απαιτεί ο ελεγκτής να τροποποιεί τη γνώμη στην έκθεση του ελεγκτή, ως αποτέλεσμα του περιορισμού του πεδίου[268].

Αποθέματα σε φύλαξη και έλεγχο (control) τρίτου μέρους

Επιβεβαίωση (Βλ. παρ. 8(α))

Α15. Το ΔΠΕ 505[269] καθορίζει απαιτήσεις και παρέχει καθοδήγηση για την εκτέλεση διαδικασιών εξωτερικής επιβεβαίωσης.

Άλλες ελεγκτικές διαδικασίες (Βλ. παρ. 8(β))

Α16. Ανάλογα με τις περιστάσεις, για παράδειγμα όταν αποκτώνται πληροφορίες που δημιουργούν αμφιβολίες για την ακεραιότητα και την αντικειμενικότητα του τρίτου μέρους, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει ενδεδειγμένο να εκτελέσει άλλες ελεγκτικές διαδικασίες αντί της, ή επιπρόσθετα της, επιβεβαίωσης με το τρίτο μέρος. Παραδείγματα άλλων ελεγκτικών διαδικασιών περιλαμβάνουν:

- Παρουσία, ή συμφωνία με άλλο ελεγκτή να παραστεί στη φυσική καταμέτρηση των αποθεμάτων του τρίτου μέρους, εάν είναι εφικτό.
- Απόκτηση έκθεσης άλλου ελεγκτή, ή έκθεσης ελεγκτή υπηρεσιών, επί της επάρκειας των εσωτερικών δικλίδων του τρίτου μέρους για να διασφαλιστεί ότι τα αποθέματα καταμετρούνται κατάλληλα και φυλάσσονται επαρκώς.
- Επιθεώρηση της τεκμηρίωσης αναφορικά με τα αποθέματα που κρατούνται από τρίτα μέρη, για παράδειγμα, παραστατικά αποθήκευσης.
- Αίτηση επιβεβαίωσης από άλλα μέρη όταν τα αποθέματα έχουν παραχωρηθεί ως εγγύηση.

Δικαστικές διενέξεις και αξιώσεις

Πληρότητα δικαστικών διενέξεων και αξιώσεων (Βλ. παρ. 9)

Α17. Οι δικαστικές διενέξεις και οι αξιώσεις που εμπλέκεται η οντότητα μπορεί να έχουν ουσιώδη επίδραση επί των οικονομικών καταστάσεων και έτσι μπορεί να απαιτείται να γνωστοποιούνται ή να λογιστικοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις.

Α18. Επιπρόσθετα των διαδικασιών που αναφέρονται στην παράγραφο 9, άλλες σχετικές διαδικασίες περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, τη χρήση πληροφοριών οι οποίες αποκτώνται μέσω των διαδικασιών εκτίμησης κινδύνου που διεξάγονται ως μέρος της απόκτησης κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της για να βοηθήσουν τον ελεγκτή να καταστεί ενήμερος για τις δικαστικές διενέξεις και τις αξιώσεις στις οποίες εμπλέκεται η οντότητα.

Α19. Τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται για σκοπούς εντοπισμού δικαστικών διενέξεων και αξιώσεων που μπορεί να δημιουργούν κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος επίσης μπορεί να παρέχουν ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με άλλα συναφή ζητήματα, όπως είναι η αποτίμηση ή η επιμέτρηση, αναφορικά με δικαστικές διενέξεις και αξιώσεις. Το ΔΠΕ 540[270] καθορίζει τις απαιτήσεις και παρέχει καθοδήγηση σχετικά με την εξέταση δικαστικών διενέξεων και αξιώσεων από τον ελεγκτή, που απαιτούν λογιστικές εκτιμήσεις ή σχετικές γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις.

Επισκόπηση λογαριασμών νομικών εξόδων (Βλ. παρ. 9(γ))

Α20. Ανάλογα με τις περιστάσεις, ο ελεγκτής μπορεί να κρίνει ενδεδειγμένο να εξετάσει σχετικά πρωτογενή έγγραφα, όπως τα τιμολόγια για νομικά έξοδα, ως μέρος της επισκόπησης των λογαριασμών νομικών εξόδων από τον ελεγκτή.

Επικοινωνία με τον εξωτερικό νομικό σύμβουλο της οντότητας (Βλ. παρ. 10-11)

Α21. Η απευθείας επικοινωνία με τον εξωτερικό νομικό σύμβουλο της οντότητας βοηθά τον ελεγκτή να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για το εάν ενδεχομένως ουσιώδεις δικαστικές διενέξεις και αξιώσεις

[267] ΔΠΕ 200 «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου», παράγραφος Α48.
[268] ΔΠΕ 705, παράγραφος 13.
[269] ΔΠΕ 505, «Εξωτερικές επιβεβαιώσεις».
[270] ΔΠΕ 540, «Έλεγχος λογιστικών εκτιμήσεων, συμπεριλαμβανομένων των λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας, και συναφείς γνωστοποιήσεις»

είναι γνωστές και οι εκτιμήσεις της διοίκησης για τις χρηματοοικονομικές επιπτώσεις αυτών, περιλαμβανομένου του κόστους, είναι λελογισμένες.

Α22. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ο ελεγκτής μπορεί να επιδιώξει απευθείας επικοινωνία με τον εξωτερικό νομικό σύμβουλο της οντότητας, μέσω επιστολής γενικών διερευνητικών ερωτημάτων. Για το σκοπό αυτό, ζητείται με επιστολή γενικών διερευνητικών ερωτημάτων από τον εξωτερικό νομικό σύμβουλο της οντότητας να πληροφορήσει τον ελεγκτή για οποιεσδήποτε δικαστικές διενέξεις και αξιώσεις για τις οποίες ο σύμβουλος είναι ενήμερος, μαζί με εκτίμηση για την έκβαση των δικαστικών διενέξεων και των αξιώσεων καθώς και εκτίμηση των χρηματοοικονομικών επιπτώσεων, περιλαμβανομένου του σχετικού κόστους.

Α23. Εάν θεωρείται απίθανο ότι ο εξωτερικός νομικός σύμβουλος της οντότητας θα απαντήσει ενδεδειγμένα σε επιστολή γενικών διερευνητικών ερωτημάτων, για παράδειγμα εάν το επαγγελματικό σώμα στο οποίο ανήκει ο εξωτερικός νομικός σύμβουλος απαγορεύει την απάντηση σε τέτοια επιστολή, ο ελεγκτής μπορεί να επιδιώξει απευθείας επικοινωνία μέσω επιστολής ειδικών διερευνητικών ερωτημάτων. Για το σκοπό αυτό, μια επιστολή ειδικών διερευνητικών ερωτημάτων, περιλαμβάνει:

(α) Κατάλογο των δικαστικών διενέξεων και αξιώσεων

(β) Όπου είναι διαθέσιμη, εκτίμηση της διοίκησης για το αποτέλεσμα κάθε διαπιστωμένης δικαστικής διένεξης και αξίωσης, καθώς και την εκτίμησή της για τις χρηματοοικονομικές επιπτώσεις, περιλαμβανομένου του σχετικού κόστους, και

(γ) Αίτημα όπως ο εξωτερικός νομικός σύμβουλος της οντότητας επιβεβαιώσει το λελογισμένο των εκτιμήσεων της διοίκησης και παράσχει στον ελεγκτή περαιτέρω πληροφορίες εάν ο κατάλογος θεωρείται από τον εξωτερικό νομικό σύμβουλο της οντότητας μη πλήρης ή ανακριβής.

Α24. Σε ορισμένες περιστάσεις, ο ελεγκτής μπορεί επίσης να κρίνει ότι είναι αναγκαίο να συναντήσει τον εξωτερικό νομικό σύμβουλο της οντότητας για να συζητήσουν την πιθανή έκβαση των δικαστικών διενέξεων ή αξιώσεων. Αυτό μπορεί να συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν:

- Ο ελεγκτής αποφασίζει ότι το θέμα συνεπάγεται σοβαρό κίνδυνο.
- Το θέμα είναι πολύπλοκο.
- Υπάρχει διαφωνία μεταξύ της διοίκησης και του εξωτερικού νομικού συμβούλου της οντότητας.

Συνήθως, τέτοιες συναντήσεις απαιτούν την άδεια της διοίκησης και πραγματοποιούνται με την παρουσία ενός εκπροσώπου της διοίκησης.

Α25. Σύμφωνα με το ΔΠΕ 700[271], ο ελεγκτής απαιτείται να χρονολογήσει την έκθεση του ελεγκτή όχι νωρίτερα από την ημερομηνία κατά την οποία ο ελεγκτής έχει αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια στα οποία να βασίσει τη γνώμη του επί των οικονομικών καταστάσεων. Ελεγκτικά τεκμήρια, σχετικά με την κατάσταση των δικαστικών διενέξεων και των αξιώσεων μέχρι την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή μπορεί να αποκτηθούν με διερευνητικές ερωτήσεις προς τα στελέχη της διοίκησης, περιλαμβανομένου και του εσωτερικού νομικού συμβούλου, που είναι υπεύθυνα για το χειρισμό των σχετικών θεμάτων. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ο ελεγκτής μπορεί να χρειάζεται να αποκτήσει επικαιροποιημένες πληροφορίες από τον εξωτερικό νομικό σύμβουλο της οντότητας.

Πληροφορίες κατά τμήμα ή δραστηριότητα (Βλ. παρ. 13)

Α26. Ανάλογα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, μπορεί να απαιτείται από, ή να επιτρέπεται στην, οντότητα να γνωστοποιεί πληροφορίες κατά τμήμα ή δραστηριότητα στις οικονομικές καταστάσεις. Η ευθύνη του ελεγκτή όσον αφορά στην παρουσίαση και στη γνωστοποίηση πληροφοριών κατά τμήμα ή δραστηριότητα είναι σε σχέση με τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο. Κατά συνέπεια, δεν απαιτείται από τον ελεγκτή να εκτελέσει ελεγκτικές διαδικασίες που θα ήταν αναγκαίες για να εκφράσει γνώμη επί των πληροφοριών κατά τμήμα ή δραστηριότητα, παρουσιαζόμενων μεμονωμένα.

Κατανόηση των μεθόδων που χρησιμοποιούνται από τη διοίκηση (Βλ. παρ. 13(α))

Α27. Ανάλογα με τις περιστάσεις, παραδείγματα θεμάτων που μπορεί να είναι σχετικά όταν αποκτάται κατανόηση των μεθόδων που χρησιμοποιούνται από τη διοίκηση για τον καθορισμό των πληροφοριών κατά τμήμα ή δραστηριότητα και του εάν τέτοιες μέθοδοι είναι πιθανόν να καταλήξουν σε γνωστοποίηση, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, περιλαμβάνουν:

- Πωλήσεις, μεταφορές και χρεώσεις μεταξύ τμημάτων, και απαλοιφή ποσών που αφορούν περισσότερα τμήματα ή δραστηριότητες.
- Συγκρίσεις με προϋπολογισμούς και άλλα αναμενόμενα αποτελέσματα, για παράδειγμα, λειτουργικά κέρδη ως ποσοστό επί των πωλήσεων.
- Την κατανομή των περιουσιακών στοιχείων και του κόστους μεταξύ τμημάτων ή δραστηριοτήτων.
- Τη συνέπεια με προηγούμενες περιόδους, καθώς και την επάρκεια των γνωστοποιήσεων αναφορικά με ασυνέπειες.

[271] ΔΠΕ 700 «Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί οικονομικών καταστάσεων», παράγραφος 41.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 505

ΕΞΩΤΕΡΙΚΕΣ ΕΠΙΒΕΒΑΙΩΣΕΙΣ

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Παράγραφος

Εισαγωγή
Πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ 1
Διαδικασίες εξωτερικής επιβεβαίωσης για απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων 2-3
Ημερομηνία έναρξης ισχύος 4
Στόχος 5
Ορισμοί 6
Απαιτήσεις
Διαδικασίες εξωτερικής επιβεβαίωσης 7
Άρνηση της διοίκησης να επιτρέψει στον ελεγκτή να αποστείλει αίτημα επιβεβαίωσης 8-9
Αποτελέσματα των διαδικασιών εξωτερικής επιβεβαίωσης 10-14
Αρνητικές επιβεβαιώσεις 15
Αξιολόγηση των τεκμηρίων που αποκτώνται 16
Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό
Διαδικασίες εξωτερικής επιβεβαίωσης A1-A7
Άρνηση της διοίκησης να επιτρέψει στον ελεγκτή να αποστείλει αίτημα επιβεβαίωσης A8-A10
Αποτελέσματα των διαδικασιών εξωτερικής επιβεβαίωσης A11-A22
Αρνητικές επιβεβαιώσεις A23
Αξιολόγηση των τεκμηρίων που αποκτώνται A24-A25

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 505, «Εξωτερικές επιβεβαιώσεις» 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 εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ

1. Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) ασχολείται με τη χρήση διαδικασιών εξωτερικής επιβεβαίωσης από τον ελεγκτή για απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΠΕ 330[272] και του ΔΠΕ 500[273]. Δεν ασχολείται με διερευνητικά ερωτήματα αναφορικά με δικαστικές διενέξεις και αξιώσεις, οι οποίες αντιμετωπίζονται από το ΔΠΕ 501[274].

Διαδικασίες εξωτερικής επιβεβαίωσης για απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων

2. Το ΔΠΕ 500 υποδηλώνει ότι η αξιοπιστία των ελεγκτικών τεκμηρίων επηρεάζεται από την πηγή και τη φύση αυτών, και εξαρτάται από τις ιδιαίτερες περιστάσεις υπό τις οποίες αποκτώνται[275]. Το παρόν ΔΠΕ περιλαμβάνει επίσης τις κατωτέρω γενικεύσεις που εφαρμόζονται στα ελεγκτικά τεκμήρια[276]:

- Τα ελεγκτικά τεκμήρια είναι πιο αξιόπιστα όταν αποκτώνται από ανεξάρτητες πηγές εκτός της οντότητας.
- Τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται απευθείας από τον ελεγκτή είναι πιο αξιόπιστα από τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται έμμεσα ή επαγωγικά.
- Τα ελεγκτικά τεκμήρια είναι πιο αξιόπιστα όταν υπάρχουν σε έγγραφη μορφή, είτε έντυπη, είτε ηλεκτρονική είτε άλλου μέσου.

Κατά συνέπεια, ανάλογα με τις περιστάσεις του ελέγχου, τα ελεγκτικά τεκμήρια με τη μορφή εξωτερικών επιβεβαιώσεων που ο ελεγκτής αποκτά απευθείας από τα επιβεβαιούντα μέρη μπορεί να είναι πιο αξιόπιστα από τεκμήρια που δημιουργούνται εσωτερικά από την οντότητα. Το παρόν ΔΠΕ αποσκοπεί στο να βοηθά τον ελεγκτή στο σχεδιασμό και την εκτέλεση διαδικασιών εξωτερικών επιβεβαιώσεων για να αποκτά σχετικά και αξιόπιστα ελεγκτικά τεκμήρια.

3. Άλλα ΔΠΕ αναγνωρίζουν τη σημασία των εξωτερικών επιβεβαιώσεων ως ελεγκτικών τεκμηρίων, για παράδειγμα:

- Το ΔΠΕ 330 πραγματεύεται την ευθύνη του ελεγκτή για το σχεδιασμό και την εφαρμογή γενικών μέτρων αντίδρασης για την αντιμετώπιση των εκτιμώμενων κινδύνων ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο οικονομικών καταστάσεων, καθώς και για το σχεδιασμό και την εκτέλεση περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών των οποίων η φύση, ο χρόνος και η έκταση βασίζονται και ανταποκρίνονται στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμού[277]. Επιπλέον, το ΔΠΕ 330 απαιτεί, ανεξάρτητα από τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, ο ελεγκτής να σχεδιάζει και να εκτελεί ουσιαστικές διαδικασίες για κάθε ουσιώδη κατηγορία συναλλαγών, υπολοίπου λογαριασμού και γνωστοποίησης. Ο ελεγκτής απαιτείται επίσης να εξετάσει εάν οι διαδικασίες εξωτερικής επιβεβαίωσης πρόκειται να εκτελεστούν ως ουσιαστικές ελεγκτικές διαδικασίες[278].
- Το ΔΠΕ 330 απαιτεί από τον ελεγκτή να αποκτά πιο πειστικά ελεγκτικά τεκμήρια όσο πιο υψηλή είναι η εκτίμηση κινδύνου του ελεγκτή[279]. Προς το σκοπό αυτό, ο ελεγκτής μπορεί να αυξάνει την ποσότητα των τεκμηρίων ή να αποκτά τεκμήρια που είναι πιο σχετικά ή αξιόπιστα, ή και τα δύο. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να δώσει περισσότερη έμφαση στην απόκτηση τεκμηρίων απευθείας από τρίτα μέρη ή στην απόκτηση επιβεβαιωτικών τεκμηρίων από αριθμό ανεξάρτητων πηγών. Το ΔΠΕ 330 επίσης υποδηλώνει ότι οι διαδικασίες εξωτερικής επιβεβαίωσης μπορεί να βοηθήσουν τον ελεγκτή στην απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων με την υψηλού επιπέδου αξιοπιστία που ο ελεγκτής απαιτεί για να αντιδράσει σε σημαντικούς κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, είτε οφείλονται σε απάτη είτε σε λάθος[280].
- Το ΔΠΕ 240 υποδηλώνει ότι ο ελεγκτής μπορεί να σχεδιάζει αιτήματα επιβεβαίωσης για να αποκτά πρόσθετες επιβεβαιωτικές πληροφορίες ως αντίδραση για την αντιμετώπιση των εκτιμώμενων κινδύνων ουσιώδους σφάλματος που οφείλονται σε απάτη στο επίπεδο ισχυρισμού[281].
- Το ΔΠΕ 500 υποδηλώνει ότι οι επιβεβαιωτικές πληροφορίες που αποκτώνται από πηγή ανεξάρτητη της οντότητας, όπως οι εξωτερικές επιβεβαιώσεις, μπορεί να αυξάνουν τη διασφάλιση που αποκτά ο ελεγκτής από τεκμήρια που υπάρχουν εντός των λογιστικών αρχείων ή από διαβεβαιώσεις που γίνονται από τη διοίκηση[282].

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

4. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που ξεκινούν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα.

Στόχος

5. Ο στόχος του ελεγκτή, όταν χρησιμοποιεί διαδικασίες εξωτερικής επιβεβαίωσης, είναι να σχεδιάζει και να εκτελεί τέτοιες διαδικασίες για την απόκτηση σχετικών και αξιόπιστων ελεγκτικών τεκμηρίων.

Ορισμοί

6. Για τους σκοπούς των ΔΠΕ, οι ακόλουθοι όροι έχουν τη σημασία που αποδίδεται κατωτέρω:

---

[272] ΔΠΕ 330, «Οι αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους».
[273] ΔΠΕ 500, «Ελεγκτικά τεκμήρια».
[274] ΔΠΕ 501, «Ελεγκτικά τεκμήρια - Ειδικά ζητήματα για επιλεγμένα κονδύλια».
[275] ΔΠΕ 500, παράγραφος Α5.
[276] ΔΠΕ 500, παράγραφος Α31.
[277] ΔΠΕ 330, παράγραφοι 5-6.
[278] ΔΠΕ 330, παράγραφοι 18-19.
[279] ΔΠΕ 330, παράγραφος 7(β).
[280] ΔΠΕ 330, παράγραφος Α53.
[281] ΔΠΕ 240, «Ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με απάτη στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων», παράγραφος Α37.
[282] ΔΠΕ 500, παράγραφοι Α8-Α9.

(α) Εξωτερική επιβεβαίωση - Ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται ως άμεση γραπτή απάντηση προς τον ελεγκτή από τρίτο μέρος (το επιβεβαιούν μέρος), σε έντυπη μορφή ή με ηλεκτρονικό ή άλλο μέσο.

(β) Αίτημα θετικής επιβεβαίωσης - Αίτημα όπως το επιβεβαιούν μέρος απαντήσει κατευθείαν προς τον ελεγκτή δηλώνοντας εάν συμφωνεί ή διαφωνεί με την πληροφορία του αιτήματος ή παρέχοντας την αιτηθείσα πληροφορία.

(γ) Αίτημα αρνητικής επιβεβαίωσης - Αίτημα όπως το επιβεβαιούν μέρος απαντήσει κατευθείαν στον ελεγκτή μόνο εάν διαφωνεί με την πληροφορία που περιέχεται στο αίτημα.

(δ) Μη απάντηση - Παράλειψη του επιβεβαιούντος μέρους να απαντήσει ή να απαντήσει πλήρως σε αίτημα θετικής επιβεβαίωσης, ή επιστροφή μη επιδοθέντος αιτήματος επιβεβαίωσης.

(ε) Εξαίρεση - Απάντηση που υποδηλώνει διαφορά μεταξύ πληροφορίας που ζητήθηκε να επιβεβαιωθεί, ή περιέχεται στα αρχεία της οντότητας, και πληροφορίας που παρέχεται από το επιβεβαιούν μέρος.

Απαιτήσεις

Διαδικασίες εξωτερικής επιβεβαίωσης

7. Όταν χρησιμοποιούνται διαδικασίες εξωτερικής επιβεβαίωσης, ο ελεγκτής πρέπει να διατηρεί έλεγχο επί των αιτημάτων εξωτερικής επιβεβαίωσης, περιλαμβανομένων:

(α) Του προσδιορισμού των πληροφοριών που πρόκειται να επιβεβαιωθούν ή να ζητηθούν (Βλ. παρ. Α1)

(β) Της επιλογής του κατάλληλου επιβεβαιούντος μέρους (Βλ. παρ. Α2)

(γ) Του σχεδιασμού των αιτημάτων επιβεβαίωσης, περιλαμβανομένου του καθορισμού ότι τα αιτήματα φέρουν την ορθή διεύθυνση και περιέχουν πληροφορίες για την επιστροφή των απαντήσεων απευθείας στον ελεγκτή, και (Βλ. παρ. Α3-Α6)

(δ) Της αποστολής των αιτημάτων, περιλαμβανομένων επαναληπτικών αιτημάτων, ανάλογα με την περίπτωση, στο επιβεβαιούν μέρος. (Βλ. παρ. Α7)

Άρνηση της διοίκησης να επιτρέψει στον ελεγκτή να αποστείλει αίτημα επιβεβαίωσης

8. Εάν η διοίκηση αρνείται να επιτρέψει στον ελεγκτή να αποστείλει αίτημα επιβεβαίωσης, ο ελεγκτής πρέπει:

(α) Να διερευνήσει τους λόγους για τους οποίους η διοίκηση αρνείται, και να αναζητήσει ελεγκτικά τεκμήρια για την εγκυρότητα και τη λογικότητά τους (Βλ. παρ. Α8)

(β) Να αξιολογήσει τις επιπτώσεις της άρνησης της διοίκησης στην εκτίμηση των σχετικών κινδύνων ουσιώδους σφάλματος από τον ελεγκτή, περιλαμβανομένου του κινδύνου απάτης, καθώς και στη φύση, στο χρόνο και στην έκταση άλλων ελεγκτικών διαδικασιών, και (Βλ. παρ. Α9)

(γ) Να εκτελέσει εναλλακτικές ελεγκτικές διαδικασίες σχεδιασμένες για την απόκτηση σχετικών και αξιόπιστων ελεγκτικών τεκμηρίων. (Βλ. παρ. Α10)

9. Εάν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι η άρνηση της διοίκησης να επιτρέψει στον ελεγκτή να αποστείλει αίτημα επιβεβαίωσης δεν ευσταθεί, ή ότι ο ελεγκτής δεν δύναται να αποκτήσει σχετικά και αξιόπιστα ελεγκτικά τεκμήρια από εναλλακτικές ελεγκτικές διαδικασίες, ο ελεγκτής πρέπει να επικοινωνήσει με τους υπεύθυνους διακυβέρνησης σύμφωνα με το ΔΠΕ 260[283]. Ο ελεγκτής επίσης πρέπει να προσδιορίσει τις επιπτώσεις για τον έλεγχο και τη γνώμη του ελεγκτή σύμφωνα με το ΔΠΕ 705[284].

Αποτελέσματα των διαδικασιών εξωτερικής επιβεβαίωσης

Αξιοπιστία απαντήσεων σε αιτήματα επιβεβαίωσης

10. Εάν ο ελεγκτής εντοπίσει παράγοντες που εγείρουν αμφιβολίες για την αξιοπιστία των απαντήσεων σε αίτημα επιβεβαίωσης, πρέπει να αποκτήσει περαιτέρω ελεγκτικά τεκμήρια για την άρση των αμφιβολιών αυτών. (Βλ. παρ. Α11-Α16)

11. Εάν ο ελεγκτής κρίνει ότι η απάντηση σε αίτημα επιβεβαίωσης δεν είναι αξιόπιστη, πρέπει να αξιολογήσει τις συνέπειες επί της εκτίμησης των σχετικών κινδύνων ουσιώδους σφάλματος, περιλαμβανομένου του κινδύνου απάτης, καθώς και επί της σχετικής φύσης, του χρόνου και της έκτασης άλλων ελεγκτικών διαδικασιών. (Βλ. παρ. Α17).

Μη απαντήσεις

12. Στην περίπτωση κάθε μη απάντησης, ο ελεγκτής πρέπει να εκτελεί εναλλακτικές ελεγκτικές διαδικασίες για να αποκτήσει σχετικά και αξιόπιστα ελεγκτικά τεκμήρια. (Βλ. παρ. Α18-Α19)

Πότε μία απάντηση σε αίτημα θετικής επιβεβαίωσης είναι αναγκαία για την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων.

13. Εάν ο ελεγκτής έχει αποφασίσει ότι η απάντηση σε αίτημα θετικής επιβεβαίωσης είναι αναγκαία για την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων, οι εναλλακτικές ελεγκτικές διαδικασίες δεν θα παράσχουν τα ελεγκτικά τεκμήρια που απαιτεί ο ελεγκτής. Εάν ο ελεγκτής δεν αποκτήσει τέτοια επιβεβαίωση, πρέπει να προσδιορίσει τις συνέπειες για τον έλεγχο και τη γνώμη του ελεγκτή σύμφωνα με το ΔΠΕ 705. (Βλ. παρ. Α20)

Εξαιρέσεις

14. Ο ελεγκτής πρέπει να διερευνά τις εξαιρέσεις για να προσδιορίσει εάν αυτές είναι ενδεικτικές σφαλμάτων ή όχι. (Βλ. παρ. Α21-Α22)

---

[283] ΔΠΕ 260, «Επικοινωνία με υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση», παράγραφος 16.

[284] ΔΠΕ 705, «Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή».

Αρνητικές επιβεβαιώσεις

15. Οι αρνητικές επιβεβαιώσεις παρέχουν λιγότερο πειστικά ελεγκτικά τεκμήρια από ό,τι οι θετικές επιβεβαιώσεις. Συνεπώς, ο ελεγκτής δεν πρέπει να χρησιμοποιεί αιτήματα αρνητικής επιβεβαίωσης ως τη μόνη ουσιαστική ελεγκτική διαδικασία για την αντιμετώπιση εκτιμώμενου κινδύνου ουσιώδους σφάλματος στο επίπεδο ισχυρισμού, εκτός εάν όλα τα ακόλουθα πληρούνται: (Βλ. παρ. Α23)

(α) Ο ελεγκτής έχει εκτιμήσει τον κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος ως χαμηλό και έχει αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων που είναι σχετικές με τον ισχυρισμό.

(β) Ο πληθυσμός των μονάδων που υπόκειται σε διαδικασίες αρνητικής επιβεβαίωσης περιλαμβάνει μεγάλο αριθμό μικρών, ομοιογενών υπολοίπων λογαριασμών, συναλλαγών ή συνθηκών.

(γ) Αναμένεται πολύ χαμηλό ποσοστό εξαίρεσης, και

(δ) Ο ελεγκτής δεν είναι ενήμερος περιστάσεων ή συνθηκών που θα έκαναν τους αποδέκτες αιτημάτων αρνητικής επιβεβαίωσης να αγνοήσουν τέτοια αιτήματα.

Αξιολόγηση των τεκμηρίων που αποκτώνται

16. Ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί εάν τα αποτελέσματα των διαδικασιών εξωτερικής επιβεβαίωσης παρέχουν σχετικά και αξιόπιστα ελεγκτικά τεκμήρια ή εάν περαιτέρω ελεγκτικά τεκμήρια είναι αναγκαία. (Βλ. παρ. Α24-Α25)

***

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Διαδικασίες εξωτερικής επιβεβαίωσης

Προσδιορισμός των πληροφοριών που πρόκειται να επιβεβαιωθούν ή να αιτηθούν (Βλ. παρ.7(α))

Α1. Οι διαδικασίες εξωτερικής επιβεβαίωσης συχνά εκτελούνται για την επιβεβαίωση ή την αίτηση πληροφοριών αναφορικά με υπόλοιπα λογαριασμών και στοιχεία αυτών. Μπορεί επίσης να χρησιμοποιηθούν για την επιβεβαίωση όρων συμφωνιών, συμβάσεων ή συναλλαγών μεταξύ μιας οντότητας και άλλων μερών, ή για να επιβεβαιώσουν την απουσία ορισμένων συνθηκών, όπως μια «παράπλευρη συμφωνία».

Επιλογή του κατάλληλου επιβεβαιούντος μέρους (Βλ. παρ. 7(β))

Α2. Οι απαντήσεις σε αιτήματα επιβεβαίωσης παρέχουν περισσότερο σχετικά και αξιόπιστα ελεγκτικά τεκμήρια όταν τα αιτήματα επιβεβαίωσης αποστέλλονται σε επιβεβαιούν μέρος που ο ελεγκτής πιστεύει ότι έχει γνώση των πληροφοριών που πρόκειται να επιβεβαιωθούν. Για παράδειγμα, αξιωματούχος χρηματοπιστωτικού ιδρύματος που έχει γνώση για τις συναλλαγές ή τους διακανονισμούς για τους οποίους ζητείται επιβεβαίωση μπορεί να είναι το πιο κατάλληλο πρόσωπο στο χρηματοπιστωτικό ίδρυμα από το οποίο να ζητηθεί επιβεβαίωση.

Σχεδιασμός αιτημάτων επιβεβαίωσης (Βλ. παρ. 7(γ))

Α3. Ο σχεδιασμός αιτήματος επιβεβαίωσης μπορεί να επηρεάσει άμεσα το ποσοστό ανταπόκρισης στην επιβεβαίωση, καθώς και την αξιοπιστία και τη φύση των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτώνται από τις απαντήσεις.

Α4. Οι παράγοντες προς εξέταση κατά το σχεδιασμό αιτημάτων επιβεβαίωσης περιλαμβάνουν:

- Τους ισχυρισμούς που αντιμετωπίζονται.
- Ειδικούς εντοπισμένους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος περιλαμβανόμενων των κινδύνων απάτης.
- Τη δομή και την παρουσίαση του αιτήματος επιβεβαίωσης.
- Προηγούμενη εμπειρία σχετικά με τον έλεγχο ή με παρόμοιες αναθέσεις.
- Τη μέθοδο επικοινωνίας (για παράδειγμα, σε έγγραφη μορφή ή μέσω ηλεκτρονικού ή άλλου μέσου).
- Την έγκριση ή ενθάρρυνση της διοίκησης προς τα επιβεβαιούντα μέρη να απαντήσουν στον ελεγκτή. Τα επιβεβαιούντα μέρη μπορεί να είναι πρόθυμα να απαντήσουν μόνο σε αίτημα επιβεβαίωσης που περιλαμβάνει έγκριση της διοίκησης.
- Την ικανότητα του σκοπούμενου επιβεβαιούντος μέρους να επιβεβαιώσει ή να παράσχει τις αιτούμενες πληροφορίες (για παράδειγμα, το ποσό ξεχωριστού τιμολογίου έναντι του συνολικού υπολοίπου).

Α5. Στο αίτημα θετικής εξωτερικής επιβεβαίωσης ζητείται από το επιβεβαιούν μέρος να απαντήσει στον ελεγκτή σε κάθε περίπτωση, είτε δηλώνοντας τη συμφωνία του επιβεβαιούντος μέρους με τις δεδομένες πληροφορίες, ή ζητώντας από το επιβεβαιούν μέρος να παράσχει πληροφορίες. Η απάντηση σε αίτημα θετικής επιβεβαίωσης συνήθως αναμένεται να παράσχει αξιόπιστα ελεγκτικά τεκμήρια. Υπάρχει κίνδυνος, ωστόσο, το επιβεβαιούν μέρος να απαντήσει στο αίτημα επιβεβαίωσης χωρίς να επιβεβαιώσει ότι οι πληροφορίες είναι σωστές. Ο ελεγκτής μπορεί να μειώσει αυτόν τον κίνδυνο χρησιμοποιώντας αιτήματα θετικής επιβεβαίωσης που δεν αναφέρουν το ποσό (ή άλλες πληροφορίες) επί του αιτήματος επιβεβαίωσης, και να ζητήσει από το επιβεβαιούν μέρος να συμπληρώσει το ποσό ή να παράσχει άλλες πληροφορίες. Από την άλλη πλευρά, η χρήση αυτού του τύπου «κενού» αιτήματος επιβεβαίωσης μπορεί να καταλήξει σε χαμηλότερα ποσοστά ανταπόκρισης διότι απαιτείται πρόσθετη προσπάθεια από τα επιβεβαιούντα μέρη.

Α6. Ο προσδιορισμός ότι τα αιτήματα αναφέρουν την ορθή διεύθυνση περιλαμβάνει τη δοκιμασία της εγκυρότητας ορισμένων ή όλων των διευθύνσεων στα αιτήματα επιβεβαίωσης, πριν αυτά αποσταλούν.

Παρακολούθηση των αιτημάτων επιβεβαίωσης (Βλ. παρ. 7(δ))

Α7. Ο ελεγκτής μπορεί να αποστείλει πρόσθετο αίτημα επιβεβαίωσης όταν η απάντηση σε προηγούμενο αίτημα δεν έχει ληφθεί εντός εύλογου χρόνου. Για παράδειγμα ο ελεγκτής μπορεί, έχοντας εκ νέου επαληθεύσει την ακρίβεια της αρχικής διεύθυνσης, να αποστείλει πρόσθετο ή επαναληπτικό αίτημα.

Άρνηση της διοίκησης να επιτρέψει στον ελεγκτή να αποστείλει αίτημα επιβεβαίωσης

Το λελογισμένο της άρνησης της διοίκησης (Βλ. παρ. 8(α))

Α8. Η άρνηση της διοίκησης να επιτρέψει στον ελεγκτή να αποστείλει αίτημα επιβεβαίωσης αποτελεί περιορισμό των ελεγκτικών τεκμηρίων που ο ελεγκτής μπορεί να επιθυμεί να αποκτήσει. Ο ελεγκτής, επομένως, απαιτείται να διερευνήσει τους λόγους του περιορισμού. Ένας λόγος που προβάλλεται συχνά είναι η ύπαρξη δικαστικής διαμάχης ή διαπραγμάτευσης σε εξέλιξη με το σκοπούμενο επιβεβαιούν μέρος, η επίλυση των οποίων μπορεί να επηρεασθεί από άκαιρο αίτημα επιβεβαίωσης. Ο ελεγκτής απαιτείται να αναζητήσει ελεγκτικά τεκμήρια ως προς την εγκυρότητα και το λελογισμένο των λόγων, εξαιτίας του κινδύνου ότι η διοίκηση μπορεί να επιχειρεί να αρνηθεί στον ελεγκτή πρόσβαση σε ελεγκτικά τεκμήρια που μπορεί να αποκαλύψουν απάτη ή λάθος.

Συνέπειες για την εκτίμηση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος (Βλ. παρ. 8(β))

Α9. Ο ελεγκτής μπορεί να συμπεράνει από την αξιολόγηση στην παράγραφο 8(β) ότι θα ήταν ενδεδειγμένο να αναθεωρήσει την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος στο επίπεδο ισχυρισμού και να τροποποιήσει τις σχεδιασμένες ελεγκτικές διαδικασίες σύμφωνα με το ΔΠΕ 315[285]. Για παράδειγμα, εάν το αίτημα της διοίκησης για μη επιβεβαίωση δεν ευσταθεί αυτό μπορεί να υποδηλώνει παράγοντα κινδύνου απάτης που απαιτεί αξιολόγηση σύμφωνα με το ΔΠΕ 240[286].

Εναλλακτικές ελεγκτικές διαδικασίες (Βλ. παρ. 8(γ))

Α10. Οι εναλλακτικές ελεγκτικές διαδικασίες που εκτελούνται μπορεί να είναι παρόμοιες με εκείνες που είναι ενδεδειγμένες για μη απάντηση όπως ορίζονται στις παραγράφους Α18-Α19 του παρόντος ΔΠΕ. Τέτοιες διαδικασίες επίσης θα λάμβαναν υπόψη τους τα αποτελέσματα της αξιολόγησης του ελεγκτή στη παράγραφο 8(β) του παρόντος ΔΠΕ.

Αποτελέσματα των διαδικασιών εξωτερικής επιβεβαίωσης

Αξιοπιστία απαντήσεων σε αιτήματα επιβεβαίωσης (Βλ. παρ.10)

Α11. Το ΔΠΕ 500 υποδηλώνει ότι ακόμη και όταν τα ελεγκτικά τεκμήρια αποκτώνται από πηγές εξωτερικές της οντότητας, μπορεί να υπάρχουν περιστάσεις που επηρεάζουν την αξιοπιστία τους[287]. Όλες οι απαντήσεις ενέχουν κάποιο κίνδυνο υποκλοπής, αλλοίωσης ή απάτης. Αυτός ο κίνδυνος υπάρχει ανεξάρτητα από το εάν η απάντηση αποκτάται σε έντυπη μορφή ή με ηλεκτρονικό ή άλλο μέσο. Παράγοντες που μπορεί να υποδηλώσουν αμφιβολίες για την αξιοπιστία μιας απάντησης περιλαμβάνουν το γεγονός ότι αυτή:

- Λήφθηκε από τον ελεγκτή εμμέσως, ή
- Φαινόταν να μην προέρχεται από το αρχικώς σκοπούμενο επιβεβαιούν μέρος.

Α12. Οι απαντήσεις που λαμβάνονται ηλεκτρονικά, για παράδειγμα, με τηλεομοιοτυπία ή ηλεκτρονικό ταχυδρομείο, ενέχουν κινδύνους ως προς την αξιοπιστία, επειδή η απόδειξη της προέλευσης και της αρμοδιότητας του ερωτώμενου μπορεί να είναι δύσκολο να στοιχειοθετηθούν, και οι τυχόν αλλοιώσεις μπορεί να είναι δύσκολο να εντοπισθούν. Μια διαδικασία που χρησιμοποιείται από τον ελεγκτή και τον ερωτώμενο η οποία δημιουργεί ασφαλές περιβάλλον για απαντήσεις που λαμβάνονται ηλεκτρονικά μπορεί να μετριάζει τους κινδύνους αυτούς. Εάν ο ελεγκτής είναι ικανοποιημένος ότι τέτοια διαδικασία είναι ασφαλής και κατάλληλα ελεγχόμενη, η αξιοπιστία των σχετικών απαντήσεων ενισχύεται. Η διαδικασία ηλεκτρονικής επιβεβαίωσης μπορεί να ενσωματώνει διάφορες τεχνικές για επαλήθευση της ταυτότητας του αποστολέα των πληροφοριών σε ηλεκτρονική μορφή, για παράδειγμα, μέσω της χρήσης της κρυπτογράφησης, των ηλεκτρονικών ψηφιακών υπογραφών και των διαδικασιών για την επαλήθευση γνησιότητας δικτυακού τόπου.

Α13. Εάν ένα επιβεβαιούν μέρος χρησιμοποιεί τρίτο μέρος για να συντονίζει και να παρέχει απαντήσεις σε αιτήματα επιβεβαίωσης, ο ελεγκτής μπορεί να εκτελέσει διαδικασίες για την αντιμετώπιση των κινδύνων ότι:

(α) Η απάντηση μπορεί να μην είναι από την κατάλληλη πηγή,

(β) Ο ερωτώμενος μπορεί να μην είναι εξουσιοδοτημένος να απαντήσει, και

(γ) Η ακεραιότητα της μετάδοσης μπορεί να έχει θιγεί.

Α14. Ο ελεγκτής απαιτείται από το ΔΠΕ 500 να καθορίσει εάν θα τροποποιήσει ή θα προσθέσει διαδικασίες για την επίλυση αμφιβολιών σχετικά με την αξιοπιστία των πληροφοριών που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ως ελεγκτικά τεκμήρια[288]. Ο ελεγκτής μπορεί να επιλέξει να εξακριβώνει την πηγή και το περιεχόμενο μιας απάντησης σε αίτημα επιβεβαίωσης μέσω επαφής με το επιβεβαιούν μέρος. Για παράδειγμα, όταν ένα επιβεβαιούν μέρος απαντά μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, ο ελεγκτής μπορεί να τηλεφωνήσει στο επιβεβαιούν μέρος για να εξακριβώσει εάν το επιβεβαιούν μέρος έστειλε, πράγματι, την απάντηση. Όταν μια απάντηση έχει επιστραφεί στον ελεγκτή έμμεσα (για παράδειγμα, επειδή το επιβεβαιούν μέρος εσφαλμένα την απηύθυνε στην οντότητα αντί στον ελεγκτή), ο ελεγκτής μπορεί να ζητήσει από το επιβεβαιούν μέρος να του απαντήσει απευθείας εγγράφως.

Α15. Από μόνη της, μια προφορική απάντηση σε αίτημα επιβεβαίωσης δεν πληροί τον ορισμό της εξωτερικής επιβεβαίωσης, διότι δεν είναι μια έγγραφη απευθείας απάντηση στον ελεγκτή. Ωστόσο, με τη λήψη μιας προφορικής απάντησης σε αίτημα επιβεβαίωσης, ο ελεγκτής μπορεί, ανάλογα με τις περιστάσεις, να ζητήσει από το επιβεβαιούν μέρος να του απαντήσει απευθείας εγγράφως. Εάν δεν ληφθεί τέτοια απάντηση, σύμφωνα με την παράγραφο 12, ο ελεγκτής αναζητά άλλα ελεγκτικά τεκμήρια για να υποστηρίξει τις πληροφορίες της προφορικής απάντησης.

[285] ΔΠΕ 315, «Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μέσω της κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της» παράγραφος 31.
[286] ΔΠΕ 240, παράγραφος 24.
[287] ΔΠΕ 500, παράγραφος Α31.
[288] ΔΠΕ 500, παράγραφος 11.

Α16. Η απάντηση σε αίτημα επιβεβαίωσης μπορεί να περιέχει περιοριστικούς όρους αναφορικά με τη χρήση της. Οι περιορισμοί αυτοί δεν αναιρούν κατ' ανάγκη την αξιοπιστία της απάντησης ως ελεγκτικού τεκμηρίου.

Αναξιόπιστες απαντήσεις (Βλ. παρ. 11)

Α17. Όταν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι μία απάντηση είναι αναξιόπιστη μπορεί να χρειασθεί να αναθεωρήσει την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος στο επίπεδο ισχυρισμού και να τροποποιήσει τις σχεδιασμένες ελεγκτικές διαδικασίες ανάλογα, σύμφωνα με το ΔΠΕ 315[289]. Για παράδειγμα, μια αναξιόπιστη απάντηση μπορεί να υποδηλώνει παράγοντα κινδύνου απάτης που απαιτεί αξιολόγηση σύμφωνα με το ΔΠΕ 240[290].

Μη απαντήσεις (Βλ. παρ. 12)

Α18. Παραδείγματα εναλλακτικών ελεγκτικών διαδικασιών που ο ελεγκτής μπορεί να εκτελέσει, περιλαμβάνουν:

- Για υπόλοιπα εισπρακτέων λογαριασμών - εξέταση συγκεκριμένων μεταγενέστερων αποδείξεων εισπράξεων μετρητών, φορτωτικών εγγράφων, καθώς και πωλήσεων κοντά στο τέλος της περιόδου.
- Για υπόλοιπα λογαριασμών πληρωτέων - εξέταση μεταγενέστερων χρηματικών εκταμιεύσεων ή αλληλογραφίας από τρίτα μέρη, καθώς και άλλα αρχεία, όπως αποδείξεις αγαθών που παραλήφθηκαν.

Α19. Η φύση και η έκταση των εναλλακτικών ελεγκτικών διαδικασιών επηρεάζονται από το λογαριασμό και τον ισχυρισμό υπό εξέταση. Η μη απάντηση σε αίτημα επιβεβαίωσης μπορεί να υποδηλώνει ένα προηγουμένως μη εντοπισμένο κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος. Σε τέτοιες καταστάσεις, ο ελεγκτής μπορεί να χρειάζεται να αναθεωρήσει τον εκτιμώμενο κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμού και να τροποποιήσει τις σχεδιασμένες ελεγκτικές διαδικασίες, σύμφωνα με το ΔΠΕ 315[291]. Για παράδειγμα, λιγότερες από το αναμενόμενο απαντήσεις σε αιτήματα επιβεβαίωσης, ή μεγαλύτερος αριθμός απαντήσεων από το αναμενόμενο, μπορεί να υποδηλώνει ένα προηγουμένως μη εντοπισμένο παράγοντα κινδύνου απάτης που απαιτεί αξιολόγηση σύμφωνα με το ΔΠΕ 240[292].

Πότε μία απάντηση σε αίτημα θετικής επιβεβαίωσης είναι αναγκαία για την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων. (Βλ. παρ. 13)

Α20. Σε ορισμένες περιστάσεις, ο ελεγκτής μπορεί να εντοπίσει έναν εκτιμώμενο κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμού, για τον οποίο η απάντηση σε θετικό αίτημα επιβεβαίωσης είναι αναγκαία για την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων. Τέτοιες περιστάσεις μπορεί να περιλαμβάνουν περιπτώσεις όπου:

- Οι διαθέσιμες πληροφορίες για την επιβεβαίωση του(των) ισχυρισμού(ών) της διοίκησης είναι διαθέσιμες μόνο εκτός της οντότητας.
- Ειδικοί παράγοντες κινδύνου απάτης, όπως ο κίνδυνος παραβίασης των δικλίδων από τη διοίκηση, ή ο κίνδυνος συμπαιγνίας που μπορεί να εμπλέκει εργαζόμενο(ους) και / ή τη διοίκηση, αποτρέπουν τον ελεγκτή από το να βασιστεί σε τεκμήρια από την οντότητα.

Εξαιρέσεις (Βλ. παρ. 14)

Α21. Εξαιρέσεις που σημειώνονται σε απαντήσεις αιτημάτων επιβεβαίωσης μπορεί να υποδηλώνουν σφάλματα ή ενδεχόμενα σφάλματα στις οικονομικές καταστάσεις. Όταν ένα σφάλμα εντοπίζεται, απαιτείται από τον ελεγκτή σύμφωνα με το ΔΠΕ 240 να αξιολογήσει εάν αυτό το σφάλμα είναι ενδεικτικό απάτης[293]. Οι εξαιρέσεις μπορεί να παρέχουν οδηγό για την ποιότητα των απαντήσεων από παρόμοια επιβεβαιούντα μέρη ή για παρόμοιους λογαριασμούς. Οι εξαιρέσεις μπορεί επίσης να υποδηλώνουν ανεπάρκεια, ή ανεπάρκειες, στις εσωτερικές δικλίδες της οντότητας που είναι σχετικές με τη χρηματοοικονομική αναφορά.

Α22. Ορισμένες εξαιρέσεις δεν συνιστούν σφάλματα. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να συμπεράνει ότι διαφορές στις απαντήσεις αιτημάτων επιβεβαίωσης οφείλονται στο χρόνο, στην επιμέτρηση, ή σε υπαλληλικά λάθη στις διαδικασίες εξωτερικής επιβεβαίωσης.

Αρνητικές επιβεβαιώσεις (Βλ. παρ. 15)

Α23. Η μη λήψη απάντησης σε αίτημα αρνητικής επιβεβαίωσης δεν υποδηλώνει ρητά παραλαβή από το σκοπούμενο επιβεβαιούν μέρος του αιτήματος επιβεβαίωσης ή την επαλήθευση της ακρίβειας των πληροφοριών που περιλαμβάνονται στο αίτημα. Κατά συνέπεια, η παράλειψη του επιβεβαιούντος μέρους να απαντήσει σε αίτημα αρνητικής επιβεβαίωσης παρέχει σημαντικά λιγότερο πειστικά ελεγκτικά τεκμήρια από ό,τι η απάντηση σε αίτημα θετικής επιβεβαίωσης. Τα επιβεβαιούντα μέρη επίσης μπορεί να είναι πιθανότερο να απαντήσουν δηλώνοντας τη διαφωνία τους με ένα αίτημα επιβεβαίωσης όταν η πληροφορία στο αίτημα δεν είναι υπέρ τους, και λιγότερο πιθανό να απαντήσουν διαφορετικά. Για παράδειγμα, οι κάτοχοι τραπεζικών λογαριασμών καταθέσεων μπορεί να είναι πιθανότερο να απαντήσουν αν πιστεύουν ότι το υπόλοιπο των λογαριασμών τους στο αίτημα επιβεβαίωσης εμφανίζεται κατώτερο του πραγματικού, αλλά μπορεί να είναι λιγότερο πιθανό να απαντήσουν όταν πιστεύουν ότι το υπόλοιπο είναι διογκωμένο. Ως εκ τούτου, η αποστολή αιτημάτων αρνητικής επιβεβαίωσης σε κατόχους τραπεζικών λογαριασμών καταθέσεων μπορεί να είναι χρήσιμη διαδικασία κατά την εξέταση του εάν τέτοια υπόλοιπα μπορεί να είναι υποεκτιμημένα, αλλά είναι απίθανο να είναι αποτελεσματική εάν ο ελεγκτής αναζητά τεκμήρια αναφορικά με υπερτίμηση.

[289] ΔΠΕ 315, παράγραφος 31.
[290] ΔΠΕ 240, παράγραφος 24.
[291] ΔΠΕ 315, παράγραφος 31.
[292] ΔΠΕ 240, παράγραφος 24.
[293] ΔΠΕ 240, παράγραφος 35.

Αξιολόγηση των τεκμηρίων που αποκτώνται (Βλ. παρ. 16)

Α24. Κατά την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων ατομικών αιτημάτων εξωτερικής επιβεβαίωσης, ο ελεγκτής μπορεί να κατηγοριοποιήσει τα αποτελέσματα αυτά ως εξής:

(α) Απάντηση από το κατάλληλο επιβεβαιούν μέρος, η οποία υποδηλώνει συμφωνία με πληροφορίες που παρέχονται στο αίτημα επιβεβαίωσης, ή παρέχει τις αιτούμενες πληροφορίες χωρίς εξαίρεση,

(β) Απάντηση που θεωρείται αναξιόπιστη,

(γ) Μη απάντηση, ή

(δ) Απάντηση που υποδηλώνει εξαίρεση.

Α25. Η αξιολόγηση του ελεγκτή, όταν λαμβάνεται υπόψη μαζί με άλλες ελεγκτικές διαδικασίες που ο ελεγκτής ίσως να έχει εκτελέσει, μπορεί να τον βοηθήσει στην εξαγωγή συμπεράσματος για το εάν έχουν αποκτηθεί επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια ή για το εάν είναι απαραίτητα περαιτέρω ελεγκτικά τεκμήρια, όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 330[294].

[294] ΔΠΕ 330, παράγραφοι 26-27.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 510

ΑΡΧΙΚΕΣ ΑΝΑΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ - ΥΠΟΛΟΙΠΑ ΕΝΑΡΞΗΣ

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Παράγραφος

Εισαγωγή
Πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ 1
Ημερομηνία έναρξης ισχύος 2
Στόχος 3
Ορισμοί 4
Απαιτήσεις
Ελεγκτικές διαδικασίες 5-9
Συμπεράσματα ελέγχου και έκθεση 10-13
Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό
Ελεγκτικές διαδικασίες A1-A7
Συμπεράσματα ελέγχου και έκθεση A8-A9
Παράρτημα: Παραδείγματα εκθέσεων ελέγχου με διαφοροποιημένες γνώμες

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 510, «Αρχικές αναθέσεις ελέγχου - υπόλοιπα έναρξης» 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 εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ

1. Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) ασχολείται με τις ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με τα υπόλοιπα έναρξης σε αρχική ανάθεση ελέγχου. Επιπρόσθετα των ποσών των οικονομικών καταστάσεων, τα υπόλοιπα έναρξης περιλαμβάνουν θέματα που απαιτούν γνωστοποίηση που υπήρχε κατά την έναρξη της περιόδου, όπως ενδεχόμενα γεγονότα και δεσμεύσεις. Όταν οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν συγκριτικές χρηματοοικονομικές πληροφορίες, εφαρμόζονται επίσης οι απαιτήσεις και η καθοδήγηση στο ΔΠΕ 710[295]. Το ΔΠΕ 300[296] περιλαμβάνει πρόσθετες απαιτήσεις και καθοδήγηση αναφορικά με δραστηριότητες προ της έναρξης αρχικού ελέγχου.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

2. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που ξεκινούν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα.

Στόχος

3. Κατά τη διενέργεια μιας αρχικής ανάθεσης ελέγχου, στόχος του ελεγκτή, αναφορικά με τα υπόλοιπα έναρξης, είναι να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για το εάν:

(α) Τα υπόλοιπα έναρξης περιλαμβάνουν σφάλματα που επηρεάζουν ουσιωδώς τις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου, και

(β) Οι κατάλληλες λογιστικές πολιτικές που αντικατοπτρίζονται στα υπόλοιπα έναρξης έχουν εφαρμοστεί με συνέπεια στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου, ή οι μεταβολές αυτών λογιστικοποιούνται κατάλληλα και παρουσιάζονται επαρκώς και γνωστοποιούνται σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Ορισμοί

4. Για σκοπούς των ΔΠΕ, οι ακόλουθοι όροι έχουν τη σημασία που αποδίδεται κατωτέρω:

(α) Αρχική ανάθεση ελέγχου - Ανάθεση στην οποία είτε:

(i) Οι οικονομικές καταστάσεις για την προηγούμενη περίοδο δεν ήταν ελεγμένες, είτε

(ii) Οι οικονομικές καταστάσεις για την προηγούμενη περίοδο ελέγχθηκαν από προηγούμενο ελεγκτή.

(β) Υπόλοιπα έναρξης - Εκείνα τα υπόλοιπα λογαριασμών που υπάρχουν στην αρχή της περιόδου. Τα υπόλοιπα έναρξης βασίζονται στα υπόλοιπα τέλους της προηγούμενης περιόδου και αντανακλούν τις επιδράσεις συναλλαγών και γεγονότων προηγούμενων περιόδων και λογιστικών πολιτικών που εφαρμόστηκαν την προηγούμενη περίοδο. Τα υπόλοιπα έναρξης περιλαμβάνουν επίσης θέματα που απαιτούν γνωστοποίηση που υπήρχαν στην έναρξη της περιόδου, όπως ενδεχόμενα γεγονότα και δεσμεύσεις.

(γ) Προηγούμενος ελεγκτής - Ο ελεγκτής από διαφορετική λογιστική επιχείρηση ο οποίος έλεγξε τις οικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας την προηγούμενη περίοδο και ο οποίος έχει αντικατασταθεί από τον τρέχοντα ελεγκτή.

Απαιτήσεις

Ελεγκτικές διαδικασίες

Υπόλοιπα έναρξης

5. Ο ελεγκτής πρέπει να διαβάζει τις πιο πρόσφατες οικονομικές καταστάσεις, εάν υπάρχουν, καθώς και την έκθεση του προηγούμενου ελεγκτή επί αυτών, εάν υπάρχει, για πληροφορίες σχετικές με τα υπόλοιπα έναρξης, περιλαμβανομένων των γνωστοποιήσεων.

6. Ο ελεγκτής πρέπει να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για το εάν τα υπόλοιπα έναρξης περιέχουν σφάλματα που επηρεάζουν ουσιωδώς τις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου: (Βλ. παρ. Α1-Α2)

(α) Προσδιορίζοντας εάν τα υπόλοιπα κλεισίματος της προηγούμενης περιόδου έχουν μεταφερθεί σωστά στην τρέχουσα περίοδο ή, όπου ενδείκνυται, έχουν αναδιατυπωθεί.

(β) Προσδιορίζοντας εάν τα υπόλοιπα έναρξης αντικατοπτρίζουν την εφαρμογή των ενδεδειγμένων λογιστικών πολιτικών, και

(γ) Εκτελώντας ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα: (Βλ. παρ. Α3-Α7)

(i) Όπου οι οικονομικές καταστάσεις του προηγούμενου έτους ήταν ελεγμένες, επισκοπώντας τα φύλλα εργασίας του προηγούμενου ελεγκτή για την απόκτηση τεκμηρίων αναφορικά με τα υπόλοιπα έναρξης,

(ii) Αξιολογώντας το εάν οι ελεγκτικές διαδικασίες που εκτελέστηκαν στην τρέχουσα περίοδο παρέχουν τεκμήρια σχετικά με τα υπόλοιπα έναρξης, ή

(iii) Εκτελώντας συγκεκριμένες ελεγκτικές διαδικασίες για την απόκτηση τεκμηρίων αναφορικά με τα υπόλοιπα έναρξης.

7. Εάν ο ελεγκτής αποκτά ελεγκτικά τεκμήρια ότι τα υπόλοιπα έναρξης περιέχουν σφάλματα που θα μπορούσαν να επηρεάσουν ουσιωδώς τις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου, ο ελεγκτής πρέπει να εκτελεί τις πρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες που είναι ενδεδειγμένες στις περιστάσεις, για να καθορίσει την επίδραση επί των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου. Εάν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι τέτοια σφάλματα

[295] ΔΠΕ 710, «Συγκριτικές πληροφορίες - Αντίστοιχα ποσά και συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις».
[296] ΔΠΕ 300, «Σχεδιασμός του ελέγχου οικονομικών καταστάσεων».

υπάρχουν στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου, ο ελεγκτής πρέπει να γνωστοποιήσει τα σφάλματα στο κατάλληλο επίπεδο της διοίκησης και στους υπεύθυνους διακυβέρνησης, σύμφωνα με το ΔΠΕ 450[297].

Συνέπεια λογιστικών πολιτικών

8. Ο ελεγκτής πρέπει να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για το εάν οι λογιστικές πολιτικές που αντανακλώνται στα υπόλοιπα έναρξης έχουν εφαρμοστεί με συνέπεια στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου, και εάν οι αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές έχουν λογιστικοποιηθεί κατάλληλα και παρουσιάζονται επαρκώς και γνωστοποιούνται σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Σχετικές πληροφορίες στην έκθεση του προηγούμενου ελεγκτή

9. Εάν οι οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου ελέγχθηκαν από προηγούμενο ελεγκτή και υπήρξε διαφοροποίηση στη γνώμη, ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογήσει την επίδραση του θέματος που προκαλεί την διαφοροποίηση κατά την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου, σύμφωνα με το ΔΠΕ 315[298].

Συμπεράσματα ελέγχου και έκθεση

Υπόλοιπα έναρξης

10. Εάν ο ελεγκτής δεν δύναται να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με τα υπόλοιπα έναρξης, ο ελεγκτής πρέπει να εκφράσει γνώμη με επιφύλαξη ή αδυναμία έκφρασης γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων, όπως ενδείκνυται, σύμφωνα με το ΔΠΕ 705[299]. (Βλ. παρ. Α8)

11. Εάν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι τα υπόλοιπα έναρξης περιέχουν σφάλμα που επηρεάζει ουσιωδώς τις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου, και η επίπτωση του σφάλματος δεν λογιστικοποιείται κατάλληλα ή δεν παρουσιάζεται επαρκώς ή δεν γνωστοποιείται, ο ελεγκτής πρέπει να εκφράσει γνώμη με επιφύλαξη ή αρνητική γνώμη, όπως ενδείκνυται, σύμφωνα με το ΔΠΕ 705.

Συνέπεια λογιστικών πολιτικών

12. Εάν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι:

(α) οι λογιστικές πολιτικές της τρέχουσας περιόδου δεν εφαρμόζονται με συνέπεια σε σχέση με τα υπόλοιπα έναρξης, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, ή

(β) αλλαγή στις λογιστικές πολιτικές δεν λογιστικοποιείται κατάλληλα, ή δεν παρουσιάζεται επαρκώς ή δεν γνωστοποιείται σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς,

ο ελεγκτής πρέπει να εκφράσει γνώμη με επιφύλαξη ή αρνητική γνώμη, όπως ενδείκνυται σύμφωνα με το ΔΠΕ 705.

Διαφοροποίηση της γνώμης στην έκθεση του προηγούμενου ελεγκτή

13. Εάν η γνώμη του προηγούμενου ελεγκτή αναφορικά με τις οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου περιελάμβανε διαφοροποίηση της γνώμης του ελεγκτή που παραμένει σχετική και ουσιώδης για τις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου, ο ελεγκτής πρέπει να διαφοροποιήσει τη γνώμη του στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου σύμφωνα με το ΔΠΕ 705 και το ΔΠΕ 710. (Βλ. παρ. Α9)

***

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Ελεγκτικές Διαδικασίες

Ζητήματα ειδικά για οντότητες του δημοσίου τομέα (Βλ. παρ. 6)

Α1. Στο δημόσιο τομέα, μπορεί να υπάρχουν νομικοί ή κανονιστικοί περιορισμοί επί των πληροφοριών που ο υφιστάμενος ελεγκτής μπορεί να αποκτήσει από τον προηγούμενο ελεγκτή. Για παράδειγμα, εάν μια οντότητα του δημόσιου τομέα που έχει προηγουμένως ελεγχθεί από ελεγκτή διορισμένο εκ του νόμου (για παράδειγμα, Γενικό Ελεγκτή, ή άλλο πρόσωπο με κατάλληλα προσόντα που διορίστηκε για λογαριασμό του Γενικού Ελεγκτή) ιδιωτικοποιείται, η έκταση της πρόσβασης σε φύλλα εργασίας ή άλλες πληροφορίες που ο εκ του νόμου διορισμένος ελεγκτής μπορεί να παράσχει στο νεοδιορισθέντα ελεγκτή που είναι στον ιδιωτικό τομέα μπορεί να περιορίζεται από νόμους ή κανονισμούς περί ιδιωτικότητας ή απορρήτου. Σε περιπτώσεις που τέτοιες γνωστοποιήσεις περιορίζονται, τα ελεγκτικά τεκμήρια μπορεί να χρειάζεται να αποκτηθούν με άλλα μέσα και, εάν δεν μπορούν να αποκτηθούν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, πρέπει να εξετάζεται η επίδραση επί της γνώμης του ελεγκτή.

Α2. Εάν ο ελεγκτής που διορίζεται εκ του νόμου αναθέσει εξωτερικά τον έλεγχο μιας οντότητας του δημόσιου τομέα σε λογιστική επιχείρηση του ιδιωτικού τομέα, και ο ελεγκτής που διορίζεται εκ του νόμου διορίσει λογιστική επιχείρηση, άλλη από τη λογιστική επιχείρηση που έλεγξε τις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας του δημόσιου τομέα κατά την προηγούμενη περίοδο, αυτό δεν θεωρείται συνήθως ως αλλαγή ελεγκτών για τον διορισμένο εκ του νόμου ελεγκτή. Ανάλογα με τη φύση της εξωτερικής ανάθεσης, ωστόσο, η ανάθεση ελέγχου μπορεί να θεωρηθεί αρχική ανάθεση ελέγχου από την πλευρά του ελεγκτή του ιδιωτικού τομέα για την εκπλήρωση των καθηκόντων του, και ως εκ τούτου έχει εφαρμογή το παρόν ΔΠΕ.

Υπόλοιπα έναρξης (Βλ. παρ. 6(γ))

Α3. Η φύση και η έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών που είναι αναγκαίες για την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων όσον αφορά τα υπόλοιπα έναρξης, εξαρτώνται από θέματα όπως:

[297] ΔΠΕ 450, «Αξιολόγηση σφαλμάτων που εντοπίζονται κατά τον έλεγχο», παράγραφοι 8 και 12.

[298] ΔΠΕ 315, «Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μέσω της κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της».

[299] ΔΠΕ 705, «Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή».

● Οι λογιστικές πολιτικές που ακολουθούνται από την οντότητα.

● Η φύση των υπολοίπων λογαριασμών, των κατηγοριών συναλλαγών και των γνωστοποιήσεων καθώς και οι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου.

● Η σημασία των υπολοίπων έναρξης σε σχέση με τις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου.

● Το εάν ελέγχθηκαν οι οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου και, εφόσον ελέγχθηκαν, εάν η γνώμη του προηγούμενου ελεγκτή ήταν διαφοροποιημένη.

Α4. Αν οι οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου ελέγχθηκαν από τον προηγούμενο ελεγκτή, ο ελεγκτής μπορεί να δύναται να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με τα υπόλοιπα έναρξης με την επισκόπηση των φύλλων εργασίας του προηγούμενου ελεγκτή. Το εάν μια τέτοια επισκόπηση παρέχει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια επηρεάζεται από την επαγγελματική ικανότητα και την ανεξαρτησία του προηγούμενου ελεγκτή.

Α5. Οι σχετικές δεοντολογικές και επαγγελματικές απαιτήσεις καθοδηγούν την επικοινωνία του υφιστάμενου ελεγκτή με τον προηγούμενο ελεγκτή.

Α6. Για τα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, ορισμένα ελεγκτικά τεκμήρια για τα υπόλοιπα έναρξης μπορεί να αποκτώνται ως μέρος των ελεγκτικών διαδικασιών της τρέχουσας περιόδου. Για παράδειγμα, η είσπραξη (πληρωμή) των εισπρακτέων λογαριασμών έναρξης (πληρωτέων λογαριασμών) κατά τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου θα παρέχει ορισμένα ελεγκτικά τεκμήρια για την ύπαρξή τους, τα δικαιώματα και τις δεσμεύσεις, την πληρότητα και την αποτίμηση κατά την έναρξη της περιόδου. Στην περίπτωση των αποθεμάτων, ωστόσο, οι ελεγκτικές διαδικασίες της τρέχουσας περιόδου επί των υπολοίπων των αποθεμάτων τέλους περιόδου παρέχουν λίγα ελεγκτικά τεκμήρια όσον αφορά τα υπάρχοντα αποθέματα κατά την έναρξη της περιόδου. Συνεπώς, μπορεί να είναι αναγκαίες συμπληρωματικές ελεγκτικές διαδικασίες και ένα ή περισσότερα από τα παρακάτω μπορεί να παρέχουν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια:

● Παρατήρηση τρέχουσας καταμέτρησης των φυσικών αποθεμάτων και συμφωνία αυτής με τις ποσότητες των αποθεμάτων στην έναρξη..

● Εκτέλεση ελεγκτικών διαδικασιών στην αποτίμηση των κονδυλίων των αποθεμάτων έναρξης.

● Εκτέλεση ελεγκτικών διαδικασιών επί του μικτού κέρδους και του διαχωρισμού.

Α7. Για τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις, όπως τα ενσώματα πάγια, οι επενδύσεις και το μακροπρόθεσμο χρέος, μπορεί να αποκτηθούν ορισμένα ελεγκτικά τεκμήρια με την εξέταση των λογιστικών αρχείων και άλλων πληροφοριών που υποστηρίζουν τα υπόλοιπα έναρξης. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ο ελεγκτής μπορεί να δύναται να αποκτήσει ορισμένα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με τα υπόλοιπα έναρξης μέσω επιβεβαίωσης με τρίτα μέρη, για παράδειγμα, για το μακροπρόθεσμο χρέος και τις επενδύσεις. Σε άλλες περιπτώσεις, ο ελεγκτής μπορεί να χρειαστεί να εκτελέσει πρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες.

Συμπεράσματα ελέγχου και έκθεση

Υπόλοιπα έναρξης (Βλ. παρ. 10)

Α8. Το ΔΠΕ 705 θεσπίζει απαιτήσεις και παρέχει καθοδήγηση για τις περιστάσεις που μπορεί να καταλήξουν σε διαφοροποίηση της γνώμης του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων, για το είδος της ενδεδειγμένης γνώμης στις περιστάσεις, και το περιεχόμενο της έκθεσης του ελεγκτή όταν η γνώμη του ελεγκτή είναι διαφοροποιημένη. Η αδυναμία του ελεγκτή να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με τα υπόλοιπα έναρξης μπορεί να καταλήξει σε μία από τις ακόλουθες διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ελεγκτή:

(α) Γνώμη με επιφύλαξη ή αδυναμία έκφρασης γνώμης, όπως ενδείκνυται στις περιστάσεις, ή

(β) Εάν δεν απαγορεύεται από νόμο ή κανονισμό, γνώμη η οποία είναι με επιφύλαξη ή αδυναμία έκφρασης γνώμης, όπως ενδείκνυται, σχετικά με τα αποτελέσματα των λειτουργιών, και τις ταμειακές ροές, όπου είναι σχετικό, και χωρίς διαφοροποίηση αναφορικά με τη χρηματοοικονομική θέση.

Το Παράρτημα περιλαμβάνει παραδείγματα εκθέσεων του ελεγκτή.

Διαφοροποίηση της γνώμης στην έκθεση του προηγούμενου ελεγκτή (Βλ. παρ. 13)

Α9. Σε ορισμένες καταστάσεις, η διαφοροποίηση της γνώμης του προηγούμενου ελεγκτή μπορεί να μην είναι σχετική και ουσιώδης για τη γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου. Αυτό μπορεί να συμβαίνει όταν, για παράδειγμα, υπήρχε περιορισμός πεδίου στην προηγούμενη περίοδο, αλλά το ζήτημα που προκάλεσε τον περιορισμό του πεδίου έχει επιλυθεί κατά την τρέχουσα περίοδο.

Παράρτημα
(Βλ. παρ. Α8)

Παραδείγματα εκθέσεων ελεγκτών με διαφοροποιημένες γνώμες

Παράδειγμα 1:

Οι περιστάσεις που περιγράφονται στην παράγραφο Α8(α) περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- Ο ελεγκτής δεν παρακολούθησε την καταμέτρηση των φυσικών αποθεμάτων κατά την έναρξη της τρέχουσας περιόδου και δεν μπόρεσε να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με τα υπόλοιπα έναρξης αποθεμάτων.
- Οι πιθανές επιπτώσεις της αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων αναφορικά με τα υπόλοιπα έναρξης των αποθεμάτων θεωρείται ότι είναι ουσιώδεις αλλά όχι διάχυτες στη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές της οντότητας.[300]
- Η οικονομική θέση στο τέλος του έτους παρουσιάζεται εύλογα.
- Στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία, νόμος και κανονισμός απαγορεύουν στον ελεγκτή να δώσει γνώμη η οποία είναι με επιφύλαξη αναφορικά με την χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές και χωρίς διαφοροποίηση αναφορικά με την οικονομική θέση.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

[Κατάλληλος αποδέκτης]

Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων[301]

Έχουμε ελέγξει τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ, οι οποίες αποτελούνται από τον ισολογισμό της 31ης Δεκεμβρίου 20Χ1, και τις καταστάσεις αποτελεσμάτων, μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και ταμειακών ροών της χρήσης που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και περίληψη σημαντικών λογιστικών πολιτικών και λοιπές επεξηγηματικές πληροφορίες.

Ευθύνη της διοίκησης[302] για τις οικονομικές καταστάσεις

Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση αυτών των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς[303], και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες, ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, είτε οφείλεται σε απάτη είτε σε λάθος.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη επί αυτών των οικονομικών καταστάσεων με βάση τον έλεγχό μας. Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Τα πρότυπα αυτά απαιτούν να συμμορφωνόμαστε με κανόνες δεοντολογίας καθώς και να σχεδιάζουμε και διενεργούμε τον έλεγχο με σκοπό την απόκτηση λελογισμένης διασφάλισης για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα.

Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις. Οι επιλεγόμενες διαδικασίες βασίζονται στην κρίση του ελεγκτή, περιλαμβανομένης της εκτίμησης των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων, είτε οφείλεται σε απάτη είτε σε λάθος. Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνων, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση[304] των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων[305] της οντότητας. Ο έλεγχος περιλαμβάνει επίσης την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν και του λελογισμένου των λογιστικών εκτιμήσεων που έγιναν από τη διοίκηση, καθώς και την αξιολόγηση της συνολικής παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.

Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα για να παράσχουν βάση για την ελεγκτική μας γνώμη με επιφύλαξη.

---

[300] Εάν οι πιθανές επιπτώσεις, κατά την κρίση του ελεγκτή, θεωρούνται ουσιώδεις και διάχυτες στη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές της οντότητας, ο ελεγκτής θα αδυνατούσε να εκφράσει γνώμη επί της χρηματοοικονομικής επίδοσης και των ταμειακών ροών.

[301] Ο υπότιτλος «Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων» δεν είναι απαραίτητος στις περιπτώσεις όπου ο δεύτερος υπότιτλος «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων» δεν έχει εφαρμογή.

[302] Ή άλλος όρος που είναι κατάλληλος, στα πλαίσια του νομικού πλαισίου στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

[303] Όταν η ευθύνη της διοίκησης είναι να καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, αυτό μπορεί να διατυπώνεται: «Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, και για εκείνες... »

[304] Στην περίπτωση της υποσημείωσης 9, αυτό μπορεί να διατυπώνεται: «Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων της οντότητας που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας».

[305] Σε περιστάσεις όπου ο ελεγκτής έχει επίσης την ευθύνη να εκφράσει γνώμη επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων σε συνδυασμό με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, η πρόταση αυτή θα διατυπωνόταν ως εξής: «Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις». Στην περίπτωση της υποσημείωσης 9, αυτό μπορεί να διατυπώνεται: «Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις».

Βάση για γνώμη με επιφύλαξη

Διορισθήκαμε ως ελεγκτές της εταιρείας την 30 Ιουνίου, 20Χ1 και, έτσι, δεν παρακολουθήσαμε την καταμέτρηση των φυσικών αποθεμάτων στην έναρξη του έτους. Δεν μπορέσαμε να ικανοποιηθούμε με εναλλακτικά μέσα σχετικά με τις ποσότητες αποθεμάτων που υπήρχαν την 31η Δεκεμβρίου 20Χ0. Δεδομένου ότι τα αποθέματα έναρξης συμμετέχουν στον προσδιορισμό της χρηματοοικονομικής επίδοσης και των ταμειακών ροών, δεν μπορέσαμε να διαπιστώσουμε εάν θα ήταν αναγκαίες προσαρμογές αναφορικά με το κέρδος για το υπό αναφορά έτος στην κατάσταση αποτελεσμάτων και στις καθαρές ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην κατάσταση ταμειακών ροών.

Γνώμη με επιφύλαξη

Κατά τη γνώμη μας, εκτός από τις πιθανές επιπτώσεις του θέματος που περιγράφεται στην παράγραφο Βάση για γνώμη με επιφύλαξη, οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, την (ή δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα της) οικονομική(ς) θέση(ς) της Εταιρείας ΑΒΓ στις 31 Δεκεμβρίου 20Χ1, και τη (της) χρηματοοικονομική(ς) της επίδοση(ς) και τις (των) ταμειακές(ών) ροές(ών) της για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Άλλο θέμα

Οι οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ για το έτος που έληξε την 31η Δεκεμβρίου 20Χ0 ελέγχθηκαν από άλλον ελεγκτή, ο οποίος εξέφρασε γνώμη χωρίς διαφοροποίηση επί εκείνων των οικονομικών καταστάσεων την 31η Μαρτίου 20Χ1.

Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων

[Η μορφή και το περιεχόμενο αυτού του τμήματος της έκθεσης του ελεγκτή θα ποικίλλουν ανάλογα με τη φύση των άλλων ευθυνών αναφοράς του ελεγκτή].

[Υπογραφή του ελεγκτή]

[Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή]

[Διεύθυνση του ελεγκτή]

Παράδειγμα 2:

Οι περιστάσεις που περιγράφονται στην παράγραφο Α8(β) περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- Ο ελεγκτής δεν παρακολούθησε την καταμέτρηση των φυσικών αποθεμάτων κατά την έναρξη της τρέχουσας περιόδου και δεν μπόρεσε να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με τα υπόλοιπα έναρξης των αποθεμάτων.
- Οι πιθανές επιπτώσεις της αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων αναφορικά με τα υπόλοιπα έναρξης των αποθεμάτων θεωρείται ότι είναι ουσιώδεις αλλά όχι διάχυτες στη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές της οντότητας[306].
- Η οικονομική θέση στο τέλος του έτους παρουσιάζεται εύλογα.
- Η γνώμη που είναι με επιφύλαξη αναφορικά με τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές και χωρίς διαφοροποίηση αναφορικά με την οικονομική θέση θεωρείται ενδεδειγμένη στις περιστάσεις.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

[Κατάλληλος Αποδέκτης]

Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων[307]

Έχουμε ελέγξει τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ, οι οποίες αποτελούνται από τον ισολογισμό της 31ης Δεκεμβρίου 20Χ1, και τις καταστάσεις αποτελεσμάτων, μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και ταμειακών ροών της χρήσης που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και περίληψη σημαντικών λογιστικών πολιτικών και λοιπές επεξηγηματικές πληροφορίες.

Ευθύνη της διοίκησης[308] για τις οικονομικές καταστάσεις

Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση αυτών των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς[309], και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες, ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, είτε οφείλεται σε απάτη είτε σε λάθος.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη επί αυτών των οικονομικών καταστάσεων με βάση τον έλεγχό μας. Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Τα πρότυπα αυτά απαιτούν να συμμορφωνόμαστε με κανόνες δεοντολογίας καθώς και να σχεδιάζουμε και διενεργούμε τον έλεγχο με σκοπό την απόκτηση λελογισμένης διασφάλισης για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα.

Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις. Οι επιλεγόμενες διαδικασίες βασίζονται στην κρίση του ελεγκτή, περιλαμβανομένης της εκτίμησης των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων, είτε οφείλεται σε απάτη είτε σε λάθος. Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνων, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση[310] των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων[311] της οντότητας. Ο έλεγχος περιλαμβάνει επίσης την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν και του λελογισμένου των λογιστικών εκτιμήσεων που έγιναν από τη διοίκηση, καθώς και την αξιολόγηση της συνολικής παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.

Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα για να παράσχουν βάση για μη διαφοροποιημένη γνώμη μας επί της οικονομικής θέσης και για την ελεγκτική γνώμη μας με επιφύλαξη επί της χρηματοοικονομικής επίδοσης και των ταμειακών ροών.

Βάση για γνώμη με επιφύλαξη επί της χρηματοοικονομικής επίδοσης και των ταμειακών ροών

Διορισθήκαμε ως ελεγκτές της εταιρείας την 30η Ιουνίου 20Χ1 και, επομένως, δεν παρακολουθήσαμε την καταμέτρηση των φυσικών αποθεμάτων στην έναρξη του έτους. Δεν μπορέσαμε να ικανοποιηθούμε με εναλλακτικά

[306] Εάν οι πιθανές επιπτώσεις, κατά την κρίση του ελεγκτή, θεωρούνται ότι είναι ουσιώδεις και διάχυτες στη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές της οντότητας, ο ελεγκτής θα αδυνατούσε να εκφράσει γνώμη για τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές.

[307] Ο υπότιτλος «Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων» δεν είναι απαραίτητος στις περιστάσεις όπου ο δεύτερος υπότιτλος «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων» δεν έχει εφαρμογή.

[308] Ή άλλος όρος που είναι κατάλληλος, στα πλαίσια του νομικού πλαισίου στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

[309] Όταν η ευθύνη της διοίκησης είναι να καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, αυτό μπορεί να διατυπωθεί: «Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, και για εκείνες... »

[310] Στην περίπτωση της υποσημείωσης 15, αυτό μπορεί να διατυπώνεται: «Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων της οντότητας που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας».

[311] Σε περιστάσεις όπου ο ελεγκτής έχει επίσης ευθύνη να εκφράσει γνώμη επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων σε συνδυασμό με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, η πρόταση αυτή θα διατυπωνόταν ως εξής: «Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις». Στην περίπτωση της υποσημείωσης 15, αυτό μπορεί να διατυπώνεται: «Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις».

μέσα σχετικά με τις ποσότητες αποθεμάτων που υπήρχαν την 31η Δεκεμβρίου 20Χ0. Δεδομένου ότι τα αποθέματα έναρξης υπεισέρχονται στον προσδιορισμό της χρηματοοικονομικής επίδοσης και των ταμειακών ροών, δεν μπορέσαμε να διαπιστώσουμε εάν θα ήταν αναγκαίες προσαρμογές σχετικά με το κέρδος για το υπό αναφορά έτος στην κατάσταση αποτελεσμάτων και στις καθαρές ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην κατάσταση ταμειακών ροών.

Γνώμη με επιφύλαξη επί της χρηματοοικονομικής επίδοσης και των ταμειακών ροών

Κατά τη γνώμη μας, εκτός από τις πιθανές επιπτώσεις του θέματος που περιγράφτηκε στην παράγραφο Βάση για γνώμη με επιφύλαξη, η κατάσταση αποτελεσμάτων και η κατάσταση ταμειακών ροών παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, την (ή δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα της) χρηματοοικονομική(ς) της επίδοση(ς) και τις (των) ταμειακές(ών) ροές(ών) της Εταιρείας ΑΒΓ για τη χρήση που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 20Χ1, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Γνώμη επί της οικονομικής θέσης

Κατά τη γνώμη μας, ο ισολογισμός παρουσιάζει εύλογα από κάθε ουσιώδη άποψη, την (ή δίνει αληθή και εύλογη εικόνα της) χρηματοοικονομική(ς) θέση της Εταιρείας ΑΒΓ κατά την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Άλλο θέμα

Οι οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ για το έτος που έληξε την 31 Δεκεμβρίου 20Χ0 ελέγχθηκαν από άλλον ελεγκτή, ο οποίος εξέφρασε γνώμη χωρίς διαφοροποίηση επί εκείνων των οικονομικών καταστάσεων την 31η Μαρτίου 20Χ1.

Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων

[Η μορφή και το περιεχόμενο αυτού του τμήματος της έκθεσης του ελεγκτή θα ποικίλλουν ανάλογα με τη φύση των άλλων ευθυνών αναφοράς του ελεγκτή].

[Υπογραφή του ελεγκτή]

[Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή]

[Διεύθυνση του ελεγκτή]

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 520

ΑΝΑΛΥΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Παράγραφος

Εισαγωγή
Πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ 1
Ημερομηνία έναρξης ισχύος 2
Στόχοι 3
Ορισμός 4
Απαιτήσεις
Ουσιαστικές αναλυτικές διαδικασίες 5
Αναλυτικές διαδικασίες που βοηθούν στη διαμόρφωση γενικού συμπεράσματος 6
Διερεύνηση αποτελεσμάτων αναλυτικών διαδικασιών 7
Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό
Ορισμός αναλυτικών διαδικασιών A1-A3
Ουσιαστικές αναλυτικές διαδικασίες A4-A16
Αναλυτικές διαδικασίες που βοηθούν στη διαμόρφωση γενικού συμπεράσματος A17-A19
Διερεύνηση αποτελεσμάτων αναλυτικών διαδικασιών A20-A21

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 520, «Αναλυτικές διαδικασίες» 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 εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ

1. Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) ασχολείται με τη χρήση αναλυτικών διαδικασιών από τον ελεγκτή ως ουσιαστικών διαδικασιών («ουσιαστικές αναλυτικές διαδικασίες»). Ασχολείται επίσης με την ευθύνη του ελεγκτή να εκτελεί αναλυτικές διαδικασίες κοντά στο τέλος του ελέγχου, οι οποίες βοηθούν τον ελεγκτή στη διαμόρφωση γενικού συμπεράσματος για τις οικονομικές καταστάσεις. Το ΔΠΕ 315[312] ασχολείται με τη χρήση των αναλυτικών διαδικασιών ως διαδικασιών εκτίμησης κινδύνου. Το ΔΠΕ 330 περιλαμβάνει απαιτήσεις και καθοδήγηση αναφορικά με τη φύση, το χρόνο και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών ως αντίδραση στους εκτιμώμενους κινδύνους. Αυτές οι ελεγκτικές διαδικασίες μπορεί να περιλαμβάνουν ουσιαστικές αναλυτικές διαδικασίες[313].

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

2. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα.

Στόχοι

3. Οι στόχοι του ελεγκτή είναι:

(α) Να αποκτήσει σχετικά και αξιόπιστα ελεγκτικά τεκμήρια κατά τη χρήση ουσιαστικών αναλυτικών διαδικασιών, και

(β) Να σχεδιάσει και να εκτελέσει κοντά στο τέλος του ελέγχου αναλυτικές διαδικασίες που βοηθούν τον ελεγκτή στη διαμόρφωση ενός γενικού συμπεράσματος ως προς το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι συνεπείς με την κατανόηση της οντότητας από τον ελεγκτή.

Ορισμός

4. Για σκοπούς των ΔΠΕ, ο όρος «αναλυτικές διαδικασίες» σημαίνει αξιολογήσεις χρηματοοικονομικών πληροφοριών μέσω ανάλυσης αληθοφανών σχέσεων μεταξύ χρηματοοικονομικών και μη χρηματοοικονομικών δεδομένων. Οι αναλυτικές διαδικασίες περιλαμβάνουν επίσης εκείνη τη διερεύνηση που είναι αναγκαία για εντοπισμένες διακυμάνσεις ή σχέσεις που είναι ασυνεπείς με άλλες σχετικές πληροφορίες ή που διαφέρουν από αναμενόμενες αξίες κατά ένα σημαντικό ποσό. (Βλ. παρ. Α1-Α3)

Απαιτήσεις

Ουσιαστικές Αναλυτικές Διαδικασίες

5. Κατά το σχεδιασμό και την εκτέλεση ουσιαστικών αναλυτικών διαδικασιών, είτε μόνων ή σε συνδυασμό με δοκιμασίες λεπτομερειών, ως ουσιαστικών διαδικασιών σύμφωνα με το ΔΠΕ 330[314], ο ελεγκτής πρέπει: (Βλ. παρ. Α4-Α5)

(α) Να προσδιορίζει την καταλληλότητα συγκεκριμένων ουσιαστικών αναλυτικών διαδικασιών για δεδομένους ισχυρισμούς, λαμβάνοντας υπόψη τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος και τις δοκιμασίες λεπτομερειών, εάν υπάρχουν, για αυτούς τους ισχυρισμούς, (Βλ. παρ. Α6-Α11)

(β) Να αξιολογεί την αξιοπιστία των στοιχείων βάσει των οποίων αναπτύσσεται η προσδοκία του ελεγκτή για καταχωρημένα ποσά ή δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη την πηγή, τη συγκρισιμότητα, τη φύση και τη σχετικότητα των διαθέσιμων πληροφοριών, καθώς και τις δικλίδες επί της κατάρτισης, (Βλ. παρ. Α12-Α14)

(γ) Να αναπτύσσει προσδοκία για καταχωρημένα ποσά ή δείκτες και να αξιολογεί εάν η προσδοκία είναι επαρκώς ακριβής ώστε να εντοπίζεται ένα σφάλμα το οποίο, μόνο του ή όταν συναθροίζεται με άλλα σφάλματα, μπορεί να κάνει τις οικονομικές καταστάσεις να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες, και (Βλ. παρ. Α15)

(δ) Να προσδιορίζει το ποσό κάθε διαφοράς καταχωρημένων ποσών από αναμενόμενες αξίες που είναι αποδεκτή χωρίς περαιτέρω εξέταση όπως απαιτείται από την παράγραφο 7. (Βλ. παρ.Α16)

Αναλυτικές διαδικασίες που βοηθούν στη διαμόρφωση γενικού συμπεράσματος

6. Ο ελεγκτής πρέπει να σχεδιάζει και να εκτελεί κοντά στο τέλος του ελέγχου αναλυτικές διαδικασίες που τον βοηθούν στη διαμόρφωση γενικού συμπεράσματος ως προς το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι συνεπείς με την κατανόηση του ελεγκτή για την οντότητα. (Βλ. παρ. Α17-Α19).

Διερεύνηση αποτελεσμάτων αναλυτικών διαδικασιών

7. Εάν οι αναλυτικές διαδικασίες που εκτελούνται σύμφωνα με το παρόν ΔΠΕ εντοπίζουν διακυμάνσεις ή σχέσεις που είναι ασυνεπείς με άλλες σχετικές πληροφορίες ή που διαφέρουν από τις αναμενόμενες αξίες κατά ένα σημαντικό ποσό, ο ελεγκτής πρέπει να εξετάζει τις διαφορές αυτές μέσω:

(α) Υποβολής διερευνητικών ερωτήσεων στη διοίκηση και απόκτησης κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικών με τις απαντήσεις της διοίκησης, και

(β) Εκτέλεσης άλλων ελεγκτικών διαδικασιών αναγκαίων στις περιστάσεις. (Βλ. παρ. Α20-Α21).

***

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Ορισμός αναλυτικών διαδικασιών (Βλ. παρ. 4)

Α1. Οι αναλυτικές διαδικασίες περιλαμβάνουν την εξέταση συγκρίσεων των χρηματοοικονομικών πληροφοριών της οντότητας με, για παράδειγμα:

- Συγκριτικές πληροφορίες προηγούμενων περιόδων.

[312] ΔΠΕ 315, «Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μέσω κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της», παράγραφος 6(β).

[313] ΔΠΕ 330, «Οι αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους», παράγραφοι 6 και 18.

[314] ΔΠΕ 330, παράγραφος 18.

● Αναμενόμενα αποτελέσματα της οντότητας, όπως προϋπολογισμοί ή προβλέψεις, ή προσδοκίες του ελεγκτή, όπως μία εκτίμηση απόσβεσης

● Παρόμοιες πληροφορίες του κλάδου, όπως η σύγκριση του δείκτη πωλήσεις προς λογαριασμοί εισπρακτέοι της οντότητας με τους μέσους όρους του κλάδου ή άλλων οντοτήτων συγκρίσιμου μεγέθους στον ίδιο κλάδο.

Α2. Οι αναλυτικές διαδικασίες επίσης περιλαμβάνουν την εξέταση σχέσεων, για παράδειγμα:

● Μεταξύ στοιχείων χρηματοοικονομικών πληροφοριών που θα αναμενόταν να συμμορφώνονται με προβλέψιμο μοτίβο που βασίζεται στην εμπειρία της οντότητας, όπως τα ποσοστά μικτού κέρδους.

● Μεταξύ χρηματοοικονομικών πληροφοριών και σχετικών μη χρηματοοικονομικών πληροφοριών, όπως κόστη μισθοδοσίας προς αριθμό εργαζομένων.

Α3. Διάφορες μέθοδοι μπορεί να χρησιμοποιηθούν για την εκτέλεση αναλυτικών διαδικασιών. Αυτές οι μέθοδοι κυμαίνονται από την εκτέλεση απλών συγκρίσεων έως την εκτέλεση σύνθετων αναλύσεων με τη χρήση προηγμένων στατιστικών τεχνικών. Αναλυτικές διαδικασίες μπορούν να εφαρμοστούν σε ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, σε συστατικά και επιμέρους στοιχεία πληροφοριών.

Ουσιαστικές αναλυτικές διαδικασίες (Βλ. παρ. 5)

Α4. Οι ουσιαστικές διαδικασίες του ελεγκτή σε επίπεδο ισχυρισμού μπορεί να είναι δοκιμασίες λεπτομερειών, ουσιαστικές αναλυτικές διαδικασίες, ή συνδυασμός των δύο. Η απόφαση για το ποιες ελεγκτικές διαδικασίες πρόκειται να εκτελεστούν, περιλαμβανομένου του εάν θα χρησιμοποιηθούν ουσιαστικές αναλυτικές διαδικασίες, βασίζεται στην κρίση του ελεγκτή για την προσδοκώμενη αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των διαθέσιμων ελεγκτικών διαδικασιών για να μειωθεί ο ελεγκτικός κίνδυνος σε επίπεδο ισχυρισμού σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο.

Α5. Ο ελεγκτής μπορεί να απευθύνει διερευνητικά ερωτήματα στη διοίκηση σχετικά με τη διαθεσιμότητα και την αξιοπιστία των πληροφοριών που χρειάζονται για την εφαρμογή ουσιαστικών αναλυτικών διαδικασιών, και τα αποτελέσματα οποιωνδήποτε τέτοιων αναλυτικών διαδικασιών που εκτελούνται από την οντότητα. Μπορεί να είναι αποτελεσματική η χρήση αναλυτικών δεδομένων που καταρτίζονται από τη διοίκηση, υπό την προϋπόθεση ότι ο ελεγκτής είναι ικανοποιημένος ότι τέτοια δεδομένα είναι σωστά καταρτισμένα.

Καταλληλότητα συγκεκριμένων αναλυτικών διαδικασιών για δεδομένους ισχυρισμούς (Βλ. παρ. 5(α))

Α6. Οι ουσιαστικές αναλυτικές διαδικασίες γενικά είναι περισσότερο εφαρμόσιμες σε μεγάλους όγκους συναλλαγών που τείνουν να είναι προβλέψιμοι σε βάθος χρόνου. Η εφαρμογή σχεδιασμένων αναλυτικών διαδικασιών βασίζεται στη προσδοκία ότι οι σχέσεις μεταξύ δεδομένων υφίστανται και συνεχίζουν όταν απουσιάζουν γνωστές συνθήκες για το αντίθετο. Ωστόσο, η καταλληλότητα μιας συγκεκριμένης αναλυτικής διαδικασίας θα εξαρτηθεί από την εκτίμηση του ελεγκτή για το πόσο αποτελεσματική θα είναι στον εντοπισμό σφάλματος που, από μόνο του ή όταν συναθροιστεί με άλλα σφάλματα, μπορεί να κάνει τις οικονομικές καταστάσεις να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες.

Α7. Σε ορισμένες περιπτώσεις ακόμα και ένα απλό μοντέλο προβλέψεων μπορεί να είναι αποτελεσματικό ως αναλυτική διαδικασία. Για παράδειγμα, όταν μια οντότητα έχει γνωστό αριθμό εργαζομένων με σταθερά επίπεδα αμοιβών καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου, μπορεί να είναι δυνατό για τον ελεγκτή να χρησιμοποιήσει αυτά τα δεδομένα για να εκτιμήσει το σύνολο του κόστους μισθοδοσίας για την περίοδο με υψηλό βαθμό ακρίβειας, παρέχοντας έτσι ελεγκτικά τεκμήρια για ένα σημαντικό κονδύλι των οικονομικών καταστάσεων και μειώνοντας την ανάγκη εκτέλεσης δοκιμασιών λεπτομερειών επί της μισθοδοσίας. Η χρήση ευρέως αναγνωρισμένων επιχειρηματικών δεικτών (όπως είναι τα περιθώρια κέρδους για διάφορους τύπους οντοτήτων λιανικής πώλησης) μπορεί συχνά να χρησιμοποιηθεί αποτελεσματικά σε ουσιαστικές αναλυτικές διαδικασίες για παροχή τεκμηρίων προς υποστήριξη του λελογισμένου των καταχωρημένων ποσών.

Α8. Διαφορετικοί τύποι αναλυτικών διαδικασιών παρέχουν διαφορετικά επίπεδα διασφάλισης. Οι αναλυτικές διαδικασίες που περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, την πρόβλεψη του συνολικού εισοδήματος από ενοίκια για ένα κτίριο που χωρίζεται σε διαμερίσματα, λαμβάνοντας υπόψη τις τιμές των ενοικίων, τον αριθμό των διαμερισμάτων και τα ποσοστά κενών διαμερισμάτων, μπορεί να παράσχουν πειστικά τεκμήρια και μπορεί να εξαλείψουν την ανάγκη περαιτέρω επαλήθευσης μέσω δοκιμασιών λεπτομερειών, εφόσον τα στοιχεία επαληθευθούν κατάλληλα. Αντίθετα, ο υπολογισμός και η σύγκριση των ποσοστών μικτού περιθωρίου ως μέσου επιβεβαίωσης του ποσού ενός εσόδου μπορεί να παράσχει λιγότερο πειστικά τεκμήρια, αλλά μπορεί να παράσχει χρήσιμη επιβεβαίωση εάν χρησιμοποιηθεί σε συνδυασμό με άλλες ελεγκτικές διαδικασίες.

Α9. Ο προσδιορισμός της καταλληλότητας συγκεκριμένων ουσιαστικών αναλυτικών διαδικασιών επηρεάζεται από τη φύση του ισχυρισμού και την εκτίμηση του ελεγκτή για τον κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος. Για παράδειγμα, εάν οι δικλίδες επί της επεξεργασίας παραγγελιών πωλήσεων είναι ανεπαρκείς, ο ελεγκτής μπορεί να εμπιστευθεί περισσότερο δοκιμασίες λεπτομερειών παρά ουσιαστικές αναλυτικές διαδικασίες για ισχυρισμούς που σχετίζονται με απαιτήσεις.

Α10. Ειδικές ουσιαστικές αναλυτικές διαδικασίες μπορεί επίσης να θεωρούνται κατάλληλες όταν οι δοκιμασίες λεπτομερειών εκτελούνται επί του ίδιου ισχυρισμού. Για παράδειγμα, κατά την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων αναφορικά με τον ισχυρισμό αποτίμησης για υπόλοιπα λογαριασμών απαιτήσεων, ο ελεγκτής μπορεί να εφαρμόσει αναλυτικές διαδικασίες στην ηλικιακή κατάταξη των λογαριασμών των πελατών, επιπρόσθετα της εκτέλεσης δοκιμασιών λεπτομερειών επί μεταγενέστερων εισπράξεων μετρητών για να προσδιορίσει την εισπραξιμότητα των απαιτήσεων.

Ζητήματα ειδικά για οντότητες του δημοσίου τομέα

Α11. Οι σχέσεις μεταξύ επιμέρους κονδυλίων των οικονομικών καταστάσεων που παραδοσιακά εξετάζονται κατά τον έλεγχο επιχειρηματικών οντοτήτων μπορεί να μην είναι πάντα σχετικές για τον έλεγχο κρατικών ή άλλων μη επιχειρηματικών οντοτήτων του δημοσίου τομέα. Για παράδειγμα, σε πολλές οντότητες του δημοσίου τομέα μπορεί να υπάρχει μικρή άμεση σχέση μεταξύ εσόδων και δαπανών. Επιπρόσθετα, επειδή οι δαπάνες για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων μπορεί να μην κεφαλαιοποιούνται, μπορεί να μην υπάρχει σχέση μεταξύ δαπανών, για παράδειγμα, για αποθέματα και ενσώματα πάγια και του ποσού εκείνων των περιουσιακών στοιχείων που αναφέρονται στις οικονομικές καταστάσεις. Επίσης, δεδομένα του κλάδου ή στατιστικά για σκοπούς σύγκρισης μπορεί να μην είναι διαθέσιμα στο δημόσιο τομέα. Ωστόσο, άλλες σχέσεις μπορεί να είναι σχετικές, για παράδειγμα, μεταβολές στο κόστος ανά χιλιόμετρο της κατασκευής δρόμων ή ο αριθμός των οχημάτων που αποκτήθηκαν συγκρινόμενος με τα οχήματα που αποσύρθηκαν.

Η αξιοπιστία των δεδομένων (Βλ. παρ. 5(β))

Α12. Η αξιοπιστία των δεδομένων επηρεάζεται από την πηγή και τη φύση τους και εξαρτάται από τις περιστάσεις υπό τις οποίες αυτά αποκτώνται. Κατά συνέπεια, τα ακόλουθα είναι σχετικά όταν καθορίζεται εάν τα δεδομένα είναι αξιόπιστα για σκοπούς σχεδιασμού αναλυτικών διαδικασιών:

(α) Η πηγή των διαθέσιμων πληροφοριών. Για παράδειγμα, οι πληροφορίες μπορεί να είναι πιο αξιόπιστες όταν αποκτώνται από ανεξάρτητες πηγές εκτός της οντότητας[315].

(β) Η συγκρισιμότητα των διαθέσιμων πληροφοριών. Για παράδειγμα, δεδομένα του ευρύτερου κλάδου μπορεί να χρειάζεται να συμπληρωθούν ώστε να είναι συγκρίσιμα με εκείνα μιας οντότητας που παράγει και πωλεί εξειδικευμένα προϊόντα.

(γ) Η φύση και η σχέση των διαθέσιμων πληροφοριών. Για παράδειγμα, εάν έχουν καταρτιστεί προϋπολογισμοί ως αναμενόμενα αποτελέσματα παρά ως στόχοι προς επίτευξη, και

(δ) Οι δικλίδες επί της κατάρτισης των πληροφοριών που προορίζονται για την εξασφάλιση της πληρότητας, της ακρίβειας και της εγκυρότητας αυτών. Για παράδειγμα, οι δικλίδες επί της κατάρτισης, επισκόπησης και τήρησης των προϋπολογισμών.

Α13. Ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει τη δοκιμασία της λειτουργικής αποτελεσματικότητας δικλίδων, εάν υπάρχουν, σχετικών με την κατάρτιση πληροφοριών της οντότητας που χρησιμοποιούνται από τον ελεγκτή κατά την εκτέλεση ουσιαστικών αναλυτικών διαδικασιών ως αντίδραση στους εκτιμώμενους κινδύνους. Όταν τέτοιες δικλίδες είναι αποτελεσματικές, ο ελεγκτής γενικά έχει μεγαλύτερη εμπιστοσύνη στην αξιοπιστία των πληροφοριών και, ως εκ τούτου, στα αποτελέσματα των αναλυτικών διαδικασιών. Η λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων επί μη χρηματοοικονομικών πληροφοριών μπορεί συχνά να δοκιμάζεται σε συνδυασμό με άλλες δοκιμασίες δικλίδων. Για παράδειγμα, κατά τη δημιουργία δικλίδων σχετικά με την επεξεργασία των τιμολογίων πωλήσεων, η οντότητα μπορεί να περιλάβει δικλίδες για την καταγραφή των μονάδων πωλήσεων. Σ' αυτές τις περιστάσεις, ο ελεγκτής μπορεί να δοκιμάσει τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων σχετικά με την καταγραφή των μονάδων πωλήσεων, σε συνδυασμό με δοκιμασίες της λειτουργικής αποτελεσματικότητας των δικλίδων για την επεξεργασία των τιμολογίων πωλήσεων. Εναλλακτικά, ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει εάν οι πληροφορίες υποβλήθηκαν σε ελεγκτική δοκιμασία. Το ΔΠΕ 500 καθιερώνει απαιτήσεις και παρέχει καθοδήγηση για τον καθορισμό των ελεγκτικών διαδικασιών που πρόκειται να εκτελεστούν επί των πληροφοριών που θα χρησιμοποιηθούν για ουσιαστικές αναλυτικές διαδικασίες[316].

Α14. Τα θέματα που εξετάζονται στις παραγράφους Α12(α)-Α12(δ) είναι σχετικά ανεξάρτητα από το εάν ο ελεγκτής εκτελεί ουσιαστικές αναλυτικές διαδικασίες επί των οικονομικών καταστάσεων τέλους της περιόδου της οντότητας ή σε ενδιάμεση ημερομηνία και σχεδιάζει να εκτελέσει ουσιαστικές αναλυτικές διαδικασίες για την υπόλοιπη περίοδο. Το ΔΠΕ 330 καθιερώνει απαιτήσεις και παρέχει καθοδήγηση επί των ουσιαστικών διαδικασιών που εκτελούνται σε ενδιάμεση ημερομηνία[317].

Αξιολόγηση του εάν η προσδοκία είναι επαρκώς ακριβής (Βλ. παρ. 5(γ))

Α15. Θέματα που είναι σχετικά με την αξιολόγηση από τον ελεγκτή για το εάν η προσδοκία μπορεί να προβλεφθεί με επαρκή ακρίβεια για τον εντοπισμό σφάλματος που, όταν συναθροιστεί με άλλα σφάλματα, μπορεί να κάνει τις οικονομικές καταστάσεις να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες, περιλαμβάνουν:

- Την ακρίβεια με την οποία τα προσδοκώμενα αποτελέσματα των ουσιαστικών αναλυτικών διαδικασιών μπορούν να προβλεφθούν. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να προσδοκά μεγαλύτερη συνέπεια κατά τη σύγκριση των μικτών περιθωρίων κέρδους από μια περίοδο σε άλλη από ό,τι κατά τη σύγκριση εξόδων που είναι στη διακριτική ευχέρεια της οντότητας, όπως έρευνα ή διαφήμιση.
- Το βαθμό στον οποίο οι πληροφορίες μπορούν να διαχωριστούν. Για παράδειγμα, οι ουσιαστικές αναλυτικές διαδικασίες μπορεί να είναι πιο αποτελεσματικές όταν εφαρμόζονται σε χρηματοοικονομικές πληροφορίες επιμέρους τμημάτων μιας λειτουργίας ή στις οικονομικές καταστάσεις συστατικών μιας διαφοροποιημένης οντότητας, παρά όταν εφαρμόζονται στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας ως σύνολο.
- Τη διαθεσιμότητα των πληροφοριών, τόσο χρηματοοικονομικών όσο και μη χρηματοοικονομικών. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει εάν χρηματοοικονομικές πληροφορίες, όπως προϋπολογισμοί ή προβλέψεις, και μη χρηματοοικονομικές πληροφορίες, όπως ο αριθμός των μονάδων που παράγονται ή πωλούνται, είναι διαθέσιμες για το σχεδιασμό ουσιαστικών αναλυτικών διαδικασιών. Εάν οι πληροφορίες είναι διαθέσιμες,

[315] ΔΠΕ 500, «Ελεγκτικά τεκμήρια», παράγραφος Α31.
[316] ΔΠΕ 500, παράγραφος 10.
[317] ΔΠΕ 330, παράγραφοι 22-23.

ο ελεγκτής μπορεί επίσης να εξετάσει την αξιοπιστία των πληροφοριών όπως συζητήθηκε στις παραγράφους Α12-Α13 ανωτέρω.

Αποδεκτή διαφορά των καταχωρημένων ποσών από τις αναμενόμενες αξίες (Βλ. παρ. 5(δ))

Α16. Ο καθορισμός από τον ελεγκτή του ποσού διαφοράς από την προσδοκία που μπορεί να είναι αποδεκτή χωρίς περαιτέρω διερεύνηση επηρεάζεται από το ουσιώδες μέγεθος[318] και τη συνέπεια με το επιθυμητό επίπεδο διασφάλισης, λαμβάνοντας υπόψη την πιθανότητα ότι ένα σφάλμα, από μόνο του ή όταν συναθροίζεται με άλλα σφάλματα, μπορεί να καταστήσει ουσιωδώς εσφαλμένες τις οικονομικές καταστάσεις. Το ΔΠΕ 330 απαιτεί από τον ελεγκτή να αποκτά περισσότερο πειστικά ελεγκτικά τεκμήρια όσο πιο υψηλή είναι η εκτίμηση κινδύνου από τον ελεγκτή[319]. Κατά συνέπεια, καθώς αυξάνεται ο εκτιμώμενος κίνδυνος, το ποσό διαφοράς που θεωρείται αποδεκτό χωρίς διερεύνηση μειώνεται έτσι ώστε να επιτυγχάνεται το επιθυμητό επίπεδο πειστικών τεκμηρίων[320].

Αναλυτικές διαδικασίες που βοηθούν στη διαμόρφωση γενικού συμπεράσματος (Βλ. παρ. 6)

Α17. Τα συμπεράσματα που εξάγονται από τα αποτελέσματα των αναλυτικών διαδικασιών που σχεδιάζονται και εκτελούνται σύμφωνα με την παράγραφο 6 έχουν σκοπό να επιβεβαιώσουν τα συμπεράσματα που διαμορφώνονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου των επιμέρους συστατικών ή στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων. Αυτό βοηθά τον ελεγκτή να εξαγάγει λελογισμένα συμπεράσματα επί των οποίων να βασίσει τη γνώμη του.

Α18. Τα αποτελέσματα αυτών των αναλυτικών διαδικασιών μπορεί να εντοπίσουν έναν μη αναγνωρισμένο προηγούμενα κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος. Σε τέτοιες περιστάσεις, το ΔΠΕ 315 απαιτεί από τον ελεγκτή να αναθεωρήσει την εκτίμηση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος του ελεγκτή και να τροποποιήσει ανάλογα τις περαιτέρω σχεδιασμένες ελεγκτικές διαδικασίες[321].

Α19. Οι αναλυτικές διαδικασίες που εκτελούνται σύμφωνα με την παράγραφο 6 μπορεί να είναι παρόμοιες με εκείνες που θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν ως διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου.

Διερεύνηση αποτελεσμάτων αναλυτικών διαδικασιών (Βλ. παρ. 7)

Α20. Τα ελεγκτικά τεκμήρια που σχετίζονται με τις απαντήσεις της διοίκησης μπορεί να αποκτηθούν με αξιολόγηση των εν λόγω απαντήσεων, λαμβάνοντας υπόψη την κατανόηση του ελεγκτή για την οντότητα και το περιβάλλον της, καθώς και με άλλα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν κατά τη διάρκεια διενέργειας του ελέγχου.

Α21. Η ανάγκη εκτέλεσης άλλων ελεγκτικών διαδικασιών μπορεί να προκύψει όταν, για παράδειγμα, η διοίκηση αδυνατεί να παράσχει εξήγηση ή όταν η εξήγηση, μαζί με τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν σχετικά με την απάντηση της διοίκησης, δεν θεωρείται επαρκής.

[318] ΔΠΕ 320, «Το ουσιώδες μέγεθος στο σχεδιασμό και στη εκτέλεση του ελέγχου», παράγραφος Α13.
[319] ΔΠΕ 330, παράγραφος 7(β).
[320] ΔΠΕ 330, παράγραφος Α19.
[321] ΔΠΕ 315, παράγραφος 31.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 530

ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΔΕΙΓΜΑΤΟΛΗΨΙΑ

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Παράγραφος

Εισαγωγή
Πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ 1-2
Ημερομηνία έναρξης ισχύος 3
Στόχος 4
Ορισμοί 5
Απαιτήσεις
Σχεδιασμός δείγματος, μέγεθος και επιλογή μονάδων για δοκιμασία 6-8
Εκτέλεση ελεγκτικών διαδικασιών 9-11
Φύση και αιτία αποκλίσεων και σφαλμάτων 12-13
Προβολή σφαλμάτων 14
Αξιολόγηση αποτελεσμάτων ελεγκτικής δειγματοληψίας 15
Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό
Ορισμοί A1-A3
Σχεδιασμός δείγματος, μέγεθος και επιλογή μονάδων για δοκιμασία A4-A13
Εκτέλεση ελεγκτικών διαδικασιών A14-A16
Φύση και αιτία αποκλίσεων και σφαλμάτων A17
Προβολή σφαλμάτων A18-A20
Αξιολόγηση αποτελεσμάτων ελεγκτικής δειγματοληψίας A21-A23
Παράρτημα 1: Στρωματοποίηση και επιλογή σταθμισμένης αξίας
Παράρτημα 2: Παραδείγματα παραγόντων που επηρεάζουν το μέγεθος δείγματος για δοκιμασίες δικλίδων
Παράρτημα 3: Παραδείγματα παραγόντων που επηρεάζουν το μέγεθος δείγματος για δοκιμασίες λεπτομερειών
Παράρτημα 4: Μέθοδοι επιλογής δείγματος

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 530, «Ελεγκτική δειγματοληψία» 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 εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ

1. Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) εφαρμόζεται όταν ο ελεγκτής έχει αποφασίσει να χρησιμοποιήσει ελεγκτική δειγματοληψία κατά την εκτέλεση ελεγκτικών διαδικασιών. Ασχολείται με τη χρήση στατιστικής και μη στατιστικής δειγματοληψίας από τον ελεγκτή κατά το σχεδιασμό και την επιλογή του δείγματος ελέγχου, τη διενέργεια δοκιμασιών δικλίδων και λεπτομερειών, καθώς και την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων από το δείγμα.

2. Το παρόν ΔΠΕ συμπληρώνει το ΔΠΕ 500[322], το οποίο ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να σχεδιάζει και να εκτελεί ελεγκτικές διαδικασίες ώστε να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για να δύναται να εξάγει λελογισμένα συμπεράσματα επί των οποίων να βασίζει τη γνώμη του. Το ΔΠΕ 500 παρέχει καθοδήγηση για τα μέσα που είναι διαθέσιμα στον ελεγκτή προς επιλογή των μονάδων για δοκιμασία, ένα εκ των οποίων είναι η ελεγκτική δειγματοληψία.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

3. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα.

Στόχος

4. Ο στόχος του ελεγκτή, όταν χρησιμοποιεί ελεγκτική δειγματοληψία, είναι η παροχή λελογισμένης βάσης για την εξαγωγή συμπερασμάτων σχετικά με τον πληθυσμό από τον οποίο επιλέγεται το δείγμα.

Ορισμοί

5. Για σκοπούς των ΔΠΕ, οι ακόλουθοι όροι έχουν τη σημασία που αποδίδεται κατωτέρω:

(α) Ελεγκτική δειγματοληψία - Η εφαρμογή ελεγκτικών διαδικασιών σε λιγότερο από το 100% των μονάδων εντός του πληθυσμού που είναι σχετικός με τον έλεγχο, τέτοιων που όλες οι μονάδες δειγματοληψίας να έχουν πιθανότητα επιλογής, ώστε να παρέχεται στον ελεγκτή λελογισμένη βάση επί της οποίας θα εξαγάγει συμπεράσματα για ολόκληρο τον πληθυσμό.

(β) Πληθυσμός - Η πλήρης σειρά δεδομένων από τα οποία ένα δείγμα επιλέγεται και για τα οποία ο ελεγκτής επιθυμεί να εξαγάγει συμπεράσματα.

(γ) Δειγματοληπτικός κίνδυνος - Ο κίνδυνος το συμπέρασμα του ελεγκτή που βασίζεται σε ένα δείγμα να είναι διαφορετικό από το συμπέρασμα εάν το σύνολο του πληθυσμού υποβαλλόταν στις ίδιες διαδικασίες ελέγχου. Ο κίνδυνος δειγματοληψίας μπορεί να οδηγήσει σε δύο τύπους εσφαλμένων συμπερασμάτων:

(i) Στην περίπτωση δοκιμασίας δικλίδων, ότι οι δικλίδες είναι πιο αποτελεσματικές από ό,τι πραγματικά είναι, ή στην περίπτωση δοκιμασίας λεπτομερειών ότι δεν υπάρχει ουσιώδες σφάλμα όταν στην πραγματικότητα υπάρχει. Ο ελεγκτής πρωταρχικά ενδιαφέρεται για εσφαλμένο συμπέρασμα αυτού του τύπου επειδή επηρεάζει την αποτελεσματικότητα του ελέγχου και είναι πιο πιθανό να οδηγήσει σε μη ενδεδειγμένη γνώμη ελέγχου.

(ii) Στην περίπτωση δοκιμασίας δικλίδων, ότι οι δικλίδες είναι λιγότερο αποτελεσματικές από ό,τι πραγματικά είναι, ή στην περίπτωση δοκιμασίας λεπτομερειών ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα όταν στην πραγματικότητα δεν υπάρχει. Εσφαλμένο συμπέρασμα αυτού του τύπου επηρεάζει την αποδοτικότητα του ελέγχου, καθώς συνήθως θα οδηγούσε σε επιπρόσθετη εργασία για να διαπιστωθεί ότι τα αρχικά συμπεράσματα ήταν εσφαλμένα.

(δ) Μη δειγματοληπτικός κίνδυνος - Ο κίνδυνος ο ελεγκτής να εξαγάγει εσφαλμένο συμπέρασμα για οποιοδήποτε λόγο που δεν σχετίζεται με τον δειγματοληπτικό κίνδυνο. (Βλ. παρ. Α1)

(ε) Ανωμαλία) - Σφάλμα ή απόκλιση που προφανώς δεν είναι αντιπροσωπευτικό σφαλμάτων ή αποκλίσεων σε ένα πληθυσμό.

(στ) Μονάδα δειγματοληψίας - Οι επιμέρους μονάδες που αποτελούν ένα πληθυσμό. (Βλ. παρ. Α2)

(ζ) Στατιστική δειγματοληψία - Μια προσέγγιση στη δειγματοληψία που έχει τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

(i) Τυχαία επιλογή των μονάδων του δείγματος

(ii) Χρήση της θεωρίας των πιθανοτήτων για αξιολόγηση των αποτελεσμάτων του δείγματος, περιλαμβανομένης της μέτρησης του δειγματοληπτικού κινδύνου.

Η δειγματοληπτική προσέγγιση που δεν έχει τα χαρακτηριστικά (i) και (ii) θεωρείται μη στατιστική δειγματοληψία.

(η) Στρωματοποίηση - Η σειρά ενεργειών για τη διαίρεση ενός πληθυσμού σε υπο-πληθυσμούς, κάθε ένας από τους οποίους είναι μια ομάδα μονάδων δειγματοληψίας που έχουν παρόμοια χαρακτηριστικά (συχνά χρηματική αξία).

(θ) Ανεκτό σφάλμα - το χρηματικό ποσό που ορίζεται από τον ελεγκτή και αναφορικά με το οποίο ο ελεγκτής επιδιώκει να αποκτήσει κατάλληλο επίπεδο διασφάλισης ότι το πραγματικό σφάλμα στον πληθυσμό δεν υπερβαίνει το χρηματικό ποσό που έχει ορίσει (Βλ. παρ.Α3)

(ι) Ανεκτό ποσοστό απόκλισης - Το ποσοστό απόκλισης από τις καθορισμένες διαδικασίες εσωτερικών δικλίδων που ορίζεται από τον ελεγκτή, αναφορικά με το οποίο ο ελεγκτής επιδιώκει να αποκτήσει κατάλληλο επίπεδο διασφάλισης ότι το πραγματικό ποσοστό απόκλισης στον πληθυσμό δεν υπερβαίνει το ποσοστό απόκλισης που έχει ορίσει.

Απαιτήσεις

Σχεδιασμός δείγματος, μέγεθος και επιλογή μονάδων για δοκιμασία

6. Κατά το σχεδιασμό δείγματος ελέγχου, ο ελεγκτής πρέπει να εξετάζει τον σκοπό της ελεγκτικής διαδικασίας και τα χαρακτηριστικά του πληθυσμού από τον οποίο το δείγμα θα εξαχθεί. (Βλ. παρ. Α4-Α9)

[322] ΔΠΕ 500, «Ελεγκτικά τεκμήρια».

7. Ο ελεγκτής πρέπει να καθορίζει μέγεθος δείγματος επαρκές για τη μείωση του κινδύνου δειγματοληψίας σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο. (Βλ. παρ. Α10-Α11)

8. Ο ελεγκτής πρέπει να επιλέγει μονάδες για το δείγμα κατά τέτοιο τρόπο ώστε κάθε μονάδα δειγματοληψίας στον πληθυσμό να έχει πιθανότητα επιλογής. (Βλ. παρ. Α12-Α13)

Εκτέλεση ελεγκτικών διαδικασιών

9. Ο ελεγκτής πρέπει να εκτελεί τις ενδεδειγμένες ελεγκτικές διαδικασίες για κάθε μονάδα που επιλέγεται.

10. Εάν η διαδικασία ελέγχου δεν έχει εφαρμογή για την επιλεγμένη μονάδα, ο ελεγκτής πρέπει να εκτελέσει τη διαδικασία σε μονάδα αντικατάστασης. (Βλ. παρ. Α14)

11. Εάν ο ελεγκτής δεν δύναται να εφαρμόσει τις σχεδιασμένες ελεγκτικές διαδικασίες, ή κατάλληλες εναλλακτικές διαδικασίες, σε επιλεγμένη μονάδα, πρέπει να θεωρήσει τη μονάδα αυτή ως απόκλιση από τις προβλεπόμενες δικλίδες, στην περίπτωση των δοκιμασιών δικλίδων, ή ως σφάλμα, στην περίπτωση των δοκιμασιών λεπτομερειών. (Βλ. παρ. Α15-Α16)

Φύση και αιτία αποκλίσεων και σφαλμάτων

12. Ο ελεγκτής πρέπει να ερευνά τη φύση και την αιτία οποιωνδήποτε εντοπισμένων αποκλίσεων ή σφαλμάτων και να αξιολογεί τις πιθανές επιπτώσεις τους επί του σκοπού της ελεγκτικής διαδικασίας, καθώς και επί άλλων περιοχών του ελέγχου. (Βλ. παρ. Α17)

13. Στις εξαιρετικά σπάνιες περιστάσεις που ο ελεγκτής θεωρήσει ότι σφάλμα ή απόκλιση που ανακαλύφθηκε σε ένα δείγμα αποτελεί ανωμαλία, πρέπει να αποκτήσει υψηλό βαθμό βεβαιότητας ότι το εν λόγω σφάλμα ή η απόκλιση δεν είναι αντιπροσωπευτικά του πληθυσμού. Ο ελεγκτής πρέπει να αποκτήσει αυτό το βαθμό βεβαιότητας εκτελώντας συμπληρωματικές ελεγκτικές διαδικασίες για την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων ότι το σφάλμα ή η απόκλιση δεν επηρεάζει το υπόλοιπο μέρος του πληθυσμού.

Προβολή σφαλμάτων

14. Για δοκιμασίες λεπτομερειών, ο ελεγκτής πρέπει να προβάλει στον πληθυσμό τα σφάλματα που βρέθηκαν στο δείγμα. (Βλ. παρ. Α18-Α20)

Αξιολόγηση αποτελεσμάτων ελεγκτικής δειγματοληψίας

15. Ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί:

(α) Τα αποτελέσματα του δείγματος, και (Βλ. παρ. Α21-Α22)

(β) Εάν η χρήση της ελεγκτικής δειγματοληψίας έχει παράσχει λελογισμένη βάση για συμπεράσματα σχετικά με τον πληθυσμό που έχει δοκιμαστεί. (Βλ. παρ. Α23)

***

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Ορισμοί

Μη δειγματοληπτικός κίνδυνος (Βλ. παρ. 5(δ))

Α1. Παραδείγματα μη δειγματοληπτικού κινδύνου περιλαμβάνουν τη χρήση ακατάλληλων ελεγκτικών διαδικασιών, ή παρερμηνεία ελεγκτικών τεκμηρίων και παράλειψη αναγνώρισης σφάλματος ή απόκλισης.

Μονάδα δειγματοληψίας (Βλ. παρ. 5(στ))

Α2. Οι μονάδες δειγματοληψίας μπορεί να είναι φυσικές μονάδες (για παράδειγμα, επιταγές που αναγράφονται στις αποδείξεις καταθέσεων, πιστωτικές εγγραφές σε τραπεζικές καταστάσεις, τιμολόγια πωλήσεων ή υπόλοιπα χρεωστών) ή χρηματικές μονάδες.

Ανεκτό σφάλμα (Βλ. παρ. 5(θ))

Α3. Κατά το σχεδιασμό ενός δείγματος, ο ελεγκτής προσδιορίζει το ανεκτό σφάλμα έτσι ώστε να αντιμετωπίσει τον κίνδυνο το σύνολο των ατομικά μη ουσιωδών σφαλμάτων να καταστήσει τις οικονομικές καταστάσεις ουσιωδώς εσφαλμένες και να παράσχει περιθώριο για πιθανά μη εντοπισμένα σφάλματα. Το ανεκτό σφάλμα είναι η εφαρμογή του ουσιώδους μεγέθους εκτέλεσης, όπως ορίζεται στο ΔΠΕ 320[323], σε μια συγκεκριμένη διαδικασία δειγματοληψίας. Το ανεκτό σφάλμα μπορεί να είναι το ίδιο ποσό ή ποσό μικρότερο από το ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης.

Σχεδιασμός δείγματος, μέγεθος και επιλογή μονάδων για δοκιμασία

Σχεδιασμός δείγματος (Βλ. παρ. 6)

Α4. Η ελεγκτική δειγματοληψία καθιστά ικανό τον ελεγκτή να αποκτά και να αξιολογεί ελεγκτικά τεκμήρια για ορισμένα χαρακτηριστικά των μονάδων που επιλέγονται, ώστε να διαμορφώνει ή να βοηθιέται στη διαμόρφωση συμπεράσματος αναφορικά με τον πληθυσμό από τον οποίο το δείγμα εξάγεται. Η ελεγκτική δειγματοληψία μπορεί να εφαρμόζεται με τη χρήση είτε μη στατιστικών είτε στατιστικών προσεγγίσεων δειγματοληψίας.

Α5. Κατά το σχεδιασμό ενός δείγματος ελέγχου, η εξέταση του ελεγκτή περιλαμβάνει το συγκεκριμένο σκοπό που πρόκειται να επιτευχθεί και το συνδυασμό ελεγκτικών διαδικασιών που είναι πιθανό να επιτύχουν κατά τον καλύτερο τρόπο αυτόν το σκοπό. Η εξέταση της φύσης των αναζητούμενων ελεγκτικών τεκμηρίων και των συνθηκών πιθανής απόκλισης ή σφάλματος ή άλλων χαρακτηριστικών σχετικά με αυτά τα ελεγκτικά τεκμήρια, θα βοηθήσουν τον ελεγκτή στον καθορισμό του τι συνιστά απόκλιση ή σφάλμα και ποιο πληθυσμό να χρησιμοποιήσει για δειγματοληψία. Κατά την εκπλήρωση της απαίτησης της παραγράφου 10 του ΔΠΕ 500, όταν εκτελείται

[323] ΔΠΕ 320, «Το ουσιώδες μέγεθος στο σχεδιασμό και στη διενέργεια ελέγχου», παράγραφος 9.

ελεγκτική δειγματοληψία, ο ελεγκτής εκτελεί ελεγκτικές διαδικασίες για απόκτηση τεκμηρίων ότι ο πληθυσμός από τον οποίο εξάγεται το δείγμα ελέγχου είναι πλήρης.

Α6. Η εξέταση από τον ελεγκτή του σκοπού της ελεγκτικής διαδικασίας, όπως απαιτείται από την παράγραφο 6, περιλαμβάνει σαφή κατανόηση του τι συνιστά απόκλιση ή σφάλμα, έτσι ώστε στην αξιολόγηση των αποκλίσεων ή στην προβολή των σφαλμάτων να περιλαμβάνονται όλες, και μόνο εκείνες, οι συνθήκες που είναι σχετικές με το σκοπό της ελεγκτικής διαδικασίας. Για παράδειγμα, σε μία δοκιμασία λεπτομερειών που σχετίζεται με την ύπαρξη εισπρακτέων λογαριασμών, όπως η επιβεβαίωση, οι πληρωμές που έγιναν από τον πελάτη πριν την ημερομηνία επιβεβαίωσης αλλά λήφθηκαν αμέσως μετά την ημερομηνία αυτή από τον πελάτη, δεν θεωρούνται σφάλμα. Επίσης, λανθασμένη καταχώριση μεταξύ λογαριασμών πελατών δεν επηρεάζει το συνολικό υπόλοιπο των εισπρακτέων λογαριασμών. Ως εκ τούτου, μπορεί να μην είναι ενδεδειγμένο να θεωρείται αυτό ως σφάλμα κατά την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων του δείγματος της συγκεκριμένης ελεγκτικής διαδικασίας, μολονότι ενδέχεται να έχει σημαντική επίπτωση σε άλλες περιοχές του ελέγχου, όπως η εκτίμηση κινδύνου απάτης ή η επάρκεια της πρόβλεψης για επισφαλείς λογαριασμούς.

Α7. Κατά την εξέταση των χαρακτηριστικών ενός πληθυσμού, για δοκιμασίες δικλίδων, ο ελεγκτής κάνει εκτίμηση του αναμενόμενου ποσοστού απόκλισης με βάση την κατανόηση του ελεγκτή για τις σχετικές δικλίδες ή την εξέταση μικρού αριθμού μονάδων από τον πληθυσμό. Η εκτίμηση γίνεται έτσι ώστε να σχεδιαστεί ένα δείγμα ελέγχου και να καθοριστεί το μέγεθος του δείγματος. Για παράδειγμα, εάν το προσδοκώμενο ποσοστό απόκλισης είναι απαράδεκτα υψηλό, ο ελεγκτής πρέπει κανονικά να αποφασίσει να μην εκτελέσει δοκιμασίες δικλίδων. Ομοίως, για δοκιμασίες λεπτομερειών, ο ελεγκτής κάνει εκτίμηση των αναμενόμενων σφαλμάτων στον πληθυσμό. Εάν το αναμενόμενο σφάλμα είναι υψηλό, η 100% εξέταση ή η χρήση μεγάλου μεγέθους δείγματος μπορεί να ενδείκνυται κατά την εκτέλεση δοκιμασιών λεπτομερειών.

Α8. Κατά την εξέταση των χαρακτηριστικών ενός πληθυσμού από τον οποίο θα εξαχθεί το δείγμα, ο ελεγκτής μπορεί να κρίνει ότι είναι ενδεδειγμένη η στρωματοποίηση ή η επιλογή σταθμισμένης αξίας. Το Παράρτημα 1 παρέχει περαιτέρω συζήτηση για τη στρωματοποίηση και την επιλογή σταθμισμένης αξίας.

Α9. Η απόφαση για το εάν πρόκειται να χρησιμοποιηθεί στατιστική ή μη στατιστική προσέγγιση δειγματοληψίας, είναι θέμα κρίσης του ελεγκτή. Ωστόσο, το μέγεθος του δείγματος δεν αποτελεί έγκυρο κριτήριο για τη διάκριση μεταξύ στατιστικής και μη στατιστικής προσέγγισης.

Μέγεθος δείγματος (Βλ. παρ. 7)

Α10. Το επίπεδο του κινδύνου δειγματοληψίας που ο ελεγκτής είναι πρόθυμος να αποδεχθεί επηρεάζει το μέγεθος του απαιτούμενου δείγματος. Όσο χαμηλότερος είναι ο κίνδυνος που ο ελεγκτής είναι πρόθυμος να αποδεχθεί, τόσο μεγαλύτερο θα χρειάζεται να είναι το μέγεθος του δείγματος.

Α11. Το μέγεθος του δείγματος μπορεί να καθορίζεται με την εφαρμογή στατιστικά-βασιζόμενου τύπου ή μέσω της άσκησης επαγγελματικής κρίσης. Τα Παραρτήματα 2 και 3 δείχνουν τις επιρροές που διάφοροι παράγοντες typically τυπικά έχουν στον καθορισμό του μεγέθους του δείγματος. Όταν οι περιστάσεις είναι παρόμοιες, η επίπτωση παραγόντων όπως εκείνοι που εντοπίζονται στα Παραρτήματα 2 και 3 επί του μεγέθους του δείγματος θα είναι παρόμοια, ανεξάρτητα από το εάν επιλέγεται στατιστική ή μη στατιστική προσέγγιση.

Επιλογή των μονάδων για δοκιμασία (Βλ. παρ. 8)

Α12. Με τη στατιστική δειγματοληψία, οι μονάδες του δείγματος επιλέγονται κατά τρόπο ώστε κάθε μονάδα δειγματοληψίας να έχει μια γνωστή πιθανότητα να επιλεγεί. Με τη μη στατιστική δειγματοληψία, χρησιμοποιείται κρίση για την επιλογή των μονάδων του δείγματος. Επειδή ο σκοπός της δειγματοληψίας είναι η παροχή λελογισμένης βάσης για τον ελεγκτή ώστε να εξαγάγει συμπεράσματα σχετικά με τον πληθυσμό από τον οποίο το δείγμα επιλέγεται, είναι σημαντικό ο ελεγκτής να επιλέγει αντιπροσωπευτικό δείγμα έτσι ώστε να αποφεύγεται η μεροληψία, με επιλογή μονάδων δείγματος που έχουν χαρακτηριστικά τυπικά του πληθυσμού.

Α13. Οι κυριότερες μέθοδοι επιλογής δειγμάτων είναι η χρήση τυχαίας επιλογής, συστηματικής επιλογής και πρόχειρης επιλογής. Κάθε μία από αυτές τις μεθόδους σχολιάζεται στο Παράρτημα 4.

Εκτέλεση ελεγκτικών διαδικασιών (Βλ. παρ. 10-11)

Α14. Παράδειγμα του πότε είναι αναγκαίο να εκτελείται η διαδικασία σε μονάδα αντικατάστασης είναι όταν επιλέγεται μία ακυρωμένη επιταγή κατά τη δοκιμασία για τεκμήρια έγκρισης πληρωμής. Εάν ο ελεγκτής ικανοποιηθεί ότι η επιταγή έχει ακυρωθεί ορθά έτσι ώστε να μη συνιστά απόκλιση, εξετάζεται μια κατάλληλα επιλεγμένη μονάδα αντικατάστασης.

Α15. Παράδειγμα του πότε ο ελεγκτής δεν δύναται να εφαρμόσει τις σχεδιασμένες ελεγκτικές διαδικασίες σε επιλεγμένη μονάδα είναι όταν η τεκμηρίωση που σχετίζεται με τη μονάδα αυτή έχει χαθεί.

Α16. Παράδειγμα κατάλληλης εναλλακτικής διαδικασίας θα μπορούσε να είναι η εξέταση μεταγενέστερων αποδείξεων εισπράξεων μετρητών μαζί με τεκμήρια της πηγής αυτών και τα στοιχεία τα οποία προορίζονται να διακανονίσουν, όταν δεν έχει ληφθεί καμία απάντηση σε αίτημα θετικής επιβεβαίωσης.

Φύση και αιτία αποκλίσεων και σφαλμάτων (Βλ. παρ. 12)

Α17. Κατά την ανάλυση των αποκλίσεων και των σφαλμάτων που εντοπίζονται, ο ελεγκτής μπορεί να παρατηρήσει ότι πολλά έχουν ένα κοινό χαρακτηριστικό, για παράδειγμα είδος συναλλαγής, τοποθεσία, γραμμή παραγωγής ή χρονική περίοδος. Σε τέτοιες περιστάσεις, ο ελεγκτής μπορεί να αποφασίσει να εντοπίσει όλες τις μονάδες στον πληθυσμό που διαθέτουν το κοινό χαρακτηριστικό, και να επεκτείνει τις ελεγκτικές διαδικασίες σε αυτές τις μονάδες. Επιπρόσθετα, τέτοιες αποκλίσεις ή σφάλματα μπορεί να είναι σκόπιμα και μπορεί να υποδηλώνουν την πιθανότητα απάτης.

Προβολή σφαλμάτων (Βλ. παρ. 14)

Α18. Ο ελεγκτής απαιτείται να προβάλει σφάλματα για τον πληθυσμό για να αποκτά ευρεία άποψη της κλίμακας σφάλματος, αλλά αυτή η προβολή μπορεί να μην είναι επαρκής για να καθορίσει ένα ποσό προς καταγραφή.

Α19. Όταν ένα σφάλμα έχει οριστεί ως ανωμαλία, μπορεί να εξαιρεθεί κατά την προβολή σφαλμάτων στον πληθυσμό. Ωστόσο, η επίπτωση οποιουδήποτε τέτοιου σφάλματος, εάν δεν διορθωθεί, εξακολουθεί να χρειάζεται να λαμβάνεται υπόψη, επιπρόσθετα της προβολής των μη ανώμαλων σφαλμάτων.

Α20. Για δοκιμασίες δικλίδων, δεν είναι αναγκαία η ρητή προβολή των αποκλίσεων, δεδομένου ότι το ποσοστό απόκλισης του δείγματος είναι επίσης και το προβαλλόμενο ποσοστό απόκλισης για τον πληθυσμό συνολικά. Το ΔΠΕ 330[324] παρέχει καθοδήγηση όταν εντοπίζονται αποκλίσεις από δικλίδες επί των οποίων ο ελεγκτής προτίθεται να βασιστεί.

Αξιολόγηση αποτελεσμάτων ελεγκτικής δειγματοληψίας (Βλ. παρ. 15)

Α21. Για δοκιμασίες δικλίδων, ένα απρόσμενα υψηλό ποσοστό απόκλισης του δείγματος μπορεί να οδηγήσει σε αύξηση του εκτιμώμενου κινδύνου ουσιώδους σφάλματος, εκτός εάν αποκτώνται περαιτέρω ελεγκτικά τεκμήρια που στοιχειοθετούν την αρχική εκτίμηση. Για δοκιμασίες λεπτομερειών, ένα απρόσμενα υψηλό ποσό σφάλματος σε δείγμα μπορεί να κάνει τον ελεγκτή να πιστεύει ότι μια κατηγορία συναλλαγών ή υπόλοιπο λογαριασμού είναι ουσιωδώς εσφαλμένα, απουσία περαιτέρω ελεγκτικών τεκμηρίων περί μη ύπαρξης ουσιώδους σφάλματος.

Α22. Στην περίπτωση των δοκιμασιών λεπτομερειών, το προβαλλόμενο σφάλμα προστιθέμενου του ανώμαλου σφάλματος, εάν υπάρχει, είναι η βέλτιστη εκτίμηση του ελεγκτή για το σφάλμα στον πληθυσμό. Όταν το προβαλλόμενο σφάλμα, προστιθέμενου του ανώμαλου σφάλματος, εάν υπάρχει, υπερβαίνει το ανεκτό σφάλμα, το δείγμα δεν παρέχει λελογισμένη βάση για συμπεράσματα σχετικά με τον πληθυσμό που έχει δοκιμαστεί. Όσο πιο κοντά είναι το προβαλλόμενο σφάλμα, προστιθέμενου του ανώμαλου σφάλματος, στο ανεκτό σφάλμα, τόσο πιθανότερο είναι το πραγματικό σφάλμα στον πληθυσμό να υπερβαίνει το ανεκτό σφάλμα. Επίσης εάν το προβαλλόμενο σφάλμα είναι μεγαλύτερο από τις προσδοκίες του ελεγκτή για σφάλμα που χρησιμοποιήθηκαν για να καθοριστεί το μέγεθος του δείγματος, ο ελεγκτής μπορεί να συμπεράνει ότι υπάρχει ένας μη αποδεκτός κίνδυνος δειγματοληψίας το πραγματικό σφάλμα στον πληθυσμό να υπερβαίνει το ανεκτό σφάλμα. Η εξέταση των αποτελεσμάτων άλλων ελεγκτικών διαδικασιών βοηθά τον ελεγκτή να εκτιμήσει τον κίνδυνο το πραγματικό σφάλμα στον πληθυσμό να υπερβαίνει το ανεκτό σφάλμα, και ο κίνδυνος μπορεί να μειωθεί εάν αποκτηθούν πρόσθετα ελεγκτικά τεκμήρια.

Α23. Εάν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι η ελεγκτική δειγματοληψία δεν έχει παράσχει λελογισμένη βάση για συμπεράσματα για τον πληθυσμό που έχει δοκιμαστεί, ο ελεγκτής μπορεί:

- Να ζητήσει από τη διοίκηση να διερευνήσει τα σφάλματα που έχουν εντοπιστεί και το ενδεχόμενο για περαιτέρω σφάλματα και να κάνει οποιεσδήποτε αναγκαίες προσαρμογές, ή
- Να προσαρμόσει τη φύση, το χρόνο και την έκταση αυτών των περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών ώστε να επιτύχει κατά τον καλύτερο δυνατό τρόπο την απαιτούμενη διασφάλιση. Για παράδειγμα, στην περίπτωση δοκιμασιών δικλίδων, ο ελεγκτής μπορεί να επεκτείνει το μέγεθος του δείγματος, να δοκιμάσει εναλλακτικές δικλίδες ή να τροποποιήσει τις σχετικές ουσιαστικές διαδικασίες.

[324] ΔΠΕ 330, «Οι αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους», παράγραφος 17.

Παράρτημα 1
(Βλ. παρ. Α8)

Στρωματοποίηση και επιλογή σταθμισμένης αξίας

Κατά την εξέταση των χαρακτηριστικών του πληθυσμού από τον οποίο θα εξαχθεί το δείγμα, ο ελεγκτής μπορεί να κρίνει ότι η στρωματοποίηση ή η επιλογή σταθμισμένης αξίας είναι ενδεδειγμένη. Το παρόν Παράρτημα παρέχει καθοδήγηση στον ελεγκτή για τη χρήση τεχνικών δειγματοληψίας στρωματοποίησης και σταθμισμένης αξίας.

Στρωματοποίηση

1. Η αποδοτικότητα του ελέγχου μπορεί να βελτιωθεί εάν ο ελεγκτής στρωματοποιήσει ένα πληθυσμό διαιρώντας τον σε διακριτούς υπο-πληθυσμούς οι οποίοι διαθέτουν ένα χαρακτηριστικό ταυτοποίησης. Ο σκοπός της στρωματοποίησης είναι η μείωση της μεταβλητότητας των μονάδων εντός κάθε στρώματος, που ως εκ τούτου θα επιτρέψει τη μείωση του μεγέθους του δείγματος χωρίς να αυξάνεται ο κίνδυνος δειγματοληψίας.

2. Όταν διενεργούνται δοκιμασίες λεπτομερειών, ο πληθυσμός συχνά στρωματοποιείται βάσει χρηματικής αξίας. Αυτό επιτρέπει μεγαλύτερη ελεγκτική προσπάθεια να κατευθύνεται σε μονάδες μεγαλύτερης αξίας, καθώς αυτές οι μονάδες μπορεί να περιέχουν το μεγαλύτερο δυνατό σφάλμα όσον αφορά την υπερτίμηση. Ομοίως, ο πληθυσμός μπορεί να στρωματοποιείται σύμφωνα με κάποιο συγκεκριμένο χαρακτηριστικό που υποδηλώνει υψηλότερο κίνδυνο σφάλματος, για παράδειγμα, όταν δοκιμάζεται η πρόβλεψη για επισφαλείς λογαριασμούς κατά την αποτίμηση των εισπρακτέων λογαριασμών, τα υπόλοιπα μπορεί να στρωματοποιούνται ανάλογα με την ηλικία τους.

3. Τα αποτελέσματα των ελεγκτικών διαδικασιών που εφαρμόζονται σε δείγμα μονάδων εντός ενός στρώματος μπορεί να προβάλλονται μόνο στις μονάδες που συνθέτουν εκείνο το στρώμα. Για την εξαγωγή συμπεράσματος επί του συνόλου του πληθυσμού, ο ελεγκτής θα χρειαστεί να εξετάσει τον κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος σε σχέση με οποιαδήποτε άλλα στρώματα συνθέτουν το σύνολο του πληθυσμού. Για παράδειγμα, 20% των μονάδων σε ένα πληθυσμό μπορεί να συνθέτουν το 90% της αξίας του υπολοίπου του λογαριασμού. Ο ελεγκτής μπορεί να αποφασίσει να εξετάσει ένα δείγμα αυτών των μονάδων. Ο ελεγκτής αξιολογεί τα αποτελέσματα αυτού του δείγματος και καταλήγει σε συμπέρασμα για το 90% της αξίας χωριστά από το υπόλοιπο 10% (για το οποίο θα χρησιμοποιηθούν περαιτέρω δείγμα ή άλλα μέσα συγκέντρωσης ελεγκτικών τεκμηρίων, ή το οποίο μπορεί να θεωρηθεί ασήμαντο).

4. Εάν μία κατηγορία συναλλαγών ή υπόλοιπο λογαριασμού έχει διαιρεθεί σε στρώματα, το σφάλμα προβάλλεται για κάθε στρώμα χωριστά. Τα προβαλλόμενα σφάλματα για κάθε στρώμα στη συνέχεια συνδυάζονται όταν εξετάζεται η πιθανή επίπτωση των σφαλμάτων στο σύνολο της κατηγορίας των συναλλαγών ή του υπολοίπου του λογαριασμού.

Επιλογή σταθμισμένης αξίας

5. Κατά την εκτέλεση δοκιμασιών λεπτομερειών, μπορεί να είναι αποτελεσματικό να θεωρηθούν ως μονάδα δειγματοληψίας οι επιμέρους χρηματικές μονάδες που συνθέτουν τον πληθυσμό. Έχοντας επιλέξει συγκεκριμένες χρηματικές μονάδες μέσα από τον πληθυσμό, για παράδειγμα το υπόλοιπο των εισπρακτέων λογαριασμών, ο ελεγκτής μπορεί κατόπιν να εξετάσει τις συγκεκριμένες μονάδες, για παράδειγμα τα επιμέρους υπόλοιπα, που περιέχουν αυτές τις χρηματικές μονάδες. Ένα όφελος αυτής της προσέγγισης καθορισμού της μονάδας δειγματοληψίας είναι ότι η προσπάθεια του ελέγχου κατευθύνεται σε μονάδες μεγαλύτερης αξίας επειδή έχουν μεγαλύτερη πιθανότητα επιλογής, και μπορεί να καταλήξει σε δείγμα μικρότερου μεγέθους. Η προσέγγιση αυτή μπορεί να χρησιμοποιηθεί σε συνδυασμό με τη συστηματική μέθοδο επιλογής δείγματος (η οποία περιγράφεται στο Παράρτημα 4) και είναι περισσότερο αποτελεσματική κατά την επιλογή μονάδων με τη χρήση τυχαίας επιλογής.

Παράρτημα 2
(Βλ. παρ. Α11)

Παραδείγματα παραγόντων που επηρεάζουν το μέγεθος δείγματος για δοκιμασίες δικλίδων

Κατά τον καθορισμό του μεγέθους του δείγματος για δοκιμασίες των δικλίδων, ο ελεγκτής μπορεί να λαμβάνει υπόψη τους ακόλουθους παράγοντες. Αυτοί οι παράγοντες, που χρειάζεται να συνεξετάζονται, προϋποθέτουν ότι ο ελεγκτής δεν τροποποιεί τη φύση ή τον χρόνο των δοκιμασιών των δικλίδων ή τροποποιεί άλλως την προσέγγιση στις ουσιαστικές διαδικασίες, για αντίδραση στους εκτιμώμενους κινδύνους.

ΠΑΡΑΓΟΝΤΑΣ	ΕΠΙΠΤΩΣΗ ΣΤΟ ΜΕΓΕΘΟΣ ΤΟΥ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ	
1. Αύξηση της έκτασης στην οποία η εκτίμηση κινδύνου από τον ελεγκτή λαμβάνει υπόψη τις σχετικές δικλίδες	Αύξηση	Όσο περισσότερη διασφάλιση προτίθεται να αποκτήσει ο ελεγκτής από την λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων, τόσο χαμηλότερη θα είναι η εκτίμηση του ελεγκτή για τον κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος, και τόσο μεγαλύτερο θα χρειάζεται να είναι το μέγεθος του δείγματος. Όταν η εκτίμηση του ελεγκτή για κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμού περιλαμβάνει την προσδοκία της λειτουργικής αποτελεσματικότητας των δικλίδων, ο ελεγκτής απαιτείται να εκτελεί δοκιμασίες των δικλίδων. Τηρουμένων αμετάβλητων των άλλων παραμέτρων, όσο μεγαλύτερη είναι η εξάρτηση του ελεγκτή από την λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων για την εκτίμηση του κινδύνου, τόσο μεγαλύτερη είναι η έκταση των δοκιμασιών των δικλίδων από τον ελεγκτή (και συνεπώς αυξάνεται το μέγεθος του δείγματος).
2. Αύξηση του ανεκτού ποσοστού απόκλισης	Μείωση	Όσο χαμηλότερο είναι το ανεκτό ποσοστό απόκλισης, τόσο μεγαλύτερο χρειάζεται να είναι το μέγεθος του δείγματος.
3. Αύξηση του προσδοκώμενου ποσοστού απόκλισης του πληθυσμού που πρόκειται να δοκιμαστεί	Αύξηση	Όσο υψηλότερο είναι το προσδοκώμενο ποσοστό απόκλισης, τόσο μεγαλύτερο χρειάζεται να είναι το μέγεθος του δείγματος, ώστε ο ελεγκτής να είναι σε θέση να κάνει λελογισμένη εκτίμηση του πραγματικού ποσοστού απόκλισης. Οι παράγοντες που σχετίζονται με την εξέταση από τον ελεγκτή του αναμενόμενου ποσοστού απόκλισης περιλαμβάνουν την κατανόηση του ελεγκτή για την επιχείρηση (ειδικότερα, ως προς τις διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση κατανόησης των εσωτερικών δικλίδων), τις αλλαγές στο προσωπικό ή στις εσωτερικές δικλίδες, τα αποτελέσματα των ελεγκτικών διαδικασιών που εφαρμόστηκαν σε προηγούμενες περιόδους και τα αποτελέσματα άλλων ελεγκτικών διαδικασιών. Υψηλά αναμενόμενα ποσοστά απόκλισης των δικλίδων συνήθως δικαιολογούν μικρή, ίσως και καθόλου, μείωση του εκτιμώμενου κινδύνου ουσιώδους σφάλματος.
4. Αύξηση του επιθυμητού από τον ελεγκτή επιπέδου διασφάλισης ότι το πραγματικό ποσοστό απόκλισης στον πληθυσμού δεν υπερβαίνει το ανεκτό ποσοστό απόκλισης	Αύξηση	Όσο μεγαλύτερο είναι το επίπεδο διασφάλισης που ο ελεγκτής επιθυμεί τα αποτελέσματα του δείγματος να είναι πράγματι ενδεικτικά της πραγματικής απόκλισης στον πληθυσμό, τόσο μεγαλύτερο χρειάζεται να είναι το μέγεθος του δείγματος.

5. Αύξηση του αριθμού των μονάδων δειγματοληψίας στον πληθυσμό	Αμελητέα επίπτωση	Για μεγάλους πληθυσμούς, το πραγματικό μέγεθος του πληθυσμού έχει μικρή, ίσως και καθόλου, επίπτωση στο μέγεθος του δείγματος. Για μικρούς πληθυσμούς, ωστόσο, η ελεγκτική δειγματοληψία μπορεί να μην είναι τόσο αποδοτική όσο εναλλακτικά μέσα απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων.

Παράρτημα 3
(Βλ. παρ. Α11)

Παραδείγματα παραγόντων που επηρεάζουν το μέγεθος του δείγματος για δοκιμασίες λεπτομερειών

Κατά τον καθορισμό του μεγέθους δείγματος για δοκιμασίες λεπτομερειών, ο ελεγκτής μπορεί να λάβει υπόψη τους ακόλουθους παράγοντες. Αυτοί οι παράγοντες, οι οποίοι χρειάζεται να συνεξετάζονται, προϋποθέτουν ότι ο ελεγκτής δεν τροποποιεί την προσέγγιση στις δοκιμασίες των δικλίδων ή τροποποιεί άλλως τη φύση και το χρόνο των ουσιαστικών διαδικασιών για αντίδραση στους εκτιμώμενους κινδύνους.

ΠΑΡΑΓΟΝΤΑΣ	ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΟ ΜΕΓΕΘΟΣ ΤΟΥ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ	
1. Αύξηση της εκτίμησης κινδύνου ουσιώδους σφάλματος από τον ελεγκτή	Αύξηση	Όσο υψηλότερη είναι η εκτίμηση του κινδύνου ουσιώδους σφάλματος από τον ελεγκτή, τόσο μεγαλύτερο χρειάζεται να είναι το μέγεθος του δείγματος. Η εκτίμηση του ελεγκτή για τον κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος επηρεάζεται από τον ενδογενή κίνδυνο και τον κίνδυνο δικλίδων. Για παράδειγμα, εάν ο ελεγκτής δεν διενεργήσει δοκιμασίες δικλίδων, η εκτίμηση κινδύνου από τον ελεγκτή δεν μπορεί να μειωθεί για την αποτελεσματική λειτουργία των εσωτερικών δικλίδων όσον αφορά στο συγκεκριμένο ισχυρισμό. Ως εκ τούτου, προκειμένου να μειωθεί ο ελεγκτικός κίνδυνος σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο, ο ελεγκτής χρειάζεται χαμηλό κίνδυνο εντοπισμού και θα βασιστεί περισσότερο στις ουσιαστικές διαδικασίες. Όσο περισσότερα είναι τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται από τις δοκιμασίες των λεπτομερειών (δηλαδή, όσο χαμηλότερος είναι ο κίνδυνος εντοπισμού), τόσο μεγαλύτερο χρειάζεται να είναι το μέγεθος του δείγματος.
2. Αύξηση της χρήσης άλλων ουσιαστικών διαδικασιών που απευθύνονται στον ίδιο ισχυρισμό	Μείωση	Όσο περισσότερο ο ελεγκτής στηρίζεται σε άλλες ουσιαστικές διαδικασίες (δοκιμασίες λεπτομερειών ή ουσιαστικές αναλυτικές διαδικασίες) για μείωση σε αποδεκτό επίπεδο του κινδύνου εντοπισμού αναφορικά με συγκεκριμένο πληθυσμό, τόσο μικρότερη διασφάλιση θα απαιτεί ο ελεγκτής από τη δειγματοληψία και, συνεπώς, τόσο μικρότερο μπορεί να είναι το μέγεθος του δείγματος.
3. Αύξηση του επιθυμητού επιπέδου διασφάλισης του ελεγκτή ότι το πραγματικό σφάλμα στον πληθυσμό δεν υπερβαίνει το ανεκτό σφάλμα.	Αύξηση	Όσο μεγαλύτερο είναι το επίπεδο διασφάλισης που ο ελεγκτής απαιτεί τα αποτελέσματα του δείγματος να είναι πράγματι ενδεικτικά του πραγματικού ποσού σφάλματος στον πληθυσμό, τόσο μεγαλύτερο χρειάζεται να είναι το μέγεθος του δείγματος.
4. Αύξηση του ανεκτού σφάλματος	Μείωση	Όσο χαμηλότερο είναι το ανεκτό σφάλμα, τόσο μεγαλύτερο χρειάζεται να είναι το μέγεθος του δείγματος.
5. Αύξηση του ποσού σφάλματος που ο ελεγκτής αναμένει να βρει στον πληθυσμό	Αύξηση	Όσο μεγαλύτερο είναι το ποσό του σφάλματος που ο ελεγκτής αναμένει να βρει στον πληθυσμό, τόσο μεγαλύτερο χρειάζεται να είναι το μέγεθος του δείγματος, έτσι ώστε να γίνει λελογισμένη εκτίμηση του πραγματικού ποσού σφάλματος στον πληθυσμό. Παράγοντες που σχετίζονται με την εξέταση από τον ελεγκτή του αναμενόμενου ποσού σφάλματος περιλαμβάνουν την έκταση στην οποία οι αξίες των μονάδων καθορίζονται υποκειμενικά, τα αποτελέσματα των διαδικασιών εκτίμησης κινδύνου, τα αποτελέσματα των δοκιμασιών δικλίδων, τα αποτελέσματα των ελεγκτικών διαδικασιών που εφαρμόστηκαν σε προηγούμενες περιόδους, καθώς και τα αποτελέσματα άλλων ουσιαστικών διαδικασιών.

ΠΑΡΑΓΟΝΤΑΣ	ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΟ ΜΕΓΕΘΟΣ ΤΟΥ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ	
6. Στρωματοποίηση του πληθυσμού, όταν ενδείκνυται	Μείωση	Όταν υπάρχει μεγάλο εύρος (μεταβλητότητα) στο χρηματικό μέγεθος των μονάδων του πληθυσμού, μπορεί να είναι χρήσιμη η στρωματοποίηση του πληθυσμού. Όταν ένας πληθυσμός μπορεί να στρωματοποιείται κατάλληλα, το σύνολο των μεγεθών του δείγματος από τα στρώματα γενικά θα είναι μικρότερο από το μέγεθος του δείγματος που θα απαιτούνταν για να επιτευχθεί ένα δεδομένο επίπεδο κινδύνου δειγματοληψίας, εάν είχε εξαχθεί δείγμα από το σύνολο του πληθυσμού.
7. Ο αριθμός των μονάδων δειγματοληψίας στον πληθυσμό	Αμελητέα επίδραση	Για μεγάλους πληθυσμούς, το πραγματικό μέγεθος του πληθυσμού έχει μικρή, ίσως και καθόλου, επίδραση στο μέγεθος του δείγματος. Έτσι, για μικρούς πληθυσμούς, η ελεγκτική δειγματοληψία συχνά δεν είναι τόσο αποτελεσματική όσο εναλλακτικά μέσα απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων. (Ωστόσο, κατά τη χρήση δειγματοληψίας χρηματικών μονάδων, η αύξηση στη χρηματική αξία του πληθυσμού αυξάνει το μέγεθος του δείγματος, εκτός εάν αυτό αντισταθμίζεται από αναλογική αύξηση του ουσιώδους μεγέθους για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο [και, εάν έχει εφαρμογή, του επιπέδου ή των επιπέδων ουσιώδους μεγέθους για συγκεκριμένες κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων].)

Παράρτημα 4
(Βλ. παρ. Α13)

Μέθοδοι επιλογής δείγματος

Υπάρχουν πολλές μέθοδοι επιλογής δειγμάτων. Οι κυριότερες είναι οι εξής:

(α) Τυχαία επιλογή (που εφαρμόζεται μέσω γεννητριών τυχαίων αριθμών, για παράδειγμα, πίνακες τυχαίων αριθμών).

(β) Συστηματική επιλογή, στην οποία ο αριθμός των μονάδων δειγματοληψίας στον πληθυσμό διαιρείται με το μέγεθος του δείγματος για να δώσει ένα διάστημα δειγματοληψίας, για παράδειγμα 50, και έχοντας καθορίσει ένα σημείο εκκίνησης εντός των πρώτων 50, επιλέγεται στο εξής κάθε 50η μονάδα δειγματοληψίας. Αν και το σημείο εκκίνησης μπορεί να καθοριστεί με πρόχειρο τρόπο, το δείγμα είναι πιο πιθανό να είναι πραγματικά τυχαίο εάν καθοριστεί με τη χρήση ηλεκτρονικής γεννήτριας τυχαίων αριθμών ή πινάκων τυχαίων αριθμών. Όταν χρησιμοποιείται συστηματική επιλογή, ο ελεγκτής χρειάζεται να προσδιορίσει ότι οι μονάδες δειγματοληψίας εντός του πληθυσμού δεν είναι δομημένες με τέτοιο τρόπο ώστε το διάστημα δειγματοληψίας να αντιστοιχεί σε συγκεκριμένο μοτίβο στον πληθυσμό.

(γ) Η δειγματοληψία της χρηματικής μονάδας είναι είδος επιλογής σταθμισμένης αξίας (όπως περιγράφεται στο Παράρτημα 1), στην οποία το μέγεθος του δείγματος, η επιλογή και η αξιολόγηση καταλήγει σε συμπέρασμα σε χρηματικά ποσά.

(δ) Η πρόχειρη επιλογή, στην οποία ο ελεγκτής επιλέγει το δείγμα χωρίς να ακολουθεί δομημένη τεχνική. Αν και δεν χρησιμοποιείται καμία δομημένη τεχνική, ο ελεγκτής παρόλα αυτά αποφεύγει οποιαδήποτε συνειδητή μεροληψία ή προβλεψιμότητα (για παράδειγμα, αποφυγή μονάδων που εντοπίζονται δύσκολα ή επιλογή ή αποφυγή σε κάθε περίπτωση της πρώτης ή της τελευταίας εγγραφής σε μία σελίδα) και ως εκ τούτου προσπαθεί να διασφαλίσει ότι όλες οι μονάδες στον πληθυσμό έχουν πιθανότητα επιλογής. Η πρόχειρη επιλογή δεν είναι ενδεδειγμένη όταν χρησιμοποιείται στατιστική δειγματοληψία.

(ε) Επιλογή κατά ομάδες περιλαμβάνει την επιλογή ομάδας(ων) συνεχόμενων μονάδων από τον πληθυσμό. Η επιλογή κατά ομάδες δεν μπορεί κανονικά να χρησιμοποιηθεί στην ελεγκτική δειγματοληψία επειδή οι περισσότεροι πληθυσμοί είναι δομημένοι με τρόπο που οι μονάδες σε μία ακολουθία μπορεί να αναμένεται να έχουν παρόμοια χαρακτηριστικά μεταξύ τους, αλλά διαφορετικά χαρακτηριστικά από μονάδες οπουδήποτε αλλού στον πληθυσμό. Αν και σε ορισμένες περιστάσεις μπορεί να είναι ενδεδειγμένη ελεγκτική διαδικασία η εξέταση μιας ομάδας μονάδων, σπάνια θα ήταν ενδεδειγμένη τεχνική επιλογής δείγματος όταν ο ελεγκτής προτίθεται να εξαγάγει έγκυρα συμπεράσματα σχετικά με το σύνολο του πληθυσμού βασιζόμενος στο δείγμα.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 540

ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ, ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΩΝ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ, ΚΑΙ ΣΧΕΤΙΚΩΝ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Παράγραφος

Εισαγωγή
Πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ 1
Φύση λογιστικών εκτιμήσεων 2-4
Ημερομηνία έναρξης ισχύος 5
Στόχος 6
Ορισμοί 7
Απαιτήσεις
Διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου και συναφείς δραστηριότητες 8-9
Εντοπισμός και εκτίμηση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος 10-11
Αντιδράσεις στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος 12-14
Περαιτέρω ουσιαστικές διαδικασίες ως αντίδραση σε σημαντικούς κινδύνους 15-17
Αξιολόγηση του λελογισμένου των λογιστικών εκτιμήσεων και προσδιορισμός σφαλμάτων 18
Γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με τις λογιστικές εκτιμήσεις 19-20
Ενδείξεις πιθανής μεροληψίας της διοίκησης 21
Έγγραφες διαβεβαιώσεις 22
Τεκμηρίωση 23
Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό
Φύση λογιστικών εκτιμήσεων A1-A11
Διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου και συναφείς δραστηριότητες A12-A44
Εντοπισμός και εκτίμηση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος A45-A51
Αντιδράσεις στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος A52-A101
Περαιτέρω ουσιαστικές διαδικασίες ως αντίδραση σε σημαντικούς κινδύνους A102-A115
Αξιολόγηση του λελογισμένου των λογιστικών εκτιμήσεων και προσδιορισμός σφαλμάτων A116-A119
Γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με τις λογιστικές εκτιμήσεις A120-A123
Ενδείξεις πιθανής μεροληψίας της διοίκησης A124-A125
Έγγραφες διαβεβαιώσεις A126-A127
Τεκμηρίωση A128
Παράρτημα: Επιμετρήσεις εύλογης αξίας και γνωστοποιήσεις υπό διαφορετικά πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 540, «Έλεγχος λογιστικών εκτιμήσεων, περιλαμβανομένων των λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας, και συναφείς γνωστοποιήσεις» 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 εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ

1. Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) ασχολείται με τις ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με τις λογιστικές εκτιμήσεις, περιλαμβανομένων των λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας, και τις συναφείς γνωστοποιήσεις στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων. Συγκεκριμένα, αναπτύσσει τον τρόπο με τον οποίο το ΔΠΕ 315[325] και το ΔΠΕ 330[326] καθώς και άλλα συναφή ΔΠΕ πρόκειται να εφαρμοστούν σε σχέση με τις λογιστικές εκτιμήσεις. Περιλαμβάνει επίσης απαιτήσεις και καθοδήγηση επί σφαλμάτων επιμέρους λογιστικών εκτιμήσεων και ενδείξεων πιθανής μεροληψίας της διοίκησης.

Φύση λογιστικών εκτιμήσεων

2. Ορισμένα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων δεν μπορούν να επιμετρηθούν επακριβώς, αλλά μόνο κατ' εκτίμηση. Για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΕ, αυτά τα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων αναφέρονται ως λογιστικές εκτιμήσεις. Η φύση και η αξιοπιστία των πληροφοριών που είναι στη διάθεση της διοίκησης για την υποστήριξη της διενέργειας μιας λογιστικής εκτίμησης ποικίλουν ευρέως, γεγονός που ως εκ τούτου επηρεάζει το βαθμό αβεβαιότητας των εκτιμήσεων που συνδέονται με τις λογιστικές εκτιμήσεις. Ο βαθμός αβεβαιότητας της εκτίμησης επηρεάζει, με τη σειρά του, τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος των λογιστικών εκτιμήσεων, περιλαμβανομένης της ροπής τους σε ακούσια ή εκούσια μεροληψία της διοίκησης. (Βλ. παρ. Α1-Α11)

3. Ο σκοπός της επιμέτρησης των λογιστικών εκτιμήσεων μπορεί να ποικίλει ανάλογα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και το χρηματοοικονομικό στοιχείο το οποίο αναφέρεται. Ο σκοπός της επιμέτρησης για ορισμένες λογιστικές εκτιμήσεις είναι η πρόβλεψη του αποτελέσματος μιας ή περισσοτέρων συναλλαγών, γεγονότων ή συνθηκών που προκαλούν την ανάγκη ύπαρξης λογιστικής εκτίμησης. Για άλλες λογιστικές εκτιμήσεις, περιλαμβανομένων πολλών λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας, ο σκοπός της επιμέτρησης είναι διαφορετικός και εκφράζεται σύμφωνα με την αξία της τρέχουσας συναλλαγής ή κονδυλίου των οικονομικών καταστάσεων με βάση τις συνθήκες που επικρατούν κατά την ημερομηνία επιμέτρησης, όπως η εκτιμώμενη τιμή αγοράς για συγκεκριμένο τύπο στοιχείου του ενεργητικού ή των υποχρεώσεων. Για παράδειγμα, το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να απαιτεί επιμέτρηση εύλογης αξίας με βάση μια αναληφθείσα υποθετική τρέχουσα συναλλαγή μεταξύ πρόθυμων μερών που διαθέτουν καλή γνώση (που ορισμένες φορές αναφέρονται ως «συμμετέχοντες στην αγορά» ή κάτι αντίστοιχο) σε συναλλαγή καθαρά εμπορικής βάσης, παρά το διακανονισμό μιας συναλλαγής σε ορισμένη παρελθούσα ή μελλοντική ημερομηνία[327].

4. Η διαφορά μεταξύ του αποτελέσματος μιας λογιστικής εκτίμησης και του ποσού που αρχικά αναγνωρίστηκε ή γνωστοποιήθηκε στις οικονομικές καταστάσεις δεν αποτελεί απαραίτητα σφάλμα στις οικονομικές καταστάσεις. Αυτό ισχύει ιδιαίτερα για λογιστικές εκτιμήσεις εύλογης αξίας, καθώς οποιοδήποτε παρατηρούμενο αποτέλεσμα επηρεάζεται πάντοτε από γεγονότα ή συνθήκες μεταγενέστερα της ημερομηνίας κατά την οποία η επιμέτρηση εκτιμάται για σκοπούς των οικονομικών καταστάσεων.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

5. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που ξεκινούν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα.

Στόχος

6. Ο στόχος του ελεγκτή είναι να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για το εάν:

(α) οι λογιστικές εκτιμήσεις, περιλαμβανομένων των λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας, είτε αναγνωρίζονται είτε γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις, είναι λελογισμένες, και

(β) οι συναφείς γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις είναι επαρκείς,

εντός του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Ορισμοί

7. Για σκοπούς των ΔΠΕ, οι ακόλουθοι όροι έχουν τη σημασία που αποδίδεται κατωτέρω:

(α) Λογιστική εκτίμηση - Κατά προσέγγιση χρηματικό ποσό όταν απουσιάζει ακριβές μέσο επιμέτρησης. Αυτός όρος χρησιμοποιείται για ποσό μετρούμενο στην εύλογη αξία όταν υπάρχει αβεβαιότητα στη μέτρηση καθώς και για άλλα ποσά που απαιτούν εκτίμηση. Όπου το παρόν ΔΠΕ πραγματεύεται μόνο λογιστικές εκτιμήσεις που περιλαμβάνουν μέτρηση σε εύλογη αξία, χρησιμοποιείται ο όρος «λογιστικές εκτιμήσεις εύλογης αξίας».

(β) Σημειακή εκτίμηση ελεγκτή ή εύρος του ελεγκτή - Το ποσό, ή εύρος ποσών αντίστοιχα, που προκύπτει από ελεγκτικά τεκμήρια για χρήση στην αξιολόγηση του σημείου εκτίμησης της διοίκησης.

(γ) Αβεβαιότητα εκτίμησης - Η ροπή λογιστικής εκτίμησης και σχετικών γνωστοποιήσεων προς ενδογενή έλλειψη ακρίβειας στη μέτρησή της.

(δ) Μεροληψία διοίκησης - Η έλλειψη ουδετερότητας εκ μέρους της διοίκησης στην κατάρτιση πληροφοριών.

(ε) Σημείο εκτίμησης της διοίκησης - Το ποσό που επιλέγεται από τη διοίκηση για αναγνώριση ή γνωστοποίηση στις οικονομικές καταστάσεις ως λογιστική εκτίμηση.

(στ) Αποτέλεσμα λογιστικής εκτίμησης - Το πραγματικό χρηματικό ποσό το οποίο προκύπτει από την εκκαθάριση της υποκείμενης συναλλαγής(ών), γεγονότος(των), συνθήκης(ών) που αφορά η λογιστική εκτίμηση.

---

[325] ΔΠΕ 315, «Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μέσω της κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της».

[326] ΔΠΕ 330, «Οι αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους».

[327] Ενδέχεται να υπάρχουν διαφορετικοί ορισμοί της εύλογης αξίας μεταξύ των διαφόρων πλαισίων χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Απαιτήσεις

Διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου και συναφείς δραστηριότητες

8. Κατά την εκτέλεση διαδικασιών εκτίμησης κινδύνου και συναφών δραστηριοτήτων για την απόκτηση κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντος αυτής, περιλαμβανομένων των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας, όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 315[328], ο ελεγκτής πρέπει να αποκτά κατανόηση των ακόλουθων, έτσι ώστε να παρέχεται βάση για τον εντοπισμό και την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος για τις λογιστικές εκτιμήσεις: (Βλ. παρ. Α12)

(α) Των απαιτήσεων του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς που είναι σχετικές με τις λογιστικές εκτιμήσεις, περιλαμβανομένων των συναφών γνωστοποιήσεων. (Βλ. παρ. Α13-Α15)

(β) Του πώς η διοίκηση εντοπίζει εκείνες τις συναλλαγές, τα γεγονότα και τις συνθήκες που μπορεί να οδηγήσουν στην ανάγκη αναγνώρισης ή γνωστοποίησης λογιστικών εκτιμήσεων στις οικονομικές καταστάσεις. Για την απόκτηση αυτής της κατανόησης, ο ελεγκτής πρέπει να θέτει διερευνητικά ερωτήματα στη διοίκηση για τις μεταβολές στις περιστάσεις που μπορεί να οδηγήσουν σε νέες λογιστικές εκτιμήσεις, ή στην ανάγκη αναθεώρησης των υφιστάμενων λογιστικών εκτιμήσεων. (Βλ. παρ. Α16-Α21)

(γ) Του πώς η διοίκηση διενεργεί τις λογιστικές εκτιμήσεις, και της κατανόησης των δεδομένων επί των οποίων αυτές βασίζονται, περιλαμβανομένων: (Βλ. παρ. Α22-Α23)

(i) της μεθόδου και όπου έχει εφαρμογή, του μοντέλου που χρησιμοποιείται στη διενέργεια λογιστικών εκτιμήσεων, (Βλ. παρ. Α24-Α26).

(ii) των συναφών δικλίδων, (Βλ. παρ. Α27-Α28)

(iii) του εάν η διοίκηση έχει χρησιμοποιήσει ειδήμονα, (Βλ. παρ. Α29-Α30)

(iv) των παραδοχών που βασίζουν τις λογιστικές εκτιμήσεις (Βλ. παρ. Α31-Α36)

(v) του εάν υπήρξε ή έπρεπε να υπάρχει αλλαγή από την προηγούμενη περίοδο στις μεθόδους διενέργειας λογιστικών εκτιμήσεων, και εάν ναι, γιατί, και (Βλ. παρ. Α37)

(vi) εάν και, σε καταφατική περίπτωση, πώς η διοίκηση έχει εκτιμήσει τις συνέπειες της αβεβαιότητας εκτίμησης. (Βλ. παρ. Α38)

9. Ο ελεγκτής πρέπει να επισκοπεί το αποτέλεσμα των λογιστικών εκτιμήσεων που περιλαμβάνεται στις οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου, ή, όπου έχει εφαρμογή, τη μετέπειτα επανεκτίμηση αυτών για τους σκοπούς της τρέχουσας περιόδου. Η φύση και η έκταση της επισκόπησης του ελεγκτή λαμβάνει υπόψη της τη φύση των λογιστικών εκτιμήσεων και το εάν οι πληροφορίες που λαμβάνονται από την επισκόπηση θα ήταν συναφείς με τον εντοπισμό και την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των λογιστικών εκτιμήσεων που πραγματοποιήθηκαν στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου. Ωστόσο, η επισκόπηση δεν έχει σκοπό να θέσει υπό αμφισβήτηση τις κρίσεις που έγιναν κατά τις προηγούμενες περιόδους και οι οποίες βασίστηκαν σε πληροφορίες που ήταν διαθέσιμες εκείνο το χρόνο. (Βλ. παρ. Α39 - Α44)

Εντοπισμός και εκτίμηση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος

10. Κατά τον εντοπισμό και την εκτίμηση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος, όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 315[329], ο ελεγκτής θα πρέπει να αξιολογεί το βαθμό της αβεβαιότητας εκτίμησης που σχετίζεται με μια λογιστική εκτίμηση. (Βλ. παρ. Α45-Α46)

11. Ο ελεγκτής θα πρέπει να ορίζει εάν κατά την κρίση του οποιαδήποτε από αυτές τις λογιστικές εκτιμήσεις που έχουν εντοπιστεί ως έχουσες υψηλή αβεβαιότητα εκτίμησης προκαλούν σημαντικούς κινδύνους. (Βλ. παρ. Α47-Α51).

Αντιδράσεις στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος

12. Σύμφωνα με τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, ο ελεγκτής θα πρέπει να καθορίσει: (Βλ. παρ. Α52)

(α) Εάν η διοίκηση έχει εφαρμόσει κατάλληλα τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς που είναι σχετικές με τη λογιστική εκτίμηση, και (Βλ. παρ. Α53-Α56)

(β) Εάν οι μέθοδοι διενέργειας λογιστικών εκτιμήσεων είναι κατάλληλες και έχουν εφαρμοστεί με συνέπεια, καθώς και εάν οι μεταβολές, εάν υπάρχουν, στις λογιστικές εκτιμήσεις ή στη μέθοδο διενέργειας αυτών από την προηγούμενη περίοδο είναι ενδεδειγμένες στις περιστάσεις. (Βλ. παρ. Α57-Α58)

13. Κατά την αντίδραση στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 330[330], ο ελεγκτής, λαμβάνοντας υπόψη τη φύση της λογιστικής εκτίμησης, πρέπει να προβεί σε ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα: (Βλ. παρ. Α59-Α61).

(α) Στον καθορισμό του εάν τα γεγονότα που συμβαίνουν μέχρι την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή παρέχουν ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με τη λογιστική εκτίμηση. (Βλ. παρ. Α62-Α67).

(β) Στη δοκιμασία του τρόπου με τον οποίο η διοίκηση έκανε τη λογιστική εκτίμηση και τα δεδομένα επί των οποίων αυτή βασίστηκε. Προς το σκοπό αυτό, ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογήσει εάν: (Βλ. παρ. Α68-Α70)

(i) η μέθοδος επιμέτρησης που χρησιμοποιήθηκε είναι η κατάλληλη στις περιστάσεις, και (Βλ. παρ. Α71-Α76)

(ii) οι παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν από τη διοίκηση είναι λελογισμένες υπό το πρίσμα των σκοπών της επιμέτρησης του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς. (Βλ. παρ. Α77-Α83)

---

[328] ΔΠΕ 515, παράγραφοι 5-6 και 11-12.

[329] ΔΠΕ 315, παράγραφος 25.

[330] ΔΠΕ 330, παράγραφος 5.

(γ) Στη δοκιμασία της λειτουργικής αποτελεσματικότητας των δικλίδων που αφορούν το πώς η διοίκηση έκανε τη λογιστική εκτίμηση, μαζί με τις κατάλληλες ουσιαστικές διαδικασίες. (Βλ. παρ. Α84-Α86)

(δ) Στην ανάπτυξη σημείου εκτίμησης ή εύρους για την αξιολόγηση του σημείου εκτίμησης της διοίκησης. Για το σκοπό αυτό: (Βλ. παρ. Α87-Α91)

(i) Εάν ο ελεγκτής χρησιμοποιεί παραδοχές ή μεθόδους που διαφέρουν από εκείνες της διοίκησης, ο ελεγκτής πρέπει να αποκτήσει επαρκή κατανόηση των παραδοχών ή των μεθόδων της διοίκησης ώστε να διαπιστώσει ότι το σημείο εκτίμησης ή το εύρος του ελεγκτή λαμβάνει υπόψη σχετικές μεταβλητές και να αξιολογήσει οποιεσδήποτε σημαντικές διαφορές από το σημείο εκτίμησης της διοίκησης. (Βλ. παρ. Α92)

(ii) Εάν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι ενδείκνυται να χρησιμοποιήσει ένα εύρος, τότε πρέπει να περιορίσει το εύρος αυτό, βασισμένος στα διαθέσιμα ελεγκτικά τεκμήρια, έως ότου όλα τα αποτελέσματα εντός του εύρους να θεωρούνται λελογισμένα. (Βλ. παρ. Α93-Α95)

14. Κατά τον καθορισμό των ζητημάτων που εντοπίζονται στην παράγραφο 12 ή κατά την αντίδραση στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σύμφωνα με την παράγραφο 13, ο ελεγκτής πρέπει να εξετάσει εάν απαιτούνται εξειδικευμένες δεξιότητες ή γνώσεις αναφορικά με μία ή περισσότερες πτυχές των λογιστικών εκτιμήσεων, ώστε να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια. (Βλ. παρ. Α96-Α101)

Περαιτέρω ουσιαστικές διαδικασίες ως αντίδραση σε σημαντικούς κινδύνους

Αβεβαιότητα εκτίμησης

15. Για τις λογιστικές εκτιμήσεις που προκαλούν σημαντικούς κινδύνους, επιπλέον των άλλων ουσιαστικών διαδικασιών που εκτελούνται για συμμόρφωση με τις απαιτήσεις του ΔΠΕ 330[331], ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί τα ακόλουθα: (Βλ. παρ. Α102)

(α) Το πώς η διοίκηση εξέτασε εναλλακτικές παραδοχές ή αποτελέσματα, και γιατί τα απέρριψε, ή το πώς η διοίκηση έχει αντιμετωπίσει με άλλο τρόπο την αβεβαιότητα εκτίμησης κατά τη διενέργεια της λογιστικής εκτίμησης. (Βλ. παρ. Α103-Α106)

(β) Το εάν οι σημαντικές παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν από τη διοίκηση είναι λελογισμένες. (Βλ. παρ. Α107-Α109)

(γ) Όπου αυτό είναι σχετικό για το λελογισμένο των σημαντικών παραδοχών που χρησιμοποιήθηκαν από τη διοίκηση ή την κατάλληλη εφαρμογή του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς, την πρόθεση της διοίκησης να προβεί σε συγκεκριμένους τρόπους δράσης, καθώς και την ικανότητά της να πράξει ανάλογα. (Βλ. παρ. Α110)

16. Εάν, κατά την κρίση του ελεγκτή, η διοίκηση δεν έχει αντιμετωπίσει επαρκώς τις επιπτώσεις της αβεβαιότητας εκτίμησης επί των λογιστικών εκτιμήσεων που οδηγούν σε σημαντικούς κινδύνους, ο ελεγκτής πρέπει, εάν κριθεί απαραίτητο, να αναπτύξει ένα εύρος με το οποίο να αξιολογήσει το λελογισμένο των λογιστικών εκτιμήσεων. (Βλ. παρ. Α111-Α112)

Κριτήρια αναγνώρισης και επιμέτρησης

17. Για τις λογιστικές εκτιμήσεις που προκαλούν σημαντικούς κινδύνους, ο ελεγκτής θα πρέπει να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για το εάν:

(α) η απόφαση της διοίκησης να αναγνωρίσει, ή να μην αναγνωρίσει, τις λογιστικές εκτιμήσεις στις οικονομικές καταστάσεις, και (Βλ. παρ. Α113-Α114)

(β) η επιλεγμένη βάση επιμέτρησης για τις λογιστικές εκτιμήσεις, (Βλ. παρ. Α115)

είναι σύμφωνες με τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Αξιολόγηση του λελογισμένου των λογιστικών εκτιμήσεων και προσδιορισμός σφαλμάτων

18. Ο ελεγκτής θα πρέπει να αξιολογεί, με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια, εάν οι λογιστικές εκτιμήσεις στις οικονομικές καταστάσεις είναι είτε λελογισμένες στο πλαίσιο του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς είτε εσφαλμένες. (Βλ. παρ. Α116-Α119)

Γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με τις λογιστικές εκτιμήσεις

19. Ο ελεγκτής πρέπει να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για το εάν οι γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις που σχετίζονται με λογιστικές εκτιμήσεις είναι σύμφωνες με τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς (Βλ. παρ. Α120-Α121)

20. Για λογιστικές εκτιμήσεις που προκαλούν σημαντικούς κινδύνους, ο ελεγκτής πρέπει επίσης να αξιολογεί την επάρκεια της γνωστοποίησης για την αβεβαιότητα της εκτίμησης αυτών στις οικονομικές καταστάσεις στο πλαίσιο του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς. (Βλ. παρ. Α122-Α123)

Ενδείξεις πιθανής μεροληψίας της διοίκησης

21. Ο ελεγκτής θα πρέπει να επισκοπεί τις κρίσεις και τις αποφάσεις που λαμβάνονται από τη διοίκηση κατά τη διενέργεια λογιστικών εκτιμήσεων για τον εντοπισμό του εάν υπάρχουν ενδείξεις πιθανής μεροληψίας της διοίκησης. Οι ενδείξεις πιθανής μεροληψίας της διοίκησης δεν αποτελούν από μόνες τους σφάλματα για σκοπούς εξαγωγής συμπερασμάτων για το λελογισμένο των επιμέρους λογιστικών εκτιμήσεων. (Βλ. παρ. Α124-Α125)

Έγγραφες διαβεβαιώσεις

22. Ο ελεγκτής πρέπει να λαμβάνει έγγραφες διαβεβαιώσεις από τη διοίκηση και, όπου ενδείκνυται, από εκείνους που είναι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση σχετικά με το εάν θεωρούν ότι οι σημαντικές παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν κατά τη διενέργεια λογιστικών εκτιμήσεων είναι λελογισμένες (Βλ. παρ. Α126-Α127)

[331] ΔΠΕ 330, παράγραφος 18.

Τεκμηρίωση

23. Ο ελεγκτής θα πρέπει να περιλαμβάνει στην τεκμηρίωση ελέγχου:[332]

(α) τη βάση για τα συμπεράσματα του ελεγκτή επί του λελογισμένου των λογιστικών εκτιμήσεων και της γνωστοποίησης αυτών, που οδηγούν σε σημαντικούς κινδύνους, και

(β) ενδείξεις πιθανής μεροληψίας της διοίκησης, εάν υπάρχουν. (Βλ. παρ. Α128)

***

Εφαρμογή και Λοιπό Επεξηγηματικό Υλικό

Φύση λογιστικών εκτιμήσεων (Βλ. παρ. 2)

Α1. Λόγω των ενδογενών αβεβαιοτήτων στις επιχειρηματικές δραστηριότητες, ορισμένα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων μπορούν μόνο να εκτιμηθούν. Περαιτέρω, τα ειδικά χαρακτηριστικά ενός περιουσιακού στοιχείου, υποχρέωσης ή στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων, ή η βάση ή η μέθοδος της επιμέτρησης που προβλέπεται από το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, μπορεί να οδηγήσουν στην ανάγκη εκτίμησης ενός κονδυλίου των οικονομικών καταστάσεων. Ορισμένα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς ορίζουν ειδικές μεθόδους επιμέτρησης και τις γνωστοποιήσεις που απαιτείται να γίνουν στις οικονομικές καταστάσεις, ενώ άλλα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς είναι λιγότερο συγκεκριμένα. Το Παράρτημα του παρόντος ΔΠΕ ασχολείται με τις επιμετρήσεις και τις γνωστοποιήσεις εύλογης αξίας υπό διαφορετικά πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Α2. Ορισμένες λογιστικές εκτιμήσεις περιλαμβάνουν σχετικά χαμηλή αβεβαιότητα εκτίμησης και μπορεί να οδηγήσουν σε χαμηλότερους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, για παράδειγμα:

- Λογιστικές εκτιμήσεις που προκύπτουν σε οντότητες που εμπλέκονται σε επιχειρηματικές δραστηριότητες οι οποίες δεν είναι περίπλοκες.
- Λογιστικές εκτιμήσεις που διενεργούνται και επικαιροποιούνται συχνά διότι έχουν σχέση με συνήθεις συναλλαγές.
- Λογιστικές εκτιμήσεις οι οποίες προέρχονται από δεδομένα που είναι άμεσα διαθέσιμα, όπως δημοσιευμένα δεδομένα επιτοκίων ή χρηματιστηριακές τιμές τίτλων. Τα δεδομένα αυτά μπορεί να αναφέρονται ως «παρατηρήσιμα» στο πλαίσιο της λογιστικής εκτίμησης εύλογης αξίας.
- Λογιστικές εκτιμήσεις εύλογης αξίας όπου η μέθοδος επιμέτρησης που προβλέπεται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς είναι απλή και εφαρμόζεται εύκολα στο περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση που απαιτεί επιμέτρηση σε εύλογη αξία.
- Λογιστικές εκτιμήσεις εύλογης αξίας όπου το μοντέλο που χρησιμοποιείται για την επιμέτρηση της λογιστικής εκτίμησης είναι γνωστό ή γενικά αποδεκτό, υπό την προϋπόθεση ότι οι παραδοχές ή τα εισερχόμενα στοιχεία στο μοντέλο είναι παρατηρήσιμα.

Α3. Για ορισμένες λογιστικές εκτιμήσεις, ωστόσο, μπορεί να υπάρχει σχετικά υψηλή αβεβαιότητα εκτίμησης, ιδίως όταν αυτές βασίζονται σε σημαντικές παραδοχές, για παράδειγμα:

- Λογιστικές εκτιμήσεις που σχετίζονται με το αποτέλεσμα δικαστικής διένεξης.
- Εκτιμήσεις λογιστικής εύλογης αξίας για παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα που δεν είναι δημόσια διαπραγματεύσιμα.
- Εκτιμήσεις λογιστικής εύλογης αξίας για τις οποίες χρησιμοποιείται ένα πολύ εξειδικευμένο μοντέλο που αναπτύχθηκε από την οντότητα, ή για τις οποίες υπάρχουν παραδοχές ή εισερχόμενα στοιχεία που δεν μπορούν να παρατηρηθούν στην αγορά.

Α4. Ο βαθμός αβεβαιότητας της εκτίμησης ποικίλει ανάλογα με τη φύση της λογιστικής εκτίμησης, το βαθμό στον οποίο υπάρχει μια γενικώς αποδεκτή μέθοδος ή μοντέλο που χρησιμοποιείται για τη διενέργεια της λογιστικής εκτίμησης, και την υποκειμενικότητα των παραδοχών που χρησιμοποιούνται για να δημιουργηθεί η λογιστική εκτίμηση. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η αβεβαιότητα εκτίμησης που συνδέεται με μια λογιστική εκτίμηση μπορεί να είναι τόσο μεγάλη που τα κριτήρια αναγνώρισης στο εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς δεν πληρούνται και η λογιστική εκτίμηση δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί.

Α5. Αβεβαιότητα εκτίμησης δεν ενέχουν όλα τα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων για τα οποία απαιτείται επιμέτρηση στην εύλογη αξία. Για παράδειγμα, αυτό μπορεί να συμβαίνει για ορισμένα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων όπου υπάρχει ενεργή και ανοιχτή αγορά που παρέχει άμεσα διαθέσιμες και αξιόπιστες πληροφορίες για τις τιμές στις οποίες πραγματοποιούνται πραγματικές ανταλλαγές. Στην περίπτωση αυτή, η ύπαρξη δημοσιευμένων προσφερόμενων τιμών συνήθως είναι το καλύτερο ελεγκτικό τεκμήριο εύλογης αξίας. Ωστόσο, η αβεβαιότητα εκτίμησης μπορεί να υπάρχει ακόμη και όταν η μέθοδος και τα δεδομένα αποτίμησης είναι σαφώς καθορισμένα. Για παράδειγμα, η αποτίμηση τίτλων διαπραγματεύσιμων σε ενεργή και ανοιχτή αγορά στη χρηματιστηριακή τιμή μπορεί να απαιτεί προσαρμογή εάν η επένδυση είναι σημαντική σε σχέση με την αγορά ή υπόκειται σε περιορισμούς εμπορευσιμότητας. Επιπλέον, οι γενικές οικονομικές περιστάσεις που επικρατούν κατά τη χρονική περίοδο, για παράδειγμα, έλλειψη ρευστότητας σε συγκεκριμένη αγορά, μπορεί να έχουν αντίκτυπο στην αβεβαιότητα της εκτίμησης.

Α6. Πρόσθετα παραδείγματα περιπτώσεων όπου μπορεί να απαιτούνται λογιστικές εκτιμήσεις, εκτός από τις λογιστικές εκτιμήσεις εύλογης αξίας, περιλαμβάνουν:

- Την πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις.
- Την απαξίωση αποθεμάτων.
- Τις δεσμεύσεις από εγγυήσεις.

[332] ΔΠΕ 230, «Τεκμηρίωση ελέγχου», παράγραφοι 8-11, και Α6.

● Τη μέθοδο απόσβεσης ή την ωφέλιμη ζωή περιουσιακών στοιχείων.
● Την πρόβλεψη για τη λογιστική αξία επένδυσης όταν υπάρχει αβεβαιότητα σχετικά με την ανάκτησή της.
● Το αποτέλεσμα μακροπρόθεσμων συμβάσεων.
● Τις δαπάνες που προκύπτουν από διακανονισμούς δικαστικών διενέξεων και κρίσεων.

Α7. Πρόσθετα παραδείγματα περιπτώσεων όπου μπορεί να απαιτούνται λογιστικές εκτιμήσεις εύλογης αξίας περιλαμβάνουν:

● Σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα, που δεν είναι αντικείμενα διαπραγμάτευσης σε ενεργή και ανοιχτή αγορά.
● Πληρωμές που βασίζονται στην αξία των μετοχών.
● Ακίνητα ή εξοπλισμός που κρατείται για διάθεση.
● Συγκεκριμένα στοιχεία του ενεργητικού ή των υποχρεώσεων που αποκτήθηκαν από συνένωση επιχειρήσεων, περιλαμβανομένης της υπεραξίας και των άυλων περιουσιακών στοιχείων.
● Συναλλαγές που αφορούν στην ανταλλαγή στοιχείων ενεργητικού ή υποχρεώσεων μεταξύ ανεξάρτητων μερών χωρίς χρηματικό αντάλλαγμα, για παράδειγμα, μία μη χρηματική ανταλλαγή εργοστασιακών εγκαταστάσεων σε διαφορετικούς τομείς επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Α8. Η εκτίμηση περιλαμβάνει κρίσεις που βασίζονται σε πληροφορίες διαθέσιμες όταν καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις. Για πολλές λογιστικές εκτιμήσεις, αυτές περιλαμβάνουν τη δημιουργία παραδοχών σχετικά με ζητήματα που είναι αβέβαια κατά το χρόνο της εκτίμησης. Ο ελεγκτής δεν ευθύνεται για την πρόβλεψη μελλοντικών συνθηκών, συναλλαγών ή γεγονότων, που εάν ήταν γνωστά κατά το χρόνο του ελέγχου θα μπορούσαν να έχουν επηρεάσει σημαντικά τις ενέργειες της διοίκησης ή τις παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν από τη διοίκηση.

Μεροληψία της διοίκησης

Α9. Τα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς συχνά απαιτούν ουδετερότητα, δηλαδή, την απαλλαγή από μεροληψία. Ωστόσο, οι λογιστικές εκτιμήσεις δεν είναι ακριβείς και μπορεί να επηρεαστούν από την κρίση της διοίκησης. Η κρίση αυτή μπορεί να περιλαμβάνει ακούσια ή σκόπιμη μεροληψία της διοίκησης (για παράδειγμα, ως αποτέλεσμα κινήτρων για επίτευξη επιθυμητού αποτελέσματος). Η ροπή μιας λογιστικής εκτίμησης σε μεροληψία της διοίκησης αυξάνεται με την υποκειμενικότητα που εμπλέκεται κατά τη διενέργεια αυτής. Η ακούσια μεροληψία της διοίκησης και το ενδεχόμενο σκόπιμης μεροληψίας της διοίκησης είναι ενδογενείς σε υποκειμενικές αποφάσεις που συχνά απαιτούνται κατά τη διενέργεια μιας λογιστικής εκτίμησης. Για συνεχιζόμενους ελέγχους, οι ενδείξεις πιθανής μεροληψίας της διοίκησης που εντοπίζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου των προηγούμενων περιόδων επηρεάζουν τις δραστηριότητες σχεδιασμού και εντοπισμού και εκτίμησης του κινδύνου του ελεγκτή κατά την τρέχουσα περίοδο.

Α10. Η μεροληψία της διοίκησης μπορεί να είναι δύσκολο να ανιχνευθεί σε επίπεδο λογαριασμού. Μπορεί μόνο να εντοπιστεί όταν εξετάζεται στο σύνολο ομάδων λογιστικών εκτιμήσεων ή σε όλες τις λογιστικές εκτιμήσεις, ή όταν παρατηρείται για ένα αριθμό λογιστικών περιόδων. Αν και κάποια μορφή μεροληψίας της διοίκησης είναι ενδογενής στις υποκειμενικές αποφάσεις, κατά τη διενέργεια τέτοιων κρίσεων μπορεί να μην υπάρχει πρόθεση από τη διοίκηση να παραπλανήσει τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Ωστόσο, όπου υπάρχει πρόθεση παραπλάνησης, η μεροληψία της διοίκησης είναι απατηλής φύσης.

Ζητήματα ειδικά για οντότητες του δημοσίου τομέα

Α11. Οι οντότητες του δημοσίου τομέα μπορεί να κατέχουν σημαντικά εξειδικευμένα περιουσιακά στοιχεία για τα οποία δεν υπάρχουν άμεσα διαθέσιμες και αξιόπιστες πηγές πληροφόρησης για σκοπούς επιμέτρησης σε εύλογη αξία ή σε άλλες βάσεις τρέχουσας αξίας, ή συνδυασμού των δύο. Συχνά τα εξειδικευμένα στοιχεία του ενεργητικού που κατέχονται δεν δημιουργούν ταμειακές ροές και δεν έχουν ενεργή αγορά. Κατά συνέπεια, η επιμέτρηση σε εύλογη αξία συνήθως απαιτεί εκτίμηση και μπορεί να είναι περίπλοκη, και σε ορισμένες σπάνιες περιπτώσεις μπορεί να είναι εντελώς αδύνατη.

Διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου και συναφείς δραστηριότητες (Βλ. παρ. 8)

Α12. Οι διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου και οι συναφείς δραστηριότητες που απαιτούνται από την παράγραφο 8 του παρόντος ΔΠΕ βοηθούν τον ελεγκτή στην ανάπτυξη προσδοκίας για τη φύση και τον τύπο των λογιστικών εκτιμήσεων που μπορεί να έχει μια οντότητα. Το πρωταρχικό ενδιαφέρον του ελεγκτή στρέφεται στο εάν η κατανόηση που έχει αποκτηθεί είναι επαρκής για τον εντοπισμό και την εκτίμηση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος σε σχέση με τις λογιστικές εκτιμήσεις και στο σχεδιασμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών.

Απόκτηση κατανόησης των απαιτήσεων του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς (Βλ. παρ. 8(α))

Α13. Η απόκτηση κατανόησης των απαιτήσεων του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς βοηθά τον ελεγκτή στον προσδιορισμό του εάν αυτό, για παράδειγμα:

● προβλέπει συγκεκριμένες συνθήκες για την αναγνώριση[333], ή μεθόδους για την επιμέτρηση, των λογιστικών εκτιμήσεων.
● καθορίζει συγκεκριμένες συνθήκες που επιτρέπουν ή απαιτούν επιμέτρηση σε εύλογη αξία, για παράδειγμα,

[333] Τα περισσότερα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς απαιτούν ενσωμάτωση στον ισολογισμό ή στην κατάσταση αποτελεσμάτων των κονδυλίων που ικανοποιούν τα κριτήριά τους για καταχώρηση. Η γνωστοποίηση των λογιστικών πολιτικών ή η προσθήκη παρατηρήσεων στις οικονομικές καταστάσεις δεν επανορθώνει τη έλλειψη αναγνώρισης αυτών των κονδυλίων, περιλαμβανομένων των λογιστικών εκτιμήσεων.

με αναφορά στις προθέσεις της διοίκησης να προβεί σε ορισμένες ενέργειες αναφορικά με στοιχείο του ενεργητικού ή των υποχρεώσεων.

● καθορίζει τις απαιτούμενες ή επιτρεπόμενες γνωστοποιήσεις.

Η απόκτηση αυτής της κατανόησης παρέχει επίσης στον ελεγκτή τη βάση για συζήτηση με τη διοίκηση για το πώς η διοίκηση έχει εφαρμόσει εκείνες τις απαιτήσεις που είναι σχετικές για τη λογιστική εκτίμηση, και την κρίση του ελεγκτή για το εάν αυτές έχουν εφαρμοστεί καταλλήλως.

Α14. Τα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να παράσχουν καθοδήγηση για τη διοίκηση κατά τον καθορισμό των σημείων εκτίμησης όταν υπάρχουν εναλλακτικά σημεία. Ορισμένα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς, για παράδειγμα, απαιτούν το σημείο εκτίμησης που επιλέχθηκε να είναι το εναλλακτικό σημείο που αντικατοπτρίζει την κρίση της διοίκησης για το πιο πιθανό αποτέλεσμα[334]. Άλλα πλαίσια μπορεί να απαιτούν, για παράδειγμα, τη χρήση προεξοφλημένης προσδοκώμενης αξίας σταθμισμένης ως προς τις πιθανότητες. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η διοίκηση μπορεί να δύναται να θέσει απευθείας ένα σημείο εκτίμησης. Σε άλλες περιπτώσεις, η διοίκηση μπορεί να δύναται να προβεί σε ορισμό ενός αξιόπιστου σημείου εκτίμησης μόνο μετά από την εξέταση εναλλακτικών παραδοχών ή αποτελεσμάτων από τα οποία μπορεί να καθορίσει ένα σημείο εκτίμησης.

Α15. Τα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να απαιτούν τη γνωστοποίηση πληροφοριών που αφορούν τις σημαντικές παραδοχές στις οποίες η λογιστική εκτίμηση είναι ιδιαιτέρως ευαίσθητη. Επιπλέον, όπου υπάρχει υψηλός βαθμός αβεβαιότητας εκτίμησης, ορισμένα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς δεν επιτρέπουν την αναγνώριση λογιστικής εκτίμησης στις οικονομικές καταστάσεις, αλλά μπορεί να απαιτούν ορισμένες γνωστοποιήσεις στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

Απόκτηση κατανόησης του τρόπου με τον οποίο η διοίκηση εντοπίζει την ανάγκη λογιστικών εκτιμήσεων (Βλ. παρ. 8(β))

Α16. Η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων απαιτεί από τη διοίκηση να καθορίσει εάν μια συναλλαγή, ένα γεγονός ή μια συνθήκη δημιουργεί την ανάγκη διενέργειας λογιστικής εκτίμησης, και ότι όλες οι απαραίτητες λογιστικές εκτιμήσεις έχουν αναγνωριστεί, επιμετρηθεί και γνωστοποιηθεί στις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Α17. Ο εντοπισμός από τη διοίκηση συναλλαγών, γεγονότων και συνθηκών που δημιουργούν την ανάγκη λογιστικών εκτιμήσεων είναι πιθανόν να βασίζεται:

● Στη γνώση της διοίκησης για την επιχειρηματική δραστηριότητα της οντότητας και τον κλάδο στον οποίο αυτή δραστηριοποιείται.

● Στη γνώση της διοίκησης για την εφαρμογή επιχειρηματικών στρατηγικών στην τρέχουσα περίοδο.

● Όπου έχει εφαρμογή, στη συσσωρευμένη εμπειρία της διοίκησης επί της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας σε προηγούμενες περιόδους.

Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο ελεγκτής μπορεί να αποκτήσει κατανόηση του τρόπου με τον οποίο η διοίκηση εντοπίζει την ανάγκη για λογιστικές εκτιμήσεις κυρίως μέσα από διερευνητικά ερωτήματα προς τη διοίκηση. Σε άλλες περιπτώσεις, όπου η διαδικασία της διοίκησης είναι πιο δομημένη, για παράδειγμα όταν η διοίκηση έχει επίσημη λειτουργία διαχείρισης κινδύνου, ο ελεγκτής μπορεί να εκτελέσει διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου που επικεντρώνονται στις μεθόδους και τις πρακτικές οι οποίες ακολουθούνται από τη διοίκηση για την περιοδική επισκόπηση των περιστάσεων που δημιουργούν τις λογιστικές εκτιμήσεις καθώς και την επανεκτίμηση των λογιστικών εκτιμήσεων, ανάλογα με τις ανάγκες. Η πληρότητα των λογιστικών εκτιμήσεων συχνά αποτελεί σοβαρό ζήτημα για τον ελεγκτή, ειδικότερα αναφορικά με τις λογιστικές εκτιμήσεις που σχετίζονται με τις υποχρεώσεις.

Α18. Η γνώση του ελεγκτή για την οντότητα και το περιβάλλον αυτής που αποκτάται κατά τη διάρκεια της εκτέλεσης διαδικασιών εκτίμησης κινδύνου, μαζί με άλλα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται κατά τη διάρκεια του ελέγχου, βοηθούν τον ελεγκτή στον εντοπισμό περιστάσεων, ή μεταβολών στις περιστάσεις, που μπορεί να δημιουργήσουν την ανάγκη για λογιστική εκτίμηση.

Α19. Τα διερευνητικά ερωτήματα προς τη διοίκηση σχετικά με αλλαγές στις περιστάσεις μπορεί να περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, ερωτήματα για το εάν:

● Η οντότητα έχει εμπλακεί σε νέους τύπους συναλλαγών που μπορεί να οδηγήσουν σε λογιστικές εκτιμήσεις.

● Οι όροι των συναλλαγών που οδήγησαν σε λογιστικές εκτιμήσεις έχουν αλλάξει.

● Οι λογιστικές πολιτικές που σχετίζονται με τις λογιστικές εκτιμήσεις έχουν αλλάξει, ως αποτέλεσμα αλλαγών στις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς ή άλλως.

● Κανονιστικές ή άλλες αλλαγές εκτός ελέγχου της διοίκησης έχουν συμβεί, που μπορεί να απαιτούν από τη διοίκηση να αναθεωρήσει ή να δημιουργήσει νέες λογιστικές εκτιμήσεις.

● Νέες συνθήκες ή γεγονότα έχουν προκύψει που μπορεί να οδηγήσουν στην ανάγκη νέων ή αναθεωρημένων λογιστικών εκτιμήσεων.

Α20. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ο ελεγκτής μπορεί να εντοπίσει συναλλαγές, γεγονότα και συνθήκες που δημιουργούν την ανάγκη για λογιστικές εκτιμήσεις τις οποίες η διοίκηση απέτυχε να εντοπίσει. Το ΔΠΕ 315 ασχολείται με τις περιστάσεις όπου ο ελεγκτής εντοπίζει κινδύνους ουσιώδους σφάλματος τους οποίους η δι-

[334] Τα διάφορα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να χρησιμοποιούν διαφορετική ορολογία για να περιγράψουν τα σημεία εκτίμησης που ορίζονται με αυτόν τον τρόπο.

οίκηση απέτυχε να εντοπίσει, περιλαμβανομένου του προσδιορισμού του εάν υπάρχει σημαντικό ελάττωμα στις εσωτερικές δικλίδες αναφορικά με τις διαδικασίες[335] εκτίμησης κινδύνου της οντότητας.

Ζητήματα ειδικά για μικρότερες οντότητες

Α21. Η απόκτηση αυτής της γνώσης για τις μικρότερες οντότητες είναι συχνά λιγότερο περίπλοκη καθώς οι επαγγελματικές τους δραστηριότητες είναι συχνά περιορισμένες και οι συναλλαγές τους λιγότερο περίπλοκες. Επιπλέον, συχνά ένα μόνο πρόσωπο, για παράδειγμα ο ιδιοκτήτης-διευθυντής, εντοπίζει την ανάγκη διενέργειας λογιστικής εκτίμησης και ο ελεγκτής μπορεί να επικεντρώσει τα διερευνητικά του ερωτήματα αναλόγως.

Απόκτηση κατανόησης για τα πώς η διοίκηση διενεργεί λογιστικές εκτιμήσεις (Βλ. παρ. 8(γ))

Α22. Η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων επίσης απαιτεί από τη διοίκηση την εφαρμογή διαδικασιών χρηματοοικονομικής αναφοράς για τη διενέργεια λογιστικών εκτιμήσεων, περιλαμβανομένων των επαρκών εσωτερικών δικλίδων. Αυτές οι διαδικασίες περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- Επιλογή κατάλληλων λογιστικών πολιτικών και ορισμός διαδικασιών εκτίμησης, περιλαμβανομένων των κατάλληλων μεθόδων εκτίμησης ή αποτίμησης και, όπου έχει εφαρμογή, μοντέλων.
- Ανάπτυξη ή εντοπισμός σχετικών δεδομένων και παραδοχών που επηρεάζουν τις λογιστικές εκτιμήσεις.
- Περιοδική επισκόπηση των περιστάσεων που προκαλούν τις λογιστικές εκτιμήσεις και επανεκτίμηση των λογιστικών εκτιμήσεων, όπου είναι απαραίτητο.

Α23. Ζητήματα που ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει κατά την απόκτηση κατανόησης του πώς η διοίκηση διενεργεί λογιστικές εκτιμήσεις περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:

- Τους τύπους των λογαριασμών ή των συναλλαγών με τους οποίους σχετίζονται οι λογιστικές εκτιμήσεις (για παράδειγμα, εάν οι λογιστικές εκτιμήσεις προκύπτουν από την καταγραφή των συνήθων και επαναλαμβανόμενων συναλλαγών ή εάν αυτές προκύπτουν από μη επαναλαμβανόμενες ή ασυνήθεις συναλλαγές).
- Εάν και, σε καταφατική περίπτωση, με ποιο τρόπο η διοίκηση έχει χρησιμοποιήσει αναγνωρισμένες τεχνικές επιμέτρησης για τη διενέργεια συγκεκριμένων λογιστικών εκτιμήσεων.
- Εάν οι λογιστικές εκτιμήσεις διενεργήθηκαν με βάση διαθέσιμα δεδομένα σε ενδιάμεση ημερομηνία και, σε μια τέτοια περίπτωση, εάν και με ποιο τρόπο η διοίκηση έχει λάβει υπόψη τις επιπτώσεις γεγονότων, συναλλαγών και μεταβολών στις περιστάσεις που προέκυψαν μεταξύ αυτής της ημερομηνίας και του τέλους της περιόδου.

Μέθοδος επιμέτρησης, περιλαμβανομένης της χρήσης μοντέλων (Βλ. παρ. 8(γ)(i))

Α24. Σε ορισμένες περιπτώσεις, το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να ορίζει τη μέθοδο επιμέτρησης για λογιστική εκτίμηση, για παράδειγμα συγκεκριμένο μοντέλο που πρόκειται να χρησιμοποιηθεί στην επιμέτρηση εκτίμησης εύλογης αξίας. Σε πολλές περιπτώσεις, ωστόσο, το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς δεν ορίζει τη μέθοδο επιμέτρησης, ή μπορεί να καθορίζει εναλλακτικές μεθόδους επιμέτρησης.

Α25. Όταν το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς δεν ορίζει τη χρήση συγκεκριμένης μεθόδου που θα χρησιμοποιηθεί στις περιστάσεις, τα ζητήματα που μπορεί να εξετάσει ο ελεγκτής κατά την απόκτηση κατανόησης της μεθόδου ή, όπου έχει εφαρμογή, του μοντέλου που χρησιμοποιήθηκε για τη διενέργεια λογιστικών εκτιμήσεων περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:

- Τον τρόπο με τον οποίο η διοίκηση εξέτασε τη φύση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης που εκτιμάται κατά την επιλογή μιας συγκεκριμένης μεθόδου.
- Εάν η οντότητα δραστηριοποιείται σε συγκεκριμένη επιχειρηματική δραστηριότητα, κλάδο ή περιβάλλον όπου υπάρχουν μέθοδοι που χρησιμοποιούνται ευρέως για τη διενέργεια του συγκεκριμένου τύπου λογιστικής εκτίμησης.

Α26. Μπορεί να υπάρχουν μεγαλύτεροι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος, για παράδειγμα, σε περιπτώσεις όπου η διοίκηση έχει εσωτερικά αναπτύξει ένα μοντέλο για να χρησιμοποιείται για τη διενέργεια λογιστικής εκτίμησης ή αποκλίνει από τη μέθοδο που συνήθως χρησιμοποιείται σε συγκεκριμένο κλάδο ή περιβάλλον.

Συναφείς δικλίδες (Βλ. Παρ. 8(γ)(ii))

Α27. Τα ζητήματα που ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει κατά την απόκτηση κατανόησης των συναφών δικλίδων περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, την εμπειρία και την ικανότητα εκείνων που πραγματοποιούν τις λογιστικές εκτιμήσεις, και τις δικλίδες που σχετίζονται με:

- Το πώς η διοίκηση καθορίζει την πληρότητα, τη σχετικότητα και την ακρίβεια των δεδομένων που χρησιμοποιήθηκαν για την ανάπτυξη λογιστικών εκτιμήσεων.
- Την επισκόπηση και την έγκριση των λογιστικών εκτιμήσεων, περιλαμβανομένων των παραδοχών ή των εισερχόμενων στοιχείων που χρησιμοποιήθηκαν για την ανάπτυξη αυτών, από τα κατάλληλα επίπεδα της διοίκησης και, όπου ενδείκνυται, από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.
- Τον διαχωρισμό των καθηκόντων μεταξύ εκείνων που δεσμεύουν την οντότητα στις υποκείμενες συναλλαγές και εκείνων που είναι υπεύθυνοι για τη διενέργεια των λογιστικών εκτιμήσεων, περιλαμβανομένου του εάν η ανάθεση ευθυνών λαμβάνει υπόψη καταλλήλως τη φύση της οντότητας και τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες αυτής (για παράδειγμα, στην περίπτωση ενός μεγάλου χρηματοοικονομικού ιδρύματος, ο σχετικός διαχωρισμός καθηκόντων μπορεί να περιλαμβάνει μία ανεξάρτητη λειτουργία που θα είναι υπεύθυνη για την εκτίμηση και την επικύρωση της τιμολόγησης βάσει εύλογης αξίας των ιδιόκτητων εταιρικών χρηματοοικονομικών προϊόντων της οντότητας, η οποία να στελεχώνεται από άτομα των οποίων η αμοιβή δεν συνδέεται με τα προϊόντα αυτά).

[335] ΔΠΕ 315, παράγραφος 16.

Α28. Άλλες δικλίδες μπορεί να είναι συναφείς με τη διενέργεια λογιστικών εκτιμήσεων ανάλογα με τις περιστάσεις. Για παράδειγμα, εάν η οντότητα χρησιμοποιεί συγκεκριμένα μοντέλα για τη διενέργεια λογιστικών εκτιμήσεων, η διοίκηση μπορεί να θέσει σε εφαρμογή συγκεκριμένες πολιτικές και διαδικασίες γύρω από αυτά τα μοντέλα. Οι συναφείς δικλίδες μπορεί να περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, εκείνες που δημιουργήθηκαν για:

- Το σχεδιασμό και την ανάπτυξη, ή την επιλογή, συγκεκριμένου μοντέλου για συγκεκριμένο σκοπό.
- Τη χρήση του μοντέλου.
- Τη συντήρηση και την περιοδική επικύρωση της ακεραιότητας του μοντέλου.

Η χρήση εμπειρογνωμόνων από τη διοίκηση (Βλ. παρ. 8(γ)(iii))

Α29. Η διοίκηση μπορεί να διαθέτει, ή η οντότητα μπορεί να προσλάβει, άτομα με την απαραίτητη εμπειρία και ικανότητα που χρειάζεται για τη δημιουργία των απαιτούμενων σημείων εκτίμησης. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ωστόσο, η διοίκηση μπορεί να χρειαστεί να αναθέσει σε εμπειρογνώμονα τη δημιουργία τους ή τη βοήθειά του στη δημιουργία τους. Η ανάγκη αυτή μπορεί να προκύψει εξαιτίας, για παράδειγμα:

- Της εξειδικευμένης φύσης του ζητήματος που απαιτεί εκτίμηση, για παράδειγμα, η επιμέτρηση ορυκτών ή αποθεμάτων υδρογονανθράκων σε εξορυκτικές βιομηχανίες.
- Της τεχνικής φύσης των μοντέλων που απαιτούνται ώστε να πληρούνται οι σχετικές απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς, όπως μπορεί να είναι η περίπτωση σε ορισμένες επιμετρήσεις σε εύλογη αξία.
- Της ασυνήθιστης ή σπάνιας φύσης της κατάστασης, της συναλλαγής ή του γεγονότος που απαιτεί λογιστική εκτίμηση.

Ζητήματα ειδικά για μικρότερες οντότητες

Α30. Σε μικρότερες οντότητες, οι περιστάσεις που απαιτούν λογιστική εκτίμηση συχνά είναι τέτοιες που ο ιδιοκτήτης-διευθυντής έχει τη δυνατότητα να προσδιορίσει το απαιτούμενο σημείο εκτίμησης. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ωστόσο, θα χρειαστεί ειδήμονας. Η συζήτηση με τον ιδιοκτήτη-διευθυντή σε πρώιμο στάδιο της ελεγκτικής διαδικασίας σχετικά με τη φύση οποιωνδήποτε λογιστικών εκτιμήσεων, την πληρότητα των απαιτούμενων λογιστικών εκτιμήσεων και την επάρκεια της διαδικασίας εκτίμησης μπορεί να βοηθήσουν τον ιδιοκτήτη-διευθυντή στον καθορισμό της ανάγκης χρησιμοποίησης ειδήμονα.

Παραδοχές (Βλ. παρ. 8(γ)(iv))

Α31. Οι παραδοχές αποτελούν αναπόσπαστα στοιχεία των λογιστικών εκτιμήσεων. Τα ζητήματα που ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει για την απόκτηση κατανόησης των παραδοχών στις οποίες βασίζονται οι λογιστικές εκτιμήσεις περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:

- Τη φύση των παραδοχών, περιλαμβανομένων εκείνων των παραδοχών που είναι πιθανό να είναι σημαντικές.
- Το πώς η διοίκηση εκτιμά εάν οι παραδοχές είναι σχετικές και ολοκληρωμένες (δηλαδή, ότι όλες οι σχετικές μεταβλητές έχουν ληφθεί υπόψη).
- Όπου έχει εφαρμογή, το πώς η διοίκηση κρίνει ότι οι παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν είναι εσωτερικά συνεπείς.
- Το εάν οι παραδοχές σχετίζονται με ζητήματα που εμπίπτουν στον έλεγχο (control) της διοίκησης (για παράδειγμα, παραδοχές για τα προγράμματα συντήρησης που μπορεί να επηρεάσουν την εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής περιουσιακού στοιχείου) και το πώς αυτές συνάδουν με τα επιχειρηματικά σχέδια της οντότητας και το εξωτερικό περιβάλλον, ή με ζητήματα που είναι εκτός του ελέγχου (control) αυτής (για παράδειγμα, παραδοχές για τα επιτόκια, τα ποσοστά θνησιμότητας, τις πιθανές δικαστικές ή κανονιστικές ενέργειες ή τη μεταβλητότητα και το χρόνο των μελλοντικών ταμιακών ροών).
- Τη φύση και την έκταση της τεκμηρίωσης, εάν υπάρχει, η οποία υποστηρίζει τις παραδοχές.

Οι παραδοχές μπορεί να γίνουν ή να εντοπιστούν από ειδήμονα για να βοηθήσουν τη διοίκηση στη διενέργεια λογιστικών εκτιμήσεων. Αυτές οι παραδοχές, όταν χρησιμοποιούνται από τη διοίκηση, αποτελούν παραδοχές της διοίκησης.

Α32. Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι παραδοχές μπορεί να αναφέρονται ως εισερχόμενα στοιχεία, για παράδειγμα, όπου η διοίκηση χρησιμοποιεί ένα μοντέλο για τη διενέργεια λογιστικής εκτίμησης, αν και ο όρος εισερχόμενα στοιχεία μπορεί επίσης να χρησιμοποιηθεί για να δηλώσει τα υποκείμενα δεδομένα στα οποία εφαρμόζονται συγκεκριμένες παραδοχές.

Α33. Η διοίκηση μπορεί να υποστηρίξει τις παραδοχές με διάφορους τύπους πληροφοριών που προέρχονται από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές, των οποίων η σχετικότητα και η αξιοπιστία θα ποικίλει. Σε ορισμένες περιπτώσεις, μια παραδοχή μπορεί να βασίζεται αξιόπιστα σε εφαρμοστέες πληροφορίες είτε από εξωτερικές πηγές (για παράδειγμα, δημοσιευμένα επιτόκια ή άλλα στατιστικά δεδομένα) ή εσωτερικές πηγές (για παράδειγμα, ιστορικές πληροφορίες ή παλαιότερες συνθήκες που βιώθηκαν από την οντότητα). Σε άλλες περιπτώσεις, μια παραδοχή μπορεί να είναι περισσότερο υποκειμενική, για παράδειγμα, όταν η οντότητα δεν έχει εμπειρία ή εξωτερικές πηγές από τις οποίες να μπορεί να αντλήσει δεδομένα.

Α34. Στην περίπτωση εκτιμήσεων λογιστικής εύλογης αξίας, οι παραδοχές αντανακλούν, ή είναι συνεπείς με, αυτό που θα χρησιμοποιούσαν για τον καθορισμό της εύλογης αξίας κατά την ανταλλαγή περιουσιακού στοιχείου ή την τακτοποίηση υποχρέωσης, μέρη πρόθυμα και με γνώση που συναλλάσσονται σε καθαρά εμπορική βάση (ορισμένες φορές αναφέρονται ως «συμμετέχοντες στην αγορά» ή κάτι αντίστοιχο). Συγκεκριμένες παραδοχές επίσης ποικίλουν ανάλογα με τα χαρακτηριστικά του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης που αποτιμά-

ται, τη μέθοδο αποτίμησης που χρησιμοποιείται (για παράδειγμα, προσέγγιση της αγοράς, ή προσέγγιση του εισοδήματος) και τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Α35. Αναφορικά με τις εκτιμήσεις λογιστικής εύλογης αξίας, οι παραδοχές ή τα εισερχόμενα στοιχεία ποικίλουν ανάλογα με τις πηγές και τις βάσεις, ως κατωτέρω:

(α) Εκείνες που αντανακλούν αυτό που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα χρησιμοποιούσαν για την τιμολόγηση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης που αναπτύσσεται βάσει στοιχείων της αγοράς που λήφθηκαν από πηγές ανεξάρτητες από την αναφερόμενη οντότητα (ορισμένες φορές αναφέρονται ως «παρατηρήσιμα εισερχόμενα στοιχεία» ή κάτι αντίστοιχο).

(β) Αυτές που αντανακλούν τις κρίσεις της ίδιας της οντότητας αναφορικά με το είδος των παραδοχών που θα χρησιμοποιούσαν οι συμμετέχοντες στην αγορά κατά την τιμολόγηση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης, οι οποίες διαμορφώνονται βάσει της καλύτερης διαθέσιμης πληροφορίας υπό τις περιστάσεις (ορισμένες φορές αναφέρονται ως «μη παρατηρήσιμα εισερχόμενα στοιχεία» ή κάτι αντίστοιχο).

Στην πράξη, ωστόσο, η διάκριση μεταξύ (α) και (β) δεν είναι πάντα εμφανής. Περαιτέρω, μπορεί να είναι απαραίτητο για τη διοίκηση να επιλέξει από αριθμό διαφορετικών παραδοχών που χρησιμοποιούνται από διαφορετικούς συμμετέχοντες στην αγορά.

Α36. Η έκταση της υποκειμενικότητας, όπως εάν μια παραδοχή ή ένα εισερχόμενο στοιχείο είναι παρατηρήσιμο, επηρεάζει το βαθμό της αβεβαιότητας εκτίμησης και ως εκ τούτου την εκτίμηση από τον ελεγκτή των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος συγκεκριμένης λογιστικής εκτίμησης.

Αλλαγές στις μεθόδους για τη διενέργεια λογιστικών εκτιμήσεων (Βλ. παρ. 8(γ)(v))

Α37. Κατά την αξιολόγηση του τρόπου με τον οποίο η διοίκηση πραγματοποιεί λογιστικές εκτιμήσεις, ο ελεγκτής απαιτείται να κατανοεί το εάν υπάρχει ή θα έπρεπε να υπάρχει μεταβολή στις μεθόδους διενέργειας λογιστικών εκτιμήσεων σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο. Μια συγκεκριμένη μέθοδος εκτίμησης μπορεί να χρειάζεται να αλλάξει σύμφωνα με τις αλλαγές στο περιβάλλον ή στις περιστάσεις που επηρεάζουν την οντότητα ή στις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς. Εάν η διοίκηση έχει αλλάξει τη μέθοδο διενέργειας λογιστικής εκτίμησης, είναι σημαντικό η διοίκηση να μπορεί να δείξει ότι η νέα μέθοδος είναι καταλληλότερη ή από μόνη αποτελεί απάντηση σε τέτοιες μεταβολές. Για παράδειγμα, εάν η διοίκηση αλλάξει τη βάση για τη διενέργεια λογιστικής εκτίμησης από την αποτίμηση στην τιμή της αγοράς στη χρήση ενός μοντέλου, ο ελεγκτής εξετάζει το λελογισμένο των παραδοχών της διοίκησης για την αγορά υπό το πρίσμα των οικονομικών περιστάσεων.

Αβεβαιότητα εκτίμησης (Βλ. παρ. 8(γ)(vi))

Α38. Τα ζητήματα που ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει κατά την απόκτηση κατανόησης για το εάν και, σε καταφατική περίπτωση, με ποιο τρόπο η διοίκηση έχει εκτιμήσει τις επιπτώσεις της αβεβαιότητας εκτίμησης περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:

- Το εάν και, σε καταφατική περίπτωση, με ποιο τρόπο η διοίκηση έχει εξετάσει εναλλακτικές παραδοχές ή αποτελέσματα με, για παράδειγμα, την εκτέλεση ανάλυσης ευαισθησίας για τον καθορισμό των επιπτώσεων των μεταβολών στις παραδοχές για μια λογιστική εκτίμηση.
- Το πώς η διοίκηση καθορίζει τη λογιστική εκτίμηση όταν η ανάλυση υποδεικνύει αριθμό σεναρίων αποτελέσματος.
- Εάν η διοίκηση παρακολουθεί το αποτέλεσμα των λογιστικών εκτιμήσεων που διενεργήθηκαν στην προηγούμενη περίοδο, και εάν η διοίκηση έχει αντιδράσει κατάλληλα στο αποτέλεσμα αυτής της διαδικασίας παρακολούθησης.

Επισκόπηση λογιστικών εκτιμήσεων προηγούμενης περιόδου (Βλ. παρ. 9)

Α39. Το αποτέλεσμα μιας λογιστικής εκτίμησης θα διαφέρει συχνά από τη λογιστική εκτίμηση που αναγνωρίστηκε στις οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου. Με την εκτέλεση διαδικασιών εκτίμησης κινδύνου για τον εντοπισμό και την κατανόηση των λόγων αυτών των διαφορών, ο ελεγκτής μπορεί να αποκτήσει:

- Πληροφορίες αναφορικά με την αποτελεσματικότητα της διαδικασίας εκτίμησης της διοίκησης προηγούμενης περιόδου, από την οποία ο ελεγκτής μπορεί να κρίνει την πιθανή αποτελεσματικότητα της τρέχουσας διαδικασίας της διοίκησης.
- Ελεγκτικά τεκμήρια που είναι άμεσα σχετικά για την επανεκτίμηση, στην τρέχουσα περίοδο, των λογιστικών εκτιμήσεων προηγούμενης περιόδου.
- Ελεγκτικά τεκμήρια για ζητήματα, όπως η αβεβαιότητα εκτίμησης, που μπορεί να απαιτείται να γνωστοποιηθούν στις οικονομικές καταστάσεις.

Α40. Η επισκόπηση των λογιστικών εκτιμήσεων προηγούμενης περιόδου μπορεί επίσης να βοηθήσει τον ελεγκτή, κατά την τρέχουσα περίοδο, στον εντοπισμό περιστάσεων ή συνθηκών που αυξάνουν τη ροπή των λογιστικών εκτιμήσεων σε πιθανή μεροληψία της διοίκησης ή υποδηλώνουν την παρουσία πιθανής μεροληψίας της διοίκησης. Ο επαγγελματικός σκεπτικισμός του ελεγκτή βοηθά στον εντοπισμό τέτοιων περιστάσεων ή συνθηκών και στον καθορισμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών.

Α41. Αναδρομική επισκόπηση των κρίσεων της διοίκησης και των παραδοχών που σχετίζονται με σημαντικές λογιστικές εκτιμήσεις απαιτείται επίσης από το ΔΠΕ 240[336]. Η επισκόπηση αυτή διεξάγεται ως μέρος της απαίτησης για τον ελεγκτή να σχεδιάσει και να εκτελέσει διαδικασίες επισκόπησης λογιστικών εκτιμήσεων για μεροληψία που θα μπορούσε να αποτελέσει κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης, ως αντίδραση σε

[336] ΔΠΕ 240, «Ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με απάτη στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων», παράγραφος 32 (β)(ii).

κινδύνους παραβίασης των δικλίδων από τη διοίκηση. Στην πράξη, η επισκόπηση των λογιστικών εκτιμήσεων προηγούμενης περιόδου από τον ελεγκτή ως διαδικασία εκτίμησης κινδύνου σύμφωνα με το παρόν ΔΠΕ μπορεί να πραγματοποιηθεί σε συνδυασμό με την επισκόπηση που απαιτείται από το ΔΠΕ 240.

Α42. Ο ελεγκτής μπορεί να κρίνει ότι μια πιο λεπτομερής επισκόπηση είναι απαραίτητη για εκείνες τις λογιστικές εκτιμήσεις που εντοπίστηκαν κατά τον έλεγχο της προηγούμενης περιόδου ως έχουσες υψηλή αβεβαιότητα εκτίμησης, ή για εκείνες τις λογιστικές εκτιμήσεις που έχουν μεταβληθεί σημαντικά από την προηγούμενη περίοδο. Από την άλλη πλευρά, για παράδειγμα, για λογιστικές εκτιμήσεις που προκύπτουν από την καταχώρηση των συνήθων και επαναλαμβανόμενων συναλλαγών, ο ελεγκτής μπορεί να κρίνει ότι η εφαρμογή των αναλυτικών διαδικασιών ως διαδικασιών εκτίμησης κινδύνου είναι επαρκής για τους σκοπούς της επισκόπησης.

Α43. Για εκτιμήσεις λογιστικής εύλογης αξίας και για άλλες λογιστικές εκτιμήσεις που βασίζονται στις τρέχουσες συνθήκες κατά την ημερομηνία επιμέτρησης, μπορεί να υπάρχει μεγαλύτερη διακύμανση μεταξύ του ποσού εύλογης αξίας που καταχωρήθηκε στις οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου και του αποτελέσματος ή του ποσού που υπολογίζεται εκ νέου, για το σκοπό της τρέχουσας περιόδου. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι ο στόχος της επιμέτρησης για τις εν λόγω λογιστικές εκτιμήσεις αφορά σε αντιλήψεις σχετικά με την αξία σε ένα σημείο στο χρόνο, που μπορεί να αλλάξουν σημαντικά και γρήγορα, καθώς μεταβάλλεται το περιβάλλον στο οποίο λειτουργεί η οντότητα. Ο ελεγκτής, συνεπώς, μπορεί να επικεντρώσει την επισκόπηση στην απόκτηση πληροφοριών που θα σχετίζονται με τον εντοπισμό και την εκτίμηση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος. Για παράδειγμα, σε ορισμένες περιπτώσεις η απόκτηση κατανόησης για τις αλλαγές στις παραδοχές των συμμετεχόντων στην αγορά, οι οποίες επηρέασαν το αποτέλεσμα στις εκτιμήσεις λογιστικής εύλογης αξίας της προηγούμενης περιόδου, μπορεί να είναι απίθανο να παράσχουν σχετικές πληροφορίες για τους σκοπούς του ελέγχου. Εάν είναι έτσι, τότε η εξέταση του αποτελέσματος των εκτιμήσεων λογιστικής εύλογης αξίας της προηγούμενης περιόδου από τον ελεγκτή μπορεί να κατευθύνεται περισσότερο προς την κατανόηση της αποτελεσματικότητας της προηγούμενης διαδικασίας εκτίμησης της διοίκησης, δηλαδή, το ιστορικό επιδόσεων της διοίκησης, από το οποίο ο ελεγκτής θα κρίνει την πιθανή αποτελεσματικότητα της τρέχουσας διαδικασίας της διοίκησης.

Α44. Η διαφορά μεταξύ του αποτελέσματος μιας λογιστικής εκτίμησης και του ποσού που αναγνωρίστηκε στις οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου δεν αντιπροσωπεύει αναγκαστικά σφάλμα στις οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου. Ωστόσο, μπορεί αυτό να συμβεί εάν, για παράδειγμα, η διαφορά προκύπτει από πληροφορίες που ήταν στη διάθεση της διοίκησης όταν οριστικοποιήθηκαν οι οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου ή που αναμενόταν λογικά ότι θα είχαν αποκτηθεί και ληφθεί υπόψη κατά την κατάρτιση αυτών των οικονομικών καταστάσεων. Πολλά πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς περιλαμβάνουν καθοδήγηση για τη διάκριση μεταξύ των μεταβολών στις λογιστικές εκτιμήσεις που αποτελούν σφάλματα και των μεταβολών που δεν αποτελούν, καθώς και το λογιστικό χειρισμό που απαιτείται να ακολουθηθεί.

Εντοπισμός και εκτίμηση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος

Αβεβαιότητα εκτίμησης (Βλ. παρ.10)

Α45. Ο βαθμός αβεβαιότητας εκτίμησης που συνδέεται με λογιστική εκτίμηση μπορεί να επηρεασθεί από παράγοντες όπως:

- Ο βαθμός στον οποίο η λογιστική εκτίμηση εξαρτάται από την κρίση.
- Η ευαισθησία της λογιστικής εκτίμησης στις μεταβολές των παραδοχών.
- Η ύπαρξη αναγνωρισμένων τεχνικών επιμέτρησης που μπορεί να μετριάσουν την αβεβαιότητα εκτίμησης (αν και η υποκειμενικότητα των παραδοχών που χρησιμοποιούνται ως εισερχόμενα στοιχεία, ωστόσο, μπορεί να οδηγήσει σε αβεβαιότητα εκτίμησης).
- Η έκταση της περιόδου πρόβλεψης καθώς και η συνάφεια των δεδομένων που προέρχονται από γεγονότα του παρελθόντος για την πρόβλεψη μελλοντικών γεγονότων.
- Η διαθεσιμότητα αξιόπιστων δεδομένων από εξωτερικές πηγές.
- Ο βαθμός στον οποίο η λογιστική εκτίμηση βασίζεται σε παρατηρήσιμα ή μη παρατηρήσιμα εισερχόμενα στοιχεία.

Ο βαθμός αβεβαιότητας εκτίμησης που συνδέεται με λογιστική εκτίμηση μπορεί να επηρεάσει τη ροπή της εκτίμησης σε μεροληψία.

Α46. Τα ζητήματα που ο ελεγκτής εξετάζει κατά την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μπορεί επίσης να περιλαμβάνουν:

- Το πραγματικό ή το αναμενόμενο μέγεθος της λογιστικής εκτίμησης.
- Το καταγεγραμμένο ποσό της λογιστικής εκτίμησης (δηλαδή, το σημείο εκτίμησης της διοίκησης) σε σχέση με το ποσό που αναμένεται από τον ελεγκτή να είναι καταγραμένο.
- Το εάν η διοίκηση έχει χρησιμοποιήσει ειδήμονα για τη διενέργεια της λογιστικής εκτίμησης.
- Το αποτέλεσμα της επισκόπησης των λογιστικών εκτιμήσεων προηγούμενης περιόδου.

Υψηλή αβεβαιότητα εκτίμησης και σημαντικοί κίνδυνοι (Βλ. παρ. 11)

Α47. Παραδείγματα λογιστικών εκτιμήσεων που μπορεί να έχουν υψηλή αβεβαιότητα εκτίμησης περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- Λογιστικές εκτιμήσεις που σε μεγάλο βαθμό εξαρτώνται από κρίση, για παράδειγμα, κρίση σχετικά με το αποτέλεσμα εκκρεμών δικαστικών διενέξεων ή το ποσό και το χρόνο μελλοντικών ταμειακών ροών που εξαρτώνται από αστάθμητα γεγονότα για πολλά χρόνια στο μέλλον.
- Λογιστικές εκτιμήσεις που δεν υπολογίζονται με αναγνωρισμένες τεχνικές επιμέτρησης.

● Λογιστικές εκτιμήσεις όπου τα αποτελέσματα της επισκόπησης του ελεγκτή για παρόμοιες λογιστικές εκτιμήσεις που πραγματοποιήθηκαν στις οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου υποδηλώνουν ουσιαστική διαφορά μεταξύ της αρχικής λογιστικής εκτίμησης και του πραγματικού αποτελέσματος.

● Λογιστικές εκτιμήσεις εύλογης αξίας για τις οποίες χρησιμοποιείται πολύ εξειδικευμένο μοντέλο που αναπτύχθηκε από την οντότητα ή για τις οποίες δεν υπάρχουν παρατηρήσιμα εισερχόμενα στοιχεία.

Α48. Μια φαινομενικά μη ουσιώδης λογιστική εκτίμηση μπορεί να έχει τη δυνατότητα να καταλήξει σε ουσιώδες σφάλμα λόγω της αβεβαιότητας που συνδέεται με την εκτίμηση. Δηλαδή το μέγεθος του ποσού που αναγνωρίστηκε ή γνωστοποιήθηκε στις οικονομικές καταστάσεις για μια λογιστική εκτίμηση μπορεί να μην αποτελεί ένδειξη της αβεβαιότητας της εκτίμησης αυτής.

Α49. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η αβεβαιότητα εκτίμησης είναι τόσο υψηλή ώστε δεν μπορεί να γίνει λελογισμένη λογιστική εκτίμηση. Το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί, συνεπώς, να αποκλείει την αναγνώριση του κονδυλίου στις οικονομικές καταστάσεις ή την επιμέτρηση αυτού σε εύλογη αξία. Σε τέτοιες περιπτώσεις, οι σημαντικοί κίνδυνοι δεν αφορούν μόνο στο εάν μια λογιστική εκτίμηση πρέπει να αναγνωρίζεται ή στο εάν πρέπει να επιμετράται σε εύλογη αξία, αλλά και στην επάρκεια των γνωστοποιήσεων. Όσον αφορά στις εν λόγω λογιστικές εκτιμήσεις, το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να απαιτεί την γνωστοποίηση των λογιστικών εκτιμήσεων και της υψηλής αβεβαιότητας εκτίμησης που συνδέεται με αυτές (βλέπε παραγράφους Α120-Α123).

Α50. Εάν ο ελεγκτής κρίνει ότι μια λογιστική εκτίμηση προκαλεί σημαντικό κίνδυνο, οφείλει να αποκτήσει κατανόηση των δικλίδων της οντότητας, περιλαμβανομένων των δραστηριοτήτων των δικλίδων[337].

Α51. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η αβεβαιότητα εκτίμησης μιας λογιστικής εκτίμησης μπορεί να εγείρει σημαντικές αμφιβολίες για την ικανότητα της οντότητας ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα. Το ΔΠΕ 570[338] καθορίζει τις απαιτήσεις και παρέχει καθοδήγηση για τέτοιες περιστάσεις.

Αντιδράσεις στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος (Βλ. παρ. 12)

Α52. Το ΔΠΕ 330 απαιτεί από τον ελεγκτή να σχεδιάζει και να εκτελεί ελεγκτικές διαδικασίες των οποίων η φύση, ο χρόνος και η έκταση ανταποκρίνονται στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε σχέση με λογιστικές εκτιμήσεις τόσο σε επίπεδο οικονομικών καταστάσεων όσο και σε επίπεδο ισχυρισμών[339]. Οι παράγραφοι Α53-Α115 επικεντρώνονται σε συγκεκριμένες αντιδράσεις μόνο στα επίπεδα ισχυρισμού.

Εφαρμογή των απαιτήσεων του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς (Βλ. παρ. 12(α))

Α53. Πολλά πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς επιβάλλουν συγκεκριμένες προϋποθέσεις για την αναγνώριση των λογιστικών εκτιμήσεων και προσδιορίζουν τις μεθόδους για τη διενέργεια αυτών καθώς και τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις. Τέτοιες απαιτήσεις μπορεί να είναι περίπλοκες και να απαιτούν την άσκηση κρίσης. Με βάση τη γνώση που αποκτάται κατά την εκτέλεση των διαδικασιών εκτίμησης κινδύνων, οι απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς που μπορεί να έχουν ροπή σε κακή εφαρμογή ή διαφορετικές ερμηνείες γίνονται το επίκεντρο της προσοχής του ελεγκτή.

Α54. Ο καθορισμός του εάν η διοίκηση έχει εφαρμόσει σωστά τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς βασίζεται, εν μέρει, στην κατανόηση της οντότητας και του περιβάλλοντός της από τον ελεγκτή. Για παράδειγμα, η επιμέτρηση της εύλογης αξίας ορισμένων κονδυλίων, όπως των άυλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν από συνένωση επιχειρήσεων, μπορεί να περιλαμβάνει ειδικά ζητήματα που επηρεάζονται από τη φύση της οντότητας και των λειτουργιών της.

Α55. Σε ορισμένες περιπτώσεις, μπορεί να χρειαστούν συμπληρωματικές ελεγκτικές διαδικασίες, όπως η επιθεώρηση από τον ελεγκτή της τρέχουσας φυσικής κατάστασης περιουσιακού στοιχείου, για να διαπιστωθεί εάν η διοίκηση έχει εφαρμόσει σωστά τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Α56. Η εφαρμογή των απαιτήσεων του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς απαιτεί από τη διοίκηση να εξετάζει τις μεταβολές στο περιβάλλον ή τις περιστάσεις που επηρεάζουν την οντότητα. Για παράδειγμα, η εισαγωγή ενεργής αγοράς για συγκεκριμένη κατηγορία στοιχείων ενεργητικού ή υποχρεώσεων μπορεί να υποδηλώνει ότι η χρήση της μεθόδου προεξόφλησης ταμειακών ροών για την εκτίμηση της εύλογης αξίας των εν λόγω στοιχείων ενεργητικού ή υποχρεώσεων δεν είναι πλέον κατάλληλη.

Συνέπεια στις μεθόδους και βάση για αλλαγές (Βλ. παρ. 12 β))

Α57. Η εξέταση από τον ελεγκτή της μεταβολής μιας λογιστικής εκτίμησης ή της μεθόδου διενέργειάς της από την προηγούμενη περίοδο είναι σημαντική, επειδή μια μεταβολή που δεν βασίζεται σε μεταβολή των περιστάσεων ή σε νέες πληροφορίες θεωρείται αυθαίρετη. Οι αυθαίρετες αλλαγές σε λογιστικές εκτιμήσεις καταλήγουν σε διαχρονικά ασυνεπείς οικονομικές καταστάσεις και μπορεί να δημιουργούν σφάλμα στις οικονομικές καταστάσεις ή να αποτελούν ένδειξη πιθανής μεροληψίας της διοίκησης.

Α58. Η διοίκηση συχνά δύναται να προβάλει σημαντικό λόγο για μεταβολή σε λογιστική εκτίμηση ή στη μέθοδο διενέργειας λογιστικής εκτίμησης από τη μία περίοδο στην άλλη, βασιζόμενη σε μεταβολή των περιστάσεων. Το τι αποτελεί σημαντικό λόγο καθώς και η επάρκεια υποστήριξης του ισχυρισμού της διοίκησης ότι υπάρχει μεταβολή στις περιστάσεις που δικαιολογεί την αλλαγή σε λογιστική εκτίμηση ή στη μέθοδο διενέργειας λογιστικής εκτίμησης, είναι θέματα κρίσης.

[337] ΔΠΕ 315, παράγραφος 29.
[338] ΔΠΕ 570, «Συνέχιση δραστηριότητας».
[339] ΔΠΕ 330, παράγραφοι 5-6.

Αντιδράσεις στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιωδών σφαλμάτων (Βλ. παρ. 13)

Α59. Η απόφαση του ελεγκτή ως προς το ποια αντίδραση, μεμονωμένα ή σε συνδυασμό, να αναλάβει στην παράγραφο 13 για να ανταποκριθεί στους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος μπορεί να επηρεάζεται από ζητήματα όπως:

- Η φύση της λογιστικής εκτίμησης, περιλαμβανομένου του εάν αυτή προκύπτει από συνήθεις ή μη συνήθεις συναλλαγές.
- Εάν η (οι) διαδικασία(ες) αναμένεται να παράσχει(ουν) αποτελεσματικά στον ελεγκτή επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια.
- Ο εκτιμώμενος κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος, περιλαμβανομένου του εάν ο εκτιμώμενος κίνδυνος είναι σημαντικός κίνδυνος.

Α60. Για παράδειγμα, κατά την αξιολόγηση του λελογισμένου της πρόβλεψης για επισφαλείς λογαριασμούς, μια αποτελεσματική διαδικασία για τον ελεγκτή μπορεί να είναι η επισκόπηση μεταγενέστερων εισπράξεων μετρητών σε συνδυασμό με άλλες διαδικασίες. Όταν η αβεβαιότητα εκτίμησης που συνδέεται με τη λογιστική εκτίμηση είναι υψηλή, για παράδειγμα, μια λογιστική εκτίμηση που βασίζεται σε εσωτερικό εταιρικό μοντέλο για το οποίο υπάρχουν μη παρατηρήσιμα εισερχόμενα στοιχεία, μπορεί να σημαίνει ότι ο συνδυασμός των αντιδράσεων στους εκτιμώμενους κινδύνους της παραγράφου 13 είναι αναγκαίος προκειμένου να αποκτηθούν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια.

Α61. Πρόσθετη καθοδήγηση που εξηγεί τις περιστάσεις στις οποίες κάθε μία από τις αντιδράσεις μπορεί να είναι κατάλληλη παρέχεται στις παραγράφους Α62-Α95.

Γεγονότα που συμβαίνουν μέχρι την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή (Βλ. παρ. 13(α))

Α62. Ο καθορισμός του εάν τα γεγονότα που συμβαίνουν μέχρι την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή παρέχουν ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με τη λογιστική εκτίμηση, μπορεί να είναι η κατάλληλη αντίδραση όταν τα γεγονότα αυτά αναμένεται να:

- Προκύψουν, και
- Παρέχουν ελεγκτικά τεκμήρια που επιβεβαιώνουν ή έρχονται σε αντίθεση με τη λογιστική εκτίμηση.

Α63. Γεγονότα που συμβαίνουν μέχρι την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή μπορεί μερικές φορές να παρέχουν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για λογιστική εκτίμηση. Για παράδειγμα, η πώληση όλων των αποθεμάτων ενός προϊόντος που αντικαταστάθηκε με άλλο λίγο μετά το τέλος της περιόδου μπορεί να παρέχει ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με την εκτίμηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας του. Σε τέτοιες περιπτώσεις, μπορεί να μην υπάρχει ανάγκη για την εκτέλεση πρόσθετων ελεγκτικών διαδικασιών επί της λογιστικής εκτίμησης, υπό την προϋπόθεση ότι αποκτώνται επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για τα γεγονότα αυτά.

Α64. Για ορισμένες λογιστικές εκτιμήσεις, γεγονότα που συμβαίνουν μέχρι την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή είναι απίθανο να παρέχουν ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με τη λογιστική εκτίμηση. Για παράδειγμα, οι συνθήκες ή τα γεγονότα που σχετίζονται με ορισμένες λογιστικές εκτιμήσεις εξελίσσονται πολύ αργά. Επίσης, λόγω του στόχου της επιμέτρησης των λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας, οι πληροφορίες μετά το τέλος της περιόδου μπορεί να μην αντανακλούν τα γεγονότα ή τις συνθήκες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και ως εκ τούτου μπορεί να μην είναι συναφή με την επιμέτρηση της λογιστικής εκτίμησης εύλογης αξίας. Η παράγραφος 13 εντοπίζει άλλα μέτρα αντίδρασης στους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος που μπορεί να λάβει ο ελεγκτής.

Α65. Σε ορισμένες περιπτώσεις, γεγονότα που έρχονται σε αντίθεση με μια λογιστική εκτίμηση μπορεί να υποδηλώνουν ότι η διοίκηση έχει αναποτελεσματικές διαδικασίες για τη διενέργεια λογιστικών εκτιμήσεων, ή ότι υπάρχει μεροληψία της διοίκησης κατά τη διενέργεια λογιστικών εκτιμήσεων.

Α66. Παρά το γεγονός ότι ο ελεγκτής μπορεί να αποφασίσει να μην ακολουθήσει αυτή την προσέγγιση αναφορικά με συγκεκριμένες λογιστικές εκτιμήσεις, απαιτείται να συμμορφώνεται με το ΔΠΕ 560[340]. Ο ελεγκτής απαιτείται να εκτελεί ελεγκτικές διαδικασίες που έχουν σχεδιαστεί για την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων ότι όλα τα γεγονότα που συμβαίνουν μεταξύ της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων και της ημερομηνίας της έκθεσης του ελεγκτή, τα οποία απαιτούν προσαρμογή ή γνωστοποίηση στις οικονομικές καταστάσεις, έχουν εντοπιστεί[341] και παρουσιάζονται καταλλήλως στις οικονομικές καταστάσεις[342]. Επειδή η επιμέτρηση πολλών λογιστικών εκτιμήσεων, εκτός από τις λογιστικές εκτιμήσεις εύλογης αξίας, συνήθως εξαρτάται από το αποτέλεσμα μελλοντικών συνθηκών, συναλλαγών ή γεγονότων, η εργασία του ελεγκτή σύμφωνα με το ΔΠΕ 560 είναι ιδιαίτερα σχετική.

Ζητήματα ειδικά για τις μικρότερες οντότητες

Α67. Όταν υπάρχει μεγαλύτερο χρονικό διάστημα μεταξύ της ημερομηνίας του ισολογισμού και της ημερομηνίας της έκθεσης του ελεγκτή, η επισκόπηση του ελεγκτή επί των γεγονότων της περιόδου αυτής μπορεί να αποτελεί αποτελεσματική αντίδραση για λογιστικές εκτιμήσεις εκτός των λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας. Αυτό μπορεί ιδιαίτερα να συμβαίνει σε μερικές μικρότερες οντότητες που διοικούνται από τον ιδιοκτήτη τους, ειδικότερα όταν η διοίκηση δεν έχει τυπικές διαδικασίες δικλίδων επί των λογιστικών εκτιμήσεων.

Δοκιμασία του τρόπου διενέργειας λογιστικών εκτιμήσεων από τη διοίκηση (Βλ. παρ. 13(β))

Α68. Η δοκιμασία του τρόπου με τον οποίο η διοίκηση διενέργησε τη λογιστική εκτίμηση και τα δεδομένα επί των οποίων αυτή βασίζεται μπορεί να αποτελεί κατάλληλη αντίδραση όταν πρόκειται για εκτίμηση λογιστικής

[340] ΔΠΕ 560, «Μεταγενέστερα γεγονότα».
[341] ΔΠΕ 560, παράγραφος 6.
[342] ΔΠΕ 560, παράγραφος 8.

εύλογης αξίας η οποία αναπτύχθηκε με βάση μοντέλο που χρησιμοποιεί παρατηρήσιμα και μη παρατηρήσιμα εισερχόμενα στοιχεία. Μπορεί να είναι επίσης κατάλληλη όταν, για παράδειγμα:

- Η λογιστική εκτίμηση προκύπτει από τη συνήθη επεξεργασία δεδομένων από το λογιστικό σύστημα της οντότητας.
- Η επισκόπηση παρόμοιων λογιστικών εκτιμήσεων από τον ελεγκτή, που πραγματοποιήθηκε στις οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου υποδηλώνει ότι η διαδικασία της διοίκησης κατά την τρέχουσα περίοδο είναι πιθανόν να είναι αποτελεσματική.
- Η λογιστική εκτίμηση βασίζεται σε μεγάλο πληθυσμό μονάδων παρόμοιας φύσης που ατομικά δεν είναι σημαντικά.

Α69. Η δοκιμασία του τρόπου με τον οποίο η διοίκηση διενέργησε τη λογιστική εκτίμηση μπορεί να περιλαμβάνει, για παράδειγμα:

- Τη δοκιμασία του βαθμού στον οποίο τα δεδομένα επί των οποίων βασίζεται η λογιστική εκτίμηση είναι ακριβή, πλήρη και σχετικά, και εάν η λογιστική εκτίμηση έχει σωστά προσδιοριστεί με τη χρήση αυτών των δεδομένων και των παραδοχών της διοίκησης.
- Εξέταση της πηγής, της σχετικότητας και της αξιοπιστίας των εξωτερικών δεδομένων ή πληροφοριών, περιλαμβανομένων αυτών που λήφθηκαν από εξωτερικούς ειδήμονες, στους οποίους ανατέθηκε από τη διοίκηση να βοηθήσουν στη διενέργεια λογιστικής εκτίμησης.
- Επανυπολογισμό της λογιστικής εκτίμησης, και επισκόπηση των πληροφοριών λογιστικής εκτίμησης για εσωτερική συνοχή.
- Εξέταση των διαδικασιών επισκόπησης και έγκρισης της διοίκησης.

Ζητήματα ειδικά για μικρότερες οντότητες

Α70. Σε μικρότερες οντότητες η διαδικασία διενέργειας λογιστικών εκτιμήσεων είναι πιθανό να είναι λιγότερο δομημένη από ότι σε μεγαλύτερες οντότητες. Οι μικρότερες οντότητες με ενεργή συμμετοχή της διοίκησης μπορεί να μην έχουν εκτεταμένες περιγραφές των λογιστικών διαδικασιών, πολυσύνθετα λογιστικά αρχεία, ή γραπτές πολιτικές. Ακόμη και αν η οντότητα δεν έχει τυπική καθιερωμένη διαδικασία, αυτό δεν σημαίνει ότι η διοίκηση δεν είναι ικανή να παρέχει βάση επί της οποίας ο ελεγκτής να μπορεί να δοκιμάσει τη λογιστική εκτίμηση.

Αξιολόγηση της μεθόδου επιμέτρησης (Βλ. παρ. 13(β)(i))

Α71. Όταν το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς δεν επιβάλλει τη μέθοδο επιμέτρησης, αποτελεί ζήτημα επαγγελματικής κρίσης η αξιολόγηση του εάν η μέθοδος που χρησιμοποιήθηκε, περιλαμβανομένου οποιουδήποτε εφαρμοστέου μοντέλου, είναι η κατάλληλη υπό τις περιστάσεις.

Α72. Για το σκοπό αυτό, τα ζητήματα που ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, το εάν:

- Το σκεπτικό της διοίκησης για την επιλογή της μεθόδου είναι λελογισμένο.
- Η διοίκηση έχει επαρκώς αξιολογήσει και κατάλληλα εφαρμόσει τα κριτήρια, εάν υπάρχουν, που παρέχονται στο εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς για υποστήριξη της συγκεκριμένης μεθόδου.
- Η μέθοδος είναι κατάλληλη υπό τις περιστάσεις δεδομένης της φύσης του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης που εκτιμάται και των απαιτήσεων του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς που είναι σχετικές με τις λογιστικές εκτιμήσεις.
- Η μέθοδος είναι κατάλληλη σε σχέση με την επιχείρηση, τον κλάδο και το περιβάλλον στο οποίο λειτουργεί η οντότητα.

Α73. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η διοίκηση μπορεί να έχει κρίνει ότι διαφορετικές μέθοδοι καταλήγουν σε εύρος σημαντικά διαφορετικών εκτιμήσεων. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η απόκτηση κατανόησης του πως η οντότητα έχει διερευνήσει τους λόγους αυτών των διαφορών μπορεί να βοηθήσει τον ελεγκτή στην αξιολόγηση της καταλληλότητας της επιλεγμένης μεθόδου.

Αξιολόγηση της χρήσης μοντέλων

Α74. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ειδικότερα κατά τη διενέργεια λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας, η διοίκηση μπορεί να χρησιμοποιήσει ένα μοντέλο. Το εάν το μοντέλο που χρησιμοποιείται είναι κατάλληλο υπό τις περιστάσεις μπορεί να εξαρτάται από σειρά παραγόντων, όπως η φύση της οντότητας και το περιβάλλον αυτής, περιλαμβανομένου του κλάδου στον οποίο αυτή δραστηριοποιείται, και το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση που επιμετράται.

Α75. Ο βαθμός στον οποίο τα κατωτέρω ζητήματα είναι συναφή εξαρτάται από τις περιστάσεις, περιλαμβανομένου του εάν το μοντέλο είναι εμπορικά διαθέσιμο προς χρήση σε συγκεκριμένο τομέα ή κλάδο ή εάν είναι εσωτερικό εταιρικό μοντέλο. Σε ορισμένες περιπτώσεις, μια οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει ειδήμονα για τη δημιουργία και τη δοκιμασία ενός μοντέλου.

Α76. Ανάλογα με τις περιστάσεις, τα ζητήματα που ο ελεγκτής μπορεί επίσης να εξετάσει κατά τη δοκιμασία του μοντέλου, περιλαμβάνουν, για παράδειγμα το εάν:

- Το μοντέλο έχει επικυρωθεί πριν από τη χρήση και επισκοπείται περιοδικά για να διασφαλιστεί ότι εξακολουθεί να είναι κατάλληλο για τη σκοπούμενη χρήση του. Η διαδικασία επικύρωσης της οντότητας μπορεί να περιλαμβάνει αξιολόγηση:
  - Της θεωρητικής αρτιότητας και της μαθηματικής ακεραιότητας του μοντέλου, περιλαμβανομένης της καταλληλότητας των παραμέτρων του μοντέλου.

o Της συνέπειας και της πληρότητας των εισερχομένων στοιχείων του μοντέλου με τις πρακτικές της αγοράς.

o Των αποτελεσμάτων του μοντέλου σε σύγκριση με τις πραγματικές συναλλαγές.

● Υπάρχουν κατάλληλες πολιτικές και διαδικασίες ελέγχου (control) αλλαγών.

● Το μοντέλο προσαρμόζεται περιοδικά και δοκιμάζεται για την εγκυρότητά του, ειδικότερα όταν τα εισερχόμενα στοιχεία είναι υποκειμενικά.

● Πραγματοποιούνται προσαρμογές επί του αποτελέσματος του μοντέλου, περιλαμβανομένης, στην περίπτωση λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας, του εάν αυτές οι προσαρμογές αντανακλούν τις παραδοχές που θα χρησιμοποιούσαν οι συμμετέχοντες στην αγορά σε παρόμοιες περιστάσεις.

● Το μοντέλο είναι επαρκώς τεκμηριωμένο, περιλαμβανομένων των σκοπούμενων εφαρμογών και περιορισμών του μοντέλου, των βασικών παραμέτρων του, των απαιτούμενων εισερχόμενων στοιχείων καθώς και των αποτελεσμάτων οποιασδήποτε ανάλυσης επικύρωσης που έχει πραγματοποιηθεί.

Παραδοχές που χρησιμοποιούνται από τη διοίκηση (Βλ. παρ. 13(β)(ii))

Α77. Η αξιολόγηση των παραδοχών που χρησιμοποιήθηκαν από τη διοίκηση από τον ελεγκτή βασίζεται μόνο στις πληροφορίες που είναι διαθέσιμες στον ελεγκτή κατά το χρόνο του ελέγχου. Οι ελεγκτικές διαδικασίες που σχετίζονται με τις παραδοχές της διοίκησης εκτελούνται στο πλαίσιο του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, και όχι με σκοπό την παροχή γνώμης επί αυτών των ίδιων των παραδοχών.

Α78. Τα ζητήματα που μπορεί να εξετάσει ο ελεγκτής κατά την αξιολόγηση του λελογισμένου των παραδοχών που χρησιμοποιήθηκαν από τη διοίκηση, περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:

● Το εάν μεμονωμένες παραδοχές φαίνονται λελογισμένες.

● Το εάν οι παραδοχές είναι αλληλοεξαρτώμενες και έχουν εσωτερική συνέπεια.

● Το εάν οι παραδοχές φαίνονται λελογισμένες όταν εξετάζονται συνολικά ή σε συνδυασμό με άλλες παραδοχές, είτε για τη συγκεκριμένη λογιστική εκτίμηση είτε για άλλες λογιστικές εκτιμήσεις.

● Στην περίπτωση των λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας, το εάν οι παραδοχές αντανακλούν κατάλληλα τις παρατηρήσιμες παραδοχές της αγοράς.

Α79. Οι παραδοχές επί των οποίων βασίζονται οι λογιστικές εκτιμήσεις μπορεί να αντανακλούν αυτό που η διοίκηση προσδοκά ότι θα είναι το αποτέλεσμα συγκεκριμένων στόχων και στρατηγικών. Σε αυτές τις περιπτώσεις, ο ελεγκτής μπορεί να εκτελέσει ελεγκτικές διαδικασίες για να αξιολογήσει το λελογισμένο αυτών των παραδοχών εξετάζοντας, για παράδειγμα, εάν οι παραδοχές είναι συνεπείς με:

● Το γενικό οικονομικό περιβάλλον και τις οικονομικές περιστάσεις της οντότητας.

● Τα σχέδια της οντότητας.

● Τις παραδοχές που έγιναν σε προηγούμενες περιόδους, εάν αυτές είναι σχετικές.

● Την εμπειρία της οντότητας ή προηγούμενες συνθήκες που βίωσε η οντότητα, στο βαθμό που αυτές οι ιστορικές πληροφορίες μπορεί να θεωρηθούν αντιπροσωπευτικές μελλοντικών συνθηκών ή γεγονότων.

● Άλλες παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν από τη διοίκηση σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις.

Α80. Το λελογισμένο των παραδοχών που χρησιμοποιούνται μπορεί να εξαρτάται από την πρόθεση και την ικανότητα της διοίκησης να εκτελέσει συγκεκριμένες ενέργειες. Η διοίκηση συχνά τεκμηριώνει σχέδια και προθέσεις που είναι σχετικά με συγκεκριμένα στοιχεία ενεργητικού ή υποχρεώσεων και αυτό μπορεί να απαιτείται από το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Παρότι η έκταση των ελεγκτικών τεκμηρίων που πρόκειται να αποκτηθούν σχετικά με την πρόθεση και την ικανότητα της διοίκησης αποτελούν θέμα επαγγελματικής κρίσης, οι διαδικασίες του ελεγκτή μπορεί να περιλαμβάνουν τα κατωτέρω:

● Επισκόπηση του ιστορικού της διοίκησης ως προς την πραγματοποίηση των δηλωμένων από αυτή προθέσεων.

● Επισκόπηση των έγγραφων σχεδίων και άλλης τεκμηρίωσης, περιλαμβανομένων, όπου έχει εφαρμογή, των επίσημα εγκεκριμένων προϋπολογισμών, εξουσιοδοτήσεων ή πρακτικών.

● Διερευνητικές ερωτήσεις προς τη διοίκηση σχετικά με τους λόγους της για συγκεκριμένο τρόπο δράσης.

● Επισκόπηση γεγονότων που προκύπτουν μεταγενέστερα της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων και έως την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή.

● Αξιολόγηση της ικανότητας της οντότητας να ακολουθήσει συγκεκριμένο τρόπο δράσης δεδομένων των οικονομικών περιστάσεων της οντότητας, και περιλαμβανομένων των επιπτώσεων των ήδη ισχυουσών δεσμεύσεων αυτής.

Συγκεκριμένα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς, ωστόσο, μπορεί να μην επιτρέπουν να λαμβάνονται υπόψη οι προθέσεις ή τα σχέδια της διοίκησης κατά τη διενέργεια λογιστικής εκτίμησης. Αυτό συχνά συμβαίνει στην περίπτωση των λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας επειδή ο σκοπός της επιμέτρησής τους απαιτεί οι παραδοχές να αντανακλούν εκείνες που χρησιμοποιούνται από τους συμμετέχοντες στην αγορά.

Α81. Τα ζητήματα που ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει κατά την αξιολόγηση του λελογισμένου των παραδοχών που χρησιμοποιούνται από τη διοίκηση και στηρίζουν τις λογιστικές εκτιμήσεις εύλογης αξίας, επιπλέον εκείνων που σχολιάστηκαν ανωτέρω όπου έχει εφαρμογή, μπορεί να περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:

● Ανάλογα με την περίπτωση, το εάν και, σε καταφατική περίπτωση, το πώς η διοίκηση έχει ενσωματώσει εισερχόμενα στοιχεία της συγκεκριμένης αγοράς στην ανάπτυξη των παραδοχών.

● Το εάν οι παραδοχές είναι συνεπείς με παρατηρήσιμες συνθήκες της αγοράς και τα χαρακτηριστικά των στοιχείων ενεργητικού ή υποχρεώσεων που επιμετρούνται σε εύλογη αξία.

● Το εάν οι πηγές των παραδοχών των συμμετεχόντων στην αγορά είναι σχετικές και αξιόπιστες, καθώς και το πώς η διοίκηση έχει επιλέξει τις παραδοχές που πρόκειται να χρησιμοποιήσει όταν υπάρχει αριθμός διαφορετικών παραδοχών των συμμετεχόντων στην αγορά.

● Όπου ενδείκνυται, το εάν και, σε καταφατική περίπτωση, το πώς η διοίκηση εξέτασε τις παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν σε, ή τις πληροφορίες για, συγκρίσιμες συναλλαγές, περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις.

Α82. Περαιτέρω, οι λογιστικές εκτιμήσεις εύλογης αξίας μπορεί να περιλαμβάνουν τόσο παρατηρήσιμα όσο και μη παρατηρήσιμα εισερχόμενα στοιχεία. Όταν οι λογιστικές εκτιμήσεις εύλογης αξίας βασίζονται σε μη παρατηρήσιμα εισερχόμενα στοιχεία, τα ζητήματα που ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, το πώς η διοίκηση στηρίζει τα κατωτέρω:

● Τον εντοπισμό των χαρακτηριστικών των συμμετεχόντων στην αγορά που είναι σχετικά με τη λογιστική εκτίμηση.

● Τροποποιήσεις που έχει πραγματοποιήσει στις δικές της παραδοχές ώστε να αντανακλάται η άποψή της για τις παραδοχές που θα χρησιμοποιούσαν οι συμμετέχοντες στην αγορά.

● Εάν έχει ενσωματώσει τις καλύτερες διαθέσιμες πληροφορίες στις περιστάσεις.

● Όπου έχει εφαρμογή, το πώς οι παραδοχές της λαμβάνουν υπόψη συγκρίσιμες συναλλαγές, περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις.

Εάν υπάρχουν μη παρατηρήσιμα εισερχόμενα στοιχεία, είναι πιθανότερο ότι η αξιολόγηση των παραδοχών από τον ελεγκτή θα χρειαστεί να συνδυαστεί με άλλες αντιδράσεις σε εκτιμώμενους κινδύνους της παραγράφου 13 ώστε να αποκτηθούν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια. Σε αυτές τις περιπτώσεις, μπορεί να είναι απαραίτητο για τον ελεγκτή να εκτελέσει άλλες ελεγκτικές διαδικασίες, για παράδειγμα, να εξετάσει την τεκμηρίωση που στηρίζει την επισκόπηση και την έγκριση της λογιστικής εκτίμησης από τα κατάλληλα επίπεδα της διοίκησης, και όπου ενδείκνυται, από εκείνους που είναι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση.

Α83. Κατά την αξιολόγηση του λελογισμένου των παραδοχών που στηρίζουν μια λογιστική εκτίμηση, ο ελεγκτής μπορεί να εντοπίσει μια ή περισσότερες σημαντικές παραδοχές. Εάν είναι έτσι, αυτό μπορεί να υποδηλώνει ότι η λογιστική εκτίμηση έχει υψηλή αβεβαιότητα εκτίμησης και μπορεί συνεπώς να οδηγήσει σε σημαντικό κίνδυνο. Πρόσθετες αντιδράσεις σε σημαντικούς κινδύνους περιγράφονται στις παραγράφους Α102-Α115.

Δοκιμασία της λειτουργικής αποτελεσματικότητας των δικλίδων (Βλ. παρ. 13(γ))

Α84. Η δοκιμασία της λειτουργικής αποτελεσματικότητας των δικλίδων επί του τρόπου με τον οποίο η διοίκηση διενέργησε τη λογιστική εκτίμηση μπορεί να είναι κατάλληλη αντίδραση όταν η διαδικασία της διοίκησης έχει καλά σχεδιαστεί, εφαρμοστεί και διατηρηθεί, για παράδειγμα:

● Υπάρχουν δικλίδες για την επισκόπηση και την έγκριση των λογιστικών εκτιμήσεων από τα κατάλληλα επίπεδα της διοίκησης και, όπου ενδείκνυται, από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.

● Η λογιστική εκτίμηση προκύπτει από τη συνηθισμένη επεξεργασία δεδομένων από το λογιστικό σύστημα της οντότητας.

Α85. Η δοκιμασία της λειτουργικής αποτελεσματικότητας των δικλίδων απαιτείται όταν:

(α) Η εκτίμηση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος από τον ελεγκτή σε επίπεδο ισχυρισμού περιλαμβάνει την προσδοκία ότι οι δικλίδες επί της διαδικασίας λειτουργούν αποτελεσματικά, ή

(β) Οι ουσιαστικές διαδικασίες από μόνες τους δεν παρέχουν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σε επίπεδο ισχυρισμού[343].

Ζητήματα ειδικά για μικρότερες οντότητες

Α86. Δικλίδες επί της διαδικασίας διενέργειας μιας λογιστικής εκτίμησης μπορεί να υπάρχουν σε μικρότερες οντότητες, αλλά η τυπικότητα με την οποία λειτουργούν μπορεί να ποικίλει. Περαιτέρω, οι μικρότερες οντότητες μπορεί να κρίνουν ότι ορισμένα είδη δικλίδων δεν είναι απαραίτητα λόγω της ενεργού εμπλοκής της διοίκησης στη διαδικασία χρηματοοικονομικής αναφοράς. Στην περίπτωση πολύ μικρών οντοτήτων, ωστόσο, μπορεί να μην υπάρχουν πολλές δικλίδες που να μπορεί ο ελεγκτής να εντοπίσει. Για το λόγο αυτό, τα μέτρα αντίδρασης του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους είναι πιθανό να είναι στη φύση τους ουσιαστικές διαδικασίες, με τον ελεγκτή να εκτελεί ένα ή περισσότερα από τα άλλα μέτρα αντίδρασης της παραγράφου 13.

Προσδιορισμός ενός σημείου εκτίμησης ή εύρους (Βλ. παρ. 13 (δ))

Α87. Ο προσδιορισμός σημείου εκτίμησης ή εύρους προκειμένου να αξιολογηθεί το σημείο εκτίμησης της διοίκησης μπορεί να είναι κατάλληλη αντίδραση, όταν, για παράδειγμα:

● Η λογιστική εκτίμηση δεν προέρχεται από συνηθισμένη επεξεργασία δεδομένων από το λογιστικό σύστημα.

● Η επισκόπηση του ελεγκτή παρόμοιων λογιστικών εκτιμήσεων που έγιναν στις οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου δείχνει ότι η διαδικασία της διοίκησης κατά την τρέχουσα περίοδο είναι απίθανο να είναι αποτελεσματική.

● Οι δικλίδες της οντότητας εντός και επί των διαδικασιών της διοίκησης για τον προσδιορισμό λογιστικών εκτιμήσεων δεν έχουν σχεδιαστεί καλά ή εφαρμοστεί σωστά.

● Τα γεγονότα ή οι συναλλαγές μεταξύ του τέλους περιόδου και της ημερομηνίας της έκθεσης του ελεγκτή αντικρούουν το σημείο εκτίμησης της διοίκησης.

● Υπάρχουν στη διάθεση του ελεγκτή εναλλακτικές πηγές σχετικών δεδομένων που μπορεί να χρησιμοποιηθούν για τον προσδιορισμό σημείου εκτίμησης ή εύρους.

[343] ΔΠΕ 330, παράγραφος 8.

Α88. Ακόμη και όταν οι δικλίδες της οντότητας είναι καλά σχεδιασμένες και έχουν εφαρμοστεί σωστά, ο προσδιορισμός σημείου εκτίμησης ή εύρους μπορεί να είναι αποτελεσματική και αποδοτική αντίδραση στους εκτιμώμενους κινδύνους. Σε άλλες περιπτώσεις, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει αυτή την προσέγγιση ως μέρος του καθορισμού του εάν είναι απαραίτητες περαιτέρω διαδικασίες και, εάν ναι, της φύσης και της έκτασης αυτών.

Α89. Η προσέγγιση που ακολουθείται από τον ελεγκτή κατά τον προσδιορισμό είτε σημείου εκτίμησης είτε εύρους, μπορεί να διαφέρει με βάση το τι θεωρείται πλέον αποτελεσματικό υπό τις περιστάσεις. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί αρχικά να προσδιορίσει ένα προκαταρκτικό σημείο εκτίμησης, και στη συνέχεια να εκτιμήσει την ευαισθησία του στις μεταβολές των παραδοχών ώστε να εξακριβώσει ένα εύρος με το οποίο θα αξιολογήσει το σημείο εκτίμησης της διοίκησης. Εναλλακτικά, ο ελεγκτής μπορεί να αρχίσει αναπτύσσοντας ένα εύρος για σκοπούς του καθορισμού, όπου αυτό είναι δυνατόν, σημείου εκτίμησης.

Α90. Η ικανότητα του ελεγκτή να προσδιορίσει σημείο εκτίμησης, αντί για εύρος, εξαρτάται από διάφορους παράγοντες, περιλαμβανομένου του μοντέλου που χρησιμοποιήθηκε, της φύση και της έκτασης των διαθέσιμων δεδομένων και της αβεβαιότητας εκτίμησης που αφορά στη λογιστική εκτίμηση. Επιπλέον, η απόφαση να προσδιοριστεί σημείο εκτίμησης ή εύρος μπορεί να επηρεάζεται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, το οποίο μπορεί να ορίζει το σημείο εκτίμησης που πρόκειται να χρησιμοποιηθεί μετά από εξέταση των εναλλακτικών αποτελεσμάτων και παραδοχών ή να ορίζει συγκεκριμένη μέθοδο επιμέτρησης (για παράδειγμα, τη χρήση της προεξοφλημένης προσδοκώμενης αξίας, σταθμισμένης ως προς τις πιθανότητες).

Α91. Ο ελεγκτής μπορεί να προσδιορίσει σημείο εκτίμησης ή εύρος με πολλούς τρόπους, για παράδειγμα:

- Χρησιμοποιώντας ένα μοντέλο, για παράδειγμα, που να είναι εμπορικά διαθέσιμο για χρήση σε συγκεκριμένο τομέα ή κλάδο, ή εσωτερικό εταιρικό μοντέλο ή μοντέλο αναπτυγμένο από τον ελεγκτή.
- Εξελίσσοντας περαιτέρω την εξέταση από τη διοίκηση εναλλακτικών παραδοχών ή αποτελεσμάτων, για παράδειγμα, εισάγοντας διαφορετική σειρά παραδοχών.
- Προσλαμβάνοντας ή αναθέτοντας σε άτομο με εξειδικευμένη εμπειρογνωμοσύνη να αναπτύξει ή να εφαρμόσει το μοντέλο, ή να παράσχει σχετικές παραδοχές.
- Κάνοντας αναφορά σε άλλες συγκρίσιμες συνθήκες, συναλλαγές ή γεγονότα, ή, όπου είναι σχετικό, σε αγορές για συγκρίσιμα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις.

Κατανόηση των παραδοχών ή της μεθόδου της διοίκησης (Βλ. παρ. 13 (δ)(i))

Α92. Όταν ο ελεγκτής προσδιορίζει σημείο εκτίμησης ή εύρος και χρησιμοποιεί παραδοχές ή μέθοδο διαφορετική από εκείνες που χρησιμοποιούνται από τη διοίκηση, η παράγραφος 13 (δ)(i) απαιτεί από τον ελεγκτή να αποκτήσει επαρκή κατανόηση των παραδοχών ή της μεθόδου που χρησιμοποιήθηκε από τη διοίκηση για τη διενέργεια της λογιστικής εκτίμησης. Αυτή η κατανόηση παρέχει στον ελεγκτή πληροφορίες που ενδέχεται να είναι σχετικές για τον προσδιορισμό του κατάλληλου σημείου εκτίμησης ή εύρους από αυτόν. Επιπλέον, βοηθά τον ελεγκτή να κατανοήσει και να αξιολογήσει οποιεσδήποτε σημαντικές διαφορές από το σημείο εκτίμησης της διοίκησης. Για παράδειγμα, μια διαφορά μπορεί να προκύψει επειδή ο ελεγκτής χρησιμοποίησε διαφορετικές, αλλά εξίσου έγκυρες, παραδοχές, σε σχέση με αυτές που χρησιμοποίησε η διοίκηση. Αυτό μπορεί να αποκαλύψει ότι η λογιστική εκτίμηση είναι εξαιρετικά ευαίσθητη σε ορισμένες παραδοχές και ως εκ τούτου υπόκειται σε υψηλή αβεβαιότητα, υποδηλώνοντας ότι η λογιστική εκτίμηση μπορεί να αποτελεί σημαντικό κίνδυνο. Εναλλακτικά, μια διαφορά μπορεί να προκύψει ως αποτέλεσμα πραγματικού λάθους που έγινε από τη διοίκηση. Ανάλογα με τις περιστάσεις, κατά την εξαγωγή συμπερασμάτων ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει χρήσιμο να συζητήσει με τη διοίκηση τη βάση των παραδοχών που χρησιμοποιήθηκαν, την εγκυρότητά τους και τη διαφορά, εάν υπάρχει, στην προσέγγιση που ακολουθήθηκε για τη διενέργεια της λογιστικής εκτίμησης.

Περιορισμός του εύρους (Βλ. παρ. 13(δ)(ii))

Α93. Όταν ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι είναι ενδεδειγμένο να χρησιμοποιήσει ένα εύρος για την αξιολόγηση του λελογισμένου του σημείου εκτίμησης της διοίκησης (εύρος του ελεγκτή), η παράγραφος 13(δ)(ii) απαιτεί το εύρος αυτό να περιλαμβάνει όλα τα «λογικά αποτελέσματα» παρά όλα τα πιθανά αποτελέσματα. Το εύρος δεν μπορεί να είναι αυτό που περιλαμβάνει όλα τα πιθανά αποτελέσματα εάν πρόκειται να είναι χρήσιμο, καθώς τέτοιο εύρος θα ήταν πολύ μεγάλο για να είναι αποτελεσματικό για τους σκοπούς του ελέγχου. Το εύρος του ελεγκτή είναι χρήσιμο και αποτελεσματικό όταν είναι ικανοποιητικά περιορισμένο ώστε να επιτρέπει στον ελεγκτή να συμπεράνει εάν η λογιστική εκτίμηση είναι εσφαλμένη.

Α94. Κανονικά, το εύρος που έχει περιοριστεί ώστε να είναι ίσο με ή μικρότερο από το ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης είναι επαρκές για τους σκοπούς της αξιολόγησης του λελογισμένου του σημείου εκτίμησης της διοίκησης. Ωστόσο, ειδικότερα σε ορισμένους κλάδους, μπορεί να μην είναι δυνατός ο περιορισμός του εύρους κάτω από αυτό το ποσό. Αυτό δεν αποκλείει απαραίτητα την αναγνώριση της λογιστικής εκτίμησης. Μπορεί, ωστόσο, να υποδηλώνει ότι η αβεβαιότητα εκτίμησης που σχετίζεται με τη λογιστική εκτίμηση είναι τέτοια που δημιουργεί σημαντικό κίνδυνο. Πρόσθετες αντιδράσεις σε σημαντικούς κινδύνους περιγράφονται στις παραγράφους Α102-Α115.

Α95. Ο περιορισμός του εύρους σε σημείο που όλα τα αποτελέσματα εντός του εύρους να θεωρούνται λελογισμένα μπορεί να επιτευχθεί:

(α) Διαγράφοντας από το εύρος εκείνα τα αποτελέσματα που βρίσκονται στα άκρα του και κρίνονται από τον ελεγκτή ότι είναι απίθανο να προκύψουν, και

(β) Συνεχίζοντας τον περιορισμό του εύρους, βάσει των διαθέσιμων ελεγκτικών τεκμηρίων, μέχρι ο ελεγκτής να συμπεράνει ότι όλα τα αποτελέσματα εντός του εύρους θεωρούνται λελογισμένα. Σε ορισμένες σπάνιες πε-

ριπτώσεις, ο ελεγκτής μπορεί να δύναται να περιορίσει το εύρος μέχρι τα ελεγκτικά τεκμήρια να υποδηλώσουν σημείο εκτίμησης.

Εξέταση του εάν απαιτούνται ειδικές δεξιότητες και γνώσεις (Βλ.παρ.14)

Α96. Κατά το σχεδιασμό του ελέγχου, ο ελεγκτής απαιτείται να εξακριβώσει τη φύση, το χρόνο και την έκταση των απαραίτητων πόρων για την εκτέλεση της ανάθεσης ελέγχου[344]. Αυτό μπορεί να περιλαμβάνει, εφόσον είναι αναγκαίο, τη συμμετοχή προσώπων που διαθέτουν ειδικές δεξιότητες ή γνώσεις. Επιπλέον, το ΔΠΕ 220 απαιτεί ο εταίρος ανάθεσης να ικανοποιηθεί ότι τόσο η ομάδα ανάθεσης, όσο και οποιοιδήποτε εξωτερικοί ειδήμονες του ελεγκτή οι οποίοι δεν αποτελούν μέρος της ομάδας ανάθεσης, συλλογικά έχουν την ενδεδειγμένη ικανότητα και τις δυνατότητες να εκτελέσουν την ανάθεση ελέγχου[345]. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου των λογιστικών εκτιμήσεων ο ελεγκτής, δεδομένης της εμπειρίας του και των περιστάσεων της ανάθεσης, μπορεί να εντοπίσει την ανάγκη εφαρμογής ειδικών δεξιοτήτων ή γνώσεων αναφορικά με μία ή περισσότερες πτυχές των λογιστικών εκτιμήσεων.

Α97. Τα ζητήματα που μπορεί να επηρεάσουν την εξέταση από τον ελεγκτή του εάν απαιτούνται ειδικές δεξιότητες ή γνώσεις περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:

- Τη φύση του υποκείμενου στοιχείου του ενεργητικού, της υποχρέωσης ή της καθαρής θέσης σε συγκεκριμένη επιχείρηση ή κλάδο (για παράδειγμα, ορυκτά κοιτάσματα, γεωργικά περιουσιακά στοιχεία, σύνθετα χρηματοπιστωτικά μέσα).
- Τον υψηλό βαθμό αβεβαιότητας εκτίμησης.
- Πολύπλοκους υπολογισμούς ή εξειδικευμένα μοντέλα που εμπλέκονται, για παράδειγμα, στην εκτίμηση εύλογων αξιών, όπου δεν υπάρχει παρατηρήσιμη αγορά.
- Την πολυπλοκότητα των απαιτήσεων του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς που είναι σχετικές με τις λογιστικές εκτιμήσεις, περιλαμβανομένου του εάν υπάρχουν περιοχές που είναι γνωστό ότι υπόκεινται σε διαφορετικές ερμηνείες ή η πρακτική είναι ασυνεπής ή υπό εξέλιξη.
- Τις διαδικασίες που ο ελεγκτής προτίθεται να αναλάβει ως μέτρα αντίδρασης στους εκτιμώμενους κινδύνους.

Α98. Για την πλειονότητα των λογιστικών εκτιμήσεων, ακόμα και όταν υπάρχει αβεβαιότητα εκτίμησης, είναι απίθανο να απαιτούνται ειδικές δεξιότητες ή γνώσεις. Για παράδειγμα, είναι απίθανο να είναι αναγκαίες ειδικές δεξιότητες ή γνώσεις για να αξιολογήσει ο ελεγκτής την πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις.

Α99. Ωστόσο, ο ελεγκτής μπορεί να μη διαθέτει τις ειδικές δεξιότητες ή γνώσεις που απαιτούνται όταν το σχετικό ζήτημα εμπίπτει σε πεδίο διαφορετικό από τη λογιστική ή την ελεγκτική και μπορεί να χρειαστεί να τις λάβει από ειδήμονα του ελεγκτή. Το ΔΠΕ 620[346] θεσπίζει απαιτήσεις και παρέχει καθοδήγηση για τον προσδιορισμό της ανάγκης πρόσληψης ή ανάθεσης σε ειδήμονα του ελεγκτή και τις ευθύνες του ελεγκτή όταν χρησιμοποιεί την εργασία ειδήμονα του ελεγκτή.

Α100. Περαιτέρω, σε ορισμένες περιπτώσεις, ο ελεγκτής μπορεί να συμπεράνει ότι είναι απαραίτητο να αποκτήσει ειδικές δεξιότητες ή γνώσεις σε σχέση με συγκεκριμένες περιοχές της λογιστικής ή της ελεγκτικής. Άτομα με τέτοιες δεξιότητες ή γνώσεις μπορεί να απασχολούνται από την επιχείρηση του ελεγκτή ή μπορεί να ανήκουν σε εξωτερικό οργανισμό εκτός της επιχείρησης του ελεγκτή και να τους ανατεθεί η σχετική εργασία. Όταν τέτοια άτομα εκτελούν ελεγκτικές διαδικασίες με ανάθεση, αποτελούν μέρος της ομάδας ανάθεσης και ως εκ τούτου, υπόκεινται στις απαιτήσεις του ΔΠΕ 220.

Α101. Ανάλογα με την κατανόηση του ελεγκτή και την εμπειρία του από συνεργασία με τον ειδήμονα του ελεγκτή ή με εκείνα τα άλλα άτομα με ειδικές δεξιότητες ή γνώσεις, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει ενδεδειγμένο να συζητήσει ζητήματα όπως οι απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς με τα εμπλεκόμενα άτομα ώστε να διαπιστώσει ότι η εργασία τους είναι σχετική για τις ελεγκτικές διαδικασίες.

Περαιτέρω ουσιαστικές διαδικασίες ως αντίδραση σε σημαντικούς κινδύνους (Βλ. παρ. 15)

Α102. Κατά τον έλεγχο λογιστικών εκτιμήσεων που προκαλούν σημαντικούς κινδύνους, οι περαιτέρω ουσιαστικές διαδικασίες του ελεγκτή επικεντρώνονται στην αξιολόγηση:

(α) Του πώς η διοίκηση έχει εκτιμήσει την επίπτωση της αβεβαιότητας της εκτίμησης επί της λογιστικής εκτίμησης, καθώς και την επίπτωση που αυτή η αβεβαιότητα μπορεί να έχει επί της καταλληλότητας της αναγνώρισης της λογιστικής εκτίμησης στις οικονομικές καταστάσεις, και

(β) Της επάρκειας των σχετικών γνωστοποιήσεων.

Αβεβαιότητα εκτίμησης

Εξέταση της αβεβαιότητας εκτίμησης από τη διοίκηση (Βλ. παρ. 15(α))

Α103. Η διοίκηση μπορεί να αξιολογεί εναλλακτικές παραδοχές ή αποτελέσματα των λογιστικών εκτιμήσεων μέσω ορισμένων μεθόδων, ανάλογα με τις περιστάσεις. Μια πιθανή μέθοδος που χρησιμοποιείται από τη διοίκηση είναι η διενέργεια ανάλυσης ευαισθησίας. Αυτή μπορεί να περιλαμβάνει τον καθορισμό του πώς το χρηματικό ποσό μιας λογιστικής εκτίμησης ποικίλει ανάλογα με διαφορετικές παραδοχές. Ακόμα και για λογιστικές εκτιμήσεις που επιμετρούνται στην εύλογη αξία μπορεί να υπάρχει διαφοροποίηση, διότι διαφορετικοί συμμετέχοντες στην αγορά μπορεί να χρησιμοποιούν διαφορετικές παραδοχές. Η ανάλυση ευαισθησίας μπορεί να οδηγήσει

[344] ΔΠΕ 300, «Σχεδιασμός του ελέγχου οικονομικών καταστάσεων», παράγραφος 8(ε).
[345] ΔΠΕ 220, «Δικλίδες ποιότητας για τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων», παράγραφος 14.
[346] ΔΠΕ 620, «Χρησιμοποίηση της εργασίας του ειδήμονα του ελεγκτή».

στην ανάπτυξη διαφόρων σεναρίων αποτελέσματος, που μερικές φορές χαρακτηρίζονται από τη διοίκηση ως ένα εύρος αποτελεσμάτων, όπως «απαισιόδοξα» και «αισιόδοξα» σενάρια.

Α104. Μια ανάλυση ευαισθησίας μπορεί να αποδείξει ότι μια λογιστική εκτίμηση δεν είναι ευαίσθητη σε μεταβολές συγκεκριμένων παραδοχών. Εναλλακτικά, μπορεί να αποδειχθεί ότι η λογιστική εκτίμηση είναι ευαίσθητη σε μία ή περισσότερες παραδοχές που τότε έρχονται στο επίκεντρο της προσοχής του ελεγκτή.

Α105. Αυτό δεν σημαίνει ότι μια συγκεκριμένη μέθοδος αντιμετώπισης της αβεβαιότητας εκτίμησης (όπως η ανάλυση ευαισθησίας) είναι πιο κατάλληλη από άλλη, ή ότι η εξέταση εναλλακτικών παραδοχών ή αποτελεσμάτων από τη διοίκηση πρέπει να πραγματοποιείται μέσα από λεπτομερή διαδικασία υποστηριζόμενη από εκτεταμένη τεκμηρίωση. Μάλλον, αυτό που είναι σημαντικό είναι το εάν η διοίκηση έχει αξιολογήσει το πώς η αβεβαιότητα εκτίμησης μπορεί να επηρεάσει τη λογιστική εκτίμηση, και όχι ο συγκεκριμένος τρόπος με τον οποίο αυτό γίνεται. Συνεπώς, όταν η διοίκηση δεν έχει εξετάσει εναλλακτικές παραδοχές ή αποτελέσματα, μπορεί να είναι απαραίτητο για τον ελεγκτή να συζητήσει με τη διοίκηση, και να ζητήσει στοιχεία, για το πώς αυτή έχει αντιμετωπίσει τις επιπτώσεις της αβεβαιότητας της εκτίμησης επί της λογιστικής εκτίμησης.

Ζητήματα ειδικά για μικρότερες οντότητες

Α106. Οι μικρότερες οντότητες μπορεί να χρησιμοποιούν απλά μέσα αξιολόγησης της αβεβαιότητας εκτίμησης. Επιπλέον της επισκόπησης της διαθέσιμης τεκμηρίωσης από τον ελεγκτή, ο ελεγκτής μπορεί να αποκτήσει άλλα ελεγκτικά τεκμήρια για την εξέταση εναλλακτικών παραδοχών ή αποτελεσμάτων από τη διοίκηση θέτοντας διερευνητικά ερωτήματα στη διοίκηση. Επιπλέον, η διοίκηση μπορεί να μην έχει την εμπειρογνωμοσύνη να εξετάσει εναλλακτικά αποτελέσματα ή με άλλο τρόπο να αντιμετωπίσει την αβεβαιότητα της λογιστικής εκτίμησης. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο ελεγκτής μπορεί να εξηγήσει στη διοίκηση τη διαδικασία ή τις διαφορετικές διαθέσιμες μεθόδους για να γίνει αυτό, καθώς και τη σχετική τεκμηρίωση. Αυτό, ωστόσο, δεν θα μπορούσε να μεταβάλει τις ευθύνες της διοίκησης για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.

Σημαντικές παραδοχές (Βλ. παρ. 15(β))

Α107. Παραδοχή που χρησιμοποιείται για τη διενέργεια λογιστικής εκτίμησης μπορεί να θεωρηθεί σημαντική εάν μια λελογισμένη μεταβολή στην παραδοχή θα μπορούσε να επηρεάσει ουσιωδώς την επιμέτρηση της λογιστικής εκτίμησης.

Α108. Η υποστήριξη σημαντικών παραδοχών που προκύπτουν από τη γνώση της διοίκησης μπορεί να αποκτηθεί από τις συνεχιζόμενες διαδικασίες στρατηγικής ανάλυσης και διαχείρισης κινδύνων της διοίκησης. Ακόμα και χωρίς τυπικά καθορισμένες διαδικασίες, όπως μπορεί να συμβαίνει στις μικρότερες οντότητες, ο ελεγκτής μπορεί να δύναται να αξιολογήσει τις παραδοχές μέσω διερευνητικών ερωτημάτων και συζητήσεων με τη διοίκηση, παράλληλα με άλλες ελεγκτικές διαδικασίες, ώστε να λάβει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια.

Α109. Τα ζητήματα που πρέπει να λάβει υπόψη του ο ελεγκτής κατά την αξιολόγηση των παραδοχών που έγιναν από τη διοίκηση περιγράφονται στις παραγράφους Α77-Α83.

Πρόθεση και ικανότητα της διοίκησης (Βλ. παρ. 15(γ))

Α110. Οι θεωρήσεις του ελεγκτή αναφορικά με τις παραδοχές που έγιναν από τη διοίκηση καθώς η πρόθεση και η ικανότητα της διοίκησης περιγράφονται στις παραγράφους Α13 και Α80.

Προσδιορισμός εύρους (Βλ. παρ. 16)

Α111. Κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, η διοίκηση μπορεί να κρίνει ότι έχει επαρκώς αντιμετωπίσει τις επιπτώσεις της αβεβαιότητας εκτίμησης επί των λογιστικών εκτιμήσεων που προκαλούν σημαντικούς κινδύνους. Σε ορισμένες περιστάσεις, ωστόσο, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει τις προσπάθειες της διοίκησης ανεπαρκείς. Αυτό μπορεί να συμβεί, για παράδειγμα, όταν κατά την κρίση του ελεγκτή:

- Επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια δεν μπορούν να αποκτηθούν μέσω της αξιολόγησης από τον ελεγκτή του τρόπου με τον οποίο η διοίκηση έχει αντιμετωπίσει τις επιπτώσεις της αβεβαιότητας εκτίμησης.
- Είναι αναγκαία η περαιτέρω διερεύνηση του βαθμού αβεβαιότητας της εκτίμησης που συνδέεται με λογιστική εκτίμηση, για παράδειγμα, όταν ο ελεγκτής είναι ενήμερος για μεγάλη διακύμανση στα αποτελέσματα για παρόμοιες λογιστικές εκτιμήσεις σε παρόμοιες περιστάσεις.
- Είναι απίθανο να μπορούν να αποκτηθούν άλλα ελεγκτικά τεκμήρια, για παράδειγμα, μέσω της επισκόπησης γεγονότων που συμβαίνουν μέχρι την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή.
- Μπορεί να υπάρχουν ενδείξεις μεροληψίας της διοίκησης κατά τη διενέργεια των λογιστικών εκτιμήσεων.

Α112. Τα ζητήματα για τον ελεγκτή κατά τον καθορισμό ενός εύρους για το σκοπό αυτό περιγράφονται στις παραγράφους Α87-Α95.

Κριτήρια αναγνώρισης και επιμέτρησης

Αναγνώριση των λογιστικών εκτιμήσεων στις οικονομικές καταστάσεις (Βλ. παρ. 17(α))

Α113. Όταν η διοίκηση έχει αναγνωρίσει μια λογιστική εκτίμηση στις οικονομικές καταστάσεις, στο επίκεντρο της αξιολόγησης του ελεγκτή βρίσκεται το εάν η επιμέτρηση της λογιστικής εκτίμησης είναι επαρκώς αξιόπιστη ώστε να πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Α114. Όσον αφορά στις λογιστικές εκτιμήσεις που δεν έχουν αναγνωριστεί, στο επίκεντρο της αξιολόγησης του ελεγκτή βρίσκεται το εάν πράγματι πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς. Ακόμα και όταν μια λογιστική εκτίμηση δεν έχει αναγνωριστεί, και ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι ο χειρισμός αυτός είναι κατάλληλος, ενδέχεται να υπάρχει ανάγκη γνωστοποίησης των περιστάσεων στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων. Ο ελεγκτής μπορεί επίσης να κρίνει ότι υπάρχει ανάγκη να επιστήσει

την προσοχή του αναγνώστη σε σημαντική αβεβαιότητα, προσθέτοντας μια παράγραφο έμφασης θέματος στην έκθεση του ελεγκτή. Το ΔΠΕ 706[347] καθορίζει τις απαιτήσεις και παρέχει καθοδήγηση αναφορικά με αυτές τις παραγράφους.

Βάση επιμέτρησης των λογιστικών εκτιμήσεων (Βλ. παρ. 17(β))

Α115. Όσον αφορά στις λογιστικές εκτιμήσεις εύλογης αξίας, ορισμένα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς υποθέτουν ότι η εύλογη αξία μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, ως προαπαιτούμενο είτε για να απαιτήσουν είτε για να επιτρέψουν επιμετρήσεις εύλογης αξίας και γνωστοποιήσεις. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η υπόθεση αυτή μπορεί να παρακαμφθεί όταν, για παράδειγμα, δεν υπάρχει κατάλληλη μέθοδος ή βάση επιμέτρησης. Σε τέτοια περίπτωση, στο επίκεντρο της αξιολόγησης του ελεγκτή είναι το εάν είναι κατάλληλη η βάση της διοίκησης για να παρακάμψει την υπόθεση σχετικά με τη χρήση της εύλογης αξίας που καθορίζεται σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Αξιολόγηση του λελογισμένου των λογιστικών εκτιμήσεων και προσδιορισμός σφαλμάτων (Βλ. παρ. 18)

Α116. Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής μπορεί να συμπεράνει ότι τα τεκμήρια υποστηρίζουν ότι η λογιστική εκτίμηση διαφέρει από το σημείο εκτίμησης της διοίκησης. Όταν τα ελεγκτικά τεκμήρια υποστηρίζουν σημείο εκτίμησης, η διαφορά μεταξύ του σημείου εκτίμησης του ελεγκτή και του σημείου εκτίμησης της διοίκησης συνιστά σφάλμα. Όταν ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι η χρήση του εύρους του ελεγκτή παρέχει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, το σημείο εκτίμησης της διοίκησης που βρίσκεται εκτός του εύρους του ελεγκτή δεν υποστηρίζεται από τα ελεγκτικά τεκμήρια. Σ' αυτές τις περιπτώσεις, το σφάλμα δεν είναι μικρότερο από τη διαφορά μεταξύ του σημείου εκτίμησης της διοίκησης και του πλησιέστερου σημείου του εύρους του ελεγκτή.

Α117. Όταν η διοίκηση έχει μεταβάλει μια λογιστική εκτίμηση ή τη μέθοδο διενέργειας αυτής σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο βασιζόμενη σε υποκειμενική εκτίμηση ότι έχει υπάρξει μεταβολή στις περιστάσεις, ο ελεγκτής μπορεί να συμπεράνει βασιζόμενος στα ελεγκτικά τεκμήρια ότι η λογιστική εκτίμηση είναι εσφαλμένη ως αποτέλεσμα αυθαίρετης μεταβολής από τη διοίκηση ή μπορεί να τη θεωρήσει ως ένδειξη πιθανής μεροληψίας της διοίκησης (βλέπε παραγράφους Α124-Α125).

Α118. Το ΔΠΕ 450[348] παρέχει καθοδήγηση για τη διάκριση των σφαλμάτων για τους σκοπούς της αξιολόγησης από τον ελεγκτή των επιπτώσεων των μη διορθωμένων σφαλμάτων στις οικονομικές καταστάσεις. Όσον αφορά στις λογιστικές εκτιμήσεις, ένα σφάλμα, είτε οφείλεται σε απάτη είτε σε λάθος, μπορεί να προκύψει ως αποτέλεσμα:

- Σφαλμάτων για τα οποία δεν υπάρχει καμία αμφιβολία (πραγματικά σφάλματα).
- Διαφορών που προκύπτουν από κρίσεις της διοίκησης αναφορικά με λογιστικές εκτιμήσεις που ο ελεγκτής θεωρεί μη λελογισμένες ή από την επιλογή ή την εφαρμογή λογιστικών πολιτικών που ο ελεγκτής θεωρεί μη ενδεδειγμένες (σφάλματα κρίσης).
- Της καλύτερης δυνατής εκτίμησης του ελεγκτή για σφάλματα σε πληθυσμούς, η οποία συνεπάγεται την προβολή των σφαλμάτων που εντοπίζονται στα δείγματα ελέγχου σε ολόκληρους τους πληθυσμούς από τους οποίους εξάχθηκαν τα δείγματα (προβαλλόμενα σφάλματα).

Σε ορισμένες περιπτώσεις που αφορούν σε λογιστικές εκτιμήσεις, ένα σφάλμα θα μπορούσε να προκύψει ως αποτέλεσμα συνδυασμού αυτών των περιστάσεων, καθιστώντας τον ξεχωριστό εντοπισμό δύσκολο ή αδύνατο.

Α119. Η αξιολόγηση του λελογισμένου των λογιστικών εκτιμήσεων και των συναφών γνωστοποιήσεων που περιλαμβάνονται στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων, είτε απαιτείται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς είτε γνωστοποιείται εθελοντικά, περιλαμβάνει ουσιαστικά τα ίδια ζητήματα που ισχύουν κατά τον έλεγχο λογιστικής εκτίμησης που αναγνωρίζεται στις οικονομικές καταστάσεις.

Γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με τις λογιστικές εκτιμήσεις

Γνωστοποιήσεις σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς (Βλ. παρ. 19)

Α120. Η παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς περιλαμβάνει επαρκή γνωστοποίηση των ουσιωδών ζητημάτων. Το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να επιτρέπει, ή να επιβάλλει, γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με λογιστικές εκτιμήσεις, και ορισμένες οντότητες μπορεί να γνωστοποιούν εθελοντικά πρόσθετες πληροφορίες στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων. Οι γνωστοποιήσεις αυτές μπορεί να περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:

- Τις παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν.
- Τη μέθοδο εκτίμησης που χρησιμοποιήθηκε, περιλαμβανομένου οποιουδήποτε εφαρμοστέου μοντέλου.
- Τη βάση για την επιλογή της μεθόδου εκτίμησης.
- Την επίδραση οποιωνδήποτε μεταβολών στη μέθοδο εκτίμησης από την προηγούμενη περίοδο.
- Τις πηγές και τις επιπτώσεις της αβεβαιότητας εκτίμησης.

Αυτές οι γνωστοποιήσεις είναι σχετικές για τους χρήστες κατά την κατανόηση των λογιστικών εκτιμήσεων που αναγνωρίζονται ή γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις, και είναι απαραίτητο να αποκτώνται επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για το εάν οι γνωστοποιήσεις είναι σύμφωνες με τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Α121. Σε ορισμένες περιπτώσεις, το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να απαιτεί

[347] ΔΠΕ 706, «Παράγραφοι έμφασης θέματος και παράγραφοι άλλων θεμάτων στην έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή».
[348] ΔΠΕ 450, «Αξιολόγηση σφαλμάτων που εντοπίζονται κατά τον έλεγχο».

συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις αναφορικά με αβεβαιότητες. Για παράδειγμα, ορισμένα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς ορίζουν:

● Τη γνωστοποίηση των βασικών παραδοχών και άλλων πηγών αβεβαιότητας της εκτίμησης που ενέχουν σημαντικό κίνδυνο να προκαλέσουν ουσιώδη προσαρμογή στις λογιστικές αξίες περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων. Τέτοιες απαιτήσεις μπορεί να περιγραφούν με όρους όπως «βασικές πηγές αβεβαιότητας εκτίμησης» ή «κρίσιμες λογιστικές εκτιμήσεις».

● Τη γνωστοποίηση του εύρους των πιθανών αποτελεσμάτων και των παραδοχών που χρησιμοποιήθηκαν για τον καθορισμό του εύρους.

● Τη γνωστοποίηση πληροφοριών αναφορικά με τη σημαντικότητα των λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας για την οικονομική θέση και την επίδοση της οντότητας.

● Ποιοτικές γνωστοποιήσεις, όπως την έκθεση σε κινδύνους και το πώς αυτοί προκύπτουν, τους στόχους, τις πολιτικές και τις διαδικασίες της οντότητας για τη διαχείριση του κινδύνου, τις μεθόδους που χρησιμοποιούνται για την μέτρηση του κινδύνου και κάθε μεταβολή αυτών των ποιοτικών εννοιών από την προηγούμενη περίοδο.

● Ποσοτικές γνωστοποιήσεις όπως ο βαθμός στον οποίο η οντότητα εκτίθεται σε κίνδυνο, βάσει πληροφοριών που παρέχονται εσωτερικά στο βασικό διοικητικό προσωπικό της οντότητας, περιλαμβανομένου του πιστωτικού κινδύνου, του κινδύνου ρευστότητας και του κινδύνου της αγοράς.

Γνωστοποιήσεις αβεβαιότητας της εκτίμησης για λογιστικές εκτιμήσεις που οδηγούν σε σημαντικούς κινδύνους (Βλ. παρ. 20)

Α122. Αναφορικά με τις λογιστικές εκτιμήσεις που έχουν σημαντικό κίνδυνο, ακόμα και όταν οι γνωστοποιήσεις είναι σύμφωνες με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, ο ελεγκτής μπορεί να συμπεράνει ότι η γνωστοποίηση της αβεβαιότητας της εκτίμησης είναι ανεπαρκής, δεδομένων των περιστάσεων και των πραγματικών περιστατικών. Η αξιολόγηση από τον ελεγκτή της επάρκειας της γνωστοποίησης σχετικά με την αβεβαιότητα της εκτίμησης αποκτά μεγαλύτερη σημασία, όσο μεγαλύτερο είναι το εύρος των πιθανών αποτελεσμάτων της λογιστικής εκτίμησης σε σχέση με το ουσιώδες μέγεθος (βλέπε σχετική συζήτηση στην παράγραφο Α94).

Α123. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει ενδεδειγμένο να ενθαρρύνει τη διοίκηση να περιγράψει, στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων, τις περιστάσεις που σχετίζονται με την αβεβαιότητα της εκτίμησης. Το ΔΠΕ 705[349] παρέχει καθοδήγηση σχετικά με τις συνέπειες για τη γνώμη του ελεγκτή όταν ο ελεγκτής πιστεύει ότι η γνωστοποίηση της διοίκησης για την αβεβαιότητα της εκτίμησης στις οικονομικές καταστάσεις είναι ανεπαρκής ή παραπλανητική.

Ενδείξεις πιθανής μεροληψίας της διοίκησης (Βλ. παρ. 21)

Α124. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ο ελεγκτής μπορεί να ενημερωθεί για κρίσεις και αποφάσεις της διοίκησης οι οποίες δημιουργούν ενδείξεις πιθανής μεροληψίας της διοίκησης. Οι ενδείξεις αυτές μπορεί να επηρεάσουν το συμπέρασμα του ελεγκτή ως προς το εάν η εκτίμηση κινδύνου του ελεγκτή και οι συναφείς αντιδράσεις παραμένουν ενδεδειγμένες, και ο ελεγκτής μπορεί να χρειαστεί να εξετάσει τις συνέπειες για το υπόλοιπο του ελέγχου. Περαιτέρω, μπορεί να επηρεάσουν την αξιολόγηση του ελεγκτή για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις στο σύνολό τους είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη σφάλματα, όπως εξετάζεται στο ΔΠΕ 700[350].

Α125. Παραδείγματα ενδείξεων πιθανής μεροληψίας της διοίκησης όσον αφορά στις λογιστικές εκτιμήσεις περιλαμβάνουν:

● Μεταβολές σε λογιστική εκτίμηση, ή στη μέθοδο διενέργειας αυτής, όταν η διοίκηση έχει υποκειμενικά εκτιμήσει ότι υπάρχει μεταβολή των περιστάσεων.

● Χρήση των παραδοχών της ίδιας της οντότητας για τις λογιστικές εκτιμήσεις εύλογης αξίας όταν αυτές είναι ασυνεπείς με τις παρατηρήσιμες παραδοχές της αγοράς.

● Επιλογή ή δημιουργία σημαντικών παραδοχών που καταλήγουν σε σημειακή εκτίμηση ευνοϊκή για τους στόχους της διοίκησης.

● Επιλογή σημειακής εκτίμησης που μπορεί να υποδηλώνει κλίμα αισιοδοξίας ή απαισιοδοξίας.

Έγγραφες διαβεβαιώσεις (Βλ. παρ. 22)

Α126. Το ΔΠΕ 580[351] συζητά τη χρήση έγγραφων διαβεβαιώσεων. Ανάλογα με τη φύση, το ουσιώδες μέγεθος και την έκταση της αβεβαιότητας της εκτίμησης, οι έγγραφες διαβεβαιώσεις για τις λογιστικές εκτιμήσεις που αναγνωρίζονται ή γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις μπορεί να περιλαμβάνουν διαβεβαιώσεις:

● Αναφορικά με την καταλληλότητα των μεθόδων επιμέτρησης, περιλαμβανομένων των σχετικών παραδοχών και μοντέλων, που χρησιμοποιήθηκαν από τη διοίκηση για τον καθορισμό των λογιστικών εκτιμήσεων στο πλαίσιο του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς, καθώς και για τη συνέπεια στην εφαρμογή των διαδικασιών.

● Ότι οι παραδοχές αντανακλούν κατάλληλα την πρόθεση και την ικανότητα της διοίκησης να εκτελέσει συγκεκριμένες ενέργειες για λογαριασμό της οντότητας, όπου είναι σχετικό για τις λογιστικές εκτιμήσεις και γνωστοποιήσεις.

● Ότι οι γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με τις λογιστικές εκτιμήσεις είναι πλήρεις και κατάλληλες σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

● Ότι κανένα μεταγενέστερο γεγονός δεν απαιτεί προσαρμογή στις λογιστικές εκτιμήσεις και τις γνωστοποιήσεις που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις.

[349] ΔΠΕ 705, «Διαφοροποίηση γνώμης στην έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή».
[350] ΔΠΕ 700, «Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων».
[351] ΔΠΕ 580, «Έγγραφες διαβεβαιώσεις».

Α127. Για εκείνες τις λογιστικές εκτιμήσεις που δεν αναγνωρίζονται ή γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις, οι έγγραφες διαβεβαιώσεις μπορεί επίσης να περιλαμβάνουν διαβεβαιώσεις σχετικά με:

- Την καταλληλότητα της βάσης που χρησιμοποιήθηκε από τη διοίκηση για να κρίνει ότι τα κριτήρια αναγνώρισης ή γνωστοποίησης του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς δεν έχουν εκπληρωθεί (βλέπε παράγραφο Α114).
- Την καταλληλότητα της βάσης που χρησιμοποιήθηκε από τη διοίκηση για την παράκαμψη της υπόθεσης σχετικά με τη χρήση της εύλογης αξίας που καθορίζεται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς της οντότητας, για εκείνες τις λογιστικές εκτιμήσεις που δεν επιμετρήθηκαν ούτε γνωστοποιήθηκαν στην εύλογη αξία (βλέπε παράγραφο Α115).

Τεκμηρίωση

Α128. Η τεκμηρίωση των ενδείξεων για πιθανή μεροληψία της διοίκησης που εντοπίσθηκαν κατά τον έλεγχο βοηθά τον ελεγκτή να εξάγει συμπέρασμα για το εάν η αξιολόγηση του κινδύνου από τον ελεγκτή και οι σχετικές αντιδράσεις εξακολουθούν να είναι κατάλληλες, καθώς και στην αξιολόγηση του εάν οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη σφάλματα. Βλέπε παράγραφο Α125 για παραδείγματα ενδείξεων πιθανής μεροληψίας της διοίκησης.

Παράρτημα
(Βλ. παρ. Α1)

Επιμετρήσεις εύλογης αξίας και γνωστοποιήσεις σε διαφορετικά πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς

Ο σκοπός του παραρτήματος αυτού είναι μόνο να προσφέρει μια γενική θεώρηση για τις επιμετρήσεις εύλογης αξίας και τις γνωστοποιήσεις σύμφωνα με διάφορα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς, για υπόβαθρο και πλαίσιο.

1. Τα διαφορετικά πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς απαιτούν ή επιτρέπουν ποικιλία επιμετρήσεων εύλογης αξίας και γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις. Τα πλαίσια αυτά διαφέρουν επίσης στο επίπεδο καθοδήγησης που παρέχουν για τη βάση επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ή στις σχετικές γνωστοποιήσεις. Ορισμένα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς παρέχουν δεσμευτική καθοδήγηση, άλλα παρέχουν γενική καθοδήγηση και μερικά δεν δίνουν καθόλου καθοδήγηση. Επιπλέον, υπάρχουν επίσης ορισμένες ειδικές κλαδικές πρακτικές επιμέτρησης και γνωστοποίησης για εύλογες αξίες.

2. Οι ορισμοί της εύλογης αξίας μπορεί να διαφέρουν μεταξύ των πλαισίων χρηματοοικονομικής αναφοράς, ή για διαφορετικά περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις ή γνωστοποιήσεις εντός συγκεκριμένου πλαισίου. Για παράδειγμα, το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (ΔΛΠ) 39[352] ορίζει την εύλογη αξία ως «το ποσό για το οποίο περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί, ή υποχρέωση να διακανονιστεί, μεταξύ μερών που διαθέτουν καλή γνώση και επιθυμούν να συναλλαχθούν σε καθαρά εμπορική βάση».. Η έννοια της εύλογης αξίας συνήθως αναφέρεται σε τρέχουσα συναλλαγή, παρά σε διακανονισμό σε κάποια ημερομηνία του παρελθόντος ή του μέλλοντος. Κατά συνέπεια, η διαδικασία της επιμέτρησης εύλογης αξίας θα ήταν μια αναζήτηση για την εκτιμώμενη τιμή στην οποία θα πραγματοποιούταν αυτή η συναλλαγή. Επιπλέον, διαφορετικά πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να χρησιμοποιούν όρους όπως «ειδική κατά οντότητα αξία», «αξία χρήσης» ή παρόμοιους όρους, αλλά αυτοί μπορεί να εξακολουθούν να εμπίπτουν στην έννοια της εύλογης αξίας του παρόντος ΔΠΕ.

3. Τα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να χειρίζονται μεταβολές επιμετρήσεων εύλογης αξίας που συμβαίνουν διαχρονικά με διαφορετικούς τρόπους. Για παράδειγμα, ένα συγκεκριμένο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να απαιτεί οι μεταβολές στις επιμετρήσεις εύλογης αξίας ορισμένων περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων να παρουσιάζονται απευθείας στην καθαρή θέση, ενώ τέτοιες μεταβολές ίσως να παρουσιάζονται στα αποτελέσματα βάσει άλλου πλαισίου. Σε ορισμένα πλαίσια, ο καθορισμός του εάν πρόκειται να χρησιμοποιηθεί λογιστική εύλογης αξίας ή του πώς αυτή εφαρμόζεται, επηρεάζεται από την πρόθεση της διοίκησης να υλοποιήσει ορισμένους τρόπους δράσης σε σχέση με το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση.

4. Διαφορετικά πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να απαιτούν ορισμένες ειδικές επιμετρήσεις εύλογης αξίας και γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις και να τις επιβάλλουν ή να τις επιτρέπουν σε διάφορους βαθμούς. Τα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί:

- Να επιβάλλουν απαιτήσεις επιμέτρησης, παρουσίασης και γνωστοποίησης για ορισμένες πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις ή για πληροφορίες που γνωστοποιούνται στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων ή παρουσιάζονται ως συμπληρωματικές πληροφορίες,
- Να επιτρέπουν ορισμένες επιμετρήσεις χρησιμοποιώντας εύλογες αξίες κατά την επιλογή της οντότητας ή μόνο όταν πληρούνται ορισμένα κριτήρια,
- Να επιβάλλουν συγκεκριμένη μέθοδο για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας, για παράδειγμα, μέσω της χρήσης ανεξάρτητης εκτίμησης ή συγκεκριμένων τρόπων χρήσης προεξοφλημένων ταμειακών ροών,
- Να επιτρέπουν την επιλογή μεθόδου για τον καθορισμό της εύλογης αξίας, μεταξύ διαφόρων εναλλακτικών μεθόδων (τα κριτήρια για την επιλογή μπορεί να παρέχονται ή να μην παρέχονται από το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς), ή
- Να μην παρέχουν καθοδήγηση για τις επιμετρήσεις εύλογης αξίας ή τις γνωστοποιήσεις εύλογης αξίας, εκτός από το ότι η χρήση τους είναι εμφανής λόγω εθίμου ή πρακτικής, για παράδειγμα, λόγω πρακτικής ενός κλάδου.

5. Ορισμένα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς υποθέτουν ότι η εύλογη αξία μπορεί να επιμετράται αξιόπιστα για περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις, ως προϋπόθεση είτε για να απαιτήσουν είτε για να επιτρέψουν επιμετρήσεις ή γνωστοποιήσεις εύλογης αξίας. Σε ορισμένες περιπτώσεις, αυτή η υπόθεση μπορεί να παρακάμπτεται, όταν περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση δεν έχει προσφερόμενη τιμή σε ενεργό αγορά και για το οποίο άλλες μέθοδοι λελογισμένης εκτίμησης της εύλογης αξίας είναι σαφώς μη ενδεδειγμένες ή μη πρακτικές. Ορισμένα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να καθορίζουν ιεράρχηση εύλογης αξίας που διακρίνει τα εισερχόμενα στοιχεία που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των εύλογων αξιών, που κυμαίνονται από εκείνα που ενέχουν σαφώς «παρατηρήσιμα εισερχόμενα στοιχεία» βάσει προσφερόμενων τιμών και ενεργών αγορών, μέχρι «μη παρατηρήσιμα εισερχόμενα στοιχεία» που ενέχουν τις κρίσεις της ίδιας της οντότητας για παραδοχές που θα χρησιμοποιούσαν οι συμμετέχοντες στην αγορά.

6. Κάποια πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς απαιτούν ορισμένες συγκεκριμένες προσαρμογές ή τροποποιήσεις στις πληροφορίες αποτίμησης, ή σε άλλα ζητήματα μοναδικά για συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση. Για παράδειγμα, η λογιστική για επενδυτικά ακίνητα μπορεί να απαιτεί να γίνουν προσαρμογές στην εκτιμώμενη αξία της αγοράς, όπως προσαρμογές για την εκτίμηση του κόστους κλεισίματος κατά την πώληση, προσαρμογές που σχετίζονται με την κατάσταση του ακινήτου και την τοποθεσία καθώς και άλλα

[352] ΔΛΠ 39, «Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση».

θέματα. Ομοίως, εάν η αγορά για συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο δεν είναι ενεργή αγορά, οι δημοσιευμένες προσφερόμενες τιμές μπορεί να πρέπει να προσαρμόζονται ή να τροποποιούνται για να καταλήξουν σε πιο κατάλληλο μέτρο εύλογης αξίας. Για παράδειγμα, οι προσφερόμενες τιμές αγοράς μπορεί να μην είναι ενδεικτικές της εύλογης αξίας εάν δεν υπάρχει συχνή δραστηριότητα στην αγορά, εάν η αγορά δεν είναι καλά εδραιωμένη, ή εάν διαπραγματεύονται μικρές ποσότητες μονάδων σε σχέση με το συνολικό αριθμό των μονάδων που είναι προς διαπραγμάτευση. Κατά συνέπεια, τέτοιες τιμές αγοράς μπορεί να πρέπει να προσαρμόζονται ή να τροποποιούνται. Εναλλακτικές πηγές πληροφόρησης για την αγορά ενδέχεται να χρειάζονται για να γίνουν τέτοιες προσαρμογές ή τροποποιήσεις. Περαιτέρω, σε ορισμένες περιπτώσεις, οι παρεχόμενες εξασφαλίσεις (για παράδειγμα, όταν παρέχεται εξασφάλιση για ορισμένους τύπους επενδύσεων που αποκτώνται με δάνειο) μπορεί να χρειάζεται να εξετάζονται για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας ή της πιθανής απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης.

7. Στην πλειονότητα των πλαισίων χρηματοοικονομικής αναφοράς, η έννοια της επιμέτρησης στην εύλογη αξία στηρίζεται στην υπόθεση ότι η οντότητα είναι συνεχιζόμενη δραστηριότητα χωρίς καμία πρόθεση ή ανάγκη να ρευστοποιήσει, να περιορίσει ουσιαστικά το εύρος των δραστηριοτήτων της ή να πραγματοποιήσει συναλλαγή με δυσμενείς όρους. Συνεπώς, στην περίπτωση αυτή, η εύλογη αξία δεν θα ήταν το ποσό που η οντότητα θα λάμβανε ή θα κατέβαλλε σε αναγκαστική συναλλαγή, μη ηθελημένη ρευστοποίηση, ή πώληση υπό πίεση. Από την άλλη πλευρά, οι γενικές οικονομικές συνθήκες ή οι ειδικές οικονομικές συνθήκες για ορισμένους κλάδους μπορεί να προκαλέσουν έλλειψη ρευστότητας στην αγορά και να απαιτήσουν οι εύλογες αξίες να βασίζονται σε συμπιεσμένες τιμές και ενδεχομένως σε σημαντικά συμπιεσμένες τιμές. Μια οντότητα, ωστόσο, μπορεί να χρειάζεται να λάβει υπόψη την τρέχουσα οικονομική ή λειτουργική της κατάσταση για τον προσδιορισμό των εύλογων αξιών των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεών της, εάν επιβάλλεται ή επιτρέπεται να πράξει έτσι από το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς της και το εν λόγω πλαίσιο μπορεί να προσδιορίζει ή να μην προσδιορίζει το πώς αυτό γίνεται. Για παράδειγμα, το σχέδιο της διοίκησης για την εσπευσμένη διάθεση περιουσιακού στοιχείου προκειμένου να επιτύχει συγκεκριμένους επιχειρηματικούς στόχους μπορεί να είναι σχετικό για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας αυτού του περιουσιακού στοιχείου.

Επικράτηση των επιμετρήσεων εύλογης αξίας

8. Οι επιμετρήσεις και οι γνωστοποιήσεις που βασίζονται σε εύλογη αξία είναι συχνές όλο και περισσότερο στα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς. Οι εύλογες αξίες μπορεί να προκύπτουν και να επηρεάζουν τον προσδιορισμό των οικονομικών καταστάσεων με διάφορους τρόπους, περιλαμβανομένης της επιμέτρησης στην εύλογη αξία των κατωτέρω:

- Ειδικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων, όπως διαπραγματεύσιμοι τίτλοι ή υποχρεώσεις για το διακανονισμό δέσμευσης με βάση ένα χρηματοοικονομικό μέσο, που συνήθως ή περιοδικά «αποτιμάται στην τιμή της αγοράς».
- Ειδικών στοιχείων της καθαρής θέσης, για παράδειγμα η λογιστικοποίηση της αναγνώρισης, της επιμέτρησης και της παρουσίασης ορισμένων χρηματοοικονομικών μέσων με χαρακτηριστικά καθαρής θέσης, όπως ένα ομόλογο μετατρέψιμο από τον κάτοχο σε κοινές μετοχές του εκδότη.
- Ειδικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων που αποκτώνται σε συνένωση επιχειρήσεων. Για παράδειγμα, ο αρχικός καθορισμός της υπεραξίας που προκύπτει κατά την εξαγορά μιας οντότητας σε συνένωση επιχειρήσεων συνήθως βασίζεται στην επιμέτρηση της εύλογης αξίας των προσδιορίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που αποκτώνται και της εύλογης αξίας του τιμήματος που δίδεται.
- Ειδικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων που προσαρμόζονται στην εύλογη αξία εφάπαξ. Ορισμένα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να απαιτούν τη χρήση επιμέτρησης εύλογης αξίας για να ποσοτικοποιηθεί η προσαρμογή σε περιουσιακό στοιχείο ή σε ομάδα περιουσιακών στοιχείων, ως μέρος του προσδιορισμού της απομείωσης περιουσιακού στοιχείου, για παράδειγμα, δοκιμασίας απομείωσης της υπεραξίας που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων με βάση την εύλογη αξία καθορισμένης λειτουργικής οντότητας ή αναφέρουσας μονάδας, η αξία της οποίας κατανέμεται στη συνέχεια στην ομάδα των περιουσιακών στοιχείων και της υποχρεώσεων της οντότητας ή της μονάδας, προκειμένου να εξαχθεί μια τεκμαρτή υπεραξία για σύγκριση με την καταγεγραμμένη υπεραξία.
- Συνάθροισης περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων. Σε ορισμένες περιστάσεις, η επιμέτρηση κατηγορίας ή ομάδας περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων απαιτεί τη συνάθροιση των εύλογων αξιών ορισμένων από τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία ή τις υποχρεώσεις της εν λόγω κατηγορίας ή ομάδας. Για παράδειγμα, με βάση το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς μιας οντότητας, η επιμέτρηση ενός διαφοροποιημένου χαρτοφυλακίου δανείων μπορεί να γίνει με βάση την εύλογη αξία ορισμένων κατηγοριών δανείων που αποτελούν το χαρτοφυλάκιο.
- Πληροφοριών που γνωστοποιούνται στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων ή παρουσιάζονται ως συμπληρωματικές πληροφορίες, αλλά δεν αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 550
ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΑ ΜΕΡΗ

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Παράγραφος
Εισαγωγή	
Πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ	1
Φύση των σχέσεων και συναλλαγών συνδεδεμένων μερών	2
Ευθύνες του ελεγκτή	3-7
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	8
Στόχοι	9
Ορισμοί	10
Απαιτήσεις	
Διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου και συναφείς δραστηριότητες	11-17
Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος που συνδέονται με σχέσεις και συναλλαγές συνδεδεμένων μερών	18-19
Αντιδράσεις στους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος που συνδέονται με σχέσεις και συναλλαγές συνδεδεμένων μερών	20-24
Αξιολόγηση της λογιστικοποίησης και της γνωστοποίησης των εντοπισμένων σχέσεων και συναλλαγών συνδεδεμένων μερών	25
Έγγραφες διαβεβαιώσεις	26
Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση	27
Τεκμηρίωση	28
Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό	
Ευθύνες του ελεγκτή	A1-A3
Ορισμός συνδεδεμένου μέρους	A4-A7
Διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου και συναφείς δραστηριότητες	A8-A28
Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος που συνδέονται με σχέσεις και συναλλαγές συνδεδεμένων μερών	A29-A30
Αντιδράσεις στους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος που συνδέονται με σχέσεις και συναλλαγές συνδεδεμένων μερών	A31-A45
Αξιολόγηση της λογιστικοποίησης και της γνωστοποίησης των εντοπισμένων σχέσεων και συναλλαγών συνδεδεμένων μερών	A46-A47
Έγγραφες διαβεβαιώσεις	A48-A49
Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση	A50

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 550, «Συνδεδεμένα μέρη» 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 εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ

1. Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) ασχολείται με τις ευθύνες του ελεγκτή αναφορικά με σχέσεις και συναλλαγές συνδεδεμένων μερών στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Συγκεκριμένα, αναπτύσσει τον τρόπο με τον οποίο πρόκειται να εφαρμόζονται τα ΔΠΕ 315[353], ΔΠΕ 330[354] και ΔΠΕ 240[355], αναφορικά με τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος που συνδέονται με σχέσεις και συναλλαγές συνδεδεμένων μερών.

Φύση των σχέσεων και συναλλαγών συνδεδεμένων μερών

2. Πολλές συναλλαγές συνδεδεμένων μερών πραγματοποιούνται κατά τη συνήθη πορεία της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Σε αυτές τις περιστάσεις, μπορεί να μην έχουν μεγαλύτερο κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις από παρόμοιες συναλλαγές με μη συνδεδεμένα μέρη. Ωστόσο, η φύση των σχέσεων και των συναλλαγών των συνδεδεμένων μερών μπορεί, σε ορισμένες περιστάσεις, να οδηγήσει σε υψηλότερους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις από ότι οι συναλλαγές με μη συνδεδεμένα μέρη. Για παράδειγμα:

- Τα συνδεδεμένα μέρη μπορεί να δραστηριοποιούνται μέσω ενός εκτεταμένου και πολύπλοκου φάσματος σχέσεων και δομών, με αντίστοιχη αύξηση στην πολυπλοκότητα των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών.
- Τα πληροφοριακά συστήματα μπορεί να είναι αναποτελεσματικά στον εντοπισμό ή στη σύνοψη συναλλαγών και εκκρεμών υπολοίπων λογαριασμών μεταξύ της οντότητας και των συνδεδεμένων μερών αυτής.
- Οι συναλλαγές συνδεδεμένων μερών μπορεί να μη διεξάγονται υπό κανονικούς όρους και συνθήκες της αγοράς. Για παράδειγμα, ορισμένες συναλλαγές συνδεδεμένων μερών μπορεί να πραγματοποιούνται χωρίς την καταβολή τιμήματος.

Ευθύνες του ελεγκτή

3. Επειδή τα συνδεδεμένα μέρη δεν είναι ανεξάρτητα μεταξύ τους, πολλά πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς θεσπίζουν ειδικές λογιστικές απαιτήσεις και απαιτήσεις γνωστοποιήσεων για σχέσεις, συναλλαγές και υπόλοιπα λογαριασμών συνδεδεμένων μερών, ώστε να καθιστούν ικανούς τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν τη φύση και τις πραγματικές ή τις ενδεχόμενες επιπτώσεις αυτών επί των οικονομικών καταστάσεων. Όπου το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς θεσπίζει τέτοιες απαιτήσεις, ο ελεγκτής έχει ευθύνη να εκτελέσει ελεγκτικές διαδικασίες για να εντοπίσει, να εκτιμήσει και να αντιδράσει στους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος που προκύπτουν από την παράλειψη της οντότητας να λογιστικοποιήσει κατάλληλα ή να γνωστοποιήσει τις σχέσεις, τις συναλλαγές ή τα υπόλοιπα λογαριασμών των συνδεδεμένων μερών, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του πλαισίου.

4. Ακόμη και αν το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς καθορίζει ελάχιστες ή καμία απαίτηση για τα συνδεδεμένα μέρη, ο ελεγκτής χρειάζεται ωστόσο να αποκτήσει επαρκή κατανόηση των σχέσεων και των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών της οντότητας, ώστε να είναι σε θέση να συμπεράνει εάν οι οικονομικές καταστάσεις, στο βαθμό που επηρεάζονται από αυτές τις σχέσεις και τις συναλλαγές: (Βλ. παρ. Α1)

(α) Επιτυγχάνουν εύλογη παρουσίαση (για πλαίσια εύλογης παρουσίασης), ή (Βλ. παρ. Α2)

(β) Δεν είναι παραπλανητικές (για πλαίσια συμμόρφωσης). (Βλ. παρ. Α3)

5. Επιπλέον, η κατανόηση των σχέσεων και των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών της οντότητας είναι σχετική με την αξιολόγηση του ελεγκτή για το εάν υφίσταται ένας ή περισσότεροι παράγοντες κινδύνου απάτης, όπως ορίζεται από το ΔΠΕ 240[356], επειδή η απάτη μπορεί να διαπραχθεί ευκολότερα μέσω συνδεδεμένων μερών.

6. Εξαιτίας των ενδογενών περιορισμών του ελέγχου, υπάρχει αναπόφευκτος κίνδυνος ότι ορισμένα ουσιώδη σφάλματα στις οικονομικές καταστάσεις μπορεί να μην ανιχνευθούν, ακόμη και εάν ο έλεγχος έχει κατάλληλα σχεδιαστεί και εκτελεστεί σύμφωνα με τα ΔΠΕ.[357] Στο πλαίσιο των συνδεδεμένων μερών, οι ενδεχόμενες επιπτώσεις των ενδογενών περιορισμών στην ικανότητα του ελεγκτή να εντοπίσει ουσιώδη σφάλματα είναι μεγαλύτερες για λόγους όπως οι ακόλουθοι:

- Η διοίκηση μπορεί να αγνοεί την ύπαρξη όλων των σχέσεων και των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών, ειδικότερα εάν το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς δεν θεσπίζει απαιτήσεις για συνδεδεμένα μέρη.
- Οι σχέσεις συνδεδεμένων μερών μπορεί να παρουσιάζουν μεγαλύτερη ευκαιρία για συμπαιγνία, συγκάλυψη ή χειραγώγηση από τη διοίκηση.

7. Ο σχεδιασμός και η διενέργεια του ελέγχου με επαγγελματικό σκεπτικισμό όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 200[358] έχουν επομένως ιδιαίτερη σπουδαιότητα στο πλαίσιο αυτό, δεδομένου του ενδεχομένου ύπαρξης μη γνωστοποιημένων σχέσεων και συναλλαγών συνδεδεμένων μερών. Οι απαιτήσεις στο παρόν ΔΠΕ αποβλέπουν στο να βοηθήσουν τον ελεγκτή στον εντοπισμό και στην εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος που συνδέονται με σχέσεις και συναλλαγές συνδεδεμένων μερών, καθώς και στο σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών για αντίδραση στους εκτιμώμενους κινδύνους.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

8. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα.

[353] ΔΠΕ 315, «Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μέσω κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της».
[354] ΔΠΕ 330, «Οι αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους».
[355] ΔΠΕ 240, «Ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με απάτη στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων».
[356] ΔΠΕ 240, παράγραφος 24.
[357] ΔΠΕ 200, «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου», παράγραφος Α52.
[358] ΔΠΕ 200, παράγραφος 15.

Στόχοι

9. Οι στόχοι του ελεγκτή είναι:

(α) Ανεξάρτητα από το εάν το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς θεσπίζει απαιτήσεις για συνδεδεμένα μέρη, να αποκτά επαρκή κατανόηση των σχέσεων και των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών, ώστε να είναι σε θέση:

(i) Να αναγνωρίζει τους παράγοντες κινδύνου απάτης, εάν υπάρχουν, οι οποίοι προκύπτουν από σχέσεις και συναλλαγές συνδεδεμένων μερών, που είναι σχετικοί με τον εντοπισμό και την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος εξαιτίας απάτης, και

(ii) Να συμπεράνει, με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται, εάν οι οικονομικές καταστάσεις, στο βαθμό που επηρεάζονται από αυτές τις σχέσεις και τις συναλλαγές,:

α. Επιτυγχάνουν εύλογη παρουσίαση (για πλαίσια εύλογης παρουσίασης), ή

β. Δεν είναι παραπλανητικές (για πλαίσια συμμόρφωσης), και

(β) Επιπλέον, όταν το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς θεσπίζει απαιτήσεις για συνδεδεμένα μέρη, να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για το εάν οι σχέσεις και οι συναλλαγές συνδεδεμένων μερών έχουν κατάλληλα εντοπιστεί, λογιστικοποιηθεί και γνωστοποιηθεί στις οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με το πλαίσιο.

Ορισμοί

10. Για τους σκοπούς των ΔΠΕ, οι ακόλουθοι όροι έχουν τη σημασία που αποδίδεται κατωτέρω:

(α) Συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση - Συναλλαγή που διενεργείται με τέτοιους όρους και συνθήκες, όπως εκείνη μεταξύ πρόθυμου αγοραστή και πρόθυμου πωλητή, οι οποίοι δεν έχουν σχέσεις και ενεργούν ανεξάρτητα ο ένας από τον άλλον και επιδιώκουν ο καθένας το μέγιστο συμφέρον του.

(β) Συνδεδεμένο μέρος - Το μέρος το οποίο είναι είτε: (Βλ. παρ. Α4-Α7)

(i) Συνδεδεμένο μέρος όπως ορίζεται στο εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, ή

(ii) Όπου το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς θεσπίζει ελάχιστες ή καμία απαίτηση για συνδεμένα μέρη:

α. Πρόσωπο ή άλλη οντότητα που έχει τον έλεγχο ή σημαντική επιρροή επί της αναφερόμενης οντότητας, άμεσα ή έμμεσα διαμέσου ενός ή περισσοτέρων ενδιαμέσων,

β. Άλλη οντότητα επί της οποίας η αναφερόμενη οντότητα έχει τον έλεγχο (control) ή σημαντική επιρροή, άμεσα ή έμμεσα διαμέσου ενός ή περισσοτέρων ενδιαμέσων, ή

γ. Άλλη οντότητα υπό κοινό έλεγχο με την αναφερόμενη οντότητα έχοντας:

i) Κοινή ελέγχουσα ιδιοκτησία

ii) Ιδιοκτήτες οι οποίοι είναι μέλη της στενής οικογένειας

iii) Κοινά βασικά στελέχη διοίκησης

Ωστόσο, οντότητες που είναι υπό κοινό έλεγχο από το κράτος (δηλαδή κυβέρνηση εθνική, περιφερειακή ή τοπική αυτοδιοίκηση) δεν θεωρούνται συνδεδεμένες εκτός εάν εμπλέκονται σε σημαντικές συναλλαγές ή μοιράζονται μεταξύ τους πόρους σε σημαντικό βαθμό.

Απαιτήσεις

Διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου και συναφείς δραστηριότητες

11. Ως μέρος των διαδικασιών εκτίμησης κινδύνου και των συναφών δραστηριοτήτων που τα ΔΠΕ 315 και ΔΠΕ 240 απαιτούν από τον ελεγκτή να εκτελέσει κατά τη διάρκεια του ελέγχου,[359] ο ελεγκτής θα πρέπει να εκτελέσει τις ελεγκτικές διαδικασίες και τις συναφείς δραστηριότητες που ορίζονται στις παραγράφους 12-17 για να αποκτήσει πληροφορίες σχετικά με τον εντοπισμό των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος που συνδέονται με σχέσεις και συναλλαγές συνδεδεμένων μερών. (Βλ. παρ. Α8)

Κατανόηση των σχέσεων και των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών της οντότητας

12. Η συζήτηση της ομάδας ανάθεσης που απαιτούν[360] τα ΔΠΕ 315 και ΔΠΕ 240 πρέπει να περιλαμβάνει ειδική εξέταση της ροπής των οικονομικών καταστάσεων σε ουσιώδη σφάλματα που οφείλονται σε απάτη ή λάθος και που θα μπορούσαν να προκύψουν από σχέσεις και συναλλαγές συνδεδεμένων μερών της οντότητας. (Βλ. παρ. Α9-Α10)

13. Ο ελεγκτής θα πρέπει να θέσει διερευνητικά ερωτήματα στη διοίκηση αναφορικά με:

(α) Την ταυτότητα των συνδεδεμένων μερών της οντότητας, περιλαμβανομένων των μεταβολών από την προηγούμενη περίοδο, (Βλ. παρ. Α11-Α14)

(β) Τη φύση των σχέσεων μεταξύ της οντότητας και αυτών των συνδεδεμένων μερών, και

(γ) Το εάν η οντότητα έχει προβεί σε οποιεσδήποτε συναλλαγές με αυτά τα συνδεδεμένα μέρη κατά τη διάρκεια της περιόδου και, εάν ναι, το είδος και τον σκοπό των συναλλαγών.

14. Ο ελεγκτής πρέπει να θέσει διερευνητικά ερωτήματα στη διοίκηση και σε άλλους εντός της οντότητας και να εκτελέσει άλλες διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου που θεωρούνται ενδεδειγμένες, για να αποκτήσει κατανόηση των δικλίδων, εάν υπάρχουν, που η διοίκηση έχει θεσπίσει για να: (Βλ. παρ. Α15-Α20)

(α) Εντοπίσει, λογιστικοποιήσει και γνωστοποιήσει τις σχέσεις και τις συναλλαγές συνδεδεμένων μερών, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς,

(β) Να επιτρέψει και να εγκρίνει σημαντικές συναλλαγές και συμφωνίες με συνδεδεμένα μέρη, και (Βλ. παρ. Α21)

[359] ΔΠΕ 315, παράγραφος 5, ΔΠΕ 240, παράγραφος 16.

[360] ΔΠΕ 315, παράγραφος 10, ΔΠΕ 240, παράγραφος 15.

(γ) Να εξουσιοδοτήσει και να εγκρίνει σημαντικές συναλλαγές και συμφωνίες έξω από τη συνήθη πορεία της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Διατήρηση εγρήγορσης για πληροφορίες για συνδεδεμένα μέρη κατά την επισκόπηση αρχείων ή εγγράφων

15. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ο ελεγκτής θα πρέπει να παραμένει σε εγρήγορση, όταν επιθεωρεί αρχεία ή έγγραφα, για διευθετήσεις ή άλλες πληροφορίες που μπορεί να υποδηλώνουν την ύπαρξη σχέσεων ή συναλλαγών συνδεδεμένων μερών που η διοίκηση δεν έχει προηγουμένως εντοπίσει ή γνωστοποιήσει στον ελεγκτή. (Βλ. παρ. Α22-Α23)

Ιδιαίτερα, ο ελεγκτής πρέπει να επιθεωρεί τα ακόλουθα για ενδείξεις ύπαρξης σχέσεων ή συναλλαγών συνδεδεμένων μερών που η διοίκηση δεν έχει προηγουμένως εντοπίσει ή γνωστοποιήσει στον ελεγκτή:

(α) Τραπεζικές και νομικές επιβεβαιώσεις που αποκτώνται ως μέρος των διαδικασιών του ελεγκτή,

(β) Πρακτικά των συνεδριάσεων των μετόχων και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση, και

(γ) Άλλα αρχεία ή έγγραφα που ο ελεγκτής κρίνει αναγκαία στις περιστάσεις της οντότητας.

16. Εάν ο ελεγκτής εντοπίσει σημαντικές συναλλαγές έξω από τη συνήθη πορεία της επιχειρηματικής δραστηριότητας της οντότητας κατά την εκτέλεση των ελεγκτικών διαδικασιών που απαιτούνται από την παράγραφο 15, ή μέσω άλλων ελεγκτικών διαδικασιών, πρέπει να θέτει ερευνητικά ερωτήματα στη διοίκηση σχετικά με: (Βλ. παρ. Α24-Α25)

(α) Τη φύση αυτών των συναλλαγών, και (Βλ. παρ. Α26)

(β) Το εάν θα μπορούσαν να εμπλέκονται συνδεδεμένα μέρη. (Βλ. παρ. Α27)

Κοινή πρόσβαση σε πληροφορίες για συνδεδεμένα μέρη με την ομάδα ανάθεσης

17. Ο ελεγκτής πρέπει να μοιράζεται σχετικές πληροφορίες που αποκτώνται για τα συνδεδεμένα μέρη της οντότητας με τα άλλα μέλη της ομάδας ανάθεσης. (Βλ. παρ. Α28)

Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος που συνδέονται με σχέσεις και συναλλαγές των συνδεδεμένων μερών

18. Για να ικανοποιήσει την απαίτηση του ΔΠΕ 315 για εντοπισμό και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος,[361] ο ελεγκτής πρέπει να εντοπίσει και να εκτιμήσει τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος που συνδέονται με σχέσεις και συναλλαγές συνδεδεμένων μερών και να αποφασίσει εάν κάποιοι από τους κινδύνους αυτούς είναι σημαντικοί. Κατά την εν λόγω απόφαση, ο ελεγκτής πρέπει να αντιμετωπίσει τις εντοπισμένες σημαντικές συναλλαγές συνδεδεμένων μερών έξω από τη συνήθη πορεία της επιχειρηματικής δραστηριότητας της οντότητας ως ενέχουσες σημαντικούς κινδύνους.

19. Εάν ο ελεγκτής εντοπίσει παράγοντες κινδύνου απάτης (περιλαμβανομένων των περιστάσεων που σχετίζονται με την ύπαρξη συνδεδεμένου μέρους με κυρίαρχη επιρροή) κατά την εκτέλεση των διαδικασιών εκτίμησης κινδύνων και συναφών δραστηριοτήτων σε σχέση με συνδεδεμένα μέρη, ο ελεγκτής πρέπει να εξετάσει τις πληροφορίες αυτές κατά τον εντοπισμό και την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης, σύμφωνα με το ΔΠΕ 240. (Βλ. παρ. Α6 και Α29-Α30)

Αντιδράσεις στους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος που συνδέονται με σχέσεις και συναλλαγές συνδεδεμένων μερών

20. Ως μέρος της απαίτησης του ΔΠΕ 330 να αντιδρά ο ελεγκτής στους εκτιμώμενους κινδύνους,[362] ο ελεγκτής σχεδιάζει και εκτελεί περαιτέρω ελεγκτικές διαδικασίες για να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος που σχετίζονται με σχέσεις και συναλλαγές συνδεδεμένων μερών. Αυτές οι ελεγκτικές διαδικασίες πρέπει να περιλαμβάνουν εκείνες που απαιτούνται από τις παραγράφους 21-24. (Βλ. παρ. Α31-Α34)

Εντοπισμός συνδεδεμένων μερών ή σημαντικών συναλλαγών συνδεδεμένων μερών που δεν είχαν εντοπιστεί ή γνωστοποιηθεί προηγουμένως

21. Εάν ο ελεγκτής εντοπίσει διευθετήσεις ή πληροφορίες που υποδηλώνουν την ύπαρξη σχέσεων ή συναλλαγών συνδεδεμένων μερών που η διοίκηση δεν του έχει προηγουμένως εντοπίσει ή γνωστοποιήσει, ο ελεγκτής πρέπει να καθορίσει εάν οι υποκείμενες περιστάσεις επιβεβαιώνουν την ύπαρξη αυτών των σχέσεων ή συναλλαγών.

22. Εάν ο ελεγκτής εντοπίσει συνδεδεμένα μέρη ή σημαντικές συναλλαγές συνδεδεμένων μερών που η διοίκηση δεν έχει προηγουμένως εντοπίσει ή δεν του έχει γνωστοποιήσει, ο ελεγκτής πρέπει:

(α) Να γνωστοποιήσει αμέσως τις σχετικές πληροφορίες στα άλλα μέλη της ομάδας ανάθεσης (Βλ. παρ. Α35)

(β) Όταν το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς θεσπίζει απαιτήσεις για συνδεδεμένα μέρη,:

(i) να ζητήσει από τη διοίκηση να εντοπίσει όλες τις συναλλαγές με τα πρόσφατα εντοπισμένα συνδεδεμένα μέρη για περαιτέρω αξιολόγηση από τον ελεγκτή, και

(ii) να θέσει διερευνητικά ερωτήματα για τους λόγους που οι δικλίδες της οντότητας επί των σχέσεων και των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών απέτυχαν να καταστήσουν δυνατό τον εντοπισμό ή τη γνωστοποίηση αυτών των σχέσεων και συναλλαγών συνδεδεμένων μερών,

(γ) Να πραγματοποιήσει τις κατάλληλες ουσιαστικές ελεγκτικές διαδικασίες που σχετίζονται με τέτοια πρόσφατα εντοπισμένα συνδεδεμένα μέρη ή με σημαντικές συναλλαγές συνδεδεμένων μερών, (Βλ. παρ. Α36)

(δ) Να επανεξετάσει τον κίνδυνο να υπάρχουν άλλα συνδεδεμένα μέρη ή σημαντικές συναλλαγές συνδεδεμένων μερών που η διοίκηση δεν έχει προηγουμένως εντοπίσει ή γνωστοποιήσει στον ελεγκτή, και να εκτελέσει συμπληρωματικές ελεγκτικές διαδικασίες όταν είναι απαραίτητο, και

[361] ΔΠΕ 315, παράγραφος 25.
[362] ΔΠΕ 330, παράγραφος 5-6.

(ε) Εάν η μη γνωστοποίηση από τη διοίκηση φαίνεται σκόπιμη (και συνεπώς ενδεικτική κινδύνου ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης), να αξιολογήσει τις επιπτώσεις για τον έλεγχο. (Βλ. παρ. Α37)

Εντοπισμένες σημαντικές συναλλαγές συνδεδεμένων μερών έξω από τη συνήθη πορεία της επιχειρηματικής δραστηριότητας της οντότητας

23. Για εντοπισμένες σημαντικές συναλλαγές συνδεδεμένων μερών έξω από τη συνήθη πορεία της επιχειρηματικής δραστηριότητας της οντότητας ο ελεγκτής πρέπει:

(α) Να επιθεωρεί τις υποκείμενες συμβάσεις ή διευθετήσεις, εάν υπάρχουν, και να αξιολογεί το εάν:

(i) Το επιχειρηματικό σκεπτικό (ή η έλλειψη αυτού) στις συναλλαγές υποδηλώνει ότι αυτές ίσως έχουν συναφθεί για απατηλή χρηματοοικονομική αναφορά ή για απόκρυψη κατάχρησης περιουσιακών στοιχείων[363], (Βλ. παρ. Α38-Α39)

(ii) Οι όροι των συναλλαγών είναι συνεπείς με τις εξηγήσεις της διοίκησης, και

(iii) Οι συναλλαγές έχουν κατάλληλα λογιστικοποιηθεί και γνωστοποιηθεί, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, και

(β) Να αποκτά ελεγκτικά τεκμήρια ότι οι συναλλαγές έχουν τη δέουσα εξουσιοδότηση και έγκριση. (Βλ. παρ. Α40-Α41)

Ισχυρισμοί ότι οι συναλλαγές συνδεδεμένων μερών πραγματοποιήθηκαν με όρους ισοδύναμους με εκείνους που επικρατούν σε συναλλαγές σε καθαρά εμπορική βάση

24. Εάν η διοίκηση έχει προβεί σε ισχυρισμό στις οικονομικές καταστάσεις ότι μία συναλλαγή συνδεδεμένων μερών πραγματοποιήθηκε με όρους ισοδύναμους με εκείνους που επικρατούν σε συναλλαγές σε καθαρά εμπορική βάση, ο ελεγκτής πρέπει να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με αυτόν τον ισχυρισμό. (Βλ. παρ. Α42-Α45)

Αξιολόγηση της λογιστικοποίησης και της γνωστοποίησης εντοπισμένων σχέσεων και συναλλαγών συνδεδεμένων μερών

25. Κατά τη διαμόρφωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το ΔΠΕ 700,[364] ο ελεγκτής θα πρέπει να αξιολογήσει: (Βλ. παρ. Α46)

(α) Εάν οι εντοπισμένες σχέσεις και συναλλαγές συνδεδεμένων μερών έχουν λογιστικοποιηθεί και γνωστοποιηθεί σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, και (Βλ. παρ. Α47)

(β) Εάν οι επιπτώσεις των σχέσεων και των συναλλαγών των συνδεδεμένων μερών:

(i) Εμποδίζουν τις οικονομικές καταστάσεις να επιτύχουν εύλογη παρουσίαση (για πλαίσια εύλογης παρουσίασης), ή

(ii) Καθιστούν τις οικονομικές καταστάσεις παραπλανητικές (για πλαίσια συμμόρφωσης).

Έγγραφες διαβεβαιώσεις

26. Όταν το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς θεσπίζει απαιτήσεις για συνδεδεμένα μέρη, ο ελεγκτής πρέπει να αποκτά έγγραφες διαβεβαιώσεις από τη διοίκηση και, όπου ενδείκνυται, από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ότι: (Βλ. παρ. Α48-Α49)

(α) Έχουν γνωστοποιήσει στον ελεγκτή την ταυτότητα των συνδεδεμένων μερών της οντότητας καθώς και όλες τις σχέσεις και τις συναλλαγές συνδεδεμένων μερών που γνωρίζουν, και

(β) Έχουν κατάλληλα λογιστικοποιήσει και γνωστοποιήσει τις σχέσεις και τις συναλλαγές αυτές σύμφωνα με τις απαιτήσεις του πλαισίου.

Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση

27. Εκτός εάν όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση ασχολούνται και με τη διοίκηση της οντότητας,[365] ο ελεγκτής πρέπει να γνωστοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση τα σημαντικά ζητήματα που ανακύπτουν κατά τη διάρκεια του ελέγχου σε σχέση με τα συνδεδεμένα μέρη της οντότητας. (Βλ. παρ. Α50)

Τεκμηρίωση

28. Ο ελεγκτής θα πρέπει να περιλαμβάνει στην τεκμηρίωση ελέγχου τα ονόματα των εντοπισμένων συνδεδεμένων μερών καθώς και τη φύση των σχέσεων των συνδεδεμένων μερών.[366]

***

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Ευθύνες του ελεγκτή

Πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς που θέτουν ελάχιστες απαιτήσεις για τα συνδεδεμένα μέρη (Βλ. παρ. 4)

Α1. Εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που θεσπίζει ελάχιστες απαιτήσεις για τα συνδεδεμένα μέρη είναι εκείνο που ορίζει την έννοια του συνδεδεμένου μέρους, αλλά που ο ορισμός αυτός έχει σημαντικά πιο περιορισμένο πεδίο εφαρμογής από ό,τι ο ορισμός που προβλέπεται στην παράγραφο 10(β)(ii) του παρόντος ΔΠΕ, έτσι ώστε μια απαίτηση του πλαισίου για γνωστοποίηση σχέσεων και συναλλαγών συνδεδεμένων μερών θα είχε εφαρμογή σε σημαντικά λιγότερες σχέσεις και συναλλαγές συνδεδεμένων μερών.

[363] ΔΠΕ 240, παράγραφος 32(γ).
[364] ΔΠΕ 700, «Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί οικονομικών καταστάσεων», παράγραφοι 10-15.
[365] ΔΠΕ 260, «Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση», παράγραφος 13.
[366] ΔΠΕ 230, «Τεκμηρίωση του ελέγχου», παράγραφοι 8-11, και παράγραφος Α6.

Πλαίσια εύλογης παρουσίασης (Βλ. παρ. 4(α))

Α2. Σε ένα πλαίσιο εύλογης παρουσίασης,[367] οι σχέσεις και οι συναλλαγές συνδεδεμένων μερών μπορεί να προκαλέσουν τη μη εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων εάν, για παράδειγμα, η οικονομική πραγματικότητα αυτών των σχέσεων και των συναλλαγών δεν αντανακλάται κατάλληλα στις οικονομικές καταστάσεις. Για παράδειγμα, εύλογη παρουσίαση μπορεί να μην επιτευχθεί εάν η πώληση ακίνητης περιουσίας από την οντότητα σε ελέγχοντα μέτοχο σε τιμή μεγαλύτερη ή μικρότερη από την εύλογη αξία στην αγορά έχει λογιστικοποιηθεί ως συναλλαγή που περιλαμβάνει κέρδος ή ζημία για την οντότητα όταν μπορεί να αποτελεί εισφορά ή επιστροφή κεφαλαίου ή πληρωμή μερίσματος.

Πλαίσια συμμόρφωσης (Βλ. παρ. 4(β))

Α3. Σε ένα πλαίσιο συμμόρφωσης, το εάν οι σχέσεις και οι συναλλαγές συνδεδεμένων μερών κάνουν τις οικονομικές καταστάσεις να είναι παραπλανητικές όπως παρουσιάζεται στο ΔΠΕ 700, εξαρτάται από τις ιδιαίτερες περιστάσεις της ανάθεσης. Για παράδειγμα, ακόμη και αν η μη γνωστοποίηση συναλλαγών συνδεδεμένων μερών στις οικονομικές καταστάσεις είναι σε συμμόρφωση με το πλαίσιο και την εφαρμοστέα νομοθεσία ή κανονισμό, οι οικονομικές καταστάσεις θα μπορούσαν να είναι παραπλανητικές εάν η οντότητα αποκομίζει πολύ σημαντικό μέρος των εσόδων της από συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη, και αυτό το γεγονός δεν γνωστοποιείται. Ωστόσο, θα είναι εξαιρετικά σπάνιο για τον ελεγκτή να θεωρήσει τις οικονομικές καταστάσεις που έχουν καταρτιστεί και παρουσιαστεί σύμφωνα με ένα πλαίσιο συμμόρφωσης ως παραπλανητικές, εάν σύμφωνα με το ΔΠΕ 210[368] ο ελεγκτής έχει κρίνει ότι το πλαίσιο είναι αποδεκτό.[369]

Ορισμός συνδεδεμένου μέρους (Βλ. παρ. 10(β))

Α4. Πολλά πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς πραγματεύονται τις έννοιες του ελέγχου (control) και της σημαντικής επιρροής. Παρά το γεγονός ότι μπορεί να πραγματεύονται τις έννοιες αυτές χρησιμοποιώντας διαφορετικούς όρους, γενικά εξηγούν ότι:

(α) Έλεγχος (control) είναι η δυνατότητα να κατευθύνει τις χρηματοοικονομικές και λειτουργικές πολιτικές μιας οντότητας έτσι ώστε να αποκτώνται οφέλη από τις δραστηριότητες αυτής, και

(β) Σημαντική επιρροή (που μπορεί να αποκτηθεί από την ιδιοκτησία μετοχών, από θέσπισμα ή από συμφωνία) είναι η δυνατότητα συμμετοχής στις αποφάσεις χρηματοοικονομικής και λειτουργικής πολιτικής της οντότητας, αλλά που δεν αποτελεί έλεγχο επί των πολιτικών αυτών.

Α5. Η ύπαρξη των ακόλουθων σχέσεων μπορεί να υποδηλώνει την παρουσία ελέγχου ή σημαντικής επιρροής:

(α) Η άμεση ή έμμεση κατοχή συμμετοχικών τίτλων ή άλλων χρηματοοικονομικών δικαιωμάτων στην οντότητα.

(β) Η κατοχή από την οντότητα άμεσων ή έμμεσων συμμετοχικών τίτλων ή άλλων χρηματοοικονομικών δικαιωμάτων σε άλλες οντότητες.

(γ) Το να ανήκει κάποιος σε εκείνους που είναι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση ή στα βασικά στελέχη της διοίκησης (δηλαδή, εκείνα τα μέλη της διοίκησης που έχουν την εξουσία και την ευθύνη για το σχεδιασμό, τη διεύθυνση και τον έλεγχο (control) των δραστηριοτήτων της οντότητας).

(δ) Το να ανήκει κάποιος στο στενό οικογενειακό περιβάλλον οποιουδήποτε προσώπου που αναφέρεται στην υποπαράγραφο (γ).

(ε) Η ύπαρξη σημαντικής επιχειρηματικής σχέσης με οποιοδήποτε πρόσωπο που αναφέρεται στην υποπαράγραφο (γ).

Συνδεδεμένα μέρη με κυρίαρχη επιρροή

Α6. Τα συνδεδεμένα μέρη, λόγω της ικανότητάς τους να ασκήσουν έλεγχο ή σημαντική επιρροή, μπορεί να είναι σε θέση να ασκήσουν κυρίαρχη επιρροή επί της οντότητας ή της διοίκησης αυτής. Η εξέταση αυτής της συμπεριφοράς είναι σχετική κατά τον εντοπισμό και την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης, όπως εξηγείται περαιτέρω στις παραγράφους Α29-Α30.

Οντότητες ειδικού σκοπού ως συνδεδεμένα μέρη

Α7. Σε ορισμένες περιστάσεις, οντότητα ειδικού σκοπού[370] μπορεί να είναι συνδεδεμένο μέρος της οντότητας επειδή η οντότητα μπορεί κατ' ουσία να την ελέγχει (control), ακόμη και εάν η οντότητα κατέχει λίγο ή καθόλου από το κεφάλαιο της οντότητας ειδικού σκοπού.

Διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου και συναφείς δραστηριότητες

Κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος που συνδέονται με σχέσεις και συναλλαγές συνδεδεμένων μερών (Βλ. παρ. 11)

Ζητήματα ειδικά για οντότητες του δημοσίου τομέα

Α8. Οι ευθύνες του ελεγκτή του δημοσίου τομέα αναφορικά με τις σχέσεις και τις συναλλαγές συνδεδεμένων μερών μπορεί να επηρεάζονται από την εντολή του ελέγχου, ή από τις υποχρεώσεις των οντοτήτων του δημοσίου τομέα που απορρέουν από νόμο, κανονισμό ή άλλη αρχή. Κατά συνέπεια, οι αρμοδιότητες του ελεγκτή του δημοσίου τομέα μπορεί να μην περιορίζονται στην αντιμετώπιση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος που συνδέονται με σχέσεις και συναλλαγές συνδεδεμένων μερών, αλλά μπορεί επίσης να περιλαμβάνουν ευρύτερη

[367] Το ΔΠΕ 200, παράγραφος 13(α), ορίζει την έννοια των πλαισίων εύλογης παρουσίασης και συμμόρφωσης.
[368] ΔΠΕ 210, «Συμφωνία των όρων ανάθεσης ελέγχου», παράγραφος 6(α).
[369] ΔΠΕ 700, παράγραφος Α12.
[370] ΔΠΕ 315, παράγραφοι Α26-Α27, παρέχει καθοδήγηση αναφορικά με τη φύση μιας οντότητας ειδικού σκοπού.

ευθύνη αντιμετώπισης των κινδύνων μη συμμόρφωσης με νόμο, κανονισμό ή άλλη αρχή που διέπει τους φορείς του δημοσίου τομέα, και που θεσπίζει ειδικές απαιτήσεις κατά την άσκηση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων με συνδεδεμένα μέρη. Περαιτέρω, ο ελεγκτής του δημοσίου τομέα μπορεί να χρειάζεται να λάβει υπόψη τις απαιτήσεις χρηματοοικονομικής αναφοράς του δημοσίου τομέα για σχέσεις και συναλλαγές συνδεδεμένων μερών που μπορεί να διαφέρουν από εκείνες του ιδιωτικού τομέα.

Κατανόηση των σχέσεων και των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών της οντότητας

Συζήτηση μεταξύ των μελών της ομάδας ανάθεσης (Βλ. παρ. 12)

Α9. Τα ζητήματα που μπορεί να θιγούν στη συζήτηση μεταξύ των μελών της ομάδας ανάθεσης περιλαμβάνουν:

- Τη φύση και την έκταση των σχέσεων και συναλλαγών της οντότητας με συνδεδεμένα μέρη (χρησιμοποιώντας, για παράδειγμα, το αρχείο του ελεγκτή για τα εντοπισμένα συνδεδεμένα μέρη το οποίο ενημερώνεται μετά από κάθε έλεγχο).
- Έμφαση στη σπουδαιότητα της διατήρησης επαγγελματικού σκεπτικισμού καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου σχετικά με το ενδεχόμενο ουσιώδους σφάλματος συνδεόμενου με σχέσεις και συναλλαγές συνδεδεμένων μερών.
- Τις περιστάσεις ή τις συνθήκες της οντότητας που μπορεί να υποδηλώνουν την ύπαρξη σχέσεων ή συναλλαγών συνδεδεμένων μερών που η διοίκηση δεν έχει εντοπίσει ή γνωστοποιήσει στον ελεγκτή (για παράδειγμα, περίπλοκη οργανωτική δομή, χρήση οντοτήτων ειδικού σκοπού για συναλλαγές εκτός ισολογισμού, ή ανεπαρκές πληροφοριακό σύστημα).
- Τα αρχεία ή τα έγγραφα που μπορεί να υποδηλώνουν την ύπαρξη σχέσεων ή συναλλαγών συνδεδεμένων μερών.
- Τη σημασία που η διοίκηση και οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση αποδίδουν στον εντοπισμό, την κατάλληλη λογιστικοποίηση, και τη γνωστοποίηση των σχέσεων και των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών (εάν το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς θεσπίζει απαιτήσεις για τα συνδεδεμένα μέρη), καθώς και τον σχετικό κίνδυνο παραβίασης των σχετικών δικλίδων από τη διοίκηση.

Α10. Επιπλέον, η συζήτηση σχετικά με απάτη μπορεί να περιλαμβάνει ειδική εξέταση του πώς τα συνδεδεμένα μέρη μπορεί να εμπλέκονται σε απάτη. Για παράδειγμα:

- Πώς οντότητες ειδικού σκοπού που ελέγχονται (control) από τη διοίκηση μπορεί να χρησιμοποιηθούν για να διευκολυνθεί η χειραγώγηση των κερδών.
- Πώς οι συναλλαγές μεταξύ οντότητας και ενός γνωστού επιχειρηματικού εταίρου ενός βασικού μέλους της διοίκησης θα μπορούσαν να οργανωθούν έτσι ώστε να διευκολυνθεί η κατάχρηση περιουσιακών στοιχείων της οντότητας.

Η ταυτότητα των συνδεδεμένων μερών της οντότητας (Βλ. παρ. 13(α))

Α11. Όταν το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς θεσπίζει απαιτήσεις για τα συνδεδεμένα μέρη, πληροφορίες αναφορικά με την ταυτότητα των συνδεδεμένων μερών της οντότητας είναι πιθανό να είναι άμεσα διαθέσιμες στη διοίκηση επειδή τα πληροφοριακά συστήματα της οντότητας θα χρειάζεται να καταχωρήσουν, να επεξεργαστούν και να συνοψίσουν τις σχέσεις και τις συναλλαγές συνδεδεμένων μερών, ώστε να δύναται η οντότητα να ανταποκριθεί στις απαιτήσεις λογιστικοποίησης και γνωστοποίησης του πλαισίου. Ως εκ τούτου, η διοίκηση είναι πιθανό να έχει πλήρη κατάλογο των συνδεδεμένων μερών και των μεταβολών από την προηγούμενη περίοδο. Για επαναλαμβανόμενες αναθέσεις, η υποβολή διερευνητικών ερωτημάτων παρέχει βάση για σύγκριση των παρεχόμενων πληροφοριών από τη διοίκηση με το αρχείο συνδεδεμένων μερών του ελεγκτή που σημειώθηκαν σε προηγούμενους ελέγχους.

Α12. Ωστόσο, όταν το πλαίσιο δεν θεσπίζει απαιτήσεις για συνδεδεμένα μέρη, η οντότητα μπορεί να μη διαθέτει τέτοια πληροφοριακά συστήματα. Υπό αυτές τις περιστάσεις, είναι πιθανό η διοίκηση να μη γνωρίζει την ύπαρξη όλων των συνδεδεμένων μερών. Ωστόσο, η απαίτηση για τη διενέργεια διερευνητικών ερωτημάτων, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 13, εξακολουθεί να έχει εφαρμογή επειδή η διοίκηση μπορεί να γνωρίζει μέρη που εμπίπτουν στον ορισμό του συνδεδεμένου μέρους όπως αυτό ορίζεται στο παρόν ΔΠΕ. Σε αυτή την περίπτωση, ωστόσο, τα διερευνητικά ερωτήματα του ελεγκτή αναφορικά με την ταυτότητα των συνδεδεμένων μερών της οντότητας είναι πιθανό να αποτελέσουν μέρος των διαδικασιών του ελεγκτή για την εκτίμηση κινδύνου καθώς και των συναφών δραστηριοτήτων που πραγματοποιούνται σύμφωνα με το ΔΠΕ 315 για την απόκτηση πληροφοριών αναφορικά με:

- Τις δομές ιδιοκτησίας και διακυβέρνησης της οντότητας,
- Τα είδη των επενδύσεων που η οντότητα πραγματοποιεί και σχεδιάζει να πραγματοποιήσει, και
- Τον τρόπο με τον οποίο η οντότητα είναι δομημένη καθώς και τον τρόπο με τον οποίο χρηματοδοτείται.

Στην ειδική περίπτωση σχέσεων κοινού ελέγχου (control), καθώς η διοίκηση είναι πιο πιθανό να γνωρίζει τις σχέσεις αυτές εάν έχουν οικονομική σημαντικότητα για την οντότητα, τα διερευνητικά ερωτήματα του ελεγκτή είναι πιθανό να είναι πιο αποτελεσματικά εφόσον επικεντρώνονται στο εάν τα μέρη με τα οποία η οντότητα συναλλάσσεται σε σημαντικές συναλλαγές, ή μοιράζεται πόρους σε σημαντικό βαθμό, είναι συνδεδεμένα μέρη.

Α13. Στο πλαίσιο του ελέγχου ομίλου, το ΔΠΕ 600 απαιτεί από την ομάδα ανάθεσης ελέγχου του ομίλου να παρέχει σε κάθε ελεγκτή συστατικού κατάλογο καταρτισμένο από τη διοίκηση του ομίλου που να περιέχει τα συνδεδεμένα μέρη, καθώς και οποιαδήποτε άλλα συνδεδεμένα μέρη τα οποία γνωρίζει η ομάδα ανάθεσης

ελέγχου του ομίλου.[371] Όταν η οντότητα αποτελεί συστατικό ομίλου, η πληροφορία αυτή παρέχει χρήσιμη βάση για τα διερευνητικά ερωτήματα του ελεγκτή προς τη διοίκηση αναφορικά με την ταυτότητα των συνδεδεμένων μερών της οντότητας.

Α14. Ο ελεγκτής μπορεί επίσης να αποκτήσει μερικές πληροφορίες αναφορικά με την ταυτότητα των συνδεδεμένων μερών της οντότητας μέσω διερευνητικών ερωτημάτων προς τη διοίκηση κατά τη διαδικασία αποδοχής της ανάθεσης ή συνέχισης αυτής.

Οι δικλίδες της οντότητας επί των σχέσεων και των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών (Βλ. παρ. 14)

Α15. Άλλα πρόσωπα εντός της οντότητας είναι εκείνοι που θεωρείται πιθανό ότι έχουν γνώση των σχέσεων και των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών της οντότητας, καθώς και των δικλίδων της οντότητας επί αυτών των σχέσεων και των συναλλαγών. Τα πρόσωπα αυτά περιλαμβάνουν, στο βαθμό που δεν αποτελούν μέρος της διοίκησης:

- Τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση,
- Το προσωπικό που είναι σε θέση να ξεκινήσει, να επεξεργαστεί ή να καταχωρήσει συναλλαγές που είναι ταυτόχρονα σημαντικές και έξω από τη συνήθη πορεία της επιχειρηματικής δραστηριότητας της οντότητας, καθώς και εκείνους που επιβλέπουν ή παρακολουθούν το προσωπικό αυτό,
- Εσωτερικούς ελεγκτές,
- Εσωτερικούς νομικούς συμβούλους, και
- Τον επικεφαλής για ζητήματα δεοντολογίας ή ισότιμο πρόσωπο.

Α16. Ο έλεγχος διενεργείται με την παραδοχή ότι η διοίκηση και, όπου ενδείκνυται, εκείνοι που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση, έχουν αναγνωρίσει και κατανοούν ότι έχουν την ευθύνη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, περιλαμβανομένης όπου είναι σχετικό της εύλογης παρουσίασης αυτών, καθώς και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση και, όπου ενδείκνυται, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση κρίνουν ότι είναι απαραίτητες για να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων που είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη σφάλματα, είτε αυτά οφείλονται σε απάτη είτε σε λάθος.[372] Κατά συνέπεια, όταν το πλαίσιο θεσπίζει απαιτήσεις για συνδεδεμένα μέρη, η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων απαιτεί από τη διοίκηση, με την επίβλεψη των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση, να σχεδιάζει, να εφαρμόζει και να διατηρεί κατάλληλες δικλίδες επί των σχέσεων και των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών, έτσι ώστε αυτές να εντοπίζονται, να λογιστικοποιούνται και να γνωστοποιούνται κατάλληλα σύμφωνα με το πλαίσιο. Στο πλαίσιο του εποπτικού τους ρόλου, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση παρακολουθούν τον τρόπο με τον οποίο η διοίκηση ανταποκρίνεται στην ευθύνη της για αυτές τις δικλίδες. Ανεξάρτητα από οποιεσδήποτε απαιτήσεις για συνδεδεμένα μέρη που το πλαίσιο μπορεί να θεσπίζει, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση μπορεί, στο πλαίσιο του εποπτικού τους ρόλου, να αποκτήσουν πληροφορίες από τη διοίκηση για να δύνανται να κατανοήσουν τη φύση και το επιχειρηματικό σκεπτικό των σχέσεων και των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών της οντότητας.

Α17. Για την ικανοποίηση της απαίτησης του ΔΠΕ 315 σχετικά με την απόκτηση κατανόησης του περιβάλλοντος των δικλίδων,[373] ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει τα χαρακτηριστικά του περιβάλλοντος των δικλίδων σχετικά με το μετριασμό των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος που συνδέονται με σχέσεις και συναλλαγές συνδεδεμένων μερών, όπως:

- Εσωτερικοί κώδικες δεοντολογίας που γνωστοποιούνται κατάλληλα στο προσωπικό της οντότητας και επιβάλλονται, οι οποίοι διέπουν τις περιστάσεις στις οποίες η οντότητα μπορεί να συμβληθεί σε ειδικού τύπου συναλλαγές συνδεδεμένων μερών.
- Πολιτικές και διαδικασίες για ανοιχτή και έγκαιρη γνωστοποίηση των συμφερόντων που η διοίκηση και οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση έχουν σε συναλλαγές συνδεδεμένων μερών.
- Ανάθεση ευθυνών εντός της οντότητας για τον εντοπισμό, την καταχώρηση, τη σύνοψη και τη γνωστοποίηση συναλλαγών συνδεδεμένων μερών.
- Έγκαιρη γνωστοποίηση και συζήτηση μεταξύ διοίκησης και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση για τις σημαντικές συναλλαγές συνδεδεμένων μερών έξω από τη συνήθη πορεία της επιχειρηματικής δραστηριότητας της οντότητας, περιλαμβανομένου του εάν οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση έχουν κατάλληλα διερευνήσει το επιχειρηματικό σκεπτικό αυτών των συναλλαγών (για παράδειγμα, αναζητώντας συμβουλές από εξωτερικούς επαγγελματίες συμβούλους).
- Σαφείς κατευθυντήριες γραμμές για την έγκριση των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών που ενέχουν πραγματικές ή διαβλεπόμενες συγκρούσεις συμφερόντων, όπως η έγκριση από υποεπιτροπή των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση αποτελούμενη από άτομα ανεξάρτητα της διοίκησης.
- Περιοδικές επισκοπήσεις από εσωτερικούς ελεγκτές, όπου αυτό έχει εφαρμογή.
- Προληπτική δράση που αναλαμβάνει η διοίκηση για να επιλύνει ζητήματα γνωστοποίησης συνδεδεμένων μερών, όπως με την αναζήτηση συμβουλών από τον ελεγκτή ή από εξωτερικό νομικό σύμβουλο.
- Ύπαρξη πολιτικών και διαδικασιών για την αναφορά παρανόμων πράξεων, όπου αυτό έχει εφαρμογή.

Α18. Οι δικλίδες επί των σχέσεων και των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών εντός ορισμένων οντοτήτων μπορεί να είναι αναποτελεσματικές ή ανύπαρκτες για διάφορους λόγους, όπως:

[371] ΔΠΕ 600, «Ειδικά ζητήματα -Έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων ομίλου (περιλαμβανόμενης της εργασίας ελεγκτών συστατικού)», παράγραφος 40(ε).
[372] ΔΠΕ 200, παράγραφος Α2.
[373] ΔΠΕ 315, παράγραφος 14.

● Η μικρή σημασία που αποδίδεται από τη διοίκηση στον εντοπισμό και τη γνωστοποίηση των σχέσεων και των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών.

● Η έλλειψη κατάλληλης εποπτείας από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.

● Εκ προθέσεως αδιαφορία για αυτές τις δικλίδες επειδή γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών μπορεί να αποκαλύπτουν πληροφορίες που η διοίκηση θεωρεί ευαίσθητες, για παράδειγμα, η ύπαρξη συναλλαγών που αφορούν σε μέλη των οικογενειών της διοίκησης.

● Ανεπαρκής κατανόηση εκ μέρους της διοίκησης των απαιτήσεων του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς για τα συνδεδεμένα μέρη.

● Απουσία απαιτήσεων για γνωστοποιήσεις στο εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Όταν αυτές οι δικλίδες είναι αναποτελεσματικές ή ανύπαρκτες, ο ελεγκτής μπορεί να μη δύναται να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για σχέσεις και συναλλαγές συνδεδεμένων μερών. Σε μια τέτοια περίπτωση, ο ελεγκτής εξετάζει, σύμφωνα με το ΔΠΕ 705,[374] τις επιπτώσεις για τον έλεγχο, περιλαμβανομένης της γνώμης στην έκθεση του ελεγκτή.

Α19. Η απατηλή χρηματοοικονομική αναφορά συχνά ενέχει την παραβίαση των δικλίδων από τη διοίκηση που σε άλλη περίπτωση μπορεί να εμφανίζονται ότι λειτουργούν αποτελεσματικά.[375] Ο κίνδυνος παραβίασης των δικλίδων από τη διοίκηση είναι υψηλότερος εάν η διοίκηση έχει σχέσεις που περιλαμβάνουν έλεγχο (control) ή σημαντική επιρροή σε μέρη με τα οποία η οντότητα αναπτύσσει επιχειρηματικές δραστηριότητες, επειδή αυτές οι σχέσεις μπορεί να παρουσιάζουν στη διοίκηση περισσότερα κίνητρα και ευκαιρίες για να διαπράξει απάτη. Για παράδειγμα, τα χρηματοοικονομικά δικαιώματα της διοίκησης σε ορισμένα συνδεδεμένα μέρη μπορεί να παρέχουν κίνητρα στη διοίκηση για παραβίαση των δικλίδων (α) κατευθύνοντας την οντότητα να ολοκληρώσει συναλλαγές κατά των συμφερόντων της, προς όφελος των μερών αυτών, ή (β) συμμετέχοντας σε συμπαιγνία με αυτά τα μέρη ή ελέγχοντας (control) τις ενέργειές τους. Παραδείγματα πιθανής απάτης περιλαμβάνουν:

● Τη δημιουργία εικονικών όρων συναλλαγών με συνδεδεμένα μέρη που έχουν σχεδιαστεί για να παρουσιάσουν διαστρεβλωμένα το επιχειρηματικό σκεπτικό των συναλλαγών αυτών.

● Την απατηλή οργάνωση μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων από ή προς τη διοίκηση ή τρίτους, σε ποσά σημαντικά υψηλότερα ή χαμηλότερα από την αξία της αγοράς.

● Τη συμμετοχή σε πολύπλοκες συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη, όπως με οντότητες ειδικού σκοπού, που είναι δομημένες ώστε να παρουσιάζουν διαστρεβλωμένα την οικονομική θέση ή την οικονομική επίδοση της οντότητας.

Ζητήματα ειδικά για μικρότερες οντότητες

Α20. Οι δραστηριότητες ελέγχου σε μικρότερες επιχειρήσεις είναι πιθανό να είναι λιγότερο τυπικές και οι μικρότερες οντότητες ενδέχεται να μην έχουν τεκμηριωμένες διαδικασίες για την αντιμετώπιση των σχέσεων και των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών. Ένας ιδιοκτήτης-διευθυντής μπορεί να μετριάσει ορισμένους από τους κινδύνους που προκύπτουν από συναλλαγές συνδεδεμένων μερών, ή ενδεχομένως να αυξήσει τους κινδύνους αυτούς, μέσω ενεργής συμμετοχής σε όλες τις κύριες πτυχές των συναλλαγών. Για αυτές τις οντότητες, ο ελεγκτής μπορεί να αποκτήσει κατανόηση των σχέσεων και των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών, καθώς και οποιωνδήποτε δικλίδων μπορεί να υπάρχουν επί αυτών, μέσω διερευνητικών ερωτημάτων προς τη διοίκηση σε συνδυασμό με άλλες διαδικασίες, όπως παρατήρηση των δραστηριοτήτων εποπτείας και επισκόπησης της διοίκησης, καθώς και επιθεώρηση της διαθέσιμης σχετικής τεκμηρίωσης.

Εξουσιοδότηση και έγκριση σημαντικών συναλλαγών και διευθετήσεων (Βλ. παρ. 14(β))

Α21. Η εξουσιοδότηση συνεπάγεται τη χορήγηση άδειας από ένα μέρος ή μέρη με την ενδεδειγμένη εξουσία (από τη διοίκηση, από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ή από τους μετόχους της οντότητας), ώστε η οντότητα να συνάπτει συγκεκριμένες συναλλαγές σύμφωνα με προκαθορισμένα κριτήρια, είτε εμπεριέχουν την άσκηση κρίσης είτε όχι. Η έγκριση συνεπάγεται την αποδοχή εκ μέρους αυτών των μερών των συναλλαγών τις οποίες έχει συνάψει η οντότητα ως έχουσα εκπληρώσει τα κριτήρια βάσει των οποίων χορηγήθηκε η εξουσιοδότηση. Παραδείγματα των δικλίδων που μπορεί να έχει θεσπίσει η οντότητα για την εξουσιοδότηση και την έγκριση σημαντικών συναλλαγών και διευθετήσεων με συνδεδεμένα μέρη ή σημαντικές συναλλαγές και διευθετήσεις έξω από το σύνηθες πλαίσιο των επιχειρηματικών εργασιών, περιλαμβάνουν:

● Παρακολούθηση των δικλίδων για τον εντοπισμό τέτοιων συναλλαγών και διευθετήσεων για εξουσιοδότηση και έγκριση.

● Έγκριση των όρων και των συνθηκών των συναλλαγών και των διευθετήσεων από τη διοίκηση, από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ή, όπου έχει εφαρμογή, από τους μετόχους.

Διατήρηση εγρήγορσης για πληροφορίες για συνδεδεμένα μέρη κατά την επισκόπηση αρχείων ή εγγράφων

Αρχεία ή έγγραφα που ο ελεγκτής μπορεί να επιθεωρήσει (Βλ. παρ. 15)

Α22. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ο ελεγκτής μπορεί να επιθεωρήσει αρχεία ή έγγραφα που μπορεί να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με σχέσεις και συναλλαγές συνδεδεμένων μερών, για παράδειγμα:

● Επιβεβαιώσεις τρίτων μερών που λήφθηκαν από τον ελεγκτή (επιπλέον των τραπεζικών και νομικών επιβεβαιώσεων).

● Δηλώσεις φόρου εισοδήματος της οντότητας.

[374] ΔΠΕ 705, «Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή».

[375] ΔΠΕ 240, παράγραφοι 31 και Α4.

- Πληροφορίες που παρέχονται από την οντότητα στις ρυθμιστικές αρχές.
- Μητρώα μετόχων για τον εντοπισμό των βασικών μετόχων της οντότητας.
- Δηλώσεις για συγκρούσεις συμφερόντων από τη διοίκηση και τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.
- Αρχεία των επενδύσεων της οντότητας και των συνταξιοδοτικών προγραμμάτων της.
- Συμβάσεις και συμφωνίες με τα βασικά διοικητικά στελέχη ή τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.
- Σημαντικές συμβάσεις και συμφωνίες που δεν εντάσσονται στο σύνηθες πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας της οντότητας.
- Συγκεκριμένα τιμολόγια και αλληλογραφία από τους επαγγελματικούς συμβούλους της οντότητας.
- Ασφαλιστήρια συμβόλαια ζωής που αποκτήθηκαν από την οντότητα.
- Σημαντικές συμβάσεις που η οντότητα επαναδιαπραγματεύτηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου.
- Εκθέσεις εσωτερικών ελεγκτών.
- Έγγραφα που σχετίζονται με υποβαλλόμενα στοιχεία της οντότητας σε ρυθμιστική αρχή αγορών κινητών αξιών (για παράδειγμα, ενημερωτικά δελτία).

Διευθετήσεις που μπορεί να υποδηλώνουν την ύπαρξη σχέσεων και συναλλαγών συνδεδεμένων μερών που δεν είχαν εντοπιστεί ή γνωστοποιηθεί προηγουμένως.

Α23. Μια διευθέτηση συνεπάγεται επίσημη ή ανεπίσημη συμφωνία μεταξύ της οντότητας και ενός ή περισσοτέρων άλλων μερών για σκοπούς όπως:

- Η δημιουργία επιχειρηματικών σχέσεων μέσω κατάλληλων οχημάτων ή δομών.
- Η διενέργεια ορισμένων τύπων συναλλαγών υπό συγκεκριμένους όρους και συνθήκες.
- Η παροχή καθορισμένων υπηρεσιών ή χρηματοοικονομικής υποστήριξης.

Παραδείγματα των διευθετήσεων που μπορεί να υποδηλώνουν την ύπαρξη σχέσεων ή συναλλαγών συνδεδεμένων μερών που η διοίκηση δεν έχει προηγουμένως εντοπίσει ή γνωστοποιήσει στον ελεγκτή περιλαμβάνουν:

- Συμμετοχή με άλλα μέρη σε σε οντότητες μη εταιρικής μορφής.
- Συμφωνίες για την παροχή υπηρεσιών σε ορισμένα μέρη υπό όρους και συνθήκες που είναι εκτός της συνήθους πορείας της επιχειρηματικής δραστηριότητας της οντότητας.
- Εγγυήσεις και σχέσεις εγγυητή.

Εντοπισμός σημαντικών συναλλαγών εκτός της συνήθους πορείας της επιχειρηματικής δραστηριότητας (Βλ. παρ. 16)

Α24. Η απόκτηση περαιτέρω πληροφοριών επί σημαντικών συναλλαγών εκτός της συνήθους πορείας της επιχειρηματικής δραστηριότητας της οντότητας καθιστά ικανό τον ελεγκτή να αξιολογεί εάν υπάρχουν παράγοντες κινδύνου απάτης και, όπου το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς θεσπίζει απαιτήσεις για συνδεδεμένα μέρη, να εντοπίζει τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος.

Α25. Παραδείγματα συναλλαγών εκτός της συνήθους πορείας της επιχειρηματικής δραστηριότητας της οντότητας μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Πολύπλοκες συναλλαγές καθαρής θέσης όπως εταιρικές αναδιαρθρώσεις ή εξαγορές.
- Συναλλαγές με υπεράκτιες οντότητες σε δικαιοδοσίες με χαλαρή εταιρική νομοθεσία.
- Τη μίσθωση γραφείων ή την παροχή διοικητικών υπηρεσιών από την οντότητα σε άλλο μέρος εάν δεν καταβάλλεται κάποιο τίμημα.
- Συναλλαγές πωλήσεων με ασυνήθιστα μεγάλες εκπτώσεις ή επιστροφές.
- Συναλλαγές με κυκλικές διευθετήσεις, για παράδειγμα, πωλήσεις με δέσμευση επαναγοράς.
- Συναλλαγές στο πλαίσιο συμβάσεων των οποίων οι όροι μεταβάλλονται πριν από τη λήξη αυτών.

Κατανόηση της φύσης των σημαντικών συναλλαγών εκτός της συνήθους πορείας της επιχειρηματικής δραστηριότητας (Βλ. παρ. 16 (α))

Α26. Τα διερευνητικά ερωτήματα επί της φύσης των σημαντικών συναλλαγών εκτός της συνήθους πορείας της επιχειρηματικής δραστηριότητας της οντότητας περιλαμβάνουν την απόκτηση κατανόησης του επιχειρηματικού σκεπτικού των συναλλαγών, καθώς και των όρων και των συνθηκών υπό τις οποίες αυτές έχουν πραγματοποιηθεί.

Διερευνητικά ερωτήματα για το εάν μπορεί να εμπλέκονται συνδεδεμένα μέρη (Βλ. παρ. 16(β))

Α27. Συνδεδεμένο μέρος θα μπορούσε να εμπλέκεται σε σημαντική συναλλαγή εκτός της συνήθους πορείας της επιχειρηματικής δραστηριότητας της οντότητας όχι μόνο με το να επηρεάζει άμεσα τη συναλλαγή όντας συμβαλλόμενο μέρος στη συναλλαγή αυτή, αλλά επίσης με το να την επηρεάζει έμμεσα μέσω ενδιαμέσου προσώπου. Τέτοια επιρροή μπορεί να υποδηλώνει την παρουσία παράγοντα κινδύνου απάτης.

Κοινή πρόσβαση σε πληροφορίες για συνδεδεμένα μέρη με την ομάδα ανάθεσης (Βλ. παρ. 17)

Α28. Σχετικές πληροφορίες για συνδεδεμένα μέρη που μπορεί να έχουν κοινή πρόσβαση τα μέλη της ομάδας ανάθεσης περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:

- Την ταυτότητα των συνδεμένων μερών της οντότητας.
- Τη φύση των σχέσεων και των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών.
- Τις σημαντικές ή πολύπλοκες σχέσεις ή συναλλαγές συνδεδεμένων μερών που μπορεί να απαιτούν ειδική ελεγκτική αντιμετώπιση, ιδιαίτερα συναλλαγές στις οποίες η διοίκηση ή οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται οικονομικά.

Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος που συνδέονται με σχέσεις και συναλλαγές συνδεδεμένων μερών

Παράγοντες κινδύνου απάτης που σχετίζονται με συνδεδεμένο μέρος με κυρίαρχη επιρροή (Βλ. παρ. 19)

Α29. Η κυριαρχία επί της διοίκησης από ένα μόνο πρόσωπο ή από μικρή ομάδα προσώπων χωρίς αντισταθμιστικές δικλίδες αποτελεί παράγοντα κινδύνου απάτης.[376] Οι ενδείξεις κυρίαρχης επιρροής που ασκείται από συνδεδεμένο μέρος περιλαμβάνουν:

- Το συνδεδεμένο μέρος έχει ασκήσει δικαίωμα αρνησικυρίας σε σημαντικές επιχειρηματικές αποφάσεις που λαμβάνονται από τη διοίκηση ή από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.
- Σημαντικές συναλλαγές υποβάλλονται στο συνδεδεμένο μέρος για τελική έγκριση.
- Υπάρχει λίγη ή καθόλου συζήτηση μεταξύ της διοίκησης και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση αναφορικά με επιχειρηματικές προτάσεις που ξεκίνησε το συνδεδεμένο μέρος.
- Συναλλαγές στις οποίες συμμετέχει το συνδεδεμένο μέρος (ή στενό οικογενειακό μέλος του συνδεδεμένου μέρους) σπανίως επισκοπούνται και εγκρίνονται ανεξάρτητα.

Κυρίαρχη επιρροή μπορεί επίσης να υπάρχει σε ορισμένες περιπτώσεις εάν το συνδεδεμένο μέρος έχει διαδραματίσει ηγετικό ρόλο στην ίδρυση της οντότητας και εξακολουθεί να διαδραματίζει ηγετικό ρόλο στη διοίκηση αυτής.

Α30. Όταν υπάρχουν άλλοι παράγοντες κινδύνου, η ύπαρξη συνδεδεμένου μέρους με κυρίαρχη επιρροή μπορεί να υποδηλώνει σημαντικούς κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης. Για παράδειγμα:

- Ασυνήθιστα συχνή αλλαγή της ανώτερης διοίκησης ή των επαγγελματικών συμβούλων μπορεί να υποδηλώνει αντιδεοντολογικές ή απατηλές επιχειρηματικές πρακτικές που εξυπηρετούν τους σκοπούς του συνδεδεμένου μέρους.
- Η χρήση επιχειρηματικών διαμεσολαβητών για σημαντικές συναλλαγές για τις οποίες φαίνεται ότι δεν υπάρχει σαφής επιχειρηματική αιτιολόγηση, μπορεί να υποδηλώνει ότι το συνδεδεμένο μέρος θα μπορούσε να έχει συμφέρον σε αυτές τις συναλλαγές μέσω ελέγχου (control) αυτών των διαμεσολαβητών για σκοπούς διάπραξης απάτης.
- Ενδείξεις για υπερβολική συμμετοχή ή ενασχόληση του συνδεδεμένου μέρους με την επιλογή λογιστικών πολιτικών ή με τον προσδιορισμό σημαντικών εκτιμήσεων, μπορεί να υποδηλώνει την πιθανότητα απατηλής χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Αντιδράσεις στους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος που συνδέονται με σχέσεις και συναλλαγές συνδεδεμένων μερών (Βλ. παρ. 20)

Α31. Η φύση, ο χρόνος και η έκταση των περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών που ο ελεγκτής μπορεί να επιλέξει για να αντιδράσει στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος που συνδέονται με σχέσεις και συναλλαγές συνδεδεμένων μερών εξαρτώνται από τη φύση αυτών των κινδύνων και από τις περιστάσεις της οντότητας.[377]

Α32. Παραδείγματα ουσιαστικών ελεγκτικών διαδικασιών που ο ελεγκτής μπορεί να εκτελέσει όταν έχει εκτιμήσει σοβαρό κίνδυνο ότι η διοίκηση δεν έχει κατάλληλα λογιστικοποιήσει ή γνωστοποιήσει συγκεκριμένες συναλλαγές συνδεδεμένων μερών, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς (είτε λόγω απάτης είτε λόγω λάθους), περιλαμβάνουν:

- Την επιβεβαίωση ή τη συζήτηση συγκεκριμένων πτυχών των συναλλαγών με διαμεσολαβητές όπως τράπεζες, δικηγορικές εταιρείες, εγγυητές, ή αντιπροσώπους, όπου είναι εφικτό και δεν απαγορεύεται από νόμο, κανονισμό ή κανόνες δεοντολογίας.
- Την επιβεβαίωση των σκοπών, των ειδικών όρων ή των ποσών των συναλλαγών με τα συνδεδεμένα μέρη (αυτή η ελεγκτική διαδικασία μπορεί να είναι λιγότερο αποτελεσματική όταν ο ελεγκτής κρίνει ότι η οντότητα είναι πιθανό να επηρεάσει τα συνδεδεμένα μέρη στις απαντήσεις τους προς τον ελεγκτή).
- Όπου έχει εφαρμογή, την ανάγνωση των οικονομικών καταστάσεων ή άλλων σχετικών οικονομικών πληροφοριών, εάν υπάρχουν, των συνδεδεμένων μερών για την απόκτηση τεκμηρίων για τη λογιστικοποίηση των συναλλαγών στα λογιστικά αρχεία των συνδεδεμένων μερών.

Α33. Εάν ο ελεγκτής έχει εκτιμήσει σημαντικό κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης ως αποτέλεσμα της παρουσίας συνδεδεμένου μέρους με κυρίαρχη επιρροή, μπορεί, επιπρόσθετα των γενικών απαιτήσεων του ΔΠΕ 240, να εκτελέσει ελεγκτικές διαδικασίες όπως οι ακόλουθες ώστε να αποκτήσει κατανόηση των επιχειρηματικών σχέσεων που το εν λόγω συνδεδεμένο μέρος μπορεί να έχει θεσπίσει άμεσα ή έμμεσα με την οντότητα και να προσδιορίσει την ανάγκη για περαιτέρω κατάλληλες ουσιαστικές ελεγκτικές διαδικασίες:

- Διερευνητικά ερωτήματα και συζήτηση με τη διοίκηση και με εκείνους που είναι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση.
- Διερευνητικά ερωτήματα προς το συνδεδεμένο μέρος.
- Επιθεώρηση σημαντικών συμβάσεων με το συνδεδεμένο μέρος.
- Κατάλληλη έρευνα υπόβαθρου, όπως μέσω του διαδικτύου ή ειδικών εξωτερικών επιχειρηματικών βάσεων πληροφοριών.
- Επισκόπηση των αναφορών εργαζομένων για παράνομες πράξεις, όταν αυτές φυλάσσονται.

[376] ΔΠΕ 240, Παράρτημα 1.

[377] Το ΔΠΕ 330 παρέχει περαιτέρω καθοδήγηση σχετικά με την εξέταση της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών. Το ΔΠΕ 240 θεσπίζει απαιτήσεις και παρέχει καθοδήγηση για τις κατάλληλες αντιδράσεις στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης.

Α34. Ανάλογα με τα αποτελέσματα των διαδικασιών εκτίμησης κινδύνου του ελεγκτή, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει σκόπιμη την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων χωρίς να θέσει σε δοκιμασία τις δικλίδες της οντότητας επί των σχέσεων και των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών. Σε ορισμένες περιστάσεις, ωστόσο, μπορεί να μην είναι δυνατή η απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων μόνο από ουσιαστικές ελεγκτικές διαδικασίες σε σχέση με τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος που συνδέονται με σχέσεις και συναλλαγές συνδεδεμένων μερών. Για παράδειγμα, όταν οι ενδο-ομιλικές συναλλαγές μεταξύ της οντότητας και των συστατικών της είναι πολλές και σημαντική ποσότητα πληροφοριών σχετικά με τις συναλλαγές αυτές δημιουργείται, καταχωρείται, επεξεργάζεται ή αναφέρεται ηλεκτρονικά σε ένα ολοκληρωμένο σύστημα, ο ελεγκτής μπορεί να κρίνει ότι δεν είναι δυνατό να σχεδιάσει αποτελεσματικές ουσιαστικές ελεγκτικές διαδικασίες που από μόνες τους θα μείωναν σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος που συνδέονται με αυτές τις συναλλαγές. Σε τέτοια περίπτωση, για την κάλυψη της απαίτησης του ΔΠΕ 330 για απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων ως προς τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των σχετικών δικλείδων,[378] ο ελεγκτής απαιτείται να θέσει σε δοκιμασία τις δικλίδες της οντότητας επί της πληρότητας και της ακρίβειας της καταχώρησης των σχέσεων και των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών.

Εντοπισμός των συνδεδεμένων μερών ή των σημαντικών συναλλαγών συνδεδεμένων μερών που δεν είχαν εντοπιστεί ή γνωστοποιηθεί προηγουμένως

Γνωστοποίηση πρόσφατα εντοπισμένων πληροφοριών για συνδεδεμένα μέρη στην ομάδα ανάθεσης (Βλ. παρ. 22(α))

Α35. Η άμεση γνωστοποίηση κάθε πρόσφατα εντοπισμένου συνδεδεμένου μέρους στα άλλα μέλη της ομάδας ανάθεσης τα βοηθά στον καθορισμό του εάν αυτές οι πληροφορίες επηρεάζουν τα αποτελέσματα, και τα συμπεράσματα, που συνάγονται από τις διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου που έχουν ήδη πραγματοποιηθεί, περιλαμβανομένου του εάν οι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος θα πρέπει να αξιολογηθούν εκ νέου.

Ουσιαστικές διαδικασίες σε σχέση με πρόσφατα εντοπισμένα συνδεδεμένα μέρη ή σημαντικές συναλλαγές συνδεδεμένων μερών (Βλ. παρ. 22(γ))

Α36. Παραδείγματα ουσιαστικών ελεγκτικών διαδικασιών, που ο ελεγκτής μπορεί να εκτελέσει αναφορικά με πρόσφατα εντοπισμένα συνδεδεμένα μέρη ή σημαντικές συναλλαγές συνδεδεμένων μερών, περιλαμβάνουν:

- Διερευνητικά ερωτήματα σχετικά με τη φύση των σχέσεων της οντότητας με τα πρόσφατα εντοπισμένα συνδεδεμένα μέρη, περιλαμβανομένων (όπου ενδείκνυται και όταν δεν απαγορεύεται από νόμο, κανονισμό ή κανόνες δεοντολογίας) διερευνητικών ερωτημάτων προς μέρη εκτός της οντότητας που θεωρείται ότι έχουν σημαντική γνώση της οντότητας και των δραστηριοτήτων αυτής, όπως νομικοί σύμβουλοι, κύριοι αντιπρόσωποι, σύμβουλοι, εγγυητές ή άλλοι στενοί επιχειρηματικοί συνεργάτες.
- Τη διεξαγωγή ανάλυσης των λογιστικών αρχείων για συναλλαγές με τα πρόσφατα εντοπισμένα συνδεδεμένα μέρη. Τέτοια ανάλυση μπορεί να διευκολυνθεί με τη χρήση τεχνικών ελέγχου που υποβοηθούνται από ηλεκτρονικό υπολογιστή.
- Την επαλήθευση των όρων και των συνθηκών των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών που εντοπίστηκαν πρόσφατα, καθώς και την αξιολόγηση του εάν οι συναλλαγές έχουν κατάλληλα λογιστικοποιηθεί και γνωστοποιηθεί σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Σκόπιμη μη γνωστοποίηση από τη διοίκηση (Βλ. παρ. 22(ε))

Α37. Οι απαιτήσεις και η καθοδήγηση στο ΔΠΕ 240 αναφορικά με τις ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με απάτη στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων είναι σχετικές εάν η διοίκηση φαίνεται να έχει παραλείψει σκόπιμα να γνωστοποιήσει στον ελεγκτή συνδεδεμένα μέρη ή σημαντικές συναλλαγές συνδεδεμένων μερών. Ο ελεγκτής μπορεί επίσης να εξετάσει εάν είναι απαραίτητο να επαναξιολογήσει την αξιοπιστία των αντιδράσεων της διοίκησης στα διερευνητικά ερωτήματα του ελεγκτή, καθώς και των διαβεβαιώσεων της διοίκησης στον ελεγκτή.

Εντοπισμένες σημαντικές συναλλαγές συνδεδεμένων μερών εκτός της συνήθους πορείας της επιχειρηματικής δραστηριότητας της οντότητας

Αξιολόγηση του επιχειρηματικού σκεπτικού των σημαντικών συναλλαγών συνδεδεμένων μερών (Βλ. παρ. 23)

Α38. Κατά την αξιολόγηση του επιχειρηματικού σκεπτικού μιας σημαντικής συναλλαγής συνδεδεμένου μέρους εκτός της συνήθους πορείας της επιχειρηματικής δραστηριότητας της οντότητας, ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει τα εξής:

- Εάν η συναλλαγή:
  - **o** Είναι υπερβολικά πολύπλοκη (για παράδειγμα, μπορεί να εμπλέκει πολλαπλά συνδεδεμένα μέρη εντός ενός ενοποιούμενου ομίλου).
  - **o** Έχει ασυνήθιστους εμπορικούς όρους, όπως ασυνήθεις τιμές, επιτόκια, εγγυήσεις και όρους αποπληρωμής.
  - **o** Στερείται προφανούς λογικού επιχειρηματικού σκεπτικού για την πραγματοποίησή της.
  - **o** Εμπλέκει συνδεδεμένα μέρη που δεν είχαν εντοπιστεί προηγουμένως.
  - **o** Υπόκειται σε επεξεργασία με ασυνήθιστο τρόπο.
- Εάν η διοίκηση έχει συζητήσει με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση τη φύση και τη λογιστικοποίηση μιας τέτοιας συναλλαγής.
- Εάν η διοίκηση θέτει μεγαλύτερη έμφαση σε συγκεκριμένο λογιστικό χειρισμό παρά στο να λάβει δεόντως υπόψη της τα υποκείμενα οικονομικά δεδομένα της συναλλαγής.

Εάν οι εξηγήσεις της διοίκησης είναι ουσιωδώς ασυνεπείς με τους όρους της συναλλαγής συνδεδεμένου μέρους, ο ελεγκτής απαιτείται, σύμφωνα με το ΔΠΕ 500,[379] να εξετάσει την αξιοπιστία των εξηγήσεων και των διαβεβαιώσεων της διοίκησης επί άλλων σημαντικών ζητημάτων.

[378] ΔΠΕ 330, παράγραφος 8(β).
[379] ΔΠΕ 500, «Ελεγκτικά τεκμήρια», παράγραφος 11.

Α39. Ο ελεγκτής μπορεί επίσης να επιδιώξει να κατανοήσει το επιχειρηματικό σκεπτικό τέτοιας συναλλαγής από την σκοπιά του συνδεδεμένου μέρους, καθώς αυτό μπορεί να βοηθήσει τον ελεγκτή να κατανοήσει καλύτερα την οικονομική πραγματικότητα της συναλλαγής καθώς και το λόγο πραγματοποίησής της. Το επιχειρηματικό σκεπτικό από τη σκοπιά του συνδεδεμένου μέρους, που εμφανίζεται ασυνεπές με τη φύση των δραστηριοτήτων αυτής, μπορεί να αποτελέσει παράγοντα κινδύνου απάτης.

Εξουσιοδότηση και έγκριση σημαντικών συναλλαγών των συνδεδεμένων μερών (Βλ. παρ. 23(β))

Α40. Η εξουσιοδότηση και η έγκριση εκ μέρους της διοίκησης και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση ή, όπου έχει εφαρμογή, από τους μετόχους, των σημαντικών συναλλαγών συνδεδεμένων μερών εκτός της συνήθους πορείας της επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί να παρέχει ελεγκτικά τεκμήρια για το ότι αυτές έχουν δεόντως εξεταστεί στα κατάλληλα επίπεδα εντός της οντότητας και για το ότι οι όροι και συνθήκες τους αντανακλώνται κατάλληλα στην οικονομικές καταστάσεις. Η ύπαρξη συναλλαγών αυτού του είδους, που δεν υποβλήθηκαν σε τέτοια εξουσιοδότηση και έγκριση, εν απουσία ορθολογικών εξηγήσεων βασισμένων σε συζητήσεις με τη διοίκηση ή με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, μπορεί να υποδηλώνουν κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω λάθους ή απάτης. Σε αυτές τις περιστάσεις, ο ελεγκτής μπορεί να χρειαστεί να βρίσκεται σε εγρήγορση για άλλες συναλλαγές παρόμοιας φύσης. Η εξουσιοδότηση και η έγκριση από μόνες τους, ωστόσο, μπορεί να μην αρκούν για να εξαχθεί συμπέρασμα σχετικά με το εάν απουσιάζουν κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης, επειδή η εξουσιοδότηση και η έγκριση μπορεί να είναι αναποτελεσματικές εάν έχει υπάρξει συμπαιγνία μεταξύ των συνδεδεμένων μερών ή εάν η οντότητα υπόκειται στην κυρίαρχη επιρροή συνδεδεμένου μέρους.

Ζητήματα ειδικά για μικρότερες οντότητες

Α41. Μια μικρότερη οντότητα μπορεί να μην έχει τις ίδιες δικλίδες που παρέχονται από τα διάφορα επίπεδα εξουσιοδότησης και έγκρισης τα οποία μπορεί να υπάρχουν σε μεγαλύτερη οντότητα. Κατά συνέπεια, κατά τον έλεγχο μιας μικρότερης οντότητας, ο ελεγκτής μπορεί να στηριχθεί σε μικρότερο βαθμό στην εξουσιοδότηση και την έγκριση για ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με την εγκυρότητα σημαντικών συναλλαγών συνδεδεμένων μερών εκτός της συνήθους πορείας της επιχειρηματικής δραστηριότητας της οντότητας. Αντί αυτών, ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει την εκτέλεση άλλων ελεγκτικών διαδικασιών όπως η επιθεώρηση των σχετικών εγγράφων, η επιβεβαίωση συγκεκριμένων πτυχών των συναλλαγών με σχετικά μέρη, ή η παρατήρηση της ανάμιξης του ιδιοκτήτη-διευθυντή στις συναλλαγές.

Ισχυρισμοί ότι οι συναλλαγές συνδεδεμένων μερών διεξήχθησαν με όρους ισοδύναμους με εκείνους που επικρατούν στις συναλλαγές σε καθαρά εμπορική βάση (Βλ. παρ. 24)

Α42. Αν και τα ελεγκτικά τεκμήρια μπορεί να είναι άμεσα διαθέσιμα αναφορικά με το πώς η τιμή συναλλαγής συνδεδεμένου μέρους συγκρίνεται με εκείνη παρόμοιας συναλλαγής σε καθαρά εμπορική βάση, υπάρχουν συνήθως πρακτικές δυσκολίες που περιορίζουν την ικανότητα του ελεγκτή να αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια για το ότι όλες οι άλλες πτυχές της συναλλαγής είναι ισοδύναμες με εκείνες της συναλλαγής σε καθαρά εμπορική βάση. Για παράδειγμα, παρότι ο ελεγκτής μπορεί να δύναται να επιβεβαιώσει ότι συναλλαγή συνδεδεμένου μέρους έχει πραγματοποιηθεί σε τιμή αγοράς, μπορεί να μην είναι πρακτικό να επιβεβαιώσει εάν οι άλλοι όροι και συνθήκες της συναλλαγής (όπως πιστωτικοί όροι, ενδεχόμενα γεγονότα και ειδικές επιβαρύνσεις) είναι ισοδύναμα με εκείνα που κανονικά θα συμφωνούνταν μεταξύ ανεξάρτητων μερών. Κατά συνέπεια, μπορεί να υπάρχει κίνδυνος ο ισχυρισμός της διοίκησης, ότι συναλλαγή συνδεδεμένου μέρους πραγματοποιήθηκε με όρους ισοδύναμους με εκείνους που επικρατούν σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση, να είναι ουσιωδώς εσφαλμένος.

Α43. Η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων απαιτεί από τη διοίκηση να τεκμηριώσει τον ισχυρισμό ότι συναλλαγή συνδεδεμένου μέρους πραγματοποιήθηκε με όρους ισοδύναμους με εκείνους που επικρατούν σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση. Η υποστήριξη της διοίκησης για τον ισχυρισμό μπορεί να περιλαμβάνει:

- Σύγκριση των όρων της συναλλαγής συνδεδεμένου μέρους με εκείνους μιας πανομοιότυπης ή παρόμοιας συναλλαγής με ένα ή περισσότερα μη συνδεδεμένα μέρη.
- Χρησιμοποίηση εξωτερικού ειδήμονα για να καθορίσει αγοραία τιμή και να επιβεβαιώσει τους όρους και τις συνθήκες της αγοράς για τη συναλλαγή.
- Σύγκριση των όρων της συναλλαγής με γνωστούς όρους της αγοράς για γενικά παρόμοιες συναλλαγές σε μια ανοικτή αγορά.

Α44. Η αξιολόγηση της υποστήριξης της διοίκησης για τον ισχυρισμό αυτό μπορεί να συνεπάγεται ένα ή περισσότερα από τα εξής:

- Εξέταση της καταλληλότητας της διαδικασίας της διοίκησης για την υποστήριξη του ισχυρισμού.
- Επαλήθευση της πηγής των εσωτερικών ή εξωτερικών δεδομένων που υποστηρίζουν τον ισχυρισμό, καθώς και δοκιμασία των δεδομένων ώστε να προσδιοριστεί η ακρίβεια, η πληρότητα και η σχετικότητά τους.
- Αξιολόγηση του λελογισμένου των σημαντικών παραδοχών στις οποίες βασίζεται ο ισχυρισμός.

Α45. Ορισμένα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς απαιτούν τη γνωστοποίηση των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών που δεν πραγματοποιούνται με όρους ισοδύναμους με εκείνους που επικρατούν σε συναλλαγές σε καθαρά εμπορική βάση. Σε αυτές τις περιστάσεις, εάν η διοίκηση δεν έχει γνωστοποιήσει στις οικονομικές καταστάσεις μια συναλλαγή συνδεδεμένου μέρους, μπορεί να υπάρχει έμμεσος ισχυρισμός ότι η συναλλαγή πραγματοποιήθηκε με όρους ισοδύναμους με εκείνους που επικρατούν σε μια συναλλαγή με καθαρά εμπορική βάση.

Αξιολόγηση της λογιστικοποίησης και της γνωστοποίησης των εντοπισμένων σχέσεων και συναλλαγών συνδεδεμένων μερών

Ζητήματα ουσιώδους μεγέθους κατά την αξιολόγηση των σφαλμάτων (Βλ. παρ. 25)

Α46. Το ΔΠΕ 450 απαιτεί ο ελεγκτής να εξετάζει τόσο το μέγεθος όσο και τη φύση ενός σφάλματος, καθώς

και τις ιδιαίτερες περιστάσεις στις οποίες δημιουργείται, όταν αξιολογεί το εάν ένα σφάλμα είναι ουσιώδες.[380] Η σημαντικότητα της συναλλαγής για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να μην εξαρτάται αποκλειστικά από το καταχωρημένο ποσό της συναλλαγής, αλλά και από άλλους ειδικούς σχετικούς παράγοντες, όπως η φύση της σχέσης του συνδεδεμένου μέρους.

Αξιολόγηση των γνωστοποιήσεων συνδεδεμένων μερών (Βλ. παρ. 25(α))

Α47. Η αξιολόγηση των γνωστοποιήσεων των συνδεδεμένων μερών στο πλαίσιο των απαιτήσεων γνωστοποίησης του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς σημαίνει την εξέταση του εάν τα γεγονότα και οι περιστάσεις των σχέσεων και των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών της οντότητας έχουν κατάλληλα συνοψιστεί και παρουσιαστεί έτσι ώστε οι γνωστοποιήσεις να είναι κατανοητές. Οι γνωστοποιήσεις των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών μπορεί να μην είναι κατανοητές, εάν:

(α) Το επιχειρηματικό σκεπτικό και οι επιπτώσεις των συναλλαγών στις οικονομικές καταστάσεις είναι ασαφείς ή εσφαλμένες, ή

(β) Οι βασικοί όροι, οι συνθήκες ή άλλα σημαντικά στοιχεία των συναλλαγών που είναι απαραίτητα για την κατανόηση αυτών δεν γνωστοποιούνται κατάλληλα.

Έγγραφες διαβεβαιώσεις (Βλ. παρ. 26)

Α48. Οι περιστάσεις στις οποίες μπορεί να ενδείκνυται η απόκτηση έγγραφων διαβεβαιώσεων από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση περιλαμβάνουν:

- Όταν αυτοί έχουν εγκρίνει συγκεκριμένες συναλλαγές συνδεδεμένων μερών που (α) επηρεάζουν ουσιωδώς τις οικονομικές καταστάσεις, ή (β) εμπλέκουν τη διοίκηση.
- Όταν αυτοί έχουν κάνει ειδικές προφορικές διαβεβαιώσεις στον ελεγκτή για λεπτομέρειες ορισμένων συναλλαγών συνδεδεμένων μερών.
- Όταν αυτοί έχουν οικονομικά ή άλλα συμφέροντα στα συνδεδεμένα μέρη ή στις συναλλαγές συνδεδεμένων μερών.

Α49. Ο ελεγκτής μπορεί επίσης να αποφασίσει να αποκτήσει έγγραφες διαβεβαιώσεις σχετικά με συγκεκριμένους ισχυρισμούς που μπορεί να έχουν γίνει από τη διοίκηση, όπως η διαβεβαίωση ότι συγκεκριμένες συναλλαγές συνδεδεμένων μερών δεν ενέχουν μη γνωστοποιημένες παράπλευρες συμφωνίες.

Επικοινωνία με εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση (Βλ. παρ. 27)

Α50. Η γνωστοποίηση σημαντικών ζητημάτων που ανακύπτουν κατά τη διάρκεια του ελέγχου[381] σε σχέση με τα συνδεδεμένα μέρη της οντότητας βοηθά τον ελεγκτή να θεμελιώσει κοινή κατανόηση με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σχετικά με τη φύση και την επίλυση αυτών των ζητημάτων. Παραδείγματα σημαντικών ζητημάτων συνδεδεμένων μερών περιλαμβάνουν:

- Τη μη γνωστοποίηση (είτε εκ προθέσεως είτε όχι) από τη διοίκηση στον ελεγκτή των συνδεδεμένων μερών ή των σημαντικών συναλλαγών των συνδεδεμένων μερών, που μπορεί να θέσουν σε εγρήγορση τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση για σημαντικές σχέσεις και συναλλαγές συνδεδεμένων μερών για τις οποίες δεν είχαν λάβει γνώση προηγουμένως.
- Τον εντοπισμό των σημαντικών συναλλαγών συνδεδεμένων μερών που δεν έχουν κατάλληλα εξουσιοδοτηθεί και εγκριθεί, και που μπορεί να οδηγήσουν σε υπόνοια απάτης.
- Τη διαφωνία με τη διοίκηση σχετικά με τη λογιστικοποίηση και τη γνωστοποίηση σημαντικών συναλλαγών συνδεδεμένων μερών σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- Τη μη συμμόρφωση με εφαρμοστέο νόμο ή κανονισμούς που απαγορεύουν ή περιορίζουν συγκεκριμένους τύπους συναλλαγών συνδεδεμένων μερών.
- Τις δυσκολίες στον εντοπισμό του μέρους που τελικά ελέγχει (control) την οντότητα.

[380] ΔΠΕ 450, «Αξιολόγηση σφαλμάτων που εντοπίζονται κατά τον έλεγχο», παράγραφος 11(α). Η παράγραφος Α16 του ΔΠΕ 450 παρέχει καθοδήγηση επί των περιστάσεων που ενδέχεται να επηρεάσουν την αξιολόγηση ενός σφάλματος.

[381] Το ΔΠΕ 230 παράγραφος 8, παρέχει περαιτέρω καθοδήγηση για τη φύση σημαντικών ζητημάτων που ανακύπτουν κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 560
ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΑ ΓΕΓΟΝΟΤΑ

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Παράγραφος
Εισαγωγή	
Πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ	1
Μεταγενέστερα γεγονότα	2
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	3
Σκοποί	4
Ορισμοί	5
Απαιτήσεις	
Γεγονότα που συμβαίνουν μεταξύ της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων και της ημερομηνίας της έκθεσης του ελεγκτή	6-9
Πραγματικά περιστατικά που γίνονται γνωστά στον ελεγκτή μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή αλλά πριν από την ημερομηνία έκδοσης των οικονομικών καταστάσεων	10-13
Πραγματικά περιστατικά που γίνονται γνωστά στον ελεγκτή μετά την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων	14-17
Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό	
Πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ	A1
Ορισμοί	A2-A5
Γεγονότα που συμβαίνουν μεταξύ της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων και της ημερομηνίας της έκθεσης του ελεγκτή	A6-A10
Πραγματικά περιστατικά που γίνονται γνωστά στον ελεγκτή μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή αλλά πριν από την ημερομηνία έκδοσης των οικονομικών καταστάσεων	A11-A16
Πραγματικά περιστατικά που γίνονται γνωστά στον ελεγκτή μετά την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων	A17-A18

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 560, «Μεταγενέστερα γεγονότα» 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 εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ

1. Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) ασχολείται με τις ευθύνες του ελεγκτή αναφορικά με μεταγενέστερα γεγονότα σε έλεγχο οικονομικών καταστάσεων. (Βλ. παρ. Α1)

Μεταγενέστερα γεγονότα

2. Οι οικονομικές καταστάσεις μπορεί να επηρεαστούν από ορισμένα γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων. Πολλά πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς κάνουν ειδική μνεία στα εν λόγω γεγονότα[382]. Τέτοια πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς συνήθως εντοπίζουν δύο τύπους γεγονότων:

(α) Εκείνα που παρέχουν τεκμήρια για συνθήκες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων, και

(β) Εκείνα που παρέχουν τεκμήρια για συνθήκες που προέκυψαν μετά την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων.

Το ΔΠΕ 700 εξηγεί ότι η ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή ενημερώνει τον αναγνώστη ότι ο ελεγκτής έχει εξετάσει την επίπτωση γεγονότων και συναλλαγών για τα οποία ο ελεγκτής λαμβάνει γνώση και τα οποία συνέβησαν μέχρι εκείνη την ημερομηνία[383].

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

3. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα

Σκοποί

4. Οι σκοποί του ελεγκτή είναι:

(α) Η απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με το εάν γεγονότα που συμβαίνουν μεταξύ της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων και της ημερομηνίας της έκθεσης του ελεγκτή, τα οποία απαιτούν τροποποίηση ή γνωστοποίηση στις οικονομικές καταστάσεις, απεικονίζονται κατάλληλα σε αυτές τις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, και

(β) Η ενδεδειγμένη αντίδραση σε πραγματικά περιστατικά που γίνονται γνωστά στον ελεγκτή μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή, και τα οποία, αν ήταν γνωστά στον ελεγκτή κατά την ημερομηνία αυτή, μπορεί να οδηγούσαν τον ελεγκτή στην τροποποίηση της έκθεσης του ελεγκτή.

Ορισμοί

5. Για τους σκοπούς των ΔΠΕ, οι ακόλουθοι όροι έχουν τη σημασία που αποδίδεται κατωτέρω:

(α) Ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων - Η ημερομηνία του τέλους της τελευταίας περιόδου που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις.

(β) Ημερομηνία έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων - Η ημερομηνία κατά την οποία έχουν καταρτιστεί όλες οι καταστάσεις που αποτελούν τις οικονομικές καταστάσεις, περιλαμβανομένων των σχετικών σημειώσεων, και τα πρόσωπα που έχουν αναγνωρισμένη εξουσία βεβαιώνουν ότι έχουν αναλάβει την ευθύνη για αυτές τις οικονομικές καταστάσεις. (Βλ. παρ. Α2)

(γ) Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή - Η ημερομηνία που ο ελεγκτής θέτει ως ημερομηνία της έκθεσης επί των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το ΔΠΕ 700. (Βλ. παρ. Α3)

(δ) Ημερομηνία έκδοσης των οικονομικών καταστάσεων - Η ημερομηνία κατά την οποία η έκθεση του ελεγκτή και οι ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις καθίστανται διαθέσιμες σε τρίτα μέρη. (Βλ. παρ. Α4-Α5)

(ε) Μεταγενέστερα γεγονότα - Γεγονότα που συμβαίνουν μεταξύ της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων και της ημερομηνίας της έκθεσης του ελεγκτή καθώς και πραγματικά περιστατικά που γίνονται γνωστά στον ελεγκτή μετά την ημερομηνία της έκθεσής του.

Απαιτήσεις

Γεγονότα που συμβαίνουν μεταξύ της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων και της ημερομηνίας της έκθεσης του ελεγκτή

6. Ο ελεγκτής πρέπει να εκτελεί ελεγκτικές διαδικασίες σχεδιασμένες για την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων για το ότι έχουν εντοπιστεί όλα τα γεγονότα που συμβαίνουν μεταξύ της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων και της ημερομηνίας της έκθεσης του ελεγκτή, και τα οποία απαιτούν τροποποίηση ή γνωστοποίηση στις οικονομικές καταστάσεις. Ο ελεγκτής, ωστόσο, δεν αναμένεται να εκτελέσει πρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες επί θεμάτων για τα οποία οι ελεγκτικές διαδικασίες που εφαρμόστηκαν προηγουμένως παρείχαν ικανοποιητικά συμπεράσματα. (Βλ. παρ. Α6).

7. Ο ελεγκτής πρέπει να εκτελεί τις διαδικασίες που απαιτούνται από την παράγραφο 6, έτσι ώστε αυτές να καλύπτουν την περίοδο από την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων έως την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή, ή όσο πλησιέστερα αυτής είναι πρακτικά εφικτό. Ο ελεγκτής πρέπει να λαμβάνει υπόψη του την εκτίμηση κινδύνου από τον ελεγκτή για τον καθορισμό της φύσης και της έκτασης αυτών των ελεγκτικών διαδικασιών, οι οποίες πρέπει να περιλαμβάνουν τα ακόλουθα: (Βλ. παρ. Α7-Α8)

---

[382] Για παράδειγμα, το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (ΔΛΠ) 10, «Γεγονότα μετά την περίοδο αναφοράς» ασχολείται με το χειρισμό στις οικονομικές καταστάσεις των γεγονότων, τόσο των ευνοϊκών όσο και των μη ευνοϊκών, που συμβαίνουν μεταξύ της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων (που αναφέρεται στο ΔΛΠ ως το «τέλος της περιόδου αναφοράς») και της ημερομηνίας κατά την οποία οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται για έκδοση.

[383] ΔΠΕ 700, «Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων», παράγραφος Α38.

(α) Τη διαμόρφωση άποψης σχετικά με οποιεσδήποτε διαδικασίες έχει καθιερώσει η διοίκηση για να διασφαλίζεται ότι εντοπίζονται τα μεταγενέστερα γεγονότα.

(β) Την υποβολή διερευνητικών ερωτημάτων στη διοίκηση και, όπου ενδείκνυται, προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, για το εάν έχουν συμβεί οποιαδήποτε μεταγενέστερα γεγονότα τα οποία ενδέχεται να επηρεάσουν τις οικονομικές καταστάσεις. (Βλ. παρ. Α9)

(γ) Την ανάγνωση των πρακτικών, εάν υπάρχουν, των συνεδριάσεων των ιδιοκτητών της οντότητας, της διοίκησης και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση, που έχουν πραγματοποιηθεί μετά την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων, καθώς και την υποβολή διερευνητικών ερωτημάτων για θέματα που συζητήθηκαν σε οποιεσδήποτε από τις εν λόγω συνεδριάσεις για τις οποίες τα πρακτικά δεν είναι ακόμη διαθέσιμα. (Βλ. παρ. Α10)

(δ) Την ανάγνωση των τελευταίων μεταγενέστερων ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, εάν υπάρχουν.

8. Εάν, ως αποτέλεσμα των διαδικασιών που εκτελέστηκαν όπως απαιτείται από τις παραγράφους 6 και 7, ο ελεγκτής εντοπίσει γεγονότα που απαιτούν προσαρμογή ή γνωστοποίηση στις οικονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής πρέπει να κρίνει εάν κάθε τέτοιο γεγονός απεικονίζεται σωστά σε αυτές τις οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Έγγραφες διαβεβαιώσεις

9. Ο ελεγκτής πρέπει να ζητά από τη διοίκηση και, όπου ενδείκνυται, από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, να παρέχουν έγγραφη διαβεβαίωση σύμφωνα με το ΔΠΕ 580[384] ότι έχουν προσαρμοστεί ή γνωστοποιηθεί όλα τα γεγονότα που συνέβησαν μεταγενέστερα της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων και για τα οποία το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς απαιτεί τροποποίηση ή γνωστοποίηση.

Πραγματικά περιστατικά που γίνονται γνωστά στον ελεγκτή μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή αλλά πριν από την ημερομηνία έκδοσης των οικονομικών καταστάσεων

10. Ο ελεγκτής δεν έχει καμία δέσμευση να εκτελέσει οποιαδήποτε ελεγκτική διαδικασία όσον αφορά στις οικονομικές καταστάσεις μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή. Ωστόσο, εάν, μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή, αλλά πριν από την ημερομηνία έκδοσης των οικονομικών καταστάσεων, γίνεται γνωστό στον ελεγκτή ένα πραγματικό περιστατικό το οποίο, εάν είχε γνωστοποιηθεί στον ελεγκτή κατά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή, θα μπορούσε να οδηγήσει τον ελεγκτή σε τροποποίηση της έκθεσής του, ο ελεγκτής πρέπει: (Βλ. παρ. Α11)

(α) Να συζητήσει το θέμα με τη διοίκηση και, όπου ενδείκνυται, με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.

(β) Να κρίνει εάν οι οικονομικές καταστάσεις χρειάζονται τροποποίηση και, σε καταφατική περίπτωση,

(γ) Να θέσει διερευνητικά ερωτήματα στη διοίκηση για το πώς αυτή σκοπεύει να αντιμετωπίσει το θέμα στις οικονομικές καταστάσεις.

11. Εάν η διοίκηση τροποποιήσει τις οικονομικές καταστάσεις, τότε ο ελεγκτής πρέπει:

(α) Να πραγματοποιήσει τις απαραίτητες ελεγκτικές διαδικασίες υπό τις περιστάσεις για την τροποποίηση.

(β) Αν δεν συντρέχουν οι περιστάσεις της παραγράφου 12:

(i) Να επεκτείνει τις ελεγκτικές διαδικασίες που αναφέρονται στις παραγράφους 6 και 7 μέχρι την ημερομηνία της νέας έκθεσης του ελεγκτή, και

(ii) Να εκδώσει νέα έκθεση του ελεγκτή επί των τροποποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Η νέα έκθεση του ελεγκτή, δεν πρέπει να φέρει ημερομηνία προγενέστερη από την ημερομηνία έγκρισης των τροποποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

12. Όταν νόμος, κανονισμός ή το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς δεν απαγορεύουν στη διοίκηση να περιορίσει την τροποποίηση των οικονομικών καταστάσεων στα αποτελέσματα του μεταγενέστερου γεγονότος ή των γεγονότων που προκαλούν αυτή την τροποποίηση και οι υπεύθυνοι για την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων δεν απαγορεύεται να περιορίζουν την έγκριση τους στην εν λόγω τροποποίηση, ο ελεγκτής επιτρέπεται να περιορίσει τις ελεγκτικές διαδικασίες επί των μεταγενέστερων γεγονότων που απαιτούνται στην παράγραφο 11(β)(i) για την εν λόγω τροποποίηση. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο ελεγκτής πρέπει είτε:

(α) Να τροποποιήσει την έκθεση του ελεγκτή ώστε να περιληφθεί πρόσθετη ημερομηνία που περιορίζεται σε αυτή την τροποποίηση, η οποία ως εκ τούτου υποδηλώνει ότι οι ελεγκτικές διαδικασίες σχετικά με μεταγενέστερα γεγονότα περιορίζονται αποκλειστικά στην τροποποίηση των οικονομικών καταστάσεων που περιγράφεται στη σχετική σημείωση των οικονομικών καταστάσεων, ή (Βλ. παρ. Α12)

(β) Να εκδώσει νέα ή τροποποιημένη έκθεση του ελεγκτή που να περιλαμβάνει δήλωση σε παράγραφο έμφασης θέματος[385] ή σε παράγραφο άλλων θεμάτων η οποία να αναφέρει ότι οι ελεγκτικές διαδικασίες σχετικά με μεταγενέστερα γεγονότα περιορίζονται αποκλειστικά στην τροποποίηση των οικονομικών καταστάσεων όπως περιγράφεται στη σχετική σημείωση των οικονομικών καταστάσεων.

13. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, μπορεί να μην απαιτείται από νόμο, κανονισμό ή το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, να εκδώσει η διοίκηση τροποποιημένες οικονομικές καταστάσεις και, κατά συνέπεια, ο ελεγκτής δεν χρειάζεται να εκδώσει τροποποιημένη ή νέα έκθεση ελεγκτή. Ωστόσο, εάν η διοίκηση δεν τροποποιήσει τις οικονομικές καταστάσεις σε περιστάσεις όπου ο ελεγκτής πιστεύει ότι πρέπει να τροποποιηθούν, τότε: (Βλ. παρ. Α13-Α14)

---

[384] ΔΠΕ 580, «Έγγραφες διαβεβαιώσεις».

[385] Βλ. ΔΠΕ 706, «Παράγραφοι έμφασης θέματος και παράγραφοι άλλων θεμάτων στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή».

(α) Εάν η έκθεση του ελεγκτή δεν έχει ακόμη υποβληθεί στην οντότητα, ο ελεγκτής πρέπει να τροποποιήσει τη γνώμη του, όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 705[386] και στη συνέχεια να υποβάλει την έκθεσή του, ή

(β) Εάν η έκθεση του ελεγκτή έχει ήδη υποβληθεί στην οντότητα, ο ελεγκτής πρέπει να ειδοποιήσει τη διοίκηση και, εκτός εάν όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη διοίκηση της οντότητας, τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, να μην εκδώσουν τις οικονομικές καταστάσεις σε τρίτα μέρη προτού γίνουν οι απαραίτητες τροποποιήσεις. Εάν οι οικονομικές καταστάσεις παρόλα αυτά εκδοθούν στη συνέχεια χωρίς τις αναγκαίες τροποποιήσεις, ο ελεγκτής πρέπει να λάβει τα κατάλληλα μέτρα, προκειμένου να εμποδίσει τη στήριξη στην έκθεση του ελεγκτή. (Βλ. παρ. Α15-Α16)

Πραγματικά περιστατικά που γίνονται γνωστά στον ελεγκτή μετά την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων

14. Μετά την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής δεν έχει καμία υποχρέωση να εκτελέσει οποιεσδήποτε ελεγκτικές διαδικασίες που αφορούν σε αυτές τις οικονομικές καταστάσεις. Ωστόσο, εάν, μετά την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων, γίνει γνωστό στον ελεγκτή ένα πραγματικό περιστατικό το οποίο, εάν είχε γνωστοποιηθεί στον ελεγκτή κατά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή, μπορεί να είχε οδηγήσει τον ελεγκτή σε τροποποίηση της έκθεσής του, ο ελεγκτής πρέπει:

(α) Να συζητήσει το θέμα με τη διοίκηση και, όπου ενδείκνυται, με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.

(β) Να κρίνει εάν οι οικονομικές καταστάσεις χρειάζονται τροποποίηση και, σε καταφατική περίπτωση,

(γ) Να θέσει διερευνητικά ερωτήματα στη διοίκηση για το πώς αυτή σκοπεύει να αντιμετωπίσει το θέμα στις οικονομικές καταστάσεις.

15. Εάν η διοίκηση τροποποιήσει τις οικονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής πρέπει: (Βλ. παρ. Α17)

(α) Να εκτελέσει τις ελεγκτικές διαδικασίες που είναι απαραίτητες στις περιστάσεις για την τροποποίηση.

(β) Να επισκοπήσει τα μέτρα που λαμβάνει η διοίκηση ώστε να διασφαλιστεί ότι όσοι έλαβαν τις προηγουμένως εκδοθείσες οικονομικές καταστάσεις μαζί με την έκθεση του ελεγκτή επί αυτών, ενημερώνονται για την κατάσταση.

(γ) Αν δεν συντρέχουν οι περιστάσεις της παραγράφου 12:

(i) Να επεκτείνει τις ελεγκτικές διαδικασίες που αναφέρονται στις παραγράφους 6 και 7 μέχρι την ημερομηνία της νέας έκθεσης του ελεγκτή, και να χρονολογήσει τη νέα έκθεση του ελεγκτή όχι ενωρίτερα από την ημερομηνία έγκρισης των τροποποιημένων οικονομικών καταστάσεων, και

(ii) Να εκδώσει νέα έκθεση ελεγκτή επί των τροποποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

(δ) Όταν συντρέχουν οι περιστάσεις της παραγράφου 12, να τροποποιήσει την έκθεση του ελεγκτή, ή να εκδώσει νέα έκθεση του ελεγκτή, όπως απαιτείται από την παράγραφο 12.

16. Ο ελεγκτής πρέπει να περιλάβει στη νέα ή στην τροποποιημένη έκθεση ελεγκτή παράγραφο έμφασης θέματος ή παράγραφο άλλου (ων) θέματος (ων) που να αναφέρεται σε σημείωση επί των οικονομικών καταστάσεων η οποία πραγματεύεται εκτενώς το λόγο για την τροποποίηση των προηγουμένως εκδοθεισών οικονομικών καταστάσεων, καθώς και για την προηγούμενη έκθεση που υποβλήθηκε από τον ελεγκτή.

17. Αν η διοίκηση δεν λάβει τα αναγκαία μέτρα για να διασφαλίσει ότι όλοι όσοι έχουν λάβει τις προηγουμένως εκδοθείσες οικονομικές καταστάσεις έχουν ενημερωθεί για την κατάσταση και αν δεν τροποποιήσει τις οικονομικές καταστάσεις σε περιστάσεις στις οποίες ο ελεγκτής πιστεύει ότι πρέπει να τροποποιηθούν, ο ελεγκτής πρέπει να ενημερώσει τη διοίκηση και, εκτός εάν όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη διοίκηση της οντότητας[387], τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, ότι ο ελεγκτής θα επιδιώξει να εμποδίσει τη μελλοντική στήριξη στην έκθεση του ελεγκτή. Εάν, παρά την εν λόγω ειδοποίηση, η διοίκηση ή οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση δεν λάβουν αυτά τα απαραίτητα μέτρα, ο ελεγκτής πρέπει ο ίδιος να λάβει τα κατάλληλα μέτρα προκειμένου να εμποδίσει τη στήριξη στην έκθεση του ελεγκτή. (Βλ. παρ. Α18)

***

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ (Βλ. παρ. 1)

Α1. Όταν οι ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνονται σε άλλα έγγραφα μεταγενέστερα της έκδοσης των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής μπορεί να έχει πρόσθετες ευθύνες σχετικά με μεταγενέστερα γεγονότα που μπορεί να πρέπει να εξετάσει, όπως νομικές ή κανονιστικές απαιτήσεις που αφορούν στην προσφορά χρεογράφων στο κοινό σε δικαιοδοσίες στις οποίες προσφέρονται τα χρεόγραφα. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να απαιτείται να εκτελέσει πρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες έως την ημερομηνία του τελικού εγγράφου προσφοράς. Αυτές οι διαδικασίες μπορεί να περιλαμβάνουν εκείνες που αναφέρονται στις παραγράφους 6 και 7, οι οποίες εκτελούνται μέχρι μια ημερομηνία κατά ή κοντά στην ημερομηνία έναρξης ισχύος του τελικού εγγράφου προσφοράς, καθώς και την ανάγνωση του εγγράφου προσφοράς για να εκτιμηθεί εάν οι άλλες πληροφορίες στο έγγραφο αυτό είναι συνεπείς με τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες με τις οποίες συνδέεται ο ελεγκτής [388].

Ορισμοί

Ημερομηνία έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων (Βλ. παρ. 5(β))

Α2. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, νόμος ή κανονισμός ορίζει τα άτομα ή τους φορείς (για παράδειγμα, τη διοίκηση ή τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση) που είναι υπεύθυνοι να αποφασίσουν ότι έχουν καταρτιστεί όλες οι καταστάσεις που αποτελούν τις οικονομικές καταστάσεις, περιλαμβανομένων των σχετικών σημειώσεων, και

[386] ΔΠΕ 705, «Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή».
[387] ΔΠΕ 260, «Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση», παράγραφος 13.
[388] ΔΠΕ 200 «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου», παράγραφος 2.

καθορίζει την απαραίτητη διαδικασία έγκρισης. Σε άλλες δικαιοδοσίες, η διαδικασία έγκρισης δεν προβλέπεται σε νόμο ή κανονισμό και η οντότητα ακολουθεί τις δικές της διαδικασίες για την κατάρτιση και την οριστικοποίηση των οικονομικών καταστάσεών της, στα πλαίσια των δομών της σχετικά με τη διοίκηση και τη διακυβέρνηση. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, είναι απαραίτητη η τελική έγκριση των οικονομικών καταστάσεων από τους μετόχους. Σε αυτές τις δικαιοδοσίες, η τελική έγκριση από τους μετόχους δεν είναι απαραίτητη για να συμπεράνει ο ελεγκτής ότι έχουν αποκτηθεί επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια επί των οποίων θα βασίσει τη γνώμη του για τις οικονομικές καταστάσεις. Η ημερομηνία έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων για τους σκοπούς των ΔΠΕ είναι η νωρίτερη ημερομηνία κατά την οποία τα πρόσωπα που έχουν την αναγνωρισμένη εξουσία, αποφασίζουν ότι έχουν καταρτιστεί όλες οι καταστάσεις που αποτελούν τις οικονομικές καταστάσεις, περιλαμβανομένων των σχετικών σημειώσεων, και ότι τα πρόσωπα που έχουν την αναγνωρισμένη εξουσία έχουν βεβαιώσει ότι έχουν αναλάβει την ευθύνη για αυτές τις οικονομικές καταστάσεις.

Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή (Βλ. παρ. 5(γ))

Α3. Η έκθεση του ελεγκτή, δεν μπορεί να χρονολογείται πριν από την ημερομηνία κατά την οποία ο ελεγκτής έχει αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια στα οποία θα βασίσει τη γνώμη του σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις, περιλαμβανομένων των τεκμηρίων για το ότι έχουν καταρτιστεί όλες οι καταστάσεις που αποτελούν τις οικονομικές καταστάσεις, περιλαμβανομένων των σχετικών σημειώσεων, και ότι τα πρόσωπα που έχουν την αναγνωρισμένη εξουσία έχουν βεβαιώσει ότι έχουν αναλάβει την ευθύνη για αυτές τις οικονομικές καταστάσεις[389]. Κατά συνέπεια, η ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή δεν μπορεί να είναι προγενέστερη της ημερομηνίας έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων, όπως ορίζεται στην παράγραφο 5(β). Λόγω διοικητικών ζητημάτων, μπορεί να παρέλθει μια χρονική περίοδος μεταξύ της ημερομηνίας της έκθεσης του ελεγκτή, όπως ορίζεται στην παράγραφο 5(γ), και της ημερομηνίας που η έκθεση του ελεγκτή χορηγείται στην οντότητα.

Ημερομηνία έκδοσης των οικονομικών καταστάσεων (Βλ. παρ. 5(δ))

Α4. Η ημερομηνία που εκδίδονται οι οικονομικές καταστάσεις γενικά εξαρτάται από το κανονιστικό περιβάλλον της οντότητας. Σε ορισμένες περιστάσεις, η ημερομηνία έκδοσης των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να είναι η ημερομηνία που κατατίθενται στην κανονιστική αρχή. Αφού οι οικονομικές καταστάσεις δεν μπορούν να εκδοθούν χωρίς την έκθεση του ελεγκτή, πρέπει όχι μόνο η ημερομηνία έκδοσης των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων να είναι η ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή ή μεταγενέστερη, αλλά πρέπει επίσης να είναι η ημερομηνία που η έκθεση του ελεγκτή χορηγείται στην οντότητα ή μεταγενέστερη.

Ζητήματα ειδικά για οντότητες του δημοσίου τομέα

Α5. Στην περίπτωση του δημόσιου τομέα, η ημερομηνία έκδοσης των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να είναι η ημερομηνία που οι ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις και η έκθεση του ελεγκτή επί αυτών διαβιβάζονται στο νομοθετικό σώμα ή άλλως δημοσιοποιούνται.

Γεγονότα που συμβαίνουν μεταξύ της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων και της ημερομηνίας της έκθεσης του ελεγκτή (Βλ. παρ. 6-9)

Α6. Ανάλογα με την εκτίμηση κινδύνου του ελεγκτή, οι ελεγκτικές διαδικασίες που απαιτούνται από την παράγραφο 6 μπορεί να περιλαμβάνουν διαδικασίες, απαραίτητες για την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων, περιλαμβάνοντας την επισκόπηση ή τη δοκιμασία λογιστικών αρχείων ή συναλλαγών που πραγματοποιούνται μεταξύ της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων και της ημερομηνίας της έκθεσης του ελεγκτή. Οι ελεγκτικές διαδικασίες που απαιτούνται από τις παραγράφους 6 και 7 είναι επιπρόσθετες των διαδικασιών τις οποίες ο ελεγκτής μπορεί να εκτελέσει για άλλους σκοπούς που, ωστόσο, μπορεί να παρέχουν τεκμήρια σχετικά με μεταγενέστερα γεγονότα (για παράδειγμα, προκειμένου να αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια για υπόλοιπα λογαριασμών κατά την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων, όπως οι διαδικασίες διαχωρισμού των λογιστικών περιόδων ή διαδικασίες σε σχέση με μεταγενέστερη είσπραξη λογαριασμών απαιτήσεων).

Α7. Η παράγραφος 7 ορίζει ορισμένες ελεγκτικές διαδικασίες στο πλαίσιο αυτό, που απαιτείται να εκτελέσει ο ελεγκτής σύμφωνα με την παράγραφο 6. Οι διαδικασίες μεταγενέστερων γεγονότων που εκτελεί ο ελεγκτής μπορεί, ωστόσο, να εξαρτώνται από τις πληροφορίες που είναι διαθέσιμες και, συγκεκριμένα, από το βαθμό στον οποίο έχουν τηρηθεί τα λογιστικά αρχεία από την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων. Όταν τα λογιστικά αρχεία δεν είναι ενημερωμένα και κατά συνέπεια δεν έχουν καταρτιστεί ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις (είτε για εσωτερικούς ή για εξωτερικούς σκοπούς), ή δεν έχουν τηρηθεί τα πρακτικά των συνεδριάσεων της διοίκησης ή των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση, οι σχετικές ελεγκτικές διαδικασίες μπορεί να λάβουν τη μορφή της επιθεώρησης των διαθέσιμων βιβλίων και αρχείων, περιλαμβανομένων των τραπεζικών αντιγράφων λογαριασμού. Η παράγραφος Α8 παραθέτει παραδείγματα ορισμένων από τα πρόσθετα θέματα που μπορεί να εξετάσει ο ελεγκτής κατά τη διάρκεια αυτών των διερευνητικών ερωτήσεων.

Α8. Επιπρόσθετα των ελεγκτικών διαδικασιών που απαιτούνται από την παράγραφο 7, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρεί αναγκαίο και ενδεδειγμένο:

- Να μελετήσει τους τελευταίους διαθέσιμους προϋπολογισμούς της οντότητας, τις προβλέψεις ταμειακών ροών και άλλες σχετικές εκθέσεις της διοίκησης για περιόδους μετά την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων.
- Να υποβάλει διερευνητικά ερωτήματα, ή να επεκτείνει προηγούμενα προφορικά ή έγγραφα διερευνητικά ερωτήματα, στο νομικό σύμβουλο της οντότητας αναφορικά με δικαστικές διενέξεις και αξιώσεις, ή

[389] ΔΠΑ 700, παράγραφος 41. Σε ορισμένες περιπτώσεις, νόμος ή κανονισμός εντοπίζει επίσης το σημείο εκείνο στη διαδικασία αναφοράς των οικονομικών καταστάσεων στο οποίο αναμένεται να έχει ολοκληρωθεί ο έλεγχος.

● Να εξετάσει εάν έγγραφες διαβεβαιώσεις για συγκεκριμένα μεταγενέστερα γεγονότα μπορεί να είναι απαραίτητες για την υποστήριξη άλλων ελεγκτικών τεκμηρίων και, συνεπώς, για την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων.

Διερευνητικά ερωτήματα (Βλ. παρ. 7 (β))

Α9. Κατά την υποβολή διερευνητικών ερωτημάτων προς τη διοίκηση και, όπου ενδείκνυται, προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, ως προς το εάν έχουν συμβεί οποιαδήποτε μεταγενέστερα γεγονότα που θα μπορούσαν να επηρεάσουν τις οικονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής μπορεί να θέσει διερευνητικά ερωτήματα ως προς την τρέχουσα κατάσταση κονδυλίων που λογιστικοποιήθηκαν βάσει προκαταρκτικών ή μη οριστικών στοιχείων και μπορεί να θέσει συγκεκριμένα διερευνητικά ερωτήματα σχετικά με τα ακόλουθα θέματα:

● Εάν έχουν συναφθεί νέες δεσμεύσεις, δάνεια ή εγγυήσεις.

● Εάν έχουν πραγματοποιηθεί ή πρόκειται να πραγματοποιηθούν πωλήσεις ή αποκτήσεις περιουσιακών στοιχείων.

● Εάν έχουν υπάρξει αυξήσεις κεφαλαίου ή έκδοση χρεωστικών τίτλων, όπως η έκδοση νέων μετοχών ή ομολογιών, ή εάν έχει γίνει ή προγραμματίζεται συμφωνία για συγχώνευση ή εκκαθάριση.

● Εάν οποιαδήποτε περιουσιακά στοιχεία έχουν απαλλοτριωθεί από την κυβέρνηση ή έχουν καταστραφεί, για παράδειγμα, από πυρκαγιά ή πλημμύρες.

● Εάν υπήρξαν εξελίξεις όσον αφορά σε ενδεχόμενα γεγονότα.

● Εάν τυχόν έχουν γίνει ή αναμένονται ασυνήθιστες λογιστικές προσαρμογές.

● Εάν έχουν συμβεί οποιαδήποτε γεγονότα ή είναι πιθανόν να συμβούν, τα οποία θα θέσουν υπό αμφισβήτηση την καταλληλότητα των λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν στις οικονομικές καταστάσεις, όπως θα συνέβαινε, για παράδειγμα, εάν τέτοια γεγονότα έθεταν υπό αμφισβήτηση την εγκυρότητα της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας.

● Εάν έχουν συμβεί γεγονότα που έχουν σχέση με την επιμέτρηση των εκτιμήσεων ή των προβλέψεων που έγιναν στις οικονομικές καταστάσεις.

● Εάν έχουν συμβεί οποιαδήποτε γεγονότα που έχουν σχέση με την ανακτησιμότητα των περιουσιακών στοιχείων.

Ανάγνωση πρακτικών (Βλ. παρ. 7(γ))

Ζητήματα ειδικά για οντότητες του δημοσίου τομέα

Α10. Στο δημόσιο τομέα, ο ελεγκτής μπορεί να μελετήσει τα επίσημα αρχεία των σχετικών πρακτικών συνεδριάσεων του νομοθετικού σώματος και να θέσει διερευνητικά ερωτήματα επί θεμάτων που εξετάζονται σε συνεδριάσεις για τις οποίες δεν είναι ακόμα διαθέσιμα επίσημα αρχεία.

Πραγματικά περιστατικά που γίνονται γνωστά στον ελεγκτή μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή αλλά πριν από την ημερομηνίας έκδοσης των οικονομικών καταστάσεων

Η ευθύνη της διοίκησης απέναντι στον ελεγκτή (Βλ. παρ. 10)

Α11. Όπως εξηγείται στο ΔΠΕ 210, οι όροι της ανάθεσης του ελέγχου περιλαμβάνουν τη συμφωνία της διοίκησης να ενημερώσει τον ελεγκτή για πραγματικά περιστατικά που μπορεί να επηρεάσουν τις οικονομικές καταστάσεις, και για τα οποία η διοίκηση μπορεί να λάβει γνώση κατά το διάστημα από την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή μέχρι την ημερομηνία έκδοσης των οικονομικών καταστάσεων[390].

Διπλή χρονολόγηση (Βλ. παρ. 12(α))

Α12. Όταν, υπό τις περιστάσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 12(α), ο ελεγκτής τροποποιεί την έκθεσή του για να περιλάβει πρόσθετη ημερομηνία η οποία περιορίζεται στη συγκεκριμένη τροποποίηση, η ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή για τις οικονομικές καταστάσεις πριν από τη μεταγενέστερη τροποποίησή τους από τη διοίκηση παραμένει αμετάβλητη, διότι η ημερομηνία αυτή ενημερώνει τον αναγνώστη ως προς το πότε ολοκληρώθηκε το ελεγκτικό έργο επί αυτών των οικονομικών καταστάσεων. Ωστόσο, στην έκθεση του ελεγκτή περιλαμβάνεται μια πρόσθετη ημερομηνία ώστε να ενημερώσει τους χρήστες ότι οι διαδικασίες του ελεγκτή μετά την ημερομηνία αυτή περιορίστηκαν στη μεταγενέστερη τροποποίηση των οικονομικών καταστάσεων. Ένα παράδειγμα της εν λόγω πρόσθετης ημερομηνίας είναι το ακόλουθο:

(Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή), με εξαίρεση τη Σημείωση Υ η οποία έχει ως ημερομηνία (ημερομηνία της ολοκλήρωσης των ελεγκτικών διαδικασιών που περιορίζονται στην τροποποίηση που περιγράφεται στη Σημείωση Υ).

Μη τροποποίηση των οικονομικών καταστάσεων από τη διοίκηση (Βλ. παρ. 13)

Α13. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, μπορεί να μην απαιτείται από νόμο, κανονισμό ή το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, να εκδώσει η διοίκηση τροποποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Αυτό συμβαίνει συχνά όταν επίκειται η έκδοση των οικονομικών καταστάσεων για την επόμενη περίοδο, υπό τον όρο ότι γίνονται οι κατάλληλες γνωστοποιήσεις σε αυτές τις καταστάσεις.

Ζητήματα ειδικά για οντότητες του δημοσίου τομέα

Α14. Στο δημόσιο τομέα, τα μέτρα που λαμβάνονται σύμφωνα με την παράγραφο 13 όταν η διοίκηση δεν τροποποιεί τις οικονομικές καταστάσεις, μπορεί επίσης να περιλαμβάνουν χωριστή αναφορά προς το νομοθετικό σώμα ή προς άλλο φορέα αρμόδιο για την παρακολούθηση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών, σχετικά με τις επιπτώσεις του μεταγενέστερου γεγονότος στις οικονομικές καταστάσεις και στην έκθεση του ελεγκτή.

[390] ΔΠΕ 210, «Συμφωνία επί των όρων ανάθεσης ελέγχου», παράγραφος Α23.

Τα μέτρα που λαμβάνει ο ελεγκτής για να εμποδίσει τη στήριξη στην έκθεσή του (Βλ. παρ. 13 (β))

Α15. Ο ελεγκτής μπορεί να χρειαστεί να εκπληρώσει πρόσθετες νομικές δεσμεύσεις, ακόμη και όταν το ελεγκτής έχει ενημερώσει τη διοίκηση να μην εκδώσει τις οικονομικές καταστάσεις και η διοίκηση έχει συμφωνήσει με αυτό το αίτημα.

Α16. Όταν η διοίκηση έχει εκδώσει τις οικονομικές καταστάσεις παρά την προειδοποίηση του ελεγκτή να μην τις εκδώσει προς τρίτα μέρη, τα μέτρα στη διάθεση του ελεγκτή για να εμποδίσει τη στήριξη στην έκθεση του ελεγκτή για τις οικονομικές καταστάσεις εξαρτώνται από τα νομικά δικαιώματα και τις δεσμεύσεις του. Κατά συνέπεια, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει σκόπιμο να ζητήσει νομική συμβουλή.

Πραγματικά περιστατικά που γίνονται γνωστά στον ελεγκτή μετά την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων

Μη τροποποίηση των οικονομικών καταστάσεων από τη διοίκηση (Βλ. παρ. 15)

Ζητήματα ειδικά για οντότητες του δημοσίου τομέα

Α17. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, οι οντότητες του δημόσιου τομέα μπορεί να απαγορεύεται από νόμο ή κανονισμό να εκδίδουν τροποποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Σε τέτοιες περιστάσεις, η ενδεδειγμένη πορεία δράσης για τον ελεγκτή μπορεί να είναι η αναφορά στο κατάλληλο εκ του νόμου προβλεπόμενο όργανο.

Τα μέτρα που λαμβάνει ο ελεγκτής για να εμποδίσει τη στήριξη στην έκθεσή του (Βλ. παρ. 17)

Α18. Όταν ο ελεγκτής θεωρεί ότι η διοίκηση ή οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση έχουν αποτύχει στο να λάβουν τα απαραίτητα μέτρα για να εμποδίσουν τη στήριξη στην έκθεση του ελεγκτή για τις οικονομικές καταστάσεις που έχουν προηγουμένως εκδοθεί από την οντότητα παρά την προηγούμενη προειδοποίηση του ελεγκτή ότι θα λάβει μέτρα προκειμένου να εμποδίσει αυτή τη στήριξη, ο τρόπος δράσης του ελεγκτή εξαρτάται από τα νομικά δικαιώματα και τις δεσμεύσεις του. Κατά συνέπεια, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει σκόπιμο να ζητήσει νομική συμβουλή.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 570
ΣΥΝΕΧΙΣΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Παράγραφος
Εισαγωγή	
Πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ	1
Παραδοχή συνέχισης δραστηριότητας	2
Ευθύνη για την εκτίμηση της ικανότητας συνέχισης δραστηριότητας της οντότητας	3-7
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	8
Στόχοι	9
Απαιτήσεις	
Διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου και συναφείς δραστηριότητες	10-11
Αξιολόγηση της εκτίμησης της διοίκησης	12-14
Περίοδος πέρα από την εκτίμηση της διοίκησης	15
Πρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες όταν εντοπίζονται γεγονότα ή συνθήκες	16
Συμπεράσματα ελέγχου και έκθεση	17
Η χρήση της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας είναι ενδεδειγμένη αλλά υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα	18-20
Η χρήση της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας δεν είναι ενδεδειγμένη	21
Απροθυμία της διοίκησης να πραγματοποιήσει ή να επεκτείνει την εκτίμησή της	22
Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση	23
Σημαντική καθυστέρηση στην έγκριση των οικονομικών καταστάσεων	24
Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό	
Παραδοχή της συνέχισης δραστηριότητας	A1
Διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου και συναφείς δραστηριότητες	A2-A6
Αξιολόγηση της εκτίμησης της διοίκησης	A7-A12
Περίοδος πέρα από την εκτίμηση της διοίκησης	A13-A14
Πρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες όταν εντοπίζονται γεγονότα ή συνθήκες	A15-A18
Συμπεράσματα ελέγχου και έκθεση	A19
Η χρήση της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας είναι ενδεδειγμένη αλλά υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα	A20-A24
Η χρήση της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας δεν είναι ενδεδειγμένη	A25-A26
Απροθυμία της διοίκησης να πραγματοποιήσει ή να επεκτείνει την εκτίμησή της	A27

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 570, «Συνέχιση δραστηριότητας» 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 εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ

1. Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) ασχολείται με τις ευθύνες του ελεγκτή στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων που σχετίζονται με τη χρήση της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας από τη διοίκηση κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.

Παραδοχή της συνέχισης δραστηριότητας

2. Με την παραδοχή της συνέχισης δραστηριότητας, μια οντότητα θεωρείται ως συνεχίζουσα τη δραστηριότητά της για το προβλεπτό μέλλον. Οι οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού καταρτίζονται βάσει της συνέχισης δραστηριότητας, εκτός εάν η διοίκηση προτίθεται είτε να εκκαθαρίσει την οντότητα είτε να σταματήσει τις επιχειρηματικές της λειτουργίες, ή δεν έχει ρεαλιστική εναλλακτική επιλογή από το να το πράξει. Οι οικονομικές καταστάσεις ειδικού σκοπού μπορεί να καταρτίζονται (ή και να μην καταρτίζονται) σύμφωνα με ένα πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς για το οποίο η βάση της συνέχισης δραστηριότητας είναι σχετική (για παράδειγμα, η βάση της συνέχισης δραστηριότητας δεν είναι σχετική για ορισμένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σε φορολογική βάση σε ορισμένες δικαιοδοσίες). Όταν η χρήση της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας είναι ενδεδειγμένη, τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις καταχωρούνται βάσει του ότι η οντότητα θα είναι σε θέση να ρευστοποιήσει τα περιουσιακά της στοιχεία και να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις της κατά τη συνήθη πορεία της επιχειρηματικής δραστηριότητας. (Βλ. παρ. Α1)

Ευθύνη για την εκτίμηση της ικανότητας της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας

3. Ορισμένα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς περιέχουν ρητή απαίτηση για τη διοίκηση να προβαίνει σε συγκεκριμένη εκτίμηση της ικανότητας της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητα, καθώς και πρότυπα αναφορικά με ζητήματα που πρόκειται να εξεταστούν και γνωστοποιήσεις που πρόκειται να γίνουν σε σχέση με τη συνέχιση δραστηριότητας. Για παράδειγμα, το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (ΔΛΠ) 1 απαιτεί από τη διοίκηση να προβαίνει σε εκτίμηση της ικανότητας μιας οντότητας[391] για συνέχιση της δραστηριότητας. Οι λεπτομερείς απαιτήσεις αναφορικά με την ευθύνη της διοίκησης να εκτιμά την ικανότητας της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας, καθώς και οι σχετικές γνωστοποιήσεις των οικονομικών καταστάσεων, μπορεί επίσης να προβλέπονται από νόμο ή κανονισμό.

4. Σε άλλα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να μην υπάρχει ρητή απαίτηση για τη διοίκηση να προβαίνει σε συγκεκριμένη εκτίμηση της ικανότητας της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας. Παρόλα αυτά, εφόσον η παραδοχή της συνέχισης δραστηριότητας είναι θεμελιώδης αρχή για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων όπως αναφέρεται στην παράγραφο 2, η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων απαιτεί όπως η διοίκηση εκτιμά την ικανότητας της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας, έστω και αν το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς δεν περιλαμβάνει ρητή απαίτηση να το πράξει.

5. Η εκτίμηση της διοίκησης σχετικά με την ικανότητα της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας περιλαμβάνει την άσκηση κρίσης, σε συγκεκριμένο χρονικό σημείο, αναφορικά με ενδογενώς αβέβαια μελλοντικά αποτελέσματα γεγονότων ή συνθηκών. Οι ακόλουθοι παράγοντες είναι σχετικοί για την κρίση αυτή:

- Ο βαθμός αβεβαιότητας που συνδέεται με το αποτέλεσμα ενός γεγονότος ή μιας συνθήκης αυξάνεται σημαντικά όσο πιο απομεμακρυσμένη στο μέλλον είναι η επέλευση ενός γεγονότος, μιας συνθήκης ή ενός αποτελέσματος. Για το λόγο αυτό, τα περισσότερα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς που απαιτούν ρητή εκτίμηση της διοίκησης καθορίζουν την περίοδο για την οποία απαιτείται η διοίκηση να λαμβάνει υπόψη όλες τις διαθέσιμες πληροφορίες.
- Το μέγεθος και η πολυπλοκότητα της οντότητας, η φύση και οι συνθήκες των επιχειρηματικών της δραστηριοτήτων, καθώς και ο βαθμός στον οποίο επηρεάζεται από εξωτερικούς παράγοντες, επηρεάζουν την κρίση αναφορικά με το αποτέλεσμα των γεγονότων ή των συνθηκών.
- Οποιαδήποτε κρίση για το μέλλον βασίζεται σε πληροφορίες που είναι διαθέσιμες κατά το χρόνο που η κρίση πραγματοποιείται. Μεταγενέστερα γεγονότα μπορεί να καταλήξουν σε αποτελέσματα που δεν είναι συνεπή με κρίσεις που ήταν λελογισμένες κατά το χρόνο που αυτές έγιναν.

Ευθύνες του ελεγκτή

6. Η ευθύνη του ελεγκτή είναι να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για το ενδεδειγμένο της χρήσης της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας από τη διοίκηση κατά την κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, καθώς και για την εξαγωγή συμπεράσματος για το εάν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα για την ικανότητα της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας. Η ευθύνη αυτή υφίσταται ακόμα και εάν το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που χρησιμοποιείται για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων δεν περιλαμβάνει ρητή απαίτηση για τη διοίκηση να προβαίνει σε συγκεκριμένη εκτίμηση της ικανότητας της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας.

[391] ΔΛΠ 1, «Παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων» ως ίσχυε την 1η Ιανουαρίου 2009, παράγραφοι 25-26.

7. Ωστόσο, όπως περιγράφεται στο ΔΠΕ 200[392], οι ενδεχόμενες επιπτώσεις ενδογενών περιορισμών επί της ικανότητας του ελεγκτή να εντοπίσει ουσιώδη σφάλματα είναι μεγαλύτερες για μελλοντικά γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να προκαλέσουν την παύση της οντότητας ως συνεχιζόμενης δραστηριότητας. Ο ελεγκτής δεν μπορεί να προβλέψει τέτοια μελλοντικά γεγονότα ή συνθήκες. Συνεπώς, η απουσία οποιασδήποτε αναφοράς σε αβεβαιότητα συνέχισης της δραστηριότητας στην έκθεση του ελεγκτή δεν μπορεί να εκλαμβάνεται ως εγγύηση της ικανότητας της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

8. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα.

Στόχοι

9. Οι στόχοι του ελεγκτή είναι:

(α) Να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με το ενδεδειγμένο της χρήσης της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας από τη διοίκηση στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων,

(β) Να εξάγει συμπέρασμα βάσει των αποκτηθέντων ελεγκτικών τεκμηρίων για το εάν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να εγείρουν σημαντικές αμφιβολίες για την ικανότητα της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας, και

(γ) Να προσδιορίζει τις επιπτώσεις για την έκθεση του ελεγκτή.

Απαιτήσεις

Διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου και συναφείς δραστηριότητες

10. Όταν εκτελούνται διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 315[393], ο ελεγκτής πρέπει να εξετάζει εάν υπάρχουν γεγονότα ή συνθήκες που ενδέχεται να εγείρουν σημαντικές αμφιβολίες για την ικανότητα της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας. Πράττοντας έτσι, ο ελεγκτής πρέπει να προσδιορίζει εάν η διοίκηση έχει ήδη διενεργήσει προκαταρκτική εκτίμηση της ικανότητας της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας, και: (Βλ. παρ. Α2-Α5)

(α) Εάν μια τέτοια εκτίμηση έχει διενεργηθεί, ο ελεγκτής πρέπει να συζητήσει την εκτίμηση με τη διοίκηση και να καθορίσει εάν η διοίκηση έχει εντοπίσει γεγονότα ή συνθήκες που, ατομικά ή συλλογικά, μπορεί να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας και, εάν ναι, τα σχέδια της διοίκησης για την αντιμετώπιση αυτών, ή

(β) Εάν μια τέτοια εκτίμηση δεν έχει ακόμα διενεργηθεί, ο ελεγκτής πρέπει να συζητήσει με τη διοίκηση τη βάση για τη σκοπούμενη χρήση της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας και να θέτει διερευνητικά ερωτήματα στη διοίκηση για το εάν υπάρχουν γεγονότα ή συνθήκες τέτοια, που ατομικά ή συλλογικά, μπορεί να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας.

11. Ο ελεγκτής πρέπει να παραμένει σε εγρήγορση καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου για ελεγκτικά τεκμήρια γεγονότων ή συνθηκών που μπορεί να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας. (Βλ. παρ. Α6)

Αξιολόγηση της εκτίμησης της διοίκησης

12. Ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί την εκτίμηση της διοίκησης για την ικανότητα της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας. (Βλ. παρ. Α7-Α9, Α11-Α12).

13. Κατά την αξιολόγηση της εκτίμησης της διοίκησης σχετικά με την ικανότητα της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας, ο ελεγκτής πρέπει να καλύπτει την ίδια περίοδο με αυτή που χρησιμοποιήθηκε από τη διοίκηση για τη διενέργεια της εκτίμησής της, όπως απαιτείται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς ή από νόμο ή κανονισμό, εάν προσδιορίζει μεγαλύτερη περίοδο. Εάν η εκτίμηση της διοίκησης σχετικά με την ικανότητα της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας καλύπτει περίοδο μικρότερη των δώδεκα μηνών από την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων που ορίζεται στο ΔΠΕ 560[394], ο ελεγκτής πρέπει να ζητήσει από τη διοίκηση την επέκταση της περιόδου εκτίμησης τουλάχιστον στους δώδεκα μήνες από την ημερομηνία αυτή. (Βλ. παρ. Α10-Α12).

14. Κατά την αξιολόγηση της εκτίμησης της διοίκησης, ο ελεγκτής πρέπει να εξετάζει εάν η εκτίμηση της διοίκησης περιλαμβάνει όλες τις σχετικές πληροφορίες για τις οποίες ο ελεγκτής είναι ενήμερος ως αποτέλεσμα του ελέγχου.

Περίοδος πέρα από την εκτίμηση της διοίκησης

15. Ο ελεγκτής πρέπει να θέτει διερευνητικά ερωτήματα στη διοίκηση αναφορικά με τη γνώση αυτής για γεγονότα ή συνθήκες πέρα από την περίοδο εκτίμησης της διοίκησης που μπορεί να εγείρουν σημαντική αμφιβολία ως προς την ικανότητα της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας. (Βλ. παρ. Α13-Α14)

Πρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες όταν εντοπίζονται γεγονότα ή συνθήκες

16. Εάν έχουν εντοπιστεί γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να εγείρουν σημαντική αμφιβολία ως προς την ικανότητα της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας, ο ελεγκτής πρέπει να αποκτήσει επαρκή και

[392] ΔΠΕ 200 «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου», παράγραφοι Α51-Α52.

[393] ΔΠΕ 315, «Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μέσω κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της», παράγραφος 5.

[394] ΔΠΕ 560, «Μεταγενέστερα γεγονότα», παράγραφος 5(α).

κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια ώστε να καθορίσει εάν υπάρχει ή όχι ουσιώδης αβεβαιότητα, μέσω της εκτέλεσης πρόσθετων ελεγκτικών διαδικασιών, περιλαμβανομένης της εξέτασης παραγόντων που τη μετριάζουν. Αυτές οι διαδικασίες πρέπει να περιλαμβάνουν: (Βλ. παρ. Α15)

(α) Αίτημα προς τη διοίκηση να διενεργήσει την εκτίμησή της, όταν η διοίκηση δεν έχει ακόμα διενεργήσει εκτίμηση σχετικά με την ικανότητα της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας,

(β) Αξιολόγηση των σχεδίων της διοίκησης για μελλοντικές ενέργειες σε σχέση με την εκτίμησή της για τη συνέχιση δραστηριότητας, εάν το αποτέλεσμα αυτών των σχεδίων είναι πιθανό να βελτιώσει την κατάσταση και εάν τα σχέδια της διοίκησης είναι εφικτά υπό τις περιστάσεις. (Βλ. παρ. Α16)

(γ) Όταν η οντότητα έχει διενεργήσει πρόβλεψη ταμειακών ροών, και η ανάλυση της πρόβλεψης είναι σημαντικός παράγοντας για την εξέταση του μελλοντικού αποτελέσματος γεγονότων ή συνθηκών στην αξιολόγηση των σχεδίων της διοίκησης για μελλοντική ενέργεια: (Βλ. παρ. Α17-Α18)

(i) Αξιολόγηση της αξιοπιστίας των υποκείμενων δεδομένων που παράχθηκαν για την κατάρτιση της πρόβλεψης, και

(ii) Καθορισμός του εάν υπάρχει επαρκής υποστήριξη για τις υποκείμενες παραδοχές της πρόβλεψης.

(δ) Η εξέταση του εάν οποιοιδήποτε πρόσθετοι παράγοντες ή πληροφορίες έχουν καταστεί διαθέσιμοι από την ημερομηνία κατά την οποία η διοίκηση έκανε την εκτίμησή της.

(ε) Αίτημα έγγραφων διαβεβαιώσεων από τη διοίκηση και, όπου ενδείκνυται, από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, αναφορικά με τα σχέδια αυτών για μελλοντική δράση, καθώς και για την εφικτότητα των σχεδίων αυτών.

Συμπεράσματα ελέγχου και έκθεση

17. Με βάση τα αποκτηθέντα ελεγκτικά τεκμήρια, ο ελεγκτής πρέπει να συμπεράνει εάν, κατά την κρίση του, υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες που, ατομικά ή συλλογικά, μπορεί να εγείρουν σημαντική αμφιβολία ως προς την ικανότητα της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας. Ουσιώδης αβεβαιότητα υπάρχει όταν το μέγεθος του πιθανού αντίκτυπου και η πιθανότητα να συμβεί είναι τέτοια που, κατά την κρίση του ελεγκτή, είναι απαραίτητη κατάλληλη γνωστοποίηση σχετικά με τη φύση και τις συνέπειες της αβεβαιότητας για: (Βλ. παρ. Α19)

(α) την εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, στην περίπτωση ενός πλαισίου παρουσίασης χρηματοοικονομικής αναφοράς εύλογης παρουσίασης, ή

(β) να μην είναι παραπλανητικές οι οικονομικές καταστάσεις, στην περίπτωση ενός πλαισίου συμμόρφωσης.

Η χρήση της παραδοχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας είναι ενδεδειγμένη αλλά υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα

18. Εάν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι η χρήση της παραδοχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας είναι ενδεδειγμένη για τις περιστάσεις αλλά υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα, ο ελεγκτής πρέπει να προσδιορίσει εάν οι οικονομικές καταστάσεις:

(α) περιγράφουν επαρκώς τα κύρια γεγονότα ή τις συνθήκες που ενδέχεται να εγείρουν σημαντική αμφιβολία ως προς την ικανότητα της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας καθώς και για τα σχέδια της διοίκησης για το χειρισμό αυτών των γεγονότων ή συνθηκών, και

(β) γνωστοποιούν με σαφήνεια ότι υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα σχετιζόμενη με γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να εγείρουν σημαντική αμφιβολία ως προς την ικανότητα της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας και, ως εκ τούτου, ότι μπορεί να μη δύναται να ρευστοποιήσει τα περιουσιακά στοιχεία της και να ανταποκριθεί στις υποχρεώσεις της κατά τη συνήθη πορεία της επιχειρηματικής δραστηριότητας. (Βλ. παρ. Α20)

19. Εάν έχει γίνει επαρκής γνωστοποίηση στις οικονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής πρέπει να εκφράσει μη διαφοροποιημένη γνώμη και να περιλάβει μια παράγραφο έμφασης θέματος στην έκθεση του ελεγκτή, ώστε:

(α) να τονίσει την ύπαρξη ουσιώδους αβεβαιότητας σχετιζόμενης με το γεγονός ή τη συνθήκη που μπορεί να εγείρει σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας, και

(β) να επιστήσει την προσοχή στη σημείωση των οικονομικών καταστάσεων που γνωστοποιεί τα θέματα που παρατίθενται στην παράγραφο 18. (Βλέπε ΔΠΕ 706[395]) (Βλ. παρ. Α21-Α22)

20. Εάν δεν έχει γίνει επαρκής γνωστοποίηση στις οικονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής πρέπει να εκφράσει γνώμη με επιφύλαξη ή αρνητική γνώμη, όπως ενδείκνυται, σύμφωνα με το ΔΠΕ 705[396]. Ο ελεγκτής πρέπει να αναφέρει στην έκθεσή του ότι υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα που μπορεί να εγείρει σημαντική αμφιβολία ως προς την ικανότητα της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας. (Βλ. παρ. Α23-Α24)

Η χρήση της παραδοχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας δεν είναι ενδεδειγμένη

21. Εάν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί βάσει της συνεχιζόμενης δραστηριότητας αλλά, κατά την κρίση του ελεγκτή, η χρήση της παραδοχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας από τη διοίκηση στις οικονομικές καταστάσεις δεν είναι ενδεδειγμένη, ο ελεγκτής πρέπει να εκφράσει αρνητική γνώμη. (Βλ. παρ. Α25-Α26)

Απροθυμία της διοίκησης να διενεργήσει ή να επεκτείνει την εκτίμησή της

22. Εάν η διοίκηση είναι απρόθυμη να διενεργήσει ή να επεκτείνει την εκτίμησή της όταν αυτό της ζητείται από τον ελεγκτή, ο ελεγκτής πρέπει να εξετάσει τις συνέπειες για την έκθεσή του. (Βλ. παρ. Α27)

---

[395] ΔΠΕ 706, «Παράγραφοι έμφασης θέματος και παράγραφοι άλλων θεμάτων στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή».

[396] ΔΠΕ 705, «Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή».

Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση

23. Εκτός και εάν όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη διοίκηση της οντότητας[397], ο ελεγκτής πρέπει να κοινοποιήσει στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση γεγονότα ή συνθήκες που εντοπίζονται και τα οποία μπορεί να εγείρουν σημαντική αμφιβολία ως προς την ικανότητα της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας. Αυτή η κοινοποίηση προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση πρέπει να περιλαμβάνει τα ακόλουθα:

(α) Το εάν τα γεγονότα ή οι συνθήκες συνιστούν ουσιώδη αβεβαιότητα,

(β) Το εάν η χρήση της παραδοχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας είναι ενδεδειγμένη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, και

(γ) Την επάρκεια των σχετικών γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις.

Σημαντική καθυστέρηση στην έγκριση των οικονομικών καταστάσεων

24. Εάν υπάρχει σημαντική καθυστέρηση στην έγκριση των οικονομικών καταστάσεων από τη διοίκηση ή από υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση μετά την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής πρέπει να θέτει διερευνητικά ερωτήματα ως προς τους λόγους της καθυστέρησης. Εάν ο ελεγκτής πιστεύει ότι η καθυστέρηση θα μπορούσε να αφορά σε γεγονότα ή συνθήκες που σχετίζονται με την εκτίμηση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, ο ελεγκτής πρέπει να εκτελέσει εκείνες τις απαραίτητες πρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 16, καθώς και να εξετάσει τις επιπτώσεις στο συμπέρασμα του ελεγκτή αναφορικά με την ύπαρξη ουσιώδους αβεβαιότητας, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 17.

***

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας (Βλ. παρ. 2)

Ζητήματα ειδικά για οντότητες του δημοσίου τομέα

Α1. Η χρήση της παραδοχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας από τη διοίκηση είναι επίσης σχετική για τις οντότητες του δημοσίου τομέα. Για παράδειγμα, το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα 1 (ΔΛΠΔΤ 1) αντιμετωπίζει το θέμα της ικανότητας των οντοτήτων του δημοσίου τομέα[398] να συνεχίσουν ως συνεχιζόμενες δραστηριότητες. Οι κίνδυνοι συνεχιζόμενης δραστηριότητας μπορεί να προκύψουν σε καταστάσεις, αλλά δεν περιορίζονται σε αυτές, όταν οντότητες δημοσίου τομέα λειτουργούν σε κερδοσκοπική βάση, όταν η κρατική υποστήριξη μπορεί να ελαττωθεί ή να αρθεί, ή στην περίπτωση ιδιωτικοποίησης. Γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα μιας οντότητας να συνεχίσει ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα στο δημόσιο τομέα μπορεί να περιλαμβάνουν περιπτώσεις όπου η οντότητα του δημοσίου τομέα στερείται χρηματοδότησης για τη συνέχιση της ύπαρξής της ή όταν λαμβάνονται αποφάσεις πολιτικής που επηρεάζουν τις παρεχόμενες υπηρεσίες από την οντότητα δημοσίου τομέα.

Διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου και συναφείς δραστηριότητες

Γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να εγείρουν αμφιβολίες για την παραδοχή της συνέχισης δραστηριότητας (Βλ. παρ. 10)

Α2. Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα γεγονότων ή συνθηκών που, ατομικά ή συλλογικά, μπορεί να εγείρουν σημαντική αμφιβολία επί της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας. Αυτός ο κατάλογος δεν περιλαμβάνει όλες τις περιπτώσεις, ούτε η ύπαρξη ενός ή περισσοτέρων από τα στοιχεία σημαίνει ότι υπάρχει πάντα ουσιώδης αβεβαιότητα.

Χρηματοοικονομικά

- Καθαρές υποχρεώσεις ή καθαρές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις.
- Δανεισμοί σταθερής διάρκειας των οποίων πλησιάζει η ημερομηνία λήξης χωρίς ρεαλιστική προοπτική ανανέωσης ή αποπληρωμής, ή υπέρμετρη εξάρτηση από βραχυπρόθεσμους δανεισμούς για τη χρηματοδότηση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων.
- Ενδείξεις άρσης της χρηματοοικονομικής υποστήριξης από πιστωτές.
- Αρνητικές λειτουργικές ταμειακές ροές που υποδηλώνονται από ιστορικές ή προβλεπόμενες οικονομικές καταστάσεις.
- Αρνητικοί βασικοί χρηματοοικονομικοί δείκτες
- Σημαντικές λειτουργικές ζημίες ή σημαντική υποτίμηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ταμειακών ροών.
- Καθυστερήσεις ή διακοπή μερισμάτων.
- Αδυναμία πληρωμής των πιστωτών στις προβλεπόμενες ημερομηνίες.
- Αδυναμία συμμόρφωσης με τους όρους δανειακών συμβάσεων.
- Αλλαγή των συναλλαγών με τους προμηθευτές από πίστωση σε εξόφληση με την παράδοση.
- Αδυναμία εξασφάλισης χρηματοδότησης για σημαντική ανάπτυξη νέου προϊόντος ή για άλλες σημαντικές επενδύσεις.

Λειτουργικά

- Προθέσεις της διοίκησης να θέσει υπό εκκαθάριση την οντότητα ή να διακόψει λειτουργίες της.
- Απώλεια βασικών μελών της διοίκησης χωρίς αντικατάσταση.

[397] ΔΠΕ 260, «Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση», παράγραφος 13.

[398] ΔΛΠΔΤ 1, «Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων» όπως ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2009, παράγραφοι 38-41.

● Απώλεια κύριας αγοράς, βασικού (ών) πελάτη(τών), δικαιώματος χρήσης, άδειας ή βασικού(ών) προμηθευτή(τών).
● Εργασιακές δυσκολίες.
● Ελλείψεις σημαντικών εφοδίων.
● Εμφάνιση ενός πολύ επιτυχημένου ανταγωνιστή.

Λοιπά

● Μη συμμόρφωση με κεφαλαιακές ή άλλες κανονιστικές απαιτήσεις.
● Εκκρεμή νομικά ή κανονιστικά μέτρα εναντίον της οντότητας που μπορεί, εάν είναι επιτυχή, να έχουν ως αποτέλεσμα αξιώσεις που η οντότητα είναι απίθανο να είναι σε θέση να ικανοποιήσει.
● Αλλαγές νόμων ή κανονισμών ή κυβερνητικών πολιτικών που αναμένεται να επηρεάσουν αρνητικά την οντότητα.
● Ανασφάλιστες ή υποασφαλισμένες καταστροφές όταν προκύψουν.

Η σημασία τέτοιων γεγονότων ή συνθηκών μπορεί συχνά να μετριάζεται από άλλους παράγοντες. Για παράδειγμα, η επίπτωση του γεγονότος ότι μια οντότητα αδυνατεί να πραγματοποιήσει τις κανονικές αποπληρωμές χρέους μπορεί να εξισορροπηθεί από σχέδια της διοίκησης να διατηρήσει επαρκείς ταμειακές ροές με εναλλακτικά μέσα, όπως με τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων, την αναδιάρθρωση της αποπληρωμής δανείων ή την απόκτηση πρόσθετου κεφαλαίου. Ομοίως, η απώλεια ενός βασικού προμηθευτή μπορεί να μετριάζεται από τη διαθεσιμότητα κατάλληλης εναλλακτικής πηγής προμηθειών.

Α3. Οι διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου που απαιτούνται από την παράγραφο 10 βοηθούν τον ελεγκτή να καθορίσει εάν η χρήση της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας από τη διοίκηση είναι πιθανό να είναι ένα σημαντικό θέμα και τον αντίκτυπο αυτής στο σχεδιασμό του ελέγχου. Αυτές οι διαδικασίες επίσης επιτρέπουν πιο έγκαιρες συζητήσεις με τη διοίκηση, περιλαμβανομένης της συζήτησης των σχεδίων της διοίκησης και της επίλυσης οποιωνδήποτε εντοπισμένων θεμάτων συνέχισης δραστηριότητας.

Ζητήματα ειδικά για μικρότερες οντότητες

Α4. Το μέγεθος μιας οντότητας μπορεί να επηρεάσει την ικανότητα της να αντεπεξέλθει σε αρνητικές συνθήκες. Οι μικρές οντότητες μπορεί να δύνανται να ανταποκρίνονται γρήγορα για να εκμεταλλευτούν ευκαιρίες, αλλά μπορεί να στερούνται αποθεματικών για τη διατήρηση των λειτουργιών τους.

Α5. Συνθήκες ιδιαίτερης συνάφειας για μικρές οντότητες περιλαμβάνουν τον κίνδυνο ότι τράπεζες και άλλοι δανειστές μπορεί να παύσουν να στηρίζουν την οντότητα, καθώς και την πιθανή απώλεια ενός κύριου προμηθευτή, ενός μεγάλου πελάτη, ενός βασικού υπαλλήλου, ή του δικαιώματος λειτουργίας με βάση άδεια, του δικαιώματος χρήσης, ή άλλης νομικής συμφωνίας.

Εγρήγορση καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου για ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες (Βλ. παρ. 11)

Α6. Το ΔΠΕ 315 απαιτεί από τον ελεγκτή να αναθεωρεί την εκτίμηση κινδύνου του ελεγκτή και να τροποποιεί ανάλογα τις περαιτέρω σχεδιασμένες ελεγκτικές διαδικασίες, όταν κατά τη διάρκεια της εξέλιξης του ελέγχου αποκτώνται πρόσθετα ελεγκτικά τεκμήρια τα οποία επηρεάζουν την εκτίμηση κινδύνου του ελεγκτή[399]. Εάν γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να εγείρουν σημαντική αμφιβολία ως προς την ικανότητα της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας εντοπιστούν μετά τη διενέργεια των εκτιμήσεων κινδύνου του ελεγκτή, μπορεί να χρειαστεί αναθεώρηση η εκτίμηση του ελεγκτή για τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, επιπρόσθετα της εκτέλεσης των διαδικασιών της παραγράφου 16. Η ύπαρξη τέτοιων γεγονότων ή συνθηκών μπορεί επίσης να επηρεάσει τη φύση, το χρόνο και την έκταση των περαιτέρω διαδικασιών του ελεγκτή για αντίδραση στους εκτιμώμενους κινδύνους. Το ΔΠΕ 330[400] καθιερώνει απαιτήσεις και παρέχει καθοδήγηση επί αυτού του θέματος.

Αξιολόγηση της εκτίμησης της διοίκησης

Εκτίμηση της διοίκησης, υποστηρικτική ανάλυση και αξιολόγηση του ελεγκτή (Βλ. παρ. 12)

Α7. Η εκτίμηση της διοίκησης σχετικά με την ικανότητα της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας αποτελεί βασικό μέρος της εξέτασης από τον ελεγκτή της χρησιμοποίησης της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας από τη διοίκηση.

Α8. Δεν είναι ευθύνη του ελεγκτή η διόρθωση της έλλειψης ανάλυσης από τη διοίκηση. Σε ορισμένες περιστάσεις, ωστόσο, η έλλειψη λεπτομερούς ανάλυσης από τη διοίκηση για την υποστήριξη της εκτίμησής της μπορεί να μην εμποδίσει τον ελεγκτή να εξαγάγει συμπέρασμα για το εάν η χρήση της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας από τη διοίκηση είναι ενδεδειγμένη στις περιστάσεις. Για παράδειγμα, όταν υπάρχει ιστορικό κερδοφόρων λειτουργιών και άμεση πρόσβαση σε χρηματοοικονομικούς πόρους, η διοίκηση μπορεί να κάνει την εκτίμησή της χωρίς λεπτομερή ανάλυση. Σε αυτή την περίπτωση, η αξιολόγηση του ελεγκτή για το ενδεδειγμένο της εκτίμησης της διοίκησης μπορεί να γίνει χωρίς την εκτέλεση διαδικασιών λεπτομερούς αξιολόγησης, εάν οι άλλες ελεγκτικές διαδικασίες του ελεγκτή είναι επαρκείς για να καταστήσουν ικανό τον ελεγκτή να εξαγάγει συμπέρασμα για το εάν η χρήση της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας από τη διοίκηση κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων είναι ενδεδειγμένη για τις περιστάσεις.

Α9. Σε άλλες περιστάσεις, η αξιολόγηση της εκτίμησης της διοίκησης σχετικά με την ικανότητα της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας, όπως απαιτείται από την παράγραφο 12, μπορεί να περιλαμβάνει την αξιολόγηση της διαδικασίας που ακολούθησε η διοίκηση για να διενεργήσει την εκτίμησή της, τις παραδοχές επί των

[399] ΔΠΕ 315, παράγραφος 31.
[400] ΔΠΕ 330, «Οι αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους».

οποίων βασίσθηκε η εκτίμηση καθώς και τα σχέδια της διοίκησης για μελλοντικές ενέργειες, καθώς επίσης και για το εάν τα σχέδια της διοίκησης είναι εφικτά στις περιστάσεις.

Η περίοδος εκτίμησης της διοίκησης (Βλ. παρ. 13)

Α10. Τα περισσότερα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς που απαιτούν ρητή αξιολόγηση της διοίκησης προσδιορίζουν την περίοδο για την οποία απαιτείται από τη διοίκηση να λάβει υπόψη της όλες τις διαθέσιμες πληροφορίες[401].

Ζητήματα ειδικά για μικρότερες οντότητες (Βλ. παρ. 12-13)

Α11. Σε πολλές περιπτώσεις, η διοίκηση μικρότερων οντοτήτων μπορεί να μην έχει καταρτίσει λεπτομερή εκτίμηση της ικανότητας της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας, αλλά αντ' αυτού μπορεί να βασίζεται στην εις βάθος γνώση της επιχείρησης και στις αναμενόμενες μελλοντικές προοπτικές. Ωστόσο, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΕ, ο ελεγκτής χρειάζεται να αξιολογεί την εκτίμηση της διοίκησης ως προς την ικανότητα της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας. Για μικρότερες οντότητες, μπορεί να είναι ενδεδειγμένο να συζητά τη μεσοπρόθεσμη και μακροπρόθεσμη χρηματοδότηση της οντότητας με τη διοίκηση, υπό την προϋπόθεση ότι οι θέσεις της διοίκησης μπορούν να υποστηρίζονται από επαρκή έγγραφα τεκμήρια και δεν είναι ασυνεπείς με την κατανόηση του ελεγκτή για την οντότητα. Ως εκ τούτου, η απαίτηση της παραγράφου 13 από τον ελεγκτή να ζητά από τη διοίκηση να επεκτείνει την εκτίμησή της μπορεί, για παράδειγμα, να ικανοποιείται με συζήτηση, διερευνητικά ερωτήματα και επιθεώρηση της υποστηρικτικής τεκμηρίωσης, για παράδειγμα, των παραγγελιών που λήφθηκαν για μελλοντικά εφόδια, αξιολογούμενες ως προς το εφικτό τους ή κατ' άλλο τρόπο τεκμηριούμενες.

Α12. Η συνεχιζόμενη υποστήριξη από τους ιδιοκτήτες-διευθυντές είναι συχνά σημαντική για την ικανότητα μικρότερων οντοτήτων για συνέχιση δραστηριότητας. Όταν μια μικρή οντότητα χρηματοδοτείται σε μεγάλο βαθμό από δάνειο του ιδιοκτήτη - διευθυντή, μπορεί να είναι σημαντικό τα κεφάλαια αυτά να μην αποσύρονται. Για παράδειγμα, η συνέχιση μιας μικρής οντότητας σε χρηματοοικονομική δυσκολία μπορεί να εξαρτάται από το να χορηγήσει ο ιδιοκτήτης - διευθυντής δάνειο μειωμένης εξασφάλισης στην οντότητα προς όφελος των τραπεζών ή άλλων πιστωτών, ή από το να υποστηρίξει ο ιδιοκτήτης-διευθυντής ένα δάνειο για την οντότητα παρέχοντας εγγύηση με τα δικά του ή δικά της προσωπικά περιουσιακά στοιχεία ως εξασφάλιση. Σε τέτοιες περιστάσεις ο ελεγκτής μπορεί να αποκτήσει κατάλληλα έγγραφα τεκμήρια για το δάνειο μειωμένης εξασφάλισης του ιδιοκτήτη-διευθυντή ή την εγγύηση. Όταν μια οντότητα εξαρτάται από πρόσθετη υποστήριξη του ιδιοκτήτη - διευθυντή, ο ελεγκτής μπορεί να αξιολογήσει την ικανότητα του ιδιοκτήτη - διευθυντή να εκπληρώσει τις δεσμεύσεις του σύμφωνα με τη συμφωνία υποστήριξης. Επιπλέον, ο ελεγκτής μπορεί να ζητήσει έγγραφη επιβεβαίωση των όρων και των συνθηκών που συνδέονται με αυτή την υποστήριξη καθώς και με την πρόθεση ή την κατανόηση του ιδιοκτήτη - διευθυντή.

Περίοδος πέρα από την εκτίμηση της διοίκησης (Βλ. παρ. 15)

Α13. Όπως απαιτείται από την παράγραφο 11, ο ελεγκτής παραμένει σε εγρήγορση για την πιθανότητα ότι μπορεί να υπάρχουν γνωστά γεγονότα, προγραμματισμένα ή μη, ή συνθήκες που θα προκύψουν μετά την περίοδο εκτίμησης που χρησιμοποιήθηκε από τη διοίκηση, και που μπορεί να θέσουν υπό αμφισβήτηση το ενδεδειγμένο της χρήσης της παραδοχής συνέχισης δραστηριότητας από τη διοίκηση κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. Αφού ο βαθμός αβεβαιότητας που συνδέεται με το αποτέλεσμα ενός γεγονότος ή μιας συνθήκης αυξάνει καθώς το γεγονός ή η συνθήκη εκτείνεται στο μέλλον, κατά την εξέταση γεγονότων ή συνθηκών που εκτείνονται στο μέλλον οι ενδείξεις θεμάτων συνέχισης δραστηριότητας χρειάζεται να είναι σημαντικές, πριν ο ελεγκτής χρειαστεί να εξετάσει την περαιτέρω λήψη μέτρων. Εάν εντοπιστούν τέτοια γεγονότα ή συνθήκες, ο ελεγκτής μπορεί να χρειαστεί να ζητήσει από τη διοίκηση να αξιολογήσει την ενδεχόμενη σοβαρότητα του γεγονότος ή της συνθήκης για την εκτίμησή της περί της ικανότητας της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας. Σε αυτές τις περιστάσεις εφαρμόζονται οι διαδικασίες της παραγράφου 16.

Α14. Εκτός από διερευνητικά ερωτήματα προς τη διοίκηση, ο ελεγκτής δεν έχει ευθύνη να εκτελέσει οποιεσδήποτε άλλες ελεγκτικές διαδικασίες για τον εντοπισμό γεγονότων ή συνθηκών που μπορεί να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας μετά από την περίοδο που εκτιμήθηκε από τη διοίκηση, η οποία, όπως αναφέρθηκε στην παράγραφο 13, θα ήταν τουλάχιστον 12 μήνες από την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων.

Πρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες όταν εντοπίζονται γεγονότα ή συνθήκες (Βλ. παρ. 16)

Α15. Οι ελεγκτικές διαδικασίες που είναι σχετικές με την απαίτηση της παραγράφου 16 μπορεί να περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- Ανάλυση και συζήτηση των ταμειακών ροών, του κέρδους και άλλων σχετικών προβλέψεων με τη διοίκηση.
- Ανάλυση και συζήτηση των τελευταίων διαθέσιμων ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων της οντότητας.
- Ανάγνωση των όρων ομολόγων και δανειακών συμφωνιών καθώς και προσδιορισμός οποιασδήποτε παραβίασης αυτών.
- Ανάγνωση των πρακτικών συνεδριάσεων των μετόχων, των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση και των σχετικών επιτροπών για αναφορά σε χρηματοδοτικές δυσκολίες.
- Διερευνητικά ερωτήματα προς το νομικό σύμβουλο της οντότητας αναφορικά με την ύπαρξη δικαστικών διενέξεων και αξιώσεων καθώς και για το λελογισμένο των εκτιμήσεων της διοίκησης για την έκβαση αυτών και την εκτίμηση των χρηματοοικονομικών συνεπειών τους.

[401] Για παράδειγμα, το ΔΛΠ 1 καθορίζει αυτή ως μια περίοδο που πρέπει να είναι, χωρίς να περιορίζεται σε αυτό, τουλάχιστον δώδεκα μήνες από το τέλος της περιόδου αναφοράς.

● Επιβεβαίωση της ύπαρξης, της νομιμότητας και της εκτελεστότητας των διευθετήσεων για παροχή ή διατήρηση χρηματοοικονομικής υποστήριξης από συνδεδεμένα και τρίτα μέρη, καθώς και εκτίμηση της χρηματοοικονομικής ικανότητας αυτών των μερών να παράσχουν πρόσθετα κεφάλαια.

● Αξιολόγηση των σχεδίων της οντότητας για το χειρισμό ανεκτέλεστων παραγγελιών πελατών.

● Εκτέλεση ελεγκτικών διαδικασιών αναφορικά με μεταγενέστερα γεγονότα για τον εντοπισμό εκείνων που είτε μειώνουν είτε άλλως επηρεάζουν την ικανότητα της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας.

● Επιβεβαίωση της ύπαρξης, των όρων και της επάρκειας των δανειακών διευκολύνσεων.

● Απόκτηση και επισκόπηση εκθέσεων ρυθμιστικών ενεργειών.

● Καθορισμός της επάρκειας υποστήριξης οποιωνδήποτε προγραμματισμένων διαθέσεων περιουσιακών στοιχείων.

Αξιολόγηση των σχεδίων μελλοντικών ενεργειών της διοίκησης (Βλ. παρ. 16(β))

Α16. Η αξιολόγηση των σχεδίων μελλοντικών ενεργειών της διοίκησης μπορεί να περιλαμβάνει διερευνητικά ερωτήματα προς τη διοίκηση αναφορικά με τα σχέδιά της για μελλοντικές ενέργειες, περιλαμβανομένων, για παράδειγμα, των σχεδίων της για ρευστοποίηση περιουσιακών στοιχείων, δανεισμού χρημάτων ή αναδιάρθρωσης χρέους, μείωσης ή καθυστέρησης δαπανών, ή αύξησης κεφαλαίου.

Περίοδος εκτίμησης της διοίκησης (Βλ. παρ. 16(γ))

Α17. Επιπρόσθετα των διαδικασιών που απαιτούνται στην παράγραφο 16(γ), ο ελεγκτής μπορεί να συγκρίνει:

● Τις μελλοντικές χρηματοοικονομικές πληροφορίες για πρόσφατες προηγούμενες περιόδους με ιστορικά αποτελέσματα, και

● Τις προβλεπόμενες χρηματοοικονομικές πληροφορίες για την τρέχουσα περίοδο με αποτελέσματα που έχουν επιτευχθεί μέχρι σήμερα.

Α18. Όταν οι παραδοχές της διοίκησης περιλαμβάνουν συνεχιζόμενη υποστήριξη από τρίτα μέρη, είτε μέσω δανείων μειωμένης εξασφάλισης, δεσμεύσεων για διατήρηση ή παροχή πρόσθετης χρηματοδότησης είτε εγγυήσεων, και αυτή η υποστήριξη είναι σημαντική για την ικανότητα της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας, ο ελεγκτής μπορεί να χρειάζεται να εξετάσει την υποβολή αιτήματος έγγραφης επιβεβαίωσης (περιλαμβανομένων των όρων και των συνθηκών) από αυτά τα τρίτα μέρη καθώς και την απόκτηση τεκμηρίων για την ικανότητά τους να παρέχουν τέτοια υποστήριξη.

Συμπεράσματα ελέγχου και έκθεση (Βλ. παρ. 17)

Α19. Η φράση «ουσιώδης αβεβαιότητα» χρησιμοποιείται στο ΔΛΠ 1 κατά το σχολιασμό των αβεβαιοτήτων που σχετίζονται με γεγονότα ή συνθήκες που ενδέχεται να εγείρουν σημαντική αμφιβολία όσον αφορά την ικανότητα της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητας, οι οποίες πρέπει να γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις. Σε μερικά άλλα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς, η φράση «σημαντική αβεβαιότητα» χρησιμοποιείται σε παρόμοιες περιστάσεις.

Η χρήση της παραδοχής της συνέχισης της δραστηριότητας είναι ενδεδειγμένη αλλά υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα

Επάρκεια γνωστοποίησης ουσιώδους αβεβαιότητας (Βλ. παρ. 18)

Α20. Ο καθορισμός της επάρκειας γνωστοποίησης στις οικονομικές καταστάσεις μπορεί να περιλαμβάνει καθορισμό του εάν οι πληροφορίες εφιστούν ρητά την προσοχή του αναγνώστη στην πιθανότητα αδυναμίας της οντότητας να συνεχίσει να ρευστοποιεί τα περιουσιακά της στοιχεία και να εκπληρώνει τις υποχρεώσεις της κατά τη συνήθη πορεία της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Έκθεση ελέγχου όταν η γνωστοποίηση ουσιώδους αβεβαιότητας είναι επαρκής (Βλ. παρ. 19)

Α21. Το ακόλουθο είναι παράδειγμα παραγράφου έμφασης θέματος όταν ο ελεγκτής ικανοποιηθεί ως προς την επάρκεια της σημείωσης γνωστοποίησης:

Έμφαση θέματος

Χωρίς να εκφράζουμε επιφύλαξη στη γνώμη μας, εφιστούμε την προσοχή στη Σημείωση Χ των οικονομικών καταστάσεων, η οποία δείχνει ότι η Εταιρεία υπέστη καθαρή ζημία ZZZ κατά τη διάρκεια του έτους που έληξε την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1 και, κατά αυτή την ημερομηνία, οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της εταιρείας υπερέβαιναν το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων κατά ΥΥΥ. Αυτές οι συνθήκες, μαζί με άλλα θέματα που παρατίθενται στη Σημείωση Χ, υποδηλώνουν την ύπαρξη ουσιώδους αβεβαιότητας που μπορεί να εγείρει σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της εταιρείας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της.

Α22. Σε περιστάσεις που περιλαμβάνουν πολλαπλές ουσιώδεις αβεβαιότητες οι οποίες είναι σημαντικές για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει ενδεδειγμένο σε ιδιαιτέρως σπάνιες περιπτώσεις να δηλώσει αδυναμία έκφρασης γνώμης αντί να προσθέσει παράγραφο έμφασης θέματος. Το ΔΠΕ 705 παρέχει καθοδήγηση επί του θέματος αυτού.

Έκθεση ελέγχου όταν η γνωστοποίηση ουσιώδους αβεβαιότητας είναι ανεπαρκής (Βλ. παρ. 20)

Α23. Το ακόλουθο είναι παράδειγμα των σχετικών παραγράφων όταν πρόκειται να εκφραστεί γνώμη με επιφύλαξη:

Βάση για γνώμη με επιφύλαξη

Οι χρηματοδοτικές διευθετήσεις της Εταιρείας λήγουν και τα εκκρεμή ποσά είναι πληρωτέα την 19η Μαρτίου 20Χ1. Η Εταιρεία αδυνατεί να διαπραγματευτεί εκ νέου ή να αποκτήσει αντικατάσταση της χρηματοδότησης. Η

κατάσταση αυτή υποδηλώνει την ύπαρξη ουσιώδους αβεβαιότητας που μπορεί να εγείρει σημαντική αμφιβολία ως προς την ικανότητα της Εταιρείας για συνέχιση της δραστηριότητας και ως εκ τούτου η Εταιρεία μπορεί να μη δύναται να ρευστοποιήσει τα περιουσιακά της στοιχεία και να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις της κατά τη συνήθη πορεία των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Οι οικονομικές καταστάσεις (και οι σημειώσεις επί αυτών) δεν γνωστοποιούν πλήρως αυτό το γεγονός.

Γνώμη με επιφύλαξη

Κατά τη γνώμη μας, εκτός από τη μη πλήρη γνωστοποίηση των πληροφοριών που αναφέρονται στην παράγραφο «Βάση για γνώμη με επιφύλαξη», οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, την (ή δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα της) χρηματοοικονομική(ς) θέση(ς) της Εταιρείας ΑΒΓ κατά την 31η Δεκεμβρίου 20ΧΙ, τη (της) χρηματοοικονομική(ς) της επίδοση(ς) και τις (των) ταμειακές(ών) ροές(ών) της για το έτος που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με...

Α24. Το ακόλουθο είναι παράδειγμα των σχετικών παραγράφων όταν πρόκειται να εκφραστεί αρνητική γνώμη:

Βάση για αρνητική γνώμη

Οι χρηματοδοτικές διευθετήσεις της Εταιρείας έληξαν και τα εκκρεμή ποσά ήταν πληρωτέα την 31η Δεκεμβρίου 20Χ0. Η Εταιρεία αδυνατεί να διαπραγματευτεί εκ νέου ή να αποκτήσει αντικατάσταση της χρηματοδότησης και εξετάζει την υποβολή αιτήματος πτώχευσης. Τα γεγονότα αυτά υποδηλώνουν ουσιώδη αβεβαιότητα που ενδέχεται να εγείρει σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της Εταιρείας για συνέχιση της δραστηριότητας και ως εκ τούτου η Εταιρεία μπορεί να μη δύναται να ρευστοποιήσει τα περιουσιακά της στοιχεία και να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις της κατά τη συνήθη πορεία των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Οι οικονομικές καταστάσεις (και οι σημειώσεις επί αυτών) δεν γνωστοποιούν αυτό το γεγονός.

Αρνητική γνώμη

Κατά τη γνώμη μας, εξ αιτίας της παράλειψης των πληροφοριών που αναφέρονται στην παράγραφο «Βάση για αρνητική γνώμη», οι οικονομικές καταστάσεις δεν παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, την (ή δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα της) χρηματοοικονομική(ς) θέση(ς) της Εταιρείας ΑΒΓ κατά την 31η Δεκεμβρίου 20ΧΙ, τη (της) χρηματοοικονομική(ς) της επίδοση(ς) και τις (των) ταμειακές(ών) ροές(ών) της για το έτος που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με ...

Η χρήση της παραδοχής συνέχισης της δραστηριότητας δεν είναι ενδεδειγμένη (Βλ. παρ 21)

Α25. Εάν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί βάσει της συνέχισης της δραστηριότητας αλλά, κατά την κρίση του ελεγκτή, η χρήση από τη διοίκηση της παραδοχής αυτής στις οικονομικές καταστάσεις δεν είναι ενδεδειγμένη, η απαίτηση της παραγράφου 21 από τον ελεγκτή να εκφράσει αρνητική γνώμη εφαρμόζεται ανεξάρτητα από το εάν οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν ή όχι γνωστοποίηση για το μη ενδεδειγμένο της χρήσης της παραδοχής συνέχισης δραστηριότητας από τη διοίκηση.

Α26. Εάν απαιτείται από τη διοίκηση της οντότητας, ή αυτή επιλέγει, να καταρτίσει οικονομικές καταστάσεις όταν η χρήση της παραδοχής συνέχισης δραστηριότητας δεν είναι ενδεδειγμένη για τις περιστάσεις, οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σε εναλλακτική βάση (για παράδειγμα στη βάση ρευστοποίησης). Ο ελεγκτής μπορεί να είναι σε θέση να εκτελέσει τον έλεγχο εκείνων των οικονομικών καταστάσεων υπό την προϋπόθεση ότι κρίνει ότι η εναλλακτική βάση είναι ένα αποδεκτό, για τις περιστάσεις, πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Ο ελεγκτής μπορεί να δύναται να εκφράσει μη διαφοροποιημένη γνώμη επί εκείνων των οικονομικών καταστάσεων, υπό την προϋπόθεση ότι υπάρχει επαρκής γνωστοποίηση σε αυτές, αλλά μπορεί να θεωρήσει ενδεδειγμένο ή απαραίτητο να περιλάβει παράγραφο έμφασης θέματος στην έκθεση του ελεγκτή για να επιστήσει την προσοχή του χρήστη σε αυτή την εναλλακτική βάση και στους λόγους για τη χρήση της.

Απροθυμία της διοίκησης να πραγματοποιήσει ή να επεκτείνει την εκτίμησή της (Βλ. παρ 22)

Α27. Σε ορισμένες περιστάσεις, ο ελεγκτής μπορεί να πιστεύει ότι είναι απαραίτητο να ζητήσει από τη διοίκηση να πραγματοποιήσει ή να επεκτείνει την εκτίμησή της. Εάν η διοίκηση είναι απρόθυμη να το πράξει, μπορεί να είναι ενδεδειγμένη η έκφραση γνώμης με επιφύλαξη ή η αδυναμία έκφρασης γνώμης στην έκθεση του ελεγκτή, επειδή μπορεί να μην είναι δυνατό για τον ελεγκτή να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με τη χρήση της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, όπως ελεγκτικά τεκμήρια που αφορούν στην ύπαρξη σχεδίων που η διοίκηση έχει θέσει σε εφαρμογή ή στην ύπαρξη άλλων αμβλυντικών παραγόντων.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 580

ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΔΙΑΒΕΒΑΙΩΣΕΙΣ

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Παράγραφος

Εισαγωγή
Πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ 1-2
Έγγραφες διαβεβαιώσεις ως ελεγκτικά τεκμήρια 3-4
Ημερομηνία έναρξης ισχύος 5
Στόχοι 6
Ορισμοί 7-8
Απαιτήσεις
Η διοίκηση από την οποία απαιτούνται έγγραφες διαβεβαιώσεις 9
Έγγραφες διαβεβαιώσεις για τις ευθύνες της διοίκησης 10-12
Λοιπές έγγραφες διαβεβαιώσεις 13
Ημερομηνία και περίοδος(οι) που καλύπτονται από έγγραφες διαβεβαιώσεις 14
Μορφή έγγραφων διαβεβαιώσεων 15
Αμφιβολία για την αξιοπιστία των έγγραφων διαβεβαιώσεων και μη παροχή έγγραφων διαβεβαιώσεων που ζητήθηκαν 16-20
Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό
Έγγραφες διαβεβαιώσεις ως ελεγκτικά τεκμήρια A1
Η διοίκηση από την οποία απαιτούνται έγγραφες διαβεβαιώσεις A2-A6
Έγγραφες διαβεβαιώσεις για τις ευθύνες της διοίκησης A7-A9
Λοιπές έγγραφες διαβεβαιώσεις A10-A13
Κοινοποίηση ποσοτικού ορίου A14
Ημερομηνία και περίοδος(οι) που καλύπτονται από τις έγγραφες διαβεβαιώσεις A15-A18
Μορφή έγγραφων διαβεβαιώσεων A19-A21
Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση A22
Αμφιβολία για την αξιοπιστία των έγγραφων διαβεβαιώσεων και μη παροχή έγγραφων διαβεβαιώσεων που ζητήθηκαν A23-A27
Παράρτημα 1: Κατάλογος των ΔΠΕ που περιλαμβάνουν απαιτήσεις για έγγραφες διαβεβαιώσεις
Παράρτημα 2: Παράδειγμα επιστολής διαβεβαίωσης

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 580, «Έγγραφες διαβεβαιώσεις» 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 εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ

1. Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να αποκτά έγγραφες διαβεβαιώσεις από τη διοίκηση και, όπου ενδείκνυται, από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σε έλεγχο οικονομικών καταστάσεων.

2. Το Παράρτημα 1 απαριθμεί άλλα ΔΠΕ που περιλαμβάνουν ειδικές απαιτήσεις για έγγραφες διαβεβαιώσεις περί του υποκείμενου θέματος. Οι ειδικές απαιτήσεις άλλων ΔΠΕ για έγγραφες διαβεβαιώσεις δεν περιορίζουν την εφαρμογή του παρόντος ΔΠΕ.

Έγγραφες διαβεβαιώσεις ως ελεγκτικά τεκμήρια

3. Ελεγκτικά τεκμήρια είναι οι πληροφορίες που χρησιμοποιούνται από τον ελεγκτή κατά την εξαγωγή συμπερασμάτων επί των οποίων βασίζεται η γνώμη του ελεγκτή[1]. Έγγραφες διαβεβαιώσεις είναι οι απαραίτητες πληροφορίες που ο ελεγκτής απαιτεί σε σχέση με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας. Κατά συνέπεια, όπως οι απαντήσεις σε διερευνητικά ερωτήματα, έτσι και οι έγγραφες διαβεβαιώσεις είναι ελεγκτικά τεκμήρια. (Βλ.: παρ. Α1)

4. Αν και οι έγγραφες διαβεβαιώσεις παρέχουν απαραίτητα ελεγκτικά τεκμήρια, εντούτοις δεν παρέχουν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια από μόνες τους για οποιοδήποτε από τα θέματα στα οποία αφορούν. Περαιτέρω, το γεγονός ότι η διοίκηση παρείχε αξιόπιστα ελεγκτικά τεκμήρια δεν επηρεάζει τη φύση ή την έκταση άλλων ελεγκτικών τεκμηρίων που ο ελεγκτής αποκτά για την εκπλήρωση των ευθυνών της διοίκησης ή για συγκεκριμένους ισχυρισμούς.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

5. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα.

Στόχοι

6. Οι στόχοι του ελεγκτή είναι:

(α) Να αποκτά έγγραφες διαβεβαιώσεις από τη διοίκηση και, όπου ενδείκνυται, από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ότι πιστεύουν πως έχουν εκπληρώσει τις ευθύνες τους για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και για την πληρότητα των πληροφοριών που παρέχονται στον ελεγκτή.

(β) Να υποστηρίζει άλλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις ή με συγκεκριμένους ισχυρισμούς στις οικονομικές καταστάσεις, με έγγραφες διαβεβαιώσεις εάν κρίνεται απαραίτητο από τον ελεγκτή ή απαιτείται από άλλα ΔΠΕ, και

(γ) Να αντιδρά κατάλληλα στις έγγραφες διαβεβαιώσεις που παρέχονται από τη διοίκηση και, όπου ενδείκνυται, από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, ή εάν η διοίκηση ή, όπου ενδείκνυται, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση δεν παρέχουν τις έγγραφες διαβεβαιώσεις που ζητήθηκαν από τον ελεγκτή.

Ορισμοί

7. Για σκοπούς των ΔΠΕ, οι ακόλουθοι όροι έχουν τη σημασία που αποδίδεται κατωτέρω:

Έγγραφη διαβεβαίωση - Έγγραφη δήλωση από τη διοίκηση που παρέχεται στον ελεγκτή για να επιβεβαιώσει ορισμένα θέματα ή για να υποστηρίξει άλλα ελεγκτικά τεκμήρια. Οι έγγραφες διαβεβαιώσεις σε αυτό το πλαίσιο δεν περιλαμβάνουν τις οικονομικές καταστάσεις, τους ισχυρισμούς σε αυτές, ή τα βιβλία και τα αρχεία που τα υποστηρίζουν.

8. Για σκοπούς του παρόντος ΔΠΕ, οι αναφορές στη «διοίκηση» πρέπει να διαβάζονται ως «διοίκηση και, όπου ενδείκνυται, υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση». Περαιτέρω, στην περίπτωση πλαισίου εύλογης παρουσίασης, η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς ή για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων που δίνουν αληθινή και εύλογη εικόνα σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Απαιτήσεις

Η διοίκηση από την οποία απαιτούνται έγγραφες διαβεβαιώσεις

9. Ο ελεγκτής πρέπει να ζητά έγγραφες διαβεβαιώσεις από τη διοίκηση που φέρει τις ανάλογες ευθύνες για τις οικονομικές καταστάσεις και έχει τη γνώση των εν λόγω θεμάτων. (Βλ.: παρ. Α2-Α6)

Έγγραφες διαβεβαιώσεις για τις ευθύνες της διοίκησης

Κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων

10. Ο ελεγκτής πρέπει να ζητά από τη διοίκηση να παράσχει έγγραφη διαβεβαίωση ότι έχει ανταποκριθεί στην ευθύνη της για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, περιλαμβανομένης, όπου έχει εφαρμογή, της εύλογης παρουσίασής τους, όπως ορίζεται στους όρους της ανάθεσης ελέγχου [2]. (Βλ.: παρ. Α7-Α9, Α14, Α22)

Παρεχόμενη πληροφόρηση και πληρότητα συναλλαγών

11. Ο ελεγκτής πρέπει να ζητά από τη διοίκηση να του παρέχει έγγραφη διαβεβαίωση ότι:

(α) Παρείχε στον ελεγκτή όλες τις σχετικές πληροφορίες και την πρόσβαση που συμφωνήθηκε στους όρους της ανάθεσης ελέγχου[3], και

[1] ΔΠΕ 500, «Ελεγκτικά τεκμήρια», παράγραφος (5γ).

[2] ΔΠΕ 210, «Συμφωνία των όρων ανάθεσης ελέγχου», παράγραφος 6(β)(i).

[3] ΔΠΕ 210, παράγραφος 6 (β)(iii).

(β) Όλες οι συναλλαγές έχουν καταχωρηθεί και αντανακλώνται στις οικονομικές καταστάσεις. (Βλ.: παρ. Α7-Α9, Α14, Α22)

Περιγραφή των ευθυνών της διοίκησης στις έγγραφες διαβεβαιώσεις

12. Οι ευθύνες της διοίκησης πρέπει να περιγράφονται στις έγγραφες διαβεβαιώσεις που απαιτούνται από τις παραγράφους 10 και 11 με τον τρόπο με τον οποίο οι ευθύνες αυτές περιγράφονται στους όρους της ανάθεσης ελέγχου.

Λοιπές έγγραφες διαβεβαιώσεις

13. Άλλα ΔΠΕ απαιτούν ο ελεγκτής να ζητά έγγραφες διαβεβαιώσεις. Εάν, επιπρόσθετα αυτών των απαιτούμενων διαβεβαιώσεων, ο ελεγκτής αποφασίσει ότι είναι απαραίτητη η απόκτηση μίας ή περισσότερων έγγραφων διαβεβαιώσεων για την υποστήριξη άλλων ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικών με τις οικονομικές καταστάσεις ή ενός ή περισσοτέρων συγκεκριμένων ισχυρισμών στις οικονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής πρέπει να ζητά αυτές τις άλλες έγγραφες διαβεβαιώσεις. (Βλ.: παρ. Α10-Α13, Α14, Α22)

Ημερομηνία και περίοδος(οι) που καλύπτονται από τις έγγραφες διαβεβαιώσεις

14. Η ημερομηνία των έγγραφων διαβεβαιώσεων πρέπει να είναι το δυνατόν πλησιέστερη, αλλά όχι μεταγενέστερη, της ημερομηνίας της έκθεσης του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων. Οι έγγραφες διαβεβαιώσεις πρέπει να είναι για όλες τις οικονομικές καταστάσεις και για την περίοδο(περιόδους) που αναφέρονται στην έκθεση του ελεγκτή. (Βλ.: παρ. Α15-Α18)

Μορφή έγγραφων διαβεβαιώσεων

15. Οι έγγραφες διαβεβαιώσεις πρέπει να έχουν τη μορφή επιστολής διαβεβαίωσης που απευθύνεται στον ελεγκτή. Εάν νόμος ή κανονισμός απαιτεί από τη διοίκηση να κάνει έγγραφες δημόσιες δηλώσεις για τις ευθύνες της, και ο ελεγκτής θεωρεί ότι οι δηλώσεις αυτές παρέχουν ορισμένες ή όλες τις διαβεβαιώσεις που απαιτούνται από τις παραγράφους 10 ή 11, τα σχετικά θέματα που καλύπτονται από αυτές τις δηλώσεις δεν χρειάζεται να περιλαμβάνονται στην επιστολή διαβεβαίωσης. (Βλ.: παρ. Α19-Α21)

Αμφιβολία για την αξιοπιστία των έγγραφων διαβεβαιώσεων και μη παροχή έγγραφων διαβεβαιώσεων που ζητήθηκαν

Αμφισβήτηση της αξιοπιστίας των έγγραφων διαβεβαιώσεων

16. Εάν ο ελεγκτής προβληματίζεται για την ικανότητα, την ακεραιότητα, τις ηθικές αξίες ή την επιμέλεια της διοίκησης, ή σχετικά με την προσήλωση ή την εφαρμογή αυτών, πρέπει να καθορίσει την επίπτωση που μπορεί να έχουν αυτοί οι προβληματισμοί επί της αξιοπιστίας των διαβεβαιώσεων (προφορικών ή εγγράφων) και επί των ελεγκτικών τεκμηρίων γενικά. (Βλ.: παρ. Α24-Α25)

17. Ειδικότερα, εάν οι έγγραφες διαβεβαιώσεις είναι ασυνεπείς με άλλα ελεγκτικά τεκμήρια, ο ελεγκτής πρέπει να εκτελέσει ελεγκτικές διαδικασίες για να προσπαθήσει να επιλύσει το θέμα. Εάν το θέμα παραμένει ανεπίλυτο, ο ελεγκτής πρέπει να επανεξετάσει την αξιολόγηση της ικανότητας, της ακεραιότητας, των ηθικών αξιών ή της επιμέλειας της διοίκησης, ή την προσήλωση ή την εφαρμογή αυτών εκ μέρους της διοίκησης και πρέπει να καθορίσει την επίπτωση που αυτό μπορεί να έχει επί της αξιοπιστίας των διαβεβαιώσεων (προφορικών ή εγγράφων) και επί των ελεγκτικών τεκμηρίων γενικά. (Βλ.: παρ. Α23)

18. Εάν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι οι έγγραφες διαβεβαιώσεις δεν είναι αξιόπιστες, ο ελεγκτής πρέπει να προβεί στις ενδεδειγμένες ενέργειες, περιλαμβανομένου του προσδιορισμού της πιθανής επίπτωσης επί της γνώμης στην έκθεση του ελεγκτή σύμφωνα με το ΔΠΕ 705[4], λαμβάνοντας υπόψη την απαίτηση της παραγράφου 20 του παρόντος ΔΠΕ.

Μη παροχή έγγραφων διαβεβαιώσεων που ζητήθηκαν

19. Εάν η διοίκηση δεν παράσχει μία ή περισσότερες από τις απαιτούμενες έγγραφες διαβεβαιώσεις, ο ελεγκτής πρέπει:

(α) Να συζητήσει το θέμα με τη διοίκηση,

(β) Να επαναξιολογήσει την ακεραιότητα της διοίκησης και να αξιολογήσει την επίπτωση που αυτό μπορεί να έχει επί της αξιοπιστίας των διαβεβαιώσεων (προφορικών ή έγγραφων) καθώς και επί των ελεγκτικών τεκμηρίων γενικά, και

(γ) Να προβεί στις ενδεδειγμένες ενέργειες, περιλαμβανομένου του προσδιορισμού της πιθανής επίπτωσης επί της γνώμης στην έκθεση του ελεγκτή σύμφωνα με το ΔΠΕ 705, λαμβάνοντας υπόψη την απαίτηση της παραγράφου 20 του παρόντος ΔΠΕ.

Έγγραφες διαβεβαιώσεις για τις ευθύνες της διοίκησης

20. Ο ελεγκτής πρέπει να δηλώσει αδυναμία έκφρασης γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το ΔΠΕ 705 εάν:

(α) Συμπεράνει ότι υπάρχει επαρκής αμφιβολία για την ακεραιότητα της διοίκησης, ώστε οι έγγραφες διαβεβαιώσεις που απαιτούνται από τις παραγράφους 10 και 11 να μην είναι αξιόπιστες, ή

(β) Η διοίκηση δεν παράσχει τις έγγραφες διαβεβαιώσεις που απαιτούνται από τις παραγράφους 10 και 11. (Βλ.: παρ. Α26 - Α27)

***

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Έγγραφες διαβεβαιώσεις ως ελεγκτικά τεκμήρια (Βλ.: παρ. 3)

Α1. Οι έγγραφες διαβεβαιώσεις είναι σημαντική πηγή ελεγκτικών τεκμηρίων. Εάν η διοίκηση διαφοροποιήσει

[4] ΔΠΕ 705, «Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή».

ή δεν παράσχει τις απαιτούμενες έγγραφες διαβεβαιώσεις, αυτό μπορεί να αποτελεί προειδοποίηση προς τον ελεγκτή για την πιθανότητα ύπαρξης ενός ή περισσοτέρων σημαντικών θεμάτων. Επιπλέον, η αίτηση έγγραφων, παρά προφορικών, διαβεβαιώσεων σε πολλές περιπτώσεις μπορεί να ωθήσει τη διοίκηση στην εξέταση τέτοιων θεμάτων με περισσότερη σχολαστικότητα, βελτιώνοντας ως εκ τούτου την ποιότητα των διαβεβαιώσεων.

Η διοίκηση από την οποία απαιτούνται έγγραφες διαβεβαιώσεις (Βλ. παρ. 9)

Α2. Οι έγγραφες διαβεβαιώσεις ζητούνται από εκείνους που είναι υπεύθυνοι για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. Τα πρόσωπα αυτά μπορεί να ποικίλουν ανάλογα με τη δομή διακυβέρνησης της οντότητας και τους σχετικούς νόμους ή κανονισμούς. Ωστόσο, η διοίκηση (παρά οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση) είναι συχνά το υπεύθυνο μέρος. Οι έγγραφες διαβεβαιώσεις μπορεί, για το λόγο αυτό, να ζητούνται από τον ανώτερο εκτελεστικό αξιωματούχο της οντότητας και από τον ανώτερο οικονομικό αξιωματούχο, ή από άλλα ισοδύναμα πρόσωπα στις οντότητες που δεν χρησιμοποιούν αυτούς τους τίτλους. Σε ορισμένες περιστάσεις, ωστόσο, άλλα μέρη, όπως οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση, είναι επίσης υπεύθυνα για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.

Α3. Λόγω της ευθύνης της για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, καθώς και των ευθυνών της για τη διεξαγωγή των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της οντότητας, θα αναμενόταν η διοίκηση να έχει επαρκή γνώση της διαδικασίας που ακολουθείται από την οντότητα για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων καθώς και των ισχυρισμών σε αυτές, επί των οποίων να βασίσει τις έγγραφες διαβεβαιώσεις.

Α4. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ωστόσο, η διοίκηση μπορεί να αποφασίσει να θέσει διερευνητικά ερωτήματα προς άλλα πρόσωπα που συμμετέχουν στην κατάρτιση και στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και των ισχυρισμών σε αυτές, περιλαμβανομένων προσώπων που έχουν εξειδικευμένη γνώση σχετικά με τα θέματα για τα οποία ζητούνται έγγραφες διαβεβαιώσεις. Αυτά τα πρόσωπα μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Αναλογιστή υπεύθυνο για τον αναλογιστικό προσδιορισμό λογιστικών επιμετρήσεων.
- Μηχανικούς μέλη του προσωπικού που μπορεί να έχουν ευθύνη και εξειδικευμένη γνώση για επιμετρήσεις περιβαλλοντολογικών υποχρεώσεων.
- Εσωτερικό νομικό σύμβουλο που μπορεί να παράσχει ουσιαστικές πληροφορίες σχετικά με προβλέψεις για νομικές αξιώσεις.

Α5. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η διοίκηση μπορεί να περιλάβει στις έγγραφες διαβεβαιώσεις επιφύλαξη ότι οι διαβεβαιώσεις παρέχονται με την καλύτερη δυνατή της γνώση και πεποίθηση. Είναι λογικό για τον ελεγκτή να αποδεχθεί αυτή τη διατύπωση εάν ικανοποιηθεί ότι οι διαβεβαιώσεις καταρτίζονται από εκείνους με κατάλληλες ευθύνες και γνώση για τα θέματα που περιλαμβάνονται στις διαβεβαιώσεις.

Α6. Για να ενισχύσει την ανάγκη κατάρτισης ενημερωμένων διαβεβαιώσεων από τη διοίκηση, ο ελεγκτής μπορεί να απαιτήσει από τη διοίκηση να περιλάβει στις έγγραφες διαβεβαιώσεις, επιβεβαίωση ότι έχει θέσει διερευνητικά ερωτήματα με τον κατάλληλο τρόπο που αυτή θεώρησε ώστε να την καταστήσει ικανή να καταρτίσει τις αιτούμενες έγγραφες διαβεβαιώσεις. Δεν αναμένεται ότι τέτοια διερευνητικά ερωτήματα θα απαιτούσαν συνήθως επίσημη εσωτερική διαδικασία πέρα από εκείνη που έχει ήδη καθοριστεί από την οντότητα.

Έγγραφες διαβεβαιώσεις για τις ευθύνες της διοίκησης (Βλ. παρ. 10-11)

Α7. Τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται κατά τη διάρκεια του ελέγχου για το ότι η διοίκηση έχει εκπληρώσει τις ευθύνες της όπως αυτές αναφέρονται στις παραγράφους 10 και 11 δεν είναι επαρκή χωρίς την απόκτηση επιβεβαίωσης από τη διοίκηση ότι η ίδια πιστεύει πως έχει εκπληρώσει αυτές τις ευθύνες. Αυτό συμβαίνει γιατί ο ελεγκτής δεν δύναται να κρίνει μόνο από άλλα ελεγκτικά τεκμήρια εάν η διοίκηση έχει καταρτίσει και παρουσιάσει τις οικονομικές καταστάσεις και έχει παράσχει πληροφορίες στον ελεγκτή βάσει της συμφωνημένης αναγνώρισης και κατανόησης των ευθυνών της. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής δεν θα μπορούσε να συμπεράνει ότι η διοίκηση έχει παράσχει στον ελεγκτή όλες τις σχετικές πληροφορίες που συμφωνήθηκαν στους όρους της ανάθεσης ελέγχου χωρίς να τη ρωτήσει εάν, και χωρίς να λάβει επιβεβαίωση ότι, αυτές οι πληροφορίες έχουν παρασχεθεί.

Α8. Οι έγγραφες διαβεβαιώσεις που απαιτούνται από τις παραγράφους 10 και 11 πηγάζουν από τη συμφωνημένη αναγνώριση και κατανόηση της διοίκησης για τις ευθύνες της σύμφωνα με τους όρους της ανάθεσης ελέγχου, ζητώντας επιβεβαίωση ότι τις έχει εκπληρώσει. Ο ελεγκτής μπορεί επίσης να ζητήσει από τη διοίκηση να επαναβεβαιώσει την αναγνώριση και την κατανόηση αυτών των ευθυνών σε έγγραφες διαβεβαιώσεις. Αυτό είναι σύνηθες σε ορισμένες δικαιοδοσίες, αλλά σε κάθε περίπτωση μπορεί να είναι ιδιαίτερα ενδεδειγμένο όταν:

- Αυτοί που υπέγραψαν τους όρους της ανάθεσης ελέγχου εκ μέρους της οντότητας δεν έχουν πλέον τις σχετικές ευθύνες.
- Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου καταρτίστηκαν σε προηγούμενο έτος.
- Υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι η διοίκηση παρερμηνεύει αυτές τις ευθύνες, ή
- Το συνιστούν μεταβολές στις περιστάσεις.

Σύμφωνα με την απαίτηση του ΔΠΕ 210[5], αυτή η επαναβεβαίωση από την διοίκηση της αναγνώρισης και κατανόησης των ευθυνών της δεν γίνεται με την καλύτερη δυνατή γνώση και πεποίθηση αυτής (όπως σχολιάζεται στην παράγραφο Α5 του παρόντος ΔΠΕ).

Ζητήματα ειδικά για οντότητες του δημοσίου τομέα

Α9. Οι εντολές για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων οντοτήτων του δημόσιου τομέα μπορεί να είναι ευρύτερες από εκείνες για άλλες οντότητες. Ως αποτέλεσμα, η υπόθεση σχετικά με τις ευθύνες της διοίκησης βάσει

[5] ΔΠΕ 210, παράγραφος 6(β).

της οποίας διενεργείται ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων οντότητας του δημοσίου τομέα μπορεί να οδηγεί σε πρόσθετες έγγραφες διαβεβαιώσεις. Αυτές μπορεί να περιλαμβάνουν έγγραφες διαβεβαιώσεις που επιβεβαιώνουν ότι οι συναλλαγές και τα γεγονότα έχουν πραγματοποιηθεί σύμφωνα με νόμο, κανονισμό ή άλλη αρχή.

Λοιπές έγγραφες διαβεβαιώσεις (Βλ. παρ. 13)

Πρόσθετες έγγραφες διαβεβαιώσεις σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις

Α10. Επιπρόσθετα της έγγραφης διαβεβαίωσης που απαιτείται από την παράγραφο 10, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει απαραίτητο να ζητήσει άλλες έγγραφες διαβεβαιώσεις σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις. Τέτοιες έγγραφες διαβεβαιώσεις μπορεί να συμπληρώνουν αλλά δεν αποτελούν μέρος των έγγραφων διαβεβαιώσεων που απαιτούνται από την παράγραφο 10. Αυτές μπορεί να περιλαμβάνουν διαβεβαιώσεις για τα ακόλουθα:

- Το εάν η επιλογή και η εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών είναι ενδεδειγμένες, και
- Το εάν θέματα όπως τα ακόλουθα, όταν είναι σχετικά σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, έχουν αναγνωριστεί, επιμετρηθεί, παρουσιαστεί ή γνωστοποιηθεί σύμφωνα με το πλαίσιο αυτό:
  - **o** Σχέδια ή προθέσεις που μπορεί να επηρεάζουν τη λογιστική αξία ή την ταξινόμηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων.
  - **o** Υποχρεώσεις, πραγματικές και ενδεχόμενες.
  - **o** Τίτλος ή έλεγχος (control) επί περιουσιακών στοιχείων, επισχέσεις ή επιβαρύνσεις επί περιουσιακών στοιχείων, καθώς και περιουσιακά στοιχεία που έχουν δοθεί ως εξασφαλίσεις, και
  - **o** Πτυχές νόμων, κανονισμών και συμβατικών συμφωνιών που μπορεί να επηρεάζουν τις οικονομικές καταστάσεις, περιλαμβανομένης της μη συμμόρφωσης.

Πρόσθετες έγγραφες διαβεβαιώσεις για πληροφορίες που παρέχονται στον ελεγκτή

Α11. Επιπρόσθετα της έγγραφης διαβεβαίωσης που απαιτείται από την παράγραφο 11, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει απαραίτητο να ζητήσει από τη διοίκηση να του παράσχει έγγραφη διαβεβαίωση ότι έχει κοινοποιήσει στον ελεγκτή όλες τις ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες για τις οποίες είναι ενήμερη.

Έγγραφες διαβεβαιώσεις για ειδικούς ισχυρισμούς

Α12. Κατά την απόκτηση τεκμηρίων ή την αξιολόγηση για κρίσεις και προθέσεις, ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα:

- Το ιστορικό της οντότητας αναφορικά με την εκτέλεση των δηλωμένων προθέσεών της.
- Τους λόγους της οντότητας για την επιλογή του συγκεκριμένου τρόπου δράσης.
- Την ικανότητα της οντότητας να επιδιώξει συγκεκριμένο τρόπο δράσης.
- Την ύπαρξη ή την έλλειψη οποιασδήποτε άλλης πληροφορίας που μπορεί να έχει αποκτηθεί κατά τη διάρκεια της εκτέλεσης του ελέγχου και που μπορεί να είναι ασυνεπής με την κρίση ή την πρόθεση της διοίκησης.

Α13. Επιπλέον, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει απαραίτητο να ζητήσει από τη διοίκηση να του παράσχει έγγραφες διαβεβαιώσεις για συγκεκριμένους ισχυρισμούς στις οικονομικές καταστάσεις. Ειδικότερα, να υποστηρίξει την κατανόηση που ο ελεγκτής έχει αποκτήσει από άλλα ελεγκτικά τεκμήρια για την κρίση ή την πρόθεση της διοίκησης σχετικά με συγκεκριμένο ισχυρισμό ή την πληρότητα αυτού. Για παράδειγμα, εάν η πρόθεση της διοίκησης είναι σημαντική για τη βάση αποτίμησης των επενδύσεων, μπορεί να μην είναι δυνατή η απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων χωρίς έγγραφη διαβεβαίωση από τη διοίκηση για τις προθέσεις της. Παρόλο που τέτοιες έγγραφες διαβεβαιώσεις παρέχουν απαραίτητα ελεγκτικά τεκμήρια, δεν παρέχουν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια από μόνες τους για τον εν λόγω ισχυρισμό.

Κοινοποίηση ποσοτικού ορίου (Βλ. παρ. 10-11,13)

Α14. Το ΔΠΕ 450 απαιτεί από τον ελεγκτή να συγκεντρώνει τα σφάλματα που εντοπίστηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου, εκτός αυτών που είναι σαφώς επουσιώδη[6]. Ο ελεγκτής μπορεί να καθορίσει ένα ποσοτικό όριο, πάνω από το οποίο τα σφάλματα δεν μπορούν να εκλαμβάνονται ως σαφώς επουσιώδη. Κατά τον ίδιο τρόπο, ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει την κοινοποίηση στη διοίκηση ποσοτικού ορίου για σκοπούς των έγγραφων διαβεβαιώσεων που ζητήθηκαν.

Ημερομηνία και περίοδος(οι) που καλύπτονται από έγγραφες διαβεβαιώσεις (Βλ. παρ. 14)

Α15. Επειδή οι έγγραφες διαβεβαιώσεις είναι απαραίτητα ελεγκτικά τεκμήρια, η γνώμη του ελεγκτή δεν μπορεί να εκφράζεται και η έκθεση του ελεγκτή δεν μπορεί να χρονολογείται πριν από την ημερομηνία των έγγραφων διαβεβαιώσεων. Επιπλέον, επειδή τον ελεγκτή τον απασχολούν τα γεγονότα που προκύπτουν μέχρι την ημερομηνία της έκθεσής του, τα οποία μπορεί να απαιτούν προσαρμογή ή γνωστοποίηση στις οικονομικές καταστάσεις, οι έγγραφες διαβεβαιώσεις χρονολογούνται το πλησιέστερο δυνατόν, αλλά όχι μετά, στην ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων.

Α16. Σε ορισμένες περιστάσεις, μπορεί να είναι ενδεδειγμένο για τον ελεγκτή να αποκτήσει έγγραφη διαβεβαίωση για συγκεκριμένο ισχυρισμό στις οικονομικές καταστάσεις κατά τη διάρκεια της διενέργειας του ελέγχου. Όταν συμβαίνει αυτό, μπορεί να είναι απαραίτητο να ζητηθεί επικαιροποιημένη έγγραφη διαβεβαίωση.

Α17. Οι έγγραφες διαβεβαιώσεις καλύπτουν όλες τις περιόδους που αναφέρονται στην έκθεση του ελεγκτή, επειδή η διοίκηση χρειάζεται να επαναβεβαιώσει ότι οι έγγραφες διαβεβαιώσεις που χορήγησε προηγουμένως αναφορικά με τις προηγούμενες περιόδους παραμένουν κατάλληλες. Ο ελεγκτής και η διοίκηση μπορεί να συμφωνήσουν σε μια μορφή έγγραφης διαβεβαίωσης που επικαιροποιεί τις έγγραφες διαβεβαιώσεις που σχετίζονται

[6] ΔΠΕ 450, «Αξιολόγηση σφαλμάτων που εντοπίζονται κατά τον έλεγχο», παράγραφος 5.

με τις προηγούμενες περιόδους, αναφέροντας εάν υπάρχουν οποιεσδήποτε μεταβολές σε αυτές τις έγγραφες διαβεβαιώσεις και εάν ναι, ποιες είναι αυτές.

Α18. Ενδέχεται να προκύψουν καταστάσεις όπου η τωρινή διοίκηση δεν ήταν παρούσα κατά τη διάρκεια όλων των περιόδων που αναφέρονται στην έκθεση του ελεγκτή. Αυτά τα πρόσωπα μπορεί να ισχυριστούν ότι δεν δύνανται να παράσχουν ορισμένες ή όλες τις έγγραφες διαβεβαιώσεις, επειδή δεν ήταν στην εν λόγω θέση κατά τη διάρκεια της περιόδου. Το γεγονός αυτό, ωστόσο, δεν μειώνει τις ευθύνες αυτών των προσώπων για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο. Συνεπώς, η απαίτηση για τον ελεγκτή να ζητά από αυτούς έγγραφες διαβεβαιώσεις που καλύπτουν το σύνολο της(των) σχετικής(ών) περιόδου(ων) εξακολουθεί να έχει εφαρμογή.

Μορφή έγγραφων διαβεβαιώσεων (Βλ. παρ. 15)

Α19. Οι έγγραφες διαβεβαιώσεις απαιτείται να περιλαμβάνονται σε επιστολή διαβεβαίωσης που απευθύνεται στον ελεγκτή. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, ωστόσο, μπορεί να απαιτείται από τη διοίκηση βάσει νόμου ή κανονισμού, να συντάξει έγγραφη δημόσια δήλωση για τις ευθύνες της. Παρόλο που τέτοια δήλωση είναι διαβεβαίωση για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων ή τις σχετικές αρχές, ο ελεγκτής μπορεί να αποφασίσει ότι είναι κατάλληλη μορφή έγγραφης διαβεβαίωσης αναφορικά με ορισμένες ή όλες τις διαβεβαιώσεις που απαιτούνται από την παράγραφο 10 ή 11. Συνεπώς, τα σχετικά θέματα που καλύπτονται από τέτοια δήλωση δεν χρειάζεται να περιληφθούν στην επιστολή διαβεβαίωσης. Οι παράγοντες που μπορεί να επηρεάσουν την απόφαση του ελεγκτή περιλαμβάνουν:

- Το εάν η δήλωση περιλαμβάνει επιβεβαίωση της εκπλήρωσης των ευθυνών που αναφέρονται στις παραγράφους 10 και 11.
- Το εάν η δήλωση έχει γίνει ή εγκριθεί από εκείνους από τους οποίους ο ελεγκτής ζητά τις σχετικές έγγραφες διαβεβαιώσεις.
- Το εάν αντίγραφο της δήλωσης παρέχεται στον ελεγκτή το πλησιέστερο δυνατό, αλλά όχι μετά από την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων (βλέπε παράγραφο 14).

Α20. Μια επίσημη δήλωση συμμόρφωσης με νόμο ή κανονισμό, ή έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων δεν θα περιελάμβανε επαρκείς πληροφορίες για να ικανοποιηθεί ο ελεγκτής ότι όλες οι απαραίτητες διαβεβαιώσεις έχουν γίνει συνειδητά. Η έκφραση των ευθυνών της διοίκησης βάσει νόμου ή κανονισμού επίσης δεν αποτελεί υποκατάστατο των αιτούμενων έγγραφων διαβεβαιώσεων.

Α21. Το Παράρτημα 2 παρέχει επεξηγηματικό παράδειγμα επιστολής διαβεβαίωσης.

Κοινοποίηση στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση (Βλ. παρ. 10-11, 13)

Α22. Το ΔΠΕ 260 απαιτεί από τον ελεγκτή να κοινοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση τις έγγραφες διαβεβαιώσεις που ο ελεγκτής έχει ζητήσει από τη διοίκηση[7].

Αμφιβολία για την αξιοπιστία των έγγραφων διαβεβαιώσεων και μη παροχή έγγραφων διαβεβαιώσεων που ζητήθηκαν

Αμφιβολία για την αξιοπιστία των έγγραφων διαβεβαιώσεων (Βλ. παρ. 16-17)

Α23. Στην περίπτωση εντοπισμένων ασυνεπειών μεταξύ μίας ή περισσοτέρων έγγραφων διαβεβαιώσεων και των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν από άλλη πηγή, ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει εάν η εκτίμηση κινδύνου εξακολουθεί να είναι κατάλληλη και, εάν όχι, να αναθεωρήσει την εκτίμηση κινδύνου και να καθορίσει τη φύση, το χρόνο και την έκταση των περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών ως μέτρα αντίδρασης στους εκτιμώμενους κινδύνους.

Α24. Οι προβληματισμοί για την ικανότητα, την ακεραιότητα, τις ηθικές αξίες ή την επιμέλεια της διοίκησης, ή για την προσήλωσή της σε αυτά ή την εφαρμογή τους, μπορεί να οδηγήσει τον ελεγκτή στο συμπέρασμα ότι ο κίνδυνος ψευδών διαβεβαιώσεων της διοίκησης στις οικονομικές καταστάσεις είναι τέτοιος που ο έλεγχος δεν μπορεί να διενεργηθεί. Σε αυτή την περίπτωση, ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει την πιθανότητα απόσυρσης από την ανάθεση, όταν η απόσυρση είναι δυνατή βάσει του εφαρμοστέου νόμου ή κανονισμού, εκτός εάν οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση θέσουν σε εφαρμογή τα κατάλληλα διορθωτικά μέτρα. Αυτά τα μέτρα, ωστόσο, μπορεί να μην είναι επαρκή ώστε να δύναται ο ελεγκτής να εκδώσει μη διαφοροποιημένη γνώμη ελέγχου.

Α25. Το ΔΠΕ 230 απαιτεί ο ελεγκτής να τεκμηριώνει τα σημαντικά θέματα που προκύπτουν κατά τη διάρκεια του ελέγχου, τα συμπεράσματα στα οποία κατέληξε για αυτά, και τις σημαντικές επαγγελματικές κρίσεις που έγιναν για την κατάληξη σε αυτά τα συμπεράσματα[8]. Ο ελεγκτής μπορεί να έχει εντοπίσει σημαντικά θέματα σχετικά με την ικανότητα, την ακεραιότητα, τις ηθικές αξίες ή την επιμέλεια της διοίκησης ή την προσήλωσή της σε αυτά ή την εφαρμογή αυτών, αλλά παρόλα αυτά να κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι έγγραφες διαβεβαιώσεις είναι αξιόπιστες. Σε αυτή την περίπτωση, αυτό το σημαντικό θέμα τεκμηριώνεται σύμφωνα με το ΔΠΕ 230.

Έγγραφες διαβεβαιώσεις για τις ευθύνες της διοίκησης (Βλ. παρ. 20)

Α26. Όπως εξηγείται στην παράγραφο Α7, ο ελεγκτής δεν δύναται να κρίνει μόνο βάσει άλλων ελεγκτικών τεκμηρίων το εάν η διοίκηση έχει εκπληρώσει τις ευθύνες που αναφέρονται στις παραγράφους 10 και 11. Ως εκ τούτου, εάν, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 20(α), ο ελεγκτής συμπεράνει ότι οι έγγραφες διαβεβαιώσεις για αυτά τα θέματα είναι αναξιόπιστες ή εάν η διοίκηση δεν παράσχει αυτές τις έγγραφες διαβεβαιώσεις, ο ελεγκτής δεν δύναται να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια. Οι πιθανές επιπτώσεις στις οικονομικές καταστάσεις από τέτοια αδυναμία δεν περιορίζονται σε συγκεκριμένα στοιχεία, λογαριασμούς ή κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων και ως εκ τούτου είναι διάχυτες. Το ΔΠΕ 705 απαιτεί από τον ελεγκτή να δηλώσει αδυναμία έκφρασης γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων σε τέτοιες περιστάσεις[9].

[7] ΔΠΕ 260, «Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση», παράγραφος 16(γ)(ii).
[8] ΔΠΕ 230, «Τεκμηρίωση του ελέγχου», παράγραφοι 8(γ) και 10.
[9] ΔΠΕ 705, παράγραφος 9.

Α27. Έγγραφη διαβεβαίωση που έχει διαφοροποιηθεί από εκείνη που ζητήθηκε από τον ελεγκτή δεν σημαίνει απαραίτητα ότι η διοίκηση δεν παρέσχε την έγγραφη διαβεβαίωση. Ωστόσο, ο υποκείμενος λόγος για τέτοια τροποποίηση μπορεί να επηρεάσει τη γνώμη στην έκθεση του ελεγκτή. Για παράδειγμα:

● Η έγγραφη διαβεβαίωση περί της εκπλήρωσης των ευθυνών της διοίκησης για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να δηλώνει ότι η διοίκηση πιστεύει πως, εκτός από ουσιώδη μη συμμόρφωση με συγκεκριμένη απαίτηση του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς, οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με το πλαίσιο αυτό. Η απαίτηση στην παράγραφο 20 δεν έχει εφαρμογή επειδή ο ελεγκτής συμπέρανε ότι η διοίκηση έχει παράσχει αξιόπιστες έγγραφες διαβεβαιώσεις. Ωστόσο ο ελεγκτής απαιτείται να εξετάσει την επίπτωση της μη συμμόρφωσης στη γνώμη στην έκθεση του ελεγκτή σύμφωνα με το ΔΠΕ 705.

● Η έγγραφη διαβεβαίωση περί της ευθύνης της διοίκησης να παράσχει στον ελεγκτή όλες τις σχετικές πληροφορίες που συμφωνήθηκαν στους όρους της ανάθεσης ελέγχου μπορεί να δηλώνει ότι η διοίκηση πιστεύει πως, εκτός από πληροφορίες που καταστράφηκαν από πυρκαγιά, έχει παράσχει στον ελεγκτή αυτές τις πληροφορίες. Η απαίτηση στην παράγραφο 20 δεν έχει εφαρμογή επειδή ο ελεγκτής συμπέρανε ότι η διοίκηση έχει παράσχει αξιόπιστες έγγραφες διαβεβαιώσεις. Ωστόσο, ο ελεγκτής απαιτείται να εξετάσει τις επιπτώσεις του διάχυτου των πληροφοριών που καταστράφηκαν από πυρκαγιά επί των οικονομικών καταστάσεων καθώς και την επίπτωση από αυτό επί της γνώμης στην έκθεση του ελεγκτή σύμφωνα με το ΔΠΕ 705.

Παράρτημα 1
(Βλ. παρ. 2)

Κατάλογος των ΔΠΕ που περιλαμβάνουν απαιτήσεις για έγγραφες διαβεβαιώσεις

Το παρόν παράρτημα εντοπίζει παραγράφους σε άλλα ισχύοντα ΔΠΕ για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα, που απαιτούν ειδικές έγγραφες διαβεβαιώσεις για το υποκείμενο θέμα. Ο κατάλογος δεν είναι υποκατάστατο της εξέτασης των απαιτήσεων και του υλικού σχετικών εφαρμογών καθώς και του άλλου επεξηγηματικού υλικού στα ΔΠΕ.

- ΔΠΕ 240, «Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με απάτη στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων» – παράγραφος 39
- ΔΠΕ 250, «Εξέταση νόμων και κανονισμών στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων» – παράγραφος 16
- ΔΠΕ 450, «Αξιολόγηση σφαλμάτων που εντοπίζονται κατά τον έλεγχο» – παράγραφος 14
- ΔΠΕ 501, «Ελεγκτικά τεκμήρια – Ειδικά ζητήματα για επιλεγμένα κονδύλια» - παράγραφος 12
- ΔΠΕ 540, «Έλεγχος λογιστικών εκτιμήσεων, συμπεριλαμβανομένων των λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας, και συναφείς γνωστοποιήσεις» – παράγραφος 22
- ΔΠΕ 550, «Συνδεδεμένα μέρη» – παράγραφος 26
- ΔΠΕ 560, «Μεταγενέστερα γεγονότα» - παράγραφος 9
- ΔΠΕ 570, « Συνέχιση δραστηριότητας» - παράγραφος 16(ε)
- ΔΠΕ 710, «Συγκριτικές πληροφορίες – Αντίστοιχα ποσά και συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις» – παράγραφος 9

Παράρτημα 2
(Βλ. παρ. Α21)

Υπόδειγμα επιστολής διαβεβαίωσης

Το ακόλουθο υπόδειγμα επιστολής περιλαμβάνει έγγραφες διαβεβαιώσεις που απαιτούνται από το παρόν και από άλλα ΔΠΕ σε ισχύ για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων, για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου ή αργότερα. Στο παρόν παράδειγμα υποτίθεται ότι το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς είναι τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, η απαίτηση του ΔΠΕ 570[10] για απόκτηση έγγραφης διαβεβαίωσης δεν είναι σχετική, και το ότι δεν υπάρχουν εξαιρέσεις στις έγγραφες διαβεβαιώσεις που ζητούνται. Εάν υπήρχαν εξαιρέσεις, οι διαβεβαιώσεις θα χρειαζόταν να διαφοροποιηθούν ώστε να αντανακλούν τις εξαιρέσεις αυτές.

(Επιστολόχαρτο της οντότητας)

(Προς τον ελεγκτή)
(Ημερομηνία)

Η παρούσα επιστολή διαβεβαίωσης χορηγείται αναφορικά με τον έλεγχό σας των οικονομικών καταστάσεων της Εταιρείας ΑΒΓ για το έτος που έληξε την 31η Δεκεμβρίου 20ΧΧ[11], με σκοπό την έκφραση γνώμης ως προς το εάν οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη (ή δίνουν αληθινή και εύλογη εικόνα), σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Επιβεβαιώνουμε ότι (σύμφωνα την καλύτερη δυνατή γνώση και πεποίθησή μας, έχοντας θέσει τα διερευνητικά ερωτήματα που θεωρήσαμε απαραίτητα για το σκοπό της κατάλληλης πληροφόρησής μας):

Οικονομικές καταστάσεις

- Έχουμε εκπληρώσει τις ευθύνες μας, όπως καθορίζονται στους όρους της ανάθεσης ελέγχου της [καταχωρήστε την ημερομηνία], για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Ειδικότερα, οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται εύλογα (ή δίνουν αληθινή και εύλογη εικόνα) σύμφωνα με αυτά.
- Οι σημαντικές παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν από εμάς κατά τη διενέργεια λογιστικών εκτιμήσεων, περιλαμβανομένων εκείνων που επιμετρήθηκαν στην εύλογη αξία τους, είναι λελογισμένες. (ΔΠΕ 540)
- Οι σχέσεις συνδεδεμένων μερών και συναλλαγών έχουν καταλλήλως λογιστικοποιηθεί και γνωστοποιηθεί σύμφωνα με τις απαιτήσεις των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. (ΔΠΕ 550)
- Όλα τα γεγονότα μετά την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων και για τα οποία τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς απαιτούν προσαρμογή ή γνωστοποίηση έχουν προσαρμοστεί ή γνωστοποιηθεί. (ΔΠΕ 560)
- Οι επιπτώσεις των μη διορθωμένων σφαλμάτων είναι επουσιώδεις, τόσο ατομικά όσο και συνολικά, για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο. Ο κατάλογος των μη διορθωμένων σφαλμάτων επισυνάπτεται στην επιστολή διαβεβαίωσης. (ΔΠΕ 450)
- [Οποιαδήποτε άλλα θέματα που ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει ενδεδειγμένα (βλέπε παράγραφο Α10 του παρόντος ΔΠΕ).]

Παρεχόμενες πληροφορίες

- Σας έχουμε παράσχει:
  - **o** Πρόσβαση σε όλες τις πληροφορίες για τις οποίες είμαστε ενήμεροι ότι είναι σχετικές με την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων, όπως αρχεία, τεκμηρίωση και άλλα θέματα,
  - **o** Πρόσθετες πληροφορίες που έχετε ζητήσει από εμάς για το σκοπό του ελέγχου, και
  - **o** Απεριόριστη πρόσβαση σε πρόσωπα εντός της οντότητας από τα οποία θεωρήσατε ότι είναι απαραίτητο να αποκτήσετε ελεγκτικά τεκμήρια.
- Όλες οι συναλλαγές έχουν εγγραφεί στα λογιστικά αρχεία και αντανακλώνται στις οικονομικές καταστάσεις.
- Σας έχουμε γνωστοποιήσει τα αποτελέσματα της εκτίμησής μας για τον κίνδυνο ότι οι οικονομικές καταστάσεις μπορεί να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες ως αποτέλεσμα απάτης. (ΔΠΕ 240)
- Σας έχουμε γνωστοποιήσει όλες τις πληροφορίες σε σχέση με απάτη ή υποψία απάτης, για την οποία είμαστε ενήμεροι που επηρεάζει την οντότητα και εμπλέκει:
  - **o** Τη διοίκηση,
  - **o** Τους εργαζόμενους που έχουν σημαντικούς ρόλους στις εσωτερικές δικλίδες, ή
  - **o** Άλλους, όταν η απάτη θα μπορούσε να έχει ουσιώδη επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις. (ΔΠΕ 240)
- Σας έχουμε γνωστοποιήσει όλες τις πληροφορίες σε σχέση με καταγγελίες για απάτη, ή υποψία απάτης, που επηρεάζουν τις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας, οι οποίες γνωστοποιήθηκαν από εργαζομένους, πρώην εργαζομένους, αναλυτές, ρυθμιστικές αρχές ή άλλους. (ΔΠΕ 240)
- Σας έχουμε γνωστοποιήσει όλες τις γνωστές περιπτώσεις μη συμμόρφωσης ή υποψίας μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς, των οποίων οι επιπτώσεις πρέπει να εξετάζονται κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. (ΔΠΕ 250)

[10] ΔΠΕ 570, «Συνέχιση δραστηριότητα».
[11] Όταν ο ελεγκτής εκδίδει έκθεση επί περισσοτέρων της μίας περιόδων, προσαρμόζει την ημερομηνία έτσι ώστε η επιστολή να αναφέρεται σε όλες τις περιόδους που καλύπτονται από την έκθεσή του.

● Σας έχουμε γνωστοποιήσει την ταυτότητα των συνδεδεμένων μερών της οντότητας και όλες τις σχέσεις και συναλλαγές συνδεδεμένων μερών για τις οποίες είμαστε ενήμεροι. (ΔΠΕ 550)

● [Οποιαδήποτε άλλα θέματα που ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει απαραίτητα (βλέπε παράγραφο Α11 του παρόντος ΔΠΕ).]

_____

Η διοίκηση

Η διοίκηση

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 600

ΕΙΔΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ - ΕΛΕΓΧΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΟΜΙΛΟΥ (ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΗΣ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΣΥΣΤΑΤΙΚΟΥ)

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Παράγραφος

Εισαγωγή
Πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ 1-6
Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος 7
Στόχοι 8
Ορισμοί 9-10
Απαιτήσεις
Ευθύνη 11
Αποδοχή και συνέχιση 12-14
Γενική στρατηγική του ελέγχου και σχεδιασμός του ελέγχου 15-16
Κατανόηση του ομίλου, των συστατικών του και του περιβάλλοντός τους 17-18
Κατανόηση του ελεγκτή συστατικού 19-20
Ουσιώδες μέγεθος 21-23
Αντίδραση στους εκτιμώμενους κινδύνους 24-31
Διαδικασία ενοποίησης 32-37
Μεταγενέστερα γεγονότα 38-39
Επικοινωνία με τον ελεγκτή συστατικού 40-41
Αξιολόγηση της επάρκειας και της καταλληλότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν 42-45
Επικοινωνία με τη διοίκηση του ομίλου και με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση του ομίλου 46-49
Τεκμηρίωση 50
Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό
Συστατικά που υπόκεινται σε έλεγχο βάσει θεσπίσματος, κανονισμού ή άλλου λόγου A1
Ορισμοί A2-A7
Ευθύνη A8-A9
Αποδοχή και συνέχιση A10-A21
Γενική στρατηγική του ελέγχου και σχεδιασμός του ελέγχου A22
Κατανόηση του ομίλου, των συστατικών του και του περιβάλλοντός τους A23-A31
Κατανόηση του ελεγκτή συστατικού A32-A41
Ουσιώδες μέγεθος A42-A46
Αντίδραση στους εκτιμώμενους κινδύνους A47-A55
Διαδικασία Ενοποίησης A56
Επικοινωνία με τον ελεγκτή συστατικού A57-A60
Αξιολόγηση της επάρκειας και της καταλληλότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν A61-A63
Επικοινωνία με τη διοίκηση του ομίλου και με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση του ομίλου A64-A66

Παράρτημα 1: Παράδειγμα γνώμης με επιφύλαξη όπου η ομάδα ανάθεσης του ομίλου δεν δύναται να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια στα οποία να βασίσει τη γνώμη ελέγχου του ομίλου

Παράρτημα 2: Παραδείγματα θεμάτων για τα οποία η ομάδα ανάθεσης του ομίλου αποκτά κατανόηση

Παράρτημα 3: Παραδείγματα συνθηκών ή γεγονότων που μπορεί να υποδηλώνουν κινδύνους ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου

Παράρτημα 4: Παραδείγματα επιβεβαιώσεων ελεγκτή συστατικού

Παράρτημα 5: Απαιτούμενα και πρόσθετα θέματα που περιλαμβάνονται στην επιστολή οδηγιών της ομάδας ανάθεσης του ομίλου

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 600, «Ειδικά ζητήματα - έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων ομίλου (περιλαμβανόμενης της εργασίας ελεγκτών συστατικού)» 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 εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ

1. Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ) εφαρμόζονται σε ελέγχους ομίλων. Το παρόν ΔΠΕ ασχολείται με ειδικά ζητήματα που έχουν εφαρμογή σε ελέγχους ομίλου, ιδιαίτερα σε εκείνους που εμπλέκουν ελεγκτές συστατικού.

2. Ο ελεγκτής μπορεί να κρίνει το παρόν ΔΠΕ, προσαρμοσμένο κατάλληλα στις περιστάσεις, χρήσιμο όταν εμπλέκει άλλους ελεγκτές στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων που δεν είναι οικονομικές καταστάσεις ομίλου. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να ζητήσει από άλλο ελεγκτή να παραστεί στην καταμέτρηση των αποθεμάτων ή να επιθεωρήσει φυσικά πάγια περιουσιακά στοιχεία σε απομακρυσμένη τοποθεσία.

3. Ο ελεγκτής συστατικού μπορεί να υποχρεώνεται από θέσπισμα, κανονισμό ή άλλο λόγο, να εκφράσει γνώμη ελέγχου επί των οικονομικών καταστάσεων συστατικού. Η ομάδα ανάθεσης του ομίλου μπορεί να αποφασίσει να χρησιμοποιήσει τα ελεγκτικά τεκμήρια επί των οποίων βασίζεται η γνώμη ελέγχου για τις οικονομικές καταστάσεις του συστατικού ως ελεγκτικά τεκμήρια για τον έλεγχο του ομίλου, εφαρμόζονται όμως παρόλα αυτά οι απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΕ. (Βλ. παρ. Α1)

4. Σύμφωνα με το ΔΠΕ 220,[402] ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου απαιτείται να ικανοποιηθεί ότι εκείνοι που διενεργούν την ανάθεση ελέγχου του ομίλου, περιλαμβανομένων των ελεγκτών συστατικού, έχουν συλλογικά την ενδεδειγμένη ικανότητα και δυνατότητες. Ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου είναι επίσης υπεύθυνος για την κατεύθυνση, επίβλεψη και διενέργεια της ανάθεσης ελέγχου του ομίλου.

5. Ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου εφαρμόζει τις απαιτήσεις του ΔΠΕ 220 ανεξάρτητα από το εάν η ομάδα ανάθεσης ελέγχου του ομίλου ή ο ελεγκτής συστατικού εκτελούν την εργασία επί των οικονομικών πληροφοριών συστατικού. Το παρόν ΔΠΕ βοηθά τον εταίρο ανάθεσης ελέγχου του ομίλου να εκπληρώνει τις απαιτήσεις του ΔΠΕ 220 όπου οι ελεγκτές συστατικού εκτελούν εργασία επί των οικονομικών πληροφοριών συστατικών.

6. Ο ελεγκτικός κίνδυνος είναι συνάρτηση του κινδύνου ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων και του κινδύνου ο ελεγκτής να μην εντοπίσει τέτοια σφάλματα.[403] Σε έλεγχο ομίλου, αυτό περιλαμβάνει τον κίνδυνο ο ελεγκτής συστατικού να μην εντοπίσει σφάλμα στις οικονομικές πληροφορίες του συστατικού που θα μπορούσε να προκαλέσει ουσιώδες σφάλμα στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου, καθώς και τον κίνδυνο η ομάδα ανάθεσης του ομίλου να μην εντοπίσει αυτό το σφάλμα. Το παρόν ΔΠΕ εξηγεί τα θέματα που εξετάζει η ομάδα ανάθεσης του ομίλου κατά τον καθορισμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης της εμπλοκής της στις διαδικασίες εκτίμησης του κινδύνου και των περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου που εκτελούνται από τους ελεγκτές συστατικού επί των οικονομικών πληροφοριών των συστατικών. Ο σκοπός αυτής της εμπλοκής είναι να αποκτηθούν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια στα οποία θα βασιστεί η γνώμη ελέγχου επί των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

7. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα.

Στόχοι

8. Οι στόχοι του ελεγκτή είναι:

(α) Να καθορίσει εάν ενεργεί ως ελεγκτής των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου, και

(β) Εάν ενεργεί ως ελεγκτής των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου:

(i) να επικοινωνεί με σαφήνεια με τους ελεγκτές συστατικού για το πεδίο και το χρόνο της εργασίας τους επί χρηματοοικονομικών πληροφοριών σχετικών με τα συστατικά και τα ευρήματά τους, και

(ii) να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με τις οικονομικές πληροφορίες των συστατικών και τη διαδικασία ενοποίησης, προκειμένου να εκφράσει γνώμη για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις του ομίλου είναι καταρτισμένες, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Ορισμοί

9. Για σκοπούς των ΔΠΕ, οι ακόλουθοι όροι έχουν τη σημασία που αποδίδεται κατωτέρω:

(α) Συστατικό - Οντότητα ή επιχειρηματική δραστηριότητα για την οποία η διοίκηση του ομίλου ή του συστατικού καταρτίζει χρηματοοικονομικές πληροφορίες που πρέπει να συμπεριληφθούν στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου. (Βλ. παρ. Α2-Α4)

(β) Ελεγκτής συστατικού - Ελεγκτής ο οποίος, με αίτημα της ομάδας ανάθεσης του ομίλου, εκτελεί εργασία επί χρηματοοικονομικών πληροφοριών που σχετίζονται με συστατικό για τον έλεγχο του ομίλου. (Βλ. παρ. Α7)

(γ) Διοίκηση συστατικού - Η διοίκηση που είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών του συστατικού.

(δ) Ουσιώδες μέγεθος συστατικού - Το ουσιώδες μέγεθος για συστατικό που καθορίζεται από την ομάδα ανάθεσης του ομίλου.

(ε) Όμιλος - Όλα τα συστατικά των οποίων οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου. Ο όμιλος έχει πάντα περισσότερα από ένα συστατικά.

(στ) Έλεγχος ομίλου - Ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου.

(ζ) Γνώμη ελέγχου για όμιλο - Η γνώμη ελέγχου επί των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου.

(η) Εταίρος ανάθεσης ομίλου - Ο εταίρος ή άλλο πρόσωπο στη λογιστική επιχείρηση ο οποίος είναι υπεύθυνος για την ανάθεση ελέγχου του ομίλου και για την διενέργειά του, καθώς και για την έκθεση του ελεγκτή επί των

[402] ΔΠΕ 220, «Δικλίδες ποιότητας για τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων,» παράγραφοι 14 και 15.

[403] ΔΠΕ 200, «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου,» παράγραφος Α32.

οικονομικών καταστάσεων του ομίλου που εκδίδεται για λογαριασμό της λογιστικής επιχείρησης. Όταν ελεγκτές διενεργούν έλεγχο ομίλου από κοινού, οι εταίροι της από κοινού ανάθεσης και οι ομάδες ανάθεσης αυτών αποτελούν συλλογικά τον εταίρο ανάθεσης του ομίλου και την ομάδα ανάθεσης του ομίλου. Ωστόσο, το παρόν ΔΠΕ δεν πραγματεύεται τη σχέση μεταξύ των από κοινού ελεγκτών ή της εργασίας που ένας από κοινού ελεγκτής εκτελεί σε σχέση με την εργασία του άλλου από κοινού ελεγκτή.

(θ) Ομάδα ανάθεσης ομίλου - Εταίροι, περιλαμβανομένου του εταίρου ανάθεσης του ομίλου, και προσωπικό που χαράσσουν τη γενική στρατηγική ελέγχου του ομίλου, επικοινωνούν με ελεγκτές συστατικών, εκτελούν εργασία επί της διαδικασίας ενοποίησης και αξιολογούν τα συμπεράσματα που εξάγονται από τα ελεγκτικά τεκμήρια ως τη βάση για τη διατύπωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου.

(ι) Οικονομικές καταστάσεις ομίλου - Οικονομικές καταστάσεις που περιλαμβάνουν τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες περισσοτέρων του ενός συστατικών. Ο όρος «οικονομικές καταστάσεις ομίλου» αναφέρεται επίσης στις συνενωμένες οικονομικές καταστάσεις που συναθροίζουν τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες που καταρτίζονται από συστατικά που δεν έχουν μητρική αλλά βρίσκονται υπό κοινό έλεγχο.

(ια) Διοίκηση ομίλου - Η διοίκηση που είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου.

(ιβ) Δικλίδες σε επίπεδο ομίλου - Δικλίδες που σχεδιάζονται, τίθενται σε εφαρμογή και διατηρούνται από τη διοίκηση του ομίλου επί της χρηματοοικονομικής αναφοράς του ομίλου.

(ιγ) Σημαντικό συστατικό - Συστατικό που προσδιορίζεται από την ομάδα ανάθεσης του ομίλου (i) το οποίο από μόνο του είναι χρηματοοικονομικά σημαντικό για τον όμιλο ή (ii) το οποίο, εξαιτίας της ιδιαίτερης φύσης ή των περιστάσεων, είναι πιθανόν να περιλαμβάνει σημαντικούς κινδύνους ουσιώδους σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου. (Βλ. παρ. Α5-Α6)

10. Αναφορά στο «εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς» σημαίνει το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου. Η αναφορά στη «διαδικασία ενοποίησης» περιλαμβάνει:

(α) την αναγνώριση, επιμέτρηση, παρουσίαση, και γνωστοποίηση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών των συστατικών στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου μέσω ενοποίησης, αναλογικής ενοποίησης, ή των λογιστικών μεθόδων της καθαρής θέσης ή του κόστους, και

(β) τη συγκέντρωση σε συνενωμένες οικονομικές καταστάσεις των χρηματοοικονομικών πληροφοριών των συστατικών που δεν έχουν μητρική εταιρεία αλλά είναι υπό κοινό έλεγχο.

Απαιτήσεις

Ευθύνη

11. Ο εταίρος ανάθεσης ομίλου είναι υπεύθυνος για την κατεύθυνση, επίβλεψη και εκτέλεση της ανάθεσης ελέγχου του ομίλου σύμφωνα με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και ρυθμιστικές απαιτήσεις, και για το εάν η έκθεση του ελεγκτή που εκδίδεται είναι ενδεδειγμένη για τις περιστάσεις.[404] Κατά συνέπεια, η έκθεση του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου δεν πρέπει να αναφέρεται σε ελεγκτή συστατικού, εκτός εάν απαιτείται από νόμο ή κανονισμό να περιλαμβάνει τέτοια αναφορά. Εάν τέτοια αναφορά απαιτείται από νόμο ή κανονισμό, η έκθεση του ελεγκτή δηλώνει ότι η αναφορά δεν μειώνει την ευθύνη του εταίρου ανάθεσης του ομίλου ή της λογιστικής επιχείρησης του εταίρου ανάθεσης του ομίλου για τη γνώμη ελέγχου του ομίλου. (Βλ.: παρ. Α8-Α9)

Αποδοχή και συνέχιση

12. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΕ 220, ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου πρέπει να κρίνει εάν μπορεί εύλογα να αναμένεται να αποκτηθούν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σε σχέση με τη διαδικασία ενοποίησης και τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες των συστατικών επί των οποίων θα βασίσει τη γνώμη ελέγχου του ομίλου. Για το σκοπό αυτό, η ομάδα ανάθεσης του ομίλου πρέπει να αποκτά επαρκή κατανόηση του ομίλου, των συστατικών του και του περιβάλλοντός τους, για να εντοπίζει συστατικά που είναι πιθανό να είναι σημαντικά. Όταν οι ελεγκτές συστατικού εκτελούν εργασία επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών τέτοιων συστατικών, ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου πρέπει να αξιολογεί εάν η ομάδα ανάθεσης του ομίλου θα δύναται να αναμιγνύεται στην εργασία αυτών των ελεγκτών συστατικού στο βαθμό που είναι αναγκαίος για την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων. (Βλ.: παρ. Α10-Α12)

13. Εάν ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου συμπεράνει ότι:

(α) δεν θα είναι δυνατό για την ομάδα ανάθεσης του ομίλου να αποκτήσει επαρκή κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια λόγω περιορισμών που επιβάλλονται από τη διοίκηση του ομίλου, και

(β) η πιθανή επίδραση αυτής της αδυναμίας θα οδηγήσει σε αδυναμία έκφρασης γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου,[405]

ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου πρέπει είτε:

- στην περίπτωση νέας ανάθεσης, να μην αποδέχεται την ανάθεση ή, στην περίπτωση συνεχιζόμενης ανάθεσης, να αποσύρεται από την ανάθεση, όπου η απόσυρση είναι δυνατή σύμφωνα με τον εφαρμοστέο νόμο ή κανονισμό, είτε
- όταν νόμος ή κανονισμός απαγορεύει σε ελεγκτή να απορρίψει ανάθεση ή όταν απόσυρση από ανάθεση δεν είναι με άλλο τρόπο δυνατή, έχοντας διενεργήσει τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου στο

[404] ΔΠΕ 220, παράγραφος 15.

[405] ΔΠΕ 705, «Τροποποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή.»

μέτρο του δυνατού, να δηλώνει αδυναμία έκφρασης γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου. (Βλ. παρ. Α13-Α19)

Όροι της ανάθεσης

14. Ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου πρέπει να συμφωνεί τους όρους ανάθεσης του ελέγχου του ομίλου σύμφωνα με το ΔΠΕ 210.[406] (Βλ. παρ. Α20-Α21)

Γενική στρατηγική ελέγχου και σχεδιασμός του ελέγχου

15. Η ομάδα ανάθεσης του ομίλου πρέπει να χαράσσει τη γενική στρατηγική ελέγχου του ομίλου και να καταστρώνει σχέδιο ελέγχου του ομίλου σύμφωνα με το ΔΠΕ 300.[407]

16. Ο εταίρος ανάθεσης ελέγχου του ομίλου πρέπει να επισκοπεί τη γενική στρατηγική ελέγχου και το σχέδιο ελέγχου του ομίλου. (Βλ. παρ. Α22)

Κατανόηση του ομίλου, των συστατικών του και του περιβάλλοντός τους

17. Ο ελεγκτής απαιτείται να εντοπίζει και να αξιολογεί τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος μέσω απόκτησης κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της.[408] Η ομάδα ανάθεσης του ομίλου πρέπει:

(α) Να ενισχύει την κατανόησή της για τον όμιλο, τα συστατικά του και το περιβάλλον τους, περιλαμβανομένων των δικλίδων σε επίπεδο ομίλου, που αποκτήθηκαν κατά το στάδιο αποδοχής ή συνέχισης, και

(β) Να αποκτά κατανόηση της διαδικασίας ενοποίησης, περιλαμβανομένων των οδηγιών που εκδόθηκαν από τη διοίκηση του ομίλου προς τα συστατικά. (Βλ. παρ. Α23-Α29)

18. Η ομάδα ανάθεσης του ομίλου πρέπει να αποκτά κατανόηση που να είναι επαρκής για:

(α) Να επιβεβαιώνει ή να αναθεωρεί τον αρχικό εντοπισμό συστατικών που είναι πιθανό να είναι σημαντικά, και

(β) Να αξιολογεί τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου, οφειλόμενου είτε σε απάτη είτε σε λάθος.[409] (Βλ. παρ. Α30-Α31)

Κατανόηση του ελεγκτή συστατικού

19. Εάν η ομάδα ανάθεσης του ομίλου σχεδιάζει να ζητήσει από ελεγκτή συστατικού να εκτελέσει εργασία επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών συστατικού, η ομάδα ανάθεσης του ομίλου πρέπει να αποκτά κατανόηση των κατωτέρω: (Βλ. παρ. Α32-Α35)

(α) Του εάν ο ελεγκτής συστατικού κατανοεί και θα συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις δεοντολογίας που είναι σχετικές με τον έλεγχο του ομίλου και, ιδιαίτερα, εάν είναι ανεξάρτητος. (Βλ. παρ. Α37)

(β) Της επαγγελματικής ικανότητας του ελεγκτή συστατικού. (Βλ. παρ. Α38)

(γ) Του εάν η ομάδα ανάθεσης του ομίλου θα δύναται να αναμιχθεί στην εργασία του ελεγκτή συστατικού κατά την έκταση που είναι αναγκαία για την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων

(δ) Του εάν ο ελεγκτής συστατικού λειτουργεί σε ρυθμιστικό περιβάλλον που εποπτεύει ενεργά τους ελεγκτές. (Βλ. παρ. Α36)

20. Εάν ένας ελεγκτής συστατικού δεν πληροί τις απαιτήσεις ανεξαρτησίας που είναι σχετικές με τον έλεγχο του ομίλου ή εάν η ομάδα ανάθεσης του ομίλου έχει σοβαρούς προβληματισμούς σχετικά με τα άλλα θέματα που απαριθμούνται στην παράγραφο 19 (α)-(γ), η ομάδα ανάθεσης του ομίλου πρέπει να αποκτά επαρκή, κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες του συστατικού, χωρίς να ζητά από αυτόν τον ελεγκτή συστατικού να εκτελέσει εργασία επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών αυτού του συστατικού. (Βλ. παρ. Α39-Α41)

Ουσιώδες μέγεθος

21. Η ομάδα ανάθεσης του ομίλου θα καθορίζει τα εξής: (Βλ. παρ. Α42)

(α) Το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου ως σύνολο όταν τη γενική στρατηγική ελέγχου του ομίλου.

(β) Το εάν, στις συγκεκριμένες περιστάσεις του ομίλου, υπάρχουν ιδιαίτερες κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών ή γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου, για τα οποία, σφάλματα μικρότερων ποσών από το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου ως σύνολο, θα αναμενόταν εύλογα ότι επηρεάζουν τις οικονομικές αποφάσεις χρηστών που λαμβάνονται στη βάση των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου, το επίπεδο ή τα επίπεδα ουσιώδους μεγέθους που πρόκειται να εφαρμοσθούν σε εκείνες τις ιδιαίτερες κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών ή γνωστοποιήσεις.

(γ) Το ουσιώδες μέγεθος συστατικού για εκείνα τα συστατικά για τα οποία οι ελεγκτές συστατικού θα διενεργήσουν έλεγχο ή επισκόπηση για σκοπούς ελέγχου του ομίλου. Για να μειωθεί σε κατάλληλα χαμηλό επίπεδο η πιθανότητα το σύνολο των μη διορθωμένων και μη εντοπισμένων σφαλμάτων στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου να υπερβαίνει το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου ως σύνολο, το ουσιώδες μέγεθος του συστατικού πρέπει να είναι χαμηλότερο από το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου ως σύνολο. (Βλ. παρ. Α43-Α44)

(δ) Το όριο άνω του οποίου σφάλματα δεν μπορούν να θεωρούνται ως καθαρά ασήμαντα για τις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου. (Βλ. παρ. Α45)

22. Όταν οι ελεγκτές συστατικού διενεργούν έλεγχο για σκοπούς ελέγχου του ομίλου, η ομάδα ανάθεσης του

---

[406] ΔΠΕ 210, «Συμφωνία των όρων ανάθεσης ελέγχου.»

[407] ΔΠΕ 300, «Σχεδιασμός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων» παράγραφοι 7-12.

[408] ΔΠΕ 315, «Εντοπίζοντας και εκτιμώντας τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος μέσω κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της.»

[409] ΔΠΕ 315.

ομίλου πρέπει να αξιολογεί την καταλληλότητα του ουσιώδους μεγέθους εκτέλεσης που καθορίζεται σε επίπεδο συστατικού. (Βλ. παρ. Α46)

23. Εάν ένα συστατικό υπόκειται σε έλεγχο βάσει θεσπίσματος, κανονισμού ή άλλου λόγου, και η ομάδα ανάθεσης του ομίλου αποφασίσει να χρησιμοποιήσει αυτόν τον έλεγχο ως ελεγκτικό τεκμήριο για τον έλεγχο του ομίλου, η ομάδα ανάθεσης του ομίλου πρέπει να καθορίσει εάν:

(α) το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις του συστατικού ως σύνολο, και

(β) το ουσιώδες μέγεθος διενέργειας στο επίπεδο του συστατικού,

πληρούν τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΕ.

Αντίδραση στους εκτιμώμενους κινδύνους

24. Ο ελεγκτής απαιτείται να σχεδιάζει και να εφαρμόζει κατάλληλες αντιδράσεις για να αντιμετωπίζει τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων.[410] Η ομάδα ανάθεσης του ομίλου πρέπει να καθορίζει τον τύπο της εργασίας που πρόκειται να εκτελεστεί από την ομάδα ανάθεσης του ομίλου ή από τους ελεγκτές συστατικού για λογαριασμό της επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών των συστατικών (βλέπε παραγράφους 26-29). Η ομάδα ανάθεσης του ομίλου πρέπει επίσης να καθορίζει τη φύση, το χρόνο και την έκταση της ανάμιξής της στην εργασία των ελεγκτών συστατικού (βλέπε παραγράφους 30-31).

25. Αν η φύση, ο χρόνος και η έκταση της εργασίας που πρόκειται να εκτελεστεί επί της διαδικασίας ενοποίησης ή οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες των συστατικών βασίζονται στην προσδοκία ότι οι δικλίδες επιπέδου ομίλου λειτουργούν αποτελεσματικά, ή εάν οι ουσιαστικές διαδικασίες από μόνες τους δεν μπορούν να παρέχουν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σε επίπεδο ισχυρισμού, η ομάδα ανάθεσης του ομίλου πρέπει να δοκιμάσει, ή να ζητήσει από ελεγκτή συστατικού να δοκιμάσει, τη λειτουργική αποτελεσματικότητα εκείνων των δικλίδων.

Καθορισμός του τύπου της εργασίας που πρόκειται να εκτελεστεί επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών των συστατικών (Βλ. παρ. Α47)

Σημαντικά συστατικά

26. Για συστατικό που είναι σημαντικό λόγω της ξεχωριστής χρηματοοικονομικής σημασίας του για τον όμιλο, η ομάδα ανάθεσης του ομίλου, ή ελεγκτής συστατικού για λογαριασμό της, πρέπει να διενεργήσει έλεγχο των χρηματοοικονομικών πληροφοριών του συστατικού χρησιμοποιώντας το ουσιώδες μέγεθος του συστατικού.

27. Για συστατικό που είναι σημαντικό επειδή είναι πιθανό να περιλαμβάνει σημαντικούς κινδύνους ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου λόγω της συγκεκριμένης φύσης του ή των περιστάσεων, η ομάδα ανάθεσης του ομίλου, ή ελεγκτής συστατικού για λογαριασμό της, πρέπει να διενεργήσει ένα ή περισσότερα από τα παρακάτω:

(α) Έλεγχο των χρηματοοικονομικών πληροφοριών του συστατικού χρησιμοποιώντας το ουσιώδες μέγεθος του συστατικού.

(β) Έλεγχο ενός ή περισσότερων υπολοίπων λογαριασμών, κατηγοριών συναλλαγών ή γνωστοποιήσεων σχετικά με τους πιθανούς σημαντικούς κινδύνους ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου. (Βλ. παρ. Α48)

(γ) Καθορισμένες διαδικασίες ελέγχου σχετικά με τους πιθανούς σημαντικούς κινδύνους ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου. (Βλ.: Παρ. Α49)

Συστατικά που δεν είναι σημαντικά

28. Για συστατικά που δεν είναι σημαντικά, η ομάδα ανάθεσης ελέγχου του ομίλου πρέπει να εκτελεί αναλυτικές διαδικασίες σε επίπεδο ομίλου. (Βλ. παρ. Α50)

29. Αν η ομάδα ανάθεσης του ομίλου δεν θεωρεί ότι θα αποκτηθούν κατάλληλα και επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια επί των οποίων θα στηρίξει τη γνώμη ελέγχου του ομίλου από:

(α) την εργασία που εκτελείται στις χρηματοοικονομικές πληροφορίες σημαντικών συστατικών

(β) την εργασία που εκτελείται επί των δικλίδων σε επίπεδο ομίλου και της διαδικασίας ενοποίησης, και

(γ) τις αναλυτικές διαδικασίες που εκτελούνται σε επίπεδο ομίλου,

η ομάδα ανάθεσης του ομίλου πρέπει να επιλέξει συστατικά που δεν είναι σημαντικά και πρέπει να εκτελέσει, ή να ζητήσει από ελεγκτή συστατικού να διενεργήσει, ένα ή περισσότερα από τα παρακάτω στις χρηματοοικονομικές πληροφορίες των επί μέρους συστατικών που επιλέχθηκαν: (Βλ. παρ. Α51-Α53)

- Έλεγχο των χρηματοοικονομικών πληροφοριών του συστατικού χρησιμοποιώντας το ουσιώδες μέγεθος συστατικού.
- Έλεγχο ενός ή περισσότερων υπολοίπων λογαριασμών, κατηγοριών συναλλαγών ή γνωστοποιήσεων.
- Επισκόπηση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών του συστατικού χρησιμοποιώντας το ουσιώδες μέγεθος του συστατικού.
- Συγκεκριμένες διαδικασίες.

Η ομάδα ανάθεσης του ομίλου πρέπει να διαφοροποιεί την επιλογή των συστατικών κατά τη διάρκεια μιας χρονικής περιόδου.

Συμμετοχή στην εργασία που εκτελείται από τους ελεγκτές συστατικού (Βλ. παρ. Α54-Α55)

Σημαντικά συστατικά - Αξιολόγηση κινδύνου

30. Αν ελεγκτής συστατικού εκτελεί έλεγχο των χρηματοοικονομικών πληροφοριών σημαντικού συστατικού, η ομάδα ανάθεσης του ομίλου πρέπει να συμμετάσχει στην αξιολόγηση κινδύνου από τον ελεγκτή συστατικού για να εντοπίσει τους σημαντικούς κινδύνους ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου.

[410] ΔΠΕ 330, «Οι αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους.»

Η φύση, ο χρόνος και η έκταση αυτής της συμμετοχής επηρεάζονται από την κατανόηση της ομάδας ανάθεσης του ομίλου για τον ελεγκτή συστατικού, αλλά ως ελάχιστο πρέπει να περιλαμβάνει:

(α) Συζήτηση με τον ελεγκτή συστατικού ή τη διοίκηση συστατικού εκείνων των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του συστατικού που είναι σημαντικές για τον όμιλο,

(β) Συζήτηση με τον ελεγκτή συστατικού της ροπής του συστατικού προς ουσιώδες σφάλμα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών λόγω απάτης ή λάθους, και

(γ) Επισκόπηση της τεκμηρίωσης του ελεγκτή συστατικού των εντοπισμένων σημαντικών κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου. Τέτοια τεκμηρίωση μπορεί να λάβει τη μορφή υπομνήματος που το συμπέρασμα του ελεγκτή συστατικού αναφορικά με τους εντοπισμένους σημαντικούς κινδύνους.

Εντοπισμένοι σημαντικοί κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου - Περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου

31. Αν έχουν εντοπιστεί σημαντικοί κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου σε συστατικό στο οποίο ο ελεγκτής συστατικού εκτελεί την εργασία, η ομάδα ανάθεσης του ομίλου πρέπει να αξιολογεί την καταλληλότητα των περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου που πρόκειται να εκτελεστούν για αντίδραση στους εντοπισμένους σημαντικούς κινδύνους ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου. Με βάση την κατανόησή της για τον ελεγκτή συστατικού, η ομάδα ανάθεσης ελέγχου του ομίλου πρέπει να καθορίζει εάν είναι αναγκαίο να συμμετάσχει στις περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου.

Διαδικασία ενοποίησης

32. Σύμφωνα με την παράγραφο 17, η ομάδα ανάθεσης του ομίλου αποκτά κατανόηση των δικλίδων σε επίπεδο ομίλου και της διαδικασίας ενοποίησης, περιλαμβανομένων των οδηγιών που εκδίδονται από τη διοίκηση του ομίλου προς τα συστατικά. Σύμφωνα με την παράγραφο 25, η ομάδα ανάθεσης του ομίλου, ή ο ελεγκτής συστατικού με αίτημα της ομάδας ανάθεσης του ομίλου, δοκιμάζει τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων σε επίπεδο ομίλου για το εάν η φύση, ο χρόνος και η έκταση της εργασίας που πρόκειται να εκτελεστεί επί της διαδικασίας ενοποίησης βασίζονται στη προσδοκία ότι οι δικλίδες που αφορούν τον όμιλο λειτουργούν αποτελεσματικά, ή εάν ουσιαστικές διαδικασίες από μόνες τους δεν μπορούν να παράσχουν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σε επίπεδο ισχυρισμού.

33. Η ομάδα ανάθεσης του ομίλου πρέπει να σχεδιάζει και να εκτελεί περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου επί της διαδικασίας ενοποίησης για αντίδραση στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου που προκύπτουν από τη διαδικασία ενοποίησης. Αυτό πρέπει να περιλαμβάνει αξιολόγηση του εάν όλα τα συστατικά έχουν περιληφθεί στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου.

34. Η ομάδα ανάθεσης του ομίλου πρέπει να αξιολογεί την καταλληλότητα, την πληρότητα και την ακρίβεια των προσαρμογών και των ανακατατάξεων ενοποίησης, και πρέπει να αξιολογεί εάν υπάρχουν οποιοιδήποτε παράγοντες κινδύνου απάτης ή δείκτες πιθανής μεροληψίας της διοίκησης. (Βλ. παρ. Α56)

35. Αν οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες συστατικού δεν έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τις ίδιες λογιστικές πολιτικές που εφαρμόζονται για τις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου, η ομάδα ανάθεσης του ομίλου πρέπει να αξιολογεί εάν οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες αυτού του συστατικού έχουν κατάλληλα προσαρμοστεί για σκοπούς κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου.

36. Η ομάδα ανάθεσης του ομίλου πρέπει να προσδιορίζει εάν οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες που εντοπίζονται στην επικοινωνία με τον ελεγκτή συστατικού (Βλ. παράγραφο 41(γ)) είναι οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες που ενσωματώνονται στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου.

37. Αν οι οικονομικές καταστάσεις του ομίλου περιλαμβάνουν τις οικονομικές καταστάσεις συστατικού με τέλος περιόδου χρηματοοικονομικής αναφοράς που διαφέρει από αυτή του ομίλου, η ομάδα ανάθεσης του ομίλου πρέπει να αξιολογεί εάν έχουν γίνει κατάλληλες προσαρμογές σε εκείνες τις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Μεταγενέστερα γεγονότα

38. Όταν η ομάδα ανάθεσης του ομίλου ή οι ελεγκτές συστατικού διενεργούν ελέγχους στις χρηματοοικονομικές πληροφορίες συστατικών, η ομάδα ανάθεσης του ομίλου ή οι ελεγκτές συστατικού πρέπει να εκτελούν διαδικασίες σχεδιασμένες να εντοπίζουν γεγονότα σε αυτά τα συστατικά που συμβαίνουν μεταξύ των ημερομηνιών των χρηματοοικονομικών πληροφοριών των συστατικών και της ημερομηνίας της έκθεσης του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου, και τα οποία μπορεί να απαιτούν προσαρμογές ή γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου.

39. Όταν οι ελεγκτές συστατικού εκτελούν εργασία άλλη από έλεγχο των χρηματοοικονομικών πληροφοριών των συστατικών, η ομάδα ανάθεσης του ομίλου πρέπει να ζητά από τους ελεγκτές συστατικού να ειδοποιούν την ομάδα ανάθεσης του ομίλου εάν ενημερωθούν για μεταγενέστερα γεγονότα που μπορεί να απαιτούν προσαρμογή ή γνωστοποίηση στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου.

Επικοινωνία με τον ελεγκτή συστατικού

40. Η ομάδα ανάθεσης του ομίλου πρέπει να γνωστοποιεί τις απαιτήσεις της στον ελεγκτή συστατικού εγκαίρως. Αυτή η επικοινωνία πρέπει να καθορίζει την εργασία που πρόκειται να εκτελεστεί, τη χρήση αυτής της εργασίας που πρέπει να γίνει, και τη μορφή και το περιεχόμενο της επικοινωνίας του ελεγκτή συστατικού με την ομάδα ανάθεσης του ομίλου. Πρέπει επίσης να περιλαμβάνει τα παρακάτω: (Βλ. παρ. Α57, Α58, Α60)

(α) Αίτημα με το οποίο ο ελεγκτής συστατικού, γνωρίζοντας το πλαίσιο στο οποίο η ομάδα ανάθεσης του

ομίλου θα χρησιμοποιήσει την εργασία του ελεγκτή συστατικού, επιβεβαιώνει ότι ο ελεγκτής συστατικού θα συνεργαστεί με την ομάδα ανάθεσης του ομίλου. (Βλ. παρ. Α59)

(β) Τις απαιτήσεις δεοντολογίας που είναι σχετικές με τον έλεγχο του ομίλου και, συγκεκριμένα, τις απαιτήσεις ανεξαρτησίας.

(γ) Στην περίπτωση ελέγχου ή επισκόπησης των χρηματοοικονομικών πληροφοριών του συστατικού, το ουσιώδες μέγεθος του συστατικού (και, κατά περίπτωση, το επίπεδο ή τα επίπεδα ουσιώδους μεγέθους για ιδιαίτερες κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών ή γνωστοποιήσεις) και το όριο άνω του οποίου τα σφάλματα δεν μπορούν να θεωρηθούν ως καθαρά ασήμαντα για τις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου.

(δ) Τους εντοπισμένους σημαντικούς κινδύνους ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου, λόγω απάτης ή λάθους, που είναι σχετικοί με την εργασία του ελεγκτή του συστατικού. Η ομάδα ανάθεσης του ομίλου πρέπει να ζητά από τον ελεγκτή συστατικού να γνωστοποιεί εγκαίρως οποιουσδήποτε άλλους εντοπισμένους σημαντικούς κινδύνους ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου λόγω απάτης ή λάθους στο συστατικό και τις αντιδράσεις του ελεγκτή συστατικού σε τέτοιους κινδύνους.

(ε) Κατάλογο των συνδεμένων μερών καταρτισμένο από τη διοίκηση του ομίλου, και οποιαδήποτε άλλα συνδεμένα μέρη για τα οποία είναι ενήμερη η ομάδα ανάθεσης του ομίλου. Η ομάδα ανάθεσης του ομίλου πρέπει να ζητά από τον ελεγκτή συστατικού να γνωστοποιεί εγκαίρως τα συνδεμένα μέρη που δεν εντοπίστηκαν προηγούμενα από τη διοίκηση του ομίλου ή από την ομάδα ανάθεσης του ομίλου. Η ομάδα ανάθεσης του ομίλου πρέπει να καθορίζει εάν τέτοια πρόσθετα συνδεμένα μέρη θα γνωστοποιούνται σε άλλους ελεγκτές συστατικών.

41. Η ομάδα ανάθεσης του ομίλου πρέπει να ζητά από τον ελεγκτή συστατικού να γνωστοποιεί θέματα που είναι σχετικά για το συμπέρασμα της ομάδας ανάθεσης του ομίλου αναφορικά με τον έλεγχο του ομίλου. Τέτοια ενημέρωση πρέπει να περιλαμβάνει: (Βλ. παρ. Α60)

(α) Το εάν ο ελεγκτής συστατικού έχει συμμορφωθεί με τις απαιτήσεις δεοντολογίας που είναι σχετικές με τον έλεγχο του ομίλου, περιλαμβανομένης της ανεξαρτησίας και της επαγγελματικής ικανότητας,

(β) Το εάν ο ελεγκτής συστατικού έχει συμμορφωθεί με τις απαιτήσεις της ομάδας ανάθεσης του ομίλου,

(γ) Τον προσδιορισμό των χρηματοοικονομικών πληροφοριών του συστατικού επί του οποίου ο ελεγκτής συστατικού αναφέρεται,

(δ) Πληροφορίες για περιπτώσεις μη συμμόρφωσης με νόμους ή κανονισμούς που θα μπορούσαν να προκαλέσουν ουσιώδες σφάλμα στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου,

(ε) Κατάλογο των μη διορθωμένων σφαλμάτων των χρηματοοικονομικών πληροφοριών του συστατικού (ο κατάλογος δεν χρειάζεται να περιλαμβάνει σφάλματα που είναι κάτω από το όριο για σαφώς ασήμαντα σφάλματα που γνωστοποιούνται από την ομάδα ανάθεσης του ομίλου (βλέπε παράγραφο. 40(γ)),

(στ) Ενδείξεις πιθανής μεροληψίας της διοίκησης,

(ζ) Περιγραφή οποιωνδήποτε εντοπισμένων σημαντικών ελλείψεων στις εσωτερικές δικλίδες σε επίπεδο του συστατικού,

(η) Άλλα σημαντικά θέματα που ο ελεγκτής συστατικού γνωστοποίησε ή αναμένει να γνωστοποιήσει στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση του συστατικού, περιλαμβανομένων απάτης ή υποψίας απάτης που εμπλέκεται η διοίκηση του συστατικού, υπάλληλοι που έχουν σημαντικούς ρόλους στις εσωτερικές δικλίδες σε επίπεδο συστατικού ή άλλοι, εφόσον η απάτη κατέληξε σε ουσιώδες σφάλμα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών του συστατικού,

(θ) Οποιαδήποτε άλλα θέματα που μπορεί να είναι σχετικά με τον έλεγχο του ομίλου, ή που ο ελεγκτής συστατικού επιθυμεί να επιστήσει την προσοχή της ομάδας ανάθεσης του ομίλου, περιλαμβανομένων εξαιρέσεων που σημειώνονται στις γραπτές διαβεβαιώσεις που ο ελεγκτής συστατικού ζήτησε από τη διοίκηση του συστατικού, και

(ι) Τα γενικά ευρήματα, τα συμπεράσματα ή τη γνώμη του ελεγκτή συστατικού.

Αξιολόγηση της επάρκειας και της καταλληλότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν

Αξιολόγηση της επικοινωνίας του ελεγκτή συστατικού και της επάρκειας της εργασίας του

42. Η ομάδα ανάθεσης του ομίλου πρέπει να αξιολογεί την ενημέρωση του ελεγκτή συστατικού (Βλ. παράγραφο 41). Η ομάδα ανάθεσης του ομίλου πρέπει:

(α) Να συζητά σημαντικά θέματα που προκύπτουν από αυτή την αξιολόγηση με τον ελεγκτή συστατικού, τη διοίκηση του συστατικού ή τη διοίκηση του ομίλου, όπως ενδείκνυται, και

(β) Να καθορίζει εάν είναι απαραίτητο να επισκοπεί άλλα σχετικά μέρη της τεκμηρίωσης του ελέγχου του ελεγκτή συστατικού. (Βλ. παρ. Α61)

43. Αν η ομάδα ανάθεσης του ομίλου καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η εργασία του ελεγκτή συστατικού είναι ανεπαρκής, η ομάδα ανάθεσης του ομίλου πρέπει να καθορίσει τις επιπρόσθετες διαδικασίες που πρόκειται να εκτελεσθούν, και εάν πρόκειται να εκτελεσθούν από τον ελεγκτή συστατικού ή από την ομάδα ανάθεσης του ομίλου.

Επάρκεια και καταλληλότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων

44. Ο ελεγκτής απαιτείται να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για να μειώνει τον ελεγκτικό κίνδυνο σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο και ως εκ τούτου να δύναται να εξάγει λελογισμένα συμπεράσματα επί των οποίων να βασίζει τη γνώμη του.[411] Η ομάδα ανάθεσης του ομίλου πρέπει να αξιολογεί εάν έχουν αποκτηθεί επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια από τις διαδικασίες ελέγχου που έχουν εκτελεστεί επί της διαδικασίας

[411] ΔΠΕ 200, παράγραφος 17.

ενοποίησης και επί της εργασίας που έχει εκτελεστεί από την ομάδα ανάθεσης του ομίλου και τους ελεγκτές συστατικού επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών των συστατικών, επί των οποίων να βασίσει την γνώμη ελέγχου του ομίλου. (Βλ. παρ. Α62)

45. Ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου πρέπει να αξιολογεί την επίδραση στη γνώμη ελέγχου του ομίλου οποιωνδήποτε μη διορθωμένων σφαλμάτων (είτε εντοπίζονται από την ομάδα ανάθεσης του ομίλου είτε γνωστοποιούνται από τους ελεγκτές συστατικού) και οποιεσδήποτε περιπτώσεις όπου έχει υπάρξει αδυναμία απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων. (Βλ. παρ. Α63)

Επικοινωνία με τη διοίκηση του ομίλου και με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση του ομίλου

Επικοινωνία με τη διοίκηση του ομίλου

46. Η ομάδα ανάθεσης του ομίλου πρέπει να καθορίζει ποιες εντοπισμένες ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες γνωστοποιούνται στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και τη διοίκηση του ομίλου σύμφωνα με το ΔΠΕ 265.[412] Κατά τον καθορισμό αυτό, η ομάδα ανάθεσης του ομίλου πρέπει να εξετάζει:

(α) Ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες σε επίπεδο ομίλου που έχει εντοπίσει η ομάδα ανάθεσης του ομίλου,

(β) Ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες που η ομάδα ανάθεσης του ομίλου έχει εντοπίσει στις εσωτερικές δικλίδες συστατικών, και

(γ) Ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες που οι ελεγκτές συστατικού έχουν φέρει στην προσοχή της ομάδας ανάθεσης του ομίλου.

47. Αν έχει εντοπιστεί απάτη από την ομάδα ανάθεσης του ομίλου ή της έχει επισημανθεί απάτη από ελεγκτή συστατικού (Βλ. παράγραφο 41(η)), ή πληροφορίες υποδηλώνουν ότι μπορεί να υπάρχει απάτη, η ομάδα ανάθεσης του ομίλου πρέπει να το γνωστοποιεί εγκαίρως στο κατάλληλο επίπεδο διοίκησης του ομίλου προκειμένου να ενημερώνει εκείνους που έχουν την κύρια ευθύνη για την αποτροπή και τον εντοπισμό απάτης για θέματα σχετικά με τις ευθύνες τους. (Βλ. παρ. Α64)

48. Ελεγκτής συστατικού μπορεί να υποχρεώνεται από θέσπισμα, κανονισμό ή για άλλο λόγο, να εκφράσει γνώμη ελέγχου επί των οικονομικών καταστάσεων συστατικού. Σε αυτή την περίπτωση,η ομάδα ανάθεσης του ομίλου πρέπει να ζητά από τη διοίκηση του ομίλου να ενημερώνει τη διοίκηση του συστατικού για οποιοδήποτε θέμα για το οποίο η ομάδα ανάθεσης του ομίλου καθίσταται ενήμερη και το οποίο μπορεί να είναι σημαντικό για τις οικονομικές καταστάσεις του συστατικού, αλλά για το οποίο η διοίκηση του συστατικού μπορεί να μην είναι ενήμερη. Αν η διοίκηση του ομίλου αρνείται να γνωστοποιήσει το θέμα στη διοίκηση του συστατικού, η ομάδα ανάθεσης του ομίλου πρέπει να συζητά το θέμα με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση του ομίλου. Αν το θέμα παραμένει ανεπίλυτο, η ομάδα ανάθεσης του ομίλου, λαμβάνοντας υπόψη τα νομικά και επαγγελματικά ζητήματα εχεμύθειας, πρέπει να εξετάσει εάν θα συμβουλέψει τον ελεγκτή συστατικού να μην εκδώσει την έκθεση του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων του συστατικού μέχρι το θέμα να επιλυθεί. (Βλ. παρ. Α65)

Επικοινωνία με εκείνους που είναι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση του ομίλου

49. Η ομάδα ανάθεσης του ομίλου πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα θέματα στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση του ομίλου, επιπλέον εκείνων που απαιτούνται από το ΔΠΕ 260[413] και άλλα ΔΠΕ: (Βλ. παρ. Α66)

(α) Μια σύνοψη του τύπου της εργασίας που πρόκειται να εκτελεστεί επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών των συστατικών.

(β) Μια σύνοψη της φύσης της σχεδιαζόμενης συμμετοχής της ομάδας ανάθεσης του ομίλου στην εργασία που πρόκειται να εκτελεστεί από τους ελεγκτές συστατικού επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών των σημαντικών συστατικών.

(γ) Περιπτώσεις όπου η αξιολόγηση της εργασίας ελεγκτή συστατικού από την ομάδα ανάθεσης του ομίλου προκάλεσε προβληματισμό σχετικά με την ποιότητα εργασίας αυτού του ελεγκτή.

(δ) Οποιουσδήποτε περιορισμούς επί του ελέγχου του ομίλου, για παράδειγμα όταν η πρόσβαση της ομάδας ανάθεσης του ομίλου σε πληροφορίες μπορεί να έχει περιοριστεί.

(ε) Απάτη ή υποψία απάτης που εμπλέκεται η διοίκηση του ομίλου, η διοίκηση του συστατικού, εργαζόμενοι που έχουν σημαντικούς ρόλους στις δικλίδες επιπέδου ομίλου ή άλλους όπου η απάτη κατάληξε σε ουσιώδες σφάλμα των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου.

Τεκμηρίωση

50. Η ομάδα ανάθεσης του ομίλου πρέπει να περιλαμβάνει στην τεκμηρίωση του ελέγχου τα παρακάτω θέματα:[414]

(α) Μια ανάλυση των συστατικών, υποδεικνύοντας εκείνα που είναι σημαντικά, και τον τύπο της εργασίας που εκτελείται επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών των συστατικών.

(β) Τη φύση, το χρόνο και την έκταση της συμμετοχής της ομάδας ανάθεσης του ομίλου στην εργασία που εκτελείται από τους ελεγκτές συστατικού επί των σημαντικών συστατικών περιλαμβανομένων, όπου έχει εφαρμογή, της επισκόπησης από την ομάδα ανάθεσης του ομίλου των σχετικών μερών της τεκμηρίωσης ελέγχου των ελεγκτών συστατικών και των συμπερασμάτων επί αυτών.

(γ) Γραπτές επικοινωνίες μεταξύ της ομάδας ανάθεσης του ομίλου και των ελεγκτών συστατικών σχετικά με τις απαιτήσεις της ομάδας ανάθεσης του ομίλου.

***

[412] ΔΠΕ 265, «Γνωστοποίηση ελλείψεων σε εσωτερικές δικλίδες προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και τη διοίκηση»

[413] ΔΠΕ 260, «Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.»

[414] ΔΠΕ 230, «Τεκμηρίωση του ελέγχου,» παράγραφοι 8-11, και παράγραφος Α6.

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Συστατικά που υπόκεινται σε έλεγχο από θέσπισμα, κανονισμό ή άλλο λόγο (Βλ. παρ. 3)

Α1. Οι παράγοντες που μπορεί να επηρεάσουν την απόφαση της ομάδας ανάθεσης του ομίλου για το εάν θα χρησιμοποιήσει έναν έλεγχο που απαιτείται από θέσπισμα, κανονισμό ή άλλο λόγο για την παροχή τεκμηρίων για τον έλεγχο του ομίλου περιλαμβάνουν τα παρακάτω:

- Τις διαφορές μεταξύ του πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς που εφαρμόζεται κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων του συστατικού και εκείνου το οποίο εφαρμόζεται κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου.
- Τις διαφορές μεταξύ των ελεγκτικών και άλλων προτύπων που εφαρμόζονται από τον ελεγκτή συστατικού και εκείνων τα οποία εφαρμόζονται κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου.
- Το εάν ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων του συστατικού θα έχει ολοκληρωθεί εγκαίρως για να ικανοποιήσει το χρονοδιάγραμμα αναφοράς του ομίλου.

Ορισμοί

Συστατικό (Βλ. παρ. 9(α))

Α2. Η δομή ενός ομίλου επηρεάζει τον τρόπο με τον οποίο προσδιορίζονται τα συστατικά. Για παράδειγμα, το σύστημα χρηματοοικονομικής αναφοράς του ομίλου μπορεί να βασίζεται σε οργανωτική δομή που προβλέπει χρηματοοικονομικές πληροφορίες να καταρτίζονται από α) τη μητρική και από μια ή περισσότερες θυγατρικές, κοινοπραξίες ή εκδότες, που λογιστικοποιούνται με την λογιστική μέθοδο της καθαρής θέσης ή του κόστους, β) από κεντρικά γραφεία και από έναν ή περισσότερους τομείς ή κλάδους, ή γ) από συνδυασμό και των δύο. Μερικοί όμιλοι, ωστόσο, μπορεί να οργανώνουν το σύστημα χρηματοοικονομικής αναφοράς τους κατά λειτουργία, διαδικασία, προϊόν ή υπηρεσία (ή κατά ομάδες προϊόντων ή υπηρεσιών), ή γεωγραφικές τοποθεσίες. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η οντότητα ή η επιχειρηματική δραστηριότητα για τις οποίες η διοίκηση του ομίλου ή του συστατικού καταρτίζει χρηματοοικονομικές πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου μπορεί να είναι λειτουργία, διαδικασία, προϊόν ή υπηρεσία (ή ομάδα προϊόντων ή υπηρεσιών), ή γεωγραφική τοποθεσία.

Α3. Διάφορα επίπεδα συστατικών μπορεί να υπάρχουν μέσα στο σύστημα χρηματοοικονομικής αναφοράς του ομίλου, περίπτωση κατά την οποία μπορεί να είναι πιο ενδεδειγμένο να εντοπίζονται τα συστατικά σε ορισμένα επίπεδα συγκέντρωσης παρά ξεχωριστά.

Α4. Συστατικά που συγκεντρώνονται σε ορισμένο επίπεδο μπορεί να αποτελούν συστατικό για σκοπούς του ελέγχου του ομίλου. Ωστόσο, τέτοιο συστατικό μπορεί επίσης να καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου που ενσωματώνουν τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες των συστατικών που καλύπτει (δηλαδή, υπο-όμιλος). Αυτό το ΔΠΕ μπορεί επομένως να εφαρμόζεται από διαφορετικούς εταίρους ανάθεσης του ομίλου και ομάδες για διαφορετικούς υπο-ομίλους μέσα σε μεγαλύτερο όμιλο.

Σημαντικό συστατικό (Βλ. παρ. 9(ιγ))

Α5. Καθώς η ατομική χρηματοοικονομική σημασία ενός συστατικού αυξάνεται, οι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου συνήθως αυξάνονται. Η ομάδα ανάθεσης του ομίλου μπορεί να εφαρμόσει ένα ποσοστό σε επιλεγμένο μέτρο σύγκρισης επικουρικά για να εντοπίσει συστατικά τα οποία έχουν ατομικά χρηματοοικονομική σημασία. Ο προσδιορισμός μέτρου σύγκρισης και ο καθορισμός ποσοστού που να εφαρμόζεται σε αυτό συνεπάγεται την άσκηση επαγγελματικής κρίσης. Ανάλογα με τη φύση και τις περιστάσεις του ομίλου, κατάλληλα μέτρα σύγκρισης μπορεί να περιλαμβάνουν περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, ταμιακές ροές, κέρδος ή κύκλο εργασιών του ομίλου. Για παράδειγμα, η ομάδα ανάθεσης του ομίλου μπορεί να θεωρήσει ότι συστατικά που υπερβαίνουν το 15% του επιλεγμένου μέτρου σύγκρισης είναι σημαντικά συστατικά. Ένα υψηλότερο ή χαμηλότερο ποσοστό μπορεί, ωστόσο, να θεωρείται ενδεδειγμένο στις περιστάσεις.

Α6. Η ομάδα ανάθεσης του ομίλου μπορεί επίσης να εντοπίσει συστατικό ως πιθανό να περιλαμβάνει σημαντικούς κινδύνους ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου λόγω της ιδιαίτερης φύσης ή των περιστάσεων του (δηλαδή, κινδύνους που απαιτούν ειδική εξέταση ελέγχου[415]). Για παράδειγμα, ένα συστατικό θα μπορούσε να είναι υπεύθυνο για εμπορία ξένου συναλλάγματος κι έτσι να εκθέτει τον όμιλο σε σημαντικό κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος, ακόμη και εάν το συστατικό δεν είναι κατά άλλο τρόπο ξεχωριστής χρηματοοικονομικής σημασίας για τον όμιλο.

Ελεγκτής συστατικού (Βλ. παρ. 9(β))

Α7. Ένα μέλος της ομάδας ανάθεσης του ομίλου μπορεί να εκτελεί εργασία επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών συστατικού για τον έλεγχο του ομίλου με αίτημα της ομάδας ανάθεσης του ομίλου. Όπου αυτό συμβαίνει, τέτοιο μέλος της ομάδας ανάθεσης είναι επίσης ελεγκτής συστατικού.

Ευθύνη (Βλ. παρ. 11)

Α8. Αν και οι ελεγκτές συστατικού μπορεί να εκτελούν εργασία επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών των συστατικών για τον έλεγχο του ομίλου, και με αυτή την ιδιότητα είναι υπεύθυνοι για τα γενικά ευρήματά τους, συμπεράσματα ή γνώμες, ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου ή η λογιστική επιχείρηση του εταίρου ανάθεσης του ομίλου είναι υπεύθυνη για τη γνώμη ελέγχου του ομίλου.

Α9. Όταν η γνώμη ελέγχου του ομίλου τροποποιείται επειδή η ομάδα ανάθεσης του ομίλου δεν μπόρεσε να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σε σχέση με τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες ενός

[415] ΔΠΕ 315, παράγραφοι 27-29.

ή περισσότερων συστατικών, η παράγραφος της Βάσης για Τροποποίηση στην έκθεση του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου περιγράφει τους λόγους γι' αυτή την αδυναμία χωρίς να αναφέρεται στον ελεγκτή συστατικού, εκτός εάν τέτοια αναφορά είναι απαραίτητη για επαρκή επεξήγηση των περιστάσεων.[416]

Αποδοχή και συνέχεια

Απόκτηση κατανόησης στο στάδιο αποδοχής ή συνέχισης (Βλ. παρ. 12)

Α10. Στην περίπτωση νέας ανάθεσης, η κατανόηση της ομάδας ανάθεσης του ομίλου για τον όμιλο, τα συστατικά του, και τα περιβάλλοντά τους μπορεί να αποκτηθεί από:

- Πληροφορίες που παρέχονται από τη διοίκηση του ομίλου,
- Επικοινωνία με τη διοίκηση του ομίλου, και
- Επικοινωνία με την προηγούμενη ομάδα ανάθεσης του ομίλου, τη διοίκηση του συστατικού ή τους ελεγκτές συστατικού, όπου αυτό έχει εφαρμογή.

Α11. Η κατανόηση της ομάδας ανάθεσης του ομίλου μπορεί να περιλαμβάνει θέματα όπως τα παρακάτω:

- Η δομή του ομίλου, περιλαμβανομένης της νομικής και της οργανωτικής δομής (δηλαδή, πώς είναι οργανωμένο το σύστημα χρηματοοικονομικής αναφοράς του ομίλου).
- Οι επιχειρηματικές δραστηριότητες των συστατικών που είναι σημαντικές για τον όμιλο, περιλαμβανομένου του κλαδικού, ρυθμιστικού, οικονομικού και πολιτικού περιβάλλοντος στο οποίο αυτές οι δραστηριότητες πραγματοποιούνται.
- Η χρήση οργανισμών υπηρεσιών, περιλαμβανομένων των κοινών κέντρων υπηρεσιών.
- Μια περιγραφή των δικλίδων σε επίπεδο ομίλου.
- Η πολυπλοκότητα της διαδικασίας ενοποίησης.
- Το εάν οι ελεγκτές συστατικού που δεν είναι από τη λογιστική επιχείρηση του εταίρου ανάθεσης του ομίλου ή το δίκτυο θα εκτελέσουν εργασία επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών οποιωνδήποτε από τα συστατικά, και το σκεπτικό της διοίκησης του ομίλου για το διορισμό περισσότερων του ενός ελεγκτών.
- Αν η ομάδα ανάθεσης του ομίλου:

o Θα έχει απεριόριστη πρόσβαση προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση του ομίλου, τη διοίκηση του ομίλου, τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση του συστατικού, τη διοίκηση του συστατικού, πληροφορίες για το συστατικό, και τους ελεγκτές συστατικού (περιλαμβανομένης της σχετικής τεκμηρίωσης του ελέγχου που επιδιώκεται από την ομάδα ανάθεσης του ομίλου), και

o Θα δύναται να εκτελεί την απαραίτητη εργασία επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών των συστατικών.

Α12. Στην περίπτωση συνεχιζόμενης ανάθεσης, η δυνατότητα της ομάδας ανάθεσης του ομίλου να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια μπορεί να επηρεάζεται από σημαντικές αλλαγές, για παράδειγμα:

- Αλλαγές στη δομή του ομίλου (για παράδειγμα, αποκτήσεις, διαθέσεις, αναδιοργανώσεις, ή αλλαγές στο πώς οργανώνεται το σύστημα χρηματοοικονομικής αναφοράς του ομίλου).
- Αλλαγές στις επιχειρηματικές δραστηριότητες των συστατικών που είναι σημαντικές για τον όμιλο.
- Αλλαγές στη σύνθεση των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση του ομίλου, τη διοίκηση του ομίλου ή της βασικής διοίκησης σημαντικών συστατικών.
- Προβληματισμούς που έχει η ομάδα ανάθεσης του ομίλου σχετικά με την ακεραιότητα και ικανότητα της διοίκησης του ομίλου ή του συστατικού.
- Αλλαγές στις δικλίδες σε επίπεδο ομίλου.
- Αλλαγές στο εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Προσδοκία για την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων (Βλ. παρ. 13)

Α13. Ένας όμιλος μπορεί να αποτελείται μόνο από συστατικά που δεν θεωρούνται σημαντικά. Σ' αυτές τις περιστάσεις, ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου μπορεί εύλογα να αναμένει να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια επί των οποίων να βασίσει τη γνώμη ελέγχου του ομίλου εάν η ομάδα ανάθεσης του ομίλου θα δύναται να:

(α) Εκτελέσει την εργασία επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών μερικών από αυτά τα συστατικά, και

(β) Να αναμιχθεί στην εργασία που εκτελείται από τους ελεγκτές συστατικού επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών άλλων συστατικών στο βαθμό που είναι απαραίτητος για να αποκτηθούν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια.

Πρόσβαση σε πληροφορίες (Βλ. παρ. 13)

Α14. Η πρόσβαση της ομάδας ανάθεσης του ομίλου σε πληροφορίες μπορεί να περιορίζεται από περιστάσεις που δεν μπορούν να ξεπεραστούν από τη διοίκηση του ομίλου, για παράδειγμα, νόμοι που σχετίζονται με την εχεμύθεια την ιδιωτικότητα δεδομένων ή άρνηση από τον ελεγκτή συστατικού πρόσβασης στη σχετική τεκμηρίωση ελέγχου που επιδιώκεται από την ομάδα ανάθεσης του ομίλου. Μπορεί επίσης να περιορίζεται από τη διοίκηση του ομίλου.

Α15. Όταν η πρόσβαση σε πληροφορίες περιορίζεται από τις περιστάσεις, η ομάδα ανάθεσης του ομίλου μπορεί ακόμη να δύναται να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια. Ωστόσο, αυτό είναι λιγότερο πιθανό καθώς η σημαντικότητα του συστατικού αυξάνεται. Για παράδειγμα, η ομάδα ανάθεσης του ομίλου μπορεί να μην έχει πρόσβαση προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, τη διοίκηση ή στον ελεγκτή (περιλαμβανομένης της σχετικής τεκμηρίωσης ελέγχου που επιδιώκεται από την ομάδα ανάθεσης του ομίλου) συστατικού που λο-

[416] ΔΠΕ 705, παράγραφος 20.

γιστικοποιείται με τη λογιστική μέθοδο της καθαρής θέσης. Αν το συστατικό δεν είναι σημαντικό και η ομάδα ανάθεσης του ομίλου έχει ολοκληρωμένη σειρά οικονομικών καταστάσεων του συστατικού, περιλαμβανομένης της έκθεσης του ελεγκτή επί αυτών, και έχει πρόσβαση σε πληροφορίες που τηρεί η διοίκηση του ομίλου σε σχέση με αυτό το συστατικό, η ομάδα ανάθεσης του ομίλου μπορεί να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι αυτές οι πληροφορίες αποτελούν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σε σχέση με αυτό το συστατικό. Αν το συστατικό είναι σημαντικό, ωστόσο, η ομάδα ανάθεσης του ομίλου δεν θα δύναται να συμμορφωθεί με τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΕ που είναι σχετικές με τις περιστάσεις του ελέγχου του ομίλου. Για παράδειγμα, η ομάδα ανάθεσης του ομίλου δεν θα δύναται να συμμορφωθεί με την απαίτηση των παραγράφων 30-31 να έχει ανάμιξη στην εργασία του ελεγκτή συστατικού. Η ομάδα ανάθεσης του ομίλου δεν θα δύναται, επομένως, να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σε σχέση με αυτό το συστατικό. Η επίδραση της αδυναμίας της ομάδας ανάθεσης του ομίλου να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια εξετάζεται με βάση το ΔΠΕ 705.

Α16. Η ομάδα ανάθεσης του ομίλου δεν θα δύναται να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια εάν η διοίκηση του ομίλου περιορίσει την πρόσβαση της ομάδας ανάθεσης του ομίλου ή ελεγκτή συστατικού στις πληροφορίες σημαντικού συστατικού.

Α17. Παρόλο που η ομάδα ανάθεσης του ομίλου μπορεί να δύναται να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια εάν τέτοιος περιορισμός αφορά σε συστατικό που δεν θεωρείται σημαντικό, ο λόγος για τον περιορισμό μπορεί να επηρεάσει στη γνώμη ελέγχου του ομίλου. Για παράδειγμα, μπορεί να επηρεάσει την αξιοπιστία των απαντήσεων της διοίκησης του ομίλου στα διερευνητικά ερωτήματα της ομάδας ανάθεσης του ομίλου και τις διαβεβαιώσεις της διοίκησης του ομίλου προς την ομάδα..

Α18. Νόμος ή κανονισμός μπορεί να απαγορεύουν στον εταίρο ανάθεσης του ομίλου να αρνηθεί, ή να αποσυρθεί από ανάθεση. Για παράδειγμα, σε μερικές δικαιοδοσίες ο ελεγκτής διορίζεται για καθορισμένη χρονική περίοδο και του απαγορεύεται να αποσυρθεί πριν από το τέλος αυτής της περιόδου. Επίσης, στο δημόσιο τομέα, η επιλογή της άρνησης ή της απόσυρσης από ανάθεση μπορεί να μην είναι διαθέσιμη στον ελεγκτή εξαιτίας της φύσης της εντολής ή ζητημάτων δημοσίου συμφέροντος. Σε αυτές τις περιστάσεις, το παρόν ΔΠΕ έχει ακόμη εφαρμογή για τον έλεγχο του ομίλου, και η επίδραση της αδυναμίας της ομάδας ανάθεσης του ομίλου να αποκτήσει επαρκή κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια εξετάζεται με βάση το ΔΠΕ 705.

Α19. Το Παράρτημα 1 περιέχει παράδειγμα έκθεσης ελεγκτή που περιέχει γνώμη με επιφύλαξη με βάση την αδυναμία της ομάδας ανάθεσης του ομίλου να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με σημαντικό συστατικό που λογιστικοποιείται με τη λογιστική μέθοδο της καθαρής θέσης, αλλά όπου, κατά την κρίση της ομάδας ανάθεσης του ομίλου, η επίδραση είναι ουσιώδης αλλά όχι διάχυτη.

Όροι της ανάθεσης (Βλ. παρ. 14)

Α20. Οι όροι της ανάθεσης προσδιορίζουν το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.[417] Επιπλέον θέματα μπορούν να περιληφθούν στους όρους ανάθεσης ελέγχου ομίλου, όπως το γεγονός ότι:

- Η επικοινωνία μεταξύ της ομάδας ανάθεσης του ομίλου και των ελεγκτών συστατικού πρέπει να είναι χωρίς περιορισμούς στο μέτρο του δυνατού σύμφωνα με νόμο ή κανονισμό,
- Σημαντικές επικοινωνίες μεταξύ των ελεγκτών συστατικού, των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση του συστατικού και της διοίκησης του συστατικού, περιλαμβανομένων των επικοινωνιών για σημαντικές ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες, πρέπει να γνωστοποιούνται επίσης στην ομάδα ανάθεσης του ομίλου.
- Σημαντικές επικοινωνίες μεταξύ ρυθμιστικών αρχών και συστατικών σχετικά με θέματα χρηματοοικονομικής αναφοράς πρέπει να γνωστοποιούνται στην ομάδα ανάθεσης του ομίλου, και
- Στο βαθμό που η ομάδα ανάθεσης του ομίλου θεωρεί απαραίτητο, πρέπει να επιτρέπεται:

o Πρόσβαση στις πληροφορίες του συστατικού, προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση των συστατικών, τη διοίκηση του συστατικού, και τους ελεγκτές συστατικού (περιλαμβανομένης της σχετικής τεκμηρίωσης του ελέγχου που επιδιώκεται από την ομάδα ανάθεσης του ομίλου), και

o Να εκτελεί εργασία ή να ζητά από ελεγκτή συστατικού να εκτελεί εργασία επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών των συστατικών.

Α21. Περιορισμοί που επιβάλλονται:

- στην πρόσβαση της ομάδας ανάθεσης του ομίλου προς τις πληροφορίες συστατικού, τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση των συστατικών, τη διοίκηση του συστατικού, ή τους ελεγκτές συστατικών (περιλαμβανομένης της σχετικής τεκμηρίωσης ελέγχου που επιδιώκεται από την ομάδα ανάθεσης του ομίλου), ή
- στην εργασία που πρόκειται να εκτελεσθεί επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών των συστατικών

μετά την αποδοχή από τον εταίρο ανάθεσης του ομίλου της ανάθεσης ελέγχου του ομίλου, συνιστούν αδυναμία απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων που μπορεί να επηρεάσει τη γνώμη ελέγχου του ομίλου. Σε εξαιρετικές περιστάσεις, μπορεί ακόμη και να οδηγεί σε απόσυρση από την ανάθεση όπου η απόσυρση είναι δυνατή βάσει εφαρμοστέου νόμου ή κανονισμού.

Γενική στρατηγική του ελέγχου και σχεδιασμός του ελέγχου (Βλ. παρ. 16)

Α22. Η επισκόπηση από τον εταίρο ανάθεσης του ομίλου της γενικής στρατηγικής του ελέγχου και σχεδιασμού του ελέγχου του ομίλου είναι σημαντικό μέρος της εκπλήρωσης της ευθύνης του εταίρου ανάθεσης του ομίλου για κατεύθυνση της ανάθεσης ελέγχου του ομίλου.

---

[417] ΔΠΕ 210, παράγραφος 8.

Κατανόηση του ομίλου, των συστατικών του και του περιβάλλοντός τους

Θέματα για τα οποία η ομάδα ανάθεσης του ομίλου αποκτά κατανόηση (Βλ. παρ. 17)

Α23. Το ΔΠΕ 315 περιέχει καθοδήγηση για θέματα που ο ελεγκτής μπορεί να εξετάζει όταν αποκτά κατανόηση του κλάδου, ρυθμιστικών και άλλων εξωτερικών παραγόντων που επηρεάζουν την οντότητα, περιλαμβανομένου του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς, της φύσης της οντότητας, των στόχων και στρατηγικών και των σχετικών επιχειρηματικών κινδύνων, καθώς και της επιμέτρησης και επισκόπησης της χρηματοοικονομικής επίδοσης της οντότητας.[418] Το Παράρτημα 2 του παρόντος ΔΠΕ περιέχει καθοδήγηση για ειδικά θέματα ομίλου, περιλαμβανομένης της διαδικασίας ενοποίησης.

Οδηγίες που εκδίδονται από τη διοίκηση του ομίλου προς τα συστατικά (Βλ. παρ. 17)

Α24. Για να επιτύχει ομοιομορφία και συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών, η διοίκηση του ομίλου εκδίδει συνήθως οδηγίες προς τα συστατικά. Οι οδηγίες αυτές τις απαιτήσεις για χρηματοοικονομικές πληροφορίες των συστατικών που πρόκειται να περιληφθούν στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου και συχνά περιλαμβάνουν εγχειρίδια διαδικασιών χρηματοοικονομικής αναφοράς και πακέτο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Το πακέτο χρηματοοικονομικής αναφοράς συνήθως αποτελείται από τυποποιημένα υποδείγματα για την παροχή χρηματοοικονομικών πληροφοριών προς ενσωμάτωση στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου. Τα πακέτα αυτά γενικά, ωστόσο, δεν λαμβάνουν τη μορφή πλήρων οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται και παρουσιάζονται σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Α25. Οι οδηγίες συνήθως καλύπτουν:

- Τις λογιστικές πολιτικές που πρόκειται να εφαρμοσθούν,
- Τις προβλεπόμενες εκ του νόμου και άλλες απαιτήσεις γνωστοποίησης που είναι εφαρμοστέες στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου, περιλαμβανομένων:
  - **o** Του προσδιορισμού και της χρηματοοικονομικής αναφοράς των τομέων,
  - **o** Των σχέσεων και των συναλλαγών των συνδεμένων μερών,
  - **o** Των ενδο-ομιλικών συναλλαγών και των μη πραγματοποιηθέντων κερδών,
  - **o** Των ενδο-ομιλικών υπολοίπων λογαριασμών, και
- Χρονοδιάγραμμα χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Α26. Η κατανόηση των οδηγιών από την ομάδα ανάθεσης του ομίλου μπορεί να περιλαμβάνει τα παρακάτω:

- Τη σαφήνεια και πρακτικότητα των οδηγιών για την ολοκλήρωση του πακέτου χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- Το εάν οι οδηγίες:
  - **o** Περιγράφουν επαρκώς τα χαρακτηριστικά του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς,
  - **o** Προβλέπουν για γνωστοποιήσεις που είναι επαρκείς για συμμόρφωση με τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς, για παράδειγμα, γνωστοποίηση των σχέσεων και συναλλαγών των συνδεμένων μερών, και πληροφορίες κατά τομέα,
  - **o** Προβλέπουν για τον προσδιορισμό των προσαρμογών ενοποίησης, για παράδειγμα, ενδο-ομιλικές συναλλαγές και μη πραγματοποιηθέντα κέρδη καθώς και ενδο-ομιλικά υπόλοιπα λογαριασμών, και
  - **o** Προβλέπουν την έγκριση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών από τη διοίκηση του συστατικού.

Απάτη (Βλ. παρ. 17)

Α27. Ο ελεγκτής απαιτείται να εντοπίζει και να αξιολογεί τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων λόγω απάτης, και να σχεδιάζει και να εφαρμόζει ενδεδειγμένες αντιδράσεις στους αξιολογημένους κινδύνους.[419] Πληροφορίες που χρησιμοποιούνται για τον εντοπισμό των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου λόγω απάτης μπορεί να περιλαμβάνουν τα παρακάτω:

- Την αξιολόγηση από τη διοίκηση του ομίλου των κινδύνων οι οικονομικές καταστάσεις του ομίλου να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες ως αποτέλεσμα της απάτης.
- Τη διαδικασία της διοίκησης του ομίλου για εντοπισμό και αντίδραση στους κινδύνους απάτης στον όμιλο, περιλαμβανομένων οποιωνδήποτε συγκεκριμένων κινδύνων απάτης που εντοπίζονται από τη διοίκηση του ομίλου, ή υπόλοιπα λογαριασμών, κατηγορίες συναλλαγών ή γνωστοποιήσεις, για τα οποία ο κίνδυνος απάτης είναι πιθανός.
- Το εάν υπάρχουν ιδιαίτερα συστατικά για τα οποία ο κίνδυνος απάτης είναι πιθανός.
- Τον τρόπο με το οποίο οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση του ομίλου παρακολουθούν τις διαδικασίες της διοίκησης του ομίλου για εντοπισμό και αντίδραση στους κινδύνους απάτης στον όμιλο, καθώς και τις δικλίδες που η διοίκηση του ομίλου έχει καθιερώσει για να μετριάσει αυτούς τους κινδύνους.
- Τις απαντήσεις των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση του ομίλου, της διοίκησης του ομίλου, του εσωτερικού ελέγχου (και εάν κρίνεται ενδεδειγμένο, της διοίκησης του συστατικού, των ελεγκτών του συστατικού και άλλων) στις διερευνητικές ερωτήσεις της ομάδας ανάθεσης του ομίλου για το εάν έχουν γνώση οποιασδήποτε πραγματικής απάτης, υποψίας ή καταγγελίας απάτης που επηρεάζει συστατικό ή τον όμιλο.

Συζήτηση ανάμεσα στα μέλη της ομάδας ανάθεσης του ομίλου και των ελεγκτών συστατικών αναφορικά με τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου, περιλαμβανομένων των κινδύνων απάτης (Βλ. παρ. 17)

Α28. Τα βασικά μέλη της ομάδας ανάθεσης απαιτείται να συζητούν τη ροπή μιας οντότητας σε ουσιώδη σφάλματα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών λόγω απάτης ή λάθους, υπογραμμίζοντας ιδιαίτερα τους κινδύνους

[418] ΔΠΕ 315, παράγραφοι Α17-Α41.

[419] ΔΠΕ 240, «Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με απάτη σε έλεγχο οικονομικών καταστάσεων»

λόγω απάτης. Σε έλεγχο ομίλου, αυτές οι συζητήσεις μπορεί επίσης να περιλαμβάνουν τους ελεγκτές συστατικού.[420] Ο καθορισμός από τον εταίρο ανάθεσης του ομίλου των προσώπων που θα περιλάβει στις συζητήσεις, του πώς και πότε αυτές λαμβάνουν χώρα, και σε ποια έκταση, επηρεάζεται από παράγοντες όπως η προγενέστερη εμπειρία με τον όμιλο.

Α29. Οι συζητήσεις παρέχουν ευκαιρία να:

- Μοιράζεται γνώση για τα συστατικά και τα περιβάλλοντά τους, περιλαμβανομένων των δικλίδων σε επίπεδο ομίλου.
- Ανταλλάσσονται πληροφορίες για τους επιχειρηματικούς κινδύνους των συστατικών ή του ομίλου.
- Ανταλλάσσονται ιδέες για το πώς και πού οι οικονομικές καταστάσεις του ομίλου μπορεί να είναι επιρρεπείς σε ουσιώδες σφάλμα λόγω απάτης ή λάθους, πώς η διοίκηση του ομίλου και η διοίκηση του συστατικού θα μπορούσε να διαπράξει και να αποκρύψει απατηλή χρηματοοικονομική αναφορά, και πώς τα περιουσιακά στοιχεία των συστατικών θα μπορούσαν να αποτελέσουν αντικείμενο κατάχρησης.
- Προσδιορίζονται πρακτικές που ακολουθούνται από τον όμιλο ή τη διοίκηση συστατικού που μπορεί να έχουν μεροληψία ή να είναι σχεδιασμένες για να χειραγωγούν κέρδη και που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε απατηλή χρηματοοικονομική αναφορά, για παράδειγμα, πρακτικές αναγνώρισης εσόδων που δεν συμμορφώνονται με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- Εξετάζονται γνωστοί εξωτερικοί και εσωτερικοί παράγοντες που επηρεάζουν τον όμιλο και που μπορεί να δημιουργήσουν κίνητρο ή πίεση στη διοίκηση του ομίλου, τη διοίκηση συστατικού ή σε άλλους να διαπράξουν απάτη, παρέχουν την ευκαιρία να διαπραχθεί απάτη ή υποδηλώνουν κουλτούρα ή περιβάλλον που καθιστά δυνατό για τη διοίκηση του ομίλου, τη διοίκηση του συστατικού ή άλλους να εκλογικεύουν τη διάπραξη απάτης.
- Εξετάζεται ο κίνδυνος παραβίασης των δικλείδων από τη διοίκηση του ομίλου ή του συστατικού.
- Εξετάζεται εάν χρησιμοποιούνται ομοιόμορφες λογιστικές πολιτικές για να καταρτιστούν οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες των συστατικών για τις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου και, εάν όχι, πώς εντοπίζονται και προσαρμόζονται διαφορές στις λογιστικές πολιτικές (όπου απαιτείται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς).
- Συζητείται απάτη που έχει εντοπιστεί στα συστατικά, ή πληροφορίες που υποδεικνύουν την ύπαρξη απάτης σε συστατικό.
- Ανταλλάσσονται πληροφορίες που μπορεί να υποδεικνύουν μη συμμόρφωση με εθνικούς νόμους ή κανονισμούς, για παράδειγμα, δωροδοκίες και αντικανονικές πρακτικές τιμών μεταφοράς.

Παράγοντες κινδύνου (Βλ. παρ. 18)

Α30. Το Παράρτημα 3 παραθέτει παραδείγματα συνθηκών ή γεγονότων που, ατομικά ή συλλογικά, μπορεί να υποδηλώνουν κινδύνους ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου, περιλαμβανομένων των κινδύνων λόγω απάτης.

Αξιολόγηση κινδύνου (Βλ. παρ. 18)

Α31. Η αξιολόγηση σε επίπεδο ομίλου των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου για κινδύνους ουσιώδους σφάλματος από την ομάδα ανάθεσης του ομίλου βασίζεται σε πληροφορίες όπως οι παρακάτω:

- Πληροφορίες που αποκτώνται από την κατανόηση του ομίλου, των συστατικών του και του περιβάλλοντός τους, καθώς και της διαδικασίας ενοποίησης, περιλαμβανομένων των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτώνται κατά την αξιολόγηση του σχεδιασμού και της εφαρμογής των δικλίδων σε επίπεδο ομίλου και των δικλίδων που είναι σχετικές με την ενοποίηση.
- Πληροφορίες που αποκτώνται από τους ελεγκτές συστατικού.

Κατανόηση του ελεγκτή συστατικού (Βλ. παρ. 19)

Α32. Η ομάδα ανάθεσης του ομίλου αποκτά κατανόηση ελεγκτή συστατικού μόνο όταν σχεδιάζει να ζητήσει από τον ελεγκτή συστατικού να εκτελέσει εργασία επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών συστατικού για τον έλεγχο του ομίλου. Για παράδειγμα, δεν θα είναι απαραίτητο να αποκτήσει κατανόηση για τους ελεγκτές εκείνων των συστατικών για τα οποία η ομάδα ανάθεσης του ομίλου σχεδιάζει να εκτελέσει μόνο αναλυτικές διαδικασίες σε επίπεδο ομίλου.

Διαδικασίες της ομάδας ανάθεσης του ομίλου για να αποκτήσει κατανόηση του ελεγκτή συστατικού και πηγές ελεγκτικών τεκμηρίων (Βλ. παρ. 19)

Α33. Η φύση, ο χρόνος και η έκταση των διαδικασιών της ομάδας ανάθεσης του ομίλου για να αποκτήσει κατανόηση του ελεγκτή συστατικού επηρεάζονται από παράγοντες, όπως η προηγούμενη εμπειρία ή γνώση του ελεγκτή συστατικού και ο βαθμός στον οποίο η ομάδα ανάθεσης του ομίλου και ο ελεγκτής συστατικού υπόκεινται σε κοινές πολιτικές και διαδικασίες, για παράδειγμα:

- Εάν η ομάδα ανάθεσης του ομίλου και ο ελεγκτής συστατικού χρησιμοποιούν:
  - **o** Κοινές πολιτικές και διαδικασίες για την εκτέλεση εργασίας (για παράδειγμα, μεθοδολογίες ελέγχου),
  - **o** Κοινές πολιτικές και διαδικασίες δικλίδων ποιότητας, ή
  - **o** Κοινές πολιτικές και διαδικασίες παρακολούθησης.
- Η συνέπεια ή η ομοιότητα:
  - **o** Νόμων και κανονισμών ή του νομικού συστήματος,
  - **o** Επαγγελματικής εποπτείας, πειθαρχίας, και εξωτερικής διασφάλισης ποιότητας
  - **o** Εκπαίδευσης και κατάρτισης

[420] ΔΠΕ 240, παράγραφος 15; ΔΠΕ 315, παράγραφος 10.

o Επαγγελματικών οργανισμών και προτύπων, ή
o Γλώσσας και κουλτούρας.

Α34. Αυτοί οι παράγοντες αλληλεπιδρούν και δεν είναι αμοιβαία αποκλειόμενοι. Για παράδειγμα, η έκταση των διαδικασιών της ομάδας ανάθεσης του ομίλου για να αποκτήσει κατανόηση του Ελεγκτή Συστατικού Α, ο οποίος εφαρμόζει με συνέπεια κοινές πολιτικές και διαδικασίες δικλίδων ποιότητας και παρακολούθησης και κοινή μεθοδολογία ελέγχου ή λειτουργεί στην ίδια δικαιοδοσία ως ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου, μπορεί να είναι μικρότερη από την έκταση των διαδικασιών της ομάδας ανάθεσης του ομίλου για να αποκτήσει κατανόηση του Ελεγκτή Συστατικού Β, ο οποίος δεν εφαρμόζει με συνέπεια κοινές πολιτικές και διαδικασίες δικλίδων ποιότητας και παρακολούθησης και κοινή μεθοδολογία ελέγχου ή λειτουργεί σε αλλοδαπή δικαιοδοσία. Η φύση των διαδικασιών που εκτελούνται σε σχέση με τους Ελεγκτές Συστατικού Α και Β μπορεί επίσης να είναι διαφορετική.

Α35. Η ομάδα ανάθεσης του ομίλου μπορεί να αποκτά κατανόηση του ελεγκτή συστατικού με διάφορους τρόπους. Στο πρώτο έτος συμμετοχής ελεγκτή συστατικού, η ομάδα ανάθεσης του ομίλου μπορεί, για παράδειγμα:

- Να αξιολογεί τα αποτελέσματα του συστήματος παρακολούθησης των δικλίδων ποιότητας όταν η ομάδα ανάθεσης του ομίλου και ο ελεγκτής συστατικού είναι από λογιστική επιχείρηση ή δίκτυο που λειτουργεί, και συμμορφώνεται, με κοινές πολιτικές και διαδικασίες παρακολούθησης,[421]
- Να επισκέπτεται τον ελεγκτή συστατικού για να συζητήσει τα θέματα της παραγράφου 19 (α)-(γ),
- Να ζητά από τον ελεγκτή συστατικού να επιβεβαιώσει τα θέματα που αναφέρονται στην παράγραφο 19(α)-(γ) εγγράφως. Το Παράρτημα 4 περιέχει παράδειγμα γραπτών επιβεβαιώσεων από ελεγκτή συστατικού,
- Να ζητά από τον ελεγκτή συστατικού να συμπληρώσει ερωτηματολόγια σχετικά με τα θέματα της παραγράφου 19(α)-(γ),
- Να συζητά για τον ελεγκτή συστατικού με συναδέλφους στη λογιστική επιχείρηση του εταίρου ανάθεσης του ομίλου, ή με αξιόπιστο τρίτο μέρος που έχει γνώση του ελεγκτή συστατικού, ή
- Να λάβει επιβεβαιώσεις από το επαγγελματικό σώμα ή σώματα στα οποία ο ελεγκτής συστατικού ανήκει, τις αρχές από τις οποίες ο ελεγκτής συστατικού έχει αδειοδοτηθεί, ή άλλα τρίτα μέρη.

Στα επόμενα έτη, η κατανόηση του ελεγκτή συστατικού μπορεί να βασίζεται στην προηγούμενη εμπειρία της ομάδας ανάθεσης του ομίλου με τον ελεγκτή συστατικού. Η ομάδα ανάθεσης του ομίλου μπορεί να ζητά από τον ελεγκτή συστατικού να επιβεβαιώνει εάν οτιδήποτε σε σχέση με τα θέματα που απαριθμούνται στην παράγραφο 19(α)-(γ) έχει αλλάξει από το προηγούμενο έτος.

Α36. Όπου ανεξάρτητα σώματα εποπτείας έχουν συσταθεί για να εποπτεύουν το ελεγκτικό επάγγελμα και να παρακολουθούν την ποιότητα των ελέγχων, η γνώση του ρυθμιστικού περιβάλλοντος μπορεί να βοηθήσει την ομάδα ανάθεσης του ομίλου στην αξιολόγηση της ανεξαρτησίας και της ικανότητας του ελεγκτή συστατικού. Πληροφορίες για το ρυθμιστικό περιβάλλον μπορεί να αποκτηθούν από τον ελεγκτή συστατικού ή από πληροφορίες που παρέχονται από τα ανεξάρτητα σώματα εποπτείας.

Απαιτήσεις δεοντολογίας που είναι σχετικές με τον έλεγχο του ομίλου (Βλ. παρ. 19(α))

Α37. Κατά την εκτέλεση εργασίας επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών συστατικού για τον έλεγχο ομίλου, ο ελεγκτής συστατικού υπόκειται σε απαιτήσεις δεοντολογίας που είναι σχετικές με τον έλεγχο του ομίλου. Τέτοιες απαιτήσεις μπορεί να είναι διαφορετικές ή επιπλέον εκείνων που εφαρμόζονται για τον ελεγκτή συστατικού όταν εκτελεί έναν προβλεπόμενο εκ του νόμου έλεγχο στη δικαιοδοσία του ελεγκτή συστατικού. Η ομάδα ανάθεσης του ομίλου επομένως αποκτά επαρκή κατανόηση του εάν ο ελεγκτής συστατικού κατανοεί και θα συμμορφωθεί με τις απαιτήσεις δεοντολογίας που είναι σχετικές με τον έλεγχο του ομίλου, ώστε να εκπληρώνονται οι ευθύνες του ελεγκτή συστατικού στον έλεγχο του ομίλου.

Η επαγγελματική ικανότητα του ελεγκτή συστατικού (Βλ. παρ. 19(β))

Α38. Η κατανόηση από την ομάδα ανάθεσης του ομίλου της επαγγελματικής ικανότητας του ελεγκτή συστατικού μπορεί να περιλαμβάνει το εάν ο ελεγκτής συστατικού:

- Έχει κατανόηση των ελεγκτικών και άλλων προτύπων εφαρμοστέων στον έλεγχο του ομίλου, που να είναι επαρκής για να ανταποκρίνεται στις ευθύνες του στο πλαίσιο του ελέγχου του ομίλου.
- Κατέχει ειδικές δεξιότητες (για παράδειγμα, γνώση του συγκεκριμένου κλάδου) που είναι απαραίτητες για να εκτελέσει την εργασία επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών του συγκεκριμένου συστατικού, και
- Όπου είναι σχετικό, έχει κατανόηση του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς που να είναι επαρκής για να ανταποκρίνεται στις ευθύνες του στον έλεγχο του ομίλου (οδηγίες που εκδίδονται από τη διοίκηση του ομίλου προς τα συστατικά συχνά περιγράφουν τα χαρακτηριστικά του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς).

Εφαρμογή της κατανόησης της ομάδας ανάθεσης του ομίλου για τον ελεγκτή συστατικού (Βλ. παρ. 20)

Α39. Η ομάδα ανάθεσης του ομίλου δεν μπορεί να αντισταθμίσει το γεγονός ότι ο ελεγκτής συστατικού δεν είναι ανεξάρτητος, με την ανάμιξή της στην εργασία του ελεγκτή συστατικού ή με την εκτέλεση πρόσθετης εκτίμησης κινδύνου ή περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών του συστατικού.

Α40. Ωστόσο, η ομάδα ανάθεσης του ομίλου μπορεί να δύναται να παραβλέπει λιγότερο σοβαρούς προβληματισμούς για την επαγγελματική ικανότητα του ελεγκτή συστατικού (για παράδειγμα, έλλειψη γνώσης του συγκεκριμένου κλάδου) ή το γεγονός ότι ο ελεγκτής συστατικού δεν λειτουργεί σε περιβάλλον που ενεργά εποπτεύει τους ελεγκτές, μέσω εμπλοκής της στην εργασία του ελεγκτή συστατικού ή με την πραγματοποίηση

[421] Όπως απαιτείται από το ΔΠΔΠ 1, «Δικλίδες ποιότητας για λογιστικές επιχειρήσεις που διενεργούν ελέγχους και επισκοπήσεις οικονομικών καταστάσεων, άλλες αναθέσεις διασφάλισης και συναφών υπηρεσιών,» παράγραφος 54, ή τις εθνικές απαιτήσεις που είναι τουλάχιστο το ίδιο αυστηρές.

πρόσθετης εκτίμησης κινδύνου ή περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών του συστατικού.

Α41. Όταν νόμος ή κανονισμός απαγορεύει την πρόσβαση σε σχετικά μέρη της τεκμηρίωσης του ελέγχου του ελεγκτή συστατικού, η ομάδα ανάθεσης του ομίλου μπορεί ζητήσει από τον ελεγκτή συστατικού να το αντισταθμίσει με την σύνταξη υπομνήματος που να καλύπτει τις σχετικές πληροφορίες.

Ουσιώδες μέγεθος (Βλ. παρ. 21-23)

Α42. Ο ελεγκτής απαιτείται:[422]

(α) Κατά την κατάστρωση της γενικής στρατηγικής του ελέγχου, να καθορίζει:

(i) Το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο, και

(ii) Εάν, στις συγκεκριμένες περιστάσεις της οντότητας, υπάρχουν ιδιαίτερες κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών ή γνωστοποιήσεις για τα οποία θα μπορούσε λογικά να αναμένεται ότι σφάλματα μικρότερων ποσών από το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο επηρεάζουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών που λαμβάνονται στη βάση των οικονομικών καταστάσεων, το επίπεδο ή τα επίπεδα ουσιώδους μεγέθους που πρόκειται να εφαρμοστούν σε αυτές τις ιδιαίτερες κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών ή γνωστοποιήσεις, και

(β) Να καθορίζει το ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης.

Στο πλαίσιο ελέγχου ομίλου, το ουσιώδες μέγεθος καθορίζεται και για τις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου ως σύνολο και για τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες των συστατικών. Το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου ως σύνολο χρησιμοποιείται κατά την κατάστρωση της γενικής στρατηγικής ελέγχου του ομίλου.

Α43. Για να μειωθεί σε κατάλληλα χαμηλό επίπεδο η πιθανότητα το άθροισμα των μη διορθωμένων και μη εντοπισμένων σφαλμάτων στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου να υπερβαίνει το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου ως σύνολο, το ουσιώδες μέγεθος του συστατικού τίθεται σε χαμηλότερο επίπεδο από το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου ως σύνολο. Διαφορετικό ουσιώδες μέγεθος συστατικού μπορεί να καθορίζεται για διαφορετικά συστατικά. Το ουσιώδες μέγεθος του συστατικού δεν χρειάζεται να είναι αριθμητική αναλογία του ουσιώδους μεγέθους για τις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου ως σύνολο και, συνεπώς, το άθροισμα του ουσιώδους μεγέθους για τα διαφορετικά συστατικά μπορεί να υπερβαίνει το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου ως σύνολο. Το ουσιώδες μέγεθος του συστατικού χρησιμοποιείται κατά την κατάστρωση της γενικής στρατηγικής ελέγχου για ένα συστατικό.

Α44. Το ουσιώδες μέγεθος του συστατικού καθορίζεται για εκείνα τα συστατικά των οποίων οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες θα ελεγχθούν ή θα επισκοπηθούν ως μέρος του ελέγχου του ομίλου σύμφωνα με τις παραγράφους 26, 27(α) και 29. Το ουσιώδες μέγεθος του συστατικού χρησιμοποιείται από τον ελεγκτή συστατικού για να αξιολογεί εάν μη διορθωμένα εντοπισμένα σφάλματα είναι ουσιώδη, ατομικά ή ως άθροισμα.

Α45. Όριο για σφάλματα καθορίζεται επιπρόσθετα του ουσιώδους μεγέθους του συστατικού. Τα σφάλματα που εντοπίζονται στις χρηματοοικονομικές πληροφορίες του συστατικού, τα οποία υπερβαίνουν το όριο για σφάλματα, γνωστοποιούνται στην ομάδα ανάθεσης του ομίλου.

Α46. Στην περίπτωση ελέγχου των χρηματοοικονομικών πληροφοριών συστατικού, ο ελεγκτής συστατικού (ή η ομάδα ανάθεσης του ομίλου) καθορίζει το ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης σε επίπεδο συστατικού. Αυτό είναι απαραίτητο για να μειώνεται σε κατάλληλα χαμηλό επίπεδο η πιθανότητα το άθροισμα των μη διορθωμένων και μη εντοπισμένων σφαλμάτων στις χρηματοοικονομικές πληροφορίες του συστατικού να υπερβαίνει το ουσιώδες μέγεθος του συστατικού. Στην πράξη, η ομάδα ανάθεσης του ομίλου μπορεί να καθορίζει το ουσιώδες μέγεθος του συστατικού σε αυτό το χαμηλότερο επίπεδο. Στην περίπτωση αυτή, ο ελεγκτής συστατικού χρησιμοποιεί το ουσιώδες μέγεθος του συστατικού για σκοπούς εκτίμησης των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των χρηματοοικονομικών πληροφοριών του συστατικού και για να σχεδιάζει περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου σε αντίδραση προς τους εκτιμώμενους κινδύνους, καθώς επίσης και για να αξιολογεί εάν τα εντοπισμένα σφάλματα είναι ουσιώδη, μεμονωμένα ή αθροιστικά.

Αντίδραση σε εκτιμώμενους κινδύνους

Καθορισμός του είδους εργασίας που πρόκειται να εκτελεστεί επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών των συστατικών (Βλ. παρ. 26-27)

Α47. Ο προσδιορισμός από την ομάδα ανάθεσης του ομίλου του τύπου εργασίας που πρόκειται να εκτελεστεί επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών συστατικού και η ανάμιξή της στην εργασία του ελεγκτή συστατικού επηρεάζεται από:

(α) Τη σημαντικότητα του συστατικού,

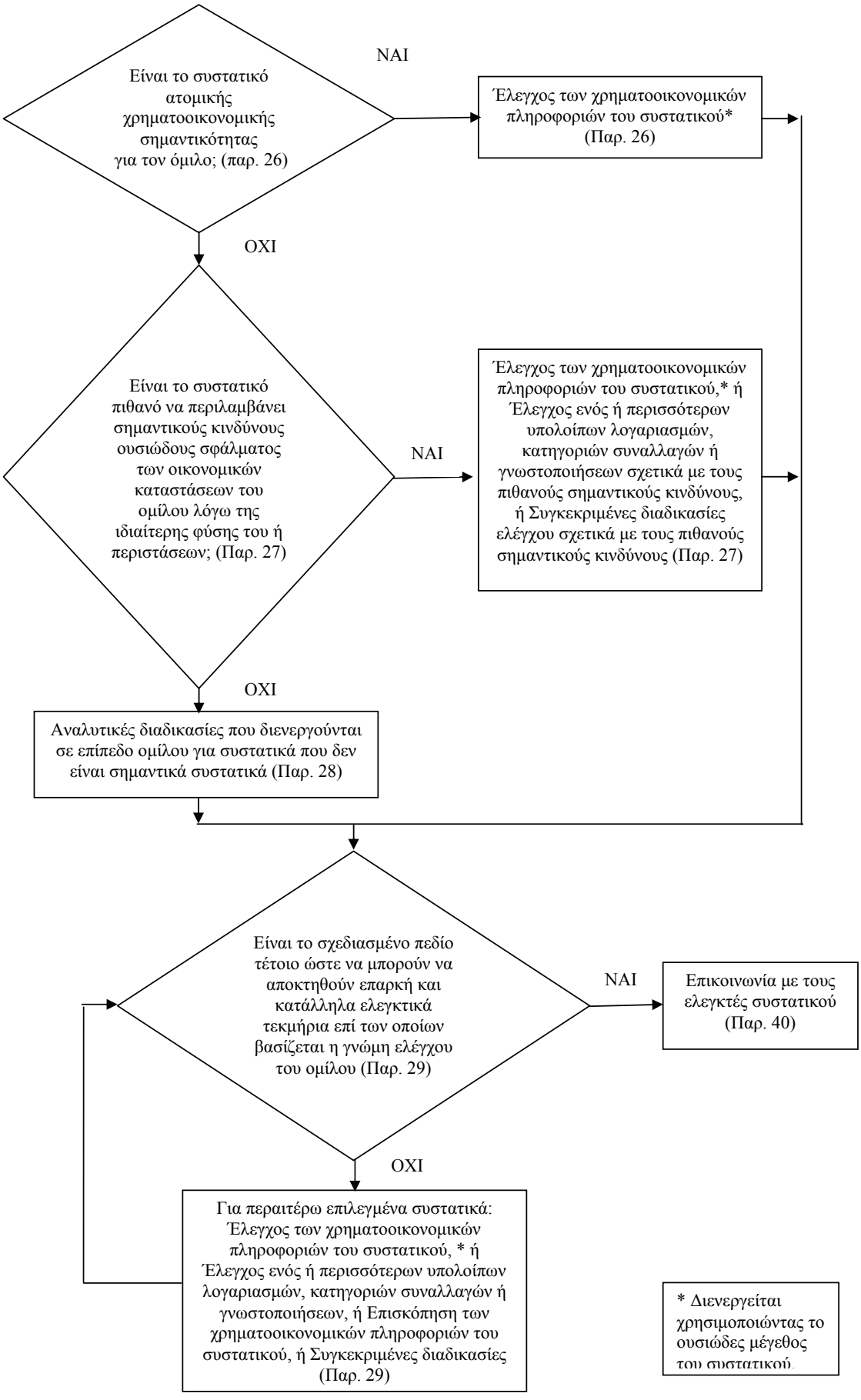
(β) Τους εντοπισμένους σημαντικούς κινδύνους ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου,

(γ) Την αξιολόγηση από την ομάδα ανάθεσης του ομίλου του σχεδιασμού δικλίδων σε επίπεδο ομίλου και του προσδιορισμού εάν αυτές έχουν εφαρμοστεί, και

(δ) Την κατανόηση από την ομάδα ανάθεσης του ομίλου του ελεγκτή συστατικού.

Το διάγραμμα δείχνει πώς η σημαντικότητα του συστατικού επηρεάζει τον προσδιορισμό από την ομάδα ανάθεσης του ομίλου του τύπου εργασίας που πρόκειται να διενεργηθεί επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών του συστατικού.

[422] ΔΠΕ 320, "Ουσιώδες μέγεθος κατά το σχεδιασμό και στη διενέργεια του ελέγχου", παράγραφοι 10-11.


Είναι το συστατικό ατομικής χρηματοοικονομικής σημαντικότητας για τον όμιλο; (παρ. 26)
ΝΑΙ
Έλεγχος των χρηματοοικονομικών πληροφοριών του συστατικού* (Παρ. 26)
ΟΧΙ
Είναι το συστατικό πιθανό να περιλαμβάνει σημαντικούς κινδύνους ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου λόγω της ιδιαίτερης φύσης του ή περιστάσεων; (Παρ. 27)
ΝΑΙ
Έλεγχος των χρηματοοικονομικών πληροφοριών του συστατικού,* ή Έλεγχος ενός ή περισσότερων υπολοίπων λογαριασμών, κατηγοριών συναλλαγών ή γνωστοποιήσεων σχετικά με τους πιθανούς σημαντικούς κινδύνους, ή Συγκεκριμένες διαδικασίες ελέγχου σχετικά με τους πιθανούς σημαντικούς κινδύνους (Παρ. 27)
ΟΧΙ
Αναλυτικές διαδικασίες που διενεργούνται σε επίπεδο ομίλου για συστατικά που δεν είναι σημαντικά συστατικά (Παρ. 28)
Είναι το σχεδιασμένο πεδίο τέτοιο ώστε να μπορούν να αποκτηθούν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια επί των οποίων βασίζεται η γνώμη ελέγχου του ομίλου (Παρ. 29)
ΝΑΙ
Επικοινωνία με τους ελεγκτές συστατικού (Παρ. 40)
ΟΧΙ
Για περαιτέρω επιλεγμένα συστατικά: Έλεγχος των χρηματοοικονομικών πληροφοριών του συστατικού, * ή Έλεγχος ενός ή περισσότερων υπολοίπων λογαριασμών, κατηγοριών συναλλαγών ή γνωστοποιήσεων, ή Επισκόπηση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών του συστατικού, ή Συγκεκριμένες διαδικασίες (Παρ. 29)
* Διενεργείται χρησιμοποιώντας το ουσιώδες μέγεθος του συστατικού.

Σημαντικά συστατικά (Βλ. παρ. 27(β)-(γ))

Α48. Η ομάδα ανάθεσης του ομίλου μπορεί να χαρακτηρίσει συστατικό ως σημαντικό επειδή αυτό το συστατικό είναι πιθανό να περιλαμβάνει σημαντικούς κινδύνους ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου λόγω της συγκεκριμένης φύσης του ή των περιστάσεων. Σε αυτή την περίπτωση, η ομάδα ανάθεσης του ομίλου μπορεί να δύναται να εντοπίζει τα υπόλοιπα λογαριασμών, τις κατηγορίες συναλλαγών ή τις γνωστοποιήσεις που επηρεάζονται από τους πιθανούς σημαντικούς κινδύνους. Όπου αυτό συμβαίνει, η ομάδα ανάθεσης του ομίλου μπορεί να αποφασίζει να διενεργεί, ή να ζητά από ελεγκτή συστατικού να διενεργεί, έλεγχο μόνο για εκείνα τα υπόλοιπα λογαριασμών, κατηγορίες συναλλαγών ή γνωστοποιήσεις. Για παράδειγμα, στην κατάσταση που περιγράφεται στην παράγραφο Α6, η εργασία επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών του συστατικού μπορεί να περιορίζεται σε έλεγχο των υπολοίπων λογαριασμών, κατηγοριών συναλλαγών ή γνωστοποιήσεων που επηρεάζονται από πράξεις συναλλάγματος αυτού του συστατικού. Όταν η ομάδα ανάθεσης του ομίλου ζητά από ελεγκτή συστατικού να εκτελέσει έλεγχο ενός ή περισσότερων συγκεκριμένων υπολοίπων λογαριασμών, κατηγοριών συναλλαγών ή γνωστοποιήσεων, στην επικοινωνία με την ομάδα ανάθεσης του ομίλου (βλ. παράγραφο 40) λαμβάνεται υπόψη το γεγονός ότι πολλά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων είναι αλληλένδετα.

Α49. Η ομάδα ανάθεσης του ομίλου μπορεί να σχεδιάζει διαδικασίες ελέγχου ως αντίδραση σε πιθανό σημαντικό κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου. Για παράδειγμα, στην περίπτωση πιθανού σημαντικού κινδύνου απαξίωσης αποθεμάτων, η ομάδα ανάθεσης του ομίλου μπορεί να διενεργήσει, ή να ζητήσει από ελεγκτή συστατικού να διενεργήσει, συγκεκριμένες διαδικασίες ελέγχου επί της αποτίμησης των αποθεμάτων σε συστατικό που έχει μεγάλο όγκο ενδεχομένως απαξιωμένων αποθεμάτων, αλλά τα οποία δεν είναι αλλιώς σημαντικά.

Συστατικά που δεν είναι σημαντικά συστατικά (Βλ. παρ. 28-29)

Α50. Ανάλογα με τις περιστάσεις της ανάθεσης, οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες των συστατικών μπορεί να συγκεντρώνονται σε διάφορα επίπεδα για σκοπούς των αναλυτικών διαδικασιών. Τα αποτελέσματα των αναλυτικών διαδικασιών επιβεβαιώνουν τα συμπεράσματα της ομάδας ανάθεσης του ομίλου ότι δεν υπάρχουν σημαντικοί κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος των συγκεντρωμένων χρηματοοικονομικών πληροφοριών των συστατικών που δεν είναι σημαντικά συστατικά.

Α51. Η απόφαση της ομάδας ανάθεσης του ομίλου ως προς το πόσα συστατικά να επιλέξει σύμφωνα με την παράγραφο 29, ποια συστατικά να επιλέξει και τον τύπο της εργασίας που πρόκειται να διενεργηθεί επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών των επιμέρους συστατικών που έχουν επιλεγεί μπορεί να επηρεάζεται από παράγοντες όπως οι κατωτέρω:

- Η έκταση των ελεγκτικών τεκμηρίων που αναμένεται να αποκτηθούν επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών των σημαντικών συστατικών.
- Το εάν το συστατικό έχει πρόσφατα συσταθεί ή αποκτηθεί.
- Το εάν έχουν πραγματοποιηθεί σημαντικές αλλαγές στο συστατικό.
- Το εάν ο εσωτερικός έλεγχος έχει διενεργήσει εργασία στο συστατικό και οποιαδήποτε επίδραση αυτής της εργασίας στον έλεγχο του ομίλου.
- Το εάν τα συστατικά εφαρμόζουν κοινά συστήματα και διαδικασίες.
- Η λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων σε επίπεδο ομίλου.
- Ασυνήθιστες διακυμάνσεις που εντοπίζονται από αναλυτικές διαδικασίες που διενεργούνται σε επίπεδο ομίλου.
- Η ατομική χρηματοοικονομική σημαντικότητα, ή ο κίνδυνο που τίθεται από το συστατικό σε σύγκριση με άλλα συστατικά μέσα σε αυτήν την κατηγορία.
- Το εάν το συστατικό υπόκειται σε έλεγχο που απαιτείται από θέσπισμα, κανονισμό ή για άλλο λόγο.

Ο συνυπολογισμός ενός στοιχείου μη προβλεψιμότητας κατά την επιλογή των συστατικών σε αυτή την κατηγορία μπορεί να αυξήσει την πιθανότητα του εντοπισμού ουσιώδους σφάλματος των χρηματοοικονομικών πληροφοριών του συστατικού. Η επιλογή των συστατικών συχνά αλλάζει σε κυκλική βάση.

Α52. Η των χρηματοοικονομικών πληροφοριών συστατικού μπορεί να διενεργείται σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Αναθέσεων Επισκόπησης (Δ.Π.Α.Ε.) 2400[423] ή Δ.Π.Α.Ε. 2410,[424] προσαρμοζόμενα ανάλογα με τις περιστάσεις. Η ομάδα ανάθεσης του ομίλου μπορεί επίσης να καθορίζει πρόσθετες διαδικασίες για να συμπληρώσει αυτήν την εργασία.

Α53. Όπως εξηγείται στην παράγραφο Α13, ένας όμιλος μπορεί να αποτελείται μόνο από συστατικά που δεν είναι σημαντικά συστατικά. Σε αυτές τις περιστάσεις, η ομάδα ανάθεσης του ομίλου μπορεί να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια επί των οποίων να βασιστεί η γνώμη ελέγχου του ομίλου, προσδιορίζοντας τον τύπο της εργασίας που πρόκειται να εκτελεστεί επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών των συστατικών σύμφωνα με την παράγραφο 29. Είναι απίθανο η ομάδα ανάθεσης του ομίλου να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια επί των οποίων να βασιστεί η γνώμη ελέγχου του ομίλου εάν η ομάδα ανάθεσης, ή ελεγκτής συστατικού, δοκιμάζει μόνο δικλίδες σε επίπεδο ομίλου και διενεργεί αναλυτικές διαδικασίες επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών των συστατικών.

Ανάμιξη στην εργασία που διενεργείται από ελεγκτές συστατικού (Βλ. παρ. 30-31)

Α54. Παράγοντες που μπορεί να επηρεάσουν την ανάμιξη της ομάδας ανάθεσης του ομίλου στην εργασία του ελεγκτή συστατικού περιλαμβάνουν:

[423] Δ.Π.Α.Ε 2400, "Αναθέσεις επισκόπησης χρηματοοικονομικών καταστάσεων."

[424] Δ.Π.Α.Ε. 2410 "Επισκόπηση ενδιάμεσων χρηματοοικονομικών πληροφοριών που διενεργείται από τον ανεξάρτητο ελεγκτή της οντότητας."

(α) Τη σημαντικότητα του συστατικού,

(β) Τους εντοπισμένους σημαντικούς κινδύνους ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου, και

(γ) Την κατανόηση από την ομάδα ανάθεσης του ομίλου του ελεγκτή συστατικού.

Στην περίπτωση σημαντικού συστατικού ή εντοπισμένων σημαντικών κινδύνων, η ομάδα ανάθεσης του ομίλου διενεργεί τις διαδικασίες που περιγράφονται στις παραγράφους 30-31. Στην περίπτωση συστατικού που δεν είναι σημαντικό συστατικό, η φύση, ο χρόνος και η έκταση της εμπλοκής της ομάδας ανάθεσης του ομίλου στην εργασία του ελεγκτή συστατικού θα ποικίλει με βάση την κατανόηση από την ομάδα ανάθεσης του ομίλου αυτού του ελεγκτή συστατικού. Το γεγονός ότι το συστατικό δεν είναι σημαντικό συστατικό καθίσταται δευτερεύον. Για παράδειγμα, ακόμα κι εάν ένα συστατικό δεν θεωρείται σημαντικό συστατικό, η ομάδα ανάθεσης του ομίλου εντούτοις μπορεί να αποφασίσει να αναμιχθεί στην εκτίμηση του κινδύνου από τον ελεγκτή συστατικού, επειδή δεν έχει σοβαρό προβληματισμό για την επαγγελματική ικανότητα του ελεγκτή συστατικού (για παράδειγμα, έλλειψη γνώσης του συγκεκριμένου κλάδου), ή ο ελεγκτής συστατικού δεν λειτουργεί σε περιβάλλον που ενεργά εποπτεύει τους ελεγκτές.

Α55. Μορφές ανάμιξης στην εργασία ελεγκτή συστατικού εκτός από εκείνες που περιγράφονται στις παραγράφους 30-31 και 42 μπορεί, με βάση την κατανόηση από την ομάδα ανάθεσης του ομίλου του ελεγκτή συστατικού, να περιλαμβάνουν ένα ή περισσότερα από τα κατωτέρω:

(α) Συνάντηση με την διοίκηση του συστατικού ή τους ελεγκτές συστατικού για να αποκτηθεί κατανόηση του συστατικού και του περιβάλλοντός του.

(β) Επισκόπηση της γενικής στρατηγικής ελέγχου και του σχεδιασμού του ελέγχου των ελεγκτών συστατικού.

(γ) Διενέργεια διαδικασιών εκτίμησης κινδύνου για να προσδιορίζονται και να αξιολογούνται οι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο συστατικού. Αυτές μπορούν να διενεργούνται με τους ελεγκτές συστατικού, ή από την ομάδα ανάθεσης του ομίλου.

(δ) Σχεδιασμό και διενέργεια περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου. Αυτές μπορεί να σχεδιάζονται και να διενεργούνται μαζί με τους ελεγκτές συστατικού, ή από την ομάδα ανάθεσης του ομίλου.

(ε) Συμμετοχή στην τελική συνάντηση και σε άλλες βασικές συναντήσεις μεταξύ των ελεγκτών συστατικού και της διοίκησης του συστατικού.

(στ) Επισκόπηση άλλων σχετικών μερών της τεκμηρίωσης ελέγχου των ελεγκτών συστατικού.

Διαδικασία ενοποίησης

Προσαρμογές ενοποίησης και ανακατατάξεις (Βλ. παρ. 34)

Α56. Η διαδικασία ενοποίησης μπορεί να απαιτεί προσαρμογές στα ποσά που αναφέρονται στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου οι οποίες δεν περνούν μέσω των συνήθων συστημάτων επεξεργασίας συναλλαγών, και που μπορεί να μην υπόκεινται στις ίδιες εσωτερικές δικλίδες στις οποίες υπόκεινται άλλες χρηματοοικονομικές πληροφορίες. Η αξιολόγηση από την ομάδα ανάθεσης του ομίλου της καταλληλότητας, πληρότητας και ακρίβειας των προσαρμογών μπορεί να περιλαμβάνει:

- Αξιολόγηση του εάν οι σημαντικές προσαρμογές αντανακλούν κατάλληλα τα υποκείμενα γεγονότα και συναλλαγές,
- Καθορισμό του εάν σημαντικές προσαρμογές έχουν σωστά υπολογιστεί, επεξεργαστεί και εγκριθεί από τη διοίκηση του ομίλου και, όπου έχει εφαρμογή, από τη διοίκηση του συστατικού,
- Καθορισμό του εάν σημαντικές προσαρμογές υποστηρίζονται κατάλληλα και τεκμηριώνονται επαρκώς, και
- Διασταύρωση της συμφωνίας και της απάλειψης των ενδο-ομιλικών συναλλαγών και των μη πραγματοποιηθέντων κερδών καθώς και των ενδο-ομιλικών υπολοίπων λογαριασμών.

Επικοινωνία με τον ελεγκτή συστατικού (Βλ. παρ. 40-41)

Α57. Εάν δεν υπάρχει αποτελεσματική αμφίδρομη επικοινωνία μεταξύ της ομάδας ανάθεσης του ομίλου και των ελεγκτών συστατικών, υπάρχει κίνδυνος η ομάδα ανάθεσης του ομίλου να μην μπορεί να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια επί των οποίων να βασιστεί η γνώμη ελέγχου του ομίλου. Η σαφής και έγκαιρη γνωστοποίηση των απαιτήσεων της ομάδας ανάθεσης του ομίλου αποτελεί τη βάση της αποτελεσματικής αμφίδρομης επικοινωνίας μεταξύ της ομάδας ανάθεσης του ομίλου και του ελεγκτή συστατικού.

Α58. Οι απαιτήσεις της ομάδας ανάθεσης του ομίλου συχνά γνωστοποιούνται σε επιστολή οδηγιών. Το Παράρτημα 5 περιέχει καθοδήγηση επί των απαιτούμενων και πρόσθετων θεμάτων τα οποία μπορεί να περιλαμβάνονται σε τέτοια επιστολή οδηγιών. Η επικοινωνία του ελεγκτή συστατικού με την ομάδα ανάθεσης του ομίλου συχνά λαμβάνει τη μορφή υπομνήματος ή έκθεσης για την εργασία που διενεργήθηκε. Η επικοινωνία μεταξύ της ομάδας ανάθεσης του ομίλου και του ελεγκτή συστατικού, ωστόσο, μπορεί να μην είναι απαραίτητα έγγραφη. Για παράδειγμα, η ομάδα ανάθεσης του ομίλου μπορεί να επισκεφτεί τον ελεγκτή συστατικού για να συζητήσει εντοπισμένους σημαντικούς κινδύνους ή για να επισκοπήσει τα σχετικά μέρη της τεκμηρίωσης του ελέγχου του ελεγκτή συστατικού. Παρόλα αυτά, εφαρμόζονται οι απαιτήσεις τεκμηρίωσης του παρόντος και άλλων ΔΠΕ.

Α59. Κατά τη συνεργασία με την ομάδα ανάθεσης του ομίλου, ο ελεγκτής συστατικού, για παράδειγμα, θα παρείχε στην ομάδα ανάθεσης του ομίλου πρόσβαση στη σχετική τεκμηρίωση ελέγχου, εάν δεν απαγορεύεται από νόμο ή κανονισμό.

Α60. Όπου μέλος της ομάδας ανάθεσης του ομίλου είναι επίσης ελεγκτής συστατικού, ο στόχος της ομάδας ανάθεσης του ομίλου να επικοινωνεί με σαφήνεια με τον ελεγκτή συστατικού μπορεί συχνά να επιτυγχάνεται με μέσα άλλα εκτός από συγκεκριμένη γραπτή επικοινωνία. Για παράδειγμα:

● Η πρόσβαση από τον ελεγκτή συστατικού στη γενική στρατηγική ελέγχου και στο σχεδιασμό του ελέγχου μπορεί να είναι επαρκής για τη γνωστοποίηση των απαιτήσεων της ομάδας ανάθεσης του ομίλου που παρατίθενται στην παράγραφο 40, και

● Μια επισκόπηση της τεκμηρίωσης ελέγχου του ελεγκτή συστατικού από την ομάδα ανάθεσης του ομίλου μπορεί να είναι επαρκής για την γνωστοποίηση θεμάτων σχετικά με το συμπέρασμα της ομάδας ανάθεσης του ομίλου που παρατίθενται στην παράγραφο 41.

Αξιολόγηση της επάρκειας και της καταλληλότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτώνται

Επισκόπηση της τεκμηρίωσης ελέγχου του ελεγκτή συστατικού (Βλ. παρ. 42(β))

Α61. Το ποια μέρη της τεκμηρίωσης ελέγχου του ελεγκτή συστατικού θα είναι σχετικά με τον έλεγχο του ομίλου μπορεί να ποικίλει ανάλογα με τις περιστάσεις. Συχνά η προσοχή εστιάζεται στην τεκμηρίωση ελέγχου που είναι σχετική με τους σημαντικούς κινδύνους ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου. Η έκταση της επισκόπησης μπορεί να επηρεάζεται από το γεγονός ότι η τεκμηρίωση ελέγχου του ελεγκτή συστατικού υπόκειται στις διαδικασίες επισκόπησης της λογιστικής επιχείρησης του ελεγκτή συστατικού.

Επάρκεια και καταλληλότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων (Βλ. παρ. 44-45)

Α62. Εάν η ομάδα ανάθεσης του ομίλου συμπεραίνει ότι δεν έχουν αποκτηθεί επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για να βασιστεί η γνώμη ελέγχου του ομίλου, η ομάδα ανάθεσης του ομίλου μπορεί να ζητήσει από τον ελεγκτή συστατικού να διενεργήσει πρόσθετες διαδικασίες. Εάν αυτό δεν είναι εφικτό, η ομάδα ανάθεσης του ομίλου μπορεί να διενεργήσει τις δικές της διαδικασίες επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών του συστατικού.

Α63. Η αξιολόγηση από τον εταίρο ανάθεσης του ομίλου της συνολικής επίδρασης οποιωνδήποτε σφαλμάτων (είτε εντοπίζονται από την ομάδα ανάθεσης του ομίλου είτε γνωστοποιούνται από τους ελεγκτές συστατικού) επιτρέπει στον εταίρο ανάθεσης του ομίλου να καθορίζει εάν οι οικονομικές καταστάσεις του ομίλου ως σύνολο είναι ουσιωδώς εσφαλμένες.

Επικοινωνία με τη διοίκηση του ομίλου και με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση του ομίλου

Επικοινωνία με τη διοίκηση του ομίλου (Βλ. παρ. 46-48)

Α64. Το ΔΠΕ 240 περιέχει απαιτήσεις και καθοδήγηση για τη γνωστοποίηση απάτης στη διοίκηση και, όπου η διοίκηση μπορεί να είναι αναμεμιγμένη στην απάτη, στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.[425]

Α65. Η διοίκηση του ομίλου μπορεί να χρειάζεται να κρατά ορισμένες ουσιώδεις ευαίσθητες πληροφορίες εμπιστευτικές. Παραδείγματα θεμάτων που μπορεί να είναι σημαντικά για τις οικονομικές καταστάσεις του συστατικού για τα οποία η διοίκηση του συστατικού μπορεί να μην είναι ενήμερη, περιλαμβάνουν τα κατωτέρω:

● Πιθανή δικαστική διένεξη.
● Σχέδια για εγκατάλειψη ουσιωδών λειτουργικών περιουσιακών στοιχείων.
● Μεταγενέστερα γεγονότα.
● Σημαντικές νομικές συμφωνίες.

Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση του ομίλου (Βλ. παρ. 49)

Α66. Τα θέματα που η ομάδα ανάθεσης του ομίλου γνωστοποιεί στους υπευθύνους διακυβέρνησης του ομίλου μπορεί να περιλαμβάνουν εκείνα που επισημαίνονται στην ομάδα ανάθεσης του ομίλου από τους ελεγκτές συστατικού, τα οποία η ομάδα ανάθεσης του ομίλου κρίνει ότι είναι σημαντικά για τις ευθύνες των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση του ομίλου. Η επικοινωνία με τους υπευθύνους διακυβέρνησης του ομίλου πραγματοποιείται σε διάφορους χρόνους κατά τη διάρκεια του ελέγχου του ομίλου. Για παράδειγμα, τα θέματα που αναφέρονται στην παράγραφο 49(α)-(β) μπορεί να γνωστοποιούνται αφού η ομάδα ανάθεσης του ομίλου έχει καθορίσει την εργασία που πρόκειται να διενεργηθεί επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών των συστατικών. Από την άλλη πλευρά, το θέμα που αναφέρεται στην παράγραφο 49(γ) μπορεί να γνωστοποιείται στο τέλος του ελέγχου, και τα θέματα που αναφέρονται στην παράγραφο 49(δ)-(ε) μπορεί να γνωστοποιούνται όταν προκύπτουν.

[425] ΔΠΕ 240, παράγραφοι 40-42.

Παράρτημα 1
(Βλ.: παρ. Α19)

Παράδειγμα γνώμης με επιφύλαξη όταν η ομάδα ανάθεσης του ομίλου δεν δύναται να αποκτήσει επαρκή κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια επί των οποίων να βασίσει τη γνώμη ελέγχου του ομίλου

Σε αυτό το παράδειγμα, η ομάδα ανάθεσης του ομίλου δεν δύναται να αποκτήσει επαρκή κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με σημαντικό συστατικό που λογιστικοποιείται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης (αναγνωρισμένο στον ισολογισμό προς $15 εκατομμύρια, που αντανακλά συνολικά περιουσιακά στοιχεία $60 εκατομμυρίων) επειδή η ομάδα ανάθεσης του ομίλου δεν είχε πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία, στη διοίκηση, ή στον ελεγκτή του συστατικού.

Η ομάδα ανάθεσης του ομίλου έχει διαβάσει τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις του συστατικού με ημερομηνία 31 Δεκεμβρίου, 20Χ1, περιλαμβανομένης της έκθεσης του ελεγκτή επί αυτών, και εξέτασε σχετικές χρηματοοικονομικές πληροφορίες που τηρούνται από τη διοίκηση του ομίλου σε σχέση με το συστατικό.

Κατά την κρίση του εταίρου ανάθεσης του ομίλου, η επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου αυτής της αδυναμίας να αποκτηθούν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια είναι ουσιώδης αλλά όχι διάχυτη.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

[Κατάλληλος Αποδέκτης]

Έκθεση επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων[426]

Έχουμε ελέγξει τις συνημμένες ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ και των θυγατρικών της, οι οποίες αποτελούνται από τον ενοποιημένο ισολογισμό της 31ης Δεκεμβρίου 20Χ1, τις ενοποιημένες καταστάσεις αποτελεσμάτων, μεταβολών καθαρής θέσης και ταμειακών ροών του έτους που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και περίληψη σημαντικών λογιστικών πολιτικών και λοιπές επεξηγηματικές πληροφορίες.

Ευθύνη της διοίκησης[427] για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις

Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση αυτών των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς,[428] και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες, ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, οφειλόμενου είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη επί αυτών των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων με βάση τον έλεγχό μας. Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Τα πρότυπα αυτά απαιτούν να συμμορφωνόμαστε με κανόνες δεοντολογίας, καθώς και να σχεδιάζουμε και διενεργούμε τον έλεγχο με σκοπό την απόκτηση λελογισμένης διασφάλισης για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα.

Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Οι επιλεγόμενες διαδικασίες βασίζονται στην κρίση του ελεγκτή, περιλαμβανομένης της εκτίμησης των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων, οφειλόμενου είτε σε απάτη είτε σε λάθος. Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση[429] των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων[430] της οντότητας. Ο έλεγχος περιλαμβάνει επίσης την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν και του λελογισμένου των λογιστικών εκτιμήσεων που έγιναν από τη διοίκηση, καθώς και την αξιολόγηση της συνολικής παρουσίασης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα για να παράσχουν βάση για την ελεγκτική μας γνώμης.

Βάση για γνώμη με επιφύλαξη

Η επένδυση της Εταιρείας ΑΒΓ στην Εταιρεία ΧΥΖ, μια αλλοδαπή συγγενής εταιρεία που αποκτήθηκε κατά τη διάρκεια του έτους και λογιστικοποιείται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, εμφανίζεται στον ενοποιημένο

[426] Ο υπότιτλος «Έκθεση επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων» είναι περιττός στις περιπτώσεις όπου ο δεύτερος υπότιτλος «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων» δεν έχει εφαρμογή.

[427] Ή άλλος όρος που είναι κατάλληλος, στα πλαίσια του νομικού πλαισίου στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

[428] Όταν η ευθύνη της διοίκησης είναι να καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις που να δίνουν αληθινή και εύλογη εικόνα, αυτό μπορεί να διατυπωθεί: «Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων που δίνουν αληθινή και εύλογη εικόνα σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, και για εκείνες... »

[429] Στην περίπτωση της υποσημείωσης 27, αυτό μπορεί να διατυπώνεται: «Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της οντότητας που δίνουν αληθινή και εύλογη εικόνα, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας».

[430] Σε περιστάσεις όπου ο ελεγκτής έχει επίσης την ευθύνη να εκφράσει γνώμη επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων σε συνδυασμό με τον έλεγχο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, η πρόταση αυτή θα διατυπωνόταν ως εξής: «Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις». Στην περίπτωση της υποσημείωσης 27, αυτό μπορεί να διατυπώνεται: «Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της οντότητας που δίνουν αληθινή και εύλογη εικόνα, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις».

ισολογισμό της 31ης Δεκεμβρίου 20Χ1 προς $15 εκατομμύρια, και το μερίδιο της Εταιρείας ΑΒΓ στα καθαρά αποτελέσματα της Εταιρείας ΧΥΖ ποσού $1 εκατομμυρίου περιλαμβάνεται στην ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή. Δεν μπορέσαμε να αποκτήσουμε επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για τη λογιστική αξία της επένδυσης της Εταιρείας ΑΒΓ στην Εταιρεία ΧΥΖ κατά την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1 και για το μερίδιο της Εταιρείας ΑΒΓ στα καθαρά αποτελέσματα της Εταιρείας ΧΥΖ για το έτος, επειδή δεν μας επιτράπηκε πρόσβαση στις χρηματοοικονομικές πληροφορίες, στη διοίκηση, και στους ελεγκτές της ΧΥΖ. Συνεπώς, δεν μπορέσαμε να προσδιορίσουμε εάν οποιεσδήποτε προσαρμογές σε αυτά τα ποσά ήταν απαραίτητες.

Γνώμη με επιφύλαξη

Κατά τη γνώμη μας, εκτός από τις πιθανές επιδράσεις του θέματος που περιγράφεται στην παράγραφο βάση για γνώμη με επιφύλαξη, οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, την (ή δίνουν αληθινή και εύλογη εικόνα της) οικονομική(ς) θέση(ς) της Εταιρείας ΑΒΓ και των θυγατρικών της κατά την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1, και τη (της) χρηματοοικονομική(ς) της επίδοση(ς) και τις (των) ταμειακές(ών) ροές(ών) της για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων

[Η μορφή και το περιεχόμενο αυτού του τμήματος της έκθεσης ελεγκτή θα ποικίλλουν ανάλογα με τη φύση των άλλων αρμοδιοτήτων αναφοράς του ελεγκτή].

[Υπογραφή του ελεγκτή]

[Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή]

[Διεύθυνση του ελεγκτή]

Αν, κατά την κρίση του εταίρου ανάθεσης του ομίλου, η επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου της αδυναμίας να αποκτηθούν επαρκή κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια είναι ουσιώδης και διάχυτη, ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου θα αδυνατεί να εκφράσει γνώμη σύμφωνα με το ΔΠΕ 705.

Παράρτημα 2
(Βλ.: παρ. Α23)

Παραδείγματα θεμάτων για τα οποία η ομάδα ανάθεσης του ομίλου αποκτά κατανόηση

Τα παραδείγματα που παρέχονται καλύπτουν ένα ευρύ φάσμα θεμάτων, ωστόσο, δεν είναι όλα τα θέματα σχετικά με κάθε ανάθεση ελέγχου ομίλου και ο κατάλογος των παραδειγμάτων δεν είναι απαραίτητα πλήρης.

Δικλίδες σε επίπεδο ομίλου

1. Οι δικλίδες σε επίπεδο ομίλου μπορεί να περιλαμβάνουν συνδυασμό των κατωτέρω:

● Τακτικές συνεδριάσεις μεταξύ της διοίκησης του ομίλου και του συστατικού για συζήτηση των επιχειρηματικών εξελίξεων και για επισκόπηση των επιδόσεων.

● Παρακολούθηση των λειτουργιών των συστατικών και των χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων τους, περιλαμβανομένων τακτικών πρακτικών χρηματοοικονομικής αναφοράς, η οποία επιτρέπει στη διοίκηση του ομίλου να παρακολουθεί την επίδοση των συστατικών έναντι προϋπολογισμών, και να αναλαμβάνει ενδεδειγμένη δράση.

● Διαδικασία εκτίμησης κινδύνου από τη διοίκηση του ομίλου, δηλαδή διαδικασία εντοπισμού, ανάλυσης και διαχείρισης επιχειρηματικών κινδύνων, περιλαμβανομένου του κινδύνου απάτης, που μπορεί να οδηγήσει σε ουσιώδες σφάλμα των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου.

● Παρακολούθηση, έλεγχο (control), συμφωνία, και απάλειψη των ενδο-ομιλικών συναλλαγών και μη πραγματοποιηθέντων κερδών, καθώς και των ενδο-ομιλικών υπολοίπων λογαριασμών σε επίπεδο ομίλου.

● Μια διαδικασία για την παρακολούθηση της επικαιρότητας και την εκτίμηση της ακρίβειας και πληρότητας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που λαμβάνονται από συστατικά.

● Ένα κεντρικό σύστημα πληροφορικής τεχνολογίας ελεγχόμενο από τις ίδιες γενικές δικλίδες πληροφορικής τεχνολογίας για το σύνολο ή μέρος του ομίλου.

● Δραστηριότητες δικλίδων εντός του συστήματος πληροφορικής τεχνολογίας που είναι κοινό για όλα ή μερικά συστατικά.

● Παρακολούθηση των δικλίδων, περιλαμβανομένων των δραστηριοτήτων εσωτερικού ελέγχου και των προγραμμάτων αυτοαξιολόγησης.

● Συνεπείς πολιτικές και διαδικασίες, περιλαμβανομένου του εγχειριδίου διαδικασιών χρηματοοικονομικής αναφοράς του ομίλου.

● Προγράμματα σε επίπεδο ομίλου, όπως κώδικες συμπεριφοράς και προγράμματα πρόληψης απάτης.

● Ρυθμίσεις για την εκχώρηση εξουσίας και ευθύνης στη διοίκηση συστατικού.

2. Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να θεωρηθεί ως τμήμα των δικλίδων σε επίπεδο ομίλου, για παράδειγμα, όταν η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου είναι κεντρική. Το ΔΠΕ 610[431] ασχολείται με την αξιολόγηση από την ομάδα ανάθεσης του ομίλου της ικανότητας και αντικειμενικότητας των εσωτερικών ελεγκτών, όταν σχεδιάζει να χρησιμοποιήσει την εργασία τους.

Διαδικασία ενοποίησης

3. Η κατανόηση από την ομάδα ανάθεσης του ομίλου της διαδικασίας ενοποίησης μπορεί να περιλαμβάνει θέματα όπως τα κατωτέρω:

Θέματα σχετικά με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς:

● Το βαθμό στον οποίο η διοίκηση του συστατικού έχει κατανόηση του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς.

● Τη διαδικασία για τον εντοπισμό και τη λογιστικοποίηση των συστατικών σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

● Τη διαδικασία για τον εντοπισμό τομέων για αναφορά κατά τομέα σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

● Τη διαδικασία για τον εντοπισμό σχέσεων συνδεδεμένων μερών και συναλλαγών συνδεδεμένων μερών για αναφορά σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

● Τις λογιστικές πολιτικές που εφαρμόζονται στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου, αλλαγές σε σχέση με εκείνες του προηγούμενου οικονομικού έτους, και αλλαγές που προκύπτουν από νέα ή αναθεωρημένα πρότυπα σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

● Τις διαδικασίες για το χειρισμό συστατικών με λήξη οικονομικού έτους διαφορετική από τη λήξη οικονομικού έτους του ομίλου.

Θέματα σχετικά με τη διαδικασία ενοποίησης:

● Η διαδικασία της διοίκησης του ομίλου για την απόκτηση κατανόησης των λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιούνται από συστατικά και, όπου έχει εφαρμογή, για τη διασφάλιση ότι ομοιόμορφες λογιστικές πολιτικές χρησιμοποιούνται για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών των συστατικών για τις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου, και ότι διαφορές στις λογιστικές πολιτικές εντοπίζονται και προσαρμόζονται όπου απαιτείται σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Ομοιόμορφες λογιστικές πολιτικές είναι οι συγκεκριμένες αρχές, βάσεις, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές που υιοθετούνται από τον όμιλο, με βάση το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, που τα συστατικά χρησιμοποιούν για να αναφέρουν παρόμοιες συναλλαγές με συνέπεια. Αυτές οι πολιτικές συνήθως περιγράφονται στο εγχειρίδιο διαδικασιών χρηματοοικονομικής αναφοράς και στο πακέτο χρηματοοικονομικής αναφοράς που εκδίδονται από τη διοίκηση του ομίλου.

[431] ΔΠΕ 610, "Χρησιμοποίηση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών", παράγραφος 9.

● Η διαδικασία της διοίκησης του ομίλου για την εξασφάλιση πλήρους, ακριβούς και έγκαιρης χρηματοοικονομικής αναφοράς από τα συστατικά για την ενοποίηση.

● Η διαδικασία για τη μετατροπή των χρηματοοικονομικών πληροφοριών αλλοδαπών συστατικών στο νόμισμα των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου.

● Το πώς οργανώνεται η πληροφορική τεχνολογία για την ενοποίηση, περιλαμβανομένων των χειρωνακτικών και αυτοματοποιημένων σταδίων της διαδικασίας, και των χειρωνακτικών και προγραμματισμένων δικλίδων που ισχύουν στα διάφορα στάδια της διαδικασίας ενοποίησης.

● Η διαδικασία της διοίκησης του ομίλου για απόκτηση πληροφοριών επί μεταγενέστερων γεγονότων.

Θέματα σχετικά με τις προσαρμογές της ενοποίησης:

● Η διαδικασία για την καταχώρηση προσαρμογών ενοποίησης, περιλαμβανομένων της κατάρτισης, έγκρισης και επεξεργασίας των σχετικών ημερολογιακών εγγραφών, και η εμπειρία του υπεύθυνου για την ενοποίηση προσωπικού.

● Οι προσαρμογές της ενοποίησης που απαιτούνται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

● Το επιχειρηματικό σκεπτικό για τα γεγονότα και τις συναλλαγές που προκάλεσαν τις προσαρμογές ενοποίησης.

● Η συχνότητα, η φύση και το μέγεθος των συναλλαγών μεταξύ των συστατικών.

● Διαδικασίες για την παρακολούθηση, τον έλεγχο, τη συμφωνία, και την απάλειψη των ενδο-ομιλικών συναλλαγών και των μη πραγματοποιηθέντων κερδών, καθώς και των ενδο-ομιλικών υπολοίπων λογαριασμών.

● Τα μέτρα που λαμβάνονται για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας των αποκτηθέντων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, διαδικασίες για την απόσβεση υπεραξίας (όπου έχει εφαρμογή), και η δοκιμασία απομείωσης της υπεραξίας, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

● Οι διακανονισμοί με ιδιοκτήτη πλειοψηφίας ή συμφέροντα μειοψηφίας αναφορικά με ζημίες που προκύπτουν από συστατικό (για παράδειγμα, δέσμευση των συμφερόντων μειοψηφίας να καλύπτει τέτοιες ζημιές).

Παράρτημα 3
(Βλ.: παρ. Α30)

Παραδείγματα συνθηκών ή γεγονότων που μπορεί να υποδηλώνουν κινδύνους ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου

Τα παραδείγματα που παρέχονται καλύπτουν ένα ευρύ φάσμα συνθηκών ή γεγονότων, ωστόσο, δεν είναι όλες οι συνθήκες ή τα γεγονότα σχετικά με κάθε ανάθεση ελέγχου ομίλου και ο κατάλογος με τα παραδείγματα δεν είναι απαραίτητα πλήρης.

- Περίπλοκη δομή ομίλου, ιδιαίτερα όπου υπάρχουν συχνές αποκτήσεις, διαθέσεις ή αναδιοργανώσεις.
- Αδύναμες δομές εταιρικής διακυβέρνησης, περιλαμβανομένων των διαδικασιών λήψης αποφάσεων, που δεν είναι διαφανείς.
- Ανύπαρκτες ή αναποτελεσματικές δικλίδες σε επίπεδο ομίλου, περιλαμβανομένων ανεπαρκών πληροφοριών της διοίκησης του ομίλου επί της παρακολούθησης των λειτουργιών των συστατικών και των αποτελεσμάτων τους.
- Συστατικά που λειτουργούν σε αλλοδαπές δικαιοδοσίες που μπορεί να εκτίθενται σε παράγοντες όπως η ασυνήθιστη κρατική παρεμβατικότητα σε τομείς όπως η εμπορική και η δημοσιονομική πολιτική, και περιορισμοί στις κινήσεις συναλλάγματος και μερισμάτων καθώς και διακυμάνσεις στις συναλλαγματικές ισοτιμίες.
- Επιχειρηματικές δραστηριότητες συστατικών που περιλαμβάνουν υψηλό κίνδυνο, όπως μακροπρόθεσμες συμβάσεις ή εμπορικές συναλλαγές σε καινοτόμα ή σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα.
- Αβεβαιότητες αναφορικά με το ποιών συστατικών οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες απαιτούν ενσωμάτωση στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, για παράδειγμα, εάν οποιεσδήποτε οντότητες ειδικού σκοπού ή ανενεργές οντότητες υπάρχουν και απαιτούν ενσωμάτωση.
- Ασυνήθιστες σχέσεις συνδεδεμένων μερών και συναλλαγές.
- Προγενέστερα περιστατικά ενδο-ομιλικών υπολοίπων λογαριασμών που δεν ήταν εξισωμένα ή δεν συμφωνήθηκαν κατά την ενοποίηση.
- Ύπαρξη σύνθετων συναλλαγών που λογιστικοποιούνται σε περισσότερα από ένα συστατικά.
- Η εφαρμογή από τα συστατικά λογιστικών πολιτικών που διαφέρουν από εκείνες που εφαρμόζονται για τις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου.
- Συστατικά με διαφορετική λήξη οικονομικού έτους, που μπορεί να χρησιμοποιηθούν για χειραγώγηση του χρόνου συναλλαγών.
- Προγενέστερα περιστατικά μη εγκεκριμένων ή μη πλήρων προσαρμογών ενοποίησης.
- Επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός εντός του ομίλου, ή μεγάλες ταμειακές συναλλαγές με οντότητες σε φορολογικούς παραδείσους.
- Συχνές αλλαγές ελεγκτών στους οποίους ανατίθεται ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων συστατικών.

Παράρτημα 4
(Βλ.: παρ. Α35)

Παραδείγματα επιβεβαιώσεων του ελεγκτή συστατικού

Η ακόλουθη επιστολή δεν προορίζεται να αποτελέσει τυποποιημένο υπόδειγμα. Οι επιβεβαιώσεις μπορεί να ποικίλουν ανάλογα με τον ελεγκτή συστατικού και με την περίοδο / και από περίοδο σε περίοδο.

Οι επιβεβαιώσεις συχνά λαμβάνονται πριν ξεκινήσει η εργασία επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών του συστατικού.

[Επωνυμία ελεγκτή συστατικού]

[Ημερομηνία]

[Προς τον εταίρο ανάθεσης του ομίλου]

Η παρούσα επιστολή αποστέλλεται σε σχέση με τον έλεγχό σας των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου [όνομα μητρικής εταιρείας] για το έτος που έληξε [ημερομηνία] με σκοπό την έκφραση γνώμης για το εάν οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, την (δίνουν αληθινή και εύλογη εικόνα της) χρηματοοικονομική(ς) θέση(ς) του ομίλου κατά την [ημερομηνία], και τη (της) χρηματοοικονομική(ς) της επίδοση(ς) και τις (των) ταμειακές(ών) ροές(ών) της για το έτος που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με [αναφορά του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς].

Βεβαιώνουμε την παραλαβή των οδηγιών σας με ημερομηνία [ημερομηνία], βάσει των οποίων καλούμεθα να διενεργήσουμε την καθορισμένη εργασία επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών της [όνομα του συστατικού] για το έτος που έληξε [ημερομηνία].

Επιβεβαιώνουμε ότι:

1. Θα είμαστε σε θέση να συμμορφωθούμε με τις οδηγίες. / Σας ενημερώνουμε ότι δεν θα είμαστε σε θέση να συμμορφωθούμε με τις ακόλουθες οδηγίες [αναφορά των οδηγιών] για τους κατωτέρω λόγους [αναφορά των λόγων].

2. Οι οδηγίες είναι σαφείς και τις κατανοούμε. / Θα εκτιμούσαμε εάν μπορούσατε να διευκρινίσετε τις κατωτέρω οδηγίες [αναφορά των οδηγιών].

3. Θα συνεργαστούμε μαζί σας και θα σας παράσχουμε πρόσβαση στη σχετική τεκμηρίωση του ελέγχου.

Αναγνωρίζουμε ότι:

1. Οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες της [όνομα του συστατικού] θα περιληφθούν στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου [όνομα της μητρικής].

2. Μπορεί να το θεωρήσετε απαραίτητο να εμπλακείτε στην εργασία που έχετε ζητήσει από εμάς να εκτελέσουμε επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών της [όνομα του συστατικού] για το έτος που έληξε [ημερομηνία].

3. Σκοπεύετε να αξιολογήσετε και, εάν κριθεί ενδεδειγμένο, να χρησιμοποιήσετε την εργασία μας για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου [όνομα της μητρικής].

Σε σχέση με την εργασία που θα εκτελέσουμε επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών της [όνομα του συστατικού], [περιγραφή του συστατικού, για παράδειγμα, θυγατρική που κατέχεται εξολοκλήρου, θυγατρική, κοινοπραξία, εκδότης που λογιστικοποιείται με τη λογιστική μέθοδο της καθαρής θέσης ή του κόστους] της [όνομα της μητρικής], επιβεβαιώνουμε τα παρακάτω:

1. Έχουμε κατανόηση των [αναφορά των σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας] η οποία είναι επαρκής για να ανταποκριθούμε στις ευθύνες μας όσον αφορά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου, και θα συμμορφωθούμε με αυτές. Ειδικότερα, και σε σχέση με [όνομα της μητρικής] και τα άλλα συστατικά στον όμιλο, είμαστε ανεξάρτητοι εντός του πλαισίου των [αναφορά των σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας] και συμμορφωνόμαστε με τις εφαρμοστέες απαιτήσεις των [αναφορά των κανόνων] που εκδίδονται από [όνομα του ρυθμιστικού οργανισμού].

2. Έχουμε κατανόηση των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και [αναφορά άλλων εθνικών προτύπων που έχουν εφαρμογή στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου] η οποία είναι επαρκής για να ανταποκριθούμε στις ευθύνες μας όσον αφορά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου, και θα εκτελέσουμε την εργασία μας επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών του [όνομα του συστατικού] για το έτος που έληξε [ημερομηνία] σύμφωνα με αυτά τα πρότυπα.

3. Κατέχουμε τις ειδικές δεξιότητες (για παράδειγμα, γνώση του συγκεκριμένου κλάδου) που είναι απαραίτητες για να εκτελέσουμε την εργασία επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών του εν λόγω συστατικού.

4. Έχουμε κατανόηση του [αναφορά του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς ή του εγχειριδίου διαδικασιών χρηματοοικονομικής αναφοράς του ομίλου] που είναι επαρκής για να ανταποκριθούμε στις ευθύνες μας όσον αφορά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου.

Θα σας ενημερώσουμε για οποιεσδήποτε αλλαγές στις ανωτέρω διαβεβαιώσεις κατά την πορεία της εργασίας μας επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών του [όνομα του συστατικού].

[Υπογραφή του ελεγκτή]

[Ημερομηνία]

[Διεύθυνση του ελεγκτή]

Παράρτημα 5
(Βλ.: παρ. Α58)

Απαιτούμενα και πρόσθετα θέματα που περιλαμβάνονται στην επιστολή οδηγιών της ομάδας ανάθεσης του ομίλου

Τα θέματα που απαιτούνται από το παρόν ΔΠΕ να γνωστοποιούνται στον ελεγκτή συστατικού παρουσιάζονται στο κείμενο με πλάγιους χαρακτήρες

Θέματα που είναι σχετικά με το σχεδιασμό της εργασίας του ελεγκτή συστατικού:

- Αίτημα προς τον ελεγκτή συστατικού, γνωρίζοντας το πλαίσιο στο οποίο η ομάδα ανάθεσης του ομίλου θα χρησιμοποιήσει την εργασία του ελεγκτή συστατικού, να επιβεβαιώσει ότι θα συνεργαστεί με την ομάδα ανάθεσης του ομίλου.
- Το χρονοδιάγραμμα για την ολοκλήρωση του ελέγχου.
- Οι ημερομηνίες των προγραμματισμένων επισκέψεων από τη διοίκηση του ομίλου και την ομάδα ανάθεσης του ομίλου, και οι ημερομηνίες των προγραμματισμένων συνεδριάσεων με τη διοίκηση του συστατικού και τον ελεγκτή του συστατικού.
- Κατάλογος βασικών προσώπων για επαφή.
- Η εργασία που πρόκειται να εκτελεστεί από τον ελεγκτή συστατικού, η σκοπούμενη χρήση αυτής της εργασίας και οι διακανονισμοί για τον συντονισμό των προσπαθειών στο αρχικό στάδιο και κατά τη διάρκεια του ελέγχου, περιλαμβανομένης της σχεδιασμένης εμπλοκής της ομάδας ανάθεσης του ομίλου στην εργασία του ελεγκτή του συστατικού.
- Οι απαιτήσεις δεοντολογίας που είναι σχετικές με το έλεγχο του ομίλου και, ειδικότερα, οι απαιτήσεις ανεξαρτησίας.
- Στην περίπτωση ελέγχου ή επισκόπησης των χρηματοοικονομικών πληροφοριών του συστατικού, το ουσιώδες μέγεθος του συστατικού (και, εάν έχει εφαρμογή, το επίπεδο ή τα επίπεδα ουσιώδους μεγέθους για ιδιαίτερες κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών ή γνωστοποιήσεις), και το όριο άνω του οποίου τα σφάλματα δεν μπορούν να θεωρηθούν ως καθαρά ασήμαντα για τις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου.
- Κατάλογος των συνδεδεμένων μερών που καταρτίζεται από τη διοίκηση του ομίλου, και οποιαδήποτε άλλα συνδεδεμένα μέρη που γνωρίζει η ομάδα ανάθεσης του ομίλου, καθώς και αίτημα ο ελεγκτής συστατικού να γνωστοποιεί εγκαίρως στην ομάδα ανάθεσης του ομίλου συνδεδεμένα μέρη που δεν εντοπίστηκαν προηγουμένως από τη διοίκηση του ομίλου ή την ομάδα ανάθεσης του ομίλου.
- Εργασία που πρόκειται να εκτελεστεί επί των ενδο-ομιλικών συναλλαγών, των μη πραγματοποιηθέντων κερδών και των ενδο-ομιλικών υπολοίπων λογαριασμών.
- Καθοδήγηση επί άλλων προβλεπόμενων εκ του νόμου ευθυνών χρηματοοικονομικής αναφοράς, για παράδειγμα, αναφορά επί του ισχυρισμού της διοίκησης του ομίλου για την αποτελεσματικότητα των εσωτερικών δικλίδων.
- Συγκεκριμένες οδηγίες για επισκόπηση μεταγενέστερων γεγονότων, όταν είναι πιθανή χρονική υστέρηση μεταξύ της ολοκλήρωσης της εργασίας επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών του συστατικού και του συμπεράσματος της ομάδας ανάθεσης του ομίλου επί των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου.

Θέματα που είναι σχετικά με την εκτέλεση της εργασίας του ελεγκτή συστατικού:

- Τα ευρήματα των δοκιμασιών της ομάδας ανάθεσης του ομίλου επί των δραστηριοτήτων δικλίδων συστήματος επεξεργασίας που είναι κοινό για όλα ή για μερικά συστατικά, και δοκιμασίες δικλίδων που πρόκειται να διενεργηθούν από τον ελεγκτή συστατικού.
- Εντοπισμένοι σημαντικοί κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου, λόγω απάτης ή λάθους, που είναι σχετικοί με την εργασία του ελεγκτή συστατικού, και αίτημα ο ελεγκτής συστατικού να γνωστοποιεί εγκαίρως οποιουσδήποτε άλλους σημαντικούς κινδύνους ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου, λόγω απάτης ή λάθους, που εντοπίζονται στο συστατικό και την αντίδραση του ελεγκτή συστατικού σε τέτοιους κινδύνους.
- Τα ευρήματα του εσωτερικού ελέγχου, βασισμένα στην εργασία που εκτελείται επί των δικλίδων των συστατικών ή οι οποίες είναι σχετικές με τα συστατικά.
- Αίτημα για έγκαιρη γνωστοποίηση των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτώνται από την εκτέλεση εργασίας επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών των συστατικών που αντιφάσκει με τα ελεγκτικά τεκμήρια επί των οποίων η ομάδα ανάθεσης ελέγχου του ομίλου βάσισε αρχικά την εκτίμηση του κινδύνου που διενεργήθηκε σε επίπεδο ομίλου.
- Αίτημα για γραπτή διαβεβαίωση επί της συμμόρφωσης της διοίκησης του συστατικού με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, ή δήλωση ότι έχουν γνωστοποιηθεί οι διαφορές εταξύ των λογιστικών πολιτικών που εφαρμόζονται στις χρηματοοικονομικές πληροφορίες του συστατικού και εκείνων που εφαρμόζονται στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου.
- Θέματα που πρόκειται να τεκμηριωθούν από το ελεγκτή συστατικού.

Άλλες πληροφορίες

- Αίτημα για έγκαιρη αναφορά των κατωτέρω στην ομάδα ανάθεσης του ομίλου:
  - **o** Σημαντικά θέματα λογιστικής, χρηματοοικονομικής αναφοράς και ελέγχου, περιλαμβανομένων των λογιστικών εκτιμήσεων και των σχετικών κρίσεων.
  - **o** Θέματα σχετικά με την κατάσταση του συστατικού ως προς τη συνέχιση της δραστηριότητας.
  - **o** Θέματα σχετικά με δικαστικές διενέξεις και αξιώσεις.

o Σημαντικές ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες που ο ελεγκτής συστατικού έχει εντοπίσει κατά την εκτέλεση της εργασίας επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών του συστατικού και πληροφορίες που υποδηλώνουν την ύπαρξη απάτης.

● Αίτημα για την ομάδα ανάθεσης του ομίλου να ειδοποιείται για οποιαδήποτε σημαντικά ή ασυνήθιστα γεγονότα το συντομότερο δυνατό.

● Αίτημα γνωστοποίησης στην ομάδα ανάθεσης του ομίλου των ζητημάτων που αναφέρονται στην παράγραφο 41 όταν η εργασία επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών του συστατικού ολοκληρωθεί.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 610

ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΤΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Παράγραφος

Εισαγωγή
Πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ 1-2
Σχέση μεταξύ της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου και του εξωτερικού ελεγκτή 3-4
Ημερομηνία έναρξης ισχύος 5
Στόχοι 6
Ορισμοί 7
Απαιτήσεις
Καθορισμός του εάν και σε ποιο βαθμό πρόκειται να χρησιμοποιηθεί η εργασία των εσωτερικών ελεγκτών 8-10
Χρησιμοποίηση συγκεκριμένης εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών 11-12
Τεκμηρίωση 13
Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό
Πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ Α1-Α2
Σκοποί της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου Α3
Καθορισμός του εάν και σε ποιο βαθμό πρόκειται να χρησιμοποιηθεί η εργασία των εσωτερικών ελεγκτών Α4-Α5
Χρησιμοποίηση συγκεκριμένης εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών Α6

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 610, «Χρησιμοποίηση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών» 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 εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ

1. Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) ασχολείται με τις ευθύνες του εξωτερικού ελεγκτή σχετικά με την εργασία των εσωτερικών ελεγκτών όταν ο εξωτερικός ελεγκτής έχει καθορίσει, σύμφωνα με το ΔΠΕ 315,[432] ότι η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου είναι πιθανό να είναι σχετική για τον έλεγχο. (Βλ. παρ. Α1- Α2)

2. Το παρόν ΔΠΕ δεν ασχολείται με τις περιπτώσεις όπου μεμονωμένοι εσωτερικοί ελεγκτές παρέχουν άμεση υποστήριξη στον εξωτερικό ελεγκτή κατά την εκτέλεση των διαδικασιών ελέγχου.

Σχέση μεταξύ της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου και του εξωτερικού ελεγκτή

3. Οι στόχοι της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου καθορίζονται από τη διοίκηση και, όπου έχει εφαρμογή, από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Ενώ οι σκοποί της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου και του εξωτερικού ελεγκτή είναι διαφορετικοί, μερικοί από τους τρόπους με τους οποίους η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου και ο εξωτερικός ελεγκτής επιτυγχάνουν τους αντίστοιχους στόχους τους μπορεί να είναι παρόμοιοι. (Βλ. παρ. Α3)

4. Ανεξάρτητα από το βαθμό αυτονομίας και αντικειμενικότητας της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, αυτή η λειτουργία δεν είναι ανεξάρτητη από την οντότητα όπως απαιτείται από τον εξωτερικό ελεγκτή κατά την έκφραση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων. Ο εξωτερικός ελεγκτής έχει αποκλειστική ευθύνη για τη γνώμη ελέγχου που εκφράζεται, και αυτή η ευθύνη δεν μειώνεται από τη χρήση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών από τον εξωτερικό ελεγκτή.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

5. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα.

Στόχοι

6. Οι στόχοι του εξωτερικού ελεγκτή, όπου η οντότητα έχει λειτουργία εσωτερικού ελέγχου που ο εξωτερικός ελεγκτής έχει κρίνει ότι είναι πιθανό να είναι σχετική για τον έλεγχο, είναι:

(α) Να προσδιορίσει εάν, και σε ποιο βαθμό, πρόκειται να χρησιμοποιηθεί συγκεκριμένη εργασία των εσωτερικών ελεγκτών, και

(β) Εάν χρησιμοποιήσει τη συγκεκριμένη εργασία των εσωτερικών ελεγκτών, να καθορίσει εάν αυτή η εργασία είναι επαρκής για τους σκοπούς του ελέγχου.

Ορισμοί

7. Για σκοπούς των ΔΠΕ, οι ακόλουθοι όροι έχουν τη σημασία που αποδίδεται κατωτέρω:

(α) Λειτουργία εσωτερικού ελέγχου - Δραστηριότητα αξιολόγησης που καθιερώνεται ή παρέχεται ως υπηρεσία προς την οντότητα. Περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, την εξέταση, αξιολόγηση και παρακολούθηση της επάρκειας και αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων.

(β) Εσωτερικοί ελεγκτές - Εκείνα τα πρόσωπα που εκτελούν τις δραστηριότητες της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου. Οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορεί να ανήκουν σε τμήμα εσωτερικού ελέγχου ή σε αντίστοιχη λειτουργία.

Απαιτήσεις

Καθορισμός του εάν και σε ποιο βαθμό πρόκειται να χρησιμοποιηθεί η εργασία των εσωτερικών ελεγκτών

8. Ο εξωτερικός ελεγκτής πρέπει να καθορίσει:

(α) Εάν η εργασία των εσωτερικών ελεγκτών είναι πιθανό να είναι επαρκής για τους σκοπούς του ελέγχου, και

(β) Εάν ναι, τη σχεδιασμένη επίδραση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών στη φύση, το χρόνο ή την έκταση των διαδικασιών του εξωτερικού ελεγκτή.

9. Κατά τον καθορισμό του εάν η εργασία των εσωτερικών ελεγκτών είναι πιθανό να είναι επαρκής για τους σκοπούς του ελέγχου, ο εξωτερικός ελεγκτής πρέπει να αξιολογήσει:

(α) Την αντικειμενικότητα της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου,

(β) Την τεχνική ικανότητα των εσωτερικών ελεγκτών,

(γ) Το εάν η εργασία των εσωτερικών ελεγκτών είναι πιθανό να διενεργηθεί με τη δέουσα επαγγελματική προσοχή, και

(δ) Το εάν είναι πιθανό να υπάρξει αποτελεσματική επικοινωνία μεταξύ των εσωτερικών ελεγκτών και του εξωτερικού ελεγκτή. (Βλ. παρ. Α4)

10. Κατά τον καθορισμό της σχεδιασμένης επίδρασης της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών στη φύση, το χρόνο ή την έκταση των διαδικασιών του εξωτερικού ελεγκτή, ο εξωτερικός ο ελεγκτής πρέπει να εξετάσει:

(α) Τη φύση και το πεδίο της συγκεκριμένης εργασίας που έχει εκτελεστεί, ή που πρέπει να εκτελεστεί, από τους εσωτερικούς ελεγκτές,

(β) Τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμού για συγκεκριμένες κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών και γνωστοποιήσεις, και

(γ) Το βαθμό υποκειμενικότητας που υπεισέρχεται στην αξιολόγηση των ελεγκτικών τεκμηρίων που έχουν συγκεντρωθεί από τους εσωτερικούς ελεγκτές προς υποστήριξη των σχετικών ισχυρισμών. (Βλ. παρ. Α5)

[432] ΔΠΕ 315, «Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μέσω κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της», παράγραφος 23.

Χρησιμοποίηση συγκεκριμένης εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών

11. Προκειμένου να χρησιμοποιήσει συγκεκριμένη εργασία των εσωτερικών ελεγκτών, ο εξωτερικός ελεγκτής πρέπει να αξιολογήσει και να διενεργήσει διαδικασίες ελέγχου επί αυτής της εργασίας ώστε να καθορίσει την επάρκειά της για τους σκοπούς του εξωτερικού ελεγκτή. (Βλ. παρ. Α6)

12. Για να κρίνει την επάρκεια συγκεκριμένης εργασίας που έχει διενεργηθεί από τους εσωτερικούς ελεγκτές για τους σκοπούς του εξωτερικού ελεγκτή, ο εξωτερικός ελεγκτής πρέπει να αξιολογήσει εάν:

(α) Η εργασία διενεργήθηκε από εσωτερικούς ελεγκτές που έχουν επαρκή τεχνική κατάρτιση και ικανότητα,

(β) Η εργασία επιβλέφθηκε, επισκοπήθηκε και τεκμηριώθηκε κατάλληλα,

(γ) Έχουν αποκτηθεί επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια για να επιτρέψουν τους εσωτερικούς ελεγκτές να συναγάγουν εύλογα συμπεράσματα,

(δ) Τα συμπεράσματα που συνάγονται είναι τα ενδεδειγμένα για τις περιστάσεις και οι οποιεσδήποτε εκθέσεις καταρτίζονται από τους εσωτερικούς ελεγκτές είναι συνεπείς με τα ευρήματα της εργασίας που έχει εκτελεστεί, και

(ε) Οι οποιεσδήποτε εξαιρέσεις ή τα ασυνήθιστα ζητήματα που γνωστοποιούνται από τους εσωτερικούς ελεγκτές επιλύονται κατάλληλα.

Τεκμηρίωση

13. Εάν ο εξωτερικός ελεγκτής χρησιμοποιεί συγκεκριμένη εργασία των εσωτερικών ελεγκτών, πρέπει να συμπεριλάβει στην τεκμηρίωση ελέγχου τα συμπεράσματα που έχουν συναχθεί σχετικά με την αξιολόγηση της επάρκειας της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών, και τις διαδικασίες ελέγχου που διενεργήθηκαν από τον εξωτερικό ελεγκτή επί αυτής της εργασίας, σύμφωνα με την παράγραφο 11.[433]

***

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Πεδίο του παρόντος ΔΠΕ (Βλ. παρ. 1)

Α1. Όπως περιγράφεται στο ΔΠΕ 315,[434] η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου της οντότητας είναι πιθανό να είναι σχετική για τον έλεγχο εάν η φύση των ευθυνών και δραστηριοτήτων της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου σχετίζεται με τη χρηματοοικονομική αναφορά της οντότητας, και ο ελεγκτής προσδοκά να χρησιμοποιήσει την εργασία των εσωτερικών ελεγκτών για να τροποποιήσει τη φύση ή το χρόνο, ή να μειώσει την έκταση, των διαδικασιών ελέγχου που πρέπει να διενεργηθούν.

Α2. Η πραγματοποίηση διαδικασιών σύμφωνα με το παρόν ΔΠΕ μπορεί να κάνει τον εξωτερικό ελεγκτή να επαναξιολογήσει την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος από τον εξωτερικό ελεγκτή. Συνεπώς, αυτό μπορεί να επηρεάσει τον καθορισμό από τον εξωτερικό ελεγκτή της σχετικότητας της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου για τον έλεγχο. Ομοίως, ο εξωτερικός ελεγκτής μπορεί να αποφασίσει να μην χρησιμοποιήσει κατά άλλο τρόπο την εργασία των εσωτερικών ελεγκτών για να επηρεάσει τη φύση, το χρόνο ή την έκταση των διαδικασιών του εξωτερικού ελεγκτή. Σε τέτοιες περιστάσεις, η περαιτέρω εφαρμογή αυτού του ΔΠΕ από τον εξωτερικό ελεγκτή μπορεί να μην είναι απαραίτητη.

Στόχοι της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου (Βλ. παρ. 3)

Α3. Οι στόχοι των λειτουργιών εσωτερικού ελέγχου ποικίλλουν ευρέως και εξαρτώνται από το μέγεθος και τη δομή της οντότητας καθώς και τις απαιτήσεις της διοίκησης και, όπου έχει εφαρμογή, εκείνων που είναι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση. Οι δραστηριότητες της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου μπορεί να περιλαμβάνουν ένα ή περισσότερα από τα κατωτέρω:

- Παρακολούθηση του εσωτερικού ελέγχου. Στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου μπορεί να ανατεθεί συγκεκριμένη ευθύνη για επισκόπηση δικλίδων, παρακολούθηση της λειτουργίας τους και προτάσεις βελτιώσεων επί αυτών.
- Εξέταση των χρηματοοικονομικών και λειτουργικών πληροφοριών. Στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου μπορεί να ανατεθεί η επιθεώρηση των μέσων που χρησιμοποιούνται για τον εντοπισμό, την επιμέτρηση, την ταξινόμηση και την αναφορά χρηματοοικονομικών και λειτουργικών πληροφοριών, καθώς και για τη συγκεκριμένη διερεύνηση επί επιμέρους κονδυλίων, περιλαμβανομένης λεπτομερούς δοκιμασίας των συναλλαγών, των υπολοίπων και των διαδικασιών.
- Επισκόπηση των λειτουργικών δραστηριοτήτων. Στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου μπορεί να ανατεθεί η επισκόπηση της οικονομίας, της αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας των λειτουργικών δραστηριοτήτων, περιλαμβανομένων των μη οικονομικών δραστηριοτήτων μιας οντότητας.
- Επισκόπηση της συμμόρφωσης με τους νόμους και τους κανονισμούς. Στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου μπορεί να ανατεθεί η επισκόπηση της συμμόρφωσης με νόμους, κανονισμούς και άλλες εξωτερικές απαιτήσεις, καθώς και με διοικητικές πολιτικές και οδηγίες και άλλες εσωτερικές απαιτήσεις.
- Διαχείριση κινδύνου. Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου μπορεί να συνδράμει τον οργανισμό εντοπίζοντας και αξιολογώντας σημαντικές εκθέσεις σε κίνδυνο και συμβάλλοντας στη βελτίωση των συστημάτων διαχείρισης και ελέγχου του κινδύνου.
- Διακυβέρνηση. Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου μπορεί να αξιολογήσει τη διαδικασία διακυβέρνησης κατά την επίτευξη από μέρους της στόχων σχετικά με τη δεοντολογία και τις αξίες, τη διαχείριση των επιδόσεων και τη λογοδοσία, τη γνωστοποίηση πληροφοριών προς κατάλληλους τομείς του οργανισμού σχετικά με κινδύνους

[433] ΔΠΕ 230, «Τεκμηρίωση ελέγχου» παράγραφοι 8-11, και παράγραφος Α6.
[434] ΔΠΕ 315, παράγραφος Α101.

και δικλίδες και την αποτελεσματικότητα της επικοινωνίας μεταξύ εκείνων που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση, των εξωτερικών και εσωτερικών ελεγκτών και της διοίκησης.

Καθορισμός του εάν και σε ποιο βαθμό πρόκειται να χρησιμοποιηθεί η εργασία των εσωτερικών ελεγκτών

Επάρκεια της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών για τους σκοπούς του ελέγχου (Βλ. παρ. 9)

Α4. Οι παράγοντες που μπορεί να επηρεάσουν την κρίση του εξωτερικού ελεγκτή σχετικά με το εάν η εργασία των εσωτερικών ελεγκτών είναι πιθανό να είναι επαρκής για τους σκοπούς του ελέγχου περιλαμβάνουν:

Αντικειμενικότητα

- Το κύρος της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου μέσα στην οντότητα και η επίδραση του κύρους αυτού στην ικανότητα των εσωτερικών ελεγκτών να είναι αντικειμενικοί.
- Το εάν η αναφορά της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου απευθύνεται προς εκείνους που είναι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση ή σε αξιωματούχο με κατάλληλες αρμοδιότητες, και εάν οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν άμεση πρόσβαση σε εκείνους που είναι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση.
- Το εάν οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι απαλλαγμένοι από αντικρουόμενες ευθύνες.
- Το εάν εκείνοι που είναι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εποπτεύουν αποφάσεις για απασχόληση σχετικά με τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου.
- Το εάν υπάρχουν εμπόδια ή περιορισμοί που τίθενται στη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου από τη διοίκηση ή από εκείνους που είναι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση.
- Το εάν, και σε ποιο βαθμό, η διοίκηση δρα επί των συστάσεων της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, και πώς αποδεικνύεται τέτοια δράση.

Τεχνική ικανότητα

- Το εάν οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι μέλη σχετικών επαγγελματικών σωμάτων.
- Το εάν οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν επαρκή τεχνική κατάρτιση και επάρκεια ως εσωτερικοί ελεγκτές.
- Το εάν υπάρχουν καθιερωμένες πολιτικές για την πρόσληψη και κατάρτιση εσωτερικών ελεγκτών.

Δέουσα επαγγελματική προσοχή

- Το εάν οι δραστηριότητες της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου σχεδιάζονται, επιβλέπονται, επισκοπούνται και τεκμηριώνονται κατάλληλα.
- Η ύπαρξη και επάρκεια εγχειριδίων ελέγχου ή άλλων παρόμοιων εγγράφων, προγραμμάτων εργασίας και τεκμηρίωσης εσωτερικού ελέγχου.

Επικοινωνία

Η επικοινωνία μεταξύ του εξωτερικού ελεγκτή και των εσωτερικών ελεγκτών μπορεί να είναι πλέον αποτελεσματική όταν οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι ελεύθεροι να επικοινωνούν ανοιχτά με τους εξωτερικούς ελεγκτές, και:

- Πραγματοποιούνται συνεδριάσεις σε κατάλληλα διαστήματα καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου,
- Ο εξωτερικός ελεγκτής λαμβάνει γνώση και έχει πρόσβαση σε σχετικές εκθέσεις εσωτερικού ελέγχου και ενημερώνεται επί σημαντικών ζητημάτων που υποπίπτουν στην αντίληψη των εσωτερικών ελεγκτών όταν τέτοια ζητήματα μπορεί να επηρεάσουν την εργασία του εξωτερικού ελεγκτή, και
- Ο εξωτερικός ελεγκτής ενημερώνει τους εσωτερικούς ελεγκτές επί σημαντικών ζητημάτων που μπορεί να επηρεάσουν τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου.

Σχεδιασμένη επίδραση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών στη φύση, το χρόνο ή την έκταση των διαδικασιών του εξωτερικού ελεγκτή (Βλ.: παρ. 10)

Α5. Όπου η εργασία των εσωτερικών ελεγκτών πρόκειται να αποτελέσει παράμετρο για τον καθορισμό της φύσης, του χρόνου ή της έκτασης των διαδικασιών του εξωτερικού ελεγκτή, μπορεί να είναι χρήσιμο να συμφωνούνται εκ των προτέρων τα κατωτέρω ζητήματα με τους εσωτερικούς ελεγκτές:

- Ο χρόνος αυτής της εργασίας,
- Η έκταση της κάλυψης του ελέγχου,
- Το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο (και, εάν έχει εφαρμογή, το επίπεδο ή τα επίπεδα ουσιώδους μεγέθους για συγκεκριμένες κατηγορίες συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων), και το ουσιώδες μέγεθος της εκτέλεσης,
- Οι προτεινόμενες μέθοδοι επιλογής κονδυλίων,
- Η τεκμηρίωση της εργασίας που διενεργείται, και
- Οι διαδικασίες επισκόπησης και αναφοράς.

Χρησιμοποίηση συγκεκριμένης εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών (Βλ.: παρ. 11)

Α6. Η φύση, ο χρόνος και η έκταση των διαδικασιών ελέγχου που διενεργούνται επί συγκεκριμένης εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών θα εξαρτώνται από την εκτίμηση εκ μέρους του εξωτερικού ελεγκτή του κινδύνου ουσιώδους σφάλματος, την αξιολόγηση της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου, και την αξιολόγηση της συγκεκριμένης εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών. Τέτοιες διαδικασίες ελέγχου μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Εξέταση κονδυλίων που έχουν ήδη εξεταστεί από τους εσωτερικούς ελεγκτές,
- Εξέταση άλλων παρόμοιων κονδυλίων, και
- Παρατήρηση διαδικασιών που διενεργούνται από τους εσωτερικούς ελεγκτές.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 620

ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΤΟΥ ΕΙΔΗΜΟΝΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Παράγραφος

Εισαγωγή
Πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ 1-2
Η ευθύνη του ελεγκτή για τη γνώμη ελέγχου 3
Ημερομηνία έναρξης ισχύος 4
Στόχοι 5
Ορισμοί 6
Απαιτήσεις
Προσδιορισμός της ανάγκης για ειδήμονα του ελεγκτή 7
Φύση, χρόνος και έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών 8
Ικανότητα, δυνατότητες και αντικειμενικότητα του ειδήμονα του ελεγκτή 9
Απόκτηση κατανόησης του τομέα της εμπειρογνωμοσύνης του ειδήμονα του ελεγκτή 10
Συμφωνία με τον ειδήμονα του ελεγκτή 11
Αξιολόγηση της επάρκειας της εργασίας του ειδήμονα του ελεγκτή 12-13
Αναφορά στον ειδήμονα του ελεγκτή στην έκθεση του ελεγκτή 14-15
Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό
Ορισμός του ειδήμονα του ελεγκτή A1-A3
Προσδιορισμός της ανάγκης για ειδήμονα του ελεγκτή A4-A9
Φύση, χρόνος και έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών A10-A13
Ικανότητα, δυνατότητες και αντικειμενικότητα του ειδήμονα του ελεγκτή A14-A20
Απόκτηση κατανόησης του τομέα της εμπειρογνωμοσύνης του ειδήμονα του ελεγκτή A21-A22
Συμφωνία με τον ειδήμονα του ελεγκτή A23-A31
Αξιολόγηση της επάρκειας της εργασίας του ειδήμονα του ελεγκτή A32-A40
Αναφορά στον ειδήμονα του ελεγκτή στην έκθεση του ελεγκτή A41-A42
Παράρτημα: Ζητήματα για συμφωνία μεταξύ του ελεγκτή και του εξωτερικού ειδήμονα του ελεγκτή

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 620, «Χρησιμοποίηση της Εργασίας του Ειδήμονα του 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 εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ

1. Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) ασχολείται με τις ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με την εργασία ατόμου ή οργανισμού σε τομέα εμπειρογνωμοσύνης άλλον από εκείνο της λογιστικής ή της ελεγκτικής, όταν αυτή η εργασία χρησιμοποιείται για να βοηθήσει τον ελεγκτή στην απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων.

2. Το παρόν ΔΠΕ δεν ασχολείται με:

(α) Καταστάσεις στις οποίες η ομάδα ανάθεσης περιλαμβάνει μέλος, ή συμβουλεύεται άτομο ή οργανισμό, με εμπειρογνωμοσύνη σε εξειδικευμένη περιοχή της λογιστικής ή ελεγκτικής, που εξετάζονται στο ΔΠΕ 220,[435] ή

(β) Τη χρησιμοποίηση από τον ελεγκτή της εργασίας ατόμου ή οργανισμού που κατέχει εμπειρογνωμοσύνη σε τομέα άλλο από εκείνο της λογιστικής και της ελεγκτικής, του οποίου η εργασία σε αυτό τον τομέα χρησιμοποιείται από την οντότητα για να βοηθήσει την οντότητα κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων (ειδήμων της διοίκησης), που εξετάζεται στο ΔΠΕ 500.[436]

Η ευθύνη του ελεγκτή για τη γνώμη ελέγχου

3. Ο ελεγκτής έχει αποκλειστική ευθύνη για την εκφραζόμενη γνώμη ελέγχου, και αυτή η ευθύνη δεν μειώνεται από τη χρήση από τον ελεγκτή της εργασίας ειδήμονα του ελεγκτή. Ωστόσο, εάν ο ελεγκτής που χρησιμοποιεί την εργασία ειδήμονα του ελεγκτή, έχοντας ακολουθήσει το παρόν ΔΠΕ, συμπεράνει ότι η εργασία αυτού του ειδήμονα είναι επαρκής για τους σκοπούς του ελεγκτή, μπορεί να δεχτεί τα ευρήματα ή συμπεράσματα αυτού του ειδήμονα στον τομέα του ειδήμονα ως κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

4. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα.

Στόχοι

5. Οι στόχοι του ελεγκτή είναι:

(α) Να καθορίσει εάν πρόκειται να χρησιμοποιήσει την εργασία ειδήμονα του ελεγκτή, και

(β) Εάν χρησιμοποιήσει την εργασία ειδήμονα του ελεγκτή, να καθορίσει εάν αυτή η εργασία είναι επαρκής για τους σκοπούς του ελεγκτή.

Ορισμοί

6. Για τους σκοπούς των ΔΠΕ, οι παρακάτω όροι έχουν τις ακόλουθες έννοιες:

(α) Ειδήμων του ελεγκτή - Άτομο ή οργανισμός που κατέχει εμπειρογνωμοσύνη σε τομέα άλλο από τη λογιστική ή την ελεγκτική, του οποίου η εργασία σε αυτό τον τομέα χρησιμοποιείται από τον ελεγκτή για να βοηθηθεί στην απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων. Ο ειδήμων του ελεγκτή μπορεί είτε να είναι εσωτερικός ειδήμων του ελεγκτή (που είναι εταίρος[437] ή μέλος του προσωπικού, περιλαμβανομένου προσωρινού προσωπικού, της λογιστικής επιχείρησης του ελεγκτή ή λογιστικής επιχείρησης δικτύου) ή εξωτερικός ειδήμων του ελεγκτή (Βλ.: παρ. Α1-Α3).

(β) Εμπειρογνωμοσύνη - Δεξιότητες, γνώση και εμπειρία σε συγκεκριμένο τομέα.

(γ) Ειδήμων της διοίκησης - Άτομο ή οργανισμός που κατέχει εμπειρογνωμοσύνη σε τομέα άλλο από τη λογιστική ή την ελεγκτική, του οποίου η εργασία σε αυτό τον τομέα χρησιμοποιείται από την οντότητα για να την βοηθήσει κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.

Απαιτήσεις

Προσδιορισμός της ανάγκης για ειδήμονα του ελεγκτή

7. Εάν η εμπειρογνωμοσύνη σε τομέα άλλο από τη λογιστική ή την ελεγκτική είναι απαραίτητη για να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, ο ελεγκτής πρέπει να προσδιορίσει εάν πρόκειται να χρησιμοποιήσει την εργασία ειδήμονα του ελεγκτή. (Βλ.: παρ. Α4-Α9)

Φύση, χρόνος και έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών

8. Η φύση, ο χρόνος και η έκταση των διαδικασιών του ελεγκτή όσον αφορά στις απαιτήσεις στις παραγράφους 9-13 του παρόντος ΔΠΕ θα ποικίλουν ανάλογα με τις περιστάσεις. Κατά τον προσδιορισμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης αυτών των διαδικασιών, ο ελεγκτής θα εξετάσει ζητήματα περιλαμβανομένων: (Βλ.: παρ. Α10)

(α) Της φύσης του ζητήματος με το οποίο σχετίζεται η εργασία αυτού του ειδήμονα,

(β) Των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος σε ζήτημα με το οποίο σχετίζεται η εργασία αυτού του ειδήμονα,

(γ) Της σημαντικότητας της εργασίας αυτού του ειδήμονα στο πλαίσιο του ελέγχου,

(δ) Της γνώσης και εμπειρίας του ελεγκτή σχετικά με προηγούμενη εργασία που έχει εκτελεστεί από αυτόν τον ειδήμονα, και

(ε) Του εάν αυτός ο ειδήμων υποβάλλεται στις πολιτικές και τις διαδικασίες δικλίδων ποιότητας της λογιστικής επιχείρησης του ελεγκτή. (Βλ.: παρ. Α11-Α13)

Ικανότητα, δυνατότητες και αντικειμενικότητα του ειδήμονα του ελεγκτή

9. Ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογήσει εάν ο ειδήμων του ελεγκτή έχει την απαραίτητη ικανότητα, τις δυνατότητες και την αντικειμενικότητα για τους σκοπούς του ελεγκτή. Στην περίπτωση εξωτερικού ειδήμονα του

[435] ΔΠΕ 220, «Δικλίδες ποιότητας για τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων» παράγραφοι Α10, Α20-Α22.

[436] ΔΠΕ 500, «Ελεγκτικά τεκμήρια» παράγραφοι Α34-Α48.

[437] «Εταίρος» και «λογιστική επιχείρηση» πρέπει να εκλαμβάνονται ως αναφερόμενα στα αντίστοιχά τους στο δημόσιο τομέα όπου είναι σχετικά.

ελεγκτή, η αξιολόγηση της αντικειμενικότητας πρέπει να περιλαμβάνει διερευνητικές ερωτήσεις σχετικά με συμφέροντα και σχέσεις που μπορεί να δημιουργήσουν απειλή για την αντικειμενικότητα αυτού του ειδήμονα. (Βλ.: παρ. Α14-Α20)

Απόκτηση κατανόησης του τομέα της εμπειρογνωμοσύνης του ειδήμονα του ελεγκτή

10. Ο ελεγκτής πρέπει να αποκτά ικανοποιητική κατανόηση του τομέα της εμπειρογνωμοσύνης του ειδήμονα του ελεγκτή, για να δύναται να: (Βλ.: παρ. Α21-Α22)

(α) Προσδιορίζει τη φύση, το πεδίο και τους στόχους της εργασίας αυτού του ειδήμονα για τους σκοπούς του ελεγκτή,

(β) Αξιολογεί την επάρκεια αυτής της εργασίας για τους σκοπούς του ελεγκτή.

Συμφωνία με τον ειδήμονα του ελεγκτή

11. Ο ελεγκτής πρέπει να συμφωνεί, εγγράφως, όπου ενδείκνυται, με τον ειδήμονα του ελεγκτή στα κατωτέρω ζητήματα: (Βλ.: παρ. Α23-Α26)

(α) Τη φύση, το πεδίο και τους στόχους της εργασίας αυτού του ειδήμονα, (Βλ.: παρ. Α27)

(β) Τους αντίστοιχους ρόλους και ευθύνες του ελεγκτή και αυτού του ειδήμονα, (Βλ.: παρ. Α28-Α29)

(γ) Τη φύση, το χρόνο και την έκταση της επικοινωνίας μεταξύ του ελεγκτή και αυτού του ειδήμονα, περιλαμβανομένης της μορφής οποιασδήποτε έκθεσης που πρόκειται να παρασχεθεί από αυτόν τον ειδήμονα, και (Βλ.: παρ. Α30)

(δ) Την ανάγκη για τον ειδήμονα του ελεγκτή να τηρεί τις απαιτήσεις εμπιστευτικότητας. (Βλ.: παρ. Α31)

Αξιολόγηση της επάρκειας της εργασίας του ειδήμονα του ελεγκτή

12. Ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί την επάρκεια της εργασίας του ειδήμονα του ελεγκτή για τους σκοπούς του ελεγκτή, περιλαμβανομένων: (Βλ.: παρ. Α32)

(α) Της σχετικότητας και του λελογισμένου των ευρημάτων ή συμπερασμάτων αυτού του ειδήμονα, και τη συνέπειά τους με άλλα ελεγκτικά τεκμήρια (Βλ.: παρ. Α33-Α34)

(β) Του εάν η εργασία αυτού του ειδήμονα περιλαμβάνει τη χρήση σημαντικών παραδοχών και μεθόδων, τη σχετικότητα και το λελογισμένο αυτών των παραδοχών και μεθόδων υπό τις περιστάσεις, και (Βλ.: παρ. Α35-Α37)

(γ) Του εάν η εργασία αυτού του ειδήμονα περιλαμβάνει τη χρήση πρωτογενών δεδομένων που είναι σημαντικά για την εργασία αυτού του ειδήμονα, της σχετικότητας, της πληρότητας, και της ακρίβειας αυτών των πρωτογενών δεδομένων. (Βλ.: παρ. Α38-Α39)

13. Εάν ο ελεγκτής κρίνει ότι η εργασία του ειδήμονα του ελεγκτή δεν είναι επαρκής για τους σκοπούς του ελεγκτή, ο ελεγκτής πρέπει: (Βλ.: παρ. Α40)

(α) Να συμφωνήσει με αυτόν τον ειδήμονα επί της φύσης και της έκτασης της περαιτέρω εργασίας που πρόκειται να εκτελεστεί από αυτόν τον ειδήμονα, ή

(β) Να εκτελέσει τις κατάλληλες υπό τις περιστάσεις περαιτέρω ελεγκτικές διαδικασίες.

Αναφορά στον ειδήμονα του ελεγκτή στην έκθεση του ελεγκτή

14. Ο ελεγκτής δεν πρέπει να αναφέρεται στην εργασία του ειδήμονα του ελεγκτή στην έκθεσή του που περιέχει μη τροποποιημένη γνώμη, εκτός αν απαιτείται από νόμο ή κανονισμό να το πράξει. Εάν τέτοια αναφορά απαιτείται από νόμο ή κανονισμό, ο ελεγκτής πρέπει να καθιστά σαφές στην έκθεσή του ότι αυτή η αναφορά δεν μειώνει την ευθύνη του ελεγκτή για τη γνώμη του. (Βλ.: παρ. Α41)

15. Εάν ο ελεγκτής αναφέρεται στην εργασία του ειδήμονα του ελεγκτή στην έκθεσή του επειδή τέτοια αναφορά είναι σχετική για την κατανόηση της τροποποίησης της γνώμης του, ο ελεγκτής πρέπει να καθιστά σαφές στην έκθεσή του ότι αυτή η αναφορά δεν μειώνει την ευθύνη του ελεγκτή για τη γνώμη του. (Βλ.: παρ. Α42)

***

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Ορισμός του ειδήμονα του ελεγκτή (Βλ.: παρ. 6(α))

Α1. Η εμπειρογνωμοσύνη σε τομέα άλλο από τη λογιστική ή την ελεγκτική μπορεί να περιλαμβάνει εμπειρογνωμοσύνη σε σχέση με θέματα όπως:

- Η αποτίμηση σύνθετων χρηματοοικονομικών μέσων, γηπέδων και κτιρίων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού, κοσμημάτων, έργων τέχνης, αντικών, άυλων περιουσιακών στοιχείων, περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν και υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν σε συνενώσεις επιχειρήσεων και περιουσιακών στοιχείων που μπορεί να έχουν απομειωθεί.
- Ο αναλογιστικός υπολογισμός υποχρεώσεων που συνδέονται με ασφαλιστικά συμβόλαια ή προγράμματα παροχών σε εργαζόμενους.
- Η εκτίμηση των αποθεμάτων πετρελαίου και φυσικού αερίου.
- Η αποτίμηση των περιβαλλοντικών υποχρεώσεων και του κόστους καθαρισμού της τοποθεσίας.
- Η ερμηνεία των συμβολαίων, νόμων και κανονισμών.
- Η ανάλυση σύνθετων ή ασυνήθιστων θεμάτων φορολογικής συμμόρφωσης.

Α2. Σε πολλές περιπτώσεις, η διάκριση μεταξύ εμπειρογνωμοσύνης στη λογιστική ή την ελεγκτική και εμπειρογνωμοσύνης σε άλλο τομέα, θα είναι απλή, ακόμη και όταν αυτό αφορά εξειδικευμένη περιοχή της λογιστικής ή της ελεγκτικής. Για παράδειγμα, άτομο με εμπειρογνωμοσύνη στην εφαρμογή λογιστικών μεθόδων αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος μπορεί συχνά εύκολα να διακριθεί από έναν ειδήμονα στη φορολογική νομοθεσία. Ο

πρώτος δεν είναι ειδήμων για τους σκοπούς αυτού του ΔΠΕ καθώς αυτό συνιστά λογιστική εμπειρογνωμοσύνη, ο δεύτερος είναι ειδήμων για τους σκοπούς αυτού του ΔΠΕ καθώς αυτό συνιστά νομική εμπειρογνωμοσύνη. Παρόμοιες διακρίσεις μπορεί επίσης να είναι εφικτές σε άλλους τομείς, για παράδειγμα, μεταξύ εμπειρογνωμοσύνης στις μεθόδους λογιστικοποίησης χρηματοοικονομικών μέσων και εμπειρογνωμοσύνης σε σύνθετα μοντέλα που αποσκοπούν στην αποτίμηση χρηματοοικονομικών μέσων. Σε μερικές περιπτώσεις, ωστόσο, ιδιαίτερα εκείνες που αφορούν σε αναδυόμενη περιοχή λογιστικής ή ελεγκτικής εμπειρογνωμοσύνης, η διάκριση μεταξύ εξειδικευμένων περιοχών λογιστικής ή ελεγκτικής και της εμπειρογνωμοσύνης σε άλλο τομέα, θα είναι ζήτημα επαγγελματικής κρίσης. Οι εφαρμοστέοι επαγγελματικοί κανόνες και πρότυπα σχετικά με τις απαιτήσεις εκπαίδευσης και ικανότητας για λογιστές και ελεγκτές μπορεί να βοηθήσουν τον ελεγκτή στην άσκηση αυτής της κρίσης.[438]

Α3. Είναι απαραίτητο να εφαρμόζεται κρίση όταν εξετάζεται το πώς οι απαιτήσεις του παρόντος επηρεάζονται από το γεγονός ότι ο ειδήμων του ελεγκτή μπορεί να είναι είτε άτομο είτε οργανισμός. Για παράδειγμα, κατά την αξιολόγηση της ικανότητας, των δυνατοτήτων και της αντικειμενικότητας του ειδήμονα του ελεγκτή, μπορεί ο ειδήμων να είναι οργανισμός που ο ελεγκτής έχει χρησιμοποιήσει προηγουμένως, αλλά ο ελεγκτής να μην έχει προγενέστερη εμπειρία με το συγκεκριμένο ειδήμονα στον οποίο ανατίθεται από τον οργανισμό η συγκεκριμένη ανάθεση. Ή μπορεί να συμβαίνει το αντίστροφο, δηλαδή, ο ελεγκτής μπορεί να είναι εξοικειωμένος με την εργασία του συγκεκριμένου ειδήμονα αλλά όχι με τον οργανισμό στον οποίο ο ειδήμων έχει προσχωρήσει. Σε κάθε περίπτωση, τόσο τα προσωπικά χαρακτηριστικά του ατόμου όσο και διοικητικά χαρακτηριστικά του οργανισμού (όπως συστήματα δικλίδων ποιότητας που ο οργανισμός εφαρμόζει) μπορεί να είναι σχετικά με την αξιολόγηση του ελεγκτή.

Προσδιορισμός της ανάγκης για ειδήμονα του ελεγκτή (Βλ.: παρ. 7)

Α4. Ο ειδήμων του ελεγκτή μπορεί να χρειαστεί για να βοηθήσει τον ελεγκτή σε ένα ή περισσότερα από τα κατωτέρω:

- Απόκτηση κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντος αυτής, περιλαμβανομένων των εσωτερικών δικλίδων αυτής.
- Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος.
- Προσδιορισμός και εφαρμογή των συνολικών αντιδράσεων σε εκτιμώμενους κινδύνους σε επίπεδο της οικονομικής κατάστασης.
- Σχεδιασμός και εκτέλεση περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών προς αντίδραση σε εκτιμώμενους κινδύνους σε επίπεδο του ισχυρισμού, που περιλαμβάνουν δοκιμασίες των δικλίδων ή ουσιαστικές διαδικασίες.
- Αξιολόγηση της επάρκειας και της καταλληλότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτώνται κατά τη διαμόρφωση της γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων.

Α5. Οι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος μπορεί να αυξηθούν όταν η εμπειρογνωμοσύνη σε τομέα άλλο από εκείνο της λογιστικής χρειάζεται από τη διοίκηση για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, για παράδειγμα, επειδή κάτι τέτοιο μπορεί να υποδηλώνει κάποια πολυπλοκότητα ή επειδή η διοίκηση μπορεί να μην κατέχει τη γνώση του τομέα της εμπειρογνωμοσύνης. Εάν κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων η διοίκηση δεν κατέχει την απαραίτητη εμπειρογνωμοσύνη, ο ειδήμων της διοίκησης μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την αντιμετώπιση αυτών των κινδύνων. Σχετικές δικλίδες, περιλαμβανομένων των δικλίδων που σχετίζονται με την εργασία του ειδήμονα της διοίκησης, αν υπάρχουν, μπορούν επίσης να μειώσουν τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος.

Α6. Εάν η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει τη χρήση εμπειρογνωμοσύνης σε τομέα άλλο από εκείνο της λογιστικής, ο ελεγκτής, που έχει δεξιότητες στη λογιστική και την ελεγκτική, μπορεί να μην κατέχει την απαραίτητη εμπειρογνωμοσύνη για να ελέγξει αυτές τις οικονομικές καταστάσεις. Ο εταίρος ανάθεσης απαιτείται να ικανοποιηθεί ότι η ομάδα ανάθεσης, και όποιοι ειδήμονες του ελεγκτή που δεν αποτελούν μέρος της ομάδας ανάθεσης, συλλογικά έχουν την κατάλληλη ικανότητα και τις δυνατότητες για να εκτελέσουν την ανάθεση του ελέγχου.[439] Περαιτέρω, ο ελεγκτής απαιτείται να εξακριβώσει τη φύση, το χρόνο και την έκταση των πόρων που είναι απαραίτητοι για να εκτελέσει την ανάθεση.[440] Ο προσδιορισμός από τον ελεγκτή του εάν πρόκειται να χρησιμοποιήσει την εργασία του ειδήμονα του ελεγκτή, και εάν ναι, πότε και σε ποιο βαθμό, βοηθά τον ελεγκτή στην κάλυψη αυτών των απαιτήσεων. Καθώς ο έλεγχος εξελίσσεται, ή καθώς μεταβάλλονται οι περιστάσεις, ο ελεγκτής μπορεί να χρειαστεί να αναθεωρήσει προηγούμενες αποφάσεις σχετικά με τη χρησιμοποίηση της εργασίας του ειδήμονα του ελεγκτή.

Α7. Ο ελεγκτής που δεν είναι ειδήμων σε σχετικό τομέα άλλο από εκείνο της λογιστικής ή της ελεγκτικής μπορεί εντούτοις να είναι σε θέση να αποκτήσει επαρκή κατανόηση αυτού του τομέα για να εκτελέσει τον έλεγχο χωρίς τον ειδήμονα του ελεγκτή. Αυτή η κατανόηση μπορεί να αποκτηθεί μέσω, για παράδειγμα:

- Εμπειρίας στον έλεγχο οντοτήτων που απαιτούν τέτοια εμπειρογνωμοσύνη κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεών τους.
- Εκπαίδευσης ή επαγγελματικής κατάρτισης στο συγκεκριμένο τομέα. Αυτό μπορεί να περιλαμβάνει επίσημα μαθήματα ή συζήτηση με άτομα που κατέχουν εμπειρογνωμοσύνη στο σχετικό τομέα με σκοπό την ενίσχυση της ίδιας της δυνατότητας του ελεγκτή να ασχολείται με ζητήματα σε αυτόν τον τομέα. Τέτοια συζήτηση διαφέρει από την διαβούλευση με τον ειδήμονα του ελεγκτή αναφορικά με συγκεκριμένη σειρά περιστάσεων που

[438] Για παράδειγμα, το Διεθνές Πρότυπο Εκπαίδευσης 8, «Απαιτήσεις ικανότητας για επαγγελματίες ελεγκτές» μπορεί να είναι χρήσιμο.
[439] ΔΠΕ 220, παράγραφος 14.
[440] ΔΠΕ 300, «Σχεδιασμός του ελέγχου οικονομικών καταστάσεων» παράγραφος 8(ε).

αντιμετωπίζονται στην ανάθεση, όπου στον ειδήμονα δίνονται όλα τα σχετικά περιστατικά που θα επιτρέψουν στον ειδήμονα να παράσχει ενήμερη συμβουλή επί του συγκεκριμένου ζητήματος.[441]

● Συζήτηση με ελεγκτές που έχουν εκτελέσει παρόμοιες αναθέσεις.

Α8. Σε άλλες περιπτώσεις, ωστόσο, ο ελεγκτής μπορεί να κρίνει ότι είναι απαραίτητο, ή μπορεί να επιλέξει, να χρησιμοποιήσει ειδήμονα του ελεγκτή για να βοηθήσει στην απόκτηση κατάλληλων και επαρκών ελεγκτικών τεκμηρίων. Τα ζητήματα κατά την απόφαση για το εάν θα χρησιμοποιηθεί ειδήμων του ελεγκτή μπορεί να περιλαμβάνουν:

● Το εάν η διοίκηση έχει χρησιμοποιήσει ειδήμονα της διοίκησης για να καταρτίσει τις οικονομικές καταστάσεις (Βλ.: παρ. Α9).

● Τη φύση και τη σημαντικότητα του ζητήματος, περιλαμβανομένης της πολυπλοκότητάς του.

● Τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος στο θέμα.

● Την αναμενόμενη φύση των διαδικασιών σε αντίδραση στους εκτιμώμενους κινδύνους, περιλαμβανομένων: της γνώσης και της εμπειρίας του ελεγκτή σχετικά με την εργασία των ειδημόνων αναφορικά με τέτοια ζητήματα, και της διαθεσιμότητας εναλλακτικών πηγών ελεγκτικών τεκμηρίων.

Α9. Όταν η διοίκηση έχει χρησιμοποιήσει ειδήμονα της διοίκησης για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, η απόφαση του ελεγκτή σχετικά με το εάν θα χρησιμοποιήσει ειδήμονα του ελεγκτή μπορεί επίσης να επηρεάζεται από παράγοντες όπως:

● Η φύση, το πεδίο και οι σκοποί της εργασίας του ειδήμονα της διοίκησης.

● Το εάν ο ειδήμων της διοίκησης είναι εργαζόμενος στην οντότητα, ή είναι μέρος στο οποίο ανατίθεται από αυτή να παρέχει σχετικές υπηρεσίες.

● Ο βαθμός στον οποίο η διοίκηση μπορεί να ασκήσει έλεγχο ή επιρροή επί της εργασίας του ειδήμονα της διοίκησης.

● Η ικανότητα και οι δυνατότητες του ειδήμονα της διοίκησης.

● Το εάν ο ειδήμων της διοίκησης υπόκειται σε τεχνικά πρότυπα επίδοσης ή σε άλλες επαγγελματικές απαιτήσεις ή απαιτήσεις του κλάδου.

● Οποιοιδήποτε έλεγχοι εντός της οντότητας επί της εργασίας του ειδήμονα της διοίκησης.

Το ΔΠΕ 500[442] περιλαμβάνει απαιτήσεις και καθοδήγηση σχετικά με την επίδραση της ικανότητας, των δυνατοτήτων και της αντικειμενικότητας των ειδημόνων της διοίκησης επί της αξιοπιστίας των ελεγκτικών τεκμηρίων.

Φύση, χρόνος και έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών (Βλ.: παρ. 8)

Α10. Η φύση, ο χρόνος και η έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών όσον αφορά στις απαιτήσεις στις παραγράφους 9-13 του παρόντος ΔΠΕ θα ποικίλουν ανάλογα με τις περιστάσεις. Για παράδειγμα, οι κατωτέρω παράγοντες μπορεί να υποδηλώνουν την ανάγκη για διαφορετικές ή πιο εκτενείς διαδικασίες από ό,τι διαφορετικά θα ίσχυε:

● Η εργασία του ειδήμονα του ελεγκτή αφορά σε σημαντικό ζήτημα το οποίο ενέχει υποκειμενικές και σύνθετες κρίσεις.

● Ο ελεγκτής δεν έχει προηγουμένως χρησιμοποιήσει την εργασία του ειδήμονα του ελεγκτή, και δεν έχει προγενέστερη γνώση της ικανότητας, των δυνατοτήτων και της αντικειμενικότητας αυτού του ειδήμονα.

● Ο ειδήμων του ελεγκτή εκτελεί διαδικασίες που είναι αναπόσπαστο μέρος του ελέγχου, αντί να του έχει ανατεθεί η παροχή συμβουλών για μεμονωμένο ζήτημα.

● Ο ειδήμων είναι ο εξωτερικός ειδήμων του ελεγκτή και δεν υπόκειται, επομένως, στις πολιτικές και τις διαδικασίες δικλίδων ποιότητας της εταιρίας.

Οι πολιτικές και οι διαδικασίες δικλίδων ποιότητας της λογιστικής επιχείρησης του ελεγκτή (Βλ.: παρ. 8(ε))

Α11. Ο εσωτερικός ειδήμων του ελεγκτή μπορεί να είναι εταίρος ή μέλος του προσωπικού, περιλαμβανομένου του προσωρινού προσωπικού, της λογιστικής επιχείρησης του ελεγκτή, και επομένως να υπόκειται στις πολιτικές και τις διαδικασίες δικλίδων ποιότητας αυτής της λογιστικής επιχείρησης σύμφωνα με το ΔΠΔΠ 1[443] ή σε εθνικές διατάξεις που είναι τουλάχιστο το ίδιο απαιτητικές.[444] Εναλλακτικά, ο εσωτερικός ειδήμων του ελεγκτή μπορεί να είναι εταίρος ή μέλος του προσωπικού, περιλαμβανομένου του προσωρινού προσωπικού, λογιστικής επιχείρησης δικτύου, η οποία μπορεί να έχει κοινές πολιτικές και διαδικασίες δικλίδων ποιότητας με τη λογιστική επιχείρηση του ελεγκτή.

Α12. Ο εξωτερικός ειδήμων του ελεγκτή δεν είναι μέλος της ομάδας ανάθεσης και δεν υπόκειται στις πολιτικές και τις διαδικασίες δικλίδων ποιότητας σύμφωνα με το ΔΠΔΠ 1.[445] Σε μερικές δικαιοδοσίες, όμως, νόμος ή κανονισμός μπορεί να απαιτούν ο εξωτερικός ειδήμων του ελεγκτή να αντιμετωπίζεται ως μέλος της ομάδας ανάθεσης, και μπορεί επομένως να υπόκειται στις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας, περιλαμβανομένων εκείνων που σχετίζονται με την ανεξαρτησία, και άλλες επαγγελματικές απαιτήσεις, όπως καθορίζονται από αυτόν το νόμο ή κανονισμό.

Α13. Οι ομάδες ανάθεσης δικαιούνται να στηρίζονται στο σύστημα δικλίδων ποιότητας της λογιστικής επιχείρησης, εκτός αν πληροφορίες που παρέχονται από τη λογιστική επιχείρηση ή άλλα μέρη συνιστούν διαφορετικά.[446]

---

[441] ΔΠΕ 220, παράγραφος Α21.

[442] ΔΠΕ 500, παράγραφος 8.

[443] ΔΠΔΠ 1, «Δικλίδες ποιότητας για λογιστικές επιχειρήσεις που διενεργούν ελέγχους και επισκοπήσεις οικονομικών καταστάσεων καθώς και άλλες αναθέσεις διασφάλισης και συναφών υπηρεσιών» παράγραφος 12(στ).

[444] ΔΠΕ 220, παράγραφος 2.

[445] ΔΠΔΠ 1, παράγραφος 12(στ).

[446] ΔΠΕ 220, παράγραφος 4.

Η έκταση αυτής της εμπιστοσύνης θα ποικίλει ανάλογα με τις περιστάσεις, και μπορεί να επηρεάζει τη φύση, το χρόνο και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών όσον αφορά σε ζητήματα όπως:

- Ικανότητα και δυνατότητες, μέσω προγραμμάτων προσέλκυσης προσωπικού και εκπαίδευσης.
- Αντικειμενικότητα. Οι εσωτερικοί ειδήμονες του ελεγκτή υπόκεινται σε σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας, περιλαμβανομένων εκείνων που αναφέρονται στην ανεξαρτησία.
- Η αξιολόγηση από τον ελεγκτή της επάρκειας της εργασίας του ειδήμονα του ελεγκτή. Για παράδειγμα, τα εκπαιδευτικά προγράμματα της λογιστικής επιχείρησης μπορεί να παρέχουν στους εσωτερικούς ειδήμονες του ελεγκτή κατάλληλη κατανόηση της αλληλεξάρτησης της εμπειρογνωμοσύνης τους με τη διαδικασία ελέγχου. Η στήριξη σε τέτοιες εκπαιδευτικές και άλλες διαδικασίες της λογιστικής επιχείρησης, όπως τα πρωτόκολλα για τον προσδιορισμό του πεδίου της εργασίας των εσωτερικών ειδημόνων του ελεγκτή, μπορεί να επηρεάσει τη φύση, το χρόνο και την έκταση των διαδικασιών του ελεγκτή για την αξιολόγηση της επάρκειας της εργασίας του ειδήμονα του ελεγκτή.
- Συμμόρφωση με ρυθμιστικές και νομικές απαιτήσεις, μέσω διαδικασιών παρακολούθησης.
- Συμφωνία με τον ειδήμονα του ελεγκτή.

Τέτοια στήριξη δεν μειώνει την ευθύνη του ελεγκτή να καλύψει τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΕ.

Ικανότητα, δυνατότητες και αντικειμενικότητα του ειδήμονα του ελεγκτή (Βλ.: παρ. 9)

Α14. Η ικανότητα, οι δυνατότητες και η αντικειμενικότητα του ειδήμονα του ελεγκτή είναι παράγοντες που επηρεάζουν σημαντικά το εάν η εργασία του ειδήμονα του ελεγκτή θα είναι επαρκής για τους σκοπούς του ελεγκτή. Η ικανότητα αφορά στη φύση και το επίπεδο εμπειρογνωμοσύνης του ειδήμονα του ελεγκτή. Η δυνατότητα αφορά στην ικανότητα του ειδήμονα του ελεγκτή να ασκήσει αυτή τη δυνατότητα υπό τις περιστάσεις της ανάθεσης. Οι παράγοντες που επηρεάζουν τη δυνατότητα μπορεί να περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, τη γεωγραφική θέση, και τη διαθεσιμότητα χρόνου και πόρων. Η αντικειμενικότητα αφορά στις πιθανές επιδράσεις που η μεροληψία, η σύγκρουση συμφερόντων ή η επιρροή άλλων προσώπων μπορεί να έχουν στην επαγγελματική ή επιχειρηματική κρίση του ειδήμονα του ελεγκτή.

Α15. Πληροφορίες σχετικά με την ικανότητα, τις δυνατότητες και την αντικειμενικότητα του ειδήμονα του ελεγκτή μπορεί να προέλθουν από ποικίλες πηγές, όπως:

- Η προσωπική εμπειρία με προηγούμενη εργασία αυτού του ειδήμονα.
- Οι συζητήσεις με αυτόν τον ειδήμονα.
- Οι συζητήσεις με άλλους ελεγκτές ή ;άλλα πρόσωπα που είναι εξοικειωμένοι με την εργασία αυτού του ειδήμονα.
- Η γνώση των προσόντων αυτού του ειδήμονα, της ιδιότητας μέλους σε επαγγελματικός φορέας ή κλαδική ένωση, της άδειας άσκησης επαγγέλματος, ή άλλων μορφών εξωτερικής αναγνώρισης.
- Τα δημοσιευμένα άρθρα ή βιβλία που έχουν συγγραφεί από αυτόν τον ειδήμονα.
- Οι πολιτικές και οι διαδικασίες δικλίδων ποιότητας της λογιστικής επιχείρησης του ελεγκτή (βλ. παρ. Α11-Α13).

Α16. Ζητήματα σχετικά με την αξιολόγηση της ικανότητας, των δυνατοτήτων και της αντικειμενικότητας του ειδήμονα του ελεγκτή περιλαμβάνουν το εάν η εργασία αυτού του ειδήμονα υπόκειται σε τεχνικά πρότυπα επίδοσης ή σε άλλες επαγγελματικές απαιτήσεις ή απαιτήσεις του κλάδου, για παράδειγμα, πρότυπα δεοντολογίας και άλλες απαιτήσεις ιδιότητας μέλους επαγγελματικού φορέα ή κλαδικής ένωσης, πρότυπα πιστοποίησης φορέας που αδειοδοτεί, ή απαιτήσεις που επιβάλλονται από νόμο ή κανονισμό.

Α17. Άλλα ζητήματα που μπορεί να είναι σχετικά περιλαμβάνουν:

- Τη σχετικότητα της ικανότητας του ειδήμονα του ελεγκτή για το ζήτημα για το οποίο η εργασία αυτού του ειδήμονα θα χρησιμοποιηθεί, περιλαμβανομένης οποιασδήποτε περιοχής ειδίκευσης εντός του τομέα αυτού του ειδήμονα. Για παράδειγμα, ένας συγκεκριμένος αναλογιστής μπορεί να ειδικεύεται στην ασφάλεια ακινήτων και ατυχημάτων, αλλά να έχει περιορισμένη εμπειρογνωμοσύνη σχετικά με τους υπολογισμούς των συντάξεων.
- Την ικανότητα του ειδήμονα του ελεγκτή όσον αφορά σε σχετικές λογιστικές και ελεγκτικές απαιτήσεις, για παράδειγμα, γνώση των παραδοχών και μεθόδων, περιλαμβανομένων των μοντέλων όπου έχει εφαρμογή, που είναι συνεπή με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- Το εάν απροσδόκητα γεγονότα, μεταβολές σε συνθήκες, ή τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουν αποκτηθεί από τα αποτελέσματα των ελεγκτικών διαδικασιών υποδηλώνουν ότι μπορεί να είναι απαραίτητο να επανεξεταστεί η αρχική αξιολόγηση της ικανότητας, των δυνατοτήτων και της αντικειμενικότητας του ειδήμονα του ελεγκτή καθώς εξελίσσεται ο έλεγχος.

Α18. Μ εύρος περιστάσεων μπορεί να απειλήσουν την αντικειμενικότητα, για παράδειγμα, απειλές ίδιων συμφερόντων, απειλές λόγω συνηγορίας, απειλές οικειότητας, απειλές αυτοεπισκόπησης, και απειλές εκφοβισμού. Τα μέτρα προστασίας μπορούν να εξαλείψουν ή να μειώσουν τέτοιες απειλές, και μπορεί να δημιουργηθούν από εξωτερικές δομές (για παράδειγμα, από το επάγγελμα του ειδήμονα του ελεγκτή, τη νομοθεσία ή κανονισμό), ή από το περιβάλλον εργασίας του ειδήμονα του ελεγκτή (για παράδειγμα, οι πολιτικές και οι διαδικασίες δικλίδων ποιότητας). Μπορεί επίσης να υπάρχουν μέτρα προστασίας συγκεκριμένα για την ανάθεση του ελέγχου.

Α19. Η αξιολόγηση της σημαντικότητας των απειλών επί της αντικειμενικότητας και του εάν υπάρχει ανάγκη για μέτρα προστασίας μπορεί να εξαρτώνται από το ρόλο του ειδήμονα του ελεγκτή και τη σημαντικότητα της εργασίας του ειδήμονα στο πλαίσιο του ελέγχου. Μπορεί να υπάρχουν μερικές περιστάσεις στις οποίες τα μέτρα προστασίας δεν μπορούν να μειώσουν τις απειλές σε αποδεκτό επίπεδο, για παράδειγμα, εάν ο προτεινόμενος

ειδήμων του ελεγκτή είναι άτομο που έχει διαδραματίσει σημαντικό ρόλο στην κατάρτιση των πληροφοριών που ελέγχονται, δηλαδή, εάν ο ειδήμων του ελεγκτή είναι ειδήμων της διοίκησης.

Α20. Κατά την αξιολόγηση της αντικειμενικότητας του εξωτερικού ειδήμονα του ελεγκτή, μπορεί να είναι σχετικό:

(α) Να γίνουν διερευνητικές ερωτήσεις προς την οντότητα για οποιαδήποτε γνωστά συμφέροντα ή σχέσεις που η οντότητα έχει με τον εξωτερικό ειδήμονα του ελεγκτή, που μπορεί να επηρεάσουν την αντικειμενικότητα αυτού του ειδήμονα.

(β) Να συζητηθούν με αυτόν τον ειδήμονα οποιαδήποτε εφαρμοστέα μέτρα προστασίας, περιλαμβανομένων οποιωνδήποτε επαγγελματικών απαιτήσεων που ισχύουν για αυτόν τον ειδήμονα, και να αξιολογηθεί εάν τα μέτρα προστασίας είναι επαρκή για να μειώσουν τις απειλές σε αποδεκτό επίπεδο. Συμφέροντα και σχέσεις που μπορεί να είναι σχετικά για να συζητηθούν με τον ειδήμονα του ελεγκτή περιλαμβάνουν:

- Οικονομικά συμφέροντα.
- Επιχειρηματικές και προσωπικές σχέσεις.
- Παροχή άλλων υπηρεσιών από τον ειδήμονα, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών από τον οργανισμό στην περίπτωση εξωτερικού ειδήμονα που είναι οργανισμός.

Σε μερικές περιπτώσεις, μπορεί επίσης να είναι κατάλληλο για τον ελεγκτή να λάβει έγγραφη διαβεβαίωση από τον εξωτερικό ειδήμονα του ελεγκτή για οποιαδήποτε συμφέροντα ή σχέσεις με την οντότητα που αυτός ο ειδήμων γνωρίζει.

Απόκτηση κατανόησης του τομέα της εμπειρογνωμοσύνης του ειδήμονα του ελεγκτή (Βλ.: παρ. 10)

Α21. Ο ελεγκτής μπορεί να αποκτήσει κατανόηση του τομέα της εμπειρογνωμοσύνης του ειδήμονα του ελεγκτή με τα μέσα που περιγράφονται στην παράγραφο Α7, ή με συζήτηση με αυτόν τον ειδήμονα.

Α22. Πτυχές του τομέα του ειδήμονα του ελεγκτή που είναι σχετικές για την κατανόηση του ελεγκτή μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Το εάν ο τομέας αυτού του ειδήμονα ενέχει τομείς ειδίκευσης που είναι σχετικοί για τον έλεγχο (παράγραφος Α17).
- Το εάν είναι σε ισχύ οποιαδήποτε επαγγελματικά ή άλλα πρότυπα και ρυθμιστικές ή νομικές απαιτήσεις.
- Ποιες παραδοχές και μέθοδοι, περιλαμβανομένων μοντέλων, όπου έχει εφαρμογή, χρησιμοποιούνται από τον ειδήμονα του ελεγκτή, και εάν αυτές είναι γενικά αποδεκτές εντός του τομέα αυτού του ειδήμονα και κατάλληλες για τους σκοπούς της χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- Η φύση των εσωτερικών και εξωτερικών δεδομένων ή πληροφοριών που ο ειδήμων του ελεγκτή χρησιμοποιεί.

Συμφωνία με τον ειδήμονα του ελεγκτή (Βλ.: παρ. 11)

Α23. Η φύση, το πεδίο και οι στόχοι της εργασίας του ειδήμονα του ελεγκτή μπορεί να ποικίλουν σημαντικά ανάλογα με τις περιστάσεις, όπως και οι αντίστοιχοι ρόλοι και ευθύνες του ελεγκτή και του ειδήμονα του ελεγκτή, καθώς και η φύση, ο χρόνος και η έκταση της επικοινωνίας μεταξύ του ελεγκτή και του ειδήμονα του ελεγκτή. Απαιτείται πομένως αυτά τα ζητήματα να συμφωνούνται μεταξύ του ελεγκτή και του ειδήμονα του ελεγκτή, ανεξάρτητα από το εάν ο ειδήμων είναι εξωτερικός ειδήμων του ελεγκτή ή εσωτερικός ειδήμων του ελεγκτή.

Α24. Τα ζητήματα που σημειώνονται στην παράγραφο 8 μπορεί να επηρεάζουν το επίπεδο λεπτομέρειας και τυπικότητας της συμφωνίας μεταξύ του ελεγκτή και του ειδήμονα του ελεγκτή, περιλαμβανομένου του εάν αρμόζει η συμφωνία να είναι έγγραφη. Για παράδειγμα, οι κατωτέρω παράγοντες μπορεί να καταδεικνύουν την ανάγκη για περισσότερο λεπτομερή συμφωνία από ό,τι διαφορετικά θα ίσχυε, ή η συμφωνία να καθορίζεται εγγράφως:

- Ο ειδήμων του ελεγκτή θα έχει πρόσβαση σε ευαίσθητες ή εμπιστευτικές πληροφορίες της οντότητας.
- Οι αντίστοιχοι ρόλοι ή ευθύνες του ελεγκτή και του ειδήμονα του ελεγκτή είναι διαφορετικοί από εκείνους που αναμένονται κανονικά.
- Είναι σε ισχύ νομικές ή ρυθμιστικές απαιτήσεις πολλαπλών δικαιοδοσιών.
- Το ζήτημα με το οποίο η εργασία του ειδήμονα του ελεγκτή σχετίζεται είναι ιδιαίτερα σύνθετο.
- Ο ελεγκτής δεν έχει προηγουμένως χρησιμοποιήσει εργασία που έχει εκτελεστεί από αυτόν τον ειδήμονα.
- Όσο μεγαλύτερη είναι η έκταση της εργασίας του ειδήμονα του ελεγκτή, και η σημαντικότητα αυτής στο πλαίσιο του ελέγχου.

Α25. Η συμφωνία μεταξύ του ελεγκτή και εξωτερικού ειδήμονα του ελεγκτή λαμβάνει συχνά τη μορφή επιστολής ανάθεσης. Το Παράρτημα απαριθμεί θέματα που ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει για συμπερίληψη σε μια τέτοια επιστολή ανάθεσης, ή σε οποιαδήποτε άλλη μορφή συμφωνίας με τον εξωτερικό ειδήμονα του ελεγκτή.

Α26. Όταν δεν υπάρχει έγγραφη συμφωνία μεταξύ του ελεγκτή και του ειδήμονα του ελεγκτή, τεκμήρια για τη συμφωνία μπορούν να περιλαμβάνονται, για παράδειγμα:

- Σε υπομνήματα σχεδιασμού ή σε σχετικά φύλλα εργασίας όπως στο πρόγραμμα ελέγχου.
- Στις πολιτικές και τις διαδικασίες της λογιστικής επιχείρησης του ελεγκτή. Στην περίπτωση εσωτερικού ειδήμονα του ελεγκτή, οι καθιερωμένες πολιτικές και διαδικασίες στις οποίες υπόκειται αυτός ο ειδήμων μπορεί να περιλαμβάνουν συγκεκριμένες πολιτικές και διαδικασίες σε σχέση με την εργασία αυτού του ειδήμονα. Η έκταση της τεκμηρίωσης στα έγγραφα εργασίας του ελεγκτή εξαρτάται από τη φύση τέτοιων πολιτικών και διαδικασιών. Για παράδειγμα, μπορεί να μην απαιτείται καμία τεκμηρίωση στα φύλλα εργασίας του ελεγκτή εάν η λογιστική επιχείρηση του ελεγκτή έχει λεπτομερή πρωτόκολλα που καλύπτουν τις περιστάσεις υπό τις οποίες η εργασία τέτοιου ειδήμονα χρησιμοποιείται.

Φύση, πεδίο και στόχοι της εργασίας (Βλ.: παρ. 11(α))

Α27. Μπορεί να είναι συχνά σχετικό κατά τη συμφωνία επί της φύσης, του πεδίου και των στόχων της εργασίας

του ειδήμονα του ελεγκτή να περιλαμβάνεται η συζήτηση οποιωνδήποτε σχετικών τεχνικών προτύπων επίδοσης ή άλλων επαγγελματικών ή κλαδικών απαιτήσεων που ο ειδήμων θα ακολουθήσει.

Αντίστοιχοι ρόλοι και ευθύνες (Βλ.: παρ. 11(β))

Α28. Η συμφωνία για τους αντίστοιχους ρόλους και ευθύνες του ελεγκτή και του ειδήμονα του ελεγκτή μπορεί να περιλαμβάνει:

- Το εάν ο ελεγκτής ή ο ειδήμων του ελεγκτή θα εκτελέσει λεπτομερή δοκιμασία των πρωτογενών δεδομένων.
- Τη συγκατάθεση ο ελεγκτής να συζητήσει τα ευρήματα ή τα συμπεράσματα του ειδήμονα του ελεγκτή με την οντότητα και άλλα πρόσωπα, και να περιλάβει τις λεπτομέρειες των ευρημάτων ή των συμπερασμάτων του ειδήμονα του ελεγκτή στη βάση για τροποποιημένη γνώμη στην έκθεση του ελεγκτή, εάν είναι απαραίτητο (Βλ.: παρ. Α42).
- Οποιαδήποτε συμφωνία να ενημερώσει τον ειδήμονα του ελεγκτή επί των συμπερασμάτων του ελεγκτή σχετικά με την εργασία αυτού του ειδήμονα.

Φύλλα εργασίας

Α29. Η συμφωνία για τους αντίστοιχους ρόλους και ευθύνες του ελεγκτή και του ειδήμονα του ελεγκτή μπορεί επίσης να περιλαμβάνει τη συμφωνία για αμοιβαία πρόσβαση και διακράτηση των φύλλων εργασίας εκάστου. Όταν ο ειδήμων του ελεγκτή είναι μέλος της ομάδας ανάθεσης, τα έγγραφα εργασίας αυτού του ειδήμονα αποτελούν μέρος της τεκμηρίωσης του ελέγχου. Με την επιφύλαξη οποιασδήποτε συμφωνίας για το αντίθετο, τα φύλλα εργασίας των εξωτερικών ειδημόνων του ελεγκτή είναι ιδιοκτησία τους και δεν αποτελούν μέρος της τεκμηρίωσης του ελέγχου.

Επικοινωνία (Βλ.: παρ. 11(γ))

Α30. Η αποτελεσματική αμφίδρομη επικοινωνία διευκολύνει την κατάλληλη ενσωμάτωση της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των διαδικασιών του ειδήμονα του ελεγκτή με άλλη εργασία στον έλεγχο, και την κατάλληλη τροποποίηση των στόχων του ειδήμονα του ελεγκτή κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Για παράδειγμα, όταν η εργασία του ειδήμονα του ελεγκτή σχετίζεται με τα συμπεράσματα του ελεγκτή αναφορικά με ένα σημαντικό κίνδυνο, μπορεί να ενδείκνυνται τόσο μια επίσημη γραπτή έκθεση κατά την ολοκλήρωση της εργασίας αυτού του ειδήμονα όσο και προφορικές εκθέσεις καθώς εξελίσσεται η εργασία. Ο προσδιορισμός συγκεκριμένων εταίρων ή μελών του προσωπικού που θα έλθουν σε επαφή με τον ειδήμονα του ελεγκτή, και οι διαδικασίες επικοινωνίας μεταξύ αυτού του ειδήμονα και της οντότητας, βοηθούν την έγκαιρη και αποτελεσματική επικοινωνία, ιδιαίτερα σε μεγαλύτερες αναθέσεις.

Εμπιστευτικότητα (Βλ.: παρ. 11(δ))

Α31. Είναι απαραίτητο για τις πρόνοιες εμπιστευτικότητας των σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας που ισχύουν για τον ελεγκτή να ισχύουν επίσης για τον ειδήμονα του ελεγκτή. Περαιτέρω απαιτήσεις μπορεί να επιβληθούν από νόμο ή κανονισμό. Η οντότητα μπορεί επίσης να έχει ζητήσει όπως συγκεκριμένες πρόνοιες εμπιστευτικότητας συμφωνούνται με τους εξωτερικούς ειδήμονες του ελεγκτή.

Αξιολόγηση της επάρκειας της εργασίας του ειδήμονα του ελεγκτή (Βλ.: παρ. 12)

Α32. Η αξιολόγηση από τον ελεγκτή της ικανότητας, των δυνατοτήτων και της αντικειμενικότητας του ειδήμονα του ελεγκτή, της εξοικείωσης του ελεγκτή με τον τομέα εμπειρογνωμοσύνης του ειδήμονα του ελεγκτή, και της φύσης της εργασίας που εκτελείται από τον ειδήμονα του ελεγκτή, επηρεάζει τη ύση, το χρόνο και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών για την αξιολόγηση της επάρκειας της εργασίας αυτού του ειδήμονα για τους σκοπούς του ελεγκτή.

Τα ευρήματα και τα συμπεράσματα του ειδήμονα του ελεγκτή (Βλ.: παρ. 12(α))

Α33. Οι συγκεκριμένες διαδικασίες για την αξιολόγηση της επάρκειας της εργασίας του ειδήμονα του ελεγκτή για τους σκοπούς του ελεγκτή μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Διερευνητικά ερωτήματα στον ειδήμονα του ελεγκτή.
- Επισκόπηση των φύλλων εργασίας και των εκθέσεων του ειδήμονα του ελεγκτή.
- Επιβεβαιωτικές διαδικασίες, όπως:
  - Παρατήρηση της εργασίας του ειδήμονα του ελεγκτή,
  - Εξέταση δημοσιευμένων δεδομένων, όπως στατιστικές εκθέσεις από αρμόδιες πηγές εγνωσμένου κύρους,
  - Επιβεβαίωση σχετικών ζητημάτων με τρίτους,
  - Εκτέλεση λεπτομερών αναλυτικών διαδικασιών, και
  - Επανεκτέλεση υπολογισμών.
- Συζήτηση με άλλον ειδήμονα με σχετική εμπειρογνωμοσύνη όταν, για παράδειγμα, τα ευρήματα ή τα συμπεράσματα του ειδήμονα του ελεγκτή δεν είναι συνεπή με άλλα ελεγκτικά τεκμήρια.
- Συζήτηση της έκθεσης του ειδήμονα του ελεγκτή με τη διοίκηση.

Α34. Σχετικοί παράγοντες κατά την αξιολόγηση της σχετικότητας και του λελογισμένου των ευρημάτων ή των συμπερασμάτων του ειδήμονα του ελεγκτή, είτε είναι σε έκθεση είτε σε άλλη μορφή, μπορεί να περιλαμβάνουν το εάν αυτά:

- Παρουσιάζονται με τρόπο που είναι συνεπής με οποιαδήποτε πρότυπα του επαγγέλματος ή του κλάδου του ειδήμονα του ελεγκτή,

● Εκφράζονται με σαφήνεια, συμπεριλαμβανομένης της αναφοράς στους στόχους που έχουν συμφωνηθεί με τον ελεγκτή, του πεδίου της εργασίας που εκτελείται και των προτύπων που εφαρμόζονται,

● Βασίζονται σε ενδεδειγμένη περίοδο και λαμβάνουν υπόψη μεταγενέστερα γεγονότα, όπου αυτό είναι σχετικό,

● Υπόκεινται σε οποιαδήποτε επιφύλαξη, περιορισμό ή απαγόρευση στη χρήση και, εάν ναι, εάν αυτό έχει επιπτώσεις στον ελεγκτή, και

● Βασίζονται σε κατάλληλη εξέταση των λαθών ή των αποκλίσεων που αντιμετωπίζονται από τον ειδήμονα του ελεγκτή.

Παραδοχές, μέθοδοι και πρωτογενή δεδομένα

Παραδοχές και μέθοδοι (Βλ.: παρ. 12(β))

Α35. Όταν η εργασία του ειδήμονα του ελεγκτή είναι η αξιολόγηση των υποκείμενων παραδοχών και μεθόδων, περιλαμβανομένων των μοντέλων, όπου αυτά έχουν εφαρμογή, που χρησιμοποιούνται από τη διοίκηση για τη διενέργεια λογιστικής εκτίμησης, οι διαδικασίες του ελεγκτή είναι πιθανό να κατευθύνονται πρώτιστα στην αξιολόγηση του εάν ο ειδήμων του ελεγκτή έχει επαρκώς επισκοπήσει αυτές τις παραδοχές και μεθόδους. Όταν η εργασία του ειδήμονα του ελεγκτή είναι ο προσδιορισμός σημείου εκτίμησης του ελεγκτή ή εύρους του ελεγκτή για σύγκριση με το σημείο εκτίμησης της διοίκησης, οι διαδικασίες του ελεγκτή μπορεί να κατευθύνονται πρώτιστα στην αξιολόγηση των παραδοχών και των μεθόδων, περιλαμβανομένων των μοντέλων όπου αυτά έχουν εφαρμογή, που χρησιμοποιούνται από τον ειδήμονα του ελεγκτή.

Α36. Το ΔΠΕ 540[447] πραγματεύεται τις παραδοχές και τις μεθόδους που χρησιμοποιούνται από τη διοίκηση κατά τη διενέργεια λογιστικών εκτιμήσεων, περιλαμβανομένης της χρήσης σε μερικές περιπτώσεις πολύ εξειδικευμένων μοντέλων που έχουν αναπτυχθεί από την οντότητα. Μολονότι η εξέταση αυτή εντάσσεται στο πλαίσιο της απόκτησης από τον ελεγκτή επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων αναφορικά με τις παραδοχές και τις μεθόδους της διοίκησης, μπορεί επίσης να βοηθήσει τον ελεγκτή κατά την αξιολόγηση των παραδοχών και των μεθόδων του ειδήμονα του ελεγκτή.

Α37. Όταν η εργασία του ειδήμονα του ελεγκτή περιλαμβάνει τη χρήση σημαντικών παραδοχών και μεθόδων, οι παράγοντες που είναι σχετικοί για την αξιολόγηση από τον ελεγκτή αυτών των παραδοχών και μεθόδων περιλαμβάνουν το εάν αυτές:

● Είναι γενικά αποδεκτές εντός του τομέα του ειδήμονα του ελεγκτή,

● Είναι συνεπείς με τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς,

● Εξαρτώνται από τη χρήση εξειδικευμένων μοντέλων, και

● Είναι συνεπείς με εκείνες της διοίκησης, και εάν όχι, το λόγο και τις επιδράσεις των διαφορών.

Πρωτογενή δεδομένα που χρησιμοποιούνται από τον ειδήμονα του ελεγκτή (Βλ.: παρ. 12(γ))

Α38. Όταν η εργασία του ειδήμονα του ελεγκτή περιλαμβάνει τη χρήση πρωτογενών δεδομένων που είναι σημαντικά για την εργασία αυτού του ειδήμονα, διαδικασίες όπως οι κατωτέρω μπορεί να χρησιμοποιηθούν για να δοκιμάσουν αυτά τα δεδομένα:

● Επαλήθευση της προέλευσης των δεδομένων, περιλαμβανομένης της απόκτησης κατανόησης και, όπου έχει εφαρμογή, της δοκιμασίας, των εσωτερικών δικλίδων επί των δεδομένων και, όπου είναι σχετικό, διαβίβαση αυτής στον ειδήμονα.

● Επισκόπηση των δεδομένων για πληρότητα και εσωτερική συνέπεια.

Α39. Σε πολλές περιπτώσεις, ο ελεγκτής μπορεί να υποβάλει σε δοκιμασία τα πρωτογενή δεδομένα. Όμως, σε άλλες περιπτώσεις, όταν η φύση των πρωτογενών δεδομένων που χρησιμοποιούνται από τον ειδήμονα του ελεγκτή είναι ιδιαίτερα τεχνική σε σχέση με τον τομέα του ειδήμονα, αυτός ο ειδήμων μπορεί να δοκιμάσει τα πρωτογενή δεδομένα. Εάν ο ειδήμων του ελεγκτή έχει δοκιμάσει τα πρωτογενή δεδομένα, διερευνητικά ερωτήματα προς αυτόν τον ειδήμονα από τον ελεγκτή ή η επίβλεψη ή η επιθεώρηση των δοκιμασιών αυτού του ειδήμονα μπορεί να είναι κατάλληλος τρόπος για να αξιολογήσει ο ελεγκτής τη σχετικότητα, την πληρότητα, και την ακρίβεια αυτών των δεδομένων.

Ανεπαρκής εργασία (Βλ.: παρ. 13)

Α40. Εάν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι η εργασία του ειδήμονα του ελεγκτή δεν είναι επαρκής για τους σκοπούς του ελεγκτή και ο ελεγκτής δεν μπορεί να επιλύσει το θέμα μέσω των περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών που απαιτούνται από την παράγραφο 13, οι οποίες μπορεί να συνεπάγονται περαιτέρω εργασία προς εκτέλεση και από τον ειδήμονα και από τον ελεγκτή, ή την πρόσληψη ή την ανάθεση εργασίας σε άλλον ειδήμονα, μπορεί να είναι απαραίτητο ο ελεγκτής να εκφράσει τροποποιημένη γνώμη στην έκθεσή του σύμφωνα με το ΔΠΕ 705, επειδή ο ελεγκτής δεν έχει αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια.[448]

Αναφορά στον ειδήμονα του ελεγκτή στην έκθεση του ελεγκτή (Βλ.: παρ. 14-15)

Α41. Σε μερικές περιπτώσεις, νόμος ή κανονισμός μπορεί να απαιτούν αναφορά στην εργασία του ειδήμονα του ελεγκτή, για παράδειγμα, για τους σκοπούς διαφάνειας στο δημόσιο τομέα.

Α42. Μπορεί να είναι ενδεδειγμένο σε μερικές περιστάσεις να γίνεται αναφορά στον ειδήμονα του ελεγκτή στην έκθεση του ελεγκτή που περιέχει τροποποιημένη γνώμη, για να εξηγηθεί η φύση της τροποποίησης. Σε τέτοιες περιστάσεις, ο ελεγκτής μπορεί να χρειάζεται την άδεια του ειδήμονα του ελεγκτή πριν κάνει τέτοια αναφορά.

[447] ΔΠΕ 540, «Έλεγχος λογιστικών εκτιμήσεων, περιλαμβανομένων λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας, και σχετικών γνωστοποιήσεων» παράγραφοι 8, 13 και 15.

[448] ΔΠΕ 705, «Τροποποιήσεις στη γνώμη στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή» παράγραφος 6(β).

Παράρτημα
(Βλ.: παρ. Α25)

Ζητήματα για συμφωνία μεταξύ του ελεγκτή και του εξωτερικού ειδήμονα του ελεγκτή

Το παρόν παράρτημα απαριθμεί τα ζητήματα που ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει για συμπερίληψη σε οποιαδήποτε συμφωνία με εξωτερικό ειδήμονα του ελεγκτή. Ο κατωτέρω κατάλογος είναι επεξηγηματικός και δεν είναι εξαντλητικός. Προορίζεται να αποτελέσει απλώς έναν οδηγό που μπορεί να χρησιμοποιείται σε συνδυασμό με τα ζητήματα που παρουσιάζονται στο παρόν ΔΠΕ. Το εάν πρόκειται να περιληφθούν συγκεκριμένα ζητήματα στη συμφωνία εξαρτάται από τις περιστάσεις της ανάθεσης. Ο κατάλογος μπορεί επίσης να χρησιμεύσει κατά την εξέταση των ζητημάτων που πρόκειται να περιληφθούν σε συμφωνία με τον εσωτερικό ειδήμονα του ελεγκτή.

Φύση, πεδίο και σκοποί της εργασίας του εξωτερικού ειδήμονα του ελεγκτή

- Η φύση και το πεδίο των διαδικασιών που πρόκειται να εκτελεστούν από τον εξωτερικό ειδήμονα του ελεγκτή.
- Οι στόχοι της εργασίας του εξωτερικού ειδήμονα του ελεγκτή στο πλαίσιο ζητημάτων ουσιώδους μεγέθους και κινδύνων αναφορικά με το θέμα με το οποίο σχετίζεται η εργασία του εξωτερικού ειδήμονα του ελεγκτή και, όταν είναι σχετικό, με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- Οποιαδήποτε σχετικά τεχνικά πρότυπα εκτέλεσης ή άλλες επαγγελματικές ή κλαδικές απαιτήσεις που ο εξωτερικός ειδήμων του ελεγκτή θα ακολουθήσει.
- Οι παραδοχές και οι μέθοδοι, περιλαμβανομένων των μοντέλων όπου αυτά έχουν εφαρμογή, που ο εξωτερικός ειδήμων του ελεγκτή θα χρησιμοποιήσει, και η ισχύς τους.
- Η ημερομηνία έναρξης ισχύος, ή όπου έχει εφαρμογή η περίοδος δοκιμασίας, του υποκείμενου θέματος της εργασίας του εξωτερικού ειδήμονα του ελεγκτή, και οι απαιτήσεις σχετικά με μεταγενέστερα γεγονότα.

Οι αντίστοιχοι ρόλοι και ευθύνες του ελεγκτή και του εξωτερικού ειδήμονα του ελεγκτή

- Τα σχετικά ελεγκτικά και λογιστικά πρότυπα, και οι σχετικές ρυθμιστικές ή νομικές απαιτήσεις.
- Η συγκατάθεση του εξωτερικού ειδήμονα του ελεγκτή ως προς τη σκοπούμενη χρήση της έκθεσης αυτού του ειδήμονα, περιλαμβανομένης οποιασδήποτε αναφοράς προς αυτή ή γνωστοποίησής της σε άλλους, για παράδειγμα, αναφορά σε αυτή, εάν είναι απαραίτητο, στη βάση για τροποποιημένη γνώμη στην έκθεση του ελεγκτή ή γνωστοποίηση αυτής στη διοίκηση ή στην επιτροπή ελέγχου.
- Η φύση και η έκταση της επισκόπησης από τον ελεγκτή της εργασίας του εξωτερικού ειδήμονα του ελεγκτή.
- Εάν ο ελεγκτής ή ο εξωτερικός ειδήμων του ελεγκτή θα δοκιμάσουν πρωτογενή δεδομένα.
- Η πρόσβαση του εξωτερικού ειδήμονα του ελεγκτή στα στοιχεία, τα αρχεία, το προσωπικό της οντότητας και στους ειδήμονες στους οποίους ανατίθεται εργασία από την οντότητα.
- Οι διαδικασίες για την επικοινωνία μεταξύ του εξωτερικού ειδήμονα του ελεγκτή και της οντότητας.
- Η αμοιβαία πρόσβαση του ελεγκτή και του εξωτερικού ειδήμονα του ελεγκτή στα έγγραφα εργασίας εκάστου.
- Ιδιοκτησία και έλεγχος (control) των φύλλων εργασίας κατά τη διάρκεια της ανάθεσης και μεταγενέστερα, περιλαμβανομένων οποιωνδήποτε απαιτήσεων διατήρησης αρχείων.
- Η ευθύνη του εξωτερικού ειδήμονα του ελεγκτή να εκτελέσει εργασία με τη δέουσα δεξιότητα και προσοχή.
- Η ικανότητα και η δυνατότητα του εξωτερικού ειδήμονα του ελεγκτή να εκτελέσει την εργασία.
- Η προσδοκία ότι ο εξωτερικός ειδήμων του ελεγκτή θα χρησιμοποιήσει όλη τη γνώση που κατέχει και που είναι σχετική για τον έλεγχο ή, εάν όχι, ότι θα ενημερώσει τον ελεγκτή.
- Οποιοσδήποτε περιορισμός στη συσχέτιση του εξωτερικού ειδήμονα του ελεγκτή με την έκθεση του ελεγκτή.
- Οποιαδήποτε συμφωνία για ενημέρωση του εξωτερικού ειδήμονα του ελεγκτή επί των συμπερασμάτων του ελεγκτή σχετικά με την εργασία αυτού του ειδήμονα.

Επικοινωνίες και αναφορά

- Οι μέθοδοι και η συχνότητα της επικοινωνίας, περιλαμβανομένων:
  - **o** Του πώς τα ευρήματα ή τα συμπεράσματα του εξωτερικού ειδήμονα του ελεγκτή θα αναφερθούν (για παράδειγμα, έγγραφη έκθεση, προφορική έκθεση, διαρκής πληροφόρηση προς την ομάδα ανάθεσης).
  - **o** Του προσδιορισμού συγκεκριμένων προσώπων μέσα στην ομάδα ανάθεσης που θα έλθουν σε επαφή με τον εξωτερικό ειδήμονα του ελεγκτή.
- Το πότε ο εξωτερικός ειδήμων του ελεγκτή θα ολοκληρώσει την εργασία και θα αναφέρει τα ευρήματα ή τα συμπεράσματα στον ελεγκτή.
- Η ευθύνη του εξωτερικού ειδήμονα του ελεγκτή να γνωστοποιήσει αμέσως οποιαδήποτε πιθανή καθυστέρηση στην ολοκλήρωση της εργασίας, και οποιαδήποτε πιθανή επιφύλαξη ή περιορισμό επί των ευρημάτων ή συμπερασμάτων αυτού του ειδήμονα.
- Η ευθύνη του εξωτερικού ειδήμονα του ελεγκτή να γνωστοποιήσει αμέσως περιπτώσεις στις οποίες η οντότητα περιορίζει την πρόσβαση αυτού του ειδήμονα σε στοιχεία, φακέλους, μέλη του προσωπικού ή ειδήμονες στους οποίους έχει ανατεθεί εργασία από την οντότητα.
- Η ευθύνη του εξωτερικού ειδήμονα του ελεγκτή να γνωστοποιήσει στον ελεγκτή όλες τις πληροφορίες που

αυτός ο ειδήμων πιστεύει ότι μπορεί να είναι σχετικές για τον έλεγχο, περιλαμβανομένων οποιωνδήποτε μεταβολών στις περιστάσεις που έχουν γνωστοποιηθεί προηγουμένως.

● Η ευθύνη του εξωτερικού ειδήμονα του ελεγκτή να γνωστοποιήσει περιστάσεις που μπορεί να δημιουργήσουν απειλές στην αντικειμενικότητα αυτού του ειδήμονα, και τα οποιαδήποτε σχετικά μέτρα προστασίας που μπορεί να εξαλείψουν ή να μειώσουν τέτοιες απειλές σε αποδεκτό επίπεδο.

Εμπιστευτικότητα

● Η ανάγκη για τον ειδήμονα του ελεγκτή να τηρεί τις απαιτήσεις εμπιστευτικότητας, περιλαμβανομένων:

o Των ρυθμίσεων εμπιστευτικότητας των σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας που ισχύουν για τον ελεγκτή.

o Περαιτέρω απαιτήσεων που μπορεί να επιβάλλονται από νόμο ή κανονισμό, εάν υπάρχουν.

o Συγκεκριμένων ρυθμίσεων εμπιστευτικότητας που ζητούνται από την οντότητα, εάν υπάρχουν.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 700

ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΓΝΩΜΗΣ ΚΑΙ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Παράγραφος

Εισαγωγή
Πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ 1-4
Ημερομηνία έναρξης ισχύος 5
Στόχοι 6
Ορισμοί 7-9
Απαιτήσεις
Διαμόρφωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων 10-15
Μορφή γνώμης 16-19
Έκθεση του ελεγκτή 20-45
Συμπληρωματικές πληροφορίες που παρουσιάζονται με τις οικονομικές καταστάσεις 46-47
Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό
Ποιοτικές πτυχές των λογιστικών πρακτικών της οντότητας A1-A3
Γνωστοποίηση των επιπτώσεων ουσιωδών συναλλαγών και γεγονότων επί πληροφοριών που διοχετεύονται στις οικονομικές καταστάσεις A4
Περιγραφή του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς A5-A10
Μορφή γνώμης A11-A12
Έκθεση του ελεγκτή A13-A44
Συμπληρωματικές πληροφορίες που παρουσιάζονται με τις οικονομικές καταστάσεις A45-A51
Παράρτημα: Παραδείγματα Εκθέσεων Ελεγκτών επί των οικονομικών καταστάσεων

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 700, «Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί οικονομικών καταστάσεων» 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) πραγματεύεται την ευθύνη του ελεγκτή να διαμορφώσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων. Ασχολείται επίσης με τη μορφή και το περιεχόμενο της έκθεσης του ελεγκτή που εκδίδεται ως αποτέλεσμα του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων.

2. Τα ΔΠΕ 705[449] και ΔΠΕ 706[450] εξετάζουν το πώς η μορφή και το περιεχόμενο της έκθεσης του ελεγκτή επηρεάζονται όταν ο ελεγκτής εκφράζει διαφοροποιημένη γνώμη ή περιλαμβάνει παράγραφο Έμφασης Θέματος ή παράγραφο Άλλου Θέματος στην έκθεση του ελεγκτή.

3. Το παρόν ΔΠΕ έχει συνταχθεί στο πλαίσιο μιας πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού. Το ΔΠΕ 800[451] πραγματεύεται ειδικά ζητήματα όταν οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσιο ειδικού σκοπού. Το ΔΠΕ 805[452] πραγματεύεται ειδικά ζητήματα σχετικά με τον έλεγχο επιμέρους οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου, λογαριασμού ή κονδυλίου μιας οικονομικής κατάστασης.

4. Το παρόν ΔΠΕ προάγει τη συνέπεια στην έκθεση του ελεγκτή. Η συνέπεια στην έκθεση του ελεγκτή, όταν ο έλεγχος έχει διενεργηθεί σύμφωνα με τα ΔΠΕ, προάγει την αξιοπιστία στην παγκόσμια αγορά, καθιστώντας ευχερώς διακριτούς τους ελέγχους εκείνους που έχουν διενεργηθεί σύμφωνα με παγκοσμίως αναγνωρισμένα πρότυπα. Βοηθά επίσης στην προαγωγή της κατανόησης του χρήστη και στον εντοπισμό ασυνήθιστων περιστάσεων όταν αυτές προκύπτουν.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

5. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή μετά την ημερομηνία αυτή.

Στόχοι

6. Οι στόχοι του ελεγκτή είναι:

(α) Να διαμορφώσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων βάσει αξιολόγησης των συμπερασμάτων που εξάγονται από τα αποκτηθέντα ελεγκτικά τεκμήρια, και

(β) Να εκφράσει σαφώς τη γνώμη αυτή μέσω έγγραφης έκθεσης που επίσης περιγράφει τη βάση αυτής της γνώμης.

Ορισμοί

7. Για σκοπούς των ΔΠΕ, οι ακόλουθοι όροι έχουν τη σημασία που αποδίδεται κατωτέρω:

(α) Οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού - Οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με πλαίσιο γενικού σκοπού.

(β) Πλαίσιο γενικού σκοπού - Πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς σχεδιασμένο να καλύπτει τις κοινές ανάγκες χρηματοοικονομικής πληροφόρησης ενός ευρέως φάσματος χρηστών. Το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να είναι πλαίσιο εύλογης παρουσίασης ή πλαίσιο συμμόρφωσης.

Ο όρος «πλαίσιο εύλογης παρουσίασης» χρησιμοποιείται για αναφορά σε πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που απαιτεί συμμόρφωση με τις απαιτήσεις του πλαισίου και:

(i) Αναγνωρίζει ρητά ή έμμεσα ότι για να επιτευχθεί η εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να είναι αναγκαίο η διοίκηση να παράσχει γνωστοποιήσεις πέραν εκείνων που ειδικά απαιτούνται από το πλαίσιο, ή

(ii) Αναγνωρίζει ρητά ότι μπορεί να είναι αναγκαίο η διοίκηση να αποκλίνει από μια απαίτηση του πλαισίου για να επιτύχει εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Τέτοιες αποκλίσεις αναμένεται να είναι αναγκαίες μόνο σε εξαιρετικά σπάνιες περιστάσεις.

Ο όρος «πλαίσιο συμμόρφωσης» χρησιμοποιείται για αναφορά σε πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που απαιτεί συμμόρφωση με τις απαιτήσεις του πλαισίου αλλά δεν περιέχει τα σημεία (i) και (ii) ανωτέρω[453].

(γ) Μη διαφοροποιημένη γνώμη - Η γνώμη που εκφράζεται από τον ελεγκτή όταν αυτός συμπεραίνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.[454]

8. Η αναφορά σε «οικονομικές καταστάσεις» στο παρόν ΔΠΕ σημαίνει «μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού, περιλαμβανομένων των σχετικών σημειώσεων». Οι σχετικές σημειώσεις συνήθως αποτελούν περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και άλλων επεξηγηματικών πληροφοριών. Οι απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς καθορίζουν τη μορφή και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων, καθώς και το τι συνιστά μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων.

9. Η αναφορά στα «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς» στο παρόν ΔΠΕ σημαίνει τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς που εκδίδονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, και η αναφορά στα «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα» σημαίνει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα που εκδίδονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα.

[449] ΔΠΕ 705, «Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή».

[450] ΔΠΕ 706, «Παράγραφοι έμφασης θέματος και παράγραφοι άλλων θεμάτων στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή»

[451] ΔΠΕ 800, «Ειδικά ζητήματα - έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσια ειδικού σκοπού»

[452] ΔΠΕ 805, «Ειδικά ζητήματα - έλεγχοι επιμέρους οικονομικών καταστάσεων και ειδικών στοιχείων, λογαριασμών ή κονδυλίων οικονομικής κατάστασης»

[453] ΔΠΕ 200 «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου», παράγραφος 13(α)

[454] Οι παράγραφοι 35-36 ασχολούνται με τις φράσεις που χρησιμοποιούνται για να εκφράσουν αυτή τη γνώμη στην περίπτωση ενός πλαισίου εύλογης παρουσίασης και ενός πλαισίου συμμόρφωσης αντίστοιχα.

Απαιτήσεις

Διαμόρφωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων

10. Ο ελεγκτής πρέπει να διαμορφώσει γνώμη για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς[455] [456].

11. Προκειμένου να διαμορφώσει αυτή τη γνώμη, ο ελεγκτής πρέπει να συμπεράνει εάν ο ίδιος έχει αποκτήσει εύλογη διασφάλιση για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα, είτε οφειλομένου σε απάτη είτε σε λάθος. Αυτό το συμπέρασμα πρέπει να λαμβάνει υπόψη:

(α) Το συμπέρασμα του ελεγκτή, σύμφωνα με το ΔΠΕ 330, για το εάν έχουν αποκτηθεί επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια[457].

(β) Το συμπέρασμα του ελεγκτή, σύμφωνα με το ΔΠΕ 450, για το εάν τα μη διορθωμένα σφάλματα είναι ουσιώδη, ατομικά ή σωρευτικά[458], και

(γ) Τις αξιολογήσεις που απαιτούνται από τις παραγράφους 12 - 15.

12. Ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς. Η αξιολόγηση αυτή πρέπει να περιλαμβάνει την εξέταση των ποιοτικών πτυχών των λογιστικών πρακτικών της οντότητας, περιλαμβανομένων των ενδείξεων πιθανής μεροληψίας στις κρίσεις της διοίκησης. (Βλ. παρ. Α1 - Α3)

13. Ειδικότερα, ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί εάν, λαμβάνοντας υπόψη τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς:

(α) Οι οικονομικές καταστάσεις γνωστοποιούν επαρκώς τις σημαντικές λογιστικές πολιτικές που επιλέγηκαν και εφαρμόστηκαν.

(β) Οι λογιστικές πολιτικές που επιλέγηκαν και εφαρμόστηκαν είναι συνεπείς με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και είναι ενδεδειγμένες.

(γ) Οι λογιστικές εκτιμήσεις που έγιναν από τη διοίκηση είναι λελογισμένες.

(δ) Οι πληροφορίες που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις είναι σχετικές, αξιόπιστες, συγκρίσιμες και κατανοητές.

(ε) Οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν επαρκείς γνωστοποιήσεις ώστε να δύνανται οι σκοπούμενοι χρήστες να κατανοήσουν την επίπτωση των σημαντικών συναλλαγών και γεγονότων επί των πληροφοριών που μεταφέρονται στις οικονομικές καταστάσεις, και (Βλ. παρ. Α4)

(στ) Η ορολογία που χρησιμοποιείται στις οικονομικές καταστάσεις, περιλαμβανομένου του τίτλου κάθε οικονομικής κατάστασης, είναι ενδεδειγμένη.

14. Όταν οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσιο εύλογης παρουσίασης, η αξιολόγηση που απαιτείται από τις παραγράφους 12 - 13 πρέπει επίσης να περιλαμβάνει το εάν οι οικονομικές καταστάσεις επιτυγχάνουν εύλογη παρουσίαση. Η αξιολόγηση του ελεγκτή για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις επιτυγχάνουν εύλογη παρουσίαση, πρέπει να περιλαμβάνει εξέταση:

(α) Της συνολικής παρουσίασης, της δομής και του περιεχομένου των οικονομικών καταστάσεων, και

(β) Του εάν οι οικονομικές καταστάσεις, περιλαμβανομένων των σχετικών σημειώσεων, αντιπροσωπεύουν τις υποκείμενες συναλλαγές και τα γεγονότα κατά τρόπο που επιτυγχάνει εύλογη παρουσίαση.

15. Ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί το εάν οι οικονομικές καταστάσεις κάνουν επαρκή αναφορά ή περιγραφή του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς. (Βλ. παρ. Α5 - Α10).

Μορφή γνώμης

16. Ο ελεγκτής πρέπει να εκφράζει μη διαφοροποιημένη γνώμη όταν συμπεραίνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

17. Εάν ο ελεγκτής:

(α) συμπεράνει ότι, βάσει των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν, οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο δεν είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα, ή

(β) δεν δύναται να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για να συμπεράνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα,

πρέπει να διαφοροποιεί τη γνώμη στην έκθεσή του σύμφωνα με το ΔΠΕ 705.

18. Εάν οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με τις απαιτήσεις ενός πλαισίου εύλογης παρουσίασης δεν επιτυγχάνουν εύλογη παρουσίαση, ο ελεγκτής πρέπει να συζητήσει το θέμα με τη διοίκηση και, ανάλογα με τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς καθώς και του πώς το θέμα επιλύεται, πρέπει να κρίνει εάν είναι αναγκαία η διαφοροποίηση της γνώμης στην έκθεση του ελεγκτή, σύμφωνα με το ΔΠΕ 705. (Βλ. παρ. Α11)

19. Όταν οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσιο συμμόρφωσης, δεν απαιτείται από τον ελεγκτή να αξιολογεί εάν οι οικονομικές καταστάσεις επιτυγχάνουν εύλογη παρουσίαση. Εάν, ωστόσο, σε εξαιρετικά σπάνιες περιστάσεις, ο ελεγκτής συμπεράνει ότι αυτές οι οικονομικές καταστάσεις είναι παραπλα-

[455] ΔΠΕ 200, παράγραφος 11.

[456] Οι παράγραφοι 35-36 ασχολούνται με τις φράσεις που χρησιμοποιούνται για να εκφράσουν αυτή τη γνώμη στην περίπτωση ενός πλαισίου εύλογης παρουσίασης και ενός πλαισίου συμμόρφωσης αντίστοιχα.

[457] ΔΠΕ 330, «Οι αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους», παράγραφος 26.

[458] ΔΠΕ 450, «Αξιολόγηση σφαλμάτων που εντοπίζονται κατά τον έλεγχο», παράγραφος 11.

νητικές, πρέπει να συζητήσει το θέμα με τη διοίκηση και, ανάλογα του πώς αυτό επιλύεται, πρέπει να καθορίζει εάν και πώς πρόκειται να το γνωστοποιήσει στην έκθεσή του. (Βλ. παρ. Α12)

Έκθεση του ελεγκτή

20. Η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να είναι έγγραφη. (Βλ. παρ. Α13 - Α14)

Η έκθεση του ελεγκτή για ελέγχους που διενεργούνται σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου.

Τίτλος

21. Η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να έχει τίτλο που δηλώνει σαφώς ότι πρόκειται για την έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή. (Βλ. παρ. Α15)

Παραλήπτης

22. Η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να απευθύνεται εκεί όπου απαιτείται από τις περιστάσεις της ανάθεσης. (Βλ. παρ. Α16)

Εισαγωγική παράγραφος

23. Η εισαγωγική παράγραφος στην έκθεση του ελεγκτή πρέπει: (Βλ. παρ. Α17-Α19)

(α) Να προσδιορίζει την οντότητα της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις έχουν ελεγχθεί.

(β) Να δηλώνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις έχουν ελεγχθεί.

(γ) Να προσδιορίζει τον τίτλο κάθε κατάστασης που περιλαμβάνεται στις οικονομικές καταστάσεις.

(δ) Να αναφέρεται στη σύνοψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών καθώς και άλλων επεξηγηματικών πληροφοριών, και

(ε) Να προσδιορίζει την ημερομηνία ή την περίοδο που καλύπτεται από κάθε οικονομική κατάσταση που εμπεριέχεται στις οικονομικές καταστάσεις.

Ευθύνη της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις

24. Το τμήμα αυτό της έκθεσης του ελεγκτή περιγράφει τις ευθύνες εκείνων των προσώπων στον οργανισμό που είναι υπεύθυνοι για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. Η έκθεση του ελεγκτή δεν χρειάζεται να αναφέρεται ειδικά στη «διοίκηση», αλλά πρέπει να χρησιμοποιεί τον όρο που είναι ενδεδειγμένος για το νομικό πλαίσιο στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, η ενδεδειγμένη αναφορά μπορεί να είναι σε εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση.

25. Η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να περιλαμβάνει ένα τμήμα με τίτλο «Ευθύνη της διοίκησης [ή άλλος ενδεδειγμένος όρος] για τις οικονομικές καταστάσεις».

26. Η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να περιγράφει την ευθύνη της διοίκησης για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. Η περιγραφή πρέπει να εξηγεί ότι η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, καθώς και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που καθορίζει ως απαραίτητες ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, που είτε οφείλεται σε απάτη είτε σε λάθος. (Βλ. παρ. Α20-Α23)

27. Όταν οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσιο εύλογης παρουσίασης, η επεξήγηση της ευθύνης της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις στην έκθεση του ελεγκτή πρέπει να αναφέρεται στην «κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση αυτών των οικονομικών καταστάσεων» ή στην «κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα», όπως ενδείκνυται στις περιστάσεις.

Ευθύνη του ελεγκτή

28. Η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να περιλαμβάνει ένα τμήμα με τίτλο «ευθύνη του ελεγκτή».

29. Η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να αναφέρει ότι η ευθύνη του ελεγκτή είναι να εκφράσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων βάσει του ελέγχου. (Βλ. παρ. Α24)

30. Η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να αναφέρει ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Η έκθεση του ελεγκτή πρέπει επίσης να εξηγεί ότι αυτά τα πρότυπα απαιτούν από τον ελεγκτή να συμμορφώνεται με απαιτήσεις δεοντολογίας και ότι ο ελεγκτής σχεδιάζει και διενεργεί τον έλεγχο για να αποκτήσει εύλογη διασφάλιση σχετικά με το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα. (Βλ. παρ. Α25 - Α26)

31. Η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να περιγράφει τον έλεγχο δηλώνοντας ότι:

(α) Ο έλεγχος περιλαμβάνει την εκτέλεση διαδικασιών για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων αναφορικά με τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις.

(β) Οι διαδικασίες που επιλέγονται εξαρτώνται από την κρίση του ελεγκτή, περιλαμβανομένης της εκτίμησης των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις, οφειλομένου είτε σε απάτη είτε σε λάθος. Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που είναι σχετικές για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας ώστε να σχεδιάσει ελεγκτικές διαδικασίες που είναι ενδεδειγμένες για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας. Σε περιστάσεις όπου ο ελεγκτής έχει επίσης την ευθύνη έκφρασης γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων σε συνδυασμό με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής πρέπει να παραλείπει τη φράση ότι η εξέταση των εσωτερικών δικλίδων από τον ελεγκτή δεν είναι για το σκοπό έκφρασης γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων, και

(γ) Ο έλεγχος περιλαμβάνει επίσης την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν και του λελογισμένου των λογιστικών εκτιμήσεων που έγιναν από τη διοίκηση, καθώς και της συνολικής παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.

32. Όταν οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσιο εύλογης παρουσίασης, η περιγραφή του ελέγχου στην έκθεση του ελεγκτή πρέπει να αναφέρεται στην «κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας» ή στην «κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων της οντότητας που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα», όπως ενδείκνυται στις περιστάσεις.

33. Η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να αναφέρει εάν ο ελεγκτής πιστεύει ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχει αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα ώστε να παρέχουν τη βάση για τη γνώμη του ελεγκτή.

Γνώμη του ελεγκτή

34. Η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να περιλαμβάνει ένα τμήμα με τον τίτλο «Γνώμη».

35. Όταν εκφράζεται μη διαφοροποιημένη γνώμη επί οικονομικών καταστάσεων που καταρτίστηκαν σύμφωνα με πλαίσιο εύλογης παρουσίασης, η γνώμη του ελεγκτή πρέπει, εκτός εάν απαιτείται διαφορετικά από νόμο ή κανονισμό, να χρησιμοποιεί μια από τις ακόλουθες φράσεις, οι οποίες θεωρούνται ισοδύναμες:

(α) Οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη ... σύμφωνα με [το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς], ή

(β) Οι οικονομικές καταστάσεις δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα των ... σύμφωνα με [το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς]. (Βλ. παρ. Α27 – Α33)

36. Όταν εκφράζεται μη διαφοροποιημένη γνώμη επί οικονομικών καταστάσεων που καταρτίστηκαν σύμφωνα με πλαίσιο συμμόρφωσης, η γνώμη του ελεγκτή πρέπει να είναι ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με [το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς]. (Βλ. παρ. Α27, Α29 – Α33)

37. Εάν η αναφορά στο εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς στη γνώμη του ελεγκτή δεν είναι τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς που εκδίδονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ή τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα που εκδίδονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων του Δημοσίου Τομέα, η γνώμη του ελεγκτή πρέπει να προσδιορίζει τη δικαιοδοσία προέλευσης του πλαισίου.

Άλλες ευθύνες αναφοράς

38. Εάν ο ελεγκτής καταπιαστεί με άλλες ευθύνες αναφοράς στην έκθεσή του επί των οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες είναι επιπλέον των ευθυνών του βάσει των ΔΠΕ για αναφορά επί των οικονομικών καταστάσεων, αυτές οι άλλες ευθύνες αναφοράς πρέπει να εξετάζονται σε ένα τμήμα της έκθεσης του ελεγκτή με τον υπότιτλο «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων» ή διαφορετικά όπως ενδείκνυται για το περιεχόμενο του τμήματος. (Βλ. παρ. Α34 - Α35)

39. Εάν η έκθεση του ελεγκτή περιλαμβάνει ξεχωριστό τμήμα επί άλλων ευθυνών αναφοράς, οι τίτλοι, οι δηλώσεις και οι επεξηγήσεις που αναφέρονται στις παραγράφους 23-37 πρέπει να είναι κάτω από τον υπότιτλο «Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων». Η «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων» πρέπει να ακολουθεί την «Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων». (Βλ. παρ. Α36)

Υπογραφή του ελεγκτή

40. Η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να υπογράφεται (Βλ. παρ.Α37).

Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή

41. Η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να φέρει ημερομηνία όχι νωρίτερα από την ημερομηνία κατά την οποία ο ελεγκτής έχει αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια στα οποία θα βασίσει τη γνώμη του επί των οικονομικών καταστάσεων, περιλαμβανομένων τεκμηρίων ότι: (Βλ. παρ. Α38 – Α41)

(α) Όλες οι καταστάσεις που απαρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις, περιλαμβανομένων των σχετικών σημειώσεων, έχουν καταρτιστεί και,

(β) Εκείνα τα πρόσωπα που έχουν την αναγνωρισμένη εξουσία έχουν βεβαιώσει ότι έχουν αναλάβει την ευθύνη για αυτές τις οικονομικές καταστάσεις.

Διεύθυνση ελεγκτή

42. Η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να κατονομάζει τον τόπο εγκατάστασης στη δικαιοδοσία που ο ελεγκτής ασκεί το επάγγελμά του.

Η έκθεση του ελεγκτή που επιβάλλεται από νόμο ή κανονισμό

43. Εάν απαιτείται από νόμο ή κανονισμό συγκεκριμένης δικαιοδοσίας ο ελεγκτής να χρησιμοποιεί συγκεκριμένη μορφή ή φρασεολογία στην έκθεσή του, η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να αναφέρεται στα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου μόνο εάν περιλαμβάνει, κατ' ελάχιστο, κάθε ένα από τα ακόλουθα στοιχεία: (Βλ. παρ. Α42)

(α) Τίτλο.

(β) Παραλήπτη, όπως απαιτείται από τις περιστάσεις της ανάθεσης.

(γ) Εισαγωγική παράγραφο που προσδιορίζει τις οικονομικές καταστάσεις που ελέγχθηκαν.

(δ) Περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης (ή άλλο ενδεδειγμένο όρο, βλέπε παράγραφο 24) για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.

(ε) Περιγραφή της ευθύνης του ελεγκτή να εκφράζει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων καθώς και του πεδίου του ελέγχου, που περιλαμβάνει:

- Αναφορά στα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και στο νόμο ή στον κανονισμό, και
- Περιγραφή του ελέγχου σύμφωνα με αυτά τα πρότυπα.

(στ) Παράγραφο γνώμης που περιλαμβάνει έκφραση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων και αναφορά στο εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που χρησιμοποιήθηκε για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων (περιλαμβανομένου του προσδιορισμού της δικαιοδοσίας προέλευσης του πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς που δεν είναι τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς ή τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημοσίου Τομέα, βλέπε παράγραφο 37)

(ζ) Υπογραφή του ελεγκτή

(η) Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή, και

(θ) Διεύθυνση ελεγκτή.

Η έκθεση του ελεγκτή για ελέγχους που διενεργούνται σύμφωνα τόσο με τα πρότυπα ελέγχου συγκεκριμένης δικαιοδοσίας όσο και με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου

44. Ο ελεγκτής μπορεί να απαιτείται να διενεργεί έλεγχο σύμφωνα με τα ελεγκτικά πρότυπα συγκεκριμένης δικαιοδοσίας («τα εθνικά πρότυπα ελέγχου»), αλλά μπορεί επιπρόσθετα να έχει συμμορφωθεί και με τα ΔΠΕ κατά τη διενέργεια του ελέγχου. Σε αυτή την περίπτωση, η έκθεση του ελεγκτή μπορεί να αναφέρεται στα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου επιπρόσθετα των εθνικών προτύπων ελέγχου, αλλά ο ελεγκτής πρέπει να το κάνει αυτό μόνο εάν: (Βλ. παρ. Α43 - Α44)

(α) Δεν υπάρχει σύγκρουση μεταξύ των απαιτήσεων των εθνικών προτύπων ελέγχου και εκείνων των ΔΠΕ που θα οδηγούσαν τον ελεγκτή (i) να διαμορφώσει διαφορετική γνώμη, ή (ii) να μη συμπεριλάβει παράγραφο Έμφασης Θέματος που, στις συγκεκριμένες περιστάσεις, απαιτείται από τα ΔΠΕ, και

(β) Η έκθεση του ελεγκτή περιλαμβάνει, κατ' ελάχιστο, κάθε ένα από τα στοιχεία που αναφέρονται στην παράγραφο 43(α)-(i) όταν ο ελεγκτής χρησιμοποιεί τη μορφή ή τη λεκτική διατύπωση που καθορίζονται από τα εθνικά πρότυπα ελέγχου. Η αναφορά σε νόμο ή κανονισμό στην παράγραφο 43(ε) πρέπει να εκλαμβάνεται ως αναφορά στα εθνικά πρότυπα ελέγχου. Η έκθεση του ελεγκτή πρέπει ως εκ τούτου να προσδιορίζει αυτά τα εθνικά πρότυπα ελέγχου.

45. Όταν η έκθεση του ελεγκτή αναφέρεται τόσο στα εθνικά πρότυπα ελέγχου όσο και στα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, πρέπει να προσδιορίζει τη δικαιοδοσία προέλευσης των εθνικών προτύπων ελέγχου.

Συμπληρωματικές πληροφορίες που παρουσιάζονται μαζί με τις οικονομικές καταστάσεις (Βλ. παρ. Α45 - Α51)

46. Εάν, μαζί με τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις, παρουσιάζονται συμπληρωματικές πληροφορίες που δεν απαιτούνται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί εάν αυτές οι συμπληρωματικές πληροφορίες είναι σαφώς διαφοροποιημένες από τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις. Εάν αυτές οι συμπληρωματικές πληροφορίες δεν είναι σαφώς διαφοροποιημένες από τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής πρέπει να ζητήσει από τη διοίκηση να αλλάξει τον τρόπο με τον οποίο παρουσιάζονται οι μη ελεγμένες συμπληρωματικές πληροφορίες. Εάν η διοίκηση αρνηθεί να το κάνει, ο ελεγκτής πρέπει να εξηγήσει στην έκθεσή του ότι αυτές οι συμπληρωματικές πληροφορίες δεν έχουν ελεγχθεί.

47. Συμπληρωματικές πληροφορίες που δεν απαιτούνται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς αλλά παρ' όλα αυτά αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων επειδή δεν μπορούν σαφώς να διαφοροποιηθούν από τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις λόγω της φύσης τους και του πως παρουσιάζονται πρέπει να καλύπτονται από τη γνώμη του ελεγκτή.

***

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Ποιοτικές πτυχές των λογιστικών πρακτικών της οντότητας (Βλ. παρ. 12)

Α1. Η διοίκηση πραγματοποιεί κρίσεις για τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις.

Α2. Το ΔΠΕ 260 περιέχει σχολιασμό των ποιοτικών πτυχών των λογιστικών πρακτικών[459]. Κατά την εξέταση των ποιοτικών πτυχών των λογιστικών πρακτικών της οντότητας μπορεί να περιέλθει στη γνώση του ελεγκτή πιθανή μεροληψία στις κρίσεις της διοίκησης. Ο ελεγκτής μπορεί να συμπεράνει ότι η σωρευτική επίπτωση έλλειψης ουδετερότητας, μαζί με την επίπτωση των μη διορθωμένων σφαλμάτων, κάνουν τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες. Ενδείξεις έλλειψης ουδετερότητας που μπορεί να επηρεάζουν την αξιολόγηση του ελεγκτή για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο είναι ουσιωδώς εσφαλμένες, περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- Την επιλεκτική διόρθωση σφαλμάτων που υπέπεσαν στην αντίληψη της διοίκησης κατά τη διάρκεια του ελέγχου (για παράδειγμα, διόρθωση σφαλμάτων που επηρεάζουν αυξητικά τα αναφερόμενα κέρδη, αλλά όχι διόρθωση σφαλμάτων που επηρεάζουν μειωτικά τα αναφερόμενα κέρδη).
- Πιθανή μεροληψία της διοίκησης κατά τη διενέργεια λογιστικών εκτιμήσεων.

Α3. Το ΔΠΕ 540 ασχολείται με την πιθανή μεροληψία της διοίκησης κατά τη διενέργεια λογιστικών εκτιμήσεων[460]. Ενδείξεις πιθανής μεροληψίας της διοίκησης δεν συνιστούν σφάλματα για σκοπούς εξαγωγής συμπερασμάτων επί του λελογισμένου των επιμέρους λογιστικών εκτιμήσεων. Ωστόσο, αυτές μπορεί να επηρεάζουν την αξιολόγηση του ελεγκτή για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη σφάλματα.

Γνωστοποίηση των επιπτώσεων ουσιωδών συναλλαγών και γεγονότων επί των πληροφοριών που μεταδίδονται στις οικονομικές καταστάσεις (Βλ. παρ. 13(ε))

Α4. Είναι σύνηθες για τις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσιο γενικού σκοπού να παρουσιάζουν τη χρηματοοικονομική θέση μιας οντότητας, τη χρηματοοικονομική της επίδοση και τις τα-

[459] ΔΠΕ 260, «Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση», Παράρτημα 2.

[460] ΔΠΕ 540, «Έλεγχος λογιστικών εκτιμήσεων, περιλαμβανομένων των λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας, και συναφείς γνωστοποιήσεις», παράγραφος 21.

μειακές ροές της. Σε αυτές τις περιστάσεις, ο ελεγκτής αξιολογεί εάν οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν επαρκείς γνωστοποιήσεις ώστε να δύνανται οι σκοπούμενοι χρήστες να κατανοούν την επίπτωση των ουσιωδών συναλλαγών και των γεγονότων επί της χρηματοοικονομικής θέσης της οντότητας, της χρηματοοικονομικής της επίδοσης και των ταμειακών ροών της.

Περιγραφή του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς (Βλ. παρ. 15)

Α5. Όπως εξηγήθηκε στο ΔΠΕ 200, η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων από τη διοίκηση και, όπου ενδείκνυται, από εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση, απαιτεί να περιληφθεί επαρκής περιγραφή του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς στις οικονομικές καταστάσεις[461]. Η περιγραφή αυτή είναι σημαντική επειδή ενημερώνει τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων για το πλαίσιο επί του οποίου βασίζονται οι οικονομικές καταστάσεις.

Α6. Μια περιγραφή ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες σύμφωνα με συγκεκριμένο εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς είναι ενδεδειγμένη μόνο εάν οι οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται με όλες τις απαιτήσεις αυτού του πλαισίου, οι οποίες είναι σε ισχύ κατά τη διάρκεια της περιόδου που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις.

Α7. Μια περιγραφή του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς που περιλαμβάνει αόριστες ή περιοριστικές εκφράσεις (για παράδειγμα, «οι οικονομικές καταστάσεις έχουν σημαντική συμμόρφωση με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς») δεν αποτελεί επαρκή περιγραφή του πλαισίου αυτού καθώς μπορεί να παραπλανήσει τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

Αναφορά σε περισσότερα του ενός πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς

Α8. Σε ορισμένες περιπτώσεις, μπορεί να εμφανίζεται ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες σύμφωνα με δύο πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς (για παράδειγμα το εθνικό πλαίσιο και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς). Αυτό μπορεί να συμβαίνει επειδή η διοίκηση απαιτείται, ή έχει επιλέξει, να καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα και με τα δύο πλαίσια, περίπτωση κατά την οποία και τα δύο είναι εφαρμοστέα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς. Αυτή η περιγραφή είναι ενδεδειγμένη μόνο εάν οι οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται με καθένα από τα πλαίσια ξεχωριστά. Για να θεωρηθεί ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες σύμφωνα και με τα δύο πλαίσια, χρειάζεται να συμμορφώνονται και με τα δύο πλαίσια ταυτόχρονα και χωρίς οποιαδήποτε ανάγκη για καταστάσεις συμφωνίας. Στην πράξη, η ταυτόχρονη συμμόρφωση είναι απίθανη, εκτός εάν η δικαιοδοσία έχει υιοθετήσει το άλλο πλαίσιο (για παράδειγμα, τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς) ως δικό της εθνικό πλαίσιο, ή έχει εξαλείψει όλα τα εμπόδια συμμόρφωσης με αυτό.

Α9. Οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και περιλαμβάνουν σημείωση ή συμπληρωματική κατάσταση συμφωνίας των αποτελεσμάτων με εκείνα που θα παρουσιάζονταν σύμφωνα με άλλο πλαίσιο, δεν καταρτίζονται σύμφωνα με αυτό το άλλο πλαίσιο. Αυτό συμβαίνει επειδή οι οικονομικές καταστάσεις δεν περιλαμβάνουν όλες τις πληροφορίες με τον τρόπο που απαιτείται από αυτό το άλλο πλαίσιο.

Α10. Οι οικονομικές καταστάσεις μπορεί, ωστόσο, να είναι καταρτισμένες σύμφωνα με εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και, επιπρόσθετα, να περιγράφουν στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων την έκταση στην οποία οι οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται με άλλο πλαίσιο (για παράδειγμα, οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με το εθνικό πλαίσιο το οποίο επίσης περιγράφει την έκταση στην οποία αυτές συμμορφώνονται με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς). Τέτοια περιγραφή είναι συμπληρωματική χρηματοοικονομική πληροφορία και, όπως σχολιάζεται στην παράγραφο 47, θεωρείται αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων και, συνεπώς, καλύπτεται από τη γνώμη του ελεγκτή.

Μορφή γνώμης (Βλ. παρ. 18 - 19)

Α11. Μπορεί να υπάρχουν περιπτώσεις όπου οι οικονομικές καταστάσεις, παρότι καταρτίστηκαν σύμφωνα με τις απαιτήσεις ενός πλαισίου εύλογης παρουσίασης, δεν επιτυγχάνουν την εύλογη παρουσίαση. Στην περίπτωση αυτή, μπορεί να είναι πιθανό για τη διοίκηση να περιλάβει πρόσθετες γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις πέρα από εκείνες που απαιτούνται συγκεκριμένα από το πλαίσιο ή, σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, να αποκλίνει από απαίτηση του πλαισίου έτσι ώστε να επιτύχει εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Α12. Θα είναι εξαιρετικά σπάνιο για τον ελεγκτή να θεωρήσει ότι οικονομικές καταστάσεις που είναι καταρτισμένες σύμφωνα με πλαίσιο συμμόρφωσης είναι παραπλανητικές εάν, σύμφωνα με το ΔΠΕ 210, ο ελεγκτής έκρινε ότι το πλαίσιο είναι αποδεκτό[462].

Έκθεση ελεγκτή (Βλ. παρ. 20)

Α13. Η έγγραφη έκθεση περιλαμβάνει εκθέσεις που εκδόθηκαν σε έντυπη μορφή καθώς και εκείνες που χρησιμοποιούν ηλεκτρονικό μέσο.

Α14. Το Παράρτημα περιλαμβάνει παραδείγματα εκθέσεων ελεγκτών επί οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες ενσωματώνουν τα στοιχεία που αναφέρονται στις παραγράφους 21 - 42.

Έκθεση του ελεγκτή για ελέγχους που διενεργούνται σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου

Τίτλος (Βλ. παρ. 21)

Α15. Ο τίτλος που υποδηλώνει ότι η έκθεση είναι έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή, για παράδειγμα, «έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή», επιβεβαιώνει ότι ο ελεγκτής πληροί όλες τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας αναφορικά

[461] ΔΠΕ 200, παράγραφοι Α2 - Α3.
[462] ΔΠΕ 210, «Συμφωνία των όρων ανάθεσης ελέγχου», παράγραφος 6(α)

με την ανεξαρτησία και, ως εκ τούτου, ξεχωρίζει την έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή από εκθέσεις που εκδίδονται από άλλους.

Παραλήπτης (Βλ. παρ. 22)

Α16. Νόμος ή κανονισμός συχνά καθορίζει σε ποιον πρόκειται να απευθυνθεί η έκθεση του ελεγκτή σε εκείνη τη συγκεκριμένη δικαιοδοσία. Η έκθεση του ελεγκτή συνήθως απευθύνεται σε εκείνους για τους οποίους η έκθεση συντάσσεται, συχνά είτε προς τους μετόχους είτε προς εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση της οντότητας της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται.

Εισαγωγική παράγραφος (Βλ. παρ. 23)

Α17. Η εισαγωγική παράγραφος δηλώνει, για παράδειγμα, ότι ο ελεγκτής έχει ελέγξει τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της οντότητας, οι οποίες αποτελούνται από [αναφέρεται ο τίτλος κάθε οικονομικής κατάστασης που αποτελεί μέρος της πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων που απαιτείται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, και ορίζεται η ημερομηνία ή η περίοδος που καλύπτεται από κάθε οικονομική κατάσταση] και από τη σύνοψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών καθώς και των λοιπών επεξηγηματικών πληροφοριών.

Α18. Όταν ο ελεγκτής γνωρίζει ότι οι ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις θα περιληφθούν σε έγγραφο που περιέχει άλλες πληροφορίες, όπως ετήσια έκθεση, μπορεί να κρίνει χρήσιμο, εάν το επιτρέπει η μορφή παρουσίασης, τον προσδιορισμό των αριθμών των σελίδων στις οποίες οι ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται. Αυτό βοηθά τους χρήστες να εντοπίζουν τις οικονομικές καταστάσεις με τις οποίες σχετίζεται η έκθεση του ελεγκτή.

Α19. Η γνώμη του ελεγκτή καλύπτει την πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων, όπως καθορίζεται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Για παράδειγμα, στην περίπτωση πολλών πλαισίων γενικού σκοπού, οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν: κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης (ή ισολογισμό), κατάσταση συνολικού εισοδήματος (ή κατάσταση αποτελεσμάτων και συνολικού εισοδήματος), κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης, κατάσταση ταμειακών ροών, καθώς και σύνοψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και λοιπών επεξηγηματικών πληροφοριών. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες οι πρόσθετες πληροφορίες μπορεί επίσης να θεωρούνται αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων.

Ευθύνη της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις (Βλ. παρ. 26)

Α20. Το ΔΠΕ 200 εξηγεί την παραδοχή, που σχετίζεται με τις ευθύνες της διοίκησης και, όπου ενδείκνυται, εκείνων που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση, βάσει της οποίας διενεργείται ο έλεγχος σύμφωνα με τα ΔΠΕ[463]. Η διοίκηση και, όπου ενδείκνυται, εκείνοι που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση, αποδέχονται την ευθύνη της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, περιλαμβανομένης, όπου είναι σχετικό, της εύλογης παρουσίασης αυτών. Η διοίκηση επίσης αποδέχεται την ευθύνη για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που καθορίζει ως απαραίτητες για να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, οφειλομένου είτε σε απάτη είτε σε λάθος. Η περιγραφή των ευθυνών της διοίκησης στην έκθεση του ελεγκτή περιλαμβάνει αναφορά και στις δύο ευθύνες, καθώς αυτό βοηθά να εξηγείται στους χρήστες η παραδοχή βάσει της οποίας διενεργείται ο έλεγχος.

Α21. Μπορεί να υπάρχουν περιστάσεις όπου είναι ενδεδειγμένο για τον ελεγκτή να προσθέσει στην περιγραφή των ευθυνών της διοίκησης της παραγράφου 26 ώστε να αντανακλώνται οι πρόσθετες ευθύνες που είναι σχετικές για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων στο πλαίσιο της συγκεκριμένης δικαιοδοσίας ή της φύσης της οντότητας.

Α22. Η παράγραφος 26 είναι συνεπής με τη μορφή στην οποία οι ευθύνες έχουν συμφωνηθεί στην επιστολή ανάθεσης ή σε άλλη κατάλληλη μορφή έγγραφης συμφωνίας, όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 210[464]. Το ΔΠΕ 210 παρέχει κάποια ευελιξία εξηγώντας ότι, εάν νόμος ή κανονισμός ορίζει τις ευθύνες της διοίκησης και, όπου ενδείκνυται, εκείνων που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση σε σχέση με τη χρηματοοικονομική αναφορά, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει ότι ο νόμος ή ο κανονισμός περιλαμβάνουν ευθύνες που, κατά την κρίση του ελεγκτή, είναι ισοδύναμες με εκείνες που περιγράφονται στο ΔΠΕ 210. Για αυτές τις ευθύνες που είναι ισοδύναμες, ο ελεγκτής μπορεί να χρησιμοποιεί τη διατύπωση του νόμου ή του κανονισμού για να τις περιγράψει στην επιστολή ανάθεσης ή σε άλλη κατάλληλη μορφή έγγραφης συμφωνίας. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η διατύπωση αυτή μπορεί επίσης να χρησιμοποιηθεί στην έκθεση του ελεγκτή για να περιγράψει τις ευθύνες της διοίκησης όπως απαιτείται από την παράγραφο 26. Σε άλλες περιπτώσεις, περιλαμβανομένων αυτών που ο ελεγκτής αποφασίζει να μη χρησιμοποιήσει τη διατύπωση του νόμου ή του κανονισμού όπως ενσωματώθηκε στην επιστολή ανάθεσης, χρησιμοποιείται διατύπωση της παραγράφου 26.

Α23. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, νόμος ή κανονισμός που περιγράφει τις ευθύνες της διοίκησης μπορεί να αναφέρεται ειδικά στην ευθύνη για την επάρκεια των λογιστικών βιβλίων και αρχείων ή του λογιστικού συστήματος. Καθώς τα βιβλία, τα αρχεία και τα συστήματα αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των εσωτερικών δικλίδων (όπως αυτές καθορίζονται στο ΔΠΕ 315[465]), οι περιγραφές στο ΔΠΕ 210 και στην παράγραφο 26 δεν κάνουν συγκεκριμένη αναφορά σε αυτά.

Ευθύνη του ελεγκτή (Βλ. παρ. 29-30)

Α24. Η έκθεση του ελεγκτή δηλώνει ότι ευθύνη του ελεγκτή είναι να εκφράσει γνώμη επί των οικονομικών κα-

[463] ΔΠΕ 200, παράγραφος 13(ι).
[464] ΔΠΕ 210, παράγραφος 6(β)(i)-(ii).
[465] ΔΠΕ 315, «Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μέσω κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της», παράγραφος 4(γ).

ταστάσεων βάσει του ελέγχου έτσι ώστε να την αντιπαραβάλει με την ευθύνη της διοίκησης για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.

Α25. Η αναφορά στα πρότυπα που χρησιμοποιήθηκαν διαμηνύει στους χρήστες της έκθεσης του ελεγκτή ότι ο έλεγχος έχει διενεργηθεί σύμφωνα με τα θεσπισμένα πρότυπα.

Α26. Σύμφωνα με το ΔΠΕ 200, ο ελεγκτής δεν αναφέρει συμμόρφωση με τα ΔΠΕ στην έκθεση του ελεγκτή εκτός εάν έχει συμμορφωθεί με τις απαιτήσεις του ΔΠΕ 200 και όλων των άλλων ΔΠΕ που σχετίζονται με τον έλεγχο[466].

Γνώμη του ελεγκτή (Βλ. παρ. 35-37)

Λεκτική διατύπωση της γνώμης του ελεγκτή που ορίζεται από νόμο ή κανονισμό

Α27. Το ΔΠΕ 210 εξηγεί ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις, νόμος ή κανονισμός της σχετικής δικαιοδοσίας ορίζει τη λεκτική διατύπωση της έκθεσης του ελεγκτή (που συγκεκριμένα περιλαμβάνει τη γνώμη του ελεγκτή) με τρόπο που είναι σημαντικά διαφορετικός από τις απαιτήσεις των ΔΠΕ. Σε αυτές τις περιστάσεις, το ΔΠΕ 210 απαιτεί από τον ελεγκτή να αξιολογεί:

(α) Το εάν οι χρήστες μπορεί να παρανοήσουν τη διασφάλιση που αποκτάται από τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων και, εάν ναι,

(β) Το εάν πρόσθετες επεξηγήσεις στην έκθεση του ελεγκτή μπορούν να μετριάσουν την πιθανή παρανόηση.

Εάν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι οι πρόσθετες επεξηγήσεις στην έκθεσή του δεν μπορούν να μετριάσουν πιθανή παρανόηση, το ΔΠΕ 210 απαιτεί από τον ελεγκτή να μην αποδεχθεί την ανάθεση ελέγχου εκτός εάν απαιτείται να το πράξει από νόμο ή κανονισμό. Σύμφωνα με το ΔΠΕ 210, ο έλεγχος που διενεργείται σύμφωνα με τέτοιο νόμο ή κανονισμό δεν συμμορφώνεται με τα ΔΠΕ. Συνεπώς, ο ελεγκτής δεν περιλαμβάνει οποιαδήποτε αναφορά στην έκθεσή του ότι ο έλεγχος έχει διενεργηθεί σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου[467].

«Παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη» ή «δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα»

Α28. Το εάν η φράση «παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη» ή η φράση «δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα» χρησιμοποιείται σε οποιαδήποτε συγκεκριμένη δικαιοδοσία, καθορίζεται από νόμο ή κανονισμό που διέπει τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων σε αυτή τη δικαιοδοσία, ή από τη γενικά αποδεκτή πρακτική σε αυτή τη δικαιοδοσία. Όταν νόμος ή κανονισμός απαιτεί τη χρήση διαφορετικής διατύπωσης, αυτό δεν επηρεάζει την απαίτηση στην παράγραφο 14 του παρόντος ΔΠΕ για τον ελεγκτή να αξιολογεί την εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων που είναι καταρτισμένες σύμφωνα με πλαίσιο εύλογης παρουσίασης.

Περιγραφή πληροφοριών που παρουσιάζουν οι οικονομικές καταστάσεις

Α29. Στην περίπτωση που οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσιο εύλογης παρουσίασης, η γνώμη του ελεγκτή δηλώνει ότι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάσουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, ή δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα των πληροφοριών που οι οικονομικές καταστάσεις προορίζονται να παρουσιάζουν, για παράδειγμα, στην περίπτωση πολλών πλαισίων γενικού σκοπού, της χρηματοοικονομικής θέσης της οντότητας κατά το τέλος της περιόδου και της χρηματοοικονομικής επίδοσης, καθώς και των ταμιακών ροών αυτής για την περίοδο που έληξε τότε.

Περιγραφή του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς και πώς μπορεί να επηρεάσει τη γνώμη του ελεγκτή

Α30. Ο προσδιορισμός του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς στη γνώμη του ελεγκτή έχει σκοπό να ενημερώσει τους χρήστες της έκθεσης του ελεγκτή για το πλαίσιο στο οποίο εκφράζεται η γνώμη του ελεγκτή. Δεν έχει σκοπό να περιορίσει την αξιολόγηση που απαιτείται στην παράγραφο 14. Το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς προσδιορίζεται με φράσεις όπως οι ακόλουθες:

«... σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς» ή

«... σύμφωνα με τις γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές στη Δικαιοδοσία Χ...».

Α31. Όταν το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς περιλαμβάνει πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς καθώς και νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις, το πλαίσιο προσδιορίζεται με φράσεις όπως «σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και τις απαιτήσεις του Νόμου περί εταιρειών της Δικαιοδοσίας Χ». Το ΔΠΕ 210 ασχολείται με τις περιστάσεις όπου υπάρχουν συγκρούσεις μεταξύ των προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς και των νομοθετικών ή κανονιστικών απαιτήσεων.[468]

Α32. Όπως αναφέρεται στην παράγραφο Α8, οι οικονομικές καταστάσεις μπορεί να καταρτίζονται σύμφωνα με δύο πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς, τα οποία είναι, ως εκ τούτου, αμφότερα εφαρμοστέα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς. Συνεπώς, κάθε πλαίσιο εξετάζεται ξεχωριστά κατά τη διαμόρφωση της γνώμης του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων, και η γνώμη του ελεγκτή σύμφωνα με τις παραγράφους 35-36 αναφέρεται και στα δύο πλαίσια ως εξής:

(α) Εάν οι οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται με καθένα από τα πλαίσια ξεχωριστά, εκφράζονται δύο γνώμες. Δηλαδή, γνώμη ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες σύμφωνα με το ένα από τα εφαρμοστέα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς (για παράδειγμα, το εθνικό πλαίσιο) και γνώμη ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες σύμφωνα με το άλλο εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς (για παράδειγμα, τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς). Ο γνώμες αυτές μπορεί να εκφράζονται ξεχωριστά ή σε μια μοναδική πρόταση (για παράδειγμα, οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται εύλογα, από

[466] ΔΠΕ 200, παράγραφος 20.
[467] ΔΠΕ 210, παράγραφος 21.
[468] ΔΠΕ 210, παράγραφος 18.

κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με τις γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές στη Δικαιοδοσία Χ και με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς).

(β) Εάν οι οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται με ένα από τα πλαίσια αλλά δεν συμμορφώνονται με το άλλο πλαίσιο, μπορεί να δοθεί μη διαφοροποιημένη γνώμη ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες σύμφωνα με το ένα πλαίσιο (για παράδειγμα, το εθνικό πλαίσιο), αλλά να δοθεί διαφοροποιημένη γνώμη αναφορικά με το άλλο πλαίσιο (για παράδειγμα, τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς) σύμφωνα με το ΔΠΕ 705.

Α33. Όπως αναφέρεται στην παράγραφο Α10, οι οικονομικές καταστάσεις μπορεί να παρουσιάζουν συμμόρφωση με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και, επιπλέον, να γνωστοποιούν την έκταση της συμμόρφωσης με άλλο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Όπως εξηγείται στην παράγραφο Α46, αυτές οι συμπληρωματικές πληροφορίες καλύπτονται από τη γνώμη του ελεγκτή, καθώς δεν μπορούν να διαφοροποιηθούν σαφώς από τις οικονομικές καταστάσεις.

(α) Εάν η γνωστοποίηση ως προς τη συμμόρφωση με το άλλο πλαίσιο είναι παραπλανητική, εκφράζεται διαφοροποιημένη γνώμη σύμφωνα με το ΔΠΕ 705.

(β) Εάν η γνωστοποίηση δεν είναι παραπλανητική, αλλά ο ελεγκτής κρίνει ότι έχει τέτοια σημασία που είναι θεμελιώδης για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων από τους χρήστες τους, προστίθεται μια παράγραφος Έμφασης Θέματος σύμφωνα με το ΔΠΕ 706, που εφιστά την προσοχή στη γνωστοποίηση.

Άλλες ευθύνες αναφοράς (Βλ. παρ. 38-39)

Α34. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, ο ελεγκτής μπορεί να έχει πρόσθετες ευθύνες αναφοράς επί άλλων θεμάτων, οι οποίες είναι συμπληρωματικές της ευθύνης του ελεγκτή σύμφωνα με τα ΔΠΕ να υποβάλλει έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων. Για παράδειγμα, μπορεί να ζητηθεί από τον ελεγκτή να αναφέρει ορισμένα θέματα εάν αυτά υποπέσουν στην αντίληψή του κατά τη διάρκεια του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων. Εναλλακτικά, μπορεί να ζητηθεί από τον ελεγκτή να εκτελέσει και να αναφέρει πρόσθετες καθορισμένες διαδικασίες, ή να εκφράσει γνώμη επί συγκεκριμένων θεμάτων, όπως είναι η επάρκεια των λογιστικών βιβλίων και αρχείων. Τα πρότυπα ελέγχου στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία συχνά παρέχουν καθοδήγηση επί των ευθυνών του ελεγκτή αναφορικά με συγκεκριμένες πρόσθετες ευθύνες αναφοράς σε αυτή τη δικαιοδοσία.

Α35. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ο σχετικός νόμος ή κανονισμός μπορεί να απαιτεί ή να επιτρέπει στον ελεγκτή να αναφέρεται επί αυτών των άλλων ευθυνών στην έκθεσή του επί των οικονομικών καταστάσεων. Σε άλλες περιπτώσεις, μπορεί να απαιτείται ή να επιτρέπεται στον ελεγκτή να αναφέρεται επί αυτών σε ξεχωριστή έκθεση.

Α36. Αυτές οι άλλες ευθύνες αναφοράς αντιμετωπίζονται σε ξεχωριστό τμήμα της έκθεσης του ελεγκτή, ώστε να διακρίνονται καθαρά από τις ευθύνες του ελεγκτή για αναφορά επί των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΠΕ. Όπου αυτό είναι σχετικό, το τμήμα αυτό μπορεί να περιλαμβάνει υπότιτλο(ους) που περιγράφει(ουν) το περιεχόμενο της (των) παραγράφου(ων) άλλης ευθύνης αναφοράς.

Υπογραφή του ελεγκτή (Βλ. παρ. 40)

Α37. Η υπογραφή του ελεγκτή είναι είτε με το όνομα της ελεγκτικής επιχείρησης, είτε με το προσωπικό του όνομα είτε και με τα δύο, όπως απαιτείται για τη συγκεκριμένη δικαιοδοσία. Επιπλέον της υπογραφής του, σε ορισμένες δικαιοδοσίες μπορεί να απαιτείται από τον ελεγκτή να δηλώσει στην έκθεσή του τον επαγγελματικό του τίτλο στη λογιστική ή το γεγονός ότι ο ελεγκτής ή η λογιστική επιχείρηση, ως ενδείκνυται, έχουν αναγνωριστεί από την αρμόδια αρχή αδειοδότησης στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

Ημερομηνία έκθεσης ελεγκτή (Βλ. παρ. 41)

Α38. Η ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή πληροφορεί το χρήστη της έκθεσης ότι ο ελεγκτής έχει εξετάσει τις επιπτώσεις γεγονότων και συναλλαγών των οποίων έλαβε γνώση και που προέκυψαν μέχρι εκείνη την ημερομηνία. Η ευθύνη του ελεγκτή για τα γεγονότα και τις συναλλαγές μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή αντιμετωπίζεται στο ΔΠΕ 560[469].

Α39. Εφόσον η γνώμη του ελεγκτή παρέχεται επί των οικονομικών καταστάσεων και οι οικονομικές καταστάσεις είναι ευθύνη της διοίκησης, ο ελεγκτής δεν είναι σε θέση να συμπεράνει ότι έχουν αποκτηθεί επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια μέχρι να αποκτηθούν τα τεκμήρια ότι όλες οι καταστάσεις που απαρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις, περιλαμβανομένων των σχετικών σημειώσεων, έχουν καταρτιστεί και η διοίκηση έχει αναλάβει την ευθύνη για αυτές.

Α40. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, νόμος ή κανονισμός προσδιορίζει τα πρόσωπα ή τα όργανα (για παράδειγμα τους διευθυντές) που είναι υπεύθυνα για να συμπεράνουν ότι όλες οι καταστάσεις που απαρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις, περιλαμβανομένων των σχετικών σημειώσεων, έχουν καταρτιστεί, και καθορίζει την απαραίτητη διαδικασία έγκρισης. Σε αυτές τις περιπτώσεις, τεκμήρια για αυτή την έγκριση αποκτώνται πριν από την ημερομηνία της έκθεσης επί των οικονομικών καταστάσεων. Σε άλλες δικαιοδοσίες, ωστόσο, η διαδικασία έγκρισης δεν επιβάλλεται από νόμο ή κανονισμό. Σε αυτές τις περιπτώσεις, εξετάζονται οι διαδικασίες που ακολουθεί η οντότητα για την κατάρτιση και την ολοκλήρωση των οικονομικών καταστάσεών της στα πλαίσια των δομών διοίκησης και διακυβέρνησης, ώστε να εντοπίζονται τα πρόσωπα ή το σώμα με την εξουσία να συμπεράνει ότι όλες οι καταστάσεις που απαρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις, περιλαμβανομένων των σχετικών σημειώσεων, έχουν καταρτιστεί. Σε ορισμένες περιπτώσεις, νόμος ή κανονισμός προσδιορίζει το σημείο της διαδικασίας αναφοράς των οικονομικών καταστάσεων στο οποίο ο έλεγχος αναμένεται να ολοκληρωθεί.

[469] ΔΠΕ 560, «Μεταγενέστερα γεγονότα», παράγραφοι 10-17.

Α41. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες απαιτείται η τελική έγκριση των οικονομικών καταστάσεων από τους μετόχους πριν από τη δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων. Σε αυτές τις δικαιοδοσίες, η τελική έγκριση από τους μετόχους δεν είναι απαραίτητη για τον ελεγκτή προκειμένου να συμπεράνει ότι έχουν αποκτηθεί επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια. Η ημερομηνία έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων για σκοπούς των ΔΠΕ είναι η ενωρίτερη ημερομηνία κατά την οποία τα πρόσωπα με την αναγνωρισμένη εξουσία κρίνουν ότι όλες οι καταστάσεις που απαρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις, περιλαμβανομένων των σχετικών σημειώσεων, έχουν καταρτιστεί και ότι τα πρόσωπα με την αναγνωρισμένη εξουσία έχουν βεβαιώσει ότι έχουν αναλάβει την ευθύνη για αυτές.

Έκθεση του ελεγκτή που επιβάλλεται από νόμο ή κανονισμό (Βλ. παρ. 43)

Α42. Το ΔΠΕ 200 εξηγεί ότι μπορεί να απαιτείται από τον ελεγκτή να συμμορφώνεται με νομικές ή κανονιστικές απαιτήσεις επιπρόσθετα των ΔΠΕ[470]. Σε τέτοια περίπτωση, ο ελεγκτής μπορεί να είναι υποχρεωμένος να χρησιμοποιεί μορφή ή λεκτική διατύπωση στην έκθεσή του που διαφέρει από αυτή που περιγράφεται στο παρόν ΔΠΕ. Όπως εξηγείται στην παράγραφο 4, η συνέπεια στην έκθεση του ελεγκτή, όταν ο έλεγχος έχει διενεργηθεί σύμφωνα με τα ΔΠΕ, προάγει την αξιοπιστία στην παγκόσμια αγορά, καθιστώντας πιο άμεσα αναγνωρίσιμους εκείνους τους ελέγχους που έχουν διενεργηθεί σύμφωνα με παγκοσμίως αναγνωρισμένα πρότυπα. Όταν οι διαφορές μεταξύ των νομικών ή κανονιστικών απαιτήσεων και των ΔΠΕ σχετίζονται μόνο με τη μορφή και τη λεκτική διατύπωση της έκθεσης του ελεγκτή και, κατ' ελάχιστο, κάθε ένα από τα στοιχεία που εντοπίστηκαν στην παράγραφο 43(α)-(i) περιλαμβάνονται στην έκθεση του ελεγκτή, η έκθεση του ελεγκτή μπορεί να αναφέρεται στα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Συνεπώς, σε τέτοιες περιστάσεις ο ελεγκτής θεωρείται ότι έχει συμμορφωθεί με τις απαιτήσεις των ΔΠΕ, ακόμα και όταν η μορφή και η λεκτική διατύπωση που χρησιμοποιούνται στην έκθεση του ελεγκτή καθορίζονται από νομικές ή κανονιστικές απαιτήσεις αναφοράς. Όταν συγκεκριμένες απαιτήσεις σε συγκεκριμένη δικαιοδοσία δεν είναι σε αντίθεση με τα ΔΠΕ, η υιοθέτηση της μορφής και της λεκτικής διατύπωσης που χρησιμοποιούνται στο παρόν ΔΠΕ βοηθά τους χρήστες της έκθεσης του ελεγκτή να αναγνωρίζουν πιο άμεσα την έκθεση του ελεγκτή ως έκθεση ελέγχου που διενεργήθηκε σύμφωνα με τα ΔΠΕ. (Το ΔΠΕ 210 ασχολείται με τις περιστάσεις όπου νόμος ή κανονισμός ορίζει τη μορφή ή τη λεκτική διατύπωση της έκθεσης του ελεγκτή με όρους που είναι σημαντικά διαφορετικοί από τις απαιτήσεις των ΔΠΕ).

Έκθεση του ελεγκτή για ελέγχους που διενεργούνται σύμφωνα τόσο με τα ελεγκτικά πρότυπα συγκεκριμένης δικαιοδοσίας όσο και με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (Βλ. παρ. 44)

Α43. Ο ελεγκτής μπορεί να αναφέρει στην έκθεσή του ότι ο έλεγχος έχει διενεργηθεί σύμφωνα τόσο με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου όσο και με τα εθνικά πρότυπα ελέγχου όταν, επιπρόσθετα της συμμόρφωσης με τα σχετικά εθνικά πρότυπα ελέγχου, ο ελεγκτής συμμορφώνεται με κάθε ένα από τα ΔΠΕ που είναι σχετικά με τον έλεγχο[471].

Α44. Αναφορά τόσο στα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου όσο και στα εθνικά πρότυπα ελέγχου δεν είναι ενδεδειγμένη εάν υπάρχει σύγκρουση μεταξύ των απαιτήσεων των ΔΠΕ και εκείνων των εθνικών προτύπων ελέγχου, που θα οδηγούσε τον ελεγκτή στη διαμόρφωση διαφορετικής γνώμης ή στο να μην περιλάβει παράγραφο Έμφασης Θέματος η οποία, σε συγκεκριμένες περιστάσεις, απαιτείται από τα ΔΠΕ. Για παράδειγμα, ορισμένα εθνικά πρότυπα ελέγχου απαγορεύουν στον ελεγκτή να περιλάβει παράγραφο Έμφασης Θέματος για να τονίσει ένα πρόβλημα συνέχισης δραστηριότητας, ενώ το ΔΠΕ 570 απαιτεί από τον ελεγκτή να προσθέσει παράγραφο Έμφασης Θέματος σε τέτοιες περιστάσεις[472]. Σε αυτή την περίπτωση, η έκθεση του ελεγκτή αναφέρεται μόνο στα πρότυπα ελέγχου (είτε τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου είτε τα εθνικά πρότυπα ελέγχου) σύμφωνα με τα οποία έχει συνταχθεί η έκθεση του ελεγκτή.

Συμπληρωματικές πληροφορίες που παρουσιάζονται μαζί με τις οικονομικές καταστάσεις (Βλ. παρ. 46-47)

Α45. Σε ορισμένες περιστάσεις, η οντότητα μπορεί να απαιτείται βάσει νόμου, κανονισμού ή προτύπων, ή μπορεί εθελοντικά να επιλέξει να παρουσιάσει μαζί με τις οικονομικές καταστάσεις συμπληρωματικές πληροφορίες που δεν απαιτούνται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Για παράδειγμα, συμπληρωματικές πληροφορίες μπορεί να παρουσιάζονται προκειμένου να ενισχυθεί η κατανόηση του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς από τους χρήστες ή για να παρασχεθεί περαιτέρω επεξήγηση επί συγκεκριμένων κονδυλίων των οικονομικών καταστάσεων. Αυτές οι πληροφορίες κανονικά παρουσιάζονται είτε σε συμπληρωματικούς πίνακες είτε ως πρόσθετες σημειώσεις.

Α46. Η γνώμη του ελεγκτή καλύπτει συμπληρωματικές πληροφορίες που δεν μπορούν σαφώς να διαφοροποιηθούν από τις οικονομικές καταστάσεις λόγω της φύσης τους και του τρόπου παρουσίασης. Για παράδειγμα, αυτό συμβαίνει όταν οι σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνουν επεξήγηση της έκτασης στην οποία οι οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται με άλλο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Η γνώμη του ελεγκτή θα κάλυπτε επίσης σημειώσεις ή συμπληρωματικούς πίνακες στους οποίους γίνονται παραπομπές από τις οικονομικές καταστάσεις.

Α47. Συμπληρωματικές πληροφορίες που καλύπτονται από τη γνώμη του ελεγκτή δεν χρειάζεται να αναφέρονται ειδικά στην εισαγωγική παράγραφο της έκθεσης του ελεγκτή, εάν είναι επαρκής η αναφορά στις σημειώσεις κατά την περιγραφή των καταστάσεων που απαρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις στην εισαγωγική παράγραφο.

Α48. Νόμος ή κανονισμός μπορεί να μην απαιτεί τον έλεγχο των συμπληρωματικών πληροφοριών, και η διοίκη-

[470] ΔΠΕ 200, παράγραφος Α55.
[471] ΔΠΕ 200, παράγραφος Α56.
[472] ΔΠΕ 570, «Συνέχιση δραστηριότητας», παράγραφος 19.

ση μπορεί να αποφασίσει να μη ζητήσει από τον ελεγκτή να περιλάβει τις συμπληρωματικές πληροφορίες στο πεδίο του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων.

Α49. Η αξιολόγηση του ελεγκτή για το εάν οι μη ελεγμένες συμπληρωματικές πληροφορίες παρουσιάζονται κατά τέτοιο τρόπο που θα μπορούσαν να εκληφθούν ως καλυπτόμενες από την έκθεση του ελεγκτή περιλαμβάνει, για παράδειγμα, την περίπτωση που εκείνες οι πληροφορίες παρουσιάζονται σε σχέση με τις οικονομικές καταστάσεις και οποιαδήποτε ελεγμένη συμπληρωματική πληροφορία, και εάν είναι σαφώς χαρακτηρισμένες ως «μη ελεγμένες».

Α50. Η διοίκηση θα μπορούσε να αλλάξει την παρουσίαση των μη ελεγμένων συμπληρωματικών πληροφοριών που θα μπορούσαν να εκληφθούν ως καλυπτόμενες από την έκθεση του ελεγκτή, για παράδειγμα:

- Απομακρύνοντας οποιεσδήποτε παραπομπές από τις οικονομικές καταστάσεις στους μη ελεγμένους συμπληρωματικούς πίνακες ή τις μη ελεγμένες σημειώσεις έτσι ώστε η διάκριση μεταξύ ελεγμένων και μη ελεγμένων πληροφοριών να είναι επαρκώς σαφής.
- Τοποθετώντας τις μη ελεγμένες συμπληρωματικές πληροφορίες εκτός οικονομικών καταστάσεων ή, εάν αυτό δεν είναι δυνατό στις περιστάσεις, τοποθετώντας κατ' ελάχιστο τις μη ελεγμένες σημειώσεις μαζί στο τέλος των απαιτούμενων σημειώσεων των οικονομικών καταστάσεων και χαρακτηρίζοντας αυτές σαφώς ως μη ελεγμένες. Οι μη ελεγμένες σημειώσεις που είναι αναμεμιγμένες με τις ελεγμένες σημειώσεις μπορεί να εκληφθούν εσφαλμένα ως ελεγμένες.

Α51. Το γεγονός ότι οι συμπληρωματικές πληροφορίες είναι μη ελεγμένες δεν απαλλάσσει τον ελεγκτή από την ευθύνη της ανάγνωσης αυτών των πληροφοριών για να εντοπίσει ουσιώδεις ασυνέπειες με τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις. Οι ευθύνες του ελεγκτή αναφορικά με τις μη ελεγμένες συμπληρωματικές πληροφορίες είναι σύμφωνες με εκείνες που περιγράφονται στο ΔΠΕ 720[473].

[473] ΔΠΕ 720, «Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με άλλες πληροφορίες σε έγγραφα που περιέχουν ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις».

Παράρτημα
(Αναφ: Παρ. Α14)

Παραδείγματα εκθέσεων ελεγκτή επί οικονομικών καταστάσεων

● Παράδειγμα 1: Έκθεση του ελεγκτή επί οικονομικών καταστάσεων που καταρτίστηκαν σύμφωνα με πλαίσιο εύλογης παρουσίασης, σχεδιασμένο να ανταποκρίνεται στις κοινές ανάγκες χρηματοοικονομικής πληροφόρησης ενός ευρέως φάσματος χρηστών (για παράδειγμα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς).

● Παράδειγμα 2: Έκθεση του ελεγκτή επί οικονομικών καταστάσεων που καταρτίστηκαν σύμφωνα με πλαίσιο συμμόρφωσης, σχεδιασμένο να ανταποκρίνεται στις κοινές ανάγκες χρηματοοικονομικής πληροφόρησης ενός ευρέως φάσματος χρηστών.

● Παράδειγμα 3: Έκθεση του ελεγκτή επί ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων που καταρτίστηκαν σύμφωνα με πλαίσιο εύλογης παρουσίασης, σχεδιασμένο να ανταποκρίνεται στις κοινές ανάγκες χρηματοοικονομικής πληροφόρησης ενός ευρέως φάσματος χρηστών (για παράδειγμα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς).

Παράδειγμα 1:

Οι περιστάσεις περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- Έλεγχο μιας πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων.
- Οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται για γενικό σκοπό, από τη διοίκηση της οντότητας, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.
- Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντανακλούν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210.
- Εκτός από τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής έχει και άλλες ευθύνες αναφοράς που απαιτούνται από την τοπική νομοθεσία.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

[Κατάλληλος αποδέκτης]

Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων[474]

Έχουμε ελέγξει τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ, οι οποίες αποτελούνται από την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης (ή τον ισολογισμό) της 31ης Δεκεμβρίου 20Χ1, τις καταστάσεις συνολικού εισοδήματος (ή αποτελεσμάτων και συνολικού εισοδήματος), μεταβολών καθαρής θέσης και ταμειακών ροών του έτους που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και περίληψη σημαντικών λογιστικών πολιτικών και λοιπές επεξηγηματικές πληροφορίες.

Ευθύνη της διοίκησης[475] για τις οικονομικές καταστάσεις

Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση αυτών των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς[476], και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες, ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, οφειλομένου είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη επί αυτών των οικονομικών καταστάσεων με βάση τον έλεγχό μας. Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Τα πρότυπα αυτά απαιτούν να συμμορφωνόμαστε με κανόνες δεοντολογίας, καθώς και να σχεδιάζουμε και να διενεργούμε τον έλεγχο με σκοπό την απόκτηση λελογισμένης διασφάλισης για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα.

Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις. Οι επιλεγόμενες διαδικασίες βασίζονται στην κρίση του ελεγκτή, περιλαμβανομένης της εκτίμησης των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων, είτε οφειλομένου σε απάτη είτε σε λάθος. Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση[477] των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων[478] της οντότητας. Ο έλεγχος περιλαμβάνει επίσης την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν και του λελογισμένου των λογιστικών εκτιμήσεων που έγιναν από τη διοίκηση, καθώς και την αξιολόγηση της συνολικής παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.

Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα για να παράσχουν βάση για την ελεγκτική μας γνώμη.

Γνώμη

Κατά τη γνώμη μας, οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, την (ή δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα της) χρηματοοικονομική(ς) θέση(ς) της Εταιρείας ΑΒΓ κατά την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1, και τη (της) χρηματοοικονομική(ς) της επίδοση(ς) και τις (των) ταμειακές(ών) ροές(ών) της για το έτος που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

---

[474] Ο υπότιτλος «Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων» είναι περιττός στις περιπτώσεις όπου ο δεύτερος υπότιτλος «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων» δεν έχει εφαρμογή.

[475] Ή άλλος όρος που είναι κατάλληλος για το νομικό πλαίσιο στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

[476] Όταν η ευθύνη της διοίκησης είναι να καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις που να δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, αυτό μπορεί να διατυπωθεί: «Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, και για εκείνες... »

[477] Στην περίπτωση της υποσημείωσης 28, αυτό μπορεί να διατυπώνεται: «Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων της οντότητας που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας».

[478] Σε περιστάσεις όπου ο ελεγκτής έχει επίσης την ευθύνη να εκφράσει γνώμη επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων σε συνδυασμό με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, η πρόταση αυτή θα διατυπωνόταν ως εξής: «Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις». Στην περίπτωση της υποσημείωσης 28, αυτό μπορεί να διατυπώνεται: «Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις».

Έκθεση επί Άλλων Νομικών και Κανονιστικών Απαιτήσεων

[Η μορφή και το περιεχόμενο αυτού του τμήματος της έκθεσης ελεγκτή θα ποικίλλουν ανάλογα με τη φύση των άλλων αρμοδιοτήτων αναφοράς του ελεγκτή].

[Υπογραφή του ελεγκτή]

[Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή]

[Διεύθυνση του ελεγκτή]

Παράδειγμα 2:

Οι περιστάσεις περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

● Έλεγχο μιας πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων που απαιτούνται από νόμο ή κανονισμό.

● Οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται για γενικό σκοπό, από τη διοίκηση της οντότητας, σύμφωνα με το Πλαίσιο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Νόμος ΧΨΩ) της Δικαιοδοσίας Χ (δηλαδή, πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, που περιλαμβάνει νόμο ή κανονισμό, σχεδιασμένο να καλύπτει τις κοινές ανάγκες χρηματοοικονομικής πληροφόρησης ενός ευρέως φάσματος χρηστών, αλλά το οποίο δεν αποτελεί πλαίσιο εύλογης παρουσίασης).

● Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντανακλούν την περιγραφή της ευθύνη της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

[Κατάλληλος αποδέκτης]

Έχουμε ελέγξει τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ, οι οποίες αποτελούνται από την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης (ή τον ισολογισμό) της 31ης Δεκεμβρίου 20ΧΙ, τις καταστάσεις συνολικού εισοδήματος (ή αποτελεσμάτων και συνολικού εισοδήματος), μεταβολών καθαρής θέσης και ταμειακών ροών του έτους που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και λοιπές επεξηγηματικές πληροφορίες.

Ευθύνη της διοίκησης[479] για τις οικονομικές καταστάσεις

Η διοίκηση έχει την ευθύνη για την κατάρτιση αυτών των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το Νόμο ΧΨΩ της Δικαιοδοσίας Χ και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, οφειλομένου είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη επί αυτών των οικονομικών καταστάσεων με βάση τον έλεγχό μας. Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Τα πρότυπα αυτά απαιτούν να συμμορφωνόμαστε με κανόνες δεοντολογίας, καθώς και να σχεδιάζουμε και να διενεργούμε τον έλεγχο με σκοπό την απόκτηση λελογισμένης διασφάλισης για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα.

Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις. Οι επιλεγόμενες διαδικασίες βασίζονται στην κρίση του ελεγκτή, περιλαμβανομένης της εκτίμησης των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων, οφειλομένου είτε σε απάτη είτε σε λάθος. Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων[480] της οντότητας. Ο έλεγχος περιλαμβάνει επίσης την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν και του λελογισμένου των λογιστικών εκτιμήσεων που έγιναν από τη διοίκηση, καθώς και την αξιολόγηση της παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.

Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα για να παράσχουν βάση για την ελεγκτική μας γνώμης.

Γνώμη

Κατά τη γνώμη μας, οι οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ για τη χρήση που έληξε την 31η Δεκεμβρίου 20ΧΙ, είναι καταρτισμένες, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το Νόμο ΧΨΩ της Δικαιοδοσίας Χ.

[Υπογραφή του ελεγκτή]

[Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή]

[Διεύθυνση του ελεγκτή]

[479] Ή άλλος όρος που είναι κατάλληλος για το νομικό πλαίσιο στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

[480] Σε περιστάσεις όπου ο ελεγκτής έχει επίσης την ευθύνη να εκφράσει γνώμη επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων σε συνδυασμό με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, η πρόταση αυτή διατυπώνεται ως εξής: «Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, με σκοπό το σχεδιασμό κατάλληλων ελεγκτικών διαδικασιών για τις περιστάσεις».

Παράδειγμα 3:

Οι περιστάσεις περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

● Έλεγχο ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται για γενικό σκοπό από τη διοίκηση της μητρικής, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

● Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου του ομίλου αντανακλούν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210.

● Εκτός από τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων ομίλου, ο ελεγκτής έχει και άλλες ευθύνες αναφοράς που απαιτούνται από την τοπική νομοθεσία.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

[Κατάλληλος αποδέκτης]

Έκθεση επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων[481].

Έχουμε ελέγξει τις συνημμένες ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ και των θυγατρικών της, οι οποίες αποτελούνται από την ενοποιημένη κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης (ή τον ισολογισμό) της 31ης Δεκεμβρίου 20ΧΙ, τις ενοποιημένες καταστάσεις συνολικού εισοδήματος (ή αποτελεσμάτων και συνολικού εισοδήματος), μεταβολών καθαρής θέσης και ταμειακών ροών του έτους που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και περίληψη σημαντικών λογιστικών πολιτικών και λοιπές επεξηγηματικές σημειώσεις.

Ευθύνη της διοίκησης[482] για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις

Η διοίκηση έχει την ευθύνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση αυτών των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς[483], και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, οφειλομένου είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη επί αυτών των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, με βάση τον έλεγχό μας. Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Τα πρότυπα αυτά απαιτούν να συμμορφωνόμαστε με κανόνες δεοντολογίας, καθώς και να σχεδιάζουμε και να διενεργούμε τον έλεγχο με σκοπό την απόκτηση λελογισμένης διασφάλισης για το εάν οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα.

Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Οι επιλεγόμενες διαδικασίες βασίζονται στην κρίση του ελεγκτή, περιλαμβανομένης της εκτίμησης των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, οφειλομένου είτε σε απάτη είτε σε λάθος. Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση[484] των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων[485] της οντότητας. Ο έλεγχος περιλαμβάνει επίσης την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν και του λελογισμένου των λογιστικών εκτιμήσεων που έγιναν από τη διοίκηση, καθώς και την αξιολόγηση της συνολικής παρουσίασης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα για να παράσχουν βάση για την ελεγκτική μας γνώμης.

Γνώμη

Κατά τη γνώμη μας, οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα από κάθε ουσιώδη άποψη την (ή δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα της) οικονομική(ς) θέση(ς) της Εταιρείας ΑΒΓ και των θυγατρικών της κατά την 31η Δεκεμβρίου 20ΧΙ, και τη (της) χρηματοοικονομική(ς) τους επίδοση(ς) και τις(των) ταμειακές(ών) ροές(ών) τους για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

---

[481] Ο υπότιτλος «Έκθεση επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων» είναι περιττός στις περιπτώσεις όπου ο δεύτερος υπότιτλος «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων» δεν έχει εφαρμογή

[482] Ή άλλος όρος που είναι κατάλληλος για το νομικό πλαίσιο στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

[483] Όταν η ευθύνη της διοίκησης είναι να καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις που να δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, αυτό μπορεί να διατυπώνεται: «Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, και για εκείνες... »

[484] Στην περίπτωση της υποσημείωσης 35, αυτό μπορεί να διατυπώνεται: «Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της οντότητας που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας».

[485] Σε περιστάσεις όπου ο ελεγκτής έχει επίσης την ευθύνη να εκφράσει γνώμη επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων, σε συνδυασμό με τον έλεγχο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, η πρόταση αυτή διατυπώνεται ως εξής: «Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις». Στην περίπτωση της υποσημείωσης 35, αυτό μπορεί να διατυπώνεται: «Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της οντότητας που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις».

Έκθεση επί Άλλων Νομικών και Κανονιστικών Απαιτήσεων

[Η μορφή και το περιεχόμενο αυτού του τμήματος της έκθεσης του ελεγκτή θα ποικίλλουν ανάλογα με τη φύση των άλλων αρμοδιοτήτων αναφοράς του ελεγκτή].

[Υπογραφή του ελεγκτή]

[Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή]

[Διεύθυνση του ελεγκτή]

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 705

ΔΙΑΦΟΡΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΝΩΜΗΣ ΣΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ ΤΟΥ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Παράγραφος

Εισαγωγή
Πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ 1
Τύποι διαφοροποιημένων γνωμών 2
Ημερομηνία έναρξης ισχύος 3
Στόχος 4
Ορισμοί 5
Απαιτήσεις
Περιστάσεις όπου απαιτείται διαφοροποίηση της γνώμης του ελεγκτή 6
Καθορισμός του τύπου διαφοροποίησης της γνώμης του ελεγκτή 7-15
Μορφή και περιεχόμενο της έκθεσης του ελεγκτή όταν η γνώμη είναι διαφοροποιημένη 16-27
Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση 28
Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό
Τύποι διαφοροποιημένων γνωμών A1
Φύση ουσιωδών σφαλμάτων A2-A7
Φύση αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων A8-A12
Συνέπειες της αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων λόγω περιορισμού που επιβάλλει η διοίκηση μετά την αποδοχή της ανάθεσης από τον ελεγκτή A13-A15
Άλλα ζητήματα που σχετίζονται με αρνητική γνώμη ή αδυναμία έκφρασης γνώμης A16
Μορφή και περιεχόμενο της έκθεσης του ελεγκτή όταν η γνώμη είναι διαφοροποιημένη A17-A24
Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση A25
Παράρτημα: Υποδείγματα εκθέσεων των ελεγκτών με διαφοροποιήσεις της γνώμης

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 705, «Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του 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 εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ

1. Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) πραγματεύεται την ευθύνη του ελεγκτή να εκδίδει ενδεδειγμένη έκθεση σε περιστάσεις όπου, κατά την διαμόρφωση γνώμης σύμφωνα με το ΔΠΕ 700[486], ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι είναι απαραίτητη διαφοροποίηση της γνώμης του επί των οικονομικών καταστάσεων.

Τύποι διαφοροποιημένων γνωμών

2 Το παρόν ΔΠΕ καθορίζει τρεις τύπους διαφοροποιημένων γνωμών, ήτοι γνώμη με επιφύλαξη, αρνητική γνώμη και αδυναμία έκφρασης γνώμης. Η απόφαση αναφορικά με το ποιος τύπος διαφοροποίησης γνώμης είναι ενδεδειγμένος, εξαρτάται από:

(α) Τη φύση του θέματος που προκαλεί τη διαφοροποίηση, δηλαδή το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες ή, στην περίπτωση αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων, μπορεί να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες, και

(β) Την κρίση του ελεγκτή για το διάχυτο των επιπτώσεων ή των πιθανών επιπτώσεων του θέματος στις οικονομικές καταστάσεις. (Βλ. παρ. Α1)

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

3. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα.

Στόχος

4. Ο στόχος του ελεγκτή είναι να εκφράσει σαφώς μια κατάλληλα διαφοροποιημένη γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων που είναι απαραίτητη όταν:

(α) Ο ελεγκτής συμπεραίνει, βάσει των αποκτηθέντων ελεγκτικών τεκμηρίων, ότι οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο δεν είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα, ή

(β) Ο ελεγκτής δεν δύναται να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για να συμπεράνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα.

Ορισμοί

5. Για τους σκοπούς των ΔΠΕ, οι ακόλουθοι όροι έχουν τη σημασία που αποδίδεται κατωτέρω:

(α) Διάχυτος - Όρος, στο πλαίσιο σφαλμάτων, που περιγράφει τις επιπτώσεις ή τις ενδεχόμενες επιπτώσεις σφαλμάτων, εάν υπάρχουν, επί των οικονομικών καταστάσεων, τα οποία δεν εντοπίζονται εξαιτίας αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων. Διάχυτες επιπτώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων είναι εκείνες που, κατά την κρίση του ελεγκτή:

(i) Δεν περιορίζονται σε συγκεκριμένα στοιχεία, λογαριασμούς ή κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων

(ii) Εάν περιορίζονται στα ανωτέρω, αντιπροσωπεύουν ή θα μπορούσαν να αντιπροσωπεύουν ουσιώδες μέρος των οικονομικών καταστάσεων, ή

(iii) Σε σχέση με τις γνωστοποιήσεις, είναι θεμελιώδεις για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων από τους χρήστες.

(β) Διαφοροποιημένη γνώμη - Γνώμη με επιφύλαξη, αρνητική γνώμη ή αδυναμία έκφρασης γνώμης.

Απαιτήσεις

Περιστάσεις όπου απαιτείται διαφοροποίηση της γνώμης του ελεγκτή

6. Ο ελεγκτής πρέπει να διαφοροποιεί τη γνώμη στην έκθεσή του όταν:

(α) Συμπεραίνει ότι, βάσει των ελεγκτικών τεκμηρίων που απέκτησε, οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο δεν είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα, ή (Βλ. παρ. Α2-Α7)

(β) Αδυνατεί να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για να συμπεράνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα. (Βλ. παρ. Α8-Α12)

Καθορισμός του τύπου διαφοροποίησης της γνώμης του ελεγκτή

Γνώμη με επιφύλαξη

7. Ο ελεγκτής πρέπει να εκφράζει γνώμη με επιφύλαξη όταν:

(α) Έχοντας αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια συμπεραίνει ότι σφάλματα, ατομικά ή αθροιστικά, είναι ουσιώδη αλλά όχι διάχυτα στις οικονομικές καταστάσεις, ή

(β) Αδυνατεί να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια επί των οποίων να βασίσει τη γνώμη, αλλά ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι οι πιθανές επιπτώσεις των μη εντοπισμένων σφαλμάτων, εάν υπάρχουν, επί των οικονομικών καταστάσεων θα μπορούσαν να είναι ουσιώδεις αλλά όχι διάχυτες.

Αρνητική γνώμη

8. Ο ελεγκτής πρέπει να εκφράζει αρνητική γνώμη όταν, έχοντας αποκτήσει κατάλληλα και επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια, συμπεραίνει ότι σφάλματα, ατομικά ή αθροιστικά, είναι και ουσιώδη και διάχυτα στις οικονομικές καταστάσεις.

Αδυναμία έκφρασης γνώμης

9. Ο ελεγκτής πρέπει να μην εκφράζει γνώμη όταν αδυνατεί να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια επί των οποίων να βασίσει τη γνώμη, και συμπεραίνει ότι οι πιθανές επιπτώσεις των μη εντοπισμένων

[486] ΔΠΕ 700, «Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί οικονομικών καταστάσεων».

σφαλμάτων, εάν υπάρχουν, επί των οικονομικών καταστάσεων θα μπορούσαν να είναι και ουσιώδεις και διάχυτες.

10. Ο ελεγκτής πρέπει να μην εκφράζει γνώμη όταν, σε εξαιρετικά σπάνιες περιστάσεις που περιλαμβάνουν πολλαπλές αβεβαιότητες, συμπεραίνει ότι, παρόλο που έχει αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με κάθε αβεβαιότητα, δεν είναι δυνατό να διαμορφώσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων λόγω της πιθανής αλληλεπίδρασης των αβεβαιοτήτων και των πιθανών σωρευτικών επιπτώσεών τους επί των οικονομικών καταστάσεων.

Επίπτωση της αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων λόγω περιορισμού που επιβάλλει η διοίκηση μετά την αποδοχή της ανάθεσης από τον ελεγκτή.

11. Εάν, μετά την αποδοχή της ανάθεσης, ο ελεγκτής αντιληφθεί ότι η διοίκηση έχει επιβάλει περιορισμό στο πεδίο του ελέγχου, που ο ελεγκτής θεωρεί πιθανό να καταλήξει στην ανάγκη έκφρασης γνώμης με επιφύλαξη ή αδυναμίας έκφρασης γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής πρέπει να ζητήσει από τη διοίκηση να άρει τον περιορισμό.

12. Εάν η διοίκηση αρνηθεί να άρει τον περιορισμό που αναφέρεται στην παράγραφο 11, ο ελεγκτής πρέπει να ενημερώσει για το θέμα τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, εκτός εάν όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη διοίκηση της οντότητας[487], και να καθορίσει εάν είναι δυνατό να εκτελέσει εναλλακτικές διαδικασίες για την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων.

13. Εάν ο ελεγκτής αδυνατεί να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, πρέπει να προσδιορίσει τις συνέπειες ως ακολούθως:

(α) Εάν συμπεράνει ότι οι πιθανές επιπτώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων των μη εντοπισμένων σφαλμάτων, εάν υπάρχουν, θα μπορούσαν να είναι ουσιώδεις αλλά όχι διάχυτες, ο ελεγκτής πρέπει να διατυπώσει επιφύλαξη στη γνώμη, ή

(β) Εάν συμπεράνει ότι οι πιθανές επιπτώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων των μη εντοπισμένων σφαλμάτων, εάν υπάρχουν, θα μπορούσαν να είναι και ουσιώδεις και διάχυτες, έτσι ώστε μια επιφύλαξη στη γνώμη θα ήταν ανεπαρκής για να ενημερώσει για τη σοβαρότητα της κατάστασης, ο ελεγκτής πρέπει:

(i) Να αποσυρθεί από τον έλεγχο, όπου αυτό είναι πρακτικό και δυνατό, σύμφωνα με εφαρμοστέο νόμο ή κανονισμό, ή (Βλ. παρ. Α13-Α14)

(ii) Εάν η απόσυρση από τον έλεγχο πριν από την έκδοση της έκθεσης του ελεγκτή δεν είναι πρακτική ή δυνατή, να δηλώσει αδυναμία έκφρασης γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων.

14. Εάν ο ελεγκτής αποσυρθεί όπως προβλέπεται στην παράγραφο 13(β)(i), τότε πριν από την απόσυρση πρέπει να κοινοποιήσει στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση οποιαδήποτε θέματα αναφορικά με σφάλματα που εντοπίστηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου τα οποία θα προκαλούσαν διαφοροποίηση της γνώμης. (Βλ. παρ. Α15)

Άλλα ζητήματα σχετικά με αρνητική γνώμη ή αδυναμία έκφρασης γνώμης

15. Όταν ο ελεγκτής θεωρεί απαραίτητο να εκφράσει αρνητική γνώμη ή να δηλώσει αδυναμία έκφρασης γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο, η έκθεσή του δεν πρέπει επίσης να περιλαμβάνει μη διαφοροποιημένη γνώμη σε σχέση με το ίδιο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς επί μιας επί μέρους οικονομικής κατάστασης ή ενός ή περισσοτέρων συγκεκριμένων στοιχείων, λογαριασμών ή κονδυλίων μιας οικονομικής κατάστασης. Το να περιληφθεί τέτοια μη διαφοροποιημένη γνώμη στην ίδια έκθεση[488] σε τέτοιες περιστάσεις θα ήταν σε αντίφαση με την αρνητική γνώμη ή την αδυναμία έκφρασης γνώμης του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο. (Βλ. παρ. Α16)

Μορφή και περιεχόμενο της έκθεσης του ελεγκτή όταν η γνώμη είναι διαφοροποιημένη

Παράγραφος της βάσης για διαφοροποίηση

16. Όταν ο ελεγκτής διαφοροποιεί τη γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων, πρέπει, επιπρόσθετα των συγκεκριμένων στοιχείων που απαιτούνται από το ΔΠΕ 700, να περιλάβει παράγραφο στην έκθεσή του που να περιγράφει το θέμα που προκάλεσε τη διαφοροποίηση. Ο ελεγκτής πρέπει να τοποθετήσει την παράγραφο αυτή ακριβώς πριν από την παράγραφο της γνώμης στην έκθεση του ελεγκτή και να χρησιμοποιήσει τον τίτλο «Βάση για γνώμη με επιφύλαξη», «Βάση για αρνητική γνώμη», ή «Βάση για αδυναμία έκφρασης γνώμης», όπως ενδείκνυται. (Βλ. παρ. Α17)

17. Εάν υπάρχει ουσιώδες σφάλμα των οικονομικών καταστάσεων, το οποίο σχετίζεται με συγκεκριμένα ποσά στις οικονομικές καταστάσεις (περιλαμβανομένων ποσοτικών γνωστοποιήσεων), ο ελεγκτής πρέπει να περιλάβει στην παράγραφο της βάσης για διαφοροποίηση περιγραφή και ποσοτικοποίηση των χρηματοοικονομικών επιπτώσεων του σφάλματος, εκτός εάν αυτό δεν είναι εφικτό. Εάν δεν είναι εφικτή η ποσοτικοποίηση των χρηματοοικονομικών επιπτώσεων, ο ελεγκτής πρέπει να το δηλώσει στην παράγραφο της βάσης για διαφοροποίηση. (Βλ. παρ. Α18)

18. Εάν υπάρχει ουσιώδες σφάλμα των οικονομικών καταστάσεων που σχετίζεται με αφηγηματικές γνωστοποιήσεις, ο ελεγκτής πρέπει να περιλάβει στην παράγραφο της βάσης για διαφοροποίηση επεξήγηση του πώς οι γνωστοποιήσεις είναι εσφαλμένες.

19. Εάν υπάρχει ουσιώδες σφάλμα στις οικονομικές καταστάσεις που σχετίζεται με μη γνωστοποίηση πληροφοριών που απαιτείται να γνωστοποιηθούν, ο ελεγκτής πρέπει:

---

[487] ΔΠΕ 260, «Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση», παράγραφος 13.

[488] Το ΔΠΕ 805, «Ειδικά ζητήματα - Έλεγχοι επιμέρους οικονομικών καταστάσεων και συγκεκριμένων στοιχείων, λογαριασμών ή κονδυλίων οικονομικής κατάστασης», ασχολείται με τις περιστάσεις όπου ανατίθεται στον ελεγκτή η έκφραση χωριστής γνώμης επί ενός ή περισσοτέρων συγκεκριμένων στοιχείων, λογαριασμών ή κονδυλίων μιας οικονομικής κατάστασης.

(α) Να συζητά τη μη γνωστοποίηση με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση,

(β) Να περιγράφει στην παράγραφο της βάσης για διαφοροποίηση τη φύση των πληροφοριών που παραλείφθηκαν, και

(γ) Εκτός εάν απαγορεύεται από νόμο ή κανονισμό, να περιλαμβάνει τις γνωστοποιήσεις που παραλείφθηκαν, εάν είναι εφικτό και ο ελεγκτής έχει αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για αυτές τις πληροφορίες που παραλείφθηκαν. (Βλ. παρ. Α19)

20. Εάν η διαφοροποίηση προκύπτει από αδυναμία απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων, ο ελεγκτής πρέπει να περιλάβει στην παράγραφο της βάσης για διαφοροποίηση τους λόγους της αδυναμίας αυτής.

21. Ακόμη και εάν ο ελεγκτής έχει εκφράσει αρνητική γνώμη ή έχει δηλώσει αδυναμία έκφρασης γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων, πρέπει να περιγράφει στην παράγραφο της βάσης για διαφοροποίηση τους λόγους για οποιοδήποτε άλλο θέμα για το οποίο είναι ενήμερος ότι θα απαιτούσε διαφοροποίηση της γνώμης, καθώς και τις σχετικές επιπτώσεις. (Βλ. παρ. Α20)

Παράγραφος της γνώμης

22. Όταν ο ελεγκτής διαφοροποιεί τη γνώμη ελέγχου, πρέπει να χρησιμοποιεί την επικεφαλίδα «Γνώμη με επιφύλαξη», «Αρνητική γνώμη» ή «Αδυναμία έκφρασης γνώμης», όπως ενδείκνυται, για την παράγραφο της γνώμης. (Βλ. παρ. Α21, Α23-Α24)

23. Όταν ο ελεγκτής εκφράζει γνώμη με επιφύλαξη εξαιτίας ενός ουσιώδους σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις, πρέπει να δηλώνει στην παράγραφο της γνώμης ότι, κατά τη γνώμη του, εκτός από τις επιπτώσεις του(των) θέματος(των) που περιγράφονται στην παράγραφο της βάσης για γνώμη με επιφύλαξη:

(α) Οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν εύλογη παρουσίαση, από κάθε ουσιώδη άποψη (ή δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα) σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς όταν γίνεται αναφορά σύμφωνα με πλαίσιο εύλογης παρουσίασης, ή

(β) Οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, όταν γίνεται αναφορά σύμφωνα με πλαίσιο συμμόρφωσης.

Όταν προκύπτει διαφοροποίηση λόγω αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων, ο ελεγκτής πρέπει να χρησιμοποιεί την αντίστοιχη φράση «εκτός από τις πιθανές επιπτώσεις του(των) θέματος(των) ...» για τη διαφοροποιημένη γνώμη. (Βλ. παρ. Α22)

24. Όταν ο ελεγκτής εκφράζει αρνητική γνώμη, πρέπει να δηλώνει στην παράγραφο της γνώμης ότι, κατά τη γνώμη του, λόγω της σοβαρότητας του(των) θέματος(των) που περιγράφεται(ονται) στην παράγραφο της βάσης για αρνητική γνώμη:

(α) Οι οικονομικές καταστάσεις δεν παρέχουν εύλογη παρουσίαση (ή δεν δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα), σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, όταν γίνεται αναφορά σύμφωνα με πλαίσιο εύλογης παρουσίασης, ή

(β) Οι οικονομικές καταστάσεις δεν έχουν καταρτιστεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, όταν γίνεται αναφορά σύμφωνα με πλαίσιο συμμόρφωσης.

25. Όταν ο ελεγκτής αδυνατεί να εκφράσει γνώμη λόγω αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων, πρέπει να δηλώνει στην παράγραφο της γνώμης ότι:

(α) Λόγω της σοβαρότητας του(των) θέματος(των) που περιγράφεται(ονται) στην παράγραφο της βάσης για αδυναμία έκφρασης γνώμης, ο ελεγκτής δεν έχει δυνηθεί να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια που να παρέχουν βάση για τη γνώμη ελέγχου και, συνεπώς,

(β) Ο ελεγκτής δεν εκφράζει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων.

Περιγραφή της ευθύνης του ελεγκτή όταν εκφράζει γνώμη με επιφύλαξη ή αρνητική γνώμη.

26. Όταν ο ελεγκτής εκφράζει γνώμη με επιφύλαξη ή αρνητική γνώμη, πρέπει να τροποποιεί την περιγραφή της ευθύνης του ελεγκτή για να δηλώσει ότι πιστεύει πως τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχει αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα για να παρέχουν τη βάση για τη διαφοροποιημένη γνώμη ελέγχου του ελεγκτή.

Περιγραφή της ευθύνης του ελεγκτή όταν δεν δύναται να εκφράσει γνώμη.

27. Όταν ο ελεγκτής δεν δύναται να εκφράσει γνώμη λόγω αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων, πρέπει να τροποποιεί την εισαγωγική παράγραφο της έκθεσης του ελεγκτή για να δηλώσει ότι του ανατέθηκε ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων. Ο ελεγκτής πρέπει επίσης να τροποποιεί την περιγραφή της ευθύνης του ελεγκτή και την περιγραφή του πεδίου του ελέγχου για να δηλώσει μόνο τα ακόλουθα: «Δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη επί αυτών των οικονομικών καταστάσεων, με βάση τη διενέργεια του ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Λόγω του (των) θέματος(των) που περιγράφεται(ονται) στην παράγραφο της βάσης για αδυναμία έκφρασης γνώμης δεν μπορέσαμε να αποκτήσουμε επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια που να παρέχουν βάση για τη γνώμη του ελέγχου».

Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση

28. Όταν ο ελεγκτής αναμένει να διαφοροποιήσει τη γνώμη στην έκθεση του ελεγκτή, πρέπει να γνωστοποιήσει στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση τις περιστάσεις που οδήγησαν στην αναμενόμενη διαφοροποίηση καθώς και την προτεινόμενη λεκτική διατύπωση της διαφοροποίησης. (Βλ. παρ. Α25)

***

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Τύποι διαφοροποιημένων γνωμών (Βλ. παρ. 2)

Α1. Ο παρακάτω πίνακας επεξηγεί πώς η κρίση του ελεγκτή για τη φύση του θέματος που προκαλεί τη διαφοροποίηση, καθώς και το διάχυτο των επιπτώσεων ή των πιθανών επιπτώσεων αυτού επί των οικονομικών καταστάσεων, επηρεάζουν τον τύπο της γνώμης που πρόκειται να εκφραστεί.

Φύση του θέματος που προκαλεί τη διαφοροποίηση	Η κρίση του ελεγκτή για το διάχυτο των επιπτώσεων ή των πιθανών επιπτώσεων επί των οικονομικών καταστάσεων	
	Ουσιώδης αλλά όχι διάχυτη	Ουσιώδης και διάχυτη
Οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες	Γνώμη με επιφύλαξη	Αρνητική γνώμη
Αδυναμία απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων	Γνώμη με επιφύλαξη	Αδυναμία έκφρασης γνώμης

Φύση ουσιωδών σφαλμάτων (Βλ. παρ. 6(α))

Α2. Το ΔΠΕ 700 απαιτεί από τον ελεγκτή, προκειμένου να διαμορφώσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων, να συμπεράνει εάν έχει αποκτηθεί εύλογη διασφάλιση ως προς το εάν οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα[489]. Το συμπέρασμα αυτό λαμβάνει υπόψη την αξιολόγηση του ελεγκτή για τα μη διορθωμένα σφάλματα, εάν υπάρχουν, στις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το ΔΠΕ 450[490].

Α3. Το ΔΠΕ 450 καθορίζει το σφάλμα ως τη διαφορά μεταξύ του ποσού της ταξινόμησης, της παρουσίασης ή της γνωστοποίησης ενός στοιχείου των αναφερόμενων οικονομικών καταστάσεων και του ποσού της ταξινόμησης, της παρουσίασης ή της γνωστοποίησης που απαιτείται για να είναι το στοιχείο σύμφωνο με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Συνεπώς, ουσιώδες σφάλμα στις οικονομικές καταστάσεις μπορεί να προκύψει σε σχέση με:

(α) Την καταλληλότητα των επιλεγμένων λογιστικών πολιτικών,

(β) Την εφαρμογή των επιλεγμένων λογιστικών πολιτικών, ή

(γ) Την καταλληλότητα ή την επάρκεια των γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις.

Καταλληλότητα των επιλεγμένων λογιστικών πολιτικών

Α4. Αναφορικά με την καταλληλότητα των λογιστικών πολιτικών που έχει επιλέξει η διοίκηση, ουσιώδη σφάλματα των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να προκύψουν όταν:

(α) Οι επιλεγμένες λογιστικές πολιτικές δεν είναι συνεπείς με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, ή

(β) Οι οικονομικές καταστάσεις, περιλαμβανομένων των σχετικών σημειώσεων, δεν αντιπροσωπεύουν τις υποκείμενες συναλλαγές και τα γεγονότα κατά τρόπο που να επιτυγχάνεται εύλογη παρουσίαση.

Α5. Τα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς συχνά περιλαμβάνουν απαιτήσεις για την λογιστικοποίηση και τη γνωστοποίηση μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές. Όταν η οντότητα έχει αλλάξει την επιλογή των σημαντικών λογιστικών πολιτικών της, μπορεί να προκύψει ουσιώδες σφάλμα στις οικονομικές καταστάσεις εφόσον η οντότητα δεν έχει συμμορφωθεί με αυτές τις απαιτήσεις.

Εφαρμογή των επιλεγμένων λογιστικών πολιτικών

Α6. Σε σχέση με την εφαρμογή των επιλεγμένων λογιστικών πολιτικών, ουσιώδη σφάλματα στις οικονομικές καταστάσεις μπορεί να προκύψουν:

(α) Όταν η διοίκηση δεν έχει εφαρμόσει τις επιλεγμένες λογιστικές πολιτικές με συνέπεια προς το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, περιλαμβανομένης της περίπτωσης μη εφαρμογής από τη διοίκηση των επιλεγμένων λογιστικών πολιτικών με συνέπεια μεταξύ των περιόδων ή σε παρόμοιες συναλλαγές και γεγονότα (συνέπεια στην εφαρμογή), ή

(β) Λόγω της μεθόδου εφαρμογής των επιλεγμένων λογιστικών πολιτικών (όπως ακούσιο λάθος κατά την εφαρμογή).

Καταλληλότητα ή επάρκεια των γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις

Α7. Αναφορικά με την καταλληλότητα ή την επάρκεια των γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις, ουσιώδη σφάλματα των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να προκύψουν όταν:

(α) Οι οικονομικές καταστάσεις δεν περιλαμβάνουν όλες τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς,

(β) Οι γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις δεν παρουσιάζονται σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, ή

(γ) Οι οικονομικές καταστάσεις δεν παρέχουν τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις ώστε να επιτυγχάνεται εύλογη παρουσίαση.

[489] ΔΠΕ 700, παράγραφος 11.

[490] ΔΠΕ 450, «Αξιολόγηση σφαλμάτων που εντοπίζονται κατά τον έλεγχο», παράγραφος 11.

Φύση αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων (Βλ. παρ. 6(β))

Α8. Η αδυναμία του ελεγκτή να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια (που επίσης αναφέρεται ως περιορισμός στο πεδίο του ελέγχου) μπορεί να προκύψει από:

(α) Περιστάσεις πέρα από τον έλεγχο της οντότητας,

(β) Περιστάσεις που σχετίζονται με τη φύση ή το χρόνο της εργασίας του ελεγκτή, ή

(γ) Περιορισμούς που επιβλήθηκαν από τη διοίκηση.

Α9. Η αδυναμία εκτέλεσης συγκεκριμένης διαδικασίας δεν συνιστά περιορισμό στο πεδίο του ελέγχου εάν ο ελεγκτής δύναται να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια εκτελώντας εναλλακτικές διαδικασίες. Εάν αυτό δεν είναι δυνατό, εφαρμόζονται οι απαιτήσεις των παραγράφων 7(β) και 10, όπως ενδείκνυται. Οι περιορισμοί που επιβάλλονται από τη διοίκηση μπορεί να έχουν άλλες επιπτώσεις για τον έλεγχο, όπως για την εκτίμηση κινδύνων απάτης από τον ελεγκτή και για την εξέταση της συνέχισης της ανάθεσης.

Α10. Παραδείγματα περιστάσεων πέρα από τον έλεγχο της οντότητας περιλαμβάνουν όταν:

- Τα λογιστικά αρχεία της οντότητας έχουν καταστραφεί.
- Τα λογιστικά αρχεία σημαντικού συστατικού μέρους έχουν κατασχεθεί επ' αόριστον από κυβερνητικές αρχές.

Α11. Παραδείγματα περιστάσεων σχετικά με τη φύση ή το χρόνο της εργασίας του ελεγκτή περιλαμβάνουν όταν:

- Απαιτείται από την οντότητα να χρησιμοποιήσει τη μέθοδο της καθαρής θέσης για τη λογιστικοποίηση συγγενούς οντότητας, και ο ελεγκτής δεν δύναται να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες της τελευταίας, ώστε να αξιολογήσει εάν η μέθοδος της καθαρής θέσης έχει εφαρμοστεί κατάλληλα.
- Ο χρόνος του διορισμού του ελεγκτή είναι τέτοιος που ο ελεγκτής δεν δύναται να παρακολουθήσει την καταμέτρηση των φυσικών αποθεμάτων.
- Ο ελεγκτής αποφασίζει ότι η εκτέλεση μόνο ουσιαστικών διαδικασιών δεν είναι επαρκής, αλλά οι δικλίδες της οντότητας δεν είναι αποτελεσματικές.

Α12. Παραδείγματα αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων που προκύπτει από περιορισμό στο πεδίο του ελέγχου, ο οποίος επιβάλλεται από τη διοίκηση, περιλαμβάνουν όταν:

- Η διοίκηση δεν επιτρέπει στον ελεγκτή την παρακολούθηση της καταμέτρησης των φυσικών αποθεμάτων.
- Η διοίκηση δεν επιτρέπει στον ελεγκτή να ζητήσει εξωτερική επιβεβαίωση για συγκεκριμένα υπόλοιπα λογαριασμών.

Συνέπειες της αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων λόγω περιορισμού που επιβάλλει η διοίκηση μετά την αποδοχή της ανάθεσης από τον ελεγκτή (Βλ. παρ. 13(β)-14)

Α13. Η δυνατότητα απόσυρσης από τον έλεγχο μπορεί να εξαρτάται από το στάδιο ολοκλήρωσης της ανάθεσης κατά το χρόνο που η διοίκηση επιβάλλει τον περιορισμό του πεδίου. Εάν ο ελεγκτής έχει ουσιαστικά ολοκληρώσει τον έλεγχο, μπορεί να αποφασίσει να ολοκληρώσει τον έλεγχο στο βαθμό που είναι δυνατό, να δηλώσει αδυναμία έκφρασης γνώμης και να εξηγήσει τον περιορισμό του πεδίου στην παράγραφο της βάσης για αδυναμία έκφρασης γνώμης, πριν αποσυρθεί.

Α14. Σε ορισμένες περιστάσεις, η απόσυρση από τον έλεγχο μπορεί να μην είναι δυνατή εάν ο ελεγκτής απαιτείται από νόμο ή κανονισμό να συνεχίσει την ανάθεση ελέγχου. Αυτό μπορεί να συμβαίνει στην περίπτωση ενός ελεγκτή που διορίζεται για να ελέγξει τις οικονομικές καταστάσεις οντοτήτων δημοσίου τομέα. Μπορεί επίσης να συμβαίνει σε δικαιοδοσίες όπου ο ελεγκτής διορίζεται για να ελέγξει τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν συγκεκριμένη περίοδο, ή διορίζεται για συγκεκριμένη περίοδο και απαγορεύεται να αποσυρθεί πριν από την ολοκλήρωση του ελέγχου αυτών των οικονομικών καταστάσεων ή πριν από το τέλος αυτής της περιόδου, αντίστοιχα. Ο ελεγκτής μπορεί επίσης να θεωρήσει απαραίτητο να συμπεριλάβει παράγραφο άλλου θέματος στην έκθεση του ελεγκτή[491].

Α15. Όταν ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι η απόσυρση από τον έλεγχο είναι απαραίτητη εξαιτίας ενός περιορισμού στο πεδίο, μπορεί να υπάρχει επαγγελματική, νομική ή κανονιστική απαίτηση για τον ελεγκτή να κοινοποιήσει τα θέματα που σχετίζονται με την απόσυρση από την ανάθεση στις ρυθμιστικές αρχές ή στους ιδιοκτήτες της οντότητας.

Άλλα ζητήματα που σχετίζονται με αρνητική γνώμη ή αδυναμία έκφρασης γνώμης (Βλ. παρ. 15)

Α16. Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα περιστάσεων έκθεσης που δεν θα ήταν σε αντίφαση με αρνητική γνώμη ή αδυναμία έκφρασης γνώμης από τον ελεγκτή:

- Η έκφραση μη διαφοροποιημένης γνώμης επί οικονομικών καταστάσεων που καταρτίστηκαν σύμφωνα με συγκεκριμένο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και, εντός της ίδιας έκθεσης, η έκφραση αρνητικής γνώμης επί των ίδιων οικονομικών καταστάσεων βάσει ενός διαφορετικού πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς[492].
- Η αδυναμία έκφρασης γνώμης αναφορικά με τα αποτελέσματα των λειτουργιών και των ταμειακών ροών, όπου αυτό είναι σχετικό, καθώς και μη διαφοροποιημένη γνώμη αναφορικά με τη χρηματοοικονομική θέση (βλέπε ΔΠΕ 510[493]). Σε αυτή την περίπτωση, ο ελεγκτής δεν δηλώνει αδυναμία έκφρασης γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο.

[491] ΔΠΕ 706, «Παράγραφοι έμφασης θέματος και παράγραφοι άλλων θεμάτων στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή», παράγραφος Α5.
[492] Βλέπε παράγραφο Α32 του ΔΠΕ 700 για περιγραφή αυτής της περίστασης.
[493] ΔΠΕ 510, «Αρχικές αναθέσεις ελέγχου - υπόλοιπα έναρξης», παράγραφος 10.

Μορφή και περιεχόμενο της έκθεσης του ελεγκτή όταν η γνώμη είναι διαφοροποιημένη

Παράγραφος της βάσης για διαφοροποίηση (Βλ. παρ. 16-17, 19, 21)

Α17. Η συνέπεια στην έκθεση του ελεγκτή βοηθά στην προαγωγή της κατανόησης των χρηστών και στον εντοπισμό ασυνήθιστων περιστάσεων, όταν προκύπτουν. Συνεπώς, αν και η ομοιομορφία στη λεκτική διατύπωση διαφοροποιημένης γνώμης και στην περιγραφή της βάσης για τη διαφοροποίηση μπορεί να μην είναι δυνατή, η συνέπεια τόσο στη μορφή όσο και στο περιεχόμενο της έκθεσης του ελεγκτή είναι επιθυμητή.

Α18. Παράδειγμα των χρηματοοικονομικών επιπτώσεων ουσιωδών σφαλμάτων που ο ελεγκτής μπορεί να περιγράψει στην παράγραφο της βάσης για διαφοροποίηση στην έκθεση του ελεγκτή είναι η ποσοτικοποίηση των επιπτώσεων στο φόρο εισοδήματος, στο εισόδημα προ φόρων, στο καθαρό εισόδημα και στην καθαρή θέση εάν τα αποθέματα έχουν υπερτιμηθεί.

Α19. Η γνωστοποίηση των πληροφοριών που έχουν παραλειφθεί στην παράγραφο της βάσης για διαφοροποίηση δεν θα ήταν εφικτή εάν:

(α) Οι γνωστοποιήσεις δεν έχουν καταρτιστεί από τη διοίκηση ή οι γνωστοποιήσεις είναι άλλως μη άμεσα διαθέσιμες στον ελεγκτή, ή

(β) Κατά την κρίση του ελεγκτή, οι γνωστοποιήσεις θα ήταν υπερβολικά εκτενείς σε σχέση με την έκθεση του ελεγκτή.

Α20. Η αρνητική γνώμη ή η αδυναμία έκφρασης γνώμης που σχετίζεται με συγκεκριμένο θέμα το οποίο περιγράφεται στην παράγραφο της βάσης για επιφύλαξη δεν δικαιολογεί την παράλειψη της περιγραφής άλλων εντοπισμένων θεμάτων που άλλως θα απαιτούσαν διαφοροποίηση της γνώμης του ελεγκτή. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η γνωστοποίηση αυτών των άλλων θεμάτων για τα οποία ο ελεγκτής έχει λάβει γνώση μπορεί να είναι σχετική για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

Παράγραφος της γνώμης (Βλ. παρ. 22-23)

Α21. Η συμπερίληψη της επικεφαλίδας αυτής της παραγράφου καθιστά σαφές στον χρήστη ότι η γνώμη του ελεγκτή είναι διαφοροποιημένη και υποδηλώνει τον τύπο της διαφοροποίησης.

Α22. Όταν ο ελεγκτής εκφράζει γνώμη με επιφύλαξη, δεν θα ήταν ενδεδειγμένο να χρησιμοποιεί εκφράσεις όπως «με την προαναφερόμενη εξήγηση» ή «υπό τον όρο» στην παράγραφο της γνώμης, καθώς αυτές δεν είναι επαρκώς σαφείς ή έντονες.

Υποδείγματα εκθέσεων των ελεγκτών

Α23. Τα υποδείγματα 1 και 2 στο Παράρτημα περιλαμβάνουν εκθέσεις των ελεγκτών με γνώμες με επιφύλαξη και αρνητικές γνώμες, αντίστοιχα, λόγω του ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες.

Α24. Το υπόδειγμα 3 στο Παράρτημα περιλαμβάνει έκθεση ελεγκτή με γνώμη με επιφύλαξη, επειδή ο ελεγκτής δεν δύναται να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια. Το παράδειγμα 4 περιλαμβάνει αδυναμία έκφρασης γνώμης λόγω αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων για μεμονωμένο στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων. Το υπόδειγμα 5 περιλαμβάνει αδυναμία έκφρασης γνώμης λόγω αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων για πολλαπλά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων. Σε καθεμία από τις δύο τελευταίες περιπτώσεις, οι πιθανές επιπτώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων της αδυναμίας αυτής είναι και ουσιώδεις και διάχυτες.

Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση (Βλ. παρ. 28)

Α25. Η γνωστοποίηση στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση των περιστάσεων που οδηγούν σε αναμενόμενη διαφοροποίηση της γνώμης του ελεγκτή και της προτεινόμενης λεκτικής διατύπωσης της διαφοροποίησης, επιτρέπει:

(α) Στον ελεγκτή να ειδοποιήσει τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ως προς την(τις) σκοπούμενη(ες) διαφοροποίηση(ήσεις) και τους λόγους (ή τις περιστάσεις) για την(τις) διαφοροποίηση(ήσεις).

(β) Στον ελεγκτή να αναζητήσει τη συμφωνία των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση αναφορικά με τα πραγματικά περιστατικά του(των) θέματος(των) που προκαλεί(ούν) την(τις) αναμενόμενη(ες) διαφοροποίηση(ήσεις), ή να επιβεβαιώσει τα θέματα διαφωνίας με τη διοίκηση ως τέτοια, και

(γ) Στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση να έχουν την ευκαιρία, όπου ενδείκνυται, να παρέχουν στον ελεγκτή περαιτέρω πληροφορίες και επεξηγήσεις αναφορικά με το θέμα(τα) που προκαλεί(ούν) την(τις) αναμενόμενη(ες) διαφοροποίηση(ήσεις).

Παράρτημα
(Βλ: Παρ. Α23-24)

Υποδείγματα εκθέσεων των ελεγκτών με διαφοροποιήσεις της γνώμης

● Υπόδειγμα 1: Έκθεση του ελεγκτή που περιέχει γνώμη με επιφύλαξη λόγω ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων.

● Υπόδειγμα 2: Έκθεση του ελεγκτή που περιέχει αρνητική γνώμη λόγω ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων.

● Υπόδειγμα 3: Έκθεση του ελεγκτή που περιέχει γνώμη με επιφύλαξη λόγω της αδυναμίας του ελεγκτή να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια.

● Υπόδειγμα 4: Έκθεση του ελεγκτή που περιέχει αδυναμία έκφρασης γνώμης λόγω της αδυναμίας του ελεγκτή να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για μεμονωμένο στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων.

● Υπόδειγμα 5: Έκθεση του ελεγκτή που περιέχει αδυναμία έκφρασης γνώμης λόγω της αδυναμίας του ελεγκτή να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για πολλαπλά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων.

Υπόδειγμα 1:

Οι περιστάσεις περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

● Έλεγχο μιας πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού που καταρτίζονται από τη διοίκηση της οντότητας, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

● Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντανακλούν την περιγραφή της ευθύνη της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210[494].

● Τα αποθέματα παρουσιάζονται εσφαλμένα. Το σφάλμα θεωρείται ουσιώδες αλλά όχι διάχυτο στις οικονομικές καταστάσεις.

● Επιπρόσθετα του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής έχει άλλες ευθύνες αναφοράς που απαιτούνται από την τοπική νομοθεσία.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

[Κατάλληλος αποδέκτης]

Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων[495]

Έχουμε ελέγξει τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ, οι οποίες αποτελούνται από την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης (ή τον ισολογισμό) της 31ης Δεκεμβρίου 20Χ1, τις καταστάσεις συνολικού εισοδήματος (ή αποτελεσμάτων και συνολικού εισοδήματος), μεταβολών καθαρής θέσης και ταμειακών ροών του έτους που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και περίληψη σημαντικών λογιστικών πολιτικών και λοιπές επεξηγηματικές πληροφορίες.

Ευθύνη της διοίκησης[496] για τις οικονομικές καταστάσεις

Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση αυτών των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς[497], και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες, ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, οφειλόμενου είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη επί αυτών των οικονομικών καταστάσεων με βάση τον έλεγχό μας. Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Τα πρότυπα αυτά απαιτούν να συμμορφωνόμαστε με κανόνες δεοντολογίας, καθώς και να σχεδιάζουμε και να διενεργούμε τον έλεγχο με σκοπό την απόκτηση λελογισμένης διασφάλισης για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα.

Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις. Οι επιλεγόμενες διαδικασίες βασίζονται στην κρίση του ελεγκτή, περιλαμβανομένης της εκτίμησης των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων, είτε οφείλεται σε απάτη είτε σε λάθος. Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση[498] των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων[499] της οντότητας. Ο έλεγχος περιλαμβάνει επίσης την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν και του λελογισμένου των λογιστικών εκτιμήσεων που έγιναν από τη διοίκηση, καθώς και την αξιολόγηση της συνολικής παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.

Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα για να παράσχουν βάση για την ελεγκτική μας γνώμη με επιφύλαξη.

Βάση για γνώμη με επιφύλαξη

Τα αποθέματα της εταιρείας εμφανίζονται στον ισολογισμό με ποσό ΧΧΧ. Η διοίκηση δεν έχει παρουσιάσει τα αποθέματα στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, αλλά τα έχει παρουσιάσει αποκλειστικά στο κόστος, το οποίο συνιστά απόκλιση από τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

[494] ΔΠΕ 210, «Συμφωνία επί των όρων ανάθεσης ελέγχου».

[495] Ο υπότιτλος «Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων» είναι περιττός στις περιπτώσεις όπου ο δεύτερος υπότιτλος «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων» δεν έχει εφαρμογή.

[496] Ή άλλος όρος που είναι κατάλληλος για το νομικό πλαίσιο στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

[497] Όταν η ευθύνη της διοίκησης είναι να καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις που να δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, αυτό μπορεί να διατυπωθεί: «Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, και για εκείνες... »

[498] Στην περίπτωση της υποσημείωσης 12, αυτό μπορεί να διατυπωθεί: «Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων της οντότητας που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας».

[499] Σε περιστάσεις όπου ο ελεγκτής έχει επίσης την ευθύνη να εκφράσει γνώμη επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων σε συνδυασμό με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, η πρόταση αυτή θα διατυπωνόταν ως εξής: «Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις». Στην περίπτωση της υποσημείωσης 12, αυτό μπορεί να διατυπώνεται: «Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις».

Τα αρχεία της εταιρείας δείχνουν ότι εάν η διοίκηση παρουσίαζε τα αποθέματα στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, ποσό ύψους XXX θα απαιτείτο για να μειωθεί η αξία των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους. Κατά συνέπεια, το κόστος των πωλήσεων θα ήταν αυξημένο κατά XXX, και ο φόρος εισοδήματος, το καθαρό αποτέλεσμα και η καθαρή θέση των μετόχων θα ήταν μειωμένα κατά XXX, XXX και XXX, αντίστοιχα.

Γνώμη με επιφύλαξη

Κατά τη γνώμη μας, εκτός από τις επιπτώσεις του θέματος που περιγράφεται στην παράγραφο της βάσης για γνώμη με επιφύλαξη, οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, την (ή δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα της) χρηματοοικονομική(ς) θέση(ς) της Εταιρείας ΑΒΓ κατά την 31η Δεκεμβρίου 20ΧΙ, τη (της) χρηματοοικονομική(ς) της επίδοση(ς) και τις (των) ταμειακές(ών) ροές(ών) της για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων

[Η μορφή και το περιεχόμενο αυτού του τμήματος της έκθεσης ελεγκτή θα ποικίλλουν ανάλογα με τη φύση των άλλων ευθυνών αναφοράς του ελεγκτή].

[Υπογραφή του ελεγκτή]

[Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή]

[Διεύθυνση του ελεγκτή]

Υπόδειγμα 2:

Οι περιστάσεις περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

● Έλεγχο ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού που καταρτίζονται από τη διοίκηση της μητρικής, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

● Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου του ομίλου αντανακλούν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210.

● Οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες λόγω μη ενοποίησης μιας θυγατρικής. Το ουσιώδες σφάλμα θεωρείται διάχυτο για τις οικονομικές καταστάσεις. Οι επιπτώσεις του σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις δεν έχουν προσδιοριστεί επειδή δεν ήταν πρακτικό να γίνει.

● Επιπρόσθετα του ελέγχου των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής έχει άλλες υποχρεώσεις αναφοράς που απαιτούνται από την τοπική νομοθεσία.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

[Κατάλληλος αποδέκτης]

Έκθεση επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων[500]

Έχουμε ελέγξει τις συνημμένες ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ και των θυγατρικών της, οι οποίες αποτελούνται από την ενοποιημένη κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης (ή τον ισολογισμό) της 31ης Δεκεμβρίου 20Χ1, τις ενοποιημένες καταστάσεις συνολικού εισοδήματος (ή αποτελεσμάτων και συνολικού εισοδήματος), μεταβολών καθαρής θέσης και ταμειακών ροών του έτους που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και περίληψη σημαντικών λογιστικών πολιτικών και λοιπές επεξηγηματικές πληροφορίες.

Ευθύνη της διοίκησης[501] για τις οικονομικές καταστάσεις

Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση αυτών των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς[502], και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες, ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, οφειλόμενου είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη επί αυτών των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων με βάση τον έλεγχό μας. Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Τα πρότυπα αυτά απαιτούν να συμμορφωνόμαστε με κανόνες δεοντολογίας, καθώς και να σχεδιάζουμε και να διενεργούμε τον έλεγχο με σκοπό την απόκτηση λελογισμένης διασφάλισης για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα.

Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Οι επιλεγόμενες διαδικασίες βασίζονται στην κρίση του ελεγκτή, περιλαμβανομένης της εκτίμησης των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, οφειλόμενου είτε σε απάτη είτε σε λάθος. Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση[503] των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων[504] της οντότητας. Ο έλεγχος περιλαμβάνει επίσης την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν και του λελογισμένου των λογιστικών εκτιμήσεων που έγιναν από τη διοίκηση, καθώς και την αξιολόγηση της συνολικής παρουσίασης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα για να παράσχουν βάση για την αρνητική ελεγκτική μας γνώμη.

Βάση για αρνητική γνώμη

Όπως εξηγείται στη Σημείωση Χ, η εταιρεία δεν έχει ενοποιήσει τις οικονομικές καταστάσεις της θυγατρικής της Εταιρείας ΧΥΖ που απέκτησε κατά τη διάρκεια του 20Χ1, διότι δεν είναι ακόμη σε θέση να εξακριβώσει

[500] Ο υπότιτλος «Έκθεση επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων» είναι περιττός στις περιπτώσεις όπου ο δεύτερος υπότιτλος «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων» δεν έχει εφαρμογή.

[501] Ή άλλος όρος που είναι κατάλληλος για το νομικό πλαίσιο στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

[502] Όταν η ευθύνη της διοίκησης είναι να καταρτίζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που να δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, αυτό μπορεί να διατυπωθεί: «Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, και για εκείνες... »

[503] Στην περίπτωση της υποσημείωσης 17, αυτό μπορεί να διατυπωθεί: «Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της οντότητας που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας».

[504] Σε περιστάσεις όπου ο ελεγκτής έχει επίσης την ευθύνη να εκφράσει γνώμη επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων σε συνδυασμό με τον έλεγχο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, η πρόταση αυτή θα διατυπωνόταν ως εξής: «Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις». Στην περίπτωση της υποσημείωσης 17, αυτό μπορεί να διατυπωθεί: «Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις».

τις εύλογες αξίες ορισμένων σημαντικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της θυγατρικής κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Η επένδυση αυτή ως εκ τούτου λογιστικοποιείται με βάση το κόστος. Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, η θυγατρική έπρεπε να έχει ενοποιηθεί διότι ελέγχεται από την εταιρεία. Εάν η ΧΥΖ είχε ενοποιηθεί, πολλά στοιχεία στις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις θα είχαν επηρεασθεί ουσιωδώς. Οι συνέπειες της μη ενοποίησης για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις δεν έχουν προσδιοριστεί.

Αρνητική γνώμη

Κατά τη γνώμη μας, λόγω της σοβαρότητας του θέματος που αναφέρεται στην παράγραφο της βάσης για αρνητική γνώμη, οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις δεν παρουσιάζουν εύλογα την (ή δεν δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα της) χρηματοοικονομική(ς) θέση(ς) της Εταιρείας ΑΒΓ και των θυγατρικών της κατά την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1, τη (της) χρηματοοικονομική(ς) τους επίδοση(ς) και τις (των) ταμειακές(ών) ροές(ών) τους για το έτος που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων

[Η μορφή και το περιεχόμενο αυτού του τμήματος της έκθεσης του ελεγκτή θα ποικίλλουν ανάλογα με τη φύση των άλλων ευθυνών αναφοράς του ελεγκτή].

[Υπογραφή του ελεγκτή]

[Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή]

[Διεύθυνση του ελεγκτή]

Υπόδειγμα 3:

Οι περιστάσεις περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

● Έλεγχο μιας πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού καταρτισμένων από τη διοίκηση της οντότητας, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

● Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντικατοπτρίζουν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210.

● Ο ελεγκτής δεν μπόρεσε να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με επένδυση σε συνδεδεμένη οντότητα του εξωτερικού. Οι πιθανές επιπτώσεις της αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων θεωρούνται ουσιώδεις αλλά όχι διάχυτες στις οικονομικές καταστάσεις.

● Επιπρόσθετα του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής έχει άλλες ευθύνες αναφοράς που απαιτούνται από την τοπική νομοθεσία.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

[Κατάλληλος αποδέκτης]

Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων[505]

Έχουμε ελέγξει τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ, οι οποίες αποτελούνται από την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης (ή τον ισολογισμό) της 31ης Δεκεμβρίου 20Χ1, τις καταστάσεις συνολικού εισοδήματος (ή αποτελεσμάτων και συνολικού εισοδήματος), μεταβολών καθαρής θέσης και ταμειακών ροών του έτους που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και περίληψη σημαντικών λογιστικών πολιτικών και λοιπές επεξηγηματικές πληροφορίες.

Ευθύνη της διοίκησης[506] για τις οικονομικές καταστάσεις

Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση αυτών των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς[507], και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες, ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, οφειλόμενου είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη επί αυτών των οικονομικών καταστάσεων με βάση τον έλεγχό μας. Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Τα πρότυπα αυτά απαιτούν να συμμορφωνόμαστε με κανόνες δεοντολογίας, καθώς και να σχεδιάζουμε και να διενεργούμε τον έλεγχο με σκοπό την απόκτηση λελογισμένης διασφάλισης για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα.

Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις. Οι επιλεγόμενες διαδικασίες βασίζονται στην κρίση του ελεγκτή, περιλαμβανομένης της εκτίμησης των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων, είτε οφείλεται σε απάτη είτε σε λάθος. Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση[508] των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων[509] της οντότητας. Ο έλεγχος περιλαμβάνει επίσης την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν και του λελογισμένου των λογιστικών εκτιμήσεων που έγιναν από τη διοίκηση, καθώς και την αξιολόγηση της συνολικής παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.

Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα για να παράσχουν βάση για την ελεγκτική μας γνώμη με επιφύλαξη.

Βάση για γνώμη με επιφύλαξη

Η επένδυση της Εταιρείας ΑΒΓ στην Εταιρεία ΧΥΖ, μια αλλοδαπή συγγενή η οποία αποκτήθηκε κατά τη διάρκεια του έτους και λογιστικοποιήθηκε με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, παρουσιάζεται με ποσό ΧΧΧ στην κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης (ή στον ισολογισμό) της 31ης Δεκεμβρίου, 20Χ1, και το μερίδιο της ΑΒΓ στο καθαρό

[505] Ο υπότιτλος «Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων» είναι περιττός στις περιπτώσεις όπου ο δεύτερος υπότιτλος «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων» δεν έχει εφαρμογή.

[506] Ή άλλος όρος που είναι κατάλληλος για το νομικό πλαίσιο στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

[507] Όταν η ευθύνη της διοίκησης είναι να καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις που να δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, αυτό μπορεί να διατυπωθεί: «Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, και για εκείνες... »

[508] Στην περίπτωση της υποσημείωσης 22, αυτό μπορεί να διατυπώνεται: «Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων της οντότητας που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας».

[509] Σε περιστάσεις όπου ο ελεγκτής έχει επίσης την ευθύνη να εκφράσει γνώμη επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων σε συνδυασμό με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, η πρόταση αυτή θα διατυπωνόταν ως εξής: «Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις». Στην περίπτωση της υποσημείωσης 22, αυτό μπορεί να διατυπώνεται: «Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις».

αποτέλεσμα της ΧΥΖ ποσού ΧΧΧ περιλαμβάνεται στο εισόδημα της ΑΒΓ για το έτος που έληξε την ημερομηνία αυτή. Δεν μπορέσαμε να αποκτήσουμε επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με τη λογιστική αξία της επένδυσης της ΑΒΓ στη ΧΥΖ κατά την 31η Δεκεμβρίου, 20Χ1 και το μερίδιο της ΑΒΓ στο καθαρό αποτέλεσμα της ΧΥΖ για το έτος, επειδή δεν μας επιτράπηκε πρόσβαση στις χρηματοοικονομικές πληροφορίες, στη διοίκηση, καθώς και στους ελεγκτές της ΧΥΖ. Κατά συνέπεια, δεν μπορέσαμε να προσδιορίσουμε εάν οποιεσδήποτε προσαρμογές των εν λόγω ποσών ήταν απαραίτητες.

Γνώμη με επιφύλαξη

Κατά τη γνώμη μας, εκτός από τις πιθανές επιπτώσεις του θέματος που περιγράφεται στην παράγραφο της βάσης για γνώμη με επιφύλαξη, οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, την (ή δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα της) χρηματοοικονομική(ς) θέση(ς) της Εταιρείας ΑΒΓ κατά την 31η Δεκεμβρίου 20ΧΙ, τη (της) χρηματοοικονομική(ς) της επίδοση(ς) και τις (των) ταμειακές(ών) ροές(ών) της για το έτος που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων

[Η μορφή και το περιεχόμενο αυτού του τμήματος της έκθεσης του ελεγκτή θα ποικίλλουν ανάλογα με τη φύση των άλλων ευθυνών αναφοράς του ελεγκτή].

[Υπογραφή του ελεγκτή]

[Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή]

[Διεύθυνση του ελεγκτή]

Υπόδειγμα 4:

Οι περιστάσεις περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

● Έλεγχο μιας πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού καταρτισμένων από τη διοίκηση της οντότητας, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

● Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντανακλούν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210.

● Ο ελεγκτής δεν μπόρεσε να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για ένα μεμονωμένο στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων. Δηλαδή, ο ελεγκτής δεν μπόρεσε επίσης να αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια για τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες μιας επένδυσης σε κοινοπραξία που αντιπροσωπεύει πάνω από το 90% των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας. Οι πιθανές επιπτώσεις αυτής της αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων θεωρούνται και ουσιώδεις και διάχυτες στις οικονομικές καταστάσεις.

● Επιπρόσθετα του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής έχει και άλλες ευθύνες αναφοράς που απαιτούνται από την τοπική νομοθεσία.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

[Κατάλληλος αποδέκτης]

Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων[510]

Μας ανατέθηκε ο έλεγχος των συνημμένων οικονομικών καταστάσεων της Εταιρείας ΑΒΓ, οι οποίες αποτελούνται από την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης (ή τον ισολογισμό) της 31ης Δεκεμβρίου 20Χ1, τις καταστάσεις συνολικού εισοδήματος (ή αποτελεσμάτων και συνολικού εισοδήματος), μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και ταμειακών ροών του έτους που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και περίληψη σημαντικών λογιστικών πολιτικών και λοιπές επεξηγηματικές πληροφορίες.

Ευθύνη της διοίκησης[511] για τις οικονομικές καταστάσεις

Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση αυτών των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς[512], και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες, ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, οφειλόμενου είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη επί αυτών των οικονομικών καταστάσεων με βάση τη διενέργεια του ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Ωστόσο, λόγω του θέματος που περιγράφεται στην παράγραφο της βάσης για αδυναμία έκφρασης γνώμης, δεν ήμασταν σε θέση να αποκτήσουμε επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια τα οποία να παράσχουν βάση για ελεγκτική γνώμη.

Βάση για αδυναμία έκφρασης γνώμης

Η επένδυση της εταιρείας στην εταιρεία της κοινοπραξίας της ΧΥΖ (Χώρα Χ) εμφανίζεται με ποσό ΧΧΧ στην κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης (ή στον ισολογισμό) της εταιρείας, ποσό που αντιπροσωπεύει άνω του 90% των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας κατά την 31η Δεκεμβρίου, 20Χ1. Δεν μας επετράπη πρόσβαση στη διοίκηση και στους ελεγκτές της εταιρείας ΧΥΖ, περιλαμβανομένης της τεκμηρίωσης του ελέγχου των ελεγκτών της ΧΥΖ. Συνεπώς, δεν μπορέσαμε να προσδιορίσουμε εάν ήταν αναγκαίες οποιεσδήποτε προσαρμογές όσον αφορά στο αναλογικό μερίδιο της εταιρείας επί των περιουσιακών στοιχείων της ΧΥΖ τα οποία ελέγχει (control) από κοινού, στο αναλογικό μερίδιο των υποχρεώσεων της ΧΥΖ για τις οποίες είναι από κοινού υπεύθυνη, στο αναλογικό μερίδιο του εισοδήματος και των εξόδων της ΧΥΖ για το έτος, καθώς και στα στοιχεία που συνθέτουν τις καταστάσεις μεταβολών καθαρής θέσης και ταμειακών ροών.

Αδυναμία έκφρασης γνώμης

Λόγω της σοβαρότητας του θέματος που περιγράφτηκε στην παράγραφο της βάσης για αδυναμία έκφρασης γνώμης, δεν έχουμε μπορέσει να αποκτήσουμε επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια που να παρέχουν βάση για γνώμη ελέγχου. Συνεπώς, δεν εκφράζουμε γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων.

Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων

[Η μορφή και το περιεχόμενο αυτού του τμήματος της έκθεσης του ελεγκτή θα ποικίλλουν ανάλογα με τη φύση των άλλων ευθυνών αναφοράς του ελεγκτή].

[Υπογραφή του ελεγκτή]

[Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή]

[Διεύθυνση του ελεγκτή]

---

[510] Ο υπότιτλος «Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων» είναι περιττός στις περιπτώσεις όπου ο δεύτερος υπότιτλος «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων» δεν έχει εφαρμογή.

[511] Ή άλλος όρος που είναι κατάλληλος για το νομικό πλαίσιο στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

[512] Όταν η ευθύνη της διοίκησης είναι να καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις που να δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, αυτό μπορεί να διατυπωθεί: «Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, και για εκείνες... »

Υπόδειγμα 5:

Οι περιστάσεις περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

● Έλεγχο μιας πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού καταρτισμένων από τη διοίκηση της οντότητας, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

● Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντανακλούν την περιγραφή της ευθύνη της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210.

● Ο ελεγκτής δεν μπόρεσε να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για πολλαπλά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων. Δηλαδή, ο ελεγκτής δεν μπόρεσε να αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια για τα αποθέματα της οντότητας καθώς και για τους λογαριασμούς των απαιτήσεων. Οι πιθανές επιπτώσεις αυτής της αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων θεωρούνται και ουσιώδεις και διάχυτες στις οικονομικές καταστάσεις.

● Επιπρόσθετα του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής έχει και άλλες ευθύνες αναφοράς που απαιτούνται από την τοπική νομοθεσία.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

[Κατάλληλος αποδέκτης]

Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων[513]

Μας ανατέθηκε ο έλεγχος των συνημμένων οικονομικών καταστάσεων της Εταιρείας ΑΒΓ, οι οποίες αποτελούνται από την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης (ή τον ισολογισμό) της 31ης Δεκεμβρίου 20Χ1, τις καταστάσεις συνολικού εισοδήματος (ή αποτελεσμάτων και συνολικού εισοδήματος), μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και ταμειακών ροών του έτους που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και περίληψη σημαντικών λογιστικών πολιτικών και λοιπές επεξηγηματικές πληροφορίες.

Ευθύνη της διοίκησης[514] για τις οικονομικές καταστάσεις

Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση αυτών των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς[515], και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες, ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, οφειλόμενου είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη επί αυτών των οικονομικών καταστάσεων με βάση τη διενέργεια του ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Ωστόσο, λόγω του θέματος που περιγράφεται στην παράγραφο της βάσης για αδυναμία έκφρασης γνώμης, δεν ήμασταν σε θέση να αποκτήσουμε επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για να παράσχουν βάση για ελεγκτική γνώμη.

Βάση για αδυναμία έκφρασης γνώμης

Διοριστήκαμε ελεγκτές της εταιρείας μετά την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1 και, επομένως, δεν παρακολουθήσαμε την καταμέτρηση των φυσικών αποθεμάτων στην αρχή και στο τέλος του έτους. Δεν μπορέσαμε να ικανοποιηθούμε με εναλλακτικά μέσα σχετικά με τις ποσότητες αποθεμάτων που υπήρχαν την 31η Δεκεμβρίου, 20Χ0 και 20Χ1 τα οποία παρουσιάζονται στην κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης (ή ισολογισμό) με ποσό ΧΧΧ και ΧΧΧ, αντίστοιχα. Επιπλέον, η εισαγωγή ενός νέου μηχανογραφημένου συστήματος για τους λογαριασμούς των απαιτήσεων το Σεπτέμβριο 20Χ1 είχε ως αποτέλεσμα πολλά λάθη στους λογαριασμούς των απαιτήσεων. Κατά την ημερομηνία της έκθεσης ελέγχου μας, η διοίκηση ήταν ακόμα στη διαδικασία αποκατάστασης των ελλείψεων του συστήματος και διόρθωσης των λαθών. Δεν μπορέσαμε να επιβεβαιώσουμε ή να επαληθεύσουμε με εναλλακτικά μέσα τους λογαριασμούς των απαιτήσεων που περιλαμβάνονται στην κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης (ή ισολογισμό) συνολικού ποσού ΧΧΧ κατά την 31η Δεκεμβρίου, 20Χ1. Ως αποτέλεσμα αυτών των θεμάτων, δεν μπορέσαμε να προσδιορίσουμε εάν οποιεσδήποτε προσαρμογές θα μπορούσαν να έχουν κριθεί απαραίτητες αναφορικά με καταχωρημένα ή μη καταχωρημένα αποθέματα και λογαριασμούς απαιτήσεων, καθώς και τα στοιχεία που συνθέτουν την κατάσταση συνολικού εισοδήματος (ή αποτελεσμάτων και συνολικού εισοδήματος), την κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης και την κατάσταση ταμειακών ροών.

Αδυναμία έκφρασης γνώμης

Λόγω της σοβαρότητας του θέματος που περιγράφτηκε στην παράγραφο της βάσης για αδυναμία έκφρασης γνώμης, δεν μπορέσαμε να αποκτήσουμε επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια που να παρέχουν βάση για γνώμη ελέγχου. Συνεπώς, δεν εκφράζουμε γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων.

Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων

[Η μορφή και το περιεχόμενο αυτού του τμήματος της έκθεσης του ελεγκτή θα ποικίλλουν ανάλογα με τη φύση των άλλων ευθυνών αναφοράς του ελεγκτή].

[Υπογραφή του ελεγκτή]

[Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή]

[Διεύθυνση του ελεγκτή]

[513] Ο υπότιτλος «Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων» είναι περιττός στις περιπτώσεις όπου ο δεύτερος υπότιτλος «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων» δεν έχει εφαρμογή.

[514] Ή άλλος όρος που είναι κατάλληλος για το νομικό πλαίσιο στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

[515] Όταν η ευθύνη της διοίκησης είναι να καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις που να δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, αυτό μπορεί να διατυπωθεί: «Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, και για εκείνες... »

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 706

ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ ΕΜΦΑΣΗΣ ΘΕΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ ΑΛΛΟΥ ΘΕΜΑΤΟΣ ΣΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ ΤΟΥ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Παράγραφος
Εισαγωγή	
Πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ	1-2
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	3
Στόχος	4
Ορισμοί	5
Απαιτήσεις	
Παράγραφοι έμφασης θέματος στην έκθεση του ελεγκτή	6-7
Παράγραφοι άλλου θέματος στην έκθεση του ελεγκτή	8
Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση	9
Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό	
Παράγραφοι έμφασης θέματος στην έκθεση του ελεγκτή	A1-A4
Παράγραφοι άλλου θέματος στην έκθεση του ελεγκτή	A5-A11
Επικοινωνία με τους στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση	A12
Παράρτημα 1: Κατάλογος των ΔΠΕ που περιλαμβάνουν απαιτήσεις για παραγράφους έμφασης θέματος	
Παράρτημα 2: Κατάλογος των ΔΠΕ που περιλαμβάνουν απαιτήσεις για παραγράφους άλλου θέματος	
Παράρτημα 3: Υπόδειγμα έκθεσης ελεγκτή που περιλαμβάνει παράγραφο έμφασης θέματος	

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 706, «Παράγραφοι έμφασης θέματος και παράγραφοι άλλων θεμάτων στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή» πρέπει να μελετάται σε συνδυασμό με το ΔΠΕ 200 «Γενικοί σκοποί του ανεξάρτητου ελεγκτή και διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου».

Εισαγωγή

Πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ

1. Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) ασχολείται με τις πρόσθετες γνωστοποιήσεις στην έκθεση του ελεγκτή όταν ο ελεγκτή θεωρεί απαραίτητο να:

(α) Επιστήσει την προσοχή των χρηστών σε θέμα ή σε θέματα που παρουσιάζονται ή γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις τα οποία είναι τέτοιας σημασίας που είναι θεμελιώδη για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων από τους χρήστες, ή

(β) Επιστήσει την προσοχή των χρηστών σε οποιοδήποτε θέμα ή θέματα εκτός από εκείνα που παρουσιάζονται ή γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις, τα οποία είναι σχετικά για την κατανόηση εκ μέρους των χρηστών σε ότι αφορά τον έλεγχο, τις ευθύνες του ελεγκτή ή την έκθεση ελεγκτή.

2. Τα Παραρτήματα 1 και 2 εντοπίζουν τα ΔΠΕ που περιλαμβάνουν ειδικές απαιτήσεις για τον ελεγκτή να περιλάβει παραγράφους έμφασης θέματος ή παραγράφους άλλου θέματος στην έκθεσή του. Σε αυτές τις περιστάσεις, έχουν εφαρμογή οι απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΕ αναφορικά με τη μορφή και την τοποθέτηση τέτοιων παραγράφων.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

3. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα.

Στόχος

4. Ο στόχος του ελεγκτή είναι, έχοντας διαμορφώσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων, να επιστήσει την προσοχή των χρηστών, όταν κατά την κρίση του είναι απαραίτητο να το πράξει, μέσω πρόσθετης σαφούς γνωστοποίησης στην έκθεσή του, περί:

(α) Θέματος το οποίο, αν και έχει δεόντως παρουσιαστεί ή γνωστοποιηθεί στις οικονομικές καταστάσεις, είναι τέτοιας σημασίας που είναι θεμελιώδες για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων από τους χρήστες, ή

(β) Οποιουδήποτε άλλου θέματος, όπως ενδείκνυται, που είναι σχετικό για να κατανοήσουν οι χρήστες τον έλεγχο, τις ευθύνες του ελεγκτή ή την έκθεση του ελεγκτή.

Ορισμοί

5. Για σκοπούς των ΔΠΕ, οι ακόλουθοι όροι έχουν τη σημασία που αποδίδεται κατωτέρω:

(α) Παράγραφος έμφασης θέματος - Παράγραφος στην έκθεση του ελεγκτή, η οποία αναφέρεται σε θέμα που παρουσιάζεται ή γνωστοποιείται κατάλληλα στις οικονομικές καταστάσεις και το οποίο, κατά την κρίση του ελεγκτή, είναι τέτοιας σημασίας που είναι θεμελιώδες για να κατανοήσουν οι χρήστες τις οικονομικές καταστάσεις.

(β) Παράγραφος άλλου θέματος - Παράγραφος στην έκθεση του ελεγκτή η οποία αναφέρεται σε θέμα άλλο από εκείνα που παρουσιάζονται ή γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις, το οποίο, κατά την κρίση του ελεγκτή, είναι σχετικό για να κατανοήσουν οι χρήστες τον έλεγχο, τις ευθύνες του ελεγκτή ή την έκθεση του ελεγκτή.

Απαιτήσεις

Παράγραφοι έμφασης θέματος στην έκθεση του ελεγκτή

6. Εάν ο ελεγκτής θεωρήσει απαραίτητο να εστιάσει την προσοχή των χρηστών σε θέμα που παρουσιάστηκε ή γνωστοποιήθηκε στις οικονομικές καταστάσεις και το οποίο, κατά την κρίση του, είναι τέτοιας σημασίας που είναι θεμελιώδες για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων από τους χρήστες, ο ελεγκτής πρέπει να περιλάβει παράγραφο έμφασης θέματος στην έκθεσή του, με την προϋπόθεση ότι έχει αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια ότι το θέμα δεν είναι ουσιωδώς εσφαλμένο στις οικονομικές καταστάσεις. Τέτοια παράγραφος πρέπει να αναφέρεται μόνο σε πληροφορίες που παρουσιάζονται ή γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις. (Βλ. παρ. Α1-Α2)

7. Όταν ο ελεγκτής περιλαμβάνει παράγραφο Έμφασης Θέματος στην έκθεση του ελεγκτή, ο ελεγκτής πρέπει:

(α) Να περιλάβει την παράγραφο αυτή αμέσως μετά την παράγραφο της γνώμης στην έκθεση του ελεγκτή,

(β) Να χρησιμοποιήσει την επικεφαλίδα «Έμφαση Θέματος» ή άλλη κατάλληλη επικεφαλίδα,

(γ) Να περιλάβει στην παράγραφο σαφή αναφορά στο θέμα στο οποίο δίνεται έμφαση, καθώς και στο πού οι σχετικές γνωστοποιήσεις που περιγράφουν πλήρως το θέμα μπορεί να βρεθούν στις οικονομικές καταστάσεις, και

(δ) Να δηλώσει ότι η γνώμη του ελεγκτή δεν είναι διαφοροποιημένη σε σχέση με το θέμα στο οποίο δίνεται έμφαση. (Βλ. παρ. Α3-Α4)

Παράγραφοι άλλου θέματος στην έκθεση του ελεγκτή

8. Εάν ο ελεγκτής θεωρήσει απαραίτητο να γνωστοποιήσει θέμα άλλο από εκείνα που παρουσιάζονται ή γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις, το οποίο, κατά την κρίση του, είναι σχετικό για να κατανοήσουν οι χρήστες τον έλεγχο, τις ευθύνες του ελεγκτή ή την έκθεση ελεγκτή, και αυτό δεν απαγορεύεται από νόμο ή κανονισμό, ο ελεγκτής πρέπει να το πράξει σε μια παράγραφο στην έκθεση του ελεγκτή, με επικεφαλίδα «Άλλο Θέμα» ή άλλη κατάλληλη επικεφαλίδα. Ο ελεγκτής πρέπει να περιλάβει αυτή την παράγραφο αμέσως μετά την παράγραφο της γνώμης και την τυχόν παράγραφο έμφασης θέματος, ή σε οποιοδήποτε άλλο σημείο της έκθεσής

του, εάν το περιεχόμενο της παραγράφου άλλου θέματος είναι σχετικό με το τμήμα Άλλες Ευθύνες Αναφοράς. (Βλ. παρ. Α5-Α11)

Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση

9. Εάν ο ελεγκτής αναμένει ότι θα περιλάβει παράγραφο έμφασης θέματος ή παράγραφο άλλου θέματος στην έκθεσή του, πρέπει να επικοινωνήσει με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σχετικά με την πρόθεσή του να περιλάβει τέτοια παράγραφο καθώς και τη λεκτική διατύπωση της παραγράφου αυτής. (Βλ. παρ. Α12)

***

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Παράγραφοι έμφασης θέματος στην έκθεση ελεγκτή

Περιστάσεις στις οποίες μπορεί να είναι απαραίτητη παράγραφος έμφασης θέματος (Βλ. παρ. 6)

Α1. Παραδείγματα περιστάσεων όπου ο ελεγκτής μπορεί να το θεωρήσει απαραίτητο να περιλάβει παράγραφο έμφασης θέματος είναι:

- Η αβεβαιότητα σχετικά με το μελλοντικό αποτέλεσμα πολύ σημαντικής δικαστικής διένεξης ή ρυθμιστικού μέτρου.
- Η πρώιμη εφαρμογή (όπου επιτρέπεται) νέου λογιστικού προτύπου (για παράδειγμα, νέου Διεθνούς Προτύπου Χρηματοοικονομικής Αναφοράς) που έχει διάχυτη επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις πριν από την ημερομηνία ισχύος του.
- Σημαντική καταστροφή που είχε ή εξακολουθεί να έχει σοβαρή επίπτωση στην χρηματοοικονομική θέση της οντότητας.

Α2. Η εκτεταμένη χρήση παραγράφων έμφασης θέματος μειώνει την αποτελεσματικότητα της γνωστοποίησης τέτοιων θεμάτων από τον ελεγκτή. Επιπρόσθετα, η συμπερίληψη περισσότερων πληροφοριών σε μια παράγραφο έμφασης θέματος από αυτές που παρουσιάζονται ή γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις μπορεί να υπονοεί ότι το θέμα δεν έχει παρουσιαστεί ή γνωστοποιηθεί κατάλληλα. Συνεπώς, η παράγραφος 6 περιορίζει τη χρήση της παραγράφου έμφασης θέματος σε θέματα που παρουσιάζονται ή γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις.

Συμπερίληψη παραγράφου έμφασης θέματος στην έκθεση του ελεγκτή (Βλ. παρ. 7)

Α3. Το να περιληφθεί παράγραφος έμφασης θέματος στην έκθεση του ελεγκτή δεν επηρεάζει τη γνώμη του ελεγκτή. Η παράγραφος έμφασης θέματος δεν συνιστά υποκατάστατο είτε για:

(α) Έκφραση από τον ελεγκτή γνώμης με επιφύλαξη ή αρνητικής γνώμης ή αδυναμίας έκφρασης γνώμης, όταν απαιτείται από τις περιστάσεις συγκεκριμένης ανάθεσης ελέγχου (βλέπε ΔΠΕ 705[516]), είτε

(β) Για γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις τις οποίες το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς απαιτεί από τη διοίκηση.

Α4. Το υπόδειγμα έκθεσης στο Παράρτημα 3 περιλαμβάνει παράγραφο έμφασης θέματος σε έκθεση του ελεγκτή που περιέχει γνώμη με επιφύλαξη.

Παράγραφοι άλλου θέματος στην έκθεση του ελεγκτή (Βλ. παρ. 8)

Περιστάσεις στις οποίες μπορεί να είναι απαραίτητη η παράγραφος άλλου θέματος

Σχετικά με την κατανόηση του ελέγχου από τους χρήστες

Α5. Στη σπάνια περίσταση που ο ελεγκτής αδυνατεί να αποσυρθεί από την ανάθεση ακόμα και εάν είναι διάχυτη η πιθανή επίπτωση της αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων, λόγω περιορισμού στο πεδίο του ελέγχου που επιβάλλεται από τη διοίκηση[517], ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει απαραίτητο να περιλάβει παράγραφο άλλου θέματος στην έκθεσή του για να εξηγήσει γιατί δεν είναι δυνατό για τον ελεγκτή να αποσυρθεί από την ανάθεση.

Σχετικά με την κατανόηση των ευθυνών του ελεγκτή ή της έκθεσης του ελεγκτή από τους χρήστες.

Α6. Νόμος, κανονισμός ή γενικά αποδεκτή πρακτική σε μια δικαιοδοσία μπορεί να απαιτεί ή να επιτρέπει στον ελεγκτή να αναλύσει θέματα που παρέχουν περαιτέρω επεξήγηση των ευθυνών του στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων ή στην έκθεση του ελεγκτή επί αυτών. Όπου είναι σχετικό, μια ή περισσότερες υποεπικεφαλίδες μπορούν να χρησιμοποιηθούν για να περιγράψουν το περιεχόμενο της παραγράφου άλλου θέματος.

Α7. Μια παράγραφος άλλου θέματος δεν ασχολείται με περιστάσεις όπου ο ελεγκτής έχει άλλες ευθύνες αναφοράς που είναι πρόσθετες στην ευθύνη του ελεγκτή βάσει των ΔΠΕ για αναφορά επί των οικονομικών καταστάσεων (βλέπε το τμήμα «Άλλες ευθύνες αναφοράς» στο ΔΠΕ 700[518]), ή όπου έχει ζητηθεί από τον ελεγκτή να εκτελέσει πρόσθετες ειδικές διαδικασίες και να συντάξει σχετική έκθεση, ή να εκφράσει γνώμη επί συγκεκριμένων θεμάτων.

Αναφορά επί περισσοτέρων της μίας σειράς οικονομικών καταστάσεων

Α8. Μια οντότητα μπορεί να καταρτίζει μία σειρά οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με ένα πλαίσιο γενικού σκοπού (για παράδειγμα, το εθνικό πλαίσιο) και μία άλλη σειρά οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με άλλο πλαίσιο γενικού σκοπού (για παράδειγμα τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς), και να αναθέτει στον ελεγκτή τη σύνταξη έκθεσης και επί των δύο σειρών οικονομικών καταστάσεων. Εάν ο ελεγκτής έχει κρίνει ότι τα πλαίσια είναι αποδεκτά στις αντίστοιχες περιστάσεις, μπορεί να περιλάβει παράγραφο άλλου θέματος

[516] ΔΠΕ 705, «Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή».
[517] Βλέπε παράγραφο 13(β)(ii) του ΔΠΕ 705 για συζήτηση αυτής της περίστασης.
[518] ΔΠΕ 700, «Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί οικονομικών καταστάσεων», παράγραφοι 38-39.

στην έκθεση του ελεγκτή, αναφερόμενος στο πραγματικό γεγονός ότι μια άλλη σειρά οικονομικών καταστάσεων έχει καταρτιστεί από την ίδια οντότητα σύμφωνα με άλλο πλαίσιο γενικού σκοπού και ότι ο ελεγκτής έχει εκδώσει έκθεση επί αυτών των οικονομικών καταστάσεων.

Περιορισμός στη διανομή ή στη χρήση της έκθεσης του ελεγκτή

Α9. Οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται για ειδικό σκοπό μπορεί να καταρτίζονται σύμφωνα με ένα πλαίσιο γενικού σκοπού επειδή οι σκοπούμενοι χρήστες έχουν καθορίσει ότι αυτές οι οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού καλύπτουν τις ανάγκες χρηματοοικονομικής πληροφόρησής τους. Εφόσον η έκθεση του ελεγκτή προορίζεται για συγκεκριμένους χρήστες, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει απαραίτητο στις περιστάσεις να περιλάβει παράγραφο άλλου θέματος, δηλώνοντας ότι η έκθεση του ελεγκτή προορίζεται αποκλειστικά για τους σκοπούμενους χρήστες και δεν πρέπει να διανεμηθεί ή να χρησιμοποιηθεί από άλλα μέρη.

Προσθήκη παραγράφου άλλου θέματος στην έκθεση του ελεγκτή

Α10. Το περιεχόμενο της παραγράφου άλλου θέματος αντανακλά σαφώς ότι αυτό το άλλο θέμα δεν απαιτείται να παρουσιαστεί και να γνωστοποιηθεί στις οικονομικές καταστάσεις. Η παράγραφος άλλου θέματος δεν περιλαμβάνει πληροφορίες που απαγορεύεται στον ελεγκτή να παρέχει από νόμο, κανονισμό ή άλλα επαγγελματικά πρότυπα, για παράδειγμα, πρότυπα δεοντολογίας που σχετίζονται με εμπιστευτικότητα πληροφοριών. Η παράγραφος άλλου θέματος επίσης δεν περιλαμβάνει πληροφορίες που απαιτείται να παρέχονται από τη διοίκηση.

Α11. Η τοποθέτηση της παραγράφου άλλου θέματος εξαρτάται από τη φύση των πληροφοριών που πρόκειται να γνωστοποιηθούν. Όταν η παράγραφος άλλου θέματος περιλαμβάνεται για να επιστήσει την προσοχή των χρηστών σε θέμα σχετικό με τη κατανόησή τους για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, η παράγραφος περιλαμβάνεται αμέσως μετά την παράγραφο γνώμης και οποιαδήποτε παράγραφο έμφασης θέματος. Όταν η παράγραφος άλλου θέματος περιλαμβάνεται για να επιστήσει την προσοχή των χρηστών σε θέμα που σχετίζεται με άλλες ευθύνες αναφοράς οι οποίες αναφέρονται στην έκθεση του ελεγκτή, η παράγραφος μπορεί να περιληφθεί στο τμήμα με την υποεπικεφαλίδα «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων». Εναλλακτικά, όταν είναι σχετικό για όλες τις ευθύνες του ελεγκτή ή για την κατανόηση της έκθεσης του ελεγκτή από τους χρήστες, η παράγραφος άλλου θέματος μπορεί να περιληφθεί ως ξεχωριστό τμήμα, μετά την έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων και την έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων.

Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση (Βλ. παρ. 9)

Α12. Αυτή η επικοινωνία δίνει τη δυνατότητα στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση να ενημερωθούν για τη φύση οποιωνδήποτε ειδικών θεμάτων που ο ελεγκτής σκοπεύει να τονίσει στην έκθεσή του, και τους παρέχει την ευκαιρία να αποκτήσουν περαιτέρω διευκρινίσεις από τον ελεγκτή, όπου είναι απαραίτητο. Όταν η προσθήκη παραγράφου άλλου θέματος επί συγκεκριμένου θέματος στην έκθεση του ελεγκτή επαναλαμβάνεται σε κάθε διαδοχική ανάθεση, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει ότι δεν είναι αναγκαίο να επαναλαμβάνει την επικοινωνία σε κάθε ανάθεση.

Παράρτημα 1
(Βλ. παρ. 2)

Κατάλογος των ΔΠΕ που περιλαμβάνουν απαιτήσεις για παραγράφους έμφασης θέματος

Το παρόν παράρτημα προσδιορίζει παραγράφους σε άλλα ισχύοντα ΔΠΕ για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα, στις οποίες απαιτείται από τον ελεγκτή να περιλάβει παράγραφο έμφασης θέματος στην έκθεσή του σε ορισμένες περιστάσεις. Ο κατάλογος δεν είναι υποκατάστατο της εξέτασης των απαιτήσεων καθώς και της σχετικής εφαρμογής τους και άλλου επεξηγηματικού υλικού στα ΔΠΕ.

- ΔΠΕ 210, «Συμφωνία επί των όρων ανάθεσης ελέγχου» - παράγραφος 19(β)
- ΔΠΕ 560, «Μεταγενέστερα γεγονότα» - παράγραφοι 12(β) και 16
- ΔΠΕ 570, « Συνέχιση δραστηριότητας» - παράγραφος 19
- ΔΠΕ 800, «Ειδικά ζητήματα - έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσια ειδικού σκοπού» - παράγραφος 14

Παράρτημα 2
(Βλ. παρ. 2)

Κατάλογος των ΔΠΕ που περιλαμβάνουν απαιτήσεις για παραγράφους άλλων θεμάτων

Το παρόν παράρτημα εντοπίζει παραγράφους σε άλλα ΔΠΕ που ισχύουν για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που ξεκινούν την 15η Δεκεμβρίου 2009, στις οποίες απαιτείται από τον ελεγκτή να περιλάβει παράγραφο άλλου θέματος στην έκθεσή του σε ορισμένες περιστάσεις. Ο κατάλογος δεν είναι υποκατάστατο της εξέτασης των απαιτήσεων καθώς και της σχετικής εφαρμογής τους και άλλου επεξηγηματικού υλικού στα ΔΠΕ.

- ΔΠΕ 560, «Μεταγενέστερα γεγονότα» - παράγραφοι 12(β) και 16
- ΔΠΕ 710, «Συγκριτικές πληροφορίες - αντίστοιχα ποσά και συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις» - παράγραφοι 13-14, 16-17 και 19
- ΔΠΕ 720, «Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με άλλες πληροφορίες σε έγγραφα που περιέχουν ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις» - παράγραφος 10(α)

Παράρτημα 3
(Βλ: Παρ. Α4)

Υπόδειγμα έκθεσης ελεγκτή που περιλαμβάνει παράγραφο έμφασης θέματος

Οι περιστάσεις περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- Έλεγχο μιας πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού, καταρτισμένων από τη διοίκηση της οντότητας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.
- Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντανακλούν την περιγραφή της ευθύνη της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210[519].
- Υπάρχει αβεβαιότητα σχετικά με σημαντική υπόθεση δικαστικής διένεξης που εκκρεμεί.
- Απόκλιση από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς είχε ως αποτέλεσμα γνώμη με επιφύλαξη.
- Επιπρόσθετα του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής έχει άλλες υποχρεώσεις αναφοράς που απαιτούνται από την τοπική νομοθεσία.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

[Κατάλληλος αποδέκτης]

Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων[520]

Έχουμε ελέγξει τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ, οι οποίες αποτελούνται από την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης (ή τον ισολογισμό) της 31ης Δεκεμβρίου 20Χ1, και τις καταστάσεις συνολικού εισοδήματος (ή αποτελεσμάτων και συνολικού εισοδήματος), μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και περίληψη σημαντικών λογιστικών πολιτικών και λοιπές επεξηγηματικές πληροφορίες.

Ευθύνη της διοίκησης[521] για τις οικονομικές καταστάσεις

Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση αυτών των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς[522], και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες, ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, οφειλόμενου είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη επί αυτών των οικονομικών καταστάσεων με βάση τον έλεγχό μας. Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Τα πρότυπα αυτά απαιτούν να συμμορφωνόμαστε με κανόνες δεοντολογίας, καθώς και να σχεδιάζουμε και να διενεργούμε τον έλεγχο με σκοπό την απόκτηση λελογισμένης διασφάλισης για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα.

Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις. Οι επιλεγόμενες διαδικασίες βασίζονται στην κρίση του ελεγκτή, περιλαμβανομένης της εκτίμησης των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων, οφειλόμενου είτε σε απάτη είτε σε λάθος. Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση[523] των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων[524] της οντότητας. Ο έλεγχος περιλαμβάνει επίσης την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν και του λελογισμένου των λογιστικών εκτιμήσεων που έγιναν από τη διοίκηση, καθώς και την αξιολόγηση της συνολικής παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.

Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα για να παράσχουν βάση για την ελεγκτική μας γνώμη.

---

[519] ΔΠΕ 210, «Συμφωνία επί των όρων ανάθεσης ελέγχου».

[520] Ο υπότιτλος «Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων» είναι περιττός στις περιστάσεις όπου ο δεύτερος υπότιτλος «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων» δεν έχει εφαρμογή.

[521] Ή άλλος όρος που είναι κατάλληλος για το νομικό πλαίσιο στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

[522] Όταν η ευθύνη της διοίκησης είναι να καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις που να δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, αυτό μπορεί να διατυπωθεί: «Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, και για εκείνες... »

[523] Στην περίπτωση της υποσημείωσης 7, αυτό μπορεί να διατυπωθεί: «Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων της οντότητας που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας».

[524] Σε περιστάσεις όπου ο ελεγκτής έχει επίσης την ευθύνη να εκφράσει γνώμη επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων σε συνδυασμό με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, η πρόταση αυτή θα διατυπωνόταν ως εξής: «Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις». Στην περίπτωση της υποσημείωσης 7, αυτό μπορεί να διατυπωθεί: «Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις».

Βάση για γνώμη με επιφύλαξη

Τα βραχυπρόθεσμα εμπορεύσιμα χρεόγραφα της εταιρείας παρουσιάζονται στην κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης (ή στον ισολογισμό) με το ποσό των ΧΧΧ. Η διοίκηση δεν επιμέτρησε αυτά τα χρεόγραφα στην αγοραία αξία, αλλά αντίθετα τα παρουσίασε στο κόστος, γεγονός που αποτελεί απόκλιση από τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Τα αρχεία της εταιρείας δείχνουν ότι εάν η διοίκηση είχε επιμετρήσει αυτά τα χρεόγραφα στην αγοραία αξία τους, η εταιρεία θα αναγνώριζε μη πραγματοποιημένη ζημία ποσού ΧΧΧ στην κατάσταση συνολικού εισοδήματος (ή τον ισολογισμό) για τη χρήση. Η λογιστική αξία των χρεογράφων στην κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης (ή τον ισολογισμό) θα είχε μειωθεί κατά το ίδιο ποσό την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1, και ο φόρος εισοδήματος, τα καθαρά αποτελέσματα και η καθαρή θέση των μετόχων θα είχαν μειωθεί κατά ποσό ΧΧΧ, ΧΧΧ και ΧΧΧ, αντίστοιχα.

Γνώμη με επιφύλαξη

Κατά τη γνώμη μας, εκτός από τις επιπτώσεις του θέματος που περιγράφεται στην παράγραφο της βάσης για γνώμη με επιφύλαξη, οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, την (ή δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα της) χρηματοοικονομική(ς) θέση(ς) της Εταιρείας ΑΒΓ κατά την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1, και τη (της) χρηματοοικονομική(ς) της επίδοση(ς) και τις (των) ταμειακές(ών) ροές(ών) της για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Έμφαση θέματος

Εφιστούμε την προσοχή σας στη Σημείωση Χ επί των οικονομικών καταστάσεων, η οποία περιγράφει την αβεβαιότητα[525] που σχετίζεται με την έκβαση της αγωγής που κατατέθηκε κατά της εταιρείας από την εταιρεία ΧΥΖ. Η γνώμη μας δεν έχει επιφύλαξη σε σχέση με αυτό το θέμα.

Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων

[Η μορφή και το περιεχόμενο αυτού του τμήματος της έκθεσης του ελεγκτή θα ποικίλλουν ανάλογα με τη φύση των άλλων ευθυνών αναφοράς του ελεγκτή].

[Υπογραφή του ελεγκτή]

[Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή]

[Διεύθυνση του ελεγκτή]

[525] Κατά την επισήμανση της αβεβαιότητας, ο ελεγκτής χρησιμοποιεί την ίδια ορολογία που χρησιμοποιείται στη σημείωση των οικονομικών καταστάσεων.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 710

ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ - ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΟΙ ΑΡΙΘΜΟΙ ΚΑΙ ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που ξεκινούν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Παράγραφος

Εισαγωγή
Πεδίο του παρόντος ΔΠΕ 1
Φύση των συγκριτικών πληροφοριών 2-3
Ημερομηνία έναρξης ισχύος 4
Στόχοι 5
Ορισμοί 6
Απαιτήσεις
Ελεγκτικές διαδικασίες 7-9
Έκθεση ελέγχου 10-19
Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό
Ελεγκτικές διαδικασίες A1
Έκθεση ελέγχου A2-A11
Παράρτημα: Υποδείγματα εκθέσεων ελεγκτών

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 710, «Συγκριτικές πληροφορίες – Αντίστοιχοι αριθμοί και συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις» 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 τις ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με συγκριτικές πληροφορίες στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων. Όταν οι οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου έχουν ελεγχθεί από προηγούμενο ελεγκτή ή δεν ελέγχθηκαν, οι απαιτήσεις και η καθοδήγηση του ΔΠΕ 510[526] αναφορικά με τα υπόλοιπα έναρξης έχουν επίσης εφαρμογή.

Φύση των συγκριτικών πληροφοριών

2. Η φύση των συγκριτικών πληροφοριών που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας εξαρτάται από τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς. Υπάρχουν δύο διαφορετικές ευρύτερες προσεγγίσεις στις ευθύνες του ελεγκτή για τη σύνταξη έκθεσης αναφορικά με αυτές τις συγκριτικές πληροφορίες: οι αντίστοιχοι αριθμοί και οι συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις. Η προσέγγιση που πρόκειται να υιοθετηθεί συχνά καθορίζεται από νόμο ή κανονισμό, αλλά μπορεί επίσης να καθορίζεται στους όρους της ανάθεσης.

3. Οι βασικές διαφορές στην έκθεση ελέγχου μεταξύ των δύο προσεγγίσεων είναι:

(α) Για τους αντίστοιχους αριθμούς, η γνώμη του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων αναφέρεται μόνο στην τρέχουσα περίοδο, ενώ

(β) Για τις συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις, η γνώμη του ελεγκτή αναφέρεται σε κάθε περίοδο για την οποία παρουσιάζονται οικονομικές καταστάσεις.

Το παρόν ΔΠΕ αντιμετωπίζει ξεχωριστά τις απαιτήσεις για την έκθεση του ελεγκτή για κάθε προσέγγιση.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

4. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που ξεκινούν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα.

Στόχοι

5. Οι στόχοι του ελεγκτή είναι:

(α) Να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για το εάν οι συγκριτικές πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις έχουν παρουσιαστεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς για συγκριτικές πληροφορίες, και

(β) Να εκδώσει έκθεση σύμφωνα με της ευθύνες για την έκθεση του ελεγκτή.

Ορισμοί

6. Για σκοπούς των ΔΠΕ, οι ακόλουθοι όροι έχουν τη σημασία που αποδίδεται κατωτέρω:

(α) Συγκριτικές πληροφορίες - Τα ποσά και οι γνωστοποιήσεις που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις αναφορικά με μια ή περισσότερες προηγούμενες περιόδους σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

(β) Αντίστοιχοι αριθμοί - Συγκριτικές πληροφορίες όπου ποσά και άλλες γνωστοποιήσεις για την προηγούμενη περίοδο περιλαμβάνονται ως αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου, και η πρόθεση είναι να διαβάζονται μόνο σε σχέση με τα ποσά και τις άλλες γνωστοποιήσεις που αφορούν την τρέχουσα περίοδο (τα οποία αναφέρονται ως «αριθμοί τρέχουσας περιόδου»). Το επίπεδο λεπτομέρειας που παρουσιάζεται στα αντίστοιχα ποσά και στις γνωστοποιήσεις καθορίζεται κυρίως από τη συνάφεια με τους αριθμούς της τρέχουσας περιόδου.

(γ) Συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις - Συγκριτικές πληροφορίες όπου ποσά και άλλες γνωστοποιήσεις για την προηγούμενη περίοδο περιλαμβάνονται για σύγκριση με τις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου αλλά, αν είναι ελεγμένες, αναφέρονται στη γνώμη του ελεγκτή. Το επίπεδο πληροφοριών που περιλαμβάνονται σε αυτές τις συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις είναι συγκρίσιμο με εκείνο των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου.

Για σκοπούς του παρόντος ΔΠΕ, αναφορές σε «προηγούμενη περίοδο» πρέπει να εκλαμβάνονται ως «προηγούμενες περιόδους» όταν οι συγκριτικές πληροφορίες περιλαμβάνουν ποσά και γνωστοποιήσεις για πέραν της μιας περιόδου.

Απαιτήσεις

Ελεγκτικές διαδικασίες

7. Ο ελεγκτής πρέπει να προσδιορίζει εάν οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν τις συγκριτικές πληροφορίες που απαιτούνται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και εάν αυτές οι πληροφορίες έχουν ταξινομηθεί κατάλληλα. Για το σκοπό αυτό, ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί εάν:

(α) Οι συγκριτικές πληροφορίες συμφωνούν με τα ποσά και με άλλες γνωστοποιήσεις που παρουσιάζονται στην προηγούμενη περίοδο ή, όπου ενδείκνυται, έχουν αναδιατυπωθεί και

(β) Οι λογιστικές πολιτικές που αντικατοπτρίζονται στις συγκριτικές πληροφορίες είναι συνεπείς με αυτές που εφαρμόστηκαν κατά την τρέχουσα περίοδο ή, εάν έχουν υπάρξει αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές, εάν αυτές οι αλλαγές έχουν λογιστικοποιηθεί κατάλληλα και παρουσιάζονται και γνωστοποιούνται επαρκώς.

8. Εάν ο ελεγκτής λάβει γνώση πιθανού ουσιώδους σφάλματος στις συγκριτικές πληροφορίες ενώ διενεργεί τον έλεγχο της τρέχουσας περιόδου, ο ελεγκτής πρέπει να εκτελέσει τέτοιες πρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες που είναι αναγκαίες στις περιστάσεις, ώστε να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για να

[526] ΔΠΕ 510, «Αρχικές αναθέσεις ελέγχου - υπόλοιπα έναρξης».

καθορίσει εάν υπάρχει ουσιώδες σφάλμα. Εάν ο ελεγκτής είχε ελέγξει τις οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου, ο ελεγκτής πρέπει επίσης να ακολουθήσει τις σχετικές απαιτήσεις του ΔΠΕ 560[527]. Εάν οι οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου είναι τροποποιημένες, ο ελεγκτής πρέπει να εξακριβώσει ότι οι συγκριτικές πληροφορίες συμφωνούν με τις τροποποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

9. Όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 580[528], ο ελεγκτής πρέπει να ζητά έγγραφες διαβεβαιώσεις για όλες τις περιόδους που αναφέρονται στη γνώμη του ελεγκτή. Ο ελεγκτής πρέπει επίσης να αποκτά συγκεκριμένη έγγραφη διαβεβαίωση αναφορικά με οποιαδήποτε αναδιατύπωση που έγινε για τη διόρθωση ουσιώδους σφάλματος σε οικονομικές καταστάσεις προηγούμενης περιόδου που επηρεάζουν τις συγκριτικές πληροφορίες. (Βλ. παρ. Α1)

Έκθεση ελέγχου

Αντίστοιχοι αριθμοί

10. Όταν παρουσιάζονται αντίστοιχοι αριθμοί, η γνώμη του ελεγκτή δεν πρέπει να αναφέρεται στους αντίστοιχους αριθμούς εκτός από τις περιστάσεις που περιγράφονται στις παραγράφους 11, 12 και 14. (Βλ. παρ. Α2)

11. Εάν η έκθεση του ελεγκτή επί της προηγούμενης περιόδου, όπως εκδόθηκε προηγουμένως, περιελάμβανε γνώμη με επιφύλαξη, αδυναμία έκφρασης γνώμης, ή αρνητική γνώμη και το θέμα που προκάλεσε τη διαφοροποίηση δεν έχει επιλυθεί, ο ελεγκτής πρέπει να διαφοροποιήσει τη γνώμη του επί των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου. Στην παράγραφο της βάσης για διαφοροποίηση στην έκθεση του ελεγκτή, ο ελεγκτής πρέπει είτε:

(α) Να αναφερθεί στους αριθμούς της τρέχουσας περιόδου και στους αντίστοιχους αριθμούς στην περιγραφή του θέματος που προκαλεί τη διαφοροποίηση, όταν οι επιπτώσεις ή οι πιθανές επιπτώσεις του θέματος επί των αριθμών της τρέχουσας περιόδου είναι ουσιώδεις, είτε

(β) Σε άλλες περιπτώσεις, να εξηγήσει ότι η γνώμη του ελέγχου έχει διαφοροποιηθεί εξαιτίας των επιπτώσεων ή των πιθανών επιπτώσεων του ανεπίλυτου θέματος επί της συγκρισιμότητας των αριθμών της τρέχουσας περιόδου και των αντίστοιχων αριθμών. (Βλ. παρ. Α3-Α5)

12. Εάν ο ελεγκτής αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα στις οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου επί των οποίων έχει προηγουμένως εκδοθεί μη διαφοροποιημένη γνώμη, και οι αντίστοιχοι αριθμοί δεν έχουν ορθά αναδιατυπωθεί ή δεν έχουν γίνει οι κατάλληλες γνωστοποιήσεις, ο ελεγκτής πρέπει να εκφράσει γνώμη με επιφύλαξη ή αρνητική γνώμη στην έκθεσή του επί των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου, διαφοροποιημένης σε σχέση με τους αντίστοιχους αριθμούς που περιλαμβάνονται σε αυτές. (Βλ. παρ. Α6)

Οικονομικές καταστάσεις προηγούμενης περιόδου που ελέγχθηκαν από προηγούμενο ελεγκτή

13. Εάν οι οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου ελέγχθηκαν από προηγούμενο ελεγκτή και δεν απαγορεύεται στον ελεγκτή από νόμο ή κανονισμό να αναφερθεί στην έκθεση του προηγούμενου ελεγκτή επί των αντίστοιχων αριθμών, και αποφασίσει να πράξει έτσι, ο ελεγκτής πρέπει να δηλώσει σε παράγραφο άλλου θέματος στην έκθεσή του:

(α) Ότι οι οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου ελέγχθηκαν από τον προηγούμενο ελεγκτή.

(β) Τον τύπο γνώμης που εκφράσθηκε από τον προηγούμενο ελεγκτή και εάν η γνώμη ήταν διαφοροποιημένη, τους λόγους για αυτό, και

(γ) Την ημερομηνία εκείνης της έκθεσης (Βλ. παρ. Α7)

Οι οικονομικές καταστάσεις προηγούμενης περιόδου δεν είναι ελεγμένες

14. Εάν οι οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου δεν ελέγχθηκαν, ο ελεγκτής πρέπει να δηλώσει σε παράγραφο άλλου θέματος στην έκθεσή του ότι οι αντίστοιχοι αριθμοί δεν είναι ελεγμένοι. Τέτοια δήλωση, ωστόσο, δεν απαλλάσσει τον ελεγκτή από την απαίτηση να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια ότι τα υπόλοιπα έναρξης δεν περιλαμβάνουν σφάλματα που επηρεάζουν ουσιωδώς τις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου[529].

Συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις

15. Όταν παρουσιάζονται συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις, η γνώμη του ελεγκτή πρέπει να αναφέρεται σε κάθε περίοδο για την οποία παρουσιάζονται οικονομικές καταστάσεις και επί των οποίων εκφράζεται γνώμη ελέγχου. (Βλ. παρ. Α8-Α9)

16. Κατά την έκδοση έκθεσης επί των οικονομικών καταστάσεων προηγούμενης περιόδου σε σχέση με τον έλεγχο της τρέχουσας περιόδου, εάν η γνώμη του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων της εν λόγω προηγούμενης περιόδου διαφέρει από τη γνώμη που εξέφρασε ο ελεγκτής προηγουμένως, ο ελεγκτής πρέπει να γνωστοποιήσει τους ουσιαστικούς λόγους για τη διαφορετική γνώμη σε παράγραφο άλλου θέματος σύμφωνα με το ΔΠΕ 706[530]. (Βλ. παρ. Α10)

Οι οικονομικές καταστάσεις προηγούμενης περιόδου ελέγχθηκαν από προηγούμενο ελεγκτή

17. Εάν οι οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου ελέγχθηκαν από προηγούμενο ελεγκτή, επιπρόσθετα της έκφρασης γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου, ο ελεγκτής πρέπει να δηλώνει σε παράγραφο άλλου θέματος:

(α) ότι οι οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου ελέγχθηκαν από προηγούμενο ελεγκτή,

---

[527] ΔΠΕ 560, «Μεταγενέστερα γεγονότα», παράγραφοι 14-17.
[528] ΔΠΕ 580, «Έγγραφες διαβεβαιώσεις», παράγραφος 14.
[529] ΔΠΕ 510, παράγραφος 6.
[530] ΔΠΕ 706, «Παράγραφοι έμφασης θέματος και παράγραφοι άλλων θεμάτων στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή», παράγραφος 8.

(β) τον τύπο γνώμης που εκφράστηκε από τον προηγούμενο ελεγκτή και, εάν η γνώμη ήταν διαφοροποιημένη, τους λόγους για αυτό, και

(γ) την ημερομηνία εκείνης της έκθεσης,

εκτός εάν η έκθεση του προηγούμενου ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων της προηγούμενης περιόδου επανεκδίδεται με τις οικονομικές καταστάσεις.

18. Εάν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα που επηρεάζει τις οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου επί των οποίων ο προηγούμενος ελεγκτής είχε προηγουμένως εκδώσει έκθεση χωρίς διαφοροποίηση, ο ελεγκτής πρέπει να γνωστοποιήσει το σφάλμα στο κατάλληλο επίπεδο της διοίκησης και, εκτός εάν όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη διοίκηση της οντότητας[531], στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και να ζητήσει να ενημερωθεί ο προηγούμενος ελεγκτής. Εάν οι οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου έχουν τροποποιηθεί, και ο προηγούμενος ελεγκτής συμφωνήσει να εκδώσει νέα έκθεση ελεγκτή επί των τροποποιημένων οικονομικών καταστάσεων της προηγούμενης περιόδου, ο ελεγκτής πρέπει να εκδώσει έκθεση μόνο για την τρέχουσα περίοδο. (Βλ. παρ. Α11)

Οι οικονομικές καταστάσεις προηγούμενης περιόδου δεν είναι ελεγμένες

19. Εάν οι οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου δεν ελέγχθηκαν, ο ελεγκτής πρέπει να δηλώσει σε παράγραφο άλλου θέματος ότι οι συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις δεν είναι ελεγμένες. Τέτοια δήλωση, ωστόσο, δεν απαλλάσσει τον ελεγκτή από την απαίτηση να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια ότι τα υπόλοιπα έναρξης δεν περιλαμβάνουν σφάλματα που επηρεάζουν ουσιωδώς τις οικονομικές καταστάσεις[532] της τρέχουσας περιόδου.

***

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Ελεγκτικές διαδικασίες

Έγγραφες διαβεβαιώσεις (Βλ. παρ. 9)

Α1. Στην περίπτωση συγκριτικών οικονομικών καταστάσεων, οι έγγραφες διαβεβαιώσεις ζητούνται για όλες τις περιόδους στις οποίες αναφέρεται η γνώμη του ελεγκτή επειδή η διοίκηση πρέπει να επαναβεβαιώσει ότι οι έγγραφες διαβεβαιώσεις που έκανε προηγουμένως αναφορικά με την προηγούμενη περίοδο παραμένουν κατάλληλες. Στην περίπτωση αντίστοιχων αριθμών, οι έγγραφες διαβεβαιώσεις ζητούνται για τις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου μόνο επειδή η γνώμη του ελεγκτή είναι επί αυτών των οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες περιλαμβάνουν τους αντίστοιχους αριθμούς. Ωστόσο, ο ελεγκτής ζητά συγκεκριμένη έγγραφη διαβεβαίωση αναφορικά με οποιαδήποτε αναδιατύπωση που έγινε για διόρθωση ουσιώδους σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου, το οποίο επηρεάζει τις συγκριτικές πληροφορίες.

Έκθεση ελέγχου

Αντίστοιχοι αριθμοί

Μη αναφορά στη γνώμη του ελεγκτή (Βλ. παρ. 10)

Α2. Η γνώμη του ελεγκτή δεν αναφέρεται στους αντίστοιχους αριθμούς επειδή η γνώμη του ελεγκτή αφορά τις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου ως σύνολο, περιλαμβανομένων των αντίστοιχων αριθμών.

Η διαφοροποίηση στην έκθεση του ελεγκτή για την προηγούμενη περίοδο παραμένει ανεπίλυτη (Βλ. παρ. 11)

Α3. Όταν η έκθεση του ελεγκτή για την προηγούμενη περίοδο, όπως εκδόθηκε προηγουμένως, περιελάμβανε γνώμη με επιφύλαξη, αδυναμία έκφρασης γνώμης ή αρνητική γνώμη, και το θέμα που προκάλεσε τη διαφοροποιημένη γνώμη επιλύθηκε και λογιστικοποιήθηκε ή γνωστοποιήθηκε ορθά στις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, η γνώμη του ελεγκτή για την τρέχουσα περίοδο δεν χρειάζεται να αναφέρεται στην προηγούμενη διαφοροποίηση.

Α4. Όταν η γνώμη του ελεγκτή για την προηγούμενη περίοδο, όπως εκφράστηκε προηγουμένως, ήταν διαφοροποιημένη, το ανεπίλυτο θέμα που προκάλεσε τη διαφοροποίηση μπορεί να μην είναι σχετικό για τους αριθμούς της τρέχουσας περιόδου. Παρόλα αυτά, γνώμη με επιφύλαξη, αδυναμία έκφρασης γνώμης, ή αρνητική γνώμη (όπως έχει εφαρμογή) μπορεί να απαιτηθεί για τις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου λόγω των επιπτώσεων ή των πιθανών επιπτώσεων του ανεπίλυτου θέματος επί της συγκρισιμότητας των αριθμών της τρέχουσας περιόδου και των αντίστοιχων αριθμών.

Α5. Επεξηγηματικά παραδείγματα της έκθεσης του ελεγκτή εάν η έκθεση του ελεγκτή για την προηγούμενη περίοδο περιελάμβανε διαφοροποιημένη γνώμη και το θέμα που προκάλεσε τη διαφοροποίηση παραμένει ανεπίλυτο, περιλαμβάνονται στα Υποδείγματα 1 και 2 του Παραρτήματος.

Σφάλμα στις οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου (Βλ. παρ. 12)

Α6. Όταν οι οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου που είναι εσφαλμένες δεν έχουν διορθωθεί και η έκθεση του ελεγκτή δεν έχει επανεκδοθεί, αλλά οι αντίστοιχοι αριθμοί έχουν αναδιατυπωθεί ορθά ή έχουν γίνει κατάλληλες γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου, η έκθεση του ελεγκτή μπορεί να περιλαμβάνει παράγραφο έμφασης θέματος που περιγράφει τις περιστάσεις και αναφέρεται, όπου είναι σχετικό, σε γνωστοποιήσεις που περιγράφουν πλήρως το θέμα το οποίο μπορεί να βρεθεί στις οικονομικές καταστάσεις (Βλέπε ΔΠΕ 706).

---

[531] ΔΠΕ 260, «Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση», παράγραφος 13.

[532] ΔΠΕ 510, παράγραφος 6.

Οικονομικές καταστάσεις προηγούμενης περιόδου που ελέγχθηκαν από προηγούμενο ελεγκτή (Βλ. παρ. 13)

Α7. Επεξηγηματικό παράδειγμα έκθεσης ελεγκτή εάν οι οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου ελέγχθηκαν από προηγούμενο ελεγκτή και δεν απαγορεύεται από νόμο ή κανονισμό ο ελεγκτής να αναφερθεί στην έκθεση του προηγούμενου ελεγκτή επί των αντίστοιχων αριθμών, περιλαμβάνεται στο Υπόδειγμα 3 του Παραρτήματος.

Συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις

Αναφορά στη γνώμη του ελεγκτή (Βλ. παρ. 15)

Α8. Επειδή η έκθεση του ελεγκτή για συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις καλύπτει τις οικονομικές καταστάσεις καθεμιάς από τις περιόδους που παρουσιάζονται, ο ελεγκτής μπορεί να εκφράσει γνώμη με επιφύλαξη, αρνητική γνώμη, αδυναμία έκφρασης γνώμης ή να περιλάβει παράγραφο έμφασης θέματος αναφορικά με μία ή περισσότερες περιόδους, ενώ εκφράζει διαφορετική γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων της άλλης περιόδου.

Α9. Επεξηγηματικό παράδειγμα έκθεσης του ελεγκτή εάν ο ελεγκτής απαιτείται να συντάξει έκθεση τόσο επί των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας όσο και της προηγούμενης περιόδου σε σχέση με τον έλεγχο του τρέχοντος έτους και η προηγούμενη περίοδος περιελάμβανε διαφοροποιημένη γνώμη και το θέμα που προκάλεσε τη διαφοροποίηση είναι ανεπίλυτο, περιλαμβάνεται στο Υπόδειγμα 4 του Παραρτήματος.

Γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων προηγούμενης περιόδου που διαφέρει από την προηγούμενη γνώμη (Βλ. παρ. 16)

Α10. Κατά τη σύνταξη έκθεσης επί των οικονομικών καταστάσεων της προηγούμενης περιόδου σε σχέση με τον έλεγχο της τρέχουσας περιόδου, η γνώμη που εκφράζεται επί των οικονομικών καταστάσεων της προηγούμενης περιόδου μπορεί να είναι διαφορετική από τη γνώμη που εκφράστηκε προηγουμένως, εάν ο ελεγκτής λάβει γνώση για περιστάσεις ή για γεγονότα που επηρεάζουν ουσιωδώς τις οικονομικές καταστάσεις προηγούμενης περιόδου κατά τη διάρκεια του ελέγχου της τρέχουσας περιόδου. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, ο ελεγκτής μπορεί να έχει πρόσθετες ευθύνες αναφοράς που σχεδιάστηκαν για να αποτρέπουν μελλοντική στήριξη στην έκθεση του ελεγκτή που εκδόθηκε προηγουμένως επί των οικονομικών καταστάσεων της προηγούμενης περιόδου.

Οικονομικές καταστάσεις προηγούμενης περιόδου που ελέγχθηκαν από προηγούμενο ελεγκτή (Βλ. παρ. 18)

Α11. Ο προηγούμενος ελεγκτής μπορεί να αδυνατεί ή να μην επιθυμεί να επανεκδώσει την έκθεση ελέγχου επί των οικονομικών καταστάσεων της προηγούμενης περιόδου. Μια παράγραφος άλλου θέματος στην έκθεση του ελεγκτή μπορεί να υποδηλώνει ότι ο προηγούμενος ελεγκτής συνέταξε έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων της προηγούμενης περιόδου πριν τη διόρθωση. Επιπρόσθετα, εάν στον ελεγκτή έχει ανατεθεί ο έλεγχος και αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια ώστε να ικανοποιηθεί ως προς την καταλληλότητα της διόρθωσης, η έκθεση του ελεγκτή μπορεί επίσης να περιλαμβάνει την ακόλουθη παράγραφο:

Ως μέρος του ελέγχου μας επί των οικονομικών καταστάσεων του 20Χ2, ελέγξαμε επίσης τις προσαρμογές που περιγράφονται στη Σημείωση Χ οι οποίες εφαρμόστηκαν για τη διόρθωση των οικονομικών καταστάσεων του 20Χ1. Κατά τη γνώμη μας, αυτές οι προσαρμογές είναι ενδεδειγμένες και έχουν εφαρμοστεί ορθά. Δεν μας ανατέθηκε έλεγχος, επισκόπηση ή εφαρμογή οποιωνδήποτε διαδικασιών για τις οικονομικές καταστάσεις του 20Χ1 της εταιρίας άλλες από αυτές που σχετίζονται με τις προσαρμογές και, συνεπώς, δεν εκφράζουμε γνώμη ή οποιασδήποτε άλλης μορφής διασφάλιση για τις οικονομικές καταστάσεις του 20Χ1 ως σύνολο.

Παράρτημα

Υποδείγματα εκθέσεων των ελεγκτών

Υπόδειγμα 1 - Αντίστοιχοι αριθμοί (Βλ. παρ. Α5)

Υπόδειγμα έκθεσης για τις περιστάσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 11(α), ως ακολούθως:

- Η έκθεση του ελεγκτή επί της προηγούμενης περιόδου, όπως εκδόθηκε προηγουμένως, περιελάμβανε γνώμη με επιφύλαξη.
- Το θέμα που προκάλεσε τη διαφοροποίηση είναι ανεπίλυτο.
- Οι επιπτώσεις ή οι πιθανές επιπτώσεις του θέματος στους αριθμούς της τρέχουσας περιόδου είναι ουσιώδεις και απαιτούν διαφοροποίηση στη γνώμη του ελεγκτή αναφορικά με τους αριθμούς της τρέχουσας περιόδου.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

[Κατάλληλος αποδέκτης]

Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων[533]

Έχουμε ελέγξει τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ, οι οποίες αποτελούνται από την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης (ή τον ισολογισμό) της 31ης Δεκεμβρίου 20Χ1, τις καταστάσεις συνολικού εισοδήματος, μεταβολών καθαρής θέσης και ταμειακών ροών του έτους που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και περίληψη σημαντικών λογιστικών πολιτικών και λοιπές επεξηγηματικές πληροφορίες.

Ευθύνη της διοίκησης[534] για τις οικονομικές καταστάσεις

Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση αυτών των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς[535], και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες, ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, οφειλόμενου είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη επί αυτών των οικονομικών καταστάσεων με βάση τον έλεγχό μας. Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Τα πρότυπα αυτά απαιτούν να συμμορφωνόμαστε με κανόνες δεοντολογίας, καθώς και να σχεδιάζουμε και να διενεργούμε τον έλεγχο με σκοπό την απόκτηση λελογισμένης διασφάλισης για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα.

Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις. Οι επιλεγόμενες διαδικασίες βασίζονται στην κρίση του ελεγκτή, περιλαμβανομένης της εκτίμησης των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων, οφειλομένου είτε σε απάτη είτε σε λάθος. Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση[536] των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων[537] της οντότητας. Ο έλεγχος περιλαμβάνει επίσης την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν και του λελογισμένου των λογιστικών εκτιμήσεων που έγιναν από τη διοίκηση, καθώς και την αξιολόγηση της συνολικής παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.

Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα για να παράσχουν βάση για την ελεγκτική μας γνώμη με επιφύλαξη.

Βάση για γνώμη με επιφύλαξη

Όπως αναφέρεται στη Σημείωση Χ των οικονομικών καταστάσεων, δεν έχουν διενεργηθεί αποσβέσεις στις οικονομικές καταστάσεις, γεγονός που συνιστά παρέκκλιση από τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Αυτό είναι το αποτέλεσμα απόφασης που λήφθηκε από τη διοίκηση κατά την έναρξη του προηγούμενου οικονομικού έτους και προκάλεσε την επιφύλαξη στη γνώμη μας επί των οικονομικών καταστάσεων για το εν λόγω έτος. Με βάση τη σταθερή μέθοδο αποσβέσεων και με ετήσιο συντελεστή 5% για τα κτήρια και 20% για τον εξοπλισμό, η ζημία για το έτος έπρεπε να είναι αυξημένη κατά ΧΧΧ στο 20Χ1 και κατά ΧΧΧ στο 20Χ0, τα

[533] Ο υπότιτλος «Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων» είναι περιττός στις περιπτώσεις όπου ο δεύτερος υπότιτλος «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων» δεν έχει εφαρμογή.

[534] Ή άλλος όρος που είναι κατάλληλος για το νομικό πλαίσιο στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

[535] Όταν η ευθύνη της διοίκησης είναι να καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις που να δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, αυτό μπορεί να διατυπωθεί: «Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, και για εκείνες... »

[536] Στην περίπτωση της υποσημείωσης 10, αυτό μπορεί να διατυπωθεί: «Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων της οντότητας που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας».

[537] Σε περιστάσεις όπου ο ελεγκτής έχει επίσης την ευθύνη να εκφράσει γνώμη επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων σε συνδυασμό με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, η πρόταση αυτή θα διατυπωνόταν ως εξής: «Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις». Στην περίπτωση της υποσημείωσης 10, αυτό μπορεί να διατυπωθεί: «Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις».

ενσώματα πάγια έπρεπε να είναι μειωμένα κατά τις συσσωρευμένες αποσβέσεις ποσού XXX στο 20X1 και ποσού XXX στο 20X0, και η συσσωρευμένη ζημία έπρεπε να είναι αυξημένη κατά ποσό XXX στο 20X1 και κατά ποσό XXX στο 20X0.

Γνώμη με επιφύλαξη

Κατά τη γνώμη μας, εκτός από τις επιπτώσεις του θέματος που περιγράφτηκε στην παράγραφο της βάσης για γνώμη με επιφύλαξη, οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, την (ή δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα της) χρηματοοικονομική(ς) θέση(ς) της Εταιρείας ΑΒΓ κατά την 31η Δεκεμβρίου 20XI, τη (της) χρηματοοικονομική(ς) της επίδοση(ς) και τις (των) ταμειακές(ών) ροές(ών) της για το έτος που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων

[Η μορφή και το περιεχόμενο αυτού του τμήματος της έκθεσης του ελεγκτή θα ποικίλλουν ανάλογα με τη φύση των άλλων ευθυνών αναφοράς του ελεγκτή].

[Υπογραφή του ελεγκτή]

[Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή]

[Διεύθυνση του ελεγκτή]

Υπόδειγμα 2 - Αντίστοιχοι αριθμοί (Βλ. παρ. Α5)

Υπόδειγμα έκθεσης για τις περιστάσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 11(β), ως ακολούθως:

- Η έκθεση του ελεγκτή για την προηγούμενη περίοδο, όπως εκδόθηκε προηγουμένως, περιελάμβανε γνώμη με επιφύλαξη.
- Το θέμα που προκάλεσε τη διαφοροποίηση είναι ανεπίλυτο.
- Οι επιπτώσεις ή οι πιθανές επιπτώσεις του θέματος στους αριθμούς της τρέχουσας περιόδου είναι επουσιώδεις αλλά απαιτούν διαφοροποίηση στη γνώμη του ελεγκτή λόγω των επιπτώσεων ή των πιθανών επιπτώσεων του ανεπίλυτου θέματος επί της συγκρισιμότητας των αριθμών της τρέχουσας περιόδου με τους αντίστοιχους αριθμούς.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

[Κατάλληλος αποδέκτης]

Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων[538]

Έχουμε ελέγξει τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ, οι οποίες αποτελούνται από την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης (ή τον ισολογισμό) της 31ης Δεκεμβρίου 20Χ1, τις καταστάσεις συνολικού εισοδήματος, μεταβολών καθαρής θέσης και ταμειακών ροών του έτους που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και περίληψη σημαντικών λογιστικών πολιτικών και λοιπές επεξηγηματικές πληροφορίες.

Ευθύνη της διοίκησης[539] για τις οικονομικές καταστάσεις

Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση αυτών των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς[540], και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες, ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, οφειλόμενου είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη επί αυτών των οικονομικών καταστάσεων με βάση τον έλεγχό μας. Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Τα πρότυπα αυτά απαιτούν να συμμορφωνόμαστε με κανόνες δεοντολογίας, καθώς και να σχεδιάζουμε και να διενεργούμε τον έλεγχο με σκοπό την απόκτηση λελογισμένης διασφάλισης για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα.

Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις. Οι επιλεγόμενες διαδικασίες βασίζονται στην κρίση του ελεγκτή, περιλαμβανομένης της εκτίμησης των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων, οφειλόμενου είτε σε απάτη είτε σε λάθος. Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση[541] των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων[542] της οντότητας. Ο έλεγχος περιλαμβάνει επίσης την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν και του λελογισμένου των λογιστικών εκτιμήσεων που έγιναν από τη διοίκηση, καθώς και την αξιολόγηση της συνολικής παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.

Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα για να παράσχουν βάση για την ελεγκτική μας γνώμη με επιφύλαξη.

Βάση για γνώμη με επιφύλαξη

Επειδή διοριστήκαμε ελεγκτές της Εταιρείας ΑΒΓ κατά τη διάρκεια του 20Χ0, δεν μπορέσαμε να παρακολουθήσουμε την καταμέτρηση των φυσικών αποθεμάτων κατά την έναρξη αυτής της περιόδου ή να ικανοποιηθούμε αναφορικά με τις ποσότητες αυτών των αποθεμάτων με εναλλακτικά μέσα. Δεδομένου ότι τα αποθέματα έναρξης επηρεάζουν τον προσδιορισμό των λειτουργικών αποτελεσμάτων, δεν μπορέσαμε να προσδιορίσουμε εάν ήταν αναγκαίες προσαρμογές στα λειτουργικά αποτελέσματα και στα κέρδη εις νέον έναρξης για το 20Χ0. Η γνώμη του ελέγχου μας επί των οικονομικών καταστάσεων για την περίοδο που έληξε την 31η Δεκεμβρίου 20Χ0 διαφοροποιήθηκε ανάλογα. Η γνώμη μας για τις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου επίσης

[538] Ο υπότιτλος «Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων» είναι περιττός στις περιπτώσεις όπου ο δεύτερος υπότιτλος «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων» δεν έχει εφαρμογή.

[539] Ή άλλος όρος που είναι κατάλληλος για το νομικό πλαίσιο στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

[540] Όταν η ευθύνη της διοίκησης είναι να καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις που να δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, αυτό μπορεί να διατυπωθεί: «Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, και για εκείνες... »

[541] Στην περίπτωση της υποσημείωσης 15, αυτό μπορεί να διατυπωθεί: «Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων της οντότητας που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας».

[542] Σε περιστάσεις όπου ο ελεγκτής έχει επίσης την ευθύνη να εκφράσει γνώμη επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων σε συνδυασμό με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, η πρόταση αυτή θα διατυπωνόταν ως εξής: «Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις». Στην περίπτωση της υποσημείωσης 15, αυτό μπορεί να διατυπωθεί: «Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις».

διαφοροποιήθηκε λόγω των πιθανών επιπτώσεων αυτού του θέματος επί της συγκρισιμότητας των αριθμών της τρέχουσας περιόδου και των αντίστοιχων αριθμών.

Γνώμη με επιφύλαξη

Κατά τη γνώμη μας, εκτός από τις πιθανές επιπτώσεις επί των αντίστοιχων αριθμών του θέματος που περιγράφτηκε στην παράγραφο της βάσης για γνώμη με επιφύλαξη, οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, την (ή δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα της) χρηματοοικονομική(ς) θέση(ς) της Εταιρείας ΑΒΓ κατά την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1, τη (της) χρηματοοικονομική(ς) της επίδοση(ς) και τις (των) ταμειακές(ών) ροές(ών) της για το έτος που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων

[Η μορφή και το περιεχόμενο αυτού του τμήματος της έκθεσης του ελεγκτή θα ποικίλλουν ανάλογα με τη φύση των άλλων ευθυνών αναφοράς του ελεγκτή].

[Υπογραφή του ελεγκτή]

[Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή]

[Διεύθυνση του ελεγκτή]

Υπόδειγμα 3 - Αντίστοιχοι αριθμοί (Βλ. παρ. Α7)

Υπόδειγμα έκθεσης για τις περιστάσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 13, ως ακολούθως:

- Οι οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου ελέγχθηκαν από προηγούμενο ελεγκτή.
- Δεν απαγορεύεται από νόμο ή κανονισμό ο ελεγκτής να αναφερθεί στην έκθεση προηγούμενου ελεγκτή επί των αντίστοιχων αριθμών και αποφασίζει να το πράξει.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

[Κατάλληλος αποδέκτης]

Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων[543]

Έχουμε ελέγξει τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ, οι οποίες αποτελούνται από την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης (ή τον ισολογισμό) της 31ης Δεκεμβρίου 20Χ1, τις καταστάσεις συνολικού εισοδήματος, μεταβολών καθαρής θέσης και ταμειακών ροών του έτους που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και περίληψη σημαντικών λογιστικών πολιτικών και λοιπές επεξηγηματικές πληροφορίες.

Ευθύνη της διοίκησης[544] για τις οικονομικές καταστάσεις

Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση αυτών των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς[545], και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες, ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, οφειλόμενου είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη επί αυτών των οικονομικών καταστάσεων με βάση τον έλεγχό μας. Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Τα πρότυπα αυτά απαιτούν να συμμορφωνόμαστε με κανόνες δεοντολογίας, καθώς και να σχεδιάζουμε και να διενεργούμε τον έλεγχο με σκοπό την απόκτηση λελογισμένης διασφάλισης για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα.

Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις. Οι επιλεγόμενες διαδικασίες βασίζονται στην κρίση του ελεγκτή, περιλαμβανομένης της εκτίμησης των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων, οφειλόμενου είτε σε απάτη είτε σε λάθος. Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση[546] των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων[547] της οντότητας. Ο έλεγχος περιλαμβάνει επίσης την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν και του λελογισμένου των λογιστικών εκτιμήσεων που έγιναν από τη διοίκηση, καθώς και την αξιολόγηση της συνολικής παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.

Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα για να παράσχουν βάση για την ελεγκτική μας γνώμη.

Γνώμη

Κατά τη γνώμη μας, οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, την (ή δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα της) χρηματοοικονομική(ς) θέση(ς) της Εταιρείας ΑΒΓ κατά την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1, τη (της) χρηματοοικονομική(ς) της επίδοση(ς) και τις (των) ταμειακές(ών) ροές(ών) της για το έτος που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Άλλο θέμα

Οι οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας ΑΒΓ για το έτος που έληξε την 31η Δεκεμβρίου 20Χ0, ελέγχθηκαν από άλλον ελεγκτή, ο οποίος εξέφρασε μη διαφοροποιημένη γνώμη επί αυτών των οικονομικών καταστάσεων την 31η Μαρτίου 20Χ1.

---

[543] Ο υπότιτλος «Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων» είναι περιττός στις περιπτώσεις όπου ο δεύτερος υπότιτλος «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων» δεν έχει εφαρμογή.

[544] Ή άλλος όρος που είναι κατάλληλος για το νομικό πλαίσιο στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

[545] Όταν η ευθύνη της διοίκησης είναι να καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις που να δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, αυτό μπορεί να διατυπωθεί: «Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, και για εκείνες... »

[546] Στην περίπτωση της υποσημείωσης 20, αυτό μπορεί να διατυπωθεί: «Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων της οντότητας που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας».

[547] Σε περιστάσεις όπου ο ελεγκτής έχει επίσης την ευθύνη να εκφράσει γνώμη επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων σε συνδυασμό με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, η πρόταση αυτή θα διατυπωνόταν ως εξής: «Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις». Στην περίπτωση της υποσημείωσης 20, αυτό μπορεί να διατυπωθεί: «Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις».

Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων

[Η μορφή και το περιεχόμενο αυτού του τμήματος της έκθεσης του ελεγκτή θα ποικίλλουν ανάλογα με τη φύση των άλλων ευθυνών αναφοράς του ελεγκτή].

[Υπογραφή του ελεγκτή]

[Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή]

[Διεύθυνση του ελεγκτή]

Υπόδειγμα 4 - Συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις (Βλ. παρ. Α9)

Υπόδειγμα έκθεσης για τις περιστάσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 15, ως ακολούθως:

- Ο ελεγκτής απαιτείται να συντάξει έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων τόσο της τρέχουσας όσο και της προηγούμενης περιόδου σε σχέση με τον έλεγχο τρέχοντος έτους.
- Η έκθεση του ελεγκτή για την προηγούμενη περίοδο, όπως εκδόθηκε προηγουμένως, περιελάμβανε γνώμη με επιφύλαξη.
- Το θέμα που προκάλεσε τη διαφοροποίηση είναι ανεπίλυτο.
- Οι επιπτώσεις ή οι πιθανές επιπτώσεις του θέματος στους αριθμούς της τρέχουσας περιόδου είναι ουσιώδεις για τις οικονομικές καταστάσεις τόσο της τρέχουσας όσο και της προηγούμενης περιόδου και απαιτούν διαφοροποίηση στη γνώμη του ελεγκτή.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

[Κατάλληλος αποδέκτης]

Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων[548]

Έχουμε ελέγξει τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ, οι οποίες αποτελούνται από την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης (ή τον ισολογισμό) της 31ης Δεκεμβρίου 20Χ1, και τις καταστάσεις συνολικού εισοδήματος, μεταβολών καθαρής θέσης και ταμειακών ροών του έτους που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και περίληψη σημαντικών λογιστικών πολιτικών και λοιπές επεξηγηματικές πληροφορίες.

Ευθύνη της διοίκησης[549] για τις οικονομικές καταστάσεις

Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση αυτών των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς[550], και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες, ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, οφειλόμενου είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη επί αυτών των οικονομικών καταστάσεων με βάση τον έλεγχό μας. Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Τα πρότυπα αυτά απαιτούν να συμμορφωνόμαστε με κανόνες δεοντολογίας, καθώς και να σχεδιάζουμε και να διενεργούμε τον έλεγχο με σκοπό την απόκτηση λελογισμένης διασφάλισης για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα.

Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις. Οι επιλεγόμενες διαδικασίες βασίζονται στην κρίση του ελεγκτή, περιλαμβανομένης της εκτίμησης των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων, οφειλόμενου είτε σε απάτη είτε σε λάθος. Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση[551] των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων[552] της οντότητας. Ο έλεγχος περιλαμβάνει επίσης την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν και του λελογισμένου των λογιστικών εκτιμήσεων που έγιναν από τη διοίκηση, καθώς και την αξιολόγηση της συνολικής παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.

Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα για να παράσχουν βάση για την ελεγκτική μας γνώμη με επιφύλαξη.

Βάση για γνώμη με επιφύλαξη

Όπως αναφέρεται στη Σημείωση Χ των οικονομικών καταστάσεων, δεν έχουν διενεργηθεί αποσβέσεις στις οικονομικές καταστάσεις, γεγονός που συνιστά παρέκκλιση από τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Με βάση τη σταθερή μέθοδο αποσβέσεων και ετήσιο συντελεστή 5% για τα κτίρια και 20% για τον εξοπλισμό, η ζημία για το έτος έπρεπε να είναι αυξημένη κατά ΧΧΧ το 20Χ1 και κατά ΧΧΧ το 20Χ0, τα ενσώματα πάγια

[548] Ο υπότιτλος «Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων» είναι περιττός στις περιπτώσεις όπου ο δεύτερος υπότιτλος «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων» δεν έχει εφαρμογή.

[549] Ή άλλος όρος που είναι κατάλληλος για το νομικό πλαίσιο στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

[550] Όταν η ευθύνη της διοίκησης είναι να καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις που να δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, αυτό μπορεί να διατυπωθεί: «Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, και για εκείνες... »

[551] Στην περίπτωση της υποσημείωσης 25, αυτό μπορεί να διατυπωθεί: «Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων της οντότητας που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας».

[552] Σε περιστάσεις όπου ο ελεγκτής έχει επίσης την ευθύνη να εκφράσει γνώμη επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων σε συνδυασμό με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, η πρόταση αυτή θα διατυπωνόταν ως εξής: «Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις». Στην περίπτωση της υποσημείωσης 25, αυτό μπορεί να διατυπωθεί: «Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις».

έπρεπε να είναι μειωμένα κατά τις συσσωρευμένες αποσβέσεις ποσού ΧΧΧ το 20Χ1 και ποσού ΧΧΧ το 20Χ0, και η συσσωρευμένη ζημία έπρεπε να είναι αυξημένη κατά ποσό ΧΧΧ το 20Χ1 και κατά ποσό ΧΧΧ το 20Χ0.

Γνώμη με επιφύλαξη

Κατά τη γνώμη μας, εκτός από τις πιθανές επιπτώσεις του θέματος που περιγράφτηκε στην παράγραφο της βάσης για γνώμη με επιφύλαξη, οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, την (ή δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα της) χρηματοοικονομική(ς) θέση(ς) της Εταιρείας ΑΒΓ κατά την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1, τη (της) χρηματοοικονομική(ς) της επίδοση(ς) και τις (των) ταμειακές(ών) ροές(ών) της για το έτος που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων

[Η μορφή και το περιεχόμενο αυτού του τμήματος της έκθεσης του ελεγκτή θα ποικίλλουν ανάλογα με τη φύση των άλλων ευθυνών αναφοράς του ελεγκτή].

[Υπογραφή του ελεγκτή]

[Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή]

[Διεύθυνση του ελεγκτή]

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 720

ΟΙ ΕΥΘΥΝΕΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΑΛΛΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΣΕ ΕΓΓΡΑΦΑ ΠΟΥ ΠΕΡΙΕΧΟΥΝ ΕΛΕΓΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Παράγραφος
Εισαγωγή	
Πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ	1-2
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	3
Στόχος	4
Ορισμοί	5
Απαιτήσεις	
Ανάγνωση άλλων πληροφοριών	6-7
Ουσιώδεις ασυνέπειες	8-13
Ουσιώδες σφάλμα πραγματικού περιστατικού	14-16
Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό	
Πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ	Α1-Α2
Ορισμός άλλων πληροφοριών	Α3-Α4
Ανάγνωση άλλων πληροφοριών	Α5
Ουσιώδεις ασυνέπειες	Α6-Α9
Ουσιώδες σφάλμα πραγματικού περιστατικού	Α10-Α11

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 720, «Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με άλλες πληροφορίες σε έγγραφα που περιέχουν ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις» 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 εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ

1. Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) πραγματεύεται τις ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με άλλες πληροφορίες σε έγγραφα που περιλαμβάνουν ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις και την έκθεση του ελεγκτή επί αυτών. Ελλείψει οποιασδήποτε ξεχωριστής απαίτησης στις συγκεκριμένες περιστάσεις της ανάθεσης, η γνώμη του ελεγκτή δεν καλύπτει άλλες πληροφορίες και ο ελεγκτής δεν έχει συγκεκριμένη ευθύνη να προσδιορίσει εάν άλλες πληροφορίες έχουν διατυπωθεί ορθά ή όχι. Ωστόσο, ο ελεγκτής διαβάζει τις άλλες πληροφορίες επειδή η αξιοπιστία των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων μπορεί να υπονομευθεί από ουσιώδεις ασυνέπειες μεταξύ των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών. (Βλ. παρ. Α1)

2. Στο παρόν ΔΠΕ, η φράση «έγγραφα που περιλαμβάνουν ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις» αναφέρεται σε ετήσιες εκθέσεις (ή παρόμοια έγγραφα), που εκδίδονται προς τους ιδιοκτήτες (ή παρόμοιους συμφεροντούχους), οι οποίες περιέχουν ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις και την έκθεση ελεγκτή επί αυτών. Το παρόν ΔΠΕ μπορεί επίσης να εφαρμοστεί, προσαρμοσμένο όπως είναι αναγκαίο στις περιστάσεις, σε άλλα έγγραφα που περιέχουν ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις, όπως αυτά που χρησιμοποιούνται σε προσφορές[553] χρεογράφων. (Βλ. παρ. Α2)

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

3. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που αρχίζουν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα.

Στόχος

4. Οι στόχος του ελεγκτή είναι να αντιδρά κατάλληλα όταν έγγραφα που περιέχουν ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις και την έκθεση του ελεγκτή επί αυτών περιλαμβάνουν άλλες πληροφορίες που θα μπορούσαν να υπονομεύσουν την αξιοπιστία των εν λόγω οικονομικών καταστάσεων και της έκθεσης του ελεγκτή.

Ορισμοί

5. Για σκοπούς των ΔΠΕ, οι ακόλουθοι όροι έχουν τη σημασία που αποδίδεται κατωτέρω:

(α) Άλλες πληροφορίες - Χρηματοοικονομικές και μη χρηματοοικονομικές πληροφορίες (άλλες εκτός από τις οικονομικές καταστάσεις και την έκθεση του ελεγκτή επί αυτών) που περιλαμβάνονται - είτε από νόμο, κανονισμό ή έθιμο - σε έγγραφο που περιέχει ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις και την έκθεση του ελεγκτή επί αυτών. (Βλ. παρ. Α3-Α4)

(β) Ασυνέπεια - Άλλες πληροφορίες που αντικρούουν πληροφορίες που περιέχονται στις οικονομικές καταστάσεις. Ουσιώδης ασυνέπεια μπορεί να εγείρει αμφιβολίες για τα συμπεράσματα του ελέγχου που εξάγονται από τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν προηγούμενα και, πιθανόν, για τη βάση της γνώμης του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων.

(γ) Σφάλμα πραγματικού περιστατικού - Άλλες πληροφορίες που δεν σχετίζονται με θέματα που εμφανίζονται στις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες δεν παρατίθενται ή δεν παρουσιάζονται ορθά. Ουσιώδες σφάλμα πραγματικού περιστατικού μπορεί να υποσκάπτει την αξιοπιστία του εγγράφου που περιέχει ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις.

Απαιτήσεις

Ανάγνωση άλλων πληροφοριών

6. Ο ελεγκτής πρέπει να διαβάσει τις άλλες πληροφορίες για να εντοπίσει ουσιώδεις ασυνέπειες, εάν υπάρχουν, με τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις.

9. Ο ελεγκτής πρέπει να κάνει τις ενδεδειγμένες διευθετήσεις με τη διοίκηση ή με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση για να αποκτήσει τις άλλες πληροφορίες πριν από την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή. Εάν δεν είναι δυνατό να αποκτήσει όλες τις άλλες πληροφορίες πριν από την ημερομηνία έκθεσης του ελεγκτή, ο ελεγκτής πρέπει να διαβάσει αυτές τις άλλες πληροφορίες το συντομότερο που είναι πρακτικό (Βλ. παρ. Α5)

Ουσιώδεις ασυνέπειες

10. Εάν, κατά την ανάγνωση των άλλων πληροφοριών, ο ελεγκτής εντοπίσει ουσιώδη ασυνέπεια, πρέπει να καθορίσει εάν οι ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις ή οι άλλες πληροφορίες πρέπει να αναθεωρηθούν.

Ουσιώδεις ασυνέπειες που εντοπίζονται σε άλλες πληροφορίες που αποκτήθηκαν πριν από την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή

9. Εάν η αναθεώρηση των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων είναι απαραίτητη και η διοίκηση αρνείται να κάνει την αναθεώρηση, ο ελεγκτής πρέπει να διαφοροποιήσει τη γνώμη στην έκθεση του ελεγκτή σύμφωνα με το ΔΠΕ 705[554].

10. Εάν η αναθεώρηση των άλλων πληροφοριών είναι απαραίτητη και η διοίκηση αρνείται να κάνει την αναθεώρηση, ο ελεγκτής πρέπει να γνωστοποιήσει το θέμα στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, εκτός εάν όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη διοίκηση της οντότητας[555], και

(α) Να περιλάβει στην έκθεση του ελεγκτή παράγραφο άλλου θέματος(ή άλλων θεμάτων) περιγράφοντας την ουσιώδη ασυνέπεια σύμφωνα με το ΔΠΕ 706[556], ή

---

[553] ΔΠΕ 200, «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου», παράγραφος 2.
[554] ΔΠΕ 705, «Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή».
[555] ΔΠΕ 260, «Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση», παράγραφος 13.
[556] ΔΠΕ 706, «Παράγραφοι έμφασης θέματος και παράγραφοι άλλων θεμάτων στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή», παράγραφος 8.

(β) Να αναστείλει την έκδοση της έκθεσης του ελεγκτή, ή

(γ) Να αποσυρθεί από την ανάθεση, όταν η απόσυρση είναι δυνατή βάσει του εφαρμοστέου νόμου ή κανονισμού. (Βλ. παρ. Α6-Α7)

Ουσιώδεις ασυνέπειες που εντοπίζονται σε άλλες πληροφορίες που αποκτώνται μεταγενέστερα της ημερομηνίας της έκθεσης του ελεγκτή

11. Εάν η αναθεώρηση των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων είναι απαραίτητη, ο ελεγκτής πρέπει να ακολουθήσει τις σχετικές απαιτήσεις του ΔΠΕ 560[557].

12. Εάν η αναθεώρηση των άλλων πληροφοριών είναι απαραίτητη και η διοίκηση συμφωνεί να κάνει την αναθεώρηση, ο ελεγκτής πρέπει να διενεργήσει τις διαδικασίες που είναι απαραίτητες υπό τις περιστάσεις. (Βλ. παρ. Α8)

13. Εάν η αναθεώρηση των άλλων πληροφοριών είναι απαραίτητη, αλλά η διοίκηση αρνείται να κάνει την αναθεώρηση, ο ελεγκτής πρέπει να ειδοποιήσει τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, εκτός εάν όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη διοίκηση της οντότητας, για τον προβληματισμό του ελεγκτή αναφορικά με τις άλλες πληροφορίες και να προβεί σε οποιαδήποτε περαιτέρω ενδεδειγμένη ενέργεια. (Βλ. παρ. Α9)

Ουσιώδες σφάλμα πραγματικού περιστατικού

14. Εάν, κατά την ανάγνωση των άλλων πληροφοριών με σκοπό τον εντοπισμό ουσιωδών ασυνεπειών, ο ελεγκτής λάβει γνώση προφανούς ουσιώδους σφάλματος πραγματικού περιστατικού, πρέπει να συζητήσει το θέμα με τη διοίκηση. (Βλ. παρ. Α10)

15. Εάν, μετά από τέτοιες συζητήσεις, ο ελεγκτής εξακολουθεί να θεωρεί ότι υπάρχει προφανές ουσιώδες σφάλμα πραγματικού περιστατικού, πρέπει να ζητήσει από τη διοίκηση να συμβουλευτεί προσοντούχο τρίτο μέρος, όπως το νομικό σύμβουλο της οντότητας, και ο ελεγκτής πρέπει να εξετάσει τη ληφθείσα συμβουλή.

16. Εάν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα πραγματικού περιστατικού, στις άλλες πληροφορίες που η διοίκηση αρνείται να διορθώσει, πρέπει να ειδοποιήσει τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, εκτός εάν όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη διοίκηση της οντότητας, για τον προβληματισμό του αναφορικά με τις άλλες πληροφορίες και να προβεί σε οποιαδήποτε περαιτέρω ενδεδειγμένη ενέργεια (Βλ. παρ. Α11)

***

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΕ

Πρόσθετες ευθύνες, μέσω εκ του νόμου προβλεπόμενων ή άλλων κανονιστικών απαιτήσεων, σε σχέση με τις άλλες πληροφορίες (Βλ. παρ. 1)

Α1. Ο ελεγκτής μπορεί να έχει πρόσθετες ευθύνες μέσω εκ του νόμου προβλεπόμενων ή άλλων κανονιστικών απαιτήσεων, σε σχέση με τις άλλες πληροφορίες οι οποίες είναι εκτός του πεδίου του παρόντος ΔΠΕ. Για παράδειγμα, ορισμένες δικαιοδοσίες μπορεί να απαιτούν από τον ελεγκτή να εφαρμόζει συγκεκριμένες διαδικασίες για ορισμένες από τις άλλες πληροφορίες, όπως τα απαιτούμενα συμπληρωματικά στοιχεία, ή να εκφράζει γνώμη επί της αξιοπιστίας των δεικτών επίδοσης που περιγράφονται στις άλλες πληροφορίες. Όπου υπάρχουν τέτοιες υποχρεώσεις, οι πρόσθετες ευθύνες του ελεγκτή καθορίζονται από τη φύση της ανάθεσης και από νόμο, κανονισμό και τα επαγγελματικά πρότυπα. Εάν τέτοιες άλλες πληροφορίες παραλειφθούν ή περιέχουν ελλείψεις, μπορεί να απαιτείται από τον ελεγκτή βάσει νόμου ή κανονισμού να αναφερθεί στο θέμα στην έκθεσή του.

Έγγραφα που περιλαμβάνουν ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις (Βλ. παρ. 2)

Ζητήματα ειδικά για τις μικρότερες οντότητες

Α2. Οι μικρότερες οντότητες είναι λιγότερο πιθανό να εκδίδουν έγγραφα τα οποία περιέχουν ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις, εκτός εάν αυτό απαιτείται από νόμο ή κανονισμό. Ωστόσο, παράδειγμα τέτοιου εγγράφου θα ήταν η ύπαρξη νομικής απαίτησης για συνοδευτική έκθεση από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Παραδείγματα άλλων πληροφοριών που μπορεί να περιλαμβάνονται σε έγγραφο που περιέχει τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις μικρότερης οντότητας είναι η λεπτομερειακή κατάσταση αποτελεσμάτων και η έκθεση της διοίκησης.

Ορισμός άλλων πληροφοριών (Βλ. παρ. 5(α))

Α3. Οι άλλες πληροφορίες περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:

- Έκθεση της διοίκησης ή των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση επί των λειτουργιών.
- Χρηματοοικονομικές περιλήψεις ή κύρια σημεία.
- Στοιχεία απασχόλησης.
- Προγραμματισμένες κεφαλαιουχικές δαπάνες.
- Χρηματοοικονομικοί δείκτες.
- Ονόματα αξιωματούχων και διευθυντών.
- Επιλεγμένα τριμηνιαία στοιχεία.

Α4. Για τους σκοπούς των ΔΠΕ, οι άλλες πληροφορίες δεν περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:

- Δελτίο τύπου ή διαβιβαστικό υπόμνημα, όπως διαβιβαστική επιστολή, που συνοδεύει το έγγραφο που περιέχει ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις και την έκθεση του ελεγκτή επί αυτών.

[557] ΔΠΕ 560, «Μεταγενέστερα γεγονότα», παράγραφοι 10-17.

- Πληροφορίες που περιέχονται σε ενημερώσεις προς αναλυτές.
- Πληροφορίες που περιέχονται στην ιστοσελίδα της οντότητας.

Ανάγνωση άλλων πληροφοριών (Βλ. παρ. 7)

Α5. Η απόκτηση των άλλων πληροφοριών προ της ημερομηνίας της έκθεσης του ελεγκτή καθιστά ικανό τον ελεγκτή να επιλύσει πιθανές ουσιώδεις ασυνέπειες και προφανή ουσιώδη σφάλματα πραγματικού περιστατικού με τη διοίκηση σε έγκαιρη βάση. Συμφωνία με τη διοίκηση για το πότε οι άλλες πληροφορίες θα είναι διαθέσιμες μπορεί να βοηθά.

Ουσιώδεις ασυνέπειες

Ουσιώδεις ασυνέπειες που εντοπίζονται σε άλλες πληροφορίες που αποκτώνται πριν την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή (Βλ. παρ. 10)

Α6. Όταν η διοίκηση αρνείται να αναθεωρήσει τις άλλες πληροφορίες, ο ελεγκτής μπορεί να βασίσει οποιαδήποτε απόφαση σχετικά με τις περαιτέρω ενέργειες στις οποίες πρόκειται να προβεί σε συμβουλή από το νομικό του σύμβουλο.

Ζητήματα ειδικά για οντότητες του δημοσίου τομέα

Α7. Στο δημόσιο τομέα, η απόσυρση από ανάθεση ή η αναστολή έκδοσης της έκθεσης του ελεγκτή μπορεί να μην είναι επιλογές. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο ελεγκτής μπορεί να εκδώσει έκθεση προς το προβλεπόμενο από νόμο σώμα δίνοντας λεπτομέρειες της ασυνέπειας.

Ουσιώδεις ασυνέπειες που εντοπίζονται σε άλλες πληροφορίες που αποκτώνται μεταγενέστερα της ημερομηνίας της έκθεσης του ελεγκτή (Βλ. παρ. 12-13)

Α8. Όταν η διοίκηση συμφωνεί να αναθεωρήσει τις άλλες πληροφορίες, οι διαδικασίες του ελεγκτή μπορεί να περιλαμβάνουν την επισκόπηση των βημάτων που πραγματοποιήθηκαν από τη διοίκηση ώστε να εξασφαλίσει ότι τα πρόσωπα που έλαβαν τις προηγουμένως εκδοθείσες οικονομικές καταστάσεις, την έκθεση του ελεγκτή επί αυτών, και τις άλλες πληροφορίες λαμβάνουν γνώση για την αναθεώρηση.

Α9. Όταν η διοίκηση αρνείται να κάνει την αναθεώρηση αυτών των άλλων πληροφοριών που ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι είναι απαραίτητη, οι ενδεδειγμένες περαιτέρω ενέργειες από τον ελεγκτή μπορεί να περιλαμβάνουν τη λήψη συμβουλής από το νομικό του σύμβουλο.

Ουσιώδες σφάλμα πραγματικού περιστατικού (Βλ. παρ. 14-16)

Α10. Κατά τη συζήτηση προφανούς ουσιώδους σφάλματος πραγματικού περιστατικού με τη διοίκηση, ο ελεγκτής μπορεί να μη δύναται να αξιολογήσει την εγκυρότητα ορισμένων γνωστοποιήσεων που περιλαμβάνονται στις άλλες πληροφορίες και τις απαντήσεις της διοίκησης στα διερευνητικά ερωτήματα του ελεγκτή, και μπορεί να συμπεράνει ότι υπάρχουν βάσιμες διαφορές κρίσης ή γνώμης.

Α11. Όταν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα πραγματικού περιστατικού το οποίο η διοίκηση αρνείται να διορθώσει, οι ενδεδειγμένες περαιτέρω ενέργειες από τον ελεγκτή μπορεί να περιλαμβάνουν τη λήψη συμβουλής από το νομικό του σύμβουλο.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 800

ΕΙΔΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ - ΕΛΕΓΧΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΠΟΥ ΚΑΤΑΡΤΙΖΟΝΤΑΙ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΠΛΑΙΣΙΑ ΕΙΔΙΚΟΥ ΣΚΟΠΟΥ

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που ξεκινούν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Παράγραφος
Εισαγωγή	
Πεδίο του παρόντος ΔΠΕ	1-3
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	4
Στόχος	5
Ορισμοί	6-7
Απαιτήσεις	
Ζητήματα κατά την αποδοχή της ανάθεσης	8
Ζητήματα κατά το σχεδιασμό και τη διενέργεια του ελέγχου	9-10
Διαμόρφωση γνώμης και ζητήματα έκθεσης	11-14
Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό	
Ορισμός πλαισίου ειδικού σκοπού	A1-A4
Ζητήματα κατά την αποδοχή της ανάθεσης	A5-A8
Ζητήματα κατά το σχεδιασμό και τη διενέργεια του ελέγχου	A9-A12
Διαμόρφωση γνώμης και ζητήματα έκθεσης	A13-A15
Παράρτημα: Υποδείγματα εκθέσεων ελεγκτών επί οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού	

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 800, «Ειδικά ζητήματα - Έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσια ειδικού σκοπού» 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. Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ) της σειράς 100-700 εφαρμόζονται στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων. Το παρόν ΔΠΕ ασχολείται με ειδικά ζητήματα κατά την εφαρμογή αυτών των ΔΠΕ στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσιο ειδικού σκοπού.

2. Το παρόν ΔΠΕ έχει συνταχθεί στο πλαίσιο μιας πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσιο ειδικού σκοπού. Το ΔΠΕ 805[558] ασχολείται με ειδικά ζητήματα σχετικά με τον έλεγχο μιας επιμέρους οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου, λογαριασμού ή κονδυλίου μιας οικονομικής κατάστασης.

3. Το παρόν ΔΠΕ δεν υπερισχύει των απαιτήσεων άλλων ΔΠΕ, ούτε υπονοείται ότι ασχολείται με όλα τα ειδικά ζητήματα που μπορεί να είναι σχετικά στις περιστάσεις της ανάθεσης.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

4. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που ξεκινούν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα.

Στόχος

5. Ο στόχος του ελεγκτή, κατά την εφαρμογή των ΔΠΕ σε έλεγχο οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσιο ειδικού σκοπού, είναι να αντιμετωπίσει κατάλληλα τα ειδικά ζητήματα που σχετίζονται με:

(α) Την αποδοχή της ανάθεσης,

(β) Το σχεδιασμό και την εκτέλεση αυτής της ανάθεσης, και

(γ) Τη διαμόρφωση γνώμης και την έκδοση έκθεσης για τις οικονομικές καταστάσεις.

Ορισμοί

6. Για σκοπούς των ΔΠΕ, οι ακόλουθοι όροι έχουν τη σημασία που αποδίδεται κατωτέρω:

(α) Οικονομικές καταστάσεις ειδικού σκοπού - Οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσιο ειδικού σκοπού. (Βλ. παρ.Α4)

(β) Πλαίσιο ειδικού σκοπού - Πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς σχεδιασμένο να καλύψει τις ανάγκες χρηματοοικονομικών πληροφοριών συγκεκριμένων χρηστών. Το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να είναι ένα πλαίσιο εύλογης παρουσίασης ή ένα πλαίσιο συμμόρφωσης[559]. (Βλ. παρ. Α1-4)

7. Αναφορά σε «οικονομικές καταστάσεις» στο παρόν ΔΠΕ σημαίνει «μια πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού, περιλαμβανομένων των σχετικών σημειώσεων». Οι σχετικές σημειώσεις συνήθως περιλαμβάνουν περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και άλλων επεξηγηματικών πληροφοριών. Οι απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς καθορίζουν τη μορφή και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων, καθώς και το τι συνιστά μια πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων.

Απαιτήσεις

Ζητήματα κατά την αποδοχή της ανάθεσης

Αποδεκτότητα του πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς

11. Το ΔΠΕ 210 απαιτεί από τον ελεγκτή να καθορίζει την αποδεκτότητα του πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς που εφαρμόζεται κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων[560]. Στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού, ο ελεγκτής πρέπει να αποκτά κατανόηση για: (Βλ. παρ. Α5-Α8)

(α) Το σκοπό για τον οποίο οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται,

(β) Τους σκοπούμενους χρήστες, και

(γ) Τα μέτρα που λαμβάνονται από τη διοίκηση για να καθορίσει ότι το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς είναι αποδεκτό για τις περιστάσεις.

Ζητήματα κατά το σχεδιασμό και τη διενέργεια του ελέγχου

9. Το ΔΠΕ 200 απαιτεί από τον ελεγκτή να συμμορφώνεται με όλα τα ΔΠΕ που σχετίζονται με τον έλεγχο[561]. Κατά το σχεδιασμό και τη διενέργεια του ελέγχου οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού, ο ελεγκτής πρέπει να κρίνει εάν η εφαρμογή των ΔΠΕ απαιτεί ειδική εξέταση στις περιστάσεις της ανάθεσης. (Βλ. παρ. Α9 - Α12)

10. Το ΔΠΕ 315 απαιτεί από τον ελεγκτή να αποκτά κατανόηση για την επιλογή και την εφαρμογή λογιστικών πολιτικών[562] από την οντότητα. Στην περίπτωση οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με τους όρους σύμβασης, ο ελεγκτής πρέπει να αποκτά κατανόηση οποιωνδήποτε σημαντικών ερμηνειών της σύμβασης που η διοίκηση έκανε κατά την κατάρτιση αυτών των οικονομικών καταστάσεων. Μια ερμηνεία είναι σημαντική όταν η υιοθέτηση άλλης εύλογης ερμηνείας θα δημιουργούσε ουσιώδη διαφορά στις πληροφορίες που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις.

---

[558] ΔΠΕ 805, «Ειδικά ζητήματα - έλεγχοι μεμονωμένων οικονομικών καταστάσεων και ειδικών στοιχείων, λογαριασμών ή κονδυλίων οικονομικής κατάστασης».

[559] ΔΠΕ 200, «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου», παράγραφος 13(α)

[560] ΔΠΕ 210, «Συμφωνία των όρων ανάθεσης ελέγχου», παράγραφος 6(α)

[561] ΔΠΕ 200, παράγραφος 18.

[562] ΔΠΕ 315, «Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μέσω κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της», παράγραφος 11(γ).

Διαμόρφωση γνώμης και ζητήματα έκθεσης

● Κατά τη διαμόρφωση γνώμης και τη σύνταξη έκθεσης επί οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού, ο ελεγκτής πρέπει να εφαρμόζει τις απαιτήσεις του ΔΠΕ 700[563]. (Βλ. παρ. Α13)

Περιγραφή του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς

12. Το ΔΠΕ 700 απαιτεί από τον ελεγκτή να αξιολογεί εάν οι οικονομικές καταστάσεις αναφέρονται ή περιγράφουν επαρκώς το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς[564]. Στην περίπτωση οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με τους όρους σύμβασης, ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί εάν οι οικονομικές καταστάσεις περιγράφουν επαρκώς οποιεσδήποτε σημαντικές ερμηνείες της σύμβασης επί των οποίων βασίζονται οι οικονομικές καταστάσεις.

● Το ΔΠΕ 700 ασχολείται με τη μορφή και το περιεχόμενο της έκθεσης ελεγκτή. Στην περίπτωση έκθεσης ελεγκτή επί οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού:

(α) Η έκθεση του ελεγκτή πρέπει επίσης να περιγράφει το σκοπό για τον οποίο καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις και, εάν είναι απαραίτητο, τους σκοπούμενους χρήστες, ή να αναφέρεται σε σημείωση των οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού η οποία περιέχει την πληροφορία αυτή, και

(β) Εάν η διοίκηση έχει επιλογή μεταξύ πλαισίων χρηματοοικονομικής αναφοράς για την κατάρτιση τέτοιων οικονομικών καταστάσεων, η επεξήγηση της ευθύνης της διοίκησης[565] για τις οικονομικές καταστάσεις πρέπει επίσης να κάνει αναφορά στην ευθύνη της για τον καθορισμό του εάν το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς είναι αποδεκτό για τις περιστάσεις.

Προειδοποίηση των αναγνωστών ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες σύμφωνα με πλαίσιο ειδικού σκοπού

14. Η έκθεση του ελεγκτή επί οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού πρέπει να περιλαμβάνει παράγραφο έμφασης θέματος προειδοποιώντας τους χρήστες της έκθεσης του ελεγκτή ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες σύμφωνα με πλαίσιο ειδικού σκοπού και ότι, ως εκ τούτου, οι οικονομικές καταστάσεις μπορεί να μην είναι κατάλληλες για άλλο σκοπό. Ο ελεγκτής πρέπει να περιλαμβάνει αυτή την παράγραφο υπό κατάλληλη επικεφαλίδα. (Βλ. παρ. Α14 - Α15)

***

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Ορισμός πλαισίου ειδικού σκοπού (Βλ. παρ. 6)

Α1. Παραδείγματα πλαισίων ειδικού σκοπού είναι:

● Λογιστική σε φορολογική βάση, για μια σειρά οικονομικών καταστάσεων που συνοδεύουν τη φορολογική δήλωση της οντότητας.

● Η λογιστική βάσει εισπράξεων και πληρωμών σε μετρητά για πληροφορίες ταμειακών ροών που μπορεί να ζητηθεί από οντότητα να καταρτίσει για τους πιστωτές.

● Οι ρυθμίσεις χρηματοοικονομικής αναφοράς που θεσπίζονται από κανονιστική αρχή για την εκπλήρωση των απαιτήσεων της αρχής αυτής, ή

● Οι όροι χρηματοοικονομικής αναφοράς μιας σύμβασης, όπως συμβόλαιο ομολόγων, δανειακή συμφωνία ή επιχορήγηση έργου.

Α2. Μπορεί να υπάρχουν περιστάσεις όπου ένα πλαίσιο ειδικού σκοπού βασίζεται σε πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που θεσπίστηκε από εξουσιοδοτημένο ή αναγνωρισμένο οργανισμό θέσπισης προτύπων ή από νόμο ή κανονισμό, αλλά δεν συμμορφώνεται με όλες τις απαιτήσεις αυτού του πλαισίου. Παράδειγμα αποτελεί σύμβαση που απαιτεί οι οικονομικές καταστάσεις να καταρτίζονται σύμφωνα με τα περισσότερα, αλλά όχι με όλα τα πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς της Δικαιοδοσίας Χ. Όταν αυτό είναι αποδεκτό για τις περιστάσεις της ανάθεσης, δεν είναι σωστό κατά την περιγραφή του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς στις οικονομικές καταστάσεις ειδικού σκοπού να υπονοείται πλήρης συμμόρφωση με το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που θεσπίστηκε από εξουσιοδοτημένο ή αναγνωρισμένο οργανισμό θέσπισης προτύπων ή από νόμο ή κανονισμό. Στο ανωτέρω παράδειγμα της σύμβασης, η περιγραφή του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να αναφέρεται στις όροι χρηματοοικονομικής αναφοράς της σύμβασης, παρά να κάνει οποιαδήποτε αναφορά στα πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς της Δικαιοδοσίας Χ.

Α3. Στις περιστάσεις που περιγράφονται στην παράγραφο Α2, το πλαίσιο ειδικού σκοπού μπορεί να μην είναι πλαίσιο εύλογης παρουσίασης έστω και εάν το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς επί του οποίου αυτό βασίζεται είναι πλαίσιο εύλογης παρουσίασης. Αυτό συμβαίνει επειδή το πλαίσιο ειδικού σκοπού μπορεί να μη συμμορφώνεται με όλες τις απαιτήσεις του πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς που θεσπίστηκε από εξουσιοδοτημένο ή αναγνωρισμένο οργανισμό θέσπισης προτύπων ή από νόμο ή κανονισμό, οι οποίες είναι απαραίτητες για την επίτευξη εύλογης παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.

Α4. Οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσιο ειδικού σκοπού μπορεί να είναι οι μόνες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζει η οντότητα. Σε τέτοιες περιστάσεις, αυτές οι οικονομικές καταστάσεις μπορεί να χρησιμοποιούνται από χρήστες άλλους από εκείνους για τους οποίους σχεδιάστηκε το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Παρά την ευρεία διανομή των οικονομικών καταστάσεων σε αυτές τις περιστάσεις, οι οικονομικές καταστάσεις εξακολουθούν να θεωρούνται ότι είναι οικονομικές καταστάσεις ειδικού σκοπού για

[563] ΔΠΕ 700, «Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί οικονομικών καταστάσεων».
[564] ΔΠΕ 700, παράγραφος 15.
[565] Ή άλλος όρος που είναι κατάλληλος για το νομικό πλαίσιο στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

τους σκοπούς των ΔΠΕ. Οι απαιτήσεις στις παραγράφους 13-14 σχεδιάστηκαν για την αποφυγή παρανοήσεων αναφορικά με το σκοπό για τον οποίο καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις.

Ζητήματα κατά την αποδοχή της ανάθεσης

Αποδεκτότητα του πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς (Βλ. παρ.8)

Α5. Στην περίπτωση οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού, οι ανάγκες χρηματοοικονομικών πληροφοριών των σκοπούμενων χρηστών είναι βασικός παράγοντας για τον καθορισμό της αποδεκτότητας του πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς που εφαρμόζεται στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.

Α6. Το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να περιλαμβάνει τα πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς που θεσπίζονται από οργανισμό ο οποίος είναι εξουσιοδοτημένος ή αναγνωρισμένος να εκδίδει πρότυπα για οικονομικές καταστάσεις ειδικού σκοπού. Σε αυτή την περίπτωση, τα εν λόγω πρότυπα θα θεωρούνται αποδεκτά για το σκοπό αυτό εάν ο οργανισμός ακολουθεί καθιερωμένη και διαφανή διαδικασία η οποία περιλαμβάνει προσεκτική εξέταση και μελέτη των απόψεων των σχετικών συμφεροντούχων. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες νόμος ή κανονισμός μπορεί να ορίζει το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που πρόκειται να χρησιμοποιηθεί από τη διοίκηση στην κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού για συγκεκριμένο τύπο οντότητας. Για παράδειγμα, κανονιστική αρχή μπορεί να θεσπίζει ρυθμίσεις χρηματοοικονομικής αναφοράς για την εκπλήρωση των απαιτήσεων αυτής της αρχής. Ελλείψει ενδείξεων για το αντίθετο, τέτοιο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς θεωρείται αποδεκτό για οικονομικές καταστάσεις ειδικού σκοπού που καταρτίζονται από τέτοια οντότητα.

Α7. Όταν τα πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς που αναφέρονται στην παράγραφο Α6 συμπληρώνονται από νομοθετικές ή κανονιστικές απαιτήσεις, το ΔΠΕ 210 απαιτεί από τον ελεγκτή να καθορίσει εάν υπάρχουν[566] οποιεσδήποτε αντιφάσεις μεταξύ των προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς και των πρόσθετων απαιτήσεων, και καθορίζει τις ενέργειες στις οποίες πρόκειται να προβεί ο ελεγκτής, εάν υπάρχουν τέτοιες αντιφάσεις.

Α8. Το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να περιλαμβάνει τις τους όρους χρηματοοικονομικής αναφοράς σύμβασης, ή πηγές άλλες από αυτές που περιγράφονται στις παραγράφους Α6 και Α7. Σε αυτή την περίπτωση, η αποδεκτότητα του πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς στις περιστάσεις της ανάθεσης κρίνεται με την εξέταση του εάν το πλαίσιο διαθέτει χαρακτηριστικά που συνήθως διαθέτουν τα αποδεκτά πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς, όπως περιγράφεται στο Παράρτημα 2 του ΔΠΕ 210. Στην περίπτωση πλαισίου ειδικού σκοπού, είναι θέμα επαγγελματικής κρίσης η σχετική σημασία για συγκεκριμένη ανάθεση καθενός από τα χαρακτηριστικά που συνήθως διαθέτουν τα αποδεκτά πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς. Για παράδειγμα, για σκοπούς καθορισμού της αξίας των καθαρών περιουσιακών στοιχείων μιας οντότητας κατά την ημερομηνία της πώλησής της, ο πωλητής και ο αγοραστής μπορεί να έχουν συμφωνήσει ότι πολύ συνετές εκτιμήσεις των προβλέψεων για μη εισπράξιμους λογαριασμούς απαιτήσεων είναι ενδεδειγμένες για τις ανάγκες τους, ακόμα και αν αυτές οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες δεν είναι ουδέτερες όταν συγκρίνονται με χρηματοοικονομικές πληροφορίες που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσιο γενικού σκοπού.

Ζητήματα κατά το σχεδιασμό και τη διενέργεια του ελέγχου (Βλ. παρ. 9)

Α9. Το ΔΠΕ 200 απαιτεί ο ελεγκτής να συμμορφώνεται με (α) τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας, περιλαμβανομένων εκείνων που αναφέρονται στην ανεξαρτησία, σχετικά με αναθέσεις ελέγχου οικονομικών καταστάσεων, και (β) όλα τα ΔΠΕ σχετικά με τον έλεγχο. Επίσης απαιτεί ο ελεγκτής να συμμορφώνεται με κάθε απαίτηση ΔΠΕ εκτός εάν, για τις περιστάσεις του ελέγχου, ολόκληρο το ΔΠΕ δεν είναι σχετικό ή η απαίτηση δεν είναι σχετική επειδή εξαρτάται από συνθήκη και η συνθήκη δεν υφίστανται. Σε εξαιρετικές περιστάσεις, ο ελεγκτής μπορεί να κρίνει απαραίτητο να αποκλίνει από σχετική απαίτηση σε ΔΠΕ εκτελώντας εναλλακτικές ελεγκτικές διαδικασίες για να επιτύχει το σκοπό της απαίτησης αυτής[567].

Α10. Η εφαρμογή ορισμένων από τις απαιτήσεις των ΔΠΕ σε έλεγχο οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού μπορεί να απαιτεί ειδική εξέταση από τον ελεγκτή. Για παράδειγμα, στο ΔΠΕ 320, οι κρίσεις σχετικά με θέματα που είναι ουσιώδη για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων βασίζονται στην εξέταση των κοινών αναγκών για χρηματοοικονομικές πληροφορίες των χρηστών ως σύνολο[568]. Στην περίπτωση ελέγχου οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού, ωστόσο, αυτές οι κρίσεις βασίζονται στην εξέταση των αναγκών των σκοπούμενων χρηστών για χρηματοοικονομικές πληροφορίες.

Α11. Στην περίπτωση οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού, όπως αυτές που καταρτίζονται σύμφωνα με τις απαιτήσεις μιας σύμβασης, η διοίκηση μπορεί να συμφωνήσει με τους σκοπούμενους χρήστες ένα όριο κάτω από το οποίο τα σφάλματα που εντοπίζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου δεν θα διορθώνονται ούτε θα προσαρμόζονται κατά οποιοδήποτε άλλο τρόπο. Η ύπαρξη τέτοιου ορίου δεν απαλλάσσει τον ελεγκτή από την απαίτηση να καθορίζει το ουσιώδες μέγεθος σύμφωνα με το ΔΠΕ 320 για σκοπούς σχεδιασμού και διενέργειας του ελέγχου οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού.

Α12. Η επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σύμφωνα με τα ΔΠΕ βασίζεται στη σχέση μεταξύ των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση και των υποκείμενων στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων, ειδικότερα εάν οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση είναι υπεύθυνοι για την επίβλεψη της κατάρτισης αυτών των οικονομικών καταστάσεων. Στην περίπτωση οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση μπορεί να μην έχουν τέτοια ευθύνη, όπως για παράδειγμα όταν οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες καταρτίζο-

[566] ΔΠΕ 210, παράγραφος 18.
[567] ΔΠΕ 200, παράγραφοι 14, 18 και 22-23.
[568] ΔΠΕ 320, «Το ουσιώδες μέγεθος στο σχεδιασμό και στη διενέργεια του ελέγχου», παράγραφος 2.

νται αποκλειστικά για χρήση της διοίκησης. Σε τέτοιες περιπτώσεις, οι απαιτήσεις του ΔΠΕ 260[569], μπορεί να μην είναι σχετικές με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού, εκτός εάν ο ελεγκτής είναι επίσης υπεύθυνος για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού της οντότητας ή, για παράδειγμα, έχει συμφωνήσει με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση της οντότητας να τους κοινοποιεί σχετικά θέματα που εντοπίζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού.

Διαμόρφωση γνώμης και ζητήματα έκθεσης (Βλ. παρ. 11)

Α13. Το Παράρτημα του παρόντος ΔΠΕ περιέχει υποδείγματα εκθέσεων ελεγκτή επί οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού.

Προειδοποίηση των αναγνωστών ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες σύμφωνα με πλαίσιο ειδικού σκοπού (Βλ. παρ. 14)

Α14. Οι οικονομικές καταστάσεις ειδικού σκοπού μπορεί να χρησιμοποιηθούν για σκοπούς άλλους από εκείνους για τους οποίους προορίζονται. Για παράδειγμα, μια κανονιστική αρχή μπορεί να απαιτεί από ορισμένες οντότητες να καταθέτουν τις οικονομικές καταστάσεις ειδικού σκοπού σε δημόσιο αρχείο. Για την αποφυγή παρανοήσεων, ο ελεγκτής προειδοποιεί τους χρήστες της έκθεσης του ελεγκτή ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες σύμφωνα με πλαίσιο ειδικού σκοπού και, ως εκ τούτου, μπορεί να μην είναι κατάλληλες για άλλο σκοπό.

Περιορισμός στη διανομή ή στη χρήση (Βλ. παρ. 14)

Α15. Επιπρόσθετα της προειδοποίησης που απαιτείται από την παράγραφο 14, ο ελεγκτής μπορεί να κρίνει ενδεδειγμένο να δηλώσει ότι η έκθεσή του προορίζεται αποκλειστικά για τους συγκεκριμένους χρήστες. Ανάλογα με το νόμο ή τον κανονισμό της συγκεκριμένης δικαιοδοσίας, αυτό μπορεί να επιτευχθεί με τον περιορισμό της διανομής ή της χρήσης της έκθεσης του ελεγκτή. Σε αυτές τις περιστάσεις, η παράγραφος που αναφέρεται στην παράγραφο 14 μπορεί να επεκταθεί για να περιλάβει αυτά τα άλλα θέματα, και η επικεφαλίδα να τροποποιηθεί ανάλογα.

[569] ΔΠΕ 260, «Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση».

Παράρτημα
(Βλ: Παρ. Α13)

Υποδείγματα εκθέσεων ελεγκτών επί οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού

11. Υπόδειγμα 1: Έκθεση του ελεγκτή επί πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων που καταρτίστηκαν σύμφωνα με τις πρόνοιες χρηματοοικονομικής αναφοράς μιας σύμβασης (για τους σκοπούς του παρόντος υποδείγματος, πλαίσιο συμμόρφωσης).

12. Υπόδειγμα 2: Έκθεση του ελεγκτή επί πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων που καταρτίστηκαν σύμφωνα με τη φορολογική λογιστική βάση στη Δικαιοδοσία Χ (για τους σκοπούς του παρόντος υποδείγματος, πλαίσιο συμμόρφωσης).

13. Υπόδειγμα 3: Έκθεση του ελεγκτή επί πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων που καταρτίστηκαν σύμφωνα με τις ρυθμίσεις χρηματοοικονομικής αναφοράς που θεσπίζονται από κανονιστική αρχή (για σκοπούς του παρόντος υποδείγματος, πλαίσιο εύλογης παρουσίασης).

Υπόδειγμα 1

Οι περιστάσεις, περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- Οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί από τη διοίκηση της οντότητας σύμφωνα με τους όρους χρηματοοικονομικής αναφοράς μιας σύμβασης (δηλαδή, πλαισίου ειδικού σκοπού) για να συμμορφώνονται με τους όρους αυτής της σύμβασης. Η διοίκηση δεν έχει την επιλογή του πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- Το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς είναι πλαίσιο συμμόρφωσης.
- Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντανακλούν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210.
- Η διανομή και η χρήση της έκθεσης του ελεγκτή είναι περιορισμένες.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

[Κατάλληλος αποδέκτης]

Έχουμε ελέγξει τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ, οι οποίες αποτελούνται από τον ισολογισμό) της 31ης Δεκεμβρίου 20Χ1, τις καταστάσεις αποτελεσμάτων, μεταβολών καθαρής θέσης και ταμειακών ροών του έτους που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και περίληψη σημαντικών λογιστικών πολιτικών και λοιπές επεξηγηματικές πληροφορίες. Οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί από τη διοίκηση της Εταιρείας ΑΒΓ βάσει των όρων χρηματοοικονομικής αναφοράς του Τμήματος Ζ της σύμβασης με ημερομηνία 1η Ιανουαρίου 20Χ1 μεταξύ της Εταιρείας ΑΒΓ και της Εταιρείας ΔΕΖ. («η σύμβαση»).

Ευθύνη της διοίκησης[570] για τις οικονομικές καταστάσεις

Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση αυτών των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τους όρους χρηματοοικονομικής αναφοράς του Τμήματος Ζ της σύμβασης, και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες, ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, οφειλομένου είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη επί αυτών των οικονομικών καταστάσεων με βάση τον έλεγχό μας. Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Τα πρότυπα αυτά απαιτούν να συμμορφωνόμαστε με κανόνες δεοντολογίας, καθώς και να σχεδιάζουμε και να διενεργούμε τον έλεγχο με σκοπό την απόκτηση λελογισμένης διασφάλισης για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα.

Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις. Οι επιλεγόμενες διαδικασίες βασίζονται στην κρίση του ελεγκτή, περιλαμβανομένης της εκτίμησης των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων, οφειλομένου είτε σε απάτη είτε σε λάθος. Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας. Ο έλεγχος περιλαμβάνει επίσης την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν και του λελογισμένου των λογιστικών εκτιμήσεων που έγιναν από τη διοίκηση, καθώς και την αξιολόγηση της συνολικής παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.

Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα για να παράσχουν βάση για την ελεγκτική μας γνώμη.

Γνώμη

Κατά τη γνώμη μας, οι οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ για το έτος που έληξε την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1, είναι καταρτισμένες, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με τους όρους χρηματοοικονομικής αναφοράς του Τμήματος Ζ της σύμβασης.

Βάση λογιστικής και περιορισμοί διανομής και χρήσης

Χωρίς να διαφοροποιούμε τη γνώμη μας, εφιστούμε την προσοχή στη Σημείωση Χ των οικονομικών καταστάσεων, η οποία περιγράφει τη βάση λογιστικής. Οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες για να βοηθήσουν την Εταιρεία ΑΒΓ να συμμορφωθεί με τους όρους χρηματοοικονομικής αναφοράς της σύμβασης που αναφέρεται ανωτέρω. Ως αποτέλεσμα, οι οικονομικές καταστάσεις μπορεί να μην είναι κατάλληλες για άλλο σκοπό. Η έκθεσή μας προορίζεται αποκλειστικά για την Εταιρεία ΑΒΓ και την Εταιρεία ΔΕΖ και δεν πρέπει να διανέμεται ή να χρησιμοποιείται από άλλα μέρη εκτός από την Εταιρεία ΑΒΓ και την Εταιρεία ΔΕΖ.

[Υπογραφή του ελεγκτή]

[Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή]

[Διεύθυνση του ελεγκτή]

[570] Ή άλλος όρος που είναι κατάλληλος για το νομικό πλαίσιο στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

Υπόδειγμα 2:

Οι περιστάσεις, περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- Οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί από τη διοίκηση συνεταιρισμού σύμφωνα με τη φορολογική λογιστική βάση στη Δικαιοδοσία Χ (δηλαδή ένα πλαίσιο ειδικού σκοπού) για να βοηθήσουν τους συνεταίρους στην κατάρτιση των ατομικών τους φορολογικών δηλώσεων. Η διοίκηση δεν έχει την επιλογή του πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- Το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς είναι πλαίσιο συμμόρφωσης.
- Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντανακλούν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210.
- Η διανομή της έκθεσης του ελεγκτή είναι περιορισμένη.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

[Κατάλληλος αποδέκτης]

Έχουμε ελέγξει τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις του Συνεταιρισμού ΑΒΓ, οι οποίες αποτελούνται από την κατάσταση οικονομικής θέσης (ή τον ισολογισμό) της 31ης Δεκεμβρίου 20Χ1, τις καταστάσεις συνολικού εισοδήματος (ή αποτελεσμάτων και συνολικού εισοδήματος) για το έτος που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και λοιπές επεξηγηματικές σημειώσεις. Οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί από τη διοίκηση με χρήση της φορολογικής λογιστικής βάσης στη Δικαιοδοσία Χ.

Ευθύνη της διοίκησης[571] για τις οικονομικές καταστάσεις

Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση αυτών των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τη φορολογική λογιστική βάση στη Δικαιοδοσία Χ, και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες, ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων, απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, οφειλομένου είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη επί αυτών των οικονομικών καταστάσεων με βάση τον έλεγχό μας. Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Τα πρότυπα αυτά απαιτούν να συμμορφωνόμαστε με κανόνες δεοντολογίας, καθώς και να σχεδιάζουμε και να διενεργούμε τον έλεγχο με σκοπό την απόκτηση λελογισμένης διασφάλισης για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα.

Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις. Οι επιλεγόμενες διαδικασίες βασίζονται στην κρίση του ελεγκτή, περιλαμβανομένης της εκτίμησης των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων, οφειλομένου είτε σε απάτη είτε σε λάθος. Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων του συνεταιρισμού, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων του συνεταιρισμού. Ο έλεγχος περιλαμβάνει επίσης την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν και του λελογισμένου των λογιστικών εκτιμήσεων που έγιναν από τη διοίκηση, καθώς και την αξιολόγηση της συνολικής παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.

Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα για να παράσχουν βάση για την ελεγκτική μας γνώμη.

Γνώμη

Κατά τη γνώμη μας, οι οικονομικές καταστάσεις του Συνεταιρισμού ΑΒΓ για το έτος που έληξε την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1, είναι καταρτισμένες, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα [περιγραφή του εφαρμοστέου νόμου φορολογίας εισοδήματος] στη Δικαιοδοσία Χ.

Βάση λογιστικής και περιορισμοί στη διανομή

Χωρίς να διαφοροποιούμε τη γνώμη μας, εφιστούμε την προσοχή στη Σημείωση Χ των οικονομικών καταστάσεων, η οποία περιγράφει τη λογιστική βάση. Οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες για να βοηθήσουν τους συνεταίρους του Συνεταιρισμού ΑΒΓ στην κατάρτιση των ατομικών φορολογικών τους δηλώσεων. Ως αποτέλεσμα, οι οικονομικές καταστάσεις μπορεί να μην είναι κατάλληλες για άλλο σκοπό. Η έκθεσή μας, προορίζεται μόνο για το Συνεταιρισμό ΑΒΓ και τους συνεταίρους του και δεν πρέπει να διανέμεται σε άλλα μέρη εκτός του Συνεταιρισμού ΑΒΓ ή των συνεταίρων του.

[Υπογραφή του ελεγκτή]

[Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή]

[Διεύθυνση του ελεγκτή]

[571] Ή άλλος όρος που είναι ενδεδειγμένος για το νομικό πλαίσιο στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

Υπόδειγμα 3:

Οι περιστάσεις, περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- Οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί από τη διοίκηση της οντότητας σύμφωνα με τις ρυθμίσεις χρηματοοικονομικής αναφοράς που καθιερώνονται από κανονιστική αρχή (δηλαδή, πλαισίου ειδικού σκοπού) για να πληρούν τις απαιτήσεις αυτής της κανονιστικής αρχής. Η διοίκηση δεν έχει επιλογή του πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- Το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς είναι πλαίσιο εύλογης παρουσίασης.
- Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντικατοπτρίζουν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210.
- Η διανομή ή η χρήση της έκθεσης του ελεγκτή δεν είναι περιορισμένη.
- Η παράγραφος άλλου θέματος αναφέρεται στο γεγονός ότι ο ελεγκτής έχει επίσης εκδώσει έκθεση ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίστηκαν από την Εταιρεία ΑΒΓ για την ίδια περίοδο σύμφωνα με πλαίσιο γενικού σκοπού.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

[Κατάλληλος αποδέκτης]

Έχουμε ελέγξει τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ, οι οποίες αποτελούνται από την κατάσταση οικονομικής θέσης (ή τον ισολογισμό) της 31ης Δεκεμβρίου 20Χ1, τις καταστάσεις συνολικού εισοδήματος (ή αποτελεσμάτων και συνολικού εισοδήματος), μεταβολών καθαρής θέσης και ταμειακών ροών του έτους που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και περίληψη σημαντικών λογιστικών πολιτικών και λοιπές επεξηγηματικές πληροφορίες. Οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί από τη διοίκηση βάσει των ρυθμίσεων χρηματοοικονομικής αναφοράς του Τμήματος Υ του Κανονισμού Ζ.

Ευθύνη της διοίκησης[572] για τις οικονομικές καταστάσεις

Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση αυτών των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τις ρυθμίσεις χρηματοοικονομικής αναφοράς του Τμήματος Υ του Κανονισμού Ζ[573], και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες, ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, οφειλομένου είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη επί αυτών των οικονομικών καταστάσεων με βάση τον έλεγχό μας. Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Τα πρότυπα αυτά απαιτούν να συμμορφωνόμαστε με κανόνες δεοντολογίας, καθώς και να σχεδιάζουμε και να διενεργούμε τον έλεγχο με σκοπό την απόκτηση λελογισμένης διασφάλισης για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα.

Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις. Οι επιλεγόμενες διαδικασίες βασίζονται στην κρίση του ελεγκτή, περιλαμβανομένης της εκτίμησης των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων, οφειλομένου είτε σε απάτη είτε σε λάθος. Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση[574] των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων[575] της οντότητας. Ο έλεγχος περιλαμβάνει επίσης την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν και του λελογισμένου των λογιστικών εκτιμήσεων που έγιναν από τη διοίκηση, καθώς και την αξιολόγηση της συνολικής παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.

Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα για να παράσχουν βάση για την ελεγκτική μας γνώμη.

Γνώμη

Κατά τη γνώμη μας, οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, την (ή δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα της) χρηματοοικονομική(ς) θέση(ς) της Εταιρείας ΑΒΓ κατά την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1, τη

[572] Ή άλλος όρος που είναι ενδεδειγμένος για το νομικό πλαίσιο στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

[573] Όταν η ευθύνη της διοίκησης είναι να καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, αυτό μπορεί να διατυπωθεί: «Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα σύμφωνα με τις ρυθμίσεις χρηματοοικονομικής αναφοράς του Τμήματος Υ του Κανονισμού Ζ, και για εκείνες... »

[574] Στην περίπτωση της υποσημείωσης 16, αυτό μπορεί να διατυπωθεί: «Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων της οντότητας που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας».

[575] Σε περιστάσεις όπου ο ελεγκτής έχει επίσης την ευθύνη να εκφράσει γνώμη επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων σε συνδυασμό με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, η πρόταση αυτή θα διατυπωνόταν ως εξής: «Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις». Στην περίπτωση της υποσημείωσης 16, αυτό μπορεί να διατυπωθεί: «Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις».

(της) χρηματοοικονομική(ς) της επίδοση(ς) και τις (των) ταμειακές(ών) ροές(ών) της για το έτος που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις χρηματοοικονομικής αναφοράς του Τμήματος Υ του Κανονισμού Ζ.

Βάση λογιστικής

Χωρίς να διαφοροποιούμε τη γνώμη μας, εφιστούμε την προσοχή στη Σημείωση Χ των οικονομικών καταστάσεων, η οποία περιγράφει τη λογιστική βάση. Οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες για να βοηθήσουν την Εταιρεία ΑΒΓ να εκπληρώσει τις απαιτήσεις της Κανονιστικής Αρχής ΔΕΦ. Ως αποτέλεσμα, οι οικονομικές καταστάσεις μπορεί να μην είναι κατάλληλες για άλλο σκοπό.

Άλλο θέμα

Η Εταιρεία ΑΒΓ έχει καταρτίσει ξεχωριστή σειρά οικονομικών καταστάσεων για το έτος που έληξε την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1 σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς επί των οποίων εκδώσαμε ξεχωριστή έκθεση ελεγκτή προς του μετόχους της Εταιρείας ΑΒΓ με ημερομηνία 31 Μαρτίου 20Χ2.

[Υπογραφή του ελεγκτή]

[Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή]

[Διεύθυνση του ελεγκτή]

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 805

ΕΙΔΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ - ΕΛΕΓΧΟΙ ΕΠΙΜΕΡΟΥΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΚΑΙ ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ, ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ Ή ΚΟΝΔΥΛΙΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ

(Ισχύει για ελεγχους για περιόδους που ξεκινούν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Παράγραφος

Εισαγωγή
Πεδίο του παρόντος ΔΠΕ 1-3
Ημερομηνία έναρξης ισχύος 4
Στόχος 5
Ορισμοί 6
Απαιτήσεις
Ζητήματα κατά την αποδοχή της ανάθεσης 7-9
Ζητήματα κατά το σχεδιασμό και τη διενέργεια του ελέγχου 10
Διαμόρφωση γνώμης και ζητήματα έκθεσης 11-17
Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό
Πεδίο του παρόντος ΔΠΕ A1-A4
Ζητήματα κατά την αποδοχή της ανάθεσης A5-A9
Ζητήματα κατά το σχεδιασμό και τη διενέργεια του ελέγχου A10-A14
Διαμόρφωση γνώμης και ζητήματα έκθεσης A15-A18
Παράρτημα 1: Παραδείγματα συγκεκριμένων στοιχείων, λογαριασμών ή κονδυλίων οικονομικής κατάστασης
Παράρτημα 2: Παραδείγματα εκθέσεων ελεγκτών επί επιμέρους οικονομικής κατάστασης και επί συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 805, «Ειδικά ζητήματα - Έλεγχοι επιμέρους οικονομικών καταστάσεων και συγκεκριμένων στοιχείων, λογαριασμών ή κονδυλίων οικονομικής κατάστασης» 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. Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ) της σειράς 100-700 εφαρμόζονται στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων και υπόκεινται σε προσαρμογή όπως είναι απαραίτητο στις περιστάσεις, όταν εφαρμόζονται σε ελέγχους άλλων ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Το παρόν ΔΠΕ ασχολείται με ειδικά ζητήματα κατά την εφαρμογή αυτών των ΔΠΕ στον έλεγχο επιμέρους οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου, λογαριασμού ή κονδυλίου οικονομικής κατάστασης. Η επιμέρους οικονομική κατάσταση ή το συγκεκριμένο στοιχείο, ο λογαριασμός ή το κονδύλι οικονομικής κατάστασης μπορεί να καταρτίζεται σύμφωνα με πλαίσιο γενικού ή ειδικού σκοπού. Εάν καταρτίζεται σύμφωνα με πλαίσιο ειδικού σκοπού, το ΔΠΕ 800[576] εφαρμόζεται επίσης στον έλεγχο. (Βλ. παρ.Α1-Α4)

2. Το παρόν ΔΠΕ δεν εφαρμόζεται στην έκθεση ελεγκτή συστατικού, που εκδόθηκε ως αποτέλεσμα εργασίας που εκτελέστηκε επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών συστατικού μετά από αίτημα ομάδας ανάθεσης ομίλου για σκοπούς ελέγχου οικονομικών καταστάσεων ομίλου (βλέπε ΔΠΕ 600[577]).

3. Το παρόν ΔΠΕ δεν υπερισχύει των απαιτήσεων άλλων ΔΠΕ, ούτε purport to XXX υπονοείται ότι ασχολείται με όλα τα ειδικά ζητήματα που μπορεί να είναι σχετικά στις περιστάσεις της ανάθεσης.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

4. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους επιμέρους οικονομικών καταστάσεων ή συγκεκριμένων στοιχείων, λογαριασμών ή κονδυλίων για περιόδους που ξεκινούν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα. Στην περίπτωση ελέγχων επιμέρους οικονομικών καταστάσεων ή συγκεκριμένων στοιχείων, λογαριασμών ή κονδυλίων οικονομικής κατάστασης που καταρτίστηκε σε συγκεκριμένη ημερομηνία, το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους αυτών των πληροφοριών που καταρτίσθηκαν κατά την 14η Δεκεμβρίου 2010 ή αργότερα.

Στόχος

5. Ο στόχος του ελεγκτή, κατά την εφαρμογή των ΔΠΕ στον έλεγχο μεμονωμένης οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου, λογαριασμού ή κονδυλίου οικονομικής κατάστασης, είναι να αντιμετωπίσει κατάλληλα τα ειδικά ζητήματα που σχετίζονται με:

(α) Την αποδοχή της ανάθεσης,

(β) Το σχεδιασμό και την εκτέλεση αυτής της ανάθεσης, και

(γ) Τη διαμόρφωση γνώμης και την έκδοση έκθεσης επί επιμέρους οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου, λογαριασμού ή κονδυλίου οικονομικής κατάστασης.

Ορισμοί

6. Για σκοπούς των ΔΠΕ, αναφορά σε:

(α) «Στοιχείο οικονομικής κατάστασης» ή «στοιχείο» σημαίνει «στοιχείο, λογαριασμός ή κονδύλι οικονομικής κατάστασης».

(β) «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς» σημαίνει τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς που εκδίδονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

(γ) Επιμέρους οικονομική κατάσταση ή συγκεκριμένο στοιχείο οικονομικής κατάστασης περιλαμβάνει τις σχετικές σημειώσεις. Οι σχετικές σημειώσεις συνήθως αποτελούνται από περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και άλλες επεξηγηματικές πληροφορίες σχετικές με την οικονομική κατάσταση ή με το στοιχείο.

Απαιτήσεις

Ζητήματα κατά την αποδοχή της ανάθεσης

Εφαρμογή των ΔΠΕ

7. Το ΔΠΕ 200 απαιτεί από τον ελεγκτή να συμμορφώνεται με όλα τα ΔΠΕ που σχετίζονται με τον έλεγχο[578]. Στην περίπτωση του ελέγχου επιμέρους οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης, η απαίτηση αυτή εφαρμόζεται ανεξάρτητα από το εάν στον ελεγκτή έχει ανατεθεί επίσης ο έλεγχος της πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων της οντότητας. Εάν δεν έχει επίσης ανατεθεί στον ελεγκτή ο έλεγχος της πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, ο ελεγκτής πρέπει να καθορίσει εάν ο έλεγχος της επιμέρους οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου αυτών των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΕΠ είναι πρακτικός. (Βλ. παρ. Α5-Α6).

Αποδεκτότητα του πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς

8. Το ΔΠΕ 210 απαιτεί από τον ελεγκτή να καθορίζει την αποδεκτότητα του πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς που εφαρμόζεται για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων[579]. Στην περίπτωση ελέγχου επιμέρους οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης, αυτό πρέπει να περιλαμβάνει το εάν η εφαρμογή του πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς θα καταλήξει σε παρουσίαση που παρέχει επαρκείς γνωστοποιήσεις ώστε να δύνανται οι σκοπούμενοι χρήστες να κατανοούν τις πληροφορίες που XXX conveyed εμπεριέχονται / μεταβιβάζονται στην οικονομική κατάσταση ή στο στοιχείο, καθώς και την επίπτωση των ουσιωδών συναλλαγών και γεγονότων επί των πληροφοριών που XXX μεταβιβάζονται / εμπεριέχονται στην οικονομική κατάσταση ή στο στοιχείο. (Βλ. παρ. Α7)

---

[576] ΔΠΕ 800, «Ειδικά ζητήματα - Έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσια ειδικού σκοπού».

[577] ΔΠΕ 600, «Ειδικά ζητήματα - Έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων ομίλου (περιλαμβανόμενης της εργασίας ελεγκτών συστατικού)».

[578] ΔΠΕ 200, «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου», παράγραφος 8.

[579] ΔΠΕ 210, «Συμφωνία των όρων ανάθεσης ελέγχου», παράγραφος 6(α).

Διαμόρφωση γνώμης

9. Το ΔΠΕ 210 απαιτεί ότι οι συμφωνημένοι όροι της ανάθεσης ελέγχου περιλαμβάνουν την αναμενόμενη μορφή οποιωνδήποτε εκθέσεων που πρόκειται να εκδοθούν από τον ελεγκτή[580]. Στην περίπτωση ελέγχου επιμέρους οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης, ο ελεγκτής πρέπει να εξετάζει εάν η αναμενόμενη μορφή γνώμης είναι ενδεδειγμένη για τις περιστάσεις. (Βλ. παρ. Α8-Α9)

Ζητήματα κατά το σχεδιασμό και τη εκτέλεση του ελέγχου

10. Το ΔΠΕ 200 δηλώνει ότι τα ΔΠΕ έχουν γραφτεί στα πλαίσια του ελέγχου οικονομικών καταστάσεων. Αυτά πρόκειται να προσαρμόζονται όπως είναι απαραίτητο στις περιστάσεις όταν εφαρμόζονται σε ελέγχους άλλων ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών[581] [582]. Κατά το σχεδιασμό και τη διενέργεια του ελέγχου μιας επιμέρους οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης, ο ελεγκτής πρέπει να προσαρμόζει όλα τα ΔΠΕ που σχετίζονται με τον έλεγχο όπως είναι απαραίτητο για τις περιστάσεις της ανάθεσης. (Βλ. παρ. Α10-Α14)

Διαμόρφωση γνώμης και ζητήματα έκθεσης

● Κατά τη διαμόρφωση γνώμης και την έκδοση της έκθεσης επί επιμέρους οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης, ο ελεγκτής πρέπει να εφαρμόζει τις απαιτήσεις του ΔΠΕ 700[583], προσαρμοσμένες όπως είναι απαραίτητο για τις περιστάσεις της ανάθεσης. (Βλ. παρ. Α15-Α16)

Έκθεση επί πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων της οντότητας και επί επιμέρους οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου αυτών των οικονομικών καταστάσεων

12. Εάν ο ελεγκτής αναλαμβάνει ανάθεση για να εκδώσει έκθεση επί επιμέρους οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης σε συνδυασμό με την ανάθεση ελέγχου της πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, ο ελεγκτής πρέπει να εκφράζει ξεχωριστή γνώμη για κάθε ανάθεση.

13. Ελεγμένη επιμέρους οικονομική κατάσταση ή ελεγμένο συγκεκριμένο στοιχείο οικονομικής κατάστασης μπορεί να δημοσιοποιηθούν μαζί με την ελεγμένη πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων της οντότητας. Εάν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι η παρουσίαση επιμέρους οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου της οικονομικής κατάστασης δεν διακρίνεται επαρκώς από την πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής πρέπει να ζητήσει από τη διοίκηση να διορθώσει την κατάσταση. Με την επιφύλαξη των παραγράφων 15 και 16, ο ελεγκτής πρέπει επίσης να ξεχωρίζει τη γνώμη επί της επιμέρους οικονομικής κατάστασης ή επί του συγκεκριμένου στοιχείου της οικονομικής κατάστασης από τη γνώμη επί της πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων. Ο ελεγκτής δεν πρέπει να εκδίδει έκθεση ελέγχου που να περιλαμβάνει γνώμη επί επιμέρους οικονομικής κατάστασης ή επί συγκεκριμένου στοιχείου της οικονομικής κατάστασης μέχρι ότου ικανοποιηθεί με τη διάκριση.

Διαφοροποιημένη γνώμη, παράγραφος έμφασης θέματος ή παράγραφος άλλου θέματος στην έκθεση του ελεγκτή επί της πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων της οντότητας

14. Εάν η γνώμη στην έκθεση του ελεγκτή επί της πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων μιας οντότητας είναι διαφοροποιημένη, ή η έκθεση αυτή περιλαμβάνει Παράγραφο έμφασης θέματος ή παράγραφο άλλου θέματος, ο ελεγκτής πρέπει να καθορίσει την επίπτωση που αυτό μπορεί να έχει στην έκθεση του ελεγκτή επί της επιμέρους οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου αυτών των οικονομικών καταστάσεων. Όταν κρίνεται ενδεδειγμένο, ο ελεγκτής πρέπει να διαφοροποιήσει τη γνώμη επί της επιμέρους οικονομικής κατάστασης ή του συγκεκριμένου στοιχείου της οικονομικής κατάστασης ή να περιλάβει παράγραφο έμφασης θέματος ή παράγραφο άλλου θέματος στην έκθεση του ελεγκτή, αντίστοιχα. (Βλ. παρ. Α17)

15. Εάν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι είναι απαραίτητο να εκφράσει αρνητική γνώμη ή αδυναμία έκφρασης γνώμης επί της πλήρους σειράς των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας ως σύνολο, το ΔΠΕ 705 δεν επιτρέπει στον ελεγκτή να περιλάβει στην ίδια έκθεση του ελεγκτή μη διαφοροποιημένη γνώμη επί επιμέρους οικονομικής κατάστασης που αποτελεί μέρος αυτών των οικονομικών καταστάσεων ή επί συγκεκριμένου στοιχείου που αποτελεί μέρος αυτών των οικονομικών καταστάσεων[584]. Αυτό συμβαίνει επειδή τέτοια μη διαφοροποιημένη γνώμη θα ερχόταν σε αντίθεση με την αρνητική γνώμη ή την αδυναμία έκφρασης γνώμης επί της πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων της οντότητας ως σύνολο. (Βλ. παρ. Α18)

16. Εάν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι είναι απαραίτητο να εκφράσει αρνητική γνώμη ή αδυναμία έκφρασης γνώμης επί της πλήρους σειράς των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας ως σύνολο αλλά, στο πλαίσιο ξεχωριστού ελέγχου συγκεκριμένου στοιχείου που περιλαμβάνεται σε αυτές τις οικονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής παρόλα αυτά κρίνει ενδεδειγμένο να εκφράσει μη διαφοροποιημένη γνώμη επί αυτού του στοιχείου, ο ελεγκτής πρέπει να το κάνει μόνο εάν:

(α) Δεν απαγορεύεται από νόμο ή κανονισμό να το κάνει.

(β) Η γνώμη αυτή εκφράζεται σε έκθεση του ελεγκτή που δεν δημοσιεύεται μαζί με την έκθεση του ελεγκτή που περιέχει την αρνητική γνώμη ή την αδυναμία έκφρασης γνώμης, και

(γ) Το συγκεκριμένο στοιχείο δεν συνιστά κύριο μέρος της πλήρους σειράς των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας.

---

[580] ΔΠΕ 210, παράγραφος 10(ε).

[581] ΔΠΕ 200, παράγραφος 2.

[582] Στο ΔΠΕ 200 η παράγραφος 13(στ), εξηγεί ότι ο όρος «οικονομικές καταστάσεις» συνήθως αναφέρεται στην πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων όπως ορίζεται από τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς.

[583] ΔΠΕ 700, «Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων».

[584] ΔΠΕ 705, «Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή», παράγραφος 15.

17. Ο ελεγκτής δεν πρέπει να εκφράσει μη διαφοροποιημένη γνώμη επί επιμέρους οικονομικής κατάστασης πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων εάν ο ελεγκτής έχει εκφράσει αρνητική γνώμη ή αδυναμία έκφρασης γνώμης επί της πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο. Αυτή είναι η περίπτωση ακόμη και εάν η έκθεση του ελεγκτή επί της επιμέρους οικονομικής κατάστασης δεν δημοσιεύεται μαζί με την έκθεση του ελεγκτή που περιέχει την αρνητική γνώμη ή την αδυναμία έκφρασης γνώμης. Αυτό συμβαίνει επειδή η επιμέρους οικονομική κατάσταση θεωρείται ότι συνιστά κύριο μέρος αυτών των οικονομικών καταστάσεων.

***

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Πεδίο του παρόντος ΔΠΕ (Βλ. παρ. 1)

Α1. Το ΔΠΕ 200 καθορίζει τον όρο «ιστορικές χρηματοοικονομικές πληροφορίες» ως πληροφορίες που εκφράζονται με χρηματοοικονομικούς όρους σε σχέση με συγκεκριμένη οντότητα, αντλούμενες κυρίως από το λογιστικό σύστημα της οντότητας, αναφορικά με οικονομικά γεγονότα που προέκυψαν σε παρελθούσες χρονικές περιόδους ή αναφορικά με οικονομικές συνθήκες ή περιστάσεις σε συγκεκριμένα χρονικά σημεία στο παρελθόν[585].

Α2. Το ΔΠΕ 200 καθορίζει τον όρο «οικονομικές καταστάσεις» ως δομημένη παρουσίαση ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών, περιλαμβανομένων των σχετικών σημειώσεων, που προορίζονται να γνωστοποιήσουν τους οικονομικούς πόρους ή τις δεσμεύσεις μιας οντότητας σε ένα χρονικό σημείο ή των μεταβολών σε αυτές για μια χρονική περίοδο, σύμφωνα με ένα πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Ο όρος συνήθως αναφέρεται στην πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων όπως ορίζεται από τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς[586].

Α3. Τα ΔΠΕ έχουν γραφεί στο πλαίσιο του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων[587] και υπόκεινται σε προσαρμογή όπως είναι αναγκαίο στις περιστάσεις, όταν εφαρμόζονται στον έλεγχο άλλων ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών, όπως επιμέρους οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης. Το παρόν ΔΠΕ βοηθά από αυτή την άποψη. (Το Παράρτημα 1 απαριθμεί παραδείγματα αυτών των άλλων ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών.)

Α4. Ανάθεση εύλογης διασφάλισης άλλη από τον έλεγχο ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών διενεργείται σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Αναθέσεων Διασφάλισης (ΔΠΑΔ) 3000[588].

Ζητήματα κατά την αποδοχή της ανάθεσης

Εφαρμογή των ΔΠΕ (Βλ. παρ. 7)

Α5. Το ΔΠΕ 200 απαιτεί από τον ελεγκτή να συμμορφώνεται με (α) τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας, περιλαμβανομένων αυτών που αφορούν στην ανεξαρτησία, σχετικά με τις αναθέσεις ελέγχου οικονομικών καταστάσεων, και (β) όλα τα ΔΠΕ που σχετίζονται με τον έλεγχο. Απαιτεί επίσης από τον ελεγκτή να συμμορφώνεται με κάθε απαίτηση ενός ΔΠΕ εκτός εάν, στις περιστάσεις του ελέγχου, ολόκληρο το ΔΠΕ δεν είναι σχετικό ή η απαίτηση δεν είναι σχετική επειδή εξαρτάται από συνθήκη και η συνθήκη δεν υφίσταται. Σε εξαιρετικές περιστάσεις, ο ελεγκτής μπορεί να κρίνει απαραίτητο να παρεκκλίνει από σχετική απαίτηση ενός ΔΠΕ, εκτελώντας εναλλακτικές ελεγκτικές διαδικασίες για να επιτύχει το στόχο αυτής της απαίτησης[589].

Α6. Η συμμόρφωση με τις απαιτήσεις των ΔΠΕ που είναι σχετικές με τον έλεγχο επιμέρους οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης μπορεί να μην είναι πρακτική όταν δεν έχει επίσης ανατεθεί στον ελεγκτή ο έλεγχος της πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων της οντότητας. Σε αυτές τις περιπτώσεις, ο ελεγκτής συχνά δεν έχει την ίδια κατανόηση της οντότητας και του περιβάλλοντός της, περιλαμβανομένων των εσωτερικών δικλίδων της, όπως ο ελεγκτής που ελέγχει την πλήρη σειρά των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας. Ο ελεγκτής δεν έχει επίσης τα ελεγκτικά τεκμήρια για τη γενική ποιότητα των λογιστικών αρχείων ή άλλες λογιστικές πληροφορίες που θα αποκτούσε στον έλεγχο της πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων της οντότητας. Συνεπώς, ο ελεγκτής μπορεί να χρειαστεί περαιτέρω τεκμήρια για να ενισχύσει τα ελεγκτικά τεκμήρια που απέκτησε από τα λογιστικά αρχεία. Στην περίπτωση ελέγχου συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης, ορισμένα ΔΠΕ απαιτούν ελεγκτική εργασία που μπορεί να είναι δυσανάλογη με το στοιχείο που ελέγχεται. Για παράδειγμα, αν και οι απαιτήσεις του ΔΠΕ 570[590] είναι πιθανό να είναι σχετικές στις περιστάσεις του ελέγχου ενός καταλόγου λογαριασμών απαιτήσεων, η συμμόρφωση με αυτές τις απαιτήσεις μπορεί να μην είναι πρακτική λόγω της ελεγκτικής προσπάθειας που απαιτείται. Εάν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι ο έλεγχος επιμέρους οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης σύμφωνα με τα ΔΠΕ μπορεί να μην είναι πρακτικός, ο ελεγκτής μπορεί να συζητήσει με τη διοίκηση εάν άλλος τύπος ανάθεσης θα ήταν πρακτικότερος.

Αποδεκτότητα του Πλαισίου Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Βλ. παρ. 8)

Α7. Επιμέρους οικονομική κατάσταση ή συγκεκριμένο στοιχείο οικονομικής κατάστασης μπορεί να καταρτίζεται σύμφωνα με εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που βασίζεται σε πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς θεσπισμένο από εξουσιοδοτημένο ή αναγνωρισμένο οργανισμό θέσπισης προτύπων για την κατάρτιση πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων (για παράδειγμα, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς). Εάν αυτή είναι η περίπτωση, ο καθορισμός της αποδεκτότητας του εφαρμοστέου πλαισίου μπορεί να περιλαμ-

[585] ΔΠΕ 200, παράγραφος 13(ζ).
[586] ΔΠΕ 200, παράγραφος 13(στ).
[587] ΔΠΕ 200, παράγραφος 2.
[588] ΔΠΑΔ 3000, «Αναθέσεις διασφάλισης άλλες εκτός από ελέγχους ή επισκοπήσεις ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών».
[589] ΔΠΕ 200, παράγραφοι 14, 18 και 22-23.
[590] ΔΠΕ 570, «Συνέχιση δραστηριότητας».

βάνει εξέταση του εάν το πλαίσιο αυτό περιλαμβάνει όλες τις απαιτήσεις του πλαισίου επί του οποίου βασίζεται και οι οποίες είναι σχετικές για την παρουσίαση επιμέρους οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης που παρέχει επαρκείς γνωστοποιήσεις.

Μορφή γνώμης (Βλ. παρ. 9)

Α8. Η μορφή της γνώμης που πρόκειται να εκφραστεί από τον ελεγκτή εξαρτάται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, καθώς και από οποιουσδήποτε εφαρμοστέους νόμους ή κανονισμούς[591]. Σύμφωνα με το ΔΠΕ 700[592]:

(α) Κατά την έκφραση μη διαφοροποιημένης γνώμης επί πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων που καταρτίστηκαν σύμφωνα με ένα πλαίσιο εύλογης παρουσίασης, η γνώμη του ελεγκτή, εκτός εάν απαιτείται διαφορετικά από νόμο ή κανονισμό, χρησιμοποιεί μια από τις ακόλουθες φράσεις: (i) οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με [το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς], ή (ii) οι οικονομικές καταστάσεις δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα σύμφωνα με [το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς], και

(β) Όταν εκφράζεται μη διαφοροποιημένη γνώμη επί πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων που καταρτίστηκαν σύμφωνα με πλαίσιο συμμόρφωσης, η γνώμη του ελεγκτή δηλώνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με [το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς].

Α9. Στην περίπτωση επιμέρους οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης, το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να μην αντιμετωπίζει ρητά την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων ή του στοιχείου. Αυτή μπορεί να είναι η περίπτωση όταν το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς βασίζεται σε πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που έχει θεσπιστεί από εξουσιοδοτημένο ή αναγνωρισμένο οργανισμό θέσπισης προτύπων για την κατάρτιση πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων (για παράδειγμα, τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς). Ο ελεγκτής, ως εκ τούτου, εξετάζει εάν η αναμενόμενη μορφή γνώμης είναι ενδεδειγμένη με δεδομένο το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Παράγοντες που μπορεί να επηρεάσουν την εξέταση του ελεγκτή ως προς το εάν χρησιμοποιήσει τις φράσεις «παρουσιάζει εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη» ή «δίνει αληθή και εύλογη εικόνα» στη γνώμη του ελεγκτή περιλαμβάνουν:

- Το εάν το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς περιορίζεται ρητά ή με έμμεσο τρόπο στην κατάρτιση πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων.
- Το εάν η επιμέρους οικονομική κατάσταση ή το συγκεκριμένο στοιχείο οικονομικής κατάστασης:
  - **o** Συμμορφώνεται πλήρως με καθεμία από αυτές τις απαιτήσεις του πλαισίου που είναι σχετικές για τη συγκεκριμένη οικονομική κατάσταση ή με το συγκεκριμένο στοιχείο, και η παρουσίαση της οικονομικής κατάστασης ή του στοιχείου που περιλαμβάνει τις σχετικές σημειώσεις.
  - **o** Εάν είναι αναγκαίο για την επίτευξη εύλογης παρουσίασης, να παρέχει γνωστοποιήσεις πέρα από αυτές που απαιτούνται ειδικά από το πλαίσιο ή σε εξαιρετικές περιστάσεις, να παρεκκλίνει από απαίτηση του πλαισίου.

Η απόφαση του ελεγκτή ως προς την αναμενόμενη μορφή γνώμης είναι θέμα επαγγελματικής κρίσης. Μπορεί να επηρεάζεται από το εάν η χρήση των φράσεων «παρουσιάζει εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη» ή «δίνει αληθή και εύλογη εικόνα» κατά τη γνώμη του ελεγκτή επί επιμέρους οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης που καταρτίστηκε σύμφωνα με πλαίσιο εύλογης παρουσίασης, είναι γενικά αποδεκτή στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

Ζητήματα κατά το σχεδιασμό και τη διενέργεια του ελέγχου (Βλ. παρ. 10)

Α10. Η σχετικότητα κάθε ΔΠΕ απαιτεί προσεκτική εξέταση. Ακόμη και όταν μόνο ένα συγκεκριμένο στοιχείο οικονομικής κατάστασης είναι το αντικείμενο του ελέγχου, τα ΔΠΕ όπως το ΔΠΕ 240[593], το ΔΠΕ 550[594] και το ΔΠΕ 570 είναι επί της αρχής, σχετικά. Αυτό συμβαίνει επειδή το στοιχείο θα μπορούσε να είναι εσφαλμένο ως αποτέλεσμα απάτης, της επίπτωσης συναλλαγών συνδεδεμένου μέρους, ή μη ορθής εφαρμογής της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας βάσει του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Α11. Περαιτέρω, τα ΔΠΕ έχουν συγγραφεί στο πλαίσιο του ελέγχου οικονομικών καταστάσεων και πρόκειται να προσαρμόζονται, όπως αυτό είναι αναγκαίο στις περιστάσεις, όταν εφαρμόζονται σε έλεγχο επιμέρους οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης[595]. Για παράδειγμα, οι έγγραφες διαβεβαιώσεις από τη διοίκηση αναφορικά με την πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων θα μπορούσαν να αντικατασταθούν από έγγραφες διαβεβαιώσεις αναφορικά με την παρουσίαση της οικονομικής κατάστασης ή του στοιχείου σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Α12. Κατά τον έλεγχο επιμέρους οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης σε συνδυασμό με τον έλεγχο της πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, ο ελεγκτής μπορεί να δύναται να χρησιμοποιήσει ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν ως μέρος του ελέγχου της πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων της οντότητας κατά τον έλεγχο της οικονομικής κατάστασης ή του στοιχείου. Τα ΔΠΕ ωστόσο, απαιτούν από τον ελεγκτή να σχεδιάζει και να εκτελεί τον έλεγχο της οικονομικής κατάστασης ή του στοιχείου για να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια στα οποία να βασίσει τη γνώμη επί της οικονομικής κατάστασης ή του στοιχείου.

---

[591] ΔΠΕ 200, παράγραφος 8.
[592] ΔΠΕ 700, παράγραφοι 35-36.
[593] ΔΠΕ 240, «Ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με απάτη στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων».
[594] ΔΠΕ 550, «Συνδεδεμένα μέρη».
[595] ΔΠΕ 200, παράγραφος 2.

Α13. Οι επί μέρους οικονομικές καταστάσεις που απαρτίζουν την πλήρη σειρά των οικονομικών καταστάσεων, καθώς και πολλά από τα στοιχεία αυτών των οικονομικών καταστάσεων, περιλαμβανομένων των σχετικών σημειώσεών τους, είναι αλληλένδετα. Συνεπώς, κατά τον έλεγχο επιμέρους οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης, ο ελεγκτής μπορεί να μην δύναται να εξετάσει την οικονομική κατάσταση ή το στοιχείο ανεξάρτητα. Συνεπώς, ο ελεγκτής μπορεί να χρειαστεί να εκτελέσει διαδικασίες σε σχέση με τα αλληλένδετα κονδύλια για να ανταποκριθεί στο στόχο του ελέγχου.

Α14. Περαιτέρω, το ουσιώδες μέγεθος που καθορίζεται για επιμέρους οικονομική κατάσταση ή για συγκεκριμένο στοιχείο οικονομικής κατάστασης μπορεί να είναι μικρότερο από το ουσιώδες μέγεθος που καθορίζεται για την πλήρη σειρά των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας. Αυτό θα επηρεάσει τη φύση, το χρόνο και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών καθώς και την αξιολόγηση των μη διορθωμένων σφαλμάτων.

Διαμόρφωση γνώμης και ζητήματα έκθεσης (Βλ. παρ. 11)

Α15. Το ΔΠΕ 700 απαιτεί από τον ελεγκτή, κατά τη διαμόρφωση γνώμης, να αξιολογεί εάν οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν επαρκείς γνωστοποιήσεις ώστε να δύνανται οι σκοπούμενοι χρήστες να κατανοήσουν την επίπτωση των ουσιωδών συναλλαγών και γεγονότων επί των πληροφοριών που γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις[596]. Στην περίπτωση επιμέρους οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης, είναι σημαντικό ότι η οικονομική κατάσταση ή το στοιχείο, περιλαμβανομένων των σχετικών σημειώσεων, ενόψει των απαιτήσεων του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς, παρέχει επαρκείς γνωστοποιήσεις ώστε να δύνανται οι σκοπούμενοι χρήστες να κατανοήσουν τις πληροφορίες που εμπεριέχονται στην οικονομική κατάσταση ή στο στοιχείο, καθώς και την επίπτωση των ουσιωδών συναλλαγών και γεγονότων επί των πληροφοριών που εμπεριέχονται στην οικονομική κατάσταση ή το στοιχείο.

Α16. Το Παράρτημα 2 του παρόντος ΔΠΕ περιλαμβάνει υποδείγματα εκθέσεων ελεγκτών επί επιμέρους οικονομικής κατάστασης και επί συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης.

Διαφοροποιημένη γνώμη, παράγραφος έμφασης θέματος ή παράγραφος άλλου θέματος στην έκθεση ελεγκτή επί της πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων της οντότητας (Βλ. παρ. 14-15)

Α17. Ακόμα και όταν η διαφοροποιημένη γνώμη επί της πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, η παράγραφος έμφασης θέματος ή η παράγραφος άλλου θέματος δεν σχετίζεται με την ελεγμένη οικονομική κατάσταση ή το ελεγμένο στοιχείο, ο ελεγκτής μπορεί να εξακολουθεί να θεωρεί ενδεδειγμένο να αναφερθεί στη διαφοροποίηση σε παράγραφο άλλου θέματος στην έκθεση του ελεγκτή επί της οικονομικής κατάστασης ή επί του στοιχείου, επειδή ο ελεγκτής κρίνει ότι αυτό είναι σχετικό για την κατανόηση από τους χρήστες της ελεγμένης οικονομικής κατάστασης ή του ελεγμένου στοιχείου ή της σχετικής έκθεσης του ελεγκτή (Βλέπε ΔΠΕ 706)[597].

Α18. Στην έκθεση του ελεγκτή επί της πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, η αδυναμία έκφρασης γνώμης αναφορικά με τα αποτελέσματα των λειτουργιών και τις ταμειακές ροές, όπου είναι σχετικό, καθώς και η μη διαφοροποιημένη γνώμη αναφορικά με τη χρηματοοικονομική θέση επιτρέπονται εφόσον η αδυναμία έκφρασης γνώμης εκδίδεται σε σχέση με τα αποτελέσματα των λειτουργιών και τις ταμειακές ροές μόνο και όχι σε σχέση με τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο[598].

[596] ΔΠΕ 700, παράγραφος 13(ε).
[597] ΔΠΕ 706, «Παράγραφοι έμφασης θέματος και παράγραφοι άλλων θεμάτων στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή», παράγραφος 6.
[598] ΔΠΕ 510, «Αρχικές αναθέσεις ελέγχου - Υπόλοιπα έναρξης», παράγραφος Α8, και ΔΠΕ 705 παράγραφος Α16.

Παράρτημα 1
(Βλ: Παρ. Α3)

Παραδείγματα συγκεκριμένων στοιχείων, λογαριασμών ή κονδυλίων οικονομικής κατάστασης

- Λογαριασμοί απαιτήσεων, πρόβλεψη για επισφαλείς λογαριασμούς απαιτήσεων, αποθέματα, η υποχρέωση για δεδουλευμένες παροχές ιδιωτικού συνταξιοδοτικού προγράμματος, η καταγεγραμμένη αξία των προσδιορισμένων άυλων περιουσιακών στοιχείων ή η υποχρέωση για «υφιστάμενες αλλά μη γνωστοποιημένες» αξιώσεις σε χαρτοφυλάκιο ασφαλειών, περιλαμβανομένων των σχετικών σημειώσεων.
- Κατάλογος εξωτερικά διαχειριζόμενων περιουσιακών στοιχείων και εισοδήματος ιδιωτικού συνταξιοδοτικού προγράμματος, περιλαμβανομένων των σχετικών σημειώσεων.
- Κατάλογος των καθαρών ενσώματων περιουσιακών στοιχείων, περιλαμβανομένων των σχετικών σημειώσεων.
- Κατάλογος των πληρωμών σε σχέση με μισθωμένα ακίνητα, περιλαμβανομένων των επεξηγηματικών σημειώσεων.
- Κατάλογος συμμετοχής στο κέρδος ή επιδόματα εργαζομένων, περιλαμβανομένων των επεξηγηματικών σημειώσεων.

Παράρτημα 2
(Βλ: Παρ. Α16)

Υποδείγματα εκθέσεων ελεγκτών για επιμέρους οικονομική κατάσταση και για συγκεκριμένο στοιχείο οικονομικής κατάστασης

14. Υπόδειγμα 1: Έκθεση του ελεγκτή επί επιμέρους οικονομικής κατάστασης καταρτισμένης σύμφωνα με πλαίσιο γενικού σκοπού (για σκοπούς του παρόντος υποδείγματος, πλαίσιο εύλογης παρουσίασης).

15. Υπόδειγμα 2: Έκθεση του ελεγκτή επί επιμέρους οικονομικής κατάστασης καταρτισμένης σύμφωνα με πλαίσιο ειδικού σκοπού (για σκοπούς του παρόντος υποδείγματος, πλαίσιο εύλογης παρουσίασης).

16. Υπόδειγμα 3: Έκθεση του ελεγκτή επί συγκεκριμένου στοιχείου, λογαριασμού ή κονδυλίου οικονομικής κατάστασης καταρτισμένης σύμφωνα με πλαίσιο ειδικού σκοπού (για σκοπούς του παρόντος υποδείγματος, πλαίσιο συμμόρφωσης).

Υπόδειγμα 1:

Οι περιστάσεις περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- Έλεγχο ισολογισμού (δηλαδή μιας επιμέρους οικονομικής κατάστασης).
- Ο ισολογισμός έχει καταρτιστεί από τη διοίκηση της οντότητας σύμφωνα με τις απαιτήσεις του πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς της Δικαιοδοσίας Χ σχετικά με την κατάρτιση ισολογισμού.
- Το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς είναι πλαίσιο εύλογης παρουσίασης σχεδιασμένο να καλύπτει τις κοινές ανάγκες χρηματοοικονομικών πληροφοριών για ευρύ φάσμα χρηστών.
- Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντανακλούν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210.
- Ο ελεγκτής έχει κρίνει ότι είναι ενδεδειγμένο να χρησιμοποιήσει τη φράση «παρουσιάζει εύλογα από κάθε ουσιώδη άποψη» στη γνώμη του ελεγκτή.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

[Κατάλληλος αποδέκτης]

Έχουμε ελέγξει τη συνημμένη κατάσταση οικονομικής θέσης (ή ισολογισμό) της Εταιρείας ΑΒΓ, της 31ης Δεκεμβρίου 20Χ1, και περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών καθώς και λοιπές επεξηγηματικές πληροφορίες (και τα δύο μαζί, «η οικονομική κατάσταση»).

Ευθύνη της διοίκησης[599] για την οικονομική κατάσταση

Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση αυτής της οικονομικής κατάστασης, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς στη Δικαιοδοσία Χ σχετικά με την κατάρτιση αυτής της οικονομικής κατάστασης και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση της οικονομικής κατάστασης, απαλλαγμένης από ουσιώδες σφάλμα, οφειλομένης είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη επί αυτής της οικονομικής κατάστασης, με βάση τον έλεγχό μας. Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Τα πρότυπα αυτά απαιτούν να συμμορφωνόμαστε με κανόνες δεοντολογίας, καθώς και να σχεδιάζουμε και να διενεργούμε τον έλεγχο με σκοπό την απόκτηση λελογισμένης διασφάλισης για το εάν η οικονομική κατάσταση είναι απαλλαγμένη από ουσιώδες σφάλμα.

Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στην οικονομική κατάσταση. Οι επιλεγόμενες διαδικασίες βασίζονται στην κρίση του ελεγκτή, περιλαμβανομένης της εκτίμησης των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος της οικονομικής κατάστασης, οφειλομένης είτε σε απάτη είτε σε λάθος. Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση της οικονομικής κατάστασης της οντότητας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων[600] της οντότητας. Ο έλεγχος περιλαμβάνει επίσης την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν και του λελογισμένου των λογιστικών εκτιμήσεων, εάν υπάρχουν, που έγιναν από τη διοίκηση, καθώς και την αξιολόγηση της συνολικής παρουσίασης της οικονομικής κατάστασης.

Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα για να παράσχουν βάση για την ελεγκτική μας γνώμη.

Γνώμη

Κατά τη γνώμη μας, η οικονομική κατάσταση παρουσιάζει εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, τη χρηματοοικονομική θέση της Εταιρείας ΑΒΓ κατά την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς στη Δικαιοδοσία Χ που είναι σχετικές με την κατάρτιση αυτής της οικονομικής κατάστασης.

[Υπογραφή του ελεγκτή]

[Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή]

[Διεύθυνση του ελεγκτή]

[599] Ή άλλος όρος που είναι κατάλληλος για το νομικό πλαίσιο στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

[600] Σε περιστάσεις όπου ο ελεγκτής έχει επίσης την ευθύνη να εκφράσει γνώμη επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων σε συνδυασμό με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, η πρόταση αυτή θα διατυπωνόταν ως εξής: «Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση της οικονομικής κατάστασης της οντότητας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις».

Υπόδειγμα 2:

Οι περιστάσεις περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- Έλεγχο κατάστασης εισπράξεων μετρητών και πληρωμών (δηλαδή επιμέρους οικονομικής κατάστασης).
- Η οικονομική κατάσταση έχει καταρτιστεί από τη διοίκηση της οντότητας σύμφωνα με τη λογιστική βάση της είσπραξης και πληρωμής μετρητών για ανταπόκριση σε αίτημα για πληροφορίες ταμειακών ροών που λαμβάνεται από πιστωτή. Η διοίκηση έχει επιλογή του πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- Το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς είναι πλαίσιο εύλογης παρουσίασης σχεδιασμένο να καλύπτει τις ανάγκες χρηματοοικονομικών πληροφοριών συγκεκριμένων χρηστών[601].
- Ο ελεγκτής έχει αποφασίσει ότι είναι ενδεδειγμένο να χρησιμοποιήσει τη φράση «παρουσιάζει εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη» στη γνώμη του ελεγκτή.
- Η διανομή ή η χρήση της έκθεσης του ελεγκτή δεν είναι περιορισμένη.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

[Κατάλληλος αποδέκτης]

Έχουμε ελέγξει τη συνημμένη κατάσταση ταμειακών εισπράξεων και πληρωμών της Εταιρείας ΑΒΓ για το έτος που έληξε την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1, και περίληψη σημαντικών λογιστικών πολιτικών καθώς και λοιπές επεξηγηματικές πληροφορίες (και τα δύο μαζί «η οικονομική κατάσταση»). Η οικονομική κατάσταση έχει καταρτιστεί από τη διοίκηση με τη χρήση της λογιστικής βάσης των ταμειακών εισπράξεων και πληρωμών που περιγράφεται στη Σημείωση Χ.

Ευθύνη της διοίκησης[602] για την οικονομική κατάσταση

Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση αυτής της οικονομικής κατάστασης σύμφωνα με τη λογιστική βάση των ταμειακών εισπράξεων και πληρωμών που περιγράφεται στη Σημείωση Χ. Αυτό περιλαμβάνει προσδιορισμό του ότι η λογιστική βάση των ταμειακών εισπράξεων και πληρωμών είναι αποδεκτή βάση για την κατάρτιση της οικονομικής κατάστασης στις περιστάσεις και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες, ώστε να είναι δυνατή η κατάρτιση της οικονομικής κατάστασης, απαλλαγμένης από ουσιώδες σφάλμα, οφειλομένης είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη επί αυτής της οικονομικής κατάστασης, με βάση τον έλεγχό μας. Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Τα πρότυπα αυτά απαιτούν να συμμορφωνόμαστε με κανόνες δεοντολογίας, καθώς και να σχεδιάζουμε και να διενεργούμε τον έλεγχο με σκοπό την απόκτηση λελογισμένης διασφάλισης για το εάν η οικονομική κατάσταση είναι απαλλαγμένη από ουσιώδες σφάλμα.

Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στην οικονομική κατάσταση. Οι επιλεγόμενες διαδικασίες βασίζονται στην κρίση του ελεγκτή, περιλαμβανομένης της εκτίμησης των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος της οικονομικής κατάστασης, οφειλομένης είτε σε απάτη είτε σε λάθος. Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση της οικονομικής κατάστασης της οντότητας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας. Ο έλεγχος περιλαμβάνει επίσης την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν και του λελογισμένου των λογιστικών εκτιμήσεων, εάν υπάρχουν, που έγιναν από τη διοίκηση, καθώς και την αξιολόγηση της συνολικής παρουσίασης της οικονομικής κατάστασης.

Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα για να παράσχουν βάση για την ελεγκτική μας γνώμη.

Γνώμη

Κατά τη γνώμη μας, η οικονομική κατάσταση παρουσιάζει εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, τις ταμειακές εισπράξεις και πληρωμές της Εταιρείας ΑΒΓ για το έτος που έληξε την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1, σύμφωνα με τη λογιστική βάση των ταμειακών εισπράξεων και πληρωμών που περιγράφεται στη Σημείωση Χ.

Λογιστική βάση

Χωρίς να διαφοροποιούμε τη γνώμη μας, εφιστούμε την προσοχή στη Σημείωση Χ της οικονομικής κατάστασης, η οποία περιγράφει τη λογιστική βάση. Η οικονομική κατάσταση είναι καταρτισμένη για να παρέχει πληροφορίες στον Πιστωτή ΧΥΖ. Ως αποτέλεσμα, η κατάσταση μπορεί να μην είναι κατάλληλη για άλλο σκοπό.

[Υπογραφή του ελεγκτή]

[Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή]

[Διεύθυνση του ελεγκτή]

---

[601] Το ΔΠΕ 800 περιλαμβάνει απαιτήσεις και καθοδήγηση επί της μορφής και του περιεχομένου των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσιο ειδικού σκοπού.

[602] Ή άλλος όρος που είναι κατάλληλος για το νομικό πλαίσιο στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

Υπόδειγμα 3:

Οι περιστάσεις, περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

● Έλεγχο της υποχρέωσης για αξιώσεις που «υφιστάμενες αλλά μη γνωστοποιημένες» αξιώσεις σε χαρτοφυλάκιο ασφαλειών (δηλαδή, στοιχείο, λογαριασμός ή κονδύλι οικονομικής κατάστασης).

● Οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν καταρτιστεί από τη διοίκηση της οντότητας σύμφωνα με τις προβλέψεις χρηματοοικονομικής αναφοράς που θεσπίζονται από κανονιστική αρχή ώστε να πληρούν τις απαιτήσεις της κανονιστικής αρχής. Η διοίκηση δεν έχει την επιλογή του πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς.

● Το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς είναι ένα πλαίσιο συμμόρφωσης σχεδιασμένο να καλύπτει τις ανάγκες χρηματοοικονομικών πληροφοριών συγκεκριμένων χρηστών[603].

● Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντανακλούν την περιγραφή της ευθύνη της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210.

● Η διανομή της έκθεσης του ελεγκτή είναι περιορισμένη.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

[Κατάλληλος αποδέκτης]

Έχουμε ελέγξει το συνημμένο κατάλογο των υποχρεώσεων για «υφιστάμενες αλλά μη γνωστοποιημένες» αξιώσεις της Ασφαλιστικής Εταιρείας ΑΒΓ, κατά την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1 («ο κατάλογος»). Ο κατάλογος έχει καταρτιστεί από τη διοίκηση σύμφωνα με [περιγράφονται οι προβλέψεις χρηματοοικονομικής αναφοράς που θεσπίζονται από την κανονιστική αρχή].

Ευθύνη της διοίκησης[604] για τον κατάλογο

Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση του καταλόγου σύμφωνα με [περιγράφονται οι προβλέψεις χρηματοοικονομικής αναφοράς που θεσπίζονται από την κανονιστική αρχή], και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες, ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση του καταλόγου απαλλαγμένου από ουσιώδες σφάλμα, οφειλομένου είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη επί του καταλόγου, με βάση τον έλεγχό μας. Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Τα πρότυπα αυτά απαιτούν να συμμορφωνόμαστε με κανόνες δεοντολογίας, καθώς και να σχεδιάζουμε και να διενεργούμε τον έλεγχο με σκοπό την απόκτηση λελογισμένης διασφάλισης για το εάν ο κατάλογος είναι απαλλαγμένος από ουσιώδες σφάλμα.

Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις του καταλόγου. Οι επιλεγόμενες διαδικασίες βασίζονται στην κρίση του ελεγκτή, περιλαμβανομένης της εκτίμησης των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος του καταλόγου, οφειλομένου είτε σε απάτη είτε σε λάθος. Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση του καταλόγου της οντότητας, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας. Ο έλεγχος περιλαμβάνει επίσης την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιήθηκαν και του λελογισμένου των λογιστικών εκτιμήσεων που έγιναν από τη διοίκηση, καθώς και την αξιολόγηση της συνολικής παρουσίασης του καταλόγου.

Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα για να παράσχουν βάση για την ελεγκτική μας γνώμη.

Γνώμη

Κατά τη γνώμη μας, οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες του καταλόγου της υποχρέωσης για «υφιστάμενες αλλά μη γνωστοποιημένες» αξιώσεις της Ασφαλιστικής Εταιρείας ΑΒΓ, κατά την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1, είναι καταρτισμένες, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με [περιγράφονται οι προβλέψεις χρηματοοικονομικής αναφοράς που θεσπίζονται από την κανονιστική αρχή].

Λογιστική βάση και περιορισμός διανομής

Χωρίς να διαφοροποιούμε τη γνώμη μας, εφιστούμε την προσοχή στη Σημείωση Χ του καταλόγου, η οποία περιγράφει τη λογιστική βάση. Ο κατάλογος είναι καταρτισμένος για να βοηθήσει την Ασφαλιστική Εταιρεία ΑΒΓ να εκπληρώσει τις απαιτήσεις της Κανονιστικής Αρχής ΔΕΦ. Ως αποτέλεσμα, ο κατάλογος μπορεί να μην είναι κατάλληλος για άλλο σκοπό. Η έκθεσή μας προορίζεται αποκλειστικά για την Ασφαλιστική Εταιρεία ΑΒΓ και την Κανονιστική Αρχή ΔΕΦ και δεν πρέπει να διανέμεται σε άλλα μέρη εκτός από την Ασφαλιστική Εταιρεία ΑΒΓ και την Κανονιστική Αρχή ΔΕΦ.

[Υπογραφή του ελεγκτή]

[Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή]

[Διεύθυνση του ελεγκτή]

---

[603] Το ΔΠΕ 800 περιέχει απαιτήσεις και καθοδήγηση επί της μορφής και του περιεχομένου των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσιο ειδικού σκοπού.

[604] Ή άλλος όρος που είναι κατάλληλος για το νομικό πλαίσιο στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 810

ΑΝΑΘΕΣΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΠΕΡΙΛΗΠΤΙΚΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

(Ισχύει για αναθέσεις για περιόδους που ξεκινούν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Παράγραφος

Εισαγωγή
Πεδίο του παρόντος ΔΠΕ 1
Ημερομηνία έναρξης ισχύος 2
Στόχοι 3
Ορισμοί 4
Απαιτήσεις
Αποδοχή ανάθεσης 5-7
Φύση των διαδικασιών 8
Μορφή γνώμης 9-11
Χρόνος εργασίας και γεγονότα μεταγενέστερα της ημερομηνίας της έκθεσης του ελεγκτή επί των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων 12-13
Έκθεση του ελεγκτή επί περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων 14-19
Περιορισμός στη διανομή ή χρήση, ή προειδοποίηση των αναγνωστών για τη λογιστική βάση 20
Συγκριτικά 21-22
Μη ελεγμένες συμπληρωματικές πληροφορίες που παρουσιάζονται μαζί με περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις 23
Άλλες πληροφορίες σε έγγραφα που περιέχουν περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις 24
Σύνδεση ελεγκτή 25-26
Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό
Αποδοχή ανάθεσης A1-A7
Αξιολόγηση της διαθεσιμότητας των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων A8
Μορφή γνώμης A9
Χρόνος της εργασίας και γεγονότα μεταγενέστερα της ημερομηνίας της έκθεσης του ελεγκτή επί των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων A10
Έκθεση του ελεγκτή επί περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων A11-A15
Συγκριτικά A16-A17
Μη ελεγμένες συμπληρωματικές πληροφορίες που παρουσιάζονται μαζί με περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις A18
Άλλες πληροφορίες σε έγγραφα που περιέχουν περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις A19
Σύνδεση ελεγκτή A20
Παράρτημα: Υποδείγματα εκθέσεων επί περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 810, «Αναθέσεις για έκθεση επί περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων» 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 τις ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με ανάθεση έκδοσης έκθεσης επί περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων οι οποίες αντλούνται από οικονομικές καταστάσεις που ελέγχθηκαν σύμφωνα με τα ΔΠΕ από τον ίδιο ελεγκτή.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

2. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για αναθέσεις για περιόδους που ξεκινούν την 15η Δεκεμβρίου 2009 ή αργότερα.

Στόχοι

3. Οι στόχοι του ελεγκτή είναι:

(α) Να καθορίσει εάν είναι ενδεδειγμένο να αποδεχθεί την ανάθεση για έκδοση έκθεσης επί περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων, και

(β) Εάν του έχει ανατεθεί η έκδοση έκθεσης επί περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων:

(i) Να διαμορφώσει γνώμη επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων βάσει αξιολόγησης των συμπερασμάτων που εξήχθησαν από τα τεκμήρια που αποκτήθηκαν, και

(ii) Να εκφράσει σαφώς τη γνώμη αυτή μέσω έγγραφης έκθεσης που επίσης περιγράφει τη βάση για τη γνώμη αυτή.

Ορισμοί

4. Για σκοπούς των ΔΠΕ, οι ακόλουθοι όροι έχουν τη σημασία που αποδίδεται κατωτέρω:

(α) Εφαρμοζόμενα κριτήρια - Τα κριτήρια που εφαρμόζονται από τη διοίκηση κατά την κατάρτιση των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων.

(β) Ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις - Οικονομικές καταστάσεις[605] ελεγμένες από τον ελεγκτή σύμφωνα με τα ΔΠΕ, και από τις οποίες αντλούνται οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις.

(γ) Περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις - Ιστορικές χρηματοοικονομικές πληροφορίες που αντλούνται από οικονομικές καταστάσεις αλλά που περιέχουν λιγότερες λεπτομέρειες από τις οικονομικές καταστάσεις, ενώ εξακολουθούν να παρέχουν δομημένη παρουσίαση συνεπή με εκείνη που παρέχεται από τις οικονομικές καταστάσεις των οικονομικών πόρων ή δεσμεύσεων της οντότητας σε χρονικό σημείο ή τις αλλαγές επί αυτών για χρονική περίοδο[606]. Διαφορετικές δικαιοδοσίες μπορεί να χρησιμοποιούν διαφορετική ορολογία για να περιγράψουν τέτοιες ιστορικές χρηματοοικονομικές πληροφορίες.

Απαιτήσεις

Αποδοχή ανάθεσης

5. Ο ελεγκτής πρέπει να αποδέχεται ανάθεση έκδοση έκθεσης επί περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το παρόν ΔΠΕ μόνο όταν στον ελεγκτή έχει ανατεθεί η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα ΔΠΕ των οικονομικών καταστάσεων από τις οποίες αντλούνται οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις. (Βλ. παρ. Α1)

6. Πριν από την αποδοχή ανάθεσης έκδοσης έκθεσης επί περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής πρέπει: (Βλ. παρ. Α2)

(α) Να καθορίσει εάν τα εφαρμοζόμενα κριτήρια είναι αποδεκτά (Βλ. παρ. Α3-Α7)

(β) Να αποκτά τη συμφωνία της διοίκησης ότι η ίδια αναγνωρίζει και κατανοεί την ευθύνη της:

(i) Για την κατάρτιση των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα εφαρμοζόμενα κριτήρια,

(ii) Να καθιστά τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις διαθέσιμες στους σκοπούμενους χρήστες των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων χωρίς αδικαιολόγητη δυσκολία (ή, εάν νόμος ή κανονισμός προβλέπει ότι οι ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις δεν χρειάζεται να διατίθενται στους σκοπούμενους χρήστες των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων και θεσπίζει τα κριτήρια για την κατάρτιση των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων, να περιγράφει αυτό το νόμο ή τον κανονισμό στις περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις), και

(iii) Να περιλάβει την έκθεση του ελεγκτή επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων σε οποιοδήποτε έγγραφο που περιέχει τις περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις και που υποδηλώνει ότι ο ελεγκτής έχει εκδώσει έκθεση επί αυτών.

(γ) Να συμφωνήσει με τη διοίκηση για τη μορφή της γνώμης που πρόκειται να εκφραστεί επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων (βλέπε παραγράφους 9-11).

7. Εάν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι τα εφαρμοζόμενα κριτήρια δεν είναι αποδεκτά ή ότι ο ίδιος αδυνατεί να αποκτήσει τη σύμφωνη γνώμη της διοίκησης που περιγράφεται στην παράγραφο 6(β), ο ελεγκτής δεν πρέπει να αποδεχθεί την ανάθεση για έκδοση έκθεσης επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων, εκτός εάν απαιτείται από νόμο ή κανονισμό να το πράξει. Η ανάθεση που διενεργείται σύμφωνα με τέτοιο νόμο ή κανονισμό δεν συμμορφώνεται με το παρόν ΔΠΕ. Ως εκ τούτου, η έκθεση του ελεγκτή επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων δεν πρέπει να υποδηλώνει ότι η ανάθεση διενεργήθηκε σύμφωνα με το παρόν ΔΠΕ. Ο ελεγκτής πρέπει να περιλάβει κατάλληλη αναφορά αυτού του γεγονότος στους όρους της ανάθεσης. Ο ελεγκτής πρέπει επίσης να καθορίσει την επίπτωση που αυτό μπορεί να έχει επί της ανάθεσης ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων από τις οποίες αντλούνται οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις.

Φύση των διαδικασιών

8. Ο ελεγκτής πρέπει να εκτελεί τις ακόλουθες διαδικασίες, καθώς και κάθε άλλη διαδικασία που ο ελεγκτής

[605] Το ΔΠΕ 200, «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου», στην παράγραφο 13(στ) ορίζει τον όρο «οικονομικές καταστάσεις».

[606] ΔΠΕ 200, παράγραφος 13(στ)

μπορεί να θεωρεί απαραίτητη, ως βάση για τη γνώμη του ελεγκτή επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων:

(α) Αξιολόγηση του εάν οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις γνωστοποιούν επαρκώς την περιληπτική φύση τους και προσδιορίζουν τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις.

(β) Όταν οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις δεν συνοδεύονται από τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις, αξιολόγηση του εάν περιγράφουν σαφώς:

(i) Από ποιόν ή από πού οι ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις είναι διαθέσιμες, ή

(ii) Το νόμο ή τον κανονισμό που ορίζει ότι οι ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις δεν χρειάζεται να είναι διαθέσιμες στους σκοπούμενους χρήστες των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων και θεσπίζει τα κριτήρια για την κατάρτιση των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων.

(γ) Αξιολόγηση του εάν οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις γνωστοποιούν επαρκώς τα εφαρμοζόμενα κριτήρια.

(δ) Σύγκριση των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων με τις σχετικές πληροφορίες στις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις, ώστε να καθορίζεται εάν οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις συμφωνούν με ή μπορεί να επανυπολογισθούν από τις σχετικές πληροφορίες στις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις.

(ε) Αξιολόγηση του εάν οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες σύμφωνα με τα εφαρμοζόμενα κριτήρια.

(στ) Αξιολόγηση, ενόψει του σκοπού των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων, του εάν οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις περιέχουν τις απαραίτητες πληροφορίες, και είναι στο κατάλληλο επίπεδο συγκέντρωσης, έτσι ώστε να μην είναι παραπλανητικές στις περιστάσεις.

(ζ) Αξιολόγηση του εάν οι ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις είναι διαθέσιμες στους σκοπούμενους χρήστες των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων χωρίς αδικαιολόγητη δυσκολία, εκτός εάν νόμος ή κανονισμός προβλέπει ότι δεν χρειάζεται να είναι διαθέσιμες και θεσπίζει τα κριτήρια για την κατάρτιση των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων. (Βλ. παρ. Α8).

Μορφή γνώμης

9. Όταν ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι μη διαφοροποιημένη γνώμη επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων είναι ενδεδειγμένη, η γνώμη του πρέπει, εκτός εάν απαιτείται διαφορετικά από νόμο ή κανονισμό, να χρησιμοποιεί μία από τις παρακάτω φράσεις: (Βλ. παρ. Α9)

(α) Οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις είναι συνεπείς, από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με [τα εφαρμοζόμενα κριτήρια], ή

(β) Οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις αποτελούν εύλογη περίληψη των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με [τα εφαρμοζόμενα κριτήρια].

10. Εάν νόμος ή κανονισμός περιγράφει το λεκτικό της γνώμης επί περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων με όρους που είναι διαφορετικοί από εκείνους που περιγράφονται στην παράγραφο 9, ο ελεγκτής πρέπει:

(α) Να εφαρμόζει τις διαδικασίες που περιγράφονται στην παράγραφο 8 καθώς και κάθε απαραίτητη περαιτέρω διαδικασία ώστε να δύναται να εκφράσει την επιβαλλόμενη γνώμη, και

(β) Να αξιολογεί εάν οι χρήστες των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων μπορεί να παρανοήσουν τη γνώμη του ελεγκτή επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων και, εάν ναι, εάν οι πρόσθετη επεξήγηση στην έκθεση του ελεγκτή επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων μπορεί να μετριάσει την πιθανή παρανόηση.

● Εάν, στην περίπτωση της παραγράφου 10(β), ο ελεγκτής συμπεράνει ότι η πρόσθετη επεξήγηση στην έκθεση του ελεγκτή επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων δεν μπορεί να μετριάσει την πιθανή παρανόηση, ο ελεγκτής δεν πρέπει να αποδεχθεί την ανάθεση, εκτός εάν απαιτείται από νόμο ή κανονισμό να το πράξει. Ανάθεση που διενεργείται σύμφωνα με τέτοιο νόμο ή κανονισμό δεν συμμορφώνεται με το παρόν ΔΠΕ. Συνεπώς, η έκθεση του ελεγκτή επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων δεν πρέπει να υποδηλώνει ότι η ανάθεση διενεργήθηκε σύμφωνα με το παρόν ΔΠΕ.

Χρόνος εργασίας και γεγονότα μεταγενέστερα της ημερομηνίας της έκθεσης του ελεγκτή επί των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων

12. Η έκθεση του ελεγκτή επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων μπορεί να φέρει ημερομηνία μεταγενέστερη από την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή επί των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η έκθεση του ελεγκτή επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων πρέπει να δηλώνει ότι οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις και οι ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις δεν αντανακλούν τις επιπτώσεις γεγονότων που συνέβησαν μεταγενέστερα της ημερομηνίας της έκθεσης του ελεγκτή επί των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων, τα οποία μπορεί να απαιτούν προσαρμογή των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων ή γνωστοποίηση σε αυτές. (Βλ. παρ. Α10)

13. Ο ελεγκτής μπορεί να λάβει γνώση πραγματικών περιστατικών που υπήρχαν κατά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή επί των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων αλλά που ο ελεγκτής δεν γνώριζε προηγουμένως. Σε αυτές τις περιπτώσεις ο ελεγκτής δεν πρέπει να εκδίδει την έκθεση του ελεγκτή επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων έως ότου ολοκληρώσει την εξέταση αυτών των πραγματικών περιστατικών σε σχέση με τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με το ΔΠΕ 560[607].

[607] ΔΠΕ 560, «Μεταγενέστερα γεγονότα».

Έκθεση του ελεγκτή επί περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων

Στοιχεία της έκθεσης του ελεγκτή

14. Η έκθεση του ελεγκτή επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων πρέπει να περιλαμβάνει τα ακόλουθα στοιχεία[608]: (Βλ. παρ. Α15)

(α) Τίτλο που δηλώνει σαφώς ότι είναι έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή. (Βλ. παρ. Α11)

(β) Τον αποδέκτη (Βλ. παρ. Α12)

(γ) Εισαγωγική παράγραφο, η οποία:

(i) Προσδιορίζει τις περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις επί των οποίων ο ελεγκτής εκδίδει έκθεση, περιλαμβανομένου του τίτλου κάθε κατάστασης που περιλαμβάνεται στις περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις, (Βλ. παρ. Α13)

(ii) Προσδιορίζει τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις,

(iii) Αναφέρεται στην έκθεση του ελεγκτή επί των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων, στην ημερομηνία αυτής της έκθεσης, και, με την επιφύλαξη των παραγράφων 17-18, στο γεγονός ότι εκφράζεται μη διαφοροποιημένη γνώμη επί των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων,

(iv) Εάν η ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων είναι μεταγενέστερη από την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή επί των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων, δηλώνει ότι οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις και οι ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις δεν αντανακλούν τις επιπτώσεις των γεγονότων που συνέβησαν μεταγενέστερα της ημερομηνίας της έκθεσης του ελεγκτή επί των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων, και

(v) Μια δήλωση για το ότι οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις δεν περιέχουν όλες τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που εφαρμόζεται για την κατάρτιση των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων, και ότι η ανάγνωση των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων δεν αποτελεί υποκατάστατο της ανάγνωσης των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων.

(δ) Περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης[609] για τις περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις, που να επεξηγεί ότι η διοίκηση[610] είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα εφαρμοζόμενα κριτήρια.

(ε) Δήλωση ότι ο ελεγκτής είναι υπεύθυνος για την έκφραση γνώμης επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων βάσει των διαδικασιών που απαιτούνται από το παρόν ΔΠΕ.

(στ) Παράγραφο που να εκφράζει με σαφήνεια γνώμη (βλέπε παραγράφους 9-11).

(ζ) Την υπογραφή του ελεγκτή.

(η) Την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή (Βλ. παρ. Α14).

(θ) Τη διεύθυνση του ελεγκτή

15. Εάν ο αποδέκτης των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων δεν είναι ο ίδιος με τον αποδέκτη της έκθεσης του ελεγκτή επί των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί την καταλληλότητα της χρήσης διαφορετικού αποδέκτη. (Βλ. παρ. Α12)

16. Ο ελεγκτής πρέπει να χρονολογεί την έκθεσή του επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων όχι νωρίτερα από: (Βλ. παρ. Α14)

(α) Την ημερομηνία κατά την οποία ο ελεγκτής έχει αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια επί των οποίων βασίζει τη γνώμη, περιλαμβανομένων των τεκμηρίων ότι οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί και ότι τα πρόσωπα με την αναγνωρισμένη εξουσία έχουν ισχυρισθεί ότι έχουν αναλάβει την ευθύνη για αυτές, και

(β) Την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή επί των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων.

Διαφοροποιήσεις της γνώμης, παράγραφος έμφασης θέματος ή παράγραφος άλλου θέματος στην έκθεση του ελεγκτή επί των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων (Βλ. παρ. Α15)

17. Όταν η έκθεση του ελεγκτή επί των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων περιέχει γνώμη με επιφύλαξη, παράγραφο έμφασης θέματος ή παράγραφο άλλου θέματος, αλλά ο ελεγκτής είναι ικανοποιημένος ότι οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις είναι συνεπείς, από κάθε ουσιώδη άποψη, με ή αποτελούν εύλογη περίληψη των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τα εφαρμοζόμενα κριτήρια, η έκθεση του ελεγκτή επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων πρέπει, εκτός από τα στοιχεία της παραγράφου 14:

(α) Να δηλώνει ότι η έκθεση του ελεγκτή επί των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων περιέχει γνώμη με επιφύλαξη, παράγραφο έμφασης θέματος, ή παράγραφο άλλου θέματος, και

(β) Να περιγράφει:

(i) Τη βάση για τη γνώμη με επιφύλαξη επί των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων και αυτή τη γνώμη με επιφύλαξη, ή την παράγραφο έμφασης θέματος, ή την παράγραφο άλλου θέματος στην έκθεση του ελεγκτή επί των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων, και

(ii) την επίπτωση αυτών επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων, εάν υπάρχει.

18. Όταν η έκθεση του ελεγκτή επί των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων περιέχει αρνητική γνώμη ή αδυναμία έκφρασης γνώμης, η έκθεση του ελεγκτή επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων, πρέπει, επιπρόσθετα των στοιχείων της παραγράφου 14:

---

[608] Οι παράγραφοι 17-18, οι οποίες ασχολούνται με τις περιστάσεις κατά τις οποίες η έκθεση του ελεγκτή επί των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων έχει διαφοροποιηθεί, απαιτούν πρόσθετα στοιχεία από εκείνα που απαριθμούνται στην παράγραφο αυτή.

[609] Ή άλλος όρος που είναι κατάλληλος, για το νομικό πλαίσιο στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

[610] Ή άλλος όρος που είναι κατάλληλος για το νομικό πλαίσιο στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

(α) Να δηλώνει ότι η έκθεση του ελεγκτή επί των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων περιέχει αρνητική γνώμη ή αδυναμία έκφρασης γνώμης,

(β) Να περιγράφει τη βάση για αυτή την αρνητική γνώμη ή την αδυναμία έκφρασης γνώμης, και

(γ) Να δηλώνει ότι, ως αποτέλεσμα της αρνητικής γνώμης ή της αδυναμίας έκφρασης γνώμης, η έκφραση γνώμης επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων δεν είναι ενδεδειγμένη.

Διαφοροποιημένη γνώμη επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων

19. Εάν οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις δεν είναι συνεπείς, από κάθε ουσιώδη άποψη, ή δεν αποτελούν εύλογη περίληψη των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τα εφαρμοζόμενα κριτήρια, και η διοίκηση δεν συμφωνεί να προβεί στις απαραίτητες αλλαγές, ο ελεγκτής πρέπει να εκφράσει αρνητική γνώμη επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων (Βλ. παρ. Α15)

Περιορισμός στη διανομή ή τη χρήση, ή προειδοποίηση των αναγνωστών για τη λογιστική βάση

20. Όταν έχει τεθεί περιορισμός στη διανομή ή τη χρήση της έκθεσης του ελεγκτή επί των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων, ή η έκθεση του ελεγκτή επί των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων προειδοποιεί τους αναγνώστες ότι οι ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες σύμφωνα με πλαίσιο ειδικού σκοπού, ο ελεγκτής πρέπει να περιλάβει παρόμοιο περιορισμό ή προειδοποίηση στην έκθεση του ελεγκτή επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων.

Συγκριτικά

21. Εάν οι ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις περιέχουν συγκριτικά, αλλά οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις δεν περιλαμβάνουν, ο ελεγκτής πρέπει να προσδιορίσει εάν τέτοια παράλειψη είναι λελογισμένη για τις περιστάσεις της ανάθεσης. Ο ελεγκτής πρέπει να καθορίσει την επίπτωση μιας μη λελογισμένης παράλειψης στην έκθεση του ελεγκτή επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων. (Βλ. παρ. Α16)

22. Εάν οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις περιέχουν συγκριτικά τα οποία αναφέρθηκαν από άλλον ελεγκτή, η έκθεση του ελεγκτή επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων πρέπει επίσης να περιέχει τα θέματα που απαιτεί από τον ελεγκτή το ΔΠΕ 710 να περιλάβει στην έκθεσή του επί των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων[611]. (Βλ. παρ. Α17)

Μη ελεγμένες συμπληρωματικές πληροφορίες που παρουσιάζονται μαζί με περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις

23. Ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί εάν οποιαδήποτε μη ελεγμένη συμπληρωματική πληροφορία που παρουσιάζεται με τις περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις διαχωρίζεται με σαφήνεια από τις περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις. Εάν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι η παρουσίαση των μη ελεγμένων συμπληρωματικών πληροφοριών της οντότητας δεν είναι σαφώς διαχωρισμένη από τις περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής πρέπει να ζητήσει από τη διοίκηση να αλλάξει την παρουσίαση των μη ελεγμένων συμπληρωματικών πληροφοριών. Εάν η διοίκηση αρνηθεί να το πράξει, ο ελεγκτής πρέπει να εξηγήσει στην έκθεση του ελεγκτή επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων ότι οι εν λόγω πληροφορίες δεν καλύπτονται από αυτή την έκθεση. (Βλ. παρ. Α18).

Άλλες πληροφορίες σε έγγραφα που περιέχουν περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις

24. Ο ελεγκτής πρέπει να διαβάσει τις άλλες πληροφορίες που περιλαμβάνονται σε έγγραφο που περιέχει τις περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις και τη σχετική έκθεση του ελεγκτή για να εντοπίσει ουσιώδεις ασυνέπειες, εάν υπάρχουν, με τις περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις. Εάν, κατά την ανάγνωση των άλλων πληροφοριών, ο ελεγκτής εντοπίσει ουσιώδη ασυνέπεια, πρέπει να προσδιορίσει εάν οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις ή οι άλλες πληροφορίες χρειάζεται να αναθεωρηθούν. Εάν, κατά την ανάγνωση των άλλων πληροφοριών, ο ελεγκτής λάβει γνώση προφανούς ουσιώδους σφάλματος πραγματικού περιστατικού, πρέπει να συζητήσει το θέμα με τη διοίκηση. (Βλ. παρ. Α19)

Σύνδεση ελεγκτή

25. Εάν ο ελεγκτής λάβει γνώση ότι η οντότητα σχεδιάζει να δηλώσει ότι ο ελεγκτής έχει εκδώσει έκθεση επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων σε έγγραφο που περιέχει τις περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις, αλλά δεν σχεδιάζει να περιλάβει τη σχετική έκθεση του ελεγκτή, ο ελεγκτής πρέπει να απαιτήσει από τη διοίκηση να περιλάβει την έκθεση του ελεγκτή στο έγγραφο. Εάν η διοίκηση δεν το πράξει, ο ελεγκτής πρέπει να καθορίσει και να πραγματοποιήσει άλλες ενδεδειγμένες ενέργειες σχεδιασμένες να αποτρέψουν τη διοίκηση από τη μη ενδεδειγμένη σύνδεση του ελεγκτή με τις περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις σε αυτό το έγγραφο.

26. Στον ελεγκτή μπορεί να ανατεθεί η έκδοση έκθεσης επί των οικονομικών καταστάσεων οντότητας, χωρίς να του έχει ανατεθεί η έκδοση έκθεσης επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων. Εάν, σε αυτή την περίπτωση, ο ελεγκτής καταστεί ενήμερος ότι η οντότητα σχεδιάζει να κάνει δήλωση σε έγγραφο η οποία αναφέρεται στον ελεγκτή και στο γεγονός ότι οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις αντλούνται από τις οικονομικές καταστάσεις που ελέγχθηκαν από τον ελεγκτή, ο ελεγκτής πρέπει να ικανοποιηθεί ότι:

(α) Η αναφορά στον ελεγκτή γίνεται στο πλαίσιο της έκθεσης του ελεγκτή επί των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων, και

(β) Η δήλωση δεν δίνει την εντύπωση ότι ο ελεγκτής έχει υποβάλει έκθεση επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων.

Εάν το (α) ή το (β) δεν πληρούνται, ο ελεγκτής πρέπει να απαιτήσει από τη διοίκηση να αλλάξει τη δήλωση ώστε να πληρούνται, ή να μην αναφέρεται στον ελεγκτή στο έγγραφο. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί να αναθέσει

[611] ΔΠΕ 710, «Συγκριτική πληροφόρηση - Αντίστοιχα ποσά και συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις»

στον ελεγκτή να εκδώσει έκθεση επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων και να περιλάβει τη σχετική έκθεση του ελεγκτή στο έγγραφο. Εάν η διοίκηση δεν αλλάξει τη δήλωση, δεν διαγράψει την αναφορά στον ελεγκτή, ή δεν περιλάβει έκθεση του ελεγκτή επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων στο έγγραφο που περιέχει τις περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής πρέπει να ενημερώσει τη διοίκηση ότι διαφωνεί με την αναφορά στον ελεγκτή, και πρέπει να καθορίσει και να πραγματοποιήσει άλλες ενδεδειγμένες ενέργειες σχεδιασμένες να αποτρέψουν τη διοίκηση από τη μη ενδεδειγμένη αναφορά στον ελεγκτή. (Βλ. παρ. Α20).

***

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Αποδοχή ανάθεσης (Βλ. παρ. Α6)

Α1. Ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων από τις οποίες αντλούνται οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις παρέχει στον ελεγκτή την απαραίτητη γνώση για να εκπληρώσει τις ευθύνες του σε σχέση με τις περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το παρόν ΔΠΕ. Η εφαρμογή του παρόντος ΔΠΕ δεν θα παρέχει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια επί των οποίων να βασίσει τη γνώμη επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων, εάν ο ελεγκτής δεν έχει επίσης ελέγξει τις οικονομικές καταστάσεις από τις οποίες αντλούνται οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις.

Α2. Η συμφωνία της διοίκησης με τα θέματα που περιγράφονται στην παράγραφο 6 μπορεί να τεκμηριώνεται με έγγραφη αποδοχή των όρων της ανάθεσης.

Κριτήρια (Βλ. παρ. 6(α))

Α3. Η κατάρτιση των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων απαιτεί από τη διοίκηση να προσδιορίζει τις πληροφορίες που χρειάζεται να αντανακλώνται στις περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις, ώστε να είναι συνεπείς, από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις ή να παρουσιάζουν εύλογη περίληψη αυτών. Επειδή οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις από τη φύση τους περιέχουν συγκεντρωτικές πληροφορίες και περιορισμένες γνωστοποιήσεις, υπάρχει αυξημένος κίνδυνος ότι μπορεί να μην περιέχουν τις απαραίτητες πληροφορίες έτσι ώστε να μην είναι παραπλανητικές για τις περιστάσεις. Ο κίνδυνος αυτός αυξάνει όταν δεν υπάρχουν θεσπισμένα κριτήρια για την κατάρτιση των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων.

Α4. Οι παράγοντες που μπορεί να επηρεάσουν την απόφαση του ελεγκτή για την αποδεκτότητα των εφαρμοζόμενων κριτηρίων περιλαμβάνουν:

- Τη φύση της οντότητας
- Το σκοπό των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων
- Τις ανάγκες για πληροφορίες των σκοπούμενων χρηστών των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων, και
- Το εάν τα εφαρμοζόμενα κριτήρια θα καταλήξουν σε περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις που δεν είναι παραπλανητικές για τις περιστάσεις.

Α5. Τα κριτήρια για την κατάρτιση των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων μπορεί να θεσπίζονται από εξουσιοδοτημένο ή αναγνωρισμένο οργανισμό θέσπισης προτύπων ή από νόμο ή κανονισμό. Ομοίως με την περίπτωση των οικονομικών καταστάσεων, όπως επεξηγείται στο ΔΠΕ 210[612], σε πολλές τέτοιες περιπτώσεις, ο ελεγκτής μπορεί να υποθέσει ότι αυτά τα κριτήρια είναι αποδεκτά.

Α6. Όταν δεν υπάρχουν θεσπισμένα κριτήρια για την κατάρτιση περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων, μπορεί να αναπτύσσονται κριτήρια από τη διοίκηση, για παράδειγμα, βάσει της πρακτικής σε συγκεκριμένο κλάδο. Τα κριτήρια που είναι αποδεκτά στις περιστάσεις θα καταλήξουν σε περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις που:

(α) Γνωστοποιούν επαρκώς την περιληπτική φύση τους και προσδιορίζουν τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις,

(β) Περιγράφουν σαφώς από ποιόν ή από πού οι ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις είναι διαθέσιμες ή, εάν νόμος ή κανονισμός προβλέπει ότι οι ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις δεν χρειάζεται να είναι διαθέσιμες στους σκοπούμενους χρήστες των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων και θεσπίζει τα κριτήρια για την κατάρτιση των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων, εκείνο το νόμο ή τον κανονισμό.

(γ) Γνωστοποιούν επαρκώς τα εφαρμοζόμενα κριτήρια,

(δ) Συμφωνούν με ή μπορούν να επαναϋπολογιστούν από τις σχετικές πληροφορίες στις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις, και

(ε) Ενόψει του σκοπού των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων, περιέχουν τις απαραίτητες πληροφορίες και βρίσκονται στο κατάλληλο επίπεδο συγκέντρωσης, έτσι ώστε να μην είναι παραπλανητικές για τις περιστάσεις.

Α7. Η επαρκής γνωστοποίηση της συνοπτικής φύσης των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων καθώς και η ταυτότητα των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων, όπως αναφέρεται στην παράγραφο Α6(α), μπορεί, για παράδειγμα, να παρέχεται από ένα τίτλο όπως «Περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις που καταρτίστηκαν από τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις για το έτος που έληξε την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1».

Αξιολόγηση της διαθεσιμότητας των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων (Βλ. παρ. 8(ζ))

Α8. Η αξιολόγηση από τον ελεγκτή του εάν οι ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις είναι διαθέσιμες στους σκοπούμενους χρήστες των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων χωρίς αδικαιολόγητη δυσκολία, επηρεάζεται από παράγοντες όπως το εάν:

- Οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις περιγράφουν σαφώς από ποιόν ή από πού είναι διαθέσιμες οι ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις.

[612] ΔΠΕ 210, «Συμφωνία των όρων ανάθεσης ελέγχου», παράγραφοι Α3 και Α8-Α9.

● Οι ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις βρίσκονται σε δημόσιο αρχείο, ή

● Η διοίκηση έχει θεσπίσει διαδικασία με την οποία οι σκοπούμενοι χρήστες των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων μπορούν να αποκτούν άμεση πρόσβαση στις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις.

Μορφή γνώμης (Βλ. παρ. 9)

Α9. Το συμπέρασμα, βάσει αξιολόγησης των τεκμηρίων που αποκτήθηκαν από την εκτέλεση των διαδικασιών της παραγράφου 8, ότι μη διαφοροποιημένη γνώμη επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων είναι ενδεδειγμένη, δίνει τη δυνατότητα στον ελεγκτή να εκφράσει γνώμη περιλαμβάνοντας μια από τις φράσεις της παραγράφου 9. Η απόφαση του ελεγκτή ως προς το ποιες από τις φράσεις να χρησιμοποιήσει μπορεί να επηρεάζεται από τη γενικά αποδεκτή πρακτική στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

Χρόνος εργασίας και γεγονότα μεταγενέστερα της ημερομηνίας της έκθεσης του ελεγκτή επί των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων (Βλ. παρ. 12)

Α10. Οι διαδικασίες που περιγράφονται στην παράγραφο 8 συχνά εκτελούνται κατά τη διάρκεια ή αμέσως μετά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Όταν ο ελεγκτής εκδίδει έκθεση επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής δεν απαιτείται να αποκτήσει πρόσθετα ελεγκτικά τεκμήρια επί των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων, ή να εκδώσει έκθεση επί των επιπτώσεων για τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις γεγονότων που προέκυψαν μεταγενέστερα της ημερομηνίας της έκθεσης του ελεγκτή, αφού οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις αντλούνται από τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις και δεν επικαιροποιούν αυτές.

Έκθεση του ελεγκτή επί περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων

Στοιχεία της έκθεσης του ελεγκτή

Τίτλος (Βλ. παρ. 14(α))

Α11. Τίτλος που υποδηλώνει ότι η έκθεση είναι έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή, για παράδειγμα, «Έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή», επιβεβαιώνει ότι ο ελεγκτής έχει εκπληρώσει όλες τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας αναφορικά με ανεξαρτησία. Αυτό διακρίνει την έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή από εκθέσεις που εκδίδονται από άλλα πρόσωπα.

Αποδέκτης (Βλ. παρ. 14(β), 15)

Α12. Παράγοντες που μπορεί να επηρεάσουν την αξιολόγηση από τον ελεγκτή της καταλληλότητας του αποδέκτη των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνουν τους όρους της ανάθεσης, τη φύση της οντότητας, και το σκοπό των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων.

Εισαγωγική παράγραφος (Βλ. παρ. 14(γ)(i))

Α13. Όταν ο ελεγκτής είναι ενήμερος ότι οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις θα περιληφθούν σε έγγραφο το οποίο περιέχει άλλες πληροφορίες, ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει, εάν η μορφή της παρουσίασης το επιτρέπει, τον προσδιορισμό των αριθμών των σελίδων στις οποίες παρουσιάζονται οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις. Αυτό βοηθά τους αναγνώστες να εντοπίσουν τις περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις με τις οποίες σχετίζεται η έκθεση του ελεγκτή.

Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή (Βλ. παρ. 14(η), 16)

Α14. Το πρόσωπο ή τα πρόσωπα με αναγνωρισμένη εξουσία να συμπεράνουν ότι οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί και αναλαμβάνουν την ευθύνη αυτών, εξαρτώνται από τους όρους της ανάθεσης, τη φύση της οντότητας, και το σκοπό των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων.

Υποδείγματα (Βλ. παρ. 14, 17-18, 19)

Α15. Το Παράρτημα του παρόντος ΔΠΕ περιλαμβάνει υποδείγματα εκθέσεων ελεγκτών επί περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων, τα οποία:

(α) Περιέχουν μη διαφοροποιημένες γνώμες,

(β) Αντλούνται από ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις επί των οποίων ο ελεγκτής εξέδωσε διαφοροποιημένες γνώμες, και

(γ) Περιέχουν διαφοροποιημένη γνώμη.

Συγκριτικά (Βλ. παρ. 21-22)

Α16. Εάν οι ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις περιέχουν συγκριτικά, υπάρχει η παραδοχή ότι οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις θα περιείχαν επίσης συγκριτικά. Τα συγκριτικά στις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις μπορεί να θεωρηθούν ως αντίστοιχοι αριθμοί ή ως συγκριτικές χρηματοοικονομικές πληροφορίες. Το ΔΠΕ 710, περιγράφει πώς η διαφορά αυτή επηρεάζει την έκθεση του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων, περιλαμβανομένης ειδικότερα αναφοράς σε άλλους ελεγκτές οι οποίοι έλεγξαν τις οικονομικές καταστάσεις για την προηγούμενη περίοδο.

Α17. Περιστάσεις που μπορεί να επηρεάσουν την απόφαση του ελεγκτή ως προς το εάν μια παράλειψη συγκριτικών είναι λελογισμένη περιλαμβάνουν τη φύση και το στόχο των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων, τα εφαρμοζόμενα κριτήρια, και τις ανάγκες πληροφόρησης των σκοπούμενων χρηστών των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων.

Μη ελεγμένες συμπληρωματικές πληροφορίες που παρουσιάζονται μαζί με περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις (Βλ. παρ. 23)

Α18. Το ΔΠΕ 700[613] περιέχει απαιτήσεις και καθοδήγηση που εφαρμόζονται όταν μη ελεγμένες συμπληρωμα-

[613] ΔΠΕ 700, «Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων», παράγραφοι 46-47.

τικές πληροφορίες παρουσιάζονται με ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις, που, προσαρμοζόμενες όπως είναι απαραίτητο στις περιστάσεις, μπορεί να είναι χρήσιμες στην εφαρμογή της απαίτησης της παραγράφου 23.

Άλλες πληροφορίες σε έγγραφα που περιέχουν περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις (Βλ. παρ. 24)

Α19. Το ΔΠΕ 720[614] περιέχει απαιτήσεις και καθοδήγηση σχετικά με την ανάγνωση άλλων πληροφοριών που περιλαμβάνονται σε έγγραφο το οποίο περιέχει τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις και τη σχετική έκθεση του ελεγκτή, και απαντά σε ουσιώδεις ασυνέπειες και ουσιώδη σφάλματα πραγματικού περιστατικού. Προσαρμοσμένες όπως είναι αναγκαίο στις περιστάσεις, μπορεί να είναι χρήσιμες στην εφαρμογή της απαίτησης της παραγράφου 24.

Σύνδεση ελεγκτή (Βλ. παρ. 25-26)

Α20. Άλλες ενδεδειγμένες ενέργειες στις οποίες μπορεί να προβεί ο ελεγκτής όταν η διοίκηση δεν προβαίνει στις απαιτούμενες ενέργειες, μπορεί να περιλαμβάνουν την πληροφόρηση των σκοπούμενων χρηστών και άλλων γνωστών χρηστών που είναι τρίτα μέρη για τη μη ενδεδειγμένη αναφορά στον ελεγκτή. Η σειρά ενεργειών του ελεγκτή εξαρτάται από τα νόμιμα δικαιώματα και τις δεσμεύσεις του. Συνεπώς, ο ελεγκτής μπορεί να κρίνει σκόπιμη την αναζήτηση νομικής συμβουλής.

[614] ΔΠΕ 720, «Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με άλλες πληροφορίες σε έγγραφα που περιέχουν ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις».

Παράρτημα
(Βλ: Παρ. Α15)

Υποδείγματα εκθέσεων επί περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων

17. Υπόδειγμα 1: Έκθεση του ελεγκτή επί περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων καταρτισμένων σύμφωνα με θεσπισμένα κριτήρια. Εκφράζεται μη διαφοροποιημένη γνώμη επί των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων. Η έκθεση του ελεγκτή επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων έχει ημερομηνία μεταγενέστερη από την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων από τις οποίες αντλήθηκαν οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις.

18. Υπόδειγμα 2: Έκθεση του ελεγκτή επί περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων καταρτισμένων σύμφωνα με κριτήρια που αναπτύχθηκαν από τη διοίκηση και γνωστοποιούνται επαρκώς στις περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις. Ο ελεγκτής έχει αποφασίσει ότι τα εφαρμοζόμενα κριτήρια είναι αποδεκτά στις περιστάσεις. Εκφράζεται μη διαφοροποιημένη γνώμη επί των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων.

19. Υπόδειγμα 3: Έκθεση του ελεγκτή επί περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων καταρτισμένων σύμφωνα με κριτήρια που αναπτύχθηκαν από τη διοίκηση και γνωστοποιούνται επαρκώς στις περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις. Ο ελεγκτής έχει αποφασίσει ότι τα εφαρμοζόμενα κριτήρια είναι αποδεκτά στις περιστάσεις. Εκφράζεται γνώμη με επιφύλαξη επί των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων.

20. Υπόδειγμα 4: Έκθεση του ελεγκτή επί περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων καταρτισμένων σύμφωνα με κριτήρια που αναπτύχθηκαν από τη διοίκηση και γνωστοποιούνται επαρκώς στις περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις. Ο ελεγκτής έχει αποφασίσει ότι τα εφαρμοζόμενα κριτήρια είναι αποδεκτά για τις περιστάσεις. Εκφράζεται αρνητική γνώμη επί των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων.

21. Υπόδειγμα 5: Έκθεση του ελεγκτή επί περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων καταρτισμένων σύμφωνα με αναγνωρισμένα κριτήρια. Εκφράζεται μη διαφοροποιημένη γνώμη επί των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων. Ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι δεν είναι δυνατό να εκφράσει μη διαφοροποιημένη γνώμη επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων.

Υπόδειγμα 1:

Οι περιστάσεις περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- Εκφράζεται μη διαφοροποιημένη γνώμη επί των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων.
- Υπάρχουν θεσπισμένα κριτήρια για την κατάρτιση των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων.
- Η έκθεση του ελεγκτή επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων έχει ημερομηνία μεταγενέστερη από την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων από τις οποίες αντλήθηκαν οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις.

ΕΚΘΕΣΗ ΤΟΥ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΕΠΙ ΤΩΝ ΠΕΡΙΛΗΠΤΙΚΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

[Κατάλληλος αποδέκτης]

Οι συνημμένες περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες αποτελούνται από τον περιληπτικό ισολογισμό της 31ης Δεκεμβρίου 20Χ1, τις περιληπτικές καταστάσεις αποτελεσμάτων, μεταβολών καθαρής θέσης και ταμειακών ροών για το έτος που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και τις σχετικές σημειώσεις, αντλήθηκαν από τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ για το έτος που έληξε την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1. Εκφράσαμε μη διαφοροποιημένη γνώμη ελέγχου επί αυτών των οικονομικών καταστάσεων στην έκθεσή μας με ημερομηνία 15 Φεβρουαρίου 20Χ2. Εκείνες οι οικονομικές καταστάσεις καθώς και οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις, δεν αντανακλούν τις επιπτώσεις γεγονότων που συνέβησαν μεταγενέστερα της ημερομηνίας της έκθεσής μας επί εκείνων των οικονομικών καταστάσεων.

Οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις δεν περιέχουν όλες τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από [περιγράψτε το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που εφαρμόστηκε για την κατάρτιση των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων της Εταιρείας ΑΒΓ]. Ως εκ τούτου, η ανάγνωση των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων δεν αποτελεί υποκατάστατο της ανάγνωσης των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων της Εταιρείας ΑΒΓ.

Ευθύνη της διοίκησης[615] για τις περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις

Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση περίληψης των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με [περιγράψτε τα θεσπισμένα κριτήρια].

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων με βάση τις διαδικασίες μας, οι οποίες διενεργήθηκαν σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 810, «Αναθέσεις για έκθεση επί περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων».

Γνώμη

Κατά τη γνώμη μας, οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις που αντλήθηκαν από τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ για το έτος που έληξε την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1 είναι συνεπείς, από κάθε ουσιώδη άποψη, με εκείνες τις (ή αποτελούν εύλογη περίληψη εκείνων των) οικονομικές(ών) καταστάσεις(εων), σύμφωνα με [περιγράψτε τα θεσπισμένα κριτήρια].

[Υπογραφή του ελεγκτή]

[Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή]

[Διεύθυνση του ελεγκτή]

[615] Ή άλλος όρος που είναι κατάλληλος για το νομικό πλαίσιο στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

Υπόδειγμα 2:

Οι περιστάσεις περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- Εκφράζεται μη διαφοροποιημένη γνώμη επί των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων.
- Τα κριτήρια αναπτύχθηκαν από τη διοίκηση και γνωστοποιούνται επαρκώς στη Σημείωση Χ. Ο ελεγκτής έχει αποφασίσει ότι τα κριτήρια είναι αποδεκτά στις περιστάσεις.

ΕΚΘΕΣΗ ΤΟΥ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΕΠΙ ΤΩΝ ΠΕΡΙΛΗΠΤΙΚΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

[Κατάλληλος αποδέκτης]

Οι συνημμένες περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες αποτελούνται από τον περιληπτικό ισολογισμό της 31ης Δεκεμβρίου 20Χ1, και τις περιληπτικές καταστάσεις αποτελεσμάτων, μεταβολών καθαρής θέσης και ταμειακών ροών για το έτος που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και τις σχετικές σημειώσεις, αντλήθηκαν από τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ για το έτος που έληξε την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1. Εκφράσαμε μη διαφοροποιημένη γνώμη ελέγχου επί εκείνων των οικονομικών καταστάσεων στην έκθεσή μας με ημερομηνία 15 Φεβρουαρίου 20Χ2[616].

Οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις δεν περιέχουν όλες τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από [περιγράψτε το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που εφαρμόστηκε για την κατάρτιση των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων της Εταιρείας ΑΒΓ]. Ως εκ τούτου, η ανάγνωση των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων δεν αποτελεί υποκατάστατο της ανάγνωσης των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων της Εταιρείας ΑΒΓ.

Ευθύνη της διοίκησης[617] για τις περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις

Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση περίληψης των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τη βάση που περιγράφεται στη Σημείωση Χ.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων, με βάση τις διαδικασίες μας, οι οποίες διενεργήθηκαν σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 810, «Αναθέσεις για έκθεση επί περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων».

Γνώμη

Κατά τη γνώμη μας, οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις που αντλήθηκαν από τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ για το έτος που έληξε την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1 είναι συνεπείς, από κάθε ουσιώδη άποψη, με εκείνες τις (ή αποτελούν εύλογη περίληψη εκείνων των) οικονομικές(ών) καταστάσεις(εων), σύμφωνα με τη βάση που περιγράφεται στη Σημείωση Χ.

[Υπογραφή του ελεγκτή]

[Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή]

[Διεύθυνση του ελεγκτή]

[616] Όταν η έκθεση του ελεγκτή επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων έχει ημερομηνία μεταγενέστερη της ημερομηνίας της έκθεσης ελεγκτή επί των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων από τις οποίες αντλήθηκαν, η ακόλουθη πρόταση προστίθεται στην παρούσα παράγραφο: «Εκείνες οι οικονομικές καταστάσεις καθώς και οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις, δεν αντανακλούν τις επιπτώσεις γεγονότων που συνέβησαν μεταγενέστερα της ημερομηνίας της έκθεσής μας επί εκείνων των οικονομικών καταστάσεων».

[617] Ή άλλος όρος που είναι κατάλληλος για το νομικό πλαίσιο στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

Υπόδειγμα 3:

Οι περιστάσεις περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- Εκφράζεται γνώμη με επιφύλαξη επί των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων.
- Τα κριτήρια αναπτύσσονται από τη διοίκηση και γνωστοποιούνται επαρκώς στη Σημείωση Χ. Ο ελεγκτής έχει αποφασίσει ότι τα κριτήρια είναι αποδεκτά στις περιστάσεις.

ΕΚΘΕΣΗ ΤΟΥ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΕΠΙ ΤΩΝ ΠΕΡΙΛΗΠΤΙΚΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

[Κατάλληλος αποδέκτης]

Οι συνημμένες περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες αποτελούνται από τον περιληπτικό ισολογισμό της 31ης Δεκεμβρίου 20Χ1, και τις περιληπτικές καταστάσεις αποτελεσμάτων, μεταβολών καθαρής θέσης και ταμειακών ροών για το έτος που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και τις σχετικές σημειώσεις, αντλήθηκαν από τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ για το έτος που έληξε την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1[618]. Εκφράσαμε γνώμη ελέγχου με επιφύλαξη επί εκείνων των οικονομικών καταστάσεων στην έκθεσή μας με ημερομηνία 15 Φεβρουαρίου 20Χ2 (βλέπε κατωτέρω).

Οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις δεν περιλαμβάνουν όλες τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από [περιγράψτε το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που εφαρμόστηκε για την κατάρτιση των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων της Εταιρείας ΑΒΓ]. Ως εκ τούτου, η ανάγνωση των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων δεν αποτελεί υποκατάστατο της ανάγνωσης των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων της Εταιρείας ΑΒΓ.

Ευθύνη της διοίκησης[619] για τις περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις

Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση περίληψης των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τη βάση που περιγράφεται στη Σημείωση Χ.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων, με βάση τις διαδικασίες μας, οι οποίες διενεργήθηκαν σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 810, «Αναθέσεις έκθεσης επί περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων».

Γνώμη

Κατά τη γνώμη μας, οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις που αντλήθηκαν από τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ για το έτος που έληξε την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1, είναι συνεπείς, από κάθε ουσιώδη άποψη, με εκείνες τις (ή αποτελούν εύλογη περίληψη εκείνων των) οικονομικές(ών) καταστάσεις(εων), σύμφωνα με τη βάση που περιγράφεται στη Σημείωση Χ. Ωστόσο, οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις είναι εσφαλμένες στην αντίστοιχη έκταση που είναι οι ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ για το έτος που έληξε την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1.

Το σφάλμα των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων περιγράφεται στη γνώμη του ελέγχου μας με επιφύλαξη στην έκθεσή μας με ημερομηνία 15 Φεβρουαρίου 20Χ2. Η γνώμη ελέγχου μας με επιφύλαξη βασίζεται στο γεγονός ότι τα αποθέματα της εταιρείας παρουσιάζονται στον ισολογισμό εκείνων των οικονομικών καταστάσεων με ποσό ΧΧΧ. Η διοίκηση δεν έχει παρουσιάσει τα αποθέματα στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, αλλά τα έχει παρουσιάσει αποκλειστικά στο κόστος, γεγονός το οποίο συνιστά απόκλιση από τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Τα αρχεία της εταιρείας υποδεικνύουν ότι εάν η διοίκηση είχε επιμετρήσει τα αποθέματα στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξία, ποσό ΧΧΧ θα απαιτούταν για υποτίμηση των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους. Κατά συνέπεια, το κόστος πωλήσεων θα είχε αυξηθεί κατά ΧΧΧ, και ο φόρος εισοδήματος, τα καθαρά αποτελέσματα και η καθαρή θέση των μετόχων θα είχαν μειωθεί κατά ΧΧΧ, ΧΧΧ και ΧΧΧ, αντίστοιχα. Η γνώμη του ελέγχου μας με επιφύλαξη δηλώνει ότι, με εξαίρεση τις επιπτώσεις του περιγραφόμενου θέματος, εκείνες οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα από κάθε ουσιώδη άποψη την, (ή δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα της) χρηματοοικονομική/ης θέση/ης της εταιρείας ΑΒΓ την 31η Δεκεμβρίου, 20Χ1, καθώς και τη/της χρηματοοικονομική/ής της επίδοση(ς) και τις/των ταμειακές/ών της ροών για το έτος που έληξε την ημερομηνία αυτή σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

[Υπογραφή του ελεγκτή]

[Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή]

[Διεύθυνση του ελεγκτή]

[618] Όταν η έκθεση του ελεγκτή επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων έχει ημερομηνία μεταγενέστερη της ημερομηνίας της έκθεσης ελεγκτή επί των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων από τις οποίες αντλήθηκαν, η ακόλουθη πρόταση προστίθεται στην παρούσα παράγραφο: «Εκείνες οι οικονομικές καταστάσεις καθώς και οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις, δεν αντανακλούν τις επιπτώσεις γεγονότων που συνέβησαν μεταγενέστερα της ημερομηνίας της έκθεσής μας επί εκείνων των οικονομικών καταστάσεων».

[619] Ή άλλος όρος που είναι κατάλληλος για το νομικό πλαίσιο στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

Υπόδειγμα 4:

Οι περιστάσεις περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- Εκφράζεται αρνητική γνώμη επί των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων.
- Τα κριτήρια αναπτύσσονται από τη διοίκηση και γνωστοποιούνται επαρκώς στη Σημείωση Χ. Ο ελεγκτής έχει αποφασίσει ότι τα κριτήρια είναι αποδεκτά στις περιστάσεις.

ΕΚΘΕΣΗ ΤΟΥ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΕΠΙ ΤΩΝ ΠΕΡΙΛΗΠΤΙΚΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

[Κατάλληλος αποδέκτης]

Οι συνημμένες περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες αποτελούνται από τον περιληπτικό ισολογισμό της 31ης Δεκεμβρίου 20Χ1, και τις περιληπτικές καταστάσεις αποτελεσμάτων, μεταβολών καθαρής θέσης και ταμειακών ροών για το έτος που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και τις σχετικές σημειώσεις, αντλήθηκαν από τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ για το έτος που έληξε την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1[620].

Οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις δεν περιέχουν όλες τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από [περιγράψτε το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που εφαρμόστηκε για την κατάρτιση των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων της Εταιρείας ΑΒΓ]. Ως εκ τούτου, η ανάγνωση των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων δεν αποτελεί υποκατάστατο της ανάγνωσης των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων της Εταιρείας ΑΒΓ.

Ευθύνη της διοίκησης[621] για τις περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις

Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση περίληψης των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τη βάση που περιγράφεται στη Σημείωση Χ.

Ευθύνη του ελεγκτή

Δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων, με βάση τις διαδικασίες μας, οι οποίες διενεργήθηκαν σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 810, «Αναθέσεις για έκθεση επί περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων».

Άρνηση γνώμης

Στην έκθεσή μας με ημερομηνία 15 Φεβρουαρίου 20Χ2, εκφράσαμε αρνητική γνώμη ελέγχου επί των οικονομικών καταστάσεων της Εταιρείας ΑΒΓ για το έτος που έληξε την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1. Η βάση για την αρνητική γνώμη του ελέγχου μας ήταν [περιγράψτε τη βάση για αρνητική γνώμη ελέγχου]. Η αρνητική γνώμη ελέγχου μας δηλώνει ότι [περιγράψτε την αρνητική γνώμη ελέγχου].

Λόγω της σοβαρότητας του θέματος που σχολιάστηκε ανωτέρω, δεν ενδείκνυται η έκφραση γνώμης επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων της Εταιρείας ΑΒΓ για το έτος που έληξε την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1.

[Υπογραφή του ελεγκτή]

[Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή]

[Διεύθυνση του ελεγκτή]

---

[620] Όταν η έκθεση του ελεγκτή επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων έχει ημερομηνία μεταγενέστερη της ημερομηνίας της έκθεσης ελεγκτή επί των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων από τις οποίες αντλήθηκαν, η ακόλουθη πρόταση προστίθεται στην παρούσα παράγραφο: «Εκείνες οι οικονομικές καταστάσεις καθώς και οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις, δεν αντανακλούν τις επιπτώσεις γεγονότων που συνέβησαν μεταγενέστερα της ημερομηνίας της έκθεσής μας επί εκείνων των οικονομικών καταστάσεων».

[621] Ή άλλος όρος που είναι κατάλληλος για το νομικό πλαίσιο στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

Υπόδειγμα 5:

Οι περιστάσεις περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- Εκφράζεται μη διαφοροποιημένη γνώμη επί των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων.
- Υπάρχουν θεσπισμένα κριτήρια για την κατάρτιση των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων
- Ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι δεν είναι δυνατή η έκφραση μη διαφοροποιημένης γνώμης επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων.

ΕΚΘΕΣΗ ΤΟΥ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΕΠΙ ΤΩΝ ΠΕΡΙΛΗΠΤΙΚΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

[Κατάλληλος αποδέκτης]

Οι συνημμένες περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες αποτελούνται από τον περιληπτικό ισολογισμό της 31ης Δεκεμβρίου 20Χ1 και τις περιληπτικές καταστάσεις αποτελεσμάτων, μεταβολών καθαρής θέσης και ταμειακών ροών για το έτος που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και τις σχετικές σημειώσεις, αντλήθηκαν από τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ για το έτος που έληξε την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1. Εκφράσαμε μη διαφοροποιημένη γνώμη ελέγχου επί εκείνων των οικονομικών καταστάσεων στην έκθεσή μας με ημερομηνία 15 Φεβρουαρίου 20Χ2[622].

Οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις δεν περιέχουν όλες τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από [περιγράψτε το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που εφαρμόστηκε για την κατάρτιση των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων της Εταιρείας ΑΒΓ]. Ως εκ τούτου, η ανάγνωση των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων δεν αποτελεί υποκατάστατο της ανάγνωσης των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων της Εταιρείας ΑΒΓ.

Ευθύνη της διοίκησης[623] για τις περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις

Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση περίληψης των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με [περιγράψτε τα θεσπισμένα κριτήρια].

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων, με βάση τις διαδικασίες μας, οι οποίες διενεργήθηκαν σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 810, «Αναθέσεις για έκθεση επί περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων».

Βάση για αρνητική γνώμη

[Περιγράψτε το θέμα που έκανε τις περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις να μην είναι συνεπείς, από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις (ή δεν αποτελούν εύλογη περίληψη των) ελεγμένες/ων οικονομικές/ων καταστάσεις/ων, σύμφωνα με τα εφαρμοζόμενα κριτήρια].

Αρνητική γνώμη

Κατά τη γνώμη μας, λόγω της σοβαρότητας του θέματος που σχολιάζεται στην παράγραφο της βάσης για αρνητική γνώμη, οι προαναφερθείσες περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις δεν είναι συνεπείς με τις (ή δεν αποτελούν εύλογη περίληψη των) ελεγμένες/ων οικονομικές/ων καταστάσεις/ων της Εταιρείας ΑΒΓ για το έτος που έληξε την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1, σύμφωνα με [περιγράψτε τα θεσπισμένα κριτήρια].

[Υπογραφή του ελεγκτή]

[Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή]

[Διεύθυνση του ελεγκτή]

[622] Όταν η έκθεση του ελεγκτή επί των περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων έχει ημερομηνία μεταγενέστερη της ημερομηνίας της έκθεσης ελεγκτή επί των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων από τις οποίες αντλούνται, η ακόλουθη πρόταση προστίθεται στην παρούσα παράγραφο: «Εκείνες οι οικονομικές καταστάσεις καθώς και οι περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις, δεν αντικατοπτρίζουν τις επιπτώσεις γεγονότων που συνέβησαν μεταγενέστερα της ημερομηνίας της έκθεσής μας επί εκείνων των οικονομικών καταστάσεων».

[623] Ή άλλος όρος που είναι κατάλληλος για το νομικό πλαίσιο στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Αθήνα, 1 Οκτωβρίου 2012

Με εντολή Υπουργού
Ο Γενικός Γραμματέας
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΜΕΡΓΟΣ

ΕΘΝΙΚΟ ΤΥΠΟΓΡΑΦΕΙΟ

ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ

ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΦΥΛΛΩΝ ΤΗΣ ΕΦΗΜΕΡΙΔΑΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ

Σε έντυπη μορφή:

- Για τα Φ.Ε.Κ. από 1 έως 16 σελίδες σε 1 € προσαυξανόμενη κατά 0,20 € για κάθε επιπλέον οκτασέλιδο ή μέρος αυτού.
- Για τα φωτοαντίγραφα Φ.Ε.Κ. σε 0,15 € ανά σελίδα.

Σε μορφή DVD/CD:

Τεύχος	Ετήσια έκδοση	Τριμηνιαία έκδοση	Μηνιαία έκδοση
Α΄	150 €	40 €	15 €
Β΄	300 €	80 €	30 €
Γ΄	50 €	-	-
Υ.Ο.Δ.Δ.	50 €	-	-
Δ΄	110 €	30 €	-

Τεύχος	Ετήσια έκδοση	Τριμηνιαία έκδοση	Μηνιαία έκδοση
Α.Α.Π.	110 €	30 €	-
Ε.Β.Ι.	100 €	-	-
Α.Ε.Δ.	5 €	-	-
Δ.Δ.Σ.	200 €	-	20 €
Α.Ε.-Ε.Π.Ε.	-	-	100 €

- Η τιμή πώλησης μεμονωμένων Φ.Ε.Κ. σε μορφή cd-rom από εκείνα που διατίθενται σε ψηφιακή μορφή και μέχρι 100 σελίδες, σε 5 € προσαυξανόμενη κατά 1 € ανά 50 σελίδες.

ΕΤΗΣΙΕΣ ΣΥΝΔΡΟΜΕΣ Φ.Ε.Κ.

Τεύχος	Έντυπη μορφή
Α΄	225 €
Β΄	320 €
Γ΄	65 €
Υ.Ο.Δ.Δ.	65 €

Τεύχος	Έντυπη μορφή
Δ΄	160 €
Α.Α.Π.	160 €
Ε.Β.Ι.	65 €
Α.Ε.Δ.	10 €

Τεύχος	Έντυπη μορφή
Α.Ε.-Ε.Π.Ε.	2.250 €
Δ.Δ.Σ.	225 €
Α.Σ.Ε.Π.	70 €
Ο.Π.Κ.	-

- Το τεύχος Α.Σ.Ε.Π. (έντυπη μορφή) θα αποστέλλεται σε συνδρομητές ταχυδρομικά, με την επιβάρυνση των 70 €, ποσό το οποίο αφορά τα ταχυδρομικά έξοδα.

- Η καταβολή γίνεται σε όλες τις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.). Το πρωτότυπο διπλότυπο (έγγραφο αριθμ. πρωτ. 9067/28.2.2005 2η Υπηρεσία Επιτρόπου Ελεγκτικού Συνεδρίου) με φροντίδα των ενδιαφερομένων, πρέπει να αποστέλλεται ή να κατατίθεται στο Εθνικό Τυπογραφείο (Καποδιστρίου 34, Τ.Κ. 104 32 Αθήνα).
- Σημειώνεται ότι φωτοαντίγραφα διπλοτύπων, ταχυδρομικές Επιταγές για την εξόφληση της συνδρομής, δεν γίνονται δεκτά και θα επιστρέφονται.
- Οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα μέλη της Ένωσης Ιδιοκτητών Ημερησίου Τύπου Αθηνών και Επαρχίας, οι τηλεοπτικοί και ραδιοφωνικοί σταθμοί, η Ε.Σ.Η.Ε.Α, τα τριτοβάθμια συνδικαλιστικά όργανα και οι τριτοβάθμιες επαγγελματικές ενώσεις δικαιούνται έκπτωσης πενήντα τοις εκατό (50%) επί της ετήσιας συνδρομής.
- Το ποσό υπέρ ΤΑ.Π.Ε.Τ. (5% επί του ποσού συνδρομής), καταβάλλεται ολόκληρο (Κ.Α.Ε. 3512) και υπολογίζεται πριν την έκπτωση.
- Στην Ταχυδρομική συνδρομή του τεύχους Α.Σ.Ε.Π. δεν γίνεται έκπτωση.

Πληροφορίες για δημοσιεύματα που καταχωρίζονται στα Φ.Ε.Κ. στο τηλ.: 210 5279000.
Φωτοαντίγραφα παλαιών Φ.Ε.Κ.: τηλ.: 210 8220885.

Τα φύλλα όλων των τευχών της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως διατίθενται δωρεάν σε ηλεκτρονική μορφή από την ιστοσελίδα του Εθνικού Τυπογραφείου (www.et.gr)

Ηλεκτρονική Διεύθυνση: http://www.et.gr - e-mail: webmaster.et@et.gr

ΟΙ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΞΥΠΗΡΕΤΗΣΗΣ ΠΟΛΙΤΩΝ ΛΕΙΤΟΥΡΓΟΥΝ ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΑ ΑΠΟ 08:00 ΜΕΧΡΙ 13:30

02028482310120456

ΑΠΟ ΤΟ ΕΘΝΙΚΟ ΤΥΠΟΓΡΑΦΕΙΟ
ΚΑΠΟΔΙΣΤΡΙΟΥ 34 * ΑΘΗΝΑ 104 32 * ΤΗΛ. 210 52 79 000 * FAX 210 52 21 004