ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 220

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που ξεκινούν την 15η Δεκεμβρίου 2022 ή αργότερα)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Παράγραφος

Εισαγωγή

Πεδίο αυτού του ΔΠΕ 1

Το σύστημα διαχείρισης ποιότητας της ελεγκτικής εταιρείας και ο ρόλος των ομάδων ανάθεσης 2-9

Ημερομηνία έναρξης ισχύος 10

Σκοπός 11

Ορισμοί 12

Απαιτήσεις

Ευθύνες ηγεσίας για τη διαχείριση και επίτευξη ποιότητας ελέγχων 13-15

Σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που σχετίζονται με την ανεξαρτησία 16-21

Αποδοχή και συνέχιση των σχέσεων με τους πελάτες και αναθέσεις ελέγχου 22-24

Πόροι ανάθεσης 25-28

Διενέργεια ανάθεσης 29-38

Παρακολούθηση και αποκατάσταση 39

Ανάληψη της συνολικής ευθύνης για τη διαχείριση και επίτευξη ποιότητας 40

Τεκμηρίωση 41

Εφαρμογή και Λοιπό Επεξηγηματικό Υλικό

Πεδίο αυτού του ΔΠΕ Α1

Το σύστημα διαχείρισης ποιότητας της ελεγκτικής εταιρείας και ο ρόλος των ομάδων ανάθεσης Α2-Α14

Ορισμοί Α15-Α27

Ευθύνες ηγεσίας για τη διαχείριση και επίτευξη ποιότητας ελέγχων Α28-Α37

Σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που σχετίζονται με την ανεξαρτησία A38-A48
Αποδοχή και συνέχιση των σχέσεων με τους πελάτες και αναθέσεις ελέγχου .. A49-A58
Πόροι ανάθεσης A59-A79
Διενέργεια ανάθεσης..... A80-A108
Παρακολούθηση και αποκατάσταση A109-A112
Ανάληψη της συνολικής ευθύνης για τη διαχείριση και επίτευξη ποιότητας A113-A116
Τεκμηρίωση A117-A120

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 220, «*Διαχείριση 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*».

Σχετικά με το IAASB

Το παρόν έγγραφο αναπτύχθηκε και εγκρίθηκε από το Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης. Στόχος του IAASB είναι να εξυπηρετεί το δημόσιο συμφέρον καθορίζοντας υψηλής ποιότητας πρότυπα ελέγχου, διασφάλισης και άλλα συναφή πρότυπα και διευκολύνοντας τη σύγκλιση των διεθνών και εθνικών προτύπων ελέγχου και διασφάλισης, βελτιώνοντας έτσι την ποιότητα και τη συνέπεια της πρακτικής σε όλο τον κόσμο και ενισχύοντας την εμπιστοσύνη του κοινού στο παγκόσμιο επάγγελμα της ελεγκτικής και της διασφάλισης. Το IAASB αναπτύσσει πρότυπα ελέγχου και διασφάλισης και καθοδήγηση για χρήση από όλους τους επαγγελματίες λογιστές κάτω από μια κοινή διαδικασία θέσπισης προτύπων στην οποία συμμετέχουν το Συμβούλιο Εποπτείας Δημοσίου Ενδιαφέροντος, το οποίο επιβλέπει τις δραστηριότητες του IAASB, και η Συμβουλευτική Ομάδα Γνωμοδότησης του IAASB, η οποία παρέχει τη συμβολή του δημοσίου συμφέρον δημόσιο συμφέρον για την ανάπτυξη των προτύπων και των οδηγιών. Οι δομές και οι διαδικασίες που υποστηρίζουν τις λειτουργίες του IAASB διευκολύνονται από τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC).

Για πληροφορίες σχετικά με τα πνευματικά δικαιώματα, τα εμπορικά σήματα και τις άδειες χρήσης, ανατρέξτε στη σελίδα 85.

Εισαγωγή

Πεδίο αυτού του ΔΠΕ

1. Αυτό το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) ασχολείται με τις ειδικές ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με τη διαχείριση ποιότητας σε επίπεδο ανάθεσης για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, και τις σχετικές ευθύνες του εταίρου ανάθεσης. Αυτό το ΔΠΕ πρέπει να διαβάζεται σε συνδυασμό με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας. (Βλ. παρ. Α1, Α38)

Το σύστημα διαχείρισης ποιότητας της ελεγκτικής εταιρείας και ο ρόλος των ομάδων ανάθεσης

2. Σύμφωνα με το ΔΠΔΠ 1, ο αντικειμενικός σκοπός της ελεγκτικής εταιρείας είναι να σχεδιάσει, να εφαρμόσει και να θέσει σε λειτουργία ένα σύστημα διαχείρισης ποιότητας για ελέγχους ή επισκοπήσεις οικονομικών καταστάσεων ή άλλες εργασίες διασφάλισης ή συναφείς υπηρεσίες που εκτελούνται από αυτή, το οποίο να της παρέχει την εύλογη διασφάλιση ότι: (Βλ. παρ. Α13–Α14)
   (α) Η ελεγκτική εταιρεία και το προσωπικό της εκπληρώνουν τις ευθύνες τους σύμφωνα με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις και εκτελούν αναθέσεις σύμφωνα με αυτά τα πρότυπα και τις απαιτήσεις, και
   (β) Οι εκθέσεις ανάθεσης που εκδίδονται από την ελεγκτική εταιρεία ή τους εταίρους ανάθεσης είναι κατάλληλες για τις περιστάσεις[1].
3. Αυτό το ΔΠΕ αιτιάζεται (στηρίζεται) επί τη βάσει ότι η ελεγκτική εταιρεία υπόκειται στα ΔΠΔΠ ή σε εθνικούς κανόνες που είναι τουλάχιστον εξίσου απαιτητικοί. (Βλ. παρ. Α2–Α3)
4. Η ομάδα ανάθεσης, υπό την ηγεσία του εταίρου ανάθεσης, είναι υπεύθυνη, στο πλαίσιο του συστήματος διαχείρισης ποιότητας της ελεγκτικής εταιρείας και μέσω της συμμόρφωσης με τις απαιτήσεις αυτού του ΔΠΕ, για: (Βλ. παρ. Α4–Α11)
   (α) Την εφαρμογή των ανταποκρίσεων της ελεγκτικής εταιρείας σε κινδύνους ποιότητας (δηλαδή τις πολιτικές ή τις διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας) που εφαρμόζονται στην ανάθεση ελέγχου, χρησιμοποιώντας πληροφορίες που γνωστοποιούνται στην ελεγκτική εταιρεία ή αποκτώνται από αυτήν·

[1] ΔΠΔΠ 1, παράγραφος 14

(β) Δεδομένης της φύσης και των περιστάσεων της ανάθεσης ελέγχου, τον καθορισμό του κατά πόσον θα σχεδιαστούν και θα εφαρμοστούν ανταποκρίσεις σε επίπεδο ανάθεσης πέρα από αυτές των πολιτικών ή των διαδικασιών της ελεγκτικής εταιρείας· και

(γ) Τη γνωστοποίηση στην ελεγκτική εταιρεία πληροφοριών από την ανάθεση ελέγχου, που απαιτείται από τις πολιτικές ή τις διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας να γνωστοποιηθούν, προς υποστήριξη του σχεδιασμού, της εφαρμογής και της λειτουργίας του συστήματος διαχείρισης ποιότητας της ελεγκτικής εταιρείας.

5. Η συμμόρφωση με τις απαιτήσεις άλλων ΔΠΕ μπορεί να παρέχει πληροφορίες που σχετίζονται με τη διαχείριση ποιότητας σε επίπεδο ανάθεσης. (Βλ. παρ. Α12)

6. Το δημόσιο συμφέρον εξυπηρετείται από τη συνεπή εκτέλεση ποιοτικών αναθέσεων ελέγχου μέσω της επίτευξης του σκοπού αυτού του προτύπου και άλλων ΔΠΕ για κάθε ανάθεση. Μια ποιοτική ανάθεση ελέγχου επιτυγχάνεται μέσω του σχεδιασμού και της εκτέλεσης της ανάθεσης και της υποβολής εκθέσεων επί αυτής, σύμφωνα με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις. Η επίτευξη των αντικειμενικών σκοπών αυτών των προτύπων και η συμμόρφωση με τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου νόμου ή κανονισμού συνεπάγεται την άσκηση επαγγελματικής κρίσης και επαγγελματικού σκεπτικισμού.

7. Σύμφωνα με το ΔΠΕ 200[2], η ομάδα ανάθεσης υποχρεούται να σχεδιάζει και να διενεργεί έλεγχο με επαγγελματικό σκεπτικισμό, καθώς και να ασκεί επαγγελματική κρίση. Η επαγγελματική κρίση ασκείται κατά τη λήψη τεκμηριωμένων αποφάσεων σχετικά με τα σχέδια δράσης που είναι κατάλληλα για τη διαχείριση και επίτευξη ποιότητας, δεδομένης της φύσης της ανάθεσης ελέγχου και των συνθηκών αυτής. Ο επαγγελματικός σκεπτικισμός υποστηρίζει την ποιότητα των κρίσεων που γίνονται από την ομάδα ανάθεσης και, μέσω αυτών των κρίσεων, υποστηρίζει τη συνολική αποτελεσματικότητα της ομάδας ανάθεσης στην επίτευξη ποιότητας σε επίπεδο ανάθεσης. Η κατάλληλη άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού μπορεί να αποδειχθεί μέσω των ενεργειών και των επικοινωνιών της ομάδας ανάθεσης. Τέτοιες ενέργειες και επικοινωνίες μπορεί να

[2] ΔΠΕ 200, *Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου*, παράγραφοι 15–16 και Α20–Α24

περιλαμβάνουν συγκεκριμένα μέτρα που πρέπει να ληφθούν για τον μετριασμό των εμποδίων που ενδέχεται να βλάψουν την κατάλληλη άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού, όπως ακούσια μεροληψία ή περιορισμοί πόρων. (Βλ. παρ. Α33–Α36)

Κλιμάκωση

8. Οι απαιτήσεις αυτού του ΔΠΕ προορίζονται να εφαρμόζονται στο πλαίσιο της φύσης και των περιστάσεων κάθε ελέγχου. Για παράδειγμα:
   (α) Όταν ένας έλεγχος διενεργείται εξ ολοκλήρου από τον εταίρο ανάθεσης, κάτι που μπορεί να ισχύει για έλεγχο μιας οντότητας μειωμένης πολυπλοκότητας, ορισμένες απαιτήσεις σε αυτό το ΔΠΕ δεν είναι σχετικές επειδή εξαρτώνται από τη συμμετοχή άλλων μελών της ομάδας ανάθεσης. (Βλ. παρ. Α13–Α14)
   (β) Όταν ένας έλεγχος δεν διενεργείται εξ ολοκλήρου από τον εταίρο ανάθεσης ή σε έλεγχο μιας οντότητας, της οποίας η φύση και οι περιστάσεις είναι πιο περίπλοκες, ο εταίρος ανάθεσης ενδέχεται να αναθέσει το σχεδιασμό ή την εκτέλεση ορισμένων διαδικασιών, καθηκόντων ή ενεργειών σε άλλα μέλη της ομάδας ανάθεσης.

Ευθύνες του εταίρου ανάθεσης

9. Ο εταίρος ανάθεσης παραμένει τελικά υπεύθυνος, και επομένως υπόλογος, για τη συμμόρφωση με τις απαιτήσεις αυτού του ΔΠΕ. Ο όρος «*ο εταίρος ανάθεσης θα αναλάβει την ευθύνη για…*» χρησιμοποιείται για εκείνες τις απαιτήσεις, για τις οποίες επιτρέπεται στον εταίρο ανάθεσης να αναθέτει το σχεδιασμό ή την εκτέλεση διαδικασιών, καθηκόντων ή ενεργειών σε κατάλληλα ειδικευμένα ή έμπειρα μέλη της ομάδας ανάθεσης. Για άλλες απαιτήσεις, το παρόν ΔΠΕ σκοπεύει ρητά η απαίτηση ή η ευθύνη να εκπληρώνεται από τον εταίρο ανάθεσης και ο εταίρος ανάθεσης μπορεί να αποκτήσει πληροφορίες από την ελεγκτική εταιρεία ή άλλα μέλη της ομάδας ανάθεσης. (Βλ. παρ. Α22–Α25)

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

10. Αυτό το ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που ξεκινούν την 15η Δεκεμβρίου 2022 ή αργότερα.

Σκοπός

11. Ο σκοπός του ελεγκτή είναι να διαχειρίζεται την ποιότητα σε επίπεδο ανάθεσης για να αποκτήσει εύλογη διασφάλιση ότι η ποιότητα έχει επιτευχθεί έτσι ώστε:

(α) Ο ελεγκτής να έχει εκπληρώσει τις ευθύνες του και να έχει διενεργήσει τον έλεγχο, σύμφωνα με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις, και

(β) Η έκθεση του ελεγκτή που εκδόθηκε να είναι κατάλληλη για τις περιστάσεις.

Ορισμοί

12. Για τους σκοπούς των ΔΠΕ, οι ακόλουθοι όροι έχουν τις έννοιες που αποδίδονται παρακάτω:

(α) Εταίρος ανάθεσης (Engagement partner)[3] – Ο εταίρος ή άλλο άτομο, που ορίζεται από την ελεγκτική εταιρεία, ο οποίος είναι υπεύθυνος για το έργο ελέγχου και την εκτέλεσή του, και για την έκθεση του ελεγκτή που εκδίδεται για λογαριασμό της ελεγκτικής εταιρείας, και ο οποίος, όπου απαιτείται, έχει την κατάλληλη εξουσιοδότηση από επαγγελματικό, νομικό ή ρυθμιστικό φορέα.

(β) Επισκόπηση ποιότητας ανάθεσης (Engagement quality review) – Μια αντικειμενική αξιολόγηση των σημαντικών κρίσεων που έγιναν από την ομάδα ανάθεσης και των συμπερασμάτων που συνήχθησαν επ' αυτών, η οποία διενεργήθηκε από τον επισκοπητή ποιότητας ανάθεσης και ολοκληρώθηκε την ή πριν από την ημερομηνία της έκθεσης ανάθεσης.

(γ) Επισκοπητής ποιότητας ανάθεσης (Engagement quality reviewer) – Εταίρος, άλλο άτομο στην ελεγκτική εταιρεία ή εξωτερικό άτομο, που διορίστηκε από την ελεγκτική εταιρεία για να πραγματοποιήσει την επισκόπηση ποιότητας ανάθεσης.

(δ) Ομάδα ανάθεσης (Engagement team) – Όλοι οι εταίροι και το προσωπικό που διενεργεί την ανάθεση ελέγχου, και οποιαδήποτε άλλα άτομα που εκτελούν ελεγκτικές διαδικασίες στην ανάθεση, εξαιρουμένων του εξωτερικού εμπειρογνώμονα του ελεγκτή[4] και των εσωτερικών ελεγκτών που παρέχουν άμεση βοήθεια σε μια ανάθεση[5]. (Βλ. παρ. –Α25)

---

[3] Οι όροι «εταίρος ανάθεσης», «εταίρος» και «ελεγκτική εταιρεία» πρέπει να θεωρούνται ότι αναφέρονται στα ισοδύναμα του δημόσιου τομέα, κατά περίπτωση.

[4] Το ΔΠΕ 620, *Χρήση του έργου εμπειρογνώμονα του ελεγκτή*, παράγραφος 6(α), ορίζει τον όρο «εμπειρογνώμονας του ελεγκτή».

[5] Το ΔΠΕ 610 (Αναθεώρηση 2013), *Χρήση του έργου των εσωτερικών ελεγκτών*, θέτει όρια στη χρήση της άμεσης βοήθειας. Αναγνωρίζει επίσης ότι ο εξωτερικός ελεγκτής μπορεί να απαγορεύεται από νόμο ή κανονισμό να λάβει άμεση βοήθεια από εσωτερικούς ελεγκτές. Επομένως, η χρήση της άμεσης βοήθειας περιορίζεται σε περιπτώσεις όπου επιτρέπεται.

(ε) Ελεγκτική εταιρεία (Firm) – Ατομικός επαγγελματίας, συνεταιρισμός ή εταιρεία ή άλλη οντότητα επαγγελματιών ελεγκτών-λογιστών ή ισοδύναμο του δημόσιου τομέα. (Βλ. παρ. Α26)

(στ) Ελεγκτική εταιρεία που ανήκει σε δίκτυο (Network firm) – Μια ελεγκτική εταιρεία ή οντότητα που ανήκει στο δίκτυο της ελεγκτικής εταιρείας. (Βλ. παρ. Α27)

(ζ) Δίκτυο (Network) – Μια ευρύτερη δομή: (Βλ. παρ. Α27)

(i) Που αποσκοπεί στη συνεργασία, και

(ii) Που αποσκοπεί εμφανώς σε κέρδος ή επιμερισμό κόστους ή μοιράζεται κοινή μετοχική σύνθεση, έλεγχο ή διοίκηση, κοινές πολιτικές ή διαδικασίες διαχείρισης ποιότητας, κοινή επιχειρηματική στρατηγική, κοινή χρήση επωνυμίας ή σημαντικό μέρος επαγγελματικών πόρων.

(η) Εταίρος (Partner) – Κάθε άτομο που έχει την εξουσία να δεσμεύει την ελεγκτική εταιρεία σε σχέση με τη διενέργεια ανάθεσης επαγγελματικών υπηρεσιών.

(θ) Ανθρώπινο δυναμικό (Personnel) – Εταίροι και επαγγελματικό προσωπικό της ελεγκτικής εταιρείας.

(ι) Επαγγελματικά πρότυπα (Professional standards) – Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ) και σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας.

(ια) Σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας (Relevant ethical requirements) – Αρχές επαγγελματικής δεοντολογίας και απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τους επαγγελματίες ελεγκτές - λογιστές όταν αναλαμβάνουν την ανάθεση ελέγχου. Οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας συνήθως περιλαμβάνουν τις διατάξεις του *Διεθνούς Κώδικα Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Ελεγκτές - Λογιστές του Συμβουλίου Διεθνών Προτύπων Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Ελεγκτές - Λογιστές, (συμπεριλαμβανομένων των Διεθνών Προτύπων Ανεξαρτησίας)* (Κώδικας IESBA) που σχετίζεται με ελέγχους οικονομικών καταστάσεων, μαζί με εθνικές απαιτήσεις που είναι πιο περιοριστικές.

(ιβ) Ανταπόκριση (σε σχέση με ένα σύστημα διαχείρισης ποιότητας) (Response (in relation to a system of quality management)) – Πολιτικές ή διαδικασίες που σχεδιάστηκαν και εφαρμόζονται από την ελεγκτική εταιρεία για την αντιμετώπιση ενός ή περισσότερων κινδύνων ποιότητας:

(i) Οι πολιτικές είναι δηλώσεις σχετικά με το τι πρέπει ή δεν πρέπει να γίνει για την αντιμετώπιση ενός ή περισσοτέρων κινδύνων ποιότητας. Τέτοιες δηλώσεις μπορεί να τεκμηριώνονται, να αναφέρονται ρητά στις γνωστοποιήσεις ή να υπονοούνται μέσω ενεργειών και αποφάσεων.

(ii) Οι διαδικασίες είναι ενέργειες για την εφαρμογή πολιτικών.

(ιγ) Προσωπικό (Staff) – Επαγγελματίες, εκτός από εταίρους, συμπεριλαμβανομένων τυχόν εμπειρογνωμόνων που απασχολεί η ελεγκτική εταιρεία.

Απαιτήσεις

Ευθύνες ηγεσίας για τη διαχείριση και επίτευξη ποιότητας ελέγχων

13. Ο εταίρος ανάθεσης αναλαμβάνει τη συνολική ευθύνη για τη διαχείριση και την επίτευξη ποιότητας στην ανάθεση ελέγχου, συμπεριλαμβανομένης της ευθύνης για τη δημιουργία ενός περιβάλλοντος για την ανάθεση που δίνει έμφαση στην κουλτούρα της ελεγκτικής εταιρείας και στην αναμενόμενη συμπεριφορά των μελών της ομάδας ανάθεσης. Με αυτόν τον τρόπο, ο εταίρος ανάθεσης πρέπει να συμμετέχει επαρκώς και καταλλήλως καθ' όλη τη διάρκεια της ανάθεσης ελέγχου, έτσι ώστε ο ίδιος να έχει τη βάση για να ορίσει εάν οι σημαντικές κρίσεις που έγιναν και τα συμπεράσματα που εξήχθησαν είναι κατάλληλα δεδομένης της φύσης και των περιστάσεων της ανάθεσης. (Βλ. παρ. Α28–Α37)

14. Κατά τη δημιουργία του περιβάλλοντος που περιγράφεται στην παράγραφο 13, ο εταίρος ανάθεσης αναλαμβάνει την ευθύνη για σαφείς, συνεπείς και αποτελεσματικές ενέργειες που αντικατοπτρίζουν τη δέσμευση της ελεγκτικής εταιρείας στην ποιότητα και καθορίζουν και καθιστούν γνωστή την αναμενόμενη συμπεριφορά των μελών της ομάδας ανάθεσης, συμπεριλαμβανομένης της έμφασης: (Βλ. παρ. Α30–Α34)

(α) Ότι όλα τα μέλη της ομάδας ανάθεσης είναι υπεύθυνα για τη συμβολή στη διαχείριση και επίτευξη ποιότητας σε επίπεδο ανάθεσης.

(β) Στη σημασία της επαγγελματικής δεοντολογίας, των αξιών και στάσεων για τα μέλη της ομάδας ανάθεσης.

(γ) Στη σημασία της ανοιχτής και ισχυρής επικοινωνίας εντός της ομάδας ανάθεσης και στην υποστήριξη της ικανότητας των μελών της ομάδας ανάθεσης να εγείρουν ανησυχίες χωρίς φόβο αντιποίνων, και

(δ) Στη σημασία του να ασκεί επαγγελματικό σκεπτικισμό κάθε μέλος της ομάδας ανάθεσης καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου.

15. Εάν ο εταίρος ανάθεσης αναθέτει τον σχεδιασμό ή την εκτέλεση διαδικασιών, καθηκόντων ή ενεργειών, που σχετίζονται με μια απαίτηση του παρόντος ΔΠΕ, σε άλλα μέλη της ομάδας ανάθεσης, προκειμένου να τον βοηθήσουν να συμμορφωθεί με τις απαιτήσεις αυτού του ΔΠΕ, τότε ο εταίρος ανάθεσης θα συνεχίσει να αναλαμβάνει τη συνολική ευθύνη για τη διαχείριση και την επίτευξη ποιότητας στο έργο ελέγχου μέσω της καθοδήγησης και της επίβλεψης αυτών των μελών της ομάδας ανάθεσης και της επισκόπησης του έργου τους. (Βλ. παρ. 9, Α37)

Σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που σχετίζονται με την ανεξαρτησία

16. Ο εταίρος ανάθεσης πρέπει να κατανοεί τις σχετικές εφαρμοστέες απαιτήσεις δεοντολογίας, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που σχετίζονται με την ανεξαρτησία, δεδομένης της φύσης και των περιστάσεων της ανάθεσης ελέγχου. (Βλ. παρ. Α38–Α42, Α48)

17. Ο εταίρος ανάθεσης αναλαμβάνει την ευθύνη για άλλα μέλη της ομάδας ανάθεσης που έχουν ενημερωθεί σχετικά με τις σχετικές εφαρμοστέες απαιτήσεις δεοντολογίας, δεδομένης της φύσης και των περιστάσεων της ανάθεσης ελέγχου, και τις σχετικές πολιτικές ή διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που αφορούν: (Βλ. Παρ. Α23–Α25, Α40–Α44)

(α) Στον εντοπισμό, την αξιολόγηση και την αντιμετώπιση απειλών κατά της συμμόρφωσης με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που σχετίζονται με την ανεξαρτησία.

(β) Στις περιστάσεις που ενδέχεται να προκαλέσουν παραβίαση των σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που σχετίζονται με την ανεξαρτησία, και των ευθυνών των μελών της ομάδας ανάθεσης όταν αντιληφθούν παραβιάσεις, και

(γ) Στις ευθύνες των μελών της ομάδας ανάθεσης όταν αντιληφθούν μια περίπτωση μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς από την οντότητα[6].

18. Εάν περιέλθουν στην αντίληψη του εταίρου ανάθεσης θέματα που υποδεικνύουν ότι υπάρχει απειλή κατά της συμμόρφωσης με τις σχετικές απαιτήσεις

[6] ΔΠΕ 250 (Αναθεωρημένο), *Εξέταση νόμων και κανονισμών σε έλεγχο οικονομικών καταστάσεων*

δεοντολογίας, τότε ο εταίρος θα αξιολογήσει την απειλή μέσω της συμμόρφωσης με τις πολιτικές ή τις διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας, χρησιμοποιώντας τις σχετικές πληροφορίες από την ελεγκτική εταιρεία, την ομάδα ανάθεσης ή άλλες πηγές, και θα λάβει τα κατάλληλα μέτρα. (Βλ. παρ. Α43–Α44)

19. Ο εταίρος ανάθεσης παραμένει σε εγρήγορση καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου, παρατηρώντας και διερευνώντας όπως απαιτείται, για τυχόν παραβιάσεις των σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας ή των σχετικών πολιτικών ή διαδικασιών της ελεγκτικής εταιρείας από μέλη της ομάδας ανάθεσης. (Βλ. παρ. Α45)

20. Εάν περιέλθουν στην αντίληψη του εταίρου ανάθεσης θέματα, μέσω του συστήματος διαχείρισης ποιότητας της ελεγκτικής εταιρείας ή από άλλες πηγές, που υποδεικνύουν ότι δεν έχουν εκπληρωθεί οι σχετικές εφαρμοστέες απαιτήσεις δεοντολογίας για τη φύση και τις περιστάσεις της ανάθεσης ελέγχου, τότε ο εταίρος ανάθεσης, σε συνεννόηση με άλλους στην ελεγκτική εταιρεία, θα προβεί στις κατάλληλες ενέργειες. (Βλ. παρ. Α46)

21. Πριν από την ημερομηνία χορήγησης της έκθεσης του ελεγκτή, ο εταίρος ανάθεσης αναλαμβάνει την ευθύνη να καθορίσει εάν έχουν εκπληρωθεί οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που σχετίζονται με την ανεξαρτησία. (Βλ. παρ. Α38 και Α47)

Αποδοχή και συνέχιση των σχέσεων με τους πελάτες και αναθέσεις ελέγχου

22. Ο εταίρος ανάθεσης διασφαλίζει ότι έχουν ακολουθηθεί οι πολιτικές ή οι διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας για την αποδοχή και τη συνέχιση των σχέσεων με τους πελάτες και των αναθέσεων ελέγχου και ότι τα συμπεράσματα που συνάγονται σχετικά είναι κατάλληλα. (Βλ. παρ. Α49–Α52, Α58)

23. Ο εταίρος ανάθεσης λαμβάνει υπόψη τις πληροφορίες που αποκτώνται στη διαδικασία αποδοχής και συνέχισης κατά τον σχεδιασμό και την εκτέλεση της ανάθεσης ελέγχου σύμφωνα με τα ΔΠΕ, καθώς και τη συμμόρφωση με τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΕ. (Βλ. παρ. Α53–Α56)

24. Εάν η ομάδα ανάθεσης αντιληφθεί πληροφορίες που ενδέχεται να είχαν προξενήσει τη μη αποδοχή ανάθεσης ελέγχου από την ελεγκτική εταιρεία, εάν αυτές οι πληροφορίες είχαν καταστεί γνωστές σε αυτή πριν αποδεχτεί ή συνεχίσει τη σχέση της με τον πελάτη ή τη συγκεκριμένη ανάθεση, τότε ο εταίρος ανάθεσης θα γνωστοποιήσει αυτές τις πληροφορίες αμέσως στην ελεγκτική εταιρεία, ώστε η

ελεγκτική εταιρεία και ο εταίρος ανάθεσης να μπορούν να προβούν στις απαραίτητες ενέργειες. (Βλ. παρ. Α57)

Πόροι ανάθεσης

25. Ο εταίρος ανάθεσης διασφαλίζει ότι επαρκείς και κατάλληλοι πόροι για την εκτέλεση της ανάθεσης εκχωρούνται ή διατίθενται έγκαιρα στην ομάδα ανάθεσης, λαμβάνοντας υπόψη τη φύση και τις περιστάσεις της ανάθεσης ελέγχου, τις πολιτικές ή τις διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας και τυχόν αλλαγές που ενδέχεται να προκύψουν κατά τη διάρκεια της ανάθεσης. (Βλ. παρ. Α59–Α70, Α73–Α74, Α79)

26. Ο εταίρος ανάθεσης διασφαλίζει ότι τα μέλη της ομάδας ανάθεσης, και τυχόν εξωτερικοί εμπειρογνώμονες και εσωτερικοί ελεγκτές που παρέχουν άμεση βοήθεια χωρίς να αποτελούν μέρος της ομάδας ανάθεσης, έχουν συλλογικά την κατάλληλη επάρκεια και τις ικανότητες, συμπεριλαμβανομένου του επαρκούς χρόνου, για να διενεργήσουν την ανάθεση ελέγχου. (Βλ. παρ. Α62, Α71–Α74)

27. Εάν, ως αποτέλεσμα της συμμόρφωσης με τις απαιτήσεις των παραγράφων 25 και 26, ο εταίρος ανάθεσης κρίνει ότι οι πόροι που εκχωρήθηκαν ή διατέθηκαν είναι ανεπαρκείς ή ακατάλληλοι υπό τις περιστάσεις της ανάθεσης ελέγχου, τότε ο εταίρος ανάθεσης θα λάβει τα κατάλληλα μέτρα, συμπεριλαμβανομένης της επικοινωνίας με τα κατάλληλα άτομα σχετικά με την ανάγκη εκχώρησης ή διάθεσης πρόσθετων ή εναλλακτικών πόρων στην ανάθεση ελέγχου. (Βλ. παρ. Α75–Α78)

28. Ο εταίρος ανάθεσης αναλαμβάνει την ευθύνη για τη κατάλληλη χρήση των πόρων που έχουν εκχωρηθεί ή διατεθεί στην ομάδα ανάθεσης, δεδομένης της φύσης και των περιστάσεων της ανάθεσης ελέγχου. (Βλ. παρ. Α63–Α69)

Διενέργεια ανάθεσης

Καθοδήγηση, εποπτεία και επισκόπηση

29. Ο εταίρος ανάθεσης αναλαμβάνει την ευθύνη για την καθοδήγηση και εποπτεία των μελών της ομάδας ανάθεσης και την επισκόπηση του έργου τους. (Βλ. παρ. Α80)

30. Ο εταίρος ανάθεσης διασφαλίζει ότι η φύση, ο χρόνος και η έκταση της καθοδήγησης, εποπτείας και επισκόπησης είναι: (Βλ. παρ. Α81–Α89, Α94–Α97)

(α) Σχεδιασμένη[7] και διενεργείται σύμφωνα με τις πολιτικές ή τις διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας, τα επαγγελματικά πρότυπα και τις ισχύουσες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις, και

(β) Ανταποκρίνεται στη φύση και τις περιστάσεις της ανάθεσης ελέγχου, καθώς και τους πόρους που εκχωρούνται ή διατίθενται στην ομάδα ανάθεσης από την ελεγκτική εταιρεία.

31. Ο εταίρος ανάθεσης επισκοπεί την τεκμηρίωση ελέγχου σε κατάλληλα χρονικά σημεία κατά τη διάρκεια της ανάθεσης ελέγχου, συμπεριλαμβανομένης της τεκμηρίωσης ελέγχου που σχετίζεται με: (Βλ. παρ. Α90–Α93)

(α) Σημαντικά θέματα[8],

(β) Σημαντικές κρίσεις, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που σχετίζονται με δύσκολα ή αμφισβητούμενα θέματα που εντοπίστηκαν κατά τη διάρκεια της ανάθεσης ελέγχου, και τα σχετικά συμπεράσματα που προέκυψαν, και

(γ) Άλλα θέματα που, κατά την επαγγελματική κρίση του εταίρου ανάθεσης, σχετίζονται με τις ευθύνες του.

32. Κατά την ημερομηνία χορήγησης της έκθεσης του ελεγκτή ή πριν από αυτή, ο εταίρος ανάθεσης διασφαλίζει, μέσω επισκόπησης της τεκμηρίωσης ελέγχου και συζήτησης με την ομάδα ανάθεσης, ότι έχουν συγκεντρωθεί επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για την υποστήριξη των συμπερασμάτων που συνήχθησαν και για την έκδοση της έκθεσης του ελεγκτή. (Βλ. παρ. Α90–Α94)

33. Πριν από την ημερομηνία χορήγησης της έκθεσης του ελεγκτή, ο εταίρος ανάθεσης επισκοπεί τις οικονομικές καταστάσεις και την έκθεση του ελεγκτή, συμπεριλαμβανομένης, κατά περίπτωση, της περιγραφής των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου[9] και της σχετικής τεκμηρίωσης ελέγχου, προκειμένου να διαπιστώσει ότι η έκθεση που θα εκδοθεί είναι κατάλληλη για τις περιστάσεις[10].

34. Ο εταίρος ανάθεσης επισκοπεί, πριν από την έκδοσή τους, τις επίσημες έγγραφες γνωστοποιήσεις προς τη διοίκηση, τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ή τις ρυθμιστικές αρχές. (Βλ. παρ. Α98)

Διαβούλευση

35. Ο εταίρος ανάθεσης: (Βλ. παρ. Α99–Α102)

---

[7] ΔΛΠ 300, Σχεδιασμός Ελέγχου Οικονομικών Καταστάσεων, παράγραφος 11
[8] ΔΠΕ 230, Τεκμηρίωση Ελέγχου, παράγραφος 8(γ)
[9] ΔΠΕ 701, *Γνωστοποίηση σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή*
[10] ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), *Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί οικονομικών καταστάσεων* ή ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο), *Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή*

(α) Αναλαμβάνει την ευθύνη για την ομάδα ανάθεσης κατά τη διενέργεια διαβουλεύσεων σχετικά με:

(i) Δύσκολα ή επίμαχα θέματα, καθώς και θέματα για τα οποία οι πολιτικές ή οι διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας απαιτούν διαβούλευση, και

(ii) Άλλα θέματα που, κατά την επαγγελματική κρίση του εταίρου ανάθεσης, απαιτούν διαβούλευση,

(β) Διασφαλίζει ότι τα μέλη της ομάδας ανάθεσης έχουν διενεργήσει τις κατάλληλες διαβουλεύσεις κατά τη διάρκεια της ανάθεσης ελέγχου, τόσο εντός της ομάδας ανάθεσης όσο και μεταξύ της ομάδας ανάθεσης και άλλων ατόμων που βρίσκονται στο κατάλληλο επίπεδο εντός ή εκτός της ελεγκτικής εταιρείας,

(γ) Διασφαλίζει ότι η φύση και το πεδίο εφαρμογής, καθώς και τα συμπεράσματα που συνήχθησαν από αυτές τις διαβουλεύσεις συμφωνούνται με το μέρος από το οποίο ζητείται η γνώμη, και

(δ) Διασφαλίζει ότι τα συμπεράσματα που συμφωνήθηκαν έχουν εφαρμοστεί.

Επισκόπηση ποιότητας ανάθεσης

36. Για αναθέσεις ελέγχου για τις οποίες απαιτείται επισκόπηση ποιότητας ανάθεσης, ο εταίρος ανάθεσης: (Βλ. παρ. Α103)

(α) Διασφαλίζει ότι έχει οριστεί επισκοπητής ποιότητας ανάθεσης,

(β) Συνεργάζεται με τον επισκοπητή ποιότητας ανάθεσης και ενημερώνει τα άλλα μέλη της ομάδας ανάθεσης για την ευθύνη τους να πράξουν αναλόγως,

(γ) Συζητά σημαντικά θέματα και σημαντικές κρίσεις που προέκυψαν κατά τη διάρκεια της ανάθεσης ελέγχου, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που εντοπίστηκαν κατά την επισκόπηση ποιότητας της ανάθεσης, με τον επισκοπητή ποιότητας ανάθεσης, και

(δ) Δεν χορηγεί έκθεση ελεγκτή πριν την ολοκλήρωση της επισκόπησης ποιότητας ανάθεσης. (Βλ. παρ. Α104–Α106)

Διαφορές γνώμης

37. Εάν προκύψουν διαφορές γνώμης εντός της ομάδας ανάθεσης ή μεταξύ της ομάδας ανάθεσης και του επισκοπητή ποιότητας της ανάθεσης ή ατόμων που εκτελούν δραστηριότητες στο πλαίσιο του συστήματος διαχείρισης ποιότητας της ελεγκτικής εταιρείας, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που παρέχουν συμβουλές, τότε η ομάδα ανάθεσης θα ακολουθήσει τις πολιτικές ή τις διαδικασίες της

ελεγκτικής εταιρείας για την αντιμετώπιση και την επίλυση τέτοιων διαφορών γνώμης. (Βλ. παρ. Α107–Α108)

38. Ο εταίρος ανάθεσης:

(α) Αναλαμβάνει την ευθύνη για τις διαφορές γνώμης που αντιμετωπίζονται και επιλύονται σύμφωνα με τις πολιτικές ή τις διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας,

(β) Διασφαλίζει ότι τα συμπεράσματα που συνήχθησαν τεκμηριώνονται και εφαρμόζονται, και

(γ) Δεν χορηγεί έκθεση ελεγκτή έως ότου επιλυθούν τυχόν διαφορές γνώμης.

Παρακολούθηση και αποκατάσταση

39. Ο εταίρος ανάθεσης αναλαμβάνει την ευθύνη για: (Βλ. παρ. Α109–Α112)

(α) Την απόκτηση κατανόησης των πληροφοριών από τη διαδικασία παρακολούθησης και αποκατάστασης ελαττωμάτων της ελεγκτικής εταιρείας, όπως αυτές γνωστοποιούνται από την ελεγκτική εταιρεία, συμπεριλαμβανομένων, κατά περίπτωση, των πληροφοριών από τη διαδικασία παρακολούθησης και αποκατάστασης ελαττωμάτων του δικτύου, και σε όλες τις εταιρείες-μέλη αυτού,

(β) Τον καθορισμό της συνάφειας και της επίδρασης στην ανάθεση ελέγχου των πληροφοριών που αναφέρονται στην παράγραφο 39(α), καθώς και τη λήψη των κατάλληλων μέτρων, και

(γ) Την παραμονή σε εγρήγορση, καθ' όλη τη διάρκεια της ανάθεσης ελέγχου για πληροφορίες που ενδέχεται να σχετίζονται με τη διαδικασία παρακολούθησης και αποκατάστασης ελαττωμάτων της ελεγκτικής εταιρείας και γνωστοποίηση αυτών των πληροφοριών στους υπεύθυνους για τη διαδικασία.

Ανάληψη της συνολικής ευθύνης για τη διαχείριση και επίτευξη ποιότητας

40. Πριν από τη χορήγηση της έκθεσης του ελεγκτή, ο εταίρος ανάθεσης πρέπει να διασφαλίσει ότι ο εταίρος ανάθεσης έχει αναλάβει τη συνολική ευθύνη για τη διαχείριση και την επίτευξη ποιότητας στην ανάθεση ελέγχου. Με αυτόν τον τρόπο, ο εταίρος ανάθεσης διασφαλίζει ότι: (Βλ. παρ. Α113–Α116)

(α) Η εμπλοκή του εταίρου ανάθεσης ήταν επαρκής και κατάλληλη καθ' όλη τη διάρκεια της ανάθεσης ελέγχου, έτσι ώστε να διαθέτει τη βάση για να διασφαλίσει ότι οι σημαντικές κρίσεις που έγιναν και τα συμπεράσματα που

συνήχθησαν είναι κατάλληλα δεδομένης της φύσης και των περιστάσεων της ανάθεσης, και

(β) Η φύση και οι περιστάσεις της ανάθεσης ελέγχου, τυχόν αλλαγές επί αυτών και οι σχετικές πολιτικές ή διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας έχουν ληφθεί υπόψη κατά τη συμμόρφωση με τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΕ.

Τεκμηρίωση

41. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΕ 230[11], ο ελεγκτής περιλαμβάνει στην τεκμηρίωση ελέγχου: (Βλ. παρ. Α117–Α120)

(α) Θέματα που εντοπίστηκαν, σχετικές συζητήσεις με το ανθρώπινο δυναμικό και συμπεράσματα που προέκυψαν σχετικά με:

(i) Την εκπλήρωση ευθυνών που σχετίζονται με σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που σχετίζονται με την ανεξαρτησία.

(ii) Την αποδοχή και τη συνέχιση της σχέσης με τον πελάτη και την ανάθεση ελέγχου.

(β) Τη φύση, το πεδίο εφαρμογής και τα συμπεράσματα που συνήχθησαν από τις διαβουλεύσεις που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της ανάθεσης ελέγχου, καθώς και τον τρόπο εφαρμογής αυτών των συμπερασμάτων.

(γ) Εάν η ανάθεση ελέγχου υπόκειται σε επισκόπηση ποιότητας ανάθεσης, ότι η επισκόπηση ποιότητας της ανάθεσης έχει ολοκληρωθεί κατά την ημερομηνία χορήγησης της έκθεσης του ελεγκτή ή πριν από αυτή.

* * *

Εφαρμογή και Λοιπό Επεξηγηματικό Υλικό

Πεδίο αυτού του ΔΠΕ (Βλ. παρ. 1)

Α1. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για όλους τους ελέγχους των οικονομικών καταστάσεων, συμπεριλαμβανομένων των ελέγχων των οικονομικών καταστάσεων ομίλου. Το ΔΠΕ 600[12] ασχολείται με ειδικά ζητήματα που ισχύουν για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων ομίλου, καθώς και όταν εμπλέκονται ελεγκτές συστατικών μερών. Το ΔΠΕ 600, προσαρμοσμένο ανάλογα με τις περιστάσεις, μπορεί επίσης να είναι χρήσιμο σε έλεγχο οικονομικών καταστάσεων όταν η

[11] ΔΠΕ 230, παράγραφοι 8–11 και Α6

[12] ΔΠΕ 600, *Ειδικά ζητήματα—έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων ομίλων (συμπεριλαμβανομένου του έργου των ελεγκτών των συστατικών μερών)*

ομάδα ανάθεσης περιλαμβάνει άτομα από άλλη ελεγκτική εταιρεία. Για παράδειγμα, το ΔΠΕ 600 μπορεί να είναι χρήσιμο όταν εμπλέκεται ένα τέτοιο άτομο για να παρακολουθήσει μια φυσική καταμέτρηση αποθεμάτων, να επιθεωρήσει ενσώματα πάγια στοιχεία ή να εκτελέσει ελεγκτικές διαδικασίες σε ένα κοινό κέντρο εξυπηρέτησης σε απομακρυσμένη τοποθεσία.

Το σύστημα διαχείρισης ποιότητας της ελεγκτικής εταιρείας και ο ρόλος των ομάδων ανάθεσης (Βλ. παρ. 2-9)

Α2. Το ΔΠΔΠ 1 ασχολείται με τις ευθύνες μιας ελεγκτικής εταιρείας για το σχεδιασμό, την εφαρμογή και τη λειτουργία του συστήματος διαχείρισης ποιότητας.

Α3. Οι ελεγκτικές εταιρείες ή οι εθνικές απαιτήσεις ενδέχεται να χρησιμοποιούν διαφορετική ορολογία ή διαφορετικά πλαίσια για να περιγράψουν τα συστατικά μέρη του συστήματος διαχείρισης ποιότητας. Οι εθνικές απαιτήσεις που αφορούν στις ευθύνες της ελεγκτικής εταιρείας για τον σχεδιασμό, την εφαρμογή και τη λειτουργία ενός συστήματος διαχείρισης ποιότητας είναι τουλάχιστον εξίσου απαιτητικές με το ΔΠΔΠ 1 όταν αντιμετωπίζουν τις απαιτήσεις του ΔΠΔΠ 1 και επιβάλλουν υποχρεώσεις στην ελεγκτική εταιρεία για την επίτευξη του στόχου του ΔΠΔΠ 1.

Ευθύνες της ομάδας ανάθεσης που σχετίζονται με το σύστημα διαχείρισης ποιότητας της ελεγκτικής εταιρείας (Βλ. παρ. 4)

Α4. Η διαχείριση ποιότητας σε επίπεδο ανάθεσης υποστηρίζεται από το σύστημα διαχείρισης ποιότητας της ελεγκτικής εταιρείας και ενημερώνεται από τη συγκεκριμένη φύση και τις περιστάσεις της ανάθεσης ελέγχου. Σύμφωνα με το ΔΠΔΠ 1, η ελεγκτική εταιρεία είναι υπεύθυνη για τη γνωστοποίηση πληροφοριών που επιτρέπουν στην ομάδα ανάθεσης να κατανοήσει και να εκπληρώσει τις ευθύνες της σχετικά με την εκτέλεση των αναθέσεων. Για παράδειγμα, τέτοιες γνωστοποιήσεις ενδέχεται να καλύπτουν πολιτικές ή διαδικασίες για τη διεξαγωγή διαβουλεύσεων με καθορισμένα άτομα σε ορισμένες καταστάσεις, που περιλαμβάνουν πολύπλοκα τεχνικά ή ηθικά ζητήματα ή για τη συμμετοχή ειδικών που ορίζονται από την ελεγκτική εταιρεία σε συγκεκριμένες αναθέσεις για τη διενέργεια ελεγκτικών διαδικασιών που σχετίζονται με συγκεκριμένα θέματα (π.χ. η εταιρεία μπορεί να ορίσει ότι συγκεκριμένοι ειδικοί σε θέματα πιστωτικών κινδύνων θα συμμετέχουν στον

έλεγχο των προβλέψεων για αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες στους ελέγχους χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων).

Α5. Οι ανταποκρίσεις σε επίπεδο ελεγκτικής εταιρείας ενδέχεται να περιλαμβάνουν πολιτικές ή διαδικασίες που έχουν θεσπιστεί από ένα δίκτυο ή από άλλες ελεγκτικές εταιρείες, δομές ή οργανισμούς εντός του ίδιου δικτύου (οι απαιτήσεις δικτύου ή οι υπηρεσίες δικτύου περιγράφονται περαιτέρω στο ΔΠΔΠ 1 στην ενότητα «Απαιτήσεις δικτύου ή υπηρεσίες δικτύου»)[13]. Οι απαιτήσεις αυτού του ΔΠΕ βασίζονται στην προϋπόθεση ότι η ελεγκτική εταιρεία είναι υπεύθυνη για τη λήψη των απαραίτητων μέτρων προκειμένου να μπορέσουν οι ομάδες ανάθεσης να εφαρμόσουν ή να χρησιμοποιήσουν απαιτήσεις δικτύου ή υπηρεσίες δικτύου για την ανάθεση ελέγχου (για παράδειγμα, απαίτηση χρήσης μιας μεθοδολογίας ελέγχου που έχει αναπτυχθεί για χρήση από ελεγκτική εταιρεία δικτύου). Σύμφωνα με το ΔΠΔΠ 1, η ελεγκτική εταιρεία είναι υπεύθυνη για τον καθορισμό του τρόπου, με τον οποίο οι απαιτήσεις δικτύου ή οι υπηρεσίες δικτύου σχετίζονται και λαμβάνονται υπόψη στο σύστημα διαχείρισης ποιότητας της ελεγκτικής εταιρείας [14].

Α6. Ορισμένες ανταποκρίσεις σε επίπεδο ελεγκτικής εταιρείας, σε κινδύνους ποιότητας, δεν εκτελούνται σε επίπεδο ανάθεσης, ωστόσο σχετίζονται με τη συμμόρφωση με τις απαιτήσεις αυτού του ΔΠΕ. Για παράδειγμα, οι ανταποκρίσεις σε επίπεδο ελεγκτικής εταιρείας, στις οποίες μπορεί να βασιστεί η ομάδα ανάθεσης κατά τη συμμόρφωση με τις απαιτήσεις αυτού του ΔΠΕ περιλαμβάνουν:

- Διαδικασίες πρόσληψης ανθρωπίνου δυναμικού και επαγγελματικής κατάρτισης.
- Εφαρμογές πληροφορικής τεχνολογίας που υποστηρίζουν την παρακολούθηση της ανεξαρτησίας της ελεγκτικής εταιρείας.
- Ανάπτυξη εφαρμογών πληροφορικής τεχνολογίας που υποστηρίζουν την αποδοχή και τη συνέχιση των σχέσεων με τους πελάτες και των αναθέσεων ελέγχου, και
- Ανάπτυξη μεθοδολογιών ελέγχου και συναφών εργαλείων εφαρμογής και καθοδήγησης.

[13] ΔΠΔΠ 1, παράγραφος 49(β)
[14] ΔΠΔΠ 1, παράγραφος 49(α)

Α7. Λόγω της ειδικής φύσης και των περιστάσεων κάθε ανάθεσης ελέγχου, καθώς και των αλλαγών που ενδέχεται να προκύψουν κατά τη διάρκεια της ανάθεσης ελέγχου, μια ελεγκτική εταιρεία δεν μπορεί να εντοπίσει όλους τους κινδύνους ποιότητας που μπορεί να προκύψουν σε επίπεδο ανάθεσης ή να ορίσει όλες τις σχετικές και κατάλληλες ανταποκρίσεις. Συνεπώς, η ομάδα ανάθεσης ασκεί επαγγελματική κρίση για να καθορίσει εάν θα σχεδιάσει και θα εφαρμόσει ανταποκρίσεις, πέρα από αυτές που ορίζονται στις πολιτικές ή τις διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας, σε επίπεδο ανάθεσης για την επίτευξη του στόχου αυτού του ΔΠΕ[15].

Α8. Ο καθορισμός από την ομάδα ανάθεσης ότι οι ανταποκρίσεις σε επίπεδο ανάθεσης είναι απαραίτητες (και, εάν ναι, ποιες είναι αυτές οι ανταποκρίσεις) επηρεάζεται από τις απαιτήσεις αυτού του ΔΠΕ, την κατανόηση της φύσης και των περιστάσεων της ανάθεσης από την ομάδα ανάθεσης, καθώς και τυχόν αλλαγές κατά τη διάρκεια της ανάθεσης ελέγχου. Για παράδειγμα, μπορεί να προκύψουν απρόβλεπτες περιστάσεις κατά τη διάρκεια της ανάθεσης που ενδέχεται να αναγκάσουν τον εταίρο ανάθεσης να ζητήσει τη συμμετοχή κατάλληλα έμπειρου προσωπικού πέραν αυτών που είχαν αρχικά ανατεθεί ή διατεθεί.

Α9. Η σχετική ισορροπία των προσπαθειών της ομάδας ανάθεσης για συμμόρφωση με τις απαιτήσεις αυτού του ΔΠΕ (δηλαδή, μεταξύ της εφαρμογής των ανταποκρίσεων της ελεγκτικής εταιρείας και του σχεδιασμού και της εφαρμογής συγκεκριμένων ανταποκρίσεων ανάθεσης πέρα από αυτές που ορίζονται στις πολιτικές ή στις διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας) μπορεί να ποικίλλει. Για παράδειγμα, η ελεγκτική εταιρεία μπορεί να σχεδιάσει ένα πρόγραμμα ελέγχου που θα χρησιμοποιηθεί σε περιστάσεις που ισχύουν για την ανάθεση ελέγχου (π.χ. ένα πρόγραμμα ελέγχου για τον κλάδο). Εκτός από τον καθορισμό του χρόνου και της έκτασης των διαδικασιών που θα εκτελεστούν, ενδέχεται να υπάρχει μικρή ή να μην υπάρχει ανάγκη για προσθήκη συμπληρωματικών ελεγκτικών διαδικασιών στο πρόγραμμα ελέγχου σε επίπεδο ανάθεσης. Εναλλακτικά, οι ενέργειες της ομάδας ανάθεσης για τη συμμόρφωση με τις απαιτήσεις διενέργειας ανάθεσης αυτού του ΔΠΕ μπορεί να εστιάζονται περισσότερο στον σχεδιασμό και στην

[15] Το ΔΠΕ 200 απαιτεί από τον ελεγκτή να ασκεί επαγγελματική κρίση κατά τον σχεδιασμό και τη διενέργεια του ελέγχου οικονομικών καταστάσεων.

εφαρμογή ανταποκρίσεων σε επίπεδο ανάθεσης για την αντιμετώπιση της συγκεκριμένης φύσης και των περιστάσεων της ανάθεσης (π.χ. σχεδιασμός και εκτέλεση διαδικασιών για την αντιμετώπιση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος που δεν προβλέπονται από τα προγράμματα ελέγχου της ελεγκτικής εταιρείας).

Α10. Συνήθως, η ομάδα ανάθεσης μπορεί να εξαρτάται από τις πολιτικές ή τις διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας για τη συμμόρφωση με τις απαιτήσεις αυτού του ΔΠΕ, εκτός εάν:

- Η κατανόηση ή η πρακτική εμπειρία της ομάδας ανάθεσης υποδηλώνει ότι οι πολιτικές ή οι διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας δεν θα αντιμετωπίσουν αποτελεσματικά τη φύση και τις περιστάσεις της ανάθεσης, ή
- Οι πληροφορίες που παρέχονται από την ελεγκτική εταιρεία ή άλλα μέρη σχετικά με την αποτελεσματικότητα τέτοιων πολιτικών ή διαδικασιών υποδηλώνουν κάτι διαφορετικό (π.χ. πληροφορίες που παρέχονται από τις δραστηριότητες παρακολούθησης της ελεγκτικής εταιρείας, εξωτερικές επιθεωρήσεις ή άλλες σχετικές πηγές, υποδηλώνουν ότι οι πολιτικές ή οι διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας δεν λειτουργούν αποτελεσματικά).

Α11. Εάν ο εταίρος ανάθεσης καταστεί ενήμερος (συμπεριλαμβανομένης της ενημέρωσης από άλλα μέλη της ομάδας ανάθεσης) ότι οι ανταποκρίσεις της ελεγκτικής εταιρείας στους κινδύνους ποιότητας είναι αναποτελεσματικές, στο πλαίσιο της συγκεκριμένης ανάθεσης ή ότι ο εταίρος ανάθεσης δεν μπορεί να βασιστεί στις πολιτικές ή τις διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας, τότε ο εταίρος ανάθεσης γνωστοποιεί αμέσως αυτές τις πληροφορίες στην ελεγκτική εταιρεία σύμφωνα με την παράγραφο 39(γ), καθώς οι πληροφορίες αυτές σχετίζονται με τη διαδικασία παρακολούθησης και αποκατάστασης ελαττωμάτων της ελεγκτικής εταιρείας. Για παράδειγμα, εάν ένα μέλος της ομάδας ανάθεσης εντοπίσει ότι ένα λογισμικό πρόγραμμα ελέγχου έχει μια αδυναμία ασφάλειας, η έγκαιρη γνωστοποίηση μιας τέτοιας πληροφορίας στο κατάλληλο ανθρώπινο δυναμικό επιτρέπει στην ελεγκτική εταιρεία να λάβει μέτρα για την επικαιροποίηση και επανέκδοση του προγράμματος ελέγχου. Βλέπε επίσης την παράγραφο Α70 όσον αφορά στους επαρκείς και κατάλληλους πόρους.

Πληροφορίες σχετικά με τη διαχείριση ποιότητας σε επίπεδο ανάθεσης (Βλ. παρ. 6)

Α12. Η συμμόρφωση με τις απαιτήσεις άλλων ΔΠΕ μπορεί να παρέχει πληροφορίες που σχετίζονται με τη διαχείριση ποιότητας σε επίπεδο ανάθεσης. Για

παράδειγμα, η απόκτηση κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της που απαιτείται σύμφωνα με το ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο 2019)[16] παρέχει πληροφορίες που μπορεί να σχετίζονται με τη συμμόρφωση με τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΕ. Αυτές οι πληροφορίες μπορεί να σχετίζονται με τον ορισμό:

- Της φύσης των πόρων που θα χρησιμοποιηθούν για συγκεκριμένους τομείς ελέγχου, όπως η χρήση κατάλληλα έμπειρων μελών της ομάδας για τομείς υψηλού κινδύνου ή η συμμετοχή εμπειρογνωμόνων για την αντιμετώπιση πολύπλοκων θεμάτων,
- Του ποσού των πόρων που πρέπει να διατεθούν σε συγκεκριμένους τομείς ελέγχου, όπως ο αριθμός των μελών της ομάδας που έχουν οριστεί να παρακολουθήσουν την καταμέτρηση του φυσικού αποθέματος σε πολλαπλές τοποθεσίες,
- Της φύσης, του χρονοδιαγράμματος και της έκτασης της επισκόπησης του έργου που εκτελείται από τα μέλη της ομάδας με βάση τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, ή
- Της κατανομής των προϋπολογιζόμενων ωρών ελέγχου, συμπεριλαμβανομένης της διάθεσης περισσότερου χρόνου, καθώς και του χρόνου των πιο έμπειρων μελών της ομάδας ανάθεσης σε εκείνους τους τομείς όπου υπάρχουν περισσότεροι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος ή οι κίνδυνοι που εντοπίστηκαν αξιολογούνται ως υψηλότεροι.

Κλιμάκωση (Βλ. παρ. 2, 8)

Α13. Σε μια μικρότερη ελεγκτική εταιρεία, οι πολιτικές ή οι διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας μπορεί να ορίσουν έναν εταίρο ανάθεσης, εκ μέρους της ελεγκτικής εταιρείας, για να σχεδιάσει πολλές από τις ανταποκρίσεις στους κινδύνους ποιότητας της ελεγκτικής εταιρείας, καθώς κάτι τέτοιο ενδέχεται να αποτελεί αποτελεσματικότερη προσέγγιση στο σχεδιασμό και την εφαρμογή των ανταποκρίσεων ως μέρος του συστήματος διαχείρισης ποιότητας της ελεγκτικής εταιρείας. Επιπλέον, οι πολιτικές ή οι διαδικασίες μιας μικρότερης ελεγκτικής εταιρείας μπορεί να είναι λιγότερο τυπικές. Για παράδειγμα, σε μια πολύ μικρή ελεγκτική εταιρεία με σχετικά μικρό αριθμό αναθέσεων ελέγχων, η ελεγκτική εταιρεία ενδέχεται να αποφασίσει ότι δεν υπάρχει ανάγκη να δημιουργηθεί ένα

[16] ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο 2019), «*Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος*»

σύστημα παρακολούθησης της ανεξαρτησίας σε επίπεδο ελεγκτικής εταιρείας και αντ’ αυτού, η ανεξαρτησία θα παρακολουθείται σε επίπεδο μεμονωμένης ανάθεσης ελέγχου από τον εταίρο ανάθεσης.

Α14. Οι απαιτήσεις σχετικά με την καθοδήγηση, την εποπτεία και την επισκόπηση του έργου άλλων μελών της ομάδας ανάθεσης είναι σχετικές μόνο εάν υπάρχουν κι άλλα μέλη στην ομάδα ανάθεσης εκτός από τον εταίρο ανάθεσης.

Ορισμοί

Ομάδα ανάθεσης (Βλ. παρ. 12(δ))

Α15. Η ομάδα ανάθεσης μπορεί να οργανωθεί με διάφορους τρόπους. Για παράδειγμα, τα μέλη της ομάδας ανάθεσης μπορεί να βρίσκονται μαζί ή σε διαφορετικές γεωγραφικές τοποθεσίες και μπορεί να οργανώνονται σε ομάδες ανάλογα με τη δραστηριότητα που εκτελούν. Ανεξάρτητα από το πώς είναι οργανωμένη η ομάδα ανάθεσης, κάθε άτομο που εκτελεί ελεγκτικές διαδικασίες[17] στην ανάθεση ελέγχου είναι μέλος της ομάδας ανάθεσης.

Α16. Ο ορισμός της ομάδας ανάθεσης εστιάζει σε άτομα που εκτελούν ελεγκτικές διαδικασίες στην ανάθεση ελέγχου. Τα ελεγκτικά τεκμήρια, τα οποία είναι απαραίτητα για την υποστήριξη της γνώμης και της έκθεσης του ελεγκτή, αποκτώνται κυρίως από ελεγκτικές διαδικασίες που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου[18]. Οι ελεγκτικές διαδικασίες περιλαμβάνουν διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου[19] και περαιτέρω ελεγκτικές διαδικασίες[20]. Όπως εξηγείται στο ΔΠΕ 500, οι ελεγκτικές διαδικασίες περιλαμβάνουν επιθεώρηση, παρατήρηση, επιβεβαίωση, επανυπολογισμό, επανεκτέλεση, αναλυτικές διαδικασίες και έρευνα, που συχνά εκτελούνται σε κάποιο συνδυασμό[21]. Άλλα ΔΠΕ μπορεί επίσης να περιλαμβάνουν ειδικές διαδικασίες για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων, όπως για παράδειγμα, το ΔΠΕ 520[22].

---

[17] ΔΠΕ 500, «*Ελεγκτικά τεκμήρια*», παράγραφος Α10
[18] ΔΠΕ 200, παράγραφος Α30
[19] ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο 2019) παρέχει απαιτήσεις που σχετίζονται με τις διαδικασίες αξιολόγησης κινδύνου.
[20] ΔΠΕ 330, «*Οι αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους*», παρέχει απαιτήσεις που σχετίζονται με περαιτέρω ελεγκτικές διαδικασίες, συμπεριλαμβανομένων δοκιμών δικλίδων διασφάλισης και ουσιαστικών διαδικασιών.
[21] ΔΠΕ 500, παράγραφοι Α14–Α25
[22] ΔΠΕ 520, *Αναλυτικές διαδικασίες*

Α17. Οι ομάδες ανάθεσης περιλαμβάνουν ανθρώπινο δυναμικό και μπορεί επίσης να περιλαμβάνουν άλλα άτομα που εκτελούν ελεγκτικές διαδικασίες που προέρχονται από:

(α) Μια ελεγκτική εταιρεία-μέλος δικτύου, ή

(β) Μια ελεγκτική εταιρεία που δεν είναι ελεγκτική εταιρεία-μέλος δικτύου ή άλλο πάροχο υπηρεσιών[23].

Για παράδειγμα, ένα άτομο από άλλη ελεγκτική εταιρεία μπορεί να εκτελέσει ελεγκτικές διαδικασίες σχετικά με τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση ενός συστατικού μέρους σε μια ανάθεση ελέγχου ομίλου, να παρακολουθήσει μια καταμέτρηση φυσικών αποθεμάτων ή να επιθεωρήσει φυσικά πάγια περιουσιακά στοιχεία σε απομακρυσμένη τοποθεσία.

Α18. Οι ομάδες ανάθεσης μπορεί επίσης να περιλαμβάνουν άτομα από κέντρα παροχής υπηρεσιών που εκτελούν ελεγκτικές διαδικασίες. Για παράδειγμα, μπορεί να οριστεί ότι συγκεκριμένες εργασίες που είναι επαναλαμβανόμενες ή εξειδικευμένες θα εκτελούνται από μια ομάδα κατάλληλα ειδικευμένου ανθρώπινου δυναμικού, και συνεπώς η ομάδα ανάθεσης περιλαμβάνει τέτοια άτομα. Τα κέντρα παροχής υπηρεσιών ενδέχεται να δημιουργηθούν από την ελεγκτική εταιρεία, το δίκτυο ή από άλλες ελεγκτικές εταιρείες, δομές ή οργανισμούς εντός του ίδιου δικτύου. Για παράδειγμα, ενδέχεται να χρησιμοποιηθεί μια κεντρική λειτουργία για τη διευκόλυνση των εξωτερικών διαδικασιών επιβεβαίωσης.

Α19. Οι ομάδες ανάθεσης μπορεί να περιλαμβάνουν άτομα με εμπειρογνωμοσύνη σε έναν εξειδικευμένο τομέα λογιστικής ή ελέγχου που εκτελούν ελεγκτικές διαδικασίες στην ανάθεση ελέγχου, για παράδειγμα, άτομα με εμπειρία στη λογιστική για φόρους εισοδήματος ή στην ανάλυση πολύπλοκων πληροφοριών που παράγονται από αυτοματοποιημένα εργαλεία και τεχνικές με σκοπό τον εντοπισμό ασυνήθιστων ή απροσδόκητων σχέσεων. Ένα άτομο δεν είναι μέλος της ομάδας ανάθεσης εάν η εμπλοκή του στην ανάθεση περιορίζεται στη διαβούλευση. Οι διαβουλεύσεις εξετάζονται στις παραγράφους 35 και Α99–Α102.

Α20. Εάν η ανάθεση ελέγχου υπόκειται σε επισκόπηση ποιότητας ανάθεσης, ο επισκοπητής ποιότητας ανάθεσης και οποιαδήποτε άλλα άτομα που διενεργούν

[23] ΔΠΔΠ 1, παράγραφος 16(μ)

την επισκόπηση ποιότητας ανάθεσης δεν είναι μέλη της ομάδας ανάθεσης. Αυτά τα άτομα ενδέχεται να υπόκεινται σε συγκεκριμένες απαιτήσεις ανεξαρτησίας.

Α21. Ένας εσωτερικός ελεγκτής που παρέχει άμεση βοήθεια και ένας εξωτερικός εμπειρογνώμονας του ελεγκτή, του οποίου το έργο χρησιμοποιείται στην ανάθεση, δεν είναι μέλη της ομάδας ανάθεσης[24]. Το ΔΠΕ 610 (Αναθεωρημένο 2013) και το ΔΠΕ 620 παρέχουν απαιτήσεις και καθοδήγηση για τον ελεγκτή όταν αυτός χρησιμοποιεί το έργο των εσωτερικών ελεγκτών με την ιδιότητα της άμεσης βοήθειας ή κατά τη χρήση του έργου εξωτερικού εμπειρογνώμονα, αντίστοιχα. Η συμμόρφωση με αυτά τα ΔΠΕ απαιτεί από τον ελεγκτή να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για το έργο που εκτελείται από εσωτερικό ελεγκτή, ο οποίος παρέχει άμεση βοήθεια, και να εκτελέσει ελεγκτικές διαδικασίες επί του έργου ενός εμπειρογνώμονα του ελεγκτή.

Οι ευθύνες του εταίρου ανάθεσης (Βλ. παρ. 9, 12(δ))

Α22. Όταν αυτό το ΔΠΕ προβλέπει ρητά ότι μια απαίτηση ή ευθύνη πρέπει να εκπληρωθεί από τον εταίρο ανάθεσης, ο εταίρος ανάθεσης ενδέχεται να χρειαστεί να λάβει πληροφορίες από την ελεγκτική εταιρεία ή άλλα μέλη της ομάδας ανάθεσης προκειμένου να εκπληρώσει την απαίτηση (π.χ. πληροφορίες για τη λήψη της απαιτούμενης απόφασης ή την έκφραση επαγγελματικής κρίσης). Για παράδειγμα, ο εταίρος ανάθεσης υποχρεούται να διασφαλίσει ότι τα μέλη της ομάδας ανάθεσης διαθέτουν συλλογικά την κατάλληλη επάρκεια και τις ικανότητες για να εκτελέσουν την ανάθεση ελέγχου. Για να κρίνει κατά πόσο η επάρκεια και οι ικανότητες της ομάδας ανάθεσης είναι κατάλληλες, ο εταίρος ανάθεσης ενδέχεται να χρειαστεί να χρησιμοποιήσει πληροφορίες που έχουν συγκεντρωθεί είτε από την ομάδα ανάθεσης είτε από το σύστημα διαχείρισης ποιότητας της ελεγκτικής εταιρείας.

Η εφαρμογή εταιρικών πολιτικών ή διαδικασιών από τα μέλη της ομάδας ανάθεσης (Βλ. παρ. 9, 12(δ),17)

Α23. Στο πλαίσιο του συστήματος διαχείρισης ποιότητας της ελεγκτικής εταιρείας, τα μέλη της ομάδας ανάθεσης από την ελεγκτική εταιρεία είναι υπεύθυνα για την εφαρμογή των πολιτικών ή των διαδικασιών της ελεγκτικής εταιρείας που ισχύουν για την ανάθεση ελέγχου. Καθώς τα μέλη της ομάδας ανάθεσης που ανήκουν σε άλλη ελεγκτική εταιρεία δεν είναι ούτε εταίροι ούτε προσωπικό της

[24] Βλέπε ΔΠΕ 620, παράγραφοι 12–13 και ΔΠΕ 610 (Αναθεωρημένο 2013), παράγραφοι 21–25.

ελεγκτικής εταιρείας του εταίρου ανάθεσης, ενδέχεται να μην υπόκεινται στο σύστημα διαχείρισης ποιότητας της ελεγκτικής εταιρείας ή στις πολιτικές ή τις διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας. Επιπλέον, οι πολιτικές ή οι διαδικασίες μιας άλλης ελεγκτικής εταιρείας μπορεί να μην είναι παρόμοιες με αυτές της ελεγκτικής εταιρείας του εταίρου ανάθεσης. Για παράδειγμα, οι πολιτικές ή οι διαδικασίες που αφορούν την καθοδήγηση, την εποπτεία και την επισκόπηση μπορεί να είναι διαφορετικές, ιδιαίτερα όταν η άλλη ελεγκτική εταιρεία βρίσκεται σε δικαιοδοσία με διαφορετικό νομικό σύστημα, γλώσσα ή κουλτούρα από αυτήν της ελεγκτικής εταιρείας του εταίρου ανάθεσης. Συνεπώς, εάν η ομάδα ανάθεσης περιλαμβάνει άτομα που προέρχονται από άλλη ελεγκτική εταιρεία, ενδέχεται να απαιτούνται διαφορετικές ενέργειες από την ελεγκτική εταιρεία ή τον εταίρο ανάθεσης για την εφαρμογή των πολιτικών ή των διαδικασιών της ελεγκτικής εταιρείας σε σχέση με το έργο των εν λόγω ατόμων.

Α24. Ειδικότερα, οι πολιτικές ή οι διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας ενδέχεται να απαιτούν από την ελεγκτική εταιρεία ή τον εταίρο ανάθεσης να προβεί σε διαφορετικές ενέργειες από αυτές που ισχύουν για το προσωπικό της εταιρείας, προκειμένου να αποκτήσουν κατανόηση σχετικά με το κατά πόσο ένα άτομο από άλλη ελεγκτική εταιρεία:

- Διαθέτει την κατάλληλη επάρκεια και τις ικανότητες για τη διενέργεια της ανάθεσης ελέγχου. Για παράδειγμα, το άτομο δεν θα υπόκειται στις διαδικασίες πρόσληψης και εκπαίδευσης της ελεγκτικής εταιρείας και επομένως οι πολιτικές ή οι διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας μπορεί να προβλέπουν ότι αυτή η αξιολόγηση μπορεί να γίνει μέσω άλλων ενεργειών, όπως η απόκτηση πληροφοριών από την άλλη ελεγκτική εταιρεία ή από έναν αρμόδιο φορέα χορήγησης άδειας ασκήσεως επαγγέλματος ή εγγραφής. Οι παράγραφοι 19 και Α38 του ΔΠΕ 600 περιέχουν καθοδήγηση σχετικά με την απόκτηση κατανόησης της επάρκειας και των ικανοτήτων των ελεγκτών των συστατικών μερών.
- Κατανοεί τις απαιτήσεις δεοντολογίας που σχετίζονται με την ανάθεση ελέγχου ομίλου. Για παράδειγμα, το άτομο δεν θα έχει παρακολουθήσει την εκπαίδευση της ελεγκτικής εταιρείας σε σχέση με τις πολιτικές ή τις διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας για σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας. Οι πολιτικές ή οι διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας ενδέχεται να

αναφέρουν ότι αυτή η κατανόηση επιτυγχάνεται μέσω άλλων ενεργειών, όπως η παροχή πληροφοριών, εγχειριδίων ή οδηγών που περιέχουν τις διατάξεις των σχετικών εφαρμοστέων απαιτήσεων δεοντολογίας για την ανάθεση ελέγχου στο άτομο αυτό.

- Θα επιβεβαιώσει την ανεξαρτησία του. Για παράδειγμα, άτομα που δεν ανήκουν στο προσωπικό της εταιρείας ενδέχεται να μην μπορούν να συμπληρώσουν δηλώσεις ανεξαρτησίας απευθείας στα συστήματα ανεξαρτησίας της ελεγκτικής εταιρείας. Οι πολιτικές ή οι διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας μπορεί να αναφέρουν ότι τέτοια άτομα μπορούν να παρέχουν τεκμήρια για την ανεξαρτησία τους σε σχέση με την ανάθεση ελέγχου με άλλους τρόπους, όπως μέσω έγγραφης επιβεβαίωσης.

Α25. Όταν οι πολιτικές ή οι διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας απαιτούν την εκτέλεση συγκεκριμένων ενεργειών υπό ορισμένες συνθήκες (π.χ. διαβούλευση επί ενός συγκεκριμένου θέματος), μπορεί να είναι απαραίτητο οι σχετικές πολιτικές ή διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας να γνωστοποιηθούν σε άτομα που δεν ανήκουν στο προσωπικό της. Αυτά τα άτομα μπορούν στη συνέχεια να ειδοποιήσουν τον εταίρο ανάθεσης, εάν προκύψει η περίσταση, και αυτό επιτρέπει στον εταίρο ανάθεσης να συμμορφωθεί με τις πολιτικές ή τις διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας. Για παράδειγμα, σε μια ανάθεση ελέγχου ομίλου, εάν ένας ελεγκτής εκτελεί ελεγκτικές διαδικασίες σχετικά με τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση ενός συστατικού μέρους και εντοπίσει ένα δύσκολο ή αμφισβητούμενο θέμα που σχετίζεται με τις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου και υπόκειται σε διαβούλευση[25] σύμφωνα με τις πολιτικές ή τις διαδικασίες του ελεγκτή του ομίλου, ο ελεγκτής του συστατικού μέρους μπορεί να ειδοποιήσει την ομάδα ανάθεσης του ομίλου για το εν λόγω θέμα.

Ελεγκτική εταιρεία (Βλ. παρ. 12(ε))

Α26. Ο ορισμός της «ελεγκτικής εταιρείας» στις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας μπορεί να διαφέρει από τον ορισμό που αποδίδεται σε αυτό το ΔΠΕ.

«Δίκτυο» και «Ελεγκτική Εταιρεία Δικτύου» (Βλ. παρ. 12(στ)–12(ζ))

Α27. Οι ορισμοί του «δικτύου» ή της «ελεγκτικής εταιρείας δικτύου» στις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας ενδέχεται να διαφέρουν από εκείνους που αποδίδονται στο παρόν ΔΠΕ. Ο Κώδικας IESBA παρέχει επίσης καθοδήγηση σε σχέση με

[25] Βλ. παράγραφο 35.

τους όρους «δίκτυο» και «εταιρεία δικτύου». Τα δίκτυα και οι άλλες ελεγκτικές εταιρείες δικτύου μπορεί να είναι δομημένα με διάφορους τρόπους και σε όλες τις περιπτώσεις είναι εξωτερικά ως προς την ελεγκτική εταιρεία. Οι διατάξεις του παρόντος ΔΠΕ σχετικά με τα δίκτυα ισχύουν επίσης για δομές ή οργανισμούς που δεν αποτελούν μέρος της ελεγκτικής εταιρείας, αλλά υφίστανται εντός του δικτύου.

Ευθύνες ηγεσίας για τη διαχείριση και επίτευξη ποιότητας ελέγχων (Βλ. παρ. 13-15)

Ανάληψη της συνολικής ευθύνης για τη διαχείριση και την επίτευξη ποιότητας

Α28. Το ΔΠΔΠ 1 απαιτεί από την ελεγκτική εταιρεία να θεσπίσει στόχους ποιότητας που αφορούν στη διακυβέρνηση και στην ηγεσία της ελεγκτικής εταιρείας που υποστηρίζει το σχεδιασμό, την εφαρμογή και τη λειτουργία του συστήματος διαχείρισης ποιότητας. Η ευθύνη του εταίρου ανάθεσης για τη διαχείριση και την επίτευξη ποιότητας υποστηρίζεται από μια σταθερή κουλτούρα που δείχνει δέσμευση στην ποιότητα. Κατά την αντιμετώπιση των απαιτήσεων των παραγράφων 13 και 14 αυτού του ΔΠΕ, ο εταίρος ανάθεσης μπορεί να επικοινωνεί απευθείας με άλλα μέλη της ομάδας ανάθεσης και να ενισχύει αυτήν την επικοινωνία μέσω της προσωπικής συμπεριφοράς και των ενεργειών του (π.χ. δίνοντας το παράδειγμα). Μια κουλτούρα που επιδεικνύει δέσμευση στην ποιότητα διαμορφώνεται και ενισχύεται περαιτέρω από τα μέλη της ομάδας ανάθεσης, καθώς επιδεικνύουν αναμενόμενες συμπεριφορές κατά την εκτέλεση της ανάθεσης.

Κλιμάκωση

Α29. Η φύση και η έκταση των ενεργειών του εταίρου ανάθεσης που αποδεικνύουν τη δέσμευση της ελεγκτικής εταιρείας στην ποιότητα μπορεί να εξαρτώνται από διάφορους παράγοντες, όπως το μέγεθος, η δομή, η γεωγραφική διασπορά και η πολυπλοκότητα της ελεγκτικής εταιρείας και της ομάδας ανάθεσης, καθώς και η φύση και οι περιστάσεις της ανάθεσης ελέγχου. Σε μια μικρότερη ομάδα ανάθεσης με λίγα μέλη, μπορεί η επιρροή επί της επιθυμητής κουλτούρας να είναι επαρκής μέσω άμεσης αλληλεπίδρασης και συμπεριφοράς, ενώ σε μια μεγαλύτερη ομάδα ανάθεσης που είναι διασκορπισμένη σε πολλές τοποθεσίες, ενδέχεται να απαιτούνται πιο τυπικές και επίσημες επικοινωνίες.

Επαρκής και κατάλληλη συμμετοχή

Α30. Η επαρκής και κατάλληλη συμμετοχή καθ' όλη τη διάρκεια της ανάθεσης ελέγχου μπορεί να αποδειχθεί από τον εταίρο ανάθεσης με διάφορους τρόπους, όπως:

- Ανάληψη ευθύνης για τη φύση, τον χρόνο και την έκταση της καθοδήγησης και της εποπτείας των μελών της ομάδας ανάθεσης, καθώς και την επισκόπηση του έργου τους, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΕ, και
- Μεταβολή της φύσης, του χρόνου και της έκτασης αυτής της καθοδήγησης, της εποπτείας και της επισκόπησης στο πλαίσιο της φύσης και των περιστάσεων της ανάθεσης.

Επικοινωνία

Α31. Η επικοινωνία είναι το μέσο με το οποίο η ομάδα ανάθεσης μοιράζεται έγκαιρα σχετικές πληροφορίες για τη συμμόρφωση με τις απαιτήσεις αυτού του ΔΠΕ, συμβάλλοντας έτσι στην επίτευξη ποιότητας στο έργο της ανάθεσης ελέγχου. Η επικοινωνία μπορεί να είναι μεταξύ ή ανάμεσα στα μέλη της ομάδας ανάθεσης ή με:

(α) Την ελεγκτική εταιρεία, (π.χ. άτομα που εκτελούν δραστηριότητες στο πλαίσιο του συστήματος διαχείρισης ποιότητας της ελεγκτικής εταιρείας, συμπεριλαμβανομένων εκείνων των ατόμων, στα οποία έχει ανατεθεί η τελική ή η λειτουργική ευθύνη για το σύστημα διαχείρισης ποιότητας της ελεγκτικής εταιρείας),

(β) Άλλους εμπλεκόμενους στον έλεγχο (π.χ. εσωτερικούς ελεγκτές που παρέχουν άμεση βοήθεια[26] ή εξωτερικούς εμπειρογνώμονες του ελεγκτή[27]), και

(γ) Συμβαλλόμενα μέρη που είναι εξωτερικά της ελεγκτικής εταιρείας (π.χ. η διοίκηση, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση ή οι ρυθμιστικές αρχές).

Α32. Η φύση και οι περιστάσεις της ανάθεσης ελέγχου ενδέχεται να επηρεάσουν τις αποφάσεις του εταίρου ανάθεσης σχετικά με τα κατάλληλα μέσα αποτελεσματικής επικοινωνίας με τα μέλη της ομάδας ανάθεσης. Για παράδειγμα, για την υποστήριξη της κατάλληλης καθοδήγησης, εποπτείας και επισκόπησης, η ελεγκτική εταιρεία μπορεί να χρησιμοποιήσει εφαρμογές πληροφορικής

[26] Βλέπε ΔΠΕ 610 (Αναθεωρημένο 2013), παράγραφος Α41.
[27] Βλέπε ΔΠΕ 620, παράγραφοι 11(γ) και Α30.

τεχνολογίας για να διευκολύνει την επικοινωνία μεταξύ των μελών της ομάδας ανάθεσης όταν εκτελούν έργο σε διαφορετικές γεωγραφικές τοποθεσίες.

Επαγγελματικός σκεπτικισμός (Βλ. παρ. 7)

Α33. Ο εταίρος ανάθεσης είναι υπεύθυνος να τονίζει τη σημασία που έχει κάθε μέλος της ομάδας ανάθεσης να ασκεί επαγγελματικό σκεπτικισμό καθ' όλη τη διάρκεια της ανάθεσης ελέγχου. Οι συνθήκες που είναι ενδογενείς σε ορισμένες αναθέσεις ελέγχου ενδέχεται να δημιουργήσουν πιέσεις στην ομάδα ανάθεσης οι οποίες μπορεί να εμποδίσουν τόσο την κατάλληλη άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού, κατά το σχεδιασμό και την εκτέλεση ελεγκτικών διαδικασιών, όσο και την αξιολόγηση ελεγκτικών τεκμηρίων. Κατά συνέπεια, κατά την ανάπτυξη της συνολικής στρατηγικής ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 300, η ομάδα ανάθεσης μπορεί να χρειαστεί να εξετάσει εάν υπάρχουν τέτοιες συνθήκες στην ανάθεση ελέγχου και, εάν όντως υπάρχουν, να ορίσει ποιες ενέργειες μπορεί να χρειαστεί να αναλάβει η ελεγκτική εταιρεία ή η ομάδα ανάθεσης προκειμένου να μετριάσει αυτά τα εμπόδια.

Α34. Τα εμπόδια στην άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού σε επίπεδο ανάθεσης μπορεί να περιλαμβάνουν τα ακόλουθα, χωρίς να περιορίζονται σε αυτά:

- Περιορισμοί προϋπολογισμού, οι οποίοι μπορεί να αποθαρρύνουν τη χρήση επαρκώς έμπειρων ή τεχνικά καταρτισμένων πόρων, συμπεριλαμβανομένων των εμπειρογνωμόνων, που είναι απαραίτητοι για ελέγχους οντοτήτων όπου απαιτείται τεχνική εμπειρογνωμοσύνη ή εξειδικευμένες δεξιότητες για την αποτελεσματική κατανόηση, αξιολόγηση και ανταπόκριση στους κινδύνους, καθώς και την τεκμηριωμένη υποβολή ερωτήσεων προς τη διοίκηση.
- Πιεστικές προθεσμίες, που μπορεί να επηρεάσουν αρνητικά τη συμπεριφορά αυτών που εκτελούν το έργο, καθώς και εκείνων που καθοδηγούν, εποπτεύουν και επισκοπούν. Για παράδειγμα, η πίεση χρόνου λόγω εξωτερικών παραγόντων μπορεί να δημιουργήσουν περιορισμούς στην αποτελεσματική ανάλυση πολύπλοκων πληροφοριών.
- Έλλειψη συνεργασίας ή αδικαιολόγητες πιέσεις που επιβάλλονται από τη διοίκηση, οι οποίες μπορεί να επηρεάσουν αρνητικά την ικανότητα της ομάδας ανάθεσης να επιλύει περίπλοκα ή επίμαχα ζητήματα.
- Ανεπαρκής κατανόηση της οντότητας και του περιβάλλοντός της, του συστήματος εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας και του εφαρμοστέου πλαισίου

χρηματοοικονομικής αναφοράς, γεγονός που μπορεί να περιορίσει την ικανότητα της ομάδας ανάθεσης να κάνει κατάλληλες κρίσεις και να αμφισβητεί τεκμηριωμένα τους ισχυρισμούς της διοίκησης.

- Δυσκολίες στην απόκτηση πρόσβασης σε αρχεία, εγκαταστάσεις, ορισμένους υπαλλήλους, πελάτες, προμηθευτές ή άλλους, που ενδέχεται να προκαλέσουν την μεροληψία της ομάδας ανάθεσης ως προς την επιλογή των πηγών ελεγκτικών τεκμηρίων και να την οδηγήσουν στην αναζήτηση ελεγκτικών τεκμηρίων από πηγές που είναι πιο εύκολα προσβάσιμες.
- Υπερβολική εξάρτηση σε αυτοματοποιημένα εργαλεία και τεχνικές, που μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα η ομάδα ανάθεσης να μην αξιολογεί κριτικά τα ελεγκτικά τεκμήρια.

Α35. Οι ακούσιες ή εκούσιες μεροληψίες του ελεγκτή μπορεί να επηρεάσουν τις επαγγελματικές κρίσεις της ομάδας ανάθεσης, συμπεριλαμβανομένων, για παράδειγμα, του σχεδιασμού και της εκτέλεσης ελεγκτικών διαδικασιών ή της αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων. Παραδείγματα ακούσιων μεροληψιών ελεγκτών που ενδέχεται να εμποδίσουν την άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού, και συνεπώς το εύλογο των επαγγελματικών κρίσεων που πραγματοποιήθηκαν από την ομάδα ανάθεσης για τη συμμόρφωση με τις απαιτήσεις αυτού του ΔΠΕ, μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Μεροληψία (λόγω) διαθεσιμότητας, η οποία είναι μια τάση να δίνεται μεγαλύτερη βαρύτητα σε γεγονότα ή εμπειρίες που έρχονται αμέσως στο μυαλό ή είναι άμεσα διαθέσιμες σε σχέση με εκείνες που δεν είναι.
- Μεροληψία (λόγω) επιβεβαίωσης, η οποία είναι μια τάση να δίνεται μεγαλύτερη βαρύτητα σε πληροφορίες που επιβεβαιώνουν μια υφιστάμενη πεποίθηση παρά σε πληροφορίες που έρχονται σε αντίθεση ή αμφισβητούν αυτήν την πεποίθηση.
- Ομαδική σκέψη, η οποία είναι μια τάση σκέψης ή λήψης αποφάσεων ως ομάδα που αποθαρρύνει τη δημιουργικότητα ή την ατομική ευθύνη.
- Μεροληψία (λόγω) υπερβολικής αυτοπεποίθησης, η οποία είναι μια τάση να υπερεκτιμάται η ικανότητα κάποιου να κάνει ακριβείς εκτιμήσεις κινδύνου ή άλλες κρίσεις ή να λαμβάνει αποφάσεις.

- Μεροληψία (λόγω) αγκύρωσης, η οποία είναι μια τάση να χρησιμοποιείται μια αρχική πληροφορία ως άγκυρα έναντι της οποίας οι μεταγενέστερες πληροφορίες αξιολογούνται ανεπαρκώς.
- Μεροληψία (λόγω) αυτοματισμού, η οποία είναι μια τάση να ευνοείται το αποτέλεσμα που παράγεται από αυτοματοποιημένα συστήματα, ακόμη και όταν η ανθρώπινη συλλογιστική ή αντιφατικές πληροφορίες εγείρουν ερωτήματα ως προς το εάν ένα τέτοιο αποτέλεσμα είναι αξιόπιστο ή κατάλληλο για τον επιθυμητό σκοπό.

Α36. Πιθανές ενέργειες που μπορεί να εκτελέσει η ομάδα ανάθεσης για να μετριάσει τα εμπόδια στην άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού σε επίπεδο ανάθεσης μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Παραμονή σε εγρήγορση για αλλαγές στη φύση ή στις περιστάσεις της ανάθεσης ελέγχου που απαιτούν πρόσθετους ή διαφορετικούς πόρους για την ανάθεση και αναζήτηση πρόσθετων ή διαφορετικών πόρων από εκείνα τα άτομα εντός της ελεγκτικής εταιρείας που είναι υπεύθυνα για την κατανομή ή την χορήγηση πόρων στην ανάθεση.
- Ρητή προειδοποίηση της ομάδας ανάθεσης για περιπτώσεις ή καταστάσεις όπου η ευαλωτότητα σε ακούσιες ή εκούσιες μεροληψίες του ελεγκτή μπορεί να είναι μεγαλύτερη (π.χ. τομείς που περιλαμβάνουν μεγαλύτερη κρίση) και επισήμανση της σημασίας της αναζήτησης συμβουλών από πιο έμπειρα μέλη της ομάδας ανάθεσης κατά τον σχεδιασμό και την εκτέλεση ελεγκτικών διαδικασιών.
- Αλλαγή της σύνθεσης της ομάδας ανάθεσης, για παράδειγμα, αίτημα να απασχοληθούν στην ανάθεση πιο έμπειρα άτομα με μεγαλύτερες δεξιότητες ή γνώσεις ή συγκεκριμένη εξειδίκευση.
- Συμμετοχή πιο έμπειρων μελών της ομάδας ανάθεσης όταν πρέπει να αντιμετωπιστούν μέλη της διοίκησης, με τα οποία είναι δύσκολη ή αμφίβολη η αλληλεπίδραση.
- Συμμετοχή μελών της ομάδας ανάθεσης με εξειδικευμένες δεξιότητες και γνώσεις ή εμπειρογνώμονα του ελεγκτή για τη συνδρομή της ομάδας ανάθεσης σε πολύπλοκους ή υποκειμενικούς τομείς του ελέγχου.
- Τροποποίηση της φύσης, του χρόνου και της έκτασης της καθοδήγησης, της εποπτείας ή της επισκόπησης με τη συμμετοχή πιο έμπειρων μελών της

ομάδας ανάθεσης, μεγαλύτερης αυτοπρόσωπης επίβλεψης σε συχνότερη βάση ή πιο εμπεριστατωμένων επισκοπήσεων ορισμένων εγγράφων εργασίας για:

- ο Πολύπλοκους ή υποκειμενικούς τομείς του ελέγχου,
- ο Τομείς που εγκυμονούν κινδύνους για την επίτευξη ποιότητας στην ανάθεση ελέγχου,
- ο Τομείς που ενέχουν κίνδυνο λόγω απάτης, και
- ο Εξακριβωμένη ή υποψία μη συμμόρφωσης με νόμους ή κανονισμούς.

- Θέτοντας προσδοκίες για:
  - ο Τα λιγότερο έμπειρα μέλη της ομάδας ανάθεσης να αναζητούν συμβουλές συχνά και έγκαιρα από πιο έμπειρα μέλη της ομάδας ανάθεσης ή από τον εταίρο ανάθεσης, και
  - ο Τα πιο έμπειρα μέλη της ομάδας ανάθεσης να είναι στη διάθεση των λιγότερο έμπειρων μελών της ομάδας ανάθεσης, καθ' όλη τη διάρκεια της ανάθεσης ελέγχου και να ανταποκρίνονται θετικά και έγκαιρα στα αιτήματά τους για παροχή συμβουλών ή βοήθειας.
- Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση όταν η διοίκηση ασκεί αδικαιολόγητη πίεση ή η ομάδα ανάθεσης αντιμετωπίζει δυσκολίες στην απόκτηση πρόσβασης σε αρχεία, εγκαταστάσεις, ορισμένους υπαλλήλους, πελάτες, προμηθευτές ή άλλους, από τους οποίους ενδέχεται να αναζητηθούν ελεγκτικά τεκμήρια.

Ανάθεση διαδικασιών, εργασιών ή ενεργειών σε άλλα μέλη της ομάδας ανάθεσης (Βλ. παρ. 15)

Α37. Η επαρκής και κατάλληλη συμμετοχή του εταίρου ανάθεσης καθ' όλη τη διάρκεια της ανάθεσης ελέγχου, όταν οι διαδικασίες, οι εργασίες ή οι ενέργειες έχουν ανατεθεί σε άλλα μέλη της ομάδας ανάθεσης, μπορεί να αποδειχθεί με διάφορους τρόπους, όπως:

- Ενημέρωση των προσώπων, στα οποία έχουν ανατεθεί εργασίες, για τη φύση των ευθυνών και των αρμοδιοτήτων τους, το πεδίο του έργου που τους ανατίθεται και τους στόχους επί αυτού, καθώς και παροχή οποιωνδήποτε άλλων απαραίτητων οδηγιών και σχετικών πληροφοριών.
- Καθοδήγηση και εποπτεία των προσώπων, στα οποία έχουν ανατεθεί εργασίες.

- Επισκόπηση του έργου των προσώπων, στα οποία έχουν ανατεθεί εργασίες για την αξιολόγηση των συμπερασμάτων που κατέληξαν, πλέον των απαιτήσεων των παραγράφων 29–34.

Σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που σχετίζονται με την ανεξαρτησία (Βλ. παρ. 16-21)

Σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας (Βλ. παρ. 15)

Α38. Το ΔΠΕ 200[28] απαιτεί από τον ελεγκτή να συμμορφώνεται με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που αφορούν στην ανεξαρτησία, σχετικά με τις αναθέσεις ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων. Οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας ενδέχεται να διαφέρουν ανάλογα με τη φύση και τις περιστάσεις της ανάθεσης. Για παράδειγμα, ορισμένες απαιτήσεις που σχετίζονται με την ανεξαρτησία ενδέχεται να ισχύουν μόνο κατά τη διενέργεια ελέγχων σε εισηγμένες οντότητες. Το ΔΠΕ 600 περιλαμβάνει πρόσθετες απαιτήσεις σε σχέση με αυτές του παρόντος ΔΠΕ, καθώς και καθοδήγηση αναφορικά με τις γνωστοποιήσεις επί σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας με τους ελεγκτές των συστατικών μερών.

Α39. Με βάση τη φύση και τις περιστάσεις της ανάθεσης ελέγχου, ορισμένοι νόμοι, κανονισμοί ή πτυχές σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας, όπως αυτές που σχετίζονται με τη μη συμμόρφωση με νόμους ή κανονισμούς, ενδέχεται να σχετίζονται με την ανάθεση, για παράδειγμα νόμοι ή κανονισμοί που αφορούν σε ξέπλυμα χρήματος, διαφθορά ή δωροδοκία.

Α40. Το σύστημα πληροφοριών της ελεγκτικής εταιρείας και οι πόροι που παρέχονται από την ελεγκτική εταιρεία μπορεί να βοηθήσουν την ομάδα ανάθεσης στην κατανόηση και εκπλήρωση των σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας που ισχύουν για τη φύση και τις περιστάσεις της ανάθεσης ελέγχου. Για παράδειγμα, η ελεγκτική εταιρεία μπορεί:

- Να γνωστοποιήσει τις απαιτήσεις ανεξαρτησίας στις ομάδες ανάθεσης.
- Να παρέχει εκπαίδευση στις ομάδες ανάθεσης επί των σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας.
- Να δημιουργήσει εγχειρίδια και οδηγούς (δηλαδή, πνευματικούς πόρους) που να περιέχουν τις διατάξεις των σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας, καθώς

[28] ΔΠΕ 200, παράγραφοι 14 και Α16-Α19

και καθοδήγηση σχετικά με τον τρόπο εφαρμογής τους στη φύση και τις περιστάσεις της ελεγκτικής εταιρείας και των αναθέσεών της.

- Να αναθέσει ανθρώπινο δυναμικό για τη διαχείριση και παρακολούθηση της συμμόρφωσης με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας (π.χ., το ΔΠΔΠ 1 απαιτεί η ελεγκτική εταιρεία να αποκτά, τουλάχιστον ετησίως, τεκμηριωμένη επιβεβαίωση συμμόρφωσης με τις απαιτήσεις ανεξαρτησίας από όλο το ανθρώπινο δυναμικό που απαιτείται να είναι ανεξάρτητο, σύμφωνα με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας) ή να παρέχει διαβούλευση επί θεμάτων που συνδέονται με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας.
- Να θεσπίσει πολιτικές ή διαδικασίες για τα μέλη της ομάδας ανάθεσης ώστε να γνωστοποιούν σχετικές και αξιόπιστες πληροφορίες στα κατάλληλα μέρη εντός της ελεγκτικής εταιρείας ή στον εταίρο ανάθεσης, όπως πολιτικές ή διαδικασίες για τις ομάδες ανάθεσης που:
  - Να γνωστοποιούν πληροφορίες σχετικά με τις αναθέσεις πελατών και το πεδίο των υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που δεν αποτελούν υπηρεσίες διασφάλισης, ώστε να μπορέσει η ελεγκτική εταιρεία να εντοπίσει απειλές κατά της ανεξαρτησίας κατά την περίοδο της ανάθεσης και κατά την περίοδο που καλύπτεται από το υποκείμενο θέμα.
  - Να γνωστοποιούν τις περιστάσεις και τις σχέσεις που ενδέχεται να δημιουργήσουν απειλή κατά της ανεξαρτησίας, έτσι ώστε η ελεγκτική εταιρεία να μπορεί να αξιολογήσει εάν μια τέτοια απειλή είναι σε αποδεκτό επίπεδο κι εάν δεν είναι, να αντιμετωπίσει την απειλή εξαλείφοντάς την ή μειώνοντάς την σε αποδεκτό επίπεδο.
  - Να γνωστοποιούν αμέσως τυχόν παραβιάσεις των σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που σχετίζονται με την ανεξαρτησία.

Α41. Ο εταίρος ανάθεσης μπορεί να λάβει υπόψη τις πληροφορίες, την επικοινωνία και τους πόρους που περιγράφονται στην παράγραφο Α40 κατά τον καθορισμό του κατά πόσον μπορεί να βασιστεί στις πολιτικές ή τις διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας για τη συμμόρφωση με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας.

Α42. Η ανοιχτή και ισχυρή επικοινωνία μεταξύ των μελών της ομάδας ανάθεσης αναφορικά με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας μπορεί επίσης να βοηθήσει:

- Εφιστώντας την προσοχή των μελών της ομάδας ανάθεσης σε σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που μπορεί να έχουν ιδιαίτερη σημασία για την ανάθεση ελέγχου, και
- Κρατώντας ενήμερο τον εταίρο ανάθεσης επί θεμάτων που σχετίζονται με την κατανόηση και την εκπλήρωση των σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας από την ομάδα ανάθεσης, καθώς και με τις σχετικές πολιτικές ή διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας.

Προσδιορισμός και αξιολόγηση απειλών για τη συμμόρφωση με σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας (Βλ. παρ. 17–18)

Α43. Σύμφωνα με το ΔΠΔΠ 1, οι ανταποκρίσεις της ελεγκτικής εταιρείας ως προς την αντιμετώπιση των κινδύνων ποιότητας αναφορικά με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που σχετίζονται με την ανεξαρτησία των μελών της ομάδας ανάθεσης, περιλαμβάνουν πολιτικές ή διαδικασίες για τον εντοπισμό, την αξιολόγηση και την αντιμετώπιση απειλών κατά της συμμόρφωσης με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας.

Α44. Οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας ενδέχεται να περιέχουν διατάξεις σχετικά με τον εντοπισμό και την αξιολόγηση των απειλών και τον τρόπο αντιμετώπισής τους. Για παράδειγμα, ο Κώδικας IESBA εξηγεί ότι ενδέχεται να προκύψει απειλή ιδιοτελούς συμφέροντος για τη συμμόρφωση με τη θεμελιώδη αρχή της επαγγελματικής επάρκειας και της δέουσας προσοχής, εάν η αμοιβή που προσφέρεται για μια ανάθεση ελέγχου είναι τόσο χαμηλή που ενδέχεται να είναι δύσκολη η διενέργεια της ανάθεσης σύμφωνα με τα επαγγελματικά πρότυπα[29].

Παραβιάσεις των σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας (Βλ. παρ. 19)

Α45. Σύμφωνα με το ΔΠΔΠ 1, η ελεγκτική εταιρεία υποχρεούται να θεσπίζει πολιτικές ή διαδικασίες για τον εντοπισμό, τη γνωστοποίηση, την αξιολόγηση και την αναφορά τυχόν παραβιάσεων των σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας, καθώς και την κατάλληλη και έγκαιρη ανταπόκριση στα αίτια και στις συνέπειες των παραβιάσεων αυτών.

Λήψη κατάλληλων μέτρων (Βλ. παρ. 20)

Α46. Τα κατάλληλα μέτρα μπορεί να περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:

- Τήρηση των πολιτικών ή των διαδικασιών της ελεγκτικής εταιρείας αναφορικά με παραβιάσεις των σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας,

[29] Κώδικας IESBA, παράγραφος 330.3 Α2

συμπεριλαμβανομένης της επικοινωνίας ή της διαβούλευσης με τα κατάλληλα άτομα, ώστε να είναι δυνατή η λήψη των κατάλληλων μέτρων, συμπεριλαμβανομένων, κατά περίπτωση, πειθαρχικών μέτρων.

- Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.
- Επικοινωνία με ρυθμιστικές αρχές ή επαγγελματικούς φορείς. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η επικοινωνία με τις ρυθμιστικές αρχές μπορεί να απαιτείται από νόμο ή κανονισμό.
- Αναζήτηση νομικών συμβουλών.
- Απεμπλοκή από την ανάθεση ελέγχου, όταν αυτή είναι δυνατή σύμφωνα με τον εφαρμοστέο νόμο ή κανονισμό.

Πριν από την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή (Βλ. παρ. 21)

Α47. Το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) απαιτεί η έκθεση του ελεγκτή να περιλαμβάνει δήλωση ότι ο ελεγκτής είναι ανεξάρτητος από την οντότητα, σύμφωνα με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο, και ότι ο ελεγκτής έχει εκπληρώσει τις άλλες ευθύνες δεοντολογίας του σύμφωνα με αυτές τις απαιτήσεις[30]. Η εκτέλεση των διαδικασιών που απαιτούνται από τις παραγράφους 16-21 του παρόντος ΔΠΕ παρέχει τη βάση για αυτές τις δηλώσεις στην έκθεση του ελεγκτή.

Ειδικά ζητήματα οντοτήτων δημοσίου τομέα

Α48. Νομοθετικά μέτρα ενδέχεται να παρέχουν εγγυήσεις για την ανεξαρτησία των ελεγκτών του δημόσιου τομέα. Ωστόσο, οι ελεγκτές του δημόσιου τομέα ή τα ελεγκτικά γραφεία που διενεργούν ελέγχους του δημόσιου τομέα για λογαριασμό του ορκωτού ελεγκτή λογιστή ενδέχεται - ανάλογα με τους όρους της εντολής σε μια συγκεκριμένη δικαιοδοσία - να χρειαστεί να προσαρμόσουν την προσέγγισή τους ώστε να προάγουν τη συμμόρφωση με την παράγραφο 16. Αυτό μπορεί να περιλαμβάνει, σε περιπτώσεις όπου η εντολή του ελεγκτή δημόσιου τομέα δεν επιτρέπει την απεμπλοκή του από την ανάθεση ελέγχου, τη γνωστοποίηση μέσω δημόσιας έκθεσης των περιστάσεων που έχουν ανακύψει οι οποίες, εάν υφίσταντο στον ιδιωτικό τομέα, θα οδηγούσαν τον ελεγκτή σε απεμπλοκή.

Αποδοχή και συνέχιση των σχέσεων με τους πελάτες και αναθέσεις ελέγχου

[30] ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 28(γ)

Α49. Το ΔΠΔΠ 1 απαιτεί από την ελεγκτική εταιρεία να θεσπίσει ποιοτικούς στόχους που αφορούν την αποδοχή και τη συνέχιση των σχέσεων με πελάτες και συγκεκριμένων αναθέσεων.

Α50. Πληροφορίες όπως οι ακόλουθες μπορεί να βοηθήσουν τον εταίρο ανάθεσης να διαπιστώσει εάν τα συμπεράσματα που προέκυψαν σχετικά με την αποδοχή και τη συνέχιση των σχέσεων με πελάτες και των αναθέσεων ελέγχου είναι κατάλληλα:

- Η ακεραιότητα και οι ηθικές αξίες των κύριων ιδιοκτητών, της βασικής διοίκησης και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση της οντότητας.
- Εάν υπάρχουν επαρκείς και κατάλληλοι πόροι για την εκτέλεση της ανάθεσης.
- Εάν η διοίκηση και οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση έχουν αναγνωρίσει τις ευθύνες τους σε σχέση με την ανάθεση.
- Εάν η ομάδα ανάθεσης έχει την επάρκεια και τις ικανότητες, συμπεριλαμβανομένου του επαρκούς χρόνου, για την εκτέλεση της ανάθεσης, και
- Εάν σημαντικά ζητήματα που προέκυψαν κατά την τρέχουσα ή την προηγούμενη ανάθεση έχουν επιπτώσεις στη συνέχιση της ανάθεσης.

Α51. Σύμφωνα με το ΔΠΔΠ 1, για αποφάσεις αποδοχής και συνέχισης, η ελεγκτική εταιρεία υποχρεούται να προβεί σε κρίσεις σχετικά με την ικανότητά της να εκτελέσει την ανάθεση σύμφωνα με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις. Ο εταίρος ανάθεσης μπορεί να χρησιμοποιήσει τις πληροφορίες που εξετάζει η ελεγκτική εταιρεία, από την άποψη αυτή, για να διαπιστώσει εάν τα συμπεράσματα που προέκυψαν σχετικά με την αποδοχή και τη συνέχιση των σχέσεων με τους πελάτες και τις αναθέσεις ελέγχου είναι κατάλληλα. Εάν ο εταίρος ανάθεσης έχει ανησυχίες σχετικά με την καταλληλότητα των συμπερασμάτων που προέκυψαν, τότε μπορεί να συζητήσει τη βάση για αυτά τα συμπεράσματα με όσους εμπλέκονται στη διαδικασία αποδοχής και συνέχισης.

Α52. Εάν ο εταίρος ανάθεσης εμπλέκεται άμεσα σε όλη τη διαδικασία αποδοχής και συνέχισης της ελεγκτικής εταιρείας, τότε θα γνωρίζει τις πληροφορίες που έλαβε ή χρησιμοποίησε η ελεγκτική εταιρεία, προκειμένου να καταλήξει στα σχετικά συμπεράσματα. Αυτή η άμεση ανάμειξη μπορεί επίσης να αποτελέσει τη βάση για

τη διαπίστωση του εταίρου ανάθεσης ότι οι πολιτικές ή οι διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας έχουν ακολουθηθεί και ότι τα συμπεράσματα που εξήχθησαν είναι κατάλληλα.

Α53. Οι πληροφορίες που αποκτώνται κατά τη διαδικασία αποδοχής και συνέχισης μπορεί να βοηθήσουν τον εταίρο ανάθεσης στη συμμόρφωση με τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΕ και στη λήψη τεκμηριωμένων αποφάσεων σχετικά με την κατάλληλη λήψη μέτρων. Τέτοιες πληροφορίες μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Πληροφορίες σχετικά με το μέγεθος, την πολυπλοκότητα και τη φύση της οντότητας, συμπεριλαμβανομένου του εάν πρόκειται για έλεγχο ομίλου, τον κλάδο στον οποίο αυτή δραστηριοποιείται, καθώς και το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- Το χρονοδιάγραμμα της οντότητας για την υποβολή εκθέσεων, τόσο σε ενδιάμεσο όσο και σε τελικό στάδιο.
- Σε σχέση με τους ελέγχους ομίλων, τη φύση των σχέσεων ελέγχου μεταξύ της μητρικής και των συστατικών μερών της, και
- Εάν υπήρξαν αλλαγές στην οντότητα ή στον κλάδο, στον οποίο αυτή δραστηριοποιείται, από την προηγούμενη ανάθεση ελέγχου, οι οποίες ενδέχεται να επηρεάσουν τη φύση των απαιτούμενων πόρων, καθώς και τον τρόπο με τον οποίο θα καθοδηγείται, θα εποπτεύεται και θα επισκοπείται το έργο της ομάδας ανάθεσης.

Α54. Οι πληροφορίες που αποκτώνται κατά την αποδοχή και τη συνέχιση μπορεί επίσης να είναι σχετικές για τη συμμόρφωση με τις απαιτήσεις άλλων ΔΠΕ, καθώς και με αυτό το ΔΠΕ, για παράδειγμα όσον αφορά:

- Στην κατανόηση των όρων της ανάθεσης ελέγχου, όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 210[31],
- Στον εντοπισμό και την αξιολόγηση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος, είτε οφείλονται σε λάθος είτε σε απάτη, σύμφωνα με το ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο 2019) και το ΔΠΕ 240[32],
- Στην κατανόηση του ομίλου, των συστατικών μερών του και των περιβαλλόντων τους, σε περίπτωση ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων

[31] ΔΠΕ 210, *Συμφωνία των όρων ανάθεσης ελέγχων*, παράγραφος 9
[32] ΔΠΕ 240, *Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με την απάτη σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων*

ομίλου, σύμφωνα με το ΔΠΕ 600, καθώς και η καθοδήγηση, η εποπτεία και η επισκόπηση του έργου των ελεγκτών των συστατικών μερών.

- Τον καθορισμό του εάν και με ποιο τρόπο θα εμπλέκεται εμπειρογνώμονας του ελεγκτή, σύμφωνα με το ΔΠΕ 620, και
- Τη δομή διακυβέρνησης της οντότητας σύμφωνα με το ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο)[33] και το ΔΠΕ 265[34].

Α55. Ο νόμος, ο κανονισμός ή οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας ενδέχεται να απαιτούν από το διάδοχο ελεγκτή να ζητήσει, πριν αποδεχθεί την ανάθεση ελέγχου, από τον προηγούμενο ελεγκτή να παράσχει γνωστές πληροφορίες σχετικά με οποιαδήποτε γεγονότα ή περιστάσεις που, κατά την κρίση του προηγούμενου ελεγκτή, ο διάδοχος ελεγκτής πρέπει να γνωρίζει πριν αποφασίσει εάν θα αποδεχτεί την ανάθεση. Σε ορισμένες περιστάσεις, μπορεί να ζητηθεί από τον προηγούμενο ελεγκτή, κατόπιν αιτήματος του προτεινόμενου διαδόχου ελεγκτή, να παράσχει στον προτεινόμενο διάδοχο ελεγκτή πληροφορίες σχετικά με διαπιστωμένη ή εικαζόμενη μη συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς. Για παράδειγμα, εάν ο προηγούμενος ελεγκτής έχει απεμπλακεί από την ανάθεση ως αποτέλεσμα διαπιστωμένης ή εικαζόμενης μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς, τότε ο Κώδικας IESBA απαιτεί από τον προηγούμενο ελεγκτή, κατόπιν αιτήματος ενός προτεινόμενου διαδόχου ελεγκτή, να παράσχει όλα τα σχετικά γεγονότα και άλλες πληροφορίες αναφορικά με μια τέτοια μη συμμόρφωση που, κατά τη γνώμη του προηγούμενου ελεγκτή, ο προτεινόμενος διάδοχος ελεγκτής πρέπει να γνωρίζει πριν αποφασίσει εάν θα αποδεχτεί την ανάθεση ελέγχου.

Α56. Σε περιπτώσεις όπου η ελεγκτική εταιρεία υποχρεούται από νόμο ή κανονισμό να αποδεχθεί ή να συνεχίσει μια ανάθεση ελέγχου, ο εταίρος ανάθεσης μπορεί να λάβει υπόψη τις πληροφορίες που απέκτησε η ελεγκτική εταιρεία σχετικά με τη φύση και τις συνθήκες της ανάθεσης.

Α57. Όταν αποφασίζουν για την απαραίτητη ενέργεια, ο εταίρος ανάθεσης και η ελεγκτική εταιρεία μπορεί να καταλήξουν στο συμπέρασμα εάν είναι σκόπιμο να συνεχιστεί η ανάθεση ελέγχου κι, εάν ναι, να καθορίσουν ποια πρόσθετα βήματα απαιτούνται σε επίπεδο ανάθεσης (π.χ. ανάθεση περισσότερου προσωπικού ή

[33] ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο), *Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση*
[34] ΔΠΕ 265, *Γνωστοποίηση ελαττωμάτων στις εσωτερικές δικλίδες ασφαλείας στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και στη διοίκηση*

προσωπικού με ειδική τεχνογνωσία). Εάν ο εταίρος ανάθεσης έχει περαιτέρω ανησυχίες ή δεν είναι ικανοποιημένος ότι το θέμα έχει αντιμετωπιστεί κατάλληλα, ενδέχεται να εφαρμοστούν οι πολιτικές ή οι διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας για την επίλυση διαφορών απόψεων.

Ειδικά ζητήματα οντοτήτων δημοσίου τομέα (Βλ. παρ. 22-24)

Α58. Στο δημόσιο τομέα, οι ελεγκτές μπορεί να διορίζονται σύμφωνα με τις νόμιμες διαδικασίες και ο ελεγκτής του δημόσιου τομέα μπορεί να μην χρειάζεται να θεσπίσει όλες τις πολιτικές ή διαδικασίες σχετικά με την αποδοχή και τη συνέχιση των αναθέσεων ελέγχου. Ωστόσο, οι απαιτήσεις και τα ζητήματα για την αποδοχή και τη συνέχιση των σχέσεων και των αναθέσεων με τους πελάτες, όπως ορίζονται στις παραγράφους 22–24 και Α49–Α57, μπορεί να είναι πολύτιμα για τους ελεγκτές του δημόσιου τομέα κατά την εκτέλεση αξιολογήσεων κινδύνου και την ανάληψη των ευθυνών τους κατά τη χορήγηση των αναφορών.

Πόροι ανάθεσης (Βλ. παρ. 25-28)

Α59. Σύμφωνα με το ΔΠΔΠ 1, στους πόρους που εκχωρούνται ή διατίθενται από την ελεγκτική εταιρεία για την υποστήριξη της εκτέλεσης των αναθέσεων ελέγχου περιλαμβάνονται:

- Ανθρώπινοι πόροι,
- Τεχνολογικοί πόροι, και
- Πνευματικοί πόροι.

Α60. Οι πόροι για μια ανάθεση ελέγχου εκχωρούνται κατά κύριο λόγο ή διατίθενται από την ελεγκτική εταιρεία, αν και ενδέχεται να υπάρχουν περιστάσεις όπου η ομάδα ανάθεσης αποκτά απευθείας πόρους για την ανάθεση ελέγχου. Για παράδειγμα, αυτό μπορεί να συμβαίνει όταν ένας ελεγκτής συστατικού μέρους απαιτείται από νόμο, κανονισμό ή για άλλο λόγο να εκφράσει γνώμη ελέγχου σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις ενός συστατικού μέρους, και ο ίδιος ελεγκτής διορίζεται επίσης από τη διοίκηση του συστατικού μέρους για τη διενέργεια ελεγκτικών διαδικασιών για λογαριασμό της ομάδας ανάθεσης του ομίλου[35]. Σε τέτοιες περιστάσεις, οι πολιτικές ή οι διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας ενδέχεται να απαιτούν από τον εταίρο ανάθεσης να προβεί σε διαφορετικές ενέργειες, όπως να ζητήσει πληροφορίες από τον ελεγκτή του

[35] ΔΠΕ 600, παράγραφος 3

συστατικού μέρους, για να διαπιστώσει εάν έχουν εκχωρηθεί ή διατεθεί επαρκείς και κατάλληλοι πόροι.

Α61. Ένα σχετικό ζήτημα για τον εταίρο ανάθεσης, κατά τη συμμόρφωση με τις απαιτήσεις των παραγράφων 25 και 26, μπορεί να είναι εάν οι πόροι που εκχωρούνται ή διατίθενται στην ομάδα ανάθεσης επιτρέπουν την εκπλήρωση των σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας, συμπεριλαμβανομένων των ηθικών αρχών όπως η επαγγελματική επάρκεια και η δέουσα προσοχή.

Ανθρώπινοι πόροι

Α62. Οι ανθρώπινοι πόροι περιλαμβάνουν μέλη της ομάδας ανάθεσης (βλ. επίσης παραγράφους Α5, Α15–Α21) και, κατά περίπτωση, εξωτερικό εμπειρογνώμονα του ελεγκτή και άτομα από τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου της οντότητας που παρέχουν άμεση βοήθεια στον έλεγχο.

Τεχνολογικοί πόροι

Α63. Η χρήση τεχνολογικών πόρων επί της ανάθεσης ελέγχου μπορεί να βοηθήσει τον ελεγκτή να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια. Τα τεχνολογικά εργαλεία επιτρέπουν στον ελεγκτή να διαχειρίζεται πιο αποτελεσματικά και αποδοτικά τον έλεγχο. Τα τεχνολογικά εργαλεία μπορεί επίσης να επιτρέψουν στον ελεγκτή να αξιολογήσει μεγάλες ποσότητες δεδομένων πιο εύκολα, για παράδειγμα, να παρέχει βαθύτερες γνώσεις, να εντοπίσει ασυνήθιστες τάσεις ή να αμφισβητήσει αποτελεσματικότερα τους ισχυρισμούς της διοίκησης, γεγονός που ενισχύει την ικανότητα του ελεγκτή να ασκεί επαγγελματικό σκεπτικισμό. Ενδέχεται επίσης να χρησιμοποιηθούν τεχνολογικά εργαλεία για τη διεξαγωγή συναντήσεων και την παροχή εργαλείων επικοινωνίας στην ομάδα ανάθεσης. Η ακατάλληλη χρήση τέτοιων τεχνολογικών πόρων μπορεί, ωστόσο, να αυξήσει τον κίνδυνο υπερβολικής εξάρτησης από τις πληροφορίες που παράγονται για σκοπούς λήψης αποφάσεων ή ενδέχεται να δημιουργήσει απειλές κατά της συμμόρφωσης με σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας, για παράδειγμα, απαιτήσεις που σχετίζονται με την εμπιστευτικότητα.

Α64. Οι πολιτικές ή οι διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας μπορεί να περιλαμβάνουν τα απαιτούμενα ζητήματα ή τις ευθύνες για την ομάδα ανάθεσης κατά τη χρήση τεχνολογικών εργαλείων εγκεκριμένων από την ελεγκτική εταιρεία για τη διενέργεια ελεγκτικών διαδικασιών και ενδέχεται να απαιτούν τη συμμετοχή

ατόμων με εξειδικευμένες δεξιότητες ή εμπειρογνωμοσύνη κατά την αξιολόγηση ή την ανάλυση του αποτελέσματος.

Α65. Όταν ο εταίρος ανάθεσης απαιτεί από άτομα άλλης ελεγκτικής εταιρείας να χρησιμοποιούν συγκεκριμένα αυτοματοποιημένα εργαλεία και τεχνικές κατά την εκτέλεση ελεγκτικών διαδικασιών, η επικοινωνία με αυτά τα άτομα μπορεί να υποδεικνύει ότι η χρήση τέτοιων αυτοματοποιημένων εργαλείων και τεχνικών πρέπει να συμμορφώνεται με τις οδηγίες της ομάδας ανάθεσης.

Α66. Οι πολιτικές ή οι διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας ενδέχεται να απαγορεύουν συγκεκριμένα τη χρήση ορισμένων εφαρμογών πληροφορικής τεχνολογίας ή χαρακτηριστικών των εφαρμογών πληροφορικής τεχνολογίας (π.χ. λογισμικού που δεν έχει ακόμη εγκριθεί ειδικά για χρήση από την ελεγκτική εταιρεία). Εναλλακτικά, οι πολιτικές ή οι διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας ενδέχεται να απαιτούν από την ομάδα ανάθεσης να προβεί σε ορισμένες ενέργειες προτού χρησιμοποιήσει μια εφαρμογή πληροφορικής τεχνολογίας που δεν είναι εγκεκριμένη από την ελεγκτική εταιρεία, προκειμένου να διαπιστώσει ότι είναι κατάλληλη για χρήση, για παράδειγμα απαιτώντας:

- Η ομάδα ανάθεσης να έχει την κατάλληλη επάρκεια και τις ικανότητες για χρήση της εφαρμογής πληροφορικής τεχνολογίας.
- Δοκιμασίες λειτουργίας και ασφάλειας της εφαρμογής πληροφορικής τεχνολογίας.
- Συγκεκριμένη τεκμηρίωση που πρέπει να περιλαμβάνεται στον φάκελο ελέγχου.

Α67. Ο εταίρος ανάθεσης μπορεί να ασκήσει επαγγελματική κρίση εξετάζοντας εάν η χρήση μιας εφαρμογής πληροφορικής τεχνολογίας στην ανάθεση ελέγχου είναι κατάλληλη στο πλαίσιο της ανάθεσης κι, εάν ναι, πώς θα χρησιμοποιηθεί η εφαρμογή πληροφορικής τεχνολογίας. Παράγοντες που μπορούν να ληφθούν υπόψη για να οριστεί εάν μια συγκεκριμένη εφαρμογή πληροφορικής τεχνολογίας, που δεν έχει εγκριθεί ειδικά για χρήση από την ελεγκτική εταιρεία, είναι κατάλληλη για χρήση στην ανάθεση ελέγχου περιλαμβάνουν τα εξής:

- Εάν η χρήση και η ασφάλεια της εφαρμογής πληροφορικής τεχνολογίας συμμορφώνονται με τις πολιτικές ή τις διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας.
- Εάν η εφαρμογή πληροφορικής τεχνολογίας λειτουργεί όπως προβλέπεται.

- Εάν το ανθρώπινο δυναμικό έχει την επάρκεια και τις ικανότητες που απαιτούνται για τη χρήση της εφαρμογής πληροφορικής τεχνολογίας.

Πνευματικοί πόροι

Α68. Οι πνευματικοί πόροι περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, μεθοδολογίες ελέγχου, εργαλεία υλοποίησης, οδηγούς ελέγχου, μοντέλα προγραμμάτων, υποδείγματα, λίστες ελέγχου ή φόρμες.

Α69. Η χρήση πνευματικών πόρων για την ανάθεση ελέγχου μπορεί να διευκολύνει τη συνεπή εφαρμογή και κατανόηση των επαγγελματικών προτύπων, της νομοθεσίας και των κανονισμών, καθώς και των σχετικών πολιτικών ή διαδικασιών της ελεγκτικής εταιρείας. Για το σκοπό αυτό, η ομάδα ανάθεσης ενδέχεται να χρειαστεί, σύμφωνα με τις πολιτικές ή τις διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας, να χρησιμοποιήσει τη μεθοδολογία ελέγχου της ελεγκτικής εταιρείας, καθώς και συγκεκριμένα εργαλεία και καθοδήγηση. Η ομάδα ανάθεσης μπορεί επίσης να εξετάσει εάν η χρήση άλλων πνευματικών πόρων είναι κατάλληλη και σχετική βάσει της φύσης και των περιστάσεων της ανάθεσης, για παράδειγμα, μια συγκεκριμένη μεθοδολογία του κλάδου ή σχετικοί οδηγοί και βοηθήματα εκτέλεσης.

Επαρκείς και κατάλληλοι πόροι για την εκτέλεση της ανάθεσης (Βλ. παρ. 25)

Α70. Κατά τον καθορισμό του κατά πόσον έχουν εκχωρηθεί ή διατεθεί επαρκείς και κατάλληλοι πόροι για την εκτέλεση της ανάθεσης στην ομάδα ανάθεσης, ο εταίρος ανάθεσης μπορεί κατά κανόνα να βασιστεί στις σχετικές πολιτικές ή διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας (συμπεριλαμβανομένων των πόρων), όπως περιγράφεται στην παράγραφο Α6. Για παράδειγμα, με βάση τις πληροφορίες που γνωστοποιούνται από την ελεγκτική εταιρεία, ο εταίρος ανάθεσης ενδέχεται να μπορεί να βασιστεί στα προγράμματα τεχνολογικής ανάπτυξης, εφαρμογής και συντήρησης της ελεγκτικής εταιρείας, όταν χρησιμοποιεί τεχνολογία εγκεκριμένη από την ελεγκτική εταιρεία για την εκτέλεση ελεγκτικών διαδικασιών.

Επάρκεια και ικανότητες της ομάδας ανάθεσης (Βλ. παρ. 26)

Α71. Προκειμένου να διαπιστωθεί ότι η ομάδα ανάθεσης έχει την κατάλληλη επάρκεια και τις ικανότητες, ο εταίρος ανάθεσης μπορεί να λάβει υπόψη θέματα όπως:

- Η κατανόηση και η πρακτική εμπειρία της ομάδας ανάθεσης σε αναθέσεις ελέγχου παρόμοιας φύσης και πολυπλοκότητας μέσω της κατάλληλης εκπαίδευσης και συμμετοχής.

- Η κατανόηση των επαγγελματικών προτύπων και των εφαρμοστέων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων.
- Η εμπειρογνωμοσύνη σε εξειδικευμένους τομείς λογιστικής ή ελεγκτικής.
- Η εμπειρογνωμοσύνη στην πληροφορική τεχνολογία που χρησιμοποιείται από την οντότητα ή σε αυτοματοποιημένα εργαλεία ή τεχνικές που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν από την ομάδα ανάθεσης για τον σχεδιασμό και την εκτέλεση της ανάθεσης ελέγχου.
- Η γνώση σχετικών κλάδων στους οποίους δραστηριοποιείται η ελεγχόμενη οντότητα.
- Η ικανότητα άσκησης επαγγελματικού σκεπτικισμού και επαγγελματικής κρίσης.
- Η κατανόηση των πολιτικών ή των διαδικασιών της ελεγκτικής εταιρείας.

Α72. Οι εσωτερικοί ελεγκτές και ο εξωτερικός εμπειρογνώμονας του ελεγκτή δεν είναι μέλη της ομάδας ανάθεσης. Το ΔΠΕ 610 (Αναθεώρηση 2013)[36] και το ΔΠΕ 620[37] περιλαμβάνουν απαιτήσεις και οδηγίες σχετικά με την αξιολόγηση της επάρκειας και των ικανοτήτων των εσωτερικών ελεγκτών και του εξωτερικού εμπειρογνώμονα του ελεγκτή, αντίστοιχα.

Διαχείριση έργου

Α73. Σε καταστάσεις όπου υπάρχουν πολλά μέλη στην ομάδα ανάθεσης, για παράδειγμα σε έλεγχο μεγαλύτερης ή πιο πολύπλοκης οντότητας, ο εταίρος ανάθεσης μπορεί να χρησιμοποιεί ένα άτομο που έχει εξειδικευμένες δεξιότητες ή γνώσεις στη διαχείριση έργου, το οποίο να υποστηρίζεται από κατάλληλους τεχνολογικούς και πνευματικούς πόρους της ελεγκτικής εταιρείας. Αντίθετα, σε έναν έλεγχο μιας λιγότερο πολύπλοκης οντότητας με λίγα μέλη στην ομάδα ανάθεσης, η διαχείριση έργου μπορεί να επιτευχθεί από ένα μέλος της ομάδας ανάθεσης με λιγότερο τυπικά μέσα.

Α74. Οι τεχνικές και τα εργαλεία διαχείρισης έργου μπορούν να υποστηρίξουν την ομάδα ανάθεσης στη διαχείριση της ποιότητας της ανάθεσης ελέγχου, για παράδειγμα:

- Αυξάνοντας την ικανότητα της ομάδας ανάθεσης να ασκεί επαγγελματικό σκεπτικισμό μέσω της άμβλυνσης των περιορισμών προϋπολογισμού ή

[36] ΔΠΕ 610 (Αναθεώρηση 2013), παράγραφος 15
[37] ΔΠΕ 620, παράγραφος 9

χρόνου που διαφορετικά ενδέχεται να εμποδίσουν την άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού.

- Διευκολύνοντας την έγκαιρη εκτέλεση του ελεγκτικού έργου για την αποτελεσματική διαχείριση των χρονικών περιορισμών στο τέλος της ελεγκτικής διαδικασίας, όταν ενδέχεται να προκύψουν πιο δύσκολα ή επίμαχα θέματα.
- Παρακολουθώντας την πρόοδο του ελέγχου σε σχέση με το σχέδιο ελέγχου[38], συμπεριλαμβανομένης της επίτευξης βασικών οροσήμων, που ενδέχεται να βοηθήσουν την ομάδα ανάθεσης να είναι προδραστική στον εντοπισμό της ανάγκης για έγκαιρες προσαρμογές στο σχέδιο ελέγχου και στους ανατεθέντες πόρους, ή
- Διευκολύνοντας την επικοινωνία μεταξύ των μελών της ομάδας ανάθεσης, για παράδειγμα, συντονίζοντας ρυθμίσεις με ελεγκτές των συστατικών μερών και των εμπειρογνώμονες ελεγκτών.

Ανεπαρκείς ή ακατάλληλοι πόροι (Βλ. παρ. 27)

Α75. Το ΔΠΔΠ 1 αναφέρεται στη δέσμευση της ελεγκτικής εταιρείας για ποιότητα μέσω της κουλτούρας που διακατέχει όλο τον οργανισμό, η οποία αναγνωρίζει και ενισχύει τον ρόλο της ελεγκτικής εταιρείας στην εξυπηρέτηση του δημόσιου συμφέροντος με τη συνεπή εκτέλεση ποιοτικών αναθέσεων και τη σημασία της ποιότητας στις στρατηγικές αποφάσεις και ενέργειές της, συμπεριλαμβανομένων των οικονομικών και λειτουργικών προτεραιοτήτων της. Το ΔΠΔΠ 1 αντιμετωπίζει επίσης τις ευθύνες της ελεγκτικής εταιρείας για τον προγραμματισμό των αναγκών σε πόρους, καθώς και την απόκτηση, την κατανομή ή την εκχώρηση πόρων με τρόπο που να συνάδει με τη δέσμευση της ελεγκτικής εταιρείας για ποιότητα. Ωστόσο, σε ορισμένες περιστάσεις, οι οικονομικές και λειτουργικές προτεραιότητες της ελεγκτικής εταιρείας ενδέχεται να θέτουν περιορισμούς στους πόρους που εκχωρούνται ή διατίθενται στην ομάδα ανάθεσης. Σε τέτοιες περιστάσεις, αυτοί οι περιορισμοί δεν υπερισχύουν της ευθύνης του εταίρου ανάθεσης για την επίτευξη ποιότητας σε επίπεδο ανάθεσης, συμπεριλαμβανομένης της διαπίστωσης ότι οι πόροι που εκχωρούνται ή διατίθενται από την ελεγκτική εταιρεία είναι επαρκείς και κατάλληλοι για την εκτέλεση της ανάθεσης ελέγχου.

[38] Βλ. ΔΠΕ 300, παράγραφος 9

Α76. Σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων ομίλου, όταν υπάρχουν ανεπαρκείς ή ακατάλληλοι πόροι σε σχέση με το έργο που εκτελείται σε ένα συστατικό μέρος από τον ελεγκτή του συστατικού μέρους, ο εταίρος ανάθεσης μπορεί να συζητήσει το θέμα με τον ελεγκτή του συστατικού μέρους, τη διοίκηση ή την ελεγκτική εταιρεία για να εξασφαλίσει την εκχώρηση και διάθεση επαρκών και κατάλληλων πόρων.

Α77. Η απόφαση του εταίρου ανάθεσης για το εάν απαιτούνται πρόσθετοι πόροι σε επίπεδο ανάθεσης είναι θέμα επαγγελματικής κρίσης και επηρεάζεται από τις απαιτήσεις αυτού του ΔΠΕ, καθώς και τη φύση και τις περιστάσεις της ανάθεσης ελέγχου. Όπως περιγράφεται στην παράγραφο Α11, σε ορισμένες περιστάσεις, ο εταίρος ανάθεσης μπορεί να ορίσει ότι οι ανταποκρίσεις της ελεγκτικής εταιρείας σε κινδύνους ποιότητας είναι αναποτελεσματικές, στο πλαίσιο της συγκεκριμένης ανάθεσης, συμπεριλαμβανομένου του ότι ορισμένοι πόροι που έχουν εκχωρηθεί ή διατίθενται στην ομάδα ανάθεσης είναι ανεπαρκείς. Σε αυτές τις περιστάσεις, ο εταίρος ανάθεσης απαιτείται να λάβει τα κατάλληλα μέτρα, συμπεριλαμβανομένης της γνωστοποίησης τέτοιων πληροφοριών στα κατάλληλα άτομα σύμφωνα με την παράγραφο 27 και την παράγραφο 39(γ). Για παράδειγμα, εάν ένα λογισμικό πρόγραμμα ελέγχου που παρέχεται από την ελεγκτική εταιρεία δεν έχει ενσωματώσει νέες ή αναθεωρημένες ελεγκτικές διαδικασίες σε σχέση με πρόσφατα εκδοθέντες κανονισμούς του κλάδου, η έγκαιρη γνωστοποίηση τέτοιων πληροφοριών στην ελεγκτική εταιρεία της επιτρέπει να λάβει μέτρα για την ενημέρωση και την επανέκδοση του λογισμικού αμέσως ή να παρέχει έναν εναλλακτικό πόρο, που να επιτρέπει στην ομάδα ανάθεσης να συμμορφώνεται με τον νέο κανονισμό κατά την εκτέλεση της ανάθεσης ελέγχου.

Α78. Εάν οι πόροι που εκχωρήθηκαν ή διατέθηκαν είναι ανεπαρκείς ή ακατάλληλοι υπό τις περιστάσεις της ανάθεσης και δεν έχουν διατεθεί πρόσθετοι ή εναλλακτικοί πόροι, οι κατάλληλες ενέργειες μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Αλλαγή της προγραμματισμένης προσέγγισης ως προς τη φύση, το χρόνο και την έκταση της καθοδήγησης, της εποπτείας και της επισκόπησης (βλ. επίσης παράγραφο Α94).
- Συζήτηση για παράταση των προθεσμιών αναφοράς με τη διοίκηση ή τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, όταν η παράταση είναι δυνατή σύμφωνα με τον εφαρμοστέο νόμο ή κανονισμό.

- Τήρηση των πολιτικών και διαδικασιών της ελεγκτικής εταιρείας για την επίλυση διαφορών απόψεων, εάν ο εταίρος ανάθεσης δεν αποκτήσει τους απαραίτητους πόρους για την ανάθεση ελέγχου.
- Τήρηση των πολιτικών και διαδικασιών της ελεγκτικής εταιρείας για απεμπλοκή από την ανάθεση ελέγχου, όταν η απεμπλοκή είναι δυνατή σύμφωνα με τον εφαρμοστέο νόμο ή κανονισμό.

Ζητήματα ειδικά για οντότητες δημοσίου τομέα (Βλ. παρ. 25-28)

Α79. Στον δημόσιο τομέα, ενδέχεται να απαιτούνται εξειδικευμένες δεξιότητες για την εκπλήρωση των όρων της εντολής ελέγχου σε μια συγκεκριμένη δικαιοδοσία. Αυτές οι δεξιότητες μπορεί να περιλαμβάνουν την κατανόηση των εφαρμοστέων ρυθμίσεων αναφοράς, συμπεριλαμβανομένης της αναφοράς στο νομοθέτη (αρμόδιο υπουργείο) ή άλλο κυβερνητικό όργανο ή της αναφοράς προς το δημόσιο συμφέρον. Το ευρύτερο πεδίο ενός ελέγχου του δημόσιου τομέα μπορεί να περιλαμβάνει, για παράδειγμα, ορισμένες πτυχές της διενέργειας ελέγχου.

Διενέργεια ανάθεσης

Κλιμάκωση (Βλ. παρ. 29)

Α80. Όταν ένας έλεγχος δεν διενεργείται εξ ολοκλήρου από τον εταίρο ανάθεσης ή κατά τον έλεγχο μιας οντότητας, της οποίας η φύση και οι περιστάσεις είναι πιο πολύπλοκες, ενδέχεται να είναι απαραίτητο για τον εταίρο ανάθεσης να αναθέσει την καθοδήγηση, την εποπτεία και την επισκόπηση σε άλλα μέλη της ομάδας ανάθεσης. Ωστόσο, ως μέρος της συνολικής ευθύνης του εταίρου ανάθεσης για τη διαχείριση και την επίτευξη ποιότητας στο έργο ελέγχου και προκειμένου να συμμετέχει επαρκώς και κατάλληλα, ο εταίρος ανάθεσης πρέπει να διαπιστώσει ότι η φύση, ο χρόνος και η έκταση της καθοδήγησης, της εποπτείας και της επισκόπησης πραγματοποιείται σύμφωνα με την παράγραφο 30. Σε τέτοιες περιστάσεις, το ανθρώπινο δυναμικό ή τα μέλη της ομάδας ανάθεσης, συμπεριλαμβανομένων των ελεγκτών των συστατικών μερών, μπορούν να παρέχουν πληροφορίες στον εταίρο ανάθεσης που θα του δώσουν τη δυνατότητα να ορίσει τα απαιτούμενα της παραγράφου 30.

Καθοδήγηση, εποπτεία και επισκόπηση (Βλ. παρ. 30)

Α81. Σύμφωνα με το ΔΠΔΠ 1, η ελεγκτική εταιρεία πρέπει να θεσπίσει έναν στόχο ποιότητας που να αντιμετωπίζει τη φύση, τον χρόνο και την έκταση της καθοδήγησης και της εποπτείας των ομάδων ανάθεσης, καθώς και της

επισκόπησης του έργου τους. Το ΔΠΔΠ 1 απαιτεί επίσης αυτή η καθοδήγηση, η εποπτεία και η επισκόπηση να σχεδιάζονται και να εκτελούνται επί τη βάσει ότι το έργο που εκτελείται από λιγότερο έμπειρα μέλη της ομάδας ανάθεσης διευθύνεται, εποπτεύεται και επισκοπείται από πιο έμπειρα μέλη της ομάδας ανάθεσης.

Α82. Η καθοδήγηση και η εποπτεία της ομάδας ανάθεσης, καθώς και η επισκόπηση του έργου της είναι ανταποκρίσεις σε επίπεδο ελεγκτικής εταιρείας που εφαρμόζονται σε επίπεδο ανάθεσης, και των οποίων η φύση, ο χρόνος και η έκταση μπορούν να προσαρμοστούν περαιτέρω από τον εταίρο ανάθεσης κατά τη διαχείριση της ποιότητας της ανάθεσης ελέγχου. Αντίστοιχα, η προσέγγιση για την καθοδήγηση, την εποπτεία και την επισκόπηση θα ποικίλλει από τη μια ανάθεση στην άλλη, λαμβάνοντας υπόψη τη φύση και τις περιστάσεις της ανάθεσης. Η προσέγγιση θα περιλαμβάνει γενικά έναν συνδυασμό αντιμετώπισης των πολιτικών ή των διαδικασιών της ελεγκτικής εταιρείας και των ειδικών ανταποκρίσεων της ανάθεσης.

Α83. Η προσέγγιση για την καθοδήγηση και την εποπτεία των μελών της ομάδας ανάθεσης, καθώς και την επισκόπηση του έργου τους, παρέχει υποστήριξη στον εταίρο ανάθεσης ως προς την εκπλήρωση των απαιτήσεων αυτού του ΔΠΕ, καθώς και για την εξαγωγή του συμπεράσματος ότι ο εταίρος ανάθεσης συμμετείχε επαρκώς και κατάλληλα καθ' όλη τη διάρκεια της ανάθεσης ελέγχου, σύμφωνα με την παράγραφο 40.

Α84. Η συνεχής συζήτηση και επικοινωνία μεταξύ των μελών της ομάδας ανάθεσης επιτρέπει στα λιγότερο έμπειρα μέλη της ομάδας ανάθεσης να εγείρουν έγκαιρα ερωτήσεις προς τα πιο έμπειρα μέλη της ομάδας ανάθεσης (συμπεριλαμβανομένου του εταίρου ανάθεσης) και επιτρέπει την αποτελεσματική καθοδήγηση, εποπτεία και επισκόπηση, σύμφωνα με την παράγραφο 30.

Καθοδήγηση

Α85. Η καθοδήγηση της ομάδας ανάθεσης μπορεί να περιλαμβάνει την ενημέρωση των μελών αυτής για τις ευθύνες τους, όπως:

- Συμβολή στη διαχείριση και επίτευξη ποιότητας σε επίπεδο ανάθεσης μέσω της προσωπικής συμπεριφοράς, της επικοινωνίας και των ενεργειών τους.
- Διατήρηση διερευνητικού πνεύματος και επίγνωση των εκούσιων ή ακούσιων μεροληψιών του ελεγκτή στην άσκηση επαγγελματικού

σκεπτικισμού κατά τη συλλογή και αξιολόγηση ελεγκτικών τεκμηρίων (βλ. παράγραφο Α35).

- Εκπλήρωση των σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας.
- Οι ευθύνες των αντίστοιχων εταίρων ανάθεσης όταν περισσότεροι από ένας εταίροι εμπλέκονται στη διενέργεια μιας ανάθεσης ελέγχου.
- Οι ευθύνες των αντίστοιχων μελών της ομάδας ανάθεσης να εκτελούν ελεγκτικές διαδικασίες, καθώς και των πιο έμπειρων μελών της ομάδας ανάθεσης να καθοδηγούν, να εποπτεύουν και να επισκοπούν το έργο των λιγότερο έμπειρων μελών της ομάδας ανάθεσης.
- Κατανόηση των στόχων του έργου που πρέπει να εκτελεστεί και των λεπτομερών οδηγιών σχετικά με τη φύση, τον χρόνο και την έκταση των προγραμματισμένων ελεγκτικών διαδικασιών, όπως ορίζονται στη συνολική στρατηγική ελέγχου και στο σχέδιο ελέγχου.
- Αντιμετώπιση απειλών κατά της επίτευξης ποιότητας και η αναμενόμενη ανταπόκριση της ομάδας ανάθεσης. Για παράδειγμα, οι περιορισμοί προϋπολογισμού ή οι περιορισμοί πόρων δεν θα πρέπει να έχουν ως αποτέλεσμα τα μέλη της ομάδας ανάθεσης να τροποποιούν τις προγραμματισμένες ελεγκτικές διαδικασίες ή να αποτυγχάνουν να εκτελέσουν προγραμματισμένες ελεγκτικές διαδικασίες.

Εποπτεία

Α86. Η εποπτεία μπορεί να περιλαμβάνει θέματα όπως:

- Παρακολούθηση της προόδου της ανάθεσης ελέγχου, η οποία περιλαμβάνει παρακολούθηση:
  - Της προόδου σε σχέση με το σχέδιο ελέγχου,
  - Εάν ο στόχος του έργου που εκτελείται έχει επιτευχθεί, και
  - Της διαρκούς επάρκειας των διατεθέντων πόρων.
- Λήψη κατάλληλων μέτρων για την αντιμετώπιση ζητημάτων που προκύπτουν κατά τη διάρκεια της ανάθεσης, συμπεριλαμβανομένης, για παράδειγμα, της εκ νέου ανάθεσης προγραμματισμένων ελεγκτικών διαδικασιών σε πιο έμπειρα μέλη της ομάδας ανάθεσης, όταν τα ζητήματα είναι πιο πολύπλοκα από ό,τι αναμενόταν αρχικά.
- Εντοπισμός θεμάτων προς διαβούλευση ή εξέταση από πιο έμπειρα μέλη της ομάδας ανάθεσης κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

- Παροχή καθοδήγησης και εκπαίδευσης επί τω έργω προκειμένου να βοηθηθούν τα μέλη της ομάδας ανάθεσης να αναπτύξουν δεξιότητες ή ικανότητες.
- Δημιουργία περιβάλλοντος όπου τα μέλη της ομάδας ανάθεσης εκφράζουν ανησυχίες χωρίς φόβο αντιποίνων.

Επισκόπηση

Α87. Η επισκόπηση του έργου της ομάδας ανάθεσης παρέχει υποστήριξη για το συμπέρασμα ότι οι απαιτήσεις αυτού του ΔΠΕ έχουν αντιμετωπιστεί.

Α88. Η επισκόπηση του έργου της ομάδας ανάθεσης συνίσταται στην εξέταση του εάν, για παράδειγμα:

- Το έργο έχει εκτελεστεί σύμφωνα με τις πολιτικές ή τις διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας, τα επαγγελματικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις.
- Σημαντικά θέματα έχουν τεθεί για περαιτέρω εξέταση.
- Έχουν πραγματοποιηθεί κατάλληλες διαβουλεύσεις και τα συμπεράσματα που εξήχθησαν έχουν τεκμηριωθεί και εφαρμοστεί.
- Υπάρχει ανάγκη αναθεώρησης της φύσης, του χρόνου και της έκτασης του έργου που εκτελείται.
- Το έργο που εκτελείται υποστηρίζει τα συμπεράσματα που εξήχθησαν και είναι κατάλληλα τεκμηριωμένο.
- Τα τεκμήρια που αποκτήθηκαν είναι επαρκή και κατάλληλα ώστε να παρέχουν βάση για τη γνώμη του ελεγκτή, και
- Οι στόχοι των ελεγκτικών διαδικασιών έχουν επιτευχθεί.

Α89. Οι πολιτικές ή οι διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας μπορεί να περιέχουν συγκεκριμένες απαιτήσεις σχετικά με:

- Τη φύση, το χρόνο και την έκταση της επισκόπησης της τεκμηρίωσης ελέγχου.
- Τους διαφορετικούς τύπους επισκόπησης που μπορεί να είναι κατάλληλοι σε διαφορετικές καταστάσεις (π.χ. επισκόπηση κάθε μεμονωμένου φύλλου εργασίας ή επιλεγμένων φύλλων εργασίας), και
- Το ποια μέλη της ομάδας ανάθεσης καλούνται να διενεργήσουν τους διαφορετικούς τύπους επισκόπησης.

Η επισκόπηση του εταίρου ανάθεσης (Βλ. παρ. 30-34)

Α90. Όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 230, ο εταίρος ανάθεσης τεκμηριώνει την ημερομηνία και την έκταση της επισκόπησης[39].

Α91. Η έγκαιρη επισκόπηση της τεκμηρίωσης, από τον εταίρο ανάθεσης, στα κατάλληλα στάδια καθ' όλη τη διάρκεια της ανάθεσης ελέγχου, επιτρέπει την επίλυση σημαντικών θεμάτων προς ικανοποίηση του εταίρου ανάθεσης κατά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή ή πριν από αυτή. Ο εταίρος ανάθεσης δεν χρειάζεται να επισκοπήσει όλη την τεκμηρίωση ελέγχου.

Α92. Ο εταίρος ανάθεσης ασκεί επαγγελματική κρίση στον εντοπισμό των τομέων σημαντικής κρίσης από την ομάδα ανάθεσης. Οι πολιτικές ή οι διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας μπορεί να προσδιορίζουν ορισμένα θέματα που συνήθως αναμένεται να αποτελούν σημαντικές κρίσεις. Οι σημαντικές κρίσεις σε σχέση με την ανάθεση ελέγχου μπορεί να περιλαμβάνουν θέματα που σχετίζονται με τη συνολική στρατηγική ελέγχου και το σχέδιο ελέγχου για την ανάληψη της ανάθεσης, την εκτέλεση της ανάθεσης και τα συνολικά συμπεράσματα, στα οποία κατέληξε η ομάδα ανάθεσης, για παράδειγμα:

- Θέματα που σχετίζονται με τον προγραμματισμό της ανάθεσης, όπως θέματα που σχετίζονται με τον καθορισμό του ουσιώδους μεγέθους.
- Η σύνθεση της ομάδας ανάθεσης, που περιλαμβάνει:
  - Ανθρώπινο δυναμικό που χρησιμοποιεί εμπειρογνωμοσύνη σε έναν εξειδικευμένο τομέα λογιστικής ή ελέγχου,
  - Τη χρήση ανθρωπίνου δυναμικού από κέντρα παροχής υπηρεσιών.
- Η απόφαση για τη συμμετοχή εμπειρογνώμονα του ελεγκτή, συμπεριλαμβανομένης της απόφασης για τη συμμετοχή εξωτερικού εμπειρογνώμονα.
- Η εξέταση από την ομάδα ανάθεσης των πληροφοριών που αποκτήθηκαν κατά τη διαδικασία αποδοχής και συνέχισης, καθώς και προτεινόμενες ανταποκρίσεις σε αυτές τις πληροφορίες.
- Η διαδικασία αξιολόγησης κινδύνου της ομάδας ανάθεσης, συμπεριλαμβανομένων των καταστάσεων όπου η εξέταση των παραγόντων ενδογενούς κινδύνου και η αξιολόγηση του ενδογενούς κινδύνου απαιτούν σημαντική κρίση από την ομάδα ανάθεσης.

[39] ΔΠΕ 230, παράγραφος 9(γ)

- Η εξέταση από την ομάδα ανάθεσης των σχέσεων, των συναλλαγών και των γνωστοποιήσεων με συνδεδεμένα μέρη.
- Αποτελέσματα των διαδικασιών που εκτελούνται από την ομάδα ανάθεσης σε σημαντικούς τομείς της ανάθεσης, για παράδειγμα, συμπεράσματα σχετικά με ορισμένες λογιστικές εκτιμήσεις, λογιστικές πολιτικές ή ζητήματα δυνατότητας συνέχισης δραστηριότητας.
- Η αξιολόγηση της ομάδας ανάθεσης επί του έργου που εκτελείται από εμπειρογνώμονες και τα συμπεράσματα που εξάγονται από αυτήν.
- Σε καταστάσεις ελέγχου ομίλου:
  - Η προτεινόμενη συνολική στρατηγική ελέγχου ομίλου και το σχέδιο ελέγχου του ομίλου.
  - Αποφάσεις σχετικά με τη συμμετοχή των ελεγκτών των συστατικών μερών, συμπεριλαμβανομένου του τρόπου καθοδήγησης και εποπτείας τους καθώς και επισκόπησης του έργου τους, συμπεριλαμβανομένων, για παράδειγμα, των περιπτώσεων όπου υπάρχουν τομείς με υψηλότερο εκτιμώμενο κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης ενός συστατικού μέρους, και
  - Η αξιολόγηση του έργου που εκτελείται από τους ελεγκτές των συστατικών μερών και τα συμπεράσματα που εξάγονται από αυτήν.
- Ο τρόπος με τον οποίο έχουν αντιμετωπιστεί θέματα που επηρεάζουν τη συνολική στρατηγική ελέγχου και το σχέδιο ελέγχου.
- Η σημασία και η διαχείριση διορθωμένων και μη σφαλμάτων που εντοπίστηκαν κατά τη διάρκεια της ανάθεσης.
- Η προτεινόμενη ελεγκτική γνώμη και τα θέματα που πρέπει να γνωστοποιηθούν στην έκθεση του ελεγκτή, για παράδειγμα, σημαντικότερα θέματα ελέγχου ή μια παράγραφος με τίτλο «Ουσιώδης αβεβαιότητα που σχετίζεται με τη συνέχιση της δραστηριότητας»

Α93. Ο εταίρος ανάθεσης ασκεί επαγγελματική κρίση στον καθορισμό άλλων θεμάτων προς επισκόπηση, για παράδειγμα με βάση:

- Τη φύση και τις περιστάσεις της ανάθεσης ελέγχου.
- Ποιο μέλος της ομάδας ανάθεσης εκτέλεσε το έργο.
- Τα θέματα που σχετίζονται με πρόσφατα ευρήματα επιθεώρησης.
- Τις απαιτήσεις των πολιτικών ή των διαδικασιών της ελεγκτικής εταιρείας.

Φύση, χρόνος και έκταση (διάρκεια)

Α94. Η φύση, ο χρόνος και η έκταση της καθοδήγησης, της εποπτείας και της επισκόπησης απαιτείται να σχεδιάζονται και να εκτελούνται σύμφωνα με τις πολιτικές ή τις διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας, καθώς και με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις. Για παράδειγμα, οι πολιτικές ή οι διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας μπορεί να περιλαμβάνουν ότι:

- Το έργο που προγραμματίζεται να εκτελεστεί σε μια ενδιάμεση ημερομηνία πρέπει να καθοδηγείται, να εποπτεύεται και να επισκοπείται ταυτόχρονα με την εκτέλεση των διαδικασιών και όχι στο τέλος της περιόδου, έτσι ώστε να μπορούν να ληφθούν έγκαιρα οποιαδήποτε αναγκαία διορθωτικά μέτρα.
- Ορισμένα θέματα πρέπει να επισκοπούνται από τον εταίρο ανάθεσης και η ελεγκτική εταιρεία μπορεί να καθορίσει τις περιστάσεις ή τις αναθέσεις στις οποίες αναμένεται να επισκοπηθούν τέτοια θέματα.

Κλιμάκωση

Α95. Η προσέγγιση στην καθοδήγηση, την εποπτεία και την επισκόπηση μπορεί να προσαρμοστεί ανάλογα, για παράδειγμα με:

- Την προηγούμενη εμπειρία του μέλους της ομάδας ανάθεσης ως προς την οντότητα και την περιοχή που θα ελεγχθεί. Για παράδειγμα, εάν το έργο που σχετίζεται με το πληροφοριακό σύστημα της οντότητας εκτελείται από το ίδιο μέλος της ομάδας ανάθεσης που εκτέλεσε το έργο την προηγούμενη περίοδο και δεν υπάρχουν σημαντικές αλλαγές στο πληροφοριακό σύστημα, η έκταση και η συχνότητα της καθοδήγησης και της εποπτείας στο μέλος της ομάδας ανάθεσης ενδέχεται να είναι μικρότερη και η επισκόπηση των σχετικών φύλλων εργασίας μπορεί να είναι λιγότερο λεπτομερής.
- Την πολυπλοκότητα της ανάθεσης ελέγχου. Για παράδειγμα, εάν έχουν συμβεί σημαντικά γεγονότα που κάνουν την ανάθεση ελέγχου πιο πολύπλοκη, η έκταση και η συχνότητα της καθοδήγησης και της εποπτείας του μέλους της ομάδας ανάθεσης μπορεί να είναι μεγαλύτερη και η επισκόπηση των σχετικών φύλλων εργασίας μπορεί να είναι πιο λεπτομερής.
- Τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος. Για παράδειγμα, ένας υψηλότερα εκτιμώμενος κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος μπορεί να απαιτεί αντίστοιχη αύξηση στην έκταση και στη συχνότητα της καθοδήγησης και της

εποπτείας των μελών της ομάδας ανάθεσης, καθώς και μια πιο λεπτομερή επισκόπηση του έργου τους.

- Την ικανότητα και τις δυνατότητες των μεμονωμένων μελών της ομάδας ανάθεσης που εκτελούν το ελεγκτικό έργο. Για παράδειγμα, τα λιγότερο έμπειρα μέλη της ομάδας ανάθεσης μπορεί να χρειάζονται πιο λεπτομερείς οδηγίες ή συχνότερες διαπροσωπικές αλληλεπιδράσεις καθώς εκτελείται το έργο.
- Τον τρόπο με τον οποίο αναμένεται να γίνουν οι επισκοπήσεις του έργου που εκτελείται. Για παράδειγμα, σε ορισμένες περιστάσεις, οι απομακρυσμένες επισκοπήσεις ενδέχεται να μην είναι αποτελεσματικές για την παροχή της απαραίτητης καθοδήγησης και μπορεί να χρειαστεί να συμπληρωθούν από διαπροσωπικές αλληλεπιδράσεις.
- Τη δομή και τη θέση των μελών της ομάδας ανάθεσης. Για παράδειγμα, η διεύθυνση και η εποπτεία ατόμων που βρίσκονται σε κέντρα παροχής υπηρεσιών, καθώς και η επισκόπηση του έργου τους ενδέχεται:
  - Να είναι πιο τυποποιημένη και δομημένη από ότι όταν τα μέλη της ομάδας ανάθεσης βρίσκονται όλα στην ίδια τοποθεσία, ή
  - Να πραγματοποιείται με τη χρήση πληροφορικής τεχνολογίας για τη διευκόλυνση της επικοινωνίας μεταξύ των μελών της ομάδας ανάθεσης.

Α96. Ο εντοπισμός αλλαγών στις περιστάσεις της ανάθεσης μπορεί να απαιτεί επανεκτίμηση της σχεδιαζόμενης προσέγγισης ως προς τη φύση, το χρόνο ή την έκταση της καθοδήγησης, της εποπτείας ή της επισκόπησης. Για παράδειγμα, εάν ο εκτιμώμενος κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο οικονομικών καταστάσεων αυξηθεί λόγω μιας πολύπλοκης συναλλαγής, ο εταίρος ανάθεσης μπορεί να χρειαστεί να αλλάξει το προγραμματισμένο επίπεδο επισκόπησης του έργου που σχετίζεται με την εν λόγω συναλλαγή.

Α97. Σύμφωνα με την παράγραφο 30(β), ο εταίρος ανάθεσης υποχρεούται να διαπιστώσει ότι η προσέγγιση στην καθοδήγηση, την εποπτεία και την επισκόπηση ανταποκρίνεται στη φύση και στις περιστάσεις της ανάθεσης ελέγχου. Για παράδειγμα, εάν ένα πιο έμπειρο μέλος της ομάδας ανάθεσης δεν είναι διαθέσιμο ώστε να συμμετάσχει στην εποπτεία και την επισκόπηση της ομάδας ανάθεσης, τότε ο εταίρος ανάθεσης μπορεί να χρειαστεί να αυξήσει την

έκταση της εποπτείας και της επισκόπησης των λιγότερο έμπειρων μελών της ομάδας ανάθεσης.

Επισκόπηση των γνωστοποιήσεων προς τη διοίκηση, τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ή τις ρυθμιστικές αρχές (Βλ. παρ. 34)

Α98. Ο εταίρος ανάθεσης χρησιμοποιεί επαγγελματική κρίση για να ορίσει ποιες έγγραφες γνωστοποιήσεις θα επισκοπήσει, λαμβάνοντας υπόψη τη φύση και τις περιστάσεις της ανάθεσης ελέγχου. Για παράδειγμα, μπορεί να μην είναι απαραίτητο για τον εταίρο ανάθεσης να επισκοπήσει τις γνωστοποιήσεις μεταξύ της ομάδας ανάθεσης και της διοίκησης κατά τη συνήθη πορεία του ελέγχου.

Διαβούλευση (Βλ. παρ. 35)

Α99. Το ΔΠΔΠ 1 απαιτεί από την ελεγκτική εταιρεία να θέσει έναν ποιοτικό στόχο που να αφορά στη διαβούλευση επί δύσκολων ή επίμαχων θεμάτων, καθώς και τον τρόπο εφαρμογής των συμπερασμάτων που συμφωνήθηκαν. Η διαβούλευση μπορεί να είναι κατάλληλη ή απαραίτητη, για παράδειγμα για:

- Ζητήματα που είναι πολύπλοκα ή άγνωστα (π.χ. θέματα που σχετίζονται με λογιστική εκτίμηση υψηλού βαθμού αβεβαιότητας εκτίμησης),
- Σημαντικούς κινδύνους,
- Σημαντικές συναλλαγές που βρίσκονται εκτός της συνήθους επιχειρηματικής δραστηριότητας για την οντότητα ή που άλλως φαίνονται ασυνήθιστες,
- Περιορισμούς που επιβάλλονται από τη διοίκηση, και
- Μη συμμόρφωση με νόμους ή κανονισμούς.

Α100. Αποτελεσματική διαβούλευση για σημαντικά τεχνικά, δεοντολογικά και άλλα θέματα εντός της ελεγκτικής εταιρείας ή, κατά περίπτωση, εκτός της ελεγκτικής εταιρείας μπορεί να επιτευχθεί όταν αυτοί που διαβουλεύονται:

- Διαθέτουν όλα τα σχετικά στοιχεία που θα τους επιτρέψουν να παρέχουν ενημερωμένες συμβουλές, και
- Έχουν την απαιτούμενη γνώση, θέση στην ιεραρχία και εμπειρία.

Α101. Μπορεί να είναι σκόπιμο για την ομάδα ανάθεσης, στο πλαίσιο των πολιτικών ή των διαδικασιών της ελεγκτικής εταιρείας, να διαβουλεύεται εκτός της ελεγκτικής εταιρείας, για παράδειγμα, όταν η ελεγκτική εταιρεία δεν διαθέτει κατάλληλους εσωτερικούς πόρους. Η ομάδα ανάθεσης μπορεί να επωφεληθεί από συμβουλευτικές υπηρεσίες που παρέχονται από ελεγκτικές εταιρείες,

επαγγελματικούς και ρυθμιστικούς φορείς ή εμπορικούς οργανισμούς που παρέχουν σχετικές υπηρεσίες διασφάλισης ποιότητας ελέγχου.

Α102. Η ανάγκη για διαβούλευση εκτός της ομάδας ανάθεσης για ένα δύσκολο ή επίμαχο θέμα μπορεί να αποτελεί ένδειξη ότι το θέμα αποτελεί σημαντικότερο θέμα ελέγχου[40].

Επισκόπηση ποιότητας ανάθεσης (Βλ. παρ. 36)

Α103. Το ΔΠΔΠ 1 περιέχει απαιτήσεις σύμφωνα με τις οποίες η ελεγκτική εταιρεία θεσπίζει πολιτικές ή διαδικασίες που αφορούν στις επισκοπήσεις ποιότητας ανάθεσης σύμφωνα με το ΔΠΔΠ 2[41], και απαιτούν επισκόπηση ποιότητας ανάθεσης για ορισμένους τύπους αναθέσεων[42]. Το ΔΠΔΠ 2 ασχολείται με το διορισμό και την καταλληλότητα του επισκοπητή ποιότητας ανάθεσης, καθώς και με τις ευθύνες του επισκοπητή ποιότητας ανάθεσης, που σχετίζονται με τη διενέργεια και την τεκμηρίωση μιας επισκόπησης ποιότητας ανάθεσης.

Ολοκλήρωση της επισκόπησης ποιότητας ανάθεσης πριν από την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή (Βλ. παρ. 36(δ))

Α104. Το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) απαιτεί η έκθεση του ελεγκτή να έχει ημερομηνία όχι νωρίτερα από την ημερομηνία κατά την οποία ο ελεγκτής έχει αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, στα οποία να βασίζει τη γνώμη του επί των οικονομικών καταστάσεων[43]. Εφόσον είναι εφαρμόσιμο για την ανάθεση ελέγχου, το ΔΠΔΠ 2 και το παρόν ΔΠΕ απαιτούν ο εταίρος ανάθεσης να μην μπορεί να χορηγήσει την έκθεση ανάθεσης έως ότου λάβει ειδοποίηση από τον επισκοπητή ποιότητας ανάθεσης ότι η επισκόπηση ποιότητας ανάθεσης έχει ολοκληρωθεί. Για παράδειγμα, εάν ο επισκοπητής ποιότητας ανάθεσης έχει γνωστοποιήσει στον εταίρο ανάθεσης ανησυχίες σχετικά με τις σημαντικές κρίσεις που έγιναν από την ομάδα ανάθεσης ή ότι τα συμπεράσματα που εξήχθησαν επ' αυτής δεν ήταν κατάλληλα, τότε η επισκόπηση ποιότητας ανάθεσης δεν έχει ολοκληρωθεί[44].

Α105. Μια επισκόπηση ποιότητας ανάθεσης, που διενεργείται εγκαίρως στα κατάλληλα στάδια κατά τη διάρκεια της ανάθεσης ελέγχου, μπορεί να βοηθήσει την ομάδα ανάθεσης στην άμεση επίλυση θεμάτων που τέθηκαν προς

[40] ΔΠΕ 701, παράγραφοι 9 και Α14
[41] ΔΠΔΠ 2, *Επισκοπήσεις ποιότητας ανάθεσης*
[42] ΔΠΔΠ 1, παράγραφος 34(στ)
[43] ΔΠΕ 700(Αναθεωρημένο), παράγραφος 49
[44] ΔΠΔΠ 2, παράγραφος 26

ικανοποίηση του επισκοπητή ποιότητας ανάθεσης, κατά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή ή πριν από αυτή.

Α106. Οι συχνές επικοινωνίες μεταξύ της ομάδας ανάθεσης και του επισκοπητή ποιότητας ανάθεσης, καθ' όλη τη διάρκεια της ανάθεσης ελέγχου, μπορεί να βοηθήσουν στη διευκόλυνση μιας αποτελεσματικής και έγκαιρης επισκόπησης ποιότητας ανάθεσης. Εκτός από τη συζήτηση σημαντικών θεμάτων με τον επισκοπητή ποιότητας ανάθεσης, ο εταίρος ανάθεσης μπορεί να αναθέσει την ευθύνη για τον συντονισμό των αιτημάτων από τον επισκοπητή ποιότητας ανάθεσης σε άλλο μέλος της ομάδας ανάθεσης.

Διαστάσεις απόψεων (Βλ. παρ. 37-38)

Α107. Το ΔΠΔΠ 1 απαιτεί από την ελεγκτική εταιρεία να θέσει έναν ποιοτικό στόχο που αντιμετωπίζει τις διαστάσεις απόψεων που προκύπτουν εντός της ομάδας ανάθεσης ή μεταξύ της ομάδας ανάθεσης και του επισκοπητή ποιότητας ανάθεσης ή ατόμων που εκτελούν δραστηριότητες στο πλαίσιο του συστήματος διαχείρισης ποιότητας της ελεγκτικής εταιρείας. Το ΔΠΔΠ 1 απαιτεί επίσης οι διαστάσεις απόψεων να γνωστοποιούνται στην ελεγκτική εταιρεία και να επιλύονται.

Α108. Σε ορισμένες περιστάσεις, ο εταίρος ανάθεσης μπορεί να μην είναι ικανοποιημένος με την επίλυση της διάστασης απόψεων. Σε τέτοιες περιστάσεις, οι κατάλληλες ενέργειες για τον εταίρο ανάθεσης μπορεί να περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:

- Αναζήτηση νομικών συμβουλών, ή
- Απεμπλοκή από την ανάθεση ελέγχου, όταν η απεμπλοκή είναι δυνατή σύμφωνα με την εφαρμοστέο νόμο ή κανονισμό.

Παρακολούθηση και αποκατάσταση (Βλ. παρ. 39)

Α109. Το ΔΠΔΠ 1 ορίζει απαιτήσεις για τη διαδικασία παρακολούθησης και αποκατάστασης ελαττωμάτων της ελεγκτικής εταιρείας. Το ΔΠΔΠ 1 απαιτεί από την ελεγκτική εταιρεία να γνωστοποιεί στις ομάδες ανάθεσης πληροφορίες σχετικά με τη διαδικασία παρακολούθησης και αποκατάστασης ελαττωμάτων της ελεγκτικής εταιρείας ώστε να μπορέσουν να ενεργήσουν εγκαίρως λαμβάνοντας τα κατάλληλα μέτρα σύμφωνα με τις ευθύνες τους[45]. Επιπλέον, οι πληροφορίες που παρέχονται από τα μέλη της ομάδας ανάθεσης ενδέχεται να χρησιμοποιηθούν

[45] ΔΠΔΠ 1, παράγραφος 47

από την ελεγκτική εταιρεία στη διαδικασία παρακολούθησης και αποκατάστασης ελαττωμάτων της ελεγκτικής εταιρείας και η άσκηση επαγγελματικής κρίσης και επαγγελματικού σκεπτικισμού, κατά τη διενέργεια του ελέγχου, μπορεί να βοηθήσει τα μέλη της ομάδας ανάθεσης να παραμείνουν σε εγρήγορση για πληροφορίες που μπορεί να σχετίζονται με αυτή τη διαδικασία.

Α110. Οι πληροφορίες που παρέχονται από την ελεγκτική εταιρεία ενδέχεται να είναι σχετικές με την ανάθεση ελέγχου όταν, για παράδειγμα, σχετίζονται με ευρήματα σχετικά με μια άλλη ανάθεση που πραγματοποιήθηκε από τον εταίρο ανάθεσης ή άλλα μέλη της ομάδας ανάθεσης, ευρήματα από το τοπικό γραφείο της ελεγκτικής εταιρείας ή αποτελέσματα επιθεώρησης προηγούμενων ελέγχων στην οντότητα.

Α111. Κατά την εξέταση των πληροφοριών που γνωστοποιούνται από την ελεγκτική εταιρεία μέσω της διαδικασίας παρακολούθησης και αποκατάστασης ελαττωμάτων και του τρόπου με τον οποίο μπορεί να επηρεάσουν την ανάθεση ελέγχου, ο εταίρος ανάθεσης μπορεί να εξετάσει τις διορθωτικές ενέργειες που σχεδιάζονται και εφαρμόζονται από την ελεγκτική εταιρεία για την αντιμετώπιση των διαπιστωμένων ελαττωμάτων και, στο βαθμό που αυτά σχετίζονται με τη φύση και τις περιστάσεις της ανάθεσης, να το γνωστοποιήσει αναλόγως στην ομάδα ανάθεσης. Ο εταίρος ανάθεσης μπορεί επίσης να ορίσει εάν απαιτούνται πρόσθετες διορθωτικές ενέργειες σε επίπεδο ανάθεσης. Για παράδειγμα, ο εταίρος ανάθεσης μπορεί να ορίσει ότι:

- Απαιτείται εμπειρογνώμονας του ελεγκτή, ή
- Η φύση, ο χρόνος και η έκταση της καθοδήγησης, της εποπτείας και της επισκόπησης πρέπει να βελτιωθούν σε έναν τομέα του ελέγχου όπου έχουν εντοπιστεί ελαττώματα.

Εάν ένα διαπιστωθέν ελάττωμα δεν επηρεάζει την ποιότητα του ελέγχου (π.χ. εάν σχετίζεται με έναν τεχνολογικό πόρο που δεν χρησιμοποίησε η ομάδα ανάθεσης), τότε ενδέχεται να μην απαιτηθούν περαιτέρω ενέργειες.

Α112. Ένα διαπιστωμένο ελάττωμα στο σύστημα διαχείρισης ποιότητας της ελεγκτικής εταιρείας δεν υποδηλώνει απαραίτητα ότι μια ανάθεση ελέγχου δεν πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις ή ότι η έκθεση του ελεγκτή δεν ήταν κατάλληλη στις περιστάσεις.

Ανάληψη της συνολικής ευθύνης για τη διαχείριση και επίτευξη ποιότητας (Βλ. παρ. 40)

Α113. Το ΔΠΔΠ 1 απαιτεί από την ελεγκτική εταιρεία να θεσπίσει έναν ποιοτικό στόχο που αφορά στην κατανόηση και την εκπλήρωση των ευθυνών της ομάδας ανάθεσης σε σχέση με την ανάθεση. Το ΔΠΔΠ 1 απαιτεί περαιτέρω ο ποιοτικός στόχος να περιλαμβάνει τη συνολική ευθύνη των εταίρων ανάθεσης για τη διαχείριση και την επίτευξη ποιότητας στην ανάθεση, καθώς και την επαρκή και κατάλληλη συμμετοχή τους καθ’ όλη την ανάθεση.

Α114. Τα σχετικά ζητήματα για την αντιμετώπιση της παραγράφου 40 περιλαμβάνουν τον ορισμό του τρόπου, με τον οποίο ο εταίρος ανάθεσης έχει συμμορφωθεί με τις απαιτήσεις αυτού του ΔΠΕ, δεδομένης της φύσης και των περιστάσεων της ανάθεσης ελέγχου και του τρόπου, με τον οποίο η τεκμηρίωση ελέγχου αποδεικνύει τη συμμετοχή του εταίρου ανάθεσης σε όλη την ανάθεση ελέγχου, όπως περιγράφεται στην παράγραφο Α118.

Α115. Ενδείξεις που αποδεικνύουν ότι ο εταίρος ανάθεσης μπορεί να μην έχει επαρκώς και κατάλληλα εμπλακεί περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:

- Έλλειψη έγκαιρης επισκόπησης του σχεδιασμού της ανάθεσης ελέγχου από τον εταίρο ανάθεσης, συμπεριλαμβανομένης της επισκόπησης της αξιολόγησης των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος και του σχεδιασμού των ανταποκρίσεων σε αυτούς τους κινδύνους.
- Αποδεικτικά στοιχεία ότι εκείνοι, στους οποίους έχουν ανατεθεί εργασίες, ενέργειες ή διαδικασίες, δεν ήταν επαρκώς ενημερωμένοι για τη φύση των ευθυνών και της εξουσίας τους, για το πεδίο του έργου που τους ανατέθηκε, καθώς και για τους στόχους επί αυτού και ότι δεν τους δόθηκαν άλλες απαραίτητες οδηγίες και σχετικές πληροφορίες.
- Έλλειψη αποδεικτικών στοιχείων για την καθοδήγηση και την εποπτεία του εταίρου ανάθεσης επί των άλλων μελών της ομάδας ανάθεσης, καθώς και για την επισκόπηση του έργου τους.

Α116. Εάν η εμπλοκή του εταίρου ανάθεσης δεν παρέχει τη βάση για τη διαπίστωση ότι οι σημαντικές κρίσεις που έγιναν και τα συμπεράσματα που εξήχθησαν είναι κατάλληλα, τότε ο εταίρος ανάθεσης δεν θα είναι σε θέση να καταλήξει στον ορισμό που απαιτείται από την παράγραφο 40. Εκτός από το να ληφθούν υπόψη οι πολιτικές ή διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας που ενδέχεται να ορίζουν τις

απαιτούμενες ενέργειες σε τέτοιες περιστάσεις, κατάλληλα μέτρα που μπορεί να λάβει ο εταίρος ανάθεσης, είναι, για παράδειγμα:

- Η επικαιροποίηση και η αλλαγή του σχεδίου ελέγχου,
- Η επαναξιολόγηση της σχεδιαζόμενης προσέγγισης ως προς τη φύση και την έκταση της επισκόπησης, καθώς και τροποποίηση της προγραμματισμένης προσέγγισης για την αύξηση της συμμετοχής του εταίρου ανάθεσης, ή
- Η διαβούλευση με το ανθρώπινο δυναμικό, στο οποίο έχει ανατεθεί η λειτουργική ευθύνη για τη σχετική πτυχή του συστήματος διαχείρισης ποιότητας της ελεγκτικής εταιρείας.

Τεκμηρίωση (Βλ. παρ. 41)

Α117. Σύμφωνα με το ΔΠΕ 230[46], η τεκμηρίωση ελέγχου παρέχει αποδεικτικά στοιχεία ότι ο έλεγχος συμμορφώνεται με τα ΔΠΕ. Ωστόσο, δεν είναι ούτε απαραίτητο ούτε εφικτό για τον ελεγκτή να τεκμηριώνει κάθε θέμα που εξετάζεται ή κάθε επαγγελματική κρίση που έχει διατυπωθεί σε έναν έλεγχο. Επιπλέον, δεν είναι απαραίτητο για τον ελεγκτή να τεκμηριώνει χωριστά (όπως σε μια λίστα ελέγχου, για παράδειγμα) τη συμμόρφωση με θέματα, για τα οποία η συμμόρφωση αποδεικνύεται από έγγραφα που περιλαμβάνονται στον φάκελο ελέγχου.

Α118. Η τεκμηρίωση της εκτέλεσης των απαιτήσεων αυτού του ΔΠΕ, συμπεριλαμβανομένης της απόδειξης της εμπλοκής και των αποφάσεων του εταίρου ανάθεσης, σύμφωνα με την παράγραφο 40, μπορεί να επιτευχθεί με διαφορετικούς τρόπους ανάλογα με τη φύση και τις περιστάσεις της ανάθεσης ελέγχου. Για παράδειγμα:

- Η καθοδήγηση της ομάδας ανάθεσης μπορεί να τεκμηριωθεί μέσω της υπογραφής του σχεδίου ελέγχου και των δραστηριοτήτων διαχείρισης έργου.
- Τα πρακτικά από επίσημες συνεδριάσεις της ομάδας ανάθεσης μπορεί να παρέχουν στοιχεία για τη σαφήνεια, τη συνέπεια και την αποτελεσματικότητα των επικοινωνιών και άλλων ενεργειών του εταίρου ανάθεσης σε σχέση με την κουλτούρα και τις αναμενόμενες συμπεριφορές που καταδεικνύουν τη δέσμευση της ελεγκτικής εταιρείας στην ποιότητα.
- Η ύπαρξη πρακτικών ημερήσιας διάταξης από συζητήσεις μεταξύ του εταίρου ανάθεσης και άλλων μελών της ομάδας ανάθεσης, και, κατά

[46] ΔΠΕ 230, παράγραφος Α7

περίπτωση, του επισκοπητή ποιότητας ανάθεσης, καθώς και σχετικές εγκρίσεις και αρχεία του χρόνου που ο εταίρος ανάθεσης ανάλωσε στην ανάθεση, μπορεί να παρέχουν αποδεικτικά στοιχεία για τη συμμετοχή του εταίρου ανάθεσης καθ' όλη τη διάρκεια της ανάθεσης ελέγχου, καθώς και την εποπτεία άλλων μελών της ομάδας ανάθεσης, ή

- Οι εγκρίσεις από τον εταίρο ανάθεσης και άλλα μέλη της ομάδας ανάθεσης παρέχουν αποδεικτικά στοιχεία ότι τα φύλλα εργασίας επισκοπήθηκαν.

Α119. Κατά την αντιμετώπιση περιστάσεων που ενδέχεται να θέτουν κινδύνους για την επίτευξη ποιότητας στο έργο του ελέγχου, η άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού και η τεκμηρίωση της εξέτασης από τον ελεγκτή μπορεί να είναι σημαντική. Για παράδειγμα, εάν ο εταίρος ανάθεσης λάβει πληροφορίες που μπορεί να οδήγησαν την ελεγκτική εταιρεία στη μη αποδοχή της ανάθεσης (βλέπε παράγραφο 24), η τεκμηρίωση μπορεί να περιλαμβάνει εξηγήσεις για τον τρόπο με τον οποίο η ομάδα ανάθεσης αντιμετώπισε την περίσταση.

Α120. Η τεκμηρίωση των διαβουλεύσεων με άλλους επαγγελματίες αναφορικά με δύσκολα ή αμφισβητούμενα θέματα, όταν είναι επαρκώς ολοκληρωμένη και επαρκής, συμβάλλει στην κατανόηση:

- Της φύσης και του εύρους του ζητήματος επί του οποίου ζητήθηκε η διαβούλευση, και
- Των αποτελεσμάτων της διαβούλευσης, συμπεριλαμβανομένων τυχόν αποφάσεων που ελήφθησαν, της βάσης για αυτές τις αποφάσεις και του τρόπου με τον οποίο εφαρμόστηκαν.

✧✧✧

Οι δομές και οι διαδικασίες που υποστηρίζουν τις λειτουργίες του IAASB διευκολύνονται από τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών® ή IFAC®.
Η IAASB και η IFAC δεν αναλαμβάνουν καμία ευθύνη για ζημία που προκλήθηκε σε οποιοδήποτε πρόσωπο που ενεργεί ή αρνείται από το να ενεργήσει βασιζόμενο στο υλικό της παρούσας δημοσίευσης, είτε η ζημία αυτή προκλήθηκε από αμέλεια ή από άλλη αιτία.

Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, τα Διεθνή Πρότυπα Αναθέσεων Διασφάλισης, τα Διεθνή Πρότυπα Αναθέσεων Επισκόπησης, τα Διεθνή Πρότυπα Συναφών Υπηρεσιών, τα Διεθνή Πρότυπα Δικλείδων Ποιότητας, οι Σημειώσεις Διεθνούς Ελεγκτικής Πρακτικής, τα Προσχέδια Προτύπων, τα Έγγραφα Διαβούλευσης και άλλες δημοσιεύσεις της IAASB δημοσιεύονται από την IFAC και αποτελούν πνευματικό δικαίωμα αυτής.

Πνευματικά δικαιώματα © Δεκέμβριος 2020 από την IFAC. Τηρουμένων όλων των δικαιωμάτων. Η παρούσα δημοσίευση μπορεί να χρησιμοποιηθεί για προσωπική και μη εμπορική χρήση (π.χ. επαγγελματική αναφορά ή έρευνα) από τη διεύθυνση www.iaasb.org. Απαιτείται γραπτή άδεια για τη μετάφραση, αναπαραγωγή, αποθήκευση ή μετάδοση ή για άλλες παρόμοιες χρήσεις του παρόντος εγγράφου.
Το "Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης", τα "Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου", τα "Διεθνή Πρότυπα Αναθέσεων Διασφάλισης", τα " Διεθνή Πρότυπα Αναθέσεων Επισκόπησης ", τα "Διεθνή Πρότυπα Συναφών Υπηρεσιών", τα " Διεθνή Πρότυπα Δικλείδων Ποιότητας ", οι " Σημειώσεις Διεθνούς Ελεγκτικής Πρακτικής", το "IAASB", το "ISA", το "ISAE", το "ISRE", το "ISRS", το "ISQC", το "IAPN" και το λογότυπο του IAASB είναι κατοχυρωμένα εμπορικά σήματα της IFAC ή κατατεθέντα εμπορικά σήματα και σήματα υπηρεσιών της IFAC στις ΗΠΑ και σε άλλες χώρες.

Για πληροφορίες σχετικά με τα πνευματικά δικαιώματα, τα εμπορικά σήματα και τις άδειες χρήσης, μεταβείτε στην ιστοσελίδα permissions ή επικοινωνήστε με τη διεύθυνση permissions@ifac.org.

Το παρόν κείμενο αναπαράγει, με την άδεια της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC), ολόκληρη ή μέρος της ελληνικής μετάφρασης που πραγματοποιήθηκε από την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), του **ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 220** που εξέδωσε το Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (IAASB) και δημοσιεύθηκε στην Αγγλική γλώσσα από την IFAC. Η αναπαραγωγή αυτής της ελληνικής μετάφρασης επιτρέπεται εντός της Ελλάδας. Όλα τα υφιστάμενα δικαιώματα, συμπεριλαμβανομένων των πνευματικών δικαιωμάτων, διατηρούνται εκτός Ελλάδας. Το εγκεκριμένο κείμενο όλων των δημοσιεύσεων της IFAC είναι εκείνο που δημοσιεύεται από την IFAC στην Αγγλική γλώσσα. Η IFAC δεν αναλαμβάνει καμία ευθύνη για την ακρίβεια και την πληρότητα της μετάφρασης ή για τις ενέργειες που ενδέχεται να προκύψουν ως αποτέλεσμα αυτής.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ 250 (Αναθεωρημένο)

ΕΞΕΤΑΣΗ ΤΩΝ ΝΟΜΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΚΑΝΟΝΙΣΜΩΝ ΣΕ ΕΝΑΝ ΕΛΕΓΧΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους ξεκινούν την ή μετά την 15 Δεκεμβρίου 2017)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Παράγραφος

Εισαγωγή
Πεδίο αυτού του ΔΠΕ 1
Επιπτώσεις νόμων και κανονισμών 2
Ευθύνη για συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς 3-9
Ημερομηνία έναρξης ισχύος 10
Σκοποί 11
Ορισμοί 12
Απαιτήσεις
Ζητήματα που απασχολούν τον ελεγκτή αναφορικά με τη συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς 13-18
Διαδικασίες που εφαρμόζει ο ελεγκτής (ελεγκτικές διαδικασίες) στις περιπτώσεις εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης 19-22
Γνωστοποίηση και αναφορά εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης 23-29
Τεκμηρίωση 30
Εφαρμογή και Λοιπό Επεξηγηματικό Υλικό
Ευθύνη για συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς A1-A8
Ορισμός A9-A10
Ζητήματα που απασχολούν τον ελεγκτή αναφορικά με τη συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς A11-A16
Διαδικασίες που εφαρμόζει ο ελεγκτής (ελεγκτικές διαδικασίες) στις περιπτώσεις εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης A17-A25
Γνωστοποίηση και αναφορά εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης A26-A34
Τεκμηρίωση A35-A36

Το Διεθνές Πρότυπο Ελεγκτικής (ΔΠΕ) 250 (Αναθεωρημένο), «Εξέταση των νόμων και των κανονισμών σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων» πρέπει να μελετάται σε συνδυασμό με το ΔΠΕ 200 «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και διενέργεια ενός ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου».
Το ΔΠΕ 250 (Αναθεωρημένο) έλαβε την έγκριση του Συμβουλίου Εποπτείας Δημοσίου Συμφέροντος (PIOB), το οποίο αποφάνθηκε ότι για την ανάπτυξη του προτύπου τηρήθηκε η δέουσα διαδικασία και δόθηκε η κατάλληλη προσοχή στο δημόσιο συμφέρον.

Σχετικά με το IAASB
Το παρόν έγγραφο αναπτύχθηκε και εγκρίθηκε από το Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης. Στόχος του IAASB είναι να εξυπηρετεί το δημόσιο συμφέρον καθορίζοντας υψηλής ποιότητας πρότυπα ελέγχου, διασφάλισης και άλλα συναφή πρότυπα και διευκολύνοντας τη σύγκλιση των διεθνών και εθνικών προτύπων ελέγχου και διασφάλισης, βελτιώνοντας έτσι την ποιότητα και τη συνέπεια της πρακτικής σε όλο τον κόσμο και ενισχύοντας την εμπιστοσύνη του κοινού στο παγκόσμιο επάγγελμα της ελεγκτικής και της διασφάλισης. Το IAASB αναπτύσσει πρότυπα ελέγχου και διασφάλισης και καθοδήγηση για χρήση από όλους τους επαγγελματίες λογιστές κάτω από μια κοινή διαδικασία θέσπισης προτύπων στην οποία συμμετέχουν το Συμβούλιο Εποπτείας Δημοσίου Ενδιαφέροντος, το οποίο επιβλέπει τις δραστηριότητες του IAASB, και η Συμβουλευτική Ομάδα Γνωμοδότησης του IAASB, η οποία παρέχει τη συμβολή του δημοσίου συμφέρον δημόσιο συμφέρον για την ανάπτυξη των προτύπων και των οδηγιών. Οι δομές και οι διαδικασίες που υποστηρίζουν τις λειτουργίες του IAASB διευκολύνονται από τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC).

Για πληροφορίες σχετικά με τα πνευματικά δικαιώματα, τα εμπορικά σήματα και τις άδειες χρήσης, ανατρέξτε στη σελίδα 85.

Εισαγωγή

Πεδίο αυτού του ΔΠΕ

1. Αυτό το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να εξετάζει νόμους και κανονισμούς κατά τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων. Αυτό το ΔΠΕ δεν ισχύει για τις λοιπές αναθέσεις διασφαλίσεων, στις οποίες ο ελεγκτής έχει ειδική ανάθεση να εκτελέσει δοκιμές και να υποβάλει χωριστή αναφορά περί συμμόρφωσης με συγκεκριμένους νόμους ή κανονισμούς.

Επιπτώσεις νόμων και κανονισμών

2. Οι επιπτώσεις των νόμων και των κανονισμών στις οικονομικές καταστάσεις ποικίλλουν σημαντικά. Οι νόμοι και οι κανονισμοί, στους οποίους υπόκειται μια οντότητα, αποτελούν το νομικό και κανονιστικό πλαίσιο. Οι διατάξεις ορισμένων νόμων ή κανονισμών έχουν άμεση επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις, καθώς καθορίζουν τα αναφερόμενα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας. Άλλοι νόμοι ή κανονισμοί πρέπει να τηρούνται από τη διοίκηση ή καθορίζουν τις διατάξεις βάσει των οποίων η οντότητα επιτρέπεται να ασκεί δραστηριότητα αλλά δεν έχουν άμεση επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις της. Ορισμένες οντότητες λειτουργούν σε αυστηρά νομοθετημένους κλάδους (όπως τράπεζες και χημικές εταιρείες). Άλλες υπόκεινται μόνο στους πολλούς νόμους και κανονισμούς που σχετίζονται γενικά με τις λειτουργικές πτυχές της επιχείρησης (όπως εκείνοι που σχετίζονται με την επαγγελματική ασφάλεια και υγεία, καθώς και τις ίσες ευκαιρίες απασχόλησης). Η μη συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς μπορεί να οδηγήσει σε επιβολή προστίμων, σε δικαστικές διενέξεις ή σε άλλες συνέπειες για την οντότητα που μπορεί να έχουν ουσιώδη επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις.

Ευθύνη για συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς (Βλ. παρ. Α1-Α8)

3. Είναι ευθύνη της διοίκησης, με την επίβλεψη των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση, να εξασφαλίζει ότι οι δραστηριότητες της οντότητας διεξάγονται σύμφωνα με τις διατάξεις των νόμων και των κανονισμών, συμπεριλαμβανομένης 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 είναι σχεδιασμένες για να βοηθήσουν τον ελεγκτή στον εντοπισμό ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων, λόγω μη συμμόρφωσης με τους νόμους και τους κανονισμούς. Ωστόσο, ο ελεγκτής δεν είναι υπεύθυνος για την πρόληψη της μη συμμόρφωσης και δεν μπορεί να αναμένεται από αυτόν να ανιχνεύσει τη μη συμμόρφωση με όλους τους νόμους και κανονισμούς.

5. Ο ελεγκτής είναι υπεύθυνος για την απόκτηση εύλογης διασφάλισης ότι οι οικονομικές καταστάσεις, στο σύνολό τους, είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος[47]. Κατά τη διενέργεια ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής λαμβάνει υπόψη του το εφαρμοστέο νομικό και κανονιστικό πλαίσιο. Λόγω των ενδογενών περιορισμών του ελέγχου, υπάρχει ο αναπόφευκτος κίνδυνος ορισμένα ουσιώδη σφάλματα στις οικονομικές καταστάσεις να μην μπορούν να ανιχνευτούν, ακόμη κι εάν ο έλεγχος είναι σωστά σχεδιασμένος και έχει διενεργηθεί σύμφωνα με τα ΔΠΕ[48]. Στο πλαίσιο των νόμων και των κανονισμών, οι πιθανές επιπτώσεις των ενδογενών περιορισμών στην ικανότητα του ελεγκτή να ανιχνεύσει ουσιώδη σφάλματα είναι μεγαλύτερες για λόγους, όπως οι ακόλουθοι:

Υπάρχουν πολλοί νόμοι και κανονισμοί, που αφορούν κυρίως στις πτυχές λειτουργίας της οντότητας, οι οποίοι συνήθως δεν επηρεάζουν τις οικονομικές καταστάσεις και δεν καταγράφονται από τα πληροφοριακά συστήματα της οντότητας που σχετίζονται με τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση.

- Η μη συμμόρφωση μπορεί να περιλαμβάνει σχεδιασμένη συμπεριφορά συγκάλυψής της, όπως συνέργεια, πλαστογραφία, σκόπιμη παράλειψη καταγραφής συναλλαγών, παραβίαση των δικλίδων από τη διοίκηση ή σκόπιμες διαστρεβλώσεις δηλώσεων που γίνονται προς τον ελεγκτή.

- Το κατά πόσον μια πράξη συνιστά μη συμμόρφωση είναι τελικά νομικό ζήτημα που πρέπει να κριθεί από δικαστήριο ή άλλο αρμόδιο δικαιοδοτικό όργανο.

Κατά κανόνα, όσο πιο απομακρυσμένη είναι η μη συμμόρφωση από τα γεγονότα και τις συναλλαγές που αποτυπώνονται στις οικονομικές καταστάσεις, τόσο λιγότερο πιθανό είναι ο ελεγκτής να αντιληφθεί ή να αναγνωρίσει τη μη συμμόρφωση.

6. Αυτό το ΔΠΕ διακρίνει τις ευθύνες του ελεγκτή σε σχέση με τη συμμόρφωση με δύο διαφορετικές κατηγορίες νόμων και κανονισμών ως ακολούθως: (Βλ. παρ. Α6, Α12-Α13)

(α) Οι διατάξεις εκείνων των νόμων και κανονισμών που γενικώς θεωρείται ότι έχουν άμεσες συνέπειες στον καθορισμό των ουσιωδών ποσών και γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις, όπως π.χ. η φορολογική νομοθεσία και οι νόμοι και κανονισμοί περί συντάξεων (βλέπε παράγραφο 14) (Βλ. παρ. Α12), και

(β) Άλλοι νόμοι και κανονισμοί που δεν έχουν άμεση επίπτωση στον καθορισμό των ποσών και των γνωστοποιήσεων που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις, αλλά η συμμόρφωση με τους οποίους μπορεί να είναι θεμελιώδης για τη λειτουργία της επιχείρησης, για την

[47] ΔΠΕ 200, «*Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και διενέργεια ενός ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου*», παράγραφος 5.
[48] ΔΠΕ 200, παράγραφοι Α51-Α52.

ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, ή για την αποφυγή ουσιωδών κυρώσεων (π.χ. η συμμόρφωση με τους όρους της άδειας λειτουργίας, η συμμόρφωση με απαιτήσεις των κανονισμών περί φερεγγυότητας, ή η συμμόρφωση με περιβαλλοντικούς κανονισμούς). Ως εκ τούτου, η μη συμμόρφωση με αυτούς τους νόμους και τους κανονισμούς μπορεί να έχει ουσιώδη επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις (βλέπε παράγραφο 15) (Βλ. παρ. Α13).

7. Σε αυτό το ΔΠΕ, καθορίζονται διαφορετικές απαιτήσεις για καθεμία από τις παραπάνω κατηγορίες νόμων και κανονισμών. Για την κατηγορία που αναφέρεται στην ανωτέρω παράγραφο 6(α), ο ελεγκτής έχει την ευθύνη να λαμβάνει 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 συγκεκριμένων ελεγκτικών διαδικασιών με σκοπό τον εντοπισμό της μη συμμόρφωσης με εκείνους τους νόμους και τους κανονισμούς που ενδέχεται να έχουν ουσιώδη επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις.

8. Σύμφωνα με αυτό το ΔΠΕ ο ελεγκτής απαιτείται να παραμείνει σε εγρήγορση για το ενδεχόμενο άλλες ελεγκτικές διαδικασίες που εφαρμόζονται με σκοπό τη διαμόρφωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων να φέρουν στην προσοχή του περιπτώσεις μη συμμόρφωσης. Η διατήρηση του επαγγελματικού σκεπτικισμού καθ’ όλη τη διάρκεια του ελέγχου, όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 200[49], είναι σημαντική στο πλαίσιο αυτό, δεδομένου του εύρους των νόμων και των κανονισμών που επηρεάζουν την οντότητα.

9. Ο ελεγκτής ενδέχεται να έχει πρόσθετες ευθύνες βάσει νόμου, κανονισμού ή σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας αναφορικά με τη μη συμμόρφωση μιας οντότητας με νόμους και κανονισμούς, οι οποίες μπορεί να διαφέρουν ή να υπερβαίνουν τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΕ, όπως: (Βλ. παρ. Α8)

   (α) Ανταπόκριση σε εντοπισμένη ή πιθανολογούμενη μη συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς, συμπεριλαμβανομένων απαιτήσεων σχετικά με συγκεκριμένες επικοινωνίες με τη διοίκηση και τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, αξιολόγηση της καταλληλότητας της απόκρισής τους σε περίπτωση μη συμμόρφωσης και καθορισμός του κατά πόσον απαιτούνται περαιτέρω ενέργειες,

   (β) Γνωστοποίηση εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς σε άλλους ελεγκτές (π.χ. σε έλεγχο οικονομικών καταστάσεων ομίλου), και

   (γ) Απαιτήσεις τεκμηρίωσης σχετικά με εντοπισμένη ή πιθανολογούμενη μη συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς.

[49] ΔΠΕ 200, παράγραφος 15.

Η συμμόρφωση με οποιεσδήποτε πρόσθετες ευθύνες μπορεί να παρέχει περαιτέρω πληροφορίες που είναι σχετικές με το έργο του ελεγκτή σύμφωνα με το παρόν αλλά και με άλλα ΔΠΕ (π.χ. όσον αφορά στην ακεραιότητα της διοίκησης ή, κατά περίπτωση, των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση).

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

10. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που ξεκινούν την 15η Δεκεμβρίου 2017 ή αργότερα.

Σκοποί

11. Οι σκοποί του ελεγκτή είναι οι εξής:

(α) Να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια όσον αφορά στη συμμόρφωση με τις διατάξεις εκείνων των νόμων και των κανονισμών που γενικά αναγνωρίζεται ότι έχουν άμεσες συνέπειες στον καθορισμό των ουσιωδών ποσών και των γνωστοποιήσεων που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις,

(β) Να εκτελεί συγκεκριμένες ελεγκτικές διαδικασίες που θα βοηθήσουν στον εντοπισμό των περιπτώσεων μη συμμόρφωσης με άλλους νόμους και κανονισμούς που ενδέχεται να έχουν ουσιώδη επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις, και

(γ) Να ανταποκρίνεται κατάλληλα στην εντοπισμένη ή πιθανολογούμενη μη συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς που έχουν εντοπιστεί κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Ορισμοί

12. Για σκοπούς αυτού ΔΠΕ, ο ακόλουθος όρος έχει τη σημασία που αποδίδεται κατωτέρω:

Μη συμμόρφωση (Non-compliance) – Πράξεις παράλειψης ή ενέργειας, είτε εκ προθέσεως είτε ακούσιες, που διαπράττονται από την οντότητα ή από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, από τη διοίκηση ή από άλλα άτομα που εργάζονται για ή υπό τη διεύθυνση της οντότητας, οι οποίες είναι αντίθετες με τους ισχύοντες νόμους ή κανονισμούς. Η μη συμμόρφωση δεν περιλαμβάνει προσωπική ανάρμοστη συμπεριφορά (που δεν σχετίζεται με τις επιχειρηματικές δραστηριότητες της οντότητας). (Βλ. παρ. Α9-Α10)

Απαιτήσεις

Ζητήματα που απασχολούν τον ελεγκτή αναφορικά με τη συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς

13. Ως μέρος της απόκτησης κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντος αυτής σύμφωνα με το ΔΠΕ 315[50], ο ελεγκτής θα πρέπει να αποκτά μια γενική κατανόηση του:

    (α) Νομικού και κανονιστικού πλαισίου που διέπει την οντότητα και τον κλάδο ή τον τομέα στον οποίο η οντότητα δραστηριοποιείται, και

    (β) Τρόπου με τον οποίο η οντότητα συμμορφώνεται με το εν λόγω πλαίσιο. (Βλ. παρ.Α11)

14. Ο ελεγκτής πρέπει να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με τη συμμόρφωση προς τις διατάξεις των εν λόγω νόμων και κανονισμών που γενικά αναγνωρίζεται ότι έχουν άμεσες συνέπειες στον καθορισμό των ουσιωδών ποσών και των γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις. (Βλ. παρ.Α12)

15. Ο ελεγκτής πρέπει να εκτελεί τις ακόλουθες ελεγκτικές διαδικασίες για να βοηθήσει στον εντοπισμό περιπτώσεων μη συμμόρφωσης με άλλους νόμους και κανονισμούς που ενδέχεται να έχουν ουσιώδη επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις: (Βλ. παρ.Α13-Α14)

    (α) Να θέσει το ερώτημα στη διοίκηση και, ενδεχομένως, στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, εάν η οντότητα έχει συμμορφωθεί με τέτοιους νόμους και κανονισμούς και

    (β) Να επιθεωρήσει την αλληλογραφία, εφόσον υπάρχει, με τις αρμόδιες αδειοδοτικές ή εποπτεύουσες αρχές.

16. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ο ελεγκτής πρέπει να παραμείνει σε επιφυλακή για το ενδεχόμενο οι άλλες ελεγκτικές διαδικασίες που εφαρμόζονται να του αποκαλύψουν περιπτώσεις εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης με τους νόμους και τους κανονισμούς. (Βλ. παρ.Α15)

17. Ο ελεγκτής πρέπει να ζητήσει από τη διοίκηση και, ενδεχομένως, από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση να τον διαβεβαιώσουν εγγράφως ότι όλες οι γνωστές περιπτώσεις εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης με τους νόμους και τους κανονισμούς, των οποίων οι επιπτώσεις θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, έχουν γνωστοποιηθεί στον ελεγκτή. (Βλ. παρ.Α12)

18. Ελλείψει εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης, ο ελεγκτής δεν απαιτείται να εκτελέσει ελεγκτικές διαδικασίες όσον αφορά στη

[50] ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο), «*Ταυτοποίηση και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μέσω της κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντος αυτής*», παράγραφος 11

συμμόρφωση της οντότητας με τους νόμους και τους κανονισμούς, πέραν εκείνων που καθορίζονται στις παραγράφους 13-17.

Διαδικασίες που εφαρμόζει ο ελεγκτής (ελεγκτικές διαδικασίες) στις περιπτώσεις εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης

19. Εάν ο ελεγκτής λάβει γνώση πληροφοριών σχετικά με μια περίπτωση εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης με τους νόμους και τους κανονισμούς, τότε ο ελεγκτής θα πρέπει να αποκτήσει: (Βλ. παρ.Α17-Α18)

    (α) Κατανόηση της φύσης της πράξης και των περιστάσεων υπό τις οποίες συνέβη, και

    (β) Περαιτέρω πληροφορίες προκειμένου να αξιολογήσει τις ενδεχόμενες επιπτώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων. (Βλ. παρ.Α19)

20. Εάν ο ελεγκτής υποπτεύεται ότι μπορεί να υπάρχει μη συμμόρφωση, τότε οφείλει να συζητήσει το θέμα, εκτός εάν αυτό απαγορεύεται από νόμο ή κανονισμό, με το κατάλληλο επίπεδο της διοίκησης και, όπου ενδείκνυται, με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Εάν η διοίκηση, ή, κατά περίπτωση, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση δεν παρέχουν επαρκείς πληροφορίες που να υποστηρίζουν ότι η οντότητα είναι σε συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς και, κατά την κρίση του ελεγκτή, οι επιπτώσεις της πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης μπορεί να είναι ουσιώδεις για τις οικονομικές καταστάσεις, τότε ο ελεγκτής θα πρέπει να εξετάσει την περίπτωση λήψης νομικής συμβουλής. (Βλ. παρ.Α20-Α22)

21. Εάν δεν είναι δυνατόν να αποκτηθούν επαρκείς πληροφορίες σχετικά με την πιθανολογούμενη μη συμμόρφωση, τότε ο ελεγκτής θα πρέπει να αξιολογήσει την επίδραση της έλλειψης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων στη γνώμη του.

22. Ο ελεγκτής θα πρέπει να αξιολογήσει την επίδραση της εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης σε άλλες πτυχές του ελέγχου, συμπεριλαμβανομένης της εκτίμησης κινδύνων του ελεγκτή και της αξιοπιστίας των έγγραφων διαβεβαιώσεων, και να λάβει τα κατάλληλα μέτρα. (Βλ. παρ.Α23-Α25)

Γνωστοποίηση και αναφορά εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης

Γνωστοποίηση εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση

23. Εκτός εάν οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση συμμετέχουν στη διοίκηση της οντότητας και, συνεπώς, γνωρίζουν τα θέματα που αφορούν σε εντοπισμένη ή πιθανολογούμενη μη συμμόρφωση που έχει ήδη γνωστοποιηθεί από τον

ελεγκτή[51], ο ελεγκτής θα πρέπει να γνωστοποιήσει στους υπευθύνους για τη διακυβέρνηση τα θέματα που περιλαμβάνουν μη συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς και υπέπεσαν στην αντίληψή του κατά τη διάρκεια του ελέγχου, εκτός εάν τα θέματα είναι σαφώς ασήμαντα.

24. Εάν, κατά την κρίση του ελεγκτή, η μη συμμόρφωση που αναφέρεται στην παράγραφο 23 θεωρείται σκόπιμη και ουσιώδης, τότε ο ελεγκτής θα πρέπει να γνωστοποιήσει το θέμα στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, το συντομότερο και πρακτικά δυνατό.

25. Εάν ο ελεγκτής υποψιάζεται ότι η διοίκηση ή οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη μη συμμόρφωση, τότε θα πρέπει να γνωστοποιήσει το θέμα στο επόμενο υψηλότερο επίπεδο εξουσίας στην οντότητα, εάν υπάρχει, όπως είναι η επιτροπή ελέγχου ή το εποπτικό συμβούλιο. Σε περίπτωση που δεν υπάρχει ανώτερη αρχή, ή εάν ο ελεγκτής πιστεύει ότι η γνωστοποίηση δεν μπορεί να επιφέρει αποτέλεσμα ή δεν είναι σίγουρος ως προς το πρόσωπο, στο οποίο θα πρέπει να αναφερθεί, τότε θα πρέπει να εξετάσει την περίπτωση λήψης νομικής συμβουλής.

Ενδεχόμενες επιπτώσεις εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης στην έκθεση του ελεγκτή (Βλ. παρ. Α26-Α27)

26. Εάν ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι η εντοπισμένη ή πιθανολογούμενη μη συμμόρφωση έχει ουσιώδη επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις, και δεν έχει επαρκώς αποτυπωθεί σε αυτές, τότε θα πρέπει, σύμφωνα με το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο), να εκφράσει γνώμη ελέγχου με επιφύλαξη ή αρνητική γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων[52].

27. Εάν η διοίκηση ή οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμποδίζουν τον ελεγκτή να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για να αξιολογήσει εάν έχει σημειωθεί ή είναι πιθανό να έχει σημειωθεί μη συμμόρφωση που ενδέχεται να είναι ουσιώδεις για τις οικονομικές καταστάσεις, τότε θα πρέπει να εκφράσει γνώμη ελέγχου με επιφύλαξη ή να χορηγήσει έκθεση με άρνηση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων λόγω περιορισμού στην έκταση του ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο)[53].

28. Εάν ο ελεγκτής δεν είναι σε θέση να προσδιορίσει κατά πόσον έχει σημειωθεί μη συμμόρφωση λόγω των περιορισμών που επιβάλλουν οι περιστάσεις και όχι η διοίκηση ή οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση, τότε θα πρέπει να αξιολογήσει τις επιπτώσεις επί της γνώμης του, σύμφωνα με το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο).

Αναφορά εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης στην κατάλληλη αρχή εκτός οντότητας

---

[51] ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο), «*Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση*» - παράγραφος 13
[52] ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο), «*Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή*», παράγραφοι 7-8
[53] ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο), παράγραφοι 7 και 9

29. Εάν ο ελεγκτής έχει εντοπίσει ή πιθανολογεί μη συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς, τότε θα πρέπει να προσδιορίσει εάν υπάρχει νόμος, κανονισμός ή σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που: (Βλ. παρ.Α28-Α34)

(α) Απαιτούν από τον ελεγκτή να αναφερθεί σε κατάλληλη αρχή εκτός της οντότητας.

(β) Θεσπίζουν ευθύνες βάσει των οποίων η αναφορά σε κατάλληλη αρχή εκτός της οντότητας μπορεί να είναι κατάλληλη υπό τις περιστάσεις.

Τεκμηρίωση

30. Ο ελεγκτής πρέπει να συμπεριλάβει στην τεκμηρίωση ελέγχου[54] τυχόν εντοπισμένη ή πιθανολογούμενη μη συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς, καθώς και: (Βλ. παρ.Α35-Α36)

(α) Τις ελεγκτικές διαδικασίες που πραγματοποιήθηκαν, τις σημαντικές επαγγελματικές κρίσεις που έγιναν και τα συμπεράσματα που συνήχθησαν επ' αυτών, και

(β) Τις συζητήσεις σημαντικών θεμάτων, που σχετίζονται με τη μη συμμόρφωση, με τη διοίκηση, τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και άλλους, συμπεριλαμβανομένου του τρόπου, με τον οποίο η διοίκηση και, κατά περίπτωση, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση ανταποκρίθηκαν στο θέμα.

***

Εφαρμογή και Λοιπό Επεξηγηματικό Υλικό

Ευθύνη για συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς (Βλ. παρ.3-9)

Α1. Είναι ευθύνη της διοίκησης, με την επίβλεψη των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση, να εξασφαλίζει ότι οι εργασίες της οντότητας διενεργούνται σύμφωνα με τους νόμους και τους κανονισμούς. Οι νόμοι και οι κανονισμοί ενδέχεται να επηρεάσουν τις οικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας με διάφορους τρόπους: για παράδειγμα, πιο άμεσα, ενδέχεται να επηρεάσουν συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την οντότητα στις οικονομικές καταστάσεις, ή είναι δυνατόν να ορίσουν το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Ενδέχεται επίσης να θεσπίσουν συγκεκριμένα νομικά δικαιώματα και υποχρεώσεις της οντότητας, εκ των οποίων ορισμένα θα αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις αυτής. Επιπλέον, οι νόμοι και οι κανονισμοί μπορεί να επιβάλουν κυρώσεις σε περιπτώσεις μη συμμόρφωσης.

Α2. Τα ακόλουθα αποτελούν παραδείγματα του είδους των πολιτικών και των διαδικασιών που μια οντότητα μπορεί να εφαρμόσει για να βοηθήσει στην

[54] ΔΠΕ 230, «*Τεκμηρίωση του ελέγχου*», παράγραφοι 8-11, και Α6

πρόληψη και στην ανίχνευση των περιπτώσεων μη συμμόρφωσης με τους νόμους και τους κανονισμούς:

- Παρακολούθηση των νομικών απαιτήσεων και διασφάλιση ότι οι λειτουργικές διαδικασίες έχουν σχεδιαστεί για να ανταποκρίνονται στις απαιτήσεις αυτές.

- Θέσπιση και λειτουργία των κατάλληλων συστημάτων εσωτερικών δικλείδων διασφάλισης.

- Ανάπτυξη, δημοσιοποίηση και τήρηση ενός κώδικα συμπεριφοράς (δεοντολογίας).

- Εξασφάλιση ότι οι εργαζόμενοι είναι κατάλληλα εκπαιδευμένοι και κατανοούν τον κώδικα συμπεριφοράς.

- Παρακολούθηση της συμμόρφωσης με τον κώδικα συμπεριφοράς και εφαρμογή κατάλληλων ενεργειών για την πειθαρχία των εργαζομένων, οι οποίοι αδυνατούν να συμμορφωθούν με αυτόν.

- Συμμετοχή νομικών συμβούλων για να βοηθήσουν στην παρακολούθηση των νομικών απαιτήσεων.

- Διατήρηση ενός μητρώου σημαντικών νόμων και κανονισμών, με το οποίο η οντότητα πρέπει να συμμορφώνεται εντός του συγκεκριμένου κλάδου που δραστηριοποιείται, καθώς και ένα αρχείο καταγγελιών.

Στις μεγαλύτερες οντότητες, οι εν λόγω πολιτικές και διαδικασίες ενδέχεται να συμπληρωθούν με την ανάθεση κατάλληλων αρμοδιοτήτων:

- στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου.

- στην επιτροπή ελέγχου.

- στη λειτουργία συμμόρφωσης.

Ευθύνη του Ελεγκτή

Α3. Η μη συμμόρφωση της οντότητας με τους νόμους και τους κανονισμούς μπορεί να οδηγήσει σε ουσιώδη σφάλματα των οικονομικών καταστάσεων. Η ανίχνευση της μη συμμόρφωσης, ανεξαρτήτως ουσιαστικότητας, μπορεί να επηρεάσει άλλες πτυχές του ελέγχου συμπεριλαμβανομένης, για παράδειγμα, της εξέτασης από τον ελεγκτή της ακεραιότητας της διοίκησης, των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση ή των εργαζομένων.

Α4. Το εάν μια πράξη συνιστά μη συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς είναι ένα ζήτημα που καθορίζεται από δικαστήριο ή άλλο κατάλληλο δικαιοδοτικό όργανο, που είναι συνήθως πέραν της επαγγελματικής ικανότητας του ελεγκτή να το προσδιορίσει. Ωστόσο, η κατάρτιση του ελεγκτή, η εμπειρία του και η αντίληψή του για την οντότητα και τον κλάδο ή τον τομέα αυτής, μπορούν να αποτελέσουν τη βάση για να

αναγνωριστεί ότι ορισμένες πράξεις, που υπέπεσαν στην προσοχή του ελεγκτή, μπορεί να αποτελούν μη συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς.

Α5. Σύμφωνα με τις προβλεπόμενες από το νόμο απαιτήσεις, μπορεί ειδικά να ζητηθεί από τον ελεγκτή να συντάξει αναφορά, στο πλαίσιο του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, για το εάν η οντότητα συμμορφώνεται με ορισμένες διατάξεις των νόμων ή των κανονισμών. Υπό αυτές τις περιστάσεις, το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)[55] ή το ΔΠΕ 800 (Αναθεωρημένο)[56] ασχολούνται με το πώς αυτές οι ελεγκτικές ευθύνες αντιμετωπίζονται στην έκθεση του ελεγκτή. Επιπλέον, όταν υπάρχουν ειδικές απαιτήσεις προβλεπόμενες από το νόμο περί αναφοράς, μπορεί να είναι απαραίτητο το πρόγραμμα ελέγχου να περιλαμβάνει κατάλληλες δοκιμασίες για τη συμμόρφωση με αυτές τις διατάξεις των νόμων και των κανονισμών.

Κατηγορίες Νόμων και Κανονισμών (Βλ. παρ. 6)

Α6. Η φύση και οι περιστάσεις της οντότητας ενδέχεται να επηρεάσουν το εάν οι σχετικοί νόμοι και κανονισμοί εμπίπτουν στις κατηγορίες νόμων και κανονισμών που περιγράφονται στις παραγράφους 6(α) ή 6(β). Παραδείγματα νόμων και κανονισμών που ενδέχεται να περιλαμβάνονται στις κατηγορίες που περιγράφονται στην παράγραφο 6 περιλαμβάνουν τα εξής:

- Απάτη, διαφθορά και δωροδοκία.
- Ξέπλυμα χρήματος, χρηματοδότηση τρομοκρατίας και έσοδα από εγκληματικές δραστηριότητες.
- Αγορές και διαπραγμάτευση κινητών αξιών.
- Τραπεζικά και άλλα χρηματοοικονομικά προϊόντα και υπηρεσίες.
- Προστασία δεδομένων.
- Φορολογικές και ασφαλιστικές/συνταξιοδοτικές υποχρεώσεις και πληρωμές.
- Προστασία του περιβάλλοντος.
- Δημόσια υγεία και ασφάλεια.

Ειδικά ζητήματα για οντότητες δημοσίου τομέα

Α7. Στο δημόσιο τομέα, ενδέχεται να υπάρχουν πρόσθετες ελεγκτικές ευθύνες σε σχέση με την εξέταση νόμων και κανονισμών που μπορεί να σχετίζονται με

[55] ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), «*Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί οικονομικών καταστάσεων*», παράγραφος 43
[56] ΔΠΕ 800 (Αναθεωρημένο), «*Ειδικά ζητήματα—Έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων που διενεργήθηκαν σύμφωνα με πλαίσια ειδικού σκοπού*», παράγραφος 11.

τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων ή μπορεί να εκτείνονται και σε άλλες πτυχές των εργασιών της οντότητας.

Πρόσθετες ευθύνες που θεσπίζονται από νόμο, κανονισμό ή σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας (Βλ. παρ. 9)

Α8. Νόμος, κανονισμός ή σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας ενδέχεται να απαιτούν από τον ελεγκτή να εκτελέσει πρόσθετες διαδικασίες και να λάβει περαιτέρω μέτρα. Για παράδειγμα, ο Κώδικας Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Λογιστές που εκδόθηκε από το Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Λογιστές (Κώδικας IESBA) απαιτεί από τον ελεγκτή να λάβει μέτρα για να ανταποκριθεί σε εντοπισμένη ή πιθανολογούμενη μη συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς και να ορίσει εάν χρειάζονται περαιτέρω ενέργειες. Αυτά τα βήματα μπορεί να περιλαμβάνουν την γνωστοποίηση εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς σε άλλους ελεγκτές εντός ενός ομίλου, συμπεριλαμβανομένου του εταίρου ανάθεσης ομίλου, των ελεγκτών συστατικών μερών ή άλλων ελεγκτών που εκτελούν εργασίες σε συστατικά μέρη ενός ομίλου για σκοπούς άλλους από τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου[57].

Ορισμός (Βλ. παρ. 12)

Α9. Οι πράξεις μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς περιλαμβάνουν συναλλαγές που πραγματοποιούνται στο όνομα της οντότητας ή για λογαριασμό της, από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, από τη διοίκηση ή από άλλα άτομα που εργάζονται για ή υπό τη διεύθυνση της οντότητας .

Α10. Η μη συμμόρφωση περιλαμβάνει επίσης προσωπική ανάρμοστη συμπεριφορά που σχετίζεται με τις επιχειρηματικές δραστηριότητες της οντότητας, για παράδειγμα, σε περιστάσεις όπου ένα άτομο σε βασική διευθυντική θέση, με προσωπική ιδιότητα, έχει δεχθεί δωροδοκία από προμηθευτή της οντότητας και σε αντάλλαγμα εξασφαλίζει τον διορισμό του προμηθευτή για την παροχή υπηρεσιών ή συμβάσεων στην οντότητα.

Ζητήματα που απασχολούν τον ελεγκτή αναφορικά με τη συμμόρφωση προς τους νόμους και τους κανονισμούς

Απόκτηση γνώσης του νομικού και κανονιστικού πλαισίου (Βλ. παρ.13)

Α11. Για να αποκτήσει μια γενική κατανόηση του νομικού και κανονιστικού πλαισίου, και του τρόπου, με τον οποίο η οντότητα συμμορφώνεται με το πλαίσιο αυτό, ο ελεγκτής μπορεί, για παράδειγμα:

- Να χρησιμοποιήσει την υφιστάμενη κατανόηση του ελεγκτή για τον κλάδο, τους κανονιστικούς και άλλους εξωτερικούς παράγοντες της οντότητας,

[57] Βλ. Τμήματα 225.21-225.22 του Κώδικα IESBA

- Να επικαιροποιήσει την κατανόησή του επί των εν λόγω νόμων και κανονισμών που καθορίζουν άμεσα τα αναφερόμενα ποσά και τις γνωστοποιήσεις που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις,

- Να ζητήσει ενημέρωση από τη διοίκηση όσον αφορά άλλους νόμους ή κανονισμούς που μπορεί να αναμένεται ότι έχουν θεμελιώδη επίδραση στις εργασίες της οντότητας,

- Να ζητήσει ενημέρωση από τη διοίκηση σχετικά με τις πολιτικές και τις διαδικασίες που αφορούν στην τήρηση των νόμων και των κανονισμών, και

- Να ζητήσει ενημέρωση από τη διοίκηση σχετικά με τις πολιτικές ή τις διαδικασίες που υιοθετούνται για την ταυτοποίηση, την αξιολόγηση και τις λογιστικές απαιτήσεις δικαστικών διενέξεων.

Νόμοι και κανονισμοί γενικά αναγνωρισμένοι να έχουν άμεσες επιπτώσεις στον προσδιορισμό ουσιωδών ποσών και γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις (Βλ. παρ.6, 14)

Α12. Ορισμένοι νόμοι και κανονισμοί είναι καλά παγιωμένοι, γνωστοί στην οντότητα και εντός του κλάδου ή του τομέα της οντότητας, και είναι σχετικοί με τις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας (όπως περιγράφεται στην παράγραφο 6(α)). Αυτοί μπορεί να περιλαμβάνουν για παράδειγμα νόμους και κανονισμούς που αφορούν:

- Τη μορφή και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων,

- Τα ειδικά ζητήματα χρηματοοικονομικής αναφοράς του κλάδου,

- Τη λογιστική απεικόνιση συναλλαγών στο πλαίσιο κρατικών συμβάσεων, ή

- Την αναγνώριση δεδουλευμένων ή εξόδων για φόρο εισοδήματος ή συνταξιοδοτικών παροχών.

Ορισμένες διατάξεις αυτών των νόμων και των κανονισμών μπορεί να έχουν άμεση σχέση με ειδικούς ισχυρισμούς που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις (για παράδειγμα, την πληρότητα των διατάξεων περί φόρου εισοδήματος), ενώ άλλες μπορεί να έχουν άμεση σχέση 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, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις αυτών των νόμων και των κανονισμών.

Η μη συμμόρφωση με άλλες διατάξεις των εν λόγω νόμων και κανονισμών, καθώς και με άλλους νόμους και κανονισμούς, μπορεί να οδηγήσει στην επιβολή προστίμων, σε δικαστικές διενέξεις ή σε άλλες συνέπειες για την οντότητα, το κόστος των οποίων μπορεί να πρέπει να προβλέπεται στις

οικονομικές καταστάσεις, χωρίς να θεωρείται ότι έχει άμεση επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 6(α).

Διαδικασίες για τον εντοπισμό περιπτώσεων μη συμμόρφωσης - Άλλοι νόμοι και κανονισμοί (Βλ. παρ. 6, 15)

Α13. Ορισμένοι άλλοι νόμοι και κανονισμοί μπορεί να χρειάζονται ιδιαίτερη προσοχή από τον ελεγκτή επειδή έχουν θεμελιώδη επίπτωση στις εργασίες της οντότητας (όπως περιγράφεται στην παράγραφο 6(β)). Η μη συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς που έχουν θεμελιώδη επίπτωση στη λειτουργία της οντότητας μπορεί να οδηγήσει στην παύση των εργασιών της ή να θέσει υπό αμφισβήτηση τη δυνατότητα συνέχισης δραστηριότητας της οντότητας[58]. Για παράδειγμα, η μη συμμόρφωση με τις απαιτήσεις της άδειας λειτουργίας της οντότητας ή άλλου δικαιώματος για την άσκηση της δραστηριότητάς της θα μπορούσε να έχει τέτοιες επιπτώσεις (π.χ. για μια τράπεζα, η μη συμμόρφωση με τις κεφαλαιακές ή επενδυτικές απαιτήσεις). Υπάρχουν επίσης πολλοί νόμοι και κανονισμοί που σχετίζονται κυρίως με τις λειτουργικές πτυχές της οντότητας, οι οποίοι συνήθως δεν επηρεάζουν τις οικονομικές καταστάσεις και δεν καταγράφονται από τα πληροφοριακά συστήματα της οντότητας στα στοιχεία που σχετίζονται με τη χρηματοοικονομική αναφορά.

Α14. Δεδομένου ότι οι συνέπειες των άλλων νόμων και κανονισμών στη χρηματοοικονομική αναφορά μπορεί να διαφέρουν ανάλογα με τις λειτουργίες της οντότητας, οι ελεγκτικές διαδικασίες που απαιτούνται από την παράγραφο 15 αποσκοπούν στο να επιστήσουν την προσοχή του ελεγκτή στις περιπτώσεις μη συμμόρφωσης με τους νόμους και τους κανονισμούς που ενδέχεται να έχουν σημαντικές επιπτώσεις στις οικονομικές καταστάσεις.

Μη συμμόρφωση που υπέπεσε στην προσοχή του ελεγκτή λόγω άλλων ελεγκτικών διαδικασιών (Βλ. παρ.16)

Α15. Οι ελεγκτικές διαδικασίες που εφαρμόζονται για να σχηματιστεί γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να επιστήσουν την προσοχή του ελεγκτή σε περιπτώσεις μη συμμόρφωσης ή υποψίας μη συμμόρφωσης με τους νόμους και τους κανονισμούς. Οι εν λόγω διαδικασίες ελέγχου μπορεί, για παράδειγμα, να περιλαμβάνουν:

- Ανάγνωση πρακτικών,
- Ερωτήματα προς τη διοίκηση της οντότητας και προς την εσωτερική νομική υπηρεσία ή τον εξωτερικό νομικό σύμβουλο, σχετικά με δικαστικές διενέξεις, απαιτήσεις και εκτιμήσεις, και
- Εκτέλεση ουσιαστικών λεπτομερειακών δοκιμασιών στις κατηγορίες των συναλλαγών, στα υπόλοιπα λογαριασμών ή στις γνωστοποιήσεις.

Έγγραφες διαβεβαιώσεις (Βλ. παρ.17)

[58] Βλέπε ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο), *«Συνέχιση δραστηριότητας»*.

Α16. Λόγω του ότι οι επιπτώσεις των νόμων και των κανονισμών στις οικονομικές καταστάσεις μπορεί να ποικίλλουν σημαντικά, οι έγγραφες διαβεβαιώσεις παρέχουν τα απαραίτητα ελεγκτικά τεκμήρια για τη γνώση της διοίκησης επί των περιπτώσεων εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης με τους νόμους και τους κανονισμούς, των οποίων οι επιπτώσεις μπορεί να είναι σημαντικές για τις οικονομικές καταστάσεις. Ωστόσο, οι έγγραφες διαβεβαιώσεις δεν αποτελούν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια από μόνες τους και, κατά συνέπεια, δεν επηρεάζουν τη φύση και την έκταση των άλλων ελεγκτικών τεκμηρίων που πρόκειται να αποκτήσει ο ελεγκτής[59].

Διαδικασίες που εφαρμόζει ο ελεγκτής (ελεγκτικές διαδικασίες) στις περιπτώσεις εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης

Ενδείξεις μη συμμόρφωσης με τους νόμους και τους κανονισμούς (Βλ. παρ.19)

Α17. Ο ελεγκτής μπορεί να λάβει γνώση πληροφοριών σχετικά με μια περίπτωση μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς, που δεν ήταν αποτέλεσμα της εκτέλεσης των διαδικασιών των παραγράφων 13-17 (π.χ., όταν ο ελεγκτής ειδοποιείται για μη συμμόρφωση από έναν καταγγέλλοντα).

Α18. Τα ακόλουθα θέματα μπορεί να αποτελούν ένδειξη για τη μη συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς:

- Διεξαγωγή ερευνών από ρυθμιστικές αρχές και κρατικές υπηρεσίες ή πληρωμή προστίμων ή επιβολή κυρώσεων.
- Πληρωμές για απροσδιόριστες υπηρεσίες ή δάνεια σε συμβούλους, συνδεδεμένα μέρη, εργαζομένους ή κυβερνητικούς υπαλλήλους.
- Προμήθειες επί πωλήσεων ή αμοιβές μεσιτών που φαίνονται υπερβολικές σε σχέση με εκείνες που συνήθως καταβάλλονται από την οντότητα ή από τον κλάδο αυτής ή για τις υπηρεσίες αυτές.
- Αγορές σε τιμές σημαντικά ανώτερες ή κατώτερες των τιμών της αγοράς.
- Ασυνήθιστες πληρωμές σε μετρητά, αγορές με τραπεζικές επιταγές πληρωτέες στον κομιστή ή μεταφορές σε αριθμημένους (συγκεκριμένους) τραπεζικούς λογαριασμούς.
- Ασυνήθιστες συναλλαγές με εταιρείες που είναι εγγεγραμμένες στους «φορολογικούς παραδείσους».
- Πληρωμές για αγαθά και υπηρεσίες που πραγματοποιήθηκαν εκτός της χώρας από την οποία προέρχονται τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες.
- Πληρωμές χωρίς κατάλληλη δικλίδα τεκμηρίωσης συναλλάγματος.

[59] ΔΠΕ 580, «*Έγγραφες διαβεβαιώσεις*», παράγραφος 4.

- Ύπαρξη ενός πληροφοριακού συστήματος το οποίο αποτυγχάνει, είτε λόγω σχεδιασμού του είτε από αστοχία, στην παροχή επαρκούς ελεγκτικού ίχνους ή επαρκούς τεκμηρίωσης.

- Μη εξουσιοδοτημένες συναλλαγές ή συναλλαγές που δεν έχουν καταχωρηθεί ορθώς.

- Ανεπιθύμητα σχόλια των μέσων επικοινωνίας και ενημέρωσης.

Θέματα που αφορούν στην αξιολόγηση του ελεγκτή (Βλ. παρ.19(β))

Α19. Θέματα που είναι σχετικά με την αξιολόγηση του ελεγκτή ως προς τις πιθανές επιπτώσεις στις οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν:

- Πιθανές οικονομικές συνέπειες εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης με τους νόμους και τους κανονισμούς στις οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένης, για παράδειγμα, της επιβολής προστίμων, ποινών, αποζημιώσεων, της απειλής απαλλοτρίωσης περιουσιακών στοιχείων, της επιβολής διακοπής των εργασιών, και της δικαστικής διένεξης.

- Εάν οι πιθανολογούμενες χρηματοοικονομικές συνέπειες απαιτούν γνωστοποίηση.

- Εάν οι πιθανολογούμενες χρηματοοικονομικές συνέπειες είναι τόσο σοβαρές ώστε να θέτουν υπό αμφισβήτηση την εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, ή διαφορετικά να καθιστούν τις οικονομικές καταστάσεις παραπλανητικές.

Ελεγκτικές διαδικασίες και γνωστοποίηση εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης στη διοίκηση και στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση (Βλ. παρ.20)

Α20. Ο ελεγκτής απαιτείται να συζητήσει τις περιπτώσεις εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης με το κατάλληλο επίπεδο διοίκησης και, κατά περίπτωση, με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, οι οποίοι ενδέχεται να είναι σε θέση να παράσχουν επιπλέον ελεγκτικά τεκμήρια. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να επιβεβαιώσει ότι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση έχουν την ίδια γνώση επί των γεγονότων και των περιστάσεων που σχετίζονται με συναλλαγές ή γεγονότα που οδήγησαν στην εντοπισμένη μη συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς.

Α21. Ωστόσο, σε ορισμένες δικαιοδοσίες, ο νόμος ή ο κανονισμός ενδέχεται να περιορίσει τη γνωστοποίηση ορισμένων θεμάτων εκ μέρους του ελεγκτή στη διοίκηση και στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Ο νόμος ή ο κανονισμός ενδέχεται να απαγορεύει ρητά μια επικοινωνία ή άλλη ενέργεια που θα μπορούσε να προκαταλάβει μια έρευνα από αρμόδια αρχή σχετικά με μια πραγματική ή ύποπτη παράνομη πράξη, συμπεριλαμβανομένης της ειδοποίησης της οντότητας, για παράδειγμα, όταν ο ελεγκτής υποχρεούται να αναφέρει την εντοπισμένη ή πιθανολογούμενη μη συμμόρφωση σε αρμόδια αρχή σύμφωνα με τη νομοθεσία για την καταπολέμηση της

νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες. Σε αυτές τις περιστάσεις, τα ζητήματα που εξετάζει ο ελεγκτής μπορεί να είναι πολύπλοκα και ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει σκόπιμο να ζητήσει νομική συμβουλή.

Α22. Εάν η διοίκηση ή, κατά περίπτωση, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση δεν παρέχουν επαρκείς πληροφορίες στον ελεγκτή για το ότι η οντότητα είναι πράγματι σε συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς, τότε ο ελεγκτής μπορεί να κρίνει σκόπιμο να προβεί σε διαβουλεύσεις με την εσωτερική νομική υπηρεσία της οντότητας ή με τον εξωτερικό νομικό σύμβουλο σχετικά με την εφαρμογή των νόμων και των κανονισμών υπό τις περιστάσεις, συμπεριλαμβανομένης της πιθανότητας απάτης, καθώς και των πιθανών επιπτώσεων στις οικονομικές καταστάσεις. Αν δεν θεωρείται σκόπιμο να προβεί σε διαβουλεύσεις με τον νομικό σύμβουλο της οντότητας, ή εάν ο ελεγκτής δεν είναι ικανοποιημένος από τη νομική γνώμη του συμβούλου, τότε ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει σκόπιμο να συζητήσει σε εμπιστευτική βάση με άλλους εντός της εταιρείας του, με μια εταιρεία του δικτύου που ανήκει, με έναν επαγγελματικό οργανισμό ή με τον δικό του νομικό σύμβουλο, για το αν υφίσταται παράβαση νόμου ή κανονισμού, συμπεριλαμβανομένης της πιθανότητας απάτης, τις ενδεχόμενες νομικές συνέπειες, καθώς και για το ποια περαιτέρω μέτρα, εάν υπάρχουν, θα πρέπει να λάβει ο ελεγκτής.

Αξιολόγηση των επιπτώσεων εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης (Βλ. παρ.22)

Α23. Όπως απαιτείται από την παράγραφο 22, ο ελεγκτής αξιολογεί τις επιπτώσεις εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης σε άλλες πτυχές του ελέγχου, συμπεριλαμβανομένης της αξιολόγησης των κινδύνων από τον ελεγκτή και της αξιοπιστίας των έγγραφων διαβεβαιώσεων. Οι επιπτώσεις συγκεκριμένων εντοπισμένων ή πιθανολογούμενων περιπτώσεων μη συμμόρφωσης εξαρτώνται από τη σχέση διάπραξης και απόκρυψης, εάν υπάρχει, από τις συγκεκριμένες δραστηριότητες εσωτερικού ελέγχου και από το επίπεδο συμμετοχής της διοίκησης ή ατόμων που εργάζονται για ή υπό τη διεύθυνση της οντότητας, και ιδίως επιπτώσεις που προκύπτουν από την συμμετοχή της ανώτατης αρχής της οντότητας. Όπως σημειώνεται στην παράγραφο 9, η συμμόρφωση του ελεγκτή με νόμους, κανονισμούς ή σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας μπορεί να παρέχει περαιτέρω πληροφορίες που σχετίζονται με τις ευθύνες του ελεγκτή σύμφωνα με την παράγραφο 22.

Α24. Παραδείγματα περιστάσεων που ενδέχεται να αναγκάσουν τον ελεγκτή να αξιολογήσει τις επιπτώσεις εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης στην αξιοπιστία των έγγραφων διαβεβαιώσεων που λαμβάνονται από τη διοίκηση και, κατά περίπτωση, από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, περιλαμβάνουν τις περιπτώσεις όπου:

- Ο ελεγκτής υποπτεύεται ή έχει αποδεικτικά στοιχεία για την εμπλοκή ή την σκοπούμενη εμπλοκή της διοίκησης και, κατά περίπτωση, των

υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση σε οποιαδήποτε εντοπισμένη ή πιθανολογούμενη μη συμμόρφωση.

- Ο ελεγκτής γνωρίζει ότι η διοίκηση και, κατά περίπτωση, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση έχουν λάβει γνώση αυτής της μη συμμόρφωσης και, αντίθετα με τις νομικές ή κανονιστικές απαιτήσεις, δεν έχουν αναφέρει ούτε εξουσιοδοτήσει την αναφορά του θέματος σε αρμόδια αρχή εντός εύλογης χρονικής περιόδου.

Α25. Σε ορισμένες περιστάσεις, ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει το ενδεχόμενο να απεμπλακεί από την ανάθεση, όπου αυτό επιτρέπεται από νόμο ή κανονισμό, για παράδειγμα όταν η διοίκηση ή οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση δεν λαμβάνουν τα διορθωτικά μέτρα που θεωρεί ο ελεγκτής κατάλληλα υπό τις περιστάσεις, ή η εντοπισμένη ή πιθανολογούμενη μη συμμόρφωση εγείρει ερωτήματα σχετικά με την ακεραιότητα της διοίκησης ή των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση, ακόμη και όταν η μη συμμόρφωση δεν είναι ουσιώδης για τις οικονομικές καταστάσεις. Ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει σκόπιμο να ζητήσει νομική συμβουλή για να αποφασίσει εάν η απεμπλοκή από την ανάθεση θα ήταν κατάλληλη. Όταν ο ελεγκτής κρίνει ότι η απεμπλοκή από την ανάθεση θα ήταν κατάλληλη, κάτι τέτοιο δεν θα υποκαθιστά τη συμμόρφωση με άλλες ευθύνες βάσει νόμου, κανονισμού ή σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας για την ανταπόκριση σε εντοπισμένη ή πιθανολογούμενη μη συμμόρφωση. Επιπλέον, η παράγραφος Α8α του ΔΠΕ 220[60] υποδεικνύει ότι ορισμένες απαιτήσεις δεοντολογίας ενδέχεται να απαιτούν από τον προηγούμενο ελεγκτή, κατόπιν αιτήματος του προτεινόμενου διαδόχου ελεγκτή, να παρέχει πληροφορίες σχετικά με τη μη συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς στον διάδοχο ελεγκτή.

Γνωστοποίηση και αναφορά εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης

Ενδεχόμενες επιπτώσεις εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης στην έκθεση του ελεγκτή (Βλ. παρ. 26–28)

Α26. Η εντοπισμένη ή πιθανολογούμενη μη συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς γνωστοποιείται στην έκθεση του ελεγκτή όταν ο ελεγκτής διαφοροποιεί τη γνώμη σύμφωνα με τις παραγράφους 26-28. Σε ορισμένες άλλες περιστάσεις, ο ελεγκτής μπορεί να γνωστοποιήσει εντοπισμένη ή πιθανολογούμενη μη συμμόρφωση στην έκθεση του ελεγκτή, για παράδειγμα:

- Όταν ο ελεγκτής έχει άλλες ευθύνες αναφοράς, εκτός από τις ευθύνες του ελεγκτή βάσει των ΔΠΕ, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 43 του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο).

- Όταν ο ελεγκτής κρίνει ότι η εντοπισμένη ή πιθανολογούμενη μη συμμόρφωση αποτελεί *σημαντικότερο θέμα ελέγχου* και, κατά συνέπεια,

[60] ΔΠΕ 220, *«Διαχείριση ποιότητας για τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων»*

γνωστοποιεί το θέμα σύμφωνα με το ΔΠΕ 701[61], εκτός εάν εφαρμόζεται η παράγραφος 14 του εν λόγω ΔΠΕ, ή

- Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, όταν η διοίκηση ή οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση δεν λαμβάνουν τα διορθωτικά μέτρα που ο ελεγκτής θεωρεί κατάλληλα υπό τις περιστάσεις και η απεμπλοκή από την ανάθεση δεν είναι δυνατή (βλέπε παράγραφο Α25), τότε ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει το ενδεχόμενο να περιγράψει την εντοπισμένη ή πιθανολογούμενη μη συμμόρφωση σε παράγραφο *Άλλου Θέματος* σύμφωνα με το ΔΠΕ 706 (Αναθεωρημένο)[62].

Α27. Ο νόμος ή ο κανονισμός ενδέχεται να αποκλείουν τη δημόσια γνωστοποίηση ενός συγκεκριμένου θέματος από τη διοίκηση, τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ή τον ελεγκτή. Για παράδειγμα, ο νόμος ή ο κανονισμός μπορεί να απαγορεύει συγκεκριμένα τη γνωστοποίηση ή άλλη ενέργεια, που θα μπορούσε να προδικάσει μια έρευνα από μια αρμόδια αρχή για μια πραγματική ή πιθανολογούμενη παράνομη πράξη, συμπεριλαμβανομένης της απαγόρευσης προειδοποίησης της οντότητας. Όταν ο ελεγκτής σκοπεύει να γνωστοποιήσει την εντοπισμένη ή πιθανολογούμενη μη συμμόρφωση στην έκθεση του ελεγκτή, υπό τις περιστάσεις που ορίζονται στην παράγραφο Α26 ή με άλλο τρόπο, τότε αυτός ο νόμος ή κανονισμός μπορεί να έχει επιπτώσεις στην ικανότητα του ελεγκτή να περιγράψει το θέμα στην έκθεσή του ή σε ορισμένες περιστάσεις στην έκδοση της έκθεσης του ελεγκτή. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει το ενδεχόμενο λήψης νομικής συμβουλής για να ορίσει την κατάλληλη πορεία δράσης.

Αναφορά εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης στην κατάλληλη αρχή εκτός οντότητας (Βλ. παρ.29)

Α28. Η αναφορά εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς σε κατάλληλη αρχή εκτός της οντότητας μπορεί να απαιτείται ή να κρίνεται ενδεδειγμένη υπό τις περιστάσεις επειδή:

(α) Ο νόμος, ο κανονισμός ή οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας απαιτούν από τον ελεγκτή να προβεί σε σχετική αναφορά (βλέπε παράγραφο Α29),

(β) Ο ελεγκτής έχει κρίνει ότι η αναφορά είναι η κατάλληλη ενέργεια για να ανταποκριθεί σε εντοπισμένη ή πιθανολογούμενη μη συμμόρφωση, σύμφωνα με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας (βλέπε παράγραφο Α30), ή

(γ) Ο νόμος, ο κανονισμός ή οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας παρέχουν στον ελεγκτή το δικαίωμα να το πράξει (βλέπε παράγραφο Α31).

---

[61] ΔΠΕ 701, *«Γνωστοποίηση σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή»*
[62] ΔΠΕ 706 (Αναθεωρημένο), *«Παράγραφοι έμφασης θέματος και παράγραφοι άλλων θεμάτων στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή»*

Α29. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, ενδέχεται να απαιτείται βάσει νόμου, κανονισμού ή σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας ο ελεγκτής να αναφέρει την εντοπισμένη ή πιθανολογούμενη μη συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς σε κατάλληλη αρχή εκτός της οντότητας. Για παράδειγμα, σε ορισμένες δικαιοδοσίες, υπάρχουν νομικές απαιτήσεις προκειμένου ο ελεγκτής ενός χρηματοπιστωτικού ιδρύματος να αναφέρει το εντοπισμένο ή πιθανολογούμενο περιστατικό μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς σε μια εποπτική αρχή. Επίσης, σφάλματα μπορεί να προκύψουν από μη συμμόρφωση με νόμους ή κανονισμούς και, σε ορισμένες δικαιοδοσίες, ο ελεγκτής μπορεί να υποχρεωθεί να αναφέρει τέτοια σφάλματα σε αρμόδια αρχή σε περιπτώσεις όπου η διοίκηση ή οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση δεν λαμβάνουν διορθωτικά μέτρα.

Α30. Σε άλλες περιπτώσεις, οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας μπορεί να απαιτήσουν από τον ελεγκτή να αποφασίσει εάν η αναφορά εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς σε κατάλληλη αρχή εκτός της οντότητας είναι η δέουσα ενέργεια υπό τις περιστάσεις. Για παράδειγμα, ο Κώδικας IESBA απαιτεί από τον ελεγκτή να λάβει μέτρα για να ανταποκριθεί σε εντοπισμένη ή πιθανολογούμενη μη συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς και να ορίσει εάν χρειάζονται περαιτέρω ενέργειες, οι οποίες μπορεί να περιλαμβάνουν αναφορά σε κατάλληλη αρχή εκτός της οντότητας[63]. Ο Κώδικας IESBA εξηγεί ότι αυτή η αναφορά δεν θα θεωρηθεί παραβίαση της υποχρέωσης εμπιστευτικότητας σύμφωνα με τον Κώδικα IESBA[64].

Α31. Ακόμη κι αν ο νόμος, ο κανονισμός ή οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας δεν περιλαμβάνουν απαιτήσεις που αφορούν στην αναφορά εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης, μπορεί να παρέχουν στον ελεγκτή το δικαίωμα να αναφέρει την εντοπισμένη ή πιθανολογούμενη μη συμμόρφωση σε κατάλληλη αρχή εκτός της οντότητας. Για παράδειγμα, κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, ο ελεγκτής μπορεί να έχει το δικαίωμα βάσει νόμου ή κανονισμού να συζητήσει περιπτώσεις εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς με μια εποπτεύουσα αρχή.

Α32. Σε άλλες περιστάσεις, η αναφορά εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς σε κατάλληλη αρχή εκτός της οντότητας μπορεί να αποκλείεται από το καθήκον εμπιστευτικότητας του ελεγκτή βάσει νόμου, κανονισμού ή σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας.

Α33. Η απόφαση του ελεγκτή που απαιτείται σύμφωνα με την παράγραφο 29, μπορεί να περιλαμβάνει πολύπλοκα ζητήματα και επαγγελματικές κρίσεις. Ως εκ τούτου, ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει το ενδεχόμενο να ζητήσει συμβουλές εσωτερικά (π.χ. εντός της εταιρείας του ή από μια εταιρεία του δικτύου στο οποίο ανήκει) ή σε εμπιστευτική βάση από μια ρυθμιστική αρχή ή έναν επαγγελματικό φορέα (εκτός εάν κάτι τέτοιο απαγορεύεται από νόμο ή κανονισμό ή παραβιάζει το καθήκον της εμπιστευτικότητας). Ο ελεγκτής

[63] Βλέπε, για παράδειγμα, το Τμήμα 225.29 και τα Τμήματα 225.33-225.36 του Κώδικα IESBA.
[64] Βλέπε, για παράδειγμα, το Τμήμα 140.7 και το Τμήμα 225.35 του Κώδικα IESBA.

μπορεί επίσης να εξετάσει το ενδεχόμενο να λάβει νομική συμβουλή για να κατανοήσει τις επιλογές που έχει και τις επαγγελματικές ή νομικές επιπτώσεις της εφαρμογής οποιασδήποτε συγκεκριμένης πορείας δράσης.

Ειδικά ζητήματα για οντότητες δημοσίου τομέα

Α34. Ένας ελεγκτής δημοσίου τομέα μπορεί να υποχρεούται να αναφέρει περιπτώσεις εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης στο νομοθετικό σώμα ή σε άλλο διοικητικό όργανο ή να τις αναφέρει στην έκθεση του ελεγκτή.

Τεκμηρίωση (Βλ. παρ.30)

Α35. Η τεκμηρίωση του ελεγκτή επί των ευρημάτων που αφορούν εντοπισμένη ή πιθανολογούμενη μη συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς μπορεί να περιλαμβάνει, για παράδειγμα:

- Αντίγραφα των αρχείων ή των εγγράφων.
- Πρακτικά των συζητήσεων που έγιναν με τη διοίκηση, τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ή τρίτα μέρη εκτός οντότητας.

Α36. Ο νόμος, ο κανονισμός ή οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας μπορεί επίσης να ορίζουν πρόσθετες απαιτήσεις τεκμηρίωσης σχετικά με εντοπισμένη ή πιθανολογούμενη μη συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς[65].

✧✧✧

Οι δομές και οι διαδικασίες που υποστηρίζουν τις λειτουργίες του IAASB διευκολύνονται από τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών® ή IFAC®.
Η IAASB και η IFAC δεν αναλαμβάνουν καμία ευθύνη για ζημία που προκλήθηκε σε οποιοδήποτε πρόσωπο που ενεργεί ή αρνείται από το να ενεργήσει βασιζόμενο στο υλικό της παρούσας δημοσίευσης, είτε η ζημία αυτή προκλήθηκε από αμέλεια ή από άλλη αιτία.

Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, τα Διεθνή Πρότυπα Αναθέσεων Διασφάλισης, τα Διεθνή Πρότυπα Αναθέσεων Επισκόπησης, τα Διεθνή Πρότυπα Συναφών Υπηρεσιών, τα Διεθνή Πρότυπα Δικλείδων Ποιότητας, οι Σημειώσεις Διεθνούς Ελεγκτικής Πρακτικής, τα Προσχέδια Προτύπων, τα Έγγραφα Διαβούλευσης και άλλες δημοσιεύσεις της IAASB δημοσιεύονται από την IFAC και αποτελούν πνευματικό δικαίωμα αυτής.

Πνευματικά δικαιώματα © Δεκέμβριος 2020 από την IFAC. Τηρουμένων όλων των δικαιωμάτων. Η παρούσα δημοσίευση μπορεί να χρησιμοποιηθεί για προσωπική και μη εμπορική χρήση (π.χ. επαγγελματική αναφορά ή έρευνα) από τη διεύθυνση www.iaasb.org. Απαιτείται γραπτή άδεια για τη μετάφραση,

[65] Βλέπε, για παράδειγμα, το Τμήμα 225.37 του Κώδικα IESBA.

αναπαραγωγή, αποθήκευση ή μετάδοση ή για άλλες παρόμοιες χρήσεις του παρόντος εγγράφου.
Το "Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης", τα "Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου", τα "Διεθνή Πρότυπα Αναθέσεων Διασφάλισης", τα " Διεθνή Πρότυπα Αναθέσεων Επισκόπησης ", τα "Διεθνή Πρότυπα Συναφών Υπηρεσιών", τα " Διεθνή Πρότυπα Δικλείδων Ποιότητας ", οι " Σημειώσεις Διεθνούς Ελεγκτικής Πρακτικής", το "IAASB", το "ISA", το "ISAE", το "ISRE", το "ISRS", το "ISQC", το "IAPN" και το λογότυπο του IAASB είναι κατοχυρωμένα εμπορικά σήματα της IFAC ή κατατεθέντα εμπορικά σήματα και σήματα υπηρεσιών της IFAC στις ΗΠΑ και σε άλλες χώρες.

Για πληροφορίες σχετικά με τα πνευματικά δικαιώματα, τα εμπορικά σήματα και τις άδειες χρήσης, μεταβείτε στην ιστοσελίδα permissions ή επικοινωνήστε με τη διεύθυνση permissions@ifac.org.

Το παρόν κείμενο αναπαράγει, με την άδεια της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC), ολόκληρη ή μέρος της ελληνικής μετάφρασης που πραγματοποιήθηκε από την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), του **ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ 250 (Αναθεωρημένο)** που εξέδωσε το Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (IAASB) και δημοσιεύθηκε στην Αγγλική γλώσσα από την IFAC. Η αναπαραγωγή αυτής της ελληνικής μετάφρασης επιτρέπεται εντός της Ελλάδας. Όλα τα υφιστάμενα δικαιώματα, συμπεριλαμβανομένων των πνευματικών δικαιωμάτων, διατηρούνται εκτός Ελλάδας. Το εγκεκριμένο κείμενο όλων των δημοσιεύσεων της IFAC είναι εκείνο που δημοσιεύεται από την IFAC στην Αγγλική γλώσσα. Η IFAC δεν αναλαμβάνει καμία ευθύνη για την ακρίβεια και την πληρότητα της μετάφρασης ή για τις ενέργειες που ενδέχεται να προκύψουν ως αποτέλεσμα αυτής.

Το παρόν κείμενο αναπαράγει, με την άδεια της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC), ολόκληρη ή μέρος της ελληνικής μετάφρασης που πραγματοποιήθηκε από την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), του **ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ 250 (Αναθεωρημένο)** που εξέδωσε το Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (IAASB) και δημοσιεύθηκε στην Αγγλική γλώσσα από την IFAC. Η αναπαραγωγή αυτής της ελληνικής μετάφρασης επιτρέπεται εντός της Ελλάδας. Όλα τα υφιστάμενα δικαιώματα, συμπεριλαμβανομένων των πνευματικών δικαιωμάτων, διατηρούνται εκτός Ελλάδας. Το εγκεκριμένο κείμενο όλων των δημοσιεύσεων της IFAC είναι εκείνο που δημοσιεύεται από την IFAC στην Αγγλική γλώσσα. Η IFAC δεν αναλαμβάνει καμία ευθύνη για την ακρίβεια και την πληρότητα της μετάφρασης ή για τις ενέργειες που ενδέχεται να προκύψουν ως αποτέλεσμα αυτής.

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Ο Πρόεδρος

ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ ΓΙΑΝΝΟΠΟΥΛΟΣ