



Επιτροπή Λογιστικής Τοποποίησης και Ελέγχων

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 260 (ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ)

Επικοινωνία με τους υπευθύνους για τη Διακυβέρνηση

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

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

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

© Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, 2003

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

E: www.elte.org.gr

info@elte.org.gr

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 260

(ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ)

ΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑ ΜΕ ΤΟΥΣ ΥΠΕΥΘΥΝΟΥΣ ΓΙΑ ΤΗ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗ

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

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Παράγραφος
Εισαγωγή	
Πεδίο του παρόντος ΔΠΕ	1-3
Ο ρόλος της επικοινωνίας	4-7
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	8
Στόχοι	9
Ορισμοί	10
Απαιτήσεις	
Υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση.....	11-13
Θέματα προς γνωστοποίηση	14-17
Διαδικασία επικοινωνίας	18-22
Τεκμηρίωση	23
Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό	
Υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση.....	A1-A8
Θέματα προς γνωστοποίηση	A9-A36
Διαδικασία επικοινωνίας	A37-A53
Τεκμηρίωση	A54

Παράρτημα 1: Ειδικές απαιτήσεις του ΔΠΔΠ 1 και άλλων ΔΠΕ που αναφέρονται στην επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.

Παράρτημα 2: Ποιοτικές πτυχές των λογιστικών πρακτικών.

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 260 (Αναθεωρημένο), «Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση» πρέπει να μελετάται σε συνδυασμό με το ΔΠΕ 200 «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ενός ελέγχου σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα ελέγχου».

Εισαγωγή

Πεδίο του παρόντος ΔΠΕ

1. Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να επικοινωνεί με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση στο πλαίσιο του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων. Αν και το παρόν ΔΠΕ εφαρμόζεται ανεξάρτητα από τη διοικητική δομή ή το μέγεθος μίας οντότητας, καθώς και για τις εισηγμένες οντότητες, ειδική μέριμνα έχει εφαρμογή όταν όλα τα πρόσωπα που είναι υπεύθυνα για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη διοίκηση μιας οντότητας. Το παρόν ΔΠΕ δεν θεσπίζει απαιτήσεις σχετικά με την επικοινωνία του ελεγκτή με τη διοίκηση μιας οντότητας ή με τους ιδιοκτήτες, εκτός εάν τα πρόσωπα αυτά είναι επιφορτισμένα και με ρόλο διακυβέρνησης.
2. Το παρόν ΔΠΕ είναι γραμμένο στο πλαίσιο ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων, αλλά μπορεί επίσης να εφαρμόζεται, προσαρμοζόμενο στις περιστάσεις, σε ελέγχους άλλων ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών όταν οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση έχουν ευθύνη να επιβλέπουν την κατάρτιση των άλλων ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών.
3. Αναγνωρίζοντας τη σημασία της αποτελεσματικής αμφίδρομης επικοινωνίας σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων, το παρόν ΔΠΕ παρέχει ένα πρωταρχικό πλαίσιο για την επικοινωνία του ελεγκτή με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, και προσδιορίζει ορισμένα ειδικά θέματα που πρέπει να γνωστοποιούνται προς αυτούς. Πρόσθετα θέματα επικοινωνίας, τα οποία συμπληρώνουν τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΕ, προσδιορίζονται σε άλλα ΔΠΕ (βλέπε Παράρτημα 1). Επιπλέον, το ΔΠΕ 265¹ θεσπίζει ειδικές απαιτήσεις αναφορικά με την γνωστοποίηση σημαντικών ελλείψεων στις δικλείδες εσωτερικού ελέγχου που ο ελεγκτής έχει εντοπίσει κατά τη διάρκεια του ελέγχου, προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Ενδέχεται να απαιτείται η γνωστοποίηση θεμάτων πλέον αυτών που απαιτούνται από το παρόν ή άλλα ΔΠΕ, βάσει νόμου ή κανονισμού, βάσει συμφωνίας με την οντότητα, ή από πρόσθετες υποχρεώσεις που έχουν εφαρμογή στη συγκεκριμένη ανάθεση, όπως για παράδειγμα, από τα πρότυπα ενός εθνικού επαγγελματικού λογιστικού φορέα. Τίποτα στο παρόν ΔΠΕ δεν εμποδίζει τον ελεγκτή να γνωστοποιεί οποιαδήποτε άλλα θέματα στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. (Αναφ: Παρ. A33-A36)

Ο ρόλος της επικοινωνίας

4. Το παρόν ΔΠΕ εστιάζει κυρίως στην επικοινωνία από τον ελεγκτή προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Παρόλα αυτά, η αποτελεσματική και αμφίδρομη επικοινωνία είναι σημαντική, βοηθώντας:
 - (α) Τον ελεγκτή και τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση στην κατανόηση θεμάτων που σχετίζονται με τον διενεργούμενο έλεγχο, και στην ανάπτυξη μιας εποικοδομητικής επαγγελματικής σχέσης. Η σχέση αυτή αναπτύσσεται, διατηρώντας παράλληλα την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα του ελεγκτή,

¹ ΔΠΕ 265, «Κοινοποίηση ελλείψεων στις δικλείδες εσωτερικού ελέγχου στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και στη διοίκηση».

- (β) Τον ελεγκτή στην απόκτηση πληροφοριών από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση που χρειάζονται για τον έλεγχο. Για παράδειγμα, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση, μπορεί να βοηθήσουν τον ελεγκτή στην κατανόηση της οντότητας και του περιβάλλοντός της, στον εντοπισμό των κατάλληλων πηγών ελεγκτικών τεκμηρίων, και στην παροχή πληροφοριών σχετικά με συγκεκριμένες συναλλαγές ή γεγονότα, και
 - (γ) Τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση στην εκπλήρωση της ευθύνης τους να εποπτεύουν τη διαδικασία χρηματοοικονομικών αναφορών, μειώνοντας έτσι τον κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων.
5. Αν και ο ελεγκτής είναι υπεύθυνος για την γνωστοποίηση θεμάτων που απαιτούνται από το παρόν ΔΠΕ, η διοίκηση έχει επίσης ευθύνη να γνωστοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση θέματα του ενδιαφέροντός τους. Η γνωστοποίηση από τον ελεγκτή δεν απαλλάσσει τη διοίκηση από αυτή την ευθύνη. Ομοίως, η επικοινωνία της διοίκησης με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση επί θεμάτων που απαιτείται να γνωστοποιεί ο ελεγκτής, δεν απαλλάσσει τον ελεγκτή από την ευθύνη γνωστοποίησης αυτών από πλευράς του. Η γνωστοποίηση αυτών των θεμάτων από τη διοίκηση μπορεί, ωστόσο, να επηρεάσει τη μορφή ή το χρόνο γνωστοποίησης του ελεγκτή προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.
 6. Το να υπάρχει σαφής επικοινωνία των θεμάτων που απαιτείται να γνωστοποιούνται σύμφωνα με τα ΔΠΕ είναι αναπόσπαστο μέρος κάθε ελέγχου. Τα ΔΠΕ, ωστόσο, δεν απαιτούν από τον ελεγκτή να εκτελεί διαδικασίες ειδικά για να εντοπίσει οποιαδήποτε άλλα θέματα προς επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.
 7. Νόμος ή κανονισμός μπορεί να περιορίζει την γνωστοποίηση ορισμένων θεμάτων από τον ελεγκτή προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Για παράδειγμα, νόμοι ή κανονισμοί μπορεί να απαγορεύουν ειδικά την επικοινωνία, ή άλλη ενέργεια, που θα μπορούσε να βλάψει μια έρευνα από την αρμόδια αρχή για πράξη που είναι ή υπάρχουν υπόνοιες ότι είναι παράνομη. Σε κάποιες περιπτώσεις, η ενδεχόμενη αντίθεση μεταξύ των υποχρεώσεων εχεμύθειας του ελεγκτή και των υποχρεώσεων επικοινωνίας μπορεί να είναι περίπλοκη. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει το ενδεχόμενο να λάβει νομική συμβουλή.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

8. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που τελειώνουν την ή μετά την 15^η Δεκεμβρίου 2016.

Στόχοι

9. Οι στόχοι του ελεγκτή είναι:
 - (α) Να επικοινωνεί με σαφήνεια προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση τις ευθύνες του ελεγκτή σε σχέση με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, και μια σύνοψη του σχεδιασμένου εύρους και του χρονοδιαγράμματος του ελέγχου,

- (β) Να αποκτά από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση πληροφορίες σχετικά με τον έλεγχο,
- (γ) Να επισημαίνει έγκαιρα στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση θέματα που προκύπτουν από τον έλεγχο και είναι σημαντικά και σχετικά με την ευθύνη τους να επιβλέπουν τη διαδικασία χρηματοοικονομικών αναφορών, και
- (δ) Να προάγει την αποτελεσματική αμφίδρομη επικοινωνία μεταξύ του ελεγκτή και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση.

Ορισμοί

10. Για σκοπούς του παρόντος ΔΠΕ, οι ακόλουθοι όροι έχουν τη σημασία που αποδίδεται κατωτέρω:

- (α) Υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση – Το πρόσωπο(α) ή ο οργανισμός(οί) (π.χ., ένας θεματοφύλακας) αρμόδια για την επίβλεψη της στρατηγικής κατεύθυνσης και των υποχρεώσεων λογοδοσίας της οντότητας. Η αρμοδιότητα αυτή περιλαμβάνει την επίβλεψη της διαδικασίας χρηματοοικονομικών αναφορών. Για κάποιες οντότητες και δικαιοδοσίες, στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση μπορεί να περιλαμβάνονται μέλη της διοίκησης όπως, για παράδειγμα, εκτελεστικά μέλη ενός συμβουλίου διακυβέρνησης μιας οντότητας του ιδιωτικού ή του δημόσιου τομέα, ή πρόσωπο που είναι ιδιοκτήτης με διευθυντικό ρόλο. Αναφορά για διαφοροποιήσεις στις δομές διακυβέρνησης γίνεται στις παραγράφους A1-A8
- (β) *Διοίκηση*– Το(α) πρόσωπο(α) με εκτελεστικές ευθύνες για τη διενέργεια των λειτουργιών της οντότητας. Για κάποιες οντότητες και δικαιοδοσίες, η διοίκηση περιλαμβάνει μερικούς ή όλους εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση όπως, για παράδειγμα, εκτελεστικά μέλη ενός συμβουλίου διακυβέρνησης, ή πρόσωπο που είναι ιδιοκτήτης με διευθυντικό ρόλο.

Απαιτήσεις

Υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση

11. Ο ελεγκτής πρέπει να εντοπίσει το(α) κατάλληλο(α) πρόσωπο(α) εντός της δομής διακυβέρνησης της οντότητας, με το(α) οποίο(α) θα επικοινωνεί. (Αναφ: Παρ. A1-A4)

Επικοινωνία με υποομάδα των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση

12. Εάν ο ελεγκτής επικοινωνεί με μια υποομάδα των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση όπως, για παράδειγμα, με την επιτροπή ελέγχου, ή με ένα πρόσωπο, ο ελεγκτής πρέπει να διαπιστώνει εάν χρειάζεται επιπροσθέτως να επικοινωνεί με το σώμα διακυβέρνησης. (Αναφ: Παρ. A5-A7)

Όταν όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη διοίκηση της οντότητας

13. Σε ορισμένες περιπτώσεις, όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη διοίκηση της οντότητας όπως, για παράδειγμα, σε μια μικρή επιχείρηση όπου ένας μόνος ιδιοκτήτης διοικεί την οντότητα και κανένας άλλος δεν έχει ρόλο διακυβέρνησης. Στις περιπτώσεις αυτές, εάν τα θέματα που απαιτούνται από αυτό το ΔΠΕ γνωστοποιούνται στο(α) πρόσωπο(α) με ευθύνες διοίκησης, και το(α) ίδιο(α) πρόσωπο(α) έχει(ουν) επίσης ευθύνες διακυβέρνησης, τα θέματα δεν χρειάζεται να γνωστοποιηθούν εκ νέου στο(α) ίδιο(α) πρόσωπο(α) στα πλαίσια του ρόλου του(ς) στη διακυβέρνηση. Τα θέματα αυτά αναφέρονται στην παράγραφο 16(γ). Ο ελεγκτής παρόλα αυτά πρέπει να βεβαιωθεί ότι η επικοινωνία με το(α) πρόσωπο(α) που έχει(ουν) διοικητικές ευθύνες καλύπτει επαρκώς την ενημέρωση όλων εκείνων με τους οποίους ο ελεγκτής σε κάθε άλλη περίπτωση θα επικοινωνούσε λόγω του ρόλου τους στη διακυβέρνηση. (Αναφ: Παρ. Α8)

Θέματα προς επικοινωνία

Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων

14. Ο ελεγκτής πρέπει να γνωστοποιεί προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση τις ευθύνες του σε σχέση με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, αναφέροντας, μεταξύ άλλων, ότι:
- (α) Ο ελεγκτής είναι υπεύθυνος για τη διαμόρφωση και έκφραση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων που έχουν καταρτιστεί από τη διοίκηση με την εποπτεία των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση, και
 - (β) Ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων δεν απαλλάσσει τη διοίκηση ή τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση από τις ευθύνες τους. (Αναφ: Παρ. Α9-Α10)

Σχεδιασμός εύρους και χρονοδιαγράμματος ελέγχου

15. Ο ελεγκτής πρέπει να γνωστοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση μια σύνοψη του σχεδιασμού του εύρους και του χρονοδιαγράμματος του ελέγχου, περιλαμβανομένων και των σημαντικών κινδύνων που έχει εντοπίσει. (Αναφ: Παρ. Α11-Α16)

Σημαντικά ευρήματα του ελέγχου

16. Ο ελεγκτής πρέπει να γνωστοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση: (Αναφ: Παρ. Α17 – Α18)
- (α) Τις απόψεις του αναφορικά με σημαντικές ποιοτικές πτυχές των λογιστικών πρακτικών της οντότητας, περιλαμβανομένων λογιστικών αρχών και μεθόδων, λογιστικών εκτιμήσεων και γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις. Κατά περίπτωση, ο ελεγκτής θα πρέπει να εξηγήσει στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση γιατί θεωρεί ότι μια σημαντική λογιστική πρακτική, που είναι αποδεκτή από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικών αναφορών, δεν είναι η πλέον κατάλληλη για τις ιδιαίτερες περιστάσεις της οντότητας. (Αναφ: Παρ. Α19 – Α20)
 - (β) Τις σημαντικές δυσκολίες, εάν υπήρξαν, που αντιμετωπίστηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου. (Αναφ: Παρ. Α21)

- (γ) Εκτός της περίπτωσης που όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη διοίκηση της οντότητας:
 - (i) τα σημαντικά θέματα, αν υπήρξαν, που ανέκυψαν από τον έλεγχο και αποτέλεσαν αντικείμενο επικοινωνίας, προφορικής ή γραπτής, με τη διοίκηση, και (Αναφ: Παρ. Α22)
 - (ii) τις έγγραφες διαβεβαιώσεις που ζητά ο ελεγκτής, και
- (δ) Περιστάσεις που επηρεάζουν τη μορφή και το περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου, εάν υπήρξαν, και (Αναφ: Παρ. Α23-25)
- (ε) Τυχόν άλλα θέματα που ανέκυψαν από τον έλεγχο και, κατά την επαγγελματική κρίση του ελεγκτή, είναι σημαντικά για την εποπτεία της διαδικασίας χρηματοοικονομικών αναφορών. (Αναφ: Παρ. Α26-Α28)

Ανεξαρτησία του ελεγκτή

17. Στην περίπτωση εισηγμένων οντοτήτων, ο ελεγκτής πρέπει να επικοινωνεί προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση τα εξής:
- (α) Μια δήλωση ότι η ομάδα ανάθεσης και όποια άλλα απασχολούμενα στη ελεγκτική εταιρία πρόσωπα απαιτείται, η ίδια η ελεγκτική εταιρία και, όπου αυτό έχει εφαρμογή, το δίκτυο της ελεγκτικής εταιρίας έχουν συμμορφωθεί με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που αφορούν στην ανεξαρτησία, και
 - (i) Όλες τις σχέσεις και άλλα θέματα μεταξύ της ελεγκτικής εταιρίας, του δικτύου της ελεγκτικής εταιρίας και της οντότητας που, κατά την επαγγελματική κρίση του ελεγκτή, μπορεί εύλογα να θεωρηθεί ότι επηρεάζουν την ανεξαρτησία. Εδώ μπορεί να περιλαμβάνονται οι συνολικές αμοιβές που χρεώνονται κατά τη διάρκεια της περιόδου που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις για ελεγκτικές και μη ελεγκτικές υπηρεσίες που παρέχονται από τη ελεγκτική εταιρία και το δίκτυο της ελεγκτικής εταιρίας στην οντότητα και τις οντότητες που ελέγχονται από αυτή. Οι αμοιβές αυτές πρέπει να κατηγοριοποιούνται κατάλληλα ώστε να βοηθούν τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση στην εκτίμηση της επίπτωσης των υπηρεσιών επί της ανεξαρτησίας του ελεγκτή, και
 - (ii) Τα σχετικά μέτρα προστασίας που έχουν εφαρμοστεί για την εξάλειψη των εντοπισμένων απειλών κατά της ανεξαρτησίας ή τη ελάττωσή τους σε ένα αποδεκτό επίπεδο. (Αναφ: Παρ. Α29-Α32)

Διαδικασία επικοινωνίας

Θέσπιση διαδικασίας επικοινωνίας

18. Ο ελεγκτής πρέπει να κοινοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, τη μορφή, το χρονοδιάγραμμα και το αναμενόμενο, σε γενικές γραμμές, περιεχόμενο της επικοινωνίας. (Αναφ: Παρ. Α37-Α45)

Μορφές επικοινωνίας

19. Ο ελεγκτής πρέπει να γνωστοποιεί εγγράφως στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση τα σημαντικά ευρήματα του ελέγχου εάν, κατά την επαγγελματική του κρίση, η προφορική επικοινωνία δεν θα ήταν επαρκής. Οι έγγραφες επικοινωνίες, δεν χρειάζεται να περιλαμβάνουν όλα τα θέματα που ανέκυψαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου. (Αναφ: Παρ. Α46-Α48)
20. Ο ελεγκτής πρέπει να γνωστοποιεί εγγράφως προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση θέματα σχετικά με την ανεξαρτησία του, όταν απαιτείται από την παράγραφο 17.

Χρόνος επικοινωνίας

21. Ο ελεγκτής πρέπει να επικοινωνεί με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σε έγκαιρη βάση. (Αναφ: Παρ. Α49-Α50)

Επάρκεια της διαδικασίας επικοινωνίας

22. Ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί εάν η αμφίδρομη επικοινωνία μεταξύ αυτού και των Υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση ήταν επαρκής για τους σκοπούς του ελέγχου. Εάν δεν ήταν, ο ελεγκτής θα πρέπει να αξιολογήσει τις τυχόν επιπτώσεις επί της εκτίμησής του περί των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος και επί της δυνατότητας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων, και να προβεί στις ενδεδειγμένες ενέργειες. (Αναφ: Παρ. Α51-Α53)

Τεκμηρίωση

23. Όπου η γνωστοποίηση των θεμάτων που απαιτείται από το παρόν ΔΠΕ γίνεται προφορικά, ο ελεγκτής θα πρέπει να τα περιλαμβάνει στην τεκμηρίωση ελέγχου, καθώς και το πότε και σε ποιους αυτά γνωστοποιήθηκαν. Όταν η γνωστοποίηση είναι έγγραφη, ο ελεγκτής θα πρέπει να τηρεί ένα αντίγραφο της γνωστοποίησης ως μέρος της τεκμηρίωσης ελέγχου². (Αναφ: Παρ. Α54)

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση (Αναφ: Παρ. 11)

- A1. Οι δομές διακυβέρνησης ποικίλουν κατά δικαιοδοσία και κατά οντότητα, αντανακλώντας επιρροές τέτοιες όπως τα διαφορετικά πολιτιστικά και νομικά υπόβαθρα καθώς και το μέγεθος και τα χαρακτηριστικά ιδιοκτησίας. Για παράδειγμα:
 - Σε ορισμένες δικαιοδοσίες υπάρχει ένα εποπτικό συμβούλιο (εν όλω ή εν μέρει μη εκτελεστικό) το οποίο είναι νομικά ξεχωριστό από το εκτελεστικό (διοικητικό) συμβούλιο (δομή με σύστημα «συμβουλίου δύο βαθμίδων»). Σε άλλες δικαιοδοσίες, τόσο οι εποπτικές όσο και οι εκτελεστικές λειτουργίες

² ΔΠΕ 230, «Τεκμηρίωση Ελέγχου», παράγραφοι 8-11 και παράγραφος Α6.

αποτελούν νομική ευθύνη ενός μοναδικού, ή ενιαίου, συμβουλίου (δομή με σύστημα «συμβουλίου μιας βαθμίδας»).

- Σε ορισμένες οντότητες, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση κατέχουν θέσεις που είναι αναπόσπαστο μέρος της νομικής δομής της οντότητας, όπως για παράδειγμα, οι διευθυντές της εταιρείας. Σε άλλες, όπως για παράδειγμα σε ορισμένες κυβερνητικές οντότητες, ένα όργανο που δεν είναι μέρος της οντότητας είναι υπεύθυνο για την παρακολούθηση της ορθής και νόμιμης διακυβέρνησης.
- Σε ορισμένες περιπτώσεις, κάποιιοι ή όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη διοίκηση της οντότητας. Σε άλλες περιπτώσεις, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση και τη διοίκηση είναι διαφορετικά πρόσωπα.
- Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση είναι υπεύθυνοι για την έγκριση³ των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας (σε άλλες περιπτώσεις η διοίκηση έχει αυτή την ευθύνη).

A2. Στις περισσότερες οντότητες, διακυβέρνηση είναι η συλλογική ευθύνη ενός σώματος διακυβέρνησης, όπως ένα διοικητικό συμβούλιο, ένα εποπτικό συμβούλιο, εταίροι, ιδιοκτήτες, μια επιτροπή διοίκησης, ένα κυβερνητικό συμβούλιο, θεματοφύλακες, ή ισοδύναμα πρόσωπα. Σε ορισμένες μικρότερες οντότητες, εντούτοις, ένα άτομο μπορεί να είναι υπεύθυνο για την παρακολούθηση της ορθής και νόμιμης διακυβέρνησης, όπως για παράδειγμα, ο ιδιοκτήτης – διευθυντής όπου δεν υπάρχουν άλλοι ιδιοκτήτες, ή ένας μόνος θεματοφύλακας. Όταν η διακυβέρνηση είναι συλλογική ευθύνη, μια υποομάδα όπως μια επιτροπή ελέγχου ή ακόμη κι ένα άτομο, μπορεί να επιφορτισθούν με συγκεκριμένα καθήκοντα ώστε να συνδράμουν το σώμα διακυβέρνησης στην εκπλήρωση των ευθυνών του. Εναλλακτικά, μια υποομάδα ή ένα άτομο μπορεί να έχουν ειδικές, νομικά προσδιορισμένες ευθύνες που διαφέρουν από εκείνες του σώματος διακυβέρνησης.

A3. Τέτοια ποικιλομορφία σημαίνει ότι δεν είναι δυνατόν το παρόν ΔΠΕ να καθορίσει για όλους τους ελέγχους το(α) πρόσωπο(α) στο(α) οποίο(α) ο ελεγκτής θα γνωστοποιεί συγκεκριμένα θέματα. Επίσης, σε ορισμένες περιπτώσεις, το(α) κατάλληλο(α) πρόσωπο(α) με το(α) οποίο(α) πρέπει να επικοινωνεί μπορεί να μην εντοπίζονται ευκρινώς, είτε από το εφαρμοστέο νομικό πλαίσιο είτε από τις συνθήκες της συγκεκριμένης ανάθεσης ελέγχου, όπως για παράδειγμα, οντότητες στις οποίες η δομή διακυβέρνησης δεν είναι τυπικά καθορισμένη, όπως ορισμένες οικογενειακές οντότητες, ορισμένοι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί και ορισμένες κυβερνητικές οντότητες. Στις περιπτώσεις αυτές, ο ελεγκτής μπορεί να χρειάζεται να συζητήσει και να συμφωνήσει με το αναθέτον μέρος το(α) πρόσωπο(α) με το(α) οποίο(α) θα επικοινωνεί. Η κατανόηση που αποκτά ο ελεγκτής σύμφωνα με το ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο)⁴ για τη δομή και τις διαδικασίες διακυβέρνησης της οντότητας παίζει ρόλο στο να αποφασίσει με ποιον θα επικοινωνεί. Το κατάλληλο

³ Όπως περιγράφεται στην παράγραφο Α63 του ΔΠΕ 700, «Διαμόρφωση γνώμης και έκδοση έκθεσης επί των οικονομικών καταστάσεων», το να έχει κάποιος την ευθύνη της έγκρισης σε αυτό το πλαίσιο σημαίνει να έχει την εξουσία να συμπεράνει ότι όλες οι καταστάσεις που απαρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις, περιλαμβανομένων και των σχετικών σημειώσεων, έχουν καταρτιστεί.

⁴ ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο), «Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιάδους σφάλματος μέσω κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της».

πρόσωπο(α) με το(α) οποίο(α) θα επικοινωνεί μπορεί να διαφέρει ανάλογα με το θέμα που πρόκειται να γνωστοποιηθεί.

A4. Το ΔΠΕ 600 περιλαμβάνει ειδικά θέματα προς γνωστοποίηση από ελεγκτές ομίλων προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση⁵. Όταν η οντότητα ανήκει σε όμιλο, το(α) κατάλληλο(α) πρόσωπο(α) με το(α) οποίο(α) επικοινωνεί ο ελεγκτής της οντότητας εξαρτάται από τις περιστάσεις της ανάθεσης και το θέμα προς γνωστοποίηση. Σε ορισμένες περιπτώσεις, κάποιες οντότητες ενός ομίλου μπορεί να ασκούν ίδιες δραστηριότητες στα πλαίσια ίδιου συστήματος δικλείδων εσωτερικού ελέγχου και να χρησιμοποιούν τις ίδιες λογιστικές πρακτικές. Όταν οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση των οντοτήτων αυτών είναι τα ίδια πρόσωπα (για παράδειγμα, κοινό διοικητικό συμβούλιο), ο ελεγκτής μπορεί να αποφύγει επαναλήψεις αν, για σκοπούς επικοινωνίας, καλύψει όλες τις οντότητες ταυτόχρονα.

Επικοινωνία με υποομάδα των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση (Αναφ: Παρ. 12)

A5. Όταν ο ελεγκτής εξετάζει το ενδεχόμενο επικοινωνίας με μια υποομάδα των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση, μπορεί να λάβει υπόψη του θέματα όπως:

- Οι ευθύνες της υποομάδας και του σώματος διακυβέρνησης, αντίστοιχα.
- Η φύση του θέματος που πρόκειται να γνωστοποιηθεί.
- Οι σχετικές νομικές ή κανονιστικές απαιτήσεις.
- Εάν η υποομάδα έχει την εξουσία να αναλάβει δράση σε σχέση με τις πληροφορίες που γνωστοποιούνται, και μπορεί να παράσχει περαιτέρω πληροφορίες και εξηγήσεις που ο ελεγκτής μπορεί να χρειάζεται.

A6. Προκειμένου να αποφασίσει εάν υπάρχει πρόσθετη ανάγκη για γνωστοποίηση πληροφοριών, σε πλήρη ή σε συνοπτική μορφή, προς το σώμα διακυβέρνησης, ο ελεγκτής μπορεί να επηρεαστεί από την εκτίμησή του για το πόσο αποτελεσματικά και κατάλληλα η υποομάδα γνωστοποιεί τις σχετικές πληροφορίες στο σώμα διακυβέρνησης. Ο ελεγκτής μπορεί, κατά τη συμφωνία των όρων της ανάθεσης, να καταστήσει σαφές ότι, εκτός εάν απαγορεύεται από νόμο ή κανονισμό, διατηρεί το δικαίωμα να επικοινωνεί απευθείας με το σώμα διακυβέρνησης.

A7. Επιτροπές ελέγχου (ή παρόμοιες υποομάδες με διαφορετικά ονόματα) υπάρχουν σε πολλές δικαιοδοσίες. Παρά τις διαφορές στην εκάστοτε εξουσία που διαθέτουν και στον τρόπο λειτουργίας τους, η επικοινωνία με την επιτροπή ελέγχου, όπου υφίσταται, έχει καταστεί κύριο στοιχείο της επικοινωνίας του ελεγκτή με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Οι αρχές καλής διακυβέρνησης υποδηλώνουν ότι:

- Ο ελεγκτής θα καλείται να συμμετέχει τακτικά στις συνεδριάσεις της επιτροπής ελέγχου.

⁵ ΔΠΕ 600, «Ειδικά Θέματα – έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων ομίλου (περιλαμβανομένης της εργασίας ελεγκτών συστατικού μέρους)», παράγραφος 49.

- Ο πρόεδρος της επιτροπής ελέγχου και, κατά περίπτωση, τα άλλα μέλη της επιτροπής ελέγχου, θα έχουν περιοδική επαφή με τον ελεγκτή.
- Η επιτροπή ελέγχου θα συναντά τον ελεγκτή χωρίς την παρουσία της διοίκησης σε ετήσια βάση τουλάχιστον.

Όταν όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη διοίκηση της οντότητας (Αναφ: Παρ.13)

A8. Σε ορισμένες περιπτώσεις, όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη διοίκηση της οντότητας και ο τρόπος εκπλήρωσης των υποχρεώσεων επικοινωνίας τροποποιείται για να λάβει υπ' όψη την υπάρχουσα κατάσταση. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η επικοινωνία με το(α) πρόσωπο(α) που φέρει(ουν) διοικητικές ευθύνες μπορεί να μην επιτρέπει την επαρκή ενημέρωση όλων εκείνων με τους οποίους, ως υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, ο ελεγκτής, υπό διαφορετικές συνθήκες, θα επικοινωνούσε.. Για παράδειγμα, σε μια εταιρεία όπου όλα τα διοικητικά μέλη εμπλέκονται με τη διοίκηση της οντότητας, ορισμένα από αυτά (για παράδειγμα, ένα μέλος που είναι υπεύθυνος μάρκετινγκ) μπορεί να μην είναι ενήμερα για σημαντικά θέματα που συζητήθηκαν με άλλο διοικητικό μέλος (για παράδειγμα, με τον υπεύθυνο για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων).

Θέματα προς επικοινωνία

Οι ευθύνες του ελεγκτή σε σχέση με τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων (Αναφ: Παρ.14)

A9. Οι ευθύνες του ελεγκτή σε σχέση με τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων συχνά περιλαμβάνονται στην επιστολή ανάθεσης ή σε άλλη κατάλληλης μορφής έγγραφη συμφωνία που καταγράφει τους συμφωνημένους όρους της ανάθεσης⁶. Νόμος, κανονισμός ή η ίδια η δομή διακυβέρνησης της οντότητας μπορεί να απαιτεί τη συμφωνία των όρων ανάθεσης μεταξύ των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση και του ελεγκτή. Στις υπόλοιπες περιπτώσεις, η παροχή προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ενός αντιγράφου αυτής της επιστολής ανάθεσης ή άλλης κατάλληλης μορφής έγγραφης συμφωνίας μπορεί να είναι ο ενδεδειγμένος τρόπος γνωστοποίησης σε αυτούς θεμάτων όπως:

- Η ευθύνη του ελεγκτή για τη διενέργεια του ελέγχου σύμφωνα με τα ΔΠΕ, που αποσκοπεί στην έκφραση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων. Ως εκ τούτου, τα θέματα που απαιτείται από τα ΔΠΕ να γνωστοποιούνται, περιλαμβάνουν σημαντικά θέματα που προέκυψαν από τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων και έχουν ενδιαφέρον για τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση κατά την εποπτεία τους επί της διαδικασίας χρηματοοικονομικών αναφορών.
- Το γεγονός ότι τα ΔΠΕ δεν απαιτούν από τον ελεγκτή να σχεδιάσει διαδικασίες με στόχο τον εντοπισμό συμπληρωματικών θεμάτων προς γνωστοποίηση στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.

⁶ Βλέπε παράγραφο 10 του ΔΠΕ 210, «Συμφωνώντας τους όρους αναθέσεων ελέγχου»

- Σε περίπτωση εφαρμογής του ΔΠΕ 701⁷, οι ευθύνες του ελεγκτή να καθορίσει και να γνωστοποιήσει τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου στην έκθεσή του.
- Κατά περίπτωση, η ευθύνη του ελεγκτή για γνωστοποίηση ειδικών θεμάτων που είτε απαιτούνται από νόμο ή κανονισμό, είτε απορρέουν από συμφωνία με την οντότητα είτε λόγω πρόσθετων υποχρεώσεων εφαρμοστέων στην ανάθεση, όπως για παράδειγμα τα πρότυπα ενός εγχώριου επαγγελματικού φορέα λογιστικής.

A10. Νόμος ή κανονισμός, συμφωνία με την οντότητα ή πρόσθετες υποχρεώσεις εφαρμοστέες στην ανάθεση μπορεί να προβλέπουν ευρύτερη επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Για παράδειγμα, (α) μια συμφωνία με την οντότητα μπορεί να προβλέπει την γνωστοποίηση συγκεκριμένων θεμάτων που προκύπτουν από παρεχόμενες υπηρεσίες, εκτός του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, από μια ελεγκτική εταιρία ή το δίκτυό της, ή (β) η εντολή ελέγχου προς έναν ελεγκτή οντότητας του δημόσιου τομέα μπορεί να απαιτεί την γνωστοποίηση θεμάτων που υπέπεσαν στην αντίληψη του ελεγκτή, ως αποτέλεσμα άλλης εργασίας, όπως ελέγχων απόδοσης.

Σχεδιασμός εύρους και χρονοδιαγράμματος ελέγχου (Αναφ: Παρ. 15)

A11. Η επικοινωνία αναφορικά με το σχεδιασμό του εύρους και του χρονοδιαγράμματος του ελέγχου μπορεί:

- (α) Να βοηθήσει τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση στο να κατανοήσουν καλύτερα τα αποτελέσματα της εργασίας του ελεγκτή, να συζητήσουν θέματα κινδύνου και την έννοια του ουσιώδους μεγέθους με τον ελεγκτή, και να εντοπίσουν οποιεσδήποτε περιοχές στις οποίες μπορούν να ζητήσουν από τον ελεγκτή να προβεί σε πρόσθετες διαδικασίες, και
- (β) Να βοηθήσει τον ελεγκτή στο να κατανοήσει καλύτερα την οντότητα και το περιβάλλον της.

A12. Η γνωστοποίηση σημαντικών κινδύνων που εντοπίζονται από τον ελεγκτή βοηθά τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση στο να κατανοήσουν τέτοια θέματα και γιατί αυτά απαιτούν ειδική μέριμνα κατά τον έλεγχο. Η γνωστοποίηση σοβαρών κινδύνων μπορεί να βοηθήσει τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση στην εκπλήρωση της ευθύνης εποπτείας της διαδικασίας χρηματοοικονομικών αναφορών.

A13. Τα θέματα που γνωστοποιούνται μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Τον τρόπο με τον οποίο ο ελεγκτής σχεδιάζει να αντιμετωπίσει τους σημαντικούς κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, είτε αυτοί οφείλονται σε απάτη είτε σε λάθος.
- Τον τρόπο με τον οποίο ο ελεγκτής σκοπεύει να αντιμετωπίσει τις περιοχές τις οποίες έχει αξιολογήσει ως πλέον υψηλού κινδύνου ουσιώδους σφάλματος.

⁷ ΔΠΕ 701, «Γνωστοποίηση σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή»

- Την προσέγγιση του ελεγκτή ως προς τις δικλίδες εσωτερικού ελέγχου που σχετίζονται με τον έλεγχο.
- Την εφαρμογή της έννοιας του ουσιώδους μεγέθους στα πλαίσια του ελέγχου⁸.
- Τη φύση και την έκταση των εξειδικευμένων δεξιοτήτων ή γνώσεων που απαιτούνται για την εκτέλεση των προγραμματισμένων διαδικασιών ελέγχου ή την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων του ελέγχου, συμπεριλαμβανομένης της χρήσης ειδήμονα από πλευράς του ελεγκτή⁹.
- Όταν έχει εφαρμογή το ΔΠΕ 701, οι προκαταρκτικές απόψεις του ελεγκτή σχετικά με θέματα που μπορεί να χρήζουν σημαντικής προσοχής εκ μέρους του ελεγκτή κατά τον έλεγχο και ως εκ τούτου μπορεί να αποτελέσουν σημαντικότερα θέματα ελέγχου.

A14. Άλλα θέματα σχεδιασμού που μπορεί να ενδείκνυνται για συζήτηση με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση περιλαμβάνουν:

- Όταν η οντότητα διαθέτει υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου, τον τρόπο με τον οποίο οι εξωτερικοί και οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να συνεργαστούν με εποικοδομητικό και συμπληρωματικό τρόπο, συμπεριλαμβάνοντας την τυχόν σχεδιαζόμενη χρήση του έργου της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου, καθώς και τη φύση και έκταση της τυχόν σχεδιαζόμενης άμεσης συμμετοχής των εσωτερικών ελεγκτών¹⁰.
- Τις απόψεις των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση για:
 - Το(α) κατάλληλο(α) πρόσωπο(α) στη δομή διακυβέρνησης της οντότητας με το οποίο θα επικοινωνούν.
 - Τον καταμερισμό των ευθυνών μεταξύ των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση και της διοίκησης.
 - Τους στόχους και τις στρατηγικές της οντότητας καθώς και τους σχετικούς επιχειρηματικούς κινδύνους που μπορεί να οδηγήσουν σε ουσιώδη σφάλματα.
 - Τα θέματα τα οποία οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση θεωρούν ότι χρήζουν ιδιαίτερης προσοχής κατά τη διενέργεια του ελέγχου, καθώς και για τις τυχόν περιοχές για τις οποίες ζητούν τη διενέργεια πρόσθετων διαδικασιών.
 - Σημαντικές γνωστοποιήσεις προς τις ρυθμιστικές αρχές.

⁸ ΔΠΕ 320, «Ουσιώδεις μέγεθος στο σχεδιασμό και τη διενέργεια ενός ελέγχου».

⁹ Βλέπε ΔΠΕ 620, «Χρησιμοποίηση της εργασίας του ειδήμονα του ελεγκτή»

¹⁰ ΔΠΕ 610 (Αναθεωρημένο), «Χρησιμοποίηση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών», παράγραφος 18, και ΔΠΕ 610 (Αναθεωρημένο το 2013), «Χρησιμοποίηση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών», παράγραφος 31.

- ο Άλλα θέματα τα οποία οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση θεωρούν ότι μπορεί να επηρεάσουν τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων.
- Τη στάση, τη γνώση και τις ενέργειες των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση αναφορικά με (α) τις δικλίδες εσωτερικού ελέγχου της οντότητας και τη σημασία αυτών για την οντότητα, περιλαμβανομένου του τρόπου με τον οποίο οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση επιβλέπουν την αποτελεσματικότητα των δικλίδων εσωτερικού ελέγχου, και (β) τον εντοπισμό ή την πιθανότητα απάτης.
- Τις ενέργειες των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση αναφορικά με εξελίξεις στα λογιστικά πρότυπα, στις πρακτικές εταιρικής διακυβέρνησης, στους χρηματιστηριακούς κανόνες και σε συναφή θέματα.
- Την ανταπόκριση των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση σε προηγούμενες επικοινωνίες με τον ελεγκτή.

A15. Αν και η επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση μπορεί να βοηθά τον ελεγκτή να σχεδιάσει το εύρος και το χρονοδιάγραμμα του ελέγχου, δεν αλλάζει την αποκλειστική ευθύνη του ελεγκτή να καθορίσει τη συνολική στρατηγική και το σχέδιο ελέγχου, περιλαμβανομένων της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των αναγκαίων διαδικασιών για την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων.

A16 Κατά την επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σχετικά με το σχεδιαζόμενο εύρος και χρονοδιάγραμμα του ελέγχου, πρέπει να λαμβάνεται η δέουσα επιμέλεια ώστε να μην διακυβεύεται η αποτελεσματικότητα του ελέγχου, ιδιαίτερα στις περιπτώσεις που ορισμένοι ή όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη διοίκηση της οντότητας. Για παράδειγμα, η γνωστοποίηση της φύσης και του χρονοδιαγράμματος λεπτομερών διαδικασιών του ελέγχου μπορεί να μειώσει την αποτελεσματικότητα των εν λόγω διαδικασιών, καθιστώντας τις πολύ προβλέψιμες.

Σημαντικά ευρήματα από τον έλεγχο (Αναφ: Παρ. 16)

A17. Η γνωστοποίηση των ευρημάτων του ελέγχου μπορεί να περιλαμβάνει την αναζήτηση περαιτέρω πληροφοριών από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, για τη συμπλήρωση των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να επιβεβαιώσει ότι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση έχουν την ίδια αντίληψη των γεγονότων και των περιστάσεων αναφορικά με συγκεκριμένες συναλλαγές ή γεγονότα.

A18. Όταν έχει εφαρμογή το ΔΠΕ 701, οι απαιτούμενες από την παράγραφο 16 γνωστοποιήσεις, στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, καθώς και η απαιτούμενη από την παράγραφο 15 επικοινωνία των σημαντικών κινδύνων που διαπιστώθηκαν από τον ελεγκτή, είναι ιδιαίτερα σημαντικές για τον καθορισμό εκ μέρους του ελεγκτή των θεμάτων που απαίτησαν την ιδιαίτερη προσοχή του και, ως εκ τούτου, μπορεί να αποτελούν σημαντικότερα θέματα ελέγχου¹¹.

¹¹ ΔΠΕ 701, παράγραφοι 9-10.

Σημαντικές ποιοτικές πτυχές των λογιστικών πρακτικών (Αναφ: Παρ. 16(α))

A19. Τα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς συνήθως επιτρέπουν στην οντότητα να προβαίνει σε λογιστικές εκτιμήσεις και κρίσεις αναφορικά με λογιστικές αρχές και γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις, όπως, για παράδειγμα, σ τη χρήση βασικών παραδοχών όταν η οντότητα προβαίνει σε λογιστικές εκτιμήσεις για τις οποίες υπάρχει σημαντική αβεβαιότητα επιμέτρησης. Επιπλέον, νομικά, ρυθμιστικά ή και πλαίσια χρηματοοικονομικών αναφορών μπορεί να απαιτούν γνωστοποίηση περίληψης των σημαντικών λογιστικών αρχών ή αναφορά σε «σημαντικές λογιστικές εκτιμήσεις» ή «σημαντικές λογιστικές αρχές και μεθόδους», για τον εντοπισμό και την παροχή πρόσθετων πληροφοριών στους χρήστες αναφορικά με τις πιο δύσκολες, υποκειμενικές ή περίπλοκες κρίσεις της διοίκησης κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων.

A20. Ως αποτέλεσμα, οι απόψεις του ελεγκτή σχετικά με τις υποκειμενικές πτυχές των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να έχουν ιδιαίτερο ενδιαφέρον για τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, στα πλαίσια εκτέλεσης των καθηκόντων τους ως προς την εποπτεία της διαδικασίας χρηματοοικονομικών αναφορών. Για παράδειγμα, αναφορικά με τα θέματα που περιγράφονται στην παράγραφο A19, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση μπορεί να ενδιαφέρονται για το πώς αξιολόγησε ο ελεγκτής την επάρκεια των γνωστοποιήσεων για την αβεβαιότητα που εμπεριέχουν εκτιμήσεις που σχετίζονται με λογιστικές αποτιμήσεις οι οποίες δημιουργούν σημαντικούς κινδύνους. Η ανοικτή και εποικοδομητική επικοινωνία σχετικά με σημαντικές ποιοτικές πτυχές των λογιστικών πρακτικών της οντότητας μπορεί, επίσης, να περιλαμβάνει σχολιασμό για την αποδοχή των σημαντικών λογιστικών πρακτικών. Το Παράρτημα 2 προσδιορίζει θέματα που μπορεί να περιλαμβάνονται σε αυτή την επικοινωνία.

Σημαντικές δυσκολίες που αντιμετωπίστηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου (Αναφ: Παρ. 16 (β))

A21. Οι σημαντικές δυσκολίες που αντιμετωπίστηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου μπορεί να περιλαμβάνουν θέματα όπως:

- Σημαντικές καθυστερήσεις εκ μέρους της διοίκησης, μη διαθεσιμότητα του προσωπικού της οντότητας ή απροθυμία της διοίκησης να παρέχει τις απαραίτητες πληροφορίες στον ελεγκτή ώστε να εκτελέσει τις ελεγκτικές διαδικασίες.
- Αδικαιολόγητα σύντομος χρόνος εντός του οποίου πρέπει να ολοκληρωθεί ο έλεγχος.
- Απρόσμενα εκτεταμένη προσπάθεια που απαιτήθηκε για την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων.
- Μη διαθεσιμότητα αναμενόμενων πληροφοριών.
- Περιορισμοί που επιβλήθηκαν στον ελεγκτή από τη διοίκηση.

- Απροθυμία της διοίκησης να προβεί σε εκτίμηση ή να επεκτείνει την εκτίμησή της για την δυνατότητα συνέχισης δραστηριότητας της οντότητας, σε περίπτωση που της ζητήθηκε.

Σε ορισμένες περιστάσεις, τέτοιες δυσκολίες μπορεί να συνιστούν περιορισμό του εύρους ελέγχου που οδηγεί σε τροποποίηση της γνώμης του ελεγκτή¹².

Σημαντικά θέματα που συζητήθηκαν, ή για τα οποία πραγματοποιήθηκε έγγραφη επικοινωνία με την διοίκηση (Αναφ: Παρ. 16(γ)(i))

A22. Σημαντικά θέματα που συζητήθηκαν ή για τα οποία πραγματοποιήθηκε έγγραφη επικοινωνία με τη διοίκηση μπορεί να περιλαμβάνουν θέματα όπως:

- Σημαντικά γεγονότα ή συναλλαγές που προέκυψαν κατά τη διάρκεια του έτους.
- Επιχειρηματικές συνθήκες που επηρεάζουν την οντότητα, και επιχειρηματικά σχέδια και στρατηγικές που μπορεί να επηρεάζουν τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος.
- Ανησυχίες σχετικά με διαβουλεύσεις της διοίκησης με άλλους λογιστές για λογιστικά ή ελεγκτικά θέματα.
- Συζητήσεις ή έγγραφη επικοινωνία, στα πλαίσια αρχικού ή επαναλαμβανόμενου διορισμού του ελεγκτή, αναφορικά με λογιστικές πρακτικές, εφαρμογή προτύπων ελέγχου, ή αμοιβές για ελεγκτικές ή άλλες υπηρεσίες.
- Σημαντικά θέματα για τα οποία υπήρχε διαφωνία με τη διοίκηση, εκτός από αρχικές διαφορές απόψεων που οφείλονται σε ελλιπή στοιχεία ή σε προκαταρκτικές πληροφορίες, και οι οποίες διαφορές επιλύονται μεταγενέστερα, με τη λήψη, από πλευράς ελεγκτή, πρόσθετων σχετικών στοιχείων ή πληροφοριών.

Περιστάσεις που επηρεάζουν τη μορφή και το περιεχόμενο της έκθεσης του ελεγκτή (Αναφ: Παρ. 16(δ))

A23. Το ΔΠΕ 210 απαιτεί από τον ελεγκτή να συμφωνήσει τους όρους της ανάθεσης ελέγχου με τη διοίκηση ή τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, όπως αρμόζει¹³. Οι συμφωνηθέντες όροι της ανάθεσης ελέγχου απαιτείται να καταγράφονται σε μια επιστολή ανάθεσης ελέγχου ή σε άλλη κατάλληλης μορφής έγγραφη συμφωνία και να περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, αναφορά στην αναμενόμενη μορφή και στο περιεχόμενο της έκθεσης του ελεγκτή¹⁴. Όπως επεξηγείται στην παράγραφο Α9, όταν οι όροι της ανάθεσης δεν συμφωνούνται κατ' ευθείαν με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, ο ελεγκτής μπορεί να παρέχει στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ένα αντίγραφο της επιστολής ανάθεσης, προκειμένου να τους γνωστοποιήσει θέματα που σχετίζονται με τον έλεγχο. Η επικοινωνία που απαιτείται από την παράγραφο 16 (δ) έχει ως στόχο να ενημερώσει τους

¹² ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο), «Τροποποιήσεις στη γνώμη στην έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή».

¹³ ΔΠΕ 210, παράγραφος 9

¹⁴ ΔΠΕ 210, παράγραφος 10

υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση αναφορικά με περιστάσεις κατά τις οποίες η έκθεση του ελεγκτή μπορεί να διαφέρει από την αναμενόμενη μορφή και το περιεχόμενό της, ή μπορεί να περιλαμβάνει πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τον έλεγχο που διενεργήθηκε.

A24. Οι περιστάσεις στις οποίες ο ελεγκτής οφείλει ή άλλως κρίνει αναγκαίο να συμπεριλάβει πρόσθετες πληροφορίες στην έκθεσή του σύμφωνα με τα ΔΠΕ, και για τις οποίες απαιτείται η επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, περιλαμβάνουν περιπτώσεις που:

- Ο ελεγκτής αναμένει να τροποποιήσει τη γνώμη στην έκθεση ελεγκτή σύμφωνα με το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο)¹⁵.
- Υπάρχει αναφορά περί ουσιώδους αβεβαιότητας αναφορικά με την δυνατότητα συνέχισης δραστηριότητας της οντότητας σύμφωνα με το ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο)¹⁶.
- Γνωστοποιούνται τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 701¹⁷.
- Ο ελεγκτής κρίνει αναγκαίο να συμπεριλάβει παράγραφο με επικεφαλίδα «Έμφαση Θέματος» ή παράγραφο με επικεφαλίδα «Άλλο Θέμα» σύμφωνα με το ΔΠΕ 706 (Αναθεωρημένο)¹⁸ ή υποχρεούται να το πράξει από άλλα ΔΠΕ.

Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει χρήσιμο να παρέχει στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, προσχέδιο της έκθεσης του, ώστε να διευκολυνθεί η συζήτηση για το πως τα θέματα αυτά θα αντιμετωπιστούν στην έκθεσή του.

A25. Στις σπάνιες περιπτώσεις που ο ελεγκτής δεν προτίθεται να συμπεριλάβει το όνομα του εταίρου ανάθεσης στην έκθεσή του σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), ο ελεγκτής οφείλει να συζητήσει την πρόθεσή του αυτή με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση προκειμένου να τους ενημερώσει για την εκτίμησή του σχετικά με την πιθανότητα και τη σοβαρότητα μιας σημαντικής απειλής κατά της προσωπικής του ασφάλειας¹⁹. Ο ελεγκτής μπορεί επίσης να γνωστοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση τις περιπτώσεις όπου επιλέγει να μην συμπεριλάβει την περιγραφή των ευθυνών του ελεγκτή στο σώμα της έκθεσής του, όπως επιτρέπεται από το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)²⁰.

Άλλα σημαντικά θέματα σχετικά με τη διαδικασία χρηματοοικονομικών αναφορών (Αναφ: Παρ. 16(ε))

¹⁵ ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 30

¹⁶ ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο), «Συνέχιση δραστηριότητας», παράγραφος 25 (δ)

¹⁷ ΔΠΕ 701, παράγραφος 17

¹⁸ ΔΠΕ 706 (Αναθεωρημένο), «Παράγραφοι έμφασης θέματος και παράγραφοι άλλου θέματος στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή», παράγραφος 12

¹⁹ ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), παράγραφοι 45 και A58

²⁰ ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 40

A26. Το ΔΠΕ 300²¹ επισημαίνει ότι, ως αποτέλεσμα απροσδόκητων γεγονότων ή αλλαγών στις συνθήκες, ή στα ελεγκτικά τεκμήρια που λαμβάνονται ως αποτέλεσμα των ελεγκτικών διαδικασιών, ο ελεγκτής μπορεί να χρειαστεί να τροποποιήσει τη συνολική στρατηγική και το σχέδιο ελέγχου και, ως εκ τούτου, να προκύψει αναθεωρημένος σχεδιασμός της φύσης, του χρονοδιαγράμματος και της έκτασης των περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών, με βάση την αναθεωρημένη εξέταση των εκτιμώμενων κινδύνων. Ο ελεγκτής μπορεί να γνωστοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση τέτοια θέματα στα πλαίσια, για παράδειγμα, επικαιροποίησης των αρχικών συζητήσεων σχετικά με το σχεδιαζόμενο εύρος και χρονοδιάγραμμα του ελέγχου.

A27. Άλλα σημαντικά θέματα που ανακύπτουν από τον έλεγχο και τα οποία έχουν άμεσο ενδιαφέρον για τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ως προς την επίβλεψη της διαδικασίας χρηματοοικονομικών αναφορών, μπορεί να περιλαμβάνουν θέματα όπως ουσιώδη σφάλματα ή ουσιώδεις ασυνέπειες σε πληροφορίες που συνοδεύουν τις ελεγχμένες οικονομικές καταστάσεις που διορθώθηκαν.

A28. Στο βαθμό που δεν έχουν ήδη αντιμετωπιστεί στα πλαίσια των παραγράφων 16 (α) - (δ) και το συναφές επεξηγηματικό υλικό, ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει την ανάγκη γνωστοποίησης άλλων θεμάτων που να συζητήθηκαν με ή να λήφθηκαν υπ' όψη από το πρόσωπο που διενήργησε την επισκόπηση δικλείδων ποιότητας, αν είχε ορισθεί τέτοιος ρόλος, σύμφωνα με το ΔΠΕ 220²².

Ανεξαρτησία του ελεγκτή (Αναφ: Παρ. 17)

A29. Ο ελεγκτής απαιτείται να συμμορφώνεται με τις σχετικές με αναθέσεις ελέγχων οικονομικών καταστάσεων υποχρεώσεις δεοντολογίας, περιλαμβανομένων εκείνων που αφορούν στην ανεξαρτησία²³.

A30. Οι σχέσεις, τυχόν άλλα θέματα, καθώς και τα μέτρα προστασίας προς γνωστοποίηση, ποικίλλουν ανάλογα με τις περιστάσεις της ανάθεσης, αλλά, σε γενικές γραμμές, καλύπτουν:

(α) Απειλές κατά της ανεξαρτησίας, οι οποίες μπορεί να κατηγοριοποιηθούν ως: απειλές λόγω προσωπικού συμφέροντος, απειλές λόγω αυτοεπισκόπησης, απειλές λόγω συνηγορίας, απειλές λόγω οικειότητας και απειλές λόγω εκφοβισμού, και

(β) Μέτρα προστασίας που έχουν θεσπιστεί από το επάγγελμα, από τη νομοθεσία ή από κανονισμούς, μέτρα προστασίας εντός της οντότητας, και μέτρα προστασίας από τα συστήματα και τις διαδικασίες της ίδιας της ελεγκτικής εταιρείας.

A31. Οι σχετικές υποχρεώσεις δεοντολογίας ή νομοθεσία ή κανονισμοί μπορεί επίσης να εξειδικεύουν την επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σε περιστάσεις όπου έχουν διαπιστωθεί παραβιάσεις των υποχρεώσεων ανεξαρτησίας.

²¹ ΔΠΕ 300, «Σχεδιασμός ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων», παράγραφος A13

²² Βλέπε παραγράφους 19-22 και A23-A32 του ΔΠΕ 220, «Δικλείδες ποιότητας για έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων»

²³ ΔΠΕ 200 «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και διενέργεια ενός ελέγχου σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα ελέγχου», παράγραφος 14.

Για παράδειγμα, ο Κώδικας Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Λογιστές του Συμβουλίου Διεθνών Προτύπων Δεοντολογίας για Λογιστές (IESBA Code) απαιτεί ο ελεγκτής να κοινοποιεί εγγράφως προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση κάθε τυχόν παραβίαση καθώς και οποιαδήποτε ενέργεια που η ελεγκτική εταιρεία πραγματοποίησε ή προτίθεται να πραγματοποιήσει²⁴.

A32. Οι απαιτήσεις επικοινωνίας που σχετίζονται με την ανεξαρτησία του ελεγκτή και οι οποίες έχουν εφαρμογή στην περίπτωση των εισηγμένων οντοτήτων μπορεί επίσης να είναι σχετικές στην περίπτωση ορισμένων άλλων οντοτήτων, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που μπορεί να είναι σημαντικού δημοσίου συμφέροντος επειδή, για παράδειγμα, έχουν μεγάλο αριθμό και ευρύ φάσμα συμφεροντούχων καθώς και λόγω της φύσης και του μεγέθους της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας. Παραδείγματα τέτοιων οντοτήτων περιλαμβάνουν χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (όπως τράπεζες, ασφαλιστικές εταιρείες και ταμεία παροχών συνταξιοδότησης) και άλλες οντότητες όπως τα φιλανθρωπικά ιδρύματα. Από την άλλη πλευρά, μπορεί να υπάρχουν καταστάσεις όπου η επικοινωνία σχετικά με την ανεξαρτησία μπορεί να μην έχει ενδιαφέρον, όπως, για παράδειγμα, σε περιπτώσεις που όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση έχουν ενημερωθεί για τα σχετικά δεδομένα μέσω των διοικητικών τους δραστηριοτήτων. Αυτό είναι ιδιαίτερα πιθανό όταν η οντότητα διοικείται από τον ιδιοκτήτη, και η ελεγκτική εταιρία του ελεγκτή και το δίκτυό της δεν έχουν ιδιαίτερη επαφή με την οντότητα πέρα από τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων.

Συμπληρωματικά θέματα (Αναφ: Παρ. 3)

A33. Η εποπτεία της διοίκησης από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση περιλαμβάνει το να εξασφαλίζουν ότι η οντότητα σχεδιάζει, υλοποιεί και τηρεί κατάλληλες εσωτερικές δικλίδες όσον αφορά στην αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών αναφορών, στην αποτελεσματικότητα και στην επάρκεια των λειτουργιών και στη συμμόρφωση με τους εφαρμοστέους νόμους και κανονισμούς.

A34. Σε γνώση του ελεγκτή μπορεί να περιέλθουν συμπληρωματικά θέματα, που να μην σχετίζονται απαραίτητα με την εποπτεία της διαδικασίας χρηματοοικονομικής αναφοράς, αλλά, παρά ταύτα, να είναι πιθανόν σημαντικά για τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση στα πλαίσια άσκησης εποπτείας επί της στρατηγικής κατεύθυνσης της οντότητας ή των υποχρεώσεων της οντότητας που σχετίζονται με τη λογοδοσία. Τέτοια θέματα μπορεί να περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, σημαντικά θέματα που αφορούν σε δομές ή διαδικασίες διακυβέρνησης, καθώς και σημαντικές αποφάσεις ή ενέργειες της ανώτερης διοίκησης που στερούνται κατάλληλης εξουσιοδότησης.

A35. Για να διαπιστωθεί εάν και κατά πόσο θα γνωστοποιηθούν συμπληρωματικά θέματα στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, ο ελεγκτής μπορεί να συζητά, σε επίπεδο διοίκησης που αρμόζει ιεραρχικά, τέτοια θέματα που περιήλθαν σε γνώση του, εκτός εάν δεν είναι ενδεδειγμένο να το πράξει υπό τις εκάστοτε περιστάσεις.

A36. Εάν γνωστοποιείται συμπληρωματικό θέμα, μπορεί να είναι ενδεδειγμένο για τον ελεγκτή να ενημερώσει τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ότι:

²⁴ Βλέπε Τμήμα 290.39-49 του Κώδικα του ΣΔΠΔΕΛ (IESBA), που αντιμετωπίζει την παραβίαση της ανεξαρτησίας.

- (α) Ο εντοπισμός και η γνωστοποίηση τέτοιων θεμάτων είναι δευτερεύουσας σημασίας ως προς το σκοπό του ελέγχου, ο οποίος είναι η διαμόρφωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων,
- (β) Δεν διενεργήθηκαν άλλες διαδικασίες σε σχέση με το θέμα, εκτός από εκείνες που ήταν απαραίτητες για τη διαμόρφωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων, και
- (γ) Δεν διενεργήθηκαν διαδικασίες προκειμένου να διαπιστωθεί αν υπάρχουν άλλα τέτοια θέματα.

Η διαδικασία επικοινωνίας

Θέσπιση της διαδικασίας επικοινωνίας (Αναφ: Παρ. 18)

A37. Η σαφής γνωστοποίηση των ευθυνών του ελεγκτή, του σχεδιασμένου εύρους και του χρονοδιαγράμματος του ελέγχου, καθώς και του αναμενόμενου, σε γενικές γραμμές, περιεχομένου της επικοινωνίας, βοηθά στο να τεθούν οι βάσεις για μια αποτελεσματική αμφίδρομη επικοινωνία.

A38. Θέματα που μπορεί επίσης να συνεισφέρουν σε μια αποτελεσματική αμφίδρομη επικοινωνία περιλαμβάνουν συζήτηση αναφορικά με:

- Το σκοπό της επικοινωνίας. Όταν ο σκοπός είναι σαφής, ο ελεγκτής και οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση είναι ευκολότερο να έχουν αμοιβαία κατανόηση των σχετικών ζητημάτων, καθώς και των αναμενόμενων ενεργειών που προκύπτουν από τη διαδικασία επικοινωνίας.
- Τη μορφή της επικοινωνίας.
- Το(α) πρόσωπο(α) από την ομάδα ανάθεσης και τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση τα οποία θα επικοινωνούν σχετικά με συγκεκριμένα θέματα.
- Την προσδοκία του ελεγκτή ότι η επικοινωνία θα είναι αμφίδρομη, καθώς και ότι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση θα γνωστοποιούν στον ελεγκτή θέματα που θεωρούν σχετικά με τον έλεγχο, για παράδειγμα, στρατηγικές αποφάσεις που μπορεί να επηρεάζουν σημαντικά τη φύση, το χρόνο και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών, υποψίες για ή τη διαπίστωση απάτης, καθώς και προβληματισμούς για την ακεραιότητα ή την επάρκεια της ανώτερης διοίκησης.
- Τη διαδικασία για την ανάληψη ενεργειών επί θεμάτων που γνωστοποιήθηκαν από τον ελεγκτή και την ενημέρωση αυτού.
- Τη διαδικασία για την ανάληψη ενεργειών επί θεμάτων που γνωστοποιήθηκαν από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και την ενημέρωση αυτών.

A39. Η διαδικασία επικοινωνίας θα ποικίλλει ανάλογα με τις περιστάσεις, περιλαμβανομένου του μεγέθους και της δομής διακυβέρνησης της οντότητας, του τρόπου με τον οποίο οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση λειτουργούν, καθώς και των απόψεων του ελεγκτή για τη σημασία των θεμάτων προς γνωστοποίηση.

Δυσκολία στη θέσπιση αποτελεσματικής αμφίδρομης επικοινωνίας μπορεί να υποδηλώνει ότι η επικοινωνία μεταξύ του ελεγκτή και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση δεν είναι επαρκής για το σκοπό του ελέγχου (βλέπε παράγραφο A52).

Ειδικά ζητήματα για μικρότερες οντότητες

A40. Στην περίπτωση ελέγχων μικρότερων οντοτήτων, ο ελεγκτής μπορεί να επικοινωνεί με λιγότερο δομημένο τρόπο με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση από ότι στην περίπτωση εισηγμένων ή μεγαλύτερων οντοτήτων.

Επικοινωνία με τη διοίκηση

A41. Πολλά θέματα μπορεί να συζητούνται με τη διοίκηση κατά τη συνήθη πορεία ενός ελέγχου, περιλαμβανομένων θεμάτων που σύμφωνα με το παρόν ΔΠΕ απαιτείται να γνωστοποιούνται στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Οι συζητήσεις αυτές αναγνωρίζουν την εκτελεστική ευθύνη της διοίκησης για την εκτέλεση των λειτουργιών της οντότητας και, ιδιαίτερα, την ευθύνη της διοίκησης για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.

A42. Πριν από την γνωστοποίηση θεμάτων προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, ο ελεγκτής μπορεί να συζητά τα εν λόγω θέματα με τη διοίκηση, εκτός εάν αυτό δεν ενδεικνύεται. Για παράδειγμα, μπορεί να μην είναι ενδεδειγμένο να συζητά με τη διοίκηση ζητήματα που αφορούν στην επάρκεια ή στην ακεραιότητα της διοίκησης. Επιπρόσθετα της αναγνώρισης της εκτελεστικής ευθύνης της διοίκησης, με αυτές τις αρχικές συζητήσεις δύναται να αποσαφηνίζονται κάποια δεδομένα και θέματα, και δίνεται στη διοίκηση η ευκαιρία να παράσχει πρόσθετες πληροφορίες κι επεξηγήσεις. Ομοίως, όταν η οντότητα έχει λειτουργία εσωτερικού ελέγχου, ο ελεγκτής μπορεί να συζητά θέματα με τους εσωτερικούς ελεγκτές πριν επικοινωνήσει με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.

Επικοινωνία με τρίτα μέρη

A43. Οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση μπορεί, είτε να απαιτείται από νόμο ή κανονισμό, είτε να επιθυμούν να παρέχουν σε τρίτα μέρη όπως, για παράδειγμα, σε τράπεζες ή σε ορισμένες ρυθμιστικές αρχές, αντίγραφο μιας έγγραφης γνωστοποίησης από τον ελεγκτή. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η γνωστοποίηση σε τρίτα μέρη μπορεί να είναι παράνομη ή άλλως μη ενδεδειγμένη. Όταν μια έγγραφη γνωστοποίηση που έχει συνταχθεί για τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση χορηγείται σε τρίτα μέρη, μπορεί να είναι σημαντικό, υπό τις εκάστοτε περιστάσεις, να ενημερώνονται τα τρίτα μέρη ότι η επικοινωνία δεν συντάχθηκε έχοντας αυτά κατά νου, αναφέροντας, για παράδειγμα, στην έγγραφη επικοινωνία προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση:

(α) Ότι η γνωστοποίηση έχει καταρτισθεί για αποκλειστική χρήση από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, και, όπου έχει εφαρμογή, από τη διοίκηση του ομίλου και τον ελεγκτή του ομίλου, και δεν πρέπει να βασίζονται σε αυτή τρίτα μέρη,

(β) Ότι ο ελεγκτής δεν αναλαμβάνει καμία ευθύνη έναντι τρίτων μερών, και

(γ) Οποιοσδήποτε περιορισμούς στη γνωστοποίηση ή διανομή σε τρίτα μέρη.

A44. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, μπορεί να απαιτείται από τον ελεγκτή, βάσει νόμου ή κανονισμού, όπως, ενδεικτικά:

- Ενημερώνει ένα ρυθμιστικό σώμα ή ένα συντονιστικό όργανο για ορισμένα ζητήματα που γνωστοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Για παράδειγμα, σε ορισμένες χώρες, ο ελεγκτής έχει υποχρέωση όπως αναφέρει σφάλματα στις αρχές όταν η διοίκηση και οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση παραλείπουν να προβούν σε διορθωτικές ενέργειες,
- Υποβάλλει αντίγραφα ορισμένων εκθέσεων που συντάσσονται για τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση προς αρμόδιους ρυθμιστικούς φορείς ή φορείς χρηματοδότησης, ή προς άλλα σώματα όπως μια κεντρική υπηρεσία στην περίπτωση ορισμένων οντοτήτων του δημόσιου τομέα, ή
- Μεριμνά όπως οι εκθέσεις που συντάσσονται για τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση είναι δημόσια διαθέσιμες.

A45. Ο ελεγκτής μπορεί να χρειάζεται την εκ των προτέρων συγκατάθεση των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση, προτού παρέχει σε τρίτα μέρη αντίγραφα της έγγραφης επικοινωνίας του προς αυτούς, εκτός αν η διάθεση αυτών απαιτείται από νόμο ή κανονισμό.

Μορφές επικοινωνίας (Αναφ: Παρ. 19)

A46. Η αποτελεσματική επικοινωνία μπορεί να συνεπάγεται τυποποιημένες παρουσιάσεις και έγγραφες αναφορές, αλλά και πιο άτυπη επικοινωνία, περιλαμβανομένων συζητήσεων. Ο ελεγκτής μπορεί να γνωστοποιεί θέματα πέραν αυτών που περιγράφονται στις παραγράφους 19 και 20 είτε προφορικά είτε εγγράφως. Η έγγραφη επικοινωνία μπορεί να περιλαμβάνει μια επιστολή ανάθεσης που υποβάλλεται προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.

A47. Εκτός από το πόσο σημαντικό είναι ένα συγκεκριμένο θέμα, η μορφή επικοινωνίας (για παράδειγμα, εάν η επικοινωνία θα γίνει προφορικά ή εγγράφως, ο βαθμός λεπτομέρειας ή συνοπτικότητας της επικοινωνίας, καθώς και το εάν η επικοινωνία θα γίνει με τυποποιημένο ή μη τρόπο) μπορεί να επηρεασθεί από παράγοντες όπως:

- Εάν η έκθεση του ελεγκτή θα περιλαμβάνει αναφορά στο θέμα. Για παράδειγμα, όταν τα καίρια θέματα ελέγχου γνωστοποιούνται στην έκθεση του ελεγκτή, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει απαραίτητο να επικοινωνήσει εγγράφως τα θέματα που αξιολογήθηκαν ως καίρια θέματα ελέγχου.
- Εάν το θέμα έχει επιλυθεί ικανοποιητικά.
- Εάν η διοίκηση έχει ήδη γνωστοποιήσει το θέμα.
- Το μέγεθος, τη λειτουργική δομή, το περιβάλλον των δικλείδων, και τη νομική μορφή της οντότητας.

- Στην περίπτωση ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού, το αν ο ελεγκτής ελέγχει επιπλέον και τις οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού της οντότητας.
- Νομικές υποχρεώσεις. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, η έγγραφη επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, απαιτείται σε μορφή που υπαγορεύεται από την εγχώρια νομοθεσία.
- Οι προσδοκίες των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση, περιλαμβανομένων των συνεννοήσεων για περιοδικές συναντήσεις ή επικοινωνία με τον ελεγκτή.
- Την έκταση των συνεχιζόμενων επαφών και του διαλόγου, που ο ελεγκτής έχει με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.
- Εάν υπήρξαν σημαντικές μεταβολές στη σύνθεση των μελών ενός σώματος διακυβέρνησης.

A48. Όταν ένα σημαντικό θέμα συζητείται με ένα συγκεκριμένο μέλος των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση, όπως, για παράδειγμα, με τον πρόεδρο μιας επιτροπής ελέγχου, μπορεί να ενδείκνυται για τον ελεγκτή να συνοψίσει το θέμα σε μεταγενέστερες επικοινωνίες, ώστε όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση να έχουν πλήρη και ισορροπημένη ενημέρωση.

Χρόνος επικοινωνίας (Αναφ: Παρ. 21)

A49. Η έγκαιρη επικοινωνία καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου συμβάλλει στην επίτευξη ενός εύρωστου αμφίδρομου διαλόγου μεταξύ των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση και του ελεγκτή. Ωστόσο, ο κατάλληλος χρόνος για επικοινωνία θα ποικίλλει με τις περιστάσεις της ανάθεσης. Οι σχετικές περιστάσεις περιλαμβάνουν τη σπουδαιότητα και τη φύση του θέματος, καθώς και τις ενέργειες που αναμένεται ν' αναληφθούν από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Για παράδειγμα:

- Επικοινωνία που αφορά σε θέματα σχεδιασμού μπορεί συχνά να γίνεται σε αρχικό στάδιο της ανάθεσης ελέγχου, και, σε περίπτωση πρώτης ανάθεσης, στα πλαίσια της συμφωνίας των όρων ανάθεσης.
- Μπορεί να ενδείκνυται η γνωστοποίηση μιας σημαντικής δυσκολίας που ανέκυψε κατά τη διάρκεια του ελέγχου το συντομότερο δυνατό, εάν οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση έχουν τη δυνατότητα να βοηθήσουν τον ελεγκτή να την ξεπεράσει, ή εάν είναι πιθανό η δυσκολία αυτή να οδηγήσει σε τροποποιημένη γνώμη. Ομοίως, ο ελεγκτής μπορεί να επικοινωνεί προφορικά το ταχύτερο δυνατόν με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, για σημαντικές ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες που έχει εντοπίσει, πριν τις επικοινωνήσει εγγράφως όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 265²⁵.
- Όταν έχει εφαρμογή το ΔΠΕ 701, ο ελεγκτής μπορεί να γνωστοποιεί προκαταρκτικές του απόψεις περί καίριων θεμάτων ελέγχου, όταν συζητείται ο σχεδιασμός του εύρους και του χρονοδιαγράμματος του ελέγχου (βλέπε παράγραφο A13), και ο ελεγκτής μπορεί επίσης να έχει συχνότερη

²⁵ ΔΠΕ 265, παράγραφοι 9 και A14.

επικοινωνία ώστε να συζητά περαιτέρω τέτοια θέματα όταν γνωστοποιεί τα σημαντικά ελεγκτικά ευρήματα.

- Επικοινωνία σχετικά με την ανεξαρτησία μπορεί να ενδείκνυται να γίνει στα πλαίσια σημαντικών αξιολογήσεων σχετικά με απειλές κατά της ανεξαρτησίας και των σχετικών μέτρων προστασίας, όπως για παράδειγμα, κατά την αποδοχή μιας ανάθεσης για παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών καθώς και στα πλαίσια της τελικής συζήτησης.
- Η τελική συζήτηση μπορεί, επίσης, να είναι η κατάλληλη στιγμή για να γνωστοποιηθούν ευρήματα του ελέγχου, περιλαμβανομένων των απόψεων του ελεγκτή σχετικά με τις ποιοτικές πτυχές των λογιστικών πρακτικών της οντότητας.
- Όταν ελέγχονται οικονομικές καταστάσεις τόσο γενικού όσο και ειδικού σκοπού, μπορεί να ενδείκνυται ο χρονικός συντονισμός των επικοινωνιών.

A50. Άλλοι παράγοντες που μπορεί να επηρεάζουν το χρόνο της επικοινωνίας περιλαμβάνουν:

- Το μέγεθος, τη λειτουργική δομή, το περιβάλλον δικλείδων, και τη νομική μορφή της ελεγχόμενης οντότητας.
- Κάθε νομική υποχρέωση όπως γνωστοποιούνται ορισμένα θέματα εντός συγκεκριμένου χρονοδιαγράμματος.
- Οι προσδοκίες των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση, περιλαμβανομένων των συνεννοήσεων για περιοδικές συναντήσεις ή επικοινωνία με τον ελεγκτή.
- Ο χρόνος κατά τον οποίο ο ελεγκτής εντοπίζει ορισμένα θέματα. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να μην εντοπίσει ένα συγκεκριμένο θέμα (για παράδειγμα, μη συμμόρφωση με νόμο) εγκαίρως για τη λήψη προληπτικών ενεργειών, αλλά η γνωστοποίηση του θέματος μπορεί να επιτρέψει την ανάληψη διορθωτικών ενεργειών.

Επάρκεια της διαδικασίας επικοινωνίας (Αναφ: Παρ. 22)

A51 Ο ελεγκτής δεν χρειάζεται να σχεδιάσει συγκεκριμένες διαδικασίες για να υποστηρίξει την αξιολόγηση της αμφίδρομης επικοινωνίας μεταξύ αυτού και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση. Αντ' αυτού, η αξιολόγηση μπορεί να βασίζεται σε παρατηρήσεις που προκύπτουν από ελεγκτικές διαδικασίες οι οποίες εκτελούνται για άλλους σκοπούς. Τέτοιες παρατηρήσεις μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Την καταλληλότητα και επικαιρότητα των ενεργειών που γίνονται από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ως απάντηση σε θέματα που τέθηκαν από τον ελεγκτή. Στις περιπτώσεις που σημαντικά θέματα τα οποία τέθηκαν σε προηγούμενες επικοινωνίες δεν έχουν αντιμετωπιστεί αποτελεσματικά, μπορεί να ενδείκνυται ο ελεγκτής να διερευνήσει το γιατί δεν έγιναν οι κατάλληλες ενέργειες και να θέσει πάλι το θέμα. Έτσι αποφεύγεται ο κίνδυνος να δοθεί η εντύπωση ότι ο ελεγκτής είναι ικανοποιημένος ότι το θέμα έχει αντιμετωπιστεί επαρκώς ή ότι δεν είναι πλέον σημαντικό.

- Την εντύπωση ειλικρινούς στάσης των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση κατά την επικοινωνία τους με τον ελεγκτή.
- Την προθυμία και τη δυνατότητα των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση να συναντώνται με τον ελεγκτή χωρίς την παρουσία της διοίκησης.
- Την εντύπωση που δίνουν οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση ως προς τις ικανότητές τους στο να κατανοούν πλήρως θέματα που τέθηκαν από τον ελεγκτή, όπως για παράδειγμα, το βαθμό στον οποίο διερευνούν επιμελώς τα θέματα και εξετάζουν τις συστάσεις που τους γίνονται.
- Τη δυσκολία στο να υπάρξει αμοιβαία κατανόηση με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σχετικά με τη μορφή, το χρόνο και το εκτιμώμενο, σε βασικές γραμμές, περιεχόμενο της επικοινωνίας.
- Την εντύπωση ότι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση, όταν όλοι ή κάποιοι απ' αυτούς εμπλέκονται στη διοίκηση της οντότητας, αντιλαμβάνονται πώς θέματα που συζητήθηκαν με τον ελεγκτή επηρεάζουν τις ευρύτερες ευθύνες τους για τη διακυβέρνηση, καθώς επίσης τις ευθύνες τους για τη διοίκηση.
- Το εάν η αμφίδρομη επικοινωνία μεταξύ του ελεγκτή και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση ικανοποιεί τις ισχύουσες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις.

A52. Όπως σημειώνεται στην παράγραφο 4, η αποτελεσματική αμφίδρομη επικοινωνία βοηθά τόσο τον ελεγκτή όσο και τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Περαιτέρω, το ΔΠΕ 315 (αναθεωρημένο) προσδιορίζει τη συμμετοχή των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση ως στοιχείο του περιβάλλοντος δικλείδων της οντότητας, περιλαμβανομένης της συνεργασίας τους με τον εσωτερικό έλεγχο, εάν υπάρχει, και με τους εξωτερικούς ελεγκτές δικλεί²⁶. Τυχόν ανεπαρκής αμφίδρομη επικοινωνία μπορεί να υποδηλώνει ένα μη ικανοποιητικό περιβάλλον δικλείδων και να επηρεάσει την εκτίμηση του ελεγκτή περί των κινδύνων για ουσιώδη σφάλματα. Υπάρχει επίσης κίνδυνος ο ελεγκτής να μην έχει αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια ώστε να διαμορφώσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων.

A53. Εάν η αμφίδρομη επικοινωνία μεταξύ του ελεγκτή και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση δεν είναι επαρκής και η κατάσταση αυτή δεν μπορεί να επιλυθεί, ο ελεγκτής μπορεί να προβεί σε ενέργειες όπως:

- Τροποποίηση της γνώμης του στη βάση περιορισμού του εύρους ελέγχου.
- Λήψη νομικής συμβουλής για τις συνέπειες εναλλακτικών ενεργειών.
- Επικοινωνία με τρίτα μέρη (για παράδειγμα, έναν ρυθμιστικό φορέα), ή σε υψηλότερο επίπεδο δομής διακυβέρνησης που να είναι εκτός της οντότητας, όπως οι ιδιοκτήτες της επιχείρησης (για παράδειγμα, οι μέτοχοι σε μια γενική συνέλευση), ή ο αρμόδιος υπουργός μιας κυβέρνησης ή το κοινοβούλιο σε περιβάλλον δημόσιου τομέα.

²⁶ ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο), παράγραφος A77.

- Απεμπλοκή από την ανάθεση, όταν αυτή είναι δυνατή βάσει ισχύοντος νόμου ή κανονισμού.

Τεκμηρίωση (Αναφ: Παρ. 23)

A54. Η τεκμηρίωση προφορικής επικοινωνίας μπορεί να περιλαμβάνει αντίγραφο των πρακτικών που καταρτίστηκαν από την οντότητα, το οποίο και μπορεί να τηρείται ως μέρος της τεκμηρίωσης ελέγχου, όταν η επικοινωνία έχει καταγραφεί ορθά σ' αυτά.

Παράρτημα 1

(Αναφ: Παρ. 3)

Ειδικές απαιτήσεις του ΔΠΔΠ 1 (ISQC 1) και άλλων ΔΠΕ (ISAs) που αναφέρονται στις επικοινωνίες με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.

Αυτό το παράρτημα προσδιορίζει παραγράφους στο ΔΠΔΠ 1²⁷ και σε άλλα ΔΠΕ που απαιτούν επικοινωνία ειδικών θεμάτων προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Ο κατάλογος αυτός δεν υποκαθιστά την ανάγκη μελέτης των απαιτήσεων των ΔΠΕ και του σχετικού υλικού εφαρμογής και του λοιπού επεξηγηματικού υλικού αυτών.

- ΔΠΔΠ 1, «Δικλείδες ποιότητας για λογιστικές εταιρείες που διενεργούν ελέγχους και επισκοπήσεις οικονομικών καταστάσεων και άλλες αναθέσεις διασφάλισης και συναφών υπηρεσιών» - παράγραφος 30(α)
- ΔΠΕ 240, «Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με απάτη σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων» - παράγραφοι 21, 38(γ)(i) και 40-42
- ΔΠΕ 250, «Μελέτη νόμων και κανονισμών κατά τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων» - παράγραφοι 14, 19 και 22-24
- ΔΠΕ 265, «Κοινοποίηση ελλείψεων στις εσωτερικές δικλείδες προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και τη διοίκηση» - παράγραφος 9
- ΔΠΕ 450, «Αξιολόγηση σφαλμάτων που εντοπίζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου» - παράγραφοι 12-13
- ΔΠΕ 505, «Εξωτερικές επιβεβαιώσεις» - παράγραφος 9
- ΔΠΕ 510, «Αρχικές αναθέσεις ελέγχου – υπόλοιπα έναρξης» - παράγραφος 7
- ΔΠΕ 550, «Συνδεδεμένα μέρη» - παράγραφος 27
- ΔΠΕ 560, «Μεταγενέστερα γεγονότα» - παράγραφοι 7(β) - (γ), 10(α), 13(β), 14(α) και 17
- ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο), «Συνέχιση δραστηριότητας» - παράγραφος 25
- ΔΠΕ 600, «Ειδικά ζητήματα – έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων ομίλου (περιλαμβανομένης της εργασίας ελεγκτών συστατικού)» - παράγραφος 49
- ΔΠΕ 610 (Αναθεωρημένο), «Χρησιμοποίηση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών» - παράγραφος 18, ΔΠΕ 610 (Αναθεωρημένο 2013), «Χρησιμοποίηση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών» - παράγραφοι 20 και 31
- ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), «Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί οικονομικών καταστάσεων» - παράγραφος 45

²⁷ ΔΠΔΠ 1, «Δικλείδες ποιότητας για λογιστικές εταιρείες που διενεργούν ελέγχους και επισκοπήσεις οικονομικών καταστάσεων και άλλες αναθέσεις διασφάλισης και συναφών υπηρεσιών».

- ΔΠΕ 701, «Γνωστοποίηση βασικών θεμάτων ελέγχου στην έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή» - παράγραφος 17
- ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο), «Τροποποιήσεις της γνώμης στην έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή» - παράγραφοι 12, 14, 23 και 30
- ΔΠΕ 706 (Αναθεωρημένο), «Παράγραφοι έμφασης θέματος και παράγραφοι άλλου θέματος στην έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή» - παράγραφος 12
- ΔΠΕ 710 (Αναθεωρημένο), «Συγκριτικές πληροφορίες – αντίστοιχοι αριθμοί και συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις» - παράγραφος 18
- ΔΠΕ 720, «Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με άλλες πληροφορίες σε έγγραφα που περιέχουν ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις» - παράγραφοι 10, 13 και 16

Ποιοτικές πτυχές των λογιστικών πρακτικών

Η επικοινωνία που απαιτείται από την παράγραφο 16(α), και συζητείται στις παραγράφους A19-A20, μπορεί να περιλαμβάνει θέματα όπως είναι τα ακόλουθα:

Λογιστικές αρχές

- Η καταλληλότητα των λογιστικών αρχών για τις συγκεκριμένες περιστάσεις της οντότητας, λαμβάνοντας υπόψη την ανάγκη εξισορρόπησης του κόστους παροχής πληροφοριών με τα πιθανά οφέλη για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας. Όταν υπάρχουν αποδεκτές εναλλακτικές λογιστικές αρχές, η επικοινωνία μπορεί να περιλαμβάνει τον εντοπισμό των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων που επηρεάζονται από την επιλογή των σημαντικών λογιστικών αρχών, καθώς και πληροφορίες σχετικά με τις λογιστικές αρχές που χρησιμοποιούνται από παρόμοιες οντότητες.
- Η αρχική επιλογή και οι αλλαγές σημαντικών λογιστικών αρχών, περιλαμβανομένης της εφαρμογής νέων λογιστικών ανακοινώσεων. Η επικοινωνία μπορεί να περιλαμβάνει: την επίπτωση ου χρόνου και της μεθόδου υιοθέτησης που θα επιλεγούν για αλλαγή μιας λογιστικής αρχής στα τρέχοντα και τα μελλοντικά κέρδη της οντότητας, καθώς και το χρόνο που θα επιλεγεί για αλλαγή σε λογιστικές αρχές σε σχέση με αναμενόμενες νέες λογιστικές ανακοινώσεις.
- Οι επιπτώσεις σημαντικών λογιστικών αρχών που αφορούν σε αμφιλεγόμενες ή σε νέες περιοχές (ή λογιστικών αρχών που αφορούν αποκλειστικά σ' έναν κλάδο, ιδιαίτερα όταν υπάρχει έλλειψη επίσημης καθοδήγησης ή συναίνεσης επί του θέματος).
- Η επίδραση του χρόνου πραγματοποίησης συναλλαγών σε σχέση με την περίοδο στην οποία λογιστικοποιούνται.

Λογιστικές εκτιμήσεις

- Για στοιχεία για τα οποία οι εκτιμήσεις είναι σημαντικές, ορισμένα από τα θέματα που τίγονται στο ΔΠΕ 540²⁸, περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:
 - Τον τρόπο με τον οποίο η διοίκηση εντοπίζει τέτοιου είδους συναλλαγές, γεγονότα και συνθήκες, που μπορεί να οδηγήσουν στην ανάγκη οι λογιστικές εκτιμήσεις να λογιστικοποιηθούν ή να γνωστοποιηθούν στις οικονομικές καταστάσεις.
 - Αλλαγές στις περιστάσεις, που μπορεί να οδηγήσουν σε νέες λογιστικές εκτιμήσεις ή στην ανάγκη αναθεώρησης των υφιστάμενων.

²⁸ ΔΠΕ 540, «Έλεγχος λογιστικών εκτιμήσεων, περιλαμβανομένων των λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας, και σχετικές γνωστοποιήσεις».

- Εάν η απόφαση της διοίκησης να λογιστικοποιήσει ή μη τις λογιστικές εκτιμήσεις στις οικονομικές της καταστάσεις, είναι σύμφωνη με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- Εάν υπήρξε ή θα έπρεπε να υπάρξει αλλαγή στις μεθόδους διενέργειας λογιστικών εκτιμήσεων από την προηγούμενη περίοδο, και, αν ναι, γιατί, όπως επίσης και την επίπτωση των λογιστικών εκτιμήσεων επί των προηγούμενων περιόδων.
- Τη διαδικασία της διοίκησης για τη διενέργεια λογιστικών εκτιμήσεων (π.χ., όταν η διοίκηση έχει χρησιμοποιήσει ένα μοντέλο), συμπεριλαμβανομένου του αν η επιλεγμένη βάση επιμέτρησης για τη λογιστική εκτίμηση είναι σύμφωνη με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- Εάν οι σημαντικές παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν από τη διοίκηση για την ανάπτυξη της λογιστικής εκτίμησης είναι λογικές.
- Την πρόθεση και τη δυνατότητα της διοίκησης να προβεί σε συγκεκριμένες ενέργειες που απαιτούνται για να υποστηριχθεί η λογικότητα των σημαντικών παραδοχών που χρησιμοποιήθηκαν και η ορθή εφαρμογή του ισχύοντος πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- Τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος.
- Ενδείξεις πιθανής μεροληψίας της διοίκησης.
- Τον τρόπο με τον οποίο η διοίκηση έχει εξετάσει εναλλακτικές παραδοχές ή εναλλακτικά αποτελέσματα και ο λόγος που τα έχει απορρίψει, ή πως αλλιώς η διοίκηση έχει αντιμετωπίσει, κατά τη διενέργεια μιας λογιστικής εκτίμησης, την αβεβαιότητα αυτής.
- Την επάρκεια των γνωστοποιήσεων περί της αβεβαιότητας των εκτιμήσεων στις οικονομικές καταστάσεις.

Γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις

- Οι παράμετροι που λήφθηκαν υπ' όψη και οι κρίσεις που έγιναν κατά τη διαμόρφωση ιδιαίτερα ευαίσθητων γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις (για παράδειγμα, γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με θέματα αναγνώρισης εσόδων, αποδοχών, δυνατότητας συνέχισης δραστηριότητας, μεταγενέστερων γεγονότων και ενδεχόμενων θεμάτων).
- Η συνολική ουδετερότητα, συνέπεια και σαφήνεια των γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις.

Σχετικά θέματα

- Η πιθανή επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις σημαντικών κινδύνων, ανοιχτών θεμάτων και αβεβαιοτήτων, όπως εκκρεμείς δικαστικές διενέξεις, που γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις.

- Η έκταση στην οποία οι οικονομικές καταστάσεις επηρεάζονται από σημαντικές συναλλαγές που δεν είναι στα πλαίσια της συνήθους δραστηριότητας της οντότητας, ή που, για οποιονδήποτε άλλο λόγο, μοιάζουν ασυνήθεις. Η επικοινωνία αυτή μπορεί να τονίζει:
 - Τα μη επαναλαμβανόμενα ποσά που αναγνωρίστηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου.
 - Την έκταση στην οποία τέτοιες συναλλαγές γνωστοποιούνται ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις.
 - Εάν οι συναλλαγές αυτές φαίνεται να έχουν σχεδιαστεί για να επιτευχθεί συγκεκριμένος λογιστικός ή φορολογικός χειρισμός, ή για συγκεκριμένο νομικό ή ρυθμιστικό σκοπό.
 - Εάν η μορφή των εν λόγω συναλλαγών φαίνεται υπερβολικά περίπλοκη ή όταν έχουν ληφθεί εκτεταμένες συμβουλές σχετικά με τη διάρθρωση της συναλλαγής.
 - Τις περιπτώσεις που η διοίκηση δίνει μεγαλύτερη έμφαση στην ανάγκη για συγκεκριμένο λογιστικό χειρισμό από ότι στα οικονομικά δεδομένα της συναλλαγής.
- Οι παράγοντες που επηρεάζουν τις λογιστικές αξίες περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, περιλαμβανομένου του που βασίζεται η οντότητα για τον καθορισμό των περιόδων ωφέλιμης ζωής των ενσώματων και των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Η επικοινωνία μπορεί να εξηγήσει πώς επελέγησαν οι παράγοντες που επηρεάζουν τις λογιστικές αξίες και πώς εναλλακτικές επιλογές θα είχαν επηρεάσει τις οικονομικές καταστάσεις.
- Η επιλεκτική διόρθωση σφαλμάτων όπως, για παράδειγμα, η διόρθωση σφαλμάτων που αυξάνουν τα δημοσιοποιούμενα κέρδη, αλλά όχι εκείνων που τα μειώνουν.

«Το παρόν κείμενο αναπαράγει, με την άδεια International Federation of Accountants (IFAC), ολόκληρη ή μέρος της ελληνικής μετάφρασης που πραγματοποιήθηκε από την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), του ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ 260 /15-12-2016 που εξέδωσε το International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) και δημοσιεύθηκε πρωτότυπα στην Αγγλική γλώσσα από την IFAC. Η αναπαραγωγή αυτής της ελληνικής μετάφρασης επιτρέπεται εντός της Ελλάδας. Όλα τα υφιστάμενα δικαιώματα, συμπεριλαμβανομένων των πνευματικών δικαιωμάτων, διατηρούνται εκτός Ελλάδας. Το εγκεκριμένο κείμενο όλων των δημοσιεύσεων της IFAC είναι εκείνο που δημοσιεύεται από την IFAC στην Αγγλική γλώσσα. Η IFAC δεν αναλαμβάνει καμία ευθύνη για την ακρίβεια και την πληρότητα της μετάφρασης ή για τις ενέργειες που ενδέχεται να προκύψουν ως αποτέλεσμα αυτής».