

Αθήνα, 28 Ιουλίου 2022

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ & ΕΛΕΓΧΩΝ

ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΗ 030/2022

IAASB/NEW IMPLEMENTATION GUIDE AVAILABLE FOR IDENTIFYING AND ASSESSING THE RISKS OF MATERIAL MISSTATEMENT IN AN AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS

Το Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (IAASB) δημοσίευσε στις 27 Ιουλίου 2022 τον «Οδηγό Πρώτης Εφαρμογής» του Διεθνούς Προτύπου Ελέγχου 315 (Αναθεωρημένο 2019) «ΕΝΤΟΠΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΚΙΝΥΝΩΝ ΟΥΣΙΩΔΟΥΣ ΣΦΑΛΜΑΤΟΣ». Το Αναθεωρημένο το 2019 ΔΠΕ 315 όπως και το προγενέστερο ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο) «ΕΝΤΟΠΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΚΙΝΥΝΩΝ ΟΥΣΙΩΔΟΥΣ ΣΦΑΛΜΑΤΟΣ ΜΕΣΩ ΚΑΤΑΝΟΗΣΗΣ ΤΗΣ ΟΝΤΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΤΟΥ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΟΣ ΤΗΣ», καλύπτει τις διαδικασίες που προβαίνει ο ελεγκτής ώστε :

- ⇒ Να κατανοήσει την οντότητα και το περιβάλλον της, το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της οντότητας για να μπορεί να εντοπίζει και να εκτιμά τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος.
- ⇒ Να εντοπίζει τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος.
- ⇒ Να εκτιμήσει τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος.

Το ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο 2019) αντικαθιστά το πρότυπο που βρισκόταν σε εφαρμογή από τις 15 Δεκεμβρίου 2009. Οι λόγοι που οδήγησαν στην αναθεώρηση του προτύπου αφορούσαν σημαντικά ευρήματα του IAASB από την εφαρμογή του ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο) καθώς διαπιστώθηκε ότι :

- ⇒ Υπήρξε ασυνέπεια στη φύση και τον αριθμό των σημαντικών κινδύνων που εντοπίστηκαν στην πράξη.
- ⇒ Ήταν δύσκολο να εφαρμοστεί στην πράξη η απόκτηση κατανόησης του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.
- ⇒ Οι κίνδυνοι των Πληροφοριακών Συστημάτων (IT) δεν καλύπτονταν επαρκώς στο πρότυπο.

Επιπλέον, η μεταγενέστερη επισκόπηση της εφαρμογής ανέδειξε τις προκλήσεις από την εφαρμογή του ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο) κατά τον έλεγχο μικρών και μεσαίων οντοτήτων.

Οι σημαντικότερες αλλαγές του νέου προτύπου συνοψίζονται ως ακολούθως ανά περιοχή ή έννοια:

- **Ενδογενής κίνδυνος, κίνδυνος ελεγκτικών δικλείδων, κίνδυνος εντοπισμού.** Στο νέο πρότυπο απαιτείται μια ξεχωριστή αξιολόγηση του ενδογενούς κινδύνου και του κινδύνου ελεγκτικών δικλείδων. Η έννοια του «**φάσματος ενδογενούς κινδύνου**» έχει εισαχθεί για να βοηθήσει στην αξιολόγηση του ενδογενούς κινδύνου. Το **φάσμα ενδογενούς κινδύνου** βοηθάει τον ελεγκτή να κρίνει βασιζόμενος στην πιθανότητα και τη σπουδαιότητα ενός πιθανού σφάλματος, σε ένα εύρος από τον χαμηλότερο έως τον υψηλότερο κίνδυνο για τον σκοπό της αξιολόγησης των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος. Επιπλέον, έχουν οριστεί

παράγοντες ενδογενούς κινδύνου για να βοηθήσουν τους ελεγκτές να λάβουν υπόψη τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος πάνω στο φάσμα ενδογενούς κινδύνου.

- **Κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος.** Αν και ο ορισμός του κινδύνου ουσιώδους σφάλματος δεν έχει μεταβληθεί, στο υλικό εφαρμογής του ΔΠΕ 200 το «κατώφλι» εντοπισμού ενός ουσιώδους σφάλματος έχει διευκρινιστεί και επεξηγηθεί. Συμπεριλαμβάνοντας τη διευκρίνιση αυτή στο ΔΠΕ 200 (αντί για το ΔΠΕ 315 Αναθεωρημένο 2019)), υποστηρίζεται ο ορισμός του κινδύνου ουσιώδους σφάλματος στο ΔΠΕ 200. Η διευκρίνιση που δόθηκε στο υλικό εφαρμογής του ΔΠΕ 200 είναι ότι ο κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος υφίσταται όπου υπάρχει μια λογική πιθανότητα και να προκύψει ένα σφάλμα αλλά και να είναι ουσιώδες εάν προκύψει. Με βάση τη διευκρίνιση που δόθηκε στο ΔΠΕ 200 ο όρος «λογικά πιθανό» χρησιμοποιείται στο ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο 2019) καθώς σχετίζεται με το κατώφλι εντοπισμού κινδύνων ουσιώδους σφάλματος.
- **Επαγγελματικός σκεπτικισμός.** Υπάρχουν βελτιωμένες διαδικασίες που ενθαρρύνουν την αλλαγή συμπεριφοράς των ελεγκτών όταν αναλαμβάνουν να διενεργήσουν ελεγκτικές διαδικασίες, καθώς επίσης και ισχυρότερες απαιτήσεις τεκμηρίωσης.
- **Εξέταση θεμάτων μικρότερων οντοτήτων.** Το αναθεωρημένο πρότυπο επικεντρώνεται στην πολυπλοκότητα παρά στο μέγεθος (π.χ. γίνεται αναφορά σε «λιγότερο πολύπλοκες οντότητες» παρά σε «μικρές οντότητες» σε ευθυγράμμιση με την αντίστοιχη προσέγγιση του IAASB για τέτοιες οντότητες. Η δυνατότητα κλιμάκωσης απεικονίζεται μέσω της χρήσης αντίθετων παραδειγμάτων σε όλο το πρότυπο (π.χ. απεικονίζοντας και τα δύο άκρα του φάσματος πολυπλοκότητας) αντί για επικέντρωση μόνο σε «μικρότερες οντότητες».
- **Εξέταση θεμάτων «οντοτήτων δημοσίου τομέα».** Οι παράγραφοι αυτοί έχουν επικαιροποιηθεί όπου είναι απαραίτητο (π.χ. ξεχωριστή εξέταση θεμάτων δημοσίου τομέα).

Στον Οδηγό Πρώτης Εφαρμογής γίνεται αναφορά σε σημαντικά θέματα που καλύπτει το νέο πρότυπο ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο 2019). Περαιτέρω, στο νέο πρότυπο ξεκαθαρίζεται ότι η **φύση** και η **έκταση** της διενεργηθείσας εργασίας ποικίλει ανάλογα με τη φύση και τις συνθήκες της ελεγχόμενης οντότητας και ο ελεγκτής εφαρμόζει την επαγγελματική του κρίση για να προσδιορίσει τις ελεγκτικές του διαδικασίες.

Ο εντοπισμός και η αξιολόγηση των κινδύνων είναι μια **επαναλαμβανόμενη** και **δυναμική** διαδικασία υπό την έννοια ότι ο ελεγκτής, για να αποκτήσει την κατανόηση που απαιτείται από το πρότυπο αυτό, μπορεί να αναπτύξει αρχικές προσδοκίες κινδύνων, οι οποίες μπορεί μετέπειτα να βελτιωθούν καθώς ο ελεγκτής προχωράει μέσω της διαδικασίας εντοπισμού και αξιολόγησης κινδύνων. Ο Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής περιλαμβάνει ένα διάγραμμα που απεικονίζει την επαναλαμβανόμενη και δυναμική φύση του προτύπου και καθοδηγεί τον ελεγκτή στην εφαρμογή επαγγελματικής κρίσης και επαγγελματικού σκεπτικισμού.

Το ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο 2019) επικεντρώνεται στην επεξήγηση του **«γιατί»** συγκεκριμένες διαδικασίες είναι αναγκαίες (σχετικές παράγραφοι μπορούν να βρεθούν στο υλικό εφαρμογής). Αυτές οι επεξηγήσεις αποσκοπούν να καθοδηγήσουν το σκεπτικό του ελεγκτή για συγκεκριμένες απαιτήσεις όπου ίσως έχει γίνει μια παρανόηση, μια λανθασμένη εφαρμογή ή μια ασυνεπής εφαρμογή των απαιτήσεων.

Στο νέο πρότυπο οι διαδικασίες αξιολόγησης κινδύνου που εφαρμόζονται αξιοποιώντας την τεχνολογία περιγράφονται στο υλικό εφαρμογής ως **αυτοματοποιημένα εργαλεία και τεχνικές (automated tools and techniques – ATT)**.

Στο ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο 2019) γίνεται εκτεταμένη χρήση των παραρτημάτων για να επεξηγηθούν περαιτέρω θέματα αμεσότερα σχετιζόμενα με την οντότητα τα οποία θεωρούνται

βοηθητικά για τον ελεγκτή στο να αναλάβει να διενεργήσει τις διαδικασίες που απαιτούνται από το πρότυπο.

Κατά την πρώτη εφαρμογή του ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο 2019), το IAASB συστήνει σε κάθε περίπτωση την ανάγνωση τόσο των διατάξεων του προτύπου αυτού όσο και της έκδοσης του IAASB «Basis for Conclusions» Οκτωβρίου 2019 , τα οποία μπορεί κάποιος να αναζητήσει στη διεύθυνση <https://www.iaasb.org/publications/isa-315-revised-2019-identifying-and-assessing-risks-material-misstatement> .

Το νέο πρότυπο ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο 2019) τέθηκε σε εφαρμογή για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους από τις **15 Δεκεμβρίου 2021 και μετέπειτα**.

Ο Α' Αντιπρόεδρος της ΕΛΤΕ
Παναγιώτης Γιαννόπουλος