



Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων

ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΕΣ ΟΔΗΓΙΕΣ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ (ΔΠΑΔ 3000)
ΤΗΣ ΕΤΗΣΙΑΣ ΕΚΘΕΣΗΣ ΒΙΩΣΙΜΟΤΗΤΑΣ Ν.5164/2024

Ιανουάριος 2025

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.

Περιεχόμενα

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	3
ΣΚΟΠΟΣ ΤΩΝ ΚΑΤΕΥΘΥΝΤΗΡΙΩΝ ΟΔΗΓΙΩΝ ΤΗΣ ΕΛΤΕ.....	4
ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑ, ΑΠΟΔΟΧΗ ΤΗΣ ΑΝΑΘΕΣΗΣ ΚΑΙ ΠΟΙΟΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ	4
I. ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΣΤΗΝ ΑΝΑΘΕΣΗ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ	4
ΣΤΟΧΟΣ ΤΗΣ ΑΝΑΘΕΣΗΣ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ.....	4
ΟΥΣΙΩΔΕΙΣ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΕΣ ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΣΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΜΙΑΣ ΑΝΑΘΕΣΗΣ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ.....	5
ΑΠΑΤΗ ΚΑΙ ΜΗ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗ ΜΕ ΝΟΜΟΥΣ Η ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥΣ	5
ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΠΟΥ ΣΤΟΧΕΥΟΥΝ ΣΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΚΙΝΔΥΝΩΝ	5
ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΟΥ ΕΚΤΕΛΕΙΤΑΙ ΚΑΙ ΠΕΡΙΓΡΑΦΕΤΑΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΟΝΤΟΤΗΤΑ.....	6
ΑΝΤΑΠΟΚΡΙΣΗ ΣΤΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ.....	6
ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ	7
ΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑ ΜΕΤΑΞΥ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ	7
ΣΥΣΣΩΡΕΥΣΗ ΚΑΙ ΕΞΕΤΑΣΗ ΤΩΝ ΕΝΤΟΠΙΣΜΕΝΩΝ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΩΝ	8
II. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΠΑΡΕΧΟΝΤΑΙ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 8 ΤΟΥ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ ΓΙΑ ΤΗΝ ΤΑΞΙΝΟΜΙΑ	8
ΚΑΤΑΝΟΗΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΩΝ ΓΙΑ ΤΟΝ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ ΤΩΝ ΕΠΙΛΕΞΙΜΩΝ ΚΑΙ ΕΥΘΥΓΡΑΜΜΙΣΜΕΝΩΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ	8
ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ.....	9
ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 8 ΤΟΥ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ ΓΙΑ ΤΗΝ ΤΑΞΙΝΟΜΙΑ.....	9
III. ΨΗΦΙΟΠΟΙΗΣΗ ΤΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ	9
IV. ΈΚΘΕΣΗ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ	10
V. ΆΛΛΕΣ ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΝΑΘΕΣΗ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ	12
VI. ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΤΗΣ ΕΤΗΣΙΑΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΒΙΩΣΙΜΟΤΗΤΑΣ	14
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ	20
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1 _ Υποδείγμα Έκθεσης Περιορισμένης Διασφάλισης Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή	20
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2 _ CSRD _ ESRS Ενδεικτικό Πρόγραμμα Ελέγχου	20
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 3 _ Λίστα ESRS Γνωστοποιήσεων	20

Εισαγωγή

Στις 5 Ιανουαρίου 2023, η Οδηγία όσον αφορά την υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας από τις εταιρείες ΕΕ 2022/2464 (CSRD) τέθηκε σε ισχύ. Η CSRD τροποποίησε τον Κανονισμό Ελέγχου (ΕΕ) αριθ. 537/2014, την Οδηγία Διαφάνειας 2004/109/ΕΚ, την Οδηγία Ελέγχου 2006/43/ΕΚ και την Λογιστική Οδηγία 2013/34/ΕΕ. Η Οδηγία αυτή ενσωματώθηκε στην Ελληνική Νομοθεσία με το **N. 5164/2024**.

Ο ν.5164/2024 αναθεωρεί τα όρια χαρακτηρισμού των οντοτήτων ως «μικρές», «μεσαίες» και «μεγάλες». Από τις οικονομικές χρήσεις που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2024 και μετά, οι μεγάλες επιχειρήσεις που είναι οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος θα πρέπει να καταρτίζουν δηλώσεις βιωσιμότητας σύμφωνα με τα Ευρωπαϊκά Πρότυπα Αναφοράς για τη Βιωσιμότητα (ESRS). Αυτές οι εκθέσεις βιωσιμότητας θα πρέπει να υπόκεινται σε ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης από τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές. Η εφαρμογή των διατάξεων ανά κατηγορία οντοτήτων έχει ως εξής :

- **Για τα οικονομικά έτη που αρχίζουν από 1η Ιανουαρίου 2024**

Σε μεγάλες επιχειρήσεις ή μητρικές επιχειρήσεις μεγάλου ομίλου οι οποίες είναι οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος και υπερβαίνουν κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τους το μέσο αριθμό των 500 εργαζομένων κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους.

- **Για τα οικονομικά έτη που αρχίζουν από 1η Ιανουαρίου 2025**

Σε μεγάλες επιχειρήσεις ή μητρικές επιχειρήσεις μεγάλου ομίλου οι οποίες κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τους πληρούν 2 από τα 3 αναθεωρημένα κριτήρια του άρθρου 2 Ν.4308/14 ήτοι:

1. Σύνολο ενεργητικού: 25.000.000 ευρώ
2. Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 50.000.000 ευρώ
3. Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα

- **Για τα οικονομικά έτη που αρχίζουν από 1η Ιανουαρίου 2026**

Σε μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις, όπως ορίζονται στο άρθρο 2 του ν. 4308/2014, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει για ορισμένα μικρά και μη πολύπλοκα ιδρύματα και εξαρτημένες ασφαλιστικές επιχειρήσεις, υπό προϋποθέσεις.

- **Για τα οικονομικά έτη που αρχίζουν από 1η Ιανουαρίου 2028**

Για τις επιχειρήσεις τρίτων χωρών σχετικά με τις υποχρεώσεις περί έκθεσης βιωσιμότητας που ορίζονται σύμφωνα με το άρθρο 154B του ν. 4548/2018, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

Η CSRD απαιτεί την υιοθέτηση προτύπων περιορισμένης διασφάλισης από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή το αργότερο μέχρι την 1η Οκτωβρίου 2026, ώστε να διευκρινιστεί τι αναμένεται από τους ελεγκτές κατά την εκτέλεση ανάθεσης περιορισμένης διασφάλισης σε σχέση με τις πληροφορίες βιωσιμότητας που αναφέρονται βάσει των ESRS.

Στο πλαίσιο αυτό το ΔΣ της ΕΛΤΕ με την υπ' 262/22-01-2025 απόφαση του, αφού έλαβε υπόψιν τον ν.5164/2024, τις οδηγίες που εξέδωσε το CEAOB σχετικά με την περιορισμένη διασφάλιση των ετήσιων εκθέσεων βιωσιμότητας, εκδίδει το παρόν έγγραφο ως κατευθυντήριες οδηγίες για τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές και τις ελεγκτικές εταιρείες (εφεξής «ελεγκτές») που διενεργούν αναθέσεις περιορισμένης διασφάλισης επί των εκθέσεων βιωσιμότητας καθώς και σχετικό πρόγραμμα ελέγχου.

Σκοπός των κατευθυντήριων οδηγιών της ΕΛΤΕ

Ελλείπει σχετικών Διεθνών Προτύπων Διασφάλισης που να καλύπτουν πλήρως τις απαιτήσεις της CSRD για περιορισμένη διασφάλιση στις εκθέσεις βιωσιμότητας, το παρόν έγγραφο αποσκοπεί στην διευκόλυνση μιας κοινής κατανόησης ορισμένων από τις βασικές πτυχές των απαιτήσεων περιορισμένης διασφάλισης που εισάγει η CSRD και ο ν.5164/2024.

Στο πλαίσιο αυτό οι ελεγκτές παρουσιάζουν τα αποτελέσματα της εργασίας τους σε έκθεση, όπως αυτή περιγράφεται στα άρθρα 30 & 32 του ν. 4449/2017, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, **εφεξής «Έκθεση Διασφάλισης»**. Η εν λόγω «Έκθεση Διασφάλισης» καταρτίζεται εγγράφως, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του **Διεθνούς Προτύπου Εργασιών Διασφάλισης 3000 (Αναθεωρημένο) με τίτλο: «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης»** και συνεπώς αποτελεί εργασία που εντάσσεται στους **υποχρεωτικούς ελέγχους**.

Οι οδηγίες μπορούν επίσης να χρησιμοποιηθούν από τους ελεγκτές για **προαιρετικές αναθέσεις περιορισμένης διασφάλισης**, που πραγματοποιούνται κατόπιν αιτήματος οντοτήτων που καταρτίζουν εκθέσεις βιωσιμότητας σε προαιρετική βάση, ακόμα κι αν οι νομικές απαιτήσεις που απορρέουν από τον ν.5164/2024 δεν επιβάλλουν αυτήν την υποχρέωση.

Δεοντολογία, αποδοχή της ανάθεσης και ποιοτικός έλεγχος

Οι οδηγίες καλύπτουν ορισμένες, αλλά όχι όλες τις πτυχές των διαδικασιών που απαιτούνται σε μία ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης και δεν προορίζονται να είναι εξαντλητικές.

Όλοι οι ελεγκτές υποχρεούνται να συμμορφώνονται με τις σχετικές δεοντολογικές διατάξεις, όπως αυτές περιγράφονται στο ν.4449/2017, όπως ισχύει και τον Κανονισμό Ελέγχου 537/2014. Επιπλέον, οι διατάξεις του ν.4449/2017 καθώς και του Κανονισμού Ελέγχου 537/2014, σχετικά με την ανεξαρτησία, ισχύουν και για τις αναθέσεις περιορισμένης διασφάλισης.

Το περιεχόμενο της επιστολής ανάθεσης που συντάσσεται από τους ελεγκτές για να παρουσιάσει την πρακτική οργάνωση της ανάθεσης δεν προσδιορίζεται στις κατευθυντήριες γραμμές.

Οι ελεγκτές υπόκεινται σε απαιτήσεις για διαδικασίες και μηχανισμούς ποιοτικού ελέγχου και ως εκ τούτου υποχρεούνται να εφαρμόζουν ένα σύστημα ποιοτικού ελέγχου που να καλύπτει τις αναθέσεις περιορισμένης διασφάλισης.

I. Γενικές αρχές και προσέγγιση στην ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης

Στόχος της ανάθεσης περιορισμένης διασφάλισης

Το έργο που θα εκτελεστεί για την ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης υποστηρίζει το συμπέρασμα που θα εκφράσουν οι ελεγκτές σχετικά με την έκθεση βιωσιμότητας που καταρτίζει η οντότητα. Σε μια ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης, οι ελεγκτές διενεργούν λιγότερο εκτενείς διαδικασίες σε σύγκριση με μια ανάθεση εύλογης διασφάλισης: ο όγκος της εργασίας αναμένεται να είναι μικρότερος από αυτό που θα απαιτούνταν για μια ανάθεση εύλογης διασφάλισης υπό τις ίδιες συνθήκες.

Οι ελεγκτές πρέπει να αποκτήσουν περιορισμένη διασφάλιση ότι οι πληροφορίες που αναφέρονται από την οντότητα είναι απαλλαγμένες από ουσιώδεις ανακρίβειες. Πρέπει να σχεδιάσουν και να διενεργήσουν κατάλληλες διαδικασίες για να αποκτήσουν αυτή την περιορισμένη διασφάλιση.

Οι ελεγκτές υποχρεούνται να διενεργήσουν διαδικασίες που τους επιτρέπουν να καταλήξουν σε συμπέρασμα σχετικά με τις εκθέσεις βιωσιμότητας, σύμφωνα με το ν.5164/2024 και τα σχετικά πλαίσια αναφοράς.

Ουσιώδεις Ανακρίβειες για τους ελεγκτές στο πλαίσιο μιας ανάθεσης περιορισμένης διασφάλισης

Μια ανακρίβεια είναι η διαφορά μεταξύ μιας γνωστοποίησης που παρέχεται (ή παραλείπεται) και της κατάλληλης γνωστοποίησης που απαιτείται από το πλαίσιο αναφοράς (στην προκειμένη περίπτωση, τα ESRS και το πλαίσιο αναφοράς της ταξινόμησης). Οι ανακρίβειες μπορούν να είναι ποσοτικές ή ποιοτικές και περιλαμβάνουν και γνωστοποιήσεις που έχουν παραλειφθεί. Οι ανακρίβειες μπορούν να προκύψουν από λάθη ή απάτη.

Οι ελεγκτές μπορεί να καθορίσουν ότι οι ανακρίβειες στις γνωστοποιήσεις, είτε μεμονωμένα είτε συνολικά, δεν είναι ουσιώδεις, εάν, σύμφωνα με την επαγγελματική κρίση των ελεγκτών, αυτές οι ανακρίβειες αναμένονται λογικά να μην επηρεάσουν τις αποφάσεις που λαμβάνονται από τους προοριζόμενους χρήστες των εκθέσεων βιωσιμότητας.

Η **σημαντικότητα των ανακριβειών (materiality of misstatements)** στις γνωστοποιήσεις, η οποία θα ληφθεί υπόψη κατά την ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης, σχετίζεται αλλά δεν ταυτίζεται με την "**διπλή σημαντικότητα (double materiality)**" που θα χρησιμοποιήσει η οντότητα στην κατάρτιση των δηλώσεων βιωσιμότητας σύμφωνα με τα ESRS, προκειμένου να προσδιορίσει τα θέματα που θα αναφερθούν.

Η σημαντικότητα είναι σχετική και για τις ποσοτικές και για τις ποιοτικές γνωστοποιήσεις, λαμβάνοντας υπόψη την πιθανή επίδραση των ανακριβειών στους χρήστες της πληροφορίας.

Απάτη και μη συμμόρφωση με νόμους ή κανονισμούς

Κατά τη διάρκεια της ανάθεσης περιορισμένης διασφάλισης, οι ελεγκτές θα πρέπει να παραμένουν σε εγρήγορση σχετικά με τον κίνδυνο απάτης και τις περιπτώσεις μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς.

Ελλείπει υποψίας ή εντοπισμού μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς ενώ ο ελεγκτής παραμένει σε εγρήγορση κατά την ανάθεση, οι ελεγκτές δεν υποχρεούνται να εκτελούν συγκεκριμένες διαδικασίες σχετικά με τη συμμόρφωση της οντότητας με νόμους και κανονισμούς πέρα από αυτούς που ισχύουν για την προετοιμασία των εκθέσεων βιωσιμότητας.

Οι ελεγκτές θα πρέπει να επικοινωνούν τις παρατυπίες που εντοπίζονται κατά τη διάρκεια των αναθέσεων διασφάλισης που εκτελούνται για **οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος** στην οντότητα και, εάν η οντότητα δεν διερευνήσει το ζήτημα, στις αρμόδιες αρχές που είναι υπεύθυνες για την έρευνα τέτοιων παρατυπιών. Η μη συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς που εντοπίζεται κατά τη διάρκεια της ανάθεσης διασφάλισης βιωσιμότητας εμπίπτει σε αυτή την κατηγορία.

Διαδικασίες που στοχεύουν στην αναγνώριση και αξιολόγηση κινδύνων

Οι ελεγκτές θα πρέπει να αποκτούν κατανόηση της οντότητας, του περιβάλλοντός της και του συστήματος εσωτερικού ελέγχου που είναι σχετικό με την προετοιμασία των εκθέσεων βιωσιμότητας. Αυτή η κατανόηση θα πρέπει να είναι επαρκής ώστε να παρέχει στους ελεγκτές τη δυνατότητα να αναγνωρίσουν και να αξιολογήσουν τους κινδύνους ουσιωδών ανακριβειών σε επίπεδο γνωστοποιήσεων, παρέχοντας έτσι τη βάση για τον καθορισμό περαιτέρω διαδικασιών που θα σχεδιαστούν και θα εκτελούνται προκειμένου να ανταποκριθούν στους κινδύνους.

Για να αποκτήσουν αυτή την κατανόηση, οι ελεγκτές μπορούν να χρησιμοποιήσουν, για παράδειγμα, ορισμένες ή όλες τις ακόλουθες τεχνικές:

- Ερωτήματα και αιτήματα για πληροφορίες από τη διοίκηση και άλλα άτομα εντός της οντότητας που μπορεί να παρέχουν στους ελεγκτές διαφορετικές απόψεις.
- Αναλυτικές διαδικασίες, οι οποίες μπορεί, για παράδειγμα, να χρησιμοποιηθούν για να εντοπίσουν ασυνήθιστες συναλλαγές.
- Παρατηρήσεις και επιθεωρήσεις, οι οποίες μπορεί να επιτρέψουν στους ελεγκτές να επιβεβαιώσουν ή να αναιρέσουν πληροφορίες που έχουν αποκτήσει από τη διοίκηση ή άλλα άτομα.

Κατά την αναγνώριση των κινδύνων ουσιωδών ανακριβειών, θα πρέπει να δίνεται ιδιαίτερη προσοχή στις γνωστοποιήσεις που είναι πιθανό να είναι σημαντικές για τις πληροφοριακές ανάγκες των χρηστών και στο αν οι γνωστοποιήσεις πληρούν τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των πληροφοριών που ορίζονται από τα ESRS.

Για τον πρώτο χρόνο της ανάθεσης περιορισμένης διασφάλισης, λόγω του περιορισμού του χρόνου, οι ελεγκτές μπορεί να επιλέξουν να μην εκτελέσουν τις διαδικασίες που στοχεύουν στην αναγνώριση και αξιολόγηση κινδύνων όπως περιγράφονται ανωτέρω, και να εκτελέσουν, ως εναλλακτική, έναν έλεγχο στις γνωστοποιήσεις των οντοτήτων όπου είναι πιθανό να προκύψουν ουσιώδεις ανακρίβειες.

Διαδικασία που εκτελείται και περιγράφεται από την οντότητα

Για να μπορέσουν να εκφράσουν το συμπέρασμά τους, οι ελεγκτές θα πρέπει να δώσουν ιδιαίτερη έμφαση στη διαδικασία που έχει θεσπιστεί από την οντότητα για τον προσδιορισμό ουσιωδών ζητημάτων προς γνωστοποίηση στις εκθέσεις βιωσιμότητας. Οι διαδικασίες που θα πρέπει να εκτελούνται για μια ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης περιλαμβάνουν την απόκτηση κατανόησης της διαδικασίας που εκτελείται από την οντότητα για την αναγνώριση και τον προσδιορισμό των πληροφοριών που θα αναφέρονται στις εκθέσεις βιωσιμότητας, βασιζόμενοι στην αρχή της διπλής σημαντικότητας (**double materiality**).

Οι ελεγκτές θα πρέπει να αξιολογήσουν εάν η περιγραφή της διαδικασίας που παρέχεται στις εκθέσεις βιωσιμότητας είναι συνεπής με τη διαδικασία που έχει εφαρμοστεί και θα πρέπει να σχεδιάσουν και να εκτελέσουν διαδικασίες για να προσδιορίσουν εάν η διαδικασία πληροί τις απαιτήσεις των ESRS. Η διαδικασία αυτή θα πρέπει να επιτρέπει στους χρήστες να κατανοήσουν τις πληροφορίες σχετικά με τις ουσιώδεις επιπτώσεις της οντότητας στους **ανθρώπους και το περιβάλλον**, καθώς και τις **ουσιώδεις επιπτώσεις των ζητημάτων βιωσιμότητας στην ανάπτυξη, την απόδοση και τη θέση της οντότητας**.

Κατά το σχεδιασμό αυτών των διαδικασιών, οι ελεγκτές θα πρέπει να λάβουν υπόψη τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των πληροφοριών που ορίζονται από τα ESRS, τα οποία απαιτούν οι πληροφορίες (σύμφωνα με την αρχή της διπλής σημαντικότητας) να είναι σχετικές, να αντιπροσωπεύουν πιστά την ουσία των φαινομένων, και να είναι πλήρεις, ουδέτερες και ακριβείς.

Εάν, βάσει των διαδικασιών που εκτελούνται και των αποδεικτικών στοιχείων που αποκτώνται, έχει προκύψει κάποιο ζήτημα που προκαλεί στους ελεγκτές την πεποίθηση ότι το αποτέλεσμα της διαδικασίας δεν έχει οδηγήσει στην γνωστοποίηση όλων των ουσιωδών επιπτώσεων, κινδύνων και ευκαιριών σχετικών με τη βιωσιμότητα σύμφωνα με τα ESRS, το συμπέρασμα στην έκθεση περιορισμένης διασφάλισης θα πρέπει να αντικατοπτρίζει αυτή την κατάσταση.

Ανταπόκριση στους κινδύνους

Βασισμένοι στις διαδικασίες που εκτελούνται για την αναγνώριση και αξιολόγηση κινδύνων, οι ελεγκτές θα πρέπει να σχεδιάσουν και να εκτελέσουν περαιτέρω διαδικασίες για να ανταποκριθούν σε αυτούς τους κινδύνους και/ή στις γνωστοποιήσεις όπου είναι πιθανό να προκύψουν ουσιώδεις ανακρίβειες.

Προβλέπεται επίσης ότι θα εκτελούνται διαδικασίες για τον κίνδυνο ουσιωδών ανακρίβειών λόγω απάτης και σε ύποπτες ή εντοπισμένες περιπτώσεις μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς.

Παραδείγματα τεχνικών που μπορεί να χρησιμοποιηθούν για αυτές τις διαδικασίες σε μια ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, **επιθεώρηση, παρατήρηση, επιβεβαίωση, επαναυπολογισμό, επανεκτέλεση, αναλυτικές διαδικασίες** και/ή ερωτήσεις, είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό, σε επίπεδο οντότητας (συμπεριλαμβανομένων άλλων οντοτήτων ή της αλυσίδας αξίας από την οποία μπορεί να προέρχεται η πληροφορία).

Οι δοκιμές λεπτομερειών (test of details) και/ή οι δοκιμές δικλίδων εσωτερικού ελέγχου δεν απαιτούνται αλλά μπορούν να εκτελούνται εάν κριθούν αποτελεσματικές από τους ελεγκτές για την συλλογή αποδεικτικών στοιχείων στις συγκεκριμένες περιστάσεις.

Η φύση, ο χρόνος και η έκταση των διαδικασιών που θα σχεδιάσουν και θα εκτελέσουν οι ελεγκτές θα πρέπει να τους επιτρέπουν να καταλήξουν σε συμπέρασμα περιορισμένης διασφάλισης σχετικά με το αν οι δηλώσεις βιωσιμότητας είναι ελεύθερες από ουσιώδεις ανακρίβειες. Οι διαδικασίες θα πρέπει να σχεδιάζονται και να εκτελούνται από τους ελεγκτές ώστε να αποκτούν επαρκή και κατάλληλα τεκμήρια, στα οποία θα βασιστεί το συμπέρασμα της έκθεσης περιορισμένης διασφάλισης.

Πληροφορίες για το μέλλον (forward looking information)

Οι πληροφορίες που αναφέρονται σύμφωνα με τα ESRS περιλαμβάνουν επιπτώσεις, κινδύνους και ευκαιρίες, καθώς και, όταν υπάρχουν, την περιγραφή σχετικών πολιτικών, στόχων και σχεδίων δράσης, επιπρόσθετα των απαιτούμενων μετρήσεων. Αυτοί οι τύποι πληροφοριών μπορεί να περιλαμβάνουν πληροφορίες για το μέλλον. Οι ελεγκτές θα πρέπει να επικεντρωθούν στο αν οι πληροφορίες παρέχουν τις υπάρχουσες πολιτικές, στόχους και σχέδια της οντότητας όταν αυτά υπάρχουν.

Δεν αναμένεται από τους ελεγκτές να παρέχουν εγγύηση ότι οι πληροφορίες για το μέλλον θα εξελιχθούν όπως έχουν γνωστοποιηθεί από την οντότητα, αλλά θα πρέπει να παραμένουν κριτικοί ως προς τις πληροφορίες αυτές που παρέχονται, συμπεριλαμβανομένου του αν οι υποκείμενες μέθοδοι που χρησιμοποιούνται για την ανάπτυξη των πληροφοριών αυτών είναι κατάλληλες και έχουν εφαρμοστεί με συνέπεια. Εάν οι πληροφορίες για το μέλλον που εντοπίστηκαν κατά τις διαδικασίες που στοχεύουν στην αναγνώριση και αξιολόγηση κινδύνων φαίνονται μη λογικές, οι ελεγκτές θα πρέπει να αξιολογήσουν περαιτέρω εάν οι πληροφορίες πληρούν τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των πληροφοριών που απαιτούνται από τα ESRS και να αξιολογήσουν τις επιπτώσεις για το συμπέρασμά τους στην έκθεση διασφάλισης.

Εκτιμήσεις

Εάν οι ελεγκτές εντοπίσουν κατά τις διαδικασίες που στοχεύουν στην αναγνώριση και αξιολόγηση κινδύνων ότι οι εκτιμήσεις φαίνονται μη λογικές, θα πρέπει να αξιολογήσουν περαιτέρω εάν οι πληροφορίες πληρούν τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των πληροφοριών που απαιτούνται από τα ESRS και να αξιολογήσουν τις επιπτώσεις για το συμπέρασμά τους στην αναφορά διασφάλισης.

Οι ελεγκτές δεν απαιτείται να εκτελούν δοκιμές λεπτομερειών (substantive procedures) στις εκτιμήσεις, αλλά θα πρέπει να παραμένουν κριτικοί ως προς τις εκτιμήσεις που χρησιμοποιούνται για τις γνωστοποιήσεις, συμπεριλαμβανομένων των υποκείμενων μεθόδων που χρησιμοποιούνται.

Επικοινωνία μεταξύ ελεγκτών και άλλων επαγγελματιών

Η επικοινωνία μεταξύ των ελεγκτών των οικονομικών καταστάσεων και των ελεγκτών των εκθέσεων βιωσιμότητας της οντότητας (και/ή των θυγατρικών) θα πρέπει να πραγματοποιείται, εφόσον δεν απαγορεύεται από Νόμους ή Κανονισμούς, σε κατάλληλες χρονικές στιγμές κατά τη διάρκεια της ανάθεσης περιορισμένης διασφάλισης και πριν από την υπογραφή της έκθεσης περιορισμένης διασφάλισης και της έκθεσης ελέγχου. Σκοπός της επικοινωνίας είναι να ενημερώσουν οι δύο πλευρές η μία την άλλη σχετικά με τους κινδύνους και τις ανακρίβειες που έχουν εντοπιστεί σε θέματα συνδεσιμότητας μεταξύ των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και των εκθέσεων βιωσιμότητας.

Οι ελεγκτές θα πρέπει να επικοινωνούν με τον/τους ελεγκτές της οντότητας (και/ή των θυγατρικών) στον βαθμό που είναι απαραίτητο για να αξιολογήσουν τη συνέπεια των πληροφοριών που παρέχονται στις εκθέσεις βιωσιμότητας με τις πληροφορίες που σχετίζονται με τα σχετικά θέματα που έχουν γνωστοποιηθεί στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Όλοι οι ελεγκτές που συμμετέχουν στην επικοινωνία παραμένουν πλήρως υπεύθυνοι για τα συμπεράσματα στις αντίστοιχες αναθέσεις τους. Εάν ο έλεγχος και η ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης εκτελούνται από την ίδια ελεγκτική εταιρεία υπό την καθοδήγηση διαφορετικών κύριων εταίρων, θα πρέπει να υπάρχει επικοινωνία μεταξύ αυτών των κύριων εταίρων.

Οι εκθέσεις βιωσιμότητας μπορεί να περιλαμβάνουν πληροφορίες για οντότητες που ανήκουν σε έναν όμιλο. Σε αυτές τις περιπτώσεις, θα πρέπει να υπάρχει επικοινωνία μεταξύ του ελεγκτή και άλλων ελεγκτών στους οποίους έχει ανατεθεί να εκτελέσουν διαδικασίες ή εργασίες διασφάλισης σε ουσιώδεις πληροφορίες των οντοτήτων που ο ελεγκτής έχει κρίνει ότι είναι σχετικές για τις ενοποιημένες εκθέσεις βιωσιμότητας. Αυτό θα πρέπει επίσης να ισχύει για την επικοινωνία μεταξύ των υπεύθυνων των ομάδων σε μια περίπτωση όπου η ίδια εταιρεία συμμετέχει σε διάφορες οντότητες του ίδιου ομίλου.

Όταν έχει ανατεθεί σε έναν ή περισσότερους τρίτους (εκτός από τους ελεγκτές της ανάθεσης περιορισμένης διασφάλισης για την οντότητα) να εκτελέσουν εργασίες διασφάλισης σε ορισμένα τμήματα των πληροφοριών βιωσιμότητας, οι ελεγκτές θα πρέπει να εξετάσουν το ενδεχόμενο να χρησιμοποιήσουν αυτή την εργασία

προκειμένου να αποφευχθεί η επανάληψη της εκτέλεσής της, λαμβάνοντας υπόψη την αξιολόγησή τους σχετικά με την αντικειμενικότητα της τρίτης πλευράς και του έργου που εκτελέστηκε.

Όταν σε δύο ή περισσότερους ελεγκτές έχει ανατεθεί η ίδια ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης, θα πρέπει να επικοινωνούν την σχετική εργασία.

Οι ελεγκτές θα πρέπει σε όλες τις περιπτώσεις να συμμορφώνονται με τους ισχύοντες κανόνες εμπιστευτικότητας και επαγγελματικού απορρήτου κατά την επικοινωνία με άλλους και να έχουν υπόψη τους ότι η επικοινωνία με άλλους δεν μειώνει ή αλλάζει τις ευθύνες των ελεγκτών για την ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης και την έκθεση διασφάλισης.

Συσώρευση και εξέταση των εντοπισμένων ανακρίβειών

Στο πλαίσιο της αναφοράς βιωσιμότητας, οι ανακρίβειες που εντοπίζονται κατά την ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης συχνά δεν μπορούν να συσσωρευτούν (σε ένα ενιαίο «συνολικό» ποσό ανακρίβειας) για να προσδιοριστεί η επίδρασή τους συνολικά, ιδίως για ποιοτικές πληροφορίες, δεδομένης της ποικιλίας των τύπων πληροφοριών.

Πριν καταλήξουν στην αναφορά τους, οι ελεγκτές θα πρέπει να εξετάσουν όλες τις εντοπισμένες ανακρίβειες προκειμένου να προσδιορίσουν αν:

- υπάρχουν μία ή περισσότερες ουσιώδεις ανακρίβειες; και/ή
- όταν εξετάζονται όλες μαζί, λαμβάνοντας υπόψη το μέγεθος, τη φύση και τον αριθμό των ανακρίβειών, ενδέχεται εύλογα να αναμένονται ότι θα επηρεάσουν τις αποφάσεις που λαμβάνονται από τους προοριζόμενους χρήστες των δηλώσεων βιωσιμότητας.

II. Γνωστοποιήσεις που παρέχονται για την αντιμετώπιση του άρθρου 8 του Κανονισμού για την Ταξινόμια

Η ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης καλύπτει τις γνωστοποιήσεις που αναφέρονται στις δηλώσεις βιωσιμότητας προκειμένου να συμμορφωθούν με τις διατάξεις του άρθρου 8 του Κανονισμού για την Ταξινόμια (και το σχετικό πλαίσιο αναφοράς της ταξινόμιας).

Κατανόηση των διαδικασιών για τον προσδιορισμό των επιλέξιμων και ευθυγραμμισμένων δραστηριοτήτων

Βάσει της κατανόησής τους σχετικά με την οντότητα, οι ελεγκτές θα πρέπει να αποκτήσουν κατανόηση των διαδικασιών που έχει εφαρμόσει η οντότητα για να προσδιορίσει τις δραστηριότητές της, τη φύση τους (επιλέξιμες/ευθυγραμμισμένες) και να προετοιμάσει τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το άρθρο 8.

Συγκεκριμένα, οι ελεγκτές θα πρέπει να:

- αξιολογήσουν εάν αυτές οι διαδικασίες καλύπτουν όλες τις οικονομικές δραστηριότητες, συμπεριλαμβανομένων των οικονομικών δραστηριοτήτων της οντότητας και εκείνων που περιλαμβάνονται στο πεδίο της ενοποίησης,
- εκτιμήσουν εάν αυτές οι διαδικασίες είναι κατάλληλες ώστε να συμμορφώνονται με τις απαιτήσεις του πλαισίου αναφοράς της ταξινόμιας όσον αφορά την προετοιμασία και την τυπική παρουσίαση, και
- εκτιμήσουν εάν αυτές οι διαδικασίες διασφαλίζουν ότι τα δεδομένα που χρησιμοποιούνται για την προετοιμασία των βασικών δεικτών απόδοσης (KPIs) συμφωνούν με τις υποκείμενες λογιστικές πληροφορίες των γνωστοποιήσεων αυτών.

Παρουσίαση

Οι ελεγκτές θα πρέπει να αξιολογήσουν εάν οι γνωστοποιήσεις παρουσιάζονται σύμφωνα με τις απαιτήσεις τόσο των ESRS όσο και του πλαισίου αναφοράς της ταξινόμιας, δηλαδή:

- οι γνωστοποιήσεις παρέχονται για κάθε έναν από τους περιβαλλοντικούς στόχους που καθορίζονται στο πλαίσιο αναφοράς της ταξινόμιας,
- οι γνωστοποιήσεις περιλαμβάνονται σε σαφώς αναγνωρίσιμο τμήμα της περιβαλλοντικής ενότητας των δηλώσεων βιωσιμότητας, και
- οι γνωστοποιήσεις συμμορφώνονται με τους κανόνες που καθορίζονται στο πλαίσιο αναφοράς της ταξινόμιας.

Διαδικασίες για τις γνωστοποιήσεις του άρθρου 8 του Κανονισμού για την Ταξινόμια

Με βάση τις πληροφορίες που συλλέγονται για την κατανόηση της οντότητας, οι ελεγκτές θα πρέπει να εντοπίσουν και να αξιολογήσουν τους κινδύνους ουσιωδών ανακρίβειών στις γνωστοποιήσεις του άρθρου 8 (ή, για το πρώτο έτος, να εντοπίσουν τα σημεία όπου είναι πιθανό να προκύψουν ουσιώδεις ανακρίβειες) και να εκτελέσουν κατάλληλες περαιτέρω διαδικασίες σε επιλεγμένες γνωστοποιήσεις.

Ο εντοπισμός αυτών των γνωστοποιήσεων που θα αξιολογηθούν ειδικά περιλαμβάνει την εξέταση της πιθανότητας εμφάνισης και του μεγέθους οποιασδήποτε ανακρίβειας, καλύπτοντας ανακρίβειες, ελλείψεις ή παραλείψεις στις γνωστοποιήσεις.

Για κάθε επιλεγμένη γνωστοποίηση του άρθρου 8, οι ελεγκτές θα πρέπει να:

- αξιολογούν εάν η γνωστοποίηση πληροί τις απαιτήσεις του πλαισίου αναφοράς της ταξινόμιας, συμπεριλαμβανομένου του τρόπου παρουσίασης αυτών των δραστηριοτήτων
- αξιολογούν εάν οι επιλέξιμες οικονομικές δραστηριότητες πληρούν τις σωρευτικές συνθήκες που ορίζονται στο πλαίσιο αναφοράς της ταξινόμιας ώστε να χαρακτηριστούν ως ευθυγραμμισμένες, και ειδικότερα αν πληρούνται τα τεχνικά κριτήρια που καθορίζονται στο πλαίσιο αναφοράς,
- αξιολογούν εάν οι επιλεγμένοι βασικοί δείκτες απόδοσης και οι συνοδευτικές γνωστοποιήσεις έχουν οριστεί και υπολογιστεί σύμφωνα με το πλαίσιο αναφοράς της ταξινόμιας,
- συμφωνούν τα λογιστικά δεδομένα που υποστηρίζουν την επιλεγμένη πληροφορία με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και, όπου χρειάζεται, επικοινωνούν σχετικά με τους ελεγκτές, και
- αξιολογούν εάν οι γνωστοποιήσεις είναι συνεπείς ή έχουν συνοχή με τις άλλες πληροφορίες που έχουν αναφερθεί σύμφωνα με τα ESRS (E1, E2, E3, E4 και E5).

III. Ψηφιοποίηση των πληροφοριών

Οι κανόνες ψηφιοποίησης της ΕΕ για τις εκθέσεις βιωσιμότητας δεν έχουν υιοθετηθεί κατά την ημερομηνία έκδοσης των κατευθυντήριων οδηγιών. Συνεπώς, κατά την πρώτη χρήση εφαρμογής των απαιτήσεων της CSRD (δηλαδή για χρήσεις που ξεκινούν από 1.1.2024), οι επιχειρήσεις που υπόκεινται στις απαιτήσεις του άρθρου 151 ή/ και 154 του Ν. 4548/2018, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, καταρτίζουν την έκθεση διαχείρισής τους στον ηλεκτρονικό μορφότυπο υποβολής εκθέσεων που προσδιορίζεται στο άρθρο 3 του κατ' εξουσιοδότηση κανονισμού (ΕΕ) 2019/815 της Επιτροπής, ενώ δεν απαιτείται η σήμανση της έκθεσης βιωσιμότητας, συμπεριλαμβανομένων των γνωστοποιήσεων που προβλέπονται στο άρθρο 8 του κανονισμού (ΕΕ) 2020/852.

IV. Έκθεση περιορισμένης διασφάλισης

Μορφή και περιεχόμενο

Η έκθεση περιορισμένης διασφάλισης των ελεγκτών θα πρέπει να είναι γραπτή, υπογεγραμμένη και να φέρει ημερομηνία από το φυσικό πρόσωπο που είναι υπεύθυνο για την εκτέλεση της ανάθεσης προσωπικά ή εξ ονόματος της ελεγκτικής εταιρείας που έχει οριστεί.

Η έκθεση θα πρέπει να είναι σαφώς γραμμένη και κατανοητή από τους χρήστες στους οποίους απευθύνεται.

(1) Η έκθεση περιορισμένης διασφάλισης θα πρέπει να αναφέρει τις ακόλουθες πληροφορίες, συγκεκριμένα για την οντότητα:

- Την οντότητα που υπόκειται στην ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης,
- εάν οι εκθέσεις βιωσιμότητας είναι ενοποιημένες ή όχι,
- την ημερομηνία και την περίοδο που καλύπτουν οι εκθέσεις βιωσιμότητας, και
- ότι τα ESRS και το πλαίσιο αναφοράς ταξινόμιας είναι το ισχύον πλαίσιο αναφοράς για την προετοιμασία των εκθέσεων

(2) Η έκθεση περιορισμένης διασφάλισης θα πρέπει να αναφέρει τις ακόλουθες πληροφορίες σχετικά με την εκτελεσθείσα ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης:

- περιγραφή του πεδίου της ανάθεσης περιορισμένης διασφάλισης, και
- προσδιορισμό των προτύπων ή/και κατευθύνσεων σύμφωνα με τις οποίες διεξήχθη η ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης.

(3) Η έκθεση περιορισμένης διασφάλισης θα πρέπει να περιλαμβάνει το συμπέρασμα του ελεγκτή ως προς:

- τις εκθέσεις βιωσιμότητας σε σχέση με τις σχετικές νομικές απαιτήσεις, δηλαδή τα ESRS (που περιλαμβάνει τη διαδικασία της οντότητας και τις γνωστοποιήσεις στις εκθέσεις βιωσιμότητας),
- τις πληροφορίες που σχετίζονται του Άρθρου 8 του Κανονισμού Ταξινόμιας σε σχέση με τον Κανονισμό της ΕΕ,
- την επισήμανση των εκθέσεων βιωσιμότητας σε σχέση με τις απαιτήσεις ψηφιοποίησης

Συμμόρφωση με το ESRS, πιστή αντιπροσώπευση και πληροφορίες ειδικές για την οντότητα

- Πρέπει να σημειωθεί ότι η συμμόρφωση με τις νομικές διατάξεις και το ESRS περιλαμβάνει τη συμμόρφωση με τις διατάξεις που απαιτούν από τις οντότητες να αναφέρουν τις πληροφορίες που είναι απαραίτητες για την κατανόηση των επιπτώσεων της οντότητας σε θέματα βιωσιμότητας καθώς και πληροφορίες που είναι απαραίτητες για την κατανόηση του πώς τα θέματα βιωσιμότητας επηρεάζουν την ανάπτυξη, την απόδοση και τη θέση της οντότητας, καλύπτοντας έτσι τα ποιοτικά χαρακτηριστικά της πληροφορίας.
- Εάν η διαδικασία εκτίμησης ουσιωδών θεμάτων της οντότητας δεν έχει σχεδιαστεί και/ή εφαρμοστεί κατάλληλα, η οντότητα ενδέχεται να παρέχει ελλιπείς ή άσχετες πληροφορίες (με ουσιώδεις πληροφορίες, επιπτώσεις, κινδύνους και ευκαιρίες να μην γνωστοποιούνται ή να υποκρύπτονται από μη ουσιώδεις πληροφορίες), κάτι που θα σήμαινε ότι το χαρακτηριστικό της «σχετικότητας» και/ή της «πιστής αντιπροσώπευσης», το οποίο περιλαμβάνει την πληρότητα, δεν θα καλυπτόταν.
- Καταλήγοντας ότι οι καταστάσεις βιωσιμότητας είναι σε συμμόρφωση με τα ESRS ή έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τα ESRS περιλαμβάνει επίσης τις απαιτήσεις των ESRS για την παροχή γνωστοποιήσεων προσαρμοσμένων στην οντότητα, όταν μια επίπτωση, ένας κίνδυνος ή μια ευκαιρία δεν καλύπτονται ή δεν καλύπτονται με επαρκή λεπτομέρεια από συγκεκριμένο ESRS, αλλά θεωρούνται ουσιώδη λόγω των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών και συνθηκών της οντότητας. Αυτή η πληροφορία, η οποία υπερβαίνει τις προβλέψεις των ESRS, απαιτείται ως μέρος των καταστάσεων βιωσιμότητας που συμμορφώνονται με τα ESRS.

Δεδομένου ότι πρόκειται για μια περιορισμένη διασφάλιση, η διατύπωση συμπεράσματος θα πρέπει να εκφράζεται από τους ελεγκτές μέσω μιας αρνητικής μορφής έκφρασης.

Η δημοσίευση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής αναφέρει ότι οι ελεγκτές αναμένονται να καταλήξουν στο συμπέρασμα ότι:

- δεν έχει υποπέσει στην αντίληψη τους κάτι που να τους κάνει να πιστεύουν ότι οι πληροφορίες που περιλαμβάνονται στην έκθεση βιωσιμότητας δεν έχουν καταρτισθεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με τα ESRS και ότι δεν συμμορφώνονται με τις νομικές απαιτήσεις του Άρθρου 8 του Κανονισμού για την Ταξινόμια.

Η διατύπωση της γνώμης θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη τις δηλώσεις που έχει κάνει η οντότητα και θα πρέπει να προσαρμόζεται σε περιπτώσεις, όπου έχουν εντοπιστεί ουσιώδεις ανακρίβειες.

Μέχρι την υιοθέτηση των κανόνων ψηφιοποίησης μέσω εκτελεστικής πράξης, δεν αναμένεται συμπέρασμα σχετικά με την επισήμανση από τους ελεγκτές το 2025.

- (4) Η έκθεση περιορισμένης διασφάλισης θα πρέπει επιπλέον να περιλαμβάνει μια σύνοψη των διαδικασιών που εκτέλεσαν οι ελεγκτές.
- (5) Εάν κριθεί σχετικό από τους ελεγκτές, η έκθεση περιορισμένης διασφάλισης μπορεί επιπλέον να περιλαμβάνει παράγραφο(ους) έμφασης (προαιρετικά). Οι παράγραφοι έμφασης μπορεί να χρησιμοποιούνται όταν οι επαγγελματίες επιθυμούν να επιστήσουν την προσοχή των χρηστών της έκθεσης σε ένα θέμα που περιγράφεται στις εκθέσεις βιωσιμότητας (π.χ. διευκρίνιση που παρέχεται από την οντότητα ή άλλως) και το οποίο είναι κρίσιμο για την κατανόηση των πληροφοριών.
- (6) Εάν κριθεί σχετικό από τους ελεγκτές, η έκθεση περιορισμένης διασφάλισης μπορεί επιπλέον να περιλαμβάνει μια περιγραφή των βασικών θεμάτων διασφάλισης (key assurance matters) που αντιμετώπισαν οι ελεγκτές κατά τη διάρκεια της περιορισμένης διασφάλισης (προαιρετικά). Τα θέματα ή οι γνωστοποιήσεις στις οποίες οι επαγγελματίες έδωσαν ειδική προσοχή κατά τη διάρκεια της ανάθεσης μπορεί να περιγράφονται στην έκθεση, με αναφορά στις σχετικές ενότητες των γνωστοποιήσεων στις εκθέσεις βιωσιμότητας και μια περιγραφή της εργασίας που εκτέλεσαν οι ελεγκτές.

V. Άλλες γενικές διατάξεις για την ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης

Επιστολή Διοίκησης

Οι ελεγκτές θα πρέπει να ζητήσουν μια επιστολή παραστάσεων της Διοίκησης υπογεγραμμένη από τουλάχιστον ένα υπεύθυνο μέλος της ανώτερης διοίκησης της οντότητας ή από εκείνους που είναι επιφορτισμένοι με την εποπτεία, η οποία θα περιλαμβάνει επιβεβαίωση της ευθύνης τους για το περιεχόμενο των δηλώσεων βιωσιμότητας.

Χρήση εργασίας εμπειρογνώμονα

Όταν οι ελεγκτές σκοπεύουν να χρησιμοποιήσουν την εργασία ενός εμπειρογνώμονα, θα πρέπει να αξιολογήσουν εάν ο εμπειρογνώμονας διαθέτει την απαραίτητη επάρκεια, ικανότητα και αντικειμενικότητα πριν από την εξέταση των αποτελεσμάτων της εργασίας και/ή των συμπερασμάτων που περιγράφονται στην έκθεση του εμπειρογνώμονα.

Φάκελος τεκμηρίωσης

Οι ελεγκτές πρέπει να προετοιμάσουν και να διατηρήσουν φάκελο τεκμηρίωσης που να παρέχει την τεκμηριωμένη βάση για την έκθεση περιορισμένης διασφάλισης. Ο φάκελος τεκμηρίωσης που προετοιμάζεται και διατηρείται πρέπει να είναι επαρκής ώστε να επιτρέπει σε έναν έμπειρο ελεγκτή χωρίς προηγούμενη σχέση με το έργο διασφάλισης να κατανοήσει την εργασία που πραγματοποιήθηκε, τα στοιχεία που αποκτήθηκαν και τα συμπεράσματα που εξήχθησαν.

Μεταγενέστερα Γεγονότα

Οι ελεγκτές πρέπει να εξετάζουν την επίδραση των μεταγενέστερων γεγονότων που λαμβάνουν χώρα μεταξύ του τέλους της περιόδου αναφοράς και της ημερομηνίας της έκθεσης περιορισμένης διασφάλισης, τα οποία ενδέχεται να επηρεάσουν τις καταστάσεις βιωσιμότητας και την έκθεση διασφάλισης.

Δεν απαιτείται από τους ελεγκτές να διενεργούν διαδικασίες για τις πληροφορίες μετά την ημερομηνία της έκθεσής τους. Ωστόσο, αν γίνουν ενήμεροι κατά το επόμενο έτος για κάποιο γεγονός που, αν ήταν γνωστό κατά την ημερομηνία της έκθεσής τους, θα μπορούσε να τους είχε οδηγήσει στην τροποποίηση του συμπεράσματός τους, θα πρέπει να συζητήσουν το ζήτημα με τη διοίκηση και/ή τα πρόσωπα που έχουν την ευθύνη διακυβέρνησης και/ή να λάβουν την κατάλληλη ενέργεια ανάλογα με τις περιστάσεις.

Πληροφορίες που συνοδεύουν τις καταστάσεις βιωσιμότητας στις οικονομικές καταστάσεις και στην έκθεση διαχείρισης

Οι ελεγκτές πρέπει να διαβάζουν τις οικονομικές καταστάσεις και την έκθεση διαχείρισης με σκοπό τον εντοπισμό ουσιωδών ασυνεπειών με τις καταστάσεις βιωσιμότητας, περιλαμβανομένων των γνωστοποιήσεων που παρέχονται σύμφωνα με το άρθρο 8 του Κανονισμού Ταξινόμιας. Σε περίπτωση ουσιωδών ασυνεπειών, οι ελεγκτές διασφάλισης πρέπει να συζητήσουν με τη διοίκηση της οντότητας και, όπου είναι απαραίτητο, με τα πρόσωπα που έχουν την ευθύνη διακυβέρνησης και να λάβουν τα κατάλληλα μέτρα αν οι ουσιώδεις ασυνεπείς πληροφορίες δεν αντιμετωπιστούν.

Ειδικές διατάξεις – Πληροφορίες ενσωματωμένες μέσω παραπομπής

Όταν οι πληροφορίες που δημοσιεύονται από την οντότητα σύμφωνα με τα ESRS και επομένως υπόκεινται στην εργασία της περιορισμένης διασφάλισης, ενσωματώνονται μέσω παραπομπής, οι ελεγκτές διασφάλισης πρέπει να ελέγχουν ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που περιγράφονται στα ESRS. Πρέπει επίσης να επικοινωνούν με τον πάροχο της έκθεσης διασφάλισης ή να λαμβάνουν την έκθεση διασφάλισης που καλύπτει το έγγραφο (ή μέρος του εγγράφου) στο οποίο οι εκθέσεις βιωσιμότητας παραπέμπουν και όπου εντοπίζονται οι γνωστοποιήσεις ενσωματωμένες μέσω παραπομπής. Η λήψη της έκθεσης διασφάλισης, εφόσον είναι διαθέσιμη, ή η επικοινωνία με τον πάροχο που είναι υπεύθυνος για αυτήν τη διασφάλιση, αποτελεί μέσο συλλογής κατάλληλων αποδεικτικών στοιχείων για τους ελεγκτές και αποφυγής διπλής εκτέλεσης διαδικασιών, εφόσον το έργο διασφάλισης και το συμπέρασμα του παρόχου εκτιμώνται ως συναφή και αξιόπιστα.

Σε περίπτωση που δεν υπάρχει πάροχος υπεύθυνος για εκτέλεση διαδικασίας περιορισμένης ή εύλογης διασφάλισης στο έγγραφο που περιέχει τις γνωστοποιήσεις ενσωματωμένες μέσω παραπομπής, οι εν λόγω γνωστοποιήσεις πρέπει να αντιμετωπίζονται από τους ελεγκτές με τον ίδιο τρόπο και διαδικασίες όπως οι

πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις δηλώσεις βιωσιμότητας χωρίς ενσωμάτωση μέσω παραπομπής.

Ειδικές Διατάξεις – ενοποιημένες πληροφορίες

Όταν η οντότητα προετοιμάζει ενοποιημένες εκθέσεις βιωσιμότητας σε επίπεδο ομίλου, οι ελεγκτές πρέπει να επαληθεύουν ότι η οντότητα έχει εκτελέσει την αξιολόγηση των ουσιωδών επιπτώσεων, κινδύνων και ευκαιριών για το σύνολο των οντοτήτων που περιλαμβάνονται στο πεδίο της ενοποίησης, όπως απαιτείται από τα ESRS, και έχει παράσχει πληροφορίες σε επίπεδο ενοποίησης.

Ειδικές Διατάξεις – Συγκριτικές Πληροφορίες κατά το πρώτο έτος

Τα ESRS δεν επιβάλλουν την παροχή συγκριτικής πληροφόρησης για το πρώτο έτος κατάρτισης των εκθέσεων βιωσιμότητας σύμφωνα με τα πρότυπα ESRS. Συνεπώς, δεν υπάρχει απαίτηση να διενεργηθούν διαδικασίες από τους ελεγκτές για συγκριτική πληροφόρηση (η οποία παρέχεται για τη σύγκριση των πληροφοριών της περιόδου αναφοράς με την προηγούμενη περίοδο και δεν είναι υποχρεωτική για το πρώτο έτος).

Σε περίπτωση που δεν υπάρχει συγκεκριμένο αίτημα από την οντότητα προς τους ελεγκτές, εάν τέτοιες πληροφορίες παρέχονται εθελοντικά στις εκθέσεις βιωσιμότητας, οι ελεγκτές θα πρέπει να διευκρινίσουν στην έκθεση διασφάλισης ότι το πεδίο της περιορισμένης διασφάλισης δεν περιλαμβάνει τη συγκριτική πληροφόρηση σχετικά με προηγούμενα έτη ή περιόδους.

Επίσης, δεν υπάρχει απαίτηση για παροχή διασφάλισης για συγκριτική πληροφόρηση που γνωστοποιείται σύμφωνα με το πλαίσιο αναφοράς της ταξινόμιας για περιόδους πριν από την περίοδο αναφοράς. Οι ελεγκτές δεν πρέπει να βασίζονται στη συγκριτική πληροφόρηση για τον σκοπό της διασφάλισης επί της περιόδου αναφοράς, εάν η συγκριτική πληροφόρηση δεν έχει υποβληθεί σε διαδικασίες που επιτρέπουν την αξιοπιστία της. Εάν κατά τη διάρκεια της ανάθεσης προκύψει ότι υφίστανται ουσιώδεις ανακρίβειες στη συγκριτική πληροφόρηση, οι ελεγκτές θα πρέπει να αξιολογήσουν τις συνέπειες στην έκθεση διασφάλισης.

Ειδικές Διατάξεις – Πληροφορίες Αλυσίδας Αξίας

Τα ESRS απαιτούν την ένταξη πληροφοριών αλυσίδας αξίας σε ορισμένες περιπτώσεις. Αυτές οι πληροφορίες περιλαμβάνονται στις εκθέσεις βιωσιμότητας οι οποίες υπόκεινται στην περιορισμένη διασφάλιση. Ανάλογα με τις συγκεκριμένες συνθήκες και τον κίνδυνο ουσιωδών ανακρίβειών, οι ελεγκτές θα πρέπει να σχεδιάσουν και να διενεργήσουν επιπλέον διαδικασίες, όπου είναι απαραίτητο.

Αντίστοιχα με ό,τι ισχύει για τις πληροφορίες που αφορούν την οντότητα, οι ελεγκτές μπορούν να αξιολογήσουν τα συστήματα που έχει θέσει σε εφαρμογή η οντότητα για τη συλλογή και αναφορά πληροφοριών αλυσίδας αξίας, που περιλαμβάνουν πληροφορίες σχετικά με την αλυσίδα αξίας και δεδομένα που συλλέγονται από φορείς της αλυσίδας αξίας, εφόσον είναι κατάλληλα, καθώς και την αξιοπιστία τους. Η λήψη εξωτερικών αποδεικτικών στοιχείων ή εκθέσεων διασφάλισης δεν απαιτείται απαραίτητα για όλες τις πληροφορίες αλυσίδας αξίας: το επίπεδο και το εύρος των διαδικασιών που θα σχεδιαστούν και θα εκτελεστούν εξαρτάται από τις περιστάσεις της ανάθεσης και την εκτίμηση των ελεγκτών για τους κινδύνους ουσιωδών ανακρίβειών.

Διάφορες μεταβατικές διατάξεις περιλαμβάνονται στα ESRS σχετικά με την πληροφορία της αλυσίδας αξίας, οι οποίες ενδέχεται να σημαίνουν ότι απαιτούνται περιορισμένες πληροφορίες αλυσίδας αξίας να αναφερθούν τα πρώτα έτη εφαρμογής των ESRS.

VI. Πρόγραμμα περιορισμένης διασφάλισης για τον έλεγχο της ετήσιας δήλωσης βιωσιμότητας

Το παρόν Πρόγραμμα προσαρμόζεται πάντα σύμφωνα με τις ιδιαιτερότητες, τις συνθήκες και την οργάνωση των ελεγχόμενων εταιρειών, συνεπώς αναμένεται να τροποποιείται αντίστοιχα κατά την ελεγκτική κρίση του εκάστοτε ορκωτού ελεγκτή λογιστή.

Σύμφωνα με το αναθεωρημένο άρθρο **151 του Ν. 4548/18**, οι υπόχρεες επιχειρήσεις πρέπει να περιλαμβάνουν στην έκθεση διαχείρισης τις πληροφορίες που είναι αναγκαίες για την κατανόηση των επιπτώσεων (πραγματικές ή δυνητικές, θετικές ή αρνητικές) της επιχείρησης στους ανθρώπους ή στο περιβάλλον, καθώς και τις πληροφορίες που είναι αναγκαίες για την κατανόηση του τρόπου με τον οποίο τα θέματα βιωσιμότητας επηρεάζουν την εξέλιξη, τις επιδόσεις και τη θέση της επιχείρησης. Οι πληροφορίες αυτές αποτελούν την Έκθεση Βιωσιμότητας και θα καταρτίζονται σύμφωνα με τα σχετικά **Ευρωπαϊκά πρότυπα υποβολής εκθέσεων βιωσιμότητας (εφεξής «ESRS»)** και θα πρέπει να είναι σαφώς αναγνωρίσιμες στην έκθεση διαχείρισης και σε συγκεκριμένη ενότητα αυτής.

Η Έκθεση Βιωσιμότητας υπόκειται, υπό τις προϋποθέσεις του **άρθρου 12, Ν.5164/64** και του πρόσθετου άρθρου 154Γ Ν.4548/18 (Α' 104) σε έλεγχο και από ανεξάρτητο ορκωτό ελεγκτή λογιστή ο οποίος διενεργείται ταυτόχρονα με τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και υπάγεται σε υποχρεώσεις και χρονοδιαγράμματα δημοσίευσης ίδια με τα ισχύοντα για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Η σχετική **έκθεση περιορισμένης διασφάλισης** θα συντάσσεται με βάση το σχετικό υπόδειγμα έκθεσης ελέγχου που ενέκρινε η ΕΛΤΕ και γνωστοποιείται σε όλες τις ελεγκτικές εταιρείες/γραφεία ορκωτών ελεγκτών.

Ο έλεγχος της Έκθεσης Βιωσιμότητας θα διενεργείται σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 (Αναθεωρημένο), «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικών Χρηματοοικονομικών Πληροφοριών» (εφεξής «ΔΠΑΔ 3000») καλύπτοντας αποκλειστικά τις διαδικασίες διασφάλισης που προβλέπονται από το παρόν Πρόγραμμα. Και στο πλαίσιο αυτό έχει εφαρμογή η ανακοίνωση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής (C/2024/6792 - 13.11.2024) σχετικά με την ερμηνεία ορισμένων νομικών διατάξεων αναφορικά με την υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας.

Θέματα που δεν καλύπτονται από το Κανονιστικό Πλαίσιο σχετικά με τα αντικείμενα ελέγχου της Έκθεσης Βιωσιμότητάς ή από το Πρόγραμμα, θα αντιμετωπίζονται σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες που περιλαμβάνονται στο ΔΠΑΔ 3000.

Ο έλεγχος αφορά την εκτίμηση του βαθμού συμμόρφωσης της Έκθεσης Βιωσιμότητας σε σχέση με τις απαιτήσεις του ισχύοντος Κανονιστικού Πλαισίου, το οποίο ορίζει τόσο τα αντικείμενα του ελέγχου όσο και τα εφαρμοστέα κριτήρια για τη διενέργεια του ελέγχου. Ως εκ τούτου με βάση τα κριτήρια αυτά (εφεξής «Εφαρμοστέα Κριτήρια») διενεργείται η αξιολόγηση του βαθμού συμμόρφωσης της Έκθεσης Βιωσιμότητας της Εταιρείας/Ομίλου κατά την ημερομηνία αναφοράς, εφαρμόζοντας το παρόν Πρόγραμμα.

Η Έκθεση Βιωσιμότητας για ένα Όμιλο δύναται να καταρτίζεται σε ενοποιημένη βάση, απαλλάσσοντας τις θυγατρικές εταιρείες από την υποχρεωτική κατάρτιση Έκθεσης Βιωσιμότητας σε ατομικό επίπεδο, σύμφωνα πάντα με τις προϋποθέσεις που ορίζει ο Ν.5164/24.

Ο Ορκωτός Ελεγκτής της Έκθεσης Βιωσιμότητας δύναται να είναι άλλος από τον Ορκωτό Ελεγκτή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και θα υπόκειται σε απαιτήσεις ανεξαρτησίας που είναι ισοδύναμες με τις απαιτήσεις που ορίζονται στο άρθρο 21 του ν. 4449/2017 (Α' 7) καθώς και στον Κανονισμό ΕΕ 537/2014.

Όπως προβλέπεται από το Ν. 5164/24 η Έκθεση Βιωσιμότητας θα πρέπει να περιλαμβάνει τις πληροφορίες που προβλέπονται στο αναθεωρημένο άρθρο 154 του Ν.4548/2018, καθώς και τις πληροφορίες που ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 8 του Ευρωπαϊκού Κανονισμού Ταξινόμιας (και το σχετικό πλαίσιο αναφοράς της ταξινόμιας) και ο Ορκωτός Ελεγκτής που θα διενεργήσει τον έλεγχο επί της Έκθεσης Βιωσιμότητας θα πρέπει να ελέγξει τη συμμόρφωση της Εταιρείας/Ομίλου στις ανωτέρω υποχρεώσεις και να διασφαλίσει ότι οι πληροφορίες που περιλαμβάνονται στην Έκθεση Βιωσιμότητας δεν περιέχουν ουσιώδεις ανακρίβειες.

Σημειώνεται ότι μια ανακρίβεια είναι η διαφορά μεταξύ μιας γνωστοποίησης που παρέχεται (ή παραλείπεται) και της κατάλληλης γνωστοποίησης που απαιτείται από το πλαίσιο αναφοράς (στην προκειμένη περίπτωση, τα ESRS και το πλαίσιο αναφοράς της ταξινόμιας). Οι ανακρίβειες μπορούν να είναι ποσοτικές ή ποιοτικές και περιλαμβάνουν και γνωστοποιήσεις που έχουν παραλειφθεί. Οι ανακρίβειες μπορούν να προκύψουν από λάθη ή απάτη.

Οι ΟΕΛ μπορεί να καθορίσουν ότι οι ανακρίβειες στις γνωστοποιήσεις, είτε μεμονωμένα είτε συνολικά, δεν είναι ουσιώδεις, εάν, σύμφωνα με την επαγγελματική κρίση τους, αυτές οι ανακρίβειες αναμένονται λογικά να μην επηρεάσουν τις αποφάσεις που λαμβάνονται από τους προοριζόμενους χρήστες των δηλώσεων βιωσιμότητας.

Στο παρόν Πρόγραμμα, εξειδικεύονται οι διαδικασίες διασφάλισης που διενεργούνται από τους ΟΕΛ σε σχέση με τα ως άνω σημεία και διευκρινίζονται το εύρος και το είδος των εφαρμοζόμενων ελεγκτικών διαδικασιών (περιορισμένη διασφάλιση) παρέχοντας και ενδεικτικά παραδείγματα εφαρμογής.

Επισημαίνεται ότι, θέματα που αφορούν τη μεθοδολογία επιλογής δειγμάτων, την αξιολόγηση κίνδυνου ελέγχου, την αξιολόγηση της επάρκειας και καταλληλότητας τεκμηρίων και ευρημάτων, εφαρμόζονται κατά αναλογία, αλλά και κατά την επαγγελματική κρίση του ΟΕΛ στο πλαίσιο του ελέγχου της Δήλωσης Βιωσιμότητας.

1. ΦΥΣΗ, ΧΡΟΝΟΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΚΑΙ ΕΚΤΑΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΩΝ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ

Η φύση, το χρονοδιάγραμμα και η έκταση των διαδικασιών που διενεργούνται σε ένα έργο Περιορισμένης Διασφάλισης, είναι περιορισμένες σε σύγκριση με εκείνες που απαιτούνται σε ένα έργο Εύλογης Διασφάλισης, αλλά σχεδιάζονται για την επίτευξη ενός ουσιώδους επιπέδου διασφάλισης, το οποίο θεωρείται κατάλληλο σύμφωνα με τις περιστάσεις.

Οι κύριες διαφορές μεταξύ των διαδικασιών για ένα έργο Περιορισμένης Διασφάλισης και ενός έργου Εύλογης Διασφάλισης αφορούν:

- α. Την έμφαση που δίνεται στη φύση των διενεργούμενων διαδικασιών για την συλλογή των απαραίτητων τεκμηρίων, η οποία πιθανότατα διαφέρει, ανάλογα με τις συνθήκες του έργου. Για παράδειγμα, ενδέχεται να είναι σκόπιμο, υπό τις περιστάσεις ενός συγκεκριμένου έργου Περιορισμένης Διασφάλισης, να δοθεί σχετικά μεγαλύτερη έμφαση στην διενέργεια ερωτήσεων σε εργαζομένους της οντότητας και στις αναλυτικές διαδικασίες, και σχετικά λιγότερη έμφαση στη διερεύνηση των εσωτερικών ελέγχων και στη λήψη αποδεικτικών στοιχείων από εξωτερικές πηγές, όπως δύναται να ισχύσει σε ένα έργο Εύλογης Διασφάλισης.
- β. Σε ένα έργο Περιορισμένης Διασφάλισης, ενδέχεται να:
 1. Διενεργούνται λιγότερες διαδικασίες (π.χ. διενέργεια μόνο αναλυτικών διαδικασιών σε περιπτώσεις όπου, σε ένα έργο Εύλογης Διασφάλισης, θα διενεργούνταν τόσο αναλυτικές διαδικασίες όσο και άλλες διαδικασίες).
 2. Επιλέγονται λιγότερα στοιχεία για τη διενέργεια δοκιμαστικών διαδικασιών.
- γ. Σε ένα έργο Εύλογης Διασφάλισης, οι ουσιαστικές αναλυτικές διαδικασίες που διενεργούνται για την αντιμετώπιση των κινδύνων του έργου, περιλαμβάνουν την ανάπτυξη προσδοκιών που είναι επαρκώς ακριβείς για τον εντοπισμό ουσιωδών ανακρίβειών. Σε ένα έργο Περιορισμένης Διασφάλισης, οι αναλυτικές διαδικασίες δύναται να σχεδιάζονται με τέτοιο τρόπο, ώστε να υποστηρίζουν προσδοκίες σχετικά με την κατεύθυνση των τάσεων, των σχέσεων και των αντίστοιχων λόγων (*ratios*) και όχι για να εντοπίζουν ανακρίβειες με το επίπεδο ακρίβειας που αναμένεται σε ένα έργο Εύλογης Διασφάλισης.
- δ. Σε ένα έργο Εύλογης Διασφάλισης, όταν εντοπίζονται σημαντικές διακυμάνσεις, σχέσεις ή διαφορές, συλλέγονται πρόσθετα αποδεικτικά στοιχεία. Σε ένα έργο Περιορισμένης Διασφάλισης, ενδέχεται να συλλέγονται κατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία κάνοντας ερωτήσεις και λαμβάνοντας υπόψη τις απαντήσεις που παρέχονται, υπό το πρίσμα των εκάστοτε συνθηκών του έργου.
- ε. Όταν διενεργούνται αναλυτικές διαδικασίες σε ένα έργο Περιορισμένης Διασφάλισης, ενδέχεται, για παράδειγμα, να χρησιμοποιηθούν δεδομένα που είναι περισσότερο συγκεντρωτικά, όπως τριμηνιαία στοιχεία αντί για μηνιαία στοιχεία, ή να χρησιμοποιηθούν δεδομένα που δεν έχουν υποβληθεί σε ξεχωριστές διαδικασίες για να ελεγχθεί η αξιοπιστία τους στον ίδιο βαθμό, όπως θα γινόταν σε ένα έργο Εύλογης Διασφάλισης.

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ CSR

Θέμα	Περιορισμένη διασφάλιση
Επίπεδο και είδος διασφάλισης	<p>Χαμηλότερο - Αρνητική Διασφάλιση.</p> <p>Μείωση του κινδύνου του έργου σε επίπεδο που είναι αποδεκτό υπό τις περιστάσεις του έργου, αλλά όπου ο κίνδυνος αυτός είναι μεγαλύτερος από ό,τι για ένα έργο Εύλογης Διασφάλισης ως βάση για την έκφραση ενός συμπεράσματος με τρόπο που να εκφράζει εάν βάσει των διαδικασιών που πραγματοποιήθηκαν και τα αποδεικτικά στοιχεία που συλλέχθηκαν, έχει υποπέσει στην αντίληψή μας κάποιο ζήτημα το οποίο μας κάνει να πιστέψουμε ότι οι πληροφορίες του αντικειμένου είναι ουσιωδώς ανακριβείς.</p>
Κατανόηση του αντικειμένου και άλλων συνθηκών του έργου	<ul style="list-style-type: none"> • Διενέργεια ερωτήσεων για την επίτευξη επαρκούς κατανόησης για τον εντοπισμό περιοχών, στις οποίες είναι πιθανό να προκύψει ουσιώδης ανακρίβεια στο αντικείμενο. • Επίσης, να καθοριστεί ότι: <ul style="list-style-type: none"> ○ Οι ρόλοι και οι ευθύνες των κατάλληλων μερών είναι κατάλληλοι στις συνθήκες. ○ Η Έκθεση Βιωσιμότητας είναι κατάλληλη, αναγνωρίσιμη και ικανή για συνεπή μέτρηση ή αξιολόγηση έναντι των εφαρμοστέων κριτηρίων. ○ Τα κριτήρια που ο ελεγκτής αναμένει να εφαρμοστούν στην προετοιμασία των πληροφοριών του αντικειμένου είναι κατάλληλα για τις συνθήκες του έργου, • Σε ένα πρώτο έργο διασφάλισης, μπορεί να απαιτείται περισσότερη εργασία στον προγραμματισμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των διαδικασιών για την απόκτηση κατανόησης, καθώς δεν υπάρχει μια βάση κατανόησης που να έχει εδραιωθεί από τη διενέργεια ενός προηγούμενου αντίστοιχου έργου. • Σε ένα πρώτο έργο περιορισμένης διασφάλισης, το επίπεδο της εργασίας για την απόκτηση κατανόησης μπορεί να είναι κοντά ή ισοδύναμο με αυτό που απαιτείται σε ένα έργο εύλογης διασφάλισης.
Επισκόπηση και αποτύπωση της διαδικασίας υποβολής εκθέσεων	<p>Απαιτείται μόνο η απόκτηση και η τεκμηρίωση μιας κατανόησης της διαδικασίας που χρησιμοποιείται για την προετοιμασία των πληροφοριών του αντικειμένου.</p> <p>Συνήθως, δεν:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Γίνεται επιλογή ενός συμβάντος, μίας συνθήκης ή μίας συναλλαγής, προκειμένου να παρακολουθηθεί σε όλες τις φάσεις της διαδικασίας προετοιμασίας των πληροφοριών του αντικειμένου.
Επισκόπηση και αποτύπωση των σχετικών ελέγχων στη διαδικασία υποβολής δηλώσεων	<p>Δεν απαιτείται.</p>
Κατανόηση των εσωτερικών	<p>Μέσω διεξαγωγής ερωτήσεων, κατανόηση -εάν είναι σχετικό- των:</p>

Θέμα	Περιορισμένη διασφάλιση
δικλίδων	α) επιχειρηματικών διαδικασιών/περιβάλλοντος ελέγχου· β) συστήματος πληροφόρησης και επικοινωνίας· γ) αποτελεσμάτων της διαδικασίας εκτίμησης κινδύνων της οντότητας· δ) διαδικασίας παρακολούθησης. Σε ένα πρώτο έργο διασφάλισης, τα στοιχεία πληροφόρησης και επικοινωνίας αναμένεται να είναι σχετικά.
Επιλογή στρατηγικής βασισμένης στους ελέγχους	Συνήθως, δεν εφαρμόζεται στρατηγική βασισμένη στους ελέγχους και δεν πραγματοποιείται δοκιμασία των εσωτερικών ελέγχων.
Γενικοί έλεγχοι IT	Συνήθως, δεν εφαρμόζονται δοκιμαστικές διαδικασίες IT.
Διαδικασίες σχετικά με τις πληροφορίες που παράγονται από την οντότητα	<ul style="list-style-type: none"> • Όταν οι πληροφορίες αποτελούν απεικόνιση της περιοχής που ελέγχεται, καθορίζεται ότι οι πληροφορίες είναι μια πλήρης και ακριβής αναπαράσταση της περιοχής που ελέγχεται ως μέρος της ουσιαστικής διαδικασίας. • Όταν οι πληροφορίες χρησιμοποιούνται για να υποστηρίξουν την περιοχή που ελέγχεται, γίνεται αξιολόγηση της αξιοπιστίας των πληροφοριών που χρησιμοποιούνται στις ουσιαστικές διαδικασίες, μέσω της κατανόησης της πηγής και της φύσης των πληροφοριών και των συνθηκών υπό τις οποίες αποκτώνται μέσω ερωτήσεων, ελέγχου και/ή παρατήρησης.
Προσδιορισμός σχετικών ισχυρισμών	Συνήθως, δεν καθορίζονται σχετικοί ισχυρισμοί.
Εκτίμηση κινδύνου	<ul style="list-style-type: none"> • Αναγνώριση τομέων στους οποίους είναι πιθανό να προκύψει ουσιώδης ανακρίβεια επί των πληροφοριών του αντικειμένου. • Αξιολόγηση του εγγενούς κινδύνου. Συνήθως δεν: <ul style="list-style-type: none"> • Αξιολογούνται εγγενείς κίνδυνοι σε επίπεδο ισχυρισμών. • Αξιολογούνται οι κίνδυνοι των εσωτερικών ελέγχων. • Εκτελείται συνδυασμένη εκτίμηση κινδύνου.
Εκτιμήσεις	Κατανόηση του τρόπου με τον οποίο χρησιμοποιούνται οι εκτιμήσεις ως μέρος των διαδικασιών σχεδιασμού. Με βάση τον διαπιστωθέντα κίνδυνο ουσιώδους ανακρίβειας, αξιολόγηση εάν: <ul style="list-style-type: none"> • Η οντότητα έχει εφαρμόσει κατάλληλα τις απαιτήσεις των εφαρμοστέων κριτηρίων σχετικά με τις εκτιμήσεις. • Οι μέθοδοι για την πραγματοποίηση εκτιμήσεων είναι κατάλληλες και έχουν εφαρμοστεί με συνέπεια, και κατά πόσον οι ενδεχόμενες αλλαγές στις αναφερόμενες εκτιμήσεις ή στη μέθοδο πραγματοποίησής τους από την προηγούμενη περίοδο είναι κατάλληλες για τις περιστάσεις. • Εξετάζεται εάν απαιτούνται άλλες διαδικασίες υπό τις περιστάσεις.
Ουσιαστικές διαδικασίες	<ul style="list-style-type: none"> • Οι διαδικασίες συνίστανται κυρίως σε διαδικασίες συμφωνίας, διαδικασίες αναλυτικής επισκόπησης και ερωτήσεις. Οι διαδικασίες αναλυτικής επισκόπησης περιλαμβάνουν τον καθορισμό μιας

Θέμα	Περιορισμένη διασφάλιση
	<p>γενικής προσδοκίας και περιλαμβάνουν συγκρίσεις, ανάλυση σχέσεων, ανάλυση λόγων (ratio), ανάλυση τάσεων κ.λπ. Για ασυνέπειες στις διακυμάνσεις ή τις σχέσεις με άλλες συναφείς πληροφορίες ή σημαντικές διαφορές από την προσδοκία, πραγματοποιούνται κατάλληλες διερευνήσεις.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Σε περίπτωση που οι απαντήσεις στις ερωτήσεις δεν δικαιολογούν και δεν υποστηρίζουν τον λόγο των διακυμάνσεων/σημαντικών διαφορών από τις προσδοκίες, καθορίζεται εάν θα λάβουν χώρα επιπλέον ουσιαστικές διαδικασίες, όπως διερεύνηση λεπτομερειών, συλλογή περαιτέρω αποδεικτικών στοιχείων, ώστε ο ελεγκτής να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι το θέμα δεν είναι πιθανό να προκαλέσει ουσιώδη ανακρίβεια στις πληροφορίες της Έκθεσης Βιωσιμότητάς ή να καθορίσει ότι το(τα) θέμα(τα) προκαλεί(ουν) ουσιώδη ανακρίβεια στις πληροφορίες του αντικειμένου. • Αναζήτηση στο ISAE 3000.A115 παραδείγματα άλλων καταστάσεων, όπου μπορεί να χρειαστούν επιπλέον διαδικασίες. • Συνήθως, δεν εκτελούνται <ul style="list-style-type: none"> • Εξωτερικές διαδικασίες επιβεβαίωσης.

2.ΕΝΔΕΙΚΤΙΚΑ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

Ακολουθούν ενδεικτικά παραδείγματα διαδικασιών για έργα Περιορισμένης Διασφάλισης. Οι διαδικασίες που απαιτούνται για την απόκτηση ουσιώδους διασφάλισης μπορεί να διαφέρουν ανά περίπτωση. Ζητούμενο σε κάθε έργο είναι η επαγγελματική κρίση που βασίζεται στις εκάστοτε συνθήκες του έργου, συμπεριλαμβανομένων των αναγκών πληροφόρησης των χρηστών για τους οποίους προορίζεται, των κριτηρίων, και του αντικειμένου του έργου.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1 – ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ ΝΕΡΟΥ

Ενδεικτικές διαδικασίες για CSRD έργα Περιορισμένης Διασφάλισης

- Κατανόηση της διαδικασίας κατανάλωσης νερού, μέσα από ερωτήσεις στη διοίκηση. Οι ερωτήσεις δύναται να περιλαμβάνουν:
 - για ποιον προετοιμάζεται η αναφερόμενη κατανάλωση νερού, τον σκοπό, τον τρόπο χρήσης του νερού στην παραγωγική διαδικασία, ποιες πηγές νερού χρησιμοποιούνται (π.χ. χρήση δικτύου ύδρευσης, γεωτρήσεις, αποθήκευση όμβριων υδάτων που αντλούνται από υδατορρέυματα),
 - εάν υπήρξαν αλλαγές σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο,
 - εάν οι διαδικασίες παραγωγής είναι διαλείπουσες ή συνεχείς,
 - εάν τα λύματα ανακυκλώνονται για επαναχρησιμοποίηση στην παραγωγή,
 - κατά πόσον υπάρχουν κοινωνικές ή περιβαλλοντικές πιέσεις για τη διατήρηση των αποθεμάτων νερού και πώς συγκρίνεται η αναφερόμενη κατανάλωση νερού με άλλες παρόμοιες οντότητες.

Η έκταση των ερωτήσεων και των συζητήσεων με τη διοίκηση είναι μικρότερη από ό,τι σε ένα έργο Εύλογης Διασφάλισης.
- Κατανόηση του περιβάλλοντος ελέγχου μέσω διερεύνησης, μεταξύ άλλων, των ακόλουθων:
 - Του τρόπου με τον οποίο η οντότητα καθορίζει τα οργανωτικά της όρια και προσδιορίζει τις εγκαταστάσεις που πρέπει να συμπεριληφθούν, μετρά και καταγράφει την κατανάλωση νερού (π.χ. ποιος «διαβάζει» τους μετρητές νερού, πώς εκτελείται ο υπολογισμός ισοζυγίου;), συγκεντρώνει, ελέγχει και υποβάλλει δηλώσεις με βάση τα κριτήρια, συμπεριλαμβανομένης της παρουσίασης και της γνωστοποίησης.
 - Του περιβάλλοντος ελέγχου, συμπεριλαμβανομένης της υποστήριξης από τη διοίκηση. Εάν σχετικά συστήματα είναι ήδη εγκατεστημένα ή αναπτύσσονται, εάν είναι αυτοματοποιημένα ή χειροκίνητα, αποκεντρωμένα ή κεντρικά.
 - Των πληροφοριακών συστημάτων που χρησιμοποιούνται και τις διεπαφές τους (π.χ. πώς συγκεντρώνεται η κατανάλωση νερού από διαφορετικές πηγές, χρησιμοποιώντας διαφορετικά συστήματα).

- Της επικοινωνίας των ρόλων και των ευθυνών αναφοράς.
- Των αποτελεσμάτων της διαδικασίας διαχείρισης κινδύνων της οντότητας (π.χ. η κατανάλωση νερού μπορεί να παρακολουθείται και να διαχειρίζεται προσεκτικά σε περιοχές, όπου υπάρχει λειψυδρία).
- Τις δραστηριότητες ελέγχου που εφαρμόζονται για την προετοιμασία των πληροφοριών σχετικά με το αντικείμενο, σύμφωνα με τα κριτήρια.
- Αξιολόγηση του εγγενούς κινδύνου.
- Συμφωνία της αναφερόμενης τιμής με τα λεπτομερή δεδομένα κατανάλωσης νερού για την περίοδο που ελήφθησαν από τη διοίκηση.
- Προσδιορισμός των αναλυτικών διαδικασιών που είναι κατάλληλες με βάση τον τύπο των διαθέσιμων δεδομένων.
- Ανάπτυξη μιας γενικής προσδοκίας για να υποστηριχθεί η εξέλιξη/κατεύθυνση των τάσεων στο πέρασμα των ετών.
- Διεξαγωγή ανάλυσης σχέσεων με στοιχεία παραγωγικής διαδικασίας όπου καταναλώνεται νερό.
- Για σημαντικές διακυμάνσεις, πραγματοποιούνται ερωτήσεις, εξετάζεται η λογικότητα της εξήγησης που παρέχει η διοίκηση και καθορίζονται στη συνέχεια, εάν απαιτούνται, άλλες διαδικασίες.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2 – ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗ ΤΩΝ ΕΚΠΟΜΠΩΝ ΑΕΡΙΩΝ ΤΟΥ ΘΕΡΜΟΚΗΠΙΟΥ ΤΟΥ ΠΕΔΙΟΥ 1

Ενδεικτικές διαδικασίες για CSRD έργα Περιορισμένης Διασφάλισης

- Κατανόηση των εκπομπών αερίων του θερμοκηπίου μέσω ερωτήσεων προς τη διοίκηση και εξετάζοντας τη διαδικασία συλλογής, συγκέντρωσης, εκτίμησης (π.χ. εξαγωγή) και διαδικασιών υποβολής δηλώσεων.
- Κατανόηση του περιβάλλοντος ελέγχου μέσω ερωτήσεων.
- Αξιολόγηση των εγγενών κινδύνων.
- Συμφωνία της αναφερόμενης τιμής με τη λεπτομερή απογραφή των εκπομπών αερίων του θερμοκηπίου για την περίοδο που ελήφθη από τη διοίκηση.
- Διεξαγωγή αναλυτικών διαδικασιών
 - Χρησιμοποιώντας τη λεπτομερή απογραφή από τη διοίκηση, προσδιορίζονται οι κατάλληλες αναλυτικές διαδικασίες για τις εκπομπές αερίων του θερμοκηπίου, λαμβάνοντας υπόψη τους εντοπισμένους κινδύνους ουσιώδους ανακρίβειας.
 - Ανάπτυξη μιας γενικής προσδοκίας για την υποστήριξη της κατεύθυνσης των τάσεων, των σχέσεων και των λόγων (ratios) για τις εκπομπές αερίων του θερμοκηπίου για τον εντοπισμό σημαντικών διακυμάνσεων, σχέσεων ή διαφορών.
 - Διεξαγωγή αναλυτικών διαδικασιών και διερεύνηση τυχόν σημαντικών διακυμάνσεων, κυρίως μέσω ερωτήσεων και προσδιορισμός του κατά πόσον θα ληφθούν πρόσθετα αποδεικτικά στοιχεία, βάσει της περίπτωσης (π.χ. εάν η διακύμανση προκαλείται από αλλαγές στα δεδομένα δραστηριότητας και/ή στους συντελεστές εκπομπών).
- Για σημαντικές διακυμάνσεις, προσδιορίζεται, κατά περίπτωση, η ανάγκη λήψης τεκμηρίωσης από την πηγή της πληροφορίας, όπως τιμολόγια ή συμφωνία συντελεστών εκπομπών, επιπλέον της διενέργειας ερωτήσεων. Ανάλογα με τους κινδύνους που εντοπίζονται κατά τη διαδικασία υπολογισμού, εξετάζεται το ενδεχόμενο δοκιμής των υπολογισμών αξιολογώντας τους συντελεστές εκπομπών και κατανοώντας τη διαδικασία υπολογισμού, συμπεριλαμβανομένων των συντελεστών μετατροπής, των συντελεστών εκπομπών και των τιμών δυναμικού θέρμανσης του πλανήτη (GWP) που χρησιμοποιούνται για τη μέτρηση των εκπομπών αερίων του θερμοκηπίου Πεδίου 1, τις αντίστοιχες πηγές τους και τον τρόπο με τον οποίο η διοίκηση χρησιμοποιεί αυτές τις τιμές.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1 Υπόδειγμα Έκθεσης Περιορισμένης Διασφάλισης Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2 CSRD ESRS Ενδεικτικό Πρόγραμμα Ελέγχου

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 3 Λίστα ESRS Γνωστοποιήσεων