



# ΕΦΗΜΕΡΙΔΑ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ

4 Απριλίου 2025

ΤΕΥΧΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

Αρ. Φύλλου 1634

## ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ

Αριθμ. απόφ. 263/08/06-02-2025

Έγκριση του κειμένου μετάφρασης στην ελληνική γλώσσα του ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ 600 (ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ) ΕΙΔΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ - ΕΛΕΓΧΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΟΜΙΛΩΝ (ΣΥΜΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΟΥ ΤΟΥ ΕΡΓΟΥ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΣΥΣΤΑΤΙΚΩΝ ΜΕΡΩΝ).

ΤΟ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ  
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΩΝ

Έχοντας υπόψη:

- 1) Την παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 4449/2017.
- 2) Την υπό στοιχεία 162928 ΕΞ 2022/8-11-2022 (Υ.Ο.Δ.Δ. 1053) απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών περί ορισμού του Δ.Σ. της ΕΛΤΕ.
- 3) Την υπ' αρ. 217/3ο/13-04-2022 απόφασή του περί της εκκίνησης της διαδικασίας έγκρισης μετάφρασης στα ελληνικά του ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ

ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ 1 (Πρώην Διεθνές Πρότυπο Διαχείρισης Δικλίδων Ποιότητας 1) και του ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ 2 ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΕΙΣ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ ΑΝΑΘΕΣΗΣ.

4) Την υπ' αρ. 263/08ο/06-02-2025 απόφαση του Δ.Σ. της ΕΛΤΕ περί έγκρισης του κειμένου μετάφρασης στην ελληνική γλώσσα του ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ 600 (ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ) ΕΙΔΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ—ΕΛΕΓΧΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΟΜΙΛΩΝ (ΣΥΜΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΟΥ ΤΟΥ ΕΡΓΟΥ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΣΥΣΤΑΤΙΚΩΝ ΜΕΡΩΝ).

5) Το γεγονός ότι δεν προκαλείται κρατική δαπάνη, αποφασίζει:

Την έγκριση του κειμένου μετάφρασης στην ελληνική γλώσσα του ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ 600 (ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ) ΕΙΔΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ—ΕΛΕΓΧΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΟΜΙΛΩΝ (ΣΥΜΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΟΥ ΤΟΥ ΕΡΓΟΥ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΣΥΣΤΑΤΙΚΩΝ ΜΕΡΩΝ), όπως αναφέρεται στο συνημμένο (ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ V), που αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της παρούσας.

**ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 600 (ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ)**  
**ΕΙΔΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ—ΕΛΕΓΧΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΟΜΙΛΩΝ**  
**(ΣΥΜΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΟΥ ΤΟΥ ΕΡΓΟΥ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΣΥΣΤΑΤΙΚΩΝ**  
**ΜΕΡΩΝ)**

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την  
15<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2023)

**ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ**

	Παράγραφος
<b>Εισαγωγή</b>	
Πεδίο αυτού του ΔΠΕ.....	1-11
Ημερομηνία έναρξης ισχύος.....	12
<b>Σκοποί</b> .....	13
<b>Ορισμοί</b> .....	14-15
<b>Απαιτήσεις</b>	
Ευθύνες ηγεσίας για τη διαχείριση και επίτευξη ποιότητας σε έλεγχο ομίλου .....	16
Αποδοχή και συνέχιση .....	17-21
Συνολική στρατηγική ελέγχου ομίλου και σχέδιο ελέγχου ομίλου .....	22-29
Κατανόηση του ομίλου και του περιβάλλοντός του, του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς και του συστήματος εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας του .....	30-32
Εντοπισμός και εκτίμηση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος .....	33-34
Ουσιώδες μέγεθος .....	35-36
Ανταπόκριση στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος .....	37-44
Αξιολόγηση των επικοινωνιών του ελεγκτή συστατικού μέρους και της επάρκειας του έργου του .....	45-48
Μεταγενέστερα γεγονότα .....	49-50

Αξιολόγηση της επάρκειας και της καταλληλότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν .....	51-52
Έκθεση ελεγκτή .....	53
Επικοινωνία με τη διοίκηση του ομίλου και τους υπεύθυνους διακυβέρνησής του .....	54-58
Τεκμηρίωση .....	59
<b>Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό</b>	
Πεδίο αυτού του ΔΠΕ .....	A1-A18
Ορισμοί .....	A19-A28
Ευθύνες ηγεσίας για τη διαχείριση και επίτευξη ποιότητας σε έλεγχο ομίλου .....	A29-A31
Αποδοχή και συνέχιση .....	A32-A46
Συνολική στρατηγική ελέγχου ομίλου και σχέδιο ελέγχου ομίλου .....	A47-A87
Κατανόηση του ομίλου και του περιβάλλοντός του, του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς και του συστήματος εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας του ομίλου .....	A88-A107
Εντοπισμός και εκτίμηση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος .....	A108-A115
Ουσιώδες μέγεθος .....	A116-A123
Ανταπόκριση στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος .....	A124-A143
Αξιολόγηση των γνωστοποιήσεων του ελεγκτή συστατικού μέρους και της επάρκειας του έργου του .....	A144-A149
Μεταγενέστερα γεγονότα .....	A150
Αξιολόγηση της επάρκειας και της καταλληλότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν .....	A151-A156
Έκθεση ελεγκτή .....	A157-A158
Επικοινωνία με τη διοίκηση του ομίλου και τους υπεύθυνους διακυβέρνησής του ...	A159-A165
Τεκμηρίωση .....	A166-A182
Παράρτημα 1: Υπόδειγμα έκθεσης ανεξάρτητου ελεγκτή όταν ο ελεγκτής του ομίλου δεν είναι σε θέση να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια στα οποία να βασίσει τη γνώμη ελέγχου επί του Ομίλου	
Παράρτημα 2: Κατανόηση του συστήματος εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας του ομίλου	
Παράρτημα 3: Παραδείγματα γεγονότων ή καταστάσεων που ενδέχεται να προκαλέσουν κινδύνους ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου	

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 600 (Αναθεωρημένο), «Ειδικά ζητήματα—έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων ομίλων (συμπεριλαμβανομένου του έργου των ελεγκτών συστατικών μερών)», πρέπει να μελετάται σε συνδυασμό με το ΔΠΕ 200, «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου».

### Σχετικά με το IAASB

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

## Εισαγωγή

### Πεδίο αυτού του ΔΠΕ

1. Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ) εφαρμόζονται σε έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων ομίλου (έλεγχος ομίλου). Αυτό το ΔΠΕ ασχολείται με ειδικά ζητήματα που έχουν εφαρμογή σε έλεγχο ομίλου, συμπεριλαμβανομένων εκείνων των περιστάσεων κατά τις οποίες εμπλέκονται ελεγκτές συστατικών μερών. Οι απαιτήσεις και οι οδηγίες σε αυτό το ΔΠΕ αναφέρονται ή επεκτείνονται στην εφαρμογή άλλων σχετικών ΔΠΕ σε έλεγχο ομίλου, ιδίως στα ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο)<sup>1</sup>, ΔΠΕ 230<sup>2</sup>, ΔΠΕ 300<sup>3</sup>, ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο 2019)<sup>4</sup>, και ΔΠΕ 330<sup>5</sup> (Βλ. παρ. Α1–Α2)
2. Οι οικονομικές καταστάσεις ομίλου περιλαμβάνουν τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση περισσότερων της μιας οντοτήτων ή επιχειρηματικών μονάδων μέσω μιας διαδικασίας ενοποίησης, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 14(ια). Ο όρος *διαδικασία ενοποίησης* όπως χρησιμοποιείται σε αυτό το ΔΠΕ αναφέρεται όχι μόνο στην κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, αλλά και στην παρουσίαση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και στη συνάθροιση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης οντοτήτων ή επιχειρηματικών μονάδων, όπως υποκαταστήματα ή τομείς. (Βλ. παρ. Α3–Α5, Α27)
3. Όπως εξηγείται στο ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο)<sup>6</sup>, αυτό το ΔΠΕ, προσαρμοσμένο ανάλογα με τις περιστάσεις, μπορεί επίσης να είναι χρήσιμο σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων πέραν του ελέγχου ομίλου, όταν η ομάδα ανάθεσης περιλαμβάνει άτομα από άλλη ελεγκτική εταιρεία. Για παράδειγμα, αυτό το ΔΠΕ μπορεί να είναι χρήσιμο όταν εμπλέκεται ένα τέτοιο άτομο για να παρακολουθήσει μια καταμέτρηση φυσικών αποθεμάτων, να επιθεωρήσει ενσώματα πάγια στοιχεία ή να

<sup>1</sup> ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο), «*Διαχείριση ποιότητας για έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων*»

<sup>2</sup> ΔΠΕ 230, «*Τεκμηρίωση ελέγχου*»

<sup>3</sup> ΔΠΕ 300, «*Σχεδιασμός ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων*»

<sup>4</sup> ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο 2019), «*Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος*»

<sup>5</sup> ΔΠΕ 330, «*Οι αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους*»

<sup>6</sup> ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο), παράγραφος Α1

εκτελέσει διαδικασίες ελέγχου σε ένα κοινό κέντρο εξυπηρέτησης (shared service center) σε απομακρυσμένη τοποθεσία.

#### *Όμιλοι και συστατικά μέρη*

4. Ένας όμιλος μπορεί να είναι οργανωμένος με διάφορους τρόπους. Για παράδειγμα, ένας όμιλος μπορεί να είναι οργανωμένος κατά νομικές ή άλλες οντότητες (π.χ. μητρική και μία ή περισσότερες θυγατρικές, κοινοπραξίες ή επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης). Εναλλακτικά, ο όμιλος μπορεί να είναι οργανωμένος κατά γεωγραφικούς τομείς, κατά άλλες οικονομικές μονάδες (συμπεριλαμβανομένων υποκαταστημάτων ή τμημάτων) ή κατά λειτουργίες ή επιχειρηματικές δραστηριότητες. Σε αυτό το ΔΠΕ, αυτές οι διαφορετικές μορφές οργάνωσης αναφέρονται συλλογικά ως «οντότητες ή επιχειρηματικές μονάδες». (Βλ. παρ. Α6)
5. Ο ελεγκτής του ομίλου καθορίζει την κατάλληλη προσέγγιση για τον σχεδιασμό και τη διενέργεια ελεγκτικών διαδικασιών προς αντιμετώπιση των εκτιμώμενων κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου. Για το σκοπό αυτό, ο ελεγκτής του ομίλου χρησιμοποιεί επαγγελματική κρίση για τον καθορισμό των συστατικών μερών, στα οποία θα εκτελεστεί η ελεγκτική εργασία. Αυτός ο καθορισμός βασίζεται στην κατανόηση του ομίλου και του περιβάλλοντός του από τον ελεγκτή του ομίλου, καθώς και σε άλλους παράγοντες όπως η ικανότητα εκτέλεσης ελεγκτικών διαδικασιών κεντρικά, η παρουσία κοινών κέντρων εξυπηρέτησης ή η ύπαρξη κοινών πληροφοριακών συστημάτων και εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας. (Βλ. παρ. Α7–Α9)

#### *Εμπλοκή ελεγκτών συστατικών μερών*

6. Το ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο)<sup>7</sup> απαιτεί από τον εταίρο ανάθεσης να καθορίσει ότι, για τη διενέργεια της ανάθεσης, έχουν εκχωρηθεί ή τεθεί στη διάθεση της ομάδας ανάθεσης, εγκαίρως, επαρκείς και κατάλληλοι πόροι. Σε έναν έλεγχο ομίλου, τέτοιοι πόροι μπορεί να περιλαμβάνουν ελεγκτές συστατικών μερών. Επομένως, αυτό το ΔΠΕ απαιτεί από τον ελεγκτή του ομίλου να ορίσει τη φύση, το χρόνο και την έκταση της εμπλοκής των ελεγκτών συστατικών μερών.

---

<sup>7</sup> ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 25

7. Ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να εμπλέξει ελεγκτές συστατικών μερών για την παροχή πληροφοριών ή για την εκτέλεση ελεγκτικού έργου προς εκπλήρωση των απαιτήσεων αυτού του ΔΠΕ. Οι ελεγκτές συστατικών μερών μπορεί να έχουν μεγαλύτερη εμπειρία και εις βάθος γνώση των συστατικών μερών και του περιβάλλοντός τους (συμπεριλαμβανομένων των τοπικών νόμων και κανονισμών, επιχειρηματικών πρακτικών, γλώσσας και κουλτούρας) από τον ελεγκτή του ομίλου. Αντίστοιχα, οι ελεγκτές συστατικών μερών μπορούν να συμμετέχουν και συχνά συμμετέχουν σε όλες τις φάσεις του ελέγχου του ομίλου. (Βλ. παρ. A10–A11)
8. Ο ελεγκτικός κίνδυνος είναι συνάρτηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος και του κινδύνου μη εντοπισμού<sup>8</sup>. Ο κίνδυνος μη εντοπισμού σε έναν έλεγχο ομίλου περιλαμβάνει τον κίνδυνο ένας ελεγκτής συστατικού να μην εντοπίσει σφάλμα στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση ενός συστατικού μέρους, το οποίο θα μπορούσε να προκαλέσει ουσιώδες σφάλμα των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου, και ο ελεγκτής του ομίλου να μην εντοπίσει αυτό το σφάλμα. Συνεπώς, αυτό το ΔΠΕ απαιτεί επαρκή και κατάλληλη συμμετοχή του εταίρου ανάθεσης του ομίλου ή του ελεγκτή του ομίλου, κατά περίπτωση, στο έργο των ελεγκτών συστατικών μερών και τονίζει τη σημασία της αμφίδρομης επικοινωνίας μεταξύ του ελεγκτή του ομίλου και των ελεγκτών των συστατικών μερών. Επιπλέον, αυτό το ΔΠΕ εξηγεί τα θέματα που λαμβάνει υπόψη ο ελεγκτής του ομίλου κατά τον καθορισμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης της καθοδήγησης και της εποπτείας των ελεγκτών συστατικών μερών και της επισκόπησης του έργου τους. (Βλ. παρ. A12–A13)

#### *Επαγγελματικός σκεπτικισμός*

9. Σύμφωνα με το ΔΠΕ 200<sup>9</sup>, η ομάδα ανάθεσης υποχρεούται να σχεδιάζει και να εκτελεί τον έλεγχο ομίλου με επαγγελματικό σκεπτικισμό και να ασκεί επαγγελματική κρίση. Η κατάλληλη άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού μπορεί να αποδειχθεί μέσω των ενεργειών και των επικοινωνιών της ομάδας ανάθεσης, συμπεριλαμβανομένης της έμφασης στη σημασία που έχει κάθε μέλος της ομάδας ανάθεσης να ασκεί επαγγελματικό σκεπτικισμό κατά τη διάρκεια του ελέγχου ομίλου. Τέτοιες ενέργειες και επικοινωνίες μπορεί να περιλαμβάνουν συγκεκριμένα βήματα για τον μετριασμό

<sup>8</sup> ΔΠΕ 200, «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου», παράγραφος A34

<sup>9</sup> ΔΠΕ 200, παράγραφοι 15-16



των εμποδίων που μπορεί να βλάψουν την κατάλληλη άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού. (Βλ. παρ. Α14–Α18)

#### *Κλιμάκωση*

10. Αυτό το ΔΠΕ προορίζεται για όλους τους ελέγχους ομίλων, ανεξαρτήτως μεγέθους ή πολυπλοκότητας. Ωστόσο, οι απαιτήσεις αυτού του ΔΠΕ προορίζονται να εφαρμόζονται στο πλαίσιο της φύσης και των περιστάσεων κάθε ελέγχου ομίλου. Για παράδειγμα, όταν ένας έλεγχος ομίλου διενεργείται εξ ολοκλήρου από τον ελεγκτή του ομίλου, ορισμένες απαιτήσεις σε αυτό το ΔΠΕ δεν είναι σχετικές, επειδή εξαρτώνται από τη συμμετοχή ελεγκτών συστατικών μερών. Αυτό μπορεί να συμβαίνει όταν ο ελεγκτής του ομίλου είναι σε θέση να εκτελεί ελεγκτικές διαδικασίες κεντρικά ή είναι σε θέση να εκτελεί διαδικασίες στα συστατικά μέρη χωρίς τη συμμετοχή ελεγκτών συστατικών μερών. Οι οδηγίες στις παραγράφους Α119 και Α120 μπορεί επίσης να είναι χρήσιμες για την εφαρμογή αυτού του ΔΠΕ σε αυτές τις περιστάσεις.

#### *Ευθύνες εταίρου ανάθεσης ομίλου και ελεγκτή ομίλου*

11. Ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου παραμένει τελικά υπεύθυνος, και επομένως υπόλογος, για τη συμμόρφωση με τις απαιτήσεις αυτού του ΔΠΕ. Ο όρος «ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου αναλαμβάνει την ευθύνη για...» ή «ο ελεγκτής του ομίλου αναλαμβάνει την ευθύνη για...» χρησιμοποιείται για αυτές τις απαιτήσεις όταν ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου ή ο ελεγκτής του ομίλου, αντίστοιχα, επιτρέπεται να αναθέτει το σχεδιασμό ή την εκτέλεση διαδικασιών, καθηκόντων ή ενεργειών σε άλλα μέλη της ομάδας ανάθεσης με την κατάλληλη ειδίκευση ή τη δέουσα εμπειρία, συμπεριλαμβανομένων των ελεγκτών συστατικών μερών. Για άλλες απαιτήσεις, το παρόν ΔΠΕ σκοπεύει ρητά η απαίτηση ή η ευθύνη να εκπληρώνεται από τον εταίρο ανάθεσης του ομίλου ή τον ελεγκτή του ομίλου, κατά περίπτωση, και ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου ή ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να λάβει πληροφορίες από την ελεγκτική εταιρεία ή άλλα μέλη της ομάδας ανάθεσης. (Βλ. παρ. Α29)

#### **Ημερομηνία έναρξης ισχύος**

12. Αυτό το ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους των οικονομικών καταστάσεων ομίλου για περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 15<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2023.

#### **Σκοποί**

13. Οι σκοποί του ελεγκτή είναι:

- (α) Όσον αφορά την αποδοχή και τη συνέχιση της ανάθεσης ελέγχου του ομίλου, να καθορίζει εάν μπορεί εύλογα να αναμένεται ότι θα συγκεντρωθούν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια που θα παρέχουν τη βάση για τη διαμόρφωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου.
- (β) Να εντοπίζει και να αξιολογεί τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου, είτε λόγω απάτης είτε λάθους, και να σχεδιάζει και να διενεργεί περαιτέρω ελεγκτικές διαδικασίες για την κατάλληλη ανταπόκριση σε αυτούς τους εκτιμώμενους κινδύνους.
- (γ) Να συμμετέχει επαρκώς και κατάλληλα στο έργο των ελεγκτών συστατικών μερών καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου του ομίλου, συμπεριλαμβανομένης της σαφούς επικοινωνίας σχετικά με το εύρος και το χρονοδιάγραμμα της εργασίας τους και την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων αυτής της εργασίας, και
- (δ) Να αξιολογεί εάν έχουν αποκτηθεί επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια από τις ελεγκτικές διαδικασίες που πραγματοποιήθηκαν, συμπεριλαμβανομένης της εργασίας που επιτελέστηκε από ελεγκτές συστατικών μερών, ως βάση για τη διαμόρφωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου.

### Ορισμοί

14. Για τους σκοπούς των ΔΠΕ, οι ακόλουθοι όροι έχουν τις έννοιες που αποδίδονται παρακάτω:
- (α) Κίνδυνος συνάθροισης (Aggregation risk) – Η πιθανότητα το σύνολο των μη διορθωμένων και μη εντοπισμένων σφαλμάτων να υπερβαίνει το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις στο σύνολό τους. (Βλ. παρ. Α19)
  - (β) Συστατικό μέρος (Component) – Μια οντότητα, επιχειρηματική μονάδα, λειτουργία ή επιχειρηματική δραστηριότητα, ή κάποιος συνδυασμός αυτών, που καθορίζεται από τον ελεγκτή του ομίλου για σκοπούς σχεδιασμού και διενέργειας ελεγκτικών διαδικασιών σε έναν έλεγχο ομίλου. (Βλ. παρ. Α20)
  - (γ) Ελεγκτής συστατικού μέρους (Component auditor) – Ελεγκτής που εκτελεί ελεγκτικές εργασίες οι οποίες σχετίζονται με ένα συστατικό μέρος για τους σκοπούς του ελέγχου ομίλου. Ένας ελεγκτής συστατικού μέρους αποτελεί μέλος της ομάδας ανάθεσης<sup>10</sup> για έναν έλεγχο ομίλου. (Βλ. παρ. Α21–Α23)

<sup>10</sup> ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 12(δ)

- (δ) Διοίκηση συστατικού μέρους (Component management) – Διοίκηση υπεύθυνη για ένα συστατικό μέρος. (Βλ. παρ. Α24)
- (ε) Ουσιώδης μέγεθος εκτέλεσης συστατικού μέρους (Component performance materiality) – Ποσό που ορίζεται από τον ελεγκτή του ομίλου για τη μείωση του κινδύνου συνάθροισης σε κατάλληλα χαμηλό επίπεδο για σκοπούς σχεδιασμού και διενέργειας ελεγκτικών διαδικασιών σε σχέση με ένα συστατικό μέρος.
- (στ) Όμιλος (Group) – Μια αναφέρουσα οντότητα για την οποία συντάσσονται οικονομικές καταστάσεις ομίλου.
- (ζ) Έλεγχος ομίλου (Group audit) – Ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου.
- (η) Ελεγκτής ομίλου (Group auditor) – Ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου και τα μέλη της ομάδας ανάθεσης εκτός από τους ελεγκτές των συστατικών μερών. Ο ελεγκτής του ομίλου είναι υπεύθυνος για:
- (i) Θέσπιση της συνολικής στρατηγικής για τον έλεγχο του ομίλου και του σχεδίου ελέγχου του ομίλου.
  - (ii) Καθοδήγηση και εποπτεία ελεγκτών συστατικών μερών και επισκόπηση του έργου τους.
  - (iii) Αξιολόγηση των συμπερασμάτων που προκύπτουν από τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν ως βάση για τη διαμόρφωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου.
- (θ) Γνώμη ελέγχου ομίλου (Group audit opinion) – Η γνώμη ελέγχου σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου.
- (ι) Εταίρος ανάθεσης ομίλου (Group engagement partner) – Ο εταίρος ανάθεσης<sup>11</sup> που είναι υπεύθυνος για τον έλεγχο του ομίλου. (Βλ. παρ. Α25)
- (ια) Οικονομικές καταστάσεις ομίλου (Group financial statements) – Οικονομικές καταστάσεις που περιλαμβάνουν τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση περισσότερων της μιας οντοτήτων ή επιχειρηματικών μονάδων μέσω μιας διαδικασίας ενοποίησης. Για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΕ, μια διαδικασία ενοποίησης περιλαμβάνει: (Βλ. παρ. Α26–Α28)
- (i) Ενοποίηση, αναλογική ενοποίηση ή μέθοδο καθαρής θέσης,

---

<sup>11</sup> ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 12(α)

- (ii) Παρουσίαση συνενωμένων οικονομικών καταστάσεων της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης οντοτήτων ή επιχειρηματικών μονάδων που δεν έχουν μητρική αλλά βρίσκονται υπό κοινό έλεγχο ή κοινή διαχείριση, ή
  - (iii) Συγκεντρωτική παρουσίαση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης οντοτήτων ή επιχειρηματικών μονάδων όπως υποκαταστήματα ή τμήματα.
- (ιβ) Διοίκηση ομίλου (Group management) – Διοίκηση υπεύθυνη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου.
- (ιγ) Ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης ομίλου (Group performance materiality) – Ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης<sup>12</sup> σε σχέση με τις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου στο σύνολό τους, όπως προσδιορίζεται από τον ελεγκτή του ομίλου.
15. Η αναφορά σε αυτό το ΔΠΕ στο «εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς» σημαίνει το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου.

### **Απαιτήσεις**

#### **Ευθύνες ηγεσίας για τη διαχείριση και επίτευξη ποιότητας σε έλεγχο ομίλου**

16. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο)<sup>13</sup>, ο εταίρος ανάθεσης ομίλου υποχρεούται να αναλάβει τη συνολική ευθύνη για τη διαχείριση και την επίτευξη ποιότητας στην ανάθεση ελέγχου ενός ομίλου. Με αυτόν τον τρόπο, ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου πρέπει: (Βλ. παρ. Α29–Α30)
- (α) Να αναλάβει την ευθύνη για τη δημιουργία ενός περιβάλλοντος για την ανάθεση ελέγχου ομίλου που δίνει έμφαση στην αναμενόμενη συμπεριφορά των μελών της ομάδας ανάθεσης. (Βλ. παρ. Α31)
  - (β) Να εμπλέκεται επαρκώς και κατάλληλα σε όλη την ανάθεση ελέγχου του ομίλου, συμπεριλαμβανομένου του έργου των ελεγκτών συστατικών μερών, έτσι ώστε ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου να έχει τη βάση για να ορίσει εάν οι σημαντικές κρίσεις που έγιναν και τα συμπεράσματα που εξάγονται είναι κατάλληλα, δεδομένης της φύσης και των περιστάσεων της ανάθεσης ελέγχου του ομίλου.

### **Αποδοχή και συνέχιση**

<sup>12</sup> ΔΠΕ 320, «Ουσιώδες μέγεθος στο σχεδιασμό και στην εκτέλεση ενός ελέγχου», παράγραφοι 9 και 11

<sup>13</sup> ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 13

17. Πριν από την αποδοχή ή τη συνέχιση της ανάθεσης ελέγχου του ομίλου, ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου πρέπει να καθορίσει εάν μπορεί εύλογα να αναμένεται ότι θα συγκεντρωθούν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια που θα παρέχουν τη βάση για τη διαμόρφωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου. (Βλ. παρ. Α32–Α35)
18. Εάν, μετά την αποδοχή ή τη συνέχιση της ανάθεσης ελέγχου του ομίλου, ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου καταλήξει στο συμπέρασμα ότι δεν μπορούν να ληφθούν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, τότε ο ίδιος θα πρέπει να αξιολογήσει τις πιθανές επιπτώσεις στον έλεγχο του ομίλου. (Βλ. παρ. Α36)

*Όροι ανάθεσης*

19. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΕ 210<sup>14</sup>, ο ελεγκτής του ομίλου θα λάβει τη σύμφωνη γνώμη της διοίκησης του ομίλου ότι αναγνωρίζει και κατανοεί την ευθύνη της να παρέχει στην ομάδα ανάθεσης: (Βλ. παρ. Α37)
- (α) Πρόσβαση σε όλες τις πληροφορίες για τις οποίες η διοίκηση του ομίλου γνωρίζει ότι σχετίζονται με την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου, όπως αρχεία, τεκμηρίωση και άλλα θέματα,
- (β) Πρόσθετες πληροφορίες που μπορεί να ζητήσει η ομάδα ανάθεσης από τη διοίκηση του ομίλου ή τη διοίκηση συστατικού μέρους για τους σκοπούς του ελέγχου του ομίλου, και
- (γ) Απεριόριστη πρόσβαση σε άτομα εντός του ομίλου, από τα οποία η ομάδα ανάθεσης κρίνει ότι είναι απαραίτητο να αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια.

*Περιορισμοί πρόσβασης, σε πληροφορίες ή άτομα, εκτός του ελέγχου της διοίκησης του ομίλου*

20. Εάν ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η διοίκηση του ομίλου δεν μπορεί να παράσχει στην ομάδα ανάθεσης πρόσβαση σε πληροφορίες ή απεριόριστη πρόσβαση σε άτομα εντός του ομίλου λόγω περιορισμών που είναι εκτός του ελέγχου της διοίκησης του ομίλου, τότε ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου θα πρέπει να αξιολογήσει τις πιθανές επιπτώσεις στον έλεγχο του ομίλου. (Βλ. παρ. Α38–Α46)

*Περιορισμοί πρόσβασης, σε πληροφορίες ή άτομα, επιβεβλημένοι από τη διοίκηση του ομίλου*

21. Εάν ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου καταλήξει στο συμπέρασμα ότι: (Βλ. παρ. Α43–Α46)

<sup>14</sup> ΔΠΕ 210, «Συμφωνώντας τους όρους αναθέσεων ελέγχου», παράγραφοι 6(β) και 8(β)

- (α) Δεν θα είναι δυνατό για τον ελεγκτή του ομίλου να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια λόγω περιορισμών που επιβάλλονται από τη διοίκηση του ομίλου, και
- (β) Η πιθανή επίδραση αυτού του περιορισμού θα οδηγήσει σε άρνηση έκφρασης γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου, τότε ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου πρέπει είτε:
  - (i) Να μην αποδεχτεί την ανάθεση, σε περίπτωση αρχικής ανάθεσης, ή, σε περίπτωση επαναλαμβανόμενης ανάθεσης, να αποσυρθεί από την ανάθεση, όταν η απεμπλοκή του είναι δυνατή σύμφωνα με την εφαρμοστέα νομοθεσία ή κανονισμό, ή
  - (ii) Όταν η εφαρμοστέα νομοθεσία ή κανονισμός απαγορεύει σε έναν ελεγκτή να αρνηθεί μια ανάθεση ή όταν η απόσυρση από μια ανάθεση δεν είναι με οποιονδήποτε τρόπο δυνατή, τότε έχοντας διενεργήσει τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου στο μέτρο του δυνατού, να αρνηθεί την έκφραση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου.

#### **Συνολική στρατηγική ελέγχου ομίλου και σχέδιο ελέγχου ομίλου**

22. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΕ 300<sup>15</sup>, ο ελεγκτής του ομίλου καταρτίζει και επικαιροποιεί, εφόσον χρειάζεται, τη συνολική στρατηγική καθώς και το σχέδιο ελέγχου του ομίλου. Με αυτόν τον τρόπο, ο ελεγκτής του ομίλου καθορίζει: (Βλ. παρ. Α47–Α50)

- (α) Τα συστατικά μέρη, στα οποία θα εκτελεστεί το ελεγκτικό έργο, και (Βλ. παρ. Α51)
- (β) Τους πόρους που απαιτούνται για την εκτέλεση της ανάθεσης ελέγχου ομίλου, συμπεριλαμβανομένης της φύσης, του χρόνου και της έκτασης, στην οποία θα συμμετέχουν οι ελεγκτές των συστατικών μερών. (Βλ. παρ. Α52–Α56)

#### *Ζητήματα που προκύπτουν όταν εμπλέκονται ελεγκτές συστατικών μερών*

23. Κατά την κατάρτιση της συνολικής στρατηγικής και του σχεδίου ελέγχου του ομίλου, ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου πρέπει να αξιολογήσει εάν ο ελεγκτής του ομίλου θα είναι σε θέση να συμμετάσχει επαρκώς και καταλλήλως στο έργο του ελεγκτή συστατικού μέρους. (Βλ. παρ. Α57)

---

<sup>15</sup> ΔΠΕ 300, παράγραφοι 7-10Α

24. Ως μέρος της αξιολόγησης της παραγράφου 23, ο ελεγκτής του ομίλου ζητά από τον ελεγκτή συστατικού μέρους να επιβεβαιώσει ότι ο ίδιος θα συνεργαστεί με τον ελεγκτή του ομίλου, συμπεριλαμβανομένου του εάν ο ελεγκτής συστατικού μέρους θα εκτελέσει το έργο που ζητήθηκε από τον ελεγκτή του ομίλου. (Βλ. παρ. Α58)

Σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που σχετίζονται με την ανεξαρτησία

25. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο)<sup>16</sup>, ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου πρέπει να αναλαμβάνει την ευθύνη για: (Βλ. παρ. Α59–Α60, Α87)
- (α) Το ότι οι ελεγκτές συστατικών μερών έχουν ενημερωθεί επί των σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας που ισχύουν δεδομένης της φύσης και των περιστάσεων της ανάθεσης ελέγχου του ομίλου, και
  - (β) Την επιβεβαίωση του εάν οι ελεγκτές συστατικών μερών κατανοούν τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας και θα συμμορφωθούν με αυτές, συμπεριλαμβανομένων των εφαρμοστέων απαιτήσεων για την ανάθεση ελέγχου του ομίλου που σχετίζονται με την ανεξαρτησία.

Πόροι ανάθεσης

26. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο)<sup>17</sup>, ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου πρέπει: (Βλ. παρ. Α61–Α68)
- (α) Να ορίζει ότι οι ελεγκτές συστατικών μερών έχουν την κατάλληλη ικανότητα και τις δυνατότητες, συμπεριλαμβανομένου του επαρκούς χρόνου, για να εκτελέσουν τις διαδικασίες ελέγχου που έχουν ανατεθεί στο συστατικό μέρος, και
  - (β) Εάν οι πληροφορίες σχετικά με τα αποτελέσματα της διαδικασίας εντοπισμού και αποκατάστασης ελαττωμάτων ή εξωτερικών επιθεωρήσεων που σχετίζονται με τους ελεγκτές συστατικών μερών έχουν παρασχεθεί από την ελεγκτική εταιρεία του ομίλου ή έχουν τεθεί με άλλον τρόπο στη διάθεση του εταίρου ανάθεσης του ομίλου, να ορίσει τη συνάφεια αυτών των πληροφοριών με τον ορισμό του ελεγκτή του ομίλου στην παράγραφο 26(α).

<sup>16</sup> ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 17

<sup>17</sup> ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο), παράγραφοι 25-26

27. Ο ελεγκτής του ομίλου πρέπει να λαμβάνει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με το έργο που πρέπει να εκτελεστεί στο συστατικό μέρος χωρίς να εμπλέξει τον ελεγκτή του συστατικού μέρους εάν:
- (α) Ο ελεγκτής συστατικού μέρους δεν συμμορφώνεται με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας, συμπεριλαμβανομένων των εφαρμοστέων απαιτήσεων για την ανάθεση ελέγχου του ομίλου που σχετίζονται με την ανεξαρτησία<sup>18</sup>, ή (Βλ. παρ. Α69–Α70)
  - (β) Ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου έχει σοβαρές ανησυχίες για τα θέματα των παραγράφων 23-26. (Βλ. παρ. Α71)

#### Εκτέλεση ανάθεσης

28. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο)<sup>19</sup>, ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου αναλαμβάνει την ευθύνη για τη φύση, τον χρόνο και την έκταση της καθοδήγησης και της εποπτείας των ελεγκτών συστατικών μερών καθώς και της επισκόπησης του έργου τους, λαμβάνοντας υπόψη: (Βλ. παρ. Α72–Α77)
- (α) Τομείς υψηλότερου εκτιμώμενου κινδύνου ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου ή σημαντικών κινδύνων που προσδιορίζονται σύμφωνα με το ΔΠΕ 315 (Αναθεώρηση 2019), και
  - (β) Τομείς στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου που εμπεριέχουν σημαντική κρίση.

#### Επικοινωνίες με τους ελεγκτές συστατικών μερών

29. Ο ελεγκτής του ομίλου πρέπει να επικοινωνεί με τους ελεγκτές συστατικών μερών για τις αντίστοιχες ευθύνες τους και για τις προσδοκίες του, συμπεριλαμβανομένης της προσδοκίας ότι οι επικοινωνίες μεταξύ του ελεγκτή του ομίλου και των ελεγκτών συστατικών μερών πραγματοποιούνται σε κατάλληλους χρόνους κατά τη διάρκεια του ελέγχου του ομίλου. (Βλ. παρ. Α78–Α87)

#### **Κατανόηση του ομίλου και του περιβάλλοντός του, του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς και του συστήματος εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας του ομίλου**

---

<sup>18</sup> ΔΠΕ 200, παράγραφος 14

<sup>19</sup> ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 29



30. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο 2019)<sup>20</sup>, ο ελεγκτής του ομίλου αναλαμβάνει την ευθύνη για την απόκτηση κατανόησης των ακόλουθων: (Βλ. παρ. Α88–Α92)
- (α) Του ομίλου και του περιβάλλοντός του, συμπεριλαμβανομένων των εξής: (Βλ. παρ. Α93–Α95)
- (i) Οργανωτική δομή και επιχειρηματικό μοντέλο του ομίλου, συμπεριλαμβανομένων:
- α. Των τοποθεσιών, στις οποίες ο όμιλος έχει τις λειτουργίες ή τις ...δραστηριότητές του,
- β. Της φύσης των λειτουργιών ή δραστηριοτήτων του ομίλου και του βαθμού, στον οποίο είναι παρόμοιες σε ολόκληρο τον όμιλο, και
- γ. Του βαθμού, στον οποίο το επιχειρηματικό μοντέλο του ομίλου ενσωματώνει τη χρήση της τεχνολογίας της πληροφορικής,
- (ii) Ρυθμιστικοί παράγοντες που επηρεάζουν τις οντότητες και τις επιχειρηματικές μονάδες του ομίλου, και
- (iii) Μέτρα που χρησιμοποιούνται εσωτερικά και εξωτερικά για την αξιολόγηση της χρηματοοικονομικής απόδοσης των οντοτήτων ή των επιχειρηματικών μονάδων,
- (β) Του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς και της συνέπειας των λογιστικών πολιτικών και πρακτικών σε ολόκληρο τον όμιλο, και
- (γ) Του συστήματος εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας του ομίλου, το οποίο περιλαμβάνει:
- (i) Τη φύση και την έκταση της ομοιομορφίας των δικλίδων ασφαλείας, (Βλ. παρ. Α96–Α99, Α102)
- (ii) Εάν και με ποιο τρόπο, ο όμιλος κεντροποιεί δραστηριότητες που σχετίζονται με την χρηματοοικονομική αναφορά, (Βλ. παρ. Α100–Α102)
- (iii) Τη διαδικασία ενοποίησης που χρησιμοποιείται από τον όμιλο, συμπεριλαμβανομένων των ενοποιήσεων υπό-ομίλων, εάν υπάρχουν, και των προσαρμογών ενοποίησης, και

---

<sup>20</sup> ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο 2019), παράγραφοι 19-27

(iv) Τον τρόπο με τον οποίο η διοίκηση του ομίλου γνωστοποιεί σημαντικά θέματα που υποστηρίζουν την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου και τις σχετικές ευθύνες χρηματοοικονομικής αναφοράς στο σύστημα πληροφοριών, καθώς και άλλα συστατικά μέρη του συστήματος εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας του ομίλου στη διοίκηση οντοτήτων ή επιχειρηματικών μονάδων. (Βλ. παρ. Α103–Α105)

*Ζητήματα που προκύπτουν όταν εμπλέκονται ελεγκτές συστατικών μερών*

31. Ο ελεγκτής του ομίλου επικοινωνεί εγκαίρως στους ελεγκτές συστατικών μερών τα εξής: (Βλ. παρ. Α106)
- (α) Θέματα που ο ελεγκτής του ομίλου κρίνει ότι σχετίζονται με τον σχεδιασμό ή την εκτέλεση διαδικασιών εκτίμησης κινδύνου από τον ελεγκτή συστατικού μέρους για τους σκοπούς του ελέγχου του ομίλου,
  - (β) Κατά την εφαρμογή του ΔΠΕ 550<sup>21</sup>, σχέσεις ή συναλλαγές συνδεδεμένων μερών που προσδιορίζονται από τη διοίκηση του ομίλου και οποιαδήποτε άλλα συνδεδεμένα μέρη, τα οποία γνωρίζει ο ελεγκτής του ομίλου, που σχετίζονται με το έργο του ελεγκτή συστατικού μέρους, και (Βλ. παρ. Α107)
  - (γ) Κατά την εφαρμογή του ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο)<sup>22</sup>, γεγονότα ή συνθήκες που εντοπίστηκαν από τη διοίκηση του ομίλου ή τον ελεγκτή του ομίλου που ενδέχεται να θέτουν σημαντικές αμφιβολίες σχετικά με την ικανότητα του ομίλου να συνεχίσει τη δραστηριότητά του και τα οποία σχετίζονται με το έργο του ελεγκτή.
32. Ο ελεγκτής του ομίλου πρέπει να ζητά από τους ελεγκτές των συστατικών μερών να γνωστοποιήσουν εγκαίρως:
- (α) Θέματα που σχετίζονται με τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση του συστατικού μέρους, τα οποία ο ελεγκτής κρίνει ότι σχετίζονται με τον εντοπισμό και την αξιολόγηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου, λόγω απάτης ή λάθους.
  - (β) Σχέσεις συνδεδεμένων μερών, οι οποίες δεν έχουν προηγουμένως εντοπιστεί από τη διοίκηση του ομίλου ή τον ελεγκτή του ομίλου, και (Βλ. παρ. Α107)

<sup>21</sup> ΔΠΕ 550, «Συνδεδεμένα μέρη», παράγραφος 17

<sup>22</sup> ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο), «Συνέχιση δραστηριότητας»

- (γ) Οποιαδήποτε γεγονότα ή συνθήκες που εντοπίστηκαν από τον ελεγκτή συστατικού μέρους, τα οποία ενδέχεται να θέτουν σημαντικές αμφιβολίες σχετικά με την ικανότητα του ομίλου να συνεχίσει τη δραστηριότητά του.

#### **Εντοπισμός και εκτίμηση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος**

33. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο 2019)<sup>23</sup>, με βάση την κατανόηση που αποκτήθηκε στην παράγραφο 30, ο ελεγκτής του ομίλου αναλαμβάνει την ευθύνη για τον εντοπισμό και την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που αφορούν στη διαδικασία ενοποίησης. (Βλ. παρ. Α108–Α113)

#### *Ζητήματα που προκύπτουν όταν εμπλέκονται ελεγκτές συστατικών μερών*

34. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο 2019)<sup>24</sup>, ο ελεγκτής του ομίλου πρέπει να αξιολογήσει εάν τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν από τις διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου που πραγματοποιήθηκαν από τον ελεγκτή του ομίλου και τους ελεγκτές συστατικών μερών, παρέχουν την κατάλληλη βάση για τον εντοπισμό και την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου. (Βλ. παρ. Α114–Α115)

#### **Ουσιώδες μέγεθος**

35. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΕ 320<sup>25</sup> και του ΔΠΕ 450<sup>26</sup>, όταν οι κατηγορίες συναλλαγών, τα υπόλοιπα λογαριασμών ή οι γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου διαχωρίζονται ανά συστατικά μέρη, για σκοπούς σχεδιασμού και διενέργειας ελεγκτικών διαδικασιών, ο ελεγκτής του ομίλου πρέπει να ορίζει:
- (α) Το ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης συστατικού μέρους. Για την αντιμετώπιση του κινδύνου συνάθροισης, το ποσό αυτό θα είναι χαμηλότερο από το ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης του ομίλου. (Βλ. παρ. Α116–Α120)
- (β) Το όριο πάνω από το οποίο τα σφάλματα που εντοπίζονται στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση συστατικού μέρους πρέπει να γνωστοποιούνται στον ελεγκτή του ομίλου. Αυτό το όριο δεν πρέπει να υπερβαίνει το ποσό που

<sup>23</sup> ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο 2019), παράγραφοι 28-34

<sup>24</sup> ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο 2019), παράγραφος 35

<sup>25</sup> ΔΠΕ 320, παράγραφος 11

<sup>26</sup> ΔΠΕ 450, «Αξιολόγηση σφαλμάτων που εντοπίζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου», παράγραφος 5

θεωρείται σαφώς ασήμαντο για τις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου. (Βλ. παρ. Α121)

*Ζητήματα που προκύπτουν όταν εμπλέκονται ελεγκτές συστατικών μερών*

36. Ο ελεγκτής του ομίλου πρέπει να γνωστοποιεί στον ελεγκτή συστατικού μέρους τα ποσά που καθορίστηκαν σύμφωνα με την παράγραφο 35. (Βλ. παρ. Α122–Α123)

#### **Ανταπόκριση στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος**

37. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΕ 330<sup>27</sup>, ο ελεγκτής του ομίλου πρέπει να αναλάβει την ευθύνη για τη φύση, τον χρόνο και την έκταση των πρόσθετων διαδικασιών ελέγχου που πρέπει να εκτελεστούν, συμπεριλαμβανομένου του καθορισμού των συστατικών μερών, στα οποία θα εκτελεστούν πρόσθετες διαδικασίες ελέγχου, καθώς και της φύσης, του χρόνου και της έκτασης του έργου που πρέπει να εκτελεστεί σε αυτά τα συστατικά μέρη. (Βλ. παρ. Α124–Α139)

*Διαδικασία ενοποίησης*

38. Ο ελεγκτής του ομίλου αναλαμβάνει την ευθύνη για το σχεδιασμό και την εκτέλεση πρόσθετων διαδικασιών ελέγχου για την αντιμετώπιση των εκτιμώμενων κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου που προκύπτουν από τη διαδικασία ενοποίησης. Αυτό περιλαμβάνει: (Βλ. παρ. Α140)

(α) Αξιολόγηση του εάν όλες οι οντότητες και οι επιχειρηματικές μονάδες έχουν συμπεριληφθεί στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου, όπως απαιτείται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και, κατά περίπτωση, για τον σχεδιασμό και την εκτέλεση πρόσθετων διαδικασιών ελέγχου σε ενοποιήσεις υπό-ομίλων,

(β) Αξιολόγηση της καταλληλότητας, της πληρότητας και της ακρίβειας των προσαρμογών ενοποίησης και των αναταξινομήσεων, (Βλ. παρ. Α141)

(γ) Αξιολόγηση του εάν οι κρίσεις της διοίκησης που έγιναν κατά τη διαδικασία ενοποίησης εγείρουν ενδείξεις ενδεχόμενης μεροληψίας εκ μέρους της, και

(δ) Ανταπόκριση σε εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης που προκύπτουν από τη διαδικασία ενοποίησης.

39. Εάν η χρηματοοικονομική πληροφόρηση μιας οντότητας ή μιας επιχειρηματικής μονάδας δεν έχει καταρτιστεί σύμφωνα με τις ίδιες λογιστικές πολιτικές που

---

<sup>27</sup> ΔΠΕ 330, παράγραφοι 6-7

εφαρμόζονται στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου, ο ελεγκτής του ομίλου θα αξιολογήσει εάν η χρηματοοικονομική πληροφόρηση έχει προσαρμοστεί κατάλληλα για σκοπούς κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου.

40. Εάν οι οικονομικές καταστάσεις του ομίλου περιλαμβάνουν τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση μιας οντότητας ή μιας επιχειρηματικής μονάδας με τέλος περιόδου χρηματοοικονομικής αναφοράς που διαφέρει από εκείνο του ομίλου, ο ελεγκτής του ομίλου θα αναλάβει την ευθύνη να αξιολογήσει εάν έχουν γίνει κατάλληλες προσαρμογές στη συγκεκριμένη χρηματοοικονομική πληροφόρηση σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

*Ζητήματα που προκύπτουν όταν εμπλέκονται ελεγκτές συστατικών μερών*

41. Όταν ο ελεγκτής του ομίλου εμπλέκει ελεγκτές συστατικών μερών στο σχεδιασμό ή στην εκτέλεση πρόσθετων διαδικασιών ελέγχου, ο ελεγκτής του ομίλου πρέπει να επικοινωνεί με τον ελεγκτή συστατικού μέρους για θέματα που ο ελεγκτής του ομίλου ή ο ελεγκτής συστατικού μέρους κρίνει ότι σχετίζονται με το σχεδιασμό των ανταποκρίσεων στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου.
42. Για τομείς με υψηλότερους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου ή σημαντικών κινδύνων που προσδιορίζονται σύμφωνα με το ΔΠΕ 315 (Αναθεώρηση 2019), στους οποίους ένας ελεγκτής συστατικού μέρους ορίζει τις πρόσθετες διαδικασίες ελέγχου που θα εκτελεστούν, ο ελεγκτής του ομίλου αξιολογεί την καταλληλότητα του σχεδιασμού και της εκτέλεσης αυτών των πρόσθετων διαδικασιών ελέγχου. (Βλ. παρ. Α142)
43. Όταν οι ελεγκτές συστατικών μερών διενεργούν πρόσθετες διαδικασίες ελέγχου στη διαδικασία ενοποίησης, συμπεριλαμβανομένων των ενοποιήσεων υπό-ομίλων, ο ελεγκτής του ομίλου καθορίζει τη φύση και την έκταση της καθοδήγησης και της εποπτείας των ελεγκτών συστατικών μερών καθώς και την επισκόπηση του έργου τους. (Βλ. παρ. Α143)
44. Ο ελεγκτής του ομίλου θα καθορίσει εάν η χρηματοοικονομική πληροφόρηση που εντοπίζεται στην επικοινωνία του ελεγκτή συστατικού (βλέπε παράγραφο 45(α)) είναι η χρηματοοικονομική πληροφόρηση που ενσωματώνεται στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου.

**Αξιολόγηση των επικοινωνιών του ελεγκτή συστατικού μέρους και της επάρκειας του έργου του**

45. Ο ελεγκτής του ομίλου πρέπει να ζητήσει από τον ελεγκτή συστατικού μέρους να του επικοινωνήσει θέματα σχετικά με το συμπέρασμα του ελεγκτή του ομίλου επί του ελέγχου του ομίλου. Η επικοινωνία αυτή περιλαμβάνει: (Βλ. παρ. Α144)
- (α) Εντοπισμό της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, για την οποία έχει ζητηθεί από τον ελεγκτή του συστατικού μέρους να εκτελέσει διαδικασίες ελέγχου,
  - (β) Εάν ο ελεγκτής του συστατικού μέρους έχει εκτελέσει το έργο που ζητήθηκε από τον ελεγκτή του ομίλου,
  - (γ) Εάν ο ελεγκτής του συστατικού μέρους έχει συμμορφωθεί με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που σχετίζονται με την ανεξαρτησία, και που ισχύουν για την ανάθεση ελέγχου του ομίλου,
  - (δ) Πληροφορίες σχετικά με περιπτώσεις μη συμμόρφωσης με νόμους ή κανονισμούς,
  - (ε) Διορθωμένα και μη σφάλματα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης συστατικού μέρους που εντόπισε ο ελεγκτής του συστατικού μέρους και που υπερβαίνουν το όριο που γνωστοποίησε ο ελεγκτής του ομίλου σύμφωνα με την παράγραφο 36. (Βλ. παρ. Α145)
  - (στ) Ενδείξεις ενδεχόμενης μεροληψίας της διοίκησης,
  - (ζ) Περιγραφή τυχόν ελαττωμάτων στο σύστημα εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας που εντοπίστηκαν σε σχέση με τις εκτελεσθείσες διαδικασίες ελέγχου,
  - (η) Εξακριβωμένη ή εικαζόμενη απάτη που αφορά τη διοίκηση συστατικού μέρους, τους υπαλλήλους που έχουν σημαντικούς ρόλους στο σύστημα εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας του ομίλου στο συστατικό μέρος ή άλλους όπου η απάτη οδήγησε σε ουσιώδες σφάλμα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης του συστατικού μέρους,
  - (θ) Άλλα σημαντικά θέματα που ο ελεγκτής του συστατικού μέρους γνωστοποίησε ή αναμένεται να γνωστοποιήσει στη διοίκηση ή στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση του συστατικού μέρους,
  - (ι) Οποιαδήποτε άλλα θέματα που μπορεί να σχετίζονται με τον έλεγχο του ομίλου ή που ο ελεγκτής συστατικού μέρους κρίνει ότι είναι σκόπιμο να επιστήσει την προσοχή του ελεγκτή του ομίλου, συμπεριλαμβανομένων των εξαιρέσεων που

- σημειώνονται στις έγγραφες διαβεβαιώσεις που ζήτησε ο ελεγκτής συστατικού μέρους από τη διοίκηση του συστατικού μέρους, και
- (ια) Τα συνολικά ευρήματα ή συμπεράσματα του ελεγκτή συστατικού μέρους. (Βλ. παρ. Α146)
46. Ο ελεγκτής του ομίλου πρέπει:
- (α) Να συζητήσει σημαντικά θέματα που προκύπτουν από επικοινωνίες με τον ελεγκτή συστατικού μέρους, συμπεριλαμβανομένων εκείνων, σύμφωνα με την παράγραφο 45, με τον ελεγκτή συστατικού μέρους, τη διοίκηση συστατικού μέρους ή τη διοίκηση του ομίλου, κατά περίπτωση, και
- (β) Να αξιολογήσει εάν οι επικοινωνίες με τον ελεγκτή του συστατικού μέρους είναι επαρκείς για τους σκοπούς του ελεγκτή του ομίλου. Εάν αυτές οι επικοινωνίες δεν είναι επαρκείς για τους σκοπούς του ελεγκτή του ομίλου, τότε ο ελεγκτής του ομίλου εξετάζει τις συνέπειες για τον έλεγχο του ομίλου. (Βλ. παρ. Α147)
47. Ο ελεγκτής του ομίλου πρέπει να καθορίσει εάν και σε ποιο βαθμό είναι απαραίτητο να επισκοπήσει την πρόσθετη τεκμηρίωση ελέγχου του ελεγκτή συστατικού μέρους. Κατά αυτόν τον ορισμό, ο ελεγκτής του ομίλου θα λάβει υπόψη: (Βλ. παρ. Α148–Α149)
- (α) Τη φύση, τον χρόνο και την έκταση του έργου που εκτελείται από τον ελεγκτή του συστατικού μέρους,
- (β) Την ικανότητα και τις δυνατότητες του ελεγκτή συστατικού μέρους, όπως ορίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 26(α), και
- (γ) Την καθοδήγηση και την εποπτεία του ελεγκτή συστατικού μέρους, καθώς και την επισκόπηση του έργου του.
48. Εάν ο ελεγκτής του ομίλου καταλήξει στο συμπέρασμα ότι το έργο του ελεγκτή συστατικού μέρους δεν είναι επαρκές για τους σκοπούς του ελεγκτή του ομίλου, τότε ο ελεγκτής του ομίλου θα ορίσει ποιες πρόσθετες διαδικασίες ελέγχου πρέπει να εκτελεστούν και εάν θα εκτελεστούν από τον ελεγκτή συστατικού μέρους ή από τον ελεγκτή του ομίλου.

### **Μεταγενέστερα γεγονότα**

49. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΕ 560<sup>28</sup>, ο ελεγκτής του ομίλου αναλαμβάνει την ευθύνη για τη εκτέλεση διαδικασιών, συμπεριλαμβανομένου, κατά περίπτωση, του αιτήματος από ελεγκτές συστατικών μερών να εκτελέσουν διαδικασίες, σχεδιασμένες για τον εντοπισμό γεγονότων που ενδέχεται να απαιτούν προσαρμογή ή γνωστοποίηση στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου. (Βλ. παρ. Α150)

*Ζητήματα που προκύπτουν όταν εμπλέκονται ελεγκτές συστατικών μερών*

50. Ο ελεγκτής του ομίλου θα ζητήσει από τους ελεγκτές συστατικών μερών να τον ενημερώσουν εάν λάβουν γνώση μεταγενέστερων γεγονότων που ενδέχεται να απαιτούν προσαρμογή ή γνωστοποίηση στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου. (Βλ. παρ. Α150)

**Αξιολόγηση της επάρκειας και της καταλληλότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν**

51. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΕ 330<sup>29</sup>, ο ελεγκτής του ομίλου αξιολογεί εάν έχουν αποκτηθεί επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια από τις διαδικασίες ελέγχου που πραγματοποιήθηκαν, συμπεριλαμβανομένου του έργου που εκτελείται από τους ελεγκτές συστατικών μερών, στα οποία θα βασιστεί η γνώμη ελέγχου του ομίλου. (Βλ. παρ. Α151–Α155)

52. Ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου πρέπει να αξιολογεί την επίδραση στη γνώμη ελέγχου του ομίλου οποιωνδήποτε μη διορθωμένων σφαλμάτων (είτε αυτά εντοπίζονται από τον ελεγκτή του ομίλου είτε γνωστοποιούνται από τους ελεγκτές συστατικών μερών), καθώς και οποιωνδήποτε περιπτώσεων κατά τις οποίες υπήρξε αδυναμία απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων. (Βλ. παρ. Α156)

**Έκθεση ελεγκτή**

53. Η έκθεση του ελεγκτή για τις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου δεν αναφέρεται σε ελεγκτή συστατικού μέρους, εκτός εάν απαιτείται από νόμο ή κανονισμό να συμπεριλάβει τέτοια αναφορά. Εάν μια τέτοια αναφορά απαιτείται από νόμο ή κανονισμό, τότε η έκθεση του ελεγκτή δηλώνει ότι η αναφορά δεν μειώνει την ευθύνη του εταίρου ανάθεσης του ομίλου ή της ελεγκτικής εταιρείας του εταίρου ανάθεσης του ομίλου για τη γνώμη ελέγχου του ομίλου. (Βλ. παρ. Α157–Α158)

<sup>28</sup> ΔΠΕ 560, «Μεταγενέστερα γεγονότα», παράγραφοι 6-7

<sup>29</sup> ΔΠΕ 330, παράγραφος 26



**Επικοινωνία με τη διοίκηση του ομίλου και τους υπεύθυνους διακυβέρνησής του***Επικοινωνία με τη διοίκηση του ομίλου*

54. Ο ελεγκτής του ομίλου πρέπει να επικοινωνεί στη διοίκηση του ομίλου μια ανασκόπηση του προγραμματισμένου πεδίου και του χρόνου του ελέγχου, συμπεριλαμβανομένης ανασκόπησης του έργου που πρέπει να εκτελεστεί σε συστατικά μέρη του ομίλου. (Βλ. παρ. Α159)
55. Εάν έχει εντοπιστεί απάτη από τον ελεγκτή του ομίλου ή έχει γνωστοποιηθεί από ελεγκτή συστατικού μέρους (βλέπε παράγραφο 45(η)), ή εάν οι πληροφορίες υποδεικνύουν ότι μπορεί να υπάρχει απάτη, ο ελεγκτής του ομίλου πρέπει να το γνωστοποιεί έγκαιρα στο κατάλληλο επίπεδο της διοίκησης του ομίλου προκειμένου να ενημερωθούν όσοι έχουν την πρωταρχική ευθύνη για την πρόληψη και τον εντοπισμό απάτης σε θέματα σχετικά με τις αρμοδιότητές τους. (Βλ. παρ. Α160)
56. Ένας ελεγκτής συστατικού μέρους μπορεί να απαιτείται από καταστατικό, κανονισμό ή άλλους λόγους να εκφράσει γνώμη ελέγχου σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας ή μιας επιχειρηματικής μονάδας που αποτελεί μέρος του ομίλου. Στην περίπτωση αυτή, ο ελεγκτής του ομίλου θα ζητήσει από τη διοίκηση του ομίλου να ενημερώσει τη διοίκηση της οντότητας ή της επιχειρηματικής μονάδας για οποιοδήποτε θέμα, για το οποίο ο ελεγκτής του ομίλου αντιλαμβάνεται ότι μπορεί να είναι σημαντικό για τις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας ή της επιχειρηματικής μονάδας, αλλά το οποίο η διοίκηση της οντότητας ή της επιχειρηματικής μονάδας ενδέχεται να αγνοεί. Εάν η διοίκηση του ομίλου αρνηθεί να γνωστοποιήσει το θέμα στη διοίκηση της οντότητας ή της επιχειρηματικής μονάδας, τότε ο ελεγκτής του ομίλου θα συζητήσει το θέμα με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση του ομίλου. Εάν το θέμα παραμένει άλυτο, ο ελεγκτής του ομίλου, με την επιφύλαξη νομικών και επαγγελματικών κριτηρίων εμπιστευτικότητας, θα εξετάσει εάν θα συμβουλευσει τον ελεγκτή συστατικού μέρους να μην εκδώσει την έκθεση ελέγχου για τις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας ή της επιχειρηματικής μονάδας μέχρι να επιλυθεί το θέμα. (Βλ. παρ. Α161–Α162)

*Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση του ομίλου*

57. Ο ελεγκτής του ομίλου γνωστοποιεί τα ακόλουθα θέματα στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση του ομίλου, επιπλέον αυτών που απαιτούνται από το ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο)<sup>30</sup> και άλλα ΔΠΕ: (Βλ. παρ. Α163)
- (α) Ανασκόπηση του έργου που πρέπει να εκτελεστεί στα συστατικά μέρη του ομίλου, καθώς και της φύσης της προγραμματισμένης συμμετοχής του ελεγκτή του ομίλου στο έργο που πρέπει να εκτελεστεί από τους ελεγκτές των συστατικών μερών. (Βλ. παρ. Α164)
  - (β) Περιπτώσεις κατά τις οποίες η επισκόπηση του έργου ενός ελεγκτή συστατικού μέρους από τον ελεγκτή του ομίλου προκάλεσε ανησυχία σχετικά με την ποιότητα του έργου του ελεγκτή αυτού του συστατικού μέρους και τον τρόπο, με τον οποίο ο ελεγκτής του ομίλου αντιμετώπισε αυτή την ανησυχία.
  - (γ) Τυχόν περιορισμούς στο πεδίο του ελέγχου του ομίλου, για παράδειγμα, σημαντικά θέματα που σχετίζονται με περιορισμούς στην πρόσβαση σε άτομα ή πληροφορίες.
  - (δ) Διαπιστωμένη ή εικαζόμενη απάτη που αφορά τη διοίκηση του ομίλου, τη διοίκηση συστατικών μερών, υπαλλήλους που έχουν σημαντικούς ρόλους στο σύστημα εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας του ομίλου ή άλλους εφόσον η απάτη είχε ως αποτέλεσμα ουσιώδες σφάλμα των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου.

*Γνωστοποίηση των διαπιστωμένων ελαττωμάτων στις εσωτερικές δικλίδες ασφαλείας*

58. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΕ 265<sup>31</sup>, ο ελεγκτής του ομίλου πρέπει να καθορίσει εάν τυχόν διαπιστωμένα ελαττώματα στο σύστημα εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας του ομίλου απαιτείται να γνωστοποιηθούν στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ή στη διοίκηση του ομίλου. Κατά αυτόν τον ορισμό, ο ελεγκτής του ομίλου εξετάζει ελαττώματα στις εσωτερικές δικλίδες ασφαλείας που έχουν εντοπιστεί από τους ελεγκτές συστατικών μερών και έχουν γνωστοποιηθεί στον ελεγκτή του ομίλου σύμφωνα με την παράγραφο 45(ζ). (Βλ. παρ. Α165)

**Τεκμηρίωση**

59. Σύμφωνα με το ΔΠΕ 230<sup>32</sup>, η τεκμηρίωση ελέγχου για μια ανάθεση ελέγχου ομίλου πρέπει να είναι επαρκής ώστε να επιτρέπει σε έναν έμπειρο ελεγκτή, που δεν έχει

<sup>30</sup> ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο), «Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση»

<sup>31</sup> ΔΠΕ 265, «Κοινοποίηση ελαττωμάτων σε εσωτερικές δικλίδες προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και τη διοίκηση»

<sup>32</sup> ΔΠΕ 230, παράγραφος 8

προηγούμενη σχέση με τον έλεγχο, να κατανοήσει τη φύση, τον χρόνο και την έκταση των διαδικασιών ελέγχου που εκτελέστηκαν, τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, και τα συμπεράσματα που εξήχθησαν σχετικά με σημαντικά θέματα που προέκυψαν κατά τον έλεγχο του ομίλου. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΕ 230<sup>33</sup>, ο ελεγκτής του ομίλου πρέπει να περιλαμβάνει στην τεκμηρίωση ελέγχου: (Βλ. παρ. Α166–Α169, Α179–Α182)

- (α) Σημαντικά θέματα που σχετίζονται με περιορισμούς στην πρόσβαση σε άτομα ή πληροφορίες εντός του ομίλου, τα οποία εξετάστηκαν πριν αποφασιστεί η αποδοχή ή η συνέχιση της ανάθεσης, ή που προέκυψαν μετά την αποδοχή ή τη συνέχιση, καθώς και ο τρόπος που αντιμετωπίστηκαν τέτοια θέματα.
- (β) Τη βάση για τον καθορισμό των συστατικών μερών από τον ελεγκτή του ομίλου για σκοπούς σχεδιασμού και διενέργειας του ελέγχου του ομίλου. (Βλ. παρ. Α170)
- (γ) Τη βάση για τον ορισμό του ουσιώδους μεγέθους εκτέλεσης του συστατικού μέρους και το όριο για τη γνωστοποίηση σφαλμάτων στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση των συστατικών μερών στον ελεγκτή του ομίλου.
- (δ) Τη βάση για τον καθορισμό από τον ελεγκτή του ομίλου ότι οι ελεγκτές των συστατικών μερών έχουν την κατάλληλη ικανότητα και τις δυνατότητες, συμπεριλαμβανομένου του επαρκούς χρόνου, για να εκτελέσουν τις διαδικασίες ελέγχου που έχουν ανατεθεί στα συστατικά μέρη. (Βλ. παρ. Α171)
- (ε) Βασικά στοιχεία για την κατανόηση του συστήματος εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας του ομίλου σύμφωνα με την παράγραφο 30(γ).
- (στ) Τη φύση, τον χρόνο και την έκταση της καθοδήγησης και της εποπτείας του ελεγκτή του ομίλου επί των ελεγκτών συστατικών μερών, καθώς και της επισκόπησης του έργου τους, συμπεριλαμβανομένης, κατά περίπτωση, της επισκόπησης από τον ελεγκτή του ομίλου της πρόσθετης τεκμηρίωσης ελέγχου των ελεγκτών συστατικών μερών σύμφωνα με την παράγραφο 47. (Βλ. παρ. Α172–Α178)
- (ζ) Θέματα που σχετίζονται με επικοινωνίες με ελεγκτές συστατικών μερών, συμπεριλαμβανομένων:

<sup>33</sup> ΔΠΕ 230, παράγραφοι 1-3, 9-11, Α6-Α7 και Παράρτημα

- (i) Θεμάτων, εάν υπάρχουν, που σχετίζονται με απάτη, συνδεδεμένα μέρη ή τη δυνατότητα συνέχισης δραστηριότητας, τα οποία γνωστοποιήθηκαν σύμφωνα με την παράγραφο 32.
- (ii) Θεμάτων σχετικών με το συμπέρασμα του ελεγκτή του ομίλου επί του ελέγχου του ομίλου, σύμφωνα με την παράγραφο 45, συμπεριλαμβανομένου του τρόπου με τον οποίο ο ελεγκτής του ομίλου έχει αντιμετωπίσει σημαντικά θέματα που συζητήθηκαν με ελεγκτές συστατικών μερών, με τη διοίκηση συστατικών μερών ή με τη διοίκηση του ομίλου.
- (η) Την αξιολόγηση και την ανταπόκριση του ελεγκτή του ομίλου σε ευρήματα ή συμπεράσματα των ελεγκτών συστατικών μερών επί θεμάτων που θα μπορούσαν να έχουν σημαντική επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου.

\* \* \*

### **Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό**

#### **Πεδίο αυτού του ΔΠΕ (Βλ. παρ. 1-2)**

- A1. Αυτό το ΔΠΕ ασχολείται επίσης με τα ειδικά ζητήματα για τον εταίρο ανάθεσης του ομίλου ή τον ελεγκτή του ομίλου, κατά περίπτωση, κατά την εφαρμογή των απαιτήσεων και των οδηγιών του ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο), συμπεριλαμβανομένης της καθοδήγησης και της εποπτείας των ελεγκτών συστατικών μερών και της επισκόπησης του έργου τους.
- A2. Το ΔΠΔΠ 1<sup>34</sup> αντιμετωπίζει τις αναθέσεις για τις οποίες απαιτείται να πραγματοποιηθεί επισκόπηση ποιότητας ανάθεσης. Το ΔΠΔΠ 2<sup>35</sup> ασχολείται με το διορισμό και την καταλληλότητα του επισκοπητή ποιότητας ανάθεσης και τις ευθύνες του σχετικά με τη διενέργεια και την τεκμηρίωση μιας επισκόπησης ποιότητας ανάθεσης, συμπεριλαμβανομένης της περίπτωσης ενός ελέγχου ομίλου.
- A3. Μια οντότητα ή επιχειρηματική μονάδα ενός ομίλου μπορεί επίσης να συντάσσει τις δικές της οικονομικές καταστάσεις ομίλου που ενσωματώνουν τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση αυτών των οντοτήτων ή επιχειρηματικών μονάδων που περιλαμβάνει (δηλαδή, ενός υπό-ομίλου). Αυτό το ΔΠΕ εφαρμόζεται σε έλεγχο οικονομικών

<sup>34</sup> Διεθνές Πρότυπο Διαχείρισης Ποιότητας 1 (ΔΠΔΠ 1), «Διαχείριση ποιότητας για ελεγκτικές εταιρίες που διενεργούν ελέγχους ή επισκοπήσεις οικονομικών καταστάσεων καθώς και άλλες αναθέσεις διασφάλισης ή συναφών υπηρεσιών»

<sup>35</sup> ΔΠΔΠ 2, «Επισκοπήσεις ποιότητας ανάθεσης»

καταστάσεων τέτοιων υπό-ομίλων που διενεργείται για νομικούς, ρυθμιστικούς ή άλλους λόγους.

- A4. Μια νομική οντότητα μπορεί να είναι οργανωμένη με περισσότερες από μία επιχειρηματικές μονάδες, για παράδειγμα, μια εταιρεία με δραστηριότητες σε πολλαπλές τοποθεσίες, όπως μια τράπεζα με πολλά υποκαταστήματα. Όταν αυτές οι επιχειρηματικές μονάδες έχουν χαρακτηριστικά, όπως χωριστές τοποθεσίες, χωριστή διοίκηση ή χωριστά πληροφοριακά συστήματα (συμπεριλαμβανομένου ξεχωριστού γενικού καθολικού) και η χρηματοοικονομική πληροφόρηση συναθροίζεται κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων μίας νομικής οντότητας, τότε αυτές οι οικονομικές καταστάσεις πληρούν τον ορισμό των οικονομικών καταστάσεων ομίλου επειδή περιλαμβάνουν τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση περισσότερων της μιας οντοτήτων ή επιχειρηματικών μονάδων μέσω μιας διαδικασίας ενοποίησης.
- A5. Σε ορισμένες περιπτώσεις, μια νομική οντότητα μπορεί να διαμορφώσει το πληροφοριακό σύστημά της ώστε να καταγράφει χρηματοοικονομική πληροφόρηση για περισσότερες από μία σειρές προϊόντων ή υπηρεσιών για νομικές ή ρυθμιστικές αναφορές ή για άλλους σκοπούς διοίκησης. Υπό αυτές τις περιστάσεις, οι οικονομικές καταστάσεις της οντότητας δεν αποτελούν οικονομικές καταστάσεις ομίλου, επειδή δεν υπάρχει συνάθροιση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης περισσότερων της μιας οντοτήτων ή επιχειρηματικών μονάδων μέσω μιας διαδικασίας ενοποίησης. Επιπλέον, η καταγραφή ξεχωριστής πληροφόρησης (π.χ. σε μια ξεχωριστή λογιστική μερίδα) για νομικές ή ρυθμιστικές αναφορές ή άλλους σκοπούς διοίκησης δεν δημιουργεί ξεχωριστές οντότητες ή επιχειρηματικές μονάδες (π.χ. τμήματα) για τους σκοπούς αυτού του ΔΠΕ.

*Όμιλοι και συστατικά μέρη (Βλ. παρ. 4-5)*

- A6. Το πληροφοριακό σύστημα του ομίλου, συμπεριλαμβανομένης της διαδικασίας χρηματοοικονομικής αναφοράς, μπορεί να είναι ή να μην είναι ευθυγραμμισμένο με την οργανωτική δομή του ομίλου. Για παράδειγμα, ένας όμιλος μπορεί να οργανωθεί σύμφωνα με τη νομική του δομή, αλλά το πληροφοριακό του σύστημα μπορεί να είναι οργανωμένο κατά λειτουργία, διαδικασία, προϊόν ή υπηρεσία (ή κατά ομάδες προϊόντων ή υπηρεσιών) ή κατά γεωγραφικές τοποθεσίες για σκοπούς διοίκησης ή αναφοράς.

- A7. Με βάση την κατανόηση της οργανωτικής δομής και του πληροφοριακού συστήματος του ομίλου, ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να ορίσει ότι η χρηματοοικονομική πληροφόρηση ορισμένων οντοτήτων ή επιχειρηματικών μονάδων μπορούν να ληφθούν μαζί υπόψη για σκοπούς σχεδιασμού και διενέργειας ελεγκτικών διαδικασιών. Για παράδειγμα, ένας όμιλος μπορεί να έχει τρεις νομικές οντότητες με παρόμοια επιχειρηματικά χαρακτηριστικά, που λειτουργούν στην ίδια γεωγραφική τοποθεσία, υπό την ίδια διοίκηση και χρησιμοποιούν ένα κοινό σύστημα εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας, συμπεριλαμβανομένου του πληροφοριακού συστήματος. Υπό αυτές τις περιστάσεις, ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να αποφασίσει να αντιμετωπίσει αυτές τις τρεις νομικές οντότητες ως ένα συστατικό μέρος.
- A8. Ένας όμιλος μπορεί επίσης να συγκεντρώνει δραστηριότητες ή διαδικασίες που ισχύουν για περισσότερες από μία οντότητες ή επιχειρηματικές μονάδες εντός του ομίλου, για παράδειγμα μέσω της χρήσης ενός κοινόχρηστου κέντρου υπηρεσιών. Όταν τέτοιες κεντρικές δραστηριότητες σχετίζονται με τη διαδικασία χρηματοοικονομικής αναφοράς του ομίλου, ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να ορίσει ότι το κοινόχρηστο κέντρο υπηρεσιών αποτελεί συστατικό μέρος.
- A9. Μια άλλη παράμετρος που μπορεί να σχετίζεται με τον καθορισμό των συστατικών μερών από τον ελεγκτή του ομίλου είναι ο τρόπος με τον οποίο η διοίκηση έχει καθορίσει τους λειτουργικούς τομείς σύμφωνα με τις απαιτήσεις γνωστοποίησης του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς<sup>36</sup>.

*Εμπλοκή ελεγκτών συστατικών μερών (Βλ. παρ. 7-8)*

- A10. Οι ελεγκτές συστατικών μερών μπορούν να διενεργούν έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων ενός συστατικού μέρους, για νομικούς, ρυθμιστικούς ή άλλους λόγους, ιδιαίτερα όταν ένα συστατικό μέρος αποτελεί νομική οντότητα. Όταν ένας ελεγκτής συστατικού μέρους διενεργεί ή έχει ολοκληρώσει τον έλεγχο των οικονομικών του καταστάσεων, ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να χρησιμοποιήσει το ελεγκτικό έργο που διενεργήθηκε στις οικονομικές καταστάσεις του συστατικού μέρους, υπό τον όρο ότι ο ελεγκτής του ομίλου είναι πεπεισμένος ότι αυτό το έργο είναι κατάλληλο για τους σκοπούς του ελέγχου ομίλου. Επιπλέον, οι ελεγκτές συστατικών μερών μπορούν να προσαρμόσουν το έργο που διενεργείται για τον έλεγχο των οικονομικών

<sup>36</sup> Βλ. για παράδειγμα, το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) 8, «*Λειτουργικοί τομείς*»

καταστάσεων των συστατικών μερών ώστε αυτό να ανταποκρίνεται και στις ανάγκες του ελεγκτή του ομίλου. Σε κάθε περίπτωση, ισχύουν οι απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΕ, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που σχετίζονται με την καθοδήγηση και την εποπτεία των ελεγκτών συστατικών μερών και την επισκόπηση του έργου τους.

- A11. Σύμφωνα με το ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο)<sup>37</sup>, ο εταίρος ανάθεσης υποχρεούται να καθορίσει ότι η προσέγγιση στην καθοδήγηση, την εποπτεία και την επισκόπηση ανταποκρίνεται στη φύση και τις περιστάσεις της ανάθεσης ελέγχου. Η παράγραφος A76 παρέχει παραδείγματα διαφορετικών τρόπων με τους οποίους ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου μπορεί να αναλάβει την ευθύνη για την καθοδήγηση και την εποπτεία των ελεγκτών συστατικών μερών, καθώς και για την επισκόπηση του έργου τους, ενώ επίσης μπορεί να είναι χρήσιμη σε περιστάσεις όπου ο ελεγκτής του ομίλου σχεδιάζει να χρησιμοποιήσει το ελεγκτικό έργο ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων συστατικού μέρους που έχει ήδη ολοκληρωθεί.
- A12. Όπως εξηγείται στο ΔΠΕ 200<sup>38</sup>, ο κίνδυνος μη εντοπισμού σχετίζεται με τη φύση, το χρόνο και την έκταση των διαδικασιών του ελεγκτή που ο ίδιος θεωρεί ότι περιορίζουν τον ελεγκτικό κίνδυνο σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο. Ο κίνδυνος μη εντοπισμού είναι συνάρτηση όχι μόνο της αποτελεσματικότητας μιας διαδικασίας ελέγχου αλλά και της εφαρμογής αυτής της διαδικασίας από τον ελεγκτή. Ως εκ τούτου, ο κίνδυνος μη εντοπισμού επηρεάζεται από θέματα όπως ο επαρκής προγραμματισμός, η εκχώρηση κατάλληλων πόρων για την ανάθεση, η άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού και η εποπτεία και επισκόπηση του ελεγκτικού έργου που διενεργείται.
- A13. Ο κίνδυνος μη εντοπισμού είναι μια ευρύτερη έννοια από τον κίνδυνο συνάθροισης, όπως περιγράφεται στις παραγράφους 14(α) και A19. Σε έναν έλεγχο ομίλου, μπορεί να υπάρχει μεγαλύτερη πιθανότητα το σύνολο των μη διορθωμένων και μη εντοπισμένων σφαλμάτων να υπερβεί το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου στο σύνολό τους, επειδή οι διαδικασίες ελέγχου μπορεί να εκτελούνται χωριστά για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση των συστατικών μερών σε όλο τον όμιλο. Αντίστοιχα, ο ελεγκτής του ομίλου καθορίζει το ουσιώδες μέγεθος

<sup>37</sup> ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 30(β)

<sup>38</sup> ΔΠΕ 200, παράγραφος A45

εκτέλεσης συστατικών μερών για τη μείωση του κινδύνου συνάθροισης σε κατάλληλα χαμηλό επίπεδο.

*Επαγγελματικός σκεπτικισμός (Βλ. παρ. 9)*

A14. Το ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο)<sup>39</sup> παρέχει παραδείγματα των εμποδίων στην άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού σε επίπεδο ανάθεσης, συμπεριλαμβανομένων ακούσιων μεροληψιών των ελεγκτών, που ενδέχεται να εμποδίσουν την άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού κατά το σχεδιασμό και την εκτέλεση διαδικασιών ελέγχου, καθώς και την αξιολόγηση ελεγκτικών τεκμηρίων. Το ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο) παρέχει επίσης πιθανές ενέργειες, στις οποίες μπορεί να προβεί η ομάδα ανάθεσης ώστε να μετριάσει τα εμπόδια στην άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού σε επίπεδο ανάθεσης.

A15. Οι απαιτήσεις και το σχετικό υλικό εφαρμογής στο ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο 2019)<sup>40</sup>, στο ΔΠΕ 540 (Αναθεωρημένο)<sup>41</sup> και σε άλλα ΔΠΕ αφορούν στην άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού και περιλαμβάνουν παραδείγματα για τον τρόπο, με τον οποίο η τεκμηρίωση μπορεί να βοηθήσει στην παροχή αποδεικτικών στοιχείων για την άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού από τον ελεγκτή.

A16. Όλα τα μέλη της ομάδας ανάθεσης πρέπει να ασκούν επαγγελματικό σκεπτικισμό καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου ομίλου. Η καθοδήγηση και η εποπτεία του ελεγκτή του ομίλου, των μελών της ομάδας ανάθεσης, συμπεριλαμβανομένων των ελεγκτών συστατικών μερών, και η επισκόπηση της εργασίας τους, μπορεί να πληροφορήσει τον ελεγκτή του ομίλου για το εάν η ομάδα ανάθεσης έχει ασκήσει κατάλληλα επαγγελματικό σκεπτικισμό.

A17. Η άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού σε έναν έλεγχο ομίλου μπορεί να επηρεαστεί από θέματα όπως τα ακόλουθα:

- Οι ελεγκτές συστατικών μερών σε διαφορετικές τοποθεσίες ενδέχεται να υπόκεινται σε ποικίλες πολιτισμικές επιρροές, οι οποίες μπορεί να επηρεάσουν τη φύση των μεροληψιών στις οποίες υπόκεινται.
- Η πολύπλοκη δομή ορισμένων ομίλων μπορεί να αναδείξει παράγοντες που προκαλούν αυξημένη ροπή σε κινδύνους ουσιώδους σφάλματος. Επιπλέον, μια υπερβολικά πολύπλοκη οργανωτική δομή μπορεί να αποτελεί παράγοντα

<sup>39</sup> ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο), παράγραφοι A34-A36

<sup>40</sup> ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο 2019), παράγραφος A238

<sup>41</sup> ΔΠΕ 540 (Αναθεωρημένο), «Έλεγχος λογιστικών εκτιμήσεων και σχετικών γνωστοποιήσεων», παράγραφος A11



κινδύνου λόγω απάτης σύμφωνα με το ΔΠΕ 240<sup>42</sup> και επομένως μπορεί να απαιτεί επιπλέον χρόνο ή τεχνογνωσία για την κατανόηση του επιχειρηματικού σκοπού και των δραστηριοτήτων ορισμένων οντοτήτων ή επιχειρηματικών μονάδων.

- Η φύση και η έκταση των ενδοομιλικών συναλλαγών (π.χ. συναλλαγές που αφορούν πολλαπλές οντότητες και επιχειρηματικές μονάδες εντός του ομίλου ή πολλαπλά συνδεδεμένα μέρη), οι ταμειακές ροές ή οι συμφωνίες τιμολόγησης ενδοομιλικών συναλλαγών ενδέχεται να προκαλέσουν πρόσθετες πολυπλοκότητες. Σε ορισμένες περιπτώσεις, τέτοια θέματα μπορεί επίσης να οδηγήσουν σε παράγοντες κινδύνου λόγω απάτης.
- Όταν ο έλεγχος του ομίλου υπόκειται σε αυστηρές προθεσμίες αναφοράς που επιβάλλονται από τη διοίκηση του ομίλου, αυτό μπορεί να ασκήσει πίεση στα μέλη της ομάδας ανάθεσης κατά την ολοκλήρωση του έργου που τους έχει ανατεθεί. Σε αυτές τις περιστάσεις, η ομάδα ανάθεσης μπορεί να χρειαστεί να αφιερώσει επιπλέον χρόνο για να θέσει κατάλληλα διερευνητικά ερωτήματα επί των ισχυρισμών της διοίκησης, να προβεί σε κατάλληλες κρίσεις ή να επισκοπήσει κατάλληλα την εργασία ελέγχου που εκτελέστηκε.

A18. Η άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού από τον ελεγκτή του ομίλου περιλαμβάνει την παραμονή σε εγρήγορση για ασυνεπείς πληροφορίες από τους ελεγκτές συστατικών μερών, τη διοίκηση συστατικών μερών και τη διοίκηση του ομίλου σχετικά με θέματα που μπορεί να είναι σημαντικά για τις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου.

### **Ορισμοί**

*Κίνδυνος συνάθροισης* (Βλ. παρ. 14(α))

A19. Ο κίνδυνος συνάθροισης υπάρχει σε όλους τους ελέγχους των οικονομικών καταστάσεων, αλλά είναι ιδιαίτερα σημαντικό να κατανοηθεί και να αντιμετωπιστεί σε έναν έλεγχο ομίλου, επειδή υπάρχει μεγαλύτερη πιθανότητα οι διαδικασίες ελέγχου να διενεργηθούν σε κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών ή γνωστοποιήσεις που διαχωρίζονται ανά συστατικά μέρη. Γενικά, ο κίνδυνος συνάθροισης αυξάνεται καθώς αυξάνεται ο αριθμός των συστατικών μερών, στα οποία οι διαδικασίες ελέγχου

---

<sup>42</sup> ΔΠΕ 240, «Ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με απάτη σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων», Παράρτημα 1

εκτελούνται χωριστά, είτε από ελεγκτές συστατικών μερών είτε από άλλα μέλη της ομάδας ανάθεσης.

*Συστατικό μέρος* (Βλ. παρ. 14(β))

A20. Ο ελεγκτής του ομίλου χρησιμοποιεί επαγγελματική κρίση για τον καθορισμό των συστατικών μερών, στα οποία θα διενεργηθεί ελεγκτικό έργο. Η παράγραφος A7 εξηγεί ότι η χρηματοοικονομική πληροφόρηση ορισμένων οντοτήτων ή επιχειρηματικών μονάδων μπορεί να ληφθεί υπόψη από κοινού για σκοπούς σχεδιασμού και διενέργειας διαδικασιών ελέγχου. Ωστόσο, η ευθύνη του ελεγκτή του ομίλου για τον εντοπισμό και την αξιολόγηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου περιλαμβάνει όλες τις οντότητες και τις επιχειρηματικές μονάδες, των οποίων η χρηματοοικονομική πληροφόρηση περιλαμβάνεται στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου.

*Ελεγκτής συστατικού μέρους* (Βλ. παρ. 14(γ))

A21. Οι αναφορές σε αυτό το ΔΠΕ στην ομάδα ανάθεσης περιλαμβάνουν τον ελεγκτή του ομίλου και τους ελεγκτές συστατικών μερών. Οι ελεγκτές συστατικών μερών μπορεί να προέρχονται από ελεγκτική εταιρεία δικτύου, ελεγκτική εταιρεία που δεν ανήκει σε δίκτυο ή την ελεγκτική εταιρεία του ελεγκτή του ομίλου (π.χ. άλλο γραφείο εντός της ελεγκτικής εταιρείας του ελεγκτή του ομίλου).

A22. Σε ορισμένες περιστάσεις, ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να πραγματοποιήσει κεντρικούς ελέγχους σε κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών ή γνωστοποιήσεις ή μπορεί να εκτελέσει ελεγκτικές διαδικασίες που σχετίζονται με ένα συστατικό μέρος. Υπό αυτές τις συνθήκες, ο ελεγκτής του ομίλου δεν θεωρείται ελεγκτής συστατικού μέρους.

A23. Η παράγραφος 24 απαιτεί από τον ελεγκτή του ομίλου να ζητήσει από τον ελεγκτή συστατικού μέρους να επιβεβαιώσει ότι θα συνεργαστεί με τον ελεγκτή του ομίλου, συμπεριλαμβανομένου του εάν ο ελεγκτής του συστατικού μέρους θα εκτελέσει το έργο που ζητήθηκε από τον ελεγκτή του ομίλου. Η παράγραφος A58 παρέχει καθοδήγηση για περιστάσεις, στις οποίες ο ελεγκτής συστατικού μέρους δεν είναι σε θέση να παράσχει τέτοια επιβεβαίωση.

*Διοίκηση συστατικού μέρους* (Βλ. παρ. 14(δ))

A24. Διοίκηση συστατικού μέρους είναι η διοίκηση που είναι υπεύθυνη για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση ή άλλη δραστηριότητα (π.χ. διεκπεραίωση συναλλαγών σε κοινό κέντρο υπηρεσιών) σε μια οντότητα ή επιχειρηματική μονάδα που ανήκει στον όμιλο. Όταν ο ελεγκτής του ομίλου θεωρεί τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση ορισμένων οντοτήτων ή επιχειρηματικών μονάδων μαζί ως συστατικό μέρος ή κρίνει ότι ένα κοινό κέντρο υπηρεσιών αποτελεί ένα συστατικό μέρος (βλέπε παραγράφους A7-A8), τότε ως διοίκηση του συστατικού μέρους νοείται η διοίκηση που είναι υπεύθυνη για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση ή την επεξεργασία συναλλαγών που υπόκεινται στις διαδικασίες ελέγχου, οι οποίες εκτελούνται σε σχέση με αυτό το συστατικό μέρος. Σε ορισμένες περιστάσεις, ενδέχεται να μην υπάρχει χωριστή διοίκηση συστατικού μέρους και η διοίκηση του ομίλου μπορεί να είναι άμεσα υπεύθυνη για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση ή άλλες δραστηριότητες του συστατικού μέρους.

*Εταίρος ανάθεσης ομίλου* (Βλ. παρ. 14(ι))

A25. Όταν από κοινού ελεγκτές διενεργούν έλεγχο ομίλου, οι εταίροι της ανάθεσης αυτού του ελέγχου και οι ομάδες ανάθεσής τους αποτελούν συλλογικά τον «εταίρο ανάθεσης ομίλου» και την «ομάδα ανάθεσης» για τους σκοπούς των ΔΠΕ. Ωστόσο, αυτό το ΔΠΕ δεν ασχολείται με τη σχέση μεταξύ των από κοινού ελεγκτών ή με το έργο που εκτελεί ο από κοινού ελεγκτής σε σχέση με το έργο του άλλου από κοινού ελεγκτή για τους σκοπούς του ελέγχου ομίλου.

*Οικονομικές καταστάσεις ομίλου* (Βλ. παρ. 2, 14(ια))

A26. Οι απαιτήσεις για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου μπορεί να προσδιορίζονται στο εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, γεγονός που μπορεί κατά συνέπεια να επηρεάσει τον ορισμό της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των οντοτήτων ή των επιχειρηματικών μονάδων, που θα περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου. Για παράδειγμα, ορισμένα πλαίσια απαιτούν τη σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων όταν μια οντότητα (μητρική οντότητα) ελέγχει μία ή περισσότερες άλλες οντότητες (π.χ. θυγατρικές) μέσω της πλειοψηφικής συμμετοχής ή άλλων μέσων. Σε ορισμένες περιπτώσεις, το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς περιλαμβάνει ξεχωριστές απαιτήσεις για την παρουσίαση συνδυασμένων οικονομικών καταστάσεων

ή ενδέχεται να το επιτρέψει με άλλον τρόπο. Παραδείγματα περιστάσεων, στις οποίες μπορεί να επιτρέπεται η παρουσίαση συνδυασμένων οικονομικών καταστάσεων, περιλαμβάνουν οντότητες που δεν έχουν μητρική αλλά βρίσκονται υπό κοινό έλεγχο ή οντότητες υπό κοινή διοίκηση.

A27. Ο όρος «διαδικασία ενοποίησης» όπως χρησιμοποιείται σε αυτό το ΔΠΕ δεν προορίζεται να έχει την ίδια έννοια με τον όρο «ενοποίηση» ή τον όρο «ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις», όπως ορίζεται ή περιγράφεται στα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς. Αντίθετα, ο όρος «διαδικασία ενοποίησης» αναφέρεται ευρύτερα στη διαδικασία που χρησιμοποιείται για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου.

A28. Οι λεπτομερείς πτυχές της διαδικασίας ενοποίησης ποικίλλουν από τον έναν όμιλο στον άλλο, ανάλογα με τη δομή και το πληροφοριακό σύστημα του ομίλου, συμπεριλαμβανομένης της διαδικασίας χρηματοοικονομικής αναφοράς. Ωστόσο, μια διαδικασία ενοποίησης περιλαμβάνει ζητήματα όπως η απαλοιφή των συναλλαγών και των υπολοίπων εντός του ομίλου και, κατά περίπτωση, οι επιπτώσεις διαφορετικών περιόδων αναφοράς για οντότητες ή επιχειρηματικές μονάδες που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου.

**Ευθύνες ηγεσίας για τη διαχείριση και επίτευξη ποιότητας σε έλεγχο ομίλου (Βλ. παρ. 11, 16)**

A29. Ενδέχεται να μην είναι δυνατό ή πρακτικά εφικτό για τον εταίρο ανάθεσης ομίλου να ασχοληθεί αποκλειστικά με όλες τις απαιτήσεις του ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο), ιδιαίτερα όταν η ομάδα ανάθεσης περιλαμβάνει μεγάλο αριθμό ελεγκτών συστατικών μερών που βρίσκονται σε πολλαπλές τοποθεσίες. Στη διαχείριση της ποιότητας σε επίπεδο ανάθεσης, το ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο)<sup>43</sup> επιτρέπει στον εταίρο ανάθεσης να αναθέτει τον σχεδιασμό ή την εκτέλεση διαδικασιών, καθηκόντων ή ενεργειών σε άλλα μέλη της ομάδας ανάθεσης προκειμένου να βοηθήσουν τον εταίρο ανάθεσης. Κατά συνέπεια, ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου μπορεί να αναθέσει διαδικασίες, καθήκοντα ή ενέργειες σε άλλα μέλη της ομάδας ανάθεσης και αυτά τα μέλη μπορούν να αναθέσουν διαδικασίες, καθήκοντα ή ενέργειες, με τη σειρά τους περαιτέρω. Σε τέτοιες περιπτώσεις, το ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο) απαιτεί ο εταίρος ανάθεσης να

<sup>43</sup> ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 15

συνεχίσει να αναλαμβάνει τη συνολική ευθύνη για τη διαχείριση και την επίτευξη ποιότητας στην ανάθεση ελέγχου.

- A30. Πολιτικές ή διαδικασίες που έχουν θεσπιστεί από την ελεγκτική εταιρεία ή που αποτελούν κοινές απαιτήσεις δικτύου ή υπηρεσίες δικτύου<sup>44</sup>, μπορεί να υποστηρίζουν τον εταίρο ανάθεσης του ομίλου διευκολύνοντας την επικοινωνία μεταξύ του ελεγκτή του ομίλου και των ελεγκτών συστατικών μερών και υποστηρίζοντας την καθοδήγηση και την εποπτεία αυτών των ελεγκτών από τον ελεγκτή του ομίλου καθώς και την επισκόπηση του έργου τους.
- A31. Το ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο)<sup>45</sup> εξηγεί ότι μια κουλτούρα που επιδεικνύει δέσμευση στην ποιότητα διαμορφώνεται και ενισχύεται από τα μέλη της ομάδας ανάθεσης, καθώς επιδεικνύουν αναμενόμενες συμπεριφορές κατά την εκτέλεση της ανάθεσης. Για την αντιμετώπιση της απαίτησης της παραγράφου 16(α), ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου μπορεί να επικοινωνήσει απευθείας με άλλα μέλη της ομάδας ανάθεσης (συμπεριλαμβανομένων των ελεγκτών συστατικών μερών) και να ενισχύσει αυτήν την επικοινωνία μέσω προσωπικής συμπεριφοράς και ενεργειών (π.χ. δίνοντας το παράδειγμα).

#### **Αποδοχή και συνέχιση**

*Ορισμός του κατά πόσο μπορεί εύλογα να αναμένεται η απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων (Βλ. παρ. 17–18)*

- A32. Κατά τον ορισμό του κατά πόσο μπορεί εύλογα να αναμένεται ότι θα αποκτηθούν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου μπορεί να κατανοήσει θέματα όπως:
- Η δομή του ομίλου, συμπεριλαμβανομένης τόσο της νομικής όσο και της οργανωτικής του δομής.
  - Δραστηριότητες που είναι σημαντικές για τον όμιλο, συμπεριλαμβανομένου του κλάδου και του ρυθμιστικού, οικονομικού και πολιτικού περιβάλλοντος, στο οποίο λαμβάνουν χώρα αυτές οι δραστηριότητες.
  - Η χρήση οργανισμών παροχής υπηρεσιών.
  - Η χρήση κοινών κέντρων εξυπηρέτησης.

<sup>44</sup> ΔΠΔΠ 1, παράγραφοι 48-52

<sup>45</sup> ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο), παράγραφος A28

- Η διαδικασία ενοποίησης.
- Εάν ο ελεγκτής του ομίλου:
  - ο Θα έχει απεριόριστη πρόσβαση στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση του ομίλου, στη διοίκηση του ομίλου, στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση του συστατικού μέρους, στη διοίκηση του συστατικού μέρους και στις πληροφορίες συστατικού μέρους, συμπεριλαμβανομένων εκείνων των συστατικών μερών που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, και
  - ο Θα είναι σε θέση να εκτελέσει τις απαραίτητες εργασίες σχετικά με τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση των συστατικών μερών κατά περίπτωση.
- Εάν διατίθενται ή πρόκειται να διατεθούν επαρκείς και κατάλληλοι πόροι.

A33. Στην περίπτωση μιας αρχικής ανάθεσης ελέγχου ομίλου, η κατανόηση των θεμάτων της παραγράφου A32 από τον ελεγκτή του ομίλου μπορεί να ληφθεί από:

- Πληροφορίες που παρέχονται από τη διοίκηση του ομίλου.
- Επικοινωνία με τη διοίκηση του ομίλου.
- Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση του ομίλου, και
- Κατά περίπτωση, επικοινωνία με τη διοίκηση συστατικού μέρους ή τον προηγούμενο ελεγκτή.

A34. Για μια επαναλαμβανόμενη ανάθεση, η ικανότητα απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων μπορεί να επηρεαστεί από σημαντικές αλλαγές, για παράδειγμα:

- Στη δομή του ομίλου (π.χ. εξαγορές, πωλήσεις, κοινοπραξίες, αναδιοργανώσεις ή αλλαγές στον τρόπο οργάνωσης του συστήματος χρηματοοικονομικής αναφοράς του ομίλου).
- Στις δραστηριότητες συστατικών μερών που είναι σημαντικές για τον όμιλο.
- Στη σύνθεση των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση του ομίλου, στη διοίκηση του ομίλου ή στη βασική διοίκηση συστατικών μερών, για τα οποία αναμένεται να διενεργηθούν διαδικασίες ελέγχου.
- Στην κατανόηση του ελεγκτή του ομίλου επί της ακεραιότητας και της ικανότητας της διοίκησης του ομίλου ή των συστατικών μερών.
- Στο εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

A35. Ενδέχεται να υπάρχουν πρόσθετες πολυπλοκότητες ως προς την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων σε έναν έλεγχο ομίλου, όταν συστατικά μέρη βρίσκονται σε δικαιοδοσίες διαφορετικές από τη δικαιοδοσία του ελεγκτή του ομίλου λόγω πολιτισμικών και γλωσσικών διαφορών και διαφορετικών νόμων ή κανονισμών. Για παράδειγμα, ο νόμος ή ο κανονισμός μπορεί να περιορίσει τον ελεγκτή συστατικού μέρους από την παροχή τεκμηρίωσης εκτός της δικαιοδοσίας του ή ο πόλεμος, οι εμφύλιες αναταραχές ή τα κρούσματα ασθενειών μπορεί να περιορίσουν την πρόσβαση του ελεγκτή του ομίλου στη σχετική τεκμηρίωση ελέγχου του ελεγκτή συστατικού μέρους. Η παράγραφος A180 περιλαμβάνει πιθανούς τρόπους αντιμετώπισης αυτών των καταστάσεων.

A36. Περιορισμοί μπορεί να επιβληθούν μετά την αποδοχή της ανάθεσης ελέγχου ομίλου από τον εταίρο ανάθεσης ομίλου, οι οποίοι ενδέχεται να επηρεάσουν την ικανότητα της ομάδας ανάθεσης να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια. Τέτοιοι περιορισμοί μπορεί να περιλαμβάνουν αυτούς που επηρεάζουν:

- Την πρόσβαση του ελεγκτή του ομίλου σε πληροφορίες συστατικών μερών, στη διοίκηση ή στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση συστατικών μερών ή στους ελεγκτές συστατικών μερών (συμπεριλαμβανομένης της σχετικής τεκμηρίωσης ελέγχου που αναζητά ο ελεγκτής του ομίλου) (βλ. παραγράφους 20 και 21), ή
- Το έργο που πρέπει να εκτελεστεί σχετικά με τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση των συστατικών μερών.

Οι παράγραφοι A45-A46 εξηγούν την πιθανή επίδραση τέτοιων περιορισμών στην έκθεση του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου.

*Συμφωνία των όρων ανάθεσης ελέγχου (Βλ. παρ. 19)*

A37. Το ΔΠΕ 210<sup>46</sup> απαιτεί από τον ελεγκτή να συμφωνήσει τους όρους της ανάθεσης ελέγχου με τη διοίκηση ή με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, ανάλογα με την περίπτωση. Οι όροι ανάθεσης προσδιορίζουν το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Πρόσθετα θέματα που μπορεί να περιλαμβάνονται στους όρους μιας ανάθεσης ελέγχου ομίλου περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

---

<sup>46</sup> ΔΠΕ 210, παράγραφοι 9 και 10(δ)

- Οι επικοινωνίες μεταξύ του ελεγκτή του ομίλου και των ελεγκτών συστατικών μερών θα πρέπει να είναι απεριόριστες στο μέτρο του δυνατού σύμφωνα με τους νόμους ή τους κανονισμούς.
- Οι σημαντικές επικοινωνίες μεταξύ των ελεγκτών συστατικών μερών και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση αυτών ή της διοίκησης συστατικών μερών, συμπεριλαμβανομένων των γνωστοποιήσεων σχετικά με σημαντικά ελαττώματα στις εσωτερικές δικλείδες ασφαλείας, θα πρέπει να γνωστοποιούνται στον ελεγκτή του ομίλου.
- Οι επικοινωνίες μεταξύ ρυθμιστικών αρχών και οντοτήτων ή επιχειρηματικών μονάδων που σχετίζονται με θέματα χρηματοοικονομικής αναφοράς, τα οποία μπορεί να σχετίζονται με τον έλεγχο του ομίλου θα πρέπει να γνωστοποιούνται στον ελεγκτή του ομίλου, και
- Θα πρέπει να επιτρέπεται στον ελεγκτή του ομίλου να εκτελεί έργο ή να ζητά από έναν ελεγκτή συστατικού μέρους να εκτελέσει έργο στο συστατικό μέρος.

*Περιορισμοί πρόσβασης σε πληροφορίες ή άτομα (Βλ. παρ. 20-21)*

- A38. Οι περιορισμοί στην πρόσβαση σε πληροφορίες ή άτομα δεν εξαλείφουν για τον ελεγκτή του ομίλου την απαίτηση να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια.
- A39. Η πρόσβαση σε πληροφορίες ή άτομα μπορεί να περιοριστεί για πολλούς λόγους, όπως λόγω περιορισμών που επιβάλλονται από τη διοίκηση συστατικών μερών, νόμους ή κανονισμούς ή άλλες συνθήκες, για παράδειγμα, πόλεμος, εμφύλιες αναταραχές ή κρούσματα ασθενειών. Η παράγραφος A180 περιγράφει τον τρόπο με τον οποίο ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να ξεπεράσει τυχόν περιορισμούς με την πρόσβαση στα ελεγκτικά τεκμήρια ελεγκτών συστατικών μερών.
- A40. Σε ορισμένες περιστάσεις, ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να είναι σε θέση να ξεπεράσει τους περιορισμούς πρόσβασης σε πληροφορίες ή άτομα, για παράδειγμα:
- Εάν η πρόσβαση στη διοίκηση ή στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ενός συστατικού μέρους είναι περιορισμένη, τότε ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να ζητήσει από τη διοίκηση ή από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση του ομίλου να βοηθήσουν στην άρση του περιορισμού ή να ζητήσει με άλλο τρόπο



πληροφορίες απευθείας από τη διοίκηση ή από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση του ομίλου.

- Εάν ο όμιλος έχει μη ελέγχουσα συμμετοχή σε μια οντότητα που λογιστικοποιείται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, τότε ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να καθορίσει εάν υπάρχουν προβλέψεις (π.χ. στους όρους των εταιρικών συμβάσεων ή άλλων επενδυτικών συμφωνιών) σχετικά με την πρόσβαση από τον όμιλο στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση της οντότητας και να ζητήσει από τη διοίκηση του ομίλου να ασκήσει αυτά τα δικαιώματα.
- Εάν ο όμιλος έχει μη ελέγχουσα συμμετοχή σε μια οντότητα που λογιστικοποιείται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης και ο όμιλος έχει εκπροσώπους στο εκτελεστικό συμβούλιο ή στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση της μη ελεγχόμενης οντότητας, τότε ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να διερευνήσει εάν αυτοί μπορούν να παρέχουν χρηματοοικονομική ή άλλη πληροφόρηση που τους είναι διαθέσιμη σε αυτούς τους ρόλους.

A41. Εάν ο όμιλος έχει μη ελέγχουσα συμμετοχή σε μια οντότητα που λογιστικοποιείται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης και η πρόσβαση του ελεγκτή του ομίλου σε πληροφορίες ή άτομα στην οικονομική οντότητα είναι περιορισμένη, τότε ο ελεγκτής του ομίλου ενδέχεται να μπορεί να λάβει πληροφορίες που θα χρησιμοποιηθούν ως ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση της οντότητας, για παράδειγμα:

- Χρηματοοικονομική πληροφόρηση που είναι διαθέσιμη από τη διοίκηση του ομίλου, καθώς η διοίκηση του ομίλου χρειάζεται επίσης να λάβει τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση της μη ελεγχόμενης οντότητας προκειμένου να καταρτίσει τις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου.
- Δημόσια διαθέσιμες πληροφορίες, όπως ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις, έγγραφα δημόσιας γνωστοποίησης ή εισηγμένες τιμές συμμετοχικών τίτλων στη μη ελεγχόμενη οντότητα.

Είναι θέμα επαγγελματικής κρίσης, ιδίως ενόψει των εκτιμώμενων κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου και λαμβάνοντας υπόψη άλλες πηγές πληροφοριών που μπορεί να επιβεβαιώνουν ή να συμβάλλουν με

άλλο τρόπο στα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, εάν ο ελεγκτής μπορεί να συγκεντρώσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια<sup>47</sup>.

A42. Εάν ο όμιλος έχει μη ελέγχουσα συμμετοχή σε μια οντότητα που λογιστικοποιείται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης και η πρόσβαση σε πληροφορίες ή άτομα στην οντότητα είναι περιορισμένη, τότε ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να εξετάσει εάν αυτοί οι περιορισμοί δεν συνάδουν με τους ισχυρισμούς της διοίκησης του ομίλου σχετικά με την καταλληλότητα χρήσης της λογιστικής μεθόδου της καθαρής θέσης.

A43. Όταν ο ελεγκτής του ομίλου δεν είναι σε θέση να συγκεντρώσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια λόγω περιορισμών στην πρόσβαση σε πληροφορίες ή άτομα, τότε ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί:

- Να επικοινωνήσει τους περιορισμούς στην ελεγκτική εταιρεία του προκειμένου αυτή να τον βοηθήσει να διαμορφώσει το κατάλληλο σχέδιο δράσης. Για παράδειγμα, η ελεγκτική εταιρεία του ομίλου μπορεί να επικοινωνήσει με τη διοίκηση του ομίλου σχετικά με τους εν λόγω περιορισμούς και να ενθαρρύνει τη διοίκηση του ομίλου να επικοινωνήσει με τις ρυθμιστικές αρχές. Αυτό μπορεί να είναι χρήσιμο όταν οι περιορισμοί επηρεάζουν πολλαπλούς ελέγχους εντός της ίδιας δικαιοδοσίας ή από την ίδια ελεγκτική εταιρεία, για παράδειγμα, λόγω πολέμου, εμφύλιων αναταραχών ή κρουσμάτων ασθενειών σε μια μεγάλη οικονομία.
- Να υποχρεούται βάσει νόμου ή κανονισμού να επικοινωνεί ο ίδιος με ρυθμιστικές αρχές, αρχές εισαγωγής στο χρηματιστήριο ή άλλους σχετικά με τους περιορισμούς.

A44. Οι περιορισμοί στην πρόσβαση μπορεί να έχουν άλλες συνέπειες για τον έλεγχο ενός ομίλου. Για παράδειγμα, εάν επιβάλλονται περιορισμοί από τη διοίκηση του ομίλου, ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να χρειαστεί να επανεξετάσει την αξιοπιστία των απαντήσεων της διοίκησης του ομίλου στα ερωτήματά του, καθώς και το κατά πόσο οι περιορισμοί θέτουν υπό αμφισβήτηση την ακεραιότητα της διοίκησης του ομίλου.

*Επίδραση των περιορισμών πρόσβασης σε πληροφορίες ή άτομα στην έκθεση ελέγχου επί των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου (Βλ. παρ. 20–21)*

---

<sup>47</sup> ΔΠΕ 330, παράγραφος 7(β)

A45. Το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο)<sup>48</sup> περιέχει απαιτήσεις και οδηγίες σχετικά με τον τρόπο αντιμετώπισης καταστάσεων όταν ο ελεγκτής του ομίλου δεν είναι σε θέση να συγκεντρώσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια. Το Παράρτημα 1 περιέχει ένα παράδειγμα έκθεσης ελέγχου που περιέχει γνώμη ελέγχου ομίλου με επιφύλαξη, δεδομένης της αδυναμίας του ελεγκτή του ομίλου να συγκεντρώσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σε σχέση με ένα συστατικό μέρος που λογιστικοποιείται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης.

*Νόμος ή κανονισμός που απαγορεύει στον εταίρο ανάθεσης του ομίλου να απορρίψει την ανάθεση ή να απεμπλακεί από αυτή (Βλ. παρ. 20–21)*

A46. Νόμος ή κανονισμός ενδέχεται να απαγορεύει στον εταίρο ανάθεσης του ομίλου να απορρίψει την ανάθεση ή να απεμπλακεί από αυτή. Για παράδειγμα, σε ορισμένες δικαιοδοσίες ο ελεγκτής διορίζεται για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο και απαγορεύεται να απεμπλακεί πριν από το τέλος αυτής της περιόδου. Επίσης, στο δημόσιο τομέα, η επιλογή της απόρριψης μιας ανάθεσης ή της απεμπλοκής από αυτή ενδέχεται να μην είναι διαθέσιμη στον ελεγκτή λόγω της φύσης της εντολής ή λόγω θεμάτων δημοσίου συμφέροντος. Υπό αυτές τις περιστάσεις, οι απαιτήσεις αυτού του ΔΠΕ εξακολουθούν να ισχύουν για τον έλεγχο του ομίλου και η επίδραση της αδυναμίας του ελεγκτή του ομίλου να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αντιμετωπίζεται στο ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο).

#### **Συνολική στρατηγική και σχέδιο ελέγχου ομίλου**

*Ο συνεχής και επαναληπτικός χαρακτήρας του σχεδιασμού και της εκτέλεσης ενός ελέγχου ομίλου (Βλ. παρ. 22)*

A47. Όπως εξηγείται στο ΔΠΕ 300<sup>49</sup>, ο σχεδιασμός δεν είναι μια διακριτή φάση ενός ελέγχου, αλλά μάλλον μια συνεχής και επαναληπτική διαδικασία που συχνά ξεκινά λίγο μετά (ή σε σχέση με) την ολοκλήρωση του προηγούμενου ελέγχου και συνεχίζεται μέχρι την ολοκλήρωση της τρέχουσας ανάθεσης ελέγχου. Για παράδειγμα, λόγω απροσδόκητων γεγονότων, αλλαγών στις συνθήκες ή ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν από την αξιολόγηση κινδύνου ή περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου, ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να χρειαστεί να τροποποιήσει τη συνολική στρατηγική

<sup>48</sup> ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο), «Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή»

<sup>49</sup> ΔΠΕ 300, παράγραφος Α2

και το σχέδιο ελέγχου του ομίλου, καθώς και την προκύπτουσα προγραμματισμένη φύση, τον χρόνο και την έκταση πρόσθετων διαδικασιών ελέγχου, με βάση την αναθεωρημένη εξέταση των εκτιμώμενων κινδύνων. Ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί επίσης να τροποποιήσει τον καθορισμό των συστατικών μερών στα οποία θα εκτελεστεί το ελεγκτικό έργο, καθώς και τη φύση, τον χρόνο και την έκταση της εμπλοκής των ελεγκτών συστατικών μερών. Το ΔΠΕ 300<sup>50</sup> απαιτεί από τον ελεγκτή να ενημερώνει και να αλλάζει τη συνολική στρατηγική και το σχέδιο ελέγχου, όπως απαιτείται κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

*Θέσπιση συνολικής στρατηγικής και σχεδίου ελέγχου ομίλου (Βλ. παρ. 22)*

- A48. Σε μια αρχική ανάθεση ελέγχου ομίλου, ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να έχει μια προκαταρκτική κατανόηση του ομίλου και του περιβάλλοντός του, του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς και του συστήματος εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας της οντότητας με βάση πληροφορίες που λαμβάνονται από τη διοίκηση του ομίλου, τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση του ομίλου και, κατά περίπτωση, την επικοινωνία με τη διοίκηση συστατικών μερών ή τον προηγούμενο ελεγκτή. Σε μια επαναλαμβανόμενη ανάθεση ελέγχου ομίλου, η προκαταρκτική κατανόηση του ελεγκτή του ομίλου μπορεί να επιτευχθεί μέσω των ελέγχων προηγούμενης περιόδου. Αυτή η προκαταρκτική κατανόηση μπορεί να βοηθήσει τον ελεγκτή του ομίλου να αναπτύξει αρχικές προσδοκίες σχετικά με τις κατηγορίες συναλλαγών, τα υπόλοιπα λογαριασμών και τις γνωστοποιήσεις που μπορεί να είναι σημαντικές.
- A49. Ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί επίσης να χρησιμοποιήσει τις πληροφορίες που αποκτήθηκαν κατά τη διαδικασία αποδοχής και συνέχισης της ανάθεσης για τον καθορισμό της συνολικής στρατηγικής και του σχεδίου ελέγχου του ομίλου, για παράδειγμα, σε σχέση με τους πόρους που απαιτούνται για την εκτέλεση του ελέγχου ομίλου.
- A50. Η διαδικασία θέσπισης της συνολικής στρατηγικής και του σχεδίου ελέγχου του ομίλου, καθώς και οι αρχικές προσδοκίες σχετικά με τις κατηγορίες συναλλαγών, τα υπόλοιπα λογαριασμών και τις γνωστοποιήσεις που μπορεί να είναι σημαντικές σε επίπεδο οικονομικών καταστάσεων ομίλου, μπορεί να βοηθήσει τον ελεγκτή του ομίλου να αναπτύξει έναν προκαταρκτικό καθορισμό θεμάτων όπως π.χ.:

---

<sup>50</sup> ΔΠΕ 300, παράγραφος 10

- Εάν πρέπει να εκτελεστεί ελεγκτικό έργο κεντρικά, σε επίπεδο συστατικών μερών ή σε συνδυασμό αυτών, και
- Τη φύση, τον χρόνο και την έκταση του ελεγκτικού έργου που πρέπει να εκτελεστεί σε σχέση με τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση των συστατικών μερών (π.χ. σχεδιασμός και εκτέλεση διαδικασιών αξιολόγησης κινδύνου, πρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες ή συνδυασμός αυτών).

*Συστατικά μέρη στα οποία πρέπει να εκτελεστεί ελεγκτικό έργο (Βλ. παρ. 22(α))*

A51. Ο καθορισμός των συστατικών μερών, στα οποία θα εκτελεστεί ελεγκτικό έργο, είναι θέμα επαγγελματικής κρίσης. Θέματα που ενδέχεται να επηρεάσουν τον καθορισμό του ελεγκτή του ομίλου περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:

- Τη φύση των γεγονότων ή των συνθηκών που μπορεί να προκαλέσουν κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμών των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου που σχετίζονται με ένα συστατικό μέρος, για παράδειγμα:
  - ο Νεοσύστατες ή αποκτηθείσες οντότητες ή επιχειρηματικές μονάδες.
  - ο Οντότητες ή επιχειρηματικές μονάδες στις οποίες έχουν επέλθει σημαντικές αλλαγές.
  - ο Σημαντικές συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη.
  - ο Σημαντικές συναλλαγές εκτός της συνήθους επιχειρηματικής δραστηριότητας.
  - ο Μη φυσιολογικές διακυμάνσεις που εντοπίστηκαν από αναλυτικές διαδικασίες οι οποίες πραγματοποιήθηκαν σε επίπεδο ομίλου, σύμφωνα με το ΔΠΕ 315 (Αναθεώρηση 2019)<sup>51</sup>.
- Τον διαχωρισμό σημαντικών κατηγοριών συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών και γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου σε συστατικά μέρη, λαμβάνοντας υπόψη το μέγεθος και τη φύση των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των συναλλαγών, στην τοποθεσία ή στην επιχειρηματική μονάδα που σχετίζεται με τις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου.
- Εάν αναμένεται να συγκεντρωθούν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για όλες τις σημαντικές κατηγορίες συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών και γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου από ελεγκτικό έργο

<sup>51</sup> ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο 2019), παράγραφος 14(β)

που σχεδιάστηκε για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση των εντοπισμένων συστατικών μερών.

- Τη φύση και την έκταση των σφαλμάτων ή των ελαττωμάτων στις εσωτερικές δικλίδες ασφαλείας που εντοπίστηκαν σε ένα συστατικό μέρος σε ελέγχους προηγούμενων περιόδων.
- Τη φύση και την έκταση της ομοιομορφίας των εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας σε όλο τον όμιλο, καθώς και το εάν και με ποιο τρόπο ο όμιλος κεντροποιεί δραστηριότητες που σχετίζονται με τη χρηματοοικονομική αναφορά.

*Πόροι* (Βλ. παρ. 22(β))

A52. Θέματα που επηρεάζουν τον καθορισμό εκ μέρους του ελεγκτή του ομίλου των πόρων που απαιτούνται για τη διενέργεια του ελέγχου του ομίλου, καθώς και τη φύση, τον χρόνο και την έκταση, στην οποία θα εμπλακούν οι ελεγκτές συστατικών μερών, αποτελούν θέμα επαγγελματικής κρίσης και μπορεί να περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:

- Την κατανόηση του ομίλου, των συστατικών μερών εντός του ομίλου, στα οποία πρόκειται να εκτελεστεί ελεγκτικό έργο, καθώς κι εάν θα εκτελεστεί έργο κεντρικά, σε επίπεδο συστατικών μερών ή σε συνδυασμό αυτών.
- Τη γνώση και την εμπειρία της ομάδας ανάθεσης. Για παράδειγμα, οι ελεγκτές συστατικών μερών μπορεί να έχουν μεγαλύτερη εμπειρία και πιο εμπειριστατωμένες γνώσεις από τους ελεγκτές του ομίλου των τοπικών βιομηχανιών, στις οποίες λειτουργούν τα συστατικά μέρη, τους τοπικούς νόμους ή κανονισμούς, τις επιχειρηματικές πρακτικές, τη γλώσσα και την κουλτούρα. Επιπλέον, ενδέχεται να χρειαστεί η συμμετοχή εμπειρογνομόνων του ελεγκτή σε περίπλοκα θέματα.
- Τις αρχικές προσδοκίες για τους ενδεχόμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος.
- Το μέγεθος ή την τοποθεσία των πόρων που θα διατεθούν σε συγκεκριμένους τομείς ελέγχου. Για παράδειγμα, ο βαθμός, στον οποίο τα συστατικά μέρη είναι διασκορπισμένα σε πολλές τοποθεσίες, μπορεί να επηρεάσει την ανάγκη συμμετοχής ελεγκτών συστατικών μερών σε συγκεκριμένες τοποθεσίες.

- Ρυθμίσεις πρόσβασης. Για παράδειγμα, όταν η πρόσβαση του ελεγκτή του ομίλου σε ένα συστατικό μέρος σε μια συγκεκριμένη δικαιοδοσία είναι περιορισμένη, ενδέχεται να χρειαστεί να εμπλακούν ελεγκτές συστατικών μερών.
  - Τη φύση των δραστηριοτήτων των συστατικών μερών, συμπεριλαμβανομένης της πολυπλοκότητας ή της εξειδίκευσης των λειτουργιών τους.
  - Το σύστημα εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας του ομίλου, συμπεριλαμβανομένου του ισχύοντος συστήματος τεχνολογίας της πληροφορικής, καθώς και ο βαθμός κεντροποίησης του. Για παράδειγμα, η εμπλοκή ελεγκτών συστατικών μερών μπορεί να είναι πιο πιθανή όταν το σύστημα εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας είναι αποκεντρωμένο.
  - Προηγούμενη εμπειρία με τον ελεγκτή συστατικού μέρους.
- A53. Οι ελεγκτές συστατικών μερών μπορεί να συμμετέχουν σε διαφορετικές φάσεις ενός ελέγχου, για παράδειγμα, οι ελεγκτές συστατικών μερών μπορούν να σχεδιάσουν ή να εκτελέσουν:
- Διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου, και
  - Διαδικασίες για την αντιμετώπιση των εκτιμώμενων κινδύνων ουσιώδους σφάλματος.
- A54. Η φύση, ο χρόνος και η έκταση στην οποία θα συμμετέχουν οι ελεγκτές συστατικών μερών εξαρτάται από τα γεγονότα και τις περιστάσεις της ανάθεσης ελέγχου του ομίλου. Συχνά οι ελεγκτές συστατικών μερών συμμετέχουν σε όλες τις φάσεις του ελέγχου, αλλά ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να αποφασίσει να εμπλέξει ελεγκτές συστατικών μερών μόνο σε μια συγκεκριμένη φάση. Όταν ο ελεγκτής του ομίλου δεν σκοπεύει να εμπλέξει ελεγκτές συστατικών μερών σε διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου, τότε ο ίδιος μπορεί να συζητήσει με τους ελεγκτές του εάν υπάρχουν σημαντικές αλλαγές στην επιχειρηματική λειτουργία ή στο σύστημα εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας του συστατικού μέρους που θα μπορούσαν να έχουν επίδραση επί των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου.
- A55. Το ΔΠΕ 300<sup>52</sup> απαιτεί από τον εταίρο ανάθεσης και άλλα βασικά μέλη της ομάδας ανάθεσης να συμμετέχουν στον σχεδιασμό του ελέγχου. Όταν εμπλέκονται ελεγκτές συστατικών μερών, ένα ή περισσότερα άτομα εξ' αυτών μπορεί να είναι βασικά μέλη

---

<sup>52</sup> ΔΠΕ 300, παράγραφος 5

της ομάδας ανάθεσης και επομένως να συμμετέχουν στο σχεδιασμό του ελέγχου ενός ομίλου. Η συμμετοχή των ελεγκτών στο σχεδιασμό του ελέγχου βασίζεται στην εμπειρία και τη διορατικότητά τους, ενισχύοντας έτσι την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα της διαδικασίας σχεδιασμού. Ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου χρησιμοποιεί επαγγελματική κρίση για να ορίσει ποιοι ελεγκτές θα συμμετάσχουν στο σχεδιασμό του ελέγχου. Αυτό μπορεί να επηρεαστεί από τη φύση, τον χρόνο και την έκταση στην οποία αναμένεται να συμμετάσχουν οι ελεγκτές των συστατικών μερών στο σχεδιασμό και την εκτέλεση εκτίμησης κινδύνου ή πρόσθετων ελεγκτικών διαδικασιών.

- A56. Όπως περιγράφεται στο ΔΠΔΠ 1<sup>53</sup>, ενδέχεται να υπάρχουν περιστάσεις όπου η αμοιβή που έχει δοθεί για μια ανάθεση δεν είναι επαρκής, δεδομένης της φύσης και των περιστάσεων της ανάθεσης και μπορεί να μειώσει την ικανότητα της ελεγκτικής εταιρείας να διενεργήσει την ανάθεση σύμφωνα με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις. Το επίπεδο των αμοιβών, συμπεριλαμβανομένης της κατανομής τους σε ελεγκτές συστατικών μερών, καθώς και ο βαθμός, στον οποίο σχετίζονται με τους απαιτούμενους πόρους, μπορεί να αποτελεί ιδιαίτερο ζήτημα για τις αναθέσεις ελέγχων ομίλων. Για παράδειγμα, σε έναν έλεγχο ομίλου, οι οικονομικές και λειτουργικές προτεραιότητες της ελεγκτικής εταιρείας μπορεί να θέτουν περιορισμούς στον καθορισμό των συστατικών μερών στα οποία θα εκτελεστεί ελεγκτικό έργο, καθώς και στους πόρους που απαιτούνται, συμπεριλαμβανομένης της συμμετοχής ελεγκτών συστατικών μερών. Σε τέτοιες περιστάσεις, αυτοί οι περιορισμοί δεν υπερισχύουν της ευθύνης του εταίρου ανάθεσης του ομίλου για τη διασφάλιση ποιότητας σε επίπεδο ανάθεσης ούτε των απαιτήσεων από τον ελεγκτή του ομίλου να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, στα οποία θα βασιστεί η γνώμη ελέγχου του ομίλου.

*Ζητήματα που προκύπτουν όταν εμπλέκονται ελεγκτές συστατικών μερών*

Επαρκής και κατάλληλη εμπλοκή στο έργο του ελεγκτή συστατικού μέρους (Βλ. παρ. 23–24)

- A57. Κατά την αξιολόγηση του κατά πόσο ο ελεγκτής του ομίλου θα είναι σε θέση να συμμετάσχει επαρκώς και καταλλήλως στο έργο του ελεγκτή συστατικού μέρους, ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να κατανοήσει εάν ο ελεγκτής συστατικού μέρους

---

<sup>53</sup> ΔΠΔΠ 1, παράγραφος A74



υπόκειται σε οποιουδήποτε περιορισμούς που περιορίζουν την επικοινωνία με τον ελεγκτή του ομίλου, συμπεριλαμβανομένης της από κοινού χρήσης τεκμηρίωσης ελέγχου με τον ελεγκτή του ομίλου. Ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί επίσης να κατανοήσει εάν τα ελεγκτικά τεκμήρια που σχετίζονται με συστατικά μέρη που βρίσκονται σε διαφορετική δικαιοδοσία μπορεί να είναι σε διαφορετική γλώσσα και μπορεί να χρειαστεί να μεταφραστούν για χρήση από τον ελεγκτή του ομίλου.

A58. Εάν ο ελεγκτής συστατικού μέρους δεν είναι σε θέση να συνεργαστεί με τον ελεγκτή του ομίλου, τότε ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί:

- Να ζητήσει από τον ελεγκτή του συστατικού μέρους να παράσχει το σκεπτικό του.
- Να είναι σε θέση να λαμβάνει τα κατάλληλα μέτρα για την αντιμετώπιση του θέματος, συμπεριλαμβανομένης της προσαρμογής της φύσης του έργου που ζητείται να εκτελεστεί. Εναλλακτικά, σύμφωνα με την παράγραφο 27, ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να χρειαστεί να συγκεντρώσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με την εργασία που πρέπει να εκτελεστεί στο συστατικό μέρος χωρίς τη συμμετοχή του ελεγκτή αυτού.

Σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που σχετίζονται με την ανεξαρτησία (Βλ. παρ. 25)

A59. Κατά την εκτέλεση έργου σε ένα συστατικό μέρος για μια ανάθεση ελέγχου ομίλου, ο ελεγκτής του συστατικού μέρους υπόκειται σε απαιτήσεις δεοντολογίας, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που σχετίζονται με την ανεξαρτησία, οι οποίες έχουν σχέση με την ανάθεση ελέγχου ομίλου. Αυτές οι απαιτήσεις μπορεί να είναι διαφορετικές ή επιπρόσθετες από εκείνες που ισχύουν για τον ελεγκτή συστατικού μέρους κατά τη διενέργεια ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων μιας οντότητας ή επιχειρηματικής μονάδας που ανήκει στον όμιλο για νομικούς, ρυθμιστικούς ή άλλους λόγους στη δικαιοδοσία του ελεγκτή.

A60. Κατά την ενημέρωση των ελεγκτών συστατικών μερών επί των σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας, ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να εξετάσει εάν είναι απαραίτητη πρόσθετη πληροφόρηση ή εκπαίδευση για τους ελεγκτές συστατικών μερών σχετικά με τις διατάξεις των απαιτήσεων δεοντολογίας που σχετίζονται με την ανάθεση ελέγχου του ομίλου.

Πόροι ανάθεσης (Βλ. παρ. 26)

A61. Το ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο)<sup>54</sup> απαιτεί από τον εταίρο ανάθεσης να καθορίσει ότι επαρκείς και κατάλληλοι πόροι για την εκτέλεση της ανάθεσης έχουν εκχωρηθεί ή τεθεί στη διάθεση της ομάδας ανάθεσης εγκαίρως. Όταν δεν διατίθενται επαρκείς ή κατάλληλοι πόροι σε σχέση με το έργο που πρέπει να εκτελεστεί από έναν ελεγκτή συστατικού μέρους, τότε ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου μπορεί να συζητήσει το θέμα με τον ελεγκτή του συστατικού μέρους, με τη διοίκηση του ομίλου ή την ελεγκτική εταιρεία του ελεγκτή του ομίλου και μπορεί στη συνέχεια να ζητήσει από τον ελεγκτή του συστατικού μέρους ή την ελεγκτική εταιρεία του ελεγκτή του ομίλου να διαθέσει επαρκείς και κατάλληλους πόρους.

Ικανότητες και δυνατότητες ελεγκτών συστατικών μερών

A62. Το ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο)<sup>55</sup> παρέχει καθοδήγηση σχετικά με θέματα που μπορεί να λάβει υπόψη ο εταίρος ανάθεσης κατά τον προσδιορισμό της ικανότητας και των δυνατοτήτων της ομάδας ανάθεσης. Αυτός ο προσδιορισμός είναι ιδιαίτερα σημαντικός σε έναν έλεγχο ομίλου όταν η ομάδα ανάθεσης περιλαμβάνει ελεγκτές συστατικών μερών. Το ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο)<sup>56</sup> υποδεικνύει ότι οι πολιτικές ή οι διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας ενδέχεται να απαιτούν από αυτήν ή από τον εταίρο ανάθεσης να προβεί σε διαφορετικές ενέργειες από αυτές που ισχύουν για το δικό του ανθρώπινο δυναμικό, όταν προσπαθεί να αποκτήσει κατανόηση για το εάν ένας ελεγκτής συστατικού μέρους από άλλη ελεγκτική εταιρεία έχει την κατάλληλη ικανότητα και τις δυνατότητες ώστε να διενεργήσει την ανάθεση ελέγχου.

A63. Ο καθορισμός του κατά πόσο οι ελεγκτές συστατικών μερών έχουν τις κατάλληλες ικανότητες και τις δυνατότητες είναι θέμα επαγγελματικής κρίσης και επηρεάζεται από τη φύση και τις περιστάσεις της ανάθεσης ελέγχου του ομίλου. Αυτός ο καθορισμός επηρεάζει τη φύση, τον χρόνο και την έκταση της καθοδήγησης και εποπτείας του εταίρου ανάθεσης του ομίλου επί των ελεγκτών συστατικών μερών, καθώς και της επισκόπησης του έργου τους.

A64. Για να προσδιορίσει εάν οι ελεγκτές συστατικών μερών έχουν την κατάλληλη ικανότητα και τις δυνατότητες να εκτελέσουν τις ανατεθειμένες ελεγκτικές διαδικασίες

<sup>54</sup> ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 25

<sup>55</sup> ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο), παράγραφος A71

<sup>56</sup> ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο), παράγραφος A24

στο συστατικό μέρος, ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου μπορεί να εξετάσει θέματα όπως:

- Η προηγούμενη πείρα ή γνώση του ελεγκτή συστατικού μέρους.
- Οι εξειδικευμένες δεξιότητες του ελεγκτή συστατικού μέρους (π.χ. ειδικές γνώσεις για τον κλάδο).
- Ο βαθμός στον οποίο ο ελεγκτής του ομίλου και ο ελεγκτής συστατικού μέρους υπόκεινται σε ένα κοινό σύστημα διαχείρισης ποιότητας, για παράδειγμα, εάν ο ελεγκτής του ομίλου και ο ελεγκτής συστατικού μέρους:
  - ο Χρησιμοποιούν κοινούς πόρους για την εκτέλεση του έργου τους (π.χ. μεθοδολογίες ελέγχου ή εφαρμογές τεχνολογίας της πληροφορικής),
  - ο Μοιράζονται κοινές πολιτικές ή διαδικασίες που επηρεάζουν τη διενέργεια της ανάθεσης (π.χ. καθοδήγηση, εποπτεία και επισκόπηση του έργου ή διαβούλευση),
  - ο Υπόκεινται σε κοινές δραστηριότητες παρακολούθησης, ή
  - ο Έχουν άλλα κοινά σημεία, συμπεριλαμβανομένης της κοινής ηγεσίας ή ενός κοινού πολιτισμικού περιβάλλοντος.
- Η συνέπεια ή η ομοιότητα:
  - ο Νόμων ή κανονισμών ή νομικού συστήματος,
  - ο Γλώσσας και κουλτούρας,
  - ο Εκπαίδευσης και κατάρτισης,
  - ο Επαγγελματικής επίβλεψης, πειθαρχίας και εξωτερικής διασφάλισης ποιότητας, ή
  - ο Επαγγελματικών οργανώσεων και προτύπων.
- Οι πληροφορίες που αποκτώνται σχετικά με τον ελεγκτή συστατικού μέρους μέσω αλληλεπιδράσεων με τη διοίκηση του συστατικού μέρους, τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και άλλα βασικά στελέχη του ανθρωπίνου δυναμικού, όπως οι εσωτερικοί ελεγκτές.

A65. Οι διαδικασίες για τον καθορισμό της ικανότητας και των δεξιοτήτων του ελεγκτή συστατικού μέρους ενδέχεται να περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:

- Αξιολόγηση των πληροφοριών που κοινοποιούνται από την ελεγκτική εταιρεία του ελεγκτή του ομίλου σε αυτόν, συμπεριλαμβανομένων των εξής:

- ο Συνεχής επικοινωνία της ελεγκτικής εταιρείας σχετικά με την παρακολούθηση και την αποκατάσταση ελαττωμάτων, σε περιπτώσεις όπου ο ελεγκτής του ομίλου και ο ελεγκτής συστατικού μέρους προέρχονται από την ίδια ελεγκτική εταιρεία<sup>57</sup>.
- ο Πληροφορίες από το δίκτυο σχετικά με τα αποτελέσματα των δραστηριοτήτων παρακολούθησης που πραγματοποιεί το δίκτυο σε όλες τις ελεγκτικές εταιρείες του δικτύου<sup>58</sup>.
- ο Πληροφορίες που αποκτήθηκαν από επαγγελματικό(ούς) φορέα(εις) στους οποίους ανήκει ο ελεγκτής συστατικού μέρους, τις αρχές από τις οποίες έχει άδεια ο ελεγκτής συστατικού μέρους ή άλλα τρίτα μέρη.
- Συζήτηση των εκτιμώμενων κινδύνων ουσιώδους σφάλματος με τον ελεγκτή του συστατικού μέρους.
- Απαίτηση από τον ελεγκτή του συστατικού μέρους να επιβεβαιώσει εγγράφως ότι κατανόησε τα θέματα που αναφέρονται στην παράγραφο 25.
- Συζήτηση με συναδέλφους στην ελεγκτική εταιρεία του εταίρου ανάθεσης του ομίλου που έχουν συνεργαστεί απευθείας με τον ελεγκτή συστατικού μέρους, για τις ικανότητες και τις δυνατότητες του ελεγκτή συστατικού μέρους.
- Απόκτηση δημοσιευμένων εκθέσεων εξωτερικής επιθεώρησης.

Α66. Η ελεγκτική εταιρεία του εταίρου ανάθεσης του ομίλου και ο ελεγκτής συστατικού μέρους ενδέχεται να είναι μέλη του ίδιου δικτύου και μπορεί να υπόκεινται σε κοινές απαιτήσεις δικτύου ή να χρησιμοποιούν κοινές υπηρεσίες δικτύου<sup>59</sup>. Κατά τον ορισμό του εάν οι ελεγκτές συστατικών μερών έχουν την κατάλληλη ικανότητα και τις δυνατότητες για να εκτελέσουν έργο προς υποστήριξη της ανάθεσης ελέγχου ομίλου, ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου μπορεί να είναι σε θέση να στηρίζεται σε τέτοιες απαιτήσεις δικτύου, όπως για παράδειγμα, εκείνες που αφορούν στην επαγγελματική κατάρτιση ή στην πρόσληψη προσωπικού, ή εκείνες που απαιτούν χρήση μεθοδολογιών ελέγχου και συναφών εργαλείων εφαρμογής. Σύμφωνα με το ΔΠΔΠ 1<sup>60</sup>, η ελεγκτική εταιρεία είναι υπεύθυνη για το σχεδιασμό, την εφαρμογή και τη

<sup>57</sup> ΔΠΔΠ 1, παράγραφος 47

<sup>58</sup> ΔΠΔΠ 1, παράγραφος 51(β)

<sup>59</sup> ΔΠΔΠ 1, παράγραφοι Α19, Α175

<sup>60</sup> ΔΠΔΠ 1, παράγραφοι 48-49

λειτουργία του συστήματος διαχείρισης ποιότητας και η ίδια ενδέχεται να χρειαστεί να προσαρμόσει ή να συμπληρώσει τις απαιτήσεις δικτύου ή τις υπηρεσίες δικτύου ώστε να είναι κατάλληλες για χρήση στο σύστημα διαχείρισης ποιότητας.

Χρήση της εργασίας ενός εμπειρογνώμονα του ελεγκτή

A67. Το ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο)<sup>61</sup> απαιτεί από τον εταίρο ανάθεσης να καθορίσει ότι τα μέλη της ομάδας ανάθεσης και τυχόν εξωτερικοί εμπειρογνώμονες του ελεγκτή που δεν αποτελούν μέρος της ομάδας ανάθεσης, έχουν συλλογικά τις κατάλληλες ικανότητες και δυνατότητες, συμπεριλαμβανομένου του επαρκούς χρόνου, για να εκτελέσουν το έργο του ελέγχου. Εάν ένας εμπειρογνώμονας του ελεγκτή χρησιμοποιείται από έναν ελεγκτή συστατικού μέρους, ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου μπορεί να χρειαστεί να αποκτήσει πληροφορίες από τον ελεγκτή του συστατικού μέρους. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να συζητήσει με τον ελεγκτή του συστατικού μέρους την αξιολόγηση της ικανότητας και των δυνατοτήτων του εμπειρογνώμονα του ελεγκτή, από τον ελεγκτή.

Αυτοματοποιημένα εργαλεία και τεχνικές

A68. Κατά τον καθορισμό του εάν η ομάδα ανάθεσης έχει τις κατάλληλες ικανότητες και τις δυνατότητες, ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου μπορεί να λάβει υπόψη θέματα, όπως η τεχνογνωσία του ελεγκτή συστατικού μέρους στη χρήση αυτοματοποιημένων εργαλείων και τεχνικών. Για παράδειγμα, όπως περιγράφεται στο ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο)<sup>62</sup>, όταν ο ελεγκτής του ομίλου απαιτεί από τους ελεγκτές συστατικών μερών να χρησιμοποιούν συγκεκριμένα αυτοματοποιημένα εργαλεία και τεχνικές κατά την εκτέλεση ελεγκτικών διαδικασιών, ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να γνωστοποιήσει στους ελεγκτές συστατικών μερών ότι η χρήση τέτοιων αυτοματοποιημένων εργαλείων και τεχνικών χρειάζεται να συμμορφώνεται με τις οδηγίες του ελεγκτή του ομίλου.

Εφαρμογή της κατανόησης ενός ελεγκτή συστατικού μέρους από τον ελεγκτή του ομίλου (Βλ. παρ. 27)

<sup>61</sup> ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 26

<sup>62</sup> ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο), παράγραφος A65

- A69. Το ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο)<sup>63</sup> απαιτεί από τον εταίρο ανάθεσης να αναλάβει την ευθύνη για άλλα μέλη της ομάδας ανάθεσης, που έχουν ενημερωθεί σχετικά με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν, δεδομένης της φύσης και των περιστάσεων της ανάθεσης ελέγχου, καθώς και των σχετικών πολιτικών ή διαδικασιών της ελεγκτικής εταιρείας. Αυτό περιλαμβάνει τις πολιτικές ή τις διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας που αναφέρονται σε περιστάσεις που ενδέχεται να προκαλέσουν παραβίαση των σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που σχετίζονται με την ανεξαρτησία, και τις ευθύνες των μελών της ομάδας ανάθεσης όταν αντιληφθούν παραβιάσεις. Οι πολιτικές ή οι διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας μπορεί επίσης να αντιμετωπίζουν παραβιάσεις των απαιτήσεων ανεξαρτησίας από ελεγκτές συστατικών μερών και να ορίζουν τις ενέργειες, στις οποίες μπορεί να προβεί ο ελεγκτής του ομίλου, υπό αυτές τις περιστάσεις, σύμφωνα με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας. Επιπλέον, σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας ή νόμος ή κανονισμός μπορεί να προσδιορίζουν συγκεκριμένες επικοινωνίες προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σε περιστάσεις όπου έχουν εντοπιστεί παραβιάσεις των απαιτήσεων ανεξαρτησίας<sup>64</sup>.
- A70. Εάν από έναν ελεγκτή συστατικού μέρους υπήρξε παραβίαση των σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας, που ισχύουν για την ανάθεση ελέγχου του ομίλου, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που σχετίζονται με την ανεξαρτησία, και η παραβίαση δεν έχει αντιμετωπιστεί ικανοποιητικά σύμφωνα με όσα προβλέπονται στις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας, τότε ο ελεγκτής του ομίλου δεν μπορεί να χρησιμοποιήσει το έργο του συγκεκριμένου ελεγκτή συστατικού μέρους.
- A71. Σοβαρές ανησυχίες είναι εκείνες οι ανησυχίες που κατά την επαγγελματική κρίση του ελεγκτή του ομίλου δεν μπορούν να ξεπεραστούν. Ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου μπορεί να είναι σε θέση να ξεπεράσει τις λιγότερο από σοβαρές ανησυχίες σχετικά με την επαγγελματική ικανότητα του ελεγκτή (π.χ. έλλειψη ειδικών γνώσεων για τον κλάδο) ή το γεγονός ότι ο ελεγκτής δεν λειτουργεί σε περιβάλλον που επιβλέπει ενεργά τους ελεγκτές, με τον ελεγκτή του ομίλου να εμπλέκεται περισσότερο στο έργο

<sup>63</sup> ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 17

<sup>64</sup> ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο), παράγραφος A31

του ελεγκτή του συστατικού μέρους ή να διενεργεί απευθείας περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου σχετικά με τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση του συστατικού μέρους.

Διενέργεια ανάθεσης (Βλ. παρ. 28)

- A72. Το ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο)<sup>65</sup> απαιτεί από τον εταίρο ανάθεσης να καθορίσει ότι η φύση, ο χρόνος και η έκταση της καθοδήγησης, της εποπτείας και της επισκόπησης σχεδιάζονται και εκτελούνται σύμφωνα με τις πολιτικές ή τις διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας, τα επαγγελματικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις και ότι ανταποκρίνονται στη φύση και στις περιστάσεις της ανάθεσης ελέγχου και στους πόρους που ανατέθηκαν ή διατέθηκαν στην ομάδα ανάθεσης. Για έναν έλεγχο ομίλου, η προσέγγιση για την καθοδήγηση, την εποπτεία και την επισκόπηση περιλαμβάνει γενικά ένα συνδυασμό αντιμετώπισης των πολιτικών ή διαδικασιών της ελεγκτικής εταιρείας του ελεγκτή του ομίλου και των αντιδράσεων που σχετίζονται με την ανάθεση ελέγχου του ομίλου.
- A73. Για έναν έλεγχο ομίλου, ιδιαίτερα όταν η ομάδα ανάθεσης περιλαμβάνει μεγάλο αριθμό ελεγκτών συστατικών μερών που ενδέχεται να βρίσκονται σε πολλαπλές τοποθεσίες, ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου μπορεί να αναθέσει το σχεδιασμό ή την εκτέλεση διαδικασιών, καθηκόντων ή ενεργειών σε άλλα μέλη της ομάδας ανάθεσης προκειμένου να τον βοηθήσουν στην εκπλήρωση της ευθύνης του για τη φύση, τον χρόνο και την έκταση της καθοδήγησης και της εποπτείας των ελεγκτών συστατικών μερών, καθώς και της επισκόπησης του έργου τους (βλ. επίσης παράγραφο 11).
- A74. Εάν οι ελεγκτές συστατικών μερών προέρχονται από ελεγκτική εταιρεία διαφορετική από την ελεγκτική εταιρεία, στην οποία ανήκει ο ελεγκτής του ομίλου, οι πολιτικές ή οι διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας ενδέχεται να είναι διαφορετικές ή μπορεί να χρειαστεί να ληφθούν διαφορετικά μέτρα, αντίστοιχα, σε σχέση με τη φύση, τον χρόνο και την έκταση της καθοδήγησης και της εποπτείας αυτών των μελών της ομάδας ανάθεσης, καθώς και την επισκόπηση του έργου τους. Ειδικότερα, οι πολιτικές ή διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας ενδέχεται να απαιτούν από αυτή ή τον εταίρο ανάθεσης του ομίλου να προβεί σε διαφορετικές ενέργειες από αυτές που ισχύουν για τα μέλη της ομάδας ανάθεσης εντός της ελεγκτικής εταιρείας ή του δικτύου (π.χ. σε σχέση με τη μορφή, το περιεχόμενο και τον χρόνο επικοινωνίας με ελεγκτές

<sup>65</sup> ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 30

συστατικών μερών, συμπεριλαμβανομένης της χρήσης οδηγιών ελεγκτών του ομίλου προς ελεγκτές συστατικών μερών). Το ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο) παρέχει παραδείγματα ενεργειών που μπορεί να χρειαστεί να πραγματοποιηθούν σε τέτοιες περιστάσεις<sup>66</sup>.

A75. Η φύση, ο χρόνος και η έκταση της καθοδήγησης και της εποπτείας των ελεγκτών συστατικών μερών, καθώς και η επισκόπηση του έργου τους ενδέχεται να προσαρμόζονται με βάση τη φύση και τις περιστάσεις της ανάθεσης και, για παράδειγμα:

- Τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος. Για παράδειγμα, εάν ο ελεγκτής του ομίλου έχει εντοπίσει ένα συστατικό μέρος που περιλαμβάνει σημαντικό κίνδυνο, μπορεί να είναι σκόπιμο να αυξηθεί η έκταση της καθοδήγησης και εποπτείας του ελεγκτή και να πραγματοποιηθεί λεπτομερέστερη επισκόπηση της τεκμηρίωσης ελέγχου του ελεγκτή.
- Την ικανότητα και τις δυνατότητες των ελεγκτών που εκτελούν το ελεγκτικό έργο. Για παράδειγμα, εάν ο ελεγκτής του ομίλου δεν έχει προηγούμενη εμπειρία σε συνεργασία με ελεγκτή συστατικού μέρους, τότε ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να γνωστοποιήσει λεπτομερέστερες οδηγίες, να αυξήσει τη συχνότητα των συζητήσεων ή άλλων αλληλεπιδράσεων με τον ελεγκτή συστατικού μέρους ή να αναθέσει σε πιο έμπειρα άτομα να επιβλέπουν τον ελεγκτή καθώς το έργο εκτελείται.
- Την τοποθεσία των μελών της ομάδας ανάθεσης, συμπεριλαμβανομένου του βαθμού, στον οποίο τα μέλη της ομάδας ανάθεσης είναι διασκορπισμένα σε πολλές τοποθεσίες, συμπεριλαμβανομένης της χρήσης κέντρων παροχής υπηρεσιών.
- Την πρόσβαση στην τεκμηρίωση ελέγχου του ελεγκτή συστατικού μέρους. Για παράδειγμα, όταν νόμος ή κανονισμός αποκλείει τη μεταφορά τεκμηρίωσης ελέγχου ενός συστατικού μέρους εκτός της δικαιοδοσίας του ελεγκτή συστατικού μέρους, τότε ο ελεγκτής του ομίλου ενδέχεται να μπορεί να επισκοπήσει την τεκμηρίωση ελέγχου στην τοποθεσία του ελεγκτή συστατικού μέρους ή εξ

---

<sup>66</sup> ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο), παράγραφοι A24-A25



αποστάσεως μέσω της χρήσης τεχνολογίας, όταν δεν απαγορεύεται από νόμο ή κανονισμό (βλέπε επίσης παραγράφους Α179–Α180).

Α76. Υπάρχουν διάφοροι τρόποι με τους οποίους ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου μπορεί να αναλάβει την ευθύνη για την καθοδήγηση και την επίβλεψη των ελεγκτών συστατικών μερών, καθώς και την επισκόπηση του έργου τους, για παράδειγμα:

- Με επικοινωνίες με ελεγκτές συστατικών μερών καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου του ομίλου, συμπεριλαμβανομένων των επικοινωνιών που απαιτούνται από το παρόν ΔΠΕ.
- Με συναντήσεις ή κλήσεις σε ελεγκτές για να συζητηθούν οι εντοπισμένοι και εκτιμώμενοι κίνδυνοι, καθώς και τα θέματα, τα ευρήματα και τα συμπεράσματα.
- Με επισκοπήσεις της τεκμηρίωσης ελέγχου του ελεγκτή συστατικού μέρους αυτοπροσώπως ή εξ αποστάσεως, όταν επιτρέπεται από τη νομοθεσία και τους κανονισμούς.
- Με συμμετοχή στο κλείσιμο ή σε άλλες βασικές συναντήσεις μεταξύ των ελεγκτών και της διοίκησης συστατικών μερών.

Α77. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο)<sup>67</sup>, ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου πρέπει να επισκοπεί την τεκμηρίωση ελέγχου σε κατάλληλα χρονικά σημεία κατά τη διάρκεια της ανάθεσης ελέγχου, συμπεριλαμβανομένης της τεκμηρίωσης ελέγχου που σχετίζεται με τον έλεγχο του ομίλου σχετικά με:

- Σημαντικά θέματα,
- Σημαντικές κρίσεις, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που σχετίζονται με δύσκολα ή αμφισβητούμενα θέματα που εντοπίστηκαν κατά τη διάρκεια της ανάθεσης ελέγχου, καθώς και τα συμπεράσματα που εξήχθησαν, και
- Άλλα θέματα που, κατά την επαγγελματική κρίση του εταίρου ανάθεσης, σχετίζονται με τις ευθύνες του.

Η επισκόπηση αυτής της τεκμηρίωσης ελέγχου από τον εταίρο ανάθεσης του ομίλου πραγματοποιείται συχνά κατά τη διάρκεια του ελέγχου του ομίλου, συμπεριλαμβανομένης της επισκόπησης της σχετικής τεκμηρίωσης ελέγχου του ελεγκτή (βλέπε επίσης παράγραφο Α148).

Επικοινωνία με τους ελεγκτές συστατικών μερών (Βλ. παρ. 29)

<sup>67</sup> ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο), παράγραφοι 31, Α92-Α93

A78. Σαφής και έγκαιρη επικοινωνία μεταξύ του ελεγκτή του ομίλου και των ελεγκτών συστατικών μερών σχετικά με τις αντίστοιχες ευθύνες τους, καθώς και σαφείς οδηγίες προς τους ελεγκτές συστατικών μερών σχετικά με τη φύση, τον χρόνο και την έκταση του έργου που πρέπει να εκτελεστεί και τα θέματα που αναμένεται να γνωστοποιηθούν στον ελεγκτή του ομίλου, βοηθά στη δημιουργία της βάσης για αποτελεσματική αμφίδρομη επικοινωνία. Η αποτελεσματική αμφίδρομη επικοινωνία μεταξύ του ελεγκτή του ομίλου και των ελεγκτών συστατικών μερών συμβάλλει επίσης στη θεμελίωση προσδοκιών για τους ελεγκτές συστατικών μερών και διευκολύνει την καθοδήγηση και την εποπτεία τους από τον ελεγκτή του ομίλου, καθώς και την επισκόπηση του έργου τους. Αυτή η επικοινωνία παρέχει επίσης την ευκαιρία στον εταίρο ανάθεσης του ομίλου να υπερθεματίσει την ανάγκη οι ελεγκτές συστατικών μερών να ασκούν επαγγελματικό σκεπτικισμό στο έργο που εκτελείται για τους σκοπούς του ελέγχου του ομίλου.

A79. Άλλοι παράγοντες που ενδέχεται επίσης να συμβάλλουν στην αποτελεσματική αμφίδρομη επικοινωνία περιλαμβάνουν:

- Σαφήνεια των οδηγιών προς τον ελεγκτή συστατικού μέρους, ιδιαίτερα όταν ο ελεγκτής συστατικού μέρους προέρχεται από άλλη ελεγκτική εταιρεία και ενδέχεται να μην είναι εξοικειωμένος με τις πολιτικές ή τις διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας, στην οποία ανήκει ο ελεγκτής του ομίλου.
- Αμοιβαία κατανόηση ότι ο ελεγκτής συστατικού μέρους μπορεί να συζητήσει το ελεγκτικό έργο που ζητείται να εκτελεστεί, με βάση τη γνώση και την κατανόησή του επί του συστατικού μέρους.
- Αμοιβαία κατανόηση των σχετικών θεμάτων και των αναμενόμενων ενεργειών που προκύπτουν από τη διαδικασία επικοινωνίας.
- Τη μορφή των επικοινωνιών. Για παράδειγμα, θέματα που χρήζουν έγκαιρης προσοχής μπορεί να συζητηθούν καταλληλότερα σε μια συνάντηση, παρά με την ανταλλαγή μηνυμάτων ηλεκτρονικού ταχυδρομείου.
- Αμοιβαία κατανόηση των ατόμων από τον ελεγκτή του ομίλου και από τους ελεγκτές συστατικών μερών που έχουν την ευθύνη για τη διαχείριση των επικοινωνιών σχετικά με συγκεκριμένα θέματα.

- Τη διαδικασία για τη λήψη μέτρων από τον ελεγκτή συστατικού μέρους και την σχετική αναφορά του επί θεμάτων που επικοινωνήθηκαν από τον ελεγκτή του ομίλου.

A80. Οι επικοινωνίες μεταξύ του ελεγκτή του ομίλου και των ελεγκτών συστατικών μερών εξαρτώνται από τα γεγονότα και τις περιστάσεις της ανάθεσης ελέγχου του ομίλου, συμπεριλαμβανομένης της φύσης και της έκτασης της εμπλοκής των ελεγκτών συστατικών μερών και του βαθμού, στον οποίο ο ελεγκτής του ομίλου και οι ελεγκτές συστατικών μερών υπόκεινται σε κοινά συστήματα διαχείρισης ποιότητας ή κοινές απαιτήσεις δικτύου ή υπηρεσίες δικτύου.

#### Μορφή επικοινωνιών

A81. Η μορφή των επικοινωνιών μεταξύ του ελεγκτή του ομίλου και των ελεγκτών συστατικών μερών μπορεί να ποικίλλει ανάλογα με παράγοντες, όπως η φύση του ελεγκτικού έργου που ζητήθηκε από τους ελεγκτές συστατικών μερών να εκτελέσουν και ο βαθμός, στον οποίο οι δυνατότητες επικοινωνίας ενσωματώνονται στα εργαλεία ελέγχου που χρησιμοποιούνται για τον έλεγχο ομίλου.

A82. Η μορφή επικοινωνίας μπορεί επίσης να επηρεαστεί από παράγοντες όπως:

- Η σημασία, η πολυπλοκότητα ή ο επείγων χαρακτήρας του θέματος.
- Εάν το θέμα έχει γνωστοποιηθεί ή αναμένεται να γνωστοποιηθεί στη διοίκηση του ομίλου και στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση αυτού.

A83. Η επικοινωνία μεταξύ του ελεγκτή του ομίλου και του ελεγκτή συστατικού μέρους ενδέχεται να μην είναι απαραίτητα έγγραφη. Ωστόσο, η προφορική επικοινωνία του ελεγκτή του ομίλου με τους ελεγκτές των συστατικών μερών μπορεί να συμπληρώνεται από έγγραφη επικοινωνία, όπως ένα σύνολο οδηγιών σχετικά με το έργο που πρέπει να εκτελεστεί, όταν ο ελεγκτής του ομίλου θέλει να δώσει ιδιαίτερη προσοχή ή να προωθήσει την αμοιβαία κατανόηση ορισμένων θεμάτων. Επιπλέον, ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να συναντηθεί με τον ελεγκτή συστατικού μέρους για να συζητήσει σημαντικά θέματα ή για να επισκοπήσει σχετικά σημεία της τεκμηρίωσης ελέγχου του ελεγκτή συστατικού μέρους.

A84. Η παράγραφος 45 απαιτεί από τον ελεγκτή του ομίλου να ζητήσει από τον ελεγκτή συστατικού μέρους να γνωστοποιήσει θέματα σχετικά με το συμπέρασμα του ελεγκτή του ομίλου επί του ελέγχου του ομίλου. Όπως εξηγείται στην παράγραφο A146, η

μορφή και το περιεχόμενο των παραδοτέων του ελεγκτή συστατικού μέρους επηρεάζονται από τη φύση και την έκταση του ελεγκτικού έργου που του έχει ζητηθεί να εκτελέσει.

A85. Ανεξάρτητα από τη μορφή επικοινωνίας, ισχύουν οι απαιτήσεις τεκμηρίωσης αυτού και άλλων ΔΠΕ.

Χρόνος επικοινωνίας

A86. Ο κατάλληλος χρόνος επικοινωνίας θα ποικίλλει ανάλογα με τις περιστάσεις της ανάθεσης. Οι σχετικές περιστάσεις μπορεί να περιλαμβάνουν τη φύση, τον χρόνο και την έκταση του έργου που πρέπει να εκτελεστεί από τον ελεγκτή συστατικού μέρους, καθώς και τα μέτρα που αναμένεται να λάβει ο ελεγκτής συστατικού μέρους. Για παράδειγμα, γνωστοποιήσεις σχετικά με θέματα σχεδιασμού μπορεί συχνά να γίνονται νωρίς στην ανάθεση ελέγχου και, για έναν αρχικό έλεγχο του ομίλου, μπορεί να γίνονται ως μέρος της συμφωνίας των όρων της ανάθεσης.

Μη συμμόρφωση με νόμους ή κανονισμούς (Βλ. παρ. 25, 29)

A87. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΕ 250 (Αναθεωρημένο)<sup>68</sup>, ο εταίρος της ανάθεσης του ομίλου ενδέχεται να λάβει γνώση πληροφοριών σχετικά με μη συμμόρφωση ή υποψία ενδεχόμενης μη συμμόρφωσης με νόμους ή κανονισμούς. Σε τέτοιες περιστάσεις, ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου ενδέχεται να έχει υποχρέωση, βάσει σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας, νόμων ή κανονισμών, να γνωστοποιήσει το θέμα στον ελεγκτή συστατικού μέρους<sup>69</sup>. Η υποχρέωση του εταίρου ανάθεσης του ομίλου να γνωστοποιεί τη μη συμμόρφωση ή την υποψία ενδεχόμενης μη συμμόρφωσης μπορεί να επεκταθεί και στους ελεγκτές των οικονομικών καταστάσεων οντοτήτων ή επιχειρηματικών μονάδων, για τις οποίες απαιτείται έλεγχος βάσει καταστατικού, κανονισμού ή για άλλο λόγο, αλλά για τους οποίους δεν εκτελείται ελεγκτικό έργο για τους σκοπούς του ελέγχου του ομίλου.

**Κατανόηση του ομίλου και του περιβάλλοντός του, του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς και του συστήματος εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας του ομίλου (Βλ. παρ. 30)**

<sup>68</sup> ΔΠΕ 250 (Αναθεωρημένο), «Εξέταση νόμων και κανονισμών σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων»

<sup>69</sup> Βλ., για παράδειγμα, τις παραγράφους R360.17 και R360.18 του Διεθνούς Κώδικα Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Λογιστές (συμπεριλαμβανομένων των Διεθνών Προτύπων Ανεξαρτησίας) του Συμβουλίου Διεθνών Προτύπων Δεοντολογίας για τους Λογιστές (Κώδικας ΣΔΠΔΛ)

A88. Το ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο 2019)<sup>70</sup> περιέχει απαιτήσεις και οδηγίες σχετικά με την ευθύνη του ελεγκτή να κατανοήσει την οντότητα και το περιβάλλον της, το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, καθώς και το σύστημα εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας της οντότητας. Το Παράρτημα 2 αυτού του ΔΠΕ παρέχει παραδείγματα θεμάτων που σχετίζονται με τις εσωτερικές δικλίδες ασφαλείας και ενδέχεται να είναι χρήσιμα για την κατανόηση του συστήματος εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας στο πλαίσιο ενός ομίλου περιβάλλοντος και επεκτείνεται στον τρόπο εφαρμογής του ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο 2019) σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων ομίλου.

A89. Η κατανόηση του ομίλου και του περιβάλλοντός του, του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς και του συστήματος εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας του ομίλου μπορεί να αποκτηθεί μέσω επικοινωνιών με:

- Τη διοίκηση του ομίλου, τη διοίκηση συστατικών μερών ή άλλα κατάλληλα άτομα εντός της οντότητας, συμπεριλαμβανομένων ατόμων στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου (εάν υπάρχει αυτή η λειτουργία), καθώς και ατόμων που έχουν γνώση του συστήματος εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας του ομίλου, των λογιστικών πολιτικών και πρακτικών, καθώς και της διαδικασίας ενοποίησης,
- Ελεγκτές συστατικών μερών, ή
- Ελεγκτές που διενεργούν έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων μιας οντότητας ή επιχειρηματικής μονάδας που ανήκει στον όμιλο, για νομικούς, ρυθμιστικούς ή άλλους λόγους.

A90. Η απόκτηση κατανόησης του ομίλου, ο εντοπισμός των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος και η αξιολόγηση του ενδογενούς κινδύνου και του κινδύνου δικλίδων ασφαλείας μπορεί να πραγματοποιηθεί και να εκφραστεί με διαφορετικούς τρόπους ανάλογα με τις προτιμώμενες τεχνικές ή μεθοδολογίες ελέγχου. Αντίστοιχα, όταν οι ελεγκτές συστατικών μερών εμπλέκονται στο σχεδιασμό και στην εκτέλεση των διαδικασιών εκτίμησης κινδύνου, ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να χρειαστεί να γνωστοποιήσει την προτιμώμενη προσέγγισή του στους ελεγκτές συστατικών μερών ή να παράσχει οδηγίες.

*Συζήτηση ομάδας ανάθεσης (Βλ. παρ. 30)*

<sup>70</sup> ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο 2019), παράγραφοι 19-27, A50-A183

A91. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο 2019)<sup>71</sup>, ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου και άλλα βασικά μέλη της ομάδας ανάθεσης πρέπει να συζητήσουν την εφαρμογή του ισχύοντος πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς και την ροπή των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου σε ουσιώδες σφάλμα. Ο καθορισμός από τον εταίρο ανάθεσης του ομίλου των μελών της ομάδας ανάθεσης που θα λάβουν μέρος στη συζήτηση, καθώς και τα θέματα που θα συζητηθούν, επηρεάζεται από θέματα όπως οι αρχικές προσδοκίες σχετικά με τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος και η προκαταρκτική προσδοκία για το εάν θα υπάρχει συμμετοχή ελεγκτών συστατικών μερών.

A92. Η συζήτηση δίνει την ευκαιρία:

- Διαμοιρασμού της γνώσης των συστατικών μερών και του περιβάλλοντός τους, συμπεριλαμβανομένων των δραστηριοτήτων των συστατικών μερών που είναι κεντροποιημένες.
- Ανταλλαγής πληροφοριών σχετικά με τους επιχειρηματικούς κινδύνους των συστατικών μερών ή του ομίλου, καθώς και τον τρόπο που οι ενδογενείς παράγοντες κινδύνου μπορεί να επηρεάσουν την ροπή σε σφάλματα κατηγοριών συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών και γνωστοποιήσεων.
- Ανταλλαγής απόψεων σχετικά με το πώς και πού οι οικονομικές καταστάσεις του ομίλου ενδέχεται να είναι επιρρεπείς σε ουσιώδες σφάλμα λόγω απάτης ή λάθους. Το ΔΠΕ 240<sup>72</sup> απαιτεί από τη συζήτηση της ομάδας ανάθεσης να δίνεται ιδιαίτερη έμφαση στο πώς και πού οι οικονομικές καταστάσεις της οντότητας ενδέχεται να είναι επιρρεπείς σε ουσιώδες σφάλμα λόγω απάτης, συμπεριλαμβανομένου του τρόπου με τον οποίο μπορεί να συμβεί απάτη.
- Εντοπισμού των πολιτικών που ακολουθούνται από τη διοίκηση του ομίλου ή των συστατικών μερών και οι οποίες ενδέχεται να είναι μεροληπτικές ή σχεδιασμένες για τη διαχείριση κερδών και θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε απατηλή χρηματοοικονομική αναφορά.

---

<sup>71</sup> ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο 2019), παράγραφος 17

<sup>72</sup> ΔΠΕ 240, παράγραφος 16

- Εξέτασης γνωστών εξωτερικών και εσωτερικών παραγόντων που επηρεάζουν τον όμιλο και ενδέχεται να δημιουργήσουν κίνητρο ή να ασκήσουν πίεση προς τη διοίκηση του ομίλου, τη διοίκηση συστατικών μερών ή άλλους να διαπράξουν απάτη, παρέχουν δε την ευκαιρία για διάπραξη απάτης ή υποδεικνύουν μια κουλτούρα ή ένα περιβάλλον που επιτρέπει στη διοίκηση του ομίλου, στη διοίκηση συστατικών μερών ή σε άλλα μέρη τον εξορθολογισμό της διάπραξης απάτης.
- Εξέτασης του κινδύνου η διοίκηση του ομίλου ή συστατικών μερών να παραβιάζει τις δικλίδες ασφαλείας.
- Συζήτησης επί απάτης που έχει εντοπιστεί ή επί πληροφοριών που υποδεικνύουν την ύπαρξη απάτης.
- Εντοπισμού των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος σχετικά με συστατικά μέρη όπου ενδέχεται να υπάρχουν εμπόδια στην άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού.
- Εξέτασης του εάν χρησιμοποιούνται ενιαίες λογιστικές πολιτικές για την κατάρτιση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των συστατικών μερών για τις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου κι, εάν όχι, του τρόπου με τον οποίο εντοπίζονται και προσαρμόζονται οι διαφορές στις λογιστικές πολιτικές (όταν απαιτείται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς).
- Διαμοιρασμού πληροφοριών σχετικά με κινδύνους ουσιώδους σφάλματος της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης ενός συστατικού μέρους που ενδέχεται να ισχύουν ευρύτερα για ορισμένα ή όλα τα άλλα συστατικά μέρη.
- Διαμοιρασμού πληροφοριών που μπορεί να υποδηλώνουν μη συμμόρφωση με τους εθνικούς νόμους ή κανονισμούς, για παράδειγμα, πληρωμές δωροδοκιών και ακατάλληλες πρακτικές ενδοομιλικών συναλλαγών.
- Συζήτησης γεγονότων ή συνθηκών που εντοπίστηκαν από τη διοίκηση του ομίλου, τη διοίκηση συστατικών μερών ή την ομάδα ανάθεσης, και που ενδέχεται να θέσουν σημαντικές αμφιβολίες σχετικά με την ικανότητα του ομίλου να συνεχίσει τη δραστηριότητά του.
- Συζήτηση των σχέσεων ή των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών που εντοπίζονται από τη διοίκηση του ομίλου ή τη διοίκηση συστατικών μερών και οποιαδήποτε άλλα συνδεδεμένα μέρη, για τα οποία γνωρίζει η ομάδα ανάθεσης.

*Ο όμιλος και το περιβάλλον του* (Βλ. παρ. 30(α))

A93. Η κατανόηση της οργανωτικής δομής του ομίλου και του επιχειρηματικού του μοντέλου μπορεί να επιτρέψει στον ελεγκτή του ομίλου να κατανοήσει θέματα όπως:

- Η πολυπλοκότητα της δομής του ομίλου. Ένας όμιλος μπορεί να είναι πιο περίπλοκος από μια μεμονωμένη οντότητα, επειδή ένας όμιλος μπορεί να έχει πολλές θυγατρικές, τμήματα ή άλλες επιχειρηματικές μονάδες, συμπεριλαμβανομένων πολλών τοποθεσιών. Επίσης, η νομική δομή ενός ομίλου μπορεί να διαφέρει από τη λειτουργική του δομή, για παράδειγμα, για φορολογικούς σκοπούς. Οι πολύπλοκες δομές συχνά εμφανίζουν παράγοντες που μπορεί να οδηγήσουν σε αυξημένη ροπή σε σημαντικά σφάλματα, όπως εάν η υπεραξία, οι κοινοπραξίες ή οι οντότητες ειδικού σκοπού λογιστικοποιούνται κατάλληλα και εάν έχουν γίνει επαρκείς γνωστοποιήσεις.
- Οι γεωγραφικές τοποθεσίες των λειτουργιών του ομίλου. Η ύπαρξη ενός ομίλου που βρίσκεται σε πολλαπλές γεωγραφικές τοποθεσίες μπορεί να προκαλέσει αυξημένη ροπή σε ουσιώδη σφάλματα. Για παράδειγμα, διαφορετικές γεωγραφικές τοποθεσίες μπορεί να περιλαμβάνουν διαφορετικές γλώσσες, κουλτούρες και επιχειρηματικές πρακτικές.
- Η δομή και η πολυπλοκότητα του περιβάλλοντος τεχνολογίας της πληροφορικής του ομίλου. Ένα πολύπλοκο περιβάλλον τεχνολογίας της πληροφορικής συχνά εμφανίζει παράγοντες που μπορεί να οδηγήσουν σε αυξημένη ροπή σε ουσιώδη σφάλματα. Για παράδειγμα, ένας όμιλος μπορεί να έχει ένα περίπλοκο περιβάλλον τεχνολογίας της πληροφορικής εξαιτίας πολλαπλών συστημάτων πληροφορικής που δεν είναι ενσωματωμένα λόγω πρόσφατων εξαγορών ή συγχωνεύσεων. Ως εκ τούτου, μπορεί να είναι ιδιαίτερα σημαντικό να κατανοηθεί η πολυπλοκότητα της ασφάλειας στο περιβάλλον τεχνολογίας της πληροφορικής, συμπεριλαμβανομένης της ευπάθειας των εφαρμογών πληροφορικής, των βάσεων δεδομένων και άλλων πτυχών του περιβάλλοντος τεχνολογίας της πληροφορικής. Ένας όμιλος μπορεί επίσης να χρησιμοποιεί έναν ή περισσότερους εξωτερικούς παρόχους υπηρεσιών για πτυχές του περιβάλλοντος τεχνολογίας της πληροφορικής.
- Σχετικοί ρυθμιστικοί παράγοντες, συμπεριλαμβανομένου του ρυθμιστικού περιβάλλοντος. Διαφορετικοί νόμοι ή κανονισμοί ενδέχεται να εισάγουν



παράγοντες που μπορεί να οδηγήσουν σε αυξημένη ροπή σε ουσιώδη σφάλματα. Ένας όμιλος μπορεί να έχει λειτουργίες που υπόκεινται σε υψηλό βαθμό πολύπλοκων νόμων ή κανονισμών σε πολλαπλές δικαιοδοσίες ή οντότητες ή επιχειρηματικές μονάδες του ομίλου που δραστηριοποιούνται σε πολλούς κλάδους, οι οποίοι υπόκεινται σε διαφορετικούς τύπους νόμων ή κανονισμών.

- Η ιδιοκτησία και οι σχέσεις μεταξύ των ιδιοκτητών και άλλων ατόμων ή οντοτήτων, συμπεριλαμβανομένων των συνδεδεμένων μερών. Η κατανόηση της ιδιοκτησίας και των σχέσεων μπορεί να είναι πιο περίπλοκη σε έναν όμιλο που δραστηριοποιείται σε πολλαπλές δικαιοδοσίες, καθώς και όταν υπάρχουν αλλαγές στην ιδιοκτησία μέσω σχηματισμού νέων οντοτήτων, απόκτησης, διάθεσης ή κοινοπραξίας. Αυτοί οι παράγοντες ενδέχεται να οδηγήσουν σε αυξημένη ροπή σε ουσιώδη σφάλματα.

A94. Η κατανόηση του βαθμού, στον οποίο οι λειτουργίες ή οι δραστηριότητες του ομίλου είναι παρόμοιες, μπορεί να βοηθήσει στον εντοπισμό παρόμοιων κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μεταξύ των συστατικών μερών, καθώς και στο σχεδιασμό της κατάλληλης ανταπόκρισης.

A95. Τα οικονομικά αποτελέσματα των οντοτήτων ή των επιχειρηματικών μονάδων επιμετρούνται και επισκοπούνται συνήθως από τη διοίκηση του ομίλου. Οι έρευνες της διοίκησης του ομίλου μπορεί να αποκαλύψουν ότι η ίδια βασίζεται σε ορισμένους βασικούς δείκτες για να αξιολογήσει τη χρηματοοικονομική απόδοση των οντοτήτων και των επιχειρηματικών μονάδων του ομίλου και να αναλάβει δράση. Η κατανόηση τέτοιων επιμετρήσεων απόδοσης μπορεί να βοηθήσει στον εντοπισμό:

- Περιοχών όπου υπάρχει αυξημένη ροπή σε ουσιώδη σφάλματα (π.χ. λόγω άσκησης πιέσεων στη διοίκηση συστατικών μερών για την τήρηση ορισμένων μέτρων απόδοσης).
- Δικλίδων ασφαλείας επί της διαδικασίας χρηματοοικονομικής αναφοράς του ομίλου.

*Το σύστημα εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας του ομίλου*

Η φύση και η έκταση της ομοιομορφίας των δικλίδων ασφαλείας (Βλ. παρ. 30(γ)(i))

A96. Η διοίκηση του ομίλου μπορεί να σχεδιάζει δικλίδες ασφαλείας με σκοπό να λειτουργούν με κοινό τρόπο σε πολλαπλές οντότητες ή επιχειρηματικές μονάδες

(δηλαδή, κοινές δικλίδες ασφαλείας). Για παράδειγμα, η διοίκηση του ομίλου μπορεί να σχεδιάσει κοινές δικλίδες ασφαλείας για τη διαχείριση αποθεμάτων, οι οποίες λειτουργούν χρησιμοποιώντας το ίδιο σύστημα τεχνολογίας της πληροφορικής και εφαρμόζονται σε όλες τις οντότητες ή τις επιχειρηματικές μονάδες του ομίλου. Ενδέχεται να υπάρχουν κοινές δικλίδες ασφαλείας σε κάθε συστατικό μέρος του συστήματος εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας του ομίλου και μπορεί να εφαρμόζονται σε διαφορετικά επίπεδα εντός του ομίλου (π.χ. σε επίπεδο ενοποιημένου ομίλου στο σύνολό του ή για άλλα επίπεδα συνάθροισης εντός του ομίλου). Οι κοινές δικλίδες ασφαλείας μπορεί να είναι άμεσες ή έμμεσες δικλίδες ασφαλείας. Οι άμεσες δικλίδες ασφαλείας είναι δικλίδες που είναι αρκετά ακριβείς για την αντιμετώπιση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμών. Έμμεσες δικλίδες ασφαλείας είναι δικλίδες που υποστηρίζουν τις άμεσες δικλίδες ασφαλείας<sup>73</sup>.

A97. Η κατανόηση των συστατικών μερών του συστήματος εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας του ομίλου περιλαμβάνει την κατανόηση των κοινών σημείων των δικλίδων ασφαλείας εντός αυτών των συστατικών μερών σε όλον τον όμιλο. Για την κατανόηση των κοινών σημείων μιας δικλίδας ασφαλείας σε όλον τον όμιλο, τα ζητήματα που μπορεί να είναι σχετικά περιλαμβάνουν:

- Εάν η δικλίδα ασφαλείας έχει σχεδιαστεί κεντρικά και απαιτείται να εφαρμόζεται όπως έχει σχεδιαστεί (δηλαδή, χωρίς τροποποίηση) σε ορισμένα ή σε όλα τα συστατικά μέρη.
- Εάν η δικλίδα ασφαλείας εφαρμόζεται και, κατά περίπτωση, παρακολουθείται από άτομα με παρόμοιες ευθύνες και ικανότητες σε όλα τα συστατικά μέρη όπου αυτή εφαρμόζεται.
- Εάν η δικλίδα ασφαλείας χρησιμοποιεί πληροφορίες από εφαρμογές τεχνολογίας της πληροφορικής, τότε οι εφαρμογές αυτές, καθώς και άλλες πτυχές του περιβάλλοντος τεχνολογίας της πληροφορικής που παράγουν τις πληροφορίες, είναι ίδιες μεταξύ των συστατικών μερών ή των τοποθεσιών, ή
- Εάν η δικλίδα είναι αυτοματοποιημένη, τότε διαμορφώνεται με τον ίδιο τρόπο σε κάθε εφαρμογή τεχνολογίας της πληροφορικής σε όλα τα συστατικά μέρη.

<sup>73</sup> ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο 2019), παράγραφος A5

- A98. Μπορεί συχνά να απαιτείται κρίση για να οριστεί εάν μια δικλίδα ασφαλείας είναι κοινή. Για παράδειγμα, η διοίκηση του ομίλου μπορεί να απαιτεί από όλες τις οντότητες και τις επιχειρηματικές μονάδες να διενεργούν μηνιαία αξιολόγηση της ενηλικίωσης των λογαριασμών των πελατών, η οποία δημιουργείται από μια συγκεκριμένη εφαρμογή τεχνολογίας της πληροφορικής. Όταν οι αναφορές ενηλικίωσης δημιουργούνται από διαφορετικές εφαρμογές τεχνολογίας της πληροφορικής ή όταν ο τρόπος χρήσης της εφαρμογής τεχνολογίας της πληροφορικής διαφέρει μεταξύ οντοτήτων ή επιχειρηματικών μονάδων, μπορεί να χρειαστεί να εξεταστεί εάν η δικλίδα ασφαλείας μπορεί να οριστεί ως κοινή. Αυτό οφείλεται στις διαφορές στη σχεδίαση της δικλίδας ασφαλείας που μπορεί να υπάρχουν λόγω της ύπαρξης διαφορετικών εφαρμογών τεχνολογίας της πληροφορικής (π.χ. εάν η εφαρμογή τεχνολογίας της πληροφορικής έχει διαμορφωθεί με τον ίδιο τρόπο μεταξύ των συστατικών μερών και εάν υπάρχουν αποτελεσματικές γενικές δικλίδες ασφαλείας τεχνολογίας της πληροφορικής σε διαφορετικές εφαρμογές τεχνολογίας της πληροφορικής).
- A99. Η εξέταση του επιπέδου στο οποίο εκτελούνται οι δικλίδες ασφαλείας εντός του ομίλου (π.χ. σε επίπεδο ενοποιημένου ομίλου στο σύνολό του ή σε άλλα επίπεδα συνάθροισης εντός του ομίλου), καθώς και του βαθμού συγκέντρωσης και ομοιομορφίας, μπορεί να είναι σημαντική για την κατανόηση του τρόπου με τον οποίο οι πληροφορίες υποβάλλονται σε επεξεργασία και ελέγχονται. Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι δικλίδες ασφαλείας ενδέχεται να εκτελούνται κεντρικά (π.χ. εκτελούνται μόνο σε μια μεμονωμένη οντότητα ή επιχειρηματική μονάδα), αλλά μπορεί να έχουν διάχυτη επίδραση σε άλλες οντότητες ή επιχειρηματικές μονάδες (π.χ. ένα κοινό κέντρο υπηρεσιών που επεξεργάζεται συναλλαγές για λογαριασμό άλλων οντοτήτων ή επιχειρηματικών μονάδων εντός του ομίλου). Η επεξεργασία των συναλλαγών και των σχετικών δικλίδων ασφαλείας σε κοινό κέντρο υπηρεσιών μπορεί να λειτουργεί με τον ίδιο τρόπο για τις συναλλαγές που υπόκεινται σε επεξεργασία στο κοινό κέντρο υπηρεσιών, ανεξάρτητα από την οντότητα ή την επιχειρηματική μονάδα (π.χ. οι διαδικασίες, οι κίνδυνοι και οι δικλίδες ασφαλείας μπορεί να είναι οι ίδιοι ανεξάρτητα από την πηγή της συναλλαγής). Σε τέτοιες περιπτώσεις, μπορεί να είναι σκόπιμο να καθοριστούν οι δικλίδες ασφαλείας και να αξιολογηθεί ο σχεδιασμός, να

καθοριστεί η εφαρμογή των δικλίδων ασφαλείας, και, κατά περίπτωση, να τεθεί σε δοκιμασία η λειτουργική αποτελεσματικότητα, ως ενιαίος πληθυσμός.

Κεντροποιημένες δραστηριότητες (Βλ. παρ. 30(γ)(i)–(ii))

A100. Η διοίκηση του ομίλου ενδέχεται να κεντροποιεί ορισμένες από τις δραστηριότητές της, όπως, για παράδειγμα, τη χρηματοοικονομική αναφορά ή οι λογιστικές λειτουργίες μπορεί να εκτελούνται για μια συγκεκριμένη ομάδα κοινών συναλλαγών ή άλλης χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, με συνεπή και κεντρικό τρόπο για πολλαπλές οντότητες ή επιχειρηματικές μονάδες (π.χ. όταν η έναρξη, η εξουσιοδότηση, η καταχώρηση, η επεξεργασία ή η αναφορά των συναλλαγών εσόδων πραγματοποιείται σε κοινό κέντρο εξυπηρέτησης).

A101. Η κατανόηση του τρόπου με τον οποίο οι κεντρικές δραστηριότητες εντάσσονται στη συνολική δομή του ομίλου και στη φύση των δραστηριοτήτων που αναλαμβάνονται, μπορεί να βοηθήσει στον εντοπισμό και την αξιολόγηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος, καθώς και στην κατάλληλη αντιμετώπιση αυτών των κινδύνων. Για παράδειγμα, οι δικλίδες ασφαλείας σε ένα κοινό κέντρο εξυπηρέτησης ενδέχεται να λειτουργούν ανεξάρτητα από άλλες δικλίδες ασφαλείας ή μπορεί να εξαρτώνται από δικλίδες ασφαλείας σε μια οντότητα ή επιχειρηματική μονάδα, από την οποία προέρχεται η χρηματοοικονομική πληροφόρηση (π.χ. η έναρξη και η εξουσιοδότηση των συναλλαγών πωλήσεων ενδέχεται να πραγματοποιηθούν σε μια οντότητα ή επιχειρηματική μονάδα, αλλά η επεξεργασία μπορεί να πραγματοποιηθεί στο κοινό κέντρο εξυπηρέτησης).

A102. Ο ελεγκτής του ομίλου ενδέχεται να εμπλέξει ελεγκτές συστατικών μερών στον έλεγχο της λειτουργικής αποτελεσματικότητας κοινών δικλίδων ασφαλείας ή δικλίδων ασφαλείας που σχετίζονται με κεντρικές δραστηριότητες. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η αποτελεσματική συνεργασία μεταξύ του ελεγκτή του ομίλου και των ελεγκτών συστατικών μερών είναι σημαντική, καθώς τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται μέσω του ελέγχου της λειτουργικής αποτελεσματικότητας κοινών δικλίδων ασφαλείας ή δικλίδων ασφαλείας που σχετίζονται με κεντρικές δραστηριότητες, υποστηρίζουν τον καθορισμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των ουσιαστικών διαδικασιών που πρέπει να εκτελεστούν σε όλον τον όμιλο.

Γνωστοποιήσεις επί σημαντικών θεμάτων που υποστηρίζουν την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου (Βλ. παρ. 30(γ)(iv))

A103. Οι οντότητες ή οι επιχειρηματικές μονάδες του ομίλου ενδέχεται να χρησιμοποιούν ένα πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς για νομικούς, ρυθμιστικούς ή άλλους λόγους, το οποίο διαφέρει από το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που χρησιμοποιείται για τις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η κατανόηση των διαδικασιών χρηματοοικονομικής αναφοράς της διοίκησης του ομίλου για την ευθυγράμμιση των λογιστικών πολιτικών και, κατά περίπτωση, των περιόδων χρηματοοικονομικής αναφοράς που διαφέρουν από αυτές του ομίλου, επιτρέπει στον ελεγκτή του ομίλου να κατανοήσει πώς γίνονται οι προσαρμογές, οι συμφωνίες και οι αναταξινομήσεις, καθώς κι εάν γίνονται κεντρικά από τη διοίκηση του ομίλου ή από την οντότητα ή την επιχειρηματική μονάδα.

Οδηγίες από τη διοίκηση του ομίλου σε οντότητες ή επιχειρηματικές μονάδες

A104. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο 2019)<sup>74</sup>, ο ελεγκτής του ομίλου πρέπει να κατανοήσει πώς η διοίκηση του ομίλου γνωστοποιεί σημαντικά θέματα που υποστηρίζουν την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου. Για την επίτευξη ομοιομορφίας και συγκρισιμότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, η διοίκηση του ομίλου μπορεί να εκδώσει οδηγίες (π.χ. γνωστοποίηση πολιτικών χρηματοοικονομικής αναφοράς) προς τις οντότητες ή τις επιχειρηματικές μονάδες, οι οποίες περιλαμβάνουν λεπτομέρειες σχετικά με τις διαδικασίες χρηματοοικονομικής αναφοράς ή ενδέχεται να ενέχουν πολιτικές που είναι κοινές σε ολόκληρο τον όμιλο. Η κατανόηση των οδηγιών της διοίκησης του ομίλου μπορεί να επηρεάσει τον εντοπισμό και την αξιολόγηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου. Για παράδειγμα, οι ανεπαρκείς οδηγίες μπορεί να αυξήσουν την πιθανότητα σφαλμάτων λόγω του κινδύνου λανθασμένης καταχώρησης ή επεξεργασίας των συναλλαγών ή εσφαλμένης εφαρμογής λογιστικών πολιτικών.

A105. Η κατανόηση των οδηγιών ή των πολιτικών από τον ελεγκτή του ομίλου ενδέχεται να περιλαμβάνει τα ακόλουθα:

- Τη σαφήνεια και την πρακτικότητα των οδηγιών για τη συμπλήρωση του πακέτου αναφοράς.

<sup>74</sup> ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο 2019), παράγραφος 25(β)

- Εάν οι οδηγίες:
  - ο Περιγράφουν επαρκώς τα χαρακτηριστικά του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς και τις λογιστικές πολιτικές που πρέπει να εφαρμόζονται.
  - ο Αντιμετωπίζουν την απαραίτητη πληροφόρηση για την κατάρτιση γνωστοποιήσεων που είναι επαρκής για τη συμμόρφωση με τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς, για παράδειγμα, γνωστοποίηση σχέσεων και συναλλαγών με συνδεδεμένα μέρη και πληροφορίες κατά τομέα.
  - ο Αντιμετωπίζουν την απαραίτητη πληροφόρηση για την πραγματοποίηση προσαρμογών ενοποίησης, για παράδειγμα, ενδοομιλικές συναλλαγές και μη πραγματοποιηθέντα κέρδη και υπόλοιπα λογαριασμών εντός του ομίλου, και
  - ο Συμπεριλαμβάνουν ένα χρονοδιάγραμμα αναφοράς

*Ζητήματα που προκύπτουν όταν εμπλέκονται ελεγκτές συστατικών μερών (Βλ. παρ. 31-32)*

A106. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου του ομίλου, ο ελεγκτής του ομίλου ενδέχεται να γνωστοποιήσει τα θέματα της παραγράφου 31 σε άλλους ελεγκτές συστατικών μερών, εάν αυτά τα θέματα σχετίζονται με το έργο τους. Η παράγραφος A144 περιλαμβάνει παραδείγματα άλλων θεμάτων που μπορεί να χρειαστεί να γνωστοποιηθούν έγκαιρα κατά τη διάρκεια του έργου του ελεγκτή συστατικού μέρους.

A107. Η φύση των σχέσεων και των συναλλαγών με συνδεδεμένα μέρη ενδέχεται, σε ορισμένες περιστάσεις, να προκαλέσει υψηλότερο κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων από ότι συναλλαγές με μη συνδεδεμένα μέρη<sup>75</sup>. Σε έναν έλεγχο ομίλου μπορεί να υπάρχει υψηλότερος κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου, μεταξύ άλλων λόγω απάτης, που σχετίζεται με σχέσεις συνδεδεμένων μερών όταν:

- Η δομή του ομίλου είναι πολύπλοκη.
- Τα πληροφοριακά συστήματα του ομίλου δεν είναι ενοποιημένα και επομένως είναι λιγότερο αποτελεσματικά στον εντοπισμό και την καταγραφή των σχέσεων και των συναλλαγών με συνδεδεμένα μέρη, και

---

<sup>75</sup> ΔΠΕ 550, παράγραφος 2

- Υπάρχουν πολυάριθμες ή συχνές συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη μεταξύ οντοτήτων και επιχειρηματικών μονάδων.

Ο σχεδιασμός και η διενέργεια του ελέγχου με επαγγελματικό σκεπτικισμό, όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 200<sup>76</sup>, είναι επομένως ιδιαίτερα σημαντική όταν υπάρχουν αυτές οι περιστάσεις.

#### **Εντοπισμός και εκτίμηση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος (Βλ. παρ. 33)**

A108. Η διαδικασία εντοπισμού και αξιολόγησης των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου είναι επαναληπτική και δυναμική και μπορεί να είναι δύσκολη, ιδιαίτερα όταν οι δραστηριότητες του συστατικού μέρους είναι πολύπλοκες ή εξειδικευμένες ή όταν υπάρχουν πολλά συστατικά μέρη σε πολλαπλές τοποθεσίες. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο 2019)<sup>77</sup>, ο ελεγκτής αναπτύσσει αρχικές προσδοκίες σχετικά με τους πιθανούς κινδύνους ουσιώδους σφάλματος και μια αρχική αναγνώριση των σημαντικών κατηγοριών συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών και γνωστοποιήσεων των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου με βάση την κατανόηση του ομίλου και το περιβάλλον του, το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, καθώς και το σύστημα εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας του ομίλου.

A109. Οι αρχικές προσδοκίες σχετικά με τους πιθανούς κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λαμβάνουν υπόψη την κατανόηση του ελεγκτή επί του ομίλου, συμπεριλαμβανομένων των οντοτήτων ή των επιχειρηματικών του μονάδων και του περιβάλλοντος και των κλάδων, στους οποίους αυτές δραστηριοποιούνται. Με βάση τις αρχικές προσδοκίες, ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί, και συχνά το πράττει, να εμπλέξει ελεγκτές συστατικών μερών σε διαδικασίες αξιολόγησης κινδύνου, καθώς ενδέχεται να έχουν άμεση γνώση και εμπειρία στις οντότητες ή τις επιχειρηματικές μονάδες που μπορεί να βοηθήσουν στην κατανόηση των δραστηριοτήτων και των σχετικών κινδύνων, καθώς και στο που ενδέχεται να προκύψουν κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου σε σχέση με αυτές τις οντότητες ή τις επιχειρηματικές μονάδες.

<sup>76</sup> ΔΠΕ 200, παράγραφος 15

<sup>77</sup> ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο 2019), παράγραφος A126

A110. Για εντοπισμένους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμών, ο ελεγκτής του ομίλου απαιτείται να αναλάβει την ευθύνη για την αξιολόγηση του ενδογενούς κινδύνου. Αυτή η αξιολόγηση περιλαμβάνει την αξιολόγηση της πιθανότητας και του μεγέθους του σφάλματος, η οποία λαμβάνει υπόψη τον τρόπο και τον βαθμό στον οποίο<sup>78</sup>:

- Ενδογενείς παράγοντες κινδύνου επηρεάζουν τη ροπή των σχετικών ισχυρισμών σε σφάλμα.
- Οι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο οικονομικών καταστάσεων του ομίλου επηρεάζουν την αξιολόγηση του ενδογενούς κινδύνου για κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμών.

A111. Με βάση τις διαδικασίες αξιολόγησης κινδύνου που πραγματοποιήθηκαν, ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να ορίσει ότι εκτιμώμενος κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου προκύπτει μόνο σε σχέση με τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση ορισμένων συστατικών μερών. Για παράδειγμα, ο κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος σχετικά με μια νομική αξίωση μπορεί να υπάρχει μόνο σε οντότητες ή επιχειρηματικές μονάδες που δραστηριοποιούνται σε μια συγκεκριμένη δικαιοδοσία ή έχουν παρόμοιες λειτουργίες ή δραστηριότητες.

A112. Το Παράρτημα 3 παραθέτει παραδείγματα γεγονότων και συνθηκών που, μεμονωμένα ή μαζί, μπορεί να υποδηλώνουν κινδύνους ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου, λόγω απάτης ή λάθους, συμπεριλαμβανομένης της διαδικασίας ενοποίησης.

#### *Απάτη*

A113. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΕ 240<sup>79</sup>, ο ελεγκτής υποχρεούται να εντοπίσει και να αξιολογήσει τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων λόγω απάτης και να σχεδιάσει και να διενεργήσει περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου, των οποίων η φύση, ο χρόνος και η έκταση ανταποκρίνονται στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης σε επίπεδο ισχυρισμών. Οι πληροφορίες που χρησιμοποιούνται για τον εντοπισμό των κινδύνων ουσιώδους

<sup>78</sup> ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο 2019), παράγραφος 31

<sup>79</sup> ΔΠΕ 240, παράγραφοι 26,31



σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου λόγω απάτης μπορεί να περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- Εκτίμηση της διοίκησης του ομίλου για τον κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου λόγω απάτης.
- Διαδικασία της διοίκησης του Ομίλου για τον εντοπισμό και την αντιμετώπιση των κινδύνων λόγω απάτης στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου, συμπεριλαμβανομένων τυχόν ειδικών κινδύνων απάτης που εντοπίζονται από τη διοίκηση του ομίλου, ή κατηγοριών συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων, για τις οποίες ο κίνδυνος απάτης είναι υψηλότερος.
- Εάν υπάρχουν συγκεκριμένα συστατικά μέρη που είναι πιο επιρρεπή σε κινδύνους ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης.
- Εάν υπάρχουν παράγοντες κινδύνου λόγω απάτης ή δείκτες μεροληψίας της διοίκησης στη διαδικασία ενοποίησης.
- Πώς οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση του ομίλου παρακολουθούν τις διαδικασίες της διοίκησης του ομίλου για τον εντοπισμό και την αντιμετώπιση των κινδύνων λόγω απάτης στον όμιλο, καθώς και ποιες δικλίδες ασφαλείας έχει δημιουργήσει η διοίκηση του ομίλου για τον μετριασμό αυτών των κινδύνων.
- Ανταποκρίσεις των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση του ομίλου, της διοίκησης του ομίλου, των κατάλληλων ατόμων στο πλαίσιο της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου (και, κατά περίπτωση, της διοίκησης συστατικών μερών, τους ελεγκτές συστατικών μερών και άλλους) στην έρευνα του ελεγκτή του ομίλου σχετικά με το εάν έχουν γνώση για οποιαδήποτε πραγματική, υποτιθέμενη ή εικαζόμενη απάτη που επηρεάζει ένα συστατικό μέρος ή τον όμιλο.

*Ζητήματα που προκύπτουν όταν εμπλέκονται ελεγκτές συστατικών μερών (Βλ. παρ. 34)*

A114. Όταν ο ελεγκτής του ομίλου εμπλέκει ελεγκτές συστατικών μερών στο σχεδιασμό και την εκτέλεση των διαδικασιών αξιολόγησης κινδύνου, ο ελεγκτής του ομίλου παραμένει υπεύθυνος για την κατανόηση του ομίλου και του περιβάλλοντός του, του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς και του συστήματος εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας του ομίλου, ώστε να έχει επαρκή βάση για τον εντοπισμό και την αξιολόγηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου σύμφωνα με την παράγραφο 33.

A115. Όταν τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν από τις διαδικασίες αξιολόγησης κινδύνου δεν παρέχουν την κατάλληλη βάση για τον εντοπισμό και την αξιολόγηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος, το ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο 2019)<sup>80</sup> απαιτεί από τον ελεγκτή να διενεργεί πρόσθετες διαδικασίες αξιολόγησης κινδύνου έως ότου αποκτηθούν ελεγκτικά τεκμήρια που θα παρέχουν μια τέτοια βάση.

### **Ουσιώδες μέγεθος**

*Ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης συστατικού μέρους (Βλ. παρ. 35(α))*

A116. Η παράγραφος 35(α) απαιτεί από τον ελεγκτή του ομίλου να προσδιορίζει το ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης συστατικού μέρους για καθένα από τα συστατικά μέρη όπου διενεργούνται ελεγκτικές διαδικασίες σε χρηματοοικονομικές πληροφορίες που είναι διαχωρισμένες κατά συστατικό μέρος. Το ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης μπορεί να είναι διαφορετικό για κάθε συστατικό μέρος. Επίσης, το ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης για ένα μεμονωμένο συστατικό μέρος δεν χρειάζεται απαραίτητα να αποτελεί αριθμητικό τμήμα του ουσιώδους μεγέθους εκτέλεσης του ομίλου και, κατά συνέπεια, το άθροισμα των ποσών ουσιώδους μεγέθους εκτέλεσης συστατικών μερών μπορεί να υπερβαίνει το ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης του ομίλου.

A117. Αυτό το ΔΠΕ δεν απαιτεί τον ορισμό του ουσιώδους μεγέθους εκτέλεσης συστατικών μερών για κάθε κατηγορία συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων συστατικών μερών, στα οποία διενεργούνται ελεγκτικές διαδικασίες. Ωστόσο, εάν, στις συγκεκριμένες περιστάσεις του ομίλου, υπάρχουν μία ή περισσότερες συγκεκριμένες κατηγορίες συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων, για τις οποίες σφάλματα ποσών μικρότερων από το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου στο σύνολό τους θα μπορούσαν εύλογα να αναμένεται ότι θα επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις χρηστών που λαμβάνονται με βάση τις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου, το ΔΠΕ 320<sup>81</sup> απαιτεί τον ορισμό του επιπέδου ή των επιπέδων ουσιώδους μεγέθους που πρέπει να εφαρμόζονται σε αυτές τις συγκεκριμένες κατηγορίες συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων. Σε αυτές τις περιστάσεις, ο ελεγκτής του ομίλου ενδέχεται να χρειαστεί να εξετάσει εάν ένα ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης ενός

<sup>80</sup> ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο 2019), παράγραφος 35

<sup>81</sup> ΔΠΕ 320, παράγραφοι 10 και A11-A12

συστατικού μέρους χαμηλότερο από το ποσό που γνωστοποιήθηκε στον ελεγκτή συστατικού μέρους μπορεί να είναι κατάλληλο για αυτές τις συγκεκριμένες κατηγορίες συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων<sup>82</sup>.

A118. Ο ορισμός του ουσιώδους μεγέθους εκτέλεσης συστατικού μέρους δεν είναι ένας απλός μηχανικός υπολογισμός και περιλαμβάνει την άσκηση επαγγελματικής κρίσης. Στους παράγοντες που μπορεί να λάβει υπόψη ο ελεγκτής του ομίλου, κατά τον ορισμό του ουσιώδους μεγέθους εκτέλεσης συστατικού μέρους, περιλαμβάνονται οι ακόλουθοι:

- Η έκταση του διαχωρισμού των χρηματοοικονομικών πληροφοριών κατά συστατικό μέρος (π.χ., καθώς αυξάνεται η έκταση του διαχωρισμού κατά συστατικά μέρη, χαμηλότερο ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης συστατικού μέρους θα ήταν συνήθως κατάλληλο για την αντιμετώπιση του κινδύνου συνάθροισης). Η σχετική σημασία του συστατικού μέρους για τον όμιλο ενδέχεται να επηρεάσει την έκταση του διαχωρισμού κατά συστατικά μέρη (π.χ., εάν ένα μεμονωμένο συστατικό μέρος αντιπροσωπεύει ένα μεγάλο μέρος του ομίλου, πιθανότατα μπορεί να υπάρχει μικρότερος διαχωρισμός κατά συστατικά μέρη).
- Οι προσδοκίες σχετικά με τη φύση, τη συχνότητα και το μέγεθος των σφαλμάτων στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση των συστατικών μερών, για παράδειγμα:
  - ο Εάν υπάρχουν κίνδυνοι που είναι μοναδικοί για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση του συστατικού μέρους (π.χ. λογιστικά θέματα που αφορούν τον κλάδο, ασυνήθιστες ή περίπλοκες συναλλαγές).
  - ο Η φύση και η έκταση των σφαλμάτων που εντοπίστηκαν στο συστατικό μέρος σε προηγούμενους ελέγχους.

A119. Για την αντιμετώπιση του κινδύνου συνάθροισης, η παράγραφος 35(α) απαιτεί το ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης συστατικού μέρους να είναι χαμηλότερο από το ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης του ομίλου. Όπως εξηγείται στην παράγραφο A118, καθώς αυξάνεται η έκταση του διαχωρισμού κατά συστατικά μέρη, ένα χαμηλότερο ποσό ουσιώδους μεγέθους εκτέλεσης συστατικού μέρους θα ήταν συνήθως κατάλληλο για την αντιμετώπιση του κινδύνου συνάθροισης. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ωστόσο, το ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης συστατικού μέρους μπορεί να οριστεί σε ένα ποσό πιο

---

<sup>82</sup> ΔΠΕ 320, παράγραφος A13

κοντά στο ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης του ομίλου, επειδή υπάρχει μικρότερος κίνδυνος συνάθροισης, όπως όταν η χρηματοοικονομική πληροφόρηση για ένα συστατικό μέρος αντιπροσωπεύει σημαντικό μέρος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου. Κατά τον ορισμό του ουσιώδους μεγέθους εκτέλεσης συστατικού μέρους για μη ελέγχουσα συμμετοχή σε μια οντότητα που λογιστικοποιείται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να λάβει υπόψη το ποσοστό ιδιοκτησίας του ομίλου και το μερίδιο των κερδών και ζημιών της εκδότριας εταιρείας.

A120. Σε ορισμένες περιπτώσεις, μπορεί να διενεργηθούν περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου από τον ελεγκτή του ομίλου ή έναν ελεγκτή συστατικού μέρους σε μια σημαντική κατηγορία συναλλαγών ή σε σημαντικό υπόλοιπο λογαριασμού ως μεμονωμένος πληθυσμός (δηλαδή, χωρίς διαχωρισμό κατά συστατικά μέρη). Σε τέτοιες περιπτώσεις, το ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης του ομίλου συχνά θα χρησιμοποιηθεί για τους σκοπούς της εκτέλεσης αυτών των διαδικασιών.

*Όριο «σαφώς ασήμαντου»* (Βλ. παρ. 35(β))

A121. Το όριο για τη γνωστοποίηση σφαλμάτων στον ελεγκτή του ομίλου ορίζεται σε ποσό ίσο ή χαμηλότερο από το ποσό που θεωρείται σαφώς ασήμαντο για τις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου. Σύμφωνα με το ΔΠΕ 450<sup>83</sup>, αυτό το όριο είναι το ποσό κάτω από το οποίο δεν θα χρειαζόταν να συσσωρευτούν σφάλματα επειδή ο ελεγκτής του ομίλου αναμένει ότι η συσσώρευση τέτοιων ποσών σαφώς δεν θα είχε ουσιώδη επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου.

*Ζητήματα που προκύπτουν όταν εμπλέκονται ελεγκτές συστατικών μερών*

Γνωστοποίηση ουσιώδους μεγέθους εκτέλεσης συστατικού μέρους (Βλ. παρ. 36)

A122. Σε ορισμένες περιπτώσεις, μπορεί να είναι σκόπιμο για τον ελεγκτή του ομίλου να εμπλέξει τον ελεγκτή συστατικού μέρους στον ορισμό του κατάλληλου ποσού ουσιώδους μεγέθους εκτέλεσης του συστατικού μέρους, εν όψει της γνώσης του ελεγκτή του συστατικού μέρους και των ενδεχόμενων πηγών σφάλματος της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης του συστατικού μέρους. Από την άποψη αυτή, ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί επίσης να εξετάσει το ενδεχόμενο γνωστοποίησης του ουσιώδους μεγέθους εκτέλεσης του ομίλου στον ελεγκτή συστατικού μέρους για να υποστηρίξει τη συνεργασία στον ορισμό του κατά πόσον το ουσιώδες μέγεθος

<sup>83</sup> ΔΠΕ 450, παράγραφος A3

εκτέλεσης του συστατικού μέρους, σε σχέση με το ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης του ομίλου, είναι κατάλληλο υπό τις περιστάσεις.

A123. Το ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης συστατικού μέρους βασίζεται, τουλάχιστον εν μέρει, στις προσδοκίες σχετικά με τη φύση, τη συχνότητα και το μέγεθος των σφαλμάτων στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση συστατικού μέρους. Ως εκ τούτου, η συνεχής επικοινωνία μεταξύ του ελεγκτή συστατικού μέρους και του ελεγκτή του ομίλου είναι σημαντική, ιδιαίτερα εάν ο αριθμός και το μέγεθος των σφαλμάτων που εντοπίζονται από τον ελεγκτή του συστατικού μέρους είναι υψηλότερο από το αναμενόμενο.

#### **Ανταπόκριση στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος (Βλ. παρ. 37)**

*Εκτέλεση περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου*

Εκτέλεση περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου κεντρικά

A124. Περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου ενδέχεται να σχεδιαστούν και να εκτελεστούν κεντρικά εάν τα ελεγκτικά τεκμήρια, που θα αποκτηθούν από τη διενέργεια περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου σε μία ή περισσότερες σημαντικές κατηγορίες συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων συνολικά, θα ανταποκρίνονται στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος όπως, για παράδειγμα, εάν τα λογιστικά αρχεία για τις συναλλαγές εσόδων ολόκληρου του ομίλου τηρούνται κεντρικά (π.χ. σε ένα κοινό κέντρο εξυπηρέτησης). Παράγοντες που μπορεί να σχετίζονται με την απόφαση του ελεγκτή για το εάν θα διενεργήσει περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου κεντρικά περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:

- Το επίπεδο κεντρικής διαχείρισης των δραστηριοτήτων που σχετίζονται με τη χρηματοοικονομική αναφορά.
- Τη φύση και την έκταση των κοινών χαρακτηριστικών των δικλίδων ασφαλείας.
- Την ομοιομορφία των δραστηριοτήτων και των επιχειρηματικών γραμμών του ομίλου.

A125. Ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να ορίσει ότι η χρηματοοικονομική πληροφόρηση πολλών συστατικών μερών μπορεί να θεωρηθεί ως ένας πληθυσμός για σκοπούς διενέργειας περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου όπως, για παράδειγμα, όταν οι συναλλαγές θεωρούνται ομοιογενείς επειδή έχουν τα ίδια χαρακτηριστικά, οι σχετικοί κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος είναι οι ίδιοι και οι δικλίδες ασφαλείας σχεδιάζονται και λειτουργούν με συνεπή τρόπο.

A126. Όταν οι περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου εκτελούνται κεντρικά, ενδέχεται να εξακολουθούν να εμπλέκονται ελεγκτές συστατικών μερών. Για παράδειγμα, όταν ο όμιλος έχει πολλά κοινά κέντρα εξυπηρέτησης, ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να εμπλέξει ελεγκτές συστατικών μερών στην εκτέλεση περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου για αυτά τα κοινά κέντρα εξυπηρέτησης.

Εκτέλεση περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου σε επίπεδο συστατικού μέρους

A127. Σε άλλες περιπτώσεις, οι διαδικασίες για την αντιμετώπιση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου που σχετίζονται με τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση ενός συστατικού μέρους μπορεί να εκτελούνται πιο αποτελεσματικά σε επίπεδο συστατικού μέρους. Αυτό μπορεί να συμβαίνει όταν ο όμιλος έχει:

- Διαφορετικές ροές εσόδων,
- Πολλαπλές επιχειρηματικές γραμμές,
- Λειτουργίες σε πολλαπλές τοποθεσίες, ή
- Αποκεντρωμένα συστήματα εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας.

Μεγάλος αριθμός συστατικών μερών των οποίων η χρηματοοικονομική πληροφόρηση είναι μεμονωμένα επουσιώδης αλλά σημαντική αθροιστικά για τις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου

A128. Ένας όμιλος μπορεί να αποτελείται από μεγάλο αριθμό συστατικών μερών, των οποίων η χρηματοοικονομική πληροφόρηση είναι μεμονωμένα επουσιώδης αλλά σημαντική αθροιστικά για τις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου. Περιστάσεις όπως αυτές, στις οποίες οι σημαντικές κατηγορίες συναλλαγών, τα υπόλοιπα των λογαριασμών ή οι γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου αναλύονται σε μεγάλο αριθμό συστατικών μερών, μπορεί να δημιουργήσουν πρόσθετες προκλήσεις για τον ελεγκτή του ομίλου κατά τον σχεδιασμό και τη διενέργεια περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου.

A129. Σε ορισμένες περιπτώσεις, μπορεί να είναι δυνατή η απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων με τη διενέργεια περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου κεντρικά σε αυτές τις σημαντικές κατηγορίες συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων (π.χ. εάν είναι ομοιογενείς, υπόκεινται σε κοινές δικλίδες ασφαλείας και ενδέχεται να υπάρχει πρόσβαση σε κατάλληλες πληροφορίες). Οι περαιτέρω

διαδικασίες ελέγχου μπορεί επίσης να περιλαμβάνουν ουσιαστικές αναλυτικές διαδικασίες σύμφωνα με το ΔΠΕ 520<sup>84</sup>. Ανάλογα με τις περιστάσεις της ανάθεσης, η χρηματοοικονομική πληροφόρηση των συστατικών μερών μπορεί να συναθροίζεται σε κατάλληλα επίπεδα για σκοπούς ανάπτυξης προσδοκιών και προσδιορισμού του ποσού τυχόν διαφοράς των καταχωρημένων ποσών από τις προσδοκώμενες αξίες κατά την εκτέλεση των ουσιαστικών αναλυτικών διαδικασιών. Η χρήση αυτοματοποιημένων εργαλείων και τεχνικών μπορεί να είναι χρήσιμη υπό αυτές τις περιστάσεις.

A130. Σε άλλες περιπτώσεις, μπορεί να χρειαστεί να διενεργηθούν περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου σε επιλεγμένα συστατικά μέρη για την αντιμετώπιση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου. Ο προσδιορισμός των συστατικών μερών, στα οποία θα διενεργηθούν οι διαδικασίες ελέγχου, καθώς και η φύση, ο χρόνος και η έκταση των περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου που θα διενεργηθούν στα επιλεγμένα συστατικά μέρη, αποτελούν θέματα επαγγελματικής κρίσης. Υπό αυτές τις περιστάσεις, η εισαγωγή ενός απρόβλεπτου στοιχείου στα συστατικά μέρη που επιλέχθηκαν για δοκιμή μπορεί επίσης να είναι χρήσιμη σε σχέση με τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου λόγω απάτης (βλέπε επίσης παράγραφο A136).

*Η φύση και η έκταση των περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου*

A131. Ως απάντηση στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να ορίσει ότι το ακόλουθο πεδίο εργασιών είναι κατάλληλο σε ένα συστατικό μέρος (με τη συμμετοχή ελεγκτών συστατικών μερών, κατά περίπτωση):

- Σχεδιασμός και εκτέλεση περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου για το σύνολο της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης του συστατικού μέρους,
- Σχεδιασμός και εκτέλεση περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου σε μία ή περισσότερες κατηγορίες συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων, ή
- Εκτέλεση συγκεκριμένων περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου.

A132. Παρόλο που ο ελεγκτής του ομίλου αναλαμβάνει την ευθύνη για τη φύση, τον χρόνο και την έκταση των περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου που θα εκτελεστούν, οι ελεγκτές συστατικών μερών μπορούν και συχνά συμμετέχουν σε όλες τις φάσεις του ελέγχου

---

<sup>84</sup> ΔΠΕ 520, *Αναλυτικές διαδικασίες*

του ομίλου, συμπεριλαμβανομένου του σχεδιασμού και της εκτέλεσης περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου.

Σχεδιασμός και εκτέλεση περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου για το σύνολο της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης του συστατικού μέρους

A133. Ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να ορίσει ότι ο σχεδιασμός και η διενέργεια περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου για το σύνολο της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης ενός συστατικού μέρους είναι μια κατάλληλη προσέγγιση, συμπεριλαμβανομένων των περιπτώσεων όπου:

- Πρέπει να συλλέγονται ελεγκτικά τεκμήρια για το σύνολο ή ένα σημαντικό μέρος της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης ενός συστατικού μέρους ώστε να ανταποκρίνονται στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου.
- Υπάρχει διάχυτος κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου λόγω της ύπαρξης γεγονότων ή συνθηκών στο συστατικό μέρος, που ενδέχεται να σχετίζονται με την αξιολόγηση του ελεγκτή του ομίλου επί της εκτίμησης της διοίκησης του ομίλου για την ικανότητα του ομίλου να συνεχίσει τη δραστηριότητά του.

Σχεδιασμός και εκτέλεση περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου σε μία ή περισσότερες κατηγορίες συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων

A134. Ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να ορίσει ότι ο σχεδιασμός και η διενέργεια περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου σε μία ή περισσότερες συγκεκριμένες κατηγορίες συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης ενός συστατικού μέρους είναι μια κατάλληλη προσέγγιση για την αντιμετώπιση των εκτιμώμενων κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου. Για παράδειγμα, ένα συστατικό μέρος ενδέχεται να έχει περιορισμένες λειτουργίες αλλά να κατέχει σημαντικό μέρος των εκτάσεων, των οικοπέδων και των κτιριακών εγκαταστάσεων του ομίλου ή να έχει σημαντικά φορολογικά υπόλοιπα.

Εκτέλεση ειδικών περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου

A135. Ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να ορίσει ότι ο σχεδιασμός και η διενέργεια συγκεκριμένων περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών σχετικά με τη χρηματοοικονομική



πληροφόρηση ενός συστατικού μέρους είναι η κατάλληλη προσέγγιση, όπως όταν χρειάζεται να αποκτηθούν ελεγκτικά τεκμήρια μόνο για έναν ή περισσότερους σχετικούς ισχυρισμούς. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να θέσει σε δοκιμασία κεντρικά την κατηγορία συναλλαγής, το υπόλοιπο λογαριασμού ή τις γνωστοποιήσεις και μπορεί να απαιτήσει από τον ελεγκτή του συστατικού μέρους να εκτελέσει συγκεκριμένες περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου στο συστατικό μέρος (π.χ. ειδικές περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου που σχετίζονται με την αποτίμηση αξιώσεων ή διενέξεων στη δικαιοδοσία του συστατικού μέρους ή την ύπαρξη ενός περιουσιακού στοιχείου).

#### *Στοιχείο απρόβλεπτου*

A136. Η ενσωμάτωση ενός στοιχείου απρόβλεπτου στο είδος του έργου που πρόκειται να εκτελεστεί, στις οντότητες ή στις επιχειρηματικές μονάδες, στις οποίες εκτελούνται οι διαδικασίες και στο βαθμό, στον οποίο ο ελεγκτής του ομίλου εμπλέκεται στο έργο, μπορεί να αυξήσει την πιθανότητα εντοπισμού ουσιώδους σφάλματος στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση των συστατικών μερών που ενδέχεται να οδηγήσει σε ουσιώδες σφάλμα των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου λόγω απάτης<sup>85</sup>.

#### *Λειτουργική αποτελεσματικότητα δικλίδων ασφαλείας*

A137. Ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να βασιστεί στη λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων ασφαλείας που λειτουργούν σε ολόκληρο τον όμιλο για τον ορισμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των ουσιαστικών διαδικασιών που πρέπει να εκτελεστούν είτε σε επίπεδο ομίλου είτε στα συστατικά μέρη. Το ΔΠΕ 330<sup>86</sup> απαιτεί από τον ελεγκτή να σχεδιάζει και να διενεργεί δοκιμασίες δικλίδων ασφαλείας για την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων, ως προς τη λειτουργική αποτελεσματικότητα αυτών των δικλίδων ασφαλείας. Οι ελεγκτές συστατικών μερών ενδέχεται να συμμετέχουν στο σχεδιασμό και στην εκτέλεση τέτοιων δοκιμασιών δικλίδων ασφαλείας.

A138. Εάν εντοπιστούν αποκλίσεις από τις δικλίδες ασφαλείας, στις οποίες ο ελεγκτής σκοπεύει να βασιστεί, το ΔΠΕ 330<sup>87</sup> απαιτεί από τον ελεγκτή να κάνει συγκεκριμένες έρευνες για να κατανοήσει αυτά τα θέματα και τις πιθανές συνέπειές τους. Εάν

<sup>85</sup> ΔΠΕ 240, παράγραφος 30(γ)

<sup>86</sup> ΔΠΕ 330, παράγραφος 8

<sup>87</sup> ΔΠΕ 330, παράγραφος 17

εντοπιστούν περισσότερες αποκλίσεις από τις αναμενόμενες, ως αποτέλεσμα του ελέγχου της λειτουργικής αποτελεσματικότητας των δικλίδων ασφαλείας, ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να χρειαστεί να αναθεωρήσει το σχέδιο ελέγχου του ομίλου. Οι πιθανές αναθεωρήσεις του σχεδίου ελέγχου του ομίλου μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Το αίτημα να εκτελεστούν πρόσθετες ουσιαστικές διαδικασίες σε ορισμένα συστατικά μέρη.
- Τον εντοπισμό και τη δοκιμασία της λειτουργικής αποτελεσματικότητας άλλων σχετικών δικλίδων ασφαλείας που σχεδιάζονται και εφαρμόζονται αποτελεσματικά.
- Την αύξηση του αριθμού των συστατικών μερών που επιλέγονται για περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου.

A139. Όταν η λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων ασφαλείας δοκιμάζεται κεντρικά (π.χ. δικλίδες ασφαλείας σε ένα κοινό κέντρο εξυπηρέτησης ή δοκιμασία κοινών δικλίδων ασφαλείας), ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να χρειαστεί να γνωστοποιήσει πληροφορίες σχετικά με το ελεγκτικό έργο που εκτελείται, στους ελεγκτές των συστατικών μερών. Για παράδειγμα, όταν ζητείται από έναν ελεγκτή συστατικού μέρους να σχεδιάσει και να εκτελέσει ουσιαστικές διαδικασίες για το σύνολο της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης του συστατικού μέρους ή να σχεδιάσει και να εκτελέσει ουσιαστικές διαδικασίες για μία ή περισσότερες κατηγορίες συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων, ο ελεγκτής μπορεί να συζητήσει με τον ελεγκτή του ομίλου σχετικά με τη δοκιμασία δικλίδων ασφαλείας που διενεργήθηκε κεντρικά προκειμένου να προσδιοριστεί η φύση, ο χρόνος και η έκταση των ουσιαστικών διαδικασιών.

#### *Διεργασία ενοποίησης*

Διαδικασίες ενοποίησης (Βλ. παρ. 38)

A140. Οι περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου σχετικά με τη διεργασία ενοποίησης, συμπεριλαμβανομένων των ενοποιήσεων υπό-ομίλων, μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Τον καθορισμό ότι οι απαραίτητες ημερολογιακές εγγραφές αντικατοπτρίζονται στην ενοποίηση, και

- Την αξιολόγηση της λειτουργικής αποτελεσματικότητας των δικλίδων ασφαλείας στη διεργασία ενοποίησης και κατάλληλη ανταπόκριση σε περίπτωση που κάποιες δικλίδες ασφαλείας κριθούν αναποτελεσματικές.

Προσαρμογές ενοποίησης και αναταξινομήσεις (Βλ. παρ. 38(β))

A141. Η διαδικασία ενοποίησης μπορεί να απαιτεί προσαρμογές και αναταξινομήσεις σε ποσά που αναφέρονται στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου που δεν διέρχονται από τις συνήθεις εφαρμογές τεχνολογίας της πληροφορικής και ενδέχεται να μην υπόκεινται στις ίδιες δικλίδες ασφαλείας, στις οποίες υπόκεινται άλλες χρηματοοικονομικές πληροφορίες. Η αξιολόγηση του ελεγκτή του ομίλου για την καταλληλότητα, την πληρότητα και την ακρίβεια των προσαρμογών και των αναταξινομήσεων μπορεί να περιλαμβάνει:

- Αξιολόγηση του κατά πόσο οι σημαντικές προσαρμογές αντικατοπτρίζουν κατάλληλα τα γεγονότα και τις συναλλαγές, στις οποίες βασίζονται,
- Καθορισμός του εάν οι οντότητες ή οι επιχειρηματικές μονάδες, των οποίων η χρηματοοικονομική πληροφόρηση έχει συμπεριληφθεί στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου, συμπεριλήφθηκαν κατάλληλα,
- Καθορισμός του κατά πόσο οι σημαντικές προσαρμογές έχουν υπολογιστεί, υποβληθεί σε επεξεργασία και έχουν εξουσιοδοτηθεί κατάλληλα από τη διοίκηση του ομίλου και, κατά περίπτωση, από τη διοίκηση των συστατικών μερών,
- Καθορισμός του εάν οι σημαντικές προσαρμογές υποστηρίζονται κατάλληλα και τεκμηριώνονται επαρκώς, και
- Αξιολόγηση της συμφωνίας και απαλοιφής των ενδοομιλικών συναλλαγών, των μη πραγματοποιηθέντων κερδών και των υπολοίπων λογαριασμών εντός του ομίλου.

*Ζητήματα που προκύπτουν όταν εμπλέκονται ελεγκτές συστατικών μερών (Βλ. παρ. 42-43)*

A142. Όταν ο ελεγκτής του ομίλου εμπλέκει ελεγκτές συστατικών μερών στο σχεδιασμό ή την εκτέλεση περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου, ο ελεγκτής του συστατικού μέρους μπορεί να καθορίσει ότι η χρήση του έργου ενός εμπειρογνώμονα του ελεγκτή είναι κατάλληλη και να το γνωστοποιήσει στον ελεγκτή του ομίλου. Σε τέτοιες περιστάσεις, κατά τον καθορισμό του κατά πόσο είναι κατάλληλος ο σχεδιασμός του ελεγκτή και η

εκτέλεση περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου, ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί, για παράδειγμα, να συζητήσει με τον ελεγκτή του συστατικού μέρους:

- Τη φύση, το πεδίο εφαρμογής και τους στόχους του έργου του εμπειρογνώμονα του ελεγκτή.
- Την εκτίμηση του ελεγκτή του συστατικού μέρους για την επάρκεια του έργου του εμπειρογνώμονα του ελεγκτή για τους σκοπούς του ελεγκτή του ομίλου.

A143. Το κατάλληλο επίπεδο συμμετοχής του ελεγκτή του ομίλου μπορεί να εξαρτάται από τις περιστάσεις και τη δομή του ομίλου, καθώς και από άλλους παράγοντες, όπως η προηγούμενη εμπειρία του ελεγκτή του ομίλου με τους ελεγκτές που εκτελούν διαδικασίες στη διενέργεια ενοποίησης, συμπεριλαμβανομένων των ενοποιήσεων υπό-ομίλων, και τις περιστάσεις της ανάθεσης ελέγχου του ομίλου (π.χ., εάν η χρηματοοικονομική πληροφόρηση μιας οντότητας ή μιας επιχειρηματικής μονάδας δεν έχει καταρτιστεί σύμφωνα με τις ίδιες λογιστικές πολιτικές που εφαρμόζονται στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου).

#### **Αξιολόγηση των γνωστοποιήσεων του ελεγκτή συστατικού μέρους και της επάρκειας του έργου του**

Επικοινωνία επί θεμάτων που σχετίζονται με το συμπέρασμα του ελεγκτή του ομίλου αναφορικά με τον έλεγχο του ομίλου (Βλ. παρ. 45)

A144. Παρόλο που τα θέματα που απαιτείται να γνωστοποιηθούν σύμφωνα με την παράγραφο 45 σχετίζονται με το συμπέρασμα του ελεγκτή του ομίλου, σχετικά με τον έλεγχο του ομίλου, ορισμένα θέματα ενδέχεται να γνωστοποιηθούν κατά τη διάρκεια των εκτελούμενων διαδικασιών του ελεγκτή. Εκτός από τα θέματα των παραγράφων 32 και 50, τέτοια θέματα μπορεί να περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:

- Πληροφορίες σχετικά με παραβιάσεις των σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας, συμπεριλαμβανομένων των διαπιστωμένων παραβιάσεων των διατάξεων περί ανεξαρτησίας,
- Πληροφορίες για περιπτώσεις μη συμμόρφωσης με νόμους ή κανονισμούς,
- Νέοι σημαντικοί κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος, συμπεριλαμβανομένων των κινδύνων απάτης,

- Εξακρίβωση ή υπόνοια ύπαρξης απάτης ή παράνομης δραστηριότητας που αφορά τη διοίκηση συστατικών μερών ή τους υπαλλήλους και θα μπορούσε να έχει σημαντική επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου, ή
- Σημαντικές και ασυνήθιστες συναλλαγές.

*Γνωστοποίηση σφαλμάτων στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση συστατικού μέρους (Βλ. παρ. 45(ε))*

A145. Η γνώση σχετικά με τα διορθωμένα και μη σφάλματα μεταξύ των συστατικών μερών μπορεί να προειδοποιήσει τον ελεγκτή του ομίλου για ενδεχόμενα διάχυτα ελαττώματα εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας, όταν εξετάζονται παράλληλα με τη γνωστοποίηση των ελαττωμάτων σύμφωνα με την παράγραφο 45(ζ). Επιπλέον, ένας μεγαλύτερος από τον αναμενόμενο αριθμός εξακριβωμένων σφαλμάτων (διορθωμένων ή μη) μπορεί να υποδηλώνει υψηλότερο κίνδυνο μη εξακριβωμένων σφαλμάτων, γεγονός που μπορεί να οδηγήσει τον ελεγκτή του ομίλου στο συμπέρασμα ότι πρέπει να διενεργηθούν πρόσθετες διαδικασίες ελέγχου σε ορισμένα συστατικά μέρη.

*Συνολικά ευρήματα ή συμπεράσματα του ελεγκτή συστατικού μέρους (Βλ. παρ. 45(ια))*

A146. Η μορφή και το περιεχόμενο των παραδοτέων από τον ελεγκτή συστατικού μέρους επηρεάζονται από τη φύση και την έκταση του ελεγκτικού έργου που του έχει ζητηθεί να εκτελέσει. Οι πολιτικές της ελεγκτικής εταιρείας ή διαδικασίες του ελεγκτή του ομίλου ενδέχεται να αφορούν τη μορφή ή τη συγκεκριμένη διατύπωση ενός συνολικού πορίσματος από τον ελεγκτή του συστατικού μέρους σχετικά με το ελεγκτικό έργο που εκτελέστηκε για τους σκοπούς του ελέγχου του ομίλου. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ο τοπικός νόμος ή κανονισμός ενδέχεται να καθορίζει τη μορφή συμπερασμάτων (π.χ. γνώμη) που πρέπει να παρασχεθούν από τον ελεγκτή συστατικού μέρους.

*Αξιολόγηση του κατά πόσο οι επικοινωνίες με τον ελεγκτή συστατικού μέρους είναι επαρκείς για τους σκοπούς του ελεγκτή του ομίλου (Βλ. παρ. 46(β))*

A147. Εάν ο ελεγκτής του ομίλου κρίνει ότι οι γνωστοποιήσεις του ελεγκτή του συστατικού μέρους δεν είναι επαρκείς για τους σκοπούς του ελεγκτή του ομίλου, τότε ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να εξετάσει εάν, για παράδειγμα:

- Περαιτέρω πληροφορίες μπορούν να ληφθούν από τον ελεγκτή του συστατικού μέρους (π.χ. μέσω περαιτέρω συζητήσεων ή συναντήσεων),

- Είναι απαραίτητο να επισκοπηθεί η πρόσθετη τεκμηρίωση ελέγχου του ελεγκτή συστατικού μέρους σύμφωνα με την παράγραφο 47,
- Μπορεί να χρειαστεί να διενεργηθούν πρόσθετες διαδικασίες ελέγχου σύμφωνα με την παράγραφο 48, ή
- Υπάρχουν οποιεσδήποτε ανησυχίες σχετικά με την δεξιότητα ή τις ικανότητες του ελεγκτή συστατικού μέρους.

*Επισκόπηση πρόσθετης τεκμηρίωσης ελέγχου του ελεγκτή συστατικού μέρους (Βλ. παρ. 47)*

A148. Η παράγραφος A75 παρέχει καθοδήγηση για τον ελεγκτή του ομίλου όσον αφορά την προσαρμογή της φύσης, του χρόνου και της έκτασης της καθοδήγησης και εποπτείας του ελεγκτή συστατικού μέρους και της επισκόπησης του έργου του, με βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις του ελέγχου του ομίλου και άλλα θέματα (π.χ. εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου). Η εκτίμηση του ελεγκτή του ομίλου σύμφωνα με την παράγραφο 47(γ) μπορεί επίσης να επηρεαστεί από τα ακόλουθα θέματα, που σχετίζονται με τη διαρκή εμπλοκή του ελεγκτή του ομίλου στο έργο του ελεγκτή συστατικού μέρους:

- Γνωστοποιήσεις από τον ελεγκτή συστατικού μέρους, συμπεριλαμβανομένων εκείνων σύμφωνα με την παράγραφο 45 του παρόντος ΔΠΕ, και
- Η επισκόπηση της τεκμηρίωσης ελέγχου του ελεγκτή συστατικού μέρους από τον ελεγκτή του ομίλου κατά τη διάρκεια του ελέγχου του ομίλου (π.χ. για την εκπλήρωση των απαιτήσεων των παραγράφων 34, 42 και 43) ή από τον εταίρο ανάθεσης του ομίλου σύμφωνα με την παράγραφο 31 του ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο).

A149. Άλλοι παράγοντες που μπορεί να επηρεάσουν την απόφαση του ελεγκτή του ομίλου σχετικά με το εάν και σε ποίο βαθμό είναι απαραίτητο να επισκοπηθεί η πρόσθετη τεκμηρίωση ελέγχου του ελεγκτή συστατικού μέρους, υπό τις περιστάσεις, περιλαμβάνουν:

- Το βαθμό στον οποίο ο ελεγκτής συστατικού μέρους συμμετείχε στις διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου, καθώς και στον εντοπισμό και την αξιολόγηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου.

- Τις σημαντικές κρίσεις που έγιναν από τον ελεγκτή συστατικού μέρους και τα ευρήματα ή τα συμπεράσματά του για θέματα που είναι σημαντικά για τις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου.
- Την ικανότητα και τις δυνατότητες των πιο έμπειρων μελών της ομάδας ανάθεσης από τον ελεγκτή συστατικού μέρους, που είναι υπεύθυνοι για την επισκόπηση του έργου λιγότερο έμπειρων ατόμων, και
- Εάν ο ελεγκτής συστατικού μέρους και ο ελεγκτής του ομίλου υπόκεινται σε κοινές πολιτικές ή διαδικασίες για την επισκόπηση της τεκμηρίωσης ελέγχου.

#### **Μεταγενέστερα γεγονότα (Βλ. παρ. 49-50)**

A150. Ο ελεγκτής του ομίλου ενδέχεται:

- Να ζητήσει από έναν ελεγκτή συστατικού μέρους να εκτελέσει διαδικασίες μεταγενέστερων γεγονότων προκειμένου να βοηθήσει τον ελεγκτή του ομίλου να εντοπίσει γεγονότα που συμβαίνουν μεταξύ των ημερομηνιών της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των συστατικών μερών και της ημερομηνίας της έκθεσης ελέγχου για τις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου.
- Να εκτελέσει διαδικασίες για την κάλυψη της περιόδου μεταξύ της ημερομηνίας γνωστοποίησης μεταγενέστερων γεγονότων, από τον ελεγκτή του συστατικού μέρους και της ημερομηνίας της έκθεσης ελέγχου για τις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου.

#### **Αξιολόγηση της επάρκειας και της καταλληλότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν**

*Επάρκεια και καταλληλότητα ελεγκτικών τεκμηρίων (Βλ. παρ. 51)*

A151. Ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου είναι μια σωρευτική και επαναληπτική διαδικασία. Καθώς ο ελεγκτής του ομίλου διενεργεί προγραμματισμένες διαδικασίες ελέγχου, τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν ενδέχεται να αναγκάσουν τον ελεγκτή του ομίλου να τροποποιήσει τη φύση, το χρόνο ή την έκταση άλλων προγραμματισμένων διαδικασιών ελέγχου, καθώς ενδέχεται να περιέλθουν σε γνώση του ελεγκτή του ομίλου πληροφορίες, οι οποίες να διαφέρουν σημαντικά από εκείνες στις οποίες βασίστηκε η εκτίμηση κινδύνου. Για παράδειγμα:

- Τα σφάλματα που εντοπίζονται σε ένα συστατικό μέρος μπορεί να χρειαστεί να εξεταστούν σε σχέση με άλλα συστατικά μέρη, ή

- Ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να αντιληφθεί περιορισμούς πρόσβασης σε πληροφορίες ή άτομα σε ένα συστατικό μέρος λόγω αλλαγών στο περιβάλλον (π.χ. πόλεμος, εμφύλιες αναταραχές ή κρούσματα ασθενειών).

Σε τέτοιες περιστάσεις, ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να χρειαστεί να επανεκτιμήσει τις προγραμματισμένες διαδικασίες ελέγχου, με βάση την αναθεωρημένη εξέταση των εκτιμώμενων κινδύνων, για όλες ή για ορισμένες από τις σημαντικές κατηγορίες συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων και σχετικών ισχυρισμών.

A152. Η αξιολόγηση που απαιτείται από την παράγραφο 51 βοηθά τον ελεγκτή του ομίλου να καθορίσει εάν η συνολική στρατηγική ελέγχου και το σχέδιο ελέγχου του ομίλου, που αναπτύχθηκαν για την αντιμετώπιση των εκτιμώμενων κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου, συνεχίζουν να είναι κατάλληλα. Η απαίτηση του ΔΠΕ 330<sup>88</sup> για τον ελεγκτή, ανεξάρτητα από τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, να σχεδιάζει και να εκτελεί ουσιαστικές διαδικασίες για κάθε σημαντική κατηγορία συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών και γνωστοποιήσεων, μπορεί επίσης να είναι χρήσιμη για τους σκοπούς αυτής της αξιολόγησης, στο πλαίσιο των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου.

A153. Ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να εξετάσει την άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού από την ομάδα ανάθεσης, κατά την αξιολόγηση της επάρκειας και της καταλληλότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να εξετάσει εάν θέματα, όπως αυτά που περιγράφονται στην παράγραφο A17, οδήγησαν ακατάλληλα την ομάδα ανάθεσης να:

- Αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια που είναι ευκολότερα προσβάσιμα, χωρίς να εξετάσει κατάλληλα τη συνάφεια και την αξιοπιστία τους,
- Αποκτήσει λιγότερα πειστικά ελεγκτικά τεκμήρια από όσα είναι απαραίτητα υπό τις περιστάσεις, ή
- Να σχεδιάσει και να εκτελέσει διαδικασίες ελέγχου με τρόπο μεροληπτικό υπέρ της απόκτησης τεκμηρίων που είναι επιβεβαιωτικά ή αποκλείοντας τεκμήρια που είναι αντιφατικά.

---

<sup>88</sup> ΔΠΕ 330, παράγραφος 18



A154. Το ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο)<sup>89</sup> απαιτεί από τον εταίρο ανάθεσης να καθορίσει, κατά ή πριν από την ημερομηνία της έκθεσης ελέγχου, μέσω επισκόπησης της τεκμηρίωσης ελέγχου και συζήτησης με την ομάδα ανάθεσης, ότι έχουν αποκτηθεί επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για την υποστήριξη των συμπερασμάτων που προέκυψαν και για την έκθεση ελέγχου που θα εκδοθεί. Οι πληροφορίες που μπορεί να σχετίζονται με την αξιολόγηση των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν από τον ελεγκτή του ομίλου, από το έργο που εκτελείται από ελεγκτές συστατικών μερών, εξαρτώνται από τα γεγονότα και τις περιστάσεις του ελέγχου του ομίλου και ενδέχεται να περιλαμβάνουν:

- Τις επικοινωνίες από τους ελεγκτές συστατικών μερών που απαιτούνται από την παράγραφο 45, συμπεριλαμβανομένων των συνολικών πορισμάτων ή συμπερασμάτων των ελεγκτών συστατικών μερών σχετικά με το έργο που εκτελείται για τους σκοπούς του ελέγχου ομίλου.
- Άλλες επικοινωνίες από τους ελεγκτές συστατικών μερών, καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου του ομίλου, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που απαιτούνται από την παράγραφο 32, και
- Την καθοδήγηση και εποπτεία του ελεγκτή του ομίλου επί των ελεγκτών συστατικών μερών και η επισκόπηση του έργου τους, συμπεριλαμβανομένης, κατά περίπτωση, της επισκόπησης από τον ελεγκτή του ομίλου πρόσθετης τεκμηρίωσης ελέγχου των ελεγκτών συστατικών μερών, σύμφωνα με την παράγραφο 47.

A155. Σε ορισμένες περιστάσεις, ένα συνολικό συνοπτικό υπόμνημα που περιγράφει το έργο που έχει εκτελεσθεί και τα αποτελέσματά του, μπορεί να αποτελέσει από μόνο του βάση για τον ελεγκτή του ομίλου, ώστε να συμπεράνει ότι το έργο που εκτελέστηκε και τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν από τον ελεγκτή του συστατικού μέρους είναι επαρκή για τους σκοπούς του ελέγχου του ομίλου. Αυτό μπορεί να συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν έχει ζητηθεί από τον ελεγκτή του συστατικού μέρους να εκτελέσει συγκεκριμένες περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου, όπως αυτές ορίζονται και γνωστοποιούνται από τον ελεγκτή του ομίλου.

*Αξιολόγηση της επίδρασης στη γνώμη ελέγχου του ομίλου (Βλ. παρ. 52)*

---

<sup>89</sup> ΔΠΕ 220 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 32

A156. Η αξιολόγηση του εταίρου ανάθεσης του ομίλου μπορεί να περιλαμβάνει εξέταση του κατά πόσο τα διορθωμένα και μη διορθωμένα σφάλματα, που γνωστοποιούνται από ελεγκτές συστατικών μερών, υποδεικνύουν συστημικό ζήτημα (π.χ. σχετικά με συναλλαγές που υπόκεινται σε κοινές λογιστικές πολιτικές ή κοινές δικλίδες ασφαλείας), που ενδέχεται να επηρεάσει άλλα συστατικά μέρη.

#### **Έκθεση ελεγκτή (Βλ. παρ. 53)**

A157. Παρόλο που οι ελεγκτές συστατικών μερών μπορεί να εκτελούν εργασίες σχετικά με τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση των συστατικών μερών, για τον έλεγχο του ομίλου και, ως εκ τούτου, είναι υπεύθυνοι για τα συνολικά τους ευρήματα ή συμπεράσματα, ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου ή η ελεγκτική εταιρεία του εταίρου ανάθεσης του ομίλου είναι υπεύθυνη για τη γνώμη ελέγχου του ομίλου.

A158. Όταν η γνώμη ελέγχου του ομίλου διαφοροποιείται επειδή ο ελεγκτής του ομίλου δεν μπόρεσε να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, σε σχέση με τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση ενός ή περισσότερων συστατικών μερών, η ενότητα *Βάση για γνώμη με επιφύλαξη* ή *Βάση για αδυναμία έκφρασης γνώμης* στην έκθεση ελέγχου επί των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου περιγράφει τους λόγους αυτής της αδυναμίας<sup>90</sup>. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η αναφορά σε έναν ελεγκτή συστατικού μέρους μπορεί να είναι απαραίτητη για να περιγραφούν επαρκώς οι λόγοι για τη διαφοροποιημένη γνώμη, για παράδειγμα, όταν ο ελεγκτής συστατικού μέρους δεν είναι σε θέση να εκτελέσει ή να ολοκληρώσει το έργο που του ζητήθηκε επί της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης του συστατικού μέρους λόγω περιστάσεων πέρα από τον έλεγχο της διοίκησης του συστατικού μέρους.

#### **Επικοινωνία με τη διοίκηση του ομίλου και τους υπεύθυνους διακυβέρνησής του**

##### *Επικοινωνία με τη διοίκηση του ομίλου (Βλ. παρ. 54-56)*

A159. Ο έλεγχος του ομίλου μπορεί να είναι περίπλοκος λόγω του αριθμού και της φύσης των οντοτήτων και των επιχειρηματικών μονάδων που αποτελούν τον όμιλο. Επιπλέον, όπως εξηγείται στην παράγραφο A7, ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να ορίσει ότι ορισμένες οντότητες ή επιχειρηματικές μονάδες μπορούν να θεωρηθούν από κοινού ως συστατικό μέρος, για σκοπούς σχεδιασμού και διενέργειας του ελέγχου του ομίλου. Επομένως, η συζήτηση με τη διοίκηση του ομίλου μιας γενικής σύνοψης του προγραμματισμένου

<sup>90</sup> ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο), παράγραφοι 20 και 24

πεδίου και του χρόνου, μπορεί να βοηθήσει στο συντονισμό του έργου που εκτελείται στα συστατικά μέρη, συμπεριλαμβανομένης της συμμετοχής ελεγκτών συστατικών μερών, και στον ορισμό της διοίκησης συστατικού μέρους (βλ. παράγραφο Α24).

Α160. Το ΔΠΕ 240<sup>91</sup> περιέχει απαιτήσεις και οδηγίες σχετικά με την γνωστοποίηση απάτης στη διοίκηση και, όταν η διοίκηση ενδέχεται να εμπλέκεται στην απάτη, στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.

Α161. Η διοίκηση του ομίλου μπορεί να χρειαστεί να διατηρήσει ως εμπιστευτικές ορισμένες ουσιώδεις και ευαίσθητες πληροφορίες. Παραδείγματα θεμάτων που μπορεί να είναι σημαντικά για τις οικονομικές καταστάσεις του συστατικού μέρους, του οποίου η διοίκηση ενδέχεται να αγνοεί περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- Πιθανή δικαστική διένεξη.
- Σχέδια για εγκατάλειψη ουσιωδών λειτουργικών περιουσιακών στοιχείων.
- Μεταγενέστερα γεγονότα.
- Σημαντικές νομικές συμβάσεις.

Α162. Η διοίκηση του ομίλου μπορεί να ενημερώσει τον ελεγκτή του ομίλου για μη συμμόρφωση ή υποψία μη συμμόρφωσης με νόμους ή κανονισμούς σε οντότητες ή επιχειρηματικές μονάδες εντός του ομίλου. Η παράγραφος Α87 παρέχει καθοδήγηση για τον εταίρο ανάθεσης του ομίλου σε αυτές τις περιστάσεις.

*Επικοινωνία με τους υπεύθυνους διακυβέρνησης του ομίλου (Βλ. παρ. 57)*

Α163. Τα θέματα που ο ελεγκτής του ομίλου γνωστοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση του ομίλου, μπορεί να περιλαμβάνουν αυτά που γνωστοποιούνται στον ελεγκτή του ομίλου από ελεγκτές συστατικών μερών, και τα οποία ο ελεγκτής του ομίλου κρίνει ότι έχουν σημασία για τις ευθύνες των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση του ομίλου. Η επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση του ομίλου μπορεί να πραγματοποιηθεί σε διάφορες χρονικές στιγμές κατά τη διάρκεια του ελέγχου του ομίλου. Για παράδειγμα, το θέμα που αναφέρεται στην παράγραφο 57 (α) μπορεί να γνωστοποιηθεί αφού ο ελεγκτής του ομίλου ορίσει το έργο που πρέπει να εκτελεστεί σχετικά με τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση των συστατικών μερών. Από την άλλη πλευρά, το θέμα που αναφέρεται στην παράγραφο 57 (β) μπορεί να γνωστοποιηθεί στο

---

<sup>91</sup> ΔΠΕ 240, παράγραφοι 41-43

τέλος του ελέγχου και τα θέματα που αναφέρονται στην παράγραφο 57 (γ) έως (δ) μπορούν να γνωστοποιηθούν όταν προκύψουν.

A164. Το ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο)<sup>92</sup> απαιτεί από τον ελεγκτή να επικοινωνεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση μια σύνοψη του προγραμματισμένου πεδίου και του χρόνου του ελέγχου. Για έναν έλεγχο ομίλου, αυτή η επικοινωνία βοηθά τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση να κατανοήσουν τον καθορισμό, από τον ελεγκτή του ομίλου, των συστατικών μερών, στα οποία θα εκτελεστεί ελεγκτικό έργο, συμπεριλαμβανομένου του εάν ορισμένες από τις οντότητες ή τις επιχειρηματικές μονάδες του ομίλου θα θεωρηθούν μαζί ως συστατικό μέρος, καθώς και για την προγραμματισμένη συμμετοχή των ελεγκτών συστατικών μερών. Αυτή η επικοινωνία βοηθά επίσης να καταστεί δυνατή η αμοιβαία κατανόηση και συζήτηση σχετικά με τον όμιλο και το περιβάλλον του (βλέπε παράγραφο 30), καθώς και τους τομείς, εάν υπάρχουν, στους οποίους οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση μπορούν να ζητήσουν από τον ελεγκτή του ομίλου να αναλάβει πρόσθετες διαδικασίες.

*Γνωστοποίηση των διαπιστωμένων ελαττωμάτων στις εσωτερικές δικλίδες ασφαλείας (Βλ. παρ. 58)*

A165. Ο ελεγκτής του ομίλου είναι υπεύθυνος για τον καθορισμό, με βάση το ελεγκτικό έργο που εκτελέστηκε, του εάν ένα ή περισσότερα διαπιστωμένα ελαττώματα, μεμονωμένα ή σε συνδυασμό, συνιστούν σημαντικά ελαττώματα<sup>93</sup>. Ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να ζητήσει πληροφορίες από τον ελεγκτή του συστατικού μέρους, σχετικά με το εάν ένα διαπιστωμένο ελάττωμα ή συνδυασμός ελαττωμάτων στο συστατικό μέρος αποτελεί σημαντικό ελάττωμα των εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας.

### **Τεκμηρίωση**

A166. Άλλα ΔΠΕ περιέχουν συγκεκριμένες απαιτήσεις τεκμηρίωσης που αποσκοπούν στην αποσαφήνιση της εφαρμογής του ΔΠΕ 230, στις ιδιαίτερες περιστάσεις αυτών των άλλων ΔΠΕ. Το Παράρτημα του ΔΠΕ 230 παραθέτει άλλα ΔΠΕ που περιέχουν συγκεκριμένες απαιτήσεις τεκμηρίωσης και καθοδήγηση.

A167. Η τεκμηρίωση ελέγχου για τον έλεγχο του ομίλου υποστηρίζει την αξιολόγηση του ελεγκτή του ομίλου σύμφωνα με την παράγραφο 51, ως προς το εάν έχουν αποκτηθεί

<sup>92</sup> ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 15

<sup>93</sup> ΔΠΕ 265, παράγραφος 8

επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, στα οποία θα βασιστεί η γνώμη ελέγχου του ομίλου. Δείτε επίσης την παράγραφο Α154.

Α168. Η τεκμηρίωση ελέγχου για τον έλεγχο ομίλου περιλαμβάνει:

- Τεκμηρίωση του ελεγκτή του ομίλου στο φάκελο ελέγχου, και
- Χωριστή τεκμηρίωση στους αντίστοιχους φακέλους ελεγκτών συστατικών μερών, σχετικά με το έργο που εκτελείται από τους ελεγκτές συστατικών μερών για τους σκοπούς του ελέγχου ομίλου (δηλαδή, τεκμηρίωση ελέγχου συστατικών μερών).

Α169. Η τελική συγκέντρωση και διατήρηση της τεκμηρίωσης ελέγχου για έναν έλεγχο ομίλου, υπόκειται στις πολιτικές ή στις διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας του ομίλου σύμφωνα με το ΔΠΔΠ 1<sup>94</sup>. Ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να παρέχει συγκεκριμένες οδηγίες στους ελεγκτές συστατικών μερών σχετικά με τη συγκέντρωση και τη διατήρηση της τεκμηρίωσης του έργου που διενεργήθηκε από αυτούς, για τους σκοπούς του ελέγχου του ομίλου.

*Βάση για τον προσδιορισμό των συστατικών μερών από τον ελεγκτή του ομίλου (Βλ. παρ. 59(β))*

Α170. Η βάση για τον προσδιορισμό των συστατικών μερών, από τον ελεγκτή του ομίλου, μπορεί να τεκμηριωθεί με διάφορους τρόπους, συμπεριλαμβανομένης, για παράδειγμα, τεκμηρίωσης που σχετίζεται με την εκπλήρωση των απαιτήσεων των παραγράφων 22, 33 και 57(α) του παρόντος ΔΠΕ.

*Βάση για τον προσδιορισμό της ικανότητας και των δυνατοτήτων των ελεγκτών των συστατικών μερών του ομίλου (Βλ. παρ. 59(δ))*

Α171. Το ΔΠΔΠ 1<sup>95</sup> παρέχει καθοδήγηση για θέματα που ενδέχεται να θίγουν οι πολιτικές ή οι διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας, σχετικά με τις ικανότητες και τις δυνατότητες των μελών της ομάδας ανάθεσης. Τέτοιες πολιτικές ή διαδικασίες μπορεί να περιγράφουν ή να παρέχουν καθοδήγηση σχετικά με τον τρόπο τεκμηρίωσης του προσδιορισμού της ικανότητας και των δυνατοτήτων της ομάδας ανάθεσης, συμπεριλαμβανομένων των ελεγκτών συστατικών μερών. Για παράδειγμα, η επιβεβαίωση που λαμβάνεται από τον ελεγκτή συστατικού μέρους σύμφωνα με την παράγραφο 24, μπορεί να περιλαμβάνει πληροφορίες σχετικά με τη σχετική εμπειρία

<sup>94</sup> ΔΠΔΠ 1, παράγραφοι 31(στ) και Α83-Α85

<sup>95</sup> ΔΠΔΠ 1, παράγραφος Α96

του ελεγκτή συστατικού μέρους στον κλάδο. Ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί επίσης να ζητήσει επιβεβαίωση ότι ο ελεγκτής έχει επαρκή χρόνο για να εκτελέσει τις διαδικασίες ελέγχου που του έχουν ανατεθεί.

*Τεκμηρίωση καθοδήγησης και εποπτείας των ελεγκτών των συστατικών μερών και της επισκόπησης του έργου τους (Βλ. παρ. 59(στ))*

A172. Όπως περιγράφεται στην παράγραφο A75, η προσέγγιση για την καθοδήγηση, την εποπτεία και την επισκόπηση σε έναν έλεγχο ομίλου θα προσαρμοστεί, από τον ελεγκτή του ομίλου, με βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις της ανάθεσης και γενικά θα περιλαμβάνει έναν συνδυασμό των πολιτικών ή διαδικασιών της ελεγκτικής εταιρείας του ελεγκτή του ομίλου και των αντιδράσεων ειδικά για τον έλεγχο ομίλου. Αυτές οι πολιτικές ή διαδικασίες μπορεί επίσης να περιγράφουν ή να παρέχουν καθοδήγηση σχετικά με την τεκμηρίωση της καθοδήγησης και της εποπτείας του ελεγκτή του ομίλου στην ομάδα ανάθεσης και την επισκόπηση του έργου τους.

A173. Το ΔΠΕ 300<sup>96</sup> απαιτεί από τον ελεγκτή να αναπτύξει ένα σχέδιο ελέγχου που να περιλαμβάνει περιγραφή της φύσης, του χρόνου και της έκτασης της προγραμματισμένης καθοδήγησης και εποπτείας των μελών της ομάδας ανάθεσης και την επισκόπησης του έργου τους. Όταν εμπλέκονται ελεγκτές συστατικών μερών, η έκταση τέτοιων περιγραφών συχνά ποικίλλει ανάλογα με το συστατικό μέρος, αναγνωρίζοντας ότι η προγραμματισμένη φύση, ο χρόνος και η έκταση της καθοδήγησης και της εποπτείας των ελεγκτών συστατικών μερών και η επισκόπηση του έργου τους, ενδέχεται να επηρεαστούν από τα θέματα που περιγράφονται στην παράγραφο A51.

A174. Η τεκμηρίωση του ελεγκτή του ομίλου σχετικά με την καθοδήγηση και την εποπτεία των ελεγκτών συστατικών μερών και την επισκόπηση του έργου τους μπορεί να περιλαμβάνει, για παράδειγμα:

- Την απαιτούμενη επικοινωνία με ελεγκτές συστατικών μερών, συμπεριλαμβανομένων των οδηγιών που εκδόθηκαν και άλλων επιβεβαιώσεων που απαιτούνται από το παρόν ΔΠΕ.

---

<sup>96</sup> ΔΠΕ 300, παράγραφος 9

- Το σκεπτικό για την επιλογή των επισκέψεων σε χώρους ελεγκτών συστατικών μερών, τους συμμετέχοντες στις συναντήσεις και τη φύση των θεμάτων που συζητήθηκαν.
- Τα θέματα που συζητήθηκαν σε συναντήσεις με ελεγκτές ή με τη διοίκηση συστατικών μερών.
- Το σκεπτικό για τον καθορισμό, από τον ελεγκτή του ομίλου, της τεκμηρίωσης του ελεγκτή συστατικού μέρους που επιλέχθηκε για επισκόπηση.
- Τις αλλαγές στην προγραμματισμένη φύση και έκταση της συμμετοχής στο έργο των ελεγκτών συστατικών μερών, καθώς και τους λόγους, για τους οποίους αυτές αποφασίστηκαν (π.χ. ανάθεση πιο έμπειρων μελών της ομάδας ανάθεσης σε τομείς του ελέγχου που είναι πιο περίπλοκοι ή υποκειμενικοί από ό,τι αρχικά αναμενόταν).

A175. Η παράγραφος 47 απαιτεί από τον ελεγκτή του ομίλου να καθορίσει εάν και σε ποιο βαθμό είναι απαραίτητο να επισκοπήσει πρόσθετη τεκμηρίωση ελέγχου του ελεγκτή συστατικού μέρους. Οι παράγραφοι A148–A149 παρέχουν καθοδήγηση στον ελεγκτή του ομίλου κατά τον καθορισμό αυτόν.

A176. Η τεκμηρίωση ελέγχου του ελεγκτή συστατικού μέρους συνήθως δεν χρειάζεται να αναπαραχθεί στο φάκελο ελέγχου του ελεγκτή του ομίλου. Ωστόσο, ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να αποφασίσει να συνοψίσει, να αντιγράψει ή να διατηρήσει αντίγραφο τεκμηρίωσης ελέγχου των ελεγκτών ορισμένων συστατικών μερών στο φάκελο ελέγχου του, για να συμπληρώσει την περιγραφή ενός συγκεκριμένου θέματος στις γνωστοποιήσεις από τον ελεγκτή συστατικού μέρους, συμπεριλαμβανομένων των θεμάτων που απαιτείται να γνωστοποιηθούν από το παρόν ΔΠΕ. Παραδείγματα τέτοιας τεκμηρίωσης ελέγχου από ελεγκτές συστατικών μερών μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Λίστα ή σύνοψη των σημαντικών κρίσεων που έγιναν από τον ελεγκτή συστατικού μέρους και των συμπερασμάτων που εξήχθησαν επ' αυτών, που σχετίζονται με τον έλεγχο του ομίλου.
- Θέματα που μπορεί να χρειαστεί να γνωστοποιηθούν στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση του ομίλου, ή

- Θέματα που μπορεί να καθοριστούν ως *σημαντικά θέματα ελέγχου* (key audit matters) που πρέπει να συμπεριληφθούν στην έκθεση ελέγχου για τις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου.

A177. Όταν αυτό απαιτείται από τη νομοθεσία ή από κανονισμό, ορισμένα στοιχεία τεκμηρίωσης ελεγκτών συστατικών μερών μπορεί να χρειαστεί να συμπεριληφθούν στο φάκελο ελέγχου του ελεγκτή του ομίλου, για παράδειγμα, προκειμένου να ανταποκριθεί στο αίτημα μιας ρυθμιστικής αρχής να εξετάσει την τεκμηρίωση που σχετίζεται με την εργασία που εκτελείται από έναν ελεγκτή συστατικού μέρους.

A178. Οι πολιτικές ή οι διαδικασίες που καθορίζονται από την ελεγκτική εταιρεία, σύμφωνα με το σύστημα διαχείρισης ποιότητάς της ή οι πόροι που παρέχονται από την ελεγκτική εταιρεία ή ένα δίκτυο, μπορούν να βοηθήσουν τον ελεγκτή του ομίλου στην τεκμηρίωση της καθοδήγησης και της εποπτείας των ελεγκτών συστατικών μερών και στην επισκόπηση του έργου τους. Για παράδειγμα, ένα ηλεκτρονικό εργαλείο ελέγχου μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τη διευκόλυνση των επικοινωνιών μεταξύ του ελεγκτή του ομίλου και των ελεγκτών συστατικών μερών. Το ηλεκτρονικό εργαλείο ελέγχου μπορεί επίσης να χρησιμοποιηθεί για την τεκμηρίωση ελέγχου, συμπεριλαμβανομένης της παροχής πληροφοριών σχετικά με τον(τους) επισκοπητή(ες) καθώς και την (τις) ημερομηνία(ες) και την έκταση της επισκόπησής τους.

*Πρόσθετα ζητήματα όταν περιορίζεται η πρόσβαση στην τεκμηρίωση ελέγχου συστατικού μέρους (Βλ. παρ. 59)*

A179. Η τεκμηρίωση ελέγχου για έναν έλεγχο ομίλου μπορεί να παρουσιάζει ορισμένες πρόσθετες πολυπλοκότητες ή προκλήσεις σε ορισμένες περιστάσεις. Αυτό μπορεί να συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν νόμος ή κανονισμός περιορίζει τον ελεγκτή συστατικού μέρους από την παροχή τεκμηρίωσης εκτός της δικαιοδοσίας του ή όταν πόλεμος, εμφύλιες αναταραχές ή κρούσματα ασθενειών περιορίζουν την πρόσβαση στη σχετική τεκμηρίωση ελέγχου του ελεγκτή συστατικού μέρους.

A180. Ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να είναι σε θέση να ξεπεράσει τέτοιους περιορισμούς, για παράδειγμα:

- Με επίσκεψη στην τοποθεσία του ελεγκτή συστατικού μέρους ή συνάντηση με τον ελεγκτή συστατικού μέρους σε τοποθεσία διαφορετική από την τοποθεσία



του, προκειμένου να επισκοπήσει την τεκμηρίωση ελέγχου του ελεγκτή συστατικού μέρους.

- Με εξ αποστάσεως επισκόπηση της σχετικής τεκμηρίωσης ελέγχου μέσω της χρήσης τεχνολογίας, όταν αυτό δεν απαγορεύεται από νόμο ή κανονισμό.
- Με αίτημα προς τον ελεγκτή συστατικού μέρους να καταρτίσει και να παράσχει ένα υπόμνημα που να καλύπτει τις σχετικές πληροφορίες και διεξαγωγή συζητήσεων με αυτόν, εάν είναι απαραίτητο, προκειμένου να συζητήσουν το περιεχόμενο του υπομνήματος, ή
- Με συζήτηση με τον ελεγκτή συστατικού μέρους για τις διαδικασίες που εκτελέστηκαν, τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν και τα συμπεράσματα που εξήχθησαν από τον ελεγκτή συστατικού μέρους.

Αποτελεί θέμα επαγγελματικής κρίσης εάν μία ή περισσότερες από τις ενέργειες, που περιγράφονται παραπάνω, μπορεί να είναι επαρκείς για την υπέρβαση των περιορισμών, ανάλογα με τα γεγονότα και τις περιστάσεις του ελέγχου του ομίλου.

A181. Όταν η πρόσβαση στην τεκμηρίωση ελέγχου ελεγκτών συστατικών μερών είναι περιορισμένη, η τεκμηρίωση του ελεγκτή του ομίλου πρέπει παρ' όλ' αυτά να συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις των ΔΠΕ, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που σχετίζονται με την τεκμηρίωση της φύσης, του χρόνου και της έκτασης της καθοδήγησης και της εποπτείας των ελεγκτών συστατικών μερών από τον ελεγκτή του ομίλου, καθώς και την επισκόπηση του έργου τους. Η καθοδήγηση στις παραγράφους A148–A149 μπορεί να είναι χρήσιμη για τον ορισμό της έκτασης της επισκόπησης, από τον ελεγκτή του ομίλου, σχετικά με την τεκμηρίωση του ελεγκτή συστατικού μέρους σε αυτές τις περιστάσεις. Οι παράγραφοι A176 και A177 παρέχουν παραδείγματα περιστάσεων, στις οποίες ορισμένα στοιχεία τεκμηρίωσης ελέγχου ελεγκτών συστατικών μερών μπορεί να περιλαμβάνονται στο φάκελο ελέγχου του ελεγκτή του ομίλου.

A182. Εάν ο ελεγκτής του ομίλου δεν είναι σε θέση να ξεπεράσει τους περιορισμούς πρόσβασης στην τεκμηρίωση του ελεγκτή συστατικού μέρους, τότε ο ελεγκτής του ομίλου μπορεί να χρειαστεί να εξετάσει εάν υπάρχει περιορισμός στο εύρος ελέγχου που μπορεί να απαιτεί διαφοροποίηση της γνώμης για τις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου. Βλέπε παράγραφο A45.

## Παράρτημα 1

(Βλ. παρ. Α42)

Υπόδειγμα έκθεσης ανεξάρτητου ελεγκτή όταν ο ελεγκτής του ομίλου δεν είναι σε θέση να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια στα οποία να βασίσει τη γνώμη ελέγχου επί του Ομίλου

Για τους σκοπούς του παρόντος υποδείγματος έκθεσης ελεγκτή, θεωρούνται δεδομένες οι ακόλουθες περιστάσεις:

- Έλεγχος πλήρους σετ ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων μιας μη εισηγμένης στο χρηματιστήριο οντότητας, με χρήση πλαισίου εύλογης παρουσίασης. Ο έλεγχος αποτελεί έλεγχο ομίλου μιας οντότητας με θυγατρικές (δηλαδή, ισχύει το ΔΠΕ 600 (Αναθεωρημένο)).
- Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί από τη διοίκηση της οντότητας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) (πλαίσιο γενικού σκοπού).
- Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντανακλούν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210.
- Ο ελεγκτής του ομίλου δεν είναι σε θέση να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με ένα συστατικό μέρος που λογιστικοποιείται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης (αναγνωρίζεται σε \$15 εκατομμύρια στην κατάσταση οικονομικής θέσης, που αντικατοπτρίζει συνολικά περιουσιακά στοιχεία \$60 εκατομμυρίων) επειδή ο ελεγκτής του ομίλου δεν είχε πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία, στη διοίκηση ή στον ελεγκτή του συστατικού μέρους.
- Ο ελεγκτής του ομίλου έχει διαβάσει τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις του συστατικού μέρους της 31<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 20X1, συμπεριλαμβανομένης της έκθεσης ελέγχου επ' αυτών, και εξέτασε τη σχετική χρηματοοικονομική πληροφόρηση που

τηρείται από τη διοίκηση του ομίλου σε σχέση με το συστατικό μέρος.

- Κατά την κρίση του εταίρου ανάθεσης του ομίλου, η επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου αυτής της αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων είναι σημαντική αλλά όχι διάχυτη<sup>1</sup>.
- Ο Κώδικας Δεοντολογίας του Συμβουλίου Διεθνών Προτύπων Δεοντολογίας για Ελεγκτές-Λογιστές (Κώδικας IESBA) περιλαμβάνει όλες τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τον έλεγχο.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής κατέληξε στο συμπέρασμα ότι δεν υφίσταται ουσιώδης αβεβαιότητα που να αφορά σε γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να δημιουργήσουν σοβαρή αμφιβολία για την ικανότητα συνέχισης δραστηριότητας της οντότητας, σύμφωνα με το ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο).
- Δεν απαιτείται από τον ελεγκτή, ούτε ο ίδιος έχει αποφασίσει, να γνωστοποιήσει σημαντικά θέματα ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 701<sup>2</sup>.
- Ο ελεγκτής έχει λάβει όλες τις άλλες πληροφορίες πριν από την ημερομηνία της έκθεσης ελέγχου και η γνώμη με επιφύλαξη επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων επηρεάζει επίσης τις άλλες πληροφορίες.
- Οι υπεύθυνοι για την εποπτεία των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων διαφέρουν από τους υπεύθυνους για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.
- Εκτός από τον έλεγχο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής έχει και άλλες ευθύνες αναφοράς που απαιτούνται από την τοπική νομοθεσία.

## ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας ΑΒΓ [ή άλλον κατάλληλο αποδέκτη]

Έκθεση ελέγχου επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων<sup>3</sup>

### Γνώμη με επιφύλαξη

<sup>1</sup> Εάν, κατά την κρίση του εταίρου ανάθεσης του ομίλου, η επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου από την αδυναμία απόκτησης επαρκών κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων είναι ουσιώδης και διάχυτη, ο εταίρος ανάθεσης του ομίλου θα αρνηθεί τη γνώμη του σύμφωνα με το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο)

<sup>2</sup> ΔΠΕ 701, «Γνωστοποίηση σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή»

<sup>3</sup> Ο υπότιτλος, «Έκθεση ελέγχου επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων» δεν είναι απαραίτητος σε περιπτώσεις όπου ο δεύτερος υπότιτλος, «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων» δεν ισχύει.

Έχουμε ελέγξει τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ και των θυγατρικών της (ο Όμιλος), οι οποίες αποτελούνται από την ενοποιημένη κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης της 31<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 20Χ1, και τις ενοποιημένες καταστάσεις συνολικού εισοδήματος, μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, και σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων, καθώς και περίληψη σημαντικών λογιστικών πολιτικών.

Κατά τη γνώμη μας, εκτός από τις πιθανές επιπτώσεις του θέματος που περιγράφεται στην παράγραφο «*Βάση για γνώμη με επιφύλαξη*» της έκθεσής μας, οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, (ή δίνουν αληθινή και εύλογη εικόνα για) την ενοποιημένη οικονομική θέση του Ομίλου κατά την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 20Χ1, και (για) την ενοποιημένη χρηματοοικονομική του επίδοση και τις ενοποιημένες ταμειακές του ροές για το έτος που έληξε την ημερομηνία αυτή σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ).

### **Βάση για γνώμη με επιφύλαξη**

Η συμμετοχή της Εταιρείας ΑΒΓ στην Εταιρεία ΧΥΖ, μιας αλλοδαπής συγγενούς εταιρείας που αποκτήθηκε κατά τη διάρκεια του έτους και λογιστικοποιήθηκε με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, απεικονίζεται σε \$15 εκατομμύρια στην ενοποιημένη κατάσταση οικονομικής θέσης της 31<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 20Χ1, και η αναλογία της ΑΒΓ στα καθαρά κέρδη της ΧΥΖ ύψους \$1 εκατομμυρίου, περιλαμβάνεται στην ενοποιημένη κατάσταση συνολικών εσόδων για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή. Δεν μπορέσαμε να αποκτήσουμε επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με τη λογιστική αξία της επένδυσης της ΑΒΓ στην ΧΥΖ την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 20Χ1 και την αναλογία της ΑΒΓ στα καθαρά κέρδη της ΧΥΖ για τη χρήση, επειδή δεν μας επιτράπη η πρόσβαση στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση, τη διοίκηση και τους ελεγκτές της ΧΥΖ. Κατά συνέπεια, δεν μπορέσαμε να καθορίσουμε εάν ήταν αναγκαίες οποιεσδήποτε προσαρμογές σε αυτά τα ποσά.

Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ). Οι ευθύνες μας σύμφωνα με τα πρότυπα αυτά περιγράφονται περαιτέρω στην παράγραφο της έκθεσής μας «*Ευθύνες ελεγκτή για τον έλεγχο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων*». Είμαστε

ανεξάρτητοι από τον Όμιλο σύμφωνα με τον Κώδικα Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Ελεγκτές του Συμβουλίου Διεθνών Προτύπων Δεοντολογίας για Ελεγκτών. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα ώστε να παρέχουν βάση για γνώμη με επιφύλαξη.

**Άλλες πληροφορίες [ή άλλος τίτλος εάν χρειάζεται, όπως «Πληροφορίες εκτός των οικονομικών καταστάσεων και έκθεση ελεγκτή επ' αυτών»]**

[Αναφορά σύμφωνα με τις απαιτήσεις αναφοράς στο ΔΠΕ 720 (Αναθεωρημένο)<sup>4</sup> – βλ. Υπόδειγμα 6 στο Παράρτημα 2 του ΔΠΕ 720 (Αναθεωρημένο). Η τελευταία παράγραφος της ενότητας Άλλες πληροφορίες στο υπόδειγμα 6 θα προσαρμόζεται για να περιγράφει το συγκεκριμένο θέμα που προκαλεί τη γνώμη με επιφύλαξη που επηρεάζει επίσης τις άλλες πληροφορίες.]

**Ευθύνες της διοίκησης και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις<sup>5</sup>**

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)<sup>6</sup> – βλέπε Υπόδειγμα 2 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο).]

**Ευθύνες ελεγκτή για τον έλεγχο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων**

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλ. Υπόδειγμα 2 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο). Οι δύο τελευταίες παράγραφοι που ισχύουν μόνο για ελέγχους εισηγμένων οντοτήτων δεν θα συμπεριληφθούν.]

**Έκθεση επί άλλων Νομικών και Κανονιστικών Απαιτήσεων**

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 2 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο).]

[Υπογραφή στο όνομα της ελεγκτικής εταιρείας, το προσωπικό όνομα του ελεγκτή ή και τα δύο, ανάλογα με τη συγκεκριμένη δικαιοδοσία]

<sup>4</sup> ΔΠΕ 720 (Αναθεωρημένο), «Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με άλλες πληροφορίες»

<sup>5</sup> Σε όλες αυτές τις επεξηγηματικές εκθέσεις ελεγκτών, οι όροι διοίκηση και υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση μπορεί να χρειαστεί να αντικατασταθούν από άλλον όρο που είναι κατάλληλος στο πλαίσιο του νομικού πλαισίου στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

<sup>6</sup> ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), «Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί οικονομικών καταστάσεων»

[Διεύθυνση Ελεγκτή] [Ημερομηνία]

**Παράρτημα 2**

(Βλ. παρ. Α85)

**Κατανόηση του συστήματος εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας του ομίλου**

1. Αυτό το παράρτημα παρέχει παραδείγματα θεμάτων που σχετίζονται με τις εσωτερικές δικλίδες ασφαλείας που μπορεί να είναι χρήσιμα για την κατανόηση του συστήματος εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας, στο πλαίσιο ενός ομιλικού περιβάλλοντος και επεκτείνεται στον τρόπο εφαρμογής του ΔΠΕ 315 (Αναθεώρηση 2019)<sup>7</sup> σε σχέση με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου. Τα παραδείγματα μπορεί να μην είναι σχετικά για κάθε έλεγχο ομίλου και η λίστα των παραδειγμάτων δεν είναι απαραίτητα πλήρης.

**Περιβάλλον δικλίδων ασφαλείας**

2. Η κατανόηση του περιβάλλοντος δικλίδων ασφαλείας από τον ελεγκτή του ομίλου μπορεί να περιλαμβάνει θέματα όπως τα ακόλουθα:
  - Τη δομή της διακυβέρνησης και των λειτουργιών της διοίκησης σε ολόκληρο τον όμιλο καθώς και τις ευθύνες επίβλεψης της διοίκησης του ομίλου, συμπεριλαμβανομένων των ρυθμίσεων για την ανάθεση εξουσίας και ευθύνης στη διοίκηση οντοτήτων ή επιχειρηματικών μονάδων στον όμιλο.
  - Τον τρόπο που είναι δομημένη και οργανωμένη η επίβλεψη του συστήματος εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας του ομίλου από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.
  - Τον τρόπο που τα πρότυπα δεοντολογίας και συμπεριφοράς γνωστοποιούνται και ενισχύονται στην πράξη σε όλον τον όμιλο, (π.χ. προγράμματα σε επίπεδο ομίλου, όπως κώδικες συμπεριφοράς και προγράμματα πρόληψης απάτης).
  - Τη συνέπεια των πολιτικών και των διαδικασιών σε όλον τον όμιλο, συμπεριλαμβανομένου ενός εγχειριδίου διαδικασιών χρηματοοικονομικής αναφοράς του ομίλου.

**Διαδικασία εκτίμησης κινδύνου του ομίλου**

---

<sup>7</sup> ΔΠΕ 315 (Αναθεώρηση 2019), Παράρτημα 3

3. Η κατανόηση από τον ελεγκτή του ομίλου επί της διαδικασίας αξιολόγησης κινδύνου του ομίλου μπορεί να περιλαμβάνει θέματα όπως η διαδικασία αξιολόγησης κινδύνου από τη διοίκηση του ομίλου, δηλαδή η διαδικασία εντοπισμού, ανάλυσης και διαχείρισης επιχειρηματικών κινδύνων, συμπεριλαμβανομένου του κινδύνου απάτης, που μπορεί να οδηγήσει σε ουσιώδες σφάλμα τις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου. Μπορεί επίσης να περιλαμβάνει την κατανόηση του πόσο περίπλοκη είναι η διαδικασία αξιολόγησης κινδύνου του ομίλου και τη συμμετοχή οντοτήτων και επιχειρηματικών μονάδων σε αυτή τη διαδικασία.

#### **Η διαδικασία του ομίλου για την παρακολούθηση του συστήματος εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας**

4. Η κατανόηση της διαδικασίας παρακολούθησης του συστήματος εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας, από τον ελεγκτή του ομίλου, μπορεί να περιλαμβάνει θέματα, όπως η παρακολούθηση των εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας, συμπεριλαμβανομένου του τρόπου παρακολούθησής τους σε ολόκληρο τον όμιλο και, κατά περίπτωση, των δραστηριοτήτων της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου σε ολόκληρο τον όμιλο, συμπεριλαμβανομένης της φύσης, των ευθυνών και των δραστηριοτήτων αυτού, όσον αφορά στην παρακολούθηση των δικλίδων ασφαλείας σε οντότητες ή επιχειρηματικές μονάδες του ομίλου. Το ΔΠΕ 610 (Αναθεωρημένο 2013)<sup>8</sup> απαιτεί από τον ελεγκτή να αξιολογήσει τον βαθμό, στον οποίο η οργανωτική κατάσταση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου και οι σχετικές πολιτικές και διαδικασίες υποστηρίζουν την αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών, το επίπεδο ικανότητας της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου και εάν η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου εφαρμόζει μια συστηματική και πειθαρχημένη προσέγγιση, συμπεριλαμβανομένων των δικλίδων διασφάλισης ποιότητας.

#### **Πληροφοριακό σύστημα και επικοινωνία**

5. Η κατανόηση του πληροφοριακού συστήματος και της επικοινωνίας του ομίλου από τον ελεγκτή του ομίλου μπορεί να περιλαμβάνει θέματα όπως τα ακόλουθα:

---

<sup>8</sup> ΔΠΕ 610 (Αναθεωρημένο 2013), «Χρησιμοποιώντας την εργασία των εσωτερικών ελεγκτών», παράγραφος 15



- Η έκταση της κεντροποίησης στο περιβάλλον τεχνολογίας της πληροφορικής του ομίλου, καθώς και τα κοινά χαρακτηριστικά των εφαρμογών, των διαδικασιών και της υποδομής τεχνολογίας της πληροφορικής.
- Η παρακολούθηση των λειτουργιών από τη διοίκηση του Ομίλου, καθώς και των οικονομικών αποτελεσμάτων των οντοτήτων ή των επιχειρηματικών μονάδων του ομίλου, συμπεριλαμβανομένων των συνηθισμένων τακτικών αναφορές, που επιτρέπει στη διοίκηση του ομίλου να παρακολουθεί την απόδοση σε σχέση με τους προϋπολογισμούς και να λαμβάνει τα κατάλληλα μέτρα.
- Η παρακολούθηση, ο έλεγχος, η συμφωνία και η απαλοιφή ενδοομιλικών συναλλαγών, μη πραγματοποιηθέντων κερδών και ενδοομιλικών υπολοίπων λογαριασμών σε επίπεδο ομίλου.
- Μια διαδικασία για την παρακολούθηση του έγκαιρου χαρακτήρα και αξιολόγηση της ακρίβειας και της πληρότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που λαμβάνεται από οντότητες ή επιχειρηματικές μονάδες του ομίλου.

#### *Διαδικασία ενοποίησης*

6. Η κατανόηση της διαδικασίας ενοποίησης από τον ελεγκτή του ομίλου μπορεί να περιλαμβάνει θέματα όπως τα ακόλουθα:

#### *Θέματα που σχετίζονται με το Εφαρμοστέο Πλαίσιο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς*

- Ο βαθμός στον οποίο η διοίκηση των οντοτήτων ή των επιχειρηματικών μονάδων του ομίλου κατανοεί το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- Η διαδικασία αναγνώρισης και λογιστικοποίησης οντοτήτων ή επιχειρηματικών μονάδων του ομίλου, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- Η διαδικασία προσδιορισμού τομέων αναφοράς για αναφορές κατά τομέα, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- Η διαδικασία προσδιορισμού σχέσεων συνδεδεμένων μερών και συναλλαγών με συνδεδεμένα μέρη για αναφορά, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

- Οι λογιστικές πολιτικές που εφαρμόζονται στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου, οι αλλαγές από εκείνες της προηγούμενης χρήσης και οι αλλαγές που προκύπτουν από νέα ή αναθεωρημένα πρότυπα, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- Οι διαδικασίες συναλλαγών με οντότητες ή επιχειρηματικές μονάδες του ομίλου με ετήσιες οικονομικές περιόδους διαφορετικές από το τέλος χρήσης του ομίλου.

Θέματα που σχετίζονται με τη διαδικασία ενοποίησης

- Η διαδικασία της διοίκησης του ομίλου για την απόκτηση κατανόησης των λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιούνται από τις οντότητες ή τις επιχειρηματικές μονάδες του ομίλου και, κατά περίπτωση, η διασφάλιση ότι χρησιμοποιούνται ενιαίες λογιστικές πολιτικές για την κατάρτιση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των οντοτήτων ή των επιχειρηματικών μονάδων του ομίλου για την οικονομικές καταστάσεις του ομίλου, και ότι οι διαφορές στις λογιστικές πολιτικές εντοπίζονται και προσαρμόζονται όταν απαιτείται από την άποψη του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς. Οι ενιαίες λογιστικές πολιτικές είναι οι συγκεκριμένες αρχές, βάσεις, συμβάσεις, κανόνες και πρακτικές που υιοθετούνται από τον όμιλο, με βάση το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, τις οποίες χρησιμοποιούν οι οντότητες ή οι επιχειρηματικές μονάδες του ομίλου για να αναφέρουν με συνέπεια παρόμοιες συναλλαγές. Αυτές οι πολιτικές περιγράφονται συνήθως στο εγχειρίδιο διαδικασιών χρηματοοικονομικής αναφοράς και στο πακέτο αναφοράς που εκδίδεται από τη διοίκηση του ομίλου.
- Η διαδικασία της διοίκησης του ομίλου για τη διασφάλιση πλήρους, ακριβούς και έγκαιρης χρηματοοικονομικής αναφοράς από τις οντότητες ή τις επιχειρηματικές μονάδες του ομίλου για την ενοποίηση.
- Η διαδικασία μετατροπής της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης αλλοδαπών οντοτήτων ή επιχειρηματικών μονάδων του ομίλου στο νόμισμα των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου.
- Ο τρόπος με τον οποίο είναι οργανωμένο το περιβάλλον τεχνολογίας της πληροφορικής του ομίλου για την ενοποίηση και οι πολιτικές που καθορίζουν τις

ροές πληροφοριών στη διαδικασία ενοποίησης, συμπεριλαμβανομένων των εμπλεκόμενων εφαρμογών τεχνολογίας της πληροφορικής.

- Η διαδικασία της διοίκησης του ομίλου για τη απόκτηση πληροφοριών για μεταγενέστερα γεγονότα.

Θέματα που σχετίζονται με προσαρμογές και αναταξινόμησης ενοποίησης:

- Η διαδικασία καταγραφής των προσαρμογών ενοποίησης, συμπεριλαμβανομένης της κατάρτισης, της εξουσιοδότησης και της επεξεργασίας των σχετικών ημερολογιακών εγγραφών, και η εμπειρία του προσωπικού που είναι υπεύθυνο για την ενοποίηση.
- Οι προσαρμογές ενοποίησης που απαιτούνται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- Το επιχειρηματικό σκεπτικό για τα γεγονότα και τις συναλλαγές που οδήγησαν στις προσαρμογές της ενοποίησης.
- Η συχνότητα, η φύση και το μέγεθος των συναλλαγών μεταξύ οντοτήτων ή επιχειρηματικών μονάδων του ομίλου.
- Οι διαδικασίες παρακολούθησης, ελέγχου, συμφωνίας και απαλοιφής των ενδοομιλικών συναλλαγών, καθώς και των μη πραγματοποιηθέντων κερδών και των ενδοομιλικών υπολοίπων.
- Τα μέτρα που λήφθηκαν για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας των αποκτηθέντων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, οι διαδικασίες απόσβεσης υπεραξίας (όπου ισχύει) και ο έλεγχος απομείωσης της υπεραξίας, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- Διακανονισμοί με τους μετόχους της μητρικής ή τα δικαιώματα μειοψηφίας σχετικά με ζημίες που υφίστανται από μια οντότητα ή επιχειρηματική μονάδα του ομίλου (π.χ. υποχρέωση της μειοψηφίας να αποκαταστήσει τέτοιες ζημίες).

#### **Δραστηριότητες δικλίδων ασφαλείας**

7. Η κατανόηση των δραστηριοτήτων δικλίδων ασφαλείας του συστατικού μέρους από τον ελεγκτή του ομίλου μπορεί να περιλαμβάνει θέματα όπως τα ακόλουθα:

- Τα κοινά σημεία των δικλίδων ασφαλείας επεξεργασίας πληροφοριών και των γενικών δικλίδων ασφαλείας τεχνολογίας της πληροφορικής για το σύνολο ή μέρος του ομίλου.
- Η έκταση των κοινών σημείων του σχεδιασμού των δικλίδων ασφαλείας, για το σύνολο ή μέρος του ομίλου, που αντιμετωπίζουν τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου σε επίπεδο ισχυρισμών.
- Ο βαθμός στον οποίο οι κοινά σχεδιασμένες δικλίδες ασφαλείας έχουν εφαρμοστεί με συνέπεια για το σύνολο ή μέρος του ομίλου.

**Παράρτημα 3**

(Βλ. παρ. Α110)

**Παραδείγματα γεγονότων ή καταστάσεων που ενδέχεται να εγείρουν κινδύνους  
ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου**

Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα γεγονότων (συμπεριλαμβανομένων συναλλαγών) και συνθηκών που μπορεί να υποδηλώνουν την ύπαρξη κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου, είτε λόγω απάτης είτε λάθους, συμπεριλαμβανομένης της διαδικασίας ενοποίησης. Τα παραδείγματα που παρέχονται από τον ενδογενή παράγοντα κινδύνου καλύπτουν ένα ευρύ φάσμα γεγονότων και συνθηκών. Ωστόσο, δεν σχετίζονται όλα τα γεγονότα και οι συνθήκες με κάθε έλεγχο ομίλου και ο κατάλογος των παραδειγμάτων δεν είναι πλήρης. Τα γεγονότα και οι συνθήκες έχουν κατηγοριοποιηθεί με βάση τον ενδογενή παράγοντα κινδύνου που ενδέχεται να έχει τη μεγαλύτερη επίδραση στις περιστάσεις. Είναι σημαντικό ότι, λόγω των αλληλεπιδράσεων μεταξύ ενδογενών παραγόντων κινδύνου, τα παραδείγματα και οι συνθήκες είναι επίσης πιθανό να υπόκεινται ή να επηρεάζονται από άλλους ενδογενείς παράγοντες κινδύνου σε διαφορετικό βαθμό. Δείτε επίσης το ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο 2019), Παράρτημα 2.

<b>Παράγοντας ενδογενούς κινδύνου</b>	<b>Παραδείγματα γεγονότων ή συνθηκών που ενδέχεται να προκαλέσουν την ύπαρξη κινδύνων ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων του Ομίλου σε επίπεδο ισχυρισμών:</b>
Πολυπλοκότητα	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Η ύπαρξη πολύπλοκων συναλλαγών που λογιστικοποιούνται σε περισσότερες από μία οντότητες ή επιχειρηματικές μονάδες του ομίλου.</li> <li>• Η εφαρμογή λογιστικών πολιτικών από οντότητες ή επιχειρηματικές μονάδες του ομίλου που διαφέρουν από αυτές που εφαρμόζονται στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου.</li> <li>• Λογιστικές επιμετρήσεις ή γνωστοποιήσεις που περιλαμβάνουν περίπλοκες διαδικασίες που χρησιμοποιούνται από οντότητες ή επιχειρηματικές μονάδες του ομίλου, όπως η λογιστική για πολύπλοκα χρηματοοικονομικά μέσα.</li> <li>• Δραστηριότητες που υπόκεινται σε υψηλό βαθμό πολύπλοκων</li> </ul>

	<p>κανονισμών σε πολλαπλές δικαιοδοσίες ή οντότητες ή επιχειρηματικές μονάδες του ομίλου που δραστηριοποιούνται σε πολλούς κλάδους που υπόκεινται σε διαφορετικούς τύπους κανονισμών.</p>
Υποκειμενικότητα	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Κρίσεις σχετικά με το ποιες οντότητες ή επιχειρηματικές μονάδες του ομίλου απαιτούν την ενσωμάτωση της χρηματοοικονομικής τους πληροφόρησης στις οικονομικές καταστάσεις του ομίλου, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, για παράδειγμα, εάν υπάρχουν οντότητες ειδικού σκοπού ή μη εμπορικές οντότητες και απαιτούν την ενσωμάτωση.</li> <li>• Κρίσεις σχετικά με την ορθή εφαρμογή των απαιτήσεων του ισχύοντος πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς από οντότητες ή επιχειρηματικές μονάδες του ομίλου.</li> </ul>
Αλλαγή	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Συχνές εξαγορές, πωλήσεις ή αναδιοργανώσεις.</li> </ul>
Αβεβαιότητα	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Οντότητες ή επιχειρηματικές μονάδες του ομίλου που δραστηριοποιούνται σε αλλοδαπές δικαιοδοσίες και οι οποίες ενδέχεται να εκτεθούν σε παράγοντες όπως η απροσδόκητη κρατική παρέμβαση σε τομείς, όπως το εμπόριο και η δημοσιονομική πολιτική και περιορισμοί στις κινήσεις κεφαλαίων και μερισμάτων, καθώς και διακυμάνσεις στις συναλλαγματικές ισοτιμίες.</li> </ul>
Ροπή σε σφάλματα λόγω μεροληψίας της διοίκησης ή άλλων παραγόντων κινδύνου απάτης στο βαθμό που επηρεάζουν τον ενδογενή κίνδυνο	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ασυνήθιστες σχέσεις και συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη.</li> <li>• Οντότητες ή επιχειρηματικές μονάδες του ομίλου με διαφορετικές οικονομικές χρήσεις, οι οποίες μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τη μεθόδευση του χρόνου αναγνώρισης των συναλλαγών.</li> <li>• Προηγούμενες περιπτώσεις μη εγκεκριμένων ή ημιτελών προσαρμογών ενοποίησης.</li> <li>• Επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός εντός του ομίλου ή μεγάλες συναλλαγές σε μετρητά με οντότητες σε φορολογικούς παραδείσους.</li> <li>• Προηγούμενες περιπτώσεις υπολοίπων λογαριασμών εντός του</li> </ul>

	<p>ομίλου που δεν ισοσκελίστηκαν ή δεν συμφωνήθηκαν κατά την ενοποίηση.</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Μεγάλες ή ασυνήθιστες μεταφορές μετρητών εντός του ομίλου, ιδιαίτερα σε νεοσύστατες οντότητες ή επιχειρηματικές μονάδες που λειτουργούν σε τοποθεσίες με σημαντικό ή υψηλό κίνδυνο απάτης</li></ul>
--	---

Ενδείξεις ότι το περιβάλλον δικλείδων ασφαλείας, η διαδικασία εκτίμησης κινδύνου του ομίλου ή η διαδικασία του ομίλου για παρακολούθηση του συστήματος εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας του ομίλου δεν είναι κατάλληλα για τις περιστάσεις του ομίλου, λαμβάνοντας υπόψη τη φύση και την πολυπλοκότητα του ομίλου και δεν παρέχουν κατάλληλη βάση για τα άλλα συστατικά μέρη του συστήματος εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας του ομίλου, περιλαμβάνουν:

- Ανεπαρκείς δομές εταιρικής διακυβέρνησης, συμπεριλαμβανομένων διαδικασιών λήψης αποφάσεων που δεν είναι διαφανείς.
- Ανύπαρκτες ή αναποτελεσματικές δικλίδες ασφαλείας στη διαδικασία χρηματοοικονομικής αναφοράς του ομίλου, συμπεριλαμβανομένων ανεπαρκών πληροφοριών της διοίκησης του ομίλου σχετικά με την παρακολούθηση των λειτουργιών και των οικονομικών αποτελεσμάτων οντοτήτων ή επιχειρηματικών μονάδων του ομίλου.



Οι δομές και οι διαδικασίες που υποστηρίζουν τις λειτουργίες του IAASB διευκολύνονται από τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών® ή IFAC®.

Η IAASB και η IFAC δεν αναλαμβάνουν καμία ευθύνη για ζημία που προκλήθηκε σε οποιοδήποτε πρόσωπο που ενεργεί ή αρνείται από το να ενεργήσει βασιζόμενο στο υλικό της παρούσας δημοσίευσης, είτε η ζημία αυτή προκλήθηκε από αμέλεια ή από άλλη αιτία.

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

Πνευματικά δικαιώματα © Απρίλιος 2022 από την IFAC. Τηρουμένων όλων των δικαιωμάτων. Η παρούσα δημοσίευση μπορεί να χρησιμοποιηθεί για προσωπική και μη εμπορική χρήση (π.χ. επαγγελματική αναφορά ή έρευνα) από τη διεύθυνση [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org). Απαιτείται γραπτή άδεια για τη μετάφραση, αναπαραγωγή, αποθήκευση ή μετάδοση ή για άλλες παρόμοιες χρήσεις του παρόντος εγγράφου.

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

Για πληροφορίες σχετικά με τα πνευματικά δικαιώματα, τα εμπορικά σήματα και τις άδειες χρήσης, μεταβείτε στην ιστοσελίδα [permissions@ifac.org](http://permissions@ifac.org) ή επικοινωνήστε με τη διεύθυνση [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

Το παρόν κείμενο αναπαράγει, με την άδεια της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC), ολόκληρη ή μέρος της ελληνικής μετάφρασης που πραγματοποιήθηκε από την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), του **ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 600 (ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ)** που εξέδωσε το Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (IAASB) και δημοσιεύθηκε στην Αγγλική γλώσσα από την IFAC. Η αναπαραγωγή αυτής της ελληνικής μετάφρασης επιτρέπεται εντός της Ελλάδας. Όλα τα υφιστάμενα δικαιώματα, συμπεριλαμβανομένων των πνευματικών δικαιωμάτων, διατηρούνται εκτός Ελλάδας. Το εγκεκριμένο κείμενο όλων των δημοσιεύσεων της IFAC είναι εκείνο που δημοσιεύεται από την IFAC στην Αγγλική γλώσσα. Η IFAC δεν αναλαμβάνει καμία ευθύνη για την ακρίβεια και την πληρότητα της μετάφρασης ή για τις ενέργειες που ενδέχεται να προκύψουν ως αποτέλεσμα αυτής.

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Ο Πρόεδρος

ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ ΓΙΑΝΝΟΠΟΥΛΟΣ