



Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων

# **ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 250 (ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ)**

## **ΕΞΕΤΑΣΗ ΤΩΝ ΝΟΜΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΚΑΝΟΝΙΣΜΩΝ ΣΕ ΕΝΑΝ ΕΛΕΓΧΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

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

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

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

© Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, 2003

ΕΛΤΕ, Βουλής 7, 5<sup>ος</sup> Όροφος, Αθήνα 10562

E: [www.elte.org.gr](http://www.elte.org.gr)

[info@elte.org.gr](mailto:info@elte.org.gr)

## ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ 250 (Αναθεωρημένο)

### ΕΞΕΤΑΣΗ ΤΩΝ ΝΟΜΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΚΑΝΟΝΙΣΜΩΝ ΣΕ ΕΝΑΝ ΕΛΕΓΧΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

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

#### ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

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

Το Διεθνές Πρότυπο Ελεγκτικής (ΔΠΕ) 250 (Αναθεωρημένο), «Εξέταση των νόμων και των κανονισμών σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων» πρέπει να μελετάται σε συνδυασμό με το ΔΠΕ 200 «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και διενέργεια ενός ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου».

Το ΔΠΕ 250 (Αναθεωρημένο) έλαβε την έγκριση του Συμβουλίου Εποπτείας Δημοσίου Συμφέροντος (ΡΙΟΒ), το οποίο αποφάνθηκε ότι για την ανάπτυξη του προτύπου τηρήθηκε η δέουσα διαδικασία και δόθηκε η κατάλληλη προσοχή στο δημόσιο συμφέρον.

### Σχετικά με το IAASB

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

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

## **Εισαγωγή**

### **Πεδίο αυτού του ΔΠΕ**

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

### **Επιπτώσεις νόμων και κανονισμών**

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

### **Ευθύνη για συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς (Βλ. παρ. A1-A8)**

3. Είναι ευθύνη της διοίκησης, με την επίβλεψη των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση, να εξασφαλίζει ότι οι δραστηριότητες της οντότητας διεξάγονται σύμφωνα με τις διατάξεις των νόμων και των κανονισμών, συμπεριλαμβανομένης της συμμόρφωσης με τις διατάξεις των νόμων και των κανονισμών που καθορίζουν τα αναφερόμενα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας.

### *Ευθύνη του Ελεγκτή*

4. Οι απαιτήσεις σε αυτό το ΔΠΕ είναι σχεδιασμένες για να βοηθήσουν τον ελεγκτή στον εντοπισμό ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων, λόγω μη συμμόρφωσης με τους νόμους και τους κανονισμούς. Ωστόσο, ο ελεγκτής δεν είναι υπεύθυνος για την πρόληψη της μη συμμόρφωσης και δεν μπορεί να αναμένεται από αυτόν να ανιχνεύσει τη μη συμμόρφωση με όλους τους νόμους και κανονισμούς.

5. Ο ελεγκτής είναι υπεύθυνος για την απόκτηση εύλογης διασφάλισης ότι οι οικονομικές καταστάσεις, στο σύνολό τους, είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος<sup>1</sup>. Κατά τη διενέργεια ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής λαμβάνει υπόψη του το εφαρμοστέο νομικό και κανονιστικό πλαίσιο. Λόγω των ενδογενών περιορισμών του ελέγχου, υπάρχει ο αναπόφευκτος κίνδυνος ορισμένα ουσιώδη σφάλματα στις οικονομικές καταστάσεις να μην μπορούν να ανιχνευτούν, ακόμη κι εάν ο έλεγχος είναι σωστά σχεδιασμένος και έχει διενεργηθεί σύμφωνα με τα ΔΠΕ<sup>2</sup>. Στο πλαίσιο των νόμων και των κανονισμών, οι πιθανές επιπτώσεις των ενδογενών περιορισμών στην ικανότητα του ελεγκτή να ανιχνεύσει ουσιώδη σφάλματα είναι μεγαλύτερες για λόγους, όπως οι ακόλουθοι:

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

- Η μη συμμόρφωση μπορεί να περιλαμβάνει σχεδιασμένη συμπεριφορά συγκάλυψής της, όπως συνέργεια, πλαστογραφία, σκόπιμη παράλειψη καταγραφής συναλλαγών, παραβίαση των δικλίδων από τη διοίκηση ή σκόπιμες διαστρεβλώσεις δηλώσεων που γίνονται προς τον ελεγκτή.
- Το κατά πόσον μια πράξη συνιστά μη συμμόρφωση είναι τελικά νομικό ζήτημα που πρέπει να κριθεί από δικαστήριο ή άλλο αρμόδιο δικαιοδοτικό όργανο.

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

6. Αυτό το ΔΠΕ διακρίνει τις ευθύνες του ελεγκτή σε σχέση με τη συμμόρφωση με δύο διαφορετικές κατηγορίες νόμων και κανονισμών ως ακολούθως: (Βλ. παρ. Α6, Α12-Α13)
- (α) Οι διατάξεις εκείνων των νόμων και κανονισμών που γενικώς θεωρείται ότι έχουν άμεσες συνέπειες στον καθορισμό των ουσιωδών ποσών και γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις, όπως π.χ. η φορολογική νομοθεσία και οι νόμοι και κανονισμοί περί συντάξεων (βλέπε παράγραφο 14) (Βλ. παρ. Α12), και
- (β) Άλλοι νόμοι και κανονισμοί που δεν έχουν άμεση επίπτωση στον καθορισμό των ποσών και των γνωστοποιήσεων που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις, αλλά η συμμόρφωση με τους οποίους μπορεί να είναι θεμελιώδης για τη λειτουργία της επιχείρησης, για την

<sup>1</sup> ΔΠΕ 200, «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και διενέργεια ενός ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου», παράγραφος 5.

<sup>2</sup> ΔΠΕ 200, παράγραφοι Α51-Α52.

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

7. Σε αυτό το ΔΠΕ, καθορίζονται διαφορετικές απαιτήσεις για καθεμία από τις παραπάνω κατηγορίες νόμων και κανονισμών. Για την κατηγορία που αναφέρεται στην ανωτέρω παράγραφο 6(α), ο ελεγκτής έχει την ευθύνη να λαμβάνει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με τη συμμόρφωση με τις διατάξεις αυτών των νόμων και των κανονισμών. Για την κατηγορία που αναφέρεται στην παράγραφο 6(β), η ευθύνη του ελεγκτή περιορίζεται στην εκτέλεση συγκεκριμένων ελεγκτικών διαδικασιών με σκοπό τον εντοπισμό της μη συμμόρφωσης με εκείνους τους νόμους και τους κανονισμούς που ενδέχεται να έχουν ουσιώδη επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις.
8. Σύμφωνα με αυτό το ΔΠΕ ο ελεγκτής απαιτείται να παραμείνει σε εγρήγορση για το ενδεχόμενο άλλες ελεγκτικές διαδικασίες που εφαρμόζονται με σκοπό τη διαμόρφωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων να φέρουν στην προσοχή του περιπτώσεις μη συμμόρφωσης. Η διατήρηση του επαγγελματικού σκεπτικισμού καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου, όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 200<sup>3</sup>, είναι σημαντική στο πλαίσιο αυτό, δεδομένου του εύρους των νόμων και των κανονισμών που επηρεάζουν την οντότητα.
9. Ο ελεγκτής ενδέχεται να έχει πρόσθετες ευθύνες βάσει νόμου, κανονισμού ή σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας αναφορικά με τη μη συμμόρφωση μιας οντότητας με νόμους και κανονισμούς, οι οποίες μπορεί να διαφέρουν ή να υπερβαίνουν τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΕ, όπως: (Βλ. παρ. Α8)
  - (α) Ανταπόκριση σε εντοπισμένη ή πιθανολογούμενη μη συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς, συμπεριλαμβανομένων απαιτήσεων σχετικά με συγκεκριμένες επικοινωνίες με τη διοίκηση και τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, αξιολόγηση της καταλληλότητας της απόκρισής τους σε περίπτωση μη συμμόρφωσης και καθορισμός του κατά πόσον απαιτούνται περαιτέρω ενέργειες,
  - (β) Γνωστοποίηση εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς σε άλλους ελεγκτές (π.χ. σε έλεγχο οικονομικών καταστάσεων ομίλου), και
  - (γ) Απαιτήσεις τεκμηρίωσης σχετικά με εντοπισμένη ή πιθανολογούμενη μη συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς.

---

<sup>3</sup> ΔΠΕ 200, παράγραφος 15.

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

### **Ημερομηνία έναρξης ισχύος**

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

### **Σκοποί**

11. Οι σκοποί του ελεγκτή είναι οι εξής:
- (α) Να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια όσον αφορά στη συμμόρφωση με τις διατάξεις εκείνων των νόμων και των κανονισμών που γενικά αναγνωρίζεται ότι έχουν άμεσες συνέπειες στον καθορισμό των ουσιωδών ποσών και των γνωστοποιήσεων που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις,
  - (β) Να εκτελεί συγκεκριμένες ελεγκτικές διαδικασίες που θα βοηθήσουν στον εντοπισμό των περιπτώσεων μη συμμόρφωσης με άλλους νόμους και κανονισμούς που ενδέχεται να έχουν ουσιώδη επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις, και
  - (γ) Να ανταποκρίνεται κατάλληλα στην εντοπισμένη ή πιθανολογούμενη μη συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς που έχουν εντοπιστεί κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

### **Ορισμοί**

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

*Μη συμμόρφωση (Non-compliance)* – Πράξεις παράλειψης ή ενέργειας, είτε εκ προθέσεως είτε ακούσιες, που διαπράττονται από την οντότητα ή από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, από τη διοίκηση ή από άλλα άτομα που εργάζονται για ή υπό τη διεύθυνση της οντότητας, οι οποίες είναι αντίθετες με τους ισχύοντες νόμους ή κανονισμούς. Η μη συμμόρφωση δεν περιλαμβάνει προσωπική ανάρμοστη συμπεριφορά (που δεν σχετίζεται με τις επιχειρηματικές δραστηριότητες της οντότητας). (Βλ. παρ. A9-A10)

## Απαιτήσεις

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

13. Ως μέρος της απόκτησης κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντος αυτής σύμφωνα με το ΔΠΕ 315<sup>4</sup>, ο ελεγκτής θα πρέπει να αποκτά μια γενική κατανόηση του:
  - (α) Νομικού και κανονιστικού πλαισίου που διέπει την οντότητα και τον κλάδο ή τον τομέα στον οποίο η οντότητα δραστηριοποιείται, και
  - (β) Τρόπου με τον οποίο η οντότητα συμμορφώνεται με το εν λόγω πλαίσιο. (Βλ. παρ.Α11)
14. Ο ελεγκτής πρέπει να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με τη συμμόρφωση προς τις διατάξεις των εν λόγω νόμων και κανονισμών που γενικά αναγνωρίζεται ότι έχουν άμεσες συνέπειες στον καθορισμό των ουσιωδών ποσών και των γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις. (Βλ. παρ.Α12)
15. Ο ελεγκτής πρέπει να εκτελεί τις ακόλουθες ελεγκτικές διαδικασίες για να βοηθήσει στον εντοπισμό περιπτώσεων μη συμμόρφωσης με άλλους νόμους και κανονισμούς που ενδέχεται να έχουν ουσιώδη επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις: (Βλ. παρ.Α13-Α14)
  - (α) Να θέσει το ερώτημα στη διοίκηση και, ενδεχομένως, στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, εάν η οντότητα έχει συμμορφωθεί με τέτοιους νόμους και κανονισμούς και
  - (β) Να επιθεωρήσει την αλληλογραφία, εφόσον υπάρχει, με τις αρμόδιες αδειοδοτικές ή εποπτεύουσες αρχές.
16. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ο ελεγκτής πρέπει να παραμείνει σε επιφυλακή για το ενδεχόμενο οι άλλες ελεγκτικές διαδικασίες που εφαρμόζονται να του αποκαλύψουν περιπτώσεις εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης με τους νόμους και τους κανονισμούς. (Βλ. παρ.Α15)
17. Ο ελεγκτής πρέπει να ζητήσει από τη διοίκηση και, ενδεχομένως, από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση να τον διαβεβαιώσουν εγγράφως ότι όλες οι γνωστές περιπτώσεις εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης με τους νόμους και τους κανονισμούς, των οποίων οι επιπτώσεις θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, έχουν γνωστοποιηθεί στον ελεγκτή. (Βλ. παρ.Α12)
18. Ελλείψει εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης, ο ελεγκτής δεν απαιτείται να εκτελέσει ελεγκτικές διαδικασίες όσον αφορά στη

---

<sup>4</sup> ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο), «*Ταυτοποίηση και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μέσω της κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντος αυτής*», παράγραφος 11

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

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

19. Εάν ο ελεγκτής λάβει γνώση πληροφοριών σχετικά με μια περίπτωση εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης με τους νόμους και τους κανονισμούς, τότε ο ελεγκτής θα πρέπει να αποκτήσει: (Βλ. παρ.Α17-Α18)
  - (α) Κατανόηση της φύσης της πράξης και των περιστάσεων υπό τις οποίες συνέβη, και
  - (β) Περαιτέρω πληροφορίες προκειμένου να αξιολογήσει τις ενδεχόμενες επιπτώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων. (Βλ. παρ.Α19)
20. Εάν ο ελεγκτής υποπτεύεται ότι μπορεί να υπάρχει μη συμμόρφωση, τότε οφείλει να συζητήσει το θέμα, εκτός εάν αυτό απαγορεύεται από νόμο ή κανονισμό, με το κατάλληλο επίπεδο της διοίκησης και, όπου ενδείκνυται, με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Εάν η διοίκηση, ή, κατά περίπτωση, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση δεν παρέχουν επαρκείς πληροφορίες που να υποστηρίζουν ότι η οντότητα είναι σε συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς και, κατά την κρίση του ελεγκτή, οι επιπτώσεις της πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης μπορεί να είναι ουσιώδεις για τις οικονομικές καταστάσεις, τότε ο ελεγκτής θα πρέπει να εξετάσει την περίπτωση λήψης νομικής συμβουλής. (Βλ. παρ.Α20-Α22)
21. Εάν δεν είναι δυνατόν να αποκτηθούν επαρκείς πληροφορίες σχετικά με την πιθανολογούμενη μη συμμόρφωση, τότε ο ελεγκτής θα πρέπει να αξιολογήσει την επίδραση της έλλειψης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων στη γνώμη του.
22. Ο ελεγκτής θα πρέπει να αξιολογήσει την επίδραση της εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης σε άλλες πτυχές του ελέγχου, συμπεριλαμβανομένης της εκτίμησης κινδύνων του ελεγκτή και της αξιοπιστίας των έγγραφων διαβεβαιώσεων, και να λάβει τα κατάλληλα μέτρα. (Βλ. παρ.Α23-Α25)

**Γνωστοποίηση και αναφορά εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης**

*Γνωστοποίηση εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση*

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

ελεγκτή<sup>5</sup>, ο ελεγκτής θα πρέπει να γνωστοποιήσει στους υπευθύνους για τη διακυβέρνηση τα θέματα που περιλαμβάνουν μη συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς και υπέπεσαν στην αντίληψή του κατά τη διάρκεια του ελέγχου, εκτός εάν τα θέματα είναι σαφώς ασήμαντα.

24. Εάν, κατά την κρίση του ελεγκτή, η μη συμμόρφωση που αναφέρεται στην παράγραφο 23 θεωρείται σκόπιμη και ουσιώδης, τότε ο ελεγκτής θα πρέπει να γνωστοποιήσει το θέμα στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, το συντομότερο και πρακτικά δυνατό.
25. Εάν ο ελεγκτής υποψιάζεται ότι η διοίκηση ή οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη μη συμμόρφωση, τότε θα πρέπει να γνωστοποιήσει το θέμα στο επόμενο υψηλότερο επίπεδο εξουσίας στην οντότητα, εάν υπάρχει, όπως είναι η επιτροπή ελέγχου ή το εποπτικό συμβούλιο. Σε περίπτωση που δεν υπάρχει ανώτερη αρχή, ή εάν ο ελεγκτής πιστεύει ότι η γνωστοποίηση δεν μπορεί να επιφέρει αποτέλεσμα ή δεν είναι σίγουρος ως προς το πρόσωπο, στο οποίο θα πρέπει να αναφερθεί, τότε θα πρέπει να εξετάσει την περίπτωση λήψης νομικής συμβουλής.

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

26. Εάν ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι η εντοπισμένη ή πιθανολογούμενη μη συμμόρφωση έχει ουσιώδη επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις, και δεν έχει επαρκώς αποτυπωθεί σε αυτές, τότε θα πρέπει, σύμφωνα με το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο), να εκφράσει γνώμη ελέγχου με επιφύλαξη ή αρνητική γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων<sup>6</sup>.
27. Εάν η διοίκηση ή οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμποδίζουν τον ελεγκτή να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για να αξιολογήσει εάν έχει σημειωθεί ή είναι πιθανό να έχει σημειωθεί μη συμμόρφωση που ενδέχεται να είναι ουσιώδεις για τις οικονομικές καταστάσεις, τότε θα πρέπει να εκφράσει γνώμη ελέγχου με επιφύλαξη ή να χορηγήσει έκθεση με άρνηση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων λόγω περιορισμού στην έκταση του ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο)<sup>7</sup>.
28. Εάν ο ελεγκτής δεν είναι σε θέση να προσδιορίσει κατά πόσον έχει σημειωθεί μη συμμόρφωση λόγω των περιορισμών που επιβάλλουν οι περιστάσεις και όχι η διοίκηση ή οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση, τότε θα πρέπει να αξιολογήσει τις επιπτώσεις επί της γνώμης του, σύμφωνα με το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο).

*Αναφορά εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης στην κατάλληλη αρχή εκτός οντότητας*

---

<sup>5</sup> ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο), «Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση» - παράγραφος 13

<sup>6</sup> ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο), «Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή», παράγραφοι 7-8

<sup>7</sup> ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο), παράγραφοι 7 και 9

29. Εάν ο ελεγκτής έχει εντοπίσει ή πιθανολογεί μη συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς, τότε θα πρέπει να προσδιορίσει εάν υπάρχει νόμος, κανονισμός ή σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που: (Βλ. παρ.Α28-Α34)
- (α) Απαιτούν από τον ελεγκτή να αναφερθεί σε κατάλληλη αρχή εκτός της οντότητας.
  - (β) Θεσπίζουν ευθύνες βάσει των οποίων η αναφορά σε κατάλληλη αρχή εκτός της οντότητας μπορεί να είναι κατάλληλη υπό τις περιστάσεις.

### **Τεκμηρίωση**

30. Ο ελεγκτής πρέπει να συμπεριλάβει στην τεκμηρίωση ελέγχου<sup>8</sup> τυχόν εντοπισμένη ή πιθανολογούμενη μη συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς, καθώς και: (Βλ. παρ.Α35-Α36)
- (α) Τις ελεγκτικές διαδικασίες που πραγματοποιήθηκαν, τις σημαντικές επαγγελματικές κρίσεις που έγιναν και τα συμπεράσματα που συνήχθησαν επ' αυτών, και
  - (β) Τις συζητήσεις σημαντικών θεμάτων, που σχετίζονται με τη μη συμμόρφωση, με τη διοίκηση, τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και άλλους, συμπεριλαμβανομένου του τρόπου, με τον οποίο η διοίκηση και, κατά περίπτωση, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση ανταποκρίθηκαν στο θέμα.

\*\*\*

### **Εφαρμογή και Λοιπό Επεξηγηματικό Υλικό**

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

- A1. Είναι ευθύνη της διοίκησης, με την επίβλεψη των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση, να εξασφαλίζει ότι οι εργασίες της οντότητας διενεργούνται σύμφωνα με τους νόμους και τους κανονισμούς. Οι νόμοι και οι κανονισμοί ενδέχεται να επηρεάσουν τις οικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας με διάφορους τρόπους: για παράδειγμα, πιο άμεσα, ενδέχεται να επηρεάσουν συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από την οντότητα στις οικονομικές καταστάσεις, ή είναι δυνατόν να ορίσουν το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Ενδέχεται επίσης να θεσπίσουν συγκεκριμένα νομικά δικαιώματα και υποχρεώσεις της οντότητας, εκ των οποίων ορισμένα θα αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις αυτής. Επιπλέον, οι νόμοι και οι κανονισμοί μπορεί να επιβάλουν κυρώσεις σε περιπτώσεις μη συμμόρφωσης.
- A2. Τα ακόλουθα αποτελούν παραδείγματα του είδους των πολιτικών και των διαδικασιών που μια οντότητα μπορεί να εφαρμόσει για να βοηθήσει στην

---

<sup>8</sup> ΔΠΕ 230, «Τεκμηρίωση του ελέγχου», παράγραφοι 8-11, και Α6

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

- Παρακολούθηση των νομικών απαιτήσεων και διασφάλιση ότι οι λειτουργικές διαδικασίες έχουν σχεδιαστεί για να ανταποκρίνονται στις απαιτήσεις αυτές.
- Θέσπιση και λειτουργία των κατάλληλων συστημάτων εσωτερικών δικλίδων διασφάλισης.
- Ανάπτυξη, δημοσιοποίηση και τήρηση ενός κώδικα συμπεριφοράς (δεοντολογίας).
- Εξασφάλιση ότι οι εργαζόμενοι είναι κατάλληλα εκπαιδευμένοι και κατανοούν τον κώδικα συμπεριφοράς.
- Παρακολούθηση της συμμόρφωσης με τον κώδικα συμπεριφοράς και εφαρμογή κατάλληλων ενεργειών για την πειθαρχία των εργαζομένων, οι οποίοι αδυνατούν να συμμορφωθούν με αυτόν.
- Συμμετοχή νομικών συμβούλων για να βοηθήσουν στην παρακολούθηση των νομικών απαιτήσεων.
- Διατήρηση ενός μητρώου σημαντικών νόμων και κανονισμών, με το οποίο η οντότητα πρέπει να συμμορφώνεται εντός του συγκεκριμένου κλάδου που δραστηριοποιείται, καθώς και ένα αρχείο καταγγελιών.

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

- στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου.
- στην επιτροπή ελέγχου.
- στη λειτουργία συμμόρφωσης.

#### *Ευθύνη του Ελεγκτή*

- A3. Η μη συμμόρφωση της οντότητας με τους νόμους και τους κανονισμούς μπορεί να οδηγήσει σε ουσιώδη σφάλματα των οικονομικών καταστάσεων. Η ανίχνευση της μη συμμόρφωσης, ανεξαρτήτως ουσιαστικότητας, μπορεί να επηρεάσει άλλες πτυχές του ελέγχου συμπεριλαμβανομένης, για παράδειγμα, της εξέτασης από τον ελεγκτή της ακεραιότητας της διοίκησης, των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση ή των εργαζομένων.
- A4. Το εάν μια πράξη συνιστά μη συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς είναι ένα ζήτημα που καθορίζεται από δικαστήριο ή άλλο κατάλληλο δικαιοδοτικό όργανο, που είναι συνήθως πέραν της επαγγελματικής ικανότητας του ελεγκτή να το προσδιορίσει. Ωστόσο, η κατάρτιση του ελεγκτή, η εμπειρία του και η αντίληψή του για την οντότητα και τον κλάδο ή τον τομέα αυτής, μπορούν να αποτελέσουν τη βάση για να

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

- A5. Σύμφωνα με τις προβλεπόμενες από το νόμο απαιτήσεις, μπορεί ειδικά να ζητηθεί από τον ελεγκτή να συντάξει αναφορά, στο πλαίσιο του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, για το εάν η οντότητα συμμορφώνεται με ορισμένες διατάξεις των νόμων ή των κανονισμών. Υπό αυτές τις περιστάσεις, το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)<sup>9</sup> ή το ΔΠΕ 800 (Αναθεωρημένο)<sup>10</sup> ασχολούνται με το πώς αυτές οι ελεγκτικές ευθύνες αντιμετωπίζονται στην έκθεση του ελεγκτή. Επιπλέον, όταν υπάρχουν ειδικές απαιτήσεις προβλεπόμενες από το νόμο περί αναφοράς, μπορεί να είναι απαραίτητο το πρόγραμμα ελέγχου να περιλαμβάνει κατάλληλες δοκιμασίες για τη συμμόρφωση με αυτές τις διατάξεις των νόμων και των κανονισμών.

Κατηγορίες Νόμων και Κανονισμών (Βλ. παρ. 6)

- A6. Η φύση και οι περιστάσεις της οντότητας ενδέχεται να επηρεάσουν το εάν οι σχετικοί νόμοι και κανονισμοί εμπίπτουν στις κατηγορίες νόμων και κανονισμών που περιγράφονται στις παραγράφους 6(α) ή 6(β). Παραδείγματα νόμων και κανονισμών που ενδέχεται να περιλαμβάνονται στις κατηγορίες που περιγράφονται στην παράγραφο 6 περιλαμβάνουν τα εξής:

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

*Ειδικά ζητήματα για οντότητες δημοσίου τομέα*

- A7. Στο δημόσιο τομέα, ενδέχεται να υπάρχουν πρόσθετες ελεγκτικές ευθύνες σε σχέση με την εξέταση νόμων και κανονισμών που μπορεί να σχετίζονται με

<sup>9</sup> ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), «Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί οικονομικών καταστάσεων», παράγραφος 43

<sup>10</sup> ΔΠΕ 800 (Αναθεωρημένο), «Ειδικά ζητήματα—Έλεγχος οικονομικών καταστάσεων που διενεργήθηκαν σύμφωνα με πλαίσια ειδικού σκοπού», παράγραφος 11.

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

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

A8. Νόμος, κανονισμός ή σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας ενδέχεται να απαιτούν από τον ελεγκτή να εκτελέσει πρόσθετες διαδικασίες και να λάβει περαιτέρω μέτρα. Για παράδειγμα, ο Κώδικας Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Λογιστές που εκδόθηκε από το Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Λογιστές (Κώδικας IESBA) απαιτεί από τον ελεγκτή να λάβει μέτρα για να ανταποκριθεί σε εντοπισμένη ή πιθανολογούμενη μη συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς και να ορίσει εάν χρειάζονται περαιτέρω ενέργειες. Αυτά τα βήματα μπορεί να περιλαμβάνουν την γνωστοποίηση εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς σε άλλους ελεγκτές εντός ενός ομίλου, συμπεριλαμβανομένου του εταίρου ανάθεσης ομίλου, των ελεγκτών συστατικών μερών ή άλλων ελεγκτών που εκτελούν εργασίες σε συστατικά μέρη ενός ομίλου για σκοπούς άλλους από τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων του ομίλου<sup>11</sup>.

**Ορισμός** (Βλ. παρ. 12)

A9. Οι πράξεις μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς περιλαμβάνουν συναλλαγές που πραγματοποιούνται στο όνομα της οντότητας ή για λογαριασμό της, από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, από τη διοίκηση ή από άλλα άτομα που εργάζονται για ή υπό τη διεύθυνση της οντότητας .

A10. Η μη συμμόρφωση περιλαμβάνει επίσης προσωπική ανάρμοστη συμπεριφορά που σχετίζεται με τις επιχειρηματικές δραστηριότητες της οντότητας, για παράδειγμα, σε περιστάσεις όπου ένα άτομο σε βασική διευθυντική θέση, με προσωπική ιδιότητα, έχει δεχθεί δωροδοκία από προμηθευτή της οντότητας και σε αντάλλαγμα εξασφαλίζει τον διορισμό του προμηθευτή για την παροχή υπηρεσιών ή συμβάσεων στην οντότητα.

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

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

A11. Για να αποκτήσει μια γενική κατανόηση του νομικού και κανονιστικού πλαισίου, και του τρόπου, με τον οποίο η οντότητα συμμορφώνεται με το πλαίσιο αυτό, ο ελεγκτής μπορεί, για παράδειγμα:

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

---

<sup>11</sup> Βλ. Τμήματα 225.21-225.22 του Κώδικα IESBA

- Να επικαιροποιήσει την κατανόησή του επί των εν λόγω νόμων και κανονισμών που καθορίζουν άμεσα τα αναφερόμενα ποσά και τις γνωστοποιήσεις που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις,
- Να ζητήσει ενημέρωση από τη διοίκηση όσον αφορά άλλους νόμους ή κανονισμούς που μπορεί να αναμένεται ότι έχουν θεμελιώδη επίδραση στις εργασίες της οντότητας,
- Να ζητήσει ενημέρωση από τη διοίκηση σχετικά με τις πολιτικές και τις διαδικασίες που αφορούν στην τήρηση των νόμων και των κανονισμών, και
- Να ζητήσει ενημέρωση από τη διοίκηση σχετικά με τις πολιτικές ή τις διαδικασίες που υιοθετούνται για την ταυτοποίηση, την αξιολόγηση και τις λογιστικές απαιτήσεις δικαστικών διενέξεων.

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

A12. Ορισμένοι νόμοι και κανονισμοί είναι καλά παγιωμένοι, γνωστοί στην οντότητα και εντός του κλάδου ή του τομέα της οντότητας, και είναι σχετικοί με τις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας (όπως περιγράφεται στην παράγραφο 6(α)). Αυτοί μπορεί να περιλαμβάνουν για παράδειγμα νόμους και κανονισμούς που αφορούν:

- Τη μορφή και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων,
- Τα ειδικά ζητήματα χρηματοοικονομικής αναφοράς του κλάδου,
- Τη λογιστική απεικόνιση συναλλαγών στο πλαίσιο κρατικών συμβάσεων, ή
- Την αναγνώριση δεδουλευμένων ή εξόδων για φόρο εισοδήματος ή συνταξιοδοτικών παροχών.

Ορισμένες διατάξεις αυτών των νόμων και των κανονισμών μπορεί να έχουν άμεση σχέση με ειδικούς ισχυρισμούς που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις (για παράδειγμα, την πληρότητα των διατάξεων περί φόρου εισοδήματος), ενώ άλλες μπορεί να έχουν άμεση σχέση με τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο (για παράδειγμα, οι απαιτούμενες καταστάσεις που συνιστούν ένα πλήρες σύνολο οικονομικών καταστάσεων). Ο στόχος της απαίτησης της παραγράφου 13 είναι ο ελεγκτής να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με τον καθορισμό των ποσών και των γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις αυτών των νόμων και των κανονισμών.

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

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

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

A13. Ορισμένοι άλλοι νόμοι και κανονισμοί μπορεί να χρειάζονται ιδιαίτερη προσοχή από τον ελεγκτή επειδή έχουν θεμελιώδη επίπτωση στις εργασίες της οντότητας (όπως περιγράφεται στην παράγραφο 6(β)). Η μη συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς που έχουν θεμελιώδη επίπτωση στη λειτουργία της οντότητας μπορεί να οδηγήσει στην παύση των εργασιών της ή να θέσει υπό αμφισβήτηση τη δυνατότητα συνέχισης δραστηριότητας της οντότητας<sup>12</sup>. Για παράδειγμα, η μη συμμόρφωση με τις απαιτήσεις της άδειας λειτουργίας της οντότητας ή άλλου δικαιώματος για την άσκηση της δραστηριότητάς της θα μπορούσε να έχει τέτοιες επιπτώσεις (π.χ. για μια τράπεζα, η μη συμμόρφωση με τις κεφαλαιακές ή επενδυτικές απαιτήσεις). Υπάρχουν επίσης πολλοί νόμοι και κανονισμοί που σχετίζονται κυρίως με τις λειτουργικές πτυχές της οντότητας, οι οποίοι συνήθως δεν επηρεάζουν τις οικονομικές καταστάσεις και δεν καταγράφονται από τα πληροφοριακά συστήματα της οντότητας στα στοιχεία που σχετίζονται με τη χρηματοοικονομική αναφορά.

A14. Δεδομένου ότι οι συνέπειες των άλλων νόμων και κανονισμών στη χρηματοοικονομική αναφορά μπορεί να διαφέρουν ανάλογα με τις λειτουργίες της οντότητας, οι ελεγκτικές διαδικασίες που απαιτούνται από την παράγραφο 15 αποσκοπούν στο να επιστήσουν την προσοχή του ελεγκτή στις περιπτώσεις μη συμμόρφωσης με τους νόμους και τους κανονισμούς που ενδέχεται να έχουν σημαντικές επιπτώσεις στις οικονομικές καταστάσεις.

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

A15. Οι ελεγκτικές διαδικασίες που εφαρμόζονται για να σχηματιστεί γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να επιστήσουν την προσοχή του ελεγκτή σε περιπτώσεις μη συμμόρφωσης ή υποψίας μη συμμόρφωσης με τους νόμους και τους κανονισμούς. Οι εν λόγω διαδικασίες ελέγχου μπορεί, για παράδειγμα, να περιλαμβάνουν:

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

*Εγγραφές διαβεβαιώσεις (Βλ. παρ.17)*

<sup>12</sup> Βλέπε ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο), «Συνέχιση δραστηριότητας».

A16. Λόγω του ότι οι επιπτώσεις των νόμων και των κανονισμών στις οικονομικές καταστάσεις μπορεί να ποικίλλουν σημαντικά, οι έγγραφες διαβεβαιώσεις παρέχουν τα απαραίτητα ελεγκτικά τεκμήρια για τη γνώση της διοίκησης επί των περιπτώσεων εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης με τους νόμους και τους κανονισμούς, των οποίων οι επιπτώσεις μπορεί να είναι σημαντικές για τις οικονομικές καταστάσεις. Ωστόσο, οι έγγραφες διαβεβαιώσεις δεν αποτελούν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια από μόνες τους και, κατά συνέπεια, δεν επηρεάζουν τη φύση και την έκταση των άλλων ελεγκτικών τεκμηρίων που πρόκειται να αποκτήσει ο ελεγκτής<sup>13</sup>.

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

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

A17. Ο ελεγκτής μπορεί να λάβει γνώση πληροφοριών σχετικά με μια περίπτωση μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς, που δεν ήταν αποτέλεσμα της εκτέλεσης των διαδικασιών των παραγράφων 13-17 (π.χ., όταν ο ελεγκτής ειδοποιείται για μη συμμόρφωση από έναν καταγγέλλοντα).

A18. Τα ακόλουθα θέματα μπορεί να αποτελούν ένδειξη για τη μη συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς:

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

---

<sup>13</sup> ΔΠΕ 580, «Έγγραφες διαβεβαιώσεις», παράγραφος 4.

- Ύπαρξη ενός πληροφοριακού συστήματος το οποίο αποτυγχάνει, είτε λόγω σχεδιασμού του είτε από αστοχία, στην παροχή επαρκούς ελεγκτικού ίχνους ή επαρκούς τεκμηρίωσης.
- Μη εξουσιοδοτημένες συναλλαγές ή συναλλαγές που δεν έχουν καταχωρηθεί ορθώς.
- Ανεπιθύμητα σχόλια των μέσων επικοινωνίας και ενημέρωσης.

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

A19. Θέματα που είναι σχετικά με την αξιολόγηση του ελεγκτή ως προς τις πιθανές επιπτώσεις στις οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν:

- Πιθανές οικονομικές συνέπειες εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης με τους νόμους και τους κανονισμούς στις οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένης, για παράδειγμα, της επιβολής προστίμων, ποινών, αποζημιώσεων, της απειλής απαλλοτρίωσης περιουσιακών στοιχείων, της επιβολής διακοπής των εργασιών, και της δικαστικής διένεξης.
- Εάν οι πιθανολογούμενες χρηματοοικονομικές συνέπειες απαιτούν γνωστοποίηση.
- Εάν οι πιθανολογούμενες χρηματοοικονομικές συνέπειες είναι τόσο σοβαρές ώστε να θέτουν υπό αμφισβήτηση την εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, ή διαφορετικά να καθιστούν τις οικονομικές καταστάσεις παραπλανητικές.

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

A20. Ο ελεγκτής απαιτείται να συζητήσει τις περιπτώσεις εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης με το κατάλληλο επίπεδο διοίκησης και, κατά περίπτωση, με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, οι οποίοι ενδέχεται να είναι σε θέση να παράσχουν επιπλέον ελεγκτικά τεκμήρια. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να επιβεβαιώσει ότι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση έχουν την ίδια γνώση επί των γεγονότων και των περιστάσεων που σχετίζονται με συναλλαγές ή γεγονότα που οδήγησαν στην εντοπισμένη μη συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς.

A21. Ωστόσο, σε ορισμένες δικαιοδοσίες, ο νόμος ή ο κανονισμός ενδέχεται να περιορίσει τη γνωστοποίηση ορισμένων θεμάτων εκ μέρους του ελεγκτή στη διοίκηση και στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Ο νόμος ή ο κανονισμός ενδέχεται να απαγορεύει ρητά μια επικοινωνία ή άλλη ενέργεια που θα μπορούσε να προκαταλάβει μια έρευνα από αρμόδια αρχή σχετικά με μια πραγματική ή ύποπτη παράνομη πράξη, συμπεριλαμβανομένης της ειδοποίησης της οντότητας, για παράδειγμα, όταν ο ελεγκτής υποχρεούται να αναφέρει την εντοπισμένη ή πιθανολογούμενη μη συμμόρφωση σε αρμόδια αρχή σύμφωνα με τη νομοθεσία για την καταπολέμηση της

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

A22. Εάν η διοίκηση ή, κατά περίπτωση, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση δεν παρέχουν επαρκείς πληροφορίες στον ελεγκτή για το ότι η οντότητα είναι πράγματι σε συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς, τότε ο ελεγκτής μπορεί να κρίνει σκόπιμο να προβεί σε διαβουλεύσεις με την εσωτερική νομική υπηρεσία της οντότητας ή με τον εξωτερικό νομικό σύμβουλο σχετικά με την εφαρμογή των νόμων και των κανονισμών υπό τις περιστάσεις, συμπεριλαμβανομένης της πιθανότητας απάτης, καθώς και των πιθανών επιπτώσεων στις οικονομικές καταστάσεις. Αν δεν θεωρείται σκόπιμο να προβεί σε διαβουλεύσεις με τον νομικό σύμβουλο της οντότητας, ή εάν ο ελεγκτής δεν είναι ικανοποιημένος από τη νομική γνώμη του συμβούλου, τότε ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει σκόπιμο να συζητήσει σε εμπιστευτική βάση με άλλους εντός της εταιρείας του, με μια εταιρεία του δικτύου που ανήκει, με έναν επαγγελματικό οργανισμό ή με τον δικό του νομικό σύμβουλο, για το αν υφίσταται παράβαση νόμου ή κανονισμού, συμπεριλαμβανομένης της πιθανότητας απάτης, τις ενδεχόμενες νομικές συνέπειες, καθώς και για το ποια περαιτέρω μέτρα, εάν υπάρχουν, θα πρέπει να λάβει ο ελεγκτής.

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

A23. Όπως απαιτείται από την παράγραφο 22, ο ελεγκτής αξιολογεί τις επιπτώσεις εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης σε άλλες πτυχές του ελέγχου, συμπεριλαμβανομένης της αξιολόγησης των κινδύνων από τον ελεγκτή και της αξιοπιστίας των έγγραφων διαβεβαιώσεων. Οι επιπτώσεις συγκεκριμένων εντοπισμένων ή πιθανολογούμενων περιπτώσεων μη συμμόρφωσης εξαρτώνται από τη σχέση διάπραξης και απόκρυψης, εάν υπάρχει, από τις συγκεκριμένες δραστηριότητες εσωτερικού ελέγχου και από το επίπεδο συμμετοχής της διοίκησης ή ατόμων που εργάζονται για ή υπό τη διεύθυνση της οντότητας, και ιδίως επιπτώσεις που προκύπτουν από την συμμετοχή της ανώτατης αρχής της οντότητας. Όπως σημειώνεται στην παράγραφο 9, η συμμόρφωση του ελεγκτή με νόμους, κανονισμούς ή σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας μπορεί να παρέχει περαιτέρω πληροφορίες που σχετίζονται με τις ευθύνες του ελεγκτή σύμφωνα με την παράγραφο 22.

A24. Παραδείγματα περιστάσεων που ενδέχεται να αναγκάσουν τον ελεγκτή να αξιολογήσει τις επιπτώσεις εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης στην αξιοπιστία των έγγραφων διαβεβαιώσεων που λαμβάνονται από τη διοίκηση και, κατά περίπτωση, από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, περιλαμβάνουν τις περιπτώσεις όπου:

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

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

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

A25. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει το ενδεχόμενο να απεμπλακεί από την ανάθεση, όπου αυτό επιτρέπεται από νόμο ή κανονισμό, για παράδειγμα όταν η διοίκηση ή οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση δεν λαμβάνουν τα διορθωτικά μέτρα που θεωρεί ο ελεγκτής κατάλληλα υπό τις περιστάσεις, ή η εντοπισμένη ή πιθανολογούμενη μη συμμόρφωση εγείρει ερωτήματα σχετικά με την ακεραιότητα της διοίκησης ή των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση, ακόμη και όταν η μη συμμόρφωση δεν είναι ουσιώδης για τις οικονομικές καταστάσεις. Ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει σκόπιμο να ζητήσει νομική συμβουλή για να αποφασίσει εάν η απεμπλοκή από την ανάθεση θα ήταν κατάλληλη. Όταν ο ελεγκτής κρίνει ότι η απεμπλοκή από την ανάθεση θα ήταν κατάλληλη, κάτι τέτοιο δεν θα υποκαθιστά τη συμμόρφωση με άλλες ευθύνες βάσει νόμου, κανονισμού ή σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας για την ανταπόκριση σε εντοπισμένη ή πιθανολογούμενη μη συμμόρφωση. Επιπλέον, η παράγραφος Α8α του ΔΠΕ 220<sup>14</sup> υποδεικνύει ότι ορισμένες απαιτήσεις δεοντολογίας ενδέχεται να απαιτούν από τον προηγούμενο ελεγκτή, κατόπιν αιτήματος του προτεινόμενου διαδόχου ελεγκτή, να παρέχει πληροφορίες σχετικά με τη μη συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς στον διάδοχο ελεγκτή.

### **Γνωστοποίηση και αναφορά εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης**

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

A26. Η εντοπισμένη ή πιθανολογούμενη μη συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς γνωστοποιείται στην έκθεση του ελεγκτή όταν ο ελεγκτής διαφοροποιεί τη γνώμη σύμφωνα με τις παραγράφους 26-28. Σε ορισμένες άλλες περιστάσεις, ο ελεγκτής μπορεί να γνωστοποιήσει εντοπισμένη ή πιθανολογούμενη μη συμμόρφωση στην έκθεση του ελεγκτή, για παράδειγμα:

- Όταν ο ελεγκτής έχει άλλες ευθύνες αναφοράς, εκτός από τις ευθύνες του ελεγκτή βάσει των ΔΠΕ, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 43 του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο).
- Όταν ο ελεγκτής κρίνει ότι η εντοπισμένη ή πιθανολογούμενη μη συμμόρφωση αποτελεί *σημαντικότερο θέμα ελέγχου* και, κατά συνέπεια,

---

<sup>14</sup> ΔΠΕ 220, «Διαχείριση ποιότητας για τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων»

γνωστοποιεί το θέμα σύμφωνα με το ΔΠΕ 701<sup>15</sup>, εκτός εάν εφαρμόζεται η παράγραφος 14 του εν λόγω ΔΠΕ, ή

- Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, όταν η διοίκηση ή οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση δεν λαμβάνουν τα διορθωτικά μέτρα που ο ελεγκτής θεωρεί κατάλληλα υπό τις περιστάσεις και η απεμπλοκή από την ανάθεση δεν είναι δυνατή (βλέπε παράγραφο Α25), τότε ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει το ενδεχόμενο να περιγράψει την εντοπισμένη ή πιθανολογούμενη μη συμμόρφωση σε παράγραφο *Άλλου Θέματος* σύμφωνα με το ΔΠΕ 706 (Αναθεωρημένο)<sup>16</sup>.

A27. Ο νόμος ή ο κανονισμός ενδέχεται να αποκλείουν τη δημόσια γνωστοποίηση ενός συγκεκριμένου θέματος από τη διοίκηση, τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ή τον ελεγκτή. Για παράδειγμα, ο νόμος ή ο κανονισμός μπορεί να απαγορεύει συγκεκριμένα τη γνωστοποίηση ή άλλη ενέργεια, που θα μπορούσε να προδικάσει μια έρευνα από μια αρμόδια αρχή για μια πραγματική ή πιθανολογούμενη παράνομη πράξη, συμπεριλαμβανομένης της απαγόρευσης προειδοποίησης της οντότητας. Όταν ο ελεγκτής σκοπεύει να γνωστοποιήσει την εντοπισμένη ή πιθανολογούμενη μη συμμόρφωση στην έκθεση του ελεγκτή, υπό τις περιστάσεις που ορίζονται στην παράγραφο Α26 ή με άλλο τρόπο, τότε αυτός ο νόμος ή κανονισμός μπορεί να έχει επιπτώσεις στην ικανότητα του ελεγκτή να περιγράψει το θέμα στην έκθεσή του ή σε ορισμένες περιστάσεις στην έκδοση της έκθεσης του ελεγκτή. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει το ενδεχόμενο λήψης νομικής συμβουλής για να ορίσει την κατάλληλη πορεία δράσης.

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

A28. Η αναφορά εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς σε κατάλληλη αρχή εκτός της οντότητας μπορεί να απαιτείται ή να κρίνεται ενδεδειγμένη υπό τις περιστάσεις επειδή:

- (α) Ο νόμος, ο κανονισμός ή οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας απαιτούν από τον ελεγκτή να προβεί σε σχετική αναφορά (βλέπε παράγραφο Α29),
- (β) Ο ελεγκτής έχει κρίνει ότι η αναφορά είναι η κατάλληλη ενέργεια για να ανταποκριθεί σε εντοπισμένη ή πιθανολογούμενη μη συμμόρφωση, σύμφωνα με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας (βλέπε παράγραφο Α30), ή
- (γ) Ο νόμος, ο κανονισμός ή οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας παρέχουν στον ελεγκτή το δικαίωμα να το πράξει (βλέπε παράγραφο Α31).

<sup>15</sup> ΔΠΕ 701, «Γνωστοποίηση σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή»

<sup>16</sup> ΔΠΕ 706 (Αναθεωρημένο), «Παράγραφοι έμφασης θέματος και παράγραφοι άλλων θεμάτων στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή»

- A29. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, ενδέχεται να απαιτείται βάσει νόμου, κανονισμού ή σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας ο ελεγκτής να αναφέρει την εντοπισμένη ή πιθανολογούμενη μη συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς σε κατάλληλη αρχή εκτός της οντότητας. Για παράδειγμα, σε ορισμένες δικαιοδοσίες, υπάρχουν νομικές απαιτήσεις προκειμένου ο ελεγκτής ενός χρηματοπιστωτικού ιδρύματος να αναφέρει το εντοπισμένο ή πιθανολογούμενο περιστατικό μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς σε μια εποπτική αρχή. Επίσης, σφάλματα μπορεί να προκύψουν από μη συμμόρφωση με νόμους ή κανονισμούς και, σε ορισμένες δικαιοδοσίες, ο ελεγκτής μπορεί να υποχρεωθεί να αναφέρει τέτοια σφάλματα σε αρμόδια αρχή σε περιπτώσεις όπου η διοίκηση ή οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση δεν λαμβάνουν διορθωτικά μέτρα.
- A30. Σε άλλες περιπτώσεις, οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας μπορεί να απαιτήσουν από τον ελεγκτή να αποφασίσει εάν η αναφορά εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς σε κατάλληλη αρχή εκτός της οντότητας είναι η δέουσα ενέργεια υπό τις περιστάσεις. Για παράδειγμα, ο Κώδικας IESBA απαιτεί από τον ελεγκτή να λάβει μέτρα για να ανταποκριθεί σε εντοπισμένη ή πιθανολογούμενη μη συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς και να ορίσει εάν χρειάζονται περαιτέρω ενέργειες, οι οποίες μπορεί να περιλαμβάνουν αναφορά σε κατάλληλη αρχή εκτός της οντότητας<sup>17</sup>. Ο Κώδικας IESBA εξηγεί ότι αυτή η αναφορά δεν θα θεωρηθεί παραβίαση της υποχρέωσης εμπιστευτικότητας σύμφωνα με τον Κώδικα IESBA<sup>18</sup>.
- A31. Ακόμη κι αν ο νόμος, ο κανονισμός ή οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας δεν περιλαμβάνουν απαιτήσεις που αφορούν στην αναφορά εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης, μπορεί να παρέχουν στον ελεγκτή το δικαίωμα να αναφέρει την εντοπισμένη ή πιθανολογούμενη μη συμμόρφωση σε κατάλληλη αρχή εκτός της οντότητας. Για παράδειγμα, κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, ο ελεγκτής μπορεί να έχει το δικαίωμα βάσει νόμου ή κανονισμού να συζητήσει περιπτώσεις εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς με μια εποπτεύουσα αρχή.
- A32. Σε άλλες περιστάσεις, η αναφορά εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς σε κατάλληλη αρχή εκτός της οντότητας μπορεί να αποκλείεται από το καθήκον εμπιστευτικότητας του ελεγκτή βάσει νόμου, κανονισμού ή σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας.
- A33. Η απόφαση του ελεγκτή που απαιτείται σύμφωνα με την παράγραφο 29, μπορεί να περιλαμβάνει πολύπλοκα ζητήματα και επαγγελματικές κρίσεις. Ως εκ τούτου, ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει το ενδεχόμενο να ζητήσει συμβουλές εσωτερικά (π.χ. εντός της εταιρείας του ή από μια εταιρεία του δικτύου στο οποίο ανήκει) ή σε εμπιστευτική βάση από μια ρυθμιστική αρχή ή έναν επαγγελματικό φορέα (εκτός εάν κάτι τέτοιο απαγορεύεται από νόμο ή κανονισμό ή παραβιάζει το καθήκον της εμπιστευτικότητας). Ο ελεγκτής

<sup>17</sup> Βλέπε, για παράδειγμα, το Τμήμα 225.29 και τα Τμήματα 225.33-225.36 του Κώδικα IESBA.

<sup>18</sup> Βλέπε, για παράδειγμα, το Τμήμα 140.7 και το Τμήμα 225.35 του Κώδικα IESBA.

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

Ειδικά ζητήματα για οντότητες δημοσίου τομέα

A34. Ένας ελεγκτής δημοσίου τομέα μπορεί να υποχρεούται να αναφέρει περιπτώσεις εντοπισμένης ή πιθανολογούμενης μη συμμόρφωσης στο νομοθετικό σώμα ή σε άλλο διοικητικό όργανο ή να τις αναφέρει στην έκθεση του ελεγκτή.

**Τεκμηρίωση (Βλ. παρ.30)**

A35. Η τεκμηρίωση του ελεγκτή επί των ευρημάτων που αφορούν εντοπισμένη ή πιθανολογούμενη μη συμμόρφωση με τους νόμους και τους κανονισμούς μπορεί να περιλαμβάνει, για παράδειγμα:

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

A36. Ο νόμος, ο κανονισμός ή οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας μπορεί επίσης να ορίζουν πρόσθετες απαιτήσεις τεκμηρίωσης σχετικά με εντοπισμένη ή πιθανολογούμενη μη συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς<sup>19</sup>.



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

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

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

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

<sup>19</sup> Βλέπε, για παράδειγμα, το Τμήμα 225.37 του Κώδικα IESBA.

αναπαραγωγή, αποθήκευση ή μετάδοση ή για άλλες παρόμοιες χρήσεις του παρόντος εγγράφου.

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

Για πληροφορίες σχετικά με τα πνευματικά δικαιώματα, τα εμπορικά σήματα και τις άδειες χρήσης, μεταβείτε στην ιστοσελίδα [permissions](https://www.ifac.org/permissions) 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 ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ 250 (Αναθεωρημένο)** που εξέδωσε το Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (IAASB) και δημοσιεύθηκε στην Αγγλική γλώσσα από την IFAC. Η αναπαραγωγή αυτής της ελληνικής μετάφρασης επιτρέπεται εντός της Ελλάδας. Όλα τα υφιστάμενα δικαιώματα, συμπεριλαμβανομένων των πνευματικών δικαιωμάτων, διατηρούνται εκτός Ελλάδας. Το εγκεκριμένο κείμενο όλων των δημοσιεύσεων της IFAC είναι εκείνο που δημοσιεύεται από την IFAC στην Αγγλική γλώσσα. Η IFAC δεν αναλαμβάνει καμία ευθύνη για την ακρίβεια και την πληρότητα της μετάφρασης ή για τις ενέργειες που ενδέχεται να προκύψουν ως αποτέλεσμα αυτής.