



ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ

ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ

ΤΕΥΧΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

Αρ. Φύλλου 2801

17 Οκτωβρίου 2012

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ

Αριθμ. 41655/723

Έγκριση και ισχύς του Διεθνούς Προτύπου Εργασιών Διασφάλισης 3000: «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης» στην ελληνική γλώσσα.

Ο ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Έχοντας υπόψη τις διατάξεις:

1. Του άρθρου 90 του Κώδικα Νομοθεσίας για την Κυβέρνηση και τα Κυβερνητικά Όργανα, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του Π.Δ. 63/2005 «Κωδικοποίηση της Νομοθεσίας για την Κυβέρνηση και τα Κυβερνητικά Όργανα» (ΦΕΚ 98 Α').

2. α) Του Π.Δ. 178/2000 «Οργανισμός του Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας» (ΦΕΚ165 Α') όπως τροποποιήθηκε με το Π.Δ. 65/2001(ΦΕΚ 56 Α') και ισχύει.

β) Του Π.Δ. 81/2002 «Συγχώνευση των Υπουργείων Εθν. Οικονομίας και Οικονομικών στο Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών» (ΦΕΚ 57 Α').

γ) Του Π.Δ. 185/2009 «Αναύσταση του Υπ. Οικονομικών, συγχώνευση του Υπ. Οικονομίας και Οικονομικών με τα Υπουργεία Ανάπτυξης και Εμπορικής Ναυτιλίας, Αιγαίου και Νησιωτικής Πολιτικής και μετονομασία του σε Υπουργείο Οικονομίας και Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας» (ΦΕΚ 213 Α').

δ) Του Π.Δ. 189/2009 «Καθορισμός και ανακατανομή αρμοδιοτήτων των Υπουργείων» (ΦΕΚ 221 Α') όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις της παρ. 16 του άρθρου 55 του νόμου 4002/2011 «Τροποποίηση της συνταξιοδοτικής νομοθεσίας του Δημοσίου - Ρυθμίσεις για την ανάπτυξη και τη δημοσιονομική εξυγίανση - θέματα αρμοδιότητας Υπουργείων Οικονομικών, Πολιτισμού και Τουρισμού και Εργασίας και Κοινωνικής Ασφάλισης» (ΦΕΚ 180 Α').».

3. Της απόφασης του Υπουργού Οικονομικών υπ' αριθμ. 1001939ΕΞ (ΦΕΚ 77/Β'/29.1.2010) «Μεταβίβαση Αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότησης υπογραφής με εντολή Υπουργού στο Γενικό Γραμματέα του Υπουργείου Οικονομικών».

4. Της υπ' αριθμ. Δ1Α 1104940 ΕΞ2012/16.07.2012 του Πρωθυπουργού και του Υπουργού Οικονομικών, που εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του Π.Δ. 63/2005 (ΦΕΚ 98 Α') και με την οποία διορίζεται από 12.7.2012 ο Γεώργιος Μέργος στη θέση του Γενικού Γραμματέα του Υπουργείου Οικονομικών.

5. Τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και παρ. 15 και 24 παρ. 3 του Ν. 3693/2008 (ΦΕΚ 174/Α'/2008) «Εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 2006/43/ΕΚ περί υποχρεωτικών ελέγχων των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, για τροποποίηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου και για την κατάργηση της Οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου και άλλες διατάξεις».

6. Τη διάταξη του άρθρου 9 του Ν. 3148/2003 (ΦΕΚ 136/Α'/2003) «Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, αντικατάσταση και συμπλήρωση των διατάξεων για τα Ιδρύματα ηλεκτρονικού χρήματος και άλλες διατάξεις», όπως αυτός ισχύει.

7. Τις διατάξεις της Οδηγίας 2006/43/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 2006 «για τους υποχρεωτικούς ελέγχους των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, για τροποποίηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου και για την κατάργηση της Οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου (ΕΕ L157/87/9.6.2006).

8. Την ανάγκη διασφάλισης της ενότητας της ορολογίας, προώθησης της ασφάλειας του δικαίου και εναρμόνισης με το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

9. Τα ισχύοντα αποσαφηνισμένα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, τα οποία έχουν εκδοθεί από το Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB) της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants - IFAC) στην αγγλική γλώσσα, τα οποία ισχύουν ήδη από τις 15.12.2009.

10. Τις διατάξεις του άρθρου 11 παρ. 2 της ΠΟΛ 1159/26.7.2011.

11. Τις διατάξεις της Κανονιστικής Πράξης της Ε.Λ.Τ.Ε. 001/11 «Καθορισμός των ελεγκτικών εργασιών για την έκδοση Ετήσιου Πιστοποιητικού (άρθρου 82 παρ. 5 του Ν. 2238/1994, ως ισχύει) ως υποχρεωτικών ελέγχων, εφαρμογή του Διεθνούς Προτύπου Εργασιών Διασφάλισης 3000: «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης» και ειδικά θέματα διενέργειας ποιοτικών ελέγχων».

12. Το υπ' αριθμ. 61/27.4.2012 (θέμα 4^ο) πρακτικό του Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε.

13. Από τις διατάξεις της παρούσας δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του Προϋπολογισμού, αποφασίζουμε:

1. Εγκρίνεται η εκπονηθείσα από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών σε συνεργασία με την Ε.Λ.Τ.Ε. μετάφραση του Διεθνούς Προτύπου Εργασιών Διασφάλισης 3000 «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης», η εφαρμογή του οποίου επιβάλλεται, σύμφωνα με την Κανονιστική Πράξη της Ε.Λ.Τ.Ε. αριθ. 001/11 «Καθορισμός των ελεγκτικών εργασιών για την έκδοση Ετήσιου Πιστοποιητικού (άρθρου 82 παρ. 5 του Ν. 2238/1994, ως ισχύει) ως υποχρεωτικών ελέγχων, εφαρμογή του Διεθνούς Προτύπου Εργασιών Διασφάλισης 3000: «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης». Το μεταφρασμένο στην

ελληνική γλώσσα κείμενο του ως άνω Διεθνούς Προτύπου Εργασιών Διασφάλισης επισυνάπτεται ως παράρτημα στην παρούσα απόφαση και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της.

2. Οι νόμιμοι ελεγκτές και οι ελεγκτικές εταιρείες ενθαρρύνονται να λαμβάνουν υπόψη τους κατά την εφαρμογή του Διεθνούς Προτύπου Εργασιών Διασφάλισης 3000: «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης» και το πρωτότυπο κείμενο αυτών, το οποίο έχει συνταχθεί στην αγγλική γλώσσα.

Η απόφαση αυτή τίθεται σε ισχύ από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΑΝΑΘΕΣΕΩΝ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ 3000

ΑΝΑΘΕΣΕΙΣ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΕΚΤΟΣ ΑΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥΣ ΚΑΙ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΕΙΣ ΙΣΤΟΡΙΚΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ

(Ισχύει για εκθέσεις διασφάλισης με ημερομηνία την 1η Ιανουαρίου 2005 ή αργότερα)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Παράγραφος
Εισαγωγή	1-3
Απαιτήσεις δεοντολογίας	4-5
Δικλίδες ποιότητας	6
Αποδοχή και συνέχιση ανάθεσης	7-9
Συμφωνία των όρων ανάθεσης	10-11
Σχεδιασμός και διενέργεια της ανάθεσης	12-25
Χρήση της εργασίας ενός ειδήμονα	26-32
Λήψη τεκμηρίων	33-40
Εξέταση μεταγενέστερων γεγονότων	41
Τεκμηρίωση 4	2-44
Σύνταξη έκθεσης διασφάλισης	45-53
Άλλες ευθύνες αναφοράς	54-56
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	57

Το Διεθνές Πρότυπο Αναθέσεων Διασφάλισης (ΔΠΑΔ) 3000, «Αναθέσεις διασφάλισης εκτός από ελέγχους και επισκοπήσεις ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών» πρέπει να μελετάται στο πλαίσιο της «Εισαγωγής στα Διεθνή Πρότυπα Δικλίδων Ποιότητας, Ελέγχου, Επισκόπησης, Άλλων Διασφαλίσεων και Συναφών Υπηρεσιών», η οποία ορίζει την εφαρμογή και το πεδίο εφαρμογής των ΔΠΑΔ.

Εισαγωγή

1. Ο σκοπός του παρόντος Διεθνούς Προτύπου Αναθέσεων Διασφάλισης (ΔΠΑΔ) είναι να θεσπίσει βασικές αρχές και αναγκαίες διαδικασίες, καθώς και να παρέχει καθοδήγηση στους επαγγελματίες λογιστές σε δημόσια άσκηση του επαγγέλματος (οι οποίοι για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΑΔ στο εξής θα αναφέρονται ως «ασκούντες το επάγγελμα») για τη διενέργεια αναθέσεων διασφάλισης, εκτός από ελέγχους ή επισκοπήσεις ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών που καλύπτονται από τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ) ή τα Διεθνή Πρότυπα Αναθέσεων Επισκοπήσεων (ΔΠΑΕ).

2. Το παρόν ΔΠΑΔ χρησιμοποιεί τους όρους «ανάθεση εύλογης διασφάλισης» και «ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης» προκειμένου να κάνει διάκριση μεταξύ των δύο τύπων ανάθεσης διασφάλισης που ο ασκών το επάγγελμα επιτρέπεται να εκτελεί. Ο σκοπός της ανάθεσης εύλογης διασφάλισης είναι η μείωση του κινδύνου ανάθεσης διασφάλισης σε ένα αποδεκτά χαμηλό επίπεδο για τις περιστάσεις της ανάθεσης¹, ως βάση για θετική μορφή έκφρασης του συμπεράσματος του ασκούντος το επάγγελμα. Ο σκοπός μιας ανάθεσης περιορισμένης διασφάλισης είναι η μείωση του κινδύνου ανάθεσης διασφάλισης σε επίπεδο που είναι αποδεκτό για τις περιστάσεις της ανάθεσης, αλλά όπου αυτός ο κίνδυνος είναι μεγαλύτερος από εκείνον μιας ανάθεσης εύλογης διασφάλισης, ως βάση για αρνητική μορφή έκφρασης του συμπεράσματος του ασκούντος το επάγγελμα.

1. Οι περιστάσεις της ανάθεσης περιλαμβάνουν τους όρους ανάθεσης, συμπεριλαμβανομένου του εάν είναι ανάθεση εύλογης διασφάλισης ή ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης, τα χαρακτηριστικά του υποκείμενου θέματος, τα κριτήρια που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν, τις ανάγκες των σκοπούμενων χρηστών, τα σχετικά χαρακτηριστικά του υπεύθυνου μέρους και του περιβάλλοντος αυτού, καθώς και άλλα ζητήματα, όπως για παράδειγμα γεγονότα, συναλλαγές, συνθήκες και πρακτικές, που μπορεί να έχουν σημαντική επίπτωση στην ανάθεση.

Σχέση με το Πλαίσιο, άλλα ΔΠΑΔ, ΔΠΕ και ΔΠΑΕ

3. Ο ασκών το επάγγελμα πρέπει να συμμορφώνεται με το παρόν ΔΠΑΔ και με άλλα σχετικά ΔΠΑΔ κατά τη διενέργεια μιας ανάθεσης διασφάλισης εκτός από έλεγχο και επισκόπηση ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών που καλύπτονται από τα ΔΠΕ ή τα ΔΠΑΕ. Το παρόν ΔΠΑΔ πρέπει να μελετάται στα πλαίσια του «Διεθνούς Πλαισίου για Αναθέσεις Διασφάλισης» (το Πλαίσιο), το οποίο καθορίζει και περιγράφει τα στοιχεία και τους σκοπούς μιας ανάθεσης διασφάλισης και εντοπίζει εκείνες τις αναθέσεις στις οποίες έχουν εφαρμογή τα ΔΠΑΔ. Το παρόν ΔΠΑΔ έχει γραφεί για γενική εφαρμογή σε αναθέσεις διασφάλισης, εκτός από ελέγχους ή επισκοπήσεις ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών που καλύπτονται από τα ΔΠΕ ή τα ΔΠΑΕ. Άλλα ΔΠΑΔ μπορεί να σχετίζονται με ζητήματα που έχουν εφαρμογή σε όλα τα υποκείμενα θέματα ή σε ειδικά υποκείμενα θέματα. Αν και τα ΔΠΕ και τα ΔΠΑΕ δεν έχουν εφαρμογή σε αναθέσεις που καλύπτονται από τα ΔΠΑΔ, εντούτοις ενδέχεται να παρέχουν καθοδήγηση στους ασκούντες το επάγγελμα.

Απαιτήσεις δεοντολογίας

4. Ο ασκών το επάγγελμα πρέπει να συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις των Μερών Α και Β του Κώδικα Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Λογιστές που εκδόθηκε από το Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων Δεοντολογίας για Λογιστές (ΣΔΠΔΛ) (ο Κώδικας ΣΔΠΔΛ).

5. Ο Κώδικας ΣΔΠΔΛ παρέχει ένα πλαίσιο αρχών που τα μέλη των ομάδων διασφάλισης, οι λογιστικές επιχειρήσεις και τα δίκτυα λογιστικών επιχειρήσεων χρησιμοποιούν για να εντοπίζουν απειλές κατά της ανεξαρτησίας², να αξιολογούν τη σημασία αυτών των απειλών και, εάν οι απειλές είναι άλλες εκτός από καθαρά ασημαντες, να ταυτοποιούν και να εφαρμόζουν μέτρα προστασίας για να εξαλείψουν τις απειλές ή να τις μειώσουν σε αποδεκτό επίπεδο, έτσι ώστε η ανεξαρτησία στη σκέψη καθώς και η ανεξαρτησία στην εμφάνιση να μην περιορίζονται.

Δικλίδες ποιότητας

6. Ο ασκών το επάγγελμα πρέπει να εφαρμόζει τις διαδικασίες δικλίδων ποιότητας που είναι εφαρμοστέες στην επιμέρους ανάθεση. Σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Δικλίδων Ποιότητας 1 (ΔΠΔΠ 1), «Δικλίδες Ποιότητας για Λογιστικές Επιχειρήσεις που Διενεργούν Ελέγχους και Επισκοπήσεις Ιστορικών Χρηματοοικονομικών Πληροφοριών καθώς και Άλλες Αναθέσεις Διασφάλισης και Συναφών Υπηρεσιών»³, μια επιχείρηση επαγγελματιών λογιστών έχει την υποχρέωση να θεσπίζει σύστημα δικλίδων ποιότητας σχεδιασμένο να παρέχει σε αυτή εύλογη διασφάλιση ότι η λογιστική επιχείρηση και το προσωπικό της συμμορφώνονται με επαγγελματικά πρότυπα, με ρυθμιστικές και νομικές απαιτήσεις και ότι οι εκθέσεις διασφάλισης που εκδίδονται από τη λογιστική επιχείρηση ή από τους εταίρους ανάθεσης είναι ενδεδειγμένες για τις περιστάσεις. Επιπρόσθετα, στοιχεία των δικλίδων ποιότητας που σχετίζονται με μια επιμέρους ανάθεση περιλαμβάνουν τις ευθύνες της ηγεσίας για την ποιότητα της ανάθεσης, απαιτήσεις δεοντολογίας, αποδοχή και συνέχιση σχέσεων με πελάτη και συγκεκριμένων αναθέσεων, ορισμό ομάδων ανάθεσης, εκτέλεση ανάθεσης, και παρακολούθηση.

Αποδοχή και συνέχιση ανάθεσης

7. Ο ασκών το επάγγελμα πρέπει να αποδέχεται (ή να συνεχίζει κατά περίπτωση) μια ανάθεση διασφάλισης μόνο εφόσον το υποκείμενο θέμα είναι ευθύνη άλλου μέρους εκτός των σκοπούμενων χρηστών ή του ασκούντος το επάγγελμα. Όπως αναφέρεται στην παράγραφο 27 του Πλαισίου, το υπεύθυνο μέρος μπορεί να είναι ένας από τους σκοπούμενους χρήστες, αλλά όχι ο μόνος. Η αποδοχή από το υπεύθυνο μέρος παρέχει τεκμήριο ότι υφίσταται η κατάλληλη σχέση, και επίσης θέτει τη βάση για την από κοινού κατανόηση της ευθύνης του κάθε μέρους. Η έγγραφη αποδοχή είναι η πιο κατάλληλη μορφή τεκμηρίωσης της κατανόησης του υπεύθυνου μέρους. Ελλείψει μιας τέτοιας αποδοχής ευθύνης, ο ασκών το επάγγελμα εξετάζει:

(α) εάν είναι ενδεδειγμένο να αποδεχθεί την ανάθεση. Η αποδοχή αυτής μπορεί να είναι ενδεδειγμένη όταν, για παράδειγμα, άλλες πηγές, όπως η νομοθεσία ή μια σύμβαση, υποδηλώνουν ευθύνη, και

(β) όταν η ανάθεση γίνει αποδεκτή, εάν πρέπει να γνωστοποιηθούν αυτές οι περιστάσεις στην έκθεση διασφάλισης.

8. Ο ασκών το επάγγελμα πρέπει να αποδέχεται (ή να συνεχίζει κατά περίπτωση) μια ανάθεση διασφάλισης μόνο εάν, βάσει της προκαταρκτικής γνώσης των περιστάσεων της ανάθεσης, δεν έχει περιέλθει στην αντίληψη του ασκούντος το επάγγελμα οτιδήποτε που να υποδηλώνει ότι οι απαιτήσεις του Κώδικα ΣΔΠΔΛ ή των ΔΠΑΔ δεν θα ικανοποιηθούν. Ο ασκών το επάγγελμα εξετάζει τα ζητήματα της παραγράφου 17 του Πλαισίου και δεν αποδέχεται την ανάθεση εκτός εάν αυτή διαθέτει όλα τα χαρακτηριστικά που απαιτούνται σε εκείνη την παράγραφο. Επίσης, εάν το μέρος που αναθέτει τη διασφάλιση στον ασκούντα το επάγγελμα («το αναθέτον μέρος») δεν είναι το υπεύθυνο μέρος, ο ασκών το επάγγελμα εξετάζει την επίπτωση αυτού στην πρόσβαση σε αρχεία, τεκμηρίωση και σε άλλους τύπους πληροφοριών που ο ασκών το επάγγελμα μπορεί να απαιτεί για να ολοκληρώσει την ανάθεση.

2. Εάν ένας επαγγελματίας λογιστής σε μη δημόσια άσκηση του επαγγέλματος, όπως για παράδειγμα ένας εσωτερικός ελεγκτής, εφαρμόζει τα ΔΠΑΔ και (α) το Πλαίσιο ή τα ΔΠΑΔ αναφέρονται στην έκθεση του επαγγελματία λογιστή, και (β) ο επαγγελματίας λογιστής ή άλλα μέλη της ομάδας διασφάλισης και, όπου έχει εφαρμογή, ο εργοδότης του επαγγελματία λογιστή, δεν είναι ανεξάρτητοι της οντότητας σε σχέση με την οποία εκτελείται η ανάθεση διασφάλισης, η έλλειψη ανεξαρτησίας και η φύση της σχέσης (των σχέσεων) με τον πελάτη διασφάλισης γνωστοποιούνται εμφανώς στην έκθεση του επαγγελματία λογιστή. Επίσης, η έκθεση δεν περιλαμβάνει τη λέξη «ανεξάρτητη» στον τίτλο της και τίθενται περιορισμοί στο σκοπό και στους χρήστες της έκθεσης.

3. Το ΔΠΔΠ 1, «Δικλίδες Ποιότητας για Λογιστικές Επιχειρήσεις που Διενεργούν Ελέγχους και Επισκοπήσεις Ιστορικών Χρηματοοικονομικών Πληροφοριών και Άλλες Αναθέσεις Διασφάλισης και Συναφών Υπηρεσιών» εκδόθηκε το Φεβρουάριο 2004. Τα συστήματα δικλίδων ποιότητας συμμορφούμενα με το ΔΠΔΠ 1 απαιτείται να θεσπιστούν μέχρι την 15η Ιουνίου 2005.

9. Ο ασκών το επάγγελμα πρέπει να αποδέχεται (ή να συνεχίζει κατά περίπτωση) μια ανάθεση διασφάλισης μόνο εάν ο ασκών το επάγγελμα είναι πεπεισμένος ότι εκείνα τα πρόσωπα που πρόκειται να διενεργήσουν την ανάθεση συλλογικά διαθέτουν τις απαραίτητες επαγγελματικές ικανότητες. Μπορεί να ζητηθεί από τον ασκούντα το επάγγελμα να διενεργήσει αναθέσεις διασφάλισης επί ενός ευρέως πεδίου υποκειμένων θεμάτων. Ορισμένα υποκείμενα θέματα μπορεί να απαιτούν εξειδικευμένες δεξιότητες και γνώση πέρα από εκείνες που συνήθως κατέχονται από έναν επιμέρους ασκούντα το επάγγελμα (βλέπε παραγράφους 26-32).

Συμφωνία των όρων ανάθεσης

10. Ο ασκών το επάγγελμα πρέπει να συμφωνήσει τους όρους της ανάθεσης με το αναθέτον μέρος. Για την αποφυγή παρεξηγήσεων, οι συμφωνηθέντες όροι καταγράφονται σε μια επιστολή ανάθεσης ή σε άλλη κατάλληλη μορφή σύμβασης. Εάν το αναθέτον μέρος δεν είναι το υπεύθυνο μέρος, η φύση και το περιεχόμενο της επιστολής ανάθεσης ή της σύμβασης μπορεί να ποικίλουν. Η ύπαρξη εντολής στηριζόμενης σε νόμο μπορεί να ικανοποιεί την απαίτηση συμφωνίας επί των όρων της ανάθεσης. Ακόμα και σε αυτές τις περιπτώσεις μια επιστολή ανάθεσης μπορεί να είναι χρήσιμη τόσο για τον ασκούντα το επάγγελμα όσο και για το αναθέτον μέρος.

11. Ο ασκών το επάγγελμα πρέπει να εξετάζει την καταλληλότητα ενός αιτήματος που έγινε πριν από την ολοκλήρωση μιας ανάθεσης διασφάλισης, για αλλαγή της ανάθεσης σε ανάθεση μη διασφάλισης ή από ανάθεση εύλογης διασφάλισης σε ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης, και δεν πρέπει να συμφωνεί σε αλλαγή χωρίς εύλογη αιτιολόγηση. Μια αλλαγή στις περιστάσεις που επηρεάζει τις απαιτήσεις των σκοπούμενων χρηστών, ή μια παρανόηση που αφορά στη φύση της ανάθεσης, συνήθως θα δικαιολογούσε ένα αίτημα για αλλαγή στην ανάθεση. Εάν μια τέτοια αλλαγή πραγματοποιηθεί, ο ασκών το επάγγελμα δεν παραβλέπει τα τεκμήρια που λήφθηκαν πριν από την αλλαγή.

Σχεδιασμός και διενέργεια της ανάθεσης

12. Ο ασκών το επάγγελμα πρέπει να σχεδιάζει την ανάθεση έτσι ώστε αυτή να διενεργηθεί αποτελεσματικά. Ο σχεδιασμός περιλαμβάνει την ανάπτυξη μιας συνολικής στρατηγικής για το πεδίο, την έμφαση, το χρόνο και τη διενέργεια της ανάθεσης, καθώς και ένα σχέδιο ανάθεσης, αποτελούμενο από μια λεπτομερειακή προσέγγιση της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των διαδικασιών συγκέντρωσης τεκμηρίων που πρόκειται να πραγματοποιηθούν, καθώς και των λόγων για τη συλλογή αυτών. Ο επαρκής σχεδιασμός βοηθά στην αφιέρωση της κατάλληλης προσοχής σε σημαντικές περιοχές της ανάθεσης, στον έγκαιρο εντοπισμό ενδεχόμενων προβλημάτων και στην κατάλληλη οργάνωση και διαχείριση της ανάθεσης έτσι ώστε να διενεργηθεί με αποδοτικό και αποτελεσματικό τρόπο. Ο επαρκής σχεδιασμός επίσης βοηθά τον ασκούντα το επάγγελμα να αναθέτει καταλλήλως εργασία στα μέλη της ομάδας ανάθεσης, και διευκολύνει την καθοδήγηση και την επίβλεψη αυτών, καθώς και την επισκόπηση της εργασίας τους. Επιπλέον, βοηθά, κατά περίπτωση, στο συντονισμό της εργασίας που πραγματοποιείται από άλλους ασκούντες το επάγγελμα και από ειδήμονες. Η φύση και η έκταση των δραστηριοτήτων σχεδιασμού ποικίλει ανάλογα με τις περιστάσεις της ανάθεσης, για παράδειγμα το μέγεθος και την πολυπλοκότητα της οντότητας, καθώς και την προγενέστερη εμπειρία του ασκούντα το επάγγελμα σε αυτή. Παραδείγματα των κυριότερων ζητημάτων που πρέπει να εξετάζονται περιλαμβάνουν:

- Τους όρους της ανάθεσης.
- Τα χαρακτηριστικά του υποκειμένου θέματος και των εντοπισμένων κριτηρίων.
- Τη διαδικασία ανάθεσης και τις πιθανές πηγές τεκμηρίων.
- Την κατανόηση του ασκούντα το επάγγελμα περί της οντότητας και του περιβάλλοντος αυτής, συμπεριλαμβανομένων των κινδύνων ότι οι πληροφορίες του υποκειμένου θέματος μπορεί να είναι ουσιαδώς εσφαλμένες.
- Τον εντοπισμό των σκοπούμενων χρηστών και των αναγκών τους, και την εξέταση του ουσιαδούς μεγέθους και των συστατικών του κινδύνου ανάθεσης διασφάλισης.
- Το προσωπικό και τις απαιτήσεις εμπειρογνωμοσύνης, συμπεριλαμβανομένης της φύσης και της έκτασης της εμπλοκής ειδημόνων.

13. Ο σχεδιασμός δεν είναι μια διακριτή φάση, αλλά μάλλον μια συνεχής και διαδραστική διαδικασία καθ' όλη τη διάρκεια της ανάθεσης. Ως αποτέλεσμα απροσδόκητων γεγονότων, αλλαγών στις συνθήκες, ή των τεκμηρίων που αποκτώνται εκ των αποτελεσμάτων των διαδικασιών συγκέντρωσης τεκμηρίων, ο ασκών το επάγγελμα μπορεί να χρειαστεί να αναθεωρήσει τη συνολική στρατηγική και το σχέδιο ανάθεσης, και ως εκ τούτου την προκύπτουσα σχεδιασμένη φύση, το χρόνο και την έκταση των περαιτέρω διαδικασιών.

14. Ο ασκών το επάγγελμα πρέπει να σχεδιάζει και να διενεργεί μια ανάθεση με διάθεση επαγγελματικού σκεπτικισμού αναγνωρίζοντας ότι μπορεί να υφίστανται περιστάσεις που κάνουν τις πληροφορίες του υποκειμένου θέματος να είναι ουσιαδώς εσφαλμένες. Η νοοτροπία επαγγελματικού σκεπτικισμού σημαίνει ότι ο ασκών το επάγγελμα πραγματοποιεί κριτική εκτίμηση, με διερευνητικό πνεύμα, της αξιοπιστίας των τεκμηρίων που αποκτώνται και είναι σε εγρήγορση ως προς τεκμήρια που είναι αντικρουόμενα ή που θέτουν υπό αμφισβήτηση την αξιοπιστία των εγγράφων ή των διαβεβαιώσεων από το υπεύθυνο μέρος.

15. Ο ασκών το επάγγελμα πρέπει να αποκτά κατανόηση του υποκειμένου θέματος και άλλων περιστάσεων της ανάθεσης, επαρκή για να εντοπίζει και να εκτιμά τους κινδύνους να είναι ουσιαδώς εσφαλμένες οι πληροφορίες του υποκειμένου θέματος, και επαρκή για να σχεδιάζει και να εκτελεί περαιτέρω διαδικασίες συγκέντρωσης τεκμηρίων.

16. Η απόκτηση κατανόησης του υποκειμένου θέματος και άλλων περιστάσεων της ανάθεσης αποτελεί ουσιαδώς μέρος του σχεδιασμού και της εκτέλεσης μιας ανάθεσης διασφάλισης. Η κατανόηση αυτή παρέχει στον ασκούντα το επάγγελμα το πλαίσιο αναφοράς για την άσκηση επαγγελματικής κρίσης καθ' όλη τη διάρκεια της ανάθεσης, για παράδειγμα όταν:

- Εξετάζονται τα χαρακτηριστικά του υποκείμενου θέματος.
- Εκτιμάται η καταλληλότητα των κριτηρίων.
- Εντοπίζεται που μπορεί να είναι απαραίτητη ειδική εξέταση, για παράδειγμα παράγοντες που είναι ενδεικτικοί απάτης, καθώς και η ανάγκη για εξειδικευμένες δεξιότητες ή για εργασία ενός ειδήμονα.
- Καθιερώνεται και αξιολογείται η συνεχής καταλληλότητα των ποσοτικών επιπέδων ουσιώδους μεγέθους (κατά περίπτωση), και εξετάζονται οι ποιοτικοί παράγοντες ουσιώδους μεγέθους.
- Αναπτύσσονται προσδοκίες για χρήση όταν πραγματοποιούνται αναλυτικές διαδικασίες.
- Σχεδιάζονται και εκτελούνται περαιτέρω διαδικασίες συγκέντρωσης τεκμηρίων για τη μείωση του κινδύνου ανάθεσης διασφάλισης σε κατάλληλο επίπεδο, και
- Αξιολογούνται τα τεκμήρια, συμπεριλαμβανομένου του εύλογου των έγγραφων ή προφορικών διαβεβαιώσεων του υπεύθυνου μέρους.

17. Ο ασκών το επάγγελμα χρησιμοποιεί επαγγελματική κρίση για να καθορίσει την έκταση της απαιτούμενης κατανόησης του υποκείμενου θέματος και των άλλων περιστάσεων της ανάθεσης. Ο ασκών το επάγγελμα εξετάζει εάν η κατανόηση είναι επαρκής για την εκτίμηση των κινδύνων ότι οι πληροφορίες του υποκείμενου θέματος μπορεί να είναι ουσιαστικά εσφαλμένες. Ο ασκών το επάγγελμα συνήθως έχει μικρότερο βάθος κατανόησης από το υπεύθυνο μέρος.

Εκτίμηση της καταλληλότητας του υποκείμενου θέματος

18. Ο ασκών το επάγγελμα πρέπει να εκτιμά την καταλληλότητα του υποκείμενου θέματος. Ένα κατάλληλο υποκείμενο θέμα έχει τα χαρακτηριστικά που αναφέρονται στην παράγραφο 33 του Πλαισίου. Ο ασκών το επάγγελμα επίσης προσδιορίζει εκείνα τα χαρακτηριστικά του υποκείμενου θέματος που είναι ιδιαίτερα σχετικά για τους σκοπούμενους χρήστες, τα οποία θα περιγραφούν στην έκθεση διασφάλισης. Όπως σημειώνεται στην παράγραφο 17 του Πλαισίου, ο ασκών το επάγγελμα δεν αποδέχεται μια ανάθεση διασφάλισης εκτός εάν η προκαταρκτική γνώση του ασκούντος το επάγγελμα επί των περιστάσεων της ανάθεσης υποδηλώνει ότι το υποκείμενο θέμα είναι κατάλληλο. Μετά από την αποδοχή της ανάθεσης, ωστόσο, εάν ο ασκών το επάγγελμα συμπεράνει ότι το υποκείμενο θέμα δεν είναι κατάλληλο, ο ασκών το επάγγελμα εκφράζει συμπέρασμα με επιφύλαξη ή αρνητικό συμπέρασμα ή αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος. Σε ορισμένες περιπτώσεις ο ασκών το επάγγελμα εξετάζει την απόσυρσή του από την ανάθεση.

Εκτίμηση της καταλληλότητας των κριτηρίων

19. Ο ασκών το επάγγελμα πρέπει να εκτιμά την καταλληλότητα των κριτηρίων για την αξιολόγηση ή την επιμέτρηση του υποκείμενου θέματος. Τα κατάλληλα κριτήρια έχουν τα χαρακτηριστικά που αναφέρονται στην παράγραφο 36 του Πλαισίου. Όπως σημειώνεται στην παράγραφο 17 του Πλαισίου, ο ασκών το επάγγελμα δεν αποδέχεται μια ανάθεση διασφάλισης εκτός εάν η προκαταρκτική γνώση του ασκούντος το επάγγελμα επί των περιστάσεων της ανάθεσης υποδηλώνει ότι τα κριτήρια που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν είναι κατάλληλα. Μετά από την αποδοχή της ανάθεσης, ωστόσο, εάν ο ασκών το επάγγελμα συμπεράνει ότι τα κριτήρια δεν είναι κατάλληλα, ο ασκών το επάγγελμα εκφράζει συμπέρασμα με επιφύλαξη ή αρνητικό συμπέρασμα ή αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος. Σε ορισμένες περιπτώσεις ο ασκών το επάγγελμα εξετάζει την απόσυρσή του από την ανάθεση.

20. Στην παράγραφο 37 του Πλαισίου σημειώνεται ότι τα κριτήρια μπορεί είτε να θεσπιστούν είτε να αναπτυχθούν ειδικά. Κατά κανόνα, τα θεσπισμένα κριτήρια είναι κατάλληλα όταν είναι σχετικά για τις ανάγκες των σκοπούμενων χρηστών. Όταν τα θεσπισμένα κριτήρια υφίστανται για ένα υποκείμενο θέμα, συγκεκριμένοι χρήστες μπορεί να συμφωνήσουν σε άλλα κριτήρια για τους δικούς τους ιδιαίτερους σκοπούς. Για παράδειγμα διάφορα πλαίσια μπορεί να χρησιμοποιούνται ως θεσπισμένα κριτήρια για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων. Συγκεκριμένοι χρήστες μπορεί, ωστόσο, να αναπτύξουν ένα πιο λεπτομερειακό σύνολο κριτηρίων που ικανοποιούν τις συγκεκριμένες ανάγκες τους σε σχέση με, για παράδειγμα, την προληπτική επопεία. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η έκθεση διασφάλισης:

(α) Αναφέρει, όταν αυτό είναι σχετικό με τις περιστάσεις της ανάθεσης, ότι τα κριτήρια δεν είναι ενσωματωμένα σε νόμους ή κανονισμούς, ή ότι δεν έχουν εκδοθεί από εξουσιοδοτημένο ή αναγνωρισμένο σώμα ειδημόνων που ακολουθεί δέουσες διαδικασίες διαφάνειας, και

(β) Δηλώνει ότι είναι μόνο για τη χρήση συγκεκριμένων χρηστών και για τους σκοπούς αυτών.

21. Για ορισμένα υποκείμενα θέματα, είναι πιθανό να μην υπάρχουν θεσπισμένα κριτήρια. Σε αυτές τις περιπτώσεις, κριτήρια αναπτύσσονται ειδικά. Ο ασκών το επάγγελμα εξετάζει εάν τα ειδικά ανεπτυγμένα κριτήρια έχουν ως αποτέλεσμα μια έκθεση διασφάλισης που είναι παραπλανητική για τους σκοπούμενους χρήστες. Ο ασκών το επάγγελμα επιχειρεί να αποκομίσει από τους σκοπούμενους χρήστες ή από το αναθέτον μέρος αποδοχή ότι τα ειδικά ανεπτυγμένα κριτήρια είναι κατάλληλα για τους σκοπούς των σκοπούμενων χρηστών. Ο ασκών το επάγγελμα εξετάζει πως η απουσία μιας τέτοιας αποδοχής επηρεάζει αυτό που πρέπει να γίνει για να εκτιμήσει την καταλληλότητα των εντοπισμένων κριτηρίων, και τις πληροφορίες που παρέχονται για τα κριτήρια στην έκθεση διασφάλισης.

Ουσιώδες μέγεθος και κίνδυνος ανάθεσης διασφάλισης

22. Ο ασκών το επάγγελμα πρέπει να εξετάζει το ουσιώδες μέγεθος και τον κίνδυνο ανάθεσης διασφάλισης όταν σχεδιάζει και διενεργεί μια ανάθεση διασφάλισης.

23. Ο ασκών το επάγγελμα εξετάζει το ουσιώδες μέγεθος όταν καθορίζει τη φύση, το χρόνο και την έκταση των διαδικασιών συγκέντρωσης τεκμηρίων, καθώς και όταν αξιολογεί εάν οι πληροφορίες του υποκείμενου θέματος είναι απαλλαγμένες από σφάλματα. Η εξέταση του ουσιώδους μεγέθους απαιτεί από τον ασκούντα το

επάγγελμα να κατανοεί και να εκτιμά ποιοι παράγοντες θα μπορούσαν να επηρεάσουν τις αποφάσεις των σκοπούμενων χρηστών. Για παράδειγμα, όταν τα εντοπιζόμενα κριτήρια επιτρέπουν παραλλαγές στην παρουσίαση των πληροφοριών του υποκειμένου θέματος, ο ασκών το επάγγελμα εξετάζει πως η υιοθετούμενη παρουσίαση των πληροφοριών του υποκειμένου θέματος θα μπορούσε να επηρεάσει τις αποφάσεις των σκοπούμενων χρηστών. Το ουσιώδες μέγεθος εξετάζεται στα πλαίσια ποσοτικών και ποιοτικών παραγόντων, όπως το σχετικό μέγεθος, η φύση και η έκταση της επίπτωσης αυτών των παραγόντων επί της αξιολόγησης ή της επιμέτρησης του υποκειμένου θέματος, και τα συμφέροντα των σκοπούμενων χρηστών. Η εκτίμηση του ουσιώδους μεγέθους και η σχετική σημασία των ποσοτικών και ποιοτικών παραγόντων σε συγκεκριμένη ανάθεση είναι θέματα κρίσης του ασκούντος το επάγγελμα.

24. Ο ασκών το επάγγελμα πρέπει να μειώνει τον κίνδυνο ανάθεσης διασφάλισης σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο για τις περιστάσεις της ανάθεσης. Σε μια ανάθεση εύλογης διασφάλισης, ο ασκών το επάγγελμα μειώνει τον κίνδυνο ανάθεσης διασφάλισης σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο για τις περιστάσεις της ανάθεσης, ώστε να αποκτά εύλογη διασφάλιση ως βάση για θετική μορφή έκφρασης του συμπεράσματος του ασκούντος το επάγγελμα. Το επίπεδο κινδύνου ανάθεσης διασφάλισης είναι υψηλότερο σε ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης από ότι σε ανάθεση εύλογης διασφάλισης, εξαιτίας της διαφορετικής φύσης, του χρόνου και της έκτασης των διαδικασιών συγκέντρωσης τεκμηρίων. Ωστόσο, σε ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης, ο συνδυασμός της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των διαδικασιών συγκέντρωσης τεκμηρίων είναι τουλάχιστον επαρκής για τον ασκούντα το επάγγελμα ώστε να αποκτήσει ικανοποιητικό επίπεδο διασφάλισης ως βάση για αρνητική μορφή έκφρασης. Για να έχει νόημα, το επίπεδο διασφάλισης που αποκτάται πρέπει μάλλον να ενισχύει την εμπιστοσύνη των σκοπούμενων χρηστών στις πληροφορίες του υποκειμένου θέματος σε βαθμό σαφώς μεγαλύτερο του επουσιώδους.

25. Στην παράγραφο 49 του Πλαισίου αναφέρεται ότι, γενικά, ο κίνδυνος ανάθεσης διασφάλισης συμπεριλαμβάνει τον ενδογενή κίνδυνο, τον κίνδυνο δικλίδων και τον κίνδυνο εντοπισμού. Ο βαθμός στον οποίο ο ασκών το επάγγελμα εξετάζει κάθε ένα από αυτά τα συστατικά επηρεάζεται από τις περιστάσεις της ανάθεσης, ειδικότερα από τη φύση του υποκειμένου θέματος, καθώς και από το εάν διενεργείται ανάθεση εύλογης διασφάλισης ή περιορισμένης διασφάλισης.

Χρήση της εργασίας ενός ειδήμονα

26. Όταν χρησιμοποιείται η εργασία ενός ειδήμονα για τη συλλογή και την αξιολόγηση τεκμηρίων, ο ασκών το επάγγελμα και ο ειδήμων πρέπει, σε συνδυασμένη βάση, να διαθέτουν επαρκή δεξιότητα και γνώση αναφορικά με το υποκείμενο θέμα και τα κριτήρια ώστε ο ασκών το επάγγελμα να αποφασίσει ότι έχουν αποκτηθεί επαρκή και κατάλληλα τεκμήρια.

27. Το υποκείμενο θέμα και τα σχετικά κριτήρια ορισμένων αναθέσεων διασφάλισης μπορεί να περιλαμβάνουν πτυχές που απαιτούν εξειδικευμένη γνώση και δεξιότητες για τη συλλογή και την αξιολόγηση τεκμηρίων. Σε αυτές τις περιπτώσεις ο ασκών το επάγγελμα μπορεί να αποφασίσει να χρησιμοποιήσει την εργασία προσώπων από άλλες επαγγελματικές ειδικότητες, οι οποίοι αναφέρονται ως ειδήμονες, οι οποίοι διαθέτουν τις απαιτούμενες γνώσεις και δεξιότητες. Το παρόν ΔΠΑΔ δεν παρέχει οδηγίες αναφορικά με τη χρήση της εργασίας ενός ειδήμονα για αναθέσεις όπου υπάρχει από κοινού ευθύνη και αναφορά από έναν ασκούντα το επάγγελμα και ένα ή περισσότερους ειδήμονες.

28. Η δέουσα επιμέλεια είναι μια απαιτούμενη επαγγελματική ιδιότητα για όλα τα άτομα, συμπεριλαμβανομένων των ειδημόνων, που εμπλέκονται σε μια ανάθεση διασφάλισης. Πρόσωπα που εμπλέκονται σε αναθέσεις διασφάλισης θα έχουν διαφορετικές ευθύνες ανατιθέμενες σε αυτά. Ο απαιτούμενος βαθμός επάρκειας κατά τη διενέργεια αυτών των αναθέσεων θα ποικίλει ανάλογα με τη φύση των ευθυνών τους. Ενώ για τους ειδήμονες δεν απαιτείται η ίδια επάρκεια όπως για τον ασκούντα το επάγγελμα κατά τη διενέργεια όλων των πτυχών μιας ανάθεσης διασφάλισης, ο ασκών το επάγγελμα κρίνει εάν οι ειδήμονες έχουν επαρκή κατανόηση των ΔΠΑΔ που τους δίνει τη δυνατότητα να συσχετίζουν την εργασία που τους ανατέθηκε με το σκοπό της ανάθεσης.

29. Ο ασκών το επάγγελμα υιοθετεί διαδικασίες δικλίδων ποιότητας που αναφέρονται στην ευθύνη κάθε προσώπου που διενεργεί την ανάθεση διασφάλισης, συμπεριλαμβανομένης της εργασίας οποιωνδήποτε ειδημόνων που δεν είναι επαγγελματίες λογιστές, για να διασφαλίζεται η συμμόρφωση με το παρόν ΔΠΑΔ και με άλλα σχετικά ΔΠΑΔ στο πλαίσιο των ευθυνών τους.

30. Ο ασκών το επάγγελμα πρέπει να εμπλέκεται στην ανάθεση και να κατανοεί την εργασία για την οποία χρησιμοποιείται ένας ειδήμονας, σε βαθμό επαρκή ώστε ο ασκών το επάγγελμα να καθίσταται ικανός να αποδεχθεί ευθύνη για έκφραση συμπεράσματος επί των πληροφοριών του υποκειμένου θέματος. Ο ασκών το επάγγελμα εξετάζει την έκταση στην οποία είναι εύλογο να χρησιμοποιεί την εργασία ενός ειδήμονα για τη διαμόρφωση του συμπεράσματος του ασκούντος το επάγγελμα.

31. Ο ασκών το επάγγελμα δεν αναμένεται να διαθέτει τις ίδιες εξειδικευμένες γνώσεις και δεξιότητες με έναν ειδήμονα. Ο ασκών το επάγγελμα έχει, ωστόσο, επαρκείς δεξιότητες και γνώση ώστε:

(α) Να ορίζει τους στόχους της εργασίας που ανατίθεται και πως αυτή η εργασία σχετίζεται με το στόχο της ανάθεσης.

(β) Να εξετάζει το εύλογο των παραδοχών, των μεθόδων και των πηγών των δεδομένων που χρησιμοποιούνται από τον ειδήμονα, και

(γ) Να εξετάζει το εύλογο των ευρημάτων του ειδήμονα σε σχέση με τις περιστάσεις της ανάθεσης καθώς και με το συμπέρασμα του ασκούντος το επάγγελμα.

32. Ο ασκών το επάγγελμα πρέπει να αποκτά επαρκή και κατάλληλα τεκμήρια ότι η εργασία του ειδήμονα είναι επαρκής για τους σκοπούς της ανάθεσης διασφάλισης. Κατά την εκτίμηση της επάρκειας και της καταλληλότητας των τεκμηρίων που παρέχονται από τον ειδήμονα, ο ασκών το επάγγελμα αξιολογεί:

(α) Την επαγγελματική ικανότητα, συμπεριλαμβανομένης της εμπειρίας, και την αντικειμενικότητα του ειδήμονα.

(β) Το εύλογο των παραδοχών, των μεθόδων και των πηγών των στοιχείων που χρησιμοποιούνται από τον ειδήμονα, και

(γ) Το εύλογο και τη σημασία των ευρημάτων του ειδήμονα σε σχέση με τις περιστάσεις της ανάθεσης και το συμπέρασμα του ασκούντα το επάγγελμα.

Απόκτηση τεκμηρίων

33. Ο ασκών το επάγγελμα πρέπει να αποκτά επαρκή και κατάλληλα τεκμήρια επί των οποίων βασίζει το συμπέρασμά του. Η επάρκεια είναι το μέτρο της ποσότητας των τεκμηρίων. Η καταλληλότητα είναι το μέτρο της ποιότητας των τεκμηρίων, δηλαδή, η σχετικότητα και η αξιοπιστία τους. Ο ασκών το επάγγελμα εξετάζει τη σχέση μεταξύ του κόστους απόκτησης τεκμηρίων και της χρησιμότητας των αποκτηθέντων πληροφοριών. Ωστόσο, το ζήτημα της δυσκολίας ή του εξόδου που εμπλέκεται δεν είναι από μόνο του έγκυρη βάση για παράλειψη μιας διαδικασίας συγκέντρωσης τεκμηρίων για την οποία δεν υπάρχει εναλλακτική λύση. Ο ασκών το επάγγελμα χρησιμοποιεί επαγγελματική κρίση και εφαρμόζει επαγγελματικό σκεπτικισμό κατά την αξιολόγηση της ποσότητας και της ποιότητας των τεκμηρίων, και ως εκ τούτου της επάρκειας και της καταλληλότητας αυτών, ώστε να στηρίξει την έκθεση διασφάλισης.

34. Μια ανάθεση διασφάλισης σπάνια περιλαμβάνει την εξακρίβωση της αυθεντικότητας της τεκμηρίωσης, ούτε ο ασκών το επάγγελμα είναι εκπαιδευμένος ούτε αναμένεται να είναι ειδήμων σε τέτοια εξακρίβωση αυθεντικότητας. Ωστόσο, ο ασκών το επάγγελμα εξετάζει την αξιοπιστία των πληροφοριών που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ως τεκμήριο, για παράδειγμα φωτοαντίγραφα, τηλεομοιοτυπίες, οπτικοποιημένα, ψηφιακά ή άλλα ηλεκτρονικά έγγραφα, συμπεριλαμβανομένης, κατά περίπτωση, της εξέτασης των δικλίδων επί της δημιουργίας αυτών και της τήρησής τους.

35. Επαρκή και κατάλληλα τεκμήρια σε μια ανάθεση εύλογης διασφάλισης αποκτώνται ως μέρος μιας επαναληπτικής, συστηματικής διαδικασίας ανάθεσης που περιλαμβάνει:

(α) Την απόκτηση κατανόησης του υποκείμενου θέματος και άλλων περιστάσεων της ανάθεσης οι οποίες, ανάλογα με το υποκείμενο θέμα, περιλαμβάνουν την απόκτηση κατανόησης των εσωτερικών δικλίδων.

(β) Βάσει αυτής της κατανόησης, την εκτίμηση των κινδύνων ότι οι πληροφορίες του υποκείμενου θέματος μπορεί να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες.

(γ) Την αντίδραση στους εκτιμώμενους κινδύνους, συμπεριλαμβανομένης της ανάπτυξης γενικών αντιδράσεων, και τον καθορισμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των περαιτέρω διαδικασιών.

(δ) Την εκτέλεση περαιτέρω διαδικασιών που συνδέονται σαφώς με τους εντοπιζόμενους κινδύνους, χρησιμοποιώντας ένα συνδυασμό επιθεώρησης, παρατήρησης, επιβεβαίωσης, επανυπολογισμού, επανεκτέλεσης, αναλυτικών διαδικασιών και διερευνητικών ερωτημάτων. Τέτοιες περαιτέρω διαδικασίες περιλαμβάνουν ουσιαστικές διαδικασίες, συμπεριλαμβανομένης της απόκτησης επιβεβαιωτικών πληροφοριών από πηγές ανεξάρτητες της οντότητας, και ανάλογα με τη φύση του υποκείμενου θέματος, δοκιμασίες επί της λειτουργικής αποτελεσματικότητας των δικλίδων, και

(ε) Την αξιολόγηση της επάρκειας και της καταλληλότητας των τεκμηρίων.

36. Η «εύλογη διασφάλιση» είναι μικρότερη από την απόλυτη διασφάλιση. Η μείωση του κινδύνου ανάθεσης διασφάλισης στο μηδέν είναι πολύ σπάνια εφικτή ή ωφέλιμη από πλευράς κόστους ως αποτέλεσμα παραγόντων όπως οι ακόλουθοι:

- Η χρήση δείγματος για δοκιμασία.

- Οι ενδογενείς περιορισμοί εσωτερικών δικλίδων.

- Το γεγονός ότι πολλά από τα διαθέσιμα τεκμήρια για τον ασκούντα το επάγγελμα είναι πειστικά παρά αδιόψευστα.

- Η χρήση κρίσης κατά τη συγκέντρωση και την αξιολόγηση τεκμηρίων καθώς και τη διαμόρφωση συμπερασμάτων βάσει αυτών των τεκμηρίων.

- Σε ορισμένες περιπτώσεις, τα χαρακτηριστικά του υποκείμενου θέματος.

37. Τόσο οι αναθέσεις εύλογης διασφάλισης όσο και οι αναθέσεις περιορισμένης διασφάλισης απαιτούν την εφαρμογή δεξιοτήτων και τεχνικών διασφάλισης, καθώς και τη συγκέντρωση επαρκών και κατάλληλων τεκμηρίων ως μέρος μιας διαδραστικής συστηματικής διαδικασίας ανάθεσης που περιλαμβάνει την απόκτηση κατανόησης του υποκείμενου θέματος και άλλων περιστάσεων της ανάθεσης. Η φύση, ο χρόνος και η έκταση των διαδικασιών για τη συγκέντρωση επαρκών και κατάλληλων τεκμηρίων σε μια ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης είναι, ωστόσο, σκόπιμα περιορισμένες σε σχέση με μια ανάθεση εύλογης διασφάλισης. Για ορισμένα υποκείμενα θέματα, μπορεί να υπάρχουν συγκεκριμένα ΔΠΑΔ που παρέχουν οδηγίες επί των διαδικασιών συγκέντρωσης επαρκών και κατάλληλων τεκμηρίων για μια ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης. Ελλείψει συγκεκριμένου ΔΠΑΔ, οι διαδικασίες για τη συγκέντρωση επαρκών και κατάλληλων τεκμηρίων θα ποικίλουν ανάλογα με τις περιστάσεις της ανάθεσης και ιδιαιτέρως το υποκείμενο θέμα και τις ανάγκες των σκοπούμενων χρηστών και του αναθέτοντος μέρους, συμπεριλαμβανομένου του σχετικού χρόνου και των περιορισμών κόστους. Τόσο για τις αναθέσεις εύλογης διασφάλισης όσο και για τις αναθέσεις περιορισμένης διασφάλισης, εάν ο ασκών το επάγγελμα λάβει γνώση ενός ζητήματος που τον οδηγεί να διερωτάται αν πρέπει να γίνει μια ουσιώδης τροποποίηση στις πλη-

ροφορίες του υποκείμενου θέματος ο ασκών το επάγγελμα επιδιώκει την επίλυση του ζητήματος εκτελώντας άλλες διαδικασίες επαρκείς για να τον καταστήσουν ικανό να συντάξει έκθεση.

Διαβεβαιώσεις από το υπεύθυνο μέρος

38. Ο ασκών το επάγγελμα πρέπει, κατά περίπτωση, να αποκτά διαβεβαιώσεις από το υπεύθυνο μέρος. Η έγγραφη επιβεβαίωση των προφορικών διαβεβαιώσεων μειώνει την πιθανότητα παρεξηγήσεων μεταξύ του ασκούντος το επάγγελμα και του υπεύθυνου μέρους. Ειδικότερα, ο ασκών το επάγγελμα ζητά από το υπεύθυνο μέρος μια έγγραφη διαβεβαίωση που να αξιολογεί ή να επιμετρά το υποκείμενο θέμα έναντι των εντοπισμένων κριτηρίων, είτε αυτό πρόκειται να είναι διαθέσιμο ως ισχυρισμός προς τους σκοπούμενους χρήστες είτε όχι. Η μη ύπαρξη έγγραφης διαβεβαίωσης μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα την έκφραση συμπεράσματος με επιφύλαξη ή την αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος λόγω περιορισμού του πεδίου της ανάθεσης. Ο ασκών το επάγγελμα μπορεί επίσης να περιλάβει έναν περιορισμό ως προς τη χρήση της έκθεσης διασφάλισης.

39. Κατά τη διάρκεια μιας ανάθεσης διασφάλισης, το υπεύθυνο μέρος μπορεί να παρέχει διαβεβαιώσεις προς τον ασκούντα το επάγγελμα, είτε αυτόκλητα είτε σε απάντηση συγκεκριμένων διερευνητικών ερωτημάτων. Όταν τέτοιες διαβεβαιώσεις σχετίζονται με ζητήματα που είναι ουσιώδη για την αξιολόγηση ή την επιμέτρηση του υποκείμενου θέματος, ο ασκών το επάγγελμα:

(α) Αξιολογεί το εύλογο και τη συνέπεια αυτών μαζί με άλλα τεκμήρια που έχουν αποκτηθεί, συμπεριλαμβανομένων άλλων διαβεβαιώσεων.

(β) Εξετάζει εάν αυτοί που παρέχουν τις διαβεβαιώσεις μπορεί να αναμένεται ότι είναι καλά πληροφορημένοι επί των συγκεκριμένων ζητημάτων, και

(γ) Αποκτά επιβεβαιωτικά τεκμήρια στην περίπτωση ανάθεσης εύλογης διασφάλισης. Ο ασκών το επάγγελμα μπορεί επίσης να αναζητήσει επιβεβαιωτικά τεκμήρια στην περίπτωση ανάθεσης περιορισμένης διασφάλισης.

40. Οι διαβεβαιώσεις από το υπεύθυνο μέρος δεν μπορούν να αντικαταστήσουν άλλα τεκμήρια που ο ασκών το επάγγελμα θα μπορούσε εύλογα να αναμένει ότι είναι διαθέσιμα. Η αδυναμία απόκτησης επαρκών και κατάλληλων τεκμηρίων αναφορικά με ένα ζήτημα που έχει ή ενδέχεται να έχει ουσιώδη επίπτωση στην αξιολόγηση ή στην επιμέτρηση του υποκείμενου θέματος, όταν τέτοια τεκμήρια συνήθως θα ήταν διαθέσιμα, συνιστά περιορισμό στο πεδίο της ανάθεσης, ακόμα και εάν έχει ληφθεί διαβεβαίωση επί του ζητήματος από το υπεύθυνο μέρος.

Εξέταση μεταγενέστερων γεγονότων

41. Ο ασκών το επάγγελμα πρέπει να εξετάζει την επίπτωση στις πληροφορίες του υποκείμενου θέματος και στην έκθεση διασφάλισης των γεγονότων μέχρι την ημερομηνία της έκθεσης διασφάλισης. Η έκταση της εξέτασης των μεταγενέστερων γεγονότων εξαρτάται από την πιθανότητα τέτοια γεγονότα να επηρεάζουν τις πληροφορίες του υποκείμενου θέματος και να επηρεάζουν την καταλληλότητα του συμπεράσματος του ασκούντος το επάγγελμα. Η εξέταση των μεταγενέστερων γεγονότων σε ορισμένες αναθέσεις διασφάλισης μπορεί να μην είναι σχετική εξαιτίας της φύσης του υποκείμενου θέματος. Για παράδειγμα, όταν η ανάθεση απαιτεί ένα συμπέρασμα για την ακρίβεια μιας στατιστικής επίδοσης σε συγκεκριμένο χρονικό σημείο, γεγονότα που προκύπτουν μεταξύ αυτού του χρονικού σημείου και της ημερομηνίας της έκθεσης διασφάλισης, μπορεί να μην επηρεάζουν το συμπέρασμα, ή να απαιτούν γνωστοποίηση στην επίδοση ή στην έκθεση διασφάλισης.

Τεκμηρίωση

42. Ο ασκών το επάγγελμα πρέπει να τεκμηριώνει ζητήματα που είναι σημαντικά για την παροχή τεκμηρίων που υποστηρίζουν την έκθεση διασφάλισης και ότι η ανάθεση εκτελέστηκε σύμφωνα με τα ΔΠΑΔ.

43. Η τεκμηρίωση περιλαμβάνει ένα αρχείο του σκεπτικού του ασκούντος το επάγγελμα επί όλων των σημαντικών ζητημάτων που απαιτούν την άσκηση κρίσης και των σχετικών συμπερασμάτων. Η ύπαρξη δύσκολων ερωτημάτων αρχής ή κρίσης απαιτεί να περιλαμβάνονται στην τεκμηρίωση τα σχετικά γεγονότα που γνώριζε ο ασκών το επάγγελμα κατά το χρόνο που κατέληξε στο συμπέρασμά του.

44. Δεν είναι ούτε απαραίτητο ούτε πρακτικό να τεκμηριώνεται κάθε ζήτημα που εξετάζει ο ασκών το επάγγελμα. Κατά την εφαρμογή επαγγελματικής κρίσης για την εκτίμηση της έκτασης της τεκμηρίωσης που πρέπει να καταρτιστεί και τηρηθεί, ο ασκών το επάγγελμα μπορεί να εξετάσει τι είναι αναγκαίο για την παροχή κατανόησης της εργασίας που πραγματοποιήθηκε και για τη βάση των κύριων αποφάσεων που λήφθηκαν (αλλά όχι για τις λεπτομερείς πτυχές της ανάθεσης) προς έναν άλλον ασκούντα το επάγγελμα που δεν έχει προηγούμενη εμπειρία στην ανάθεση. Αυτός ο άλλος ασκών το επάγγελμα χρειάζεται μόνο να μπορεί να αποκτήσει κατανόηση των λεπτομερειών πτυχών της ανάθεσης συζητώντας αυτές με τον ασκούντα το επάγγελμα που κατάρτισε την τεκμηρίωση.

Σύνταξη έκθεσης διασφάλισης

45. Ο ασκών το επάγγελμα πρέπει να συμπεραίνει εάν έχουν αποκτηθεί επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια που υποστηρίζουν το συμπέρασμα που εκφράζεται στην έκθεση διασφάλισης. Κατά την ανάπτυξη του συμπεράσματος, ο ασκών το επάγγελμα εξετάζει όλα τα σχετικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ανεξάρτητα του εάν φαίνεται να επιβεβαιώνουν ή να αντίκεινται με τις πληροφορίες του υποκείμενου θέματος.

46. Η έκθεση διασφάλισης πρέπει να είναι έγγραφη και πρέπει να περιλαμβάνει σαφή έκφραση του συμπεράσματος του ασκούντος το επάγγελμα σχετικά με τις πληροφορίες του υποκείμενου θέματος.

47. Προφορική και άλλη μορφή έκφρασης συμπερασμάτων μπορεί να παρανοηθεί χωρίς την υποστήριξη έγγραφης έκθεσης. Για το λόγο αυτό ο ασκών το επάγγελμα δεν υποβάλλει έκθεση προφορικά ή με χρήση συμβόλων χωρίς να παρέχει επίσης οριστική έγγραφη έκθεση διασφάλισης που είναι άμεσα διαθέσιμη οποτεδήποτε παρέχεται η προφορική έκθεση ή χρησιμοποιείται το σύμβολο. Για παράδειγμα, ένα σύμβολο θα μπορούσε να είναι μια υπερσύνδεση σε μια έγγραφη έκθεση διασφάλισης στο διαδίκτυο.

48. Το παρόν ΔΠΑΔ δεν απαιτεί τυποποιημένη μορφή έκθεσης για όλες τις αναθέσεις διασφάλισης. Αντίθετα, η παράγραφος 49 προσδιορίζει τα βασικά στοιχεία που πρόκειται να περιλάβει η έκθεση διασφάλισης. Οι εκθέσεις διασφάλισης είναι προσαρμοσμένες στις περιστάσεις της συγκεκριμένης ανάθεσης. Ο ασκών το επάγγελμα επιλέγει μια «σύντομη μορφή» ή μια «εκτεταμένη μορφή» για την έκθεση ώστε να διευκολύνει την αποτελεσματική επικοινωνία με τους σκοπούμενους χρήστες. Οι εκθέσεις «σύντομης μορφής» συνήθως περιλαμβάνουν μόνο τα βασικά στοιχεία. Οι εκθέσεις «εκτεταμένης μορφής» συχνά περιγράφουν με λεπτομέρειες τους όρους της ανάθεσης, τα χρησιμοποιούμενα κριτήρια, ευρήματα σχετικά με συγκεκριμένες πτυχές της ανάθεσης και, σε ορισμένες περιπτώσεις, τις συστάσεις, καθώς και τα βασικά στοιχεία. Οποιαδήποτε ευρήματα και συστάσεις διαχωρίζονται σαφώς από το συμπέρασμα του ασκούντος το επάγγελμα επί των πληροφοριών του υποκειμένου θέματος και η λεκτική διατύπωση που χρησιμοποιείται για την παρουσίασή τους, καθιστά σαφές ότι δεν αποσκοπούν να επηρεάσουν το συμπέρασμα του ασκούντος το επάγγελμα. Ο ασκών το επάγγελμα μπορεί να χρησιμοποιεί επικεφαλίδες, αριθμούς παραγράφων, τυπογραφικά μέσα, για παράδειγμα την έντονη γραφή του κειμένου, και άλλους μηχανισμούς για την ενίσχυση της σαφήνειας και της αναγνωσιμότητας της έκθεσης διασφάλισης.

Περιεχόμενο έκθεσης διασφάλισης

49. Η έκθεση διασφάλισης πρέπει να περιλαμβάνει τα ακόλουθα βασικά στοιχεία:

(α) Τίτλο που σαφώς υποδηλώνει ότι η έκθεση είναι μια ανεξάρτητη έκθεση διασφάλισης⁴: ο κατάλληλος τίτλος βοηθά στον εντοπισμό της φύσης της έκθεσης διασφάλισης, και στη διάκριση αυτής από εκθέσεις που εκδίδονται από άλλους, όπως εκείνοι που δεν υποχρεούνται να συμμορφώνονται με τις ίδιες απαιτήσεις δεοντολογίας όπως ο ασκών το επάγγελμα.

(β) Αποδέκτη: ο αποδέκτης ταυτοποιεί το μέρος ή τα μέρη στα οποία απευθύνεται η έκθεση διασφάλισης. Όταν είναι πρακτικό, η έκθεση διασφάλισης απευθύνεται σε όλους τους σκοπούμενους χρήστες, αλλά σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να υπάρχουν και άλλοι σκοπούμενοι χρήστες

(γ) Ταυτοποίηση και περιγραφή των πληροφοριών του υποκειμένου θέματος και, κατά περίπτωση, το υποκείμενο θέμα: αυτό περιλαμβάνει για παράδειγμα:

- Το χρονικό σημείο ή τη χρονική περίοδο με τα οποία σχετίζεται η αξιολόγηση ή η επιμέτρηση του υποκειμένου θέματος.

- Κατά περίπτωση, την επωνυμία της οντότητας ή του συστατικού της οντότητας με τα οποία σχετίζεται το υποκείμενο θέμα, και

- Επεξήγηση εκείνων των χαρακτηριστικών του υποκειμένου θέματος ή των πληροφοριών του υποκειμένου θέματος για τα οποία οι σκοπούμενοι χρήστες πρέπει να είναι ενήμεροι, καθώς και του πως τέτοια χαρακτηριστικά μπορούν να επηρεάσουν την ακρίβεια της αξιολόγησης ή της επιμέτρησης του υποκειμένου θέματος έναντι των εντοπισμένων κριτηρίων, ή την πειστικότητα των διαθέσιμων τεκμηρίων. Για παράδειγμα:

- ο Ο βαθμός στον οποίο οι πληροφορίες του υποκειμένου θέματος είναι ποιοτικές παρά ποσοτικές, αντικειμενικές παρά υποκειμενικές, ή ιστορικές παρά προσδοκώμενες.

- ο Οι μεταβολές στο υποκείμενο θέμα ή σε άλλες περιστάσεις της ανάθεσης που επηρεάζουν τη συγκρισιμότητα των πληροφοριών του υποκειμένου θέματος από τη μια περίοδο στην επόμενη.

Όταν το συμπέρασμα του ασκούντος το επάγγελμα είναι διατυπωμένο με όρους του ισχυρισμού του υπεύθυνου μέρους, ο ισχυρισμός προσαρτάται στην έκθεση διασφάλισης, αναπαράγεται στην έκθεση διασφάλισης ή αναφέρεται στην έκθεση διασφάλισης η πηγή που είναι διαθέσιμη στους σκοπούμενους χρήστες.

(δ) Την ταυτοποίηση των κριτηρίων: η έκθεση διασφάλισης ταυτοποιεί τα κριτήρια σε σχέση με τα οποία το υποκείμενο θέμα αξιολογήθηκε ή επιμετρήθηκε έτσι ώστε οι σκοπούμενοι χρήστες να μπορούν να κατανοήσουν τη βάση για το συμπέρασμα του ασκούντος το επάγγελμα. Η έκθεση διασφάλισης μπορεί να περιλαμβάνει τα κριτήρια ή να αναφέρεται σε αυτά εάν περιλαμβάνονται σε ισχυρισμό που καταρτίστηκε από το υπεύθυνο μέρος, ο οποίος είναι διαθέσιμος στους σκοπούμενους χρήστες ή εάν αυτά είναι διαθέσιμα με οποιοδήποτε άλλο τρόπο από άμεσα προσβάσιμη πηγή. Ο ασκών το επάγγελμα εξετάζει εάν είναι σχετικό με τις περιστάσεις, να γνωστοποιήσει:

- Την πηγή των κριτηρίων, και εάν τα κριτήρια είναι ή δεν είναι ενσωματωμένα σε νόμους ή κανονισμούς ή εάν εκδίδονται από εξουσιοδοτημένους ή αναγνωρισμένους φορείς ειδημόνων που ακολουθούν διαφανή δέουσα διαδικασία, δηλαδή, εάν είναι κριτήρια θεσπισμένα στο πλαίσιο του υποκειμένου θέματος (και εάν δεν είναι, μια περιγραφή του γιατί θεωρούνται κατάλληλα).

- Τις μεθόδους επιμέτρησης που χρησιμοποιήθηκαν όταν τα κριτήρια επιτρέπουν επιλογή μεταξύ ενός αριθμού μεθόδων.

- Τυχόν σημαντικές διερμηνείες που έγιναν κατά την εφαρμογή των κριτηρίων στις περιστάσεις της ανάθεσης, και

- Εάν υπήρξαν οποιεσδήποτε μεταβολές στις μεθόδους επιμέτρησης που χρησιμοποιήθηκαν.

(ε) Κατά περίπτωση, περιγραφή οποιωνδήποτε σημαντικών, ενδογενών περιορισμών που συνδέονται με την αξιολόγηση ή την επιμέτρηση του υποκειμένου θέματος με βάση τα κριτήρια: ενώ σε ορισμένες περιπτώσεις ενδογενείς περιορισμοί μπορεί να αναμένεται ότι είναι καλά κατανοητοί από τους αναγνώστες μιας έκθεσης διασφάλισης, σε άλλες περιπτώσεις μπορεί να είναι ενδεδεδειγμένο να γίνει ρητή αναφορά στην έκθεση διασφάλισης. Για παράδειγμα, σε μια έκθεση διασφάλισης που σχετίζεται με την αποτελεσματικότητα εσωτερικής δικλίδας, μπορεί να είναι ενδεδεδειγμένο να σημειωθεί ότι η ιστορική αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας δεν

4. Βλ. υποσημείωση 2.

σχετίζεται με τις μελλοντικές περιόδους λόγω του κινδύνου ότι η εσωτερική δικλίδα μπορεί να γίνει ανεπαρκής εξαιτίας των μεταβολών στις συνθήκες, ή ότι ο βαθμός συμμόρφωσης με πολιτικές ή διαδικασίες μπορεί να επιδεινωθεί.

(στ) Όταν τα κριτήρια που χρησιμοποιούνται για την αξιολόγηση ή την επιμέτρηση του υποκείμενου θέματος είναι διαθέσιμα μόνο σε συγκεκριμένους σκοπούμενους χρήστες, ή είναι σχετικά μόνο με συγκεκριμένο σκοπό, μια δήλωση που περιορίζει τη χρήση της έκθεσης διασφάλισης σε εκείνους τους σκοπούμενους χρήστες ή για εκείνο το σκοπό: επιπρόσθετα, οποτεδήποτε η έκθεση διασφάλισης προορίζεται μόνο για συγκεκριμένους σκοπούμενους χρήστες ή ένα συγκεκριμένο σκοπό, ο ασκών το επάγγελμα εξετάζει εάν θα δηλώσει αυτό το γεγονός στην έκθεση διασφάλισης⁵. Αυτό παρέχει προειδοποίηση στους αναγνώστες ότι η έκθεση διασφάλισης είναι περιορισμένη για συγκεκριμένους χρήστες ή για συγκεκριμένους σκοπούς.

(ζ) Δήλωση ταυτοποίησης του υπεύθυνου μέρους και περιγραφής των ευθυνών του υπεύθυνου μέρους και του ασκούντος το επάγγελμα: αυτή πληροφορεί τους σκοπούμενους χρήστες ότι το υπεύθυνο μέρος είναι υπεύθυνο για το υποκείμενο θέμα στην περίπτωση μιας ανάθεσης με απευθείας αναφορά, ή για τις πληροφορίες του υποκείμενου θέματος στην περίπτωση ανάθεσης που βασίζεται σε ισχυρισμό⁶, καθώς και ότι ο ρόλος του ασκούντος το επάγγελμα είναι να εκφράσει ανεξάρτητα ένα συμπέρασμα για τις πληροφορίες του υποκείμενου θέματος.

(η) Δήλωση ότι η ανάθεση εκτελέστηκε σύμφωνα με τα ΔΠΑΔ: όταν υπάρχει ειδικό ΔΠΑΔ για ένα υποκείμενο θέμα, αυτό το ΔΠΑΔ μπορεί να απαιτεί να γίνεται ειδική μνεία σε αυτό στην έκθεση διασφάλισης.

(θ) Σύνοψη του έργου που εκτελέστηκε: η σύνοψη θα βοηθήσει τους σκοπούμενους χρήστες να κατανοήσουν τη φύση της διασφάλισης που εκφράστηκε στην έκθεση διασφάλισης. Το ΔΠΕ 700 «Η Έκθεση του Ελεγκτή επί των Οικονομικών Καταστάσεων»⁷ και το ΔΠΑΕ 2400, «Αναθέσεις Επισκόπησης Οικονομικών Καταστάσεων» παρέχουν οδηγίες για τον κατάλληλο τύπο σύνοψης.

Όπου δεν υπάρχει συγκεκριμένο ΔΠΑΔ που να παρέχει οδηγίες για τις διαδικασίες συγκέντρωσης τεκμηρίων για συγκεκριμένο υποκείμενο θέμα, η σύνοψη θα μπορούσε να περιλάβει μια πιο λεπτομερή περιγραφή της εργασίας που εκτελέστηκε.

Επειδή σε μια ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης η εκτίμηση της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των διαδικασιών συγκέντρωσης τεκμηρίων που εκτελέστηκαν είναι σημαντική για την κατανόηση της διασφάλισης που αποδίδεται μέσω ενός συμπεράσματος που εκφράζεται σε αρνητική μορφή, η σύνοψη της εργασίας που πραγματοποιήθηκε:

(i) Είναι συνήθως πιο λεπτομερής από αυτή μιας ανάθεσης εύλογης διασφάλισης και ταυτοποιεί τους περιορισμούς στη φύση, στο χρόνο και στην έκταση των διαδικασιών συγκέντρωσης τεκμηρίων. Μπορεί να είναι ενδεδειγμένο να αναφερθούν οι διαδικασίες που δεν εκτελέστηκαν και οι οποίες συνήθως εκτελούνται σε μια ανάθεση εύλογης διασφάλισης, και

(ii) Δηλώνει ότι οι διαδικασίες συγκέντρωσης τεκμηρίων είναι πιο περιορισμένες από ότι σε μια ανάθεση εύλογης διασφάλισης, και ότι ως εκ τούτου αποκτάται λιγότερη διασφάλιση από ότι σε μια ανάθεση εύλογης διασφάλισης.

(i) Το συμπέρασμα του ασκούντος το επάγγελμα: όταν οι πληροφορίες του υποκείμενου θέματος αποτελούνται από ένα αριθμό πτυχών, μπορεί να παρέχονται ξεχωριστά συμπεράσματα για κάθε πτυχή. Ενώ δεν είναι αναγκαίο όλα αυτά τα συμπεράσματα να σχετίζονται με το ίδιο επίπεδο διαδικασιών συγκέντρωσης τεκμηρίων, κάθε συμπέρασμα εκφράζεται με την ενδεδειγμένη μορφή είτε πρόκειται για ανάθεση εύλογης διασφάλισης είτε για ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης.

Κατά περίπτωση, το συμπέρασμα πρέπει να πληροφορεί τους σκοπούμενους χρήστες για το πλαίσιο εντός του οποίου πρέπει να γίνεται η ανάγνωση του συμπεράσματος του ασκούντος το επάγγελμα: το συμπέρασμα του ασκούντος το επάγγελμα μπορεί, για παράδειγμα, να περιλαμβάνει λεκτική διατύπωση όπως: «Το παρόν συμπέρασμα έχει διαμορφωθεί βάσει, και υπόκειται στους ενδογενείς περιορισμούς που περιγράφονται σε άλλο σημείο της παρούσας ανεξάρτητης έκθεσης διασφάλισης». Αυτό θα ήταν ενδεδειγμένο, για παράδειγμα, όταν η έκθεση περιλαμβάνει επεξήγηση συγκεκριμένων χαρακτηριστικών του υποκείμενου θέματος τα οποία πρέπει να γνωρίζουν οι σκοπούμενοι χρήστες.

Σε μια ανάθεση εύλογης διασφάλισης το συμπέρασμα πρέπει να εκφράζεται σε θετική μορφή: για παράδειγμα: «Κατά τη γνώμη μας οι εσωτερικές δικλίδες είναι αποτελεσματικές, από κάθε ουσιώδη άποψη, βάσει των ΧΨΖ κριτηρίων» ή «Κατά τη γνώμη μας ο ισχυρισμός του υπεύθυνου μέρους ότι οι εσωτερικές δικλίδες είναι αποτελεσματικές, από κάθε ουσιώδη άποψη, βάσει των ΧΨΖ κριτηρίων, δηλώνεται εύλογα».

Σε μια ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης το συμπέρασμα πρέπει να εκφράζεται σε αρνητική μορφή: για παράδειγμα: «Βάσει της εργασίας μας που περιγράφεται στην παρούσα έκθεση, δεν έχει περιέλθει στην αντίληψή μας οτιδήποτε που να μας κάνει να πιστεύουμε ότι οι εσωτερικές δικλίδες δεν είναι αποτελεσματικές, από κάθε ουσιώδη άποψη, βάσει των κριτηρίων ΧΨΖ» ή «Βάσει της εργασίας μας που περιγράφεται στην παρούσα

5. Ενώ μια έκθεση διασφάλισης μπορεί να περιορίζεται οποτεδήποτε απευθύνεται μόνο σε συγκεκριμένους σκοπούμενους χρήστες, ή για συγκεκριμένο σκοπό, η απουσία ενός περιορισμού αναφορικά με συγκεκριμένο αναγνώστη ή σκοπό δεν υποδηλώνει από μόνη της ότι υπάρχει νομική ευθύνη από τον ασκούντα το επάγγελμα έναντι αυτού του αναγνώστη ή για αυτό το σκοπό. Το εάν υπάρχει νομική ευθύνη θα εξαρτηθεί από τις νομικές περιστάσεις κάθε περίπτωσης, καθώς και από τη σχετική δικαιοδοσία.

6. Ανατρέξτε στην παράγραφο 10 του Πλαισίου για την επεξήγηση της διάκρισης μεταξύ μιας ανάθεσης με απευθείας αναφορά και μιας ανάθεσης που βασίζεται σε ισχυρισμό.

7. Το ΔΠΕ 700, «Έκθεση του ελεγκτή επί οικονομικών καταστάσεων» αποσύρθηκε το Δεκέμβριο 2006 όταν το ΔΠΕ 700, «Έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή επί πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού» τέθηκε σε ισχύ.

έκθεση, δεν έχει περιέλθει στην αντίληψή μας οτιδήποτε που να μας κάνει να πιστεύουμε ότι ο ισχυρισμός του υπεύθυνου μέρους ότι οι εσωτερικές δικλίδες είναι αποτελεσματικές από κάθε ουσιώδη άποψη, βάσει των κριτηρίων ΧΨΖ, δεν δηλώνεται εύλογα».

Όταν ο ασκών το επάγγελμα εκφράζει ένα συμπέρασμα το οποίο είναι άλλο εκτός από συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη, η έκθεση διασφάλισης πρέπει να περιλαμβάνει μια σαφή περιγραφή όλων των αιτίων (βλέπε επίσης παραγράφους 51-53).

(ια) Την ημερομηνία της έκθεσης διασφάλισης: αυτό πληροφορεί τους σκοπούμενους χρήστες ότι ο ασκών το επάγγελμα έχει εξετάσει τις επιπτώσεις στις πληροφορίες του υποκείμενου θέματος και στην έκθεση διασφάλισης των γεγονότων που προέκυψαν μέχρι εκείνη την ημερομηνία.

(ιβ) Το όνομα της λογιστικής επιχείρησης ή του ασκούντος το επάγγελμα, και τη συγκεκριμένη τοποθεσία, η οποία συνήθως είναι η πόλη όπου ο ασκών το επάγγελμα που έχει την ευθύνη για την ανάθεση διατηρεί το γραφείο του: αυτό πληροφορεί τους σκοπούμενους χρήστες για το πρόσωπο ή την επιχείρηση που αναλαμβάνει την ευθύνη της ανάθεσης.

50. Ο ασκών το επάγγελμα μπορεί να επεκτείνει την έκθεση διασφάλισης ώστε να περιλάβει άλλες πληροφορίες και επεξηγήσεις που δεν έχουν σκοπό να επηρεάσουν το συμπέρασμα του ασκούντος το επάγγελμα. Παραδείγματα περιλαμβάνουν: τις λεπτομέρειες των προσόντων και της εμπειρίας του ασκούντος το επάγγελμα και άλλων που ενεπλάκησαν στην ανάθεση, τη γνωστοποίηση των επιπέδων ουσιαστών μεγέθους, τα ευρήματα που σχετίζονται με συγκεκριμένες πτυχές της ανάθεσης και συστάσεις. Το εάν θα περιληφθούν τέτοιες πληροφορίες εξαρτάται από τη σημασία τους για τις ανάγκες των σκοπούμενων χρηστών. Πρόσθετες πληροφορίες διαχωρίζονται σαφώς από το συμπέρασμα του ασκούντος το επάγγελμα και περιγράφονται με τέτοια λεκτική διατύπωση ώστε να μην επηρεάζουν το συμπέρασμα αυτό.

Συμπεράσματα με Επιφύλαξη, Αρνητικά Συμπεράσματα και Αδυναμία Έκφρασης Συμπεράσματος

51. Ο ασκών το επάγγελμα δεν πρέπει να εκφράζει συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη όταν οι ακόλουθες περιστάσεις υφίστανται και κατά την κρίση του ασκούντος το επάγγελμα, η επίπτωση του ζητήματος είναι ή ενδέχεται να είναι ουσιώδης:

(α) Υπάρχει περιορισμός του πεδίου της εργασίας του ασκούντος το επάγγελμα, δηλαδή περιστάσεις εμποδίζουν ή το υπεύθυνο μέρος ή το αναθέτον μέρος επιβάλλει περιορισμό που εμποδίζει τον ασκούντα το επάγγελμα να αποκτήσει τα τεκμήρια που απαιτούνται για να μειωθεί ο κίνδυνος της ανάθεσης διασφάλισης στο κατάλληλο επίπεδο. Ο ασκών το επάγγελμα πρέπει να εκφράζει συμπέρασμα με επιφύλαξη ή αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος.

(β) Σε εκείνες τις περιπτώσεις που:

(i) Το συμπέρασμα του ασκούντος το επάγγελμα διατυπώνεται με όρους του ισχυρισμού του υπεύθυνου μέρους, και ο ισχυρισμός αυτός δεν έχει διατυπωθεί εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, ή

(ii) Το συμπέρασμα του ασκούντος το επάγγελμα διατυπώνεται απευθείας με όρους του υποκείμενου θέματος και των κριτηρίων, και οι πληροφορίες του υποκείμενου θέματος είναι ουσιαστικά εσφαλμένες⁸,

ο ασκών το επάγγελμα πρέπει να εκφράζει συμπέρασμα με επιφύλαξη ή αρνητικό συμπέρασμα, ή

(γ) Όταν αποκαλύπτεται, μετά από την αποδοχή της ανάθεσης, ότι τα κριτήρια δεν είναι ενδεδειγμένα ή ότι το υποκείμενο θέμα δεν είναι ενδεδειγμένο για ανάθεση διασφάλισης. Ο ασκών το επάγγελμα πρέπει να εκφράζει:

(i) Συμπέρασμα με επιφύλαξη ή αρνητικό συμπέρασμα όταν τα μη ενδεδειγμένα κριτήρια ή το μη ενδεδειγμένο υποκείμενο θέμα είναι πιθανό να παραπλανήσουν τους σκοπούμενους χρήστες, ή

(ii) Συμπέρασμα με επιφύλαξη ή αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος σε άλλες περιπτώσεις.

52. Ο ασκών το επάγγελμα πρέπει να εκφράζει συμπέρασμα με επιφύλαξη όταν η επίπτωση ενός ζητήματος δεν είναι τόσο ουσιώδης ή διάχυτη ώστε να απαιτεί αρνητικό συμπέρασμα ή αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος. Το συμπέρασμα με επιφύλαξη εκφράζεται ως «εκτός από» τις επιπτώσεις του θέματος με το οποίο σχετίζεται η επιφύλαξη.

53. Σε εκείνες τις περιπτώσεις στις οποίες το χωρίς επιφύλαξη συμπέρασμα του ασκούντος το επάγγελμα θα μπορούσε να διατυπωθεί με όρους του ισχυρισμού του υπεύθυνου μέρους, και στις οποίες ο ισχυρισμός αυτός έχει εντοπίσει και περιγράψει κατάλληλα ότι οι πληροφορίες του υποκείμενου θέματος είναι ουσιαστικά εσφαλμένες, ο ασκών το επάγγελμα είτε:

(α) Εκφράζει συμπέρασμα με επιφύλαξη ή αρνητικό συμπέρασμα που διατυπώνεται απευθείας με όρους του υποκείμενου θέματος και των κριτηρίων, είτε

(β) Εάν απαιτείται ειδικά από τους όρους της ανάθεσης να διατυπωθεί το συμπέρασμα με όρους του ισχυρισμού του υπεύθυνου μέρους, εκφράζει συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη αλλά δίδεται έμφαση στο θέμα με ειδική αναφορά σε αυτό στην έκθεση διασφάλισης.

Άλλες ευθύνες αναφοράς

54. Ο ασκών το επάγγελμα πρέπει να εξετάζει άλλες ευθύνες αναφοράς συμπεριλαμβανομένης της καταλληλότητας γνωστοποίησης στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σχετικών ζητημάτων που ενδιαφέρουν την διακυβέρνηση και που προκύπτουν από την ανάθεση διασφάλισης.

8. Σε εκείνες τις αναθέσεις με απευθείας αναφορά όπου οι πληροφορίες του υποκείμενου θέματος παρουσιάζονται μόνο στο συμπέρασμα του ασκούντος το επάγγελμα, και ο ασκών το επάγγελμα συμπεραίνει ότι το υποκείμενο θέμα δεν συμμορφώνεται, από κάθε ουσιώδη άποψη, με τα κριτήρια, για παράδειγμα: «Κατά τη γνώμη μας, εκτός από [...], οι εσωτερικές δικλίδες είναι αποτελεσματικές, από κάθε ουσιώδη άποψη, βάσει των ΧΨΖ κριτηρίων», ένα τέτοιο συμπέρασμα θα θεωρείτο ότι είναι συμπέρασμα με επιφύλαξη (ή, κατά περίπτωση, αρνητικό).

55. Στο παρόν ΔΠΑΔ, «η διακυβέρνηση» περιγράφει το ρόλο των προσώπων στους οποίους έχει ανατεθεί η επίβλεψη, ο έλεγχος και η κατεύθυνση του υπεύθυνου μέρους⁹. Οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση συνήθως λογοδοτούν για τη διασφάλιση ότι η οντότητα επιτυγχάνει τους στόχους της και για την αναφορά προς τα ενδιαφερόμενα μέρη. Εάν το αναθέτον μέρος είναι διαφορετικό από το υπεύθυνο μέρος μπορεί να μην είναι ενδεδειγμένη η γνωστοποίηση απευθείας στο υπεύθυνο μέρος ή στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σχετικά με το υπεύθυνο μέρος.

56. Στο παρόν ΔΠΑΔ, «τα σχετικά ζητήματα που ενδιαφέρουν τη διακυβέρνηση» είναι εκείνα που προκύπτουν από την ανάθεση διασφάλισης και, κατά τη γνώμη του ασκούντος το επάγγελμα, είναι και τα δύο σημαντικά και σχετικά για τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Τα σχετικά ζητήματα που ενδιαφέρουν τη διακυβέρνηση περιλαμβάνουν μόνο εκείνα τα ζητήματα που έχουν περιέλθει στην αντίληψη του ασκούντος το επάγγελμα κατά την εκτέλεση της ανάθεσης διασφάλισης. Εάν οι όροι της ανάθεσης δεν το απαιτούν ειδικά, δεν απαιτείται από τον ασκούντα το επάγγελμα να σχεδιάζει διαδικασίες για το συγκεκριμένο σκοπό εντοπισμού θεμάτων που ενδιαφέρουν τη διακυβέρνηση.

Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος

57. Το παρόν ΔΠΑΔ ισχύει για αναθέσεις διασφαλίσεων όπου οι εκθέσεις διασφαλίσεως φέρουν ημερομηνία την 1η Ιανουαρίου 2005 ή αργότερα. Επιτρέπεται η πρώιμη εφαρμογή.

Προοπτική δημοσίου τομέα

1. Το παρόν ΔΠΑΔ εφαρμόζεται σε όλους τους επαγγελματίες λογιστές στο δημόσιο τομέα, οι οποίοι είναι ανεξάρτητοι της οντότητας για την οποία εκτελούν αναθέσεις διασφάλισης. Όταν οι επαγγελματίες λογιστές στο δημόσιο τομέα δεν είναι ανεξάρτητοι της οντότητας για την οποία εκτελούν αναθέσεις διασφάλισης, το παρόν ΔΠΑΔ πρέπει να εφαρμόζεται με ειδική μνεία στις οδηγίες των υποσημειώσεων 2 και 4.

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Αθήνα, 1 Οκτωβρίου 2012

Με εντολή Υπουργού
Ο Γενικός Γραμματέας
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΜΕΡΓΟΣ

9. Σε πολλές χώρες, έχουν αναπτυχθεί αρχές διακυβέρνησης ως σημείο αναφοράς για τη θέσπιση καλής συμπεριφοράς διακυβέρνησης. Τέτοιες αρχές συχνά επικεντρώνονται σε εταιρείες εισηγμένες στο χρηματιστήριο. Ενδέχεται, ωστόσο, να εξυπηρετούν επίσης στη βελτίωση της διακυβέρνησης σε άλλες μορφές οντοτήτων. Δεν υπάρχει μοναδικό μοντέλο καλής διακυβέρνησης. Οι δομές και οι πρακτικές διακυβέρνησης ποικίλουν από χώρα σε χώρα.



* 0 2 0 2 8 0 1 1 7 1 0 1 2 0 0 1 2 *