

Final Pronouncement
Οκτώβριος 2018

Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 540 (Αναθεωρημένο)

ΔΠΕ 540 (Αναθεωρημένο)

**Έλεγχος λογιστικών εκτιμήσεων
και σχετικών γνωστοποιήσεων**

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 540
ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΣΧΕΤΙΚΩΝ
ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ

(Ισχύει για ελέγχους χρηματοοικονομικών καταστάσεων για περιόδους που ξεκινούν
την 15^η Δεκεμβρίου 2019 ή αργότερα)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Παράγραφος
Εισαγωγή	
Πεδίο του παρόντος ΔΠΕ	1
Φύση λογιστικών εκτιμήσεων	2-3
Σημαντικότερες έννοιες του παρόντος ΔΠΕ	4-9
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	10
Σκοπός	11
Ορισμοί	12
Απαιτήσεις	
Διαδικασίες αξιολόγησης κινδύνου και συναφείς δραστηριότητες	13-15
Εντοπισμός και αξιολόγηση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος	16-17
Αντιδράσεις στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος	18-30
Γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με τις λογιστικές εκτιμήσεις	31
Ενδείξεις πιθανής μεροληψίας της διοίκησης.....	32
Γενική αξιολόγηση βάσει διαδικασιών ελέγχου που διενεργήθηκαν	33-36
Έγγραφα διαβεβαιώσεις	37
Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, τη διοίκηση ή άλλα συνδεδεμένα μέρη	38
Τεκμηρίωση	39
Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό	
Φύση λογιστικών εκτιμήσεων	A1-A7

Σημαντικότερες έννοιες του παρόντος ΔΠΕ	A8-A13
Ορισμοί	A14-A18
Διαδικασίες αξιολόγησης κινδύνου και συναφείς δραστηριότητες	A19-A63
Εντοπισμός και αξιολόγηση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος	A64-A80
Αντιδράσεις στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος	A81-A132
Ενδείξεις πιθανής μεροληψίας της διοίκησης.....	A133-A136
Γενική αξιολόγηση βάσει διαδικασιών ελέγχου που διενεργήθηκαν	A137-A144
Έγγραφες διαβεβαιώσεις	A145
Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, τη διοίκηση ή άλλα συνδεδεμένα μέρη	A146-A148
Τεκμηρίωση	A149-A152
Παράρτημα 1: Ενδογενείς παράγοντες κινδύνου	
Παράρτημα 2: Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση	

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 540 (Αναθεωρημένο), «*Έλεγχος λογιστικών εκτιμήσεων και σχετικών γνωστοποιήσεων*» πρέπει να μελετάται σε συνδυασμό με το ΔΠΕ 200, «*Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου*».

Το ΔΠΕ 540 (Αναθεωρημένο) έχει λάβει σχετική έγκριση από το Συμβούλιο Επίβλεψης Δημοσίου Συμφέροντος (Public Interest Oversight Board (PIOB)), το οποίο έκρινε ότι ακολουθήθηκε η δέουσα διαδικασία κατά τη διαμόρφωση του προτύπου και ότι δόθηκε ιδιαίτερη προσοχή στο δημόσιο συμφέρον.

Εισαγωγή

Πεδίο του παρόντος ΔΠΕ

1. Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) ασχολείται με τις ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με τις λογιστικές εκτιμήσεις και τις σχετικές γνωστοποιήσεις στον έλεγχο χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Συγκεκριμένα, περιλαμβάνει απαιτήσεις και καθοδήγηση που αναφέρονται ή αναπτύσσουν τον τρόπο με τον οποίο το ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο)¹, το ΔΠΕ 330², το ΔΠΕ 450³, το ΔΠΕ 500⁴ καθώς και άλλα συναφή ΔΠΕ πρόκειται να εφαρμοστούν σε σχέση με λογιστικές εκτιμήσεις και σχετικές γνωστοποιήσεις. Περιλαμβάνει, επίσης, απαιτήσεις και καθοδήγηση επί της αξιολόγησης σφαλμάτων λογιστικών εκτιμήσεων και σχετικών γνωστοποιήσεων, καθώς και επί ενδείξεων πιθανής μεροληψίας της διοίκησης.

Φύση λογιστικών εκτιμήσεων

2. Οι λογιστικές εκτιμήσεις ποικίλουν ευρέως ως προ τη φύση τους και πραγματοποιούνται από τη διοίκηση όταν τα σχετικά νομισματικά ποσά δεν γίνεται να παρατηρηθούν άμεσα. Η επιμέτρηση αυτών των νομισματικών ποσών υπόκειται σε αβεβαιότητα εκτίμησης, που αντανακλά ενδογενείς περιορισμούς ως προς τη γνώση και τα δεδομένα. Οι περιορισμοί αυτοί εγείρουν ενδογενή υποκειμενικότητα και διακύμανση στα αποτελέσματα επιμέτρησης. Η διαδικασία πραγματοποίησης λογιστικών εκτιμήσεων περιλαμβάνει επιλογή και εφαρμογή μιας μεθόδου, χρησιμοποιώντας παραδοχές και δεδομένα που απαιτούν κρίση εκ μέρους της διοίκησης και ενδέχεται να εγείρουν περιπλοκότητα στην επιμέτρηση. Οι επιπτώσεις της περιπλοκότητας, της υποκειμενικότητας ή άλλων ενδογενών παραγόντων κινδύνου στην επιμέτρηση αυτών των νομισματικών ποσών, επηρεάζουν τη ροπή τους προς το σφάλμα. (Βλ. παρ. Α1-Α6, Παράρτημα 1)
3. Παρότι το παρόν ΔΠΕ εφαρμόζεται σε όλες τις λογιστικές εκτιμήσεις, ο βαθμός στον οποίο μια λογιστική εκτίμηση υπόκειται σε αβεβαιότητα εκτίμησης, θα διαφέρει σημαντικά. Η φύση, ο χρόνος και η έκταση της αξιολόγησης των κινδύνων, καθώς και οι περαιτέρω ελεγκτικές διαδικασίες που απαιτούνται σύμφωνα με το παρόν ΔΠΕ θα ποικίλουν σε σχέση με την αβεβαιότητα εκτίμησης και την αξιολόγηση των σχετικών κινδύνων ουσιώδους σφάλματος. Για ορισμένες λογιστικές εκτιμήσεις, η αβεβαιότητα εκτίμησης μπορεί να είναι πολύ χαμηλή, βάσει της φύσης τους, ενώ η πολυπλοκότητα και η σχετική υποκειμενικότητα κατά την πραγματοποίησή τους μπορεί επίσης να είναι πολύ χαμηλές. Για τέτοιες λογιστικές εκτιμήσεις η αξιολόγηση των κινδύνων, καθώς και οι περαιτέρω ελεγκτικές διαδικασίες που απαιτούνται από το παρόν ΔΠΕ δεν αναμένεται να είναι εκτεταμένες. Όταν η αβεβαιότητα εκτίμησης, η πολυπλοκότητα και η υποκειμενικότητα είναι πολύ υψηλές, τέτοιες διαδικασίες θα αναμενόταν να είναι πιο

¹ ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο), «*Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μέσω της κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της*».

² ΔΠΕ 330, «*Οι αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους*».

³ ΔΠΕ 450, «*Αξιολόγηση σφαλμάτων που εντοπίζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου*»

⁴ ΔΠΕ 500, «*Ελεγκτικά τεκμήρια*»

εκτεταμένες. Το παρόν ΔΠΕ περιλαμβάνει οδηγίες επί του τρόπου με τον οποίο οι απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΕ ενδέχεται να κλιμακωθούν. (Βλ. παρ. Α7)

Σημαντικότερες έννοιες του παρόντος ΔΠΕ

4. Το παρόν ΔΠΕ απαιτεί ξεχωριστή αξιολόγηση των ενδογενών κινδύνων για το σκοπό της αξιολόγησης των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμού για τις λογιστικές εκτιμήσεις. Ανάλογα με τη φύση μιας συγκεκριμένης λογιστικής εκτίμησης, η ροπή ενός ισχυρισμού προς ένα σφάλμα που θα μπορούσε να είναι ουσιώδες, μπορεί να υπόκειται σε ή να επηρεάζεται από αβεβαιότητα εκτίμησης, πολυπλοκότητα, υποκειμενικότητα ή άλλους ενδογενείς κινδύνους, καθώς και από τη μεταξύ τους αλληλεπίδραση και σχέση. Όπως επεξηγείται στο ΔΠΕ 200⁵, ο ενδογενής κίνδυνος είναι υψηλότερος για ορισμένους ισχυρισμούς και για τις σχετικές κατηγορίες συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών και γνωστοποιήσεις από ότι για άλλους. Ως εκ τούτου, η αξιολόγηση ενδογενούς κινδύνου εξαρτάται από τον βαθμό στον οποίο οι παράγοντες ενδογενούς κινδύνου επηρεάζουν την πιθανότητα ή το μέγεθος του σφάλματος και ποικίλει σε κλίμακα που αναφέρεται στο παρόν ΔΠΕ ως φάσμα ενδογενούς κινδύνου. (Βλ. παρ. Α8-Α9, Α65-Α66, Παράρτημα 1)
5. Το παρόν ΔΠΕ αναφέρεται στις σχετικές απαιτήσεις του ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο) και του ΔΠΕ 330, και παρέχει συναφείς οδηγίες ώστε να τονίσει τη σημασία των αποφάσεων του ελεγκτή για τις δικλίδες που σχετίζονται με λογιστικές εκτιμήσεις, συμπεριλαμβανόμενων αποφάσεων περί του εάν:
 - Υπάρχουν δικλίδες συναφείς με τον έλεγχο, για τις οποίες απαιτείται από τον ελεγκτή να εκτιμήσει το σχεδιασμό τους και να πιστοποιήσει εάν εφαρμόστηκαν.
 - Πρέπει να τίθεται υπό δοκιμασία η λειτουργική αποτελεσματικότητα των συναφών δικλίδων.
6. Το παρόν ΔΠΕ επίσης απαιτεί ξεχωριστή αξιολόγηση κινδύνου δικλίδων όταν αξιολογείται ο κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος στο επίπεδο ισχυρισμού λογιστικών εκτιμήσεων. Κατά την αξιολόγηση κινδύνου δικλίδων, ο ελεγκτής λαμβάνει υπόψη του εάν οι περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου που πραγματοποιεί προβλέπουν προγραμματισμένη εξάρτηση από την λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων. Εάν ο ελεγκτής δεν διενεργεί δοκιμασίες δικλίδων, τότε η αξιολόγησή του επί του κινδύνου ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμού δεν μπορεί να μειωθεί για την αξιολόγηση της αποτελεσματικής λειτουργίας των δικλίδων αναφορικά με τον συγκεκριμένο ισχυρισμό⁶. (Βλ. παρ. Α10)

⁵ ΔΠΕ 200, «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου», παράγραφος Α40

⁶ ΔΠΕ 530, «Ελεγκτική δειγματοληψία», Παράρτημα 3

7. Το παρόν ΔΠΕ τονίζει ότι οι περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου του ελεγκτή (συμπεριλαμβανομένων, κατά περίπτωση, των δοκιμασιών δικλίδων) πρέπει να ανταποκρίνονται στις αιτίες για την αξιολόγηση κινδύνου ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμού, λαμβάνοντας υπόψη την επίπτωση ενός ή περισσοτέρων παραγόντων ενδογενούς κινδύνου καθώς και την αξιολόγηση κινδύνου δικλίδων από τον ελεγκτή.
8. Η άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού, σε σχέση με τις λογιστικές εκτιμήσεις, επηρεάζεται από την εξέταση παραγόντων ενδογενούς κινδύνου από τον ελεγκτή, και η σημασία του αυξάνεται όταν οι λογιστικές εκτιμήσεις υπόκεινται σε μεγαλύτερο βαθμό αβεβαιότητας εκτίμησης ή επηρεάζονται σε μεγαλύτερο βαθμό από την πολυπλοκότητα, την υποκειμενικότητα ή άλλους παράγοντες ενδογενούς κινδύνου. Ομοίως, η άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού είναι σημαντική όταν υπάρχει μεγαλύτερη ροπή προς το σφάλμα λόγω μεροληψίας εκ μέρους της διοίκησης ή λόγω απάτης. (Βλ. παρ. A11)
9. Το παρόν ΔΠΕ απαιτεί ο ελεγκτής να εκτιμά, βάσει των διαδικασιών ελέγχου που πραγματοποιήθηκαν και των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν, εάν οι λογιστικές εκτιμήσεις και οι σχετικές γνωστοποιήσεις είναι εύλογες⁷ σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, ή είναι εσφαλμένες. Για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΕ, η φράση «εύλογες σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς» σημαίνει ότι οι σχετικές απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς έχουν εφαρμοστεί κατάλληλα, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που αφορούν: (Βλ. παρ. A12-A13, A139-A144)
 - Στη δημιουργία λογιστικής εκτίμησης, συμπεριλαμβανομένης της επιλογής μεθόδου, παραδοχών και δεδομένων που αφορούν στη φύση της λογιστικής εκτίμησης, καθώς και των γεγονότων και των περιστάσεων της οντότητας.
 - Στην επιλογή σημείου εκτίμησης της διοίκησης, και
 - Στις γνωστοποιήσεις σχετικά με τη λογιστική εκτίμηση, συμπεριλαμβανομένων γνωστοποιήσεων για τον τρόπο με τον οποίο η λογιστική εκτίμηση αναπτύχθηκε και επεξηγούν τη φύση, την έκταση και τις πηγές εκτίμησης αβεβαιότητας.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

10. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους χρηματοοικονομικών καταστάσεων για περιόδους που ξεκινούν την 15^η Δεκεμβρίου 2019 ή αργότερα.

Σκοπός

11. Ο σκοπός του ελεγκτή είναι να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για το εάν οι λογιστικές εκτιμήσεις και οι σχετικές γνωστοποιήσεις

⁷ Βλ. επίσης το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), «Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί οικονομικών καταστάσεων», παράγραφος 13(γ)

στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι εύλογες σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Ορισμοί

12. Για σκοπούς των ΔΠΕ, οι ακόλουθοι όροι έχουν τη σημασία που αποδίδεται κατωτέρω:
- (α) Λογιστική εκτίμηση – Χρηματικό ποσό του οποίου η επιμέτρηση, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς, υπόκειται σε αβεβαιότητα εκτίμησης. (Βλ. παρ. Α14)
 - (β) Σημείο εκτίμησης ελεγκτή ή εύρος (φάσμα) του ελεγκτή – Ποσό, ή εύρος ποσών αντίστοιχα, που δημιουργείται από τον ελεγκτή κατά την αξιολόγηση του σημείου εκτίμησης της διοίκησης. (Βλ. παρ. Α15)
 - (γ) Αβεβαιότητα εκτίμησης – Η ροπή προς ενδογενή έλλειψη ακρίβειας κατά την επιμέτρηση. (Βλ. παρ. Α16, Παράρτημα 1)
 - (δ) Μεροληψία διοίκησης – Η έλλειψη ουδετερότητας εκ μέρους της διοίκησης στην κατάρτιση πληροφοριών. (Βλ. παρ. Α17)
 - (ε) Σημείο εκτίμησης της διοίκησης – Το ποσό που επιλέγεται από τη διοίκηση για αναγνώριση ή γνωστοποίηση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ως λογιστική εκτίμηση.
 - (στ) Αποτέλεσμα λογιστικής εκτίμησης – Το πραγματικό χρηματικό ποσό το οποίο προκύπτει από την εκκαθάριση της (των) υποκείμενης(ων) συναλλαγής(ών), γεγονότος(των), συνθήκης(ών) που αφορά στη λογιστική εκτίμηση. (Βλ. παρ. Α18)

Απαιτήσεις

Διαδικασίες αξιολόγησης κινδύνου και συναφείς δραστηριότητες

13. Κατά την απόκτηση κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντος αυτής, συμπεριλαμβανομένων των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας, όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 315⁸, ο ελεγκτής πρέπει να αποκτά κατανόηση των ακόλουθων ζητημάτων που σχετίζονται με τις λογιστικές εκτιμήσεις της οντότητας. Οι διαδικασίες του ελεγκτή για την απόκτηση κατανόησης της οντότητας πρέπει να διενεργούνται στον απαραίτητο βαθμό ώστε να παρέχουν την κατάλληλη βάση για τον εντοπισμό και την αξιολόγηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο χρηματοοικονομικών καταστάσεων και ισχυρισμού. (Βλ. παρ. Α19-Α22)

Η οντότητα και το περιβάλλον της

- (α) Οι συναλλαγές της οντότητας καθώς και άλλα γεγονότα και συνθήκες που ενδέχεται να εγείρουν την ανάγκη για λογιστικές εκτιμήσεις ή τη

⁸ ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο), παράγραφοι 3, 5-6, 9, 11-12, 15-17, και 20-21

μεταβολή υφιστάμενων λογιστικών εκτιμήσεων που πρόκειται να αναγνωριστούν ή να γνωστοποιηθούν στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. (Βλ. παρ. Α23)

- (β) Οι απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς για τις λογιστικές εκτιμήσεις (συμπεριλαμβανομένων κριτηρίων αναγνώρισης, βάσεων επιμέτρησης, και σχετικών απαιτήσεων παρουσίασης και γνωστοποίησης), καθώς και για τον τρόπο με τον οποίο αυτές εφαρμόζονται στο πλαίσιο της φύσης και των περιστάσεων της οντότητας και του περιβάλλοντός της, συμπεριλαμβανομένου του τρόπου με τον οποίο οι συναλλαγές και άλλα γεγονότα ή συνθήκες υπόκεινται σε ή επηρεάζονται από παράγοντες ενδογενούς κινδύνου. (Βλ. παρ. Α24-Α25)
- (γ) Οι κανονιστικοί παράγοντες που σχετίζονται με τις λογιστικές εκτιμήσεις της οντότητας, συμπεριλαμβανομένων, κατά περίπτωση, των κανονιστικών πλαισίων που σχετίζονται με την προληπτική εποπτεία. (Βλ. παρ. Α26)
- (δ) Η φύση των λογιστικών εκτιμήσεων και των συναφών γνωστοποιήσεων που ο ελεγκτής αναμένει να περιλαμβάνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας, βάσει της κατανόησής του επί των ζητημάτων που αναφέρονται στις ανωτέρω παραγράφους 13(α)-(γ). (Βλ. παρ. Α27)

Οι εσωτερικές δικλίδες ελέγχου της οντότητας

- (ε) Η φύση και η έκταση της επίβλεψης και της διακυβέρνησης που η οντότητα έχει θέσει επί της χρηματοοικονομικής διαδικασίας της διοίκησης σχετικά με τις λογιστικές εκτιμήσεις. (Βλ. παρ. Α28-Α30)
- (στ) Ο τρόπος με τον οποίο η διοίκηση εντοπίζει την ανάγκη ύπαρξης και εφαρμογής εξειδικευμένων δεξιοτήτων ή γνώσεων σχετικά με τις λογιστικές εκτιμήσεις, ακόμα και σε σχέση με τη χρήση ειδήμονα της διοίκησης. (Βλ. παρ. Α31)
- (ζ) Ο τρόπος με τον οποίο η διαδικασία αξιολόγησης κινδύνου της οντότητας εντοπίζει και αντιμετωπίζει κινδύνους που σχετίζονται με τις λογιστικές εκτιμήσεις. (Βλ. παρ. Α32-Α33)
- (η) Το πληροφοριακό σύστημα της οντότητας, καθώς σχετίζεται με τις λογιστικές εκτιμήσεις, συμπεριλαμβανομένων:
 - (i) Των τάξεων συναλλαγών, γεγονότων και συνθηκών που είναι σημαντικές για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και εγείρουν την ανάγκη για λογιστικές εκτιμήσεις ή για μεταβολή υφιστάμενων λογιστικών εκτιμήσεων και συναφών γνωστοποιήσεων, και (Βλ. παρ. Α34-Α35)
 - (ii) Για αυτές τις λογιστικές εκτιμήσεις και συναφείς γνωστοποιήσεις, τον τρόπο με τον οποίο η διοίκηση:

- α. Πιστοποιεί τις σχετικές μεθόδους, παραδοχές και πηγές δεδομένων, καθώς και την ανάγκη μεταβολών σε αυτές, που είναι κατάλληλες εντός του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς, συμπεριλαμβανομένου του τρόπου με τον οποίο η διοίκηση: (Βλ. παρ. Α36-Α37)
 - i. Επιλέγει ή σχεδιάζει και εφαρμόζει τις χρησιμοποιούμενες μεθόδους, συμπεριλαμβανομένης της χρήσης μοντέλων, (Βλ. παρ. Α38-Α39)
 - ii. Επιλέγει τις παραδοχές που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν, συμπεριλαμβανομένης της εξέτασης εναλλακτικών, και πιστοποιεί σημαντικές παραδοχές, και (Βλ. παρ. Α40-Α43)
 - iii. Επιλέγει τα δεδομένα που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν, (Βλ. παρ. Α44)
 - β. Κατανοεί τον βαθμό αβεβαιότητας εκτίμησης, συμπεριλαμβανομένης της εξέτασης του εύρους πιθανών αποτελεσμάτων επιμέτρησης, και (Βλ. παρ. Α45)
 - γ. Αντιμετωπίζει την αβεβαιότητα εκτίμησης, συμπεριλαμβανομένης της επιλογής σημείου εκτίμησης και συναφών γνωστοποιήσεων προκειμένου να συμπεριληφθούν στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. (Βλ. παρ. Α46-Α49)
- (θ) Οι δραστηριότητες δικλίδων σχετικές με τον έλεγχο επί της διαδικασίας της διοίκησης για τη δημιουργία λογιστικών εκτιμήσεων, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 13(η)(ii). (Βλ. παρ. Α50-Α54)
- (ι) Ο τρόπος με τον οποίο η διοίκηση επισκοπεί το(τα) αποτέλεσμα(τα) προηγούμενων λογιστικών εκτιμήσεων και ανταποκρίνεται στα συμπεράσματα αυτής της επισκόπησης.
14. Ο ελεγκτής πρέπει να επισκοπεί το αποτέλεσμα των προηγούμενων λογιστικών εκτιμήσεων ή, κατά περίπτωση, τη μετέπειτα επανεκτίμηση αυτών προκειμένου να βοηθήσει στην πιστοποίηση και αξιολόγηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος στην τρέχουσα περίοδο. Ο ελεγκτής πρέπει να λαμβάνει υπόψη του τα χαρακτηριστικά των λογιστικών εκτιμήσεων κατά τον καθορισμό της φύσης και της έκτασης της επισκόπησης αυτής. Η επισκόπηση δεν έχει σκοπό να θέσει υπό αμφισβήτηση τις κρίσεις που έγιναν επί των λογιστικών εκτιμήσεων προηγούμενων περιόδων, οι οποίες βασίστηκαν σε πληροφορίες που ήταν διαθέσιμες κατά τον χρόνο που πραγματοποιήθηκαν. (Βλ. παρ. Α55 – Α60)
15. Αναφορικά με τις λογιστικές εκτιμήσεις, ο ελεγκτής πρέπει να ορίσει εάν η ομάδα ανάθεσης απαιτεί εξειδικευμένες δεξιότητες ή γνώσεις για τη διενέργεια των διαδικασιών αξιολόγησης κινδύνου, την πιστοποίηση και την αξιολόγηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος, τον σχεδιασμό και τη διενέργεια διαδικασιών ελέγχου για την αντιμετώπιση των κινδύνων αυτών, ή

για την εκτίμηση των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν. (Βλ. παρ. Α61-Α63)

Εντοπισμός και αξιολόγηση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος

16. Κατά τον εντοπισμό και την αξιολόγηση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος που σχετίζονται με μια λογιστική εκτίμηση και τις συναφείς γνωστοποιήσεις στο επίπεδο ισχυρισμού, όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο)⁹, ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί ξεχωριστά τον ενδογενή κίνδυνο από τον κίνδυνο δικλίδων. Ο ελεγκτής πρέπει να λάβει υπόψη του τα ακόλουθα κατά τον εντοπισμό των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος, καθώς και κατά την αξιολόγηση των ενδογενών κινδύνων: (Βλ. παρ. Α64-Α71)
- (α) Τον βαθμό στον οποίο η λογιστική εκτίμηση υπόκειται σε αβεβαιότητα εκτίμησης, και (Βλ. παρ. Α72-Α75)
 - (β) Τον βαθμό στον οποίο τα ακόλουθα επηρεάζονται από την πολυπλοκότητα, την υποκειμενικότητα ή οποιουσδήποτε άλλους παράγοντες ενδογενούς κινδύνου: (Βλ. παρ. Α76-Α79)
 - (i) Η επιλογή και εφαρμογή της μεθόδου, των παραδοχών και των δεδομένων κατά τη δημιουργία της λογιστικής εκτίμησης, ή
 - (ii) Η επιλογή του σημείου εκτίμησης της διοίκησης και συναφών γνωστοποιήσεων προς ένταξη στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
17. Ο ελεγκτής πρέπει να ορίζει εάν, κατά την κρίση του, οποιοσδήποτε εκ των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος που εντοπίστηκαν και αξιολογήθηκαν σύμφωνα με την παράγραφο 16, είναι σημαντικός¹⁰. Εάν ο ελεγκτής έχει ορίσει ότι υπάρχει σημαντικός κίνδυνος, τότε πρέπει να αποκτήσει κατανόηση των δικλίδων της οντότητας, συμπεριλαμβανομένων των δραστηριοτήτων δικλίδων ελέγχου, που σχετίζονται με αυτόν τον κίνδυνο¹¹. (Βλ. παρ. Α80).

Αντιδράσεις στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος

18. Όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 330¹², οι περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου του ελεγκτή πρέπει να ανταποκρίνονται στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμού¹³, λαμβάνοντας υπόψη τις αιτίες για την αξιολόγηση που δόθηκε στους κινδύνους αυτούς. Οι περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου του ελεγκτή πρέπει να περιλαμβάνουν μια ή περισσότερες εκ των ακόλουθων προσεγγίσεων:
- (α) Απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων από γεγονότα που συνέβησαν μέχρι την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή (βλέπε παράγραφο 21)

⁹ ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο), παράγραφοι 25 και 26

¹⁰ ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 27

¹¹ ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 29

¹² ΔΠΕ 330, παράγραφοι 6-15 και 18

¹³ ΔΠΕ 330, παράγραφοι 6-7 και 21

- (β) Δοκιμασία επί του τρόπου με τον οποίο η διοίκηση έκανε τη λογιστική εκτίμηση (βλέπε παραγράφους 22-27), ή
- (γ) Ανάπτυξη του σημείου εκτίμησης ή του εύρους του ελεγκτή (βλέπε παραγράφους 22-27).

Οι περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου του ελεγκτή πρέπει να λαμβάνουν υπόψη ότι όσο υψηλότερος είναι ο αξιολογούμενος κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος, τόσο πειστικότερα επιβάλλεται να είναι τα ελεγκτικά τεκμήρια¹⁴. Ο ελεγκτής πρέπει να σχεδιάσει και να εκτελέσει περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου κατά τρόπο μη μεροληπτικό ως προς την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων που ενδεχομένως είναι επιβεβαιωτικά ορισμένων ελεγκτικών τεκμηρίων ή αποτρεπτικά άλλων που ενδέχεται να είναι αντιφατικά. (Βλ. παρ. A81-A84)

19. Όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 330¹⁵, ο ελεγκτής πρέπει να σχεδιάσει και να εκτελέσει δοκιμασίες για την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων ως προς τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των συναφών δικλίδων, εάν:

- (α) Η εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμού από τον ελεγκτή περιλαμβάνει την προσδοκία ότι οι δικλίδες λειτουργούν αποτελεσματικά, ή
- (β) Οι ουσιαστικές διαδικασίες και μόνο δεν είναι δυνατό να παρέχουν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σε επίπεδο ισχυρισμού.

Αναφορικά με τις λογιστικές εκτιμήσεις, οι δοκιμασίες του ελεγκτή επί των συναφών δικλίδων πρέπει να ανταποκρίνονται στις αιτίες για την αξιολόγηση που αποδίδονται στους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος. Κατά το σχεδιασμό και την εκτέλεση δοκιμασιών δικλίδων, ο ελεγκτής πρέπει να αποκτά πειστικότερα ελεγκτικά τεκμήρια όσο μεγαλύτερη είναι η εξάρτησή του από στην αποτελεσματικότητα μιας δικλίδας¹⁶. (Βλ. παρ. A85-A89)

20. Για έναν σημαντικό κίνδυνο που σχετίζεται με μια λογιστική εκτίμηση, οι περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου του ελεγκτή πρέπει να περιλαμβάνουν δοκιμασίες δικλίδων κατά την τρέχουσα περίοδο, εάν ο ελεγκτής σχεδιάζει να βασιστεί στις δικλίδες αυτές. Εάν η προσέγγιση σημαντικού κινδύνου αποτελείται μόνο από τις ουσιαστικές διαδικασίες, οι διαδικασίες αυτές πρέπει να περιλαμβάνουν δοκιμασίες λεπτομερειών¹⁷. (Βλ. παρ. A90)

Απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων από γεγονότα που συνέβησαν μέχρι την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή

21. Όταν οι περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου του ελεγκτή περιλαμβάνουν την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων από γεγονότα που συνέβησαν μέχρι την ημερομηνία της έκθεσής του, τότε ο ελεγκτής πρέπει να εκτιμά εάν αυτά τα ελεγκτικά τεκμήρια είναι επαρκή και κατάλληλα για την αντιμετώπιση

¹⁴ ΔΠΕ 330, παράγραφος 7(β)

¹⁵ ΔΠΕ 330, παράγραφος 8

¹⁶ ΔΠΕ 330, παράγραφος 9

¹⁷ ΔΠΕ 330, παράγραφοι 15 και 21

κινδύνων ουσιώδους σφάλματος που σχετίζονται με μια λογιστική εκτίμηση, λαμβάνοντας υπόψη ότι οι μεταβολές στις περιστάσεις και σε άλλες συναφείς συνθήκες μεταξύ του γεγονότος και της ημερομηνίας επιμέτρησης ενδέχεται να επηρεάσουν τη συνάφεια αυτών των ελεγκτικών τεκμηρίων εντός του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς. (Βλ. παρ. A91 – A93)

Δοκιμασία επί του τρόπου με τον οποίο η διοίκηση έκανε μια λογιστική εκτίμηση

22. Όταν τίθεται υπό δοκιμασία ο τρόπος με τον οποίο η διοίκηση έκανε μια λογιστική εκτίμηση, οι περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου του ελεγκτή πρέπει να περιλαμβάνουν διαδικασίες που σχεδιάστηκαν και εκτελέστηκαν σύμφωνα με τις παραγράφους 23-26, ώστε να αποκτηθούν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σχετικά με: (Βλ. παρ. A94)
- (α) Την επιλογή και εφαρμογή μεθόδων, σημαντικών παραδοχών και δεδομένων που χρησιμοποιήθηκαν από τη διοίκηση κατά τη δημιουργία μιας λογιστικής εκτίμησης, και
 - (β) Τον τρόπο με τον οποίο η διοίκηση επέλεξε το σημείο εκτίμησης και ανέπτυξε συναφείς γνωστοποιήσεις σχετικά με την αβεβαιότητα εκτίμησης.

Μέθοδοι

23. Κατά την εφαρμογή των απαιτήσεων της παραγράφου 22, αναφορικά με τις μεθόδους, οι περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου του ελεγκτή πρέπει να εξετάζουν:
- (α) Εάν η μέθοδος που επιλέχθηκε είναι κατάλληλη σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, και, κατά περίπτωση, εάν τυχόν μεταβολές από τη μέθοδο που χρησιμοποιούνταν σε προηγούμενες περιόδους είναι κατάλληλες, (Βλ. παρ. A95, A97)
 - (β) Εάν οι κρίσεις που έγιναν κατά την επιλογή της μεθόδου εγείρουν ενδείξεις ενδεχόμενης μεροληψίας εκ μέρους της διοίκησης, (Βλ. παρ. A96)
 - (γ) Εάν οι υπολογισμοί εφαρμόζονται σύμφωνα με τη μέθοδο και είναι μαθηματικά ακριβείς,
 - (δ) Όταν η εφαρμογή της μεθόδου από τη διοίκηση περιλαμβάνει σύνθετη χρήση μοντέλων, εάν οι κρίσεις έχουν εφαρμοστεί με συνέπεια και εάν, κατά περίπτωση: (Βλ. παρ. A98 – A100)
 - (i) Ο σχεδιασμός του μοντέλου πληροί τον στόχο επιμέτρησης του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς, είναι κατάλληλος υπό τις περιστάσεις, και κατά περίπτωση, τυχόν μεταβολές από το μοντέλο προηγούμενης περιόδου είναι κατάλληλες υπό τις περιστάσεις, και

- (ii) Οι προσαρμογές στο αποτέλεσμα του μοντέλου είναι συνεπείς με τον στόχο επιμέτρησης του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς και είναι κατάλληλες υπό τις περιστάσεις, και
- (ε) Εάν η ακεραιότητα των σημαντικών παραδοχών και των δεδομένων έχει διατηρηθεί κατά την εφαρμογή της μεθόδου. (Βλ. παρ. A101)

Σημαντικές παραδοχές

24. Κατά την εφαρμογή των απαιτήσεων της παραγράφου 22, αναφορικά με τις σημαντικές παραδοχές, οι περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου του ελεγκτή πρέπει να εξετάζουν:
- (α) Εάν οι σημαντικές παραδοχές είναι κατάλληλες σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, και, κατά περίπτωση, εάν τυχόν μεταβολές από προηγούμενες περιόδους είναι κατάλληλες, (Βλ. παρ. A95, A102 - A103)
 - (β) Εάν οι κρίσεις που έγιναν κατά την επιλογή των σημαντικών παραδοχών εγείρουν ενδείξεις ενδεχόμενης μεροληψίας εκ μέρους της διοίκησης, (Βλ. παρ. A96)
 - (γ) Εάν οι σημαντικές παραδοχές είναι συνεπείς μεταξύ τους αλλά και με εκείνες που χρησιμοποιήθηκαν σε άλλες λογιστικές εκτιμήσεις, ή με συναφείς παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν σε άλλους τομείς των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της οντότητας, βάσει της γνώσης που αποκόμισε ο ελεγκτής κατά τον έλεγχο, και (Βλ. παρ. A104)
 - (δ) Κατά περίπτωση, εάν η διοίκηση έχει την πρόθεση να ακολουθήσει συγκεκριμένους τρόπους δράσης και έχει τη δυνατότητα να το πράξει. (Βλ. παρ. A105)

Δεδομένα

25. Κατά την εφαρμογή των απαιτήσεων της παραγράφου 22, αναφορικά με τα δεδομένα, οι περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου του ελεγκτή πρέπει να εξετάζουν:
- (α) Εάν τα δεδομένα είναι κατάλληλα σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, και, κατά περίπτωση, εάν τυχόν μεταβολές από προηγούμενες περιόδους είναι κατάλληλες, (Βλ. παρ. A95, A106)
 - (β) Εάν οι κρίσεις που έγιναν κατά την επιλογή των δεδομένων εγείρουν ενδείξεις ενδεχόμενης μεροληψίας εκ μέρους της διοίκησης, (Βλ. παρ. A96)
 - (γ) Εάν τα δεδομένα είναι σχετικά και αξιόπιστα υπό τις περιστάσεις, και (Βλ. παρ. A107)

- (δ) Εάν τα δεδομένα έχουν γίνει δεόντως κατανοητά ή έχουν ερμηνευθεί καταλλήλως από τη διοίκηση ακόμα και αναφορικά με συμβατικούς όρους. (Βλ. παρ. Α108)

Η επιλογή σημείου εκτίμησης από τη διοίκηση και συναφείς γνωστοποιήσεις περί αβεβαιότητας εκτίμησης

26. Κατά την εφαρμογή των απαιτήσεων της παραγράφου 22, οι περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου του ελεγκτή πρέπει να εξετάζουν εάν σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, η διοίκηση έχει λάβει τα κατάλληλα μέτρα ώστε:

- (α) Να κατανοήσει την αβεβαιότητα εκτίμησης, (Βλ. παρ. Α109)
- (β) Να αντιμετωπίσει την αβεβαιότητα εκτίμησης επιλέγοντας το κατάλληλο σημείο εκτίμησης αναπτύσσοντας συναφείς γνωστοποιήσεις περί αβεβαιότητας εκτίμησης. (Βλ. παρ. Α110 – Α114)

27. Όταν, κατά την κρίση του ελεγκτή βάσει των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν, η διοίκηση δεν έχει λάβει τα κατάλληλα μέτρα προκειμένου να κατανοήσει ή να αντιμετωπίσει την αβεβαιότητα εκτίμησης, τότε ο ελεγκτής πρέπει: (Βλ. παρ. Α115-Α117)

- (α) Να ζητήσει από τη διοίκηση να διενεργήσει πρόσθετες διαδικασίες προκειμένου να κατανοήσει την αβεβαιότητα εκτίμησης ή να την αντιμετωπίσει επανεξετάζοντας την επιλογή του σημείου εκτίμησης της ή εξετάζοντας την παροχή πρόσθετων γνωστοποιήσεων σχετικά με την αβεβαιότητα εκτίμησης και να εκτιμήσει την(τις) απάντηση(εις) της διοίκησης, σύμφωνα με την παράγραφο 26,
- (β) Εάν ο ελεγκτής διαπιστώσει ότι η απάντηση της διοίκησης στο αίτημά του δεν αντιμετωπίζει επαρκώς την αβεβαιότητα εκτίμησης, στο βαθμό που αυτό είναι πρακτικά εφικτό, να αναπτύξει σημείο εκτίμησης ή εύρος του ελεγκτή, σύμφωνα με τις παραγράφους 28-29, και
- (γ) Να εκτιμά εάν υπάρχει ελάττωμα στις εσωτερικές δικλίδες ελέγχου και, εάν όντως υπάρχει, να το κοινοποιεί σύμφωνα με το ΔΠΕ 265¹⁸.

Ανάπτυξη σημείου εκτίμησης ή του εύρους του ελεγκτή

28. Όταν ο ελεγκτής αναπτύσσει σημείο εκτίμησης ή εύρος για να εκτιμήσει το σημείο εκτίμησης της διοίκησης και τις συναφείς γνωστοποιήσεις σχετικά με την αβεβαιότητα εκτίμησης, συμπεριλαμβανομένων των απαιτήσεων της παραγράφου 27(β), τότε οι περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου του ελεγκτή πρέπει να περιλαμβάνουν διαδικασίες για την εκτίμηση του εάν οι μέθοδοι, οι παραδοχές ή τα δεδομένα που χρησιμοποιήθηκαν είναι κατάλληλα εντός του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς. Ανεξάρτητα από το εάν ο ελεγκτής χρησιμοποιεί τις μεθόδους, τις παραδοχές και τα δεδομένα της

¹⁸ ΔΠΕ 265, «Κοινοποίηση ελλείψεων σε εσωτερικές δικλίδες προς εκείνους που είναι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση και για τη διοίκηση»

διοίκησης ή τα δικά του, αυτές οι περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου πρέπει να σχεδιαστούν και να εκτελεστούν ώστε να αντιμετωπίσουν τα ζητήματα στις παραγράφους 23-25. (Βλ. παρ. A118 – A123)

29. Εάν ο ελεγκτής αναπτύξει εύρος, τότε πρέπει:
- (α) Να ορίσει ότι το εύρος περιλαμβάνει μόνο ποσά που υποστηρίζονται από επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια και έχει εκτιμηθεί από τον ελεγκτή ότι είναι εύλογα στο πλαίσιο των στόχων επιμέτρησης και άλλων απαιτήσεων του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς, και (Βλ. παρ. A124 – A125)
 - (β) Να σχεδιάσει και να εκτελέσει περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου προκειμένου να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος οι οποίοι σχετίζονται με τις γνωστοποιήσεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που περιγράφουν την αβεβαιότητα εκτίμησης.

Άλλα ζητήματα που σχετίζονται με τα ελεγκτικά τεκμήρια

30. Κατά την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων αναφορικά με τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος που σχετίζονται με λογιστικές εκτιμήσεις, ανεξάρτητα από τις πηγές πληροφόρησης που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ως ελεγκτικά τεκμήρια, ο ελεγκτής πρέπει να συμμορφώνεται με τις σχετικές απαιτήσεις του ΔΠΕ 500.

Όταν χρησιμοποιείται το έργο ενός ειδήμονα της διοίκησης, οι απαιτήσεις στις παραγράφους 21-29 του παρόντος ΔΠΕ μπορεί να βοηθήσουν τον ελεγκτή στην εκτίμηση της καταλληλότητας του έργου του ειδήμονα ως ελεγκτικού τεκμηρίου για συναφείς ισχυρισμούς σύμφωνα με την παράγραφο 8(γ) του ΔΠΕ 500. Κατά την εκτίμηση του έργου του ειδήμονα της διοίκησης, η φύση, ο χρόνος και η έκταση των περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου επηρεάζονται από την εκτίμηση του ελεγκτή ως προς την ικανότητα, τις δεξιότητες, και την αντικειμενικότητα, καθώς και από την κατανόησή του ως προς τη φύση του έργου που διενεργείται από τον ειδήμονα, και την εξοικείωση του ελεγκτή με τον τομέα ειδικευσης του ειδήμονα. (Βλ. παρ. A126 – A132)

Γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με τις λογιστικές εκτιμήσεις

31. Ο ελεγκτής πρέπει να σχεδιάζει και να εκτελεί περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου προκειμένου να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος στο επίπεδο ισχυρισμού για γνωστοποιήσεις συναφείς με μια λογιστική εκτίμηση, εκτός από εκείνες που σχετίζονται με την αβεβαιότητα εκτίμησης που περιγράφεται στις παραγράφους 26(β) και 29(β).

Ενδείξεις πιθανής μεροληψίας της διοίκησης

32. Ο ελεγκτής πρέπει να εκτιμά εάν οι κρίσεις και οι αποφάσεις της διοίκησης κατά τη δημιουργία λογιστικών εκτιμήσεων που περιλαμβάνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, έστω και αν είναι μεμονωμένα εύλογες, αποτελούν ενδείξεις πιθανής μεροληψίας εκ μέρους της διοίκησης. Όταν

εντοπίζονται ενδείξεις πιθανής μεροληψίας εκ μέρους της διοίκησης, τότε ο ελεγκτής πρέπει να εκτιμήσει τις επιπτώσεις στον έλεγχο. Όπου υπάρχει πρόθεση παραπλάνησης, η μεροληψία της διοίκησης είναι εκ φύσεως δόλια. (Βλ. παρ. Α133-Α136)

Γενική αξιολόγηση βάσει διαδικασιών ελέγχου που διενεργήθηκαν

33. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΕ 330 στις λογιστικές εκτιμήσεις¹⁹, ο ελεγκτής πρέπει να εκτιμά, βάσει των διαδικασιών ελέγχου που εκτελέστηκαν και των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν, εάν: (Βλ. παρ. Α137-Α138)
- (α) Οι εκτιμήσεις των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος στο επίπεδο ισχυρισμού παραμένουν κατάλληλες, ακόμα και σε περιπτώσεις που έχουν εντοπιστεί ενδείξεις πιθανής μεροληψίας της διοίκησης,
 - (β) Οι αποφάσεις της διοίκησης αναφορικά με την αναγνώριση, επιμέτρηση, παρουσίαση και γνωστοποίηση αυτών των λογιστικών εκτιμήσεων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι σύμφωνες με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, και
 - (γ) Έχουν αποκτηθεί επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια.
34. Κατά τη δημιουργία της εκτίμησης που απαιτείται από την παράγραφο 33(γ), ο ελεγκτής πρέπει να λάβει υπόψη του όλα τα σχετικά ελεγκτικά τεκμήρια που έχουν αποκτηθεί, είτε αυτά είναι επιβεβαιωτικά είτε είναι αντιφατικά²⁰. Εάν ο ελεγκτής δεν μπορεί να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, τότε πρέπει να εκτιμήσει τις συνέπειες για τον έλεγχο ή για τη γνώμη του επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο)²¹.

Καθορισμός του εάν οι λογιστικές εκτιμήσεις είναι εύλογες ή εσφαλμένες

35. Ο ελεγκτής πρέπει να καθορίζει εάν οι λογιστικές εκτιμήσεις και οι συναφείς γνωστοποιήσεις είναι εύλογες εντός του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς, ή είναι εσφαλμένες. Το ΔΠΕ 450²² παρέχει καθοδήγηση επί του τρόπου με τον οποίο ο ελεγκτής μπορεί να διακρίνει τα σφάλματα (είτε είναι πραγματικός, είτε επικριτικός, ή προβλεπόμενος) για την εκτίμησή του επί της επίπτωσης των μη διορθωμένων σφαλμάτων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. (Βλ. παρ. Α12-Α13, Α139 – Α144)
36. Αναφορικά με τις λογιστικές εκτιμήσεις, ο ελεγκτής πρέπει να εκτιμά:
- (α) Στην περίπτωση ενός πλαισίου εύλογης παρουσίασης, εάν η διοίκηση έχει συμπεριλάβει γνωστοποιήσεις, πέρα από εκείνες που συγκεκριμένα απαιτούνται από το πλαίσιο, οι οποίες είναι απαραίτητες

¹⁹ ΔΠΕ 330, παράγραφοι 25-26

²⁰ ΔΠΕ 500, παράγραφος 11

²¹ ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο), «Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή»

²² ΔΠΕ 450, παράγραφος Α6

ώστε να επιτευχθεί η εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στο σύνολό τους²³, ή

- (β) Στην περίπτωση ενός πλαισίου συμμόρφωσης, εάν οι γνωστοποιήσεις είναι εκείνες που είναι απαραίτητες ώστε οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις να μην είναι παραπλανητικές.²⁴

Έγγραφες διαβεβαιώσεις

37. Ο ελεγκτής πρέπει να αιτείται έγγραφες διαβεβαιώσεις από τη διοίκηση²⁵ και όπου ενδείκνυται, από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σχετικά με το εάν οι μέθοδοι, οι σημαντικές παραδοχές και τα δεδομένα που χρησιμοποιήθηκαν κατά τη διενέργεια λογιστικών εκτιμήσεων και συναφών γνωστοποιήσεων είναι κατάλληλα για την επίτευξη αναγνώρισης, επιμέτρησης ή γνωστοποίησης που είναι σε συμφωνία με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Ο ελεγκτής πρέπει επίσης να εξετάσει την ανάγκη απόκτησης διαβεβαιώσεων επί συγκεκριμένων λογιστικών εκτιμήσεων, ακόμα και σε σχέση με τις μεθόδους τις παραδοχές ή τα δεδομένα που χρησιμοποιήθηκαν. (Βλ. παρ. A145)

Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, τη διοίκηση ή άλλα συνδεδεμένα μέρη

38. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΕ 260²⁶ (Αναθεωρημένο) και του ΔΠΕ 265²⁷, ο ελεγκτής απαιτείται να κοινοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ή στη διοίκηση ορισμένα ζητήματα, συμπεριλαμβανομένων σημαντικών ποιοτικών πτυχών των λογιστικών πρακτικών της οντότητας και σημαντικών ελαττωμάτων στις εσωτερικές δικλίδες, αντίστοιχα. Πράττοντάς το, ο ελεγκτής πρέπει να εξετάσει τα ζητήματα, εάν υπάρχουν, που πρόκειται να κοινοποιηθούν αναφορικά με λογιστικές εκτιμήσεις και να λάβει υπόψη του εάν οι αιτίες που αποδόθηκαν στους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σχετίζονται με αβεβαιότητα εκτίμησης ή με τις επιπτώσεις της πολυπλοκότητας, της υποκειμενικότητας ή παραγόντων ενδογενούς κινδύνου κατά την διενέργεια λογιστικών εκτιμήσεων και συναφών γνωστοποιήσεων. Επιπρόσθετα, σε ορισμένες περιστάσεις, απαιτείται από τον ελεγκτή από νόμο ή κανονισμό να επικοινωνεί για ορισμένα ζητήματα με άλλα σχετικά μέρη, όπως κανονιστικές αρχές ή αρχές προληπτικής εποπτείας. (Βλ. παρ. A146 – A148)

Τεκμηρίωση

39. Ο ελεγκτής θα πρέπει να περιλαμβάνει στη τεκμηρίωση ελέγχου:²⁸ (Βλ. παρ. A149 – A152)
- (α) Τα σημαντικότερα στοιχεία της κατανόησης του ελεγκτή περί της οντότητας και του περιβάλλοντος της, συμπεριλαμβανομένων των

²³ Βλέπε επίσης το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 14

²⁴ Βλέπε επίσης το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 19

²⁵ ΔΠΕ 580, «Έγγραφες διαβεβαιώσεις»

²⁶ ΔΠΕ 260, «Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση», παράγραφος 16(α)

²⁷ ΔΠΕ 265, παράγραφος 9

²⁸ ΔΠΕ 230, «Τεκμηρίωση ελέγχου», παράγραφοι 8-11, A6, A7 και A10

εσωτερικών δικλίδων της οντότητας που σχετίζονται με τις λογιστικές εκτιμήσεις της,

- (β) Τη σύνδεση των περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου του ελεγκτή με τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος στο επίπεδο ισχυρισμού²⁹, λαμβάνοντας υπόψη τις αιτίες (είτε σχετίζονται με ενδογενή κίνδυνο ή με κίνδυνο δικλίδων) δεδομένης της αξιολόγησης των κινδύνων αυτών,
- (γ) Την(Τις) αντίδραση(εις) του ελεγκτή όταν η διοίκηση δεν έχει κάνει τα απαραίτητα βήματα προς την κατανόηση και την αντιμετώπιση της αβεβαιότητας εκτίμησης,
- (δ) Τις ενδείξεις πιθανής μεροληψίας εκ μέρους της διοίκησης, εάν υπάρχουν, αναφορικά με λογιστικές εκτιμήσεις, καθώς και την εκτίμηση του ελεγκτή επί των επιπτώσεων στον έλεγχο, όπως απαιτείται από την παράγραφο 32, και
- (ε) Τις σημαντικές κρίσεις που σχετίζονται με την πεποίθηση του ελεγκτή ως προς το εάν οι λογιστικές εκτιμήσεις και συναφείς γνωστοποιήσεις είναι εύλογες, εντός του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς, ή εσφαλμένες.

Εφαρμογή και Λοιπό Επεξηγηματικό Υλικό

Φύση λογιστικών εκτιμήσεων (Βλ. παρ. 2)

Παραδείγματα λογιστικών εκτιμήσεων

A1. Στα παραδείγματα λογιστικών εκτιμήσεων που σχετίζονται με τάξεις συναλλαγών, υπόλοιπα λογαριασμών και γνωστοποιήσεις, περιλαμβάνονται τα εξής:

- Απαξιωμένα αποθέματα.
- Απόσβεση ενσώματων παγίων (περιουσιακά στοιχεία και εξοπλισμός).
- Αποτίμηση αξίας παγίων υποδομής.
- Αποτίμηση αξίας χρηματοοικονομικών μέσων.
- Αποτέλεσμα εκκρεμοδικίας (ή αποτελέσματα εκκρεμών δικαστικών διενέξεων).
- Πρόβλεψη για αναμενόμενες πιστωτικές ζημίες.
- Αποτίμηση ασφαλιστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από ασφαλιστική σύμβαση.

²⁹ ΔΠΕ 330, παράγραφος 28(β)

- Υποχρεώσεις από παρασχεθείσες εγγυήσεις.
- Υποχρεώσεις αποζημιώσεων μισθωτών λόγω συνταξιοδότησης.
- Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.
- Εύλογη αξία περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων που αποκτήθηκαν κατά τη συνένωση επιχειρήσεων, συμπεριλαμβανομένου του καθορισμού υπεραξίας και άυλων περιουσιακών στοιχείων.
- Απομείωση μακρόβιων περιουσιακών στοιχείων ή ακινήτων ή εξοπλισμού προς διάθεση.
- Μη νομισματικές ανταλλαγές περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων μεταξύ ανεξάρτητων μερών.
- Αναγνωρισμένα έσοδα για μακροχρόνιες συμβάσεις.

Μέθοδοι

A2. Μέθοδος είναι μια τεχνική επιμέτρησης που χρησιμοποιείται από τη διοίκηση για να κάνει μια λογιστική εκτίμηση σύμφωνα με την απαιτούμενη βάση επιμέτρησης. Για παράδειγμα, μια αναγνωρισμένη μέθοδος που χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό λογιστικών εκτιμήσεων που σχετίζονται με συναλλαγές για παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών είναι ο καθορισμός μιας θεωρητικής τιμής δικαιώματος προαίρεσης αγοράς χρησιμοποιώντας τον τύπο τιμολόγησης δικαιωμάτων προαίρεσης *Black-Scholes*. Η μέθοδος εφαρμόζεται χρησιμοποιώντας ένα υπολογιστικό εργαλείο ή μια διαδικασία, που μερικές φορές αναφέρεται ως μοντέλο, και περιλαμβάνει την εφαρμογή παραδοχών και δεδομένων, λαμβάνοντας υπόψη ένα σύνολο σχέσεων μεταξύ τους.

Παραδοχές και δεδομένα

A3. Οι παραδοχές περιλαμβάνουν κρίσεις με βάση τις διαθέσιμες πληροφορίες σχετικά με θέματα όπως η επιλογή επιτοκίου, προεξοφλητικού επιτοκίου ή κρίσεις σχετικά με μελλοντικές συνθήκες ή γεγονότα. Μια παραδοχή μπορεί να επιλεγεί από τη διοίκηση μεταξύ μιας σειράς κατάλληλων εναλλακτικών λύσεων. Οι παραδοχές που μπορεί να πραγματοποιηθούν ή να ταυτοποιηθούν από έναν ειδήμονα της διοίκησης αποτελούν παραδοχές της διοίκησης όταν χρησιμοποιούνται από τη διοίκηση για μια λογιστική εκτίμηση.

A4. Για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΕ, τα δεδομένα είναι πληροφορίες που μπορεί να ληφθούν μέσω άμεσης παρατήρησης ή από μέρος εκτός της οντότητας. Οι πληροφορίες που λαμβάνονται με την εφαρμογή αναλυτικών ή ερμηνευτικών τεχνικών στα δεδομένα αναφέρονται ως παράγωγα δεδομένα όταν αυτές οι τεχνικές έχουν μια καλά εδραιωμένη θεωρητική βάση και συνεπώς μικρότερη ανάγκη για κρίση εκ μέρους της διοίκησης. Διαφορετικά, αυτές οι πληροφορίες αποτελούν μια παραδοχή.

A5. Παραδείγματα δεδομένων περιλαμβάνουν:

- Τιμές που συμφωνήθηκαν στις συναλλαγές της αγοράς.
- Χρόνους λειτουργίας ή ποσότητες παραγωγής από μηχανή παραγωγής.
- Ιστορικές τιμές ή άλλοι όροι που περιλαμβάνονται σε συμβάσεις, όπως συμβατικό επιτόκιο, πρόγραμμα πληρωμών και όρος που περιλαμβάνεται σε σύμβαση δανείου.
-) Πληροφορίες για μελλοντικά στοιχεία όπως οικονομικές ή άλλες προβλέψεις κερδών που λαμβάνονται από εξωτερική πηγή πληροφοριών, ή
- Ένα μελλοντικό επιτόκιο που καθορίζεται χρησιμοποιώντας τεχνικές παρεμβολής από προθεσμιακά επιτόκια (παράγωγα δεδομένα)

A6. Τα δεδομένα ενδέχεται να προέρχονται από ένα ευρύ φάσμα πηγών. Για παράδειγμα, τα δεδομένα μπορεί:

- Να παράχθηκαν εντός του οργανισμού ή εξωτερικά,
- Να λήφθηκαν από ένα σύστημα που βρίσκεται εντός ή εκτός των γενικών ή των αναλυτικών καθολικών,
- Να παρατηρούνται σε συμβόλαια, ή
- Να παρατηρούνται σε νομοθετικές ή κανονιστικές δηλώσεις.

Κλιμάκωση (Βλ. παρ.3)

A7. Παραδείγματα παραγράφων που περιλαμβάνουν οδηγίες σχετικά με τον τρόπο κλιμάκωσης των απαιτήσεων του παρόντος ΔΠΕ περιλαμβάνουν τις παραγράφους A20 – A22, A63, A67 και A84.

Σημαντικότερες έννοιες του παρόντος ΔΠΕ

Παράγοντες ενδογενούς κινδύνου (Βλ. παρ. 4)

A8. Οι παράγοντες ενδογενών κινδύνων είναι χαρακτηριστικά συνθηκών και συμβάντων που μπορεί να επηρεάσουν τη ροπή ενός ισχυρισμού προς το σφάλμα, πριν από την εξέταση των δικλίδων. Το Παράρτημα 1 εξηγεί περαιτέρω τη φύση αυτών των παραγόντων ενδογενών κινδύνων και τις μεταξύ τους σχέσεις, στο πλαίσιο της πραγματοποίησης λογιστικών εκτιμήσεων και της παρουσίας τους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

A9. Εκτός από τους παράγοντες ενδογενούς κινδύνου αβεβαιότητας εκτίμησης, της πολυπλοκότητας ή της υποκειμενικότητας, άλλοι παράγοντες ενδογενούς κινδύνου που μπορεί να εξετάσει ο ελεγκτής κατά τον εντοπισμό και την αξιολόγηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μπορεί να περιλαμβάνουν το βαθμό στον οποίο υπόκειται η λογιστική εκτίμηση ή επηρεάζεται από:

- Την αλλαγή στη φύση ή στις περιστάσεις των σχετικών κονδυλίων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ή στις απαιτήσεις του ισχύοντος πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς που ενδέχεται να προκαλέσουν την ανάγκη αλλαγών στη μέθοδο, στις παραδοχές ή στα δεδομένα που χρησιμοποιήθηκαν για τη λογιστική εκτίμηση.
- Η ροπή προς το σφάλμα λόγω μεροληψίας της διοίκησης ή απάτης κατά τη δημιουργία μια λογιστικής εκτίμησης.

Κίνδυνος δικλίδων (Βλ. παρ. 6)

A10. Ένας σημαντικός παράγοντας για τον ελεγκτή κατά την αξιολόγηση του κινδύνου δικλίδων στο επίπεδο ισχυρισμού είναι η αποτελεσματικότητα του σχεδιασμού των δικλίδων στις οποίες σκοπεύει να βασιστεί, καθώς και του βαθμού στον οποίο οι δικλίδες αντιμετωπίζουν τους εκτιμώμενους ενδογενείς κινδύνους στο επίπεδο ισχυρισμού. Η αξιολόγηση του ελεγκτή ότι οι δικλίδες έχουν σχεδιαστεί αποτελεσματικά και έχουν εφαρμοστεί υποστηρίζει την προσδοκία σχετικά με τη λειτουργική αποτελεσματικότητά τους, ώστε να αποφασιστεί εάν θα τις θέσει σε δοκιμασία.

Επαγγελματικός σκεπτικισμός (Βλ. παρ. 8)

A11. Οι παράγραφοι A60, A95, A96, A137 και A139 αποτελούν παραδείγματα παραγράφων που περιγράφουν τρόπους με τους οποίους ο ελεγκτής μπορεί να ασκήσει επαγγελματικό σκεπτικισμό. Η παράγραφος A152 παρέχει καθοδήγηση σχετικά με τους τρόπους με τους οποίους μπορεί να τεκμηριωθεί η άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού από τον ελεγκτή και περιλαμβάνει παραδείγματα συγκεκριμένων παραγράφων στο παρόν ΔΠΕ σύμφωνα με τις οποίες η τεκμηρίωση μπορεί να παρέχει αποδείξεις για την άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού.

Η έννοια του «Εύλογου» (Βλ. παρ. 9, 35)

A12. Άλλες εκτιμήσεις που μπορεί να σχετίζονται με την εξέταση του ελεγκτή για το κατά πόσον οι λογιστικές εκτιμήσεις και οι σχετικές γνωστοποιήσεις είναι εύλογες σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς περιλαμβάνουν το εάν και κατά πόσο:

- Τα δεδομένα και οι παραδοχές που χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό της λογιστικής εκτίμησης είναι συνεπείς μεταξύ τους και με αυτές που χρησιμοποιούνται σε άλλες λογιστικές εκτιμήσεις ή τομείς των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της οντότητας, και
- Η λογιστική εκτίμηση λαμβάνει υπόψη τις κατάλληλες πληροφορίες, όπως απαιτείται από το ισχύον πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

A13. Ο όρος «εφαρμόζεται κατάλληλα» όπως χρησιμοποιείται στην παράγραφο 9 σημαίνει κατά τρόπο που όχι μόνο συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς, αλλά, κατ' αυτόν τον τρόπο, αντικατοπτρίζει κρίσεις που είναι συνεπείς με τον σκοπό της βάσης επιμέτρησης σε αυτό το πλαίσιο.

Ορισμοί

Λογιστική εκτίμηση (Βλ. παρ. 12(α))

A14. Οι λογιστικές εκτιμήσεις είναι χρηματικά ποσά που ενδέχεται να σχετίζονται με κατηγορίες συναλλαγών ή υπόλοιπα λογαριασμών που αναγνωρίζονται ή γνωστοποιούνται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Οι λογιστικές εκτιμήσεις περιλαμβάνουν επίσης χρηματικά ποσά που περιλαμβάνονται σε γνωστοποιήσεις ή χρησιμοποιούνται για τη λήψη αποφάσεων σχετικά με την αναγνώριση ή τη γνωστοποίηση που σχετίζεται με μια κατηγορία συναλλαγών ή υπολοίπων λογαριασμών.

Σημείο εκτίμησης ελεγκτή ή εύρος του ελεγκτή (Βλ. παρ. 12(β))

A15. Το σημείο εκτίμησης ή το εύρος του ελεγκτή μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την άμεση αξιολόγηση μιας λογιστικής εκτίμησης (για παράδειγμα, μιας πρόβλεψης απομείωσης ή την εύλογη αξία διαφόρων τύπων χρηματοοικονομικών μέσων) ή έμμεσα (για παράδειγμα, ένα ποσό που θα χρησιμοποιηθεί ως σημαντική παραδοχή για λογιστική εκτίμηση). Μια παρόμοια προσέγγιση μπορεί να ακολουθηθεί από τον ελεγκτή για την ανάπτυξη ενός ποσού ή εύρους ποσών κατά την αξιολόγηση ενός μη νομισματικού δεδομένου ή μιας παραδοχής (για παράδειγμα, εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου).

Αβεβαιότητα εκτίμησης (Βλ. παρ. 12(γ))

A16. Δεν υπόκεινται όλες οι λογιστικές εκτιμήσεις σε υψηλό βαθμό αβεβαιότητας. Για παράδειγμα, ορισμένα κονδύλια στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ενδέχεται να έχουν ενεργή και ανοιχτή αγορά που παρέχει άμεσα διαθέσιμες και αξιόπιστες πληροφορίες σχετικά με τις τιμές στις οποίες πραγματοποιούνται οι πραγματικές ανταλλαγές. Ωστόσο, η αβεβαιότητα εκτίμησης μπορεί να υπάρχει ακόμη και όταν η μέθοδος αποτίμησης και τα δεδομένα είναι σαφώς καθορισμένα. Για παράδειγμα, η αποτίμηση των κινητών αξιών που είναι εισηγμένες σε μια ενεργή και ανοιχτή αγορά στην εισηγμένη τιμή της αγοράς μπορεί να απαιτεί προσαρμογή εάν η εκμετάλλευση είναι σημαντική ή υπόκειται σε περιορισμούς ως προς την εμπορευσιμότητα. Επιπλέον, οι γενικές οικονομικές συνθήκες που επικρατούσαν εκείνη τη στιγμή, για παράδειγμα, η έλλειψη ρευστότητας σε μια συγκεκριμένη αγορά, ενδέχεται να επηρεάσει την αβεβαιότητα της εκτίμησης.

Μεροληψία διοίκησης (Βλ. παρ. 12(δ))

A17. Τα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς συχνά απαιτούν ουδετερότητα, δηλαδή ελευθερία από κάθε μεροληψία. Η αβεβαιότητα εκτίμησης δημιουργεί υποκειμενικότητα κατά την πραγματοποίηση μιας λογιστικής εκτίμησης. Η παρουσία υποκειμενικότητας δημιουργεί την ανάγκη κρίσης εκ μέρους της διοίκησης και, ως εκ τούτου, τη ροπή προς την ακούσια ή εκούσια μεροληψία της (για παράδειγμα, ως αποτέλεσμα κινήτρων για επίτευξη ενός επιθυμητού

στόχου κέρδους ή αναλογίας κεφαλαίου). Η ευαισθησία μιας λογιστικής εκτίμησης στη μεροληψία της διοίκησης αυξάνεται σύμφωνα με την έκταση της υποκειμενικότητας στον υπολογισμό της λογιστικής εκτίμησης.

Αποτέλεσμα λογιστικής εκτίμησης (Βλ. παρ. 12(στ))

A18. Ορισμένες λογιστικές εκτιμήσεις, από τη φύση τους, δεν έχουν αποτέλεσμα που να σχετίζεται με το έργο του ελεγκτή το οποίο εκτελείται σύμφωνα με το παρόν ΔΠΕ. Για παράδειγμα, μια λογιστική εκτίμηση μπορεί να βασίζεται στις αντιλήψεις των συμμετεχόντων στην αγορά σε μια δεδομένη χρονική στιγμή. Συνεπώς, η τιμή που επιτυγχάνεται όταν πωλείται ένα περιουσιακό στοιχείο ή μεταβιβάζεται μια υποχρέωση μπορεί να διαφέρει από τη σχετική λογιστική εκτίμηση που έγινε κατά την ημερομηνία αναφοράς, διότι, με την πάροδο του χρόνου, οι αντιλήψεις των συμμετεχόντων στην αγορά για την αξία έχουν αλλάξει.

Διαδικασίες αξιολόγησης κινδύνου και συναφείς δραστηριότητες

Απόκτηση κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της (Βλ. παρ. 13)

A19. Οι παράγραφοι 11–24 του ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο) απαιτούν από τον ελεγκτή να κατανοήσει ορισμένα θέματα σχετικά με την οντότητα και το περιβάλλον της, συμπεριλαμβανομένων των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου της οντότητας. Οι απαιτήσεις της παραγράφου 13 του παρόντος ΔΠΕ σχετίζονται πιο συγκεκριμένα με λογιστικές εκτιμήσεις και βασίζονται στις ευρύτερες απαιτήσεις του ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο).

Κλιμάκωση

A20. Η φύση, ο χρόνος και η έκταση των διαδικασιών του ελεγκτή προκειμένου να αποκτήσει την κατανόηση της οντότητας και του περιβάλλοντός της, συμπεριλαμβανομένων των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου της οντότητας, που σχετίζονται με τις λογιστικές εκτιμήσεις της, ενδέχεται να εξαρτώνται, σε μεγαλύτερο ή μικρότερο βαθμό, από την έκταση στην οποία μεμονωμένα θέματα ισχύουν υπό τις περιστάσεις. Για παράδειγμα, η οντότητα μπορεί να έχει λίγες συναλλαγές ή άλλα γεγονότα και συνθήκες που να δημιουργούν την ανάγκη για λογιστικές εκτιμήσεις, οι εφαρμοστέες απαιτήσεις χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να είναι απλές στην εφαρμογή και ενδέχεται να μην υπάρχουν σχετικοί ρυθμιστικοί παράγοντες. Περαιτέρω, οι λογιστικές εκτιμήσεις ενδέχεται να μην απαιτούν σημαντικές κρίσεις και η διαδικασία για την πραγματοποίηση των λογιστικών εκτιμήσεων μπορεί να είναι λιγότερο περίπλοκη. Υπό αυτές τις συνθήκες, οι λογιστικές εκτιμήσεις ενδέχεται να υπόκεινται ή επηρεάζονται από την αβεβαιότητα, την πολυπλοκότητα, την υποκειμενικότητα ή άλλους ενδογενείς παράγοντες κινδύνου σε μικρότερο βαθμό και μπορεί να υπάρχουν λιγότερες δικλίδες που να σχετίζονται με τον έλεγχο. Εάν αυτό ισχύει, οι διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου του ελεγκτή είναι πιθανό να είναι λιγότερο εκτεταμένες και μπορεί να ληφθούν κυρίως μέσω ερευνών της διοίκησης με κατάλληλες ευθύνες για

τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και απλές οδηγίες της διαδικασίας της διοίκησης για τη λογιστική εκτίμηση.

A21. Αντιθέτως, οι λογιστικές εκτιμήσεις μπορεί να απαιτούν σημαντικές κρίσεις από τη διοίκηση και η διαδικασία για τον υπολογισμό των λογιστικών εκτιμήσεων μπορεί να είναι περίπλοκη και να περιλαμβάνει τη χρήση πολύπλοκων μοντέλων. Επιπλέον, η οντότητα μπορεί να έχει ένα πιο εξελιγμένο πληροφοριακό σύστημα και πιο εκτεταμένες δικλίδες ελέγχου στις λογιστικές εκτιμήσεις. Υπό αυτές τις περιστάσεις, οι λογιστικές εκτιμήσεις ενδέχεται να υπόκεινται ή επηρεάζονται από την αβεβαιότητα, την υποκειμενικότητα, την πολυπλοκότητα ή άλλους ενδογενείς παράγοντες κινδύνου σε μεγαλύτερο βαθμό. Εάν αυτό ισχύει, η φύση ή ο χρόνος των διαδικασιών αξιολόγησης κινδύνου του ελεγκτή είναι πιθανό να διαφέρουν ή να είναι πιο εκτεταμένοι από ότι στις περιστάσεις της παραγράφου A20.

A22. Τα ακόλουθα ζητήματα ενδέχεται να αφορούν σε οντότητες με απλές επιχειρήσεις, οι οποίες μπορεί να περιλαμβάνουν πολλές μικρότερες οντότητες:

- Οι διαδικασίες που σχετίζονται με τις λογιστικές εκτιμήσεις μπορεί να μην είναι περίπλοκες επειδή οι επιχειρηματικές δραστηριότητες είναι απλές ή οι απαιτούμενες εκτιμήσεις μπορεί να έχουν μικρότερο βαθμό αβεβαιότητας εκτίμησης.
- Οι λογιστικές εκτιμήσεις μπορεί να δημιουργηθούν εκτός των γενικών και αναλυτικών καθολικών, οι δικλίδες στην ανάπτυξη τους μπορεί να είναι περιορισμένες και ένας ιδιοκτήτης-διαχειριστής μπορεί να επηρεάσει σημαντικά τον προσδιορισμό τους. Ο ρόλος του ιδιοκτήτη-διαχειριστή στη διαμόρφωση των λογιστικών εκτιμήσεων μπορεί να χρειαστεί να ληφθεί υπόψη από τον ελεγκτή τόσο κατά τον εντοπισμό των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος όσο και κατά την εξέταση του κινδύνου λόγω μεροληψίας της διοίκησης.

Η οντότητα και το περιβάλλον της

Συναλλαγές της οντότητας και άλλα γεγονότα και ζητήματα (Βλ. παρ. 13(α))

A23. Αλλαγές σε περιστάσεις που μπορεί να προκαλέσουν την ανάγκη για ή αλλαγές στις λογιστικές εκτιμήσεις μπορεί να περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, εάν:

- Η οντότητα έχει εμπλακεί σε νέους τύπους συναλλαγών,
- Οι όροι συναλλαγών έχουν αλλάξει, ή
- Παρουσιάστηκαν νέα γεγονότα ή ζητήματα.

Απαιτήσεις εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς (Βλ. παρ. 13(β))

A24. Η απόκτηση κατανόησης των απαιτήσεων του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς παρέχει στον ελεγκτή τη βάση για συζήτηση με τη διοίκηση και, κατά περίπτωση, με τους υπεύθυνους για τη

διακυβέρνηση σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο η διοίκηση εφάρμοσε αυτές τις απαιτήσεις σχετικά με τις λογιστικές εκτιμήσεις και αναφορικά με την πεποίθηση του ελεγκτή ότι έχουν εφαρμοστεί σωστά. Αυτή η κατανόηση μπορεί επίσης να βοηθήσει τον ελεγκτή να επικοινωνήσει με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, όταν θεωρεί ότι μια σημαντική λογιστική πρακτική που είναι αποδεκτή βάσει του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς δεν είναι η καταλληλότερη στις συνθήκες της οντότητας³⁰.

A25. Κατά την απόκτηση αυτής της κατανόησης, ο ελεγκτής μπορεί να προσπαθήσει να κατανοήσει εάν:

- Το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς:
 - ο Ορίζει συγκεκριμένα κριτήρια για την αναγνώριση ή μεθόδους για την επιμέτρηση των λογιστικών εκτιμήσεων,
 - ο Καθορίζει συγκεκριμένα κριτήρια που επιτρέπουν ή απαιτούν επιμέτρηση σε εύλογη αξία, για παράδειγμα, αναφερόμενοι στις προθέσεις της διοίκησης να πραγματοποιήσουν συγκεκριμένες ενέργειες σε σχέση με ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση, ή
 - ο Καθορίζει τις απαιτούμενες ή προτεινόμενες γνωστοποιήσεις, συμπεριλαμβανομένων των γνωστοποιήσεων που αφορούν κρίσεις, παραδοχές ή άλλες πηγές αβεβαιότητας εκτίμησης σχετικά με τις λογιστικές εκτιμήσεις, και
- Οι αλλαγές στο εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς απαιτούν αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές της οντότητας που σχετίζονται με λογιστικές εκτιμήσεις.

Κανονιστικοί παράγοντες (Βλ. παρ. 13(γ))

A26. Η απόκτηση κατανόησης των ρυθμιστικών παραγόντων, εάν υπάρχουν, που σχετίζονται με τις λογιστικές εκτιμήσεις μπορεί να βοηθήσει τον ελεγκτή στον προσδιορισμό των εφαρμοστέων κανονιστικών πλαισίων (για παράδειγμα, ρυθμιστικών πλαισίων που έχουν θεσπιστεί από αρχές προληπτικής εποπτείας στον τραπεζικό ή ασφαλιστικό κλάδο), καθώς και στον προσδιορισμό του κατά πόσον ένα τέτοιο κανονιστικό πλαίσιο:

- Εξετάζει τις συνθήκες για την αναγνώριση ή τις μεθόδους για τη επιμέτρηση των λογιστικών εκτιμήσεων ή παρέχει σχετικές οδηγίες εξ' αυτών,
- Καθορίζει ή παρέχει καθοδήγηση σχετικά με γνωστοποιήσεις εκτός από τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς,

³⁰ ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 16(α)

- Παρέχει μια ένδειξη των τομέων για τους οποίους ενδέχεται να υπάρχει πιθανότητα μεροληψίας εκ μέρους της διοίκησης προκειμένου να πληροί τις κανονιστικές απαιτήσεις, ή
- Περιέχει απαιτήσεις για κανονιστικούς σκοπούς που δεν συνάδουν με τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς, το οποίο μπορεί να υποδεικνύει πιθανούς κινδύνους ουσιώδους σφάλματος. Για παράδειγμα, ορισμένοι ρυθμιστές ενδέχεται να επιδιώξουν να επηρεάσουν τα ελάχιστα επίπεδα για προβλέψεις αναμενόμενης πιστωτικής απώλειας που υπερβαίνουν εκείνα που απαιτούνται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Η φύση των λογιστικών εκτιμήσεων και οι σχετικές γνωστοποιήσεις που ο ελεγκτής αναμένει να συμπεριληφθεί στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις (Βλ. παρ. 13 (δ))

A27. Η κατανόηση της φύσης των λογιστικών εκτιμήσεων και οι σχετικές γνωστοποιήσεις που ο ελεγκτής αναμένει να συμπεριληφθούν στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας βοηθούν τον ελεγκτή να κατανοήσει τη βάση επιμέτρησης αυτών των λογιστικών εκτιμήσεων, καθώς και τη φύση και την έκταση των γνωστοποιήσεων που μπορεί να είναι σχετικές. Μια τέτοια κατανόηση παρέχει στον ελεγκτή μια βάση για συζήτηση με τη διοίκηση σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο η διοίκηση κάνει τις λογιστικές εκτιμήσεις.

Οι εσωτερικές δικλίδες ελέγχου της οντότητας που σχετίζονται με τον έλεγχο

Η φύση και η έκταση της επίβλεψης και της διακυβέρνησης (Βλ. παρ. 13 (ε))

A28. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο)³¹, η κατανόηση του ελεγκτή σχετικά με τη φύση και την έκταση της επίβλεψης και της διακυβέρνησης που η οντότητα έχει εφαρμόσει κατά τη διαδικασία της διοίκησης για την πραγματοποίηση λογιστικών εκτιμήσεων μπορεί να είναι σημαντική για την απαιτούμενη αξιολόγηση του ελεγκτή, καθώς σχετίζεται με το εάν:

- Η διοίκηση, με την επίβλεψη των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση, έχει δημιουργήσει και διατηρήσει μια κουλτούρα εντιμότητας και ηθικής συμπεριφοράς, και
- Τα πλεονεκτήματα στα στοιχεία περιβάλλοντος δικλίδων ελέγχου παρέχουν συλλογικά την κατάλληλη βάση για τα άλλα συστατικά στοιχεία των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου και εάν αυτά τα άλλα στοιχεία υπονομεύονται από ελλείψεις στο περιβάλλον δικλίδων ελέγχου.

A29. Ο ελεγκτής μπορεί να κατανοήσει εάν οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση:

- Έχουν τις δεξιότητες ή τις γνώσεις για να κατανοήσουν τα χαρακτηριστικά μιας συγκεκριμένης μεθόδου ή ενός μοντέλου

³¹ ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 14

προκειμένου να κάνουν λογιστικές εκτιμήσεις ή τους κινδύνους που σχετίζονται με τη λογιστική εκτίμηση, για παράδειγμα, κινδύνους που σχετίζονται με τη μέθοδο ή την τεχνολογία πληροφοριών που χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των λογιστικών εκτιμήσεων,

- Έχουν τις δεξιότητες και τις γνώσεις για να καταλάβουν εάν η διοίκηση έκανε τις λογιστικές εκτιμήσεις σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς,
- Είναι ανεξάρτητοι από τη διοίκηση, έχουν τις πληροφορίες που απαιτούνται για την έγκαιρη αξιολόγηση του τρόπου με τον οποίο η διοίκηση πραγματοποίησε τις λογιστικές εκτιμήσεις και την εξουσία να αμφισβητήσουν τις ενέργειες της διοίκησης όταν αυτές οι ενέργειες φαίνονται ανεπαρκείς ή ακατάλληλες,
- Παρακολουθούν τις διαδικασίες της διοίκησης για την πραγματοποίηση λογιστικών εκτιμήσεων, συμπεριλαμβανομένης της χρήσης μοντέλων, ή
- Επιβλέπουν τις δραστηριότητες παρακολούθησης που αναλαμβάνει η διοίκηση. Αυτό μπορεί να περιλαμβάνει διαδικασίες εποπτείας και επισκόπησης που έχουν σχεδιαστεί για τον εντοπισμό και τη διόρθωση τυχόν ελλείψεων στο σχεδιασμό ή στη λειτουργική αποτελεσματικότητα των δικλίδων ελέγχου επί των λογιστικών εκτιμήσεων.

A30. Η απόκτηση κατανόησης της επίβλεψης από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση μπορεί να είναι σημαντική όταν υπάρχουν λογιστικές εκτιμήσεις για τις οποίες:

- Απαιτείται σημαντική κρίση εκ μέρους της διοίκησης για την αντιμετώπιση της υποκειμενικότητας,
- Υπάρχει υψηλή αβεβαιότητα εκτίμησης,
- Είναι πολύπλοκη η πραγματοποίηση, για παράδειγμα, λόγω της εκτεταμένης χρήσης πληροφορικής τεχνολογίας, των μεγάλων όγκων δεδομένων ή της χρήσης πολλαπλών πηγών δεδομένων ή παραδοχών με πολύπλοκες σχέσεις,
- Άλλαξαν ή έπρεπε να είχαν αλλάξει η μέθοδος, οι παραδοχές ή τα δεδομένα σε σύγκριση με προηγούμενες περιόδους, ή
- Συμπεριλαμβάνονται σημαντικές παραδοχές.

Εφαρμογή από τη διοίκηση εξειδικευμένων δεξιοτήτων ή γνώσεων, συμπεριλαμβανομένης της χρήσης ειδημόνων της διοίκησης (Βλ. παρ. 13 (στ))

A31. Ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει εάν οι ακόλουθες περιστάσεις αυξάνουν την πιθανότητα η διοίκηση να προσλάβει έναν ειδήμονα³²:

³² ΔΠΕ 500, παράγραφος 8

- Η εξειδικευμένη φύση του θέματος που απαιτεί εκτίμηση, για παράδειγμα, η λογιστική εκτίμηση μπορεί να περιλαμβάνει την επιμέτρηση αποθεμάτων ορυκτών ή υδρογονανθράκων σε εξορυκτικές βιομηχανίες ή την αξιολόγηση του πιθανού αποτελέσματος της εφαρμογής περίπλοκων συμβατικών όρων.
- Ο περίπλοκος χαρακτήρας των μοντέλων που απαιτούνται για την εφαρμογή των σχετικών απαιτήσεων του ισχύοντος πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς, όπως μπορεί να συμβαίνει σε ορισμένες επιμετρήσεις, όπως οι εύλογες αξίες επιπέδου 3³³.
- Η ασυνήθιστη ή σπάνια φύση της κατάστασης, της συναλλαγής ή του γεγονότος που απαιτεί λογιστική εκτίμηση.

Διαδικασία εκτίμησης κινδύνου της οντότητας (Βλ. παρ. 13 (ζ))

A32. Η κατανόηση του τρόπου με τον οποίο η διαδικασία εκτίμησης κινδύνων της οντότητας εντοπίζει και αντιμετωπίζει κινδύνους που σχετίζονται με λογιστικές εκτιμήσεις μπορεί να βοηθήσει τον ελεγκτή να εξετάσει αλλαγές:

- Στις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς που σχετίζονται με τις λογιστικές εκτιμήσεις.
- Στη διαθεσιμότητα ή στη φύση των πηγών δεδομένων που σχετίζονται με την πραγματοποίηση των λογιστικών εκτιμήσεων ή που ενδέχεται να επηρεάσουν την αξιοπιστία των δεδομένων που χρησιμοποιούνται.
- Στο πληροφοριακό σύστημα της οντότητας ή στο περιβάλλον πληροφορικής, και
- Στο βασικό προσωπικό.

A33. Τα ζητήματα που ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει για να αποκτήσει κατανόηση του τρόπου με τον οποίο η διοίκηση εντοπίζει και αντιμετωπίζει τη ροπή προς το σφάλμα λόγω μεροληψίας ή απάτης της διοίκησης κατά τις λογιστικές εκτιμήσεις, περιλαμβάνει το εάν, και εάν ναι, πώς η διοίκηση:

- Δίνει ιδιαίτερη προσοχή στην επιλογή ή στην εφαρμογή των μεθόδων, των παραδοχών και των δεδομένων που χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό των λογιστικών εκτιμήσεων.
- Παρακολουθεί βασικούς δείκτες απόδοσης που μπορεί να υποδεικνύουν απρόσμενη ή ασυνεπή απόδοση σε σύγκριση με την ιστορική ή προϋπολογιστική απόδοση ή με άλλους γνωστούς παράγοντες.
- Προσδιορίζει οικονομικά ή άλλα ερεθίσματα που ενδέχεται να αποτελέσουν κίνητρα για μεροληψία.

³³ Βλέπε, για παράδειγμα το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) 13, «Επιμέτρηση Εύλογης Αξίας».

- Παρακολουθεί την ανάγκη αλλαγών στις μεθόδους, στις σημαντικές παραδοχές ή στα δεδομένα που χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση λογιστικών εκτιμήσεων.
- Θεσπίζει την κατάλληλη εποπτεία και επισκόπηση των μοντέλων που χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση λογιστικών εκτιμήσεων.
- Απαιτεί τεκμηρίωση της λογικής ή της ανεξάρτητης επισκόπησης σημαντικών κρίσεων που λαμβάνονται κατά την πραγματοποίηση λογιστικών εκτιμήσεων.

Το πληροφοριακό σύστημα της οντότητας σχετικά με τις λογιστικές εκτιμήσεις (Βλ. παρ. 13 (η) (i))

A34. Οι κατηγορίες συναλλαγών, γεγονότων και συνθηκών που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παραγράφου 13 (η) είναι οι ίδιες με τις κατηγορίες συναλλαγών, γεγονότων και συνθηκών που σχετίζονται με λογιστικές εκτιμήσεις και σχετικές γνωστοποιήσεις που υπόκεινται στις παραγράφους 18 (α) και (δ) του ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο). Για να αποκτήσει την κατανόηση του πληροφοριακού συστήματος της οντότητας που σχετίζεται με λογιστικές εκτιμήσεις, ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει:

- Κατά πόσον οι λογιστικές εκτιμήσεις προκύπτουν από την καταγραφή συνήθων και επαναλαμβανόμενων συναλλαγών ή αν προκύπτουν από μη επαναλαμβανόμενες ή ασυνήθιστες συναλλαγές.
- Τον τρόπο με τον οποίο το πληροφοριακό σύστημα αντιμετωπίζει την πληρότητα των λογιστικών εκτιμήσεων και των σχετικών γνωστοποιήσεων, ιδίως για λογιστικές εκτιμήσεις που σχετίζονται με υποχρεώσεις.

A35. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ο ελεγκτής μπορεί να εντοπίσει κατηγορίες συναλλαγών, γεγονότων και συνθηκών που δημιουργούν την ανάγκη για λογιστικές εκτιμήσεις και σχετικές γνωστοποιήσεις, και που η διοίκηση απέτυχε να εντοπίσει. Το ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο) ασχολείται με περιστάσεις στις οποίες ο ελεγκτής εντοπίζει κινδύνους ουσιώδους σφάλματος που η διοίκηση απέτυχε να εντοπίσει, συμπεριλαμβανομένης της πιστοποίησης ύπαρξης σημαντικής έλλειψης εσωτερικών δικλίδων ελέγχου σε σχέση με τη διαδικασία εκτίμησης κινδύνου της οντότητας³⁴.

Προσδιορισμός των σχετικών μεθόδων, παραδοχών και πηγών δεδομένων της διοίκησης (Βλ. παρ. 13 (η) (ii) (α))

A36. Εάν η διοίκηση έχει αλλάξει τη μέθοδο για την πραγματοποίηση μιας λογιστικής εκτίμησης, τα ζητήματα που εγείρονται μπορεί να περιλαμβάνουν το εάν η νέα μέθοδος είναι, για παράδειγμα, καταλληλότερη, αποτελεί η ίδια απάντηση σε αλλαγές του περιβάλλοντος ή των συνθηκών που επηρεάζουν την οντότητα ή σε αλλαγές στις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου

³⁴ ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 17

χρηματοοικονομικής αναφοράς ή του ρυθμιστικού περιβάλλοντος, ή εάν η διοίκηση έχει άλλο βάσιμο λόγο.

A37. Εάν η διοίκηση δεν έχει αλλάξει τη μέθοδο για την πραγματοποίηση μιας λογιστικής εκτίμησης, τα ζητήματα που εγείρονται μπορεί να περιλαμβάνουν το εάν η συνεχιζόμενη χρήση των προηγούμενων μεθόδων, παραδοχών και δεδομένων είναι κατάλληλη ενόψει του τρέχοντος περιβάλλοντος ή των περιστάσεων.

Μέθοδοι (Βλ. παρ. 13 (η) (ii) (α) (i))

A38. Το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να καθορίζει τη μέθοδο που πρέπει να χρησιμοποιείται για τη λογιστική εκτίμηση. Σε πολλές περιπτώσεις, ωστόσο, το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς δεν ορίζει μια μεμονωμένη μέθοδο ή η απαιτούμενη βάση επιμέτρησης ορίζει ή επιτρέπει τη χρήση εναλλακτικών μεθόδων.

Μοντέλα

A39. Η διοίκηση μπορεί να σχεδιάζει και να εφαρμόζει συγκεκριμένες δικλίδες ελέγχου γύρω από μοντέλα που χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση λογιστικών εκτιμήσεων, είτε πρόκειται για μοντέλα της ίδιας της διοίκησης είτε για εξωτερικό μοντέλο. Όταν το ίδιο το μοντέλο έχει αυξημένο επίπεδο πολυπλοκότητας ή υποκειμενικότητας, όπως ένα μοντέλο μη αναμενόμενης πιστωτικής απώλειας ή ένα μοντέλο εύλογης αξίας που χρησιμοποιεί στοιχεία εισόδου επιπέδου 3, οι δικλίδες ελέγχου που αντιμετωπίζουν τέτοια πολυπλοκότητα ή υποκειμενικότητα ενδεχομένως είναι πιθανότερο να αναγνωριστούν ως συναφείς με τον έλεγχο. Όταν υπάρχει πολυπλοκότητα σε σχέση με τα μοντέλα, οι δικλίδες ελέγχου σχετικά με την ακεραιότητα των δεδομένων είναι επίσης πιθανότερο να είναι συναφείς με τον έλεγχο. Παράγοντες που μπορεί να είναι κατάλληλοι προς εξέταση από τον ελεγκτή προκειμένου αυτός να κατανοήσει το μοντέλο και τις δραστηριότητες των δικλίδων που σχετίζονται με τον έλεγχο περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- Τον τρόπο με τον οποίο η διοίκηση καθορίζει τη συνάφεια και την ακρίβεια του μοντέλου,
- Την επικύρωση ή τη δοκιμή του μοντέλου, συμπεριλαμβανομένου του εάν το μοντέλο έχει επικυρωθεί πριν από τη χρήση και επικυρώνεται εκ νέου σε τακτά χρονικά διαστήματα για να προσδιοριστεί εάν παραμένει κατάλληλο για τη σκοπούμενη χρήση του. Η επικύρωση του μοντέλου από την οντότητα μπορεί να περιλαμβάνει αξιολόγηση:
 - ο της θεωρητικής ευκρίνειας του μοντέλου,
 - ο της μαθηματικής ακεραιότητας του μοντέλου, και
 - ο της ακρίβειας και της πληρότητας των δεδομένων καθώς και της καταλληλότητας των δεδομένων και των παραδοχών που χρησιμοποιούνται στο μοντέλο.

- Τον τρόπο με τον οποίο το μοντέλο αλλάζει ή προσαρμόζεται κατάλληλα σε εύθετο χρόνο στις αλλαγές της αγοράς ή σε άλλες συνθήκες καθώς και το κατά πόσον υπάρχουν κατάλληλες πολιτικές αλλαγών δικλίδων ελέγχου στο μοντέλο,
- Το εάν οι προσαρμογές, που αναφέρονται επίσης ως επικαλύψεις σε ορισμένες βιομηχανίες, γίνονται στο εξερχόμενο αποτέλεσμα του μοντέλου και εάν αυτές οι προσαρμογές είναι κατάλληλες στις περιστάσεις σύμφωνα με τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς. Όταν οι προσαρμογές δεν είναι κατάλληλες, τότε ενδέχεται να είναι δείκτες πιθανής μεροληψίας εκ μέρους της διοίκησης, και
- Το εάν το μοντέλο είναι επαρκώς τεκμηριωμένο, συμπεριλαμβανομένων των προβλεπόμενων εφαρμογών, των περιορισμών, των βασικών παραμέτρων, των απαιτούμενων δεδομένων και των παραδοχών, των αποτελεσμάτων οποιασδήποτε επικύρωσης που πραγματοποιήθηκε σε αυτό καθώς και της φύσης και της βάσης τυχόν προσαρμογών στην παραγωγή του.

Παραδοχές (Βλ. παρ. 13 (η) (ii) (α) (ii))

A40. Τα θέματα που ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει προκειμένου να αποκτήσει κατανόηση του τρόπου με τον οποίο η διοίκηση επέλεξε τις παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση των λογιστικών εκτιμήσεων περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:

- Τη βάση για την επιλογή της διοίκησης και την τεκμηρίωση που υποστηρίζει την επιλογή της παραδοχής. Το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να παρέχει κριτήρια ή οδηγίες που πρέπει να χρησιμοποιούνται κατά την επιλογή μιας παραδοχής.
- Πώς αξιολογεί η διοίκηση εάν οι παραδοχές είναι συναφείς και πλήρεις.
- Κατά περίπτωση, πώς η διοίκηση διαπιστώνει ότι οι παραδοχές είναι συνεπείς μεταξύ τους, με εκείνες που χρησιμοποιούνται σε άλλες λογιστικές εκτιμήσεις ή περιοχές των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της οντότητας ή με άλλα θέματα που είναι:
 - ο Εντός του ελέγχου της διοίκησης (για παράδειγμα, παραδοχές σχετικά με τα προγράμματα συντήρησης που ενδέχεται να επηρεάσουν την εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου) και κατά πόσον είναι σύμφωνα με τα επιχειρηματικά σχέδια της οντότητας και το εξωτερικό περιβάλλον, και
 - ο Εκτός του ελέγχου της διοίκησης (για παράδειγμα, παραδοχές σχετικά με τα επιτόκια, τα ποσοστά θνησιμότητας ή ενδεχόμενες δικαστικές ή κανονιστικές ενέργειες).
- Τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς που σχετίζονται με γνωστοποίηση παραδοχών.

A41. Όσον αφορά στις λογιστικές εκτιμήσεις εύλογης αξίας, οι παραδοχές διαφέρουν ως προς τις πηγές των δεδομένων και τη βάση για τις αποφάσεις που τις υποστηρίζουν, ως εξής:

- (α) Εκείνες που αντικατοπτρίζουν τι θα χρησιμοποιούσαν οι συμμετέχοντες στην αγορά για την τιμολόγηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης, και αναπτύχθηκαν με βάση δεδομένα αγοράς που λαμβάνονται από πηγές ανεξάρτητες από την αναφερόμενη οντότητα.
- (β) Εκείνες που αντικατοπτρίζουν τις κρίσεις της ίδιας της οντότητας σχετικά με τις παραδοχές που θα χρησιμοποιούσαν οι συμμετέχοντες στην αγορά για την τιμολόγηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης, και αναπτύχθηκαν με βάση τα καλύτερα διαθέσιμα δεδομένα υπό τις περιστάσεις.

Στην πράξη, ωστόσο, η διάκριση μεταξύ (α) και (β) μπορεί να μην είναι πάντα εμφανής και να εξαρτάται από την κατανόηση των πηγών δεδομένων και τη βάση για τις κρίσεις που υποστηρίζουν την παραδοχή. Περαιτέρω, μπορεί να είναι απαραίτητο για τη διοίκηση να επιλέξει από διάφορες παραδοχές που χρησιμοποιούνται από διαφορετικούς συμμετέχοντες στην αγορά.

A42. Οι παραδοχές που χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό μιας λογιστικής εκτίμησης αναφέρονται ως σημαντικές παραδοχές σε αυτό το ΔΠΕ εάν μια εύλογη διακύμανση στην παραδοχή θα επηρέαζε ουσιαστικά την επιμέτρηση της λογιστικής εκτίμησης. Μια ανάλυση ευαισθησίας μπορεί να είναι χρήσιμη για την απόδειξη του βαθμού στον οποίο η επιμέτρηση ποικίλλει με βάση μία ή περισσότερες παραδοχές που χρησιμοποιούνται για την λογιστική εκτίμηση.

Ανενεργές ή χαμηλής ρευστότητας αγορές

A43. Όταν οι αγορές είναι ανενεργές ή χαμηλής ρευστότητας, η κατανόηση του ελεγκτή σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο η διοίκηση επιλέγει παραδοχές μπορεί να περιλαμβάνει κατανόηση του εάν η διοίκηση έχει:

- Εφαρμόσει κατάλληλες πολιτικές για την προσαρμογή της εφαρμογής της μεθόδου σε τέτοιες περιστάσεις. Αυτή η προσαρμογή μπορεί να περιλαμβάνει την πραγματοποίηση προσαρμογών μοντέλου ή την ανάπτυξη νέων μοντέλων, κατάλληλων υπό τις περιστάσεις,
- Πόρους με τις απαραίτητες δεξιότητες ή γνώσεις για την προσαρμογή ή την ανάπτυξη ενός μοντέλου, εάν είναι απαραίτητο σε επείγουσα βάση, συμπεριλαμβανομένης της επιλογής της κατάλληλης τεχνικής αποτίμησης, υπό τις περιστάσεις,
- Πόρους για τον προσδιορισμό του εύρους των αποτελεσμάτων, δεδομένης της εμπλεκόμενης αβεβαιότητας, για παράδειγμα, πραγματοποιώντας ανάλυση ευαισθησίας,
- Τα μέσα για την αξιολόγηση του τρόπου με τον οποίο, κατά περίπτωση, η επιδείνωση των συνθηκών της αγοράς επηρέασε τις δραστηριότητες, το περιβάλλον και τους σχετικούς επιχειρηματικούς κινδύνους της

οντότητας, καθώς και τις επιπτώσεις στις λογιστικές εκτιμήσεις της οντότητας, υπό τις περιστάσεις, και

- Την κατάλληλη κατανόηση του τρόπου με τον οποίο τα δεδομένα τιμών και η συνάφεια αυτών, από συγκεκριμένες εξωτερικές πηγές πληροφοριών ενδέχεται να ποικίλλουν υπό τις περιστάσεις.

Δεδομένα (Βλ. παρ. 13(η)(ii)(α)(iii))

A44. Τα θέματα που ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει για να κατανοήσει πώς επιλέγει η διοίκηση τα δεδομένα στα οποία βασίζονται οι λογιστικές εκτιμήσεις, περιλαμβάνουν:

- Τη φύση και την πηγή των δεδομένων, συμπεριλαμβανομένων των πληροφοριών που λήφθηκαν από εξωτερική πηγή πληροφόρησης.
- Τον τρόπο με τον οποίο η διοίκηση αξιολογεί εάν τα δεδομένα είναι κατάλληλα.
- Την ακρίβεια και την πληρότητα των δεδομένων.
- Τη συνέπεια των δεδομένων που χρησιμοποιούνται με τα δεδομένα που χρησιμοποιήθηκαν σε προηγούμενες περιόδους.
- Την πολυπλοκότητα των συστημάτων πληροφοριακής τεχνολογίας που χρησιμοποιούνται για την απόκτηση και την επεξεργασία των δεδομένων, ακόμη και όταν αυτό συνεπάγεται το χειρισμό μεγάλου όγκου δεδομένων.
- Τον τρόπο με τον οποίο τα δεδομένα λαμβάνονται, μεταδίδονται και υποβάλλονται σε επεξεργασία καθώς και τον τρόπο με τον οποίο διατηρείται η ακεραιότητά τους.

Πώς η διοίκηση κατανοεί και αντιμετωπίζει την αβεβαιότητα της εκτίμησης (Βλ. παρ. 13 (η) (ii) (β) –13 (η) (ii) (γ))

A45. Τα θέματα που ενδέχεται να είναι κατάλληλα προς εξέταση από τον ελεγκτή σχετικά με το εάν και με ποιο τρόπο η διοίκηση κατανοεί τον βαθμό αβεβαιότητας εκτίμησης, περιλαμβάνουν, για παράδειγμα τα ακόλουθα:

- Εάν και, εάν ναι, με ποιο τρόπο η διοίκηση εντόπισε εναλλακτικές μεθόδους, σημαντικές παραδοχές ή πηγές δεδομένων που είναι κατάλληλες σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- Εάν και, εάν ναι, με ποιο τρόπο η διοίκηση εξέτασε εναλλακτικά αποτελέσματα, για παράδειγμα, εκτελώντας μια ανάλυση ευαισθησίας, προκειμένου να προσδιορίσει την επίδραση των αλλαγών στις σημαντικές παραδοχές ή στα δεδομένα που χρησιμοποιήθηκαν για τη λογιστική εκτίμηση.

- A46. Οι απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς ενδέχεται να καθορίζουν την προσέγγιση για την επιλογή της εκτίμησης σημείου της διοίκησης από τα ευλόγως πιθανά αποτελέσματα επιμέτρησης. Στο πλαίσιο της χρηματοοικονομικής αναφοράς ενδέχεται να αναγνωρίζεται ότι το κατάλληλο ποσό είναι αυτό που επιλέγεται εύλογα από τα ενδεχόμενα αποτελέσματα επιμέτρησης και, σε ορισμένες περιπτώσεις, μπορεί να υποδηλώνει ότι το πιο σχετικό ποσό μπορεί να βρίσκεται στο κεντρικό τμήμα αυτού του εύρους.
- A47. Για παράδειγμα, σε σχέση με εκτιμήσεις εύλογης αξίας, το ΔΠΧΑ 13³⁵ υποδεικνύει ότι, εάν χρησιμοποιούνται πολλαπλές τεχνικές αποτίμησης για την επιμέτρηση της εύλογης αξίας, τα αποτελέσματα (δηλαδή, αντίστοιχες ενδείξεις εύλογης αξίας) θα αξιολογηθούν λαμβάνοντας υπόψη το εύλογο εύρος των τιμών που υποδεικνύονται από αυτά τα αποτελέσματα. Η επιμέτρηση της εύλογης αξίας είναι το σημείο εντός αυτού του εύρους που είναι πιο αντιπροσωπευτικό της εύλογης αξίας υπό τις περιστάσεις. Σε άλλες περιπτώσεις, το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς ενδέχεται να προσδιορίζει τη χρήση ενός σταθμισμένου μέσου όρου των εύλογα δυνατών αποτελεσμάτων επιμέτρησης ή του ποσού επιμέτρησης που είναι πιθανότερο ή πιο πιθανό παρά απίθανο.
- A48. Το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να ορίζει γνωστοποιήσεις ή στόχους γνωστοποίησης που σχετίζονται με λογιστικές εκτιμήσεις και ορισμένες οντότητες ενδέχεται να επιλέξουν να γνωστοποιήσουν πρόσθετες πληροφορίες. Αυτές οι γνωστοποιήσεις ή οι στόχοι γνωστοποίησης ενδέχεται να αφορούν, για παράδειγμα:
- Τη μέθοδο εκτίμησης που χρησιμοποιήθηκε, συμπεριλαμβανομένου οποιουδήποτε εφαρμοστέου μοντέλου και τη βάση για την επιλογή του.
 - Πληροφορίες που έχουν ληφθεί από μοντέλα ή από άλλους υπολογισμούς που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό εκτιμήσεων που αναγνωρίζονται ή γνωστοποιούνται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων πληροφοριών που σχετίζονται με τα υποκείμενα δεδομένα και παραδοχές που χρησιμοποιούνται σε αυτά τα μοντέλα, όπως:
 - ο Παραδοχές που αναπτύχθηκαν εσωτερικά, ή
 - ο Δεδομένα, όπως τα επιτόκια, που επηρεάζονται από παράγοντες εκτός του ελέγχου της οντότητας.
 - Η επίδραση οποιωνδήποτε αλλαγών στη μέθοδο εκτίμησης από την προηγούμενη περίοδο.
 - Οι πηγές της αβεβαιότητας εκτίμησης.
 - Πληροφορίες εύλογης αξίας.

³⁵ ΔΠΧΑ 13, «Επιμέτρηση εύλογης αξίας», παράγραφος 63

- Πληροφορίες σχετικά με αναλύσεις ευαισθησίας που προέρχονται από χρηματοοικονομικά μοντέλα που καταδεικνύουν ότι η διοίκηση έχει εξετάσει εναλλακτικές παραδοχές.

A49. Σε ορισμένες περιπτώσεις, το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς ενδέχεται να απαιτεί συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις σχετικά με την αβεβαιότητα εκτίμησης, για παράδειγμα:

- Την αποκάλυψη πληροφοριών σχετικά με τις παραδοχές που έγιναν για το μέλλον και άλλες σημαντικές πηγές αβεβαιότητας εκτίμησης που δημιουργούν μεγαλύτερη πιθανότητα ή έκταση ουσιώδους προσαρμογής στις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων μετά το τέλος της περιόδου. Τέτοιες απαιτήσεις μπορούν να περιγραφούν χρησιμοποιώντας όρους όπως «Σημαντικότερες πηγές αβεβαιότητας εκτίμησης» ή «Κρίσιμες λογιστικές εκτιμήσεις». Ενδέχεται να σχετίζονται με λογιστικές εκτιμήσεις που απαιτούν τις πιο δύσκολες, υποκειμενικές ή πολύπλοκες κρίσεις της διοίκησης. Τέτοιες κρίσεις μπορεί να είναι πιο υποκειμενικές και περίπλοκες, και κατά συνέπεια η πιθανότητα μιας συνακόλουθης ουσιαστικής προσαρμογής στις λογιστικές ποσότητες των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων μπορεί να αυξηθεί, με τον αριθμό δεδομένων και παραδοχών να επηρεάζουν την πιθανή μελλοντική επίλυση της αβεβαιότητας εκτίμησης. Οι πληροφορίες που ενδέχεται να αποκαλυφθούν περιλαμβάνουν:
 - ο Τη φύση της παραδοχής ή άλλης πηγής αβεβαιότητας εκτίμησης.
 - ο Την ευαισθησία της λογιστικής αξίας στις μεθόδους και τις παραδοχές που χρησιμοποιούνται, συμπεριλαμβανομένων των λόγων για την ευαισθησία.
 - ο Την αναμενόμενη επίλυση μιας αβεβαιότητας και το εύρος των εύλογα πιθανών αποτελεσμάτων σε σχέση με τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που επηρεάζονται, και
 - ο Την αιτιολόγηση των αλλαγών σε προηγούμενες παραδοχές σχετικά με αυτά τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, εάν η αβεβαιότητα παραμένει άλυτη.
- Την γνωστοποίηση του εύρους των πιθανών αποτελεσμάτων και τις παραδοχές που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του εύρους.
- Την γνωστοποίηση συγκεκριμένων πληροφοριών, όπως:
 - ο Πληροφορίες σχετικά με τη σημασία των λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας στην οικονομική θέση και απόδοση της οντότητας, και
 - ο Γνωστοποιήσεις σχετικά με την αδράνεια της αγοράς ή τη ρευστότητα.

- Ποιοτικές γνωστοποιήσεις όπως η έκθεση σε κινδύνους και ο τρόπος που προκύπτουν, οι στόχοι, οι πολιτικές και οι διαδικασίες της οντότητας για τη διαχείριση κινδύνου και οι μέθοδοι που χρησιμοποιούνται για τη επιμέτρηση του κινδύνου και τυχόν αλλαγές από την προηγούμενη περίοδο αυτών των ποιοτικών εννοιών.
- Ποσοτικές γνωστοποιήσεις όπως ο βαθμός στον οποίο η οικονομική οντότητα εκτίθεται σε κίνδυνο, βάσει πληροφοριών που παρέχονται εσωτερικά στο βασικό διευθυντικό προσωπικό της οντότητας, συμπεριλαμβανομένου του πιστωτικού κινδύνου, του κινδύνου ρευστότητας και του κινδύνου αγοράς.

Δραστηριότητες δικλίδων ελέγχου που σχετίζονται με τον έλεγχο επί της διαδικασίας που εφαρμόζει η διοίκηση για την πραγματοποίηση λογιστικών εκτιμήσεων (Βλ. παρ. 13 (i))

A50. Η κρίση του ελεγκτή για τον εντοπισμό των δικλίδων που σχετίζονται με τον έλεγχο και, συνεπώς, η ανάγκη για αξιολόγηση του σχεδιασμού αυτών των δικλίδων και για την πιστοποίηση της εφαρμογής τους, σχετίζεται με τη διαδικασία της διοίκησης που περιγράφεται στην παράγραφο 13 (η) (ii). Ο ελεγκτής δεν μπορεί να εντοπίσει σχετικές δραστηριότητες δικλίδων ελέγχου σε σχέση με όλα τα στοιχεία της παραγράφου 13 (η) (ii), ανάλογα με την πολυπλοκότητα που σχετίζεται με τη λογιστική εκτίμηση.

A51. Στο πλαίσιο της κατανόησης των δραστηριοτήτων δικλίδων που σχετίζονται με τον έλεγχο, ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει:

- Τον τρόπο με τον οποίο η διοίκηση καθορίζει την καταλληλότητα των δεδομένων που χρησιμοποιούνται για την ανάπτυξη των λογιστικών εκτιμήσεων, συμπεριλαμβανομένης της περίπτωσης που η διοίκηση χρησιμοποιεί εξωτερική πηγή πληροφοριών ή δεδομένα εκτός των γενικών και αναλυτικών καθολικών.
- Την επισκόπηση και έγκριση των λογιστικών εκτιμήσεων, συμπεριλαμβανομένων των παραδοχών ή των δεδομένων που χρησιμοποιήθηκαν για την ανάπτυξή τους, από τα κατάλληλα επίπεδα διοίκησης και, κατά περίπτωση, τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.
- Τον διαχωρισμό των καθηκόντων μεταξύ των υπευθύνων για την πραγματοποίηση των λογιστικών εκτιμήσεων και εκείνων που δεσμεύουν την οντότητα στις σχετικές συναλλαγές, συμπεριλαμβανομένου του κατά πόσον η ανάθεση αρμοδιοτήτων λαμβάνει δεόντως υπόψη τη φύση της οντότητας και τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες της. Για παράδειγμα, στην περίπτωση ενός μεγάλου χρηματοπιστωτικού ιδρύματος, ο σχετικός διαχωρισμός των καθηκόντων μπορεί να αποτελείται από μια ανεξάρτητη λειτουργία υπεύθυνη για την εκτίμηση και την επικύρωση της τιμολόγησης της εύλογης αξίας των χρηματοοικονομικών προϊόντων της οντότητας που στελεχώνεται από άτομα των οποίων η αμοιβή δεν συνδέεται με τέτοια προϊόντα.

- Την αποτελεσματικότητα του σχεδιασμού των δραστηριοτήτων δικλίδων ελέγχου. Γενικά, μπορεί να είναι πιο δύσκολο για τη διοίκηση να σχεδιάσει δικλίδες που αντιμετωπίζουν την υποκειμενικότητα και την αβεβαιότητα εκτίμησης με τρόπο που αποτρέπει αποτελεσματικά, ή ανιχνεύει και διορθώνει, ουσιώδη σφάλματα, από ότι είναι να σχεδιάζει δικλίδες ελέγχου που αντιμετωπίζουν την πολυπλοκότητα. Οι δικλίδες ελέγχου που αντιμετωπίζουν την υποκειμενικότητα και την αβεβαιότητα εκτίμησης ενδέχεται να περιλαμβάνουν περισσότερα μη αυτοματοποιημένα στοιχεία, τα οποία μπορεί να είναι λιγότερο αξιόπιστα από τις αυτοματοποιημένες δικλίδες ελέγχου, καθώς μπορεί να παρακαμφθούν πιο εύκολα, να αγνοηθούν ή να παραβιαστούν από τη διοίκηση. Η αποτελεσματικότητα σχεδιασμού των δικλίδων ελέγχου που αντιμετωπίζουν την πολυπλοκότητα μπορεί να ποικίλλει ανάλογα με τον λόγο και τη φύση της πολυπλοκότητας. Για παράδειγμα, μπορεί να είναι ευκολότερο να σχεδιαστούν αποτελεσματικότερες δικλίδες που να σχετίζονται με μια μέθοδο που χρησιμοποιείται συνήθως ή για την ακεραιότητα των δεδομένων.

A52. Όταν η διοίκηση κάνει εκτενή χρήση της πληροφοριακής τεχνολογίας για να πραγματοποιήσει μια λογιστική εκτίμηση, οι δικλίδες που σχετίζονται με τον έλεγχο είναι πιθανό να περιλαμβάνουν γενικές δικλίδες πληροφοριακής τεχνολογίας και δικλίδες εφαρμογών. Αυτές οι δικλίδες ενδέχεται να αντιμετωπίζουν κινδύνους που σχετίζονται με:

- Το εάν το σύστημα πληροφοριακής τεχνολογίας έχει την ικανότητα και έχει διαμορφωθεί κατάλληλα για την επεξεργασία μεγάλου όγκου δεδομένων,
- Πολύπλοκους υπολογισμούς κατά την εφαρμογή μιας μεθόδου. Όταν απαιτούνται διαφορετικά συστήματα για την επεξεργασία σύνθετων συναλλαγών, γίνονται τακτικές συμφωνίες μεταξύ των συστημάτων, ιδίως όταν τα συστήματα δεν έχουν αυτοματοποιημένες διεπαφές ή ενδέχεται να υπόκεινται σε μη αυτοματοποιημένη παρέμβαση,
- Το εάν αξιολογείται περιοδικά ο σχεδιασμός και η βαθμονόμηση των μοντέλων,
- Την πλήρη και ακριβή εξαγωγή δεδομένων σχετικά με λογιστικές εκτιμήσεις από τα αρχεία της οντότητας ή από εξωτερικές πηγές πληροφόρησης,
- Δεδομένα, συμπεριλαμβανομένης της πλήρους και ακριβούς ροής δεδομένων μέσω του πληροφοριακού συστήματος της οντότητας, της καταλληλότητας οποιασδήποτε τροποποίησης στα δεδομένα που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια λογιστικών εκτιμήσεων, της διατήρησης της ακεραιότητας και της ασφάλειας των δεδομένων,
- Κινδύνους που σχετίζονται με την επεξεργασία ή την καταγραφή των δεδομένων, όταν χρησιμοποιούνται εξωτερικές πηγές πληροφόρησης,

- Το εάν η διοίκηση έχει δικλίδες ελέγχου σχετικά με την πρόσβαση, την αλλαγή και τη συντήρηση μεμονωμένων μοντέλων για τη διατήρηση ενός ισχυρού ίχνους ελέγχου των διαπιστευμένων εκδόσεων μοντέλων και για την αποτροπή μη εξουσιοδοτημένης πρόσβασης ή τροποποιήσεων σε αυτά τα μοντέλα, και
- Εάν υπάρχουν κατάλληλοι έλεγχοι για τη μεταφορά πληροφοριών σχετικά με λογιστικές εκτιμήσεις στο γενικό καθολικό, συμπεριλαμβανομένων των κατάλληλων ελέγχων για τις εγγραφές περιοδικών.

A53. Σε ορισμένους κλάδους, όπως τραπεζικός ή ασφαλιστικός, ο όρος διακυβέρνηση μπορεί να χρησιμοποιηθεί για να περιγράψει δραστηριότητες εντός του περιβάλλοντος δικλίδων ελέγχου, την παρακολούθηση των δικλίδων και άλλα στοιχεία του εσωτερικού ελέγχου, όπως περιγράφεται στο ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο)³⁶.

A54. Για οντότητες με λειτουργία εσωτερικού ελέγχου, το έργο αυτής μπορεί να είναι ιδιαίτερα χρήσιμο για τον ελεγκτή προκειμένου να κατανοήσει:

- Τη φύση και την έκταση της χρήσης των λογιστικών εκτιμήσεων από τη διοίκηση,
- Τον σχεδιασμό και την εφαρμογή των δραστηριοτήτων δικλίδων ελέγχου οι οποίες αντιμετωπίζουν τους κινδύνους που σχετίζονται με τα δεδομένα, τις παραδοχές και τα μοντέλα που χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των λογιστικών εκτιμήσεων,
- Τις πτυχές του πληροφοριακού συστήματος της οντότητας που δημιουργούν τα δεδομένα στα οποία βασίζονται οι λογιστικές εκτιμήσεις, και
- Τον τρόπο με τον οποίο εντοπίζονται, αξιολογούνται και αντιμετωπίζονται νέοι κίνδυνοι που σχετίζονται με λογιστικές εκτιμήσεις.

Επισκόπηση του αποτελέσματος ή επανεκτίμηση προηγούμενων λογιστικών εκτιμήσεων (Βλ. παρ. 14)

A55. Η επισκόπηση του αποτελέσματος ή η επανεκτίμηση προηγούμενων λογιστικών εκτιμήσεων (αναδρομική επισκόπηση) βοηθά στον εντοπισμό και την αξιολόγηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος όταν προηγούμενες λογιστικές εκτιμήσεις έχουν αποτέλεσμα μέσω μεταφοράς ή ρευστοποίησης ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης κατά την τρέχουσα περίοδο ή επανεκτιμήθηκαν για τους σκοπούς της τρέχουσας περιόδου. Μέσω της διενέργειας αναδρομικής επισκόπησης, ο ελεγκτής μπορεί να λάβει:

- Πληροφορίες σχετικά με την αποτελεσματικότητα της προηγούμενης διαδικασίας εκτίμησης της διοίκησης, από την οποία ο ελεγκτής μπορεί

³⁶ ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο), παράγραφος A77

να αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με την πιθανή αποτελεσματικότητα της τρέχουσας διαδικασίας της διοίκησης.

- Ελεγκτικά τεκμήρια για θέματα, όπως τα αίτια αλλαγών των οποίων ενδέχεται να απαιτηθεί η γνωστοποίηση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- Πληροφορίες σχετικά με την πολυπλοκότητα ή την αβεβαιότητα εκτίμησης που αφορούν στις λογιστικές εκτιμήσεις.
- Πληροφορίες σχετικά με την ενδεχόμενη ροπή ή ένδειξη ροπής των λογιστικών εκτιμήσεων σε πιθανή μεροληψία της διοίκησης. Ο επαγγελματικός σκεπτικισμός του ελεγκτή βοηθά στον εντοπισμό τέτοιων περιστάσεων ή συνθηκών και στον καθορισμό της φύσης, του χρόνου και του εύρους των περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου.

A56. Μια αναδρομική επισκόπηση μπορεί να παρέχει ελεγκτικά τεκμήρια που να υποστηρίζουν τον προσδιορισμό και την αξιολόγηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος κατά την τρέχουσα περίοδο. Μια τέτοια αναδρομική επισκόπηση μπορεί να πραγματοποιηθεί για λογιστικές εκτιμήσεις που έγιναν για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου ή μπορεί να πραγματοποιηθεί για αρκετές περιόδους ή για μικρότερη περίοδο (όπως εξαμηνιαία ή τριμηνιαία). Σε ορισμένες περιπτώσεις, η αναδρομική επισκόπηση για αρκετές περιόδους μπορεί να είναι κατάλληλη όταν το αποτέλεσμα μιας λογιστικής εκτίμησης επιλύεται για μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.

A57. Απαιτείται αναδρομική επισκόπηση των κρίσεων της διοίκησης και των παραδοχών που σχετίζονται με σημαντικές λογιστικές εκτιμήσεις από το ΔΠΕ 240³⁷. Ως πρακτικό ζήτημα, η επισκόπηση του ελεγκτή επί των προηγούμενων λογιστικών εκτιμήσεων ως διαδικασία εκτίμησης κινδύνου σύμφωνα με το παρόν ΔΠΕ μπορεί να πραγματοποιηθεί σε συνδυασμό με την απαιτούμενη από το ΔΠΕ 240 επισκόπηση.

A58. Με βάση την προηγούμενη εκτίμηση του ελεγκτή σχετικά με τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, για παράδειγμα, εάν ο ενδογενής κίνδυνος εκτιμάται ως υψηλότερος για έναν ή περισσότερους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, ο ελεγκτής μπορεί να κρίνει ότι απαιτείται πιο λεπτομερής αναδρομική επισκόπηση. Ως μέρος της αναλυτικής αναδρομικής επισκόπησης, ο ελεγκτής μπορεί να δώσει ιδιαίτερη προσοχή, όταν αυτό είναι εφικτό, στην επίδραση των δεδομένων και των σημαντικών παραδοχών που χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση των προηγούμενων λογιστικών εκτιμήσεων. Από την άλλη πλευρά, για παράδειγμα, για λογιστικές εκτιμήσεις που προκύπτουν από την καταχώρηση συνήθων και επαναλαμβανόμενων συναλλαγών, ο ελεγκτής μπορεί να κρίνει ότι η εφαρμογή αναλυτικών διαδικασιών ως διαδικασιών εκτίμησης κινδύνου είναι επαρκής για τους σκοπούς της επισκόπησης.

³⁷ ΔΠΕ 240, «Ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με απάτη σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων», παράγραφος 32 (β) (ii)

A59. Ο στόχος επιμέτρησης για λογιστικές εκτιμήσεις εύλογης αξίας και άλλες λογιστικές εκτιμήσεις, με βάση τις τρέχουσες συνθήκες κατά την ημερομηνία επιμέτρησης, ασχολείται με τις αντιλήψεις σχετικά με την αξία σε δεδομένη χρονική στιγμή, οι οποίες ενδέχεται να αλλάξουν σημαντικά και γρήγορα καθώς το περιβάλλον στο οποίο λειτουργεί η οντότητα μεταβάλλεται. Ο ελεγκτής μπορεί, επομένως, να επικεντρώσει την επισκόπηση στην απόκτηση πληροφοριών που ενδέχεται να σχετίζονται με τον εντοπισμό και την αξιολόγηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος. Για παράδειγμα, σε ορισμένες περιπτώσεις, η απόκτηση κατανόησης των αλλαγών στις παραδοχές των συμμετεχόντων στην αγορά που επηρέασαν το αποτέλεσμα των λογιστικών εκτιμήσεων της εύλογης αξίας μιας προηγούμενης περιόδου ενδέχεται να είναι απίθανο να παράσχει σχετικά ελεγκτικά τεκμήρια. Σε αυτήν την περίπτωση, τα ελεγκτικά τεκμήρια μπορεί να αποκτηθούν με την κατανόηση των αποτελεσμάτων των παραδοχών (όπως οι προβλέψεις ταμειακών ροών) καθώς και την κατανόηση της αποτελεσματικότητας της διαδικασίας προηγούμενης εκτίμησης της διοίκησης που υποστηρίζει τον εντοπισμό και την αξιολόγηση του κινδύνου ουσιώδους σφάλματος κατά την τρέχουσα περίοδο.

A60. Η διαφορά μεταξύ του αποτελέσματος μιας λογιστικής εκτίμησης και του ποσού που εμφανίζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου δεν αποτελεί απαραίτητα σφάλμα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της προηγούμενης περιόδου. Ωστόσο, μια τέτοια διαφορά μπορεί να αποτελεί σφάλμα εάν, για παράδειγμα, η διαφορά προκύπτει από πληροφορίες που ήταν διαθέσιμες στη διοίκηση όταν οριστικοποιήθηκαν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου ή που εύλογα αναμένεται να είχαν αποκτηθεί και ληφθεί υπόψη εντός του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς³⁸. Μια τέτοια διαφορά μπορεί να θέσει υπό αμφισβήτηση τη διαδικασία της διοίκησης για τη λήψη πληροφοριών που λαμβάνονται υπόψη κατά τη λογιστική εκτίμηση. Ως αποτέλεσμα, ο ελεγκτής μπορεί να επανεκτιμήσει τον κίνδυνο δικλίδων ελέγχου και να αποφασίσει ότι πρέπει να αποκτηθούν πειστικότερα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με το θέμα. Πολλά πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς περιέχουν οδηγίες για τη διάκριση μεταξύ αλλαγών στις λογιστικές εκτιμήσεις που αποτελούν ή όχι σφάλματα, καθώς και για τη λογιστική μεταχείριση που πρέπει να ακολουθείται σε κάθε περίπτωση.

Εξειδικευμένες δεξιότητες ή γνώσεις (Βλ. παρ. 15)

A61. Τα θέματα που ενδέχεται να επηρεάσουν την απόφαση του ελεγκτή για το εάν η ομάδα ανάθεσης επιβάλλεται να διαθέτει εξειδικευμένες δεξιότητες ή γνώσεις, περιλαμβάνουν, για παράδειγμα³⁹:

- Τη φύση των λογιστικών εκτιμήσεων για μια συγκεκριμένη επιχείρηση ή βιομηχανία (για παράδειγμα, κοιτάσματα ορυκτών, γεωργικά

³⁸ ΔΠΕ 560, «Μεταγενέστερα γεγονότα», παράγραφος 14

³⁹ ΔΠΕ 220, «Δικλίδες ποιότητας για έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων», παράγραφος 14 και ΔΠΕ 300, «Σχεδιασμός ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων», παράγραφος 8 (ε)

περιουσιακά στοιχεία, σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα, υποχρεώσεις ασφαλιστικών συμβολαίων).

- Τον βαθμό αβεβαιότητας εκτίμησης.
- Την πολυπλοκότητα της μεθόδου ή του μοντέλου που χρησιμοποιείται.
- Την πολυπλοκότητα των απαιτήσεων του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς που σχετίζονται με τις λογιστικές εκτιμήσεις, συμπεριλαμβανομένου του κατά πόσον υπάρχουν τομείς που είναι γνωστό ότι υπόκεινται σε διαφορετική ερμηνεία ή πρακτική ή τομείς όπου υπάρχουν ασυνέπειες στον τρόπο με τον οποίο γίνονται οι λογιστικές εκτιμήσεις.
- Τις διαδικασίες που ο ελεγκτής σκοπεύει να ακολουθήσει για να ανταποκριθεί σε εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος.
- Την ανάγκη άσκησης κρίσης επί θεμάτων που δεν καθορίζονται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- Τον βαθμό κρίσης που απαιτείται για την επιλογή δεδομένων και παραδοχών.
- Την πολυπλοκότητα και την έκταση της χρήσης πληροφοριακής τεχνολογίας από την οντότητα κατά τη διενέργεια λογιστικών εκτιμήσεων.

Η φύση, ο χρόνος και η έκταση της συμμετοχής ατόμων με εξειδικευμένες δεξιότητες και γνώσεις ενδέχεται να διαφέρουν καθόλη τη διάρκεια του ελέγχου.

A62. Ο ελεγκτής μπορεί να μην διαθέτει τις εξειδικευμένες δεξιότητες ή γνώσεις που είναι απαραίτητες όταν το θέμα αφορά σε τομέα διαφορετικό από τη λογιστική ή τον έλεγχο (για παράδειγμα, δεξιότητες αποτίμησης) και ενδέχεται να χρειαστεί να χρησιμοποιήσει έναν ειδήμονα του ελεγκτή⁴⁰.

A63. Πολλές λογιστικές εκτιμήσεις δεν απαιτούν την εφαρμογή εξειδικευμένων δεξιοτήτων ή γνώσεων. Για παράδειγμα, μπορεί να μην απαιτούνται εξειδικευμένες δεξιότητες ή γνώσεις για έναν απλό υπολογισμό παρωχημένων αποθεμάτων. Ωστόσο, για παράδειγμα, για τις αναμενόμενες πιστωτικές απώλειες ενός τραπεζικού ιδρύματος ή μιας ευθύνης ασφαλιστικής σύμβασης για μια ασφαλιστική οντότητα, ο ελεγκτής είναι πιθανό να συμπεράνει ότι είναι απαραίτητο να εφαρμοστούν εξειδικευμένες δεξιότητες ή γνώσεις.

Εντοπισμός και αξιολόγηση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος

A64. Ο εντοπισμός και η αξιολόγηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος στο επίπεδο ισχυρισμού σχετικά με τις λογιστικές εκτιμήσεις είναι σημαντικός για

⁴⁰ ΔΠΕ 620, «Χρησιμοποίηση της εργασίας του ειδήμονα του ελεγκτή»

όλες τις λογιστικές εκτιμήσεις, συμπεριλαμβανομένων όχι μόνο εκείνων που καταχωρούνται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις αλλά και εκείνων που περιλαμβάνονται στις σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

A65. Η παράγραφος A42 του ΔΠΕ 200 ορίζει ότι τα ΔΠΕ δεν αναφέρονται συνήθως στον ενδογενή κίνδυνο και στον κίνδυνο δικλίδων ελέγχου ξεχωριστά. Ωστόσο, το παρόν ΔΠΕ απαιτεί ξεχωριστή εκτίμηση του ενδογενούς κινδύνου και του κινδύνου δικλίδων ελέγχου ώστε να παρέχεται η βάση για το σχεδιασμό και την εκτέλεση περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου για την αντιμετώπιση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος, συμπεριλαμβανομένων σημαντικών κινδύνων στο επίπεδο ισχυρισμού για λογιστικές εκτιμήσεις σύμφωνα με το ΔΕΠ 330⁴¹.

A66. Κατά τον εντοπισμό των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος και για την εκτίμηση του ενδογενούς κινδύνου, ο ελεγκτής οφείλει να λάβει υπόψη τον βαθμό στον οποίο η λογιστική εκτίμηση υπόκειται ή επηρεάζεται από την αβεβαιότητα εκτίμησης, την πολυπλοκότητα, την υποκειμενικότητα ή άλλους ενδογενείς παράγοντες κινδύνου. Η εκτίμηση του ελεγκτή για τους ενδογενείς παράγοντες κινδύνου μπορεί επίσης να παρέχει πληροφορίες που πρέπει να χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό:

- Που ο ενδογενής κίνδυνος αξιολογείται στο φάσμα του ενδογενούς κινδύνου, και
- Των λόγων για την εκτίμηση που αποδίδεται στους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος στο επίπεδο ισχυρισμού και του ότι οι περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου του ελεγκτή, σύμφωνα με την παράγραφο 18, ανταποκρίνονται σε αυτούς τους λόγους.

Οι σχέσεις μεταξύ των ενδογενών παραγόντων κινδύνου εξηγούνται περαιτέρω στο Παράρτημα 1.

A67. Οι λόγοι για την εκτίμηση του ενδογενούς κινδύνου από τον ελεγκτή στο επίπεδο ισχυρισμού μπορεί να προκύψουν από έναν ή περισσότερους ενδογενείς παράγοντες κινδύνου αβεβαιότητας εκτίμησης, την πολυπλοκότητα, την υποκειμενικότητα ή άλλους ενδογενείς παράγοντες κινδύνου. Για παράδειγμα:

- (α) Οι λογιστικές εκτιμήσεις αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών είναι πιθανό να είναι περίπλοκες επειδή οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές δεν είναι δυνατό να παρατηρηθούν άμεσα και ενδέχεται να απαιτείται η χρήση ενός πολύπλοκου μοντέλου. Το μοντέλο μπορεί να χρησιμοποιεί ένα πολύπλοκο σύνολο ιστορικών δεδομένων και παραδοχών σχετικά με τις μελλοντικές εξελίξεις σε μια ποικιλία σεναρίων για τη συγκεκριμένη οντότητα που μπορεί να είναι δύσκολο να προβλεφθούν. Οι λογιστικές εκτιμήσεις για τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές ενδέχεται επίσης να υπόκεινται σε υψηλή αβεβαιότητα εκτίμησης και σημαντική υποκειμενικότητα κατά τη λήψη κρίσεων σχετικά με μελλοντικά

⁴¹ ΔΠΕ 330, παράγραφος 7(β)

γεγονότα ή συνθήκες. Παρόμοιες εκτιμήσεις ισχύουν για τις υποχρεώσεις ασφαλιστικών συμβολαίων.

- (β) Μια λογιστική εκτίμηση για μια παρωχημένη πρόβλεψη για μια οντότητα με ευρύ φάσμα διαφορετικών τύπων αποθεμάτων μπορεί να απαιτεί πολύπλοκα συστήματα και διαδικασίες, αλλά μπορεί να περιλαμβάνει μικρή υποκειμενικότητα και ο βαθμός αβεβαιότητας εκτίμησης μπορεί να είναι χαμηλός, ανάλογα με τη φύση του αποθέματος.
- (γ) Άλλες λογιστικές εκτιμήσεις μπορεί να μην είναι περίπλοκες στην πραγματοποίησή τους, αλλά μπορεί να έχουν υψηλή αβεβαιότητα εκτίμησης και να απαιτούν σημαντική κρίση, για παράδειγμα, μια λογιστική εκτίμηση που απαιτεί μία και μόνη κρίσιμη κρίση για μια υποχρέωση, το ποσό της οποίας εξαρτάται από το αποτέλεσμα δικαστικής διένεξης.

A68. Η συνάφεια και η σημασία των ενδογενών παραγόντων κινδύνου μπορεί να διαφέρουν από τη μία εκτίμηση στην άλλη. Κατά συνέπεια, οι ενδογενείς παράγοντες κινδύνου μπορεί, είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό, να επηρεάσουν απλούς λογιστικούς υπολογισμούς σε μικρότερο βαθμό και ο ελεγκτής ενδέχεται να εντοπίσει λιγότερους κινδύνους ή να αξιολογήσει τον ενδογενή κίνδυνο στο κάτω άκρο του φάσματος ενδογενούς κινδύνου.

A69. Αντίθετα, οι ενδογενείς παράγοντες κινδύνου μπορεί, είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό, να επηρεάσουν πολύπλοκες λογιστικές εκτιμήσεις σε μεγαλύτερο βαθμό και ενδέχεται να οδηγήσουν τον ελεγκτή σε αξιολόγηση του ενδογενούς κινδύνου στο υψηλότερο άκρο του φάσματος ενδογενούς κινδύνου. Για αυτές τις λογιστικές εκτιμήσεις, η εκτίμηση του ελεγκτή σχετικά με τις επιπτώσεις των ενδογενών παραγόντων κινδύνου είναι πιθανό να επηρεάσει άμεσα τον αριθμό και τη φύση των αναγνωρισμένων κινδύνων ουσιώδους σφάλματος, την αξιολόγηση αυτών των κινδύνων και, τελικά, την πειστικότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων που απαιτούνται για την αντιμετώπιση των εκτιμώμενων κινδύνων. Επίσης, για αυτές τις λογιστικές εκτιμήσεις η εφαρμογή του επαγγελματικού σκεπτικισμού του ελεγκτή μπορεί να είναι ιδιαίτερα σημαντική.

A70. Τα γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ενδέχεται να παρέχουν πρόσθετες πληροφορίες σχετικές με την εκτίμηση του ελεγκτή ως προς τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμού. Για παράδειγμα, το αποτέλεσμα μιας λογιστικής εκτίμησης μπορεί να γίνει γνωστό κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο ελεγκτής μπορεί να εκτιμήσει ή να αναθεωρήσει την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος στο επίπεδο ισχυρισμού⁴², ανεξάρτητα από το βαθμό στον οποίο η λογιστική εκτίμηση υπόκειται ή επηρεάστηκε από αβεβαιότητα, πολυπλοκότητα, υποκειμενικότητα ή άλλους παράγοντες ενδογενούς κινδύνου. Τα γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ενδέχεται επίσης να επηρεάσουν την επιλογή του ελεγκτή για την εξέταση της λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με

⁴² ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 31

την παράγραφο 18. Για παράδειγμα, για ένα δεδουλευμένο μπόνους που βασίζεται σε ένα ξεκάθαρο ποσοστό αποζημίωσης για επιλεγμένους υπαλλήλους, ο ελεγκτής μπορεί να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι υπάρχει σχετικά μικρή πολυπλοκότητα ή υποκειμενικότητα κατά την πραγματοποίηση της λογιστικής εκτίμησης, και ως εκ τούτου μπορεί να αξιολογήσει τον ενδογενή κίνδυνο στο επίπεδο ισχυρισμού στο κάτω άκρο του φάσματος του ενδογενούς κινδύνου. Η πληρωμή του μπόνους μετά το τέλος της περιόδου μπορεί να παρέχει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμού.

- A71. Η εκτίμηση του κινδύνου δικλίδων ελέγχου από τον ελεγκτή μπορεί να γίνει με διαφορετικούς τρόπους, ανάλογα με τις προτιμώμενες τεχνικές ή μεθοδολογίες ελέγχου. Η εκτίμηση κινδύνου δικλίδων ελέγχου μπορεί να εκφραστεί χρησιμοποιώντας ποιοτικές κατηγορίες (για παράδειγμα, ο κίνδυνος δικλίδων ελέγχου που αξιολογείται ως μέγιστος, μέτριος, ελάχιστος) ή από την άποψη της προσδοκίας του ελεγκτή για το πόσο αποτελεσματική είναι η (οι) δικλίδα (ες) στην αντιμετώπιση του πιστοποιημένου κινδύνου, δηλαδή προγραμματισμένη εξάρτηση από την αποτελεσματική λειτουργία των δικλίδων. Για παράδειγμα, εάν ο κίνδυνος δικλίδων ελέγχου εκτιμάται ως μέγιστος, ο ελεγκτής δεν σκέφτεται καμία εξάρτηση από την αποτελεσματική λειτουργία των δικλίδων. Εάν ο κίνδυνος ελέγχου εκτιμάται σε λιγότερο από το μέγιστο, ο ελεγκτής σκέφτεται να βασιστεί στην αποτελεσματική λειτουργία των δικλίδων ελέγχου.

Αβεβαιότητα εκτίμησης (Βλ. παρ. 16 (α))

- A72. Λαμβάνοντας υπόψη τον βαθμό στον οποίο η λογιστική εκτίμηση υπόκειται σε αβεβαιότητα εκτίμησης, ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει:
- Εάν το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς απαιτεί:
 - ο Τη χρήση μιας μεθόδου για να γίνει η λογιστική εκτίμηση που ενδογενώς έχει υψηλό επίπεδο αβεβαιότητας εκτίμησης. Για παράδειγμα, το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς ενδέχεται να απαιτεί τη χρήση μη παρατηρήσιμων εισροών.
 - ο Τη χρήση παραδοχών που έχουν ενδογενώς υψηλό επίπεδο αβεβαιότητας εκτίμησης, όπως παραδοχές με μακρά περίοδο πρόβλεψης, παραδοχές που βασίζονται σε δεδομένα που δεν είναι παρατηρήσιμα και επομένως είναι δύσκολο να αναπτυχθούν από τη διοίκηση ή η χρήση διαφόρων αλληλένδετων παραδοχών.
 - ο Γνωστοποιήσεις σχετικά με την αβεβαιότητα της εκτίμησης.
 - Το επιχειρηματικό περιβάλλον. Μια οντότητα μπορεί να είναι ενεργή σε μια αγορά που αντιμετωπίζει αναταραχή ή πιθανή διαταραχή (για παράδειγμα, από σημαντικές νομισματικές κινήσεις ή ανενεργές αγορές) και η λογιστική εκτίμηση μπορεί επομένως να εξαρτάται από δεδομένα που δεν είναι εύκολα παρατηρήσιμα.

- Εάν είναι δυνατόν (ή εφικτό, στο βαθμό που επιτρέπεται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς) για τη διοίκηση:
 - ο Να κάνει μια ακριβή και αξιόπιστη πρόβλεψη για τη μελλοντική πραγματοποίηση μιας προηγούμενης συναλλαγής (για παράδειγμα, το ποσό που θα καταβληθεί υπό ενδεχόμενη συμβατική ρήτρα) ή για την επίπτωση και τον αντίκτυπο μελλοντικών γεγονότων ή συνθηκών (για παράδειγμα, το ποσό μελλοντικής πιστωτικής ζημίας ή το ποσό κατά το οποίο θα διακανονιστεί μια ασφαλιστική απαίτηση και το χρονικό διάστημα της εκκαθάρισής της), ή
 - ο Να λάβει ακριβείς και πλήρεις πληροφορίες σχετικά με μια παρούσα συνθήκη (για παράδειγμα, πληροφορίες σχετικά με χαρακτηριστικά αποτίμησης που θα αντικατοπτρίζουν την προοπτική των συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, για την ανάπτυξη εκτίμησης εύλογης αξίας).

A73. Το μέγεθος του ποσού που αναγνωρίζεται ή γνωστοποιείται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις για μια λογιστική εκτίμηση δεν αποτελεί, από μόνο του, δείκτη της ροπής του προς το σφάλμα διότι, για παράδειγμα, η λογιστική εκτίμηση μπορεί να είναι υποτιμημένη.

A74. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η αβεβαιότητα εκτίμησης μπορεί να είναι τόσο υψηλή που δεν μπορεί να γίνει εύλογη λογιστική εκτίμηση. Το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς ενδέχεται να αποκλείει την αναγνώριση ενός στοιχείου στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ή την επιμέτρησή του στην εύλογη αξία. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ενδέχεται να υπάρχουν κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος που σχετίζονται όχι μόνο με το εάν πρέπει να αναγνωριστεί λογιστική εκτίμηση ή εάν πρέπει να επιμετρηθεί στην εύλογη αξία, αλλά και με το εύλογο των γνωστοποιήσεων. Όσον αφορά αυτές τις λογιστικές εκτιμήσεις, το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς ενδέχεται να απαιτεί γνωστοποίηση των λογιστικών εκτιμήσεων και την αβεβαιότητα εκτίμησης που σχετίζεται με αυτές (βλέπε παραγράφους A112 – A113, A143 – A144).

A75. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η αβεβαιότητα εκτίμησης που σχετίζεται με μια λογιστική εκτίμηση μπορεί να προκαλέσει σημαντική αμφιβολία σχετικά με την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της. Το ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο)⁴³ καθορίζει απαιτήσεις και παρέχει καθοδήγηση σε τέτοιες περιπτώσεις.

Πολυπλοκότητα ή υποκειμενικότητα (Βλ. παρ. 16 (β))

Ο βαθμός στον οποίο η πολυπλοκότητα επηρεάζει την επιλογή και εφαρμογή της μεθόδου

⁴³ ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο), «Συνέχιση της δραστηριότητας»

A76. Λαμβάνοντας υπόψη τον βαθμό στον οποίο η επιλογή και η εφαρμογή της μεθόδου που χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό της λογιστικής εκτίμησης επηρεάζονται από την πολυπλοκότητα, ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει:

- Την ανάγκη για εξειδικευμένες δεξιότητες ή γνώσεις από τη διοίκηση, οι οποίες μπορεί να υποδηλώνουν ότι η μέθοδος που χρησιμοποιείται για την πραγματοποίηση μιας λογιστικής εκτίμησης είναι ενδογενώς περίπλοκη και συνεπώς η λογιστική εκτίμηση μπορεί να έχει μεγαλύτερη ροπή σε ουσιώδη σφάλματα. Μπορεί να υπάρχει μεγαλύτερη ροπή σε ουσιώδη σφάλματα όταν η διοίκηση έχει αναπτύξει ένα μοντέλο εσωτερικά και έχει σχετικά μικρή εμπειρία σε αυτό ή χρησιμοποιεί ένα μοντέλο που εφαρμόζει μια μέθοδο η οποία δεν έχει καθιερωθεί ή χρησιμοποιείται συνήθως σε συγκεκριμένη βιομηχανία ή περιβάλλον.
- Τη φύση της βάσης επιμέτρησης που απαιτείται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, το οποίο μπορεί να οδηγήσει στην ανάγκη μιας σύνθετης μεθόδου που απαιτεί πολλαπλές πηγές ιστορικών και μελλοντικών στοιχείων ή παραδοχών, με πολλαπλές αλληλοσυσχετίσεις μεταξύ τους. Για παράδειγμα, μια αναμενόμενη πρόβλεψη πιστωτικής ζημίας μπορεί να απαιτεί κρίσεις σχετικά με μελλοντικές αποπληρωμές και άλλες ταμειακές ροές, με βάση την εξέταση δεδομένων ιστορικών εμπειριών και την εφαρμογή μελλοντικών παραδοχών. Παρομοίως, η αποτίμηση της ευθύνης ενός ασφαλιστηρίου συμβολαίου μπορεί να απαιτήσει την προβολή κρίσεων σχετικά με τις μελλοντικές πληρωμές ασφαλιστικών συμβολαίων με βάση την ιστορική εμπειρία και τις τρέχουσες και υποτιθέμενες μελλοντικές τάσεις.

Ο βαθμός στον οποίο η πολυπλοκότητα επηρεάζει την επιλογή και εφαρμογή των δεδομένων

A77. Λαμβάνοντας υπόψη τον βαθμό στον οποίο η επιλογή και η εφαρμογή των δεδομένων που χρησιμοποιούνται για τη λογιστική εκτίμηση επηρεάζονται από την πολυπλοκότητα, ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει:

- Την πολυπλοκότητα της διαδικασίας για την εξαγωγή των δεδομένων, λαμβάνοντας υπόψη τη συνάφεια και την αξιοπιστία της πηγής αυτών. Τα δεδομένα από συγκεκριμένες πηγές μπορεί να είναι πιο αξιόπιστα από άλλα. Επίσης, για λόγους εμπιστευτικότητας ή ιδιοκτησίας, ορισμένες εξωτερικές πηγές πληροφόρησης δεν θα γνωστοποιήσουν (ή όχι πλήρως) πληροφορίες που μπορεί να είναι χρήσιμες κατά την εξέταση της αξιοπιστίας των δεδομένων που παρέχουν, όπως οι πηγές των υποκείμενων δεδομένων που χρησιμοποίησαν ή τον τρόπο με τον οποίο συγκεντρώθηκαν και έγινε η επεξεργασία τους.
- Την ενδογενή πολυπλοκότητα στη διατήρηση της ακεραιότητας των δεδομένων. Όταν υπάρχει μεγάλος όγκος δεδομένων και πολλαπλές πηγές δεδομένων, μπορεί να υπάρχει ενδογενής πολυπλοκότητα στη διατήρηση της ακεραιότητας των δεδομένων που χρησιμοποιούνται για τη λογιστική εκτίμηση.

- Την ανάγκη ερμηνείας σύνθετων συμβατικών όρων. Για παράδειγμα, ο προσδιορισμός των ταμειακών εισροών ή εκροών που προκύπτουν από έναν εμπορικό προμηθευτή ή εκπτώσεις πελατών μπορεί να εξαρτούνται από πολύπλοκους συμβατικούς όρους που απαιτούν συγκεκριμένη εμπειρία ή ικανότητα για κατανόηση ή ερμηνεία αυτών.

Ο βαθμός στον οποίο η υποκειμενικότητα επηρεάζει την επιλογή και την εφαρμογή της μεθόδου, των παραδοχών ή των δεδομένων

A78. Λαμβάνοντας υπόψη τον βαθμό στον οποίο η επιλογή και η εφαρμογή μεθόδου, παραδοχών ή δεδομένων επηρεάζονται από την υποκειμενικότητα, ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει:

- Τον βαθμό στον οποίο το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς δεν προσδιορίζει τις προσεγγίσεις αποτίμησης, τις έννοιες, τις τεχνικές και τους παράγοντες που πρέπει να χρησιμοποιηθούν στη μέθοδο εκτίμησης.
- Την αβεβαιότητα σχετικά με το ποσό ή το χρονοδιάγραμμα, συμπεριλαμβανομένης της διάρκειας της περιόδου πρόβλεψης. Το ποσό και ο συγχρονισμός αποτελούν πηγή ενδογενούς αβεβαιότητας εκτίμησης και δημιουργούν την ανάγκη για κρίση της διοίκησης κατά την επιλογή μιας εκτίμησης σημείου, η οποία με τη σειρά της δημιουργεί μια ευκαιρία για μεροληψία εκ μέρους της διοίκησης. Για παράδειγμα, μια λογιστική εκτίμηση που ενσωματώνει μελλοντικές παραδοχές μπορεί να έχει υψηλό βαθμό υποκειμενικότητας που μπορεί να είναι επιρρεπής στη μεροληψία εκ μέρους της διοίκησης.

Άλλοι ενδογενείς παράγοντες κινδύνου (Βλ. παρ. 16 (β))

A79. Ο βαθμός υποκειμενικότητας που σχετίζεται με μια λογιστική εκτίμηση επηρεάζει τη ροπή της λογιστικής εκτίμησης στο σφάλμα λόγω μεροληψίας της διοίκησης ή απάτης. Για παράδειγμα, όταν μια λογιστική εκτίμηση υπόκειται σε υψηλό βαθμό υποκειμενικότητας, η λογιστική εκτίμηση είναι πιθανό να είναι πιο επιρρεπής στο σφάλμα λόγω μεροληψίας της διοίκησης ή απάτης και αυτό μπορεί να οδηγήσει σε ένα ευρύ φάσμα πιθανών αποτελεσμάτων επιμέτρησης. Η διοίκηση μπορεί να επιλέξει μια εκτίμηση σημείου από το εύρος που είναι ακατάλληλο υπό τις περιστάσεις ή που επηρεάζεται ακατάλληλα από ακούσια ή εκούσια μεροληψία της διοίκησης, και συνεπώς είναι εσφαλμένη. Για συνεχείς ελέγχους, οι δείκτες πιθανής μεροληψίας εκ μέρους της διοίκησης που εντοπίστηκαν κατά τον έλεγχο προηγούμενων περιόδων ενδέχεται να επηρεάσουν τις διαδικασίες σχεδιασμού και εκτίμησης κινδύνου κατά την τρέχουσα περίοδο.

Σημαντικοί κίνδυνοι (Βλ. παρ. 17)

A80. Η εκτίμηση του ελεγκτή για τον ενδογενή κίνδυνο, η οποία λαμβάνει υπόψη το βαθμό στον οποίο μια λογιστική εκτίμηση υπόκειται σε ή επηρεάζεται από την αβεβαιότητα, την πολυπλοκότητα, την υποκειμενικότητα ή άλλους ενδογενείς παράγοντες κινδύνου εκτίμησης, βοηθά τον ελεγκτή να

προσδιορίζει εάν κάποιος από τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος που διαπιστώνονται και αξιολογούνται αποτελεί σημαντικό κίνδυνο.

Αντιδράσεις στους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος

Περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου του ελεγκτή (Βλ. παρ. 18)

A81. Κατά το σχεδιασμό και την εκτέλεση περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου, ο ελεγκτής μπορεί να χρησιμοποιήσει οποιαδήποτε από τις τρεις προσεγγίσεις δοκιμασιών (μεμονωμένα ή σε συνδυασμό) που αναφέρονται στην παράγραφο 18. Για παράδειγμα, όταν χρησιμοποιούνται διάφορες παραδοχές για να γίνει μια λογιστική εκτίμηση, ο ελεγκτής μπορεί να αποφασίσει να χρησιμοποιήσει διαφορετική προσέγγιση δοκιμασίας για κάθε παραδοχή που δοκιμάστηκε.

Απόκτηση σχετικών ελεγκτικών τεκμηρίων είτε είναι επιβεβαιωτικά είτε αντιφατικά

A82. Τα ελεγκτικά τεκμήρια περιλαμβάνουν τόσο πληροφορίες που υποστηρίζουν και επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της διοίκησης, όσο και οποιεσδήποτε πληροφορίες που έρχονται σε αντίθεση με αυτούς τους ισχυρισμούς⁴⁴. Η απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων με αμερόληπτο τρόπο μπορεί να περιλαμβάνει τη συγκέντρωση τεκμηρίων από πολλές πηγές εντός και εκτός της οντότητας. Ωστόσο, ο ελεγκτής δεν απαιτείται να πραγματοποιήσει διεξοδική έρευνα για να προσδιορίσει όλες τις πιθανές πηγές ελεγκτικών τεκμηρίων.

A83. Το ΔΠΕ 330 απαιτεί από τον ελεγκτή να αποκτήσει πειστικότερα ελεγκτικά τεκμήρια όσο υψηλότερη είναι η εκτίμηση του κινδύνου από αυτόν⁴⁵. Επομένως, η εξέταση της φύσης ή της ποσότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων μπορεί να είναι πιο σημαντική όταν οι ενδογενείς κίνδυνοι που σχετίζονται με μια λογιστική εκτίμηση αξιολογούνται στο υψηλότερο άκρο του φάσματος ενδογενών κινδύνων.

Κλιμάκωση

A84. Η φύση, ο χρόνος και η έκταση των περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου του ελεγκτή επηρεάζονται, για παράδειγμα από:

- Τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, οι οποίοι επιδρούν στην πειστικότητα των απαιτούμενων ελεγκτικών τεκμηρίων και επηρεάζουν την προσέγγιση που επιλέγει ο ελεγκτής για τον έλεγχο μιας λογιστικής εκτίμησης. Για παράδειγμα, οι εκτιμώμενοι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος που σχετίζονται με την ύπαρξη ή τους ισχυρισμούς αποτίμησης μπορεί να είναι χαμηλότεροι για ένα απλό δεδουλευμένο μπόνους που καταβάλλονται στους εργαζομένους λίγο μετά το τέλος της περιόδου. Σε αυτήν την περίπτωση, μπορεί να είναι πιο πρακτικό για τον ελεγκτή να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα

⁴⁴ ΔΠΕ 500, παράγραφος Α1

⁴⁵ ΔΠΕ 330, παράγραφοι 7(β) και Α19

ελεγκτικά τεκμήρια αξιολογώντας τα γεγονότα που συνέβησαν μέχρι την ημερομηνία της έκθεσής του, παρά μέσω άλλων προσεγγίσεων δοκιμασιών.

- Τους λόγους για τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος.

Όταν ο ελεγκτής σκοπεύει να βασιστεί στη λειτουργική αποτελεσματικότητα των σχετικών δικλίδων ελέγχου (Βλ. παρ. 19)

A85. Ο έλεγχος της λειτουργικής αποτελεσματικότητας των σχετικών δικλίδων ελέγχου μπορεί να είναι κατάλληλος όταν ο ενδογενής κίνδυνος εκτιμάται ως υψηλότερος στο φάσμα ενδογενούς κινδύνου, συμπεριλαμβανομένων των σημαντικών κινδύνων. Αυτό μπορεί να συμβαίνει όταν η λογιστική εκτίμηση υπόκειται ή επηρεάζεται από υψηλό βαθμό πολυπλοκότητας. Όταν η λογιστική εκτίμηση επηρεάζεται από υψηλό βαθμό υποκειμενικότητας και συνεπώς απαιτεί σημαντική κρίση εκ μέρους της διοίκησης, οι ενδογενείς περιορισμοί στην αποτελεσματικότητα του σχεδιασμού των δικλίδων ελέγχου μπορεί να οδηγήσουν τον ελεγκτή να επικεντρωθεί περισσότερο σε ουσιαστικές διαδικασίες παρά στον έλεγχο της λειτουργικής αποτελεσματικότητας των δικλίδων.

A86. Κατά τον προσδιορισμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των δοκιμασιών επί της λειτουργικής αποτελεσματικότητας των δικλίδων ελέγχου που σχετίζονται με λογιστικές εκτιμήσεις, ο ελεγκτής μπορεί να λάβει υπόψη παράγοντες όπως:

- Η φύση, η συχνότητα και ο όγκος των συναλλαγών,
- Η αποτελεσματικότητα του σχεδιασμού των δικλίδων ελέγχου, συμπεριλαμβανομένου του κατά πόσον οι δικλίδες έχουν σχεδιαστεί κατάλληλα ώστε να ανταποκρίνονται στον εκτιμώμενο ενδογενή κίνδυνο και στη δύναμη της διακυβέρνησης,
- Η σημασία συγκεκριμένων, ιδιαίτερων δικλίδων για τους συνολικούς στόχους των δικλίδων ελέγχου και τις διαδικασίες που ισχύουν στην οντότητα, συμπεριλαμβανομένης της πολυπλοκότητας του πληροφοριακού συστήματος για την υποστήριξη συναλλαγών,
- Η παρακολούθηση των δικλίδων ελέγχου και οι εντοπισμένες ελλείψεις στον εσωτερικό έλεγχο,
- Η φύση των κινδύνων για την αντιμετώπιση των οποίων προορίζονται οι δικλίδες, για παράδειγμα, δικλίδες ελέγχου που σχετίζονται με την άσκηση κρίσης σε σύγκριση με τις δικλίδες ελέγχου υποστηρικτικών δεδομένων,
- Η ικανότητα αυτών που εμπλέκονται στις δραστηριότητες δικλίδων ελέγχου,
- Η συχνότητα εκτέλεσης των δραστηριοτήτων δικλίδων ελέγχου, και
- Τα τεκμήρια της απόδοσης των δραστηριοτήτων δικλίδων ελέγχου.

Μόνο οι ουσιαστικές διαδικασίες δεν μπορούν να παράσχουν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια

A87. Σε ορισμένους κλάδους, όπως αυτός των χρηματοοικονομικών υπηρεσιών, η διοίκηση χρησιμοποιεί εκτεταμένα την πληροφοριακή τεχνολογία για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Επομένως, είναι πιθανότερο να υπάρχουν κίνδυνοι που σχετίζονται με ορισμένες λογιστικές εκτιμήσεις για τους οποίους οι ουσιαστικές διαδικασίες από μόνες τους δεν μπορούν να παρέχουν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια.

A88. Στις περιπτώσεις όπου ενδέχεται να υπάρχουν κίνδυνοι για τους οποίους οι ουσιαστικές διαδικασίες από μόνες τους δεν μπορούν να παρέχουν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια στο επίπεδο ισχυρισμού, περιλαμβάνονται οι εξής:

- Όταν είναι απαραίτητες δικλίδες ελέγχου για τον μετριασμό των κινδύνων που σχετίζονται με την έναρξη, καταγραφή, επεξεργασία ή αναφορά πληροφοριών που λήφθηκαν εκτός των γενικών και αναλυτικών καθολικών.
- Όταν οι πληροφορίες που υποστηρίζουν έναν ή περισσότερους ισχυρισμούς ξεκινούν, καταγράφονται, επεξεργάζονται ή αναφέρονται ηλεκτρονικά. Αυτό πιθανότατα συμβαίνει όταν υπάρχει μεγάλος όγκος συναλλαγών ή δεδομένων ή χρησιμοποιείται ένα πολύπλοκο μοντέλο, το οποίο απαιτεί την εκτεταμένη χρήση της πληροφοριακής τεχνολογίας ώστε να διασφαλιστεί η ακρίβεια και η πληρότητα των πληροφοριών. Μπορεί να απαιτηθεί μια περίπλοκη αναμενόμενη πρόβλεψη απώλειας πίστωσης για ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα ή μια οντότητα κοινής ωφέλειας. Για παράδειγμα, στην περίπτωση μιας οντότητας κοινής ωφέλειας, τα δεδομένα που χρησιμοποιούνται για την ανάπτυξη της αναμενόμενης πρόβλεψης απώλειας πίστωσης μπορεί να περιλαμβάνουν πολλά μικρά υπόλοιπα που προκύπτουν από μεγάλο όγκο συναλλαγών. Υπό αυτές τις συνθήκες, ο ελεγκτής μπορεί να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι δεν μπορούν να αποκτηθούν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια χωρίς δοκιμασίες δικλίδων γύρω από το μοντέλο που χρησιμοποιείται για την ανάπτυξη της αναμενόμενης πρόβλεψης απώλειας πίστωσης.

Σε τέτοιες περιπτώσεις, η επάρκεια και η καταλληλότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων μπορεί να εξαρτάται από την αποτελεσματικότητα των δικλίδων ελέγχου επί της ακρίβειας και της πληρότητας των πληροφοριών.

A89. Στο πλαίσιο του ελέγχου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων για ορισμένες οντότητες (όπως τράπεζα ή ασφαλιστής), ενδέχεται επίσης να απαιτείται από το νόμο ή κανονισμό ο ελεγκτής να προβεί σε πρόσθετες διαδικασίες ή να παρέχει συμπεράσματα διασφάλισης σε σχέση με τις εσωτερικές δικλίδες ελέγχου. Σε αυτές και σε άλλες παρόμοιες περιπτώσεις, ο ελεγκτής μπορεί να είναι σε θέση να χρησιμοποιεί πληροφορίες που λαμβάνονται κατά την εκτέλεση διαδικασιών όπως η απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων, υπό τον όρο να προσδιοριστεί εάν έχουν πραγματοποιηθεί

μεταγενέστερες αλλαγές που ενδέχεται να επηρεάσουν τη συνάφειά τους με τον έλεγχο.

Σημαντικοί κίνδυνοι (Βλ. παρ. 20)

A90. Όταν οι περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου του ελεγκτή ως απάντηση σε σημαντικό κίνδυνο αποτελούνται μόνο από ουσιαστικές διαδικασίες, το ΔΠΕ 330⁴⁶ απαιτεί οι εν λόγω διαδικασίες να περιλαμβάνουν δοκιμασίες λεπτομερειών. Τέτοιες δοκιμασίες λεπτομερειών μπορεί να σχεδιαστούν και να εκτελεστούν σύμφωνα με καθεμία από τις προσεγγίσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 18 του παρόντος ΔΠΕ βάσει της επαγγελματικής κρίσης του ελεγκτή υπό τις περιστάσεις. Παραδείγματα δοκιμασιών λεπτομερειών για σημαντικούς κινδύνους που σχετίζονται με λογιστικές εκτιμήσεις περιλαμβάνουν:

- Εξέταση, για παράδειγμα, συμβάσεων για επιβεβαίωση όρων ή παραδοχών.
- Επανυπολογισμός, για παράδειγμα, επαλήθευση της μαθηματικής ακρίβειας ενός μοντέλου.
- Συμφωνία παραδοχών που χρησιμοποιούνται για την υποστήριξη τεκμηρίωσης, όπως δημοσιευμένες πληροφορίες τρίτων.

Απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων από γεγονότα που συνέβησαν μέχρι την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή (Βλ. παρ. 21)

A91. Σε ορισμένες περιστάσεις, η απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων από γεγονότα που συνέβησαν μέχρι την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή μπορεί να παρέχει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για την αντιμετώπιση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος. Για παράδειγμα, η πώληση του πλήρους αποθέματος ενός προϊόντος που έχει καταργηθεί λίγο μετά το τέλος της περιόδου μπορεί να παρέχει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με την εκτίμηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας του στο τέλος της περιόδου. Σε άλλες περιπτώσεις, μπορεί να είναι απαραίτητο να χρησιμοποιηθεί αυτή η προσέγγιση δοκιμασίας σε συνδυασμό με μια άλλη προσέγγιση στην παράγραφο 18.

A92. Για ορισμένες λογιστικές εκτιμήσεις, τα γεγονότα που συνέβησαν μέχρι την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή είναι απίθανο να παρέχουν επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με τη λογιστική εκτίμηση. Για παράδειγμα, οι συνθήκες ή τα γεγονότα που σχετίζονται με ορισμένες λογιστικές εκτιμήσεις αναπτύσσονται μόνο για μεγάλο χρονικό διάστημα. Επίσης, λόγω του στόχου επιμέτρησης των λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας, οι πληροφορίες μετά το τέλος της περιόδου ενδέχεται να μην αντικατοπτρίζουν τα γεγονότα ή τις συνθήκες που υπάρχουν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και συνεπώς ενδέχεται να μην σχετίζονται με την επιμέτρηση της λογιστικής εκτίμησης εύλογης αξίας.

⁴⁶ ΔΠΕ 330, παράγραφος 21

A93. Ακόμα και αν ο ελεγκτής αποφασίσει να μην ακολουθήσει αυτήν την προσέγγιση δοκιμασίας σε σχέση με συγκεκριμένες λογιστικές εκτιμήσεις, υποχρεούται να συμμορφωθεί με το ΔΠΕ 560. Το ΔΠΕ 560 απαιτεί από τον ελεγκτή να διενεργήσει διαδικασίες ελέγχου που έχουν σχεδιαστεί για να αποκτώνται επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για το ότι όλα τα γεγονότα που συμβαίνουν μεταξύ της ημερομηνίας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και της ημερομηνίας της έκθεσης του ελεγκτή και απαιτούν προσαρμογή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ή γνωστοποίηση σε αυτές έχουν προσδιοριστεί⁴⁷ και αντικατοπτρίζονται κατάλληλα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις⁴⁸. Επειδή η επιμέτρηση πολλών λογιστικών εκτιμήσεων, εκτός από της λογιστικές εκτιμήσεις εύλογης αξίας, συνήθως εξαρτάται από τα αποτελέσματα μελλοντικών συνθηκών, συναλλαγών ή γεγονότων, το έργο του ελεγκτή σύμφωνα με το ΔΠΕ 560 είναι ιδιαίτερα σχετικό.

Δοκιμασία επί του τρόπου με τον οποίο η διοίκηση έκανε μια λογιστική εκτίμηση (Βλ. παρ. 22)

A94. Ο έλεγχος του τρόπου με τον οποίο η διοίκηση έκανε τη λογιστική εκτίμηση μπορεί να είναι η κατάλληλη προσέγγιση όταν, για παράδειγμα:

- Η επισκόπηση του ελεγκτή επί παρόμοιων λογιστικών εκτιμήσεων που πραγματοποιήθηκαν στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου υποδηλώνει ότι η διαδικασία της διοίκησης κατά την τρέχουσα περίοδο είναι κατάλληλη.
- Η λογιστική εκτίμηση βασίζεται σε μεγάλο πληθυσμό κονδυλίων παρόμοιας φύσης που μεμονωμένα δεν είναι σημαντικά.
- Το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς καθορίζει τον τρόπο με τον οποίο η διοίκηση αναμένεται να κάνει τη λογιστική εκτίμηση. Για παράδειγμα, αυτό μπορεί να ισχύει για μια αναμενόμενη πρόβλεψη απώλειας πίστωσης.
- Η λογιστική εκτίμηση προέρχεται από τη συνήθη επεξεργασία δεδομένων.

Η δοκιμασία του τρόπου με τον οποίο η διοίκηση πραγματοποίησε τη λογιστική εκτίμηση μπορεί επίσης να είναι η κατάλληλη προσέγγιση όταν καμία από τις άλλες προσεγγίσεις δοκιμασίας δεν είναι πρακτικό να εκτελεστεί ή ίσως είναι η κατάλληλη προσέγγιση σε συνδυασμό με μία από τις άλλες προσεγγίσεις δοκιμασίας.

Αλλαγές σε μεθόδους, σημαντικές παραδοχές και δεδομένα από προηγούμενες περιόδους (Αναφ. παρ. 23 (α), 24 (α), 25 (α))

A95. Όταν η αλλαγή από προηγούμενες περιόδους σε μια μέθοδο, σε σημαντική παραδοχή, ή στα δεδομένα δεν βασίζεται σε νέες περιστάσεις ή νέες πληροφορίες, ή όταν σημαντικές παραδοχές είναι ασυνεπείς τόσο μεταξύ τους

⁴⁷ ΔΠΕ 560, παράγραφος 6

⁴⁸ ΔΠΕ 560, παράγραφος 8

όσο και με αυτές που χρησιμοποιούνται σε άλλες λογιστικές εκτιμήσεις ή με σχετικές παραδοχές που χρησιμοποιούνται σε άλλους τομείς των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της οντότητας, ο ελεγκτής ενδέχεται να χρειαστεί να συζητήσει περαιτέρω με τη διοίκηση σχετικά με τις περιστάσεις και, με αυτόν τον τρόπο, να αμφισβητήσει τη διοίκηση σχετικά με την καταλληλότητα των παραδοχών που χρησιμοποιήθηκαν.

Δείκτες μεροληψίας διοίκησης (Βλ. παρ. 23 (β), 24 (β), 25 (β))

A96. Όταν ο ελεγκτής εντοπίζει δείκτες πιθανής μεροληψίας εκ μέρους της διοίκησης, μπορεί να χρειαστεί να συζητήσει περαιτέρω με τη διοίκηση καθώς και να επανεξετάσει εάν έχουν αποκτηθεί επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια ότι η μέθοδος, οι παραδοχές και τα δεδομένα που χρησιμοποιήθηκαν ήταν κατάλληλα και υποστηρίξιμα υπό τις περιστάσεις. Ένα παράδειγμα δείκτη μεροληψίας της διοίκησης για μια συγκεκριμένη λογιστική εκτίμηση μπορεί να είναι όταν η διοίκηση έχει αναπτύξει το κατάλληλο εύρος για πολλές διαφορετικές παραδοχές και σε κάθε περίπτωση η παραδοχή που χρησιμοποιήθηκε ήταν από το τέλος του εύρους που είχε ως αποτέλεσμα το ευνοϊκότερο αποτέλεσμα επιμέτρησης.

Μέθοδοι

Επιλογή μεθόδου (Βλ. παρ. 23(α))

A97. Σχετικά ζητήματα για τον ελεγκτή αναφορικά με την καταλληλότητα της μεθόδου που επιλέχθηκε εντός του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς και, κατά περίπτωση, αναφορικά με την καταλληλότητα των αλλαγών από την προηγούμενη περίοδο, μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Εάν το σκεπτικό της διοίκησης για τη μέθοδο που επελέγη είναι το κατάλληλο.
- Εάν η μέθοδος είναι κατάλληλη υπό τις περιστάσεις, δεδομένης της φύσης της λογιστικής εκτίμησης, των απαιτήσεων του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς, άλλων διαθέσιμων εννοιών ή τεχνικών αποτίμησης, κανονιστικών απαιτήσεων και της επιχείρησης, του κλάδου και του περιβάλλοντος στο οποίο λειτουργεί η οντότητα.
- Όταν η διοίκηση διαπίστωσε ότι οι διαφορετικές μέθοδοι οδηγούν σε μια σειρά από σημαντικά διαφορετικές εκτιμήσεις, πώς διερεύνησε τους λόγους των διαφορών, και
- Εάν η αλλαγή βασίζεται σε νέες περιστάσεις ή σε νέες πληροφορίες. Όταν αυτό δεν συμβαίνει, η αλλαγή ενδέχεται να μην είναι εύλογη ή σύμφωνη με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Οι αυθαίρετες αλλαγές έχουν ως αποτέλεσμα ασυνεπείς χρηματοοικονομικές καταστάσεις με την πάροδο του χρόνου και ενδέχεται να προκαλέσουν σφάλματα σε αυτές ή μπορεί να αποτελούν ένδειξη πιθανής μεροληψίας εκ μέρους της διοίκησης. (βλέπε επίσης τις παραγράφους A133 – A136)

Αυτά τα θέματα είναι σημαντικά όταν το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς δεν καθορίζει τη μέθοδο επιμέτρησης ή επιτρέπει πολλαπλές μεθόδους.

Σύνθετη χρήση μοντέλων (Βλ. παρ. 23 (β))

A98. Ένα μοντέλο και η σχετική μέθοδος είναι πιο πιθανό να είναι περίπλοκα όταν:

- Η κατανόηση και εφαρμογή της μεθόδου, συμπεριλαμβανομένου του σχεδιασμού του μοντέλου και της επιλογής και χρήσης κατάλληλων δεδομένων και παραδοχών, απαιτεί εξειδικευμένες δεξιότητες ή γνώσεις.
- Είναι δύσκολο να ληφθούν τα δεδομένα που απαιτούνται για χρήση στο μοντέλο, επειδή υπάρχουν περιορισμοί στη διαθεσιμότητα, στην παρατηρησιμότητα ή στην πρόσβαση σε δεδομένα, ή
- Είναι δύσκολο να διατηρηθεί η ακεραιότητα (π.χ. ακρίβεια, συνέπεια ή πληρότητα) των δεδομένων και παραδοχών κατά τη χρήση του μοντέλου λόγω πολλαπλών χαρακτηριστικών αποτίμησης, πολλαπλών σχέσεων μεταξύ τους ή πολλαπλών επαναλήψεων του υπολογισμού.

A99. Τα θέματα που ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει όταν η διοίκηση χρησιμοποιεί ένα πολύπλοκο μοντέλο περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, εάν:

- Το μοντέλο επικυρώνεται πριν από τη χρήση ή όταν έχει υπάρξει αλλαγή στο μοντέλο, με περιοδικές επισκοπήσεις ώστε να διασφαλιστεί ότι εξακολουθεί να είναι κατάλληλο για την προβλεπόμενη χρήση του. Η διαδικασία επικύρωσης της οντότητας μπορεί να περιλαμβάνει αξιολόγηση:
 - ο Της θεωρητικής ευκρίνεια του μοντέλου,
 - ο Της μαθηματικής ακεραιότητα του μοντέλου,
 - ο Της ακρίβειας και της πληρότητας των δεδομένων και των παραδοχών του μοντέλου, και
 - ο Των αποτελεσμάτων του μοντέλου σε σύγκριση με τις πραγματικές συναλλαγές.
- Υπάρχουν κατάλληλες πολιτικές και διαδικασίες ελέγχου αλλαγών.
- Η διοίκηση χρησιμοποιεί τις κατάλληλες δεξιότητες και γνώσεις κατά τη χρήση του μοντέλου.

Αυτές οι εξακριβώσεις μπορεί επίσης να είναι χρήσιμες για μια μέθοδο που δεν περιλαμβάνει πολύπλοκη χρήση μοντέλων.

A100. Η διοίκηση μπορεί να πραγματοποιήσει προσαρμογές στα αποτελέσματα του μοντέλου ώστε να πληροί τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς. Σε ορισμένους κλάδους αυτές οι

προσαρμογές αναφέρονται ως επικαλύψεις. Στην περίπτωση λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας, μπορεί να είναι σκόπιμο να εξεταστεί εάν οι προσαρμογές στα αποτελέσματα του μοντέλου, εάν υπάρχουν, αντικατοπτρίζουν τις παραδοχές που θα χρησιμοποιούν οι συμμετέχοντες στην αγορά σε παρόμοιες περιστάσεις.

Διατήρηση της ακεραιότητας των σημαντικών παραδοχών και των δεδομένων που χρησιμοποιήθηκαν κατά την εφαρμογή της μεθόδου (Βλ. παρ. 23 (ε))

A101. Η διατήρηση της ακεραιότητας των σημαντικών παραδοχών και των δεδομένων κατά την εφαρμογή της μεθόδου αναφέρεται στη διατήρηση της ακρίβειας και της πληρότητας των δεδομένων και των παραδοχών σε όλα τα στάδια της επεξεργασίας πληροφοριών. Η αποτυχία διατήρησης αυτής της ακεραιότητας μπορεί να οδηγήσει σε αλλοίωση των δεδομένων και των παραδοχών και να προκαλέσει σφάλματα. Εν προκειμένω, τα σχετικά ζητήματα για τον ελεγκτή ενδέχεται να περιλαμβάνουν το εάν τα δεδομένα και οι παραδοχές υπόκεινται σε όλες τις σκοπούμενες αλλαγές εκ μέρους της διοίκησης και δεν υπόκεινται σε ακούσιες αλλαγές, κατά τη διάρκεια δραστηριοτήτων όπως η εισαγωγή, αποθήκευση, ανάκτηση, μετάδοση ή επεξεργασία.

Σημαντικές παραδοχές (Βλ. παρ. 24)

A102. Σχετικά ζητήματα για τον ελεγκτή αναφορικά με την καταλληλότητα των σημαντικών παραδοχών σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και, εάν ισχύει, την καταλληλότητα των αλλαγών από την προηγούμενη περίοδο, μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Το σκεπτικό της διοίκησης για την επιλογή της παραδοχής,
- Το εάν η παραδοχή είναι κατάλληλη υπό τις περιστάσεις δεδομένης της φύσης της λογιστικής εκτίμησης, των απαιτήσεων του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς, καθώς και της επιχείρησης, του κλάδου και του περιβάλλοντος στο οποίο λειτουργεί η οντότητα, και
- Το εάν μια αλλαγή από προηγούμενες περιόδους στην επιλογή μιας παραδοχής βασίζεται σε νέες περιστάσεις ή σε νέες πληροφορίες. Όταν δεν συμβαίνει αυτό, η αλλαγή μπορεί να μην είναι εύλογη ούτε σύμφωνη με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Οι αυθαίρετες αλλαγές σε μια λογιστική εκτίμηση μπορεί να προκαλέσουν ουσιώδη σφάλματα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ή μπορεί να αποτελούν ένδειξη πιθανής μεροληψίας εκ μέρους της διοίκησης (βλ. παρ. A133 – A136).

A103. Η διοίκηση μπορεί να αξιολογήσει εναλλακτικές παραδοχές ή αποτελέσματα λογιστικών εκτιμήσεων, οι οποίες μπορούν να επιτευχθούν μέσω μιας σειράς προσεγγίσεων ανάλογα με τις περιστάσεις. Μια πιθανή προσέγγιση είναι μια ανάλυση ευαισθησίας. Αυτή περιλαμβάνει τον καθορισμό του τρόπου με τον οποίο το χρηματικό ποσό μιας λογιστικής εκτίμησης ποικίλλει με διαφορετικές παραδοχές. Ακόμη και για λογιστικές εκτιμήσεις που αποτιμώνται στην εύλογη αξία, μπορεί να υπάρχει διακύμανση επειδή

διαφορετικοί συμμετέχοντες από την αγορά θα χρησιμοποιήσουν διαφορετικές παραδοχές. Μια ανάλυση ευαισθησίας μπορεί να οδηγήσει στην ανάπτυξη ορισμένων σεναρίων αποτελεσμάτων, που μερικές φορές χαρακτηρίζονται από τη διοίκηση ως ένα εύρος αποτελεσμάτων και περιλαμβάνουν «απισιόδοξα» και «αισιόδοξα» σενάρια.

A104. Μέσω των γνώσεων που αποκτήθηκαν κατά τη διενέργεια του ελέγχου, ο ελεγκτής μπορεί να γνωρίζει ή να έχει κατανοήσει τις παραδοχές που χρησιμοποιούνται σε άλλους τομείς των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της οντότητας. Τέτοια θέματα μπορεί να περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, επιχειρηματικές προοπτικές, παραδοχές σε έγγραφα στρατηγικής και μελλοντικές ταμειακές ροές. Επίσης, εάν ο εταίρος ανάθεσης έχει διενεργήσει άλλες αναθέσεις για την οντότητα, το ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο)⁴⁹ απαιτεί από αυτόν να εξετάσει εάν οι πληροφορίες που λαμβάνονται από αυτές τις άλλες αναθέσεις σχετίζονται με τον εντοπισμό κινδύνων ουσιώδους σφάλματος. Αυτές οι πληροφορίες μπορεί επίσης να είναι χρήσιμες για να εξεταστεί εάν οι σημαντικές παραδοχές είναι συνεπείς τόσο μεταξύ τους όσο και με αυτές που χρησιμοποιούνται σε άλλες λογιστικές εκτιμήσεις.

A105. Η καταλληλότητα των σημαντικών παραδοχών στο πλαίσιο των απαιτήσεων του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να εξαρτάται από την πρόθεση και την ικανότητα της διοίκησης να εκτελεί συγκεκριμένα σχέδια δράσης. Η διοίκηση τεκμηριώνει συχνά σχέδια και προθέσεις που σχετίζονται με συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις και το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς ενδέχεται να απαιτεί από τη διοίκηση να το πράξει. Η φύση και η έκταση των ελεγκτικών τεκμηρίων που πρέπει να αποκτηθούν σχετικά με την πρόθεση και την ικανότητα της διοίκησης είναι θέμα επαγγελματικής κρίσης. Κατά περίπτωση, οι διαδικασίες του ελεγκτή μπορεί να περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- Επισκόπηση του ιστορικού εκτέλεσης δηλωμένων προθέσεων εκ μέρους της διοίκησης,
- Επιθεώρηση εγγραφών σχεδίων και άλλης τεκμηρίωσης, συμπεριλαμβανομένων, κατά περίπτωση, επίσημων εγκεκριμένων προϋπολογισμών, εγκρίσεων, εξουσιοδοτήσεων ή πρακτικών.
- Έρευνα της διοίκησης σχετικά με τους λόγους ενός συγκεκριμένου σχεδίου δράσης.
- Επισκόπηση γεγονότων που συνέβησαν μετά την ημερομηνία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και μέχρι την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή.
- Αξιολόγηση της ικανότητας της οντότητας να εκτελεί ένα συγκεκριμένο σχέδιο δράσης λαμβάνοντας υπόψη τις οικονομικές συνθήκες της οντότητας, συμπεριλαμβανομένων των επιπτώσεων των υφιστάμενων δεσμεύσεων της καθώς και νομικών, κανονιστικών ή συμβατικών

⁴⁹ ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 8

περιορισμών που θα μπορούσαν να επηρεάσουν τη σκοπιμότητα των ενεργειών της διοίκησης.

- Εξέταση του κατά πόσον η διοίκηση πληροί τις ισχύουσες απαιτήσεις τεκμηρίωσης, εάν υπάρχουν, του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Ορισμένα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς, ωστόσο, ενδέχεται να μην επιτρέπουν να ληφθούν υπόψη οι προθέσεις ή τα σχέδια της διοίκησης κατά τη λογιστική εκτίμηση. Αυτό συμβαίνει συχνά για τις λογιστικές εκτιμήσεις εύλογης αξίας, διότι ο στόχος επιμέτρησής τους απαιτεί οι σημαντικές παραδοχές να αντικατοπτρίζουν αυτές που χρησιμοποιούνται από τους συμμετέχοντες στην αγορά.

Δεδομένα (Βλ. παρ. 25(α))

A106. Σχετικά ζητήματα για τον ελεγκτή αναφορικά με την καταλληλότητα των δεδομένων σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και, εάν ισχύει, την καταλληλότητα των αλλαγών από την προηγούμενη περίοδο, μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Το σκεπτικό της διοίκησης για την επιλογή των δεδομένων,
- Το εάν δεδομένα είναι κατάλληλα υπό τις περιστάσεις δεδομένης της φύσης της λογιστικής εκτίμησης, των απαιτήσεων του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς, καθώς και της επιχείρησης, του κλάδου και του περιβάλλοντος στο οποίο λειτουργεί η οντότητα, και
- Εάν η αλλαγή από προηγούμενες περιόδους στις πηγές, στα κονδύλια ή στα επιλεγμένα δεδομένα βασίζεται σε νέες περιστάσεις ή σε νέες πληροφορίες. Όταν δεν συμβαίνει αυτό, είναι μάλλον απίθανο η αλλαγή αυτή να είναι εύλογη ή σύμφωνη με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Οι αυθαίρετες αλλαγές σε μια λογιστική εκτίμηση έχουν ως αποτέλεσμα ασυνεπείς χρηματοοικονομικές καταστάσεις σε βάθος χρόνου και μπορεί να προκαλέσουν σφάλματα σε αυτές ή να αποτελούν ένδειξη πιθανής μεροληψίας εκ μέρους της διοίκησης (βλ. παρ. A133 – A136)

Συνάφεια και αξιοπιστία των δεδομένων (Βλ. παρ. 25 (γ))

A107. Κατά τη χρήση πληροφοριών που παράγονται από την οντότητα, το ΔΠΕ 500 απαιτεί από τον ελεγκτή να αξιολογήσει εάν οι πληροφορίες είναι επαρκώς αξιόπιστες για τους σκοπούς του ελεγκτή, συμπεριλαμβανομένης, όπως απαιτείται στις περιστάσεις, της λήψης ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με την ακρίβεια και την πληρότητα των πληροφοριών και την αξιολόγηση του κατά πόσον οι πληροφορίες είναι αρκετά ακριβής και λεπτομερής για τους σκοπούς του ελεγκτή⁵⁰.

Σύνθετοι νομικοί ή συμβατικοί όροι (Βλ. παρ. 25 (δ))

⁵⁰ ΔΠΕ 500, παράγραφος 9

A108. Οι διαδικασίες που ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει όταν η λογιστική εκτίμηση βασίζεται σε σύνθετους νομικούς ή συμβατικούς όρους περιλαμβάνουν:

- Εξέταση του εάν και κατά πόσο απαιτούνται εξειδικευμένες δεξιότητες ή γνώσεις για την κατανόηση ή την ερμηνεία της σύμβασης,
- Υποβολή ερωτημάτων στον νομικό σύμβουλο της οντότητας σχετικά με τους νομικούς ή τους συμβατικούς όρους, και
- Επιθεώρηση των υποκείμενων συμβάσεων για:
 - ο Αξιολόγηση του υποκείμενου επιχειρηματικού σκοπού της συναλλαγής ή τη συμφωνίας, και
 - ο Εξέταση του εάν οι όροι των συμβάσεων συνάδουν με τις εξηγήσεις της διοίκησης.

Επιλογή της διοίκησης για το σημείο εκτίμηση και σχετικές γνωστοποιήσεις περί αβεβαιότητας εκτίμησης

Οι ενέργειες της διοίκησης για την κατανόηση και την αντιμετώπιση της αβεβαιότητας εκτίμησης (Βλ. παρ. 26 (α))

A109. Τα σχετικά ζητήματα αναφορικά με το εάν η διοίκηση έχει λάβει τα κατάλληλα μέτρα προκειμένου να κατανοήσει και να αντιμετωπίσει την αβεβαιότητα εκτίμησης μπορεί να περιλαμβάνουν εάν και κατά πόσο η διοίκηση έχει:

- (α) Κατανοήσει την αβεβαιότητα εκτίμησης, μέσω του εντοπισμού των πηγών και της αξιολόγησης του βαθμού ενδογενούς μεταβλητότητας στα αποτελέσματα της επιμέτρησης και του προκύπτοντος εύρους ευλόγως πιθανών αποτελεσμάτων επιμέτρησης,
- (β) Προσδιορίσει τον βαθμό στον οποίο, κατά τη διαδικασία επιμέτρησης, η πολυπλοκότητα ή η υποκειμενικότητα επηρεάζει τον κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος και αντιμετώπισε το προκύπτον ενδεχόμενο σφάλμα μέσω της εφαρμογής:
 - (i) Κατάλληλων δεξιοτήτων και γνώσεων κατά την πραγματοποίηση λογιστικών εκτιμήσεων, και
 - (ii) Επαγγελματικής κρίσης, συμπεριλαμβανομένου του εντοπισμού και της αντιμετώπισης της ροπής της διοίκησης προς τη μεροληψία, και
- (γ) Αντιμετώπισε την αβεβαιότητα εκτίμησης με την κατάλληλη επιλογή σημείου εκτίμησης της διοίκησης και τις σχετικές γνωστοποιήσεις που περιγράφουν την αβεβαιότητα εκτίμησης.

Η επιλογή του σημείου εκτίμησης της διοίκησης και των σχετικών γνωστοποιήσεων περί αβεβαιότητας εκτίμησης (Βλ. παρ. 26 (β))

A110. Τα θέματα που ενδέχεται να σχετίζονται με την επιλογή του σημείου εκτίμησης της διοίκησης και την ανάπτυξη σχετικών γνωστοποιήσεων σχετικά με την αβεβαιότητα της εκτίμησης περιλαμβάνουν εάν και κατά πόσο:

- Οι μέθοδοι και τα δεδομένα που χρησιμοποιήθηκαν επιλέχθηκαν κατάλληλα, μεταξύ άλλων όταν ήταν διαθέσιμες εναλλακτικές μέθοδοι για την πραγματοποίηση της λογιστικής εκτίμησης και εναλλακτικές πηγές δεδομένων.
- Τα χαρακτηριστικά αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκαν ήταν κατάλληλα και πλήρη.
- Οι παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν επιλέχθηκαν από εύρος πιθανών ποσών και υποστηρίχθηκαν από κατάλληλα δεδομένα που είναι συναφή και αξιόπιστα.
- Τα δεδομένα που χρησιμοποιήθηκαν ήταν κατάλληλα, συναφή και αξιόπιστα και διατηρήθηκε η ακεραιότητά τους.
- Οι υπολογισμοί εφαρμόστηκαν σύμφωνα με τη μέθοδο και ήταν μαθηματικά ακριβείς.
- Η εκτίμηση σημείου της διοίκησης επιλέχθηκε κατάλληλα από τα ευλόγως πιθανά αποτελέσματα επιμέτρησης.
- Οι σχετικές γνωστοποιήσεις περιγράφουν κατάλληλα το ποσό ως εκτίμηση και εξηγούν τη φύση και τους περιορισμούς της διαδικασίας εκτίμησης, συμπεριλαμβανομένης της μεταβλητότητας των ευλόγως πιθανών αποτελεσμάτων επιμέτρησης.

A111. Σχετικά ζητήματα για τον ελεγκτή αναφορικά με την καταλληλότητα του σημείου εκτίμησης της διοίκησης, μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Εάν η διοίκηση έχει ακολουθήσει τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς όταν αυτές καθορίζουν το σημείο εκτίμησης που πρόκειται να χρησιμοποιηθεί μετά από εξέταση των εναλλακτικών αποτελεσμάτων και παραδοχών ή όταν το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς ορίζει συγκεκριμένη μέθοδο επιμέτρησης.
- Εάν η διοίκηση έχει ασκήσει κρίση, λαμβάνοντας υπόψη τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς, όταν το πλαίσιο αυτό δεν έχει καθορίσει τον τρόπο επιλογής ενός ποσού από ευλόγως πιθανά αποτελέσματα επιμέτρησης.

A112. Σχετικά ζητήματα για τον ελεγκτή αναφορικά με τις γνωστοποιήσεις της διοίκησης περί αβεβαιότητας της εκτίμησης περιλαμβάνουν τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς, το οποίο ενδέχεται να απαιτεί γνωστοποιήσεις:

- Που περιγράφουν το ποσό ως εκτίμηση και εξηγούν τη φύση και τους περιορισμούς της διαδικασίας για την πραγματοποίηση της εκτίμησης αυτής, συμπεριλαμβανομένης της μεταβλητότητας σε ευλόγως πιθανά αποτελέσματα επιμέτρησης. Το πλαίσιο μπορεί επίσης να απαιτεί πρόσθετες γνωστοποιήσεις για την επίτευξη ενός στόχου γνωστοποίησης⁵¹.
- Σχετικά με σημαντικές λογιστικές πολιτικές που σχετίζονται με λογιστικές εκτιμήσεις. Ανάλογα με τις περιστάσεις, οι σχετικές λογιστικές πολιτικές ενδέχεται να περιλαμβάνουν θέματα όπως συγκεκριμένες αρχές, βάσεις, συμβάσεις, κανόνες και πρακτικές που εφαρμόζονται κατά την προετοιμασία και παρουσίαση λογιστικών εκτιμήσεων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- Σχετικά με σημαντικές ή κρίσιμες κρίσεις (για παράδειγμα, εκείνες που είχαν την πιο σημαντική επίδραση στα ποσά που αναγνωρίστηκαν στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις), καθώς και με σημαντικές παραδοχές για μελλοντικά στοιχεία ή άλλες πηγές αβεβαιότητας εκτίμησης.

Σε ορισμένες περιστάσεις, ενδέχεται να απαιτούνται πρόσθετες γνωστοποιήσεις πέραν αυτών που απαιτούνται ρητά από το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, προκειμένου να επιτευχθεί εύλογη παρουσίαση, ή στην περίπτωση πλαισίου συμμόρφωσης, για να μην είναι παραπλανητικές οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

A113. Όσο μεγαλύτερος είναι ο βαθμός στον οποίο μια λογιστική εκτίμηση υπόκειται σε αβεβαιότητα εκτίμησης, τόσο πιθανότερο είναι οι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος να εκτιμηθούν ως υψηλότεροι και, ως εκ τούτου, τόσο πιο πειστικά θα πρέπει να είναι τα ελεγκτικά τεκμήρια για να διαπιστωθεί, σύμφωνα με την παράγραφο 35, εάν το σημείο εκτίμησης της διοίκησης και οι σχετικές γνωστοποιήσεις αναφορικά με την αβεβαιότητα εκτίμησης είναι εύλογες σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς ή είναι λανθασμένες.

A114. Εάν η εξέταση του ελεγκτή επί της αβεβαιότητας εκτίμησης που σχετίζεται με μια λογιστική εκτίμηση και τη σχετική γνωστοποίησή της, αποτελεί θέμα που απαιτεί σημαντική προσοχή εκ μέρους του ελεγκτή, τότε αυτό μπορεί να αποτελεί σημαντικότερο θέμα ελέγχου⁵².

Όταν η διοίκηση δεν έχει λάβει τα κατάλληλα μέτρα για να κατανοήσει και να αντιμετωπίσει την αβεβαιότητα εκτίμησης (Βλ. παρ. 27)

A115. Όταν ο ελεγκτής διαπιστώσει ότι η διοίκηση δεν έχει λάβει τα κατάλληλα μέτρα για να κατανοήσει και να αντιμετωπίσει την αβεβαιότητα εκτίμησης, πρόσθετες διαδικασίες που ο ελεγκτής μπορεί να ζητήσει από τη διοίκηση να εκτελέσει προκειμένου να κατανοήσει την αβεβαιότητα εκτίμησης μπορεί να

⁵¹ ΔΠΧΑ 13, *Επιμέτρηση εύλογης αξίας*, παράγραφος 92

⁵² ΔΠΕ 701, *Γνωστοποίηση σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή*

περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, την εξέταση εναλλακτικών παραδοχών ή την εκτέλεση ανάλυσης ευαισθησίας.

A116. Εξετάζοντας εάν είναι πρακτικά εφικτό να αναπτυχθεί μια εκτίμηση σημείου ή εύρους, τα θέματα που ενδεχομένως χρειάζεται να λάβει υπόψη ο ελεγκτής περιλαμβάνουν το εάν ο ίδιος θα μπορούσε να το πράξει χωρίς να θέσει σε κίνδυνο τις απαιτήσεις ανεξαρτησίας. Αυτό μπορεί να περιλαμβάνει σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που αντιμετωπίζουν απαγορεύσεις ανάληψης διοικητικών ευθυνών.

A117. Εάν, αφού εξετάσει την ανταπόκριση της διοίκησης, ο ελεγκτής αποφασίσει ότι δεν είναι πρακτικά εφικτό να αναπτυχθεί το σημείο εκτίμησης ή το εύρος του ελεγκτή, τότε οφείλει να αξιολογήσει τις επιπτώσεις για τον έλεγχο ή τη γνώμη του ελεγκτή σχετικά με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με την παράγραφο 34.

Ανάπτυξη σημείου εκτίμησης ελεγκτή ή χρήση εύρους του ελεγκτή (Βλ. παρ. 28–29)

A118. Η ανάπτυξη σημείου εκτίμησης ή εύρους του ελεγκτή για την αξιολόγηση του σημείου εκτίμησης της διοίκησης και των σχετικών γνωστοποιήσεων αναφορικά με την αβεβαιότητα εκτίμησης μπορεί να αποτελεί την κατάλληλη προσέγγιση όταν, για παράδειγμα:

- Η επισκόπηση του ελεγκτή για παρόμοιες λογιστικές εκτιμήσεις που πραγματοποιήθηκαν στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου υποδηλώνει ότι η διαδικασία της διοίκησης για την τρέχουσα περίοδο δεν αναμένεται να είναι αποτελεσματική.
- Οι δικλίδες ελέγχου της οντότητας εντός της διαδικασίας της διοίκησης για την πραγματοποίηση λογιστικών εκτιμήσεων και πέρα από αυτή, δεν είναι σωστά σχεδιασμένες ή δεν εφαρμόζονται σωστά.
- Τα γεγονότα ή οι συναλλαγές μεταξύ τέλους περιόδου και ημερομηνίας της έκθεσης του ελεγκτή δεν έχουν ληφθεί σωστά υπόψη, ενώ αυτό οφείλει να πράξει η διοίκηση, και τέτοια γεγονότα ή συναλλαγές φαίνεται να έρχονται σε αντίθεση με το σημείο εκτίμησης της διοίκησης.
- Υπάρχουν κατάλληλες εναλλακτικές παραδοχές ή πηγές σχετικών δεδομένων που μπορεί να χρησιμοποιηθούν για την ανάπτυξη σημείου εκτίμησης ή εύρους του ελεγκτή.
- Η διοίκηση δεν έχει λάβει τα κατάλληλα μέτρα για να κατανοήσει ή να αντιμετωπίσει την αβεβαιότητα εκτίμησης (βλέπε παράγραφο 27).

A119. Η απόφαση να αναπτυχθεί εκτίμηση σημείου ή εύρους μπορεί επίσης να επηρεαστεί από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, το οποίο μπορεί να καθορίσει την εκτίμηση σημείου που θα χρησιμοποιηθεί μετά από εξέταση των εναλλακτικών αποτελεσμάτων και παραδοχών ή να ορίσει συγκεκριμένη μέθοδο επιμέτρησης (για παράδειγμα, χρήση μιας αναμενόμενα

μειωμένης σταθμισμένης βάσει πιθανοτήτων τιμής ή το πιο πιθανό αποτέλεσμα).

A120. Η απόφαση του ελεγκτή ως προς το εάν θα αναπτύξει εκτίμηση σημείου και όχι εύρους μπορεί να εξαρτάται από τη φύση της εκτίμησης και την κρίση του ελεγκτή υπό τις περιστάσεις. Για παράδειγμα, η φύση της εκτίμησης μπορεί να είναι τέτοια που αναμένεται να υπάρχει μικρότερη μεταβλητότητα στα ευλόγως πιθανά αποτελέσματα. Υπό αυτές τις συνθήκες, η ανάπτυξη εκτίμησης σημείου μπορεί να είναι μια αποτελεσματική προσέγγιση, ιδιαίτερα όταν μπορεί να αναπτυχθεί με υψηλότερο βαθμό ακρίβειας.

A121. Ο ελεγκτής μπορεί να αναπτύξει εκτίμηση σημείου ή εύρους με διάφορους τρόπους, για παράδειγμα:

- Χρησιμοποιώντας ένα διαφορετικό μοντέλο από αυτό που χρησιμοποιείται από τη διοίκηση, για παράδειγμα, ένα που διατίθεται στο εμπόριο για χρήση σε έναν συγκεκριμένο τομέα ή κλάδο ή ένα ιδιόκτητο ή ελεγκτικό μοντέλο.
- Χρησιμοποιώντας το μοντέλο της διοίκησης, αλλά αναπτύσσοντας εναλλακτικές παραδοχές ή πηγές δεδομένων από αυτές που χρησιμοποιούνται από τη διοίκηση.
- Χρησιμοποιώντας τη μέθοδο του ελεγκτή αλλά αναπτύσσοντας εναλλακτικές παραδοχές από αυτές που χρησιμοποιεί η διοίκηση.
- Απασχολώντας ή εμπλέκοντας ένα άτομο με εξειδικευμένη εμπειρία για την ανάπτυξη ή εκτέλεση ενός μοντέλου ή για την παροχή σχετικών παραδοχών.
- Εξετάζοντας άλλες συγκρίσιμες συνθήκες, συναλλαγών ή γεγονότων, ή, κατά περίπτωση, αγορών για συγκρίσιμα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις.

A122. Ο ελεγκτής μπορεί επίσης να αναπτύξει ένα σημείο εκτίμησης ή εύρος μόνο για ένα μέρος της λογιστικής εκτίμησης (για παράδειγμα, για μια συγκεκριμένη παραδοχή, ή όταν μόνο ένα συγκεκριμένο μέρος της λογιστικής εκτίμησης δημιουργεί τον κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος).

A123. Όταν χρησιμοποιεί τις δικές του μεθόδους, παραδοχές ή τα δικά του δεδομένα για να αναπτύξει ένα σημείο εκτίμησης ή εύρος, ο ελεγκτής μπορεί να αποκτήσει τεκμήρια σχετικά με την καταλληλότητα των μεθόδων, παραδοχών ή δεδομένων της διοίκησης. Για παράδειγμα, εάν ο ελεγκτής χρησιμοποιεί τις δικές του παραδοχές για να αναπτύξει ένα εύρος ώστε να αξιολογήσει το εύλογο του σημείου εκτίμησης της διοίκησης, ο ελεγκτής μπορεί επίσης να αναπτύξει άποψη για το κατά πόσον οι κρίσεις της διοίκησης κατά την επιλογή των σημαντικών παραδοχών που χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση της λογιστικής εκτίμησης δημιουργούν δείκτες ενδεχόμενης μεροληψίας εκ μέρους της.

- A124. Η απαίτηση της παραγράφου 29 (α) για τον ελεγκτή να πιστοποιεί ότι το εύρος περιλαμβάνει μόνο ποσά που υποστηρίζονται από επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, δεν σημαίνει ότι ο ελεγκτής αναμένεται να αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια για να υποστηρίξει κάθε ενδεχόμενο αποτέλεσμα στο εύρος ξεχωριστά. Αντίθετα, ο ελεγκτής είναι πιθανό να αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια για να πιστοποιήσει ότι τα σημεία και στα δύο άκρα του εύρους είναι εύλογα υπό τις περιστάσεις, υποστηρίζοντας έτσι ότι τα ποσά που εμπίπτουν μεταξύ αυτών των δύο σημείων είναι επίσης εύλογα.
- A125. Το μέγεθος του εύρους του ελεγκτή μπορεί να είναι πολλαπλάσιο του ουσιώδους μεγέθους για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις στο σύνολό τους, ιδίως όταν το ουσιώδες μέγεθος βασίζεται σε λειτουργικά αποτελέσματα (για παράδειγμα, προ φόρων έσοδα) και αυτό το μέτρο είναι σχετικά μικρό αναφορικά με τα περιουσιακά στοιχεία ή άλλες μετρήσεις του ισολογισμού. Αυτή η κατάσταση είναι πιο πιθανό να προκύψει σε περιπτώσεις όπου η αβεβαιότητα εκτίμησης που σχετίζεται με τη λογιστική εκτίμηση είναι η ίδια πολλαπλάσια του ουσιώδους μεγέθους, γεγονός που ισχύει συχνότερα για ορισμένους τύπους λογιστικών εκτιμήσεων ή σε ορισμένους κλάδους, όπως ασφαλιστικές εταιρίες ή τράπεζες, όπου ο υψηλός βαθμός αβεβαιότητας εκτίμησης είναι τυπικότερος και ενδέχεται να υπάρχουν συγκεκριμένες απαιτήσεις στο εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς σχετικά με αυτό. Με βάση τις διαδικασίες που διενεργήθηκαν και τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν σύμφωνα με τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΕ, ο ελεγκτής μπορεί να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι ένα εύρος πολλαπλάσιο του ουσιώδους μεγέθους είναι, κατά την κρίση του ελεγκτή, κατάλληλο υπό τις περιστάσεις. Όταν συμβαίνει αυτό, η εκτίμηση του ελεγκτή σχετικά με το εύλογο των γνωστοποιήσεων αναφορικά με την αβεβαιότητα εκτίμησης καθίσταται ολοένα και πιο σημαντική, ιδίως εάν αυτές οι γνωστοποιήσεις μεταδίδουν κατάλληλα τον υψηλό βαθμό αβεβαιότητας εκτίμησης και το εύρος των πιθανών αποτελεσμάτων. Οι παράγραφοι A139 – A144 περιλαμβάνουν πρόσθετες εκτιμήσεις που μπορεί να είναι σχετικές σε αυτές τις περιπτώσεις.

Άλλα ζητήματα σχετικά με τα ελεγκτικά τεκμήρια (Βλ. παρ. 30)

- A126. Πληροφορίες που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ως ελεγκτικά τεκμήρια, αναφορικά με κινδύνους ουσιώδους σφάλματος που σχετίζονται με λογιστικές εκτιμήσεις, ενδέχεται να έχουν παραχθεί από την οντότητα, να καταρτίστηκαν με τη χρήση του ειδήμονα της διοίκησης ή να προέρχονται από εξωτερική πηγή πληροφόρησης.

Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης

- A127. Όπως εξηγείται στο ΔΠΕ 500⁵³, η αξιοπιστία των πληροφοριών από μια εξωτερική πηγή πληροφόρησης επηρεάζεται από την πηγή της, τη φύση της και τις συνθήκες υπό τις οποίες οι πληροφορίες αποκτώνται. Κατά συνέπεια, η φύση και η έκταση των περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου του ελεγκτή για να ληφθεί υπόψη η αξιοπιστία των πληροφοριών που χρησιμοποιούνται για τη

⁵³ ΔΠΕ 500, παράγραφος A31

δημιουργία μιας λογιστικής εκτίμησης μπορεί να ποικίλλει ανάλογα με τη φύση αυτών των παραγόντων. Για παράδειγμα:

- Όταν τα δεδομένα της αγοράς ή του κλάδου, οι τιμές ή τα δεδομένα που σχετίζονται με τις τιμές λαμβάνονται από μία μόνο εξωτερική πηγή πληροφόρησης, που ειδικεύεται σε αυτές τις πληροφορίες, ο ελεγκτής μπορεί να ζητήσει μια τιμή από μια εναλλακτική ανεξάρτητη πηγή με την οποία να συγκρίνει.
- Όταν τα δεδομένα της αγοράς ή του κλάδου, οι τιμές ή τα δεδομένα που σχετίζονται με τις τιμές λαμβάνονται από πολλαπλές ανεξάρτητες εξωτερικές πηγές πληροφόρησης και οδηγούν σε συναίνεση μεταξύ αυτών των πηγών, ο ελεγκτής ενδέχεται να χρειαστεί να αποκτήσει λιγότερα τεκμήρια σχετικά με την αξιοπιστία των δεδομένων από μια μεμονωμένη πηγή.
- Όταν οι πληροφορίες που λαμβάνονται από πολλαπλές πηγές πληροφόρησης δείχνουν αποκλίνουσες απόψεις της αγοράς, ο ελεγκτής μπορεί να επιδιώξει να κατανοήσει τους λόγους της διαφορετικότητας στις απόψεις. Η ποικιλομορφία μπορεί να προκύψει από τη χρήση διαφορετικών μεθόδων, παραδοχών ή δεδομένων. Για παράδειγμα, μια πηγή μπορεί να χρησιμοποιεί τρέχουσες τιμές και μια άλλη πηγή να χρησιμοποιεί μελλοντικές τιμές. Όταν η διαφορετικότητα σχετίζεται με την αβεβαιότητα εκτίμησης, ο ελεγκτής απαιτείται από την παράγραφο 26 (β) να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με το εάν, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, οι γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις που περιγράφουν την αβεβαιότητα εκτίμησης είναι εύλογες. Σε τέτοιες περιπτώσεις η επαγγελματική κρίση είναι επίσης σημαντική για την εξέταση πληροφοριών σχετικά με τις μεθόδους, τις παραδοχές ή τα δεδομένα που εφαρμόζονται.
- Όταν οι πληροφορίες που λαμβάνονται από μια εξωτερική πηγή πληροφόρησης έχουν αναπτυχθεί από αυτήν την πηγή χρησιμοποιώντας τα δικά της μοντέλα. Η παράγραφος A33(στ) του ΔΠΕ 500 παρέχει σχετικές οδηγίες.

A128. Για λογιστικές εκτιμήσεις εύλογης αξίας, πρόσθετη εξέταση ζητημάτων αναφορικά με τη συνάφεια και την αξιοπιστία των πληροφοριών που λαμβάνονται από εξωτερικές πηγές πληροφόρησης μπορεί να περιλαμβάνουν:

- (α) Εάν οι εύλογες αξίες βασίζονται σε αγοραπωλησίες του ίδιου μέσου ή σε τιμές συναλλαγής ενεργού αγοράς,
- (β) Πώς αναγνωρίζονται και θεωρούνται συγκρίσιμες οι συναλλαγές συγκρίσιμων περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων στις οποίες βασίζονται οι εύλογες αξίες,
- (γ) Ο τρόπος με τον οποίο αναπτύχθηκαν οι πληροφορίες, συμπεριλαμβανομένου του εάν οι εισροές που αναπτύχθηκαν και χρησιμοποιήθηκαν αντιπροσωπεύουν τις παραδοχές που θα

χρησιμοποιούσαν οι συμμετέχοντες στην αγορά κατά την τιμολόγηση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης, εάν ίσχυε, όταν δεν υπάρχουν συναλλαγές για το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση ή συγκρίσιμα περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις, και

- (δ) Όταν η επιμέτρηση εύλογης αξίας βασίζεται σε προσφορά μεσίτη, ανεξάρτητα από το εάν η χρηματιστηριακή προσφορά:
- (i) Προέρχεται από έναν αγοραστή που πραγματοποιεί συναλλαγές στον ίδιο τύπο χρηματοοικονομικού μέσου,
 - (ii) Είναι δεσμευτική ή μη δεσμευτική, με μεγαλύτερο βάρος να τοποθετείται σε προσφορές που είναι δεσμευτικές, και
 - (iii) Αντικατοπτρίζει τις συνθήκες της αγοράς από την ημερομηνία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, όταν απαιτείται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

A129. Όταν οι πληροφορίες από μια εξωτερική πηγή πληροφόρησης χρησιμοποιούνται ως ελεγκτικά τεκμήρια, η σχετική εξέταση εκ μέρους του ελεγκτή μπορεί να είναι εάν γίνεται να ληφθούν πληροφορίες ή εάν οι πληροφορίες είναι επαρκώς λεπτομερείς, ώστε να κατανοήσει τις μεθόδους, τις παραδοχές και άλλα δεδομένα που χρησιμοποιούνται από την εξωτερική πηγή πληροφόρησης. Αυτό μπορεί να είναι περιορισμένο από ορισμένες απόψεις και κατά συνέπεια να επηρεάσει την εκτίμηση του ελεγκτή σχετικά με τη φύση, το χρονοδιάγραμμα και την έκταση των διαδικασιών που πρέπει να εκτελεστούν. Για παράδειγμα, οι υπηρεσίες τιμολόγησης παρέχουν συχνά πληροφορίες σχετικά με τις μεθόδους και τις παραδοχές τους ανά κατηγορία περιουσιακού στοιχείου και όχι ανά μεμονωμένο τίτλο. Οι μεσίτες παρέχουν συχνά περιορισμένες πληροφορίες σχετικά με τις εισροές και τις παραδοχές τους όταν παρέχουν μεσιτικές ενδεικτικές τιμές για μεμονωμένους τίτλους. Η παράγραφος A33(ζ) του ΔΠΕ 500 παρέχει οδηγίες σχετικά με τους περιορισμούς που θέτει η εξωτερική πηγή πληροφόρησης σχετικά με την παροχή υποστηρικτικών πληροφοριών.

Ο ειδήμων της διοίκησης

A130. Οι παραδοχές που σχετίζονται με λογιστικές εκτιμήσεις που γίνονται ή προσδιορίζονται από έναν ειδήμονα της διοίκησης μετατρέπονται σε παραδοχές της διοίκησης όταν χρησιμοποιούνται από αυτή για μια λογιστική εκτίμηση. Κατά συνέπεια, ο ελεγκτής εφαρμόζει τις σχετικές απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΕ σε αυτές τις παραδοχές.

A131. Εάν το έργο ενός ειδήμονα της διοίκησης περιλαμβάνει τη χρήση μεθόδων ή πηγών δεδομένων που σχετίζονται με λογιστικές εκτιμήσεις, ή με την ανάπτυξη ή παροχή ευρημάτων ή συμπερασμάτων σχετικά με ένα σημείο εκτίμησης ή με τις σχετικές γνωστοποιήσεις που πρόκειται να συμπεριληφθούν στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, τότε οι απαιτήσεις που περιγράφονται στις παραγράφους 21-29 του παρόντος ΔΠΕ μπορεί να βοηθήσουν τον ελεγκτή στην εφαρμογή της παραγράφου 8 (γ) του ΔΠΕ 500.

Οργανισμοί υπηρεσιών

A132. Το ΔΠΕ 402⁵⁴ ασχολείται με την κατανόηση του ελεγκτή σχετικά με τις υπηρεσίες που παρέχονται από έναν οργανισμό υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένων των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου, καθώς και με τις απαντήσεις του ελεγκτή σε εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος. Όταν η οντότητα χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες ενός οργανισμού υπηρεσιών για να κάνει λογιστικές εκτιμήσεις, οι απαιτήσεις και οι οδηγίες στο ΔΠΕ 402 μπορούν να βοηθήσουν τον ελεγκτή στην εφαρμογή των απαιτήσεων αυτού του ΔΠΕ.

Ενδείξεις πιθανής μεροληψίας της διοίκησης (Βλ. παρ. 32)

A133. Η μεροληψία της διοίκησης μπορεί να είναι δύσκολο να εντοπιστεί σε επίπεδο λογαριασμού και ενδέχεται να εντοπίζεται από τον ελεγκτή μόνο όταν αυτός εξετάζει ομάδες λογιστικών εκτιμήσεων, ή τις λογιστικές εκτιμήσεις συνολικά ή για μια σειρά λογιστικών περιόδων. Για παράδειγμα, εάν οι λογιστικές εκτιμήσεις που περιλαμβάνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις θεωρούνται μεμονωμένα εύλογες, αλλά τα σημεία εκτιμήσεων της διοίκησης ακολουθούν σταθερά το ένα άκρο του εύρους (φάσματος) εύλογων αποτελεσμάτων του ελεγκτή, παρέχοντας ένα πιο ευνοϊκό αποτέλεσμα χρηματοοικονομικής αναφοράς για τη διοίκηση, τότε τέτοιες περιστάσεις μπορεί να υποδηλώνουν πιθανή μεροληψία εκ μέρους της διοίκησης.

A134. Παραδείγματα δεικτών πιθανής μεροληψίας εκ μέρους της διοίκησης σε σχέση με τις λογιστικές εκτιμήσεις περιλαμβάνουν:

- Αλλαγές σε μια λογιστική εκτίμηση ή στη μέθοδο για την πραγματοποίησή της, όταν η διοίκηση έχει κάνει μια υποκειμενική εκτίμηση ότι υπήρξε αλλαγή στις περιστάσεις.
- Επιλογή ή ανάπτυξη σημαντικών παραδοχών ή δεδομένων (στοιχείων) που αποφέρουν ένα ευνοϊκό σημείο εκτίμησης για τους στόχους διοίκησης.
- Επιλογή σημείου εκτίμησης που μπορεί να υποδεικνύει ένα μοτίβο αισιοδοξίας ή απαισιοδοξίας.

Όταν εντοπίζονται τέτοιοι δείκτες, ενδέχεται να υπάρχει κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος είτε σε επίπεδο ισχυρισμού είτε σε επίπεδο χρηματοοικονομικής κατάστασης. Οι ίδιοι οι δείκτες πιθανής μεροληψίας εκ μέρους της διοίκησης δεν αποτελούν σφάλματα για την εξαγωγή συμπερασμάτων σχετικά με το εύλογο μεμονωμένων λογιστικών εκτιμήσεων. Ωστόσο, σε ορισμένες περιπτώσεις, τα ελεγκτικά τεκμήρια μπορεί να δείχνουν σφάλμα και όχι απλώς δείκτη μεροληψίας της διοίκησης.

A135. Οι δείκτες πιθανής μεροληψίας εκ μέρους της διοίκησης ενδέχεται να επηρεάσουν το συμπέρασμα του ελεγκτή ως προς το κατά πόσον η εκ μέρους

⁵⁴ ΔΠΕ 402, «Ελεγκτικά ζητήματα σχετικά με οντότητα που χρησιμοποιεί οργανισμό υπηρεσιών»

του εκτίμηση κινδύνου και οι σχετικές απαντήσεις παραμένουν κατάλληλες. Ο ελεγκτής μπορεί επίσης να χρειαστεί να εξετάσει τις συνέπειες για άλλες πτυχές του ελέγχου, συμπεριλαμβανομένης της ανάγκης να αμφισβητηθεί περαιτέρω η καταλληλότητα των κρίσεων της διοίκησης κατά τη διενέργεια λογιστικών εκτιμήσεων. Επιπλέον, οι δείκτες πιθανής μεροληψίας εκ μέρους της διοίκησης ενδέχεται να επηρεάσουν το συμπέρασμα του ελεγκτή ως προς το εάν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις στο σύνολό τους είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη σφάλματα, όπως συζητείται στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)⁵⁵.

A136. Επιπλέον, κατά την εφαρμογή του ΔΠΕ 240, ο ελεγκτής υποχρεούται να αξιολογήσει εάν οι κρίσεις και οι αποφάσεις της διοίκησης κατά τη πραγματοποίηση των λογιστικών εκτιμήσεων που περιλαμβάνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις υποδηλώνουν πιθανή μεροληψία που μπορεί να αντιπροσωπεύει ουσιώδες σφάλμα λόγω απάτης⁵⁶. Η απατηλή χρηματοοικονομική αναφορά συχνά συντελείται με εσκεμμένο σφάλμα στις λογιστικές εκτιμήσεις, το οποίο μπορεί να περιλαμβάνει σκόπιμη υποεκτίμηση ή υπερεκτίμηση των λογιστικών εκτιμήσεων. Οι δείκτες πιθανής μεροληψίας εκ μέρους της διοίκησης μπορεί επίσης να αποτελούν παράγοντα κινδύνου λόγω απάτης, και ενδέχεται να αναγκάσουν τον ελεγκτή να επαναξιολογήσει εάν οι εκ μέρους του εκτιμήσεις κινδύνου, ιδίως η εκτίμηση των κινδύνων λόγω απάτης, και οι σχετικές απαντήσεις παραμένουν κατάλληλες.

Γενική αξιολόγηση βάσει διαδικασιών ελέγχου που διενεργήθηκαν (Βλ. παρ. 33)

A137. Καθώς ο ελεγκτής εκτελεί προγραμματισμένες διαδικασίες ελέγχου, τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται μπορεί να αναγκάσουν τον ελεγκτή να τροποποιήσει τη φύση, το χρονοδιάγραμμα ή την έκταση άλλων προγραμματισμένων διαδικασιών ελέγχου⁵⁷. Σε σχέση με τις λογιστικές εκτιμήσεις, οι πληροφορίες που ενδέχεται να γνωστοποιηθούν στον ελεγκτή μέσω της εκτέλεσης διαδικασιών για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων μπορεί να διαφέρουν σημαντικά από τις πληροφορίες στις οποίες βασίστηκε για την εκτίμηση κινδύνου. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να έχει εξακριβώσει ότι ο μόνος λόγος για τον εκτιμώμενο κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος είναι η υποκειμενικότητα που εμπλέκεται στην πραγματοποίηση της λογιστικής εκτίμησης. Ωστόσο, κατά την εκτέλεση διαδικασιών για την αντιμετώπιση των εκτιμώμενων κινδύνων ουσιώδους σφάλματος, ο ελεγκτής μπορεί να ανακαλύψει ότι η λογιστική εκτίμηση είναι πιο περίπλοκη από την αρχικά προβλεπόμενη, η οποία μπορεί να θέσει υπό αμφισβήτηση την εκτίμηση του κινδύνου ουσιώδους σφάλματος (για παράδειγμα, ο ενδογενής κίνδυνος ενδέχεται να χρειαστεί να επανεκτιμηθεί στο υψηλότερο άκρο του εύρους ενδογενούς κινδύνου λόγω της επίδρασης της πολυπλοκότητας) και, ως εκ τούτου, ο ελεγκτής ενδέχεται να χρειαστεί να πραγματοποιήσει

⁵⁵ ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο, παράγραφος 11)

⁵⁶ ΔΠΕ 240, παράγραφος 32(β)

⁵⁷ ΔΠΕ 330, παράγραφος A60

περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου για να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια⁵⁸.

A138. Όσον αφορά στις λογιστικές εκτιμήσεις που δεν έχουν αναγνωριστεί, ένα ιδιαίτερο επίκεντρο της αξιολόγησης του ελεγκτή μπορεί να είναι κατά πόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς. Όταν δεν έχει αναγνωριστεί η λογιστική εκτίμηση και ο ελεγκτής καταλήξει στο συμπέρασμα ότι αυτός ο χειρισμός είναι ο κατάλληλος, ορισμένα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς ενδέχεται να απαιτούν γνωστοποίηση των περιστάσεων στις σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Προσδιορισμός του κατά πόσον οι λογιστικές εκτιμήσεις είναι εύλογες ή εσφαλμένες (Βλ. παρ. 9, 35)

A139. Κατά τον προσδιορισμό του εάν, βάσει των διαδικασιών ελέγχου που διενεργήθηκαν και των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν, το σημείο εκτίμησης της διοίκησης και οι σχετικές γνωστοποιήσεις είναι εύλογες ή εσφαλμένες:

- Όταν τα ελεγκτικά τεκμήρια υποστηρίζουν ένα εύρος, το μέγεθος του εύρους μπορεί να είναι ευρύ και, σε ορισμένες περιπτώσεις, μπορεί να είναι πολλαπλάσιο του ουσιώδους μεγέθους για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις στο σύνολό τους (βλέπε επίσης παράγραφο A125). Αν και ένα ευρύ εύρος μπορεί να είναι κατάλληλο στις περιστάσεις, ενδεχομένως υποδεικνύει ότι είναι σημαντικό για τον ελεγκτή να επανεξετάσει εάν έχουν αποκτηθεί επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με το εύλογο των ποσών εντός του εύρους.
- Τα ελεγκτικά τεκμήρια μπορεί να υποστηρίζουν ένα σημείο εκτίμησης που διαφέρει από το σημείο εκτίμησης της διοίκησης. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η διαφορά μεταξύ του σημείου εκτίμησης του ελεγκτή και του σημείου εκτίμησης της διοίκησης συνιστά σφάλμα.
- Τα ελεγκτικά τεκμήρια μπορεί να υποστηρίζουν ένα εύρος που δεν περιλαμβάνει το σημείο εκτίμησης της διοίκησης. Σε τέτοιες περιπτώσεις, το σφάλμα είναι η διαφορά μεταξύ του σημείου εκτίμησης της διοίκησης και του πλησιέστερου σημείου εκτίμησης εντός του εύρους του ελεγκτή.

A140. Οι παράγραφοι A110 – A114 παρέχουν καθοδήγηση για να βοηθήσουν τον ελεγκτή στην αξιολόγηση της επιλογής ενός σημείου εκτίμησης της διοίκησης και των σχετικών γνωστοποιήσεων που θα συμπεριληφθούν στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

A141. Όταν οι περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου του ελεγκτή περιλαμβάνουν τον έλεγχο του τρόπου με τον οποίο η διοίκηση πραγματοποίησε τη λογιστική εκτίμηση ή αναπτύχθηκε το σημείο εκτίμησης ή το εύρος του ελεγκτή, ο ελεγκτής απαιτείται να λάβει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια

⁵⁸ Βλέπε επίσης ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 31

σχετικά με τις γνωστοποιήσεις που περιγράφουν την αβεβαιότητα εκτίμησης σύμφωνα με τις παραγράφους 26 (β) και 29 (β) και άλλες γνωστοποιήσεις σύμφωνα με την παράγραφο 31. Στη συνέχεια, ο ελεγκτής θεωρεί τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν σχετικά με τις γνωστοποιήσεις ως μέρος της συνολικής αξιολόγησης, σύμφωνα με την παράγραφο 35, για το εάν οι λογιστικές εκτιμήσεις και οι σχετικές γνωστοποιήσεις είναι εύλογες σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς ή είναι εσφαλμένες.

A142. Το ΔΠΕ 450 παρέχει επίσης οδηγίες σχετικά με τις ποιοτικές γνωστοποιήσεις⁵⁹ καθώς και με το πότε τα σφάλματα στις γνωστοποιήσεις θα μπορούσαν να αποτελούν ενδείξεις απάτης⁶⁰.

A143. Όταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσιο εύλογης παρουσίασης, η αξιολόγηση του ελεγκτή ως προς το κατά πόσον οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις επιτυγχάνουν εύλογη παρουσίαση⁶¹ περιλαμβάνει την εξέταση της συνολικής παρουσίασης, της δομής και του περιεχομένου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων καθώς και το κατά πόσον οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων των σχετικών σημειώσεων, αντιπροσωπεύουν τις συναλλαγές και τα γεγονότα με τρόπο που να επιτυγχάνεται η εύλογη παρουσίασή τους. Για παράδειγμα, όταν μια λογιστική εκτίμηση υπόκειται σε υψηλότερο βαθμό αβεβαιότητας εκτίμησης, ο ελεγκτής μπορεί να ορίσει ότι απαιτούνται πρόσθετες γνωστοποιήσεις για να επιτευχθεί εύλογη παρουσίαση. Εάν η διοίκηση δεν περιλαμβάνει τέτοιες πρόσθετες γνωστοποιήσεις, ο ελεγκτής μπορεί να συμπεράνει ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες.

A144. Το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο)⁶² παρέχει οδηγίες σχετικά με τις επιπτώσεις στη γνώμη του ελεγκτή όταν ο ελεγκτής πιστεύει ότι οι γνωστοποιήσεις της διοίκησης στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι ανεπαρκείς ή παραπλανητικές, ακόμα και, για παράδειγμα, αναφορικά με την αβεβαιότητα εκτίμησης.

Έγγραφες διαβεβαιώσεις (Βλ. παρ. 37)

A145. Οι έγγραφες διαβεβαιώσεις σχετικά με συγκεκριμένες λογιστικές εκτιμήσεις μπορεί να περιλαμβάνουν διαβεβαιώσεις:

- Ότι οι σημαντικές κρίσεις που έγιναν κατά τον υπολογισμό των λογιστικών εκτιμήσεων έχουν λάβει υπόψη όλες τις σχετικές πληροφορίες τις οποίες γνωρίζει η διοίκηση.
- Σχετικά με τη συνέπεια και την καταλληλότητα στην επιλογή ή στην εφαρμογή των μεθόδων, των παραδοχών και των δεδομένων που

⁵⁹ ΔΠΕ 450, παράγραφος A17

⁶⁰ ΔΠΕ 450, παράγραφος A22

⁶¹ ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 14

⁶² ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο), παράγραφοι 22-23

χρησιμοποιεί η διοίκηση κατά την πραγματοποίηση των λογιστικών εκτιμήσεων.

- Ότι οι παραδοχές αντικατοπτρίζουν κατάλληλα την πρόθεση και την ικανότητα της διοίκησης να πραγματοποιεί συγκεκριμένες ενέργειες εκ μέρους της οντότητας, όταν είναι σχετικές με τις λογιστικές εκτιμήσεις και τις γνωστοποιήσεις.
- Οι γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με λογιστικές εκτιμήσεις, συμπεριλαμβανομένων γνωστοποιήσεων που περιγράφουν την αβεβαιότητα της εκτίμησης, είναι πλήρεις και εύλογες σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- Οι κατάλληλες εξειδικευμένες δεξιότητες ή η εμπειρογνομosύνη έχουν εφαρμοστεί κατά την πραγματοποίηση των λογιστικών εκτιμήσεων.
- Ότι κανένα μεταγενέστερο γεγονός δεν απαιτεί προσαρμογή στις λογιστικές εκτιμήσεις και στις σχετικές γνωστοποιήσεις που περιλαμβάνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- Όταν οι λογιστικές εκτιμήσεις δεν αναγνωρίζονται ούτε γνωστοποιούνται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, σχετικά με την καταλληλότητα της απόφασης της διοίκησης ότι τα κριτήρια αναγνώρισης ή γνωστοποίησης του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς δεν πληρούνται.

Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, τη διοίκηση ή άλλα συνδεδεμένα μέρη (Βλ. παρ. 38)

A146. Κατά την εφαρμογή του ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο), ο ελεγκτής γνωστοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση τις απόψεις του σχετικά με σημαντικές ποιοτικές πτυχές των λογιστικών πρακτικών της οντότητας που σχετίζονται με λογιστικές εκτιμήσεις και σχετικές γνωστοποιήσεις⁶³. Το Παράρτημα 2 περιλαμβάνει θέματα ειδικά για λογιστικές εκτιμήσεις για τα οποία ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει το ενδεχόμενο επικοινωνίας με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.

A147. Το ΔΠΕ 265 απαιτεί από τον ελεγκτή να γνωστοποιεί εγγράφως στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σημαντικές ελλείψεις στις εσωτερικές δικλίδες που εντοπίστηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου⁶⁴. Τέτοιες σημαντικές ελλείψεις μπορεί να περιλαμβάνουν αυτές που σχετίζονται με τους τις δικλίδες ελέγχου για:

- (α) Την επιλογή και εφαρμογή σημαντικών λογιστικών πολιτικών καθώς και για την επιλογή και εφαρμογή μεθόδων, παραδοχών και δεδομένων (στοιχείων),

⁶³ ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 16(α)

⁶⁴ ΔΠΕ 265, παράγραφος 9

- (β) Τη διαχείριση κινδύνων και συναφών συστημάτων,
- (γ) Την ακεραιότητα των δεδομένων, ακόμη και όταν τα δεδομένα αυτά λαμβάνονται από εξωτερική πηγή πληροφόρησης, και
- (δ) Τη χρήση, ανάπτυξη και επικύρωση μοντέλων, συμπεριλαμβανομένων μοντέλων που λαμβάνονται από εξωτερικό πάροχο, καθώς και τυχόν προσαρμογές που ενδέχεται να απαιτηθούν.

A148. Εκτός από την επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, μπορεί να επιτρέπεται ή να απαιτείται ο ελεγκτής να επικοινωνεί απευθείας με ρυθμιστικές αρχές ή αρχές προληπτικής εποπτείας. Αυτή η επικοινωνία μπορεί να είναι χρήσιμη καθόλη τη διάρκεια του ελέγχου ή σε συγκεκριμένα στάδια, όπως κατά τον προγραμματισμό του ελέγχου ή κατά την ολοκλήρωση της έκθεσης του ελεγκτή. Για παράδειγμα, σε ορισμένες δικαιοδοσίες, οι ρυθμιστικές αρχές χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων επιδιώκουν να συνεργαστούν με ελεγκτές για να μοιραστούν πληροφορίες σχετικά με τη λειτουργία και την εφαρμογή δικλίδων σε δραστηριότητες χρηματοπιστωτικών μέσων, προκλήσεις στην αποτίμηση χρηματοπιστωτικών μέσων σε ανενεργές αγορές, αναμενόμενες πιστωτικές απώλειες και ασφαλιστικά αποθεματικά, ενώ άλλοι ρυθμιστές ενδέχεται να επιδιώκουν να κατανοήσουν τις απόψεις του ελεγκτή σχετικά με σημαντικές πτυχές των λειτουργιών της οντότητας, συμπεριλαμβανομένων των εκτιμήσεων κόστους της οντότητας. Αυτή η επικοινωνία μπορεί να είναι χρήσιμη στον ελεγκτή για τον εντοπισμό, την αξιολόγηση και την αντιμετώπιση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος.

Τεκμηρίωση (Βλ. παρ. 39)

A149. Το ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο)⁶⁵ και το ΔΠΕ 330⁶⁶ παρέχουν απαιτήσεις και οδηγίες σχετικά με την τεκμηρίωση της κατανόησης του ελεγκτή αναφορικά με την οντότητα, τις εκτιμήσεις κινδύνου και τις απαντήσεις σε εκτιμώμενους κινδύνους. Αυτή η καθοδήγηση βασίζεται στις απαιτήσεις και τις οδηγίες του ΔΠΕ 230⁶⁷. Στο πλαίσιο του ελέγχου λογιστικών εκτιμήσεων, ο ελεγκτής οφείλει να καταρτίζει τεκμηρίωση ελέγχου σχετικά με τα σημαντικότερα στοιχεία της κατανόησής του επί της οντότητας και του περιβάλλοντός της, τα οποία σχετίζονται με τις λογιστικές εκτιμήσεις. Επιπλέον, οι κρίσεις του ελεγκτή σχετικά με τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος που σχετίζονται με λογιστικές εκτιμήσεις καθώς και οι απαντήσεις του ελεγκτή, πιθανόν να υποστηρίζονται περαιτέρω από την τεκμηρίωση των επικοινωνιών με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και τη διοίκηση.

A150. Κατά την τεκμηρίωση της σύνδεσης των περαιτέρω διαδικασιών ελέγχου του ελεγκτή με τους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος στο επίπεδο ισχυρισμού, σύμφωνα με το ΔΠΕ 330, το παρόν ΔΠΕ απαιτεί από τον ελεγκτή

⁶⁵ ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο), παράγραφοι 32 και A152-A155

⁶⁶ ΔΠΕ 330, παράγραφοι 28 και A63

⁶⁷ ΔΠΕ 230, παράγραφος 8(γ)

να λάβει υπόψη τους λόγους που αποδίδονται στους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος στο επίπεδο ισχυρισμού. Αυτοί οι λόγοι μπορεί να σχετίζονται με έναν ή περισσότερους ενδογενείς παράγοντες κινδύνου ή με την αξιολόγηση του κινδύνου δικλίδων ελέγχου από τον ελεγκτή. Ωστόσο, δεν απαιτείται από τον ελεγκτή να τεκμηριώσει τον τρόπο με τον οποίο ελήφθη υπόψη κάθε ενδογενής παράγοντας κινδύνου κατά τον προσδιορισμό και την αξιολόγηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος σε σχέση με κάθε λογιστική εκτίμηση.

A151. Ο ελεγκτής μπορεί επίσης να εξετάσει το ενδεχόμενο τεκμηρίωσης:

- Εάν οι κρίσεις της διοίκησης έχουν εφαρμοστεί με συνέπεια και, κατά περίπτωση, εάν ο σχεδιασμός του μοντέλου πληροί τον στόχο επιμέτρησης του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς, όταν η εφαρμογή της μεθόδου από τη διοίκηση συνεπάγεται περίπλοκη χρήση μοντέλων.
- Όταν η επιλογή και εφαρμογή μεθόδων, σημαντικών παραδοχών ή δεδομένων επηρεάζεται από την πολυπλοκότητα σε υψηλότερο βαθμό, τις κρίσεις του ελεγκτή για τον καθορισμό του κατά πόσον απαιτούνται εξειδικευμένες δεξιότητες ή γνώσεις για την εκτέλεση των διαδικασιών εκτίμησης κινδύνου, τον σχεδιασμό και την εκτέλεση διαδικασιών που ανταποκρίνονται σε αυτούς τους κινδύνους, ή την αξιολόγηση των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν. Υπό αυτές τις συνθήκες, η τεκμηρίωση μπορεί επίσης να περιλαμβάνει τον τρόπο με τον οποίο εφαρμόστηκαν οι απαιτούμενες δεξιότητες ή γνώσεις.

A152. Η παράγραφος A7 του ΔΠΕ 230 επισημαίνει ότι, παρόλο που μπορεί να μην υπάρχει κανένας τρόπος με τον οποίο να τεκμηριώνεται η άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού από τον ελεγκτή, η τεκμηρίωση ελέγχου μπορεί ωστόσο να παρέχει αποδείξεις για την άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού εκ μέρους του. Για παράδειγμα, αναφορικά με τις λογιστικές εκτιμήσεις, όταν τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτούνται περιλαμβάνουν επιβεβαιωτικά και αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία ως προς τους ισχυρισμούς της διοίκησης, η τεκμηρίωση μπορεί να περιλαμβάνει τον τρόπο με τον οποίο ο ελεγκτής αξιολόγησε αυτά τα αποδεικτικά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων των επαγγελματικών κρίσεων που έγιναν κατά τη διαμόρφωση ενός συμπεράσματος ως προς την επάρκεια και την καταλληλότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν. Παραδείγματα άλλων απαιτήσεων στο παρόν ΔΠΕ όπου η τεκμηρίωση μπορεί να παρέχει στοιχεία για την άσκηση επαγγελματικού σκεπτικισμού από τον ελεγκτή περιλαμβάνουν:

- Την παράγραφο 13 (δ), σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο ο ελεγκτής έχει εφαρμόσει την κατανόησή του για να αναπτύξει την προσδοκία του για τις λογιστικές εκτιμήσεις και τις σχετικές γνωστοποιήσεις που θα περιληφθούν στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας, καθώς και το πώς συγκρίνεται αυτή η προσδοκία με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας τις οποίες καταρτίζει η διοίκηση.
- Την παράγραφο 18, η οποία απαιτεί να σχεδιαστούν και να εκτελεστούν περαιτέρω διαδικασίες ελέγχου προκειμένου να αποκτηθούν επαρκή και

κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια με τρόπο μη μεροληπτικό ως προς την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων που μπορεί να είναι επιβεβαιωτικά ή τον αποκλεισμό της απόκτησης ελεγκτικών τεκμηρίων που ενδέχεται να είναι αντιφατικά.

- Τις παραγράφους 23 (β), 24 (β), 25 (β) και 32, που αναφέρονται στους δείκτες πιθανής μεροληψίας της διοίκησης, και
- Την παράγραφο 34, η οποία πραγματεύεται την εξέταση όλων των σχετικών ελεγκτικών τεκμηρίων από τον ελεγκτή, είτε αυτά είναι επιβεβαιωτικά είτε αντιφατικά.

Παράρτημα 1

(Βλ. παρ. 2, 4, 12(γ), Α8, Α66)

Ενδογενείς παράγοντες κινδύνου

Εισαγωγή

1. Κατά τον εντοπισμό, την αξιολόγηση και την ανταπόκριση στους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος στο επίπεδο ισχυρισμού για μια λογιστική εκτίμηση και τις σχετικές γνωστοποιήσεις, το παρόν ΔΠΕ απαιτεί από τον ελεγκτή να λαμβάνει υπόψη το βαθμό στον οποίο η λογιστική εκτίμηση υπόκειται σε αβεβαιότητα εκτίμησης, καθώς και τον βαθμό στον οποίο η επιλογή και η εφαρμογή των μεθόδων, των παραδοχών και των δεδομένων που χρησιμοποιήθηκαν για τον υπολογισμό της λογιστικής εκτίμησης, και την επιλογή του σημείου εκτίμησης της διοίκησης και των σχετικών γνωστοποιήσεων που θα συμπεριληφθούν στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, επηρεάζονται από την πολυπλοκότητα, την υποκειμενικότητα ή άλλους ενδογενείς παράγοντες κινδύνου.
2. Ο ενδογενής κίνδυνος που σχετίζεται με μια λογιστική εκτίμηση είναι η ροπή ενός ισχυρισμού σχετικά με τη λογιστική εκτίμηση αυτή σε ουσιώδες σφάλμα, πριν από την εξέταση των δικλίδων ελέγχου. Ο ενδογενής κίνδυνος προκύπτει από ενδογενείς παράγοντες κινδύνου, οι οποίοι δημιουργούν προκλήσεις στην πραγματοποίηση της κατάλληλης λογιστικής εκτίμησης. Αυτό το Παράρτημα παρέχει περαιτέρω εξήγηση σχετικά με τη φύση των ενδογενών παραγόντων κινδύνου αβεβαιότητας, υποκειμενικότητας και πολυπλοκότητας της εκτίμησης, καθώς και των αλληλεπιδράσεών τους, στο πλαίσιο της πραγματοποίησης λογιστικών εκτιμήσεων και της επιλογής του σημείου εκτίμησης της διοίκησης και των σχετικών γνωστοποιήσεων που θα συμπεριληφθούν στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Βάση επιμέτρησης

3. Η βάση επιμέτρησης και η φύση, η κατάσταση και οι περιστάσεις ενός κονδυλίου στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις δημιουργούν σχετικά χαρακτηριστικά αποτίμησης. Όταν το κόστος ή η τιμή του κονδυλίου δεν μπορεί να παρατηρηθεί άμεσα, απαιτείται λογιστική εκτίμηση με την εφαρμογή της κατάλληλης μεθόδου και τη χρήση κατάλληλων δεδομένων και παραδοχών. Η μέθοδος μπορεί να προσδιοριστεί από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς ή επιλέγεται από τη διοίκηση, ώστε να αντικατοπτρίζει τις διαθέσιμες γνώσεις σχετικά με το πώς τα σχετικά χαρακτηριστικά αποτίμησης αναμένεται να επηρεάσουν το κόστος ή την τιμή του κονδυλίου στη βάση της επιμέτρησης.

Αβεβαιότητα εκτίμησης

4. Η ευαισθησία στην έλλειψη ακρίβειας κατά την επιμέτρηση αναφέρεται συχνά στα λογιστικά πλαίσια ως αβεβαιότητα επιμέτρησης. Η αβεβαιότητα εκτίμησης ορίζεται στο παρόν ΔΠΕ ως η ευαισθησία σε ενδογενή έλλειψη ακρίβειας στην επιμέτρηση. Προκύπτει όταν το απαιτούμενο χρηματικό ποσό

για ένα κονδύλι των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που αναγνωρίζεται ή γνωστοποιείται σε αυτές δεν μπορεί να επιμετρηθεί με ακρίβεια μέσω της άμεσης παρατήρησης κόστους ή τιμής. Όταν δεν είναι δυνατή η άμεση παρατήρηση, η επόμενη πιο ακριβής εναλλακτική στρατηγική επιμέτρησης είναι η εφαρμογή μιας μεθόδου που να αντικατοπτρίζει τις διαθέσιμες γνώσεις σχετικά με το κόστος ή την τιμή του κονδυλίου στη σχετική βάση επιμέτρησης, χρησιμοποιώντας παρατηρήσιμα δεδομένα για τα σχετικά χαρακτηριστικά αποτίμησης.

5. Ωστόσο, οι περιορισμοί στη διαθεσιμότητα τέτοιων γνώσεων ή δεδομένων ενδέχεται να περιορίσουν την επαλήθευση αυτών των εισροών στη διαδικασία επιμέτρησης και επομένως να περιορίσουν την ακρίβεια των αποτελεσμάτων της επιμέτρησης. Επιπλέον, τα περισσότερα λογιστικά πλαίσια αναγνωρίζουν ότι υπάρχουν πρακτικοί περιορισμοί στις πληροφορίες που πρέπει να ληφθούν υπόψη, όπως όταν το κόστος απόκτησής τους θα υπερβεί τα οφέλη. Η έλλειψη ακρίβειας στην επιμέτρηση που προκύπτει από αυτούς τους περιορισμούς είναι ενδογενής επειδή αυτό δεν μπορεί να εξαλειφθεί από τη διαδικασία επιμέτρησης. Κατά συνέπεια, αυτοί οι περιορισμοί είναι πηγές αβεβαιότητας εκτίμησης. Άλλες πηγές αβεβαιότητας μέτρησης που μπορεί να προκύψουν στη διαδικασία επιμέτρησης είναι, τουλάχιστον καταρχήν, ικανές να εξαλειφθούν εάν η μέθοδος εφαρμοστεί κατάλληλα και συνεπώς είναι πηγές δυνητικής ανακρίβειας και όχι αβεβαιότητας εκτίμησης.
6. Όταν η αβεβαιότητα εκτίμησης σχετίζεται με αβέβαιες μελλοντικές εισροές ή εκροές οικονομικών οφελών που θα προκύψουν τελικά από το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση, το αποτέλεσμα αυτών των ροών θα είναι παρατηρήσιμο μόνο μετά την ημερομηνία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Ανάλογα με τη φύση της ισχύουσας βάσης επιμέτρησης καθώς και τη φύση, την κατάσταση και τις συνθήκες του κονδυλίου χρηματοοικονομικών καταστάσεων, αυτό το αποτέλεσμα μπορεί να είναι άμεσα παρατηρήσιμο πριν οριστικοποιηθούν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις ή μπορεί να είναι άμεσα παρατηρήσιμο αργότερα. Για ορισμένες λογιστικές εκτιμήσεις, μπορεί να μην υπάρχει καθόλου άμεσα παρατηρήσιμο αποτέλεσμα.
7. Ορισμένα αβέβαια αποτελέσματα μπορεί να είναι σχετικά εύκολο να προβλεφθούν με υψηλό επίπεδο ακρίβειας για ένα μεμονωμένο κονδύλι. Για παράδειγμα, η ωφέλιμη ζωή μιας μηχανής παραγωγής μπορεί εύκολα να προβλεφθεί εάν υπάρχουν επαρκείς τεχνικές πληροφορίες σχετικά με τη μέση ωφέλιμη ζωή της. Όταν δεν είναι δυνατό να προβλεφθεί ένα μελλοντικό αποτέλεσμα, όπως το προσδόκιμο ζωής ενός ατόμου με βάση αναλογιστικές παραδοχές, με εύλογη ακρίβεια, ενδέχεται να είναι δυνατό να προβλεφθεί αυτό το αποτέλεσμα με μεγαλύτερη ακρίβεια για μια ομάδα ατόμων. Οι βάσεις επιμετρήσεων ενδέχεται, σε ορισμένες περιπτώσεις, να υποδηλώνουν ένα επίπεδο χαρτοφυλακίου ως τη σχετική μονάδα λογαριασμού για σκοπούς επιμέτρησης, το οποίο μπορεί να μειώσει την ενδογενή αβεβαιότητα εκτίμησης.

Περιπλοκότητα

8. Περιπλοκότητα (δηλ. η περιπλοκότητα που ενυπάρχει στη διαδικασία διενέργειας λογιστικής εκτίμησης, πριν από την εξέταση των δικλίδων ελέγχου) δημιουργεί ενδογενή κίνδυνο. Η ενδογενής πολυπλοκότητα μπορεί να προκύψει όταν:
- Υπάρχουν πολλά χαρακτηριστικά αποτίμησης με πολλές ή μη γραμμικές σχέσεις μεταξύ τους.
 - Ο καθορισμός κατάλληλων τιμών για ένα ή περισσότερα χαρακτηριστικά αποτίμησης απαιτεί πολλά σύνολα δεδομένων.
 - Απαιτούνται περισσότερες παραδοχές κατά τη διενέργεια μιας λογιστικής εκτίμησης ή υπάρχουν συσχετίσεις μεταξύ των απαιτούμενων παραδοχών.
 - Τα δεδομένα που χρησιμοποιούνται είναι ενδογενώς δύσκολο να εντοπιστούν, να συλληφθούν, να προσπελαστούν ή να κατανοηθούν.
9. Η περιπλοκότητα μπορεί να σχετίζεται με την περιπλοκότητα της μεθόδου και της υπολογιστικής διαδικασίας ή του μοντέλου που χρησιμοποιείται για την εφαρμογή της. Για παράδειγμα, η περιπλοκότητα στο μοντέλο μπορεί να αντικατοπτρίζει την ανάγκη εφαρμογής εννοιών ή τεχνικών αποτίμησης βάσει πιθανότητας, τύπων αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης ή τεχνικών προσομοίωσης για την πρόβλεψη αβέβαιων μελλοντικών αποτελεσμάτων ή υποθετικών συμπεριφορών. Παρομοίως, η υπολογιστική διαδικασία μπορεί να απαιτεί δεδομένα από πολλές πηγές ή πολλαπλά σύνολα δεδομένων για να υποστηρίξει τη δημιουργία μιας παραδοχής ή την εφαρμογή εξελεγμένων μαθηματικών ή στατιστικών εννοιών.
10. Όσο μεγαλύτερη είναι η περιπλοκότητα, τόσο πιο πιθανό είναι ότι η διοίκηση θα χρειαστεί να εφαρμόσει εξειδικευμένες δεξιότητες ή γνώσεις για να κάνει μια λογιστική εκτίμηση ή να προσλάβει έναν ειδήμονα της διοίκησης, για παράδειγμα σε σχέση με:
- Έννοιες και τεχνικές αποτίμησης που θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν στο πλαίσιο της βάσης επιμέτρησης και των στόχων ή άλλων απαιτήσεων του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς καθώς και τον τρόπο εφαρμογής αυτών των εννοιών ή τεχνικών,
 - Τα υποκείμενα χαρακτηριστικά αποτίμησης που μπορεί να είναι σχετικά δεδομένης της φύσης της βάσης επιμέτρησης, καθώς και της φύσης, της κατάστασης και των περιστάσεων των κονδυλίων χρηματοοικονομικών καταστάσεων για τα οποία γίνονται λογιστικές εκτιμήσεις, ή
 - Προσδιορισμός κατάλληλων πηγών δεδομένων από εσωτερικές πηγές (συμπεριλαμβανομένων πηγών εκτός των γενικών ή αναλυτικών καθολικών) ή από εξωτερικές πηγές πληροφόρησης, προσδιορισμός του τρόπου αντιμετώπισης πιθανών δυσκολιών στη λήψη δεδομένων από τέτοιες πηγές ή στη διατήρηση της ακεραιότητάς της κατά την

εφαρμογή της μεθόδου ή κατανόηση τη συνάφεια και την αξιοπιστία αυτών των δεδομένων.

11. Η περιπλοκότητα που σχετίζεται με τα δεδομένα μπορεί να προκύψει, για παράδειγμα, στις ακόλουθες περιπτώσεις:
- (α) Όταν είναι δύσκολο να ληφθούν δεδομένα ή όταν αυτά σχετίζονται με συναλλαγές που δεν είναι γενικά προσβάσιμες. Ακόμη και όταν αυτά τα δεδομένα είναι προσβάσιμα, για παράδειγμα μέσω εξωτερικής πηγής πληροφόρησης, μπορεί να είναι δύσκολο να ληφθεί υπόψη η συνάφεια και η αξιοπιστία των δεδομένων, εκτός εάν η εξωτερική πηγή πληροφόρησης αποκαλύψει επαρκείς πληροφορίες σχετικά με τις υποκείμενες πηγές δεδομένων που έχει χρησιμοποιήσει και για οποιαδήποτε επεξεργασία δεδομένων που έχει πραγματοποιηθεί.
 - (β) Όταν δεδομένα που αντικατοπτρίζουν τις απόψεις μιας εξωτερικής πηγής πληροφόρησης σχετικά με μελλοντικές συνθήκες ή γεγονότα, τα οποία ενδέχεται να σχετίζονται με την ανάπτυξη υποστήριξης για μια παραδοχή, είναι δύσκολο να κατανοηθούν χωρίς διαφάνεια σχετικά με το σκεπτικό και τις πληροφορίες που λαμβάνονται υπόψη κατά την ανάπτυξη αυτών των απόψεων.
 - (γ) Όταν ορισμένοι τύποι δεδομένων είναι ενδογενώς δύσκολο να κατανοηθούν επειδή απαιτούν κατανόηση τεχνικά περίπλοκων επιχειρηματικών ή νομικών εννοιών, όπως μπορεί να απαιτείται για την ορθή κατανόηση δεδομένων που ενέχουν τους όρους νομικών συμφωνιών σχετικά με συναλλαγές που περιλαμβάνουν πολύπλοκα χρηματοοικονομικά μέσα ή ασφαλιστικά προϊόντα.

Υποκειμενικότητα

12. Η υποκειμενικότητα (δηλαδή, η υποκειμενικότητα που είναι ενδογενής στη διενέργεια λογιστικής εκτίμησης, πριν από την εξέταση των δικλίδων ελέγχου) αντικατοπτρίζει ενδογενείς περιορισμούς στη γνώση ή τα δεδομένα που είναι εύλογα διαθέσιμα σχετικά με τα χαρακτηριστικά αποτίμησης. Όταν υπάρχουν τέτοιοι περιορισμοί, το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να μειώσει τον βαθμό υποκειμενικότητας παρέχοντας την απαιτούμενη βάση για τη λήψη ορισμένων κρίσεων. Τέτοιες απαιτήσεις ενδέχεται, για παράδειγμα, να θέσουν ρητούς ή σιωπηρούς στόχους που σχετίζονται με την επιμέτρηση, τη γνωστοποίηση, τη μονάδα λογαριασμού ή την εφαρμογή περιορισμού κόστους. Το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί επίσης να επισημάνει τη σημασία τέτοιων κρίσεων μέσω απαιτήσεων για γνωστοποιήσεις σχετικά με αυτές τις κρίσεις.
13. Η κρίση της διοίκησης είναι γενικά απαραίτητη για τον καθορισμό ορισμένων ή όλων των ακόλουθων θεμάτων, τα οποία συχνά περιλαμβάνουν υποκειμενικότητα:
- Στο βαθμό που δεν προσδιορίζονται, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς, οι κατάλληλες

προσεγγίσεις αποτίμησης, οι έννοιες, οι τεχνικές και οι παράγοντες που θα χρησιμοποιηθούν στη μέθοδο εκτίμησης, δεδομένης της διαθέσιμης γνώσης.

- Στο βαθμό που τα χαρακτηριστικά αποτίμησης είναι παρατηρήσιμα όταν υπάρχουν διάφορες πιθανές πηγές δεδομένων, οι κατάλληλες πηγές δεδομένων για χρήση.
 - Στο βαθμό που τα χαρακτηριστικά αποτίμησης δεν είναι παρατηρήσιμα, οι κατάλληλες παραδοχές ή το εύρος των παραδοχών που πρέπει να πραγματοποιηθούν, λαμβάνοντας υπόψη τα καλύτερα διαθέσιμα δεδομένα, συμπεριλαμβανομένων, για παράδειγμα, των αγορών.
 - Το εύρος των εύλογα πιθανών αποτελεσμάτων από τα οποία μπορεί να επιλεγεί το σημείο εκτίμησης της διοίκησης και τη σχετική πιθανότητα ορισμένα σημεία εντός αυτού του εύρους να είναι συνεπή με τους στόχους της βάσης επιμέτρησης που απαιτείται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, και
 - Η επιλογή του σημείου εκτίμησης της διοίκησης και οι σχετικές γνωστοποιήσεις που πρέπει να γίνουν στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
14. Η παραδοχή για μελλοντικά γεγονότα ή συνθήκες συνεπάγεται τη χρήση κρίσης, η δυσκολία της οποίας ποικίλλει ανάλογα με το βαθμό στον οποίο αυτά τα γεγονότα ή οι συνθήκες είναι αβέβαιες. Η ακρίβεια με την οποία είναι δυνατή η πρόβλεψη αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων ή συνθηκών εξαρτάται από το βαθμό στον οποίο αυτά τα γεγονότα ή οι συνθήκες μπορούν να προσδιοριστούν με βάση τη γνώση, συμπεριλαμβανομένης της γνώσης των προηγούμενων συνθηκών, γεγονότων και συναφών αποτελεσμάτων. Η έλλειψη ακρίβειας συμβάλλει επίσης στην αβεβαιότητα εκτίμησης, όπως περιγράφεται παραπάνω.
15. Όσον αφορά στα μελλοντικά αποτελέσματα, θα πρέπει να γίνουν παραδοχές μόνο για εκείνα τα χαρακτηριστικά του αποτελέσματος που είναι αβέβαια. Για παράδειγμα, κατά την εξέταση της αποτίμησης μιας πιθανής απομείωσης μιας απαίτησης για πώληση αγαθών κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, το ποσό της απαίτησης μπορεί να προσδιοριστεί σαφώς και να παρατηρηθεί άμεσα στα σχετικά έγγραφα συναλλαγής. Αυτό που μπορεί να είναι αβέβαιο είναι το ποσό, εάν υπάρχει, για ζημία λόγω απομείωσης. Σε αυτήν την περίπτωση, οι παραδοχές μπορεί να απαιτούνται μόνο για την πιθανότητα ζημίας και για το ποσό και το χρόνο οποιασδήποτε τέτοιας ζημίας.
16. Ωστόσο, σε άλλες περιπτώσεις, τα ποσά των ταμειακών ροών που ενσωματώνονται στα δικαιώματα που σχετίζονται με ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι αβέβαια. Σε αυτές τις περιπτώσεις, ενδέχεται να χρειαστεί να γίνουν παραδοχές τόσο για τα ποσά των υποκείμενων δικαιωμάτων σε ταμειακές ροές όσο και για πιθανές ζημίες λόγω απομείωσης.

17. Μπορεί να είναι απαραίτητο για τη διοίκηση να εξετάσει πληροφορίες σχετικά με προηγούμενες συνθήκες και γεγονότα, μαζί με τις τρέχουσες τάσεις και προσδοκίες σχετικά με τις μελλοντικές εξελίξεις. Οι προηγούμενες συνθήκες και τα γεγονότα παρέχουν ιστορικές πληροφορίες που μπορεί να επισημάνουν τα επαναλαμβανόμενα ιστορικά μοτίβα που ενδέχεται να παρεκταθούν κατά την αξιολόγηση μελλοντικών αποτελεσμάτων. Τέτοιες ιστορικές πληροφορίες μπορεί επίσης να υποδηλώνουν μεταβαλλόμενα πρότυπα μιας τέτοιας συμπεριφοράς με την πάροδο του χρόνου (κύκλοι ή τάσεις). Αυτά μπορεί να υποδηλώνουν ότι τα υποκείμενα ιστορικά πρότυπα συμπεριφοράς έχουν αλλάξει με κάπως προβλέψιμους τρόπους που μπορεί επίσης να παρεκταθούν κατά την αξιολόγηση μελλοντικών αποτελεσμάτων. Άλλοι τύποι πληροφοριών που υποδηλώνουν πιθανές αλλαγές στα ιστορικά πρότυπα μιας τέτοιας συμπεριφοράς ή σε σχετικούς κύκλους ή τάσεις μπορεί επίσης να είναι διαθέσιμοι. Μπορεί να απαιτούνται δύσκολες κρίσεις σχετικά με την προγνωστική αξία τέτοιων πληροφοριών.
18. Η έκταση και η φύση (συμπεριλαμβανομένου του βαθμού υποκειμενικότητας) των αποφάσεων που ελήφθησαν κατά τη διενέργεια των λογιστικών εκτιμήσεων μπορεί να δημιουργήσει ευκαιρία για μεροληψία εκ μέρους της διοίκησης κατά τη λήψη αποφάσεων σχετικά με την πορεία της δράσης που, σύμφωνα με τη διοίκηση, είναι κατάλληλη για την πραγματοποίηση της λογιστικής εκτίμησης. Όταν υπάρχει επίσης ένα υψηλό επίπεδο περιπλοκότητας ή αβεβαιότητας εκτίμησης, ή και τα δύο, μπορεί επίσης να αυξηθεί ο κίνδυνος και να δοθεί η ευκαιρία μεροληψίας ή απάτης στη διοίκηση.

Σχέση αβεβαιότητας εκτίμησης με υποκειμενικότητα και περιπλοκότητα

19. Η αβεβαιότητα εκτίμησης προκαλεί ενδογενή διακύμανση στις πιθανές μεθόδους, πηγές δεδομένων και παραδοχές που θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για τη λογιστική εκτίμηση. Αυτό εγείρει υποκειμενικότητα, και ως εκ τούτου, την ανάγκη για κρίση κατά την πραγματοποίηση της λογιστικής εκτίμησης. Τέτοιες κρίσεις απαιτούνται για την επιλογή των κατάλληλων μεθόδων και πηγών δεδομένων, για την πραγματοποίηση των παραδοχών και για την επιλογή των εκτιμήσεων της διοίκησης και των σχετικών γνωστοποιήσεων που θα συμπεριληφθούν στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Αυτές οι κρίσεις λαμβάνονται στο πλαίσιο των απαιτήσεων αναγνώρισης, επιμέτρησης, παρουσίασης και γνωστοποίησης του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς. Ωστόσο, επειδή υπάρχουν περιορισμοί στη διαθεσιμότητα και προσβασιμότητα γνώσεων ή πληροφοριών προκειμένου να υποστηριχθούν οι κρίσεις, αυτές είναι υποκειμενικής φύσης.
20. Η υποκειμενικότητα σε τέτοιες αποφάσεις δημιουργεί την ευκαιρία για ακούσια ή σκόπιμη μεροληψία εκ μέρους της διοίκησης κατά τη λήψη τους. Πολλά λογιστικά πλαίσια απαιτούν ότι οι πληροφορίες που καταρτίζονται ώστε να συμπεριληφθούν στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να είναι ουδέτερες (δηλαδή, να μην είναι αποτέλεσμα μεροληψίας). Δεδομένου ότι η μεροληψία μπορεί, τουλάχιστον καταρχήν, να εξαλειφθεί από τη διαδικασία εκτίμησης, οι πηγές δυνητικής μεροληψίας στις αποφάσεις που

λαμβάνονται για την αντιμετώπιση της υποκειμενικότητας είναι πηγές ενδεχόμενου σφάλματος και όχι πηγές αβεβαιότητας εκτίμησης.

21. Η ενδογενής διακύμανση στις πιθανές μεθόδους, πηγές δεδομένων και παραδοχών που θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για τη δημιουργία μιας λογιστικής εκτίμησης (βλέπε παράγραφο 19) προκαλεί επίσης διαφοροποίηση στα πιθανά αποτελέσματα επιμέτρησης. Το μέγεθος του εύρους των ευλόγως πιθανών αποτελεσμάτων επιμέτρησης προκύπτει από τον βαθμό αβεβαιότητας εκτίμησης και συχνά αναφέρεται ως ευαισθησία της λογιστικής εκτίμησης. Εκτός από τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιμέτρησης, μια διαδικασία εκτίμησης περιλαμβάνει επίσης την ανάλυση της επίδρασης των ενδογενών παραλλαγών στις πιθανές μεθόδους, στις πηγές δεδομένων και στις παραδοχές καθώς και στο εύρος των ευλόγως πιθανών αποτελεσμάτων επιμέτρησης (αναφέρεται ως ανάλυση ευαισθησίας).
22. Η ανάπτυξη της παρουσίασης χρηματοοικονομικών καταστάσεων για μια λογιστική εκτίμηση, η οποία, όταν απαιτείται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, επιτυγχάνει πιστή εκπροσώπηση (δηλαδή, πλήρη, ουδέτερη και απαλλαγμένη από λάθη) και περιλαμβάνει την πραγματοποίηση κατάλληλων κρίσεων καθώς και την κατάλληλη επιλογή ενός σημείου εκτίμησης της διοίκησης επιλεγμένου από το εύρος των εύλογων πιθανών αποτελεσμάτων επιμέτρησης και των σχετικών γνωστοποιήσεων που περιγράφουν κατάλληλα την αβεβαιότητα της εκτίμησης. Αυτές οι κρίσεις ενδέχεται να ενέχουν υποκειμενικότητα, ανάλογα με τη φύση των απαιτήσεων στο εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που αντιμετωπίζει αυτά τα θέματα. Για παράδειγμα, το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς ενδέχεται να απαιτεί μια συγκεκριμένη βάση (όπως χρήση σταθμισμένου βάσει πιθανοτήτων μέσου όρου ή της καλύτερης εκτίμησης) για την επιλογή του σημείου εκτίμησης της διοίκησης. Παρομοίως, μπορεί να απαιτεί συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις ή γνωστοποιήσεις που πληρούν συγκεκριμένους στόχους γνωστοποίησης ή πρόσθετες γνωστοποιήσεις που απαιτούνται για την επίτευξη εύλογης παρουσίασης υπό τις περιστάσεις.
23. Παρόλο που μια λογιστική εκτίμηση που υπόκειται σε υψηλότερο βαθμό αβεβαιότητας εκτίμησης μπορεί να είναι επιμετρήσιμη με μικρότερη ακρίβεια από ό, τι μια που υπόκειται σε χαμηλότερο βαθμό αβεβαιότητας εκτίμησης, η λογιστική εκτίμηση μπορεί να εξακολουθεί να έχει επαρκή συνάφεια στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ώστε να αναγνωρίζεται από τους χρήστες τους εάν, όταν απαιτείται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, μπορεί να επιτευχθεί πιστή διαβεβαίωση του κονδυλίου. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η αβεβαιότητα εκτίμησης μπορεί να είναι τόσο μεγάλη που τα κριτήρια αναγνώρισης στο εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς δεν πληρούνται και η λογιστική εκτίμηση δεν μπορεί να αναγνωριστεί στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Ακόμη και σε αυτές τις περιστάσεις, ενδέχεται να εξακολουθούν να υπάρχουν σχετικές απαιτήσεις γνωστοποίησης, για παράδειγμα να αποκαλυφθεί το σημείο εκτίμησης ή το εύρος των εύλογων πιθανών αποτελεσμάτων επιμέτρησης καθώς και πληροφορίες που περιγράφουν την αβεβαιότητα και τους περιορισμούς στην αναγνώριση του κονδυλίου. Οι απαιτήσεις του

εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς που ισχύουν υπό αυτές τις συνθήκες μπορεί να προσδιοριστούν σε μεγαλύτερο ή μικρότερο βαθμό. Κατά συνέπεια, υπό αυτές τις συνθήκες, ενδέχεται να υπάρχουν πρόσθετες κρίσεις που συνεπάγονται υποκειμενικότητα.

Παράρτημα 2

(Βλ. παρ. Α146)

Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση

Τα θέματα που ο ελεγκτής ενδεχομένως θεωρεί ότι πρέπει να γνωστοποιήσει στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σε σχέση με τις απόψεις του αναφορικά με σημαντικές ποιοτικές πτυχές των λογιστικών πρακτικών της οντότητας που σχετίζονται με λογιστικές εκτιμήσεις και σχετικές γνωστοποιήσεις περιλαμβάνουν:

- (α) Πώς η διοίκηση εντοπίζει συναλλαγές, άλλα γεγονότα και συνθήκες που μπορεί να προκαλέσουν την ανάγκη για ή την αλλαγή σε λογιστικούς υπολογισμούς και σχετικές γνωστοποιήσεις.
- (β) Κινδύνους ουσιώδους σφάλματος.
- (γ) Το σχετική ουσιώδες μέγεθος των λογιστικών εκτιμήσεων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ως σύνολο.
- (δ) Την κατανόηση της διοίκησης (ή έλλειψη αυτής) σχετικά με τη φύση και την έκταση καθώς και τους κινδύνους που σχετίζονται με τις λογιστικές εκτιμήσεις.
- (ε) Εάν η διοίκηση έχει εφαρμόσει κατάλληλες εξειδικευμένες δεξιότητες ή γνώσεις ή έχει προσλάβει κατάλληλους ειδήμονες.
- (στ) Τις απόψεις του ελεγκτή σχετικά με τις διαφορές μεταξύ σημείου εκτίμησης ή εύρους του ελεγκτή και σημείου εκτίμησης της διοίκησης.
- (ζ) Τις απόψεις του ελεγκτή σχετικά με την καταλληλότητα της επιλογής των λογιστικών πολιτικών που σχετίζονται με τις λογιστικές εκτιμήσεις και την παρουσίαση των λογιστικών εκτιμήσεων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- (η) Τους δείκτες πιθανής μεροληψίας της διοίκησης.
- (θ) Εάν υπήρξε ή έπρεπε να υπάρξει αλλαγή από την προηγούμενη περίοδο στις μεθόδους για την πραγματοποίηση των λογιστικών εκτιμήσεων.
- (ι) Εάν υπήρξε αλλαγή από την προηγούμενη περίοδο στις μεθόδους υπολογισμού της λογιστικής εκτίμησης, γιατί συνέβη αυτό, καθώς και το αποτέλεσμα των λογιστικών εκτιμήσεων σε προηγούμενες περιόδους.
- (ια) Το κατά πόσον οι μέθοδοι της διοίκησης για τον υπολογισμό των λογιστικών εκτιμήσεων, συμπεριλαμβανομένου του πότε η διοίκηση έχει χρησιμοποιήσει ένα μοντέλο, είναι κατάλληλες στο πλαίσιο των στόχων επιμέτρησης, της φύσης, των συνθηκών και των περιστάσεων καθώς και άλλων απαιτήσεων του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς.

- (ιβ) Τη φύση και τις συνέπειες των σημαντικών παραδοχών που χρησιμοποιούνται στις λογιστικές εκτιμήσεις και τον βαθμός υποκειμενικότητας που εμπλέκεται στην ανάπτυξη των ισχυρισμών.
- (ιγ) Εάν οι σημαντικές παραδοχές είναι συνεπείς μεταξύ τους και με εκείνες που χρησιμοποιούνται σε άλλες λογιστικές εκτιμήσεις ή με παραδοχές που χρησιμοποιούνται σε άλλους τομείς των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της οντότητας.
- (ιδ) Αναφορικά με την καταλληλότητα των σημαντικών παραδοχών ή την κατάλληλη εφαρμογή του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς, εάν η διοίκηση έχει την πρόθεση να πραγματοποιήσει συγκεκριμένες ενέργειες και έχει τη δυνατότητα να το πράξει.
- (ιε) Πώς η διοίκηση εξέτασε εναλλακτικές παραδοχές ή αποτελέσματα και γιατί τα απέρριψε, ή πώς η διοίκηση αντιμετώπισε διαφορετικά την αβεβαιότητα της εκτίμησης κατά τη λογιστική εκτίμηση.
- (ιστ) Εάν τα δεδομένα και οι σημαντικές παραδοχές που χρησιμοποιεί η διοίκηση για τον υπολογισμό των λογιστικών εκτιμήσεων είναι κατάλληλα σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- (ιζ) Τη συνάφεια και την αξιοπιστία των πληροφοριών που λαμβάνονται από μια εξωτερική πηγή πληροφόρησης.
- (ιη) Τις σημαντικές δυσκολίες που ανακύπτουν κατά την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με δεδομένα που λαμβάνονται από εξωτερική πηγή πληροφόρησης ή εκτιμήσεις που πραγματοποιούνται από τη διοίκηση ή από έναν ειδήμονα της διοίκησης.
- (ιθ) Τις σημαντικές διαφορές στις κρίσεις μεταξύ του ελεγκτή και της διοίκησης ή ενός ειδήμονα της διοίκησης σχετικά με τις αποτιμήσεις.
- (κ) Τις πιθανές επιπτώσεις των ουσιωδών κινδύνων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας και τα ανοίγματα που πρέπει να γνωστοποιούνται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένης της αβεβαιότητας εκτίμησης που σχετίζεται με τις λογιστικές εκτιμήσεις.
- (κα) Τον εύλογο χαρακτήρα των γνωστοποιήσεων σχετικά με την αβεβαιότητα εκτίμησης στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- (κβ) Το κατά πόσον οι αποφάσεις της διοίκησης σχετικά με την αναγνώριση, επιμέτρηση, παρουσίαση και γνωστοποίηση των λογιστικών εκτιμήσεων και των σχετικών γνωστοποιήσεων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι σύμφωνες με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (International Standards on Auditing)TM, τα Διεθνή Πρότυπα Αναθέσεων Εργασιών Διασφάλισης (International Standards on Assurance Engagements)TM, τα Διεθνή Πρότυπα Αναθέσεων Εργασιών Επισκόπησης (International Standards on Review Engagements)TM, τα Διεθνή Πρότυπα Συναφών Υπηρεσιών (International Standards on Related Services)TM, τα Διεθνή Πρότυπα Δικλείδων Ποιότητας (International Standards on Quality Control)TM, οι Σημειώσεις Διεθνούς Ελεγκτικής Πρακτικής (International Auditing Practice Notes)TM, τα Προσχέδια Προτύπων (Exposure Drafts), τα Έγγραφα Διαβούλευσης (Consultation Papers), και άλλες δημοσιεύσεις του ΣΔΠΕΔ (IAASB)[®] δημοσιεύονται από την ΔΟΛ (IFAC)[®], και αποτελούν πνευματικό δικαίωμα αυτής.

Η ΣΔΠΕΔ (IAASB) και η ΔΟΛ (IFAC) δεν αποδέχεται καμία ευθύνη για ζημία που προκλήθηκε σε κάθε πρόσωπο που ενεργεί ή αρνείται να ενεργήσει του υλικού που περιλαμβάνεται στην παρούσα έκδοση, είτε η ζημία προκλήθηκε από αμέλεια ή από άλλη αιτία.

Το λογότυπο του IAASB, οι τίτλοι «International Auditing and Assurance Standards Board[®]», «IAASB», «International Standard on AuditingTM», «ISATM», «International Standard on Assurance Engagements», «ISAETM», «International Standards on Review Engagements», «ISRETM», «International Standards on Related Services», «ISRSTM», «International Standards on Quality Control», «ISQCTM», «International Auditing Practice Note», «IAPNTM», το λογότυπο της IFAC, «International Federation of Accountants[®]», και «IFAC» αποτελούν σήματα κατατεθέντα ή κατοχυρωμένα εμπορικά σήματα και σήματα υπηρεσιών της ΔΟΛ (IFAC).

Copyright © Οκτώβριος 2018 από την IFAC[®]. Τηρουμένων όλων των δικαιωμάτων. Έγγραφο άδεια από την IFAC[®] απαιτείται για την αναπαραγωγή, αποθήκευση ή μετάδοση, ή άλλη παρόμοια χρήση του παρόντος εγγράφου, εκτός εάν αυτό επιτρέπεται από το νόμο.

Επικοινωνήστε στο permissions@ifac.org .

ISBN: 978-1-60815-377-0

«Το παρόν κείμενο αναπαράγει, με την άδεια International Federation of Accountants (IFAC), ολόκληρη ή μέρος της ελληνικής μετάφρασης που πραγματοποιήθηκε από την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), του ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ 540(Αναθεωρημένο) Οκτώβριος 2018 που εξέδωσε το International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) και δημοσιεύθηκε πρωτότυπα 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».

IAASB

**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org