

Final Pronouncement
Δεκεμβρίου 2013

Διεθνές Πρότυπο Αναθέσεων Διασφάλισης

**Διεθνές Πρότυπο Αναθέσεων
Διασφάλισης (ΔΠΑΔ) 3000
(Αναθεωρημένο)**

**Αναθέσεις διασφάλισης πέραν
ελέγχου ή επισκόπησης
ιστορικής χρηματοοικονομικής
πληροφόρησης**

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΑΝΑΘΕΣΕΩΝ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ 3000 (ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ)

ΑΝΑΘΕΣΕΙΣ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΠΕΡΑΝ ΕΛΕΓΧΟΥ Ή ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗΣ ΙΣΤΟΡΙΚΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ

(Ισχύει για εκθέσεις διασφάλισης με ημερομηνία την 15^η Δεκεμβρίου 2015 ή
αργότερα)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Παράγραφος
Εισαγωγή	1-4
Πεδίο	5-8
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	9
Σκοποί	10-11
Ορισμοί	12-13
Απαιτήσεις	
Διενέργεια ανάθεσης διασφάλισης σύμφωνα με το ΔΠΑΔ	14-19
Απαιτήσεις δεοντολογίας	20
Αποδοχή και συνέχιση ανάθεσης	21-30
Δικλίδες διασφάλισης ποιότητας	31-36
Επαγγελματικός σκεπτικισμός, επαγγελματική κρίση, και δεξιότητες και τεχνικές διασφάλισης	37-39
Σχεδιασμός και διενέργεια της ανάθεσης	40-47
Απόκτηση τεκμηρίων	48-60
Μεταγενέστερα γεγονότα	61
Άλλες πληροφορίες	62
Περιγραφή εφαρμοστέων κριτηρίων	63
Διαμόρφωση συμπεράσματος διασφάλισης	64-66
Σύνταξη έκθεσης διασφάλισης	67-71
Μη τροποποιημένα και τροποποιημένα συμπεράσματα	72-77

Άλλες ευθύνες γνωστοποίησης	78
Τεκμηρίωση	79-83
Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό	
Εισαγωγή	A1
Σκοποί	A2
Ορισμοί	A3-A20
Διενέργεια ανάθεσης διασφάλισης σύμφωνα με το ΔΠΑΔ	A21-A29
Απαιτήσεις δεοντολογίας	A30-A34
Αποδοχή και συνέχιση ανάθεσης	A35-A59
Δικλίδες διασφάλισης ποιότητας	A60-A75
Επαγγελματικός σκεπτικισμός, επαγγελματική κρίση	A76-A85
Σχεδιασμός και διενέργεια της ανάθεσης	A86-A108
Απόκτηση τεκμηρίων	A109-A140
Μεταγενέστερα γεγονότα	A141-A142
Άλλες πληροφορίες	A143
Περιγραφή εφαρμοστέων κριτηρίων	A144-A146
Διαμόρφωση συμπεράσματος διασφάλισης	A147-A158
Σύνταξη έκθεσης διασφάλισης	A159-A188
Μη τροποποιημένα και τροποποιημένα συμπεράσματα	A189-A192
Άλλες ευθύνες γνωστοποίησης	A193-A199
Τεκμηρίωση	A200-A207
Παράρτημα: Ρόλοι και ευθύνες	

Το Διεθνές Πρότυπο Αναθέσεων Διασφάλισης (ΔΠΑΔ) 3000 (Αναθεωρημένο), «Αναθέσεις διασφάλισης πέραν ελέγχου ή επισκόπησης ιστορικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης» πρέπει να μελετάται στα πλαίσια της «Εισαγωγής στα διεθνή πρότυπα δικλίδων διασφάλισης ποιότητας, ελέγχου, επισκοπήσεων, άλλων αναθέσεων διασφάλισης και συναφών υπηρεσιών».

Οι δομές και οι διαδικασίες που υποστηρίζουν τη λειτουργία του IAASB διευκολύνονται από τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC). Copyright © Δεκέμβριος 2013 από τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC). Για πληροφορίες σχετικά με τα πνευματικά δικαιώματα, τα εμπορικά σήματα και τις άδειες χρήσης, ανατρέξτε στη σελίδα 110.

Εισαγωγή

1. Αυτό το Διεθνές Πρότυπο Αναθέσεων Διασφάλισης (ΔΠΑΔ) ασχολείται με αναθέσεις διασφάλισης πέραν από ελέγχους ή επισκοπήσεις ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών, οι οποίες αντιμετωπίζονται στα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ) και στα Διεθνή Πρότυπα Αναθέσεων Επισκοπήσεων (ΔΠΑΕ), αντίστοιχα. (Βλ. παρ. A21–A22)
2. Οι αναθέσεις διασφάλισης περιλαμβάνουν τόσο αναθέσεις επιβεβαιώσεων, στις οποίες ένα μέρος διαφορετικό από τον ασκούντα το επάγγελμα επιμετρά ή αξιολογεί το υποκείμενο θέμα έναντι των κριτηρίων, όσο και άμεσες αναθέσεις, στις οποίες ο ασκών το επάγγελμα επιμετρά ή αξιολογεί το υποκείμενο θέμα έναντι των κριτηρίων. Αυτό το ΔΠΑΔ περιέχει απαιτήσεις, εφαρμογές και λοιπό επεξηγηματικό υλικό ειδικά για αναθέσεις επιβεβαιώσεων εύλογης και περιορισμένης διασφάλισης. Το παρόν ΔΠΑΔ μπορεί επίσης να εφαρμοστεί σε άμεσες αναθέσεις εύλογης και περιορισμένης διασφάλισης, προσαρμοσμένο και συμπληρωμένο ανάλογα με τις περιστάσεις της ανάθεσης.
3. Το παρόν ΔΠΑΔ στηρίζεται στη βάση ότι:
 - (α) Τα μέλη της ομάδας ανάθεσης και ο επισκοπητής δικλίδων διασφάλισης ποιότητας ανάθεσης (για τις αναθέσεις όπου έχει διοριστεί) υπόκεινται στις διατάξεις του *Διεθνούς Κώδικα Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Ελεγκτές-Λογιστές (συμπεριλαμβανομένων των Διεθνών Προτύπων Ανεξαρτησίας)* του Συμβουλίου Διεθνών Προτύπων Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Ελεγκτές-Λογιστές (Κώδικας IESBA) που σχετίζονται με αναθέσεις διασφάλισης ή άλλες επαγγελματικές υποχρεώσεις ή επιταγές εκ νόμου ή κανονισμού, που είναι τουλάχιστον εξίσου απαιτητικές, και (Βλ. παρ. A30–A34)
 - (β) Ο ασκών το επάγγελμα που εκτελεί την ανάθεση είναι μέλος ελεγκτικής εταιρείας που υπόκειται στο ΔΠΔΔΠ 1 (ISQC 1)¹ ή σε άλλες

¹ Διεθνές Πρότυπο για τις Δικλίδες Διασφάλισης Ποιότητας (ΔΠΔΔΠ 1), «*Δικλίδες διασφάλισης ποιότητας για λογιστικές επιχειρήσεις που διενεργούν ελέγχους και επισκοπήσεις οικονομικών καταστάσεων καθώς και άλλες αναθέσεις διασφάλισης και συναφών υπηρεσιών*»

επαγγελματικές υποχρεώσεις ή επιταγές εκ νόμου ή κανονισμού, σχετικά με την ευθύνη της ελεγκτικής εταιρείας για το σύστημα δικλίδων διασφάλισης ποιότητας που διαθέτει, και είναι τουλάχιστον εξίσου απαιτητικές όσο το ΔΠΔΔΠ 1. (Βλ. παρ. Α61–Α66)

4. Οι δικλίδες διασφάλισης ποιότητας σε ελεγκτικές εταιρείες που διενεργούν αναθέσεις διασφαλίσεων και η συμμόρφωση με τις ηθικές αρχές, συμπεριλαμβανομένων των απαιτήσεων ανεξαρτησίας, αναγνωρίζονται ευρέως ως προς το δημόσιο συμφέρον και ως αναπόσπαστο μέρος των αναθέσεων διασφαλίσεων υψηλής ποιότητας. Οι επαγγελματίες ελεγκτές-λογιστές στη δημόσια άσκηση του επαγγέλματος θα είναι εξοικειωμένοι με τέτοιες απαιτήσεις. Εάν ένας ικανός ασκών το επάγγελμα, εκτός από έναν επαγγελματία ελεγκτή-λογιστή στη δημόσια άσκηση του επαγγέλματος, επιλέξει να δηλώσει συμμόρφωση με το παρόν ή άλλο ΔΠΑΔ, είναι σημαντικό να αναγνωριστεί ότι αυτό το ΔΠΑΔ περιλαμβάνει απαιτήσεις που αντικατοπτρίζουν την αρχή της προηγούμενης παραγράφου.

Πεδίο

5. Το παρόν ΔΠΑΔ καλύπτει αναθέσεις διασφάλισης πέραν από ελέγχους ή επισκοπήσεις ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών, όπως περιγράφεται στο *Διεθνές Πλαίσιο Αναθέσεων Διασφάλισης* (Πλαίσιο Διασφάλισης). Όταν ένα ΔΠΑΔ συγκεκριμένου υποκείμενου θέματος είναι σχετικό με το υποκείμενο θέμα μιας συγκεκριμένης ανάθεσης, αυτό το ΔΠΑΔ ισχύει επιπλέον του παρόντος ΔΠΑΔ. (Βλ. παρ. Α21–Α22)
6. Δεν είναι όλες οι αναθέσεις που διενεργούνται από επαγγελματίες, αναθέσεις διασφάλισης. Άλλες αναθέσεις που διενεργούνται συχνά και δεν είναι αναθέσεις διασφάλισης, όπως ορίζονται στην παράγραφο 12(α) (και επομένως δεν καλύπτονται από το παρόν ΔΠΑΔ) περιλαμβάνουν:
 - (α) Αναθέσεις που καλύπτονται από τα Διεθνή Πρότυπα Συναφών Υπηρεσιών (ΔΠΣΥ-ISRS), όπως αναθέσεις προσυμφωνημένων διαδικασιών και αναθέσεις σύνταξης²,
 - (β) Σύνταξη φορολογικών δηλώσεων όπου δεν εκφράζεται συμπέρασμα διασφάλισης, και
 - (γ) Αναθέσεις διαβουλεύσεων (ή παροχής συμβουλών), όπως παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών διαχείρισης και φορολογίας. (Βλ. παρ. Α1)
7. Μια ανάθεση διασφάλισης που διενεργείται βάσει του ΔΠΑΔ μπορεί να

² ΔΠΣΥ 4400, *Αναθέσεις προσυμφωνημένων διαδικασιών*, και ΔΠΑΔ 4410, *Αναθέσεις σύνταξης*

αποτελεί μέρος ευρύτερης ανάθεσης. Σε τέτοιες περιπτώσεις, το ΔΠΑΔ σχετίζεται μόνο με το τμήμα της ανάθεσης που αφορά διασφάλιση.

8. Οι ακόλουθες αναθέσεις, οι οποίες ενδέχεται να συνάδουν με την περιγραφή στην παράγραφο 12(α), δεν θεωρούνται αναθέσεις διασφάλισης από την άποψη του ΔΠΑΔ:
 - (α) Ανάθεση για κατάθεση σε νομικές διαδικασίες σχετικά με λογιστικά, ελεγκτικά, φορολογικά ή άλλα θέματα, και
 - (β) Αναθέσεις που περιλαμβάνουν επαγγελματικές γνώμες, απόψεις ή διατυπώσεις, από τις οποίες ένας χρήστης μπορεί να αντλήσει κάποια βεβαιότητα, εάν ισχύουν όλα τα ακόλουθα:
 - (i) Αυτές οι γνώμες, απόψεις ή διατυπώσεις είναι απλώς συμπτωματικές για τη συνολική ανάθεση.
 - (ii) Κάθε έγγραφο αναφορά που εκδίδεται περιορίζεται ρητά για χρήση μόνο από τους σκοπούμενους χρήστες που καθορίζονται στην αναφορά
 - (iii) Σύμφωνα με έγγραφο συμφωνία με τους καθορισμένους σκοπούμενους χρήστες, η ανάθεση δεν προορίζεται να είναι μια ανάθεση διασφάλισης, και
 - (iv) Η ανάθεση δεν παρουσιάζεται ως ανάθεση διασφάλισης στην έκθεση του επαγγελματία ελεγκτή-λογιστή.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

9. Το παρόν ΔΠΑΔ ισχύει για αναθέσεις διασφάλισης που η έκθεση διασφάλισης έχει ημερομηνία την 15^η Δεκεμβρίου 2015 ή αργότερα.

Σκοποί

10. Κατά τη διενέργεια μιας ανάθεσης διασφάλισης, οι σκοποί του ασκούντος το επάγγελμα είναι:
 - (α) Να αποκτήσει είτε εύλογη είτε περιορισμένη διασφάλιση, ανάλογα με την περίπτωση, σχετικά με το εάν οι πληροφορίες του υποκείμενου θέματος είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα,
 - (β) Να εκφράσει ένα συμπέρασμα σχετικά με το αποτέλεσμα της επιμέτρησης ή της αξιολόγησης του υπό εξέταση υποκείμενου θέματος μέσω μιας έγγραφης έκθεσης που παρέχει συμπέρασμα εύλογης ή περιορισμένης διασφάλισης και περιγράφει τη βάση για αυτό το συμπέρασμα· (Βλ. παρ. Α2), και

- (γ) Να επικοινωνεί περαιτέρω όπως απαιτείται από το παρόν ΔΠΑΔ και οποιοδήποτε άλλο σχετικό ΔΠΑΔ.
11. Σε όλες τις περιπτώσεις όπου δεν μπορεί να αποκτηθεί εύλογη ή περιορισμένη, κατά περίπτωση, διασφάλιση και ένα συμπέρασμα με επιφύλαξη στην έκθεση διασφάλισης του ασκούντος το επάγγελμα είναι ανεπαρκές υπό τις περιστάσεις για σκοπούς αναφοράς στους σκοπούμενους χρήστες, το παρόν ΔΠΑΔ απαιτεί από τον ασκούντα το επάγγελμα να αρνηθεί την έκφραση συμπεράσματος ή να απεμπλακεί (ή να παραιτηθεί) από την ανάθεση, όταν η απεμπλοκή του είναι δυνατή, σύμφωνα με τον εφαρμοστέο νόμο ή κανονισμό.

Ορισμοί

12. Για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΑΔ και άλλων ΔΠΑΔ, εκτός εάν αναφέρεται το αντίθετο, οι ακόλουθοι όροι έχουν τις έννοιες που αποδίδονται παρακάτω:
- (α) **Ανάθεση διασφάλισης (Assurance engagement)**—Μια ανάθεση κατά την οποία ο ασκών το επάγγελμα στοχεύει να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα τεκμήρια προκειμένου να εκφράσει ένα συμπέρασμα που αποσκοπεί στην ενίσχυση του βαθμού εμπιστοσύνης των σκοπούμενων χρηστών, εκτός του υπεύθυνου μέρους, σχετικά με την πληροφόρηση υποκείμενου θέματος (δηλ. το αποτέλεσμα της επιμέτρησης ή της αξιολόγησης ενός υφιστάμενου υποκείμενου θέματος έναντι κριτηρίων). Κάθε ανάθεση διασφάλισης ταξινομείται σε δύο διαστάσεις: (Βλ. παρ. Α3)
- (i) Είτε ανάθεση εύλογης διασφάλισης είτε ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης:
- α. **Ανάθεση εύλογης διασφάλισης (Reasonable assurance engagement)** - Μια ανάθεση διασφάλισης στην οποία ο ασκών το επάγγελμα μειώνει τον κίνδυνο ανάθεσης σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο υπό τις περιστάσεις της ανάθεσης, ως βάση για το συμπέρασμά του. Το συμπέρασμα του ασκούντος το επάγγελμα αποτυπώνεται με μια μορφή, στην οποία εκφράζει τη γνώμη του σχετικά με το αποτέλεσμα της επιμέτρησης ή της αξιολόγησης του υφιστάμενου υποκείμενου θέματος έναντι κριτηρίων.
- β. **Ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης (Limited assurance engagement)**— Μια ανάθεση διασφάλισης στην οποία ο ασκών το επάγγελμα μειώνει τον κίνδυνο ανάθεσης σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο υπό τις περιστάσεις της ανάθεσης,

όπου όμως αυτός ο κίνδυνος είναι μεγαλύτερος από ότι σε μια ανάθεση εύλογης διασφάλισης, ως βάση για την έκφραση ενός συμπεράσματος με μορφή που εκφράζει εάν, βάσει των διαδικασιών που εκτελέστηκαν και των τεκμηρίων που αποκτήθηκαν, ένα θέμα έχει περιέλθει στην προσοχή του ασκούντος το επάγγελμα ώστε να τον κάνει να πιστέψει ότι οι πληροφορίες του υποκείμενου θέματος είναι ουσιωδώς εσφαλμένες. Η φύση, ο χρόνος και η έκταση των διαδικασιών που εκτελούνται σε μια ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης είναι περιορισμένα σε σύγκριση με εκείνα που απαιτούνται σε μια ανάθεση εύλογης διασφάλισης, αλλά σχεδιάζονται έτσι ώστε να αποκτηθεί ένα επίπεδο διασφάλισης που να είναι, κατά την επαγγελματική κρίση του ασκούντος το επάγγελμα, ουσιαστικό. Όντας ουσιαστικό, το επίπεδο διασφάλισης που αποκτά ο ασκών το επάγγελμα είναι πιθανό να ενισχύσει την εμπιστοσύνη των σκοπούμενων χρηστών στο υποκείμενο θέμα σε βαθμό σαφώς μεγαλύτερο από ασήμαντο. (Βλ. παρ. A3–A7)

(ii) Είτε ανάθεση επιβεβαίωσης είτε άμεση ανάθεση: (Βλ. παρ. A8)

α. **Ανάθεση επιβεβαίωσης (Attestation engagement)** —Μια ανάθεση διασφάλισης στην οποία ένα διαφορετικό από τον ασκούντα το επάγγελμα μέρος επιμετρά ή αξιολογεί το υφιστάμενο υποκείμενο θέμα έναντι κριτηρίων. Ένα μέρος εκτός από τον ασκούντα το επάγγελμα συχνά παρουσιάζει τις πληροφορίες που προκύπτουν για το υποκείμενο θέμα σε μια αναφορά ή δήλωση. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ωστόσο, η πληροφόρηση υποκείμενου θέματος ενδέχεται να παρουσιάζεται από τον ασκούντα το επάγγελμα στην έκθεση διασφάλισης. Σε μια ανάθεση επιβεβαίωσης, το συμπέρασμα του ασκούντος το επάγγελμα εξετάζει εάν οι πληροφορίες υποκείμενου θέματος είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη σφάλματα. Το συμπέρασμα του ασκούντος το επάγγελμα μπορεί να διατυπωθεί ως εξής: (Βλ. παρ. A179, A181)

- i. Το υφιστάμενο υποκείμενο θέμα και τα εφαρμοστέα κριτήρια,
- ii. Η πληροφόρηση υποκείμενου θέματος και τα εφαρμοστέα κριτήρια, ή

iii. Δήλωση από το ή τα αρμόδια μέρη.

β. **Άμεση ανάθεση (Direct engagement)**—Μια ανάθεση διασφάλισης στην οποία ο ασκών το επάγγελμα επιμετρά ή αξιολογεί το υφιστάμενο υποκείμενο θέμα έναντι εφαρμοστέων κριτηρίων και παρουσιάζει τις πληροφορίες υποκείμενου θέματος που προκύπτουν ως μέρος ή συνοδευτικό της έκθεσης διασφάλισης. Σε μια άμεση ανάθεση, το συμπέρασμα του ασκούντα το επάγγελμα ασχολείται με το αναφερόμενο αποτέλεσμα της επιμέτρησης ή της αξιολόγησης του υφιστάμενου υποκείμενου θέματος έναντι κριτηρίων.

(β) **Δεξιότητες και τεχνικές διασφάλισης (Assurance skills and techniques)**—Οι δεξιότητες και οι τεχνικές σχεδιασμού, συλλογής και αξιολόγησης τεκμηρίων, επικοινωνίας και αναφοράς που επιδεικνύονται από έναν ασκούντα το επάγγελμα που διενεργεί εργασίες διασφάλισης, οι οποίες διαφέρουν από την τεχνογνωσία στο υφιστάμενο υποκείμενο θέμα οποιασδήποτε συγκεκριμένης ανάθεσης διασφάλισης ή της επιμέτρησης ή της αξιολόγησής της. (Βλ. παρ. Α9)

(γ) **Κριτήρια (Criteria)**—Τα σημεία αναφοράς που χρησιμοποιούνται για τη επιμέτρηση ή την αξιολόγηση του υφιστάμενου υποκείμενου θέματος. Τα «εφαρμοστέα κριτήρια (applicable criteria)» είναι τα κριτήρια που χρησιμοποιούνται για τη συγκεκριμένη ανάθεση. (Βλ. παρ. Α10)

(δ) **Περιστάσεις ανάθεσης (Engagement circumstances)**—Το ευρύ πλαίσιο που ορίζει τη συγκεκριμένη ανάθεση, το οποίο περιλαμβάνει: τους όρους της ανάθεσης, είτε πρόκειται για ανάθεση εύλογης διασφάλισης είτε για ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης, τα χαρακτηριστικά του υφιστάμενου υποκείμενου θέματος, τα κριτήρια επιμέτρησης ή αξιολόγησης, τις ανάγκες πληροφόρησης των σκοπούμενων χρηστών, τα σχετικά χαρακτηριστικά του υπεύθυνου μέρους, του επιμετρητή ή του αξιολογητή και του αναθέτοντος μέρους και του περιβάλλοντός του, καθώς και άλλα θέματα, όπως για παράδειγμα γεγονότα, συναλλαγές, συνθήκες και πρακτικές, που μπορεί να έχουν σημαντική επίδραση στην ανάθεση.

(ε) **Εταίρος ανάθεσης (Engagement partner)**—Ο εταίρος ή άλλο πρόσωπο στην ελεγκτική εταιρεία που είναι υπεύθυνο για την ανάθεση και τη διενέργεια της ανάθεσης, καθώς και για την έκθεση διασφάλισης που εκδίδεται για λογαριασμό της ελεγκτικής εταιρείας, και που, όπου απαιτείται, έχει την κατάλληλη εξουσιοδότηση από επαγγελματικό,

νομικό ή ρυθμιστικό φορέα. Ο όρος «Εταίρος ανάθεσης» πρέπει να είναι αυτός που αναφέρεται, κατά περίπτωση, ισοδύναμα στους όρους του δημόσιου τομέα.

- (στ) **Κίνδυνος ανάθεσης (Engagement risk)**—Ο κίνδυνος ο ασκών το επάγγελμα να εκφράσει ένα ακατάλληλο συμπέρασμα όταν οι πληροφορίες υποκείμενου θέματος είναι ουσιωδώς εσφαλμένη. (Βλ. παρ. A11–A14)
- (ζ) **Αναθέτον μέρος (Engaging party)**—Το μέρος (τα μέρη) που προσλαμβάνει(ουν) τον ασκούντα το επάγγελμα προκειμένου να διενεργήσει την ανάθεση διασφάλισης. (Βλ. παρ. A15)
- (η) **Ομάδα ανάθεσης (Engagement team)**—Όλοι οι εταίροι και το προσωπικό που διενεργεί την ανάθεση, και τυχόν άτομα που δεσμεύονται από την ελεγκτική εταιρεία ή μια ελεγκτική εταιρεία δικτύου προκειμένου να εκτελέσουν διαδικασίες επί της ανάθεσης. Αυτό εξαιρεί τον εξωτερικό εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα που έχει προσληφθεί από την ελεγκτική εταιρεία ή την ελεγκτική εταιρεία δικτύου.
- (θ) **Τεκμήρια (Evidence)**—Πληροφορίες που χρησιμοποιούνται από τον ασκούντα το επάγγελμα για να καταλήξει στο συμπέρασμά του. Τα τεκμήρια περιλαμβάνουν τόσο πληροφορίες που περιέχονται σε σχετικά πληροφοριακά συστήματα, εάν υπάρχουν, όσο και άλλες πληροφορίες. Για τους σκοπούς του ΔΠΑΔ: (Βλ. παρ. A147–A153)
- (i) Η επάρκεια τεκμηρίων είναι το μέτρο της ποσότητας αυτών.
- (ii) Η καταλληλότητα των τεκμηρίων είναι το μέτρο της ποιότητας αυτών.
- (ι) **Ελεγκτική Εταιρεία (Firm)**—Ατομικά ασκών το επάγγελμα, συνεταιρισμός ή ανώνυμη εταιρεία ή άλλη οντότητα ατομικών επαγγελματιών. Ο όρος «Ελεγκτική Εταιρεία» πρέπει να είναι αυτός που αναφέρεται, κατά περίπτωση, ισοδύναμα στους όρους του δημόσιου τομέα.
- (ια) **Ιστορική χρηματοοικονομική πληροφόρηση (Historical financial information)**—Πληροφορίες που εκφράζονται με χρηματοοικονομικούς όρους σε σχέση με μια συγκεκριμένη οντότητα, οι οποίες προέρχονται κυρίως από το λογιστικό σύστημα αυτής της οντότητας, για οικονομικά γεγονότα που συνέβησαν σε προηγούμενες χρονικές περιόδους ή για οικονομικές συνθήκες ή περιστάσεις σε χρονικά σημεία στο παρελθόν.

- (ιβ) **Λειτουργία εσωτερικού ελέγχου (Internal audit function)**—Η λειτουργία μιας οντότητας που εκτελεί δραστηριότητες διασφάλισης και παροχής συμβουλών, που έχουν σχεδιαστεί για την αξιολόγηση και τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνου και εσωτερικών δικλίδων ελέγχου της οντότητας.
- (ιγ) **Σκοπούμενοι χρήστες (Intended users)**—Το(α) άτομο(α) ή ο (οι) οργανισμός(οι) ή ο(οι) όμιλος(οι) που ο ασκών το επάγγελμα αναμένει ότι θα χρησιμοποιήσουν την έκθεση διασφάλισης. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ενδέχεται να υπάρχουν άλλοι σκοπούμενοι χρήστες εκτός από αυτούς στους οποίους απευθύνεται η έκθεση διασφάλισης. (Βλ. παρ. A16–A18, A37)
- (ιδ) **Επιμετρητής (επιμετρών) ή αξιολογητής (αξιολογών) (Measurer or evaluator)**—Το(α) μέρος(η) που επιμετρά(ουν) ή αξιολογεί(ουν) το υποκείμενο θέμα έναντι κριτηρίων. Ο επιμετρητής ή ο αξιολογητής διαθέτει εμπειρία στο υφιστάμενο υποκείμενο θέμα. (Βλ. παρ. A37, A39)
- (ιε) **Σφάλμα (Misstatement)**—Μια διαφορά μεταξύ της πληροφόρησης υποκειμένου θέματος και της κατάλληλης επιμέτρησης ή αξιολόγησης αυτού έναντι κριτηρίων. Τα σφάλματα μπορεί να είναι εκούσια (σκόπιμα) ή ακούσια, ποιοτικά ή ποσοτικά και περιλαμβάνουν παραλείψεις.
- (ιστ) **Σφάλμα πραγματικού περιστατικού (σε σχέση με άλλες πληροφορίες) (Misstatement of fact (with respect to other information))**—Άλλες πληροφορίες που δεν σχετίζονται με θέματα που εμφανίζονται στην πληροφόρηση υποκειμένου θέματος ή στην έκθεση διασφάλισης, οι οποίες αναφέρονται ή παρουσιάζονται εσφαλμένα. Ένα ουσιώδες σφάλμα πραγματικού περιστατικού μπορεί να υπονομεύσει την αξιοπιστία του εγγράφου που περιέχει την πληροφόρηση υποκειμένου θέματος.
- (ιζ) **Άλλες πληροφορίες (Other information)**—Πληροφορίες (εκτός της πληροφόρησης υποκειμένου θέματος και της έκθεσης διασφάλισης επί αυτής) που περιλαμβάνονται, είτε βάσει νόμου, κανονισμού ή εθίμου, σε έγγραφο που περιέχει την πληροφόρηση υποκειμένου θέματος και την έκθεση διασφάλισης επί αυτής.
- (ιη) **Ασκών το επάγγελμα (Practitioner)**—Το άτομο ή τα άτομα που διενεργούν την ανάθεση (συνήθως ο εταίρος ανάθεσης ή άλλα μέλη της ομάδας ανάθεσης ή, κατά περίπτωση, η ελεγκτική εταιρεία). Όπου το παρόν ΔΠΑΔ ρητά εννοεί ότι μια απαίτηση ή μια ευθύνη πρέπει να πληρείται από τον εταίρο ανάθεσης, χρησιμοποιείται ο όρος «εταίρος

ανάθεσης» και όχι «ασκών το επάγγελμα». (Βλ. παρ. Α37)

- (ιθ) **Εμπειρογνώμονας του ασκούντος το επάγγελμα (Practitioner’s expert)**—Ένα άτομο ή οργανισμός που διαθέτει εμπειρογνωμοσύνη σε έναν τομέα διαφορετικό από τη διασφάλιση, η εργασία του οποίου σε αυτόν τον τομέα χρησιμοποιείται από τον ασκούντα το επάγγελμα προκειμένου να τον βοηθήσει να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα τεκμήρια. Ο εμπειρογνώμονας ενός ασκούντος το επάγγελμα μπορεί να είναι είτε εσωτερικός εμπειρογνώμονας του ασκούντος το επάγγελμα (ο οποίος είναι συνεργάτης ή μέλος του προσωπικού, συμπεριλαμβανομένου του έκτακτου προσωπικού, της ελεγκτικής εταιρείας του ασκούντος το επάγγελμα ή μιας ελεγκτικής εταιρείας δικτύου), είτε εξωτερικός εμπειρογνώμονας του ασκούντος το επάγγελμα.
- (κ) **Επαγγελματική κρίση (Professional judgment)**—Η εφαρμογή της σχετικής εκπαίδευσης, γνώσης και εμπειρίας, εντός του πλαισίου που παρέχεται από τα πρότυπα διασφάλισης και δεοντολογίας, κατά τη λήψη τεκμηριωμένων αποφάσεων σχετικά με τα σχέδια δράσης που είναι κατάλληλα στις περιστάσεις της ανάθεσης.
- (κα) **Επαγγελματικός σκεπτικισμός (Professional skepticism)**—Μια στάση / συμπεριφορά που περιλαμβάνει διερευνητική σκέψη, επαγρύπνηση σε συνθήκες που μπορεί να υποδηλώνουν ενδεχόμενο σφάλμα και κριτική αξιολόγηση των τεκμηρίων.
- (κβ) **Υπεύθυνο μέρος (Responsible party)**—Το μέρος (τα μέρη) που είναι υπεύθυνο(α) για το υφιστάμενο υποκείμενο θέμα. (Βλ. παρ. Α37)
- (κγ) **Κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος (Risk of material misstatement)**—Ο κίνδυνος ότι η πληροφόρηση υποκείμενου θέματος είναι ουσιωδώς εσφαλμένη πριν από την ανάθεση.
- (κδ) **Πληροφόρηση υποκείμενου θέματος (Subject matter information)**—Το αποτέλεσμα της επιμέτρησης ή της αξιολόγησης του υφιστάμενου υποκείμενου θέματος έναντι κριτηρίων, δηλαδή η πληροφόρηση που προκύπτει από την εφαρμογή των κριτηρίων στο υφιστάμενο υποκείμενο θέμα. (Βλ. παρ. Α19)
- (κε) **Υφιστάμενο υποκείμενο θέμα (Underlying subject matter)** —Το φαινόμενο που επιμετράται ή αξιολογείται με την εφαρμογή κριτηρίων.
13. Για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΑΔ και άλλων ΔΠΑΔ, οι αναφορές σε «κατάλληλα μέρη» θα πρέπει να διαβάζονται εφεξής ως «το υπεύθυνο μέρος, ο επιμετρητής ή ο αξιολογητής ή το αναθέτον μέρος, κατά περίπτωση». (Βλ. παρ.

A20, A37)

Απαιτήσεις

Διενέργεια ανάθεσης διασφάλισης σύμφωνα με το ΔΠΑΔ

Συμμόρφωση με πρότυπα που είναι σχετικά με την ανάθεση

14. Ο ασκών το επάγγελμα πρέπει να συμμορφώνεται με το παρόν ΔΠΑΔ και με οποιοδήποτε ΔΠΑΔ περί του υποκείμενου θέματος που σχετίζεται με την ανάθεση.
15. Ο ασκών το επάγγελμα δεν θα βεβαιώνει τη συμμόρφωση με το παρόν ή οποιοδήποτε άλλο ΔΠΑΔ εκτός εάν ο ίδιος έχει συμμορφωθεί με τις απαιτήσεις του παρόντος και οποιουδήποτε άλλου ΔΠΑΔ που σχετίζεται με την ανάθεση. (Βλ. παρ. A21–A22, A171)

Το κείμενο ενός ΔΠΑΔ

16. Ο ασκών το επάγγελμα πρέπει να κατανοεί ολόκληρο το κείμενο ενός ΔΠΑΔ, συμπεριλαμβανομένης της εφαρμογής του και άλλου επεξηγηματικού υλικού, να κατανοεί τους σκοπούς του και να εφαρμόζει σωστά τις απαιτήσεις του. (Βλ. παρ. A23–A28)

Συμμόρφωση με τις σχετικές απαιτήσεις

17. Με την επιφύλαξη της ακόλουθης παραγράφου, ο ασκών το επάγγελμα θα συμμορφώνεται με κάθε απαίτηση του παρόντος ΔΠΑΔ και με οποιοδήποτε ΔΠΑΔ περί του υποκείμενου θέματος, εκτός εάν, στις περιστάσεις της ανάθεσης, η απαίτηση δεν είναι σχετική αλλά υπό όρους και οι όροι δεν υφίστανται. Οι απαιτήσεις που ισχύουν μόνο για αναθέσεις περιορισμένης ή εύλογης διασφάλισης έχουν παρουσιαστεί σε στήλη με την ένδειξη του γράμματος "Π" (περιορισμένη διασφάλιση) ή "Ε" (εύλογη διασφάλιση) μετά τον αριθμό της παραγράφου. (Βλ. παρ. A29)
18. Σε εξαιρετικές περιστάσεις, ο ασκών το επάγγελμα μπορεί να κρίνει απαραίτητο να παρεκκλίνει από μια σχετική απαίτηση ενός ΔΠΑΔ. Σε τέτοιες περιστάσεις, ο ασκών το επάγγελμα εκτελεί εναλλακτικές διαδικασίες για την επίτευξη του στόχου αυτής της απαίτησης. Η ανάγκη να απομακρυνθεί ο ασκών το επάγγελμα από μια σχετική απαίτηση αναμένεται να προκύψει μόνο όταν η απαίτηση πρόκειται να εκτελεστεί με συγκεκριμένη διαδικασία και, στις ειδικές περιστάσεις της ανάθεσης, αυτή η διαδικασία θα ήταν αναποτελεσματική για την επίτευξη του στόχου της απαίτησης.

Αποτυχία επίτευξης ενός στόχου

19. Εάν δεν μπορεί να επιτευχθεί ένας στόχος στο παρόν ΔΠΑΔ και σε οποιοδήποτε ΔΠΑΔ περί του υποκείμενου θέματος, ο ασκών το επάγγελμα θα αξιολογήσει εάν σε αυτή την περίπτωση απαιτείται από αυτόν να τροποποιήσει το συμπέρασμά του ή να απεμπλακεί από την ανάθεση (όπου η απεμπλοκή είναι δυνατή σύμφωνα με την εφαρμοστέα νομοθεσία ή κανονισμό). Η αποτυχία επίτευξης στόχου σε σχετικό ΔΠΑΔ αποτελεί σημαντικό ζήτημα που απαιτεί τεκμηρίωση σύμφωνα με την παράγραφο 79 του παρόντος ΔΠΑΔ.

Απαιτήσεις δεοντολογίας

20. Ο ασκών το επάγγελμα πρέπει να συμμορφώνεται με τις διατάξεις του Κώδικα IESBA που σχετίζονται με αναθέσεις διασφαλίσεων ή άλλες επαγγελματικές απαιτήσεις ή απαιτήσεις που επιβάλλονται από νόμο ή κανονισμό, που είναι τουλάχιστον εξίσου επιτακτικές. (Βλ. παρ. A30–A34, A60)

Αποδοχή και συνέχιση ανάθεσης

21. Ο εταίρος ανάθεσης θα πρέπει είναι ικανοποιημένος ότι οι κατάλληλες διαδικασίες σχετικά με την αποδοχή και τη συνέχιση των σχέσεων με τους πελάτες καθώς και οι αναθέσεις διασφαλίσεων έχουν τηρηθεί από την ελεγκτική εταιρεία και θα αποφασίσει ότι τα σχετικά συμπεράσματα που συνάγονται είναι κατάλληλα.
22. Ο ασκών το επάγγελμα θα αποδεχθεί ή θα συνεχίσει μια ανάθεση διασφάλισης μόνο όταν: (Βλ. παρ. A30–A34)
- (α) Ο ασκών το επάγγελμα δεν έχει λόγο να πιστεύει ότι οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας, συμπεριλαμβανομένης της ανεξαρτησίας, δεν θα ικανοποιηθούν·
 - (β) Ο ασκών το επάγγελμα είναι πεπεισμένος ότι τα άτομα που πρόκειται να εκτελέσουν την ανάθεση συλλογικά έχουν επαρκείς και κατάλληλες ικανότητες (βλ. επίσης παράγραφο 32), και
 - (γ) Η βάση στην οποία θα εκτελεστεί η ανάθεση έχει συμφωνηθεί, μέσω:
 - (i) Διαπίστωσης ότι υπάρχουν οι δέουσες προϋποθέσεις ανάθεσης διασφάλισης (βλ. επίσης παραγράφους 24–26), και
 - (ii) Επιβεβαίωσης ότι υπάρχει κοινή κατανόηση μεταξύ του ασκούντος το επάγγελμα και του αναθέτοντος μέρους για τους όρους της ανάθεσης, συμπεριλαμβανομένων των ευθυνών αναφοράς του ασκούντος το επάγγελμα.
23. Εάν ο εταίρος ανάθεσης λάβει πληροφορίες που θα είχαν προκαλέσει την απόρριψη της ανάθεσης από την ελεγκτική εταιρεία, εάν αυτές οι πληροφορίες

ήταν διαθέσιμες νωρίτερα, ο εταίρος ανάθεσης θα πρέπει να κοινοποιήσει αυτές τις πληροφορίες αμέσως στην ελεγκτική εταιρεία, έτσι ώστε η ελεγκτική εταιρεία και ο εταίρος ανάθεσης να μπορούν να προβούν στις απαραίτητες ενέργειες.

Προϋποθέσεις για τη ανάθεση διασφάλισης

24. Προκειμένου να εξακριβωθεί εάν συντρέχουν οι προϋποθέσεις για μια ανάθεση διασφάλισης, ο ασκών το επάγγελμα, βάσει προκαταρκτικής γνώσης των περιστάσεων της ανάθεσης και συζήτησης με το ή τα κατάλληλα μέρη, θα καθορίσει εάν: (Βλ. παρ. A35–A36)
- (α) Οι ρόλοι και οι ευθύνες των κατάλληλων μερών είναι οι ενδεδειγμένοι για τις περιστάσεις, και (Βλ. παρ. A37–A39)
- (β) Η ανάθεση παρουσιάζει όλα τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:
- (i) Το υποκείμενο θέμα είναι κατάλληλο. (Βλ. παρ. A40–A44)
- (ii) Τα κριτήρια που ο ασκών το επάγγελμα αναμένει ότι θα εφαρμοστούν κατά την κατάρτιση της πληροφόρησης του υποκείμενου θέματος είναι κατάλληλα για τις περιστάσεις της ανάθεσης, συμπεριλαμβανομένου του ότι διαθέτουν τα ακόλουθα χαρακτηριστικά: (Βλ. παρ. A45–A50)
- α. Συνάφεια.
- β. Πληρότητα.
- γ. Αξιοπιστία.
- δ. Ουδετερότητα.
- ε. Κατανοησιμότητα.
- (iii) Τα κριτήρια που ο ασκών το επάγγελμα αναμένει ότι θα εφαρμοστούν κατά την κατάρτιση της πληροφόρησης του υποκείμενου θέματος θα είναι διαθέσιμα στους σκοπούμενους χρήστες, (Βλ. παρ. A51–A52)
- (iv) Ο ασκών το επάγγελμα αναμένει ότι θα είναι σε θέση να αποκτήσει τα τεκμήρια που χρειάζονται για να υποστηρίξει το συμπέρασμά του, (Βλ. παρ. A53–A55)
- (v) Το συμπέρασμα του ασκούντος το επάγγελμα, με τη δέουσα μορφή για ανάθεση είτε εύλογης είτε περιορισμένης διασφάλισης, πρέπει να περιέχεται σε έγγραφη έκθεση, και
- (vi) Ένας ορθολογικός σκοπός που περιλαμβάνει, στην περίπτωση ανάθεσης περιορισμένης διασφάλισης, ότι ο ασκών το επάγγελμα

αναμένει ότι θα είναι σε θέση να αποκτήσει ένα ουσιαστικό επίπεδο διασφάλισης. (Βλ. παρ. Α56)

25. Εάν οι προϋποθέσεις για τη διενέργεια μιας ανάθεσης διασφάλισης δεν υπάρχουν, ο ασκών το επάγγελμα θα συζητήσει το θέμα με το αναθέτον μέρος. Εάν δεν μπορούν να γίνουν αλλαγές για την εκπλήρωση των προϋποθέσεων, ο ασκών το επάγγελμα δεν θα αποδεχθεί την ανάθεση ως ανάθεση διασφάλισης, εκτός εάν απαιτείται από νόμο ή κανονισμό να το πράξει. Ωστόσο, μια ανάθεση που διενεργείται υπό τέτοιες συνθήκες δεν συμμορφώνεται με τα ΔΠΑΔ. Κατά συνέπεια, ο ασκών το επάγγελμα δεν θα περιλαμβάνει καμία αναφορά στην έκθεση διασφάλισης ότι η ανάθεση διενεργήθηκε σύμφωνα με το παρόν ΔΠΑΔ ή οποιοδήποτε άλλο ΔΠΑΔ.

Περιορισμός του πεδίου πριν από την αποδοχή της ανάθεσης

26. Εάν το αναθέτον μέρος, με τους όρους μιας προτεινόμενης ανάθεσης διασφάλισης, επιβάλλει περιορισμό στο πεδίο του έργου του ασκούντος το επάγγελμα, έτσι ώστε ο ασκών το επάγγελμα να πιστεύει ότι ο περιορισμός αυτός θα έχει ως αποτέλεσμα ο ίδιος να αρνηθεί την έκφραση ενός συμπεράσματος σχετικά με την πληροφόρηση του υποκειμένου θέματος, τότε ο ασκών το επάγγελμα δεν πρέπει να αποδεχθεί μια τέτοια ανάθεση ως ανάθεση διασφάλισης, εκτός εάν απαιτείται να το πράξει από νόμο ή κανονισμό. (Βλ. παρ. Α156(γ))

Συμφωνία των όρων της ανάθεσης

27. Ο ασκών το επάγγελμα θα συμφωνήσει τους όρους της ανάθεσης με το αναθέτον μέρος. Οι συμφωνηθέντες όροι της ανάθεσης θα προσδιορίζονται με επαρκείς λεπτομέρειες σε επιστολή ανάθεσης ή άλλη κατάλληλη μορφή έγγραφης συμφωνίας, γραπτής επιβεβαίωσης ή διαφορετικά σε νόμο ή κανονισμό. (Βλ. παρ. Α57–Α58)
28. Σε επαναλαμβανόμενες αναθέσεις, ο ασκών το επάγγελμα θα αξιολογήσει εάν οι περιστάσεις απαιτούν την αναθεώρηση των όρων της ανάθεσης και εάν υπάρχει ανάγκη να υπενθυμιστούν στο αναθέτον μέρος οι υφιστάμενοι όροι αυτής.

Αποδοχή αλλαγής στους όρους της ανάθεσης

29. Ο ασκών το επάγγελμα δεν θα συμφωνήσει σε αλλαγή των όρων της ανάθεσης όταν δεν υπάρχει εύλογη αιτιολόγηση για κάτι τέτοιο. Εάν γίνει μια τέτοια αλλαγή, ο ασκών το επάγγελμα δεν θα αγνοήσει τα τεκμήρια που αποκτήθηκαν πριν από την αλλαγή αυτή. (Βλ. παρ. Α59)

Έκθεση διασφάλισης προβλεπόμενη από νόμο ή κανονισμό

30. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ο νόμος ή κανονισμός της σχετικής δικαιοδοσίας ορίζει τη διάταξη ή τη διατύπωση της έκθεσης διασφάλισης. Σε αυτές τις περιπτώσεις, ο ασκών το επάγγελμα θα αξιολογήσει:

- (α) Εάν οι σκοπούμενοι χρήστες ενδέχεται να παρανοήσουν το συμπέρασμα διασφάλισης, και
- (β) Εάν ναι, εάν η πρόσθετη εξήγηση στην έκθεση διασφάλισης μπορεί να μετριάσει ενδεχόμενη παρανόηση.

Εάν ο ασκών το επάγγελμα καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η πρόσθετη εξήγηση στην έκθεση διασφάλισης δεν μπορεί να μετριάσει ενδεχόμενη παρανόηση, τότε ο ίδιος δεν θα αποδεχτεί την ανάθεση, εκτός εάν απαιτείται να το πράξει από νόμο ή κανονισμό. Μια ανάθεση που διενεργείται σύμφωνα με αυτόν τον νόμο ή τον κανονισμό δεν συμμορφώνεται με τα ΔΠΑΔ. Συνεπώς, ο ασκών το επάγγελμα δεν θα αναφέρει στην έκθεση διασφάλισης ότι η ανάθεση έχει διενεργηθεί σύμφωνα με το παρόν ή οποιοδήποτε άλλο ΔΠΑΔ (βλ. επίσης παράγραφο 71)

Δικλίδες διασφάλισης ποιότητας

Χαρακτηριστικά του εταίρου ανάθεσης

31. Ο εταίρος ανάθεσης πρέπει:

- (α) Να είναι μέλος μιας ελεγκτικής εταιρείας που εφαρμόζει το ΔΠΔΔΠ 1 ή άλλες επαγγελματικές απαιτήσεις ή απαιτήσεις σε νόμους ή κανονισμούς, που έχουν τουλάχιστον τις ίδιες απαιτήσεις με το ΔΠΔΔΠ 1, (βλ. παρ. Α60–Α66)
- (β) Να έχει επάρκεια σε δεξιότητες και τεχνικές διασφάλισης που έχουν αναπτυχθεί μέσω εκτεταμένης εκπαίδευσης και πρακτικής εφαρμογής, και (βλ. παρ. Α60)
- (γ) Να έχει επαρκή ικανότητα στο υφιστάμενο υποκείμενο θέμα και την επιμέτρηση ή την αξιολόγησή του προκειμένου να αποδεχτεί την ευθύνη για το συμπέρασμα διασφάλισης. (βλ. παρ. Α67–Α68)

Ανάθεση ομάδας

32. Ο εταίρος ανάθεσης πρέπει: (βλ. παρ. Α69)

- (α) Να είναι βέβαιος ότι εκείνα τα άτομα που πρόκειται να εκτελέσουν την ανάθεση συλλογικά έχουν την επάρκεια και τις κατάλληλες ικανότητες για να: (βλ. παρ. Α70–Α71)

- (i) Διενεργήσουν την ανάθεση σύμφωνα με τα σχετικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις, και
 - (ii) Είναι σε θέση να χορηγήσουν έκθεση διασφάλισης που να είναι κατάλληλη υπό τις περιστάσεις.
- (β) Να είναι βέβαιος ότι ο ασκών το επάγγελμα θα μπορεί να χρησιμοποιήσει στην εργασία:
- (i) Εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα, όπου πρόκειται να χρησιμοποιηθεί η εργασία αυτού του εμπειρογνώμονα, και (Βλ. παρ. Α70–Α71)
 - (ii) Έναν άλλον ασκούντα το επάγγελμα, που δεν είναι μέλος της ομάδας ανάθεσης, όταν πρόκειται να χρησιμοποιηθεί η εργασία διασφάλισης αυτού, (Βλ. παρ. Α72–Α73)

σε βαθμό που επαρκεί για την αποδοχή της ευθύνης για το συμπέρασμα διασφάλισης που θα εξαχθεί σχετικά με την πληροφόρηση υποκείμενου θέματος.

Αρμοδιότητες / ευθύνες του εταίρου ανάθεσης

33. Ο εταίρος ανάθεσης αναλαμβάνει την ευθύνη για τη συνολική ποιότητα της ανάθεσης. Αυτό περιλαμβάνει την ευθύνη για:
- (α) Την εκτέλεση των κατάλληλων διαδικασιών σχετικά με την αποδοχή και τη συνέχιση των σχέσεων και των αναθέσεων με τους πελάτες,
 - (β) Τον σχεδιασμό και την εκτέλεση της ανάθεσης (συμπεριλαμβανομένης της κατάλληλης κατεύθυνσης και εποπτείας) ώστε να συμμορφώνεται με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις,
 - (γ) Τις επισκοπήσεις που πραγματοποιούνται σύμφωνα με τις πολιτικές και τις διαδικασίες επισκόπησης της ελεγκτικής εταιρείας, καθώς και την επισκόπηση της τεκμηρίωσης της ανάθεσης κατά την ή πριν από την ημερομηνία της έκθεσης διασφάλισης· (Βλ. παρ. Α74)
 - (δ) Τη διατήρηση της κατάλληλης τεκμηρίωσης ανάθεσης για την παροχή τεκμηρίων προς επίτευξη των στόχων του ασκούντος το επάγγελμα και προς διασφάλιση του ότι η ανάθεση πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με τα σχετικά ΔΠΑΔ και τις σχετικές νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις, και
 - (ε) Τη διενέργεια κατάλληλων διαβουλεύσεων με την ομάδα ανάθεσης επί δύσκολων ή επίμαχων θεμάτων.

34. Καθ' όλη τη διάρκεια της ανάθεσης, ο εταίρος ανάθεσης πρέπει να παραμένει σε εγρήγορση, μέσω παρατήρησης και διενέργειας διερευνητικών ερωτημάτων όπως απαιτείται, για αποδεικτικά στοιχεία παραβίασης των σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας από μέλη της ομάδας ανάθεσης. Εάν θέματα περιέλθουν στην προσοχή του εταίρου ανάθεσης μέσω του συστήματος δικλίδων διασφάλισης ποιότητας της ελεγκτικής εταιρείας ή με άλλο τρόπο που υποδεικνύει ότι τα μέλη της ομάδας ανάθεσης έχουν παραβιάσει σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας, τότε ο εταίρος ανάθεσης, σε συνεννόηση με άλλους στην ελεγκτική εταιρεία, θα ορίσει κατάλληλες ενέργειες.
35. Ο εταίρος ανάθεσης πρέπει να εξετάζει τα αποτελέσματα της διαδικασίας παρακολούθησης (monitoring process) της ελεγκτικής εταιρείας, όπως τεκμηριώνονται στην πιο πρόσφατη πληροφόρηση που κυκλοφόρησε από την ίδια και, κατά περίπτωση, από άλλες ελεγκτικές εταιρείες του δικτύου, καθώς και το εάν και κατά πόσο οι ελλείψεις που σημειώνονται σε αυτή την πληροφόρηση ενδέχεται να επηρεάσουν την ανάθεση διασφάλισης.

Επισκόπηση δικλίδων διασφάλισης ποιότητας της ανάθεσης

36. Για εκείνες τις αναθέσεις, εάν υπάρχουν, για τις οποίες απαιτείται επισκόπηση δικλίδων διασφάλισης ποιότητας από νόμο ή κανονισμό ή για τις οποίες η ελεγκτική εταιρεία έχει αποφασίσει ότι απαιτείται επισκόπηση δικλίδων διασφάλισης ποιότητας της ανάθεσης:
- (α) Ο εταίρος ανάθεσης θα αναλάβει την ευθύνη για τη συζήτηση σημαντικών θεμάτων που προκύπτουν κατά τη διάρκεια της ανάθεσης με τον εκτελούντα την επισκόπηση δικλίδων διασφάλισης ποιότητας της ανάθεσης και δεν θα ορίσει ημερομηνία της έκθεσης διασφάλισης μέχρι την ολοκλήρωση αυτής της επισκόπησης, και
- (β) Ο εκτελών την επισκόπηση δικλίδων διασφάλισης ποιότητας της ανάθεσης διενεργεί αντικειμενική αξιολόγηση των σημαντικών κρίσεων που έγιναν από την ομάδα ανάθεσης και των συμπερασμάτων που προέκυψαν κατά τη διαμόρφωση της έκθεσης διασφάλισης. Αυτή η αξιολόγηση περιλαμβάνει: (Βλ. παρ. Α75)
- (i) Συζήτηση σημαντικών θεμάτων με τον εταίρο ανάθεσης,
- (ii) Επισκόπηση της πληροφόρησης υποκείμενου θέματος και της προτεινόμενης έκθεσης διασφάλισης,
- (iii) Επισκόπηση της επιλεγμένης τεκμηρίωσης της ανάθεσης που σχετίζεται με τις σημαντικές κρίσεις που έκανε η ομάδα ανάθεσης και τα συμπεράσματα στα οποία κατέληξε, και

- (iv) Αξιολόγηση των συμπερασμάτων που προέκυψαν κατά τη διαμόρφωση της έκθεσης διασφάλισης και εξέταση του κατά πόσον η προτεινόμενη έκθεση διασφάλισης είναι κατάλληλη.

Επαγγελματικός σκεπτικισμός, επαγγελματική κρίση, και δεξιότητες και τεχνικές διασφάλισης

37. Ο ασκών το επάγγελμα θα σχεδιάσει και θα εκτελέσει μια ανάθεση με επαγγελματικό σκεπτικισμό, αναγνωρίζοντας ότι ενδέχεται να υπάρχουν περιστάσεις που προκαλούν ουσιώδη σφάλματα στην πληροφόρηση υποκείμενου θέματος. (Βλ. παρ. A76–A80)
38. Ο ασκών το επάγγελμα ασκεί επαγγελματική κρίση στον σχεδιασμό και την εκτέλεση μιας ανάθεσης διασφάλισης, συμπεριλαμβανομένου του προσδιορισμού της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των διαδικασιών. (Βλ. παρ. A81–A85)
39. Ο ασκών το επάγγελμα θα εφαρμόζει δεξιότητες και τεχνικές διασφάλισης ως μέρος μιας επαναληπτικής, συστηματικής διαδικασίας ανάθεσης.

Σχεδιασμός και διενέργεια της ανάθεσης

Σχεδιασμός

40. Ο ασκών το επάγγελμα θα πρέπει να σχεδιάσει την ανάθεση έτσι ώστε να εκτελεστεί με αποτελεσματικό τρόπο, συμπεριλαμβανομένου του καθορισμού του πεδίου, του χρόνου και της κατεύθυνσης της ανάθεσης, καθώς και του προσδιορισμού της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των προγραμματισμένων διαδικασιών που απαιτείται να εκτελεστούν για να επιτύχει τον στόχο του ο ασκών το επάγγελμα. (Βλ. παρ. A86–A89)
41. Ο ασκών το επάγγελμα θα καθορίσει εάν τα κριτήρια είναι κατάλληλα για τις περιστάσεις της ανάθεσης, συμπεριλαμβανομένου του ότι παρουσιάζουν τα χαρακτηριστικά που προσδιορίζονται στην παράγραφο 24(β)(ii).
42. Εάν ανακαλυφθεί μετά την αποδοχή της ανάθεσης ότι δεν υπάρχουν μία ή περισσότερες προϋποθέσεις για μια ανάθεση διασφάλισης, τότε ο ασκών το επάγγελμα θα συζητήσει το θέμα με το ή τα κατάλληλα μέρη και θα καθορίσει:
- (α) Εάν το θέμα μπορεί να επιλυθεί προς ικανοποίηση του ασκούντος το επάγγελμα,
 - (β) Εάν είναι σκόπιμο να συνεχιστεί η ανάθεση, και
 - (γ) Εάν και με ποιο τρόπο θα γνωστοποιηθεί το θέμα στην έκθεση διασφάλισης.

43. Εάν ανακαλυφθεί μετά την αποδοχή της ανάθεσης ότι ορισμένα ή όλα τα εφαρμοστέα κριτήρια είναι ακατάλληλα ή μέρος ή το σύνολο του υποκείμενου θέματος δεν είναι κατάλληλο για μια ανάθεση διασφάλισης, τότε ο ασκών το επάγγελμα θα εξετάσει το ενδεχόμενο απεμπλοκής του από την ανάθεση, εάν αυτή είναι δυνατή, σύμφωνα με την εφαρμοστέα νομοθεσία ή με κανονισμό. Εάν ο ασκών το επάγγελμα συνεχίσει με την ανάθεση, τότε θα εκφράσει ένα συμπέρασμα με επιφύλαξη ή αρνητικό συμπέρασμα ή αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος, ανάλογα με τις περιστάσεις. (Βλ. παρ. A90–A91)

Ουσιώδες μέγεθος

44. Ο ασκών το επάγγελμα θα εξετάσει το ουσιώδες μέγεθος κατά: (Βλ. παρ. A92–A100)
- (α) Τον σχεδιασμό και την εκτέλεση της ανάθεσης διασφάλισης, συμπεριλαμβανομένου του προσδιορισμού της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των διαδικασιών, και
- (β) Την αξιολόγηση του κατά πόσον η πληροφόρηση υποκείμενου θέματος είναι απαλλαγμένη από ουσιώδες σφάλμα.

Κατανόηση του υφιστάμενου υποκείμενου θέματος και άλλων συνθηκών ανάθεσης

45. Ο ασκών το επάγγελμα θα θέσει ερωτήματα στα κατάλληλα μέρη σχετικά με το:
- (α) Εάν έχουν γνώση οποιουδήποτε πραγματικού, καθ' υποψία ή εικαζόμενου εκούσιου σφάλματος ή οποιωνδήποτε περιπτώσεων μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς που επηρεάζουν την πληροφόρηση υποκείμενου θέματος, (Βλ. παρ. A101–A102)
- (β) Εάν το υπεύθυνο μέρος διαθέτει λειτουργία εσωτερικού ελέγχου, και στην περίπτωση αυτή, εάν διενεργεί περαιτέρω έρευνες για να κατανοήσει τις δραστηριότητες και τα κύρια ευρήματα της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου σε σχέση με την πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος, και
- (γ) Εάν το υπεύθυνο μέρος έχει χρησιμοποιήσει κάποιους εμπειρογνώμονες κατά την κατάρτιση της πληροφόρησης υποκείμενου θέματος.

Περιορισμένη διασφάλιση	Εύλογη διασφάλιση
46Π. Ο ασκών το επάγγελμα πρέπει να αποκτήσει κατανόηση επί του υφιστάμενου υποκείμενου θέματος και των λοιπών περιστάσεων ανάθεσης ικανών να:	46Ε. Ο ασκών το επάγγελμα πρέπει να αποκτήσει κατανόηση επί του υφιστάμενου υποκείμενου θέματος και άλλων περιστάσεων ανάθεσης ικανών να:

<p>(α) Επιτρέψουν στον ασκούντα το επάγγελμα να εντοπίσει περιοχές όπου είναι πιθανό να προκύψει ουσιώδες σφάλμα στην πληροφόρηση υποκείμενου θέματος, και</p> <p>(β) Ως εκ τούτου, παράσχουν μια βάση για το σχεδιασμό και την εκτέλεση διαδικασιών για την αντιμετώπιση των περιοχών που προσδιορίζονται στην παράγραφο 46Π(α) και για την απόκτηση περιορισμένης διασφάλισης για την υποστήριξη του συμπεράσματος του ασκούντος το επάγγελμα. (Βλ. παρ. Α101–Α105, Α108)</p>	<p>(α) Επιτρέψουν στον ασκούντα το επάγγελμα να εντοπίσει και να αξιολογήσει τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος στην πληροφόρηση υποκείμενου θέματος, και</p> <p>(β) Ως εκ τούτου, παράσχουν μια βάση για το σχεδιασμό και την εκτέλεση διαδικασιών για την αντιμετώπιση των εκτιμώμενων κινδύνων και για την απόκτηση εύλογης διασφάλισης για την υποστήριξη του συμπεράσματος του ασκούντος το επάγγελμα. (Βλ. παρ. Α101–Α104, Α108)</p>
<p>47Π. Κατά την απόκτηση κατανόησης του υφιστάμενου υποκείμενου θέματος και άλλων περιστάσεων της ανάθεσης, σύμφωνα με την παράγραφο 46Π, ο ασκών το επάγγελμα θα πρέπει να εξετάσει τη διαδικασία που χρησιμοποιήθηκε για την κατάρτιση πληροφόρησης του υποκείμενου θέματος. (Βλ. παρ. Α107)</p>	<p>47Ε. Κατά την απόκτηση κατανόησης του υφιστάμενου υποκείμενου θέματος και άλλων περιστάσεων της ανάθεσης, σύμφωνα με την παράγραφο 46Ε, ο ασκών το επάγγελμα θα πρέπει να αποκτήσει κατανόηση των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου σχετικά με την κατάρτιση πληροφόρησης του υποκείμενου θέματος που σχετίζονται με την ανάθεση. Αυτό περιλαμβάνει την αξιολόγηση του σχεδιασμού αυτών των δικλίδων ελέγχου που σχετίζονται με την ανάθεση και τον προσδιορισμό του εάν έχουν εφαρμοστεί με την εκτέλεση διαδικασιών επιπλέον της έρευνας του προσωπικού που είναι υπεύθυνο για την πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος. (Βλ.</p>

Απόκτηση τεκμηρίων*Συνεκτίμηση κινδύνου και αντιμετώπιση κινδύνων*

Περιορισμένη διασφάλιση	Εύλογη διασφάλιση
<p>48Π. Με βάση την απόκτηση της κατανόησης από τον ασκούντα το επάγγελμα (βλέπε παράγραφο 46Π), ο ίδιος θα πρέπει: (Βλ. παρ. Α109–Α113)</p> <p>(α) Να εντοπίζει περιοχές όπου είναι πιθανό να προκύψει ουσιώδες σφάλμα στην πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος, και</p> <p>(β) Να σχεδιάζει και να εκτελεί διαδικασίες για την αντιμετώπιση των περιοχών που εντοπίζονται στην παράγραφο 48Π(α) και να αποκτά περιορισμένη διασφάλιση για την υποστήριξη του συμπεράσματός του.</p>	<p>48Ε. Με βάση την απόκτηση της κατανόησης από τον ασκούντα το επάγγελμα (βλέπε παράγραφο 46Ε), ο ίδιος θα πρέπει: (Βλ. παρ. Α109–Α111)</p> <p>(α) Να εντοπίζει και να αξιολογεί τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος στην πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος, και</p> <p>(β) Να σχεδιάζει και να εκτελεί διαδικασίες για την αντιμετώπιση των εκτιμώμενων κινδύνων και για την απόκτηση εύλογης διασφάλισης για την υποστήριξη του συμπεράσματός του. Εκτός από οποιεσδήποτε άλλες διαδικασίες σχετικά με την πληροφόρηση του *... υποκείμενου θέματος που είναι κατάλληλες στις περιστάσεις της ανάθεσης, οι διαδικασίες του ασκούντος το επάγγελμα περιλαμβάνουν την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων τεκμηρίων αναφορικά με τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των σχετικών δικλίδων ελέγχου επί της πληροφόρησης του</p>

	<p>υποκειμένου θέματος όταν:</p> <p>(i) Η αξιολόγηση του ασκούντος το επάγγελμα για τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος περιλαμβάνει την προσδοκία ότι οι δικλίδες ελέγχου λειτουργούν αποτελεσματικά, ή</p> <p>(ii) Οι διαδικασίες εκτός από τις δοκιμασίες επί των δικλίδων ελέγχου δεν μπορούν από μόνες τους να παρέχουν επαρκή και κατάλληλα τεκμήρια.</p>
<p>Καθορισμός του εάν είναι απαραίτητες πρόσθετες διαδικασίες σε ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης</p> <p>49Π. Εάν ο ασκών το επάγγελμα αντιληφθεί ένα θέμα που τον κάνει να πιστέψει ότι η πληροφόρηση του υποκειμένου θέματος ενδέχεται να είναι ουσιωδώς εσφαλμένη, τότε ο ίδιος θα πρέπει να σχεδιάσει και θα εκτελέσει πρόσθετες διαδικασίες για την απόκτηση περαιτέρω τεκμηρίων έως ότου ο ασκών το επάγγελμα είναι σε θέση να: (Βλ. παρ. A113–A118)</p> <p>(α) Καταλήξει στο συμπέρασμα ότι το θέμα δεν είναι πιθανό να προκαλέσει ουσιώδες σφάλμα στην πληροφόρηση υποκειμένου θέματος, ή</p> <p>(β) Καθορίσει ότι το θέμα προκαλεί ουσιώδες σφάλμα στην πληροφόρηση του υποκειμένου θέματος.</p>	<p>Αναθεώρηση της εκτίμησης κινδύνων σε ανάθεση εύλογης διασφάλισης</p> <p>49Ε. Η αξιολόγηση του ασκούντος το επάγγελμα για τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος στην πληροφόρηση του υποκειμένου θέματος μπορεί να αλλάξει κατά τη διάρκεια της ανάθεσης καθώς αποκτώνται πρόσθετα τεκμήρια. Σε περιπτώσεις όπου ο ασκών το επάγγελμα αποκτά τεκμήρια που δεν συνάδουν με τα τεκμήρια, στα οποία ο ίδιος βάσισε αρχικά την αξιολόγηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος, ο ασκών το επάγγελμα θα πρέπει να αναθεωρήσει την αξιολόγηση και να τροποποιήσει αναλόγως τις προγραμματισμένες διαδικασίες.</p>

50. Κατά το σχεδιασμό και την εκτέλεση διαδικασιών, ο ασκών το επάγγελμα θα εξετάζει τη συνάφεια και την αξιοπιστία των πληροφοριών που θα χρησιμοποιηθούν ως τεκμήρια. Εάν:
- (α) Τα τεκμήρια που αποκτώνται από μια πηγή δεν συνάδουν με αυτά που αποκτώνται από άλλη, ή
 - (β) Ο ασκών το επάγγελμα έχει αμφιβολίες σχετικά με την αξιοπιστία των πληροφοριών που θα χρησιμοποιηθούν ως τεκμήρια,
- τότε ο ασκών το επάγγελμα θα καθορίσει ποιες αλλαγές ή προσθήκες στις διαδικασίες είναι απαραίτητες για την επίλυση του θέματος και θα εξετάσει την επίδρασή του, εάν υπάρχει, σε άλλες πτυχές της ανάθεσης.
51. Ο ασκών το επάγγελμα θα συγκεντρώσει τα μη διορθωμένα σφάλματα που εντοπίζονται κατά τη διάρκεια της ανάθεσης, εκτός από εκείνα που είναι σαφώς ασήμαντα. (Βλ. παρ. Α119–Α120)

Εργασία που εκτελείται από εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα

52. Όταν πρόκειται να χρησιμοποιηθεί η εργασία ενός εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα, ο ασκών το επάγγελμα πρέπει επίσης: (Βλ. παρ. Α121–Α125)
- (α) Να αξιολογεί εάν ο εμπειρογνώμονας του ασκούντος το επάγγελμα έχει τις απαραίτητες ικανότητες, δεξιότητες και την αντικειμενικότητα για τους σκοπούς του. Στην περίπτωση του εξωτερικού εμπειρογνώμονα ενός ασκούντος το επάγγελμα, η αξιολόγηση της αντικειμενικότητας περιλαμβάνει έρευνα σχετικά με συμφέροντα και σχέσεις που μπορεί να δημιουργήσουν απειλή κατά της αντικειμενικότητας του συγκεκριμένου εμπειρογνώμονα. (Βλ. παρ. Α126–Α129)
 - (β) Να αποκτά επαρκή κατανόηση του πεδίου εμπειρογνωμοσύνης του εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα (Βλ. παρ. Α130–Α131),
 - (γ) Να συμφωνεί με τον εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα σχετικά με τη φύση, το πεδίο και τους στόχους της εργασίας του συγκεκριμένου εμπειρογνώμονα, και (Βλ. παρ. Α132–Α133)
 - (δ) Να αξιολογεί την επάρκεια της εργασίας του εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα για τους σκοπούς του. (Βλ. παρ. Α134–Α135)

Εργασία που εκτελείται από άλλον ασκούντα το επάγγελμα, εμπειρογνώμονα του υπεύθυνου μέρους ή του επιμετρητή ή του αξιολογητή ή από έναν εσωτερικό ελεγκτή

(Βλ. παρ. Α136)

53. Όταν πρόκειται να χρησιμοποιηθεί η εργασία άλλου ασκούντος το επάγγελμα, ο ασκών το επάγγελμα θα αξιολογήσει εάν αυτή η εργασία είναι επαρκής για τους σκοπούς του ιδίου.
54. Εάν οι πληροφορίες που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ως τεκμήρια έχουν καταρτιστεί με τη χρήση της εργασίας ενός εμπειρογνώμονα του υπεύθυνου μέρους ή του επιμετρητή ή του αξιολογητή, ο ασκών το επάγγελμα οφείλει, στο βαθμό που απαιτείται, λαμβάνοντας υπόψη τη σημασία της εργασίας του συγκεκριμένου εμπειρογνώμονα για τους σκοπούς του ασκούντος το επάγγελμα:
- (α) Να αξιολογήσει την ικανότητα, τις δυνατότητες και την αντικειμενικότητα αυτού του εμπειρογνώμονα,
 - (β) Να κατανοήσει το έργο του συγκεκριμένου εμπειρογνώμονα, και
 - (γ) Να αξιολογήσει την καταλληλότητα της εργασίας του συγκεκριμένου εμπειρογνώμονα ως τεκμήριο.
55. Εάν ο ασκών το επάγγελμα σκοπεύει να χρησιμοποιήσει το έργο της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, τότε θα αξιολογήσει τα ακόλουθα:
- (α) Τον βαθμό στον οποίο η οργανωτική κατάσταση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου και οι σχετικές πολιτικές και διαδικασίες υποστηρίζουν την αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών,
 - (β) Το επίπεδο ικανότητας της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου,
 - (γ) Εάν η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου εφαρμόζει μια συστηματική και πειθαρχημένη προσέγγιση, συμπεριλαμβανομένων των δικλίδων ποιότητας ελέγχου, και
 - (δ) Εάν το έργο της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου είναι επαρκές για τους σκοπούς της ανάθεσης.

Έγγραφες διαβεβαιώσεις

56. Ο ασκών το επάγγελμα θα ζητήσει από το(τα) κατάλληλο(α) μέρος(η) έγγραφη διαβεβαίωση:
- (α) Ότι έχει παράσχει στον ασκούντα το επάγγελμα όλες τις πληροφορίες για τις οποίες το ή τα κατάλληλα μέρη γνωρίζουν ότι σχετίζονται με την ανάθεση. (Βλ. παρ. Α54–Α55 και Α137–Α139)
 - (β) Επιβεβαιωτική της επιμέτρησης ή της αξιολόγησης του υποκείμενου θέματος με βάση τα εφαρμοστέα κριτήρια, συμπεριλαμβανομένου του ότι όλα τα σχετικά θέματα αντικατοπτρίζονται στην πληροφόρηση του

υποκείμενου θέματος.

57. Εάν, εκτός από τις απαιτούμενες διαβεβαιώσεις, ο ασκών το επάγγελμα κρίνει ότι είναι απαραίτητο να λάβει μία ή περισσότερες έγγραφες διαβεβαιώσεις για την υποστήριξη άλλων τεκμηρίων σχετικά με την πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος, τότε ο ασκών το επάγγελμα θα ζητήσει τέτοιες άλλες έγγραφες διαβεβαιώσεις.
58. Όταν οι έγγραφες διαβεβαιώσεις σχετίζονται με ζητήματα που είναι σημαντικά για την πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος, τότε ο ασκών το επάγγελμα:
- (α) Αξιολογεί το εύλογο και τη συνοχή τους με άλλα τεκμήρια που αποκτήθηκαν, συμπεριλαμβανομένων άλλων διαβεβαιώσεων (προφορικών ή έγγραφων), και
 - (β) Εξετάζει εάν εκείνοι που προβαίνουν στις διαβεβαιώσεις αναμένεται ότι είναι καλά ενημερωμένοι για τα συγκεκριμένα θέματα.
59. Η ημερομηνία των έγγραφων διαβεβαιώσεων θα είναι όσο το δυνατόν πιο κοντά στην ημερομηνία της έκθεσης διασφάλισης, αλλά όχι μετά από αυτή.

Αιτούμενες έγγραφες διαβεβαιώσεις που δεν παρέχονται ή δεν είναι αξιόπιστες

60. Εάν μία ή περισσότερες από τις αιτούμενες έγγραφες διαβεβαιώσεις δεν παρασχεθούν ή ο ασκών το επάγγελμα συμπεράνει ότι υπάρχει σοβαρή αμφιβολία σχετικά με την ικανότητα, την ακεραιότητα, τις ηθικές αξίες ή την επιμέλεια εκείνων που παρέχουν τις έγγραφες διαβεβαιώσεις ή ότι οι έγγραφες διαβεβαιώσεις κατά τα άλλα δεν είναι αξιόπιστες, τότε ο ασκών το επάγγελμα πρέπει: (Βλ. παρ. A140)
- (α) Να συζητήσει το θέμα με το ή τα κατάλληλα μέρη
 - (β) Να επαναξιολογήσει την ακεραιότητα εκείνων από τους οποίους ζητήθηκαν ή ελήφθησαν οι διαβεβαιώσεις και να αξιολογήσει την επίδραση που μπορεί να έχει αυτό στην αξιοπιστία των διαβεβαιώσεων (προφορικών ή έγγραφων) και των τεκμηρίων γενικά, και
 - (γ) Να λάβει κατάλληλα μέτρα, συμπεριλαμβανομένου του προσδιορισμού της πιθανής επίδρασης επί του συμπεράσματος στην έκθεση διασφάλισης.

Μεταγενέστερα γεγονότα

61. Όταν σχετίζεται με την ανάθεση, ο ασκών το επάγγελμα θα εξετάζει την επίδραση στην πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος και στην έκθεση διασφάλισης των γεγονότων μέχρι την ημερομηνία της έκθεσης διασφάλισης, και θα ανταποκρίνεται κατάλληλα σε γεγονότα που γίνονται γνωστά στον

ασκούντα το επάγγελμα μετά την ημερομηνία της έκθεσης διασφάλισης, που, εάν του ήταν γνωστά εκείνη την ημερομηνία, μπορεί να τον είχαν κάνει να τροποποιήσει την έκθεση διασφάλισης. Η έκταση της εξέτασης των μεταγενέστερων γεγονότων εξαρτάται από το ενδεχόμενο τέτοια γεγονότα να επηρεάσουν την πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος και την καταλληλότητα του συμπεράσματος του ασκούντος το επάγγελμα. Ωστόσο, ο ασκών το επάγγελμα δεν έχει καμία ευθύνη να εκτελέσει οποιοσδήποτε διαδικασίες σχετικά με την πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος μετά την ημερομηνία της έκθεσης διασφάλισης. (Βλ. παρ. A141-142)

Άλλες πληροφορίες

62. Όταν τα έγγραφα που περιέχουν την πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος και την έκθεση διασφάλισης περιλαμβάνουν άλλες πληροφορίες, ο ασκών το επάγγελμα πρέπει να διαβάσει αυτές τις άλλες πληροφορίες για να εντοπίσει ουσιώδεις ασυνέπειες, εάν υπάρχουν, με την πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος ή την έκθεση διασφάλισης και, εάν διαβάζοντας αυτές τις άλλες πληροφορίες, ο ασκών το επάγγελμα: (Βλ. παρ. A143)

(α) Εντοπίσει μια ουσιώδη ασυνέπεια μεταξύ αυτών των άλλων πληροφοριών και της πληροφόρησης του υποκείμενου θέματος ή της έκθεσης διασφάλισης, ή

(β) Λαμβάνει γνώση ενός ουσιώδους σφάλματος όσον αφορά τις άλλες πληροφορίες που δεν σχετίζονται με θέματα που εμφανίζονται στην πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος ή στην έκθεση διασφάλισης,

τότε ο ασκών το επάγγελμα θα συζητήσει το θέμα με το(τα) κατάλληλο(α) μέρος(η) και θα λάβει περαιτέρω μέτρα κατά περίπτωση.

Περιγραφή εφαρμοστέων κριτηρίων

63. Ο ασκών το επάγγελμα θα αξιολογήσει εάν η πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος αναφέρεται στα εφαρμοστέα κριτήρια ή τα περιγράφει επαρκώς. (Βλ. παρ. A144–A146)

Διαμόρφωση συμπεράσματος διασφάλισης

64. Ο ασκών το επάγγελμα θα αξιολογήσει την επάρκεια και την καταλληλότητα των τεκμηρίων που αποκτήθηκαν στο πλαίσιο της ανάθεσης και, εάν είναι απαραίτητο υπό τις περιστάσεις, θα προσπαθήσει να αποκτήσει περαιτέρω τεκμήρια. Ο ασκών το επάγγελμα θα εξετάσει όλα τα σχετικά τεκμήρια, ανεξάρτητα από το εάν φαίνεται να επιβεβαιώνουν ή να έρχονται σε αντίθεση με την επιμέτρηση ή την αξιολόγηση του υφιστάμενου υποκείμενου θέματος

έναντι των εφαρμοστέων κριτηρίων. Εάν ο ασκών το επάγγελμα δεν είναι σε θέση να αποκτήσει τα απαραίτητα περαιτέρω τεκμήρια, τότε θα εξετάσει τις συνέπειες επί του συμπεράσματός του στην παράγραφο 65. (Βλ. παρ. A147–A153)

65. Ο ασκών το επάγγελμα θα σχηματίσει ένα συμπέρασμα σχετικά με το εάν η πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος είναι απαλλαγμένη από ουσιώδες σφάλμα. Κατά τη διαμόρφωση αυτού του συμπεράσματος, ο ασκών το επάγγελμα θα εξετάσει το συμπέρασμά του στην παράγραφο 64 σχετικά με την επάρκεια και την καταλληλότητα των τεκμηρίων που αποκτήθηκαν και την αξιολόγηση του κατά πόσον τα μη διορθωμένα σφάλματα είναι ουσιώδη, μεμονωμένα ή στο σύνολό τους. (Βλ. παρ. A3 και A154–A155)
66. Εάν ο ασκών το επάγγελμα δεν είναι σε θέση να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα τεκμήρια, υπάρχει περιορισμός του πεδίου και ο ασκών το επάγγελμα πρέπει να εκφράσει ένα συμπέρασμα με επιφύλαξη, να αρνηθεί την έκφραση συμπεράσματος ή να απεμπλακεί από την ανάθεση, όπου η απεμπλοκή του είναι δυνατή σύμφωνα με την εφαρμοστέα νομοθεσία ή κανονισμό, κατά περίπτωση. (Βλ. παρ. A156–A158)

Σύνταξη έκθεσης διασφάλισης

67. Η έκθεση διασφάλισης θα είναι έγγραφη και θα περιέχει σαφή έκφραση του συμπεράσματος του ασκούντος το επάγγελμα σχετικά με την πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος. (Βλ. παρ. A2, A159–A161)
68. Το συμπέρασμα του ασκούντος το επάγγελμα θα διαχωρίζεται σαφώς από πληροφορίες ή επεξηγήσεις που δεν έχουν σκοπό να επηρεάσουν το συμπέρασμά του, συμπεριλαμβανομένων τυχόν περιπτώσεων *Έμφασης Θέματος*, *Άλλου Θέματος*, ευρημάτων που σχετίζονται με συγκεκριμένες πτυχές των αναθέσεων, συστάσεων ή πρόσθετων πληροφοριών που περιλαμβάνονται στην έκθεση διασφάλισης. Η χρησιμοποιούμενη διατύπωση καθιστά σαφές ότι οι περιπτώσεις *Έμφασης Θέματος*, *Άλλου Θέματος*, ευρημάτων, συστάσεων ή πρόσθετων πληροφοριών δεν έχουν σκοπό να μειώσουν το συμπέρασμα του ασκούντος το επάγγελμα. (Βλ. παρ. A159–A161)

Περιεχόμενο έκθεσης διασφάλισης

69. Η έκθεση διασφάλισης περιλαμβάνει, τουλάχιστον, τα ακόλουθα βασικά στοιχεία:
 - (α) Τον τίτλο που υποδηλώνει σαφώς ότι η έκθεση είναι μια ανεξάρτητη έκθεση διασφάλισης. (Βλ. παρ. A162)

- (β) Τον παραλήπτη. (Βλ. παρ. Α163)
- (γ) Τον προσδιορισμό ή την περιγραφή του επιπέδου διασφάλισης που έλαβε ο ασκών το επάγγελμα, την πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος και, κατά περίπτωση, το υφιστάμενο υποκείμενο θέμα. Όταν το συμπέρασμα του ασκούντος το επάγγελμα διατυπώνεται ως δήλωση που γίνεται από το ή τα κατάλληλα μέρη, αυτή η δήλωση θα συνοδεύει την έκθεση διασφάλισης, θα εμπεριέχεται σε αυτή ή θα αναφέρεται σε αυτή η πηγή που είναι διαθέσιμη στους σκοπούμενους χρήστες. (Βλ. παρ. Α164)
- (δ) Τον προσδιορισμό των εφαρμοστέων κριτηρίων. (Βλ. παρ. Α165)
- (ε) Όπου ενδείκνυται, την περιγραφή τυχόν σημαντικών ενδογενών περιορισμών που σχετίζονται με τη επιμέτρηση ή την αξιολόγηση του υφιστάμενου υποκείμενου θέματος έναντι των εφαρμοστέων κριτηρίων. (Βλ. παρ. Α166)
- (στ) Όταν τα εφαρμοστέα κριτήρια έχουν σχεδιαστεί για συγκεκριμένο σκοπό, μια δήλωση που προειδοποιεί τους αναγνώστες για αυτό το γεγονός και ότι, ως εκ τούτου, η πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος ενδέχεται να μην είναι κατάλληλη για άλλο σκοπό. (Βλ. παρ. Α167–Α168)
- (ζ) Μια δήλωση για τον προσδιορισμό του υπεύθυνου μέρους και του επιμετρητή ή του αξιολογητή, εάν διαφέρουν, και για την περιγραφή των ευθυνών τους και των ευθυνών του ασκούντος το επάγγελμα. (Βλ. παρ. Α169)
- (η) Μια δήλωση ότι η ανάθεση πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με το παρόν ΔΠΑΔ ή, όπου υπάρχει ΔΠΑΔ συγκεκριμένου υποκείμενου θέματος, το ΔΠΑΔ αυτό. (Βλ. παρ. Α170–Α171)
- (θ) Μια δήλωση ότι η ελεγκτική εταιρεία, της οποίας είναι μέλος ο ασκών το επάγγελμα, εφαρμόζει το ΔΠΔΔΠ 1 ή άλλες επαγγελματικές απαιτήσεις ή απαιτήσεις νόμου ή κανονισμού, που είναι τουλάχιστον εξίσου απαιτητικές με το ΔΠΔΔΠ 1. Εάν ο ασκών το επάγγελμα δεν είναι επαγγελματίας ελεγκτής-λογιστής, η δήλωση προσδιορίζει τις επαγγελματικές απαιτήσεις ή τις απαιτήσεις νόμου ή κανονισμού που εφαρμόζονται και είναι τουλάχιστον εξίσου απαιτητικές με το ΔΠΔΔΠ 1. (Βλ. παρ. Α172)
- (ι) Μια δήλωση ότι ο ασκών το επάγγελμα συμμορφώνεται με την ανεξαρτησία και άλλες απαιτήσεις δεοντολογίας του Κώδικα ΣΔΠΔΕΛ (IESBA Code) ή άλλες επαγγελματικές απαιτήσεις ή απαιτήσεις που επιβάλλονται από νόμο ή κανονισμό, και είναι τουλάχιστον εξίσου απαιτητικές με τις διατάξεις του Κώδικα ΣΔΠΔΕΛ (IESBA Code) που

σχετίζονται με τις αναθέσεις διασφάλισης. Εάν ο ασκών το επάγγελμα δεν είναι επαγγελματίας ελεγκτής-λογιστής, η δήλωση προσδιορίζει τις επαγγελματικές απαιτήσεις ή απαιτήσεις που επιβάλλονται από νόμο ή κανονισμό που εφαρμόζεται και είναι τουλάχιστον εξίσου απαιτητικές με τις διατάξεις του Κώδικα ΣΔΠΔΕΛ (IESBA Code) που σχετίζονται με τις αναθέσεις διασφάλισης. (Βλ. παρ. A173)

(ια) Μια ενημερωτική περίληψη του έργου που εκπονήθηκε ως βάση για το συμπέρασμα του ασκούντος το επάγγελμα. Στην περίπτωση μιας ανάθεσης περιορισμένης διασφάλισης, η εκτίμηση της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των διαδικασιών που εκτελούνται είναι απαραίτητη για την κατανόηση του συμπεράσματος του ασκούντος το επάγγελμα. Σε μια ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης, η περίληψη του έργου που εκπονήθηκε θα αναφέρει ότι:

(i) Οι διαδικασίες που εκτελούνται σε μια ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης ποικίλλουν ως προς τη φύση και το χρονοδιάγραμμα και είναι μικρότερης έκτασης από ότι σε μια ανάθεση εύλογης διασφάλισης, και

(ii) Κατά συνέπεια, το επίπεδο διασφάλισης που αποκτάται σε μια ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης είναι σημαντικά χαμηλότερο από το επίπεδο διασφάλισης που θα είχε αποκτηθεί εάν είχε πραγματοποιηθεί μια ανάθεση εύλογης διασφάλισης. (Βλ. παρ. A6, A174–A178)

(ιβ) Το συμπέρασμα του ασκούντος το επάγγελμα: (Βλ. παρ. A2, A179–A181)

(i) Όπου ενδείκνυται, το συμπέρασμα ενημερώνει τους σκοπούμενους χρήστες για το πλαίσιο, στο οποίο πρόκειται να διαβαστεί το συμπέρασμα του ασκούντος το επάγγελμα. (Βλ. παρ. A180)

(ii) Σε μια ανάθεση εύλογης διασφάλισης, το συμπέρασμα εκφράζεται με θετική μορφή. (Βλ. παρ. A179)

(iii) Σε μια ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης, το συμπέρασμα πρέπει να εκφράζεται με μια μορφή που να δείχνει εάν, βάσει των διαδικασιών που εκτελέστηκαν και των τεκμηρίων που αποκτήθηκαν, ένα ή περισσότερα θέματα έχουν περιέλθει στην προσοχή του ασκούντος το επάγγελμα ώστε να τον κάνουν να πιστέψει ότι η πληροφόρηση υποκείμενου θέματος είναι ουσιωδώς εσφαλμένη. (Βλ. παρ. A181)

(iv) Το συμπέρασμα στα σημεία (ii) ή (iii) διατυπώνεται με τη χρήση κατάλληλων λέξεων για το υφιστάμενο υποκείμενο θέμα και τα

εφαρμοστέα κριτήρια δεδομένων των συνθηκών ανάθεσης και θα διατυπώνεται σύμφωνα με: (Βλ. παρ. Α182)

- α. Το υφιστάμενο υποκείμενο θέμα και τα εφαρμοστέα κριτήρια,
- β. Την πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος και τα εφαρμοστέα κριτήρια, ή
- γ. Τη δήλωση από το ή τα αρμόδια μέρη.

(v) Όταν ο ασκών το επάγγελμα εκφράζει ένα διαφοροποιημένο συμπέρασμα (συμπέρασμα με επιφύλαξη), η έκθεση διασφάλισης περιλαμβάνει:

- α. Μια ενότητα που παρέχει μια περιγραφή του(των) θέματος(ων) που προκάλεσε(αν) την διαφοροποίηση, και
- β. Μια ενότητα που περιέχει το διαφοροποιημένο συμπέρασμα του ασκούντος το επάγγελμα. (Βλ. παρ. Α183)

(ιγ) Την υπογραφή του ασκούντος το επάγγελμα. (Βλ. παρ. Α184)

(ιδ) Την ημερομηνία της έκθεσης διασφάλισης. Η έκθεση διασφάλισης θα έχει ημερομηνία όχι νωρίτερα από την ημερομηνία κατά την οποία ο ασκών το επάγγελμα έλαβε τα τεκμήρια, στα οποία βασίζεται το συμπέρασμά του, συμπεριλαμβανομένων των τεκμηρίων ότι τα άτομα με την κατάλληλη εξουσιοδότηση ισχυρίστηκαν ότι έχουν αναλάβει την ευθύνη για την πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος. (Βλ. παρ. Α185)

(ιε) Την τοποθεσία στη δικαιοδοσία όπου εκτελεί τα καθήκοντά του ο ασκών το επάγγελμα.

Παραπομπή / Αναφορά στον εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα στην έκθεση διασφάλισης

70. Εάν ο ασκών το επάγγελμα αναφέρεται στην εργασία ενός εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα στην έκθεση διασφάλισης, η διατύπωση αυτής της έκθεσης δεν σημαίνει ότι η ευθύνη του ασκούντος το επάγγελμα για το συμπέρασμα που εκφράζεται σε αυτήν την έκθεση μειώνεται λόγω της συμμετοχής του εν λόγω εμπειρογνώμονα. (Βλ. παρ. Α186–Α188)

Έκθεση διασφάλισης προβλεπόμενη από νόμο ή κανονισμό

71. Εάν ο ασκών το επάγγελμα υποχρεούται από νόμο ή κανονισμό να χρησιμοποιήσει μια συγκεκριμένη διάταξη ή διατύπωση της έκθεσης διασφάλισης, τότε η έκθεση διασφάλισης αναφέρεται στο παρόν ή σε άλλα ΔΠΑΔ μόνο εάν αυτή περιλαμβάνει, τουλάχιστον καθένα από τα στοιχεία που

προσδιορίζονται στην παράγραφο 69.

Μη διαφοροποιημένα και διαφοροποιημένα συμπεράσματα

72. Ο ασκών το επάγγελμα εκφράζει ένα μη διαφοροποιημένο συμπέρασμα όταν συμπεραίνει:

(α) Σε περίπτωση ανάθεσης εύλογης διασφάλισης, ότι η πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος έχει προετοιμαστεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με τα εφαρμοστέα κριτήρια, ή

(β) Σε περίπτωση ανάθεσης περιορισμένης διασφάλισης, ότι, βάσει των διαδικασιών που εκτελέστηκαν και των τεκμηρίων που αποκτήθηκαν, δεν έχει περιέλθει κανένα θέμα στην προσοχή του ασκούντος το επάγγελμα που να τον κάνει να πιστέψει ότι η πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος δεν έχει προετοιμαστεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με τα εφαρμοστέα κριτήρια.

73. Εάν ο ασκών το επάγγελμα κρίνει απαραίτητο:

(α) Να επιστήσει την προσοχή των σκοπούμενων χρηστών σε ένα θέμα που παρουσιάζεται ή αποκαλύπτεται στην πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος που, και κατά την κρίση του ασκούντος το επάγγελμα, είναι τόσο σημαντικό ώστε είναι θεμελιώδες για την κατανόηση της πληροφόρησης του υποκείμενου θέματος από τους σκοπούμενους χρήστες (παράγραφος Έμφασης Θέματος), ή

(β) Να γνωστοποιήσει ένα θέμα διαφορετικό από αυτά που παρουσιάζονται ή αποκαλύπτονται στην πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος και, κατά την κρίση του ασκούντος το επάγγελμα, σχετίζεται με την κατανόηση της ανάθεσης, των ευθυνών του ασκούντος το επάγγελμα ή της έκθεσης διασφάλισης από τους σκοπούμενους χρήστες (παράγραφος Άλλου Θέματος),

και αυτό δεν απαγορεύεται από νόμο ή κανονισμό, τότε ο ασκών το επάγγελμα θα το πράξει σε μια παράγραφο της έκθεσης διασφάλισης, με κατάλληλη επικεφαλίδα, που να δείχνει ξεκάθαρα ότι το συμπέρασμα του ασκούντος το επάγγελμα δεν έχει τροποποιηθεί σχετικά με το θέμα. Στην περίπτωση της παραγράφου Έμφασης Θέματος, μια τέτοια παράγραφος αναφέρεται μόνο σε πληροφορίες που παρουσιάζονται ή αποκαλύπτονται στην πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος.

74. Ο ασκών το επάγγελμα εκφράζει ένα διαφοροποιημένο συμπέρασμα στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- (α) Όταν, κατά την επαγγελματική κρίση του, υπάρχει περιορισμός πεδίου και το αποτέλεσμα του θέματος θα μπορούσε να είναι ουσιώδες (βλέπε παράγραφο 66). Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο ασκών το επάγγελμα εκφράζει συμπέρασμα με επιφύλαξη ή αποποιείται την έκφραση συμπεράσματος.
- (β) Όταν, κατά την επαγγελματική κρίση του, η πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος είναι ουσιωδώς εσφαλμένη. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο ασκών το επάγγελμα εκφράζει συμπέρασμα με επιφύλαξη ή αρνητικό συμπέρασμα. (Βλ. παρ. A191)
75. Ο ασκών το επάγγελμα εκφράζει ένα συμπέρασμα με επιφύλαξη όταν, κατά την επαγγελματική κρίση του, τα αποτελέσματα ή τα πιθανά αποτελέσματα ενός θέματος δεν είναι τόσο ουσιώδη και διάχυτα ώστε να απαιτούν ένα αρνητικό συμπέρασμα ή την αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος. Ένα συμπέρασμα με επιφύλαξη εκφράζεται ως «εκτός» των επιπτώσεων ή των πιθανών επιπτώσεων του θέματος, στο οποίο αναφέρεται η επιφύλαξη. (Βλ. παρ. A189–A190)
76. Εάν ο ασκών το επάγγελμα εκφράσει ένα διαφοροποιημένο συμπέρασμα λόγω περιορισμού πεδίου, αλλά έχει επίσης επίγνωση ενός ή περισσότερων θεμάτων που προκαλούν ουσιώδες σφάλμα της πληροφόρησης του υποκείμενου θέματος, τότε θα συμπεριλάβει στην έκθεση διασφάλισης μια σαφή περιγραφή τόσο του περιορισμού πεδίου όσο και του ή των θεμάτων που προκαλούν ουσιώδες σφάλμα της πληροφόρησης του υποκείμενου θέματος.
77. Όταν η δήλωση που έγινε από το ή τα κατάλληλα μέρη έχει εντοπίσει και περιγράψει σωστά ότι η πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος είναι ουσιωδώς εσφαλμένη, τότε ο ασκών το επάγγελμα είτε:
- (α) Εκφράζει συμπέρασμα με επιφύλαξη ή αρνητικό συμπέρασμα διατυπωμένο με βάση το υφιστάμενο υποκείμενο θέμα και τα εφαρμοστέα κριτήρια, ή
- (β) Εάν ρητώς απαιτείται από τους όρους της ανάθεσης να διατυπωθεί το συμπέρασμα σύμφωνα με δήλωση από το ή τα κατάλληλα μέρη, εκφράζει συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη αλλά συμπεριλαμβάνει μια παράγραφο *Έμφασης Θέματος* στην έκθεση διασφάλισης που να αναφέρεται στη δήλωση που έγινε από το κατάλληλο μέρος που προσδιορίζει και περιγράφει σωστά ότι η πληροφόρηση υποκείμενου θέματος είναι ουσιωδώς εσφαλμένη. (Βλ. παρ. A192)

Άλλες ευθύνες γνωστοποίησης

78. Ο ασκών το επάγγελμα θα εξετάσει εάν, σύμφωνα με τους όρους της ανάθεσης και άλλες περιστάσεις της ανάθεσης, έχει περιέλθει στην αντίληψή του οποιοδήποτε θέμα που πρόκειται να γνωστοποιηθεί στο υπεύθυνο μέρος, στον

επιμετρητή ή στον αξιολογητή, στο αναθέτον μέρος, στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ή σε άλλους. (Βλ. παρ. Α193–Α199)

Τεκμηρίωση

79. Ο ασκών το επάγγελμα θα προετοιμάσει έγκαιρα την τεκμηρίωση της ανάθεσης που παρέχει ένα αρχείο της βάσης για την έκθεση διασφάλισης, επαρκές και κατάλληλο ώστε να μπορέσει ένας έμπειρος ασκών το επάγγελμα, ο οποίος δεν έχει προηγούμενη σχέση με την ανάθεση, να κατανοήσει: (Βλ. παρ. Α200–Α204)
- (α) Τη φύση, το χρονοδιάγραμμα και την έκταση των διαδικασιών που εκτελούνται για τη συμμόρφωση με τα σχετικά ΔΠΑΔ και τις εφαρμοστέες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις,
 - (β) Τα αποτελέσματα των διαδικασιών που εκτελέστηκαν και τα τεκμήρια που αποκτήθηκαν, και
 - (γ) Σημαντικά θέματα που προέκυψαν κατά τη διάρκεια της ανάθεσης, τα συμπεράσματα που προέκυψαν επ' αυτών, καθώς και σημαντικές επαγγελματικές κρίσεις που έγιναν για την εξαγωγή αυτών των συμπερασμάτων.
80. Εάν ο ασκών το επάγγελμα εντοπίσει πληροφορίες που δεν συνάδουν με το τελικό συμπέρασμά του σχετικά με ένα σημαντικό θέμα, τότε θα τεκμηριώσει τον τρόπο με τον οποίο ο ασκών το επάγγελμα αντιμετώπισε την ασυνέπεια.
81. Ο ασκών το επάγγελμα θα συγκεντρώσει την τεκμηρίωση της ανάθεσης σε ένα αρχείο ανάθεσης και θα ολοκληρώσει τη διοικητική διαδικασία συγκέντρωσης του τελικού αρχείου ανάθεσης σε έγκαιρη βάση μετά την ημερομηνία της έκθεσης διασφάλισης. (Βλ. παρ. Α205–Α206)
82. Μετά την ολοκλήρωση της κατάρτισης (συνδεσμολογίας) του τελικού αρχείου ανάθεσης, ο ασκών το επάγγελμα δεν πρέπει να διαγράψει ή να απορρίψει την οποιασδήποτε φύσης τεκμηρίωση της ανάθεσης πριν από το τέλος της περιόδου διατήρησής του. (Βλ. παρ. Α207)
83. Εάν ο ασκών το επάγγελμα κρίνει απαραίτητο να τροποποιήσει την υπάρχουσα τεκμηρίωση ανάθεσης ή να προσθέσει νέα τεκμηρίωση ανάθεσης μετά την ολοκλήρωση της κατάρτισης (συνδεσμολογίας) του τελικού αρχείου ανάθεσης, τότε, ανεξάρτητα από τη φύση των τροποποιήσεων ή προσθηκών, τεκμηριώνει:
- (α) Τους ειδικούς λόγους για την πραγματοποίηση των τροποποιήσεων ή προσθηκών, και
 - (β) Πότε, και από ποιον, έγιναν και επισκοπήθηκαν.

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Εισαγωγή (Βλ. παρ. 6)

A1. Σε μια ανάθεση συμβουλευτικής υπηρεσίας, ο ασκών το επάγγελμα εφαρμόζει τεχνικές δεξιότητες, εκπαίδευση, παρατηρήσεις, εμπειρίες και γνώσεις. Οι αναθέσεις συμβουλευτικών υπηρεσιών περιλαμβάνουν μια αναλυτική διαδικασία που συνήθως περιέχει κάποιο συνδυασμό δραστηριοτήτων που σχετίζονται με: καθορισμό στόχων, διαπίστωση γεγονότων, καθορισμό προβλημάτων ή ευκαιριών, αξιολόγηση εναλλακτικών λύσεων, ανάπτυξη προτάσεων - συμπεριλαμβανομένων απαραίτητων ενεργειών, κοινοποίηση αποτελεσμάτων και μερικές φορές υλοποίηση / εφαρμογή και παρακολούθηση. Οι εκθέσεις (εάν έχουν εκδοθεί) είναι γενικά συγγεγραμμένες σε αφηγηματικό (ή «μακράς μορφής») τύπο. Γενικά η εργασία που εκτελείται είναι μόνο για χρήση και όφελος του πελάτη. Η φύση και το εύρος της εργασίας καθορίζονται με συμφωνία μεταξύ του ασκούντα το επάγγελμα και του πελάτη. Οποιαδήποτε υπηρεσία ανταποκρίνεται στον ορισμό της ανάθεσης διασφάλισης δεν αποτελεί ανάθεση συμβουλευτικής υπηρεσίας αλλά ανάθεση διασφάλισης.

Σκοποί

Αναθέσεις με πληροφόρηση υποκειμένου θέματος που περιλαμβάνει έναν αριθμό πτυχών (Βλ. παρ. 10, 65, 69(ιβ))

A2. Όταν η πληροφόρηση του υποκειμένου θέματος αποτελείται από έναν αριθμό πτυχών, ενδέχεται να παρέχονται χωριστά συμπεράσματα για κάθε πτυχή. Όλα αυτά τα χωριστά συμπεράσματα δεν χρειάζεται να σχετίζονται με το ίδιο επίπεδο διασφάλισης. Αντίθετα, κάθε συμπέρασμα εκφράζεται με την κατάλληλη μορφή για μια ανάθεση είτε εύλογης είτε περιορισμένης διασφάλισης. Οι αναφορές του παρόντος ΔΠΑΔ στο συμπέρασμα της έκθεσης διασφάλισης περιλαμβάνει κάθε συμπέρασμα όταν παρέχονται χωριστά συμπεράσματα.

Ορισμοί

Η φύση, ο χρόνος και η έκταση των διαδικασιών σε αναθέσεις περιορισμένης ή εύλογης διασφάλισης (Βλ. παρ. 12(α)(θ))

A3. Επειδή το επίπεδο διασφάλισης που αποκτάται σε μια ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης είναι χαμηλότερο από ότι σε μια ανάθεση εύλογης διασφάλισης, οι διαδικασίες που εκτελεί ο ασκών το επάγγελμα σε μια ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης ποικίλλουν ως προς τη φύση και το χρονοδιάγραμμα και είναι

μικρότερης έκτασης από ότι για μια ανάθεση εύλογης διασφάλισης. Οι κύριες διαφορές μεταξύ των διαδικασιών για μια ανάθεση εύλογης διασφάλισης και μια ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης περιλαμβάνουν:

- (α) Η έμφαση που δίνεται στη φύση των διαφόρων διαδικασιών ως πηγή τεκμηρίων πιθανότατα θα διαφέρει, ανάλογα με τις περιστάσεις της ανάθεσης. Για παράδειγμα, ο ασκών το επάγγελμα μπορεί να κρίνει σκόπιμο στις περιστάσεις μιας συγκεκριμένης ανάθεσης περιορισμένης διασφάλισης να δοθεί σχετικά μεγαλύτερη έμφαση στα διερευνητικά ερωτήματα προς το προσωπικό καθώς και στις αναλυτικές διαδικασίες της οντότητας και σχετικά μικρότερη έμφαση, εάν υπάρχει, στη δοκιμασία δικλίδων ασφαλείας και στη συγκέντρωση τεκμηρίων από εξωτερικές πηγές από ότι μπορεί να ισχύει για μια ανάθεση εύλογης διασφάλισης.
- (β) Σε μια ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης, ο ασκών το επάγγελμα μπορεί:
 - Να επιλέξει λιγότερα κονδύλια για εξέταση, ή
 - Να εκτελέσει λιγότερες διαδικασίες (για παράδειγμα, εκτέλεση μόνο αναλυτικών διαδικασιών σε περιπτώσεις όπου, σε μια ανάθεση εύλογης διασφάλισης αντίστοιχα, θα εκτελούνταν τόσο αναλυτικές διαδικασίες όσο και άλλες διαδικασίες).
- (γ) Σε μια ανάθεση εύλογης διασφάλισης, οι αναλυτικές διαδικασίες που εκτελούνται ως αντίδραση στον κίνδυνο ανάθεσης συνεπάγονται την ανάπτυξη προσδοκιών που είναι επαρκώς ακριβείς για τον εντοπισμό ουσιωδών σφαλμάτων. Σε μια ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης, οι αναλυτικές διαδικασίες μπορεί να σχεδιαστούν για την υποστήριξη των προσδοκιών σχετικά με την κατεύθυνση των τάσεων, των σχέσεων και των αναλογιών αντί για τον εντοπισμό σφαλμάτων με το επίπεδο ακρίβειας που αναμένεται σε μια ανάθεση εύλογης διασφάλισης.
- (δ) Περαιτέρω, όταν εντοπίζονται σημαντικές διακυμάνσεις, σχέσεις ή διαφορές, μπορεί να ληφθούν κατάλληλα τεκμήρια σε μια ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης με τη διενέργεια ερευνών και την εξέταση των απαντήσεων που λαμβάνονται υπό το φως των γνωστών περιστάσεων ανάθεσης.
- (ε) Επιπλέον, κατά τη διενέργεια αναλυτικών διαδικασιών σε μια ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης, ο ασκών το επάγγελμα μπορεί, για παράδειγμα, να χρησιμοποιήσει δεδομένα που είναι πιο συγκεντρωτικά,

όπως τριμηνιαία δεδομένα αντί για μηνιαία, ή να χρησιμοποιήσει δεδομένα που δεν έχουν υποβληθεί σε ξεχωριστές διαδικασίες ώστε να δοκιμαστεί η αξιοπιστία τους στον ίδιο βαθμό που θα γινόταν για μια ανάθεση εύλογης διασφάλισης.

Επίπεδο διασφάλισης που έχει νόημα (Βλ. παρ. 12(α)(θ)(β), 47Π)

- A4. Το επίπεδο διασφάλισης που σκοπεύει να αποκτήσει ο ασκών το επάγγελμα δεν υπόκειται συνήθως σε ποσοτικοποίηση, και το κατά πόσον έχει νόημα είναι θέμα επαγγελματικής κρίσης του ασκούντος το επάγγελμα, ο οποίος θα το καθορίσει υπό τις περιστάσεις της ανάθεσης. Σε μια ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης, ο ασκών το επάγγελμα εκτελεί διαδικασίες που είναι περιορισμένες σε σύγκριση με εκείνες που είναι απαραίτητες σε μια ανάθεση εύλογης διασφάλισης, αλλά, ωστόσο, σχεδιάζονται ώστε να αποκτήσουν ένα επίπεδο διασφάλισης που να έχει νόημα. Για να έχει νόημα το επίπεδο διασφάλισης που αποκτά ο ασκών το επάγγελμα, είναι πιθανό να ενισχύσει την εμπιστοσύνη των σκοπούμενων χρηστών σχετικά με την πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος σε βαθμό που είναι σαφώς μεγαλύτερος από ασήμαντος (βλ. επίσης παραγράφους A16–A18).
- A5. Σε όλο το εύρος όλων των αναθέσεων περιορισμένης διασφάλισης, η διασφάλιση που έχει νόημα μπορεί να ποικίλλει από ακριβώς πάνω από τη διασφάλιση που είναι πιθανό να ενισχύσει την εμπιστοσύνη των σκοπούμενων χρηστών σχετικά με την πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος σε βαθμό που είναι σαφώς μεγαλύτερος από ασήμαντος, έως ακριβώς κάτω από την εύλογη διασφάλιση. Το τι έχει νόημα σε μια συγκεκριμένη ανάθεση αντιπροσωπεύει μια κρίση εντός αυτού του εύρους που εξαρτάται από τις περιστάσεις της ανάθεσης, συμπεριλαμβανομένων των συνολικών αναγκών πληροφόρησης των σκοπούμενων χρηστών, των κριτηρίων και του υφιστάμενου υποκείμενου θέματος της ανάθεσης.
- A6. Επειδή το επίπεδο διασφάλισης που αποκτά ο ασκών το επάγγελμα σε αναθέσεις περιορισμένης διασφάλισης ποικίλλει, η έκθεσή του περιέχει μια ενημερωτική περίληψη των διαδικασιών που εκτελέστηκαν, αναγνωρίζοντας ότι η εκτίμηση της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των διαδικασιών αυτών είναι απαραίτητη για την κατανόηση του συμπεράσματος του ασκούντος το επάγγελμα (βλ. παραγράφους 69(ια) και A174–A178).
- A7. Μερικοί από τους παράγοντες που μπορεί να είναι σημαντικοί για τον καθορισμό του τι συνιστά διασφάλιση με νόημα σε μια συγκεκριμένη ανάθεση περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:

- Τα χαρακτηριστικά του υφιστάμενου υποκειμένου θέματος και τα κριτήρια, καθώς και εάν υπάρχουν σχετικά ΔΠΑΔ επί του υποκειμένου θέματος.
- Οδηγίες ή άλλες ενδείξεις από το αναθέτον μέρος σχετικά με τη φύση της διασφάλισης που αναζητά από τον ασκούντα το επάγγελμα. Για παράδειγμα, οι όροι της ανάθεσης μπορεί να ορίζουν συγκεκριμένες διαδικασίες που το αναθέτον μέρος θεωρεί απαραίτητες ή ιδιαίτερες πτυχές της πληροφόρησης του υποκειμένου θέματος, στις οποίες το αναθέτον μέρος θα ήθελε να εστιάσει τις διαδικασίες ο ασκών το επάγγελμα. Ωστόσο, ο ασκών το επάγγελμα μπορεί να θεωρήσει ότι απαιτούνται άλλες διαδικασίες για τη λήψη επαρκών και κατάλληλων τεκμηρίων για την απόκτηση διασφάλισης που έχει νόημα.
- Γενικά αποδεκτή πρακτική, εάν υπάρχει, όσον αφορά τις αναθέσεις διασφαλίσεων για συγκεκριμένη ή παρόμοια ή σχετική πληροφόρηση υποκειμένου θέματος.
- Οι ανάγκες πληροφόρησης των σκοπούμενων χρηστών ως ομάδα. Γενικά, όσο μεγαλύτερη είναι η συνέπεια για τους σκοπούμενους χρήστες εάν λάβουν ένα ακατάλληλο συμπέρασμα όταν η πληροφόρηση του υποκειμένου θέματος είναι ουσιαδώς εσφαλμένη, τόσο μεγαλύτερη θα ήταν η διασφάλιση που θα χρειαζόταν ώστε να έχει νόημα για αυτούς. Για παράδειγμα, σε ορισμένες περιπτώσεις, η συνέπεια για τους σκοπούμενους χρήστες από τη λήψη ενός ακατάλληλου συμπεράσματος μπορεί να είναι τόσο μεγάλη ώστε να απαιτείται μια ανάθεση εύλογης διασφάλισης για να αποκτήσει ο ασκών το επάγγελμα διασφάλιση με νόημα στις δεδομένες περιστάσεις.
- Η προσδοκία των σκοπούμενων χρηστών ότι ο ασκών το επάγγελμα θα διαμορφώσει το συμπέρασμα περιορισμένης διασφάλισης σχετικά με την πληροφόρηση του υποκειμένου θέματος εντός σύντομου χρονικού πλαισίου και με χαμηλό κόστος.

Παραδείγματα αναθέσεων βεβαιώσεων (Βλ. παρ. 12(α)(ii)(α))

A8. Παραδείγματα αναθέσεων που μπορούν να διενεργηθούν βάσει αυτού του ΔΠΑΔ περιλαμβάνουν:

- (α) Βιωσιμότητα – Μια ανάθεση επί της βιωσιμότητας περιλαμβάνει την απόκτηση διασφάλισης σχετικά με την έκθεση που συντάσσεται από τη διοίκηση ή τον εμπειρογνώμονα της διοίκησης (τον επιμετρητή ή τον αξιολογητή) σχετικά με τις επιδόσεις βιωσιμότητας της οντότητας.

- (β) Συμμόρφωση με νόμο ή κανονισμό – Η ανάθεση επί της συμμόρφωσης με νόμο ή κανονισμό περιλαμβάνει την απόκτηση διασφάλισης σχετικά με μια δήλωση από άλλο μέρος (τον επιμετρητή ή τον αξιολογητή) για τη συμμόρφωση με τον σχετικό νόμο ή κανονισμό.
- (γ) Σχέση μεταξύ ποιότητας και τιμής – Η ανάθεση επί της σχέσης ποιότητας και τιμής περιλαμβάνει την απόκτηση διασφάλισης για μια επιμέτρηση ή αξιολόγηση της σχέσης ποιότητας/τιμής από άλλο μέρος (τον επιμετρητή ή τον αξιολογητή).

Δεξιότητες και τεχνικές διασφάλισης (Βλ. παρ. 12(β))

A9. Οι δεξιότητες και οι τεχνικές διασφάλισης περιλαμβάνουν:

- Εφαρμογή επαγγελματικού σκεπτικισμού και επαγγελματικής κρίσης,
- Σχεδιασμό και εκτέλεση αναθέσεως διασφάλισης, συμπεριλαμβανομένης της απόκτησης και αξιολόγησης τεκμηρίων,
- Κατανόηση των πληροφοριακών συστημάτων καθώς και του ρόλου και των περιορισμών των εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας,
- Σύνδεση του ζητήματος του ουσιώδους μεγέθους και των κινδύνων ανάθεσης με τη φύση, το χρονοδιάγραμμα και την έκταση των διαδικασιών,
- Εφαρμογή διαδικασιών ανάλογα με την ανάθεση (που μπορεί να περιλαμβάνουν έρευνα, επιθεώρηση, επανυπολογισμό, επανεκτέλεση, παρατήρηση, επιβεβαίωση και αναλυτικές διαδικασίες), και
- Συστηματικές πρακτικές τεκμηρίωσης και δεξιότητες σύνταξης εκθέσεων διασφάλισης.

Κριτήρια (Βλ. παρ. 12(γ), Παράρτημα)

A10. Απαιτούνται κατάλληλα κριτήρια για εύλογα συνεπή επιμέτρηση ή αξιολόγηση ενός υφιστάμενου υποκείμενου θέματος στο πλαίσιο της επαγγελματικής κρίσης. Χωρίς το πλαίσιο αναφοράς που παρέχεται από τα κατάλληλα κριτήρια, κάθε συμπέρασμα επιδέχεται ατομική ερμηνεία και παρανόηση. Η καταλληλότητα των κριτηρίων είναι ευαίσθητη στο υποκείμενο πλαίσιο, δηλαδή καθορίζεται από το πλαίσιο των περιστάσεων της ανάθεσης. Ακόμη και για το ίδιο υφιστάμενο υποκείμενο θέμα μπορεί να υπάρχουν διαφορετικά κριτήρια, τα οποία θα αποδώσουν διαφορετική επιμέτρηση ή αξιολόγηση. Για παράδειγμα, ένας επιμετρητής ή ένας αξιολογητής μπορεί να επιλέξει, ως ένα από τα κριτήρια για το υφιστάμενο υποκείμενο θέμα της ικανοποίησης των πελατών, τον αριθμό των παραπόνων πελατών που επιλύονται ως

αναγνωρισμένη ικανοποίηση του πελάτη. Ένας άλλος επιμετρητής ή αξιολογητής μπορεί να επιλέξει τον αριθμό των επαναλαμβανόμενων αγορών κατά τους τρεις μήνες μετά την αρχική αγορά. Η καταλληλότητα των κριτηρίων δεν επηρεάζεται από το επίπεδο διασφάλισης, δηλαδή εάν τα κριτήρια είναι ακατάλληλα για μια ανάθεση εύλογης διασφάλισης, είναι επίσης ακατάλληλα για μια ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης και αντίστροφα. Τα κατάλληλα κριτήρια περιλαμβάνουν, κατά περίπτωση, κριτήρια παρουσίασης και γνωστοποίησης.

Κίνδυνος ανάθεσης (Βλ. παρ. 12(στ))

A11. Ο κίνδυνος ανάθεσης δεν αναφέρεται, ούτε περιλαμβάνει, τους επιχειρηματικούς κινδύνους του ασκούντα το επάγγελμα, όπως ζημία από δικαστικές διενέξεις, δυσμενή δημοσιότητα ή άλλα γεγονότα που προκύπτουν σε σχέση με συγκεκριμένη πληροφόρηση του υποκειμένου θέματος.

A12. Γενικά, ο κίνδυνος ανάθεσης μπορεί να αντιπροσωπεύεται από τα ακόλουθα συστατικά στοιχεία, αν και αυτά δεν παρουσιάζονται απαραίτητως όλα ούτε είναι όλα σημαντικά για κάθε ανάθεση διασφάλισης:

(α) Κίνδυνοι που δεν επηρεάζει άμεσα ο ασκών το επάγγελμα, οι οποίοι με τη σειρά τους συνίστανται σε:

(i) Ροπή της πληροφόρησης του υποκειμένου θέματος σε ουσιώδες σφάλμα πριν από την εξέταση τυχόν σχετικών δικλίδων ασφαλείας που εφαρμόζονται από το(α) κατάλληλο(α) μέρος(η) (ενδογενής κίνδυνος), και

(ii) Ο κίνδυνος να μην αποτραπεί ούτε να εντοπιστεί και να διορθωθεί έγκαιρα ένα ουσιώδες σφάλμα που εμφανίζεται στην πληροφόρηση του υποκειμένου θέματος από τις εσωτερικές δικλίδες ασφαλείας του κατάλληλου μέρους (κίνδυνος δικλίδων ασφαλείας), και

(β) Ο κίνδυνος που επηρεάζει άμεσα ο ασκών το επάγγελμα, ο οποίος είναι ο κίνδυνος οι διαδικασίες που εκτελούνται από αυτόν να μην εντοπίσουν ουσιώδες σφάλμα (κίνδυνος μη εντοπισμού).

A13. Ο βαθμός στον οποίο καθένα από αυτά τα συστατικά στοιχεία σχετίζεται με την ανάθεση επηρεάζεται από τις περιστάσεις της ανάθεσης, ιδίως από:

- Τη φύση του υφιστάμενου υποκειμένου θέματος και την πληροφόρηση του υποκειμένου θέματος. Για παράδειγμα, η έννοια του κινδύνου δικλίδων ασφαλείας μπορεί να είναι πιο χρήσιμη όταν το υφιστάμενο υποκείμενο θέμα σχετίζεται με την κατάρτιση πληροφοριών σχετικά με

την απόδοση μιας οντότητας παρά όταν σχετίζεται με πληροφορίες σχετικά με την αποτελεσματικότητα μιας δικλίδας ασφαλείας ή την ύπαρξη φυσικής συνθήκης.

- Το εάν διενεργείται μια ανάθεση εύλογης ή περιορισμένης διασφάλισης. Για παράδειγμα, σε αναθέσεις περιορισμένης διασφάλισης, ο ασκών το επάγγελμα μπορεί συχνά να αποφασίσει να αποκτήσει τεκμήρια με άλλα μέσα εκτός από τη δοκιμασία δικλίδων ασφαλείας, οπότε η εξέταση του κινδύνου δικλίδων ασφαλείας μπορεί να είναι λιγότερο σημαντική από ότι σε μια ανάθεση εύλογης διασφάλισης για την ίδια πληροφόρηση του υποκειμένου θέματος.

Η εξέταση των κινδύνων είναι θέμα επαγγελματικής κρίσης και όχι θέμα δυνατότητας επακριβούς επιμέτρησης.

A14. Η μείωση του κινδύνου ανάθεσης στο μηδέν είναι πολύ σπάνια εφικτή ή ωφέλιμη από πλευράς κόστους και, επομένως, η «εύλογη διασφάλιση» είναι μικρότερη από την απόλυτη διασφάλιση, ως αποτέλεσμα παραγόντων όπως οι ακόλουθοι:

- Η χρήση επιλεκτικών δοκιμασιών.
- Οι ενδογενείς περιορισμοί των εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας.
- Το γεγονός ότι πολλά από τα τεκμήρια που έχει στη διάθεσή του ο ασκών το επάγγελμα είναι πειστικά παρά συμπερασματικά.
- Η χρήση επαγγελματικής κρίσης για τη συλλογή και την αξιολόγηση τεκμηρίων καθώς και η διαμόρφωση συμπερασμάτων με βάση αυτά τα τεκμήρια.
- Σε ορισμένες περιπτώσεις, τα χαρακτηριστικά του υφιστάμενου υποκειμένου θέματος έχουν σημασία όταν αξιολογούνται ή επιμετρούνται έναντι των κριτηρίων.

Αναθέτον μέρος (Βλ. παρ. 12(ζ), Παράρτημα)

A15. Το αναθέτον μέρος μπορεί να είναι, υπό διαφορετικές συνθήκες, η διοίκηση ή οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση του υπεύθυνου μέρους, ένας νομοθέτης, οι σκοπούμενοι χρήστες, ο επιμετρητής ή ο αξιολογητής ή διαφορετικό(ά) τρίτο(α) μέρος(η).

Σκοπούμενοι χρήστες (Βλ. παρ. 12(ιγ), Παράρτημα)

A16. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ενδέχεται να υπάρχουν και άλλοι σκοπούμενοι χρήστες εκτός από εκείνους, στους οποίους απευθύνεται η έκθεση διασφάλισης.

Ο ασκών το επάγγελμα μπορεί να μην είναι σε θέση να ταυτοποιήσει όλους εκείνους που θα διαβάσουν την έκθεση διασφάλισης, ιδιαίτερα όταν μεγάλος αριθμός ατόμων έχει πρόσβαση σε αυτήν. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ιδίως όπου οι ενδεχόμενοι χρήστες είναι πιθανό να έχουν ευρύ φάσμα συμφερόντων επί του υφισταμένου υποκείμενου θέματος, οι σκοπούμενοι χρήστες μπορεί να περιορίζονται σε βασικούς συμφεροντούχους με σημαντικά και κοινά συμφέροντα. Οι σκοπούμενοι χρήστες μπορούν να αναγνωριστούν με διαφορετικούς τρόπους, για παράδειγμα, με συμφωνία μεταξύ του ασκούντος το επάγγελμα και του υπεύθυνου μέρους ή του αναθέτοντος μέρους ή βάσει νόμου ή κανονισμού.

A17. Οι σκοπούμενοι χρήστες ή οι εκπρόσωποί τους ενδέχεται να εμπλέκονται άμεσα με τον ασκούντα το επάγγελμα και το υπεύθυνο μέρος (και το αναθέτον μέρος εάν διαφέρει) στον καθορισμό των απαιτήσεων της ανάθεσης. Ανεξάρτητα από τη συμμετοχή άλλων, ωστόσο, και σε αντίθεση με μια ανάθεση προσυμφωνημένων διαδικασιών (που περιλαμβάνει αναφορά πραγματικών ευρημάτων με βάση διαδικασίες που έχουν συμφωνηθεί με το αναθέτον μέρος και τυχόν κατάλληλα τρίτα μέρη, αντί για συμπέρασμα):

(α) Ο ασκών το επάγγελμα είναι υπεύθυνος για τον καθορισμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των διαδικασιών, και

(β) Ο ασκών το επάγγελμα μπορεί να χρειαστεί να εκτελέσει πρόσθετες διαδικασίες εάν υποπέσουν στην αντίληψή του πληροφορίες που διαφέρουν σημαντικά από αυτές στις οποίες βασίστηκε ο προσδιορισμός των προγραμματισμένων διαδικασιών (βλέπε παραγράφους A116–A118).

A18. Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι σκοπούμενοι χρήστες (για παράδειγμα, τραπεζίτες και ρυθμιστικές αρχές) επιβάλλουν ή ζητούν από τα κατάλληλα μέρη να κανονίσουν την εκτέλεση μιας ανάθεσης διασφάλισης για συγκεκριμένο σκοπό. Όταν οι αναθέσεις χρησιμοποιούν κριτήρια που έχουν σχεδιαστεί για συγκεκριμένο σκοπό, η παράγραφος 69(στ) απαιτεί μια δήλωση που προειδοποιεί τους αναγνώστες για αυτό το γεγονός. Επιπλέον, ο ασκών το επάγγελμα μπορεί να θεωρήσει σκόπιμο να υποδείξει ότι η έκθεση διασφάλισης προορίζεται αποκλειστικά για συγκεκριμένους χρήστες. Ανάλογα με τις περιστάσεις ανάθεσης, αυτό μπορεί να επιτευχθεί περιορίζοντας τη διανομή ή τη χρήση της έκθεσης διασφάλισης (βλ. παραγράφους A167–A168).

Πληροφόρηση υποκείμενου θέματος (Βλ. παρ. 12(κδ), Παράρτημα)

A19. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος μπορεί να είναι μια δήλωση που αξιολογεί την πτυχή μιας διαδικασίας ή τη απόδοση ή τη

συμμόρφωση, σε σχέση με τα κριτήρια. Για παράδειγμα, «ο εσωτερικός έλεγχος της ΑΒΓ λειτούργησε αποτελεσματικά ως προς τα κριτήρια XYZ κατά την περίοδο ...» ή «Η δομή διακυβέρνησης της ΑΒΓ συμμορφώθηκε με τα κριτήρια XYZ κατά την περίοδο ...».

Τα κατάλληλα μέρη (Βλ. παρ. 13, Παράρτημα)

A20. Οι ρόλοι που διαδραματίζει το υπεύθυνο μέρος, ο επιμετρητής ή ο αξιολογητής και το αναθέτον μέρος μπορεί να ποικίλλουν (βλ. παράγραφο Α37). Επίσης, οι δομές διοίκησης και διακυβέρνησης ποικίλλουν ανάλογα με τη δικαιοδοσία και την οντότητα, αντανακλώντας επιρροές όπως το διαφορετικό πολιτισμικό και νομικό υπόβαθρο, το μέγεθος και τα χαρακτηριστικά ιδιοκτησίας. Αυτή η ποικιλομορφία σημαίνει ότι δεν είναι δυνατό τα ΔΠΑΔ να ορίζουν για όλες τις αναθέσεις το άτομο ή τα άτομα στα οποία ο ασκών το επάγγελμα πρέπει να θέσει ερωτήματα, να ζητήσει διαβεβαιώσεις ή να επικοινωνήσει με άλλον τρόπο σε όλες τις περιπτώσεις. Σε ορισμένες περιπτώσεις, για παράδειγμα, όταν το ή τα κατάλληλα μέρη είναι μόνο μέρος μιας ολοκληρωμένης νομικής οντότητας, ο εντοπισμός του κατάλληλου διευθυντικού προσωπικού ή των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση, με τους οποίους πρόκειται να επικοινωνούν, θα απαιτήσει την άσκηση επαγγελματικής κρίσης για τον προσδιορισμό του(των) ατόμου(ων) με τις κατάλληλες αρμοδιότητες και τη γνώση των σχετικών θεμάτων.

Διενέργεια ανάθεσης διασφάλισης σύμφωνα με το ΔΠΑΔ

Συμμόρφωση με πρότυπα που είναι σχετικά με την ανάθεση (βλ. παρ. 1,5,15)

A21. Το παρόν ΔΠΑΔ περιλαμβάνει απαιτήσεις που ισχύουν για αναθέσεις διασφάλισης³ (πέραν ελέγχου ή επισκόπησης ιστορικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης), συμπεριλαμβανομένων των αναθέσεων σύμφωνα με ΔΠΑΔ συγκεκριμένου υποκείμενου θέματος. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ένα ΔΠΑΔ συγκεκριμένου υποκείμενου θέματος είναι επίσης σχετικό με την ανάθεση. Ένα ΔΠΑΔ συγκεκριμένου υποκείμενου θέματος είναι σχετικό με την ανάθεση όταν αυτό είναι σε ισχύ, το αντικείμενό του είναι σχετικό με την ανάθεση και υφίστανται οι περιστάσεις που αντιμετωπίζει το συγκεκριμένο ΔΠΑΔ.

A22. Τα ΔΠΕ και τα ΔΠΑΕ έχουν συνταχθεί για ελέγχους και επισκοπήσεις ιστορικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, αντίστοιχα, και δεν ισχύουν για άλλες αναθέσεις διασφάλισης. Μπορούν, ωστόσο, να παρέχουν καθοδήγηση

³ Το παρόν ΔΠΑΔ περιέχει απαιτήσεις, εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό ειδικά για αναθέσεις επιβεβαιώσεων εύλογης και περιορισμένης διασφάλισης. Αυτό το ΔΠΑΔ μπορεί επίσης να εφαρμοστεί σε άμεσες αναθέσεις επιβεβαιώσεων εύλογης και περιορισμένης διασφάλισης που προσαρμόζονται και συμπληρώνονται όπως απαιτείται υπό τις περιστάσεις της ανάθεσης.

σε σχέση με τη διαδικασία ανάθεσης γενικά για τους ασκούντες το επάγγελμα που αναλαμβάνουν μια ανάθεση διασφάλισης σύμφωνα με το παρόν ΔΠΑΔ.

Το κείμενο ενός ΔΠΑΔ (Βλ. παρ. 12, 16)

A23. Τα ΔΠΑΔ περιέχουν τους σκοπούς του ασκούντος το επάγγελμα ως προς την τήρηση του ΔΠΑΔ και τις απαιτήσεις που έχουν σχεδιαστεί για να του επιτρέπουν να εκπληρώσει αυτούς τους σκοπούς. Επιπλέον, περιέχουν σχετικές οδηγίες με τη μορφή εφαρμογής και άλλο επεξηγηματικό υλικό, εισαγωγικό υλικό που παρέχει πλαίσιο σχετικό με τη σωστή κατανόηση των ΔΠΑΔ, καθώς και ορισμούς.

A24. Οι σκοποί σε ένα ΔΠΑΔ παρέχουν το πλαίσιο, στο οποίο τίθενται οι απαιτήσεις του και προορίζονται να βοηθήσουν:

- (α) Στην κατανόηση του τι πρέπει να επιτευχθεί, και
- (β) Στην απόφαση του εάν χρειάζεται να γίνουν περισσότερα για την επίτευξη των σκοπών.

Η σωστή εφαρμογή των απαιτήσεων ενός ΔΠΑΔ από τον ασκούντα το επάγγελμα αναμένεται να παρέχει επαρκή βάση για την επίτευξη των σκοπών από αυτόν. Ωστόσο, επειδή οι περιστάσεις των αναθέσεων διασφάλισεων ποικίλλουν πολύ και όλες αυτές οι περιστάσεις δεν μπορούν να προβλεφθούν στα ΔΠΑΔ, ο ασκών το επάγγελμα είναι υπεύθυνος για τον καθορισμό των διαδικασιών που είναι απαραίτητες για την εκπλήρωση των απαιτήσεων των σχετικών ΔΠΑΔ και για την επίτευξη των σκοπών που αναφέρονται σε αυτά. Στις περιστάσεις μιας ανάθεσης, μπορεί να υπάρχουν συγκεκριμένα ζητήματα που απαιτούν από τον ασκούντα το επάγγελμα να εκτελέσει διαδικασίες επιπλέον εκείνων που απαιτούνται από τα σχετικά ΔΠΑΔ για την επίτευξη των σκοπών που καθορίζονται σε αυτά.

A25. Οι απαιτήσεις των ΔΠΑΔ εκφράζονται με τη χρήση της λέξης «θα (πρέπει)».

A26. Όπου είναι απαραίτητο, η εφαρμογή και το λοιπό επεξηγηματικό υλικό παρέχουν περαιτέρω επεξήγηση των απαιτήσεων, καθώς και καθοδήγηση για την εκτέλεσή τους. Ειδικότερα, μπορεί:

- (α) Να εξηγείται με μεγαλύτερη ακρίβεια τι σημαίνει ή τι σκοπεύει να καλύψει μια απαίτηση, και
- (β) Να συμπεριλαμβάνονται παραδείγματα που μπορεί να είναι κατάλληλα για τις περιστάσεις.

Αν και αυτή η καθοδήγηση δεν επιβάλλει από μόνη της μια απαίτηση, ωστόσο σχετίζεται με την ορθή εφαρμογή των απαιτήσεων. Η εφαρμογή και το λοιπό

επεξηγηματικό υλικό μπορούν επίσης να παρέχουν βασικές πληροφορίες για θέματα που εξετάζονται σε ένα ΔΠΑΔ. Όπου ενδείκνυται, πρόσθετα ζητήματα ειδικά για τους Οργανισμούς που διενεργούν ελέγχους για τον δημόσιο τομέα ή μικρότερες ελεγκτικές εταιρείες, περιλαμβάνονται στην εφαρμογή και το λοιπό επεξηγηματικό υλικό. Αυτά τα πρόσθετα ζητήματα βοηθούν στην εφαρμογή των απαιτήσεων των ΔΠΑΔ. Ωστόσο, δεν περιορίζουν ούτε μειώνουν την ευθύνη του ασκούντα το επάγγελμα να εφαρμόσει και να συμμορφωθεί με τις απαιτήσεις ενός ΔΠΑΔ.

A27. Οι ορισμοί παρέχονται στο ΔΠΑΔ για να βοηθήσουν στη συνεπή εφαρμογή και ερμηνεία του και δεν προορίζονται να παρακάμψουν ορισμούς που ενδέχεται να τεθούν για άλλους σκοπούς, είτε από νόμους, κανονισμούς ή από οποιονδήποτε άλλο.

A28. Τα παραρτήματα αποτελούν μέρος της εφαρμογής και του λοιπού επεξηγηματικού υλικού. Ο σκοπός και η σκοπούμενη χρήση ενός παραρτήματος επεξηγούνται στο σώμα του σχετικού ΔΠΑΔ ή στον τίτλο και την εισαγωγή του ίδιου του παραρτήματος.

Συμμόρφωση με τις σχετικές απαιτήσεις (Βλ. παρ. 17)

A29. Αν και ορισμένες διαδικασίες απαιτούνται μόνο για αναθέσεις εύλογης διασφάλισης, μπορεί ωστόσο να είναι κατάλληλες και για ορισμένες αναθέσεις περιορισμένης διασφάλισης.

Απαιτήσεις δεοντολογίας (Βλ. παρ. 3(α), 20, 22(α))

A30. Ο Κώδικας Δεοντολογίας ΣΔΠΔΕΛ (IESBA Code) θεσπίζει τις θεμελιώδεις αρχές της δεοντολογίας, οι οποίες είναι:

- (α) Ακεραιότητα (Integrity),
- (β) Αντικειμενικότητα (Objectivity),
- (γ) Επαγγελματική ικανότητα και δέουσα επιμέλεια (Professional Competence and Due Care),
- (δ) Εχεμύθεια – Εμπιστευτικότητα (Confidentiality), και
- (ε) Επαγγελματική συμπεριφορά (Professional Behavior).

Οι θεμελιώδεις αρχές της δεοντολογίας καθορίζουν το πρότυπο συμπεριφοράς που αναμένεται από έναν επαγγελματία ελεγκτή-λογιστή.

A31. Ο Κώδικας Δεοντολογίας ΣΔΠΔΕΛ (IESBA Code) παρέχει ένα εννοιολογικό πλαίσιο το οποίο απαιτείται να εφαρμόσει ένας επαγγελματίας ελεγκτής-λογιστής όταν αντιμετωπίζει απειλές κατά της συμμόρφωσης με τις θεμελιώδεις

αρχές, όπως:

- (α) Εντοπισμός απειλών κατά της συμμόρφωσης με τις θεμελιώδεις αρχές. Οι απειλές εμπίπτουν σε μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες κατηγορίες:
 - (i) Προσωπικό συμφέρον (self-interest),
 - (ii) Αυτοέλεγχος (self-review),
 - (iii) Συνηγορία (advocacy),
 - (iv) Οικειότητα (familiarity), και
 - (v) Εκφοβισμός (intimidation).
- (β) Αξιολόγηση του εάν οι απειλές που εντοπίστηκαν είναι σε αποδεκτό επίπεδο, και
- (γ) Εάν οι εντοπισθείσες απειλές κατά της συμμόρφωσης με τις θεμελιώδεις αρχές δεν βρίσκονται σε αποδεκτό επίπεδο, απαιτείται η αντιμετώπισή τους εξαλείφοντας τις περιστάσεις που δημιουργούν αυτές τις απειλές, εφαρμόζοντας μέτρα προστασίας για τη μείωση των απειλών σε αποδεκτό επίπεδο ή ζητώντας απεμπλοκή από την ανάθεση, όπου η απεμπλοκή είναι δυνατή σύμφωνα με την εφαρμοστέα νομοθεσία ή κανονισμό.

A32. Ο Κώδικας Δεοντολογίας ΣΔΠΔΕΛ (IESBA Code) ορίζει απαιτήσεις και υλικό εφαρμογής για διάφορα θέματα, όπως:

- Συγκρούσεις συμφέροντος (Conflicts of Interest),
- Επαγγελματικοί διορισμοί (Professional appointments),
- Δεύτερες γνώμες (Second Opinions),
- Αμοιβές και άλλες μορφές αποζημίωσης (Fees and Other Types of Remuneration),
- Δελεασμοί, συμπεριλαμβανομένων δώρων και φιλοξενίας (Inducements, including gifts and hospitality)
- Θεματοφυλακή περιουσιακών στοιχείων πελατών (Custody of Clients Assets), και
- Απάντηση στη μη συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς (Responding to non-compliance with laws and regulations).

A33. Ο Κώδικας Δεοντολογίας ΣΔΠΔΕΛ (IESBA Code) περιλαμβάνει επίσης τα *Διεθνή Πρότυπα Ανεξαρτησίας*. Ο Κώδικας Δεοντολογίας ΣΔΠΔΕΛ (IESBA Code) ορίζει την ανεξαρτησία ως την ανεξαρτησία της σκέψης και την ανεξαρτησία στην εμφάνιση. Η ανεξαρτησία διαφυλάσσει τη δυνατότητα

διαμόρφωσης συμπεράσματος διασφάλισης χωρίς να επηρεάζεται από επιρροές που ενδέχεται να θέσουν σε κίνδυνο αυτό το συμπέρασμα. Η ανεξαρτησία ενισχύει την ικανότητα να ενεργεί κανείς με ακεραιότητα, να είναι αντικειμενικός και να διατηρεί μια στάση επαγγελματικού σκεπτικισμού. Θέματα που θίγονται στα Διεθνή Πρότυπα Ανεξαρτησίας του Κώδικα Δεοντολογίας ΣΔΠΔΕΛ (IESBA Code) περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:

- Αμοιβές,
- Δώρα και φιλοξενία,
- Πραγματική ή επαπειλούμενη δικαστική διαμάχη,
- Οικονομικά συμφέροντα,
- Δάνεια και εγγυήσεις,
- Επιχειρηματικές σχέσεις,
- Οικογενειακές και προσωπικές σχέσεις,
- Πρόσφατη υπηρεσία σε πελάτη διασφάλισης.
- Απασχόληση ως μέλος του διοικητικού συμβουλίου ή στέλεχος σε πελάτη διασφάλισης,
- Απασχόληση σε πελάτη διασφάλισης,
- Μακρά συνεργασία του προσωπικού με πελάτη διασφάλισης,
- Παροχή υπηρεσιών που δεν αποτελούν διασφάλιση σε πελάτες διασφάλισης, και
- Αναφορές που περιλαμβάνουν περιορισμό χρήσης και διανομής.

A34. Οι επαγγελματικές απαιτήσεις ή απαιτήσεις που επιβάλλονται από νόμο ή κανονισμό είναι τουλάχιστον εξίσου απαιτητικές με τις διατάξεις του Κώδικα Δεοντολογίας ΣΔΠΔΕΛ (IESBA Code) που σχετίζονται με αναθέσεις διασφάλισης όταν αντιμετωπίζουν όλα τα θέματα που αναφέρονται στις παραγράφους A30–A33 και επιβάλλουν υποχρεώσεις που επιτυγχάνουν τους σκοπούς των απαιτήσεων που ορίζονται στον Κώδικα Δεοντολογίας ΣΔΠΔΕΛ (IESBA Code) αναφορικά με τέτοιες αναθέσεις.

Αποδοχή και συνέχιση ανάθεσης

Προϋποθέσεις για την ανάθεση (Βλ. παρ. 24)

A35. Σε περιβάλλον δημόσιου τομέα, ορισμένες από τις προϋποθέσεις ανάθεσης διασφάλισης μπορεί να θεωρηθεί ότι υπάρχουν, για παράδειγμα:

- (α) Οι ρόλοι και οι ευθύνες των οργανισμών ελέγχου δημόσιου τομέα και των κρατικών οντοτήτων που εμπíπτουν στις αναθέσεις διασφαλίσεων θεωρείται ότι είναι κατάλληλες επειδή γενικά ορίζονται στη νομοθεσία·
- (β) Το δικαίωμα πρόσβασης των οργανισμών ελέγχου δημόσιου τομέα στις πληροφορίες που είναι απαραίτητες για την εκτέλεση της ανάθεσης ορίζεται συχνά στη νομοθεσία·
- (γ) Το συμπέρασμα του ασκούντα το επάγγελμα, με τη μορφή που ταιριάζει είτε σε μια ανάθεση εύλογης διασφάλισης είτε σε μια ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης, απαιτείται γενικά από τη νομοθεσία να περιέχεται σε γραπτή έκθεση, και
- (δ) Υπάρχει γενικά ένας ορθολογικός σκοπός επειδή η ανάθεση ορίζεται στη νομοθεσία.

A36. Εάν τα κατάλληλα κριτήρια δεν είναι διαθέσιμα για όλο το υφιστάμενο υποκείμενο θέμα, αλλά ο ασκών το επάγγελμα μπορεί να προσδιορίσει μία ή περισσότερες πτυχές του υφιστάμενου υποκείμενου θέματος για τις οποίες είναι κατάλληλα αυτά τα κριτήρια, τότε μπορεί να πραγματοποιηθεί ανάθεση διασφάλισης σε σχέση με αυτήν την πτυχή του υφιστάμενου υποκείμενου θέματος αυτοτελώς. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η έκθεση διασφάλισης μπορεί να χρειαστεί να διευκρινίσει ότι δεν σχετίζεται με το αρχικό υφιστάμενο υποκείμενο θέμα στο σύνολό του.

Ρόλοι και ευθύνες (Βλ. παρ. 12(ιγ), 12(ιδ), 12(ιη), 12(κβ), 13, 24(α), Παράρτημα)

A37. Όλες οι αναθέσεις διασφαλίσεων έχουν τουλάχιστον τρία μέρη: το υπεύθυνο μέρος, τον ασκούντα το επάγγελμα και τους σκοπούμενους χρήστες. Σε πολλές αναθέσεις επιβεβαιώσεων, το υπεύθυνο μέρος μπορεί επίσης να είναι ο επιμετρητής ή ο αξιολογητής και το αναθέτον μέρος. Δείτε στο Παράρτημα τον σχολιασμό σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο κάθε ένας από αυτούς τους ρόλους σχετίζεται με μια ανάθεση διασφάλισης.

A38. Τεκμήριο ότι υπάρχει η κατάλληλη σχέση όσον αφορά την ευθύνη για το υφιστάμενο υποκείμενο θέμα μπορεί να ληφθεί μέσω αποδοχής που παρέχεται από το υπεύθυνο μέρος. Μια τέτοια αποδοχή δημιουργεί επίσης τη βάση για μια κοινή κατανόηση των ευθυνών του υπεύθυνου μέρους και του ασκούντα το επάγγελμα. Η έγγραφη αποδοχή είναι η καταλληλότερη μορφή τεκμηρίωσης της κατανόησης του υπεύθυνου μέρους. Ελλείψει έγγραφης αποδοχής ευθύνης, μπορεί και πάλι να είναι σκόπιμο για τον ασκούντα το επάγγελμα να αποδεχθεί την ανάθεση εάν, για παράδειγμα, άλλες πηγές, όπως η νομοθεσία ή μια σύμβαση, υποδηλώνουν ευθύνη. Σε άλλες περιπτώσεις, μπορεί να είναι

σκόπιμο να απορριφθεί η ανάθεση ανάλογα με τις περιστάσεις ή να γνωστοποιηθούν οι περιστάσεις στην έκθεση διασφάλισης.

A39. Ο επιμετρητής ή ο αξιολογητής είναι υπεύθυνος για την ύπαρξη εύλογης βάσης για την πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος. Το τι αποτελεί μια εύλογη βάση θα εξαρτηθεί από τη φύση του υφιστάμενου υποκείμενου θέματος και άλλες περιστάσεις της ανάθεσης. Σε ορισμένες περιπτώσεις, μπορεί να χρειαστεί μια επίσημη διαδικασία με εκτεταμένες εσωτερικές δικλίδες ασφαλείας που θα παρέχει στον επιμετρητή ή στον αξιολογητή μια εύλογη βάση ότι η πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος είναι απαλλαγμένη από ουσιώδες σφάλμα. Το γεγονός ότι ο ασκών το επάγγελμα θα αναφερθεί στην έκθεσή του ως προς την πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος δεν υποκαθιστά τις διαδικασίες του ίδιου του επιμετρητή ή του αξιολογητή προκειμένου να έχουν μια εύλογη βάση για την πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος.

Καταλληλότητα υφιστάμενου υποκείμενου θέματος (Βλ. παρ. 24(β)(i))

A40. Το κατάλληλο υφιστάμενο υποκείμενο θέμα είναι αναγνωρίσιμο και ικανό για συνεπή επιμέτρηση ή αξιολόγηση έναντι εφαρμοστέων κριτηρίων, έτσι ώστε η προκύπτουσα πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος να μπορεί να υποβληθεί σε διαδικασίες για την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων τεκμηρίων προς υποστήριξη ενός συμπεράσματος εύλογης ή περιορισμένης διασφάλισης, κατά περίπτωση.

A41. Η καταλληλότητα ενός υφιστάμενου υποκείμενου θέματος δεν επηρεάζεται από το επίπεδο διασφάλισης, δηλαδή, εάν το υφιστάμενο υποκείμενο θέμα δεν είναι κατάλληλο για ανάθεση εύλογης διασφάλισης, δεν είναι επίσης κατάλληλο για ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης και αντίστροφα.

A42. Διαφορετικά υφιστάμενα υποκείμενα θέματα έχουν διαφορετικά χαρακτηριστικά, συμπεριλαμβανομένου του βαθμού στον οποίο οι πληροφορίες για αυτά είναι ποιοτικές έναντι ποσοτικών, αντικειμενικές έναντι υποκειμενικών, ιστορικές έναντι προοπτικών και σχετίζονται με μια χρονική στιγμή ή καλύπτουν μια περίοδο. Τέτοια χαρακτηριστικά επηρεάζουν:

(α) Την ακρίβεια με την οποία το υφιστάμενο υποκείμενο θέμα μπορεί να επιμετρηθεί ή να αξιολογηθεί έναντι κριτηρίων, και

(β) Την πειστικότητα των διαθέσιμων τεκμηρίων.

A43. Ο εντοπισμός τέτοιων χαρακτηριστικών και η εξέταση των επιπτώσεών τους βοηθά τον ασκούντα το επάγγελμα κατά την αξιολόγηση της καταλληλότητας του υφιστάμενου υποκείμενου θέματος καθώς επίσης και στον προσδιορισμό

του περιεχομένου της έκθεσης διασφάλισης (βλ. παράγραφο A164).

A44. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η ανάθεση διασφάλισης μπορεί να σχετίζεται μόνο με ένα μέρος ενός ευρύτερου υφιστάμενου υποκείμενου θέματος. Για παράδειγμα, στον ασκούντα το επάγγελμα μπορεί να ανατεθεί να υποβάλει έκθεση (διασφάλισης) για μια πτυχή της συμβολής μιας οντότητας στη βιώσιμη ανάπτυξη, όπως ορισμένα προγράμματα που εκτελούνται από μια οντότητα, τα οποία έχουν θετικά περιβαλλοντικά αποτελέσματα. Για να προσδιορίσει εάν η ανάθεση εμφανίζει το χαρακτηριστικό της ύπαρξης κατάλληλου υφιστάμενου υποκείμενου θέματος σε τέτοιες περιπτώσεις, μπορεί να είναι σκόπιμο για τον ασκούντα το επάγγελμα να εξετάσει εάν οι πληροφορίες σχετικά με την πτυχή, για την οποία ζητείται από αυτόν να υποβάλει έκθεση (διασφάλισης), είναι πιθανό να ανταποκρίνονται στις ανάγκες πληροφόρησης των σκοπούμενων χρηστών ως ομάδα, καθώς και πώς θα παρουσιαστεί και θα διανεμηθεί η πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος, για παράδειγμα, εάν υπάρχουν πιο σημαντικά προγράμματα με λιγότερο ευνοϊκά αποτελέσματα επί των οποίων η οντότητα δεν αναφέρεται.

Καταλληλότητα και διαθεσιμότητα των κριτηρίων

Καταλληλότητα των κριτηρίων (Βλ. παρ. 24(β)(ii))

A45. Τα κατάλληλα κριτήρια παρουσιάζουν τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

- (α) Συνάφεια: Τα συναφή κριτήρια καταλήγουν σε πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος που βοηθά στη λήψη αποφάσεων από τους σκοπούμενους χρήστες.
- (β) Πληρότητα: Τα κριτήρια είναι πλήρη όταν η πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος που καταρτίζεται σύμφωνα με αυτά, δεν παραλείπει σχετικούς παράγοντες που ευλόγως αναμένεται να επηρεάσουν τις αποφάσεις των σκοπούμενων χρηστών που λαμβάνονται με βάση τη συγκεκριμένη πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος. Τα πλήρη κριτήρια περιλαμβάνουν, κατά περίπτωση, σημεία αναφοράς για παρουσίαση και γνωστοποίηση.
- (γ) Αξιοπιστία: Τα αξιόπιστα κριτήρια επιτρέπουν την εύλογα συνεπή επιμέτρηση ή αξιολόγηση του υφιστάμενου υποκείμενου θέματος, συμπεριλαμβανομένης, κατά περίπτωση, της παρουσίασης και της γνωστοποίησης όταν χρησιμοποιούνται σε παρόμοιες περιστάσεις από διαφορετικούς ασκούντες το επάγγελμα.
- (δ) Ουδετερότητα: Τα ουδέτερα κριτήρια έχουν ως αποτέλεσμα την πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος που είναι απαλλαγμένη από

μεροληψία, όπως ενδείκνυται στις συνθήκες της ανάθεσης.

(ε) Κατανοησιμότητα: Τα κατανοητά κριτήρια καταλήγουν σε πληροφόρηση του υποκειμένου θέματος που μπορεί να γίνει κατανοητή από τους σκοπούμενους χρήστες.

A46. Οι ασαφείς περιγραφές προσδοκιών ή οι κρίσεις των εμπειριών ενός ατόμου δεν αποτελούν κατάλληλα κριτήρια.

A47. Η καταλληλότητα των κριτηρίων για μια συγκεκριμένη ανάθεση εξαρτάται από το αν αυτά αντικατοπτρίζουν τα παραπάνω χαρακτηριστικά. Η σχετική σημασία κάθε χαρακτηριστικού σε μια συγκεκριμένη ανάθεση είναι θέμα επαγγελματικής κρίσης. Επιπλέον, τα κριτήρια μπορεί να είναι κατάλληλα για ένα συγκεκριμένο σύνολο περιστάσεων ανάθεσης, αλλά μπορεί να μην είναι κατάλληλα για ένα διαφορετικό σύνολο περιστάσεων ανάθεσης. Για παράδειγμα, η υποβολή εκθέσεων σε κυβερνήσεις ή ρυθμιστικές αρχές μπορεί να απαιτεί τη χρήση ενός συγκεκριμένου συνόλου κριτηρίων, αλλά αυτά τα κριτήρια μπορεί να μην είναι κατάλληλα για μια ευρύτερη ομάδα χρηστών.

A48. Τα κριτήρια ενδέχεται να επιλεγούν ή να αναπτυχθούν με διάφορους τρόπους, για παράδειγμα, μπορεί να:

- Είναι ενσωματωμένα σε νόμο ή κανονισμό.
- Εκδίδονται από εξουσιοδοτημένους ή αναγνωρισμένους φορείς εμπειρογνομόνων που ακολουθούν τη δέουσα διαφανή διαδικασία.
- Αναπτύχθηκαν συλλογικά από μια ομάδα που δεν ακολουθεί τη δέουσα διαφανή διαδικασία.
- Δημοσιεύονται σε επιστημονικά περιοδικά ή βιβλία.
- Αναπτύχθηκαν προς πώληση σε αποκλειστική βάση.
- Είναι ειδικά σχεδιασμένα για το σκοπό της κατάρτισης πληροφόρησης του υποκειμένου θέματος στις ιδιαίτερες περιστάσεις της ανάθεσης.

Ο τρόπος με τον οποίο αναπτύσσονται τα κριτήρια μπορεί να επηρεάσει την εργασία που πραγματοποιεί ο ασκών το επάγγελμα για να αξιολογήσει την καταλληλότητά τους.

A49. Σε ορισμένες περιπτώσεις, νόμος ή κανονισμός ορίζει τα κριτήρια που πρέπει να χρησιμοποιούνται για την ανάθεση. Ελλείψει ενδείξεων για το αντίθετο, αυτά τα κριτήρια τεκμαίρεται ότι είναι κατάλληλα, όπως και τα κριτήρια που εκδίδονται από εξουσιοδοτημένους ή αναγνωρισμένους φορείς εμπειρογνομόνων που ακολουθούν τη δέουσα διαφανή διαδικασία, εάν

σχετίζονται με τις ανάγκες πληροφόρησης των σκοπούμενων χρηστών. Τέτοια κριτήρια είναι γνωστά ως καθιερωμένα κριτήρια. Ακόμη και όταν υπάρχουν καθιερωμένα κριτήρια για ένα υφιστάμενο υποκείμενο θέμα, συγκεκριμένοι χρήστες ενδέχεται να συμφωνήσουν να χρησιμοποιήσουν άλλα κριτήρια για τους συγκεκριμένους σκοπούς τους. Για παράδειγμα, διάφορα πλαίσια μπορεί να χρησιμοποιηθούν ως καθιερωμένα κριτήρια για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας. Συγκεκριμένοι χρήστες μπορούν, ωστόσο, να αναπτύξουν ένα πιο λεπτομερές σύνολο κριτηρίων που ανταποκρίνονται στις συγκεκριμένες ανάγκες πληροφόρησής τους σε σχέση, για παράδειγμα, με την προληπτική εποπτεία. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η έκθεση διασφάλισης:

- (α) Προειδοποιεί τους αναγνώστες ότι η πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος έχει καταρτιστεί σύμφωνα με κριτήρια ειδικού σκοπού και ότι, ως εκ τούτου, αυτή η πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος ενδέχεται να μην είναι κατάλληλη για άλλο σκοπό (βλ. παράγραφο 69(στ)), και
- (β) Μπορεί να σημειώνει, όταν είναι σχετικό με τις περιστάσεις της ανάθεσης, ότι τα κριτήρια δεν ενσωματώνονται σε νόμο ή κανονισμό ή δεν εκδίδονται από εξουσιοδοτημένους ή αναγνωρισμένους φορείς εμπειρογνομόνων που ακολουθούν τη δέουσα διαφανή διαδικασία.

A50. Εάν τα κριτήρια έχουν σχεδιαστεί ειδικά για τον σκοπό της κατάρτισης πληροφόρησης του υποκειμένου θέματος στις συγκεκριμένες περιστάσεις της ανάθεσης, δεν είναι κατάλληλα εάν καταλήγουν σε πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος ή σε έκθεση διασφάλισης που είναι παραπλανητική για τους σκοπούμενους χρήστες. Είναι επιθυμητό οι σκοπούμενοι χρήστες ή το αναθέτον μέρος να επιβεβαιώσουν ότι τα ειδικά αναπτυγμένα κριτήρια είναι κατάλληλα για τους σκοπούς των χρηστών, για τους οποίους προορίζονται. Η απουσία τέτοιας επιβεβαίωσης μπορεί να επηρεάσει την εργασία που πρέπει να γίνει για την αξιολόγηση της καταλληλότητας των κριτηρίων και των πληροφοριών που παρέχονται σχετικά με τα κριτήρια στην έκθεση διασφάλισης.

Διαθεσιμότητα των κριτηρίων (Βλ. παρ. 24(β)(iii))

A51. Τα κριτήρια πρέπει να είναι διαθέσιμα στους σκοπούμενους χρήστες ώστε να τους επιτρέπουν να κατανοήσουν τον τρόπο επιμέτρησης ή αξιολόγησης του υποκείμενου θέματος. Τα κριτήρια διατίθενται στους σκοπούμενους χρήστες με έναν ή περισσότερους από τους ακόλουθους τρόπους:

- (α) Δημόσια.
- (β) Μέσω της συμπερίληψης με σαφή τρόπο στην παρουσίαση της

πληροφόρησης του υποκειμένου θέματος.

- (γ) Μέσω της συμπερίληψης με σαφή τρόπο στην έκθεση διασφάλισης (βλέπε παράγραφο A165).
- (δ) Με γενική κατανόηση, για παράδειγμα το κριτήριο για την επιμέτρηση του χρόνου σε ώρες και λεπτά.

A52. Τα κριτήρια μπορεί, επίσης, να είναι διαθέσιμα μόνο στους σκοπούμενους χρήστες, για παράδειγμα οι όροι μιας σύμβασης ή τα κριτήρια που εκδίδονται από μια κλαδική ένωση, τα οποία είναι διαθέσιμα μόνο στους χρήστες του κλάδου, επειδή σχετίζονται μόνο με έναν συγκεκριμένο σκοπό. Όταν συμβαίνει αυτό, η παράγραφος 69(στ) απαιτεί μια δήλωση που προειδοποιεί τους αναγνώστες για αυτό το γεγονός. Επιπλέον, ο ασκών το επάγγελμα μπορεί να θεωρήσει σκόπιμο να υποδείξει ότι η έκθεση διασφάλισης προορίζεται αποκλειστικά για συγκεκριμένους χρήστες (βλ. παραγράφους A167–A168).

Πρόσβαση σε τεκμήρια (Βλ. παρ. 24(β)(iv))

Ποσότητα και ποιότητα των διαθέσιμων τεκμηρίων

A53. Η ποσότητα ή η ποιότητα των διαθέσιμων τεκμηρίων επηρεάζεται από:

- (α) Τα χαρακτηριστικά του υφιστάμενου υποκειμένου θέματος ή της πληροφόρησης του υποκειμένου θέματος. Για παράδειγμα, ενδέχεται να αναμένονται λιγότερο αντικειμενικά στοιχεία όταν η πληροφόρηση του υποκειμένου θέματος είναι προσανατολισμένη στο μέλλον και όχι ιστορικά, και
- (β) Άλλες περιστάσεις, όπως όταν δεν υπάρχουν διαθέσιμα τεκμήρια που θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι υπάρχουν λόγω, για παράδειγμα, του χρόνου του ορισμού του ασκούντα το επάγγελμα, της πολιτικής διατήρησης εγγράφων μιας οντότητας, ανεπαρκών συστημάτων πληροφοριακής τεχνολογίας ή περιορισμού που επιβάλλεται από το υπεύθυνο μέρος.

Συνήθως, τα τεκμήρια θα είναι μάλλον πειστικά παρά συμπερασματικά.

Πρόσβαση σε αρχεία (Βλ. παρ. 56)

A54. Η αναζήτηση της συμφωνίας του ή των κατάλληλων μερών ότι αναλαμβάνουν και κατανοούν την ευθύνη του να παρέχουν στον ασκούντα το επάγγελμα τα ακόλουθα, μπορεί να βοηθήσει τον ασκούντα το επάγγελμα να καθορίσει εάν η ανάθεση παρουσιάζει τα χαρακτηριστικά της πρόσβασης σε τεκμήρια ως εξής:

- (α) Πρόσβαση σε όλες τις πληροφορίες, για τις οποίες το ή τα αρμόδια μέρη

γνωρίζουν ότι σχετίζονται με την κατάρτιση πληροφόρησης του υποκειμένου θέματος, όπως αρχεία, τεκμηρίωση και άλλα θέματα,

- (β) Πρόσθετες πληροφορίες που μπορεί να ζητήσει ο ασκών το επάγγελμα από το ή τα κατάλληλα μέρη για τους σκοπούς της ανάθεσης, και
- (γ) Απεριόριστη πρόσβαση σε άτομα από τα κατάλληλα μέρη, από τα οποία ο ασκών το επάγγελμα κρίνει ότι είναι απαραίτητο να ληφθούν τεκμήρια.

A55. Η φύση των σχέσεων μεταξύ του υπεύθυνου μέρους, του επιμετρητή ή του αξιολογητή και του αναθέτοντος μέρους μπορεί να επηρεάσει την ικανότητα του ασκούντος το επάγγελμα να έχει πρόσβαση σε αρχεία, τεκμηρίωση και άλλες πληροφορίες που μπορεί να απαιτήσει ο ίδιος ως τεκμήρια για την ολοκλήρωση της ανάθεσης. Ως εκ τούτου, η φύση τέτοιων σχέσεων μπορεί να είναι σημαντικό ζήτημα κατά τον καθορισμό της αποδοχής ή όχι της ανάθεσης. Παραδείγματα ορισμένων περιστάσεων στις οποίες η φύση αυτών των σχέσεων μπορεί να είναι προβληματική περιλαμβάνονται στην παράγραφο A140.

Ορθολογικός σκοπός (Βλ. παρ. 24 (β) (vi))

A56. Κατά τον προσδιορισμό του εάν η ανάθεση έχει ορθολογικό σκοπό, τα σχετικά ζητήματα μπορεί να περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- Οι σκοπούμενοι χρήστες της πληροφόρησης του υποκειμένου θέματος και της έκθεσης διασφάλισης (ιδιαίτερα, όταν τα κριτήρια έχουν σχεδιαστεί για ειδικό σκοπό). Ένα περαιτέρω ζήτημα είναι η πιθανότητα η πληροφόρηση του υποκειμένου θέματος και η έκθεση διασφάλισης να χρησιμοποιηθούν ή να διανεμηθούν ευρύτερα από ότι στους σκοπούμενους χρήστες.
- Κατά πόσον πτυχές της πληροφόρησης του υποκειμένου θέματος αναμένεται να εξαιρεθούν από την ανάθεση διασφάλισης και ο λόγος της εξαίρεσής τους.
- Τα χαρακτηριστικά των σχέσεων μεταξύ του υπεύθυνου μέρους, του επιμετρητή ή του αξιολογητή και του αναθέτοντος μέρους, για παράδειγμα, όταν ο επιμετρητής ή ο αξιολογητής δεν είναι το υπεύθυνο μέρος, εάν το υπεύθυνο μέρος συναινεί στη χρήση της πληροφόρησης του υποκειμένου θέματος και θα έχει την ευκαιρία να ελέγξει την πληροφόρηση του υποκειμένου θέματος προτού διατεθεί στους σκοπούμενους χρήστες ή να διανείμει σχόλια επί της πληροφόρησης του υποκειμένου θέματος.
- Ποιος επέλεξε τα κριτήρια που θα εφαρμοστούν για την επιμέτρηση ή την αξιολόγηση του υφιστάμενου υποκειμένου θέματος και ποιος είναι ο βαθμός κρίσης και το πεδίο μεροληψίας κατά την εφαρμογή τους. Η ανάθεση είναι πιο πιθανό να έχει ορθολογικό σκοπό εάν οι σκοπούμενοι χρήστες επιλέγουν

τα κριτήρια ή συμμετέχουν στην επιλογή τους.

- Τυχόν σημαντικοί περιορισμοί στο εύρος της εργασίας του ασκούντος το επάγγελμα.
- Εάν ο ασκών το επάγγελμα πιστεύει ότι το αναθέτον μέρος σκοπεύει να συσχετίσει το όνομά του με το υφιστάμενο υποκείμενο θέμα ή με την πληροφόρηση του υποκειμένου θέματος με ακατάλληλο τρόπο.

Συμφωνία των όρων της ανάθεσης (Βλ. παρ. 27)

A57. Είναι προς το συμφέρον τόσο του αναθέτοντος μέρους όσο και του ασκούντα το επάγγελμα να γνωστοποιηθούν εγγράφως από τον δεύτερο οι συμφωνηθέντες όροι της ανάθεσης πριν από την έναρξή της ώστε να αποφευχθούν παρανοήσεις. Η μορφή και το περιεχόμενο της έγγραφης συμφωνίας ή σύμβασης θα διαφέρει ανάλογα με τις περιστάσεις της ανάθεσης. Για παράδειγμα, εάν νόμος ή κανονισμός ορίζει με επαρκείς λεπτομέρειες τους όρους της ανάθεσης, τότε ο ασκών το επάγγελμα δεν χρειάζεται να τους καταγράψει σε έγγραφη συμφωνία, παρά μόνο να καταγράψει το γεγονός ότι αυτός ο νόμος ή ο κανονισμός εφαρμόζεται και ότι το κατάλληλο ή τα κατάλληλα μέρη αναγνωρίζουν και κατανοούν τις ευθύνες τους βάσει αυτού του νόμου ή του κανονισμού.

A58. Ο νόμος ή ο κανονισμός, ιδιαίτερα στον δημόσιο τομέα, μπορεί να επιβάλλει τον διορισμό ασκούντα το επάγγελμα και να ορίζει συγκεκριμένες εξουσίες, όπως την εξουσία πρόσβασης στα αρχεία και σε άλλες πληροφορίες ενός ή περισσότερων κατάλληλων μερών, καθώς και ευθύνες, όπως η απαίτηση από τον ασκούντα το επάγγελμα να αναφέρεται απευθείας σε έναν υπουργό, στο νομοθετικό σώμα ή στο κοινό, εάν ένα ή περισσότερα κατάλληλα μέρη επιχειρήσουν να περιορίσουν το πεδίο της ανάθεσης.

Αποδοχή αλλαγής στους όρους ανάθεσης (Βλ. παρ. 29)

A59. Μια αλλαγή στις περιστάσεις που επηρεάζει τις απαιτήσεις των σκοπούμενων χρηστών ή μια παρανόηση σχετικά με τη φύση της ανάθεσης, μπορεί να δικαιολογήσει ένα αίτημα για αλλαγή στην ανάθεση, για παράδειγμα, από ανάθεση διασφάλισης σε ανάθεση μη διασφάλισης ή από ανάθεση εύλογης διασφάλισης σε ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης. Η αδυναμία απόκτησης επαρκών και κατάλληλων τεκμηρίων για να σχηματιστεί ένα εύλογο συμπέρασμα διασφάλισης δεν αποτελεί αποδεκτό λόγο για τη μετάβαση από ανάθεση εύλογης σε ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης.

Δικλίδες διασφάλισης ποιότητας

Επαγγελματίες Ελεγκτές-Λογιστές σε δημόσια άσκηση του επαγγέλματος (Βλ. παρ. 20,31(α)-(β))

A60. Το παρόν ΔΠΑΔ έχει συνταχθεί στο πλαίσιο μιας σειράς μέτρων που έχουν ληφθεί για τη διασφάλιση της ποιότητας των αναθέσεων διασφαλίσεων που αναλαμβάνονται από επαγγελματίες ελεγκτές-λογιστές σε δημόσια άσκηση του επαγγέλματος, όπως αυτές που αναλαμβάνονται από τους οργανισμούς - μέλη της IFAC, σύμφωνα με το Πρόγραμμα Συμμόρφωσης Μελών (Member Body Compliance Program) και τις Δηλώσεις Υποχρεώσεων Μελών (Statements of Membership Obligations) της ΔΟΑ (IFAC). Τέτοια μέτρα περιλαμβάνουν:

- Απαιτήσεις επάρκειας, όπως κριτήρια αναφοράς εκπαίδευσης και εμπειρίας για την είσοδο και ένταξη μελών, και συνεχούς επαγγελματικής εκπαίδευσης καθώς και απαιτήσεις δια βίου μάθησης.
- Πολιτικές και διαδικασίες δικλίδων διασφάλισης ποιότητας που εφαρμόζονται σε όλη την ελεγκτική εταιρεία. Το ΔΠΔΔΠ 1 (ISQC 1) ισχύει για όλες τις ελεγκτικές εταιρείες επαγγελματιών ελεγκτών-λογιστών όσον αφορά τις αναθέσεις διασφαλίσεων και συναφών υπηρεσιών.
- Έναν ολοκληρωμένο Κώδικα Δεοντολογίας, που να περιλαμβάνει λεπτομερείς απαιτήσεις ανεξαρτησίας, και να βασίζεται στις θεμελιώδεις αρχές της ακεραιότητας, της αντικειμενικότητας, της επαγγελματικής ικανότητας και της δέουσας επιμέλειας, της εμπιστευτικότητας και της επαγγελματικής συμπεριφοράς.

Δικλίδες διασφάλισης ποιότητας σε επίπεδο ελεγκτικής εταιρείας (Βλ. παρ. 3(β), 31(α))

A61. Το ΔΠΔΔΠ 1 ασχολείται με τις ευθύνες της ελεγκτικής εταιρείας να καθιερώσει και να διατηρήσει το σύστημα δικλίδων διασφάλισης ποιότητας για τις αναθέσεις διασφαλίσεων. Καθορίζει τις ευθύνες της ελεγκτικής εταιρείας για τη θέσπιση πολιτικών και διαδικασιών που έχουν σχεδιαστεί για να της παρέχουν εύλογη διασφάλιση ότι η ίδια και το προσωπικό της συμμορφώνονται με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που αφορούν την ανεξαρτησία. Η συμμόρφωση με το ΔΠΔΔΠ 1 προϋποθέτει, μεταξύ άλλων, ότι η ελεγκτική εταιρεία καθιερώνει και διατηρεί ένα σύστημα δικλίδων διασφάλισης ποιότητας που περιλαμβάνει πολιτικές και διαδικασίες που αφορούν καθένα από τα ακόλουθα στοιχεία και ότι τεκμηριώνει τις πολιτικές και τις διαδικασίες της και τις κοινοποιεί στο προσωπικό της:

- (α) Ευθύνες ηγεσίας για την ποιότητα εντός της ελεγκτικής εταιρείας,
- (β) Σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας,

- (γ) Αποδοχή και συνέχιση των σχέσεων με τους πελάτες και συγκεκριμένες αναθέσεις,
- (δ) Ανθρώπινοι πόροι,
- (ε) Εκτέλεση ανάθεσης, και
- (στ) Παρακολούθηση.

A62. Άλλες επαγγελματικές απαιτήσεις ή απαιτήσεις νόμου ή κανονισμού που αφορούν τις ευθύνες της ελεγκτικής εταιρείας για τη δημιουργία και τη διατήρηση ενός συστήματος δικλίδων διασφάλισης ποιότητας, είναι τουλάχιστον εξίσου απαιτητικές με το ΔΠΔΔΠ 1 όταν αντιμετωπίζουν όλα τα θέματα που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο και επιβάλλουν υποχρεώσεις στην ελεγκτική εταιρεία, οι οποίες επιτυγχάνουν τους σκοπούς των απαιτήσεων που ορίζονται στο ΔΠΔΔΠ 1.

A63. Οι ενέργειες του εταίρου ανάθεσης και τα κατάλληλα μηνύματα προς τα άλλα μέλη της ομάδας ανάθεσης, στο πλαίσιο της ανάληψης ευθύνης από τον εταίρο ανάθεσης για τη συνολική ποιότητα σε κάθε ανάθεση, τονίζουν το γεγονός ότι η ποιότητα είναι απαραίτητη για την εκτέλεση μιας ανάθεσης διασφάλισης καθώς και τη σημασία των κάτωθι σημείων για την ποιότητα της ανάθεσης διασφάλισης:

- (α) Την εκτέλεση εργασιών που συμμορφώνονται με επαγγελματικά πρότυπα και κανονιστικές και νομικές απαιτήσεις.
- (β) Τη συμμόρφωση με τις πολιτικές και τις διαδικασίες δικλίδων διασφάλισης ποιότητας της ελεγκτικής εταιρείας, όπως ισχύουν.
- (γ) Την έκδοση έκθεσης για την ανάθεση που είναι κατάλληλη υπό τις περιστάσεις.
- (δ) Την ικανότητα της ομάδας ανάθεσης να εγείρει επίμαχα θέματα χωρίς φόβο αντιποίνων.

A64. Ένα αποτελεσματικό σύστημα δικλίδων διασφάλισης ποιότητας περιλαμβάνει μια διαδικασία παρακολούθησης που έχει σχεδιαστεί για να παρέχει στην ελεγκτική εταιρεία εύλογη διασφάλιση ότι οι πολιτικές και οι διαδικασίες της που σχετίζονται με το σύστημα δικλίδων διασφάλισης ποιότητας είναι σχετικές, επαρκείς και λειτουργούν αποτελεσματικά.

A65. Εκτός εάν οι πληροφορίες που παρέχονται από την ελεγκτική εταιρεία ή άλλα μέρη υποδηλώνουν κάτι διαφορετικό, η ομάδα ανάθεσης δικαιούται να βασίζεται στο σύστημα δικλίδων διασφάλισης ποιότητας της ελεγκτικής εταιρείας. Για παράδειγμα, η ομάδα ανάθεσης μπορεί να βασίζεται στο

σύστημα δικλίδων διασφάλισης ποιότητας της εταιρείας σε σχέση με την:

- (α) Ικανότητα του προσωπικού, μέσω της πρόσληψης και της επίσημης εκπαίδευσής του.
- (β) Ανεξαρτησία, μέσω της συγκέντρωσης και γνωστοποίησης των σχετικών πληροφοριών ανεξαρτησίας.
- (γ) Διατήρηση πελατειακών σχέσεων, μέσω συστημάτων αποδοχής και συνέχισης.
- (δ) Τήρηση κανονιστικών και νομικών απαιτήσεων, μέσω της διαδικασίας παρακολούθησης.

Κατά την εξέταση των ελλείψεων που εντοπίζονται στο σύστημα δικλίδων διασφάλισης ποιότητας της ελεγκτικής εταιρείας και που ενδέχεται να επηρεάσουν τη διασφάλιση, ο εταίρος ανάθεσης μπορεί να εξετάσει τα μέτρα που έλαβε η ελεγκτική εταιρεία για να διορθώσει αυτές τις ελλείψεις.

A66. Μια αδυναμία στο σύστημα δικλίδων διασφάλισης ποιότητας της ελεγκτικής εταιρείας δεν υποδηλώνει απαραίτητα ότι δεν εκτελέστηκε η ανάθεση διασφάλισης σύμφωνα με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις ή ότι η έκθεση του ασκούντος το επάγγελμα δεν ήταν κατάλληλη.

Δεξιότητες, γνώση και εμπειρία σε σχέση με το υφιστάμενο υποκείμενο θέμα και την επιμέτρηση ή την αξιολόγησή του (Βλ. παρ. 31(γ))

A67. Ενδέχεται να ζητηθεί από τον ασκούντα το επάγγελμα να εκτελέσει αναθέσεις διασφαλίσεων σχετικά με ένα ευρύ φάσμα υφιστάμενου υποκείμενου θέματος και πληροφόρησης υποκειμένου θέματος. Ορισμένες ενδέχεται να απαιτούν εξειδικευμένες δεξιότητες και γνώσεις πέρα από αυτές που συνήθως διαθέτει ένα συγκεκριμένο άτομο.

A68. Ο Κώδικας ΣΔΠΔΕΛ (IESBA Code) παρέχει απαιτήσεις και καθοδήγηση σχετικά με την απειλή κατά της συμμόρφωσης με την αρχή επαγγελματικής ικανότητας και δέουσας επιμέλειας λόγω προσωπικού συμφέροντος που δημιουργείται εάν η ομάδα ανάθεσης δεν διαθέτει ή δεν μπορεί να αποκτήσει τις ικανότητες για την παροχή των επαγγελματικών υπηρεσιών⁴. Ο ασκών το επάγγελμα έχει την αποκλειστική ευθύνη για το συμπέρασμα διασφάλισης που εκφράζεται και αυτή η ευθύνη δεν μειώνεται από την εκ μέρους του χρήση της εργασίας ενός εμπειρογνώμονα αυτού. Ωστόσο, εάν ο ασκών το επάγγελμα χρησιμοποιώντας το έργο ενός εμπειρογνώμονα, και έχοντας ακολουθήσει το

⁴ Κώδικας ΣΔΠΔΕΛ (IESBA Code), παράγραφος 320.3 A3

παρόν ΔΠΑΔ, συμπεράνει ότι η εργασία αυτού του εμπειρογνώμονα είναι επαρκής για τους σκοπούς του, τότε ο ασκών το επάγγελμα μπορεί να αποδεχθεί τα ευρήματα ή τα συμπεράσματα αυτού του εμπειρογνώμονα στον τομέα του ως κατάλληλα τεκμήρια.

Ανάθεση ομάδας

Συλλογική επάρκεια και ικανότητες (Βλ. παρ. 32)

A69. Το ΔΠΔΔΠ 1 απαιτεί από την ελεγκτική εταιρεία να θεσπίζει πολιτικές και διαδικασίες για την αποδοχή και τη συνέχιση των σχέσεων με πελάτες, καθώς και συγκεκριμένων αναθέσεων, οι οποίες έχουν σχεδιαστεί για να παρέχουν στην ελεγκτική εταιρεία εύλογη διασφάλιση ότι θα αναλάβει ή θα συνεχίσει σχέσεις και αναθέσεις μόνο όταν η ίδια είναι ικανή να το πράξει και διαθέτει τις δέουσες δυνατότητες, συμπεριλαμβανομένου χρόνου και πόρων⁵.

Ο εμπειρογνώμονας του ασκούντος το επάγγελμα (Βλ. παρ. 32(α), 32(β)(i))

A70. Ορισμένες από τις εργασίες διασφάλισης ενδέχεται να εκτελεστούν από μια διεπιστημονική ομάδα που περιλαμβάνει έναν ή περισσότερους εμπειρογνώμονες του ασκούντος το επάγγελμα. Για παράδειγμα, μπορεί να χρειαστεί ένας εμπειρογνώμονας για να βοηθήσει τον ασκούντα το επάγγελμα να κατανοήσει το υφιστάμενο υποκείμενο θέμα και άλλες περιστάσεις ανάθεσης ή ένα ή περισσότερα από τα θέματα που αναφέρονται στην παράγραφο 46E (στην περίπτωση ανάθεσης εύλογης διασφάλισης) ή 46Π (σε περίπτωση ανάθεσης περιορισμένης διασφάλισης).

A71. Όταν πρόκειται να χρησιμοποιηθεί η εργασία ενός εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα, μπορεί να είναι σκόπιμο να εκτελεστούν ορισμένες από τις διαδικασίες που απαιτούνται από την παράγραφο 52 στο στάδιο αποδοχής ή συνέχισης της ανάθεσης.

Άλλοι ασκούντες το επάγγελμα (Βλ. παρ. 32(β)(ii))

A72. Η πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος μπορεί να περιλαμβάνει πληροφορίες, για τις οποίες άλλος ασκών το επάγγελμα ενδέχεται να έχει εκφράσει συμπέρασμα. Ο ασκών το επάγγελμα, κατά την εξαγωγή συμπεράσματος σχετικά με την πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος, μπορεί να αποφασίσει να χρησιμοποιήσει τα τεκμήρια, στα οποία βασίζεται το συμπέρασμα του άλλου ασκούντος το επάγγελμα, προκειμένου να παράσχει στοιχεία σχετικά με την πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος.

A73. Η εργασία ενός άλλου ασκούντος το επάγγελμα μπορεί να χρησιμοποιηθεί σε

⁵ ΔΠΔΔΠ 1, παράγραφος 26

σχέση, για παράδειγμα, με ένα υφιστάμενο υποκείμενο θέμα σε απομακρυσμένη τοποθεσία ή σε ξένη δικαιοδοσία. Τέτοιοι άλλοι ασκούντες το επάγγελμα δεν αποτελούν μέρος της ομάδας ανάθεσης. Τα σχετικά ζητήματα που προκύπτουν όταν η ομάδα ανάθεσης σχεδιάζει να χρησιμοποιήσει την εργασία άλλου ασκούντος το επάγγελμα μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Εάν ο άλλος ασκών το επάγγελμα κατανοεί και συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις δεοντολογίας που σχετίζονται με την ανάθεση και, κυρίως, είναι ανεξάρτητος.
- Την επαγγελματική ικανότητα του άλλου ασκούντος το επάγγελμα.
- Την έκταση της συμμετοχής της ομάδας ανάθεσης στην εργασία του άλλου ασκούντος το επάγγελμα.
- Εάν ο άλλος ασκών το επάγγελμα λειτουργεί σε ένα ρυθμιστικό περιβάλλον που τον επιβλέπει ενεργά.

Ευθύνες επισκόπησης (Βλ. παρ. 33(γ))

A74. Σύμφωνα με το ΔΠΔΔΠ 1, οι πολιτικές και οι διαδικασίες ευθύνης επισκόπησης της ελεγκτικής εταιρείας καθορίζονται με βάση ότι η εργασία των λιγότερο έμπειρων μελών της ομάδας επισκοπείται από πιο έμπειρα μέλη της ομάδας⁶.

Επισκόπηση δικλίδων διασφάλισης ποιότητας της ανάθεσης (Βλ. παρ. 36(β))

A75. Άλλα θέματα που μπορεί να ληφθούν υπόψη σε μια επισκόπηση δικλίδων διασφάλισης ποιότητας περιλαμβάνουν:

- (α) Την αξιολόγηση της ομάδας ανάθεσης για την ανεξαρτησία της ελεγκτικής εταιρείας σε σχέση με την ανάθεση,
- (β) Το εάν έχει πραγματοποιηθεί κατάλληλη διαβούλευση για θέματα που αφορούν διαφορές απόψεων ή άλλα δύσκολα ή επίμαχα ζητήματα, και τα συμπεράσματα που προκύπτουν από αυτές τις διαβουλεύσεις, και
- (γ) Το εάν η τεκμηρίωση της ανάθεσης που επιλέχτηκε για επισκόπηση αντικατοπτρίζει την εργασία που επιτελέστηκε σε σχέση με τις σημαντικές κρίσεις και υποστηρίζει τα συμπεράσματα που προέκυψαν.

Επαγγελματικός σκεπτικισμός, επαγγελματική κρίση

Επαγγελματικός σκεπτικισμός (Βλ. παρ. 37)

A76. Ο επαγγελματικός σκεπτικισμός είναι μια στάση που περιλαμβάνει την

⁶ ΔΠΔΔΠ 1, παράγραφος 33

επαγρύπνηση, για παράδειγμα:

- Για τεκμήρια που δεν συνάδουν με τα άλλα τεκμήρια που αποκτήθηκαν.
- Για πληροφορίες που θέτουν υπό αμφισβήτηση την αξιοπιστία των εγγράφων και των απαντήσεων σε διερευνητικά ερωτήματα που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ως τεκμήρια.
- Για περιστάσεις που υποδηλώνουν την ανάγκη διενέργειας διαδικασιών, πέραν αυτών που απαιτούνται από τα σχετικά ΔΠΑΔ.
- Για συνθήκες που μπορεί να υποδηλώνουν ενδεχόμενο σφάλμα.

A77. Η διατήρηση του επαγγελματικού σκεπτικισμού καθ' όλη τη διάρκεια της ανάθεσης είναι απαραίτητη εάν ο ασκών το επάγγελμα θέλει, για παράδειγμα, να ελαττώσει τους κινδύνους:

- Παράβλεψης ασυνήθιστων συνθηκών.
- Υπεργενίκευσης κατά την εξαγωγή συμπερασμάτων από παρατηρήσεις.
- Χρήσης ακατάλληλων ισχυρισμών για τον προσδιορισμό του χρόνου, της φύσης και της έκτασης των διαδικασιών και την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων τους.

A78. Ο επαγγελματικός σκεπτικισμός είναι απαραίτητος για την κριτική αξιολόγηση των τεκμηρίων. Αυτή περιλαμβάνει την αμφισβήτηση ασυνεπών τεκμηρίων και την αξιοπιστία των εγγράφων και των απαντήσεων σε διερευνητικά ερωτήματα. Περιλαμβάνει επίσης εξέταση της επάρκειας και της καταλληλότητας των τεκμηρίων που αποκτήθηκαν υπό το φως των περιστάσεων.

A79. Εκτός εάν η ανάθεση περιλαμβάνει διασφάλιση για το εάν τα έγγραφα είναι γνήσια, ο ασκών το επάγγελμα μπορεί να αποδεχθεί αρχεία και έγγραφα ως γνήσια, εκτός εάν ο ίδιος έχει λόγους να πιστεύει το αντίθετο. Ωστόσο, ο ασκών το επάγγελμα υποχρεούται σύμφωνα με την παράγραφο 50 να εξετάσει την αξιοπιστία των πληροφοριών που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ως τεκμήρια.

A80. Δεν μπορεί να αναμένεται από τον ασκούντα το επάγγελμα να αγνοήσει προηγούμενη εμπειρία σχετικά με την ειλικρίνεια και την ακεραιότητα αυτών που παρέχουν τεκμήρια. Ωστόσο, η πεποίθηση ότι εκείνοι που παρέχουν τεκμήρια είναι ειλικρινείς και έχουν ακεραιότητα δεν απαλλάσσει τον ασκούντα το επάγγελμα από την ανάγκη να διατηρήσει τον επαγγελματικό σκεπτικισμό του.

Επαγγελματική κρίση (Βλ. παρ. 38)

A81. Η επαγγελματική κρίση είναι απαραίτητη για την ορθή διενέργεια μιας

ανάθεσης διασφάλισης. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η ερμηνεία των σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας και των σχετικών ΔΠΑΔ, καθώς και οι τεκμηριωμένες αποφάσεις που απαιτούνται κατά τη διάρκεια της ανάθεσης δεν μπορούν να ληφθούν χωρίς την εφαρμογή της σχετικής εκπαίδευσης, γνώσης και εμπειρίας στα γεγονότα και τις περιστάσεις. Η επαγγελματική κρίση είναι απαραίτητη ιδίως όσον αφορά τις αποφάσεις σχετικά με:

- Το ουσιώδες μέγεθος και τον κίνδυνο ανάθεσης.
- Τη φύση, το χρόνο και την έκταση των διαδικασιών που χρησιμοποιούνται για την εκπλήρωση των απαιτήσεων των σχετικών ΔΠΑΔ, καθώς και την απόκτηση τεκμηρίων.
- Την αξιολόγηση του κατά πόσον έχουν συγκεντρωθεί επαρκή και κατάλληλα τεκμήρια κι εάν χρειάζεται να γίνουν περισσότερα για την επίτευξη των στόχων του παρόντος ΔΠΑΔ και οποιουδήποτε σχετικού με το υποκείμενο θέμα ΔΠΑΔ. Ειδικότερα, στην περίπτωση μιας ανάθεσης περιορισμένης διασφάλισης, απαιτείται επαγγελματική κρίση για να αξιολογηθεί εάν έχει αποκτηθεί ένα ουσιαστικό επίπεδο διασφάλισης.
- Τα κατάλληλα συμπεράσματα που πρέπει να εξαχθούν με βάση τα τεκμήρια που αποκτήθηκαν.

A82. Το χαρακτηριστικό γνώρισμα της επαγγελματικής κρίσης που αναμένεται από τον ασκούντα το επάγγελμα είναι ότι ασκείται από κάποιον, του οποίου η εκπαίδευση, η γνώση και η εμπειρία έχουν βοηθήσει στην ανάπτυξη των απαραίτητων ικανοτήτων για την επίτευξη εύλογων κρίσεων.

A83. Η άσκηση επαγγελματικής κρίσης σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση βασίζεται σε γεγονότα και περιστάσεις που γνωρίζει ο ασκών το επάγγελμα. Η διαβούλευση για δύσκολα ή επίμαχα θέματα κατά τη διάρκεια της ανάθεσης, τόσο εντός της ομάδας ανάθεσης όσο και μεταξύ της ομάδας ανάθεσης και άλλων, στο κατάλληλο επίπεδο, εντός ή εκτός της ελεγκτικής εταιρείας, βοηθά τον ασκούντα το επάγγελμα να κάνει τεκμηριωμένες και εύλογες κρίσεις, συμπεριλαμβανομένου του βαθμού, στον οποίο συγκεκριμένα στοιχεία στην πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος επηρεάζονται από την κρίση του ή την κρίση των κατάλληλων μερών.

A84. Η επαγγελματική κρίση μπορεί να αξιολογηθεί με βάση το εάν η κρίση που πραγματοποιήθηκε αντικατοπτρίζει την κατάλληλη εφαρμογή των αρχών διασφάλισης και επιμέτρησης ή αξιολόγησης και είναι ικανή, υπό το φως των γεγονότων και των περιστάσεων, και συνεπώς με αυτά που ήταν γνωστά στον ασκούντα το επάγγελμα μέχρι την ημερομηνία της έκθεσης διασφάλισης του

ιδίου.

A85. Η επαγγελματική κρίση πρέπει να ασκείται σε όλη τη διάρκεια της ανάθεσης. Πρέπει επίσης να τεκμηριωθεί κατάλληλα. Από την άποψη αυτή, η παράγραφος 79 απαιτεί από τον ασκούντα το επάγγελμα να καταρτίσει επαρκή τεκμηρίωση ώστε ένας έμπειρος ασκών το επάγγελμα, ο οποίος δεν έχει προηγούμενη σχέση με την ανάθεση, να μπορέσει να κατανοήσει τις σημαντικές επαγγελματικές κρίσεις που έγιναν κατά την εξαγωγή συμπερασμάτων για σημαντικά ζητήματα που προκύπτουν κατά τη διάρκεια της ανάθεσης. Η επαγγελματική κρίση δεν πρέπει να χρησιμοποιείται ως αιτιολόγηση για αποφάσεις που δεν υποστηρίζονται με άλλο τρόπο από τα γεγονότα και τις περιστάσεις της ανάθεσης ή από επαρκή και κατάλληλα τεκμήρια.

Σχεδιασμός και διενέργεια της ανάθεσης

Σχεδιασμός (Βλ. παρ. 40)

A86. Ο προγραμματισμός περιλαμβάνει τον εταίρο της ανάθεσης, άλλα βασικά μέλη της ομάδας ανάθεσης και οποιουσδήποτε βασικούς εξωτερικούς εμπειρογνώμονες του ασκούντος το επάγγελμα που αναπτύσσουν μια συνολική στρατηγική για το πεδίο, την έμφαση, το χρόνο και τη διενέργεια της ανάθεσης, καθώς και σχέδιο ανάθεσης, που αποτελείται από μια λεπτομερή προσέγγιση της φύσης, του χρονοδιαγράμματος και της έκτασης των διαδικασιών που πρέπει να εκτελεστούν, καθώς και τους λόγους επιλογής τους. Ο επαρκής προγραμματισμός βοηθά στην αφιέρωση της κατάλληλης προσοχής σε σημαντικούς τομείς της ανάθεσης, στον έγκαιρο εντοπισμό ενδεχόμενων προβλημάτων και στη σωστή οργάνωση και διαχείριση της ανάθεσης προκειμένου να εκτελεστεί με αποτελεσματικό και αποδοτικό τρόπο. Ο επαρκής προγραμματισμός βοηθά, επίσης, τον ασκούντα το επάγγελμα να αναθέσει σωστά το έργο στα μέλη της ομάδας ανάθεσης και να διευκολύνει την κατεύθυνση, την επίβλεψη και την επισκόπηση του έργου αυτού. Επιπλέον, βοηθά, κατά περίπτωση, στον συντονισμό της εργασίας που γίνεται από άλλους επαγγελματίες και εμπειρογνώμονες. Η φύση και η έκταση των δραστηριοτήτων προγραμματισμού θα ποικίλλει ανάλογα με τις περιστάσεις της ανάθεσης, όπως για παράδειγμα την πολυπλοκότητα του υφιστάμενου υποκειμένου θέματος και των κριτηρίων. Στα παραδείγματα των κύριων θεμάτων που ενδέχεται να εξεταστούν περιλαμβάνονται:

- Τα χαρακτηριστικά της ανάθεσης που καθορίζουν το πεδίο της, συμπεριλαμβανομένων των όρων της ανάθεσης και των χαρακτηριστικών του υφιστάμενου υποκειμένου θέματος και των κριτηρίων.

- Ο αναμενόμενος χρόνος και η φύση των απαιτούμενων γνωστοποιήσεων.
- Τα αποτελέσματα των δραστηριοτήτων αποδοχής ανάθεσης και, κατά περίπτωση, εάν η γνώση που αποκτήθηκε σχετικά με άλλες αναθέσεις που εκτελούνται από τον εταίρο ανάθεσης για το κατάλληλο(α) μέρος(η), είναι σχετική.
- Η διαδικασία της ανάθεσης.
- Η κατανόηση από τον ασκούντα το επάγγελμα για το(τα) κατάλληλο(α) μέρος(η) και το περιβάλλον του(ς), συμπεριλαμβανομένων των κινδύνων ότι η πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος ενδέχεται να είναι ουσιωδώς εσφαλμένη.
- Προσδιορισμός των σκοπούμενων χρηστών και των αναγκών τους σε πληροφόρηση, και συνεκτίμηση του ουσιώδους μεγέθους και των συστατικών μερών του κινδύνου ανάθεσης.
- Ο βαθμός στον οποίο ο κίνδυνος απάτης σχετίζεται με την ανάθεση.
- Η φύση, το χρονοδιάγραμμα και η έκταση των πόρων που απαιτούνται για την εκτέλεση της ανάθεσης, όπως οι απαιτήσεις προσωπικού και εμπειρογνωμοσύνης, συμπεριλαμβανομένης της φύσης και της έκτασης της εμπλοκής εμπειρογνομόνων.
- Ο αντίκτυπος της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου στην ανάθεση.

A87. Ο ασκών το επάγγελμα μπορεί να αποφασίσει να συζητήσει στοιχεία προγραμματισμού με το ή τα κατάλληλα μέρη για να διευκολύνει τη διενέργεια και τη διαχείριση της ανάθεσης (για παράδειγμα, να συντονίσει ορισμένες από τις προγραμματισμένες διαδικασίες με το έργο του προσωπικού του κατάλληλου μέρους). Αν και αυτές οι συζητήσεις γίνονται συχνά, η συνολική στρατηγική και το σχέδιο της ανάθεσης παραμένουν ευθύνη του ασκούντος το επάγγελμα. Κατά τη συζήτηση θεμάτων που περιλαμβάνονται στη συνολική στρατηγική ή στο σχέδιο ανάθεσης, απαιτείται προσοχή ώστε να μην διακυβεύεται η αποτελεσματικότητα της ανάθεσης. Για παράδειγμα, η συζήτηση για τη φύση και το χρονοδιάγραμμα των λεπτομερών διαδικασιών με το ή τα κατάλληλα μέρη μπορεί να θέσει σε κίνδυνο την αποτελεσματικότητα της ανάθεσης καθιστώντας τις διαδικασίες πολύ προβλέψιμες.

A88. Ο προγραμματισμός δεν είναι μια διακριτή φάση, αλλά μάλλον μια συνεχής και επαναληπτική διαδικασία καθ' όλη τη διάρκεια της ανάθεσης. Ως αποτέλεσμα απροσδόκτων γεγονότων, αλλαγών στις συνθήκες ή τεκμηρίων που αποκτήθηκαν, ο ασκών το επάγγελμα μπορεί να χρειαστεί να αναθεωρήσει τη

συνολική στρατηγική και το σχέδιο ανάθεσης και, ως εκ τούτου, την προγραμματισμένη φύση, το χρονοδιάγραμμα και την έκταση των διαδικασιών.

A89. Σε μικρότερες ή λιγότερο σύνθετες αναθέσεις, ολόκληρη η ανάθεση μπορεί να διενεργηθεί από μια πολύ μικρή ομάδα ανάθεσης, που πιθανώς περιλαμβάνει τον εταίρο ανάθεσης (ο οποίος μπορεί να είναι ο ασκών ατομικό επάγγελμα) που εργάζεται χωρίς άλλα μέλη της ομάδας ανάθεσης. Με μια μικρότερη ομάδα, ο συντονισμός και η επικοινωνία μεταξύ των μελών της ομάδας γίνονται ευκολότερα. Η καθιέρωση της συνολικής στρατηγικής ανάθεσης σε τέτοιες περιπτώσεις δεν χρειάζεται να είναι μια πολύπλοκη ή χρονοβόρα άσκηση. Ποικίλλει ανάλογα με το μέγεθος της οντότητας, την πολυπλοκότητα της ανάθεσης, συμπεριλαμβανομένου του υφιστάμενου υποκείμενου θέματος και των κριτηρίων, καθώς και το μέγεθος της ομάδας ανάθεσης. Για παράδειγμα, στην περίπτωση μιας επαναλαμβανόμενης ανάθεσης, ένα σύντομο υπόμνημα που συντάχθηκε με την ολοκλήρωση της προηγούμενης περιόδου, με βάση την επισκόπηση των εγγράφων εργασίας και τονίζοντας τα ζητήματα που εντοπίστηκαν στην ανάθεση που μόλις ολοκληρώθηκε, δεόντως ενημερωμένο στην τρέχουσα περίοδο με βάση συζητήσεις με κατάλληλα μέρη, μπορεί να χρησιμεύσει ως τεκμηριωμένη στρατηγική ανάθεσης για την τρέχουσα ανάθεση.

A90. Εάν στις περιστάσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 43, ο ασκών το επάγγελμα συνεχίζει την ανάθεση, τότε:

(α) Όταν, κατά την επαγγελματική κρίση του ασκούντος το επάγγελμα, τα ακατάλληλα εφαρμοστέα κριτήρια ή το ακατάλληλο υφιστάμενο υποκείμενο θέμα είναι πιθανό να παραπλανήσουν τους σκοπούμενους χρήστες, ένα συμπέρασμα με επιφύλαξη ή αρνητικό συμπέρασμα θα ήταν κατάλληλο στις περιστάσεις ανάλογα με το πόσο ουσιώδες και διάχυτο είναι το θέμα.

(β) Σε άλλες περιπτώσεις, ένα συμπέρασμα με επιφύλαξη ή μια αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος θα ήταν σκόπιμη, ανάλογα με το πόσο ουσιώδες και διάχυτο είναι το θέμα, κατά την επαγγελματική κρίση του ασκούντος το επάγγελμα.

A91. Για παράδειγμα, εάν μετά την αποδοχή της ανάθεσης, ο ασκών το επάγγελμα ανακαλύψει ότι η υιοθέτηση των εφαρμοστέων κριτηρίων οδηγεί σε μεροληπτική πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος και ότι η μεροληψία της πληροφόρησης του υποκείμενου θέματος είναι ουσιώδης και διάχυτη, τότε θα ήταν κατάλληλο για τις περιστάσεις ένα αρνητικό συμπέρασμα.

Ουσιώδες μέγεθος (Βλ. παρ. 44)

- A92. Οι επαγγελματικές κρίσεις σχετικά με το ουσιώδες μέγεθος γίνονται υπό το φως των περιρρεουσών περιστάσεων αλλά δεν επηρεάζονται από το επίπεδο διασφάλισης, δηλαδή, για τους ίδιους σκοπούμενους χρήστες και τον ίδιο σκοπό, το ουσιώδες μέγεθος για μια ανάθεση εύλογης διασφάλισης είναι το ίδιο όπως για μια ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης, επειδή το ουσιώδες μέγεθος βασίζεται στις ανάγκες πληροφόρησης των σκοπούμενων χρηστών.
- A93. Τα εφαρμοστέα κριτήρια μπορεί να αναφέρουν/πραγματεύονται την έννοια του ουσιώδους μεγέθους στο πλαίσιο της κατάρτισης και παρουσίασης της πληροφόρησης του υποκείμενου θέματος, και ως εκ τούτου να παρέχουν πλαίσιο αναφοράς για τον ασκούντα το επάγγελμα κατά την εξέταση του ουσιώδους μεγέθους για την ανάθεση. Αν και τα εφαρμοστέα κριτήρια μπορεί να αναφέρουν/πραγματεύονται το ουσιώδες μέγεθος με διαφορετικούς όρους, η έννοια του ουσιώδους μεγέθους περιλαμβάνει γενικά τα θέματα που συζητούνται στις παραγράφους A92–A100. Εάν τα εφαρμοστέα κριτήρια δεν περιλαμβάνουν αναφορά/πραγμάτευση της έννοιας του ουσιώδους μεγέθους, τότε αυτές οι παράγραφοι παρέχουν στον ασκούντα το επάγγελμα ένα πλαίσιο αναφοράς.
- A94. Τα σφάλματα, συμπεριλαμβανομένων των παραλείψεων, θεωρούνται ουσιώδη εάν, μεμονωμένα ή συνολικά, θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι θα επηρεάσουν τις σχετικές αποφάσεις των σκοπούμενων χρηστών που λαμβάνονται με βάση την πληροφόρηση υποκείμενου θέματος. Ο προσδιορισμός του ουσιώδους μεγέθους από τον ασκούντα το επάγγελμα είναι θέμα επαγγελματικής κρίσης και επηρεάζεται από την αντίληψή του για τις κοινές ανάγκες πληροφόρησης των σκοπούμενων χρηστών ως ομάδα. Σε αυτό το πλαίσιο, είναι λογικό για τον ασκούντα το επάγγελμα να υποθέσει ότι οι σκοπούμενοι χρήστες:
- (α) Διαθέτουν εύλογη γνώση του υποκείμενου θέματος και προθυμία να μελετήσουν την πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος με εύλογη επιμέλεια,
 - (β) Κατανοούν ότι η πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος καταρτίζεται και διασφαλίζεται σε κατάλληλα επίπεδα ουσιώδους μεγέθους και κατανοούν τυχόν έννοιες ουσιώδους μεγέθους που περιλαμβάνονται στα εφαρμοστέα κριτήρια,
 - (γ) Κατανοούν τυχόν ενδογενείς αβεβαιότητες που σχετίζονται με την επιμέτρηση ή την αξιολόγηση του υφιστάμενου υποκείμενου θέματος, και
 - (δ) Λαμβάνουν εύλογες αποφάσεις με βάση την πληροφόρηση του

υποκείμενου θέματος που λαμβάνεται ως σύνολο.

Εκτός εάν η ανάθεση έχει σχεδιαστεί για να ανταποκρίνεται στις ιδιαίτερες ανάγκες πληροφόρησης συγκεκριμένων χρηστών, η ενδεχόμενη επίδραση των σφαλμάτων σε συγκεκριμένους χρήστες, των οποίων οι ανάγκες πληροφόρησης μπορεί να ποικίλλουν ευρύτατα, δεν λαμβάνεται συνήθως υπόψη (βλ. επίσης παραγράφους A16–A18).

A95. Το ουσιώδες μέγεθος εξετάζεται στο πλαίσιο ποιοτικών παραγόντων και, κατά περίπτωση, ποσοτικών παραγόντων. Η σχετική σημασία των ποιοτικών και των ποσοτικών παραγόντων όταν εξετάζεται το ουσιώδες μέγεθος σε μια συγκεκριμένη ανάθεση είναι θέμα επαγγελματικής κρίσης του ασκούντος το επάγγελμα.

A96. Οι ποιοτικοί παράγοντες μπορεί να περιλαμβάνουν πράγματα όπως:

- Ο αριθμός των προσώπων ή οντοτήτων που επηρεάζονται από το υποκείμενο θέμα.
- Η αλληλεπίδραση και η σχετική σημασία μεταξύ των διαφόρων συστατικών μερών της πληροφόρησης του υποκείμενου θέματος, όταν αποτελούνται από πολλαπλά συστατικά μέρη, όπως μια αναφορά που περιλαμβάνει πολλούς δείκτες απόδοσης.
- Η διατύπωση που επιλέγεται σε σχέση με την πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος που εκφράζεται σε αφηγηματική μορφή.
- Τα χαρακτηριστικά παρουσίασης που υιοθετούνται για την πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος όταν τα εφαρμοστέα κριτήρια επιτρέπουν παραλλαγές σε αυτήν την παρουσίαση.
- Η φύση ενός σφάλματος, για παράδειγμα, η φύση των παρατηρούμενων αποκλίσεων από μια δικλίδα ελέγχου όταν η πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος είναι η δήλωση ότι η δικλίδα ελέγχου είναι αποτελεσματική.
- Το εάν ένα σφάλμα επηρεάζει τη συμμόρφωση με τη νομοθεσία ή τους κανονισμούς.
- Στην περίπτωση της περιοδικής αναφοράς επί υφιστάμενου υποκείμενου θέματος, το αποτέλεσμα μιας προσαρμογής που επηρεάζει την πληροφόρηση παρελθόντος ή του τρέχοντος υποκείμενου θέματος ή είναι πιθανό να επηρεάσει την μελλοντική πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος.
- Το εάν ένα σφάλμα είναι αποτέλεσμα εκούσιας ή ακούσιας ενέργειας.

- Το εάν ένα σφάλμα είναι σημαντικό λαμβάνοντας υπόψη την κατανόηση του ασκούντος το επάγγελμα αναφορικά με γνωστές προηγούμενες γνωστοποιήσεις προς τους χρήστες, για παράδειγμα, σε σχέση με το αναμενόμενο αποτέλεσμα της επιμέτρησης ή της αξιολόγησης του υφιστάμενου υποκείμενου θέματος.
- Το εάν ένα σφάλμα σχετίζεται με τη σχέση μεταξύ του υπεύθυνου μέρους, του επιμετρητή ή του αξιολογητή ή του αναθέτοντος μέρους ή της σχέσης τους με άλλα μέρη.
- Όταν έχει προσδιοριστεί ένα όριο ή μια τιμή αναφοράς, το εάν το αποτέλεσμα της διαδικασίας αποκλίνει από αυτήν την τιμή.
- Όταν το υφιστάμενο υποκείμενο θέμα είναι ένα κυβερνητικό πρόγραμμα ή μια οντότητα του δημόσιου τομέα, το εάν μια συγκεκριμένη πτυχή του προγράμματος ή της οντότητας είναι σημαντική όσον αφορά τη φύση, την προβολή και την ευαισθησία του προγράμματος ή της οντότητας.
- Όταν η πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος σχετίζεται με ένα συμπέρασμα σχετικά με τη συμμόρφωση με νόμο ή κανονισμό, η σοβαρότητα των συνεπειών της μη συμμόρφωσης.

A97. Οι ποσοτικοί παράγοντες σχετίζονται με το μέγεθος των σφαλμάτων σε σχέση με τα αναφερόμενα ποσά για εκείνες τις πτυχές της πληροφόρησης του υποκείμενου θέματος, εάν υπάρχουν, που:

- Εκφράζονται αριθμητικά, ή
- Με οποιονδήποτε τρόπο σχετίζονται με αριθμητικές τιμές (για παράδειγμα, ο αριθμός των παρατηρούμενων αποκλίσεων από μια δικλίδα ελέγχου μπορεί να είναι ένας σχετικός ποσοτικός παράγοντας όταν η πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος είναι η δήλωση ότι η δικλίδα ελέγχου είναι αποτελεσματική).

A98. Όταν εφαρμόζονται ποσοτικοί παράγοντες, ο σχεδιασμός της ανάθεσης αποκλειστικά για τον εντοπισμό μεμονωμένων ουσιωδών σφαλμάτων παραβλέπει το γεγονός ότι το σύνολο των μη διορθωμένων και μη ανιχνεύσιμων μεμονωμένων μη ουσιωδών σφαλμάτων ενδέχεται να προκαλέσει ουσιώδες σφάλμα στην πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος. Ως εκ τούτου, μπορεί να είναι σκόπιμο κατά τον σχεδιασμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των διαδικασιών, για τον ασκούντα το επάγγελμα, να ορίσει μια τιμή μικρότερη από το ουσιώδες μέγεθος ως βάση για τον προσδιορισμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των διαδικασιών.

A99. Το ουσιώδες μέγεθος σχετίζεται με τις πληροφορίες που καλύπτονται από την έκθεση διασφάλισης. Επομένως, όταν η ανάθεση καλύπτει ορισμένες, αλλά όχι όλες, τις πτυχές των πληροφοριών που γνωστοποιούνται σχετικά με ένα υφιστάμενο υποκείμενο θέμα, το ουσιώδες μέγεθος λαμβάνεται υπόψη μόνο σε σχέση με εκείνο το τμήμα που καλύπτεται από την ανάθεση.

A100. Η εξαγωγή συμπεράσματος σχετικά με το ουσιώδες μέγεθος των σφαλμάτων που εντοπίστηκαν ως αποτέλεσμα των διαδικασιών που πραγματοποιήθηκαν απαιτεί επαγγελματική κρίση. Για παράδειγμα:

- Τα εφαρμοστέα κριτήρια μιας ανάθεσης επί της σχέσης ποιότητας και τιμής του τμήματος επειγόντων περιστατικών ενός νοσοκομείου μπορεί να περιλαμβάνουν την ταχύτητα παροχής υπηρεσιών, την ποιότητα των υπηρεσιών, τον αριθμό των ασθενών που θεραπεύονται κατά τη διάρκεια μιας βάρδιας και τη συγκριτική αξιολόγηση του κόστους των υπηρεσιών σε σχέση με άλλα παρόμοια νοσοκομεία. Εάν ικανοποιούνται τρία από αυτά τα κριτήρια, αλλά ένα εφαρμοστέο κριτήριο δεν ικανοποιείται με ένα μικρό περιθώριο, τότε απαιτείται επαγγελματική κρίση ώστε να εξαχθεί ασφαλές συμπέρασμα για το εάν το τμήμα επειγόντων περιστατικών του νοσοκομείου αντιπροσωπεύει την σχέση ποιότητας και τιμής στο σύνολό του.
- Σε μια ανάθεση συμμόρφωσης, η οντότητα μπορεί να έχει συμμορφωθεί με εννέα διατάξεις του σχετικού νόμου ή κανονισμού, αλλά να μην συμμορφώθηκε με μία διάταξη. Απαιτείται επαγγελματική κρίση για να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι η οντότητα συμμορφώθηκε με τον σχετικό νόμο ή κανονισμό. Για παράδειγμα, ο ασκόν το επάγγελμα μπορεί να εξετάσει τη σημασία της διάταξης με την οποία η οντότητα δεν συμμορφώθηκε, καθώς και τη σχέση αυτής της διάταξης με τις υπόλοιπες διατάξεις του σχετικού νόμου ή κανονισμού.

Κατανόηση των περιστάσεων της ανάθεσης (Βλ. παρ. 45-47E)

A101. Οι συζητήσεις μεταξύ του εταίρου ανάθεσης και άλλων βασικών μελών της ομάδας ανάθεσης, καθώς και τυχόν βασικών εξωτερικών εμπειρογνομόνων του ασκούντος το επάγγελμα, σχετικά με την ροπή της πληροφόρησης του υποκείμενου θέματος σε ουσιώδες σφάλμα και την εφαρμογή των εφαρμοστέων κριτηρίων στα γεγονότα και τις περιστάσεις της ανάθεσης, ενδέχεται να βοηθήσουν την ομάδα ανάθεσης στο σχεδιασμό και στην εκτέλεση της ανάθεσης. Είναι επίσης χρήσιμο να γνωστοποιούνται σχετικά θέματα στα μέλη της ομάδας ανάθεσης και στους εξωτερικούς εμπειρογνώμονες του ασκούντος το επάγγελμα που δεν συμμετέχουν στη συζήτηση.

A102. Ο ασκών το επάγγελμα μπορεί να έχει πρόσθετες ευθύνες βάσει νόμου, κανονισμού ή σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας αναφορικά με τη μη συμμόρφωση μιας οντότητας με νόμους και κανονισμούς, οι οποίες μπορεί να διαφέρουν ή να υπερβαίνουν τις ευθύνες του, βάσει του παρόντος ΔΠΑΔ, όπως:

- (α) Ανταπόκριση σε διαπιστωθείσα ή υποψία μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς, συμπεριλαμβανομένων απαιτήσεων σε σχέση με συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις προς τη διοίκηση και τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και εξέταση του κατά πόσο απαιτούνται περαιτέρω ενέργειες,
- (β) Γνωστοποίηση διαπιστωθείσας ή υποψίας μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς σε ελεγκτή⁷, και
- (γ) Απαιτήσεις τεκμηρίωσης αναφορικά με διαπιστωθείσα ή υποψία μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς.

Η συμμόρφωση με τυχόν πρόσθετες ευθύνες μπορεί να παρέχει περαιτέρω πληροφορίες που σχετίζονται με το έργο του ασκούντος το επάγγελμα σύμφωνα με το παρόν και οποιοδήποτε άλλο ΔΠΑΔ (π.χ. σχετικά με την ακεραιότητα του υπεύθυνου μέρους ή των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση). Οι παράγραφοι A194–A198 εξετάζουν περαιτέρω τις ευθύνες του ασκούντος το επάγγελμα σύμφωνα με τη νομοθεσία, τους κανονισμούς ή τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας σχετικά με τη γνωστοποίηση και την αναφορά διαπιστωμένων ή υποψία περιπτώσεων μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς.

A103. Η απόκτηση κατανόησης του υφιστάμενου υποκείμενου θέματος και άλλων περιστάσεων μιας ανάθεσης παρέχει στον ασκούντα το επάγγελμα ένα πλαίσιο αναφοράς για την άσκηση επαγγελματικής κρίσης καθ' όλη τη διάρκεια της ανάθεσης, για παράδειγμα όταν:

- Εξετάζει τα χαρακτηριστικά του υφιστάμενου υποκείμενου θέματος,
- Αξιολογεί την καταλληλότητα των κριτηρίων,
- Εξετάζει τους παράγοντες που, κατά την επαγγελματική του κρίση, είναι σημαντικοί για την κατεύθυνση των προσπαθειών της ομάδας ανάθεσης, συμπεριλαμβανομένων των περιπτώσεων όπου μπορεί να απαιτείται ιδιαίτερη προσοχή, για παράδειγμα, η ανάγκη για εξειδικευμένες δεξιότητες ή η εργασία ενός εμπειρογνώμονα,
- Καθορίζει και αξιολογεί τη συνεχόμενη καταλληλότητα των ποσοτικών

⁷ Βλέπε, για παράδειγμα, τις παραγράφους R360.31–360.35 A1 του Κώδικα Δεοντολογίας ΣΔΠΔΕΛ (IESBA code)

επιπέδων ουσιώδους μεγέθους (όπου ενδείκνυται) και εξετάζει τους ποιοτικούς παράγοντες ουσιώδους μεγέθους,

- Αναπτύσσει προσδοκίες για χρήση κατά την εκτέλεση αναλυτικών διαδικασιών,
- Σχεδιάζει και εκτελεί διαδικασίες, και
- Αξιολογεί τεκμήρια, συμπεριλαμβανομένου του εύλογου των προφορικών και έγγραφων διαβεβαιώσεων που έλαβε ο ασκών το επάγγελμα.

A104. Ο ασκών το επάγγελμα έχει συνήθως μικρότερο βάθος κατανόησης του υφιστάμενου υποκείμενου θέματος και άλλων περιστάσεων μιας ανάθεσης από το υπεύθυνο μέρος. Ο ασκών το επάγγελμα έχει επίσης συνήθως μικρότερο βάθος κατανόησης του υφιστάμενου υποκείμενου θέματος και άλλων περιστάσεων μιας ανάθεσης όταν πρόκειται για ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης από ότι για μια ανάθεση εύλογης διασφάλισης, για παράδειγμα, ενώ σε ορισμένες αναθέσεις περιορισμένης διασφάλισης ο ασκών το επάγγελμα μπορεί να κατανοήσει μια υφιστάμενη δικλίδα ελέγχου επί της κατάρτισης πληροφόρησης του υποκειμένου θέματος, αυτό συχνά δεν συμβαίνει.

A105. Σε μια ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης, ο εντοπισμός των περιοχών όπου είναι πιθανό να προκύψει ουσιώδες σφάλμα της πληροφόρησης του υποκειμένου θέματος επιτρέπει στον ασκούντα το επάγγελμα να εστιάσει τις διαδικασίες σε αυτές τις περιοχές. Για παράδειγμα, σε μια ανάθεση όταν η πληροφόρηση του υποκειμένου θέματος είναι μια αναφορά βιωσιμότητας, ο ασκών το επάγγελμα μπορεί να επικεντρωθεί σε ορισμένες περιοχές της αναφοράς βιωσιμότητας. Ο ασκών το επάγγελμα μπορεί να σχεδιάσει και να εκτελέσει διαδικασίες για το σύνολο της πληροφόρησης υποκειμένου θέματος όταν η πληροφόρηση υποκειμένου θέματος αποτελείται από μία μόνο περιοχή ή όταν η απόκτηση διασφάλισης για όλες τις περιοχές της πληροφόρησης του υποκειμένου θέματος είναι απαραίτητη για την απόκτηση ουσιαστικής διασφάλισης.

A106. Σε μια ανάθεση εύλογης διασφάλισης, η κατανόηση των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου επί της πληροφόρησης του υποκειμένου θέματος βοηθά τον ασκούντα το επάγγελμα να εντοπίσει τους τύπους σφαλμάτων και τους παράγοντες που επηρεάζουν τους κινδύνους ουσιωδών σφαλμάτων στην πληροφόρηση του υποκειμένου θέματος. Ο ασκών το επάγγελμα καλείται να αξιολογήσει τον σχεδιασμό των σχετικών δικλίδων ελέγχου και να προσδιορίσει εάν έχουν εφαρμοστεί, εκτελώντας διαδικασίες εκτός από τα διερευνητικά ερωτήματα προς το υπεύθυνο μέρος. Απαιτείται επαγγελματική κρίση για να καθοριστεί

ποιες δικλίδες ελέγχου είναι σχετικές στις περιστάσεις της ανάθεσης.

A107. Σε μια ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης, η εξέταση της διαδικασίας που χρησιμοποιείται για την κατάρτιση της πληροφόρησης του υποκειμένου θέματος βοηθά τον ασκούντα το επάγγελμα να σχεδιάσει και να εκτελέσει διαδικασίες που αντιμετωπίζουν τις περιοχές, όπου είναι πιθανό να προκύψει ουσιώδες σφάλμα στην πληροφόρηση του υποκειμένου θέματος. Κατά την εξέταση της διαδικασίας που χρησιμοποιείται, ο ασκών το επάγγελμα χρησιμοποιεί επαγγελματική κρίση για να προσδιορίσει ποιες πτυχές της διαδικασίας σχετίζονται με την ανάθεση και μπορεί να θέσει διερευνητικά ερωτήματα στο κατάλληλο μέρος σχετικά με αυτές τις πτυχές.

A108. Τόσο σε μια ανάθεση εύλογης όσο και σε μια ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης, τα αποτελέσματα της διαδικασίας αξιολόγησης κινδύνου της οντότητας μπορούν επίσης να βοηθήσουν τον ασκούντα το επάγγελμα να κατανοήσει το υφιστάμενο υποκείμενο θέμα και άλλες περιστάσεις μιας ανάθεσης.

Απόκτηση τεκμηρίων

Η φύση, ο χρόνος και η έκταση των διαδικασιών (Βλ. παρ. 48(Π)–49(Ε))

A109. Ο ασκών το επάγγελμα επιλέγει έναν συνδυασμό διαδικασιών για να αποκτήσει εύλογη ή περιορισμένη διασφάλιση, ανάλογα με την περίπτωση. Οι διαδικασίες που αναφέρονται παρακάτω μπορούν να χρησιμοποιηθούν, για παράδειγμα, για τον προγραμματισμό ή την εκτέλεση της ανάθεσης, ανάλογα με το πλαίσιο στο οποίο εφαρμόζονται από τον ασκούντα το επάγγελμα:

- Επιθεώρηση,
- Παρατήρηση,
- Επιβεβαίωση,
- Επανυπολογισμός,
- Επανάληψη (Επανεκτέλεση ή Επανάληψη εκτέλεσης),
- Αναλυτικές διαδικασίες, και
- Διερευνητικά ερωτήματα (Διερεύνηση).

A110. Παράγοντες που μπορεί να επηρεάσουν την επιλογή των διαδικασιών από τον ασκούντα το επάγγελμα περιλαμβάνουν τη φύση του υφιστάμενου υποκειμένου θέματος, το επίπεδο διασφάλισης που πρέπει να αποκτηθεί, και τις ανάγκες πληροφόρησης των σκοπούμενων χρηστών και του αναθέτοντος μέρους, συμπεριλαμβανομένων των σχετικών περιορισμών χρόνου και κόστους.

A111. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ένα ΔΠΑΔ για συγκεκριμένο θέμα μπορεί να περιλαμβάνει απαιτήσεις που επηρεάζουν τη φύση, τον χρόνο και την έκταση των διαδικασιών. Για παράδειγμα, ένα ΔΠΑΔ για συγκεκριμένο θέμα μπορεί να περιγράφει τη φύση ή την έκταση συγκεκριμένων διαδικασιών που πρέπει να εκτελεστούν ή το επίπεδο διασφάλισης που αναμένεται να αποκτηθεί σε έναν συγκεκριμένο τύπο ανάθεσης. Ακόμη και σε τέτοιες περιπτώσεις, ο προσδιορισμός της ακριβούς φύσης, του χρόνου και της έκτασης των διαδικασιών είναι θέμα επαγγελματικής κρίσης και θα διαφέρει από τη μια ανάθεση στην άλλη.

A112. Σε ορισμένες αναθέσεις, ο ασκών το επάγγελμα μπορεί να μην εντοπίσει τομείς όπου είναι πιθανό να προκύψει ουσιώδες σφάλμα της πληροφόρησης του υποκειμένου θέματος. Ανεξάρτητα από το εάν έχουν εντοπιστεί τέτοιες περιοχές, ο ασκών το επάγγελμα σχεδιάζει και εκτελεί διαδικασίες για να αποκτήσει ένα ουσιαστικό επίπεδο διασφάλισης.

A113. Μια ανάθεση διασφάλισης είναι μια επαναληπτική διαδικασία και μπορεί να έλθουν στην προσοχή του ασκούντος το επάγγελμα πληροφορίες που διαφέρουν σημαντικά από αυτές στις οποίες βασίστηκε ο καθορισμός των προγραμματισμένων διαδικασιών. Καθώς ο ασκών το επάγγελμα εκτελεί προγραμματισμένες διαδικασίες, τα τεκμήρια που αποκτήθηκαν μπορεί να τον αναγκάσουν να εκτελέσει πρόσθετες διαδικασίες. Τέτοιες διαδικασίες μπορεί να περιλαμβάνουν να ζητηθεί από τον επιμετρητή ή τον αξιολογητή να εξετάσει το θέμα που εντόπισε ο ασκών το επάγγελμα και να κάνει προσαρμογές στην πληροφόρηση του υποκειμένου θέματος, εάν χρειάζεται.

Ορισμός του εάν είναι απαραίτητες πρόσθετες διαδικασίες σε μια ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης (Βλ. παρ. 49Π)

A114. Ο ασκών το επάγγελμα μπορεί να αντιληφθεί σφάλματα που, μετά την εφαρμογή επαγγελματικής κρίσης, δεν είναι σαφώς ενδεικτικά της ύπαρξης ουσιωδών σφαλμάτων. Τα ακόλουθα παραδείγματα παρουσιάζουν πότε μπορεί να μην απαιτούνται πρόσθετες διαδικασίες, επειδή, κατά την επαγγελματική κρίση του ασκούντος το επάγγελμα, τα σφάλματα που εντοπίστηκαν δεν είναι σαφώς ενδεικτικά της ύπαρξης ουσιωδών σφαλμάτων:

- Εάν το ουσιώδες μέγεθος είναι 10.000 μονάδες και ο ασκών το επάγγελμα κρίνει ότι μπορεί να υπάρχει πιθανό σφάλμα 100 μονάδων, τότε γενικά δεν θα απαιτούνται πρόσθετες διαδικασίες, εκτός εάν υπάρχουν άλλοι ποιοτικοί παράγοντες που πρέπει να ληφθούν υπόψη, επειδή είναι πιθανόν ο κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος να είναι αποδεκτός υπό τις περιστάσεις της ανάθεσης.

- Εάν, κατά την εκτέλεση ενός συνόλου διαδικασιών σε μια περιοχή, όπου είναι πιθανό να υπάρχουν ουσιώδη σφάλματα, η απάντηση σε ένα διερευνητικό ερώτημα, μεταξύ πολλών, δεν ήταν η αναμενόμενη, ενδέχεται να μην απαιτηθούν πρόσθετες διαδικασίες εάν ο κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος είναι, παρόλα αυτά, σε αποδεκτό επίπεδο υπό τις περιστάσεις της ανάθεσης και υπό το φως των αποτελεσμάτων άλλων διαδικασιών.

A115. Ο ασκών το επάγγελμα μπορεί να γνωρίζει ένα θέμα (ή θέματα) που να τον κάνουν να πιστέψει ότι η πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος ενδέχεται να είναι ουσιωδώς εσφαλμένη. Τα ακόλουθα παραδείγματα δείχνουν πότε μπορεί να χρειαστούν πρόσθετες διαδικασίες, επειδή τα σφάλματα που εντοπίστηκαν υποδεικνύουν ότι η πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος ενδέχεται να είναι ουσιωδώς εσφαλμένη:

- Κατά την εκτέλεση αναλυτικών διαδικασιών, ο ασκών το επάγγελμα μπορεί να εντοπίσει μια διακύμανση ή σχέση που δεν συνάδει με άλλες σχετικές πληροφορίες ή που διαφέρει σημαντικά από τα αναμενόμενα ποσά ή αναλογίες.
- Ο ασκών το επάγγελμα μπορεί να αντιληφθεί ένα πιθανό ουσιώδες σφάλμα από την επισκόπηση εξωτερικών πηγών.
- Εάν τα εφαρμοστέα κριτήρια επιτρέπουν ποσοστό σφάλματος 10% και, βάσει μιας συγκεκριμένης δοκιμασίας, ο ασκών το επάγγελμα ανακάλυψε ποσοστό σφάλματος 9%, τότε ενδέχεται να χρειαστούν πρόσθετες διαδικασίες, επειδή ο κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος μπορεί να μην είναι αποδεκτός υπό τις περιστάσεις της ανάθεσης.
- Εάν τα αποτελέσματα των αναλυτικών διαδικασιών είναι εντός των προσδοκιών αλλά, ωστόσο, πλησιάζουν στο να υπερβούν την αναμενόμενη τιμή, τότε ενδέχεται να χρειαστούν πρόσθετες διαδικασίες, επειδή ο κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος μπορεί να μην είναι αποδεκτός υπό τις περιστάσεις της ανάθεσης.

A116. Εάν, στην περίπτωση μιας ανάθεσης περιορισμένης διασφάλισης, ένα θέμα υποπέσει στην αντίληψη του ασκούντος το επάγγελμα που τον κάνει να πιστέψει ότι η πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος ενδέχεται να είναι ουσιωδώς εσφαλμένη, τότε ο ασκών το επάγγελμα υποχρεούται από την παράγραφο 49Π να σχεδιάσει και να εκτελέσει πρόσθετες διαδικασίες. Οι πρόσθετες διαδικασίες μπορεί να περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, την υποβολή διερευνητικών ερωτημάτων προς στο κατάλληλο μέρος ή τη διενέργεια άλλων διαδικασιών ανάλογα με τις περιστάσεις.

A117. Εάν, έχοντας πραγματοποιήσει τις πρόσθετες διαδικασίες που απαιτούνται από την παράγραφο 49Π, ο ασκών το επάγγελμα δεν είναι σε θέση να συγκεντρώσει επαρκή και κατάλληλα τεκμήρια, είτε για να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι το θέμα δεν είναι πιθανό να προκαλέσει ουσιώδες σφάλμα στην πληροφόρηση υποκείμενου θέματος είτε για να ορίσει ότι αυτό όντως προκαλεί ουσιωδώς εσφαλμένη πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος, τότε υπάρχει περιορισμός πεδίου και ισχύει η παράγραφος 66.

A118. Η κρίση του ασκούντος το επάγγελμα σχετικά με τη φύση, τον χρόνο και την έκταση των πρόσθετων διαδικασιών που απαιτούνται για την απόκτηση τεκμηρίων είτε για την εξαγωγή του συμπεράσματος ότι δεν είναι πιθανή η ύπαρξη ουσιώδους σφάλματος, είτε για να διαπιστωθεί ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα, για παράδειγμα, καθοδηγείται από:

- Πληροφορίες που λαμβάνονται από την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων των διαδικασιών που έχουν ήδη πραγματοποιηθεί από τον ασκούντα το επάγγελμα,
- Την επικαιροποιημένη κατανόηση του υφιστάμενου υποκείμενου θέματος και άλλων περιστάσεων της ανάθεσης από τον ασκούντα το επάγγελμα που αποκτήθηκε καθ' όλη τη διάρκεια της ανάθεσης, και
- Την άποψη του ασκούντος το επάγγελμα σχετικά με την πειστικότητα των τεκμηρίων που απαιτούνται για την αντιμετώπιση του ζητήματος που τον κάνει να πιστεύει ότι η πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος ενδέχεται να είναι ουσιωδώς εσφαλμένη.

Συγκέντρωση μη διορθωμένων σφαλμάτων (Βλ. παρ. 51, 65)

A119. Τα μη διορθωμένα σφάλματα συσσωρεύονται κατά τη διάρκεια της ανάθεσης (βλέπε παράγραφο 51) με σκοπό την αξιολόγηση του κατά πόσον, μεμονωμένα ή αθροιστικά, είναι σημαντικά κατά τη διαμόρφωση του συμπεράσματος του ασκούντος το επάγγελμα.

A120. Ο ασκών το επάγγελμα μπορεί να ορίσει ένα ποσό κάτω από το οποίο τα σφάλματα θα ήταν σαφώς ασήμαντα και δεν θα χρειαζόταν να συγκεντρωθούν επειδή ο ασκών το επάγγελμα αναμένει ότι η συγκέντρωση τέτοιων ποσών σαφώς δεν θα είχε σημαντική επίδραση στην πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος. Το «καθαρά επουσιώδες (clearly trivial)» δεν είναι άλλη μια έκφραση για το «μη ουσιώδες (not material)». Τα θέματα που είναι καθαρά επουσιώδη είναι εντελώς διαφορετικής (μικρότερης) τάξης μεγέθους από το ουσιώδες μέγεθος που καθορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 44, και είναι θέματα καθαρά επουσιώδη, είτε όταν λαμβάνονται μεμονωμένα είτε συγκεντρωτικά και

είτε κρίνονται με οποιοδήποτε κριτήριο μεγέθους, φύσης ή περιστάσεων. Όταν υπάρχει οποιαδήποτε αβεβαιότητα σχετικά με το εάν ένα ή περισσότερα κονδύλια είναι καθαρά επουσιώδη, το θέμα θεωρείται ότι δεν είναι καθαρά επουσιώδες.

Ζητήματα κατά την εμπλοκή εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα στην ανάθεση

Φύση, χρόνος και έκταση των διαδικασιών (Βλ. παρ. 52)

A121. Τα ακόλουθα θέματα είναι συχνά σχετικά κατά τον προσδιορισμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των διαδικασιών σε σχέση με το έργο ενός εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα, όταν μέρος της εργασίας διασφάλισης εκτελείται από έναν ή περισσότερους εμπειρογνώμονες του ασκούντος το επάγγελμα (βλέπε παράγραφο A70):

- (α) Η σημασία της εργασίας του συγκεκριμένου εμπειρογνώμονα στο πλαίσιο της ανάθεσης (βλέπε επίσης παραγράφους A122–A123),
- (β) Η φύση του θέματος, με το οποίο σχετίζεται η εργασία του εν λόγω εμπειρογνώμονα,
- (γ) Οι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος στο θέμα, με το οποίο σχετίζεται η εργασία του συγκεκριμένου εμπειρογνώμονα,
- (δ) Η γνώση και η εμπειρία του ασκούντος το επάγγελμα σε προηγούμενη εργασία που είχε εκτελεσθεί από αυτόν τον εμπειρογνώμονα, και
- (ε) Εάν αυτός ο εμπειρογνώμονας υπόκειται στις πολιτικές και τις διαδικασίες δικλίδων διασφάλισης ποιότητας της ελεγκτικής εταιρείας του ασκούντος το επάγγελμα (βλέπε επίσης παραγράφους A124–A125).

Ενσωμάτωση της εργασίας ενός εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα

A122. Οι αναθέσεις διασφάλισης μπορούν να πραγματοποιηθούν σε ένα ευρύ φάσμα υφιστάμενων υποκείμενων θεμάτων που απαιτούν εξειδικευμένες δεξιότητες και γνώσεις πέρα από αυτές που κατέχει ο εταίρος ανάθεσης και άλλα μέλη της ομάδας ανάθεσης, και για τα οποία χρησιμοποιείται το έργο ενός εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα. Σε ορισμένες περιπτώσεις, θα ζητηθεί η γνώμη του εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα για την παροχή συμβουλών για ένα μεμονωμένο θέμα, αλλά όσο μεγαλύτερη είναι η σημασία της εργασίας του εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα στο πλαίσιο της ανάθεσης, τόσο πιο πιθανό είναι ο εμπειρογνώμονας να εργαστεί ως μέρος μιας διεπιστημονικής ομάδας που αποτελείται από εμπειρογνώμονες του θέματος και άλλο προσωπικό διασφάλισης. Όσο περισσότερο το έργο του

εμπειρογνώμονα ενσωματώνεται στη φύση, στον χρόνο και στην έκταση της συνολικής προσπάθειας εργασίας, τόσο πιο σημαντική είναι η αποτελεσματική αμφίδρομη επικοινωνία μεταξύ του εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα και του λοιπού προσωπικού διασφάλισης. Η αποτελεσματική αμφίδρομη επικοινωνία διευκολύνει τη σωστή ενσωμάτωση του έργου του εμπειρογνώμονα με την εργασία άλλων για την ανάθεση.

A123. Όπως σημειώνεται στην παράγραφο A71, όταν πρόκειται να χρησιμοποιηθεί το έργο ενός εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα, μπορεί να είναι σκόπιμο να εκτελεστούν ορισμένες από τις διαδικασίες που απαιτούνται από την παράγραφο 52 στο στάδιο αποδοχής ή συνέχισης της ανάθεσης. Αυτό ισχύει ιδιαίτερα όταν η εργασία του εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα θα ενσωματωθεί πλήρως με την εργασία του άλλου προσωπικού διασφάλισης και όταν η εργασία του εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα πρόκειται να χρησιμοποιηθεί στα αρχικά στάδια της ανάθεσης, για παράδειγμα κατά τον αρχικό σχεδιασμό και την αξιολόγηση κινδύνου.

Πολιτικές και διαδικασίες δικλίδων διασφάλισης ποιότητας της ελεγκτικής εταιρείας του ασκούντος το επάγγελμα

A124. Ο εσωτερικός εμπειρογνώμονας του ασκούντος το επάγγελμα μπορεί να είναι εταίρος ή μέλος του προσωπικού, συμπεριλαμβανομένου του έκτακτου προσωπικού, της ελεγκτικής εταιρείας του ασκούντος το επάγγελμα, και επομένως υπόκειται στις πολιτικές και διαδικασίες δικλίδων διασφάλισης ποιότητας αυτής της ελεγκτικής εταιρείας, σύμφωνα με το ΔΠΔΔΠ 1 (ISQC 1) ή άλλες επαγγελματικές απαιτήσεις ή απαιτήσεις νόμου ή κανονισμού, που είναι τουλάχιστον εξίσου απαιτητικές με το ΔΠΔΔΠ 1 (ISQC 1). Εναλλακτικά, ο εσωτερικός εμπειρογνώμονας του ασκούντος το επάγγελμα μπορεί να είναι εταίρος ή μέλος του προσωπικού, συμπεριλαμβανομένου του έκτακτου προσωπικού μιας ελεγκτικής εταιρείας δικτύου, η οποία μπορεί να μοιράζεται κοινές πολιτικές και διαδικασίες δικλίδων διασφάλισης ποιότητας με την ελεγκτική εταιρεία του ασκούντος το επάγγελμα. Ο εξωτερικός εμπειρογνώμονας του ασκούντος το επάγγελμα δεν είναι μέλος της ομάδας ανάθεσης και δεν υπόκειται σε πολιτικές και διαδικασίες δικλίδων διασφάλισης ποιότητας, σύμφωνα με το ΔΠΔΔΠ 1 (ISQC 1).

A125. Οι ομάδες ανάθεσης δικαιούνται να βασίζονται στο σύστημα δικλίδων διασφάλισης ποιότητας της ελεγκτικής εταιρείας, εκτός εάν οι πληροφορίες που παρέχονται από την ελεγκτική εταιρεία ή άλλα μέρη υποδηλώνουν κάτι διαφορετικό. Η έκταση αυτής της εμπιστοσύνης θα ποικίλλει ανάλογα με τις περιστάσεις και μπορεί να επηρεάσει τη φύση, τον χρόνο και την έκταση των

διαδικασιών του ασκούντος το επάγγελμα σε σχέση με θέματα όπως:

- Η ικανότητα και οι δεξιότητες, μέσω προγραμμάτων πρόσληψης και κατάρτισης.
- Η αξιολόγηση του ασκούντος το επάγγελμα για την αντικειμενικότητα του εμπειρογνώμονά του. Οι εσωτερικοί εμπειρογνώμονες του ασκούντος το επάγγελμα υπόκεινται σε σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που αφορούν στην ανεξαρτησία.
- Η αξιολόγηση του επαγγελματία επί της επάρκειας της εργασίας του εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα. Για παράδειγμα, τα προγράμματα κατάρτισης της ελεγκτικής εταιρείας μπορεί να παρέχουν στους εσωτερικούς εμπειρογνώμονες του ασκούντος το επάγγελμα την κατάλληλη κατανόηση της αλληλεπίδρασης της εμπειρίας τους με τη διαδικασία συλλογής τεκμηρίων. Η εξάρτηση από τέτοια εκπαίδευση και άλλες διαδικασίες της εταιρείας, όπως πρωτόκολλα για τον προσδιορισμό του πεδίου της εργασίας των εσωτερικών εμπειρογνώμωνων του ασκούντος το επάγγελμα, μπορεί να επηρεάσει τη φύση, το χρόνο και την έκταση των διαδικασιών του ιδίου για την αξιολόγηση της επάρκειας του έργου του εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα.
- Η τήρηση κανονιστικών και νομικών απαιτήσεων, μέσω διαδικασιών παρακολούθησης.
- Η συμφωνία με τον εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα.

Αυτή η εξάρτηση δεν μειώνει την ευθύνη του ασκούντος το επάγγελμα να εκπληρώσει τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΑΔ.

Η ικανότητα, οι δεξιότητες και η αντικειμενικότητα του εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα (Βλ. παρ. 52(α))

A126. Οι πληροφορίες σχετικά με την ικανότητα, τις δεξιότητες και την αντικειμενικότητα του εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα μπορεί να προέρχονται από διάφορες πηγές, όπως:

- Προσωπική εμπειρία με προηγούμενη εργασία του συγκεκριμένου εμπειρογνώμονα.
- Συζητήσεις με τον συγκεκριμένο εμπειρογνώμονα.
- Συζητήσεις με άλλους ασκούντες το επάγγελμα ή άλλους που είναι εξοικειωμένοι με το έργο του συγκεκριμένου εμπειρογνώμονα.
- Γνώση των προσόντων του συγκεκριμένου εμπειρογνώμονα, συμμετοχή με

την ιδιότητα του μέλους σε επαγγελματικό οργανισμό ή κλαδική ένωση, άδεια άσκησης επαγγέλματος ή άλλες μορφές εξωτερικής αναγνώρισης.

- Δημοσιευμένες εργασίες ή βιβλία γραμμένα από τον συγκεκριμένο εμπειρογνώμονα.
- Πολιτικές και διαδικασίες δικλίδων διασφάλισης ποιότητας της ελεγκτικής εταιρείας (βλ. επίσης παραγράφους A124–A125).

A127. Ενώ οι εμπειρογνώμονες του ασκούντος το επάγγελμα δεν απαιτείται να έχουν την ίδια επάρκεια με τον ασκούντα το επάγγελμα στην εκτέλεση όλων των πτυχών μιας ανάθεσης διασφάλισης, ο εμπειρογνώμονας, του οποίου η εργασία χρησιμοποιείται, μπορεί να χρειάζεται επαρκή κατανόηση των σχετικών ΔΠΑΔ για να μπορέσει να συσχετίσει την εργασία που του έχει ανατεθεί με τον σκοπό της ανάθεσης.

A128. Η αξιολόγηση του εάν οι απειλές κατά της αντικειμενικότητας βρίσκονται σε αποδεκτό επίπεδο μπορεί να εξαρτάται από τον ρόλο του εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα και τη σημασία της εργασίας του στο πλαίσιο της ανάθεσης. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ενδέχεται να μην είναι δυνατό να εξαλειφθούν οι περιστάσεις που δημιουργούν απειλές ούτε να εφαρμοστούν διασφαλίσεις για τη μείωση των απειλών σε αποδεκτό επίπεδο, για παράδειγμα, εάν ένας προτεινόμενος εμπειρογνώμονας του ασκούντος το επάγγελμα είναι άτομο που έχει διαδραματίσει σημαντικό ρόλο στην κατάρτιση της πληροφόρησης υποκείμενου θέματος.

A129. Κατά την αξιολόγηση της αντικειμενικότητας ενός εξωτερικού εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα, μπορεί να χρειάζεται:

- Ερώτηση προς το κατάλληλο μέρος για τυχόν γνωστά συμφέροντα ή σχέσεις που έχει με τον εξωτερικό εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα που ενδέχεται να επηρεάσουν την αντικειμενικότητα αυτού του εμπειρογνώμονα.
- Συζήτηση με τον συγκεκριμένο εμπειρογνώμονα επί εφαρμοστέων μέτρων προστασίας, συμπεριλαμβανομένων τυχόν επαγγελματικών απαιτήσεων που ισχύουν για αυτόν τον εμπειρογνώμονα και αξιολόγηση του εάν αυτά τα μέτρα προστασίας είναι επαρκή για τη μείωση των απειλών σε αποδεκτό επίπεδο. Τα συμφέροντα και οι σχέσεις που μπορεί να είναι χρήσιμο να συζητηθούν με τον εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα περιλαμβάνουν:
 - Χρηματοοικονομικά συμφέροντα.

- Επιχειρηματικές και προσωπικές σχέσεις.
- Παροχή άλλων υπηρεσιών από τον εμπειρογνώμονα, συμπεριλαμβανομένου του οργανισμού, στην περίπτωση εξωτερικού εμπειρογνώμονα που είναι οργανισμός.
- Σε ορισμένες περιπτώσεις, μπορεί επίσης να είναι σκόπιμο για τον ασκούντα το επάγγελμα να λάβει έγγραφη διαβεβαίωση από τον εξωτερικό εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα σχετικά με τυχόν συμφέροντα ή σχέσεις με το κατάλληλο μέρος, για τα οποία ο εμπειρογνώμονας γνωρίζει.

Απόκτηση κατανόησης του πεδίου εμπειρογνωμοσύνης του εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα (Βλ. παρ. 52(β))

A130. Η επαρκής κατανόηση του πεδίου εμπειρογνωμοσύνης του εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα επιτρέπει στον ασκούντα το επάγγελμα να:

- (α) Συμφωνεί με τον εμπειρογνώμονά του τη φύση, το πεδίο και τους στόχους της εργασίας του για τους σκοπούς του ασκούντος το επάγγελμα, και
- (β) Αξιολογεί την επάρκεια αυτής της εργασίας για τους σκοπούς του ασκούντος το επάγγελμα.

A131. Πτυχές του πεδίου του εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα που σχετίζονται με την κατανόηση του ασκούντος το επάγγελμα μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Εάν το πεδίο του συγκεκριμένου εμπειρογνώμονα έχει τομείς ειδικότητας που σχετίζονται με την ανάθεση.
- Εάν ισχύουν επαγγελματικά ή άλλα πρότυπα και κανονιστικές ή νομικές απαιτήσεις.
- Ποιες παραδοχές και μέθοδοι, συμπεριλαμβανομένων των μοντέλων κατά περίπτωση, χρησιμοποιούνται από τον εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα και εάν αυτές είναι γενικά αποδεκτές στο πεδίο του συγκεκριμένου εμπειρογνώμονα και κατάλληλες για τις περιστάσεις της ανάθεσης.
- Τη φύση των εσωτερικών και εξωτερικών δεδομένων ή πληροφοριών που χρησιμοποιεί ο εμπειρογνώμονας του ασκούντος το επάγγελμα.

Συμφωνία με τον εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα (Βλ. παρ. 52(γ))

A132. Μπορεί να είναι σκόπιμο η συμφωνία του ασκούντος το επάγγελμα με τον εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα να περιλαμβάνει επίσης θέματα

όπως τα ακόλουθα:

- (α) Τους αντίστοιχους ρόλους και τις αρμοδιότητες του ασκούντος το επάγγελμα και του εμπειρογνώμονα,
- (β) Τη φύση, το χρονοδιάγραμμα και την έκταση της επικοινωνίας μεταξύ του επαγγελματία και του συγκεκριμένου εμπειρογνώμονα, συμπεριλαμβανομένης της μορφής οποιασδήποτε έκθεσης που πρέπει να υποβληθεί από τον εν λόγω εμπειρογνώμονα, και
- (γ) Η ανάγκη για τήρηση των απαιτήσεων εμπιστευτικότητας από τον εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα.

A133. Τα θέματα που αναφέρονται στην παράγραφο A125 ενδέχεται να επηρεάσουν το επίπεδο λεπτομέρειας και τη διατύπωση της συμφωνίας μεταξύ του ασκούντος το επάγγελμα και του εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα, συμπεριλαμβανομένου του κατά πόσον είναι σκόπιμο η συμφωνία να είναι έγγραφη. Η συμφωνία μεταξύ του επαγγελματία και του εξωτερικού εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα έχει συχνά τη μορφή επιστολής αναθέσεως.

Αξιολόγηση της επάρκειας του έργου του εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα (Βλ. παρ. 52(δ))

A134. Τα ακόλουθα θέματα μπορεί να είναι σχετικά κατά την αξιολόγηση της επάρκειας της εργασίας του εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα για τους σκοπούς του ασκούντος το επάγγελμα:

- (α) Η συνάφεια και το εύλογο των πορισμάτων ή των συμπερασμάτων του συγκεκριμένου εμπειρογνώμονα και η συνοχή τους με άλλα τεκμήρια,
- (β) Εάν η εργασία του συγκεκριμένου εμπειρογνώμονα περιλαμβάνει τη χρήση σημαντικών παραδοχών και μεθόδων, η συνάφεια και το εύλογο αυτών των παραδοχών και μεθόδων υπό τις περιστάσεις, και
- (γ) Εάν η εργασία του συγκεκριμένου εμπειρογνώμονα περιλαμβάνει τη χρήση δεδομένων πηγής που είναι σημαντικά για την εργασία του, η συνάφεια, η πληρότητα και η ακρίβεια αυτών των δεδομένων πηγής.

A135. Εάν ο ασκών το επάγγελμα κρίνει ότι η εργασία του εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα δεν είναι επαρκής για τους σκοπούς του, οι επιλογές που έχει στη διάθεσή του περιλαμβάνουν:

- (α) Συμφωνία με τον εν λόγω εμπειρογνώμονα σχετικά με τη φύση και την έκταση του περαιτέρω έργου που πρέπει να εκτελέσει, ή

(β) Διενέργεια πρόσθετων διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις.

Εργασία που εκτελείται από άλλον επαγγελματία, έναν υπεύθυνο ή εμπειρογνώμονα επιμετρητή ή αξιολογητή ή έναν εσωτερικό ελεγκτή (Βλ. παρ. 53–55)

A136. Αν και οι παράγραφοι A121–A135 έχουν γραφτεί στο πλαίσιο της χρήσης της εργασίας που εκτελείται από έναν εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα, μπορεί επίσης να παρέχουν χρήσιμες οδηγίες σχετικά με τη χρήση της εργασίας που εκτελείται από άλλον ασκούντα το επάγγελμα, εμπειρογνώμονα επιμετρητή ή αξιολογητή ή έναν εσωτερικό ελεγκτή.

Έγγραφες διαβεβαιώσεις (Βλ. παρ. 56)

A137. Η έγγραφη επιβεβαίωση των προφορικών διαβεβαιώσεων μειώνει την πιθανότητα παρεξηγήσεων μεταξύ του ασκούντος το επάγγελμα και του κατάλληλου ή των κατάλληλων μερών. Το ή τα άτομα από τα οποία ο ασκών το επάγγελμα ζητά έγγραφες διαβεβαιώσεις θα είναι συνήθως μέλη της ανώτατης διοίκησης ή των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση ανάλογα, για παράδειγμα, με τη δομή διοίκησης και διακυβέρνησης του κατάλληλου ή των κατάλληλων μερών, η οποία μπορεί να διαφέρει ανάλογα με τη δικαιοδοσία και ανά οντότητα, αντανακλώντας επιρροές όπως διαφορετικά πολιτιστικά και νομικά υπόβαθρα, μέγεθος και χαρακτηριστικά ιδιοκτησιακού καθεστώτος.

A138. Άλλες έγγραφες διαβεβαιώσεις που ζητούνται μπορεί να περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- Εάν το ή τα κατάλληλα μέρη πιστεύουν ότι τα αποτελέσματα των μη διορθωμένων σφαλμάτων είναι ασήμαντα, μεμονωμένα και συνολικά, για την πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος. Μια περίληψη τέτοιων στοιχείων περιλαμβάνεται συνήθως ή επισυνάπτεται στην έγγραφη διαβεβαίωση.
- Ότι οι σημαντικές παραδοχές που χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση ουσιωδών εκτιμήσεων είναι εύλογες.
- Ότι το ή τα κατάλληλα μέρη έχουν κοινοποιήσει στον ασκούντα το επάγγελμα όλες τις αδυναμίες στις εσωτερικές δικλίδες ελέγχου που σχετίζονται με την ανάθεση, οι οποίες δεν είναι σαφώς ασήμαντες και άνευ συνεπειών, και τις οποίες γνωρίζουν το ή τα κατάλληλα μέρη, και
- Όταν το υπεύθυνο μέρος είναι διαφορετικό από τον επιμετρητή ή τον αξιολογητή, ότι το υπεύθυνο μέρος αναγνωρίζει την ευθύνη για το υφιστάμενο υποκείμενο θέμα.

A139. Οι διαβεβαιώσεις από το ή τα κατάλληλα μέρη δεν μπορούν να

αντικαταστήσουν άλλα τεκμήρια που ο ασκών το επάγγελμα θα μπορούσε εύλογα να αναμένει ότι είναι διαθέσιμα. Παρόλο που οι έγγραφες διαβεβαιώσεις παρέχουν τα απαραίτητα τεκμήρια, δεν παρέχουν από μόνες τους επαρκή και κατάλληλα στοιχεία για οποιοδήποτε από τα θέματα, με τα οποία ασχολούνται. Επιπλέον, το γεγονός ότι ο ασκών το επάγγελμα έχει λάβει αξιόπιστες έγγραφες διαβεβαιώσεις δεν επηρεάζει τη φύση ή την έκταση άλλων τεκμηρίων που αποκτά ο ασκών το επάγγελμα.

Αιτούμενες έγγραφες διαβεβαιώσεις που δεν παρέχονται ή δεν είναι αξιόπιστες (Βλ. παρ. 60)

A140. Οι περιπτώσεις στις οποίες ο ασκών το επάγγελμα μπορεί να μην είναι σε θέση να λάβει τις αιτούμενες έγγραφες διαβεβαιώσεις περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, όταν:

- Το υπεύθυνο μέρος συνάπτει συμβάσεις με ένα τρίτο μέρος για να πραγματοποιήσει τη σχετική επιμέτρηση ή αξιολόγηση και αργότερα αναθέτει στον ασκούντα το επάγγελμα να αναλάβει μια ανάθεση διασφάλισης σχετικά με την προκύπτουσα πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος. Σε ορισμένες τέτοιες περιπτώσεις, για παράδειγμα, όταν το υπεύθυνο μέρος έχει μια συνεχή σχέση με τον επιμετρητή ή τον αξιολογητή, το υπεύθυνο μέρος μπορεί να είναι σε θέση να κανονίσει ώστε ο επιμετρητής ή ο αξιολογητής να παρέχει τις αιτούμενες έγγραφες διαβεβαιώσεις ή το υπεύθυνο μέρος μπορεί να είναι σε θέση να παρέχει τέτοιες διαβεβαιώσεις εφόσον έχει εύλογη βάση για να το πράξει, αλλά, σε άλλες περιπτώσεις, αυτό μπορεί να μην είναι έτσι.
- Ένας σκοπούμενος χρήστης αναθέτει στον ασκούντα το επάγγελμα να αναλάβει μια ανάθεση διασφάλισης σχετικά με πληροφορίες που είναι διαθέσιμες δημοσίως, αλλά δεν έχει του είδους τη σχέση που απαιτείται με το υπεύθυνο μέρος ώστε να διασφαλιστεί ότι το μέρος ανταποκρίνεται στο αίτημα του ασκούντος το επάγγελμα για έγγραφη διαβεβαίωση.
- Η ανάθεση διασφάλισης πραγματοποιείται ενάντια στις επιθυμίες του επιμετρητή ή του αξιολογητή. Αυτό μπορεί να συμβαίνει όταν, για παράδειγμα, η ανάθεση πραγματοποιείται βάσει δικαστικής απόφασης ή όταν ο νομοθέτης ή άλλη αρμόδια αρχή απαιτεί από έναν ασκούντα το επάγγελμα του δημόσιου τομέα να αναλάβει μια συγκεκριμένη ανάθεση.

Σε αυτές ή σε παρόμοιες περιπτώσεις, ο ασκών το επάγγελμα μπορεί να μην έχει πρόσβαση στα τεκμήρια που απαιτούνται για την υποστήριξη του συμπεράσματός του. Σε αυτή την περίπτωση, εφαρμόζεται η παράγραφος 66 του παρόντος ΔΠΑΔ.

Μεταγενέστερα γεγονότα (Βλ. παρ. 61)

A141. Η εξέταση μεταγενέστερων γεγονότων σε ορισμένες αναθέσεις διασφάλισης μπορεί να μην είναι σχετική λόγω της φύσης του υφιστάμενου υποκείμενου θέματος. Για παράδειγμα, όταν η ανάθεση απαιτεί συμπέρασμα σχετικά με την ακρίβεια μιας στατιστικής απόδοσης σε μια χρονική στιγμή, τα γεγονότα που συμβαίνουν μεταξύ αυτού του χρονικού σημείου και της ημερομηνίας της έκθεσης διασφάλισης ενδέχεται να μην επηρεάζουν το συμπέρασμα ή να απαιτούν γνωστοποίηση στην δήλωση ή στην έκθεση διασφάλισης.

A142. Όπως σημειώνεται στην παράγραφο 61, ο ασκών το επάγγελμα δεν έχει καμία ευθύνη να εκτελέσει οποιεσδήποτε διαδικασίες σχετικά με την πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος μετά την ημερομηνία της έκθεσής του. Ωστόσο, εάν, μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ασκούντος το επάγγελμα, του γνωστοποιηθεί ένα γεγονός που, εάν του ήταν γνωστό κατά την ημερομηνία της έκθεσής του, μπορεί να είχε αναγκαστεί να τροποποιήσει την έκθεσή του, τότε ο ασκών το επάγγελμα μπορεί να χρειαστεί να συζητήσει το θέμα με το ή τα κατάλληλα μέρη ή να προβεί σε άλλα μέτρα ανάλογα με τις περιστάσεις.

Άλλες πληροφορίες (Βλ. παρ. 62)

A143. Περαιτέρω ενέργειες που μπορεί να είναι κατάλληλες εάν ο ασκών το επάγγελμα εντοπίσει μια ουσιώδη ασυνέπεια ή αντιληφθεί ένα ουσιώδες σφάλμα γεγονότος περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:

- Αίτημα προς το(τα) κατάλληλο(α) μέρος(η) να συμβουλευτεί(ούν) ένα εξουσιοδοτημένο τρίτο μέρος, όπως ο νομικός σύμβουλος του(των) κατάλληλου(ων) μέρους(ων).
- Λήψη νομικών συμβουλών σχετικά με τις συνέπειες διαφορετικών τρόπων δράσης.
- Επικοινωνία με τρίτα μέρη (για παράδειγμα, ρυθμιστικό φορέα).
- Η μη αποδέσμευση της έκθεσης διασφάλισης.
- Απεμπλοκή από την ανάθεση, όπου η απεμπλοκή είναι δυνατή σύμφωνα με την εφαρμοστέα νομοθεσία ή κανονισμό.
- Περιγραφή της ουσιώδους ασυνέπειας στην έκθεση διασφάλισης.

Περιγραφή εφαρμοστέων κριτηρίων (Βλ. παρ. 63)

A144. Η περιγραφή των εφαρμοστέων κριτηρίων συμβουλεύει τους σκοπούμενους χρήστες του πλαισίου, στο οποίο βασίζεται η πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος και είναι ιδιαίτερα σημαντική όταν υπάρχουν σημαντικές διαφορές

μεταξύ των διαφόρων κριτηρίων, σχετικά με το πως μπορούν να αντιμετωπιστούν συγκεκριμένα θέματα στην πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος.

A145. Η περιγραφή ότι η πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος έχει καταρτιστεί σύμφωνα με συγκεκριμένα εφαρμοστέα κριτήρια, είναι κατάλληλη μόνο εάν η πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος συμμορφώνεται με όλες τις σχετικές απαιτήσεις αυτών των εφαρμοστέων κριτηρίων που είναι αποτελεσματικά.

A146. Η περιγραφή των εφαρμοστέων κριτηρίων που περιέχει ανακριβή, επιφυλακτική ή περιοριστική γλώσσα (για παράδειγμα, «η πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος είναι σε ουσιαστική συμμόρφωση με τις απαιτήσεις του XYZ») δεν αποτελεί επαρκή περιγραφή, καθώς μπορεί να παραπλανήσει τους χρήστες της πληροφόρησης του υποκείμενου θέματος.

Διαμόρφωση συμπεράσματος διασφάλισης

Επάρκεια και καταλληλότητα τεκμηρίων (Βλ. παρ. 12(θ), 64)

A147. Τεκμήρια απαιτούνται για την υποστήριξη του συμπεράσματος και της έκθεσης διασφάλισης του ασκούντος το επάγγελμα. Έχουν αθροιστικό χαρακτήρα και αποκτώνται κυρίως από διαδικασίες που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια της ανάθεσης. Μπορεί, ωστόσο, να περιλαμβάνουν και πληροφορίες που λαμβάνονται από άλλες πηγές, όπως προηγούμενες αναθέσεις (υπό την προϋπόθεση ότι ο ασκών το επάγγελμα έχει διαπιστώσει εάν έχουν συμβεί αλλαγές από την προηγούμενη ανάθεση που μπορεί να επηρεάσουν τη συνάφειά της με την υφιστάμενη ανάθεση) ή τις διαδικασίες ποιοτικού ελέγχου μιας ελεγκτικής εταιρείας για αποδοχή και συνέχιση πελάτη. Τα τεκμήρια μπορεί να προέρχονται από πηγές εντός και εκτός των κατάλληλων μερών. Επίσης, οι πληροφορίες που ενδέχεται να χρησιμοποιηθούν ως τεκμήρια μπορεί να έχουν καταρτιστεί από εμπειρογνώμονα που απασχολείται ή προσλαμβάνεται από το ή τα αρμόδια μέρη. Τα τεκμήρια περιλαμβάνουν τόσο πληροφορίες που υποστηρίζουν και επιβεβαιώνουν πτυχές της πληροφόρησης του υποκείμενου θέματος όσο και κάθε πληροφορία που έρχεται σε αντίθεση με πτυχές της πληροφόρησης του υποκείμενου θέματος. Επιπλέον, σε ορισμένες περιπτώσεις, η απουσία πληροφόρησης (για παράδειγμα, άρνηση από τα αρμόδια μέρη να παράσχουν μια ζητούμενη διαβεβαίωση) χρησιμοποιείται από τον ασκούντα το επάγγελμα και, ως εκ τούτου, αποτελεί επίσης τεκμήριο. Το μεγαλύτερο μέρος της εργασίας του ασκούντος το επάγγελμα για τη διαμόρφωση του συμπεράσματος διασφάλισης συνίσταται στην απόκτηση και την αξιολόγηση τεκμηρίων.

A148. Η επάρκεια και η καταλληλότητα των τεκμηρίων είναι αλληλένδετες. Η επάρκεια είναι το μέτρο της ποσότητας των τεκμηρίων. Η ποσότητα των τεκμηρίων που απαιτούνται επηρεάζεται από τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος της πληροφόρησης του υποκείμενου θέματος (όσο υψηλότεροι είναι οι κίνδυνοι, τόσο περισσότερα τεκμήρια είναι πιθανό να απαιτηθούν) και επίσης από την ποιότητα των τεκμηρίων αυτών (όσο υψηλότερη είναι η ποιότητα, τόσο λιγότερα απαιτούνται). Ωστόσο, η απόκτηση περισσότερων τεκμηρίων μπορεί να μην αντισταθμίσει την κακή τους ποιότητα.

A149. Η καταλληλότητα είναι το μέτρο της ποιότητας των τεκμηρίων, δηλαδή της συνάφειάς τους και της αξιοπιστίας τους ως προς την υποστήριξη του συμπεράσματος του ασκούντος το επάγγελμα. Η αξιοπιστία των τεκμηρίων επηρεάζεται από την πηγή και τη φύση τους και εξαρτάται από τις επιμέρους συνθήκες υπό τις οποίες αυτά αποκτώνται. Μπορούν να γίνουν γενικεύσεις σχετικά με την αξιοπιστία διαφόρων ειδών τεκμηρίων. Ωστόσο, τέτοιες γενικεύσεις υπόκεινται σε σημαντικές εξαιρέσεις. Ακόμη και όταν αποκτώνται τεκμήρια από πηγές εξωτερικές του(των) κατάλληλου(ων) μέρους(μερών), ενδέχεται να υπάρχουν περιστάσεις που θα μπορούσαν να επηρεάσουν την αξιοπιστία τους. Για παράδειγμα, τα στοιχεία που λαμβάνονται από μια εξωτερική πηγή μπορεί να μην είναι αξιόπιστα εάν η πηγή δεν είναι ενημερωμένη ή αντικειμενική. Αν και αναγνωρίζεται ότι ενδέχεται να υπάρχουν εξαιρέσεις, οι ακόλουθες γενικεύσεις σχετικά με την αξιοπιστία των τεκμηρίων μπορεί να είναι χρήσιμες:

- Τα τεκμήρια είναι πιο αξιόπιστα όταν λαμβάνονται από πηγές εκτός των κατάλληλων μερών.
- Τα τεκμήρια που παράγονται εσωτερικά είναι πιο αξιόπιστα όταν οι σχετικές δικλίδες ελέγχου είναι αποτελεσματικές.
- Τα τεκμήρια που λαμβάνονται απευθείας από τον ασκούντα το επάγγελμα (για παράδειγμα, η παρατήρηση της εφαρμογής μιας δικλίδας ελέγχου) είναι πιο αξιόπιστα από τα τεκμήρια που λαμβάνονται έμμεσα ή συμπερασματικά (για παράδειγμα, έρευνα σχετικά με την εφαρμογή μιας δικλίδας ελέγχου).
- Τα τεκμήρια είναι πιο αξιόπιστα όταν υπάρχουν σε μορφή τεκμηρίωσης, έντυπης, ηλεκτρονικής ή άλλου μέσου (για παράδειγμα, μια σύγχρονη έγγραφη καταγραφή μιας συνάντησης είναι συνήθως πιο αξιόπιστη από μια επακόλουθη προφορική αναπαράσταση του τι συζητήθηκε).

A150. Ο ασκών το επάγγελμα συνήθως αποκτά μεγαλύτερη διασφάλιση από συνεπή

τεκμήρια που αποκτώνται από διαφορετικές πηγές ή είναι διαφορετικής φύσης από ότι από τεκμήρια που εξετάζονται μεμονωμένα. Επιπλέον, η απόκτηση τεκμηρίων που αποκτώνται από διαφορετικές πηγές ή είναι διαφορετικής φύσης μπορεί να υποδηλώνει ότι ένα μεμονωμένο τεκμήριο δεν είναι αξιόπιστο. Για παράδειγμα, οι επιβεβαιωτικές πληροφορίες που λαμβάνονται από μια πηγή ανεξάρτητη από το κατάλληλο μέρος, μπορεί να αυξήσουν τη διασφάλιση που αποκτά ο ασκών το επάγγελμα, από ότι μια διαβεβαίωση από το κατάλληλο μέρος. Αντίθετα, όταν τα τεκμήρια που λαμβάνονται από μια πηγή δεν συνάδουν με αυτά που λαμβάνονται από άλλη, ο ασκών το επάγγελμα καθορίζει ποιες πρόσθετες διαδικασίες είναι απαραίτητες για την επίλυση της ασυνέπειας.

A151. Από την άποψη της απόκτησης επαρκών και κατάλληλων τεκμηρίων, είναι γενικά πιο δύσκολο να αποκτηθεί διασφάλιση για πληροφόρηση του υποκειμένου θέματος που καλύπτει μια χρονική περίοδο, παρά για πληροφόρηση του υποκειμένου θέματος σε μια χρονική στιγμή. Επιπλέον, τα συμπεράσματα που παρέχονται σχετικά με τις διαδικασίες περιορίζονται συνήθως στην περίοδο που καλύπτεται από την ανάθεση. Ο ασκών το επάγγελμα δεν παρέχει κανένα συμπέρασμα σχετικά με το εάν η διαδικασία θα συνεχίσει να λειτουργεί με τον καθορισμένο τρόπο στο μέλλον.

A152. Το εάν έχουν συγκεντρωθεί επαρκή και κατάλληλα τεκμήρια στα οποία θα βασιστεί το συμπέρασμα του ασκούντος το επάγγελμα είναι θέμα επαγγελματικής κρίσης.

A153. Σε ορισμένες περιστάσεις, ο ασκών το επάγγελμα μπορεί να μην έχει αποκτήσει την επάρκεια ή την καταλληλότητα των τεκμηρίων που περίμενε να αποκτήσει μέσω των προγραμματισμένων διαδικασιών. Υπό αυτές τις περιστάσεις, ο ασκών το επάγγελμα θεωρεί ότι τα τεκμήρια που προέκυψαν από τις διαδικασίες που πραγματοποιήθηκαν δεν είναι επαρκή και κατάλληλα ώστε να μπορέσει να διαμορφώσει συμπέρασμα σχετικά με την πληροφόρηση του υποκειμένου θέματος. Ο ασκών το επάγγελμα μπορεί:

- Να επεκτείνει το έργο που εκτελείται, ή
- Να εκτελέσει άλλες διαδικασίες που κρίθηκαν από τον ασκούντα το επάγγελμα ως απαραίτητες υπό τις περιστάσεις.

Όταν κανένα από τα δύο δεν είναι εφικτό υπό τις περιστάσεις, ο ασκών το επάγγελμα δεν θα είναι σε θέση να συγκεντρώσει επαρκή και κατάλληλα τεκμήρια για να διαμορφώσει συμπέρασμα. Αυτή η κατάσταση μπορεί να προκύψει ακόμα κι αν ο ασκών το επάγγελμα δεν έχει αντιληφθεί ένα θέμα

που τον κάνει να πιστεύει ότι η πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος ενδέχεται να είναι ουσιωδώς εσφαλμένη, όπως αναφέρεται στην παράγραφο 49Π.

Αξιολόγηση επάρκειας και καταλληλότητας τεκμηρίων (Βλ. παρ. 65)

A154. Μια ανάθεση διασφάλισης είναι μια σωρευτική και επαναληπτική διαδικασία. Καθώς ο ασκών το επάγγελμα εκτελεί προγραμματισμένες διαδικασίες, τα τεκμήρια που αποκτήθηκαν ενδέχεται να τον αναγκάσουν να αλλάξει τη φύση, το χρονοδιάγραμμα ή την έκταση άλλων προγραμματισμένων διαδικασιών. Μπορεί να περιέλθουν στην προσοχή του ασκούντος το επάγγελμα πληροφορίες που διαφέρουν σημαντικά από τις αναμενόμενες και στις οποίες βασίστηκαν οι προγραμματισμένες διαδικασίες. Για παράδειγμα:

- Η έκταση των σφαλμάτων που εντοπίζει ο ασκών το επάγγελμα μπορεί να αλλάξει την επαγγελματική κρίση του σχετικά με την αξιοπιστία συγκεκριμένων πηγών πληροφόρησης.
- Ο ασκών το επάγγελμα μπορεί να αντιληφθεί διαφορές στις σχετικές πληροφορίες ή ασυνεπή ή ελλιπή τεκμήρια.
- Εάν πραγματοποιήθηκαν αναλυτικές διαδικασίες προς το τέλος της ανάθεσης, τα αποτελέσματα αυτών των διαδικασιών μπορεί να υποδεικνύουν έναν προηγουμένως μη αναγνωρισμένο κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος.

Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο ασκών το επάγγελμα μπορεί να χρειαστεί να επανεκτιμήσει τις προγραμματισμένες διαδικασίες.

A155. Η επαγγελματική κρίση του ασκούντος το επάγγελμα ως προς το τι συνιστά επαρκές και κατάλληλο τεκμήριο επηρεάζεται από παράγοντες όπως οι ακόλουθοι:

- Η σοβαρότητα πιθανού σφάλματος και το ενδεχόμενο να έχει ουσιώδη επίπτωση, μεμονωμένα ή όταν συναθροίζεται με άλλα πιθανά σφάλματα, στην πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος.
- Η αποτελεσματικότητα των απαντήσεων του ή των κατάλληλων μερών για την αντιμετώπιση του γνωστού κινδύνου ουσιώδους σφάλματος.
- Η εμπειρία που αποκτήθηκε κατά τη διάρκεια προηγούμενων αναθέσεων διασφάλισης σχετικά με παρόμοια πιθανά σφάλματα.
- Τα αποτελέσματα των διαδικασιών που εκτελέστηκαν, συμπεριλαμβανομένου του εάν οι διαδικασίες αυτές εντόπισαν συγκεκριμένα σφάλματα.

- Η πηγή και η αξιοπιστία των διαθέσιμων πληροφοριών.
- Η πειστικότητα των τεκμηρίων.
- Η κατανόηση του ή των κατάλληλων μερών και του περιβάλλοντός τους.

Περιορισμοί πεδίου (Βλ. παρ. 26, 66)

A156. Ένας περιορισμός πεδίου μπορεί να προκύψει από:

- (α) Περιστάσεις πέρα από τον έλεγχο του ή των κατάλληλων μερών. Για παράδειγμα, η τεκμηρίωση που ο ασκών το επάγγελμα θεωρεί απαραίτητο να επιθεωρήσει μπορεί να έχει καταστραφεί κατά λάθος.
- (β) Περιστάσεις που σχετίζονται με τη φύση ή το χρόνο του έργου του ασκούντος το επάγγελμα. Για παράδειγμα, μια φυσική διαδικασία που ο ασκών το επάγγελμα θεωρεί απαραίτητο να παρατηρήσει μπορεί να έχει συμβεί πριν από την ανάθεση στον ασκούντα το επάγγελμα, ή
- (γ) Περιορισμοί που επιβάλλονται από το υπεύθυνο μέρος, τον επιμετρητή ή τον αξιολογητή ή το αναθέτον μέρος στον ασκούντα το επάγγελμα που, για παράδειγμα, μπορεί να τον εμποδίσουν να εκτελέσει μια διαδικασία, την οποία ο ίδιος θεωρεί απαραίτητη υπό τις περιστάσεις. Περιορισμοί αυτού του είδους μπορεί να έχουν άλλες συνέπειες για τη ανάθεση, όπως ζητήματα του ασκούντα το επάγγελμα περί κινδύνου ανάθεσης, καθώς και αποδοχής και συνέχισης της ανάθεσης.

A157. Η αδυναμία εκτέλεσης μιας συγκεκριμένης διαδικασίας δεν συνιστά περιορισμό του πεδίου εάν ο ασκών το επάγγελμα είναι σε θέση να συγκεντρώσει επαρκή και κατάλληλα τεκμήρια εκτελώντας εναλλακτικές διαδικασίες.

A158. Οι διαδικασίες που εκτελούνται σε μια ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης είναι, εξ' ορισμού, περιορισμένες σε σύγκριση με αυτές που απαιτούνται σε μια ανάθεση εύλογης διασφάλισης. Οι περιορισμοί που είναι γνωστό ότι υπάρχουν πριν από την αποδοχή μιας ανάθεσης περιορισμένης διασφάλισης αποτελούν σχετικό ζήτημα κατά τον καθορισμό της ύπαρξης των προϋποθέσεων μιας ανάθεσης διασφάλισης, ιδίως εάν η ανάθεση παρουσιάζει τα χαρακτηριστικά πρόσβασης σε τεκμήρια (βλ. παράγραφο 24(β)(iv)) και ορθολογικού σκοπού (βλέπε παράγραφο 24(β)(vi)). Εάν επιβληθεί περαιτέρω περιορισμός από το ή τα κατάλληλα μέρη μετά την αποδοχή μιας ανάθεσης περιορισμένης διασφάλισης, μπορεί να είναι σκόπιμη η απεμπλοκή από την ανάθεση, όπου αυτή είναι δυνατή, σύμφωνα με τον εφαρμοστέο νόμο ή κανονισμό.

Σύνταξη έκθεσης διασφάλισης

Μορφή έκθεσης διασφάλισης (Βλ. παρ. 67-68)

A159. Οι προφορικές και άλλες μορφές έκφρασης συμπερασμάτων μπορεί να παρεξηγηθούν χωρίς την υποστήριξη έγγραφης έκθεσης. Για το λόγο αυτό, ο ασκών το επάγγελμα δεν αναφέρεται προφορικά ή με τη χρήση συμβόλων χωρίς να παρέχει και έγγραφη έκθεση διασφάλισης που να είναι άμεσα διαθέσιμη κάθε φορά που παρέχεται η προφορική αναφορά ή χρησιμοποιείται το σύμβολο. Για παράδειγμα, ένα σύμβολο θα μπορούσε να είναι υπερ-σύνδεση με μια έγγραφη έκθεση διασφάλισης στο διαδίκτυο.

A160. Το παρόν ΔΠΑΔ δεν απαιτεί τυποποιημένη μορφή για την αναφορά όλων των αναθέσεων διασφάλισης. Αντίθετα, προσδιορίζει τα βασικά στοιχεία που πρέπει να περιλαμβάνει η έκθεση διασφάλισης. Οι εκθέσεις διασφάλισης προσαρμόζονται στις συγκεκριμένες συνθήκες ανάθεσης. Ο ασκών το επάγγελμα μπορεί να χρησιμοποιήσει επικεφαλίδες, αριθμούς παραγράφων, τυπογραφικές μορφοποιήσεις, για παράδειγμα την έντονη γραφή του κειμένου και άλλους μηχανισμούς για να βελτιώσει τη σαφήνεια και την αναγνωσιμότητα της έκθεσης διασφάλισης.

A161. Ο ασκών το επάγγελμα μπορεί να επιλέξει ένα στυλ αναφοράς «σύντομης» ή «μακροσκελούς» μορφής για να διευκολύνει την αποτελεσματική επικοινωνία με τους σκοπούμενους χρήστες, για τους οποίους προορίζεται. Οι εκθέσεις «σύντομης μορφής» συνήθως περιλαμβάνουν μόνο τα βασικά στοιχεία. Οι εκθέσεις «μακροσκελούς μορφής» περιλαμβάνουν άλλες πληροφορίες και εξηγήσεις που δεν έχουν σκοπό να επηρεάσουν το συμπέρασμα του ασκούντος το επάγγελμα. Εκτός από τα βασικά στοιχεία, οι εκθέσεις μακροσκελούς μορφής μπορεί να περιγράφουν λεπτομερώς τους όρους της ανάθεσης, τα εφαρμοστέα κριτήρια που χρησιμοποιούνται, τα ευρήματα που σχετίζονται με συγκεκριμένες πτυχές της ανάθεσης, λεπτομέρειες για τα προσόντα και την εμπειρία του ασκούντος το επάγγελμα και άλλων εμπλεκόμενων στην ανάθεση, γνωστοποίηση των επιπέδων σημαντικότητας και, σε ορισμένες περιπτώσεις, συστάσεις. Ο ασκών το επάγγελμα μπορεί να θεωρήσει χρήσιμο να εξετάσει τη σημασία της παροχής τέτοιων πληροφοριών για τις ανάγκες πληροφόρησης των σκοπούμενων χρηστών. Όπως απαιτείται από την παράγραφο 68, οι πρόσθετες πληροφορίες διαχωρίζονται σαφώς από το συμπέρασμα του ασκούντος το επάγγελμα και διατυπώνονται με τέτοιο τρόπο ώστε να καθίσταται σαφές ότι δεν προορίζονται ώστε να μειώσουν το συμπέρασμα αυτό.

Περιεχόμενο έκθεσης διασφάλισης

Τίτλος / Επικεφαλίδα (Βλ. παρ. 69(α))

A162. Ένας κατάλληλος τίτλος βοηθά στον προσδιορισμό της φύσης της έκθεσης διασφάλισης και στη διάκρισή της από εκθέσεις που εκδίδονται από άλλους, όπως εκείνες που δεν χρειάζεται να συμμορφώνονται με τις ίδιες απαιτήσεις δεοντολογίας με τον ασκούντα το επάγγελμα.

Αποδέκτης (Βλ. παρ. 69(β))

A163. Ένας αποδέκτης προσδιορίζει το μέρος ή τα μέρη, στα οποία απευθύνεται η έκθεση διασφάλισης. Η έκθεση διασφάλισης απευθύνεται συνήθως στο αναθέτον μέρος, αλλά, σε ορισμένες περιπτώσεις, μπορεί να υπάρχουν άλλοι σκοπούμενοι χρήστες.

Πληροφόρηση υποκείμενου θέματος και υφιστάμενο υποκείμενο θέμα (Βλ. παρ. 69(γ))

A164. Ο προσδιορισμός και η περιγραφή της πληροφόρησης του υποκείμενου θέματος και, κατά περίπτωση, του υφιστάμενου υποκείμενου θέματος μπορεί να περιλαμβάνει, για παράδειγμα:

- Το χρονικό σημείο ή τη χρονική περίοδο, στην οποία αναφέρεται η επιμέτρηση ή η αξιολόγηση του υφιστάμενου υποκείμενου θέματος.
- Όπου αυτό έχει εφαρμογή, το όνομα του υπεύθυνου μέρους ή του συστατικού του υπεύθυνου μέρους, στο οποίο αναφέρεται το υφιστάμενο υποκείμενο θέμα.
- Επεξήγηση εκείνων των χαρακτηριστικών του υφιστάμενου υποκείμενου θέματος ή της πληροφόρησης του υποκείμενου θέματος, για τα οποία θα πρέπει να γνωρίζουν οι σκοπούμενοι χρήστες και πώς αυτά τα χαρακτηριστικά μπορούν να επηρεάσουν την ακρίβεια της επιμέτρησης ή της αξιολόγησης του υποκείμενου θέματος έναντι των εφαρμοστέων κριτηρίων ή την πειστικότητα των διαθέσιμων τεκμηρίων. Για παράδειγμα:
 - Ο βαθμός στον οποίο η πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος είναι ποιοτική έναντι ποσοτικής, αντικειμενική έναντι υποκειμενικής ή ιστορική έναντι προοπτικής.
 - Αλλαγές στο υφιστάμενο υποκείμενο θέμα ή άλλες συνθήκες ανάθεσης που επηρεάζουν τη συγκρισιμότητα της πληροφόρησης του υποκείμενου θέματος από τη μια περίοδο στην άλλη.

Εφαρμοστέα κριτήρια (Βλ. παρ. 69(δ))

A165. Η έκθεση διασφάλισης προσδιορίζει τα εφαρμοστέα κριτήρια έναντι των οποίων επιμετρήθηκε ή αξιολογήθηκε το υφιστάμενο υποκείμενο θέμα, ώστε οι σκοπούμενοι χρήστες να κατανοήσουν τη βάση για το συμπέρασμα του ασκούντος το επάγγελμα. Η έκθεση διασφάλισης μπορεί να περιλαμβάνει τα

εφαρμοστέα κριτήρια ή να αναφέρεται σε αυτά εάν περιλαμβάνονται στην πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος ή εάν είναι διαφορετικά διαθέσιμα από μια εύκολα προσβάσιμη πηγή. Μπορεί να είναι σημαντικό στις περιστάσεις να αποκαλυφθούν:

- Η πηγή των εφαρμοστέων κριτηρίων και εάν τα εφαρμοστέα κριτήρια ενσωματώνονται ή όχι σε νόμους ή κανονισμούς ή εκδίδονται από εξουσιοδοτημένα ή αναγνωρισμένα όργανα εμπειρογνομόνων που ακολουθούν τη δέουσα διαφανή διαδικασία, δηλαδή εάν αποτελούν καθορισμένα κριτήρια στο πλαίσιο του υφιστάμενου υποκείμενου θέματος (και σε διαφορετική περίπτωση, περιγραφή του λόγου που θεωρούνται κατάλληλα).
- Οι μέθοδοι επιμέτρησης ή αξιολόγησης που χρησιμοποιούνται όταν τα εφαρμοστέα κριτήρια επιτρέπουν την επιλογή μεταξύ ενός αριθμού μεθόδων.
- Τυχόν σημαντικές ερμηνείες που έγιναν κατά την εφαρμογή των εφαρμοστέων κριτηρίων στις περιστάσεις της ανάθεσης.
- Εάν υπήρξαν αλλαγές στις μεθόδους επιμέτρησης ή αξιολόγησης που χρησιμοποιήθηκαν.

Ενδογενείς περιορισμοί (Βλ. παρ. 69(ε))

A166. Ενώ σε ορισμένες περιπτώσεις, οι ενδογενείς περιορισμοί αναμένεται να είναι απολύτως κατανοητοί από τους σκοπούμενους χρήστες μιας έκθεσης διασφάλισης, σε άλλες περιπτώσεις μπορεί να είναι σκόπιμο να γίνει ρητή αναφορά σε αυτούς στην έκθεση. Για παράδειγμα, σε μια έκθεση διασφάλισης που σχετίζεται με την αποτελεσματικότητα των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου, μπορεί να είναι σκόπιμο να σημειωθεί ότι η ιστορική αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας δεν σχετίζεται με μελλοντικές περιόδους λόγω του κινδύνου οι εσωτερικές δικλίδες ελέγχου να καταστούν ανεπαρκείς λόγω αλλαγών στις συνθήκες ή του ότι ο βαθμός συμμόρφωσης με πολιτικές ή διαδικασίες μπορεί να επιδεινωθεί.

Ειδικός σκοπός (Βλ. παρ. 69(στ))

A167. Σε ορισμένες περιπτώσεις, τα εφαρμοστέα κριτήρια που χρησιμοποιούνται για την επιμέτρηση ή την αξιολόγηση του υφιστάμενου υποκείμενου θέματος μπορεί να έχουν σχεδιαστεί για συγκεκριμένο σκοπό. Για παράδειγμα, μια ρυθμιστική αρχή μπορεί να απαιτεί από ορισμένες οντότητες να χρησιμοποιούν συγκεκριμένα εφαρμοστέα κριτήρια που έχουν σχεδιαστεί για ρυθμιστικούς σκοπούς. Προς αποφυγή παρεξηγήσεων, ο ασκών το επάγγελμα προειδοποιεί

τους αναγνώστες της έκθεσης διασφάλισης για αυτό το γεγονός και ότι, επομένως, η πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος ενδέχεται να μην είναι κατάλληλη για άλλο σκοπό.

A168. Εκτός από την προειδοποίηση που απαιτείται από την παράγραφο 69(στ), ο ασκών το επάγγελμα μπορεί να θεωρήσει σκόπιμο να υποδείξει ότι η έκθεση διασφάλισης προορίζεται αποκλειστικά για συγκεκριμένους χρήστες. Ανάλογα με τις περιστάσεις ανάθεσης, για παράδειγμα, τη νομοθεσία ή τον κανονισμό της συγκεκριμένης δικαιοδοσίας, αυτό μπορεί να επιτευχθεί περιορίζοντας τη διανομή ή τη χρήση της έκθεσης διασφάλισης. Ενώ μια έκθεση διασφάλισης μπορεί να περιοριστεί με αυτόν τον τρόπο, η απουσία περιορισμού σχετικά με συγκεκριμένο χρήστη ή σκοπό δεν υποδηλώνει από μόνη της ότι ο ασκών το επάγγελμα έχει νομική ευθύνη προς αυτόν τον χρήστη ή γι' αυτόν τον σκοπό. Το εάν υφίσταται νομική ευθύνη θα εξαρτηθεί από τις νομικές συνθήκες κάθε υπόθεσης και τη σχετική δικαιοδοσία.

Σχετικές ευθύνες (Βλ. παρ. 69(ζ))

A169. Ο προσδιορισμός των σχετικών ευθυνών ενημερώνει τους σκοπούμενους χρήστες ότι το υπεύθυνο μέρος είναι υπεύθυνο για το υφιστάμενο υποκείμενο θέμα, ότι ο επιμετρητής ή ο αξιολογητής είναι υπεύθυνος για τη επιμέτρηση ή την αξιολόγηση του υφιστάμενου υποκείμενου θέματος έναντι των εφαρμοστέων κριτηρίων και ότι ο ρόλος του ασκούντος το επάγγελμα είναι να εκφράσει ανεξάρτητα ένα συμπέρασμα σχετικά με την πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος.

Διενέργεια ανάθεσης σύμφωνα με το ΔΠΑΔ 3000 (Αναθεωρημένο) και ένα ΔΠΑΔ συγκεκριμένου υποκείμενου θέματος (Βλ. παρ. 69(η))

A170. Όταν ένα ΔΠΑΔ συγκεκριμένου υποκείμενου θέματος ισχύει μόνο για μέρος της πληροφόρησης του υποκείμενου θέματος, μπορεί να είναι σκόπιμο να αναφέρεται τόσο το ΔΠΑΔ του συγκεκριμένου υποκείμενου θέματος όσο και το παρόν ΔΠΑΔ.

A171. Μια δήλωση που περιέχει ανακριβή, χαρακτηριστική ή περιοριστική γλώσσα (για παράδειγμα «η ανάθεση διενεργήθηκε με αναφορά στο ΔΠΑΔ 3000 (Αναθεωρημένο)») ενδέχεται να παραπλανήσει τους χρήστες των εκθέσεων διασφάλισης.

Εφαρμοστέες απαιτήσεις δικλίδων διασφάλισης ποιότητας (Βλ. παρ. 69(θ))

A172. Ακολουθεί υπόδειγμα δήλωσης στην έκθεση διασφάλισης σχετικά με τις εφαρμοστέες απαιτήσεις δικλίδων διασφάλισης ποιότητας ελέγχου:

Η εταιρεία εφαρμόζει το Διεθνές Πρότυπο Δικλίδων Διασφάλισης Ποιότητας 1 και,

κατά συνέπεια, διατηρεί ένα ολοκληρωμένο σύστημα δικλίδων διασφάλισης ποιότητας ελέγχου που περιλαμβάνει τεκμηριωμένες πολιτικές και διαδικασίες σχετικά με τη συμμόρφωση με απαιτήσεις δεοντολογίας, επαγγελματικά πρότυπα και εφαρμοστέες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις.

Συμμόρφωση με τις απαιτήσεις ανεξαρτησίας και άλλες απαιτήσεις δεοντολογίας (Βλ. παρ. 69(ι))

A173. Ακολουθεί υπόδειγμα δήλωσης στην έκθεση διασφάλισης σχετικά με τη συμμόρφωση με τις απαιτήσεις δεοντολογίας:

Έχουμε συμμορφωθεί με την ανεξαρτησία και άλλες απαιτήσεις δεοντολογίας του Διεθνούς Κώδικα Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Ελεγκτές-Λογιστές του Συμβουλίου Διεθνών Προτύπων Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Ελεγκτές-Λογιστές (συμπεριλαμβανομένων των Διεθνών Προτύπων Ανεξαρτησίας) (Κώδικας IESBA), ο οποίος βασίζεται σε θεμελιώδεις αρχές ακεραιότητας, αντικειμενικότητας, επαγγελματικής ικανότητας και δέουσας επιμέλειας, εμπιστευτικότητας και επαγγελματικής συμπεριφοράς.

Περίληψη του έργου που εκτελέστηκε (Βλ. παρ. Α6, 69(ια))

A174. Η περίληψη του έργου που εκτελείται βοηθά τους σκοπούμενους χρήστες να κατανοήσουν το συμπέρασμα του ασκούντος το επάγγελμα. Για πολλές αναθέσεις διασφάλισης, θεωρητικά είναι δυνατές άπειρες παραλλαγές στις διαδικασίες. Στην πράξη, ωστόσο, είναι δύσκολο να γνωστοποιηθούν ξεκάθαρα και με σαφήνεια. Άλλες έγκυρες ανακοινώσεις που εκδίδονται από το Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (IAASB) μπορεί να είναι χρήσιμες για τους ασκούντες το επάγγελμα κατά την προετοιμασία της περίληψης.

A175. Όπου κανένα συγκεκριμένο ΔΠΑΔ δεν παρέχει καθοδήγηση σχετικά με τις διαδικασίες για ένα συγκεκριμένο υφιστάμενο υποκείμενο θέμα, η περίληψη μπορεί να περιλαμβάνει μια πιο λεπτομερή περιγραφή του έργου που εκτελέστηκε. Ίσως είναι σκόπιμο να συμπεριληφθεί στην περίληψη μια δήλωση ότι το έργο που εκτελέστηκε περιλάμβανε την αξιολόγηση της καταλληλότητας των εφαρμοστέων κριτηρίων.

A176. Σε μια ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης, η περίληψη του έργου που εκτελείται είναι συνήθως πιο λεπτομερής από ότι σε μια ανάθεση εύλογης διασφάλισης και προσδιορίζει τους περιορισμούς στη φύση, το χρονοδιάγραμμα και την έκταση των διαδικασιών. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η εκτίμηση της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των διαδικασιών που εκτελούνται είναι ουσιαστικής σημασίας για την κατανόηση ενός συμπεράσματος που εκφράζεται με μια μορφή που καταδεικνύει εάν, βάσει των διαδικασιών που εκτελέστηκαν, ένα σημαντικό θέμα έχει περιέλθει στην προσοχή του ασκούντος το επάγγελμα ώστε να του προκαλέσει την πεποίθηση ότι η πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος είναι ουσιωδώς εσφαλμένη.

Μπορεί επίσης να είναι σκόπιμο να υποδεικνύονται στην περίληψη του έργου που εκτελείται ορισμένες διαδικασίες που δεν εκτελέστηκαν και οι οποίες συνήθως αναμένεται να εκτελεστούν σε μια ανάθεση εύλογης διασφάλισης. Ωστόσο, η πλήρης αναγνώριση όλων αυτών των διαδικασιών μπορεί να μην είναι δυνατή, επειδή η απαιτούμενη κατανόηση και εξέταση του κινδύνου ανάθεσης από τον ασκούντα το επάγγελμα είναι μικρότερη από ότι σε μια ανάθεση εύλογης διασφάλισης.

A177. Παράγοντες που πρέπει να ληφθούν υπόψη για τον καθορισμό του επιπέδου λεπτομέρειας που πρέπει να παρέχεται στην περίληψη του έργου που εκτελείται μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Συγκεκριμένες περιστάσεις για την οντότητα (για παράδειγμα, η διαφορετική φύση των δραστηριοτήτων της οντότητας σε σύγκριση με τις τυπικές δραστηριότητες στον τομέα).
- Συγκεκριμένες περιστάσεις ανάθεσης που επηρεάζουν τη φύση και την έκταση των διαδικασιών που εκτελούνται.
- Οι προσδοκίες των σκοπούμενων χρηστών για το επίπεδο λεπτομέρειας που πρέπει να παρέχεται στην έκθεση, με βάση την πρακτική της αγοράς ή την εφαρμοστέα νομοθεσία ή κανονισμό.

A178. Είναι σημαντικό η περίληψη να είναι γραμμένη με αντικειμενικό τρόπο που να επιτρέπει στους σκοπούμενους χρήστες να κατανοήσουν την εργασία που έγινε ως βάση για το συμπέρασμα του ασκούντος το επάγγελμα. Στις περισσότερες περιπτώσεις, αυτή δεν περιλαμβάνει τη λεπτομέρεια ολόκληρου του σχεδίου εργασίας, αλλά από την άλλη πλευρά, είναι σημαντικό να μην είναι τόσο συνοπτική ώστε να είναι διφορούμενη, ούτε να γράφεται με τρόπο που να υπερεκτιμάται ή να εξωραϊζεται το έργο.

Το συμπέρασμα του ασκούντος το επάγγελμα (Βλ. παρ. 12(α)(i)(α), 69(ιβ))

A179. Παραδείγματα συμπερασμάτων που εκφράζονται σε μορφή κατάλληλη για ανάθεση εύλογης διασφάλισης περιλαμβάνουν:

- Όταν εκφράζεται ως προς το υφιστάμενο υποκείμενο θέμα και τα ισχύοντα κριτήρια, «Κατά τη γνώμη μας, η οντότητα έχει συμμορφωθεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, με τη νομοθεσία XYZ»
- Όταν εκφράζεται ως προς την πληροφόρηση του υποκειμένου θέματος και τα εφαρμοστέα κριτήρια, «Κατά τη γνώμη μας, η πρόβλεψη της χρηματοοικονομικής επίδοσης της οντότητας έχει καταρτιστεί κατάλληλα, από κάθε ουσιώδη άποψη, με βάση τα κριτήρια XYZ», ή

- Όταν εκφράζεται αναφορικά με δήλωση που γίνεται από το κατάλληλο μέρος, «Κατά τη γνώμη μας, η δήλωση [του κατάλληλου μέρους] ότι η οντότητα έχει συμμορφωθεί με τη νομοθεσία XYZ αναφέρεται, από κάθε ουσιώδη άποψη, εύλογα» ή «Κατά τη γνώμη μας, η δήλωση [του κατάλληλου μέρους] ότι οι βασικοί δείκτες απόδοσης παρουσιάζονται σύμφωνα με τα κριτήρια XYZ είναι, από κάθε ουσιώδη άποψη, εύλογα διατυπωμένη».

A180. Ενδέχεται να είναι σκόπιμο να ενημερώνονται οι σκοπούμενοι χρήστες για το πλαίσιο, στο οποίο πρέπει να αναγνωστεί το συμπέρασμα του ασκούντος το επάγγελμα, όταν η έκθεση διασφάλισης περιλαμβάνει επεξήγηση των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών του υφιστάμενου υποκείμενου θέματος, που θα πρέπει να γνωρίζουν οι σκοπούμενοι χρήστες. Το συμπέρασμα του ασκούντος το επάγγελμα μπορεί, για παράδειγμα, να περιλαμβάνει διατύπωση όπως: «Αυτό το συμπέρασμα έχει διαμορφωθεί με βάση τα θέματα που περιγράφονται σε άλλο σημείο αυτής της ανεξάρτητης έκθεσης διασφάλισης».

A181. Παραδείγματα συμπερασμάτων που εκφράζονται σε μορφή κατάλληλη για ανάθεση περιορισμένης διασφάλισης περιλαμβάνουν:

- Όταν εκφράζεται ως προς το υφιστάμενο υποκείμενο θέμα και τα εφαρμοστέα κριτήρια, «Με βάση τις διαδικασίες που πραγματοποιήθηκαν και τα τεκμήρια που αποκτήθηκαν, δεν έχει υποπέσει στην αντίληψή μας τίποτα που να μας κάνει να πιστεύουμε ότι [η οντότητα] δεν έχει συμμορφωθεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, με τον νόμο XYZ».
- Όταν εκφράζεται ως προς την πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος και τα εφαρμοστέα κριτήρια, «Με βάση τις διαδικασίες που πραγματοποιήθηκαν και τα τεκμήρια που αποκτήθηκαν, δεν γνωρίζουμε καμία ουσιαστική τροποποίηση που χρειάζεται να γίνει στην αξιολόγηση των βασικών δεικτών απόδοσης για να είναι σύμφωνοι με τα κριτήρια XYZ.»
- Όταν εκφράζεται αναφορικά με δήλωση που γίνεται από το κατάλληλο μέρος, «Με βάση τις διαδικασίες που πραγματοποιήθηκαν και τα τεκμήρια που αποκτήθηκαν, δεν έχει περιέλθει στην αντίληψή μας τίποτα που να μας κάνει να πιστεύουμε ότι η δήλωση [του κατάλληλου μέρους] ότι [η οντότητα] έχει συμμορφωθεί με τον νόμο XYZ, δεν διατυπώνεται, από κάθε ουσιώδη άποψη, εύλογα».

A182. Οι μορφές έκφρασης που μπορεί να είναι χρήσιμες για υφιστάμενα υποκείμενα θέματα περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, ένα ή συνδυασμό εκ των

παρακάτω:

- Για αναθέσεις συμμόρφωσης — «σε συμμόρφωση με» ή «σύμφωνα με».
- Για αναθέσεις όπου τα εφαρμοστέα κριτήρια περιγράφουν μια διαδικασία ή μια μεθοδολογία για την κατάρτιση ή την παρουσίαση της πληροφόρησης υποκείμενου θέματος — «κατάλληλα προετοιμασμένη».
- Για αναθέσεις όπου οι αρχές της εύλογης παρουσίασης ενσωματώνονται στα εφαρμοστέα κριτήρια — «εύλογα διατυπωμένη».

A183. Η συμπερίληψη μιας επικεφαλίδας πάνω από τις παραγράφους που περιέχουν διαφοροποιημένα συμπεράσματα και το(τα) θέμα(τα) που οδήγησαν στη διαφοροποίηση, διευκολύνει την κατανόηση της αναφοράς του ασκούντος το επάγγελμα. Παραδείγματα κατάλληλης επικεφαλίδας περιλαμβάνουν τα «Συμπέρασμα με επιφύλαξη», «Αρνητικό συμπέρασμα» ή «Αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος» και «Βάση για συμπέρασμα με επιφύλαξη», «Βάση για αρνητικό συμπέρασμα», ανάλογα με την περίπτωση.

Υπογραφή του ασκούντος το επάγγελμα (Βλ. παρ. 69(ιγ))

A184. Η υπογραφή του ασκούντος το επάγγελμα είναι είτε στο όνομα της εταιρείας του, είτε στο προσωπικό όνομά του είτε και στα δύο, ανάλογα με τη συγκεκριμένη δικαιοδοσία. Εκτός από την υπογραφή του ασκούντος το επάγγελμα, σε ορισμένες δικαιοδοσίες, ενδέχεται να ζητηθεί από τον ασκούντα το επάγγελμα να κάνει μια δήλωση στην έκθεσή του σχετικά με επαγγελματικούς τίτλους ή αναγνώριση από την αρμόδια αρχή αδειοδότησης στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

Ημερομηνία (Βλ. παρ. 69(ιδ))

A185. Η συμπερίληψη της ημερομηνίας έκθεσης διασφάλισης ενημερώνει τους σκοπούμενους χρήστες ότι ο ασκών το επάγγελμα έχει εξετάσει την επίδραση των γεγονότων που συνέβησαν μέχρι εκείνη την ημερομηνία στην πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος και στην έκθεσης διασφάλισης.

Αναφορά στον εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα στην έκθεση διασφάλισης (Βλ. παρ. 70)

A186. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ο νόμος ή κανονισμός μπορεί να απαιτούν αναφορά στο έργο ενός εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα στην έκθεση διασφάλισης, για παράδειγμα, για λόγους διαφάνειας στον δημόσιο τομέα. Μπορεί επίσης σε άλλες περιστάσεις να είναι σκόπιμο, για παράδειγμα, να εξηγηθεί η φύση μιας διαφοροποίησης του συμπεράσματος του ασκούντος το επάγγελμα ή όταν η εργασία ενός εμπειρογνώμονα αποτελεί αναπόσπαστο

κομμάτι των ευρημάτων που περιλαμβάνονται σε μια έκθεση εκτενούς μορφής.

A187. Ωστόσο, ο ασκών το επάγγελμα έχει την αποκλειστική ευθύνη για το συμπέρασμα που εκφράζεται και αυτή η ευθύνη δεν μειώνεται από τη χρήση από τον ίδιο της εργασίας ενός εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα. Επομένως, είναι σημαντικό, εάν η έκθεση διασφάλισης αναφέρεται σε εμπειρογνώμονα του ασκούντος το επάγγελμα, η διατύπωση αυτής της έκθεσης να μην συνεπάγεται ότι η ευθύνη του ασκούντος το επάγγελμα για το διατυπωμένο συμπέρασμα μειώνεται λόγω της εμπλοκής αυτού του εμπειρογνώμονα.

A188. Η γενική αναφορά σε μια έκθεση μακροσκελούς μορφής ότι η ανάθεση έχει διενεργηθεί από κατάλληλα καταρτισμένο προσωπικό, συμπεριλαμβανομένων εμπειρογνομόνων επί του υποκείμενου θέματος και ειδικών διασφάλισης, είναι μάλλον απίθανο να εκληφθεί ως μειωμένη ευθύνη του ασκούντος το επάγγελμα. Η πιθανότητα παρεξήγησης είναι μεγαλύτερη, ωστόσο, στην περίπτωση εκθέσεων σύντομης μορφής, όπου είναι δυνατή η παρουσίαση ελάχιστων πληροφοριών με βάση τα συμφραζόμενα ή όταν ο εμπειρογνώμονας του ασκούντος το επάγγελμα αναφέρεται ονομαστικά. Ως εκ τούτου, μπορεί να χρειαστεί πρόσθετη διατύπωση σε τέτοιες περιπτώσεις για να αποτραπεί το ενδεχόμενο η έκθεση διασφάλισης να υπονοεί ότι η ευθύνη του ασκούντος το επάγγελμα για το διατυπωμένο συμπέρασμα μειώνεται λόγω της εμπλοκής του εμπειρογνώμονα.

Μη διαφοροποιημένα και διαφοροποιημένα συμπεράσματα (Βλ. παρ. 74-77, Παράρτημα)

A189. Ο όρος «διάχυτος» περιγράφει τις επιπτώσεις ή τις ενδεχόμενες επιπτώσεις των σφαλμάτων στην πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος, εάν υπάρχουν, που δεν εντοπίζονται λόγω αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων τεκμηρίων. Διάχυτες επιδράσεις στην πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος είναι εκείνες που, κατά την επαγγελματική κρίση του ασκούντος το επάγγελμα:

(α) Δεν περιορίζονται σε συγκεκριμένες πτυχές της πληροφόρησης του υποκείμενου θέματος,

(β) Εάν όντως περιορίζονται, αντιπροσωπεύουν ή θα μπορούσαν να αντιπροσωπεύουν ένα σημαντικό μέρος της πληροφόρησης του υποκείμενου θέματος, ή

(γ) Σε σχέση με τις γνωστοποιήσεις, είναι θεμελιώδεις για την κατανόηση της πληροφόρησης του υποκείμενου θέματος από τους σκοπούμενους χρήστες.

A190. Η φύση του θέματος και η κρίση του ασκούντος το επάγγελμα σχετικά με τη

διάχυση των επιπτώσεων ή των ενδεχόμενων επιπτώσεων στην πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος, επηρεάζει τον τύπο του συμπεράσματος που πρέπει να εκφραστεί.

A191. Παραδείγματα συμπερασμάτων με επιφύλαξη και αρνητικών συμπερασμάτων, καθώς και δήλωσης αδυναμίας έκφρασης συμπεράσματος είναι:

- Συμπέρασμα με επιφύλαξη (παράδειγμα για αναθέσεις περιορισμένης διασφάλισης με ουσιώδες σφάλμα) – «Με βάση τις διαδικασίες που εκτελέστηκαν και τα τεκμήρια που αποκτήθηκαν, εκτός από την επίδραση του θέματος που περιγράφεται στην ενότητα *Βάση για συμπέρασμα με επιφύλαξη* της έκθεσής μας, τίποτα δεν περιήλθε στην προσοχή μας που να μας κάνει να πιστεύουμε ότι η δήλωση [του κατάλληλου μέρους] δεν παρουσιάζει εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, τη συμμόρφωση της οντότητας με τον νόμο XYZ.»
- Αρνητικό συμπέρασμα (παράδειγμα ουσιώδους και διάχυτου σφάλματος για αναθέσεις τόσο εύλογης όσο και περιορισμένης διασφάλισης) – «Λόγω της σημασίας του θέματος που περιγράφεται στην ενότητα *Βάση για αρνητικό συμπέρασμα* της έκθεσής μας, η δήλωση [του κατάλληλου μέρους] δεν παρουσιάζει εύλογα τη συμμόρφωση της οντότητας με τον νόμο XYZ.»
- Αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος (παράδειγμα για έναν ουσιαστικό και διάχυτο περιορισμό του πεδίου για αναθέσεις τόσο εύλογης όσο και περιορισμένης διασφάλισης) – «Λόγω της σημασίας του θέματος που περιγράφεται στην ενότητα *Βάση αδυναμίας έκφρασης συμπεράσματος* της έκθεσής μας, δεν μπορέσαμε να συγκεντρώσουμε επαρκή και κατάλληλα τεκμήρια ώστε να σχηματίσουμε συμπέρασμα σχετικά με τη δήλωση [του κατάλληλου μέρους]. Ως εκ τούτου, δεν εκφράζουμε συμπέρασμα σχετικά με αυτή τη δήλωση».

A192. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ο επιμετρητής ή ο αξιολογητής μπορεί να εντοπίσει και να περιγράψει σωστά ότι η πληροφόρηση υποκείμενου θέματος είναι ουσιωδώς εσφαλμένη. Για παράδειγμα, σε μια ανάθεση συμμόρφωσης ο επιμετρητής ή ο αξιολογητής μπορεί να περιγράψει σωστά τις περιπτώσεις μη συμμόρφωσης. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η παράγραφος 76 απαιτεί από τον ασκούντα το επάγγελμα να επιστήσει την προσοχή των σκοπούμενων χρηστών στην περιγραφή του ουσιώδους σφάλματος, εκφράζοντας είτε συμπέρασμα με επιφύλαξη ή αρνητικό συμπέρασμα, είτε εκφράζοντας ένα συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη, αλλά τονίζοντας το θέμα αναφέροντάς το συγκεκριμένα στην έκθεση διασφάλισης.

Άλλες ευθύνες γνωστοποίησης (Βλ. παρ. 78)

A193. Θέματα που μπορεί να είναι κατάλληλα προς γνωστοποίηση στο υπεύθυνο μέρος, τον επιμετρητή ή τον αξιολογητή, το αναθέτον μέρος ή άλλους περιλαμβάνουν απάτη ή υποψία απάτης και μεροληψία κατά την κατάρτιση της πληροφόρησης του υποκείμενου θέματος.

Επικοινωνία με τη διοίκηση και τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση

A194. Οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας μπορεί να περιλαμβάνουν την απαίτηση αναφοράς διαπιστωθείσας ή υποψίας μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς στο κατάλληλο επίπεδο διοίκησης ή στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, ο νόμος ή ο κανονισμός ενδέχεται να περιορίσουν την επικοινωνία του ασκούντος το επάγγελμα για ορισμένα θέματα με το υπεύθυνο μέρος, τη διοίκηση ή τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Ο νόμος ή ο κανονισμός μπορεί ρητά να απαγορεύσει την γνωστοποίηση ή άλλη ενέργεια, η οποία μπορεί να βλάψει μια έρευνα από αρμόδια αρχή για πραγματική ή υποψία παράνομης πράξης, συμπεριλαμβανομένης της ειδοποίησης της οντότητας, για παράδειγμα, όταν ο ασκών το επάγγελμα καλείται να αναφέρει την διαπιστωθείσα ή την υποψία μη συμμόρφωσης προς την αρμόδια αρχή, σύμφωνα με τη νομοθεσία, για την καταπολέμηση της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες. Σε αυτές τις περιπτώσεις, τα ζητήματα που εξετάζει ο ασκών το επάγγελμα μπορεί να είναι περίπλοκα και ο ασκών το επάγγελμα μπορεί να θεωρήσει σκόπιμο να λάβει νομικές συμβουλές.

Αναφορά διαπιστωθείσας ή υποψίας μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς σε κατάλληλη αρχή εκτός της οντότητας

A195. Νόμος, κανονισμός ή σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας μπορεί:

- (α) Να απαιτούν από τον ασκούντα το επάγγελμα να αναφέρει διαπιστωθείσα ή υποψία μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς σε κατάλληλη αρχή εκτός της οντότητας.
- (β) Να θεσπίζουν ευθύνες, βάσει των οποίων η αναφορά σε κατάλληλη αρχή, εκτός της οντότητας, μπορεί να είναι κατάλληλη υπό τις περιστάσεις⁸.

A196. Η αναφορά διαπιστωθείσας ή υποψίας μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς σε κατάλληλη αρχή εκτός της οντότητας μπορεί να απαιτείται ή να κρίνεται ενδεδειγμένη υπό τις περιστάσεις επειδή:

- (α) Ο νόμος, ο κανονισμός ή οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας απαιτούν

⁸ Βλ. για παράδειγμα, τις παραγράφους R360.36 – R360.37 του Κώδικα IESBA

από τον ασκούντα το επάγγελμα να κάνει αναφορά,

- (β) Ο ασκών το επάγγελμα έχει κρίνει ότι η αναφορά είναι η κατάλληλη ενέργεια για να ανταποκριθεί σε διαπιστωθείσα ή υποψία μη συμμόρφωσης σύμφωνα με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας, ή
- (γ) Ο νόμος, ο κανονισμός ή οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας παρέχουν στον ασκούντα το επάγγελμα το δικαίωμα να το κάνει.

A197. Η αναφορά διαπιστωθείσας ή υποψίας μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς σύμφωνα με νόμους, κανονισμούς ή σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας μπορεί να περιλαμβάνει μη συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς που συναντά ή γνωρίζει ο ασκών το επάγγελμα κατά την εκτέλεση της ανάθεσης, αλλά που μπορεί να μην επηρεάζουν την πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος. Σύμφωνα με το παρόν ΔΠΑΔ, ο ασκών το επάγγελμα δεν αναμένεται να έχει ένα επίπεδο κατανόησης των νόμων και των κανονισμών πέραν εκείνων που επηρεάζουν την πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος. Ωστόσο, ο νόμος, ο κανονισμός ή οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας ενδέχεται να αναμένουν από τον ασκούντα το επάγγελμα να εφαρμόσει τη γνώση, την επαγγελματική κρίση και την τεχνογνωσία για την αντιμετώπιση μιας τέτοιας μη συμμόρφωσης. Το εάν μια πράξη συνιστά πραγματική μη συμμόρφωση είναι τελικά θέμα που πρέπει να καθοριστεί από δικαστήριο ή άλλο κατάλληλο δικαστικό όργανο.

A198. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η αναφορά διαπιστωθείσας ή υποψίας μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς σε κατάλληλη αρχή εκτός της οντότητας μπορεί να αποκλείεται από το καθήκον εμπιστευτικότητας του ασκούντος το επάγγελμα σύμφωνα με τη νομοθεσία, τους κανονισμούς ή τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας. Σε άλλες περιπτώσεις, η αναφορά διαπιστωθείσας ή υποψίας μη συμμόρφωσης σε κατάλληλη αρχή εκτός της οντότητας δεν θα θεωρείται παραβίαση του καθήκοντος εμπιστευτικότητας σύμφωνα με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας⁹.

A199. Ο ασκών το επάγγελμα μπορεί να εξετάσει το ενδεχόμενο να συμβουλευτεί εσωτερικά (π.χ. εντός της ελεγκτικής εταιρείας ή της ελεγκτικής εταιρείας δικτύου), λαμβάνοντας νομικές συμβουλές για να κατανοήσει τις επαγγελματικές ή νομικές συνέπειες της ανάληψης οποιασδήποτε συγκεκριμένης πορείας δράσης ή να συμβουλευτεί σε εμπιστευτική βάση μια ρυθμιστική αρχή ή έναν επαγγελματικό φορέα (εκτός εάν κάτι τέτοιο απαγορεύεται από νόμο ή κανονισμούς ή θα παραβίαζε το καθήκον

⁹ Βλ. για παράδειγμα, τις παραγράφους R114.1, 114.1 A1 και R360.37 του Κώδικα IESBA

εμπιστευτικότητας)¹⁰.

Τεκμηρίωση (Βλ. παρ. 79-83)

A200. Η τεκμηρίωση περιλαμβάνει αρχείο του συλλογισμού του ασκούντος το επάγγελμα για όλα τα σημαντικά ζητήματα που απαιτούν την άσκηση επαγγελματικής κρίσης, καθώς και τα σχετικά συμπεράσματα. Όταν υπάρχουν δύσκολα ζητήματα αρχής ή επαγγελματικής κρίσης, η τεκμηρίωση που περιλαμβάνει τα σχετικά γεγονότα που ήταν γνωστά στον ασκούντα το επάγγελμα τη στιγμή της κατάληξης του συμπεράσματος μπορεί να βοηθήσει στην απόδειξη των γνώσεων του ασκούντος το επάγγελμα.

A201. Δεν είναι ούτε απαραίτητο ούτε πρακτικό να τεκμηριώνεται κάθε θέμα που εξετάζεται ή η επαγγελματική κρίση που ασκείται κατά τη διάρκεια μιας ανάθεσης. Επιπλέον, δεν είναι απαραίτητο για τον ασκούντα το επάγγελμα να τεκμηριώνει χωριστά (όπως σε μια λίστα ελέγχου, για παράδειγμα) τη συμμόρφωση με θέματα, για τα οποία η συμμόρφωση αποδεικνύεται από έγγραφα που περιλαμβάνονται στον φάκελο της ανάθεσης. Ομοίως, ο ασκών το επάγγελμα δεν χρειάζεται να συμπεριλάβει στο αρχείο ανάθεσης αντικατασταθέντα προσχέδια εγγράφων εργασίας, σημειώσεις που αντικατοπτρίζουν ελλιπή ή προκαταρκτική σκέψη, προηγούμενα αντίγραφα εγγράφων διορθωμένα για τυπογραφικά ή άλλα λάθη και αντίγραφα εγγράφων.

A202. Κατά την άσκηση επαγγελματικής κρίσης για την αξιολόγηση της έκτασης της τεκμηρίωσης που πρέπει να καταρτιστεί και να τηρηθεί, ο ασκών το επάγγελμα μπορεί να εξετάσει τι είναι απαραίτητο ώστε να παρέχεται η δέουσα κατανόηση της εργασίας που εκτελείται και η βάση των κύριων αποφάσεων που ελήφθησαν (αλλά όχι οι λεπτομερείς πτυχές της ανάθεσης) σε άλλον ασκούντα το επάγγελμα που δεν έχει προηγούμενη εμπειρία με την ανάθεση. Αυτός ο άλλος ασκών το επάγγελμα μπορεί να είναι σε θέση να κατανοήσει λεπτομερείς πτυχές της ανάθεσης μόνο συζητώντας αυτές με τον ασκούντα το επάγγελμα που κατάρτισε την τεκμηρίωση.

A203. Η τεκμηρίωση μπορεί να περιλαμβάνει ένα αρχείο, για παράδειγμα, με:

- Τα αναγνωριστικά χαρακτηριστικά των συγκεκριμένων κονδυλίων ή θεμάτων που τίθενται σε δοκιμασία,
- Το ποιος εκτέλεσε το έργο της ανάθεσης και την ημερομηνία ολοκλήρωσης αυτού του έργου,
- Το ποιος επισκόπησε τις εργασίες ανάθεσης που εκτελέστηκαν καθώς και

¹⁰ Βλ. για παράδειγμα, την παράγραφο R360.39 του Κώδικα IESBA

την ημερομηνία και την έκταση αυτής της επισκόπησης, και

- Τις συζητήσεις σημαντικών θεμάτων με το κατάλληλο μέρος ή άλλα μέρη, συμπεριλαμβανομένης της φύσης των σημαντικών θεμάτων που συζητήθηκαν καθώς και πότε και με ποιον έγιναν οι συζητήσεις.

A204. Η τεκμηρίωση μπορεί να περιλαμβάνει ένα αρχείο, για παράδειγμα, με:

- Ζητήματα που εντοπίστηκαν σε σχέση με τη συμμόρφωση με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας και τον τρόπο επίλυσής τους.
- Συμπεράσματα σχετικά με τη συμμόρφωση με τις απαιτήσεις ανεξαρτησίας που ισχύουν για την ανάθεση και τυχόν σχετικές συζητήσεις με την ελεγκτική εταιρεία που υποστηρίζουν αυτά τα συμπεράσματα.
- Συμπεράσματα που συνήχθησαν σχετικά με την αποδοχή και τη συνέχιση των σχέσεων με τους πελάτες και των αναθέσεων διασφάλισης.
- Τη φύση και το πεδίο, καθώς και τα συμπεράσματα που προκύπτουν από τις διαβουλεύσεις που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της ανάθεσης.

Συγκέντρωση του τελικού φακέλου ανάθεσης

A205. Το ΔΠΔΔΠ 1 (ή άλλες επαγγελματικές απαιτήσεις ή απαιτήσεις σε νόμους ή κανονισμούς που είναι τουλάχιστον τόσο απαιτητικές όσο το ΔΠΔΔΠ 1) απαιτεί από τις εταιρείες να θεσπίζουν πολιτικές και διαδικασίες για την έγκαιρη ολοκλήρωση της συγκέντρωσης των φακέλων της ανάθεσης¹¹. Ένα κατάλληλο χρονικό όριο εντός του οποίου πρέπει να ολοκληρωθεί η συγκέντρωση του τελικού φακέλου ανάθεσης είναι συνήθως όχι περισσότερο από 60 ημέρες μετά την ημερομηνία της έκθεσης διασφάλισης¹².

A206. Η ολοκλήρωση της συγκέντρωσης του τελικού φακέλου ανάθεσης μετά την ημερομηνία της έκθεσης διασφάλισης είναι μια διοικητική διαδικασία που δεν περιλαμβάνει τη διενέργεια νέων διαδικασιών ή την εξαγωγή νέων συμπερασμάτων. Ωστόσο, ενδέχεται να γίνουν αλλαγές στην τεκμηρίωση κατά τη διαδικασία τελικής συγκέντρωσης, εάν είναι διοικητικού χαρακτήρα. Παραδείγματα τέτοιων αλλαγών περιλαμβάνουν:

- Διαγραφή ή απόρριψη αντικατασταθείσας τεκμηρίωσης.
- Διαλογή, ταξινόμηση και διασταύρωση των εγγράφων εργασίας.
- Υπογραφή στις λίστες ελέγχου ολοκλήρωσης που σχετίζονται με τη διαδικασία συγκέντρωσης του φακέλου.

¹¹ ΔΠΔΔΠ 1, παράγραφος 45

¹² ΔΠΔΔΠ 1, παράγραφος A54

- Τεκμηρίωση αποδεικτικών στοιχείων (τεκμηρίων) ότι ο ασκών το επάγγελμα τα έχει αποκτήσει, συζητήσει και συμφωνήσει με τα σχετικά μέλη της ομάδας ανάθεσης πριν από την ημερομηνία της έκθεσης διασφάλισης.

A207. Το ΔΠΔΔΠ 1 (ή εθνικές απαιτήσεις που είναι τουλάχιστον τόσο απαιτητικές όσο το ΔΠΔΔΠ 1) απαιτεί από τις ελεγκτικές εταιρείες να θεσπίζουν πολιτικές και διαδικασίες για τη διατήρηση της τεκμηρίωσης της ανάθεσης¹³. Η περίοδος διατήρησης για αναθέσεις διασφάλισης συνήθως δεν είναι μικρότερη από πέντε χρόνια από την ημερομηνία της έκθεσης διασφάλισης¹⁴.

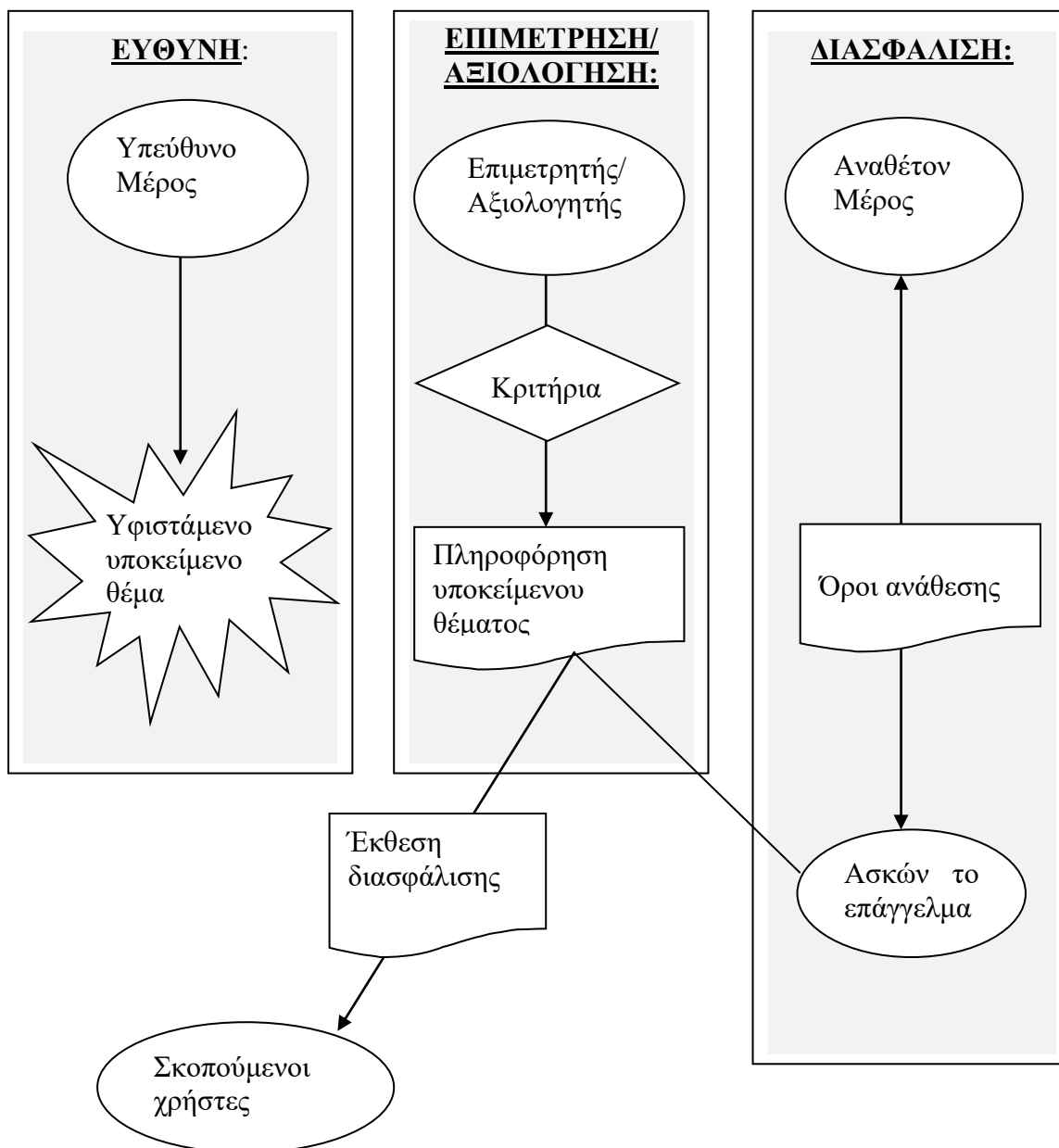
¹³ ΔΠΔΔΠ 1, παράγραφος 47

¹⁴ ΔΠΔΔΠ 1, παράγραφος A61

Παράρτημα

(Βλ. παρ. 2, Α8, Α11, Α16, Α36-Α38)

Ρόλοι και ευθύνες



1. Όλες οι αναθέσεις διασφάλισης έχουν τουλάχιστον τρία μέρη: το υπεύθυνο μέρος, τον ασκούντα το επάγγελμα και τους σκοπούμενους χρήστες. Ανάλογα με τις συνθήκες ανάθεσης, μπορεί επίσης να υπάρχει ξεχωριστός ρόλος επιμετρητή ή αξιολογητή ή αναθέτοντος μέρους.
2. Το παραπάνω διάγραμμα δείχνει πώς οι ακόλουθοι ρόλοι σχετίζονται με μια ανάθεση διασφάλισης:

- (α) Το υπεύθυνο μέρος είναι υπεύθυνο για το υφιστάμενο υποκείμενο θέμα.
- (β) Ο επιμετρητής ή ο αξιολογητής χρησιμοποιεί τα κριτήρια για να μετρήσει ή να αξιολογήσει το υφιστάμενο υποκείμενο θέμα με αποτέλεσμα την πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος.
- (γ) Το αναθέτον μέρος συμφωνεί τους όρους της ανάθεσης με τον ασκούντα το επάγγελμα.
- (δ) Ο ασκών το επάγγελμα αποκτά επαρκή και κατάλληλα τεκμήρια προκειμένου να εκφράσει ένα συμπέρασμα που έχει σχεδιαστεί για να ενισχύσει τον βαθμό εμπιστοσύνης των σκοπούμενων χρηστών εκτός του υπεύθυνου μέρους σχετικά με την πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος.
- (ε) Οι σκοπούμενοι χρήστες λαμβάνουν αποφάσεις με βάση την πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος. Οι σκοπούμενοι χρήστες είναι το άτομο ή ο οργανισμός ή η ομάδα αυτών που ο ασκών το επάγγελμα αναμένει ότι θα χρησιμοποιήσουν την έκθεση διασφάλισης.
3. Οι ακόλουθες παρατηρήσεις μπορούν να γίνουν σχετικά με αυτούς τους ρόλους:
- Κάθε ανάθεση διασφάλισης έχει τουλάχιστον ένα υπεύθυνο μέρος και σκοπούμενους χρήστες, εκτός από τον ασκούντα το επάγγελμα.
 - Ο ασκών το επάγγελμα δεν μπορεί να είναι το υπεύθυνο μέρος, το αναθέτον μέρος ή ο σκοπούμενος χρήστης.
 - Σε μια άμεση ανάθεση, ο ασκών το επάγγελμα είναι επίσης ο μετρητής ή ο αξιολογητής.
 - Σε μια ανάθεση επιβεβαίωσης, το υπεύθυνο μέρος, ή κάποιος άλλος, αλλά όχι ο ασκών το επάγγελμα, μπορεί να είναι ο επιμετρητής ή ο αξιολογητής.
 - Όταν ο ασκών το επάγγελμα έχει επιμετρήσει ή αξιολογήσει το υφιστάμενο υποκείμενο θέμα έναντι κριτηρίων, η ανάθεση αποτελεί μια άμεση ανάθεση. Ο χαρακτήρας αυτής της ανάθεσης δεν μπορεί να μετατραπεί σε ανάθεση επιβεβαίωσης από άλλο μέρος που αναλαμβάνει την ευθύνη για την επιμέτρηση ή την αξιολόγηση, για παράδειγμα, από το υπεύθυνο μέρος που επισυνάπτει μια δήλωση στην πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος, με την οποία αποδέχεται την ευθύνη για αυτήν.
 - Το υπεύθυνο μέρος μπορεί να είναι το αναθέτον μέρος.

- Σε πολλές αναθέσεις επιβεβαίωσης το υπεύθυνο μέρος μπορεί επίσης να είναι ο επιμετρητής ή ο αξιολογητής και το αναθέτον μέρος. Ένα παράδειγμα είναι όταν μια οντότητα προσλαμβάνει έναν ασκούντα το επάγγελμα να εκτελέσει μια ανάθεση διασφάλισης επί μιας έκθεσης που έχει συντάξει σχετικά με τις δικές της πρακτικές βιωσιμότητας. Ένα παράδειγμα του πότε το υπεύθυνο μέρος είναι διαφορετικό από τον επιμετρητή ή τον αξιολογητή, είναι όταν στον ασκούντα το επάγγελμα έχει ανατεθεί να εκτελέσει μια ανάθεση διασφάλισης σχετικά με μια έκθεση που συντάχθηκε από κυβερνητικό οργανισμό αναφορικά με τις πρακτικές βιωσιμότητας μιας ιδιωτικής εταιρείας.
- Σε μια ανάθεση επιβεβαίωσης, ο επιμετρητής ή ο αξιολογητής παρέχει συνήθως στον ασκούντα το επάγγελμα μια έγγραφη διαβεβαίωση σχετικά με την πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ο ασκών το επάγγελμα μπορεί να μην είναι σε θέση να λάβει μια τέτοια διαβεβαίωση, για παράδειγμα, όταν το αναθέτον μέρος δεν είναι ο επιμετρητής ή ο αξιολογητής.
- Το υπεύθυνο μέρος μπορεί να είναι ένας από τους σκοπούμενους χρήστες, αλλά όχι ο μόνος.
- Το υπεύθυνο μέρος, ο επιμετρητής ή ο αξιολογητής και οι σκοπούμενοι χρήστες μπορεί να προέρχονται από διαφορετικές οντότητες ή από την ίδια οντότητα. Ως παράδειγμα της τελευταίας περίπτωσης, σε μια δομή συμβουλίου δύο επιπέδων, το εποπτικό συμβούλιο μπορεί να αναζητήσει διασφάλιση σχετικά με τις πληροφορίες που παρέχονται από το εκτελεστικό συμβούλιο αυτής της οντότητας. Η σχέση μεταξύ του υπεύθυνου μέρους, του επιμετρητή ή του αξιολογητή και των σκοπούμενων χρηστών πρέπει να εξεταστεί στο πλαίσιο μιας συγκεκριμένης ανάθεσης και μπορεί να διαφέρει από τις πιο παραδοσιακά καθορισμένες γραμμές ευθύνης. Για παράδειγμα, η ανώτερη διοίκηση μιας οντότητας (ένας σκοπούμενος χρήστης) μπορεί να προσλάβει έναν ασκούντα το επάγγελμα για την εκτέλεση μιας ανάθεσης διασφάλισης σε μια συγκεκριμένη πτυχή των δραστηριοτήτων της οντότητας που αποτελεί άμεση ευθύνη ενός κατώτερου επιπέδου διοίκησης (του υπεύθυνου μέρους), αλλά για την οποία όμως η διοίκηση είναι τελικά υπεύθυνη.
- Ένα αναθέτον μέρος που δεν είναι και το υπεύθυνο μέρος μπορεί να είναι ο σκοπούμενος χρήστης.

4. Το συμπέρασμα του ασκούντος το επάγγελμα μπορεί να διατυπωθεί ως εξής:
 - Το υφιστάμενο υποκείμενο θέμα και τα εφαρμοστέα κριτήρια.
 - Η πληροφόρηση του υποκείμενου θέματος και τα εφαρμοστέα κριτήρια, ή
 - Δήλωση από το κατάλληλο μέρος.
5. Ο ασκών το επάγγελμα και το υπεύθυνο μέρος μπορούν να συμφωνήσουν να εφαρμόσουν τις αρχές του ΔΠΑΔ σε μια ανάθεση όταν δεν υπάρχουν σκοπούμενοι χρήστες εκτός από το υπεύθυνο μέρος, αλλά όταν πληρούνται όλες οι άλλες απαιτήσεις του ΔΠΑΔ. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η έκθεση του ασκούντος το επάγγελμα περιλαμβάνει μια δήλωση που περιορίζει τη χρήση της έκθεσης στο υπεύθυνο μέρος.

Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (International Standards on Auditing), τα Διεθνή Πρότυπα Αναθέσεων Εργασιών Διασφάλισης (International Standards on Assurance Engagements), τα Διεθνή Πρότυπα Αναθέσεων Εργασιών Επισκόπησης (International Standards on Review Engagements), τα Διεθνή Πρότυπα Συναφών Υπηρεσιών (International Standards on Related Services), τα Διεθνή Πρότυπα Δικλίδων Ποιότητας (International Standards on Quality Control), οι Σημειώσεις Διεθνούς Ελεγκτικής Πρακτικής (International Auditing Practice Notes), 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 Auditing», «ISA», «International Standard on Assurance Engagements», «ISAE», «International Standards on Review Engagements», «ISRE», «International Standards on Related Services», «ISRS™», «International Standards on Quality Control», «ISQC», «International Auditing Practice Note», «IAPN», το λογότυπο της IFAC, «International Federation of Accountants», και «IFAC» αποτελούν σήματα κατατεθέντα ή κατοχυρωμένα εμπορικά σήματα και σήματα υπηρεσιών της ΔΟΛ (IFAC).

Copyright © Δεκέμβριος 2013 από τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC). Τηρουμένων όλων των δικαιωμάτων. Επιτρέπεται η δημιουργία αντιγράφων του παρόντος έργου, υπό την προϋπόθεση ότι τα αντίγραφα αυτά προορίζονται για χρήση σε ακαδημαϊκά διδακτικές αίθουσες ή για προσωπική χρήση και δεν πωλούνται ή διαδίδονται και υπό την προϋπόθεση ότι κάθε αντίγραφο φέρει την ακόλουθη πιστωτική γραμμή: "Copyright © Δεκέμβριος 2013 από τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC). Τηρουμένων όλων των δικαιωμάτων.

Επικοινωνήστε με το permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-167-7

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 **ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΑΝΑΘΕΣΕΩΝ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ 3000 (ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ)** 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