



ΕΦΗΜΕΡΙΔΑ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ

21 Ιανουαρίου 2020

ΤΕΥΧΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

Αρ. Φύλλου 56

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ

Αριθμ. απόφ. 174/2/29.8.2019

Έγκριση μετάφρασης στην ελληνική γλώσσα του Διεθνούς Προτύπου Ελέγχου 610 (Αναθεωρημένο 2013).

ΤΟ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ
ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ
ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΩΝ (ΕΛΤΕ)

Λαμβάνοντας υπόψη:

1) Τα από 22-07-2019 και 23-07-2019 emails της IFAC σχετικά με την έγκριση του κειμένου μετάφρασης από την αγγλική στην ελληνική γλώσσα του Διεθνούς Προτύπου Ελέγχου 610 (Αναθεωρημένο 2013).

2) Την παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 4449/2017.

3) Την με αρ. Θ' 29/05/08.05.2019 απόφαση του Εποπτικού Συμβουλίου του ΣΟΕΛ περί έγκρισης του κειμένου μετάφρασης στην ελληνική γλώσσα του Διεθνούς Προτύπου Ελέγχου 610 (Αναθεωρημένο 2013) όπως αναφέρεται στο συνημμένο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.

4) Το γεγονός ότι δεν προκαλείται κρατική δαπάνη, αποφασίζει ομόφωνα:

Την έγκριση του κειμένου μετάφρασης στην ελληνική γλώσσα του Διεθνούς Προτύπου Ελέγχου 610 (Αναθεωρημένο 2013) όπως αναφέρεται στο συνημμένο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ που αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του παρόντος πρακτικού και τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 610 (Αναθεωρημένο 2013)**ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΤΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ
ΕΛΕΓΚΤΩΝ**

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που λήγουν την 15^η
Δεκεμβρίου 2014 ή αργότερα)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ**Εισαγωγή**

Πεδίο του παρόντος ΔΠΕ

Σχέση μεταξύ ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο) και ΔΠΕ 610 (Αναθεωρημένο 2013)

Ευθύνη του εξωτερικού ελεγκτή για τον έλεγχο

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

Στόχοι.....

Ορισμοί

Απαιτήσεις

Καθορισμός του εάν, σε ποιους τομείς και σε ποιο βαθμό μπορεί να
χρησιμοποιηθεί το έργο της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου.....

Χρήση του έργου της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου

Καθορισμός του εάν, σε ποιους τομείς και σε ποιο βαθμό μπορεί να
χρησιμοποιηθεί το έργο της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου
για την παροχή άμεσης βοήθειας

Χρήση εσωτερικών ελεγκτών για την παροχή άμεσης βοήθειας

Τεκμηρίωση

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Ορισμός λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου

Καθορισμός του εάν, σε ποιους τομείς και σε ποιο βαθμό μπορεί να
χρησιμοποιηθεί το έργο της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου.....

Χρήση του έργου της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου

Καθορισμός του εάν, σε ποιους τομείς και σε ποιο βαθμό μπορεί να χρησιμοποιηθεί το έργο της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου για την παροχή άμεσης βοήθειας

Χρήση εσωτερικών ελεγκτών για την παροχή άμεσης βοήθειας

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 610 (Αναθεωρημένο το 2013), «Χρήση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών» πρέπει να μελετάται σε συνδυασμό με το ΔΠΕ 200 «Γενικοί σκοποί του ανεξάρτητου ελεγκτή και διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου».

Εισαγωγή

Πεδίο του παρόντος ΔΠΕ

1. Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) ασχολείται με τις ευθύνες του εξωτερικού ελεγκτή εάν χρησιμοποιεί την εργασία των εσωτερικών ελεγκτών. Αυτό περιλαμβάνει (α) τη χρήση του έργου της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου κατά την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων, και (β) τη χρήση των εσωτερικών ελεγκτών για παροχή άμεσης βοήθειας υπό τη διεύθυνση, εποπτεία και επισκόπηση του εξωτερικού ελεγκτή.
2. Το παρόν ΔΠΕ δεν εφαρμόζεται εάν η οντότητα δεν διαθέτει λειτουργία εσωτερικού ελέγχου. (Αναφ. παρ. Α2)
3. Αν η οντότητα διαθέτει λειτουργία εσωτερικού ελέγχου, οι απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΕ που σχετίζονται με τη χρήση του έργου της λειτουργίας αυτής δεν εφαρμόζονται εάν:
 - (α) Οι ευθύνες και οι δραστηριότητες της λειτουργίας δεν σχετίζονται με τον έλεγχο, ή
 - (β) Με βάση την προκαταρκτική κατανόηση του ελεγκτή επί της λειτουργίας, που αποκτάται ως αποτέλεσμα των διαδικασιών που εκτελούνται σύμφωνα με το ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο)¹, ο εξωτερικός ελεγκτής δεν αναμένει να χρησιμοποιήσει το έργο της λειτουργίας για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων.

Τίποτα σε αυτό το ΔΠΕ δεν απαιτεί από τον εξωτερικό ελεγκτή να χρησιμοποιήσει το έργο της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου για να τροποποιήσει τη φύση ή το χρονοδιάγραμμα, ή για να μειώσει την έκταση, των ελεγκτικών διαδικασιών που πρέπει να εκτελεστούν απευθείας από τον εξωτερικό ελεγκτή. Αυτό παραμένει απόφαση του εξωτερικού ελεγκτή που λαμβάνεται κατά τον καθορισμό της συνολικής στρατηγικής ελέγχου.
4. Επιπλέον, οι απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΕ που σχετίζονται με την άμεση βοήθεια δεν εφαρμόζονται εάν ο εξωτερικός ελεγκτής δεν σκοπεύει να χρησιμοποιήσει τους εσωτερικούς ελεγκτές για την παροχή άμεσης βοήθειας.
5. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες (χώρες), ο εξωτερικός ελεγκτής μπορεί να αποκλείεται ή να περιορίζεται σε κάποιο βαθμό, από νόμο ή κανονισμό από τη χρήση του έργου της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου ή από τη χρήση εσωτερικών ελεγκτών για την παροχή άμεσης βοήθειας. Τα ΔΠΕ δεν υπερισχύουν των νόμων ή των κανονισμών που διέπουν τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων². Οι απαγορεύσεις ή οι περιορισμοί ως εκ τούτου, δεν θα εμποδίσουν τον εξωτερικό ελεγκτή από τη συμμόρφωση με τα ΔΠΕ. (Αναφ. παρ. Α31)

¹ ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο), «Εντοπίζοντας και εκτιμώντας τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος μέσω της κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της»

² ΔΠΕ 200 «Γενικοί σκοποί του ανεξάρτητου ελεγκτή και διενέργεια ενός ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου», παράγραφος Α55

Σχέση μεταξύ ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο) και ΔΠΕ 610 (Αναθεωρημένο το 2013)

6. Πολλές οντότητες θεσπίζουν λειτουργίες εσωτερικού ελέγχου, στο πλαίσιο των δικών τους δομών εσωτερικού ελέγχου και διακυβέρνησης. Οι στόχοι και το εύρος εφαρμογής της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, η φύση των αρμοδιοτήτων της και η θέση και βαρύτητα που αποδίδεται σε αυτή από την οντότητα, περιλαμβανομένης της εξουσίας και λογοδοσίας της εν λόγω λειτουργίας, ποικίλουν ευρέως και εξαρτώνται από το μέγεθος και τη δομή της οντότητας, καθώς και από τις απαιτήσεις της διοίκησης και, ενδεχομένως, των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση.
7. Το ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο) παρουσιάζει τον τρόπο με τον οποίο η γνώση και η εμπειρία της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου μπορεί να ενισχύσει με πληροφορίες την κατανόηση του εξωτερικού ελεγκτή επί της οντότητας και του περιβάλλοντός της, καθώς και τον εντοπισμό και αξιολόγηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος. Το ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο)³ εξηγεί επίσης τον τρόπο με τον οποίο η αποτελεσματική επικοινωνία μεταξύ εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών δημιουργεί επίσης ένα περιβάλλον στο οποίο ο εξωτερικός ελεγκτής μπορεί να ενημερώνεται για σημαντικά θέματα τα οποία ενδέχεται να επηρεάσουν το έργο του.
8. Ανάλογα με το εάν η οργανωτική δομή και οι σχετικές πολιτικές και διαδικασίες της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου στηρίζουν επαρκώς την αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών, το επίπεδο επάρκειας της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, και το κατά πόσο η λειτουργία εφαρμόζει μια συστηματική και πειθαρχημένη προσέγγιση, ο εξωτερικός ελεγκτής μπορεί αντίστοιχα να είναι σε θέση να χρησιμοποιήσει το έργο της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου με εποικοδομητικό και συμπληρωματικό τρόπο. Το παρόν ΔΠΕ εξετάζει τις ευθύνες του εξωτερικού ελεγκτή, όταν, βάσει της προκαταρκτικής κατανόησής του επί της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, που αποκτήθηκε ως αποτέλεσμα των διαδικασιών που εκτελέστηκαν σύμφωνα με το ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο), ο εξωτερικός ελεγκτής αναμένει ότι θα χρησιμοποιήσει το έργο της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, ως μέρος των αποκτηθέντων ελεγκτικών τεκμηρίων⁴. Αυτή η χρήση του εν λόγω έργου τροποποιεί τη φύση ή το χρονοδιάγραμμα, ή μειώνει την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών που πρέπει να εκτελεστούν απευθείας από τον εξωτερικό ελεγκτή.
9. Επιπλέον, το παρόν ΔΠΕ εξετάζει επίσης τις ευθύνες του εξωτερικού ελεγκτή, στην περίπτωση που θα χρησιμοποιήσει τους εσωτερικούς ελεγκτές για την παροχή άμεσης βοήθειας υπό τη διεύθυνση, εποπτεία και επισκόπησή του εξωτερικού ελεγκτή.
10. Μπορεί να υπάρχουν άτομα σε μια οντότητα που εκτελούν διαδικασίες παρόμοιες με αυτές που εκτελούνται από την λειτουργία εσωτερικού ελέγχου. Ωστόσο, εκτός εάν εκτελούνταν από μια αντικειμενική και ικανή λειτουργία που εφαρμόζει συστηματική και πειθαρχημένη προσέγγιση, συμπεριλαμβανομένου του ελέγχου ποιότητας, οι διαδικασίες αυτές θα

³ ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο), παράγραφος Α120

⁴ Βλέπε παραγράφους 15-25

θεωρούνταν εσωτερικές δικλίδες και η συγκέντρωση τεκμηρίων σχετικά με την αποτελεσματικότητα των δικλίδων αυτών θα αποτελούσε μέρος των αντιδράσεων του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους, σύμφωνα με το ΔΠΕ 330⁵.

Ευθύνη του εξωτερικού ελεγκτή για τον έλεγχο

11. Ο εξωτερικός ελεγκτής έχει την αποκλειστική ευθύνη για την ελεγκτική γνώμη που εξέφρασε, και η ευθύνη αυτή δεν μειώνεται με τη χρήση του έργου της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου ή με την παροχή άμεσης βοήθειας από τους εσωτερικούς ελεγκτές στις εργασίες της ανάθεσης. Παρόλο που μπορεί να εκτελούν ελεγκτικές διαδικασίες παρόμοιες με αυτές που εκτελούνται από τον εξωτερικό ελεγκτή, ούτε η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου ούτε οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι ανεξάρτητοι της οντότητας, όπως απαιτείται από τον εξωτερικό ελεγκτή κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το ΔΠΕ 200⁶. Το παρόν ΔΠΕ, ως εκ τούτου, ορίζει τις προϋποθέσεις που είναι απαραίτητες ώστε ο εξωτερικός ελεγκτής να είναι σε θέση να χρησιμοποιήσει το έργο των εσωτερικών ελεγκτών. Καθορίζει, επίσης, τις απαραίτητες προσπάθειες εργασίας για την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων ότι το έργο της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου ή οι εσωτερικοί ελεγκτές που παρέχουν άμεση βοήθεια, είναι κατάλληλοι για τους σκοπούς του ελέγχου. Οι απαιτήσεις έχουν σχεδιαστεί ώστε να παρέχουν ένα πλαίσιο για τις κρίσεις του εξωτερικού ελεγκτή σχετικά με τη χρήση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών, προκειμένου να αποφευχθεί η υπερβολική ή καταχρηστική χρήση του εν λόγω έργου.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

12. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που ξεκινούν την 15^η Δεκεμβρίου 2014 ή αργότερα.

Στόχοι

13. Οι στόχοι του εξωτερικού ελεγκτή, όταν η οντότητα έχει λειτουργία εσωτερικού ελέγχου και ο εξωτερικός ελεγκτής αναμένει να χρησιμοποιήσει το έργο της λειτουργίας για να τροποποιήσει τη φύση ή τον χρόνο, ή να μειώσει την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών που πρόκειται να πραγματοποιηθούν απευθείας από την εξωτερικό ελεγκτή, ή να χρησιμοποιήσει του εσωτερικούς ελεγκτές για την παροχή άμεσης βοήθειας, είναι:

- (α) Να προσδιορίσει εάν, το έργο της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου ή η άμεση βοήθεια των εσωτερικών ελεγκτών μπορεί να χρησιμοποιηθεί και, εάν ναι, σε ποιους τομείς και σε ποιο βαθμό,

και εφόσον έχει γίνει ο ανωτέρω προσδιορισμός:

⁵ ΔΠΕ 330, «Οι αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους»

⁶ ΔΠΕ 200, παράγραφος 14

- (β) Εάν χρησιμοποιήσει το έργο της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, να καθορίσει εάν αυτή η εργασία είναι επαρκής για τους σκοπούς του ελέγχου, και
- (γ) Εάν χρησιμοποιήσει του εσωτερικούς ελεγκτές για την παροχή άμεσης βοήθειας, να διευθύνει, εποπτεύει και επισκοπεί κατάλληλα το έργο τους.

Ορισμοί

14. Για σκοπούς των ΔΠΕ, οι ακόλουθοι όροι έχουν τη σημασία που αποδίδεται κατωτέρω:
 - (α) Λειτουργία εσωτερικού ελέγχου (Internal Audit Function) – Η λειτουργία μιας οντότητας που πραγματοποιεί δραστηριότητες διασφάλισης και παροχής συμβουλών, σχεδιασμένη να αξιολογεί και να βελτιώνει την αποτελεσματικότητα της διακυβέρνησης, της διαχείρισης κινδύνων και των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου της οντότητας. (Αναφ. παρ. Α1-Α4)
 - (β) Άμεση βοήθεια (Direct Assistance) – Η χρήση εσωτερικών ελεγκτών για την εκτέλεση ελεγκτικών διαδικασιών, υπό τη διεύθυνση, εποπτεία και επιθεώρηση του εξωτερικού ελεγκτή.

Απαιτήσεις

Καθορισμός του εάν, σε ποιους τομείς και σε ποιο βαθμό μπορεί να χρησιμοποιηθεί το έργο της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου

Αξιολόγηση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου

15. Ο εξωτερικός ελεγκτής πρέπει να καθορίσει εάν το έργο της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου δύναται να χρησιμοποιηθεί για τους σκοπούς του ελέγχου, αξιολογώντας τα ακόλουθα:
 - (α) Την έκταση στην οποία η θέση και η βαρύτητα που αποδίδεται σε αυτή από την οντότητα καθώς και οι σχετικές πολιτικές και διαδικασίες της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου υποστηρίζουν την αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών, (Αναφ. παρ. Α5 – Α9)
 - (β) Το επίπεδο τεχνικής ικανότητας της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, και (Αναφ. παρ. Α5 – Α9)
 - (γ) Εάν η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου εφαρμόζει συστηματική και συγκροτημένη προσέγγιση, συμπεριλαμβανομένων των δικλίδων ποιότητας. (Αναφ. παρ. Α10 – Α11)
16. Ο εξωτερικός ελεγκτής δεν πρέπει να χρησιμοποιήσει το έργο της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου εάν καθορίσει ότι:
 - (α) Η θέση και βαρύτητα που αποδίδεται σε αυτή από την οντότητα και οι σχετικές πολιτικές και διαδικασίες της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου δεν υποστηρίζουν επαρκώς την αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών,

- (β) Η λειτουργία στερείται επαρκούς τεχνικής ικανότητας, ή
- (γ) Η λειτουργία δεν εφαρμόζει συστηματική και συγκροτημένη προσέγγιση, συμπεριλαμβανομένων των δικλίδων ποιότητας. (Αναφ. παρ. Α12 – Α14)

Καθορισμός της φύσης και της έκτασης του έργου της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου που δύναται να χρησιμοποιηθεί

17. Ως βάση για τον καθορισμό των περιοχών και της έκτασης στην οποία το έργο της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου μπορεί να χρησιμοποιηθεί, ο εξωτερικός ελεγκτής πρέπει να εξετάσει τη φύση και το πεδίο του έργου που έχει πραγματοποιηθεί ή είναι προγραμματισμένο να πραγματοποιηθεί από τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου καθώς και η σχετικότητα του με την συνολική στρατηγική και το πρόγραμμα ελέγχου του εξωτερικού ελεγκτή. (Αναφ. παρ. Α15-Α17)
18. Ο εξωτερικός ελεγκτής πρέπει να κάνει όλες τις σημαντικές κρίσεις στην ανάθεση ελέγχου και, προκειμένου να αποφύγει την υπερβολική χρήση του έργου της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, πρέπει να σχεδιάσει να χρησιμοποιήσει λιγότερο το έργο της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου και να εκτελέσει απευθείας περισσότερες εργασίες: (Αναφ. παρ. Α15-Α17)
 - (α) Όσο περισσότερη κρίση χρειάζεται:
 - (i) Στο σχεδιασμό και την εκτέλεση σχετικών ελεγκτικών διαδικασιών, και
 - (ii) Στην αξιολόγηση των ελεγκτικών τεκμηρίων που συγκεντρώθηκαν (Αναφ. παρ. Α18-Α19)
 - (β) Όσο υψηλότερος είναι ο εκτιμώμενος κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμού, με ιδιαίτερη προσοχή σε κινδύνους που εντοπίστηκαν ως σημαντικοί (Αναφ. παρ. Α20-Α22)
 - (γ) Τόσο λιγότερο η οργανωτική δομή και οι σχετικές πολιτικές της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου στηρίζουν επαρκώς την αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών, και
 - (δ) Τόσο χαμηλότερο είναι το επίπεδο τεχνικής ικανότητας της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου.
19. Ο εξωτερικός ελεγκτής πρέπει επίσης να αξιολογήσει εάν, συνολικά, η χρήση του έργου της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου στον σχεδιαζόμενο βαθμό θα εξακολουθούσε να έχει ως αποτέλεσμα την επαρκή συμμετοχή του εξωτερικού ελεγκτή στον έλεγχο, δεδομένης της αποκλειστικής ευθύνης του για την εκφερόμενη γνώμη ελέγχου. (Αναφ. παρ. Α15-Α22)
20. Ο εξωτερικός ελεγκτής πρέπει κατά την επικοινωνία μιας σύνοψης του προβλεπόμενου εύρους και χρονοδιαγράμματος ελέγχου του, στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σύμφωνα με το ΔΠΕ 260⁷, να επικοινωνεί επίσης και τον

⁷ ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο), «Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση», παράγραφος 15

τρόπο με τον οποίο ο εξωτερικός ελεγκτής έχει σχεδιάσει να χρησιμοποιήσει το έργο της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου. (Αναφ. παρ. Α23)

Χρήση του έργου της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου

21. Εάν ο εξωτερικός ελεγκτής σκοπεύει να χρησιμοποιήσει το έργο της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, τότε πρέπει να συζητά την προγραμματισμένη χρήση των εργασιών της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου ως βάση για τον συντονισμό των αντίστοιχων δραστηριοτήτων τους. (Αναφ. παρ. Α24-Α26)
22. Ο εξωτερικός ελεγκτής πρέπει να διαβάσει τις αναφορές της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου αναφορικά με τις εργασίες της, που ο εξωτερικός ελεγκτής σκοπεύει να χρησιμοποιήσει, ώστε να κατανοήσει τη φύση και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών που διενήργησε καθώς και τα σχετικά ευρήματα τους.
23. Ο εξωτερικός ελεγκτής πρέπει να εκτελεί επαρκείς διαδικασίες ελέγχου επί του συνόλου του έργου της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου που σκοπεύει να χρησιμοποιήσει για τον προσδιορισμό της επάρκειας του για τους σκοπούς του ελέγχου, συμπεριλαμβανομένης της αξιολόγησης εάν:
 - (α) Το έργο της λειτουργίας είχε σχεδιαστεί, εκτελεστεί, επιτηρηθεί, επισκοπηθεί και τεκμηριωθεί κατάλληλα,
 - (β) Έχουν συγκεντρωθεί επαρκή και κατάλληλα τεκμήρια ώστε να δύναται η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου να εξάγει εύλογα συμπεράσματα, και
 - (γ) Τα συναχθέντα συμπεράσματα είναι κατάλληλα υπό τις περιστάσεις και οι αναφορές που καταρτίστηκαν από τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου είναι συνεπείς με τα αποτελέσματα του έργου που επιτελέστηκε. (Αναφ. παρ. Α27-Α30)
24. Η φύση και η έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών του εξωτερικού ελεγκτή πρέπει να ανταποκρίνεται στην αξιολόγησή του σχετικά με:
 - (α) Το βαθμό της εμπλεκόμενης κρίσης,
 - (β) Τον εκτιμώμενο κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος,
 - (γ) Τον βαθμό στον οποίο η θέση και η βαρύτητα που αποδίδεται στην λειτουργία εσωτερικού ελέγχου από την οντότητα καθώς και οι σχετικές πολιτικές και διαδικασίες της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου υποστηρίζουν την αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών, και
 - (δ) Το επίπεδο τεχνικής ικανότητας της λειτουργίας⁸ (Αναφ. παρ. Α27-Α29)και να περιλαμβάνουν την επανεκτέλεση μέρους του έργου. (Αναφ. παρ. Α30)
25. Ο εξωτερικός ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί επίσης κατά πόσο τα συμπεράσματά του σχετικά με τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου στην παράγραφο 15 του παρόντος ΔΠΕ και τον προσδιορισμό της φύσης και της

⁸ Βλέπε παράγραφο 18.

έκτασης της χρήσης του έργου της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου για τους σκοπούς του ελέγχου στις παραγράφους 18-19 του παρόντος ΔΠΕ παραμένουν κατάλληλα.

Καθορισμός του εάν, σε ποιους τομείς και σε ποιο βαθμό μπορούν να χρησιμοποιηθούν οι εσωτερικοί ελεγκτές για την παροχή άμεσης βοήθειας

Καθορισμός του κατά πόσο οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την παροχή άμεσης βοήθειας για τους σκοπούς του ελέγχου

26. Ενδέχεται, με νόμο ή κανονισμό, να απαγορευθεί στον εξωτερικό ελεγκτή να λάβει άμεση βοήθεια από τους εσωτερικούς ελεγκτές. Στην περίπτωση αυτή, οι παράγραφοι 27-35 και 37 δεν ισχύουν. (Αναφ. παρ. Α31)
27. Εάν η χρήση εσωτερικών ελεγκτών δεν απαγορεύεται από νόμο ή κανονισμό και ο εξωτερικός ελεγκτής σκοπεύει να χρησιμοποιήσει εσωτερικούς ελεγκτές για να του παρέχουν άμεση βοήθεια στον έλεγχο, τότε ο εξωτερικός ελεγκτής πρέπει να αξιολογήσει την ύπαρξη και την σημαντικότητα των απειλών κατά της αντικειμενικότητας και το επίπεδο τεχνικής ικανότητας των εσωτερικών ελεγκτών που θα παρέχουν τη συγκεκριμένη βοήθεια. Η αξιολόγηση του εξωτερικού ελεγκτή για την ύπαρξη και την σημαντικότητα των απειλών κατά της αντικειμενικότητας των εσωτερικών ελεγκτών περιλαμβάνει την διερεύνηση των εσωτερικών ελεγκτών αναφορικά με συμφέροντα και σχέσεις που δύναται να δημιουργήσουν απειλές κατά της αντικειμενικότητάς τους. (Αναφ. παρ. Α32-Α34)
28. Ο εξωτερικός ελεγκτής δεν πρέπει να χρησιμοποιεί έναν εσωτερικό ελεγκτή για την παροχή άμεσης βοήθειας εάν:
 - (α) Υπάρχουν σημαντικές απειλές κατά της αντικειμενικότητας του εσωτερικού ελεγκτή, ή
 - (β) Ο εσωτερικός ελεγκτής στερείται επαρκούς τεχνικής ικανότητας για την εκτέλεση των προτεινόμενων εργασιών. (Αναφ. παρ. Α32-Α34)

Καθορισμός της φύσης και του εύρους των εργασιών που ενδέχεται να ανατεθούν στους εσωτερικούς ελεγκτές που παρέχουν άμεση βοήθεια.

29. Για τον καθορισμό της φύσης και του εύρους των εργασιών που ενδέχεται να ανατεθούν στους εσωτερικούς ελεγκτές, καθώς και η φύση, το χρονοδιάγραμμα και το εύρος της διεύθυνσης, εποπτείας και επισκόπησης, που είναι κατάλληλη στις περιστάσεις, ο εξωτερικός ελεγκτής πρέπει να εξετάζει:
 - (α) Το επίπεδο κρίσης που αφορά:
 - (i) στο σχεδιασμό και την εκτέλεση σχετικών ελεγκτικών διαδικασιών, και
 - (ii) στην αξιολόγηση των ελεγκτικών τεκμηρίων που συγκεντρώθηκαν,

- (β) Τον εκτιμώμενο κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος, και
 - (γ) Η εκτίμηση του εξωτερικού ελεγκτή σχετικά με την ύπαρξη και τη σοβαρότητα των απειλών κατά της αντικειμενικότητας, καθώς και το επίπεδο τεχνικής ικανότητας των εσωτερικών ελεγκτών που θα παρέχουν τέτοια βοήθεια. (Αναφ. παρ. Α35-Α39)
30. Ο εξωτερικός ελεγκτής δεν πρέπει να χρησιμοποιεί εσωτερικούς ελεγκτές να του παρέχουν άμεση βοήθεια για την εκτέλεση διαδικασιών που:
- (α) Περιλαμβάνουν την άσκηση σημαντικών κρίσεων στον έλεγχο, (Αναφ. παρ. Α19)
 - (β) Σχετίζονται με υψηλότερους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος, όπου η κρίση που απαιτείται για την εκτέλεση των σχετικών ελεγκτικών διαδικασιών ή για την αξιολόγηση των ελεγκτικών τεκμηρίων που συγκεντρώθηκαν είναι περισσότερο από περιορισμένη, (Αναφ. παρ. Α38)
 - (γ) Σχετίζονται με εργασία με την οποία έχουν εμπλακεί οι εσωτερικοί ελεγκτές και έχει ήδη αναφερθεί ή πρόκειται να αναφερθεί στη διοίκηση ή στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση από τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου, ή
 - (δ) Σχετίζονται με τις αποφάσεις που λαμβάνει ο εξωτερικός ελεγκτής σύμφωνα με το παρόν ΔΠΕ σχετικά με τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου και τη χρήση του έργου αυτής ή την άμεση βοήθειάς της. (Αναφ. παρ. Α35-Α39)
31. Έχοντας αξιολογήσει κατάλληλα εάν και κατά πόσο μπορούν να χρησιμοποιηθούν οι εσωτερικοί ελεγκτές για την παροχή άμεσης βοήθειας στον έλεγχο, ο εξωτερικός ελεγκτής πρέπει, κατά την επικοινωνία μιας σύνοψης του προβλεπόμενου εύρους και χρονοδιαγράμματος του ελέγχου στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σύμφωνα με το ΔΠΕ 260⁹, να επικοινωνεί τη φύση και την έκταση της προγραμματισμένης χρήσης των εσωτερικών ελεγκτών για την παροχή άμεσης βοήθειας, προκειμένου να καταλήξουν σε κοινό συμπέρασμα ότι η χρήση δεν είναι υπερβολική στις περιστάσεις της ανάθεσης. (Αναφ. παρ. Α39)
32. Ο εξωτερικός ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί κατά πόσον, στο σύνολό της, η χρήση εσωτερικών ελεγκτών για την παροχή άμεσης βοήθειας στον προβλεπόμενο βαθμό, καθώς και η προγραμματισμένη χρήση του έργου της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, εξακολουθούν να έχουν ως αποτέλεσμα την επαρκή συμμετοχή του εξωτερικού ελεγκτή στον έλεγχο, δεδομένης της αποκλειστικής ευθύνης του για την εκφρασθείσα γνώμη ελέγχου.

Χρήση εσωτερικών ελεγκτών για την παροχή άμεσης βοήθειας

33. Πριν από τη χρήση των εσωτερικών ελεγκτών για την παροχή άμεσης βοήθειας για τους σκοπούς του ελέγχου, ο εξωτερικός ελεγκτής πρέπει:

⁹ ΔΠΕ 260, παράγραφος 15

- (α) να λαμβάνει έγγραφη συμφωνία από εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπο της οντότητας ότι θα επιτραπεί στους εσωτερικούς ελεγκτές να ακολουθήσουν τις οδηγίες του εξωτερικού ελεγκτή και ότι η οντότητα δεν θα παρεμβαίνει στις εργασίες που ο εσωτερικός ελεγκτής εκτελεί για τον εξωτερικό ελεγκτή, και
 - (β) να λαμβάνει έγγραφη συμφωνία από τους εσωτερικούς ελεγκτές ότι θα διατηρούν εμπιστευτικά ειδικά θέματα σύμφωνα με τις εντολές του εξωτερικού ελεγκτή και θα ενημερώνουν τον εξωτερικό ελεγκτή για οποιαδήποτε απειλή κατά της αντικειμενικότητά τους.
34. Ο εξωτερικός ελεγκτής πρέπει να διευθύνει, να εποπτεύει και να επιθεωρεί το έργο που επιτελούν οι εσωτερικοί ελεγκτές σχετικά με την ανάθεση ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 220¹⁰. Με τον τρόπο αυτό:
- (α) Η φύση, το χρονοδιάγραμμα και το εύρος της διεύθυνσης, εποπτείας και επισκόπησης των εσωτερικών ελεγκτών, θα αναγνωρίζει ότι δεν είναι ανεξάρτητοι από την οντότητα και θα ανταποκρίνεται στο αποτέλεσμα της αξιολόγησης των παραγόντων της παραγράφου 29 του παρόντος ΔΠΕ.
 - (β) Οι διαδικασίες επιθεώρησης πρέπει να περιλαμβάνουν ο εξωτερικός ελεγκτής να ελέγχει εκ νέου τα υποκείμενα ελεγκτικά τεκμήρια για ορισμένες από τις εργασίες που εκτέλεσαν οι εσωτερικοί ελεγκτές.
- Η διεύθυνση, εποπτεία και επιθεώρηση από τον εξωτερικό ελεγκτή της εργασίας που διενεργούν οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να είναι επαρκής ώστε ο εξωτερικός ελεγκτής να είναι ικανοποιημένος ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν λάβει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για να στηρίξουν τα συμπεράσματα που βασίζονται στην εργασία τους. (Αναφ. παρ. Α40-Α41)
35. Κατά τη διεύθυνση, εποπτεία και επισκόπηση του έργου που διενεργούν οι εσωτερικοί ελεγκτές, ο εξωτερικός ελεγκτής πρέπει να επαγρυπνά για ενδείξεις ότι οι αξιολογήσεις του στην παράγραφο 27 δεν είναι πλέον κατάλληλες.

Τεκμηρίωση

36. Εάν ο εξωτερικός ελεγκτής χρησιμοποιεί το έργο της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, ο εξωτερικός ελεγκτής πρέπει να συμπεριλαμβάνει στην τεκμηρίωση ελέγχου:
- (α) Την αξιολόγηση:
 - (i) του εάν η θέση και η βαρύτητα που αποδίδεται στην λειτουργία εσωτερικού ελέγχου από την οντότητα και οι σχετικές πολιτικές και διαδικασίες της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου υποστηρίζουν επαρκώς την αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών,
 - (ii) του επιπέδου τεχνικής ικανότητας της λειτουργίας, και

¹⁰ ΔΠΕ 220, «Δικλίδες ποιότητας για έλεγχο οικονομικών καταστάσεων»

- (iii) του εάν η λειτουργία εφαρμόζει συστηματική και συγκροτημένη προσέγγιση, συμπεριλαμβανομένων των δικλίδων ποιότητας,
 - (β) Τη φύση και την έκταση του έργου που χρησιμοποιήθηκε, καθώς και τη βάση της σχετικής απόφασης, και
 - (γ) Τις διαδικασίες ελέγχου που εκτέλεσε ο εξωτερικός ελεγκτής για την αξιολόγηση της επάρκειας του έργου που χρησιμοποιήθηκε.
37. Εάν ο εξωτερικός ελεγκτής χρησιμοποιεί εσωτερικούς ελεγκτές για άμεση βοήθεια στον έλεγχο, τότε πρέπει να συμπεριλάβει στην τεκμηρίωση ελέγχου:
- (α) Την αξιολόγηση της ύπαρξης και της σημαντικότητας απειλών κατά της αντικειμενικότητας των εσωτερικών ελεγκτών και του επιπέδου της τεχνικής ικανότητας των εσωτερικών ελεγκτών που χρησιμοποιούνται για την παροχή άμεσης βοήθειας,
 - (β) Τη βάση για την απόφαση σχετικά με τη φύση και την έκταση της εργασίας που εκτελέστηκε από τους εσωτερικούς ελεγκτές,
 - (γ) Ποιος επισκόπησε το έργο που εκτελέστηκε καθώς και την ημερομηνία και έκταση της επισκόπησης, σύμφωνα με το ΔΠΕ 230¹¹,
 - (δ) Τις έγγραφες συμφωνίες που αποκτήθηκαν από εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπο της οντότητας καθώς και από τους εσωτερικούς ελεγκτές σύμφωνα με την παράγραφο 33 του παρόντος ΔΠΕ, και
 - (ε) Τα φύλλα εργασίας που προετοιμάστηκαν από τους εσωτερικούς ελεγκτές οι οποίοι παρείχαν άμεση βοήθεια στην ανάθεση ελέγχου.

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Ορισμός λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου (Αναφ. παρ. 2, 14(α))

- A1. Οι στόχοι και το εύρος των λειτουργιών εσωτερικού ελέγχου περιλαμβάνουν συνήθως δραστηριότητες διασφάλισης και παροχής συμβουλών που αποσκοπούν στην αξιολόγηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διακυβέρνησης, της διαχείρισης κινδύνων και των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας, όπως:

Δραστηριότητες που σχετίζονται με τη διακυβέρνηση

- Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου μπορεί να αξιολογήσει τη διαδικασία διακυβέρνησης αναφορικά με την εκπλήρωση των στόχων που αφορούν τη δεοντολογία και τις αξίες, τη διαχείριση των επιδόσεων και την υπευθυνότητα, την επικοινωνία πληροφοριών σχετικά με τους κινδύνους και τις δικλίδες ποιότητας σε κατάλληλους τομείς του οργανισμού, καθώς και την αποτελεσματικότητα της επικοινωνίας μεταξύ

¹¹ ΔΠΕ 230, «Τεκμηρίωση ελέγχου»

των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση, των εξωτερικών και εσωτερικών ελεγκτών καθώς και την διοίκηση.

Δραστηριότητες που σχετίζονται με τη διαχείριση κινδύνων

- Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου μπορεί να βοηθήσει την οντότητα, προσδιορίζοντας και αξιολογώντας ενδεχόμενη σοβαρή έκθεσή της σε κινδύνους και συμβάλλοντας στη βελτίωση της διαχείρισης κινδύνων και των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου (συμπεριλαμβανομένης της αποτελεσματικότητας της διαδικασίας χρηματοοικονομικής αναφοράς).
- Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου ενδέχεται να εκτελεί διαδικασίες για να βοηθήσει την οντότητα στην ανίχνευση απάτης.

Δραστηριότητες που σχετίζονται με τις εσωτερικές δικλίδες ελέγχου

- Αξιολόγηση των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου. Στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου ενδέχεται να ανατεθεί συγκεκριμένη ευθύνη για την επισκόπηση των δικλίδων ελέγχου, την αξιολόγηση της λειτουργίας τους και τη σύσταση βελτιώσεων επ' αυτών. Με τον τρόπο αυτό, η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου παρέχει διασφάλιση επί των δικλίδων ελέγχου. Για παράδειγμα, η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου ενδέχεται να προγραμματίζει και να διεξάγει δοκιμασίες ή άλλες διαδικασίες για να παρέχει διασφάλιση στη διοίκηση και στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση αναφορικά με τον σχεδιασμό, την εφαρμογή και τη λειτουργική αποτελεσματικότητα των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου, συμπεριλαμβανομένων των δικλίδων που σχετίζονται με τον έλεγχο.
- Εξέταση χρηματοοικονομικής και λειτουργικής πληροφόρησης. Στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου ενδέχεται να ανατεθεί η επισκόπηση των μέσων που χρησιμοποιούνται για τον εντοπισμό, την αναγνώριση, την επιμέτρηση, την ταξινόμηση και την αναφορά χρηματοοικονομικής και λειτουργικής πληροφόρησης καθώς και η διενέργεια ειδικών ερευνών σε μεμονωμένα θέματα, συμπεριλαμβανομένων λεπτομερών ελέγχων συναλλαγών, υπολοίπων και διαδικασιών.
- Επισκόπηση λειτουργικών δραστηριοτήτων. Στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου ενδέχεται να ανατεθεί η επισκόπηση της οικονομίας, της αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας των λειτουργικών δραστηριοτήτων, συμπεριλαμβανομένων των μη χρηματοοικονομικών δραστηριοτήτων μιας οντότητας.
- Επισκόπηση της συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς. Στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου ενδέχεται να ανατεθεί η επισκόπηση της συμμόρφωσης με νόμους, κανονισμούς και άλλες εξωτερικές απαιτήσεις, με τις πολιτικές και τις οδηγίες της διοίκησης καθώς και με άλλες εσωτερικές απαιτήσεις.

A2. Δραστηριότητες παρόμοιες με αυτές που εκτελούνται από μια λειτουργία εσωτερικού ελέγχου ενδέχεται να πραγματοποιούνται από λειτουργίες με άλλους τίτλους μέσα σε μια οντότητα. Ορισμένες ή όλες οι δραστηριότητες

μιας λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου ενδέχεται επίσης να ανατεθούν σε τρίτο φορέα παροχής υπηρεσιών. Ούτε ο τίτλος της λειτουργίας, ούτε το εάν εκτελείται από την οντότητα ή από τρίτο φορέα παροχής υπηρεσιών, είναι αποκλειστικοί και καθοριστικοί παράγοντες για το κατά πόσον ο εξωτερικός ελεγκτής μπορεί να χρησιμοποιήσει ή όχι το έργο της λειτουργίας. Είναι μάλλον η φύση των δραστηριοτήτων της, ο βαθμός στον οποίο η οργανωτική δομή της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου και οι σχετικές πολιτικές και διαδικασίες υποστηρίζουν την αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών, η τεχνική ικανότητα και η συστηματική και πειθαρχημένη προσέγγιση της λειτουργίας που είναι σχετικοί παράγοντες. Οι παραπομπές στο παρόν ΔΠΕ στις εργασίες της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου περιλαμβάνουν συναφείς δραστηριότητες άλλων λειτουργιών ή τρίτους παρόχους με τα χαρακτηριστικά αυτά.

- A3. Επιπλέον, όσοι ασκούν λειτουργικά και διευθυντικά καθήκοντα στην οντότητα και έχουν ευθύνες και αρμοδιότητες εκτός λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, αντιμετωπίζουν συνήθως απειλές κατά της αντικειμενικότητάς τους, οι οποίες θα εμπόδιζαν την αντιμετώπισή τους ως μέρος της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΕ, παρότι ενδέχεται να επιτελούν δραστηριότητες δικλίδων ελέγχου που μπορεί να τεθούν σε δοκιμασία σύμφωνα με το ΔΠΕ 330¹². Για το λόγο αυτό, η παρακολούθηση των δικλίδων ελέγχου που πραγματοποιείται από την ιδιοκτησία που ασκεί και τη διοίκηση της οντότητας δεν θα θεωρούνταν ισοδύναμη της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου.
- A4. Ενώ οι στόχοι της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου μιας οντότητας και του εξωτερικού ελεγκτή διαφέρουν, η λειτουργία δύναται να εκτελεί διαδικασίες ελέγχου παρόμοιες με αυτές που εκτελεί ο εξωτερικός ελεγκτής κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Στην περίπτωση αυτή, ο εξωτερικός ελεγκτής μπορεί να χρησιμοποιήσει τη λειτουργία για τους σκοπούς του ελέγχου με έναν ή περισσότερους από τους ακόλουθους τρόπους:
- Για την απόκτηση πληροφοριών σχετικά με τις εκτιμήσεις του εξωτερικού ελεγκτή επί κινδύνων ουσιώδους σφάλματος λόγω λάθους ή απάτης. Από αυτή την άποψη, το ΔΠΕ 315 (αναθεωρημένο)¹³ απαιτεί από τον εξωτερικό ελεγκτή να κατανοήσει τη φύση των καθηκόντων της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, το καθεστώς που τη διέπει εντός του οργανισμού και τις δραστηριότητες που εκτελούνται ή πρόκειται να εκτελεστούν και να διενεργεί διερευνητικά ερωτήματα στα κατάλληλα άτομα εντός της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου (εάν η οντότητα έχει μια τέτοια λειτουργία), ή
 - Ο εξωτερικός ελεγκτής, μετά από κατάλληλη αξιολόγηση, ενδέχεται να αποφασίσει να χρησιμοποιήσει τη δουλειά που έχει εκτελεσθεί από τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου κατά τη διάρκεια της περιόδου ως μερική αντικατάσταση των τεκμηρίων ελέγχου που αποκτά απευθείας ο ίδιος¹⁴, εκτός εάν αυτό απαγορεύεται ρητά ή περιορίζεται σε κάποιο βαθμό από νόμο ή κανονισμό.

¹² Βλέπε παράγραφο 10.

¹³ ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 6(α)

¹⁴ Βλέπε παραγράφους 15-25.

Επιπλέον, ο εξωτερικός ελεγκτής μπορεί να χρησιμοποιεί εσωτερικούς ελεγκτές για να διενεργεί ελεγκτικές διαδικασίες υπό την καθοδήγηση, επίβλεψη και επισκόπηση του ιδίου (αναφερόμενη ως «άμεση βοήθεια» στο παρόν ΔΠΕ)¹⁵ εκτός εάν απαγορεύεται ή περιορίζεται σε κάποιο βαθμό από νόμο ή κανονισμό.

Καθορισμός του εάν, σε ποιους τομείς και σε ποιο βαθμό μπορεί να χρησιμοποιηθεί το έργο της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου

Αξιολόγηση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου

Αντικειμενικότητα και τεχνική ικανότητα (Αναφ. παρ. 15(α)-(β))

- A5. Ο εξωτερικός ελεγκτής ασκεί επαγγελματική κρίση για να προσδιορίσει κατά πόσον το έργο της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τους σκοπούς του ελέγχου, καθώς και τη φύση και την έκταση στην οποία μπορεί να χρησιμοποιηθεί το έργο της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου υπό τις δεδομένες περιστάσεις.
- A6. Ο βαθμός στον οποίο η οργανωτική δομή και οι σχετικές πολιτικές και διαδικασίες της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου υποστηρίζουν την αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών, καθώς και το επίπεδο τεχνικής ικανότητας της λειτουργίας είναι ιδιαίτερα σημαντικοί παράγοντες που καθορίζουν εάν μπορεί να χρησιμοποιηθεί το έργο της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου και, εάν ναι, τη φύση και την έκταση στην οποία μπορεί να χρησιμοποιηθεί το έργο της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου υπό τις δεδομένες περιστάσεις.
- A7. Η αντικειμενικότητα αναφέρεται στην ικανότητα να εκτελούνται τα καθήκοντα αυτά χωρίς να επιτρέπεται μεροληψία, σύγκρουση συμφερόντων ή αδικαιολόγητη επιρροή των άλλων ώστε να υπερισχύουν των επαγγελματικών κρίσεων. Παράγοντες που ενδέχεται να επηρεάσουν την αξιολόγηση του εξωτερικού ελεγκτή είναι οι εξής:
- Εάν η οργανωτική δομή της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, συμπεριλαμβανομένης της εξουσίας και της υπευθυνότητας της λειτουργίας, υποστηρίζει την ικανότητά της να είναι ελεύθερη μεροληψίας, σύγκρουσης συμφερόντων ή αδικαιολόγητης επιρροής άλλων ώστε να υπερισχύουν των επαγγελματικών κρίσεων. Για παράδειγμα, εάν η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου αναφέρεται στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ή σε αρμόδιο αξιωματούχο με τη δέουσα εξουσία ή στην περίπτωση που αναφέρεται στη διοίκηση, εάν έχει άμεση πρόσβαση στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.
 - Εάν η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου είναι απαλλαγμένη από αντικρουόμενες ευθύνες, για παράδειγμα, δεν κατέχει διευθυντικά ή λειτουργικά καθήκοντα ή ευθύνες που δεν εμπίπτουν στις αρμοδιότητές της.

¹⁵ Βλέπε παραγράφους 26-35

- Εάν οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση επιβλέπουν τις αποφάσεις απασχόλησης που σχετίζονται με τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου, όπως για παράδειγμα ο καθορισμός κατάλληλης πολιτικής αποδοχών.
 - Η ύπαρξη τυχόν υποχρεώσεων ή περιορισμών στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου από τη διοίκηση ή από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, όπως για παράδειγμα, στην επικοινωνία των ευρημάτων της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου στον εξωτερικό ελεγκτή.
 - Εάν οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι μέλη σχετικών επαγγελματικών φορέων και η ιδιότητά τους αυτή τους υποχρεώνει στη συμμόρφωσή τους με τα σχετικά επαγγελματικά πρότυπα αναφορικά με την αντικειμενικότητα ή εάν οι εσωτερικές πολιτικές τους επιτυγχάνουν τους ίδιους στόχους.
- A8. Η τεχνική ικανότητα της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου αφορά στην επίτευξη και διατήρηση των γνώσεων και δεξιοτήτων της λειτουργίας στο σύνολό τους στο επίπεδο που απαιτείται ώστε να είναι δυνατή η επιμελής εκτέλεση των καθηκόντων της και η τήρηση των εφαρμοστέων επαγγελματικών προτύπων. Παράγοντες που μπορεί να επηρεάσουν τον προσδιορισμό του εξωτερικού ελεγκτή είναι οι εξής:
- Εάν η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου διαθέτει επαρκείς και κατάλληλους πόρους, σε σχέση με το μέγεθος της οντότητας και τη φύση των δραστηριοτήτων της.
 - Εάν υπάρχουν καθιερωμένες πολιτικές για την πρόσληψη, εκπαίδευση και ανάθεση των εσωτερικών ελεγκτών στις αναθέσεις εσωτερικών ελέγχων.
 - Εάν οι εσωτερικοί ελεγκτές διαθέτουν επαρκή τεχνική κατάρτιση και επάρκεια στον έλεγχο. Σχετικά κριτήρια που μπορεί να εξετάσει ο εξωτερικός ελεγκτής κατά την εκτίμησή του ενδέχεται να περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, την κατοχή από τους εσωτερικούς ελεγκτές σχετικού επαγγελματικού τίτλου και εμπειρίας.
 - Εάν οι εσωτερικοί ελεγκτές διαθέτουν τις απαιτούμενες γνώσεις σχετικά με τη χρηματοοικονομική αναφορά της οντότητας και το εφαρμοστέο πλαίσιο αυτής και εάν η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου διαθέτει τις απαιτούμενες δεξιότητες (για παράδειγμα, ειδικές γνώσεις στον κλάδο) για την εκτέλεση εργασιών που σχετίζονται με τις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας.
 - Εάν οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι μέλη σχετικών επαγγελματικών οργανισμών που τους υποχρεώνουν να συμμορφώνονται με τα σχετικά επαγγελματικά πρότυπα, συμπεριλαμβανομένων των απαιτήσεων συνεχούς επαγγελματικής εξέλιξης.
- A9. Η αντικειμενικότητα και η τεχνική ικανότητα μπορεί να θεωρηθούν ως μια αλληλουχία. Όσο περισσότερο η οργανωτική δομή της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου και οι σχετικές πολιτικές και διαδικασίες υποστηρίζουν επαρκώς την

αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών και όσο υψηλότερο είναι το επίπεδο τεχνικής ικανότητας της λειτουργίας, τόσο πιο πιθανό είναι ο εξωτερικός ελεγκτής να κάνει χρήση του έργου της λειτουργίας και σε περισσότερους τομείς. Ωστόσο, η οργανωτική δομή και οι σχετικές πολιτικές και διαδικασίες που παρέχουν ισχυρή υποστήριξη στην αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών δεν μπορούν να αντισταθμίσουν την έλλειψη επαρκούς τεχνικής ικανότητας της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου. Εξίσου, το υψηλό επίπεδο τεχνικής ικανότητας της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου δεν μπορεί να αντισταθμίσει μια οργανωτική δομή και πολιτικές και διαδικασίες που δεν υποστηρίζουν επαρκώς την αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών.

Εφαρμογή συστηματικής και συγκροτημένης προσέγγισης (Αναφ. παρ. 15(γ))

A10. Η εφαρμογή μιας συστηματικής και πειθαρχημένης προσέγγισης στον σχεδιασμό, την εκτέλεση, την εποπτεία, την επισκόπηση και την τεκμηρίωση των δραστηριοτήτων της διακρίνει τις δραστηριότητες της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου από τις λοιπές δραστηριότητες παρακολούθησης και ελέγχου που μπορεί να εκτελούνται εντός της οντότητας.

A11. Παράγοντες που μπορεί να επηρεάσουν τον καθορισμό του εάν η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου εφαρμόζει συστηματική και πειθαρχημένη προσέγγιση περιλαμβάνει τα ακόλουθα:

- Η ύπαρξη, η επάρκεια και η χρήση τεκμηριωμένων διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου ή καθοδήγηση που καλύπτει τομείς όπως εκτιμήσεις κινδύνου, προγράμματα εργασίας, τεκμηρίωση και αναφορά, η φύση και έκταση των οποίων είναι ανάλογες με το μέγεθος και τις περιστάσεις μιας οντότητας.
- Το κατά πόσο η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου διαθέτει κατάλληλες πολιτικές και διαδικασίες για δικλίδες ποιότητας, όπως για παράδειγμα οι πολιτικές και οι διαδικασίες του ΔΠΔΔΠ (ISQC) ¹⁶ που θα είχαν εφαρμογή στις απαιτήσεις μιας λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου (όπως αυτές που σχετίζονται με την ηγεσία, τους ανθρώπινους πόρους και την εκτέλεση ανάθεσης) ή απαιτήσεις για δικλίδες ποιότητας σε πρότυπα τα οποία καθορίζονται από τους αρμόδιους επαγγελματικούς φορείς για τους εσωτερικούς ελεγκτές. Οι οργανισμοί αυτοί μπορούν επίσης να θεσπίσουν άλλες κατάλληλες απαιτήσεις, όπως η διεξαγωγή περιοδικών εξωτερικών αξιολογήσεων ποιότητας.

Περιστάσεις όπου το έργο της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί (Αναφ. παρ. 16)

A12. Η αξιολόγηση του εξωτερικού ελεγκτή σχετικά με το κατά πόσον η θέση και η βαρύτητα που αποδίδεται στην λειτουργία εσωτερικού ελέγχου από την οντότητα και οι σχετικές πολιτικές και διαδικασίες της υποστηρίζουν επαρκώς την αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών, το επίπεδο τεχνικής

¹⁶ Το Διεθνές Πρότυπο για τις Δικλίδες Ποιότητας (Δ.Π.Δ.Δ.Π 1), «Δικλίδες ποιότητας για λογιστικές επιχειρήσεις που διενεργούν ελέγχους και επισκοπήσεις οικονομικών καταστάσεων καθώς και άλλες αναθέσεις διασφάλισης και συναφών υπηρεσιών»

ικανότητας της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου καθώς και το κατά πόσον αυτή εφαρμόζει συστηματική και συγκροτημένη προσέγγιση, ενδέχεται να υποδηλώνει ότι οι κίνδυνοι στην ποιότητα του έργου της λειτουργίας είναι πολύ σημαντικοί και ως εκ τούτου δεν είναι σκόπιμο να χρησιμοποιηθεί οποιοδήποτε μέρος του έργου της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου ως ελεγκτικό τεκμήριο.

- A13. Η εξέταση των παραγόντων στις παραγράφους Α7, Α8 και Α11 του παρόντος ΔΠΕ, μεμονωμένα και συνολικά, είναι σημαντική επειδή ένας επιμέρους παράγοντας συχνά δεν επαρκεί ώστε να οδηγήσει στο συμπέρασμα ότι το έργο της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τους σκοπούς του ελέγχου. Για παράδειγμα, η οργανωτική δομή της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου είναι ιδιαίτερα σημαντική για την αξιολόγηση των απειλών κατά της αντικειμενικότητας των εσωτερικών ελεγκτών. Εάν η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου αναφέρεται στη διοίκηση, αυτό θα θεωρείται σημαντική απειλή κατά της αντικειμενικότητας της λειτουργίας, εκτός εάν άλλοι παράγοντες, όπως αυτοί που περιγράφονται στην παράγραφο Α7 του παρόντος ΔΠΕ, παρέχουν συλλογικά επαρκή μέτρα προστασίας για τη μείωση της απειλής σε αποδεκτό επίπεδο.
- A14. Επιπλέον, ο Κώδικας ΣΔΠΔΛ¹⁷ δηλώνει ότι δημιουργείται απειλή λόγω αυτοεπισκόπησης όταν ο εξωτερικός ελεγκτής αποδέχεται μια ανάθεση για παροχή υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου σε πελάτη ελέγχου και τα αποτελέσματα αυτών των υπηρεσιών πρόκειται να χρησιμοποιηθούν κατά τη διενέργεια του ελέγχου. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η ομάδα ανάθεσης ενδέχεται να χρησιμοποιήσει τα αποτελέσματα της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου χωρίς να αξιολογήσει σωστά τα αποτελέσματα αυτά ή χωρίς να ασκήσει το ίδιο επίπεδο επαγγελματικού σκεπτικισμού που θα ασκούσε εάν το έργο του εσωτερικού ελέγχου διενεργούνταν από άτομα που δεν είναι μέλη της ελεγκτικής εταιρείας. Ο Κώδικας ΣΔΠΔΛ¹⁸ εξετάζει τις απαγορεύσεις που ισχύουν σε ορισμένες περιστάσεις καθώς και τα μέτρα προστασίας που ενδέχεται να ληφθούν για τη μείωση των απειλών σε αποδεκτό επίπεδο σε άλλες περιστάσεις.

Καθορισμός της φύσης και της έκτασης του έργου της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου που μπορεί να χρησιμοποιηθεί

Παράγοντες που επηρεάζουν τον καθορισμό της φύσης και της έκτασης του έργου της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου που μπορεί να χρησιμοποιηθεί (Αναφ. παρ. 17-19)

- A15. Εφόσον ο εξωτερικός ελεγκτής διαπιστώσει ότι το έργο της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τους σκοπούς του ελέγχου, πρέπει πρώτα να εξεταστεί κατά πόσο η προβλεπόμενη φύση και το εύρος της εργασίας του εσωτερικού ελέγχου που διενεργήθηκε ή σχεδιάζεται να διενεργηθεί, σχετίζεται με τη συνολική στρατηγική ελέγχου και το σχέδιο ελέγχου που έχει καταρτίσει ο εξωτερικός ελεγκτής σύμφωνα με το ΔΠΕ 300¹⁹.

¹⁷ Κώδικας Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Ελεγκτές – Λογιστές του Συμβουλίου Διεθνών Προτύπων Δεοντολογίας Ελεγκτών – Λογιστών (Κώδικας ΣΔΠΔΛ), Τμήμα 290.194

¹⁸ Κώδικας ΣΔΠΔΛ, Τμήμα 290.190 – 290.195

¹⁹ ΔΠΕ 300, «Σχεδιασμός ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων»

A16. Παραδείγματα του έργου της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου που δύναται να χρησιμοποιηθούν από τον εξωτερικό ελεγκτή είναι τα ακόλουθα:

- Δοκιμασίες επί της λειτουργικής αποτελεσματικότητας των δικλίδων.
- Ουσιαστικές διαδικασίες που περιλαμβάνουν περιορισμένη κρίση.
- Παρακολούθηση της καταμέτρησης των αποθεμάτων.
- Εντοπισμός συναλλαγών που σχετίζονται με τη χρηματοοικονομική αναφορά, μέσω του πληροφοριακού συστήματος.
- Δοκιμασίες επί της συμμόρφωσης με τις κανονιστικές απαιτήσεις.
- Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι έλεγχοι ή οι επισκοπήσεις επί της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης θυγατρικών που δεν αποτελούν σημαντικά συστατικά μέρη του ομίλου (όπου αυτό δεν έρχεται σε αντίθεση με τις απαιτήσεις του ΔΠΕ 600)²⁰.

A17. Η απόφαση του εξωτερικού ελεγκτή επί της προγραμματισμένης φύσης και έκτασης της χρήσης του έργου της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου επηρεάζεται από την εκτίμησή του σχετικά με τον βαθμό στον οποίο η οργανωτική δομή και οι σχετικές πολιτικές και διαδικασίες της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου υποστηρίζουν επαρκώς την αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών, καθώς και από το επίπεδο τεχνικής ικανότητας της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 18 του παρόντος ΔΠΕ. Επιπλέον, το επίπεδο της κρίσης που απαιτείται για τον σχεδιασμό, την εκτέλεση και την αξιολόγηση αυτού του έργου, καθώς και ο εκτιμώμενος κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμού, είναι παράγοντες που συνεκτιμώνται στην απόφαση του εξωτερικού ελεγκτή. Περαιτέρω, υπάρχουν περιστάσεις στις οποίες ο εξωτερικός ελεγκτής δεν μπορεί να χρησιμοποιήσει το έργο της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου για τους σκοπούς του ελέγχου όπως περιγράφεται στην παράγραφο 16 του παρόντος ΔΠΕ.

Κρίσεις στον σχεδιασμό και την διενέργεια των ελεγκτικών διαδικασιών και την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων τους (Αναφ. παρ. 18(α), 30(α))

A18. Όσο μεγαλύτερη είναι η κρίση που απαιτείται να ασκηθεί κατά τον σχεδιασμό και την εκτέλεση των ελεγκτικών διαδικασιών, καθώς και στην αξιολόγηση των ελεγκτικών τεκμηρίων, τόσο περισσότερες είναι οι διαδικασίες που θα χρειαστεί να εκτελέσει απευθείας ο εξωτερικός ελεγκτής, σύμφωνα με την παράγραφο 18 του παρόντος ΔΠΕ, διότι η αποκλειστική χρήση του έργου της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου δεν θα παρέχει στον εξωτερικό ελεγκτή επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια.

A19. Δεδομένου ότι ο εξωτερικός ελεγκτής έχει την αποκλειστική ευθύνη για την εκφρασθείσα γνώμη ελέγχου, πρέπει ο ίδιος να προβεί σε σημαντικές κρίσεις

²⁰ ΔΠΕ 600, «Ειδικά ζητήματα – έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων ομίλου (περιλαμβανόμενης της εργασίας ελεγκτών συστατικού)»

κατά την ανάθεση του ελέγχου, σύμφωνα με την παράγραφο 18. Οι σημαντικές κρίσεις περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- Αξιολόγηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος.
- Αξιολόγηση της επάρκειας των δοκιμασιών που πραγματοποιήθηκαν.
- Αξιολόγηση της καταλληλότητας χρήσης από την διοίκηση της παραδοχής για συνέχιση της δραστηριότητας της ελεγχόμενης οντότητας.
- Αξιολόγηση σημαντικών λογιστικών εκτιμήσεων, και
- Αξιολόγηση της επάρκειας των γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις, καθώς και άλλα θέματα που επηρεάζουν την έκθεση του ελεγκτή.

Εκτιμώμενος κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος (Αναφ. παρ. 18(β))

A20. Για συγκεκριμένο υπόλοιπο λογαριασμού, τύπο συναλλαγής ή γνωστοποίησης, όσο υψηλότερος είναι ο εκτιμώμενος κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος σε επίπεδο ισχυρισμού, τόσο περισσότερη κρίση απαιτείται συχνά στον σχεδιασμό και την εκτέλεση των ελεγκτικών διαδικασιών, καθώς και στην αξιολόγηση των αποτελεσμάτων τους. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο εξωτερικός ελεγκτής θα χρειαστεί να εκτελέσει περισσότερες διαδικασίες απευθείας, σύμφωνα με την παράγραφο 18 του παρόντος ΔΠΕ και, συνεπώς, θα κάνει λιγότερη χρήση του έργου της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου για την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων. Επιπλέον, όπως εξηγείται στο ΔΠΕ 200²¹, όσο υψηλότεροι είναι οι εκτιμώμενοι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος, τόσο πιο πειστικά θα πρέπει να είναι τα ελεγκτικά τεκμήρια που απαιτούνται από τον εξωτερικό ελεγκτή και συνεπώς ο εξωτερικός ελεγκτής θα χρειαστεί να εκτελέσει περισσότερες εργασίες απευθείας.

A21. Όπως εξηγείται στο ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο)²², οι σημαντικοί κίνδυνοι απαιτούν ειδική αντιμετώπιση κατά τον έλεγχο και ως εκ τούτου η ικανότητα του εξωτερικού ελεγκτή να χρησιμοποιεί το έργο της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου σε σχέση με σημαντικούς κινδύνους περιορίζεται σε διαδικασίες που απαιτούν περιορισμένη κρίση. Επιπλέον, όταν ο κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος δεν είναι χαμηλός, τότε η χρήση του έργου της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου είναι απίθανο να μειώσει τον ελεγκτικό κίνδυνο σε αποδεκτά χαμηλό επίπεδο και να εξαλείψει την ανάγκη ο εξωτερικός ελεγκτής να πραγματοποιήσει απευθείας ορισμένες δοκιμασίες.

A22. Η διενέργεια διαδικασιών σύμφωνα με το παρόν ΔΠΕ μπορεί να αναγκάσει τον εξωτερικό ελεγκτή να επαναξιολογήσει την εκτίμησή του σχετικά με τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος. Συνεπώς, αυτό μπορεί να επηρεάσει την απόφασή του εάν θα χρησιμοποιήσει το έργο της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου και εάν είναι απαραίτητη η περαιτέρω εφαρμογή του παρόντος ΔΠΕ.

²¹ ΔΠΕ 200, παράγραφος A31

²² ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 4(ε)

Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση (Αναφ. παρ. 20)

A23. Σύμφωνα με το ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο)²³, ο εξωτερικός ελεγκτής υποχρεούται να επικοινωνεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση μια σύνοψη του προβλεπόμενου εύρους και χρονοδιαγράμματος του ελέγχου. Η προγραμματισμένη χρήση του έργου της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της συνολικής στρατηγικής ελέγχου του εξωτερικού ελεγκτή και, ως εκ τούτου, αφορά τα άτομα που είναι υπεύθυνα για τη διακυβέρνηση προκειμένου να κατανοήσουν την προτεινόμενη προσέγγιση ελέγχου.

Χρήση του έργου της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου

Συζήτηση και συντονισμός με τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου (Αναφ. παρ. 21)

A24. Κατά την συζήτηση της προγραμματισμένης χρήσης από τον εξωτερικό ελεγκτή των εργασιών της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να είναι χρήσιμο για τον συντονισμό των αντίστοιχων δραστηριοτήτων, να τεθούν ως βάση τα εξής:

- Το χρονοδιάγραμμα αυτής της εργασίας.
- Η φύση της εργασίας που θα διενεργηθεί.
- Η έκταση της κάλυψης του ελέγχου.
- Το ουσιώδες μέγεθος για τις οικονομικές καταστάσεις στο σύνολό τους (και, κατά περίπτωση, το επίπεδο ουσιώδους μεγέθους ή τα επίπεδα για συγκεκριμένες κατηγορίες συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών ή γνωστοποιήσεων) καθώς και το ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης.
- Οι προτεινόμενες μέθοδοι επιλογής των μονάδων και το μέγεθος των δειγμάτων.
- Η τεκμηρίωση του εκτελεσθέντος έργου.
- Οι διαδικασίες επισκόπησης και αναφοράς.

A25. Ο συντονισμός μεταξύ του εξωτερικού ελεγκτή και της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου είναι αποτελεσματικός όταν, για παράδειγμα:

- Οι συζητήσεις λαμβάνουν χώρα σε κατάλληλα χρονικά διαστήματα καθόλη τη διάρκεια της περιόδου.
- Ο εξωτερικός ελεγκτής ενημερώνει τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου για σημαντικά θέματα που μπορεί να επηρεάσουν τη λειτουργία.
- Ο εξωτερικός ελεγκτής λαμβάνει γνώση και έχει πρόσβαση σε σχετικές αναφορές της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου και ενημερώνεται για τυχόν σημαντικά θέματα που γίνονται αντιληπτά από τη λειτουργία,

²³ ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 15

όταν τα θέματα αυτά ενδέχεται να επηρεάσουν το έργο του, έτσι ώστε ο εξωτερικός ελεγκτής να μπορεί να εξετάσει τις συνέπειες τέτοιων θεμάτων στην ανάθεση ελέγχου.

A26. Το ΔΠΕ 200²⁴ εξετάζει τη σημασία του σχεδιασμού και της διενέργειας του ελέγχου από τον ελεγκτή με επαγγελματικό σκεπτικισμό, συμπεριλαμβανομένης της εγρήγορσής του για τυχόν πληροφορίες που θέτουν υπό αμφισβήτηση την αξιοπιστία των εγγράφων και των απαντήσεων σε ερωτήματα που θα χρησιμοποιηθούν ως τεκμήρια ελέγχου. Κατά συνέπεια, η επικοινωνία με τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου καθόλη τη διάρκεια της ανάθεσης μπορεί να προσφέρει ευκαιρίες στους εσωτερικούς ελεγκτές να θέσουν στον εξωτερικό ελεγκτή θέματα που ενδέχεται να επηρεάσουν το έργο του²⁵. Ο εξωτερικός ελεγκτής μπορεί στη συνέχεια να λάβει υπόψη του τις πληροφορίες αυτές για τον εκ μέρους του εντοπισμό και αξιολόγηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος. Επιπλέον, εάν οι πληροφορίες αυτές είναι, ενδεχομένως, ενδεικτικές αυξημένου κινδύνου ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων ή μπορεί να αφορούν σε οποιαδήποτε πραγματική, υπονοούμενη ή εικαζόμενη απάτη, ο εξωτερικός ελεγκτής μπορεί να το λάβει αυτό υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κινδύνου ουσιώδους σφάλματος λόγω απάτης σύμφωνα με το ΔΠΕ 240²⁶.

Διαδικασίες καθορισμού της επάρκειας του έργου της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου
(Αναφ. παρ. 23-24)

A27. Οι διαδικασίες ελέγχου του εξωτερικού ελεγκτή επί του συνόλου του έργου της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου που ο εξωτερικός ελεγκτής σχεδιάζει να χρησιμοποιήσει, παρέχουν βάση για την αξιολόγηση της συνολικής ποιότητας του έργου της λειτουργίας καθώς και για την αντικειμενικότητα με την οποία έχει εκτελεστεί.

A28. Οι διαδικασίες που μπορεί να εκτελεί ο εξωτερικός ελεγκτής για την αξιολόγηση της ποιότητας του έργου και των συμπερασμάτων στα οποία κατέληξε η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου, εκτός από την επανεκτέλεση του έργου, σύμφωνα με την παράγραφο 24, περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- Υποβολή διερευνητικών ερωτημάτων στα κατάλληλα άτομα εντός της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου.
- Παρατήρηση των διαδικασιών που εκτελούνται από τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου.
- Επισκόπηση του προγράμματος έργου και των φύλλων εργασίας της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου.

A29. Όσο μεγαλύτερη είναι η κρίση που ασκείται, όσο μεγαλύτερος είναι ο εκτιμώμενος κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος, όσο μικρότερη η επάρκεια με την οποία η οργανωτική δομή της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου και οι σχετικές

²⁴ ΔΠΕ 200, παράγραφοι 15 και A20

²⁵ ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο), παράγραφος A120

²⁶ ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο), παράγραφος A11 σε συνδυασμό με το ΔΠΕ 240, «Ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με απάτη σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων»

πολιτικές και διαδικασίες υποστηρίζουν την αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών ή όσο χαμηλότερο είναι το επίπεδο τεχνικής ικανότητας της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, τόσο περισσότερες είναι οι διαδικασίες ελέγχου που απαιτείται να διενεργηθούν από τον εξωτερικό ελεγκτή επί του συνολικού έργου της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου προκειμένου να υποστηριχθεί η απόφαση του εξωτερικού ελεγκτή να χρησιμοποιηθεί το έργο της για την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων επί των οποίων να στηρίζεται η γνώμη ελέγχου.

Επανεκτέλεση του έργου (Αναφ. παρ. 24)

A30. Για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΕ, η επανεκτέλεση έργου συνεπάγεται την ανεξάρτητη εκτέλεση διαδικασιών από τον εξωτερικό ελεγκτή για την επικύρωση των συμπερασμάτων στα οποία κατέληξε η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου. Ο στόχος αυτός μπορεί να επιτευχθεί με την εξέταση στοιχείων που έχουν ήδη εξεταστεί από τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου ή, όταν αυτό δεν είναι δυνατό, ο ίδιος στόχος μπορεί επίσης να επιτευχθεί με την εξέταση επαρκών λοιπών παρόμοιων στοιχείων που δεν εξετάστηκαν στην πράξη από τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου. Η επανεκτέλεση έργου παρέχει πιο πειστικά τεκμήρια σχετικά με την επάρκεια του έργου της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου συγκριτικά με άλλες διαδικασίες που μπορεί να εκτελέσει ο εξωτερικός ελεγκτής σύμφωνα με την παράγραφο A28. Παρόλο που δεν είναι απαραίτητο ο εξωτερικός ελεγκτής να πραγματοποιεί επανεκτέλεση της εργασίας σε κάθε περιοχή εργασιών της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου που χρησιμοποιείται, ωστόσο απαιτείται κάποια επανεκτέλεση επί του συνολικού έργου της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, που ο εξωτερικός ελεγκτής σχεδιάζει να χρησιμοποιήσει, σύμφωνα με την παράγραφο 24. Ο εξωτερικός ελεγκτής είναι πιθανότερο να επικεντρώσει την επανεκτέλεση εργασιών σε εκείνους τους τομείς στους οποίους ασκήθηκε περισσότερη κρίση από τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου κατά τον προγραμματισμό, την εκτέλεση και την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων των ελεγκτικών διαδικασιών, καθώς και σε περιοχές με υψηλότερο κίνδυνο ουσιώδους σφάλματος.

Καθορισμός του εάν, σε ποιους τομείς και σε ποιο βαθμό μπορεί να χρησιμοποιηθεί το έργο της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου για την παροχή άμεσης βοήθειας

Καθορισμός του εάν οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορεί να χρησιμοποιηθούν για την παροχή άμεσης βοήθειας για τους σκοπούς του ελέγχου (Αναφ. παρ. 5, 26-28)

A31. Στις δικαιοδοσίες στις οποίες νόμος ή κανονισμός απαγορεύει στον εξωτερικό ελεγκτή να χρησιμοποιεί τους εσωτερικούς ελεγκτές για την παροχή άμεσης βοήθειας, είναι συναφές οι ελεγκτές του ομίλου να εξετάσουν κατά πόσον η απαγόρευση επεκτείνεται και στους ελεγκτές συστατικών και, αν ναι, να θίξουν το θέμα αυτό κατά την επικοινωνία τους με τους ελεγκτές των συστατικών²⁷.

A32. Όπως αναφέρεται στην παράγραφο A7 του παρόντος ΔΠΕ, η αντικειμενικότητα αναφέρεται στην ικανότητα εκτέλεσης του προτεινόμενου έργου χωρίς να επιτρέπεται μεροληψία, σύγκρουση συμφερόντων ή αδικαιολόγητη επιρροή

²⁷ ΔΠΕ 600, παράγραφος 40 (β)

τρίτων που να υπερισχύουν των επαγγελματικών κρίσεων. Κατά την αξιολόγηση της ύπαρξης και της σημαντικότητας των απειλών κατά της αντικειμενικότητας ενός εσωτερικού ελεγκτή, μπορεί να ισχύουν οι ακόλουθοι παράγοντες:

- Ο βαθμός στον οποίο η οργανωτική δομή και οι σχετικές πολιτικές και διαδικασίες της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου υποστηρίζουν την αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών²⁸.
- Οι οικογενειακές και προσωπικές σχέσεις με άτομο που εργάζεται ή είναι υπεύθυνο για την πτυχή της οντότητας με την οποία σχετίζεται το έργο.
- Η σύνδεση με τον τομέα ή το τμήμα στην οντότητα που σχετίζεται το έργο.
- Τα σημαντικά οικονομικά συμφέροντα στην οντότητα εκτός από την αμοιβή σύμφωνα με τους όρους που ισχύουν για τους άλλους υπαλλήλους με παρόμοιο επίπεδο ιεραρχίας.

Το υλικό που εκδίδεται από τους σχετικούς επαγγελματικούς οργανισμούς για εσωτερικούς ελεγκτές μπορεί να παρέχει πρόσθετη χρήσιμη καθοδήγηση.

A33. Ενδέχεται επίσης να υπάρχουν περιστάσεις στις οποίες η σοβαρότητα των απειλών κατά της αντικειμενικότητας ενός εσωτερικού ελεγκτή είναι τέτοια που δεν υπάρχουν μέτρα προστασίας τα οποία θα μπορούσαν να τις μειώσουν σε αποδεκτό επίπεδο. Για παράδειγμα, επειδή η επάρκεια των μέτρων προστασίας επηρεάζεται από τη σπουδαιότητα του έργου στο πλαίσιο του ελέγχου, η παράγραφος 30 (α) και (β) απαγορεύει τη χρήση εσωτερικών ελεγκτών για την παροχή άμεσης βοήθειας σε σχέση με την εκτέλεση διαδικασιών που συνεπάγονται σημαντικές κρίσεις στον έλεγχο ή σχετίζονται με υψηλότερους εκτιμώμενους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος όταν η κρίση που απαιτείται για την εκτέλεση των σχετικών ελεγκτικών διαδικασιών ή για την αξιολόγηση των ελεγκτικών τεκμηρίων που συγκεντρώθηκαν είναι περισσότερο από περιορισμένη. Αυτό θα συνέβαινε και στην περίπτωση που η σχετική εργασία δημιουργεί απειλή αυτοεπισκόπησης και για τον λόγο αυτό απαγορεύεται στους εσωτερικούς ελεγκτές να εκτελούν διαδικασίες υπό τις περιστάσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 30 (γ) και (δ).

A34. Κατά την αξιολόγηση του επιπέδου τεχνικής ικανότητας ενός εσωτερικού ελεγκτή, πολλοί από τους παράγοντες της παραγράφου A8 του παρόντος ΔΠΕ μπορεί επίσης να είναι σχετικοί, εφαρμόζόμενοι στο πλαίσιο των επιμέρους εσωτερικών ελεγκτών και τις εργασίες οι οποίες ενδέχεται να τους ανατεθούν.

Καθορισμός της φύσης και της έκτασης του έργου που ενδέχεται να ανατεθεί στους εσωτερικούς ελεγκτές που παρέχουν άμεση βοήθεια (Αναφ. παρ. 29-31)

²⁸ Βλέπε παράγραφο A7

- A35. Οι παράγραφοι A15-A22 του παρόντος ΔΠΕ παρέχουν σχετικές οδηγίες για τον προσδιορισμό της φύσης και της έκτασης των εργασιών που ενδέχεται να ανατεθούν στους εσωτερικούς ελεγκτές.
- A36. Κατά τον προσδιορισμό της φύσης του έργου που ενδέχεται να ανατεθεί στους εσωτερικούς ελεγκτές, ο εξωτερικός ελεγκτής φροντίζει να περιορίσει το έργο σε εκείνους τους τομείς που θα ήταν κατάλληλο να ανατεθεί. Παραδείγματα δραστηριοτήτων και καθηκόντων που δεν θα ήταν κατάλληλο να χρησιμοποιηθούν εσωτερικοί ελεγκτές για άμεση βοήθεια περιλαμβάνουν τα εξής:
- Συζήτηση για τους κινδύνους απάτης. Ωστόσο, οι εξωτερικοί ελεγκτές μπορούν να θέσουν διερευνητικά ερωτήματα στους εσωτερικούς ελεγκτές σχετικά με τους κινδύνους απάτης στον οργανισμό, σύμφωνα με το ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο)²⁹.
 - Προσδιορισμός των αιφνιδιαστικών διαδικασιών ελέγχου που αναφέρονται στο ΔΠΕ 240.
- A37. Ομοίως, δεδομένου ότι, σύμφωνα με το ΔΠΕ 505³⁰, ο εξωτερικός ελεγκτής υποχρεούται να διατηρεί τον έλεγχο των αιτημάτων εξωτερικών επιβεβαιώσεων και να αξιολογεί τα αποτελέσματα των εξωτερικών διαδικασιών επιβεβαίωσης, δεν θα ήταν σκόπιμο να ανατεθούν οι αρμοδιότητες αυτές στους εσωτερικούς ελεγκτές. Εντούτοις, οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να βοηθήσουν στη συγκέντρωση πληροφοριών που είναι απαραίτητες στον εξωτερικό ελεγκτή ώστε να επιλύσει εξαιρέσεις στις απαντήσεις επιβεβαίωσης.
- A38. Το ύψος της κρίσης και ο κίνδυνος ουσιώδους σφάλματος είναι επίσης σημαντικοί παράγοντες για τον καθορισμό των εργασιών που ενδέχεται να ανατεθούν στους εσωτερικούς ελεγκτές οι οποίοι παρέχουν άμεση βοήθεια. Για παράδειγμα, σε περιπτώσεις όπου η αποτίμηση των εισπρακτέων λογαριασμών εκτιμάται ως περιοχή υψηλότερου κινδύνου, ο εξωτερικός ελεγκτής μπορεί να αναθέσει τον έλεγχο της ακρίβειας της χρονικής ενηλικίωσης σε έναν εσωτερικό ελεγκτή που παρέχει άμεση βοήθεια. Ωστόσο, επειδή η αξιολόγηση της επάρκειας της πρόβλεψης που βασίζεται στη χρονική ενηλικίωση θα ενείχε περισσότερη από περιορισμένη κρίση, δεν θα ήταν σκόπιμο να ανατεθεί η τελευταία αυτή διαδικασία σε έναν εσωτερικό ελεγκτή που παρέχει άμεση βοήθεια.
- A39. Παρά την διεύθυνση, την εποπτεία και την επισκόπηση από τον εξωτερικό ελεγκτή, η υπερβολική χρήση των εσωτερικών ελεγκτών για την παροχή άμεσης βοήθειας μπορεί να επηρεάσει τις αντιλήψεις σχετικά με την ανεξαρτησία της ανάθεσης του εξωτερικού ελέγχου.

Χρήση εσωτερικών ελεγκτών για την παροχή άμεσης βοήθειας (Αναφ. παρ.34)

- A40. Δεδομένου ότι τα άτομα της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου δεν είναι ανεξάρτητα από την οντότητα, όπως απαιτείται για τον εξωτερικό ελεγκτή κατά

²⁹ ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 6(α)

³⁰ ΔΠΕ 505, «Εξωτερικές επιβεβαιώσεις», παράγραφοι 7 και 16

την έκφραση γνώμης για τις οικονομικές καταστάσεις, η διεύθυνση, η εποπτεία και η επισκόπηση του έργου των εσωτερικών ελεγκτών που παρέχουν άμεση βοήθεια γενικά θα είναι διαφορετικής φύσης και πιο εκτεταμένη από ό,τι εάν τα μέλη της ομάδας ανάθεσης εκτελούσαν το έργο.

- A41. Κατά την διεύθυνση των εσωτερικών ελεγκτών, ο εξωτερικός ελεγκτής μπορεί, για παράδειγμα, να υπενθυμίσει στους εσωτερικούς ελεγκτές να θέσουν υπόψη του τα θέματα λογιστικής και ελεγκτικής που εντοπίστηκαν κατά τον έλεγχο. Κατά την επισκόπηση των εργασιών που εκτελέστηκαν από τους εσωτερικούς ελεγκτές, οι εκτιμήσεις του εξωτερικού ελεγκτή περιλαμβάνουν το εάν τα τεκμήρια που συγκεντρώθηκαν είναι επαρκή και κατάλληλα υπό τις περιστάσεις καθώς και το γεγονός ότι υποστηρίζουν τα συμπεράσματα στα οποία ο ίδιος κατέληξε.

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Ο Πρόεδρος

ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ ΠΑΠΑΔΕΑΣ



ΕΘΝΙΚΟ ΤΥΠΟΓΡΑΦΕΙΟ

Το Εθνικό Τυπογραφείο αποτελεί δημόσια υπηρεσία υπαγόμενη στην Προεδρία της Κυβέρνησης και έχει την ευθύνη τόσο για τη σύνταξη, διαχείριση, εκτύπωση και κυκλοφορία των Φύλλων της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ), όσο και για την κάλυψη των εκτυπωτικών - εκδοτικών αναγκών του δημοσίου και του ευρύτερου δημόσιου τομέα (ν. 3469/2006/Α' 131 και π.δ. 29/2018/Α' 58).

1. ΦΥΛΛΟ ΤΗΣ ΕΦΗΜΕΡΙΔΑΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ (ΦΕΚ)

- Τα **ΦΕΚ σε ηλεκτρονική μορφή** διατίθενται δωρεάν στο **www.et.gr**, την επίσημη ιστοσελίδα του Εθνικού Τυπογραφείου. Όσα ΦΕΚ δεν έχουν ψηφιοποιηθεί και καταχωριστεί στην ανωτέρω ιστοσελίδα, ψηφιοποιούνται και αποστέλλονται επίσης δωρεάν με την υποβολή αίτησης, για την οποία αρκεί η συμπλήρωση των αναγκαίων στοιχείων σε ειδική φόρμα στον ιστότοπο **www.et.gr**.
- Τα **ΦΕΚ σε έντυπη μορφή** διατίθενται σε μεμονωμένα φύλλα είτε απευθείας από το Τμήμα Πωλήσεων και Συνδρομητών, είτε ταχυδρομικά με την αποστολή αιτήματος παραγγελίας μέσω των ΚΕΠ, είτε με ετήσια συνδρομή μέσω του Τμήματος Πωλήσεων και Συνδρομητών. Το κόστος ενός ασπρόμαυρου ΦΕΚ από 1 έως 16 σελίδες είναι 1,00 €, αλλά για κάθε επιπλέον οκτασέλιδο (ή μέρος αυτού) προσαυξάνεται κατά 0,20 €. Το κόστος ενός έγχρωμου ΦΕΚ από 1 έως 16 σελίδες είναι 1,50 €, αλλά για κάθε επιπλέον οκτασέλιδο (ή μέρος αυτού) προσαυξάνεται κατά 0,30 €. Το τεύχος Α.Σ.Ε.Π. διατίθεται δωρεάν.

• Τρόποι αποστολής κειμένων προς δημοσίευση:

- Α. Τα κείμενα προς δημοσίευση στο ΦΕΚ, από τις υπηρεσίες και τους φορείς του δημοσίου, αποστέλλονται ηλεκτρονικά στη διεύθυνση **webmaster.et@et.gr** με χρήση προηγμένης ψηφιακής υπογραφής και χρονοσήμανσης.
- Β. Κατ' εξαίρεση, όσοι πολίτες δεν διαθέτουν προηγμένη ψηφιακή υπογραφή μπορούν είτε να αποστέλλουν ταχυδρομικά, είτε να καταθέτουν με εκπρόσωπό τους κείμενα προς δημοσίευση εκτυπωμένα σε χαρτί στο Τμήμα Παραλαβής και Καταχώρισης Δημοσιευμάτων.

- Πληροφορίες, σχετικά με την αποστολή/κατάθεση εγγράφων προς δημοσίευση, την ημερήσια κυκλοφορία των Φ.Ε.Κ., με την πώληση των τευχών και με τους ισχύοντες τιμοκαταλόγους για όλες τις υπηρεσίες μας, περιλαμβάνονται στον ιστότοπο (**www.et.gr**). Επίσης μέσω του ιστότοπου δίδονται πληροφορίες σχετικά με την πορεία δημοσίευσης των εγγράφων, με βάση τον Κωδικό Αριθμό Δημοσιεύματος (ΚΑΔ). Πρόκειται για τον αριθμό που εκδίδει το Εθνικό Τυπογραφείο για όλα τα κείμενα που πληρούν τις προϋποθέσεις δημοσίευσης.

2. ΕΚΤΥΠΩΤΙΚΕΣ - ΕΚΔΟΤΙΚΕΣ ΑΝΑΓΚΕΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ

Το Εθνικό Τυπογραφείο ανταποκρινόμενο σε αιτήματα υπηρεσιών και φορέων του δημοσίου αναλαμβάνει να σχεδιάσει και να εκτυπώσει έντυπα, φυλλάδια, βιβλία, αφίσες, μπλοκ, μηχανογραφικά έντυπα, φακέλους για κάθε χρήση, κ.ά.

Επίσης σχεδιάζει ψηφιακές εκδόσεις, λογότυπα και παράγει οπτικοακουστικό υλικό.

Ταχυδρομική Διεύθυνση: Καποδιστρίου 34, τ.κ. 10432, Αθήνα

ΤΗΛΕΦΩΝΙΚΟ ΚΕΝΤΡΟ: 210 5279000 - fax: 210 5279054

ΕΞΥΠΗΡΕΤΗΣΗ ΚΟΙΝΟΥ

Πωλήσεις - Συνδρομές: (Ισόγειο, τηλ. 210 5279178 - 180)

Πληροφορίες: (Ισόγειο, Γρ. 3 και τηλεφ. κέντρο 210 5279000)

Παραλαβή Δημ. Ύλης: (Ισόγειο, τηλ. 210 5279167, 210 5279139)

Ωράριο για το κοινό: Δευτέρα ως Παρασκευή: 8:00 - 13:30

Ιστότοπος: **www.et.gr**

Πληροφορίες σχετικά με την λειτουργία του ιστότοπου: **helpdesk.et@et.gr**

Αποστολή ψηφιακά υπογεγραμμένων εγγράφων προς δημοσίευση στο ΦΕΚ: **webmaster.et@et.gr**

Πληροφορίες για γενικό πρωτόκολλο και αλληλογραφία: **grammateia@et.gr**

Πείτε μας τη γνώμη σας,

για να βελτιώσουμε τις υπηρεσίες μας, συμπληρώνοντας την ειδική φόρμα στον ιστότοπό μας.

