

II

(Πράξεις για την ισχύ των οποίων δεν απαιτείται δημοσίευση)

ΕΠΙΤΡΟΠΗ

ΣΥΣΤΑΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ

της 16ης Μαΐου 2002

Η ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή στην ΕΕ: θεμελιώδεις αρχές

[κοινοποιηθείσα υπό τον αριθμό E(2002) 1873]

(Κείμενο που παρουσιάζει ενδιαφέρον για τον ΕΟΧ)

(2002/590/ΕΚ)

Η ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΤΩΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ,

Έχοντας υπόψη τη συνθήκη για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινοτήτας και ιδίως το άρθρο 211, δεύτερη περίπτωση.

Εκτιμώντας τα ακόλουθα:

- (1) Η ανεξαρτησία των προσώπων (εφεξής «ορκωτοί ελεγκτές») που είναι επιφορτισμένα με τη διενέργεια του εκ του νόμου προβλεπόμενου ελέγχου (εφεξής «νόμιμος ελεγχος») των λογαριασμών των εταιριών έχει ουσιώδη σημασία για την εμπιστοσύνη του κοινού στις εκθέσεις που καταρτίζουν οι ελεγκτές αυτοί. Ενισχύει την αξιοπιστία των δημοσιευόμενων χρηματοοικονομικών πληροφοριών και αποβαίνει προς όφελος των επενδυτών, των πιστωτών, των απασχολούμενων και όλων εκείνων που έχουν συμφέροντα στις εταιρείες της ΕΕ, και ιδίως στις εταιρείες με χαρακτήρα δημοσίου συμφέροντος (όπως οι εισηγμένες εταιρείες, τα πιστωτικά ιδρύματα, οι ασφαλιστικές εταιρείες, οι ΟΣΕΚΑ και οι επιχειρήσεις επενδυτικών υπηρεσιών).
- (2) Η ανεξαρτησία των ελεγκτών αποτελεί επίσης τον καλύτερο τρόπο με τον οποίο μπορεί να καταδειχθεί στο κοινό και στις ρυθμιστικές αρχές ότι οι ορκωτοί ελεγκτές και οι ελεγκτικές εταιρείες εκπληρώνουν τα καθήκοντά τους τηρώντας τις καθιερωμένες αρχές επαγγελματικής δεοντολογίας και ιδίως εκείνες που εξασφαλίζουν την ακεραιότητα και την αντικειμενικότητα του ελέγχου.
- (3) Η οδηγία 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου⁽¹⁾, «για τη χορήγηση άδειας στους υπεύθυνους για τον νόμιμο έλεγχο των λογιστικών εγγράφων» καθορίζει τα ελάχιστα προσόντα που πρέπει να έχουν τα πρόσωπα που λαμβάνουν άδεια για τη διενέργεια του νόμιμου ελέγχου των λογαριασμών.

- (4) Τα άρθρα 24 και 25 της οδηγίας απαιτούν από τα κράτη μέλη να εξασφαλίσουν ότι τα πρόσωπα που έχουν την ευθύνη του νόμιμου ελέγχου δεν διενεργούν τον έλεγχο αυτό, ούτε για ίδιο λογαριασμό ούτε για λογαριασμό ελεγκτικής εταιρείας, εάν δεν είναι ανεξάρτητα. Το άρθρο 26 υποχρεώνει τα κράτη μέλη να εξασφαλίσουν ότι τα πρόσωπα που έχουν την ευθύνη του νόμιμου ελέγχου υπόκεινται σε κατάλληλες κυρώσεις εάν δεν διενεργούν τον έλεγχο με ανεξάρτητο τρόπο. Επιπλέον, το άρθρο 27 της οδηγίας απαιτεί από τα κράτη μέλη να εξασφαλίσουν τουλάχιστον ότι τα μέλη και οι μέτοχοι της ελεγκτικής εταιρείας δεν παρεμβαίνουν στις ελεγκτικές εργασίες με τρόπο που μπορεί να θέσει σε κίνδυνο την ανεξαρτησία των φυσικών προσώπων που διενεργούν το νόμιμο έλεγχο για λογαριασμό της ελεγκτικής εταιρείας. Η απαίτηση αυτή ισχύει επίσης για τα μέλη του διοικητικού, διαχειριστικού ή εποπτικού οργάνου της ελεγκτικής εταιρείας που δεν έχουν λάβει άδεια για τη διενέργεια του νόμιμου ελέγχου.
- (5) Οι εθνικοί κανόνες που διέπουν την ανεξαρτησία των ορκωτών ελεγκτών στα κράτη μέλη διαφέρουν από πολλές απόψεις: πρόσωπα, εντός και εκτός ελεγκτικής εταιρείας, στα οποία εφαρμόζονται κανόνες ανεξαρτησίας· χρηματοοικονομικές, επιχειρηματικές ή άλλες σχέσεις που ενδεχομένως έχει με έναν πελάτη ο ορκωτός ελεγκτής, η ελεγκτική εταιρεία ή ένα πρόσωπο στην εταιρεία· είδος των μη ελεγκτικών υπηρεσιών που μπορούν ή όχι να παρέχονται σε ελεγχόμενο πελάτη· και διασφαλίσεις που πρέπει να προβλεφθούν. Η κατάσταση αυτή καθιστά δυσχερή την παροχή στους επενδυτές και σε όσους έχουν συμφέροντα στις εταιρείες της ΕΕ ισοδύναμου βαθμού ασφάλειας ως προς την ανεξαρτησία με την οποία οι ορκωτοί ελεγκτές εκπληρώνουν την αποστολή τους στην ΕΕ.

(1) ΕΕ L 126 της 12.5.1984, σ. 20.

- (6) Επί του παρόντος, δεν υπάρχουν διεθνώς αποδεκτά πρότυπα δεοντολογίας για την ανεξαρτησία των ορκωτών ελεγκτών τα οποία θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν ως πλαίσιο αναφοράς για τους εθνικούς κανόνες ανεξαρτησίας στα κράτη μέλη της ΕΕ.
- (7) Το θέμα της ανεξαρτησίας των ορκωτών ελεγκτών εξετάστηκε στο Πράσινο Βιβλίο της Επιτροπής του 1996 για «το ρόλο, τη θέση και την ευθύνη του ορκωτού ελεγκτή στην Ευρωπαϊκή Ένωση»⁽¹⁾, το οποίο υποστηρίχθηκε από το Συμβούλιο, την Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο. Μετά την έκδοση της ανακοίνωσης της Επιτροπής του 1998 για «το νόμιμο έλεγχο των λογαριασμών και τις προοπτικές του»⁽²⁾, συστάθηκε επιτροπή λογιστικών θεμάτων της ΕΕ, η οποία αποφάσισε να εντάξει στις προτεραιότητές της το θέμα της ανεξαρτησίας των ορκωτών ελεγκτών. Τέλος, η ανακοίνωση της Επιτροπής για τη «στρατηγική χρηματοοικονομικής πληροφόρησης της ΕΕ: η μελλοντική πορεία»⁽³⁾, υπογραμμίζει τη σημασία που έχει η καθιέρωση σε όλη την ΕΕ ομοιόμορφων υψηλών ποιοτικών προτύπων για τη διενέργεια του νόμιμου ελέγχου, και ιδίως κοινών προτύπων επαγγελματικής δεοντολογίας.
- (8) Η παρούσα πρωτοβουλία για την ανεξαρτησία των ορκωτών ελεγκτών αφορά το σύνολο του κλάδου αυτού στο εσωτερικό της ΕΕ. Στόχος της είναι να αποτελέσει ένα πλαίσιο αναφοράς για τις απαιτήσεις που επιβάλλουν τα κράτη μέλη στον τομέα αυτό.
- (9) Η επιτροπή λογιστικών θεμάτων συμφώνησε ότι κάθε κράτος μέλος πρέπει να μεριμνά ώστε οι ορκωτοί ελεγκτές, οι ρυθμιστικές αρχές του κλάδου και οι λοιποί ενδιαφερόμενοι να ερμηνεύουν με ομοιόμορφο τρόπο την απαίτηση ανεξαρτησίας βάσει ενός συνόλου θεμελιωδών αρχών. Με τον τρόπο αυτό θα εξασφαλιστεί επίσης συνέπεια στην ερμηνεία και αντιμετώπιση γεγονότων και περιστάσεων που απειλούν την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή σε όλη την ΕΕ. Οι αρχές αυτές θα συμβάλουν έτσι στην επίτευξη ισότιμων όρων ανταγωνισμού κατά την παροχή υπηρεσιών νόμιμου ελέγχου στην εσωτερική αγορά. Οι αρχές πρέπει να είναι πλήρεις, αυστηρές, συνεκτικές, εφαρμοστέες στην πράξη και εύλογες. Πρέπει να ερμηνεύονται και να εφαρμόζονται με συνέπεια από τους επαγγελματικούς φορείς, τα εποπτικά και ρυθμιστικά όργανα, καθώς και από τους ίδιους τους ορκωτούς ελεγκτές, τους πελάτες τους και τους λοιπούς ενδιαφερόμενους.
- (10) Η επιτροπή λογιστικών θεμάτων συμφώνησε επίσης να επωφεληθεί από την πρωτοβουλία αυτή για να αναπτύξει κοινά πρότυπα ανεξαρτησίας. Αυτό θα συμβάλει στη δημιουργία ενιαίας κεφαλαιαγοράς στην ΕΕ, όπως προβλέπεται στο πρόγραμμα δράσης για τις χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες⁽⁴⁾ και στα συμπεράσματα του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου της Στοκ-
- χόλμης⁽⁵⁾. Ωστόσο, ενώ οι εργασίες εναρμόνισης συνεχίζονται, πρέπει να δοθεί στα κράτη μέλη διακριτική ευχέρεια να καθορίσουν εθνικούς κανόνες ανεξαρτησίας που θα συμπληρώσουν τις θεμελιώδεις αρχές στο επίπεδο της ΕΕ. Οι κανόνες αυτοί θα εφαρμόζονται ιδίως στο νόμιμο έλεγχο των λογαριασμών των εταιρειών που δραστηριοποιούνται σε ρυθμιζόμενους τομείς. Τα κράτη μέλη μπορούν επίσης να αποφασίσουν να επιβάλουν στις μη εισηγμένες εταιρείες τους κανόνες ανεξαρτησίας που εφαρμόζονται στις εισηγμένες εταιρείες.
- (11) Μια προσέγγιση που θα βασίζεται σε ένα σύνολο θεμελιωδών αρχών είναι προτιμότερη από τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων, εφόσον δημιουργεί μια υγιή διάφρωση στο εσωτερικό της οποίας οι ορκωτοί ελεγκτές πρέπει να δικαιολογούν τις πράξεις τους. Παρέχει επίσης στον κλάδο και στις ρυθμιστικές αρχές τη δυνατότητα να αντιδρούν γρήγορα και αποτελεσματικά σε κάθε νέα εξέλιξη στο επιχειρηματικό και ελεγκτικό περιβάλλον. Ταυτόχρονα, η προσέγγιση αυτή επιτρέπει να αποφευχθεί η δύσκαμπτη και καθαρά τυπική εξέταση των επιτρεπόμενων ή μη συμπεριφορών στην οποία μπορεί να οδηγήσει μια προσέγγιση βάσει κανόνων. Μια προσέγγιση που βασίζεται σε θεμελιώδεις αρχές επιτρέπει να αντιμετωπιστούν οι σχεδόν άπειρες πρακτικές μεταβολές που υπαγορεύουν οι διάφορες καταστάσεις και τα ποικίλα νομοθετικά περιβάλλοντα σε όλη την ΕΕ και συνεπώς εξυπηρετεί καλύτερα τις ανάγκες των ευρωπαϊκών κεφαλαιαγορών, αλλά και εκείνες των ΜΜΕ.
- (12) Τα πλεονεκτήματα από τη διασφάλιση της ανεξαρτησίας των ορκωτών ελεγκτών περιλαμβάνουν ιδίως την αυξημένη αποτελεσματικότητα και άλλες θετικές επιπτώσεις που συμβάλλουν τελικά στη καλύτερη λειτουργία του συνόλου των κεφαλαιαγορών. Από την άλλη πλευρά, η διατήρηση της ανεξαρτησίας των ορκωτών ελεγκτών συνεπάγεται μια σειρά από κόστη που πρέπει να βαρύνουν τα διάφορα ενδιαφερόμενα μέρη. Στα κόστη αυτά περιλαμβάνονται εκτοίχασμα που συνδέονται με την ανάπτυξη, τη διατήρηση και τον έλεγχο της εφαρμογής των μέτρων διασφάλισης της ανεξαρτησίας. Προτού επιβάλουν ένα μέτρο για τη διασφάλιση της ανεξαρτησίας των ορκωτών ελεγκτών, τα κράτη μέλη και οι ρυθμιστικές αρχές πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τα αναμενόμενα κόστη και οφέλη από την εφαρμογή του μέτρου σε συγκεκριμένες περιστάσεις. Για παράδειγμα, ένα μέτρο διασφάλισης μπορεί, με περιορισμένο κόστος, να αποφέρει σημαντικά οφέλη στο κοινό εάν εφαρμόζεται στον έλεγχο οικονομικών οντοτήτων με χαρακτήρα δημοσίου συμφέροντος. Εάν όμως αφορά μια μικρή εταιρεία χωρίς ιδιαίτερο χαρακτήρα δημοσίου συμφέροντος, η ίδια διασφάλιση μπορεί αντίθετα να έχει δυσανάλογο κόστος σε σχέση με τα πλεονεκτήματα που θα αποκομίσουν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας.

⁽¹⁾ ΕΕ C 321 της 28.10.1996, σ. 1.

⁽²⁾ ΕΕ C 143 της 8.5.1998, σ. 12.

⁽³⁾ COM (2000) 0359, 13.6.2000.

⁽⁴⁾ COM (1999) 232, 11.5.1999.

⁽⁵⁾ Συμπεράσματα της προεδρίας, Ευρωπαϊκό Συμβούλιο της Στοκχόλμης, 23 και 24 Μαρτίου 2001.

(13) Η καθιέρωση θεμελιωδών αρχών δεν μπορεί από μόνη της να προσφέρει στο κοινό τη βεβαιότητα ότι οι ορκωτοί ελεγκτές στην Ευρωπαϊκή Ένωση εφαρμόζουν τα ενδεδειγμένα πρότυπα ακεραιότητας και ανεξαρτησίας. Απαιτούνται επίσης κατάλληλα συστήματα ποιοτικού ελέγχου για να εξακριβωθεί ότι οι ορκωτοί ελεγκτές εφαρμόζουν ορθά τις αρχές αυτές. Η σύσταση της Επιτροπής για «τον έλεγχο της ποιότητας του νόμιμου ελέγχου των λογαριασμών στην Ευρωπαϊκή Ένωση»⁽¹⁾, προβλέπει τη διενέργεια εξωτερικού ελέγχου ποιότητας των εργασιών των ορκωτών ελεγκτών και ιδίως την εξακρίβωση της τήρησης των κανόνων ανεξαρτησίας. Αυτά τα συστήματα ποιοτικής ασφάλειας πρέπει να υπόκεινται σε δημόσιο έλεγχο.

(14) Η παρούσα ανακοίνωση αποτελεί σημαντικό βήμα προς την εξασφάλιση της ποιότητας του ελέγχου, για την οποία όμως ενδέχεται να είναι αναγκαία η λήψη πρόσθετων μέτρων. Η Επιτροπή προτίθεται να προτείνει μια συνολική στρατηγική στον τομέα της ελεγκτικής, η οποία θα καλύπτει θέματα όπως η χρησιμοποίηση διεθνών ελεγκτικών προτύπων (ISA), η δημιουργία δημόσιων φορέων εποπτείας του κλάδου της ελεγκτικής και ο ρόλος των ελεγκτικών επιτροπών.

(15) Η παρούσα σύσταση υπογραμμίζει τη σημασία της ευθύνης του κλάδου των ελεγκτών για την εξασφάλιση της ανεξαρτησίας του ελεγκτή. Εάν η παρούσα σύσταση δεν οδηγήσει στην επιθυμητή εναρμόνιση, η Επιτροπή θα επανεξετάσει την κατάσταση και τρία έτη μετά τη θέσπιση της παρούσας σύστασης λαμβάνοντας υπόψη τις διεθνείς εξελίξεις. Η επανεξέταση θα αφορά ιδίως την επίπτωση της παρούσας σύστασης στην ανεξαρτησία του ελεγκτή στις περιπτώσεις στις οποίες αυτός παρείχε μη ελεγκτικές υπηρεσίες σε ελεγχόμενους πελάτες.

(16) Υπάρχει γενική συμφωνία στην επιτροπή ελεγκτικών θεμάτων της ΕΕ και στην επιτροπή επαφών για τις λογιστικές οδηγίες σχετικά με τις θεμελιώδεις αρχές της παρούσας σύστασης.

(17) Η παρούσα σύσταση παρέχει ένα πλαίσιο για την εξέταση όλων των γενικών θεμάτων που σχετίζονται με την ανεξαρτησία των ορκωτών ελεγκτών. Στο τμήμα Α εξετάζονται οι βασικές απαιτήσεις ανεξαρτησίας στις οποίες πρέπει να υπόκεινται οι ορκωτοί ελεγκτές και καθορίζεται το φάσμα των προσώπων στα οποία πρέπει να εφαρμόζονται αυτοί οι κανόνες. Το τμήμα Β εξετάζει συγκεκριμένες περιπτώσεις στις οποίες μπορεί να τεθεί σε κίνδυνο η ανεξαρτησία και

παρέχει κατευθύνσεις για τα μέτρα που πρέπει να λάβει ο ορκωτός ελεγκτής για να περιορίσει τους κινδύνους αυτούς στο πλαίσιο ενός συγκεκριμένου ελέγχου. Πρέπει να σημειωθεί ότι το τμήμα Β δεν προορίζεται να παράσχει πλήρη κατάλογο όλων των καταστάσεων στις οποίες απειλείται η ανεξαρτησία των ορκωτών ελεγκτών, οι οποίοι πρέπει να εξετάζουν προσεκτικά τις απειλές αυτές και να λαμβάνουν όλα τα αναγκαία μέτρα σύμφωνα με τις αρχές και τις κατευθύνσεις της παρούσας σύστασης. Οι βασικές αρχές του τμήματος Α και τα ουσιώδη μέτρα διασφάλισης που προβλέπονται στο τμήμα Β για ορισμένες ειδικές περιπτώσεις επεξηγούνται στο παράρτημα, το οποίο περιέχει κατευθύνσεις και οδηγίες για την ερμηνεία τους. Επίσης, το γλωσσάριο στο τέλος του κειμένου περιλαμβάνει τους ορισμούς των κυριότερων εννοιών.

ΣΥΝΙΣΤΑ:

Οι κανόνες, τα πρότυπα ή/και οι ρυθμίσεις που διέπουν την ανεξαρτησία των ορκωτών ελεγκτών πρέπει να βασίζονται στις ακόλουθες θεμελιώδεις αρχές:

A. ΠΛΑΙΣΙΟ

Κατά τη διενέργεια του νόμιμου ελέγχου (*), ο ορκωτός ελεγκτής⁽²⁾ πρέπει να είναι ανεξάρτητος από τον ελεγχόμενο πελάτη (*), τόσο πραγματικά όσο και φαινομενικά. Ο ορκωτός ελεγκτής δεν πρέπει να διενεργεί νόμιμο έλεγχο εάν υπάρχουν χρηματοοικονομικές, επιχειρηματικές, εργασιακές ή άλλες σχέσεις μεταξύ του και του πελάτη του (περιλαμβανομένων ορισμένων μη ελεγκτικών υπηρεσιών που παρέχονται στον ελεγχόμενο πελάτη), τις οποίες ένας λογικός και ενημερωμένος τρίτος θα θεωρούσε ότι θέτουν σε κίνδυνο την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή.

1. Αντικειμενικότητα, ακεραιότητα και ανεξαρτησία

1. Η αντικειμενικότητα και η επαγγελματική ακεραιότητα αποτελούν τις θεμελιώδεις αρχές που πρέπει να διέπουν την έκθεση του ορκωτού ελεγκτή για τις οικονομικές καταστάσεις. Ο κυριότερος τρόπος που έχει στη διάθεσή του ο ορκωτός ελεγκτής για να αποδείξει στο κοινό ότι ο νόμιμος έλεγχος εκτελείται σύμφωνα με τις αρχές αυτές είναι να ενεργεί, και να φαίνεται ότι ενεργεί, με ανεξαρτησία.
2. Η αντικειμενικότητα (ως πνευματική διάθεση) δεν υπόκειται σε εξωτερική εξακρίβωση και η ακεραιότητα δεν μπορεί να εκτιμηθεί εκ των προτέρων.
3. Οι αρχές και οι κανόνες ανεξαρτησίας του ορκωτού ελεγκτή πρέπει να επιτρέπουν σε ένα λογικό και ενημερωμένο τρίτο να αξιολογήσει τις διαδικασίες και ενέργειες που αναλαμβάνει ο ορκωτός ελεγκτής για να αποφύγει ή να αντιμετωπίσει γεγονότα και περιστάσεις που απειλούν ή θέτουν σε κίνδυνο την ανεξαρτησία του.

(*) Ορίζεται στο γλωσσάριο.

(2) Ορίζεται στο γλωσσάριο. Ο όρος «ορκωτός ελεγκτής» περιλαμβάνει τα φυσικά και νομικά πρόσωπα, καθώς και τις άλλες μορφές εταιρειών, επιχειρήσεων ή κοινοπραξιών οι οποίες, σύμφωνα με τις διατάξεις της 8ης οδηγίας εταιρικού δικαίου (84/253/ΕΟΚ), έχουν λάβει άδεια από τις αρμόδιες αρχές των κρατών μελών για τη διενέργεια νόμιμων ελέγχων.

2. Ευθύνη για την τήρηση της απαίτησης ανεξαρτησίας και πεδίο εφαρμογής της

1. Ο ορκωτός ελεγκτής είναι αυτός ο οποίος οφείλει να εξασφαλίσει την τήρηση της απαίτησης ανεξαρτησίας.
2. Η απαίτηση ανεξαρτησίας εφαρμόζεται:
 - α) τον ίδιο τον ορκωτό ελεγκτή· και
 - β) στα πρόσωπα που είναι σε θέση να επηρεάσουν τα αποτελέσματα του νόμιμου ελέγχου.
3. Τα πρόσωπα που δύνανται να επηρεάσουν τα αποτελέσματα του νόμιμου ελέγχου είναι:
 - α) όλα τα πρόσωπα που συμμετέχουν άμεσα στο νόμιμο έλεγχο [στην ομάδα που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή (*)], περιλαμβανομένων:
 - i) των εταίρων ελεγκτών (*), των υπεύθυνων ελέγχου και του ελεγκτικού προσωπικού [η ομάδα ελέγχου (*)]·
 - ii) τα λοιπά πρόσωπα που λόγω του επαγγέλματός τους συμμετέχουν στην ελεγκτική αποστολή (δικηγόροι, αναλογιστές, φοροτεχνικοί, ειδικοί στις τεχνολογίες των πληροφοριών, ειδικοί στη διαχείριση διαθεσίμων)·
 - iii) τα πρόσωπα που διενεργούν τον έλεγχο ποιότητας ή επιβλέπουν άμεσα την ελεγκτική αποστολή·
 - β) όλα τα πρόσωπα που συμμετέχουν στην αλυσίδα ευθυνών (*) για το νόμιμο έλεγχο στο εσωτερικό της ελεγκτικής εταιρείας (*), ή στο εσωτερικό δικτύου (*), του οποίου η εταιρεία είναι μέλος·
 - γ) όλα τα πρόσωπα στην ελεγκτική εταιρεία ή στο δίκτυο στο οποίο αυτή ανήκει, τα οποία, για οποιοδήποτε άλλο λόγο, ενδέχεται να είναι σε θέση να επηρεάσουν το νόμιμο έλεγχο.

3. Απειλές και κίνδυνοι για την ανεξαρτησία

1. Η ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή μπορεί να επηρεαστεί από διάφορα είδη απειλών όπως το προσωπικό συμφέρον, η αυτοαναθεώρηση, η άσκηση παρέμβασης, η οικειότητα ή εμπιστοσύνη και ο εκφοβισμός.
2. Η σημασία των κινδύνων για την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή αξιολογείται σε συνάρτηση με τη σοβαρότητα των απειλών, είτε μεμονωμένα είτε συνολικά, και την επίπτωσή τους στην ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή. Στο πλαίσιο αυτό πρέπει να εξετάζονται οι ειδικές περιστάσεις που αφορούν κάθε ορκωτό ελεγκτή.
3. Η αξιολόγηση των κινδύνων που απειλούν την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή πρέπει να λαμβάνει υπόψη:
 - α) τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στον ελεγχόμενο πελάτη τα τελευταία χρόνια και τις σχέσεις με τον πελάτη πριν το διορισμό ως ορκωτού ελεγκτή και

β) τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στον ελεγχόμενο πελάτη και τις σχέσεις με αυτόν κατά τη διάρκεια του νόμιμου ελέγχου·

4. Συστήματα διασφαλίσεων

1. Διάφορα είδη διασφαλίσεων —όπως απαγορεύσεις, περιορισμοί, άλλες πολιτικές και διαδικασίες, υποχρεώσεις γνωστοποίησης— πρέπει να προβλεφθούν προκειμένου να αμβλυθούν ή να εξαιρεθούν οι απειλές στην ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή (βλέπε Α. 3).
2. Η ύπαρξη και η αποτελεσματικότητα των διαφόρων διασφαλίσεων επηρεάζει τη σοβαρότητα του κινδύνου που απειλεί την ανεξαρτησία.
 - 4.1. Μέτρα διασφάλισης των ελεγχόμενων οικονομικών οντοτήτων
 - 4.1.1. Επίπτωση του τρόπου διακυβέρνησης της ελεγχόμενης οντότητας στην αξιολόγηση του κινδύνου για την ανεξαρτησία

Ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να εξετάζει τόσο εάν η διάρθρωση της διακυβέρνησης της ελεγχόμενης οντότητας περιέχει τις διασφαλίσεις που είναι αναγκαίες για τον περιορισμό των απειλών για την ανεξαρτησία του, όσο και τον τρόπο με τον οποίο εφαρμόζονται οι διασφαλίσεις αυτές, οι οποίες περιλαμβάνουν:

1. το διορισμό του ορκωτού ελεγκτή από πρόσωπα άλλα από τη διοίκηση της ελεγχόμενης οντότητας· και
2. την εποπτεία και επικοινωνία στο εσωτερικό της ελεγχόμενης οντότητας όσον αφορά το νόμιμο έλεγχο και τις άλλες υπηρεσίες που παρέχονται σε αυτήν από την ελεγκτική εταιρεία ή από το δίκτυο.

4.1.2. Συμμετοχή του οργάνου διακυβέρνησης

1. Εάν μια οντότητα με χαρακτήρα δημοσίου συμφέροντος διαθέτει όργανο διακυβέρνησης (βλέπε Α. 4.1.1), ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει, τουλάχιστον μία φορά το χρόνο:
 - α) να γνωστοποιεί γραπτώς στο όργανο διακυβέρνησης:

- i) τη συνολική αμοιβή την οποία αυτός ο ίδιος, η ελεγκτική εταιρεία και τα μέλη του δικτύου τιμολόγησαν στον ελεγχόμενο πελάτη και σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις του για την παροχή υπηρεσιών στη διάρκεια της σχετικής περιόδου. Το συνολικό αυτό ποσό πρέπει να αναλύεται σε τέσσερις μεγάλες κατηγορίες υπηρεσιών: υπηρεσίες νόμιμου ελέγχου· άλλες υπηρεσίες πιστοποίησης (*), υπηρεσίες φορολογικού συμβούλου· λοιπές

(*) Ορίζεται στο γλωσσάριο.

ελεγκτικές υπηρεσίες. Η κατηγορία των λοιπών μη ελεγκτικών υπηρεσιών πρέπει να αναλύεται περαιτέρω σε υποκατηγορίες εάν τα επιμέρους στοιχεία της διαφέρουν σημαντικά μεταξύ τους. Η ανάλυση σε υποκατηγορίες πρέπει τουλάχιστον να περιλαμβάνει πληροφορίες για τις αμοιβές για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες τεχνολογιών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, εσωτερικού ελέγχου, αποτίμησης, επίλυσης διαφορών και πρόσληψης προσωπικού. Για κάθε (υπό)κατηγορία υπηρεσιών, πρέπει να αναφέρονται χωριστά τα ποσά που τιμολογήθηκαν και τα συμβατικά ποσά, καθώς και οι υποβληθείσες προτάσεις ή προσφορές για μελλοντικές συμβάσεις υπηρεσιών.

ii) όλες τις σχέσεις μεταξύ ορκωτού ελεγκτή, ελεγκτικής εταιρείας και επιχειρήσεων του δικτύου, αφενός, και ελεγχόμενου πελάτη και συνδεδεμένων επιχειρήσεων του (*) αφετέρου, τις οποίες εύλογα μπορεί να θεωρήσει ότι επηρεάζουν την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητά του· και

iii) τα μέτρα διασφάλισης που λήφθηκαν·

β) να επιβεβαιώσει γραπτώς ότι, κατά την επαγγελματική του κρίση, είναι πράγματι ανεξάρτητος, κατά την έννοια των ισχυουσών ρυθμιστικών και επαγγελματικών απαιτήσεων, και ότι κανένας κίνδυνος δεν απειλεί την αντικειμενική του κρίση ή, σε αντίθετη περίπτωση, να δηλώσει ότι έχει ανησυχίες ότι η ανεξαρτησία και η αντικειμενικότητά του μπορούν να τεθούν σε κίνδυνο· και

γ) να ζητήσει να συζητήσει τα θέματα αυτά με το όργανο διακυβέρνησης του ελεγχόμενου πελάτη.

2. Όταν ελεγχόμενοι πελάτες που δεν είναι οντότητες με χαρακτήρα δημοσίου συμφέροντος διαθέτουν όργανο διακυβέρνησης, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να εξετάσει εάν είναι αναγκαία η λήψη ανάλογων μέτρων.

4.2. Ασφάλεια ποιότητας

Τα συστήματα ασφαλείας ποιότητας που πληρούν τις ελάχιστες απαιτήσεις της σύστασης της Επιτροπής για τη «Διασφάλιση της ποιότητας του υποχρεωτικού λογιστικού ελέγχου στην ΕΕ»⁽¹⁾, είναι μηχανισμοί που επιτρέπουν να εξασφαλιστεί η τήρηση της απαίτησης ανεξαρτησίας του ορκωτού ελεγκτή σε επίπεδο κρατών μελών.

4.3. Γενικά μέτρα διασφάλισης του ορκωτού ελεγκτή

4.3.1. Ιδιοκτησιακό καθεστώς και έλεγχος των ελεγκτικών εταιρειών

(*) Ορίζεται στο γλωσσάριο.

(1) C (2000) 3304, 15.11.2000.

Εάν ο ορκωτός ελεγκτής είναι ελεγκτική εταιρεία, η πλειοψηφία τουλάχιστον των δικαιωμάτων ψήφου της επιχείρησης (50 % συν μία ψήφος) πρέπει να κατέχεται από πρόσωπα που έχουν λάβει άδεια να διενεργούν νόμιμους ελέγχους στην Ευρωπαϊκή Ένωση [ορκωτοί ελεγκτές⁽²⁾]. Το καταστατικό του ορκωτού ελεγκτή πρέπει να περιέχει διατάξεις που εξασφαλίζουν ότι ένας μέτοχος που δεν είναι ελεγκτής δεν μπορεί να αποκτήσει τον έλεγχο της ελεγκτικής εταιρείας⁽³⁾.

4.3.2. Το σύστημα εσωτερικής διασφάλισης της ελεγκτικής εταιρείας

1. Ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να δημιουργήσει και να εφαρμόσει ένα σύστημα διασφάλισης το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της συνολικής διαχείρισης και του εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησής του.

2. Το σύστημα πρέπει να λειτουργεί με τρόπο που επιτρέπει τη διενέργεια ελέγχου ποιότητας (βλέπε Α. 4.2).

3. Το σύστημα διασφάλισης της ελεγκτικής εταιρείας περιλαμβάνει:

α) γραπτώς διατυπωμένη πολιτική ανεξαρτησίας, η οποία ορίζει τα εφαρμοζόμενα πρότυπα ανεξαρτησίας, εντοπίζει τις απειλές για την ανεξαρτησία και προβλέπει κατάλληλα μέτρα διασφάλισης·

β) ενεργό και έγκαιρη γνωστοποίηση αυτής της πολιτικής και των μεταβολών της σε κάθε εταίρο, διευθυντή και υπάλληλο, περιλαμβανομένης της τακτικής κατάρτισης και εκπαίδευσής τους·

γ) κατάλληλες διαδικασίες που πρέπει να εφαρμόζουν οι εταίροι, οι διευθυντές και οι υπάλληλοι για να συμμορφώνονται με τα πρότυπα ανεξαρτησίας, τόσο σε τακτική βάση όσο και σε έκτακτες περιστάσεις·

δ) διορισμός έμπειρων επαγγελματιών του κλάδου (εταίροι) επιφορτισμένων με την επικαιροποίηση της πολιτικής ανεξαρτησίας, την έγκαιρη ανακοίνωση των προσαρμογών της και την εποπτεία της καλής λειτουργίας του συστήματος διασφάλισης·

ε) για κάθε ελεγχόμενο πελάτη, συνοπτική παρουσίαση των πιθανών απειλών για την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή και της αξιολόγησης του σχετικού κινδύνου, περιλαμβανομένης της αιτιολόγησης των σχετικών συμπερασμάτων. Σε περίπτωση σοβαρής απειλής, η παρουσίαση αυτή πρέπει να αναφέρει επίσης τα μέτρα που λήφθηκαν ή πρέπει να ληφθούν προκειμένου να αποφευχθεί, να εξουδετερωθεί ή τουλάχιστον να μειωθεί σε αποδεκτά επίπεδα το κίνδυνος για την ανεξαρτησία του ελεγκτή· και

(2) Στο παρόν τμήμα, ο όρος «ορκωτοί ελεγκτές» καλύπτει όλα τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ή τις άλλες μορφές εταιρειών, επιχειρήσεων ή εταιρικών κοινοπραξιών οι οποίες, σύμφωνα με τις διατάξεις της 8ης οδηγίας εταιρικού δικαίου (84/253/ΕΟΚ), έχουν λάβει άδεια από τις αρχές των κρατών μελών να διενεργούν νόμιμους ελέγχους.

(3) Η παράγραφος αυτή δεν εφαρμόζεται στις ελεγκτικές εταιρείες για τις οποίες, σύμφωνα με το άρθρο 2 παράγραφος 1 στοιχείο (ii) δεύτερη φράση, της 8ης οδηγίας, τα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη δεν απαιτούν να κατέχεται η πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου από ορκωτούς ελεγκτές, και των οποίων όλες οι μετοχές είναι ονομαστικές και δεν μπορούν να μεταβιβαστούν παρά μόνο με την έγκριση της εταιρείας και/ή της εθνικής αρχής που είναι αρμόδια για τη χορήγηση άδειας στους ορκωτούς ελεγκτές.

στ) εσωτερικό έλεγχο της τήρησης των μέτρων διασφάλισης.

5. Δημοσιοποίηση της αμοιβής

1. Εάν ο ορκωτός ελεγκτής ή, εάν αυτός είναι φυσικό πρόσωπο, η επιχείρηση της οποίας είναι μέλος ή εταίρος έλαβε αμοιβές από ελεγχόμενο πελάτη για την παροχή (ελεγκτικών ή μη) υπηρεσιών κατά τη διαχειριστική χρήση του πελάτη, όλες αυτές οι αμοιβές πρέπει να ανακοινώνονται δημόσια με κατάλληλο τρόπο.
2. Τα κράτη μέλη ή τα ρυθμιστικά τους όργανα πρέπει να απαιτούν τη δημοσιοποίηση των αμοιβών εάν οι οικονομικές καταστάσεις ενός ελεγχόμενου πελάτη πρέπει να δημοσιεύονται βάσει της εθνικής τους νομοθεσίας.
3. Το σύνολο των εισοδημάτων από παρόμοιες αμοιβές πρέπει να αναλύεται σε τέσσερις κατηγορίες: υπηρεσίες νόμιμου ελέγχου· άλλες υπηρεσίες πιστοποίησης· υπηρεσίες φορολογικού συμβούλου· λοιπές μη ελεγκτικές υπηρεσίες. Οι αμοιβές για τις λοιπές μη ελεγκτικές υπηρεσίες πρέπει να αναλύονται περαιτέρω σε υποκατηγορίες εάν τα επιμέρους στοιχεία διαφέρουν σημαντικά μεταξύ τους. Η ανάλυση σε υποκατηγορίες πρέπει τουλάχιστον να περιλαμβάνει πληροφορίες για τις αμοιβές για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες τεχνολογιών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, εσωτερικού ελέγχου, αποτίμησης, επίλυσης διαφορών και πρόσληψης προσωπικού. Για κάθε (υπο)κατηγορία, πρέπει να αναφέρεται επίσης το ποσό της αντίστοιχης αμοιβής κατά την προηγούμενη διαχειριστική χρήση. Επιπλέον, πρέπει να αναφέρεται η ποσοστιαία κατανομή των διαφορών (υπο)κατηγοριών.
4. Σε περίπτωση νόμιμου ελέγχου ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, οι αμοιβές που εισέπραξε ο ορκωτός ελεγκτής και τα μέλη του δικτύου για τις υπηρεσίες που παρείχαν στον ελεγχόμενο πελάτη και στις οικονομικές οντότητες στο πεδίο της ενοποίησης πρέπει να γνωστοποιούνται ανάλογα.

B. ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΣΤΑΣΕΙΣ

1. Χρηματοοικονομικά συμφέροντα

1. Ένα πραγματικό ή δυνητικό, άμεσο ή έμμεσο, χρηματοοικονομικό συμφέρον στον ελεγχόμενο πελάτη ή σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις του, περιλαμβανομένου κάθε παράγωγου μέσου που συνδέεται άμεσα με συμφέρον αυτό, μπορεί να απειλήσει την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή εάν κατέχεται από τον ορκωτό ελεγκτή ή από οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που είναι σε θέση να επηρεάσει τα αποτελέσματα του νόμιμου ελέγχου (πρόσωπο που περιλαμβάνεται σε εκείνα που αναφέρονται στο τμήμα Α. 2).

Ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να αξιολογήσει τη σημασία κάθε τέτοιας απειλής, να εντοπίσει τις διασφαλίσεις που θα μπορούσαν να περιορίσουν τον κίνδυνο που αυτή αντιπροσωπεύει για

την ανεξαρτησία του και να λάβει κάθε μέτρο που κρίνει αναγκαίο, όπως ιδίως η άρνηση να αναλάβει ή η παραίτηση από την ελεγκτική αποστολή, ή η εξαίρεση του εν λόγω προσώπου από την ομάδα ελέγχου. Κατά περίπτωση, και ιδίως εάν πρόκειται για πελάτες με χαρακτήρα δημοσίου συμφέροντος, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να επιδιώξει τη συμμετοχή του οργάνου διακυβέρνησης στη διαδικασία αυτή.

2. Οι χρηματοοικονομικοί δεσμοί με τον ελεγχόμενο πελάτη ή με συνδεδεμένες επιχειρήσεις του είναι ασυμβίβαστοι με την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή, εάν
 - a) ο ορκωτός ελεγκτής, η ελεγκτική εταιρεία ή οποιοδήποτε μέλος της ομάδας που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή ή της αλυσίδας ευθυνών, η οποιοσδήποτε εταίρος της ελεγκτικής εταιρείας ή του δικτύου που εργάζεται σε «γραφείο» (*) και συμμετέχει με ουσιαστικό τρόπο στην ελεγκτική αποστολή, έχει
 - i) άμεσο χρηματοοικονομικό συμφέρον στον ελεγχόμενο πελάτη· ή
 - ii) έμμεσο χρηματοοικονομικό συμφέρον στον ελεγχόμενο πελάτη, το οποίο είναι σημαντικό για ένα από τα ενδιαφερόμενα μέρη· ή
 - iii) (άμεσο ή έμμεσο) χρηματοοικονομικό συμφέρον σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις του πελάτη, το οποίο είναι σημαντικό για ένα από τα ενδιαφερόμενα μέρη·
 - β) άλλο πρόσωπο από εκείνα που αναφέρονται στο τμήμα Α. 2 κατέχει (άμεσο ή έμμεσο) χρηματοοικονομικό συμφέρον στον ελεγχόμενο πελάτη ή σε συνδεδεμένη επιχείρησή του, το οποίο είναι σημαντικό για ένα από τα ενδιαφερόμενα μέρη.

Κατά συνέπεια, τα εν λόγω πρόσωπα δεν πρέπει να κατέχουν παρόμοια χρηματοοικονομικά συμφέροντα. Ωστόσο, εάν ένα χρηματοοικονομικό συμφέρον αποκτάται ως αποτέλεσμα εξωτερικού γεγονότος (κληρονομιά, δωρεά, συγχώνευση επιχειρήσεων ή εταιρειών κλπ.) πρέπει να εκχωρείται το ταχύτερο δυνατό, αλλά όχι αργότερα από ένα μήνα από το εν λόγω πρόσωπο έλαβε γνώση της ύπαρξης του χρηματοοικονομικού συμφέροντος και απέκτησε το δικαίωμα να το εκχωρήσει. Στο μεσοδιάστημα, πρέπει να λαμβάνονται πρόσθετα μέτρα διασφάλισης για τη διατήρηση της ανεξαρτησίας του ορκωτού ελεγκτή, όπως η επανεξέταση των ελεγκτικών εργασιών του εν λόγω προσώπου ή η εξαίρεσή του από τη διαδικασία λήψης σημαντικών αποφάσεων σχετικά με το νόμιμο έλεγχο του πελάτη.

3. Η ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή μπορεί επίσης να απειληθεί από την κατοχή φαινομενικά αμελητέου χρηματοοικονομικού συμφέροντος στον ελεγχόμενο πελάτη ή σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις του. Ο κίνδυνος θα είναι υψηλότερος, και πιθανώς μη αποδεκτός, εάν το συμφέρον αυτό ούτε αποκτάται ούτε κατέχεται με κανονικούς εμπορικούς όρους ή εάν η διαπραγμάτευση του δεν έγινε με ισότιμους όρους. Ο ορκωτός ελεγκτής οφείλει να αξιολογήσει το επίπεδο του κινδύνου που συνεπάγεται ένα τέτοιο συμφέρον και να μεριμνά για τη λήψη όλων των μέτρων που είναι αναγκαία για τον περιορισμό του.

(*) Ορίζεται στο γλωσσάριο.

2. Επιχειρηματικές σχέσεις

1. Οι επιχειρηματικές σχέσεις μεταξύ του ορκωτού ελεγκτή, της ελεγκτικής εταιρείας ή κάθε άλλου προσώπου που είναι σε θέση να επηρεάσει το αποτέλεσμα του νόμιμου ελέγχου (τα πρόσωπα που αναφέρονται στο τμήμα Α. 2) αφενός και, αφετέρου, του ελεγχόμενου πελάτη, των συνδεδεμένων επιχειρήσεων του ή της διοίκησης του, μπορούν να αποτελέσουν απειλή για την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή σχετιζόμενη με προσωπικό συμφέρον, με παρέμβαση ή με εκφοβισμό.

2. Οι επιχειρηματικές σχέσεις ή οι δεσμεύσεις για τη ανάληψη τέτοιων σχέσεων πρέπει να απαγορεύονται εκτός εάν εντάσσονται στην κανονική επιχειρηματική δραστηριότητα και αντιπροσωπεύουν αμελητέα απειλή για την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή.

Όπου είναι αναγκαίο και ιδίως σε περίπτωση πελατών με χαρακτήρα δημοσίου συμφέροντος, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να επιδιώκει να συζητά με το όργανο διακυβέρνησης του ελεγχόμενου πελάτη κάθε περίπτωση στην οποία υπάρχουν αμφιβολίες για το εάν η επιχειρηματική σχέση εντάσσεται στην κανονική επιχειρηματική δραστηριότητα και είναι πράγματι αμελητέα για την ανεξαρτησία του.

3. Οι παράγραφοι 1 και 2 ανωτέρω δεν εφαρμόζονται στην παροχή υπηρεσιών νόμιμου ελέγχου. Ωστόσο, ούτε η ελεγκτική εταιρεία ούτε μια από τις επιχειρήσεις του δικτύου της δεν πρέπει να παρέχουν υπηρεσίες νόμιμου ελέγχου:

- α) σε έναν από τους ιδιοκτήτες της ελεγκτικής εταιρείας· ή
- β) σε συνδεδεμένη επιχείρηση αυτού του ιδιοκτήτη εάν αυτός είναι σε θέση να επηρεάσει τις αποφάσεις της ελεγκτικής εταιρείας σχετικά με τη λειτουργία του νόμιμου ελέγχου· ή
- γ) σε οικονομική οντότητα στην οποία ένα πρόσωπο που έχει εποπτικό ή διαχειριστικό ρόλο είναι σε θέση να επηρεάσει τις αποφάσεις της ελεγκτικής εταιρείας σχετικά με τη λειτουργία του νόμιμου ελέγχου⁽¹⁾.

3. Απασχόληση στον ελεγχόμενο πελάτη

1. Για κάθε πρόσωπο που είναι σε θέση να επηρεάσει το αποτέλεσμα του νόμιμου ελέγχου (πρόσωπο που αναφέρεται στο τμήμα Α. 2), η διπλή απασχόληση στην ελεγκτική εταιρεία και στον ελεγχόμενο πελάτη ή σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις του πρέπει να απαγορεύεται. Η προσωρινή απόσπαση προσωπικού⁽²⁾ σε ελεγχόμενο πελάτη ή σε συνδεδεμένη επιχείρησή του θεωρούνται επίσης περιπτώσεις διπλής απασχόλησης. Εάν υπάλληλος ελεγκτικής εταιρείας που εργάστηκε σε ελεγχόμενο πελάτη με προσωρινή απόσπαση διορίζεται στην ομάδα ελέγχου που θα διενεργήσει το νόμιμο έλεγχο αυτού του πελάτη, το πρόσωπο αυτό δεν πρέπει να αναλαμβάνει ελεγκτικές ευθύνες για καμία

από τις λειτουργίες ή δραστηριότητες που ασκούσε ή επόπτευε κατά την προηγούμενη προσωρινή απόσπασή του (βλέπε Β. 5 κατωτέρω).

2. Εάν μέλος της ομάδας που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή σχεδιάζει να αποχωρήσει από την ελεγκτική εταιρεία για να εργαστεί σε ελεγχόμενο πελάτη, οι πολιτικές και διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας (βλέπε Α. 4.3) πρέπει να προβλέπουν:

- α) την υποχρέωση, για τα μέλη της ομάδας που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή, να ενημερώνουν αμέσως την ελεγκτική εταιρεία για κάθε κατάσταση που μπορεί να οδηγήσει στην ενδεχόμενη πρόσληψή τους από τον ελεγχόμενο πελάτη·
- β) την άμεση εξαίρεση από την ελεγκτική αποστολή αυτού του μέλους της ομάδας που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή· και
- γ) την άμεση αναθεώρηση των ελεγκτικών εργασιών που εκτελέστηκαν από το παραιτούμενο ή αποχώρησαν μέλος της ομάδας που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή κατά τον τρέχοντα ή/και (κατά περίπτωση) τον πλέον πρόσφατο έλεγχο. Η αναθεώρηση πρέπει να γίνεται από υψηλότερο ιεραρχικά επαγγελματία ελεγκτή. Εάν το πρόσωπο που προσλαμβάνεται από τον πελάτη είναι εταίρος ή ο υπεύθυνος για την αποστολή εταίρος, η αναθεώρηση πρέπει να γίνεται από εταίρο ελεγκτή που δεν συμμετέχει στην ομάδα που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή. (Εάν λόγω του μεγέθους της, η ελεγκτική ομάδα δεν έχει εταίρο που δεν συμμετείχε στην ελεγκτική αποστολή, μπορεί να ζητήσει είτε αναθεώρηση από άλλο ορκωτό ελεγκτή είτε συμβουλή από το ρυθμιστικό φορέα του κλάδου).

3. Εάν ένα παλιό μέλος της ομάδας που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή ή ένα πρόσωπο στην αλυσίδα ευθυνών προσλαμβάνεται από ελεγχόμενο πελάτη, οι πολιτικές και διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας πρέπει να εξασφαλίζουν ότι δεν υπάρχει πλέον καμία σημαντική σχέση μεταξύ της εταιρείας και αυτού του προσώπου. Αυτό προϋποθέτει ιδίως:

- α) ότι ανεξάρτητα από το εάν το πρόσωπο συμμετείχε προηγουμένως στην ελεγκτική αποστολή, όλα τα υπόλοιπα σε κεφάλαιο και οι λοιπές χρηματοοικονομικές απαιτήσεις του πρέπει να έχουν διακανονιστεί πλήρως (περιλαμβανομένων των συνταξιοδοτικών παροχών), εκτός εάν εξαρτώνται από προκαθορισμένες συμφωνίες που δεν επηρεάζονται από τους δεσμούς που ενδεχομένως απομένουν μεταξύ του εν λόγω προσώπου και της ελεγκτικής εταιρείας·

- β) ότι το εν λόγω πρόσωπο δεν συμμετέχει πλέον ούτε φαίνεται ότι συνεχίζει να συμμετέχει σε εμπορικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες της ελεγκτικής εταιρείας.

⁽¹⁾ C (2000) 3304, 15.11.2000.

⁽²⁾ Στο παρόν τμήμα, ο όρος «ορκωτοί ελεγκτές» καλύπτει όλα τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ή τις άλλες μορφές εταιρειών, επιχειρήσεων ή εταιρικών κοινοπραξιών οι οποίες, σύμφωνα με τις διατάξεις της 8ης οδηγίας εταιρικού δικαίου (84/253/ΕΟΚ), έχουν λάβει άδεια από τις αρχές των κρατών μελών να διενεργούν νόμιμους ελέγχους.

4. Εάν ένας κύριος εταίρος ελέγχου αποχωρήσει από την ελεγκτική εταιρεία για να αναλάβει βασική διαχειριστική θέση (*), στον ελεγχόμενο πελάτη, ο κίνδυνος για την ανεξαρτησία είναι υπερβολικά υψηλός και μη αποδεκτός. Συνεπώς, ο κύριος εταίρος ελέγχου δεν μπορεί να αναλάβει βασική διαχειριστική θέση παρά μόνο μετά την πάροδο δύο ετών τουλάχιστον.

4. Διευθυντική ή εποπτική θέση στον ελεγχόμενο πελάτη

1. Ένα πρόσωπο που είναι σε θέση να επηρεάσει το αποτέλεσμα του νόμιμου ελέγχου (ένα από τα πρόσωπα που αναφέρονται που αναφέρονται στο τμήμα Α. 2) δεν πρέπει να είναι μέλος διαχειριστικού οργάνου (π.χ. διοικητικού συμβουλίου) ή εποπτικού οργάνου (π.χ. ελεγκτική επιτροπή ή εποπτικό συμβούλιο) ελεγχόμενου πελάτη. Επίσης, δεν πρέπει να είναι μέλος παρόμοιου οργάνου σε μια οικονομική οντότητα που κατέχει άμεσα ή έμμεσα περισσότερο από το 20 % των δικαιωμάτων ψήφου στον πελάτη, ή στην οποία ο πελάτης κατέχει άμεσα ή έμμεσα περισσότερο από το 20 % των δικαιωμάτων ψήφου.
2. Όταν ένα πρόσωπο το οποίο ήταν προηγούμενος μέλος της ομάδας που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή αναλαμβάνει διευθυντική ή εποπτική θέση στον ελεγχόμενο πελάτη, εφαρμόζονται οι ρυθμίσεις του τμήματος Β. 3(3) και (4).

5. Απασχόληση στην ελεγκτική εταιρεία

Εάν διευθυντής ή διαχειριστής του ελεγχόμενου πελάτη προσλαμβάνεται από την ελεγκτική εταιρεία, το πρόσωπο αυτό δεν πρέπει να συμμετέχει στην ομάδα που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή για χρονικό διάστημα δύο ετών από την αποχώρησή του από τον ελεγχόμενο πελάτη. Εάν το πρόσωπο αυτό είναι μέλος της αλυσίδας ευθυνών, δεν πρέπει να συμμετέχει στη λήψη σημαντικών αποφάσεων που αφορούν τον πελάτη αυτό ή συνδεδεμένες επιχειρήσεις του στη διετή περίοδο από την αποχώρησή του από τον ελεγχόμενο πελάτη. Η απαίτηση αυτή ισχύει επίσης για κάθε παλαιό υπάλληλο του ελεγχόμενου πελάτη, εκτός εάν οι ευθύνες και τα καθήκοντά του στον ελεγχόμενο πελάτη δεν είχαν ουσιαστική σχέση με τη λειτουργία του νόμιμου ελέγχου.

6. Οικογενειακές και άλλες προσωπικές σχέσεις

1. Ένα πρόσωπο που είναι ορκωτός ελεγκτής δεν πρέπει να αποδέχεται αποστολή νόμιμου ελέγχου εάν μέλος του στενού οικογενειακού του περιβάλλοντος:
 - α) κατέχει υψηλή διευθυντική θέση στον ελεγχόμενο πελάτη·
 - β) είναι σε θέση να επηρεάσει άμεσα την τήρηση των λογιστικών βιβλίων ή την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων του ελεγχόμενου πελάτη·
 - γ) έχει χρηματοοικονομικό συμφέρον στον ελεγχόμενο πελάτη (βλέπε Β. 1) εκτός εάν αυτό είναι αμελητέο· ή

δ) έχει επιχειρηματική σχέση με τον ελεγχόμενο πελάτη (βλέπε Β. 2), εκτός εάν αυτή εντάσσεται στην κανονική επιχειρηματική δραστηριότητά του ορκωτού ελεγκτή και δεν αντιπροσωπεύει ουσιαστική απειλή για την ανεξαρτησία του.

2. Στο εσωτερικό της ελεγκτικής εταιρείας ή του δικτύου, ένα πρόσωπο δεν πρέπει να διορίζεται στην ομάδα που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή εάν μέλος του στενού οικογενειακού του περιβάλλοντος πληροί ένα από τα κριτήρια που απαριθμούνται στην παράγραφο 1 στοιχεία α) έως δ) ανωτέρω. Η ίδια απαγόρευση ισχύει για έναν εταίρο ελεγκτή που εργάζεται σε «γραφείο» του οποίου ένας εταίρος έχει ένα μέλος του στενού του οικογενειακού περιβάλλοντος που πληροί τα κριτήρια αυτά.

Κατάλληλες διασφαλίσεις πρέπει να εξαιρούν από τη διαδικασία λήψης των αποφάσεων που αφορούν άμεσα την ελεγκτική αποστολή κάθε πρόσωπο στην αλυσίδα ευθυνών του οποίου μέλος του στενού οικογενειακού περιβάλλοντος πληροί ένα από τα κριτήρια που απαριθμούνται στην παράγραφο 1 στοιχεία α) έως δ) ανωτέρω. Η ίδια απαγόρευση ισχύει εάν το πρόσωπο αυτό εργάζεται σε «γραφείο» του οποίου ένας εταίρος έχει ένα μέλος του στενού του οικογενειακού περιβάλλοντος που πληροί τα κριτήρια αυτά.

3. Ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να εξετάζει εάν αυτός ή άλλο μέλος της ομάδας που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή ή της αλυσίδας ευθυνών, ή οποιοδήποτε πρόσωπο, περιλαμβανομένου του ίδιου του ορκωτού ελεγκτή ή του εν λόγω μέλους, που εργάζεται σε «γραφείο» έχει άλλη στενή προσωπική σχέση που θα απαιτούσε παρόμοιες διασφαλίσεις.
4. Η αξιολόγηση των γεγονότων που σχετίζονται με τις στενές προσωπικές σχέσεις ενός προσώπου πρέπει να γίνεται με βάση τη γνώση που έχει των γεγονότων αυτών ο ορκωτός ελεγκτής και το ενδιαφερόμενο πρόσωπο, το οποίο υποχρεούται να γνωστοποιεί στον ορκωτό ελεγκτή κάθε γεγονός και κατάσταση που θα απαιτούσε τη λήψη μέτρων διασφάλισης για τον περιορισμό ενός μη αποδεκτά υψηλού κινδύνου για την ανεξαρτησία.

7. Μη ελεγκτικές υπηρεσίες

7.1. Γενικές παρατηρήσεις

1. Εάν ο ορκωτός ελεγκτής, η ελεγκτική εταιρεία ή μια επιχείρηση του δικτύου παρέχει σε ελεγχόμενο πελάτη ή σε συνδεδεμένη επιχείρησή του υπηρεσίες άλλες από το νόμιμο έλεγχο (μη ελεγκτικές υπηρεσίες), το συνολικό σύστημα διασφάλισης (Α. 4.3) του ορκωτού ελεγκτή πρέπει να εξασφαλίζει ότι:

- α) τα πρόσωπα που απασχολούνται από την ελεγκτική εταιρεία ή από επιχείρηση του δικτύου δεν λαμβάνουν αποφάσεις και δεν συμμετέχουν στη λήψη αποφάσεων για λογαριασμό του ελεγχόμενου πελάτη ή συνδεδεμένης επιχείρησής του ή της διοίκησής της κατά την παροχή μη ελεγκτικής υπηρεσίας· και

(*) Ορίζεται στο γλωσσάριο.

- β) όταν, λόγω συγκεκριμένων απειλών σχετιζόμενων με τη φύση μη ελεγκτικής υπηρεσίας εξακολουθεί να υπάρχει κίνδυνος για την ανεξαρτησία, ο κίνδυνος αυτός περιορίζεται σε αποδεκτά επίπεδα.
2. Ακόμα και εάν δεν συμμετέχει στη λήψη αποφάσεων του ελεγχόμενου πελάτη ή συνδεδεμένης επιχείρησής του, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να εξετάζει ιδίως ποιες από τις ακόλουθες διασφαλίσεις μπορούν να περιορίσουν τον κίνδυνο για την ανεξαρτησία που ενδεχομένως εξακολουθεί να υπάρχει:
- α) ρυθμίσεις για τον περιορισμό του κινδύνου αυτοαναθεώρησης με τον κατακερματισμό των ευθύνων και τη διαθεσιμότητα των πληροφοριών σε ορισμένες μη ελεγκτικές αποστολές·
- β) τακτική γνωστοποίηση κάθε ελεγκτικής και μη ελεγκτικής αποστολής στα πρόσωπα τα οποία στην ελεγκτική εταιρεία ή στο δίκτυο ευθύνονται για τη διασφάλιση της ανεξαρτησίας, περιλαμβανομένης της εποπτείας των τρεχουσών δραστηριοτήτων·
- γ) επανεξέταση του νόμιμου ελέγχου από εταίρο ελεγκτή που δεν συμμετέχει στην παροχή υπηρεσιών στον ελεγχόμενο πελάτη ή σε συνδεδεμένη επιχείρησή του· ή
- δ) επανεξέταση από εξωτερικό ορκωτό ελεγκτή ή γνωμοδότηση του ρυθμιστικού φορέα του κλάδου.
3. Εάν είναι σκόπιμο, και ιδίως για οικονομικές οντότητες με χαρακτήρα δημοσίου συμφέροντος, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να επιδιώκει να συζητά την παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών σε ελεγχόμενο πελάτη ή σε συνδεδεμένη επιχείρησή του με το όργανο διακυβέρνησης του πελάτη (βλέπε Α. 4.1.2).
- 7.2. Παραδείγματα — Ανάλυση ειδικών καταστάσεων
- 7.2.1. Κατάρτιση λογαριασμών και οικονομικών καταστάσεων
1. Υπάρχει δυνητική απειλή αυτοαναθεώρησης κάθε φορά που ορκωτός ελεγκτής, ελεγκτική εταιρεία, οντότητα σε δίκτυο επιχειρήσεων ή εταίρος, διευθυντής ή υπάλληλος των προηγούμενων συμμετέχει στην προετοιμασία των λογαριασμών ή των οικονομικών καταστάσεων του ελεγχόμενου πελάτη. Η σημασία της απειλής εξαρτάται από το βαθμό της συμμετοχής αυτών των προσώπων στη διαδικασία κατάρτισης των λογαριασμών και από την έκταση του σχετικού δημοσίου συμφέροντος.
2. Η σημασία της απειλής αυτοαναθεώρησης πρέπει πάντα να θεωρείται τόσο υψηλή ώστε να μην επιτρέπει τη συμμετοχή στη διαδικασία κατάρτισης των λογαριασμών, εκτός εάν η παρεχόμενη συνδρομή έχει μόνο τεχνικό ή μηχανικό χαρακτήρα ή εάν οι συμβουλές έχουν καθαρά ενημερωτικό χαρακτήρα.
3. Ωστόσο, κατά το νόμιμο έλεγχο οικονομικών οντοτήτων με χαρακτήρα δημοσίου συμφέροντος, η παροχή συνδρομής αυτού του είδους εκτός του πλαισίου της αποστολής νόμιμου ελέγχου θεωρείται ότι αυξάνει σε μη αποδεκτά επίπεδα το επίπεδο του κινδύνου για την ανεξαρτησία και πρέπει επομένως να απαγορεύεται.
- 7.2.2. Σχεδιασμός και εφαρμογή συστημάτων τεχνολογιών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης
1. Η παροχή από τον ορκωτό ελεγκτή, την ελεγκτική εταιρεία ή μια οντότητα του δικτύου υπηρεσιών που περιλαμβάνουν το σχεδιασμό και την εφαρμογή συστημάτων τεχνολογιών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης για την παραγωγή πληροφοριών που αποτελούν μέρος των οικονομικών καταστάσεων του ελεγχόμενου πελάτη μπορούν να δημιουργήσουν κίνδυνο αυτοαναθεώρησης.
2. Ο κίνδυνος αυτοαναθεώρησης θεωρείται τόσο υψηλός ώστε να μην επιτρέπει σε έναν ορκωτό ελεγκτή, σε μια ελεγκτική εταιρεία ή σε μια επιχείρηση του δικτύου να παρέχει υπηρεσίες σχεδιασμού και εφαρμογής συστημάτων τεχνολογιών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, εκτός εάν:
- α) η διοίκηση του ελεγχόμενου πελάτη αναγνωρίζει γραπτώς ότι αναλαμβάνει την ευθύνη για το σύνολο του συστήματος εσωτερικού ελέγχου·
- β) ο ορκωτός ελεγκτής έχει πεισθεί ότι η διοίκηση του ελεγχόμενου πελάτη δεν βασίζεται κατά κύριο λόγο σε δεδομένα που παράγουν τα συστήματα τεχνολογιών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης για να αξιολογήσει την επάρκεια των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και χρηματοοικονομικής πληροφόρησης της επιχείρησής·
- γ) για ένα σχέδιο ανάπτυξης συστήματος τεχνολογιών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, ο σχεδιασμός του συστήματος γίνεται με βάση τις προδιαγραφές που καθορίζει ο ελεγχόμενος πελάτης· και
- δ) οι σχετικές με τα συστήματα αυτά υπηρεσίες δεν αφορούν ένα σχέδιο «με το κλειδί στο χέρι» (δηλαδή ένα σχέδιο που περιλαμβάνει το σχεδιασμό του λογισμικού, τη διευθέτηση των υλικών μερών του συστήματος και τη θέση τους σε εφαρμογή), εκτός εάν ο ελεγχόμενος πελάτης ή η διοίκησή του επιβεβαιώσουν ρητώς στην γραπτή δήλωση που απαιτείται από το σημείο α) ότι αναλαμβάνουν την ευθύνη για
- i) τη διαδικασία σχεδιασμού, εφαρμογής και αξιολόγησης, περιλαμβανομένης κάθε σχετικής απόφασης· και
- ii) τη λειτουργία του συστήματος, περιλαμβανομένων των δεδομένων που χρησιμοποιούνται ή παράγονται από το σύστημα.
- Οι ρυθμίσεις αυτές δεν περιορίζουν τις υπηρεσίες τις οποίες ένας ορκωτός ελεγκτής, μια ελεγκτική εταιρεία ή ένα μέλος του δικτύου παρέχουν στο πλαίσιο της αξιολόγησης, του σχεδιασμού και της εφαρμογής εσωτερικών λογιστικών ελέγχων και ελέγχων διαχείρισης κινδύνων, υπό τον όρο ότι τα πρόσωπα αυτά δεν ενεργούν ως υπάλληλοι και δεν ασκούν διαχειριστικά καθήκοντα.

3. Στις περιπτώσεις στις οποίες δεν εφαρμόζεται η απαγόρευση της παραγράφου 2, ο ορκωτός ελεγκτής οφείλει να εξετάσει εάν απαιτούνται πρόσθετες διασφαλίσεις για να περιοριστεί ο απομείνων κίνδυνος αυτοαναθεώρησης. Πρέπει ιδίως να εξετάσει εάν οι υπηρεσίες που περιλαμβάνουν το σχεδιασμό και την εφαρμογή συστημάτων τεχνολογιών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης πρέπει να παρέχονται αποκλειστικά από ομάδα εμπειρογνομώνων αποτελούμενη από διαφορετικό προσωπικό (συμπεριλαμβανομένου του εταίρου που είναι υπεύθυνος για την ελεγκτική αποστολή) με διαφορετικούς τομείς παρέμβασης από εκείνους της ομάδας που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή.

7.2.3. Υπηρεσίες αποτίμησης

- Υπάρχει κίνδυνος αυτοαναθεώρησης κάθε φορά που ο ορκωτός ελεγκτής, η ελεγκτική εταιρεία, μια οντότητα του δικτύου ή ένας εταίρος, διευθυντής ή υπάλληλός τους παρέχει σε ελεγχόμενο πελάτη υπηρεσίες αποτίμησης που έχουν ως αποτέλεσμα την πραγματοποίηση μιας αποτίμησης που θα ενσωματωθεί στις οικονομικές καταστάσεις του πελάτη.
- Ο κίνδυνος αυτοαναθεώρησης θεωρείται τόσο υψηλός ώστε να μην επιτρέπει την παροχή υπηρεσιών αποτίμησης που αφορούν ποσά με ουσιαστική σημασία για τις οικονομικές καταστάσεις ή εάν η αποτίμηση εμπεριέχει σημαντικό βαθμό υποκειμενικότητας λόγω των εγγενών χαρακτηριστικών των σχετικών στοιχείων.
- Στις περιπτώσεις στις οποίες δεν εφαρμόζεται η απαγόρευση της παραγράφου 2, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να εξετάζει εάν απαιτούνται πρόσθετες διασφαλίσεις για τον περιορισμό του απομείνου κινδύνου αυτοαναθεώρησης. Ειδικότερα, εάν η υπηρεσία αποτίμησης πρέπει να παρέχεται αποκλειστικά από ομάδα εμπειρογνομώνων αποτελούμενη από διαφορετικό προσωπικό (περιλαμβανομένου του εταίρου που είναι υπεύθυνος για την ελεγκτική αποστολή) με διαφορετικούς τομείς παρέμβασης από το προσωπικό που συμμετέχει στην ομάδα που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή.

7.2.4. Συμμετοχή στον εσωτερικό έλεγχο του ελεγχόμενου πελάτη

- Μπορεί να υπάρξει απειλή αυτοαναθεώρησης σε ορισμένες περιπτώσεις στις οποίες ορκωτός ελεγκτής, ελεγκτική εταιρεία ή οντότητα του δικτύου παρέχει υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου σε ελεγχόμενο πελάτη.
- Για τον περιορισμό του κινδύνου αυτοαναθεώρησης όταν συμμετέχει σε εργασίες εσωτερικού ελέγχου, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει:
 - να μεριμνά ώστε η διοίκηση ή το όργανο διακυβέρνησης του ελεγχόμενου πελάτη να είναι ανά πάσα στιγμή υπεύθυνοι για

i) το συνολικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου (δηλαδή για την οργάνωση και διατήρηση εσωτερικών ελέγχων, περιλαμβανομένων των καθημερινών ελέγχων και διαδικα-

σιών που σχετίζονται με την έγκριση, εκτέλεση και καταχώρηση των λογιστικών πράξεων).

- τον προσδιορισμό της έκτασης, του κινδύνου και της συχνότητας των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου που πρέπει να εφαρμόζονται· και
- την εκτίμηση των αποτελεσμάτων και συστάσεων που προκύπτουν από τον εσωτερικό έλεγχο ή διατυπώνονται κατά τη διάρκεια του νόμιμου ελέγχου, καθώς και για τις αποφάσεις που λαμβάνονται βάσει αυτών.

Εάν ο ορκωτός ελεγκτής δεν έχει πεισθεί ότι αυτό συμβαίνει πράγματι, ούτε αυτός ούτε η ελεγκτική εταιρεία, ούτε οποιαδήποτε οντότητα του δικτύου δεν πρέπει να συμμετέχουν στον εσωτερικό έλεγχο του ελεγχόμενου πελάτη.

- Na μην αποδέχεται τα αποτελέσματα των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου για τους σκοπούς του νόμιμου ελέγχου χωρίς κατάλληλη αναθεώρηση, περιλαμβανομένης της εκ των υστέρων επανεξέτασης των σχετικών εργασιών νόμιμου ελέγχου από εταίρο ελεγκτή που δεν συμμετείχε ούτε στο νόμιμο έλεγχο ούτε στην αποστολή εσωτερικού ελέγχου.

7.2.5. Ενέργειες για λογαριασμό του ελεγχόμενου πελάτη κατά την επίλυση διαφορών

- Υπάρχει κίνδυνος παρέμβασης κάθε φορά που ορκωτός ελεγκτής, ελεγκτική εταιρεία, οντότητα του δικτύου ή εταίρος, διευθυντής ή υπάλληλός τους να ενεργεί για λογαριασμό του ελεγχόμενου πελάτη κατά την επίλυση διαφοράς ή ενώπιον δικαστηρίου. Ενδέχεται επίσης να υπάρξει και κίνδυνος αυτοαναθεώρησης εάν η παρεχόμενη υπηρεσία περιλαμβάνει την αξιολόγηση των πιθανοτήτων του ελεγχόμενου πελάτη ως προς την έκβαση της δίκης και επομένως επηρεάζει τα ποσά που θα εγγραφούν στις οικονομικές καταστάσεις.
- Οι απειλές παρέμβασης και αυτοαναθεώρησης θεωρούνται τόσο σοβαρές ώστε να μην επιτρέπουν στον ορκωτό ελεγκτή, στην ελεγκτική εταιρεία, σε μια οντότητα του δικτύου ή σε έναν εταίρο, διευθυντή ή υπάλληλό τους να ενεργήσει για λογαριασμό του ελεγχόμενου πελάτη κατά την επίλυση διαφοράς που αφορά στοιχεία για τα οποία μπορεί εύλογα να αναμένεται ότι θα επηρεάσουν με ουσιαστικό τρόπο τις οικονομικές καταστάσεις του πελάτη και ότι συνεπάγονται, στη σχετική υπόθεση, σημαντικό βαθμό υποκειμενικής κρίσης.
- Στις περιπτώσεις στις οποίες δεν εφαρμόζεται η απαγόρευση της παραγράφου 2, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να εξετάζει εάν απαιτούνται πρόσθετες διασφαλίσεις για τον περιορισμό του κινδύνου παρέμβασης που ενδεχομένως απομένει. Μπορεί ιδίως να χρησιμοποιήσει ποσοτική (ακόμα και στο επίπεδο του υπεύθυνου για την αποστολή εταίρου) που δεν σχετίζεται με την ομάδα που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή και στο οποίο έχει ανατεθεί η εκτέλεση διαφορετικών εργασιών.

7.2.6. Πρόσληψη διευθυντικών στελεχών

1. Όταν ένας ορκωτός ελεγκτής, μια ελεγκτική εταιρεία, μια οντότητα του δικτύου ή ένας εταίρος, διευθυντής ή υπάλληλός τους, συμμετέχει στην πρόσληψη διευθυντών ή υψηλών στελεχών για λογαριασμό του ελεγχόμενου πελάτη, μπορούν να προκύψουν διάφορα είδη απειλών για την ανεξαρτησία. Οι απειλές αυτές σχετίζονται ιδίως με το προσωπικό συμφέρον, με την εμπιστοσύνη ή με τον εκφοβισμό.
2. Προτού αποδεχθεί μια αποστολή υποβοήθησης στην πρόσληψη διευθυντών ή υψηλών στελεχών, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί τις υφιστάμενες και τις μελλοντικές απειλές για την ανεξαρτησία του λόγω της συμμετοχής του στην αποστολή αυτή. Πρέπει στη συνέχεια να εξετάσει ποιες είναι οι διασφαλίσεις που θα μπορούσαν να περιορίσουν τους κινδύνους αυτούς.
3. Η απειλή για την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή είναι ιδιαίτερα σημαντική όταν συμμετέχει στην πρόσληψη υψηλών στελεχών σε κεντρικές χρηματοοικονομικές ή διοικητικές θέσεις. Για το λόγο αυτό, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να εξετάσει προσεκτικά εάν υπάρχουν περιστάσεις στις οποίες ακόμα και η παροχή καταλόγου δυνητικών υποψηφίων για τις θέσεις αυτές μπορεί να δημιουργήσει έναν μη αποδεκτό κίνδυνο για την ανεξαρτησία του. Στην περίπτωση του νόμιμου ελέγχου οικονομικών οντοτήτων με χαρακτήρα δημοσίου συμφέροντος ο κίνδυνος αυτός θεωρείται πολύ υψηλός για να επιτραπεί η παροχή καταλόγου υποψηφίων.
4. Σε κάθε περίπτωση, η επιλογή του προσώπου που θα προσληφθεί πρέπει να γίνεται από τον ελεγχόμενο πελάτη.

8. Αμοιβές για ελεγκτικές υπηρεσίες και για άλλες υπηρεσίες

8.1. Αμοιβή εξαρτώμενη από τα αποτελέσματα

1. Οι συμφωνίες με τις οποίες καθορίζεται η αμοιβή για αποστολές νόμιμου ελέγχου κατά τρόπο ώστε το ποσό της αμοιβής να εξαρτάται από τα αποτελέσματα της παρεχόμενης υπηρεσίας δημιουργούν απειλές προσωπικού συμφέροντος και παρέμβασης οι οποίες θεωρούνται ότι συνεπάγονται έναν μη αποδεκτό κίνδυνο για την ανεξαρτησία. Είναι επομένως αναγκαίο:
 - α) να μην γίνονται ποτέ δεκτές ελεγκτικές αποστολές των οποίων η αμοιβή εξαρτάται από τα αποτελέσματα και
 - β) για να αποφευχθεί κάθε εντύπωση εξάρτησης, η βάση υπολογισμού της αμοιβής για τη διενέργεια του ελέγχου πρέπει να συμφωνείται εκ των προτέρων κάθε χρόνο, με περιθώριο διακύμανσης που επιτρέπει να λαμβάνεται υπόψη η επίπτωση απρόβλεπτων παραγόντων στις ελεγκτικές εργασίες.
2. Απειλές για την ανεξαρτησία μπορούν επίσης να προέλθουν από συμφωνίες εξαρτώμενης αμοιβής για μη ελεγκτικές υπηρεσίες τις οποίες ο ορκωτός ελεγκτής, η ελεγκτική εταιρεία ή μια οντότητα του δικτύου παρέχει σε ελεγχόμενο πελάτη ή σε συνδεδεμένη επιχείρησή του. Κατά συνέπεια, το σύστημα διασφάλισης του ορκωτού ελεγκτή (βλέπε Α. 4.3.2) πρέπει να εξασφαλίζει ότι:

- α) η συμφωνία αυτή δεν συνάπτεται ποτέ χωρίς προηγούμενη αξιολόγηση του κινδύνου για την ανεξαρτησία και χωρίς προηγούμενη λήψη των κατάλληλων μέτρων διασφάλισης τα οποία μπορούν να περιορίσουν τον κίνδυνο αυτό σε αποδεκτά επίπεδα και
- β) εκτός εάν ο ορκωτός ελεγκτής έχει πεισθεί ότι υπάρχουν διασφαλίσεις που μπορούν να εξουδετερώσουν τις απειλές για την ανεξαρτησία, είτε η μη ελεγκτική αποστολή δεν πρέπει να γίνει δεκτή, είτε ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να παραιτηθεί από την αποστολή νόμιμου ελέγχου προτού δεχθεί να παράσχει μη ελεγκτικές υπηρεσίες.

8.2. Σχέση μεταξύ συνολικής αμοιβής και συνολικού εισοδήματος

1. Η παροχή οποιασδήποτε (ελεγκτικής ή μη) υπηρεσίας από έναν ορκωτό ελεγκτή, μια ελεγκτική εταιρεία ή ένα δίκτυο σε ελεγχόμενο πελάτη ή σε συνδεδεμένη επιχείρησή του δεν πρέπει, ούτε πραγματικά ούτε φαινομενικά, να δημιουργεί χρηματοοικονομική εξάρτηση από αυτόν τον ελεγχόμενο πελάτη ή ομάδα πελατών.
2. Θεωρείται ότι υπάρχει χρηματοοικονομική εξάρτηση όταν η συνολική αμοιβή (για ελεγκτικές ή άλλες υπηρεσίες) που εισπράττει ή θα εισπράξει ελεγκτική εταιρεία ή δίκτυο από έναν ελεγχόμενο πελάτη και τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις του αντιπροσωπεύει δυσανάλογα υψηλό ποσοστό του συνολικού εισοδήματος για κάθε έτος μιας πενταετούς περιόδου.
3. Ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει επίσης να εξετάζει εάν υπάρχει μεταξύ του και ενός ελεγχόμενου πελάτη και των συνδεδεμένων επιχειρήσεών του σχέση αμοιβής που μπορεί να θεωρηθεί ότι δημιουργεί χρηματοοικονομική εξάρτηση από ένα πρόσωπο που είναι σε θέση να επηρεάσει το αποτέλεσμα του νόμιμου ελέγχου (κάθε πρόσωπο από τα αναφερόμενα στο τμήμα Α. 2).
4. Σε κάθε περίπτωση, ο ορκωτός ελεγκτής, η ελεγκτική εταιρεία ή το δίκτυο πρέπει να είναι σε θέση να αποδείξουν ότι δεν έχουν χρηματοοικονομική εξάρτηση από συγκεκριμένο ελεγχόμενο πελάτη ή από συνδεδεμένες επιχειρήσεις του.

8.3. Καθυστέρηση στην καταβολή της αμοιβής

Εάν η πληρωμή της οφειλόμενης αμοιβής για ελεγκτικές και άλλες υπηρεσίες καθυστερεί επί μακρόν, ή εάν το ποσό της καθυστερούμενης οφειλής, μόνο του ή σε συνδυασμό με την αμοιβή για τρέχουσες αποστολές, μπορεί να θεωρηθεί ότι ισοδυναμεί με δάνειο ουσιαστικού ποσού (βλέπε επίσης το τμήμα Β. 2), η απειλή προσωπικού συμφέροντος για την ανεξαρτησία θεωρείται πολύ σημαντική και ο ορκωτός ελεγκτής δεν πρέπει να δέχεται νέα ελεγκτική αποστολή ή, εάν είναι δυνατό και σκόπιμο, να παραιτηθεί από την τρέχουσα ελεγκτική αποστολή νόμιμου ελέγχου. Η κατάσταση πρέπει να εξετάζεται από εταίρο που δεν παρέχει υπηρεσίες σε αυτόν τον πελάτη ή, εάν αυτό δεν είναι δυνατό, από άλλο ανεξάρτητο ορκωτό ελεγκτή. Εναλλακτικά, μπορεί να ζητηθεί η γνώμη του ρυθμιστικού φορέα του κλάδου.

8.4. Καθορισμός της αμοιβής

Ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να είναι σε θέση να αποδεικνύει ότι η αμοιβή που εισπράττει για μια αποστολή νόμιμου ελέγχου καλύπτει επαρκώς τη διάθεση κατάλληλου αριθμού ωρών και ειδικευμένου προσωπικού για την εκτέλεση των αναγκαίων εργασιών, καθώς και τη συμμόρφωση με όλα τα ελεγκτικά πρότυπα, τις κατευθυντήριες γραμμές και τις διαδικασίες ποιοτικού ελέγχου. Πρέπει επίσης να είναι σε θέση να αποδεικνύει ότι οι πόροι που διατέθηκαν είναι τουλάχιστον ισοδύναμοι με εκείνους που θα είχαν διατεθεί για άλλη εργασία παρόμοιας φύσης.

9. Διαφορές

1. Απειλές προσωπικού συμφέροντος και άσκησης παρέμβασης μπορούν να προκύψουν όταν υπάρχει ή φαίνεται ότι θα υπάρξει διαφορά ανάμεσα στον ορκωτό ελεγκτή, την ελεγκτική εταιρεία ή κάθε άλλο πρόσωπο που είναι σε θέση να επηρεάσει το αποτέλεσμα του νόμιμου ελέγχου (κάθε πρόσωπο από τα αναφερόμενα στο τμήμα Α. 2) και τον ελεγχόμενο πελάτη ή τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις του. Κατά την αξιολόγηση αυτών των απειλών πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλες οι ελεγκτικές και μη ελεγκτικές υπηρεσίες που παρέχονται στον πελάτη αυτό.
2. Εάν ο ορκωτός ελεγκτής διαπιστώνει ότι ενδέχεται να προκύψει παρόμοια απειλή, πρέπει να συζητά το θέμα με το όργανο διακυβέρνησης του ελεγχόμενου πελάτη ή, εάν το όργανο αυτό δεν υπάρχει, να ζητήσει τη γνώμη του ρυθμιστικού φορέα του κλάδου. Οι απειλές αυτές μπορούν να αποτελέσουν σοβαρό κίνδυνο για την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή εάν υπάρχει μεγάλη πιθανότητα να προκύψει διαφορά που μπορεί να θεωρηθεί σοβαρή από ένα από ενδιαφερόμενα μέρη ή διαφορά που θέτει σε αμφισβήτηση προηγούμενο νόμιμο έλεγχο, ή εάν σοβαρή διαφορά βρίσκεται σε εξέλιξη. Όταν μια κατάσταση του είδους αυτού καθίσταται εμφανής, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να αναστείλει αμέσως τις εργασίες του, με την επιφύλαξη των εθνικών νομοθετικών διατάξεων.

10. Υψηλά στέλεχη που ασκούν επι μακρόν το νόμιμο έλεγχο ενός πελάτη

1. Απειλές σχετιζόμενες με την εμπιστοσύνη ή την οικειότητα μπορούν να προκύψουν όταν ορισμένα μέλη της ομάδας που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή συμμετέχουν τακτικά και για μεγάλο χρονικό διάστημα στο νόμιμο έλεγχο ενός πελάτη, ιδίως εάν αυτός είναι οικονομική οντότητα με χαρακτήρα δημοσίου συμφέροντος.
2. Για να εξουδετερώσει τις απειλές αυτές, ο ορκωτός ελεγκτής οφείλει, σε περίπτωση νόμιμου ελέγχου οικονομικής οντότητας με χαρακτήρα δημοσίου συμφέροντος:
 - α) να προβλέψει τουλάχιστον την αντικατάσταση των κύριων εταίρων ελεγκτών (*) στην ομάδα που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή (περιλαμβανομένου του υπεύθυνου εταίρου) εντός 7 ετών από το διορισμό τους στην ομάδα αυτή. Δεν θα επιτρέπεται στους εταίρους ελεγκτές που αντικαθίστανται να πραγματοποιήσουν νέα αποστολή στον ελεγχόμενο πελάτη πριν την πάροδο διετούς τουλάχιστον περιόδου από την ημερομηνία αντικατάστασής τους και
 - β) να αξιολογεί τον κίνδυνο που μπορεί να προκύψει για την ανεξαρτησία λόγω της παρατεταμένης συμμετοχής μελών της ομάδας που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή και να λάβει κατάλληλα μέτρα διασφάλισης για να περιορίσει τον κίνδυνο σε αποδεκτά επίπεδα.
3. Εάν πρόκειται για ελεγχόμενο πελάτη που δεν είναι οικονομική οντότητα δημοσίου συμφέροντος, είναι προτιμότερο να εφαρμόζονται επίσης οι διαδικασίες που αναφέρονται στο σημείο 2). Ωστόσο, εάν η ελεγκτική εταιρεία δεν είναι σε θέση να εξασφαλίσει την εναλλαγή των εταίρων ελεγκτών, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να προσδιορίζει τα άλλα μέτρα διασφάλισης που πρέπει να ληφθούν για να περιοριστεί σε αποδεκτά επίπεδα ο κίνδυνος για την ανεξαρτησία.

Η παρούσα σύσταση απευθύνεται στα κράτη μέλη.

Βρυξέλλες, 16 Μαΐου 2002.

Για την Επιτροπή
Frederik BOLKESTEIN
Μέλος της Επιτροπής

(*) Ορίζεται στο γλωσσάριο.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Οι ακόλουθες παρατηρήσεις παρέχουν συμπληρωματικές οδηγίες για την ερμηνεία των θεμελιωδών αρχών που ορίζονται στην παρούσα σύσταση.

Α. ΠΛΑΙΣΙΟ

Το βασικό κριτήριο για την αποτελεσματικότητα της προσέγγισης που υιοθετεί ο ορκωτός ελεγκτής για να εξουδετερώσει τις απειλές και τους κινδύνους στην ανεξαρτησία του κατά την εκτέλεση της ελεγκτικής αποστολής είναι το κατά πόσο ένας λογικός και ενημερωμένος τρίτος, ο οποίος γνωρίζει όλα τα γεγονότα και τις περιστάσεις της ελεγκτικής αποστολής, θα συμπεράνει ή όχι ότι η γνώμη την οποία ο ορκωτός ελεγκτής διατυπώνει σχετικά με όλα τα θέματα τίθενται υπόψη του είναι αντικειμενική και αμερόληπτη.

Ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να γνωρίζει επακριβώς την έννοια των όρων αντικειμενικότητα —η οποία είναι μια πνευματική διάθεση— και ανεξαρτησία, τόσο σε επίπεδο πραγματικών περιστατικών όσο και από φαινομενική άποψη. Κατά συνέπεια, όταν εξετάζει εάν μπορεί να διενεργήσει αντικειμενικό και ανεξάρτητο έλεγχο, ο ελεγκτής πρέπει να λάβει υπόψη μια σειρά παραγόντων και θεμάτων, όπως ο προσδιορισμός των προσώπων τα οποία, εκτός από αυτόν τον ίδιο, μπορούν να επηρεάσουν το αποτέλεσμα του ελέγχου, όλες τις πραγματικές ή δυνητικές απειλές και κινδύνους που ένας λογικός και ενημερωμένος τρίτος θα μπορούσε να θεωρήσει ότι απειλούν την ανεξαρτησία του, καθώς και το σύστημα διασφαλίσεων που θα εξουδετέρωνε ή θα περιόριζε αυτές τις απειλές ή κινδύνους και θα καταδείκνυε την ανεξαρτησία του. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ο μόνος τρόπος για να αποδείξει την ανεξαρτησία του είναι η άρνηση ορισμένων σχέσεων με τον ελεγχόμενο πελάτη.

1. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΤΗΤΑ, ΑΚΕΡΑΙΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ

Η κατανόηση από το κοινό των δεοντολογικών απαιτήσεων που εφαρμόζονται στους ορκωτούς ελεγκτές, καθώς και του τρόπου με τον οποίο μπορεί να ελεγχθεί η τήρησή τους, αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για την εμπιστοσύνη του κοινού στην αποστολή δημοσίου συμφέροντος που εκπληρώνουν οι ορκωτοί ελεγκτές, στην αξιοπιστία των ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων και στην ικανότητα του κλάδου να αναλάβει τη θέση που του ανήκει στην ελεγκτική διαδικασία. Αυτό περιλαμβάνει επίσης την κατανόηση των τρόπων με τους οποίους μπορεί να εξακριβωθεί η συμμόρφωση με τις απαιτήσεις αυτές. Έχει επομένως σημασία να υπάρχει ομοιόμορφη κατανόηση αυτού που εννοείται με την έκφραση «απαίτηση ανεξαρτησίας του ορκωτού ελεγκτή» (1), των σχέσεων της με τις δεοντολογικές απαιτήσεις «αντικειμενικότητας» και «ακεραιότητας» (2), καθώς και του τρόπου και του βαθμού στον οποίο η συμμόρφωση με τις απαιτήσεις αυτές μπορεί να εκτιμηθεί αντικειμενικά.

Ο τελικός στόχος του νόμιμου ελέγχου είναι η διατύπωση της αντικειμενικής γνώμης του ελεγκτή. Ο κυριότερος τρόπος με τον οποίο ο ορκωτός ελεγκτής αποδεικνύει ότι μπορεί να διατυπώσει αυτή τη γνώμη είναι να καταδείξει ότι εκτελεί αντικειμενικά τις ελεγκτικές εργασίες. Πρέπει συνεπώς να ενεργεί με δίκαιο τρόπο, με πνευματική εντιμότητα, με ακεραιότητα (η οποία συνεπάγεται δίκαιη μεταχείριση και ειλικρίνεια εκ μέρους του) και χωρίς σύγκρουση συμφερόντων που μπορεί να θέσει σε αμφισβήτηση την ανεξαρτησία του.

Ούτε η αντικειμενικότητα ούτε η ακεραιότητα μπορούν εύκολα να αποτελέσουν αντικείμενο εξωτερικής εξακρίβωσης, αλλά τόσο τα κράτη μέλη όσο και οι ρυθμιστικοί φορείς του κλάδου ανέπτυξαν κανόνες και κατευθύνσεις που επιβεβαιώνουν την πρωταρχική σημασία αυτών των αρχών και αποσαφηνίζουν την ηθική ευθύνη του ορκωτού ελεγκτή.

Η απαίτηση ανεξαρτησίας του ορκωτού ελεγκτή αφορά:

- την πνευματική ανεξαρτησία, δηλαδή την πνευματική διάθεση που επιτρέπει να ληφθούν υπόψη όλες οι πτυχές της ελεγκτικής αποστολής, αλλά μόνο αυτές, και
- τη φαινομενική ανεξαρτησία, δηλαδή την αποφυγή γεγονότων και περιστάσεων που, λόγω της ιδιαίτερης σημασίας τους, θα οδηγούσαν έναν λογικό και ενημερωμένο τρίτο να αμφισβητήσει την ικανότητα του ορκωτού ελεγκτή να ενεργεί με αντικειμενικό τρόπο.

Η εξακρίβωση της ανεξαρτησίας του ορκωτού ελεγκτή απαιτεί καταρχήν την εξέταση της κατάστασης στην οποία αυτός βρίσκεται και ιδίως όλων των σχέσεων και συμφερόντων του που συνδέονται με τα καθήκοντα που πρέπει να εκτελέσει.

Η ανεξαρτησία δεν είναι ένα απόλυτο πρότυπο το οποίο ο ορκωτός ελεγκτής οφείλει να επιτύχει, με την ελευθέρωση από κάθε χρηματοοικονομική ή άλλη σχέση που θα μπορούσε να δημιουργήσει την εντύπωση κάποιας μορφής εξάρτησης. Αυτή η κατάσταση ελευθερίας είναι προφανώς αδύνατο να επιτευχθεί, εφόσον κάθε πρόσωπο διατηρεί σχέσεις με άλλα πρόσωπα και εξαρτάται σε κάποιο βαθμό από αυτά.

(1) Βλέπε άρθρο 24 της 8ης οδηγίας εταιρικού δικαίου, το οποίο απαιτεί από τα κράτη μέλη να εξασφαλίσουν ότι οι ορκωτοί ελεγκτές δεν μπορούν να διενεργούν νόμιμο έλεγχο εάν δεν είναι ανεξάρτητοι σύμφωνα με το δίκαιο του κράτους μέλους το οποίο τον επιβάλλει.

(2) Βλέπε επίσης το άρθρο 23 της 8ης οδηγίας εταιρικού δικαίου, το οποίο απαιτεί από τα κράτη μέλη να εξασφαλίσουν ότι τα πρόσωπα στα οποία έχουν χορηγηθεί άδεια για τον νομιμο έλεγχο εκτελούν τον έλεγχο αυτό με επαγγελματική συνείδηση.

Ωστόσο, είναι αντικειμενικά δυνατό να εξακριβωθεί, με μια διαδικασία ελέγχου, κατά πόσο ο ορκωτός ελεγκτής συμμορφώνεται με την απαίτηση ανεξαρτησίας. Για το σκοπό αυτό, πρέπει να εξεταστούν πρώτα οι πραγματικές περιστάσεις στις οποίες βρίσκεται ο ορκωτός ελεγκτής, και ιδίως όλες οι σχέσεις και συμφέροντα που συνδέονται με τα καθήκοντά του. Δεύτερον, πρέπει να εξεταστεί εάν αυτά τα συμφέροντα ή σχέσεις θα οδηγούσαν ένα λογικό και ενημερωμένο τρίτο, ο οποίος θα γνώριζε αυτές τις περιστάσεις, να συμπεράνει ότι ο ορκωτός ελεγκτής είναι ανεξάρτητος, δηλαδή ότι είναι σε θέση να διατυπώσει αντικειμενική και αμερόληπτη γνώμη για όλα τα θέματα που ανακύπτουν στο πλαίσιο της ελεγκτικής αποστολής. Με την έννοια αυτή, η ανεξαρτησία θα μπορούσε να θεωρηθεί υποκατάστατο της ακεραιότητας και της αντικειμενικότητας και να διαπιστωθεί από ένα λογικό και ενημερωμένο τρίτο.

2. ΕΥΘΥΝΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΤΗΡΗΣΗ ΤΗΣ ΑΠΑΙΤΗΣΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑΣ ΚΑΙ ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ

Ευθύνη

Οι ορκωτοί ελεγκτές, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ευθύνονται γενικά για τη συμμόρφωση με την εθνική νομοθεσία και τους εθνικούς κανόνες επαγγελματικής δεοντολογίας που διέπουν το νόμιμο έλεγχο. Οι κανόνες αυτοί περιλαμβάνουν ιδίως εκείνους που αφορούν την ανεξαρτησία του ελεγκτή.

Σε ένα συγκεκριμένο νόμιμο έλεγχο, ο διορισμένος ορκωτός ελεγκτής είναι αυτός που οφείλει να εξασφαλίσει τη συμμόρφωση με την απαίτηση ανεξαρτησίας. Η απαίτηση αυτή δεν εφαρμόζεται μόνο στον ίδιο και στην οργανωτική ενότητα που συνιστά την ελεγκτική εταιρεία (εάν αυτή και ο ορκωτός ελεγκτής δεν είναι ένα και το αυτό νομικό πρόσωπο), αλλά επίσης και σε κάθε άλλο πρόσωπο που δύναται να επηρεάσει το αποτέλεσμα του νόμιμου ελέγχου.

Ο ορκωτός ελεγκτής, ή —εάν αυτός είναι φυσικό πρόσωπο— η ελεγκτική εταιρεία που πραγματοποιεί τις ελεγκτικές εργασίες, πρέπει να διαθέτει κατάλληλα συστήματα που του επιτρέπουν να λαμβάνει όλα τα εύλογα μέτρα για να εξασφαλίσει ότι όλα τα πρόσωπα στην εταιρεία συμμορφώνονται με την πολιτική και τις διαδικασίες του σε θέματα ανεξαρτησίας (βλέπε επίσης Α. 4.3). Τα συστήματα αυτά μπορούν να περιλαμβάνουν την εσωτερική οργάνωση, τις συμβάσεις εργασίας και την επιβολή κυρώσεων).

Εάν ο ορκωτός ελεγκτής είναι μέλος δικτύου, πρέπει να λάβει όλα τα εύλογα μέτρα που του επιτρέπουν να εξασφαλίσει ότι, στο βαθμό που δύναται να επηρεάσουν το νόμιμο έλεγχο, οι λοιπές οντότητες του δικτύου και οι ιδιοκτήτες, μέτοχοι, εταίροι, διευθυντές και υπάλληλοί τους συμμορφώνονται με τους κανόνες ανεξαρτησίας που προβλέπει η νομοθεσία της χώρας στην οποία θα εκδοθεί η γνωμοδότηση του ελεγκτή. Αυτό μπορεί, για παράδειγμα, να επιτευχθεί με τους ακόλουθους τρόπους:

- με συμβατικές συμφωνίες που επιτρέπουν στον ορκωτό ελεγκτή να επιβάλει κανόνες ανεξαρτησίας στις επιχειρήσεις που είναι μέλη του δικτύου, στους εταίρους (*), στους διευθυντές και υπαλλήλους, όσον αφορά τους ελεγχόμενους πελάτες του, π.χ. με διαδικασίες ελέγχου ποιότητας μεταξύ επιχειρήσεων ή με την προσφυγή σε εξωτερικό έλεγχο ποιότητας·
- παρέχοντας στις επιχειρήσεις του δικτύου τακτικές πληροφορίες για τους ελεγχόμενους πελάτες, και ζητώντας από τις επιχειρήσεις αυτές να του παρέχουν τακτικές πληροφορίες για τις σχέσεις που διατηρούν με αυτούς τους πελάτες. Αυτές οι διασταυρούμενες ροές πληροφοριών είναι αναγκαίες για να εντοπιστούν όλες οι σχέσεις που έχουν οι επιχειρήσεις του δικτύου με έναν ελεγχόμενο πελάτη και με τις συνδεδεμένες με αυτόν επιχειρήσεις, τις οποίες μπορεί να επηρεάσει η πολιτική ανεξαρτησίας του ορκωτού ελεγκτή·
- με υποχρεωτικές εσωτερικές διαδικασίες διαβουλεύσεων εάν υπάρχουν υπόνοιες ότι οι σχέσεις που ο ελεγχόμενος πελάτης του διατηρεί με επιχείρηση του δικτύου μπορούν να θέσουν σε κίνδυνο την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή.

Τα μέσα αυτά μπορούν επίσης να διασφαλίσουν την ανεξαρτησία σε περιπτώσεις στις οποίες συμμετέχουν στον έλεγχο υπεργολάβοι ή αντιπρόσωποι του ορκωτού ελεγκτή ή της ελεγκτικής εταιρείας που δεν είναι επιχειρήσεις μέλη του δικτύου.

Σε κάθε αποστολή νόμιμου ελέγχου στην οποία ο ορκωτός ελεγκτής είναι ελεγκτική εταιρεία, ο υπεύθυνος για την ελεγκτική αποστολή εταίρος (*) έχει γενικά την ευθύνη για τον προσδιορισμό των προσώπων στα οποία εφαρμόζεται η απαίτηση ανεξαρτησίας, καθώς και των μέσων και κανόνων που είναι σκόπιμο να εφαρμοστούν στα πρόσωπα αυτά. Για το σκοπό αυτό, ο υπεύθυνος εταίρος πρέπει να χρησιμοποιεί την επαγγελματική του κρίση, εφόσον αυτός είναι εκείνος που θα εκτιμήσει εάν ικανοποιείται η απαίτηση ανεξαρτησίας. Πρέπει επίσης να ενημερώνεται για κάθε σχέση, είτε αυτή συνδέεται με τον έλεγχο είτε όχι, την οποία ο ορκωτός ελεγκτής, η ελεγκτική εταιρεία ή το δίκτυο έχει με τον πελάτη (βλέπε επίσης «Πολιτική ανεξαρτησίας της ελεγκτικής εταιρείας» στο σημείο Α. 4.3.2).

(*) Ορίζεται στο γλωσσάριο.

Πεδίο εφαρμογής της απαίτησης ανεξαρτησίας

Ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να γνωρίζει ότι απειλές για την ανεξαρτησία του μπορούν να προκύψουν όχι μόνο από τις σχέσεις του με τον ελεγχόμενο πελάτη, αλλά και από άλλες άμεσες ή έμμεσες σχέσεις με φυσικά ή νομικά πρόσωπα στο χώρο της εργασίας του και στο ελεγκτικό περιβάλλον. Ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να εκτιμά τις πραγματικές και δυνητικές απειλές που ενδέχεται να προκύψουν από τις σχέσεις του πελάτη με τα φυσικά και νομικά πρόσωπα στην ομάδα που είναι επιφορτισμένη με ελεγκτική αποστολή, στην ελεγκτική εταιρεία και στο δίκτυο. Πρέπει επίσης να εξετάσει τις σχέσεις με άλλα πρόσωπα όπως οι υπεργολάβοι ή αντιπρόσωποι της ελεγκτικής εταιρείας ή του ελεγχόμενου πελάτη, περιλαμβανομένων εκείνων που πραγματοποιούν μη ελεγκτικές εργασίες. Πρέπει συνεπώς να εντοπίσει κάθε πρόσωπο που είναι σε θέση να επηρεάσει το αποτέλεσμα του νόμιμου ελέγχου.

Για τον προσδιορισμό των προσώπων στα οποία εφαρμόζεται η απαίτηση ανεξαρτησίας, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να λάβει υπόψη διάφορους παράγοντες, όπως το μέγεθος και η οργανωτική και νομική διάρθρωση του ελεγχόμενου πελάτη, το μέγεθος, η διάρθρωση και η εσωτερική οργάνωση της ελεγκτικής εταιρείας και του δικτύου στο οποίο ενδεχομένως ανήκει, καθώς και ο όγκος και η φύση των υπηρεσιών που παρέχονται στον πελάτη από την ελεγκτική εταιρεία ή από κάθε άλλη επιχείρηση μέλος του δικτύου της.

Για παράδειγμα, στην περίπτωση μικρής ελεγκτικής εταιρείας με πέντε ή τέσσερις εταίρους που έχει αναλάβει το νόμιμο έλεγχο εταιρείας με τρία υποκαταστήματα, όλα στο ίδιο κράτος μέλος, οι κανόνες ανεξαρτησίας εφαρμόζονται συνήθως στα ακόλουθα πρόσωπα:

- στον υπεύθυνο για την ελεγκτική αποστολή εταίρο, στην ομάδα ελέγχου και σε κάθε εταίρο στην αλυσίδα ευθυνών·
- σε κάθε εταίρο που ευθύνεται για την παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών στον ίδιο πελάτη· και
- σε κάθε άλλο πρόσωπο στην εταιρεία ο οποίος είναι ή μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι σε θέση να επηρεάσει τα αποτελέσματα του νόμιμου ελέγχου.

Ωστόσο, εάν ο ορκωτός ελεγκτής πολυεθνικής εταιρείας μεσαίου μεγέθους είναι επιχείρηση δικτύου, η εφαρμογή των κανόνων ανεξαρτησίας επεκτείνεται στα ακόλουθα πρόσωπα:

- στον υπεύθυνο για την ελεγκτική αποστολή εταίρο και στην ομάδα ελέγχου στην επιχείρηση που ενεργεί ως ορκωτός ελεγκτής·
- σε κάθε εταίρο και σε κάθε μέλος ομάδας ελέγχου στην ίδια ή σε άλλη επιχείρηση του δικτύου η οποία συμμετέχει στον έλεγχο των δραστηριοτήτων του πελάτη στο εξωτερικό, περιλαμβανομένων των προσώπων σε κεντρικές υπηρεσίες ή σε ειδικευμένες υπηρεσίες τα οποία συμμετέχουν στις εργασίες αυτές·
- σε κάθε εταίρο στην ίδια επιχείρηση ή σε άλλη επιχείρηση του δικτύου η οποία συμμετέχει στην παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών στον πελάτη·
- σε κάθε εταίρο στην αλυσίδα ευθυνών (είτε στη χώρα στην οποία θα εκδοθεί η γνωμοδότηση του ορκωτού ελεγκτή είτε στη χώρα στην οποία οι ελεγκτικές ή μη ελεγκτικές υπηρεσίες παρέχονται στον ελεγχόμενο πελάτη)·
- σε κάθε άλλο πρόσωπο στην επιχείρηση ή σε άλλη επιχείρηση του δικτύου το οποίο είναι σε θέση να επηρεάσει το αποτέλεσμα του νόμιμου ελέγχου.

Και στις δύο περιπτώσεις, η απαίτηση ανεξαρτησίας εφαρμόζεται με τον ίδιο τρόπο σε όλα τα πρόσωπα που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής της. Η μόνη διαφορά είναι ο αριθμός των προσώπων που ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να συμπεριλάβει σε αυτό το πεδίο.

Πρόσωπα άλλα από τα μέλη της ομάδας που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή ή της αλυσίδας ευθυνών

Ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει επίσης να λάβει υπόψη τα άλλα πρόσωπα τα οποία, ακόμα και εάν δεν συμμετέχουν στην ομάδα που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή ή στην αλυσίδα ευθυνών, μπορούν να επηρεάσουν το αποτέλεσμα του νόμιμου ελέγχου. Στα πρόσωπα αυτά περιλαμβάνονται:

- οι ιδιοκτήτες ή μέτοχοι της ελεγκτικής εταιρείας, οι οποίοι έχουν δυνητικά δυνατότητα επιρροής λόγω της σημασίας των δικαιωμάτων ψήφου που κατέχουν. Για παράδειγμα, όταν η ελεγκτική εταιρεία έχει μικρό αριθμό ιδιοκτητών ή μετόχων, μπορεί να θεωρηθεί ότι καθένας από αυτούς είναι σε θέση να επηρεάσει το αποτέλεσμα του νόμιμου ελέγχου·
- τα πρόσωπα που κατέχουν, σε όλα τα επίπεδα, εποπτικές ή διευθυντικές θέσεις σχετικές με την ελεγκτική λειτουργία στους τόπους όπου απασχολούνται μέλη της ομάδας ελέγχου·
- οι άλλοι εταίροι, είτε είναι ελεγκτές είτε όχι, οι οποίοι μπορούν δυνητικά να ασκήσουν επιρροή λόγω των επαγγελματικών τους σχέσεων με οποιοδήποτε μέλος της ομάδας ελέγχου. Ανάλογα με το μέγεθος και την εσωτερική οργάνωση ενός γραφείου, μιας ελεγκτικής εταιρείας ή ακόμα και ενός δικτύου, μπορεί να θεωρηθεί ότι όλοι οι εταίροι αυτών των οντοτήτων είναι σε θέση να επηρεάσουν τα αποτελέσματα του νόμιμου ελέγχου.

Ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει επίσης να ερευνηθεί εάν άλλα πρόσωπα εκτός της ελεγκτικής εταιρείας ή του δικτύου έχουν ή φαίνεται ότι έχουν τη δυνατότητα να επηρεάσουν τα αποτελέσματα του νόμιμου ελέγχου. Στα πρόσωπα αυτά περιλαμβάνονται ιδίως:

- τα μέλη των οικογενειών ή του στενού προσωπικού περιβάλλοντος των προσώπων που συμμετέχουν στην ομάδα που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή ή στην αλυσίδα ευθυνών, τα οποία έχουν σημαντικά χρηματοοικονομικά συμφέροντα στον ελεγχόμενο πελάτη ή κατέχουν θέση καθοριστικής σημασίας στον πελάτη ή σε άλλη οντότητα που έχει σημαντικά συμφέροντα σε αυτόν (βλέπε Β. 6)· ή
- τα πρόσωπα ή οι οντότητες που έχουν σημαντικές από χρηματοοικονομική άποψη εμπορικές σχέσεις είτε με τον ορκωτό ελεγκτή και την εταιρεία του είτε με τον ελεγχόμενο πελάτη, όπως οι κυριότεροι προμηθευτές, πελάτες ή υπεργολάβοι.

Ο ορκωτός ελεγκτής οφείλει να εντοπίσει τα πρόσωπα στην ελεγκτική εταιρεία ή στο δίκτυο των οποίων η συμμετοχή στην ελεγκτική αποστολή μπορεί να επηρεάσει, πραγματικά ή φαινομενικά, από εξωτερική επιρροή αυτού του είδους, έχοντας υπόψη το γεγονός ότι δεν είναι σε θέση να επιβάλει τους κανόνες ανεξαρτησίας του σε πρόσωπα εκτός της ελεγκτικής εταιρείας ή του δικτύου.

3. ΑΠΕΙΛΕΣ ΚΑΙ ΚΙΝΔΥΝΟΙ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ

Για να αποφευχθούν ή να αντιμετωπιστούν γεγονότα και περιστάσεις που μπορούν να θέσουν σε κίνδυνο την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή, πρέπει πρώτα να εντοπιστούν οι απειλές για την ανεξαρτησία του σε ειδικές περιστάσεις. Δεύτερον, πρέπει να εκτιμηθεί η σημασία τους προκειμένου να προσδιοριστεί ο βαθμός στον οποίο απειλείται η ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή.

Όσο πιο σαφώς μπορεί ο ορκωτός ελεγκτής να προσδιορίσει τη φύση των απειλών, τόσο πιο ασφαλώς μπορεί να εκτιμήσει τον κίνδυνο που αντιπροσωπεύουν για την ανεξαρτησία του. Ανάλογα με τη γενική φύση τους, οι απειλές αυτές μπορούν να καταταγούν στις ακόλουθες βασικές κατηγορίες:

- *προσωπικό συμφέρον*: η ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή μπορεί να απειληθεί από μια σύγκρουση συμφερόντων χρηματοοικονομικής ή άλλης φύσης (π.χ. άμεσο ή έμμεσο χρηματοοικονομικό συμφέρον στην ελεγχόμενη εταιρεία, υπερβολική εξάρτηση από τις αμοιβές που του καταβάλλει ο πελάτης για ελεγκτικές ή μη υπηρεσίες, επιθυμία για εισπραξη καθυστερούμενων αμοιβών, φόβος για απώλεια του πελάτη)·
- *αυτοαναθέωρηση*: αφορά τη δυσχέρεια διατήρησης αντικειμενικότητας σε διαδικασίες αυτοαναθέωρησης (π.χ. κατά τη λήψη αποφάσεων ή τη συμμετοχή στη λήψη αποφάσεων, για τις οποίες αποκλειστικά αρμόδια είναι η διοίκηση του ελεγχόμενου πελάτη, ή όταν το αποτέλεσμα ή τα συμπεράσματα προηγούμενης αποστολής, ελεγκτικής ή μη, που πραγματοποίησε ο ορκωτός ελεγκτής ή η εταιρεία του πρέπει να συζητηθεί ή να επανεκτιμηθεί για να αντληθούν συμπεράσματα για τον τρέχοντα έλεγχο)·
- *άσκηση παρέμβασης*: η ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή μπορεί να τεθεί σε κίνδυνο εάν αυτός λαμβάνει θέση υπέρ ή κατά του πελάτη του σε διαδικασία κατ' αντιδικία ή σε ανάλογες καταστάσεις (π.χ. διαπραγμάτευση ή προώθηση μετοχών ή τίτλων του πελάτη· παρέμβαση υπέρ του πελάτη σε διαδικασία ενώπιον δικαστηρίου ή σε διαφορά μεταξύ του πελάτη και του ελεγκτή)·
- *οικειότητα ή εμπιστοσύνη*: ο ορκωτός ελεγκτής που επηρεάζεται σε υπερβολικό βαθμό από την προσωπικότητα και τα χαρακτηριστικά του πελάτη μπορεί να συμπεριφερθεί υπερβολικά ευμενώς απέναντί του. Έτσι, η διατήρηση μακρών και στενών σχέσεων με το προσωπικό του πελάτη μπορεί να οδηγήσει σε υπερβολική εμπιστοσύνη στον πελάτη και σε μειωμένη αντικειμενικότητα κατά την εξακρίβωση των ισχυρισμών του·
- *εκφοβισμός*: η δυνατότητα να αποθαρρυνθεί ο ελεγκτής να ενεργήσει αντικειμενικά λόγω των απειλών ενός, για παράδειγμα, ισχυρού ή ιδιαίτερα αυταρχικού πελάτη, ή του φόβου που αυτός εμπνέει.

Η σοβαρότητα μιας συγκεκριμένης απειλής εξαρτάται από διάφορους (ποσοτικούς και μη) παράγοντες όπως η έντασή της, το καθεστώς του ή των εμπλεκόμενων προσώπων, η φύση του προβλήματος που προκαλεί την απειλή και το γενικό περιβάλλον του ελέγχου. Κατά την αξιολόγηση της σοβαρότητας της απειλής, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει επίσης να λαμβάνει υπόψη ότι σε μια δεδομένη κατάσταση μπορούν να υπάρξουν διάφορα είδη απειλών. Γενικά, σε δεδομένες περιστάσεις, μια απειλή μπορεί να θεωρηθεί σοβαρή εάν, λαμβανομένων υπόψη όλων των ποσοτικών και ποιοτικών πλευρών της, μεμονωμένα και σε συνδυασμό μεταξύ τους, αυξάνει τον κίνδυνο για την ανεξαρτησία του ελεγκτή σε απαράδεκτα υψηλό επίπεδο.

4. ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΕΩΝ

Σε περίπτωση απειλών για την ανεξαρτησία του, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει πάντα να εξασφαλίζει ότι υπάρχουν και εφαρμόζονται σωστά μέτρα διασφάλισης που εξουδετερώνουν ή μειώνουν σε αποδεκτά επίπεδα τη σοβαρότητα των απειλών. Οι αναγκαίες διασφαλίσεις αντιστοιχούν στα διάφορα επίπεδα του ελεγκτικού περιβάλλοντος: πλαίσιο διακυβέρνησης του ελεγχόμενου πελάτη (βλέπε Α. 4.1), σύστημα αυτορρύθμισης στο σύνολό του, δημόσιες ρυθμίσεις και εποπτεία του κλάδου των ελεγκτών, περιλαμβανομένων των πειθαρχικών κυρώσεων (βλέπε Α. 4.2) και, τέλος, σύστημα εσωτερικού ελέγχου της ποιότητας που διαθέτει ο ορκωτός ελεγκτής (βλέπε Α. 4.3).

Επίπεδο του κινδύνου για την ανεξαρτησία

Το επίπεδο του κινδύνου για την ανεξαρτησία μπορεί να εκφραστεί ως ένα σημείο σε ένα συνεχές διάστημα που αρχίζει από το «μηδενικό κίνδυνο» και φθάνει στον «ανώτατο κίνδυνο». Παρόλο που δεν μπορεί να μετρηθεί με ακρίβεια, το επίπεδο του κινδύνου που μια δεδομένη δραστηριότητα, σχέση, ή άλλη περίπτωση αντιπροσωπεύει για την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή μπορεί να θεωρηθεί ως ένα σημείο στο εσωτερικό ή στα άκρα του διαστήματος αυτού.

Ο ορκωτός ελεγκτής, αλλά και κάθε άλλο πρόσωπο που συμμετέχει στην απόφαση για την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή έναντι του πελάτη του (π.χ. ρυθμιστικά όργανα, άλλοι ορκωτοί ελεγκτές των οποίων ζητείται η γνώμη), πρέπει να αξιολογεί κατά πόσο είναι αποδεκτός ο βαθμός του κινδύνου που αντιπροσωπεύουν ορισμένες δραστηριότητες, σχέσεις ή περιστάσεις. Για τους σκοπούς της αξιολόγησης αυτής, τα εν λόγω πρόσωπα πρέπει να εξακριβώσουν εάν τα υφιστάμενα μέτρα διασφάλισης εξαλείφουν ή αμβλύνουν επαρκώς τις απειλές που δημιουργούν αυτές οι δραστηριότητες, σχέσεις ή συγκεκριμένες περιστάσεις για την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή. Εάν αυτό δεν συμβαίνει, πρέπει να ληφθεί νέα απόφαση για συμπληρωματικά μέτρα διασφάλισης (περιλαμβανομένων των απαγορεύσεων) ή για τους συνδυασμούς μέτρων διασφάλισης που μπορούν να περιορίσουν σε αποδεκτά επίπεδα τον κίνδυνο για την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή και την επακόλουθη πιθανότητα απώλειας της αντικειμενικότητας του.

4.1. Μέτρα διασφάλισης των ελεγχόμενων οικονομικών οντοτήτων

4.1.1. Επίπτωση του τρόπου διακυβέρνησης της ελεγχόμενης οντότητας στην αξιολόγηση του κινδύνου για την ανεξαρτησία

Κατά την ανάλυση των διαρθρώσεων διακυβέρνησης του ελεγχόμενου πελάτη που μπορούν να διασφαλίσουν την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή είναι σκόπιμο να γίνει διάκριση μεταξύ πελατών που έχουν χαρακτήρα δημοσίου συμφέροντος (*) και πελατών με σχετικά περιορισμένο χαρακτήρα δημοσίου συμφέροντος. Η διάκριση αυτή είναι ενδεδειγμένη τόσο για τους σκοπούς της ίδιας της εταιρικής διακυβέρνησης, που είναι ιδίως η προστασία των συμφερόντων των υφιστάμενων και δυνητικών επενδυτών, όσο και για τη φαινομενική ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή.

Ελεγχόμενοι πελάτες με χαρακτήρα δημοσίου συμφέροντος

Όσον αφορά τη φαινομενική ανεξαρτησία έναντι ενός πελάτη με χαρακτήρα δημοσίου συμφέροντος, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να εξετάζει όλους τους τρόπους με τους οποίους η σχέση του με τον πελάτη μπορεί να γίνει αντιληπτή σε εθνικό, περιφερειακό ή ακόμα και διεθνές επίπεδο. Από την άποψη αυτή, ο ρόλος της εταιρικής διακυβέρνησης στη διασφάλιση της ανεξαρτησίας του ορκωτού ελεγκτή είναι ιδιαίτερα σημαντικός.

Ο ορκωτός ελεγκτής διορίζεται επίσημα με ψηφοφορία από την πλειοψηφία των μετόχων στη γενική ετήσια συνέλευση. Συχνά, οι μέτοχοι διορίζουν τον ορκωτό ελεγκτή που τους συνιστά η διοίκηση. Αυτό συμβαίνει ιδίως όταν δεν απαιτείται συμπληρωματική έγκριση από όργανο διακυβέρνησης (*) του ελεγχόμενου πελάτη εκτός της διοίκησής του (π.χ. εποπτικό συμβούλιο, μη διευθύνοντες σύμβουλοι, ελεγκτική επιτροπή) ή από ρυθμιστικό όργανο (π.χ. ρυθμιστική αρχή ενός κλάδου) (1). Αυτό δεν εξασφαλίζει κατ' ανάγκη την προστασία των μετόχων της μειοψηφίας ή των δυνητικών επενδυτών, ούτε συμβάλλει στη διασφάλιση της ανεξαρτησίας του ορκωτού ελεγκτή.

Συνεπώς, η διακυβέρνηση της ελεγχόμενης οντότητας πρέπει να εξασφαλίζει ότι τόσο ο διορισμός του ορκωτού ελεγκτή όσο και η εκτέλεση των καθηκόντων του γίνεται με γνώμονα το συμφέρον των μετόχων. Για παράδειγμα, για είναι σε θέση να επιβλέψει αποτελεσματικά τη διαδικασία χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, το εποπτικό συμβούλιο ή η ελεγκτική επιτροπή πρέπει να βασίζεται εν μέρει στις εργασίες, τις κατευθύνσεις και τις κρίσεις του ορκωτού ελεγκτή. Για το λόγο αυτό, έχει ουσιώδη σημασία να εκτελεί ο ορκωτός ελεγκτής τα καθήκοντά του με ανεξαρτησία.

Για να προσδιορίσει τη σοβαρότητα μιας απειλής για την ανεξαρτησία του και να εκτιμήσει το επίπεδο του κινδύνου αυτού (βλέπε Α. 3 και Α. 4), ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να εξετάσει προσεκτικά εάν η διακυβέρνηση της ελεγχόμενης οντότητας είναι διαρθρωμένη κατά τρόπο ώστε να διασφαλίζει γενικά την ανεξαρτησία του. Η ανάλυση της διάρθρωσης αυτής πρέπει να καλύπτει θέματα όπως:

- η συμμετοχή ενός οργάνου διακυβέρνησης στο διορισμό του ορκωτού ελεγκτή (π.χ. μόνο τυπική έγκριση της σύστασης της διοίκησης ή ενεργός συμμετοχή στις διαπραγματεύσεις με το δυνητικό ορκωτό ελεγκτή)·
- το χρονικό διάστημα για το οποίο διορίζεται ο ορκωτός ελεγκτής (μία μόνο ελεγκτική αποστολή ή μακροπρόθεσμη σύμβαση)·
- η συμμετοχή οργάνου διακυβέρνησης στην ανάθεση της παροχής μη ελεγκτικών υπηρεσιών από τον ορκωτό ελεγκτή, την ελεγκτική εταιρεία ή οποιαδήποτε άλλη οντότητα του δικτύου (π.χ. καμία συμμετοχή ή, αντίθετα, ενεργός συμμετοχή στη διαπραγμάτευση σημαντικών συμβάσεων)·
- η ύπαρξη εποπτικού ή επικοινωνιακού πλαισίου όσον αφορά το νόμιμο έλεγχο και τις άλλες υπηρεσίες που παρέχει στην ελεγχόμενη οντότητα ο ορκωτός ελεγκτής, η ελεγκτική εταιρεία ή το δίκτυο, και η συχνότητα της επικοινωνίας με τον ορκωτό ελεγκτή.

(*) Ορίζεται στο γλωσσάριο.

(1) Σε ορισμένες χώρες, η εθνική νομοθεσία προβλέπει ότι οι οικονομικές καταστάσεις ορισμένων οντοτήτων, όπως οι συνεταιρισμοί ή οι ενώσεις, πρέπει να ελέγχονται από συγκεκριμένο ορκωτό ελεγκτή που διορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις που διέπουν αυτές τις οντότητες και όχι από κάποιο όργανο διοίκησης ή διακυβέρνησης. Αυτοί οι ορκωτοί ελεγκτές μπορούν να θεωρηθούν ότι η ρύθμιση αυτή αποτελεί ένα γενικό μέτρο διασφάλισης που συμβάλλει στον περιορισμό ορισμένων απειλών για την ανεξαρτησία που σχετίζονται με το προσωπικό συμφέρον.

Άλλοι ελεγχόμενοι πελάτες

Όταν ο ελεγχόμενος πελάτης δεν έχει χαρακτήρα δημοσίου συμφέροντος, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να εξετάζει εάν το σύστημα διακυβέρνησης του πελάτη περιλαμβάνει γενικά μέτρα διασφάλισης της ανεξαρτησίας του. Εάν ο πελάτης δεν διαθέτει όργανο διακυβέρνησης, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να εξετάζει εάν η πολιτική διαχείρισης του ελεγχόμενου πελάτη περιλαμβάνει μέτρα διασφάλισης της ανεξαρτησίας και εάν υπάρχουν συγκεκριμένες απειλές που μπορούν να αντιμετωπιστούν με κατάλληλες πολιτικές στο εσωτερικό της ελεγχόμενης οντότητας. Οι πολιτικές αυτές μπορούν να περιλαμβάνουν εσωτερικές διαδικασίες για την αντικειμενική επιλογή των παρόχων μη ελεγκτικών υπηρεσιών. Ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει επίσης να εξετάζει την ποιότητα και την επάρκεια του προσωπικού του ελεγχόμενου πελάτη. Αυτό μπορεί να είναι ιδιαίτερα ενδεδειγμένο κατά την αξιολόγηση του κινδύνου που σχετίζεται με τη λήψη διαχειριστικών αποφάσεων για λογαριασμό του πελάτη. Για παράδειγμα, εάν ο πελάτης δεν διαθέτει επαρκές προσωπικό, ο ορκωτός ελεγκτής μπορεί να αναγκαστεί να λάβει τέτοιες αποφάσεις χωρίς να το επιδιώκει.

4.1.2. Συμμετοχή του οργάνου διακυβέρνησης

Όπως αναφέρθηκε στο σημείο Α. 4.111, ο ελεγχόμενος πελάτης είναι αυτός που σε κάποιο βαθμό οφείλει να διασφαλίσει την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή. Οι συζητήσεις μεταξύ ορκωτού ελεγκτή και οργάνου διακυβέρνησης του πελάτη αποτελούν το προτιμότερο μέσο για τη διασύνδεση των διασφαλίσεων του ορκωτού ελεγκτή με εκείνες του ελεγχόμενου πελάτη. Για να εξασφαλίσει την προστασία του και να επιτρέψει στο σύστημα ασφάλισης ποιότητας (βλέπε Α.4.2) να εξακριβώσει τη συμμόρφωσή του με την απαίτηση αυτή, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει, εφόσον αυτό θεωρείται αναγκαίο, αλλά τουλάχιστον μία φορά το χρόνο, να κινεί τη διαδικασία απευθύνοντας γραπτώς στον ελεγχόμενο πελάτη πρόσκληση να συζητήσουν τα θέματα αυτά.

Γνωστοποίηση της αμοιβής

Η γνωστοποίηση στο όργανο διακυβέρνησης των σχέσεων αμοιβής μεταξύ ορκωτού ελεγκτή, ελεγκτικής εταιρείας και επιχειρήσεων του δικτύου, αφενός, και ελεγχόμενου πελάτη και συνδεδεμένων επιχειρήσεών του αφετέρου, βοηθούν το όργανο διακυβέρνησης να εκτιμήσει την επίπτωση αυτών των σχέσεων στην ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή. Εάν είναι αναγκαίο, το όργανο διακυβέρνησης μπορεί να απαιτήσει τη λήψη συμπληρωματικών μέτρων για τη διασφάλιση της ανεξαρτησίας του ορκωτού ελεγκτή. Η γνωστοποίηση της αμοιβής πρέπει να γίνεται σε τακτά χρονικά διαστήματα, τουλάχιστον όμως μία φορά το χρόνο, πριν την αποδοχή ή την ανανέωση της ελεγκτικής αποστολής. Η γνωστοποίηση της αμοιβής πρέπει να είναι λεπτομερέστερη και πληρέστερη από εκείνη που προορίζεται για δημοσίευση (βλέπε Α. 5). Πρέπει ιδίως να περιλαμβάνει, ανά είδος υπηρεσίας, τα τιμολογηθέντα και τα συμβατικά ποσά, την αξία των ανεκτέλεστων συμφωνιών ή συμβάσεων, τις υφιστάμενες προτάσεις ή προσφορές για μελλοντικές συμβάσεις και τις εισπραχθείσες ή προβλεπόμενες αμοιβές από συμβάσεις μη ελεγκτικών υπηρεσιών (βλέπε Β. 8.1).

4.2. Ασφάλεια ποιότητας

Για να εξασφαλιστεί ότι ο ορκωτός ελεγκτής συμμορφώνεται με τα επαγγελματικά πρότυπα, περιλαμβανομένης της απαίτησης ανεξαρτησίας, πρέπει να υπάρχει σύστημα ελέγχου της εφαρμογής των διασφαλίσεων. Οι διασφαλίσεις και οι διαδικασίες που πρέπει να ληφθούν υπόψη περιλαμβάνουν την αποτελεσματικότητα του ελεγκτικού περιβάλλοντος στο σύνολό του. Για το σκοπό αυτό πρέπει καταρχήν να υιοθετηθεί μια επαγγελματική προσέγγιση στα θέματα ποιότητας και δεοντολογίας και να ληφθεί υπόψη η επάρκεια των εγγυήσεων που παρέχει ένα σύστημα ελέγχου του οποίου η αποτελεσματικότητα παρακολουθείται και εξακριβώνεται τακτικά. Τα εθνικά συστήματα ασφάλειας της ποιότητας του νόμιμου ελέγχου είναι ένα από τα μέσα με τα οποία μπορεί να εξακριβωθεί η συμμόρφωση με τις απαιτήσεις ανεξαρτησίας. Η σύσταση της Επιτροπής για τη διασφάλιση της ποιότητας του νόμιμου ελέγχου στην ΕΕ συνιστά τη θέσπιση διαδικασιών για τον ποιοτικό έλεγχο της συμμόρφωσης του ορκωτού ελεγκτή με τις αρχές και τους κανόνες επαγγελματικής δεοντολογίας, περιλαμβανομένων των κανόνων ανεξαρτησίας. Εφόσον τα προτεινόμενα συστήματα ασφάλειας της ποιότητας υπόκεινται στην εποπτεία δημόσιων φορέων, μπορούν επίσης να επηρεάζουν τον τρόπο με τον οποίο το κοινό αντιλαμβάνεται τα θέματα ανεξαρτησίας.

4.3. Γενικά μέτρα διασφάλισης του ορκωτού ελεγκτή

4.3.1. Ιδιοκτησιακό καθεστώς και έλεγχος των ελεγκτικών εταιρειών

Ανάγκη διασφάλισης του ιδιοκτησιακού καθεστώτος της ελεγκτικής εταιρείας

Σύμφωνα με το άρθρο 2 παράγραφος 1 στοιχείο β) σημείο ii) της 8ης οδηγίας εταιρικού δικαίου, για να χορηγηθεί σε ελεγκτική εταιρεία άδεια διενέργειας νόμιμων ελέγχων, η πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου της πρέπει να κατέχεται από ορκωτούς ελεγκτές. Τα πρόσωπα αυτά πρέπει να έχουν λάβει άδεια από αρμόδια αρχή κράτος μέλους της ΕΕ, δηλαδή να είναι φυσικά πρόσωπα ή εταιρείες που πληρούν τουλάχιστον τις ελάχιστες προϋποθέσεις που προβλέπει η οδηγία.

Ελλείπει άλλων περιορισμών, αυτό θα επέτρεπε στις ελεγκτικές εταιρείες να αντλούν κεφάλαια είτε με ιδιωτική τοποθέτηση είτε με δημόσια εγγραφή. Ορισμένα κράτη μέλη θεωρούν ωστόσο ότι αυτός ο τρόπος χρηματοδότησης αντιπροσωπεύει σοβαρό κίνδυνο για την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή και για το λόγο αυτό επέβαλαν πιο περιοριστικούς κανόνες για τη διάρθρωση του κεφαλαίου των ελεγκτικών εταιρειών (περιορίζοντας για παράδειγμα στο 25 % του κεφαλαίου τους τη συμμετοχή προσώπων που δεν είναι ορκωτοί ελεγκτές, ή επιτρέποντας την απόκτηση μειοψηφικής συμμετοχής μόνο από μέλη ορισμένων ρυθμιζόμενων επαγγελματιών).

Εκφράστηκαν επίσης ανησυχίες για το εάν η κατοχή της πλειοψηφίας των δικαιωμάτων ψήφου επαρκεί να εξασφαλίσει ότι η εταιρεία ελέγχεται από ορκωτούς ελεγκτές. Για παράδειγμα, εάν ένας μέτοχος που δεν είναι ελεγκτής κατέχει το 49 % των δικαιωμάτων ψήφου και το υπόλοιπο 51 % κατανέμεται μεταξύ περισσότερων ορκωτών ελεγκτών, ο μέτοχος αυτός θα είχε τον πραγματικό έλεγχο της ελεγκτικής εταιρείας. Πρέπει συνεπώς να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή στις απειλές που μπορούν να προκύψουν στις περιπτώσεις αυτές για την ανεξαρτησία των ορκωτών ελεγκτών, καθώς και στα μέτρα διασφάλισης που είναι αναγκαία για να αποφευχθούν παρόμοιες καταστάσεις. Τα μέτρα αυτά μπορούν για παράδειγμα να περιλαμβάνουν τον περιορισμό των δικαιωμάτων ψήφου ενός μετόχου που δεν είναι ελεγκτής στο 5 % ή στο 10 % του συνόλου. Όταν μικρός αριθμός ορκωτών ελεγκτών κατέχουν την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου σε μια ελεγκτική εταιρεία, ενδέχεται να είναι σκόπιμο να επιτραπεί σε ορισμένα πρόσωπα να κατέχουν μεγαλύτερη συμμετοχή, ιδίως εάν είναι μέλη ρυθμιζόμενου επαγγέλματος (π.χ. δικηγόροι, συμβολαιογράφοι) ή εάν ασκούν τα επαγγελματικά τους καθήκοντα στην ελεγκτική εταιρεία ή σε επιχείρηση του δικτύου (π.χ. διαχείριση ή παροχή άλλων συμβουλών).

Ο κίνδυνος επηρεασμού της ανεξαρτησίας του ορκωτού ελεγκτή λόγω των σχέσεων μεταξύ του ορκωτού ελεγκτή, της ελεγκτικής εταιρείας, ενός μη ελεγκτή μετόχου της και ενός ελεγχόμενου πελάτη πρέπει να εκτιμηθεί με βάση το τμήμα Α. 2, στο οποίο ορίζεται το φάσμα των προσώπων στα οποία εφαρμόζεται η απαίτηση ανεξαρτησίας, και τα τμήματα Β. 1 και Β. 2, στα οποία εξετάζονται οι χρηματοοικονομικές και εμπορικές σχέσεις μεταξύ αυτών των προσώπων.

4.3.2. Το σύστημα εσωτερικής διασφάλισης της ελεγκτικής εταιρείας

Από την πλευρά του, ο ορκωτός ελεγκτής οφείλει να συμμορφώνεται με τα πρότυπα ανεξαρτησίας, είτε αυτά επιβάλλονται από τη νομοθεσία, τις ρυθμιστικές αρχές ή τους φορείς του κλάδου στο πλαίσιο καθεστώτων αυτορρύθμισης, είτε υιοθετούνται οικειοθελώς από την ελεγκτική εταιρεία ως μέρος των πολιτικών της. Για να εξασφαλίσει τη συμμόρφωση με τα πρότυπα αυτά, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να δημιουργήσει κατάλληλο σύστημα διασφάλισης ή, εάν ο ορκωτός ελεγκτής και η ελεγκτική εταιρεία δεν είναι ένα και το αυτό πρόσωπο, να απαιτεί τουλάχιστον από την ελεγκτική εταιρεία να το πράξει.

Πολιτική ανεξαρτησίας της ελεγκτικής εταιρείας

Κάθε ελεγκτική εταιρεία πρέπει να αναπτύσσει πολιτική ανεξαρτησίας, η οποία θα καλύπτει τόσο τις «αποδεκτές» πολιτικές, τις οποίες μπορεί να ασκεί για λογαριασμό ελεγχόμενων πελατών ή συνδεδεμένων επιχειρήσεων τους, όσο και τις μη «αποδεκτές» δραστηριότητες.

Ανεξάρτητα από τον τρόπο με τον οποίο καθορίζονται τα λεπτομερή πρότυπα ανεξαρτησίας, ο επιδιωκόμενος στόχος είναι η ορθή εφαρμογή και διατήρηση μηχανισμών διασφάλισης της ανεξαρτησίας του ορκωτού ελεγκτή και η προώθηση της συνεχούς βελτίωσής τους. Για το σκοπό αυτό, οι πολιτικές ανεξαρτησίας της ελεγκτικής εταιρείας πρέπει να είναι επαρκώς ευέλικτες ώστε να είναι δυνατή η τακτική επικαιροποίησή τους, είτε όταν το απαιτούν οι περιστάσεις, είτε όταν τα πρότυπα ανεξαρτησίας εξελίσσονται ως αποτέλεσμα μεταβολών στις προσδοκίες του κοινού.

Η χάραξη και οι μηχανισμοί της πολιτικής ανεξαρτησίας της ελεγκτικής εταιρείας πρέπει να αντικατοπτρίζουν τόσο το άμεσο επαγγελματικό περιβάλλον (π.χ. μέγεθος και οργανωτική δομή της ελεγκτικής εταιρείας), όσο και το ελεγκτικό περιβάλλον (π.χ. πελατεία και επιχειρηματικό χαρτοφυλάκιο της ελεγκτικής εταιρείας και των εκτός αυτής τρίτων που συμμετέχουν στις ελεγκτικές αποστολές της).

Η ελεγκτική εταιρεία πρέπει να έχει θεσπίσει κατάλληλες πολιτικές και διαδικασίες για να εξασφαλίσει ότι γνωστοποιείται στον εταίρο που είναι υπεύθυνος για την ελεγκτική αποστολή κάθε σχέση που έχει η ελεγκτική εταιρεία και οι επιχειρήσεις του δικτύου με τον ελεγχόμενο πελάτη και τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις του. Αυτό περιλαμβάνει την απαίτηση να ζητείται η γνώμη του υπεύθυνου για την αποστολή εταίρου προτού γίνει δεκτή η ανάθεση από τον ελεγχόμενο πελάτη ή τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις του ελεγκτικής αποστολής για λογαριασμό τους. Ο υπεύθυνος εταίρος έχει την ευθύνη να εκτιμήσει εάν μπορεί εύλογα να θεωρηθεί ότι η σχέση αυτή επηρεάζει την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή. Για πρακτικούς λόγους, ιδίως κατά τον έλεγχο των λογαριασμών ομίλων, η εκτίμηση αυτή μπορεί να ανατεθεί σε άλλους εταίρους ελεγκτές. Για παράδειγμα, ένας εταίρος ελεγκτής, μέλος της ομάδας ελέγχου σε δεδομένη χώρα πρέπει να ενημερώνεται για όλες τις (υφιστάμενες και δυνητικές) σχέσεις στη χώρα αυτή και να αξιολογεί την επίπτωσή τους. Ωστόσο, σε περίπτωση σημαντικής σχέσης, ο υπεύθυνος εταίρος πρέπει να συμμετέχει πάντα στην αξιολόγηση του κινδύνου για την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή. Εάν ο ελεγχόμενος πελάτης διαθέτει όργανο διακυβέρνησης (βλέπε Α. 4.1), είναι σκόπιμο να συμμετέχει το όργανο αυτό στη διαδικασία αξιολόγησης του κινδύνου για την ανεξαρτησία.

Όταν πρόσωπα άλλα από την ελεγκτική εταιρεία, τους εταίρους, διευθυντές και υπαλλήλους της διατηρούν σχέσεις με τον ελεγχόμενο πελάτη ή συμμετέχουν στην ελεγκτική αποστολή (π.χ. ειδικοί με υπεργολαβική σχέση, επιχειρήσεις του δικτύου), οι πολιτικές ανεξαρτησίας της ελεγκτικής εταιρείας πρέπει επίσης να προβλέπουν τις αναγκαίες διαδικασίες και διαβουλεύσεις για να αποφευχθεί το ενδεχόμενο τα πρόσωπα αυτά να αντιπροσωπεύουν ένα μη αποδεκτό κίνδυνο για την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή.

Προκειμένου να εξασφαλιστεί ότι οι εταίροι, διευθυντές και υπάλληλοι της συμμορφώνονται με την πολιτική ανεξαρτησίας, η ελεγκτική εταιρεία πρέπει να τους γνωστοποιεί με κατάλληλο τρόπο την πολιτική της στον τομέα αυτό και να καταρτίζει τακτικά τα πρόσωπα αυτά, ενημερώνοντάς τα ιδίως για τις κυρώσεις σε περίπτωση παράβασης της πολιτικής ανεξαρτησίας.

Διαδικασίες που πρέπει να εφαρμόζονται

Οι διαδικασίες που πρέπει να εφαρμόζουν οι εταίροι, οι διευθυντές και οι υπάλληλοι της ελεγκτικής εταιρείας διαφέρουν ανάλογα με τις πολιτικές ανεξαρτησίας που έχει υιοθετήσει η εταιρεία και με το μέγεθός της. Μια μικρή ελεγκτική εταιρεία ενδέχεται να θεωρεί σκόπιμο να εξετάζει το πρόβλημα της ανεξαρτησίας της κατά περίπτωση μόνο και να αποφασίζει στη συνέχεια τα μέτρα που πρέπει να λάβει για να αμβλύνει τον διαπιστωθέντα κίνδυνο. Ωστόσο, για μια μεγάλη ελεγκτική εταιρεία μπορεί να είναι αναγκαία η καθιέρωση τακτικών διαδικασιών που επιτρέπουν τον εντοπισμό ακόμα και υποθετικών απειλών για την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή. Για παράδειγμα, για να εντοπίσει μια απειλή προσωπικού συμφέροντος που σχετίζεται με την ύπαρξη χρηματοοικονομικών ή εμπορικών σχέσεων, η ελεγκτική εταιρεία πρέπει ενδεχομένως να διατηρεί και να ενημερώνει τακτικά μια βάση δεδομένων (π.χ. κατάλογο «απαγορευμένων» πελατών). Αυτή η βάση δεδομένων μπορεί να παρέχει σε όλους τους εταίρους, διευθυντές και υπαλλήλους πληροφορίες για τους ελεγχόμενους πελάτες για τους οποίους ενδέχεται να προκύψει απειλή προσωπικού συμφέροντος υπό ορισμένες προϋποθέσεις. Η βάση δεδομένων πρέπει να είναι διαθέσιμη σε όλα τα πρόσωπα στην ελεγκτική εταιρεία τα οποία ενδέχεται να είναι σε θέση να επηρεάσουν το αποτέλεσμα του νόμιμου ελέγχου. Η καλή λειτουργία του συστήματος διασφαλίσουν προϋποθέτει ότι τα πρόσωπα αυτά παρέχουν στην ελεγκτική εταιρεία πληροφορίες που αφορούν τόσο αυτά τα ίδια όσο και τους πελάτες.

Ανάλογα με το μέγεθος και τη διάρθρωσή της, μια ελεγκτική εταιρεία ή ένα δίκτυο ενδέχεται να θεωρήσει σκόπιμο να θεσπίσει διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου για να εξασφαλίσει ότι διεξάγονται διαβουλεύσεις στην επιχείρηση ή στο δίκτυο σε περίπτωση αμφιβολίας για τον κίνδυνο που αντιπροσωπεύει ένας πελάτης. Στις διαβουλεύσεις αυτές συμμετέχουν έμπειροι εταίροι που δεν έχουν καμία ανάμιξη στις υποθέσεις του ελεγχόμενου πελάτη και οι οποίοι δεν είναι εκτεθειμένοι στον κίνδυνο για την ανεξαρτησία.

Τεκμηρίωση της αξιολόγησης του επιπέδου ανεξαρτησίας

Βασικός σκοπός της τεκμηρίωσης από τον ορκωτό ελεγκτή της αξιολόγησης της ανεξαρτησίας του έναντι ενός ελεγχόμενου πελάτη είναι να καταδείξει ότι η αξιολόγηση αυτή έγινε με ορθό τρόπο. Η τεκμηρίωση πρέπει να περιληφθεί στο φάκελο ελέγχου.

Εσωτερική παρακολούθηση της συμμόρφωσης με τις πολιτικές ανεξαρτησίας

Η παρακολούθηση της συμμόρφωσης με τις πολιτικές ανεξαρτησίας της ελεγκτικής εταιρείας πρέπει να αποτελεί αναπόσπαστη λειτουργία του εσωτερικού της συστήματος ελέγχου ποιότητας. Οι μεγάλες ελεγκτικές εταιρείες μπορούν να αναθέτουν τα καθήκοντα αυτά σε ειδικούς στον τομέα του ελέγχου ποιότητας ή ακόμα και σε ειδικούς σε θέματα ανεξαρτησίας του ελεγκτή. Αυτό μπορεί να μην είναι ενδεδειγμένο για μικρομεσαίες ελεγκτικές εταιρείες, οι οποίες συνήθως αξιολογούν την ανεξαρτησία τους κατά περίπτωση. Ωστόσο, οι εταιρείες αυτές πρέπει τουλάχιστον να ζητούν από έναν εταίρο που δεν συμμετέχει στην ομάδα που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή να εξακριβώσει τη συμμόρφωση με την πολιτική ανεξαρτησίας. Στην περίπτωση των ελεγκτών που ασκούν δραστηριότητες σε ατομική βάση ή σε μικρές κοινοπραξίες στις οποίες είτε όλοι οι εταίροι συμμετέχουν στην ομάδα που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή, είτε η συμμετοχή άλλου εταίρου που δεν συμμετέχει στην ομάδα αυτή θα αύξανε τον κίνδυνο για την ανεξαρτησία (π.χ. διότι αυτός ο εταίρος παρέχει στον πελάτη σημαντικές μη ελεγκτικές υπηρεσίες), ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να ζητά είτε τη συμβουλή του ρυθμιστικού οργάνου του κλάδου, είτε την πραγματοποίηση αναθεώρησης από άλλο ορκωτό ελεγκτή.

5. ΔΗΜΟΣΙΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΑΜΟΙΒΗΣ

Ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να είναι σε θέση να αποδεικνύει ότι η ανεξαρτησία του δεν τέθηκε σε κίνδυνο λόγω της παροχής σε ελεγχόμενο πελάτη μη ελεγκτικών υπηρεσιών για τις οποίες η αμοιβή που εισέπραξε είναι δυσανάλογη σε σχέση με εκείνη που του καταβλήθηκε για νόμιμο έλεγχο. Αυτό αποβάνει άλλωστε και προς το συμφέρον του ενδιαφερόμενου ελεγχόμενου πελάτη (βλέπε επίσης Α. 4.1.2), εφόσον ενισχύει την αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που δημοσιεύει. Οι υποχρεώσεις χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που τού επιβάλλουν τα κράτη μέλη με νομοθετικές πράξεις ή με αποφάσεις των ρυθμιστικών τους αρχών πρέπει να επιτρέπουν σε έναν εύλογο και ενημερωμένο τρίτο να διαμορφώσει γνώμη για την έκταση κάθε ενδεχόμενης δυσαναλογίας μεταξύ της αμοιβής για το νόμιμο έλεγχο και εκείνης που αφορά άλλες υπηρεσίες. Για να διευκολυνθεί η εκτίμησή τους, οι αμοιβές που δεν σχετίζονται με το νόμιμο έλεγχο πρέπει να αναλύονται σε τρεις μεγάλες κατηγορίες (άλλες πιστοποιήσεις, φορολογικές συμβουλές και λοιπές μη ελεγκτικές υπηρεσίες) ώστε να εμφανίζονται τα διάφορα είδη υπηρεσιών που παρασχέθηκαν. Όσον αφορά την κατηγορία των λοιπών μη ελεγκτικών υπηρεσιών, πρέπει να δίδονται τουλάχιστον πληροφορίες για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες τεχνολογικής πληροφόρησης, εσωτερικού ελέγχου, αποτίμησης, επίλυσης διαφορών και πρόσληψης προσωπικού. Είναι επίσης σκόπιμο να αναφέρονται χωριστά οι ειδικές υπηρεσίες που αντιπροσωπεύουν σημαντική αναλογία δεδομένης (υπο)κατηγορίας.

B. ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΣΤΑΣΕΙΣ**1. ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΑ**

Ο όρος «χρηματοοικονομικό συμφέρον» περιλαμβάνει συνήθως το σύνολο των χρηματοοικονομικών συμφερόντων που ο ίδιος ο ορκωτός ελεγκτής, η ελεγκτική εταιρεία του ή κάθε άλλο πρόσωπο από τα αναφερόμενα στο τμήμα Α. 2 ενδεχομένως έχει στον ελεγχόμενο πελάτη ή σε συνδεδεμένη επιχείρησή του. Περιλαμβάνει «άμεσα» και «έμμεσα» χρηματοοικονομικά συμφέροντα όπως:

- άμεση ή έμμεση συμμετοχή στο κεφάλαιο του ελεγχόμενου πελάτη ή συνδεδεμένων επιχειρήσεών του,
- διακράτηση ή διενέργεια συναλλαγών σε κινητές αξίες του ελεγχόμενου πελάτη ή συνδεδεμένων επιχειρήσεών του,
- αποδοχή συνταξιοδοτικών δικαιωμάτων ή άλλων παροχών που προσφέρονται από τον ελεγχόμενο πελάτη ή από συνδεδεμένες επιχειρήσεις του.

Οι δεσμεύσεις για κατοχή χρηματοοικονομικών συμφερόντων (π.χ. συμβατικές συμφωνίες για την απόκτηση χρηματοοικονομικού συμφέροντος) και παράγωγων μέσων άμεσα συνδεδεμένων με χρηματοοικονομικά συμφέροντα (π.χ. δικαιώματα επί μετοχών, συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης κλπ.) πρέπει να αντιμετωπίζονται με τον ίδιο τρόπο όπως τα ήδη υφιστάμενα χρηματοοικονομικά συμφέροντα.

Άμεσα χρηματοοικονομικά συμφέροντα

Όταν ένα πρόσωπο που συμμετέχει άμεσα στη διενέργεια του νόμιμου ελέγχου (ο ορκωτός ελεγκτής, η ελεγκτική εταιρεία, ένα μέλος της ομάδας που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή ή ένα πρόσωπο στην αλυσίδα ευθυνών) έχει άμεσο χρηματοοικονομικό συμφέρον στον ελεγχόμενο πελάτη, όπως μετοχές, ομολογίες, γραμμάτια, δικαιώματα προαίρεσης ή άλλες κινητές αξίες, θεωρείται ότι η σημασία του προσωπικού συμφέροντος είναι τόσο μεγάλη ώστε τα μέτρα διασφάλισης να μην μπορούν πλέον να μειώσουν σε αποδεκτά επίπεδα τον κίνδυνο για την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή.

Στην περίπτωση αυτή, ο ορκωτός ελεγκτής είτε πρέπει να αποσυρθεί από την ελεγκτική αποστολή ή, εάν το άμεσο χρηματοοικονομικό συμφέρον κατέχεται από μέλος της ελεγκτικής εταιρείας, να εξαιρεθεί το πρόσωπο αυτό από την ελεγκτική αποστολή.

Όταν εταίρος της ελεγκτικής εταιρείας ή του δικτύου που εργάζεται σε «γραφείο» κατέχει άμεσο χρηματοοικονομικό συμφέρον στον ελεγχόμενο πελάτη, η πιθανότητα προσωπικού συμφέροντος θεωρείται πολύ υψηλή για να επιτραπεί η διατήρηση της κατάστασης αυτής.

Έμμεσα χρηματοοικονομικά συμφέροντα

Η έννοια του «έμμεσου χρηματοοικονομικού συμφέροντος» αφορά καταστάσεις στις οποίες, για παράδειγμα, ένα πρόσωπο από τα αναφερόμενα στο τμήμα Α. 2 έχει πραγματοποιήσει επενδύσεις σε οικονομικές οντότητες που δεν είναι οι ίδιες πελάτες αλλά έχουν επενδύσει στον ελεγχόμενο πελάτη ή σε εταιρείες στις οποίες έχει επενδύσει ο ελεγχόμενος πελάτης.

Τα πρόσωπα που εμπίπτουν στο πεδίο του τμήματος Α. 2 δεν πρέπει να κατέχουν έμμεσα χρηματοοικονομικά συμφέροντα εάν ο επακόλουθος κίνδυνος προσωπικού συμφέροντος είναι υψηλός. Αυτό ισχύει ιδίως όταν μια έμμεση συμμετοχή στο κεφάλαιο του ελεγχόμενου πελάτη επιτρέπει ή φαίνεται ότι επιτρέπει στο πρόσωπο αυτό να επηρεάζει τις διαχειριστικές αποφάσεις του ελεγχόμενου πελάτη (π.χ. με την κατοχή μεγάλου αριθμού έμμεσων δικαιωμάτων ψήφου), ή όταν ο άμεσος μέτοχος, για οποιοδήποτε λόγο, μπορεί ή φαίνεται ότι μπορεί να επηρεάσει το αποτέλεσμα του νόμιμου ελέγχου. Επιπρόσθετα, το επίπεδο του κινδύνου για την ανεξαρτησία μπορεί επίσης να μη θεωρηθεί αποδεκτό σε καταστάσεις στις οποίες ο ορκωτός ελεγκτής ή οποιοδήποτε πρόσωπο από τα αναφερόμενα στο τμήμα Α. 2 ενεργεί ως καταπιστευτικός διαχειριστής δικαιωμάτων ψήφου ή εκτελεστής διαθήκης που περιλαμβάνει κινητές αξίες ελεγχόμενου πελάτη. Αυτό συμβαίνει όμως μόνο εάν δεν υπάρχουν κατάλληλες διασφαλίσεις για τον περιορισμό αυτού του κινδύνου, όπως εποπτεία και έλεγχος από τους δικαιούχους, τις δημόσιες αρχές ή τα δικαστήρια.

Από την άλλη πλευρά, μπορεί να θεωρηθεί ότι η κατοχή έμμεσων χρηματοοικονομικών συμφερόντων στον ελεγχόμενο πελάτη δεν συνεπάγεται υψηλό κίνδυνο για την ανεξαρτησία εάν, για παράδειγμα:

- το χρηματοοικονομικό συμφέρον κατέχεται άμεσα από εταιρεία επενδύσεων, συνταξιοδοτικό ταμείο, ΟΣΕΚΑ ή ανάλογο επενδυτικό φορέα, και
- το πρόσωπο που κατέχει το έμμεσο συμφέρον ούτε συμμετέχει άμεσα στο νόμιμο έλεγχο του διαχειριστή του επενδυτικού φορέα, ούτε είναι σε θέση να επηρεάσει τις μεμονωμένες επενδυτικές αποφάσεις του.

Εξωτερικά γεγονότα

Εάν χρηματοοικονομικό συμφέρον αποκτάται ως αποτέλεσμα εξωτερικού γεγονότος (π.χ. κληρονομιά, δωρεά, συγχώνευση επιχειρήσεων ή εταιρειών) και εάν η διακράτησή του συνιστά σημαντική απειλή για την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή, πρέπει να εκχωρείται το ταχύτερο δυνατό, το αργότερο όμως ένα μήνα αφότου το ενδιαφερόμενο πρόσωπο έλαβε γνώση της ύπαρξης του χρηματοοικονομικού συμφέροντος και απέκτησε το δικαίωμα να το εκχωρήσει. Εάν πρόκειται για χρηματοοικονομικό συμφέρον σε εισηγμένη εταιρεία που αποκτήθηκε, για παράδειγμα, με κληρονομική διαδοχή, οι μετοχές πρέπει να πωληθούν εντός μηνός αφότου το πρόσωπο έλαβε γνώση της κληρονομιάς και απέκτησε το δικαίωμα να πωλήσει τις μετοχές σύμφωνα με τις χρηματιστηριακές ρυθμίσεις που διέπουν τη διάθεση μετοχών από πρόσωπα που κατέχουν εσωτερικές πληροφορίες.

Ενώσω το χρηματοοικονομικό συμφέρον δεν έχει εκχωρηθεί, πρέπει να ληφθούν πρόσθετα μέτρα διασφάλισης για τη διατήρηση της ανεξαρτησίας του ορκωτού ελεγκτή. Για παράδειγμα, εάν ο ορκωτός ελεγκτής πληροφορείται ότι μέλος της ομάδας που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή απέκτησε μετοχές σε πελάτη ως αποτέλεσμα κληρονομικής διαδοχής, το πρόσωπο αυτό δεν πρέπει να συμμετέχει πλέον στην ομάδα αυτή έως ότου πωληθούν οι μετοχές. Πρέπει επίσης να εξαιρεθεί από κάθε σημαντική απόφαση σχετικά με το νόμιμο έλεγχο του πελάτη έως ότου πωληθούν οι μετοχές.

Ακούσιες παραβάσεις

Υπάρχουν περιπτώσεις στις οποίες ο ορκωτός ελεγκτής πληροφορείται ότι ένα πρόσωπο στην ελεγκτική του εταιρεία εξ απροσεξίας κατέχει χρηματοοικονομικό συμφέρον στον ελεγχόμενο πελάτη ή σε συνδεδεμένη επιχείρησή του, γεγονός που θα μπορούσε να θεωρηθεί παράβαση των απαιτήσεων ανεξαρτησίας. Αυτές οι παραβάσεις εκ παραδρομής δεν θέτουν σε κίνδυνο την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή έναντι του ελεγχόμενου πελάτη, εφόσον ο ορκωτός ελεγκτής:

- έχει θεσπίσει διαδικασίες που απαιτούν από το σύνολο του συνεργαζόμενου προσωπικού να του γνωστοποιούν αμέσως κάθε παράβαση των κανόνων ανεξαρτησίας λόγω αγοράς, κληρονομιάς ή με άλλο τρόπο απόκτηση από μέλη του προσωπικού χρηματοοικονομικού συμφέροντος σε ελεγχόμενο πελάτη (βλέπε επίσης Α. 4.3.2).
- απαιτεί αμέσως από το ενδιαφερόμενο πρόσωπο να εκχωρήσει το χρηματοοικονομικό συμφέρον το ταχύτερο δυνατό αμέσως μετά τον εντοπισμό της ακούσιας παράβασης των κανόνων ανεξαρτησίας και
- επιδεικνύει ιδιαίτερη επιμέλεια κατά την επανεξέταση της σχετικής ελεγκτικής εργασίας αυτού του προσώπου.

Εάν είναι αδύνατο να υποχρεωθεί το εν λόγω πρόσωπο να εκχωρήσει το χρηματοοικονομικό συμφέρον, πρέπει να εξαιρείται από την ομάδα που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή. Όταν πρόσωπο που δεν είναι μέλος της ομάδας αυτής κατέχει εξ απροσεξίας χρηματοοικονομικό συμφέρον που μπορεί να θέσει σε κίνδυνο την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή, το πρόσωπο αυτό δεν πρέπει να συμμετέχει στη λήψη σημαντικών αποφάσεων που αφορούν το νόμιμο έλεγχο του πελάτη.

Όποια και εάν είναι η μορφή του χρηματοοικονομικού συμφέροντος, το σύστημα διασφάλισης του ορκωτού ελεγκτή (βλέπε Α. 4.3) είναι αυτό που πρέπει να αποδείξει ότι έχουν εντοπιστεί και διερευνηθεί οι απειλές για την ανεξαρτησία του. Όπου είναι ενδεδειγμένο, οι αποδείξεις αυτές πρέπει επίσης να αναφέρουν τη συμμετοχή του οργάνου διακυβέρνησης του πελάτη στη διαδικασία αυτή. Επιπλέον, κάθε φορά που λαμβάνεται απόφαση για τον ουσιαστικό ή μη χαρακτήρα των απειλών πρέπει να καταγράφονται οι λόγοι που οδήγησαν στην απόφαση.

2. ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΣΧΕΣΕΙΣ

Επιχειρηματικές σχέσεις

Οι επιχειρηματικές σχέσεις είναι σχέσεις που συνεπάγονται την ύπαρξη εμπορικού ή χρηματοοικονομικού συμφέροντος μεταξύ του ορκωτού ελεγκτή, της ελεγκτικής εταιρείας ή κάθε άλλου προσώπου που είναι σε θέση να επηρεάσει το αποτέλεσμα του νόμιμου ελέγχου (κάθε πρόσωπο που εμπίπτει στο πεδίο του τμήματος Α. 2) αφενός και, αφετέρου, του ελεγχόμενου πελάτη, συνδεδεμένης επιχείρησής του ή διευθυντών της. Ο ακόλουθος κατάλογος παρέχει παραδείγματα επιχειρηματικών σχέσεων οι οποίες, εάν ήταν σημαντικές για τον ελεγκτή ή εάν δεν εντάσσονταν στην κανονική επιχειρηματική δραστηριότητα θα αποτελούσαν απειλή σχετιζόμενη με προσωπικό συμφέρον, παρέμβαση ή εκφοβισμό:

- χρηματοοικονομικό συμφέρον σε κοινή επιχείρηση με τον ελεγχόμενο πελάτη, με έναν ιδιοκτήτη, διευθύνοντα σύμβουλο ή άλλο υψηλό διευθυντικό στέλεχος του πελάτη.
- χρηματοοικονομικό συμφέρον σε μη ελεγχόμενο πελάτη που έχει πραγματοποιήσει επενδύσεις στον ελεγχόμενο πελάτη ή έχει αποτελέσει ο ίδιος αντικείμενο επενδύσεων του ελεγχόμενου πελάτη.
- χορήγηση δανείου στον ελεγχόμενο πελάτη ή παροχή εγγυήσεων για τους κινδύνους που αυτός αναλαμβάνει.
- αποδοχή δανείου που χορηγεί ελεγχόμενος πελάτης ή εγγυήσεων που παρέχει ο ελεγχόμενος πελάτης για την κάλυψη δανείων.
- παροχή σε διευθύνοντα σύμβουλο ή σε άλλο υψηλό στέλεχος του ελεγχόμενου πελάτη υπηρεσιών σχετιζόμενων με προσωπικό συμφέρον αυτού του προσώπου.
- αποδοχή υπηρεσιών που παρέχει ο ελεγχόμενος πελάτης ή συνδεδεμένες επιχειρήσεις του για την αναδοχή, την προσφορά, την εμπορία ή την πώληση κινητών αξιών που εκδίδονται από την ελεγκτική εταιρεία ή από επιχείρηση του ομίλου της.

Οι δεσμεύσεις που αναλαμβάνονται για τη σύναψη παρόμοιων σχέσεων πρέπει να αντιμετωπίζονται με τον ίδιο τρόπο όπως οι ήδη υπάρχουσες επιχειρηματικές σχέσεις.

Στο πλαίσιο της κανονικής επιχειρηματικής δραστηριότητας

Κατά την κανονική πορεία των εργασιών του, ο ορκωτός ελεγκτής μπορεί να παράσχει όχι μόνο ελεγκτικές ή μη ελεγκτικές υπηρεσίες στον ελεγχόμενο πελάτη ή στις συνδεδεμένες επιχειρήσεις του, αλλά επίσης να αγοράσει αγαθά και υπηρεσίες από τις οικονομικές αυτές οντότητες, όπως ασφαλιστικές και τραπεζικές υπηρεσίες, εμπορικά δάνεια, εξοπλισμό γραφείου, λογισμικό ηλεκτρονικής επεξεργασίας δεδομένων ή αυτοκίνητα για το στόλο της εταιρείας του. Εάν οι συναλλαγές αυτές πραγματοποιούνται με πλήρη ανεξαρτησία (ως εάν πραγματοποιούνταν μεταξύ τρίτων), δεν απειλούν γενικά την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή (π.χ. αγορά αγαθών με τις συνήθεις εκπτώσεις χονδρικών τιμών που προσφέρονται σε όλους τους άλλους πελάτες του ελεγχόμενου πελάτη). Ωστόσο, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να σταθμίζει προσεκτικά τον κίνδυνο δημιουργίας, ακόμα και σε συναλλαγές που γίνονται με ισότιμους όρους, μιας κατάστασης που θα απειλούσε την ανεξαρτησία του λόγω χρηματοοικονομικής εξάρτησης, πραγματικής ή ακόμα και φαινομενικής.

Η αποδοχή αγαθών ή υπηρεσιών που παρέχονται με ευνοϊκούς όρους από ελεγχόμενο πελάτη δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι εμπίπτει στο πλαίσιο των κανονικών επιχειρηματικών πρακτικών, εκτός εάν η αξία του σχετικού πλεονεκτήματος είναι αμελητέα.

Σημασία του κινδύνου για την ανεξαρτησία

Το ερώτημα εάν μια επιχειρηματική σχέση πρέπει να θεωρηθεί σημαντική απειλή για την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή εξαρτάται από το κατά πόσο ένας λογικός και ενημερωμένος τρίτος θα θεωρούσε ότι η σχέση αυτή μπορεί να επηρεάσει το αποτέλεσμα του νόμιμου ελέγχου. Συνεπώς, η αξιολόγηση της σημασίας μιας σχέσης τόσο με τον ορκωτό ελεγκτή όσο και με τον ελεγχόμενο πελάτη πρέπει να γίνεται με αντικειμενικά κριτήρια. Όσον αφορά τις οικονομικές καταστάσεις και τις ελεγκτικές εργασίες, η σχέση δεν πρέπει να δίνει στον ορκωτό ελεγκτή, την ελεγκτική εταιρεία ή μια επιχείρηση του δικτύου τη δυνατότητα να επηρεάσει τις διαχειριστικές αποφάσεις του ελεγχόμενου πελάτη. Αντίστροφα, η σχέση δεν πρέπει να παρέχει στον ελεγχόμενο πελάτη ή σε συνδεδεμένη επιχείρησή του τη δυνατότητα να επηρεάσει το αποτέλεσμα του νόμιμου ελέγχου, είτε πραγματικά είτε φαινομενικά.

Όποια και εάν είναι η μορφή της επιχειρηματικής σχέσης, το σύστημα διασφάλισης του ορκωτού ελεγκτή (βλέπε Α. 4.3) είναι εκείνο που πρέπει να παρέχει τις ενδείξεις που επιτρέπουν να εξακριβωθεί εάν οι απειλές για την ανεξαρτησία εντοπίστηκαν και διερευνήθηκαν. Όπου είναι κατάλληλο, οι ενδείξεις αυτές πρέπει επίσης να αναφέρουν τη συμμετοχή του οργάνου διακυβέρνησης του πελάτη στη διαδικασία. Επιπρόσθετα, όταν λαμβάνεται απόφαση για το εάν οι απειλές είναι ή όχι σημαντικές, πρέπει επίσης να αναφέρονται οι λόγοι που οδήγησαν στην απόφαση αυτή.

Παροχή υπηρεσιών νόμιμου ελέγχου

Η απειλή για την ανεξαρτησία θεωρείται πολύ υψηλή για να επιτραπεί στον ορκωτό ελεγκτή, στην ελεγκτική εταιρεία ή σε επιχείρηση του δικτύου να παρέχουν υπηρεσίες νόμιμου ελέγχου σε έναν ιδιοκτήτη της ελεγκτικής εταιρείας. Η παροχή ελεγκτικών υπηρεσιών σε συνδεδεμένη επιχείρηση του ιδιοκτήτη θεωρείται επίσης ασυμβίβαστη με την απαίτηση ανεξαρτησίας όταν ο ιδιοκτήτης είναι, ή φαίνεται ότι είναι, σε θέση να επηρεάσει τις αποφάσεις της ελεγκτικής εταιρείας που έχουν επιπτώσεις στη λειτουργία του νόμιμου ελέγχου. Η επιρροή αυτή μπορεί να προκύψει, για παράδειγμα, λόγω του ποσοστού των δικαιωμάτων ψήφου που ο ιδιοκτήτης κατέχει στην ελεγκτική εταιρεία. Μπορεί επίσης να οφείλεται στη φύση της θέσης που κατέχει ο ιδιοκτήτης ή εκπρόσωπος του στην ελεγκτική εταιρεία. Ανησυχίες μπορεί για παράδειγμα να προκαλέσει μια κατάσταση στην οποία διευθυντής ή υψηλό στέλεχος του ιδιοκτήτη είναι μέλος του εποπτικού συμβουλίου της ελεγκτικής εταιρείας. Επιπλέον, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει επίσης να διερευνά εάν τίθεται σε κίνδυνο η ανεξαρτησία του όταν η παροχή ελεγκτικών υπηρεσιών σε πελάτες των οποίων στελέχη, διευθυντές ή μέτοχοι είτε κατέχουν σημαντικά δικαιώματα ψήφου στην ελεγκτική εταιρεία είναι ή φαίνεται ότι είναι σε θέση να επηρεάσουν τις αποφάσεις της ελεγκτικής εταιρείας που έχουν επιπτώσεις στη λειτουργία του νόμιμου ελέγχου.

3. ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ ΠΕΛΑΤΗ

Διπλή απασχόληση και προσωρινή απόσπαση προσωπικού

Ο κίνδυνος για την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή θεωρείται πολύ υψηλός για να επιτραπεί σε ένα από τα πρόσωπα που αναφέρονται στο τμήμα Α. 2 το οποίο απασχολείται στην ελεγκτική εταιρεία και/ή από επιχείρηση του δικτύου της να απασχολείται επίσης και στον ελεγχόμενο πελάτη και/ή σε συνδεδεμένη επιχείρησή του. Οι πολιτικές και διαδικασίες του ορκωτού ελεγκτή (βλέπε Α. 4.3.2) πρέπει να προβλέπουν κατάλληλα μέτρα για τον εντοπισμό κάθε περίπτωσης διπλής απασχόλησης.

Ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει επίσης να διερευνά προσεκτικά τις καταστάσεις στις οποίες ένα πρόσωπο που απασχολείται στην ελεγκτική εταιρεία ή σε επιχείρηση του δικτύου εργάζεται με συμφωνία προσωρινής απόσπασης στον ελεγχόμενο πελάτη ή σε συνδεδεμένη επιχείρησή του. Βάσει της συμφωνίας αυτής, ένας υπάλληλος της ελεγκτικής εταιρείας ή του δικτύου εργάζεται υπό την άμεση εποπτεία του πελάτη και δεν πραγματοποιεί καμία λογιστική πράξη ούτε επεξεργάζεται κανένα δεδομένο που δεν υπόκειται σε εξέταση και έγκριση από τον πελάτη. Οι αποσπάσεις αυτές μπορούν να γίνουν δεκτές εάν το ενδιαφερόμενο πρόσωπο δεν καταλαμβάνει θέση από την οποία μπορεί να επηρεάσει το αποτέλεσμα του νόμιμου ελέγχου. Εάν ένα πρόσωπο που έχει αποσπαστεί με τον τρόπο αυτό διοριστεί στην ομάδα που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή, δεν πρέπει να του ανατεθεί καμία ελεγκτική ευθύνη για λειτουργία ή δραστηριότητα που ασκούσε ή επόπτευε κατά τη διάρκεια της απόσπασής του (βλέπε επίσης Β. 5 κατωτέρω).

Πρόσληψη από τον ελεγχόμενο πελάτη μέλους της ομάδας που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή

Το συνολικό σύστημα διασφάλισης της ελεγκτικής εταιρείας (βλέπε Α. 4.3) πρέπει να περιλαμβάνει πολιτικές και διαδικασίες που μπορούν να προσαρμόζονται σε όλες τις περιστάσεις σε συνάρτηση, για παράδειγμα, με παράγοντες όπως:

- η θέση του προσώπου που αποχωρεί από την ελεγκτική εταιρεία (π.χ. εταίρος ή, αντίθετα, υψηλό στέλεχος ή άλλος επαγγελματίας),
- οι περιστάσεις που οδήγησαν στην αποχώρησή του (συνταξιοδότηση, απόλυση, οικειοθελής αποχώρηση),
- η θέση που καταλαμβάνει στον πελάτη το πρόσωπο που αποχωρεί (π.χ. διευθυντική θέση ή, αντίθετα, θέση χωρίς ουσιαστική επιρροή στις οικονομικές καταστάσεις),
- η χρονική περίοδος από την αποχώρησή του εν λόγω προσώπου από την ελεγκτική εταιρεία, και
- η χρονική περίοδος κατά την οποία το πρόσωπο που αποχώρησε παρείχε υπηρεσίες σχετικές με την ελεγκτική αποστολή.

Επανεξέταση από δεύτερο εταίρο

Όταν το πρόσωπο που αποχωρεί από την ελεγκτική εταιρεία ήταν ο υπεύθυνος για την ελεγκτική αποστολή εταίρος ή ένας εταίρος εκλεκτής, η απαιτούμενη επανεξέταση από άλλο εταίρο ελεγκτή πρέπει επίσης να λαμβάνει υπόψη τον κίνδυνο να έχει επηρεαστεί ο εταίρος που αποχώρησε από τον πελάτη κατά τον προηγούμενο έλεγχο. Επιπλέον, ο εταίρος που αποχώρησε μπορεί να έχει αναπτύξει στενές σχέσεις με άλλα μέλη της ομάδας που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή οι οποίες ενδέχεται να απειλούν την ανεξαρτησία των προσώπων που παραμένουν στην ελεγκτική ομάδα. Τέλος, ο εταίρος που αποχώρησε μπορεί να χρησιμοποιήσει τις γνώσεις του σχετικά με την ακολουθούμενη ελεγκτική προσέγγιση και τη στρατηγική δειγματοληπτικού ελέγχου για να παρεμποδίσει την επίτευξη των στόχων του νόμιμου ελέγχου.

Μια μικρή ελεγκτική εταιρεία που δεν είναι σε θέση να πραγματοποιήσει δεύτερη εξέταση από άλλο εταίρο της μπορεί να ζητήσει την επανεξέταση από εξωτερικό ορκωτό ελεγκτή ή, τουλάχιστον, τη γνώμη του ρυθμιστικού φορέα του κλάδου.

4. ΔΙΕΥΘΥΝΤΙΚΗ Ή ΕΠΟΠΤΙΚΗ ΘΕΣΗ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ ΠΕΛΑΤΗ

Η αποδοχή διευθυντικής ή εποπτικής θέσης σε ελεγχόμενο πελάτη δεν είναι η μόνη δυνητική απειλή όσον αφορά τους κινδύνους εκφοβισμού και αυτοαναθεώρησης. Παρόμοιες απειλές μπορούν επίσης να προκύψουν όταν ένα πρόσωπο που εμπίπτει στο πεδίο του τμήματος Α. 2 γίνεται μέλος διοικητικού ή εποπτικού οργάνου οικονομικής οντότητας που δεν είναι ελεγχόμενος πελάτης, αλλά είναι σε θέση να επηρεάσει τον ελεγχόμενο πελάτη ή να επηρεαστεί από αυτόν. Στις περιπτώσεις αυτές, το επίπεδο του κινδύνου για την ανεξαρτησία είναι απαράδεκτα υψηλό. Η αποδοχή των θέσεων αυτών πρέπει επομένως να απαγορεύεται.

Όταν η εθνική νομοθεσία επιβάλλει στους επαγγελματίες του ελεγκτικού κλάδου να ασκούν εποπτικά καθήκοντα σε ορισμένες εταιρείες, πρέπει να λαμβάνονται μέτρα που διασφαλίζουν ότι οι επαγγελματίες αυτοί απαλλάσσονται από κάθε ευθύνη στην ομάδα που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή.

Στο τμήμα Β. 4 (2) γίνεται δεκτή η δυνατότητα ένα πρόσωπο που ήταν προηγουμένως μέλος της ομάδας που είναι επιφορτισμένη για την ελεγκτική αποστολή και αποχωρεί από την ελεγκτική εταιρεία, είτε για να συνταξιοδοτηθεί είτε για να καταλάβει θέση σε οικονομική οντότητα που δεν είναι πελάτης, να κληθεί να καταλάβει μη εκτελεστική θέση σε διοικητικό ή εποπτικό όργανο του ελεγχόμενου πελάτη. Στις περιπτώσεις αυτές, η ελεγκτική εταιρεία πρέπει να εξασφαλίζει ότι πληρούνται οι απαιτήσεις του τμήματος Β. 3 (3) και (4).

5. ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ

Όταν ένας διευθυντής ή διαχειριστής ελεγχόμενου πελάτη προσλαμβάνεται στην ελεγκτική εταιρεία, η απειλή αυτοαναθεώρησης θεωρείται τόσο σημαντική ώστε να μην είναι δυνατός ο περιορισμός της με μέτρα διασφάλισης άλλα από την απαγόρευση, για περίοδο δύο ετών, της συμμετοχής του προσώπου αυτού στην ομάδα που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή ή στη λήψη σημαντικών αποφάσεων που αφορούν το νόμιμο έλεγχο του πελάτη. Όταν υπάλληλος που εργαζόταν προηγουμένως στον ελεγχόμενο πελάτη προσλαμβάνεται στην ελεγκτική εταιρεία, η σημασία της απειλής αυτοαναθεώρησης σχετίζεται με τις ευθύνες και τα καθήκοντα που εκτελούσε ο υπάλληλος στον ελεγχόμενο πελάτη και με εκείνες τις οποίες αναλαμβάνει στην ελεγκτική εταιρεία. Για παράδειγμα, εάν ο υπάλληλος προετοίμαζε προηγουμένως λογαριασμούς ή αποτιμούσε στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων, πρέπει να εφαρμοστούν τα ίδια μέτρα διασφάλισης όπως και για ένα διευθυντή ή διαχειριστή. Αντίθετα, ένα ο υπάλληλος κατείχε, για παράδειγμα, μη διευθυντική θέση σε υποκατάστημα του ελεγχόμενου πελάτη, η απειλή αυτοαναθεώρησης μπορεί να περιοριστεί εάν οι δραστηριότητές του στην ομάδα που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή δεν αφορούν το υποκατάστημα αυτό.

6. ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΕΣ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΣΧΕΣΕΙΣ

Ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να είναι σε θέση να αξιολογεί τον κίνδυνο που απειλεί την ανεξαρτησία του όταν αυτός ή οποιοδήποτε άλλο μέλος της ομάδας που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή ή της αλυσίδας ευθυνών, η οποιοσδήποτε εταίρος σε «γραφείο», περιλαμβανομένου του ίδιου του ορκωτού ελεγκτή ή του εν λόγω μέλους, έχει στενή οικογενειακή σχέση ή άλλη προσωπική σχέση με πρόσωπο που πληροί τα κριτήρια της παραγράφου 1 στοιχεία α) έως δ). Η αξιολόγηση των γεγονότων από τον ορκωτό ελεγκτή πρέπει να βασίζεται στη γνώση της κατάστασης όλων των ενδιαφερόμενων προσώπων στην ελεγκτική εταιρεία ή στο δίκτυο. Πρέπει να εφαρμόζονται πολιτικές και διαδικασίες που υποχρεώνουν τα πρόσωπα αυτά να γνωστοποιούν κάθε γεγονός ή περίπτωση που κατά την κρίση τους, στην οποία ο ορκωτός ελεγκτής θα βασιστεί, πρέπει να ληφθεί υπόψη. Ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί όλες αυτές τις πληροφορίες, να προσδιορίζει εάν πληρούνται τα σχετικά κριτήρια και να λαμβάνει εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος κάθε αναγκαίο μέτρο για τον περιορισμό του κινδύνου. Τα μέτρα αυτά μπορούν να περιλαμβάνουν τη μη αποδοχή της ελεγκτικής αποστολής ή την εξαίρεση ενός προσώπου από την ομάδα που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή ή από το «γραφείο».

Οι πολιτικές και διαδικασίες της ελεγκτικής εταιρείας πρέπει να αναφέρουν σαφώς ότι τα μέλη της ομάδας που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή ή της αλυσίδας ευθυνών ή του «γραφείου» είναι αυτά που πρέπει να εκτιμούν ποια πρόσωπα, κατά την κρίση τους, έχουν ή μπορεί να φαίνεται ότι έχουν στενή οικογενειακή ή προσωπική σχέση. Οφείλουν να γνωστοποιούν στον εταίρο ελεγκτή που έχει την ευθύνη της ελεγκτικής αποστολής κάθε σημαντικό από την άποψη αυτή γεγονός ή περίπτωση που σχετίζεται με συγκεκριμένο ελεγχόμενο πελάτη.

Μέλη του στενού οικογενειακού περιβάλλοντος

Ο όρος «μέλη του στενού οικογενειακού περιβάλλοντος» αναφέρεται συνήθως σε γονείς, αδελφια, συζύγους ή συμβιούντες, τέκνα και άλλα εξαρτώμενα πρόσωπα. Ανάλογα με το πολιτιστικό και κοινωνικό περιβάλλον στο οποίο διενεργείται ο έλεγχος, ο όρος μπορεί να επεκταθεί σε μέλη της οικογένειας που έχουν λιγότερο άμεσες αλλά όχι κατ' ανάγκη λιγότερο στενές σχέσεις με το ενδιαφερόμενο πρόσωπο, όπως προηγούμενοι σύζυγοι ή συμβιούντες ή σύζυγοι και τέκνα μελών της οικογένειας.

Άλλες στενές σχέσεις εκτός των οικογενειακών

Παρόλο που ο ορισμός τους είναι δυσχερής, οι άλλες στενές σχέσεις εκτός των οικογενειακών μπορούν να περιλαμβάνουν τις σχέσεις που συνεπάγονται στενές ή τακτικές κοινωνικές επαφές με κάθε πρόσωπο που δεν είναι μέλος του στενού οικογενειακού περιβάλλοντος.

Ακούσιες παραβάσεις

Σε ορισμένες περιπτώσεις, ο ορκωτός ελεγκτής μπορεί να αντιληφθεί ότι ένα πρόσωπο στην ελεγκτική εταιρεία παρέλειψε εκ παραδρομής να γνωστοποιήσει στην εταιρεία οικογενειακή ή προσωπική σχέση με ελεγχόμενο πελάτη η οποία γενικά θα θεωρούνταν ότι συνιστά παράβαση των απαιτήσεων ανεξαρτησίας. Αυτές οι ακούσιες παραβάσεις δεν θέτουν σε κίνδυνο την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή έναντι του ελεγχόμενου πελάτη εφόσον ο ορκωτός ελεγκτής:

- έχει θεσπίσει διαδικασίες που απαιτούν από το σύνολο του επαγγελματικού προσωπικού την άμεση γνωστοποίηση κάθε παράβασης των κανόνων ανεξαρτησίας ως αποτέλεσμα των μεταβολών στις οικογενειακές ή προσωπικές τους σχέσεις, της αποδοχής ευαίσθητων από ελεγκτική άποψη θέσεων από μέλη του στενού οικογενειακού τους περιβάλλοντος ή από άλλα πρόσωπα που συνδέονται στενά με αυτούς [δηλαδή τα πρόσωπα που αναφέρονται στα σημεία 1 στοιχείο α) και 1 σημείο β) ανωτέρω], ή λόγω της αγοράς, κληρονομιάς ή με άλλο τρόπο απόκτησης σημαντικού χρηματοοικονομικού συμφέροντος σε ελεγχόμενο πελάτη από μέλη της οικογένειας τους ή του στενού τους περιβάλλοντος·
- εξαιρεί αμέσως το ενδιαφερόμενο πρόσωπο από την ομάδα που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή ή, εάν δεν είναι μέλος της ομάδας αυτής, από τη λήψη σημαντικών αποφάσεων που αφορούν τον νόμιμο έλεγχο του πελάτη ή, σε περίπτωση σημαντικού χρηματοοικονομικού συμφέροντος, ζητά από το ενδιαφερόμενο πρόσωπο να εκχωρήσει το χρηματοοικονομικό συμφέρον το ταχύτερο δυνατό μετά τη διαπίστωση της ακούσιας παράβασης· και
- επιδεικνύει ιδιαίτερη επιμέλεια κατά την αναθεώρηση των ελεγκτικών εργασιών του προσώπου αυτού.

7. ΜΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

7.1. Γενικές παρατηρήσεις

Ανεξαρτησία σε σχέση με τη διαδικασία λήψης αποφάσεων του ελεγχόμενου πελάτη

Η απειλή αυτοαναθεώρησης θεωρείται πάντα πολύ υψηλή για να επιτραπεί η παροχή υπηρεσιών άλλων εκείνες που σχετίζονται με την αποστολή νόμιμου ελέγχου κατά την οποία ο ορκωτός ελεγκτής συμμετέχει στη λήψη αποφάσεων από τον ελεγχόμενο πελάτη, από συνδεδεμένη επιχείρησή του ή από τη διοίκησή μιας από αυτές τις οικονομικές οντότητες. Συνεπώς, εάν ο ορκωτός ελεγκτής ή μέλος του δικτύου προτίθεται να προσφέρει μη ελεγκτικές υπηρεσίες σε ελεγχόμενο πελάτη ή σε συνδεδεμένη επιχείρησή του, πρέπει να εξασφαλίσει ότι κανένα από τα πρόσωπα που ενεργούν εξ ονόματος ή για λογαριασμό της ελεγκτικής εταιρείας ή των μελών του δικτύου δεν λαμβάνει ούτε συμμετέχει στη λήψη απόφασης για λογαριασμό του ελεγχόμενου πελάτη, συνδεδεμένης επιχείρησής του ή της διοίκησης μιας από αυτές τις οικονομικές οντότητες.

Κάθε συμβουλή ή συνδρομή σχετική με οποιαδήποτε υπηρεσία που παρέχει ο ορκωτός ελεγκτής ή η ελεγκτική εταιρεία πρέπει να αφήνει στον ελεγχόμενο πελάτη, στη συνδεδεμένη επιχείρησή του ή στη διοίκηση μιας από αυτές τις οικονομικές οντότητες τη δυνατότητα να επιλέγει μεταξύ εύλογων εναλλακτικών λύσεων. Αυτό δεν εμποδίζει όμως τον ορκωτό ελεγκτή, την ελεγκτική εταιρεία ή μια επιχείρηση του δικτύου να υποβάλλει συστάσεις στον ελεγχόμενο πελάτη. Ωστόσο, οι συστάσεις αυτές πρέπει να βασίζονται σε αντικειμενικές και διαφανείς αναλύσεις, εφόσον αναμένεται ότι ο ελεγχόμενος πελάτης θα τις λάβει υπόψη προτού αποφασίσει. Εάν ο ελεγχόμενος πελάτης ζητά συμβουλές για θέματα τα οποία λόγω νομικών κανόνων ή νομοθετικών διατάξεων δεν επιδέχονται παρά μόνο μία λύση, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να εξασφαλίσει ότι η τεκμηρίωσή του παραπέμπει στις διατάξεις αυτές (π.χ. αναφορά των σχετικών νομοθετικών κειμένων, παράθεση της γνώμης εξωτερικών επαγγελματιών).

7.2. Παραδείγματα — Ανάλυση ειδικών καταστάσεων

Οι επιχειρηματικές πρακτικές και οι χρηματοπιστωτικές αγορές εξελίσσονται συνεχώς και η πρόοδος των τεχνολογιών της πληροφορίας επιταχύνεται ολοένα και περισσότερο. Οι εξελίξεις αυτές έχουν σημαντικές επιπτώσεις στις μεθόδους διαχείρισης και ελέγχου. Για τους λόγους αυτούς, δεν είναι δυνατό να δοθεί εξαντλητικός κατάλογος όλων των καταστάσεων στις οποίες η παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών σε ελεγχόμενο πελάτη θα δημιουργούσε σημαντικές απειλές για την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή. Ούτε είναι δυνατό να απαριθμηθούν όλες οι διασφαλίσεις που μπορούν σε κάθε περίπτωση να μειώσουν σε αποδεκτά επίπεδα τον κίνδυνο για την ανεξαρτησία. Στην πράξη, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί τις δυνητικές συνέπειες όμοιων αλλά διαφορετικών καταστάσεων και να εξετάζει ποιες διασφαλίσεις θα επέτρεπαν, κατά την κρίση ενός ενημερωμένου τρίτου, να αντιμετωπιστεί επιτυχώς ο κίνδυνος που απειλεί την ανεξαρτησία.

7.2.1. Κατάρτιση λογαριασμών και οικονομικών καταστάσεων

Βαθμός συμμετοχής στη διαδικασία κατάρτισης

Ο βαθμός συμμετοχής του ορκωτού ελεγκτή (περιλαμβανομένης της ελεγκτικής εταιρείας του, των επιχειρήσεων του δικτύου και των υπαλλήλων τους) στην κατάρτιση των λογαριασμών και των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να ποικίλλει σημαντικά. Στην περίπτωση της σημαντικότερης συμμετοχής, ο ορκωτός ελεγκτής μπορεί να προετοιμάζει τα βασικά λογιστικά έγγραφα, να τηρεί τη λογιστική και να συντάσσει τις οικονομικές καταστάσεις, των οποίων διενεργεί συγχρόνως και το νόμιμο έλεγχο. Σε άλλες περιπτώσεις, ο ορκωτός ελεγκτής βοηθά τον ελεγχόμενο πελάτη να καταρτίσει τις οικονομικές καταστάσεις με βάση το σύνολο των χρεωστικών και πιστωτικών υπολοίπων και να υπολογίσει τις εγγραφές κλεισίματος των λογαριασμών (υπολογισμός δεδουλευμένων εξόδων, επισφαλών απαιτήσεων, αποσβέσεων κλπ.). Ο βαθμός συμμετοχής είναι ο μικρότερος δυνατός όταν ο ορκωτός ελεγκτής δεν παρεμβαίνει σε κανένα στάδιο της διαδικασίας κατάρτισης των λογαριασμών. Αλλά ακόμα και στην τελευταία αυτή περίπτωση, ο ορκωτός ελεγκτής που εντοπίζει ελλείψεις στις προτεινόμενες γνωστοποιήσεις του ελεγχόμενου πελάτη συνιστά συνήθως διορθώσεις και αναλαμβάνει τη σύνταξη των απαιτούμενων μεταβολών. Αυτό αποτελεί μέρος της αποστολής νόμιμου ελέγχου και δεν πρέπει να θεωρείται ως παροχή μη ελεγκτικής υπηρεσίας. Παρόλο που η διοίκηση της ελεγχόμενης εταιρείας έχει πάντα την ευθύνη για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, δεν είναι συνήθης η δημοσίευση οικονομικών καταστάσεων χωρίς κάποια παρέμβαση του ορκωτού ελεγκτή στην παρουσίαση ή στη σύνταξή τους.

Φύση της συνδρομής και των συμβουλών

Ο ελεγχόμενος πελάτης και η διοίκησή του πρέπει να ευθύνονται για τις οικονομικές καταστάσεις και για την τήρηση της λογιστικής. Οι διασφαλίσεις του ορκωτού ελεγκτή πρέπει να εξασφαλίζουν τουλάχιστον ότι, κατά την παροχή συνδρομής σχετιζόμενης με την κατάρτιση των λογαριασμών, οι λογιστικές εγγραφές και κάθε βασική παραδοχή (π.χ. για την αποτίμηση) γίνονται από τον ελεγχόμενο πελάτη. Επιπρόσθετα, ο ορκωτός ελεγκτής δεν πρέπει να συμμετέχει στη διαδικασία λήψης αποφάσεων του ελεγχόμενου πελάτη ή της διοίκησής του σχετικά με αυτές τις εγγραφές ή παραδοχές.

Συνεπώς, η συνδρομή του ορκωτού ελεγκτή πρέπει να περιορίζεται στην εκτέλεση τεχνικών ή μηχανικών εργασιών και στην παροχή συμβουλών και πληροφοριών σχετικά με εναλλακτικά πρότυπα και μεθοδολογίες που ο ελεγχόμενος πελάτης μπορεί ενδεχομένως να εφαρμόσει.

Παραδείγματα παροχής συνδρομής που μπορεί να θέσει σε κίνδυνο την ανεξαρτησία:

- προσδιορισμός ή τροποποίηση των εγγραφών σε βιβλία, της ταξινόμησης λογαριασμών ή συναλλαγών, ή άλλων λογιστικών εγγραφών, χωρίς προηγούμενη έγκριση του πελάτη
- εξουσιοδοτήσεις ή εγκρίσεις για την πραγματοποίηση συναλλαγών· ή
- προετοιμασία βασικών εγγράφων ή καταχώρηση δεδομένων (π.χ. αποφάσεις σχετικά με τις παραδοχές που γίνονται για τις αποτιμήσεις), ή πραγματοποίηση μεταβολών σε αυτά τα έγγραφα ή δεδομένα.

Παραδείγματα παροχής συνδρομής που δεν θέτει κατ' ανάγκη σε κίνδυνο την ανεξαρτησία:

- πραγματοποίηση τυποποιημένων λογιστικών εργασιών, όπως η καταχώρηση πράξεων για τις οποίες η διοίκηση του ελεγχόμενου πελάτη έχει ήδη προσδιορίσει την κατάλληλη λογιστική ταξινόμηση· καταχώρηση κωδικοποιημένων πράξεων στο γενικό καθολικό του πελάτη· εγγραφές γενικών πιστωτικών και χρεωστικών υπολοίπων με την έγκριση του πελάτη· παροχή ορισμένων υπηρεσιών επεξεργασίας δεδομένων·
- πληροφόρηση του πελάτη σχετικά με τα λογιστικά πρότυπα ή τις μεθόδους αποτίμησης, προκειμένου να αποφασίσει ποια από αυτά θα εφαρμόσει.

Σημασία του δημοσίου συμφέροντος

Η απειλή αυτοαναθεώρησης που σχετίζεται με τη συνδρομή που παρέχει ο ορκωτός ελεγκτής κατά την προετοιμασία των λογαριασμών και οικονομικών καταστάσεων μιας οικονομικής οντότητας με χαρακτήρα δημοσίου συμφέροντος θεωρείται τόσο σημαντική ώστε να μην μπορεί να περιοριστεί με διασφαλίσεις άλλες από την απαγόρευση κάθε συνδρομής που υπερβαίνει τα όρια της αποστολής νόμιμου ελέγχου (δηλαδή κάθε συνδρομής που δεν περιορίζεται στην υπόδειξη και σύνταξη διορθώσεων κατά την κανονική πορεία του νόμιμου ελέγχου, μετά την εντοπισμό ελλείψεων στην προτεινόμενη χρηματοοικονομική πληροφόρηση του ελεγχόμενου πελάτη).

Σε κάθε περίπτωση, όταν ζητείται από τον ορκωτό ελεγκτή να συμμετάσχει στην προετοιμασία των λογαριασμών και οικονομικών καταστάσεων ελεγχόμενου πελάτη, αυτός πρέπει να εκτιμά προσεκτικά τον τρόπο με τον οποίο αντιλαμβάνονται οι τρίτοι την εργασία του. Αυτό μπορεί να διαφέρει ανάλογα με το μέγεθος και τη διάρθρωση του ελεγχόμενου πελάτη, καθώς και με το επιχειρηματικό περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιείται ο πελάτης σε τοπικό, περιφερειακό ή εθνικό επίπεδο. Εάν η απειλή θεωρείται τόσο σημαντική ώστε να οδηγεί τους τρίτους να θέτουν σε αμφισβήτηση την ανεξαρτησία του, ο ορκωτός ελεγκτής δεν πρέπει να δέχεται την αποστολή.

Καταστάσεις επείγουσας ανάγκης

Σε περιπτώσεις επείγουσας ανάγκης, ο ορκωτός ελεγκτής μπορεί να συμμετάσχει στη διαδικασία κατάρτισης σε βαθμό που δεν είναι αποδεκτός υπό κανονικές συνθήκες (βλέπε σημεία 2 και 3 ανωτέρω). Αυτό μπορεί να συμβεί όταν, λόγω εξωτερικών και μη προβλεπτών γεγονότων, ο ορκωτός ελεγκτής είναι το μόνο πρόσωπο που διαθέτει τις αναγκαίες γνώσεις για τα συστήματα και τις διαδικασίες του ελεγχόμενου πελάτη για να τον βοηθήσει στην έγκαιρη προετοιμασία των λογαριασμών και των οικονομικών καταστάσεών του. Μπορεί να θεωρηθεί ότι υπάρχει επείγουσα ανάγκη όταν η άρνηση του ορκωτού ελεγκτή να παράσχει τις υπηρεσίες αυτές θα είχε δυσμενείς συνέπειες για τον ελεγχόμενο πελάτη (π.χ. διακοπή πιστωτικών διευκολύνσεων) ή θα έθετε σε κίνδυνο ακόμα και τη συνέχεια της λειτουργίας του.

Ωστόσο, σε παρόμοιες έκτακτες καταστάσεις, ο ορκωτός ελεγκτής δεν πρέπει να συμμετέχει στη λήψη τελικών αποφάσεων και οφείλει να ζητά, κάθε φορά που αυτό είναι δυνατό, την έγκριση του πελάτη. Πρέπει επίσης να διερευνά τη σκοπιμότητα πρόσθετων διασφαλίσεων που θα του επέτρεπαν να ελαχιστοποιήσει τον κίνδυνο για την ανεξαρτησία του. Επιπλέον, κάθε φορά που αυτό είναι ενδεδειγμένο πρέπει να επιδιώκει να συζητά την κατάσταση με το όργανο διακυβέρνησης του ελεγχόμενου πελάτη και να εξασφαλίζει ότι στις οικονομικές καταστάσεις αναφέρονται οι υπηρεσίες που παρείχε και οι λόγοι για τους οποίους το έπραξε.

Νόμιμος έλεγχος ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων οντοτήτων με χαρακτήρα δημοσίου συμφέροντος

Σε περίπτωση νόμιμου ελέγχου ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων οντοτήτων με χαρακτήρα δημοσίου συμφέροντος, ενδέχεται να υπάρχουν καταστάσεις στις οποίες μια θυγατρική ελεγχόμενου πελάτη δύσκολα μπορεί να λάβει μέτρα σύμφωνα με το σημείο 3 ανωτέρω. Για το λόγο αυτό, ο τοπικός ελεγκτής της ενδέχεται να υποχρεωθεί να συμμετάσχει στην προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων που θα περιληφθούν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του ελεγχόμενου πελάτη. Στις περιπτώσεις αυτές, η απειλή αυτοαναθεώρησης, από την άποψη του ορκωτού ελεγκτή του πελάτη με χαρακτήρα δημοσίου συμφέροντος, δεν θεωρείται γενικά σημαντική, υπό τον όρο ότι παρέχεται μόνο συνδρομή τεχνικής ή μηχανικής φύσης ή ότι οι παρεχόμενες συμβουλές έχουν απλώς ενημερωτικό χαρακτήρα (βλέπε σημείο 2 ανωτέρω), ότι οι οικονομικές καταστάσεις αυτών των θυγατρικών δεν έχουν ουσιαστική σημασία για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του ελεγχόμενου πελάτη (ούτε χωριστά, ούτε συνολικά) και ότι η αμοιβή που η ελεγκτική εταιρεία και τα μέλη του δικτύου της εισπράττουν για το σύνολο των υπηρεσιών αυτών είναι αμελητέα σε σχέση με εκείνη που τιμολογείται για τον έλεγχο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

7.2.2. Σχεδιασμός και εφαρμογή συστημάτων τεχνολογιών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

Χρηματοοικονομική πληροφόρηση

Η αποστολή νόμιμου ελέγχου περιλαμβάνει τον έλεγχο του λογισμικού και των υλικών μερών των συστημάτων πληροφορικής που χρησιμοποιεί ο ελεγχόμενος πελάτης για να παράγει τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες που πρέπει να δημοσιεύονται στις οικονομικές του καταστάσεις. Εάν ο ορκωτός ελεγκτής (περιλαμβανομένης της ελεγκτικής εταιρείας του, των επιχειρήσεων του δικτύου ή οποιουδήποτε από τους υπαλλήλους τους) συμμετέχει στο σχεδιασμό και την εφαρμογή παρόμοιου συστήματος τεχνολογιών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, ενδέχεται να υπάρξει κίνδυνος αυτοαναθεώρησης. Από την άποψη αυτή, η χρηματοοικονομική πληροφόρηση δεν περιορίζεται στα ποσοτικά δεδομένα που δημοσιεύονται άμεσα στις οικονομικές καταστάσεις, αλλά περιλαμβάνει επίσης κάθε άλλη αποτίμηση ή υλικό δεδομένο που σχετίζεται με τις πληροφορίες που γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις. Οι πληροφορίες αυτές παράγονται είτε από ολοκληρωμένα συστήματα τεχνολογιών της πληροφορίας είτε από διάφορα αυτόνομα συστήματα (συστήματα που χρησιμοποιούνται για την τήρηση των βιβλίων, για την αναλυτική λογιστική, τη μισθοδοσία ή τη διαχείριση των διαθεσίμων, καθώς και συστήματα που επεξεργάζονται μόνο υλικά δεδομένα, όπως ορισμένα συστήματα παρακολούθησης των αποθεμάτων ή της παραγωγής, κλπ.).

Βαθμός συμμετοχής

Ο βαθμός της συμμετοχής του ορκωτού ελεγκτή στο σχεδιασμό και την εφαρμογή των συστημάτων τεχνολογιών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης μπορεί να ποικίλλει σημαντικά:

Ο υψηλότερος βαθμός συμμετοχής αντιστοιχεί στις αποστολές στις οποίες ο ορκωτός ελεγκτής αναλαμβάνει καθοριστικό ρόλο και ευθύνες για το σχεδιασμό του συστήματος τεχνολογιών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στο σύνολό του ή για τη διαχείριση του συστήματος και των δεδομένων που χρησιμοποιεί ή παράγει. Είναι σαφές ότι η αποστολή αυτή ενέχει μη αποδεκτά υψηλό κίνδυνο για την ανεξαρτησία.

Σε άλλες περιπτώσεις, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να αξιολογήσει προσεκτικά το κίνδυνο που μπορεί να απειλήσει την ανεξαρτησία του λόγω της συμμετοχής του στο σχεδιασμό και την εφαρμογή των συστημάτων του ελεγχόμενου πελάτη, ιδίως εάν αυτό έχει συνέπειες για το γενικό συμφέρον. Σε όλες τις περιπτώσεις, πρέπει να εξετάζει εάν υπάρχουν διασφαλίσεις που μπορούν να περιορίσουν τον κίνδυνο αυτό σε αποδεκτά επίπεδα. Για παράδειγμα, το επίπεδο του κινδύνου μπορεί να είναι αποδεκτό εάν ο ρόλος του ορκωτού ελεγκτή είναι να παρέχει συμβουλές στο κονσόρτσιουμ που έχει επιλέξει ο ελεγχόμενος πελάτης για το σχεδιασμό και την εφαρμογή του σχεδίου. Ομοίως, στην περίπτωση ενός πελάτη μικρού μεγέθους, ο κίνδυνος είναι πολύ περιορισμένος εάν αυτό που ζητείται από τον ορκωτό ελεγκτή είναι να προσαρμόσει ένα σύνθηδες και χωρίς ειδικές προδιαγραφές λογιστικό σύστημα στις ανάγκες της δραστηριότητας που ασκεί ο πελάτης. Ωστόσο, ο κίνδυνος για την ανεξαρτησία μπορεί να θεωρηθεί πολύ υψηλός σε περίπτωση σχεδιασμού ενός συστήματος για μια μεγάλη εταιρεία ή για μια οικονομική οντότητα με χαρακτηριστικά δημόσιου συμφέροντος.

Στο μικρότερο βαθμό συμμετοχής, μπορεί να ζητείται από τον ορκωτό ελεγκτή να παράσχει στον ελεγχόμενο πελάτη μια επισκόπηση των διαθέσιμων εναλλακτικών συστημάτων, με βάση την οποία ο πελάτης θα αποφασίσει ο ίδιος ποιο σύστημα θα εγκαταστήσει. Η παροχή αυτής της υπηρεσίας δεν θέτει γενικά σε κίνδυνο την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή, υπό τον όρο ότι τα κόστη και τα πλεονεκτήματα του συστήματος αποτελούν αντικείμενο κατάλληλης τεκμηρίωσης και συζήτησης με τον ελεγχόμενο πελάτη. Ωστόσο, η ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή τίθεται σε κίνδυνο εάν αυτός έχει σημαντικά χρηματοοικονομικά συμφέροντα (βλέπε B.1) ή ουσιώδη επιχειρηματική σχέση (βλέπε B.2) με οποιονδήποτε από τους προμηθευτές του συστήματος.

7.2.3. Υπηρεσίες αποτίμησης

Υπηρεσίες αποτίμησης

Η αποτίμηση περιλαμβάνει τη διατύπωση παραδοχών σχετικά με τις μελλοντικές εξελίξεις, την εφαρμογή ορισμένων μεθοδολογιών και τεχνικών και το συνδυασμό των δύο αυτών προσεγγίσεων με σκοπό τον υπολογισμό μιας αξίας ή μιας σειράς αξιών για ένα στοιχείο του ενεργητικού ή του παθητικού ή για μια δραστηριότητα στο σύνολό της. Οι παραδοχές στις οποίες βασίζεται η αποτίμηση μπορούν να αφορούν ερμηνείες της τρέχουσας κατάστασης ή προσδοκίες για το μέλλον, περιλαμβανομένων τόσο των γενικών εξελίξεων όσο και των συνεπειών ορισμένων ενεργειών που αναλήφθηκαν ή σχεδιάζονται από τον ελεγχόμενο πελάτη ή από οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο του άμεσου οικονομικού του περιβάλλοντος.

Οι ελεγκτικές αποστολές που συνίστανται είτε στην εξέταση ή διατύπωση γνώμης σχετικά με εργασίες αποτίμησης που έχουν πραγματοποιήσει άλλοι [π.χ. αποστολές που γίνονται σύμφωνα με τα άρθρα 10 και 27 της 2ης οδηγίας εταιρικού δικαίου (77/91/ΕΟΚ), τα άρθρα 10 και 23 της 3ης οδηγίας εταιρικού δικαίου (78/855/ΕΟΚ) ή το άρθρο 8 της 6ης οδηγίας εταιρικού δικαίου (82/891/ΕΟΚ), είτε στη συγκέντρωση και την εξακρίβωση δεδομένων που θα χρησιμοποιηθούν για μια αποτίμηση που θα πραγματοποιήσουν άλλοι (π.χ. συνήθης νομικός και χρηματοοικονομικός έλεγχος («due diligence») πριν την πώληση ή αγορά μιας επιχείρησης] δεν θεωρούνται υπηρεσίες αποτίμησης κατά την έννοια του ορισμού αυτού.

Ουσιαστικός χαρακτήρας και υποκειμενικότητα

Οι υπηρεσίες αποτίμησης που αποσκοπούν στην εκτίμηση ποσών τα οποία ούτε χωριστά ούτε αθροιστικά δεν έχουν ουσιαστική σημασία για τις οικονομικές καταστάσεις δεν θεωρούνται ότι αποτελούν σοβαρή απειλή για την ανεξαρτησία.

Την ευθύνη για τις παραδοχές στις οποίες βασίζεται η αποτίμηση και για τις μεθοδολογίες που εφαρμόζονται έχει πάντα ο ελεγχόμενος πελάτης ή η διοίκησή του. Κατά συνέπεια, ο ελεγχόμενος πελάτης ή η διοίκησή του είναι εκείνοι που οφείλουν, στο πλαίσιο της διαδικασίας λήψης αποφάσεων, να επιλέξουν τις παραδοχές στις οποίες θα βασιστεί η αποτίμηση και τη μεθοδολογία που θα εφαρμοστεί για τον υπολογισμό των σχετικών αξιών. Αυτό έχει ιδιαίτερη σημασία στις περιπτώσεις στις οποίες η αποτίμηση βασίζεται σε μεγάλο βαθμό σε υποκειμενικές κρίσεις, είτε σε επίπεδο παραδοχών είτε κατά την αξιολόγηση των διαφορών μεταξύ εφαρμοστέων μεθοδολογιών.

Ωστόσο, όσον αφορά ορισμένες τακτικές αποτιμήσεις, ο εγγενής στο σχετικό στοιχείο βαθμός υποκειμενικότητας μπορεί να είναι αμελητέος. Αυτό συμβαίνει ιδίως όταν οι βασικές παραδοχές καθορίζονται από το νόμο (π.χ. φορολογικοί συντελεστές, συντελεστές απόσβεσης για φορολογικούς σκοπούς κλπ.), προβλέπονται από άλλες ρυθμίσεις (υποχρεωτική εφαρμογή ορισμένων επιτοκίων) ή είναι ευρέως αποδεκτές στον τομέα δραστηριότητας του ελεγχόμενου πελάτη, καθώς και όταν οι εφαρμοζόμενες τεχνικές και μεθοδολογίες βασίζονται σε γενικά αποδεκτά πρότυπα ή επιβάλλονται από το νόμο ή τις ισχύουσες ρυθμίσεις. Στις περιπτώσεις αυτές, το αποτέλεσμα μιας αποτίμησης που πραγματοποιείται από έναν ενημερωμένο τρίτο, ακόμα και εάν δεν καταλήγει στο ίδιο αποτέλεσμα, έχει ελάχιστες πιθανότητες να διαφέρει ουσιαστικά. Η παροχή αυτών των υπηρεσιών αποτίμησης δεν μπορεί επομένως να απειλήσει την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή, ακόμα και εάν η αποτιμώμενη αξία μπορεί να θεωρηθεί σημαντική για τις οικονομικές καταστάσεις, υπό τον όρο ωστόσο ότι ο ελεγχόμενος πελάτης ή η διοίκησή του έχουν τουλάχιστον εγκρίνει όλα τα σημαντικά θέματα κρίσης.

Πρόσθετες διασφαλίσεις

Ορισμένες υπηρεσίες αποτίμησης συνεπάγονται αμελητέο βαθμό υποκειμενικότητας, όπως εκείνες που απαιτούν την εφαρμογή τυποποιημένων τεχνικών ή μεθοδολογιών ή εκείνες που συνίστανται στην εξέταση των μεθόδων αποτίμησης που εφαρμόζει τρίτος, αλλά οδηγούν ωστόσο σε αποτιμήσεις με ουσιαστική σημασία για τις οικονομικές καταστάσεις. Στις περιπτώσεις αυτές, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να εξετάζει εάν απομένει μια απειλή για την ανεξαρτησία του η οποία πρέπει να περιοριστεί με πρόσθετες διασφαλίσεις. Ο κίνδυνος αυτός μπορεί να αντιμετωπιστεί κατάλληλα με τη δημιουργία ειδικής ομάδας αποτίμησης, χωριστή από την ομάδα που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή, και με την ανάθεση διαφορετικών εργασιών σε καθεμία από τις δύο ομάδες.

7.2.4. Συμμετοχή στον εσωτερικό έλεγχο του ελεγχόμενου πελάτη

Ο εσωτερικός λογιστικός έλεγχος αποτελεί σημαντικό στοιχείο του συστήματος εσωτερικού ελέγχου μιας οικονομικής οντότητας. Στην περίπτωση των εταιρειών, και ιδίως των ΜΜΕ, οι οποίες δεν μπορούν να διατηρούν υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου ή στις οποίες η υπηρεσία αυτή δεν διαθέτει επαρκή μέσα (πρόσβαση σε ειδικούς των τεχνολογιών της πληροφορίας ή της διαχείρισης διαθέσιμων, για παράδειγμα), η συμμετοχή του ορκωτού ελεγκτή στον εσωτερικό έλεγχο μπορεί να ενισχύσει το σύστημα διαχειριστικού ελέγχου.

Ωστόσο, απειλές αυτοαναθέωσης μπορούν να προκύψουν εάν, για παράδειγμα, δεν υπάρχει σαφής διαχωρισμός μεταξύ της διαχείρισης και εποπτείας του εσωτερικού ελέγχου και των εργασιών εσωτερικού ελέγχου αυτών καθαυτών, ή εάν η εκ μέρους του ορκωτού ελεγκτή αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου του ελεγχόμενου πελάτη καθορίζει επίσης τη φύση και την έκταση των μεταγενέστερων διαδικασιών νόμιμου ελέγχου. Για να αποφευχθούν αυτές οι απειλές, ο ορκωτός ελεγκτής, η ελεγκτική εταιρεία ή το μέλος του δικτύου πρέπει να είναι σε θέση να καταδείξουν ότι δεν συμμετέχουν στη διαχείριση και την εποπτεία του εσωτερικού ελέγχου. Επιπρόσθετα, υπό την ιδιότητά του ως ορκωτού ελεγκτή των οικονομικών καταστάσεων του πελάτη, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να είναι σε θέση να καταδείξει ότι έχει λάβει κατάλληλα μέτρα για την αναθεώρηση των αποτελεσμάτων του εσωτερικού ελέγχου και ότι δεν στηρίχθηκε αβίασμα στα αποτελέσματα αυτά προκειμένου να προσδιορίσει τη φύση, το χρονοδιάγραμμα ή την έκταση των εργασιών νόμιμου ελέγχου που θα πραγματοποιήσει. Για να εξασφαλιστεί ότι οι εργασίες νόμιμου ελέγχου της ελεγκτικής εταιρείας είναι σύμφωνες με τα ισχύοντα ελεγκτικά πρότυπα και ότι η ανεξαρτησία του νόμιμου ελέγχου δεν τίθεται σε κίνδυνο, τα θέματα αυτά πρέπει να εξετάζονται από εταίρο ελεγκτή που δεν συμμετείχε ούτε στο νόμιμο έλεγχο ούτε στις αποστολές εσωτερικού ελέγχου που μπορούν να επηρεάσουν τις οικονομικές καταστάσεις.

Σε εταιρείες στις οποίες η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου υποβάλει έκθεση στο όργανο διακυβέρνησης και όχι στη διοίκηση της εταιρείας, ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου είναι συμπληρωματικός σε σχέση με εκείνον του νόμιμου ελέγχου. Μπορεί επομένως να θεωρηθεί ως χωριστό στοιχείο του πλαισίου εταιρικής διακυβέρνησης. Εάν του ζητείται να εκτελέσει εργασίες εσωτερικού ελέγχου υπό τις συνθήκες αυτές, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να είναι σε θέση να αποδείξει ότι έχει αξιολογήσει επαρκώς τις ενδεχόμενες απειλές για την ανεξαρτησία του και έχει λάβει τα αναγκαία μέτρα διασφάλισης.

7.2.5. Ενέργειες για λογαριασμό του ελεγχόμενου πελάτη κατά την επίλυση διαφορών

Απειλές παρέμβασης και αυτοαναθέωσης

Σε ορισμένες περιπτώσεις, ο ορκωτός ελεγκτής, η ελεγκτική εταιρεία, μια οντότητα του δικτύου ή ένας εταίρος, διευθυντής ή υπάλληλός τους παρέχουν στον ελεγχόμενο πελάτη συνδρομή κατά την επίλυση διαφοράς ή ενώπιον δικαστηρίου.

Ένας ορκωτός ελεγκτής που ενεργεί για λογαριασμό του ελεγχόμενου πελάτη κατά την επίλυση διαφοράς ή ενώπιον δικαστηρίου θεωρείται γενικά ότι ασκεί παρέμβαση που δεν συμβιβάζεται με την υποχρέωση του ορκωτού ελεγκτή να διατυπώσει αντικειμενική γνώμη για τις οικονομικές καταστάσεις. Αυτή η απειλή που σχετίζεται με την άσκηση παρέμβασης συνοδεύεται από κίνδυνο αυτοαναθέωσης όταν η συνδρομή για την επίλυση της διαφοράς απαιτεί επίσης από τον ορκωτό ελεγκτή να εκτιμήσει τις πιθανότητες επιτυχίας του πελάτη στην αγωγή που έχει ασκήσει εάν αυτό ενδέχεται να επηρεάσει τα ποσά που εγγράφονται στις οικονομικές καταστάσεις. Ένας ορκωτός ελεγκτής που παρεμβαίνει στην επίλυση διαφοράς πρέπει επομένως να εκτιμήσει τη σημασία των απειλών παρέμβασης και αυτοαναθέωσης.

Ο κίνδυνος παρέμβασης αυξάνεται όταν ο ορκωτός ελεγκτής, η ελεγκτική εταιρεία ή η επιχείρηση του δικτύου αναλαμβάνει ενεργό ρόλο για λογαριασμό του ελεγχόμενου πελάτη κατά την επίλυση διαφοράς ή ενώπιον δικαστηρίου. Η απειλή είναι λιγότερο σημαντική εάν ο ορκωτός ελεγκτής καλείται απλώς να καταθέσει ως μάρτυρας ενώπιον δικαστηρίου σε υπόθεση που αφορά τον πελάτη.

Ακόμα και όταν ο ρόλος του για λογαριασμό του πελάτη είναι σχετικά ενεργός, υπάρχουν άλλες ειδικές καταστάσεις στις οποίες μπορεί γενικά να θεωρηθεί ότι δεν απειλείται η ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή. Αυτό συμβαίνει για παράδειγμα όταν ο ορκωτός ελεγκτής εκπροσωπεί τον ελεγχόμενο πελάτη ενώπιον δικαστηρίου ή, σε περίπτωση φορολογικής διαφοράς, ενώπιον της φορολογικής αρχής, ή όταν του παρέχει συμβουλές και συνηγορεί υπέρ συγκεκριμένου λογιστικού χειρισμού σε μια περίπτωση στην οποία εθνική δημόσια αρχή, ρυθμιστική αρχή στον τομέα των κινητών αξιών ή ανακριτική επιτροπή ή οποιοδήποτε παρόμοιο ευρωπαϊκό ή διεθνές όργανο διεξάγει έρευνα για τις οικονομικές καταστάσεις του ελεγχόμενου πελάτη. Ωστόσο, όποιες και εάν είναι οι περιστάσεις, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να αναλύει τη συγκεκριμένη κατάσταση και το βαθμό συμμετοχής του προκειμένου να εκτιμήσει προσεκτικά εάν υπάρχει ουσιαστικός κίνδυνος για την ανεξαρτησία του.

Ουσιαστικός χαρακτήρας και υποκειμενική κρίση

Η παροχή νομικών υπηρεσιών σε ελεγχόμενο πελάτη για την επίλυση διαφοράς ή σε μια δίκη δεν δημιουργεί συνήθως σημαντική απειλή για την ανεξαρτησία εάν οι υπηρεσίες αυτές αφορούν θέματα τα οποία δεν θεωρούνται από έναν λογικό και ενημερωμένο τρίτο ότι μπορούν να επηρεάσουν με ουσιαστικό τρόπο τις οικονομικές καταστάσεις.

Η παρέμβαση υπέρ του ελεγχόμενου πελάτη έχει υποκειμενικό χαρακτήρα, αλλά ο βαθμός υποκειμενικότητας ποικίλλει ανάλογα με τη φύση της νομικής διαδικασίας. Κατά τη διάρκεια ενός ελέγχου, ο ορκωτός ελεγκτής μπορεί συνήθως να επιλέξει να εκτιμήσει ο ίδιος την έκβαση της διαδικασίας, ή να βασιστεί στην επιβεβαίωση ανεξάρτητου δικηγόρου που έχει προσλάβει ο πελάτης. Και στις δύο περιπτώσεις, ο βαθμός υποκειμενικότητας εξαρτάται από παράγοντες όπως η ικανότητα του δικηγόρου, η συμμόρφωση με τους κανόνες δεοντολογίας του δικηγορικού επαγγέλματος και τα αποδεικτικά στοιχεία, και όχι από το εάν ο δικηγόρος είναι ή όχι υπάλληλος του ελεγχόμενου πελάτη ή ανεξάρτητης δικηγορικής εταιρείας.

Όσον αφορά τις περιπτώσεις στις οποίες η έκβαση της νομικής διαδικασίας μπορεί εύλογα να προβλεφθεί βάσει των αποδεικτικών στοιχείων, η εκτίμηση των ποσών του αντικειμένου της διαδικασίας από την ελεγκτική εταιρεία δεν διαφέρει σημαντικά από την εκτίμηση της ανεξάρτητης δικηγορικής εταιρείας (π.χ. διαφορές σχετικές με συμβάσεις εργασίας του προσωπικού ή φορολογικές διαφορές).

Από την άλλη πλευρά, ενδέχεται να υπάρχουν καταστάσεις οι οποίες συνεπάγονται υψηλό βαθμό εγγενούς υποκειμενικότητας ή καθιστούν αδύνατη την αντικειμενική αξιολόγηση των αποδεικτικών στοιχείων λόγω της φύσης της επαγγελματικής σχέσης μεταξύ του ορκωτού ελεγκτή και του ελεγχόμενου πελάτη (π.χ. προσωπική συμμετοχή μελών παλαιάς ή εν ενεργεία διοίκησης, μη διευθυντών συμβούλων ή μετόχων). Στις περιπτώσεις αυτές, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να εξασφαλίσει ότι δεν εμπλέκεται στις ενέργειες που αναλαμβάνει ο ελεγχόμενος πελάτης για την επίλυση της διαφοράς, εκτός από ορισμένες ήσσονος σημασίας περιπτώσεις οι οποίες δεν αναμένεται να επηρεάσουν με ουσιαστικό τρόπο τις οικονομικές καταστάσεις.

Πρόσθετες διασφαλίσεις

Στις περιπτώσεις που δεν καλύπτονται από την παράγραφο 2, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να εξετάζει εάν απομένουν απειλές για την ανεξαρτησία του οι οποίες πρέπει να περιοριστούν με πρόσθετες διασφαλίσεις. Ενδέχεται ιδίως να είναι σκόπιμο να αποφευχθεί η εμπλοκή της ομάδας που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή στη διαδικασία επίλυσης της διαφοράς με την ανάθεση σε διαφορετικές ομάδες των εργασιών νόμιμου ελέγχου και των νομικών υπηρεσιών που σχετίζονται με την επίλυση της διαφοράς.

7.2.6. Πρόσληψη διευθυντικών στελεχών

Ο ορκωτός ελεγκτής από τον οποίο ζητείται να βοηθήσει τον ελεγχόμενο πελάτη κατά την πρόσληψη διευθυντών ή υψηλών στελεχών πρέπει καταρχήν να αξιολογήσει τους κινδύνους για την ανεξαρτησία που μπορούν να προκύψουν, για παράδειγμα, από τη θέση που θα καταλάβει το πρόσωπο που θα προσληφθεί και από τη φύση της ζητούμενης συνδρομής. Η ανάγκη προσεκτικής αξιολόγησης των κινδύνων αυτών είναι ακόμα πιο προφανής όταν είναι πιθανό ότι το προσλαμβανόμενο πρόσωπο μπορεί να διαδραματίσει ουσιαστικό ρόλο στη χρηματοοικονομική διαχείριση του πελάτη και επομένως να έχει τακτικές επαφές με τον ορκωτό ελεγκτή. Ωστόσο, απειλές σχετιζόμενες με το προσωπικό συμφέρον και την οικειότητα μπορούν να προκύψουν και από διορισμούς σε άλλες θέσεις.

Όσον αφορά τη φύση της ζητούμενης συνδρομής, μπορούν να θεωρηθούν αποδεκτές οι ακόλουθες υπηρεσίες: εξέταση των επαγγελματικών προσόντων ορισμένων υποψηφίων και διατύπωση αντικειμενικής γνώμης σχετικά με την καταλληλότητά τους για μια θέση κατάρτιση καταλόγου υποψηφίων που μπορούν να συμμετάσχουν στις συνεντεύξεις, υπό τον όρο ότι αυτό γίνεται με κριτήρια που έχει επιλέξει ο πελάτης και όχι κατά την κρίση του ορκωτού ελεγκτή. Και στις δύο περιπτώσεις, πρέπει να εξασφαλιστεί ιδίως ότι η γνώμη που διατυπώνεται για τους υποψηφίους δεν προκαταλαμβάνει την απόφαση του ελεγχόμενου πελάτη. Εάν ο ορκωτός ελεγκτής συμπεραίνει ότι δεν μπορεί να παράσχει τη ζητούμενη συνδρομή χωρίς να συμμετάσχει άμεσα ή έμμεσα στην απόφαση του ελεγχόμενου πελάτη για το πρόσωπο που θα προσληφθεί, πρέπει να αρνείται να την παράσχει.

8. ΑΜΟΙΒΕΣ ΓΙΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΑΙ ΓΙΑ ΆΛΛΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

8.1. Αμοιβή εξαρτώμενη από τα αποτελέσματα

Συμφωνίες για τον καθορισμό της αμοιβής για ελεγκτικές υπηρεσίες

Οι εργασίες νόμιμου ελέγχου εκτελούνται για λόγους δημοσίου συμφέροντος και συνεπώς δεν μπορούν, εξ ορισμού, να αποτελέσουν αντικείμενο συμφωνιών βάσει των οποίων η αμοιβή του ορκωτού ελεγκτή εξαρτάται είτε από την επίτευξη ποσοτικών στόχων που καθορίζονται από τον ελεγχόμενο πελάτη, είτε από τα αποτελέσματα του ίδιου του νόμιμου ελέγχου. Οι αμοιβές για ελεγκτικές υπηρεσίες που καθορίζονται από δικαστικές ή δημόσιες αρχές δεν αποτελούν εξαρτώμενες αμοιβές.

Συμφωνίες για τον καθορισμό της αμοιβής για μη ελεγκτικές υπηρεσίες

Απειλές για την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή σχετιζόμενες με το προσωπικό συμφέρον, την αυτοαναθεώρηση και την παρέμβαση μπορούν επίσης να προκύψουν όταν η αμοιβή για μια μη ελεγκτική υπηρεσία εξαρτάται από μελλοντικό και μη βέβαιο γεγονός. Αυτό ισχύει για όλες τις υπό αίρεση συμφωνίες μεταξύ του ορκωτού ελεγκτή, της ελεγκτικής εταιρείας ή μιας οντότητας του δικτύου αφενός και, αφετέρου, του ελεγχόμενου πελάτη ή μιας από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις του. Η εξάρτηση από ένα μελλοντικό και μη βέβαιο γεγονός σημαίνει, για παράδειγμα, ότι η αμοιβή εξαρτάται με κάποιο τρόπο από την πρόοδο ή το αποτέλεσμα του σχεδίου ή από την επίτευξη συγκεκριμένου ποσοτικού στόχου από τον ελεγχόμενο πελάτη (ή από συνδεδεμένη εταιρεία του).

Για να αξιολογήσει το βαθμό στον οποίο οι συμφωνίες εξαρτώμενης αμοιβής απειλούν την ανεξαρτησία του, αλλά και εάν υπάρχουν κατάλληλες διασφαλίσεις για την αντιμετώπιση της απειλής αυτής, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει ιδίως να λάβει υπόψη τους ακόλουθους παράγοντες: τη σχέση μεταξύ δραστηριότητας για την οποία καταβάλλεται η εξαρτώμενη αμοιβή και εκτέλεσης τρεχουσών και μελλοντικών ελεγκτικών εργασιών· την ψαλίδα των δυνατών αμοιβών για την ίδια υπηρεσία· και τη βάση που πρέπει να χρησιμοποιηθεί για τον υπολογισμό της αμοιβής.

Κατά την αξιολόγηση αυτή, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να εξετάσει ιδίως εάν το ποσό της εξαρτώμενης αμοιβής συναρτάται άμεσα με την αξία περιουσιακού στοιχείου ή συναλλαγής (π.χ. ποσοστό της τιμής κτήσης) ή με χρηματοοικονομικό όρο (π.χ. αύξηση της χρηματοπιστηριακής κεφαλαιοποίησης) του οποίου η μέτρηση θα μπορούσε στη συνέχεια να αποτελέσει αντικείμενο ανάλυσης στο πλαίσιο του νόμιμου ελέγχου, και να κρίνει εάν αυτό αυξάνει τον κίνδυνο προσωπικού συμφέροντος σε μη αποδεκτά επίπεδα. Ωστόσο, δεν υπάρχει γενικά κίνδυνος για την ανεξαρτησία σε περιπτώσεις στις οποίες δεν υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ της βάσης υπολογισμού της εξαρτώμενης αμοιβής (π.χ. αρχικός μισθός ενός νέου υπαλλήλου κατά την παροχή υπηρεσίας σχετιζόμενης με την πρόσληψη προσωπικού) και μιας σημαντικής πλευράς της ελεγκτικής αποστολής. Εάν υπάρχει όργανο διακυβέρνησης, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να τού γνωστοποιεί τις συμφωνίες εξαρτώμενης αμοιβής σύμφωνα με τις αρχές του τμήματος Α. 4.1.2.

8.2. Σχέση μεταξύ συνολικής αμοιβής και συνολικού εισοδήματος

Είναι σαφές ότι η υπερβολική εξάρτηση από την αμοιβή που καταβάλλει ελεγχόμενος πελάτης ή ομάδα πελατών για ελεγκτικές και άλλες υπηρεσίες δημιουργεί απειλή προσωπικού συμφέροντος για την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή. Ο ορκωτός ελεγκτής ή η ελεγκτική εταιρεία δεν πρέπει μόνο να αποφεύγουν αυτή τη χρηματοοικονομική εξάρτηση, αλλά επίσης να εξετάζουν προσεκτικά εάν η απλή εντύπωση παρόμοιας εξάρτησης μπορεί να δημιουργήσει σοβαρή απειλή για την ανεξαρτησία τους.

Εντύπωση χρηματοοικονομικής εξάρτησης

Ο ορκωτός ελεγκτής, η ελεγκτική εταιρεία ή ένα δίκτυο μπορούν να δημιουργήσουν την εντύπωση ότι εξαρτώνται χρηματοοικονομικά από έναν ελεγχόμενο πελάτη ή από ομάδα πελατών εάν το σύνολο της αμοιβής που εισπράττουν ή αναμένουν να εισπράξουν από αυτόν τον πελάτη ή το σύνολο πελατών για την παροχή ελεγκτικών και άλλων υπηρεσιών υπερβαίνει ένα «κρίσιμο» ποσοστό του συνολικού τους εισοδήματος. Ο τρόπος με τον οποίο αντιλαμβάνεται το κοινό το «κρίσιμο» ποσοστό θα εξαρτάται από διάφορους παράγοντες του ελεγκτικού περιβάλλοντος, όπως το μέγεθος της ελεγκτικής εταιρείας, το κατά πόσο έχει ήδη σημαντική παρουσία ή έχει συσταθεί πρόσφατα, το εάν δραστηριοποιείται σε τοπικό, εθνικό ή διεθνές επίπεδο, και τη γενική κατάσταση των αγορών στις οποίες δραστηριοποιείται.

Οι παράγοντες αυτοί πρέπει να σταθμίζονται προσεκτικά από τον ορκωτό ελεγκτή όταν αυτός αξιολογεί τη σημασία της απειλής προσωπικού συμφέροντος για τη φαινομενική του ανεξαρτησία. Πρέπει ιδίως να αναλύεται το σύνολο των αμοιβών που κατέβαλε για ελεγκτικές και άλλες υπηρεσίες συγκεκριμένος πελάτης ή ομάδα πελατών σε σύγκριση με το συνολικό εισόδημα της ελεγκτικής εταιρείας ή του δικτύου, καθώς και όλα τα σχετικά ποσά τα οποία η ελεγκτική εταιρεία ή το δίκτυο αναμένει να εισπράξει κατά την τρέχουσα διαχειριστική χρήση. Εάν η ανάλυση αυτή καταδεικνύει την ύπαρξη εξάρτησης και την ανάγκη διασφαλίσεων, ένας εταίρος ελεγκτής που δεν συμμετείχε σε καμία ελεγκτική ή άλλη αποστολή για λογαριασμό του πελάτη πρέπει να επανεξετάσει τις σημαντικές ελεγκτικές και μη ελεγκτικές εργασίες που εκτελέστηκαν για τον πελάτη αυτό και να διατυπώσει τις αναγκαίες συστάσεις. Η επανεξέταση πρέπει επίσης να λαμβάνει υπόψη κάθε ελεγκτική και μη ελεγκτική εργασία που αποτελεί αντικείμενο σύμβασης ή πρότασης. Εάν υπάρχουν ακόμα αμφιβολίες ή εάν, λόγω του μικρού μεγέθους της εταιρείας, δεν υπάρχει διαθέσιμος εταίρος για το σκοπό αυτό, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να ζητήσει τη γνώμη του ρυθμιστικού φορέα του κλάδου ή την πραγματοποίηση επανεξέτασης από άλλο ανεξάρτητο ορκωτό ελεγκτή.

Ορισμένες άλλες σχέσεις αμοιβής

Ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει επίσης να εξετάζει εάν υπάρχουν, ή φαίνεται ότι υπάρχουν μεταξύ του και ενός ελεγχόμενου πελάτη ή ομάδας πελατών άλλα ήδη σχέσεων που συνεπάγονται την καταβολή αμοιβής και μπορούν να αποτελέσουν απειλή προσωπικού συμφέροντος. Για παράδειγμα, ένας εταίρος ελεγκτής σε ένα γραφείο ή υποκατάστημα μπορεί να θεωρηθεί ότι εξαρτάται από την αμοιβή που του καταβάλλει ελεγχόμενος πελάτης εάν οι περισσότερες υπηρεσίες του γραφείου παρέχονται σε αυτόν τον ελεγχόμενο πελάτη, ή εάν το ίδιο πρόσωπο έχει την ευθύνη της πώλησης τόσο ελεγκτικών όσο και μη ελεγκτικών υπηρεσιών στον ελεγχόμενο πελάτη. Για να εξουδετερώσει αυτές τις απειλές προσωπικού συμφέροντος, η ελεγκτική εταιρεία μπορεί να επανεξετάσει τις οργανωτικές της διαρθρώσεις και τον επιμερισμό των ευθυνών μεταξύ ορισμένων μελών της ή, κατά περίπτωση, να αναθεωρήσει, από κοινού με το όργανο διακυβέρνησης του ελεγχόμενου πελάτη, τον τρόπο με τον οποίο παρέχονται και τιμολογούνται οι υπηρεσίες.

Η ανεξαρτησία μπορεί ιδίως να τεθεί σε κίνδυνο όταν σημαντικό μέρος της αμοιβής καταβάλλεται για την παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών σε ελεγχόμενο πελάτη ή σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις του. Ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει επομένως να αξιολογήσει τον κίνδυνο αυτό για την ανεξαρτησία του, λαμβάνοντας ιδίως υπόψη τη φύση των παρεχόμενων μη ελεγκτικών υπηρεσιών και την αναλογία τους στο σύνολο της αμοιβής που εισπράττει η ελεγκτική εταιρεία ή το δίκτυο. Εάν η ανάλυση καταδεικνύει την ανάγκη διασφαλίσεων, ιδίως όταν η αμοιβή για μη ελεγκτικές υπηρεσίες υπερβαίνει την αμοιβή για ελεγκτικές υπηρεσίες, ένας εταίρος ελεγκτής που δεν συμμετείχε σε καμία από τις ελεγκτικές και μη ελεγκτικές εργασίες πρέπει να επανεξετάσει τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στον πελάτη και να διατυπώσει τις αναγκαίες συμβουλές.

8.3. Καθυστέρηση στην καταβολή της αμοιβής

Οι απλήρωτες αμοιβές για ελεγκτικές ή άλλες εργασίες μπορούν πράγματι να θεωρηθούν ως ένα δάνειο που χορηγεί ο ορκωτός ελεγκτής στον ελεγχόμενο πελάτη. Δημιουργείται έτσι ένα αμοιβαίο χρηματοοικονομικό συμφέρον που μπορεί να απειλήσει την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή. Στις περιπτώσεις αυτές, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να αξιολογήσει τη σημασία της απειλής και να λαμβάνει κάθε αναγκαίο μέτρο, όπως η γνωστοποίηση σε όλους τους ενδιαφερόμενους τρίτους του ύψους του δυνητικού αμοιβαίου συμφέροντος. Εάν ο ορκωτός ελεγκτής είναι ελεγκτική εταιρεία, η κατάσταση μπορεί να επανεξεταστεί από άλλο εταίρο ελεγκτή που δεν συμμετείχε στην παροχή υπηρεσιών στον ελεγχόμενο πελάτη. Εάν είναι ελεύθερος επαγγελματίας ή μικρή κοινοπραξία στην οποία όλοι οι εταίροι ελεγκτές συμμετείχαν στις εργασίες που εκτελέστηκαν για λογαριασμό του ελεγχόμενου πελάτη, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει είτε να ζητήσει τη γνώμη του ρυθμιστικού φορέα του κλάδου είτε να ζητήσει αναθεώρηση από ανεξάρτητο ορκωτό ελεγκτή.

8.4. Καθορισμός της αμοιβής

Ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να είναι σε θέση να αποδεικνύει ότι η αμοιβή που ζητά για μια αποστολή νόμιμου ελέγχου είναι εύλογη, ιδίως εάν είναι αισθητά χαμηλότερη από εκείνη που εισέπραξε ο προηγούμενος ελεγκτής ή από εκείνες που ζητούνται από άλλες εταιρείες που υπέβαλαν προσφορά για την ίδια αποστολή. Πρέπει επίσης να μπορεί να αποδείξει ότι το ποσό της αμοιβής για μια ελεγκτική αποστολή δεν εξαρτάται από την αναμενόμενη παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών και ότι, κατά τη διαπραγμάτευση της αμοιβής για την τρέχουσα αποστολή, δεν δόθηκαν στον πελάτη παραπλανητικές πληροφορίες για τη βάση τιμολόγησης των μελλοντικών ελεγκτικών και άλλων υπηρεσιών. Ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να εφαρμόζει πολιτικές και διαδικασίες που του επιτρέπουν να αποδεικνύει ότι η αμοιβή του πληροί της απαιτήσεις αυτές. Εάν πρόκειται για το νόμιμο έλεγχο οικονομικών οντοτήτων με χαρακτήρα δημόσιου συμφέροντος, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να προσπαθεί να συζητά με το όργανο διακυβέρνησης τη βάση υπολογισμού της αμοιβής για τις ελεγκτικές υπηρεσίες που θα παράσχει.

9. ΔΙΑΦΟΡΕΣ

Παρόλο που δεν είναι δυνατό να διευκρινιστεί επακριβώς, για όλες τις δυνατές περιπτώσεις, το σημείο από το οποίο ο ορκωτός ελεγκτής δεν πρέπει να συνεχίσει το νόμιμο έλεγχο ενός ελεγχόμενου πελάτη, πρέπει να ληφθούν υπόψη τα ακόλουθα κριτήρια:

- όταν ένας ελεγχόμενος πελάτης υποστηρίζει ότι υπάρχουν ελλείψεις στις εργασίες νόμιμου ελέγχου, και ο ορκωτός ελεγκτής συμπεραίνει ότι είναι πιθανή η άσκηση αγωγής, πρέπει πρώτα να συζητά τη βάση των σχετικών ισχυρισμών με το όργανο διακυβέρνησης του ελεγχόμενου πελάτη ή, εάν δεν υπάρχει παρόμοιο όργανο, με το ρυθμιστικό φορέα του κλάδου. Εάν αυτό επιβεβαιώνει την εντύπωση ότι θα ασκηθεί αγωγή, ο ορκωτός ελεγκτής οφείλει να παραιτηθεί, με την επιφύλαξη των εθνικών νομοθετικών διατάξεων.

- εάν ο ορκωτός ελεγκτής υποστηρίζει ότι διεπράχθη απάτη ή δόλια παραπλάνηση από τους διευθυντές του ελεγχόμενου πελάτη, η σημασία του κινδύνου για την ανεξαρτησία και η απόφαση για το εάν θα παραιτηθεί ή όχι εξαρτώνται επίσης από τις δυνατές διασφαλίσεις όπως η εξέταση όλων των πτυχών των σχετικών θεμάτων με το όργανο διακυβέρνησης του πελάτη, ή εάν δεν υπάρχει παρόμοιο όργανο, με το ρυθμιστικό φορέα του κλάδου. (Ωστόσο, σε ορισμένες χώρες, η εθνική νομοθεσία προστατεύει την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή σε περίπτωση απάτης, υποχρεώνοντάς τον να ενημερώνει την αρμόδια εθνική αρχή για την πιθανολογούμενη απάτη και να συνεχίσει τις ελεγκτικές εργασίες για λογαριασμό της αρχής αυτής, η οποία αντιπροσωπεύει το εθνικό δημόσιο συμφέρον. Σε όλες τις περιπτώσεις, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να ζητά νομικές συμβουλές, λαμβάνοντας δεόντως υπόψη την ευθύνη του για την προστασία του δημόσιου συμφέροντος.)
- οι πραγματικές ή δυνητικές διαφορές που αφορούν μη ελεγκτικές υπηρεσίες χωρίς ουσιαστική σημασία για τον ορκωτό ελεγκτή ή τον ελεγχόμενο πελάτη (για παράδειγμα, συγκρούσεις για θέματα τιμολόγησης υπηρεσιών ή για τα αποτελέσματα συμβουλευτικών υπηρεσιών) δεν θέτουν κανονικά σε κίνδυνο την ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή.

10. ΥΨΗΛΑ ΣΤΕΛΕΧΗ ΠΟΥ ΑΣΚΟΥΝ ΕΠΙ ΜΑΚΡΟΝ ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ ΕΝΟΣ ΠΕΛΑΤΗ

Για να περιοριστεί μια σχετική με την οικειότητα ή την εμπιστοσύνη απειλή για την ανεξαρτησία ενός ορκωτού ελεγκτή που συμμετέχει στον έλεγχο ενός πελάτη με χαρακτηριστικά δημοσίου συμφέροντος, η απαίτηση να αντικαθίσταται ο υπεύθυνος για την ελεγκτική αποστολή εταίρος και οι λοιποί κύριοι εταίροι ελεγκτές εντός εύλογου χρονικού διαστήματος δεν μπορεί να αντικατασταθεί από άλλες διασφαλίσεις.

Ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει επίσης να λάβει υπόψη τον κίνδυνο που δημιουργείται για την ανεξαρτησία του λόγω της παρατεταμένης συμμετοχής άλλων μελών της ομάδας που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή, και ιδίως των υψηλών στελεχών που συμμετέχουν στον έλεγχο οικονομικών οντοτήτων που περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ελεγχόμενου πελάτη, καθώς και λόγω της σύνθεσης της ίδιας της ομάδας. Πρέπει να εφαρμόζει διασφαλίσεις, όπως η εσωτερική εναλλαγή των στελεχών και οι μηχανισμοί του συστήματος ασφάλειας ποιότητας της ελεγκτικής εταιρείας για να καταστήσει δυνατή τη συνέχιση της ελεγκτικής αποστολής χωρίς να τίθεται σε κίνδυνο η ανεξαρτησία του.

Ενδέχεται επίσης να υπάρχουν καταστάσεις στις οποίες, λόγω του μεγέθους της ελεγκτικής εταιρείας, η εσωτερική εναλλαγή των υπεύθυνων εταίρων και των άλλων κύριων εταίρων ελεγκτών δεν είναι δυνατή ή δεν αποτελεί κατάλληλη διασφάλιση. Αυτό μπορεί για παράδειγμα να συμβαίνει όταν η ελεγκτική εταιρεία περιλαμβάνει έναν μόνο επαγγελματία ή εάν οι καθημερινές σχέσεις μεταξύ των εταίρων ελεγκτών είναι πολύ στενές. Στις περιπτώσεις αυτές, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να μεριμνά για τη λήψη πρόσθετων μέτρων διασφάλισης σε εύλογο χρόνο. Οι διασφαλίσεις αυτές πρέπει να περιλαμβάνουν την υποβολή της σχετικής ελεγκτικής αποστολής σε εξωτερικό έλεγχο ποιότητας ή, τουλάχιστον, τη διατύπωση γνώμης του ρυθμιστικού φορέα του κλάδου. Εάν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός κατάλληλης διασφάλισης, ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να εξετάζει εάν είναι σκόπιμο να συνεχίσει την ελεγκτική αποστολή.

Όταν μέλος ομάδας που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή αντικαθίσταται λόγω του μεγάλου χρόνου συμμετοχής σε συγκεκριμένο έλεγχο ή λόγω της σχετικής απειλής οικειότητας ή εμπιστοσύνης, το πρόσωπο αυτό δεν πρέπει να διοριστεί εκ νέου στην ομάδα πριν την πάροδο δύο τουλάχιστον ετών από την ημερομηνία αντικατάστασής του.

Παράρτημα

ΓΛΩΣΣΑΡΙΟ

Αλυσίδα ευθυνών	Όλα τα πρόσωπα τα οποία, σε ένα γραφείο, μια χώρα, ή σε περιφερειακό ή διεθνές επίπεδο, έχουν άμεση εποπτική, διαχειριστική, μισθολογική ή άλλη ευθύνη για τους εταίρους ελεγκτές που συμμετέχουν στην ομάδα ελέγχου ή για τη διενέργεια του νομίμου ελέγχου. Περιλαμβάνει όλους τους εταίρους, διευθυντές και μετόχους που προετοιμάζουν, επανεξετάζουν ή επηρεάζουν άμεσα την αξιολόγηση των επιδόσεων ενός εταίρου ελεγκτή ή της ομάδας ελέγχου, ή καθορίζουν την αμοιβή που αυτοί θα λάβουν για τη συμμετοχή τους στην αποστολή νόμιμου ελέγχου.
Βασική διαχειριστική θέση	Οποιαδήποτε θέση στον ελεγχόμενο πελάτη η οποία συνεπάγεται ευθύνη για βασικές διαχειριστικές αποφάσεις στον ελεγχόμενο πελάτη, όπως η θέση του διευθυνόντος συμβούλου ή του οικονομικού συμβούλου. Η διαχειριστική ευθύνη πρέπει επίσης να επιτρέπει τον επηρεασμό των λογιστικών πολιτικών και της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων του ελεγχόμενου πελάτη. Μια βασική διαχειριστική θέση συνεπάγεται επίσης συμβατικές και πρακτικές ρυθμίσεις που επιτρέπουν ουσιαστικά σε ένα πρόσωπο να ασκεί τη διαχειριστική λειτουργία με διαφορετικό τρόπο, π.χ. με σύμβαση παροχής συμβουλών.
«Γραφείο»	Με τον όρο «γραφείο» νοείται χωριστή, γεωγραφικά ή λειτουργικά, υποομάδα ελεγκτικής εταιρείας ή δικτύου, στο οποίο ασκεί τις δραστηριότητές του ένας κύριος εταίρος ελεγκτής. Ένα από τα βασικά κριτήρια που επιτρέπουν τον εντοπισμό μιας τέτοιας υποομάδας είναι η στενή επαγγελματική σχέση μεταξύ των μελών της (που ειδικεύονται, για παράδειγμα, σε παρεμφερή θέματα ή είδη πελατών). Πρέπει ιδίως να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι οι επαγγελματικές αυτές σχέσεις αναπτύσσονται σε όλο και μεγαλύτερο βαθμό με μορφή «εικονικού» γραφείου λόγω των τεχνικών εξελίξεων και της αυξανόμενης πολυεθνικής διάστασης των δραστηριοτήτων των ελεγχόμενων πελατών. Στην περίπτωση των μικρότερων κοινοπραξιών, το «γραφείο» μπορεί να περιλαμβάνει το σύνολο της ελεγκτικής εταιρείας· στην περίπτωση αυτή, όλοι οι εταίροι και υπάλληλοι υπόκεινται στις εφαρμοστέες απαιτήσεις.
Δίκτυο	Περιλαμβάνει την ελεγκτική εταιρεία που πραγματοποιεί το νόμιμο έλεγχο και τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις της, καθώς και κάθε άλλη οντότητα που ελέγχεται από την ελεγκτική εταιρεία ή συνδέεται με αυτήν λόγω της υπαρέξης κοινού ελέγχου, ιδιοκτησίας ή διαχείρισης, ή με άλλη μορφή σύνδεσης ή συγγένειας, όπως η χρησιμοποίηση κοινής επωνυμίας ή η από κοινού διάθεση σημαντικών επαγγελματικών πόρων.
Ελεγκτική εταιρεία	Οργανωτική οντότητα —συνήθως νομικό πρόσωπο— η οποία διενεργεί το νόμιμο έλεγχο π.χ. ελεύθερος επαγγελματίας, κοινοπραξία ή εταιρεία επαγγελματιών ελεγκτών). Η ελεγκτική εταιρεία και ο ορκωτός ελεγκτής που είναι επιφορτισμένος με τη διενέργεια του νόμιμου ελέγχου μπορούν να είναι ένα και το αυτό πρόσωπο, αλλά όχι κατ' ανάγκη (π.χ. όταν ο νόμιμος έλεγχος ανατίθεται σε μέλος κοινοπραξίας ελεγκτών, η κοινοπραξία αυτή καθαυτή είναι η ελεγκτική εταιρεία).
Ελεγχόμενος πελάτης	Εταιρεία ή επιχείρηση της οποίας οι ετήσιοι λογαριασμοί υπόκεινται σε νόμιμο έλεγχο, ή μητρική επιχείρηση κατά την έννοια του άρθρου 1 της 7ης οδηγίας εταιρικού δικαίου (83/349/ΕΟΚ) της οποίας οι ενοποιημένοι λογαριασμοί υπόκεινται σε νόμιμο έλεγχο.
Εταίρος	Επαγγελματίας σε ελεγκτική εταιρεία ή σε δίκτυο ο οποίος αναλαμβάνει προσωπικά την τελική ευθύνη για τις εργασίες που εκτελούνται κατά τη διάρκεια μιας (ελεγκτικής ή μη) αποστολής είναι γενικά εξουσιοδοτημένος να υπογράψει εξ' ονόματος της ελεγκτικής εταιρείας, και μπορεί επίσης να είναι μέτοχος/ιδιοκτήτης ή διευθυντής της ελεγκτικής εταιρείας.
Εταίρος ελεγκτής	Επαγγελματίας ελεγκτής σε ελεγκτική εταιρεία ή σε δίκτυο, ο οποίος είναι ο ίδιος ένα πρόσωπο που έχει λάβει άδεια κατά την έννοια του άρθρου 2 παράγραφος 1 της 8ης οδηγίας εταιρικού δικαίου (= ορκωτός ελεγκτής) και ο οποίος αναλαμβάνει προσωπικά την τελική ευθύνη για την ελεγκτική εργασία που εκτελείται στο πλαίσιο του νόμιμου ελέγχου έχει γενικά εξουσία να υπογράψει ελεγκτικές εκθέσεις για λογαριασμό της ελεγκτικής εταιρείας που είναι ο ορκωτός ελεγκτής. Μπορεί επίσης να είναι μέτοχος/ιδιοκτήτης ή διευθυντής της ελεγκτικής εταιρείας.

Κύριος εταίρος ελεγκτής	Εταίρος ελεγκτής μέλος της ομάδας που είναι επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή (περιλαμβανόμενου του υπεύθυνου εταίρου), ο οποίος είναι υπεύθυνος σε επίπεδο ομάδας για σημαντικά θέματα όπως οι μεγάλες θυγατρικές ή μονάδες του ελεγχόμενου πελάτη, ή για τους σημαντικότερους παράγοντες κινδύνου που σχετίζονται με το νόμιμο έλεγχο του πελάτη αυτού.
Νόμιμος έλεγχος	<p>Υπηρεσία ελέγχου που παρέχει πρόσωπο που έχει λάβει άδεια κατά την έννοια του άρθρου 2 παράγραφος 1 της 2ης οδηγίας εταιρικού δικαίου (= ορκωτός ελεγκτής) όταν:</p> <p>α) διενεργεί έλεγχο των ετήσιων λογαριασμών εταιρείας ή επιχείρησης και εξακριβώνει τη συνέπεια της ετήσιας έκθεσης με αυτούς τους ετήσιους λογαριασμούς, στο βαθμό που αυτός ο έλεγχος και αυτή η εξακρίβωση απαιτούνται από την κοινοτική νομοθεσία· ή</p> <p>β) διενεργεί έλεγχο των ενοποιημένων λογαριασμών ομάδας επιχειρήσεων και εξακριβώνει τη συνέπεια της ενοποιημένης ετήσιας έκθεσης με αυτούς τους ενοποιημένους λογαριασμούς, στο βαθμό που αυτός ο έλεγχος και αυτή η εξακρίβωση απαιτούνται από την κοινοτική νομοθεσία.</p> <p>Για τους σκοπούς της παρούσας σύστασης, ο όρος «νόμιμος έλεγχος» περιλαμβάνει επίσης την υπηρεσία πιστοποίησης η οποία, δυνάμει της εθνικής νομοθεσίας, παρέχει ο ορκωτός ελεγκτής όταν οι εταιρείες υποχρεούνται να δημοσιεύουν χρηματοοικονομικές πληροφορίες άλλες από εκείνες που αναφέρονται ανωτέρω (π.χ. ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις και εκθέσεις) που ελέγχονται από ορκωτό ελεγκτή ο οποίος πρέπει να διατυπώσει γνώμη για τις πληροφορίες αυτές.</p>
Ομάδα ελέγχου	Σύνολο των επαγγελματιών ελεγκτών οι οποίοι, ανεξάρτητα από τη νομική τους σχέση με τον ορκωτό ελεγκτή ή την ελεγκτική εταιρεία, συμμετέχουν σε συγκεκριμένη αποστολή νόμιμου ελέγχου προκειμένου να εκτελέσουν ελεγκτικές εργασίες, όπως ο εταίρος ελεγκτής(-ές), ο υπεύθυνος ελέγχου και το ελεγκτικό προσωπικό.
Ομάδα επιφορτισμένη με την ελεγκτική αποστολή	Όλα τα πρόσωπα τα οποία, ανεξάρτητα από τη νομική τους σχέση με τον ορκωτό ελεγκτή ή με την ελεγκτική εταιρεία, συμμετέχουν άμεσα στην αποδοχή και την πραγματοποίηση ενός νόμιμου ελέγχου. Περιλαμβάνει την ομάδα ελέγχου, τους εμπειρογνώμονες άλλων κλάδων που συμμετέχουν ως μισθωτοί ή σε υπεργολαβική βάση στην ελεγκτική αποστολή (π.χ. δικηγόροι, αναλογιστές, φοροτεχνικοί, ειδικοί των τεχνολογιών της πληροφορίας, ειδικοί στη διαχείριση διαθεσίμων), και τα πρόσωπα που εξασφαλίζουν τον έλεγχο ποιότητας ή την άμεση εποπτεία της ελεγκτικής αποστολής.
Οντότητες με χαρακτήρα δημοσίου συμφέροντος	Οντότητες που έχουν ιδιαίτερο χαρακτήρα δημοσίου συμφέροντος, στις οποίες έχουν συμφέροντα ένα ευρύ φάσμα προσώπων λόγω του τομέα δραστηριότητας, του μεγέθους, του αριθμού των απασχολούμενων ή του νομικού τους καθεστώτος. Παραδείγματα τέτοιων οντοτήτων είναι τα πιστωτικά ιδρύματα, οι ασφαλιστικές εταιρείες, οι επιχειρήσεις επενδύσεων, οι ΟΣΕΚΑ (!), τα συνταξιοδοτικά ταμεία και οι εισηγμένες εταιρείες.
Όργανο διακυβέρνησης	Όργανο ή ομάδα προσώπων ενταγμένο στη διάρθρωση διακυβέρνησης του ελεγχόμενου πελάτη, το οποίο εποπτεύει τη διαχείριση, ως θεματοφύλακας των επενδύτων και, εφόσον απαιτείται από την εθνική νομοθεσία, των άλλων κατηγοριών προσώπων με συμφέροντα στον ελεγχόμενο πελάτη, όπως οι εργαζόμενοι του, και το οποίο απαρτίζεται από, ή τουλάχιστον περιλαμβάνει, πρόσωπα που δεν είναι μέλη της διοίκησης το όργανο αυτό μπορεί να είναι το εποπτικό συμβούλιο, η ελεγκτική επιτροπή ή μια ομάδα της οποίας τα μέλη είναι μη διευθύνοντα στελέχη ή εξωτερικά μέλη του διοικητικού συμβουλίου.
Ορκωτός ελεγκτής	Πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, που έχει λάβει άδεια κατά την έννοια του άρθρου 2 παράγραφος 1 της 8ης οδηγίας εταιρικού δικαίου (= ορκωτός ελεγκτής), στο οποίο ανατίθεται η πραγματοποίηση συγκεκριμένης αποστολής νόμιμου ελέγχου δυνάμει της εθνικής νομοθεσίας και, κατά συνέπεια, στο όνομα του οποίου υπογράφεται η ελεγκτική έκθεση.
Συνδεδεμένη επιχείρηση	<p>α) ελεγκτικής εταιρείας: επιχείρηση κατά την έννοια του άρθρου 41 παράγραφοι 1, 2 και 3 της 7ης οδηγίας εταιρικού δικαίου (83/349/ΕΟΚ)·</p> <p>β) ελεγχόμενου πελάτη: επιχείρηση κατά την έννοια του άρθρου 41 παράγραφοι 1, 2 και 3 της 7ης οδηγίας εταιρικού δικαίου (83/349/ΕΟΚ) της οποίας οι λογαριασμοί, μαζί με εκείνους του ελεγχόμενου πελάτη, πρέπει να περιληφθούν στους ενοποιημένους λογαριασμούς που καταρτίζονται σύμφωνα με την 7η οδηγία, ή —στις περιπτώσεις στις οποίες η οδηγία αυτή δεν εφαρμόζεται— της οποίας οι λογαριασμοί θα έπρεπε να περιληφθούν στην ενοποίηση εάν εφαρμόζονταν οι διατάξεις της οδηγίας αυτής.</p> <p>Με την επιφύλαξη των σημείων α) και β), ο όρος «συνδεδεμένη επιχείρηση» περιλαμβάνει κάθε επιχείρηση, ανεξάρτητα από τη νομική της μορφή, η οποία συνδέεται με άλλη επιχείρηση με κοινή ιδιοκτησία, διαχείριση ή έλεγχο.</p>

Υπεύθυνος εταίρος	Εταίρος ελεγκτής που έχει την τελική ευθύνη για το νόμιμο έλεγχο δεδομένου ελεγχόμενου πελάτη, συντονίζει τις εργασίες της ομάδας ελέγχου και τους εμπειρογνώμονες σε άλλα θέματα, εξασφαλίζει ότι οι εργασίες υπόκεινται σε έλεγχο ποιότητας και, κατά περίπτωση, συντονίζει όλες τις σχετικές με συγκεκριμένο νόμιμο έλεγχο δραστηριότητες ενός δικτύου, ιδίως εάν πρόκειται για έλεγχο ενοποιημένων λογαριασμών κατά τον οποίο διαφορετικοί εταίροι ελεγκτές έχουν διαφορετικές ευθύνες όσον αφορά τον έλεγχο των οντοτήτων στο πεδίο της ενοποίησης.
Υπηρεσία πιστοποίησης	Σύνταξη από ορκωτό λογιστή, βάσει προκαθορισμένων κριτηρίων, έκθεσης εκτίμησης ή αποτίμησης για ένα θέμα που υπάγεται στην ευθύνη τρίτου και διατύπωση συμπεράσματος που παρέχει στον ελεγχόμενο πελάτη ορισμένο βαθμό ασφάλειας για το εν λόγω θέμα.

(¹) Οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες.