

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 700 (ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ)

**Διαμόρφωση Γνώμης και Έκθεσης επί Οικονομικών
Καταστάσεων**

Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) είναι η εθνική εποπτική Αρχή του ελεγκτικολογιστικού επαγγέλματος.

Οι αρμοδιότητες της απορρέουν από την κείμενη νομοθεσία και έχουν γνώμονα αποκλειστικά το δημόσιο συμφέρον. Η ΕΛΤΕ αποτελεί νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, που απολαύει λειτουργικής ανεξαρτησίας και διοικητικής αυτοτέλειας

Σκοπός της ΕΛΤΕ είναι η ενδυνάμωση της εμπιστοσύνης του επενδυτικού κοινού στην λειτουργία του ελεγκτικού και λογιστικού θεσμού στην Ελλάδα.

© Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, 2003

ΕΛΤΕ, Βουλής 7, 5^{ος} Όροφος, Αθήνα 10562

E: www.elte.org.gr

info@elte.org.gr

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 700

(ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ)

ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΓΝΩΜΗΣ ΚΑΙ ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που τελειώνουν την ή μετά την 15^η
Δεκεμβρίου 2016)

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Παράγραφος

Εισαγωγή

Πεδίο του παρόντος ΔΠΕ..... 1-4

Ημερομηνία έναρξης ισχύος.....5

Στόχοι.....6

Ορισμοί.....7-9

Απαιτήσεις

Διαμόρφωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων..... 10-15

Μορφή γνώμης..... 16-19

Έκθεση του ελεγκτή.....20-52

Συμπληρωματικές πληροφορίες που παρουσιάζονται με τις Οικονομικές

Καταστάσεις..... 53-54

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Ποιοτικές πτυχές των λογιστικών πρακτικών της οντότητας..... A1-A3

Λογιστικές πολιτικές κατάλληλα γνωστοποιημένες στις οικονομικές καταστάσεις..... A4

Παρουσίαση πληροφοριών στις οικονομικές καταστάσεις που είναι σχετικές,

αξιόπιστες, συγκρίσιμες και κατανοητές.....A5

Γνωστοποίηση των επιπτώσεων σημαντικών συναλλαγών και γεγονότων επί των

πληροφοριών που μεταφέρονται στις οικονομικές καταστάσεις.....A6

Αξιολόγηση του εάν οι οικονομικές καταστάσεις επιτυγχάνουν

εύλογη παρουσίαση.....A7-A9

Περιγραφή του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς A10-A15

Μορφή γνώμης A16-A17

Έκθεση του ελεγκτή A18-A77

Συμπληρωματικές πληροφορίες που παρουσιάζονται με τις οικονομικές

Καταστάσεις..... A78-A84

Παράρτημα: Υποδείγματα εκθέσεων ανεξάρτητου ελεγκτή επί οικονομικών καταστάσεων

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 700, «Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί οικονομικών καταστάσεων» πρέπει να μελετάται σε συνδυασμό με το ΔΠΕ 200 «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου».

Εισαγωγή

Πεδίο του παρόντος ΔΠΕ

1. Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να διαμορφώσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων. Ασχολείται επίσης με τη μορφή και το περιεχόμενο της έκθεσης του ελεγκτή που εκδίδεται ως αποτέλεσμα του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων.
2. Το ΔΠΕ 701¹ ασχολείται με την ευθύνη του ελεγκτή να γνωστοποιεί σημαντικότερα θέματα ελέγχου στην έκθεση του ελεγκτή. Τα ΔΠΕ 705² (Αναθεωρημένο) και ΔΠΕ 706³ (Αναθεωρημένο) ασχολούνται με το πώς η μορφή και το περιεχόμενο της έκθεσης του ελεγκτή επηρεάζονται όταν ο ελεγκτής εκφράζει διαφοροποιημένη γνώμη ή περιλαμβάνει παράγραφο Έμφασης Θέματος ή παράγραφο Άλλου Θέματος στην έκθεση του ελεγκτή. Άλλα ΔΠΕ περιέχουν επίσης απαιτήσεις αναφοράς που εφαρμόζονται όταν εκδίδεται η έκθεση του ελεγκτή.
3. Το παρόν ΔΠΕ εφαρμόζεται στον έλεγχο μιας πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού και έχει συνταχθεί στο πλαίσιο αυτό. Το ΔΠΕ 800⁴ (Αναθεωρημένο) ασχολείται με ειδικά ζητήματα όταν οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσιο ειδικού σκοπού. Το ΔΠΕ 805⁵ (Αναθεωρημένο) ασχολείται με ειδικά ζητήματα σχετικά με τον έλεγχο επιμέρους οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου, λογαριασμού ή κονδυλίου μιας οικονομικής κατάστασης. Το παρόν ΔΠΕ εφαρμόζεται επίσης σε ελέγχους όπου τα ΔΠΕ 800 (Αναθεωρημένο) και ΔΠΕ 805 (Αναθεωρημένο) εφαρμόζονται.
4. Οι απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΕ αποσκοπούν στην αντιμετώπιση της κατάλληλης ισορροπίας μεταξύ της ανάγκης για συνοχή και συγκρισιμότητα στην έκθεση του ελεγκτή σε παγκόσμιο επίπεδο και της ανάγκης να αυξηθεί η αξία της έκθεσης του ελεγκτή, καθιστώντας τις πληροφορίες που παρέχονται στην έκθεση του ελεγκτή περισσότερο σχετικές για τους χρήστες. Το παρόν ΔΠΕ προάγει τη συνέπεια στην έκθεση του ελεγκτή, αλλά αναγνωρίζει την ανάγκη για ευελιξία προκειμένου να ικανοποιήσει ιδιαίτερες συνθήκες σε επιμέρους δικαιοδοσίες. Η συνέπεια στην έκθεση του ελεγκτή, όταν ο έλεγχος έχει διενεργηθεί σύμφωνα με τα ΔΠΕ, προάγει την αξιοπιστία στην παγκόσμια αγορά, καθιστώντας ευχερώς διακριτούς τους ελέγχους εικόνους που έχουν διενεργηθεί σύμφωνα με παγκοσμίως αναγνωρισμένα πρότυπα. Βοηθά επίσης στην προαγωγή της κατανόησης του χρήστη και στον εντοπισμό ασυνήθιστων περιστάσεων όταν αυτές προκύπτουν.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

5. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που λήγουν την ή μετά την 15 Δεκεμβρίου, 2016.

Στόχοι

6. Οι στόχοι του ελεγκτή είναι:
 - (1) Να διαμορφώσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων βάσει αξιολόγησης των συμπερασμάτων που εξάγονται από τα ελεγκτικά τεκμήρια που συγκεντρώθηκαν, και
 - (2) Να εκφράσει σαφώς τη γνώμη αυτή μέσω έγγραφης έκθεσης.

¹ ΔΠΕ 701, «Γνωστοποίηση σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή»

² ΔΠΕ 705, «Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή».

³ ΔΠΕ 706, «Παράγραφοι έμφασης θέματος και παράγραφοι άλλων θεμάτων στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή»

⁴ ΔΠΕ 800, «Ειδικά ζητήματα – έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσια ειδικού σκοπού»

⁵ ΔΠΕ 805, «Ειδικά ζητήματα – έλεγχοι επιμέρους οικονομικών καταστάσεων και ειδικών στοιχείων, λογαριασμών ή κονδυλίων οικονομικής κατάστασης»

Ορισμοί

7. Για σκοπούς των ΔΠΕ, οι ακόλουθοι όροι έχουν τη σημασία που αποδίδεται κατωτέρω:

- (1) Οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού – Οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με πλαίσιο γενικού σκοπού.
- (2) Πλαίσιο γενικού σκοπού – Πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς σχεδιασμένο να καλύπτει τις κοινές ανάγκες χρηματοοικονομικών πληροφοριών ενός ευρέως φάσματος χρηστών. Το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να είναι πλαίσιο εύλογης παρουσίασης ή πλαίσιο συμμόρφωσης.

Ο όρος «πλαίσιο εύλογης παρουσίασης» χρησιμοποιείται για αναφορά σε πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που απαιτεί συμμόρφωση με τις απαιτήσεις του πλαισίου και:

- Αναγνωρίζει ρητά ή έμμεσα ότι για να επιτευχθεί η εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να είναι αναγκαίο η διοίκηση να παράσχει γνωστοποιήσεις πέραν εκείνων που ειδικά απαιτούνται από το πλαίσιο, ή
- Αναγνωρίζει ρητά ότι μπορεί να είναι αναγκαίο η διοίκηση να αποκλίνει από μια απαίτηση του πλαισίου για να επιτύχει εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Τέτοιες αποκλίσεις αναμένεται να είναι αναγκαίες μόνο σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις.

Ο όρος «πλαίσιο συμμόρφωσης» χρησιμοποιείται για αναφορά σε πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που απαιτεί συμμόρφωση με τις απαιτήσεις του πλαισίου αλλά δεν περιέχει τις αναγνωρίσεις στο (i) και (ii) ανωτέρω⁶.

- (3) Μη διαφοροποιημένη γνώμη – Η γνώμη που εκφράζεται από τον ελεγκτή όταν ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.⁷

8. Η αναφορά σε «οικονομικές καταστάσεις» στο παρόν ΔΠΕ σημαίνει «μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού».⁸ Οι απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς καθορίζουν τη παρουσίαση, τη δομή και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων, καθώς και το τι συνιστά μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων.

9. Η αναφορά στα «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς» στο παρόν ΔΠΕ σημαίνει τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) που εκδίδονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΣΔΛΠ), και η αναφορά στα «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα» σημαίνει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα (ΔΛΠΔΤ) που εκδίδονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα (ΣΔΛΠΔΤ).

⁶ ΔΠΕ 200 «Γενικοί σκοποί του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου», παράγραφος 13(α)

⁷ Οι παράγραφοι 25-26 ασχολούνται με τις φράσεις που χρησιμοποιούνται για να εκφράσουν αυτή τη γνώμη στην περίπτωση ενός πλαισίου εύλογης παρουσίασης και ενός πλαισίου συμμόρφωσης αντίστοιχα.

⁸ ΔΠΕ 200, «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια του ελέγχου με βάση τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, παράγραφος 13(στ) που καθορίζει το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων.

Απαιτήσεις

Διαμόρφωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων

10. Ο ελεγκτής πρέπει να διαμορφώσει γνώμη για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς⁹, ¹⁰.
11. Προκειμένου να διαμορφώσει αυτή τη γνώμη, ο ελεγκτής πρέπει να συμπεράνει εάν ο ίδιος έχει αποκτήσει εύλογη διασφάλιση για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα, που οφείλεται σε απάτη ή λάθος. Αυτό το συμπέρασμα πρέπει να λαμβάνει υπόψη:
 - (1) Το συμπέρασμα του ελεγκτή, σύμφωνα με το ΔΠΕ 330, για το εάν έχουν αποκτηθεί επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια¹¹.
 - (2) Το συμπέρασμα του ελεγκτή, σύμφωνα με το ΔΠΕ 450, για το εάν τα μη διορθωμένα σφάλματα είναι ουσιώδη, ατομικά ή σωρευτικά¹², και
 - (3) Τις αξιολογήσεις που απαιτούνται από τις παραγράφους 12 – 15.
12. Ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς. Η αξιολόγηση αυτή πρέπει να περιλαμβάνει την εξέταση των ποιοτικών πτυχών των λογιστικών πρακτικών της οντότητας, περιλαμβανομένων των ενδείξεων πιθανής μεροληψίας στις κρίσεις της διοίκησης. (Αναφ. παρ. Α1 – Α3)
13. Ειδικότερα, ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί εάν, λαμβάνοντας υπόψη τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς:
 - (1) Οι οικονομικές καταστάσεις γνωστοποιούν επαρκώς τις σημαντικές λογιστικές πολιτικές που επιλέχθηκαν και εφαρμόστηκαν. Κατά τη διενέργεια αυτής της αξιολόγησης, ο ελεγκτής θα πρέπει να εξετάζει τη σχετικότητα των λογιστικών πολιτικών για την οντότητα και το εάν έχουν καταρτιστεί κατά έναν κατανοητό τρόπο. (Αναφ. παρ. Α4)
 - (2) Οι λογιστικές πολιτικές που επιλέχθηκαν και εφαρμόστηκαν είναι συνεπείς με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και είναι ενδεδειγμένες.
 - (3) Οι λογιστικές εκτιμήσεις που έγιναν από τη διοίκηση είναι εύλογες.
 - (4) Οι πληροφορίες που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις είναι σχετικές, αξιόπιστες, συγκρίσιμες και κατανοητές. Κατά τη διενέργεια αυτής της αξιολόγησης, ο ελεγκτής θα πρέπει να εξετάζει εάν:
 - Όλες οι πληροφορίες που έπρεπε να έχουν περιληφθεί, έχουν περιληφθεί και εάν αυτές οι πληροφορίες έχουν ταξινομηθεί, συγκεντρωθεί ή διαχωριστεί, και χαρακτηριστεί κατάλληλα.

⁹ ΔΠΕ 200, παράγραφος 11.

¹⁰ Οι παράγραφοι 25-26 ασχολούνται με τις φράσεις που χρησιμοποιούνται για να εκφράσουν αυτή τη γνώμη στην περίπτωση ενός πλαισίου εύλογης παρουσίας και ενός πλαισίου συμμόρφωσης αντίστοιχα.

¹¹ ΔΠΕ 330, «Οι αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους», παράγραφος 26.

¹² ΔΠΕ 450, «Αξιολόγηση σφαλμάτων που εντοπίζονται κατά τον έλεγχο», παράγραφος 11.

- Η συνολική παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων έχει υπονομευθεί μέσω της συμπερίληψης πληροφοριών που δεν είναι σχετικές ή δυσχεραίνουν την κατάλληλη κατανόηση γνωστοποιημένων θεμάτων. (Αναφ. παρ. Α5)
- (5) Οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν επαρκείς γνωστοποιήσεις ώστε να καθίστανται ικανοί οι σκοπούμενοι χρήστες να κατανοήσουν την επίπτωση των σημαντικών συναλλαγών και γεγονότων επί των πληροφοριών που μεταφέρονται στις οικονομικές καταστάσεις, και (Αναφ. παρ. Α6)
- (6) Η ορολογία που χρησιμοποιείται στις οικονομικές καταστάσεις, περιλαμβανομένου του τίτλου κάθε οικονομικής κατάστασης, είναι ενδεδειγμένη.
14. Όταν οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσιο εύλογης παρουσίασης, η αξιολόγηση που απαιτείται από τις παραγράφους 12 – 13 πρέπει επίσης να περιλαμβάνει το εάν οι οικονομικές καταστάσεις επιτυγχάνουν εύλογη παρουσίαση. Η αξιολόγηση του ελεγκτή για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις επιτυγχάνουν εύλογη παρουσίαση, πρέπει να περιλαμβάνει εξέταση: (Αναφ. παρ. Α7-Α9)
- (1) Της συνολικής παρουσίασης, της δομής και του περιεχομένου των οικονομικών καταστάσεων, και
- (2) Του εάν οι οικονομικές καταστάσεις, αντιπροσωπεύουν τις υποκείμενες συναλλαγές και τα γεγονότα κατά τρόπο που επιτυγχάνει εύλογη παρουσίαση.
15. Ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί εάν οι οικονομικές καταστάσεις κάνουν επαρκή αναφορά ή περιγραφή του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς. (Αναφ. παρ. Α10 – Α15).

Μορφή γνώμης

16. Ο ελεγκτής πρέπει να εκφράζει μη διαφοροποιημένη γνώμη όταν ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.
17. Εάν ο ελεγκτής:
- (1) συμπεράνει ότι, βάσει των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτήθηκαν, οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο δεν είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα, ή
- (2) δεν δύναται να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για να συμπεράνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα,
- ο ελεγκτής πρέπει να διαφοροποιεί τη γνώμη στην έκθεσή του σύμφωνα με το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο).
18. Εάν οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με τις απαιτήσεις ενός πλαισίου εύλογης παρουσίασης δεν επιτυγχάνουν εύλογη παρουσίαση, ο ελεγκτής πρέπει να συζητήσει το θέμα με τη διοίκηση και, ανάλογα με τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς καθώς και του τρόπου με τον οποίο το θέμα επιλύεται, πρέπει να κρίνει εάν είναι αναγκαία η διαφοροποίηση της γνώμης στην έκθεση του ελεγκτή, σύμφωνα με το ΔΠΕ 705. (Αναθεωρημένο) (Αναφ. παρ. Α16)

19. Όταν οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσιο συμμόρφωσης, δεν απαιτείται από τον ελεγκτή να αξιολογεί εάν οι οικονομικές καταστάσεις επιτυγχάνουν εύλογη παρουσίαση. Ωστόσο εάν, σε εξαιρετικά σπάνιες περιστάσεις, ο ελεγκτής συμπεράνει ότι αυτές οι οικονομικές καταστάσεις είναι παραπλανητικές, πρέπει να συζητήσει το θέμα με τη διοίκηση και, ανάλογα τον τρόπο που αυτό επιλύεται, πρέπει να καθορίζει εάν και πώς πρόκειται να το γνωστοποιήσει στην έκθεσή του. (Αναφ. παρ. Α17)

Έκθεση του ελεγκτή

20. Η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να είναι έγγραφη. (Αναφ. παρ. Α18 – Α19)

Η έκθεση του ελεγκτή για ελέγχους που διενεργούνται σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου.

Τίτλος

21. Η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να έχει τίτλο που δηλώνει σαφώς ότι η έκθεση αυτή είναι έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή. (Αναφ. παρ. Α20)

Αποδέκτης

22. Η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να απευθύνεται εκεί όπου απαιτείται από τις περιστάσεις της ανάθεσης. (Αναφ. παρ. Α21)

Γνώμη Ελεγκτή

23. Το πρώτο τμήμα της έκθεσης του ελεγκτή πρέπει να περιλαμβάνει τη γνώμη του ελεγκτή και θα έχει τον τίτλο «Γνώμη».

24. Το τμήμα της έκθεσης του ελεγκτή με τίτλο «Γνώμη» πρέπει επίσης:

- (1) Να προσδιορίζει την οντότητα της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις έχουν ελεγχθεί.
- (2) Να δηλώνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις έχουν ελεγχθεί.
- (3) Να προσδιορίζει τον τίτλο κάθε κατάστασης που εμπεριέχεται στις οικονομικές καταστάσεις.
- (4) Να αναφέρεται στις σημειώσεις, περιλαμβανομένης σύνοψης των σημαντικών λογιστικών πολιτικών, και
- (5) Να προσδιορίζει την ημερομηνία ή την περίοδο που καλύπτεται από κάθε οικονομική κατάσταση που εμπεριέχεται στις οικονομικές καταστάσεις. (Αναφ. παρ. Α22 – Α23)

25. Όταν εκφράζεται μη διαφοροποιημένη γνώμη επί οικονομικών καταστάσεων που καταρτίστηκαν σύμφωνα με πλαίσιο εύλογης παρουσίασης, η γνώμη του ελεγκτή πρέπει, εκτός εάν απαιτείται διαφορετικά από νόμο ή κανονισμό, να χρησιμοποιεί μια από τις ακόλουθες φράσεις, οι οποίες θεωρούνται ισοδύναμες:

- (1) Κατά τη γνώμη μας, οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη [...] σύμφωνα με [το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς], ή

(2) Κατά τη γνώμη μας, οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις παρέχουν αληθή και εύλογη εικόνα των [...] σύμφωνα με [το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς]. (Αναφ. παρ. Α24 – Α31)

26. Όταν εκφράζεται μη διαφοροποιημένη γνώμη επί οικονομικών καταστάσεων που καταρτίστηκαν σύμφωνα με πλαίσιο συμμόρφωσης, η γνώμη του ελεγκτή πρέπει να είναι ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με [το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς]. (Αναφ. παρ. Α26– Α31)

27. Εάν η αναφορά στο εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς στη γνώμη του ελεγκτή δεν είναι τα ΔΠΧΑ που εκδίδονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ή τα ΔΛΠΔΤ που εκδίδονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα, η γνώμη του ελεγκτή πρέπει να προσδιορίζει τη δικαιοδοσία προέλευσης του πλαισίου.

Βάση για γνώμη

28. Η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να περιλαμβάνει μια ενότητα, που να ακολουθεί αμέσως μετά την ενότητα Γνώμης, με τίτλο «Βάση για γνώμη», το οποίο: (Αναφ. παρ. Α32)

(1) Δηλώνει ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, (Αναφ. παρ. Α33)

(2) Αναφέρεται στο τμήμα της έκθεσης του ελεγκτή που περιγράφει τις ευθύνες του ελεγκτή σύμφωνα με τα ΔΠΕ,

(3) Περιλαμβάνει δήλωση ότι ο ελεγκτής είναι ανεξάρτητος από την οντότητα σύμφωνα με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο, και έχει εκπληρώσει τις άλλες ευθύνες δεοντολογίας του ελεγκτή σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτές. Η δήλωση πρέπει να ταυτοποιεί τη δικαιοδοσία προέλευσης των σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας ή να αναφέρεται στον Κώδικα Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Λογιστές του Συμβουλίου Διεθνών Προτύπων Δεοντολογίας (Κώδικας IESBA), και (Αναφ. Παρ. Α34-Α39)

(4) Δηλώνει εάν ο ελεγκτής πιστεύει ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχει αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα ώστε να παρέχουν βάση για τη γνώμη του ελεγκτή.

Συνέχιση δραστηριότητας

29. Ανάλογα με την περίπτωση, ο ελεγκτής θα αναφέρει σύμφωνα με το ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο)¹³.

Σημαντικότερα θέματα ελέγχου

30. Για τους ελέγχους σε πλήρεις σειρές οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού εισηγμένων οντοτήτων, ο ελεγκτής γνωστοποιεί τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου στην έκθεση του ελεγκτή σύμφωνα με το ΔΠΕ 701.

31. Όταν ο ελεγκτής διαφορετικά υποχρεούται από νόμο ή κανονισμό ή αποφασίζει να γνωστοποιήσει τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου στην έκθεση του ελεγκτή, ο ελεγκτής πρέπει να το πράξει σύμφωνα με το ΔΠΕ 701. (Αναφ. παρ. Α40- Α42).

Άλλες πληροφορίες

¹³ ΔΠΕ 570, «Συνέχιση δραστηριότητας», παράγραφοι 21-23

32. Όπου συντρέχει περίπτωση, ο ελεγκτής πρέπει να κάνει αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 720 (Αναθεωρημένο).

Ευθύνες για τις οικονομικές καταστάσεις

33. Η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να περιλαμβάνει μια ενότητα με τίτλο «Ευθύνες της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις». Η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να χρησιμοποιεί τον όρο που είναι κατάλληλος στο πλαίσιο του νομικού πλαισίου της συγκεκριμένης δικαιοδοσίας και δεν χρειάζεται να αναφερθεί συγκεκριμένα στην «διοίκηση». Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, η κατάλληλη αναφορά δύναται να είναι στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. (Αναφ. παρ. Α44)

34. Αυτό το τμήμα της έκθεσης του ελεγκτή πρέπει να περιγράφει την ευθύνη της διοίκησης για: (Αναφ. παρ. Α45-Α48)

(1) Τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση καθορίζει ότι είναι απαραίτητες ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, που οφείλεται σε απάτη ή λάθος, και

(2) Την αξιολόγηση της ικανότητας της οντότητας να εξακολουθήσει τη δραστηριότητά της¹⁴ και του εάν η χρήση της λογιστικής βάσης της συνεχιζόμενης δραστηριότητας είναι κατάλληλη καθώς και η γνωστοποίηση, εάν ισχύει, των θεμάτων που αφορούν στην ικανότητα της οντότητας να εξακολουθήσει τη δραστηριότητά της. Η εξήγηση της ευθύνης της διοίκησης για την εκτίμηση αυτή πρέπει να περιλαμβάνει μια περιγραφή του πότε η χρήση της λογιστικής βάσης της συνέχισης της δραστηριότητας είναι κατάλληλη. (Αναφ. παρ. Α48)

35. Αυτό το τμήμα της έκθεσης του ελεγκτή πρέπει επίσης να προσδιορίζει τους υπεύθυνους για την επίβλεψη της διαδικασίας σύνταξης χρηματοοικονομικής αναφοράς, όταν οι υπεύθυνοι για τέτοια επίβλεψη είναι διαφορετικοί από αυτούς που πληρούν τις αρμοδιότητες που περιγράφονται στην παράγραφο 34 ανωτέρω. Στην περίπτωση αυτή, ο τίτλος αυτού του τμήματος αναφέρεται επίσης στους «υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση» ή σε παρόμοιο όρο που ενδεικνύεται με βάση το νομικό πλαίσιο στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία. (Αναφ. παρ. Α49)

36. Όταν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με πλαίσιο εύλογης παρουσίασης, η περιγραφή των ευθυνών για τις οικονομικές καταστάσεις στην έκθεση του ελεγκτή πρέπει να αναφέρονται στην «κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση αυτών των οικονομικών καταστάσεων» ή στην «κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων που να δίνουν μια αληθινή και εύλογη εικόνα», όπως αρμόζει στις περιστάσεις.

Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων

37. Η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να περιλαμβάνει ένα τμήμα με επικεφαλίδα «Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων».

38. Το τμήμα αυτό της έκθεσης ελεγκτή πρέπει να: (Αναφ. παρ. Α50)

(1) Δηλώνει ότι οι στόχοι του ελεγκτή είναι να:

(i) Λαμβάνει εύλογη διασφάλιση σχετικά με το εάν οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα λόγω απάτης ή λάθους, και

¹⁴ ΔΠΕ 570, «Συνέχιση δραστηριότητας», παράγραφος 2

- (ii) Εκδίδει έκθεση ελεγκτή που να περιλαμβάνει τη γνώμη του ελεγκτή. (Αναφ. παρ. Α51)
 - (2) Δηλώνει ότι η εύλογη διασφάλιση αποτελεί υψηλό επίπεδο διασφάλισης, αλλά δεν αποτελεί εγγύηση ότι ο έλεγχος που διενεργείται σύμφωνα με τα ΔΠΕ θα εντοπίζει πάντα ένα ουσιώδες σφάλμα, όταν αυτό υπάρχει, και
 - (3) Δηλώνει ότι σφάλματα ενδέχεται να προκύψουν από απάτη ή λάθος, και είτε να:
 - (i) Περιγράφει ότι αυτά θεωρούνται σημαντικά όταν, μεμονωμένα ή στο σύνολό τους, εύλογα θα αναμενόταν να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών, που λαμβάνονται βάσει αυτών των οικονομικών καταστάσεων, ή¹⁵
 - (ii) Παρέχει έναν ορισμό ή σχετική περιγραφή του ουσιώδους μεγέθους σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. (Αναφ. παρ. Α52)
39. Το τμήμα «Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων» της έκθεσης του ελεγκτή πρέπει επιπροσθέτως να: (Αναφ. παρ. Α50)
- (1) Δηλώνει ότι, ως μέρος ενός ελέγχου σύμφωνα με τα ΔΠΕ, ο ελεγκτής ασκεί επαγγελματική κρίση και διατηρεί επαγγελματικό σκεπτικισμό καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου, και να
 - (2) Περιγράφει έναν έλεγχο δηλώνοντας ότι οι ευθύνες του ελεγκτή είναι:
 - (i) Να εντοπίζει και να αξιολογεί τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων, που οφείλονται σε απάτη ή λάθος, να σχεδιάζει και να εκτελεί ελεγκτικές διαδικασίες που ανταποκρίνονται στους κινδύνους αυτούς και να αποκτά ελεγκτικά τεκμήρια που να είναι επαρκή και κατάλληλα να παρέχουν βάση για τη γνώμη του ελεγκτή. Ο κίνδυνος να μην εντοπισθεί ένα ουσιώδες σφάλμα που οφείλεται σε απάτη είναι υψηλότερος από εκείνον που οφείλεται σε σφάλμα, καθώς η απάτη μπορεί να συνεπάγεται συμπαιγνία, πλαστογραφία, εκ προθέσεως παραλείψεις, παραποιήσεις ή παρακίναση των εσωτερικών δικλίδων.
 - (ii) Να αποκτήσει κατανόηση των εσωτερικών δικλίδων που έχουν σχέση με τον έλεγχο, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας. Σε περιστάσεις όπου ο ελεγκτής έχει επίσης την ευθύνη για την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων, σε συνδυασμό με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής πρέπει να παραλείψει τη φράση ότι η κατανόηση του ελεγκτή επί των εσωτερικών δικλίδων από τον ελεγκτή δεν είναι για σκοπό έκφρασης γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας.
 - (iii) Να αξιολογεί την καταλληλότητα των λογιστικών αρχών και μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και το εύλογο των λογιστικών εκτιμήσεων και των σχετικών γνωστοποιήσεων που πραγματοποιήθηκαν από τη διοίκηση.

¹⁵ ΔΠΕ 320, «Ουσιώδες μέγεθος στο σχεδιασμό και στην εκτέλεση ενός ελέγχου», παράγραφος 2

- (iv) Να συμπεραίνει για την καταλληλότητα της χρήσης της λογιστικής βάσης της συνεχιζόμενης δραστηριότητας από τη διοίκηση και, με βάση τα αποκτηθέντα ελεγκτικά τεκμήρια, για το εάν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες, που ενδέχεται να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να εξακολουθήσει τη δραστηριότητάς της. Εάν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα, τότε είναι υποχρεωμένος να επιστήσει την προσοχή στην έκθεσή του στις σχετικές γνωστοποιήσεις των οικονομικών καταστάσεων ή, εάν αυτές οι γνωστοποιήσεις είναι ανεπαρκείς, να διαφοροποιήσει τη γνώμη του. Τα συμπεράσματα του ελεγκτή βασίζονται σε ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν έως την ημερομηνία της έκθεσής του. Ωστόσο, μελλοντικά γεγονότα ή συνθήκες ενδέχεται να προκαλέσουν την παύση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας της οντότητας.
- (v) Όταν οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσιο εύλογης παρουσίασης, να αξιολογήσει την συνολική παρουσίαση, της δομής και του περιεχομένου των οικονομικών καταστάσεων, συμπεριλαμβανομένων των γνωστοποιήσεων, καθώς και το κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις αντιπροσωπεύουν τις υποκείμενες συναλλαγές και τα γεγονότα με τρόπο που να επιτυγχάνεται η εύλογη παρουσίαση.
- (3) Όταν εφαρμόζεται το ΔΠΕ 600¹⁶, να γίνεται περαιτέρω περιγραφή των ευθυνών του ελεγκτή σε ανάθεση ελέγχου ομίλου, δηλώνοντας ότι:
- (i) Ευθύνη του ελεγκτή είναι να συγκεντρώσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες των οντοτήτων ή των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων εντός του ομίλου για να εκφράσει γνώμη επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων
- (ii) Ο ελεγκτής είναι υπεύθυνος για την καθοδήγηση, την επίβλεψη και την εκτέλεση του ελέγχου του ομίλου, και
- (iii) Ο ελεγκτής παραμένει αποκλειστικά υπεύθυνος για τη γνώμη του ελεγκτή.
40. Το τμήμα «Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων» της έκθεσης του ελεγκτή πρέπει επιπλέον να: (Αναφ. παρ Α50)
- (1) Δηλώνει ότι ο ελεγκτής γνωστοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, μεταξύ άλλων θεμάτων, το σχεδιασμό της έκτασης, και του χρονοδιαγράμματος του ελέγχου, και σημαντικά ευρήματα του ελέγχου, συμπεριλαμβανομένων τυχόν σημαντικών ελλείψεων στις εσωτερικές δικλίδες τις οποίες ο ελεγκτής εντοπίζει κατά τη διάρκεια του ελέγχου,
- (2) Για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων εισηγμένων οντοτήτων, να δηλώνει ότι ο ελεγκτής παρέχει στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση δήλωση ότι έχει συμμορφωθεί με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας αναφορικά με την ανεξαρτησία και να τους γνωστοποιεί όλες τις σχέσεις και άλλα θέματα που μπορεί εύλογα να θεωρηθεί ότι θίγουν την ανεξαρτησία του ελεγκτή, και κατά περίπτωση, τα σχετικά μέτρα προστασίας, και

¹⁶ ΔΠΕ 600, «Ειδικά ζητήματα – έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων ομίλου (περιλαμβανόμενης της εργασίας ελεγκτών συστατικού)»

- (3) Για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων εισηγμένων οντοτήτων και άλλων οντοτήτων για τους οποίους σημαντικότερα θέματα ελέγχου γνωστοποιούνται σύμφωνα με το ΔΠΕ 701, να δηλώνει ότι από τα θέματα που γνωστοποιήθηκαν στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, ο ελεγκτής ορίζει τα θέματα εκείνα που ήταν ύψιστης σημασίας για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου και ως εκ τούτου αποτελούν τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου. Ο ελεγκτής περιγράφει τα θέματα αυτά στην έκθεση του ελεγκτή, εκτός εάν νόμος ή κανονισμός απαγορεύει τη δημοσιοποίηση των θεμάτων αυτών ή εάν, σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, ο ελεγκτής κρίνει ότι ένα θέμα δεν πρέπει να γνωστοποιηθεί στην έκθεσή του, διότι οι αρνητικές συνέπειες μιας τέτοιας ενέργειας εύλογα θα αναμενόταν να υπερκαλύπτουν τα οφέλη του δημόσιου συμφέροντος αυτής της γνωστοποίησης. (Αναφ. παρ. Α53)

Θέση της περιγραφής των ευθυνών του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων

41. Η περιγραφή των ευθυνών του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων που απαιτείται από τις παραγράφους 39-40 πρέπει να περιλαμβάνεται: (Αναφ. παρ. Α54)
- (1) Εντός του σώματος της έκθεσης του ελεγκτή,
- (2) Εντός παραρτήματος στην έκθεση του ελεγκτή, περίπτωση κατά την οποία η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να περιλαμβάνει αναφορά για την θέση του παραρτήματος, ή (Αναφ. παρ. Α54-Α55)
- (3) Με ειδική αναφορά εντός της έκθεσης του ελεγκτή για τη θέση μιας τέτοιας περιγραφής στο δικτυακό τόπο αρμόδιας αρχής, όπου νόμος, κανονισμός ή εθνικά πρότυπα ελέγχου επιτρέπουν ρητά ο ελεγκτής να το πράξει. (Αναφ. παρ. Α54, Α56-Α57)
42. Όταν ο ελεγκτής αναφέρεται σε περιγραφή των ευθυνών του ελεγκτή στο δικτυακό τόπο της αρμόδιας αρχής, ο ελεγκτής πρέπει να διαπιστώσει ότι η εν λόγω περιγραφή αφορά, και δεν είναι ασυνεπής με, τις απαιτήσεις των παραγράφων 39-40 του παρόντος ΔΠΕ. (Αναφ. παρ. Α56)

Άλλες ευθύνες αναφοράς

43. Εάν ο ελεγκτής, στην έκθεσή του επί των οικονομικών καταστάσεων, υποχρεούται να αναφερθεί σε άλλα θέματα, πέραν των ευθυνών του σύμφωνα με τα ΔΠΕ, αυτά τα θέματα πρέπει να αναφέρονται σε ξεχωριστό τμήμα της έκθεσης του ελεγκτή, με επικεφαλίδα «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων» ή ανάλογα με το περιεχόμενο του τμήματος, εκτός εάν αυτές οι άλλες ευθύνες αναφοράς αφορούν στα ίδια θέματα όπως αυτά που παρουσιάζονται σύμφωνα με τις ευθύνες αναφοράς που απαιτούνται από τα ΔΠΕ, στην περίπτωση αυτή οι άλλες ευθύνες αναφοράς μπορούν να παρουσιάζονται στο ίδιο τμήμα όπως τα σχετικά στοιχεία έκθεσης που απαιτούνται από τα ΔΠΕ. (Αναφ. παρ. Α58-Α60)
44. Αν άλλες ευθύνες αναφοράς παρουσιάζονται στο ίδιο τμήμα με τα σχετικά στοιχεία αναφοράς που απαιτούνται από τα ΔΠΕ, η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να διαφοροποιεί σαφώς τις άλλες ευθύνες αναφοράς από την αναφορά που απαιτείται από τα ΔΠΕ. (Αναφ. παρ. Α60)
45. Εάν η έκθεση του ελεγκτή περιέχει ξεχωριστό τμήμα το οποίο αναφέρει άλλες ευθύνες αναφοράς, οι απαιτήσεις των παραγράφων 21-40 του παρόντος ΔΠΕ θα πρέπει να περιλαμβάνονται σε ένα τμήμα με τίτλο «Έκθεση ελέγχου επί των οικονομικών καταστάσεων». Η «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων» θα ακολουθήσει την «Έκθεση ελέγχου επί των οικονομικών καταστάσεων». (Αναφ. παρ. Α60)

Όνομα εταίρου ανάθεσης

46. Το όνομα του εταίρου ανάθεσης θα πρέπει να περιλαμβάνεται στην έκθεση του ελεγκτή για ελέγχους σε πλήρεις σειρές οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού εισηγμένων οντοτήτων, εκτός εάν, σε σπάνιες περιπτώσεις, τέτοια γνωστοποίηση εύλογα αναμένεται να οδηγήσει σε σημαντική απειλή για την προσωπική ασφάλεια. Στις σπάνιες περιπτώσεις που ο ελεγκτής δεν προτίθεται να συμπεριλάβει το όνομα του εταίρου ανάθεσης στην έκθεσή του, ο ελεγκτής πρέπει να συζητήσει την πρόθεση αυτή με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ώστε να τους ενημερώσει για την εκτίμησή του επί της πιθανότητας και σοβαρότητας μιας σημαντικής απειλής για την προσωπική ασφάλεια. (Αναφ. παρ. Α61-Α63)

Υπογραφή του ελεγκτή

47. Η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να υπογράφεται (Αναφ. παρ. Α64-Α65).

Διεύθυνση του ελεγκτή

48. Η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να κατονομάζει τον τόπο εγκατάστασης στη δικαιοδοσία που ο ελεγκτής ασκεί το επάγγελμά του.

Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή

49. Η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να φέρει ημερομηνία όχι νωρίτερα από την ημερομηνία κατά την οποία ο ελεγκτής έχει συγκεντρώσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια στα οποία θα βασίσει τη γνώμη του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων, περιλαμβανομένων τεκμηρίων ότι: (Αναφ. παρ. Α66 – Α69).

- (1) Όλες οι καταστάσεις που αποτελούν τις οικονομικές καταστάσεις, περιλαμβανομένων των σχετικών σημειώσεων, έχουν καταρτιστεί και,
- (2) Εκείνα τα πρόσωπα που έχουν την αναγνωρισμένη εξουσιοδότηση έχουν βεβαιώσει ότι έχουν αναλάβει την ευθύνη για αυτές τις οικονομικές καταστάσεις.

Έκθεση ελεγκτή που προβλέπεται από νόμο ή κανονισμό

50. Εάν απαιτείται από νόμο ή κανονισμό συγκεκριμένης δικαιοδοσίας ο ελεγκτής να χρησιμοποιεί συγκεκριμένη μορφή ή διατύπωση στην έκθεση του ελεγκτή, η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να αναφέρεται στα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου μόνο εάν η έκθεσή του περιλαμβάνει, κατ' ελάχιστο, κάθε ένα από τα ακόλουθα στοιχεία: (Αναφ. παρ. Α70-Α71)

- (1) Τίτλο.
- (2) Αποδέκτη, όπως απαιτείται από τις περιστάσεις της ανάθεσης.
- (3) Ένα τμήμα με επικεφαλίδα «Γνώμη» που περιλαμβάνει έκφραση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων, καθώς και αναφορά στο εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που χρησιμοποιήθηκε για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων (περιλαμβανομένου του προσδιορισμού της δικαιοδοσίας προέλευσης του πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς που δεν είναι τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, ή τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα, βλέπε παράγραφο 27).
- (4) Προσδιορισμό των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας που έχουν ελεγχθεί.

- (5) Δήλωση ότι ο ελεγκτής είναι ανεξάρτητος από την οντότητα σύμφωνα με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο, και έχει εκπληρώσει τις άλλες ευθύνες δεοντολογίας του ελεγκτή, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτές. Η δήλωση πρέπει να προσδιορίζει τη δικαιοδοσία προέλευσης των σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας ή να αναφέρεται στον Κώδικα Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Λογιστές του IESBA.
- (6) Όπου έχει εφαρμογή, ένα τμήμα που αναφέρει, και δεν είναι ασυνεπές με, τις απαιτήσεις αναφοράς της παραγράφου 22 του ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο).
- (7) Όπου έχει εφαρμογή, ένα τμήμα με επικεφαλίδα «Βάση για γνώμη με επιφύλαξη» (ή για αρνητική γνώμη) που αναφέρει, και δεν είναι ασυνεπές με, τις απαιτήσεις υποβολής εκθέσεων της παραγράφου 23 του ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο).
- (8) Όπου έχει εφαρμογή, ένα τμήμα που περιλαμβάνει τις πληροφορίες που απαιτούνται από το ΔΠΕ 701, ή πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τον έλεγχο που προβλέπεται από νόμο ή κανονισμό και το οποίο αναφέρει, και δεν είναι ασυνεπές με τις απαιτήσεις αναφοράς σε αυτό το ΔΠΕ 17 (Αναφ. παρ. Α72 –Α75)
- (9) Όπου έχει εφαρμογή, ένα τμήμα που αναφέρει τις απαιτήσεις αναφοράς της παραγράφου 24 του ΔΠΕ 720 (Αναθεωρημένο).
- (10) Περιγραφή των ευθυνών της διοίκησης για τη κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και την ταυτοποίηση των υπευθύνων για την επίβλεψη της διαδικασίας χρηματοοικονομικής αναφοράς που αναφέρει, και δεν είναι ασυνεπές με, τις απαιτήσεις των παραγράφων 33-36.
- (11) Αναφορά στα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και στο νόμο ή στον κανονισμό, καθώς και περιγραφή της ευθύνης του ελεγκτή για έλεγχο επί των οικονομικών καταστάσεων που αναφέρει, και δεν είναι ασυνεπές με, τις απαιτήσεις των παραγράφων 37-40. (Αναφ. παρ. Α50 – Α53)
- (12) Για τους ελέγχους σε πλήρεις σειρές οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού εισηγμένων οντοτήτων, το όνομα του εταίρου ανάθεσης, εκτός εάν, σε σπάνιες περιπτώσεις, μια τέτοια γνωστοποίηση είναι εύλογα αναμενόμενο να οδηγήσει σε σημαντική απειλή για την προσωπική ασφάλεια.
- (13) Υπογραφή του ελεγκτή
- (14) Διεύθυνση ελεγκτή
- (15) Ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή.

Η έκθεση του ελεγκτή για ελέγχους που διενεργούνται σύμφωνα τόσο με τα πρότυπα ελέγχου συγκεκριμένης δικαιοδοσίας όσο και με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου

51. Ο ελεγκτής μπορεί να απαιτείται να διενεργεί έλεγχο σύμφωνα με τα πρότυπα ελέγχου συγκεκριμένης δικαιοδοσίας (τα «εθνικά πρότυπα ελέγχου»), αλλά μπορεί επιπρόσθετα να έχει συμμορφωθεί και με τα ΔΠΕ κατά τη διενέργεια του ελέγχου. Σε αυτή την περίπτωση, η έκθεση του ελεγκτή μπορεί να αναφέρεται στα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου επιπρόσθετα των

¹⁷ ΔΠΕ 701, παράγραφος 11-16

εθνικών προτύπων ελέγχου, αλλά ο ελεγκτής πρέπει να το κάνει αυτό μόνο εάν: (Αναφ. παρ. Α76 – Α77)

- (1) Δεν υπάρχει σύγκρουση μεταξύ των απαιτήσεων των εθνικών προτύπων ελέγχου και εκείνων των ΔΠΕ που θα οδηγούσαν τον ελεγκτή (i) να διαμορφώσει διαφορετική γνώμη, ή (ii) να μη συμπεριλάβει παράγραφο Έμφασης Θέματος ή παράγραφο Άλλου Θέματος που, στις συγκεκριμένες περιστάσεις, απαιτείται από τα ΔΠΕ, και
- (2) Η έκθεση του ελεγκτή περιλαμβάνει, κατ' ελάχιστο, κάθε ένα από τα στοιχεία που αναφέρονται στην παράγραφο 50(α)-(ιε) όταν ο ελεγκτής χρησιμοποιεί τη μορφή ή το λεκτικό που καθορίζονται από τα εθνικά πρότυπα ελέγχου. Η αναφορά σε νόμο ή κανονισμό στην παράγραφο 50(ια) πρέπει να διαβάζεται ως αναφορά στα εθνικά πρότυπα ελέγχου. Η έκθεση του ελεγκτή πρέπει ως εκ τούτου να προσδιορίζει αυτά τα εθνικά πρότυπα ελέγχου.

52. Όταν η έκθεση του ελεγκτή αναφέρεται τόσο στα εθνικά πρότυπα ελέγχου όσο και στα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να προσδιορίζει τη δικαιοδοσία προέλευσης των εθνικών προτύπων ελέγχου.

Συμπληρωματικές πληροφορίες που παρουσιάζονται με τις οικονομικές καταστάσεις (Αναφ. παρ. Α78 – Α84)

53. Εάν συμπληρωματικές πληροφορίες που δεν απαιτούνται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς παρουσιάζονται μαζί με τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί εάν, κατά την επαγγελματική κρίση του ελεγκτή, οι συμπληρωματικές πληροφορίες αποτελούν παρόλα αυτά αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων, λόγω της φύσης τους ή του τρόπου με τον οποίο παρουσιάζονται. Όταν αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων οι συμπληρωματικές πληροφορίες πρέπει να καλύπτονται από τη γνώμη του ελεγκτή.
54. Εάν υπάρχουν συμπληρωματικές πληροφορίες οι οποίες δεν απαιτούνται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και δεν αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογήσει εάν αυτές οι συμπληρωματικές πληροφορίες παρουσιάζονται κατά τρόπο ώστε να είναι σαφώς διαφοροποιημένες από τις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις. Εάν αυτό δεν συμβαίνει, ο ελεγκτής πρέπει να ζητήσει από τη διοίκηση να αλλάξει τον τρόπο με τον οποίο οι μη ελεγμένες συμπληρωματικές πληροφορίες παρουσιάζονται. Εάν η διοίκηση αρνηθεί να το πράξει, ο ελεγκτής πρέπει να αναφέρει τις μη ελεγμένες συμπληρωματικές πληροφορίες και να εξηγήσει στην έκθεσή του ελεγκτή ότι αυτές οι συμπληρωματικές πληροφορίες δεν έχουν ελεγχθεί.

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Ποιοτικές πτυχές των λογιστικών πρακτικών της οντότητας (Αναφ. παρ. 12)

A1. Η διοίκηση πραγματοποιεί έναν αριθμό κρίσεων για τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις.

A2. Το ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο) περιέχει σχολιασμό των ποιοτικών πτυχών των λογιστικών πρακτικών¹⁸. Κατά την εξέταση των ποιοτικών πτυχών των λογιστικών πρακτικών της οντότητας, μπορεί να περιέλθει στη γνώση του ελεγκτή πιθανή μεροληψία στις κρίσεις της διοίκησης. Ο ελεγκτής μπορεί να συμπεράνει ότι η σωρευτική επίπτωση έλλειψης ουδετερότητας, μαζί με την

¹⁸ ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο), «Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση», Παράρτημα 2.

επίπτωση των μη διορθωμένων σφαλμάτων, κάνουν τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες. Ενδείξεις έλλειψης ουδετερότητας που μπορεί να επηρεάζουν την αξιολόγηση του ελεγκτή για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο είναι ουσιωδώς εσφαλμένες, περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- Την επιλεκτική διόρθωση σφαλμάτων που υπέπεσαν στην αντίληψη της διοίκησης κατά τη διάρκεια του ελέγχου (για παράδειγμα, διόρθωση σφαλμάτων που επηρεάζουν αυξητικά τα αναφερόμενα κέρδη, αλλά όχι διόρθωση σφαλμάτων που επηρεάζουν μειωτικά τα αναφερόμενα κέρδη).
- Πιθανή μεροληψία της διοίκησης κατά τη διενέργεια λογιστικών εκτιμήσεων.

A3. Το ΔΠΕ 540 ασχολείται με την πιθανή μεροληψία της διοίκησης κατά τη διενέργεια λογιστικών εκτιμήσεων¹⁹. Ενδείξεις πιθανής μεροληψίας της διοίκησης δεν συνιστούν σφάλματα για σκοπούς εξαγωγής συμπερασμάτων επί του εύλογου των επιμέρους λογιστικών εκτιμήσεων. Ωστόσο, αυτές μπορεί να επηρεάζουν την αξιολόγηση του ελεγκτή για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη σφάλματα.

Λογιστικές πολιτικές κατάλληλα γνωστοποιημένες στις οικονομικές καταστάσεις (Αναφ. παρ. 13(α))

A4. Κατά την αξιολόγηση του εάν οι οικονομικές καταστάσεις γνωστοποιούν κατάλληλα τις σημαντικές λογιστικές πολιτικές που επιλέγηκαν και εφαρμόστηκαν, η αξιολόγηση του ελεγκτή περιλαμβάνει θέματα όπως:

- Του εάν όλες οι γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με τις σημαντικές λογιστικές πολιτικές που απαιτείται να περιλαμβάνονται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς έχουν περιληφθεί.
- Του εάν οι πληροφορίες σχετικά με τις σημαντικές λογιστικές πολιτικές που έχουν συμπεριληφθεί είναι σχετικές και ως εκ τούτου αντανακλούν πως τα κριτήρια αναγνώρισης, ποσοτικοποίησης και παρουσίασης του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς έχουν εφαρμοστεί στις κατηγορίες συναλλαγών, υπολοίπων λογαριασμών και γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις σε συγκεκριμένες περιπτώσεις των λειτουργιών της οντότητας και του περιβάλλοντος της, και
- Η σαφήνεια με τη οποία οι λογιστικές πολιτικές έχουν παρουσιαστεί.

Παρουσίαση πληροφοριών στις οικονομικές καταστάσεις που είναι σχετικές, αξιόπιστες, συγκρίσιμες και κατανοητές (Αναφ. παρ. 13(δ))

A5. Η αξιολόγηση της κατανόησης των οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει εξέταση τέτοιων θεμάτων για το εάν:

- Οι πληροφορίες των οικονομικών καταστάσεων έχουν παρουσιαστεί με ένα ξεκάθαρο και συνοπτικό τρόπο.

¹⁹ ΔΠΕ 540, «Έλεγχος λογιστικών εκτιμήσεων, περιλαμβανομένων των λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας, και συναφείς γνωστοποιήσεις», παράγραφος 21.

- Η τοποθέτηση σημαντικών γνωστοποιήσεων δίνει κατάλληλη διάκριση σε αυτές (π.χ. όταν υπάρχουν πληροφορίες για την οντότητα που έχουν αξία για τους χρήστες) και κατά πόσον γίνεται ενδεδειγμένη παραπομπή στις γνωστοποιήσεις αυτές με τρόπο που δεν θα δημιουργούσε σημαντικές προκλήσεις για τους χρήστες όσον αφορά τον εντοπισμό των απαραίτητων πληροφοριών.

Γνωστοποίηση των επιπτώσεων σημαντικών συναλλαγών και γεγονότων επί των πληροφοριών που μεταφέρονται στις οικονομικές καταστάσεις (Αναφ. παρ.13(δ))

A6. Είναι σύνηθες για τις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσιο γενικού σκοπού να παρουσιάζουν τη χρηματοοικονομική θέση μιας οντότητας, τη χρηματοοικονομική της επίδοση και τις ταμειακές ροές της. Σε αυτές τις περιστάσεις, με βάση το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, ο ελεγκτής αξιολογεί εάν οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν επαρκείς γνωστοποιήσεις ώστε οι σκοπούμενοι χρήστες να κατανοούν την επίπτωση των σημαντικών συναλλαγών και γεγονότων επί της χρηματοοικονομικής θέσης της οντότητας, της χρηματοοικονομικής της επίδοσης και των ταμειακών ροών της περιλαμβάνοντας εξέταση τέτοιων θεμάτων όπως:

- Το βαθμό στον οποίο οι πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις είναι σχετικές και συγκεκριμένες για τις περιστάσεις της οντότητας, και
- Εάν οι γνωστοποιήσεις είναι επαρκείς για να βοηθήσουν τους χρήστες να κατανοήσουν:
 - Τη φύση και την έκταση των δυνητικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων των οντοτήτων που προκύπτουν από συναλλαγές ή γεγονότα που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης (ή τα κριτήρια για από-αναγνώριση) που καθορίζονται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.
 - Τη φύση και την έκταση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος που προκύπτουν από συναλλαγές και γεγονότα.
 - Τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν και τις παραδοχές και κρίσεις που έγιναν, και τις αλλαγές σε αυτές, που επηρεάζουν ποσά που παρουσιάστηκαν ή διαφορετικά γνωστοποιήθηκαν, περιλαμβανομένης της σχετικής ανάλυσης ευαισθησίας.

Αξιολόγηση του εάν οι οικονομικές καταστάσεις επιτυγχάνουν εύλογη παρουσίαση (Αναφ. παρ. 14)

A7. Ορισμένα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς αναγνωρίζουν ρητά ή σιωπηρά την έννοια της εύλογης παρουσίασης.²⁰ Όπως σημειώθηκε στη παράγραφο 7(β) του παρόντος ΔΠΕ, η εύλογη παρουσίαση ²¹ενός πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς δεν απαιτεί μόνο συμμόρφωση με τις απαιτήσεις του πλαισίου, αλλά αναγνωρίζει επίσης ρητά ή σιωπηρά ότι

²⁰ Για παράδειγμα, τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) επισημαίνουν ότι η εύλογη παρουσίαση απαιτεί την πιστή απεικόνιση των επιδράσεων των συναλλαγών, άλλων γεγονότων και όρων σύμφωνα με τους ορισμούς και τα κριτήρια αναγνώρισης περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων.

²¹ Βλέπε ΔΠΕ 200, παράγραφος 13(α)

μπορεί να είναι απαραίτητο για τη διοίκηση να παρέχει γνωστοποιήσεις πέραν εκείνων που απαιτούνται ειδικά από το πλαίσιο.²²

A8. Η αξιολόγηση του ελεγκτή σχετικά με το εάν οι οικονομικές καταστάσεις επιτυγχάνουν εύλογη παρουσίαση, τόσο όσον αφορά την παρουσίαση όσο και την γνωστοποίηση, είναι θέμα επαγγελματικής κρίσης. Η αξιολόγηση αυτή λαμβάνει υπόψη θέματα όπως τα γεγονότα και τις περιστάσεις της οντότητας, περιλαμβανομένων των αλλαγών αυτών, με βάση την κατανόηση του ελεγκτή για την οντότητα και τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Η αξιολόγηση περιλαμβάνει επίσης την εξέταση, για παράδειγμα, των γνωστοποιήσεων που απαιτούνται για την επίτευξη μιας εύλογης παρουσίασης που προκύπτει από θέματα που θα μπορούσαν να είναι σημαντικά (γενικά, σφάλματα θεωρούνται ουσιώδη, εάν αναμένεται ότι εύλογα θα επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών που λαμβάνονται βάσει των οικονομικών καταστάσεων στο σύνολό τους), όπως η επίδραση των εξελισσόμενων απαιτήσεων χρηματοοικονομικής αναφοράς ή της αλλαγής του οικονομικού περιβάλλοντος.

A9. Η αξιολόγηση σχετικά με το εάν οι οικονομικές καταστάσεις επιτυγχάνουν εύλογη παρουσίαση, μπορεί να περιλαμβάνει, για παράδειγμα, συζητήσεις με τη διοίκηση και τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σχετικά με τις απόψεις τους σχετικά με το γιατί επιλέχθηκε μια συγκεκριμένη παρουσίαση, καθώς και εναλλακτικές λύσεις που ενδεχομένως εξετάστηκαν. Οι συζητήσεις μπορεί να περιλαμβάνουν, για παράδειγμα:

- Το βαθμό στον οποίο τα ποσά στις οικονομικές καταστάσεις συγκεντρώνονται ή αναλύονται και εάν η παρουσίαση των ποσών ή των γνωστοποιήσεων αποκρύπτει χρήσιμες πληροφορίες ή καταλήγει σε παραπλανητικές πληροφορίες.
- Τη συνέπεια με τις κατάλληλες κλαδικές πρακτικές, ή εάν τυχόν αποκλίσεις είναι σχετικές με τις περιστάσεις της οντότητας και επομένως δικαιολογούνται.

Περιγραφή του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς (Αναφ. παρ. 15)

A10. Όπως εξηγήθηκε στο ΔΠΕ 200, η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων από τη διοίκηση και, όπου είναι ενδεδειγμένο, από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση απαιτεί να περιληφθεί επαρκής περιγραφή του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς στις οικονομικές καταστάσεις²³. Η περιγραφή αυτή ενημερώνει τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων για το πλαίσιο επί του οποίου βασίζονται οι οικονομικές καταστάσεις.

A11. Μια περιγραφή ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες σύμφωνα με συγκεκριμένο εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς είναι ενδεδειγμένη μόνο εάν οι οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται με όλες τις απαιτήσεις αυτού του πλαισίου οι οποίες είναι σε ισχύ κατά τη διάρκεια της περιόδου που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις.

A12. Μια περιγραφή του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς που περιλαμβάνει αόριστες ή περιοριστικές εκφράσεις (για παράδειγμα, «οι οικονομικές καταστάσεις έχουν σημαντική συμμόρφωση με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς») δεν αποτελεί επαρκή περιγραφή του πλαισίου αυτού καθώς μπορεί να παραπλανήσει τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

²² Για παράδειγμα, τα ΔΠΧΑ απαιτούν από την οικονομική οντότητα να παρέχει πρόσθετες γνωστοποιήσεις όταν η συμμόρφωση με τις ειδικές απαιτήσεις στα ΔΠΧΑ είναι ανεπαρκής ώστε να επιτρέπει στους χρήστες να κατανοούν τον αντίκτυπο συγκεκριμένων συναλλαγών, άλλων γεγονότων και συνθηκών στην οικονομική θέση και οικονομική απόδοση της ελεγχόμενης οντότητας (Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1, Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, παράγραφος 17(γ)).

²³ ΔΠΕ 200, παράγραφοι A2 – A3.

A13. Σε ορισμένες περιπτώσεις, μπορεί να εμφανίζεται ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες σύμφωνα με δύο πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς (για παράδειγμα το εθνικό πλαίσιο και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς). Αυτό μπορεί να συμβαίνει επειδή η διοίκηση είτε απαιτείται, ή ίδια έχει επιλέξει, να καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα και με τα δύο πλαίσια, περίπτωση κατά την οποία και τα δύο είναι εφαρμοστέα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς. Αυτή η περιγραφή είναι ενδεδειγμένη μόνο εάν οι οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται με καθένα από τα πλαίσια ξεχωριστά. Για να θεωρηθεί ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες σύμφωνα και με τα δύο πλαίσια, χρειάζεται να συμμορφώνονται και με τα δύο πλαίσια ταυτόχρονα και χωρίς οποιαδήποτε ανάγκη για καταστάσεις συμφωνίας. Στην πράξη, η ταυτόχρονη συμμόρφωση είναι απίθανη, εκτός εάν η δικαιοδοσία έχει υιοθετήσει το άλλο πλαίσιο (για παράδειγμα, τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς) ως δικό της εθνικό πλαίσιο, ή έχει εξαλείψει όλα τα εμπόδια συμμόρφωσης με αυτό.

A14. Οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με ένα πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και περιλαμβάνουν σημείωση ή συμπληρωματική κατάσταση συμφωνίας των αποτελεσμάτων με εκείνα που θα παρουσιάζονταν σύμφωνα με άλλο πλαίσιο, δεν καταρτίζονται σύμφωνα με αυτό το άλλο πλαίσιο. Αυτό συμβαίνει επειδή οι οικονομικές καταστάσεις δεν περιλαμβάνουν όλες τις πληροφορίες με τον τρόπο που απαιτείται από αυτό το άλλο πλαίσιο.

A15. Οι οικονομικές καταστάσεις μπορεί, ωστόσο, να είναι καταρτισμένες σύμφωνα με ένα εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και, επιπρόσθετα, να περιγράφουν στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων την έκταση στην οποία οι οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται με άλλο πλαίσιο (για παράδειγμα, οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με το εθνικό πλαίσιο το οποίο επίσης περιγράφει την έκταση στην οποία αυτές συμμορφώνονται με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς). Τέτοια περιγραφή αποτελεί συμπληρωματική χρηματοοικονομική πληροφορία και, όπως σχολιάζεται στην παράγραφο 54, καλύπτεται από τη γνώμη του ελεγκτή εάν δεν μπορεί σαφώς να διαφοροποιηθεί από τις οικονομικές καταστάσεις.

Μορφή γνώμης

A16. Μπορεί να υπάρχουν περιπτώσεις όπου οι οικονομικές καταστάσεις, παρότι καταρτίστηκαν σύμφωνα με τις απαιτήσεις ενός πλαισίου εύλογης παρουσίασης, δεν επιτυγχάνουν την εύλογη παρουσίαση. Στην περίπτωση αυτή, μπορεί να είναι δυνατό για τη διοίκηση να περιλάβει πρόσθετες γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις πέρα από εκείνες που απαιτούνται συγκεκριμένα από το πλαίσιο ή, σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, να αποκλίνει από απαίτηση του πλαισίου έτσι ώστε να επιτύχει εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. (Αναφ. παρ. 18)

A17. Θα είναι εξαιρετικά σπάνιο για τον ελεγκτή να θεωρήσει ότι οι οικονομικές καταστάσεις που είναι καταρτισμένες σύμφωνα με πλαίσιο συμμόρφωσης είναι παραπλανητικές εάν, σύμφωνα με το ΔΠΕ 210, ο ελεγκτής έκρινε ότι το πλαίσιο είναι αποδεκτό²⁴. (Αναφ. παρ.19)

Έκθεση ελεγκτή (Αναφ. παρ. 20)

A18. Η έγγραφη έκθεση περιλαμβάνει εκθέσεις που εκδόθηκαν σε έντυπη μορφή καθώς και εκείνες που χρησιμοποιούν ηλεκτρονικό μέσο.

²⁴ ΔΠΕ 210, «Συμφωνία των όρων ανάθεσης ελέγχου», παράγραφος 6(α)

A19. Το Παράρτημα στο παρόν ΔΠΕ περιλαμβάνει υποδείγματα εκθέσεων ελεγκτών επί οικονομικών καταστάσεων, ενσωματώνοντας τα στοιχεία που αναφέρονται στις παραγράφους 21 – 49. Με εξαίρεση τα τμήματα με επικεφαλίδες «Γνώμη» και «Βάση για γνώμη», το παρόν ΔΠΕ δεν θέτει απαιτήσεις για την ταξινόμηση των στοιχείων της έκθεσης του ελεγκτή. Ωστόσο, το παρόν ΔΠΕ απαιτεί τη χρήση ειδικών επικεφαλίδων, οι οποίες αποσκοπούν στο να καταστήσουν πιο αναγνωρίσιμες τις εκθέσεις ελεγκτών που αναφέρονται σε ελέγχους οι οποίοι έχουν διενεργηθεί σύμφωνα με τα ΔΠΕ, ιδιαίτερα σε περιπτώσεις όπου τα στοιχεία της έκθεσης του ελεγκτή παρουσιάζονται σε σειρά διαφορετική από εκείνη στα υποδείγματα εκθέσεων ελεγκτή που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα του παρόντος ΔΠΕ.

Έκθεση του ελεγκτή για ελέγχους που διενεργούνται σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου

Τίτλος (Αναφ. παρ. 21)

A20. Ο τίτλος που υποδηλώνει ότι η έκθεση είναι η έκθεση ενός ανεξάρτητου ελεγκτή, για παράδειγμα, «Έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή», ξεχωρίζει την έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή από εκθέσεις που εκδίδονται από άλλους.

Παραλήπτης (Αναφ. παρ. 22)

A21. Νόμος, κανονισμός ή οι όροι της ανάθεσης ενδέχεται να καθορίζουν σε ποιον πρόκειται να απευθυνθεί η έκθεση του ελεγκτή στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία. Η έκθεση του ελεγκτή συνήθως απευθύνεται σε εκείνους για τους οποίους η έκθεση συντάσσεται, συχνά είτε προς τους μετόχους είτε προς αυτούς που είναι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση της οντότητας της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται.

Γνώμη του ελεγκτή (Αναφ. παρ. 24-26)

Αναφορά στις οικονομικές καταστάσεις που έχουν ελεγχθεί

A22. Η έκθεση του ελεγκτή δηλώνει, για παράδειγμα, ότι ο ελεγκτής έχει ελέγξει τις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας, οι οποίες αποτελούνται από [αναφέρεται ο τίτλος κάθε οικονομικής κατάστασης που αποτελεί μέρος της πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων που απαιτείται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, και ορίζεται η ημερομηνία ή η περίοδος που καλύπτεται από κάθε οικονομική κατάσταση] και από τις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων, συμπεριλαμβανομένης της σύνοψης των σημαντικών λογιστικών πολιτικών.

A23. Όταν ο ελεγκτής γνωρίζει ότι οι ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις θα περιληφθούν σε έγγραφο που περιέχει άλλες πληροφορίες, όπως ετήσια έκθεση, ο ελεγκτής μπορεί να εξετάσει, εάν το επιτρέπει η μορφή παρουσίασης, τον προσδιορισμό των αριθμών των σελίδων στις οποίες οι ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται. Αυτό βοηθά τους χρήστες να εντοπίζουν τις οικονομικές καταστάσεις με τις οποίες σχετίζεται η έκθεση του ελεγκτή.

«Παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη» ή «παρέχουν αληθή και εύλογη εικόνα»

A24. Οι φράσεις «παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη» ή «παρέχουν αληθή και εύλογη εικόνα» θεωρούνται ως ισοδύναμες. Εάν η φράση «παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη» ή η φράση «παρέχουν αληθή και εύλογη εικόνα» χρησιμοποιείται σε οποιαδήποτε συγκεκριμένη δικαιοδοσία, καθορίζεται από νόμο ή κανονισμό που διέπει τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων στην εν λόγω δικαιοδοσία, ή από τη γενικά αποδεκτή πρακτική στην εν λόγω δικαιοδοσία. Όταν νόμος ή κανονισμός απαιτεί τη χρήση διαφορετικής διατύπωσης, αυτό δεν επηρεάζει την απαίτηση της παραγράφου 14 του παρόντος ΔΠΕ για τον ελεγκτή να αξιολογεί την εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων που είναι καταρτισμένες σύμφωνα με ένα πλαίσιο εύλογης παρουσίασης.

A25. Όταν ο ελεγκτής εκφράζει μια μη διαφοροποιημένη γνώμη, δεν είναι σκόπιμο να χρησιμοποιούνται φράσεις όπως «με την ανωτέρω εξήγηση» ή «με την επιφύλαξη» σε σχέση με τη γνώμη, καθώς αυτές υπονοούν μια υπό όρους γνώμη ή μία αποδυναμωμένη ή διαφοροποιημένη γνώμη.

Περιγραφή των οικονομικών καταστάσεων και των θεμάτων που παρουσιάζουν

A26. Η γνώμη του ελεγκτή καλύπτει την πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων όπως ορίζεται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Για παράδειγμα, στην περίπτωση πολλών πλαισίων γενικού σκοπού, οι οικονομικές καταστάσεις μπορεί να περιλαμβάνουν: κατάσταση οικονομικής θέσης, κατάσταση συνολικών εσόδων, κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων, κατάσταση ταμειακών ροών, καθώς και τις σχετικές σημειώσεις, οι οποίες συνήθως περιλαμβάνουν περιλήψη των σημαντικών λογιστικών αρχών και μεθόδων και λοιπές επεξηγηματικές πληροφορίες. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, πρόσθετες πληροφορίες μπορεί επίσης να θεωρηθούν ως αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων.

A27. Στην περίπτωση που οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσιο εύλογης παρουσίασης, η γνώμη του ελεγκτή δηλώνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, ή παρέχουν αληθή και εύλογη εικόνα επί των θεμάτων που οι οικονομικές καταστάσεις έχουν σχεδιαστεί να παρουσιάσουν. Για παράδειγμα, στην περίπτωση των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίστηκαν σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, τα θέματα αυτά είναι η οικονομική θέση της οντότητας κατά την λήξη της περιόδου, η χρηματοοικονομική επίδοση και οι ταμειακές ροές της οντότητας για την περίοδο που έληξε την ημερομηνία αυτή. Συνεπώς, το [...] στην παράγραφο 25 και οπουδήποτε αλλού στο παρόν ΔΠΕ πρόκειται να αντικατασταθεί από τις λέξεις με πλάγιους χαρακτήρες στο προηγούμενο εδάφιο, όταν το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς είναι τα ΔΠΧΑ ή, στην περίπτωση άλλων εφαρμοστέων πλαισίων χρηματοοικονομικής αναφοράς, να αντικατασταθεί με τις λέξεις που περιγράφουν τα θέματα τα οποία οι οικονομικές καταστάσεις έχουν σχεδιαστεί να παρουσιάσουν.

Περιγραφή του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς και πώς αυτό μπορεί να επηρεάσει τη γνώμη του ελεγκτή

A28. Ο προσδιορισμός του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς στη γνώμη του ελεγκτή έχει σκοπό να ενημερώσει τους χρήστες της έκθεσης του ελεγκτή για το πλαίσιο στο οποίο εκφράζεται η γνώμη του ελεγκτή. Δεν έχει σκοπό να περιορίσει την αξιολόγηση που απαιτείται στην παράγραφο 14. Το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς προσδιορίζεται με φράσεις όπως:

«... σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς», ή

«... σύμφωνα με τις γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές στη Δικαιοδοσία Χ...»

A29. Όταν το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς περιλαμβάνει πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς καθώς και νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις, το πλαίσιο προσδιορίζεται με φράσεις όπως «... σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και τις απαιτήσεις του νόμου περί εταιρειών της Δικαιοδοσίας Χ». Το ΔΠΕ 210 ασχολείται με τις περιστάσεις όπου υπάρχουν συγκρούσεις μεταξύ των προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς και των νομοθετικών ή κανονιστικών απαιτήσεων²⁵.

A30. Όπως αναφέρεται στην παράγραφο A8, οι οικονομικές καταστάσεις ενδέχεται να καταρτίζονται σύμφωνα με δύο πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς, τα οποία είναι, ως εκ τούτου, αμφότερα εφαρμοστέα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς. Κατά συνέπεια, κάθε πλαίσιο εξετάζεται ξεχωριστά κατά την διαμόρφωση της γνώμης του ελεγκτή επί των

²⁵ ΔΠΕ 210, παράγραφος 18

οικονομικών καταστάσεων, και η γνώμη του ελεγκτή, σύμφωνα με τις παραγράφους 25-27 αναφέρεται και στα δύο πλαίσια ως εξής:

- (α) Εάν οι οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται με κάθε ένα από τα πλαίσια ξεχωριστά, εκφράζονται δύο γνώμες: δηλαδή, γνώμη ότι οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με ένα από τα εφαρμοστέα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς (π.χ., το εθνικό πλαίσιο) και γνώμη ότι οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίστηκαν σύμφωνα με το άλλο εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς (π.χ., ΔΠΧΑ). Οι γνώμες αυτές μπορούν να εκφράζονται ξεχωριστά ή σε μία μόνο φράση (π.χ., οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη [...], σύμφωνα με τις γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές στη δικαιοδοσία X και με τα ΔΠΧΑ).
- (β) Εάν οι οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται με ένα από τα πλαίσια, αλλά δεν συμμορφώνονται με το άλλο πλαίσιο, μπορεί να διατυπωθεί μη διαφοροποιημένη γνώμη ότι οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίστηκαν σύμφωνα με τον ένα πλαίσιο (π.χ., το εθνικό πλαίσιο), αλλά να διατυπωθεί διαφοροποιημένη γνώμη αναφορικά με το άλλο πλαίσιο (π.χ., ΔΠΧΑ), σύμφωνα με το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο).

A31. Όπως αναφέρεται στην παράγραφο A13, οι οικονομικές καταστάσεις μπορεί να παρουσιάζουν συμμόρφωση με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και, επιπλέον, να γνωστοποιούν την έκταση της συμμόρφωσης με άλλο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Αυτές οι συμπληρωματικές πληροφορίες καλύπτονται από τη γνώμη του ελεγκτή, αν δεν είναι σαφής η διαφοροποίησή τους από τις οικονομικές καταστάσεις (βλέπε παραγράφους 53-54 και το σχετικό υλικό εφαρμογής των παραγράφων A78-A86). Αναλόγως,

- (α) Εάν η γνωστοποίηση ως προς τη συμμόρφωση με το άλλο πλαίσιο είναι παραπλανητική, εκφράζεται διαφοροποιημένη γνώμη σύμφωνα με το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο).
- (β) Εάν η γνωστοποίηση δεν είναι παραπλανητική, αλλά ο ελεγκτής κρίνει ότι είναι τέτοιας σημασίας που είναι θεμελιώδης για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων από τους χρήστες τους, προστίθεται μια παράγραφος Έμφασης Θέματος σύμφωνα με το ΔΠΕ 706 (Αναθεωρημένο), η οποία εφιστά την προσοχή στην γνωστοποίηση.

Βάση για γνώμη (Αναφ. παρ. 28)

A32. Το τμήμα «Βάση για γνώμη» παρέχει σημαντικό πλαίσιο για τη γνώμη του ελεγκτή. Συνεπώς, το παρόν ΔΠΕ απαιτεί το τμήμα «Βάση για γνώμη» να ακολουθεί αμέσως μετά το τμήμα «Γνώμη» στην έκθεση του ελεγκτή.

A33. Η αναφορά στα πρότυπα που χρησιμοποιήθηκαν ενημερώνει τους χρήστες της έκθεσης του ελεγκτή ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τα πρότυπα που έχουν θεσπιστεί.

Σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας (Αναφ. παρ. 28(γ))

A34. Η αναγνώριση της δικαιοδοσίας προέλευσης των σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας αυξάνει τη διαφάνεια περί αυτών των απαιτήσεων σχετικά με την συγκεκριμένη ανάθεση ελέγχου. Το ΔΠΕ 200 εξηγεί ότι οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας συνήθως αποτελούνται από τα Μέρη Α και Β του Κώδικα Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Ελεγκτές Λογιστές του ΣΔΠΔΛ (IESBA), που σχετίζονται με τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων, μαζί με τις

εθνικές απαιτήσεις που είναι πιο περιοριστικές²⁶. Όταν οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας περιλαμβάνουν εκείνες του Κώδικα Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Ελεγκτές Λογιστές του ΣΔΠΔΛ (IESBA), η δήλωση μπορεί επίσης να κάνει αναφορά στον Κώδικα Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Ελεγκτές Λογιστές του ΣΔΠΔΛ (IESBA). Αν ο Κώδικας Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Ελεγκτές Λογιστές του ΣΔΠΔΛ (IESBA) συνιστά το σύνολο των απαιτήσεων δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο, η δήλωση δεν χρειάζεται να προσδιορίσει δικαιοδοσία προέλευσης.

A35. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας ενδέχεται να υπάρχουν σε διάφορες πηγές, όπως είναι ο(οι) κώδικας(ες) δεοντολογίας και επιπρόσθετοι κανόνες, και απαιτήσεις βάσει νόμου και κανονισμού. Όταν η ανεξαρτησία και άλλες σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας περιέχονται σε περιορισμένο αριθμό πηγών, ο ελεγκτής μπορεί να επιλέξει να κατονομάσει την(τις) σχετική(ές) πηγή(ες) (π.χ., το όνομα του κώδικα, κανόνα ή εφαρμοστέου κανονισμού στην δικαιοδοσία), ή μπορεί να παραπέμψει σε έναν όρο που είναι κοινώς κατανοητός και συνοψίζει κατάλληλα αυτές τις πηγές (π.χ., απαιτήσεις ανεξαρτησίας για τους ελέγχους ιδιωτικών οντοτήτων στη δικαιοδοσία X).

A36. Νόμος ή κανονισμός, τα εθνικά πρότυπα ελέγχου ή οι όροι μιας ανάθεσης ελέγχου μπορεί να απαιτήσουν ο ελεγκτής να παράσχει στην έκθεσή του ελεγκτή πιο συγκεκριμένες πληροφορίες σχετικά με τις πηγές των σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που σχετίζονται με την ανεξαρτησία, που εφαρμόστηκαν στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων.

A37. Κατά τον καθορισμό της κατάλληλης ποσότητας πληροφοριών που περιλαμβάνονται στην έκθεση του ελεγκτή, όταν υπάρχουν πολλαπλές πηγές σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, ένα σημαντικό θέμα είναι η εξισορρόπηση της διαφάνειας έναντι του κινδύνου απόκρυψης άλλων χρήσιμων πληροφοριών στην έκθεση του ελεγκτή.

Ειδικά ζητήματα για ελέγχους ομίλων

A38. Στους ελέγχους ομίλων, όταν υπάρχουν πολλαπλές πηγές σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που σχετίζονται με την ανεξαρτησία, η αναφορά στην έκθεση του ελεγκτή στη δικαιοδοσία σχετίζεται συνήθως με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για την ομάδα ανάθεσης ελέγχου του ομίλου. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι, σε έλεγχο ομίλου, οι ελεγκτές των συστατικών υπόκεινται επίσης σε απαιτήσεις δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο του ομίλου²⁷.

A39. Τα ΔΠΕ δεν θεσπίζουν ειδικές απαιτήσεις ανεξαρτησίας ή δεοντολογίας για τους ελεγκτές, συμπεριλαμβανομένων των ελεγκτών συστατικού, και ως εκ τούτου δεν επεκτείνονται ή άλλως παρακάμπτουν, τις απαιτήσεις ανεξαρτησίας του Κώδικα IESBA ή άλλες απαιτήσεις δεοντολογίας στις οποίες υπόκειται η ομάδα ανάθεσης ελέγχου του ομίλου, ούτε τα ΔΕΠ απαιτούν ο ελεγκτής συστατικού σε κάθε περίπτωση να υπόκειται στις ίδιες ειδικές απαιτήσεις ανεξαρτησίας που ισχύουν για την ομάδα ανάθεσης ελέγχου ομίλου. Ως εκ τούτου, οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που σχετίζονται με την ανεξαρτησία, στην περίπτωση ελέγχου ομίλου μπορεί να είναι περίπλοκες. Το ΔΠΕ 600²⁸ παρέχει καθοδήγηση προς τους ελεγκτές για την εκτέλεση εργασιών σχετικά με τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες ενός συστατικού κατά τον έλεγχο του ομίλου, συμπεριλαμβανομένων εκείνων των περιπτώσεων όπου ο ελεγκτής του συστατικού δεν πληροί τις απαιτήσεις ανεξαρτησίας που σχετίζονται με τον έλεγχο του ομίλου.

Σημαντικότερα θέματα ελέγχου (Αναφ. παρ. 31)

²⁶ ΔΠΕ 200, παράγραφος A14

²⁷ ΔΠΕ 600, παράγραφος A37

²⁸ ΔΠΕ 600, παράγραφοι 19-20

A40. Νόμος ή κανονισμός μπορεί να απαιτήσει τη γνωστοποίηση των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου για ελέγχους μη εισηγμένων οντοτήτων, για παράδειγμα, οντοτήτων που χαρακτηρίζονται από τέτοιο νόμο ή κανονισμό ως οντότητες δημόσιου συμφέροντος.

A41. Ο ελεγκτής μπορεί επίσης να αποφασίσει να γνωστοποιήσει σημαντικότερα θέματα ελέγχου για άλλες οντότητες, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που ενδέχεται να είναι σημαντικού δημόσιου συμφέροντος, για παράδειγμα επειδή έχουν μεγάλο αριθμό και ευρύ φάσμα συμφεροντούχων, λαμβάνοντας υπόψη τη φύση και το μέγεθος της επιχείρησης. Παραδείγματα τέτοιων οντοτήτων ενδέχεται να περιλαμβάνουν χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (όπως τράπεζες, ασφαλιστικές εταιρείες και συνταξιοδοτικά ταμεία), καθώς και άλλες οντότητες, όπως φιλανθρωπικές οργανώσεις.

A42. Το ΔΠΕ 210 απαιτεί από τον ελεγκτή να συμφωνεί τους όρους της ανάθεσης ελέγχου με τη διοίκηση και τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, ανάλογα με την περίπτωση, και εξηγεί ότι οι ρόλοι της διοίκησης και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση κατά τη συμφωνία των όρων της ανάθεσης ελέγχου της οντότητας εξαρτώνται από τις ρυθμίσεις διακυβέρνησης της οντότητας και τον σχετικό νόμο ή κανονισμό²⁹. Το ΔΠΕ 210 απαιτεί, επίσης, η επιστολή ανάθεσης ελέγχου ή οποιαδήποτε άλλη κατάλληλη μορφή έγγραφης συμφωνίας να περιλαμβάνει ρητή αναφορά της αναμενόμενης μορφής και του περιεχομένου κάθε έκθεσης που θα εκδοθεί από τον ελεγκτή³⁰. Όταν δεν απαιτείται από τον ελεγκτή, με οποιονδήποτε άλλο τρόπο, να γνωστοποιεί τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου, το ΔΠΕ 210³¹ εξηγεί ότι ενδέχεται να είναι χρήσιμο για τον ελεγκτή να αναφέρει στους όρους της ανάθεσης ελέγχου τη δυνατότητα γνωστοποίησης των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεσή του και, σε ορισμένες δικαιοδοσίες, μπορεί να είναι απαραίτητο ο ελεγκτής να περιλαμβάνει αναφορά σε αυτή τη δυνατότητα, προκειμένου να διατηρήσει την ικανότητα να το πράξει.

Ειδικά ζητήματα για οντότητες δημόσιου τομέα

A43. Οι οντότητες του δημόσιου τομέα δεν είναι συνήθως εισηγμένες οντότητες. Ωστόσο, οι οντότητες του δημόσιου τομέα μπορεί να είναι σημαντικές λόγω μεγέθους, πολυπλοκότητας ή ιδιαίτερων χαρακτηριστικών του δημόσιου. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο ελεγκτής οντότητας δημόσιου τομέα ενδέχεται λόγω απαίτησης νόμου ή κανονισμού ή λόγω άλλων συγκυριών που συντρέχουν να αποφασίσει τη γνωστοποίηση των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεσή του.

Ευθύνες για τις οικονομικές καταστάσεις (Αναφ. παρ. 33-35)

A44. Το ΔΠΕ 200 εξηγεί ότι ένας έλεγχος σύμφωνα με τα ΔΠΕ³² διενεργείται υπό την προϋπόθεση ανάληψης των ευθυνών από τη διοίκηση και, όπου είναι ενδεδειγμένο, από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση. Η διοίκηση και, όπου έχει εφαρμογή, οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση αποδέχονται την ευθύνη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, συμπεριλαμβανομένης, κατά περίπτωση, της εύλογης παρουσίασης αυτών. Η διοίκηση δέχεται επίσης την ευθύνη για εκείνες τις δικλίδες εσωτερικού ελέγχου, που καθορίζει ως απαραίτητες, ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος. Η περιγραφή των ευθυνών της διοίκησης στην έκθεση του ελεγκτή περιλαμβάνει αναφορά και στις δύο ευθύνες, καθώς αυτό βοηθά να εξηγούνται στους χρήστες οι προϋποθέσεις βάσει των οποίων διενεργείται ο έλεγχος. Το ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο) χρησιμοποιεί τον όρο «υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση» για να περιγράψει το

²⁹ ΔΠΑ 210, παράγραφοι 9 και A21

³⁰ ΔΠΑ 210, παράγραφος 10

³¹ ΔΠΕ 210, παράγραφος A23a

³² ΔΠΕ 200, παράγραφος 13(i)

πρόσωπο (α) ή τον οργανισμό (ους) με την ευθύνη για την επίβλεψη της οντότητας, και παρέχει σχόλια σχετικά με την ποικιλομορφία των δομών διακυβέρνησης σε ολόκληρη τη δικαιοδοσία και ανά οντότητα.

A45. Μπορεί να υπάρχουν περιστάσεις, όπου είναι ενδεδειγμένο ο ελεγκτής να προσθέσει περιγραφές των ευθυνών της διοίκησης και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση σε αυτές των παραγράφων 34-35, προκειμένου να αντικατοπτρίζει πρόσθετες ευθύνες που είναι σχετικές για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων στο πλαίσιο της συγκεκριμένης δικαιοδοσίας ή της φύσης της οντότητας.

A46. Το ΔΠΕ 210 απαιτεί ο ελεγκτής να συμφωνήσει τις ευθύνες της διοίκησης σε επιστολή ανάθεσης ή σε άλλη κατάλληλη μορφή έγγραφης συμφωνίας³³. Το ΔΠΕ 210 παρέχει κάποια ευελιξία ως προς αυτό, εξηγώντας ότι, εάν νόμος ή κανονισμός ορίζει τις ευθύνες της διοίκησης και, όπου είναι ενδεδειγμένο, των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση σε σχέση με τη χρηματοοικονομική αναφορά, ο ελεγκτής μπορεί να ισχυριστεί ότι ο νόμος ή ο κανονισμός περιλαμβάνει ευθύνες που, κατά την κρίση του, είναι ισοδύναμες ως προς το αποτέλεσμά τους, με εκείνες που ορίζονται στο ΔΠΕ 210. Για αυτές τις ευθύνες που είναι ισοδύναμες, ο ελεγκτής μπορεί να χρησιμοποιεί τη διατύπωση του νόμου ή του κανονισμού για να τις περιγράψει στην επιστολή ανάθεσης ή σε άλλη κατάλληλη μορφή έγγραφης συμφωνίας. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η διατύπωση αυτή μπορεί επίσης να χρησιμοποιηθεί στην έκθεσή του για να περιγράψει τις ευθύνες, όπως απαιτείται από την παράγραφο 34(α) του παρόντος ΔΠΕ. Σε άλλες περιπτώσεις, περιλαμβανομένων αυτών που ο ελεγκτής αποφασίζει να μη χρησιμοποιήσει τη διατύπωση του νόμου ή του κανονισμού, όπως ενσωματώθηκε στην επιστολή ανάθεσης, χρησιμοποιείται η διατύπωση της παραγράφου 34(α) του παρόντος ΔΠΕ. Εκτός από το να συμπεριλάβει την περιγραφή των ευθυνών της διοίκησης στην έκθεσή του ελεγκτή, όπως απαιτείται από την παράγραφο 34, ο ελεγκτής μπορεί να αναφερθεί σε μια πιο λεπτομερή περιγραφή αυτών των ευθυνών, αναφέροντας από πού οι πληροφορίες αυτές μπορούν να ληφθούν (π.χ., την ετήσια έκθεση της οντότητας ή ένα δικτυακό τόπο αρμόδιας αρχής).

A47. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, ο νόμος ή ο κανονισμός που περιγράφει τις ευθύνες της διοίκησης ενδέχεται να αναφέρεται ειδικά στην ευθύνη για την επάρκεια των λογιστικών βιβλίων και αρχείων, ή του λογιστικού συστήματος. Καθώς τα βιβλία, τα αρχεία και τα συστήματα αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των δικλίδων εσωτερικού ελέγχου (όπως ορίζεται στο ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο)³⁴), οι περιγραφές στο ΔΠΕ 210 και στην παράγραφο 34, δεν κάνουν ειδική αναφορά σε αυτά.

A48. Το Παράρτημα του παρόντος ΔΠΕ παρέχει υποδείγματα για τον τρόπο με τον οποίο η απαίτηση της παραγράφου 34(β) θα πρέπει να εφαρμόζεται όταν το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς είναι τα ΔΠΧΑ. Εάν εφαρμόζεται άλλο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, πέραν των ΔΠΧΑ, τα ενδεικτικά στοιχεία που παρουσιάζονται στο Παράρτημα του παρόντος ΔΠΕ μπορεί να χρειαστεί να προσαρμοστούν ώστε να αντανακλούν την εφαρμογή του άλλου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς υπό στις περιστάσεις.

Επίβλεψη της διαδικασίας χρηματοοικονομικής αναφοράς (Αναφ. παρ. 35)

A49. Όταν κάποια, αλλά όχι όλα, από τα άτομα που εμπλέκονται στην εποπτεία της διαδικασίας χρηματοοικονομικής αναφοράς συμμετέχουν επίσης και στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, η περιγραφή, όπως απαιτείται από την παράγραφο 35 του παρόντος ΔΠΕ ενδέχεται να τροποποιηθεί ώστε να αντικατοπτρίζει κατάλληλα τις ιδιαίτερες περιστάσεις της οντότητας. Όταν τα άτομα που είναι υπεύθυνα για την εποπτεία της διαδικασίας

³³ ΔΠΕ 210, παράγραφος 6 (β) (i)-(ii)

³⁴ ΔΠΕ 315, «Εντοπίζοντας και εκτιμώντας τους κινδύνους ουσιαστικού σφάλματος μέσω της κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της», παράγραφος 4 (γ)

χρηματοοικονομικής αναφοράς είναι τα ίδια με εκείνα που είναι υπεύθυνα για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, δεν απαιτείται καμία αναφορά στις ευθύνες εποπτείας.

Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων (Αναφ. παρ. 37-40)

A50. Η περιγραφή των ευθυνών του ελεγκτή, όπως απαιτείται από τις παραγράφους 37-40 του παρόντος ΔΠΕ, ενδέχεται να προσαρμοστεί ώστε να αντικατοπτρίζει την ιδιαίτερη φύση της οντότητας, για παράδειγμα, όταν η έκθεση του ελεγκτή αφορά σε ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Το Υπόδειγμα 2 στο Παράρτημα του παρόντος ΔΠΕ αποτελεί παράδειγμα του τρόπου με τον οποίο αυτό μπορεί να γίνει.

Στόχοι του ελεγκτή (Αναφ. παρ. 38(α))

A51. Η έκθεση του ελεγκτή εξηγεί ότι στόχος του ελεγκτή είναι να λάβει εύλογη διασφάλιση για το κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις στο σύνολο τους είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε ή λάθος, και να εκδώσει έκθεση ελεγκτή η οποία περιλαμβάνει τη γνώμη του ελεγκτή. Οι στόχοι αυτοί διαφέρουν από τις ευθύνες της διοίκησης για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.

Περιγραφή του ουσιώδους μεγέθους (Αναφ. παρ. 38(γ))

A52. Το Παράρτημα του παρόντος ΔΠΕ παρέχει υποδείγματα για τον τρόπο με τον οποίο η απαίτηση της παραγράφου 38 (γ), να παρέχεται περιγραφή του ουσιώδους μεγέθους, θα πρέπει να εφαρμόζεται όταν το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς είναι τα ΔΠΧΑ. Εάν εφαρμόζεται άλλο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, πέραν των ΔΠΧΑ, τα ενδεικτικά στοιχεία που παρουσιάζονται στο Παράρτημα του παρόντος ΔΠΕ μπορεί να χρειαστεί να προσαρμοστούν ώστε να αντανακλούν την εφαρμογή του άλλου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς υπό στις περιστάσεις.

Ευθύνες του ελεγκτή αναφορικά με το ΔΠΕ 701 (Αναφ. παρ. 40(γ))

A53. Ο ελεγκτής μπορεί επίσης να θεωρεί χρήσιμο να παρέχει πρόσθετες πληροφορίες στην περιγραφή των ευθυνών του ελεγκτή πέραν αυτών που απαιτούνται από την παράγραφο 40 (γ). Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να κάνει αναφορά στην απαίτηση της παραγράφου 9 του ΔΠΕ 701 για τον καθορισμό των θεμάτων που απαιτούσαν σημαντική προσοχή εκ μέρους του ελεγκτή κατά την διενέργεια του ελέγχου, λαμβάνοντας υπόψη τομείς υψηλότερου εκτιμώμενου κινδύνου ουσιώδους σφάλματος ή σοβαρούς κινδύνους που προσδιορίζονται σύμφωνα με το ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο), σημαντικές κρίσεις του ελεγκτή σχετικά με τους τομείς των οικονομικών καταστάσεων στους οποίους εμπλέκονται σημαντικές κρίσεις της διοίκησης, συμπεριλαμβανομένων των λογιστικών εκτιμήσεων που έχουν αναγνωρισθεί ως έχουσες υψηλό βαθμό αβεβαιότητας εκτίμησης, και αποτελέσματα σχετικά με τον έλεγχο των σημαντικών γεγονότων ή συναλλαγών που έλαβαν χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου.

Θέση της περιγραφής των ευθυνών του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων (Αναφ. παρ. 41, 50 (ι))

A54. Συμπεριλαμβανομένων των πληροφοριών που απαιτούνται από τις παραγράφους 39-40 του παρόντος ΔΠΕ σε παράρτημα στην έκθεση του ελεγκτή ή, όταν νόμος, κανονισμός ή εθνικά πρότυπα ελέγχου επιτρέπουν ρητά, η αναφορά σε ιστοσελίδα αρμόδιας αρχής που περιέχει τέτοιες πληροφορίες μπορεί να είναι ένας χρήσιμος τρόπος για την βελτίωση του περιεχομένου της έκθεσης του ελεγκτή. Ωστόσο, επειδή η περιγραφή των ευθυνών του ελεγκτή περιέχει πληροφορίες που είναι απαραίτητες για την ενημέρωση των προσδοκιών των χρηστών σε έλεγχο που διενεργείται σύμφωνα με τα ΔΠΕ, απαιτείται να περιλαμβάνεται αναφορά στην έκθεση του ελεγκτή για το που είναι προσβάσιμες οι πληροφορίες αυτές.

Θέση σε παράρτημα (Αναφ. παρ. 41 (β), 50 (ι))

A55. Η παράγραφος 41 επιτρέπει στον ελεγκτή να περιλαμβάνει τις δηλώσεις που απαιτούνται από τις παραγράφους 39-40 οι οποίες περιγράφουν τις ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων σε παράρτημα στην έκθεση του ελεγκτή, με την προϋπόθεση ότι γίνεται αναφορά μέσα στο σώμα της έκθεσης του ελεγκτή στη θέση τους στο προσάρτημα. Το ακόλουθο είναι ένα παράδειγμα του τρόπου με τον οποίο θα μπορούσε να γίνει μια τέτοια αναφορά σε παράρτημα στην έκθεση του ελεγκτή:

Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων

Οι στόχοι μας είναι να αποκτήσουμε εύλογη διασφάλιση για το κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις στο σύνολό τους είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος, και να εκδώσουμε έκθεση ελεγκτή, η οποία να περιλαμβάνει τη γνώμη μας. Η εύλογη διασφάλιση συνιστά διασφάλιση υψηλού επιπέδου, αλλά δεν είναι εγγύηση ότι ο έλεγχος που διενεργείται σύμφωνα με τα ΔΠΕ θα εντοπίζει πάντα ένα ουσιώδες σφάλμα, όταν αυτό υπάρχει. Σφάλματα δύναται να προκύψουν από απάτη ή λάθος και θεωρούνται ουσιώδη όταν, μεμονωμένα ή αθροιστικά, θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι θα επηρέαζαν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών, που λαμβάνονται με βάση αυτές τις οικονομικές καταστάσεις.

Περαιτέρω περιγραφή των ευθυνών μας για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνεται στο παράρτημα Χ της παρούσας έκθεσης ελεγκτή. Αυτή η περιγραφή που βρίσκεται στη [αναφέρεται ο αριθμός σελίδας ή άλλης συγκεκριμένης αναφοράς στη θέση της περιγραφής], αποτελεί μέρος της έκθεσης μας.

Αναφορά σε ιστοσελίδα αρμόδιας αρχής (Αναφ. Παρ 41 (γ), 42)

A56. Η παράγραφος 41 εξηγεί ότι ο ελεγκτής ενδέχεται να παραπέμψει σε περιγραφή των ευθυνών του ελεγκτή που βρίσκεται στην ιστοσελίδα της αρμόδιας αρχής, μόνο εάν επιτρέπεται ρητά από νόμο, κανονισμό ή εθνικά πρότυπα ελέγχου. Οι πληροφορίες στην ιστοσελίδα που έχει ενσωματωθεί στην έκθεση του ελεγκτή μέσω ειδικής αναφοράς προς την τοποθεσία του δικτυακού τόπου όπου μπορούν να βρεθούν οι πληροφορίες αυτές μπορεί να περιγράφουν ευρύτερα το έργο του ελεγκτή, ή τον έλεγχο σύμφωνα με τα ΔΠΕ, αλλά δεν μπορούν να είναι ασυνεπής με την περιγραφή που απαιτείται στις παραγράφους 39-40 του παρόντος ΔΠΕ. Αυτό σημαίνει ότι η διατύπωση της περιγραφής των ευθυνών του ελεγκτή στην ιστοσελίδα μπορεί να είναι πιο λεπτομερής, ή μπορεί να αντιμετωπίσει και άλλα θέματα που αφορούν σε έλεγχο οικονομικών καταστάσεων, με την προϋπόθεση ότι η εν λόγω διατύπωση αντανάκλα και δεν έρχεται σε αντίθεση με τα θέματα που εξετάζονται στις παραγράφους 39-40.

A57. Αρμόδια αρχή θα μπορούσε να είναι ένας εθνικός φορέας θέσπισης προτύπων, μια ρυθμιστική αρχή, ή ένα σώμα επίβλεψης ελεγκτικού επαγγέλματος. Οι οργανώσεις αυτές είναι κατάλληλα τοποθετημένες ώστε να εξασφαλίζεται η ακρίβεια, η πληρότητα και η συνεχής διαθεσιμότητα των τυποποιημένων πληροφοριών. Δεν θα αναμένονταν για τον ελεγκτή να διατηρεί μια τέτοια ιστοσελίδα. Το ακόλουθο είναι ένα παράδειγμα του τρόπου με τον οποίο θα μπορούσε να γίνει αναφορά σε μια τέτοια ιστοσελίδα στην έκθεση του ελεγκτή:

Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων

Οι στόχοι μας είναι να αποκτήσουμε εύλογη διασφάλιση για το κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις στο σύνολο τους είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος, και να εκδώσουμε έκθεση

ελεγκτή, η οποία περιλαμβάνει τη γνώμη μας. Η εύλογη διασφάλιση συνιστά διασφάλιση υψηλού επιπέδου υ, αλλά δεν είναι εγγύηση ότι ο έλεγχος που διενεργείται σύμφωνα με τα ΔΠΕ θα εντοπίζει πάντα ένα ουσιώδες σφάλμα, όταν αυτό υπάρχει. Σφάλματα δύνανται να προκύψουν από απάτη ή από λάθος και θεωρούνται ουσιώδη όταν, μεμονωμένα ή αθροιστικά, θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι θα επηρέαζαν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών, που λαμβάνονται με βάση αυτές τις οικονομικές καταστάσεις.

Περαιτέρω περιγραφή των ευθυνών μας για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων εντοπίζεται στη [διεύθυνση ιστοσελίδας] του [επωνυμία οργανισμού]. Η περιγραφή αυτή αποτελεί μέρος της έκθεσης του ελεγκτή.

Άλλες ευθύνες αναφοράς (Αναφ. παρ. 43-45)

A58. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, ο ελεγκτής μπορεί να έχει πρόσθετες ευθύνες αναφοράς επί άλλων θεμάτων, οι οποίες είναι συμπληρωματικές προς τις ευθύνες του ελεγκτή σύμφωνα με τα ΔΠΕ. Για παράδειγμα, ενδέχεται να ζητηθεί από τον ελεγκτή να αναφέρει ορισμένα θέματα, εάν υποπέσουν στην αντίληψή του κατά τη διάρκεια του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων. Εναλλακτικά, μπορεί να ζητηθεί από τον ελεγκτή να εκτελέσει πρόσθετες καθορισμένες διαδικασίες και να υποβάλει έκθεση σχετικά με αυτές, ή να εκφράσει γνώμη επί συγκεκριμένων θεμάτων, όπως η επάρκεια των λογιστικών βιβλίων και αρχείων, ο εσωτερικός έλεγχος επί της χρηματοοικονομικής αναφοράς ή άλλες πληροφορίες. Τα πρότυπα ελέγχου στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία συχνά παρέχουν καθοδήγηση σχετικά με τις ευθύνες του ελεγκτή σε σχέση με τις ειδικές πρόσθετες ευθύνες αναφοράς στην εν λόγω δικαιοδοσία.

A59. Σε ορισμένες περιπτώσεις, σχετικός νόμος ή κανονισμός μπορεί να απαιτεί από τον ελεγκτή ή να του επιτρέπει να υποβάλει έκθεση σχετικά με αυτές τις άλλες ευθύνες, ως μέρος της έκθεσής του επί των οικονομικών καταστάσεων. Σε άλλες περιπτώσεις, μπορεί να απαιτείται ή να επιτρέπεται να γίνει η αναφορά επί αυτών σε ξεχωριστή έκθεση.

A60. Οι παράγραφοι 43-45 του παρόντος ΔΠΕ επιτρέπουν από κοινού παρουσίαση των άλλων ευθυνών αναφοράς και των ευθυνών του ελεγκτή σύμφωνα με τα ΔΠΕ μόνο όταν αφορούν στα ίδια θέματα και η διατύπωση της έκθεσης του ελεγκτή σαφώς διαφοροποιεί τις άλλες ευθύνες αναφοράς από εκείνες που απαιτούνται σύμφωνα με τα ΔΠΕ. Αυτή η σαφής διαφοροποίηση μπορεί να καταστήσει αναγκαία την αναφορά της πηγής των άλλων ευθυνών αναφοράς στην έκθεση του ελεγκτή και τη δήλωση ότι αυτές οι ευθύνες είναι πέραν από εκείνες που απαιτούνται σύμφωνα με τα ΔΠΕ. Σε αντίθετη περίπτωση, οι άλλες ευθύνες αναφοράς πρέπει να αναφερθούν σε ξεχωριστό τμήμα της έκθεσης του ελεγκτή, με τίτλο «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων», ή αλλιώς ανάλογα με το περιεχόμενο του εν λόγω τμήματος. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η παράγραφος 44 απαιτεί από τον ελεγκτή να περιλάβει τις ευθύνες αναφοράς σύμφωνα με τα ΔΠΕ υπό τον τίτλο «Έκθεση επί ελέγχου οικονομικών καταστάσεων».

Όνομα εταιρείας ανάθεσης (Αναφ. παρ.46)

A61. Το ΔΠΔΔΠ 1³⁵ απαιτεί από τη ελεγκτική εταιρεία να θεσπίσει πολιτικές και διαδικασίες ώστε να παρέχει εύλογη διασφάλιση ότι οι αναθέσεις διενεργούνται σύμφωνα με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις. Ανεξάρτητα από αυτές τις απαιτήσεις του ΔΠΔΠ 1, η αναφορά του εταιρείας ανάθεσης στην έκθεση του ελεγκτή στοχεύει στη περαιτέρω παροχή διαφάνειας προς τους χρήστες της έκθεσής του επί πλήρους συνόλου οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού μιας εισηγμένης οντότητας.

³⁵ ΔΠΔΔΠ 1, «Δικλίδες Ποιότητας για Λογιστικές Επιχειρήσεις που Διενεργούν Ελέγχους και Επισκοπήσεις Οικονομικών Καταστάσεων καθώς και Άλλες Αναθέσεις Διασφάλισης και Συναφών Υπηρεσιών», παράγραφος 32

A62. Νόμος, κανονισμός και εθνικά πρότυπα ελέγχου ενδέχεται να απαιτήσουν η έκθεση του ελεγκτή να περιλαμβάνει το όνομα του εταίρου ανάθεσης που είναι υπεύθυνος για ελέγχους άλλους, εκτός από ελέγχους σε πλήρεις σειρές οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού εισηγμένων οντοτήτων. Ο ελεγκτής μπορεί επίσης να απαιτείται από νόμο, κανονισμό ή εθνικά πρότυπα ελέγχου, ή μπορεί ο ίδιος να αποφασίσει να συμπεριλάβει πρόσθετες πληροφορίες πέραν του ονόματος του εταίρου ανάθεσης στην έκθεση του ελεγκτή ώστε να προσδιορίσει περαιτέρω τον εταίρο ανάθεσης, για παράδειγμα, τον αριθμό επαγγελματικής αδείας του εταίρου ανάθεσης που ισχύει στη δικαιοδοσία όπου ο ελεγκτής ασκεί το επάγγελμα.

A63. Σε σπάνιες περιπτώσεις, ο ελεγκτής μπορεί να εντοπίσει πληροφορίες ή να υπόκειται σε περιστάσεις που υποδεικνύουν την πιθανότητα προσωπικής απειλής κατά της ασφάλειά του ή οποία, εάν η ταυτότητα του εταίρου ανάθεσης δημοσιοποιηθεί, μπορεί να οδηγήσει σε σωματική βλάβη του εταίρου ανάθεσης, άλλων μελών της ομάδας ανάθεσης ή άλλων ατόμων που συνδέονται στενά. Ωστόσο, μια τέτοια απειλή δεν περιλαμβάνει, για παράδειγμα, απειλές νομικής ευθύνης ή νομικών, κανονιστικών ή επαγγελματικών κυρώσεων. Οι συζητήσεις με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σχετικά με τις συνθήκες που μπορεί να οδηγήσουν σε σωματική βλάβη ενδέχεται να παρέχουν πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με την πιθανότητα ή τη σοβαρότητα της προσωπικής απειλής κατά της ασφάλειας. Νόμος, κανονισμός και εθνικά πρότυπα ελέγχου μπορεί να θεσπίσουν περαιτέρω απαιτήσεις που σχετίζονται με την απόφαση παράλειψης της γνωστοποίησης του ονόματος του εταίρου ανάθεσης.

Υπογραφή του ελεγκτή (Αναφ. παρ. 47)

A64. Η υπογραφή του ελεγκτή είναι είτε με το όνομα της ελεγκτικής εταιρείας, είτε με το προσωπικό όνομα του ελεγκτή ή και με τα δύο, ανάλογα με την συγκεκριμένη δικαιοδοσία. Εκτός από την υπογραφή του ελεγκτή, σε ορισμένες δικαιοδοσίες, ο ελεγκτής ενδέχεται να υποχρεούνται να δηλώνει στην έκθεσή του τον επαγγελματικό του τίτλο στη λογιστική ή το γεγονός ότι ο ελεγκτής ή η ελεγκτική εταιρείας ανάλογα με την περίπτωση, έχουν αναγνωριστεί από την αρμόδια αρχή αδειοδότησης στην εν λόγω δικαιοδοσία.

A65. Σε ορισμένες περιπτώσεις, νόμος ή κανονισμός μπορεί να επιτρέψει τη χρήση των ηλεκτρονικών υπογραφών στην έκθεση του ελεγκτή.

Ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή (Αναφ. παρ. 49)

A66. Η ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή ενημερώνει το χρήστη της έκθεσης του ελεγκτή ότι ο ελεγκτή έχει εξετάσει τις επιπτώσεις γεγονότων και συναλλαγών των οποίων έλαβε γνώση ότι συνέβησαν μέχρι την ημερομηνία αυτή. Η ευθύνη του ελεγκτή για γεγονότα και συναλλαγές μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή καλύπτεται από το ΔΠΕ 560³⁶.

A67. Εφόσον η γνώμη του ελεγκτή παρέχεται επί των οικονομικών καταστάσεων και οι οικονομικές καταστάσεις είναι ευθύνη της διοίκησης, ο ελεγκτής δεν είναι σε θέση να συμπεράνει εάν έχουν συγκεντρωθεί επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια μέχρι να αποκτηθούν τα τεκμήρια ότι όλες οι καταστάσεις που περιλαμβάνουν τις οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων και των σχετικών σημειώσεων, έχουν καταρτιστεί και η διοίκηση έχει αναλάβει την ευθύνη για αυτές.

A68. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, νόμος ή κανονισμός προσδιορίζει τα πρόσωπα ή τους οργανισμούς (π.χ., διευθυντές) που είναι υπεύθυνα για την εξαγωγή συμπεράσματος ότι όλες οι καταστάσεις που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων και των σχετικών σημειώσεων, έχουν καταρτιστεί, και καθορίζει την απαραίτητη διαδικασία έγκρισης. Σε τέτοιες περιπτώσεις, τεκμήρια αυτής της έγκρισης λαμβάνονται πριν από την ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων. Σε άλλες δικαιοδοσίες, ωστόσο, η διαδικασία έγκρισης δεν προβλέπεται από νόμο ή κανονισμό. Σε τέτοιες περιπτώσεις, εξετάζονται οι διαδικασίες που

³⁶ ΔΠΕ 560, «Μεταγενέστερα γεγονότα», παράγραφοι 10-17

ακολουθεί η οντότητα κατά την κατάρτιση και οριστικοποίηση των οικονομικών καταστάσεων της εν όψει των δομών διοίκησης και διακυβέρνησής της προκειμένου να εντοπιστούν τα πρόσωπα ή ο οργανισμός με την εξουσία να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι όλες οι καταστάσεις που απαρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων και των σχετικών σημειώσεων, έχουν καταρτισθεί. Σε ορισμένες περιπτώσεις, νόμος ή κανονισμός προσδιορίζει το σημείο στη διαδικασία υποβολής των οικονομικών καταστάσεων στο οποίο ο έλεγχος αναμένεται να ολοκληρωθεί.

A69. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, απαιτείται τελική έγκριση των οικονομικών καταστάσεων από τους μετόχους προτού οι οικονομικές καταστάσεις δημοσιοποιηθούν. Σε αυτές τις δικαιοδοσίες, η τελική έγκριση από τους μετόχους δεν είναι απαραίτητη για τον ελεγκτή ώστε να συμπεράνει ότι έχουν συγκεντρωθεί επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια. Η ημερομηνία έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων για τους σκοπούς των ΔΠΕ είναι η προγενέστερη ημερομηνία κατά την οποία τα άτομα με την αναγνωρισμένη εξουσία αποφασίζουν ότι όλες οι καταστάσεις που περιλαμβάνουν οι οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων και των σχετικών σημειώσεων, έχουν καταρτιστεί και ότι εκείνοι με την αναγνωρισμένη εξουσία αναλαμβάνουν την ευθύνη για αυτές.

Έκθεση ελεγκτή που προβλέπεται από νόμο ή κανονισμό (Αναφ. παρ. 50)

A70. Το ΔΠΕ 200 εξηγεί ότι μπορεί να απαιτείται από τον ελεγκτή να συμμορφώνεται με νομικές ή κανονιστικές απαιτήσεις, επιπρόσθετα των ΔΠΕ³⁷. Όταν οι διαφορές μεταξύ των νομικών ή κανονιστικών απαιτήσεων και των ΔΕΠ αφορούν μόνο με τη διάταξη και τη λεκτική διατύπωση της έκθεσης του ελεγκτή, οι απαιτήσεις της παραγράφου 50 (α) - (ιδ) καθορίζουν τα ελάχιστα στοιχεία που πρέπει να περιλαμβάνονται στην έκθεση του ελεγκτή ώστε να επιτρέπεται η αναφορά στα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Στις περιπτώσεις αυτές, οι απαιτήσεις των παραγράφων 21-49 που δεν περιλαμβάνονται στην παράγραφο 50 (α) - (ιδ) δεν χρειάζεται να εφαρμοστούν, συμπεριλαμβανομένης, για παράδειγμα, της απαιτούμενης σειράς αναφοράς των τμημάτων «Γνώμη» και «Βάση για γνώμη».

A71. Όταν οι ειδικές απαιτήσεις σε μια συγκεκριμένη δικαιοδοσία δεν έρχονται σε αντίθεση με τα ΔΠΕ, η διάταξη και η διατύπωση που απαιτούνται από τις παραγράφους 21-49 του παρόντος ΔΠΕ βοηθά τους χρήστες της έκθεσης του ελεγκτή να αναγνωρίζουν την έκθεση του ελεγκτή ως έκθεση ελέγχου που διενεργείται σύμφωνα με τα ΔΠΕ.

Πληροφορίες που απαιτούνται από το ΔΠΕ 701 (Αναφ. Παρ. 50 (η))

A72. Νόμος ή κανονισμός μπορεί να απαιτεί από τον ελεγκτή να παρέχει πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τον έλεγχο που διενεργήθηκε, οι οποίες μπορεί να περιλαμβάνουν πληροφορίες που είναι συνεπείς με τους στόχους του ΔΠΕ 701, ή μπορεί να περιγράφουν τη φύση και την έκταση της γνωστοποίησης για τα θέματα αυτά.

A73. Τα ΔΠΕ δεν υπερισχύουν νόμου ή κανονισμού που διέπει τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Όταν το ΔΠΕ 701 εφαρμόζεται, μπορεί να γίνει αναφορά μόνο σε ΔΠΕ στην έκθεση του ελεγκτή, εάν, κατά την εφαρμογή του νόμου ή του κανονισμού, το τμήμα που απαιτείται από την παράγραφο 50(η) του παρόντος ΔΠΕ δεν είναι ασυμβίβαστο με τις απαιτήσεις υποβολής εκθέσεων του ΔΠΕ 701. Σε αυτές τις συνθήκες, ο ελεγκτής μπορεί να χρειαστεί να προσαρμόσει ορισμένα στοιχεία της γνωστοποίησης σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεση του ελεγκτή που απαιτείται από το ΔΠΕ 701, για παράδειγμα :

- Με τροποποίηση του τίτλου «Σημαντικότερα θέματα ελέγχου», εάν νόμος ή κανονισμός προβλέπει συγκεκριμένο τίτλο

³⁷ ΔΠΕ 200, παράγραφος 55

- Με εξήγηση του λόγου για τον οποίο οι πληροφορίες που απαιτούνται από το νόμο ή τον κανονισμό παρέχονται στην έκθεση του ελεγκτή, για παράδειγμα, κάνοντας αναφορά στο σχετικό νόμο ή κανονισμό και περιγράφοντας τον τρόπο με τον οποίο οι πληροφορίες σχετίζονται με τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου
- Όταν νόμος ή κανονισμός ορίζει τη φύση και την έκταση της περιγραφής, συμπληρώνοντας τις προβλεπόμενες πληροφορίες ώστε να επιτευχθεί συνολική περιγραφή κάθε σημαντικότερου θέματος ελέγχου που να είναι συνεπής με την απαίτηση της παραγράφου 13 του ΔΠΕ 701.

A74. Το ΔΠΕ 210 ασχολείται με περιστάσεις όπου νόμος ή κανονισμός της σχετικής δικαιοδοσίας προβλέπει τη διάταξη ή τη διατύπωση της έκθεσης του ελεγκτή, η οποία ιδίως περιλαμβάνει τη γνώμη του ελεγκτή, με όρους που διαφέρουν σημαντικά από τις απαιτήσεις των ΔΠΕ. Υπό αυτές τις συνθήκες, το 210 απαιτεί από τον ελεγκτή να αξιολογήσει:

- (α) Εάν και κατά πόσο οι χρήστες θα μπορούσαν να παρερμηνεύουν τη διασφάλιση που λαμβάνεται από τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων και, αν ναι,
- (β) Εάν και κατά πόσο πρόσθετες εξηγήσεις στην έκθεση του ελεγκτή ενδέχεται να μετριάσουν πιθανή παρανόηση.

Εάν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι οι πρόσθετες εξηγήσεις στην έκθεση του ελεγκτή δεν μπορούν να μετριάσουν πιθανή παρανόηση, το ΔΠΕ 210 απαιτεί από τον ελεγκτή να μην αποδεχθεί την ανάθεση ελέγχου, εκτός εάν απαιτείται από νόμο ή κανονισμό να το πράξει. Σύμφωνα με το ΔΠΕ 210, ένας έλεγχος που διενεργείται σύμφωνα με τέτοιο νόμο ή κανονισμό δεν συμμορφώνεται με τα ΔΠΕ. Κατά συνέπεια, ο ελεγκτής δεν περιλαμβάνει καμία αναφορά στην έκθεση του ελεγκτή ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου³⁸.

Ζητήματα ειδικά για οντότητες του δημοσίου τομέα

A75. Οι ελεγκτές των οντοτήτων δημοσίου τομέα μπορεί επίσης να έχουν τη δυνατότητα, σύμφωνα με νόμο ή κανονισμό να αναφέρουν δημοσίως ορισμένα θέματα, είτε στην έκθεση του ελεγκτή ή σε συμπληρωματική έκθεση, η οποία μπορεί να περιλαμβάνει πληροφορίες που είναι συνεπείς με τους στόχους του ΔΠΕ 701. Σε αυτές τις περιστάσεις, ο ελεγκτής μπορεί να χρειαστεί να προσαρμόσει ορισμένες πτυχές της γνωστοποίησης των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεση του ελεγκτή όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 701 ή να περιλάβει αναφορά στην έκθεση του ελεγκτή σε περιγραφή του θέματος στη συμπληρωματική έκθεση.

Η έκθεση του ελεγκτή για ελέγχους που διενεργούνται σύμφωνα τόσο με τα πρότυπα ελέγχου συγκεκριμένης δικαιοδοσίας όσο και με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (Αναφ. παρ. 51)

A76. Ο ελεγκτής μπορεί να αναφέρει στην έκθεση του ελεγκτή ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα τόσο με τα πρότυπα ελέγχου συγκεκριμένης δικαιοδοσίας όσο και με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, όταν, εκτός από τη συμμόρφωση με τα σχετικά εθνικά πρότυπα ελέγχου, ο ελεγκτής συμμορφώνεται με κάθε ένα από τα ΔΠΕ που είναι σχετικά με τον έλεγχο³⁹.

A77. Η αναφορά τόσο στα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου όσο και στα εθνικά πρότυπα ελέγχου δεν είναι κατάλληλη, εάν υπάρχει σύγκρουση μεταξύ των απαιτήσεων των ΔΠΕ και των εθνικών προτύπων ελέγχου, η οποία θα οδηγούσε τον ελεγκτή να διαμορφώσει διαφορετική γνώμη ή να

³⁸ ΔΠΕ 210, παράγραφος 21

³⁹ ΔΠΕ 200, παράγραφος A56

μην συμπεριλάβει παράγραφο Έμφασης Θέματος ή παράγραφο Άλλου Θέματος που, υπό τις συγκεκριμένες συνθήκες, απαιτείται από τα ΔΠΕ. Σε μια τέτοια περίπτωση, η έκθεση του ελεγκτή αναφέρεται μόνο στα ελεγκτικά πρότυπα (είτε τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου ή τα εθνικά πρότυπα ελέγχου), σύμφωνα με τα οποία έχει συνταχθεί η έκθεση του ελεγκτή.

Συμπληρωματικές πληροφορίες που παρουσιάζονται με τις οικονομικές καταστάσεις (Αναφ. παρ. 53-54)

A78. Σε ορισμένες περιστάσεις, η οντότητα μπορεί να απαιτείται από νόμο, κανονισμό ή πρότυπα, ή μπορεί η ίδια να επιλέξει εθελοντικά, να παρουσιάσει μαζί με τις οικονομικές καταστάσεις συμπληρωματικές πληροφορίες που δεν απαιτούνται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Για παράδειγμα, συμπληρωματικές πληροφορίες ενδέχεται να παρουσιαστούν για την καλύτερη κατανόηση του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς από τον χρήστη ή την παροχή περαιτέρω επεξήγησης επί συγκεκριμένων στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων. Οι πληροφορίες αυτές συνήθως παρουσιάζονται είτε σε συμπληρωματικούς πίνακες είτε ως συμπληρωματικές σημειώσεις.

A79. Η παράγραφος 53 του παρόντος ΔΠΕ εξηγεί ότι η γνώμη του ελεγκτή καλύπτει τις συμπληρωματικές πληροφορίες που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων, λόγω της φύσης της ή του τρόπου με τον οποίο παρουσιάζεται. Αυτή η αξιολόγηση είναι θέμα επαγγελματικής κρίσης. Για να διευκρινίσει :

- Όταν οι σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνουν επεξήγηση ή συμφωνία επί της έκτασης στην οποία οι οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται με άλλο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει ότι πρόκειται για συμπληρωματικές πληροφορίες που δεν μπορούν να διαφοροποιηθούν σαφώς από τις οικονομικές καταστάσεις. Η γνώμη του ελεγκτή θα καλύπτει επίσης σημειώσεις ή συμπληρωματικούς πίνακες που παραπέμπουν στις οικονομικές καταστάσεις.
- Όταν ένας πρόσθετος λογαριασμός κερδών και ζημιών που αποκαλύπτει ειδικά κονδύλια δαπανών γνωστοποιείται ως ξεχωριστός πίνακας που περιλαμβάνεται ως προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει ότι πρόκειται για συμπληρωματικές πληροφορίες που μπορεί να διαφοροποιούνται σαφώς από τις οικονομικές καταστάσεις.

A80. Συμπληρωματικές πληροφορίες που καλύπτονται από τη γνώμη του ελεγκτή, δεν χρειάζεται να αναφέρονται ρητά στην έκθεση του ελεγκτή, όταν η αναφορά στις σημειώσεις κατά την περιγραφή των καταστάσεων που περιλαμβάνουν οι οικονομικές καταστάσεις στην έκθεση του ελεγκτή είναι επαρκής.

A81. Νόμος ή κανονισμός ενδέχεται να μην απαιτεί να ελεγχθούν οι συμπληρωματικές πληροφορίες, και η διοίκηση μπορεί να αποφασίσει να ζητήσει από τον ελεγκτή να μην περιλάβει τις συμπληρωματικές αυτές πληροφορίες στο πεδίο του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων.

A82. Η αξιολόγηση του ελεγκτή για το κατά πόσον παρουσιάζονται συμπληρωματικές πληροφορίες που δεν έχουν ελεγχθεί με τρόπο που θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι καλύπτεται από τη γνώμη του ελεγκτή περιλαμβάνει, για παράδειγμα, το σημείο που παρουσιάζονται οι πληροφορίες σε σχέση με τις οικονομικές καταστάσεις και οποιεσδήποτε ελεγμένες συμπληρωματικές πληροφορίες, και εάν είναι σαφώς χαρακτηριζόμενες ως «μη ελεγμένες πληροφορίες».

A83. Η διοίκηση θα μπορούσε να αλλάξει την παρουσίαση των μη ελεγμένων συμπληρωματικών πληροφοριών που θα μπορούσαν να εκληφθούν ως καλυπτόμενες από τη γνώμη του ελεγκτή, για παράδειγμα, με :

- Αφαίρεση τυχόν παραπομπών ανέλεγκτων συμπληρωματικών πινάκων ή σημειώσεων στις οικονομικές καταστάσεις, έτσι ώστε η οριοθέτηση μεταξύ ελεγμένης και μη ελεγμένης πληροφορίας να είναι αριετά σαφής.
- Τοποθέτηση των μη ελεγμένων συμπληρωματικών πληροφοριών εκτός οικονομικών καταστάσεων ή, εάν αυτό δεν είναι δυνατόν, υπό τις περιστάσεις, τοποθέτηση κατ' ελάχιστο των μη ελεγμένων σημειώσεων μαζί στο τέλος των απαιτούμενων σημειώσεων επί των οικονομικών καταστάσεων και σαφής επισήμανσή τους ως μη ελεγμένες. Οι μη ελεγμένες σημειώσεις που είναι αναμειγμένες με τις ελεγμένες σημειώσεις μπορεί να εκληφθούν εσφαλμένα ως ελεγμένες.

A84. Το γεγονός ότι οι συμπληρωματικές πληροφορίες είναι μη ελεγμένες δεν απαλλάσσει τον ελεγκτή από τις ευθύνες του που περιγράφονται στο ΔΠΕ 720 (Αναθεωρημένο)⁴⁰.

⁴⁰ [προτεινόμενο] ΔΠΕ 720 (Αναθεωρημένο), «Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με άλλες πληροφορίες»

Παράρτημα

(Παραπομπή: Παρ. Α19)

Υποδείγματα εκθέσεων ανεξάρτητου ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων

- **Υπόδειγμα 1:** Έκθεση ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται από εισηγμένη οντότητα σύμφωνα με πλαίσιο εύλογης παρουσίασης
- **Υπόδειγμα 2:** Έκθεση ελεγκτή επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται από εισηγμένη οντότητα σύμφωνα με πλαίσιο εύλογης παρουσίασης
- **Υπόδειγμα 3:** Έκθεση ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται από μη εισηγμένη οντότητα, σύμφωνα με πλαίσιο εύλογης παρουσίασης (όταν γίνεται παραπομπή σε υλικό που βρίσκεται σε ιστότοπο αρμόδιας αρχής)
- **Υπόδειγμα 4:** Έκθεση ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται από μη εισηγμένη οντότητα σύμφωνα με πλαίσιο συμμόρφωσης γενικού σινοπού

Υπόδειγμα 1 – Έκθεση ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται από εισηγμένη οντότητα σύμφωνα με πλαίσιο εύλογης παρουσίασης.

Για τους σκοπούς του παρόντος υποδείγματος έκθεσης ελεγκτή, θεωρούνται δεδομένες οι ακόλουθες περιστάσεις:

- Έλεγχος πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων εισηγμένης οντότητας που χρησιμοποιεί πλαίσιο εύλογης παρουσίασης. Ο έλεγχος δεν αποτελεί έλεγχο ομίλου (δηλαδή δεν εφαρμόζεται το ΔΠΕ 600).
- Οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται από τη διοίκηση της οντότητας, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) (πλαίσιο γενικού σκοπού).
- Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντανακλούν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι η μη διαφοροποιημένη (δηλαδή, "σύμφωνη") γνώμη είναι κατάλληλη.
- Ο ελεγκτής αναφέρει τις συναφείς απαιτήσεις δεοντολογίας που είναι εφαρμοστέες στον έλεγχο, οι οποίες αποτελούνται από τον Κώδικα Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Ελεγκτές του Συμβουλίου Διεθνών Προτύπων Δεοντολογίας Ελεγκτών, όπως και τις απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τον έλεγχο στη δικαιοδοσία.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι δεν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα, σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες, που μπορεί να υποδηλώνουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, σύμφωνα με το ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο).
- Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου έχουν γνωστοποιηθεί σύμφωνα με το ΔΠΕ 701.
- Ο ελεγκτής έχει αποκτήσει όλες τις άλλες πληροφορίες πριν την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή και δεν έχει εντοπίσει ακόμη ένα ουσιώδες σφάλμα των άλλων πληροφοριών.
- Οι υπεύθυνοι για την εποπτεία των οικονομικών καταστάσεων διαφέρουν από τους υπεύθυνους για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.
- Επιπρόσθετα του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής έχει και άλλες ευθύνες αναφοράς που απαιτούνται από την τοπική νομοθεσία.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας ΑΒΓ [ή άλλο κατάλληλο αποδέκτη]

Έκθεση ελέγχου επί των οικονομικών καταστάσεων⁴¹

Γνώμη

⁴¹Ο υπότιτλος «Έκθεση ελέγχου επί των οικονομικών καταστάσεων» δεν χρειάζεται όταν ο δεύτερος υπότιτλος «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων» δεν έχει εφαρμογή.

Έχουμε ελέγξει τις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ (η «Εταιρεία»), οι οποίες αποτελούνται από την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης της 31^{ης} Δεκεμβρίου 20X1 και την κατάσταση συνολικού εισοδήματος, την κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και την κατάσταση ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και τις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων που περιλαμβάνουν και περίληψη των σημαντικών λογιστικών αρχών και μεθόδων.

Κατά τη γνώμη μας, οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, (ή παρέχουν αληθή και εύλογη εικόνα για) τη χρηματοοικονομική θέση της Εταιρείας κατά την 31^η Δεκεμβρίου 20X1, τη χρηματοοικονομική της επίδοση και τις ταμειακές της ροές, για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ).

Βάση γνώμης

Διενεργήσαμε τον έλεγχο μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ). Οι ευθύνες μας, σύμφωνα με τα πρότυπα αυτά περιγράφονται περαιτέρω στο τμήμα της έκθεσής μας «Ευθύνες ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων». Είμαστε ανεξάρτητοι από την Εταιρεία σύμφωνα με τον Κώδικα Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Ελεγκτές του Συμβουλίου Διεθνών Προτύπων Δεοντολογίας Ελεγκτών (Κώδικας ΣΔΠΔΕ) και τις απαιτήσεις δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων στην Ελλάδα και έχουμε εκπληρώσει τις άλλες δεοντολογικές μας υποχρεώσεις σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτές και τον Κώδικα ΣΔΠΔΕ. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα να παρέχουν βάση για τη γνώμη μας.

Σημαντικότερα θέματα ελέγχου

Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου είναι εκείνα τα θέματα που, κατά την επαγγελματική μας κρίση, ήταν εξέχουσας σημασίας στον έλεγχο μας επί των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας χρήσεως. Τα θέματα αυτά αντιμετωπίστηκαν στο πλαίσιο του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο, για τη διαμόρφωση της γνώμης μας επί αυτών και δεν εκφέρουμε ξεχωριστή γνώμη για τα θέματα αυτά.

[Περιγραφή καθενός από τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 701]

Άλλες πληροφορίες (ή εάν ενδείκνυται άλλος τίτλος, όπως «Πληροφορίες πέραν των οικονομικών καταστάσεων και της εκθέσεως του ελεγκτή επί αυτών)

[Αναφορά σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΠΕ 720 (Αναθεωρημένο). Βλέπε το Υπόδειγμα 1 του Παραρτήματος 2 στο ΔΠΕ 720 (Αναθεωρημένο)].

Ευθύνες της διοίκησης και των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση επί των οικονομικών καταστάσεων⁴²

Η διοίκηση έχει την ευθύνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ⁴³, όπως και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες ελέγχου που η διοίκηση

⁴² Σε όλα τα υποδείγματα εκθέσεων ελεγκτή οι όροι «διοίκηση» και «υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση» μπορεί να χρειαστεί να αντικατασταθούν από άλλον όρο που είναι κατάλληλος με βάση το νομικό πλαίσιο της συγκεκριμένης δικαιοδοσίας.

⁴³ Όταν η ευθύνη της διοίκησης είναι να καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, αυτό μπορεί να διατυπωθεί ως εξής: «Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και για εκείνες ... »

καθορίζει ως απαραίτητες, ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

Κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την αξιολόγηση της ικανότητας της Εταιρείας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, γνωστοποιώντας όπου συντρέχει τέτοια περίπτωση, τα θέματα που σχετίζονται με τη συνεχιζόμενη δραστηριότητα και τη χρήση της λογιστικής βάσης της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, εκτός και εάν η διοίκηση είτε προτίθεται να ρευστοποιήσει την Εταιρεία ή να διακόψει τη δραστηριότητά της ή δεν έχει άλλη ρεαλιστική εναλλακτική επιλογή από το να προχωρήσει σ' αυτές τις ενέργειες.

Οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση έχουν την ευθύνη εποπτείας της διαδικασίας χρηματοοικονομικής αναφοράς της Εταιρείας.

Ευθύνες ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων

Οι στόχοι μας είναι να αποκτήσουμε εύλογη διασφάλιση για το κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις στο σύνολο τους είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος και να εκδώσουμε έκθεση ελεγκτή, η οποία περιλαμβάνει τη γνώμη μας. Η εύλογη διασφάλιση συνιστά διασφάλιση υψηλού επιπέδου, αλλά δεν είναι εγγύηση ότι ο έλεγχος που διενεργείται σύμφωνα με τα ΔΠΕ θα εντοπίζει πάντα ένα ουσιώδες σφάλμα, όταν αυτό υπάρχει. Σφάλματα δύναται να προκύψουν από απάτη ή από λάθος και θεωρούνται ουσιώδη όταν, μεμονωμένα ή αθροιστικά, θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι θα επηρέαζαν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών, που λαμβάνονται με βάση αυτές τις οικονομικές καταστάσεις.

Η παράγραφος 40(β) του παρόντος ΔΠΕ επεξηγεί ότι το σκιασμένο λεκτικό που ακολουθεί μπορεί να περιλαμβάνεται σε παράρτημα της έκθεσης του ελεγκτή. Η παράγραφος 40(γ) επεξηγεί πως όταν νόμος, κανονισμός ή εθνικά πρότυπα ελέγχου το επιτρέπουν ρητά, μπορεί να γίνεται παραπομπή στην ιστοσελίδα της αρμόδιας αρχής, στην οποία περιγράφονται οι ευθύνες του ελεγκτή, παρά να συμπεριλαμβάνεται αυτό το λεκτικό στην έκθεση του ελεγκτή, υπό την προϋπόθεση ότι η περιγραφή στην ιστοσελίδα, δεν είναι ασυνεπής με τις ακόλουθες ευθύνες του ελεγκτή.

Ως καθήκον του ελέγχου, σύμφωνα με τα ΔΠΕ, ασκούμε επαγγελματική κρίση και διατηρούμε επαγγελματικό σκεπτικισμό καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου. Επίσης:

- Εντοπίζουμε και αξιολογούμε τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος, σχεδιάζοντας και διενεργώντας ελεγκτικές διαδικασίες που ανταποκρίνονται στους κινδύνους αυτούς και αποκτούμε ελεγκτικά τεκμήρια που είναι επαρκή και κατάλληλα για να παρέχουν βάση για την γνώμη μας. Ο κίνδυνος μη εντοπισμού ουσιώδους σφάλματος που οφείλεται σε απάτη είναι υψηλότερος από αυτόν που οφείλεται σε λάθος, καθώς η απάτη μπορεί να εμπεριέχει συμπαιγνία, πλαστογραφία, εσκεμμένες παραλείψεις, ψευδείς διαβεβαιώσεις ή παράκαμψη των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου.
- Αποκτούμε κατανόηση των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου που σχετίζονται με τον έλεγχο, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό

την διατύπωση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου της Εταιρείας⁴⁴.

- Αξιολογούμε την καταλληλότητα των λογιστικών αρχών και μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν και το εύλογο των λογιστικών εκτιμήσεων και των σχετικών γνωστοποιήσεων που έγιναν από τη Διοίκηση.
- Συμπεραίνουμε για την καταλληλότητα της χρήσης από τη διοίκηση της λογιστικής αρχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας και με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν για το εάν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να υποδηλώνουν ουσιώδη αβεβαιότητα ως προς την ικανότητα της Εταιρείας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της. Εάν συμπεράνουμε ότι υφίσταται ουσιώδης αβεβαιότητα, είμαστε υποχρεωμένοι στην έκθεση ελεγκτή να επισύρουμε την προσοχή στις σχετικές γνωστοποιήσεις των οικονομικών καταστάσεων ή εάν αυτές οι γνωστοποιήσεις είναι ανεπαρκείς να διαφοροποιήσουμε τη γνώμη μας. Τα συμπεράσματά μας βασίζονται σε ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται μέχρι την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή. Ωστόσο, μελλοντικά γεγονότα ή συνθήκες ενδέχεται να έχουν ως αποτέλεσμα η Εταιρεία να παύσει να λειτουργεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα.
- Αξιολογούμε τη συνολική παρουσίαση, τη δομή και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων, συμπεριλαμβανομένων των γνωστοποιήσεων, καθώς και το κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν τις υποκείμενες συναλλαγές και τα γεγονότα με τρόπο που επιτυγχάνεται η εύλογη παρουσίαση.

Μεταξύ άλλων θεμάτων, κοινοποιούμε στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, το σχεδιαζόμενο εύρος και το χρονοδιάγραμμα του ελέγχου, καθώς και σημαντικά ευρήματα του ελέγχου, συμπεριλαμβανομένων όποιων σημαντικών ελλείψεων στις εσωτερικές δικλίδες ελέγχου εντοπίζουμε κατά τη διάρκεια του ελέγχου μας.

Επιπλέον, δηλώνουμε προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ότι έχουμε συμμορφωθεί με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας περί ανεξαρτησίας και γνωστοποιούμε προς αυτούς όλες τις σχέσεις και άλλα θέματα που μπορεί εύλογα να θεωρηθεί ότι επηρεάζουν την ανεξαρτησία μας και τα σχετικά μέτρα προστασίας, όπου συντρέχει περίπτωση.

Από τα θέματα που γνωστοποιήθηκαν στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, καθορίζουμε τα θέματα εκείνα που ήταν εξέχουσας σημασίας για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου και ως εκ τούτου αποτελούν τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου. Περιγράφουμε τα θέματα αυτά στην έκθεση ελεγκτή, εκτός εάν νόμος ή κανονισμός αποκλείει τη δημοσιοποίηση ενός θέματος ή όταν, σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, διαπιστώσουμε ότι ένα θέμα δεν θα έπρεπε να γνωστοποιηθεί με την έκθεσή μας, διότι ενεργώντας κατ' αυτό τον τρόπο θα αναμενόταν εύλογα ότι οι αρνητικές επιπτώσεις θα υπερτερούσαν από τα οφέλη δημοσίου συμφέροντος μιας τέτοιας δημοσιοποίησης.

Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων

[Η μορφή και το περιεχόμενο αυτού του τμήματος της έκθεσης ελεγκτή μπορεί να ποικίλει ανάλογα με τη φύση άλλων υποχρεώσεων αναφοράς του ελεγκτή που προβλέπονται από τοπική νομοθεσία, κανονισμό ή εθνικά πρότυπα ελέγχου. Τα θέματα που καλύπτονται από άλλη νομοθεσία, κανονισμό ή εθνικά πρότυπα ελέγχου (αναφερόμενα ως

⁴⁴ Η πρόταση αυτή ενδέχεται να τροποποιηθεί καταλλήλως σε περιπτώσεις όπου ο ελεγκτής έχει επίσης την ευθύνη έκφρασης γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου σε συνδυασμό με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων.

«άλλες υποχρεώσεις αναφοράς»), καλύπτονται στο τμήμα αυτό, εκτός εάν οι άλλες υποχρεώσεις αναφοράς καλύπτουν τα ίδια ζητήματα με αυτά που παρουσιάζονται με βάση τις υποχρεώσεις αναφοράς που απαιτούνται από τα ΔΠΕ, ως μέρος του τμήματος της «Έκθεσης ελέγχου επί των οικονομικών καταστάσεων». Η γνωστοποίηση άλλων υποχρεώσεων αναφοράς, που καλύπτει ίδια ζητήματα με αυτά που απαιτούνται με βάση τα ΔΠΕ, μπορεί να συνδυαστεί (δηλαδή να συμπεριληφθεί στο τμήμα «Έκθεση ελέγχου επί των οικονομικών καταστάσεων» υπό τους κατάλληλους υπότιτλους), με την προϋπόθεση ότι η διατύπωση στην έκθεση ελεγκτή ευκρινώς διαφοροποιεί τις άλλες υποχρεώσεις αναφοράς από την αναφορά που απαιτείται από τα ΔΠΕ, όπου υπάρχει τέτοια διαφορά].

Ο εταίρος ανάθεσης του ελέγχου από τον οποίο προκύπτει η παρούσα έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή είναι [ονοματεπώνυμο].

[Υπογραφή στο όνομα της ελεγκτικής εταιρείας, το ονοματεπώνυμο του ελεγκτή, ή και τα δύο, όπως αρμόζει στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία]

[Λιεύθυνση Ελεγκτή]

[Ημερομηνία]

Υπόδειγμα 2 – Έκθεση ελεγκτή επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται από εισηγμένη οντότητα σύμφωνα με πλαίσιο εύλογης παρουσίασης.

Για τους σκοπούς του παρόντος υποδείγματος έκθεσης ελεγκτή, θεωρούνται δεδομένες οι ακόλουθες περιστάσεις:

- Έλεγχος πλήρους σειράς ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων εισηγμένης οντότητας που χρησιμοποιεί πλαίσιο εύλογης παρουσίασης. Ο έλεγχος αποτελεί έλεγχο ομίλου οντότητας με θυγατρικές (δηλαδή εφαρμόζεται το ΔΠΕ 600).
- Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται από τη διοίκηση της οντότητας, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) (πλαίσιο γενικού σκοπού).
- Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντανακλούν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι η μη διαφοροποιημένη (δηλαδή, "σύμφωνη") γνώμη είναι κατάλληλη.
- Ο Κώδικας Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Ελεγκτές του Συμβουλίου Διεθνών Προτύπων Δεοντολογίας Ελεγκτών, περιλαμβάνει όλες τις συναφείς απαιτήσεις δεοντολογίας που είναι εφαρμοστέες στον έλεγχο.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι δεν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα, σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες, που μπορεί να υποδηλώνουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, **σύμφωνα με το ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο)**.
- Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου έχουν γνωστοποιηθεί σύμφωνα με το ΔΠΕ 701.
- Ο ελεγκτής έχει αποκτήσει όλες τις άλλες πληροφορίες πριν την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή και δεν έχει εντοπίσει ακόμη ένα ουσιώδες σφάλμα των άλλων πληροφοριών
- Οι υπεύθυνοι για την εποπτεία των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων διαφέρουν από τους υπεύθυνους για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.
- Επιπρόσθετα του ελέγχου των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής έχει και άλλες ευθύνες αναφοράς που απαιτούνται από την τοπική νομοθεσία.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας ΑΒΓ [ή άλλο κατάλληλο αποδέκτη]

Έκθεση ελέγχου επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων⁴⁵

Γνώμη

Έχουμε ελέγξει τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ και των θυγατρικών αυτής (ο «Όμιλος»), οι οποίες αποτελούνται από την ενοποιημένη κατάσταση χρηματοοικονομικής

⁴⁵Ο υπότιτλος «Έκθεση ελέγχου επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων» δεν χρειάζεται όταν ο δεύτερος υπότιτλος «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων» δεν έχει εφαρμογή.

θέσης της 31^{ης} Δεκεμβρίου 20Χ1 και την ενοποιημένη κατάσταση συνολικού εισοδήματος, την ενοποιημένη κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και την ενοποιημένη κατάσταση ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και τις σημειώσεις επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων που περιλαμβάνουν και περιήληψη των σημαντικών λογιστικών αρχών και μεθόδων.

Κατά τη γνώμη μας, οι συνημμένες ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, (ή παρέχουν αληθή και εύλογη εικόνα για) την ενοποιημένη χρηματοοικονομική θέση του Ομίλου κατά την 31^η Δεκεμβρίου 20Χ1, την ενοποιημένη χρηματοοικονομική του επίδοση και τις ενοποιημένες ταμειακές του ροές, για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ).

Βάση γνώμης

Διενεργήσαμε τον έλεγχο μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ). Οι ευθύνες μας, σύμφωνα με τα πρότυπα αυτά περιγράφονται περαιτέρω στο τμήμα της έκθεσής μας «Ευθύνες ελεγκτή για τον έλεγχο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων». Είμαστε ανεξάρτητοι από τον Όμιλο σύμφωνα με τον Κώδικα Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Ελεγκτές του Συμβουλίου Διεθνών Προτύπων Δεοντολογίας Ελεγκτών (Κώδικας ΣΔΠΔΕ) και έχουμε εκπληρώσει τις άλλες δεοντολογικές μας υποχρεώσεις σύμφωνα με τον Κώδικα ΣΔΠΔΕ. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα να παρέχουν βάση για τη γνώμη μας.

Σημαντικότερα θέματα ελέγχου

Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου είναι εκείνα τα θέματα που, κατά την επαγγελματική μας κρίση, ήταν εξέχουσας σημασίας στον έλεγχο μας επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας χρήσεως. Τα θέματα αυτά αντιμετωπίστηκαν στο πλαίσιο του ελέγχου των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο, για τη διαμόρφωση της γνώμης μας επί αυτών και δεν εκφέρουμε ξεχωριστή γνώμη για τα θέματα αυτά.

[Περιγραφή καθενός από τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 701]

Ευθύνες της διοίκησης και των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων⁴⁶

Η διοίκηση έχει την ευθύνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ⁴⁷, όπως και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες ελέγχου που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες, ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

Κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την αξιολόγηση της ικανότητας του Ομίλου να συνεχίσει τη δραστηριότητά του, γνωστοποιώντας όπου συντρέχει τέτοια περίπτωση, τα θέματα που σχετίζονται με τη συνεχιζόμενη δραστηριότητα και τη χρήση της λογιστικής βάσης της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, εκτός και εάν η διοίκηση είτε

⁴⁶ Σε όλα τα υποδείγματα εκθέσεων ελεγκτή οι όροι «διοίκηση» και «υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση» μπορεί να χρειαστεί να αντικατασταθούν από άλλον όρο που είναι κατάλληλος με βάση το νομικό πλαίσιο της συγκεκριμένης δικαιοδοσίας.

⁴⁷ Όταν η ευθύνη της διοίκησης είναι να καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, αυτό μπορεί να διατυπωθεί ως εξής: «Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και για εκείνες ... »

προτίθεται να ρευστοποιήσει τον Όμιλο ή να διακόψει τη δραστηριότητά του ή δεν έχει άλλη ρεαλιστική εναλλακτική επιλογή από το να προχωρήσει σ' αυτές τις ενέργειες.

Οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση έχουν την ευθύνη εποπτείας της διαδικασίας χρηματοοικονομικής αναφοράς του Ομίλου.

Ευθύνες ελεγκτή για τον έλεγχο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων

Οι στόχοι μας είναι να αποκτήσουμε εύλογη διασφάλιση για το κατά πόσο οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στο σύνολο τους είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος και να ειδώσουμε έκθεση ελεγκτή, η οποία περιλαμβάνει τη γνώμη μας. Η εύλογη διασφάλιση συνιστά διασφάλιση υψηλού επιπέδου, αλλά δεν είναι εγγύηση ότι ο έλεγχος που διενεργείται σύμφωνα με τα ΔΠΕ θα εντοπίζει πάντα ένα ουσιώδες σφάλμα, όταν αυτό υπάρχει. Σφάλματα δύνανται να προκύψουν από απάτη ή από λάθος και θεωρούνται ουσιώδη όταν, μεμονωμένα ή αθροιστικά, θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι θα επηρέαζαν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών, που λαμβάνονται με βάση αυτές τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Η παράγραφος 40(β) του παρόντος ΔΠΕ επεξηγεί ότι το σκιασμένο λεκτικό που ακολουθεί μπορεί να περιλαμβάνεται σε παράρτημα της έκθεσης του ελεγκτή. Η παράγραφος 40(γ) επεξηγεί πως όταν νόμος, κανονισμός ή εθνικά πρότυπα ελέγχου το επιτρέπουν ρητά, μπορεί να γίνεται παραπομπή στην ιστοσελίδα της αρμόδιας αρχής, στην οποία περιγράφονται οι ευθύνες του ελεγκτή, παρά να συμπεριλαμβάνεται αυτό το λεκτικό στην έκθεση του ελεγκτή, υπό την προϋπόθεση ότι η περιγραφή στην ιστοσελίδα, δεν είναι ασυνεπής με τις ακόλουθες ευθύνες του ελεγκτή.

Ως καθήκον του ελέγχου, σύμφωνα με τα ΔΠΕ, ασκούμε επαγγελματική κρίση και διατηρούμε επαγγελματικό σκεπτικισμό καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου. Επίσης:

- Εντοπίζουμε και αξιολογούμε τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος, σχεδιάζοντας και διενεργώντας ελεγκτικές διαδικασίες που ανταποκρίνονται στους κινδύνους αυτούς και αποκτούμε ελεγκτικά τεκμήρια που είναι επαρκή και κατάλληλα για να παρέχουν βάση για την γνώμη μας. Ο κίνδυνος μη εντοπισμού ουσιώδους σφάλματος που οφείλεται σε απάτη είναι υψηλότερος από αυτόν που οφείλεται σε λάθος, καθώς η απάτη μπορεί να εμπεριέχει συμπαιγνία, πλαστογραφία, εσκεμμένες παραλείψεις, ψευδείς διαβεβαιώσεις ή παράκαμψη των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου.
- Αποκτούμε κατανόηση των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου που σχετίζονται με τον έλεγχο, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την διατύπωση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου του Ομίλου⁴⁸.
- Αξιολογούμε την καταλληλότητα των λογιστικών αρχών και μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν και το εύλογο των λογιστικών εκτιμήσεων και των σχετικών γνωστοποιήσεων που έγιναν από τη Διοίκηση.
- Συμπεραίνουμε για την καταλληλότητα της χρήσης από τη διοίκηση της λογιστικής αρχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας και με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν για το εάν

⁴⁸ Η πρόταση αυτή ενδέχεται να τροποποιηθεί καταλλήλως σε περιστάσεις όπου ο ελεγκτής έχει επίσης την ευθύνη έκφρασης γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου σε συνδυασμό με τον έλεγχο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να υποδηλώνουν ουσιώδη αβεβαιότητα ως προς την ικανότητα του Ομίλου να συνεχίσει τη δραστηριότητά του. Εάν συμπεράνουμε ότι υφίσταται ουσιώδης αβεβαιότητα, είμαστε υποχρεωμένοι στην έκθεση ελεγκτή να επισύρουμε την προσοχή στις σχετικές γνωστοποιήσεις των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων ή εάν αυτές οι γνωστοποιήσεις είναι ανεπαρκείς να διαφοροποιήσουμε τη γνώμη μας. Τα συμπεράσματά μας βασίζονται σε ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται μέχρι την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή. Ωστόσο, μελλοντικά γεγονότα ή συνθήκες ενδέχεται να έχουν ως αποτέλεσμα ο Όμιλος να παύσει να λειτουργεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα.

- Αξιολογούμε τη συνολική παρουσίαση, τη δομή και το περιεχόμενο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, συμπεριλαμβανομένων των γνωστοποιήσεων, καθώς και το κατά πόσο οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν τις υποκείμενες συναλλαγές και τα γεγονότα με τρόπο που επιτυγχάνεται η εύλογη παρουσίαση.
- Αποκτούμε επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με την χρηματοοικονομική πληροφόρηση των οντοτήτων ή των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων εντός του Ομίλου για την έκφραση γνώμης επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Είμαστε υπεύθυνοι για την καθοδήγηση, την επίβλεψη και την εκτέλεση του ελέγχου του Ομίλου. Παραμένουμε αποκλειστικά υπεύθυνοι για την ελεγκτική μας γνώμη.

Μεταξύ άλλων θεμάτων, κοινοποιούμε στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, το σχεδιαζόμενο εύρος και το χρονοδιάγραμμα του ελέγχου, καθώς και σημαντικά ευρήματα του ελέγχου, συμπεριλαμβανομένων όποιων σημαντικών ελλείψεων στις εσωτερικές δικλίδες ελέγχου εντοπίζουμε κατά τη διάρκεια του ελέγχου μας.

Επιπλέον, δηλώνουμε προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ότι έχουμε συμμορφωθεί με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας περί ανεξαρτησίας και γνωστοποιούμε προς αυτούς όλες τις σχέσεις και άλλα θέματα που μπορεί εύλογα να θεωρηθεί ότι επηρεάζουν την ανεξαρτησία μας και τα σχετικά μέτρα προστασίας, όπου συντρέχει περίπτωση.

Από τα θέματα που γνωστοποιήθηκαν στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, καθορίζουμε τα θέματα εκείνα που ήταν εξέχουσας σημασίας για τον έλεγχο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου και ως εκ τούτου αποτελούν τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου. Περιγράφουμε τα θέματα αυτά στην έκθεση ελεγκτή, εκτός εάν νόμος ή κανονισμός αποκλείει τη δημοσιοποίηση ενός θέματος ή όταν, σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, διαπιστώσουμε ότι ένα θέμα δεν θα έπρεπε να γνωστοποιηθεί με την έκθεσή μας, διότι ενεργώντας κατ' αυτό τον τρόπο θα αναμενόταν εύλογα ότι οι αρνητικές επιπτώσεις θα υπερτερούσαν από τα οφέλη δημοσίου συμφέροντος μιας τέτοιας δημοσιοποίησης.

Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων

[Η μορφή και το περιεχόμενο αυτού του τμήματος της έκθεσης ελεγκτή μπορεί να ποικίλει ανάλογα με τη φύση άλλων υποχρεώσεων αναφοράς του ελεγκτή που προβλέπονται από τοπική νομοθεσία, κανονισμό ή εθνικά πρότυπα ελέγχου. Τα θέματα που καλύπτονται από άλλη νομοθεσία, κανονισμό ή εθνικά πρότυπα ελέγχου (αναφερόμενα ως «άλλες υποχρεώσεις αναφοράς»), καλύπτονται στο τμήμα αυτό, εκτός εάν οι άλλες υποχρεώσεις αναφοράς καλύπτουν τα ίδια ζητήματα με αυτά που παρουσιάζονται με βάση τις υποχρεώσεις αναφοράς που απαιτούνται από τα ΔΠΕ, ως μέρος του τμήματος της «Έκθεσης ελέγχου επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων». Η γνωστοποίηση άλλων υποχρεώσεων αναφοράς, που καλύπτει ίδια ζητήματα με αυτά που απαιτούνται με βάση τα ΔΠΕ, μπορεί να συνδυαστεί (δηλαδή να συμπεριληφθεί στο τμήμα «Έκθεση ελέγχου επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων» υπό τους κατάλληλους υπότιτλους), με την προϋπόθεση ότι η διατύπωση στην έκθεση

ελεγκτή ευκρινώς διαφοροποιεί τις άλλες υποχρεώσεις αναφοράς από την αναφορά που απαιτείται από τα ΔΠΕ, όπου υπάρχει τέτοια διαφορά].

Ο εταίρος ανάθεσης του ελέγχου από τον οποίο προκύπτει η παρούσα η έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή είναι [ονοματεπώνυμο].

[Υπογραφή στο όνομα της ελεγκτικής εταιρείας, το ονοματεπώνυμο του ελεγκτή, ή και τα δύο, όπως αρμόζει στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία]

[Διεύθυνση Ελεγκτή]

[Ημερομηνία]

Υπόδειγμα 3 – Έκθεση ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται από μη εισηγμένη οντότητα σύμφωνα με πλαίσιο εύλογης παρουσίασης.

Για τους σκοπούς του παρόντος υποδείγματος έκθεσης ελεγκτή, θεωρούνται δεδομένες οι ακόλουθες περιστάσεις:

- Έλεγχος πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων μη εισηγμένης οντότητας που χρησιμοποιεί πλαίσιο εύλογης παρουσίασης. Ο έλεγχος δεν αποτελεί έλεγχο ομίλου (δηλαδή δεν εφαρμόζεται το ΔΠΕ 600).
- Οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται από τη διοίκηση της οντότητας, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) (πλαίσιο γενικού σκοπού).
- Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντανακλούν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι η μη διαφοροποιημένη (δηλαδή, "σύμφωνη") γνώμη είναι κατάλληλη.
- Οι συναφείς απαιτήσεις δεοντολογίας που είναι εφαρμοστέες στον έλεγχο, είναι οι απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τον έλεγχο στη δικαιοδοσία.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι δεν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα, σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες, που μπορεί να υποδηλώνουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, **σύμφωνα με το ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο).**
- Ο ελεγκτής δεν υποχρεούται και δεν αποφάσισε να γνωστοποιήσει τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 701.
- Ο ελεγκτής έχει αποκτήσει όλες τις άλλες πληροφορίες πριν την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή και δεν έχει εντοπίσει ακόμη ένα ουσιώδες σφάλμα των άλλων πληροφοριών
- Οι υπεύθυνοι για την εποπτεία των οικονομικών καταστάσεων διαφέρουν από τους υπεύθυνους για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.
- Επιπρόσθετα του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής δεν έχει και άλλες ευθύνες αναφοράς που απαιτούνται από την τοπική νομοθεσία.
- Ο ελεγκτής επιλέγει να παραπέμψει στην περιγραφή της ευθύνης του ελεγκτή που περιλαμβάνεται σε δικτυακό τόπο της αρμόδιας αρχής.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας ΑΒΓ [ή άλλο κατάλληλο αποδέκτη]

Έκθεση ελέγχου επί των οικονομικών καταστάσεων

Γνώμη

Έχουμε ελέγξει τις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ (η «Εταιρεία»), οι οποίες αποτελούνται από την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης της 31^{ης} Δεκεμβρίου 20Χ1 και την κατάσταση συνολικού εισοδήματος, την κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και την κατάσταση ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και τις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων που περιλαμβάνουν και περίληψη των σημαντικών λογιστικών αρχών και μεθόδων.

Κατά τη γνώμη μας, οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, (ή παρέχουν αληθή και εύλογη εικόνα για) τη χρηματοοικονομική θέση της Εταιρείας κατά την 31^η Δεκεμβρίου 20Χ1, τη χρηματοοικονομική της επίδοση και τις ταμειακές της ροές, για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ).

Βάση γνώμης

Διενεργήσαμε τον έλεγχο μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ). Οι ευθύνες μας, σύμφωνα με τα πρότυπα αυτά περιγράφονται περαιτέρω στο τμήμα της έκθεσής μας «Ευθύνες ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων». Είμαστε ανεξάρτητοι από την Εταιρεία σύμφωνα με τις απαιτήσεις δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων στην Ελλάδα και έχουμε εκπληρώσει τις άλλες δεοντολογικές μας υποχρεώσεις σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτές. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα να παρέχουν βάση για τη γνώμη μας.

Ευθύνες της διοίκησης και των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση επί των οικονομικών καταστάσεων⁴⁹

Η διοίκηση έχει την ευθύνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ⁵⁰, όπως και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες ελέγχου που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες, ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

Κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την αξιολόγηση της ικανότητας της Εταιρείας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, γνωστοποιώντας όπου συντρέχει τέτοια περίπτωση, τα θέματα που σχετίζονται με τη συνεχιζόμενη δραστηριότητα και τη χρήση της λογιστικής βάσης της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, εκτός και εάν η διοίκηση είτε προτίθεται να ρευστοποιήσει την Εταιρεία ή να διακόψει τη δραστηριότητά της ή δεν έχει άλλη ρεαλιστική εναλλακτική επιλογή από το να προχωρήσει σ' αυτές τις ενέργειες.

Οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση έχουν την ευθύνη εποπτείας της διαδικασίας χρηματοοικονομικής αναφοράς της Εταιρείας.

Ευθύνες ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων

Οι στόχοι μας είναι να αποκτήσουμε εύλογη διασφάλιση για το κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις στο σύνολο τους είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος

⁴⁹ Σε όλα τα υποδείγματα εκθέσεων ελεγκτή οι όροι «διοίκηση» και «υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση» μπορεί να χρειαστεί να αντικατασταθούν από άλλον όρο που είναι κατάλληλος με βάση το νομικό πλαίσιο της συγκεκριμένης δικαιοδοσίας.

⁵⁰ Όταν η ευθύνη της διοίκησης είναι να καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, αυτό μπορεί να διατυπωθεί ως εξής: «Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και για εκείνες ... »

και να εκδώσουμε έκθεση ελεγκτή, η οποία περιλαμβάνει τη γνώμη μας. Η εύλογη διασφάλιση συνιστά διασφάλιση υψηλού επιπέδου, αλλά δεν είναι εγγύηση ότι ο έλεγχος που διενεργείται σύμφωνα με τα ΔΠΕ θα εντοπίζει πάντα ένα ουσιώδες σφάλμα, όταν αυτό υπάρχει. Σφάλματα δύναται να προκύψουν από απάτη ή από λάθος και θεωρούνται ουσιώδη όταν, μεμονωμένα ή αθροιστικά, θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι θα επηρέαζαν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών, που λαμβάνονται με βάση αυτές τις οικονομικές καταστάσεις.

Περαιτέρω περιγραφή των ευθυνών του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων βρίσκεται στο δικτυακό τόπο [του Οργανισμού] στη διεύθυνση: [σύνδεσμος ιστοσελίδας]. Αυτή η περιγραφή αποτελεί μέρος της έκθεσης ελεγκτή.

Ο εταίρος ανάθεσης του ελέγχου από τον οποίο προκύπτει η παρούσα η έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή είναι [ονοματεπώνυμο].

[Υπογραφή στο όνομα της ελεγκτικής εταιρείας, το ονοματεπώνυμο του ελεγκτή, ή και τα δύο, όπως αρμόζει στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία]

[Διεύθυνση Ελεγκτή]

[Ημερομηνία]

Υπόδειγμα 4 – Έκθεση ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται από μη εισηγμένη οντότητα σύμφωνα με πλαίσιο συμμόρφωσης γενικού σκοπού.

Για τους σκοπούς του παρόντος υποδείγματος έκθεσης ελεγκτή, θεωρούνται δεδομένες οι ακόλουθες περιστάσεις:

- Έλεγχος πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων μη εισηγμένης οντότητας που χρησιμοποιεί πλαίσιο εύλογης παρουσίασης. Ο έλεγχος δεν αποτελεί έλεγχο ομίλου (δηλαδή δεν εφαρμόζεται το ΔΠΕ 600).
- Οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται από τη διοίκηση της οντότητας, σύμφωνα με το Πλαίσιο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Νόμος ΧΨΩ) της Δικαιοδοσίας Χ (δηλαδή, ένα πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, που περιλαμβάνει νόμο ή κανονισμό και έχει σχεδιαστεί έτσι ώστε να ανταποκρίνεται στις κοινές ανάγκες χρηματοοικονομικής πληροφόρησης ευρύτατου φάσματος χρηστών, χωρίς όμως να είναι πλαίσιο εύλογης παρουσίασης).
- Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντανακλούν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι η μη διαφοροποιημένη (δηλαδή, "σύμφωνη") γνώμη είναι κατάλληλη.
- Οι συναφείς απαιτήσεις δεοντολογίας που είναι εφαρμοστέες στον έλεγχο, είναι οι απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τον έλεγχο στη δικαιοδοσία.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι δεν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα, σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες, που μπορεί να υποδηλώνουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, **σύμφωνα με το ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο).**
- Ο ελεγκτής δεν υποχρεούται και δεν αποφάσισε να γνωστοποιήσει τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 701.
- Ο ελεγκτής έχει αποκτήσει όλες τις άλλες πληροφορίες πριν την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή και δεν έχει εντοπίσει ακόμη ένα ουσιώδες σφάλμα των άλλων πληροφοριών.
- Οι υπεύθυνοι για την εποπτεία των οικονομικών καταστάσεων διαφέρουν από τους υπεύθυνους για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.
- Επιπρόσθετα του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής δεν έχει και άλλες ευθύνες αναφοράς που απαιτούνται από την τοπική νομοθεσία.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

[Κατάλληλος αποδέκτης]

Γνώμη

Έχουμε ελέγξει τις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ (η «Εταιρεία»), οι οποίες αποτελούνται από την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης της 31^{ης} Δεκεμβρίου 20Χ1 και την κατάσταση συνολικού εισοδήματος, την κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και την κατάσταση ταμειακών

ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και τις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων που περιλαμβάνουν και περίληψη των σημαντικών λογιστικών αρχών και μεθόδων.

Κατά τη γνώμη μας, οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας καταρτίζονται, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με τον Νόμο ΧΨΩ της Δικαιοδοσίας Χ.

Βάση γνώμης

Διενεργήσαμε τον έλεγχο μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ). Οι ευθύνες μας, σύμφωνα με τα πρότυπα αυτά περιγράφονται περαιτέρω στο τμήμα της έκθεσής μας «Ευθύνες ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων». Είμαστε ανεξάρτητοι από την Εταιρεία σύμφωνα με τις απαιτήσεις δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων στην Ελλάδα και έχουμε εκπληρώσει τις άλλες δεοντολογικές μας υποχρεώσεις σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτές. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα να παρέχουν βάση για τη γνώμη μας.

Ευθύνες της διοίκησης και των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση επί των οικονομικών καταστάσεων⁵¹

Η διοίκηση έχει την ευθύνη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον Νόμο ΧΨΩ της Δικαιοδοσίας Χ⁵², όπως και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες ελέγχου που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες, ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

Κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την αξιολόγηση της ικανότητας της Εταιρείας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, γνωστοποιώντας όπου συντρέχει τέτοια περίπτωση, τα θέματα που σχετίζονται με τη συνεχιζόμενη δραστηριότητα και τη χρήση της λογιστικής βάσης της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, εκτός και εάν η διοίκηση είτε προτίθεται να ρευστοποιήσει την Εταιρεία ή να διακόψει τη δραστηριότητά της ή δεν έχει άλλη ρεαλιστική εναλλακτική επιλογή από το να προχωρήσει σ' αυτές τις ενέργειες.

Οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση έχουν την ευθύνη εποπτείας της διαδικασίας χρηματοοικονομικής αναφοράς της Εταιρείας.

Ευθύνες ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων

Οι στόχοι μας είναι να αποκτήσουμε εύλογη διασφάλιση για το κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις στο σύνολο τους είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος και να εκδώσουμε έκθεση ελεγκτή, η οποία περιλαμβάνει τη γνώμη μας. Η εύλογη διασφάλιση συνιστά διασφάλιση υψηλού επιπέδου, αλλά δεν είναι εγγύηση ότι ο έλεγχος που διενεργείται σύμφωνα με τα ΔΠΕ θα εντοπίζει πάντα ένα ουσιώδες σφάλμα, όταν αυτό υπάρχει. Σφάλματα δύνανται να προκύψουν από απάτη ή από λάθος και θεωρούνται ουσιώδη όταν, μεμονωμένα ή αθροιστικά, θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι θα επηρέαζαν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών, που λαμβάνονται με βάση αυτές τις οικονομικές καταστάσεις.

⁵¹ Σε όλα τα υποδείγματα εκθέσεων ελεγκτή οι όροι «διοίκηση» και «υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση» μπορεί να χρειαστεί να αντικατασταθούν από άλλον όρο που είναι κατάλληλος με βάση το νομικό πλαίσιο της συγκεκριμένης δικαιοδοσίας.

⁵² Όταν η ευθύνη της διοίκησης είναι να καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, αυτό μπορεί να διατυπωθεί ως εξής: «Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και για εκείνες ... »

Η παράγραφος 40(β) του παρόντος ΔΠΕ επεξηγεί ότι το σκιασμένο λεκτικό που ακολουθεί μπορεί να περιλαμβάνεται σε παράρτημα της έκθεσης του ελεγκτή. Η παράγραφος 40(γ) επεξηγεί πως όταν νόμος, κανονισμός ή εθνικά πρότυπα ελέγχου το επιτρέπουν ρητά, μπορεί να γίνεται παραπομπή στην ιστοσελίδα της αρμόδιας αρχής, στην οποία περιγράφονται οι ευθύνες του ελεγκτή, παρά να συμπεριλαμβάνεται αυτό το λεκτικό στην έκθεση του ελεγκτή, υπό την προϋπόθεση ότι η περιγραφή στην ιστοσελίδα, δεν είναι ασυνεπής με τις ακόλουθες ευθύνες του ελεγκτή.

Ως καθήκον του ελέγχου, σύμφωνα με τα ΔΠΕ, ασκούμε επαγγελματική κρίση και διατηρούμε επαγγελματικό σκεπτικισμό καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου. Επίσης:

- Εντοπίζουμε και αξιολογούμε τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος, σχεδιάζοντας και διενεργώντας ελεγκτικές διαδικασίες που ανταποκρίνονται στους κινδύνους αυτούς και αποκτούμε ελεγκτικά τεκμήρια που είναι επαρκή και κατάλληλα για να παρέχουν βάση για την γνώμη μας. Ο κίνδυνος μη εντοπισμού ουσιώδους σφάλματος που οφείλεται σε απάτη είναι υψηλότερος από αυτόν που οφείλεται σε λάθος, καθώς η απάτη μπορεί να εμπεριέχει συμπαιγνία, πλαστογραφία, εσκεμμένες παραλείψεις, ψευδείς διαβεβαιώσεις ή παρόμοια των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου.
- Αποκτούμε κατανόηση των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου που σχετίζονται με τον έλεγχο, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την διατύπωση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου της Εταιρείας⁵³.
- Αξιολογούμε την καταλληλότητα των λογιστικών αρχών και μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν και το εύλογο των λογιστικών εκτιμήσεων και των σχετικών γνωστοποιήσεων που έγιναν από τη διοίκηση.
- Συμπεραίνουμε για την καταλληλότητα της χρήσης από τη διοίκηση της λογιστικής αρχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας και με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν για το εάν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να υποδηλώνουν ουσιώδη αβεβαιότητα ως προς την ικανότητα της Εταιρείας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της. Εάν συμπεράνουμε ότι υφίσταται ουσιώδης αβεβαιότητα, είμαστε υποχρεωμένοι στην έκθεση ελεγκτή να επισύρουμε την προσοχή στις σχετικές γνωστοποιήσεις των οικονομικών καταστάσεων ή εάν αυτές οι γνωστοποιήσεις είναι ανεπαρκείς να διαφοροποιήσουμε τη γνώμη μας. Τα συμπεράσματά μας βασίζονται σε ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται μέχρι την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή. Ωστόσο, μελλοντικά γεγονότα ή συνθήκες ενδέχεται να έχουν ως αποτέλεσμα η Εταιρεία να παύσει να λειτουργεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα.

Μεταξύ άλλων θεμάτων, κοινοποιούμε στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, το σχεδιαζόμενο εύρος και το χρονοδιάγραμμα του ελέγχου, καθώς και σημαντικά ευρήματα του ελέγχου, συμπεριλαμβανομένων όποιων σημαντικών ελλείψεων στις εσωτερικές δικλίδες ελέγχου εντοπίζουμε κατά τη διάρκεια του ελέγχου μας.

[Υπογραφή στο όνομα της ελεγκτικής εταιρείας, το ονοματεπώνυμο του ελεγκτή, ή και τα δύο, όπως αρμόζει στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία]

⁵³ Η πρόταση αυτή ενδέχεται να τροποποιηθεί καταλλήλως σε περιστάσεις όπου ο ελεγκτής έχει επίσης την ευθύνη έκφρασης γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου σε συνδυασμό με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων.

[Διεύθυνση Ελεγκτή]

[Ημερομηνία]

«Το παρόν κείμενο αναπαράγει, με την άδεια International Federation of Accountants (IFAC), ολόκληρη ή μέρος της ελληνικής μετάφρασης που πραγματοποιήθηκε από την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), του ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ 700 /15-12-2016 που εξέδωσε το International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) και δημοσιεύθηκε πρωτότυπα στην Αγγλική γλώσσα από την IFAC. Η αναπαραγωγή αυτής της ελληνικής μετάφρασης επιτρέπεται εντός της Ελλάδας. Όλα τα υφιστάμενα δικαιώματα, συμπεριλαμβανομένων των πνευματικών δικαιωμάτων, διατηρούνται εκτός Ελλάδας. Το εγκεκριμένο κείμενο όλων των δημοσιεύσεων της IFAC είναι εκείνο που δημοσιεύεται από την IFAC στην Αγγλική γλώσσα. Η IFAC δεν αναλαμβάνει καμία ευθύνη για την ακρίβεια και την πληρότητα της μετάφρασης ή για τις ενέργειες που ενδέχεται να προκύψουν ως αποτέλεσμα αυτής».