

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 705 (ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ)

**Διαφοροποιήσεις της Γνώμης στην Έκθεση του
Ανεξάρτητου Ελεγκτή**

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 705

(ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ)

ΔΙΑΦΟΡΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΝΩΜΗΣ ΣΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ ΤΟΥ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

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

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Παράγραφοι
Εισαγωγή	
Πεδίο του παρόντος ΔΠΕ	1
Τύποι διαφοροποιημένων γνωμών	2
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	3
Στόχος	4
Ορισμοί	5
Απαιτήσεις	
Περιστάσεις όπου απαιτείται διαφοροποίηση της γνώμης του ελεγκτή	6
Καθορισμός του τύπου διαφοροποίησης της γνώμης του ελεγκτή	7-15
Μορφή και περιεχόμενο της έκθεσης του ελεγκτή όταν η γνώμη είναι διαφοροποιημένη	16-29
Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση	30
Εφαρμογή και άλλο επεξηγηματικό υλικό	
Τύποι διαφοροποιημένων γνωμών	A1
Περιστάσεις όπου απαιτείται διαφοροποίηση της γνώμης του ελεγκτή	A2-A12
Καθορισμός του τύπου διαφοροποίησης της γνώμης του ελεγκτή	A13-A16
Μορφή και περιεχόμενο της έκθεσης του ελεγκτή όταν η γνώμη είναι διαφοροποιημένη	A17-A26
Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση	A27
Παράρτημα: Υποδείγματα εκθέσεων ελεγκτή με διαφοροποιήσεις της γνώμης	

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 705 (Αναθεωρημένο), «Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή» 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 εκδίδει ενδεδειγμένη έκθεση σε περιστάσεις όπου, κατά την διαμόρφωση γνώμης σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)¹, ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι είναι απαραίτητη διαφοροποίηση της γνώμης του επί των οικονομικών καταστάσεων. Το παρόν ΔΠΕ ασχολείται επίσης με το πώς η μορφή και το περιεχόμενο της έκθεσης του ελεγκτή επηρεάζεται όταν ο ελεγκτής εκφράζει διαφοροποιημένη γνώμη. Σε όλες τις περιπτώσεις, οι απαιτήσεις υποβολής εκθέσεων του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) εφαρμόζονται, και δεν επαναλαμβάνονται στο παρόν ΔΠΕ, εκτός αν θίγονται ρητά ή τροποποιούνται από τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΕ.

Τύποι διαφοροποιημένων γνωμών

- 2 Το παρόν ΔΠΕ καθορίζει τρεις τύπους διαφοροποιημένων γνωμών, ήτοι γνώμη με επιφύλαξη, αρνητική γνώμη και αδυναμία έκφρασης γνώμης. Η απόφαση αναφορικά με το ποιος τύπος διαφοροποίησης γνώμης είναι ενδεδειγμένος, εξαρτάται από:
 - (α) Τη φύση του θέματος που προκαλεί τη διαφοροποίηση, δηλαδή το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες ή, στην περίπτωση αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων, ενδέχεται να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες, και
 - (β) Την κρίση του ελεγκτή για το διάχυτο των επιπτώσεων ή των πιθανών επιπτώσεων του θέματος στις οικονομικές καταστάσεις. (Αναφ. παρ. Α1)

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

3. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που ξεκινούν την 15^η Δεκεμβρίου 2016 ή αργότερα.

Στόχος

4. Ο στόχος του ελεγκτή είναι να εκφράσει σαφώς μια κατάλληλα διαφοροποιημένη γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων που είναι απαραίτητη όταν:
 - (α) Ο ελεγκτής συμπεραίνει, βάσει των αποκτηθέντων ελεγκτικών τεκμηρίων, ότι οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο δεν είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα, ή
 - (β) Ο ελεγκτής δεν δύναται να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για να συμπεράνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα.

¹ ΔΠΕ 700, «Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί οικονομικών καταστάσεων».

Ορισμοί

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

(α) *Διάχυτος – Όρος*, στο πλαίσιο σφαλμάτων, που περιγράφει τις επιπτώσεις ή τις ενδεχόμενες επιπτώσεις σφαλμάτων, εάν υπάρχουν, επί των οικονομικών καταστάσεων, τα οποία δεν εντοπίζονται εξαιτίας αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων. Διάχυτες επιπτώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων είναι εκείνες που, κατά την κρίση του ελεγκτή:

(i) Δεν περιορίζονται σε συγκεκριμένα στοιχεία, λογαριασμούς ή κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων

(ii) Εάν περιορίζονται στα ανωτέρω, αντιπροσωπεύουν ή θα μπορούσαν να αντιπροσωπεύουν ουσιώδες μέρος των οικονομικών καταστάσεων, ή

(iii) Σε σχέση με τις γνωστοποιήσεις, είναι θεμελιώδεις για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων από τους χρήστες.

(β) *Διαφοροποιημένη γνώμη* – Γνώμη με επιφύλαξη, αρνητική γνώμη ή αδυναμία έκφρασης γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων.

Απαιτήσεις

Περιστάσεις όπου απαιτείται διαφοροποίηση της γνώμης του ελεγκτή

6. Ο ελεγκτής πρέπει να διαφοροποιεί τη γνώμη στην έκθεσή του όταν:

(α) Ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι, βάσει των ελεγκτικών τεκμηρίων που απόκτησε, οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο δεν είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα, ή (Αναφ. παρ. Α2-Α7)

(β) Ο ελεγκτής αδυνατεί να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για να συμπεράνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα. (Αναφ. παρ. Α8-Α12)

Καθορισμός του τύπου διαφοροποίησης της γνώμης του ελεγκτή

Γνώμη με επιφύλαξη

7. Ο ελεγκτής πρέπει να εκφράζει γνώμη με επιφύλαξη όταν:

(α) Ο ελεγκτής, έχοντας αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, συμπεραίνει ότι σφάλματα, μεμονωμένα ή αθροιστικά, είναι ουσιώδη, αλλά όχι διάχυτα στις οικονομικές καταστάσεις, ή

- (β) Ο ελεγκτής αδυνατεί να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια επί των οποίων να βασίσει τη γνώμη, αλλά ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι οι πιθανές επιπτώσεις των μη εντοπισμένων σφαλμάτων, εάν υπάρχουν, επί των οικονομικών καταστάσεων, θα μπορούσαν να είναι ουσιώδεις αλλά όχι διάχυτες.

Αρνητική γνώμη

8. Ο ελεγκτής πρέπει να εκφράζει αρνητική γνώμη όταν, έχοντας αποκτήσει κατάλληλα και επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια, συμπεραίνει ότι σφάλματα, ατομικά ή αθροιστικά, είναι και ουσιώδη και διάχυτα στις οικονομικές καταστάσεις.

Αδυναμία έκφρασης γνώμης

9. Ο ελεγκτής πρέπει να μην εκφράζει γνώμη όταν αδυνατεί να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια επί των οποίων να βασίσει τη γνώμη, και συμπεραίνει ότι οι πιθανές επιπτώσεις των μη εντοπισμένων σφαλμάτων, εάν υπάρχουν, επί των οικονομικών καταστάσεων θα μπορούσαν να είναι και ουσιώδεις και διάχυτες.
10. Ο ελεγκτής πρέπει να μην εκφράζει γνώμη όταν, σε εξαιρετικά σπάνιες περιστάσεις που περιλαμβάνουν πολλαπλές αβεβαιότητες, συμπεραίνει ότι, παρόλο που έχει αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με κάθε αβεβαιότητα, δεν είναι δυνατό να διαμορφώσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων λόγω της πιθανής αλληλεπίδρασης των αβεβαιοτήτων και των πιθανών σωρευτικών επιπτώσεών τους επί των οικονομικών καταστάσεων.

Επίπτωση της αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων λόγω περιορισμού που επιβάλλει η διοίκηση μετά την αποδοχή της ανάθεσης από τον ελεγκτή.

11. Εάν, μετά την αποδοχή της ανάθεσης, ο ελεγκτής αντιληφθεί ότι η διοίκηση έχει επιβάλει περιορισμό στο πεδίο του ελέγχου, που ο ελεγκτής θεωρεί πιθανό να οδηγήσει στην ανάγκη έκφρασης γνώμης με επιφύλαξη ή στην αδυναμία έκφρασης γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής πρέπει να ζητήσει από τη διοίκηση να άρει τον περιορισμό.
12. Εάν η διοίκηση αρνηθεί να άρει τον περιορισμό που αναφέρεται στην παράγραφο 11, ο ελεγκτής πρέπει να ενημερώσει για το θέμα τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, εκτός εάν όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη διοίκηση της οντότητας², και να καθορίσει εάν είναι δυνατό να εκτελέσει εναλλακτικές διαδικασίες για την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων.
13. Εάν ο ελεγκτής αδυνατεί να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, πρέπει να προσδιορίσει τις συνέπειες ως ακολούθως:
- (α) Εάν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι οι πιθανές επιπτώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων των μη εντοπισμένων σφαλμάτων, εάν υπάρχουν, θα μπορούσαν να

² ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο), «Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση», παράγραφος 13.

είναι ουσιώδεις αλλά όχι διάχυτες, ο ελεγκτής πρέπει να διατυπώσει επιφύλαξη στη γνώμη, ή

- (β) Εάν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι οι πιθανές επιπτώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων των μη εντοπισμένων σφαλμάτων, εάν υπάρχουν, θα μπορούσαν να είναι και ουσιώδεις και διάχυτες, έτσι ώστε μια επιφύλαξη στη γνώμη θα ήταν ανεπαρκής για να ενημερώσει για τη σοβαρότητα της κατάστασης, ο ελεγκτής πρέπει:
- (i) Να απεμπλακεί από τον έλεγχο, όπου αυτό είναι πρακτικό και δυνατό, σύμφωνα με εφαρμοστέο νόμο ή κανονισμό, ή (Αναφ. παρ. Α13)
 - (ii) Εάν η απεμπλοκή από τον έλεγχο πριν από την έκδοση της έκθεσης του ελεγκτή δεν είναι πρακτική ή δυνατή, να δηλώσει αδυναμία έκφρασης γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων (Αναφ. παρ. Α14).
14. Εάν ο ελεγκτής απεμπλακεί όπως προβλέπεται στην παράγραφο 13(β)(i), τότε πριν από την απεμπλοκή, ο ελεγκτής πρέπει να κοινοποιήσει στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση οποιαδήποτε θέματα αναφορικά με σφάλματα που εντοπίστηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου τα οποία θα προκαλούσαν διαφοροποίηση της γνώμης. (Αναφ. παρ. Α15)

Άλλα ζητήματα σχετικά με αρνητική γνώμη ή αδυναμία έκφρασης γνώμης

15. Όταν ο ελεγκτής θεωρεί απαραίτητο να εκφράσει αρνητική γνώμη ή να δηλώσει αδυναμία έκφρασης γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο, η έκθεση του ελεγκτή δεν πρέπει επίσης να περιλαμβάνει μη διαφοροποιημένη γνώμη σε σχέση με το ίδιο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς επί μιας επί μέρους οικονομικής κατάστασης ή ενός ή περισσότερων συγκεκριμένων στοιχείων, λογαριασμών ή κονδυλίων μιας οικονομικής κατάστασης. Το να περιληφθεί τέτοια μη διαφοροποιημένη γνώμη στην ίδια έκθεση³ σε τέτοιες περιστάσεις, θα ήταν σε αντίφαση με την αρνητική γνώμη ή την αδυναμία έκφρασης γνώμης του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο. (Αναφ. παρ. Α16)

Μορφή και περιεχόμενο της έκθεσης του ελεγκτή όταν η γνώμη είναι διαφοροποιημένη

Γνώμη Ελεγκτή

16. Όταν ο ελεγκτής διαφοροποιεί τη γνώμη ελέγχου, θα πρέπει να χρησιμοποιεί την επικεφαλίδα «Γνώμη με επιφύλαξη», «Αρνητική Γνώμη», ή «Αδυναμία έκφρασης γνώμης», όπως ενδείκνυται, για το τμήμα «Γνώμη». (Αναφ. παρ. Α17-Α19)

Γνώμη με επιφύλαξη

³ Το ΔΠΕ 805, «Ειδικά ζητήματα – Έλεγχοι επιμέρους οικονομικών καταστάσεων και συγκεκριμένων στοιχείων, λογαριασμών ή κονδυλίων οικονομικής κατάστασης», ασχολείται με τις περιστάσεις όπου ανατίθεται στον ελεγκτή η έκφραση χωριστής γνώμης επί ενός ή περισσότερων συγκεκριμένων στοιχείων, λογαριασμών ή κονδυλίων μιας οικονομικής κατάστασης.

17. Όταν ο ελεγκτής εκφράζει γνώμη με επιφύλαξη λόγω ουσιώδους σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής οφείλει να αναφέρει ότι, κατά τη γνώμη του, εκτός από τις επιπτώσεις του θέματος (των θεμάτων) που περιγράφεται(ονται) στο τμήμα «Βάση για γνώμη με επιφύλαξη»:

- (α) Όταν καταρτίζονται οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με πλαίσιο εύλογης παρουσίασης, οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη (ή δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα) [...] σύμφωνα με [το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς], ή
- (β) Όταν καταρτίζονται οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με πλαίσιο συμμόρφωσης, οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με [το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς].

Όταν η διαφοροποίηση προκύπτει από την αδυναμία απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων, ο ελεγκτής πρέπει να χρησιμοποιεί την αντίστοιχη φράση «εκτός από τις πιθανές επιπτώσεις του θέματος (των θεμάτων)....» για τη διαφοροποιημένη γνώμη. (Αναφ. Παρ Α20)

Αρνητική γνώμη

18. Όταν ο ελεγκτής εκφράζει αρνητική γνώμη, ο ελεγκτής πρέπει να δηλώνει στην γνώμη του ελεγκτή ότι, λόγω της σοβαρότητας του θέματος (των θεμάτων) που περιγράφεται(ονται) στο τμήμα «Βάση για αρνητική γνώμη»:

- (α) Όταν καταρτίζονται οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με πλαίσιο εύλογης παρουσίασης, οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις δεν παρουσιάζουν εύλογα (ή δεν δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα) [...] σύμφωνα με [το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς], ή
- (β) Όταν καταρτίζονται οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με πλαίσιο συμμόρφωσης, οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις δεν έχουν καταρτιστεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με [το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς].

Αδυναμία έκφρασης γνώμης

19. Όταν ο ελεγκτής αδυνατεί να εκφράσει γνώμη λόγω αδυναμίας να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, τότε ο ελεγκτής θα :

- (α) δηλώνει ότι δεν εκφράζει γνώμη επί των συνημμένων οικονομικών καταστάσεων,
- (β) Δηλώνει ότι, λόγω της σοβαρότητας του θέματος (των θεμάτων) που περιγράφεται(ονται) στο τμήμα «Βάση για αδυναμία έκφρασης γνώμης», ο ελεγκτής δεν ήταν σε θέση να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια που θα του παρείχαν βάση για γνώμη ελέγχου επί των οικονομικών καταστάσεων, και
- (γ) Τροποποιεί τη δήλωση που απαιτείται από την παράγραφο 24 (β) του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), η οποία τονίζει ότι οι οικονομικές καταστάσεις έχουν ελεγχθεί,

κατά τρόπο ώστε να δηλώνει ότι είχε ανατεθεί στον ελεγκτή ο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων.

Βάση για γνώμη

20. Όταν ο ελεγκτής διαφοροποιεί τη γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων, πρέπει επιπρόσθετα των συγκεκριμένων στοιχείων που απαιτούνται από το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο): (Αναφ. παρ. Α21)
- (α) Να τροποποιεί την επικεφαλίδα «Βάση για γνώμη» που απαιτείται από την παράγραφο 28 του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) χρησιμοποιώντας την επικεφαλίδα «Βάση για γνώμη με επιφύλαξη», «Βάση για αρνητική γνώμη», ή «Βάση για αδυναμία έκφρασης γνώμης», όπως ενδείκνυται, και
 - (β) να περιλάβει εντός του ίδιου τμήματος, περιγραφή του θέματος που προκάλεσε τη διαφοροποίηση.
21. Εάν υπάρχει ουσιώδες σφάλμα των οικονομικών καταστάσεων, το οποίο σχετίζεται με συγκεκριμένα ποσά στις οικονομικές καταστάσεις (περιλαμβανομένων ποσοτικών γνωστοποιήσεων στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων), ο ελεγκτής πρέπει να περιλάβει στο τμήμα «Βάση για γνώμη» περιγραφή και ποσοτικοποίηση των χρηματοοικονομικών επιπτώσεων του σφάλματος, εκτός εάν αυτό δεν είναι πρακτικό. Εάν δεν είναι πρακτική η ποσοτικοποίηση των χρηματοοικονομικών επιπτώσεων, ο ελεγκτής πρέπει να το δηλώσει στο τμήμα αυτό. (Αναφ. παρ. Α22)
22. Εάν υπάρχει ουσιώδες σφάλμα των οικονομικών καταστάσεων που σχετίζεται με αφηγηματικές γνωστοποιήσεις, ο ελεγκτής πρέπει να περιλάβει στο τμήμα «Βάση για γνώμη» επεξήγηση του πώς οι γνωστοποιήσεις είναι εσφαλμένες.
23. Εάν υπάρχει ουσιώδες σφάλμα στις οικονομικές καταστάσεις που σχετίζεται με μη γνωστοποίηση πληροφοριών που απαιτείται να γνωστοποιηθούν, ο ελεγκτής πρέπει:
- (α) Να συζητά τη μη γνωστοποίηση με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση,
 - (β) Να περιγράφει στο τμήμα «Βάση για γνώμη» τη φύση των πληροφοριών που παραλείφθηκαν, και
 - (γ) Εκτός εάν απαγορεύεται από νόμο ή κανονισμό, να περιλάβει τις γνωστοποιήσεις που παραλείφθηκαν, εάν είναι πρακτικό να το κάνει και ο ελεγκτής έχει αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για αυτές τις πληροφορίες που παραλείφθηκαν. (Αναφ. παρ. Α23)
24. Εάν η διαφοροποίηση προκύπτει από αδυναμία απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων, ο ελεγκτής πρέπει να περιλάβει στο τμήμα «Βάση για γνώμη» τους λόγους της αδυναμίας αυτής.
25. Όταν ο ελεγκτής εκφράζει γνώμη με επιφύλαξη ή αρνητική γνώμη, ο ελεγκτής πρέπει να τροποποιήσει τη δήλωση σχετικά με το αν τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν είναι

επαρκή και κατάλληλα ώστε να παράσχουν βάση για τη γνώμη του ελεγκτή όπως απαιτείται από την παράγραφο 28 (δ) του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) προκειμένου να περιληφθεί η λέξη «επιφύλαξη» ή «αρνητική», ανάλογα με την περίπτωση.

26. Όταν ο ελεγκτής αδυνατεί να εκφράσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων, η έκθεση του ελεγκτή δεν πρέπει να περιλαμβάνει τα στοιχεία που απαιτούνται από τις παραγράφους 28 (β) και 28 (δ) του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο). Τα στοιχεία αυτά είναι:
- (α) Αναφορά στο τμήμα της έκθεσης του ελεγκτή, όπου περιγράφονται οι ευθύνες του ελεγκτή, και
 - (β) Δήλωση σχετικά με το αν τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν είναι επαρκή και κατάλληλα για να παράσχουν βάση για τη γνώμη του ελεγκτή.
27. Ακόμη και εάν ο ελεγκτής έχει εκφράσει αρνητική γνώμη ή έχει δηλώσει αδυναμία έκφρασης γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων, πρέπει να περιγράφει στο τμήμα «Βάση για γνώμη» τους λόγους για οποιοδήποτε άλλο θέμα για το οποίο είναι ενήμερος ότι θα απαιτούσε διαφοροποίηση της γνώμης, καθώς και τις επιπτώσεις επί αυτής. (Αναφ. παρ. Α24)

Περιγραφή της ευθύνης του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων όταν ο ελεγκτής αδυνατεί να εκφράσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων

28. Όταν ο ελεγκτής αδυνατεί να εκφράσει γνώμη λόγω αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων, ο ελεγκτής πρέπει να τροποποιήσει την περιγραφή της ευθύνης του ελεγκτή όπως απαιτείται από τις παραγράφους 39-41 του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), ώστε να περιλάβει μόνο τα ακόλουθα (Αναφ. παρ.:Α25):
- (α) Δήλωση ότι ευθύνη του ελεγκτή είναι να διενεργήσει έλεγχο επί των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ) και να εκδώσει έκθεση ελέγχου,
 - (β) Δήλωση ότι, ωστόσο, λόγω του θέματος (των θεμάτων) που περιγράφονται στο τμήμα «Βάση για αδυναμία έκφρασης γνώμης», ο ελεγκτής δεν μπόρεσε να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια που να παρέχουν βάση για γνώμη ελέγχου επί των οικονομικών καταστάσεων, και
 - (γ) Δήλωση περί ανεξαρτησίας ελεγκτή και άλλων ευθυνών δεοντολογίας που απαιτούνται από την παράγραφο 28 (γ) του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο).

Ζητήματα που προκύπτουν όταν ο ελεγκτής δηλώνει αδυναμία έκφρασης γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων

29. Εκτός ένα απαιτείται από νόμο ή κανονισμό, όταν ο ελεγκτής αδυνατεί να εκφράσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων, τότε η έκθεση του ελεγκτή δεν πρέπει να

περιλαμβάνει τμήμα με επικεφαλίδα «Σημαντικότερα θέματα ελέγχου», σύμφωνα με το ΔΠΕ 701⁴⁵. (Αναφ. παρ. Α26)

Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση

30. Όταν ο ελεγκτής αναμένει να διαφοροποιήσει τη γνώμη στην έκθεση του ελεγκτή, ο ελεγκτής πρέπει να γνωστοποιήσει στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση τις περιστάσεις που οδήγησαν στην αναμενόμενη διαφοροποίηση καθώς και το προτεινόμενο λεκτικό της διαφοροποίησης. (Αναφ. παρ. Α27)

Εφαρμογή και άλλο επεξηγηματικό υλικό

Τύποι διαφοροποιημένων γνώμων (Αναφ. παρ. 2)

- A1. Ο παρακάτω πίνακας επεξηγεί πώς η κρίση του ελεγκτή για τη φύση του θέματος που προκαλεί τη διαφοροποίηση, καθώς και το διάχυτο των επιπτώσεων ή των πιθανών επιπτώσεων αυτού επί των οικονομικών καταστάσεων, επηρεάζουν τον τύπο της γνώμης που πρόκειται να εκφραστεί.

Φύση του θέματος που προκαλεί τη διαφοροποίηση	Η κρίση του ελεγκτή για το διάχυτο των επιπτώσεων ή των πιθανών επιπτώσεων επί των οικονομικών καταστάσεων	
	Ουσιώδης αλλά όχι διάχυτη	Ουσιώδης και διάχυτη
Οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες	Γνώμη με επιφύλαξη	Αρνητική γνώμη
Αδυναμία απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων	Γνώμη με επιφύλαξη	Αδυναμία έκφρασης γνώμης

Περιστάσεις όπου απαιτείται διαφοροποίηση της γνώμης του ελεγκτή

Φύση ουσιωδών σφαλμάτων (Αναφ. παρ. 6(α))

- A2. Το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) απαιτεί από τον ελεγκτή, προκειμένου να διαμορφώσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων, να συμπεράνει εάν έχει αποκτηθεί εύλογη

⁴ (ΔΠΕ) 701, «Γνωστοποίηση σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή», παράγραφοι 11-13

⁵ (ΔΠΕ) 720 (Αναθεωρημένο), «Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με άλλες πληροφορίες», παράγραφος Α54

διασφάλιση ως προς το εάν οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο είναι απαλλαγμένες από ουσιώδες σφάλμα⁶. Το συμπέρασμα αυτό λαμβάνει υπόψη την αξιολόγηση του ελεγκτή για τα μη διορθωμένα σφάλματα, εάν υπάρχουν, στις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το ΔΠΕ 450⁷.

- A3. Το ΔΠΕ 450 καθορίζει το σφάλμα ως τη διαφορά μεταξύ του ποσού, της ταξινόμησης, της παρουσίασης ή της γνωστοποίησης ενός στοιχείου των αναφερόμενων οικονομικών καταστάσεων και του ποσού της ταξινόμησης, της παρουσίασης ή της γνωστοποίησης που απαιτείται για να είναι το στοιχείο σύμφωνο με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Συνεπώς, ουσιώδες σφάλμα στις οικονομικές καταστάσεις μπορεί να προκύψει σε σχέση με:

- (α) Την καταλληλότητα των επιλεγμένων λογιστικών πολιτικών,
- (β) Την εφαρμογή των επιλεγμένων λογιστικών πολιτικών, ή
- (γ) Την καταλληλότητα ή την επάρκεια των γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις.

Καταλληλότητα των επιλεγμένων λογιστικών πολιτικών

- A4. Αναφορικά με την καταλληλότητα των λογιστικών πολιτικών που έχει επιλέξει η διοίκηση, ουσιώδη σφάλματα των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να προκύψουν όταν:
- (α) Οι επιλεγμένες λογιστικές πολιτικές δεν είναι συνεπείς με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, ή
 - (β) Οι οικονομικές καταστάσεις, περιλαμβανομένων των σχετικών σημειώσεων, δεν αντιπροσωπεύουν τις υποκείμενες συναλλαγές και τα γεγονότα κατά τρόπο που να επιτυγχάνεται εύλογη παρουσίαση.
- A5. Τα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς συχνά περιλαμβάνουν απαιτήσεις για την λογιστικοποίηση και τη γνωστοποίηση, μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές. Όταν η οντότητα έχει αλλάξει την επιλογή των σημαντικών λογιστικών πολιτικών της, μπορεί να προκύψει ουσιώδες σφάλμα στις οικονομικές καταστάσεις όταν η οντότητα δεν έχει συμμορφωθεί με αυτές τις απαιτήσεις.

Εφαρμογή των επιλεγμένων λογιστικών πολιτικών

- A6. Σε σχέση με την εφαρμογή των επιλεγμένων λογιστικών πολιτικών, ουσιώδη σφάλματα στις οικονομικές καταστάσεις μπορεί να προκύψουν:
- (α) Όταν η διοίκηση δεν έχει εφαρμόσει τις επιλεγμένες λογιστικές πολιτικές με συνέπεια προς το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, περιλαμβανομένης της

⁶ ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 11.

⁷ ΔΠΕ 450, «Αξιολόγηση σφαλμάτων που εντοπίζονται κατά τον έλεγχο», παράγραφος 11.

περίπτωσης μη εφαρμογής από τη διοίκηση των επιλεγμένων λογιστικών πολιτικών με συνέπεια μεταξύ των περιόδων ή σε παρόμοιες συναλλαγές και γεγονότα (συνέπεια στην εφαρμογή), ή

- (β) Λόγω της μεθόδου εφαρμογής των επιλεγμένων λογιστικών πολιτικών (όπως ακούσιο λάθος κατά την εφαρμογή).

Καταλληλότητα ή επάρκεια των γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις

A7. Αναφορικά με την καταλληλότητα ή την επάρκεια των γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις, ουσιώδη σφάλματα των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να προκύψουν όταν:

- (α) Οι οικονομικές καταστάσεις δεν περιλαμβάνουν όλες τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς,
- (β) Οι γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις δεν παρουσιάζονται σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, ή
- (γ) Οι οικονομικές καταστάσεις δεν παρέχουν τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις ώστε να επιτυγχάνεται εύλογη παρουσίαση.

Η παράγραφος A13α του ΔΠΕ 450 παρέχει περεταίρω παραδείγματα ουσιωδών σφαλμάτων σχετικά με ποσοτικές γνωστοποιήσεις που ενδέχεται να προκύψουν.

Φύση αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων (Αναφ. παρ. 6(β))

A8. Η αδυναμία του ελεγκτή να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια (που επίσης αναφέρεται ως περιορισμός στο πεδίο του ελέγχου) μπορεί να προκύψει από:

- (α) Περιστάσεις πέρα από τον έλεγχο της οντότητας,
- (β) Περιστάσεις που σχετίζονται με τη φύση ή το χρόνο της εργασίας του ελεγκτή, ή
- (γ) Περιορισμούς που επιβλήθηκαν από τη διοίκηση.

A9. Η αδυναμία εκτέλεσης συγκεκριμένης διαδικασίας δεν συνιστά περιορισμό στο πεδίο του ελέγχου, εάν ο ελεγκτής δύναται να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια εκτελώντας εναλλακτικές διαδικασίες. Εάν αυτό δεν είναι δυνατό, οι απαιτήσεις των παραγράφων 7(β) και 9-10 εφαρμόζονται, όπως ενδείκνυται. Οι περιορισμοί που επιβάλλονται από τη διοίκηση μπορεί να έχουν άλλες επιπτώσεις για τον έλεγχο, όπως για την εκτίμηση κινδύνων απάτης από τον ελεγκτή και για την εξέταση της συνέχισης της ανάθεσης.

A10. Παραδείγματα περιστάσεων πέρα από τον έλεγχο της οντότητας περιλαμβάνουν όταν:

- Τα λογιστικά αρχεία της οντότητας έχουν καταστραφεί.

- Τα λογιστικά αρχεία σημαντικού συστατικού μέρους έχουν κατασχεθεί επ' αόριστον από κυβερνητικές αρχές.

A11. Παραδείγματα περιστάσεων σχετικά με τη φύση ή το χρόνο της εργασίας του ελεγκτή περιλαμβάνουν όταν:

- Απαιτείται από την οντότητα να χρησιμοποιήσει τη μέθοδο της καθαρής θέσης για τη λογιστικοποίηση συγγενούς οντότητας, και ο ελεγκτής δεν δύναται να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες της τελευταίας, ώστε να αξιολογήσει εάν η μέθοδος της καθαρής θέσης έχει εφαρμοστεί κατάλληλα.
- Ο χρόνος του διορισμού του ελεγκτή είναι τέτοιος που ο ελεγκτής δεν δύναται να παρακολουθήσει την καταμέτρηση των φυσικών αποθεμάτων.
- Ο ελεγκτής αποφασίζει ότι η εκτέλεση μόνο ουσιαστικών διαδικασιών δεν είναι επαρκής, αλλά οι δικλίδες της οντότητας δεν είναι αποτελεσματικές.

A12. Παραδείγματα αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων που προκύπτει από περιορισμό στο πεδίο του ελέγχου, ο οποίος επιβάλλεται από τη διοίκηση περιλαμβάνουν όταν:

- Η διοίκηση δεν επιτρέπει στον ελεγκτή την παρακολούθηση της καταμέτρησης των φυσικών αποθεμάτων.
- Η διοίκηση δεν επιτρέπει στον ελεγκτή να ζητήσει εξωτερική επιβεβαίωση για συγκεκριμένα υπόλοιπα λογαριασμών.

Καθορισμός του τύπου διαφοροποίησης της γνώμης του ελεγκτή

Συνέπειες της αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων λόγω περιορισμού που επιβάλλει η διοίκηση μετά την αποδοχή της ανάθεσης από τον ελεγκτή (Αναφ. παρ. 13(β)(i)-14)

A13. Η πρακτικότητα της απεμπλοκής από τον έλεγχο μπορεί να εξαρτάται από το στάδιο ολοκλήρωσης της ανάθεσης κατά το χρόνο που η διοίκηση επιβάλλει τον περιορισμό του πεδίου. Εάν ο ελεγκτής έχει ουσιαστικά ολοκληρώσει τον έλεγχο, ο ελεγκτής μπορεί να αποφασίσει να ολοκληρώσει τον έλεγχο στο βαθμό που είναι δυνατό, να δηλώσει αδυναμία έκφρασης γνώμης και να εξηγήσει τον περιορισμό του πεδίου στο τμήμα «Βάση για αδυναμία έκφρασης γνώμης», πριν να απεμπλακεί.

A14. Σε ορισμένες περιστάσεις, η απεμπλοκή από τον έλεγχο μπορεί να μην είναι δυνατή εάν ο ελεγκτής απαιτείται από νόμο ή κανονισμό να συνεχίσει την ανάθεση ελέγχου. Αυτή μπορεί να είναι η περίπτωση ενός ελεγκτή που διορίζεται για να ελέγξει τις οικονομικές καταστάσεις οντοτήτων δημοσίου τομέα. Μπορεί επίσης να συμβαίνει σε δικαιοδοσίες όπου ο ελεγκτής διορίζεται για να ελέγξει τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν συγκεκριμένη περίοδο, ή διορίζεται για συγκεκριμένη περίοδο και απαγορεύεται να απεμπλακεί πριν από την ολοκλήρωση του ελέγχου αυτών των οικονομικών καταστάσεων ή πριν από το τέλος αυτής της περιόδου, αντίστοιχα. Ο ελεγκτής μπορεί

επίσης να θεωρήσει απαραίτητο να συμπεριλάβει παράγραφο άλλου θέματος στην έκθεση του ελεγκτή⁸.

- A15. Όταν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι η απεμπλοκή από τον έλεγχο είναι απαραίτητη εξαιτίας ενός περιορισμού στο πεδίο, μπορεί να υπάρχει επαγγελματική, νομική ή κανονιστική απαίτηση για τον ελεγκτή να κοινοποιήσει τα θέματα που σχετίζονται με την απεμπλοκή από την ανάθεση στις ρυθμιστικές αρχές ή στους ιδιοκτήτες της οντότητας.

Άλλα ζητήματα που σχετίζονται με αρνητική γνώμη ή αδυναμία έκφρασης γνώμης (Αναφ. παρ. 15)

- A16. Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα περιστάσεων αναφοράς που δεν θα ήταν σε αντίφαση με αρνητική γνώμη ή αδυναμία έκφρασης γνώμης από τον ελεγκτή:
- Η έκφραση μη διαφοροποιημένης γνώμης επί οικονομικών καταστάσεων που καταρτίστηκαν σύμφωνα με δεδομένο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και, εντός της ίδιας έκθεσης, η έκφραση αρνητικής γνώμης επί των ίδιων οικονομικών καταστάσεων βάσει ενός διαφορετικού πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς⁹.
 - Η αδυναμία έκφρασης γνώμης αναφορικά με τα αποτελέσματα των λειτουργιών και των ταμειακών ροών, όπου αυτό είναι σχετικό, και η έκφραση μη διαφοροποιημένης γνώμης αναφορικά με τη χρηματοοικονομική θέση (βλέπε ΔΠΕ 510¹⁰). Σε αυτή την περίπτωση ο ελεγκτής δεν έχει δηλώσει αδυναμία έκφρασης γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο.

Μορφή και περιεχόμενο της έκθεσης του ελεγκτή όταν η γνώμη είναι διαφοροποιημένη

Υποδείγματα εκθέσεων των ελεγκτών (Αναφ. παρ. 16)

- A17. Τα υποδείγματα 1 και 2 στο Παράρτημα περιλαμβάνουν εκθέσεις των ελεγκτών με γνώμες με επιφύλαξη και αρνητικές γνώμες, αντίστοιχα, καθώς οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες.
- A18. Το υπόδειγμα 3 στο Παράρτημα περιλαμβάνει έκθεση ελεγκτή με γνώμη με επιφύλαξη, καθώς ο ελεγκτής δεν δύναται να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια. Το υπόδειγμα 4 περιλαμβάνει αδυναμία έκφρασης γνώμης λόγω αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων για μεμονωμένο στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων. Το υπόδειγμα 5 περιλαμβάνει αδυναμία έκφρασης γνώμης λόγω αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων για πολλαπλά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων. Σε καθεμία από τις δύο τελευταίες περιπτώσεις, οι πιθανές επιπτώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων της αδυναμίας αυτής είναι και ουσιώδεις και διάχυτες. Τα Παραρτήματα άλλων ΔΠΕ που

⁸ ΔΠΕ 706, «Παράγραφοι έμφασης θέματος και παράγραφοι άλλων θεμάτων στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή», παράγραφος Α10.

⁹ Βλέπε παράγραφο Α31 του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) για περιγραφή αυτής της περίπτωσης.

¹⁰ ΔΠΕ 510, «Αρχικές αναθέσεις ελέγχου – υπόλοιπα έναρξης», παράγραφος 10.

περιλαμβάνουν απαιτήσεις αναφοράς, συμπεριλαμβανομένου του ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο)¹¹, επίσης περιλαμβάνουν υποδείγματα εκθέσεων ελεγκτή με διαφοροποιημένες γνώμες.

Γνώμη του ελεγκτή (Αναφ. παρ. 16)

A19. Η τροποποίηση της επικεφαλίδας αυτής καθιστά σαφές στον χρήστη ότι η γνώμη του ελεγκτή είναι διαφοροποιημένη και υποδηλώνει τον τύπο της διαφοροποίησης.

Γνώμη με επιφύλαξη (Αναφ. παρ. 17)

A20. Όταν ο ελεγκτής εκφράζει γνώμη με επιφύλαξη, δεν θα ήταν ενδεδειγμένο να χρησιμοποιεί εκφράσεις όπως «με την ανωτέρω εξήγηση» ή «υπό τον όρο» στο τμήμα της γνώμης, καθώς αυτές δεν είναι επαρκώς σαφείς ή ισχυρές.

Βάση για γνώμη (Αναφ. παρ. 20, 21, 23, 27)

A21. Η συνέπεια στην έκθεση του ελεγκτή βοηθά στην προαγωγή της κατανόησης των χρηστών και στον εντοπισμό ασυνήθιστων περιστάσεων, όταν προκύπτουν. Συνεπώς, αν και η ομοιομορφία στο λεκτικό διαφοροποιημένης γνώμης και στην περιγραφή της βάσης για τη διαφοροποίηση μπορεί να μην είναι δυνατή, η συνέπεια τόσο στη μορφή όσο και στο περιεχόμενο της έκθεσης του ελεγκτή είναι επιθυμητή.

A22. Παράδειγμα των χρηματοοικονομικών επιπτώσεων ουσιωδών σφαλμάτων που ο ελεγκτής μπορεί να περιγράψει στο τμήμα της βάσης για γνώμη στην έκθεση του ελεγκτή είναι η ποσοτικοποίηση των επιπτώσεων στο φόρο εισοδήματος, στο εισόδημα προ φόρων, στο καθαρό εισόδημα και στην καθαρή θέση εάν τα αποθέματα έχουν υπερτιμηθεί.

A23. Η γνωστοποίηση των πληροφοριών που έχουν παραλειφθεί στο τμήμα της βάσης για γνώμη δεν θα ήταν πρακτική εάν:

(α) Οι γνωστοποιήσεις δεν έχουν καταρτιστεί από τη διοίκηση ή οι γνωστοποιήσεις είναι άλλως μη άμεσα διαθέσιμες στον ελεγκτή, ή

(β) Κατά την κρίση του ελεγκτή, οι γνωστοποιήσεις θα ήταν υπερβολικά εκτενείς σε σχέση με την έκθεση του ελεγκτή.

A24. Η αρνητική γνώμη ή η αδυναμία έκφρασης γνώμης που σχετίζεται με συγκεκριμένο θέμα το οποίο περιγράφεται στο τμήμα της βάσης για γνώμη δεν δικαιολογεί την παράλειψη της περιγραφής άλλων εντοπισμένων θεμάτων που άλλως θα απαιτούσαν διαφοροποίηση της γνώμης του ελεγκτή. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η γνωστοποίηση αυτών των άλλων θεμάτων για τα οποία ο ελεγκτής έχει λάβει γνώση μπορεί να είναι σχετική για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

¹¹ ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο), «Συνέχιση δραστηριότητας»

Περιγραφή της ευθύνης του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων όταν ο ελεγκτής αδυνατεί να εκφράσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων (Αναφ. παρ 28)

A25. Όταν ο ελεγκτής αδυνατεί να εκφράσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων, οι ακόλουθες δηλώσεις είναι καλύτερα τοποθετημένες στο τμήμα «Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων» της έκθεσης του ελεγκτή, όπως απεικονίζεται στα υποδείγματα 4-5 του Παραρτήματος του παρόντος ΔΠΕ:

- Η δήλωση που απαιτείται από την παράγραφο 28 (α) του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), η οποία τροποποιήθηκε ώστε να ορίσει ότι η ευθύνη του ελεγκτή είναι να διενεργήσει έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας σύμφωνα με τα ΔΕΠ, και
- Η δήλωση που απαιτείται από την παράγραφο 28 (γ) του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) σχετικά με την ανεξαρτησία και άλλες ευθύνες δεοντολογίας.

Ζητήματα που προκύπτουν όταν ο ελεγκτής δηλώνει αδυναμία έκφρασης γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων (Αναφ. παρ 29)

A26. Η αιτιολόγηση της αδυναμίας του ελεγκτή να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, εντός του τμήματος «Βάση Αδυναμίας Έκφρασης Γνώμης» της έκθεσης του ελεγκτή παρέχει χρήσιμες πληροφορίες στους χρήστες για την κατανόηση του λόγου για τον οποίο ο ελεγκτής αδυνατεί να εκφράσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων και μπορεί να τους διαφυλάξει περαιτέρω από ακατάλληλη εξάρτηση επί αυτών. Ωστόσο, η γνωστοποίηση τυχόν σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου, εκτός από το θέμα ή τα θέματα που οδήγησαν στην αδυναμία έκφρασης γνώμης, μπορεί να υποδηλώνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο είναι πιο αξιόπιστες σε σχέση με τα θέματα εκείνα από το αναμενόμενο υπό τις περιστάσεις, και θα ήταν ασυμβίβαστη η αδυναμία έκφρασης γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο. Κατά συνέπεια, η παράγραφος 29 του παρόντος ΔΠΕ απαγορεύει την παράθεση τμήματος με επικεφαλίδα «Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου» στην έκθεση του ελεγκτή, όταν ο ελεγκτής δηλώνει αδυναμία έκφρασης γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων, εκτός εάν διαφορετικά απαιτείται η γνωστοποίηση σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου από τον ελεγκτή βάσει νόμου ή κανονισμού.

Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση (Αναφ. παρ. 30)

A27. Η γνωστοποίηση στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση των περιστάσεων που οδηγούν σε αναμενόμενη διαφοροποίηση της γνώμης του ελεγκτή και του προτεινόμενου λεκτικού της διαφοροποίησης, καθιστά δυνατό:

- (α) Στον ελεγκτή να ειδοποιήσει τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ως προς την(τις) προτιθέμενη(ες) διαφοροποίηση(ήσεις) και τους λόγους (ή τις περιστάσεις) για την(τις) διαφοροποίηση(ήσεις).
- (β) Στον ελεγκτή να αναζητήσει τη συμφωνία των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση αναφορικά με τα πραγματικά περιστατικά του θέματος(των) που προκαλεί(ούν)

την(τις) αναμενόμενη(ες) διαφοροποίηση(ήσεις), ή να επιβεβαιώσει τα θέματα διαφωνίας με τη διοίκηση ως τέτοια, και

- (γ) Στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση να έχουν την ευκαιρία, όπου ενδείκνυται, να παρέχουν στον ελεγκτή περαιτέρω πληροφορίες και επεξηγήσεις αναφορικά με το θέμα(τα) που προκαλεί(ούν) την(τις) αναμενόμενη(ες) διαφοροποίηση(ήσεις).

Παράρτημα

(Αναφ: Παρ. Α17-Α18, Α25)

Υποδείγματα εκθέσεων ελεγκτή με διαφοροποιήσεις της γνώμης

- Υπόδειγμα 1: Έκθεση του ελεγκτή που περιέχει γνώμη με επιφύλαξη λόγω ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων.
- Υπόδειγμα 2: Έκθεση του ελεγκτή που περιέχει αρνητική γνώμη λόγω ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων.
- Υπόδειγμα 3: Έκθεση του ελεγκτή που περιέχει γνώμη με επιφύλαξη λόγω της αδυναμίας του ελεγκτή να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με ξένο συνεργάτη.
- Υπόδειγμα 4: Έκθεση του ελεγκτή που περιέχει αδυναμία έκφρασης γνώμης λόγω της αδυναμίας του ελεγκτή να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για μεμονωμένο στοιχείο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.
- Υπόδειγμα 5: Έκθεση του ελεγκτή που περιέχει αδυναμία έκφρασης γνώμης λόγω της αδυναμίας του ελεγκτή να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για πολλαπλά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων.

Υπόδειγμα 1 – Γνώμη με επιφύλαξη λόγω ουσιώδους σφάλματος των οικονομικών καταστάσεων

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 600¹²).
- 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 αντανakλούν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210¹³.
- Τα αποθέματα είναι εσφαλμένα. Το σφάλμα θεωρείται ουσιώδες αλλά όχι διάχυτο στις οικονομικές καταστάσεις (δηλαδή, ενδείκνυται η γνώμη με επιφύλαξη).
- Οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τον έλεγχο είναι εκείνες της δικαιοδοσίας.
- 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.
- 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 επί των οικονομικών καταστάσεων¹⁴

Γνώμη με επιφύλαξη

¹² ΔΠΕ 600, «Ειδικά ζητήματα – έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων ομίλου (περιλαμβανόμενης της εργασίας ελεγκτών συστατικού)»

¹³ ΔΠΕ 210, «Συμφωνία των όρων αναθέσεων ελέγχου»

¹⁴ Ο υπότιτλος «Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων» είναι περιττός στις περιστάσεις όπου ο δεύτερος υπότιτλος «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων» 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 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, εκτός από τις επιπτώσεις του θέματος που περιγράφεται στο τμήμα «Βάση για γνώμη με επιφύλαξη» της έκθεσής 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 για γνώμη με επιφύλαξη

Τα αποθέματα της Εταιρείας μεταφέρονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης της xxx. Η Διοίκηση δεν έχει δηλώσει τα αποθέματα στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, αλλά τα έχει δηλώσει αποκλειστικά στο κόστος, το οποίο συνιστά απόκλιση από τα ΔΠΧΑ. Τα αρχεία της Εταιρείας δείχνουν ότι, εάν η Διοίκηση είχε δηλώσει τα αποθέματα στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, ποσό xxx θα έπρεπε να καταχωρίσει τα αποθέματα στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους. Κατά συνέπεια, το κόστος πωλήσεων, θα είχε αυξηθεί κατά xxx, και ο φόρος εισοδήματος, τα καθαρά έσοδα και τα ίδια κεφάλαια των μετόχων θα είχαν μειωθεί κατά xxx, xxx και xxx, αντίστοιχα.

Διενεργήσαμε τον έλεγχό 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 έλεγχό μας επί των οικονομικών καταστάσεων στην [δικαιοδοσία], και έχουμε εκπληρώσει τις άλλες δεοντολογικές μας υποχρεώσεις σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτές. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήσαμε είναι επαρκή και κατάλληλα ώστε να παρέχουν βάση για γνώμη με επιφύλαξη.

Σημαντικότερα θέματα ελέγχου

Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου είναι εκείνα τα θέματα που, κατά την επαγγελματική μας κρίση, ήταν εξέχουσας σημασίας στον έλεγχό 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. Εκτός από το θέμα που περιγράφεται στο τμήμα «Βάση για γνώμη με επιφύλαξη» έχουμε καθορίσει τα θέματα που περιγράφονται παρακάτω ως σημαντικότερα θέματα ελέγχου που πρέπει να γνωστοποιηθούν στην έκθεσή μας.

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

Ευθύνες της διοίκησης και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση επί των οικονομικών καταστάσεων¹⁵

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 1 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)]

Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 1 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)]

Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 1 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)]

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]

[Διεύθυνση Ελεγκτή]

[Ημερομηνία]

¹⁵ 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.

Υπόδειγμα 2 – Αδυναμία έκφρασης γνώμης λόγω ουσιώδους σφάλματος στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις

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

- Έλεγχος πλήρους σειράς ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων εισηγμένης οντότητας με χρήση πλαισίου 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.
- Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες λόγω της μη ενοποίησης μιας θυγατρικής. Το ουσιώδες σφάλμα θεωρείται ότι είναι διάχυτο στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Οι επιπτώσεις του σφάλματος επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων δεν έχουν προσδιοριστεί, διότι δεν ήταν εφικτό να γίνει αυτό (δηλαδή, ενδείκνυται έκφραση αρνητικής γνώμης).
- Οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τον έλεγχο είναι εκείνες της δικαιοδοσίας.
- 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).
- Εφαρμόζεται το ΔΠΕ 701. Ωστόσο, ο ελεγκτής έχει δηλώσει ότι δεν υπάρχουν σημαντικότερα θέματα ελέγχου εκτός από εκείνα που περιγράφονται στο τμήμα «Βάση για αρνητική γνώμη» της έκθεσής του.
- 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]

Αρνητική Γνώμη

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

Κατά τη γνώμη μας, λόγω της σοβαρότητας του θέματος που περιγράφεται στο τμήμα «Βάση για αρνητική γνώμη» της έκθεσής μας, οι συνημμένες ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις δεν παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, (ή δεν 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 για αρνητική γνώμη

Όπως εξηγείται στη Σημείωση Χ, ο Όμιλος δεν έχει ενοποιήσει τη θυγατρική Εταιρεία XYZ που ο Όμιλος απέκτησε κατά τη διάρκεια του 20Χ1, διότι δεν είναι ακόμη σε θέση να προσδιορίσει την εύλογη αξία συγκεκριμένων ουσιαστικών στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού της θυγατρικής κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Αυτή η επένδυση έχει, επομένως, λογιστικοποιηθεί με βάση το κόστος. Σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, η Εταιρεία θα έπρεπε να είχε ενοποιήσει αυτή τη θυγατρική και λογιστικοποιήσει την απόκτησή της βάσει προσωρινών ποσών. Εάν η Εταιρεία XYZ είχε ενοποιηθεί, πολλά στοιχεία στις συνημμένες ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις θα είχαν ουσιωδώς επηρεαστεί. Οι επιπτώσεις επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της μη ενοποίησης δεν έχουν προσδιοριστεί.

Διενεργήσαμε τον έλεγχό 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 τις απαιτήσεις δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχό μας επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων στην [δικαιοδοσία], και έχουμε εκπληρώσει τις άλλες δεοντολογικές μας υποχρεώσεις σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτές. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήσαμε είναι επαρκή και κατάλληλα ώστε να παρέχουν βάση για γνώμη με επιφύλαξη.

Σημαντικότερα θέματα ελέγχου

¹⁶ Ο υπότιτλος «Έκθεση επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων» είναι περιττός στις περιστάσεις όπου ο δεύτερος υπότιτλος «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων» δεν έχει εφαρμογή.

Εκτός από το θέμα που περιγράφεται στο τμήμα «Βάση για αρνητική γνώμη», διαπιστώσαμε ότι δεν υπάρχουν άλλα σημαντικότερα θέματα ελέγχου προς γνωστοποίηση στην έκθεσή μας.

Ευθύνες της διοίκησης και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων¹⁷

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 2 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)]

Ευθύνες ελεγκτή για τον έλεγχο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 2 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)]

Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 2 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)]

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]

¹⁷ Ή άλλοι όροι που ενδείκνυνται στα πλαίσια του νομικού πλαισίου στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

Υπόδειγμα 3 – Γνώμη με επιφύλαξη λόγω αδυναμίας του ελεγκτή να αποκτήσει επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με ξένο συνεργάτη

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 αντανakλούν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210.
- Ο ελεγκτής δεν ήταν σε θέση να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια που αφορούν επένδυση σε ξένο συνεργάτη. Οι πιθανές επιπτώσεις της αδυναμίας να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια θεωρούνται ουσιώδεις αλλά όχι διάχυτες στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις (δηλαδή, ενδείκνυται γνώμη με επιφύλαξη).
- Οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τον έλεγχο είναι εκείνες της δικαιοδοσίας.
- 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.
- Οι υπεύθυνοι για την εποπτεία των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων διαφέρουν από τους υπεύθυνους για την κατάρτιση των 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 επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων¹⁸

¹⁸ Ο υπότιτλος «Έκθεση επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων» είναι περιττός στις περιστάσεις όπου ο δεύτερος υπότιτλος «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων» δεν έχει εφαρμογή.

Γνώμη με επιφύλαξη

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

Κατά τη γνώμη μας, εκτός από τις επιπτώσεις του θέματος που περιγράφεται στο τμήμα «Βάση για γνώμη με επιφύλαξη» της έκθεσής 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 για γνώμη με επιφύλαξη

Η επένδυση του Ομίλου στην Εταιρεία XYZ, αποτελεί απόκτηση ξένου συνεργάτη, ο οποίος αποκτήθηκε κατά τη διάρκεια του έτους και λογιστικοποιήθηκε με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, με τη μεταφορά ποσού xxx στην ενοποιημένη κατάσταση οικονομικής θέσης της 31^{ης} Δεκεμβρίου 20Χ1, και το μερίδιο της ΑΒΓ επί των καθαρών εσόδων της XYZ ύψους xxx περιλαμβανόταν στα έσοδα της ΑΒΓ για το έτος που έληξε την ημερομηνία αυτή. Δεν ήμασταν σε θέση να αποκτήσουμε επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με τη λογιστική αξία της επένδυσης της ΑΒΓ στη XYZ την 31^η Δεκεμβρίου 20Χ1, καθώς και σχετικά με το μερίδιο της ΑΒΓ επί του καθαρού εισοδήματος της XYZ για το έτος, επειδή δεν μας επιτράπη η πρόσβαση στην οικονομική πληροφόρηση, τη διοίκηση, και τους ελεγκτές της XYZ. Ως εκ τούτου, δεν ήμασταν σε θέση να διαπιστώσουμε εάν τυχόν προσαρμογές σε αυτά τα ποσά ήταν απαραίτητες.

Διενεργήσαμε τον έλεγχό 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 τις απαιτήσεις δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχό μας επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων στην [δικαιοδοσία], και έχουμε εκπληρώσει τις άλλες δεοντολογικές μας υποχρεώσεις σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτές. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήσαμε είναι επαρκή και κατάλληλα ώστε να παρέχουν βάση για γνώμη με επιφύλαξη.

Σημαντικότερα θέματα ελέγχου

Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου είναι εκείνα τα θέματα που, κατά την επαγγελματική μας κρίση, ήταν εξέχουσας σημασίας στον έλεγχό 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. Εκτός από το θέμα που περιγράφεται στο τμήμα «Βάση για γνώμη με επιφύλαξη» έχουμε καθορίσει τα θέματα που περιγράφονται παρακάτω ως σημαντικότερα θέματα ελέγχου που πρέπει να γνωστοποιηθούν στην έκθεσή μας.

[Περιγραφή κάθε βασικού θέματος ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 701]

Ευθύνες της διοίκησης και των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων¹⁹

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 2 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)]

Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 2 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)]

Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 2 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)]

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]

¹⁹ Σε όλα αυτά τα υποδείγματα έκθεσης ελεγκτή, οι όροι «Διοίκηση» και «Υπεύθυνοι για τη Διακυβέρνηση» μπορεί να χρειαστεί να αντικατασταθούν από έναν άλλο όρο που ενδείκνυται στα πλαίσια του νομικού πλαισίου στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία / χώρα.

Υπόδειγμα 4 – Αδυναμία έκφρασης γνώμης λόγω αδυναμίας του ελεγκτή να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για μεμονωμένο στοιχείο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων

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

- Έλεγχος πλήρους σειράς ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, μη 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.
- Ο ελεγκτής δεν ήταν σε θέση να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για μεμονωμένο στοιχείο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Δηλαδή, ο ελεγκτής δεν ήταν επίσης σε θέση να αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια, σχετικά με τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση επένδυσης σε κοινοπραξία που αντιπροσωπεύει πάνω από το 90% του καθαρού ενεργητικού της οντότητας. Οι πιθανές επιπτώσεις αυτής της αδυναμίας να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια θεωρούνται σημαντικές και διάχυτες στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις (δηλαδή, ενδείκνυται αδυναμία έκφρασης γνώμης).
- Οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τον έλεγχο είναι εκείνες της δικαιοδοσίας.
- Οι υπεύθυνοι για την εποπτεία των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων διαφέρουν από τους υπεύθυνους για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.
- Μια πιο περιορισμένη περιγραφή του τμήματος «Ευθύνες του ελεγκτή» απαιτείται.
- 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 καταστάσεων²⁰

Αδυναμία έκφρασης γνώμης

Μας ανατέθηκε να ελέγξουμε τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ και των θυγατρικών αυτής (ο «Όμιλος»), οι οποίες αποτελούνται από την ενοποιημένη κατάσταση χρηματοοικονομικής 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 περίληψη των σημαντικών λογιστικών αρχών και μεθόδων.

Δεν εκφράζουμε γνώμη επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων του Ομίλου. Λόγω της σοβαρότητας του θέματος που περιγράφεται στο τμήμα «Βάση για αδυναμία έκφρασης γνώμης» της έκθεσής μας, δεν είχαμε τη δυνατότητα να αποκτήσουμε επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια που θα μας παρείχαν βάση για γνώμη ελέγχου επί αυτών των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Βάση για αδυναμία έκφρασης γνώμης

Η επένδυση του Ομίλου στην Κοινοπραξία XYZ, γίνεται σε xxx επί της ενοποιημένης κατάστασης χρηματοοικονομικής θέσης του Ομίλου, που αντιπροσωπεύει πάνω από το 90% του καθαρού ενεργητικού του Ομίλου κατά την 31^η Δεκεμβρίου 20Χ1. Δεν μας επετράπη η πρόσβαση στη διοίκηση και στους ελεγκτές της Εταιρείας XYZ, συμπεριλαμβανομένης της τεκμηρίωσης ελέγχου των ελεγκτών της Εταιρείας XYZ. Ως εκ τούτου, δεν ήμασταν σε θέση να διαπιστώσουμε αν τυχόν προσαρμογές ήταν αναγκαίες σε σχέση με το αναλογικό μερίδιο του Ομίλου στα περιουσιακά στοιχεία της Εταιρείας XYZ που ελέγχει από κοινού, το αναλογικό μερίδιο του παθητικού της Εταιρείας XYZ για την οποία είναι συνυπεύθυνος, το αναλογικό μερίδιο του εισοδήματος και των δαπανών της Εταιρείας XYZ για το έτος, καθώς και τα στοιχεία που συνθέτουν τις ενοποιημένες καταστάσεις μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και ταμειακών ροών.

Ευθύνες της διοίκησης και των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων²¹

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 2 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)]

Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων

Η δική μας ευθύνη είναι να διενεργήσουμε τον έλεγχο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων του Ομίλου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και να εκδώσουμε έκθεση ελεγκτή. Ωστόσο, λόγω του ζητήματος που περιγράφεται στο τμήμα «Βάση για αδυναμία

²⁰ Ο υπότιτλος «Έκθεση επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων» είναι περιττός στις περιπτώσεις όπου ο δεύτερος υπότιτλος «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων» δεν έχει εφαρμογή.

²¹ Ή άλλο όρο που ενδείκνυται στα πλαίσια του νομικού πλαισίου στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

έκφρασης γνώμη» της έκθεσής μας, δεν ήμασταν σε θέση να αποκτήσουμε επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια που θα μας παρείχαν βάση για γνώμη ελέγχου επί αυτών των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Είμαστε ανεξάρτητοι του Ομίλου σύμφωνα με τις απαιτήσεις δεοντολογίας που είναι σχετικές με τον έλεγχό μας επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων στην [δικαιοδοσία], και έχουμε εκπληρώσει άλλες ευθύνες δεοντολογίας σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτές.

Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 2 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)]

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

[Διεύθυνση Ελεγκτή]

[Ημερομηνία]

Υπόδειγμα 5 – Αδυναμία έκφρασης γνώμης λόγω της αδυναμίας του ελεγκτή να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για πολλαπλά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων

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

- Έλεγχος πλήρους σειράς ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, μη εισηγμένης οντότητας που χρησιμοποιεί πλαίσιο εύλογης παρουσίασης. Ο έλεγχος δεν αποτελεί έλεγχο ομίλου οντότητας με θυγατρικές (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 αντανakλούν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210.
- Ο ελεγκτής δεν ήταν σε θέση να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για πολλαπλά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων, δηλαδή, ο ελεγκτής δεν ήταν επίσης σε θέση να αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια, σχετικά με τα αποθέματα και τους εισπρακτέους λογαριασμούς της οντότητας. Οι πιθανές επιπτώσεις αυτής της αδυναμίας να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια θεωρούνται σημαντικές και διάχυτες στις οικονομικές καταστάσεις.
- Οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τον έλεγχο είναι εκείνες της δικαιοδοσίας .
- Οι υπεύθυνοι για την εποπτεία των οικονομικών καταστάσεων διαφέρουν από τους υπεύθυνους για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.
- Μια πιο περιορισμένη περιγραφή του τμήματος «Ευθύνες του ελεγκτή» απαιτείται.
- 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 καταστάσεων²²

Αδυναμία έκφρασης γνώμης

²² Ο υπότιτλος «Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων» είναι περιττός στις περιστάσεις όπου ο δεύτερος υπότιτλος «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων» δεν έχει εφαρμογή.

Μας ανατέθηκε να ελέγξουμε τις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ (η Εταιρεία), οι οποίες αποτελούνται από την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης της 31^{ης} Δεκεμβρίου 20Χ1, 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.

Δεν εκφράζουμε γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων της Εταιρείας. Λόγω της σοβαρότητας του θέματος που περιγράφεται στο τμήμα «Βάση για αδυναμία έκφρασης γνώμης» της έκθεσής μας, δεν είχαμε τη δυνατότητα να αποκτήσουμε επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια που θα μας παρείχαν βάση για γνώμη ελέγχου επί αυτών των οικονομικών καταστάσεων.

Βάση για αδυναμία έκφρασης γνώμης

Οριστήκαμε ελεγκτές της Εταιρείας μετά την 31^η Δεκεμβρίου 20Χ1 και, επομένως, δεν παρατηρήσαμε την καταμέτρηση των φυσικών αποθεμάτων στην αρχή και στο τέλος του έτους. Δεν ήμασταν σε θέση να ικανοποιηθούμε με εναλλακτικά μέσα αναφορικά με τις ποσότητες των αποθεμάτων που τηρούνταν την 31^η Δεκεμβρίου 20Χ0 και 20Χ1, οι οποίες αναφέρονται στις καταστάσεις οικονομικής θέσης σε xxx και xxx, αντίστοιχα. Επιπλέον, η εισαγωγή νέου μηχανογραφικού συστήματος τήρησης εισπρακτέων λογαριασμών τον Σεπτέμβριο 20Χ1 οδήγησε σε πολλά λάθη στους εισπρακτέους λογαριασμούς. Κατά την ημερομηνία της έκθεσής μας, η διοίκηση ήταν ακόμη στη διαδικασία εξάλειψης των ελλείψεων του συστήματος και διόρθωσης των σφαλμάτων. Δεν ήμασταν σε θέση να επιβεβαιώσουμε ή να επαληθεύσουμε με εναλλακτικά μέσα τους εισπρακτέους λογαριασμούς που περιλαμβάνονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης σε συνολικό ποσό ύψους xxx την 31^η Δεκεμβρίου 20Χ1. Ως αποτέλεσμα αυτών των ζητημάτων, δεν ήμασταν σε θέση να διαπιστώσουμε αν τυχόν προσαρμογές θα μπορούσαν να ήταν απαραίτητες όσον αφορά την καταχώρηση ή μη των αποθεμάτων και των εισπρακτέων λογαριασμών, καθώς και τα στοιχεία που συνθέτουν την κατάσταση συνολικών εσόδων, μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και ταμειακών ροών.

Ευθύνες της διοίκησης και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση για τις οικονομικές καταστάσεις²³

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 1 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)]

Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων

Η δική μας ευθύνη είναι να διενεργήσουμε τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της Εταιρείας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και να εκδώσουμε έκθεση ελεγκτή. Ωστόσο, λόγω του ζητήματος που περιγράφεται στο τμήμα «Βάση για αδυναμία έκφρασης γνώμης» της έκθεσής μας, δεν ήμασταν σε θέση να αποκτήσουμε επαρκή και κατάλληλα

²³ Η άλλοι όροι που ενδείκνυνται στα πλαίσια του νομικού πλαισίου στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

ελεγκτικά τεκμήρια που θα μας παρείχαν βάση για γνώμη ελέγχου επί αυτών των οικονομικών καταστάσεων.

Είμαστε ανεξάρτητοι της Εταιρείας σύμφωνα με τις απαιτήσεις δεοντολογίας που είναι σχετικές με τον έλεγχό μας επί των οικονομικών καταστάσεων στην [δικαιοδοσία], και έχουμε εκπληρώσει άλλες ευθύνες δεοντολογίας σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτές.

Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 1 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)]

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

[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 705 /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».