



Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 720 (ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ)

Οι Ευθύνες του Ελεγκτή Σχετικά με Άλλες Πληροφορίες

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 720
(ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ)
ΟΙ ΕΥΘΥΝΕΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΑΛΛΕΣ
ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ

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

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Παράγραφος
Εισαγωγή	
Πεδίο του παρόντος ΔΠΕ	1-9
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	10
Στόχοι	11
Ορισμοί	12
Απαιτήσεις	
Λήψη άλλων πληροφοριών	13
Ανάγνωση και εξέταση άλλων πληροφοριών	14-15
Αντιδράσεις στην παρουσία ουσιώδους ασυνέπειας ή όταν οι άλλες πληροφορίες εμφανίζονται να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες.....	16
Αντιδράσεις όταν ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες	17-19
Αντιδράσεις όταν υπάρχει ουσιώδες σφάλμα στις οικονομικές καταστάσεις ή όταν η κατανόηση του ελεγκτή επί της οντότητας και του περιβάλλοντός της πρέπει να επικαιροποιηθεί.....	20
Αναφορά	21-24
Τεκμηρίωση	25
Εφαρμογή και άλλο επεξηγηματικό υλικό	
Ορισμοί	A1-A10
Λήψη άλλων πληροφοριών	A11-A22

Ανάγνωση και εξέταση άλλων πληροφοριών	A23-A38
Αντιδράσεις στην παρουσία ουσιώδους ασυνέπειας ή όταν οι άλλες πληροφορίες εμφανίζονται να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες.....	A39-A43
Αντιδράσεις όταν ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες.....	A44-A50
Αντιδράσεις όταν υπάρχει ουσιώδες σφάλμα στις οικονομικές καταστάσεις ή όταν η κατανόηση του ελεγκτή επί της οντότητας και του περιβάλλοντός της πρέπει να επικαιροποιηθεί.....	A51
Αναφορά	A52-A59
Παράρτημα 1: Παραδείγματα ποσών ή άλλων κονδυλίων που ενδέχεται να περιληφθούν στις άλλες πληροφορίες	
Παράρτημα 2: Υποδείγματα εκθέσεων ανεξάρτητου ελεγκτή που σχετίζονται με άλλες πληροφορίες	

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 720 (Αναθεωρημένο), «Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με άλλες πληροφορίες» 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) πραγματεύεται τις ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με άλλες χρηματοοικονομικές ή μη πληροφορίες (εκτός των οικονομικών καταστάσεων και της έκθεσης του ελεγκτή επί αυτών) οι οποίες συμπεριλαμβάνονται στην ετήσια οικονομική έκθεση μιας οντότητας. Η ετήσια οικονομική έκθεση μιας οντότητας μπορεί να είναι μεμονωμένο έγγραφο ή συνδυασμός εγγράφων που εξυπηρετούν τον ίδιο σκοπό.
2. Το παρόν ΔΠΕ συντάχθηκε στο πλαίσιο του ελέγχου οικονομικών καταστάσεων από ανεξάρτητο ελεγκτή. Συνεπώς, οι στόχοι του ελεγκτή στο παρόν ΔΠΕ πρέπει να γίνονται αντιληπτοί στο πλαίσιο των γενικών στόχων του ελεγκτή όπως αυτοί αναφέρονται στην παράγραφο 11 του ΔΠΕ 200.¹ Οι απαιτήσεις του ΔΠΕ έχουν σχεδιαστεί ώστε να δίνουν τη δυνατότητα στον ελεγκτή να επιτυγχάνει τους στόχους του όπως αυτοί εξειδικεύονται στα ΔΠΕ, και ως εκ τούτου τους συνολικούς στόχους του ελεγκτή. Η γνώμη του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων δεν καλύπτει άλλες πληροφορίες, ούτε το παρόν ΔΠΕ απαιτεί από τον ελεγκτή να αποκτήσει ελεγκτικά τεκμήρια πέρα από αυτά που απαιτούνται προκειμένου να διαμορφώσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων.
3. Το παρόν ΔΠΕ απαιτεί από τον ελεγκτή να διαβάσει και να εξετάσει τις άλλες πληροφορίες επειδή οι άλλες πληροφορίες που παρουσιάζουν ουσιώδεις ασυνέπειες με τις οικονομικές καταστάσεις ή με τη γνώση του ελεγκτή που αποκτήθηκε κατά τον έλεγχο μπορεί να δηλώνουν ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα επί των οικονομικών καταστάσεων ή ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα των άλλων πληροφοριών, το οποίο ενδέχεται να υπονομεύσει την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων και ως εκ τούτου την έκθεση του ελεγκτή. Τέτοια ουσιώδη σφάλματα μπορεί επίσης να επηρεάσουν με ακατάλληλο τρόπο τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών για τους οποίους συντάσσεται η έκθεση του ελεγκτή.
4. Το παρόν ΔΠΕ μπορεί επίσης να βοηθήσει τον ελεγκτή στη συμμόρφωσή του με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας² οι οποίες απαιτούν από τον ελεγκτή να αποφεύγει να συνδέεται εν γνώσει του με πληροφορίες που πιστεύει ότι περιλαμβάνουν ουσιωδώς ψευδείς ή παραπλανητικές δηλώσεις, καταστάσεις ή πληροφορίες που παρέχονται από αμέλεια, ή παραλείπεται ή αποκρύπτεται πληροφόρηση η οποία απαιτείται να περιλαμβάνεται όπου μια τέτοια παράλειψη ή απόκρυψη θα ήταν παραπλανητική.
5. Άλλες πληροφορίες μπορεί να περιλαμβάνουν ποσά ή άλλα κονδύλια που σκοπό έχουν να είναι τα ίδια, να συνοψίζουν, ή να παρέχουν μεγαλύτερη λεπτομέρεια, σχετικά με ποσά ή άλλα κονδύλια στις οικονομικές καταστάσεις και άλλα ποσά ή άλλα κονδύλια επί των οποίων ο ελεγκτής έχει αποκτήσει γνώση κατά τον έλεγχο. Άλλες πληροφορίες μπορεί επίσης να περιλαμβάνουν και άλλα θέματα.
6. Οι ευθύνες του ελεγκτή που σχετίζονται με άλλες πληροφορίες (άλλες εκτός από τις εφαρμοστέες ευθύνες έκθεσης) εφαρμόζονται ανεξάρτητα από το εάν οι άλλες

¹ ΔΠΕ 200 «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου»

² Κώδικας Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Λογιστές του ΣΔΠΔΛ (IESBA Code), παράγραφος 110.2

πληροφορίες αποκτώνται από τον ελεγκτή πριν από ή μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή.

7. Το παρόν ΔΠΕ δεν εφαρμόζεται στις εξής περιπτώσεις:
 - (α) Προκαταρκτικές ανακοινώσεις χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, ή
 - (β) Προσφορά χρεογράφων που συμπεριλαμβάνουν ενημερωτικά δελτία ,
8. Οι ευθύνες του ελεγκτή σύμφωνα με το παρόν ΔΠΕ δεν αποτελούν ανάθεση διασφάλισης επί άλλης πληροφόρησης ούτε επιβάλλουν στον ελεγκτή να αποκτήσει διασφάλιση αναφορικά με αυτές τις άλλες πληροφορίες.
9. Νόμος ή κανονισμός μπορεί να επιβάλλει πρόσθετες υποχρεώσεις στον ελεγκτή αναφορικά με τις άλλες πληροφορίες που είναι πέραν από το πεδίο του παρόντος ΔΠΕ.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

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

Στόχοι

11. Οι στόχοι του ελεγκτή, έχοντας διαβάσει τις άλλες πληροφορίες, είναι:
 - (α) Να εξετάσει εάν και κατά πόσον υπάρχει ουσιώδης ασυνέπεια μεταξύ των άλλων πληροφοριών και των οικονομικών καταστάσεων.
 - (β) Να εξετάσει εάν και κατά πόσον υπάρχει ουσιώδης ασυνέπεια μεταξύ των άλλων πληροφοριών και της γνώσης που αποκόμισε ο ελεγκτής κατά τον έλεγχο.
 - (γ) Να αντιδράσει κατάλληλα όταν εντοπίσει ότι υπάρχει τέτοια ουσιώδης ασυνέπεια, ή όταν ο ελεγκτής με οποιοδήποτε άλλο τρόπο λαμβάνει γνώση ότι άλλες πληροφορίες εμφανίζονται ουσιωδώς εσφαλμένες, και
 - (δ) Να υποβάλλει έκθεση σύμφωνα με το παρόν ΔΠΕ.

Ορισμοί

12. Για τους σκοπούς των ΔΠΕ οι ακόλουθοι όροι έχουν την έννοια που τους αποδίδεται κατωτέρω:
 - (α) Ετήσια οικονομική έκθεση – ένα έγγραφο ή συνδυασμός εγγράφων που καταρτίζεται κατά κανόνα σε ετήσια βάση από τη διοίκηση ή τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σύμφωνα με νόμο, κανονισμό ή έθιμο, σκοπός του οποίου είναι να παρέχει στους ιδιοκτήτες (ή παρόμοιους συμφεροντούχους) πληροφορίες επί των λειτουργιών, των οικονομικών αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης της οντότητας, όπως αυτά παρατίθενται στις οικονομικές καταστάσεις. Η ετήσια οικονομική έκθεση περιλαμβάνει ή συνοδεύει τις οικονομικές καταστάσεις και την έκθεση του

ελεγκτή επί αυτών και συχνά περιέχει πληροφορίες για τις εξελίξεις στην οντότητα, για το μέλλον της, τους κινδύνους και τις αβεβαιότητες, καθώς και δήλωση από το σώμα διακυβέρνησης της οντότητας και εκθέσεις που καλύπτουν θέματα διακυβέρνησης (Αναφ. παρ. Α1-Α5),

- (β) Σφάλμα στις άλλες πληροφορίες – Σφάλμα στις άλλες πληροφορίες υφίσταται, όταν οι άλλες πληροφορίες έχουν δηλωθεί εσφαλμένα ή είναι με οποιοδήποτε άλλο τρόπο παραπλανητικές (συμπεριλαμβανομένης της περίπτωσης της παράβλεψης ή απόκρυψης πληροφοριών απαραίτητων για τη δέουσα κατανόηση ενός θέματος που γνωστοποιείται στις άλλες πληροφορίες). (Αναφ. παρ. Α6-Α7),
- (γ) Άλλες πληροφορίες – Χρηματοοικονομικές ή μη χρηματοοικονομικές πληροφορίες (άλλες από τις οικονομικές καταστάσεις και την έκθεση του ελεγκτή επί αυτών) που περιλαμβάνονται στην ετήσια οικονομική έκθεση μιας οντότητας. (Αναφ. παρ. Α8-Α10).

Απαιτήσεις

Λήψη άλλων πληροφοριών

13. Ο ελεγκτής πρέπει: (Αναφ. παρ. Α11-Α22)

- (α) Να καθορίζει μέσω συζήτησης με τη διοίκηση ποιο έγγραφο(α) αποτελεί(ούν) την ετήσια έκθεση, και τον σχεδιασμένο τρόπο και χρόνο της οντότητας για την έκδοση ενός τέτοιου εγγράφου(ων),
- (β) Να προβεί στις κατάλληλες ρυθμίσεις με τη διοίκηση ώστε να αποκτήσει εγκαίρως και, εάν αυτό είναι δυνατό, πριν από την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή την τελική έκδοση του εγγράφου που αποτελεί την ετήσια έκθεση, και
- (γ) Όταν κάποια ή όλα τα έγγραφα που απαιτούνται δεν είναι διαθέσιμα μέχρι και μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή, να ζητά από τη διοίκηση να παρέχει έγγραφη διαβεβαίωση ότι η τελική έκδοση του εγγράφου θα παρασχεθεί στον ελεγκτή όταν αυτή είναι διαθέσιμη, και πριν από την έκδοσή της από την οντότητα, έτσι ώστε ο ελεγκτής να μπορεί να ολοκληρώσει τις διαδικασίες που απαιτούνται από το παρόν ΔΠΕ. (Αναφ. παρ. Α22).

Ανάγνωση και εξέταση άλλων πληροφοριών

14. Ο ελεγκτής πρέπει να διαβάσει τις άλλες πληροφορίες και, κάνοντάς το αυτό: (Αναφ. παρ. Α23-Α24)

- (α) Να εξετάζει εάν και κατά πόσο υπάρχει ουσιώδης ασυνέπεια μεταξύ των άλλων πληροφοριών και των οικονομικών καταστάσεων. Ως βάση αυτής της εξέτασης, ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί τη συνέπειά τους, να συγκρίνει επιλεγμένα ποσά ή άλλα κονδύλια στις άλλες πληροφορίες (που σκοπό έχουν να είναι τα ίδια, να συνοψίζουν, ή να παρέχουν μεγαλύτερη λεπτομέρεια περί των ποσών ή των άλλων κονδυλίων στις οικονομικές

καταστάσεις) με τα αντίστοιχα ποσά ή άλλα κονδύλια στις οικονομικές καταστάσεις, και (Αναφ. παρ. Α25-Α29),

- (β) Να εξετάζει εάν και κατά πόσο υπάρχει ουσιώδης ασυνέπεια μεταξύ των άλλων πληροφοριών και της γνώσης που ο ελεγκτής αποκόμισε κατά τον έλεγχο, στα πλαίσια των ελεγκτικών τεκμηρίων που απέκτησε και των συμπερασμάτων στα οποία κατέληξε κατά τον έλεγχο. (Αναφ. παρ. Α30-Α36).

15. Κατά την ανάγνωση των άλλων πληροφοριών σύμφωνα με την παράγραφο 14, ο ελεγκτής πρέπει να παραμείνει σε εγρήγορση για ενδείξεις ότι οι άλλες πληροφορίες που δεν σχετίζονται με τις οικονομικές καταστάσεις ή τη γνώση που ο ελεγκτής έχει αποκομίσει κατά τον έλεγχο εμφανίζεται ότι είναι ουσιωδώς εσφαλμένες. (Αναφ. παρ. Α24, Α37-Α38).

Αντιδράσεις στην παρουσία ουσιώδους ασυνέπειας ή όταν οι άλλες πληροφορίες εμφανίζονται να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες

16. Εάν ο ελεγκτής διαπιστώσει ότι φαίνεται να υπάρχει ουσιώδες σφάλμα (ή αντιλαμβάνεται ότι οι άλλες πληροφορίες φαίνεται να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες), ο ελεγκτής πρέπει να συζητά το θέμα με τη διοίκηση και, εάν είναι απαραίτητο, να πραγματοποιήσει άλλες διαδικασίες ώστε να συμπεράνει εάν: (Αναφ. παρ. Α39-Α43)

- (α) Υπάρχει ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες,
- (β) Υπάρχει ουσιώδες σφάλμα στις οικονομικές καταστάσεις, ή
- (γ) Η κατανόηση του ελεγκτή για την οντότητα και το περιβάλλον αυτής πρέπει να επικαιροποιηθεί.

Αντιδράσεις όταν ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες

17. Εάν ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες, τότε ο ελεγκτής πρέπει να ζητήσει από τη διοίκηση να διορθώσει αυτές τις άλλες πληροφορίες. Εάν η διοίκηση:

- (α) Συμφωνήσει να πραγματοποιήσει την διόρθωση, ο ελεγκτής πρέπει να διαπιστώσει ότι η διόρθωση όντως έγινε,
- (β) Αρνηθεί να πραγματοποιήσει τη διόρθωση, ο ελεγκτής πρέπει να γνωστοποιήσει το θέμα στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και να ζητήσει την πραγματοποίηση της διόρθωσης.

18. Εάν ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες που λήφθηκαν πριν από την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή, και οι άλλες πληροφορίες δεν έχουν διορθωθεί κατόπιν της γνωστοποίησης αυτών στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, ο ελεγκτής πρέπει να κάνει τις κατάλληλες ενέργειες, συμπεριλαμβανομένων των ακόλουθων: (Αναφ. παρ. Α44),

- (α) Να εξετάσει τις επιπτώσεις επί της έκθεσης του ελεγκτή και να ενημερώσει τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση για τον τρόπο με τον οποίο ο ελεγκτής σχεδιάζει να αντιμετωπίσει το ουσιώδες σφάλμα στην έκθεσή του (βλέπε παράγραφο 22(ε)(ii)) ή (Αναφ. παρ. Α45),
 - (β) Να απεμπλακεί από την ανάθεση, όταν η απεμπλοκή είναι δυνατή υπό τον νόμο ή κανονισμό που εφαρμόζεται. (Αναφ. παρ. Α46-Α47).
19. Εάν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες που λήφθηκαν μετά τη ημερομηνία έκθεσης του ελεγκτή, ο ελεγκτής πρέπει:
- (α) Εάν οι άλλες πληροφορίες διορθωθούν, να πραγματοποιήσει τις απαραίτητες διαδικασίες υπό τις περιστάσεις, ή (Αναφ. παρ. Α48),
 - (β) Εάν οι άλλες πληροφορίες δεν διορθωθούν μετά τη σχετική γνωστοποίηση στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, να προβεί στις απαραίτητες ενέργειες εξετάζοντας τα νόμιμα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του ελεγκτή, να αναζητήσει το μη διορθωμένο ουσιώδες σφάλμα και να το θέσει δεόντως υπό την προσοχή των χρηστών για τους οποίους συντάσσεται η έκθεση του ελεγκτή. (Αναφ. παρ. Α49-Α50).

Αντιδράσεις όταν υπάρχει ουσιώδες σφάλμα στις οικονομικές καταστάσεις ή όταν η κατανόηση του ελεγκτή για την οντότητα και το περιβάλλον της πρέπει να επικαιροποιηθεί

20. Εάν, ως αποτέλεσμα της εκτέλεσης διαδικασιών που περιγράφονται στις παραγράφους 14-15, ο ελεγκτής συμπεράνει ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα στις οικονομικές καταστάσεις ή ότι η κατανόηση του ελεγκτή για την οντότητα και το περιβάλλον της πρέπει να αναθεωρηθεί, ο ελεγκτής πρέπει να ανταποκριθεί καταλλήλως σύμφωνα με άλλα ΔΠΕ. (Αναφ. παρ. Α51)

Αναφορά

21. Η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να περιλαμβάνει ξεχωριστή παράγραφο με τίτλο «Άλλες πληροφορίες», ή άλλο κατάλληλο τίτλο, όταν, κατά την ημερομηνία έκθεσης του ελεγκτή:
- (α) Για έλεγχο οικονομικών καταστάσεων εισηγμένης οντότητας, ο ελεγκτής έχει λάβει ή αναμένει να λάβει τις άλλες πληροφορίες, ή
 - (β) Για έλεγχο οικονομικών καταστάσεων μη εισηγμένης οντότητας, ο ελεγκτής έχει λάβει ορισμένες ή όλες τις άλλες πληροφορίες (Αναφ. παρ. Α52).
22. Όταν απαιτείται η έκθεση του ελεγκτή να περιλαμβάνει παράγραφο με τίτλο «Άλλες πληροφορίες» σύμφωνα με την παράγραφο 21, η παράγραφος αυτή πρέπει να περιλαμβάνει: (Αναφ. παρ. Α53)
- (α) Δήλωση ότι η διοίκηση ευθύνεται για τις άλλες πληροφορίες,
 - (β) Εντοπισμό:

- (i) άλλων πληροφοριών, εάν υπάρχουν, που λήφθηκαν πριν από την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή, και
 - (ii) για έλεγχο οικονομικών καταστάσεων εισηγμένης οντότητας, άλλων πληροφοριών, εάν υπάρχουν, που αναμένεται να ληφθούν μετά την ημερομηνία έκθεσης του ελεγκτή,
- (γ) Δήλωση ότι η έκθεση του ελεγκτή δεν καλύπτει τις άλλες πληροφορίες και συνεπώς, ο ελεγκτής δεν εκφράζει (ή δεν θα εκφράσει) γνώμη ελέγχου ή συμπέρασμα οποιασδήποτε μορφής διασφάλισης επί αυτού,
- (δ) Περιγραφή των ευθυνών του ελεγκτή που σχετίζονται με την ανάγνωση, εξέταση και αναφορά επί άλλων πληροφοριών όπως απαιτείται από τα ΔΠΕ, και
- (ε) Όταν έχουν ληφθεί άλλες πληροφορίες πριν από την ημερομηνία έκθεσης του ελεγκτή, είτε:
- (i) Δήλωση ότι ο ελεγκτής δεν έχει τίποτα να αναφέρει, ή
 - (ii) Εάν ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι υπάρχει μη διορθωμένο ουσιώδες σφάλμα των άλλων πληροφοριών, δήλωση που να περιγράφει μη διορθωμένο ουσιώδες σφάλμα των άλλων πληροφοριών.
23. Όταν ο ελεγκτής εκφράζει γνώμη με επιφύλαξη ή αρνητική γνώμη σύμφωνα με το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο)³, ο ελεγκτής πρέπει να εξετάσει τις επιπτώσεις του θέματος που εγείρει διαφοροποίηση γνώμης για τη δήλωση που απαιτείται στην παράγραφο 22 (ε). (Αναφ. παρ. Α54-Α58)

Αναφορά που προβλέπεται από νόμο ή κανονισμό

24. Εάν απαιτείται από νόμο ή κανονισμό συγκεκριμένης δικαιοδοσίας ο ελεγκτής να αναφέρει τις άλλες πληροφορίες στην έκθεση ελεγκτή χρησιμοποιώντας συγκεκριμένη διατύπωση ή λεκτικό, η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να αναφέρεται στα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου μόνο εάν η έκθεση του ελεγκτή περιλαμβάνει κατ'ελάχιστο: (Αναφ. παρ. 59)
- (α) Ταυτοποίηση των άλλων πληροφοριών που λήφθηκαν από τον ελεγκτή πριν από την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή,
 - (β) Περιγραφή των ευθυνών του ελεγκτή αναφορικά με τις άλλες πληροφορίες, και
 - (γ) Σαφή δήλωση η οποία να αναφέρεται στα αποτελέσματα του έργου του ελεγκτή για αυτό το σκοπό.

Τεκμηρίωση

³ ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο), «Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή»

25. Κατά την αντιμετώπιση των απαιτήσεων του ΔΠΕ 230⁴ όπως εφαρμόζονται στο παρόν ΔΠΕ, ο ελεγκτής πρέπει να περιλαμβάνει στην τεκμηρίωση ελέγχου:

- (α) Τεκμηρίωση των διαδικασιών που πραγματοποιήθηκαν σύμφωνα με το παρόν ΔΠΕ, και
- (β) Την τελική έκδοση των άλλων πληροφοριών επί των οποίων ο ελεγκτής έχει πραγματοποιήσει την εργασία που απαιτείται από το παρόν ΔΠΕ.

* * *

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Ορισμοί

Ετήσια οικονομική έκθεση (Αναφ. παρ 12(α))

- A1. Νόμος, κανονισμός ή έθιμο μπορεί να καθορίσουν το περιεχόμενο της ετήσιας οικονομικής έκθεσης, και το όνομα με το οποίο πρέπει να αναφέρεται, για οντότητες σε συγκεκριμένη δικαιοδοσία. Ωστόσο, το περιεχόμενο και το όνομα μπορεί να ποικίλουν εντός της δικαιοδοσίας και από τη μια δικαιοδοσία στην άλλη.
- A2. Η ετήσια οικονομική έκθεση συντάσσεται κατά κανόνα σε ετήσια βάση. Ωστόσο, όταν οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται για περίοδο μικρότερη ή μεγαλύτερη του ενός έτους, η ετήσια οικονομική έκθεση μπορεί επίσης να συνταχθεί έτσι ώστε να καλύπτει την ίδια περίοδο με τις οικονομικές καταστάσεις.
- A3. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η ετήσια οικονομική έκθεση μιας οντότητας μπορεί να είναι μεμονωμένο έγγραφο και να αναφέρεται με τίτλο «ετήσια οικονομική έκθεση» ή με οποιονδήποτε άλλο τίτλο. Σε άλλες περιπτώσεις, νόμος, κανονισμός ή έθιμο μπορεί να απαιτεί η οντότητα να αναφέρει στους ιδιοκτήτες (ή σε άλλους συμφεροντούχους) πληροφορίες επί των λειτουργιών, των χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων και της χρηματοοικονομικής θέσης της οντότητας, όπως αυτά παρατίθενται στις οικονομικές καταστάσεις (δηλαδή, ετήσια οικονομική έκθεση) μέσω μεμονωμένου εγγράφου ή μέσω δύο ή περισσότερων ξεχωριστών εγγράφων που σε συνδυασμό εξυπηρετούν τον ίδιο σκοπό. Για παράδειγμα, ανάλογα από το νόμο, τον κανονισμό ή το έθιμο σε συγκεκριμένη δικαιοδοσία, ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα έγγραφα μπορεί να αποτελούν μέρος της ετήσιας έκθεσης:
 - Έκθεση διοίκησης, σχολιασμός της διοίκησης, ή λειτουργική και χρηματοοικονομική επισκόπηση ή παρόμοιες εκθέσεις από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση (για παράδειγμα, έκθεση διευθυντών).
 - Δήλωση του προέδρου.
 - Δήλωση εταιρικής διακυβέρνησης.

⁴ ΔΠΕ 230, «Τεκμηρίωση Ελέγχου», παράγραφοι 8-11

- Εκθέσεις περί εσωτερικών δικλίδων ελέγχου και εκτίμησης κινδύνου.
- A4. Η ετήσια οικονομική έκθεση μπορεί να είναι διαθέσιμη στους χρήστες σε έντυπη μορφή, ή ηλεκτρονικά όταν συμπεριλαμβάνεται στην ιστοσελίδα της οντότητας. Ένα έγγραφο (ή συνδυασμός εγγράφων) μπορεί να πληροί τον ορισμό της ετήσιας οικονομικής έκθεσης, ανεξάρτητα από τον τρόπο με τον οποίο διατίθεται στους χρήστες.
- A5. Η ετήσια οικονομική έκθεση είναι διαφορετική στη φύση, το σκοπό και το περιεχόμενο από άλλες εκθέσεις, όπως μια έκθεση που συντάσσεται ώστε να καλύπτει τις ανάγκες πληροφόρησης συγκεκριμένου συνόλου συμφεροντούχων ή μια έκθεση που συντάσσεται ώστε να συμμορφώνεται με συγκεκριμένο κανονιστικό σκοπό αναφοράς (ακόμα και όταν μια τέτοια έκθεση απαιτείται να είναι δημοσίως διαθέσιμη). Παραδείγματα εκθέσεων που, όταν εκδίδονται ως μεμονωμένα έγγραφα, δεν αποτελούν τυπικά μέρος του συνδυασμού των εγγράφων που αποτελούν μια ετήσια οικονομική έκθεση (που υπόκειται σε νόμο, κανονισμό ή έθιμο), και που ως εκ τούτου δεν αποτελούν άλλη πληροφορία εντός του πεδίου του παρόντος ΔΠΕ, περιλαμβάνουν:
- Ξεχωριστές κλαδικές ή κανονιστικές εκθέσεις (για παράδειγμα, εκθέσεις κεφαλαιακής επάρκειας), τέτοιες όπως αυτές που συντάσσονται στον τραπεζικό, ασφαλιστικό και συνταξιοδοτικό κλάδο.
 - Εκθέσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.
 - Εκθέσεις αειφορίας.
 - Εκθέσεις διαφορετικότητας και ίσων ευκαιριών.
 - Εκθέσεις ευθύνης προϊόντων.
 - Εκθέσεις για εργασιακές πρακτικές και συνθήκες εργασίας.
 - Εκθέσεις για τα ανθρώπινα δικαιώματα.

Σφάλμα στις άλλες πληροφορίες (Αναφ. παρ 12(β))

- A6. Όταν ένα συγκεκριμένο θέμα γνωστοποιείται στις άλλες πληροφορίες, οι άλλες πληροφορίες ενδέχεται να παραλείψουν ή να αποκρύψουν ότι είναι απαραίτητο για την σωστή κατανόηση του θέματος αυτού. Για παράδειγμα, εάν οι άλλες πληροφορίες φιλοδοξούν να αντιμετωπίσουν τους βασικούς δείκτες απόδοσης που χρησιμοποιήθηκαν από τη διοίκηση, τότε η παράλειψη ενός βασικού δείκτη απόδοσης που χρησιμοποιείται από τη διοίκηση θα μπορούσε να υποδηλώνει ότι οι άλλες πληροφορίες είναι εσφαλμένες.
- A7. Η έννοια του ουσιώδους μεγέθους μπορεί να συζητείται σε πλαίσιο το οποίο έχει εφαρμογή στις άλλες πληροφορίες και, εάν αυτό ισχύει, ένα τέτοιο πλαίσιο μπορεί να παρέχει πλαίσιο αναφοράς για τον ελεγκτή κατά τη δημιουργία κρίσεων αναφορικά με το ουσιώδες μέγεθος σύμφωνα με το παρόν ΔΠΕ. Σε πολλές περιπτώσεις, ωστόσο, μπορεί να μην υπάρχει εφαρμοστέο πλαίσιο που να περιλαμβάνει συζήτηση της έννοιας του ουσιώδους μεγέθους όπως αυτή

εφαρμόζεται στις άλλες πληροφορίες. Στις περιπτώσεις αυτές, τα ακόλουθα χαρακτηριστικά παρέχουν στον ελεγκτή ένα πλαίσιο αναφοράς για τον καθορισμό του εάν ένα σφάλμα στις άλλες πληροφορίες είναι ουσιώδες:

- Το ουσιώδες μέγεθος εξετάζεται στα πλαίσια των αναγκών κοινής πληροφόρησης των χρηστών ενός ομίλου (μιας ομάδας χρηστών). Οι χρήστες των άλλων πληροφοριών αναμένεται να είναι οι ίδιοι με τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, καθώς για τους χρήστες αυτούς μπορεί να είναι αναμενόμενο ότι θα διαβάσουν τις άλλες πληροφορίες ώστε να παρέχουν πλαίσιο στις οικονομικές καταστάσεις.
- Οι κρίσεις αναφορικά με το ουσιώδες μέγεθος λαμβάνουν υπόψη συγκεκριμένες συνθήκες του σφάλματος εξετάζοντας εάν και κατά πόσο οι χρήστες θα επηρεάζονταν από τις επιπτώσεις του μη διορθωμένου σφάλματος. Όλα τα σφάλματα δεν θα επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών.
- Οι κρίσεις αναφορικά με το ουσιώδες μέγεθος περιλαμβάνουν ποιοτικά και ποσοτικά ζητήματα. Κατά συνέπεια, τέτοιες κρίσεις μπορεί να λαμβάνουν υπόψη τους τη φύση ή το μέγεθος των κονδυλίων που οι άλλες πληροφορίες παρουσιάζουν στα πλαίσια της ετήσιας οικονομικής έκθεσης της οντότητας.

Άλλες πληροφορίες (Αναφ. παρ. 12(γ))

- A8. Το Παράρτημα 1 περιλαμβάνει παραδείγματα ποσών και άλλων κονδυλίων που μπορεί να περιλαμβάνονται στις άλλες πληροφορίες.
- A9. Σε ορισμένες περιπτώσεις, το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να απαιτεί συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις αλλά να επιτρέπει αυτές να εντοπίζονται εκτός των οικονομικών καταστάσεων⁵. Καθώς αυτές οι γνωστοποιήσεις απαιτούνται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, αποτελούν μέρος των οικονομικών καταστάσεων. Ως εκ τούτου δεν αποτελούν άλλες πληροφορίες για το σκοπό του παρόντος ΔΠΕ.
- A10. Όπως ορίζεται στο παρόν ΔΠΕ η επεκτάσιμη γλώσσα επιχειρηματικής αναφοράς (eXtensible Business Reporting Language - XBRL) δεν αποτελεί άλλη πληροφόρηση.

Λήψη άλλων πληροφοριών (Αναφ. παρ. 13)

- A11. Ο καθορισμός των εγγράφων που είναι ή αποτελούν την ετήσια οικονομική έκθεση συχνά βασίζεται σαφώς σε νόμο, κανονισμό ή έθιμο. Σε πολλές περιπτώσεις, η διοίκηση ή οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση μπορεί να έχουν εθιμοτυπικά χρησιμοποιήσει ένα πακέτο εγγράφων που σε συνδυασμό απαρτίζουν την ετήσια οικονομική έκθεση, ή μπορεί να είναι αποφασισμένοι να το πράξουν. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ωστόσο, μπορεί να μην είναι σαφές ποια έγγραφα είναι ή αποτελούν την ετήσια οικονομική έκθεση. Σε τέτοιες

⁵ Για παράδειγμα, το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) 7, «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις», επιτρέπει ορισμένες γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από τα ΔΠΧΑ είτε να δοθούν στις οικονομικές καταστάσεις είτε να ενσωματωθούν με παραπομπές από τις οικονομικές καταστάσεις σε κάποιο άλλο έγγραφο, όπως ένας σχολιασμός της διοίκησης ή η έκθεση κινδύνου, που είναι διαθέσιμη στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων ταυτόχρονα και υπό τους ίδιους όρους με τις οικονομικές καταστάσεις.

περιπτώσεις, το χρονοδιάγραμμα και ο σκοπός των εγγράφων (και εκείνοι για τους οποίους προορίζονται) αποτελούν θέματα που μπορεί να σχετίζονται με την απόφαση του ελεγκτή για το ποια έγγραφα είναι ή απαρτίζουν την ετήσια οικονομική έκθεση.

A12. Όταν η ετήσια οικονομική έκθεση μεταφράζεται σε άλλες γλώσσες κατ' εφαρμογή νόμου ή κανονισμού (όπως πολλές φορές αυτό προκύπτει όταν η δικαιοδοσία έχει περισσότερες από μία επίσημες γλώσσες), ή όταν πολλαπλές «ετήσιες οικονομικές εκθέσεις» συντάσσονται σύμφωνα με διαφορετική νομοθεσία (για παράδειγμα, όταν η οντότητα είναι εισηγμένη σε περισσότερες της μια δικαιοδοσίες), μπορεί να χρειαστεί εξέταση του εάν και κατά πόσο μία ή περισσότερες «ετήσιες οικονομικές εκθέσεις» αποτελούν μέρος των άλλων πληροφοριών. Εθνικός νόμος ή κανονισμός μπορεί να παρέχει περαιτέρω οδηγίες για αυτό το ζήτημα.

A13. Η διοίκηση ή οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση είναι υπεύθυνοι για τη σύνταξη της ετήσιας οικονομικής έκθεσης. Ο ελεγκτής μπορεί να γνωστοποιήσει στη διοίκηση ή στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση τα ακόλουθα:

- Τις προσδοκίες του ελεγκτή σε σχέση με τη λήψη της τελικής έκδοσης της ετήσιας οικονομικής έκθεσης (συμπεριλαμβανομένου του συνδυασμού εγγράφων που απαρτίζουν μαζί την ετήσια οικονομική έκθεση) εγκαίρως, πριν από την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή έτσι ώστε ο ελεγκτής να μπορεί να ολοκληρώσει τις διαδικασίες που απαιτούνται από το παρόν ΔΠΕ πριν από την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή, ή εάν αυτό δεν είναι εφικτό, το συντομότερο δυνατό και σε κάθε περίπτωση πριν από την έκδοση τέτοιας πληροφόρησης από την οντότητα.
- Τις ενδεχόμενες επιπτώσεις όταν οι άλλες πληροφορίες ληφθούν μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή.

A14. Οι γνωστοποιήσεις που αναφέρονται στην παράγραφο A13 μπορεί να είναι ιδιαίτερες κατάλληλες για παράδειγμα:

- Σε αρχική ανάθεση ελέγχου.
- Όταν υπήρξε αλλαγή στη διοίκηση ή στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.
- Όταν άλλες πληροφορίες αναμένεται να συγκεντρωθούν μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή.

A15. Όταν οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση πρόκειται να εγκρίνουν τις άλλες πληροφορίες πριν από την έκδοσή τους από την οντότητα, η τελική έκδοση αυτών των άλλων πληροφοριών είναι αυτή που έχει εγκριθεί προς έκδοση από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση.

A16. Σε ορισμένες περιπτώσεις η ετήσια οικονομική έκθεση της οντότητας μπορεί να είναι μεμονωμένο έγγραφο προς δημοσιοποίηση, σύμφωνα με νόμο ή κανονισμό ή η πρακτική αναφοράς της οντότητας, αμέσως μετά τη περίοδο χρηματοοικονομικής αναφοράς της οντότητας έτσι ώστε να καθίσταται

διαθέσιμη στον ελεγκτή πριν από την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή. Σε άλλες περιπτώσεις, ένα τέτοιο έγγραφο μπορεί να μην απαιτείται να δημοσιευθεί μέχρι ένα μεταγενέστερο χρόνο, ή σε χρόνο που η οντότητα επιλέγει. Μπορεί επίσης να υπάρχουν περιπτώσεις κατά τις οποίες η ετήσια οικονομική έκθεση της οντότητας είναι συνδυασμός εγγράφων, καθένα από τα οποία υπόκειται σε διαφορετικές απαιτήσεις ή πρακτικές αναφοράς από την οντότητα αναφορικά με το χρόνο δημοσιοποίησής τους.

- A17. Μπορεί να υπάρχουν περιπτώσεις κατά τις οποίες, την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή, η οντότητα εξετάζει την ανάπτυξη ενός εγγράφου που μπορεί να αποτελεί μέρος της ετήσιας οικονομικής έκθεσης της οντότητας (για παράδειγμα, εθελοντική έκθεση προς τους συμφεροντούχους), αλλά η διοίκηση αδυνατεί να επιβεβαιώσει στον ελεγκτή το σκοπό ή το χρόνο ενός τέτοιου εγγράφου. Εάν ο ελεγκτής αδυνατεί να επιβεβαιώσει το σκοπό ή το χρονοδιάγραμμα ενός τέτοιου εγγράφου, το έγγραφο δεν θεωρείται άλλη πληροφόρηση για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΕ.
- A18. Η έγκαιρη λήψη άλλων πληροφοριών πριν από την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή δίνει τη δυνατότητα για τυχόν αναθεωρήσεις που θεωρούνται απαραίτητες να γίνουν στις οικονομικές καταστάσεις, στην έκθεση του ελεγκτή, ή στις άλλες πληροφορίες πριν από την έκδοσή τους. Η επιστολή ανάθεσης ελέγχου⁶ μπορεί να αναφέρεται σε συμφωνία με τη διοίκηση να καταστήσει διαθέσιμες στον ελεγκτή τις άλλες πληροφορίες εγκαίρως, και εάν είναι δυνατόν, πριν από την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή.
- A19. Όταν οι άλλες πληροφορίες διατίθενται στους χρήστες μόνο μέσω της ιστοσελίδας της οντότητας, η εκδοχή της λήψης των άλλων πληροφοριών από την οντότητα άμεσα παρά από την ιστοσελίδα της αποτελεί το σχετικό έγγραφο επί του οποίου ο ελεγκτής θα πραγματοποιήσει διαδικασίες σύμφωνα με το παρόν ΔΠΕ. Ο ελεγκτής δεν φέρει καμία ευθύνη σύμφωνα με το παρόν ΔΠΕ για διερεύνηση τέτοιων άλλων πληροφοριών, συμπεριλαμβανομένων άλλων πληροφοριών που μπορεί να βρίσκονται στην ιστοσελίδα της οντότητας, ούτε έχει την υποχρέωση να εκτελέσει οποιεσδήποτε διαδικασίες ώστε να επιβεβαιώσει ότι αυτές οι άλλες πληροφορίες εμφανίζονται καταλλήλως στην ιστοσελίδα της οντότητας ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο ότι έχουν δεόντως μεταδοθεί ή εμφανιστεί ηλεκτρονικά.
- A20. Δεν αποκλείεται η χρονολόγηση ή η έκδοση της έκθεσης του ελεγκτή από αυτόν, εάν δεν έχει λάβει ορισμένες ή όλες από τις άλλες πληροφορίες.
- A21. Όταν οι άλλες πληροφορίες λαμβάνονται μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή, ο ελεγκτής δεν απαιτείται να επικαιροποιήσει τις διαδικασίες που εκτελέστηκαν σύμφωνα με τις παραγράφους 6 και 7 του ΔΠΕ 560⁷.
- A22. Το ΔΠΕ 580⁸ θεσπίζει απαιτήσεις και παρέχει οδηγίες για τη χρήση εγγράφων διαβεβαιώσεων. Οι έγγραφες διαβεβαιώσεις απαιτείται να ζητούνται σύμφωνα με την παράγραφο 13(γ) αναφορικά με άλλες πληροφορίες που θα είναι διαθέσιμες μόνο μετά την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή και σκοπό έχουν να ενισχύσουν

⁶ ΔΠΕ 210, «Συμφωνώντας τους Όρους Αναθέσεων Ελέγχου», παράγραφος A24

⁷ ΔΠΕ 560, «Μεταγενέστερα γεγονότα»

⁸ ΔΠΕ 580, «Έγγραφες διαβεβαιώσεις»

τη δυνατότητα του ελεγκτή να ολοκληρώσει τις διαδικασίες που απαιτούνται από το παρόν ΔΠΕ αναφορικά με τέτοια πληροφόρηση. Επιπρόσθετα, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει χρήσιμο να αιτηθεί άλλες έγγραφες διαβεβαιώσεις, για παράδειγμα ότι:

- Η διοίκηση έχει πληροφορήσει τον ελεγκτή για όλα τα έγγραφα που αναμένει να εκδώσει και ενδέχεται να αποτελούν άλλες πληροφορίες,
- Οι οικονομικές καταστάσεις και κάθε άλλη πληροφορία που λαμβάνεται από τον ελεγκτή πριν από την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή είναι συνεπείς μεταξύ τους, και ότι οι άλλες πληροφορίες δεν περιλαμβάνουν οποιοδήποτε ουσιώδες σφάλμα, και
- Αναφορικά με τις άλλες πληροφορίες που δεν έχουν ληφθεί από τον ελεγκτή πριν από την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή, ότι η διοίκηση σκοπεύει να ετοιμάσει και να εκδώσει τέτοιες άλλες πληροφορίες και το αναμενόμενο χρονοδιάγραμμα μιας τέτοιας έκθεσης.

Ανάγνωση και εξέταση άλλων πληροφοριών (Αναφ. παρ. 14-15)

A23. Ο ελεγκτής απαιτείται από το ΔΠΕ 200⁹ να σχεδιάζει και να διενεργεί τον έλεγχο με επαγγελματικό σκεπτικισμό. Η διατήρηση επαγγελματικού σκεπτικισμού κατά την ανάγνωση και την εξέταση των άλλων πληροφοριών περιλαμβάνει για παράδειγμα, την αναγνώριση ότι η διοίκηση μπορεί να είναι υπερβολικά αισιόδοξη για την επιτυχία των σχεδίων της, και να είναι σε εγρήγορση για πληροφορίες που μπορεί να είναι ασυνεπείς με:

- (α) Τις οικονομικές καταστάσεις, ή
- (β) Τη γνώση που ο ελεγκτής έχει αποκομίσει κατά τον έλεγχο

A24. Σύμφωνα με το ΔΠΕ 220¹⁰ ο εταίρος ανάθεσης απαιτείται να αναλαμβάνει την ευθύνη για την κατεύθυνση, την εποπτεία και την εκτέλεση της ανάθεσης ελέγχου σε συμμόρφωση με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις. Στα πλαίσια του παρόντος ΔΠΕ, οι παράγοντες που μπορεί να λαμβάνονται υπόψη όταν εξετάζονται τα κατάλληλα μέλη της ομάδας ανάθεσης για την αντιμετώπιση των απαιτήσεων των παραγράφων 14-15, περιλαμβάνουν:

- Τη σχετική εμπειρία των μελών της ομάδας ανάθεσης.
- Το εάν και κατά πόσο στα μέλη της ομάδας ανάθεσης έχουν ανατεθεί έργα που απαιτούν τη δέουσα γνώση που αποκτάται κατά τον έλεγχο ώστε να εντοπίζουν ασυνέπειες μεταξύ των άλλων πληροφοριών και της γνώσης αυτής.
- Το βαθμό κρίσης που απαιτείται για την αντιμετώπιση των απαιτήσεων των παραγράφων 14-15. Για παράδειγμα, η εκτέλεση διαδικασιών για την αξιολόγηση και τη συνέπεια των ποσών στις άλλες πληροφορίες που

⁹ ΔΠΕ 200, παράγραφος 15

¹⁰ ΔΠΕ 220, «Δικλίδες Ποιότητας για έναν Έλεγχο Οικονομικών Καταστάσεων», παράγραφος 15 (α)

σκοπός τους είναι να είναι ίδια με τα ποσά στις οικονομικές καταστάσεις μπορεί να διενεργηθεί από λιγότερο έμπειρα μέλη της ομάδας ανάθεσης.

- Το εάν και κατά πόσο, στην περίπτωση ελέγχου ομίλου, είναι απαραίτητο να τεθούν ερωτήματα στον ελεγκτή συστατικού, για την αντιμετώπιση των άλλων πληροφοριών που σχετίζονται με το συστατικό αυτό.

Εξέταση του εάν και κατά πόσο υπάρχει ουσιώδης ασυνέπεια μεταξύ των άλλων πληροφοριών και των οικονομικών καταστάσεων (Αναφ.Παρ. 14(α))

A25. Οι άλλες πληροφορίες μπορεί να περιλαμβάνουν ποσά ή άλλα κονδύλια που σκοπό έχουν να είναι ίδια, να συνοψίζουν ή να παρέχουν μεγαλύτερη λεπτομέρεια σχετικά με τα ποσά ή τα άλλα κονδύλια στις οικονομικές καταστάσεις αντιστοίχως. Παραδείγματα τέτοιων ποσών ή άλλων κονδυλίων μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Πίνακες, διαγράμματα ή γραφικές παραστάσεις που περιλαμβάνουν αποσπάσματα από τις οικονομικές καταστάσεις.
- Γνωστοποίηση που παρέχει μεγαλύτερη λεπτομέρεια αναφορικά με τα υπόλοιπα ή τους λογαριασμούς που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, όπως «έσοδα για το έτος 20X1 που απαρτίζονται από XXX εκατομμύρια από το προϊόν X και YYY εκατομμύρια από το προϊόν Y».
- Περιγραφές των οικονομικών αποτελεσμάτων, όπως «συνολικές δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης που ήταν XXX το 20X1».

A26. Κατά την αξιολόγηση της συνέπειας των επιλεγμένων ποσών ή άλλων κονδυλίων στις άλλες πληροφορίες με τα αντίστοιχα στις οικονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής δεν απαιτείται να συγκρίνει όλα τα ποσά ή τα κονδύλια στις άλλες πληροφορίες που σκοπό έχουν να είναι τα ίδια, να συνοψίζουν, ή να παρέχουν μεγαλύτερη λεπτομέρεια σχετικά με τα ποσά ή τα άλλα κονδύλια στις οικονομικές καταστάσεις, με τα αντίστοιχα ποσά ή κονδύλια στις οικονομικές καταστάσεις.

A27. Η επιλογή των ποσών ή των άλλων κονδυλίων προς σύγκριση αποτελεί θέμα επαγγελματικής κρίσης. Παράγοντες σχετικοί με τη κρίση αυτή περιλαμβάνουν:

- Τη σοβαρότητα του ποσού ή των άλλων κονδυλίων στα πλαίσια στα οποία παρουσιάζονται, τα οποία μπορεί να επηρεάζουν τη σημασία που θα έδιναν οι χρήστες στο συγκεκριμένο ποσό ή κονδύλι (για παράδειγμα, ένας βασικός αριθμοδείκτης ή ποσό).
- Το εάν ποσοτικά το σχετικό μέγεθος του ποσού που συγκρίνεται με τους λογαριασμούς ή τα κονδύλια στις οικονομικές καταστάσεις ή οι άλλες πληροφορίες στις οποίες αναφέρεται.
- Την ευαισθησία του συγκεκριμένου ποσού ή άλλου κονδυλίου στις άλλες πληροφορίες, για παράδειγμα για πληροφορίες που σκοπό έχουν να είναι ίδιες όπως οι πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις συγκρίνοντας τις πληροφορίες με τις οικονομικές καταστάσεις.

A28. Ο καθορισμός της φύσης και της έκτασης των διαδικασιών για την αντιμετώπιση των απαιτήσεων της παραγράφου 14(α) είναι θέμα επαγγελματικής κρίσης, αναγνωρίζοντας ότι οι ευθύνες του ελεγκτή σύμφωνα με το παρόν ΔΠΕ δεν αποτελούν ανάθεση διασφάλισης επί των άλλων πληροφοριών, ούτε επιβάλουν τη λήψη διασφάλισης για τις άλλες πληροφορίες. Παραδείγματα τέτοιων πληροφοριών περιλαμβάνουν:

- Πληροφορίες που έχουν ως σκοπό να είναι ίδιες όπως οι πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις συγκρίνοντας τις πληροφορίες με εκείνες των οικονομικών καταστάσεων.
- Πληροφορίες που έχουν ως σκοπό να εκφράσουν το ίδιο νόημα όπως οι γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις, συγκρίνοντας το λεκτικό που χρησιμοποιήθηκε και εξετάζοντας τη σημασία των διαφορών στη διατύπωση που χρησιμοποιήθηκε και εάν τέτοιες διαφορές ενδέχεται να υπονοούν διαφορετικά νοήματα.
- Συμφωνία μεταξύ ενός ποσού εντός των άλλων πληροφοριών και των οικονομικών καταστάσεων από τη διοίκηση, και
 - Σύγκριση κονδυλίων στη συμφωνία με τις οικονομικές καταστάσεις και τις άλλες πληροφορίες, και
 - Έλεγχος του εάν και κατά πόσο οι υπολογισμοί εντός της συμφωνίας είναι αριθμητικά ακριβείς.

A29. Η αξιολόγηση της συνέπειας των επιλεγμένων ποσών ή των άλλων κονδυλίων στις άλλες πληροφορίες με τις οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνει, όταν αυτό είναι σχετικό δεδομένης της φύσης και των άλλων πληροφοριών, τον τρόπο της παρουσίασης αυτών σε σύγκριση με τις οικονομικές καταστάσεις.

Εξέταση του εάν και κατά πόσο υπάρχει ουσιώδης ασυμφωνία μεταξύ των άλλων πληροφοριών και της γνώσης που αποκόμισε ο ελεγκτής κατά τον έλεγχο (Αναφ. παρ. 14(β))

A30. Οι άλλες πληροφορίες μπορεί να περιλαμβάνουν ποσά ή κονδύλια που σχετίζονται με τη γνώση που αποκόμισε ο ελεγκτής κατά τη διάρκεια του ελέγχου (εκτός από εκείνες της παραγράφου 14(α)). Παραδείγματα τέτοιων ποσών ή κονδυλίων μπορεί να περιλαμβάνουν:

- Γνωστοποίηση των μονάδων που παρήχθησαν, ή πίνακα που συνοψίζει αυτή την παραγωγή ανά γεωγραφική περιοχή.
- Δήλωση ότι «η εταιρία εισήγαγε το προϊόν X και το προϊόν Y κατά τη διάρκεια του έτους».
- Σύνοψη των περιοχών των μεγαλύτερων λειτουργιών της οντότητας, όπως «το μεγαλύτερο κέντρο λειτουργίας της οντότητας στη χώρα X, και υπάρχουν επίσης λειτουργίες στις χώρες Y και Z».

A31. Η γνώση που αποκόμισε ο ελεγκτής κατά τη διάρκεια του ελέγχου περιλαμβάνει την κατανόηση του ελεγκτή επί της οντότητας και του περιβάλλοντος αυτής,

συμπεριλαμβανομένων των εσωτερικών δικλίδων της οντότητας, που αποκτήθηκε σύμφωνα με το ΔΠΕ 315¹¹ (Αναθεωρημένο). Το ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο) καθορίζει την κατανόηση που απαιτείται εκ μέρους του ελεγκτή, η οποία περιλαμβάνει θέματα όπως η κατανόηση για:

- (α) Τον σχετικό κλάδο, το κανονιστικό πλαίσιο και άλλους εξωτερικούς παράγοντες,
- (β) Τη φύση της οντότητας,
- (γ) Την επιλογή και εφαρμογή λογιστικών πολιτικών εκ μέρους της οντότητας,
- (δ) Τους αντικειμενικούς σκοπούς και τις στρατηγικές της οντότητας,
- (ε) Την επιμέτρηση και επισκόπηση της χρηματοοικονομικής επίδοσης της οντότητας, και
- (στ) Τις εσωτερικές δικλίδες της οντότητας.

A32. Η γνώση που αποκόμισε ο ελεγκτής κατά τη διάρκεια του ελέγχου μπορεί επίσης να περιλαμβάνει θέματα που έχουν φύση προοπτικής. Τέτοια θέματα μπορεί να περιλαμβάνουν, για παράδειγμα, επιχειρηματικές προοπτικές και μελλοντικές ταμιακές ροές που ο ελεγκτής εξέτασε κατά την αξιολόγηση των παραδοχών που χρησιμοποιήθηκαν από τη διοίκηση για την εκτέλεση δοκιμασιών απομείωσης ή άυλα περιουσιακά στοιχεία όπως η υπεραξία, ή αξιολογήσεις εκτιμήσεων της διοίκησης για τη δυνατότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της.

A33. Κατά την εξέταση του εάν και κατά πόσο υπάρχει ουσιώδης ασυνέπεια μεταξύ των άλλων πληροφοριών και της γνώσης που αποκόμισε ο ελεγκτής κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ο ελεγκτής μπορεί να επικεντρωθεί σε εκείνα τα θέματα στις άλλες πληροφορίες που είναι επαρκούς σημασίας ώστε το σφάλμα στις άλλες πληροφορίες σε σχέση με τα θέματα αυτά θα μπορούσε να είναι ουσιώδες.

A34. Αναφορικά με πολλά θέματα στις άλλες πληροφορίες, η αναθύμηση του ελεγκτή αναφορικά με τα ελεγκτικά τεκμήρια που απέκτησε και τα συμπεράσματα στα οποία κατέληξε κατά τον έλεγχο μπορεί να είναι επαρκής και να δίνει τη δυνατότητα στον ελεγκτή να εξετάσει εάν υπάρχει ουσιώδης ασυνέπεια μεταξύ των άλλων πληροφοριών και της γνώσης που αποκόμισε ο ελεγκτής κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Όσο πιο έμπειρος και περισσότερο εξοικειωμένος με τις βασικές πτυχές του ελέγχου είναι ο ελεγκτής, τόσο πιθανότερο είναι η αναθύμηση του ελεγκτή επί σχετικών θεμάτων να είναι επαρκής. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να είναι σε θέση να εξετάσει εάν και κατά πόσο υπάρχει ουσιώδης ασυνέπεια μεταξύ των άλλων πληροφοριών και της γνώσης που αποκόμισε ο ελεγκτής κατά τη διάρκεια του ελέγχου ενόψει των αναμνήσεων του ελεγκτή από συζητήσεις που πραγματοποιήθηκαν με τη διοίκηση και τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ή από ευρήματα από διαδικασίες που διενεργήθηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου, όπως η ανάγνωση πρακτικών του διοικητικού συμβουλίου, χωρίς την ανάγκη περαιτέρω ενεργειών.

¹¹ ΔΠΕ 315, «Εντοπίζοντας και εκτιμώντας τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος μέσω της κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της», παράγραφοι 11-12

A35. Ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει ότι η αναφορά στη σχετική τεκμηρίωση του ελέγχου ή η δημιουργία ερωτημάτων στα σχετικά μέλη της ομάδας ανάθεσης ή στους σχετικούς ελεγκτές των συστατικών είναι η κατάλληλη ως βάση για την εξέταση εκ μέρους του ελεγκτή του εάν και κατά πόσο υπάρχει ουσιώδης ασυνέπεια. Για παράδειγμα:

- Όταν οι άλλες πληροφορίες περιγράφουν την προσχεδιασμένη διακοπή μεγάλης γραμμής παραγωγής και παρόλο που ο ελεγκτής γνωρίζει αυτήν την προσχεδιασμένη διακοπή, ο ελεγκτής μπορεί να θέσει ερωτήματα σε σχετικό μέλος της ομάδας ανάθεσης που πραγματοποίησε τις ελεγκτικές διαδικασίες σε αυτό τον τομέα ώστε να υποστηρίξει την εξέτασή του επί του εάν και κατά πόσο η περιγραφή είναι ουσιωδώς ασυνεπής με τη γνώση που αποκόμισε ο ελεγκτής κατά τη διάρκεια του ελέγχου.
- Όταν οι άλλες πληροφορίες περιγράφουν σημαντικές λεπτομέρειες μιας δικαστικής αγωγής που αντιμετωπίστηκε κατά τον έλεγχο, αλλά ο ελεγκτής δεν μπορεί να ανακαλέσει τα γεγονότα επαρκώς, μπορεί να είναι απαραίτητο να γίνει αναφορά στην τεκμηρίωση ελέγχου όπου αυτές οι λεπτομέρειες συνοψίζονται ώστε να υποστηριχθεί η μνήμη του ελεγκτή.

A36. Το εάν και κατά πόσο ο ελεγκτής αναφέρεται σε σχετική τεκμηρίωση ελέγχου, ή θέτει ερωτήματα στα σχετικά μέλη της ομάδας ανάθεσης ή στους σχετικούς ελεγκτές συστατικών είναι θέμα επαγγελματικής κρίσης. Ωστόσο μπορεί να μην είναι απαραίτητο για τον ελεγκτή να αναφερθεί στη σχετική τεκμηρίωση ελέγχου, ή να θέσει ερωτήματα στα σχετικά μέλη της ομάδας ανάθεσης ή στους σχετικούς ελεγκτές συστατικών επί οποιουδήποτε θέματος περιλαμβάνεται στις άλλες πληροφορίες.

Εγρήγορση για άλλες ενδείξεις ότι οι άλλες πληροφορίες εμφανίζονται να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες (Αναφ. Παρ. 15)

A37. Οι άλλες πληροφορίες μπορεί να περιλαμβάνουν συζητήσεις θεμάτων που δεν σχετίζονται με τις οικονομικές καταστάσεις και επίσης μπορεί να επεκταθούν πέρα από τη γνώση που αποκόμισε ο ελεγκτής κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Για παράδειγμα οι άλλες πληροφορίες μπορεί να περιλαμβάνουν δηλώσεις αναφορικά με εκπομπές αερίων θερμοκηπίου.

A38. Η εγρήγορση για άλλες ενδείξεις ότι οι άλλες πληροφορίες, που δεν σχετίζονται με τις οικονομικές καταστάσεις ή τη γνώση που αποκόμισε ο ελεγκτής κατά τη διάρκεια του ελέγχου, εμφανίζονται να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες βοηθάει τον ελεγκτή στη συμμόρφωσή του με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που απαιτούν από τον ελεγκτή να αποφεύγει να είναι εν γνώση του συνδεδεμένος με άλλες πληροφορίες που ο ελεγκτής θεωρεί ότι περιλαμβάνουν ουσιώδες σφάλμα ή παραπλανητική δήλωση ή δήλωση εσκεμμένα κεκαλυμμένη ή παραλείψεις ή αποκρύψεις σε απαραίτητες πληροφορίες όπως αυτή του ότι οι άλλες πληροφορίες είναι παραπλανητικές¹². Το να επαγρυπνεί για άλλες ενδείξεις ότι οι άλλες πληροφορίες εμφανίζονται να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες θα μπορούσε ενδεχομένως να έχει ως αποτέλεσμα στην εξακρίβωση εκ μέρους του ελεγκτή θεμάτων όπως:

¹² Κώδικας IESBA, παράγραφος 110.2

- Διαφορές μεταξύ των άλλων πληροφοριών και της γενικής γνώσης, εκτός από τη γνώση που αποκόμισε ο ελεγκτής κατά τη διάρκεια του ελέγχου, των μελών της ομάδας ανάθεσης διαβάζοντας τις άλλες πληροφορίες που οδηγούν τον ελεγκτή να πιστεύει ότι οι άλλες πληροφορίες εμφανίζονται να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες, ή
- Την εσωτερική ασυνέπεια στις άλλες πληροφορίες που οδηγεί τον ελεγκτή να πιστεύει ότι οι άλλες πληροφορίες εμφανίζονται ουσιωδώς εσφαλμένες.

Αντιδράσεις στην παρουσία ουσιωδούς ασυνέπειας ή όταν οι άλλες πληροφορίες εμφανίζονται να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες (Αναφ. παρ. 16)

- A39. Η συζήτηση του ελεγκτή με τη διοίκηση αναφορικά με ουσιώδεις ασυνέπειες (ή άλλες πληροφορίες που εμφανίζονται ουσιωδώς εσφαλμένες) μπορεί να περιλαμβάνει αίτημα προς τη διοίκηση να παρέχει υποστήριξη για τη βάση των δηλώσεων της διοίκησης στις άλλες πληροφορίες. Βασισόμενος στις περαιτέρω πληροφορίες ή εξηγήσεις της διοίκησης, ο ελεγκτής μπορεί να ικανοποιηθεί ότι οι άλλες πληροφορίες δεν είναι ουσιωδώς εσφαλμένες. Για παράδειγμα, οι εξηγήσεις της διοίκησης μπορεί να καταδεικνύουν εύλογη και επαρκή βάση για ισχυρές διαφορές κρίσης.
- A40. Αντιθέτως, η συζήτηση με τη διοίκηση μπορεί να παρέχει περαιτέρω πληροφορίες που να υποστηρίζουν το συμπέρασμα του ελεγκτή ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες.
- A41. Μπορεί να είναι περισσότερο δύσκολη για τον ελεγκτή η αμφισβήτηση της διοίκησης επί θεμάτων κρίσης από ότι επί θεμάτων που έχουν περισσότερο αντικειμενική φύση. Ωστόσο μπορεί υπό ορισμένες συνθήκες ο ελεγκτής να συμπεραίνει ότι οι άλλες πληροφορίες περιλαμβάνουν δήλωση που δεν είναι συνεπής με τις οικονομικές καταστάσεις ή τη γνώση που αποκόμισε κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Οι συνθήκες αυτές μπορεί να εγείρουν αμφιβολία σχετικά με τις άλλες πληροφορίες, τις οικονομικές καταστάσεις ή τη γνώση που αποκόμισε ο ελεγκτής κατά τη διάρκεια του ελέγχου.
- A42. Καθώς υπάρχει ευρύτατο πεδίο πιθανών ουσιωδών σφαλμάτων στις άλλες πληροφορίες, η φύση και η έκταση των άλλων διαδικασιών που ο ελεγκτής μπορεί να εκτελέσει ώστε να συμπεράνει εάν και κατά πόσο υπάρχει ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες είναι θέματα της επαγγελματικής κρίσης του βάσει των συνθηκών.
- A43. Όταν ένα θέμα δεν σχετίζεται με τις οικονομικές καταστάσεις ή τη γνώση που αποκόμισε ο ελεγκτής κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ο ελεγκτής μπορεί να μην είναι σε θέση να αξιολογήσει πλήρως τις απαντήσεις της διοίκησης προς τις δικές του ερωτήσεις. Ωστόσο, βάσει της περαιτέρω πληροφόρησης της διοίκησης ή των εξηγήσεων αυτής, ή κατόπιν μεταβολών που διενεργήθηκαν από τη διοίκηση στις άλλες πληροφορίες, ο ελεγκτής μπορεί να ικανοποιηθεί ότι η ουσιώδης ασυνέπεια δεν υφίσταται πλέον ή ότι οι άλλες πληροφορίες δεν εμφανίζονται πλέον ουσιωδώς εσφαλμένες. Όταν ο ελεγκτής δεν είναι σε θέση να συμπεράνει ότι η ουσιώδης ασυνέπεια δεν εμφανίζεται πλέον ή ότι οι άλλες πληροφορίες δεν φαίνονται να είναι πλέον ουσιωδώς εσφαλμένες, ο ελεγκτής μπορεί να ζητήσει από τη διοίκηση να συμβουλευτεί ένα εξειδικευμένο τρίτο μέρος (για

παράδειγμα, έναν ειδήμονα της διοίκησης ή ένα νομικό σύμβουλο). Σε ορισμένες περιπτώσεις, μετά την εξέταση των απαντήσεων που προέκυψαν από τη συμβουλευτική συζήτηση με τη διοίκηση ο ελεγκτής μπορεί να μην είναι σε θέση να συμπεράνει εάν και κατά πόσο ένα ουσιώδες σφάλμα υφίσταται στις άλλες πληροφορίες. Οι ενέργειες που μπορεί να αναληφθούν από τον ελεγκτή περιλαμβάνουν ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα:

- Λήψη συμβουλής από το νομικό σύμβουλο του ελεγκτή,
- Εξέταση των επιπτώσεων στην έκθεση του ελεγκτή, για παράδειγμα, εάν περιγράφονται ή όχι περιπτώσεις στις οποίες υπάρχει περιορισμός επιβαλλόμενος από τη διοίκηση, ή
- Απεμπλοκή από τον έλεγχο, όπου η απεμπλοκή είναι δυνατή υπό το εφαρμοστέο νομικό και κανονιστικό πλαίσιο.

Αντίδραση όταν ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες

Αντιδράσεις όταν ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες που λήφθηκαν πριν από την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή (Αναφ. παρ. 18)

A44. Οι ενέργειες που πραγματοποιεί ο ελεγκτής εάν οι άλλες πληροφορίες δεν είναι σωστές εφόσον έχει ήδη γνωστοποιήσει το γεγονός στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, αποτελούν θέμα επαγγελματικής κρίσης του ελεγκτή. Ο ελεγκτής μπορεί να λάβει υπόψη του εάν το σκεπτικό που δίνεται από τη διοίκηση και τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση για την μη πραγματοποίηση των διορθώσεων εγείρει αμφιβολία για την ακεραιότητα ή την εντιμότητα της διοίκησης ή των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση, έτσι ώστε ο ελεγκτής να υποπτεύεται πρόθεση για παραπλάνηση. Ο ελεγκτής μπορεί επίσης να θεωρήσει κατάλληλη την αναζήτηση νομικής συμβουλής. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ο ελεγκτής μπορεί να απαιτείται από νόμο ή κανονισμό ή από άλλα επαγγελματικά πρότυπα να γνωστοποιήσει το θέμα στη ρυθμιστική αρχή ή στο ανάλογο επαγγελματικό σώμα.

Αναφορά επιπτώσεων (Αναφ. παρ. 18(α))

A45. Σε σπάνιες περιπτώσεις, η άρνηση έκφρασης γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να είναι κατάλληλη όταν υπάρχει άρνηση διόρθωσης των ουσιωδών σφαλμάτων των άλλων πληροφοριών η οποία επιφέρει τέτοια αμφιβολία επί της ακεραιότητας της διοίκησης και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση ώστε να τίθεται υπό αμφισβήτηση γενικά η αξιοπιστία των ελεγκτικών τεκμηρίων.

Απεμπλοκή από την ανάθεση (Αναφ. παρ.18(β))

A46. Η απεμπλοκή από την ανάθεση, όταν η απεμπλοκή είναι δυνατή υπό το εφαρμοστέο νομικό και κανονιστικό πλαίσιο μπορεί να είναι κατάλληλη όταν οι περιστάσεις που περιβάλουν την άρνηση διόρθωσης των ουσιωδών σφαλμάτων από τις άλλες πληροφορίες θέτει υπό αμφισβήτηση την ακεραιότητα της

διοίκησης και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση στο βαθμό που τίθεται υπό αμφισβήτηση η αξιοπιστία των διαβεβαιώσεων που λήφθηκαν από αυτούς κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Ζητήματα ειδικά για οντότητες δημοσίου τομέα (Αναφ. παρ. 18(β))

A47. Στο δημόσιο τομέα, η απεμπλοκή από την ανάθεση μπορεί να μην είναι δυνατή. Σε τέτοιες περιπτώσεις ο ελεγκτής μπορεί να εκδώσει έκθεση προς τη νομοθετικό σώμα παρέχοντας λεπτομέρειες του θέματος ή μπορεί να λάβει άλλα κατάλληλα μέτρα.

Αντιδράσεις όταν ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες που αποκτήθηκαν μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή (Αναφ. παρ. 19)

A48. Εάν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες που λήφθηκαν μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή, και αυτό το ουσιώδες σφάλμα έχει διορθωθεί, οι διαδικασίες του ελεγκτή που είναι απαραίτητες υπό τις περιστάσεις περιλαμβάνουν τη διαπίστωση ότι η διόρθωση έχει πραγματοποιηθεί (σύμφωνα με την παράγραφο 17(α)) καθώς και επισκόπηση των βημάτων που έγιναν από τη διοίκηση ώστε να γνωστοποιήσει το σφάλμα σε αυτούς που σχετίζονται με τις άλλες πληροφορίες, εάν προηγουμένως εκδόθηκαν, ώστε να τους πληροφορήσει για την επισκόπηση.

A49. Εάν οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση δεν συμφωνούν να επανεξετάσουν και να αναθεωρήσουν τις άλλες πληροφορίες, η λήψη των κατάλληλων μέτρων για την αναζήτηση μη διορθωμένων σφαλμάτων γνωστοποιείται στους χρήστες για τους οποίους συντάσσεται και προορίζεται η έκθεση του ελεγκτή, απαιτεί την άσκηση επαγγελματικής κρίσης και μπορεί να επηρεαστεί από σχετικούς νόμους ή κανονισμούς στη δικαιοδοσία. Συνεπώς, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει κατάλληλη την αναζήτηση νομικής συμβουλής αναφορικά με τα νομικά δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του.

A50. Όταν ένα ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες παραμένει μη διορθωμένο, οι κατάλληλες ενέργειες που οφείλει να πραγματοποιήσει ο ελεγκτής ώστε να επιδιώξει τη γνωστοποίηση του μη διορθωμένου ουσιώδους σφάλματος στους χρήστες για τους οποίους η έκθεση του ελεγκτή συντάσσεται, όταν αυτό επιτρέπεται από νόμο ή κανονισμό περιλαμβάνει για παράδειγμα:

- Την παροχή νέας ή τροποποιημένης έκθεσης του ελεγκτή προς τη διοίκηση συμπεριλαμβανομένου διαφοροποιημένου τμήματος σύμφωνα με την παράγραφο 22, και αίτημα προς τη διοίκηση να παρέχει αυτή τη νέα ή τροποποιημένη έκθεση του ελεγκτή στους χρήστες για τους οποίους η έκθεση του ελεγκτή συντάσσεται. Πράττοντάς το αυτό, ο ελεγκτής μπορεί να χρειαστεί να εξετάσει την επίπτωση, εάν υπάρχει, στην ημερομηνία της νέας ή της τροποποιημένης έκθεσης ελεγκτή, ενόψει των απαιτήσεων των ΔΠΕ ή του εφαρμοστέου νομικού και κανονιστικού πλαισίου. Ο ελεγκτής μπορεί επίσης να επισκοπήσει τα βήματα που πραγματοποιήθηκαν από τη διοίκηση ώστε να παρέχει τη νέα ή τροποποιημένη έκθεση του ελεγκτή στους εν λόγω χρήστες

- Τη γνωστοποίηση του ουσιώδους σφάλματος στις άλλες πληροφορίες στους χρήστες για τους οποίους η έκθεση του ελεγκτή συντάσσεται (για παράδειγμα, θίγοντας το θέμα στη γενική συνέλευση των μετόχων)
- Τη γνωστοποίηση στη ρυθμιστική αρχή ή στο αντίστοιχο επαγγελματικό σώμα του μη διορθωμένου ουσιώδους σφάλματος, ή
- Την εξέταση των επιπτώσεων στη συνέχιση της ανάθεσης (βλέπε επίσης παράγραφο A46)

Αντιδράσεις όταν υπάρχει ουσιώδες σφάλμα στις οικονομικές καταστάσεις ή όταν η κατανόηση του ελεγκτή για την οντότητα και το περιβάλλον της πρέπει να επικαιροποιηθεί (Αναφ. παρ. 20)

A51. Κατά την ανάγνωση των άλλων πληροφοριών, ο ελεγκτής μπορεί να λάβει γνώση νέων πληροφοριών που έχουν επιπτώσεις επί:

- Της κατανόησής του για την οντότητα και το περιβάλλον της και συνεπώς, μπορεί να υποδηλώνει την ανάγκη αναθεώρησης της εκτίμησης κινδύνου εκ μέρους του ελεγκτή¹³
- Της ευθύνης του να αξιολογεί τις επιπτώσεις των εντοπισμένων σφαλμάτων επί του ελέγχου και των μη διορθωμένων σφαλμάτων, εάν υπάρχουν, επί των οικονομικών καταστάσεων¹⁴
- Τις ευθύνες του που σχετίζονται με τα μεταγενέστερα γεγονότα¹⁵

Αναφορά (Αναφ. παρ. 21-24)

A52. Για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων μιας μη εισηγμένης οντότητας, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει ότι η ταυτοποίηση στην έκθεση του ελεγκτή άλλων πληροφοριών που αναμένει να λάβει μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή θα ήταν κατάλληλη προκειμένου να παρασχεθεί πρόσθετη διαφάνεια αναφορικά με τις άλλες πληροφορίες που υπόκεινται στις ευθύνες του σύμφωνα με το παρόν ΔΠΕ. Ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει κατάλληλο να το πράξει, για παράδειγμα, όταν η διοίκηση είναι σε θέση να διαβεβαιώσει ότι τέτοιες άλλες πληροφορίες θα εκδοθούν μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή.

Υποδείγματα δηλώσεων (Αναφ. παρ. 21-22)

A53. Παραδείγματα υποδειγμάτων για το τμήμα «άλλες πληροφορίες» της έκθεσης του ελεγκτή περιλαμβάνονται στο Παράρτημα 2.

Αναφορά επιπτώσεων όταν ο ελεγκτής εκφράζει γνώμη με επιφύλαξη ή αρνητική γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων (Αναφ. Παρ. 23)

A54. Η γνώμη με επιφύλαξη ή η αρνητική γνώμη του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να μην έχει επίπτωση επί της δήλωσης που απαιτείται από την παράγραφο 22(ε) εάν το θέμα αναφορικά με το οποίο η γνώμη του ελεγκτή

¹³ ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο), παράγραφοι 11,31 και A1

¹⁴ ΔΠΕ 450, «Αξιολόγηση σφαλμάτων που εντοπίζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου»

¹⁵ ΔΠΕ 560, παράγραφοι 10, 14

έχει διαφοροποιηθεί δεν περιλαμβάνεται ούτε θίγεται με οποιοδήποτε άλλο τρόπο στις άλλες πληροφορίες και το θέμα δεν επηρεάζει οποιοδήποτε μέρος των άλλων πληροφοριών. Για παράδειγμα, η γνώμη με επιφύλαξη επί των οικονομικών καταστάσεων επειδή δεν έγινε γνωστοποίηση των αμοιβών των διευθυντών όπως απαιτείται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να μην έχει επιπτώσεις στην αναφορά όπως αυτή απαιτείται σύμφωνα με το παρόν ΔΠΕ. Σε άλλες περιπτώσεις μπορεί να υπάρχουν επιπτώσεις για μια τέτοια αναφορά όπως περιγράφεται στις παραγράφους A55-A58.

Γνώμη με επιφύλαξη λόγω ουσιώδους σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις

A55. Σε περιπτώσεις έκφρασης γνώμης του ελεγκτή με επιφύλαξη, ενδέχεται να εξεταστεί εάν και κατά πόσο οι άλλες πληροφορίες είναι επίσης ουσιωδώς εσφαλμένες για το ίδιο θέμα ή αναφορικά με αυτό το θέμα που εγείρει γνώμη με επιφύλαξη επί των οικονομικών καταστάσεων.

Γνώμη με επιφύλαξη λόγω περιορισμού πεδίου

A56. Όταν υπάρχει περιορισμός πεδίου αναφορικά με ουσιώδες κονδύλι στις οικονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής δεν θα έχει αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με το θέμα αυτό. Σε αυτές τις περιπτώσεις, ο ελεγκτής μπορεί να μην είναι σε θέση να συμπεράνει εάν και κατά πόσο τα ποσά ή άλλα κονδύλια στις άλλες πληροφορίες σχετίζονται με το θέμα αυτό έχοντας ως αποτέλεσμα ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες. Συνεπώς, ο ελεγκτής μπορεί να χρειάζεται να διαφοροποιήσει τη δήλωση που απαιτείται από την παράγραφο 22(ε) ώστε να αναφερθεί στην αδυναμία του να εξετάσει τις περιγραφές της διοίκησης επί του θέματος στις άλλες πληροφορίες αναφορικά με τις οποίες η γνώμη του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων έχει διαφοροποιηθεί όπως εξηγήθηκε στη παράγραφο «Βάση για γνώμη με επιφύλαξη». Ωστόσο από τον ελεγκτή απαιτείται να αναφέρει οποιαδήποτε μη διορθωμένα ουσιώδη σφάλματα επί των άλλων πληροφοριών που έχουν ταυτοποιηθεί.

Αρνητική γνώμη

A57. Η αρνητική γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων σχετίζεται με άλλα θέματα που περιγράφονται στην παράγραφο «Βάση για αρνητική γνώμη» και δεν αιτιολογεί την παράλειψη αναφοράς ουσιώδους σφάλματος στις άλλες πληροφορίες που ο ελεγκτής έχει εντοπίσει στην έκθεση του ελεγκτή σύμφωνα με την παράγραφο 22(ε)(ii). Όταν έχει εκφραστεί αρνητική γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων ο ελεγκτής μπορεί να χρειάζεται να τροποποιήσει δεόντως τη δήλωση που απαιτείται από την παράγραφο 22(ε) ώστε να τονίσει ότι τα ποσά ή τα κονδύλια στις άλλες πληροφορίες είναι ουσιωδώς εσφαλμένα για το ίδιο θέμα ή για σχετικό θέμα με αυτό που εγείρει έκφραση αρνητικής γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων.

Αρνηση έκφρασης γνώμης

A58. Όταν ο ελεγκτής αρνείται να εκφράσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων, παρέχοντας περαιτέρω λεπτομέρειες επί του ελέγχου, και

συμπεριλαμβάνοντας παράγραφο στην οποία αντιμετωπίζει τις άλλες πληροφορίες, αυτό μπορεί να επισκιάσει την άρνηση έκφρασης γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο. Συνεπώς υπό αυτές τις συνθήκες όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο), η έκθεση του ελεγκτή δεν περιλαμβάνει παράγραφο που να θίγει τις απαιτήσεις αναφοράς σύμφωνα με το παρόν ΔΠΕ.

Έκθεση που προβλέπεται από νόμο ή κανονισμό (Αναφ. παρ. 24)

A59. Το ΔΠΕ 200¹⁶ εξηγεί ότι ο ελεγκτής μπορεί να απαιτείται να συμμορφώνεται με νομικές ή κανονιστικές απαιτήσεις που είναι επιπρόσθετες των ΔΠΕ. Όπου υφίσταται η περίπτωση αυτή, ο ελεγκτής μπορεί να αναγκαστεί να χρησιμοποιήσει συγκεκριμένη διατύπωση και λεκτικό στην έκθεση του ελεγκτή το οποίο διαφέρει από αυτό που περιγράφεται στο παρόν ΔΠΕ. Η συνέπεια στην έκθεση του ελεγκτή όταν ο έλεγχος έχει διενεργηθεί σύμφωνα με τα ΔΠΕ, προάγει την αξιοπιστία στη παγκόσμια αγορά καθιστώντας πιο αναγνωρίσιμους τους ελέγχους εκείνους που έχουν διενεργηθεί σύμφωνα με τα παγκοσμίως αποδεκτά και αναγνωρισμένα πρότυπα. Όταν οι διαφορές μεταξύ των νομικών και των κανονιστικών απαιτήσεων για αναφορά σχετικά με τις άλλες πληροφορίες και το παρόν ΔΠΕ σχετίζονται μόνο με τη διατύπωση και το λεκτικό στην έκθεση του ελεγκτή και κατ' ελάχιστο, καθένα από τα στοιχεία που εντοπίζονται στη παράγραφο 24 περιλαμβάνεται στην έκθεση του ελεγκτή, η έκθεση του ελεγκτή μπορεί να αναφέρεται στα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Συνεπώς, σε τέτοιες περιπτώσεις ο ελεγκτής θεωρείται ότι συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΕ, ακόμα και όταν η διατύπωση και το λεκτικό που χρησιμοποιείται στην έκθεση του ελεγκτή καθορίζονται από νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις αναφοράς.

¹⁶ΔΠΕ 200, παράγραφος A57

Παράρτημα 1

(Αναφ. Παρ. 14, Α8)

Παραδείγματα ποσών ή άλλων κονδυλίων που ενδέχεται να περιληφθούν στις άλλες πληροφορίες

Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα ποσών και άλλων κονδυλίων που μπορεί να περιλαμβάνονται στις άλλες πληροφορίες. Αυτή η λίστα είναι ενδεικτική.

Ποσά

- Κονδύλια συνοπτικών βασικών χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων, όπως καθαρό εισόδημα, κέρδη ανά μετοχή, μερίσματα, πωλήσεις και άλλα έσοδα εκμετάλλευσης, καθώς και αγορές και λειτουργικά κόστη.
- Επιλεγμένα δεδομένα λειτουργίας, όπως εισόδημα από συνεχιζόμενες δραστηριότητες ανά σημαντικό τομέα λειτουργίας, ή πωλήσεις ανά γεωγραφικό τομέα ή σειρά προϊόντων.
- Ειδικά κονδύλια, όπως διαθέσεις περιουσιακών στοιχείων, προβλέψεις για δικαστικές διενέξεις, απογειώσεις περιουσιακών στοιχείων, φορολογικές αναμορφώσεις, διατάξεις περιβαλλοντικής αποκατάστασης, καθώς και έξοδα αναδιάρθρωσης και αναδιοργάνωσης.
- Πληροφορίες πηγών ρευστότητας και κεφαλαίου, όπως ταμειακά διαθέσιμα, ταμειακά ισοδύναμα και τίτλοι που κατέχονται για εμπορική εκμετάλλευση, μερίσματα και δάνεια, κεφαλαιουχική μίσθωση και υποχρεώσεις δικαιωμάτων μειοψηφίας.
- Κεφαλαιουχικές δαπάνες ανά τμήμα ή τομέα.
- Ποσά και οι σχετικές οικονομικές επιπτώσεις τους σε διακανονισμούς εκτός ισολογισμού.
- Ποσά εγγυήσεων, συμβατικές υποχρεώσεις, νομικές ή περιβαλλοντικές διεκδικήσεις, και άλλα ενδεχόμενα.
- Οικονομικές μετρήσεις ή δείκτες, όπως το μικτό περιθώριο κέρδους, η μέση απόδοση απασχολούμενου κεφαλαίου, η μέση απόδοση ιδίων κεφαλαίων των μετόχων, ο γενικός δείκτης ρευστότητας, ο δείκτης κάλυψης τόκων και ο δείκτης μόχλευσης. Μερικά από τα ανωτέρω ενδέχεται να είναι άμεσα συνδεδεμένα με τις οικονομικές καταστάσεις.

Άλλα κονδύλια

- Επεξηγήσεις επί σημαντικών λογιστικών εκτιμήσεων και των σχετικών παραδοχών.
- Εντοπισμός των συνδεδεμένων μερών και περιγραφές των συναλλαγών με αυτά.

- Η διασύνδεση και αλληλεπίδραση των πολιτικών της οντότητας ή της προσέγγισης στη διαχείριση των εμπορευμάτων, των κινδύνων συναλλάγματος ή επιτοκίου, όπως για παράδειγμα μέσω της χρήσης των προθεσμιακών συμβολαίων, συμβάσεων ανταλλαγής επιτοκίων, ή άλλων χρηματοοικονομικών μέσων της οντότητας.
- Περιγραφές της φύσης των διακανονισμών εκτός ισολογισμού.
- Περιγραφές εγγυήσεων, αποζημιώσεων, συμβατικών υποχρεώσεων, περιπτώσεων υποχρεώσεων που απορρέουν από δικαστικές ή περιβαλλοντικές διενέξεις, και άλλα ενδεχόμενα, συμπεριλαμβανομένων των ποιοτικών εκτιμήσεων της διοίκησης επί των σχετικών εκθέσεων της οντότητας.
- Περιγραφές αλλαγών σε νομικές ή κανονιστικές απαιτήσεις, όπως νέοι φορολογικοί ή περιβαλλοντικοί κανονισμοί, που έχουν επηρεάσει σημαντικά τις δραστηριότητες της οντότητας ή την οικονομική της θέσης, ή θα έχουν σημαντική επίδραση στις μελλοντικές οικονομικές προοπτικές της οντότητας.
- Ποιοτικές εκτιμήσεις της διοίκησης επί των επιπτώσεων των νέων προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς που έχουν τεθεί σε ισχύ κατά τη διάρκεια της περιόδου, ή θα τεθούν σε ισχύ κατά την επόμενη περίοδο, επί των χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων, της χρηματοοικονομικής θέσης και των ταμειακών ροών της οντότητας.
- Γενικές περιγραφές του επιχειρηματικού περιβάλλοντος και των προοπτικών.
- Επισκόπηση της στρατηγικής.
- Περιγραφές των τάσεων στις τιμές της αγοράς των βασικών προϊόντων ή πρώτων υλών.
- Αντιθέσεις προσφοράς, ζήτησης και κανονιστικών συνθηκών μεταξύ γεωγραφικών περιοχών.
- Επεξηγήσεις των συγκεκριμένων παραγόντων που επηρεάζουν την κερδοφορία της εταιρείας, σε συγκεκριμένους τομείς.

Παράρτημα 2

(Αναφ. Παρ. 21-22, Α53)

Υποδείγματα εκθέσεων ανεξάρτητου ελεγκτή που σχετίζονται με άλλες πληροφορίες

- **Υπόδειγμα 1:** Έκθεση ελεγκτή οποιασδήποτε οντότητας, εισηγμένης ή μη, που περιέχει μη διαφοροποιημένη γνώμη όταν ο ελεγκτής έχει συγκεντρώσει όλες τις άλλες πληροφορίες πριν από την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή και δεν έχει εντοπίσει ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες.
- **Υπόδειγμα 2:** Έκθεση ελεγκτή εισηγμένης οντότητας, που περιέχει μη διαφοροποιημένη γνώμη όταν ο ελεγκτής έχει συγκεντρώσει μέρος των άλλων πληροφοριών πριν από την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή, δεν έχει εντοπίσει ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες, και αναμένει να λάβει άλλες πληροφορίες μετά την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή.
- **Υπόδειγμα 3:** Έκθεση ελεγκτή μη εισηγμένης οντότητας, που περιέχει μη διαφοροποιημένη γνώμη όταν ο ελεγκτής έχει συγκεντρώσει μέρος των άλλων πληροφοριών πριν από την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή, δεν έχει εντοπίσει ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες, και αναμένει να λάβει άλλες πληροφορίες μετά την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή.
- **Υπόδειγμα 4:** Έκθεση ελεγκτή εισηγμένης οντότητας, που περιέχει μη διαφοροποιημένη γνώμη όταν ο ελεγκτής δεν έχει συγκεντρώσει άλλες πληροφορίες πριν από την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή, αλλά αναμένει να λάβει άλλες πληροφορίες μετά την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή.
- **Υπόδειγμα 5:** Έκθεση ελεγκτή οποιασδήποτε οντότητας, εισηγμένης ή μη, που περιέχει μη διαφοροποιημένη γνώμη όταν ο ελεγκτής έχει συγκεντρώσει όλες τις άλλες πληροφορίες πριν από την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή και έχει καταλήξει στο συμπέρασμα ότι υφίσταται ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες.
- **Υπόδειγμα 6:** Έκθεση ελεγκτή οποιασδήποτε οντότητας, εισηγμένης ή μη, που περιέχει γνώμη με επιφύλαξη όταν ο ελεγκτής έχει συγκεντρώσει όλες τις άλλες πληροφορίες πριν από την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή και υφίσταται περιορισμός του εύρους του ελέγχου αναφορικά με ουσιώδες κονδύλι στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, το οποίο επίσης επηρεάζει τις άλλες πληροφορίες.
- **Υπόδειγμα 7:** Έκθεση ελεγκτή οποιασδήποτε οντότητας, εισηγμένης ή μη, που περιέχει αρνητική γνώμη όταν ο ελεγκτής έχει συγκεντρώσει όλες τις άλλες πληροφορίες πριν από την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή και η αρνητική γνώμη στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις επίσης επηρεάζει τις άλλες πληροφορίες.

Υπόδειγμα 1 – Έκθεση ελεγκτή οποιασδήποτε οντότητας, εισηγμένης ή μη, που περιέχει μη διαφοροποιημένη γνώμη όταν ο ελεγκτής έχει συγκεντρώσει όλες τις άλλες πληροφορίες πριν από την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή και δεν έχει εντοπίσει ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες.

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

- Έλεγχος πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων οποιασδήποτε οντότητας, εισηγμένης ή μη, που χρησιμοποιεί πλαίσιο εύλογης παρουσίας. Ο έλεγχος δεν αποτελεί έλεγχο ομίλου (δηλαδή δεν εφαρμόζεται το ΔΠΕ 600¹⁷).
- 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.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι η μη διαφοροποιημένη (δηλαδή, "σύμφωνη") γνώμη είναι κατάλληλη.
- Οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τον έλεγχο είναι οι ισχύουσες 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)¹⁸.
- Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου έχουν γνωστοποιηθεί σύμφωνα με το ΔΠΕ 701¹⁹.
- 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 καταστάσεων²⁰

Γνώμη

Έχουμε ελέγξει τις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ (η «Εταιρεία»), οι οποίες αποτελούνται από την κατάσταση οικονομικής θέσης της 31^{ης} Δεκεμβρίου 20ΧΙ, και την

¹⁷ ΔΠΕ 600, «Ειδικά ζητήματα – έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων ομίλου (περιλαμβανόμενης της εργασίας ελεγκτών συστατικού)»

¹⁸ ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο), «Συνέχιση δραστηριότητας»

¹⁹ ΔΠΕ 701, «Γνωστοποίηση σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή»

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

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 δίνουν αληθινή 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 έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ). Οι ευθύνες μας σύμφωνα με τα πρότυπα αυτά περιγράφονται περαιτέρω στην παράγραφο «*Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων*» της έκθεσής μας. Είμαστε ανεξάρτητοι από την Εταιρεία κατά την έννοια των προτύπων δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο επί των οικονομικών καταστάσεων στη [δικαιοδοσία], και έχουμε εκπληρώσει τις άλλες δεοντολογικές μας υποχρεώσεις σύμφωνα με αυτές τις απαιτήσεις δεοντολογίας. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα να παρέχουν βάση για τη γνώμη μας.

[Σημαντικότερα θέματα ελέγχου]²¹

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.

[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]

Η διοίκηση²² είναι υπεύθυνη για τις άλλες πληροφορίες. Οι άλλες πληροφορίες περιέχουν [πληροφορίες που περιλαμβάνονται στην έκθεση²³ X, αλλά δεν περιλαμβάνουν τις οικονομικές καταστάσεις και την έκθεση ελέγχου επί αυτών].

Η γνώμη μας επί των οικονομικών καταστάσεων δεν καλύπτει τις άλλες πληροφορίες και δεν εκφράζουμε οποιασδήποτε μορφής συμπέρασμα διασφάλισης επί αυτών.

Σε σχέση με τον έλεγχό μας επί των οικονομικών καταστάσεων, η ευθύνη μας είναι να διαβάσουμε τις άλλες πληροφορίες και, με τον τρόπο αυτό, να εξετάσουμε εάν οι άλλες πληροφορίες είναι ουσιωδώς ασυνεπείς με τις οικονομικές καταστάσεις ή τις γνώσεις που αποκτήσαμε κατά τον έλεγχο ή αλλιώς φαίνεται να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες. Εάν, με βάση τις εργασίες που έχουμε εκτελέσει, καταλήξουμε στο συμπέρασμα ότι υπάρχει

²¹ Το τμήμα «Σημαντικότερα θέματα ελέγχου» απαιτείται μόνο για εισηγμένες οντότητες

²² Ή άλλος όρος που είναι κατάλληλος στο πλαίσιο του νομικού πλαισίου της συγκεκριμένης δικαιοδοσίας / χώρας

²³ Μια πιο συγκεκριμένη περιγραφή των άλλων πληροφοριών, όπως «Έκθεση της διοίκησης και δήλωση του Προέδρου», μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των άλλων πληροφοριών

ουσιώδες σφάλμα σε αυτές τις άλλες πληροφορίες, είμαστε υποχρεωμένοι να αναφέρουμε το γεγονός αυτό. Δεν έχουμε τίποτα να αναφέρουμε σχετικά με το θέμα αυτό.

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

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο²⁴) – βλέπε Υπόδειγμα 1 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)]

Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο²⁵) – βλέπε Υπόδειγμα 1 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)]

[Ο εταίρος ανάθεσης του ελέγχου από τον οποίο προκύπτει η παρούσα έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή είναι [ονοματεπώνυμο]²⁶].

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

[Διεύθυνση Ελεγκτή]

[Ημερομηνία]

²⁴ ΔΠΕ 700, «Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί οικονομικών καταστάσεων»

²⁵ ΔΠΕ 700, «Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί οικονομικών καταστάσεων»

²⁶ Το όνομα του εταίρου ανάθεσης περιλαμβάνεται στην έκθεση του ελεγκτή για τους ελέγχους σε πλήρεις σειρές οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού των εισηγμένων οντοτήτων, εκτός αν, σε σπάνιες περιπτώσεις, τέτοια γνωστοποίηση εύλογα αναμένεται να οδηγήσει σε σημαντική απειλή για την προσωπική ασφάλεια (βλέπε ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 46).

Υπόδειγμα 2 – Έκθεση ελεγκτή εισηγμένης οντότητας, που περιέχει μη διαφοροποιημένη γνώμη όταν ο ελεγκτής έχει συγκεντρώσει μέρος των άλλων πληροφοριών πριν από την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή, δεν έχει εντοπίσει ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες, και αναμένει να λάβει άλλες πληροφορίες μετά την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή.

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 έχουν καταρτιστεί 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.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι η μη διαφοροποιημένη (δηλαδή, "σύμφωνη") γνώμη είναι κατάλληλη.
- Οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τον έλεγχο είναι οι ισχύουσες 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 μέρος των άλλων πληροφοριών πριν από την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή, δεν έχει εντοπίσει ακόμη ένα ουσιώδες σφάλμα των άλλων πληροφοριών, και αναμένει να λάβει άλλες πληροφορίες μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή.
- 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 του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων²⁷

Γνώμη

²⁷ 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 οικονομικής 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 στην παράγραφο «*Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων*» της έκθεσής μας. Είμαστε ανεξάρτητοι από την Εταιρεία κατά την έννοια των προτύπων δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο επί των οικονομικών καταστάσεων στη [δικαιοδοσία], και έχουμε εκπληρώσει τις άλλες δεοντολογικές μας υποχρεώσεις σύμφωνα με αυτές τις απαιτήσεις δεοντολογίας. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα και 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»)

Η διοίκηση²⁸ είναι υπεύθυνη για τις άλλες πληροφορίες. Οι άλλες πληροφορίες περιέχουν την έκθεση²⁹ Χ, (αλλά δεν περιλαμβάνουν τις οικονομικές καταστάσεις και την έκθεση ελέγχου επί αυτών), την οποία λάβαμε πριν από την ημερομηνία της παρούσας έκθεσης ελεγκτή, και την έκθεση Υ, η οποία αναμένεται να μας υποβληθεί μετά την ημερομηνία αυτή.

Η γνώμη μας επί των οικονομικών καταστάσεων δεν καλύπτει τις άλλες πληροφορίες και δεν εκφράζουμε οποιασδήποτε μορφής συμπέρασμα διασφάλισης επί αυτών.

Σε σχέση με τον έλεγχο μας επί των οικονομικών καταστάσεων, η ευθύνη μας είναι να διαβάσουμε τις άλλες πληροφορίες και, με τον τρόπο αυτό, να εξετάσουμε εάν οι άλλες

²⁸ Η άλλος όρος που είναι κατάλληλος στο πλαίσιο του νομικού πλαισίου της συγκεκριμένης δικαιοδοσίας / χώρας

²⁹ Μια πιο συγκεκριμένη περιγραφή των άλλων πληροφοριών, όπως «Έκθεση της διοίκησης και δήλωση του Προέδρου», μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των άλλων πληροφοριών

πληροφορίες είναι ουσιωδώς ασυνεπείς με τις οικονομικές καταστάσεις ή τις γνώσεις που αποκομίσαμε κατά τον έλεγχο ή αλλιώς φαίνεται να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες.

Εάν, με βάση τις εργασίες που έχουμε εκτελέσει, επί των άλλων πληροφοριών που λάβαμε πριν από την ημερομηνία της παρούσας έκθεσης ελεγκτή, καταλήξουμε στο συμπέρασμα ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα σε αυτές τις άλλες πληροφορίες, είμαστε υποχρεωμένοι να αναφέρουμε το γεγονός αυτό. Δεν έχουμε τίποτα να αναφέρουμε σχετικά με το θέμα αυτό.

[Όταν διαβάσουμε την έκθεση Υ, εάν καταλήξουμε στο συμπέρασμα ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα σε αυτή, έχουμε την υποχρέωση να γνωστοποιήσουμε το θέμα αυτό στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και *[περιγραφή ενεργειών που εφαρμόζονται στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία]*.]³⁰

Ευθύνες της διοίκησης και των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση επί των οικονομικών καταστάσεων³¹

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

Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων

[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]*³².

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

[Διεύθυνση Ελεγκτή]

[Ημερομηνία]

³⁰ Αυτή η πρόσθετη παράγραφος μπορεί να είναι χρήσιμη όταν ο ελεγκτής έχει εντοπίσει ένα μη διορθωμένο ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες που λαμβάνονται μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή και έχει νομική υποχρέωση να λάβει συγκεκριμένα μέτρα για την αντιμετώπιση

³¹ Η άλλους όρους που είναι κατάλληλοι στα πλαίσια του νομικού πλαισίου της συγκεκριμένης δικαιοδοσίας

³² Το όνομα του εταίρου ανάθεσης περιλαμβάνεται στην έκθεση του ελεγκτή για τους ελέγχους σε πλήρεις σειρές οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού των εισηγμένων οντοτήτων, εκτός αν, σε σπάνιες περιπτώσεις, τέτοια γνωστοποίηση εύλογα αναμένεται να οδηγήσει σε σημαντική απειλή για την προσωπική ασφάλεια (βλέπε ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 46).

Υπόδειγμα 3: Έκθεση ελεγκτή μη εισηγμένης οντότητας, που περιέχει μη διαφοροποιημένη γνώμη όταν ο ελεγκτής έχει συγκεντρώσει μέρος των άλλων πληροφοριών πριν από την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή, δεν έχει εντοπίσει ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες, και αναμένει να λάβει άλλες πληροφορίες μετά την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή.

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 αντανakλούν 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 σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τον έλεγχο είναι οι ισχύουσες 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).
- Δεν απαιτείται από τον ελεγκτή ούτε ο ίδιος έχει αποφασίσει να γνωστοποιήσει σημαντικότερα θέματα ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 701.
- Ο ελεγκτής έχει αποκτήσει μέρος των άλλων πληροφοριών πριν από την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή, δεν έχει εντοπίσει ακόμη ένα ουσιώδες σφάλμα των άλλων πληροφοριών, και αναμένει να λάβει άλλες πληροφορίες μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή.
- Οι υπεύθυνοι για την εποπτεία των οικονομικών καταστάσεων διαφέρουν από τους υπεύθυνους για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.
- Ο ελεγκτής δεν έχει άλλες ευθύνες αναφοράς που απαιτούνται από την τοπική νομοθεσία.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

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

Γνώμη

Έχουμε ελέγξει τις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ (η «Εταιρεία»), οι οποίες αποτελούνται από την κατάσταση οικονομικής θέσης της 31^{ης} Δεκεμβρίου 20ΧΙ, 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 δίνουν αληθινή 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 το έτος που έληξε την ημερομηνία αυτή σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ).

Βάση γνώμης

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

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

Η διοίκηση³³ είναι υπεύθυνη για τις άλλες πληροφορίες. Οι άλλες πληροφορίες που λήφθηκαν κατά την ημερομηνία της παρούσας έκθεσης ελεγκτή [περιέχονται στην έκθεση³⁴ Χ, η οποία δεν περιλαμβάνει τις οικονομικές καταστάσεις και την έκθεση ελέγχου επί αυτών].

Η γνώμη μας επί των οικονομικών καταστάσεων δεν καλύπτει τις άλλες πληροφορίες και δεν εκφράζουμε οποιασδήποτε μορφής συμπέρασμα διασφάλισης επί αυτών.

Σε σχέση με τον έλεγχό μας επί των οικονομικών καταστάσεων, η ευθύνη μας είναι να διαβάσουμε τις άλλες πληροφορίες και, με τον τρόπο αυτό, να εξετάσουμε εάν οι άλλες πληροφορίες είναι ουσιωδώς ασυνεπείς με τις οικονομικές καταστάσεις ή τις γνώσεις που αποκομίσαμε κατά τον έλεγχο ή αλλιώς φαίνεται να ουσιωδώς εσφαλμένες.

Εάν, με βάση τις εργασίες που έχουμε εκτελέσει, επί των άλλων πληροφοριών που λάβαμε πριν από την ημερομηνία της παρούσας έκθεσης ελεγκτή, καταλήξουμε στο συμπέρασμα ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα σε αυτές τις άλλες πληροφορίες, είμαστε υποχρεωμένοι να αναφέρουμε το γεγονός αυτό. Δεν έχουμε τίποτε να αναφέρουμε σχετικά με το θέμα αυτό.

Ευθύνες της διοίκησης και των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση επί των οικονομικών καταστάσεων³⁵

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

³³ 'Η άλλος όρος που είναι κατάλληλος στο πλαίσιο του νομικού πλαισίου της συγκεκριμένης δικαιοδοσίας / χώρας

³⁴ Για τον προσδιορισμό των άλλων πληροφοριών μπορεί να χρησιμοποιηθεί μία περισσότερο συγκεκριμένη περιγραφή, όπως «Έκθεση της διοίκησης και δήλωση του Προέδρου»,

³⁵ 'Η άλλους όρους που είναι κατάλληλοι στα πλαίσια του νομικού πλαισίου της συγκεκριμένης δικαιοδοσίας

Ευθύνες ελεγκτή για τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων

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

[Υπογραφή στο όνομα της λογιστικής εταιρείας, το προσωπικό όνομα του ελεγκτή, ή και τα δύο, ανάλογα με τη συγκεκριμένη δικαιοδοσία]

[Διεύθυνση Ελεγκτή]

[Ημερομηνία]

Υπόδειγμα 4: Έκθεση ελεγκτή εισηγμένης οντότητας, που περιέχει μη διαφοροποιημένη γνώμη όταν ο ελεγκτής δεν έχει συγκεντρώσει άλλες πληροφορίες πριν από την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή, αλλά αναμένει να λάβει άλλες πληροφορίες μετά την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή.

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

- Έλεγχος πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων εισηγμένης οντότητας με τη χρήση ενός πλαισίου εύλογης παρουσίασης. Ο έλεγχος δεν αποτελεί έλεγχο ομίλου (δηλ. 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.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι η μη διαφοροποιημένη (δηλαδή, "σύμφωνη") γνώμη είναι κατάλληλη.
- Οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τον έλεγχο είναι οι ισχύουσες 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 δεν έχει λάβει καμία άλλη πληροφορία πριν από την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή, αλλά αναμένει να λάβει άλλες πληροφορίες μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή.
- 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 του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων³⁶

Γνώμη

Έχουμε ελέγξει τις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ (η «Εταιρεία»), οι οποίες αποτελούνται από την κατάσταση οικονομικής θέσης της 31^{ης} Δεκεμβρίου 20ΧΙ, και την

³⁶ 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.

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 δίνουν αληθινή 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 το έτος που έληξε την ημερομηνία αυτή σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ).

Βάση γνώμης

Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ). Οι ευθύνες μας σύμφωνα με τα πρότυπα αυτά περιγράφονται περαιτέρω στην παράγραφο «*Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων*» της έκθεσής μας. Είμαστε ανεξάρτητοι από την Εταιρεία κατά την έννοια των προτύπων δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο επί των οικονομικών καταστάσεων στη [δικαιοδοσία], και έχουμε εκπληρώσει τις άλλες δεοντολογικές μας υποχρεώσεις σύμφωνα με αυτές τις απαιτήσεις δεοντολογίας. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα και 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 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.

[*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»]

Η διοίκηση³⁷ είναι υπεύθυνη για τις άλλες πληροφορίες. Οι άλλες πληροφορίες περιέχουν [πληροφορίες που περιλαμβάνονται στην έκθεση³⁸ X, αλλά δεν περιλαμβάνουν τις οικονομικές καταστάσεις και την έκθεση ελέγχου επί αυτών]. Η έκθεση αναμένεται να μας διατεθεί μετά την ημερομηνία έκθεσης ελεγκτή.

Η γνώμη μας επί των οικονομικών καταστάσεων δεν καλύπτει τις άλλες πληροφορίες και δεν εκφράζουμε οποιασδήποτε μορφής συμπέρασμα διασφάλισης επί αυτών.

Σε σχέση με τον έλεγχό μας επί των οικονομικών καταστάσεων, η ευθύνη μας είναι να διαβάσουμε τις άλλες πληροφορίες όταν μας διατεθούν και, με τον τρόπο αυτό, να εξετάσουμε εάν οι άλλες πληροφορίες είναι ουσιωδώς ασυνεπείς με τις οικονομικές καταστάσεις ή τις γνώσεις μας που αποκτήσαμε κατά τον έλεγχο ή αλλιώς φαίνεται να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες.

³⁷ Η άλλος όρος που είναι κατάλληλος στο πλαίσιο του νομικού πλαισίου της συγκεκριμένης δικαιοδοσίας / χώρας

³⁸ Για τον προσδιορισμό των άλλων πληροφοριών μπορεί να χρησιμοποιηθεί μια περισσότερο συγκεκριμένη περιγραφή, όπως «Έκθεση της διοίκησης και δήλωση του Προέδρου»,

[Όταν διαβάσουμε την έκθεση X, εάν καταλήξουμε στο συμπέρασμα ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα σε αυτή, έχουμε την υποχρέωση να γνωστοποιήσουμε το θέμα αυτό στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και *[περιγραφή ενεργειών που εφαρμόζονται στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία]*.]³⁹

Ευθύνες της διοίκησης και των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση επί των οικονομικών καταστάσεων⁴⁰

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο⁴¹) – 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 απαιτήσεων

[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]

³⁹ Αυτή η πρόσθετη παράγραφος μπορεί να είναι χρήσιμη όταν ο ελεγκτής έχει εντοπίσει ένα μη διορθωμένο ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες που λαμβάνονται μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή και έχει νομική υποχρέωση να λάβει συγκεκριμένα μέτρα για την αντιμετώπιση

⁴⁰ Η άλλους όρους που είναι κατάλληλοι στα πλαίσια του νομικού πλαισίου της συγκεκριμένης δικαιοδοσία / χώρας.

⁴¹ ΔΠΕ 700, «Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί οικονομικών καταστάσεων»

Υπόδειγμα 5: Έκθεση ελεγκτή οποιασδήποτε οντότητας, εισηγμένης ή μη, που περιέχει μη διαφοροποιημένη γνώμη όταν ο ελεγκτής έχει συγκεντρώσει όλες τις άλλες πληροφορίες πριν από την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή και έχει καταλήξει στο συμπέρασμα ότι υφίσταται ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες.

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

- Έλεγχος πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων οποιασδήποτε οντότητας, εισηγμένης ή μη, που χρησιμοποιεί πλαίσιο εύλογης παρουσίασης. Ο έλεγχος δεν αποτελεί έλεγχο ομίλου (δηλ. 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.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι η μη διαφοροποιημένη (δηλαδή, "σύμφωνη") γνώμη είναι κατάλληλη.
- Οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τον έλεγχο είναι οι ισχύουσες 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, αλλά έχει καταλήξει στο συμπέρασμα ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες.
- 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

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

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 έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ). Οι ευθύνες μας σύμφωνα με τα πρότυπα αυτά περιγράφονται περαιτέρω στην παράγραφο «*Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων*» της έκθεσής μας. Είμαστε ανεξάρτητοι από την Εταιρεία κατά την έννοια των προτύπων δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο επί των οικονομικών καταστάσεων στη [δικαιοδοσία], και έχουμε εκπληρώσει τις άλλες δεοντολογικές μας υποχρεώσεις σύμφωνα με αυτές τις απαιτήσεις δεοντολογίας. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα να παρέχουν βάση για τη γνώμη μας.

Άλλες πληροφορίες [ή άλλος κατάλληλος τίτλος όπως «Πληροφορίες εκτός από τις οικονομικές καταστάσεις και την έκθεση ελεγκτή επί αυτών»]

Η διοίκηση⁴² είναι υπεύθυνη για τις άλλες πληροφορίες. Οι άλλες πληροφορίες που περιλαμβάνουν [πληροφορίες που περιλαμβάνονται στην έκθεση⁴³ Χ, αλλά δεν περιλαμβάνουν τις οικονομικές καταστάσεις και την έκθεση ελέγχου επί αυτών].

Η γνώμη μας επί των οικονομικών καταστάσεων δεν καλύπτει τις άλλες πληροφορίες και δεν εκφράζουμε συμπέρασμα οποιασδήποτε μορφής διασφάλισης επί αυτών.

Σε σχέση με τον έλεγχό μας επί των οικονομικών καταστάσεων, η ευθύνη μας είναι να διαβάσουμε τις άλλες πληροφορίες και, με τον τρόπο αυτό, να εξετάσουμε εάν οι άλλες πληροφορίες είναι ουσιωδώς ασυνεπείς με τις οικονομικές καταστάσεις ή τις γνώσεις μας που αποκτήσαμε κατά τον έλεγχο ή αλλιώς φαίνεται να ουσιωδώς εσφαλμένες.

Εάν, με βάση τις εργασίες που έχουμε εκτελέσει, καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα σε αυτές τις άλλες πληροφορίες, είμαστε υποχρεωμένοι να αναφέρουμε το γεγονός αυτό. Όπως περιγράφουμε στη συνέχεια, καταλήξαμε στο συμπέρασμα ότι υπάρχει τέτοιο ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες.

[*Περιγραφή του ουσιώδους σφάλματος των άλλων πληροφοριών*]

[Σημαντικότερα θέματα ελέγχου]⁴⁴

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.

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

⁴² Ή άλλος όρος που είναι κατάλληλος στο πλαίσιο του νομικού πλαισίου της συγκεκριμένης δικαιοδοσίας / χώρας

⁴³ Για τον προσδιορισμό των άλλων πληροφοριών μπορεί να χρησιμοποιηθεί μία περισσότερο συγκεκριμένη περιγραφή, όπως «Έκθεση της διοίκησης και δήλωση του Προέδρου».

⁴⁴ Το τμήμα «Σημαντικότερα θέματα ελέγχου» απαιτείται μόνο για εισηγμένες οντότητες

Ευθύνες της διοίκησης και των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση επί των οικονομικών καταστάσεων⁴⁵

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

Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο⁴⁶) – βλέπε Υπόδειγμα 1 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)]

Ο εταίρος ανάθεσης του ελέγχου από τον οποίο προκύπτει η παρούσα έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή είναι [ονοματεπώνυμο]⁴⁷].

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

[Διεύθυνση Ελεγκτή]

[Ημερομηνία]

⁴⁵ Η άλλους όρους που είναι κατάλληλοι στα πλαίσια του νομικού πλαισίου της συγκεκριμένης δικαιοδοσία / χώρας.

⁴⁶ ΔΠΕ 700, «Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί οικονομικών καταστάσεων»

⁴⁷ Το όνομα του εταίρου ανάθεσης περιλαμβάνεται στην έκθεση του ελεγκτή για τους ελέγχους σε πλήρεις σειρές οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού των εισηγμένων οντοτήτων, εκτός αν, σε σπάνιες περιπτώσεις, τέτοια γνωστοποίηση εύλογα αναμένεται να οδηγήσει σε σημαντική απειλή για την προσωπική ασφάλεια (βλέπε ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 46).

Υπόδειγμα 6: Έκθεση ελεγκτή οποιασδήποτε οντότητας, εισηγμένης ή μη, που περιέχει γνώμη με επιφύλαξη όταν ο ελεγκτής έχει συγκεντρώσει όλες τις άλλες πληροφορίες πριν από την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή και υφίσταται περιορισμός του πεδίου του ελέγχου αναφορικά με ουσιώδες κονδύλι στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, που επηρεάζει τις άλλες πληροφορίες.

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

- Έλεγχος πλήρους σειράς ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων οποιασδήποτε οντότητας, εισηγμένης ή μη, που χρησιμοποιεί πλαίσιο εύλογης παρουσίασης. Ο έλεγχος αποτελεί έλεγχο ομίλου (δηλ. 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 που αφορούν επένδυση σε ξένο συνεργάτη. Οι πιθανές επιπτώσεις της αδυναμίας να αποκτήσει ο ελεγκτής επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια θεωρούνται ουσιώδεις αλλά δεν είναι διάχυτες στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις (δηλαδή, ενδείκνυται η έκφραση γνώμης με επιφύλαξη).
- Οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τον έλεγχο είναι οι ισχύουσες 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 λάβει όλες τις άλλες πληροφορίες πριν από την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή και το θέμα που εγείρει την έκφραση γνώμης με επιφύλαξη επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων επηρεάζει και τις άλλες πληροφορίες.
- 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 δεν έχει άλλες ευθύνες αναφοράς που απαιτούνται από την τοπική νομοθεσία.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

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

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 οικονομικής θέσης της 31^{ης} Δεκεμβρίου 20Χ1, και τις ενοποιημένες καταστάσεις συνολικού εισοδήματος, μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και προσάρτημα στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένης περίληψης σημαντικών λογιστικών πολιτικών.

Κατά τη γνώμη μας, εκτός από τις πιθανές επιπτώσεις του θέματος που περιγράφεται στην παράγραφο «Βάση γνώμης 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 γνώμης με επιφύλαξη

Η επένδυση του Ομίλου ΑΒΓ στην Εταιρεία ΧΨΖ, έναν ξένο συνεργάτη που αποκτήθηκε κατά τη διάρκεια του έτους και λογιστικοποιείται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, πραγματοποιήθηκε σε xxx στην ενοποιημένη κατάσταση οικονομικής θέσης της 31 Δεκεμβρίου 20Χ1, και το μερίδιο του ΑΒΓ επί των καθαρών εσόδων της ΧΨΖ ύψους xxx περιλαμβάνεται στα έσοδα του 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 του ΑΒΓ στη ΧΨΖ την 31^η Δεκεμβρίου 20Χ1 και το μερίδιο του ΑΒΓ επί του καθαρού εισοδήματος της ΧΨΖ για το έτος, επειδή μας στερήθηκε η πρόσβαση στην οικονομική πληροφόρηση, στη διοίκηση, και στους ελεγκτές της ΧΨΖ. Ως εκ τούτου, δεν ήμασταν σε θέση να προσδιορίσουμε εάν ήταν απαραίτητες τυχόν προσαρμογές σε αυτά τα ποσά.

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

Άλλες πληροφορίες [ή άλλος κατάλληλος τίτλος όπως «Πληροφορίες εκτός από τις οικονομικές καταστάσεις και την έκθεση ελεγκτή επί αυτών»]

Η διοίκηση⁴⁸ είναι υπεύθυνη για τις άλλες πληροφορίες. Οι άλλες πληροφορίες περιέχουν [πληροφορίες που περιλαμβάνονται στην έκθεση⁴⁹ Χ, αλλά δεν περιλαμβάνουν τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και την έκθεση ελέγχου επί αυτών].

⁴⁸ Η άλλος όρος που είναι κατάλληλος στο πλαίσιο του νομικού πλαισίου της συγκεκριμένης δικαιοδοσίας / χώρας

⁴⁹ Μια πιο συγκεκριμένη περιγραφή των άλλων πληροφοριών, όπως «Έκθεση της διοίκησης και δήλωση του Προέδρου», μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των άλλων πληροφοριών

Η γνώμη μας επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων δεν καλύπτει τις άλλες πληροφορίες και δεν εκφράζουμε οποιασδήποτε μορφής συμπέρασμα διασφάλισης επί αυτών.

Σε σχέση με τον έλεγχό μας επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, η ευθύνη μας είναι να διαβάσουμε τις άλλες πληροφορίες και, με τον τρόπο αυτό, να εξετάσουμε εάν οι άλλες πληροφορίες είναι ουσιωδώς ασυνεπείς με τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ή τις γνώσεις μας που αποκτήσαμε κατά τον έλεγχο ή αλλιώς φαίνεται να είναι ουσιωδώς εσφαλμένες.

Αν, με βάση τις εργασίες που έχουμε εκτελέσει, καταλήξουμε στο συμπέρασμα ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα σε αυτές τις άλλες πληροφορίες, είμαστε υποχρεωμένοι να αναφέρουμε το γεγονός αυτό. Όπως περιγράφεται στην παράγραφο «Βάση γνώμης με επιφύλαξη» ανωτέρω, δεν ήμασταν σε θέση να συγκεντρώσουμε επαρκή και κατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με την λογιστική αξία των επενδύσεων του Ομίλου ΑΒΓ στην εταιρία ΧΨΖ την 31^η Δεκεμβρίου 20Χ1 και το μερίδιο του ΑΒΓ επί του καθαρού εισοδήματος της ΧΨΖ για το έτος. Ως εκ τούτου, δεν είμαστε σε θέση να συμπεράνουμε κατά πόσον ή όχι οι άλλες πληροφορίες είναι ουσιωδώς εσφαλμένες σε σχέση με το θέμα αυτό.

[Σημαντικότερα θέματα ελέγχου]⁵⁰

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 στην παράγραφο «Βάση γνώμης με επιφύλαξη» ανωτέρω, έχουμε καθορίσει τα θέματα που περιγράφονται παρακάτω ως σημαντικότερα θέματα ελέγχου που πρέπει να γνωστοποιούνται στην έκθεσή μας.

[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 καταστάσεων⁵¹

[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)]

Ο εταίρος ανάθεσης του ελέγχου από τον οποίο προκύπτει η παρούσα η έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή είναι [ονοματεπώνυμο]⁵²].

⁵⁰ Το τμήμα «Σημαντικότερα θέματα ελέγχου» απαιτείται μόνο για εισηγμένες οντότητες

⁵¹ Η άλλους όρους που είναι κατάλληλοι στα πλαίσια του νομικού πλαισίου της συγκεκριμένης δικαιοδοσία / χώρας.

⁵² Το όνομα του εταίρου ανάθεσης περιλαμβάνεται στην έκθεση του ελεγκτή για τους ελέγχους σε πλήρεις σειρές οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού των εισηγμένων οντοτήτων, εκτός αν, σε σπάνιες περιπτώσεις, τέτοια γνωστοποίηση εύλογα αναμένεται να οδηγήσει σε σημαντική απειλή για την προσωπική ασφάλεια (βλέπε ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 46).

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

[Διεύθυνση Ελεγκτή]

[Ημερομηνία]

Υπόδειγμα 7: Έκθεση ελεγκτή οποιασδήποτε οντότητας, εισηγμένης ή μη, που περιέχει αρνητική γνώμη όταν ο ελεγκτής έχει συγκεντρώσει όλες τις άλλες πληροφορίες πριν από την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή και η αρνητική γνώμη στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις επίσης επηρεάζει τις άλλες πληροφορίες.

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

- Έλεγχος πλήρους σειράς ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων οποιασδήποτε οντότητας, εισηγμένης ή μη, που χρησιμοποιεί πλαίσιο εύλογης παρουσίασης. Ο έλεγχος αποτελεί έλεγχο ομίλου (δηλ. 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.
- 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 η έκφραση αρνητικής γνώμης).
- Οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τον έλεγχο είναι οι ισχύουσες 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 το θέμα που εγείρει την έκφραση αρνητικής γνώμης επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων επηρεάζει και τις άλλες πληροφορίες.
- 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 δεν έχει 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 συζητήθηκε στην παράγραφο «Βάση αρνητικής γνώμης» της έκθεσής μας, οι συνημμένες ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις δεν παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, (ή δεν δίνουν αληθινή και εύλογη εικόνα για) την ενοποιημένη οικονομική 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 αρνητικής γνώμης

Όπως εξηγείται στη Σημείωση Χ, ο Όμιλος δεν έχει ενοποιήσει τη θυγατρική Εταιρεία ΧΨΖ την οποία ο Όμιλος απέκτησε κατά τη διάρκεια του 20Χ1, διότι δεν είναι ακόμη σε θέση να προσδιορίσει την εύλογη αξία συγκεκριμένων σημαντικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της θυγατρικής κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Ως εκ τούτου, η επένδυση αυτή λογιστικοποιείται βάσει του κόστους απόκτησης. Σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, ο Όμιλος θα έπρεπε να ενοποιήσει αυτή τη θυγατρική και να λογιστικοποιήσει την απόκτησή της βάσει μη οριστικοποιημένων ποσών. Εάν η Εταιρεία ΧΨΖ είχε ενοποιηθεί, πολλά στοιχεία στις συνημμένες ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις θα μπορούσαν να έχουν επηρεαστεί σημαντικά. Οι επιπτώσεις επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων λόγω της αποτυχίας της ενοποίησης δεν έχουν καθοριστεί.

Διενεργήσαμε τον έλεγχο μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ). Οι ευθύνες μας σύμφωνα με τα πρότυπα αυτά περιγράφονται περαιτέρω στην παράγραφο «Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων» της έκθεσής μας. Είμαστε ανεξάρτητοι από την Εταιρεία κατά την έννοια των προτύπων δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων στη [δικαιοδοσία], και έχουμε εκπληρώσει τις άλλες δεοντολογικές μας υποχρεώσεις σύμφωνα με αυτές τις απαιτήσεις δεοντολογίας. Πιστεύουμε ότι τα

ελεγκτικά τεκμήρια που αποκομίσαμε είναι επαρκή και κατάλληλα ώστε να παρέχουν βάση για την αρνητική γνώμη μας.

Άλλες πληροφορίες [ή άλλος κατάλληλος τίτλος όπως «Πληροφορίες εκτός από τις οικονομικές καταστάσεις και την έκθεση ελεγκτή επί αυτών»]

Η διοίκηση⁵³ είναι υπεύθυνη για τις άλλες πληροφορίες. Οι άλλες πληροφορίες περιέχουν [πληροφορίες που περιλαμβάνονται στην έκθεση⁵⁴ X, αλλά δεν περιλαμβάνουν τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και την έκθεση ελέγχου επί αυτών].

Η γνώμη μας επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων δεν καλύπτει τις άλλες πληροφορίες και δεν εκφράζουμε οποιασδήποτε μορφής συμπέρασμα διασφάλισης επί αυτών.

Σε σχέση με τον έλεγχό μας επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, η ευθύνη μας είναι να διαβάσουμε τις άλλες πληροφορίες και, με τον τρόπο αυτό, να εξετάσουμε εάν οι άλλες πληροφορίες είναι ουσιωδώς ασυνεπείς με τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ή τις γνώσεις μας που αποκτήσαμε κατά τον έλεγχο ή αλλιώς φαίνεται να είναι ουσιωδώς εσφαλμένη. Εάν, με βάση τις εργασίες που έχουμε εκτελέσει, καταλήξουμε στο συμπέρασμα ότι υπάρχει ουσιώδες σφάλμα σε αυτές τις άλλες πληροφορίες, είμαστε υποχρεωμένοι να αναφέρουμε το γεγονός αυτό. Όπως περιγράφεται στην ανωτέρω παράγραφο «Βάση αρνητικής γνώμης», ο Όμιλος θα έπρεπε να ενοποιήσει την Εταιρεία ΧΨΖ και να λογιστικοποιήσει την απόκτησή της βάσει μη οριστικοποιημένων ποσών. Έχουμε καταλήξει στο συμπέρασμα ότι οι άλλες πληροφορίες είναι ουσιωδώς εσφαλμένες για τον ίδιο λόγο που επηρεάζονται από την αποτυχία ενοποίησης της Εταιρείας ΧΨΖ τα ποσά ή άλλα κονδύλια στην έκθεση X.

[Σημαντικότερα θέματα ελέγχου]⁵⁵

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 στην παράγραφο «Βάση αρνητικής γνώμης» θεωρούμε τα θέματα που περιγράφονται παρακάτω ότι είναι σημαντικότερα θέματα ελέγχου που πρέπει να κοινοποιούνται στην έκθεσή μας.

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

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

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

Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων

⁵³ Ή άλλος όρος που είναι κατάλληλος στο πλαίσιο του νομικού πλαισίου της συγκεκριμένης δικαιοδοσίας / χώρας

⁵⁴ Μια πιο συγκεκριμένη περιγραφή των άλλων πληροφοριών, όπως «Έκθεση της διοίκησης και δήλωση του Προέδρου», μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των άλλων πληροφοριών

⁵⁵ Το τμήμα «Σημαντικότερα θέματα ελέγχου» απαιτείται μόνο για εισηγμένες οντότητες

[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]⁵⁶].

[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 720 /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».

⁵⁶ Το όνομα του εταίρου ανάθεσης περιλαμβάνεται στην έκθεση του ελεγκτή για τους ελέγχους σε πλήρεις σειρές οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού των εισηγμένων οντοτήτων, εκτός αν, σε σπάνιες περιπτώσεις, τέτοια γνωστοποίηση εύλογα αναμένεται να οδηγήσει σε σημαντική απειλή για την προσωπική ασφάλεια (βλέπε ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 46).