



ΕΦΗΜΕΡΙΔΑ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ

21 Σεπτεμβρίου 2022

ΤΕΥΧΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

Αρ. Φύλλου 4946

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ

Αριθμ. 223/3/8-9-2022

Έγκριση μετάφρασης στην ελληνική γλώσσα του Διεθνούς Προτύπου ISA 805 (REVISED), SPECIAL CONSIDERATIONS - AUDITS OF SINGLE FINANCIAL STATEMENTS AND SPECIFIC ELEMENTS, ACCOUNTS OR ITEMS OF A FINANCIAL STATEMENT και του Διεθνούς Προτύπου ISA 800 (REVISED), SPECIAL CONSIDERATIONS - AUDITS OF FINANCIAL STATEMENTS PREPARED IN ACCORDANCE WITH SPECIAL PURPOSE FRAMEWORK.

ΤΟ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΩΝ

Λαμβάνοντας υπόψη:

1) Την υπ'αρ. 185/12ο/28-05-2020 απόφασή του περί της εκκίνησης της διαδικασίας έγκρισης μετάφρασης στα ελληνικά του Διεθνούς Προτύπου ISA 805 (REVISED), SPECIAL CONSIDERATIONS - AUDITS OF SINGLE FINANCIAL STATEMENTS AND SPECIFIC ELEMENTS,

ACCOUNTS OR ITEMS OF A FINANCIAL STATEMENT και του Διεθνούς Προτύπου ISA 800 (REVISED), SPECIAL CONSIDERATIONS - AUDITS OF FINANCIAL STATEMENTS PREPARED IN ACCORDANCE WITH SPECIAL PURPOSE FRAMEWORKS.

2) Το email της IFAC σχετικά με την έγκριση των κειμένων μετάφρασης από την αγγλική στην ελληνική γλώσσα του.

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

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

Την έγκριση του κειμένου μετάφρασης στην ελληνική γλώσσα του Διεθνούς Προτύπου ISA 805 (REVISED), SPECIAL CONSIDERATIONS - AUDITS OF SINGLE FINANCIAL STATEMENTS AND SPECIFIC ELEMENTS, ACCOUNTS OR ITEMS OF A FINANCIAL STATEMENT και του Διεθνούς Προτύπου ISA 800 (REVISED), SPECIAL CONSIDERATIONS - AUDITS OF FINANCIAL STATEMENTS PREPARED IN ACCORDANCE WITH SPECIAL PURPOSE FRAMEWORK όπως αναφέρονται στο συνημμένο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ που αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της παρούσας απόφασης.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 805 (ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ)**ΕΙΔΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ – ΕΛΕΓΧΟΙ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΚΑΙ ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ,
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ Ή ΚΟΝΔΥΛΙΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ**

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

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Παράγραφος
Εισαγωγή	
Πεδίο του παρόντος ΔΠΕ	
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	
Στόχος	
Ορισμοί	
Απαιτήσεις	
Ζητήματα κατά την αποδοχή της ανάθεσης	
Ζητήματα κατά το σχεδιασμό και τη διενέργεια του ελέγχου	
Διαμόρφωση γνώμης και ζητήματα έκθεσης	
Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό	
Πεδίο του παρόντος ΔΠΕ	
Ζητήματα κατά την αποδοχή της ανάθεσης	
Ζητήματα κατά το σχεδιασμό και τη διενέργεια του ελέγχου	
Διαμόρφωση γνώμης και ζητήματα έκθεσης	
Παράρτημα 1: Παραδείγματα συγκεκριμένων στοιχείων, λογαριασμών ή κονδυλίων οικονομικής κατάστασης	
Παράρτημα 2: Υποδείγματα εκθέσεων ελεγκτή επί ατομικής οικονομικής κατάστασης και επί συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης	

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 805 (Αναθεωρημένο), «Ειδικά ζητήματα – Έλεγκοι ατομικών οικονομικών καταστάσεων και συγκεκριμένων στοιχείων, λογαριασμών ή κονδυλίων οικονομικής κατάστασης» πρέπει να μελετάται σε συνδυασμό με το ΔΠΕ 200, «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου».

Οι δομές και οι διαδικασίες που υποστηρίζουν τις λειτουργίες του IAASB υποστηρίζονται από τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών® (IFAC®).

Πνευματικά δικαιώματα © Ιανουάριος 2016 από τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC). Για πληροφορίες σχετικά με τα πνευματικά δικαιώματα, τα εμπορικά σήματα και τις άδειες χρήσης, ανατρέξτε στην τελευταία σελίδα.

Εισαγωγή

Πεδίο του παρόντος ΔΠΕ

1. Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ) της σειράς 100-700 εφαρμόζονται στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων και υπόκεινται σε προσαρμογή όπως είναι απαραίτητο στις περιστάσεις, όταν εφαρμόζονται σε ελέγχους άλλων ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Το παρόν ΔΠΕ ασχολείται με ειδικά ζητήματα κατά την εφαρμογή αυτών των ΔΠΕ στον έλεγχο ατομικής οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου, λογαριασμού ή κονδυλίου οικονομικής κατάστασης. Η ατομική οικονομική κατάσταση ή το συγκεκριμένο στοιχείο, ο λογαριασμός ή το κονδύλι οικονομικής κατάστασης μπορεί να καταρτίζεται σύμφωνα με πλαίσιο γενικού ή ειδικού σκοπού. Εάν καταρτίζεται σύμφωνα με πλαίσιο ειδικού σκοπού, το ΔΠΕ 800 (Αναθεωρημένο)¹ εφαρμόζεται επίσης στον έλεγχο. (Βλ. παρ.Α1-Α4)
2. Το παρόν ΔΠΕ δεν εφαρμόζεται στην έκθεση ελεγκτή συστατικού, που εκδόθηκε ως αποτέλεσμα εργασίας που εκτελέστηκε επί των χρηματοοικονομικών πληροφοριών συστατικού μετά από αίτημα ομάδας ανάθεσης ομίλου για σκοπούς ελέγχου οικονομικών καταστάσεων ομίλου (βλέπε ΔΠΕ 600²).
3. Το παρόν ΔΠΕ δεν υπερσχύει των απαιτήσεων άλλων ΔΠΕ, ούτε επιδιώκει να υπονοείται ότι ασχολείται με όλα τα ειδικά ζητήματα που μπορεί να είναι σχετικά στις περιστάσεις της ανάθεσης.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

4. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους ατομικών οικονομικών καταστάσεων ή συγκεκριμένων στοιχείων, λογαριασμών ή κονδυλίων για περιόδους που λήγουν την 15^η Δεκεμβρίου 2016 ή αργότερα. Στην περίπτωση ελέγχων ατομικών οικονομικών καταστάσεων ή συγκεκριμένων στοιχείων, λογαριασμών ή κονδυλίων οικονομικής κατάστασης με συγκεκριμένη ημερομηνία, το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους αυτών των πληροφοριών κατά την 15η Δεκεμβρίου 2016 ή αργότερα.

Στόχος

5. Ο στόχος του ελεγκτή, κατά την εφαρμογή των ΔΠΕ στον έλεγχο ατομικής οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου, λογαριασμού ή κονδυλίου οικονομικής κατάστασης, είναι να αντιμετωπίσει κατάλληλα τα ειδικά ζητήματα που σχετίζονται με:
 - (α) Την αποδοχή της ανάθεσης,
 - (β) Το σχεδιασμό και την εκτέλεση αυτής της ανάθεσης, και

¹ ΔΠΕ 800 (Αναθεωρημένο), «Ειδικά ζητήματα – Έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσια ειδικού σκοπού»

² ΔΠΕ 600, «Ειδικά ζητήματα – Έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων ομίλου (περιλαμβανόμενης της εργασίας ελεγκτών συστατικού)»

- (γ) Τη διαμόρφωση γνώμης και την έκδοση έκθεσης επί ατομικής οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου, λογαριασμού ή κονδυλίου οικονομικής κατάστασης.

Ορισμοί

6. Για σκοπούς των ΔΠΕ, αναφορά σε:

- (α) «Στοιχείο οικονομικής κατάστασης» ή «στοιχείο» σημαίνει «στοιχείο, λογαριασμός ή κονδύλι οικονομικής κατάστασης».
- (β) «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς» σημαίνει τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς που εκδίδονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.
- (γ) Ατομική οικονομική κατάσταση ή συγκεκριμένο στοιχείο οικονομικής κατάστασης περιλαμβάνει τις σχετικές γνωστοποιήσεις.

Απαιτήσεις

Ζητήματα κατά την αποδοχή της ανάθεσης

Εφαρμογή των ΔΠΕ

7. Το ΔΠΕ 200 απαιτεί από τον ελεγκτή να συμμορφώνεται με όλα τα ΔΠΕ που σχετίζονται με τον έλεγχο³. Στην περίπτωση του ελέγχου ατομικής οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης, η απαίτηση αυτή εφαρμόζεται ανεξάρτητα από το εάν στον ελεγκτή έχει ανατεθεί επίσης ο έλεγχος της πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων της οντότητας. Εάν δεν έχει επίσης ανατεθεί στον ελεγκτή ο έλεγχος της πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, ο ελεγκτής πρέπει να καθορίσει εάν ο έλεγχος της ατομικής οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου αυτών των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΕΠ είναι πρακτικά εφικτός. (Βλ. παρ. Α5-Α6).

Αποδεκτότητα του πλαισιαναφοράς

8. Το ΔΠΕ 210 απαιτεί από τον ελεγκτή να καθορίζει την αποδεκτότητα του πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς που εφαρμόζεται για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων⁴. Στην περίπτωση ελέγχου ατομικής οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης, αυτό πρέπει να περιλαμβάνει το εάν η εφαρμογή του πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς θα καταλήξει σε παρουσίαση που παρέχει επαρκείς γνωστοποιήσεις ώστε να δύνανται οι σκοπούμενοι χρήστες να κατανοούν τις πληροφορίες που παρέχονται στην οικονομική κατάσταση ή στο στοιχείο, καθώς και την επίπτωση των ουσιωδών συναλλαγών και γεγονότων επί των πληροφοριών που παρέχονται στην οικονομική κατάσταση ή στο στοιχείο. (Βλ. παρ. Α7)

³ ΔΠΕ 200, «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου», παράγραφος 18

⁴ ΔΠΕ 210, «Συμφωνία των όρων ανάθεσης ελέγχου», παράγραφος 6(α)

Διαμόρφωση γνώμης

9. Το ΔΠΕ 210 απαιτεί ότι οι συμφωνημένοι όροι της ανάθεσης ελέγχου περιλαμβάνουν την αναμενόμενη μορφή οποιωνδήποτε εκθέσεων που πρόκειται να εκδοθούν από τον ελεγκτή⁵. Στην περίπτωση ελέγχου ατομικής οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης, ο ελεγκτής πρέπει να εξετάζει εάν η αναμενόμενη μορφή γνώμης είναι ενδεδειγμένη για τις περιστάσεις. (Βλ. παρ. Α8–Α9)

Ζητήματα κατά το σχεδιασμό και τη εκτέλεση του ελέγχου

10. Το ΔΠΕ 200 δηλώνει ότι τα ΔΠΕ έχουν γραφτεί στα πλαίσια του ελέγχου οικονομικών καταστάσεων. Αυτά πρόκειται να προσαρμόζονται όπως είναι απαραίτητο στις περιστάσεις όταν εφαρμόζονται σε ελέγχους άλλων ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών⁶⁻⁷. Κατά το σχεδιασμό και τη διενέργεια του ελέγχου μιας ατομικής οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης, ο ελεγκτής πρέπει να προσαρμόζει όλα τα ΔΠΕ που σχετίζονται με τον έλεγχο όπως είναι απαραίτητο για τις περιστάσεις της ανάθεσης. (Βλ. παρ. Α10-Α15)

Διαμόρφωση γνώμης και ζητήματα έκθεσης

11. Κατά τη διαμόρφωση γνώμης και την έκδοση της έκθεσης επί ατομικής οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης, ο ελεγκτής πρέπει να εφαρμόζει τις απαιτήσεις του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)⁸, και κατά περίπτωση, εκείνες του ΔΠΕ 800 (Αναθεωρημένο), προσαρμοσμένες όπως είναι απαραίτητο για τις περιστάσεις της ανάθεσης. (Βλ. παρ. Α16-Α22)

Έκθεση επί πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων της οντότητας και επί ατομικής οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου αυτών των οικονομικών καταστάσεων

12. Εάν ο ελεγκτής αναλαμβάνει ανάθεση για να εκδώσει έκθεση επί ατομικής οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης σε συνδυασμό με την ανάθεση ελέγχου της πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, ο ελεγκτής πρέπει να εκφράζει ξεχωριστή γνώμη για κάθε ανάθεση.
13. Η ελεγμένη ατομική οικονομική κατάσταση ή το ελεγμένο συγκεκριμένο στοιχείο οικονομικής κατάστασης μπορεί να δημοσιοποιηθούν μαζί με την ελεγμένη πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων της οντότητας. Εάν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι η παρουσίαση ατομικής οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου της οικονομικής κατάστασης δεν διακρίνεται επαρκώς από την πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων, τότε πρέπει να ζητήσει από τη διοίκηση να διορθώσει την κατάσταση. Με την επιφύλαξη των παραγράφων 15 και 16, ο ελεγκτής πρέπει επίσης να ξεχωρίζει τη γνώμη επί της ατομικής οικονομικής κατάστασης ή επί του συγκεκριμένου στοιχείου της οικονομικής κατάστασης από τη γνώμη επί της πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων. Ο ελεγκτής δεν πρέπει να εκδίδει

⁵ ΔΠΕ 210, παράγραφος 10(ε)

⁶ ΔΠΕ 200, παράγραφος 2

⁷ Στο ΔΠΕ 200 η παράγραφος 13(στ), εξηγεί ότι ο όρος «οικονομικές καταστάσεις» συνήθως αναφέρεται στην πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων όπως ορίζεται από τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς.

⁸ ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), «Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων»

έκθεση ελέγχου που να περιλαμβάνει γνώμη επί ατομικής οικονομικής κατάστασης ή επί συγκεκριμένου στοιχείου της οικονομικής κατάστασης μέχρι ότου ικανοποιηθεί με τη διαφοροποίηση.

Λαμβάνοντας υπόψη τις επιπτώσεις ορισμένων θεμάτων που περιλαμβάνονται στην έκθεση του ελεγκτή επί της πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων της οντότητας για τον έλεγχο ατομικής οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου της οικονομικής κατάστασης και για την έκθεση ελεγκτή επ' αυτών

14. Εάν η έκθεση του ελεγκτή επί της πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων μιας οντότητας περιλαμβάνει:

- (α) διαφοροποιημένη γνώμη, σύμφωνα με το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο)⁹,
- (β) παράγραφο έμφασης θέματος ή παράγραφο άλλου θέματος, σύμφωνα με το ΔΠΕ 706 (Αναθεωρημένο)¹⁰,
- (γ) ουσιώδη αβεβαιότητα σχετιζόμενη με τη δυνατότητα συνέχισης δραστηριότητας της οντότητας, σύμφωνα με το ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο)¹¹,
- (δ) γνωστοποίηση κυριότερων θεμάτων ελέγχου, σύμφωνα με το ΔΠΕ 701 (Αναθεωρημένο)¹², ή
- (ε) δήλωση που να περιγράφει μη διορθωμένο ουσιώδες σφάλμα στις άλλες πληροφορίες, σύμφωνα με το ΔΠΕ 720 (Αναθεωρημένο)¹³,

τότε ο ελεγκτής πρέπει να εξετάσει τις επιπτώσεις, εάν υπάρχουν, αυτών των θεμάτων στον έλεγχο της ατομικής οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου αυτής της οικονομικής κατάστασης. (Βλ. παρ. Α23-Α27)

Αρνητική γνώμη ή αδυναμία έκφρασης γνώμης στην έκθεση του ελεγκτή επί πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων

15. Εάν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι είναι απαραίτητο να εκφράσει αρνητική γνώμη ή αδυναμία έκφρασης γνώμης επί της πλήρους σειράς των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας ως σύνολο, το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο) δεν επιτρέπει στον ελεγκτή να περιλάβει στην ίδια έκθεση μη διαφοροποιημένη γνώμη επί ατομικής οικονομικής κατάστασης που αποτελεί μέρος αυτών των οικονομικών καταστάσεων ή επί συγκεκριμένου στοιχείου των οικονομικών καταστάσεων¹⁴. Αυτό συμβαίνει επειδή τέτοια μη διαφοροποιημένη γνώμη θα ερχόταν σε αντίθεση με την αρνητική γνώμη ή την αδυναμία έκφρασης γνώμης επί της πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων της οντότητας ως σύνολο. (Βλ. παρ. Α28)

⁹ ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο), «Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή»

¹⁰ ΔΠΕ 706 (Αναθεωρημένο), «Παράγραφοι έμφασης θέματος και παράγραφοι άλλων θεμάτων στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή»

¹¹ ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο), «Συνέχιση της δραστηριότητας», παράγραφος 22

¹² ΔΠΕ 701 (Αναθεωρημένο), «Γνωστοποίηση σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή», παράγραφος 13

¹³ ΔΠΕ 720 (Αναθεωρημένο), «Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με άλλες πληροφορίες», παράγραφος 22 (ε)(ii)

¹⁴ ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 15

16. Εάν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι είναι απαραίτητο να εκφράσει αρνητική γνώμη ή αδυναμία έκφρασης γνώμης επί της πλήρους σειράς των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας ως σύνολο αλλά, στο πλαίσιο ξεχωριστού ελέγχου συγκεκριμένου στοιχείου σε αυτές τις οικονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής παρόλα αυτά κρίνει ενδεδειγμένο να εκφράσει μη διαφοροποιημένη γνώμη επί αυτού του στοιχείου, ο ελεγκτής πρέπει να το κάνει μόνο εάν:
- (α) Δεν απαγορεύεται από νόμο ή κανονισμό να το κάνει.
 - (β) Η γνώμη αυτή εκφράζεται σε έκθεση του ελεγκτή που δεν δημοσιεύεται μαζί με την έκθεση του ελεγκτή που περιέχει την αρνητική γνώμη ή την αδυναμία έκφρασης γνώμης, και
 - (γ) Το στοιχείο δεν συνιστά κύριο μέρος της πλήρους σειράς των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας.
17. Ο ελεγκτής δεν πρέπει να εκφράσει μη διαφοροποιημένη γνώμη επί ατομικής οικονομικής κατάστασης πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων εάν έχει εκφράσει αρνητική γνώμη ή αδυναμία έκφρασης γνώμης επί της πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο. Αυτή είναι η περίπτωση ακόμη και εάν η έκθεση του ελεγκτή επί της ατομικής οικονομικής κατάστασης δεν δημοσιεύεται μαζί με την έκθεση του ελεγκτή που περιέχει την αρνητική γνώμη ή την αδυναμία έκφρασης γνώμης. Αυτό συμβαίνει επειδή η ατομική οικονομική κατάσταση θεωρείται ότι συνιστά κύριο μέρος αυτών των οικονομικών καταστάσεων.

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Πεδίο του παρόντος ΔΠΕ (Βλ. παρ. 1, 6(γ))

- A1. Το ΔΠΕ 200 καθορίζει τον όρο «ιστορικές χρηματοοικονομικές πληροφορίες» ως πληροφορίες που εκφράζονται με χρηματοοικονομικούς όρους σε σχέση με συγκεκριμένη οντότητα, αντλούμενες κυρίως από το λογιστικό σύστημα της οντότητας, αναφορικά με χρηματοοικονομικά γεγονότα που προέκυψαν σε παρελθούσες χρονικές περιόδους ή αναφορικά με χρηματοοικονομικές συνθήκες ή περιστάσεις σε συγκεκριμένα χρονικά σημεία στο παρελθόν¹⁵.
- A2. Το ΔΠΕ 200 καθορίζει τον όρο «οικονομικές καταστάσεις» ως δομημένη παρουσίαση ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών, περιλαμβανομένων των σχετικών γνωστοποιήσεων, που προορίζονται να κοινοποιήσουν τους χρηματοοικονομικούς πόρους ή τις δεσμεύσεις μιας οντότητας σε ένα χρονικό σημείο ή τις μεταβολές σε αυτές για μια χρονική περίοδο, σύμφωνα με ένα πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Ο όρος «οικονομικές καταστάσεις» συνήθως αναφέρεται στην πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων όπως ορίζεται από τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς, ωστόσο μπορεί επίσης να αναφέρεται σε ατομική οικονομική κατάσταση. Οι γνωστοποιήσεις περιλαμβάνουν επεξηγηματικές ή περιγραφικές πληροφορίες, που ορίζονται όπως απαιτείται, επιτρέπεται ρητά ή παραχωρείται με άλλο τρόπο από το

¹⁵ ΔΠΕ 200, παράγραφος 13(ζ)

εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, στην όψη μιας οικονομικής κατάστασης, ή στις σημειώσεις, ή ενσωματώνονται σε αυτές με παραπομπή¹⁶. Όπως σημειώνεται στην παράγραφο 6 (γ), η αναφορά σε μια ατομική οικονομική κατάσταση ή σε συγκεκριμένο στοιχείο μιας οικονομικής κατάστασης περιλαμβάνει τις σχετικές γνωστοποιήσεις.

- A3. Τα ΔΠΕ έχουν γραφτεί στο πλαίσιο του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων¹⁷ και υπόκεινται σε προσαρμογή όπως είναι αναγκαίο στις περιστάσεις, όταν εφαρμόζονται στον έλεγχο άλλων ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών, όπως αυτές μιας ατομικής οικονομικής κατάστασης ή ενός συγκεκριμένου στοιχείου μιας οικονομικής κατάστασης. Το παρόν ΔΠΕ βοηθά από αυτή την άποψη. (Το Παράρτημα 1 απαριθμεί παραδείγματα αυτών των άλλων ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών.)
- A4. Ανάθεση εύλογης διασφάλισης άλλη από τον έλεγχο ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών διενεργείται σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Αναθέσεων Διασφάλισης (ΔΠΑΔ) 3000 (Αναθεωρημένο)¹⁸.

Ζητήματα κατά την αποδοχή της ανάθεσης

Εφαρμογή των ΔΠΕ (Βλ. παρ. 7)

- A5. Το ΔΠΕ 200 απαιτεί από τον ελεγκτή να συμμορφώνεται με (α) τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας, περιλαμβανομένων αυτών που αφορούν στην ανεξαρτησία, σχετικά με τις αναθέσεις ελέγχου οικονομικών καταστάσεων, και (β) όλα τα ΔΠΕ που σχετίζονται με τον έλεγχο. Απαιτεί επίσης από τον ελεγκτή να συμμορφώνεται με κάθε απαίτηση ενός ΔΠΕ εκτός εάν, στις περιστάσεις του ελέγχου, ολόκληρο το ΔΠΕ δεν είναι σχετικό ή η απαίτηση δεν είναι σχετική επειδή εξαρτάται από συνθήκη και η συνθήκη αυτή δεν υφίσταται. Σε εξαιρετικές περιστάσεις, ο ελεγκτής μπορεί να κρίνει απαραίτητο να παρεκκλίνει από σχετική απαίτηση ενός ΔΠΕ, εκτελώντας εναλλακτικές ελεγκτικές διαδικασίες για να επιτύχει το στόχο αυτής της απαίτησης¹⁹.
- A6. Η συμμόρφωση με τις απαιτήσεις των ΔΠΕ που είναι σχετικές με τον έλεγχο ατομικής οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης μπορεί να μην είναι πρακτικά εφικτή όταν δεν έχει επίσης ανατεθεί στον ελεγκτή ο έλεγχος της πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων της οντότητας. Σε αυτές τις περιπτώσεις, ο ελεγκτής συχνά δεν έχει την ίδια κατανόηση της οντότητας και του περιβάλλοντός της, περιλαμβανομένων των εσωτερικών δικλίδων της, όπως ο ελεγκτής που ελέγχει την πλήρη σειρά των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας. Ο ελεγκτής δεν έχει επίσης τα ελεγκτικά τεκμήρια για τη γενική ποιότητα των λογιστικών αρχείων ή άλλες λογιστικές πληροφορίες που θα αποκτούσε στον έλεγχο της πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων της οντότητας. Συνεπώς, ο ελεγκτής μπορεί να χρειαστεί περαιτέρω τεκμήρια για να ενισχύσει τα ελεγκτικά τεκμήρια που απέκτησε από τα λογιστικά αρχεία. Στην περίπτωση ελέγχου συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης, ορισμένα

¹⁶ ΔΠΕ 200, παράγραφος 13(στ).

¹⁷ ΔΠΕ 200, παράγραφος 2.

¹⁸ ΔΠΑΔ 3000 (Αναθεωρημένο), «Αναθέσεις διασφάλισης άλλες εκτός από ελέγχους ή επισκοπήσεις ιστορικών χρηματοοικονομικών πληροφοριών».

¹⁹ ΔΠΕ 200, παράγραφοι 14, 18 και 22-23.

ΔΠΕ απαιτούν ελεγκτική εργασία που μπορεί να είναι δυσανάλογη με το στοιχείο που ελέγχεται. Για παράδειγμα, αν και οι απαιτήσεις του ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο)²⁰ είναι πιθανό να είναι σχετικές στις περιστάσεις του ελέγχου ενός καταλόγου λογαριασμών απαιτήσεων, η συμμόρφωση με αυτές τις απαιτήσεις μπορεί να μην είναι πρακτικά εφικτή λόγω της ελεγκτικής προσπάθειας που απαιτείται. Εάν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι ο έλεγχος ατομικής οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης σύμφωνα με τα ΔΠΕ ενδέχεται να μην είναι πρακτικά εφικτός, τότε μπορεί να συζητήσει με τη διοίκηση εάν άλλος τύπος ανάθεσης θα ήταν πρακτικότερος.

Αποδεκτότητα του πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς (Βλ. παρ. 8)

A7. Ατομική οικονομική κατάσταση ή συγκεκριμένο στοιχείο οικονομικής κατάστασης μπορεί να καταρτίζεται σύμφωνα με εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που βασίζεται σε πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς θεσπισμένο από εξουσιοδοτημένο ή αναγνωρισμένο οργανισμό θέσπισης προτύπων για την κατάρτιση πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων (για παράδειγμα, ΔΠΧΑ). Σε αυτή την περίπτωση, ο καθορισμός της αποδεκτότητας του εφαρμοστέου πλαισίου μπορεί να περιλαμβάνει εξέταση του εάν το πλαίσιο αυτό περιλαμβάνει όλες τις απαιτήσεις του πλαισίου επί του οποίου βασίζεται και οι οποίες είναι σχετικές για την παρουσίαση ατομικής οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης που παρέχει επαρκείς γνωστοποιήσεις.

Μορφή γνώμης (Βλ. παρ. 9)

A8. Η μορφή της γνώμης που πρόκειται να εκφραστεί από τον ελεγκτή εξαρτάται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, καθώς και από οποιουδήποτε εφαρμοστέους νόμους ή κανονισμούς²¹. Σύμφωνα με το ΔΠΕ 700²²:

- (α) Κατά την έκφραση μη διαφοροποιημένης γνώμης επί πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων που καταρτίστηκαν σύμφωνα με ένα πλαίσιο εύλογης παρουσίασης, η γνώμη του ελεγκτή, εκτός εάν απαιτείται διαφορετικά από νόμο ή κανονισμό, χρησιμοποιεί μια από τις ακόλουθες φράσεις:
 - (i) οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με [το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς], ή
 - (ii) οι οικονομικές καταστάσεις δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα σύμφωνα με [το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς], και
- (β) Όταν εκφράζεται μη διαφοροποιημένη γνώμη επί πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων που καταρτίστηκαν σύμφωνα με πλαίσιο συμμόρφωσης, η γνώμη του ελεγκτή δηλώνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις

²⁰ ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο), «Συνέχιση δραστηριότητας»

²¹ ΔΠΕ 200, παράγραφος 8.

²² ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), παράγραφοι 25-26.

είναι καταρτισμένες, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με [το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς].

A9. Στην περίπτωση ατομικής οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης, το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να μην αντιμετωπίζει ρητά την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων ή του συγκεκριμένου στοιχείου της οικονομικής κατάστασης. Αυτή μπορεί να είναι η περίπτωση όταν το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς βασίζεται σε πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που έχει θεσπιστεί από εξουσιοδοτημένο ή αναγνωρισμένο οργανισμό θέσπισης προτύπων για την κατάρτιση πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων (για παράδειγμα, τα ΔΠΧΑ). Ο ελεγκτής, ως εκ τούτου, εξετάζει εάν η αναμενόμενη μορφή γνώμης είναι ενδεδειγμένη με δεδομένο το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Παράγοντες που μπορεί να επηρεάσουν τη θεώρηση του ελεγκτή ως προς το εάν πρέπει να χρησιμοποιήσει τις φράσεις «παρουσιάζει εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη» ή «δίνει αληθή και εύλογη εικόνα» στη γνώμη του ελεγκτή περιλαμβάνουν:

- Το εάν το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς περιορίζεται ρητά ή με έμμεσο τρόπο στην κατάρτιση πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων.
- Το εάν η ατομική οικονομική κατάσταση ή το συγκεκριμένο στοιχείο οικονομικής κατάστασης:
 - ο Συμμορφώνεται πλήρως με καθεμία από αυτές τις απαιτήσεις του πλαισίου που είναι σχετικές για τη συγκεκριμένη οικονομική κατάσταση ή με το συγκεκριμένο στοιχείο, και η παρουσίαση της οικονομικής κατάστασης ή του συγκεκριμένου στοιχείου της οικονομικής κατάστασης περιλαμβάνει τις σχετικές γνωστοποιήσεις.
 - ο Εάν είναι αναγκαίο για την επίτευξη εύλογης παρουσίασης, να παρέχει γνωστοποιήσεις πέρα από αυτές που απαιτούνται ειδικά από το πλαίσιο ή σε εξαιρετικές περιστάσεις, να παρεκκλίνει από απαίτηση του πλαισίου.

Η απόφαση του ελεγκτή ως προς την αναμενόμενη μορφή γνώμης είναι θέμα επαγγελματικής κρίσης. Μπορεί να επηρεάζεται από το εάν η χρήση των φράσεων «παρουσιάζει εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη» ή «δίνει αληθή και εύλογη εικόνα» κατά τη γνώμη του ελεγκτή επί ατομικής οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης που καταρτίστηκε σύμφωνα με πλαίσιο εύλογης παρουσίασης, είναι γενικά αποδεκτή στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

Ζητήματα κατά το σχεδιασμό και τη διενέργεια του ελέγχου (Βλ. παρ. 10)

A10. Η σχετικότητα κάθε ΔΠΕ απαιτεί προσεκτική εξέταση. Ακόμη και όταν μόνο ένα συγκεκριμένο στοιχείο οικονομικής κατάστασης είναι το αντικείμενο του ελέγχου, τα ΔΠΕ όπως το ΔΠΕ 240²³, το ΔΠΕ 550²⁴ και το ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο) είναι

²³ ΔΠΕ 240, «Ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με απάτη στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων»

επί της αρχής, σχετικά. Αυτό συμβαίνει επειδή το στοιχείο θα μπορούσε να είναι εσφαλμένο ως αποτέλεσμα απάτης, επίπτωσης εκ συναλλαγών συνδεδεμένου μέρους, ή μη ορθής εφαρμογής της παραδοχής της λογιστικής βάσει συνέχισης δραστηριότητας του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς.

- A11. Το ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο) απαιτεί από τον ελεγκτή να καθορίσει το(α) κατάλληλο(α) πρόσωπο(α) εντός της δομής διακυβέρνησης της οντότητας με το(α) οποίο(α) θα επικοινωνήσει²⁵. Το ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο) σημειώνει ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις, όλοι όσοι είναι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη διοίκηση της οντότητας και η εφαρμογή των απαιτήσεων επικοινωνίας τροποποιείται για την αναγνώριση αυτής της θέσης²⁶. Όταν ένα πλήρες σύνολο οικονομικών καταστάσεων καταρτίζεται επίσης από την οντότητα, εκείνο(α) το (τα) άτομο(α) που είναι υπεύθυνο(α) για την εποπτεία της κατάρτισης μιας ατομικής οικονομικής κατάστασης ή ενός στοιχείου μπορεί να μην είναι το(α) ίδιο(α) με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση που είναι και υπεύθυνοι για την εποπτεία της σύνταξης του πλήρους συνόλου των οικονομικών καταστάσεων.
- A12. Περαιτέρω, τα ΔΠΕ έχουν γραφτεί στο πλαίσιο του ελέγχου οικονομικών καταστάσεων και πρόκειται να προσαρμόζονται, όπως αυτό είναι αναγκαίο στις περιστάσεις, όταν εφαρμόζονται σε έλεγχο ατομικής οικονομικής²⁷ κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης²⁸. Για παράδειγμα, οι έγγραφες διαβεβαιώσεις από τη διοίκηση αναφορικά με την πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων θα μπορούσαν να αντικατασταθούν από έγγραφες διαβεβαιώσεις αναφορικά με την παρουσίαση της οικονομικής κατάστασης ή του στοιχείου σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- A13. Τα θέματα που περιλαμβάνονται στην έκθεση του ελεγκτή σχετικά με το πλήρες σύνολο των οικονομικών καταστάσεων ενδέχεται να έχουν επιπτώσεις στον έλεγχο μιας ατομικής οικονομικής κατάστασης ή ενός στοιχείου μιας οικονομικής κατάστασης (βλέπε παράγραφο 14). Κατά τον σχεδιασμό και της διενέργειας ενός ελέγχου ατομικής οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης σε συνδυασμό με τον έλεγχο της πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, ο ελεγκτής μπορεί να δύναται να χρησιμοποιήσει ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν ως μέρος του ελέγχου της πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων της οντότητας κατά τον έλεγχο της οικονομικής κατάστασης ή του στοιχείου. Τα ΔΠΕ ωστόσο, απαιτούν από τον ελεγκτή να σχεδιάζει και να εκτελεί τον έλεγχο της οικονομικής κατάστασης ή του στοιχείου για να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια στα οποία να βασίσει τη γνώμη επί της οικονομικής κατάστασης ή του στοιχείου.
- A14. Οι επί μέρους οικονομικές καταστάσεις που απαρτίζουν την πλήρη σειρά των οικονομικών καταστάσεων, καθώς και πολλά από τα συγκεκριμένα στοιχεία αυτών των οικονομικών καταστάσεων, περιλαμβανομένων των σχετικών γνωστοποιήσεών τους, είναι αλληλένδετα. Συνεπώς, κατά τον έλεγχο ατομικής οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης, ο ελεγκτής

²⁴ ΔΠΕ 550, «Συνδεδεμένα μέρη»

²⁵ ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο), «Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση», παράγραφος 11

²⁶ ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο), παράγραφοι 10(β), 13, A1 (τρίτο σημείο), A2 και A8

²⁷ ΔΠΕ 200, παράγραφος 2

²⁸ ΔΠΕ 200, παράγραφος 2

μπορεί να μην δύναται να εξετάσει την οικονομική κατάσταση ή το στοιχείο ανεξάρτητα. Συνεπώς, ο ελεγκτής μπορεί να χρειαστεί να εκτελέσει διαδικασίες σε σχέση με τα αλληλένδετα κονδύλια για να ανταποκριθεί στο στόχο του ελέγχου.

- A15. Περαιτέρω, το ουσιώδες μέγεθος που καθορίζεται για ατομική οικονομική κατάσταση ή για συγκεκριμένο στοιχείο οικονομικής κατάστασης μπορεί να είναι μικρότερο από το ουσιώδες μέγεθος που καθορίζεται για την πλήρη σειρά των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας. Αυτό θα επηρεάσει τη φύση, το χρόνο και την έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών καθώς και την αξιολόγηση των μη διορθωμένων σφαλμάτων.

Διαμόρφωση γνώμης και ζητήματα έκθεσης (Βλ. παρ. 11)

- A16. Το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) απαιτεί από τον ελεγκτή, κατά τη διαμόρφωση γνώμης, να αξιολογεί εάν οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν επαρκείς γνωστοποιήσεις ώστε να δύναται οι σκοπούμενοι χρήστες να κατανοήσουν την επίπτωση των ουσιωδών συναλλαγών και γεγονότων επί των πληροφοριών που γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις²⁹. Στην περίπτωση ατομικής οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης, είναι σημαντικό ότι η οικονομική κατάσταση ή το στοιχείο, ενόψει των απαιτήσεων του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς, παρέχει επαρκείς γνωστοποιήσεις ώστε να δύναται οι σκοπούμενοι χρήστες να κατανοήσουν τις πληροφορίες που εμπεριέχονται στην οικονομική κατάσταση ή στο στοιχείο, καθώς και την επίπτωση των ουσιωδών συναλλαγών και γεγονότων επί των πληροφοριών που εμπεριέχονται στην οικονομική κατάσταση ή το στοιχείο.
- A17. Το Παράρτημα 2 περιλαμβάνει υποδείγματα εκθέσεων ανεξάρτητου ελεγκτή επί ατομικής οικονομικής κατάστασης και επί συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης. Άλλα υποδείγματα εκθέσεων ελεγκτή ενδέχεται να σχετίζονται με την αναφορά επί ατομικής οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης (βλ., για παράδειγμα, τα Παραρτήματα στα ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο), ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο) , ΔΠΕ 720 (Αναθεωρημένο) και ΔΠΕ 706 (Αναθεωρημένο)).

Εφαρμογή του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) κατά την αναφορά επί ατομικής οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης

- A18. Η παράγραφος 11 του παρόντος ΔΠΕ εξηγεί ότι ο ελεγκτής υποχρεούται να εφαρμόσει τις απαιτήσεις του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), προσαρμοσμένο όπως απαιτείται στις περιστάσεις της ανάθεσης, όταν διατυπώνει γνώμη και υποβάλλει έκθεση σχετικά με ατομικής οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης. Με αυτόν τον τρόπο, ο ελεγκτής απαιτείται επίσης να εφαρμόσει τις απαιτήσεις αναφοράς σε άλλα ΔΠΕ προσαρμοσμένα ανάλογα με τις περιστάσεις της ανάθεσης, και μπορεί να θεωρήσει χρήσιμα τα ζητήματα που αναφέρονται στις παραγράφους A19 – A21 παρακάτω.

²⁹ ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 13(ε)

Συνέχιση δραστηριότητας

A19. Ανάλογα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που χρησιμοποιείται για την κατάρτιση ατομική οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης, η περιγραφή των ευθυνών της διοίκησης³⁰ στην έκθεση του ελεγκτή σχετικά με τη συνέχιση δραστηριότητας, ενδέχεται να χρειαστεί να προσαρμοστεί ανάλογα. Η περιγραφή των ευθυνών του ελεγκτή στην έκθεση του ελεγκτή³¹ μπορεί επίσης να χρειαστεί να προσαρμοστεί ανάλογα με τις ανάγκες και τον τρόπο με τον οποίο το ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο) εφαρμόζεται στις περιστάσεις της ανάθεσης.

Κυριότερα θέματα ελέγχου

A20. Το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) απαιτεί από τον ελεγκτή να κοινοποιεί κυριότερα θέματα ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 701 για ελέγχους πλήρων συνόλων οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού εισηγμένων οντοτήτων³². Για ελέγχους ατομικής οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης, το ΔΠΕ 701 ισχύει μόνο όταν απαιτείται από νόμο ή κανονισμό η κοινοποίηση κυριότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεση του ελεγκτή σχετικά με αυτές τις οικονομικές καταστάσεις ή τα στοιχεία, ή εάν ο ελεγκτής αποφασίσει για οποιονδήποτε άλλο λόγο να κοινοποιήσει κυριότερα θέματα ελέγχου. Όταν κοινοποιούνται κυριότερα θέματα ελέγχου στην έκθεση του ελεγκτή επί ατομικής οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης, το ΔΠΕ 701 εφαρμόζεται στο σύνολό του³³.

Άλλες πληροφορίες

A21. Το ΔΠΕ 720 (Αναθεωρημένο) ασχολείται με τις ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με άλλες πληροφορίες. Στο πλαίσιο του παρόντος ΔΠΕ, οι εκθέσεις που περιέχουν ή συνοδεύουν ατομική οικονομική κατάσταση ή συγκεκριμένο στοιχείο οικονομικής κατάστασης - σκοπός των οποίων είναι να παρέχουν στους ιδιοκτήτες (ή παρόμοιους σκοπούμενους χρήστες) πληροφορίες για θέματα που παρουσιάζονται στην ατομική οικονομική κατάσταση ή σε συγκεκριμένο στοιχείο οικονομικής κατάστασης - θεωρούνται ετήσιες εκθέσεις για τους σκοπούς του ΔΠΕ 720 (Αναθεωρημένο). Όταν ο ελεγκτής βεβαιωθεί ότι η οντότητα σχεδιάζει να εκδώσει μια τέτοια έκθεση, οι απαιτήσεις του ΔΠΕ 720 (Αναθεωρημένο) ισχύουν για τον έλεγχο της ατομικής οικονομικής κατάστασης ή του συγκεκριμένου στοιχείου.

Όνομα εταίρου ανάθεσης

A22. Η απαίτηση του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) να συμπεριλάβει ο ελεγκτής το όνομα του εταίρου ανάθεσης στην έκθεσή του ισχύει επίσης για ελέγχους ατομικών οικονομικών καταστάσεων ή συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικών καταστάσεων³⁴. Ο ελεγκτής ενδέχεται να απαιτείται από νόμο ή κανονισμό να συμπεριλάβει το όνομα του εταίρου ανάθεσης στην έκθεσή του ή μπορεί διαφορετικά να αποφασίσει να το πράξει κατά την υποβολή έκθεσης επί ατομικών οικονομικών καταστάσεων ή συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικών καταστάσεων μη εισηγμένων οντοτήτων.

³⁰ Βλέπε ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), παραγράφους 34(β) και A48.

³¹ Βλέπε ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), παράγραφο 39(β)(iv).

³² ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 30

³³ ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 31

³⁴ Βλέπε ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), παραγράφους 46 και A61-A63

Έκθεση επί της πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων της οντότητας καθώς και επί ατομικής οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης (Βλ. παρ. 14)

Λαμβάνοντας υπόψη τις επιπτώσεις ορισμένων θεμάτων που περιλαμβάνονται στην έκθεση του ελεγκτή επί πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων της οντότητας στον έλεγχο ατομικής οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης, καθώς και στην έκθεση του ελεγκτή επί αυτών.

A23. Η παράγραφος 14 απαιτεί από τον ελεγκτή να εξετάσει τις επιπτώσεις, εάν υπάρχουν, ορισμένων θεμάτων που περιλαμβάνονται στην έκθεση του ελεγκτή επί πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων της οντότητας στον έλεγχο ατομικής οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης, καθώς και στην έκθεση του ελεγκτή επί αυτών. Η εξέταση του κατά πόσον ένα θέμα που περιλαμβάνεται στην έκθεση του ελεγκτή επί της πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων είναι σχετικό στο πλαίσιο μιας ανάθεσης για αναφορά επί ατομικής οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης, συνεπάγεται επαγγελματική κρίση.

A24. Στους παράγοντες που μπορεί να σχετίζονται με την εξέταση αυτών των επιπτώσεων περιλαμβάνονται:

- Η φύση του θέματος που περιγράφεται στην έκθεση του ελεγκτή επί πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων και ο βαθμός στον οποίο αυτό σχετίζεται με ότι περιλαμβάνεται στην ατομική οικονομική κατάσταση ή σε συγκεκριμένο στοιχείο οικονομικής κατάστασης.
- Το διάχυτο των θεμάτων που περιγράφονται στην έκθεση του ελεγκτή επί της πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων.
- Η φύση και η έκταση των διαφορών μεταξύ των εφαρμοστέων πλαισίων χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- Η έκταση της διαφοράς μεταξύ των περιόδων που καλύπτονται από την πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων σε σύγκριση με τις περιόδους ή τις ημερομηνίες της ατομικής οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης.
- Ο χρόνος που πέρασε από την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή επί της πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων.

A25. Για παράδειγμα, στην περίπτωση που υπάρχει γνώμη με επιφύλαξη σχετικά με λογαριασμούς απαιτήσεων στην έκθεση του ελεγκτή επί της πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων και η ατομική οικονομική κατάσταση περιλαμβάνει λογαριασμούς απαιτήσεων ή το συγκεκριμένο στοιχείο μιας οικονομικής κατάστασης σχετίζεται με λογαριασμούς απαιτήσεων, είναι πιθανό να υπάρξουν επιπτώσεις στον έλεγχο. Από την άλλη πλευρά, εάν η επιφύλαξη στη γνώμη του ελεγκτή επί της πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων σχετίζεται με την ταξινόμηση του μακροπρόθεσμου χρέους, τότε είναι λιγότερο πιθανό να υπάρξουν επιπτώσεις για τον έλεγχο ατομική οικονομική κατάσταση που είναι η κατάσταση

λογαριασμού αποτελεσμάτων, ή εάν το συγκεκριμένο στοιχείο της οικονομικής κατάστασης σχετίζεται με λογαριασμούς απαιτήσεων.

A26. Τα κυριότερα θέματα ελέγχου που κοινοποιούνται στην έκθεση του ελεγκτή επί πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων μπορεί να έχουν επιπτώσεις στον έλεγχο επί της ατομικής οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης. Οι πληροφορίες που περιλαμβάνονται στην ενότητα κυριότερων θεμάτων ελέγχου σχετικά με τον τρόπο αντιμετώπισης του θέματος στον έλεγχο πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων μπορεί να είναι χρήσιμες στον ελεγκτή για την ανεύρεση του τρόπου αντιμετώπισης του θέματος, όταν σχετίζεται με τον έλεγχο ατομικής οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου οικονομικής κατάστασης.

Συμπερίληψη αναφοράς στην έκθεση του ελεγκτή επί πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων

A27. Ακόμα και όταν ορισμένα θέματα που περιλαμβάνονται στην έκθεση του ελεγκτή επί πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων δεν έχουν επιπτώσεις στον έλεγχο ατομικής οικονομικής κατάστασης ή στοιχείου οικονομικής κατάστασης, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρεί ενδεδειγμένο να αναφερθεί στο(α) θέμα(τα) σε παράγραφο άλλου θέματος στην έκθεσή του επί της ατομικής οικονομικής κατάστασης ή επί του συγκεκριμένου στοιχείου, (βλέπε ΔΠΕ 706 (Αναθεωρημένο))³⁵. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει σκόπιμο να αναφέρει στην έκθεσή του επί της ατομικής οικονομικής κατάστασης ή στοιχείου οικονομικής κατάστασης την ενότητα ουσιώδους αβεβαιότητας που σχετίζεται με τη συνέχιση δραστηριότητας η οποία περιλαμβάνεται στην έκθεση του ελεγκτή επί της πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων.

Αρνητική γνώμη ή αδυναμία έκφρασης γνώμης στην έκθεση του ελεγκτή επί πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων (Βλ. παρ. 15)

A28. Στην έκθεση του ελεγκτή επί της πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων της οντότητας, η αδυναμία έκφρασης γνώμης αναφορικά με τα αποτελέσματα των λειτουργιών και τις ταμειακές ροές, όπου είναι σχετικό, καθώς και η μη διαφοροποιημένη γνώμη αναφορικά με τη χρηματοοικονομική θέση επιτρέπονται εφόσον η αδυναμία έκφρασης γνώμης εκδίδεται σε σχέση με τα αποτελέσματα των λειτουργιών και τις ταμειακές ροές μόνο και όχι σε σχέση με τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο³⁶.

³⁵ ΔΠΕ 706 (Αναθεωρημένο), παράγραφοι 10-11.

³⁶ ΔΠΕ 510, «Αρχικές αναθέσεις ελέγχου – Υπόλοιπα έναρξης», παράγραφος Α8, και ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο) παράγραφος Α16.

Παράρτημα 1

(Βλ: Παρ. Α3)

Παραδείγματα συγκεκριμένων στοιχείων, λογαριασμών ή κονδυλίων οικονομικής κατάστασης

- Λογαριασμοί απαιτήσεων, πρόβλεψη για επισφαλείς λογαριασμούς απαιτήσεων, αποθέματα, η υποχρέωση για δεδουλευμένες παροχές ιδιωτικού συνταξιοδοτικού προγράμματος, η καταγεγραμμένη αξία των προσδιορισμένων άυλων περιουσιακών στοιχείων ή η υποχρέωση για «υφιστάμενες αλλά μη γνωστοποιημένες» αξιώσεις σε χαρτοφυλάκιο ασφαλειών, περιλαμβανομένων των σχετικών σημειώσεων.
- Κατάλογος εξωτερικά διαχειριζόμενων περιουσιακών στοιχείων και εισοδήματος ιδιωτικού συνταξιοδοτικού προγράμματος, περιλαμβανομένων των σχετικών σημειώσεων.
- Κατάλογος των καθαρών ενσώματων περιουσιακών στοιχείων, περιλαμβανομένων των σχετικών σημειώσεων.
- Κατάλογος των πληρωμών σε σχέση με μισθωμένα ακίνητα, περιλαμβανομένων των επεξηγηματικών σημειώσεων.
- Κατάλογος συμμετοχής στο κέρδος ή επιδόματα εργαζομένων, περιλαμβανομένων των επεξηγηματικών σημειώσεων.

Παράρτημα 2

(Βλ: Παρ. Α17)

Υποδείγματα εκθέσεων ανεξάρτητου ελεγκτή για ατομική οικονομική κατάσταση και για συγκεκριμένο στοιχείο οικονομικής κατάστασης

- Υπόδειγμα 1: Έκθεση του ελεγκτή επί ατομικής οικονομικής κατάστασης μη εισηγμένης οντότητας καταρτισμένης σύμφωνα με πλαίσιο γενικού σκοπού (για σκοπούς του παρόντος υποδείγματος, πλαίσιο εύλογης παρουσίασης).
- Υπόδειγμα 2: Έκθεση του ελεγκτή επί ατομικής οικονομικής κατάστασης μη εισηγμένης οντότητας καταρτισμένης σύμφωνα με πλαίσιο ειδικού σκοπού (για σκοπούς του παρόντος υποδείγματος, πλαίσιο εύλογης παρουσίασης).
- Υπόδειγμα 3: Έκθεση του ελεγκτή επί συγκεκριμένου στοιχείου, οικονομικής κατάστασης εισηγμένης οντότητας καταρτισμένης σύμφωνα με πλαίσιο ειδικού σκοπού (για σκοπούς του παρόντος υποδείγματος, πλαίσιο συμμόρφωσης).

Υπόδειγμα 1: Έκθεση του ελεγκτή επί ατομικής οικονομικής κατάστασης μη εισηγμένης οντότητας καταρτισμένης σύμφωνα με πλαίσιο γενικού σκοπού (για σκοπούς του παρόντος υποδείγματος, πλαίσιο εύλογης παρουσίασης)

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

- Έλεγχος ισολογισμού (δηλαδή μιας ατομικής οικονομικής κατάστασης) μη εισηγμένης οντότητας.
- Ο ισολογισμός έχει καταρτιστεί από τη διοίκηση της οντότητας σύμφωνα με τις απαιτήσεις του πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς της Δικαιοδοσίας X σχετικά με την κατάρτιση ισολογισμού.
- Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντανakλούν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210.
- Το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς είναι πλαίσιο εύλογης παρουσίασης σχεδιασμένο να καλύπτει τις κοινές ανάγκες χρηματοοικονομικών πληροφοριών για ευρύ φάσμα χρηστών.
- Ο ελεγκτής έχει κρίνει ότι είναι ενδεδειγμένο να χρησιμοποιήσει τη φράση «παρουσιάζει εύλογα από κάθε ουσιώδη άποψη» στη γνώμη του ελεγκτή.
- Οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τον έλεγχο είναι εκείνες της δικαιοδοσίας.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι δεν υπάρχει ουσιώδες σφάλμα, 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). Η γνωστοποίηση ουσιώδους αβεβαιότητας στην ατομική οικονομική κατάσταση είναι επαρκής.
- Από τον ελεγκτή δεν απαιτείται ούτε για οποιονδήποτε άλλο λόγο ο ίδιος αποφάσισε να γνωστοποιήσει σημαντικότερα θέματα ελέγχου, σύμφωνα με το ΔΠΕ 701.
- Ο ελεγκτής έχει διαπιστώσει ότι δεν υπάρχουν άλλες πληροφορίες (δηλαδή οι απαιτήσεις του ΔΠΕ 720 (Αναθεωρημένο) δεν έχουν εφαρμογή).
- Τα άτομα που είναι υπεύθυνα για την εποπτεία της χρηματοοικονομικής αναφοράς δεν είναι τα ίδια με εκείνα που είναι υπεύθυνα για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.
- Ο ελεγκτής δεν έχει άλλες ευθύνες αναφοράς που να απαιτούνται από τοπικό νόμο ή κανονισμό.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ [Κατάλληλος αποδέκτης]

Γνώμη

Έχουμε ελέγξει την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης (ή ισολογισμό) της Εταιρείας ΑΒΓ (η Εταιρεία), της 31ης Δεκεμβρίου 20Χ1, καθώς και σημειώσεις στην οικονομική κατάσταση, συμπεριλαμβανομένης περίληψης των σημαντικών λογιστικών πολιτικών (και τα δύο μαζί, «η οικονομική κατάσταση»).

Κατά τη γνώμη μας, η συνημμένη οικονομική κατάσταση παρουσιάζει εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, τη χρηματοοικονομική θέση της Εταιρείας κατά την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς στη Δικαιοδοσία Χ που είναι σχετικές με την κατάρτιση αυτής της οικονομικής κατάστασης. [Το τμήμα με επικεφαλίδα *Γνώμη* τοποθετείται πρώτο όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)]

Βάση για γνώμη

Διενεργήσαμε τον έλεγχο μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ). Οι ευθύνες μας, σύμφωνα με τα πρότυπα αυτά περιγράφονται περαιτέρω στο τμήμα της έκθεσής μας «*Ευθύνες ελεγκτή για τον έλεγχο της οικονομικής κατάστασης*». Είμαστε ανεξάρτητοι από την Εταιρεία σύμφωνα με τις δεοντολογικές απαιτήσεις που σχετίζονται με τον έλεγχο μας επί της οικονομικής κατάστασης στη [δικαιοδοσία] και έχουμε εκπληρώσει τις άλλες δεοντολογικές μας υποχρεώσεις σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτές. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα να παρέχουν βάση για τη γνώμη μας. [Η πρώτη και η τελευταία πρόταση σε αυτό το τμήμα βρίσκονταν στο τμήμα με επικεφαλίδα *Ευθύνη του Ελεγκτή*. Επίσης το τμήμα με επικεφαλίδα *Βάση για Γνώμη* τοποθετείται αμέσως μετά το τμήμα με επικεφαλίδα *Γνώμη* όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)]

Ουσιώδης αβεβαιότητα που σχετίζεται με τη συνέχιση δραστηριότητας

Επιστούμε την προσοχή στη Σημείωση 6 της οικονομικής κατάστασης, η οποία δείχνει ότι η Εταιρεία υπέστη καθαρή ζημιά ZZZ κατά το έτος που έληξε την 31^η Δεκεμβρίου 20Χ1 και, από εκείνη την ημερομηνία, οι τρέχουσες υποχρεώσεις της Εταιρείας υπερέβησαν τα συνολικά περιουσιακά στοιχεία της κατά το ΥΥΥ. Όπως αναφέρεται στη Σημείωση 6, αυτά τα γεγονότα ή οι συνθήκες, μαζί με άλλα θέματα που αναφέρονται στη Σημείωση 6, υποδηλώνουν ότι υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα που μπορεί να προκαλέσει σημαντική αμφιβολία ως προς την ικανότητα της Εταιρείας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της. Η γνώμη μας δεν τροποποιείται σχετικά με αυτό το θέμα.

Ευθύνες της διοίκησης και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση για την οικονομική κατάσταση³⁷

Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση της οικονομικής κατάστασης, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς στη Δικαιοδοσία Χ σχετικά με την κατάρτιση αυτής της οικονομικής κατάστασης και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες ώστε να

³⁷ Σε όλα τα υποδείγματα εκθέσεων ελεγκτή οι όροι «διοίκηση» και «υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση» μπορεί να χρειαστεί να αντικατασταθούν από άλλον όρο που είναι κατάλληλος με βάση το νομικό πλαίσιο της συγκεκριμένης δικαιοδοσίας

καθίσταται δυνατή η κατάρτιση μιας οικονομικής κατάστασης, απαλλαγμένης από ουσιώδες σφάλμα, οφειλομένου είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

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

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

Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο της οικονομικής κατάστασης

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

Η παράγραφος 41(β) του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) επεξηγεί ότι το σκιασμένο λεκτικό που ακολουθεί μπορεί να περιλαμβάνεται σε Παράρτημα της έκθεσης του ελεγκτή. Η παράγραφος 41(γ) του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) επεξηγεί πως όταν νόμος, κανονισμός ή εθνικά πρότυπα ελέγχου το επιτρέπουν ρητά, μπορεί να γίνεται παραπομπή στην ιστοσελίδα της αρμόδιας αρχής, στην οποία περιγράφονται οι ευθύνες του ελεγκτή, παρά να συμπεριλαμβάνεται αυτό το λεκτικό στην έκθεση του ελεγκτή, υπό την προϋπόθεση ότι η περιγραφή στην ιστοσελίδα, δεν είναι ασυνεπής με τις ακόλουθες ευθύνες του ελεγκτή.

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

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

περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την διατύπωση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου της Εταιρείας³⁸.

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

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

[Υπογραφή στο όνομα της ελεγκτικής εταιρείας, το προσωπικό όνομα του ελεγκτή, ή και τα δύο, όπως είναι κατάλληλο για τη συγκεκριμένη δικαιοδοσία]

[Διεύθυνση του ελεγκτή] [Αντίστροφη τοποθέτηση ημερομηνίας και διεύθυνσης]

[Ημερομηνία]

³⁸ Η πρόταση αυτή ενδέχεται να τροποποιηθεί καταλλήλως σε περιστάσεις όπου ο ελεγκτής έχει επίσης την ευθύνη έκφρασης γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου σε συνδυασμό με τον έλεγχο της οικονομικής κατάστασης.

Υπόδειγμα 2: Έκθεση του ελεγκτή επί ατομικής οικονομικής κατάστασης μη εισηγμένης οντότητας καταρτισμένης σύμφωνα με πλαίσιο ειδικού σκοπού.

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

- Έλεγχος κατάστασης εισπράξεων μετρητών και πληρωμών (δηλαδή ατομικής οικονομικής κατάστασης)
- Δεν έχει εκδοθεί έκθεση ελεγκτή επί πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων.
- Η οικονομική κατάσταση έχει καταρτιστεί από τη διοίκηση της οντότητας σύμφωνα με τη λογιστική βάση εισπράξεων μετρητών και πληρωμών, ώστε να ανταποκρίνεται σε αίτημα πιστωτή περί πληροφόρησης επί των ταμειακών ροών. Η διοίκηση έχει την επιλογή μεταξύ πλαισίων χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- Το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς είναι πλαίσιο εύλογης παρουσίασης σχεδιασμένο να καλύπτει τις ανάγκες χρηματοοικονομικής πληροφόρησης συγκεκριμένων χρηστών³⁹.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι η μη διαφοροποιημένη (δηλαδή, "σύμφωνη") γνώμη είναι κατάλληλη.
- Ο ελεγκτής έχει κρίνει ότι είναι ενδεδειγμένο να χρησιμοποιήσει τη φράση «παρουσιάζει εύλογα από κάθε ουσιώδη άποψη» στη γνώμη του ελεγκτή.
- Οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τον έλεγχο είναι εκείνες της δικαιοδοσίας.
- Η διανομή ή η χρήση της έκθεσης του ελεγκτή δεν είναι περιορισμένη.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι δεν υπάρχει ουσιώδες σφάλμα, 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).
- Από τον ελεγκτή δεν απαιτείται ούτε για οποιονδήποτε άλλο λόγο ο ίδιος αποφάσισε να γνωστοποιήσει σημαντικότερα θέματα ελέγχου, σύμφωνα με το ΔΠΕ 701.
- Ο ελεγκτής έχει διαπιστώσει ότι δεν υπάρχουν άλλες πληροφορίες (δηλαδή οι απαιτήσεις του ΔΠΕ 720 (Αναθεωρημένο) δεν έχουν εφαρμογή).
- Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση της οικονομικής κατάστασης καθώς και για την εποπτεία της διαδικασίας χρηματοοικονομικής αναφοράς για την κατάρτιση αυτής της οικονομικής κατάστασης.
- Ο ελεγκτής δεν έχει άλλες ευθύνες αναφοράς που να απαιτούνται από τοπικό νόμο ή κανονισμό.

³⁹ Το ΔΠΕ 800 (Αναθεωρημένο) περιλαμβάνει απαιτήσεις και οδηγίες επί της μορφής και του περιεχομένου των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσιο ειδικού σκοπού.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

[Κατάλληλος αποδέκτης]

Γνώμη

Έχουμε ελέγξει την κατάσταση εισπράξεων μετρητών και πληρωμών της Εταιρείας ΑΒΓ (η Εταιρεία), της 31ης Δεκεμβρίου 20Χ1, καθώς και σημειώσεις στην κατάσταση εισπράξεων μετρητών και πληρωμών, συμπεριλαμβανομένης περίληψης των σημαντικών λογιστικών πολιτικών (και τα δύο μαζί, «η οικονομική κατάσταση»).

Κατά τη γνώμη μας, η συνημμένη οικονομική κατάσταση παρουσιάζει εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, τις εισπράξεις μετρητών και πληρωμών της Εταιρείας κατά την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1, σύμφωνα με τη λογιστική βάση εισπράξεων μετρητών και πληρωμών που περιγράφεται στη Σημείωση Χ. [Το τμήμα με επικεφαλίδα *Γνώμη* τοποθετείται πρώτο όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)]

Βάση για γνώμη

Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ). Οι ευθύνες μας, σύμφωνα με τα πρότυπα αυτά περιγράφονται περαιτέρω στο τμήμα της έκθεσής μας «*Ευθύνες ελεγκτή για τον έλεγχο της οικονομικής κατάστασης*». Είμαστε ανεξάρτητοι από την Εταιρεία σύμφωνα με τις δεοντολογικές απαιτήσεις που σχετίζονται με τον έλεγχό μας επί της οικονομικής κατάστασης στη [δικαιοδοσία] και έχουμε εκπληρώσει τις άλλες δεοντολογικές μας υποχρεώσεις σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτές. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα να παρέχουν βάση για τη γνώμη μας. [Η πρώτη και η τελευταία πρόταση σε αυτό το τμήμα βρίσκονταν στο τμήμα με επικεφαλίδα *Ευθύνη του Ελεγκτή*. Επίσης το τμήμα με επικεφαλίδα *Βάση για Γνώμη* τοποθετείται αμέσως μετά το τμήμα με επικεφαλίδα *Γνώμη* όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)]

Έμφαση θέματος - Βάση λογιστικής

Επιστούμε την προσοχή στη Σημείωση Χ της οικονομικής κατάστασης, η οποία περιγράφει τη λογιστική βάση. Η οικονομική κατάσταση είναι καταρτισμένη για να παρέχει πληροφορίες στον Πιστωτή ΧΨΖ. Ως αποτέλεσμα, η οικονομική κατάσταση μπορεί να μην είναι κατάλληλη για άλλο σκοπό. Η γνώμη μας είναι μη διαφοροποιημένη αναφορικά με το θέμα αυτό.

Ευθύνες της διοίκησης και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση για τη οικονομική κατάσταση⁴⁰

Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση αυτής της οικονομικής κατάστασης σύμφωνα με τη λογιστική βάση των ταμειακών εισπράξεων και πληρωμών που περιγράφεται στη Σημείωση Χ. Αυτό περιλαμβάνει προσδιορισμό του ότι η λογιστική βάση των ταμειακών εισπράξεων και πληρωμών είναι αποδεκτή βάση για την κατάρτιση της οικονομικής κατάστασης στις περιστάσεις και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες, ώστε να είναι δυνατή

⁴⁰ Ή άλλους όρους που είναι κατάλληλοι με βάση το νομικό πλαίσιο της συγκεκριμένης δικαιοδοσίας

η κατάρτιση της οικονομικής κατάστασης, απαλλαγμένης από ουσιώδες σφάλμα, οφειλομένης είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

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

Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο της οικονομικής κατάστασης

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

Η παράγραφος 41(β) του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) επεξηγεί ότι το σκιασμένο λεκτικό που ακολουθεί μπορεί να περιλαμβάνεται σε Παράρτημα της έκθεσης του ελεγκτή. Η παράγραφος 41(γ) του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) επεξηγεί πως όταν νόμος, κανονισμός ή εθνικά πρότυπα ελέγχου το επιτρέπουν ρητά, μπορεί να γίνεται παραπομπή στην ιστοσελίδα της αρμόδιας αρχής, στην οποία περιγράφονται οι ευθύνες του ελεγκτή, παρά να συμπεριλαμβάνεται αυτό το λεκτικό στην έκθεση του ελεγκτή, υπό την προϋπόθεση ότι η περιγραφή στην ιστοσελίδα, δεν είναι ασυνεπής με τις ακόλουθες ευθύνες του ελεγκτή.

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

- Εντοπίζουμε και αξιολογούμε τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος στη οικονομική κατάσταση, που οφείλονται είτε σε απάτη είτε σε λάθος, σχεδιάζουμε και διενεργούμε ελεγκτικές διαδικασίες που ανταποκρίνονται στους κινδύνους αυτούς και αποκτούμε ελεγκτικά τεκμήρια που είναι επαρκή και κατάλληλα για να παρέχουν βάση για την γνώμη μας. Ο κίνδυνος μη εντοπισμού ουσιώδους σφάλματος που οφείλεται σε απάτη είναι υψηλότερος από αυτόν που οφείλεται σε λάθος, καθώς η απάτη μπορεί να εμπεριέχει συμπαιγνία, πλαστογραφία, εσκεμμένες παραλείψεις, ψευδείς διαβεβαιώσεις ή παράκαμψη των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου.
- Αποκτούμε κατανόηση των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου που σχετίζονται με τον έλεγχο, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την διατύπωση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου της Εταιρείας⁴¹.

⁴¹ Η πρόταση αυτή ενδέχεται να τροποποιηθεί κατάλληλως σε περιστάσεις όπου ο ελεγκτής έχει επίσης την ευθύνη έκφρασης γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου σε συνδυασμό με τον έλεγχο της οικονομικής κατάστασης.

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

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

[Υπογραφή στο όνομα της ελεγκτικής εταιρείας, το προσωπικό όνομα του ελεγκτή, ή και τα δύο, όπως είναι κατάλληλο για τη συγκεκριμένη δικαιοδοσία]

[Διεύθυνση του ελεγκτή] [Αντίστροφη τοποθέτησης ημερομηνίας και διεύθυνσης]

[Ημερομηνία]

Υπόδειγμα 3: Έκθεση του ελεγκτή επί συγκεκριμένου στοιχείου, οικονομικής κατάστασης εισηγμένης οντότητας καταρτισμένης σύμφωνα με πλαίσιο ειδικού σκοπού (για σκοπούς του παρόντος υποδείγματος, πλαίσιο συμμόρφωσης)

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

- Έλεγχος κατάλογο απαιτήσεων (δηλαδή, στοιχείου, λογαριασμούς ή κονδυλίου οικονομικής κατάστασης).
- Οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες έχουν καταρτιστεί από τη διοίκηση της οντότητας σύμφωνα με τις προβλέψεις χρηματοοικονομικής αναφοράς που θεσπίζονται από κανονιστική αρχή ώστε να πληρούν τις απαιτήσεις της κανονιστικής αρχής. Η διοίκηση δεν έχει την επιλογή του πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- Το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς είναι ένα πλαίσιο συμμόρφωσης σχεδιασμένο να καλύπτει τις ανάγκες χρηματοοικονομικών πληροφοριών συγκεκριμένων χρηστών⁴².
- Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντανακλούν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι η μη διαφοροποιημένη (δηλαδή, "σύμφωνη") γνώμη είναι κατάλληλη.
- Το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς είναι πλαίσιο εύλογης παρουσίασης σχεδιασμένο να καλύπτει τις κοινές ανάγκες χρηματοοικονομικών πληροφοριών για ευρύ φάσμα χρηστών.
- Η διανομή της έκθεσης του ελεγκτή είναι περιορισμένη.
- Οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τον έλεγχο είναι εκείνες της δικαιοδοσίας.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι δεν υπάρχει ουσιώδες σφάλμα, 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).
- Από τον ελεγκτή δεν απαιτείται ούτε για οποιονδήποτε άλλο λόγο ο ίδιος αποφάσισε να γνωστοποιήσει σημαντικότερα θέματα ελέγχου, σύμφωνα με το ΔΠΕ 701.
- Ο ελεγκτής έχει διαπιστώσει ότι δεν υπάρχουν άλλες πληροφορίες (δηλαδή οι απαιτήσεις του ΔΠΕ 720 (Αναθεωρημένο) δεν έχουν εφαρμογή).

⁴² Το ΔΠΕ 800 (Αναθεωρημένο) περιέχει απαιτήσεις και καθοδήγηση επί της μορφής και του περιεχομένου των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσιο ειδικού σκοπού.

- Τα άτομα που είναι υπεύθυνα για την εποπτεία της χρηματοοικονομικής αναφοράς δεν είναι τα ίδια με εκείνα που είναι υπεύθυνα για την κατάρτιση της οικονομικής κατάστασης.
- Ο ελεγκτής δεν έχει άλλες ευθύνες αναφοράς που να απαιτούνται από τοπικό νόμο ή κανονισμό.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

[Προς τους Μετόχους της Εταιρείας ΑΒΓ ή άλλος Κατάλληλος Αποδέκτης]

Γνώμη

Έχουμε ελέγξει τον κατάλογο απαιτήσεων της Εταιρείας ΑΒΓ (η Εταιρεία), της 31ης Δεκεμβρίου 20Χ1 (ο Κατάλογος).

Κατά τη γνώμη μας, οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες του καταλόγου απαιτήσεων της Εταιρείας ΑΒΓ, κατά την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1, είναι καταρτισμένες, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με [περιγράφονται οι προβλέψεις χρηματοοικονομικής αναφοράς που θεσπίζονται από την κανονιστική αρχή]. [Το τμήμα με επικεφαλίδα *Γνώμη* τοποθετείται πρώτο όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)]

Βάση για γνώμη

Διενεργήσαμε τον έλεγχο μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ). Οι ευθύνες μας, σύμφωνα με τα πρότυπα αυτά περιγράφονται περαιτέρω στο τμήμα της έκθεσής μας «*Ευθύνες ελεγκτή για τον έλεγχο της οικονομικής κατάστασης*». Είμαστε ανεξάρτητοι από την Εταιρεία σύμφωνα με τις δεοντολογικές απαιτήσεις που σχετίζονται με τον έλεγχο μας επί της οικονομικής κατάστασης στη [δικαιοδοσία] και έχουμε εκπληρώσει τις άλλες δεοντολογικές μας υποχρεώσεις σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτές. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα να παρέχουν βάση για τη γνώμη μας. [Η πρώτη και η τελευταία πρόταση σε αυτό το τμήμα βρίσκονταν στο τμήμα με επικεφαλίδα *Ευθύνη του Ελεγκτή*. Επίσης το τμήμα με επικεφαλίδα *Βάση για Γνώμη* τοποθετείται αμέσως μετά το τμήμα με επικεφαλίδα *Γνώμη* όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)]

Έμφαση θέματος - Βάση λογιστικής και περιορισμός διανομής

Επιστούμε την προσοχή στη Σημείωση Χ του Καταλόγου, η οποία περιγράφει τη λογιστική βάση. Ο Κατάλογος είναι καταρτισμένος για να βοηθήσει την Εταιρεία ΑΒΓ να εκπληρώσει τις απαιτήσεις της Κανονιστικής Αρχής ΔΕΦ. Ως αποτέλεσμα, ο Κατάλογος μπορεί να μην είναι κατάλληλος για άλλο σκοπό. Η έκθεσή μας προορίζεται αποκλειστικά για την Εταιρεία ΑΒΓ και την Κανονιστική Αρχή ΔΕΦ και δεν πρέπει να διανέμεται σε άλλα μέρη εκτός από την Εταιρεία ΑΒΓ και την Κανονιστική Αρχή ΔΕΦ.

Η γνώμη μας είναι μη διαφοροποιημένη αναφορικά με το θέμα αυτό.

Ευθύνες της διοίκησης και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση για τον Κατάλογο⁴³

Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση του Καταλόγου σύμφωνα με [περιγράφονται οι προβλέψεις χρηματοοικονομικής αναφοράς που θεσπίζονται από την κανονιστική αρχή], και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες, ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση του Καταλόγου απαλλαγμένου από ουσιώδες σφάλμα, οφειλομένου είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

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

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

Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο του Καταλόγου

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

Η παράγραφος 41(β) του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) επεξηγεί ότι το σκιασμένο λεκτικό που ακολουθεί μπορεί να περιλαμβάνεται σε Παράρτημα της έκθεσης του ελεγκτή. Η παράγραφος 41(γ) του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) επεξηγεί πως όταν νόμος, κανονισμός ή εθνικά πρότυπα ελέγχου το επιτρέπουν ρητά, μπορεί να γίνεται παραπομπή στην ιστοσελίδα της αρμόδιας αρχής, στην οποία περιγράφονται οι ευθύνες του ελεγκτή, παρά να συμπεριλαμβάνεται αυτό το λεκτικό στην έκθεση του ελεγκτή, υπό την προϋπόθεση ότι η περιγραφή στην ιστοσελίδα, δεν είναι ασυνεπής με τις ακόλουθες ευθύνες του ελεγκτή.

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

- Εντοπίζουμε και αξιολογούμε τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος στον Κατάλογο, που οφείλονται είτε σε απάτη είτε σε λάθος, σχεδιάζουμε και διενεργούμε ελεγκτικές διαδικασίες που ανταποκρίνονται στους κινδύνους αυτούς και αποκτούμε ελεγκτικά τεκμήρια που είναι επαρκή και κατάλληλα για να παρέχουν βάση για την γνώμη μας. Ο κίνδυνος μη εντοπισμού ουσιώδους σφάλματος που οφείλεται σε απάτη είναι υψηλότερος από αυτόν που οφείλεται σε λάθος, καθώς η απάτη μπορεί να εμπεριέχει συμπαιγνία, πλαστογραφία, εσκεμμένες παραλείψεις, ψευδείς διαβεβαιώσεις ή παράκαμψη των εσωτερικών ελέγχου.

⁴³ Ή άλλους όρους που είναι κατάλληλοι με βάση το νομικό πλαίσιο της συγκεκριμένης δικαιοδοσίας

- Αποκτούμε κατανόηση των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου που σχετίζονται με τον έλεγχο, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την διατύπωση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου της Εταιρείας⁴⁴.
- Συμπεραίνουμε για την καταλληλότητα της χρήσης από τη διοίκηση της λογιστικής αρχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας και με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν για το εάν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να υποδηλώνουν ουσιώδη αβεβαιότητα ως προς την ικανότητα της Εταιρείας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της. Εάν συμπεράνουμε ότι υφίσταται ουσιώδης αβεβαιότητα, είμαστε υποχρεωμένοι στην έκθεση ελεγκτή να επισύρουμε την προσοχή στις σχετικές γνωστοποιήσεις του Καταλόγου ή εάν αυτές οι γνωστοποιήσεις είναι ανεπαρκείς να διαφοροποιήσουμε τη γνώμη μας. Τα συμπεράσματά μας βασίζονται σε ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται μέχρι την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή. Ωστόσο, μελλοντικά γεγονότα ή συνθήκες ενδέχεται να έχουν ως αποτέλεσμα η Εταιρεία να παύσει να λειτουργεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα.
- Αξιολογούμε την καταλληλότητα των λογιστικών αρχών και μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν και το εύλογο των λογιστικών εκτιμήσεων και των σχετικών γνωστοποιήσεων που έγιναν από τη Διοίκηση.

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

Παρέχουμε, επίσης, στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση μια δήλωση ότι συμμορφωθήκαμε με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας σχετικά με την ανεξαρτησία και ότι τους γνωστοποιούμε όλες τις σχέσεις και τυχόν άλλα θέματα που μπορεί εύλογα να θεωρηθεί ότι σχετίζονται με την ανεξαρτησία μας και, κατά περίπτωση, τα σχετικά μέτρα προστασίας.

Ο εταίρος ανάθεσης που διενήργησε τον έλεγχο και συνέταξε την σχετική έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή είναι [Όνομα]

[Υπογραφή στο όνομα της ελεγκτικής εταιρείας, το προσωπικό όνομα του ελεγκτή, ή και τα δύο, όπως είναι κατάλληλο για τη συγκεκριμένη δικαιοδοσία]

[Διεύθυνση του ελεγκτή] [Αντίστροφη τοποθέτησης ημερομηνίας και διεύθυνσης]

[Ημερομηνία]

⁴⁴ Η πρόταση αυτή ενδέχεται να τροποποιηθεί κατάλληλα σε περιστάσεις όπου ο ελεγκτής έχει επίσης την ευθύνη έκφρασης γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου σε συνδυασμό με τον έλεγχο του Καταλόγου.

«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 805(Αναθεωρημένο) Ιανουάριος 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».

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 800 (ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ)
ΕΙΔΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ – ΕΛΕΓΧΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΠΟΥ ΚΑΤΑΡΤΙΖΟΝΤΑΙ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ
ΠΛΑΙΣΙΑ ΕΙΔΙΚΟΥ ΣΚΟΠΟΥ

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

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Παράγραφος
Εισαγωγή	
Πεδίο του παρόντος ΔΠΕ	
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	
Στόχος	
Ορισμοί	
Απαιτήσεις	
Ζητήματα κατά την αποδοχή της ανάθεσης	
Ζητήματα κατά το σχεδιασμό και τη διενέργεια του ελέγχου	
Διαμόρφωση γνώμης και ζητήματα έκθεσης	
Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό	
Ορισμός πλαισίου ειδικού σκοπού	
Ζητήματα κατά την αποδοχή της ανάθεσης	
Ζητήματα κατά το σχεδιασμό και τη διενέργεια του ελέγχου	
Διαμόρφωση γνώμης και ζητήματα έκθεσης	
Παράρτημα: Υποδείγματα εκθέσεων ανεξάρτητου ελεγκτή επί οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού	

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 800 (Αναθεωρημένο), «Ειδικά ζητήματα – Έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσια ειδικού σκοπού» πρέπει να μελετάται σε συνδυασμό με το ΔΠΕ 200, «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου».

Οι δομές και οι διαδικασίες που υποστηρίζουν τις λειτουργίες του IAASB υποστηρίζονται από τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών® (IFAC®).

Πνευματικά δικαιώματα © Ιανουάριος 2016 από τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC). Για πληροφορίες σχετικά με τα πνευματικά δικαιώματα, τα εμπορικά σήματα και τις άδειες χρήσης, ανατρέξτε σε προηγούμενη σελίδα.

Εισαγωγή

Πεδίο του παρόντος ΔΠΕ

1. Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ) της σειράς 100-700 εφαρμόζονται στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων. Το παρόν ΔΠΕ ασχολείται με ειδικά ζητήματα κατά την εφαρμογή αυτών των ΔΠΕ στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσιο ειδικού σκοπού.
2. Το παρόν ΔΠΕ έχει συνταχθεί στο πλαίσιο μιας πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσιο ειδικού σκοπού. Το ΔΠΕ 805 (Αναθεωρημένο)¹ ασχολείται με ειδικά ζητήματα σχετικά με τον έλεγχο μιας ατομικής οικονομικής κατάστασης ή συγκεκριμένου στοιχείου, λογαριασμού ή κονδυλίου μιας οικονομικής κατάστασης.
3. Το παρόν ΔΠΕ δεν υπερισχύει των απαιτήσεων άλλων ΔΠΕ, ούτε υπονοείται ότι ασχολείται με όλα τα ειδικά ζητήματα που μπορεί να είναι σχετικά στις περιστάσεις της ανάθεσης.

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

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

Στόχος

5. Ο στόχος του ελεγκτή, κατά την εφαρμογή των ΔΠΕ σε έλεγχο οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσιο ειδικού σκοπού, είναι να αντιμετωπίσει κατάλληλα τα ειδικά ζητήματα που σχετίζονται με:
 - (α) Την αποδοχή της ανάθεσης,
 - (β) Το σχεδιασμό και την εκτέλεση αυτής της ανάθεσης, και
 - (γ) Τη διαμόρφωση γνώμης και την έκδοση έκθεσης για τις οικονομικές καταστάσεις.

Ορισμοί

6. Για σκοπούς των ΔΠΕ, οι ακόλουθοι όροι έχουν τη σημασία που αποδίδεται κατωτέρω:
 - (α) Οικονομικές καταστάσεις ειδικού σκοπού – οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσιο ειδικού σκοπού. (Βλ. παρ.Α4)
 - (β) Πλαίσιο ειδικού σκοπού – Πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς σχεδιασμένο ώστε να καλύπτει τις ανάγκες χρηματοοικονομικών πληροφοριών συγκεκριμένων χρηστών. Το πλαίσιο χρηματοοικονομικής

¹ ΔΠΕ 805, «Ειδικά ζητήματα – έλεγχοι ατομικών οικονομικών καταστάσεων και ειδικών στοιχείων, λογαριασμών ή κονδυλίων οικονομικής κατάστασης».

αναφοράς μπορεί να είναι ένα πλαίσιο εύλογης παρουσίασης ή ένα πλαίσιο συμμόρφωσης². (Βλ. παρ. Α1-Α4)

7. Αναφορά σε «οικονομικές καταστάσεις» στο παρόν ΔΠΕ σημαίνει «μια πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού». Οι σχετικές σημειώσεις συνήθως περιλαμβάνουν περίληψη των ΟΙ απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς καθορίζουν την παρουσίαση, τη δομή και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων, καθώς και το τι συνιστά μια πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων. Η αναφορά σε «οικονομικές καταστάσεις ειδικού σκοπού» περιλαμβάνει και τις σχετικές γνωστοποιήσεις.

Απαιτήσεις

Ζητήματα κατά την αποδοχή της ανάθεσης

Αποδεκτότητα του πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς

8. Το ΔΠΕ 210 απαιτεί από τον ελεγκτή να καθορίζει την αποδεκτότητα του πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς που εφαρμόζεται κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων³. Στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού, ο ελεγκτής πρέπει να αποκτά κατανόηση για: (Βλ. παρ. Α5-Α8)
- (α) Το σκοπό για τον οποίο οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται,
 - (β) Τους σκοπούμενους χρήστες, και
 - (γ) Τα μέτρα που λαμβάνονται από τη διοίκηση για να καθορίσει ότι το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς είναι αποδεκτό για τις περιστάσεις.

Ζητήματα κατά το σχεδιασμό και τη διενέργεια του ελέγχου

9. Το ΔΠΕ 200 απαιτεί από τον ελεγκτή να συμμορφώνεται με όλα τα ΔΠΕ που σχετίζονται με τον έλεγχο⁴. Κατά το σχεδιασμό και τη διενέργεια του ελέγχου οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού, ο ελεγκτής πρέπει να κρίνει εάν η εφαρμογή των ΔΠΕ απαιτεί ειδική εξέταση στις περιστάσεις της ανάθεσης. (Βλ. παρ. Α9 - Α12)
10. Το ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο) απαιτεί από τον ελεγκτή να αποκτά κατανόηση για την επιλογή και την εφαρμογή λογιστικών πολιτικών⁵ από την οντότητα. Στην περίπτωση οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με τους όρους σύμβασης, ο ελεγκτής πρέπει να αποκτά κατανόηση οποιωνδήποτε σημαντικών ερμηνειών της σύμβασης που η διοίκηση έκανε κατά την κατάρτιση αυτών των οικονομικών καταστάσεων. Μια ερμηνεία είναι σημαντική όταν η υιοθέτηση άλλης εύλογης ερμηνείας θα δημιουργούσε ουσιώδη διαφορά στις πληροφορίες που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις.

² ΔΠΕ 200, «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου», παράγραφος 13(α)

³ ΔΠΕ 210, «Συμφωνία των όρων ανάθεσης ελέγχου», παράγραφος 6(α)

⁴ ΔΠΕ 200, παράγραφος 18.

⁵ ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο), «Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος», παράγραφος 11(γ).

Διαμόρφωση γνώμης και ζητήματα έκθεσης

11. Κατά τη διαμόρφωση γνώμης και τη σύνταξη έκθεσης επί οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού, ο ελεγκτής πρέπει να εφαρμόζει τις απαιτήσεις του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)⁶. (Βλ. παρ. Α13-Α19)

Περιγραφή του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς

12. Το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) απαιτεί από τον ελεγκτή να αξιολογεί εάν οι οικονομικές καταστάσεις αναφέρονται ή περιγράφουν επαρκώς το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς⁷. Στην περίπτωση οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με τους όρους σύμβασης, ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί εάν οι οικονομικές καταστάσεις περιγράφουν επαρκώς οποιεσδήποτε σημαντικές ερμηνείες της σύμβασης επί των οποίων βασίζονται οι οικονομικές καταστάσεις.
13. Το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) ασχολείται με τη μορφή και το περιεχόμενο της έκθεσης ελεγκτή, συμπεριλαμβανομένων ειδικών επιταγών για ορισμένα στοιχεία. Στην περίπτωση έκθεσης ελεγκτή επί οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού:
- (α) Η έκθεση του ελεγκτή πρέπει επίσης να περιγράφει το σκοπό για τον οποίο καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις και, εάν είναι απαραίτητο, τους σκοπούμενους χρήστες, ή να αναφέρεται σε σημείωση των οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού η οποία περιέχει την πληροφορία αυτή, και
 - (β) Εάν η διοίκηση έχει επιλογή μεταξύ πλαισίων χρηματοοικονομικής αναφοράς για την κατάρτιση τέτοιων οικονομικών καταστάσεων, η επεξήγηση της ευθύνης της διοίκησης⁸ για τις οικονομικές καταστάσεις πρέπει επίσης να κάνει αναφορά στην ευθύνη της για τον καθορισμό του εάν το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς είναι αποδεκτό για τις περιστάσεις.

Προειδοποίηση των αναγνωστών ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες σύμφωνα με πλαίσιο ειδικού σκοπού

14. Η έκθεση του ελεγκτή επί οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού πρέπει να περιλαμβάνει παράγραφο έμφασης θέματος προειδοποιώντας τους χρήστες της έκθεσης του ελεγκτή ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες σύμφωνα με πλαίσιο ειδικού σκοπού και ότι, ως εκ τούτου, οι οικονομικές καταστάσεις μπορεί να μην είναι κατάλληλες για άλλο σκοπό. (Βλ. παρ. Α20 – Α21)

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Ορισμός πλαισίου ειδικού σκοπού (Βλ. παρ. 6)

- Α1. Παραδείγματα πλαισίων ειδικού σκοπού είναι:

⁶ ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), «Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί οικονομικών καταστάσεων».

⁷ ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 15.

⁸ Η άλλος όρος που είναι κατάλληλος για το νομικό πλαίσιο στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

- Λογιστική σε φορολογική βάση, για μια σειρά οικονομικών καταστάσεων που συνοδεύουν τη φορολογική δήλωση της οντότητας.
 - Η λογιστική βάσει εισπράξεων και πληρωμών σε μετρητά για πληροφορίες ταμειακών ροών που μπορεί να ζητηθεί από οντότητα να καταρτίσει για τους πιστωτές.
 - Οι ρυθμίσεις χρηματοοικονομικής αναφοράς που θεσπίζονται από κανονιστική αρχή για την εκπλήρωση των απαιτήσεων της αρχής αυτής, ή
 - Οι όροι χρηματοοικονομικής αναφοράς μιας σύμβασης, όπως συμβόλαιο ομολόγων, δανειακή συμφωνία ή επιχορήγηση έργου.
- A2. Μπορεί να υπάρχουν περιστάσεις όπου ένα πλαίσιο ειδικού σκοπού βασίζεται σε πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που θεσπίστηκε από εξουσιοδοτημένο ή αναγνωρισμένο οργανισμό θέσπισης προτύπων ή από νόμο ή κανονισμό, αλλά δεν συμμορφώνεται με όλες τις απαιτήσεις αυτού του πλαισίου. Παράδειγμα αποτελεί σύμβαση που απαιτεί οι οικονομικές καταστάσεις να καταρτίζονται σύμφωνα με τα περισσότερα, αλλά όχι με όλα τα πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς της Δικαιοδοσίας X. Όταν αυτό είναι αποδεκτό για τις περιστάσεις της ανάθεσης, δεν είναι σωστό κατά την περιγραφή του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς στις οικονομικές καταστάσεις ειδικού σκοπού να υπονοείται πλήρης συμμόρφωση με το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που θεσπίστηκε από εξουσιοδοτημένο ή αναγνωρισμένο οργανισμό θέσπισης προτύπων ή από νόμο ή κανονισμό. Στο ανωτέρω παράδειγμα της σύμβασης, η περιγραφή του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να αναφέρεται στους όρους χρηματοοικονομικής αναφοράς της σύμβασης, παρά να κάνει οποιαδήποτε αναφορά στα πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς της Δικαιοδοσίας X.
- A3. Στις περιστάσεις που περιγράφονται στην παράγραφο A2, το πλαίσιο ειδικού σκοπού μπορεί να μην είναι πλαίσιο εύλογης παρουσίασης έστω και εάν το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς επί του οποίου αυτό βασίζεται είναι πλαίσιο εύλογης παρουσίασης. Αυτό συμβαίνει επειδή το πλαίσιο ειδικού σκοπού μπορεί να μη συμμορφώνεται με όλες τις απαιτήσεις του πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς που θεσπίστηκε από εξουσιοδοτημένο ή αναγνωρισμένο οργανισμό θέσπισης προτύπων ή από νόμο ή κανονισμό, οι οποίες είναι απαραίτητες για την επίτευξη εύλογης παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.
- A4. Οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσιο ειδικού σκοπού μπορεί να είναι οι μόνες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζει η οντότητα. Σε τέτοιες περιστάσεις, αυτές οι οικονομικές καταστάσεις μπορεί να χρησιμοποιούνται από χρήστες άλλους από εκείνους για τους οποίους σχεδιάστηκε το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Παρά την ευρεία διανομή των οικονομικών καταστάσεων σε αυτές τις περιστάσεις, οι οικονομικές καταστάσεις εξακολουθούν να θεωρούνται ότι είναι οικονομικές καταστάσεις ειδικού σκοπού για τους σκοπούς των ΔΠΕ. Οι απαιτήσεις στις παραγράφους 13-14 σχεδιάστηκαν για την αποφυγή παρανοήσεων αναφορικά με το σκοπό για τον οποίο καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις. Οι γνωστοποιήσεις περιλαμβάνουν επεξηγηματικές ή περιγραφικές πληροφορίες, που καθορίζονται όπως απαιτείται, και ρητά ή άλλως επιτρέπεται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής

αναφοράς, στην όψη των οικονομικών καταστάσεων, ή στις σημειώσεις, ή ενσωματώνονται σε αυτά με παραπομπή⁹.

Ζητήματα κατά την αποδοχή της ανάθεσης

Αποδεκτότητα του πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς (Βλ. παρ.8)

- A5. Στην περίπτωση οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού, οι ανάγκες χρηματοοικονομικών πληροφοριών των σκοπούμενων χρηστών είναι βασικός παράγοντας για τον καθορισμό της αποδεκτότητας του πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς που εφαρμόζεται στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.
- A6. Το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να περιλαμβάνει τα πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς που θεσπίζονται από οργανισμό ο οποίος είναι εξουσιοδοτημένος ή αναγνωρισμένος να εκδίδει πρότυπα για οικονομικές καταστάσεις ειδικού σκοπού. Σε αυτή την περίπτωση, τα εν λόγω πρότυπα θα θεωρούνται αποδεκτά για το σκοπό αυτό εάν ο οργανισμός ακολουθεί καθιερωμένη και διαφανή διαδικασία η οποία περιλαμβάνει προσεκτική εξέταση και μελέτη των απόψεων των σχετικών συμφεροντούχων. Σε ορισμένες δικαιοδοσίες νόμος ή κανονισμός μπορεί να ορίζει το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που πρόκειται να χρησιμοποιηθεί από τη διοίκηση στην κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού για συγκεκριμένο τύπο οντότητας. Για παράδειγμα, κανονιστική αρχή μπορεί να θεσπίζει ρυθμίσεις χρηματοοικονομικής αναφοράς για την εκπλήρωση των απαιτήσεων αυτής της αρχής. Ελλείψει ενδείξεων για το αντίθετο, τέτοιο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς θεωρείται αποδεκτό για οικονομικές καταστάσεις ειδικού σκοπού που καταρτίζονται από τέτοια οντότητα.
- A7. Όταν τα πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς που αναφέρονται στην παράγραφο Α6 συμπληρώνονται από νομοθετικές ή κανονιστικές απαιτήσεις, το ΔΠΕ 210 απαιτεί από τον ελεγκτή να καθορίσει εάν υπάρχουν οποιεσδήποτε αντιφάσεις μεταξύ των προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς και των πρόσθετων απαιτήσεων, και καθορίζει τις ενέργειες στις οποίες πρόκειται να προβεί ο ελεγκτής, εάν υπάρχουν τέτοιες αντιφάσεις¹⁰.
- A8. Το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να περιλαμβάνει τις τους όρους χρηματοοικονομικής αναφοράς σύμβασης, ή πηγές άλλες από αυτές που περιγράφονται στις παραγράφους Α6 και Α7. Σε αυτή την περίπτωση, η αποδεκτότητα του πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς στις περιστάσεις της ανάθεσης κρίνεται με την εξέταση του εάν το πλαίσιο διαθέτει χαρακτηριστικά που συνήθως διαθέτουν τα αποδεκτά πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς, όπως περιγράφεται στο Παράρτημα 2 του ΔΠΕ 210. Στην περίπτωση πλαισίου ειδικού σκοπού, είναι θέμα επαγγελματικής κρίσης η σχετική σημασία για συγκεκριμένη ανάθεση καθενός από τα χαρακτηριστικά που συνήθως διαθέτουν τα αποδεκτά πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς. Για παράδειγμα, για σκοπούς καθορισμού της αξίας των καθαρών περιουσιακών στοιχείων μιας οντότητας κατά την ημερομηνία της πώλησής της, ο πωλητής και ο αγοραστής μπορεί να έχουν συμφωνήσει ότι πολύ συνετές εκτιμήσεις των προβλέψεων για μη εισπράξιμους λογαριασμούς απαιτήσεων είναι ενδεδειγμένες για τις ανάγκες τους, ακόμα και αν

⁹ ΔΠΕ 210, παράγραφος 13(στ).

¹⁰ ΔΠΕ 210, παράγραφος 18.

αυτές οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες δεν είναι ουδέτερες όταν συγκρίνονται με χρηματοοικονομικές πληροφορίες που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσιο γενικού σκοπού.

Ζητήματα κατά το σχεδιασμό και τη διενέργεια του ελέγχου (Βλ. παρ. 9)

- A9. Το ΔΠΕ 200 απαιτεί ο ελεγκτής να συμμορφώνεται με (α) τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας, περιλαμβανομένων εκείνων που αναφέρονται στην ανεξαρτησία, σχετικά με αναθέσεις ελέγχου οικονομικών καταστάσεων, και (β) όλα τα ΔΠΕ σχετικά με τον έλεγχο. Επίσης απαιτεί ο ελεγκτής να συμμορφώνεται με κάθε απαίτηση ΔΠΕ εκτός εάν, για τις περιστάσεις του ελέγχου, ολόκληρο το ΔΠΕ δεν είναι σχετικό ή η απαίτηση δεν είναι σχετική επειδή εξαρτάται από συνθήκη και η συνθήκη δεν υφίστανται. Σε εξαιρετικές περιστάσεις, ο ελεγκτής μπορεί να κρίνει απαραίτητο να αποκλίνει από σχετική απαίτηση σε ΔΠΕ εκτελώντας εναλλακτικές ελεγκτικές διαδικασίες για να επιτύχει το σκοπό της απαίτησης¹¹.
- A10. Η εφαρμογή ορισμένων από τις απαιτήσεις των ΔΠΕ σε έλεγχο οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού μπορεί να απαιτεί ειδική εξέταση από τον ελεγκτή. Για παράδειγμα, στο ΔΠΕ 320, οι κρίσεις σχετικά με θέματα που είναι ουσιώδη για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων βασίζονται στην εξέταση των κοινών αναγκών για χρηματοοικονομικές πληροφορίες των χρηστών ως σύνολο¹². Στην περίπτωση ελέγχου οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού, ωστόσο, αυτές οι κρίσεις βασίζονται στην εξέταση των αναγκών των σκοπούμενων χρηστών για χρηματοοικονομικές πληροφορίες.
- A11. Στην περίπτωση οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού, όπως αυτές που καταρτίζονται σύμφωνα με τις απαιτήσεις μιας σύμβασης, η διοίκηση μπορεί να συμφωνήσει με τους σκοπούμενους χρήστες ένα όριο κάτω από το οποίο τα σφάλματα που εντοπίζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου δεν θα διορθώνονται ούτε θα προσαρμόζονται κατά οποιοδήποτε άλλο τρόπο. Η ύπαρξη τέτοιου ορίου δεν απαλλάσσει τον ελεγκτή από την απαίτηση να καθορίζει το ουσιώδες μέγεθος σύμφωνα με το ΔΠΕ 320 για σκοπούς σχεδιασμού και διενέργειας του ελέγχου οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού.
- A12. Το ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο) απαιτεί από τον ελεγκτή να καθορίσει το(α) κατάλληλο(α) πρόσωπο(α) εντός της δομής διακυβέρνησης της οντότητας με το(α) οποίο(α) θα επικοινωνήσει¹³. Το ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο) σημειώνει ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις, όλοι αυτοί που είναι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση συμμετέχουν στη διεύθυνση της οντότητας, και η εφαρμογή των απαιτήσεων επικοινωνίας τροποποιείται για την αναγνώριση αυτής της θέσης¹⁴. Όταν ένα πλήρες σύνολο οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού καταρτίζεται επίσης από την οντότητα, εκείνα τα άτομα που είναι υπεύθυνα για την εποπτεία της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού μπορεί να μην είναι τα ίδια με εκείνα που είναι υπεύθυνα για τη διακυβέρνηση και τα οποία είναι επίσης υπεύθυνα για την εποπτεία της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού.

¹¹ ΔΠΕ 200, παράγραφοι 14, 18 και 22-23.

¹² ΔΠΕ 320, «Το ουσιώδες μέγεθος στο σχεδιασμό και στη διενέργεια του ελέγχου», παράγραφος 2.

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

¹⁴ ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο), παράγραφος A8

Διαμόρφωση γνώμης και ζητήματα έκθεσης (Βλ. παρ. 11)

A13. Το Παράρτημα του παρόντος ΔΠΕ περιέχει υποδείγματα εκθέσεων ανεξάρτητου ελεγκτή επί οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού. Άλλα υποδείγματα εκθέσεων ελεγκτή ενδέχεται να σχετίζονται με την αναφορά επί οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού (βλέπε, για παράδειγμα, τα Παραρτήματα στα ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο)¹⁵, ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο)¹⁶, ΔΠΕ 720 (Αναθεωρημένο) και ΔΠΕ 706 (Αναθεωρημένο)¹⁷.

Εφαρμογή του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) στην έκθεση επί οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού

A14. Η παράγραφος 11 του παρόντος ΔΠΕ εξηγεί ότι ο ελεγκτής απαιτείται να εφαρμόσει το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) κατά τη διαμόρφωση γνώμης και την σύνταξη έκθεσης επί οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού. Με αυτόν τον τρόπο, ο ελεγκτής υποχρεούται επίσης να εφαρμόσει τις απαιτήσεις αναφοράς σε άλλα ΔΠΕ και μπορεί να θεωρήσει χρήσιμα τα ειδικά ζητήματα που αναφέρονται στις παραγράφους A15 – A19 κατωτέρω.

Συνέχιση δραστηριότητας

A15. Οι οικονομικές καταστάσεις ειδικού σκοπού ενδέχεται να καταρτίζονται ή όχι σύμφωνα με ένα πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς για το οποίο έχει σημασία η λογιστική βάση της δυνατότητας συνέχισης δραστηριότητας (π.χ., η λογιστική βάση της δυνατότητας συνέχισης δραστηριότητας δεν σχετίζεται με ορισμένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται ιδίως σε φορολογική βάση σε ορισμένες δικαιοδοσίες¹⁸). Ανάλογα με το ισχύον πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που χρησιμοποιείται για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού, η περιγραφή στην έκθεση του ελεγκτή αναφορικά με τις ευθύνες της διοίκησης¹⁹ σχετικά με τη δυνατότητα συνέχισης δραστηριότητας ενδέχεται να πρέπει να προσαρμοστεί ανάλογα με τις ανάγκες. Η περιγραφή στην έκθεση του ελεγκτή σχετικά με τις ευθύνες του ελεγκτή²⁰ μπορεί επίσης να χρειαστεί να προσαρμοστεί ανάλογα με τον τρόπο με τον οποίο το ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο) εφαρμόζεται στις περιστάσεις της ανάθεσης.

Κυριότερα θέματα ελέγχου

A16. Το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) απαιτεί από τον ελεγκτή να γνωστοποιεί τα κυριότερα θέματα ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 701²¹ για ελέγχους πλήρων συνόλων οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού εισηγμένων οντοτήτων. Για τους ελέγχους των οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού, το ΔΠΕ 701 ισχύει μόνο όταν απαιτείται η γνωστοποίηση των κυριότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεση του ελεγκτή σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις ειδικού σκοπού από νόμο ή κανονισμό ή διαφορετικά ο ελεγκτής αποφασίζει να γνωστοποιήσει τα

¹⁵ ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο), «Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή»

¹⁶ ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο), «Συνέχιση της δραστηριότητας»

¹⁷ ΔΠΕ 706 (Αναθεωρημένο), «Παράγραφοι έμφασης θέματος και παράγραφοι άλλων θεμάτων στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή»

¹⁸ ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο), «Συνέχιση της δραστηριότητας», παράγραφος 2

¹⁹ Βλέπε παράγραφους 34(β) και A8 του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)

²⁰ Βλέπε παράγραφο 39(β)(iv) του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)

²¹ ΔΠΕ 701, «Γνωστοποίηση σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή»

κυριότερα θέματα ελέγχου. Όταν τα κυριότερα θέματα ελέγχου γνωστοποιούνται στην έκθεση του ελεγκτή για τις οικονομικές καταστάσεις ειδικού σκοπού, το ΔΠΕ 701 ισχύει στο σύνολό του²².

Άλλες πληροφορίες

A17. Το ΔΠΕ 720 (Αναθεωρημένο)²³ ασχολείται με τις ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με άλλες πληροφορίες. Στο πλαίσιο του παρόντος ΔΠΕ, οι εκθέσεις που περιέχουν ή συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις ειδικού σκοπού - σκοπός των οποίων είναι να παρέχουν στους ιδιοκτήτες (ή παρόμοιους σκοπούμενους χρήστες) πληροφορίες για θέματα που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις ειδικού σκοπού - θεωρούνται ετήσιες εκθέσεις για τους σκοπούς του ΔΠΕ 720 (Αναθεωρημένο). Στην περίπτωση των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται χρησιμοποιώντας ένα πλαίσιο ειδικού σκοπού, ο όρος «παρόμοιοι σκοπούμενοι χρήστες» περιλαμβάνει τους συγκεκριμένους χρήστες των οποίων οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες πληρούνται από το σχεδιασμό του πλαισίου ειδικού σκοπού που χρησιμοποιείται για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού. Όταν ο ελεγκτής βεβαιωθεί ότι η οντότητα σχεδιάζει να εκδώσει μια τέτοια έκθεση, οι απαιτήσεις του ΔΠΕ 720 (Αναθεωρημένο) ισχύουν για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού.

Όνομα εταίρου ανάθεσης

A18. Η απαίτηση του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) να συμπεριλάβει ο ελεγκτής το όνομα του εταίρου ανάθεσης στην έκθεσή του ισχύει επίσης για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού εισηγμένων οντοτήτων²⁴. Ο ελεγκτής ενδέχεται να απαιτείται από νόμο ή κανονισμό να συμπεριλάβει το όνομα του εταίρου ανάθεσης στην έκθεσή του ή μπορεί διαφορετικά να αποφασίσει να το πράξει κατά την υποβολή έκθεσης επί οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού οντοτήτων εκτός εάν πρόκειται για εισηγμένες οντότητες.

Συμπερίληψη αναφοράς στην έκθεση του ελεγκτή για το πλήρες σύνολο οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού

A19. Ο ελεγκτής μπορεί να κρίνει σκόπιμο να αναφερθεί, σε παράγραφο *Άλλου Θέματος* της έκθεσής του επί οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού, στην έκθεση του ελεγκτή επί πλήρους συνόλου οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού ή σε θέματα που αναφέρονται σε αυτές (βλ. ΔΠΕ 706 (Αναθεωρημένο))²⁵. Για παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να κρίνει σκόπιμο στην έκθεσής του επί οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού να αναφερθεί, στο τμήμα *Ουσιώδης αβεβαιότητα που σχετίζεται με τη συνέχιση δραστηριότητας* της έκθεσης του ελεγκτή επί πλήρους συνόλου οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού.

²² ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 31

²³ ΔΠΕ 720 (Αναθεωρημένο), «Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με άλλες πληροφορίες»

²⁴ Βλέπε παραγράφους 45 και A56-A58 του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)

²⁵ Βλέπε παραγράφους 10-11 του ΔΠΕ 706 (Αναθεωρημένο)

Προειδοποίηση των αναγνωστών ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες σύμφωνα με πλαίσιο ειδικού σκοπού (Βλ. παρ. 14)

A20. Οι οικονομικές καταστάσεις ειδικού σκοπού μπορεί να χρησιμοποιηθούν για σκοπούς άλλους από εκείνους για τους οποίους προορίζονται. Για παράδειγμα, μια κανονιστική αρχή μπορεί να απαιτεί από ορισμένες οντότητες να καταθέτουν τις οικονομικές καταστάσεις ειδικού σκοπού σε δημόσιο αρχείο. Για την αποφυγή παρανοήσεων, ο ελεγκτής προειδοποιεί τους χρήστες της έκθεσης του ελεγκτή, περιλαμβάνοντας παράγραφο Έμφασης Θέματος όπου εξηγεί ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες σύμφωνα με πλαίσιο ειδικού σκοπού και, ως εκ τούτου, μπορεί να μην είναι κατάλληλες για άλλο σκοπό. Το ΔΠΕ 706 (Αναθεωρημένο) απαιτεί αυτή η παράγραφος να συμπεριληφθεί σε ξεχωριστή ενότητα της έκθεσης του ελεγκτή με την κατάλληλη επικεφαλίδα που περιλαμβάνει τον όρο «Έμφαση Θέματος»²⁶.

Περιορισμός στη διανομή ή στη χρήση (Βλ. παρ. 14)

A21. Επιπρόσθετα της προειδοποίησης που απαιτείται από την παράγραφο 14, ο ελεγκτής μπορεί να κρίνει ενδεδειγμένο να δηλώσει ότι η έκθεσή του προορίζεται αποκλειστικά για τους συγκεκριμένους χρήστες. Ανάλογα με το νόμο ή τον κανονισμό της συγκεκριμένης δικαιοδοσίας, αυτό μπορεί να επιτευχθεί με τον περιορισμό της διανομής ή της χρήσης της έκθεσης του ελεγκτή. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η παράγραφος που αναφέρεται στην παράγραφο 14 μπορεί να επεκταθεί για να περιλάβει αυτά τα άλλα θέματα, και η επικεφαλίδα να τροποποιηθεί ανάλογα (βλέπε υποδείγματα στο Παράρτημα του παρόντος ΔΠΕ).

²⁶ Βλέπε παράγραφο 9(α) του ΔΠΕ 706 (Αναθεωρημένο)

Παράρτημα

(Βλ: Παρ. Α14)

Υποδείγματα εκθέσεων ανεξάρτητου ελεγκτή επί οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού

- Υπόδειγμα 1: Έκθεση του ελεγκτή επί πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων μη εισηγμένης οντότητας που καταρτίστηκαν σύμφωνα με τους χρηματοοικονομικής αναφοράς μιας σύμβασης (για τους σκοπούς του παρόντος υποδείγματος, πλαίσιο συμμόρφωσης).
- Υπόδειγμα 2: Έκθεση του ελεγκτή επί πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων μη εισηγμένης οντότητας που καταρτίστηκαν σύμφωνα με τη φορολογική λογιστική βάση στη Δικαιοδοσία Χ (για τους σκοπούς του παρόντος υποδείγματος, πλαίσιο συμμόρφωσης).
- Υπόδειγμα 3: Έκθεση του ελεγκτή επί πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων εισηγμένης οντότητας που καταρτίστηκαν σύμφωνα με τις ρυθμίσεις χρηματοοικονομικής αναφοράς που θεσπίζονται από κανονιστική αρχή (για σκοπούς του παρόντος υποδείγματος, πλαίσιο εύλογης παρουσίασης).

Υπόδειγμα 1: Έκθεση του ελεγκτή επί πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων μη εισηγμένης οντότητας που καταρτίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις χρηματοοικονομικής αναφοράς μιας σύμβασης (για τους σκοπούς του παρόντος υποδείγματος, πλαίσιο συμμόρφωσης)

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

- Οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί από τη διοίκηση της οντότητας σύμφωνα με τους όρους χρηματοοικονομικής αναφοράς μιας σύμβασης (δηλαδή, πλαισίου ειδικού σκοπού). Η διοίκηση δεν έχει την επιλογή του πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- Το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς είναι πλαίσιο συμμόρφωσης.
- Η έκθεση του ελεγκτή επί πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού δεν εκδόθηκε.
- Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντανακλούν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι η μη διαφοροποιημένη (δηλαδή, "σύμφωνη") γνώμη είναι κατάλληλη με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν.
- Οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τον έλεγχο είναι εκείνες της δικαιοδοσίας.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι δεν υπάρχει ουσιώδες σφάλμα, 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)
- Η διανομή και η χρήση της έκθεσης του ελεγκτή είναι περιορισμένες.
- Από τον ελεγκτή δεν απαιτείται ούτε για οποιονδήποτε άλλο λόγο ο ίδιος αποφάσισε να γνωστοποιήσει σημαντικότερα θέματα ελέγχου, σύμφωνα με το ΔΠΕ 701.
- Ο ελεγκτής έχει διαπιστώσει ότι δεν υπάρχουν άλλες πληροφορίες (δηλαδή οι απαιτήσεις του ΔΠΕ 720 (Αναθεωρημένο) δεν έχουν εφαρμογή).
- Τα άτομα που είναι υπεύθυνα για την εποπτεία της χρηματοοικονομικής αναφοράς δεν είναι τα ίδια με εκείνα που είναι υπεύθυνα για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.
- Ο ελεγκτής δεν έχει άλλες ευθύνες αναφοράς που να απαιτούνται από τοπικό νόμο ή κανονισμό.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

[Κατάλληλος αποδέκτης]

Γνώμη

Έχουμε ελέγξει τις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ (η Εταιρεία), οι οποίες αποτελούνται από τον ισολογισμό της 31ης Δεκεμβρίου 20Χ1, τις καταστάσεις αποτελεσμάτων, μεταβολών καθαρής θέσης και ταμειακών ροών του έτους που έληξε

την ημερομηνία αυτή, καθώς και σημειώσεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένης περίληψης των σημαντικών λογιστικών πολιτικών.

Κατά τη γνώμη μας οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας για το έτος που έληξε την 31^η Δεκεμβρίου 20X1 έχουν καταρτιστεί από κάθε ουσιώδη άποψη βάσει των όρων χρηματοοικονομικής αναφοράς του Τμήματος Ζ της σύμβασης με ημερομηνία 1^η Ιανουαρίου 20X1 μεταξύ της Εταιρείας και της Εταιρείας ΔΕΖ. («η σύμβαση»). [Το τμήμα με επικεφαλίδα *Γνώμη* τοποθετείται πρώτο όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)]

Βάση για γνώμη

Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ). Οι ευθύνες μας, σύμφωνα με τα πρότυπα αυτά περιγράφονται περαιτέρω στο τμήμα της έκθεσής μας «*Ευθύνες ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων*». Είμαστε ανεξάρτητοι από την Εταιρεία σύμφωνα με τις δεοντολογικές απαιτήσεις που σχετίζονται με τον έλεγχό μας επί των οικονομικών καταστάσεων στη [δικαιοδοσία] και έχουμε εκπληρώσει τις άλλες δεοντολογικές μας υποχρεώσεις σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτές. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα να παρέχουν βάση για τη γνώμη μας. [Η πρώτη και η τελευταία πρόταση σε αυτό το τμήμα βρίσκονταν στο τμήμα με επικεφαλίδα *Ευθύνη του Ελεγκτή*. Επίσης το τμήμα με επικεφαλίδα *Βάση για Γνώμη* τοποθετείται αμέσως μετά το τμήμα με επικεφαλίδα *Γνώμη* όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)]

Έμφαση θέματος - Βάση λογιστικής και περιορισμοί διανομής και χρήσης

Επιστούμε την προσοχή στη Σημείωση Χ των οικονομικών καταστάσεων, η οποία περιγράφει τη βάση λογιστικής. Οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες για να βοηθήσουν την Εταιρεία να συμμορφωθεί με τους όρους χρηματοοικονομικής αναφοράς της σύμβασης που αναφέρεται ανωτέρω. Ως αποτέλεσμα, οι οικονομικές καταστάσεις μπορεί να μην είναι κατάλληλες για άλλο σκοπό. Η έκθεσή μας προορίζεται αποκλειστικά για την Εταιρεία και την Εταιρεία ΔΕΖ και δεν πρέπει να διανέμεται ή να χρησιμοποιείται από άλλα μέρη εκτός από την Εταιρεία και την Εταιρεία ΔΕΖ. Η γνώμη μας είναι μη διαφοροποιημένη αναφορικά με το θέμα αυτό.

Ευθύνες της διοίκησης και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση για τις οικονομικές καταστάσεις²⁷

Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τους όρους χρηματοοικονομικής αναφοράς του Τμήματος Ζ της σύμβασης, και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες, ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, οφειλομένου είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

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

²⁷ Σε όλα τα υποδείγματα εκθέσεων ελεγκτή οι όροι «διοίκηση» και «υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση» μπορεί να χρειαστεί να αντικατασταθούν από άλλον όρο που είναι κατάλληλος με βάση το νομικό πλαίσιο της συγκεκριμένης δικαιοδοσίας

δραστηριότητας, εκτός και εάν η διοίκηση είτε προτίθεται να ρευστοποιήσει την Εταιρεία ή να διακόψει τη δραστηριότητά της ή δεν έχει άλλη ρεαλιστική εναλλακτική επιλογή από το να προχωρήσει σε αυτές τις ενέργειες.

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

Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων

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

Η παράγραφος 41(β) του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) επεξηγεί ότι το σκιασμένο λεκτικό που ακολουθεί μπορεί να περιλαμβάνεται σε Παράρτημα της έκθεσης του ελεγκτή. Η παράγραφος 41(γ) του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) επεξηγεί πως όταν νόμος, κανονισμός ή εθνικά πρότυπα ελέγχου το επιτρέπουν ρητά, μπορεί να γίνεται παραπομπή στην ιστοσελίδα της αρμόδιας αρχής, στην οποία περιγράφονται οι ευθύνες του ελεγκτή, παρά να συμπεριλαμβάνεται αυτό το λεκτικό στην έκθεση του ελεγκτή, υπό την προϋπόθεση ότι η περιγραφή στην ιστοσελίδα, δεν είναι ασυνεπής με τις ακόλουθες ευθύνες του ελεγκτή.

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

- Εντοπίζουμε και αξιολογούμε τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις, που οφείλονται είτε σε απάτη είτε σε λάθος, σχεδιάζουμε και διενεργούμε ελεγκτικές διαδικασίες που ανταποκρίνονται στους κινδύνους αυτούς και αποκτούμε ελεγκτικά τεκμήρια που είναι επαρκή και κατάλληλα για να παρέχουν βάση για την γνώμη μας. Ο κίνδυνος μη εντοπισμού ουσιώδους σφάλματος που οφείλεται σε απάτη είναι υψηλότερος από αυτόν που οφείλεται σε λάθος, καθώς η απάτη μπορεί να εμπεριέχει συμπαιγνία, πλαστογραφία, εσκεμμένες παραλείψεις, ψευδείς διαβεβαιώσεις ή παράκαμψη των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου.
- Αποκτούμε κατανόηση των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου που σχετίζονται με τον έλεγχο, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την διατύπωση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου της Εταιρείας²⁸.
- Αξιολογούμε την καταλληλότητα των λογιστικών αρχών και μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν και το εύλογο των λογιστικών εκτιμήσεων και των σχετικών γνωστοποιήσεων που έγιναν από τη Διοίκηση.

²⁸ Η πρόταση αυτή ενδέχεται να τροποποιηθεί καταλλήλως σε περιπτώσεις όπου ο ελεγκτής έχει επίσης την ευθύνη έκφρασης γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου σε συνδυασμό με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων.

- Συμπεραίνουμε για την καταλληλότητα της χρήσης από τη διοίκηση της λογιστικής αρχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας και με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν για το εάν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να υποδηλώνουν ουσιώδη αβεβαιότητα ως προς την ικανότητα της Εταιρείας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της. Εάν συμπεράνουμε ότι υφίσταται ουσιώδης αβεβαιότητα, είμαστε υποχρεωμένοι στην έκθεση ελεγκτή να επισύρουμε την προσοχή στις σχετικές γνωστοποιήσεις των οικονομικών καταστάσεων ή εάν αυτές οι γνωστοποιήσεις είναι ανεπαρκείς να διαφοροποιήσουμε τη γνώμη μας. Τα συμπεράσματά μας βασίζονται σε ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται μέχρι την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή. Ωστόσο, μελλοντικά γεγονότα ή συνθήκες ενδέχεται να έχουν ως αποτέλεσμα η Εταιρεία να παύσει να λειτουργεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα.

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

[Υπογραφή στο όνομα της ελεγκτικής εταιρείας, το προσωπικό όνομα του ελεγκτή, ή και τα δύο, όπως είναι κατάλληλο για τη συγκεκριμένη δικαιοδοσία]

[Διεύθυνση του ελεγκτή] [Αντίστροφη τοποθέτηση ημερομηνίας και διεύθυνσης]

[Ημερομηνία]

Υπόδειγμα 2: Έκθεση του ελεγκτή επί πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων μη εισηγμένης οντότητας που καταρτίστηκαν σύμφωνα με τη φορολογική λογιστική βάση στη Δικαιοδοσία X (για τους σκοπούς του παρόντος υποδείγματος, πλαίσιο συμμόρφωσης)

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

- Έλεγχος επί πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων που έχουν καταρτιστεί από τη διοίκηση συνεταιρισμού σύμφωνα με τη φορολογική λογιστική βάση στη Δικαιοδοσία X (δηλαδή ένα πλαίσιο ειδικού σκοπού) για να βοηθήσουν τους συνεταιίρους στην κατάρτιση των ατομικών τους φορολογικών δηλώσεων. Η διοίκηση δεν έχει την επιλογή του πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- Το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς είναι πλαίσιο συμμόρφωσης.
- 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 εκείνες της δικαιοδοσίας.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι δεν υπάρχει ουσιώδες σφάλμα, 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)
- Η διανομή και η χρήση της έκθεσης του ελεγκτή είναι περιορισμένες.
- Από τον ελεγκτή δεν απαιτείται ούτε για οποιονδήποτε άλλο λόγο ο ίδιος αποφάσισε να γνωστοποιήσει σημαντικότερα θέματα ελέγχου, σύμφωνα με το ΔΠΕ 701.
- Ο ελεγκτής έχει διαπιστώσει ότι δεν υπάρχουν άλλες πληροφορίες (δηλαδή οι απαιτήσεις του ΔΠΕ 720 (Αναθεωρημένο) δεν έχουν εφαρμογή).
- Τα άτομα που είναι υπεύθυνα για την εποπτεία της χρηματοοικονομικής αναφοράς δεν είναι τα ίδια με εκείνα που είναι υπεύθυνα για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.
- Ο ελεγκτής δεν έχει άλλες ευθύνες αναφοράς που να απαιτούνται από τοπικό νόμο ή κανονισμό.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

[Κατάλληλος αποδέκτης]

Γνώμη

Έχουμε ελέγξει τις οικονομικές καταστάσεις του Συνεταιρισμού ΑΒΓ (εφεξής ο Συνεταιρισμός), οι οποίες αποτελούνται από τον ισολογισμό της 31^{ης} Δεκεμβρίου 20Χ1 και την κατάσταση αποτελεσμάτων του έτους που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς

και σημειώσεις στις οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένης περίληψης των σημαντικών λογιστικών πολιτικών.

Κατά τη γνώμη μας οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις του Συνεταιρισμού για το έτος που έληξε την 31^η Δεκεμβρίου 20Χ1 έχουν καταρτιστεί από κάθε ουσιώδη άποψη βάσει [περιγραφή του εφαρμοστέου νόμου φορολογίας εισοδήματος] της Δικαιοδοσίας Χ. [Το τμήμα με επικεφαλίδα *Γνώμη* τοποθετείται πρώτο όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)]

Βάση για γνώμη

Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ). Οι ευθύνες μας, σύμφωνα με τα πρότυπα αυτά περιγράφονται περαιτέρω στο τμήμα της έκθεσής μας «*Ευθύνες ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων*». Είμαστε ανεξάρτητοι από τον Συνεταιρισμό σύμφωνα με τις δεοντολογικές απαιτήσεις που σχετίζονται με τον έλεγχό μας επί των οικονομικών καταστάσεων στη [δικαιοδοσία] και έχουμε εκπληρώσει τις άλλες δεοντολογικές μας υποχρεώσεις σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτές. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα να παρέχουν βάση για τη γνώμη μας. [Η πρώτη και η τελευταία πρόταση σε αυτό το τμήμα βρίσκονταν στο τμήμα με επικεφαλίδα *Ευθύνη του Ελεγκτή*. Επίσης το τμήμα με επικεφαλίδα *Βάση για Γνώμη* τοποθετείται αμέσως μετά το τμήμα με επικεφαλίδα *Γνώμη* όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)]

Έμφαση θέματος - Βάση λογιστικής και περιορισμοί διανομής και χρήσης

Επιστούμε την προσοχή στη Σημείωση Χ των οικονομικών καταστάσεων, η οποία περιγράφει τη λογιστική βάση. Οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες για να βοηθήσουν τους συνεταίρους του Συνεταιρισμού στην κατάρτιση των ατομικών φορολογικών τους δηλώσεων. Ως αποτέλεσμα, οι οικονομικές καταστάσεις μπορεί να μην είναι κατάλληλες για άλλο σκοπό. Η έκθεσή μας, προορίζεται μόνο για τον Συνεταιρισμό και τους συνεταίρους του και δεν πρέπει να διανέμεται σε άλλα μέρη εκτός του Συνεταιρισμού ή των συνεταίρων του. Η γνώμη μας είναι μη διαφοροποιημένη αναφορικά με το θέμα αυτό.

Ευθύνες της διοίκησης και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση για τις οικονομικές καταστάσεις²⁹

Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τη φορολογική λογιστική βάση στη Δικαιοδοσία Χ, και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες, ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων, απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, οφειλομένου είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

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

²⁹ Ή άλλοι όροι που είναι κατάλληλοι με βάση το νομικό πλαίσιο της συγκεκριμένης δικαιοδοσίας

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

Ευθύνες ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων

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

Η παράγραφος 41(β) του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) επεξηγεί ότι το σκιασμένο λεκτικό που ακολουθεί μπορεί να περιλαμβάνεται σε Παράρτημα της έκθεσης του ελεγκτή. Η παράγραφος 41(γ) του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) επεξηγεί πως όταν νόμος, κανονισμός ή εθνικά πρότυπα ελέγχου το επιτρέπουν ρητά, μπορεί να γίνεται παραπομπή στην ιστοσελίδα της αρμόδιας αρχής, στην οποία περιγράφονται οι ευθύνες του ελεγκτή, παρά να συμπεριλαμβάνεται αυτό το λεκτικό στην έκθεση του ελεγκτή, υπό την προϋπόθεση ότι η περιγραφή στην ιστοσελίδα, δεν είναι ασυνεπής με τις ακόλουθες ευθύνες του ελεγκτή.

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

- Εντοπίζουμε και αξιολογούμε τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις, που οφείλονται είτε σε απάτη είτε σε λάθος, σχεδιάζουμε και διενεργούμε ελεγκτικές διαδικασίες που ανταποκρίνονται στους κινδύνους αυτούς και αποκτούμε ελεγκτικά τεκμήρια που είναι επαρκή και κατάλληλα για να παρέχουν βάση για την γνώμη μας. Ο κίνδυνος μη εντοπισμού ουσιώδους σφάλματος που οφείλεται σε απάτη είναι υψηλότερος από αυτόν που οφείλεται σε λάθος, καθώς η απάτη μπορεί να εμπεριέχει συμπαιγνία, πλαστογραφία, εσκεμμένες παραλείψεις, ψευδείς διαβεβαιώσεις ή παράκαμψη των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου.
- Αποκτούμε κατανόηση των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου που σχετίζονται με τον έλεγχο, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την διατύπωση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου της Εταιρείας³⁰.
- Αξιολογούμε την καταλληλότητα των λογιστικών αρχών και μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν και το εύλογο των λογιστικών εκτιμήσεων και των σχετικών γνωστοποιήσεων που έγιναν από τη Διοίκηση.
- Συμπεραίνουμε για την καταλληλότητα της χρήσης από τη διοίκηση της λογιστικής αρχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας και με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν για το εάν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να υποδηλώνουν ουσιώδη αβεβαιότητα ως προς την ικανότητα

³⁰ Η πρόταση αυτή ενδέχεται να τροποποιηθεί καταλλήλως σε περιστάσεις όπου ο ελεγκτής έχει επίσης την ευθύνη έκφρασης γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου σε συνδυασμό με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων.

της Εταιρείας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της. Εάν συμπεράνουμε ότι υφίσταται ουσιώδης αβεβαιότητα, είμαστε υποχρεωμένοι στην έκθεση ελεγκτή να επισύρουμε την προσοχή στις σχετικές γνωστοποιήσεις των οικονομικών καταστάσεων ή εάν αυτές οι γνωστοποιήσεις είναι ανεπαρκείς να διαφοροποιήσουμε τη γνώμη μας. Τα συμπεράσματά μας βασίζονται σε ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται μέχρι την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή. Ωστόσο, μελλοντικά γεγονότα ή συνθήκες ενδέχεται να έχουν ως αποτέλεσμα η Εταιρεία να παύσει να λειτουργεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα.

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

[Υπογραφή στο όνομα της ελεγκτικής εταιρείας, το προσωπικό όνομα του ελεγκτή, ή και τα δύο, όπως είναι κατάλληλο για τη συγκεκριμένη δικαιοδοσία]

[Διεύθυνση του ελεγκτή] [Αντίστροφη τοποθέτησης ημερομηνίας και διεύθυνσης]

[Ημερομηνία]

Υπόδειγμα 3: Έκθεση του ελεγκτή επί πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων εισηγμένης οντότητας που καταρτίστηκαν σύμφωνα με τις ρυθμίσεις χρηματοοικονομικής αναφοράς που θεσπίζονται από κανονιστική αρχή (για σκοπούς του παρόντος υποδείγματος, πλαίσιο εύλογης παρουσίασης)

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

- Έλεγχος πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων εισηγμένης οντότητας που έχουν καταρτιστεί από τη διοίκηση της οντότητας σύμφωνα με τις ρυθμίσεις χρηματοοικονομικής αναφοράς που καθιερώνονται από κανονιστική αρχή (δηλαδή, πλαίσιο ειδικού σκοπού) για να πληρούν τις απαιτήσεις αυτής της κανονιστικής αρχής. Η διοίκηση δεν έχει επιλογή του πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- Το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς είναι πλαίσιο εύλογης παρουσίασης.
- Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντανακλούν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι η μη διαφοροποιημένη (δηλαδή, "σύμφωνη") γνώμη είναι κατάλληλη με βάσει τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν.
- Οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τον έλεγχο είναι εκείνες της δικαιοδοσίας.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι δεν υπάρχει ουσιώδες σφάλμα, 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)
- Η διανομή και η χρήση της έκθεσης του ελεγκτή δεν είναι περιορισμένες.
- Από τον ελεγκτή απαιτείται να γνωστοποιήσει σημαντικότερα θέματα ελέγχου, σύμφωνα με το ΔΠΕ 701.
- Ο ελεγκτής έχει διαπιστώσει ότι δεν υπάρχουν άλλες πληροφορίες (δηλαδή οι απαιτήσεις του ΔΠΕ 720 (Αναθεωρημένο) δεν έχουν εφαρμογή).
- Τα άτομα που είναι υπεύθυνα για την εποπτεία της χρηματοοικονομικής αναφοράς δεν είναι τα ίδια με εκείνα που είναι υπεύθυνα για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.
- Ο ελεγκτής δεν έχει άλλες ευθύνες αναφοράς που να απαιτούνται από τοπικό νόμο ή κανονισμό.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

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

Γνώμη

Έχουμε ελέγξει τις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ (εφεξής η Εταιρεία), οι οποίες αποτελούνται από τον ισολογισμό της 31ης Δεκεμβρίου 20Χ1, τις καταστάσεις αποτελεσμάτων, μεταβολών καθαρής θέσης και ταμειακών ροών του έτους που έληξε

την ημερομηνία αυτή, καθώς και σημειώσεις στις οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένης περίληψης των σημαντικών λογιστικών πολιτικών.

Κατά τη γνώμη μας οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, την (ή δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα της) χρηματοοικονομική(ς) θέση(ς) της Εταιρείας κατά την 31η Δεκεμβρίου 20X1, τη (της) χρηματοοικονομική(ς) της επίδοση(ς) και τις (των) ταμειακές(ών) ροές(ών) της για το έτος που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις χρηματοοικονομικής αναφοράς του Τμήματος Υ του Κανονισμού Ζ. [Το τμήμα με επικεφαλίδα *Γνώμη* τοποθετείται πρώτο όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)]

Βάση για γνώμη

Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ). Οι ευθύνες μας, σύμφωνα με τα πρότυπα αυτά περιγράφονται περαιτέρω στο τμήμα της έκθεσής μας «*Ευθύνες ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων*». Είμαστε ανεξάρτητοι από την Εταιρεία σύμφωνα με τις δεοντολογικές απαιτήσεις που σχετίζονται με τον έλεγχό μας επί των οικονομικών καταστάσεων στη [δικαιοδοσία] και έχουμε εκπληρώσει τις άλλες δεοντολογικές μας υποχρεώσεις σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτές. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα να παρέχουν βάση για τη γνώμη μας. [Η πρώτη και η τελευταία πρόταση σε αυτό το τμήμα βρίσκονταν στο τμήμα με επικεφαλίδα *Ευθύνη του Ελεγκτή*. Επίσης το τμήμα με επικεφαλίδα *Βάση για Γνώμη* τοποθετείται αμέσως μετά το τμήμα με επικεφαλίδα *Γνώμη* όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)]

Έμφαση θέματος - Βάση λογιστικής

Επιστούμε την προσοχή στη Σημείωση Χ των οικονομικών καταστάσεων, η οποία περιγράφει τη λογιστική βάση. Οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες για να βοηθήσουν την Εταιρεία να εκπληρώσει τις απαιτήσεις της Κανονιστικής Αρχής ΔΕΦ. Ως αποτέλεσμα, οι οικονομικές καταστάσεις μπορεί να μην είναι κατάλληλες για άλλο σκοπό. Η γνώμη μας είναι μη διαφοροποιημένη αναφορικά με το θέμα αυτό.

Ουσιώδης αβεβαιότητα που σχετίζεται με τη συνέχιση δραστηριότητας

Επιστούμε την προσοχή στη Σημείωση 6 των οικονομικών καταστάσεων, η οποία δείχνει ότι η Εταιρεία υπέστη καθαρή ζημιά ZZZ κατά το έτος που έληξε στις 31^η Δεκεμβρίου 20X1 και, από εκείνη την ημερομηνία, οι τρέχουσες υποχρεώσεις της Εταιρείας υπερέβησαν τα συνολικά περιουσιακά στοιχεία της κατά ΥΥΥ. Όπως αναφέρεται στη Σημείωση 6, αυτά τα γεγονότα ή οι συνθήκες, μαζί με άλλα θέματα που αναφέρονται στη Σημείωση 6, υποδηλώνουν ότι υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα που μπορεί να προκαλέσει σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της Εταιρείας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της. Η γνώμη μας δεν διαφοροποιείται σχετικά με αυτό το θέμα.

Κυριότερα θέματα ελέγχου

Τα κυριότερα θέματα ελέγχου είναι εκείνα τα θέματα που, κατά την επαγγελματική μας κρίση, είχαν τη μεγαλύτερη σημασία στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου. Αυτά τα θέματα αντιμετωπίστηκαν στο πλαίσιο του ελέγχου μας επί των οικονομικών καταστάσεων στο σύνολό τους, και κατά τη διαμόρφωση της γνώμης μας επί αυτών, και δεν παρέχουμε ξεχωριστή γνώμη για αυτά τα θέματα. Εκτός από το ζήτημα που περιγράφεται στην ανωτέρω ενότητα με επικεφαλίδα *Ουσιώδης αβεβαιότητα που σχετίζεται με τη συνέχιση δραστηριότητας*, έχουμε προσδιορίσει τα θέματα που περιγράφονται παρακάτω ως σημαντικότερα θέματα ελέγχου που θα γνωστοποιηθούν στην έκθεσή μας.

[*Περιγραφή καθενός από τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 701 όπως εφαρμόζεται σε αυτόν τον έλεγχο*]

Άλλο θέμα

Η Εταιρεία έχει καταρτίσει ξεχωριστή σειρά οικονομικών καταστάσεων για το έτος που έληξε την 31^η Δεκεμβρίου 20X1 σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς επί των οποίων εκδώσαμε ξεχωριστή έκθεση ελεγκτή προς του μετόχους της Εταιρείας ΑΒΓ με ημερομηνία 31^η Μαρτίου 20X2.

Ευθύνες της διοίκησης και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση για τις οικονομικές καταστάσεις³¹

Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τους όρους χρηματοοικονομικής αναφοράς του Τμήματος Υ του Κανονισμού Z³², και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες, ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, οφειλομένου είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

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

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

Ευθύνες ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων

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

³¹ Η άλλοι όροι που είναι κατάλληλοι με βάση το νομικό πλαίσιο της συγκεκριμένης δικαιοδοσίας

³² Όταν η ευθύνη της διοίκησης είναι να καταρτίσει οικονομικές καταστάσεις που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα, αυτό μπορεί να διατυπωθεί: «Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων που δίνουν αληθή και εύλογη εικόνα σύμφωνα με τις ρυθμίσεις χρηματοοικονομικής αναφοράς του Τμήματος Υ του Κανονισμού Z, και για εκείνες ... »

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

Η παράγραφος 41(β) του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) επεξηγεί ότι το σκιασμένο λεκτικό που ακολουθεί μπορεί να περιλαμβάνεται σε Παράρτημα της έκθεσης του ελεγκτή. Η παράγραφος 41(γ) του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) επεξηγεί πως όταν νόμος, κανονισμός ή εθνικά πρότυπα ελέγχου το επιτρέπουν ρητά, μπορεί να γίνεται παραπομπή στην ιστοσελίδα της αρμόδιας αρχής, στην οποία περιγράφονται οι ευθύνες του ελεγκτή, παρά να συμπεριλαμβάνεται αυτό το λεκτικό στην έκθεση του ελεγκτή, υπό την προϋπόθεση ότι η περιγραφή στην ιστοσελίδα, δεν είναι ασυνεπής με τις ακόλουθες ευθύνες του ελεγκτή.

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

- Εντοπίζουμε και αξιολογούμε τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος στις οικονομικές καταστάσεις, που οφείλονται είτε σε απάτη είτε σε λάθος, σχεδιάζουμε και διενεργούμε ελεγκτικές διαδικασίες που ανταποκρίνονται στους κινδύνους αυτούς και αποκτούμε ελεγκτικά τεκμήρια που είναι επαρκή και κατάλληλα για να παρέχουν βάση για την γνώμη μας. Ο κίνδυνος μη εντοπισμού ουσιώδους σφάλματος που οφείλεται σε απάτη είναι υψηλότερος από αυτόν που οφείλεται σε λάθος, καθώς η απάτη μπορεί να εμπεριέχει συμπαιγνία, πλαστογραφία, εσκεμμένες παραλείψεις, ψευδείς διαβεβαιώσεις ή παράκαμψη των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου.
- Αποκτούμε κατανόηση των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου που σχετίζονται με τον έλεγχο, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό την διατύπωση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου της Εταιρείας³³.
- Αξιολογούμε την καταλληλότητα των λογιστικών αρχών και μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν και το εύλογο των λογιστικών εκτιμήσεων και των σχετικών γνωστοποιήσεων που έγιναν από τη Διοίκηση.
- Συμπεραίνουμε για την καταλληλότητα της χρήσης από τη διοίκηση της λογιστικής αρχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας και με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν για το εάν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να υποδηλώνουν ουσιώδη αβεβαιότητα ως προς την ικανότητα της Εταιρείας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της. Εάν συμπεράνουμε ότι υφίσταται ουσιώδης αβεβαιότητα, είμαστε υποχρεωμένοι στην έκθεση ελεγκτή να επισύρουμε την προσοχή στις σχετικές γνωστοποιήσεις των οικονομικών καταστάσεων ή εάν αυτές οι γνωστοποιήσεις είναι ανεπαρκείς να διαφοροποιήσουμε τη γνώμη μας. Τα συμπεράσματά μας βασίζονται σε ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται μέχρι την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή. Ωστόσο, μελλοντικά γεγονότα ή συνθήκες ενδέχεται να έχουν ως αποτέλεσμα η Εταιρεία να παύσει να λειτουργεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα.

³³ Η πρόταση αυτή ενδέχεται να τροποποιηθεί καταλλήλως σε περιστάσεις όπου ο ελεγκτής έχει επίσης την ευθύνη έκφρασης γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων ελέγχου σε συνδυασμό με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων.

- Αξιολογούμε τη συνολική παρουσίαση, τη δομή και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων, συμπεριλαμβανομένων των γνωστοποιήσεων και εάν και κατά πόσο οι οικονομικές καταστάσεις αντιπροσωπεύουν τις υποκείμενες συναλλαγές και τα γεγονότα με τρόπο που επιτυγχάνει εύλογη παρουσίαση.

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

Παρέχουμε, επίσης, στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση μια δήλωση ότι συμμορφωθήκαμε με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας σχετικά με την ανεξαρτησία και ότι τους γνωστοποιούμε όλες τις σχέσεις και τυχόν άλλα θέματα που μπορεί εύλογα να θεωρηθεί ότι σχετίζονται με την ανεξαρτησία μας και, κατά περίπτωση, τα σχετικά μέτρα προστασίας.

Από τα θέματα που γνωστοποιούνται στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, προσδιορίζουμε εκείνα τα θέματα που είχαν τη μεγαλύτερη σημασία στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου και επομένως είναι τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου. Περιγράφουμε αυτά τα θέματα στην έκθεση του ελεγκτή, εκτός εάν νόμος ή κανονισμός αποκλείει τη δημόσια αποκάλυψή τους ή όταν, σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, διαπιστώνουμε ότι ένα ζήτημα δεν πρέπει να γνωστοποιείται στην έκθεσή μας, διότι οι δυσμενείς συνέπειες αυτού εύλογα θα αναμενόταν ότι υπερτερούν της ωφέλειας του δημοσίου συμφέροντος από μια τέτοια γνωστοποίηση.

Ο εταίρος ανάθεσης που διενήργησε τον έλεγχο και συνέταξε την σχετική έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή είναι [Όνομα]

[Υπογραφή στο όνομα της ελεγκτικής εταιρείας, το προσωπικό όνομα του ελεγκτή, ή και τα δύο, όπως είναι κατάλληλο για τη συγκεκριμένη δικαιοδοσία]

[Διεύθυνση του ελεγκτή] [Αντίστροφη τοποθέτηση ημερομηνίας και διεύθυνσης]

[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 800(Αναθεωρημένο) Ιανουάριος 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».

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Ο Πρόεδρος

ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ ΠΑΠΑΔΕΑΣ