

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 706 (ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ)

**Παράγραφοι Έμφασης Θέματος και Παράγραφοι άλλου
Θέματος στην Έκθεση του Ανεξάρτητου Ελεγκτή**

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

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

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

© Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, 2003

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

E: www.elte.org.gr

info@elte.org.gr

ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 706

(ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ)

ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ ΕΜΦΑΣΗΣ ΘΕΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΙ ΑΛΛΟΥ ΘΕΜΑΤΟΣ ΣΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ ΤΟΥ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

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

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Παράγραφος
Εισαγωγή	
Πεδίο του παρόντος ΔΠΕ	1-4
Ημερομηνία έναρξης ισχύος	5
Στόχος	6
Ορισμοί	7
Απαιτήσεις	
Παράγραφοι έμφασης θέματος στην έκθεση του ελεγκτή	8-9
Παράγραφοι άλλου θέματος στην έκθεση του ελεγκτή	10-11
Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση	12
Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό	
Σχέση μεταξύ παραγράφων έμφασης θέματος και σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεση ελεγκτή.....	A1-A3
Περιστάσεις στις οποίες η παράγραφος έμφασης θέματος είναι απαραίτητη	A4-A6
Εισαγωγή παραγράφου έμφασης θέματος στην έκθεση ελεγκτή	A7-A8
Παράγραφοι άλλου θέματος στην έκθεση του ελεγκτή	A9-A15
Τοποθέτηση παραγράφων έμφασης θέματος και άλλου θέματος στην έκθεση ελεγκτή.....	A16-A17

Επικοινωνία με τους στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνησηA18

Παράρτημα 1: Κατάλογος των ΔΠΕ που περιλαμβάνουν απαιτήσεις για παραγράφους έμφασης θέματος

Παράρτημα 2: Κατάλογος των ΔΠΕ που περιλαμβάνουν απαιτήσεις για παραγράφους άλλου θέματος

Παράρτημα 3: Υπόδειγμα έκθεσης ελεγκτή που περιλαμβάνει τμήμα σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου, παράγραφο έμφασης θέματος και παράγραφο άλλου θέματος

Παράρτημα 4: Υπόδειγμα έκθεσης ελεγκτή που περιλαμβάνει γνώμη με επιφύλαξη λόγω παρέκκλισης από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και παράγραφο έμφασης θέματος

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 706, «Παράγραφοι έμφασης θέματος και παράγραφοι άλλων θεμάτων στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή» πρέπει να μελετάται σε συνδυασμό με το ΔΠΕ 200 «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου».

Εισαγωγή

Πεδίο του παρόντος ΔΠΕ

1. Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) ασχολείται με τις πρόσθετες γνωστοποιήσεις στην έκθεση του ελεγκτή όταν ο ελεγκτής θεωρεί απαραίτητο:
 - (α) Να επιστήσει την προσοχή των χρηστών σε θέμα ή θέματα που παρουσιάζονται ή γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις, τα οποία είναι τέτοιας σημασίας που είναι θεμελιώδη για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων από τους χρήστες, ή
 - (β) Να επιστήσει την προσοχή των χρηστών σε οποιοδήποτε θέμα ή θέματα εκτός από εκείνα που παρουσιάζονται ή γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις, τα οποία είναι σχετικά για την κατανόηση του ελέγχου, των ευθυνών του ελεγκτή ή της έκθεσης του ελεγκτή από τους χρήστες.
2. Το ΔΠΕ 701¹ θεσπίζει απαιτήσεις και παρέχει καθοδήγηση, όταν ο ελεγκτής προσδιορίζει τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου και τα γνωστοποιεί στην έκθεση του ελεγκτή. Όταν ο ελεγκτής περιλαμβάνει τμήμα σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεση του ελεγκτή, το παρόν ΔΠΕ πραγματεύεται τη σχέση μεταξύ των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου και κάθε συμπληρωματικής γνωστοποίησης στην έκθεση του ελεγκτή σύμφωνα με το παρόν ΔΠΕ. (Αναφ. Παρ.: Α1-Α3)
3. Το ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο)² θεσπίζει απαιτήσεις και παρέχει καθοδήγηση σχετικά με την γνωστοποίηση στην έκθεση του ελεγκτή θεμάτων που σχετίζονται με τη ικανότητα συνέχισης δραστηριότητας της οντότητας.
4. Τα Παραρτήματα 1 και 2 παραθέτουν τα ΔΠΕ που περιλαμβάνουν ειδικές απαιτήσεις για τον ελεγκτή ώστε να περιλάβει παραγράφους έμφασης θέματος ή παραγράφους άλλου θέματος στην έκθεση του ελεγκτή. Σε αυτές τις περιπτώσεις, εφαρμόζονται οι απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΕ αναφορικά με τη μορφή τέτοιων παραγράφων. (Αναφ. Παρ.: Α4)

Ημερομηνία έναρξης ισχύος

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

Στόχος

6. Ο στόχος του ελεγκτή είναι, έχοντας διαμορφώσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων, να επιστήσει την προσοχή των χρηστών, όταν κατά την κρίση του

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

² ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο), «Συνέχιση δραστηριότητας»

ελεγκτή είναι απαραίτητο να το πράξει, μέσω σαφούς πρόσθετης γνωστοποίησης στην έκθεση του ελεγκτή, περί:

- (α) Θέματος το οποίο, αν και έχει δεόντως παρουσιαστεί ή γνωστοποιηθεί στις οικονομικές καταστάσεις, είναι τέτοιας σημασίας που είναι θεμελιώδες για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων από τους χρήστες, ή
- (β) Οποιοδήποτε άλλου θέματος, όπως ενδείκνυται, που είναι σχετικό για να κατανοήσουν οι χρήστες τον έλεγχο, τις ευθύνες του ελεγκτή ή την έκθεση του ελεγκτή.

Ορισμοί

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

- (α) *Παράγραφος έμφασης θέματος* – Παράγραφος στην έκθεση του ελεγκτή, η οποία αναφέρεται σε θέμα που παρουσιάζεται ή γνωστοποιείται κατάλληλα στις οικονομικές καταστάσεις και το οποίο, κατά την κρίση του ελεγκτή, είναι τέτοιας σημασίας που είναι θεμελιώδες για να κατανοήσουν οι χρήστες τις οικονομικές καταστάσεις.
- (β) *Παράγραφος άλλου θέματος* – Παράγραφος στην έκθεση του ελεγκτή η οποία αναφέρεται σε θέμα άλλο από εκείνα που παρουσιάζονται ή γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις το οποίο, κατά την κρίση του ελεγκτή, είναι σχετικό για να κατανοήσουν οι χρήστες τον έλεγχο, τις ευθύνες του ελεγκτή ή την έκθεση του ελεγκτή.

Απαιτήσεις

Παράγραφοι έμφασης θέματος στην έκθεση του ελεγκτή

8. Εάν ο ελεγκτής θεωρήσει απαραίτητο να εστιάσει την προσοχή των χρηστών σε θέμα που παρουσιάστηκε ή γνωστοποιήθηκε στις οικονομικές καταστάσεις και το οποίο, κατά την κρίση του ελεγκτή, είναι τέτοιας σημασίας που είναι θεμελιώδες για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων από τους χρήστες, ο ελεγκτής πρέπει να περιλάβει παράγραφο Έμφασης Θέματος στην έκθεσή του, με την προϋπόθεση ότι:
- (α) Δεν θα απαιτούνταν από τον ελεγκτή να διαφοροποιήσει τη γνώμη σύμφωνα με το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο)³ λόγω του θέματος αυτού, και
 - (β) Όταν έχει εφαρμογή το ΔΠΕ 701, το θέμα δεν έχει χαρακτηριστεί σημαντικότερο θέμα ελέγχου προς γνωστοποίηση στην έκθεση του ελεγκτή. (Αναφ. παρ.: Α1-Α3)

³ ΔΠΕ 705, «Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή»

9. Όταν ο ελεγκτής περιλαμβάνει παράγραφο Έμφασης Θέματος στην έκθεση του ελεγκτή, ο ελεγκτής πρέπει:
- (α) Να περιλάβει την παράγραφο σε ξεχωριστό τμήμα της έκθεσης του ελεγκτή, χρησιμοποιώντας τον κατάλληλο τίτλο με τον όρο «Έμφαση θέματος»,
 - (β) Να περιλάβει στην παράγραφο σαφή αναφορά στο θέμα στο οποίο δίνεται έμφαση καθώς και στο πού οι σχετικές γνωστοποιήσεις που περιγράφουν πλήρως το θέμα μπορεί να βρεθούν στις οικονομικές καταστάσεις. Η παράγραφος πρέπει να αναφέρεται μόνο σε πληροφορίες που παρουσιάζονται ή γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις, και
 - (δ) Να δηλώσει ότι η γνώμη του ελεγκτή δεν είναι διαφοροποιημένη σε σχέση με το θέμα στο οποίο δίνεται έμφαση. (Αναφ. παρ.: Α7-Α8, Α16-Α17)

Παράγραφοι άλλου θέματος στην έκθεση του ελεγκτή

10. Εάν ο ελεγκτής θεωρήσει απαραίτητο να γνωστοποιήσει θέμα άλλο από εκείνα που παρουσιάζονται ή γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις, το οποίο, κατά την κρίση του ελεγκτή, είναι σχετικό για να κατανοήσουν οι χρήστες τον έλεγχο, τις ευθύνες του ελεγκτή ή την έκθεση ελεγκτή, ο ελεγκτής πρέπει να περιλάβει παράγραφο Άλλου Θέματος στην έκθεσή του, με την προϋπόθεση ότι:
- (α) Αυτό δεν απαγορεύεται από νόμο ή κανονισμό, και
 - (β) Όταν έχει εφαρμογή το ΔΠΕ 701, το θέμα δεν έχει χαρακτηριστεί σημαντικότερο θέμα ελέγχου προς γνωστοποίηση στην έκθεση του ελεγκτή. (Αναφ. παρ.: Α9-Α14)
11. Όταν ο ελεγκτής περιλαμβάνει παράγραφο Άλλου Θέματος στην έκθεση του ελεγκτή, ο ελεγκτής πρέπει να περιλάβει την παράγραφο σε ξεχωριστό τμήμα της έκθεσης του ελεγκτή, χρησιμοποιώντας τον τίτλο «Άλλο θέμα» ή άλλον κατάλληλο τίτλο. (Αναφ. παρ.: Α15-Α17)

Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση

12. Εάν ο ελεγκτής αναμένει ότι θα περιλάβει παράγραφο έμφασης θέματος ή παράγραφο άλλου θέματος στην έκθεσή του, πρέπει να επικοινωνήσει με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση σχετικά με την πρόθεσή του να περιλάβει τέτοια παράγραφο καθώς και το λεκτικό της παραγράφου αυτής. (Αναφ. παρ.: Α18)

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

Σχέση μεταξύ παραγράφων έμφασης θέματος και των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεση ελεγκτή (Αναφ. Παρ.: 2, 8(β))

- A1 Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου ορίζονται στο ΔΠΕ 701 ως τα θέματα εκείνα που, κατά την επαγγελματική κρίση του ελεγκτή, ήταν ύψιστης σημασίας κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου. Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου επιλέγονται από τα θέματα προς γνωστοποίηση στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, τα οποία περιλαμβάνουν σημαντικά ευρήματα από τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου⁴. Η γνωστοποίηση των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου παρέχει πρόσθετη πληροφόρηση στους σκοπούμενους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, η οποία θα τους βοηθήσει στην κατανόηση αυτών των θεμάτων που, κατά την επαγγελματική κρίση του ελεγκτή, ήταν ύψιστης σημασίας κατά τον έλεγχο και μπορεί επίσης να τους βοηθήσει στην κατανόηση της οντότητας και των τομέων σημαντικής εκτίμησης της διοίκησης στις ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις. Όταν εφαρμόζεται το ΔΠΕ 701, η χρήση παραγράφων Έμφασης Θέματος δεν αποτελεί υποκατάστατο της περιγραφής των επιμέρους σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου.
- A2 Θέματα που χαρακτηρίστηκαν ως σημαντικότερων θέματα ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 701 μπορεί επίσης να είναι, κατά την κρίση του ελεγκτή, θεμελιώδους σημασίας για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων από τους χρήστες αυτών. Σε τέτοιες περιπτώσεις, κατά τη γνωστοποίηση ενός θέματος ως σημαντικότερου θέματος ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 701, ο ελεγκτής μπορεί να επιθυμεί να τονίσει περισσότερο το θέμα αυτό ή να εστιάσει περαιτέρω την προσοχή στη σχετική σημασία αυτού. Ο ελεγκτής μπορεί να το πράξει είτε με την παρουσίαση του θέματος περισσότερο έντονα από ότι άλλα θέματα στο τμήμα «Σημαντικότερα θέματα ελέγχου» (π.χ., ως πρώτο θέμα), είτε με τη συμπερίληψη πρόσθετων πληροφοριών στην περιγραφή του σημαντικότερου θέματος ελέγχου προκειμένου να τονίσει τη σημασία του θέματος για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων από τους χρήστες αυτών.
- A3 Μπορεί να υπάρχει ένα θέμα που δεν χαρακτηρίστηκε ως σημαντικότερο θέμα ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 701 (επειδή, για παράδειγμα, δεν απαιτούσε ιδιαίτερη προσοχή εκ μέρους του ελεγκτή), αλλά το οποίο, κατά την κρίση του ελεγκτή, είναι θεμελιώδους σημασίας για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων από τους χρήστες αυτών (π.χ., ένα μεταγενέστερο γεγονός). Εάν ο ελεγκτής κρίνει αναγκαίο να επιστήσει την προσοχή των χρηστών σε ένα τέτοιο θέμα, το θέμα περιλαμβάνεται σε παράγραφο Έμφασης Θέματος στην έκθεση του ελεγκτή, σύμφωνα με το παρόν ΔΠΕ.

Περιπτώσεις στις οποίες μπορεί να είναι απαραίτητη παράγραφος έμφασης θέματος (Αναφ. παρ.: 4-8)

- A4 Το Παράρτημα 1 συγκεντρώνει τα ΔΠΕ που περιέχουν ειδικές απαιτήσεις για τον ελεγκτή να περιλάβει παραγράφους Έμφασης Θέματος στην έκθεση του ελεγκτή, σε ορισμένες περιπτώσεις. Οι περιπτώσεις αυτές περιλαμβάνουν :
- Όταν ένα πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που προβλέπεται από νόμο ή κανονισμό δεν θα ήταν αποδεκτό, εάν δεν προβλεπόταν από νόμο ή κανονισμό.

⁴ ΔΠΕ 260, «Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση»

- Για να ειδοποιούν τους χρήστες ότι οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίστηκαν σύμφωνα με πλαίσιο ειδικού σκοπού.
 - Όταν τα γεγονότα γίνουν γνωστά στον ελεγκτή μετά την ημερομηνία της έκθεσης του ελεγκτή και ο ελεγκτής παρέχει νέα ή τροποποιημένη έκθεση ελεγκτή (δηλαδή, μεταγενέστερα γεγονότα)⁵
- A5. Παραδείγματα περιπτώσεων όπου ο ελεγκτής μπορεί να το θεωρήσει απαραίτητο να περιλάβει παράγραφο Έμφασης Θέματος είναι:
- Αβεβαιότητα σχετικά με το μελλοντικό αποτέλεσμα πολύ σημαντικής δικαστικής διένεξης ή ρυθμιστικού μέτρου.
 - Σημαντικό μεταγενέστερο γεγονός το οποίο λαμβάνει χώρα μεταξύ της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων και της ημερομηνίας της έκθεσης ελεγκτή⁶.
 - Πρώιμη εφαρμογή (όπου επιτρέπεται) νέου λογιστικού προτύπου που έχει ουσιώδη επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις.
 - Μεγάλη καταστροφή που είχε ή εξακολουθεί να έχει σοβαρή επίπτωση στην χρηματοοικονομική θέση της οντότητας.
- A6. Ωστόσο, η εκτεταμένη χρήση παραγράφων έμφασης θέματος μειώνει την αποτελεσματικότητα της γνωστοποίησης τέτοιων θεμάτων από τον ελεγκτή.

Εισαγωγή παραγράφου έμφασης θέματος στην έκθεση ελεγκτή (Αναφ. παρ.: 9)

- A7. Το να περιληφθεί παράγραφος Έμφασης Θέματος στην έκθεση του ελεγκτή δεν επηρεάζει τη γνώμη του ελεγκτή. Η παράγραφος Έμφασης Θέματος δεν συνιστά υποκατάστατο για:
- (α) Διαφοροποιημένη γνώμη σύμφωνα με το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο), όταν αυτό απαιτούν οι περιστάσεις συγκεκριμένης ανάθεσης ελέγχου,
 - (β) Γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις που το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς απαιτεί από τη διοίκηση να διενεργήσει, ή που είναι για οποιοδήποτε άλλο λόγο απαραίτητες ώστε να επιτευχθεί εύλογη παρουσίαση, ή
 - (γ) Υποβολή εκθέσεων σύμφωνα με το ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο)⁷, όταν υπάρχει ένα ουσιώδης αβεβαιότητα σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες, που μπορεί να δημιουργήσουν σοβαρή αμφιβολία για την ικανότητα συνέχισης δραστηριότητας της οντότητας.
- A8. Οι παράγραφοι A16 – A17 παρέχουν περαιτέρω οδηγίες για την τοποθέτηση παραγράφων έμφασης θέματος σε συγκεκριμένες περιστάσεις.

Παράγραφοι άλλου θέματος στην έκθεση του ελεγκτή (Αναφ. παρ.: 10-11)

⁵ ΔΠΕ 560, «Μεταγενέστερα γεγονότα», παράγραφοι 12(β) και 16

⁶ ΔΠΕ 560, παράγραφος 6

⁷ ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο), παράγραφοι 22-23

Περιπτώσεις στις οποίες μπορεί να είναι απαραίτητη η παράγραφος άλλου θέματος

Σχετικά με την κατανόηση του ελέγχου από τους χρήστες

- A9. Το ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο) απαιτεί από τον ελεγκτή να γνωστοποιεί στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση το σχεδιαζόμενο σκοπό και το χρονοδιάγραμμα του ελέγχου, που περιλαμβάνει την γνωστοποίηση σχετικά με τους σημαντικούς κινδύνους που εντοπίστηκαν από τον ελεγκτή⁸. Παρά το γεγονός ότι τα θέματα που σχετίζονται με σημαντικούς κινδύνους μπορεί να χαρακτηριστούν ως σημαντικότερα θέματα ελέγχου, άλλα θέματα σχεδιασμού και οριοθέτησης του σκοπού (π.χ., ο προγραμματισμένος σκοπός του ελέγχου, ή η εφαρμογή του ουσιώδους μεγέθους στο πλαίσιο του ελέγχου) είναι απίθανο να αποτελούν σημαντικότερα θέματα ελέγχου λόγω του τρόπου με τον οποίο τα σημαντικότερα θέματα του ελέγχου ορίζονται στο ΔΠΕ 701. Ωστόσο, νόμος ή κανονισμός μπορεί να απαιτεί από τον ελεγκτή να γνωστοποιεί θέματα σχετικά με το σχεδιασμό και το σκοπό στην έκθεση του ελεγκτή, ή ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει απαραίτητο να γνωστοποιήσει αυτά τα θέματα σε παράγραφο άλλου θέματος.
- A10. Στη σπάνια περίπτωση όπου ο ελεγκτής αδυνατεί να απεμπλακεί από μια ανάθεση, ακόμη και αν η πιθανή επίπτωση της αδυναμίας απόκτησης επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων, λόγω περιορισμού στο πεδίο του ελέγχου που επιβάλλεται από τη διοίκηση είναι διάχυτη⁹, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει αναγκαία την εισαγωγή παραγράφου Άλλου Θέματος στην έκθεση του ελεγκτή προκειμένου να εξηγήσει γιατί δεν είναι δυνατόν για τον ελεγκτή να απεμπλακεί από την ανάθεση.

Σχετικά με την κατανόηση των ευθυνών του ελεγκτή ή της έκθεσης του ελεγκτή από τους χρήστες.

- A11. Νόμος, κανονισμός ή γενικά αποδεκτή πρακτική σε μια δικαιοδοσία μπορεί να απαιτεί ή να επιτρέπει στον ελεγκτή να αναλύσει θέματα που παρέχουν περαιτέρω επεξήγηση των ευθυνών του στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων ή στην έκθεση του ελεγκτή επί αυτών. Όταν το τμήμα «Άλλο θέμα» περιλαμβάνει περισσότερα από ένα θέματα που, κατά την κρίση του ελεγκτή, είναι σχετικά με την κατανόηση του ελέγχου, των ευθυνών του ελεγκτή ή της έκθεσης του ελεγκτή από τους χρήστες, μπορεί να είναι χρήσιμο να χρησιμοποιηθούν διαφορετικοί υπότιτλοι για κάθε θέμα.
- A12. Μια παράγραφος Άλλου Θέματος δεν ασχολείται με περιπτώσεις κατά τις οποίες ο ελεγκτής έχει άλλες ευθύνες αναφοράς που είναι πρόσθετες στην ευθύνη του ελεγκτή βάσει των ΔΠΕ για αναφορά επί των οικονομικών καταστάσεων (βλέπε το τμήμα «Άλλες ευθύνες αναφοράς» στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)¹⁰), ή όπου έχει ζητηθεί από τον ελεγκτή να εκτελέσει και να συντάξει έκθεση επί πρόσθετων συγκεκριμένων διαδικασιών, ή να εκφράσει γνώμη επί συγκεκριμένων θεμάτων.

Αναφορά επί περισσότερων της μίας σειράς οικονομικών καταστάσεων

⁸ ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 15

⁹ Βλέπε παράγραφο 13(β)(ii) του ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο) για συζήτηση της περίπτωσης αυτής.

¹⁰ ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), «Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί οικονομικών καταστάσεων», παράγραφοι 42-44.

A13. Μια οντότητα μπορεί να καταρτίζει μια σειρά οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με ένα πλαίσιο γενικού σκοπού (για παράδειγμα, το εθνικό πλαίσιο) και μια άλλη σειρά οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με άλλο πλαίσιο γενικού σκοπού (για παράδειγμα τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς), και να αναθέτει στον ελεγκτή τη σύνταξη έκθεσης επί των δύο σειρών οικονομικών καταστάσεων. Εάν ο ελεγκτής έχει κρίνει ότι τα πλαίσια είναι αποδεκτά στις αντίστοιχες περιστάσεις, ο ελεγκτής μπορεί να περιλάβει παράγραφο Άλλου Θέματος στην έκθεση του ελεγκτή, αναφερόμενος στο γεγονός ότι μια άλλη σειρά οικονομικών καταστάσεων έχει καταρτιστεί από την ίδια οντότητα σύμφωνα με άλλο πλαίσιο γενικού σκοπού και ότι ο ελεγκτής έχει εκδώσει έκθεση επί αυτών των οικονομικών καταστάσεων.

Περιορισμός στη διανομή ή στη χρήση της έκθεσης του ελεγκτή

A14. Οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται για ειδικό σκοπό μπορεί να καταρτίζονται σύμφωνα με ένα πλαίσιο γενικού σκοπού επειδή οι σκοπούμενοι χρήστες έχουν ορίσει ότι αυτές οι οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού καλύπτουν τις ανάγκες χρηματοοικονομικής πληροφόρησής τους. Εφόσον η έκθεση του ελεγκτή προορίζεται για συγκεκριμένους χρήστες, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει απαραίτητο υπό τις περιστάσεις να περιλάβει παράγραφο Άλλου Θέματος, δηλώνοντας ότι η έκθεση του ελεγκτή προορίζεται αποκλειστικά για τους σκοπούμενους χρήστες και δεν πρέπει να διανεμηθεί ή να χρησιμοποιηθεί από άλλα μέρη.

Περιλαμβάνοντας παράγραφο άλλου θέματος στην έκθεση του ελεγκτή

A15. Το περιεχόμενο της παραγράφου Άλλου Θέματος αντανακλά σαφώς ότι αυτό το άλλο θέμα δεν απαιτείται να παρουσιαστεί και να γνωστοποιηθεί στις οικονομικές καταστάσεις. Η παράγραφος Άλλου Θέματος δεν περιλαμβάνει πληροφορίες που απαγορεύεται στον ελεγκτή να παρέχει από νόμο, κανονισμό ή άλλα επαγγελματικά πρότυπα, όπως για παράδειγμα, πρότυπα δεοντολογίας που σχετίζονται με την εμπιστευτικότητα των πληροφοριών. Η παράγραφος Άλλου Θέματος επίσης δεν περιλαμβάνει πληροφορίες που απαιτείται να παρέχονται από τη διοίκηση.

Τοποθέτηση παραγράφων έμφασης θέματος και άλλου θέματος στην έκθεση ελεγκτή

(Αναφ. παρ. 9, 11)

A16. Η τοποθέτηση παραγράφου Έμφασης Θέματος ή Άλλου Θέματος στην έκθεση ελεγκτή εξαρτάται από τη φύση των πληροφοριών που πρόκειται να γνωστοποιηθούν και την κρίση του ελεγκτή ως προς τη σχετική σημασία αυτών των πληροφοριών για τους σκοπούμενους χρήστες συγκριτικά με άλλα στοιχεία που απαιτείται να αναφέρονται, σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο). Για παράδειγμα:

Παράγραφοι έμφασης θέματος

- Όταν η παράγραφος έμφασης θέματος σχετίζεται με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, συμπεριλαμβανομένων των περιπτώσεων κατά τις οποίες ο ελεγκτής κρίνει ότι το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που

προβλέπεται από νόμο ή κανονισμό θα ήταν διαφορετικά μη αποδεκτό¹¹, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει απαραίτητο να τοποθετήσει την παράγραφο αμέσως μετά το τμήμα «Βάση γνώμης» ώστε να παρέχεται κατάλληλο πλαίσιο για τη γνώμη του ελεγκτή.

- Όταν στην έκθεση του ελεγκτή παρουσιάζεται τμήμα σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου, μπορεί να παρουσιαστεί παράγραφος έμφασης θέματος είτε αμέσως πριν ή μετά το τμήμα των, βάσει της κρίσης του ελεγκτή ως προς τη σχετική σημασία των πληροφοριών που περιλαμβάνονται στην παράγραφο έμφασης θέματος. Ο ελεγκτής μπορεί επίσης να προσθέσει περαιτέρω περιεχόμενο στον τίτλο «Έμφαση θέματος», όπως «Έμφαση θέματος – μεταγενέστερα γεγονότα», ώστε να διαφοροποιήσει την παράγραφο έμφασης θέματος από τα επιμέρους θέματα που περιγράφονται στο τμήμα των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου.

Παράγραφοι άλλου θέματος

- Όταν παρουσιάζεται τμήμα σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου στην έκθεση του ελεγκτή και θεωρείται επίσης απαραίτητη μια παράγραφος άλλου θέματος, ο ελεγκτής μπορεί να προσθέσει περαιτέρω περιεχόμενο στον τίτλο «Άλλο θέμα», όπως «Άλλο θέμα – πεδίο ελέγχου», ώστε να διαφοροποιήσει την παράγραφο άλλου θέματος από τα επιμέρους θέματα που περιγράφονται στο τμήμα των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου.
- Όταν μια παράγραφος Άλλου Θέματος περιλαμβάνεται για να επιστήσει την προσοχή των χρηστών σε ένα θέμα που σχετίζεται με άλλες ευθύνες αναφοράς που εξετάζονται στην έκθεση του ελεγκτή, η παράγραφος αυτή μπορεί να περιλαμβάνεται στο τμήμα «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων».
- Όταν σχετίζεται με όλες τις ευθύνες του ελεγκτή ή την κατανόηση της έκθεσης του ελεγκτή από τους χρήστες, η παράγραφος άλλου θέματος μπορεί να περιληφθεί ως ξεχωριστό τμήμα μετά την έκθεση για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων και την έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων.

A17. Το Παράρτημα 3 αποτελεί απεικόνιση της αλληλεπίδρασης μεταξύ του τμήματος των σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου, μιας παραγράφου Έμφασης Θέματος και μιας παραγράφου Άλλου Θέματος όταν όλα παρουσιάζονται στην έκθεση του ελεγκτή. Το υπόδειγμα έκθεσης του Παραρτήματος 4 περιλαμβάνει μια παράγραφο Έμφασης Θέματος στην έκθεση του ελεγκτή για μια οντότητα που δεν είναι εισηγμένη σε χρηματιστήριο οντότητα η οποία περιέχει γνώμη με επιφύλαξη και για την οποία τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου δεν έχουν γνωστοποιηθεί.

Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση (Αναφ. παρ. 12)

¹¹ Για παράδειγμα, όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 210, «Συμφωνώντας τους Όρους Αναθέσεων Ελέγχου», παράγραφος 19 και το ΔΠΕ 800, «Ειδικά ζητήματα – Έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσια ειδικού σκοπού», παράγραφος 14

A18. Η επικοινωνία που απαιτείται από την παράγραφο 12, δίνει τη δυνατότητα στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση να ενημερωθούν για τη φύση οποιωνδήποτε ειδικών θεμάτων που ο ελεγκτής σκοπεύει να τονίσει στην έκθεση του ελεγκτή, και τους παρέχει την ευκαιρία να αποκτήσουν περαιτέρω διευκρινήσεις από τον ελεγκτή όπου αυτό είναι απαραίτητο. Όταν η συμπερίληψη παραγράφου Άλλου Θέματος επί συγκεκριμένου θέματος στην έκθεση του ελεγκτή επαναλαμβάνεται σε κάθε διαδοχική ανάθεση, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει ότι δεν είναι αναγκαίο να επαναλαμβάνει την γνωστοποίηση σε κάθε ανάθεση, εκτός εάν αυτό απαιτείται από νόμο ή κανονισμό.

Παράρτημα 1

(Αναφ. παρ. 4, Α4)

Κατάλογος των ΔΠΕ που περιλαμβάνουν απαιτήσεις για παραγράφους έμφασης θέματος

Το παρόν παράρτημα προσδιορίζει παραγράφους σε άλλα ΔΠΕ που απαιτούν από τον ελεγκτή να περιλάβει παράγραφο έμφασης θέματος στην έκθεσή του σε ορισμένες περιπτώσεις. Ο κατάλογος δεν είναι υποκατάστατο της εξέτασης των απαιτήσεων καθώς και της σχετικής εφαρμογής και άλλου επεξηγηματικού υλικού στα ΔΠΕ.

- ΔΠΕ 210, «Συμφωνία των όρων αναθέσεων ελέγχου» – παράγραφος 19(β)
- ΔΠΕ 560 (Αναθ.), «Μεταγενέστερα γεγονότα» – παράγραφοι 12(β) και 16
- ΔΠΕ 800 (Αναθ.), «Ειδικά ζητήματα – έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσια ειδικού σκοπού» – παράγραφος 14

Παράρτημα 2

(Αναφ. παρ. 4)

Κατάλογος των ΔΠΕ που περιλαμβάνουν απαιτήσεις για παραγράφους άλλων θεμάτων

Το παρόν παράρτημα εντοπίζει παραγράφους σε άλλα ΔΠΕ που απαιτούν από τον ελεγκτή να περιλάβει παράγραφο άλλου θέματος στην έκθεσή του σε ορισμένες περιπτώσεις. Ο κατάλογος δεν είναι υποκατάστατο της εξέτασης των απαιτήσεων καθώς και της σχετικής εφαρμογής και άλλου επεξηγηματικού υλικού στα ΔΠΕ.

- ΔΠΕ 560, «Μεταγενέστερα γεγονότα» – παράγραφοι 12(β) και 16
- ΔΠΕ 710, «Συγκριτικές πληροφορίες – αντίστοιχα ποσά και συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις» - παράγραφοι 13-14, 16-17 και 19

Παράρτημα 3

(Αναφ. Παρ. Α17)

Υπόδειγμα έκθεσης ανεξάρτητου ελεγκτή που περιλαμβάνει τμήμα σημαντικότερων θεμάτων ελέγχου, παράγραφο έμφασης θέματος και παράγραφο άλλου θέματος

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

- Έλεγχος πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων εισηγμένης οντότητας που χρησιμοποιεί πλαίσιο εύλογης παρουσίασης. Ο έλεγχος δεν αποτελεί έλεγχο ομίλου (δηλαδή δεν εφαρμόζεται το ΔΠΕ 600¹²).
- Οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται από τη διοίκηση της οντότητας, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) (πλαίσιο γενικού σκοπού).
- Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντανακλούν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι η μη διαφοροποιημένη (δηλαδή, "σύμφωνη") γνώμη είναι κατάλληλη.
- Οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τον έλεγχο είναι εκείνες της δικαιοδοσίας.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι δεν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα, σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες, που μπορεί να υποδηλώνουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, σύμφωνα με το ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο).
- Μεταξύ της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων και της ημερομηνίας της έκθεσης του ελεγκτή, εκδηλώθηκε πυρκαγιά στις εγκαταστάσεις παραγωγής της οντότητας, συμβάν που γνωστοποιήθηκε από την οντότητα ως μεταγενέστερο γεγονός. Κατά την κρίση του ελεγκτή, το θέμα είναι τέτοιας σημασίας που είναι θεμελιώδες για την κατανόηση των οικονομικών

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

καταστάσεων από τους χρήστες. Το θέμα δεν απαιτούσε ιδιαίτερη προσοχή εκ μέρους του ελεγκτή κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου.

- Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου έχουν γνωστοποιηθεί σύμφωνα με το ΔΠΕ 701.
- Τα αντίστοιχα ποσά παρουσιάζονται, και οι οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου ελέγχθηκαν από τον προηγούμενο ελεγκτή. Δεν απαγορεύεται στον ελεγκτή από νόμο ή κανονισμό να αναφέρεται στην έκθεση του προηγούμενου ελεγκτή για τα αντίστοιχα στοιχεία και αποφάσισε να το πράξει.
- Οι υπεύθυνοι για την εποπτεία των οικονομικών καταστάσεων διαφέρουν από τους υπεύθυνους για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.
- Επιπρόσθετα του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής έχει και άλλες ευθύνες αναφοράς που απαιτούνται από την τοπική νομοθεσία.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

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

Έκθεση ελέγχου επί των οικονομικών καταστάσεων¹³

Γνώμη

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

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

Βάση γνώμης

¹³ Ο υπότιτλος «Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων» είναι περιττός στις περιπτώσεις όπου ο δεύτερος υπότιτλος «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων» δεν έχει εφαρμογή.

Διενεργήσαμε τον έλεγχο μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ). Οι δικές μας ευθύνες σύμφωνα με τα πρότυπα αυτά περιγράφονται περαιτέρω στο τμήμα «*Ευθύνες του Ελεγκτή για τον Έλεγχο των Οικονομικών Καταστάσεων*» της έκθεσής μας. Είμαστε ανεξάρτητοι από την Εταιρεία σύμφωνα με τις απαιτήσεις δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων στην [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.

Έμφαση θέματος¹⁴

Εφιστούμε την προσοχή σας στη Σημείωση Χ επί των οικονομικών καταστάσεων, η οποία περιγράφει τις επιπτώσεις της πυρκαγιάς που εκδηλώθηκε στις εγκαταστάσεις παραγωγής της Εταιρείας. Η γνώμη μας δεν έχει τροποποιηθεί σε σχέση με αυτό το θέμα.

Σημαντικότερα θέματα ελέγχου

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

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

Άλλο θέμα

Οι οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ για το έτος που έληξε την 31^η Δεκεμβρίου, 20Χ0, ελέγχθηκαν από άλλο ελεγκτή ο οποίος εξέφρασε γνώμη χωρίς επιφύλαξη σχετικά με τις δηλώσεις αυτές την 31^η Μαρτίου 20Χ1.

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

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

Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων

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

¹⁴ Όπως σημειώνεται στην παράγραφο Α16, μια παράγραφος Έμφασης Θέματος μπορεί να παρουσιαστεί είτε αμέσως πριν ή μετά το τμήμα «Σημαντικότερα θέματα ελέγχου» βάσει της κρίσης του ελεγκτή ως προς τη σχετική σημασία των πληροφοριών που περιλαμβάνονται στην παράγραφο Έμφασης Θέματος.

¹⁵ Σε όλα αυτά τα υποδείγματα έκθεσης ελεγκτή, οι όροι «Διοίκηση» και «Υπεύθυνοι για τη Διακυβέρνηση» μπορεί να χρειαστεί να αντικατασταθούν από έναν άλλο όρο που ενδείκνυται στα πλαίσια του νομικού πλαισίου στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία / χώρα.

Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών απαιτήσεων

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

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

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

[Διεύθυνση Ελεγκτή]

[Ημερομηνία]

Παράρτημα 4

(Αναφ. Παρ. Α8)

Υπόδειγμα έκθεσης ελεγκτή που περιέχει γνώμη με επιφύλαξη λόγω παρέκκλισης από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς και περιλαμβάνει παράγραφο έμφασης θέματος

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

- Έλεγχος πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων μη εισηγμένης οντότητας που χρησιμοποιεί πλαίσιο εύλογης παρουσίασης. Ο έλεγχος δεν αποτελεί έλεγχο ομίλου (δηλαδή δεν εφαρμόζεται το ΔΠΕ 600).
- Οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται από τη διοίκηση της οντότητας, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) (πλαίσιο γενικού σκοπού).
- Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντανακλούν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210.
- Η παρέκκλιση από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς είχε ως αποτέλεσμα τη γνώμη με επιφύλαξη.
- Οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τον έλεγχο είναι εκείνες της δικαιοδοσίας.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι δεν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα, σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες, που μπορεί να υποδηλώνουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, σύμφωνα με το ΔΠΕ 570 (Αναθεωρημένο).
- Μεταξύ της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων και της ημερομηνίας της έκθεσης του ελεγκτή, εκδηλώθηκε πυρκαγιά στις εγκαταστάσεις παραγωγής της οντότητας, συμβάν που γνωστοποιήθηκε από την οντότητα ως μεταγενέστερο γεγονός. Κατά την κρίση του ελεγκτή, το θέμα είναι τέτοιας σημασίας που είναι θεμελιώδες για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων από τους χρήστες. Το θέμα δεν απαιτούσε ιδιαίτερη προσοχή εκ μέρους του ελεγκτή κατά τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου.
- Δεν απαιτείται από τον ελεγκτή και ούτε ο ίδιος αποφάσισε να γνωστοποιήσει σημαντικότερα θέματα ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 701.
- Οι υπεύθυνοι για την εποπτεία των οικονομικών καταστάσεων διαφέρουν από τους υπεύθυνους για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.

- Επιπρόσθετα του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής έχει και άλλες ευθύνες αναφοράς που απαιτούνται από την τοπική νομοθεσία.

ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

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

Έκθεση ελέγχου επί των οικονομικών καταστάσεων¹⁶

Γνώμη με επιφύλαξη

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

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

Βάση γνώμης με επιφύλαξη

Τα βραχυπρόθεσμα εμπορεύσιμα χρεόγραφα της Εταιρείας μεταφέρονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης της xxx. Η Διοίκηση δεν έχει την ένδειξη αυτών των τίτλων στην αγορά, αλλά αντί αυτού τα έχει δηλώσει στο κόστος, το οποίο συνιστά απόκλιση από τα ΔΠΧΑ. Τα αρχεία της Εταιρείας αναφέρουν ότι εάν η Διοίκηση είχε σημειώσει τους εμπορεύσιμους τίτλους στην αγορά, η Εταιρεία θα είχε αναγνωρίσει μη πραγματοποιηθείσα ζημία ύψους xxx στην κατάσταση των συνολικών εσόδων για το έτος. Η λογιστική αξία των χρεογράφων στην κατάσταση της οικονομικής θέσης θα είχε μειωθεί κατά το ίδιο ποσό την 31^η Δεκεμβρίου 20Χ1, και ο φόρος εισοδήματος, τα καθαρά έσοδα και τα ίδια κεφάλαια των μετόχων θα είχαν μειωθεί κατά xxx, xxx και xxx, αντίστοιχα.

Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ). Οι δικές μας ευθύνες σύμφωνα με τα πρότυπα αυτά περιγράφονται περαιτέρω στο τμήμα «*Ευθύνες του Ελεγκτή για τον Έλεγχο των Οικονομικών Καταστάσεων*» της έκθεσής μας. Είμαστε ανεξάρτητοι από την Εταιρεία σύμφωνα με τις απαιτήσεις δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων στην [δικαιοδοσία], και έχουμε εκπληρώσει τις άλλες δεοντολογικές μας υποχρεώσεις σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτές. Πιστεύουμε ότι τα

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

ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα να παρέχουν βάση για τη γνώμη μας με επιφύλαξη.

Έμφαση θέματος – επιπτώσεις πυρκαγιάς

Εφιστούμε την προσοχή σας στη Σημείωση Χ επί των οικονομικών καταστάσεων, η οποία περιγράφει τις επιπτώσεις της πυρκαγιάς που εκδηλώθηκε στις εγκαταστάσεις παραγωγής της Εταιρείας. Η γνώμη μας δεν έχει τροποποιηθεί σε σχέση με αυτό το θέμα.

Ευθύνες της διοίκησης και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση για τις οικονομικές καταστάσεις¹⁷

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

Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων

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

Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων

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

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

[Διεύθυνση Ελεγκτή]

[Ημερομηνία]

Το παρόν κείμενο αναπαράγει, με την άδεια International Federation of Accountants (IFAC), ολόκληρη ή μέρος της ελληνικής μετάφρασης που πραγματοποιήθηκε από την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), του ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ 706 /15-12-2016 που εξέδωσε το International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) και δημοσιεύθηκε πρωτότυπα στην Αγγλική γλώσσα από την IFAC. Η αναπαραγωγή αυτής της ελληνικής μετάφρασης επιτρέπεται εντός της Ελλάδας. Όλα τα υφιστάμενα δικαιώματα, συμπεριλαμβανομένων των πνευματικών δικαιωμάτων, διατηρούνται εκτός Ελλάδας. Το εγκεκριμένο κείμενο όλων των δημοσιεύσεων της IFAC είναι εκείνο που δημοσιεύεται από την IFAC στην Αγγλική γλώσσα. Η IFAC δεν αναλαμβάνει καμία ευθύνη για την ακρίβεια και την πληρότητα της μετάφρασης ή για τις ενέργειες που ενδέχεται να προκύψουν ως αποτέλεσμα αυτής».

¹⁷ Η άλλους όρους που ενδείκνυνται στα πλαίσια του νομικού πλαισίου στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία / χώρα.