

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 | 1-3 |
| Ημερομηνία έναρξης ισχύος | 4 |
| Στόχος | 5 |
| Ορισμοί | 6-7 |
| Απαιτήσεις | |
| Ζητήματα κατά την αποδοχή της ανάθεσης | 8 |
| Ζητήματα κατά το σχεδιασμό και τη διενέργεια του ελέγχου..... | 9-10 |
| Διαμόρφωση γνώμης και ζητήματα έκθεσης..... | 11-14 |
| Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό | |
| Ορισμός πλαισίου ειδικού σκοπού | A1-A4 |
| Ζητήματα κατά την αποδοχή της ανάθεσης | A5-A8 |
| Ζητήματα κατά το σχεδιασμό και τη διενέργεια του ελέγχου..... | A9-A12 |
| Διαμόρφωση γνώμης και ζητήματα έκθεσης..... | A13-A21 |
| Παράρτημα: Υποδείγματα εκθέσεων ανεξάρτητου ελεγκτή επί οικονομικών καταστάσεων ειδικού σκοπού | |

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 800 (Αναθεωρημένο), «Ειδικά ζητήματα – Έλεγχος 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 στη σελίδα 25.

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 απαιτήσεων 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

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).

εύλογης ερμηνείας θα δημιουργούσε ουσιώδη διαφορά στις πληροφορίες που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις.

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. A13-A19)

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 οποιοσδήποτε 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. A20 – A21)

Εφαρμογή και λοιπό επεξηγηματικό υλικό

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.

Ορισμός πλαισίου ειδικού σκοπού (Βλ. παρ. 6)

A1. Παραδείγματα πλαισίων ειδικού σκοπού είναι:

- 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 A6 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 A6 και A7. 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

⁹ ΔΠΕ 210, παράγραφος 13(στ).

¹⁰ ΔΠΕ 210, παράγραφος 18.

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 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 απαίτησης αυτής¹¹.
- 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

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

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.

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

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)

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 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

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

²² ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 31

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

²⁴ Βλέπε παραγράφους 45 και Α56-Α58 του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)

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

παράδειγμα, ο ελεγκτής μπορεί να κρίνει σκόπιμο στην έκθεσή 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.

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 *Έμφαση 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 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 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 20Χ1 έχουν καταρτιστεί από κάθε ουσιώδη άποψη βάσει των όρων χρηματοοικονομικής αναφοράς του Τμήματος Ζ της σύμβασης με ημερομηνία 1^η Ιανουαρίου 20Χ1 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

Εφιστούμε 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

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

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 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.

²⁸ 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 την καταλληλότητα των λογιστικών αρχών και μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν και το εύλογο των λογιστικών εκτιμήσεων και των σχετικών γνωστοποιήσεων που έγιναν από τη Διοίκηση.
- Συμπεραίνουμε για την καταλληλότητα της χρήσης από τη διοίκηση της λογιστικής αρχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας και με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν για το εάν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να υποδηλώνουν ουσιώδη αβεβαιότητα ως προς την ικανότητα της Εταιρείας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της. Εάν συμπεράνουμε ότι υφίσταται ουσιώδης αβεβαιότητα, είμαστε υποχρεωμένοι στην έκθεση ελεγκτή να επισύρουμε την προσοχή στις σχετικές γνωστοποιήσεις των οικονομικών καταστάσεων ή εάν αυτές οι γνωστοποιήσεις είναι ανεπαρκείς να διαφοροποιήσουμε τη γνώμη μας. Τα συμπεράσματά μας βασίζονται σε ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται μέχρι την ημερομηνία της έκθεσης ελεγκτή. Ωστόσο, μελλοντικά γεγονότα ή συνθήκες ενδέχεται να έχουν ως αποτέλεσμα η Εταιρεία να παύσει να λειτουργεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα.

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

[Υπογραφή στο όνομα της ελεγκτικής εταιρείας, το 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 ανανακλούν 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 20X1 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 έλεγχο μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ). Οι ευθύνες μας, σύμφωνα με τα πρότυπα αυτά περιγράφονται περαιτέρω στο τμήμα της έκθεσής μας «*Ευθύνες ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων*». Είμαστε ανεξάρτητοι από τον Συνεταιρισμό σύμφωνα με τις δεοντολογικές απαιτήσεις που σχετίζονται με τον έλεγχο 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

Εφιστούμε 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

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

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 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 δικλείδων ελέγχου.
- Αποκτούμε κατανόηση των εσωτερικών δικλείδων 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 δικλείδων 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.

³⁰ Η πρόταση αυτή ενδέχεται να τροποποιηθεί καταλλήλως σε περιπτώσεις όπου ο ελεγκτής έχει επίσης την ευθύνη έκφρασης γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλείδων 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 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, πλαισίου 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 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 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

Εφιστούμε την προσοχή στη Σημείωση X 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

Εφιστούμε 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 YYY. 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,

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

³² Όταν η ευθύνη της διοίκησης είναι να καταρτίζει 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 ... »

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 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 δικλείδων ελέγχου.
- Αποκτούμε κατανόηση των εσωτερικών δικλείδων 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 δικλείδων 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

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

ενδέχεται να έχουν ως αποτέλεσμα η Εταιρεία να παύσει να λειτουργεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα.

- Αξιολογούμε τη συνολική παρουσίαση, τη δομή και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων, συμπεριλαμβανομένων των γνωστοποιήσεων 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 συμμορφώθηκαμε 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 τοποθέτησης 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».