

Κεφάλαιο 21: Εκθέσεις ελέγχου

Θεματολογία

- A) σύμφωνη γνώμη (ΔΕΠ 700 & 701)
- B) διαφοροποιημένη γνώμη (ΔΕΠ 705)
- Γ) θέματα έμφασης (ΔΕΠ 706)

Βιβλιογραφία:

- ◆ Σύγχρονη Ελεγκτική, κεφ. 21
- ◆ ΔΕΠ 700, 701, 705, 706 (αναθεωρημένα)

Περίγραμμα ελεγκτικής διαδικασίας (audit process)

(I) Αναζήτηση και αναδοχή πελάτη

(II) Κατανόηση περιβάλλοντος και στρατηγικών κινδύνων πελάτη

(III) Μελέτη και αξιολόγηση των εσωτερικών δικλίδων διεύθυνσης (internal controls)

(IV) Σχεδιασμός και εκτέλεση δοκιμασιών του συστήματος εσωτερικών δικλίδων

(V) Σχεδιασμός και εκτέλεση δοκιμασιών για τον εντοπισμό σφαλμάτων σε συναλλαγές, υπόλοιπα λογαριασμών και προσάρτημα (γνωστοποιήσεις)

(VI) Ολοκλήρωση ελεγκτικών διαδικασιών

(VII) Τελική αξιολόγηση τεκμηρίων και έκδοση της έκθεσης ελέγχου (γνώμη ελεγκτή)

21.1 Εισαγωγή

Έκθεση ελέγχου:

- ♦ Μέσο επικοινωνίας με εντολείς ελέγχου
 - δικαίωμα χρήσης, κατά νόμο, και από λοιπά πρόσωπα για λήψη αποφάσεων
 - επέκταση ευθύνης ελεγκτή
- ♦ Διατυπώνει τη γνώμη του ελεγκτή για ένα σύνολο ΧΚ γενικού σκοπού, με βάση το εφαρμοστέο πλαίσιο (εύλογη παρουσίαση)
- ♦ Συγκεντρώνει και κωδικοποιεί τα ρουσιώδη συμπεράσματα που εξάγονται από τα συγκεντρωμένα ελεγκτικά τεκμήρια

Chapter 21: audit report

σ. 3

3

Περιεχόμενο πλήρους σετ ΧΚ (αλλαγή σε σχέση με βιβλίο, πίνακας 21.1)

	Εταιρείες που εφαρμόζουν:				
	<u>ΔΛΠ</u>	ΕΛΠ			
		<u>Μεγάλες</u>	<u>Μεσαίες</u>	<u>Μικρές</u>	<u>Πολύ μικρές</u>
ΚΑΧ	✓	✓	✓	✓	✓
ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	✓	✓	✓	✓	✓*
ΚΜΚΘ	✓	✓	✓		
ΚΤΡ	✓	✓			
ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ	✓	✓	✓	✓	✓

* Μόνο ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ, κλπ – άρθρο 1.2α & 1.2.β του ν. 4308/14 (εταιρείες υπαγόμενες στην Οδηγία 34 της ΕΕ)

Chapter 21: audit report

σ. 4

4

ΔΕΠ σε ισχύ σχετικά με γνώμη ελεγκτή

- ✦ **ΔΕΠ 700:** Διαμόρφωση γνώμης και αναφορά επί των οικονομικών κατ/σεων – περιεχόμενο έκθεσης ελέγχου
- ✦ **ΔΕΠ 701:** Γνωστοποίηση βασικών ελεγκτικών θεμάτων στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή
- ✦ **ΔΕΠ 705:** Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή
- ✦ **ΔΕΠ 706:** Παράγραφοι θεμάτων έμφασης και παράγραφοι λοιπών θεμάτων

Chapter 21: audit report

σ. 5

5

Σημαντική ορολογία:

✦ Πλαίσιο χρηματ/νομικής αναφοράς γενικού σκοπού:

- ένα πλαίσιο σχεδιασμένο για να καλύπτει τις κοινές ανάγκες χρηματ/νομικής πληροφόρησης ευρέως κύκλου χρηστών

✦ Χρηματ/νομικές κατ/σεις γενικού σκοπού:

- ΧΚ σχεδιασμένες για να καλύπτουν τις κοινές ανάγκες χρηματ/νομικής πληροφόρησης ευρέως κύκλου χρηστών
 - πλαίσιο εύλογης παρουσίασης, ή
 - πλαίσιο συμμόρφωσης

Chapter 21: audit report

σ. 6

6

✦ Πλαίσιο εύλογης παρουσίασης (ΕΛΠ/ΔΛΠ):

- ένα πλαίσιο που απαιτεί συμμόρφωση με τις απαιτήσεις του και επιπλέον για το σκοπό εύλογης παρουσίασης αναγνωρίζει ότι μπορεί:
 - να απαιτούνται πρόσθετες γνωστοποιήσεις από τις καθορισμένες σε αυτό, ή
 - να απαιτείται, σε ακραία σπάνιες περιπτώσεις, απομάκρυνση από τις απαιτήσεις του

Chapter 21: audit report

σ. 7

7

✦ Πλαίσιο συμμόρφωσης

- ένα πλαίσιο χωρίς τις πρόσθετες απαιτήσεις, π.χ. καταστάσεις συνταχθείσες αποκλειστικά κατά τους φορολογικούς κανόνες, καταστάσεις εισπράξεων – πληρωμών, κλπ.

✦ Πλήρες σύνολο χρηματ/κών κατ/σεων (complete set of financial statements)

- οι από το νόμο προβλεπόμενες καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένου του προσαρτήματος
 - ΕΛΠ: απαλλαγές ανάλογα με μέγεθος
 - ΔΛΠ: καμία απαλλαγή

Chapter 21: audit report

σ. 8

8

Θέματα στην έκδοση γνώμης (700.12-13)

Βασικό ερώτημα:

- ✦ Έχουν συνταχθεί οι καταστάσεις, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρημ/κής αναφοράς;

Προϋποθέσεις έκδοσης γνώμης:

- ✦ Έχουν συγκεντρωθεί επαρκή και κατάλληλα τεκμήρια;
- ✦ Είναι σημαντικά, ατομικά ή αθροιστικά τυχόντα μη διορθωμένα σφάλματα;

...

... Προϋποθέσεις έκδοσης γνώμης:

- ✦ Επάρκεια γνωστοποιήσεων λογ. πολιτικών;
- ✦ Καταλληλότητα λογιστικών πολιτικών και συνέπειά τους με λογιστικό πλαίσιο;
- ✦ Εύλογο λογιστικών εκτιμήσεων;
- ✦ Σχετικότητα, αξιοπιστία, συγκρισιμότητα, κατανοητότητα πληροφοριών;
- ✦ Επάρκεια γνωστοποιήσεων, ώστε οι χρήστες να κατανοούν την επίπτωση σημαντικών συναλλαγών και γεγονότων;
- ✦ Καταλληλότητα χρησιμοποιούμενης ορολογίας στις χρημ/κές καταστάσεις;

ΔΕΠ 700 Rev

Σχηματισμός γνώμης και αναφορά επί ΧΚ

Περιεχόμενο έκθεσης

1. Τίτλος: έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή
 - ✦ για διάκριση από άλλες εκθέσεις
2. Αποδέκτης(ες):
 - ✦ ο κατά νόμο εντολέας ελέγχου
3. Γνώμη ελεγκτή
 - ✦ αναφορά ονόματος πελάτη
 - ✦ δήλωση περί διενέργειας ελέγχου

Chapter 21: audit report

σ. 11

11

- ✦ προσδιορισμός κάθε ελεγμένης ΧΚ
- ✦ μνεία σε προσάρτημα - λογ. πολιτικές
- ✦ αναφορά ημ-νίας / περιόδου ΧΚ

4. Τρόπος διατύπωσης γνώμης:

- ✦ για πλαίσιο εύλογης παρουσίασης:
«Κατά τη γνώμη μας, οι συνημμένες χρηματ/νομικές καταστάσεις (ΧΚ) παρουσιάζονται εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με τα ΕΛΠ / ΔΠΧΑ (κατά περίπτωση)»

Chapter 21: audit report

σ. 12

12

- ♦ διατύπωση για πλαίσιο συμμόρφωσης:
«Κατά τη γνώμη μας, οι συνημμένες
χρηματ/μικές κατ/σεις **παρουσιάζονται***
έχουν καταρτιστεί** **εύλογα***, από κάθε
ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με ...
[αναφορά του πλαισίου συμμόρφωσης]

* / ** αλλαγές στη διατύπωση σε σχέση
με το πλαίσιο εύλογης παρουσίασης

5. Βάση γνώμης του ελεγκτή

- ♦ δήλωση περί διενέργειας του ελέγχου
σύμφωνα με τα ΔΕΠ
- ♦ αναφορά στο τμήμα της έκθεσης
(παρουσιάζεται πιο κάτω) που
περιγράφει την ευθύνη του ελεγκτή
- ♦ δήλωση ότι ο ελεγκτής είναι
ανεξάρτητος, σύμφωνα με τον Κώδικα
Δεοντολογίας (της ΔΟΛ ή κάποιον άλλο)
- ♦ δήλωση ότι τα συλλεχθέντα ελεγκτικά
τεκμήρια είναι κατάλληλα και επαρκή

6. Αναφορά σε θέμα συνεχιζόμενης δραστηριότητας (αν συντρέχει περίπτωση)
7. Βασικά Ελεγκτικά Θέματα – ΒΕΘ (key audit matters), ΔΕΠ 701

→ αλλαγή σε σχέση με βιβλίο

- ♦ αφορά ελέγχους εισηγμένων - (εξετάζεται διακεκριμένα)
- ♦ σε άλλες περιπτώσεις που ο νόμος απαιτεί αναφορά σε ΒΕΘ ή όταν ο ελεγκτής το κρίνει σκόπιμο, η αναφορά γίνεται και πάλι βάσει του ΔΕΠ 701

8. Προσδιορισμός ευθύνης διοίκησης **για:**

- ♦ σχεδιασμό & εφαρμογή κατάλληλων δικλίδων που καθιστούν δυνατή την κατάρτιση κατ/σεων άνευ σφαλμάτων οφειλόμενων σε απάτες ή λάθη, και
- ♦ εκτίμηση της ικανότητας της οντότητας ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα και του εάν η χρήση της παραδοχής αυτής είναι κατάλληλη, και
- ♦ γνωστοποίηση θεμάτων συνέχισης δραστηριότητας, αν συντρέχει περίπτωση

Στο ίδιο τμήμα (ευθύνη διοίκ.) ο ελεγκτής:

- ✦ προσδιορίζει τα πρόσωπα που έχουν την ευθύνη επίβλεψης της διαδικασίας χρηματοοικονομικής αναφοράς, αν διαφοροποιούνται από τη Διοίκηση (αναφέρεται στην Επιτροπή Ελέγχου στις οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος, και όπου αλλού υπάρχει)
- ✦ σε περίπτωση πλαισίου εύλογης παρουσίασης, για την ευθύνη σύνταξης των ΧΚ κάνει αναφορά στην εύλογη παρουσίαση αυτών

Chapter 21: audit report

σ. 17

17

10. Ευθύνη του ελεγκτή

- ✦ αναφορά ότι σκοπός του ελέγχου είναι η απόκτηση (από τον ελεγκτή) εύλογης διασφάλισης για το εάν οι ΧΚ, ως (ενιαίο) σύνολο, περιέχουν σφάλμα(τα), από λάθος ή απάτη, καθώς και η έκδοση γνώμης
- ✦ δήλωση ότι η εύλογη διασφάλιση είναι υψηλή διασφάλιση αλλά όχι εγγύηση περί μη ύπαρξης σφάλματος
- ✦ δήλωση ότι σφάλματα στις ΧΚ προκύπτουν από λάθος ή απάτη, και αναφορά στον ορισμό σημαντικότητας

Chapter 21: audit report

σ. 18

18

- ✦ δήλωση ότι (ο ελεγκτής) ασκεί επαγγελματική κρίση και διατηρεί επαγγελματικό σκεπτικισμό στον έλεγχο
- ✦ περιγραφή της έννοιας του ελέγχου, μέσω αναφοράς στην ευθύνη του ελεγκτή για:
 - α) εντοπισμό και αξιολόγηση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος (από λάθος ή απάτη), σχεδιασμό ανάλογων ελεγκτικών διαδικασιών και απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων,

- β) απόκτηση κατανόησης των εσωτερικών δικλίδων που σχετίζονται με τον έλεγχο, με σκοπό το σχεδιασμό του ελέγχου αλλά όχι την έκφραση γνώμης επί αυτών (εκτός αν από το νόμο ή σύμβαση ισχύει)
- γ) αξιολόγηση καταλληλότητας λογιστικών πολιτικών και του εύλογου των λογιστικών εκτιμήσεων και των σχετικών γνωστοποιήσεων της διοίκησης

- δ) εξαγωγή συμπεράσματος για την καταλληλότητα της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας, και για το εάν υπάρχουν ουσιώδεις αβεβαιότητες για γεγονότα ή συνθήκες που μπορούν να εγείρουν σημαντική σχετική αμφιβολία
- ε) την αξιολόγηση του εύλογου της συνολικής παρουσίασης, δομής και περιεχομένου των καταστάσεων, και του εάν οι καταστάσεις αντανάκλουν τις υποκείμενες συναλλαγές και γεγονότα με τρόπο επιτυγχάνει εύλογη παρουσίαση

Πρόσθετα σημεία στο τμήμα ευθύνης ελεγκτή

α) δήλωση ότι ο ελεγκτής γνωστοποιεί στους υπεύθυνους διακυβέρνησης το σχέδιο και το χρόνο ελέγχου, καθώς και σημαντικά ευρήματα, συμπεριλαμβανομένων τυχουσών εντοπισμένων αδυναμιών των εσωτερικών δικλίδων

β) για ελέγχους εισηγμένων, αναφορά ότι ο ελεγκτής παρέχει στους υπεύθυνους διακυβέρνησης, δήλωση ότι ο ίδιος:

- συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις του κώδικα δεοντολογίας για ανεξαρτησία
- γνωστοποιεί σε αυτούς σχέσεις και άλλα θέματα που εύλογα θεωρείται ότι επηρεάζουν την ανεξαρτησία του καθώς και, όπου έχει εφαρμογή, σχετικά μέτρα προστασίας

γ) για ελέγχους εισηγμένων και όπου αλλού υφίστανται ΒΕΘ κατά το ΔΕΠ 701:

- δήλωση ότι ο ελεγκτής καθόρισε, από το σύνολο σχετικών θεμάτων, εκείνα που είναι βασικά, και τα οποία περιγράφει στην έκθεση ελέγχου
- ✓ δεν περιγράφονται ΒΕΘ εάν ο νόμος δεν επιτρέπει τη δημοσιοποίηση ή, κατά την κρίση του ελεγκτή, η δημοσιοποίηση θα προκαλούσε βλάβη μεγαλύτερη του δημοσίου οφέλους από τη δημοσιοποίηση

11. Θέση της παραγράφου «ευθύνη ελεγκτή» - μπορεί να τοποθετείται:

- ✦ στο σώμα της έκθεσης ελέγχου, ή
- ✦ σε παράρτημα της έκθεσης, η θέση του οποίου προσδιορίζεται στην έκθεση, ή
- ✦ σε ιστότοπο που προσδιορίζεται στην έκθεση, όταν αυτό επιτρέπεται ρητά από το νόμο

12. Λοιπές ευθύνες αναφοράς

- ✦ όταν ο ελεγκτής έχει εκ του νόμου και άλλες ευθύνες αναφοράς, τα θέματα αυτά πρέπει να παρουσιάζονται διακεκριμένα με κατάλληλο τίτλο, κατά περίπτωση
- ✦ παραδείγματα αναφοράς σε άλλα θέματα:
 - έκθεση διαχείρισης του Δ.Σ. ή ανάλογου οργάνου - Δήλωση του ΟΕΛ ότι αυτή περιέχει τις καθορισμένες πληροφορίες και είναι συνεπής με τις ΧΚ
 - άλλα θέματα που μπορεί να προβλέπει η νομοθεσία

13. Όνομα ετέρου ανάθεσης και υπογραφή
 - ✦ Α.Μ. ΣΟΕΛ ή ΕΛΤΕ
14. Διεύθυνση ελεγκτή (επαγγελματική)
15. Ημερομηνία – χρονολόγηση έκθεσης
 - ✦ είναι η ημερομηνία ολοκλήρωσης ελέγχου
 - ✦ προηγείται πάντα η κατάρτιση/έγκριση ΧΚ από το ΔΣ ή άλλο αρμόδιο όργανο
 - δεν νοείται ο ελεγκτής να εκφέρει γνώμη για καταστάσεις που δεν έχει ήδη εγκρίνει το ΔΣ

Chapter 21: audit report

σ. 27

27

Βασικά θέματα ελέγχου (key audit matters) (ΒΕΘ –ΚΑΜ, ΔΕΠ 701 Rev)

- ✦ Ο ελεγκτής κρίνει, αφού διατυπώσει γνώμη ελέγχου, εάν και ποια ΒΕΘ θα γνωστοποιήσει στην έκθεση, τη μορφή και το περιεχόμενό τους
- ✦ Στόχος: βελτίωση διαφάνειας και παροχή δυνατότητας σε χρήστες για ερωτήσεις στη διοίκηση επί εταιρικών θεμάτων
- ✦ Αναφορά σε ΒΕΘ δεν υποκαθιστά την τροποποίηση της γνώμης ή αναφορά σε θέματα going concern

Chapter 21: audit report

σ. 28

28

Καθορισμός «ΒΕΘ»

- ✦ Τα ΒΕΘ επιλέγονται από τον ελεγκτή, από το σύνολο των θεμάτων που γνωστοποιεί στους υπεύθυνους διακυβέρνησης, π.χ. :
 - περιοχές υψηλού κινδύνου σφαλμάτων
 - σημαντικές κρίσεις του ελεγκτή, επί θεμάτων σημαντικής κρίσης της διοίκησης (π.χ. λογιστικές εκτιμήσεις)
 - επιπτώσεις σημαντικών συναλλαγών
- ✦ Κριτήριο επιλογής των ΒΕΘ προς γνωστοποίηση στην έκθεση (σε ξεχωριστό τμήμα) είναι η σημαντικότητά τους

Chapter 21: audit report

σ. 29

29

Γνωστοποίηση ΒΕΘ στην Έκθεση (σε ξεχωριστό τμήμα)

- ✦ Γίνεται περιεκτική αναφορά στο ΒΕΘ
- ✦ Τεκμηριώνεται:
 - η σημασία του ΒΕΘ
 - ο χειρισμός του ΒΕΘ στον έλεγχο, και
 - γίνεται αναφορά στο προσάρτημα όπου συζητείται το θέμα (αν ισχύει)
- ✦ Αν δεν υπάρχουν ΒΕΘ, γίνεται σχετική δήλωση επί της έκθεσης
- ✦ Τα ΒΕΘ γνωστοποιούνται στους υπεύθυνους διακυβέρνησης

Chapter 21: audit report

σ. 30

30

ΒΕΘ που δεν γνωστοποιούνται ως ΒΕΘ

- ✦ Θέματα που απαιτούν τροποποίηση της γνώμης του ελεγκτή ή συνιστούν ουσιώδη αβεβαιότητα για τη δυνατότητα συνέχισης δραστηριότητας (going concern):
 - είναι μεν ΒΕΘ, αλλά υπόκεινται σε ειδικό χειρισμό - τεκμηριώνουν την απαιτούμενη τροποποίηση της γνώμης του ελεγκτή
- ✦ Η αναφορά τους στα ΒΕΘ δεν υποκαθιστά την απαιτούμενη τροποποίηση της γνώμης

Παράδειγμα ΒΕΘ – Πετρόπουλος Α.Ε. 2017

Ανακτησιμότητα εμπορ. απαιτήσεων (σ. 7.8 - 7.9)

- ✦ Οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν εμπορικές απαιτήσεις αξίας 18.085.053,46 για τις οποίες έχουν αναγνωριστεί σωρευμένες απομειώσεις αξίας 2.056.869,53.
- ✦ Ο έλεγχός μας επί των απαιτήσεων αυτών εστιάστηκε στις δικλίδες που χρησιμοποιεί η διοίκηση για την παρακολούθησή τους, στις λαμβανόμενες εγγυήσεις, στην επιβεβαίωση των υπολοίπων μέσω απευθείας αποστολής επιστολών στους οφειλέτες και στις εισπράξεις μετά την ημερομηνία αναφοράς των οικονομικών καταστάσεων.

Εύλογες αξίες ακινήτων (σημ. 7.1 - 7.3)

- ✦ Οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν ακίνητα (ΙΔ και ΕΠ) συνολικής εύλογης αξίας €18.830.718,50 ... Για την εκτίμηση των εύλογων αξιών η εταιρεία χρησιμοποιεί ανεξάρτητους πιστοποιημένους εκτιμητές.
- ✦ Ο έλεγχός μας επί των εν λόγω κονδυλίων εστιάστηκε στις διαδικασίες και δικλίδες που χρησιμοποιεί η διοίκηση για την παρακολούθηση των εν λόγω στοιχείων, καθώς και στις παραδοχές και τα δεδομένα που χρησιμοποιήθηκαν από τους εκτιμητές για τον προσδιορισμό των εύλογων αξιών

Chapter 21: audit report

σ. 33

33

Παράδειγμα ΒΕΘ – Εθνική Τράπεζα 2017

Βασικό θέμα ελέγχου	Αντιμετώπιση
Οι διαδικασίες χρηματ/νομικής αναφοράς βασίζονται ... στα αυτοματοποιημένα πληροφοριακά συστήματα της Τράπεζας ... Η φύση και πολυπλοκότητα των συστημάτων αυξάνουν τον κίνδυνο αξιόπιστης πληροφόρησης ...	Αξιολογήσαμε την ανθεκτικότητα της ασφάλειας των συστημάτων, επισκοπώντας τον σχεδιασμό και την εφαρμογή των κυριότερων διαδικασιών και δικλίδων ... που σχετίζονται με τη χρηματοοικονομική αναφορά ...

Chapter 21: audit report

σ. 34

34

Λοιπά ΒΕΘ της Εθνικής:

1. Απομείωση δανείων-απαιτήσεων
2. Εκτιμώμενη επίδραση του ΔΠΧΑ 9
3. Λογαριασμός επικουρήσεως Προσωπικού
4. Ανακτησιμότητα αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων

Σημείωση:

- ✦ Τα ΒΕΘ 1, 2 και 4 αναφέρονται και στην έκθεση ελέγχου της Τράπεζας Πειραιώς, άρα φαίνεται να είναι θέματα του κλάδου

Είδη γνώμης ελεγκτή

- I. Έκθεση με (απλή) σύμφωνη γνώμη (standard unqualified report – ΔΕΠ 700)
- II. Διαφοροποιημένη έκθεση (επηρεασμός της γνώμης – ΔΕΠ 705)
- III. Έκθεση με σύμφωνη γνώμη και θέμα έμφασης – ΔΕΠ 706)

ΔΕΠ 705 (Rev): Διαφοροποιημένη γνώμη του ελεγκτή

- ♦ Το πρότυπο ρυθμίζει περιπτώσεις όπου, κατά το σχηματισμό της ελεγκτικής του γνώμης κατά το ΔΕΠ 700, ο ελεγκτής κρίνει ότι χρειάζεται διαφοροποίηση της γνώμης του, καθόσον δεν συμφωνεί ότι οι ΧΚ παρουσιάζονται εύλογα λόγω σφαλμάτων

Αίτια σφαλμάτων - διαφωνία με διοίκηση

- α) καταλληλότητα λογιστικών πολιτικών
- β) τρόπος εφαρμογής λογιστικών πολιτικών
- γ) επάρκεια & καταλλ/τητα γνωστοποιήσεων

♦ Παραδείγματα

- επιλογή πολιτικών που δεν είναι συνεπείς με το επιλεγμένο πλαίσιο
- μη συνεπής εφαρμογή λογιστικών πολιτικών από περίοδο σε περίοδο ή επί των ιδίων συναλλαγών
- μη γνωστοποίηση αλλαγής λογιστικής πολιτικής και των επιπτώσεων της

Είδη διαφοροποιημένης γνώμης

- α) γνώμη με εξαίρεση (qualified -except for)
- β) αρνητική γνώμη (adverse opinion)
- γ) άρνηση γνώμης (disclaimer of opinion)

Κριτήρια καθορισμού διαφορ/νης γνώμης

α) Η Φύση του θέματος που:

- καθιστά τις ΧΚ μη εύλογες, ή
- μπορεί να καθιστά τις ΧΚ μη εύλογες, σε περίπτωση περιορισμού του πεδίου

β) Η κρίση του ελεγκτή για το διάχυτο (pervasiveness) των ενδεχόμενων επιπτώσεων του θέματος επί των ΧΚ

Έννοια των επιπτώσεων

✦ Οι επιπτώσεις είναι διάχυτες όταν:

- δεν περιορίζονται σε συγκεκριμένες κατηγορίες στοιχείων (ενεργητικό, υποχρεώσεις, ΚΘ, έσοδα, έξοδα), λογαριασμούς ή κονδύλια
- και αν περιορίζονται, αντιπροσωπεύουν ένα σημαντικό μέρος των ΧΚ, και
- σε περίπτωση γνωστοποιήσεων του προσαρτήματος, αυτές κρίνονται σημαντικές για την κατανόηση των ΧΚ

Πότε σφάλμα καθιστά τις ΧΚ μη εύλογες;

- ✦ Κριτήριο το επίπεδο σημαντικότητας – Ανεκτό Ποσό Σφάλματος (ΑΠΣ)
 - ένα στοιχείο είναι σημαντικό εάν η παράληψη ή συμπερίληψή του στις ΧΚ μπορεί να επηρεάσει τις αποφάσεις ενός συνετού και λογικά σκεπτόμενου χρήστη

Είδη διαφοροποιημένης έκθεσης / γνώμης

Φύση αιτίου διαφοροπ/μένης γνώμης	Κρίση ελεγκτή για το διάχυτο των (πιθανών) επιπτώσεων	
	Ουσιώδεις αλλά <u>όχι</u> διάχυτες	Ουσιώδεις <u>και</u> διάχυτες
Οι ΧΚ περιέχουν ουσιώδη σφάλματα	Γνώμη με εξαίρεση (qualified opinion)	Αρνητική γνώμη (adverse opinion)
Αδυναμία συγκέντρωσης κατάλληλων και επαρκών τεκμηρίων	Γνώμη με εξαίρεση (qualified opinion)	Άρνηση γνώμης (disclaimer)

I. Γνώμη με εξαίρεση - qualified opinion

Εκδίδεται όταν ο ελεγκτής:

- α) Έχει συγκεντρώσει κατάλληλα και επαρκή τεκμήρια, και συμπεραίνει ότι υπάρχουν σφάλματα που ατομικά ή αθροιστικά είναι σημαντικά, αλλά όχι διάχυτα

Προσοχή:

- Στα σφάλματα συμπεριλαμβάνονται ελλείψεις / σφάλματα στο προσάρτημα
- Η παράθεση στην έκθεση ελέγχου ελλείπουσας / διόρθωση εσφαλμένης πληροφόρησης **δεν θεραπεύει το σφάλμα των ΧΚ – απαιτείται διαφοροποίηση**

Chapter 21: audit report

σ. 43

43

Ενδεικτικά σημαντικά, μη διάχυτα σφάλματα

- Μη διενέργεια αποσβέσεων
- Μη αναγνώριση απομείωσης αποθεμάτων ή πελατών, κλπ., παράδειγμα:

Έκθεση ελέγχου ανεξάρτητου ΟΕΛ

Γνώμη με επιφύλαξη / εξαίρεση

«Ελέγξαμε τις χρηματ/νομικές κατ/σεις της ...

Κατά τη γνώμη μας, εκτός από τις επιπτώσεις του θέματος που περιγράφεται στη 'Βάση για γνώμη με εξαίρεση', οι συνημμένες χρηματ/μικές κατ/σεις παρουσιάζονται εύλογα από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με τα ΕΛΠ....»

Chapter 21: audit report

σ. 44

44

Βάση για γνώμη με επιφύλαξη/εξαιρέση

«Τα αποθέματα της επιχείρησης εμφανίζονται στην κατ/ση χρηματ/μικής θέσης στο ποσό τα 2,4 εκ. Η Διοίκηση δεν εμφανίζει τα αποθέματα στην χαμηλότερη αξία μεταξύ ΚΡΑ και κόστους, αλλά αποκλειστικά στο κόστος, κάτι που συνιστά παράβαση των ΕΛΠ. Τα αρχεία της επιχείρησης δείχνουν ότι εάν η Διοίκηση είχε δηλώσει τα αποθέματα στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και ΚΡΑ, ποσό 0,4 εκ. θα απαιτείτο για να μειωθούν τα αποθέματα στην ΚΡΑ. Κατά συνέπεια, το Κ.Π. είναι μειωμένο κατά το ποσό αυτό, και ο φόρος εισοδήματος και τα καθαρά κέρδη θα μειώνονται κατά ΧΧ και ΧΧ, αντίστοιχα»

Chapter 21: audit report

σ. 45

45

(γνώμη με επιφύλαξη/εξαιρέση - συνέχεια)

β) Αδυνατεί να συγκεντρώσει κατάλληλα και επαρκή τεκμήρια για να στηρίξει τη γνώμη του, αλλά παρόλα αυτά συμπεραίνει ότι οι ενδεχόμενες επιπτώσεις μη εντοπισμένων σφαλμάτων, αν υπάρχουν, θα μπορούσε να είναι **σημαντικές αλλά όχι διάχυτες**

- εάν οι επιπτώσεις θα ήταν διάχυτες, θα απαιτείτο άρνηση γνώμης (εξηγείται στη συνέχεια)

Παράδειγμα: λόγω δικαστικών εκκρεμοτήτων, η διοίκηση δεν επιτρέπει αποστολή επιστολής επιβεβαίωσης σε πελάτη, με σημαντικό ποσό

Chapter 21: audit report

σ. 46

46

Παράδειγμα:

- ✦ Ελεγχόμενη επιχείρηση έχει 500 πελάτες, συνολικής λογιστικής αξίας 4.500.000.
- ✦ Το σύνολο των κερδών είναι 1.200.000 και το σύνολο του Ενεργητικού 8.000.000
- ✦ Από τους 500 πελάτες, η διοίκηση δεν επιτρέπει αποστολή επιστολής επιβεβαίωσης σε ένα πελάτη με υπόλοιπο 300.000

Ερώτηση:

Ceteris paribus, τι γνώμη πρέπει να εκδοθεί;

- ✦ Γνώμη με εξαίρεση, διότι το ενδεχόμενο λάθος, αν υπάρχει, είναι σημαντικό αλλά όχι διάχυτο

Chapter 21: audit report

σ. 47

47

II. Αρνητική γνώμη - adverse opinion

Έννοια αρνητικής γνώμης (παρ. 8):

- ✦ Οι ΧΚ, συμπεριλαμβανομένου του προσαρτήματος δεν παρουσιάζονται εύλογα, σύμφωνα με το εφαρμοστέο λογιστικό πλαίσιο

Εκδίδεται όταν ο ελεγκτής:

- ✦ Έχει συγκεντρώσει κατάλληλα και επαρκή τεκμήρια, και συμπεραίνει ότι υπάρχουν σφάλματα που ατομικά ή αθροιστικά είναι σημαντικά και διάχυτα:

Προσοχή: και σημαντικά, και διάχυτα

Chapter 21: audit report

σ. 48

48

Έννοια αρνητικής γνώμης (παρ. 8):

- ✦ Οι ΧΚ, συμπεριλαμβανομένου του προσαρτήματος, δεν παρουσιάζονται εύλογα, σύμφωνα με το εφαρμοστέο λογιστικό πλαίσιο

Εκδίδεται όταν ο ελεγκτής:

- ✦ Έχει συγκεντρώσει κατάλληλα και επαρκή τεκμήρια, και συμπεραίνει ότι υπάρχουν σφάλματα που ατομικά ή αθροιστικά είναι σημαντικά και διάχυτα:

Έκθεση ελέγχου ανεξάρτητου ΟΕΛ **Αρνητική γνώμη**

«Ελέγξαμε τις χρηματ/νομικές κατ/σεις της ...

Κατά τη γνώμη μας, λόγω της σοβαρότητας του θέματος που περιγράφεται στη 'Βάση για αρνητική γνώμη', οι συνημμένες χρηματ/μικές κατ/σεις δεν παρουσιάζονται εύλογα από κάθε ουσιώδη άποψη ...»

Βάση για αρνητική γνώμη (παράδειγμα)

«Όπως εξηγείται στη Σημείωση Χ, ο Όμιλος δεν έχει ενοποιήσει τη θυγατρική XYZ που απέκτησε το 20Χ1, διότι δεν είναι ακόμη σε θέση να προσδιορίσει την εύλογη αξία συγκεκριμένων σημαντικών στοιχείων της θυγατρικής Αυτή η επένδυση έχει, επομένως, λογιστικοποιηθεί στο κόστος κτήσης. Σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ/ΔΛΠ, η Εταιρεία έπρεπε να ενοποιήσει τη θυγατρική και να την λογιστικοποιήσει βάσει προσωρινών ποσών. Εάν η XYZ είχε ενοποιηθεί, πολλά στοιχεία στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις θα είχαν ουσιαστικά επηρεαστεί. Οι επιπτώσεις επί των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της μη ενοποίησης δεν έχουν προσδιοριστεί.»

Chapter 21: audit report

σ. 51

51

III. Άρνηση γνώμης -disclaimer of opinion

Άρνηση γνώμης εκδίδεται:

- α) Σε περιορισμό του πεδίου ελέγχου,**
όταν δηλαδή ο ελεγκτής αδυνατεί να αποκτήσει κατάλληλα και επαρκή τεκμήρια για να στηρίξει την γνώμη του, και συμπεραίνει ότι οι πιθανές επιπτώσεις μη εντοπισμένων σφαλμάτων, αν υπάρχουν, θα μπορούσε να είναι και σημαντικές και διάχυτες, π.χ.
(το θέμα εξετάζεται πιο κάτω)

Chapter 21: audit report

σ. 52

52

Παράδειγμα

- ✦ Ελεγχόμενη επιχείρηση έχει 500 πελάτες, συνολικής λογιστικής αξίας 4.500.000, όλοι με πολύ μεγάλη συναλλακτική κίνηση
- ✦ Το σύνολο των κερδών είναι 1.200.000 και το σύνολο του Ενεργητικού 8.000.000
- ✦ Η διοίκηση δεν επιτρέπει αποστολή επιστολής επιβεβαίωσης σε κανένα πελάτη

Ερώτηση:

Ceteris paribus, τι γνώμη πρέπει να εκδοθεί;

- ✦ Άρνηση γνώμης, διότι το ενδεχόμενο λάθος, αν υπάρχει, είναι σημαντικό και διάχυτο, αφού οι πελάτες αντιπροσωπεύουν > 50% του Ενεργ. (σημαντικό μέρος του ισολογισμού)

Chapter 21: audit report

σ. 53

53

β) σε συνύπαρξη πολλαπλών αβεβαιοτήτων, όταν, σε ακραία σπάνιες περιπτώσεις, μολονότι ο ελεγκτής έχει συγκεντρώσει κατάλληλα και επαρκή τεκμήρια για κάθε μία από αυτές, αδυνατεί να εκφέρει γνώμη επί των ΧΚ, λόγω ενδεχόμενης αλληλεξάρτησής τους και της πιθανής σωρευτικής επίπτωσης του συνδυασμού αυτών, π.χ.

- ✦ συνυπάρχει υπερβολικός δανεισμός, αδυναμία εξεύρεσης ρευστότητας, σημαντικές νομικές εκκρεμότητες, αβεβαιότητα διασφάλισης πρώτων υλών, αβεβαιότητα για συμβάσεις πελατών, κλπ.

Chapter 21: audit report

σ. 54

54

Έκθεση ελέγχου ανεξάρτητου ΟΕΛ

Άρνηση γνώμης

«Μας ανατέθηκε να ελέγξουμε τις χρηματ/νομικές κατ/σεις της ...

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

Chapter 21: audit report

σ. 55

55

Βάση για αρνητική γνώμη (παράδειγμα)

«Η επένδυση του Ομίλου στην Κοινοπραξία XYZ, εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό του Ομίλου με ποσό xxx, που αντιπροσωπεύει πάνω από το 90% του καθαρού ενεργητικού κατά την 31.12.X1. Δεν μας επιτράπη η πρόσβαση στη διοίκηση και στους ελεγκτές της XYZ, συμπεριλαμβανομένης της τεκμηρίωσης ελέγχου των ελεγκτών της XYZ. Ως εκ τούτου, δεν ήμασταν σε θέση να διαπιστώσουμε αν τυχόν προσαρμογές ήταν αναγκαίες σε σχέση με το αναλογικό μερίδιο του Ομίλου στα περιουσιακά στοιχεία της XYZ, στο παθητικό, στο εισόδημα και στις δαπάνες της XYZ, καθώς και τα στοιχεία που συνθέτουν την ενοποιημένη ΚΜΚΘ και ΚΤΡ »

Chapter 21: audit report

σ. 56

56

Περιορισμός του πεδίου ελέγχου (Limitation on the scope of the audit)

- ✦ Ο περιορισμός σε ελεγκτικές διαδικασίες που ο ελεγκτής θα επιθυμούσε να εκτελέσει σε ένα έλεγχο, π.χ.:
 - επιβάλλεται από τη διοίκηση, παρά τις αντίθετες ρυθμίσεις του νόμου, ή
 - προκύπτει εκ των πραγμάτων (π.χ. ανάθεση ελέγχου μετά την φυσική απογραφή χωρίς βιβλίο αποθήκης ή λόγω μη τήρησης επαρκών αρχείων) (βλέπε παραδείγματα πίν. 21.5 & 21.6)

Chapter 21: audit report

σ. 57

57

Ενέργειες ελεγκτή σε περιορισμό πεδίου

Περιορισμός από τη διοίκηση μετά την ανάθεση του ελέγχου & άρνηση άρσης

- ✦ ενημέρωση υπεύθυνων διακυβέρνησης, εκτός εάν αυτοί ταυτίζονται με διοίκηση
- ✦ εξέταση δυνατότητας διενέργειας εναλλακτικών ελεγκτικών διαδικασιών, για απόκτηση επαρκών και κατάλληλων τεκμηρίων
 - αν υπάρχουν εναλλακτικές, δεν στοιχειοθετείται περιορισμός του πεδίου

Chapter 21: audit report

σ. 58

58

Ενέργειες ελεγκτή σε περιορισμό πεδίου

Αν δεν επιλυθεί το ζήτημα και κατά την κρίση ελεγκτή, οι πιθανές επιπτώσεις μη εντοπισμένων σφαλμάτων, αν υπάρχουν, θα μπορούσε να είναι:

α) σημαντικές αλλά μη διάχυτες:

- εκδίδεται γνώμη με εξαίρεση

β) σημαντικές και διάχυτες:

- είτε χωρεί παραίτηση, αν το επιτρέπει ο νόμος, ή εκδίδεται άρνηση γνώμης

Μορφή και περιεχόμενο διαφοροποιημένης γνώμης

✦ Προστίθεται κατάλληλος προσδιορισμός στον τίτλο «Γνώμη του ελεγκτή», δηλαδή:

- «Γνώμη με εξαίρεση», ή
- «Αρνητική γνώμη», ή
- «Άρνηση γνώμης», ή

Γνώμη με εξαίρεση

- ✦ για πλαίσιο εύλογης παρουσίασης:
 - η ουσία του θέματος εκτίθεται στη «βάση για γνώμη με εξαίρεση», και δηλώνεται ότι, εκτός της εξαίρεσης, οι ΧΚ παρουσιάζονται εύλογα
- ✦ για πλαίσιο συμμόρφωσης
 - η ουσία του θέματος εκτίθεται στη «βάση για γνώμη με εξαίρεση» και δηλώνεται ότι, εκτός της εξαίρεσης, οι ΧΚ έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με το πλαίσιο αυτό

Chapter 21: audit report

σ. 61

61

Συνήθεις περιπτώσεις - Παραδείγματα

- ✦ Διαφωνία χωρίς διάχυτη επίπτωση:
 - καταλληλότητα λογιστικών επιλογών
 - επάρκεια γνωστοποιήσεων (προσ/μα)
- ✦ Παράβαση νόμου με επίπτωση στις ΧΚ
- ✦ Περιορισμός πεδίου χωρίς γενικευμένη επίπτωση
- ✦ Διαφωνία για επάρκεια γνωστοποιήσεων
(βλέπε πίνακα 21.7 & 21.9)

Chapter 21: audit report

σ. 62

62

Αρνητική γνώμη

- ✦ Εκδίδεται όταν, έστω και με παράθεση εξαιρέσεων, οι ΧΚ δεν παρουσιάζουν εύλογα την κατάσταση και τις επιδόσεις της οντότητας, με συνέπεια να είναι δυνατή η παραπλάνηση χρηστών, λόγω σημαντικών & διάχυτων επιπτώσεων, π.χ.
 - πολλά σφάλματα με διάχυτες και σοβαρές επιπτώσεις
 - σύνταξη ΧΚ με ΕΛΠ αντί ΔΠΧΑ
 - μη σύνταξη ενοποιημένων ΧΚ ενώ απαιτείται

Chapter 21: audit report

σ. 63

63

Τεκμηρίωση αρνητικής γνώμης

- ✦ για πλαίσιο εύλογης παρουσίασης:
 - η ουσία του θέματος εκτίθεται στη «βάση για αρνητική γνώμη», και δηλώνεται ότι οι ΧΚ δεν παρουσιάζονται εύλογα, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο
- ✦ για πλαίσιο συμμόρφωσης:
 - η ουσία του θέματος εκτίθεται στη «βάση για αρνητική γνώμη» και δηλώνεται ότι οι ΧΚ δεν έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με το εν λόγω πλαίσιο

Chapter 21: audit report

σ. 64

64

Άρνηση γνώμης

- ✦ Όταν η άρνηση γνώμης οφείλεται σε αδυναμία απόκτησης κατάλληλων και επαρκών τεκμηρίων, ο ελεγκτής :
 - δηλώνει ότι δεν εκφέρει γνώμη
 - δηλώνει ότι λόγω της σοβαρότητας των θεμάτων στη «βάση για άρνηση γνώμης», δεν μπόρεσε να συγκεντρώσει κατάλληλα &επαρκή τεκμήρια
 - τροποποιεί το κείμενο της έκθεσης για να δηλώσει ότι δεν έλεγξε τις ΧΚ

Σημείωση:

Σε άρνηση, δεν παρατίθενται ΒΕΘ στην έκθεση

Chapter 21: audit report

σ. 65

65

Βάση γνώμης του ελεγκτή

Όταν εκδίδεται διαφοροποιημένη γνώμη, επιπρόσθετα του περιεχομένου ΔΕΠ 700:

- ✦ τροποποιείται ο τίτλος «βάση γνώμης», κατά περίπτωση, σε: «βάση γνώμης με εξαίρεση» ή «βάση αρνητικής γνώμης» ή «βάση άρνησης γνώμης»
- ✦ δίνεται περιγραφή του θέματος που οδηγεί σε διαφοροποιημένη γνώμη
- ✦ ποσοτικοποιούνται οι χρηματοοικονομικές επιπτώσεις (είτε αφορούν τις ΧΚ είτε το προσάρτημα), εκτός αν αυτό δεν είναι πρακτικό, κάτι που επίσης δηλώνεται

Chapter 21: audit report

σ. 66

66

- ✦ εάν πρόκειται για σφάλμα σε επεξηγήσεις του προσαρτήματος (γνωστοποιήσεις), εξηγείται το σφάλμα
- ✦ εάν το σφάλμα αφορά παράλειψη γνωστοποίησης στο προσάρτημα:
 - ο ελεγκτής το συζητά με τους υπεύθυνους διακυβέρνησης
 - το περιγράφει στη «βάση για γνώμη...»
 - εάν δεν απαγορεύεται από το νόμο, προβαίνει σε γνωστοποίηση εφόσον είναι πρακτικό και έχει κατάλληλα και επαρκή τεκμήρια, ή γνωστοποιεί το πρόβλημα

Chapter 21: audit report

σ. 67

67

- ✦ Όταν εκδίδεται «γνώμη με εξαίρεση» ή «αρνητική γνώμη», εισάγεται αντίστοιχη αναφορά στο κείμενο της έκθεσης
- ✦ Όταν εκδίδεται «άρνηση γνώμης», γίνεται κατάλληλη προσαρμογή στο κείμενο της έκθεσης (σημεία αναφοράς σε ευθύνες του ελεγκτή και σε απόκτηση κατάλληλων και επαρκών τεκμηρίων)
- ✦ Ακόμη και αν εκδίδεται «αρνητική γνώμη» ή «άρνηση γνώμης», ο ελεγκτής οφείλει να αναφερθεί τεκμηριωμένα και σε κάθε άλλο λόγο που εντόπισε στον έλεγχο του για διαφοροποιημένη γνώμη

Chapter 21: audit report

σ. 68

68

Περιγραφή της ευθύνης του ελεγκτή σε περίπτωση «άρνησης γνώμης»

- ✦ Όταν πρόκειται για αδυναμία απόκτησης κατάλληλων και επαρκών τεκμηρίων, γίνεται κατάλληλη προσαρμογή στην περιγραφή της ευθύνης του ελεγκτή
 - π.χ. προστίθεται επεξηγηματική δήλωση ότι δεν κατέστη δυνατό να συγκεντρώσει κατάλληλα και επαρκή τεκμήρια

ΔΕΠ 706 Rev – Παράγραφος έμφασης και Παράγραφοι λοιπών θεμάτων

- ✦ Αφορούν προσθήκες στην έκθεση ελέγχου, κατά κρίση του ελεγκτή, για να καθοδηγηθεί η προσοχή του χρήστη σε σημαντικά θέματα,
- ✦ Ο ελεγκτής γνωστοποιεί ex-ante, πριν την έκδοση έκθεσης ελέγχου, τα εν λόγω θέματα έμφασης ή άλλα θέματα αναφοράς, στους υπεύθυνους διακυβέρνησης
- ✦ Τα θέματα έμφασης του ΔΕΠ 706 είναι διακριτά, σε σχέση με τα ΒΕΘ του ΔΕΠ 701

I. Παράγραφος έμφασης (emphasis of matter paragraph)

- ✦ Προστίθεται, ως ξεχωριστή παράγραφος με ανάλογο τίτλο, για να καθοδηγήσει την προσοχή του χρήστη σε θέμα(τα) που παρουσιάζεται / γνωστοποιείται στις ΧΚ (προσάρτημα) όπως προβλέπεται, το οποίο είναι θεμελιώδες για την κατανόησή τους.
- ✦ Το θέμα έμφασης πρέπει να γνωστοποιείται ήδη επαρκώς στις ΧΚ, άλλως θα επρόκειτο περί σφάλματος
 - απαιτείται τροποποίηση της γνώμης του ελεγκτή

Chapter 21: audit report

σ. 71

71

- ✦ Σημεία προσοχής για την παράγρ. έμφασης
 - η παράγραφος έμφασης δεν συνιστά διαφοροποιημένη γνώμη του ελεγκτή, και πρέπει να υπάρχει σαφής περί αυτού μνεία από τον ελεγκτή
 - το θέμα έμφασης μπορεί να εμπίπτει ή να μην εμπίπτει στα ΒΕΘ του ΔΕΠ 701
 - Η παράγραφος πρέπει να περιέχει σαφή αναφορά στο σημείο των ΧΚ, στο οποίο αναλύεται το θέμα της παραγρ. έμφασης
 - Η παράγραφος έμφασης δεν υποκαθιστά πληροφορίες των ΧΚ

Chapter 21: audit report

σ. 72

72

Παραδείγματα θεμάτων έμφασης

A) Δυνατότητα Συνέχισης Δραστ/τητας –ΔΣΔ (ΔΕΠ 570)

- ◆ Οι ΧΚ καταρτίζονται με την υπόθεση της ΔΣΔ, εκτός και:
 - έχει ληφθεί απόφαση για λύση
 - δεν υπάρχει άλλη ρεαλιστική επιλογή
- ◆ Εκτίμηση ΔΣΔ θέμα της διοίκησης
- ◆ Χρονικός ορίζοντας 12 μήνες
- ◆ Παραδείγματα βλέπε πίνακα 21.3

Chapter 21: audit report

σ. 73

73

Ευθύνη ελεγκτή για ΔΣΔ:

- ◆ Σαφής δήλωση ότι τίθεται θέμα ΔΣΔ
- ◆ Γνωστοποίηση – επεξήγηση παραμέτρων που εγείρουν το θέμα (ύπαρξη ουσιώδους αβεβαιότητας – ανάκτηση Ε και αποπληρωμή Υ σε συνήθεις συνθήκες λειτουργίας)
- ◆ Σαφής δήλωση εάν οι ΧΚ έχουν καταρτιστεί χωρίς την υπόθεση ΔΣΔ:
 - ανακτησιμότητα λογιστικών αξιών
 - καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία
 - ταξινόμηση στοιχείων

Chapter 21: audit report

σ. 74

74

Β) Άλλα θέματα ουσιώδους αβεβ/τητας

- ✦ Θέματα η έκβαση των οποίων εξαρτάται από μελλοντικά γεγονότα, όπως:
 - αμοιβαίες δικαστικές διεκδικήσεις, μακρόχρονες συμβάσεις, κλπ.
 - διαπραγματεύσεις για σημαντικά θέματα, κλπ.
 - παραβίαση νομοθεσίας (χωρίς σημαντικές επιπτώσεις στις ΧΚ)

Chapter 21: audit report

σ. 75

75

Γ) Θέματα έμφασης χωρίς επηρεασμό των ΧΚ

- ✦ Παραδείγματα:
 - γνωστοποίηση διαφοροποίησης / διαφωνίας του ελεγκτή για πληροφορίες που δημοσιεύονται σε ενιαίο έντυπο, μαζί με τις ΧΚ
 - συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη
 - σημαντικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού
 - αλλαγή λογιστικής πολιτικής
 - υιοθέτηση νέου λογιστικού προτύπου

Chapter 21: audit report

σ. 76

76

II. Παράγραφος(οι) άλλου θέματος(των) αναφοράς

- ✦ Προστίθεται παράγραφος άλλου θέματος, με ανάλογο τίτλο, για να καθοδηγήσει την προσοχή του χρήστη σε θέμα(τα) που δεν παρουσιάζεται / γνωστοποιείται στις ΧΚ (δεν απαιτείται κάτι τέτοιο), το οποίο (θέμα) όμως είναι σχετικό για την κατανόηση του ελέγχου, της ευθύνης του ελεγκτή ή της έκθεσης ελέγχου, εφόσον:
 - δεν απαγορεύεται από το νόμο
 - το θέμα δεν εμπίπτει στα ΒΕΘ - ΔΕΠ 701

Chapter 21: audit report

σ. 77

77

Θέματα στον προσδιορισμό γνώμης

- ✦ Τα ΔΕΠ παρέχουν μόνο περιορισμένα και κυρίως ποιοτικά κριτήρια – οδηγίες
- ✦ Θέμα που εγγενώς απαιτεί την άσκηση υψηλού επιπέδου επαγγελματικής κρίσης
- ✦ Ανταγωνισμός ελεγκτών (προϊόν & τιμή)
- ✦ Συνέπειες ακατάλληλης γνώμης:
 - ρόλος των δυνάμεων της αγοράς ?
 - ρόλος εποπτικών αρχών ?
- ✦ Στατιστικά προσδιορισμένα σφάλματα ?
- ✦ Καθορισμός ΑΠΣ ?

Chapter 21: audit report

σ. 78

78

Περιθώρια στη διατύπωση γνώμης

- ✦ Περιορισμός του πεδίου ελέγχου:
 - σύμφωνη γνώμη με εξαίρεση, ή
 - άρνηση γνώμης
- ✦ ΔΣΔ ή άλλη ουσιώδης αβεβαιότητα:
 - σύμφωνη γνώμη με έμφαση, ή
 - σύμφωνη γνώμη με εξαίρεση ή
 - αρνητική γνώμη
- ✦ Διαφωνία με τη διοίκηση:
 - σύμφωνη γνώμη με εξαίρεση, ή
 - αρνητική γνώμη

Chapter 21: audit report

σ. 79

79

Άλλα σημαντικά θέματα

- ✦ Η έκθεση ελέγχου:
 - δημιουργεί ποικίλες συνέπειες
 - εν δυνάμει αντικείμενο δικαστικής ή πειθαρχικής έρευνας
- ✦ Δικαστήρια και έκθεση ελέγχου:
 - Δυσκολίες κατανόησης φύσης, σκοπού, κλπ. του ελέγχου
 - Κίνδυνος δημιουργίας «αποδιοπομπαίου τράγου»

Chapter 21: audit report

σ. 80

80

Προσεκτική μελέτη - σύνοψη:

- ✦ Περίπτωση 21.1
- ✦ Πίνακες 21.11 & 21.12
- ✦ Διάγραμμα 21.2

21.6 Έκθεση επισκόπησης πλήρων ενδιάμεσων καταστάσεων (ΔΠΥΕ 2410)

- ✦ Πλήρεις ενδιάμεσες είναι οι καταστάσεις με πλήρες προσάρτημα
 - μπορεί να αποσκοπούν σε εύλογη παρουσίαση
- ✦ Η έκθεση επισκόπησης:
 - γνώμη με αρνητική διατύπωση
 - παρέχει περιορισμένη διασφάλιση

Έκθεση επισκόπησης συνοπτικών ενδιάμεσων καταστάσεων (ΔΠΥΕ 2410)

- ✦ Συνοπτικές καταστάσεις είναι αυτές που παρουσιάζουν σε σύνοψη, σε σχέση με τις πλήρεις καταστάσεις, τις προβλεπόμενες πληροφορίες βάσει όσων ορίζονται στο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς
- ✦ Δεν επισκοπείται το συνοπτικό προσάρτημα
- ✦ Η έκθεση του ελεγκτή δεν κάνει αναφορά σε ακριβοδίκαιη εικόνα