

Κεφάλαιο 21

Εκθέσεις ελέγχου

Κωνσταντίνος Καραμάνης, Καθηγητής Λογιστικής
Παναγιώτης Βρουστούρης, Ορκωτός Λογιστής

Ιούνιος 2023

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

21.1 Εισαγωγή.....	3
21.2 Γενικό υπόδειγμα έκθεσης ελέγχου με σύμφωνη γνώμη – ΔΕΠ 700.....	7
21.3 Βασικά Ελεγκτικά Θέματα (ΒΕΘ)	20
21.4 Θέμα(τα) έμφασης και άλλα θέματα – ΔΕΠ 706.....	23
21.5 Είδη διαφοροποιημένης έκθεσης ελέγχου – ΔΕΠ 705	26
21.6 Μορφή και περιεχόμενο διαφοροποιημένης έκθεσης	31
21.7 Δυνατότητα συνέχισης δραστηριότητας (going concern) – ΔΕΠ 570	32
21.8 Ενδεικτικά παραδείγματα περιστάσεων διαφοροποιημένης γνώμης.....	36
21.9 Αναφορά για συγκριτική πληροφόρηση – ΔΕΠ 710.....	37
21.10 Ευθύνες του ελεγκτή για άλλη πληροφόρηση – ΔΕΠ 720	39
21.11 Προσδιορισμός του κατάλληλου τύπου έκθεσης ελέγχου: Σύνοψη	42
21.12 Έκθεση επισκόπησης.....	49
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 21.Α: ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΑ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΕΚΘΕΣΕΩΝ – ΔΕΠ 705.....	52
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 21.Β: ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΜΕ ΘΕΜΑ(ΤΑ) ΕΜΦΑΣΗΣ – ΔΕΠ 701.....	58

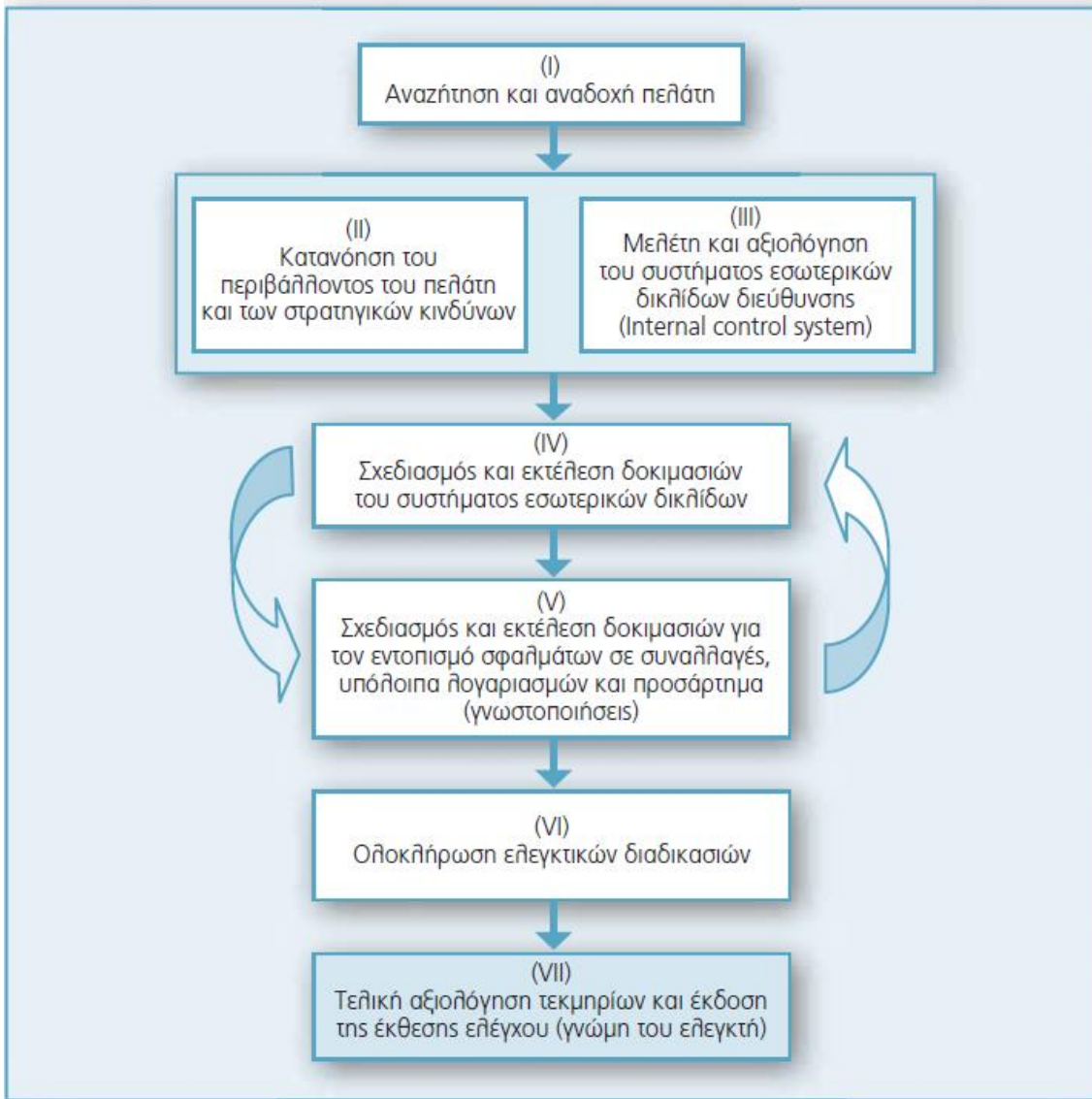
ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

Το κεφάλαιο αυτό ασχολείται με την έκθεση ελέγχου, που αποτελεί την κορύφωση της ελεγκτικής διαδικασίας. Στο πρώτο τμήμα γίνεται μια γενική εισαγωγή στο θέμα της έκθεσης ελέγχου, ώστε ο αναγνώστης να κατανοήσει το ευρύτερο πλαίσιο εντός του οποίου τίθεται το θέμα. Ακολούθως, στα τμήματα 21.2 έως 21.4 παρουσιάζεται το περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου με σύμφωνη γνώμη καθώς και τα Βασικά Θέματα Ελέγχου, τα θέματα έμφασης και λοιπά θέματα, που μπορεί να ενσωματώνονται σε μια έκθεση ελέγχου με σύμφωνη γνώμη. Ακολούθως, στα τμήματα 21.5 έως 21.8 παρουσιάζονται οι προσθήκες και τροποποιήσεις στο υπόδειγμα της έκθεσης ελέγχου όταν ο ελεγκτής εκφράζει διαφοροποιημένη γνώμη, και συζητείται ο χειρισμός εκ μέρους του ελεγκτή όταν τίθεται ζήτημα δυνατότητας συνέχισης δραστηριότητας της οντότητας. Στη συνέχεια, στα τμήματα 21.9 και 21.10 παρουσιάζεται η αναφορά του ελεγκτή για τη συγκριτική πληροφόρηση που συνοδεύει τις καταστάσεις της τρέχουσας χρήσης και οι ευθύνες του ελεγκτή για άλλες πληροφορίες που η Διοίκηση ενσωματώνει στην ετήσια έκθεση. Τέλος, στο τμήμα 21.11 γίνεται μία χρηστική σύνοψη των κριτηρίων προσδιορισμού του κατάλληλου τύπου έκθεσης ελέγχου και στο τμήμα 21.12 παρουσιάζεται η έκθεση επισκόπησης για ενδιάμεσες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

21.1 Εισαγωγή

Η έκδοση της έκθεσης ελέγχου του ελεγκτή (πιστοποιητικό¹) αποτελεί την κορύφωση και τον τερματισμό της όλης ελεγκτικής διαδικασίας στον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μιας οντότητας. Η έκθεση ελέγχου συγκεντρώνει και κωδικοποιεί τα ουσιώδη συμπεράσματα που μπορούν να εξαχθούν από το σύνολο των ελεγκτικών τεκμηρίων που ο ελεγκτής έχει συγκεντρώσει και αξιολογήσει και τα οποία αποτελούν τη βάση για την επαγγελματική του γνώμη, η οποία διατυπώνεται στην έκθεση αυτή.

Διάγραμμα 21.1: Γραφική απεικόνιση της διαδικασίας του ελέγχου



¹ Ο όρος «πιστοποιητικό ελεγκτή» είχε επικρατήσει στην ελληνική νομοθεσία και πρακτική, αλλά αντικαταστάθηκε με τον όρο «έκθεση του ελεγκτή» με τη υιοθέτηση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων, σταδιακά από τον Οκτώβριο του 2004. Ο αντίστοιχος αγγλικός όρος είναι «auditor's report». Ο όρος «πιστοποιητικό» δεν είναι ενδεδειγμένος διότι η λέξη αυτή υποδηλώνει ότι η γνώμη του ελεγκτή αποτελεί ένα είδος «εγγύησης» του καλώς έχουν, σε ό,τι αφορά στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης οντότητας. Ο τίτλος «πιστοποιητικό» προφανώς δεν συνάδει με την ίδια τη φύση του ελεγκτικού έργου, δηλαδή δε με τον πιθανολογικό - στοχαστικό χαρακτήρα αυτού, αλλά και με το βαθύτερο νόημα της «εύλογης παρουσίασης» που είναι το υπέρτατο κριτήριο για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η εύλογη παρουσίαση ως σκοπός σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, έχει αντικαταστήσει από δεκαετίες την «αληθινή και ακριβή εικόνα» (true and correct view), τόσο στην Ευρωπαϊκή Ένωση, όσο και γενικότερα στη διεθνή πρακτική.

Με την έκθεση ελέγχου ο ελεγκτής επικοινωνεί με τους κατά νόμο εντολείς του, δηλαδή μ' εκείνα τα πρόσωπα, διοικητικά όργανα ή αρμόδιες αρχές που του ανάθεσαν το συγκεκριμένο ελεγκτικό έργο. Στην περίπτωση μιας ανώνυμης εταιρείας, οι εντολείς του ελεγκτή κατά τον εταιρικό νόμο είναι οι μέτοχοι της εταιρείας που τον διόρισαν, στην ετήσια τακτική γενική συνέλευσή τους. Στην πράξη βέβαια, νόμιμη χρήση της έκθεσης του ελεγκτή κατά τον ελληνικό νόμο κάνει και κάθε τρίτος² που χρησιμοποιεί τις ελεγμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης για τη λήψη αποφάσεων. Αυτό σημαίνει ότι η ευθύνη του ελεγκτή επεκτείνεται σε όλα αυτά τα πρόσωπα. Είναι, λοιπόν, προφανές ότι η έκδοση έκθεσης του ελεγκτή ως τυπική πράξη έχει μια σειρά από σοβαρές νομικές (πειθαρχικές, αστικές ή και ποινικές) συνέπειες για τον ελεγκτή, εάν αποδειχθεί ότι δεν έχει εκπληρώσει επαρκώς τις σχετικές υποχρεώσεις του, σύμφωνα με τα ελεγκτικά πρότυπα και τη σχετική νομοθεσία.

Η έκθεση του ελεγκτή³ αναφέρεται, κατά κανόνα, σε μία «πλήρη σειρά»⁴ (complete set) χρηματοοικονομικών καταστάσεων, όπως αυτό καθορίζεται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς εύλογης παρουσίασης, κατά περίπτωση τα ΕΛΠ, τα ΔΠΧΑ/ΔΛΠ ή τα πλαίσια των οντοτήτων του δημοσίου τομέα⁵. Ωστόσο, η έκθεση ελέγχου μπορεί να αναφέρεται, σε ορισμένες περιπτώσεις, και σε μια επιμέρους κατάσταση (ΔΕΠ 200, Ορισμοί, παρ. 13.στ).

Σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, μία πλήρης σειρά χρηματοοικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει όλες τις επιμέρους καταστάσεις που η οντότητα οφείλει να συντάξει, δηλαδή τον Ισολογισμό, την Κατάσταση Αποτελεσμάτων, την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης⁶, την Κατάσταση Χρηματορροών και το Προσάρτημα (Σημειώσεις), το οποίο περιλαμβάνει μια περίληψη σημαντικών λογιστικών πολιτικών και άλλες επεξηγηματικές πληροφορίες και αναλύσεις (summary of significant accounting policies and other explanatory notes). Για όσες εταιρείες εφαρμόζουν ΕΛΠ, το τι συνιστά μια πλήρη σειρά χρηματοοικονομικών καταστάσεων διαφοροποιείται ανάλογα με το μέγεθος της οντότητας, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 16 του ν. 4308/2014, που ενσωμάτωσε τις σχετικές διατάξεις της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ. Η εν λόγω διάταξη καθορίζει τα μεγέθη επιχειρήσεων με τις αντίστοιχα συντασσόμενες καταστάσεις, σύμφωνα με τον επόμενο πίνακα.

²Τούτο συνάγεται από το γεγονός ότι ο νόμος (άρθρο 149 του ν. 4548/2018) απαιτεί τη δημοσίευση στο ΓΕΜΗ (Δημόσιο Μητρώο) των εγκεκριμένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, συνοδευόμενων από την έκθεση διαχείρισης αλλά και την έκθεση ελέγχου, πληροφορίες που αποκτούν δημοσιεύσιμες την έννοια του δημόσιου αγαθού.

³ Η συζήτηση στηρίζεται στο αναθεωρημένα πρότυπα, όπως αυτά ισχύουν για εκθέσεις που εκδίδονται επί χρηματοοικονομικών καταστάσεων περιόδων που λήγουν την 15η Δεκεμβρίου 2016 ή μεταγενέστερα.

⁴ Σημειώνεται ότι ο επιθετικός προσδιορισμός «πλήρης» υποδηλώνει χρηματοοικονομικές καταστάσεις που δεν είναι συνοπτικές. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 34 συνοπτικές είναι οι καταστάσεις με συνοπτικό προσάρτημα.

⁵ Τα πλαίσια αυτά, μέχρι να τεθεί σε ισχύ το ΠΔ 54/2018 (Ορισμός του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης), συμπεριλαμβάνουν τα κλαδικά λογιστικά σχέδια για φορείς κοινωνικής ασφάλισης, τοπικής αυτοδιοίκησης, δημοσίων μονάδων υγείας, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, κλπ.

⁶ Η κατάσταση αυτή ονομάζεται και «Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων», αν και η ονομασία «Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης» ίσως είναι προτιμότερη. Αντί της κατάστασης αυτής, το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 προβλέπει τη δυνατότητα κατάρτισης της «Κατάστασης Αναγνωρισμένων Εσόδων και Εξόδων» (Statement of Recognized Income and Expenses). Στην κατάσταση αυτή καταχωρίζονται έσοδα και έξοδα τα οποία επηρεάζουν τον ισολογισμό, χωρίς όμως να αναγνωρίζονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων. Η ουσιαστική διαφορά της «Κατάστασης Αναγνωρισμένων Εσόδων και Εξόδων» σε σχέση με την «Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης» είναι ότι η πρώτη δεν περιλαμβάνει της επιπτώσεις στην καθαρή θέση από συναλλαγές με μετόχους. Η «Κατάσταση Αναγνωρισμένων Εσόδων και Εξόδων» αντιστοιχεί με το Statement of Comprehensive Income στα αμερικανικά GAAP.

Πίνακας 21.1: Περιεχόμενο πλήρους σειράς χρηματοοικονομικών καταστάσεων

	Οντότητες εκτός Οδηγίας (ΟΕ, ατομική, κλπ) Πολύ μικρές	Εταιρείες της Οδηγίας 34/2013 (ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ, ΕΕ κατά μετοχές, κλπ.)			
		Πολύ μικρές	Μικρές	Μεσαίες	Μεγάλες
ΚΑΧ	√	√	√	√	√
Προσάρτημα	√	√	√	√	√
Ισολογισμός		√	√	√	√
ΚΜΚΘ				√	√
ΚΤΡ					√

Σημειώνεται ότι με βάση το άρθρο 16 του ν. 4308/2014, μεγάλες εταιρείες είναι εκείνες που για δύο συνεχόμενες περιόδους υπερβαίνουν οποιαδήποτε δύο από τα εξής τρία κριτήρια:

- α) Μέσος όρος προσωπικού μεγαλύτερος : 250 άτομα
- β) Κύκλος εργασιών μεγαλύτερος από : 40.000.000 ευρώ
- γ) Σύνολο ενεργητικού μεγαλύτερο από : 20.000.000 ευρώ

Με βάση το ίδιο άρθρο, μεσαίες οντότητες είναι εκείνες που δεν κατατάσσονται ως μεγάλες και ταυτόχρονα υπερβαίνουν οποιαδήποτε δύο από τα εξής τρία κριτήρια:

- α) Μέσος όρος προσωπικού μεγαλύτερος από : 50 άτομα
- β) Κύκλος εργασιών μεγαλύτερος από : 8.000.000 ευρώ
- γ) Σύνολο ενεργητικού μεγαλύτερο από : 4.000.000 ευρώ

Σε υποχρεωτικό έλεγχο των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεών τους υπόκεινται, σύμφωνα με το άρθρο 2 του ν. 4336/2015 (παράγραφος α, υποπαράγραφος α1, περίπτωση 1.1, σημείο β), όλες οι οντότητες (ανεξαρτήτως μεγέθους) που χαρακτηρίζονται ως δημοσίου ενδιαφέροντος, κατά τους ορισμούς του ν. 4308/2014 (Παράρτημα Α, Ορισμοί). Οι οντότητες αυτές είναι:

- α) Οι οντότητες των οποίων μετοχές ή άλλες κινητές αξίες (π.χ. ομόλογα) είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- β) Οι ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές επιχειρήσεις.
- γ) Τα πιστωτικά ιδρύματα.
- δ) Οντότητες που καθορίζονται από άλλο νόμο ως δημοσίου ενδιαφέροντος, με βάση τη φύση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, το μέγεθος ή τον αριθμό των απασχολούμενων.

Περαιτέρω, βάσει του άρθρου 2 του ν. 4336/2015 (παράγραφος α, υποπαράγραφος α1, περίπτωση 1.1, σημείο β), σε υποχρεωτικό έλεγχο υπόκεινται επίσης οι εταιρείες που υπάγονται στην Οδηγία 34/2013 και χαρακτηρίζονται ως μεσαίες ή μεγάλες βάσει μεγέθους, κατά τα ανωτέρω. Τέλος, βάσει ειδικής νομοθεσίας, υπόκεινται σε υποχρεωτικό έλεγχο από ορκωτούς ελεγκτές οι ετήσιες ή άλλες καταστάσεις ορισμένων κατηγοριών οντοτήτων του ιδιωτικού ή του δημόσιου τομέα, όπως, μεταξύ οι καταστάσεις των Ειδικών Λογαριασμών (ΕΛΚΕ) των ΑΕΙ, φορέων κοινωνικής ασφάλισης, τοπικής αυτοδιοίκησης, δημοσίων μονάδων υγείας, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, κλπ.

Το θέμα της έκθεσης ελέγχου πραγματοποιείται στη σειρά 700 των ΔΕΠ. Συγκεκριμένα, τα ΔΕΠ της σειράς 700 είναι τα εξής.

ΔΕΠ 700: Διαμόρφωση γνώμης και αναφορά επί χρηματοοικονομικών

ΔΕΠ 701: Επικοινωνία Βασικών Ελεγκτικών Θεμάτων στην Έκθεση του Ανεξάρτητου Ελεγκτή (σε ισχύ για χρηματοοικονομικές καταστάσεις περιόδων που λήγουν την 15.12.2016 και εφεξής)

ΔΕΠ 705 Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή (σε ισχύ για χρηματοοικονομικές καταστάσεις περιόδων που λήγουν την 15.12.2016 και εφεξής)

ΔΕΠ 706: Παράγραφοι Θεμάτων Έμφασης και Παράγραφοι Άλλων Θεμάτων στην Έκθεση του Ανεξάρτητου Ελεγκτή (σε ισχύ για χρηματοοικονομικές καταστάσεις περιόδων που λήγουν την 15.12.2016 και εφεξής)

ΔΕΠ 710: Συγκριτική Πληροφόρηση – Αντίστοιχα Κονδύλια και Συγκριτικές Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις (σε ισχύ για χρηματοοικονομικές καταστάσεις περιόδων που αρχίζουν την 15.12.2009 και εφεξής)

ΔΕΠ 720: Οι Ευθύνες του Ελεγκτή Σχετικά με Άλλες Πληροφορίες (σε ισχύ για χρηματοοικονομικές καταστάσεις περιόδων που λήγουν την 15.12.2016 και εφεξής)

Με βάση το ΔΕΠ 700, και λαμβάνοντας υπόψη το σκοπό του ελέγχου κατά το ΔΕΠ 200 «Οι γενικοί σκοποί του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διεξαγωγή του ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα», ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογήσει τα συμπεράσματα που μπορεί να εξαχθούν από τα ελεγκτικά τεκμήρια που συγκέντρωσε κατά τον έλεγχο του. Στηριζόμενος σε αυτά τα τεκμήρια, ο ελεγκτής πρέπει να δηλώσει με σαφήνεια στην έκθεση ελέγχου εάν οι ελεγμένες καταστάσεις παρουσιάζονται εύλογα⁷ από κάθε ουσιώδη πλευρά, σύμφωνα με το εφαρμοστέο (όχι το εφαρμοσθέν από την οντότητα) πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και όπως a priori ισχυρίζεται⁸ η διοίκηση της μονάδας αυτής. Όπως εξηγείται στα επόμενα τμήματα του κεφαλαίου, η γνώμη του ελεγκτή μπορεί να είναι σύμφωνη, να είναι αρνητική ή μπορεί ο ελεγκτής να αρνηθεί να εκφράσει γνώμη. Πιο αναλυτικά, οι εκθέσεις ελέγχου του ελεγκτή κατατάσσονται σύμφωνα με τα ΔΕΠ στις παρακάτω κατηγορίες:

- α) Απλή σύμφωνη γνώμη (μη διαφοροποιημένες εκθέσεις), περίπτωση στην οποία ο ελεγκτής συμφωνεί με τον ισχυρισμό της Διοίκησης ότι οι συνταχθείσες χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν εμπεριέχουν ουσιώδες σφάλμα (ΔΕΠ 700)
- β) Διαφοροποιημένες εκθέσεις (modified audit reports) με επηρεασμό της γνώμης του ελεγκτή (ΔΕΠ 705)
 - β1) Γνώμη με εξαίρεση ή εξαιρέσεις (qualifications)
 - β2) Άρνηση γνώμης
 - β3) Αρνητική γνώμη
- γ) Μη διαφοροποιημένες εκθέσεις (unmodified audit reports) – Παράγραφοι θεμάτων έμφασης και παράγραφοι άλλων θεμάτων – ΔΕΠ 570 και 706
 - γ1) Θέματα ουσιώδους αβεβαιότητας για τη συνέχιση της επιχείρησης ΔΕΠ 570
 - γ2) Έμφαση θέματος ΔΕΠ 706
 - γ3) Άλλα θέματα ΔΕΠ 706

⁷ Πάντως, όπως έχει εξηγηθεί, δεν είναι απαραίτητο ένα πλαίσιο να αποσκοπεί οπωσδήποτε στην παρουσίαση της εύλογης εικόνας μιας οντότητας. Για παράδειγμα, οι καταστάσεις που έχουν καταρτιστεί με βάση τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, που είναι ένα πλαίσιο συμμόρφωσης, δεν αποσκοπούν στην εύλογη παρουσίαση. Ωστόσο, αυτές οι καταστάσεις είναι δυνατόν να υποβληθούν σε έλεγχο για το εάν κατά τη σύνταξή τους έχουν τηρηθεί οι φορολογικοί κανόνες.

⁸ Δεν νοείται (άσχετα με το τι μπορεί να συμβαίνει στην πράξη) η Διοίκηση της οντότητας να έχει εν γνώσει της καταρτίσει ή να αποδέχεται παραπλανητικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Για να εκφράσει άποψη ο ελεγκτής για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να έχει συγκεντρώσει εύλογη διασφάλιση μέσω της συλλογής κατάλληλων και επαρκών ελεγκτικών τεκμηρίων, για το εάν οι καταστάσεις εμπεριέχουν ουσιώδες σφάλμα οφειλόμενο είτε σε απάτη είτε σε λάθος. Επιπλέον, ο ελεγκτής πρέπει να έχει εξετάσει τα εξής επιμέρους θέματα (ΔΕΠ 700.13):

1. Εάν γνωστοποιούνται επαρκώς οι σημαντικές λογιστικές πολιτικές που επελέγησαν και εφαρμόστηκαν από τη διοίκηση, και εάν οι πολιτικές αυτές είναι κατάλληλες για την οντότητα.
2. Εάν οι λογιστικές πολιτικές που έχει επιλέξει η διοίκηση είναι συνεπείς με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.
3. Εάν οι λογιστικές εκτιμήσεις της διοίκησης και οι σχετικές γνωστοποιήσεις είναι εύλογες για τις περιστάσεις της επιχείρησης.
4. Εάν οι πληροφορίες για την οντότητα που παρουσιάζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων των λογιστικών πολιτικών, είναι σχετικές, αξιόπιστες, συγκρίσιμες και κατανοητές.
5. Εάν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις παρέχουν επαρκείς γνωστοποιήσεις, ώστε να μπορέσουν οι χρήστες να κατανοήσουν την επίπτωση σημαντικών συναλλαγών και γεγονότων στη χρηματοοικονομική (καθαρή) θέση, στα αποτελέσματα (απόδοση) και στις ταμειακές ροές της οικονομικής μονάδας.
6. Εάν η χρησιμοποιούμενη ορολογία, συμπεριλαμβανομένου του τίτλου κάθε κατάστασης, είναι η ενδεδειγμένη.

Τέλος, σημειώνεται ότι αναφορικά με την έκθεση του ορκωτού ελεγκτή για διενεργούμενη επισκόπηση επί οικονομικών καταστάσεων, ισχύει το Διεθνές Πρότυπο Υπηρεσιών Διασφάλισης (ΔΠΥΕ – ISRE) 2410. Το θέμα αυτό παρουσιάζεται στο τμήμα 21.12 του παρόντος κεφαλαίου.

21.2 Γενικό υπόδειγμα έκθεσης ελέγχου με σύμφωνη γνώμη – ΔΕΠ 700

Μέχρι τα τέλη της δεκαετίας του 1980, στη διεθνή ελεγκτική πρακτική η έκθεση ελέγχου ήταν εξαιρετικά συνοπτική και περιλάμβανε μόνο μια σύντομη διατύπωση γνώμης ολίγων γραμμών (short-form audit report). Ταυτόχρονα, αρκετές μελέτες σε αγγλοσαξονικές κυρίως χώρες είχαν διαπιστώσει την ύπαρξη «χάσματος προσδοκιών» (expectations gap). Όπως εξηγήθηκε στο κεφάλαιο 4, ο όρος αυτός υποδηλώνει μια σημαντική διαφορά μεταξύ, αφενός των προσδοκιών των χρηστών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από τους ελεγκτές, αφετέρου των αντιλήψεών τους για τις επιδόσεις των ελεγκτών στην πράξη.

Έτσι, σε μια προσπάθεια περιορισμού αυτού του χάσματος προσδοκιών, κυρίως μέσα από την εκπαίδευση των χρηστών για την πραγματική φύση της ελεγκτικής εργασίας και τα πραγματικά καθήκοντα και τις ευθύνες των ελεγκτών, υιοθετήθηκε η εκτεταμένη έκθεση ελέγχου (long-form audit report). Η υιοθέτηση ξεκίνησε στις ΗΠΑ το 1988 με το αμερικανικό ελεγκτικό πρότυπο SAS 58, ακολούθησε η Μ. Βρετανία (Βρετανικό ελεγκτικό πρότυπο SAS 600) και στη συνέχεια τη σκυτάλη πήραν τα ΔΕΠ.

Σύμφωνα με το ισχύον ΔΕΠ 700, η έκθεση ελέγχου έχει την παρακάτω γενική δομή, τμήματα και περιεχόμενο. Στο υπόδειγμα του ΔΕΠ 700 γίνονται κατάλληλες προσαρμογές, κατά περίπτωση, για τις διαφοροποιήσεις της γνώμης του ελεγκτή, όταν συντρέχει περίπτωση, σύμφωνα με το ΔΕΠ 705. Διαφοροποίηση της γνώμης του ελεγκτή προκύπτει όταν ο ελεγκτής θεωρεί ότι οι συνταχθείσες από τη Διοίκηση χρηματοοικονομικές καταστάσεις εμπεριέχουν σφάλμα, και συνεπώς δεν συμφωνεί με τον ισχυρισμό της Διοίκησης ότι οι καταστάσεις παρουσιάζονται εύλογα από κάθε ουσιώδη άποψη. Επίσης, διαφοροποίηση της έκθεσης προκύπτει όταν ο ελεγκτής προβαίνει σε άρνηση γνώμης. Σημειώνεται ότι προσθήκες ή προσαρμογές στην έκθεση ελέγχου προκύπτουν και για αναφορά σε βασικά θέματα ελέγχου κατά το ΔΕΠ 701 και θέματα έμφασης / λοιπά θέματα κατά το ΔΕΠ 706.

Τίτλος

Η έκθεση ελέγχου πρέπει να έχει κατάλληλο τίτλο που να καθιστά σαφές ότι πρόκειται για έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή. Έτσι, η έκθεση του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστική διαχωρίζεται ευκρινώς από εκθέσεις ελέγχου που μπορεί να εκδίδουν άλλοι επαγγελματίες, όπως για παράδειγμα οι εσωτερικοί ελεγκτές μιας οντότητας. Ο συνηθισμένος τίτλος στα ελληνικά είναι «Έκθεση Ελέγχου Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή».

Αποδέκτες

Αποδέκτες της έκθεσης του ελεγκτή είναι οι κατά νόμο εντολείς του, δηλαδή εκείνα τα πρόσωπα, διοικητικά όργανα ή αρμόδιες αρχές, που του ανάθεσαν το συγκεκριμένο ελεγκτικό έργο. Σύμφωνα με το ισχύον εταιρικό δίκαιο στην Ελλάδα, στην περίπτωση ελέγχου των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων μιας ανώνυμης εταιρείας ή μιας εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, άμεσος αποδέκτης της έκθεσης ελέγχου είναι η γενική συνέλευση των μετόχων ή των εταίρων αντίστοιχα. Σε περιπτώσεις ελέγχων άλλων οντοτήτων, αποδέκτης μπορεί να είναι κάποιο άλλο όργανο, για παράδειγμα ένα όργανο διακυβέρνησης όπως το Διοικητικό Συμβούλιο ή, κατά περίπτωση, το Εποπτικό Συμβούλιο. Σε άλλες περιπτώσεις, αποδέκτης της έκθεσης ελέγχου μπορεί να είναι ένας τρίτος, για παράδειγμα μια Τράπεζα που έχει δανειοδοτήσει την επιχείρηση. Τέλος, αποδέκτης μιας έκθεσης ελέγχου μπορεί να είναι μια αρμόδια δημόσια αρχή ή και ένα δικαστήριο όταν, σύμφωνα με το εταιρικό δίκαιο, διατάσσει τη διενέργεια ελέγχου.

Γνώμη του ελεγκτή

Το τμήμα «Γνώμη του ελεγκτή» περιλαμβάνει τη γνώμη του ελεγκτή για το εύλογο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αλλά και διάφορες πληροφορίες και δηλώσεις που είναι απαραίτητες για να διαμορφώσουν οι χρήστες πλήρη και σαφή εικόνα επί του θέματος. Συγκεκριμένα, το τμήμα της γνώμης του ελεγκτή έχει το παρακάτω περιεχόμενο.

- α) Διατύπωση της γνώμης του ελεγκτή σε παράγραφο του παρόντος τμήματος. Η παράγραφος έχει τίτλο που δηλώνει το κατά περίπτωση είδος γνώμης, π.χ. σύμφωνη γνώμη, σύμφωνη γνώμη με θέμα(τα) έμφασης, γνώμη με εξαίρεση, αρνητική γνώμη, και άρνηση γνώμης.
- β) Ταυτοποίηση της ελεγχόμενης οντότητας, με παράθεση της επωνυμίας της.
- γ) Δήλωση (ρητή) περί διενέργειας και ολοκλήρωσης του ελέγχου εκ μέρους του ελεγκτή, γεγονός που θέτει τον ελεγκτή ενώπιον των ευθυνών του.
- δ) Προσδιορισμός κάθε μίας ελεγμένης χρηματοοικονομικής κατάστασης, συμπεριλαμβανομένου του Προσαρτήματος όπου περιλαμβάνονται περίληψη σημαντικών λογιστικών αρχών και μεθόδων, αλλά και λοιπές επεξηγηματικές πληροφορίες. Εάν οι καταστάσεις περιέχονται σε ένα έντυπο, όπως η Ετήσια Έκθεση, συνιστάται ο ελεγκτής να αναφέρει τους αριθμούς των σελίδων του εντύπου, στις οποίες εμφανίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- ε) Μνεία της ημερομηνίας αναφοράς του ισολογισμού και της περιόδου (χρήση) που καλύπτει κάθε άλλη συντασσόμενη και ελεγχθείσα κατάσταση (κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων, κατάσταση αποτελεσμάτων/συνολικών εσόδων, και κατάσταση ταμειακών ροών).
- στ) Όταν εκδίδεται σύμφωνη γνώμη επί καταστάσεων που έχουν συνταχθεί σύμφωνα με ένα πλαίσιο εύλογης παρουσίασης (ΔΠΧΑ ή ΕΛΠ, κατά περίπτωση), ο ελεγκτής χρησιμοποιεί μία από της ακόλουθες φράσεις που θεωρούνται ισοδύναμες:
 - στ1) Κατά τη γνώμη μας, οι συνημμένες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη πλευρά, [...], σύμφωνα με το ... [εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς], ή
 - στ2) Κατά τη γνώμη μας, οι συνημμένες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις παρουσιάζουν μια εύλογη εικόνα [...], σύμφωνα με το ... [εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς].

Σε κάθε περίπτωση σύμφωνης γνώμης, δεν πρέπει να χρησιμοποιούνται φράσεις που υποδηλώνουν κάποια αμφιβολία ή αίρεση, καθώς κάτι τέτοιο αντιστρατεύεται το νόημα της σύμφωνης γνώμης και δημιουργεί σύγχυση στο χρήστη της έκθεσης ελέγχου.

- ζ) Όταν εκδίδεται σύμφωνη γνώμη επί καταστάσεων που έχουν συνταχθεί σύμφωνα με ένα πλαίσιο συμμόρφωσης (π.χ. το πλαίσιο της νομοθεσίας φόρου εισοδήματος), η γνώμη του ελεγκτή αναφέρει ότι οι εν λόγω καταστάσεις έχουν συνταχθεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το ... [εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς⁹].

Σε πολλές χώρες ο εμπορικός νόμος απαιτεί ο ελεγκτής να δηλώσει εάν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σύμφωνα και με την κείμενη λοιπή νομοθεσία¹⁰ (π.χ. νομοθεσία περί εταιρειών ή άλλη σχετική νομοθεσία). Στην Ελλάδα, σχετική διάταξη είναι το άρθρο το άρθρο 2 (παρ. α, υποπαράγραφος α1, περίπτωση 5) του ν. 4336/2015.

Βάση γνώμης του ελεγκτή

Το τμήμα αυτό παραθέτει δηλώσεις που ενισχύουν και τεκμηριώνουν τη σημασία και βαρύτητα της γνώμης του ελεγκτή. Συγκεκριμένα, το τμήμα αυτό περιλαμβάνει:

- α) Δήλωση ότι ο έλεγχος έχει διενεργηθεί σύμφωνα με τα ΔΕΠ.
- β) Αναφορά στο τμήμα της έκθεσης που περιγράφει την ευθύνη του ελεγκτή (εξηγείται στη συνέχεια).
- γ) Δήλωση περί ανεξαρτησίας του ελεγκτή από την ελεγχόμενη οντότητα και περί εκπλήρωσης των σχετικών απαιτήσεων δεοντολογίας του εφαρμοστέου Κώδικα Δεοντολογίας. Στην Ελλάδα, εφαρμόζεται ο Κώδικας Δεοντολογίας της ΔΟΛ του έτους 2017 (ΦΕΚ Β3916/2017).
- δ) Δήλωση ότι ο ελεγκτής κρίνει ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που συγκέντρωσε είναι κατάλληλα και επαρκή για να παράσχουν μια βάση για την γνώμη του.

Ουσιώδης αβεβαιότητα για δυνατότητα συνέχισης δραστηριότητας (going concern)

Με βάση τόσο τα ΕΛΠ όσο και τα ΔΠΧΑ/ΔΛΠ, μία θεμελιώδης παραδοχή στη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι η δυνατότητα συνέχισης της δραστηριότητας της οντότητας για τουλάχιστον 12 μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού. Το θέμα αυτό κρίνεται αρχικά από την Διοίκηση και στη συνέχεια αξιολογείται από τον ελεγκτή, σύμφωνα με το ΔΕΠ 570 «Συνέχιση δραστηριότητας». Όταν στοιχειοθετείται η ύπαρξη ουσιωδών αβεβαιοτήτων ή αμφιβολιών για τη δυνατότητα της επιχείρησης να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, αλλά παρά ταύτα η χρήση της της παραδοχής αυτής κρίνεται ως ενδεδειγμένη για τη σύνταξη των καταστάσεων, και ταυτόχρονα παρέχονται επαρκείς γνωστοποιήσεις από τη διοίκηση, ο ελεγκτής προσθέτει στην έκθεσή του το παρόν τμήμα. Στο τμήμα αυτό ο ελεγκτής εφιστά την προσοχή στη σημείωση στις καταστάσεις όπου η Διοίκηση παρέχει σχετικές γνωστοποιήσεις, έχοντας εκδώσει σύμφωνη γνώμη. Επιπλέον, ο ελεγκτής πρέπει δηλώνει ότι αναγνωρίζει την ύπαρξη αμφιβολιών για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, καθώς και ότι η γνώμη του δεν τροποποιείται ενόψει αυτής της κατάστασης. Το θέμα της δυνατότητας συνέχιση δραστηριότητας αναλύεται σε επόμενο τμήμα του κεφαλαίου.

Βασικά Ελεγκτικά Θέματα (ΒΕΘ)

Σύμφωνα με το ΔΕΠ 701, ο ελεγκτής περιγράφει στο παρόν τμήμα της έκθεσης τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου, δηλαδή εκείνα τα θέματα, εάν κατά την κρίση του υπάρχουν, που ήταν εξέχουσας σημασίας στον έλεγχο και έχουν ιδιαίτερη σημασία ώστε να κατανοήσει ο χρήστης τη φύση του ελέγχου αλλά και τους κινδύνους ουσιωδών σφαλμάτων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Δηλαδή, στόχος είναι η ενδυνάμωση της πληροφόρησης προς τους χρήστες και περισσότερη διαφάνεια. Για τον έλεγχο χρηματοοικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού οντοτήτων δημοσίου ενδιαφέροντος, η σχετική

⁹ Δηλαδή, ο όρος «πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς» συμπεριλαμβάνει τόσο τα πλαίσια εύλογης παρουσίασης όσο και τα πλαίσια συμμόρφωσης.

¹⁰ Μπορεί ενδεχομένως να γίνει δεκτό ότι, όταν δεν υπάρχει παράβαση άλλης νομοθεσίας, ο ελεγκτής δεν είναι απαραίτητο να μνημονεύσει στην έκθεσή του σχετική αναφορά περί αυτού.

αναφορά γίνεται σύμφωνα με το ΔΕΠ 701. Το αυτό ισχύει και για άλλες περιπτώσεις, όπου νόμος ή κανονισμός το απαιτεί, ή ο ελεγκτής κρίνει σκόπιμο να γίνει σχετική αναφορά σε ΒΕΘ. Το ζήτημα των ΒΕΘ εξετάζεται στη συνέχεια του κεφαλαίου.

Θέματα έμφασης και άλλα θέματα

Σύμφωνα με το ΔΕΠ 706 «Παράγραφοι θεμάτων έμφασης και παράγραφοι άλλων θεμάτων», ο ελεγκτής οφείλει, όταν το κρίνει απαραίτητο, να προσθέτει παράγραφο ή παραγράφους στην έκθεση ελέγχου για να εφιστήσει την προσοχή των χρηστών σε θέμα ή θέματα που:

- α) παρουσιάζονται ή γνωστοποιούνται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, τα οποία είναι τέτοιας σπουδαιότητας, ώστε να θεωρούνται θεμελιώδη για την κατανόηση του περιεχομένου των καταστάσεων (παράγραφος θέματος έμφασης), ή
- β) δεν παρουσιάζονται ή δεν γνωστοποιούνται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις —χωρίς αυτό να παραβιάζει κανόνες του πλαισίου και συνεπώς χωρίς να προκαλεί διαφοροποίηση της γνώμης του ελεγκτή— τα οποία όμως κρίνεται ότι είναι σχετικά για να κατανοήσουν οι χρήστες τον έλεγχο, τις ευθύνες του ελεγκτή ή την έκθεση ελέγχου (παράγραφος άλλου θέματος).

Τα θέματα έμφασης και τα λοιπά θέματα εξετάζονται αναλυτικά σε επόμενο τμήμα του κεφαλαίου.

Άλλες πληροφορίες (ΔΕΠ 720)

Πολύ συχνά, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις ενσωματώνονται σε ένα έντυπο που περιέχει, με απόφαση της Διοίκησης, και άλλες πληροφορίες (άλλη πληροφόρηση), πέραν όσων προβλέπει το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς ή απαιτεί άλλη νομοθεσία, όπως η έκθεση διαχείρισης του διοικητικού συμβουλίου ανώνυμης εταιρείας. Με δεδομένο ότι οι πληροφορίες αυτές δεν αποτελούν μέρος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, δεν προβλέπεται, κατ' αρχήν, έλεγχος για αυτές. Οι πληροφορίες αυτές, ως μη ελεγχθείσες, ενδέχεται να περιέχουν αναφορές ή περιγραφές που βρίσκονται σε αντίφαση ή αντίθεση με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Για την αποφυγή σύγχυσης, με βάση το ΔΕΠ 720 ο ελεγκτής οφείλει να προβεί σε ανάγνωση αυτών των πληροφοριών με σκοπό να εντοπίσει ουσιώδεις ασυνέπειες, αν υπάρχουν, σε σχέση με τις πληροφορίες των ελεγμένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, και να αναφερθεί σχετικά στο παρόν τμήμα της έκθεσής του. Το θέμα της αναφοράς του ελεγκτή σε «Άλλες πληροφορίες» ρυθμίζεται από το ΔΕΠ 720 και εξετάζεται στη συνέχεια του κεφαλαίου.

Η ευθύνη της Διοίκησης [και των υπεύθυνων διακυβέρνησης για οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος] για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις

Ιστορικά, έχει παρατηρηθεί, σε πολλές χώρες, σύγχυση μεταξύ των χρηστών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και της έκθεσης ελέγχου, σύγχυση αναφορικά με το ρόλο και την ευθύνη τόσο της Διοίκησης όσο και των ελεγκτών. Με στόχο την αποφυγή τέτοιας σύγχυσης, στο τμήμα αυτό ο ελεγκτής ενημερώνει τους χρήστες της έκθεσης ελέγχου για τις κατά νόμο ευθύνες της Διοίκησης της ελεγχόμενης οντότητας σε σχέση με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, ενώ σε επόμενο τμήμα θα περιγράψει τις δικές του ευθύνες για τον έλεγχο.

Η αναφορά στις ευθύνες της Διοίκησης έχει το ακόλουθο περιεχόμενο σύμφωνα με το ΔΕΠ 700.

- α) Λαμβάνοντας υπόψη τη διατύπωση σχετικών παράλληλων απαιτήσεων του νόμου, στο τμήμα αυτό ο ελεγκτής αναφέρεται στη ευθύνη της Διοίκησης για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Ειδικότερα, η αναφορά του ελεγκτή εξειδικεύει ότι η Διοίκηση της ελεγχόμενης οντότητας έχει την ευθύνη για:
 - α1) τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, καθώς και για εκείνες τις δικλίδες που κρίνονται από τα αρμόδια όργανα της οντότητας ως απαραίτητες για την σύνταξη καταστάσεων ελεύθερων από ουσιώδη σφάλματα, οφειλόμενα είτε σε απάτη είτε σε λάθος, και

- α2) την αξιολόγηση της δυνατότητας της επιχείρησης να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, του εάν η υπόθεση της συνέχισης της δραστηριότητας είναι ενδεδειγμένη για τη σύνταξη των καταστάσεων, καθώς και για τη γνωστοποίηση, όταν συντρέχει περίπτωση, σχετικών θεμάτων.
- β) Ο ελεγκτής πρέπει επίσης να κατονομάσει τα πρόσωπα που έχουν την ευθύνη της επίβλεψης της διαδικασίας χρηματοοικονομικής αναφοράς της οντότητας, όταν τα πρόσωπα αυτά είναι διαφορετικά¹¹ από τη Διοίκηση.
- γ) Όταν η σύνταξη των καταστάσεων γίνεται στη βάση ενός πλαισίου εύλογης παρουσίασης (ΔΠΧΑ ή ΕΛΠ), το γεγονός αυτό πρέπει να διατυπώνεται στην ευθύνη των προσώπων που έχουν τη σχετική ευθύνη. Άλλως, αν η σύνταξη των καταστάσεων γίνεται βάσει ενός πλαισίου συμμόρφωσης, γίνεται αναφορά στο πλαίσιο αυτό (π.χ. πλαίσιο φορολογίας εισοδήματος).

Η ευθύνη του ελεγκτή για τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Το τμήμα αυτό της έκθεσης, μετά την αναφορά και σε αντιδιαστολή με την ευθύνη της Διοίκησης, ο ελεγκτής εξηγεί την ευθύνη του σε σχέση με τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το τμήμα αυτό έχει το ακόλουθο περιεχόμενο.

- α) Ο ελεγκτής δηλώνει ότι ο σκοπός του και συνεπώς η ευθύνη του σε σχέση με τον έλεγχο είναι:
- α1) να αποκτήσει εύλογη διασφάλιση σχετικά με το εάν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συνολικά είναι ελεύθερες από ουσιώδη σφάλματα οφειλόμενα είτε σε απάτη είτε σε λάθος, και
- α2) να εκδώσει γνώμη που έκθεση ελέγχου που συμπεριλαμβάνει τη γνώμη του ελεγκτή.
- β) Ο ελεγκτής δηλώνει ότι η εύλογη διασφάλιση είναι υψηλό επίπεδο διασφάλισης αλλά δεν αποτελεί εγγύηση ότι ένα έλεγχος σύμφωνα με τα ΔΕΠ εντοπίζει πάντοτε υφιστάμενα ουσιώδη σφάλματα.
- γ) Ο ελεγκτής δηλώνει ότι ουσιώδη σφάλματα μπορεί προκύψουν είτε λόγω απάτης είτε λόγω λάθους, και:
- γ1) περιγράφει ότι σφάλματα θεωρούνται ουσιώδη εάν, ατομικά ή συνολικά, θα μπορούσαν εύλογα να αναμένεται ότι επηρεάζουν τις οικονομικές αποφάσεις χρηστών επί τη βάση αυτών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ή
- γ2) παρέχει ένα ορισμό ή περιγραφή του ουσιώδους μεγέθους, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- δ) Ο ελεγκτής δηλώνει ότι στα πλαίσια του ελέγχου ασκεί επαγγελματική κρίση και διατηρεί επαγγελματικό σκεπτικισμό.
- ε) Ο ελεγκτής περιγράφει τον έλεγχο δηλώνοντας ότι οι ευθύνες του περιλαμβάνουν:
- ε1) Τον εντοπισμό και την αξιολόγηση κινδύνων ουσιωδών σφαλμάτων, το σχεδιασμό και την εκτέλεση ελεγκτικών διαδικασιών ενόψει αυτών των κινδύνων, την απόκτηση ελεγκτικών κατάλληλων και επαρκών τεκμηρίων ως βάση της ελεγκτικής του γνώμης, ότι ο κίνδυνος μη εντοπισμού σφαλμάτων οφειλόμενων σε απάτη είναι υψηλότερος σε σχέση με εκείνα που οφείλονται σε λάθος, καθώς η απάτη μπορεί να συνεπάγεται συμπαιγνία, πλαστογραφία, σκόπιμη παράληψη, παραποίηση ή παραβίαση εσωτερικών δικλίδων.
- ε2) Την απόκτηση κατανόησης των εσωτερικών δικλίδων που σχετίζονται με τον έλεγχο, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών που είναι ενδεδειγμένες στις περιστάσεις αλλά όχι για την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας αυτών των δικλίδων. Εάν απαιτείται έκφραση γνώμης επί των εσωτερικών δικλίδων, παραλείπεται η σχετική περί του αντιθέτου αναφορά.

¹¹ Η πρόνοια αυτή του ΔΕΠ 700 προφανώς αναφέρεται σε ανάθεση της επίβλεψης της διαδικασίας σε τρίτους. Στην Ελλάδα δεν έχει εισαχθεί σχετική νομοθετική ρύθμιση.

- ε3) Την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών πολιτικών που εφάρμοσε η διοίκηση, του εύλογου των εκτιμήσεων που έκανε η διοίκηση καθώς και σχετικών γνωστοποιήσεων της Διοίκησης.
- ε4) Την εξαγωγή συμπεράσματος για την καταλληλότητα της αποδοχής της υπόθεσης συνέχισης δραστηριότητας στη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και για το εάν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα σχετικά με γεγονότα και συνθήκες που μπορεί να δημιουργούν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της. Εάν υφίσταται τέτοια αβεβαιότητα, ο ελεγκτής απαιτείται να εφιστά την προσοχή στις σχετικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται και, εάν οι εν λόγω γνωστοποιήσεις είναι ανεπαρκείς, ο ελεγκτής τροποποιεί κατάλληλα τη γνώμη του. Διευκρινίζεται ότι τα συμπεράσματα του ελεγκτή στηρίζονται σε ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται μέχρι την ημερομηνία της έκθεσης ελέγχου, ενώ μελλοντικά γεγονότα ή συνθήκες είναι δυνατόν να καταστήσουν μια οντότητα μη συνεχιζόμενη δραστηριότητα.
- ε5) όταν οι καταστάσεις συντάσσονται σύμφωνα με ένα πλαίσιο εύλογης παρουσίασης, την αξιολόγηση της συνολικής παρουσίασης, της δομής και του περιεχομένου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, περιλαμβανομένων των γνωστοποιήσεων και του εάν οι καταστάσεις αντανακλούν την υποκείμενες συναλλαγές και γεγονότα με τρόπο που επιτυγχάνει την εύλογη παρουσίαση.
- στ) Σε περίπτωση ελέγχου ομίλου επιχειρήσεων κατά το ΔΕΠ 600, όταν ορισμένες εκ των εταιρειών του ομίλου ελέγχονται από διαφορετικό ελεγκτή, ο ελεγκτής εξειδικεύει περαιτέρω τις ευθύνες του αναφέροντας ειδικότερα ότι:
- στ1) έχει την ευθύνη για την κατεύθυνση, επίβλεψη και εκτέλεση του ελέγχου του ομίλου, και
- στ2) είναι αποκλειστικά υπεύθυνος για την γνώμη του.
- ζ) Περαιτέρω, ο ελεγκτής δηλώνει:
- ζ1) ότι επικοινωνεί με τους υπεύθυνους διακυβέρνησης σχετικά με θέματα όπως, το σχεδιαζόμενο πεδίο ελέγχου, ο χρόνος διενέργειας του ελέγχου, και σημαντικά ελεγκτικά ευρήματα, συμπεριλαμβανομένων τυχουσών εντοπισμένων αδυναμιών των εσωτερικών δικλίδων,
- ζ2) για τον έλεγχο εισηγμένων εταιρειών, ότι έχει παράσχει δήλωση στους υπεύθυνους διακυβέρνησης περί συμμόρφωσής του με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας για ανεξαρτησία και ότι έχει κοινοποιήσει προς αυτούς κάθε σχέση και άλλα θέματα που ευλόγως θα μπορούσαν να θεωρηθούν ότι επηρεάζουν την ανεξαρτησία του, καθώς και, όταν συντρέχει περίπτωση, οποιαδήποτε σχετική ενέργεια έχει αναληφθεί προς εξάλειψη των κινδύνων.
- ζ3) για τον έλεγχο εισηγμένων εταιρειών ή άλλων οντοτήτων για τις οποίες κοινοποιούνται ΒΕΘ σύμφωνα με το ΔΕΠ 701, ότι έχει επιλέξει και συμπεριλάβει στην έκθεση ελέγχου τα ΒΕΘ στη βάση της σημαντικότητάς τους από εκείνα τα θέματα που έχει συζητήσει με τους υπεύθυνους διακυβέρνησης. Τα εν λόγω ΒΕΘ περιγράφονται στην έκθεση ελέγχου εκτός εάν νόμος ή κανονισμός δεν το επιτρέπει ή, σε σπάνιες περιπτώσεις, κατά την κρίση του ελεγκτή η γνωστοποίηση θα είχε δυσμενείς συνέπειες που θα υπερέβαιναν το όφελος της γνωστοποίησης.

Η περιγραφή της ευθύνης του ελεγκτή για τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας τοποθετείται στο παρόν τμήμα της έκθεσης ελέγχου, λόγω της σπουδαιότητας του θέματος, αν και στην πράξη είναι μακροσκελής. Εναλλακτικά, το ΔΕΠ 700 επιτρέπει η λεπτομερής περιγραφή της ευθύνης του ελεγκτή να τοποθετείται είτε ως παράρτημα της έκθεσης ελέγχου είτε στον ιστότοπο του ελεγκτή, εφόσον γίνεται σχετική αναφορά στην έκθεση. Ωστόσο, η ελληνική νομοθεσία δεν έχει υιοθετήσει την πρόνοια αυτή του ΔΕΠ 700.

Άλλες ευθύνες αναφοράς / Έκθεση για άλλες νομικές ή κανονιστικές απαιτήσεις

Κατά το ΔΕΠ 700, ο ελεγκτής μπορεί να απαιτείται εκ του νόμου να αναφερθεί στο παρόν τμήμα της έκθεσης ελέγχου και σε άλλες ευθύνες αναφοράς (έκθεση για άλλες νομικές ή κανονιστικές απαιτήσεις) που εκ του νόμου αναλαμβάνει. Ωστόσο, εάν η αναφορά για άλλες νομικές ή κανονιστικές απαιτήσεις σχετίζεται με θέματα που εμπεριέχονται στις ευθύνες του ελεγκτή σύμφωνα με τα ΔΕΠ, η αναφορά αυτή μπορεί να παρουσιάζεται στο τμήμα «Γνώμη του Ελεγκτή», εφόσον γίνεται σαφής επισήμανση και διαχωρισμός, και όχι στο παρόν τμήμα της έκθεσης ελέγχου.

Στην Ελλάδα, με βάση ρυθμίσεις που έχουν εισαχθεί σε νόμους και κανονισμούς, κυρίως βάσει της Ευρωπαϊκής νομοθεσίας, ο ελεγκτής έχει αναλάβει τις εξής επιπλέον ευθύνες.

α) Έκθεση Διαχείρισης Διοικητικού Συμβουλίου

Το άρθρο 150 του ν. 4548/2018 (νόμος περί ανωνύμων εταιρειών) προβλέπει τη σύνταξη έκθεσης διαχείρισης (management commentary ή management report) από το Διοικητικό Συμβούλιο, την οποία υποβάλλει προς τη Γενική Συνέλευση των μετόχων. Η έκθεση αυτή πρέπει, κατά τη διάταξη, να παρουσιάζει μια ισορροπημένη και ολοκληρωμένη ανάλυση της εξέλιξης και των επιδόσεων της εταιρείας, της χρηματοοικονομικής της θέσης, των κινδύνων και αβεβαιοτήτων που αντιμετωπίζει, λαμβάνοντας υπόψη το μέγεθος και την πολυπλοκότητα της οντότητας. Για το σκοπό αυτό, μπορεί να γίνεται χρήση τόσο χρηματοοικονομικών όσο και μη χρηματοοικονομικών δεικτών, όταν ενδείκνυται.

Ο ελεγκτής, σύμφωνα με το άρθρο 2 του ν. 4336/2015 (παρ. α, υποπαράγραφος α1, περίπτωση 5), καλείται να εκφράσει γνώμη για το εάν η έκθεση διαχείρισης είναι συνεπής προς τις ελεγμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, και να εντοπίσει ουσιώδεις ανακρίβειες σε αυτή, αν υπάρχουν, δίνοντας ενδείξεις σχετικά με τη φύση τους.

β) Συμπληρωματική Έκθεση προς την Επιτροπή Ελέγχου

Ο Κανονισμός¹² 537/2014 της Ευρωπαϊκής Ένωσης στο άρθρο 11 προβλέπει για τους ελέγχους οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος την υποβολή από τον ορκωτό ελεγκτή συμπληρωματικής έκθεσης προς την Επιτροπή Ελέγχου της οντότητας. Η έκθεση αυτή εξηγεί τα αποτελέσματα του ελέγχου και παραθέτει συγκεκριμένες πληροφορίες για τον έλεγχο και δηλώσεις (π.χ. δήλωση ανεξαρτησίας του ελεγκτή, όνομα ελεγκτή, μεθοδολογία ελέγχου, επίπεδο σημαντικότητας, θέματα συνέχισης δραστηριότητας, συμμόρφωση με νόμους και κανονισμούς, μέθοδοι επιμέτρησης, κλπ.).

Ο ελεγκτής οφείλει να δηλώσει ρητά ότι η γνώμη του επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι συνεπής με τη Συμπληρωματική Έκθεση προς την Επιτροπή Ελέγχου.

γ) Παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών

Ο Κανονισμός 537/2014 της Ευρωπαϊκής Ένωσης στο άρθρο 5 απαγορεύει την παροχή μη ελεγκτικών (συμβουλευτικών) υπηρεσιών (φορολογικές, υπηρεσίες διαχείρισης, τήρηση βιβλίων, εσωτερικός έλεγχος, μισθοδοσία, αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων, κλπ.), σε πελάτες που είναι οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος. Ο ελεγκτής, με βάση την ανωτέρω διάταξη αλλά και τον Κώδικα Δεοντολογίας οφείλει να δηλώσει ότι δεν έχει προσφέρει μη ελεγκτικές υπηρεσίες, όταν ελέγχει οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος.

δ) Διορισμός Ελεγκτή

Ο ορκωτός ελεγκτής αναφέρει την απόφαση του αρμοδίου οργάνου που τον διόρισε για την ελεγχόμενη χρήση καθώς και τις περιόδους για τις οποίες έχει διατελέσει ελεγκτής της οντότητας. Η αναφορά αυτή αφορά τόσο τις οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος όσο και κάθε άλλη ανάθεση ελέγχου, βάσει του Κανονισμού 537/2014.

ε) Κανονισμός Λειτουργίας

Το άρθρο 14 του ν. 4706/2020 περί εταιρικής διακυβέρνησης ανωνύμων εταιρειών με μετοχές ή άλλες κινητές αξίες εισηγμένες σε ρυθμιζόμενη αγορά, κατ' εφαρμογή της Οδηγίας 2017/828 και του Κανονισμού

¹² Ο Κανονισμός της ΕΕ έχει άμεση εφαρμογή σε όλα τα κράτη μέλη με την έκδοσή του, χωρίς να απαιτείται ψήφιση νόμου ή έκδοση Προεδρικού Διατάγματος, όπως ισχύει για την Οδηγία.

2017/1131 της ΕΕ, οφείλουν να διαθέτουν Κανονισμό Λειτουργίας που αναφέρεται στην οργανωτική διάρθρωση και τα αντικείμενα των διαφόρων επιτροπών διακυβέρνησης, στα κύρια χαρακτηριστικά του συστήματος εσωτερικών δικλίδων, τη διαδικασία πρόσληψης ανώτατων στελεχών, θέματα συμμόρφωσης και διευθέτησης σύγκρουσης συμφερόντων, την πολιτική βιώσιμης ανάπτυξης, κλπ.

Ο ελεγκτής, με βάση την ανωτέρω διάταξη δηλώνει στην έκθεση ελέγχου ότι η Εταιρεία διαθέτει τον προβλεπόμενο Κανονισμό Λειτουργίας του άρθρου 14 του Ν. 4706/2020. Σημειώνεται ότι για τις εταιρείες του Δημοσίου (παλιές ΔΕΚΟ), για το θέμα του κανονισμού λειτουργίας και της εταιρικής διακυβέρνησης τους ισχύει το άρθρο 9 του ν. 4972/2022.

στ) Έκθεση Διασφάλισης επί του Ευρωπαϊκού Ενιαίου Ηλεκτρονικού Μορφότυπου Αναφοράς

Οι οικονομικές καταστάσεις των εισηγμένων οντοτήτων συντάσσονται και αναρτώνται στο ΓΕΜΗ¹³ σε ηλεκτρονικά αρχεία σε μορφότυπο¹⁴ που καλύπτει τις απαιτήσεις του ευρωπαϊκού κανονισμού ESEF 2020/1989 της ΕΕ. Τα σχετικά αρχεία σημαίνονται με χρήση του μορφότυπου *inline eXtensible Business Reporting Language* (iXBRL), ώστε το σύνολο του περιεχομένου τους να είναι ηλεκτρονικά επεξεργάσιμο από τους χρήστες. Με βάση την απόφαση 214/11.02.2022 της ΕΛΤΕ, ο ορκωτός ελεγκτής οφείλει να εκδώσει ειδική έκθεση περί τήρησης των οριζόμενων στον Κανονισμό ESEF, ακολουθώντας τα οριζόμενα στο Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 «*Εργασίες Διασφάλισης Πέραν του Ελέγχου ή της Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης*». Η εν λόγω έκθεση ενσωματώνεται αυτούσια στο παρόν τμήμα της έκθεσης ελέγχου.

Ονοματεπώνυμο του ορκωτού ελεγκτή – εταίρου ανάθεσης, υπογραφή και διεύθυνση

Στη διεθνή πρακτική, το όνομα του ορκωτού ελεγκτή (ο/η εταίρος της ανάθεσης) παρατίθεται στην έκθεση ελέγχου, μαζί με την υπογραφή του και την έδρα άσκησης του επαγγέλματος (και όχι η πόλη στην οποία έχει την έδρα της η ελεγχόμενη οντότητα). Στα στοιχεία του ελεγκτή που παρατίθενται στο τμήμα αυτό περιλαμβάνονται τα παρακάτω:

- α) Υπογραφή και πλήρες ονοματεπώνυμο του ελεγκτή
- β) Αριθμό Μητρώου ΣΟΕΛ του ελεγκτή
- γ) Όνομα της ελεγκτικής εταιρείας την οποία και δεσμεύει ο ελεγκτής
- δ) Αριθμός Μητρώου ΣΟΕΛ της ελεγκτικής εταιρείας

Ειδικά, το ΔΕΠ 700 (παρ. 46) ρητά απαιτεί την αναφορά του ονόματος του ορκωτού ελεγκτή εισηγμένων εταιρειών, εκτός εάν, σε σπάνιες περιπτώσεις, η γνωστοποίηση αυτή προκαλεί σημαντικές προσωπικές απειλές ασφάλειας για τον ορκωτό ελεγκτή. Στην πράξη, βέβαια, είθισται να αναφέρεται το όνομα του ορκωτού ελεγκτή (φυσικό πρόσωπο), εκτός από το όνομα της ελεγκτικής οντότητας.

Ημερομηνία

Στην έκθεση ελέγχου τίθεται ημερομηνία που δεν μπορεί να είναι προγενέστερη της ημέρας κατά την οποία ο ελεγκτής συγκέντρωσε επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για την υποστήριξη της γνώμης του ελεγκτή, συμπεριλαμβανομένων τεκμηρίων ότι:

- α) όλες οι καταστάσεις και γνωστοποιήσεις που συνθέτουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί, και
- β) τα πρόσωπα που έχουν τη σχετική ευθύνη, έχουν δηλώσει ότι έχουν αναλάβει αυτή την ευθύνη για τις εν λόγω χρηματοοικονομικές καταστάσεις. <https://www.businessportal.gr>

Τονίζεται ότι η ημερομηνία της έκθεσης έχει σημασία διότι υποδηλώνει ότι ο ελεγκτής έχει λάβει υπόψη του όλα τα γεγονότα που έχουν συμβεί μέχρι την ημερομηνία αυτή και τα οποία επηρεάζουν τις

¹³ ΓΕΜΗ είναι η συντομογραφία του Γενικού Εμπορικού Μητρώου (<https://www.businessportal.gr>), όπου αποτίθενται οι οικονομικές καταστάσεις όλων των εταιρειών.

¹⁴ Προς το παρόν δεν υφίσταται υποχρέωση για τις μη εισηγμένες οντότητες.

χρηματοοικονομικές καταστάσεις¹⁵ που έχει ελέγξει (βλέπε προηγούμενο κεφάλαιο). Περαιτέρω, η ημερομηνία έκδοσης της έκθεσης ελέγχου δεν πρέπει, σε καμία περίπτωση, να είναι προγενέστερη της έγκρισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από το διοικητικό συμβούλιο ή άλλο αρμόδιο όργανο, αφού η ευθύνη σύνταξης των καταστάσεων αυτών ανήκει στη διοίκηση και όχι στον ελεγκτή. Δηλαδή, πρώτα το αρμόδιο διοικητικό όργανο αναλαμβάνει πανηγυρικά την ευθύνη σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και μόνο τότε¹⁶ ο ελεγκτής εκφέρει τη γνώμη του επί αυτών.

Περαιτέρω, σχετικά με τη δομή και το περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου σημειώνονται τα εξής:

1. Σε περίπτωση που νόμος ή κανονισμός επιβάλλει συγκεκριμένη δομή ή διατύπωση για την έκθεση ελέγχου, η έκθεση του ελεγκτή δύναται να κάνει αναφορά στα ΔΕΠ μόνο εφόσον η απαιτούμενη (από νόμο ή κανονισμό) έκθεση έχει ένα ελάχιστο περιεχόμενο που καθορίζεται από την παράγραφο 50 του ΔΕΠ 700.
2. Σε περίπτωση που για τη διεξαγωγή ενός ελέγχου εφαρμόζονται τόσο τα ΔΕΠ όσο και εθνικά ελεγκτικά πρότυπα, τίθενται προϋποθέσεις και περιορισμοί (ΔΕΠ 700 παρ. 51 και 52) σχετικά με το χειρισμό ενδεχόμενων διαφορών ή συγκρούσεων των δύο ομάδων προτύπων, αλλά και τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις και αναφορές.
3. Κανόνες τίθενται επίσης για την περίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται συμπληρωματικές πληροφορίες που δεν απαιτούνται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, είτε αποτελούν, κατά τη γνώμη του ελεγκτή, αναπόσπαστο μέρος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ως εκ της φύσης τους, είτε όχι (ΔΕΠ 700, παρ. 53-54).

Μία έκθεση ελεγκτή με σύμφωνη γνώμη για ατομικές και ενοποιημένες καταστάσεις (όμιλος) που έχουν συνταχθεί¹⁷ σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, παρουσιάζεται πιο κάτω στον πίνακα 21.2.

Πίνακας 21.2: Παράδειγμα έκθεσης ελέγχου εισηγμένης εταιρείας – Απλή σύμφωνη γνώμη

Έκθεση Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή

Προς τους Μετόχους της εταιρείας ΑΒΓ Α.Ε.

Έκθεση Ελέγχου επί των Εταιρικών και Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων

Γνώμη

Έχουμε ελέγξει τις συνημμένες εταιρικές και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας ΑΒΓ Α.Ε. (η Εταιρεία), οι οποίες αποτελούνται από τον εταιρικό και ενοποιημένο ισολογισμό της 31^{ης} Δεκεμβρίου 20XX, τις εταιρικές και ενοποιημένες καταστάσεις αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εισοδημάτων, μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και περιήληψη σημαντικών λογιστικών αρχών και μεθόδων και λοιπές επεξηγηματικές πληροφορίες.

Κατά τη γνώμη μας, οι συνημμένες εταιρικές και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, την οικονομική θέση της εταιρείας ΑΒΓ Α.Ε. και των θυγατρικών αυτής (ο Όμιλος) κατά την 31^η Δεκεμβρίου 20XX, τη χρηματοοικονομική τους επίδοση και τις ταμειακές τους ροές για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Βάση γνώμης

¹⁵ Όπως αναφέρει το ΔΕΠ 560 «Μεταγενέστερα Γεγονότα», ο ελεγκτής, για το διάστημα μέχρι την ημερομηνία χορήγησης της έκθεσης ελέγχου, οφείλει να εντοπίσει τυχόν γεγονότα τα οποία, είτε επιβάλουν προσαρμογές στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ή απαιτούν πρόσθετες γνωστοποιήσεις.

¹⁶ Βέβαια, το μέγιστο μέρος των ελεγκτικών διαδικασιών ολοκληρώνεται στη διάρκεια της χρήσης και πριν την ανάληψη της ευθύνης σύνταξης των καταστάσεων από τη Διοίκηση.

¹⁷ Στο κείμενο της έκθεσης αυτής δεν έχει γίνει καμία προσαρμογή. Σημειώνεται ότι σε περίπτωση εφαρμογής των ΕΛΠ γίνεται προσαρμογή του σχετικού λεκτικού. Προσαρμογή γίνεται και για τις εκάστοτε συντασσόμενες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΠΕ) όπως αυτά έχουν ενσωματωθεί στην Ελληνική Νομοθεσία. Οι ευθύνες μας, σύμφωνα με τα πρότυπα αυτά περιγράφονται περαιτέρω στην ενότητα της έκθεσής μας “Ευθύνες ελεγκτή για τον έλεγχο των εταιρικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων”. Είμαστε ανεξάρτητοι από την Εταιρεία και τις ενοποιούμενες θυγατρικές της, καθ’ όλη τη διάρκεια του διορισμού μας, σύμφωνα με τον Κώδικα Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Ελεγκτές του Συμβουλίου Διεθνών Προτύπων Δεοντολογίας Ελεγκτών, όπως αυτός έχει ενσωματωθεί στην Ελληνική Νομοθεσία και τις απαιτήσεις δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο των εταιρικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων στην Ελλάδα και έχουμε εκπληρώσει τις δεοντολογικές μας υποχρεώσεις σύμφωνα με τις απαιτήσεις της ισχύουσας νομοθεσίας και του προαναφερόμενου Κώδικα Δεοντολογίας. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα να παρέχουν βάση για τη γνώμη μας.

Βασικά θέματα ελέγχου (σημαντικότερα θέματα ελέγχου)

Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου είναι εκείνα τα θέματα που, κατά την επαγγελματική μας κρίση, ήταν εξέχουσας σημασίας στον έλεγχό μας επί των εταιρικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης χρήσεως. Τα θέματα αυτά και οι σχετιζόμενοι κίνδυνοι ουσιώδους ανακρίβειας αντιμετωπίστηκαν στο πλαίσιο του ελέγχου των εταιρικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο, για τη διαμόρφωση της γνώμης μας επί αυτών και δεν εκφέρουμε ξεχωριστή γνώμη για τα θέματα αυτά.

Θέμα ελέγχου 1

Ανακτησιμότητα αποθεμάτων (Σημείωση 7.7)

Οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν αποθέματα αξίας 25.388.968,97 ευρώ. Έναντι αυτών των αποθεμάτων έχουν λογισθεί στην περίοδο υποτιμήσεις αξίας 59.575,84 ευρώ. Ο έλεγχός μας επί των αποθεμάτων εστιάσθηκε στις διαδικασίες παρακολούθησης που εφαρμόζονται από την εταιρεία, σε φυσικές καταμετρήσεις των ποσοτήτων και στην επαλήθευση των ρευστοποιήσιμων αξιών μέσω συγκρίσεων των τιμών κόστους κτήσης με τις τιμές πώλησης μετά την ημερομηνία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Θέμα ελέγχου 2

Ανακτησιμότητα εμπορικών απαιτήσεων (Σημειώσεις 7.5 και 7.8)

Οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν εμπορικές απαιτήσεις αξίας € 27.512.880,58 για τις οποίες έχουν αναγνωρισθεί σωρευμένες απομειώσεις αξίας € 2.281.301,95. Ο έλεγχός μας επί των εμπορικών απαιτήσεων εστιάσθηκε στις δικλίδες που χρησιμοποιεί η διοίκηση για την παρακολούθησή τους, στις λαμβανόμενες εγγυήσεις, στην επιβεβαίωση των υπολοίπων μέσω απευθείας αποστολής επιστολών στους οφειλότες και τις εισπράξεις μετά την ημερομηνία αναφοράς των οικονομικών καταστάσεων.

Άλλες πληροφορίες

Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για τις άλλες πληροφορίες. Οι άλλες πληροφορίες περιλαμβάνονται στην Έκθεση Διαχείρισης του Διοικητικού Συμβουλίου, για την οποία γίνεται σχετική αναφορά στην “Έκθεση επί άλλων Νομικών και Κανονιστικών Απαιτήσεων” και στις Δηλώσεις των Μελών του Διοικητικού Συμβουλίου, αλλά δεν περιλαμβάνουν τις οικονομικές καταστάσεις και την έκθεση ελέγχου επί αυτών.

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

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

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

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

Η διοίκηση έχει την ευθύνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των εταιρικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση, όπως και για εκείνες τις δικλίδες εσωτερικού ελέγχου που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες, ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση των εταιρικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

Κατά την κατάρτιση των εταιρικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την αξιολόγηση της ικανότητας της Εταιρείας και του Ομίλου να συνεχίσουν τη δραστηριότητά τους, γνωστοποιώντας όπου συντρέχει τέτοια περίπτωση, τα θέματα που σχετίζονται με τη συνεχιζόμενη δραστηριότητα και τη χρήση της λογιστικής αρχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, εκτός και εάν η διοίκηση είτε προτίθεται να ρευστοποιήσει την Εταιρεία και τον Όμιλο ή να διακόψει τη δραστηριότητά τους ή δεν έχει άλλη ρεαλιστική εναλλακτική επιλογή από το να προβεί σ' αυτές τις ενέργειες.

Η Επιτροπή Ελέγχου (άρθ. 44 Ν. 4449/2017) της Εταιρείας έχει την ευθύνη εποπτείας της διαδικασίας χρηματοοικονομικής αναφοράς της Εταιρείας και του Ομίλου.

Ευθύνες ελεγκτή για τον έλεγχο των εταιρικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων

Οι στόχοι μας είναι να αποκτήσουμε εύλογη διασφάλιση για το κατά πόσο οι εταιρικές και ενοποιημένες 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, όπως αυτά έχουν ενσωματωθεί στην Ελληνική Νομοθεσία, 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 οικονομικές αποφάσεις των χρηστών, που λαμβάνονται με βάση αυτές τις εταιρικές και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Ως καθήκον του ελέγχου, σύμφωνα με τα ΔΠΕ όπως αυτά έχουν ενσωματωθεί στην Ελληνική Νομοθεσία, ασκούμε επαγγελματική κρίση και διατηρούμε επαγγελματικό σκεπτικισμό καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου. Επίσης:

- Εντοπίζουμε και αξιολογούμε τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος στις εταιρικές και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος, σχεδιάζοντας και διενεργώντας ελεγκτικές διαδικασίες που ανταποκρίνονται στους κινδύνους αυτούς και αποκτούμε ελεγκτικά τεκμήρια που είναι επαρκή και κατάλληλα για να παρέχουν βάση για τη 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 δικλίδων εσωτερικού ελέγχου.
- Κατανοούμε τις δικλίδες εσωτερικού ελέγχου που σχετίζονται με τον έλεγχο, με σκοπό το σχεδιασμό ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις, αλλά όχι με σκοπό τη διατύπωση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των δικλίδων εσωτερικού ελέγχου της Εταιρείας και του Ομίλου.
- 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.
- Αποφαινόμαστε 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 και του Ομίλου να συνεχίσουν τη

δραστηριότητά τους. Εάν συμπεράνουμε ότι υφίσταται ουσιώδης αβεβαιότητα, είμαστε υποχρεωμένοι στην έκθεση ελεγκτή να επιστήσουμε την προσοχή στις σχετικές γνωστοποιήσεις των εταιρικών και ενοποιημένων 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 και ο Όμιλος να παύσουν να λειτουργούν ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα.

- Αξιολογούμε τη συνολική παρουσίαση, τη δομή και το περιεχόμενο των εταιρικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, συμπεριλαμβανομένων των γνωστοποιήσεων, καθώς και το κατά πόσο οι εταιρικές και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν τις υποκείμενες συναλλαγές και τα γεγονότα με τρόπο που επιτυγχάνεται η εύλογη παρουσίαση.
- Αποκτούμε επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με την χρηματοοικονομική πληροφόρηση των οντοτήτων ή των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων εντός του Ομίλου για την έκφραση γνώμης επί των εταιρικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Είμαστε υπεύθυνοι για την καθοδήγηση, την επίβλεψη και την εκτέλεση του ελέγχου της Εταιρείας και των θυγατρικών της. Παραμένουμε αποκλειστικά υπεύθυνοι για την ελεγκτική μας γνώμη.

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 δικλίδες εσωτερικού ελέγχου εντοπίζουμε κατά τη διάρκεια του ελέγχου μας.

Επιπλέον, δηλώνουμε προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση ότι έχουμε συμμορφωθεί με τις σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας περί ανεξαρτησίας και γνωστοποιούμε προς αυτούς όλες τις σχέσεις και άλλα θέματα που μπορεί εύλογα να θεωρηθεί ότι επηρεάζουν την ανεξαρτησία μας και τα σχετικά μέτρα προστασίας, όπου συντρέχει περίπτωση.

Από τα θέματα που γνωστοποιήθηκαν στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, καθορίζουμε τα θέματα εκείνα που ήταν εξέχουσας σημασίας για τον έλεγχο των εταιρικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης χρήσεως και ως εκ τούτου αποτελούν τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου.

Έκθεση επί άλλων Νομικών και Κανονιστικών Απαιτήσεων

1. Έκθεση Διαχείρισης Διοικητικού Συμβουλίου

Λαμβάνοντας υπόψη ότι η διοίκηση έχει την ευθύνη για την κατάρτιση της Έκθεσης Διαχείρισης του Διοικητικού Συμβουλίου και της Δήλωσης Εταιρικής Διακυβέρνησης που περιλαμβάνεται στην έκθεση αυτή, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 2 του Ν. 4336/2015 (μέρος Β), σημειώνουμε ότι:

- α) Στην Έκθεση Διαχείρισης του Διοικητικού Συμβουλίου περιλαμβάνεται δήλωση εταιρικής διακυβέρνησης, η οποία παρέχει τα πληροφοριακά στοιχεία που ορίζονται στο άρθρο 152 του Ν. 4548/2018.
- β) Κατά τη γνώμη μας η Έκθεση Διαχείρισης του Διοικητικού Συμβουλίου έχει καταρτισθεί σύμφωνα με τις ισχύουσες νομικές απαιτήσεις των άρθρων 150 και 153 και της παραγράφου 1 (περιπτώσεις γ' και δ') του άρθρου 152 του Ν. 4548/2018 και το περιεχόμενο αυτής αντιστοιχεί με τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της χρήσης που έληξε την 31.12.20XX.
- γ) Με βάση τη γνώση που αποκτήσαμε κατά το έλεγχό μας, για την εταιρεία ΑΒΓ Α.Ε. και το περιβάλλον της, δεν έχουμε εντοπίσει ουσιώδεις ανακρίβειες στην Έκθεση Διαχείρισης του Διοικητικού της Συμβουλίου.

2. Συμπληρωματική Έκθεση προς την Επιτροπή Ελέγχου

Η γνώμη μας επί των συνημμένων εταιρικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων είναι συνεπής με τη Συμπληρωματική Έκθεσή μας προς την Επιτροπή Ελέγχου της Εταιρείας, που προβλέπεται από το άρθρο 11 του κανονισμού της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ) αριθ. 537/2014.

3. Παροχή μη ελεγκτικών υπηρεσιών

Δεν παρείχαμε στην Εταιρεία και τις θυγατρικές της μη ελεγκτικές υπηρεσίες που απαγορεύονται σύμφωνα με το άρθρο 5 του κανονισμού της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ) αριθ. 537/2014 ή λοιπές επιτρεπόμενες μη ελεγκτικές υπηρεσίες.

4. Διορισμός Ελεγκτή

Διοριστήκαμε για πρώτη φορά ως Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές της Εταιρείας με την από 14/5/2010 απόφαση της ετήσιας τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων. Έκτοτε ο διορισμός μας έχει αδιαλείπτως ανανεωθεί για μια συνολική περίοδο 13 ετών με βάση τις κατ' έτος λαμβανόμενες αποφάσεις της τακτικής γενικής συνέλευσης.

5. Κανονισμός Λειτουργίας

Η Εταιρεία διαθέτει Κανονισμό Λειτουργίας σύμφωνα με το περιεχόμενο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν. 4706/2020.

6. Έκθεση Διασφάλισης επί του Ευρωπαϊκού Ενιαίου Ηλεκτρονικού Μορφότυπου Αναφοράς

Εξετάσαμε τα ψηφιακά αρχεία της εταιρείας ΑΒΓ Α.Ε. (εφεξής Εταιρεία και Όμιλος), τα οποία καταρτίστηκαν σύμφωνα με τον Ευρωπαϊκό Ενιαίο Ηλεκτρονικό Μορφότυπο (ESEF) που ορίζεται από τον κατ' εξουσιοδότηση Κανονισμό της Ευρωπαϊκής Επιτροπής (ΕΕ) 2019/815, όπως τροποποιήθηκε με τον Κανονισμό (ΕΕ) 2020/1989 (εφεξής Κανονισμός ESEF), και τα οποία περιλαμβάνουν τις εταιρικές και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας και του Ομίλου για τη χρήση που έληξε την 31 Δεκεμβρίου 20XX, σε μορφή XHTML, καθώς και το προβλεπόμενο αρχείο XBRL (213800LOQ5NSWNWXNH64-2022-12-31-el.zip) με την κατάλληλη σήμανση, επί των προαναφερόμενων ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, συμπεριλαμβανομένων και των λοιπών επεξηγηματικών πληροφοριών.

Κανονιστικό πλαίσιο

Τα ψηφιακά αρχεία του Ευρωπαϊκού Ενιαίου Ηλεκτρονικού Μορφότυπου καταρτίζονται σύμφωνα με τον Κανονισμό ESEF και την 2020/C 379/01 Ερμηνευτική Ανακοίνωση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής της 10ης Νοεμβρίου 2020, όπως προβλέπεται από το Ν. 3556/2007 και τις σχετικές ανακοινώσεις της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς και του Χρηματιστηρίου Αθηνών (εφεξής «Κανονιστικό Πλαίσιο ESEF»). Συνοπτικά το Πλαίσιο αυτό περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τις ακόλουθες απαιτήσεις:

- Όλες οι ετήσιες οικονομικές εκθέσεις θα πρέπει να συντάσσονται σε μορφότυπο XHTML.
- Όσον αφορά τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις βάσει των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, η χρηματοοικονομική πληροφόρηση, που περιλαμβάνεται στην Κατάσταση Συνολικού Εισοδήματος, στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης, στην Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων και στην Κατάσταση Ταμειακών Ροών, καθώς επίσης και η χρηματοοικονομική πληροφόρηση που περιλαμβάνεται στις λοιπές επεξηγηματικές πληροφορίες, θα πρέπει να επισημαίνεται με ετικέτες XBRL (XBRL 'tags' και block tag), σύμφωνα με την Ταξινόμια του ESEF (ESEF Taxonomy), όπως ισχύει. Οι τεχνικές προδιαγραφές για τον ESEF, συμπεριλαμβανομένης και της σχετικής ταξινόμιας, παρατίθενται στα Ρυθμιστικά Τεχνικά Πρότυπα (Regulatory Technical Standards) του ESEF.

Οι απαιτήσεις που ορίζονται από το ισχύον Κανονιστικό Πλαίσιο ESEF αποτελούν κατάλληλα κριτήρια για να εκφράσουμε συμπέρασμα που παρέχει εύλογη διασφάλιση.

Ευθύνες της διοίκησης και των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση

Η διοίκηση έχει την ευθύνη για την κατάρτιση και υποβολή των εταιρικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της Εταιρείας και του Ομίλου, για τη χρήση που έληξε την 31 Δεκεμβρίου 20XX, σύμφωνα με τις απαιτήσεις που ορίζονται από το Κανονιστικό Πλαίσιο ESEF, όπως και για εκείνες τις δικλίδες εσωτερικού ελέγχου που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες, ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση των ψηφιακών αρχείων απαλλαγμένων από ουσιώδες σφάλμα, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

Ευθύνες του Ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι ο σχεδιασμός και η διενέργεια αυτής της εργασίας διασφάλισης, σύμφωνα με την υπ' αρ. 214/4/11-02-2022 Απόφαση του Δ.Σ. της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) και τις «Κατευθυντήριες οδηγίες σε σχέση με την εργασία και την έκθεση διασφάλισης των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών επί του Ευρωπαϊκού Ενιαίου Ηλεκτρονικού Μορφότυπου Αναφοράς (ESEF) των εκδοτών με κινητές αξίες εισηγμένες σε ρυθμιζόμενη αγορά στην Ελλάδα», όπως εκδόθηκαν από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών την 14/02/2022 (εφεξής "Κατευθυντήριες Οδηγίες ESEF"), έτσι ώστε να αποκτήσουμε εύλογη διασφάλιση ότι οι εταιρικές και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας και του Ομίλου που καταρτίστηκαν από τη διοίκηση σύμφωνα με τον ESEF συμμορφώνονται από κάθε ουσιώδη άποψη με το ισχύον Κανονιστικό Πλαίσιο ESEF.

Η εργασία μας διενεργήθηκε σύμφωνα με τον Κώδικα Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Ελεγκτές του Συμβουλίου Διεθνών Προτύπων Δεοντολογίας Ελεγκτών (Κώδικας ΣΔΠΔΕ), όπως αυτός έχει ενσωματωθεί στην Ελληνική Νομοθεσία και επιπλέον έχουμε εκπληρώσει τις δεοντολογικές υποχρεώσεις ανεξαρτησίας, σύμφωνα με το Ν. 4449/2017 και τον Κανονισμό (ΕΕ) 537/2014.

Η εργασία διασφάλισης που διενεργήσαμε καλύπτει περιοριστικά τα αντικείμενα που περιλαμβάνονται στις Κατευθυντήριες Οδηγίες ESEF και διενεργήθηκε σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, "Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης". Η εύλογη διασφάλιση συνιστά διασφάλιση υψηλού επιπέδου, αλλά δεν είναι εγγύηση ότι η εργασία αυτή θα εντοπίζει πάντα ένα ουσιώδες σφάλμα αναφορικά με μη συμμόρφωση με τις απαιτήσεις του Κανονιστικού Πλαισίου ESEF.

Συμπέρασμα

Με βάση τη διενεργηθείσα εργασία και τα τεκμήρια που αποκτήθηκαν, διατυπώνουμε το συμπέρασμα ότι οι εταιρικές και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας και του Ομίλου, για τη χρήση που έληξε την 31 Δεκεμβρίου 20XX, σε μορφή αρχείου XHTML, καθώς και το προβλεπόμενο αρχείο XBRL (213800LOQ5NSWNWXNH64-2022-12-31-el.zip) με την κατάλληλη σήμανση, επί των προαναφερόμενων ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, συμπεριλαμβανομένων και των λοιπών εξηγηματικών πληροφοριών, έχουν καταρτιστεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του Κανονιστικού Πλαισίου ESEF.

Αθήνα, XX.XX.20XX

XXX ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ (Α.Μ. XXX)

Διεύθυνση

Ο/Η Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής

Ονοματεπώνυμο

Α.Μ. ΣΟΕΛ/ΕΛΤΕ

21.3 Βασικά Ελεγκτικά Θέματα (ΒΕΘ)

Με το ΔΕΠ 701, από το έτος 2016, ο ορκωτός ελεγκτής συμπεριλαμβάνει στην έκθεση ελέγχου και γνωστοποιεί έτσι στους χρήστες θέματα που έχουν ιδιαίτερη σημασία για την κατανόηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αλλά και των θεμάτων που απασχόλησαν τον έλεγχο. Ο καθορισμός των ΒΕΘ (Σημαντικότερα Θέματα Ελέγχου) είναι θέμα κρίσης του ορκωτού ελεγκτή και η γνωστοποίηση γίνεται σε ξεχωριστό τμήμα της έκθεσης ελέγχου. Στόχος είναι η βελτίωση της διαφάνειας και η παροχή

δυνατότητας στους χρήστες (π.χ. μέτοχοι) να θέτουν ερωτήματα στη διοίκηση και στα πρόσωπα που είναι επιφορτισμένα με τη διακυβέρνηση σχετικά με τις εταιρικές υποθέσεις.

Το ΔΕΠ 701 σχετικά με τα ΒΕΘ εφαρμόζεται υποχρεωτικά στον έλεγχο χρηματοοικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού εισηγμένων εταιρειών. Μπορεί επίσης να εφαρμόζεται σε περιπτώσεις ελέγχου άλλων επιχειρήσεων, όταν ο ελεγκτής κρίνει σκόπιμο να κάνει σχετική αναφορά. Τα ΒΕΘ που ο ελεγκτής παραθέτει στην έκθεση ελέγχου είναι τα πλέον σημαντικά από το σύνολο των θεμάτων που έθεσε υπόψη και συζήτησε με τα πρόσωπα που είναι επιφορτισμένα με τη διακυβέρνηση της ελεγχόμενης οντότητας (π.χ. Επιτροπή Ελέγχου), κατά το ΔΕΠ 260. Μάλιστα, ο ελεγκτής απαιτείται ρητά να γνωστοποιήσει στα πρόσωπα που είναι επιφορτισμένα με τη διακυβέρνηση της ελεγχόμενης οντότητας τα ΒΕΘ προς ενσωμάτωση στην έκθεση ελέγχου ή την κρίση του ότι, με βάση τις περιστάσεις της οντότητας και τα δεδομένα του ελέγχου, δεν υπάρχουν ΒΕΘ προς ενσωμάτωση.

Κατά την αξιολόγηση των ΒΕΘ προς ενσωμάτωση στην έκθεση ελέγχου ο ελεγκτής λαμβάνει υπόψη του:

- α) Περιοχές υψηλού κινδύνου σημαντικών σφαλμάτων,
- β) Θέματα που απαιτούν σημαντική κρίση εκ μέρους του ελεγκτή, σχετιζόμενα με ζητήματα που συνεπάγονται με τη σειρά τους σημαντική κρίση εκ μέρους της διοίκησης,
- γ) Επιπτώσεις για τον έλεγχο σημαντικών συναλλαγών και γεγονότων που έλαβαν χώρα στη διάρκεια του έτους.

Ένα θέμα που θα μπορούσε να συνιστά, κατά τα λοιπά, λόγο διαφοροποίησης της γνώμης του ελεγκτή σύμφωνα με το ΔΕΠ 705 ή ένα θέμα ουσιώδους αβεβαιότητας που γεννά σημαντική αμφιβολία αναφορικά με την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της κατά το ΔΕΠ 570, αποτελούν εκ φύσεως ΒΕΘ. Παρά ταύτα, ουδέν από αυτά τα δύο αυτά θέματα αντιμετωπίζεται ως ΒΕΘ κατά το ΔΕΠ 701, αλλά αντιμετωπίζεται σύμφωνα με το ΔΕΠ 705 και άλλα τυχόντα σχετικά ΔΕΠ. Τέλος, η αναφορά στα ΒΕΘ ενός θέματος δεν υποκαθιστά την υποχρέωση γνωστοποίησής του από τη Διοίκηση στο Προσάρτημα, δηλαδή, όπως θα εξηγηθεί στη συνέχεια τέτοια παράληψη αποτελεί λόγο διαφοροποίησης της γνώμης του ελεγκτή.

Στην συζήτηση κάθε αναφερόμενου ΒΕΘ σε ξεχωριστό τμήμα της έκθεσης ελέγχου, ο ελεγκτής παραπέμπει σε σχετικές γνωστοποιήσεις στο Προσάρτημα, όταν συντρέχει περίπτωση, εξηγεί γιατί το συγκεκριμένο θέμα κρίνεται ως ΒΕΘ και τεκμηριώνει τον τρόπο αντιμετώπισής του στον έλεγχο. Σε περίπτωση που ο ελεγκτής κρίνει ότι, με βάση τα δεδομένα της οντότητας και του ελέγχου, δεν υφίστανται ΒΕΘ, απαιτείται παρά ταύτα ρητή περί αυτού δήλωση στο τμήμα Βασικά Ελεγκτικά Θέματα της έκθεσης ελέγχου.

Στη συνέχεια παρατίθενται παραδείγματα γνωστοποίησης ΒΕΘ.

Πίνακας 21.2 ΒΕΘ της ΦΟΥΡΛΗΣ Α.Ε. για τη χρήση 2022, Ελεγκτής Ernst & Young

Βασικό Ελεγκτικό Θέμα	Πως αντιμετωπίστηκε στον έλεγχο
Αποτίμηση αποθεμάτων (σε ενοποιημένη βάση)	
<p>Στην Ενοποιημένη Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης της 31^η Δεκεμβρίου 2022 ο Όμιλος εμφανίζει αποθέματα ύψους €91,8κ., μετά από σωρευμένη πρόβλεψη για ακίνητα, βραδέως κινούμενα και απαξιωμένα αποθέματα ύψους €4,2εκ.</p> <p>Όπως περιγράφεται στη σημείωση 3.14 των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, ο Όμιλος αποτιμά τα αποθέματα στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της αξίας κτήσης και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.</p>	<p>Πραγματοποιήσαμε, μεταξύ άλλων, τις ακόλουθες διαδικασίες:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Εξετάσαμε δείγμα παραστατικών στοιχείων αγορών και πωλήσεων για να αξιολογήσουμε το ιστορικό κόστος και το περιθώριο κέρδους αποθεμάτων. • Εξετάσαμε για δείγμα εμπορευμάτων τον ορθό υπολογισμό της μεθόδου αποτίμησης του μέσου σταθμικού κόστους. • Αξιολογήσαμε δειγματοληπτικά κατά πόσο υπήρξαν αποθέματα που πωλήθηκαν με αρνητικό περιθώριο κέρδους και κατά πόσο αυτό λήφθηκε υπόψη στην αποτίμησή τους στη

<p>Η Διοίκηση του Ομίλου χρησιμοποιεί σημαντικές παραδοχές και εκτιμήσεις για την αποτίμηση και τον υπολογισμό της πρόβλεψης απομείωσης των αποθεμάτων, που περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, εκτίμηση βραδέως κινούμενων αποθεμάτων, εκτίμηση απαξιωμένων αποθεμάτων που θα καταστραφούν εντός της επόμενης περιόδου, εκτιμήσεις για εποχικότητα αποθεμάτων και εκτίμηση μελλοντικής τιμής πώλησης μείον σχετικά έξοδα πώλησης.</p> <p>Δεδομένης της υποκειμενικής φύσης των βασικών παραδοχών και εκτιμήσεων που χρησιμοποιούνται από την Διοίκηση και της σημαντικότητας του κονδυλίου των αποθεμάτων στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις θεωρούμε ότι η αποτίμηση αποθεμάτων αποτελεί ένα από τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου.</p> <p>Οι γνωστοποιήσεις του Ομίλου σχετικά με τη λογιστική του πολιτική, καθώς και τις παραδοχές και εκτιμήσεις που χρησιμοποιήθηκαν κατά την αξιολόγηση αποτίμησης των αποθεμάτων, περιλαμβάνονται στις σημειώσεις 2.2, 3.14 και 13 των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.</p>	<p>χαμηλότερη τιμή μεταξύ της αξίας κτήσης και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Παρευρεθήκαμε σε μέρος της διαδικασίας των φυσικών απογραφών που πραγματοποιήθηκε σε καταστήματα και αποθήκες του Ομίλου για να εξετάσουμε σε δειγματοληπτική βάση την κατάσταση των αποθεμάτων και πιθανή απαξίωση. • Αξιολογήσαμε τις εκτιμήσεις της Διοίκησης για τα βραδέως κινούμενα αποθέματα με δειγματοληπτικές αναφορές σε ιστορικά στοιχεία πωλήσεων και εποχικότητα. • Εξετάσαμε την ιστορική ακρίβεια της πρόβλεψης απομείωσης των αποθεμάτων, συγκρίνοντας με απολογιστικά στοιχεία για καταστροφές, διαγραφές, αρνητικά περιθώρια κέρδους ή άλλες εγγραφές που αφορούσαν λογαριασμούς αποθεμάτων. • Ελέγξαμε για δείγμα κωδικών τη μαθηματική ακρίβεια των υπολογισμών της Διοίκησης για απομείωση αποθεμάτων. • Αξιολογήσαμε επιπλέον την επάρκεια των γνωστοποιήσεων στις σχετικές σημειώσεις των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.
---	---

Σημειώνεται ότι τα αποθέματα της εταιρείας ύψους 81,8 εκ. ευρώ αποτελούν το 12,2% του συνόλου του ενεργητικού ύψους 752,1 εκ., δηλαδή τα αποθέματα είναι σημαντικό ποσοστό των περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας. Με δεδομένη τη σημαντικότητα του κονδυλίου, το πλήθος των κωδικών και τις ευμετάβλητες συνθήκες στην αγορά, είναι σημαντικό ο αναγνώστης της έκθεσης ελέγχου να αντιληφθεί το θέμα και τις ελεγκτικές ενέργειες που έχει αναλάβει ο ελεγκτής σε σχέση με το λογαριασμό.

Πίνακας 21.ΧΧ ΒΕΘ της Τράπεζας ΑΛΦΑ για τη χρήση 2022, Ελεγκτής Deloitte

Βασικό Ελεγκτικό Θέμα	Πως αντιμετωπίστηκε στον έλεγχο
Γενικές εσωτερικές δικλίδες ελέγχου πληροφοριακών συστημάτων σχετικές με τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση	
<p>Οι διαδικασίες χρηματοοικονομικής πληροφόρησης της Τράπεζας και του Ομίλου, εξαρτώνται σε μεγάλο βαθμό από τα πληροφοριακά συστήματα της Τράπεζας και του Ομίλου που υποστηρίζουν τις αυτοματοποιημένες λογιστικές διαδικασίες, και διαδικασίες συμφωνίας, δημιουργώντας ένα πολύπλοκο περιβάλλον πληροφορικής, που εκ φύσεως είναι διάχυτο, και στο οποίο γίνεται καθημερινή επεξεργασία σημαντικού</p>	<p>Με βάση την εκτίμηση των ελεγκτικών κινδύνων, αξιολογήσαμε το σχεδιασμό και την αποτελεσματικότητα των γενικών δικλίδων ελέγχου των πληροφοριακών συστημάτων που σχετίζονται με τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Η αξιολόγηση αυτή περιλαμβάνει την αξιολόγηση της ασφάλειας των προσβάσεων και της διαχείρισης αλλαγών που διενεργούνται στις εφαρμογές, στα πληροφοριακά συστήματα και στις βάσεις δεδομένων, καθώς επίσης</p>

<p>αριθμού συναλλαγών σε πολλές διαφορετικές τοποθεσίες.</p> <p>Το παραπάνω θεωρείται σημαντικό θέμα ελέγχου καθώς είναι κρίσιμο, οι γενικές δικλίδες ελέγχου πληροφοριακών συστημάτων που σχετίζονται με τη διαχείριση προσβάσεων, την προστασία έναντι εσωτερικών και εξωτερικών απειλών που σχετίζονται με την ασφάλεια του κυβερνοχώρου, τη διαχείριση αλλαγών που διενεργούνται στα πληροφοριακά συστήματα και τη διαχείριση των καθημερινών λειτουργιών της πληροφορικής, να έχουν σχεδιαστεί και να λειτουργούν αποτελεσματικά, προκειμένου να εξασφαλίζεται η πληρότητα και η ακρίβεια των οικονομικών στοιχείων και πληροφοριών που παράγουν την χρηματοοικονομική πληροφόρηση.</p> <p>Η Διοίκηση έχει παράσχει περισσότερες πληροφορίες σχετικά με τις γενικές εσωτερικές δικλίδες ελέγχου των πληροφοριακών συστημάτων υπό τον τίτλο «Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου» στην ενότητα Γ της Δήλωσης Εταιρικής Διακυβέρνησης επί της Διαχειριστικής Χρήσης 2022.</p>	<p>και την αξιολόγηση της διαχείρισης των καθημερινών λειτουργιών πληροφορικής.</p> <p>Συνοπτικά, οι κύριες ελεγκτικές διαδικασίες περιλαμβάνουν μεταξύ άλλων, την εξέταση:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Των διαδικασιών απόδοσης και ανάκλησης δικαιωμάτων πρόσβασης στους χρήστες. • Της παροχής προνομιακών δικαιωμάτων πρόσβασης σε εφαρμογές, λειτουργικά συστήματα και βάσεις δεδομένων. • Της διαδικασίας περιοδικού ελέγχου των δικαιωμάτων των χρηστών στα πληροφοριακά συστήματα. • Της διαδικασίας διαχείρισης αλλαγών σε εφαρμογές, λειτουργικά συστήματα και βάσεις δεδομένων (π.χ. αίτημα χρήστη, δοκιμές αποδοχής από τους χρήστες και παροχή τελικής έγκρισης προκειμένου να τεθεί σε παραγωγή). • Την διαχείριση των καθημερινών λειτουργιών πληροφορικής.
---	--

Η ασφάλεια και η ακεραιότητα του πληροφοριακού συστήματος μιας μεγάλης οντότητας, ιδίως μιας Τράπεζας με τεράστιο πλήθος αυτοματοποιημένων συναλλαγών είναι κρίσιμος παράγοντας για την αξιοπιστία της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Αυτό άλλωστε έχει καταδειχθεί σε αρκετές περιπτώσεις αιφνίδιας κατάρρευσης επιχειρήσεων ή άλλων εταιρικών σκανδάλων όπου το πρόβλημα συγκαλυπτόταν λόγω αδυναμιών του πληροφοριακού συστήματος (Barings Bank, Lehman Brothers, Societe Generale, ETBA Finance, κλπ.).

Στην πράξη, λόγω της πολυπλοκότητας και του μεγέθους ενός τραπεζικού οργανισμού, ανυπαρξία αξιόπιστου πληροφοριακού συστήματος καθιστά εξόχως δυσχερή τον έλεγχό του. Συνεπώς, το θέμα αυτό αποτελεί εξ ορισμού ένα ΒΕΘ που οι χρήστες της έκθεσης ελέγχου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι σημαντικό να έχουν υπόψη τους.

21.4 Θέμα(τα) έμφασης και άλλα θέματα – ΔΕΠ 706

Σύμφωνα με το ΔΕΠ 706 «Παράγραφοι θεμάτων έμφασης και παράγραφοι άλλων θεμάτων», ο ελεγκτής πρέπει, όταν το κρίνει απαραίτητο, να προσθέτει παράγραφο ή παραγράφους στην έκθεση ελέγχου για να εφιστήσει την προσοχή των χρηστών σε θέμα ή θέματα που:

- α) παρουσιάζονται ή γνωστοποιούνται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, τα οποία είναι τέτοιας σπουδαιότητας, ώστε να θεωρούνται θεμελιώδη για την κατανόηση του περιεχομένου των καταστάσεων (παράγραφος θέματος έμφασης), ή
- β) δεν παρουσιάζονται ή δεν γνωστοποιούνται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις —χωρίς αυτό να παραβιάζει κανόνες του πλαισίου και συνεπώς χωρίς να προκαλεί διαφοροποίηση της γνώμης του

ελεγκτή— τα οποία όμως κρίνεται ότι είναι σχετικά για να κατανοήσουν οι χρήστες τον έλεγχο, τις ευθύνες του ελεγκτή ή την έκθεση ελέγχου (παράγραφος άλλου θέματος).

Θέματα έμφασης

Η αναφορά θεμάτων έμφασης, μολονότι έχει επικοινωνιακή αξία για τους χρήστες, πρέπει να γίνεται με φειδώ καθώς εκτεταμένη χρήση μπορεί να μειώνει την αποτελεσματικότητα του μέτρου. Τονίζεται εκ προοιμίου ότι τα θέματα έμφασης εξετάζονται αφού προηγουμένως ο ελεγκτής έχει διαμορφώσει το είδος της γνώμης που θα εκδώσει. Δηλαδή, τα θέματα έμφασης **δεν τροποποιούν** ούτε διαμορφώνουν τη γνώμη του ελεγκτή. Απλά συνιστούν πρόσθετη πληροφόρηση που ο ελεγκτής κρίνει χρήσιμη για να κατανοήσουν καλύτερα οι χρήστες τις καταστάσεις. Ειδικά, τονίζεται ότι το θέμα έμφασης δεν είναι υποκατάστατο για:

- α) Διαφοροποιημένη γνώμη κατά το ΔΕΠ 705 (εξετάζεται στη συνέχεια),
- β) Παράληψη γνωστοποιήσεων, αφού τέτοια παράληψη συνιστά λόγο τροποποίησης της γνώμης του ελεγκτή κατά το ΔΕΠ 705, όταν είναι σημαντική, και
- γ) Θέματα δυνατότητας συνέχισης δραστηριότητας που γνωστοποιούνται κατά το ΔΕΠ 570 (εξετάζεται στη συνέχεια).

Περαιτέρω, περιστάσεις στις οποίες μπορεί να κρίνεται σκόπιμο από τον ελεγκτή να θέσει παράγραφο **θέματος έμφασης**¹⁸ συμπεριλαμβάνουν τις παρακάτω.

- α) Υφίσταται αβεβαιότητα αναφορικά με την μελλοντική έκβαση σημαντικών νομικών ενεργειών ή νομοθετικών αλλαγών.
- β) Ένα γεγονός λαμβάνει χώρα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και πριν την ημερομηνία της έκθεσης ελέγχου, το οποίο, ενώ δεν κρίνεται σκόπιμο να τεθεί ως ΒΕΘ, εν τούτοις, κατά την κρίση του ελεγκτή, θα ήταν σημαντικό για την κατανόηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από τους χρήστες.
- γ) Πρώιμη εφαρμογή, όταν επιτρέπεται, ενός νέου λογιστικού προτύπου το οποίο έχει ουσιώδη επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- δ) Μείζων καταστροφή έχει ή συνεχίζει να έχει σημαντική επίπτωση στην καθαρή θέση της ελεγχόμενης οντότητας.

Σημειώνεται ότι επιμέρους ΔΕΠ απαιτούν την προσθήκη θέματος έμφασης σε συγκεκριμένες ειδικές περιπτώσεις, ως εξής:

- α) κατόπιν απαίτησης της νομοθεσίας, γίνεται χρήση πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς το οποίο διαφορετικά δεν θα ήταν αποδεκτό,
- β) Ο ελεγκτής εκδίδει νέα ή διορθωμένη έκθεση ελέγχου, όταν γεγονότα έρχονται σε γνώση του μετά την έκδοση μιας αρχικής έκθεσης ελέγχου (ΔΕΠ 560, παρ. 12β και 16), και
- γ) Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί βάσει ενός πλαισίου ειδικού σκοπού, για παράδειγμα βάσει της φορολογίας εισοδήματος ή με βάση τις πρόνοιες συμβάσεων (ΔΕΠ 800, παρ. 14).

Κλασικό παράδειγμα τέτοιων θεμάτων είναι η ύπαρξη δικαστικών απαιτήσεων τρίτων και αντίστοιχων ανταπαιτήσεων για την ίδια υπόθεση. Άλλα παραδείγματα αβεβαιότητας μπορεί να αναφέρονται στο τελικό αποτέλεσμα διαπραγματεύσεων για σημαντικές μακροχρόνιες κατασκευαστικές ή άλλες συμβάσεις, σε διαπραγματεύσεις αντιπροσώπευσης σημαντικού εμπορικού σήματος, στον υπολογισμό της ανακτήσιμης αξίας στοιχείων του ενεργητικού ή στον υπολογισμό ζημιών από διακοπείσες λειτουργίες. Εννοείται ότι για

¹⁸ Διευκρινίζεται ότι, σε αντίθεση με το προϊσχύσαν μέχρι το έτος 2016 σχετικό ΔΕΠ, το νέο ΔΕΠ 706 δεν συμπεριλαμβάνει στα θέματα έμφασης την περίπτωση στη οποία εγείρονται μεν κάποιες αμφιβολίες για τη δυνατότητα της επιχείρησης να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, αλλά παρά ταύτα υπάρχουν διευθετήσεις που διασφαλίζουν την πορεία της επιχείρησης στο προβλεπτό μέλλον και δεν απαιτείται κάποια άλλη ενέργεια εκ μέρους του ελεγκτή. Το θέμα της συνέχισης δραστηριότητας εξετάζεται στη συνέχεια του παρόντος κεφαλαίου.

να εκδοθεί σύμφωνη γνώμη με θέμα έμφασης για ουσιώδη αβεβαιότητα, πρέπει για τα σχετικά ζητήματα να δίνονται επαρκείς γνωστοποιήσεις στο προσάρτημα.

Άλλα θέματα

Στην κατηγορία «άλλα θέματα» ο ελεγκτής μπορεί να συμπεριλαμβάνει τα παρακάτω:

- α) Αναφορά σε θέματα σχεδιασμού και πεδίου ελέγχου¹⁹, όταν ο νόμος το απαιτεί ή όταν ο ελεγκτής το κρίνει σκόπιμο να συμπεριλάβει συναφή θέματα ως «άλλα θέματα».
- β) Περαιτέρω εξειδίκευση της ευθύνης του ελεγκτή, ιδίως εάν νόμος ή κανονισμός το απαιτεί ή το επιτρέπει, ή εάν είναι συνήθης πρακτική.
- γ) Σε περίπτωση που η οντότητα δημοσιεύει δύο σειρές καταστάσεων για την ίδια χρήση, βάσει δύο πλαισίων χρηματοοικονομικής αναφοράς, και ο ελεγκτής ελέγχει και τις δύο σειρές, αναφορά στο εν λόγω γεγονός.
- δ) Περιορισμός της διανομής ή χρήσης της έκθεσης ελέγχου που μπορεί να τεθεί σε περίπτωση σύνταξης καταστάσεων ειδικού σκοπού.

Να αναφερθεί επίσης ότι μπορεί να αποτελέσει θέμα έμφασης η περίπτωση στην οποία ο ελεγκτής έχει τεκμηριώσει παραβίαση από την ελεγχόμενη οντότητα άλλης νομοθεσίας, με την προϋπόθεση βέβαια ότι η παράβαση αυτή δεν επηρεάζει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις σε βαθμό που να υπερβαίνει το καθορισμένο επίπεδο σημαντικότητας. Εάν υπάρχει σημαντική επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις από το θέμα αυτό, για παράδειγμα επιβολή σημαντικού προστίμου, ο ελεγκτής πρέπει να εκφράσει διαφοροποιημένη έκθεση ελέγχου, όπως εξηγείται στο επόμενο τμήμα του κεφαλαίου.

Σημειώνεται ότι σε κάθε περίπτωση **θέματος έμφασης ή άλλου θέματος**, ο ελεγκτής οφείλει να ενημερώσει τα πρόσωπα που είναι επιφορτισμένα με τη διακυβέρνηση της ελεγχόμενης οντότητας για την πρόθεσή του να θέσει παράγραφο θέματος έμφασης ή παράγραφο άλλου θέματος και τη σχετική διατύπωση.

Τα θέματα έμφασης και τα άλλα θέματα παρουσιάζονται σε ξεχωριστό τμήμα της έκθεσης ελέγχου, με ομότιτλη επικεφαλίδα. Σε ότι αφορά θέμα έμφασης, ο ελεγκτής εξηγεί συνοπτικά το ζήτημα και παραπέμπει σε συγκεκριμένες σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όπου αναλύεται το θέμα. Το ΔΕΠ 705 απαιτεί επίσης ο ελεγκτής να αναφέρει ρητά ότι η παράγραφος θέματος έμφασης δεν συνιστά τροποποίηση της γνώμης του.

Όταν ο ελεγκτής αναφέρεται σε θέμα το οποίο δεν παρουσιάζεται ή γνωστοποιείται στις οικονομικές καταστάσεις (άλλο θέμα), ο ελεγκτής οφείλει να συμπεριλάβει επιπλέον στη έκθεσή του «Παράγραφο άλλου θέματος» σε ξεχωριστό, ομότιτλο τμήμα της έκθεσης όπου παρουσιάζεται και εξηγείται η ουσία του ζητήματος αυτού. Σημειώνεται ότι αναφορά σε άλλο θέμα μπορεί να γίνει εφόσον η αναφορά αυτή δεν απαγορεύεται από νόμο ή κανονισμό.

Τοποθέτηση των παραγράφων θεμάτων έμφασης και άλλων θεμάτων

Η ακριβής τοποθέτηση της παραγράφου θέματος έμφασης και της παραγράφου άλλου θέματος αποφασίζεται από τον ελεγκτή, λαμβάνοντας υπόψη τη φύση και τη σημαντικότητα της πληροφορίας, ώστε να επιτυγχάνεται συνοχή και λογική ροή στην έκθεση ελέγχου. Ανεξάρτητα, όταν στην έκθεση ελέγχου παρατίθενται ΒΕΘ, τα θέματα έμφασης μπορεί να τίθενται είτε ακριβώς πριν είτε ακριβώς μετά. Οι ίδιες αρχές ισχύουν γενικά και για την παράγραφο άλλου θέματος.

Θέματα έμφασης και ΒΕΘ

Διευκρινίζεται ότι τα θέματα έμφασης αλλά και τα άλλα θέματα είναι εντελώς διακριτά από τα ΒΕΘ του ΔΕΠ 701, τα οποία εξετάστηκαν προηγουμένα. Ένα ζήτημα που έχει καθοριστεί ως ΒΕΘ δεν νοείται να προστεθεί ως θέμα έμφασης ή ως άλλο θέμα. Στην πράξη πάντως, συχνά παρατηρούνται δυσκολίες αναφορικά με τη διάκριση μεταξύ ΒΕΘ και των θεμάτων έμφασης ή άλλων θεμάτων. Όπως εξηγήθηκε στο σχετικό τμήμα του κεφαλαίου, ως ΒΕΘ καθορίζεται ένα θέμα στον διενεργηθέντα έλεγχο που ο ελεγκτής, ασκώντας

¹⁹ Συναφή θέματα γνωστοποιούνται κατά το ΔΕΠ 260 με τα πρόσωπα που είναι επιφορτισμένα με τη διακυβέρνηση της οντότητας.

επαγγελματική κρίση, θεωρεί ως πλέον σημαντικό για την κατανόηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από τους χρήστες. Μάλιστα, ως ΒΕΘ επιλέγονται τα πλέον σημαντικά θέματα από εκείνα που ο ελεγκτής κοινοποίησε στα πρόσωπα που είναι επιφορτισμένα με τη διακυβέρνηση της οντότητας. Ωστόσο, μπορεί ένα θέμα να μην καλύπτει τα κριτήρια χαρακτηρισμού ως ΒΕΘ αλλά, παρά ταύτα, να είναι σημαντικό για τους χρήστες σε βαθμό που ο ελεγκτής θα θεωρήσει σκόπιμο να το εντάξει στην κατηγορία του θέματος έμφασης ή άλλου θέματος.

Ενδεικτική διατύπωση θεμάτων έμφασης παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 21.3XXX: Ενδεικτικές διατυπώσεις θεμάτων έμφασης στην Έκθεση Ελέγχου

[Το περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου κατά τα λοιπά παραμένει το ίδιο – βλέπε πίνακα 21.2]

Αβέβαιη έκβαση αγωγής σε εξέλιξη

Χωρίς να διατυπώνουμε επιφύλαξη ως προς τα συμπεράσματα του ελέγχου, εφιστούμε την προσοχή στη Σημείωση Χ του Προσαρτήματος. Κατά της Εταιρείας έχει ασκηθεί αγωγή, στην οποία οι ενάγοντες ισχυρίζονται ότι υπήρξε καταπάτηση ορισμένων πνευματικών δικαιωμάτων και διεκδικούν αποζημίωση. Η Εταιρεία έχει ασκήσει ανταγωγή και η προκαταρκτική ακρόαση, συμπεριλαμβανομένης και της προσκόμισης αποδεικτικών στοιχείων, είναι σε εξέλιξη. Η τελική έκβαση της υπόθεσης δεν είναι δυνατόν να προβλεφθεί στο παρόν στάδιο και, ως εκ τούτου, δεν έχει γίνει οποιαδήποτε πρόβλεψη στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις σε σχέση με το θέμα αυτό.

Αβέβαιη έκβαση μελλοντικών φορολογικών ελέγχων

Χωρίς να διατυπώνουμε επιφύλαξη ως προς τα συμπεράσματα του ελέγχου, εφιστούμε την προσοχή στη Σημείωση Χ που παρατίθεται στο προσάρτημα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, στην οποία γίνεται αναφορά στο γεγονός ότι οι φορολογικές δηλώσεις για τις χρήσεις 20XX μέχρι και 20XX δεν έχουν εξετασθεί από τις Φορολογικές Αρχές, με συνέπεια να υπάρχει το ενδεχόμενο επιβολής πρόσθετων φόρων και προσαυξήσεων στο μέλλον. Η έκβαση του φορολογικού ελέγχου δεν είναι δυνατόν να προβλεφθεί στο παρόν στάδιο και, ως εκ τούτου, δεν έχει γίνει οποιαδήποτε πρόβλεψη στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις σε σχέση με το θέμα αυτό.

21.5 Είδη διαφοροποιημένης έκθεσης ελέγχου – ΔΕΠ 705

Συχνά, ως αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου, ο ελεγκτής, διαφωνώντας με τον ισχυρισμό της Διοίκησης περί του εύλογου των συνταχθέντων καταστάσεων, τεκμηριώνει ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν έχουν συνταχθεί σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Στις περιπτώσεις αυτές, ο ελεγκτής δεν επιτρέπεται να εκφράσει σύμφωνη γνώμη. Ανάλογα με τη σημασία και τις επιπτώσεις των εντοπισμένων προβλημάτων, ο ελεγκτής τροποποιεί την γνώμη του (διαφοροποιημένη γνώμη) υιοθετώντας μία από τις παρακάτω τρεις επιλογές:

- α) Γνώμη με εξαίρεση/εξαιρέσεις (qualified opinion - except for): Ο ελεγκτής διαφωνεί με το λογιστικό χειρισμό σε επιμέρους κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων τεκμηριώνοντας την ύπαρξη σφαλμάτων που είναι ουσιώδη αλλά όχι διάχυτα (η έννοια του διάχυτου εξετάζεται στη συνέχεια).
- β) Αρνητική γνώμη (adverse opinion): Ο ελεγκτής έχει εντοπίσει εκτεταμένα ουσιώδη σφάλματα με διάχυτες επιπτώσεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, οι οποίες συνολικά δεν παρουσιάζονται εύλογα.
- γ) Άρνηση έκφρασης γνώμης (disclaimer of opinion): ο ελεγκτής δεν είναι σε θέση να εκφράσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων.

Οι λόγοι που οδηγούν τον ελεγκτή σε διαφοροποιημένη γνώμη, μπορούν να ταξινομηθούν σε τρεις βασικές κατηγορίες:

- α) Περιορισμός του πεδίου του ελέγχου (limitation on scope).
- β) Διαφωνία με τη διοίκηση της οικονομικής μονάδας σχετικά με την καταλληλότητα των λογιστικών πολιτικών που έχουν επιλεγεί, τη μέθοδο εφαρμογής αυτών των πολιτικών ή την επάρκεια των γνωστοποιήσεων στο προσάρτημα.
- γ) Σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, συνύπαρξη πολλαπλών αβεβαιοτήτων που οδηγούν τον ελεγκτή σε αδυναμία να διατυπώσει γνώμη, ενόψει των ενδεχόμενων αλληλεπιδράσεων των αβεβαιοτήτων και των πιθανών αθροιστικών επιπτώσεων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Περιορισμός του πεδίου ελέγχου

Ως περιορισμός του πεδίου ελέγχου νοείται ο για οποιονδήποτε λόγο επιβαλλόμενος περιορισμός επί των ελεγκτικών διαδικασιών που ο ελεγκτής επιθυμεί να εκτελέσει. Περιορισμοί μπορεί να προκύπτουν από πραγματικά περιστατικά και τις γενικότερες συνθήκες εκτός του ελέγχου της Διοίκησης, να επιβάλλονται μονομερώς από τη Διοίκηση ή να σχετίζονται με τη φύση και το χρόνο διενέργειας των ελεγκτικών διαδικασιών. Περιορισμοί μπορεί να τίθενται με συμφωνία μεταξύ του ελεγκτή και της διοίκησης της οντότητας, αλλά μόνο σε προαιρετικούς ελέγχους και ελέγχους ειδικού σκοπού, αφού στους υποχρεωτικούς ελέγχους ο ελεγκτής έχει εκ του νόμου δικαίωμα²⁰ ελεύθερης πρόσβασης στις απαιτούμενες για τον έλεγχο πληροφορίες. Στην πράξη βέβαια, περιορισμοί παρατηρούνται και σε υποχρεωτικούς (τακτικούς) ελέγχους που προβλέπει η νομοθεσία.

Για παράδειγμα, εάν η ανάθεση ενός ελέγχου γίνει μετά το τέλος της διαχειριστικής περιόδου, ο ελεγκτής δεν είναι δυνατόν να παρακολουθήσει τη διενέργεια της φυσικής απογραφής, κάτι που συνιστά εξ αντικειμένου περιορισμό στο πεδίο ελέγχου. Περιορισμός του πεδίου ελέγχου μπορεί να τίθενται από τη Διοίκηση και για νομικούς λόγους. Για παράδειγμα, η Διοίκηση μπορεί να μην επιτρέψει στον ελεγκτή να στείλει επιστολή προς επιβεβαίωση του υφιστάμενου στο τέλος της χρήσης ανοικτού υπολοίπου σε ένα πελάτη ή προμηθευτή, εάν υπάρχει δικαστική διένεξη με τον εν λόγω πελάτη ή προμηθευτή και θεωρεί (η Διοίκηση) ότι μια τέτοια επιστολή δημιουργεί νομικούς κινδύνους. Τέλος, περιορισμό στο πεδίο ελέγχου προκύπτει όταν ο ελεγκτής κρίνει ότι τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία είναι ανεπαρκή. Για παράδειγμα, η μη τήρηση αναλυτικού αρχείου ποσοτικής διακίνησης αποθεμάτων (καρτέλες αποθήκης) —ανεξάρτητα από τις σχετικές ρυθμίσεις της φορολογικής νομοθεσίας— περιορίζει σημαντικά τη δυνατότητα του ελεγκτή να ελέγξει τη φυσική διακίνηση των αποθεμάτων, ιδίως εάν ο ελεγκτής δεν παρακολουθήσει τη φυσική απογραφή στην αρχή και στο τέλος της περιόδου. Τονίζεται, ωστόσο, ότι αδυναμία διενέργειας μιας ελεγκτικής διαδικασίας δεν συνιστά *a-priori* περιορισμό του πεδίου, εάν ο ελεγκτής έχει στη διάθεσή του εναλλακτικές διαδικασίες που μπορεί να διενεργήσει για την απόκτηση διασφάλισης.

Σημειώνεται ότι ο ελεγκτής οφείλει να μην αναλάβει ένα έλεγχο εάν, κατά το χρόνο ανάληψης τεθεί περιορισμός στο πεδίο ελέγχου, τέτοιος που ο ελεγκτής εκτιμά ότι, εξαιτίας του περιορισμού, δε θα είναι σε θέση να σχηματίσει γνώμη επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και θα αναγκαστεί ως εκ τούτου να προβεί σε άρνηση γνώμης. Περαιτέρω, εάν τεθεί περιορισμός στο πεδίο ελέγχου μετά την ανάληψη του ελέγχου και εκτιμάται ότι οι επιπτώσεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις μη εντοπισμένων, λόγω του περιορισμού του πεδίου, σφαλμάτων μπορεί να είναι **και** ουσιώδεις **και** διάχυτες, τότε ο ελεγκτής πρέπει να παραιτείται του ελέγχου, εάν αυτό είναι πρακτικό και δυνατό υπό τις ισχύουσες νομικές διατάξεις και κανονισμούς. Τα αναφερόμενα στην παράγραφο αυτή απορρέουν από το πνεύμα των ρυθμίσεων των ΔΕΠ και του Κώδικα Δεοντολογίας της ΔΟΛ, χωρίς πάντως να υφίσταται σχετική ρύθμιση²¹ στο Ελληνικό νομοθετικό πλαίσιο.

²⁰ Το δικαίωμα αυτό είναι αναπαλλοτρίωτο, δηλαδή δεν είναι δυνατόν να περιοριστεί ούτε με τη συμφωνία των μερών.

²¹ Συνεπώς, τέτοια θέματα, αν προκύψουν, αναμένεται να επιλυθούν με την παρέμβαση του αρμόδιου εποπτικού φορέα (ΕΛΤΕ). Σημειώνεται ότι θέματα παραίτησης του ελεγκτή ρυθμίζει το άρθρο 33 του ν. 4449/2017.

Σε κάθε περίπτωση επιβολής περιορισμού του πεδίου ελέγχου μετά την ανάληψη του ελέγχου, ο ελεγκτής οφείλει να ζητήσει την άρση του περιορισμού και, αν δεν λυθεί το θέμα, να επικοινωνήσει με τα πρόσωπα που είναι επιφορτισμένα με τη διακυβέρνηση της οντότητας, εκτός εάν τα πρόσωπα αυτά ταυτίζονται με τη Διοίκηση, και να εξετάσει εναλλακτικές διαδικασίες για την απόκτηση κατάλληλων και επαρκών ελεγκτικών τεκμηρίων. Γενικότερα, όσο πλησιέστερα είναι ο ελεγκτής προς την ολοκλήρωση του ελέγχου όταν εμφανίζεται ένας περιορισμός, τόσο η επιλογή της παραίτησης αδυνατίζει και ισχυροποιείται το ενδεχόμενο της άρνησης γνώμης.

Διαφωνία με τη διοίκηση

Η διαφωνία με τη διοίκηση μπορεί να αφορά μια σειρά από θέματα, όπως:

- α) Μη εφαρμογή του εφαρμοστέου λογιστικού πλαισίου. Για παράδειγμα εισηγμένη εταιρεία εφάρμοσε τα ΕΛΠ ενώ εκ του νόμου (Κανονισμός 1606/2002 της ΕΕ) υποχρεούται να εφαρμόσει τα ΔΠΧΑ/ΔΛΠ.
- β) Χρήση μη αποδεκτής λογιστικής πολιτικής. Για παράδειγμα, η επιχείρηση παρακολουθεί τα αποθέματά της με την LIFO, ενώ η μέθοδος αυτή δεν είναι αποδεκτή.
- γ) Εσφαλμένη εφαρμογή λογιστικής πολιτικής. Για παράδειγμα, υπολογιστικά σφάλματα στο λογισμό των αποσβέσεων.
- δ) Σφάλματα στις λογιστικές εκτιμήσεις. Για παράδειγμα, εσφαλμένη εκτίμηση ωφέλιμης ζωής ή υπολειμματικής αξίας παγίων, εσφαλμένη εκτίμηση απομείωσης περιουσιακών στοιχείων ή προβλέψεων, εσφαλμένη χρήση επιτοκίου προεξόφλησης απαιτήσεων ή υποχρεώσεων, κλπ.
- ε) Σφάλματα στη σύνταξη του προσαρτήματος (σημειώσεις). Για παράδειγμα, παράληψη ή εσφαλμένη παράθεση αναλύσεων ή άλλων πληροφοριών, ή μη γνωστοποίηση των εφαρμοζόμενων λογιστικών πολιτικών, μη γνωστοποίηση της εφαρμογής νέου λογιστικού κανόνα και των επιπτώσεων αυτού, κλπ.

Προσδιορισμός του είδους γνώμης

Η απόφαση του ελεγκτή για το είδος της γνώμης πρέπει να στηρίζεται σε μια συνολική αποτίμηση της κατάστασης. Η απόφαση αυτή εξαρτάται από τη φύση του θέματος που εντόπισε ο ελεγκτής, δηλαδή από το εάν οι καταστάσεις εμπεριέχουν ουσιώδες σφάλμα ή, στην περίπτωση του περιορισμού του πεδίου, είναι πιθανόν να εμπεριέχουν ουσιώδες σφάλμα. Εξαρτάται επίσης από την κρίση του ελεγκτή αναφορικά με το διάχυτο των επιπτώσεων, επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, των εντοπισμένων σφαλμάτων ή των πιθανών σφαλμάτων που θεωρούνται ουσιώδη.

Ουσιώδες είναι ένα σφάλμα όταν λόγω του μεγέθους ή/και της φύσης του δύναται να επηρεάσει τις αποφάσεις των χρηστών. Ο επηρεασμός των χρηστών μπορεί να προκληθεί από ένα μεμονωμένο σφάλμα ή από περισσότερα σφάλματα συνολικά. Περαιτέρω, κατά το ΔΕΠ 705, **διάχυτες** είναι οι επιπτώσεις ενός ή περισσότερων σφαλμάτων, όταν οι επιπτώσεις:

- α) δεν περιορίζονται σε ένα συστατικό των καταστάσεων, κονδύλι ή λογαριασμό, ή
- β) αν περιορίζονται, αντιπροσωπεύουν ένα σημαντικό μέρος (αναλογία) των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ή
- γ) σε σχέση με τις σημειώσεις, είναι σημαντικές για την κατανόηση των χρηστών σε σχέση με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Το ΔΕΠ 705 δεν παρέχει κάποιο παράδειγμα της έννοιας του διάχυτου. Ωστόσο, το παρακάτω σενάριο βοηθά στην επεξήγηση των προϋποθέσεων που θέτει το ΔΕΠ 705 για να θεωρηθούν οι επιπτώσεις σφαλμάτων ως διάχυτες.

Παράδειγμα κατανόησης της έννοιας του διάχυτου

Ο παρακάτω πίνακας παραθέτει επιλεγμένα στοιχεία από τις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης, και συγκεκριμένα τις αξίες βιβλίων των κονδυλίων του ισολογισμού και τις αξίες κατ' έλεγχο, καθώς και τα καθαρά κέρδη της κατάστασης αποτελεσμάτων.

	<u>Αξία</u> <u>βιβλίων</u>	<u>Αξία κατ'</u> <u>έλεγχο</u>
Πάγια	3.000.000	2.100.000
Αποθέματα	2.000.000	1.400.000
Εμπορικές απαιτήσεις	6.000.000	5.200.000
Λοιπό ενεργητικό	<u>1.000.000</u>	<u>1.000.000</u>
Σύνολο ενεργητικού	12.000.000	9.700.000
Καθαρή θέση	5.500.000	
Σύνολο υποχρεώσεων	6.500.000	7.500.000
Σύνολο εσόδων	8.400.000	7.900.000
Σύνολο εξόδων	<u>-7.000.000</u>	<u>7.700.000</u>
Καθαρά κέρδη περιόδου	1.400.000	200.000

Ερώτημα: είναι οι επιπτώσεις των εντοπισμένων σφαλμάτων ουσιώδεις και διάχυτες;

Σχολιασμός

Κατ' αρχάς, τα ποσά των εντοπισμένων σφαλμάτων είναι προφανώς ουσιώδη για το μέγεθος των οικονομικών καταστάσεων. Συγκεκριμένα:

1. Το ενεργητικό είναι υπερτιμημένο κατά 2.300.000 (12.000.000-9.700.000) ή 23,7% (3.600.000/8.400.000)
2. Οι υποχρεώσεις είναι υποτιμημένες κατά 1.000.000 ή 13,3% [1.000.000/6.500.000]
3. Η καθαρή θέση είναι υπερτιμημένη κατά 3.300.000 (2.300.000+1.000.000) ή 60% [3.300.000/2.200.000 (5.500.000-3.300.000)]
4. Το σύνολο των εσόδων είναι υπερτιμημένο κατά 500.000 (8.400.000-7.900.000) ή 6,3% (500.000/7.900.000)
5. Το σύνολο των εξόδων είναι υποτιμημένο κατά 700.000 (7.700.000-7.000.000) ή 9,1% (700.000/7.700.000)
6. Το καθαρό αποτέλεσμα της περιόδου έχει υπερτιμηθεί κατά 1.200.000 (1.400.000-200.000) ή 600% (1.200.000/200.000)

Δηλαδή, τα ανωτέρω σφάλματα είναι εμφανώς ουσιώδη σε σχέση με τα μεγέθη της επιχείρησης. Περαιτέρω, τα σφάλματα (το καθένα και συνολικά ουσιώδη) αφορούν τρία από τα τέσσερα κονδύλια του ενεργητικού και τις υποχρεώσεις και, κατ' επέκταση, την καθαρή θέση. Επιπλέον, τα σφάλματα αφορούν και το σύνολο των κονδυλίων της κατάστασης αποτελεσμάτων. Δηλαδή τα σφάλματα αφορούν τη μεγάλη πλειοψηφία των κονδυλίων και των δύο καταστάσεων, ενώ ταυτόχρονα αντιπροσωπεύουν ένα πολύ σημαντικό ποσοστό των συνολικών μεγεθών. Καταληκτικά, τα ανωτέρω σφάλματα είναι ξεκάθαρα και ουσιώδη σφάλμα και διάχυτα.

Εάν, αντίθετα, το πρόβλημα των οικονομικών καταστάσεων περιοριζόταν σε ένα ή δύο λογαριασμούς που εμφάνιζαν υπερτίμηση κατά ποσό που υπερβαίνει το τεθέν επίπεδο σημαντικότητας, είναι σαφώς υποστηρίξιμη η άποψη ότι το εν λόγω σφάλμα, μολονότι ουσιώδες, δεν πληροί τις προϋποθέσεις για να χαρακτηριστεί και ως διάχυτο.

Τα είδη διαφοροποιημένης έκθεσης ελέγχου (με επηρεασμό της γνώμης του ελεγκτή), ανάλογα με τα σφάλματα²² που αυτός εντοπίζει, συνοψίζονται στη συνέχεια.

Γνώμη με εξαίρεση / εξαιρέσεις (qualified opinion - except for):

- Ο ελεγκτής, έχοντας αποκτήσει κατάλληλα και επαρκή τεκμήρια, οδηγείται στο συμπέρασμα, ασκώντας επαγγελματική κρίση, ότι τα σφάλματα, ατομικά ή αθροιστικά, είναι σημαντικά αλλά όχι διάχυτα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, ή
- Ο ελεγκτής δεν έχει τη δυνατότητα να αποκτήσει κατάλληλα και επαρκή τεκμήρια, ώστε να στηρίξει τη γνώμη του, και οδηγείται στο συμπέρασμα ότι οι πιθανές επιπτώσεις μη εντοπισμένων λόγω του περιορισμού του πεδίου ελέγχου σφαλμάτων, αν υπάρχουν, θα μπορούσαν να είναι σημαντικές αλλά όχι διάχυτες.

Αρνητική γνώμη (adverse opinion):

- Ο ελεγκτής, έχοντας αποκτήσει κατάλληλα και επαρκή τεκμήρια, οδηγείται στο συμπέρασμα, ασκώντας επαγγελματική κρίση, ότι τα σφάλματα, ατομικά ή αθροιστικά, είναι και σημαντικά και διάχυτα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Άρνηση γνώμης (disclaimer of opinion):

- Ο ελεγκτής δεν έχει τη δυνατότητα να αποκτήσει κατάλληλα και επαρκή τεκμήρια (περιορισμός του πεδίου ελέγχου) ώστε να στηρίξει τη γνώμη του, και οδηγείται στο συμπέρασμα, ασκώντας επαγγελματική κρίση, ότι οι πιθανές επιπτώσεις μη εντοπισμένων σφαλμάτων, αν υπάρχουν, θα μπορούσαν να είναι και σημαντικές, και διάχυτες.
- Ο ελεγκτής, σε εξαιρετικά σπάνιες περιστάσεις διαπιστώνει πολλαπλές αβεβαιότητες και οδηγείται στο συμπέρασμα ότι, μολονότι έχει συγκεντρώσει κατάλληλα και επαρκή τεκμήρια για κάθε μία από τις αβεβαιότητες, δεν είναι σε θέση να σχηματίσει γνώμη για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις εξαιτίας της ενδεχόμενης αλληλεπίδρασης αυτών των αβεβαιοτήτων και της πιθανής σωρευτικής επίπτωσής τους επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Τονίζεται ότι όταν ο ελεγκτής εκδίδει είτε αρνητική γνώμη είτε προβαίνει σε άρνηση γνώμης, η γνώμη του αφορά την πλήρη σειρά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ως ενιαίο σύνολο. Συνεπώς, δεν επιτρέπεται σε μια τέτοια περίπτωση αρνητικής γνώμης ή άρνησης γνώμης, ο ελεγκτής να εκφέρει σύμφωνη γνώμη για μια επιμέρους κατάσταση ή για επιλεγμένα κονδύλια των καταστάσεων.

Ο παρακάτω πίνακας συνοψίζει τους διάφορους συνδυασμούς περιστάσεων και είδους γνώμης του ελεγκτή.

Πίνακας 21.4: Συνδυασμοί περιστάσεων και τύπου γνώμης ελεγκτή

	Περίσταση:	
	Περιορισμός του πεδίου ελέγχου	Διαφωνία με τη Διοίκηση
Είδος γνώμης ελεγκτή:	Εξαίρεση, ή	Εξαίρεση, ή
	Άρνηση γνώμης	Αρνητική γνώμη

²² Στο σχετικό υπόδειγμα εκθέσεων ελέγχου που έχει υιοθετηθεί στην πράξη, αντί του όρου σφάλμα (misstatement) χρησιμοποιείται ο όρος ανακρίβεια. Όπως εξηγείται στο κεφάλαιο 6 (υποσημείωση 8) είναι σαφώς προτιμότερη η χρήση του όρου σφάλμα καθώς ο όρος ανακρίβεια φαίνεται να βρίσκεται σε αντίθεση με το όλο πνεύμα της εύλογης παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και ενδεχομένως μπορεί να θεωρηθεί ότι προκαλεί σύγχυση στους αναγνώστες (χρήστες, δικαστήρια).

21.6 Μορφή και περιεχόμενο διαφοροποιημένης έκθεσης

Όταν ο ελεγκτής τροποποιεί τη γνώμη του, ο τίτλος της παραγράφου γνώμης τροποποιείται κατά περίπτωση σε «Γνώμη με εξαίρεση», «Αρνητική γνώμη», ή «Άρνηση γνώμης».

Γνώμη με εξαίρεση

Όταν εκδίδεται γνώμη με εξαίρεση λόγω εντοπισμένου ουσιώδους σφάλματος στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής πρέπει να δηλώνει, πέραν των σχετικών θεμάτων διαφωνίας που εκτίθενται στο τμήμα «Βάση για γνώμη με εξαίρεση», κατά περίπτωση:

- α) Για καταστάσεις που συντάσσονται σύμφωνα με ένα πλαίσιο εύλογης παρουσίασης (ΕΛΠ ή ΔΠΧΑ/ΔΛΠ), ότι οι συνημμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, πέραν των αναφερόμενων εξαιρέσεων, παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, την οικονομική θέση της οντότητας κατά την ημερομηνία λήξης της περιόδου, τη χρηματοοικονομική της επίδοση και τις ταμειακές της ροές, για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με [το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς]
- β) Για καταστάσεις που συντάσσονται σύμφωνα με ένα πλαίσιο συμμόρφωσης (π.χ. σύμφωνα με το Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος), ότι οι συνημμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με [το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς]

Αρνητική γνώμη

Όταν εκδίδεται αρνητική γνώμη λόγω εντοπισμένου σφαλμάτων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που είναι και σημαντικά και διάχυτα, ο ελεγκτής πρέπει να δηλώνει ότι κατά τη γνώμη του, εξαιτίας της σημαντικότητας των σχετικών θεμάτων διαφωνίας που εκτίθενται στο τμήμα «Βάση για αρνητική γνώμη», κατά περίπτωση:

- α) Για καταστάσεις που συντάσσονται σύμφωνα με ένα πλαίσιο εύλογης παρουσίασης (ΕΛΠ ή ΔΠΧΑ/ΔΛΠ ή τα πλαίσια των οντοτήτων του δημοσίου τομέα): ότι οι συνημμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν παρουσιάζονται εύλογα, σύμφωνα με [το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς]
- β) Για καταστάσεις που συντάσσονται σύμφωνα με ένα πλαίσιο συμμόρφωσης (π.χ. σύμφωνα με το Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος): ότι οι συνημμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν έχουν συνταχθεί, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με [το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, π.χ. το πλαίσιο της φορολογίας εισοδήματος]

Άρνηση γνώμης

Όταν ο ελεγκτής προβαίνει σε άρνηση γνώμης λόγω αδυναμίας συγκέντρωσης κατάλληλων και επαρκών ελεγκτικών τεκμηρίων, ο ελεγκτής:

- α) Δηλώνει ότι δεν εκφράζει άποψη για τις συνημμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις,
- β) Δηλώνει ότι εξαιτίας της σημαντικότητας των σχετικών θεμάτων που εκτίθενται στο τμήμα «Βάση για άρνηση γνώμης», δεν κατέστη δυνατόν να συγκεντρώσει κατάλληλα και επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια ως βάση για ελεγκτική γνώμη επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, και
- β) Τροποποιεί τη δήλωση (παρ. 24.β του ΔΕΠ 700), δηλώνοντας ότι είχε προσληφθεί για να ελέγξει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και δεν δηλώνει ότι έλεγξε τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Βάση για γνώμη

Όταν ο ελεγκτής τροποποιεί τη γνώμη του, τροποποιεί κατάλληλα και τον τίτλο του τμήματος της έκθεσης ελέγχου «Βάση για γνώμη...», κατά περίπτωση σε: «Βάση για γνώμη με εξαίρεση», «Βάση για αρνητική Γνώμη», ή «Βάση για άρνηση γνώμης». Περαιτέρω, στο ίδιο τμήμα της έκθεσης ο ελεγκτής παραθέτει περιεκτική περιγραφή των θεμάτων που τεκμηριώνουν την τροποποιημένη γνώμη που εξέφρασε. Συνοπτικά:

- α) εάν η τροποποίηση της γνώμης οφείλεται σε ποσοτικό σφάλμα είτε στα κονδύλια των καταστάσεων είτε στις γνωστοποιήσεις του προσαρτήματος, παρατίθεται το σχετικό ποσό και κονδύλιο(α), εκτός εάν υπολογισμός του σφάλματος από τον ελεγκτή δεν είναι πρακτικά εφικτός, περίπτωση στην οποία γίνεται σχετική αναφορά και αιτιολόγηση,
- β) εάν η τροποποίηση της γνώμης οφείλεται σε εντοπισμένο σφάλμα στις ποιοτικές γνωστοποιήσεις του προσαρτήματος, παρατίθεται επεξήγηση του εν λόγω σφάλματος,
- γ) εάν η τροποποίηση της γνώμης οφείλεται σε παράλειψη οφειλόμενης γνωστοποίησης στο προσάρτημα, ο ελεγκτής πρέπει, αφού συζητήσει το ζήτημα με τους υπεύθυνους διακυβέρνησης, να περιγράψει τη φύση της των πληροφοριών που δεν γνωστοποιήθηκαν, και να παραθέσει τη σχετική γνωστοποίηση. Η παράθεση της γνωστοποίησης γίνεται εφόσον αυτό είναι πρακτικά εφικτό, ο ελεγκτής έχει συγκεντρώσει κατάλληλα και επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια και η γνωστοποίηση εκ μέρους του δεν προσκρούει σε διάταξη νόμου
- δ) εάν η τροποποίηση της γνώμης οφείλεται σε αδυναμία συλλογής κατάλληλων και επαρκών ελεγκτικών τεκμηρίων, παρατίθεται επεξήγηση των λόγων της αδυναμίας.

Περαιτέρω, όταν εκφράζεται γνώμη με εξαίρεση ή αρνητική γνώμη, ο ελεγκτής τροποποιεί κατάλληλα τη δήλωσή αναφέροντας ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που συγκέντρωσε είναι κατάλληλα και επαρκή, αντίστοιχα για «γνώμη με εξαίρεση» ή για «αρνητική γνώμη».

Στην περίπτωση που εκφράζεται άρνηση γνώμης, δεν συμπεριλαμβάνονται στην έκθεση ελέγχου οι δηλώσεις των παρ. 28.β και 28.δ του ΔΕΠ 700. Δηλαδή, ο ελεγκτής:

- α) δεν προβαίνει σε αναφορά στο τμήμα της έκθεσης όπου περιγράφονται οι ευθύνες του, και
- β) δεν δηλώνει ότι τα συλλεγμένα ελεγκτικά τεκμήρια είναι κατάλληλα και επαρκή, ώστε να παράσχουν βάση για τη γνώμη του ελεγκτή.

Η έκδοση αρνητικής γνώμης ή άρνησης γνώμης για ένα συγκεκριμένο θέμα περιγραφόμενο αντίστοιχα στο τμήμα «Βάση για αρνητική γνώμη» ή «Βάση για άρνηση γνώμης», δεν απαλλάσσει τον ελεγκτή από την υποχρέωσή του να περιγράψει και άλλα εντοπισμένα σφάλματα τα οποία από μόνα τους θα απαιτούσαν τροποποίηση της γνώμης ελέγχου. Οφείλει επίσης να γνωστοποιεί και τις επιπτώσεις αυτών των σφαλμάτων επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Σε περίπτωση άρνησης γνώμης, η περιγραφή της ευθύνης του ελεγκτή περιλαμβάνει τα εξής:

- α) Δήλωση ότι η ευθύνη του ελεγκτή είναι η διενέργεια ελέγχου επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας,
- β) Δήλωση ότι, εξαιτίας των θεμάτων που περιγράφονται στο τμήμα «Βάση για άρνηση γνώμης» ο ελεγκτής δεν κατέστη δυνατόν να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια ως βάση για την έκδοση γνώμης επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, και
- γ) Δήλωση περί ανεξαρτησίας και άλλες απαιτήσεις του κώδικα δεοντολογίας που απαιτεί η παράγραφος 28.γ του ΔΕΠ 700.

Τέλος, σε περίπτωση άρνησης γνώμης, ο ελεγκτής δεν συμπεριλαμβάνει ΒΕΘ του ΔΕΠ 701 στην έκθεση ελέγχου ή «Άλλες πληροφορίες» κατά το ΔΕΠ 720, εκτός εάν αυτό απαιτείται από τη νομοθεσία.

21.7 Δυνατότητα συνέχισης δραστηριότητας (going concern) – ΔΕΠ 570

Όπως εξηγήθηκε στο κεφάλαιο 20, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται με βάση τη θεμελιώδη παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας, εκτός εάν η διοίκηση της εταιρείας σκοπεύει εξ οικείας βουλήσεως να σταματήσει την εμπορική δραστηριότητα ή, λόγω οικονομικών ή άλλων συνθηκών, δεν έχει άλλη ρεαλιστική επιλογή. Σύμφωνα με το ΔΕΠ 570 αλλά και τα εφαρμοστέα στην Ελλάδα πλαίσια

χρηματοοικονομικής αναφοράς²³, η διοίκηση έχει την πρωταρχική ευθύνη για την αξιολόγηση της δυνατότητας της επιχείρησης να συνεχίσει τη δραστηριότητά της στο προβλεπτό μέλλον.

Το χρονικό διάστημα για το οποίο αξιολογείται η δυνατότητα της επιχείρησης να συνεχίσει τη δραστηριότητά της ορίζεται στους 12 μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού, σύμφωνα με τα ισχύοντα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς. Ωστόσο, το διάστημα μπορεί να επεκταθεί εάν αναμένονται γεγονότα ή συνθήκες που θα θέσουν ζήτημα δυνατότητας συνέχισης δραστηριότητας μετά την παρέλευση του δωδεκαμήνου.

Θεωρείται ότι υφίσταται ουσιώδης αβεβαιότητα όταν το μέγεθος των ενδεχόμενων επιπτώσεων και η πιθανότητα επέλευσης είναι τέτοια που, κατά την κρίση του ελεγκτή, χρειάζεται γνωστοποίηση της φύσης και των επιπτώσεων της αβεβαιότητας, ώστε οι καταστάσεις να είναι εύλογες (όταν εφαρμόζεται ένα πλαίσιο εύλογης παρουσίασης) ή να μην είναι οι καταστάσεις παραπλανητικές (όταν εφαρμόζεται ένα πλαίσιο συμμόρφωσης).

Εάν στοιχειοθετείται η ύπαρξη ουσιωδών αβεβαιοτήτων ή αμφιβολιών για τη δυνατότητα της επιχείρησης να συνεχίσει ομαλά τη δραστηριότητά της, η διοίκηση οφείλει να γνωστοποιήσει στο Προσάρτημα (Σημειώσεις) τις αβεβαιότητες αυτές καθώς και τα μέτρα που έχει λάβει ή σκοπεύει να λάβει για την αντιμετώπιση του θέματος. Εάν, κατά την κρίση της διοίκησης, το μέγεθος και η αμεσότητα του προβλήματος είναι τέτοιου βαθμού ώστε η συνέχιση της δραστηριότητας να καθίσταται πρακτικά αδύνατη, χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει, να καταρτιστούν με βάση την αρχή της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Τέλος, σε κάθε περίπτωση η διοίκηση πρέπει να γνωστοποιεί στο προσάρτημα τη βάση κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (ιστορικό κόστος ή καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία).

Το ΔΕΠ 570 απαιτεί από τον ελεγκτή, αφού εκτιμήσει την επάρκεια των ελεγκτικών τεκμηρίων που συγκέντρωσε, να αξιολογήσει την καταλληλότητα της χρήσης της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας (από τη Διοίκηση) κατά τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Ειδικότερα, ο ελεγκτής απαιτείται να εξάγει συμπέρασμα για το εάν υφίσταται ουσιώδης αβεβαιότητα σχετιζόμενη με γεγονότα ή συνθήκες, που ατομικά ή συνολικά, εγείρουν αμφιβολίες για την δυνατότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της.

Όταν εντοπίζονται γεγονότα ή συνθήκες που εγείρουν θέμα δυνατότητας συνέχισης δραστηριότητας, ο περαιτέρω χειρισμός εκ μέρους του ελεγκτή εξαρτάται από το εάν τεκμηριώνεται ουσιώδης αβεβαιότητα ή όχι. Εάν τεκμηριώνεται ουσιώδης αβεβαιότητα και επιπλέον η παραδοχή της συνέχισης δραστηριότητας για τη σύνταξη των καταστάσεων είναι ενδεδειγμένη στις περιστάσεις, ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογήσει²⁴ εάν στις οικονομικές καταστάσεις:

- α) Παρέχονται επαρκείς γνωστοποιήσεις των κύριων γεγονότων και συνθηκών που δύνανται να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, καθώς και για τα σχέδια της Διοίκησης να διαχειριστεί αυτά τα γεγονότα και τις συνθήκες, και
- β) Γνωστοποιείται με σαφήνεια ότι υφίσταται ουσιώδης αβεβαιότητα σχετικά με γεγονότα και συνθήκες που δύνανται να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, και ως εκ τούτου είναι ενδεχόμενο η οντότητα να μη δύναται να ρευστοποιήσει τα περιουσιακά της στοιχεία και να διακανονίσει τις υποχρεώσεις της στη συνήθη πορεία των επιχειρηματικών πραγμάτων.

Όταν εντοπίζονται γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της αλλά, βάσει των ελεγκτικών τεκμηρίων, δεν προκύπτει ότι υφίσταται ουσιώδης αβεβαιότητα, ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογήσει εάν, ενόψει των απαιτήσεων του

²³ Βλέπε ΔΛΠ 1 (παράγραφοι 23 και 24). Στο πλαίσιο των ΕΛΠ, η σχετικές ρυθμίσεις βρίσκονται στο άρθρο 5 του ν. 4308/2014.

²⁴ Οι υποχρεώσεις του ελεγκτή κατά το ΔΕΠ 570 για την αξιολόγηση των γνωστοποιήσεων είναι πέραν των απαιτήσεων του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς για γνωστοποιήσεις σχετικά με σημαντικές αβεβαιότητες.

εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς, οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν επαρκείς γνωστοποιήσεις σχετικά με αυτά τα γεγονότα και τις συνθήκες.

Επιπτώσεις για την έκθεση ελέγχου

Όταν τίθεται, γενικά, ζήτημα δυνατότητας συνέχισης δραστηριότητας, οι επιπτώσεις για την έκθεση ελέγχου εξαρτώνται από το εάν η χρήση της της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας είναι ενδεδειγμένη ή όχι, καθώς και από το εάν έγινε χρήση αυτής της παραδοχής.

Όταν η χρήση της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας, κατά την κρίση του ελεγκτή, δεν είναι ενδεδειγμένη αλλά παρά ταύτα οι καταστάσεις έχουν συνταχθεί με την εν λόγω παραδοχή, ο ελεγκτής οφείλει να εκδώσει αρνητική γνώμη, ακόμη και στην περίπτωση που στις καταστάσεις γίνεται γνωστοποίηση περί της ακαταλληλότητας αυτής της παραδοχής. Η αιτιολογική βάση για αυτή τη θέση είναι ότι οι καταστάσεις συντάχθηκαν βάσει των γενικών κανόνων του πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς, ενώ έπρεπε να είχαν συνταχθεί στη βάση τιμών ρευστοποίησης του ενεργητικού και τιμών διακανονισμού για τις υποχρεώσεις. Μάλιστα, το θέμα αυτό εξηγείται στη τμήμα «Βάση για αρνητική γνώμη».

Σημειώνεται ότι σε περίπτωση που οι καταστάσεις έχουν συνταχθεί στη βάση τιμών ρευστοποίησης / διακανονισμού, και ο ελεγκτής συμφωνεί με τη βάση αυτή, μπορεί να εκδοθεί σύμφωνη γνώμη εφόσον παρέχονται επαρκείς γνωστοποιήσεις σχετικά. Στην περίπτωση αυτή, κατά την κρίση του ελεγκτή, μπορεί να προστεθεί και παράγραφος θέματος έμφασης κατά το ΔΕΠ 706, αναφορικά με τη χρήση της βάσης τιμών ρευστοποίησης / διακανονισμού και τους σχετικούς λόγους.

Ο ελεγκτής δηλώνει στην έκθεση ελέγχου ZZZ ΠΒ ΣΕ ΠΟΙΟ ΤΜΗΜΑ??, εάν συντρέχει περίπτωση, ότι έχει γίνει προσαρμογή στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις σχετικά με την ανακτησιμότητα και την ταξινόμηση των στοιχείων του ενεργητικού, καθώς και τα ποσά διακανονισμού και την ταξινόμηση των υποχρεώσεων (χρήση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας).

Όταν υφίσταται ουσιώδης αβεβαιότητα αλλά η χρήση της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας είναι ενδεδειγμένη, το ερώτημα που πρέπει να απαντηθεί είναι εάν παρέχονται επαρκείς γνωστοποιήσεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Παρέχονται επαρκείς γνωστοποιήσεις για ουσιώδη αβεβαιότητα για συνέχιση δραστηριότητας

Όταν παρέχονται επαρκείς γνωστοποιήσεις για ουσιώδη αβεβαιότητα στις οικονομικές καταστάσεις για θέματα συνέχισης δραστηριότητας, ο ελεγκτής εκδίδει σύμφωνη γνώμη προσθέτοντας ένα ξεχωριστό τμήμα στην έκθεσή του με τίτλο «Ουσιώδης αβεβαιότητα για δυνατότητα συνέχισης δραστηριότητας». Στο τμήμα αυτό ο ελεγκτής εφιστά την προσοχή στη σημείωση στις καταστάσεις όπου η Διοίκηση παρέχει σχετικές γνωστοποιήσεις. Επιπλέον, ο ελεγκτής πρέπει να δηλώσει γεγονότα και συνθήκες υποδηλώνουν ότι υφίσταται ουσιώδης αβεβαιότητα που δύνανται να εγείρει σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, και ότι η γνώμη του ελεγκτή δεν τροποποιείται ενόψει αυτής της κατάστασης.

Ενδεικτική διατύπωση τμήματος της έκθεση ελέγχου «Ουσιώδης αβεβαιότητα για δυνατότητα συνέχισης δραστηριότητας» με σύμφωνη γνώμη, παρατίθεται στη συνέχεια.

Ουσιώδης αβεβαιότητα για δυνατότητα συνέχισης δραστηριότητας (με σύμφωνη γνώμη)

Εφιστούμε την προσοχή στη Σημείωση XX του Προσαρτήματος, στην οποία γίνεται αναφορά στη ζημιά, ύψους XXX, που υπέστη η Εταιρεία κατά τη χρήση που έληξε την 31η Δεκεμβρίου 20X1 και στο γεγονός ότι, κατά την ως άνω ημερομηνία, οι τρέχουσες υποχρεώσεις της Εταιρείας υπερέβαιναν το σύνολο του ενεργητικού της κατά XXX. Όπως εξηγείται στη σημείωση XX, οι συνθήκες αυτές, σε συνδυασμό με τα άλλα θέματα που παρατίθενται στην ίδια Σημείωση, υποδηλώνουν την ύπαρξη ουσιώδους αβεβαιότητας που δημιουργεί σημαντικές αμφιβολίες ως προς τη δυνατότητα της Εταιρείας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της. Σημειώνουμε ότι δεν διατυπώνουμε επιφύλαξη ως προς τα συμπεράσματα του ελέγχου και τη γνώμη που εκφράσαμε, εξαιτίας της ανωτέρω αβεβαιότητας.

Δεν παρέχονται επαρκείς γνωστοποιήσεις για ουσιώδη αβεβαιότητα συνέχισης δραστηριότητας

Όταν δεν παρέχονται επαρκείς γνωστοποιήσεις για ουσιώδη αβεβαιότητα στις οικονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής εκδίδει σύμφωνα με το ΔΕΠ 705, κατά περίπτωση, είτε σύμφωνη γνώμη με εξαίρεση είτε αρνητική γνώμη. Επιπλέον, στο τμήμα «Βάση για γνώμη με εξαίρεση» / «Βάση για αρνητική γνώμη» δηλώνει ότι υφίσταται ουσιώδης αβεβαιότητα που εγείρει σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της και ότι οι οικονομικές καταστάσεις δεν γνωστοποιούν επαρκώς το ζήτημα αυτό.

Ενδεικτική διατύπωση του τμήματος της έκθεση ελέγχου «Βάση για γνώμη με εξαίρεση» λόγω ανεπαρκών γνωστοποιήσεων παρατίθεται στη συνέχεια.

Βάση για γνώμη με εξαίρεση

Όπως αναφέρεται στη Σημείωση Χ του Προσαρτήματος, οι χρηματοδοτικοί διακανονισμοί της εταιρείας εκπνέουν και τα οφειλόμενα ποσά καθίστανται ληξιπρόθεσμα την 19.03.20X2. Η εταιρεία δεν έχει συμφωνήσει επαναδιαπραγμάτευση των εν λόγω υποχρεώσεων ούτε έχει εξασφαλίσει νέα χρηματοδότηση προς αποπληρωμή του ληξιπρόθεσμου δανείου. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν γνωστοποιούν επαρκώς αυτό το γεγονός.

[Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας ...]

Ενδεικτική διατύπωση τμήματος της έκθεση ελέγχου «Βάση για αρνητική γνώμη» λόγω ανεπαρκών γνωστοποιήσεων παρατίθεται στη συνέχεια.

Βάση για αρνητική γνώμη

Οι χρηματοδοτικοί διακανονισμοί της εταιρείας έχουν λήξει και τα οφειλόμενα ποσά ήταν ληξιπρόθεσμα την 31.12.20X1. Η εταιρεία δεν έχει συμφωνήσει επαναδιαπραγμάτευση των εν λόγω υποχρεώσεων ούτε έχει εξασφαλίσει νέα χρηματοδότηση προς αποπληρωμή του ληξιπρόθεσμου δανείου και εξετάζει την υποβολή αιτήματος πτώχευσης. Η κατάσταση αυτή υποδηλώνει την ύπαρξη ουσιώδους αβεβαιότητας που γεννά σημαντική αμφιβολία ως προς τη δυνατότητα της Εταιρείας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν γνωστοποιούν επαρκώς αυτό το γεγονός.

[Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας ...]

Τέλος, σε ορισμένες περιπτώσεις ο ελεγκτής μπορεί να θεωρεί απαραίτητο η Διοίκηση διερευνήσει τυχόν ζήτημα δυνατότητας συνέχισης δραστηριότητας της οντότητας ή να επεκτείνει το χρονικό ορίζοντα διερεύνησης, πέραν των 12 μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού που θέτουν, κατ' αρχήν, τόσο τα ΕΛΠ όσο και τα ΔΠΧΑ/ΔΛΠ. Σε περίπτωση που η Διοίκηση αρνηθεί, είναι ενδεχόμενο ο ελεγκτής να μην είναι σε θέση να συγκεντρώσει από μόνος του κατάλληλα και επαρκή τεκμήρια για τη δυνατότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της. Για παράδειγμα, δεν είναι σε θέση ο ελεγκτής ούτε είναι αρμοδιότητά του να συντάξει για λογαριασμό της Διοίκησης επιχειρηματικά σχέδια για την αντιμετώπιση της κατάστασης ή να διερευνήσει την ύπαρξη άλλων παραμέτρων ή συνθηκών που μειώνουν το πρόβλημα. Στην περίπτωση αυτή, ο ελεγκτής είτε θα εκδώσει τροποποιημένη γνώμη είτε θα προβεί σε άρνηση γνώμης, κατά περίπτωση.

Υπενθυμίζεται ότι ζητήματα δυνατότητας συνέχισης δραστηριότητας συνιστούν εκ φύσεως ΒΕΘ. Ωστόσο, κατά το ΔΕΠ 701 τέτοια θέματα δεν γνωστοποιούνται, γενικώς, ως ΒΕΘ. Κατ' εξαίρεση, όταν ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι δεν υφίσταται ουσιώδης αβεβαιότητα σχετιζόμενη με εντοπισμένα γεγονότα και συνθήκες που εγείρουν αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, δύναται (ο ελεγκτής) να αντιμετωπίσει ορισμένα σχετικά θέματα ως ΒΕΘ. Ενδεικτικά, ζητήματα που θα μπορούσαν να αναφερθούν ως ΒΕΘ είναι η ύπαρξη σημαντικών λειτουργικών ζημιών, η διαθεσιμότητα πηγών χρηματοδότησης ή διακανονισμοί αναχρηματοδότησης, καθώς και έλλειψη συμμόρφωσης με δανειακές συμβάσεις με ταυτόχρονη παρουσία παραμέτρων που μετριάζουν το πρόβλημα.

Επικοινωνία με τους αρμόδιους για τη διακυβέρνηση

Ο ελεγκτής οφείλει να επικοινωνήσει με τους αρμόδιους για τη διακυβέρνηση της οντότητας —εκτός εάν όλα τα πρόσωπα αυτά ταυτίζονται με τη Διοίκηση— σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί

δημιουργούν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της. Η επικοινωνία αυτή περιλαμβάνει τα εξής:

- α) Το εάν τα γεγονότα ή συνθήκες συνιστούν ουσιώδη αβεβαιότητα,
- β) Το εάν είναι ενδεδειγμένη η χρήση της παραδοχής της συνέχισης δραστηριότητας για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων,
- γ) Η επάρκεια σχετικών γνωστοποιήσεων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις
- δ) Οι επιπτώσεις του ζητήματος για την έκθεση του ελεγκτή.

21.8 Ενδεικτικά παραδείγματα περιστάσεων διαφοροποιημένης γνώμης

Στο τμήμα αυτό παρουσιάζονται περιστάσεις που τεκμηριώνουν την έκδοση διαφοροποιημένης, κατά περίπτωση, γνώμης του ελεγκτή.

Γνώμη με εξαίρεση

Η γνώμη με εξαίρεση εκδίδεται συνήθως στις παρακάτω περιπτώσεις.

- α) Διαφωνία με τη διοίκηση που οδηγεί σε ουσιώδη σφάλματα στις οικονομικές καταστάσεις, χωρίς διάχυτη επίπτωση. Η διαφωνία μπορεί να αφορά τα παρακάτω ζητήματα:
 - α1) Καταλληλότητα λογιστικών πολιτικών που έχουν επιλεγεί (χρήση LIFO για τον προσδιορισμό του κόστους κτήσης του τελικού αποθέματος, κεφαλαιοποίηση τόκων κατασκευαστικής περιόδου όταν δεν πληρούνται οι σχετικές προϋποθέσεις, αντιμετώπιση ποσών δαπανών έκδοσης ομολόγου ως έξοδο αντί της της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου ή της σταθερής μεθόδου, όταν τα σχετικά ποσά είναι σημαντικά).
 - α2) Τρόπο εφαρμογής επιλεγμένων λογιστικών πολιτικών. Παραδείγματα: μη αναγνώριση αποσβέσεων, απομειώσεων, επισφαλειών ή άλλων δουλευμένων εξόδων και ζημιών, αναγνώριση μη δουλευμένων εσόδων ή κερδών, κλπ.
 - α3) ανεπάρκεια ή παράλειψη γνωστοποιήσεων στο προσάρτημα. Παραδείγματα: απουσία επαρκούς περιγραφής των ακολουθούμενων λογιστικών πολιτικών, παράλειψη των οφειλόμενων αναλύσεων της μεταβολής των παγίων ή άλλων αφηγηματικών περιγραφών που προβλέπονται από το εφαρμοστέο πλαίσιο αναφοράς.
- β) Περιορισμός του πεδίου ελέγχου, εξαιτίας του οποία σφάλματα που ενδεχομένως υπάρχουν δεν εντοπίζονται, και εκτιμάται ότι θα είχαν ουσιώδεις αλλά όχι διάχυτες επιπτώσεις.
- γ) Παράλειψη γνωστοποίησης στο προσάρτημα θέματος ενδεχόμενης αδυναμίας (ομαλής) συνέχισης της δραστηριότητας, όταν αυτό προκύπτει από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις αλλά έχει αποτελεσματικά αντιμετωπιστεί από τη Διοίκηση.
- δ) Παράλειψη γνωστοποίησης στο προσάρτημα άλλων θεμάτων ουσιώδους αβεβαιότητας (π.χ. εκκρεμείς δίκες, φορολογικές υποχρεώσεις) με τις ίδιες προϋποθέσεις, όπως και επί αδυναμίας συνέχισης δραστηριότητας υπό (γ).
- δ) Παράβαση νόμου με σημαντική επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Αρνητική γνώμη

Η αρνητική γνώμη εκδίδεται όταν ο ελεγκτής εντοπίζει σφάλματα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που ατομικά ή αθροιστικά, πρώτον, αξιολογούνται και ως ουσιώδη και ως διάχυτα και, δεύτερον, κρίνει ότι ακόμη και με την γνωστοποίησή τους στην έκθεση ελέγχου — που ούτως ή άλλως απαιτείται στη «βάση για αρνητική γνώμη» — οι καταστάσεις παραμένουν παραπλανητικές για τους χρήστες. Αρνητική γνώμη εκδίδεται συνήθως στις παρακάτω περιπτώσεις ουσιωδών και διάχυτων σφαλμάτων.

- α) Ο ελεγκτής εντοπίζει ουσιώδη και διάχυτα ποσοτικά σφάλματα σε κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (π.χ. μη αναγνώριση αποσβέσεων, προβλέψεων, απομειώσεων ή άλλων εξόδων και ζημιών, αναγνώριση μη δουλευμένων εσόδων και κερδών, κλπ.)
- β) Μη σύνταξη Σημειώσεων ή ουσιώδη και διάχυτα σφάλματα στις Σημειώσεις

- γ) Μη σύνταξη ενοποιημένων καταστάσεων ενώ υπάρχει σχετική υποχρέωση ή μη συμπερίληψη σημαντικών θυγατρικών, συγγενών ή κοινοπραξιών, έστω και αν οι ατομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί ορθά.
- δ) Μη σύνταξη κατάστασης ταμειακών ροών, ενώ υπάρχει σχετική υποχρέωση
- ε) Χρήση πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς άλλου από το εφαρμοστέο (π.χ. χρήση των ΕΛΠ, έστω και ορθή, από εισηγμένη οντότητα που οφείλει να εφαρμόσει τα ΔΠΧΑ/ΔΛΠ).
- στ) Σύνταξη καταστάσεων με την υπόθεση της δυνατότητας συνέχισης της δραστηριότητας (επιμέτρηση βάσει των γενικών κανόνων του εφαρμοστέου πλαισίου), ενώ τεκμηριώνεται ότι η υπόθεση της συνέχισης της δραστηριότητας δεν ισχύει.

Άρνηση γνώμης

Ο ελεγκτής προβαίνει σε άρνηση γνώμης στις παρακάτω συνήθως περιπτώσεις.

- α) Σοβαρός περιορισμός του πεδίου ελέγχου, τέτοιος που ο ελεγκτής να εκτιμά ότι τα μη εντοπισμένα, λόγω του περιορισμού, σφάλματα στις οικονομικές καταστάσεις, αν υπάρχουν, είναι και ουσιώδη, και διάχυτα. Για παράδειγμα, άρνηση παρακολούθησης της φυσικής απογραφής σε οντότητα με σημαντικά αποθέματα, άρνηση αποστολής επιστολών για επιβεβαίωση σημαντικών ποσών απαιτήσεων ή υποχρεώσεων, ιδίως όταν δεν παρέχονται επαρκείς εξηγήσεις και δεν είναι ευχερής η διενέργεια εναλλακτικών ελεγκτικών διαδικασιών, κλπ.
- β) Συνύπαρξη πολλαπλών αβεβαιοτήτων —εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις— που οδηγούν τον ελεγκτή σε αδυναμία να διατυπώσει γνώμη, ενόψει των ενδεχόμενων αλληλεπιδράσεων των αβεβαιοτήτων και των πιθανών αθροιστικών επιπτώσεων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Τέτοιες αβεβαιότητες προκύπτουν σε συνθήκες όπως: σωρευμένες ζημίες με αρνητική καθαρή θέση, συνεχιζόμενες σημαντικές λειτουργικές ζημίες, σοβαρά προβλήματα ρευστότητας και αδυναμία ανεύρεσης πηγών χρηματοδότησης, πάγωμα πίστωσης εκ μέρους βασικών προμηθευτών και αδυναμία ροής εφοδίων, αδυναμία υπογραφής κρίσιμων συμβάσεων (π.χ. σύμβασης αντιπροσώπευσης σε σχέση με το βασικό αντικείμενο δραστηριοτήτων), κλπ.
- γ) Εντοπισμός μεγάλου πλήθους ουσιωδών και διάχυτων σφαλμάτων και ταυτόχρονα σοβαρές αδυναμίες του συστήματος εσωτερικών δικλίδων, ενώ η οντότητα έχει μέγα πλήθος συναλλαγών, με αποτέλεσμα ο ελεγκτής να μη δύναται να σχεδιάσει και να ολοκληρώσει αποτελεσματικές ελεγκτικές διαδικασίες.
- δ) Τεκμηριωμένες και σοβαρές αδυναμίες του συστήματος πληροφορικής (IT) σε οντότητα που στηρίζεται στο σύστημα αυτό για την παρακολούθηση μεγάλου πλήθους συναλλαγών και τη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων (π.χ. Τράπεζα, Ασφαλιστική επιχείρηση, ενοποίηση καταστάσεων, κλπ).

21.9 Αναφορά για συγκριτική πληροφόρηση – ΔΕΠ 710

Η φύση των συγκριτικών πληροφοριών που παρατίθενται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας καθορίζεται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς. Όταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου δεν έχουν ελεγχθεί ή έχουν ελεγχθεί από άλλο ελεγκτή, εφαρμόζονται οι πρόνοιες του ΔΕΠ 510 σχετικά με τα υπόλοιπα έναρξης της τρέχουσας περιόδου.

Σχετικά με το θέμα της συγκριτικής πληροφόρησης, ισχύουν οι παρακάτω ορισμοί.

Συγκριτική πληροφόρηση. Ο όρος συγκριτική πληροφόρηση γενικά αναφέρεται σε ποσά και γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις μιας ή περισσότερων χρήσεων, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

Αντίστοιχα κονδύλια. Αντίστοιχα κονδύλια είναι ποσά και άλλες γνωστοποιήσεις της προηγούμενης χρήσης που ενσωματώνονται ως αναπόσπαστο μέρος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου, με σκοπό να μελετώνται σε σχέση με τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις της τρέχουσας περιόδου.

Συγκριτικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Ο όρος αναφέρεται σε ποσά και άλλες γνωστοποιήσεις της προηγούμενης χρήσης που ενσωματώνονται για λόγους σύγκρισης με τις καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου, για τα οποία (ποσά και άλλες γνωστοποιήσεις της προηγούμενης χρήσης), αν ελέγχονται, γίνεται αναφορά στην γνώμη του ελεγκτή. Σημειώνεται ότι το επίπεδο της πληροφορίας που περιλαμβάνεται σε αυτές τις συγκριτικές καταστάσεις είναι αντίστοιχο με αυτό των καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου, δηλαδή οι συγκριτικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι πλήρεις καταστάσεις προηγούμενης(νων) χρήσης(εων).

Από πλευράς ευθύνης, ο ελεγκτής οφείλει να συγκεντρώσει κατάλληλα και επαρκή τεκμήρια για το εάν η συγκριτική πληροφόρηση που ενσωματώνεται στις καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου είναι σε συμφωνία με τις απαιτήσεις του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς, αλλά και να δώσει σχετική αναφορά στην έκθεση ελέγχου, όταν απαιτείται. Ειδικότερα, ο ελεγκτής οφείλει να αξιολογήσει εάν:

- α) Η παρεχόμενη συγκριτική πληροφόρηση συμφωνεί με τα ποσά και της γνωστοποιήσεις που έγιναν στην προηγούμενη περίοδο ή εάν έγιναν ανακατατάξεις ή διορθώσεις RESTATEMENTS, και
- β) Οι λογιστικές πολιτικές της συγκριτικής πληροφόρησης είναι συνεπείς με αυτές που εφαρμόστηκαν στην τρέχουσα περίοδο ή, εάν υπάρχουν αλλαγές, εάν αυτές οι αλλαγές έχουν ορθά ληφθεί υπόψη και παρουσιάζονται και γνωστοποιούνται επαρκώς.

Αναφορά του ελεγκτή

Αντίστοιχα κονδύλια. Όταν οι καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου ενσωματώνουν αντίστοιχα κονδύλια (ποσά και γνωστοποιήσεις) ως αναπόσπαστο μέρος των καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου, ο ελεγκτής δεν προβαίνει σε κάποια αναφορά, εκτός από τις εξής περιπτώσεις.

- α) Εάν την προηγούμενη περίοδο είχε εκδοθεί γνώμη με εξαίρεση, αρνητική γνώμη ή άρνηση γνώμης και το θέμα παραμένει ανεπίλυτο, ο ελεγκτής οφείλει να διαφοροποιήσει τη γνώμη του για την τρέχουσα περίοδο και στη «Βάση για διαφοροποιημένη γνώμη» να δώσει επαρκή πληροφόρηση για τις επιπτώσεις του θέματος, αν είναι σημαντικές, είτε αφορούν μόνο τη προηγούμενη περίοδο είτε και την τρέχουσα.
- β) Εάν προκύψουν τεκμήρια για ύπαρξη ουσιώδους σφάλματος στην προηγούμενη περίοδο για την οποία είχε εκδοθεί σύμφωνη γνώμη, και δεν έχουν γίνει στην τρέχουσα περίοδο σχετικές διορθώσεις στα αντίστοιχα δεδομένα και οι ενδεδειγμένες γνωστοποιήσεις, ο ελεγκτής οφείλει να διαφοροποιήσει την γνώμη του για τις καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου σε σχέση με τα αντίστοιχα δεδομένα.

Συγκριτικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Αναφορικά με το χειρισμό των συγκριτικών καταστάσεων, ισχύουν γενικά τα εξής:

- α) Όταν οι καταστάσεις της συγκριτικής περιόδου έχουν ελεγχθεί από άλλο ελεγκτή, ο ελεγκτής της τρέχουσας περιόδου δύναται, αν το κρίνει σκόπιμο και εφόσον επιτρέπεται από τη νομοθεσία, να δώσει σχετική πληροφόρηση επί του θέματος σε «Παράγραφο άλλου θέματος».
- β) Όταν οι καταστάσεις της συγκριτικής περιόδου δεν έχουν ελεγχθεί, ο ελεγκτής οφείλει να προβεί σε σχετική δήλωση σε «Παράγραφο άλλου θέματος». Παρά ταύτα, οφείλει να εφαρμόσει τις ελεγκτικές διαδικασίες για τα ποσά έναρξης, σύμφωνα με το ΔΕΠ 510. Μάλιστα, εάν αυτό δεν είναι εφικτό, ο ελεγκτής τροποποιεί την γνώμη του εκδίδοντας είτε γνώμη με εξαίρεση είτε προβαίνοντας σε άρνηση γνώμη, κατά περίπτωση.

Ενσωμάτωση πλήρων συγκριτικών καταστάσεων. Όταν στις καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου ενσωματώνονται οι πλήρεις συγκριτικές καταστάσεις (πλήρεις καταστάσεις της προηγούμενης ή προηγούμενων περιόδων), ο ελεγκτής οφείλει να εκδώσει γνώμη για κάθε περίοδο για την οποία παρουσιάζονται χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Είναι δυνατόν η γνώμη του ελεγκτή για τις καταστάσεις μιας περιόδου να διαφέρει σε σχέση με τη γνώμη του ελεγκτή που είχε αρχικά εκφραστεί για την περίοδο αυτή, εάν γίνουν γνωστές πληροφορίες ή γεγονότα που επηρεάζουν τις καταστάσεις αυτής της περιόδου.

Στην περίπτωση αυτή ο ελεγκτής οφείλει να εξηγήσει τους λόγους που τεκμηριώνουν τη διαφοροποίηση της γνώμης του σε παράγραφο άλλου θέματος.

Εάν οι καταστάσεις συγκριτικών περιόδων έχουν ελεγχθεί από άλλο ελεγκτή, απαιτείται γνωστοποίηση του γεγονότος, του είδους της γνώμης και της ημερομηνίας της έκθεσης σε παράγραφο άλλου θέματος, εκτός εάν επανεκδοθεί με τις καταστάσεις η έκθεση του άλλου ελεγκτή.

Εάν υπάρχει ουσιώδες σφάλμα που αφορά τις καταστάσεις προηγούμενης περιόδου χωρίς ο αντίστοιχος ελεγκτής να έχει διαφοροποιήσει ανάλογα τη γνώμη του, ο ελεγκτής της τρέχουσας περιόδου οφείλει να ζητήσει από τη Διοίκηση και τους υπεύθυνους διακυβέρνησης να ενημερώσουν τον υπεύθυνο ελεγκτή. Αν γίνει διόρθωση των καταστάσεων και ο ελεγκτής της προηγούμενης περιόδου εκδώσει νέα έκθεση ελέγχου, ο ελεγκτής της τρέχουσας περιόδου θα αναφερθεί στην έκθεσή του μόνο στην τρέχουσα περίοδο.

Τέλος, αν οι καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου δεν έχουν ελεγχθεί, ο ελεγκτής της τρέχουσας περιόδου θα δηλώσει σε παράγραφο άλλου θέματος το γεγονός. Ωστόσο, ο ελεγκτής εξακολουθεί να έχει ευθύνη του ελέγχου των υπολοίπων έναρξης.

Ενδεικτικές εκθέσεις ελέγχου για θέματα συγκριτικής πληροφόρησης παρατίθενται στα παραρτήματα του ΔΕΠ 710, για τον ενδιαφερόμενο αναγνώστη.

21.10 Ευθύνες του ελεγκτή για άλλη πληροφόρηση – ΔΕΠ 720

Στην επιχειρηματική πρακτική, οι ελεγχόμενες εταιρείες συχνά ενσωματώνουν στην ετήσια έκθεσή τους — πέραν των προβλεπόμενων χρηματοοικονομικών καταστάσεων και της σχετικής έκθεσης ελέγχου— πρόσθετες χρηματοοικονομικές και μη χρηματοοικονομικές πληροφορίες. Την ευθύνη σύνταξης της ετήσιας έκθεσης φέρει, φυσικά, η Διοίκηση της οντότητας.

Από την οπτική γωνία των ΔΕΠ, ως ετήσια έκθεση νοείται ένα έντυπο ή συνδυασμός εντύπων που συντάσσεται συνήθως σε ετήσια βάση από τη Διοίκηση βάσει νόμου, κανονισμού ή πρακτικής, με σκοπό την παροχή στους μετόχους και άλλους συμφεροντούχους, πληροφοριών επιπρόσθετα εκείνων που παρουσιάζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, για τις εταιρικές λειτουργίες, τα αποτελέσματα και τη χρηματοοικονομική θέση. Η ετήσια έκθεση συνοδεύει ή συμπεριλαμβάνει τις οικονομικές καταστάσεις και την έκθεση ελέγχου, παρέχοντας πρόσθετες πληροφορίες για την πορεία της επιχείρησης, τις προοπτικές, τους κινδύνους και αβεβαιότητες, δηλώσεις των οργάνων διοίκησης και εκθέσεις για θέματα εταιρικής διακυβέρνησης.

Κατά το ΔΕΠ 720, μέρος της ετήσιας έκθεσης μπορεί να είναι η έκθεση του διοικητικού ή άλλου αντίστοιχου διοικητικού οργάνου, η δήλωση του προέδρου, η έκθεση εταιρικής διακυβέρνησης, εκθέσεις για το σύστημα εσωτερικών δικλίδων και την αξιολόγηση κινδύνων. Ωστόσο, όταν για κάποια από αυτές τις εκθέσεις προβλέπεται από νόμο έλεγχος ή επισκόπηση από τον ορκωτό ελεγκτή, το θέμα δεν υπάγεται πλέον στο ΔΕΠ 720 (Λοιπή πληροφόρηση) αλλά στο ΔΕΠ 700 «Άλλες ευθύνες αναφοράς» (εξετάστηκε στο τμήμα 21.2 του παρόντος κεφαλαίου).

Η ετήσια έκθεση διαφέρει κατά φύση, σκοπό και περιεχόμενο από άλλες εκθέσεις που στοχεύουν στην κάλυψη πληροφοριακών αναγκών συγκεκριμένων ομάδων συμφεροντούχων. Διαφέρει επίσης από εκθέσεις που συντάσσονται κατ' απαίτηση της νομοθεσίας, έστω και αν είναι δημόσια διαθέσιμες. Παραδείγματα εκθέσεων που όταν εκδίδονται ως ξεχωριστά έντυπα δεν εμπίπτουν στο πεδίο του ΔΕΠ 720, συμπεριλαμβάνουν τα εξής:

- α) εκθέσεις που προβλέπονται για συγκεκριμένους κλάδους, όπως εκθέσεις κεφαλαιακής επάρκειας για τον τραπεζικό, ασφαλιστικό και συνταξιοδοτικό κλάδο,
- β) εκθέσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης,
- γ) εκθέσεις βιωσιμότητας,
- δ) εκθέσεις διαφορετικότητας και ίσων ευκαιριών,
- ε) εκθέσεις ανθρωπίνων δικαιωμάτων,
- στ) εκθέσεις εργασιακών πρακτικών και συνθηκών.

Το ΔΕΠ 720 απαιτεί από τον ελεγκτή, αξιοποιώντας τη γνώση του από τον διενεργηθέντα έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, να αναγνώσει και εξετάσει αυτή την πληροφόρηση για ενδεχόμενες ασυνέπειες με τις καταστάσεις. Τέτοιες ασυνέπειες, αν υπάρχουν, υποδηλώνουν είτε σφάλμα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις είτε στην άλλη πληροφόρηση. Σε κάθε περίπτωση, οι εν λόγω ασυνέπειες θίγουν την αξιοπιστία των καταστάσεων και της έκθεσης ελέγχου επί αυτών, ενώ ενδέχεται να επηρεάσουν τις αποφάσεις των χρηστών.

Στην πράξη αναφορά σε άλλη πληροφόρηση γίνεται στην περίπτωση μόνο των εισηγμένων εταιρειών. Η άλλη πληροφόρηση μπορεί να αποτελείται από ποσά ή κονδύλια που είτε νοούνται ως ίδια ή συνοψίζουν ή αναλύουν περαιτέρω, ποσά ή κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Μπορεί επίσης να αναφέρονται σε άλλα ποσά ή κονδύλια για τα οποία ο ελεγκτής έλαβε γνώση στη διάρκεια του ελέγχου. Διευκρινίζεται πάντως ότι το ΔΕΠ 720 δεν αναφέρεται σε prospectus που συντάσσονται για διάθεση αξιογράφων μέσω οργανωμένης χρηματιστηριακής αγοράς ή σε προκαταρκτικές ανακοινώσεις χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

Παραδείγματα ποσών στην άλλη πληροφόρηση περιλαμβάνουν τα εξής:

- α) Ποσά που συνοψίζουν την επίδοση της επιχείρησης όπως καθαρό αποτέλεσμα, κέρδη ανά μετοχή, μερίσματα, πωλήσεις, λειτουργικά έξοδα, κλπ.,
- β) Επιλεγμένα δεδομένα λειτουργιών, όπως αποτέλεσμα συνεχιζόμενων δραστηριοτήτων ανά λειτουργική περιοχή ή ανάλυση πωλήσεων ανά κλάδο ή γεωγραφική περιοχή,
- γ) Ειδικά κονδύλια όπως πωλήσεις παγίων, προβλέψεις για δικαστικές υποθέσεις, απομείωση περιουσιακών στοιχείων, προβλέψεις περιβαλλοντικής αποκατάστασης, δαπάνες αναδιάρθρωσης,
- δ) Αγορές παγίων ανά κλάδο δραστηριότητας,
- ε) Χρηματοοικονομικοί δείκτες,
- στ) Ποσά εγγυήσεων, συμβατικές δεσμεύσεις, κλπ.

Παραδείγματα όπου απαιτείται άλλη πληροφόρηση για κονδύλια περιλαμβάνουν τα εξής:

- α) Επεξήγηση σημαντικών λογιστικών εκτιμήσεων,
- β) Προσδιορισμός συνδεδεμένων μερών και περιγραφή των συναλλαγών με αυτά,
- γ) Περιγραφή εγγυήσεων, συμβατικών δεσμεύσεων, υποθέσεων αγωγών και περιβαλλοντικών υποχρεώσεων, κλπ.,
- δ) Περιγραφή αλλαγών σε νομοθετικές ή κανονιστικές απαιτήσεις,
- ε) Γενική περιγραφή του επιχειρηματικού περιβάλλοντος και των προοπτικών,
- στ) Σύνοψη της επιχειρηματικής στρατηγικής
- ζ) Περιγραφή των τάσεων στις τιμές της αγοράς για κύρια εμπορεύματα και πρώτες ύλες
- η) Επεξήγηση ειδικών παραμέτρων που επηρεάζουν την κερδοφορία ανά κλάδο

Το περιεχόμενο της ετήσιας έκθεσης καθορίζεται κατά κανόνα με σαφήνεια στο νόμο ή σε κανονισμό, όπως συμβαίνει στην Ελλάδα. Ωστόσο, σε άλλες δικαιοδοσίες αυτό μερικές φορές μπορεί να μη συμβαίνει. Σε αυτή την περίπτωση για τον καθορισμό του περιεχομένου της ετήσιας έκθεσης έχει σημασία ο χρόνος, ο σκοπός και ο σκοπούμενος παραλήπτης των σχετικών εκθέσεων.

Για να επιτελέσει το καθήκον του, ο ελεγκτής πρέπει να έχει στη διάθεσή του το σύνολο της ετήσιας έκθεσης πριν την έκδοση της έκθεσής του, ώστε να έχει τα χρονικά περιθώρια να διενεργήσει τις προβλεπόμενες από το παρόν ΔΕΠ διαδικασίες επί αυτής. Σε κάθε περίπτωση, η ετήσια έκθεση στην Ελλάδα πρέπει βάσει νόμου να τεθεί στη διάθεση του ελεγκτή πριν τη δημοσιοποίησή της από τη Διοίκηση.

Ο ελεγκτής, για να αξιολογήσει τη συνέπεια της άλλης πληροφόρησης με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, επιλέγει ασκώντας επαγγελματική κρίση τα ποσά και τα κονδύλια που θα συγκρίνει, χωρίς να υποχρεούται σε καθολική σύγκριση όλων των ποσών και κονδυλίων. Στην επιλογή αυτή λαμβάνει υπόψη την κατανόηση που έχει αποκτήσει στη διάρκεια του ελέγχου για την οντότητα και το περιβάλλον, καθώς

και τη σημαντικότητα του απόλυτου μεγέθους των ποσών και κονδυλίων, τη βαρύτητά τους σε σχέση με τα μεγέθη των οικονομικών καταστάσεων, κλπ. Δυσκολίες παρουσιάζονται για τον ελεγκτή όταν εξετάζει θέματα που δεν συνδέονται με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ή με τις γνώσεις και την εμπειρία του ελεγκτή. Σε μια τέτοια περίπτωση η χρήση ενός τρίτου ειδικού προς επιβεβαίωση των θέσεων της Διοίκησης είναι μία λύση.

Αντιμετώπιση ουσιώδους ασυνέπειας ή ουσιώδους σφάλματος στην άλλη πληροφόρηση

Όταν προκύπτουν ενδείξεις για ουσιώδη ασυνέπεια ή ουσιώδες σφάλμα στην άλλη πληροφόρηση, ο ελεγκτής πρέπει αρχικά να συζητήσει το θέμα με τη Διοίκηση. Περαιτέρω, αν δεν παρασχεθούν επαρκείς εξηγήσεις, ο ελεγκτής πρέπει να εκτελέσει άλλες διαδικασίες ώστε να εξαγάγει συμπέρασμα για το εάν τελικά υπάρχει πράγματι ουσιώδες σφάλμα στην άλλη πληροφόρηση ή στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, ή εάν χρειάζεται επικαιροποίηση η κατανόησή του για την οντότητα και το περιβάλλον της.

Όταν τεκμηριώνεται η ύπαρξη ουσιώδους σφάλματος στην άλλη πληροφόρηση, ο ελεγκτής οφείλει να απαιτήσει τη διόρθωση αυτού από τη διοίκηση και, σε περίπτωση άρνησης, από τους υπεύθυνους διακυβέρνησης. Οι περαιτέρω ενέργειες, σε περίπτωση μη διόρθωσης του σφάλματος περιγράφονται ακολούθως.

- α) Εάν η άλλη πληροφόρηση που περιέχει σφάλμα ελήφθη πριν την ημερομηνία της έκθεσης ελέγχου, ο ελεγκτής πρέπει να ενημερώσει τους υπεύθυνους διακυβέρνησης για το πως θα χειριστεί το θέμα στην έκθεση ελέγχου, αν δεν διορθωθεί το σφάλμα. Εξεταστέα είναι και η παραίτησή του από τον έλεγχο, όταν αυτό επιτρέπεται από τη νομοθεσία, εάν το σφάλμα είναι τέτοιας φύσης και έκτασης που να γεννώνται σοβαρές αμφιβολίες για την ακεραιότητα της Διοίκησης και των υπεύθυνων διακυβέρνησης.
- β) Εάν η άλλη πληροφόρηση που περιέχει σφάλμα ελήφθη μετά την ημερομηνία της έκθεσης ελέγχου, ο ελεγκτής πρέπει αρχικά να ενημερώσει τους υπεύθυνους διακυβέρνησης. Σε περίπτωση που το σφάλμα διορθωθεί, ο ελεγκτής πρέπει να επισκοπήσει τα μέτρα της Διοίκησης για ενημέρωση όσων έλαβαν την εσφαλμένη άλλη πληροφόρηση. Εάν η Διοίκηση δεν διορθώσει το σφάλμα, ο ελεγκτής οφείλει να εξετάσει τις νομικές πτυχές της υπόθεσης και να προβεί σε νομικές και άλλες ενέργειες για ενημέρωση των χρηστών της έκθεσης ελέγχου (π.χ. ενημέρωση των μετόχων στη Γενική Συνέλευση, ενημέρωση των αρμόδιων εποπτικών αρχών, κλπ.).

Τέλος, όταν προκύπτει ότι υφίσταται ουσιώδες σφάλμα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ή ότι απαιτείται επικαιροποίηση της κατανόησης του ελεγκτή για την οντότητα και το περιβάλλον της, ο ελεγκτής πρέπει να αναλάβει ενέργειες ανάλογα με το θέμα, ακολουθώντας τα οριζόμενα σε επιμέρους ΔΕΠ.

Αναφορά για ουσιώδη ασυνέπεια ή ουσιώδες σφάλμα στην άλλη πληροφόρηση

Όπως εξηγήθηκε σε προγενέστερο τμήμα του κεφαλαίου, η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει ειδικό τμήμα με τίτλο «Άλλη πληροφόρηση». Το τμήμα αυτό έχει το εξής περιεχόμενο:

- α) Δήλωση ότι η Διοίκηση έχει την ευθύνη της άλλης πληροφόρησης,
- β) Προσδιορισμό της άλλης πληροφόρησης,
- γ) Δήλωση ότι η γνώμη του ελεγκτή δεν καλύπτει την άλλη πληροφόρηση και, ως εκ τούτου, ότι ο ελεγκτής δεν εκφράζει γνώμη ή άλλου τύπου συμπέρασμα διασφάλισης επί αυτής της πληροφόρησης,
- δ) Περιγραφή της ευθύνης του ελεγκτή για ανάγνωση, εξέταση και αναφορά επί της άλλης πληροφόρησης,
- ε) Δήλωση ότι ο ελεγκτής δεν έχει κάτι προς αναφορά όταν δεν έχει εντοπισθεί σφάλμα ή, σε αντίθετη περίπτωση, περιγραφή του μη διορθωμένου σφάλματος στην άλλη πληροφόρηση.

Σημειώνεται ότι το ΔΕΠ 720 προβλέπει για μικρή διαφοροποίηση μεταξύ εισηγμένων και μη εισηγμένων οντοτήτων, όσον αφορά τον ενδεδειγμένο χειρισμό για σφάλματα ή ασυνέπειες στην άλλη πληροφόρηση. Επίσης, η αναφορά του ελεγκτή μπορεί να διαφοροποιείται ανάλογα με το είδος της γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων και τη φύση του σφάλματος στην άλλη πληροφόρηση. Αναλυτική συζήτηση των

Θεμάτων αυτών βρίσκεται εκτός του πεδίου του εισαγωγικού αυτού συγγράμματος και ο ενδιαφερόμενος παραπέμπεται στο κείμενο του εν λόγω προτύπου.

21.11 Προσδιορισμός του κατάλληλου τύπου έκθεσης ελέγχου: Σύνοψη

Για τον προσδιορισμό του ακριβούς τύπου της έκθεσης του ελεγκτή που ενδείκνυται σε καθεμιά περίπτωση, σημείο αφετηρίας είναι η έννοια της σημαντικότητας. Ένα στοιχείο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι σημαντικό εάν η συμπερίληψή του ή η παράλειψή του από τις καταστάσεις αυτές, μπορεί να επηρεάσει τις χρηματοοικονομικές αποφάσεις ενός συνετού και λογικά σκεπτόμενου χρήστη. Το επίπεδο σημαντικότητας φυσικά προσδιορίζεται στις ειδικές συνθήκες λειτουργίας της υπό έλεγχο οντότητας. Σε γενικές γραμμές, εάν ένα σφάλμα επηρεάζει τις χρηματοοικονομικές αποφάσεις των χρηστών, η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να εκδοθεί με εξαιρέσεις ή να είναι αρνητική. Η έκδοση έκθεσης με απλή σύμφωνη γνώμη του ελεγκτή υποδηλώνει ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οικονομικής μονάδας παρουσιάζονται εύλογα. Ακριβέστερα, η απλή σύμφωνη γνώμη σημαίνει, με βάση τον έλεγχο που διενέργησε ο ελεγκτής και με πιθανότητα λάθους ίση με το επίπεδο του ελεγκτικού κινδύνου, ότι δεν υπάρχουν ουσιώδη σφάλματα, δηλαδή σφάλματα που να υπερβαίνουν το επίπεδο σημαντικότητας. Ένα σημείο που πρέπει να τονιστεί ιδιαίτερα, είναι ότι ο ελεγκτής πρέπει να λάβει υπόψη του όχι το εντοπισμένο στο δείγμα σφάλμα, αλλά το σφάλμα που προβάλλεται στον πληθυσμό, με βάση τα δεδομένα του δείγματος (βλέπε κεφάλαιο 16). Αυτό απαιτεί και το ΔΕΠ 530 αλλά και τα αμερικανικά ελεγκτικά πρότυπα.

Ο ελεγκτής δεν είναι υποχρεωμένος να αναφέρει στην έκθεσή του ποσοτικά σφάλματα που δεν υπερβαίνουν το επίπεδο σημαντικότητας. Η έλλειψη υποχρέωσης αναφοράς τέτοιων σφαλμάτων μπορεί να τύχει εκμετάλλευσης. Όπως δείχνουν εμπειρικές μελέτες σε αναπτυσσόμενες κεφαλαιαγορές, όταν τα αποτελέσματα μιας επιχείρησης υπολείπονται, έστω και για ένα μικρό ποσό, των προβλέψεων των χρηματοοικονομικών αναλυτών, η τιμή της μετοχής μπορεί να έχει πολύ σημαντικές απώλειες. Για την αποφυγή αυτών των απωλειών έχει παρατηρηθεί ότι οι επιχειρήσεις καταχωρίζουν σκόπιμα σφάλματα που αυξάνουν τα αποτελέσματα χρήσης ώστε να επιτευχθούν οι προβλέψεις των αναλυτών, χωρίς όμως τα σφάλματα αυτά να ξεπερνούν το επίπεδο σημαντικότητας και χωρίς, συνεπώς, να υπάρχει υποχρέωση εκ μέρους του ελεγκτή να κάνει σχετική αναφορά στην έκθεσή του²⁵. Το πρόβλημα βέβαια περιπλέκεται, λόγω της ενδογενούς υποκειμενικότητας²⁶ στον προσδιορισμό του επιπέδου σημαντικότητας.

Όταν ο ελεγκτής εκφράζει γνώμη άλλη από την απλή σύμφωνη γνώμη, πρέπει στην έκθεση να περιγράψει με σαφήνεια όλους τους ουσιώδεις λόγους που επιβάλουν το είδος της γνώμης που εξέφρασε. Πρέπει επίσης να ενσωματώνει στην έκθεση ελέγχου το ποσό των πιθανών επιπτώσεων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, εκτός εάν ο σχετικός προσδιορισμός δεν είναι πρακτικά εφικτός. Για την έκδοση γνώμης με εξαιρέσεις, άρνηση γνώμης ή έκδοση αρνητικής γνώμης, οι κανόνες του ΔΕΠ 705 συνοψίζονται στη συνέχεια.

α) **Γνώμη με εξαίρεση:** γνώμη με εξαίρεση (εξαιρέσεις) εκδίδεται όταν σύμφωνη γνώμη δεν δικαιολογείται να εκδοθεί και οι επιπτώσεις από τυχόν διαφωνίες με τη διοίκηση ή από περιορισμούς του πεδίου ελέγχου στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι μεν ουσιώδεις αλλά δεν είναι διάχυτες, ώστε να δικαιολογούν άρνηση γνώμης ή να απαιτούν την έκδοση αρνητικής γνώμης.

²⁵ Ο Arthur Levitt, Πρόεδρος της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς των Η.Π.Α. (SEC), σε ένα διαχρονικής αξίας λόγο εκθέτει το συνολικό πρόβλημα της αξιοπιστίας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, του «παιγνίου των αριθμών» και του ρόλου των ελεγκτών (Center for Law and Business, New York University, 28 Σεπτεμβρίου 1998).

²⁶ Όπως έχει εξηγηθεί στο κεφάλαιο 7, τα ΔΕΠ (συγκεκριμένα το ΔΕΠ 320 - Επίπεδο σημαντικότητας στον έλεγχο) δεν δίνουν τον τρόπο προσδιορισμού του επιπέδου σημαντικότητας για σφάλματα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, αλλά το θέμα αυτό επαφίεται στην επαγγελματική κρίση του ελεγκτή, ο οποίος μπορεί να χρησιμοποιεί και ορισμένους πρακτικούς τρόπους υπολογισμού. Ευνόητο είναι ότι τέτοιους υπολογισμούς μπορεί ο ελεγκτής να τους επικαλεστεί για να υποστηρίξει την ποιότητα της εργασίας του σε περίπτωση ποιοτικού, πειθαρχικού ή δικαστικού ελέγχου. Από την άλλη πλευρά, βέβαια, εφόσον αυτά τα λάθη επηρεάζουν τους αναλυτές (χρήστες) καθίστανται αυτοδικαίως ουσιώδη.

- β) **Άρνηση γνώμης:** άρνηση γνώμης λαμβάνει χώρα όταν λόγω περιορισμού του πεδίου ελέγχου τα σφάλματα που είναι ενδεχόμενο να υπάρχουν και, λόγω του περιορισμού του πεδίου, παραμένουν μη εντοπισμένα, εκτιμάται ότι μπορεί να είναι και ουσιώδη και διάχυτα. Ομοίως, εκδίδεται άρνηση γνώμης όταν, σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, συνύπαρξη πολλαπλών αβεβαιοτήτων οδηγούν τον ελεγκτή σε αδυναμία να διατυπώσει γνώμη, ενόψει των ενδεχόμενων αλληλεπιδράσεων των αβεβαιοτήτων και των πιθανών αθροιστικών επιπτώσεων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- γ) **Αρνητική γνώμη:** αρνητική γνώμη πρέπει να εκδίδεται όταν η επίπτωση διαφωνιών με τη διοίκηση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι και ουσιώδης και διάχυτη, ώστε η έκδοση σύμφωνης γνώμης με εξαίρεση (εξαιρέσεις) δεν επαρκεί για να αποκαλύψει την παραπλανητική ή μη ολοκληρωμένη εικόνα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Ωστόσο, τα ΔΕΠ, αλλά και η διεθνής ελεγκτική βιβλιογραφία παρέχουν περιορισμένα και κυρίως μη ποσοτικά κριτήρια που θα μπορούσαν να κατευθύνουν τον ελεγκτή στην επιλογή του κατάλληλου τύπου γνώμης, σε καθεμιά περίπτωση προβλήματος. Συνοπτικά:

- α) **Περιορισμός του πεδίου ελέγχου:** είναι δυνατόν να εκδοθεί είτε σύμφωνη γνώμη με εξαίρεση είτε άρνηση γνώμης. Το κριτήριο διάκρισης είναι το εάν οι προσαρμογές στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που ενδεχομένως θα απαιτούνταν, εάν δεν υπήρχε ο περιορισμός αυτός, θα ήταν ουσιώδεις και διάχυτες ή όχι (θέμα επαγγελματικής κρίσης).
- β) **Θέμα δυνατότητας συνέχισης δραστηριότητας ή άλλης ουσιώδους αβεβαιότητας:** είναι δυνατόν να εκδοθεί, είτε σύμφωνη γνώμη με προσθήκη τμήματος «Ουσιώδης αβεβαιότητα», είτε σύμφωνη γνώμη με εξαίρεση είτε αρνητική γνώμη, με τεκμηρίωση στο τμήμα αντίστοιχα «Βάση για γνώμη με εξαίρεση» / «Βάση για αρνητική γνώμη». Τα κριτήρια διάκρισης περιλαμβάνουν το εάν υπάρχει σχετική γνωστοποίηση στο προσάρτημα (αντικειμενικό κριτήριο), το εάν ευλόγως δεν έχει ληφθεί υπόψη η ενδεχόμενη αδυναμία για συνέχιση της δραστηριότητας κατά την επιμέτρηση και την παρουσίαση των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (θέμα κρίσης) και η σοβαρότητα της αβεβαιότητας αυτής (θέμα κρίσης).
- γ) **Διαφωνία με τη διοίκηση για την καταλληλότητα των λογιστικών πολιτικών, τη μέθοδο εφαρμογής τους ή την επάρκεια γνωστοποιήσεων στο προσάρτημα:** είναι δυνατόν να εκδοθεί, είτε σύμφωνη γνώμη με εξαίρεση είτε αρνητική γνώμη. Το κριτήριο διάκρισης είναι η σημαντικότητα, δηλαδή το εάν η διαφωνία έχει ουσιώδη και διάχυτη επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις (θέμα κρίσης).

Στις παραπάνω και σε κάθε άλλη περίπτωση, η απόφαση στην πράξη είναι κυρίως θέμα επαγγελματικής κρίσης του ελεγκτή που έχει αναλάβει τον έλεγχο. Είναι σαφές ότι η δυνατότητα άσκησης (υποκειμενικής) επαγγελματικής κρίσης εντός κάποιων ορίων, δίνει στον ελεγκτή ένα περιθώριο χειρισμών αντικειμενικά δύσκολων καταστάσεων. Λειτουργώντας σε μια έντονα ανταγωνιστική αγορά και πιεζόμενος ενδεχομένως από τον πελάτη του, ο ελεγκτής μπορεί να εκφράσει:

- α) Σύμφωνη γνώμη με εξαίρεση αντί αρνητικής γνώμης,
- β) Σύμφωνη γνώμη με θέμα έμφασης αντί σύμφωνης γνώμης με εξαίρεση.

Βέβαια και χωρίς καμία πίεση, με δεδομένο το εύρος άσκησης κρίσης, πολλές φορές διαφορετικοί ελεγκτές ευλόγως θα κατέληγαν σε διαφορετικό τύπο γνώμης. Το θέμα αυτό αποκτά ιδιαίτερα σοβαρές διαστάσεις, σε περίπτωση που ο φάκελος ελέγχου και η σχετική έκθεση καταστούν αντικείμενο ποιοτικού ελέγχου, πειθαρχικής διαδικασίας ή, ακόμη περισσότερο, δικαστικής διερεύνησης. Ειδικά σε ό,τι αφορά στην κρίση ενός δικαστικού οργάνου σχετικά με την επαγγελματική γνώμη ενός ορκωτού ελεγκτή πρέπει να αναφερθεί ότι και ο πλέον άρτια καταρτισμένος περί τα νομικά δικαστικός λειτουργός είναι ίσως δύσκολο να αντιληφθεί σε όλο το βάθος τις πλέον λεπτές πτυχές των διαφόρων θεμάτων επαγγελματικής κρίσης του ελεγκτή. Για τα θέματα αυτά άλλωστε το ίδιο το ελεγκτικό επάγγελμα και η επιστημονική έρευνα δεν έχουν δώσει μέχρι σήμερα αντικειμενικά προσδιορισμένα ποσοτικά κριτήρια και οριστικές απαντήσεις.

Οι δυσκολίες, τα προβλήματα αλλά και η πιθανότητα εσφαλμένων εκτιμήσεων που αντιμετωπίζει ο ελεγκτής φαίνονται στην παρακάτω περίπτωση.

Περίπτωση 21.1: Έκδοση αρνητικής γνώμης για αδυναμία συνέχισης δραστηριότητας

Η Pharmexa A/S είναι μια Δανέζικη εταιρεία βιοτεχνολογίας που εξειδικεύεται στην ανάπτυξη ανοσοθεραπειών και εμβολίων για την αντιμετώπιση του καρκίνου, σοβαρών χρόνιων και μεταδοτικών ασθενειών. Η Pharmexa είναι εισηγμένη στο χρηματιστήριο της Κοπενχάγης και, όπως κάθε εταιρεία του κλάδου της, μπορεί να αντιμετωπίζει μεγάλες περιόδους ζημιολόγων αποτελεσμάτων και υψηλούς επιχειρηματικούς κινδύνους.

Για τις χρήσεις 2000 έως 2003, παρατίθενται τα παρακάτω βασικά χρηματοοικονομικά στοιχεία (ποσά σε χιλιάδες DKK).

	2003	2002	2001	2000
Πωλήσεις	20.100	30.061	19.913	13.101
Αποτέλεσμα λειτουργιών	-110.120	-148.842	-101.868	-54.391
Καθαρό αποτέλεσμα (συνολικό)	-109.200	-137.870	-86.192	-40.670
Ταμειακές ροές λειτουργικής δραστηριότητας	-121.776	-125.989	-78.316	-20.644
Σύνολο ενεργητικού	84.761	220.455	350.393	413.385
Καθαρή θέση	35.494	144.694	282.264	368.442
Τιμή μετοχής στο τέλος της χρήσης	31	41	109	203

Στην έκθεση διαχείρισης της χρήσης 2003, η διοίκηση της εταιρείας εξηγεί ότι:

«Η Pharmexa βρίσκεται σε συζητήσεις με μια μικρή ομάδα επενδυτών και επενδυτικές τράπεζες για την αύξηση του κεφαλαίου κατά ποσό DKK 100 εκατομμύρια ή περισσότερο. Η συνέχιση της δραστηριότητας της εταιρείας εξαρτάται από την ομαλή εξέλιξη της αύξησης του κεφαλαίου. Η διοίκηση της εταιρείας εκτιμά ότι η έναρξη της διαδικασίας αύξησης του κεφαλαίου μπορεί να αρχίσει εντός ολίγων εβδομάδων, χωρίς αυτό ωστόσο να είναι δεδομένο. Η διοίκηση πιστεύει επίσης ότι εάν η αύξηση του κεφαλαίου γίνει με λογικούς όρους, επαρκή κεφάλαια μπορούν να εξασφαλιστούν για τη συνέχιση της δραστηριότητας της εταιρείας. Εξαιτίας της αβεβαιότητας σε σχέση με την αύξηση του κεφαλαίου, οι ελεγκτές της εταιρείας έχουν τροποποιήσει αναλόγως την έκθεση ελέγχου. Η διοίκηση έχει τη γνώμη ότι η εταιρεία πρέπει να θεωρείται ότι μπορεί να συνεχίσει τη δραστηριότητά της (going concern) και ότι τα περιουσιακά στοιχεία και τα αποτελέσματα της επιχείρησης στοιχειοθετούν μια ισχυρή βάση για τη βιώσιμη συνέχιση της δραστηριότητας».

Με βάση τον έλεγχο που διενήργησαν και τις πληροφορίες που είχαν στη διάθεσή τους οι ελεγκτές της Pharmexa εξέδωσαν έκθεση ελέγχου με αρνητική γνώμη, λόγω διαφαινόμενης αδυναμίας της εταιρείας να συνεχίσει κανονικά τη δραστηριότητά της. Συγκεκριμένα, οι ελεγκτές ανέφεραν ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν παρουσιάζονται εύλογα, από κάθε ουσιώδη πλευρά, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και τον εταιρικό νόμο της Δανίας. Ο λόγος ήταν ότι, κατά τη γνώμη τους, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έπρεπε να είχαν συνταχθεί με βάση την αρχή της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Σημειώνεται ότι το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 570 απαιτεί από τους ελεγκτές να εξετάζουν το εύλογο της υπόθεσης της διοίκησης για τη δυνατότητα συνέχισης της δραστηριότητας και να εξετάζουν, όταν υπάρχουν αμφιβολίες, κατά πόσο τα σχέδια της διοίκησης για την αντιμετώπιση του προβλήματος στηρίζονται σε ρεαλιστικές βάσεις.

Από την ηλεκτρονική σελίδα <https://www.bionity.com/en/companies/12768/pharmexa-a-s.html> προκύπτει ότι μέχρι σήμερα (2023) η εταιρεία συνεχίζει να λειτουργεί επιτυχώς, έχοντας ξεπεράσει τα προβλήματα του παρελθόντος. Μάλιστα, οι ελεγκτές παραμένουν οι ίδιοι (και ως ελεγκτικές εταιρείες και ως φυσικά πρόσωπα) και οι εκθέσεις ελέγχου για τα έτη 2004 και 2005, όπως και για το 2002, ήταν με απλή σύμφωνη

γνώμη. Προφανώς, η εκτίμηση των ελεγκτών στην έκθεση ελέγχου της χρήσης 2003 για τη δυνατότητα της επιχείρησης να συνεχίσει τη δραστηριότητά της δεν επαληθεύτηκε.

Φαίνεται ότι οι ελεγκτές ήταν ίσως υπέρμετρα συντηρητικοί, προεξοφλώντας ότι η εταιρεία θα οδηγείτο, λόγω των εμφανών προβλημάτων, σε εκκαθάριση, χωρίς πάντως να υπάρχει στη διάθεσή τους κάποιο οριστικό περί τούτου δεδομένο (π.χ. απόφαση του αρμοδίου οργάνου διοίκησης της εταιρείας ή δικαστική απόφαση). Αξίζει να σημειωθεί ότι σήμερα, με τα αναθεωρημένα πρότυπα και δεδομένου ότι δεν είχε εντοπιστεί κάποιο άλλα σφάλμα, θα εκδιδόταν σύμφωνη γνώμη με προσθήκη τμήματος «Αβεβαιότητα για τη δυνατότητα συνέχισης δραστηριότητας».

Για διευκόλυνση του αναγνώστη, οι πίνακες 21.11 και 21.12 παρουσιάζουν συνοπτικά και με αντίθετη ταξινόμηση ο καθένας, τους διάφορους τύπους εκθέσεων ελέγχου και των αντίστοιχων περιστάσεων, κάτω από τις οποίες ενδείκνυται η έκδοσή τους. Επιπλέον, το διάγραμμα 21.2 παρουσιάζει το δέντρο λήψης απόφασης για τον προσδιορισμό της γνώμης του ελεγκτή.

Πίνακας 21.11: Σύνοψη τύπων εκθέσεων ελέγχου και αντίστοιχων περιστάσεων

Έκθεση ελέγχου με σύμφωνη γνώμη	<p>I. Απλή σύμφωνη γνώμη (standard unqualified report) Εκδίδεται όταν ο ελεγκτής συμφωνεί ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις εκφράζουν εύλογα την κατάσταση της οντότητας.</p> <p>II. Σύμφωνη γνώμη με θέμα(τα) έμφασης / άλλα θέματα (unqualified opinion with emphasis of matter / other matter paragraph) Εκδίδεται όταν ο ελεγκτής συμφωνεί ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις εκφράζουν εύλογα την κατάσταση της οντότητας, αλλά κρίνει σκόπιμο να παράσχει πρόσθετες πληροφορίες για:</p> <p>α) θέματα που παρουσιάζονται ή γνωστοποιούνται στις καταστάσεις, τα οποία είναι τέτοιες σπουδαιότητας, ώστε να θεωρούνται θεμελιώδη για την κατανόηση του περιεχομένου των καταστάσεων</p> <p>β) θέμα ή θέματα που δεν παρουσιάζονται ή δεν γνωστοποιούνται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, χωρίς αυτό να απαιτείται, τα οποία όμως είναι σχετικά για να κατανοήσουν οι χρήστες τον έλεγχο, τις ευθύνες του ελεγκτή ή την έκθεση ελέγχου.</p>
Διαφοροποιημένη έκθεση ελέγχου	<p>III. Σύμφωνη γνώμη με εξαίρεση ή εξαιρέσεις (qualified opinion) Για καταστάσεις που συντάσσονται σύμφωνα με ένα πλαίσιο εύλογης παρουσίασης (ΕΛΠ ή ΔΠΧΑ/ΔΛΠ) Εκδίδεται όταν ο ελεγκτής συμφωνεί ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις εκφράζουν εύλογα την κατάσταση της οικονομικής μονάδας, μόνον αφού ληφθούν υπόψη οι εξαιρέσεις που αναφέρει, και με την προϋπόθεση ότι οι εξαιρέσεις αυτές δεν τεκμηριώνουν την έκδοση αρνητικής γνώμης ή άρνησης γνώμης. Οι εξαιρέσεις αναφέρονται σε σφάλματα που είναι μεν ουσιώδη αλλά δεν είναι διάχυτα, περίπτωση στην οποία δικαιολογείται αρνητική γνώμη. Συνήθεις περιπτώσεις σύμφωνης γνώμης με εξαιρέσεις για μη διάχυτα ουσιώδη σφάλματα περιλαμβάνουν:</p> <p>α) χρήση λογιστικής πολιτικής που δεν είναι συμβατή / αποδεκτή από το εφαρμοστέο πλαίσιο (π.χ. μέθοδος LIFO για τα αποθέματα)</p> <p>β) μη αναγνώριση αποσβέσεων, προβλέψεων, απομειώσεων, άλλων δουλευμένων εξόδων, εσόδων, κλπ.</p> <p>γ) ανεπάρκεια ή παράλειψη γνωστοποιήσεων στο προσάρτημα</p> <p>δ) περιορισμός του πεδίου ελέγχου με πιθανολογούμενα σφάλματα που θα μπορούσαν να είναι ουσιώδη αλλά όχι διάχυτα</p> <p>ε) παράληψη γνωστοποίησης στο προσάρτημα θέματος ενδεχόμενης αδυναμίας συνέχισης της δραστηριότητας, όταν έχει αποτελεσματικά αντιμετωπιστεί το πρόβλημα από τη Διοίκηση και δεν προκαλείται ουσιώδης αβεβαιότητα</p> <p>στ) παράληψη γνωστοποίησης στο προσάρτημα άλλων θεμάτων ουσιώδους αβεβαιότητας (π.χ. εκκρεμείς δίκες, φορολογικές υποχρεώσεις)</p> <p>Για καταστάσεις που συντάσσονται σύμφωνα με ένα πλαίσιο συμμόρφωσης (π.χ. φορολογική νομοθεσία) Εκδίδεται όταν ο ελεγκτής συμφωνεί ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί σύμφωνα με το πλαίσιο συμμόρφωσης, πλην των εξαιρέσεων που αναφέρει ο ελεγκτής (περιορισμένης σχετικά έκτασης)</p>

IV. Αρνητική γνώμη (adverse opinion)

Εκδίδεται όταν, κατά την τεκμηριωμένη γνώμη του ελεγκτή, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας περιέχουν ουσιώδη και διάχυτα σφάλματα, ώστε ακόμη και με την γνωστοποίησή τους στην έκθεση ελέγχου —που ούτως ή άλλως απαιτείται στη «βάση για αρνητική γνώμη»— οι καταστάσεις παραμένουν παραπλανητικές για τους χρήστες (μη εύλογες οικονομικές καταστάσεις). Συνήθεις περιπτώσεις έκδοσης αρνητικής γνώμης περιλαμβάνουν:

- α) Ουσιώδη και διάχυτα σφάλματα στα διάφορα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων,
- β) Μη σύνταξη Σημειώσεων ή ουσιώδη και διάχυτα σφάλματα στις Σημειώσεις,
- γ) Μη σύνταξη ενοποιημένων καταστάσεων, ενώ αυτό προβλέπεται από το εφαρμοστέο πλαίσιο,
- δ) Μη σύνταξη κατάστασης ταμειακών ροών, ενώ αυτό προβλέπεται από το εφαρμοστέο πλαίσιο,
- ε) Χρήση πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς άλλου από το εφαρμοστέο (π.χ. χρήση των ΕΛΠ από εισηγμένη οντότητα που οφείλει να εφαρμόσει τα ΔΠΧΑ/ΔΛΠ),
- στ) Σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με τους γενικούς κανόνες του εφαρμοστέου πλαισίου ενώ τεκμηριώνεται αδυναμία της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της.

IV. Άρνηση γνώμης (disclaimer of opinion)

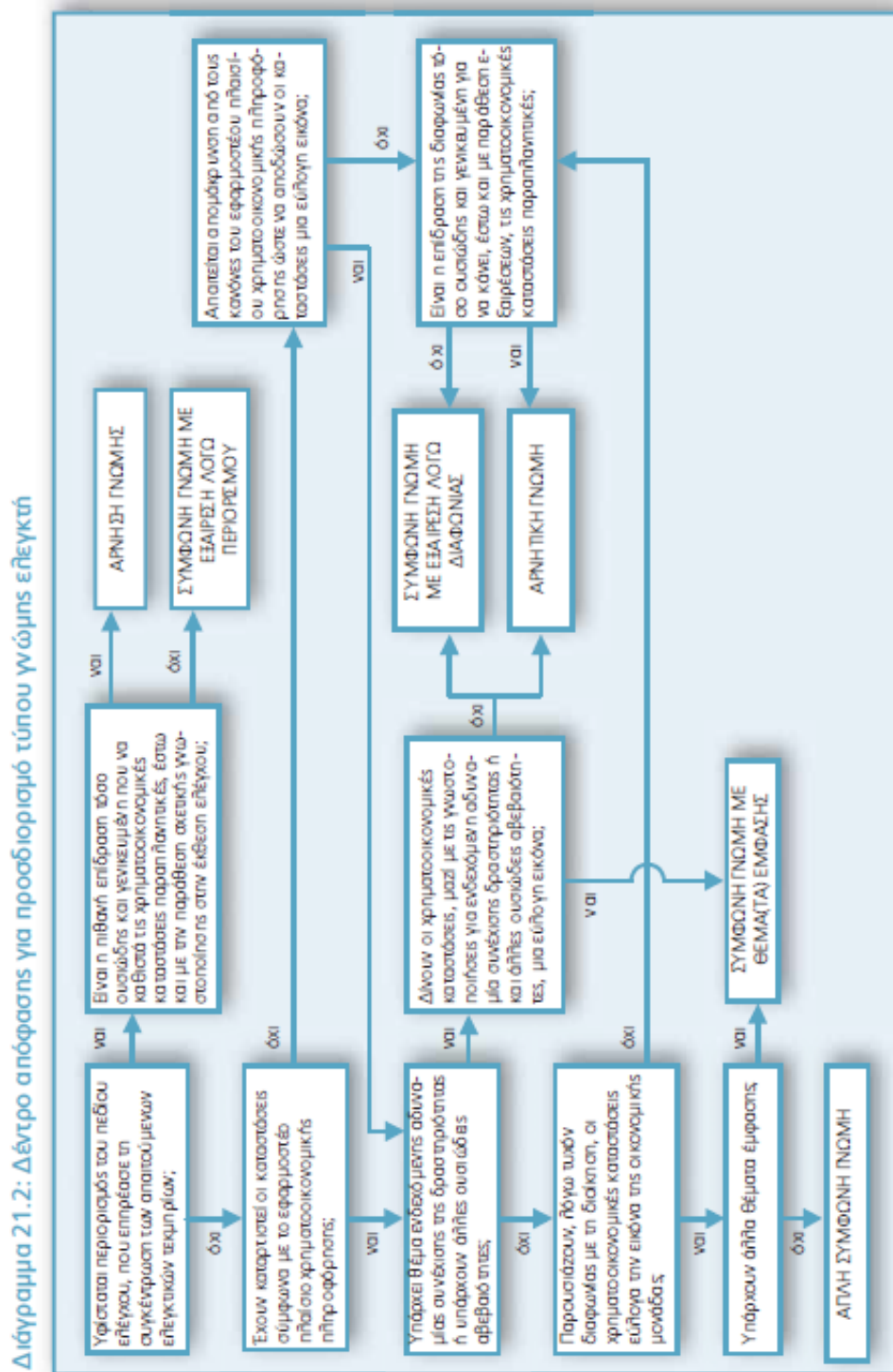
Εκδίδεται όταν ο ελεγκτής αδυνατεί να σχηματίσει γνώμη για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Συνήθεις περιπτώσεις:

- α) Ύπαρξη περιορισμού του πεδίου ελέγχου με ενδεχόμενες ουσιώδεις / εκτεταμένες επιπτώσεις.
- β) Συνύπαρξη πολλών αβεβαιοτήτων με ενδεχόμενες σημαντικές επιπτώσεις (εξαιρετικές περιπτώσεις, ΔΕΠ 701.9)

Πίνακας 21.12: Σύνοψη περιστάσεων και αντίστοιχων διαφοροποιημένων εκθέσεων ελέγχου

Περιστάσεις	Ενδεχόμενος τύπος έκθεσης ελέγχου
Δυνατότητα ομαλής συνέχισης δραστηριότητας	<ul style="list-style-type: none"> • Σύμφωνη γνώμη με προσθήκη τμήματος «Ουσιώδης αβεβαιότητα», ή • Γνώμη με εξαίρεση, ή • Αρνητική γνώμη
Άλλη ουσιώδης αβεβαιότητα (π.χ. εκκρεμείς δίκες, φορολογικές υποχρεώσεις)	<ul style="list-style-type: none"> • Σύμφωνη γνώμη με θέμα(τα) έμφασης, ή • Γνώμη με εξαίρεση, ή • Αρνητική γνώμη
<p>Άλλα θέματα που <u>δεν επηρεάζουν</u> τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και γνωστοποιούνται επαρκώς στο προσάρτημα, όπως:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Αλλαγή λογιστικής πολιτικής • Υιοθέτηση νέου λογιστικού προτύπου • Δημοσίευση μαζί με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις άλλων πληροφοριών που κατά την κρίση του ελεγκτή δεν συνάδουν με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις 	<ul style="list-style-type: none"> • Σύμφωνη γνώμη με θέμα(τα) έμφασης
<p>Διαφωνία με τη διοίκηση για τα παρακάτω θέματα με σημαντικές επιπτώσεις στις χρημ/κές καταστάσεις:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Καταλληλότητα λογιστικών πολιτικών που έχουν επιλεγεί • Τρόπο εφαρμογής επιλεγμένων λογιστικών πολιτικών • Επάρκεια γνωστοποιήσεων στο προσάρτημα 	<ul style="list-style-type: none"> • Γνώμη με εξαίρεση ή εξαιρέσεις, ή • Αρνητική γνώμη
<p>Διαφωνία με τη διοίκηση για τα παρακάτω θέματα <u>χωρίς</u> σημαντικές επιπτώσεις στις χρημ/κές καταστάσεις:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Καταλληλότητα λογιστικών πολιτικών που έχουν επιλεγεί • Τρόπος εφαρμογής επιλεγμένων λογιστικών πολιτικών • Επάρκεια γνωστοποιήσεων στο προσάρτημα 	<ul style="list-style-type: none"> • Απλή σύμφωνη γνώμη
Παράβαση νόμου με σημαντική επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις	<ul style="list-style-type: none"> • Γνώμη με εξαίρεση ή εξαιρέσεις, ή • Αρνητική γνώμη (ακραία περίπτωση)
Περιορισμός του πεδίου ελέγχου	<ul style="list-style-type: none"> • Γνώμη με εξαίρεση ή εξαιρέσεις, ή • Άρνηση γνώμης
Παράβαση νόμου χωρίς (σημαντική) επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις	<ul style="list-style-type: none"> • Σύμφωνη γνώμη

Διάγραμμα 21.2: Δέντρο απόφασης για προσδιορισμό τύπου γνώμης ελεγκτή



21.12 Έκθεση επισκόπησης

Σε περίπτωση που ο ελεγκτής έχει αναλάβει τη διενέργεια επισκόπησης σε ενδιάμεσες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (πλήρεις ή συνοπτικές) μιας οικονομικής μονάδας της οποίας ελέγχει τις ετήσιες καταστάσεις, σχετικά υποδείγματα περιέχονται στο ΔΠΥΕ (ISRE) 2410. Η έκθεση επισκόπησης διαφοροποιείται ανάλογα με το εάν οι ενδιάμεσες χρηματοοικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν πλήρες προσάρτημα και αποσκοπούν στην εύλογη παρουσίαση ή δεν περιλαμβάνουν πλήρες προσάρτημα και δεν αποσκοπούν στην εύλογη παρουσίαση (βλέπε ΔΠΥΕ 2410, παράγραφοι 43i και 43j). Υποδείγματα για τις δύο αυτές περιπτώσεις παρατίθενται στους επόμενους δύο πίνακες.

Πίνακας 21.15: Υπόδειγμα έκθεσης επισκόπησης Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή επί ενδιάμεσων χρηματοοικονομικών καταστάσεων που έχουν πλήρες προσάρτημα και αποσκοπούν στην εύλογη παρουσίαση - Απλή σύμφωνη γνώμη

Έκθεση επισκόπησης Ενδιάμεσων Χρηματοοικονομικών Πληροφοριών

Προς τους Μετόχους [Εταίρους] της ΑΒΓ ...

Εισαγωγή

Επισκοπήσαμε το συνημμένο Ισολογισμό της ΑΒΓ (η Εταιρεία) της 30ής Ιουνίου 20Χ1, τις σχετικές καταστάσεις αποτελεσμάτων, μεταβολών καθαρής θέσης και ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε αυτή την ημερομηνία καθώς και την περιήληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και τις λοιπές επεξηγηματικές σημειώσεις. Η Διοίκηση της Εταιρείας έχει την ευθύνη της σύνταξης και εύλογης παρουσίασης αυτών των ενδιάμεσων χρηματοοικονομικών πληροφοριών, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Δική μας ευθύνη είναι η έκφραση γνώμης επί αυτών των ενδιάμεσων χρηματοοικονομικών πληροφοριών, με βάση την επισκόπησή μας.

Εύρος επισκόπησης

Η επισκόπησή μας διενεργήθηκε σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Υπηρεσιών Επισκόπησης. Η επισκόπηση ενδιάμεσων χρηματοοικονομικών πληροφοριών συνίσταται στην υποβ4ολή ερωτήσεων, κυρίως προς τα πρόσωπα που είναι υπεύθυνα για χρηματοοικονομικά και λογιστικά θέματα και στην εφαρμογή αναλυτικών διαδικασιών και άλλων διαδικασιών επισκόπησης. Η επισκόπηση είναι ουσιωδώς μικρότερη σε εύρος από το διενεργούμενο σύμφωνα με τα ελεγκτικά πρότυπα έλεγχο και, συνεπώς, δε μας επιτρέπει να αποκτήσουμε την ίδια διασφάλιση ότι εντοπίσαμε όλα τα σημαντικά θέματα που θα εντοπίζαμε σ' έναν έλεγχο. Συνεπώς, η παρούσα έκθεση δε συνιστά έκθεση ελέγχου.

Συμπέρασμα

Με βάση την επισκόπησή μας, τίποτα δεν έχει έλθει στην προσοχή μας που να μας κάνει να πιστεύουμε ότι οι συνημμένες ενδιάμεσες χρηματοοικονομικές πληροφορίες δεν παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη πλευρά, τη χρηματοοικονομική θέση της εταιρείας κατά την 30ή Ιουνίου 20Χ1, τις χρηματοοικονομικές επιδόσεις και τις ταμειακές ροές της εξάμηνης περιόδου που έληξε αυτή την ημερομηνία, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Αθήνα, ημερομηνία χορήγησης της έκθεσης ελέγχου

Ο (η) Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής ΑΒΓ Ελεγκτική Α.Ε.

Αντώνιος Α. Αντωνίου Α.Μ. ΣΟΕΛ XXX

Α.Μ. ΣΟΕΛ XXX

Πηγή: Προσαρμοσμένο από το σχετικό υπόδειγμα της παραγράφου 43i του ISRE 2410

Πίνακας 21.16: Υπόδειγμα έκθεσης επισκόπησης Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή επί συνοπτικών ενδιάμεσων χρηματοοικονομικών καταστάσεων που δεν έχουν πλήρες προσάρτημα και δεν αποσκοπούν σε εύλογη παρουσίαση - Απλή σύμφωνη γνώμη

Έκθεση επισκόπησης Ενδιάμεσων Χρηματοοικονομικών Πληροφοριών

Προς τους Μετόχους [Εταίρους] της ΑΒΓ ...

Εισαγωγή

Επισκοπήσαμε το συνημμένο (συνοπτικό) Ισολογισμό της ΑΒΓ (η Εταιρεία) της 30ής Ιουνίου 20Χ1, τις σχετικές (συνοπτικές) καταστάσεις αποτελεσμάτων, μεταβολών καθαρής θέσης και ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε αυτή την ημερομηνία. Η Διοίκηση της Εταιρείας έχει την ευθύνη της σύνταξης και εύλογης παρουσίασης αυτών των ενδιάμεσων χρηματοοικονομικών πληροφοριών, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Δική μας ευθύνη είναι η έκφραση γνώμης επί αυτών των ενδιάμεσων χρηματοοικονομικών πληροφοριών, με βάση την επισκόπησή μας.

Εύρος επισκόπησης

Η επισκόπησή μας διενεργήθηκε σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Υπηρεσιών Επισκόπησης. Η επισκόπηση ενδιάμεσων χρηματοοικονομικών πληροφοριών συνίσταται στην υποβολή ερωτήσεων, κυρίως προς τα πρόσωπα που είναι υπεύθυνα για χρηματοοικονομικά και λογιστικά θέματα και στην εφαρμογή αναλυτικών διαδικασιών και άλλων διαδικασιών επισκόπησης. Η επισκόπηση είναι ουσιωδώς μικρότερη σε εύρος από το διενεργούμενο σύμφωνα με τα ελεγκτικά πρότυπα έλεγχου και, συνεπώς, δε μας επιτρέπει να αποκτήσουμε την ίδια διασφάλιση ότι εντοπίσαμε όλα τα σημαντικά θέματα που θα εντοπίζαμε σ' έναν έλεγχο. Συνεπώς, η παρούσα έκθεση δε συνιστά έκθεση ελέγχου.

Συμπέρασμα

Με βάση την επισκόπησή μας, τίποτα δεν έχει έλθει στην προσοχή μας που να μας κάνει να πιστεύουμε ότι οι συνημμένες ενδιάμεσες χρηματοοικονομικές πληροφορίες δεν έχουν καταρτιστεί, από κάθε ουσιώδη πλευρά, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Αθήνα, ημερομηνία χορήγησης της έκθεσης ελέγχου

Ο (η) Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής ΑΒΓ Ελεγκτική Α.Ε.

Αντώνιος Α. Αντωνίου Α.Μ. ΣΟΕΛ XXX

Α.Μ. ΣΟΕΛ XXX

Πηγή: Προσαρμοσμένο από το σχετικό υπόδειγμα της παραγράφου 43j του ISRE 2410

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 21.Α: ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΑ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΕΚΘΕΣΕΩΝ – ΔΕΠ 705

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ 1 [Γνώμη με εξαίρεση λόγω ουσιώδους σφάλματος, ατομικές καταστάσεις]

Έκθεση Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας ΑΒΓ

Έκθεση Ελέγχου Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή επί οικονομικών καταστάσεων

Γνώμη εξαίρεση

Έχουμε ελέγξει τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας ΑΒΓ Α.Ε., οι οποίες αποτελούνται από ισολογισμό της 31ης Δεκεμβρίου 20Χ1, την κατάσταση αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εισοδημάτων, την κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων, και την κατάσταση ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και περιήληψη σημαντικών λογιστικών αρχών και μεθόδων και λοιπές επεξηγηματικές πληροφορίες.

Κατά τη γνώμη μας, εκτός από τις επιπτώσεις του θέματος που περιγράφεται στο τμήμα της έκθεσής μας «Βάση για γνώμη με εξαίρεση, οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, την οικονομική θέση της εταιρείας ΑΒΓ Α.Ε. κατά την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1, τη χρηματοοικονομική της επίδοση και τις ταμειακές της ροές για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Βάση για γνώμη με εξαίρεση

Τα αποθέματα της Εταιρείας εμφανίζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης με αξία ΧΧΧ. Η διοίκηση δεν παρουσιάζει τα αποθέματα στη χαμηλότερη μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας αλλά αποκλειστικά στο κόστος, γεγονός που αποτελεί παρέκκλιση από τα ΔΠΧΑ. Τα αρχεία της Εταιρείας δείχνουν ότι εάν η διοίκηση είχε παρουσιάσει τα αποθέματα στο χαμηλότερο ποσό μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, θα είχε προκύψει μείωση της αξίας τους στον ισολογισμό κατά το ποσό των ΧΧΧ. Αντίστοιχα, το κόστος των πωλήσεων θα παρουσιαζόταν αυξημένο κατά ΧΧΧ και ο φόρος εισοδήματος²⁷, το καθαρό αποτέλεσμα και τα ίδια κεφάλαια θα είχαν μειωθεί κατά ΧΧΧ, ΧΧΧ και ΧΧΧ, αντίστοιχα.

Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΕΠ). Οι ευθύνες μας βάσει αυτών των προτύπων περιγράφονται περαιτέρω στο τμήμα της έκθεσης «Η ευθύνη του ελεγκτή για τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων». Είμαστε ανεξάρτητοι από την Εταιρεία καθ' όλη τη διάρκεια του διορισμού μας, σύμφωνα με τον Κώδικα Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Ελεγκτές του Συμβουλίου Διεθνών Προτύπων Δεοντολογίας Ελεγκτών, όπως αυτός έχει ενσωματωθεί στην Ελληνική Νομοθεσία και τις απαιτήσεις δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων στην Ελλάδα και έχουμε εκπληρώσει τις δεοντολογικές μας υποχρεώσεις σύμφωνα με τις απαιτήσεις της ισχύουσας νομοθεσίας και του προαναφερόμενου Κώδικα Δεοντολογίας. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα να παρέχουν βάση για τη γνώμη μας.

Άλλες πληροφορίες

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΕΠ 720]

Βασικά Ελεγκτικά Θέματα (ΒΕΘ)

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΕΠ 701]

Η ευθύνη της Διοίκησης [και των υπεύθυνων διακυβέρνησης για οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος] για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΕΠ 700]

Η ευθύνη του ελεγκτή για τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΕΠ 700]

²⁷ Νοείται το σύνολο του φόρου εισοδήματος, τρέχοντος και αναβαλλόμενου.

Άλλες ευθύνες αναφοράς

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΕΠ 700]

Ονοματεπώνυμο του ορκωτού ελεγκτή – εταιρίου ανάθεσης, υπογραφή και διεύθυνση

Ημερομηνία

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ 2 [Αρνητική γνώμη, ενοποιημένες καταστάσεις]

Έκθεση Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας ΑΒΓ

Έκθεση Ελέγχου Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή επί ενοποιημένων καταστάσεων

Αρνητική γνώμη

Έχουμε ελέγξει τις συνημμένες εταιρικές και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας ΑΒΓ Α.Ε. και των θυγατρικών της (ο Όμιλος), οι οποίες αποτελούνται από τον εταιρικό και ενοποιημένο ισολογισμό της 31^{ης} Δεκεμβρίου 20ΧΧ, τις εταιρικές και ενοποιημένες καταστάσεις αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εισοδημάτων, μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και περίληψη σημαντικών λογιστικών αρχών και μεθόδων και λοιπές επεξηγηματικές πληροφορίες.

Κατά τη γνώμη μας, εξαιτίας της σπουδαιότητας των θεμάτων που συζητούνται στο τμήμα της έκθεσης «Βάση για αρνητική γνώμη» οι συνημμένες εταιρικές και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις δεν παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, την οικονομική θέση της εταιρείας ΑΒΓ Α.Ε. και των θυγατρικών αυτής (ο Όμιλος) κατά την 31^η Δεκεμβρίου 20Χ1, τη χρηματοοικονομική τους επίδοση και τις ταμειακές τους ροές για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Βάση για αρνητική γνώμη

Όπως εξηγείται στην Σημείωση Χ, ο Όμιλος δεν έχει ενοποιήσει τη θυγατρική ΧΥΖ την οποία απέκτησε στη διάρκεια της χρήσης 20Χ1, επειδή δεν έχει καταστεί ακόμη δυνατόν να προσδιορίσει τις εύλογες αξίες ορισμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της θυγατρικής κατά την ημερομηνία απόκτησης. Ως εκ τούτου, η επένδυση έχει λογιστικοποιηθεί στο κόστος κτήσης. Σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ²⁸ που εφαρμόζει ο Εταιρεία όφειλε να ενοποιήσει τη θυγατρική και να την λογιστικοποιήσει με προσωρινά ποσά. Εάν είχε ενοποιηθεί η θυγατρική, πολλά κονδύλια των ενοποιημένων καταστάσεων θα είχαν ουσιωδώς επηρεαστεί. Οι επιπτώσεις στις ενοποιημένες καταστάσεις από τη μη ενοποίηση της θυγατρικής δεν έχουν προσδιοριστεί.

Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΕΠ), όπως αυτά έχουν ενσωματωθεί στην Ελληνική Νομοθεσία. Οι ευθύνες μας βάσει αυτών των προτύπων περιγράφονται περαιτέρω στο τμήμα της έκθεσης «Η ευθύνη του ελεγκτή για τον έλεγχο των εταιρικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων». Είμαστε ανεξάρτητοι από την Εταιρεία και τις ενοποιούμενες θυγατρικές της καθ' όλη τη διάρκεια του διορισμού μας, σύμφωνα με τον Κώδικα Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Ελεγκτές του Συμβουλίου Διεθνών Προτύπων Δεοντολογίας Ελεγκτών, όπως αυτός έχει ενσωματωθεί στην Ελληνική Νομοθεσία και τις απαιτήσεις δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο των εταιρικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων στην Ελλάδα και έχουμε εκπληρώσει τις δεοντολογικές μας υποχρεώσεις σύμφωνα με τις απαιτήσεις της ισχύουσας νομοθεσίας και του προαναφερόμενου Κώδικα Δεοντολογίας. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα να παρέχουν βάση για τη γνώμη μας.

²⁸ Το αυτό ισχύει και με τα ΕΛΠ

Άλλες πληροφορίες

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΕΠ 720]

Βασικά Ελεγκτικά Θέματα (ΒΕΘ)

Εκτός από το θέμα που περιγράφεται στο τμήμα της έκθεσης «Βάση για αρνητική γνώμη», κρίνουμε ότι δεν υπάρχουν άλλα βασικά θέματα ελέγχου προς γνωστοποίηση [Αν συντρέχει περίπτωση, παρατίθενται αυτά τα θέματα κατά το ΔΕΠ 701]

Η ευθύνη της Διοίκησης [και των υπεύθυνων διακυβέρνησης για οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος] για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΕΠ 700]

Η ευθύνη του ελεγκτή για τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΕΠ 700]

Άλλες ευθύνες αναφοράς

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΕΠ 700]

Ονοματεπώνυμο του ορκωτού ελεγκτή – εταίρου ανάθεσης, υπογραφή και διεύθυνση

Ημερομηνία

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ 3 [Γνώμη με εξαίρεση – Αδυναμία συγκέντρωσης ελεγκτικών τεκμηρίων για αλλοδαπή συγγενή, Ενοποιημένες καταστάσεις]

Έκθεση Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας ΑΒΓ

Έκθεση Ελέγχου Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή επί ενοποιημένων καταστάσεων

Αρνητική γνώμη

Έχουμε ελέγξει τις συνημμένες εταιρικές και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας ΑΒΓ Α.Ε. και των θυγατρικών της (ο Όμιλος), οι οποίες αποτελούνται από τον εταιρικό και ενοποιημένο ισολογισμό της 31^{ης} Δεκεμβρίου 20XX, τις εταιρικές και ενοποιημένες καταστάσεις αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εισοδημάτων, μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και περίληψη σημαντικών λογιστικών αρχών και μεθόδων και λοιπές επεξηγηματικές πληροφορίες.

Κατά τη γνώμη μας, εκτός των ενδεχόμενων επιπτώσεων του θέματος που περιγράφεται στο τμήμα της έκθεσης «Βάση για γνώμη με εξαίρεση», οι συνημμένες εταιρικές και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, την οικονομική θέση της εταιρείας ΑΒΓ Α.Ε. και των θυγατρικών αυτής (Όμιλος) κατά την 31^η Δεκεμβρίου 20X1, τη χρηματοοικονομική τους επίδοση και τις ταμειακές τους ροές για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Βάση για γνώμη με εξαίρεση

Η επένδυση του Ομίλου στην συγγενή XYZ, μια αλλοδαπή εταιρεία που αποκτήθηκε στη διάρκεια του έτους και λογιστικοποιείται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, εμφανίζεται με το ποσό των XXX στον ενοποιημένο ισολογισμό την 31^η Δεκεμβρίου 20X1, και ποσό XXX εμφανίζεται στην ενοποιημένη Κατάσταση Αποτελεσμάτων, αντιπροσωπεύοντας τα κέρδη της XYZ που αναλογούν στον όμιλο. Δεν κατέστη δυνατόν να συλλέξουμε κατάλληλα και επαρκή τεκμήρια σχετικά με την λογιστική αξία της επένδυσης της ΑΒΓ στη συγγενή XYZ κατά την 31^η Δεκεμβρίου 20X1 και την αναλογία των κερδών της XYZ στο καθαρό αποτέλεσμα του έτους για τον όμιλο, επειδή δεν μας δόθηκε πρόσβαση σε χρηματοοικονομικές πληροφορίες, στη διοίκηση και στους ελεγκτές της XYZ. Συνεπώς, δεν κατέστη δυνατόν να προσδιορίσουμε εάν προσαρμογές στα σχετικά ποσά θα ήταν απαραίτητες.

Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ΔΕΠ), όπως αυτά έχουν ενσωματωθεί στην Ελληνική Νομοθεσία. Οι ευθύνες μας βάσει αυτών των προτύπων περιγράφονται περαιτέρω στο τμήμα της έκθεσης «Η ευθύνη του ελεγκτή για τον έλεγχο των εταιρικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων». Είμαστε ανεξάρτητοι από την Εταιρεία και τις ενοποιούμενες θυγατρικές της καθ' όλη τη διάρκεια του διορισμού μας, σύμφωνα με τον Κώδικα Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Ελεγκτές του Συμβουλίου Διεθνών Προτύπων Δεοντολογίας Ελεγκτών, όπως αυτός έχει ενσωματωθεί στην Ελληνική Νομοθεσία και τις απαιτήσεις δεοντολογίας που σχετίζονται με τον έλεγχο των εταιρικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων στην Ελλάδα και έχουμε εκπληρώσει τις δεοντολογικές μας υποχρεώσεις σύμφωνα με τις απαιτήσεις της ισχύουσας νομοθεσίας και του προαναφερόμενου Κώδικα Δεοντολογίας. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε αποκτήσει είναι επαρκή και κατάλληλα να παρέχουν βάση για τη γνώμη μας.

Άλλες πληροφορίες

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΕΠ 720]

Βασικά Ελεγκτικά Θέματα (ΒΕΘ)

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΕΠ 701]

Η ευθύνη της Διοίκησης [και των υπεύθυνων διακυβέρνησης για οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος] για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΕΠ 700]

Η ευθύνη του ελεγκτή για τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΕΠ 700]

Άλλες ευθύνες αναφοράς

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΕΠ 700]

Ονοματεπώνυμο του ορκωτού ελεγκτή – εταίρου ανάθεσης, υπογραφή και διεύθυνση

Ημερομηνία

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ 4 [Άρνηση γνώμης – Αδυναμία συγκέντρωσης ελεγκτικών τεκμηρίων για ένα συστατικό των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων]

Έκθεση Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας ΑΒΓ

Έκθεση Ελέγχου Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή επί ενοποιημένων καταστάσεων

Άρνηση γνώμης

Μας έχει ανατεθεί ο έλεγχος των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων της εταιρείας ΑΒΓ και των θυγατρικών της (ο Όμιλος), οι οποίες αποτελούνται από τον εταιρικό και ενοποιημένο ισολογισμό της 31^{ης} Δεκεμβρίου 20ΧΧ, τις εταιρικές και ενοποιημένες καταστάσεις αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εισοδημάτων, μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και περίληψη σημαντικών λογιστικών αρχών και μεθόδων και λοιπές επεξηγηματικές πληροφορίες.

Δεν εκφράζουμε γνώμη επί των συνημμένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων του Ομίλου. Εξαιτίας της σημαντικότητας του θέματος που περιγράφεται στο τμήμα της έκθεσης «Βάση για άρνηση γνώμης», δεν κατέστη δυνατόν να αποκτήσουμε επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια που να παρέχουν βάση για ελεγκτική γνώμη επί αυτών των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Βάση για άρνηση γνώμης

Η επένδυση του Ομίλου στην κοινοπραξία XYZ εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό με το ποσό των XXX, ποσό που αντιπροσωπεύει άνω του 90% των καθαρών περιουσιακών στοιχείων του Ομίλου κατά την 31^η Δεκεμβρίου 20X1. Δεν μας δόθηκε πρόσβαση στη διοίκηση και στους ελεγκτές της XYZ ούτε στην ελεγκτική τεκμηρίωση των ελεγκτών της XYZ. Συνεπώς, δεν κατέστη δυνατόν να προσδιορίσουμε εάν προσαρμογές θα ήταν απαραίτητες σε σχέση με την αναλογία του Ομίλου στα περιουσιακά στοιχεία της XYZ που από κοινού ελέγχει, την αναλογία των υποχρεώσεων της XYZ για τις οποίες είναι από κοινού υπεύθυνος, την αναλογία εισοδήματος και εξόδων της XYZ για τη χρήση, και τα στοιχεία που συνθέτουν την ενοποιημένη κατάσταση μεταβολής ιδίων κεφαλαίων και την ενοποιημένη κατάσταση ταμειακών ροών.

ΒΕΘ

Εφόσον ο ελεγκτής προβαίνει σε άρνηση γνώμης, δεν νοείται η παράθεση ΒΕΘ

Η ευθύνη της Διοίκησης και των υπεύθυνων διακυβέρνησης για τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΕΠ 700]

Η ευθύνη του ελεγκτή για τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Η δική μας ευθύνη είναι να διενεργήσουμε έλεγχο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων του Ομίλου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και να εκδώσουμε έκθεση ελεγκτή. Ωστόσο, λόγω του θέματος που περιγράφεται στην ενότητα της έκθεσής μας «Βάση για Άρνηση Γνώμης», δεν μπορέσαμε να συγκεντρώσουμε επαρκή κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, που να παρέχουν βάση για ελεγκτική γνώμη επί αυτών των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Άλλες ευθύνες αναφοράς

Εφόσον ο ελεγκτής προβαίνει σε άρνηση γνώμης, δεν νοείται η παράθεση του Τμήματος αυτού

Ονοματεπώνυμο του ορκωτού ελεγκτή – εταίρου ανάθεσης, υπογραφή και διεύθυνση

Ημερομηνία

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ 5 [Άρνηση γνώμης – Αδυναμία συγκέντρωσης ελεγκτικών τεκμηρίων για πολλαπλά συστατικά στοιχεία των (ατομικών) χρηματοοικονομικών καταστάσεων]

Έκθεση Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας ΑΒΓ

Έκθεση Ελέγχου Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή επί ενοποιημένων καταστάσεων

Άρνηση γνώμης

Μας έχει ανατεθεί ο έλεγχος των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων της εταιρείας ΑΒΓ (η Εταιρεία), οι οποίες αποτελούνται από τον ισολογισμό της 31^{ης} Δεκεμβρίου 20XX, την κατάσταση αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εισοδημάτων, μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και ταμειακών ροών, της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και περίληψη σημαντικών λογιστικών αρχών και μεθόδων και λοιπές επεξηγηματικές πληροφορίες.

Δεν εκφράζουμε γνώμη επί των συνημμένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων του Εταιρείας. Εξαιτίας της σημαντικότητας του θέματος που περιγράφεται στο τμήμα της έκθεσης «Βάση για άρνηση γνώμης», δεν κατέστη δυνατόν να αποκτήσουμε επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια που να παρέχουν βάση για ελεγκτική γνώμη επί αυτών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Βάση για άρνηση γνώμης

Διορισθήκαμε ελεγκτές της εταιρείας μετά την 31^η Δεκεμβρίου 20X1 και ως εκ τούτου δεν παραβρεθήκαμε στη φυσική απογραφή έναρξης και λήξης της χρήσης. Δεν κατέστη δυνατόν να καλυφθούμε με εναλλακτικές διαδικασίες σχετικά με τις ποσότητες αποθεμάτων που κατέχονταν κατά την 31^η Δεκεμβρίου 20X0 και 20X1,

τα οποία εμφανίζονται στον ισολογισμό με ποσά ΧΧΧ και ΧΧΧ, αντίστοιχα. Επιπλέον, η εισαγωγή ενός νέου ηλεκτρονικού συστήματος εμπορικών απαιτήσεων τον Σεπτέμβριο του 2021 οδήγησε σε πολυάριθμα λάθη σε αυτούς τους λογαριασμούς απαιτήσεων. Μέχρι την ημερομηνία της έκθεσής μας, η διοίκηση συνεχίζει να προσπαθεί να διορθώσει τα προβλήματα του συστήματος και να διορθώσει τα λάθη.

Δεν κατέστη δυνατόν να επιβεβαιώσουμε ή να επαληθεύσουμε με εναλλακτικούς τρόπους τις εμπορικές απαιτήσεις που περιλαμβάνονται στον ισολογισμό, συνολικού ποσού ΧΧΧ την 31^η Δεκεμβρίου 20Χ1. Ως αποτέλεσμα αυτών των θεμάτων, δεν μπορέσαμε να προσδιορίσουμε εάν προσαρμογές θα ήταν απαραίτητες σε σχέση με καταχωρημένα ή μη αποθέματα και εμπορικές απαιτήσεις, καθώς και με τα στοιχεία που απαρτίζουν την κατάσταση συνολικών εσόδων, την κατάσταση μεταβολών της καθαρής θέσης και την κατάσταση ταμειακών ροών.

ΒΕΘ

Εφόσον ο ελεγκτής προβαίνει σε άρνηση γνώμης, δεν νοείται η παράθεση ΒΕΘ

Η ευθύνη της Διοίκησης και των υπεύθυνων διακυβέρνησης για τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΕΠ 700]

Η ευθύνη του ελεγκτή για τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Η δική μας ευθύνη είναι να διενεργήσουμε έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και να εκδώσουμε έκθεση ελεγκτή. Ωστόσο, λόγω του θέματος που περιγράφεται στην ενότητα της έκθεσής μας «Βάση για Άρνηση Γνώμης», δεν μπορέσαμε να συγκεντρώσουμε επαρκή κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, που να παρέχουν βάση για ελεγκτική γνώμη επί αυτών των οικονομικών καταστάσεων.

Είμαστε ανεξάρτητοι από την Εταιρεία σύμφωνα με τις απαιτήσεις του Κώδικα Δεοντολογίας που ισχύει στην Ελλάδα σχετικά με τον έλεγχο χρηματοοικονομικών καταστάσεων, και έχουμε εκπληρώσει όλες τις άλλες απαιτήσεις του εν λόγω Κώδικα.

Άλλες ευθύνες αναφοράς

Εφόσον ο ελεγκτής προβαίνει σε άρνηση γνώμης, δεν νοείται η παράθεση του Τμήματος αυτού

Ονοματεπώνυμο του ορκωτού ελεγκτή – εταίρου ανάθεσης, υπογραφή και διεύθυνση

Ημερομηνία

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 21.Β: ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΜΕ ΘΕΜΑ(ΤΑ) ΕΜΦΑΣΗΣ – ΔΕΠ 701

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ 1 [Γνώμη με θέμα έμφασης / άλλο θέμα, ενοποιημένες καταστάσεις]

Έκθεση Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας ΑΒΓ

Έκθεση Ελέγχου Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή επί οικονομικών καταστάσεων

Σύμφωνη γνώμη

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΕΠ 700]

Βάση γνώμης

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΕΠ 700]

Έμφαση θέματος²⁹

Εφιστούμε την προσοχή στη σημείωση ΧΧ των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, η οποία περιγράφει τις επιπτώσεις πυρκαγιάς στις παραγωγικές υποδομές της επιχείρησης.

Βασικά Ελεγκτικά Θέματα (ΒΕΘ)

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΕΠ 701]

Άλλο θέμα

Οι οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας ΒΓΔ για τη χρήση που έληξε την 31.12.20Χ1 ελέγχθηκαν από άλλο ελεγκτή, ο οποίος εξέφρασε μη τροποποιημένη γνώμη επί αυτών των καταστάσεων.

Άλλες πληροφορίες

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΕΠ 720]

Η ευθύνη της Διοίκησης [και των υπεύθυνων διακυβέρνησης για οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος] για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΕΠ 700]

Η ευθύνη του ελεγκτή για τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΕΠ 700]

Άλλες ευθύνες αναφοράς

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΕΠ 700]

Ονοματεπώνυμο του ορκωτού ελεγκτή – εταίρου ανάθεσης, υπογραφή και διεύθυνση

Ημερομηνία

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ 2 [Γνώμη με εξαίρεση και θέμα έμφασης, ατομικές καταστάσεις]

Έκθεση Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας ΑΒΓ

Έκθεση Ελέγχου Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή επί οικονομικών καταστάσεων

Γνώμη με εξαίρεση

Έχουμε ελέγξει τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας ΑΒΓ Α.Ε., οι οποίες αποτελούνται από ισολογισμό της 31ης Δεκεμβρίου 20Χ1, την κατάσταση αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εισοδημάτων, την κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων, και την κατάσταση ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και περίληψη σημαντικών λογιστικών αρχών και μεθόδων και λοιπές επεξηγηματικές πληροφορίες.

²⁹ Το θέμα έμφασης μπορεί να εμφανίζεται είτε πριν είτε μετά τα ΒΕΘ, κατά τη γνώμη του ελεγκτή, λαμβάνοντας υπόψη τη σπουδαιότητα του εν λόγω θέματος.

Κατά τη γνώμη μας, εκτός από τις επιπτώσεις του θέματος που περιγράφεται στο τμήμα της έκθεσής μας «Βάση για γνώμη με εξαίρεση, οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, την οικονομική θέση της εταιρείας ΑΒΓ Α.Ε. κατά την 31η Δεκεμβρίου 20Χ1, τη χρηματοοικονομική της επίδοση και τις ταμειακές της ροές για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Βάση για γνώμη με εξαίρεση

Το εμπορικό χαρτοφυλάκιο της επιχείρησης παρουσιάζεται στον ισολογισμό με ποσό ΧΧΧ. Η Διοίκηση δεν έχει επιμετρήσει αυτά τα περιουσιακά στοιχεία στην αγοραία τους αξία, αλλά στο κόστος κτήσης, γεγονός που παραβιάζει τους κανόνες του λογιστικού πλαισίου. Τα αρχεία της επιχείρησης δείχνουν ότι εάν η Διοίκηση παρουσίαζε το εμπορικό χαρτοφυλάκιο στην αγοραία αξία τους, η επιχείρηση θα είχε αναγνωρίσει μη πραγματοποιημένη ζημία ποσού ΧΧΧ στην κατάσταση αποτελεσμάτων και συνολικού εισοδήματος για την τρέχουσα χρήση. Η λογιστική αξία του εμπορικού χαρτοφυλακίου στον ισολογισμό θα είχε μειωθεί κατά το ίδιο ποσό την 31.12.20Χ1, και ο φόρος εισοδήματος³⁰, τα καθαρά κέρδη και η καθαρή θέση θα είχε μειωθεί κατά ποσό ΧΧΧ, ΧΧΧ και ΧΧΧ, αντίστοιχα.

[Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα ...]

Έμφαση θέματος³¹ – Επιπτώσεις πυρκαγιάς

Εφιστούμε την προσοχή στη σημείωση ΧΧ των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, η οποία περιγράφει τις επιπτώσεις πυρκαγιάς στις παραγωγικές υποδομές της επιχείρησης.

Βασικά Ελεγκτικά Θέματα (ΒΕΘ)

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΕΠ 701]

Άλλο θέμα

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΕΠ 701]

Άλλες πληροφορίες

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΕΠ 720]

Η ευθύνη της Διοίκησης [και των υπεύθυνων διακυβέρνησης για οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος] για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΕΠ 700]

Η ευθύνη του ελεγκτή για τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΕΠ 700]

Άλλες ευθύνες αναφοράς

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΕΠ 700]

Ονοματεπώνυμο του ορκωτού ελεγκτή – εταίρου ανάθεσης, υπογραφή και διεύθυνση

Ημερομηνία

³⁰ Νοείται το σύνολο του φόρου εισοδήματος, τρέχοντος και αναβαλλόμενου.

³¹ Το θέμα έμφασης μπορεί να εμφανίζεται είτε πριν είτε μετά τα ΒΕΘ, κατά τη γνώμη του ελεγκτή, λαμβάνοντας υπόψη τη σπουδαιότητα του εν λόγω θέματος.