



Επιτροπή Λογιστικής Τοποποίησης και Ελέγχων

# ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 570 (ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ)

## Συνέχιση της Δραστηριότητας

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

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

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

© Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, 2003

ΕΛΤΕ, Βουλής 7, 5<sup>ος</sup> Όροφος, Αθήνα 10562

E: [www.elte.org.gr](http://www.elte.org.gr)

[info@elte.org.gr](mailto:info@elte.org.gr)

# ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ 570

## (ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ)

### ΣΥΝΕΧΙΣΗ ΤΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ

(Ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που ξεκινούν την 15<sup>η</sup>  
Δεκεμβρίου 2016 ή αργότερα)

#### ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

---

	Παράγραφος
<b>Εισαγωγή</b>	
Πεδίο του παρόντος ΔΠΕ .....	1
Λογιστική βάση συνέχισης της δραστηριότητας .....	2
Ευθύνη για την εκτίμηση της ικανότητας της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της .....	3-7
Ημερομηνία έναρξης ισχύος .....	8
<b>Στόχοι</b> .....	9
<b>Απαιτήσεις</b>	
Διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου και συναφείς δραστηριότητες .....	10-11
Αξιολόγηση της εκτίμησης της διοίκησης.....	12-14
Περίοδος πέρα από την εκτίμηση της διοίκησης.....	15
Πρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες όταν εντοπίζονται γεγονότα ή συνθήκες .....	16
Συμπεράσματα ελεγκτή .....	17-20
Συνέπειες για την έκθεση ελεγκτή .....	21-24
Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση .....	25
Σημαντική καθυστέρηση στην έγκριση των οικονομικών καταστάσεων .....	26
<b>Εφαρμογή και άλλο επεξηγηματικό υλικό</b>	
Πεδίο του παρόντος ΔΠΕ .....	A1
Λογιστική βάση συνέχισης της δραστηριότητας .....	A2
Διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου και συναφείς δραστηριότητες .....	A3-A7
Αξιολόγηση της εκτίμησης της διοίκησης.....	A8-A13
Περίοδος πέρα από την εκτίμηση της διοίκησης.....	A14-A15
Πρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες όταν εντοπίζονται γεγονότα ή συνθήκες .....	A16-A20
Συμπεράσματα ελεγκτή .....	A21-A25
Συνέπειες για την έκθεση ελεγκτή .....	A26-A35
Παράρτημα: Υποδείγματα εκθέσεων ελεγκτή αναφορικά με τη συνέχιση της δραστηριότητας	

---

Το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) 570 (Αναθεωρημένο), «Συνέχιση της δραστηριότητας» πρέπει να μελετάται σε συνδυασμό με το ΔΠΕ 200 «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου».

## **Εισαγωγή**

### **Πεδίο του παρόντος ΔΠΕ**

1. Το παρόν Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου (ΔΠΕ) ασχολείται με τις ευθύνες του ελεγκτή κατά τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων που σχετίζονται με τη συνέχιση της δραστηριότητας και τις συνέπειες για την έκθεση του ελεγκτή. (Αναφ. παρ. Α1)

### **Λογιστική βάση συνέχισης της δραστηριότητας**

2. Σύμφωνα με τη λογιστική βάση συνέχισης της δραστηριότητας, οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται βάσει της παραδοχής ότι η οντότητα έχει τη δυνατότητα να εξακολουθήσει τη δραστηριότητά της για το προβλεπτό μέλλον. Οι οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού καταρτίζονται σύμφωνα με τη λογιστική βάση συνέχισης της δραστηριότητας, εκτός εάν η διοίκηση προτίθεται είτε να εκκαθαρίσει την οντότητα είτε να σταματήσει τις επιχειρηματικές της λειτουργίες, ή δεν έχει ρεαλιστική εναλλακτική επιλογή, από το να το πράξει. Οι οικονομικές καταστάσεις ειδικού σκοπού μπορεί να καταρτίζονται σύμφωνα με ένα πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς για το οποίο η λογιστική βάση συνέχισης της δραστηριότητας μπορεί να έχει ενδιαφέρον ή όχι (για παράδειγμα, η βάση της συνέχισης της δραστηριότητας είναι αδιάφορη για ορισμένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σε φορολογική βάση σε ορισμένες δικαιοδοσίες). Όταν ενδείκνυται η χρήση λογιστικής βάσης συνέχισης της δραστηριότητας, τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις καταχωρούνται βάσει του ότι η οντότητα θα είναι σε θέση να ρευστοποιήσει τα περιουσιακά της στοιχεία και να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις της κατά τη συνήθη πορεία της επιχειρηματικής της δραστηριότητας. (Αναφ. παρ. Α2)

### **Ευθύνη για την εκτίμηση της ικανότητας της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της**

3. Ορισμένα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς περιέχουν ρητή απαίτηση από τη διοίκηση να προβαίνει σε συγκεκριμένη εκτίμηση της ικανότητας της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, καθώς και πρότυπα αναφορικά με ζητήματα που πρέπει να εξεταστούν και γνωστοποιήσεις που πρέπει να γίνουν σε σχέση με τη συνέχιση δραστηριότητας. Για παράδειγμα, το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (ΔΛΠ) 1 απαιτεί από τη διοίκηση να προβαίνει σε εκτίμηση της ικανότητας συνέχισης της δραστηριότητας της οντότητας<sup>1</sup>. Οι λεπτομερείς απαιτήσεις αναφορικά με την ευθύνη της διοίκησης να εκτιμά την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της, καθώς και οι σχετικές γνωστοποιήσεις των οικονομικών καταστάσεων, μπορεί επίσης να προβλέπονται από νόμο ή κανονισμό.
4. Σε άλλα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς, μπορεί να μην υπάρχει ρητή απαίτηση από τη διοίκηση να προβαίνει σε συγκεκριμένη εκτίμηση της ικανότητας της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της. Παρόλα αυτά, εφόσον η λογιστική βάση συνέχισης της δραστηριότητας είναι θεμελιώδης αρχή

---

<sup>1</sup> ΔΛΠ 1, «Παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων», παράγραφοι 25-26.

για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων όπως αναφέρεται στην παράγραφο 2, η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων απαιτεί η διοίκηση να εκτιμά την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, έστω και αν το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς δεν περιλαμβάνει ρητή απαίτηση για να το πράξει.

5. Η εκτίμηση της διοίκησης για την ικανότητα συνέχισης της δραστηριότητας της οντότητας περιλαμβάνει την άσκηση κρίσης, σε συγκεκριμένο χρονικό σημείο, αναφορικά με ενδογενώς αβέβαιη μελλοντική έκβαση γεγονότων ή συνθηκών. Οι ακόλουθοι παράγοντες είναι σχετικοί για την κρίση αυτή:
- Ο βαθμός αβεβαιότητας που συνδέεται με την έκβαση ενός γεγονότος ή μιας συνθήκης αυξάνεται σημαντικά όσο μακρύτερα στο μέλλον προκύπτει ένα γεγονός ή μια συνθήκη ή μια έκβαση. Για το λόγο αυτό, τα περισσότερα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς που απαιτούν ρητή εκτίμηση της διοίκησης καθορίζουν την περίοδο για την οποία απαιτείται η διοίκηση να λαμβάνει υπόψη όλες τις διαθέσιμες πληροφορίες.
  - Το μέγεθος και η πολυπλοκότητα της οντότητας, η φύση και οι συνθήκες των επιχειρηματικών της δραστηριοτήτων, καθώς και ο βαθμός στον οποίο επηρεάζεται από εξωτερικούς παράγοντες, επηρεάζουν την κρίση αναφορικά με την έκβαση των γεγονότων ή των συνθηκών.
  - Οποιαδήποτε κρίση για το μέλλον βασίζεται σε πληροφορίες που είναι διαθέσιμες κατά το χρόνο που η κρίση πραγματοποιείται. Μεταγενέστερα γεγονότα μπορεί να οδηγήσουν σε έκβαση που να μην είναι συνεπής με κρίσεις που ήταν εύλογες κατά το χρόνο που έγιναν.

#### *Ευθύνες του ελεγκτή*

6. Η ευθύνη του ελεγκτή είναι να αποκτά επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια και να συμπεραίνει αναφορικά με το εάν ενδείκνυται η χρήση της λογιστικής βάσης συνέχισης της δραστηριότητας από τη διοίκηση κατά την κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, καθώς και για να συμπεραίνει εάν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της. Η ευθύνη αυτή υφίσταται ακόμα και εάν το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που χρησιμοποιείται για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων δεν περιλαμβάνει ρητή απαίτηση για τη διοίκηση να προβαίνει σε συγκεκριμένη εκτίμηση της ικανότητας της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της.
7. Ωστόσο, όπως περιγράφεται στο ΔΠΕ 200<sup>2</sup>, οι ενδεχόμενες επιπτώσεις ενδογενών περιορισμών επί της ικανότητας του ελεγκτή να εντοπίσει ουσιώδη σφάλματα είναι μεγαλύτερες για μελλοντικά γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να προκαλέσουν τη διακοπή της δραστηριότητας μιας οντότητας. Ο ελεγκτής δεν μπορεί να προβλέψει τέτοια μελλοντικά γεγονότα ή συνθήκες. Συνεπώς, η απουσία οποιασδήποτε αναφοράς σε αβεβαιότητα συνέχισης της

---

<sup>2</sup> ΔΠΕ 200 «Γενικοί στόχοι του ανεξάρτητου ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου», παράγραφοι A53- A54.

δραστηριότητας στην έκθεση του ελεγκτή δεν μπορεί να εκλαμβάνεται ως εγγύηση της ικανότητας της οντότητας για συνέχιση της δραστηριότητάς της.

### **Ημερομηνία έναρξης ισχύος**

8. Το παρόν ΔΠΕ ισχύει για ελέγχους οικονομικών καταστάσεων για περιόδους που ξεκινούν την 15<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2016 ή αργότερα.

### **Στόχοι**

9. Οι στόχοι του ελεγκτή είναι:
- (α) Να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια και να συμπεράνει αναφορικά με το εάν ενδείκνυται η χρήσης της λογιστικής βάσης συνέχισης της δραστηριότητας από τη διοίκηση κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων,
  - (β) Να εξάγει συμπέρασμα βάσει των αποκτηθέντων ελεγκτικών τεκμηρίων για το εάν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να εγείρουν σημαντικές αμφιβολίες για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της, και
  - (γ) Να συντάξει την έκθεσή του σύμφωνα με τα ΔΠΕ.

### **Απαιτήσεις**

#### **Διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου και συναφείς δραστηριότητες**

10. Όταν εκτελούνται διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου όπως απαιτείται από το ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο)<sup>3</sup>, ο ελεγκτής πρέπει να εξετάζει εάν υπάρχουν γεγονότα ή συνθήκες που ενδέχεται να εγείρουν σημαντικές αμφιβολίες για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της. Στα πλαίσια αυτά, ο ελεγκτής πρέπει να διαπιστώνει εάν η διοίκηση έχει ήδη διενεργήσει προκαταρκτική εκτίμηση της ικανότητας της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της, και: (Αναφ. παρ. Α3-Α6)
- (α) Εάν μια τέτοια εκτίμηση έχει διενεργηθεί, ο ελεγκτής πρέπει να συζητήσει την εκτίμηση με τη διοίκηση και να καθορίσει εάν η διοίκηση έχει εντοπίσει γεγονότα ή συνθήκες που, ατομικά ή συνολικά, μπορεί να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της και, εάν ναι, τα σχέδια της διοίκησης για την αντιμετώπιση αυτών, ή
  - (β) Εάν μια τέτοια εκτίμηση δεν έχει ακόμα διενεργηθεί, ο ελεγκτής πρέπει να συζητήσει με τη διοίκηση τη βάση για τη σκοπούμενη χρήση της λογιστικής βάσης συνέχισης της δραστηριότητας και να θέσει ερωτήματα στη διοίκηση για το εάν υπάρχουν γεγονότα ή συνθήκες τέτοια, που ατομικά ή συνολικά, μπορεί να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της.

---

<sup>3</sup> ΔΠΕ 315, «Εντοπισμός και εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μέσω κατανόησης της οντότητας και του περιβάλλοντός της», παράγραφος 5.

11. Ο ελεγκτής πρέπει να παραμένει σε εγρήγορση καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου για ελεγκτικά τεκμήρια γεγονότων ή συνθηκών που μπορεί να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της. (Αναφ. παρ. Α7)

#### **Αξιολόγηση της εκτίμησης της διοίκησης**

12. Ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί την εκτίμηση της διοίκησης για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της. (Αναφ. παρ. Α8-Α10, Α12-Α13).
13. Κατά την αξιολόγηση της εκτίμησης της διοίκησης για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, ο ελεγκτής πρέπει να καλύπτει την ίδια περίοδο με αυτή που χρησιμοποιήθηκε από τη διοίκηση για τη διενέργεια της εκτίμησής της, όπως απαιτείται από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς ή από νόμο ή κανονισμό εάν αυτός καθορίζει μεγαλύτερη περίοδο. Εάν η εκτίμηση της διοίκησης για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της καλύπτει περίοδο μικρότερη των δώδεκα μηνών από την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων που ορίζεται στο ΔΠΕ 560<sup>4</sup>, ο ελεγκτής πρέπει να ζητήσει από τη διοίκηση την επέκταση της περιόδου εκτίμησης τουλάχιστον στους δώδεκα μήνες από την ημερομηνία αυτή. (Αναφ. παρ. Α11-Α13).
14. Κατά την αξιολόγηση της εκτίμησης της διοίκησης, ο ελεγκτής πρέπει να εξετάζει εάν η εκτίμηση της διοίκησης περιλαμβάνει όλες τις σχετικές πληροφορίες οι οποίες είναι σε γνώση του ελεγκτή ως αποτέλεσμα του ελέγχου του.

#### **Περίοδος πέρα από την εκτίμηση της διοίκησης**

15. Ο ελεγκτής πρέπει να θέσει ερωτήματα στη διοίκηση αναφορικά με τη γνώση αυτής για γεγονότα ή συνθήκες πέρα από την περίοδο εκτίμησης της διοίκησης που μπορεί να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της. (Αναφ. παρ. Α14-Α15)

#### **Πρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες όταν εντοπίζονται γεγονότα ή συνθήκες**

16. Εάν έχουν εντοπιστεί γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, ο ελεγκτής πρέπει να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια ώστε να καθορίσει εάν υπάρχει ή όχι ουσιώδης αβεβαιότητα η οποία να σχετίζεται με γεγονότα ή συνθήκες που ενδέχεται να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της (εφεξής αναφερόμενη ως «ουσιώδης αβεβαιότητα»), μέσω της εκτέλεσης πρόσθετων ελεγκτικών διαδικασιών, περιλαμβανομένης της εξέτασης παραγόντων που μετριάζουν την ουσιώδη αβεβαιότητα. Αυτές οι διαδικασίες πρέπει να περιλαμβάνουν: (Αναφ. παρ. Α16)

---

<sup>4</sup> ΔΠΕ 560, «Μεταγενέστερα γεγονότα», παράγραφος 5(α).



- (α) Αίτημα προς τη διοίκηση να διενεργήσει την εκτίμησή της για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της, όταν αυτή δεν έχει διενεργηθεί.
- (β) Αξιολόγηση των σχεδίων της διοίκησης για μελλοντικές ενέργειες που σχετίζονται με την εκτίμησή της για τη συνέχιση της δραστηριότητας, εάν η έκβαση αυτών των σχεδίων είναι πιθανό να βελτιώσει την κατάσταση και εάν τα σχέδια της διοίκησης είναι εφικτά υπό τις περιστάσεις. (Αναφ. παρ. Α17)
- (γ) Όταν η οντότητα έχει διενεργήσει μια πρόβλεψη ταμειακών ροών, και η ανάλυση της πρόβλεψης είναι σημαντικός παράγοντας για την εξέταση της μελλοντικής έκβασης γεγονότων ή συνθηκών στα πλαίσια της αξιολόγησης των σχεδίων της διοίκησης για μελλοντικές ενέργειες: (Αναφ. παρ. Α18-Α19)
  - (i) Αξιολόγηση της αξιοπιστίας των υποκείμενων δεδομένων που παράχθηκαν για την κατάρτιση της πρόβλεψης, και
  - (ii) Διαπίστωση του εάν οι υποκείμενες παραδοχές της πρόβλεψης υποστηρίζονται επαρκώς.
- (δ) Εξέταση του εάν, από την ημερομηνία κατά την οποία η διοίκηση έκανε την εκτίμησή της, είναι διαθέσιμα τυχόν πρόσθετα γεγονότα ή πληροφορίες.
- (ε) Αίτημα έγγραφων διαβεβαιώσεων από τη διοίκηση και, όπου ενδείκνυται, από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση, αναφορικά με τα σχέδια αυτών για μελλοντικές ενέργειες καθώς για τη σκοπιμότητα των σχεδίων αυτών. (Αναφ. παρ. Α20)

### **Συμπεράσματα ελεγκτή**

- 17. Ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί κατά πόσον έχουν αποκτηθεί επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, βάσει των οποίων πρέπει να εξαχθεί συμπέρασμα, σχετικά με την καταλληλότητα χρήσης της λογιστικής βάσης συνέχισης της δραστηριότητας εκ μέρους της διοίκησης για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.
- 18. Με βάση τα αποκτηθέντα ελεγκτικά τεκμήρια, ο ελεγκτής πρέπει να συμπεράνει εάν, κατά την κρίση του, υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες που, ατομικά ή συνολικά, μπορεί να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της. Ουσιώδης αβεβαιότητα υπάρχει όταν το μέγεθος της πιθανής επίδρασης και η πιθανότητα να συμβεί είναι τέτοια που, κατά την κρίση του ελεγκτή, είναι απαραίτητη η κατάλληλη γνωστοποίηση της φύσης και των συνεπειών της αβεβαιότητας για: (Αναφ. παρ. Α21 – Α22)
  - (α) την εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, στην περίπτωση πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς εύλογης παρουσίασης, ή

- (β) να μην είναι παραπλανητικές οι οικονομικές καταστάσεις, στην περίπτωση πλαισίου συμμόρφωσης.

*Επάρκεια των γνωστοποιήσεων όταν έχουν εντοπιστεί γεγονότα ή συνθήκες και υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα*

19. Εάν ο ελεγκτής συμπεράνει ότι η χρήση της λογιστικής βάσει συνέχισης της δραστηριότητας εκ μέρους της διοίκησης είναι ενδεδειγμένη υπό τις περιστάσεις αλλά υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα, τότε ο ελεγκτής πρέπει να προσδιορίσει εάν οι οικονομικές καταστάσεις (Αναφ. παρ. Α22 – Α23)
- (α) γνωστοποιούν επαρκώς τα κύρια γεγονότα ή τις συνθήκες που ενδέχεται να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της, καθώς και τα σχέδια της διοίκησης για το χειρισμό αυτών των γεγονότων ή συνθηκών, και
- (β) γνωστοποιούν με σαφήνεια ότι υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα σχετιζόμενη με γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της και, ως εκ τούτου, ότι μπορεί να μη δύναται να ρευστοποιήσει τα περιουσιακά στοιχεία της και να ανταποκριθεί στις υποχρεώσεις της κατά τη συνήθη πορεία της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

*Επάρκεια των γνωστοποιήσεων όταν έχουν εντοπιστεί γεγονότα ή συνθήκες αλλά δεν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα*

20. Εάν έχουν εντοπιστεί γεγονότα ή συνθήκες που ενδεχομένως δημιουργούν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, αλλά, με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι δεν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα, ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί εάν, στα πλαίσια των απαιτήσεων του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς, οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν επαρκείς γνωστοποιήσεις για αυτά τα γεγονότα ή τις συνθήκες (Αναφ. παρ. Α24-Α25)

### **Συνέπειες για την έκθεση του ελεγκτή**

*Η χρήση της λογιστικής βάσει συνέχισης της δραστηριότητας δεν είναι ενδεδειγμένη*

21. Εάν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί βάσει της συνέχισης δραστηριότητας αλλά, κατά την κρίση του ελεγκτή, η χρήση της λογιστικής βάσει συνέχισης της δραστηριότητας από τη διοίκηση για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων δεν είναι ενδεδειγμένη, ο ελεγκτής πρέπει να εκφράσει αρνητική γνώμη. (Αναφ. παρ. Α26-Α27)

*Η χρήση της λογιστικής βάσει συνέχισης της δραστηριότητας είναι ενδεδειγμένη αλλά υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα*

Γίνεται επαρκής γνωστοποίηση της ουσιώδους αβεβαιότητας στις οικονομικές καταστάσεις

22. Εάν γίνεται επαρκής γνωστοποίηση της ουσιώδους αβεβαιότητας στις οικονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής εκφράζει γνώμη χωρίς επιφύλαξη και η έκθεση του ελεγκτή πρέπει να περιλαμβάνει ξεχωριστό τμήμα υπό τον τίτλο «Ουσιώδης αβεβαιότητα που σχετίζεται με τη δυνατότητα συνέχισης της δραστηριότητας» ώστε: (Αναφ. παρ. Α28-Α31, Α34)
- (α) να επιστήσει την προσοχή στη σημείωση των οικονομικών καταστάσεων, που γνωστοποιεί τα θέματα που ορίζονται στην παράγραφο 19, και
  - (β) να δηλώσει ότι αυτά τα γεγονότα ή οι συνθήκες δείχνουν ότι υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα που μπορεί να εγείρει σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της και ότι η γνώμη του ελεγκτή δεν έχει διαφοροποιηθεί σε σχέση με το θέμα αυτό.

Δεν γίνεται επαρκής γνωστοποίηση ουσιώδους αβεβαιότητας στις οικονομικές καταστάσεις

23. Εάν δεν γίνεται επαρκής γνωστοποίηση της ουσιώδους αβεβαιότητας στις οικονομικές καταστάσεις, ο ελεγκτής πρέπει: (Αναφ. παρ. Α32-Α34)
- (α) να εκφράσει γνώμη με επιφύλαξη ή αρνητική γνώμη, κατά περίπτωση, σύμφωνα με το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο)<sup>5</sup>, και
  - (β) στο τμήμα «Βάση για γνώμη με επιφύλαξη (αρνητική γνώμη)» της έκθεσής του, να δηλώσει ότι υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα που ενδεχομένως εγείρει σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της και ότι οι οικονομικές καταστάσεις δεν γνωστοποιούν επαρκώς το θέμα αυτό.

Απροθυμία της διοίκησης να διενεργήσει ή να επεκτείνει την εκτίμησή της

24. Εάν η διοίκηση είναι απρόθυμη να διενεργήσει ή να επεκτείνει την εκτίμησή της όταν αυτό της ζητείται από τον ελεγκτή, ο ελεγκτής πρέπει να εξετάσει τις συνέπειες για την έκθεσή του. (Αναφ. παρ. Α35)

### **Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση**

25. Εκτός και εάν όλοι οι υπεύθυνοι για τη διακυβέρνηση εμπλέκονται στη διοίκηση της οντότητας<sup>6</sup>, ο ελεγκτής πρέπει να γνωστοποιήσει στους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση γεγονότα ή συνθήκες που εντοπίζονται και τα οποία μπορεί να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της. Αυτή η γνωστοποίηση προς τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση πρέπει να περιλαμβάνει τα ακόλουθα:
- (α) Το εάν τα γεγονότα ή οι συνθήκες συνιστούν ουσιώδη αβεβαιότητα,
  - (β) Το εάν η χρήση της λογιστικής βάσει συνέχισης της δραστηριότητας εκ μέρους της διοίκησης είναι ενδεδειγμένη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων,

<sup>5</sup> ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο), «Διαφοροποιήσεις της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή»

<sup>6</sup> ΔΠΕ 260 (Αναθεωρημένο), «Επικοινωνία με τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση», παράγραφος 13.

- (γ) Την επάρκεια των σχετικών γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις, και
- (δ) Κατά περίπτωση, τις συνέπειες για την έκθεση του ελεγκτή.

### **Σημαντική καθυστέρηση στην έγκριση των οικονομικών καταστάσεων**

26. Εάν υπάρχει σημαντική καθυστέρηση στην έγκριση των οικονομικών καταστάσεων από τη διοίκηση ή από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση μετά την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής πρέπει να διερευνήσει τους λόγους της καθυστέρησης. Εάν ο ελεγκτής πιστεύει ότι η καθυστέρηση θα μπορούσε να αφορά σε γεγονότα ή συνθήκες που σχετίζονται με την εκτίμηση της συνέχισης δραστηριότητας, ο ελεγκτής πρέπει να εκτελέσει εκείνες τις απαραίτητες πρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες, όπως περιγράφονται στην παράγραφο 16, καθώς και να εξετάσει τις επιπτώσεις στο συμπέρασμά του αναφορικά με την ύπαρξη ουσιώδους αβεβαιότητας, όπως περιγράφεται στην παράγραφο 18.

\*\*\*

### **Εφαρμογή και άλλο επεξηγηματικό υλικό**

#### **Πεδίο του παρόντος ΔΠΕ . (Αναφ. παρ. Α1)**

- A1. Το ΔΠΕ 701<sup>7</sup> ασχολείται με τις ευθύνες του ελεγκτή να γνωστοποιεί σημαντικότερα θέματα ελέγχου στην έκθεσή του. Το ίδιο ΔΠΕ αναγνωρίζει ότι, όταν εφαρμόζεται το ΔΠΕ 701, θέματα που σχετίζονται με τη δυνατότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της μπορεί να θεωρηθούν σημαντικότερα θέματα ελέγχου κι εξηγεί ότι μια ουσιώδης αβεβαιότητα που σχετίζεται με γεγονότα ή συνθήκες που ενδέχεται να εγείρουν σημαντικές αμφιβολίες για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της είναι, από τη φύση τους, σημαντικότερα θέματα ελέγχου<sup>8</sup>.

#### **Λογιστική βάσει συνέχισης της δραστηριότητας (Αναφ. παρ. 2)**

##### *Ζητήματα ειδικά για οντότητες του δημοσίου τομέα*

- A2. Η χρήση της λογιστικής βάσει συνεχιζόμενης δραστηριότητας από τη διοίκηση αφορά επίσης τις οντότητες δημοσίου τομέα. Για παράδειγμα, το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Δημοσίου Τομέα 1 (ΔΛΠΔΤ 1) αντιμετωπίζει το θέμα της ικανότητας συνέχισης της δραστηριότητας<sup>9</sup> των οντοτήτων του δημοσίου τομέα. Κίνδυνοι ως προς τη συνέχιση της δραστηριότητας μπορεί να προκύψουν, σε περιπτώσεις όπου οντότητες δημοσίου τομέα λειτουργούν σε κερδοσκοπική βάση, όταν η κυβερνητική υποστήριξη μπορεί να ελαττωθεί ή να αρθεί, ή στην περίπτωση ιδιωτικοποίησης, αλλά τέτοιες περιπτώσεις δεν είναι περιοριστικές. Γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα μιας οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της στο δημόσιο τομέα μπορεί να περιλαμβάνουν περιπτώσεις όπου η οντότητα του δημοσίου

<sup>7</sup> ΔΠΕ 701, «Γνωστοποίηση βασικών θεμάτων ελέγχου στην έκθεση ανεξάρτητου ελεγκτή»

<sup>8</sup> Βλέπε παραγράφους 15 και Α41 του ΔΠΕ 701

<sup>9</sup> ΔΛΠΔΤ 1, «Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων», παράγραφοι 38-41.

τομέα στερείται χρηματοδότησης για τη συνέχιση της ύπαρξής της ή όταν λαμβάνονται αποφάσεις πολιτικής που επηρεάζουν τις παρεχόμενες υπηρεσίες από την οντότητα δημοσίου τομέα.

### **Διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου και συναφείς δραστηριότητες**

*Γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να εγείρουν σημαντικές αμφιβολίες για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της (Αναφ. παρ. 10)*

A3. Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα γεγονότων ή συνθηκών που, ατομικά ή συλλογικά, μπορεί να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της. Αυτός ο κατάλογος δεν περιλαμβάνει όλες τις περιπτώσεις, ούτε η ύπαρξη ενός ή περισσότερων από τα περιεχόμενά του σημαίνει ότι υπάρχει πάντα ουσιώδης αβεβαιότητα.

#### **Χρηματοοικονομικά θέματα**

- Καθαρές υποχρεώσεις ή καθαρές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις.
- Δανεισμός με σταθερούς όρους του οποίου πλησιάζει η ημερομηνία λήξης, χωρίς ρεαλιστική προοπτική ανανέωσης ή αποπληρωμής, ή υπέρμετρη εξάρτηση από βραχυπρόθεσμο δανεισμό για τη χρηματοδότηση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων.
- Ενδείξεις άρσης της χρηματοοικονομικής υποστήριξης από πιστωτές.
- Αρνητικές λειτουργικές ταμειακές ροές υποδηλώνονται από τις ιστορικές ή από προβλεπόμενες οικονομικές καταστάσεις.
- Αρνητικοί βασικοί χρηματοοικονομικοί δείκτες
- Σημαντικές λειτουργικές ζημίες ή σημαντική υποτίμηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ταμειακών ροών.
- Καθυστερήσεις ή διακοπή μερισμάτων.
- Αδυναμία πληρωμής των πιστωτών στις προβλεπόμενες ημερομηνίες.
- Αδυναμία συμμόρφωσης με τους όρους δανειακών συμβάσεων.
- Αλλαγή των όρων συναλλαγών με τους προμηθευτές από πίστωση σε εξόφληση με την παράδοση.
- Αδυναμία εξασφάλισης χρηματοδότησης για σημαντική ανάπτυξη νέου προϊόντος ή για άλλες σημαντικές επενδύσεις.

#### **Λειτουργικά θέματα**

- Προθέσεις της διοίκησης να ρευστοποιήσει την οντότητα ή να διακόψει λειτουργίες της.

- Απώλεια βασικών μελών της διοίκησης χωρίς αντικατάσταση.
- Απώλεια κύριας αγοράς, βασικού (ών) πελάτη(τών), δικαιώματος χρήσης, άδειας ή βασικού(ών) προμηθευτή(τών).
- Εργασιακές δυσκολίες.
- Ελλείψεις σημαντικών προμηθειών / εφοδίων.
- Εμφάνιση ενός πολύ επιτυχημένου ανταγωνιστή.

#### Άλλα θέματα

- Μη συμμόρφωση με κεφαλαιακές ή άλλες κανονιστικές απαιτήσεις, όπως απαιτήσεις φερεγγυότητας ή ρευστότητας για τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.
- Εκκρεμή νομικά ή κανονιστικά μέτρα εναντίον της οντότητας που μπορεί, εάν είναι επιτυχή, να έχουν ως αποτέλεσμα αξιώσεις που η οντότητα είναι απίθανο να είναι σε θέση να ικανοποιήσει.
- Αλλαγές νόμων ή κανονισμών ή κυβερνητικών πολιτικών που αναμένεται να επηρεάσουν αρνητικά την οντότητα.
- Ανασφάλιστες ή μερικά ασφαλισμένες καταστροφές, όταν προκύψουν.

Η σημασία τέτοιων γεγονότων ή συνθηκών μπορεί συχνά να μετριάζεται από άλλους παράγοντες. Για παράδειγμα, η επίδραση του ότι μια οντότητα αδυνατεί να πραγματοποιήσει τις κανονικές αποπληρωμές χρέους μπορεί να εξισορροπηθεί από σχέδια της διοίκησης να διατηρήσει επαρκείς ταμειακές ροές με εναλλακτικά μέσα, όπως με τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων, με την αναδιάρθρωση της αποπληρωμής δανείων ή με την απόκτηση πρόσθετου κεφαλαίου. Ομοίως, η απώλεια ενός βασικού προμηθευτή μπορεί να μετριάζεται από τη διαθεσιμότητα κατάλληλης εναλλακτικής πηγής προμηθειών.

- A4. Οι διαδικασίες εκτίμησης κινδύνου που απαιτούνται από την παράγραφο 10 βοηθούν τον ελεγκτή να καθορίσει εάν η χρήση της λογιστικής βάσει συνέχισης της δραστηριότητας από τη διοίκηση είναι πιθανό να αποτελεί σημαντικό θέμα, καθώς και τον αντίκτυπο αυτής στο σχεδιασμό του ελέγχου. Αυτές οι διαδικασίες επίσης επιτρέπουν πιο έγκαιρες συζητήσεις με τη διοίκηση, περιλαμβανομένης της συζήτησης των σχεδίων της διοίκησης και της επίλυσης οποιωνδήποτε εντοπισμένων θεμάτων συνέχισης της δραστηριότητας.

#### Ζητήματα ειδικά για μικρότερες οντότητες (Αναφ. παρ 10)

- A5. Το μέγεθος μιας οντότητας μπορεί να επηρεάσει την ικανότητά της να αντιστέκεται σε αρνητικές συνθήκες. Οι μικρές οντότητες ενδέχεται να μπορούν να ανταποκρίνονται γρήγορα στην εκμετάλλευση νέων ευκαιριών που παρουσιάζονται, αλλά μπορεί να στερούνται αποθεματικών για τη διατήρηση των λειτουργιών τους.

- A6. Συνθήκες που αφορούν ιδιαίτερα τις μικρές οντότητες περιλαμβάνουν τον κίνδυνο οι τράπεζες και άλλοι δανειστές να παύσουν να υποστηρίζουν την οντότητα, καθώς και την πιθανή απώλεια ενός κύριου προμηθευτή, ενός μεγάλου πελάτη, ενός βασικού υπαλλήλου, ή του δικαιώματος λειτουργίας βάσει άδειας, του δικαιώματος χρήσης, ή άλλης νομικής συμφωνίας.

*Παραμονή σε εγρήγορση καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου για ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες (Αναφ. παρ. 11)*

- A7. Το ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο) απαιτεί από τον ελεγκτή να αναθεωρεί την εκτίμηση κινδύνου και να τροποποιεί ανάλογα τις επόμενες ελεγκτικές διαδικασίες που έχουν σχεδιαστεί όταν κατά τη διάρκεια του ελέγχου αποκτώνται πρόσθετα ελεγκτικά τεκμήρια τα οποία επηρεάζουν την εκτίμηση κινδύνου<sup>10</sup>. Εάν γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα συνέχισης της δραστηριότητας της οντότητας εντοπισθούν μετά τη διενέργεια των εκτιμήσεων κινδύνου, η εκτίμηση του ελεγκτή για τους κινδύνους ουσιώδους σφάλματος μπορεί να χρειάζεται αναθεώρηση, επιπρόσθετα της εκτέλεσης των διαδικασιών της παραγράφου 16. Η ύπαρξη τέτοιων γεγονότων ή συνθηκών μπορεί επίσης να επηρεάσει τη φύση, το χρόνο και την έκταση των περαιτέρω διαδικασιών του ελεγκτή για αντίδραση στους εκτιμώμενους κινδύνους. Το ΔΠΕ 330<sup>11</sup> θέτει απαιτήσεις και παρέχει καθοδήγηση επί αυτού του θέματος.

### **Αξιολόγηση της εκτίμησης της διοίκησης**

*Εκτίμηση της διοίκησης, υποστηρικτική ανάλυση και αξιολόγηση του ελεγκτή (Αναφ. παρ. 12)*

- A8. Η εκτίμηση της διοίκησης για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της αποτελεί βασικό μέρος της εξέτασης από τον ελεγκτή της χρήσης, από τη διοίκηση, λογιστικής βάσει συνέχισης δραστηριότητας.
- A9. Δεν είναι ευθύνη του ελεγκτή η διόρθωση της έλλειψης ανάλυσης από τη διοίκηση. Σε ορισμένες περιστάσεις, ωστόσο, η έλλειψη λεπτομερούς ανάλυσης από τη διοίκηση για τη υποστήριξη της εκτίμησής της μπορεί να μην εμποδίζει τον ελεγκτή να εξαγάγει συμπέρασμα για το εάν η χρήση της λογιστικής βάσει συνέχισης της δραστηριότητας από τη διοίκηση είναι ενδεδειγμένη υπό τις περιστάσεις. Για παράδειγμα, όταν υπάρχει ιστορικό κερδοφόρων λειτουργιών και άμεση πρόσβαση σε χρηματοοικονομικούς πόρους, η διοίκηση μπορεί να κάνει την εκτίμησή της χωρίς λεπτομερή ανάλυση. Σε αυτή την περίπτωση, η αξιολόγηση του ελεγκτή για το ενδεδειγμένο της εκτίμησης της διοίκησης μπορεί να γίνει χωρίς την εκτέλεση διαδικασιών λεπτομερούς αξιολόγησης, εάν οι άλλες ελεγκτικές διαδικασίες είναι επαρκείς για να καταστήσουν ικανό τον ελεγκτή να εξαγάγει συμπέρασμα για το εάν η χρήση της λογιστικής βάσει συνέχισης της δραστηριότητας από τη διοίκηση για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων είναι ενδεδειγμένη υπό τις περιστάσεις.

<sup>10</sup> ΔΠΕ 315 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 31.

<sup>11</sup> ΔΠΕ 330, «Οι αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους».

A10. Σε άλλες περιστάσεις, η αξιολόγηση της εκτίμησης της διοίκησης για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της, όπως απαιτείται από την παράγραφο 12, μπορεί να περιλαμβάνει την αξιολόγηση της διαδικασίας που ακολούθησε η διοίκηση για να διενεργήσει την εκτίμησή της, τις παραδοχές επί των οποίων βασίσθηκε η εκτίμηση καθώς και τα σχέδια της διοίκησης για μελλοντικές ενέργειες και για το εάν τα σχέδια της διοίκησης είναι εφικτά υπό τις περιστάσεις.

*Η περίοδος εκτίμησης της διοίκησης (Αναφ. παρ. 13)*

A11. Τα περισσότερα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς που απαιτούν ρητή αξιολόγηση της διοίκησης προσδιορίζουν την περίοδο για την οποία απαιτείται από τη διοίκηση να λάβει υπόψη της όλες τις διαθέσιμες πληροφορίες<sup>12</sup>.

*Ζητήματα ειδικά για μικρότερες οντότητες (Αναφ. παρ. 12-13)*

A12. Σε πολλές περιπτώσεις, η διοίκηση μικρότερων οντοτήτων μπορεί να μην έχει καταρτίσει λεπτομερή εκτίμηση της ικανότητας της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της, αλλά αντί αυτού μπορεί να βασίζεται στην εις βάθος γνώση της επιχείρησης και στις αναμενόμενες μελλοντικές προοπτικές. Ωστόσο, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΕ, ο ελεγκτής χρειάζεται να αξιολογεί την εκτίμηση της διοίκησης για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της. Για μικρότερες οντότητες, μπορεί να είναι ενδεδειγμένο να συζητά τη μεσοπρόθεσμη και μακροπρόθεσμη χρηματοδότηση της οντότητας με τη διοίκηση, υπό την προϋπόθεση ότι οι θέσεις της διοίκησης μπορούν να υποστηρίζονται με επαρκή τεκμήρια και δεν είναι ασυνεπείς με την κατανόηση του ελεγκτή για την οντότητα. Ως εκ τούτου, η απαίτηση της παραγράφου 13 από τον ελεγκτή να ζητά από τη διοίκηση να επεκτείνει την εκτίμησή της μπορεί, για παράδειγμα, να ικανοποιείται με συζήτηση, διερευνητικά ερωτήματα και επιθεώρηση της υποστηρικτικής τεκμηρίωσης, όπως, για παράδειγμα, των παραγγελιών που έχει λάβει η οντότητα για μελλοντικές πωλήσεις, τις οποίες να αξιολογεί ως προς την δυνατότητα υλοποίησής τους ή, άλλως πως, ως προς την ουσία τους.

A13. Η συνεχής υποστήριξη από τους ιδιοκτήτες–διευθυντές είναι συχνά σημαντική για την ικανότητα συνέχισης της δραστηριότητας μικρότερων οντοτήτων. Όταν μια μικρή οντότητα χρηματοδοτείται σε μεγάλο βαθμό από δανεισμό εκ του ιδιοκτήτη – διευθυντή, μπορεί να είναι σημαντικό τα κεφάλαια αυτά να μην εκλείψουν. Για παράδειγμα, η συνέχιση μιας μικρής οντότητας που αντιμετωπίζει δυσκολία στη χρηματοδότηση μπορεί να εξαρτάται από το να χορηγήσει ο ιδιοκτήτης – διευθυντής δάνεια μειωμένης εξασφάλισης στην οντότητα προς όφελος των τραπεζών ή άλλων πιστωτών, ή από το να στηρίξει ο ιδιοκτήτης–διευθυντής ένα δάνειο για την οντότητα παρέχοντας εγγύηση με δικά της προσωπικά περιουσιακά στοιχεία ως εξασφάλιση. Σε τέτοιες περιστάσεις ο ελεγκτής μπορεί να αποκτά κατάλληλα έγγραφα τεκμήρια για το δάνειο μειωμένης εξασφάλισης του ιδιοκτήτη-διευθυντή ή την εγγύηση. Όταν μια οντότητα εξαρτάται από πρόσθετη στήριξη του ιδιοκτήτη – διευθυντή, ο ελεγκτής μπορεί να αξιολογήσει την δυνατότητα του ιδιοκτήτη – διευθυντή να

---

<sup>12</sup> Για παράδειγμα, το ΔΛΠ 1 καθορίζει αυτή ως μια περίοδο που πρέπει να είναι, χωρίς να περιορίζεται σε αυτό, τουλάχιστον δώδεκα μήνες από το τέλος της περιόδου αναφοράς.



εκπληρώσει τις δεσμεύσεις του σύμφωνα με τη συμφωνία στήριξης. Επιπλέον, ο ελεγκτής μπορεί να ζητήσει έγγραφη επιβεβαίωση των όρων και των συνθηκών που συνδέονται με αυτή την στήριξη καθώς και των προθέσεων ή της αντίληψης του ιδιοκτήτη – διευθυντή ως προς την παρεχόμενη στήριξη.

#### **Περίοδος πέρα από την εκτίμηση της διοίκησης (Αναφ. παρ. 15)**

- A14. Όπως απαιτείται από την παράγραφο 11, ο ελεγκτής παραμένει σε εγρήγορση για την πιθανότητα να υπάρχουν γνωστά γεγονότα, προγραμματισμένα ή μη, ή συνθήκες που θα προκύψουν μετά από την περίοδο εκτίμησης που χρησιμοποιήθηκε από τη διοίκηση, τα οποία ενδέχεται να θέσουν υπό αμφισβήτηση το ενδεδειγμένο της χρήσης της λογιστικής βάσει συνέχισης της δραστηριότητας από τη διοίκηση κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. Αφού ο βαθμός αβεβαιότητας που συνδέεται με το αποτέλεσμα ενός γεγονότος ή μιας συνθήκης αυξάνει καθώς το γεγονός ή η συνθήκη εκτείνεται στο μέλλον, κατά την εξέταση γεγονότων ή συνθηκών που εκτείνονται στο μέλλον οι ενδείξεις θεμάτων συνέχισης της δραστηριότητας χρειάζεται να είναι σημαντικές, πριν ο ελεγκτής χρειαστεί να εξετάσει την περαιτέρω λήψη μέτρων. Εάν εντοπιστούν τέτοια γεγονότα ή συνθήκες, ο ελεγκτής μπορεί να χρειαστεί να ζητήσει από τη διοίκηση να αξιολογήσει την ενδεχόμενη σοβαρότητα του γεγονότος ή της συνθήκης για την εκτίμησή της περί της ικανότητας της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της. Σε αυτές τις περιπτώσεις εφαρμόζονται οι διαδικασίες της παραγράφου 16.
- A15. Εκτός από διερευνητικά ερωτήματα προς τη διοίκηση, ο ελεγκτής δεν έχει ευθύνη να εκτελέσει οποιεσδήποτε άλλες ελεγκτικές διαδικασίες για τον εντοπισμό γεγονότων ή συνθηκών που μπορεί να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα συνέχισης της δραστηριότητας της οντότητας μετά από την περίοδο που εκτιμήθηκε από τη διοίκηση, η οποία, όπως αναφέρθηκε στην παράγραφο 13, θα ήταν τουλάχιστον δώδεκα μήνες από την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων.

#### **Πρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες όταν εντοπίζονται γεγονότα ή συνθήκες (Αναφ. παρ. 16)**

- A16. Οι ελεγκτικές διαδικασίες που είναι σχετικές με την απαίτηση της παραγράφου 16 μπορεί να περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:
- Ανάλυση και συζήτηση με τη διοίκηση περί των ταμειακών ροών, των κερδών και άλλων σχετιζόμενων προβλέψεων.
  - Ανάλυση και συζήτηση επί των τελευταίων διαθέσιμων ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων της οντότητας.
  - Μελέτη των όρων ομολογιακών και άλλων δανειακών συμφωνιών καθώς και εντοπισμός τυχόν παραβίασης αυτών.
  - Μελέτη των πρακτικών συνεδριάσεων των μετόχων, των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση και των σχετικών επιτροπών για τυχόν αναφορές σε χρηματοδοτικές δυσκολίες.

- Διερευνητικά ερωτήματα προς το νομικό σύμβουλο της οντότητας αναφορικά με την ύπαρξη δικαστικών διενέξεων και αξιώσεων καθώς και για το εύλογο των εκτιμήσεων της διοίκησης για την έκβασή τους και την εκτίμηση των χρηματοοικονομικών συνεπειών τους.
- Επιβεβαίωση της ύπαρξης, της νομιμότητας και της εκτελεσιμότητας συμφωνιών για παροχή ή διατήρηση χρηματοοικονομικής στήριξης από συνδεδεμένα και τρίτα μέρη, καθώς και εκτίμηση της χρηματοοικονομικής ικανότητας αυτών των μερών να παρέχουν πρόσθετα κεφάλαια.
- Αξιολόγηση των σχεδίων της οντότητας για το χειρισμό ανεκτέλεστων παραγγελιών πελατών.
- Εκτέλεση ελεγκτικών διαδικασιών αναφορικά με μεταγενέστερα γεγονότα για τον εντοπισμό εκείνων που είτε μειώνουν είτε άλλως επηρεάζουν την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της.
- Επιβεβαίωση της ύπαρξης, των όρων και της επάρκειας του δανεισμού.
- Απόκτηση και επισκόπηση εκθέσεων ρυθμιστικών ενεργειών.
- Καθορισμός της επάρκειας στήριξης τυχόν προγραμματισμένων διαθέσεων περιουσιακών στοιχείων.

*Αξιολόγηση των σχεδίων μελλοντικών ενεργειών της διοίκησης (Αναφ. παρ. 16(β))*

A17. Η αξιολόγηση των μελλοντικών σχεδίων της διοίκησης μπορεί να περιλαμβάνει διερευνητικά ερωτήματα προς τη διοίκηση αναφορικά με τα σχέδιά της για μελλοντικές ενέργειες, περιλαμβανομένων, για παράδειγμα, των σχεδίων της για ρευστοποίηση περιουσιακών στοιχείων, δανεισμού χρημάτων ή αναδιάρθρωσης χρέους, μείωσης ή καθυστέρησης δαπανών, ή αύξησης κεφαλαίου.

*Περίοδος εκτίμησης της διοίκησης (Αναφ. παρ. 16(γ))*

A18. Επιπρόσθετα των διαδικασιών που απαιτούνται στην παράγραφο 16(γ), ο ελεγκτής μπορεί να συγκρίνει:

- Τις χρηματοοικονομικές προβλέψεις για πρόσφατες παρελθούσες περιόδους με τα αντίστοιχα ιστορικά αποτελέσματα, και
- Τις χρηματοοικονομικές προβλέψεις για την τρέχουσα περίοδο με τα μέχρι σήμερα αποτελέσματα.

A19. Όταν οι παραδοχές της διοίκησης περιλαμβάνουν συνεχιζόμενη στήριξη από τρίτα μέρη, είτε μέσω δανείων μειωμένης εξασφάλισης, δεσμεύσεων για διατήρηση ή παροχή πρόσθετης χρηματοδότησης είτε εγγυήσεων, και αυτή η στήριξη είναι σημαντική για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της, ίσως ο ελεγκτής χρειάζεται να εξετάσει μήπως ζητήσει έγγραφη επιβεβαίωση (περιλαμβανομένων των όρων και των συνθηκών) από αυτά τα τρίτα μέρη καθώς και να αποκτήσει τεκμήρια για τη δυνατότητά τους να παρέχουν τέτοια στήριξη.

*Έγγραφα διαβεβαιώσεις (Αναφ. παρ 16(ε))*

A20. Ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει σκόπιμο να λάβει συγκεκριμένες έγγραφες διαβεβαιώσεις, πέραν εκείνων που ορίζονται στην παράγραφο 16, για την υποστήριξη των ελεγκτικών τεκμηρίων που αποκτώνται σχετικά με τα σχέδια της διοίκησης για μελλοντικές ενέργειες σε σχέση με την εκτίμηση της δυνατότητας της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της, καθώς και τη δυνατότητα υλοποίησης αυτών των σχεδίων.

### **Συμπεράσματα ελεγκτή**

*Ουσιώδης αβεβαιότητα που συνδέεται με γεγονότα ή συνθήκες που ενδέχεται να εγείρουν σημαντική αμφιβολία σχετικά με τη δυνατότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της (Αναφ. παρ. 18)*

A21. Η φράση «ουσιώδης αβεβαιότητα» χρησιμοποιείται στο ΔΛΠ 1 κατά το σχολιασμό των αβεβαιοτήτων που σχετίζονται με γεγονότα ή συνθήκες που ενδέχεται να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της, οι οποίες πρέπει να γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις. Σε μερικά άλλα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς η φράση «σημαντική αβεβαιότητα» χρησιμοποιείται σε παρόμοιες περιστάσεις.

*Επάρκεια των γνωστοποιήσεων όταν γεγονότα ή συνθήκες έχουν εντοπιστεί και υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα*

A22. Η παράγραφος 18 εξηγεί ότι υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα, όταν το μέγεθος των ενδεχόμενων επιπτώσεων από τα γεγονότα ή τις συνθήκες και η πιθανότητα εμφάνισης είναι τέτοια ώστε είναι απαραίτητη η κατάλληλη γνωστοποίηση για την επίτευξη της εύλογης παρουσίασης (για πλαίσια εύλογης παρουσίασης) ή για να μην είναι παραπλανητικές οι οικονομικές καταστάσεις (για πλαίσια συμμόρφωσης). Ο ελεγκτής υποχρεούται από την παράγραφο 18 να διαπιστώσει εάν υφίσταται μια τέτοια ουσιώδης αβεβαιότητα ανεξάρτητα από το αν ή πώς το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς ορίζει την ουσιώδη αβεβαιότητα.

A23. Η παράγραφος 19 απαιτεί από τον ελεγκτή να διαπιστώσει εάν οι γνωστοποιήσεις των οικονομικών καταστάσεων αντιμετωπίζουν τα θέματα που αναφέρονται στην εν λόγω παράγραφο. Η διαπίστωση αυτή είναι πέρα από τη διαπίστωση του ελεγκτή εάν οι γνωστοποιήσεις σχετικά με μια ουσιώδη αβεβαιότητα, που απαιτούνται από το ισχύον πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, είναι επαρκείς. Γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από ορισμένα πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς πέραν των θεμάτων που παρατίθενται στην παράγραφο 19 μπορεί να αφορούν σε:

- Αξιολόγηση της Διοίκησης επί της σημασίας των γεγονότων ή των συνθηκών που σχετίζονται με την ικανότητα της οντότητας να ανταποκριθεί στις υποχρεώσεις της, ή
- Σημαντικές κρίσεις της Διοίκησης, στο πλαίσιο της αξιολόγησης της ικανότητας της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της.

Μερικά πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να παρέχουν πρόσθετη καθοδήγηση αναφορικά με το πώς θα σκεφτεί η διοίκηση τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις σχετικά με το μέγεθος των ενδεχόμενων επιπτώσεων των κυριότερων γεγονότων ή συνθηκών, καθώς και την πιθανότητα και τη χρονική στιγμή της εμφάνισής τους.

*Επάρκεια των γνωστοποιήσεων όταν γεγονότα ή συνθήκες έχουν εντοπιστεί αλλά δεν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα (Αναφ. παρ. 20)*

A24. Ακόμα και όταν δεν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα, η παράγραφος 20 απαιτεί από τον ελεγκτή να αξιολογήσει εάν, λαμβανομένων υπόψη των απαιτήσεων του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς, οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν επαρκή γνωστοποίηση σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες, που μπορεί να δημιουργήσουν σοβαρή αμφιβολία σχετικά με το την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της. Μερικά πλαίσια χρηματοοικονομικής αναφοράς μπορεί να περιλαμβάνουν γνωστοποιήσεις σχετικά με:

- Κύρια γεγονότα ή συνθήκες,
- Αξιολόγηση της Διοίκησης επί της σοβαρότητας των εν λόγω γεγονότων ή συνθηκών, σε σχέση με την ικανότητα της οντότητας να ανταποκριθεί στις υποχρεώσεις της,
- Σχέδια της Διοίκησης που μετριαζουν την επίδραση αυτών των γεγονότων ή συνθηκών, ή
- Σημαντικές κρίσεις της Διοίκησης, στο πλαίσιο της αξιολόγησής της επί της ικανότητας της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της.

A25. Όταν οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσιο εύλογης παρουσίασης, η αξιολόγηση του ελεγκτή ως προς το εάν οι οικονομικές καταστάσεις επιτυγχάνουν την εύλογη παρουσίαση περιλαμβάνει την εξέταση της συνολικής παρουσίασης, της δομής και του περιεχομένου των οικονομικών καταστάσεων, καθώς και το εάν οι οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων και των σχετικών σημειώσεων, απεικονίζουν τις υποκείμενες συναλλαγές και τα γεγονότα με τρόπο που να επιτυγχάνεται η εύλογη παρουσίαση<sup>13</sup>. Ανάλογα με τα γεγονότα και τις περιστάσεις, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει ότι είναι αναγκαίες επιπλέον γνωστοποιήσεις για την επίτευξη εύλογης παρουσίασης. Αυτό μπορεί να συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν έχουν εντοπισθεί γεγονότα ή συνθήκες που μπορεί να εγείρουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της, αλλά, με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής συμπεραίνει ότι δεν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα, και δεν απαιτούνται ρητά από το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς γνωστοποιήσεις σχετικά με αυτές τις περιστάσεις.

## **Συνέπειες για την έκθεση ελεγκτή**

---

<sup>13</sup> ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο), «Διαμόρφωση γνώμης και έκθεση επί οικονομικών καταστάσεων», παράγραφος 14

*Η χρήση της λογιστικής βάσει συνέχισης της δραστηριότητας δεν είναι ενδεδειγμένη (Αναφ. παρ 21)*

- A26. Εάν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί με τη χρήση λογιστικής βάσει συνέχισης της δραστηριότητας αλλά, κατά την κρίση του ελεγκτή, η χρήση αυτή από τη διοίκηση δεν είναι ενδεδειγμένη, η απαίτηση της παραγράφου 21 από τον ελεγκτή να εκφράσει αρνητική γνώμη εφαρμόζεται ανεξάρτητα από το εάν οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν ή όχι γνωστοποίηση για το μη ενδεδειγμένο της χρήσης της λογιστικής βάσει συνέχισης της δραστηριότητας από τη διοίκηση.
- A27. Σε περιπτώσεις όπου η χρήση λογιστικής βάσει συνέχισης της δραστηριότητας δεν ενδείκνυται, μπορεί να απαιτηθεί από τη διοίκηση της οντότητας, ή η ίδια μπορεί να επιλέξει, όπως καταρτίσει οικονομικές καταστάσεις σε εναλλακτική βάση (για παράδειγμα, στη βάση ρευστοποίησης). Ο ελεγκτής μπορεί να είναι σε θέση να εκτελέσει τον έλεγχο αυτών των οικονομικών καταστάσεων υπό την προϋπόθεση ότι κρίνει πως η εναλλακτική βάση είναι αποδεκτή υπό τις περιστάσεις. Ο ελεγκτής μπορεί να δύναται να εκφράσει μη διαφοροποιημένη γνώμη επί αυτών των οικονομικών καταστάσεων, υπό την προϋπόθεση ότι υπάρχει επαρκής γνωστοποίηση σε αυτές, αλλά μπορεί να θεωρήσει ενδεδειγμένο ή απαραίτητο να περιλάβει παράγραφο *Έμφασης θέματος* σύμφωνα με το ΔΠΕ 706 (Αναθεωρημένο)<sup>14</sup> στην έκθεσή του, για να επιστήσει την προσοχή των χρηστών σε αυτή την εναλλακτική βάση και στους λόγους για τη χρήση της.

*Η χρήση της λογιστικής βάσει συνέχισης της δραστηριότητας είναι ενδεδειγμένη αλλά υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα (Αναφ. παρ. 22-23)*

- A28. Ο εντοπισμός μιας ουσιώδους αβεβαιότητας είναι ένα σημαντικό θέμα για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων από τους χρήστες. Η χρήση ενός ξεχωριστού τμήματος με τίτλο που περιλαμβάνει αναφορά στο γεγονός ότι υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα η οποία σχετίζεται με τη δυνατότητα συνέχισης της δραστηριότητας προειδοποιεί τους χρήστες για αυτήν την κατάσταση.
- A29. Το Παράρτημα του παρόντος ΔΠΕ παρέχει υποδείγματα των αναφορών που απαιτείται να συμπεριληφθούν στην έκθεση του ελεγκτή επί των οικονομικών καταστάσεων όταν το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς είναι τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ). Εάν εφαρμόζεται διαφορετικό πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς από τα ΔΠΧΑ, τα υποδείγματα αναφορών του ελεγκτή που παρουσιάζονται στο Παράρτημα του παρόντος ΔΠΕ μπορεί να χρειαστεί να προσαρμοστούν ώστε να αντικατοπτρίζουν την εφαρμογή του εκάστοτε πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς για αυτές τις περιστάσεις.
- A30. Η παράγραφος 22 ορίζει τις ελάχιστες πληροφορίες που απαιτείται να παρουσιάζονται στην έκθεση του ελεγκτή σε κάθε μια από τις περιστάσεις που περιγράφονται. Ο ελεγκτής μπορεί να παρέχει πρόσθετες πληροφορίες για να συμπληρώσει τις απαιτούμενες αναφορές, όπως, για παράδειγμα, προκειμένου να εξηγήσει:

---

<sup>14</sup> ΔΠΕ 706 (Αναθεωρημένο), «Παράγραφοι έμφασης θέματος και παράγραφοι άλλων θεμάτων στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή»

- Ότι η ύπαρξη ουσιώδους αβεβαιότητας είναι θεμελιώδους σημασίας για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων<sup>15</sup> από τους χρήστες, ή
- Τον τρόπο με τον οποίο το θέμα εξετάστηκε κατά τον έλεγχο. (Αναφ. Παρ. Α1)

Οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν επαρκή γνωστοποίηση περί της ουσιώδους αβεβαιότητας (Αναφ. Παρ. 22)

A31. Το υπόδειγμα 1 του Παραρτήματος του παρόντος ΔΠΕ είναι ένα παράδειγμα έκθεσης του ελεγκτή, όταν ο ελεγκτής έχει αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια σχετικά με το εάν η χρήση της λογιστικής βάσει συνέχισης της δραστηριότητας από τη διοίκηση είναι ενδεδειγμένη, αλλά υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα και η γνωστοποίηση στις οικονομικές καταστάσεις είναι επαρκής. Το Παράρτημα του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) περιλαμβάνει επίσης ενδεικτική διατύπωση που πρέπει να περιλαμβάνεται στην έκθεση του ελεγκτή για όλες τις οντότητες σε σχέση με τη δυνατότητα συνέχισης της δραστηριότητας, για να περιγράψει τις αντίστοιχες ευθύνες των υπευθύνων για τις οικονομικές καταστάσεις και του ελεγκτή σε σχέση με τη δυνατότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της.

Οι οικονομικές καταστάσεις δεν περιλαμβάνουν επαρκή γνωστοποίηση περί της ουσιώδους αβεβαιότητας (Αναφ. Παρ. 23)

A32. Τα υποδείγματα 2 και 3 του Παραρτήματος του παρόντος ΔΠΕ είναι παραδείγματα εκθέσεων ελεγκτή που περιέχουν γνώμη με επιφύλαξη και αρνητική γνώμη, αντίστοιχα, όταν ο ελεγκτής έχει αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, σχετικά με το εάν η χρήση της λογιστικής βάσει συνέχισης της δραστηριότητας από τη διοίκηση είναι ενδεδειγμένη, αλλά υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα και η γνωστοποίηση στις οικονομικές καταστάσεις δεν είναι επαρκής.

A33. Σε καταστάσεις που αφορούν πολλαπλές αβεβαιότητες οι οποίες είναι σημαντικές για τις οικονομικές καταστάσεις ως σύνολο, ο ελεγκτής μπορεί να θεωρήσει σκόπιμο, σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, να δηλώσει άρνηση έκφρασης γνώμης αντί να περιλάβει τις αναφορές που απαιτούνται από την παράγραφο 22. Το ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο) παρέχει καθοδήγηση σχετικά με αυτό το θέμα<sup>16</sup>.

Επικοινωνία με τις ρυθμιστικές αρχές (Αναφ. παρ 22-23)

A34. Όταν ο ελεγκτής μιας οντότητας που υπόκειται σε ρυθμιστικό έλεγχο θεωρεί ότι μπορεί να είναι αναγκαίο να συμπεριληφθεί αναφορά στην έκθεσή του για θέματα δυνατότητας συνέχισης της δραστηριότητας της οντότητας, ο ελεγκτής μπορεί να έχει την υποχρέωση να επικοινωνεί με τις υφιστάμενες ρυθμιστικές, εκτελεστικές ή εποπτικές αρχές.

Απροθυμία της διοίκησης να πραγματοποιήσει ή να επεκτείνει την εκτίμησή της (Αναφ. παρ 24)

<sup>15</sup> ΔΠΕ 706 (Αναθεωρημένο), παράγραφος Α2

<sup>16</sup> ΔΠΕ 705 (Αναθεωρημένο), παράγραφος 10

A35. Σε ορισμένες περιστάσεις, ο ελεγκτής μπορεί να πιστεύει ότι είναι απαραίτητο να ζητήσει από τη διοίκηση να προβεί σε εκτίμηση ή να επεκτείνει την εκτίμησή της. Εάν η διοίκηση είναι απρόθυμη να το πράξει, μπορεί να είναι ενδεδειγμένη η έκφραση γνώμης με επιφύλαξη ή η αδυναμία έκφρασης γνώμης στην έκθεση του ελεγκτή, επειδή μπορεί να μην είναι δυνατό για τον ελεγκτή να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με τη χρήση της παραδοχής της συνέχισης της δραστηριότητας κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, όπως ελεγκτικά τεκμήρια που αφορούν στην ύπαρξη σχεδίων που η διοίκηση έχει θέσει σε εφαρμογή ή στην ύπαρξη άλλων αμβλυτικών παραγόντων.

## **Παράρτημα**

(Αναφ. παρ. Α29, Α31-Α32)

### **Υποδείγματα εκθέσεων ελεγκτή αναφορικά με τη συνέχιση της δραστηριότητας**

- Υπόδειγμα 1: Έκθεση ελεγκτή που περιλαμβάνει μη διαφοροποιημένη γνώμη όταν ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα και η γνωστοποίηση στις οικονομικές καταστάσεις είναι επαρκής.
- Υπόδειγμα 2: Έκθεση ελεγκτή που περιλαμβάνει γνώμη με επιφύλαξη όταν ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα και οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες λόγω ανεπαρκούς γνωστοποίησης.
- Υπόδειγμα 3: Έκθεση ελεγκτή, που περιλαμβάνει αρνητική γνώμη όταν ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα και οι οικονομικές καταστάσεις δεν περιλαμβάνουν τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις σχετικά με την ουσιώδη αβεβαιότητα.



### Υπόδειγμα 1: Μη διαφοροποιημένη γνώμη όταν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα και η γνωστοποίηση στις οικονομικές καταστάσεις είναι επαρκής

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

- Έλεγχος πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων εισηγμένης οντότητας με χρήση πλαισίου εύλογης παρουσίασης. Ο έλεγχος δεν αποτελεί έλεγχο ομίλου (δηλαδή δεν εφαρμόζεται το ΔΠΕ 600<sup>17</sup>).
- Οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί από τη διοίκηση της οντότητας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) (πλαίσιο γενικού σκοπού).
- Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντανακλούν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210<sup>18</sup>.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι η μη διαφοροποιημένη (δηλαδή, "σύμφωνη") γνώμη είναι κατάλληλη.
- Οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τον έλεγχο είναι εκείνες της δικαιοδοσίας.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα, σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες, που μπορεί να υποδηλώνουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της. Η γνωστοποίηση της ουσιώδους αβεβαιότητας στις οικονομικές καταστάσεις είναι επαρκής.
- Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου έχουν γνωστοποιηθεί σύμφωνα με το ΔΠΕ 701.
- Οι υπεύθυνοι για την εποπτεία των οικονομικών καταστάσεων διαφέρουν από τους υπεύθυνους για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.
- Επιπρόσθετα του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής έχει και άλλες ευθύνες αναφοράς που απαιτούνται από την τοπική νομοθεσία.

## **ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ**

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

### **Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων<sup>19</sup>**

#### **Γνώμη**

<sup>17</sup> ΔΠΕ 600, «Ειδικά ζητήματα – έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων ομίλου (περιλαμβανόμενης της εργασίας ελεγκτών συστατικού)»

<sup>18</sup> ΔΠΕ 210, «Συμφωνώντας τους Όρους Αναθέσεων Ελέγχου»

<sup>19</sup> Ο υπότιτλος «Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων» είναι περιττός στις περιστάσεις όπου ο δεύτερος υπότιτλος «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων» δεν έχει εφαρμογή.

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

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

### **Βάση γνώμης**

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

### **Ουσιώδης αβεβαιότητα που σχετίζεται με τη συνέχιση της δραστηριότητας**

Επιστούμε την προσοχή σας στη Σημείωση 6 επί των οικονομικών καταστάσεων, η οποία περιγράφει ότι η εταιρεία υπέστη καθαρή ζημία ύψους ZZZ κατά τη διάρκεια του έτους που έληξε την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 20Χ1 και ότι, κατά την ημερομηνία αυτή, οι τρέχουσες υποχρεώσεις της Εταιρείας υπερέβαιναν το σύνολο του ενεργητικού της κατά ΥΥΥ. Όπως αναφέρεται στη Σημείωση 6, τα γεγονότα αυτά ή οι συνθήκες αυτές, μαζί με άλλα θέματα όπως αυτά περιγράφονται στη Σημείωση 6, υποδηλώνουν την ύπαρξη ουσιώδους αβεβαιότητας η οποία ενδεχομένως θα εγείρει σημαντική αμφιβολία σχετικά με τη δυνατότητα της Εταιρείας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της. Η γνώμη μας δεν τροποποιείται σε σχέση με το θέμα αυτό.

### **Σημαντικότερα θέματα ελέγχου**

Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου είναι εκείνα τα θέματα που, κατά την επαγγελματική μας κρίση, ήταν εξέχουσας σημασίας στον έλεγχο μας επί των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας χρήσεως. Τα θέματα αυτά αντιμετωπίστηκαν στο πλαίσιο του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο, για τη διαμόρφωση της γνώμης μας επί αυτών και δεν εκφέρουμε ξεχωριστή γνώμη για τα θέματα αυτά. Εκτός από το θέμα που περιγράφεται στο τμήμα «Ουσιώδης αβεβαιότητα που σχετίζεται με τη συνέχιση δραστηριότητας», έχουμε διαπιστώσει ότι τα θέματα που περιγράφονται παρακάτω είναι τα σημαντικότερα θέματα του ελέγχου που πρέπει να γνωστοποιούνται στην έκθεσή μας

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

## **Ευθύνες της διοίκησης και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση επί των οικονομικών καταστάσεων<sup>20</sup>**

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 1 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)<sup>21</sup>]

### **Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων**

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

### **Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων**

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

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

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

[Διεύθυνση Ελεγκτή]

[Ημερομηνία]

---

<sup>20</sup> Σε όλα αυτά τα υποδείγματα έκθεσης ελεγκτή, οι όροι «Διοίκηση» και «Υπεύθυνοι για τη Διακυβέρνηση» μπορεί να χρειαστεί να αντικατασταθούν από έναν άλλο όρο που ενδείκνυται στα πλαίσια του νομικού πλαισίου στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία.

<sup>21</sup> Οι παράγραφοι 33 και 38 του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) απαιτούν διατύπωση που πρέπει να περιλαμβάνεται στην έκθεση του ελεγκτή για όλες τις οντότητες σε σχέση με τη συνέχιση δραστηριότητας για να περιγράψει τις αντίστοιχες ευθύνες των υπευθύνων για τις οικονομικές καταστάσεις και του ελεγκτή σε σχέση με τη συνέχιση δραστηριότητας

## Υπόδειγμα 2: Γνώμη με επιφύλαξη όταν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα και οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες λόγω ανεπαρκούς γνωστοποίησης

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

- Έλεγχος πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων εισηγμένης οντότητας που χρησιμοποιεί πλαίσιο εύλογης παρουσίασης. Ο έλεγχος δεν αποτελεί έλεγχο ομίλου (δηλαδή δεν εφαρμόζεται το ΔΠΕ 600).
- Οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται από τη διοίκηση της οντότητας, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) (πλαίσιο γενικού σκοπού).
- Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντανακλούν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210.
- Οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τον έλεγχο είναι εκείνες της δικαιοδοσίας.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα, σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες, που μπορεί να υποδηλώνουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της. Η Σημείωση ΥΥ των οικονομικών καταστάσεων περιγράφει τη σημασία των συμφωνιών χρηματοδότησης, τη λήξη και το σύνολό τους. Ωστόσο, οι οικονομικές καταστάσεις δεν περιλαμβάνουν σχολιασμό σχετικά με την επίδραση ή τη διαθεσιμότητα της αναχρηματοδότησης ούτε χαρακτηρίζουν την κατάσταση αυτή ως ουσιώδη αβεβαιότητα.
- Οι οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιωδώς εσφαλμένες λόγω της ανεπαρκούς γνωστοποίησης της ουσιώδους αβεβαιότητας. Εκφράζεται γνώμη με επιφύλαξη, επειδή ο ελεγκτής κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η επίδραση της ανεπαρκούς γνωστοποίησης στις οικονομικές καταστάσεις είναι ουσιώδης, αλλά όχι διάχυτη σε αυτές.
- Τα σημαντικότερα θέματα ελέγχου έχουν γνωστοποιηθεί σύμφωνα με το ΔΠΕ 701.
- Οι υπεύθυνοι για την εποπτεία των οικονομικών καταστάσεων διαφέρουν από τους υπεύθυνους για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.
- Επιπρόσθετα του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής έχει και άλλες ευθύνες αναφοράς που απαιτούνται από την τοπική νομοθεσία.

## **ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ**

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

### **Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων<sup>22</sup>**

#### **Γνώμη με επιφύλαξη**

<sup>22</sup> Ο υπότιτλος «Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων» είναι περιττός στις περιστάσεις όπου ο δεύτερος υπότιτλος «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων» δεν έχει εφαρμογή.

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

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

### **Βάση γνώμης με επιφύλαξη**

Όπως αναφέρεται στη Σημείωση ΥΥ, οι συμφωνίες χρηματοδότησης της Εταιρείας λήγουν και τα ανεξόφλητα ποσά είναι πληρωτέα την 19<sup>η</sup> Μαρτίου, 20Χ2. Η Εταιρεία δεν κατόρθωσε να ολοκληρώσει τις σχετικές διαπραγματεύσεις ή να διασφαλίσει αναχρηματοδότηση. Η κατάσταση αυτή υποδηλώνει την ύπαρξη ουσιώδους αβεβαιότητας η οποία ενδεχομένως θα εγείρει σημαντική αμφιβολία σχετικά με την ικανότητα της Εταιρείας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της. Οι οικονομικές καταστάσεις δεν γνωστοποιούν επαρκώς το θέμα αυτό.

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

### **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 οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας χρήσεως. Τα θέματα αυτά αντιμετωπίστηκαν στο πλαίσιο του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων ως σύνολο, για τη διαμόρφωση της γνώμης μας επί αυτών και δεν εκφέρουμε ξεχωριστή γνώμη για τα θέματα αυτά. Εκτός από το θέμα που περιγράφεται στο τμήμα «*Βάση γνώμης με επιφύλαξη*», έχουμε διαπιστώσει ότι τα θέματα που περιγράφονται παρακάτω είναι τα σημαντικότερα θέματα του ελέγχου που πρέπει να γνωστοποιούνται στην έκθεσή μας

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

## **Ευθύνες της διοίκησης και των υπεύθυνων για τη διακυβέρνηση επί των οικονομικών καταστάσεων<sup>23</sup>**

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 1 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)<sup>24</sup>]

### **Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων**

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

### **Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων**

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

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

[Διεύθυνση Ελεγκτή]

[Ημερομηνία]

---

<sup>23</sup> Η άλλο όρο που ενδείκνυται στα πλαίσια του νομικού πλαισίου στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία / χώρα.

<sup>24</sup> Οι παράγραφοι 33 και 38 του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) απαιτούν διατύπωση που πρέπει να περιλαμβάνεται στην έκθεση του ελεγκτή για όλες τις οντότητες σε σχέση με τη συνέχιση δραστηριότητας για να περιγράψει τις αντίστοιχες ευθύνες των υπευθύνων για τις οικονομικές καταστάσεις και του ελεγκτή σε σχέση με τη συνέχιση δραστηριότητας

### Υπόδειγμα 3: Αρνητική γνώμη όταν υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα και δεν γνωστοποιείται στις οικονομικές καταστάσεις

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

- Έλεγχος πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων εισηγμένης οντότητας που χρησιμοποιεί πλαίσιο εύλογης παρουσίασης. Ο έλεγχος δεν αποτελεί έλεγχο ομίλου (δηλαδή δεν εφαρμόζεται το ΔΠΕ 600).
- Οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται από τη διοίκηση της οντότητας, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) (πλαίσιο γενικού σκοπού).
- Οι όροι της ανάθεσης ελέγχου αντανακλούν την περιγραφή της ευθύνης της διοίκησης για τις οικονομικές καταστάσεις στο ΔΠΕ 210.
- Οι σχετικές απαιτήσεις δεοντολογίας που ισχύουν για τον έλεγχο είναι εκείνες της δικαιοδοσίας.
- Με βάση τα ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτήθηκαν, ο ελεγκτής έχει συμπεράνει ότι υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα, σχετικά με γεγονότα ή συνθήκες, που μπορεί να υποδηλώνουν σημαντική αμφιβολία για την ικανότητα της οντότητας να συνεχίσει τη δραστηριότητά της και η Εταιρεία εξετάζει το ενδεχόμενο πτώχευσης. Στις οικονομικές καταστάσεις παραλείπονται οι απαιτούμενες γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με την ουσιώδη αβεβαιότητα αυτή. Εκφράζεται αρνητική γνώμη επειδή οι επιπτώσεις μιας τέτοιας παράλειψης επί των οικονομικών καταστάσεων είναι ουσιώδεις και διάχυτες.
- Ο ελεγκτής δεν απαιτείται και ούτε έχει ο ίδιος αποφασίσει να γνωστοποιήσει σημαντικότερα θέματα ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 701.
- Οι υπεύθυνοι για την εποπτεία των οικονομικών καταστάσεων διαφέρουν από τους υπεύθυνους για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.
- Επιπρόσθετα του ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων, ο ελεγκτής έχει και άλλες ευθύνες αναφοράς που απαιτούνται από την τοπική νομοθεσία.

## **ΕΚΘΕΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ**

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

### **Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων<sup>25</sup>**

#### **Αρνητική γνώμη**

Έχουμε ελέγξει τις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ΑΒΓ (η «Εταιρεία»), οι οποίες αποτελούνται από την κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης της 31<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 20Χ1 και την κατάσταση συνολικού εισοδήματος, την κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και την κατάσταση ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και τις σημειώσεις επί των οικονομικών

<sup>25</sup> Ο υπότιτλος «Έκθεση επί των οικονομικών καταστάσεων» είναι περιττός στις περιστάσεις όπου ο δεύτερος υπότιτλος «Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων» δεν έχει εφαρμογή.

καταστάσεων που περιλαμβάνουν και περίληψη των σημαντικών λογιστικών αρχών και μεθόδων.

Κατά τη γνώμη μας, εξαιτίας της παράληψης της πληροφόρησης που περιγράφεται στο τμήμα «*Βάση για αρνητική γνώμη*» της έκθεσής μας, οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις δεν παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, (ή δεν παρέχουν αληθή και εύλογη εικόνα για) τη χρηματοοικονομική θέση της Εταιρείας κατά την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 20X1, τη χρηματοοικονομική της επίδοση και τις ταμειακές της ροές, για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ).

### **Βάση για αρνητική γνώμη**

Οι ρυθμίσεις χρηματοδότησης της Εταιρείας λήγουν και τα ανεξόφλητα ποσά είναι πληρωτέα την 31<sup>η</sup> Μαρτίου, 20X1. Η εταιρεία δεν ήταν σε θέση να εξασφαλίσει εκ νέου διαπραγματεύσεις ή να αποκομίσει αντικατάσταση χρηματοδότησης και εξετάζει το ενδεχόμενο κήρυξης πτώχευσης. Η κατάσταση αυτή δείχνει ότι υπάρχει ουσιώδης αβεβαιότητα που ενδεχομένως δημιουργεί σημαντική αμφιβολία σχετικά με την ικανότητα της Εταιρείας να συνεχίσει τη δραστηριότητάς της. Οι οικονομικές καταστάσεις δεν γνωστοποιούν επαρκώς αυτό το γεγονός.

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

### **Ευθύνες της διοίκησης και των υπευθύνων για τη διακυβέρνηση επί των οικονομικών καταστάσεων<sup>26</sup>**

[Αναφορά σύμφωνα με το ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) – βλέπε Υπόδειγμα 1 στο ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο)<sup>27</sup>]

### **Ευθύνες του ελεγκτή για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων**

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

### **Έκθεση επί άλλων νομικών και κανονιστικών θεμάτων**

<sup>26</sup> Η άλλο όρο που ενδείκνυται στα πλαίσια του νομικού πλαισίου στη συγκεκριμένη δικαιοδοσία / χώρα.

<sup>27</sup> Οι παράγραφοι 33 και 38 του ΔΠΕ 700 (Αναθεωρημένο) απαιτούν διατύπωση που πρέπει να περιλαμβάνεται στην έκθεση του ελεγκτή για όλες τις οντότητες σε σχέση με τη συνέχιση δραστηριότητας για να περιγράψει τις αντίστοιχες ευθύνες των υπευθύνων για τις οικονομικές καταστάσεις και του ελεγκτή σε σχέση με τη συνέχιση δραστηριότητας



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

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

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

[Διεύθυνση Ελεγκτή]

[Ημερομηνία]

«Το παρόν κείμενο αναπαράγει, με την άδεια International Federation of Accountants (IFAC), ολόκληρη ή μέρος της ελληνικής μετάφρασης που πραγματοποιήθηκε από την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), του ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ 570 /15-12-2016 που εξέδωσε το International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) και δημοσιεύθηκε πρωτότυπα στην Αγγλική γλώσσα από την IFAC. Η αναπαραγωγή αυτής της ελληνικής μετάφρασης επιτρέπεται εντός της Ελλάδας. Όλα τα υφιστάμενα δικαιώματα, συμπεριλαμβανομένων των πνευματικών δικαιωμάτων, διατηρούνται εκτός Ελλάδας. Το εγκεκριμένο κείμενο όλων των δημοσιεύσεων της IFAC είναι εκείνο που δημοσιεύεται από την IFAC στην Αγγλική γλώσσα. Η IFAC δεν αναλαμβάνει καμία ευθύνη για την ακρίβεια και την πληρότητα της μετάφρασης ή για τις ενέργειες που ενδέχεται να προκύψουν ως αποτέλεσμα αυτής».