

3000. TÉMASZÁMÚ BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOKRA
VONATKOZÓ STANDARD

MÚLTBELI IDŐSZAKRA VONATKOZÓ INFORMÁCIÓK
KÖNYVVIZSGÁLATÁN VAGY ÁTVILÁGÍTÁSÁN KÍVÜLI,
BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOK

TARTALOM

	Bekezdések
Bevezetés	1-3
Etikai követelmények	4-5
Minőségellenőrzés	6
Megbízások elfogadása és megtartása	7-9
A megbízás feltételeiről való megállapodás	10-11
A megbízás megtervezése és végrehajtása	12-25
Szakértő munkájának a felhasználása	26-32
A bizonyíték megszerzése	33-40
A fordulónap utáni események figyelembe vétele	41
Dokumentálás	42-44
A bizonyosságot nyújtó jelentés elkészítése	45-53
Egyéb jelentéstételi felelősségek	54-56
Hatálybalépés időpontja	57

A jelen 3000. témaszámú, „Múltbeli idősakra vonatkozó pénzügyi információk könyvvizsgálatán vagy átvilágításán kívüli, bizonyosságot nyújtó szolgáltatások” című, Bizonyosságot Nyújtó Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardot az „Előszó a minőségellenőrzésre, a könyvvizsgálatra, a bizonyosságot nyújtó és az egyéb kapcsolódó szolgáltatásokra vonatkozó nemzetközi standardokhoz” kontextusában kell olvasni, amely ismerteti a Bizonyosságot Nyújtó Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardok alkalmazását és hatókörét.

Az alábbi szövegben a Bizonyosságot Nyújtó Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardokra vagy a Nemzetközi Könyvvizsgálati Standardokra való hivatkozás jelzi, hogy a magyar Nemzeti Bizonyosságot Nyújtó Megbízásokra Vonatkozó Standardok és a magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardok a Nemzetközi Könyvvizsgálati Standardokon alapulnak, azok teljeskörű fordítását is tartalmazzák.

Bevezetés

3000. TÉMASZÁMÚ BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOKRA
VONATKOZÓ STANDARD

MÚLTBELI IDŐSZAKRA VONATKOZÓ INFORMÁCIÓK
KÖNYVVIZSGÁLATÁN VAGY ÁTVILÁGÍTÁSÁN KÍVÜLI,
BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOK

1. A jelen, Bizonyosságot Nyújtó Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standard célja, hogy alapelveket és alapvető eljárásokat alakítson ki, és iránymutatással szolgáljon a gyakorló könyvvizsgálóként tevékenykedő bejegyzett könyvvizsgálók számára (a továbbiakban: a „gyakorló könyvvizsgálók”) a múltbeli időszakra vonatkozó pénzügyi információk olyan könyvvizsgálatán vagy olyan átvilágításán kívüli, bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások végrehajtásához, amelyekre a Nemzetközi Könyvvizsgálati Standardok vagy az átvilágítási megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardok vonatkoznak.
(Magyarázatok 1)
2. A jelen Bizonyosságot Nyújtó Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standard a „kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás” és a „korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás” kifejezéseket alkalmazza azért, hogy különbséget tegyen azon kétféle megbízás között, amelynek elvégzésére a gyakorló könyvvizsgáló számára megengedett. A kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás célja a megbízás kockázatának egy, a megbízás körülményei között elfogadhatóan alacsony szintre történő csökkentése¹, ami a gyakorló könyvvizsgáló pozitív kifejezési formában megfogalmazott következtetésének az alapját képezi majd. A korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás célja a megbízás kockázatának egy olyan szintre történő csökkentése, amely a megbízás körülményei között elfogadható, de még magasabb, mint egy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás kockázata, és ez a gyakorló könyvvizsgáló negatív kifejezési formában megfogalmazott következtetésének az alapját képezi majd.

A Keretelvekkel és a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra vonatkozó egyéb Bizonyosságot Nyújtó Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi

¹ A megbízás körülményei közé tartoznak a megbízás feltételei, beleértve azt a tény is, hogy kellő vagy korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásról van-e szó; továbbá ide tartoznak még a vizsgálat tárgyának jellemzői; az alkalmazandó kritériumok; a jelentés címzettjeinek szükségégei; a felelős fél és környezetének releváns jellemzői, valamint egyéb tényezők, mint például a megbízásra esetlegesen jelentős hatást gyakorló események, ügyletek, feltételek és gyakorlatok.

3000. TÉMASZÁMÚ BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOKRA
VONATKOZÓ STANDARD

MÚLTBELI IDŐSZAKRA VONATKOZÓ INFORMÁCIÓK
KÖNYVVIZSGÁLATÁN VAGY ÁTVILÁGÍTÁSÁN KÍVÜLI,
BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOK

Standardokkal, valamint a Nemzetközi Könyvvizsgálati Standardokkal és az átvilágítási megbízásokra vonatkozó egyéb nemzetközi standardokkal való kapcsolat

3. A Nemzetközi Könyvvizsgálati Standardok hatókörébe tartozó könyvvizsgálattól vagy az átvilágítási megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardok hatókörébe tartozó átvilágítástól eltérő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások végrehajtásakor a gyakorló könyvvizsgálónak meg kell felelnie a jelen Bizonyosságot Nyújtó Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardnak, illetve az egyéb releváns Bizonyosságot Nyújtó Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardoknak. A jelen Bizonyosságot Nyújtó Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardot a „Nemzetközi keretelvek a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokhoz” (a továbbiakban: a „Keretelvek”) kontextusában kell olvasni, amely meghatározza és ismerteti a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások elemeit és célkitűzéseit, valamint meghatározza azokat a megbízásokat, amelyekre a Bizonyosságot Nyújtó Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardok vonatkoznak. A jelen Bizonyosságot Nyújtó Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standard a Nemzetközi Könyvvizsgálati Standardok hatókörébe tartozó könyvvizsgálattól vagy az átvilágítási megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardok hatókörébe tartozó átvilágítástól eltérő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások esetében történő általános alkalmazás céljából íródott. Egyéb, Bizonyosságot Nyújtó Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardok kapcsolódhatnak olyan témákhoz, amelyek a vizsgálat összes tárgyára vonatkoznak, vagy amelyek témaspecifikusak. Bár a Nemzetközi Könyvvizsgálati Standardok és az átvilágítási megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardok nem vonatkoznak a Bizonyosságot Nyújtó Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardok hatókörébe tartozó megbízásokra, mindazonáltal iránymutatást nyújthatnak a gyakorló könyvvizsgálók számára.

3000. TÉMASZÁMÚ BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOKRA
VONATKOZÓ STANDARD

MÚLTBELI IDŐSZAKRA VONATKOZÓ INFORMÁCIÓK
KÖNYVVIZSGÁLATÁN VAGY ÁTVILÁGÍTÁSÁN KÍVÜLI,
BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOK

Etikai követelmények

- 4. A gyakorló könyvvizsgálónak eleget kell tennie az IFAC Könyvvizsgálók etikai kódexe A és B részei előírásainak (a továbbiakban: a „Kódex”).**
5. A Kódex olyan alapelvi kereteket nyújt, amelyeket a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokat végző munkacsoportok tagjai, valamint az ilyen szolgáltatásokat nyújtó társaságok és hálózatba tartozó cégek a függetlenséget veszélyeztető tényezők beazonosítására², az ezen veszélyek jelentőségének értékelésére és, hacsak a veszélyek nem egyértelműen jelentéktelenek, az azok kiküszöbölésére vagy elfogadható szintre történő csökkentésére szolgáló biztosítékok meghatározására és alkalmazására használnak oly módon, hogy a függetlenség sem ténylegesen, sem látszólag ne sérüljön.

Minőségellenőrzés

6. **A gyakorló könyvvizsgálónak olyan minőségellenőrzési eljárásokat kell bevezetnie, amelyek az adott könyvvizsgálati megbízásra vonatkoznak.** Az 1. számú (ISQC) „Minőségellenőrzés a múltbeli időszakra vonatkozó pénzügyi információk könyvvizsgálatával és átvilágításával, valamint egyéb, bizonyosságot nyújtó és kapcsolódó szolgáltatásokra szóló megbízások

² Ha egy nem könyvvizsgálóként tevékenykedő bejegyzett könyvvizsgáló (például egy belső ellenőr) alkalmazza a Bizonyosságot Nyújtó Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardokat, és (a) a bejegyzett könyvvizsgáló jelentésében utalás történik a Keretelvekre vagy a Bizonyosságot Nyújtó Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardokra; és (b) a bejegyzett könyvvizsgáló vagy a bizonyosságot nyújtó szolgáltatást végző munkacsoport egyéb tagjai és (ahol ez vonatkozik) a bejegyzett könyvvizsgáló munkáltatója nem függetlenek attól a gazdálkodótól, amellyel kapcsolatban a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízást teljesítik, a függetlenség hiányát és az ügyféllel való kapcsolat(ok) jellegét szembetűnően kiemelik a bejegyzett könyvvizsgáló jelentésében. Ezenkívül ilyenkor a jelentés nem tartalmazza a „független” kifejezést a címében, és a jelentés célja, valamint a felhasználói köre korlátozott.

3000. TÉMASZÁMÚ BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOKRA VONATKOZÓ STANDARD

MÚLTBELI IDŐSZAKRA VONATKOZÓ INFORMÁCIÓK KÖNYVVIZSGÁLATÁN VAGY ÁTVILÁGÍTÁSÁN KÍVÜLI, BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOK

végrehajtásával foglalkozó társaságok esetében”³ című nemzetközi minőségellenőrzési standard szerint egy bejegyzett könyvvizsgáló társaság köteles létrehozni egy olyan minőségellenőrzési rendszert, amely kellő bizonyosságot ad arról, hogy a társaság és alkalmazottai megfelelnek a szakmai standardoknak és a szabályozási és jogi követelményeknek, valamint hogy a társaság vagy a megbízásért felelős partnerek által kibocsátott bizonyosságot nyújtó jelentések megfelelőek az adott körülmények között. Emellett a minőségellenőrzésnek az egyedi megbízásra vonatkozó elemei magukban foglalják a vezetésnek a megbízás minőségével kapcsolatos felelősségét, az etikai követelményeket, az ügyfélkapcsolatok és konkrét megbízások elfogadását és megtartását, a megbízást végrehajtó munkacsoportok kinevezését, a megbízás teljesítését, és a nyomon követést is.

Megbízások elfogadása és megtartása

- 7. A gyakorló könyvvizsgáló csak akkor fogadhat el (vagy adott esetben tarthat meg) egy bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízást, ha a vizsgálat tárgya egy, a jelentés címzettjein vagy a gyakorló könyvvizsgálón kívüli félnek a felelőssége.** Amint azt a Keretelvek 27. bekezdése is jelzi, a felelős fél lehet a jelentés egyik címzettje, de nem lehet a jelentésnek egyetlen címzettje. A felelős fél általi elismerő nyilatkozat bizonyítékot szolgáltat arról, hogy a megfelelő kapcsolat létezik, ezenkívül pedig alapot teremt az egyes felek felelősségének a közös értelmezéséhez. A felelős fél elismerő nyilatkozatának a dokumentálására az írásbeli elismerő nyilatkozat a legmegfelelőbb forma. A felelősség elismerésére vonatkozó nyilatkozat hiányában a gyakorló könyvvizsgáló a következőket mérlegeli, hogy:

³ Az 1. témaszámú, „Minőségellenőrzés a múltbeli időszakra vonatkozó pénzügyi információk könyvvizsgálatával és átvilágításával, valamint az egyéb, bizonyosságot nyújtó és kapcsolódó szolgáltatásokra szóló megbízások végrehajtásával foglalkozó társaságok esetében” című nemzetközi minőségellenőrzési standardot 2004. februárjában adták ki. Az ennek a standardnak megfelelő minőségellenőrzési rendszereket 2005. június 15-ig kell létrehozni.

3000. TÉMASZÁMÚ BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOKRA
VONATKOZÓ STANDARD

MÚLTBELI IDŐSZAKRA VONATKOZÓ INFORMÁCIÓK
KÖNYVVIZSGÁLATÁN VAGY ÁTVILÁGÍTÁSÁN KÍVÜLI,
BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOK

- (a) helyénvaló-e a megbízás elfogadása. Az elfogadás helyénvaló lehet, ha például más források (pl. törvények vagy egy szerződés) jelzik a kapcsolódó felelősséget. Továbbá,
- (b) ha elfogadta a megbízást, közlétegye-e ezeket a körülményeket a bizonyosságot nyújtó jelentésben.
8. **A gyakorló könyvvizsgáló csak akkor fogadhat el (vagy adott esetben tarthat meg) egy bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízást, ha a megbízás körülményeivel kapcsolatos előzetes ismerete alapján semmi olyasmi nem jut a tudomására, amely azt jelezné, hogy a Kódex vagy a Bizonyosságot Nyújtó Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardok követelményei nem teljesülnek.** A gyakorló könyvvizsgáló figyelembe veszi a Keretelvek 17. bekezdésében szereplő tényezőket, és nem fogadja el a megbízást, ha az nem rendelkezik a bekezdésben meghatározott valamennyi jellemzővel. Emellett, ha a gyakorló könyvvizsgáló megbízó fél (a továbbiakban: a „megbízó”) nem azonos a felelős féllel, akkor a gyakorló könyvvizsgáló mérlegeli, hogy ez milyen hatást gyakorol a nyilvántartásokhoz, dokumentációhoz és egyéb információkhoz való hozzáférésre, amelyet ő a megbízás végrehajtásához esetleg igényelhet.
9. **A gyakorló könyvvizsgáló csak akkor fogadhat el (vagy adott esetben tarthat meg) egy bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízást, ha meggyőződött arról, hogy a megbízást végrehajtó személyek együttesen birtokában vannak a szükséges szakmai kompetenciáknak.** A gyakorló könyvvizsgálót a vizsgálat tárgyát tekintve széles körben kaphat felkérést bizonyosságot nyújtó szolgáltatások végrehajtására. A vizsgálat tárgya néha olyan speciális képességeket és ismereteket követelhet meg, amelyek túlmutatnak azokon a képességeken és ismereteken, amelyeket egy gyakorló könyvvizsgáló rendszerint birtokol (lásd a 26-32. bekezdéseket).

A megbízás feltételeiről való megállapodás

10. **A gyakorló könyvvizsgálónak meg kell egyeznie a megbízás feltételeiben a megbízóval.** A félreértések elkerülése végett az egyeztetett feltételeket egy elfogadó levélben vagy egyéb megfelelő

3000. TÉMASZÁMÚ BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOKRA
VONATKOZÓ STANDARD

MÚLTBELI IDŐSZAKRA VONATKOZÓ INFORMÁCIÓK
KÖNYVVIZSGÁLATÁN VAGY ÁTVILÁGÍTÁSÁN KÍVÜLI,
BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOK

szerződésben rögzítik. Ha a megbízó fél nem azonos a felelős féllel, akkor az elfogadó levél vagy a szerződés jellege és tartalma változhat. Egy törvény által elrendelt megbízás megléte eleget tehet a megbízás feltételei egyeztetésére vonatkozó követelménynek. Azonban egy elfogadó levél még ezekben a helyzetekben is hasznos lehet mind a gyakorló könyvvizsgáló, mind a megbízó fél számára.

11. **A gyakorló könyvvizsgálónak mérlegelnie kell, hogy helytálló-e az a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás lezárása előtt jelzett kérés, mely szerint a megbízást bizonyosságot nem nyújtó szolgáltatásra szóló megbízásra kívánják módosítani, vagy egy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásra szóló megbízást korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásra szóló megbízásra kívánnak módosítani, és a kérés ésszerű indoklása nélkül nem szabad beleegyeznie a módosításba.** A megbízás módosítására irányuló kérésre rendszerint megfelelő indok a körülmények olyan változása, amely befolyásolja a jelentés címzettjeinek elvárásait, vagy ilyen indok lehet a megbízás jellegével kapcsolatos félreértés is. Ha ilyen változás következik be, a gyakorló könyvvizsgáló nem hagyja figyelmen kívül azt a bizonyítékot, amelyet a változás előtt szereztek be.

A megbízás megtervezése és végrehajtása

12. **A gyakorló könyvvizsgálónak úgy kell megterveznie a megbízást, hogy azt hatékonyan tudja elvégezni.** A tervezés magában foglalja a megbízás hatókörére, hangsúlyára, ütemezésére és végrehajtására vonatkozó átfogó stratégia, valamint a megbízásra vonatkozó olyan terv kidolgozását, amely a végrehajtandó bizonyítékgyűjtő eljárások jellegére, ütemezésére és terjedelmére vonatkozó részletes megközelítést, valamint az eljárások kiválasztásának okait tartalmazza. A megfelelő tervezés lehetővé teszi, hogy a megbízás fontos területeire megfelelő figyelmet lehessen fordítani, a problémákat időben be lehessen azonosítani, valamint hogy a megbízást megfelelően lehessen megszervezni és menedzselni ahhoz, hogy hatékonyan és eredményesen lehessen azt végrehajtani. A megfelelő tervezés segíti a gyakorló könyvvizsgálót a munkának a munkacsoport tagjai számára történő megfelelő kiosztásában, és megkönnyíti azok irányítását és felügyeletét, valamint a munkájuk

3000. TÉMASZÁMÚ BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOKRA
VONATKOZÓ STANDARD

MÚLTBELI IDŐSZAKRA VONATKOZÓ INFORMÁCIÓK
KÖNYVVIZSGÁLATÁN VAGY ÁTVILÁGÍTÁSÁN KÍVÜLI,
BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOK

ellenőrzését is. Ezenkívül támogatást nyújt a más gyakorló könyvvizsgálók és szakértők által végzett munka (ha volt ilyen) koordinálásához is. A tervezési tevékenységek jellege és terjedelme a megbízás körülményeinek, például a gazdálkodó méretének és összetettségének, valamint a gyakorló könyvvizsgáló korábbi tapasztalatainak megfelelően változik. A mérlegelendő főbb tényezők közé tartoznak például a következők:

- a megbízás feltételei;
 - a vizsgálat tárgyának és a beazonosított kritériumoknak a jellemzői;
 - a megbízás folyamata és a bizonyíték lehetséges forrásai;
 - a gazdálkodónak és környezetének a gyakorló könyvvizsgáló általi ismerete, beleértve annak kockázatát is, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információ esetleg lényeges hibás állítást tartalmaz;
 - a jelentés címzettjeinek és igényeiknek a meghatározása, továbbá a lényegességek és a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás kockázata elemeinek a figyelembe vétele;
 - a személyzettel és a szakértelemmel kapcsolatos követelmények, beleértve a szakértők közreműködésének jellegét és terjedelmét is.
13. A tervezés nem egy különálló fázis, hanem inkább egy folytonos és ismétlődő folyamat a megbízás végrehajtása során. A váratlan eseményeknek, a feltételek megváltozásának vagy a bizonyítékgyűjtő eljárások során megszerzett bizonyítéknak az eredményeképpen a gyakorló könyvvizsgálónak lehet, hogy felül kell vizsgálnia az átfogó stratégiát és a megbízásra vonatkozó tervet, és ily módon a további eljárások tervezett jellegét, ütemezését és terjedelmét is.
14. **A gyakorló könyvvizsgálónak szakmai szkepticizmusát gyakorolva kell megterveznie és végrehajtania a megbízást, elismerve, hogy fennállhatnak olyan körülmények, amelyek miatt a vizsgálat tárgyához kapcsolódó információ lényeges hibás állítást tartalmaz.** A szakmai szkepticizmus gyakorlása azt jelenti, hogy a gyakorló könyvvizsgáló kritikusan - magában

3000. TÉMASZÁMÚ BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOKRA
VONATKOZÓ STANDARD

MÚLTBELI IDŐSZAKRA VONATKOZÓ INFORMÁCIÓK
KÖNYVVIZSGÁLATÁN VAGY ÁTVILÁGÍTÁSÁN KÍVÜLI,
BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOK

megkérdőjelezve - értékeli a megszerzett bizonyíték érvényességét, és különös figyelmet fordít az olyan bizonyítékokra, amelyek cáfolják vagy megkérdőjelezik a dokumentumok vagy a felelős fél által tett nyilatkozatok megbízhatóságát.

15. **A gyakorló könyvvizsgálónak a vizsgálat tárgyát és a megbízás egyéb körülményeit olyan mértékben kell megismernie, amely elegendő annak a kockázatnak a meghatározásához és becsléséhez, hogy a vizsgálat tárgyához kapcsolódó információ lényeges hibás állítást tartalmazhat, valamint elegendő a további bizonyítékgyűjtő eljárások megtervezéséhez és végrehajtásához.**
16. A vizsgálat tárgyának, valamint a megbízás egyéb körülményeinek a megismerése a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás megtervezésének és végrehajtásának a lényeges része. Ezek az ismeretek hivatkozási alapot nyújtanak a gyakorló könyvvizsgáló számára ahhoz, hogy a megbízás során szakmai megítélését alkalmazza, például amikor:
- a vizsgálat tárgyának a jellemzőit mérlegeli;
 - a kritériumok megfelelőségét értékeli;
 - beazonosítja, hogy hol van szükség különleges mérlegelésre (például a csalásra utaló tényezőknél), valamint speciális képességekre vagy szakértő bevonására;
 - meghatározza és értékeli a mennyiségi lényegességi szintek (ahol az vonatkozik) folyamatos megfelelőségét, illetve mérlegeli a minőségi lényegességi tényezőket;
 - az elemző eljárások végrehajtásánál kialakítja az alkalmazandó várakozásokat;
 - további bizonyítékgyűjtő eljárásokat tervez és hajt végre annak érdekében, hogy a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás kockázatát megfelelő szintre csökkentse; továbbá

3000. TÉMASZÁMÚ BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOKRA
VONATKOZÓ STANDARD

MÚLTBELI IDŐSZAKRA VONATKOZÓ INFORMÁCIÓK
KÖNYVVIZSGÁLATÁN VAGY ÁTVILÁGÍTÁSÁN KÍVÜLI,
BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOK

- értékeli a bizonyítékokat, beleértve a felelős fél szóbeli és írásos nyilatkozatainak ésszerűségét is.
17. A gyakorló könyvvizsgáló szakmai megítélését alkalmazza annak meghatározásához, hogy a vizsgálat tárgyával és a megbízás egyéb körülményeivel kapcsolatban milyen mértékű ismeretekre van szükség. A gyakorló könyvvizsgáló figyelembe veszi, hogy az ismeret elegendő-e annak a kockázatnak a felméréséhez, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információ esetleg lényeges hibás állítást tartalmaz. A gyakorló könyvvizsgáló rendszerint kevesebb ismerettel rendelkezik, mint a felelős fél.

A vizsgálat tárgya megfelelőségének felmérése

18. **A gyakorló könyvvizsgálónak fel kell mérnie a vizsgálat tárgyának a megfelelőségét.** A vizsgálat megfelelő tárgya a Keretelvek 33. bekezdésében felsorolt jellemzőkkel bír. A gyakorló könyvvizsgáló meghatározza a vizsgálat tárgyának azokat a jellemzőit is, amelyek különösen fontosak a jelentés címzettjei számára, és amelyeket a bizonyosságot nyújtó jelentésben ismertetni kell. Amint azt a Keretelvek 17. bekezdése is jelzi, a gyakorló könyvvizsgáló nem fogadja el a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízást, ha a megbízás körülményeivel kapcsolatos előzetes ismerete azt jelzi, hogy a vizsgálat tárgya nem megfelelő. A megbízás elfogadása után ugyanakkor, amennyiben a gyakorló könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy a vizsgálat tárgya nem megfelelő, a gyakorló könyvvizsgáló korlátozott következtetést vagy ellentétes következtetést fogalmaz meg vagy elutasítja a következtetés megfogalmazását. Bizonyos esetekben a gyakorló könyvvizsgáló mérlegeli a megbízástól való visszalépést.

A kritériumok megfelelőségének értékelése

19. **A gyakorló könyvvizsgálónak mérlegelnie kell a vizsgálat tárgyának értékelésére vagy mérésére vonatkozó kritériumok megfelelőségét.** A megfelelő kritériumok a Keretelvek 36. bekezdésében felsorolt jellemzőkkel rendelkeznek. Amint azt a Keretelvek 17. bekezdése is jelzi, a gyakorló könyvvizsgáló nem fogadja el a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízást,

3000. TÉMASZÁMÚ BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOKRA
VONATKOZÓ STANDARD

MÚLTBELI IDŐSZAKRA VONATKOZÓ INFORMÁCIÓK
KÖNYVVIZSGÁLATÁN VAGY ÁTVILÁGÍTÁSÁN KÍVÜLI,
BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOK

ha a megbízás körülményeivel kapcsolatos előzetes ismerete azt jelzi, hogy az alkalmazandó kritériumok nem megfelelőek. A megbízás elfogadása után ugyanakkor, amennyiben a gyakorló könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy a kritériumok nem megfelelőek, akkor korlátozott vagy ellentétes következtetést fogalmaz meg vagy elutasítja a következtetés megfogalmazását. Bizonyos esetekben a gyakorló könyvvizsgáló mérlegeli a megbízástól való visszalépést.

20. A Keretelvek 37. bekezdése azt jelzi, hogy a kritériumok lehetnek előre meghatározottak vagy konkrét esetekre kidolgozottak is. Az előre meghatározott kritériumok rendszerint akkor megfelelőek, amikor a jelentés címzettjeinek igényei szempontjából relevánsak. Ha előre meghatározott kritériumok léteznek a vizsgálat tárgyára vonatkozóan, akkor a konkrét felhasználók más kritériumok alkalmazásába is beleegyezhetnek a saját konkrét céljaik szerint. Például, különböző keretelveket alkalmazhatnak előre meghatározott kritériumokként a belső ellenőrzés hatékonyságának az értékelésére. A konkrét felhasználók ugyanakkor kidolgozhatnak olyan részletesebb kritériumsorozatot is, amely megfelel például az óvatos felügyelettel kapcsolatos konkrét igényeiknek. Ilyen esetekben a bizonyosságot nyújtó jelentés:
- (a) megjegyzi - amikor ez a megbízás körülményeire vonatkozik -, hogy a kritériumokat nem tartalmazzák törvények vagy szabályzatok, vagy azokat nem olyan felhatalmazott és elismert szakértői testületek adták ki, amelyek átlátható, megfelelő eljárásokat követnek; továbbá
 - (b) leszögezi, hogy kizárólag a konkrét felhasználók használatára és céljaira készült.
21. A vizsgálat egyes tárgyait illetően valószínű, hogy nem léteznek előre meghatározott kritériumok. Ilyenkor a kritériumokat a konkrét esetekre vonatkozóan dolgozzák ki. A gyakorló könyvvizsgáló mérlegeli, hogy a konkrét esetekre kidolgozott kritériumok nem eredményeznek-e olyan bizonyosságot nyújtó jelentést, amely a címzettek számára félrevezető lesz. A gyakorló könyvvizsgáló megpróbálja elismertetni a jelentés címzettjeivel vagy a megbízó féllel, hogy a konkrétan kidolgozott kritériumok megfelelnek a

3000. TÉMASZÁMÚ BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOKRA
VONATKOZÓ STANDARD

MÚLTBELI IDŐSZAKRA VONATKOZÓ INFORMÁCIÓK
KÖNYVVIZSGÁLATÁN VAGY ÁTVILÁGÍTÁSÁN KÍVÜLI,
BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOK

jelentés címzettjei céljainak. A gyakorló könyvvizsgáló mérlegeli azt is, hogy az ilyen elismerés hiánya hogyan befolyásolja azt, hogy mit kell tenni a meghatározott kritériumok, valamint a jelentésben azokról nyújtott információk megfelelőségének a felmérése érdekében.

Lényegesség és a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás kockázata

22. **A bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás megtervezésénél és végrehajtásánál a gyakorló könyvvizsgálónak mérlegelnie kell a lényegességet és a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás kockázatát.**
23. A gyakorló könyvvizsgáló fontolóra veszi a lényegességet a bizonyítékgyűjtő eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének a meghatározásánál, valamint annak értékelésénél, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk mentesek-e a hibás állításoktól. A lényegesség figyelembe vétele megköveteli a gyakorló könyvvizsgálótól, hogy megismerje és felmérje, hogy milyen tényezők befolyásolhatják a jelentés címzettjeinek döntéseit. Például, amikor a beazonosított kritériumok megengednek eltéréseket a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk prezentálásánál, akkor a gyakorló könyvvizsgáló mérlegeli, hogy az alkalmazott prezentálási mód hogyan befolyásolhatja a jelentés címzettjeinek döntéseit. A lényegességet olyan mennyiségi és minőségi tényezők kontextusában mérlegelik, mint például a viszonylagos nagyság, a tényezőknek a vizsgálat tárgyának értékelésére vagy mérésére gyakorolt hatásának a jellege és terjedelme, valamint a jelentés címzettjeinek az érdekei. A lényegességnek, valamint a mennyiségi és minőségi tényezők viszonylagos fontosságának az adott megbízás során történő felmérése a gyakorló könyvvizsgáló megítélésének a függvénye.
24. **A gyakorló könyvvizsgálónak a megbízás körülményei között elfogadhatóan alacsony szintre kell csökkentenie a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás kockázatát.** Egy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás során a gyakorló könyvvizsgáló a megbízás kockázatát a megbízás körülményei között elfogadhatóan alacsony szintre csökkenti azért, hogy kellő bizonyosságot szerezzen egy pozitív kifejezési formában

3000. TÉMASZÁMÚ BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOKRA
VONATKOZÓ STANDARD

MÚLTBELI IDŐSZAKRA VONATKOZÓ INFORMÁCIÓK
KÖNYVVIZSGÁLATÁN VAGY ÁTVILÁGÍTÁSÁN KÍVÜLI,
BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOK

megfogalmazott következtetés kiadásához. A bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás kockázatának a szintje magasabb egy korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetében, mint egy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnál, a bizonyítékgyűjtő eljárások eltérő jellege, ütemezése vagy terjedelme miatt. Ugyanakkor egy korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás során a bizonyítékgyűjtő eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének a kombinációja legalább elegendő a gyakorló könyvvizsgáló számára ahhoz, hogy értelmezhető szintű bizonyosságot szerezzen a negatív kifejezési formában megfogalmazott következtetése alapjául. A megszerzett bizonyosság szintje akkor értelmezhető, ha valószínűleg olyan szintre növeli a jelentés címzettjeinek a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkba vetett bizalmát, amely egyértelműen több mint lényegtelen.

25. A Keretelvek 49. bekezdése jelzi, hogy a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásra szóló megbízás kockázata általában eredendő kockázatból, ellenőrzési kockázatból és feltárási kockázatból áll. Azt, hogy a gyakorló könyvvizsgáló milyen mértékben veszi fontolóra ezeket az összetevőket, befolyásolják a megbízás körülményei, különös tekintettel a vizsgálat tárgyának jellegére, valamint befolyásolja az is, hogy kellő vagy korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásról van-e szó.

Szakértő munkájának a felhasználása

26. **Ha a bizonyítékok megszerzésénél és értékelésénél szakértő munkáját használják fel, akkor a gyakorló könyvvizsgálónak és a szakértőnek együttesen birtokában kell lennie a vizsgálat tárgyához kapcsolódó megfelelő képességeknek és tudásnak, valamint ismerniük kell azokat a kritériumokat, amelyek alapján a gyakorló könyvvizsgáló meg tudja állapítani, hogy elegendő és megfelelő bizonyíték került-e beszerzésre.**
27. A bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló néhány megbízás esetében a vizsgálat tárgya és a kapcsolódó kritériumok magukban foglalhatnak olyan szempontokat, amelyek speciális ismereteket és képességeket igényelnek a bizonyíték megszerzéséhez és

3000. TÉMASZÁMÚ BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOKRA
VONATKOZÓ STANDARD

MÚLTBELI IDŐSZAKRA VONATKOZÓ INFORMÁCIÓK
KÖNYVVIZSGÁLATÁN VAGY ÁTVILÁGÍTÁSÁN KÍVÜLI,
BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOK

értékeléséhez. Ilyen esetekben a gyakorló könyvvizsgáló úgy határozhat, hogy olyan egyéb szakterületek - szakértőként számon tartott - képviselőinek a munkáját is felhasználja, akik rendelkeznek a szükséges tudással és képességekkel. A jelen, Bizonyosságot Nyújtó Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standard nem nyújt iránymutatást a szakértők munkájának felhasználására vonatkozóan olyan megbízások esetében, ahol a gyakorló könyvvizsgáló és egy vagy több szakértő felelőssége közös, és a jelentést is közösen készítik el.

28. A szakmai gondosság a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás minden résztvevőjétől elvárt szakmai kompetencia, beleértve a szakértőket is. A bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokon dolgozó személyeknek különböző felelősségei lesznek. A megbízások végrehajtásához szükséges jártasság mértéke a feladatok jellegétől függően változik. Míg a szakértőknek nem szükséges a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás összes aspektusát tekintve ugyanolyan jártassággal rendelkezniük, mint a gyakorló könyvvizsgálónak, ez utóbbi állapítja meg, hogy a szakértők rendelkeznek-e kellő ismeretekkel a Bizonyosságot Nyújtó Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardok tekintetében ahhoz, hogy a rájuk osztott feladatokat össze tudják kapcsolni a megbízás céljával.
29. A gyakorló könyvvizsgáló olyan minőségellenőrző eljárásokat alkalmaz, amelyek a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízást végrehajtó személyek felelősségére összpontosítanak, beleértve bármely olyan szakértőnek a munkáját is, aki nem bejegyzett könyvvizsgáló. Ennek célja az, hogy a jelen, Bizonyosságot Nyújtó Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardnak és egyéb releváns, Bizonyosságot Nyújtó Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardoknak való megfelelést biztosítsa a feladataik kontextusában.
30. **A gyakorló könyvvizsgálónak részt kell vennie a megbízás végrehajtásában, és olyan mértékben kell megismernie azt a munkát, amelynek az elvégzésére szakértőt alkalmaznak, amely elegendő ahhoz, hogy vállalni tudja a felelősséget a vizsgálat tárgyához kapcsolódó információra vonatkozó következtetéséért.**

3000. TÉMASZÁMÚ BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOKRA
VONATKOZÓ STANDARD

MÚLTBELI IDŐSZAKRA VONATKOZÓ INFORMÁCIÓK
KÖNYVVIZSGÁLATÁN VAGY ÁTVILÁGÍTÁSÁN KÍVÜLI,
BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOK

A gyakorló könyvvizsgáló mérlegeli, hogy milyen mértékben célszerű egy szakértő munkáját felhasználni a következtetése kialakításához.

31. A gyakorló könyvvizsgálónak nem kell ugyanazokkal a speciális ismeretekkel és képességekkel rendelkeznie, mint a szakértőnek. A gyakorló könyvvizsgáló ugyanakkor elegendő képességekkel és ismeretekkel rendelkezik ahhoz, hogy:
- (a) meghatározza a kiosztott munka céljait, valamint azt, hogy ez a munka hogyan kapcsolódik a megbízás célkitűzéseéhez;
 - (b) mérlegelje a szakértő által alkalmazott feltevések, módszerek és forrásadatok ésszerűségét; továbbá
 - (c) mérlegelje a szakértő megállapításait a megbízás körülményeivel, valamint a gyakorló könyvvizsgáló következtetésével kapcsolatban.
32. **A gyakorló könyvvizsgálónak elegendő és megfelelő bizonyítékot kell beszereznie arról, hogy a szakértő munkája megfelelő a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás szempontjából.** A szakértő által nyújtott bizonyíték elegendő és megfelelő mivoltának az értékelésénél a gyakorló könyvvizsgáló figyelembe veszi:
- (a) a szakértő szakmai kompetenciáját, beleértve a tapasztalatát és az objektivitását is;
 - (b) a szakértő által alkalmazott feltevések, módszerek és forrásadatok ésszerűségét; továbbá
 - (c) a szakértőnek a megbízás körülményeivel, valamint a gyakorló könyvvizsgáló következtetésével kapcsolatos megállapításainak az ésszerűségét és jelentőségét.

A bizonyíték megszerzése

33. **A gyakorló könyvvizsgálónak elegendő és megfelelő bizonyítékot kell megszereznie a következtetés megalapozásához.** Az

3000. TÉMASZÁMÚ BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOKRA
VONATKOZÓ STANDARD

MÚLTBELI IDŐSZAKRA VONATKOZÓ INFORMÁCIÓK
KÖNYVVIZSGÁLATÁN VAGY ÁTVILÁGÍTÁSÁN KÍVÜLI,
BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOK

„elegendő” jelző a bizonyíték mennyiségére vonatkozik. A „megfelelő” jelző pedig a bizonyíték minőségi mértékére, vagyis relevanciájára és megbízhatóságára vonatkozik. A gyakorló könyvvizsgáló fontolóra veszi a bizonyíték megszerzésének költsége és a kapott információk felhasználhatósága közötti összefüggést. Azonban a velejáró nehézség vagy költség ténye önmagában véve még nem lehet jogalapja a mással nem helyettesíthető bizonyítékgyűjtő eljárás elhagyásának. A gyakorló könyvvizsgáló szakmai ítélőképességét és szkepticizmusát gyakorolja a bizonyíték mennyiségének és minőségének, és így elegendőségének és megfelelőségének az értékelésénél, a bizonyosságot nyújtó jelentés alátámasztása érdekében.

34. Egy bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás ritkán foglalja magában a dokumentáció hitelességének megállapítását, és a gyakorló könyvvizsgálót nem is képezik ki arra, és nem is elvárás vele szemben, hogy az ilyen hitelesség-megállapítás szakértője legyen. Ugyanakkor a gyakorló könyvvizsgáló mérlegeli a bizonyítékként használható információ (például a fénymásolatok, faxok, filmen előhívott, digitalizált vagy egyéb elektronikus dokumentumok) megbízhatóságát, beleértve a készítése és (ahol ez vonatkozik) a megőrzése feletti ellenőrzés mérlegelését is.
35. A kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások során az elegendő és megfelelő bizonyítékot egy olyan ismétlődő, szisztematikus megbízás-végrehajtási folyamat részeként szerzik meg, amely magában foglalja:
- (a) a vizsgálat tárgyának és a megbízás egyéb olyan körülményeinek a megismerését, amely a vizsgálat tárgyától függően magában foglalja a belső ellenőrzés megismerését is;
 - (b) ezen ismeretek alapján annak a kockázatnak a becslését, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információ esetleg lényeges hibás állítást tartalmaz;
 - (c) a becsült kockázatokra való válaszadást, beleértve az átfogó válaszok kidolgozását, valamint a további eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének a meghatározását is;

3000. TÉMASZÁMÚ BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOKRA
VONATKOZÓ STANDARD

MÚLTBELI IDŐSZAKRA VONATKOZÓ INFORMÁCIÓK
KÖNYVVIZSGÁLATÁN VAGY ÁTVILÁGÍTÁSÁN KÍVÜLI,
BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOK

- (d) olyan további eljárások végrehajtását, amelyek egyértelműen kapcsolódnak a beazonosított kockázatokhoz, alkalmazva a szemrevételezés, megfigyelés, harmadik fél általi visszaigazolás, újraszámítás, újbóli folyamat-végrehajtás, az elemző eljárások és az információkérés kombinációját. Az ilyen további eljárások magukban foglalnak alapvető vizsgálati eljárásokat is, beleértve a megerősítő információknak a gazdálkodótól független forrásokból történő beszerzését, és a vizsgálat tárgyának jellegétől függően az ellenőrzések működési hatékonyságának a tesztjeit is; továbbá
- (e) a bizonyíték elegendőségének és megfelelőségének az értékelését.
36. A "kellő bizonyosság" kevesebb, mint az abszolút bizonyosság. A bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás kockázatának a nulla szintre történő csökkentése ritkán megvalósítható, vagy költséghatékony például a következő tényezők miatt:
- szelektív tesztelés alkalmazása;
 - a belső ellenőrzés belső korlátai;
 - az a tény, hogy a gyakorló könyvvizsgáló számára rendelkezésre álló bizonyíték nagy része inkább meggyőző, semmint bizonyító erejű;
 - az ítélőképesség alkalmazása a bizonyíték begyűjtésében és értékelésében, valamint a következtetéseknek a bizonyíték alapján történő megformálásakor;
 - bizonyos esetekben a vizsgálat tárgyának jellemzői.
37. Mind a kellő, mind a korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások megkövetelik a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokhoz kapcsolódó képességek és módszerek alkalmazását, valamint az elegendő és megfelelő bizonyíték megszerzését egy olyan ismétlődő, szisztematikus megbízás-végrehajtási folyamat részeként, amely magában foglalja a vizsgálat tárgyának és a megbízás egyéb körülményeinek a megismerését is.

3000. TÉMASZÁMÚ BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOKRA VONATKOZÓ STANDARD

MÚLTBELI IDŐSZAKRA VONATKOZÓ INFORMÁCIÓK KÖNYVVIZSGÁLATÁN VAGY ÁTVILÁGÍTÁSÁN KÍVÜLI, BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOK

Ugyanakkor az elegendő és megfelelő bizonyíték megszerzésére alkalmazott eljárások jellege, ütemezése és terjedelme egy korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetében szándékosan korlátozottabb egy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízáshoz képest. A vizsgálat egyes tárgyai esetében lehetnek olyan konkrét, Bizonyosságot Nyújtó Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardok, amelyek iránymutatást nyújtanak az elegendő és megfelelő bizonyíték megszerzésére alkalmazott eljárásokra vonatkozóan egy korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetében. Ilyen konkrét, Bizonyosságot Nyújtó Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standard hiányában az elegendő és megfelelő bizonyíték megszerzéséhez alkalmazott eljárások a megbízás körülményeitől függően változnak, különös tekintettel a következőkre: a vizsgálat tárgya, a jelentés címzettjeinek és a megbízónak az igényei, beleértve a kapcsolódó idő- és költségkorlátokat is. A kellő és a korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások esetében, ha a gyakorló könyvvizsgálónak olyan tényező jut a tudomására, amelynek következtében felmerül benne, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információt esetleg lényegesen módosítani kell, akkor olyan további eljárásokat hajt végre az adott tényezőre vonatkozóan, amelyek elegendők számára a jelentés elkészítéséhez.

A felelős fél nyilatkozatai

38. **A gyakorló könyvvizsgálónak szükség szerint nyilatkozatokat kell beszereznie a felelős féltől.** A szóbeli nyilatkozatok írásbeli megerősítése csökkenti a gyakorló könyvvizsgáló és a felelős fél közötti félreértés lehetőségének az esélyét. Konkrétan a gyakorló könyvvizsgáló olyan írásos nyilatkozatot kér a felelős féltől, amely a vizsgálat tárgyát a meghatározott kritériumok fényében értékeli vagy méri, függetlenül attól, hogy azt állítás formájában a jelentés címzettjei számára elérhetővé teszik-e vagy sem. Amennyiben nincs írásbeli nyilatkozat, akkor ez a megbízás hatókörének korlátozása alapján korlátozott következtetés megfogalmazását vagy a következtetés megfogalmazásának az elutasítását eredményezheti. A gyakorló könyvvizsgáló belefoglalhatja a jelentésbe a bizonyosságot nyújtó jelentés felhasználásának a korlátozását is.

3000. TÉMASZÁMÚ BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOKRA
VONATKOZÓ STANDARD

MÚLTBELI IDŐSZAKRA VONATKOZÓ INFORMÁCIÓK
KÖNYVVIZSGÁLATÁN VAGY ÁTVILÁGÍTÁSÁN KÍVÜLI,
BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOK

39. Egy bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás végrehajtása során a felelős fél nyilatkozatokat tehet a gyakorló könyvvizsgáló felé, kérés nélkül vagy pedig konkrét kérdésekre adott válaszként is. Amikor az ilyen nyilatkozatok olyan tényezőkhez kapcsolódnak, amelyek a vizsgálat tárgyának értékelése vagy mérése szempontjából lényegesek, akkor a gyakorló könyvvizsgáló:
- (a) értékeli a nyilatkozatok ésszerűségét és a többi megszerzett bizonyítékkal való összhangját, beleértve egyéb nyilatkozatokat is;
 - (b) fontolóra veszi, hogy azokról a személyekről, akik a nyilatkozatokat tették, feltételezhető-e, hogy jól tájékozottak voltak az adott tényezőkkel kapcsolatban; továbbá
 - (c) egy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetében megerősítő bizonyítékot szerez be. A gyakorló könyvvizsgáló kereshet megerősítő bizonyítékot a korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások esetében is.
40. A felelős fél által tett nyilatkozatok nem helyettesíthetnek más olyan bizonyítékot, amellyel kapcsolatban a gyakorló könyvvizsgáló megalapozottan azt várhatja, hogy rendelkezésre állnak. Az elegendő és megfelelő bizonyíték beszerzésének sikertelensége egy olyan tényezőt illetően, amely lényeges hatást gyakorol vagy gyakorolhat a vizsgálat tárgyának az értékelésére vagy mérésére, ha az ilyen bizonyíték normál esetben rendelkezésre állna, korlátozza a megbízás hatókörét, még akkor is, ha a felelős fél nyilatkozatot tett a tényezőt illetően.

A fordulónap utáni események figyelembe vétele

41. **A gyakorló könyvvizsgálónak mérlegelnie kell a bizonyosságot nyújtó jelentés dátumáig bekövetkezett eseményeknek a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információra és magára a jelentésre gyakorolt hatását.** A későbbi események figyelembe vételének mértéke attól függ, hogy azok mennyiben gyakorolnak hatást a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információra, és mennyiben

3000. TÉMASZÁMÚ BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOKRA
VONATKOZÓ STANDARD

MÚLTBELI IDŐSZAKRA VONATKOZÓ INFORMÁCIÓK
KÖNYVVIZSGÁLATÁN VAGY ÁTVILÁGÍTÁSÁN KÍVÜLI,
BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOK

befolyásolják a gyakorló könyvvizsgáló következtetésének helytállóságát. Bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló néhány megbízás esetében a fordulónap utáni események figyelembe vétele lehet, hogy nem releváns a vizsgálat tárgyának jellege miatt. Például, ha a megbízás a statisztikai kimutatás adott időpontbeli pontosságával kapcsolatos következtetés megfogalmazását követeli meg, akkor az adott időpont és a bizonyosságot nyújtó jelentés dátuma között bekövetkezett események lehet, hogy nem befolyásolják a következtetést, vagy nem követelnek meg közzétételt a kimutatásban vagy a bizonyosságot nyújtó jelentésben.

Dokumentálás

42. **A gyakorló könyvvizsgálónak dokumentálnia kell azokat a tényezőket, amelyek jelentősek annak a bizonyítéknak a nyújtása szempontjából, amely alátámasztja a bizonyosságot nyújtó jelentést, és azt, hogy a megbízást a Bizonyosságot Nyújtó Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardok szerint hajtották végre.**
43. A dokumentálás magában foglalja a gyakorló könyvvizsgáló összes olyan jelentős tényezővel kapcsolatos érvelésének a rögzítését, amely az ítélőképessége alkalmazását követeli meg, valamint a kapcsolódó következtetések nyilvántartását is. Az alapelvekkel vagy megítéléssel kapcsolatos nehéz kérdések megléte megköveteli, hogy a dokumentáció tartalmazza azokat a releváns tényezőket, amelyekről a gyakorló könyvvizsgálónak tudomása volt a következtetése kialakításának időpontjában.
44. Nem szükséges, és nem is célszerű minden olyan tényezőt dokumentálni, amelyet a gyakorló könyvvizsgáló figyelembe vesz. Az elkészítendő és megtartandó dokumentáció terjedelmének a felmérésénél alkalmazott szakmai megítélése során a gyakorló könyvvizsgáló fontolóra veheti, hogy mi szükséges ahhoz, hogy egy másik, a megbízással kapcsolatban előzetes tapasztalattal nem rendelkező gyakorló könyvvizsgáló az elvégzett munkát és a meghozott főbb döntések alapját (de nem a megbízás részleteit) megértse. A másik gyakorló könyvvizsgáló lehet, hogy csak akkor érti

3000. TÉMASZÁMÚ BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOKRA
VONATKOZÓ STANDARD

MÚLTBELI IDŐSZAKRA VONATKOZÓ INFORMÁCIÓK
KÖNYVVIZSGÁLATÁN VAGY ÁTVILÁGÍTÁSÁN KÍVÜLI,
BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOK

majd meg a megbízás részleteit, ha megvitatja azokat azzal a gyakorló könyvvizsgálóval, aki a dokumentációt elkészítette.

A bizonyosságot nyújtó jelentés elkészítése

45. **A gyakorló könyvvizsgálónak meg kell állapítania, hogy elegendő és megfelelő bizonyítékot szereztek-e be a bizonyosságot nyújtó jelentésben megfogalmazott következtetés alátámasztásához.** A következtetés levonásához a gyakorló könyvvizsgáló figyelembe veszi az összes megszerzett releváns bizonyítékot, függetlenül attól, hogy az láthatólag alátámasztja-e a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információt vagy épp cáfolja azt.
46. **A bizonyosságot nyújtó jelentést írásban kell elkészíteni, és annak tartalmaznia kell a gyakorló könyvvizsgálónak a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információra vonatkozó egyértelműen megfogalmazott következtetését.**
47. A szóban vagy egyéb formában megfogalmazott következtetések egy írásos jelentés megerősítése nélkül félreérthetők. Ebből kifolyólag a gyakorló könyvvizsgáló nem tesz szóban vagy szimbólumok alkalmazása révén jelentést olyan, bizonyosságot nyújtó végleges írásos jelentés nélkül, amely rendelkezésre áll a szóbeli jelentéstételkor vagy a szimbólum használatkor. Például, egy szimbólumot hiperlink segítségével hozzá lehet kapcsolni egy, az Interneten szereplő, a bizonyosságot nyújtó írásos jelentéshez.
48. A jelen, Bizonyosságot Nyújtó Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standard nem ír elő olyan egységes jelentésformátumot, amelyet a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló összes megbízásnál alkalmazni kellene. Ehelyett a 49. bekezdésben meghatározza azokat az alapelemeket, amelyeket a bizonyosságot nyújtó jelentésnek tartalmaznia kell. A bizonyosságot nyújtó jelentéseket a megbízás konkrét körülményeihez igazítják. A gyakorló könyvvizsgáló a jelentés címzettjei felé történő hatékony kommunikáció érdekében rövid vagy hosszú jelentést készít. A rövid jelentések rendszerint csak az alapelemeket tartalmazzák. A hosszú jelentések gyakran részletesen leírják a megbízás feltételeit, az alkalmazott kritériumokat, a megbízás konkrét aspektusaival kapcsolatos megállapításokat, és -

3000. TÉMASZÁMÚ BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOKRA
VONATKOZÓ STANDARD

MÚLTBELI IDŐSZAKRA VONATKOZÓ INFORMÁCIÓK
KÖNYVVIZSGÁLATÁN VAGY ÁTVILÁGÍTÁSÁN KÍVÜLI,
BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOK

néhány esetben - javaslatokat is tartalmaznak az alapelemek mellett. A megállapításokat és a javaslatokat világosan elválasztják a gyakorló könyvvizsgálónak a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információra vonatkozó következtetésétől, és az alkalmazott megszövegezés is egyértelművé teszi, hogy azok nem befolyásolják a gyakorló könyvvizsgáló következtetését. A gyakorló könyvvizsgáló a bizonyosságot nyújtó jelentés egyértelművé tétele és olvashatósága érdekében alkalmazhat címsorokat, bekezdésszámozást, tipográfiai eszközöket (például szövegrészek vastag betűvel történő kiemelését) és egyéb módszereket is.

A bizonyosságot nyújtó jelentés tartalma

49. A bizonyosságot nyújtó jelentésnek az alábbi alapelemeket kell tartalmaznia:

- (a) **Egy olyan cím, amely világosan jelzi, hogy a jelentés egy bizonyosságot nyújtó független jelentés⁴:** a megfelelő cím elősegíti a bizonyosságot nyújtó jelentés jellegének a meghatározását és az olyan egyéb személyek által kibocsátott jelentésektől való megkülönböztetését, akiknek nem kell megfelelniük ugyanazoknak az etikai követelményeknek, mint a gyakorló könyvvizsgálónak.
- (b) **A címzett:** a címzett beazonosítja azt a felet vagy azokat a feleket, aki(k)nek a bizonyosságot nyújtó jelentés szól. Ha kivitelezhető, a bizonyosságot nyújtó jelentés az összes tervezett felhasználónak van címezve, de néhány esetben lehetnek egyéb tervezett felhasználók is.
- (c) **A vizsgálat tárgyával kapcsolatos információknak, valamint - ahol ez vonatkozik - a vizsgálat tárgyának az azonosítása és leírása :** ez magában foglalja például a következőket:
- az az időpont vagy időszak, amelyhez a vizsgálat tárgyának az értékelése vagy mérése kapcsolódik;

⁴ Lásd a 2. számú lábjegyzetet.

3000. TÉMASZÁMÚ BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOKRA
VONATKOZÓ STANDARD

MÚLTBELI IDŐSZAKRA VONATKOZÓ INFORMÁCIÓK
KÖNYVVIZSGÁLATÁN VAGY ÁTVILÁGÍTÁSÁN KÍVÜLI,
BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOK

- szükség szerint a gazdálkodónak vagy a gazdálkodó azon egységének a neve, amelyhez a vizsgálat tárgya kapcsolódik; továbbá
- a vizsgálat tárgya vagy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információ azon jellemzőinek a magyarázata, amelyről a címzetteknek tudniuk kell, illetve az, hogy ezek a jellemzők hogyan befolyásolhatják a vizsgálat tárgya meghatározott kritériumok fényében történő értékelésének vagy mérésének a pontosságát, vagy a rendelkezésre álló bizonyíték meggyőző erejét.

Például:

- azt, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információ mennyiben minőségi vagy mennyiségi, objektív vagy szubjektív, vagy múltira vagy jövőre vonatkozó.
- a vizsgálat tárgyának vagy a megbízás egyéb körülményeinek olyan változása, amely befolyásolja a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információ két időszak közötti összehasonlíthatóságát.

Ha a gyakorló könyvvizsgáló következtetését a felelős fél állítására vonatkozóan fogalmazzák meg, akkor az állítást hozzátartolják a bizonyosságot nyújtó jelentéshez, belefoglalják a bizonyosságot nyújtó jelentésbe vagy utalnak abban egy olyan forrásra, amely tartalmazza azt és a tervezett felhasználók rendelkezésére áll.

- (d) **A kritériumok azonosítása:** a bizonyosságot nyújtó jelentés meghatározza azokat a kritériumokat, amelyek fényben a vizsgálat tárgyát értékelték vagy mérték, azért, hogy a jelentés tervezett felhasználói megérthessék, hogy mi képezte a gyakorló könyvvizsgáló következtetésének az alapját. A bizonyosságot nyújtó jelentés tartalmazhatja a kritériumokat vagy utalhat azokra, ha egy, a felelős fél által tett olyan állítás tartalmazza azokat, amely a tervezett felhasználók rendelkezésére áll, vagy ha más módon rendelkezésre állnak egy hozzáférhető forrásból. A

3000. TÉMASZÁMÚ BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOKRA
VONATKOZÓ STANDARD

MÚLTBELI IDŐSZAKRA VONATKOZÓ INFORMÁCIÓK
KÖNYVVIZSGÁLATÁN VAGY ÁTVILÁGÍTÁSÁN KÍVÜLI,
BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOK

gyakorló könyvvizsgáló fontolóra veszi, hogy az adott körülmények között releváns-e közzétenni:

- a kritériumok forrását és azt, hogy a kritériumok szerepelnek-e törvényekben vagy szabályzatokban, vagy hogy olyan felhatalmazott és elismert szakértői testület adta-e ki azokat, amely átlátható folyamatokat alkalmaz, vagyis, hogy a vizsgálat tárgya kontextusában bevett kritériumokról van-e szó (ha nem, akkor annak leírását, hogy miért tartják a kritériumokat elfogadhatónak);
 - az alkalmazott értékelési módszereket, ha a kritériumok lehetővé teszik a több módszer közötti választást;
 - a kritériumoknak a megbízás körülményei közötti alkalmazására vonatkozóan tett jelentősebb értelmezéseket ; továbbá
 - azt, hogy történtek-e változások az alkalmazott értékelési módszerekben.
- (e) **Szükség szerint a vizsgálat tárgyának a kritériumok fényében történő értékeléséhez vagy méréséhez kapcsolódó jelentősebb, eredendő korlátozás leírása:** míg néhány esetben elvárható, hogy a belső korlátokat a bizonyosságot nyújtó jelentés olvasói jól megértik, más esetekben helyénvaló lehet nyílt utalásokat tenni a jelentésben. Például, a belső ellenőrzés hatékonyságához kapcsolódó, bizonyosságot nyújtó jelentésben helyénvaló lehet megjegyezni, hogy a hatékonyság múltbeli értékelése nem releváns a jövőbeni időszakokra azon kockázat miatt, hogy a belső ellenőrzés azóta esetleg a körülmények megváltozása miatt már nem megfelelő, vagy hogy a politikáknak vagy eljárásoknak való megfelelés mértéke romolhat.
- (f) **Ha a vizsgálat tárgyának értékelésére vagy mérésére alkalmazott kritériumok csak bizonyos tervezett felhasználók számára állnak rendelkezésre, vagy csak egy bizonyos cél szempontjából relevánsak, egy olyan kijelentést, amely a bizonyosságot nyújtó jelentés felhasználását ezen tervezett felhasználókra vagy erre a célra korlátozza:** emellett, ha a

3000. TÉMASZÁMÚ BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOKRA
VONATKOZÓ STANDARD

MÚLTBELI IDŐSZAKRA VONATKOZÓ INFORMÁCIÓK
KÖNYVVIZSGÁLATÁN VAGY ÁTVILÁGÍTÁSÁN KÍVÜLI,
BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOK

bizonyosságot nyújtó jelentés csak bizonyos tervezett felhasználók számára vagy egy bizonyos célra készült, a gyakorló könyvvizsgáló fontolóra veszi ennek a ténynek a kiemelését a bizonyosságot nyújtó jelentésben.⁵ Ez figyelmezteti az olvasókat, hogy a bizonyosságot nyújtó jelentés csak bizonyos felhasználók számára vagy csak bizonyos célokra készült.

- (g) **A felelős felet azonosító kijelentés és a felelős fél, valamint a gyakorló könyvvizsgáló felelősségének a leírása:** ez arról tájékoztatja a tervezett felhasználókat, hogy a felelős fél felel a vizsgálat tárgyáért egy közvetlen beszámolási megbízás esetében, vagy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információért egy állítás alapú megbízás esetében,⁶ és arról is tájékoztat, hogy a gyakorló könyvvizsgáló szerepe az, hogy független következtetést vonjon le a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információra vonatkozóan.
- (h) **Kijelentés arról, hogy a megbízást a Bizonyosságot Nyújtó Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardok szerint hajtották végre:** ha a vizsgálat tárgyát illetően létezik konkrét, Bizonyosságot Nyújtó Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standard, akkor az előírhatja, hogy a bizonyosságot nyújtó jelentésnek utalnia kell rá.
- (i) **A végrehajtott munka összefoglalása:** az összegzés segít a tervezett felhasználóknak a bizonyosságot nyújtó jelentés által szolgáltatott bizonyíték jellegének a megértésében. A 700. témaszámú, „Könyvvizsgálói jelentés a pénzügyi kimutatásokról” című Nemzetközi Könyvvizsgálati Standard és a 2400. témaszámú, „A pénzügyi kimutatások átvilágítására vonatkozó

⁵ Bár a bizonyosságot nyújtó jelentés lehet korlátozott, ha csak meghatározott tervezett felhasználók számára vagy egy bizonyos célra készül, egy adott olvasóval vagy céllal kapcsolatos korlátozás hiánya önmagában még nem jelenti azt, hogy a gyakorló könyvvizsgálónak jogi kötelezettsége lenne az adott olvasóval vagy céllal kapcsolatban. A jogi kötelezettség megléte az egyes esetek jogi körülményeitől és az adott joghatóságtól függ.

⁶ A közvetlen beszámolási megbízás és az állítás alapú megbízás közötti különbség magyarázatát lásd a Keretelvek 10. bekezdésében.

3000. TÉMASZÁMÚ BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOKRA
VONATKOZÓ STANDARD

MÚLTBELI IDŐSZAKRA VONATKOZÓ INFORMÁCIÓK
KÖNYVVIZSGÁLATÁN VAGY ÁTVILÁGÍTÁSÁN KÍVÜLI,
BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOK

megbízások” című, átvilágítási megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard nyújt iránymutatást a megfelelő típusú összefoglalókat illetően.

Ha a Bizonyosságot Nyújtó Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardok közül egyik sem nyújt iránymutatást a vizsgálat konkrét tárgyára vonatkozó bizonyítékgyűjtő eljárásokra vonatkozóan, az összefoglalás tartalmazhatja a végrehajtott munka részletes leírását.

Mivel egy korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetében a végrehajtott bizonyítékgyűjtő eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének az értékelése nélkülözhetetlen egy negatív formában megfogalmazott bizonyosság megértéséhez, a végrehajtott munka összefoglalása:

- (i) rendszerint részletesebb, mint a kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetében, és meghatározza a bizonyítékgyűjtő eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének a korlátait. Helyénvaló lehet azoknak az eljárásoknak a jelzése, amelyeket nem hajtottak végre, de amelyeket egy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás során rendszerint végrehajtanának; továbbá
 - (ii) leszögezi, hogy a bizonyítékgyűjtő eljárások korlátozottabbak, mint egy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetében, és hogy ebből kifolyólag kevesebb bizonyítékot szereztek be, mint egy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnál.
- (j) **A gyakorló könyvvizsgáló következtetése:** Ha a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információnak számos aspektusa van, akkor mindegyik aspektusról külön következtetést lehet megfogalmazni. Bár nem minden ilyen következtetésnek kell ugyanolyan szintű bizonyítékgyűjtő eljárásokhoz kapcsolódnia, mindegyik következtetést olyan formában bocsátják ki, amely vagy a kellő, vagy a korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnál megfelelő.

3000. TÉMASZÁMÚ BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOKRA
VONATKOZÓ STANDARD

MÚLTBELI IDŐSZAKRA VONATKOZÓ INFORMÁCIÓK
KÖNYVVIZSGÁLATÁN VAGY ÁTVILÁGÍTÁSÁN KÍVÜLI,
BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOK

Szükség szerint a következtetésnek tájékoztatnia kell a jelentés címzettjeit arról, hogy a gyakorló könyvvizsgáló következtetését milyen kontextusban kell olvasni: a gyakorló könyvvizsgáló következtetése például tartalmazhat ilyen szöveget: „A jelen következtetést a bizonyosságot nyújtó független jelentés egyéb részeiben leírt belső korlátok alapján vontuk le, és az ezeknek a korlátozásoknak a függvénye.” Ez olyan esetben helyénvaló, amikor például a jelentés magyarázatot tartalmaz a vizsgálat tárgyának olyan konkrét jellemzőire vonatkozóan, amelyeket a jelentés címzettjeinek ismerniük kell.

Egy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetében a következtetést pozitív formában kell kifejezni: például: „Véleményünk szerint a belső ellenőrzés minden lényeges szempontból hatékony az XYZ kritériumok alapján.” vagy „Véleményünk szerint a felelős félnek a belső ellenőrzés hatékonyságáról szóló állítása minden lényeges szempontból valós állítás az XYZ kritériumok alapján.”

Egy korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásra szóló megbízás esetében a következtetést negatív formában kell kifejezni: például: „A jelen jelentésben leírt munkánk alapján nem jutott a tudomásunkra olyan tény, amely révén feltételeznünk kellene, hogy a belső ellenőrzés nem hatékony minden lényeges szempontból az XYZ kritériumok alapján.” vagy „A jelen jelentésben leírt munkánk alapján nem jutott a tudomásunkra olyan tény, amely révén feltételeznünk kellene, hogy a felelős félnek a belső ellenőrzés hatékonyságáról szóló állítása nem valós állítás minden lényeges szempontból az XYZ kritériumok alapján.”

Ha a gyakorló könyvvizsgáló olyan következtetést fogalmaz meg, amely nem korlátozás nélküli, a bizonyosságot nyújtó jelentésnek tartalmaznia kell az okok világos leírását: (lásd az 51.-53. bekezdéseket is).

- (k) **A bizonyosságot nyújtó jelentés dátuma:** ez arról tájékoztatja a jelentés címzettjeit, hogy a gyakorló könyvvizsgáló figyelembe vette azoknak az eseményeknek a vizsgálat tárgyával kapcsolatos

3000. TÉMASZÁMÚ BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOKRA
VONATKOZÓ STANDARD

MÚLTBELI IDŐSZAKRA VONATKOZÓ INFORMÁCIÓK
KÖNYVVIZSGÁLATÁN VAGY ÁTVILÁGÍTÁSÁN KÍVÜLI,
BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOK

információra és a jelentésre gyakorolt hatását, amelyek az adott időpontig következtek be.

- (1) **A társaság vagy a gyakorló könyvvizsgáló neve, és egy adott helyszín, amely rendszerint az a város, ahol a gyakorló könyvvizsgáló fenntartja azt az irodát, amely a megbízásért felel:** ez arról tájékoztatja a jelentés címzettjeit, hogy mely személy vagy társaság felel a megbízásért.

50. A gyakorló könyvvizsgáló kibővítheti a bizonyosságot nyújtó jelentést oly módon, hogy az tartalmazzon olyan egyéb információkat és magyarázatokat, amelyek a szándékok szerint nem befolyásolják a gyakorló könyvvizsgáló következtetését. Példák: a gyakorló könyvvizsgáló és a megbízás teljesítésében részt vevő egyéb személyek képesítéseinek és tapasztalatának a részletei, a lényegesség szintjeinek a közzététele, a megbízás konkrét aspektusaihoz kapcsolódó megállapítások és javaslatok. Az, hogy ilyen információkat közzétegyenek-e a jelentésben attól függ, hogy mennyire jelentősek a jelentés címzettjeinek igényei szempontjából. A kiegészítő információkat egyértelműen elválasztják a gyakorló könyvvizsgáló következtetésétől, és olyan módon szövegezik meg azokat, hogy az ne befolyásolja a következtetést.

Korlátozott következtetések, ellentétes következtetések és a következtetés megfogalmazásának az elutasítása

51. **A gyakorló könyvvizsgáló nem fogalmazhat meg korlátozás nélküli következtetést, ha az alábbi körülmények állnak fenn és - a gyakorló könyvvizsgáló megítélése alapján - az adott tényező hatása lényeges vagy lényeges lehet:**

- (a) **A gyakorló könyvvizsgáló munkájának hatóköre korlátozott, vagyis a körülmények megakadályozzák a gyakorló könyvvizsgálót abban, vagy a felelős fél vagy a megbízó fél olyan korlátozást alkalmaz, amely megakadályozza a gyakorló könyvvizsgálót abban, hogy olyan bizonyítékot szerezzen be, amely szükséges lenne ahhoz, hogy a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás kockázata a megfelelő szintre csökkenjen. A gyakorló**

3000. TÉMASZÁMÚ BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOKRA
VONATKOZÓ STANDARD

MÚLTBELI IDŐSZAKRA VONATKOZÓ INFORMÁCIÓK
KÖNYVVIZSGÁLATÁN VAGY ÁTVILÁGÍTÁSÁN KÍVÜLI,
BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOK

könyvvizsgálónak korlátozott következtetést kell megfogalmaznia vagy el kell utasítania a következtetés megfogalmazását,

(b) azokban az esetekben, amikor:

(i) a gyakorló könyvvizsgáló következtetését a felelős fél állításával kapcsolatban fogalmazzák meg és az állítás nem valós minden lényeges szempontból; vagy

(ii) a gyakorló könyvvizsgáló következtetését közvetlenül a vizsgálat tárgyával és a kritériumokkal kapcsolatban szövegezik meg, és a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információ lényeges hibás állítást tartalmaz,⁷

a gyakorló könyvvizsgálónak korlátozott vagy ellentétes következtetést kell megfogalmaznia; vagy

(c) ha a megbízás elfogadása után felfedezte, hogy a kritériumok nem megfelelőek vagy a vizsgálat tárgya nem megfelelő egy bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízáshoz. A gyakorló könyvvizsgálónak:

(i) korlátozott vagy ellentétes következtetést kell megfogalmaznia, ha a nem megfelelő kritériumok vagy a vizsgálat egy nem megfelelő tárgya valószínűleg félrevezetné a tervezett felhasználókat; vagy

(ii) más esetekben korlátozott következtetést kell megfogalmaznia, vagy el kell utasítania a következtetés megfogalmazását.

⁷ Azoknál a közvetlen beszámolási megbízásoknál, ahol a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információt csak a gyakorló könyvvizsgáló következtetése tartalmazza, és a gyakorló könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy a vizsgálat tárgya nem felel meg a kritériumoknak minden lényeges szempontból, például: „Véleményünk szerint a [...]t kivéve a belső ellenőrzés minden lényeges szempontból hatékony az XYZ kritériumok alapján” - az ilyen következtetés is korlátozottnak (vagy a körülményeknek megfelelően ellentétesnek) számít.

3000. TÉMASZÁMÚ BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOKRA
VONATKOZÓ STANDARD

MÚLTBELI IDŐSZAKRA VONATKOZÓ INFORMÁCIÓK
KÖNYVVIZSGÁLATÁN VAGY ÁTVILÁGÍTÁSÁN KÍVÜLI,
BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOK

52. **A gyakorló könyvvizsgálónak korlátozott következtetést kell megfogalmaznia, ha egy tényező hatása nem olyan lényeges vagy átfogó, hogy az az ellentétes következtetés megfogalmazását vagy a következtetés megfogalmazásának az elutasítását igényelné. A korlátozott következtetést olyan szófordulattal kell kifejezni, hogy „kivéve” azon tényezők hatásait, amelyekre a korlátozás vonatkozik.**
53. Azokban az esetekben, amikor a gyakorló könyvvizsgáló korlátozás nélküli következtetését a felelős fél állítására vonatkozóan fogalmazzák meg, és az állítás már megállapította és megfelelően leírta, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információ lényeges hibás állítást tartalmaz, akkor a gyakorló könyvvizsgáló vagy:
- (a) korlátozott következtetést vagy ellentétes következtetést ad ki közvetlenül a vizsgálat tárgyára és a kritériumokra vonatkozóan; vagy
 - (b) ha a megbízás feltételei konkrétan megkövetelik, hogy a következtetést a felelős fél állítására vonatkozóan fogalmazza meg, akkor korlátozás nélküli következtetést fogalmaz meg, de felhívja a figyelmet a témára azáltal, hogy konkrétan utal rá a bizonyosságot nyújtó jelentésben.

Egyéb jelentéstételi felelőségek

54. **A gyakorló könyvvizsgálónak figyelembe kell venni az egyéb jelentéstételi felelőségeket is, beleértve a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásból felmerülő, az irányítással kapcsolatos releváns kérdéseknek az irányítással megbízott személyek felé történő kommunikálásának a helyénvalóságát is.**

3000. TÉMASZÁMÚ BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOKRA
VONATKOZÓ STANDARD

MÚLTBELI IDŐSZAKRA VONATKOZÓ INFORMÁCIÓK
KÖNYVVIZSGÁLATÁN VAGY ÁTVILÁGÍTÁSÁN KÍVÜLI,
BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOK

55. A jelen, Bizonyosságot Nyújtó Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardban az „irányítás” szó leírja a felelős fél felügyeletével, ellenőrzésével és irányításával megbízott személyek szerepét.⁸ Az irányítással megbízott személyek rendszerint felelősek annak biztosításáért, hogy a gazdálkodó elérje céljait, és felelősek az érdekelt feleknek történő beszámolásért. Ha a megbízó nem azonos a felelős féllel, akkor lehet, hogy nem helyénvaló a felelős féllel vagy a felelős fél irányításával megbízott személyekkel történő közvetlen kommunikáció.
56. A jelen, Bizonyosságot Nyújtó Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardban „az irányítással kapcsolatos releváns kérdések” azok, amelyek a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásra szóló megbízásból származnak, és a gyakorló könyvvizsgáló következtetése szerint egyszerre fontosak és relevánsak az irányítással megbízott személyek számára. Az irányítással kapcsolatos releváns kérdések közé csak azok tartoznak, amelyek a gyakorló könyvvizsgáló tudomására jutottak a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás végrehajtása során. Ha a megbízás feltételei azt konkrétan nem írják elő, a gyakorló könyvvizsgálónak nem kell eljárásokat terveznie az irányítással kapcsolatos releváns kérdések konkrét beazonosítása céljából.

Hatálybalépés időpontja

57. A jelen, Bizonyosságot Nyújtó Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standard azokra a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra érvényes, amelyeknél a bizonyosságot nyújtó jelentés 2005. január 1-jén vagy azt követően kelt. A korábbi alkalmazás megengedett.

⁸ Számos országban irányítási alapelveket dolgoztak ki viszonyítási alapul a jó irányítási magatartás kialakításához. Ezek az alapelvek gyakran olyan társaságokra vonatkoznak, amelyeknek a részvényei tőzsdei forgalomban vannak; ugyanakkor szolgálhatják az irányítás fejlesztését a gazdálkodók más fajtájánál is. A jó irányításnak nincs egyetlen modellje. Az irányítási struktúrák és gyakorlatok országonként változnak.

3000. TÉMASZÁMÚ BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOKRA
VONATKOZÓ STANDARD

MÚLTBELI IDŐSZAKRA VONATKOZÓ INFORMÁCIÓK
KÖNYVVIZSGÁLATÁN VAGY ÁTVILÁGÍTÁSÁN KÍVÜLI,
BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOK

57A *Jelen magyar Nemzeti Bizonyosságot Nyújtó Szolgáltatásokra Vonatkozó Standardot a 2006. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő időszakra vonatkozó bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra kell alkalmazni. A korábbi alkalmazás megengedett.*

Alkalmazás az állami szektorban

1. *A jelen, Bizonyosságot Nyújtó Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standard az állami szektorban tevékenykedő összes olyan bejegyzett könyvvizsgálóra érvényes, aki független attól a gazdálkodótól, amelynek részére bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízást hajtanak végre. Ha az állami szektorban tevékenykedő bejegyzett könyvvizsgáló nem független attól a gazdálkodótól, amelynek részére bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízást hajtanak végre, akkor a jelen, Bizonyosságot Nyújtó Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardot a 2. és 4. számú lábjegyzetekben szereplő iránymutatásokat figyelembe véve kell alkalmazni.*

Magyarítások

ad 1) 1 *Ez a standard a „gyakorló könyvvizsgáló” kifejezést azért alkalmazza, hogy megkülönböztesse a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokat végző szakembereket a bizonyosságot nyújtó szolgáltatások részhalmazát képező, a múltbeli pénzügyi információkra irányuló könyvvizsgálatokat és átvilágításokat végző könyvvizsgálóktól.*