

265. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard
2009. április

Nemzetközi könyvvizsgálati standard

**A belső kontroll hiányosságainak
kommunikálása az irányítással megbízott
személyek és a vezetés felé**



**International Federation
of Accountants**

Nemzetközi Könyvvizsgálati és Bizonyosságot Nyújtó Szolgáltatási Standardok Testület
Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetsége
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017 USA

A jelen 265. témaszámú, „A belső kontroll hiányosságainak kommunikálása az irányítással megbízott személyek és a vezetés felé” című nemzetközi könyvvizsgálati standardot a Nemzetközi Könyvvizsgálati és Bizonyosságot Nyújtó Szolgáltatási Standardok Testület (IAASB) készítette, amely a Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetségének (IFAC) független standardalkotó szervezete. Az IAASB célja a közérdeket szolgálni azáltal, hogy magas színvonalú könyvvizsgálati és bizonyosságot nyújtó szolgáltatási standardokat hoz létre és elősegíti a nemzetközi és a nemzeti standardok konvergenciáját, így módon javítva a gyakorlat minőségét és növelve egységességét világszerte, erősítve továbbá a közvélemény bizalmát a globális könyvvizsgálati és bizonyosságot nyújtó szolgáltatást végző szakma iránt.

A kiadvány ingyenesen letölthető az IFAC honlapjáról: <http://www.ifac.org>. A jóváhagyott szöveget angolul adták ki.

Az IFAC küldetése a közérdek szolgálata, a könyvvizsgálói szakma globális erősítése és az erős nemzetközi gazdaságok fejlődéséhez való hozzájárulás azáltal, hogy magas színvonalú szakmai standardokat hoz létre és elősegíti azok betartását, előmozdítja az ilyen standardok nemzetközi konvergenciáját és véleményt nyilvánít olyan közérdekű kérdésekben, ahol a szakma szakértelme leginkább releváns.

Copyright © 2009. április, Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetsége (IFAC). Minden jog fenntartva. Jelen kiadványról másolat készítése engedélyezett, ha a másolatok tanórákon történő vagy személyes felhasználás célját szolgálják, és azokat nem értékesítik vagy terjesztik, továbbá, ha mindegyik másolat tartalmazza a következő feliratot: „*Copyright © 2009. április, Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetsége (IFAC). Minden jog fenntartva. A felhasználást az IFAC engedélyezte. A dokumentum sokszorosítására, tárolására vagy továbbadására vonatkozó engedélyért lépjen kapcsolatba a permissions@ifac.org címmel.*” Máskülönb a jelen dokumentum sokszorosítása, tárolása, átadása vagy más hasonló felhasználása csak az IFAC írásbeli engedélyének birtokában lehetséges, kivéve a törvény által engedélyezett eseteket. További információk: permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-005-2

265. TÉMASZÁMÚ NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD

A BELSŐ KONTROLL HIÁNYOSSÁGAINAK KOMMUNIKÁLÁSA AZ IRÁNYÍTÁSSAL MEGBÍZOTT SZEMÉLYEK ÉS A VEZETÉS FELÉ

(Hatályos a 2009. december 15-én vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások
könyvvizsgálatára.)

TARTALOM

	Bekezdés
Bevezetés	
A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre	1-3
Hatálybalépés napja	4
Cél	5
Fogalmak	6
Követelmények	7-11
Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok	
Annak megállapítása, hogy azonosítottak-e hiányosságokat a belső kontrollban	A1-A4
A belső kontroll jelentős hiányosságai.....	A5-A11
A belső kontroll hiányosságainak kommunikálása	A12-A30

A 265. témaszámú, „A belső kontroll hiányosságainak kommunikálása az irányítással megbízott személyek és a vezetés felé” című, nemzetközi könyvvizsgálati standard a 200. témaszámú, „A független könyvvizsgáló átfogó céljai és a könyvvizsgálatnak a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban történő végrehajtása” című nemzetközi könyvvizsgálati standarddal együtt értelmezendő.

Bevezetés

A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre

1. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard a könyvvizsgáló arra vonatkozó felelősségével foglalkozik, hogy megfelelően kommunikálja az irányítással megbízott személyek és a vezetés felé a belső kontroll azon hiányosságait,¹ amelyeket a könyvvizsgáló a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során azonosított. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard a 315. témaszámú és a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményein túl nem ír elő további felelősségeket a könyvvizsgáló számára a belső kontroll megismerésére, valamint a kontrollok tesztelésének megtervezésére és végrehajtására vonatkozóan.² A 260. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard³ további követelményeket határoz meg, és útmutatást nyújt a könyvvizsgáló azon felelősségére vonatkozóan, hogy a könyvvizsgálattal kapcsolatban az irányítással megbízott személyekkel kommunikáljon.
2. A könyvvizsgáló számára követelmény, hogy a lényeges hibás állítás kockázatának azonosítása és felmérése során megismerje a könyvvizsgálat szempontjából releváns belső kontrollt.⁴ A kockázatok ilyen felmérésekor a könyvvizsgáló a belső kontrollt azért veszi figyelembe, hogy olyan könyvvizsgálati eljárásokat tervezzen meg, amelyek az adott körülmények között megfelelőek, de nem azért, hogy a belső kontroll hatékonyságára vonatkozóan véleményt mondjon. A könyvvizsgáló nem csak ezen kockázatbecslési folyamat közben, hanem a könyvvizsgálat bármely más szakaszában is azonosíthat hiányosságokat a belső kontrollban. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard meghatározza, hogy a könyvvizsgáló számára mely azonosított hiányosságok esetében követelmény, hogy azokat az irányítással megbízott személyek és a vezetés felé kommunikálja.
3. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard egyetlen előírása sem zárja ki, hogy a könyvvizsgáló az irányítással megbízott személyek és a vezetés felé kommunikálja azokat a belső kontrollal kapcsolatos egyéb kérdéseket, amelyeket a könyvvizsgáló a könyvvizsgálat során azonosított.

Hatálybalépés napja

4. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard a 2009. december 15-én vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatára hatályos.

¹ A 315. témaszámú, „A lényeges hibás állítás kockázatának azonosítása és felmérése a gazdálkodó egység és környezetének megismerésén keresztül” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 4. és 12. bekezdése.

² 330. témaszámú, „A könyvvizsgáló válaszai a becsült kockázatokra” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

³ 260. témaszámú, „Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

⁴ A 315. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 12. bekezdése. A könyvvizsgálat szempontjából releváns kontrollokról az A60–A65. bekezdés nyújt útmutatást.

A BELSŐ KONTROLL HIÁNYOSSÁGAINAK KOMMUNIKÁLÁSA AZ IRÁNYÍTÁSSAL MEGBÍZOTT SZEMÉLYEK ÉS A VEZETÉS FELÉ

Cél

5. A könyvvizsgáló célja, hogy megfelelően kommunikálja az irányítással megbízott személyek és a vezetés felé a belső kontroll azon hiányosságait, amelyeket a könyvvizsgáló a könyvvizsgálat során azonosított, és amelyek a könyvvizsgáló szakmai megítélése szerint kellően fontosak ahhoz, hogy az ő figyelmükre méltó legyen.

Fogalmak

6. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában a következő kifejezéseknek az alábbi jelentésük van:
 - (a) A belső kontroll hiányossága - ez akkor áll fenn, ha:
 - (i) egy adott kontrollt olyan módon alakítanak ki, vezetnek be vagy működtetnek, hogy az nem képes időben megelőzni vagy feltárni és helyesbíteni a hibás állításokat a pénzügyi kimutatásokban, vagy
 - (ii) hiányzik a pénzügyi kimutatásokban lévő hibás állítások időben történő megelőzéséhez vagy feltárásához és helyesbítéséhez szükséges kontroll.
 - (b) A belső kontroll jelentős hiányossága - A belső kontrollban meglévő hiányosság vagy hiányosságok kombinációja, amely a könyvvizsgáló szakmai megítélése szerint kellően fontos ahhoz, hogy az irányítással megbízott személyek figyelmére méltó legyen. (Hiv.: A5. bekezdés.)

Követelmények

7. A könyvvizsgálónak meg kell állapítania, hogy az elvégzett könyvvizsgálati munka alapján a belső kontrollban azonosított-e hiányosságokat. (Hiv.: A1–A4. bekezdés.)
8. Ha a könyvvizsgáló hiányosságokat azonosított a belső kontrollban, az elvégzett könyvvizsgálati munka alapján meg kell állapítania, hogy azok önmagukban vagy egymással kombinálva jelentős hiányosságokat testesítenek-e meg. (Hiv.: A5–A11. bekezdés.)
9. A könyvvizsgálónak a belső kontroll könyvvizsgálat során azonosított jelentős hiányosságait időben, írásban kommunikálnia kell az irányítással megbízott személyek felé. (Hiv.: A12–A18., A27. bekezdés.)
10. A könyvvizsgálónak a megfelelő felelősségi szinten lévő vezetés felé is időben kommunikálnia kell (hiv.: A19., A27. bekezdés):
 - (a) írásban a belső kontroll azon jelentős hiányosságait, amelyeket a könyvvizsgáló az irányítással megbízott személyek felé kommunikált vagy kommunikálni szándékozik, kivéve, ha az adott körülmények között a közvetlenül a vezetés felé történő kommunikáció nem lenne megfelelő (hiv.: A14., A20–A21. bekezdés), és

A BELSŐ KONTROLL HIÁNYOSSÁGAINAK KOMMUNIKÁLÁSA AZ IRÁNYÍTÁSSAL MEGBÍZOTT SZEMÉLYEK ÉS A VEZETÉS FELÉ

- (b) a belső kontroll könyvvizsgálat során azonosított egyéb olyan hiányosságait, amelyeket más felek a vezetés felé nem kommunikáltak, és amelyek a könyvvizsgáló szakmai megítélése szerint kellően fontosak ahhoz, hogy a vezetés figyelmére méltók legyenek. (Hiv.: A22–A26. bekezdés.)
11. A könyvvizsgálónak a belső kontroll jelentős hiányosságairól szóló írásbeli kommunikációba bele kell foglalnia:
- (a) a hiányosságok leírását és potenciális hatásaik magyarázatát (hiv.: A28. bekezdés), és
 - (b) elegendő információt ahhoz, hogy az irányítással megbízott személyek és a vezetés számára lehetővé váljon a kommunikáció kontextusának megértése. A könyvvizsgálónak különösen azt kell kifejtenie (hiv.: A29–A30. bekezdés), hogy:
 - (i) a könyvvizsgálat célja az volt, hogy a könyvvizsgáló véleményt fejezzon ki a pénzügyi kimutatásokról,
 - (ii) a könyvvizsgálat a pénzügyi kimutatások elkészítése szempontjából releváns belső kontroll figyelembevételét a körülményeknek megfelelő könyvvizsgálói eljárások megtervezése érdekében foglalta magában, de nem azért, hogy a könyvvizsgáló véleményt mondjon a belső kontroll hatékonyságára vonatkozóan, és
 - (iii) a jelentésben szereplő kérdések azokra a hiányosságokra korlátozódnak, amelyeket a könyvvizsgáló a könyvvizsgálat során azonosított, és amelyekről a könyvvizsgáló azt a következtetést vonta le, hogy kellően fontosak ahhoz, hogy azokat az irányítással megbízott személyek felé jelentsék.

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

Annak megállapítása, hogy azonosítottak-e hiányosságokat a belső kontrollban (Hiv.: 7. bekezdés)

- A1. Annak megállapítása során, hogy a könyvvizsgáló azonosított-e hiányosságokat a belső kontrollban, a könyvvizsgáló a megállapításaiban szereplő releváns tényeket és körülményeket megvitathatja a megfelelő szintű vezetéssel. Ez a megbeszélés lehetőséget nyújt a könyvvizsgálónak arra, hogy időben figyelmeztesse a vezetést olyan hiányosságok létezésére, amelyekről a vezetésnek lehet, hogy korábban nem volt tudomása. A megállapítások megvitatására a vezetés azon szintje a megfelelő, amely ismeri az érintett belső kontroll területét, és hatáskörrel rendelkezik a belső kontroll azonosított hiányosságaira vonatkozó helyrehozó intézkedés megtételére. Bizonyos körülmények között lehet, hogy nem helyénvaló, ha a könyvvizsgáló a megállapításait közvetlenül a vezetéssel vitatja meg, például ha úgy tűnik, hogy a megállapítások a vezetés tisztességét vagy kompetenciáját kérdőjelezzik meg (lásd az A20. bekezdést).

A BELSŐ KONTROLL HIÁNYOSSÁGAINAK KOMMUNIKÁLÁSA AZ IRÁNYÍTÁSSAL MEGBÍZOTT SZEMÉLYEK ÉS A VEZETÉS FELÉ

- A2. A könyvvizsgáló megállapításaiban szereplő tények és körülmények vezetéssel történő megvitatása során a könyvvizsgáló egyéb releváns információt szerezhet meg további mérlegelésre, mint például:
- a vezetés ismereteit a hiányosságok tényleges vagy gyanított okairól,
 - a hiányosságokból származó olyan kivételeket, amelyekre a vezetés lehet, hogy felfigyelt, például azokat a hibás állításokat, amelyeket a releváns informatikai kontrollok nem akadályoztak meg,
 - a vezetés által a megállapításokra adott válasz előzetes jelzését.

Kisebb gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A3. A kisebb gazdálkodó egységek kontrolltevékenységének alapkonceptiói valószínűleg hasonlítanak a nagyobb gazdálkodó egységekéhez, az alkalmazott formalitások viszont eltérőek. Ezenkívül a kisebb gazdálkodó egységek arra a következtetésre juthatnak, hogy a vezetés által alkalmazott kontrollok miatt nincs szükség bizonyos típusú kontrolltevékenységekre. Például ha kizárólag a vezetés jogosult az ügyfélhitelek engedélyezésére és a jelentős beszerzések jóváhagyására, az a fontos számlaegyenlegek és ügyletek hatékony kontrollját biztosíthatja, ezáltal csökkentve vagy megszüntetve a részletesebb kontrolltevékenységek iránti igényt.
- A4. A kisebb gazdálkodó egységek gyakran kevesebb munkatársat is foglalkoztatnak, ami korlátozhatja a feladatok megosztásának kivitelezhetőségét. Egy kisebb, a tulajdonos által vezetett gazdálkodó egység esetében azonban a tulajdonos-vezető hatékonyabb felügyelet gyakorlására lehet képes, mint egy nagyobb gazdálkodó egység esetében. A vezetés által gyakorolt magasabb fokú felügyelet mellett ugyanakkor azt is figyelembe kell venni, hogy a vezetésnek nagyobb lehetősége van a kontrollok felülírására.

A belső kontroll jelentős hiányosságai (Hiv.: 6. bekezdés (b) pont és 8. bekezdés)

- A5. A belső kontroll hiányosságának vagy a hiányosságok kombinációjának jelentősége nem csak attól függ, hogy ténylegesen előfordult-e hibás állítás, hanem a hibás állítás előfordulásának valószínűségétől és a hibás állítás potenciális mértékétől is. Ezért akkor is fennállhatnak jelentős hiányosságok, ha a könyvvizsgáló nem azonosított hibás állításokat a könyvvizsgálat során.
- A6. Azon kérdések közé, amelyeket a könyvvizsgáló figyelembe vehet annak megállapítása során, hogy a belső kontroll valamely hiányossága vagy hiányosságainak kombinációja jelentős hiányosságot testesít-e meg, például az alábbiak tartoznak:
- Annak valószínűsége, hogy a hiányosságok a jövőben lényeges hibás állításokat eredményeznek a pénzügyi kimutatásokban.
 - A kapcsolódó eszköz vagy kötelezettség veszteségnek vagy csalásnak való kitettsége.
 - A becsült összegek, mint például a valós értékre vonatkozó számviteli becslések meghatározásának szubjektivitása és összetettsége.
 - A pénzügyi kimutatásokban szereplő, a hiányosságoknak kitett összegek.

A BELSŐ KONTROLL HIÁNYOSSÁGAINAK KOMMUNIKÁLÁSA AZ IRÁNYÍTÁSSAL MEGBÍZOTT SZEMÉLYEK ÉS A VEZETÉS FELÉ

- Azon mozgás mértéke, amely a hiányosságnak vagy hiányosságoknak kitett számlaegyenlegben vagy ügyletcsoporthoz bekövetkezett vagy bekövetkezhet.
 - A kontrollok fontossága a pénzügyi beszámolási folyamat szempontjából, például:
 - általános figyelemmel kísérisi kontrollok (mint például a vezetés felügyelete)
 - a csalás megelőzése és feltárása feletti kontrollok
 - a jelentős számviteli politikák kiválasztása és alkalmazása feletti kontrollok
 - a kapcsolt felekkel folytatott jelentős ügyletek feletti kontrollok
 - a gazdálkodó egység szokásos üzletmenetén kívül eső jelentős ügyletek feletti kontrollok
 - az időszak végi pénzügyi beszámolási folyamat feletti kontrollok (mint például az egyszeri naplótételek feletti kontrollok).
 - A kontrollok hiányosságainak eredményeként feltárt kivételek oka és gyakorisága.
 - A hiányosság kapcsolata a belső kontroll egyéb hiányosságaival.
- A7. A belső kontroll jelentős hiányosságaira utaló jelek közé tartozik például:
- A kontrollkörnyezet nem hatékony vonatkozásainak bizonyítéka, mint például:
 - ha arra utaló jelek merülnek fel, hogy az irányítással megbízott személyek nem vizsgálják meg megfelelő tüzetességgel azokat a jelentős ügyleteket, amelyekben a vezetés pénzügyileg érdekelt,
 - ha olyan, a vezetés által elkövetett lényeges vagy nem lényeges csalást azonosítanak, amelyet a gazdálkodó egység belső kontrollja nem akadályozott meg,
 - ha a vezetés a korábban kommunikált jelentős hiányosságok vonatkozásában nem tesz megfelelő helyrehozó intézkedést.
 - Olyan kockázatbecslési folyamat hiánya a gazdálkodó egységen belül, amelynek kialakítása rendszerint elvárt lenne.
 - Annak bizonyítéka, hogy a gazdálkodó egység kockázatbecslési folyamata nem hatékony, például az, ha a vezetés nem azonosítja a lényeges hibás állítás olyan kockázatát, amelyet a könyvvizsgáló várakozásai szerint a gazdálkodó egység kockázatbecslési folyamatának azonosítania kellett volna.
 - Annak bizonyítéka, hogy az azonosított jelentős kockázatokra adott válasz nem hatékony (például az ilyen kockázat feletti kontrollok hiánya).
 - A könyvvizsgáló eljárásai által feltárt olyan hibás állítások, amelyeket a gazdálkodó egység belső kontrollja nem előzött meg vagy nem tárt fel és nem helyesbített.
 - Korábban kibocsátott pénzügyi kimutatások újra-megállapítása annak érdekében, hogy a hibából vagy csalásból eredő lényeges hibás állítás helyesbítését tükrözze.
 - Annak bizonyítéka, hogy a vezetés nem képes felügyelni a pénzügyi kimutatások elkészítését.

A BELSŐ KONTROLL HIÁNYOSSÁGAINAK KOMMUNIKÁLÁSA AZ IRÁNYÍTÁSSAL MEGBÍZOTT SZEMÉLYEK ÉS A VEZETÉS FELÉ

- A8. A kontrollokat kialakíthatják úgy, hogy azok önmagukban vagy egymással kombinálva működjenek a hibás állítások hatékony megelőzése vagy feltárása és helyesbítése érdekében.⁵ A követelések feletti kontrollok állhatnak például mind automatizált, mind manuális kontrollokból, amelyek úgy vannak kialakítva, hogy együttműködjenek a számlaegyenlegben előforduló hibás állítások megelőzése vagy feltárása és helyesbítése érdekében. Lehet, hogy a belső kontroll hiányossága önmagában nem kellően fontos ahhoz, hogy jelentős hiányosságot testesítsen meg. Az ugyanazon számlaegyenleget vagy közzétételt, releváns állítást vagy a belső kontroll ugyanazon komponensét érintő hiányosságok kombinációja azonban olyan mértékben növelheti a hibás állítás kockázatait, hogy az már jelentős hiányosságot idéz elő.
- A9. Egyes joghatóságokban jogszabály vagy szabályozás kialakíthat olyan követelményt a könyvvizsgáló számára (különösen tőzsdén jegyzett gazdálkodó egységek könyvvizsgálata esetén), hogy a belső kontroll könyvvizsgálat során azonosított hiányosságának egy vagy több konkrét típusát az irányítással megbízott személyek vagy egyéb releváns felek (mint például a szabályozók) felé kommunikálja. Ha jogszabály vagy szabályozás konkrét kifejezéseket és fogalmakat alakított ki a hiányosság ezen típusaira és előírja a könyvvizsgáló számára, hogy ezeket a kifejezéseket és fogalmakat alkalmazza a kommunikáció céljára, akkor a könyvvizsgáló ezen kifejezéseket és fogalmakat alkalmazza a jogi vagy szabályozói követelménnyel összhangban történő kommunikáció során.
- A10. Ha a joghatóság konkrét kifejezéseket alakított ki a belső kontroll hiányosságának kommunikálendő típusaira, de ezeket a kifejezéseket nem definiálta, a könyvvizsgáló számára szükséges lehet megítélést alkalmazni annak meghatározása során, hogy a jogi vagy szabályozói követelményekre hivatkozva mely kérdések kommunikálandók. Ennek során a könyvvizsgáló helyénvalónak tarthatja a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standardban szereplő követelmények és útmutatás szem előtt tartását. Például, ha a jogi vagy szabályozói követelmény célja az, hogy az irányítással megbízott személyek tudomására hozzon olyan belső kontrollal kapcsolatos kérdéseket, amelyekről tudomásuk kellene, hogy legyen, helyénvaló lehet ezeket a kérdéseket azon jelentős hiányosságok megfelelőinek tekinteni, amelyeknek az irányítással megbízott személyek felé történő kommunikálását a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja.
- A11. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményei változatlanul alkalmazandók, annak ellenére, hogy jogszabály vagy szabályozás bizonyos kifejezések vagy fogalmak használatát írhatja elő a könyvvizsgáló számára.

A belső kontroll hiányosságainak kommunikálása

A belső kontroll jelentős hiányosságainak kommunikálása az irányítással megbízott személyek felé (Hiv.: 9. bekezdés)

- A12. A jelentős hiányosságoknak az irányítással megbízott személyek felé történő írásbeli kommunikálása ezen kérdések fontosságát tükrözi és segítséget nyújt az irányítással megbízott személyeknek a felügyeleti felelősségeik teljesítésében. A 260. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard az irányítással

⁵ A 315. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A66. bekezdése.

A BELSŐ KONTROLL HIÁNYOSSÁGAINAK KOMMUNIKÁLÁSA AZ IRÁNYÍTÁSSAL MEGBÍZOTT SZEMÉLYEK ÉS A VEZETÉS FELÉ

megbízott személyek felé történő kommunikációra vonatkozó releváns szempontokat állapít meg arra az esetre, ha az irányítással megbízott személyek mindegyike részt vesz a gazdálkodó egység vezetésében.⁶

A13. Annak meghatározása során, hogy mikor bocsássa ki az írásbeli kommunikációt, a könyvvizsgáló mérlegelheti, hogy ezen kommunikáció kézhezvétele fontos tényező lenne-e abban, hogy lehetővé tegye az irányítással megbízott személyek számára a felügyeleti felelősségeik teljesítését. Emellett egyes joghatóságokban a tőzsdén jegyzett gazdálkodó egységek esetében az irányítással megbízott személyeknek szükségük lehet arra, hogy a könyvvizsgáló írásbeli kommunikációját még a pénzügyi kimutatások jóváhagyásának dátuma előtt megkapják annak érdekében, hogy a belső kontrollal kapcsolatos, szabályozói vagy egyéb célú bizonyos felelősségeiket teljesítsék. Más gazdálkodó egységek esetében a könyvvizsgáló az írásbeli kommunikációt egy későbbi időpontban is kibocsáthatja. Mindazonáltal az utóbbi esetben, mivel a könyvvizsgáló jelentős hiányosságokról szóló írásbeli kommunikációja a végleges könyvvizsgálati dosszié részét képezi, az írásbeli kommunikációra vonatkozik az a mindent felülíró követelmény,⁷ hogy a könyvvizsgálónak a végleges könyvvizsgálati dosszié összeállítását időben be kell fejeznie. A 230. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard kimondja, hogy a végleges könyvvizsgálati dosszié összeállítására megszabott megfelelő határidő rendszerint nem több, mint a könyvvizsgálati jelentés dátumát követő 60 nap.⁸

A14. A jelentős hiányosságokról szóló írásbeli kommunikáció időzítésétől függetlenül a könyvvizsgáló azokat először szóban is kommunikálhatja a vezetés és adott esetben az irányítással megbízott személyek felé annak érdekében, hogy segítséget nyújtson nekik abban, hogy a lényeges hibás állítás kockázatainak minimálisra csökkentése érdekében időben megtegyék a helyrehozó intézkedést. Ez azonban nem mentesíti a könyvvizsgálót azon felelősség alól, hogy a jelentős hiányosságokat a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményei szerint írásban kommunikálja.

A15. A jelentős hiányosságok kommunikálásának részletessége a könyvvizsgáló adott körülmények közötti szakmai megítélésének kérdése. A kommunikáció megfelelő részletességének meghatározása során a könyvvizsgáló például az alábbi tényezőket veheti figyelembe:

- A gazdálkodó egység jellege. A közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó egységek esetében megkövetelt kommunikáció például eltérő lehet a közérdeklődésre számot nem tartó gazdálkodó egységek esetében történő kommunikációtól.
- A gazdálkodó egység mérete és összetettsége. Az összetett gazdálkodó egységek esetében megkövetelt kommunikáció például eltérő lehet az egyszerű üzleti tevékenységet folytató gazdálkodó egységek esetében történő kommunikációtól.
- A könyvvizsgáló által azonosított jelentős hiányosságok jellege.

⁶ A 260. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 13. bekezdése.

⁷ A 230. témaszámú, "Könyvvizsgálati dokumentáció" című nemzetközi könyvvizsgálati standard 14. bekezdése.

⁸ A 230. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A21. bekezdése.

A BELSŐ KONTROLL HIÁNYOSSÁGAINAK KOMMUNIKÁLÁSA AZ IRÁNYÍTÁSSAL MEGBÍZOTT SZEMÉLYEK ÉS A VEZETÉS FELÉ

- A gazdálkodó egység irányítási összetétele. Például nagyobb részletességre lehet szükség, ha az irányítással megbízott személyek közé olyan tagok is tartoznak, akik a gazdálkodó egység iparágában vagy az érintett területeken nem rendelkeznek jelentős tapasztalattal.
- A belső kontroll bizonyos típusú hiányosságainak kommunikálására vonatkozó jogi vagy szabályozási követelmények.

A16. A vezetésnek és az irányítással megbízott személyeknek lehet, hogy már tudomása van a könyvvizsgáló által a könyvvizsgálat során azonosított jelentős hiányosságokról és lehet, hogy költség- vagy egyéb szempontok miatt döntöttek úgy, hogy azokat nem hozzák helyre. A helyrehozó intézkedés megvalósításával kapcsolatos költségek és hasznok értékelése a vezetés és az irányítással megbízott személyek felelőssége. Ennek megfelelően a 9. bekezdésben szereplő követelmény alkalmazandó, függetlenül azoktól a költség- vagy egyéb szempontoktól, amelyeket a vezetés és az irányítással megbízott személyek relevánsnak tekinthetnek annak meghatározásában, hogy helyrehozzák-e ezeket a hiányosságokat.

A17. Az a tény, hogy a könyvvizsgáló egy jelentős hiányosságot egy korábbi könyvvizsgálat során már kommunikált az irányítással megbízott személyek és a vezetés felé, nem teszi szükségtelemmé a könyvvizsgáló számára, hogy a kommunikációt megismételje, ha helyrehozó intézkedést még nem tettek. Ha egy korábban kommunikált jelentős hiányosság továbbra is fennáll, a tárgyévi kommunikációban megismétlődhet az előző kommunikációban szereplő leírás vagy szerepelhet egyszerűen hivatkozás a korábbi kommunikációra. A könyvvizsgáló megkérdezheti a vezetéstől vagy adott esetben az irányítással megbízott személyektől, hogy miért nem hozták helyre a jelentős hiányosságot. Ésszerű magyarázat hiányában a cselekvés elmulasztása önmagában is jelentős hiányosságot testesíthet meg.

Kisebb gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

A18. Kisebb gazdálkodó egységek könyvvizsgálata esetén a könyvvizsgáló kevésbé szervezett módon is kommunikálhat az irányítással megbízott személyekkel, mint nagyobb gazdálkodó egységek esetében.

A belső kontroll hiányosságainak kommunikálása a vezetés felé (Hiv.: 10. bekezdés)

A19. A megfelelő szintű vezetés rendszerint az, amelynek felelőssége és jogköre, hogy a belső kontroll hiányosságait értékelje és a szükséges helyrehozó intézkedést megtegye. Jelentős hiányosságok esetében a megfelelő szint valószínűleg a vezérigazgató vagy a gazdasági igazgató (vagy ennek megfelelője), mivel ezeket az ügyeket az irányítással megbízott személyek felé is kommunikálni kell. A belső kontroll egyéb hiányosságai esetében a megfelelő szint az operatív vezetés lehet, amely közvetlenebb módon vesz részt az érintett kontrollterületeken és rendelkezik azzal a jogkörrel, hogy megfelelő helyrehozó intézkedést tegyen.

A belső kontroll jelentős hiányosságainak kommunikálása a vezetés felé (Hiv.: 10. bekezdés (a) pont)

A20. A belső kontroll bizonyos azonosított jelentős hiányosságai megkérdőjelezhetik a vezetés tisztességét vagy kompetenciáját. Például bizonyíték állhat rendelkezésre a vezetés által elkövetett csalásról vagy a

A BELSŐ KONTROLL HIÁNYOSSÁGAINAK KOMMUNIKÁLÁSA AZ IRÁNYÍTÁSSAL MEGBÍZOTT SZEMÉLYEK ÉS A VEZETÉS FELÉ

jogszabályok és szabályozások követelményeinek való szándékos meg nem feleléséről, vagy az is előfordulhat, hogy a vezetés nem képes a megfelelő pénzügyi kimutatások elkészítésének felügyeletére, ami a vezetés kompetenciájával kapcsolatos kételyeket vethet fel. Ennek megfelelően lehet, hogy nem helyénvaló az ilyen a hiányosságokat közvetlenül a vezetés felé kommunikálni.

A21. A 250. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard a jogszabályok és szabályozások követelményeinek való azonosított vagy gyanított meg nem felelés jelentésével kapcsolatban állapít meg követelményeket és ad útmutatást, beleértve azt is, amikor maguk az irányítással megbízott személyek érintettek a követelményeknek való ilyen jellegű meg nem felelésben.⁹ A 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard állapít meg követelményeket és ad útmutatást az irányítással megbízott személyek felé történő kommunikációval kapcsolatban abban az esetben, ha a könyvvizsgáló a vezetést érintő csalást vagy gyanított csalást azonosított.¹⁰

A belső kontroll egyéb hiányosságainak kommunikálása a vezetés felé (Hiv.: 10. bekezdés (b) pont)

A22. A könyvvizsgálat során a könyvvizsgáló a belső kontroll egyéb olyan hiányosságait azonosíthatja, amelyek nem jelentős hiányosságok, de kellően fontosak lehetnek ahhoz, hogy a vezetés figyelmére méltók legyenek. Annak meghatározása, hogy a belső kontroll mely egyéb hiányosságai érdemesek a vezetés figyelmére, az adott körülmények közötti szakmai megítélés kérdése, figyelembe véve azoknak a hibás állításoknak a valószínűségét és potenciális mértékét, amelyek a pénzügyi kimutatásokban ezen hiányosságok eredményeként előfordulhatnak.

A23. A belső kontroll vezetés figyelmére érdemes egyéb hiányosságainak kommunikálása nem szükséges, hogy írásban történjen, történhet szóban is. Ha a könyvvizsgáló a könyvvizsgálói megállapításokkal kapcsolatos tényeket és körülményeket a vezetéssel megvitatta, a könyvvizsgáló úgy tekintheti, hogy az egyéb hiányosságok szóbeli kommunikálása a vezetés felé ezen megbeszélések során megtörtént. Ennek megfelelően formális kommunikáció ezt követően nem szükséges.

A24. Ha a könyvvizsgáló egy korábbi időszakban a belső kontroll olyan hiányosságait kommunikálta a vezetés felé, amelyek nem jelentős hiányosságok, és a vezetés költség- vagy egyéb okok miatt úgy döntött, hogy azokat nem hozzák helyre, a könyvvizsgálónak a kommunikációt a tárgyidőszakban nem szükséges megismételnie. A könyvvizsgáló számára akkor sem előírás, hogy az ilyen hiányosságokkal kapcsolatos információt megismételje, ha azt a vezetés felé más felek, mint például belső auditorok vagy szabályozók korábban kommunikálták. A könyvvizsgáló számára helyénvaló lehet azonban ezen egyéb hiányosságok újra-kommunikálása, ha változás következett be a vezetésben vagy ha olyan új információ jutott a könyvvizsgáló tudomására, amely módosítja a könyvvizsgáló és a vezetés hiányosságokra vonatkozó korábbi ismereteit. Mindazonáltal az, hogy a vezetés elmulasztja a belső kontroll korábban kommunikált egyéb hiányosságainak helyrehozását, az irányítással megbízott személyek felé történő kommunikációt

⁹ A 250. témaszámú, „A jogszabályok és szabályozások figyelembe vétele a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 22–28. bekezdése.

¹⁰ A 240. témaszámú, „A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 41. bekezdése.

A BELSŐ KONTROLL HIÁNYOSSÁGAINAK KOMMUNIKÁLÁSA AZ IRÁNYÍTÁSSAL MEGBÍZOTT SZEMÉLYEK ÉS A VEZETÉS FELÉ

igénylő jelentős hiányosság lehet. Annak eldöntése, hogy ez az eset áll-e fenn, a könyvvizsgáló adott körülmények közötti megítélésének kérdése.

A25. Bizonyos körülmények között lehet, hogy az irányítással megbízott személyek szeretnék megismerni a belső kontroll egyéb hiányosságainak a könyvvizsgáló által a vezetés felé kommunikált részleteit vagy rövid tájékoztatást kapni az egyéb hiányosságok jellegéről. Egyéb esetben a könyvvizsgáló helyénvalónak tarthatja, hogy az irányítással megbízott személyeket az egyéb hiányosságok vezetés felé történő kommunikálásáról tájékoztassa. Bármely eset áll is fenn, a könyvvizsgáló az adott esettől függően szóban vagy írásban tehet jelentést az irányítással megbízott személyek felé.

A26. A 260. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard az irányítással megbízott személyek felé történő kommunikációra vonatkozó releváns szempontokat állapít meg arra az esetre, ha az irányítással megbízott személyek mindegyike részt vesz a gazdálkodó egység vezetésében.¹¹

Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok (Hiv.: 9–10. bekezdés)

A27. Az állami szektorban dolgozó könyvvizsgálóknak lehetnek olyan további felelősségei, hogy a belső kontrollnak a könyvvizsgáló által a könyvvizsgálat során azonosított hiányosságait a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standardban nem említett módokon, részletességgel és felek felé kommunikálják. Például, a jelentős hiányosságokat lehet, hogy kommunikálni kell a törvényhozó vagy egyéb irányító testületek felé. Jogszabály, szabályozás vagy más autoritás szintén előírhatja, hogy az állami szektorban dolgozó könyvvizsgálók a belső kontroll hiányosságait ezen hiányosságok potenciális hatásainak jelentőségétől függetlenül jelentsék. Jogi szabályozás előírhatja továbbá az állami szektorban dolgozó könyvvizsgálók számára, hogy a belső kontrollal kapcsolatos ügyek szélesebb köréről tegyenek jelentést, mint a belső kontroll azon hiányosságai, amelyek kommunikálását a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja, például a törvényhozó hatóságoknak, szabályozásoknak, szerződések vagy támogatási megállapodások rendelkezéseinek való megfeleléshez kapcsolódó kontrollokról.

A belső kontroll jelentős hiányosságairól szóló írásbeli kommunikáció tartalma (Hiv.: 11. bekezdés)

A28. A jelentős hiányosságok potenciális hatásainak kifejtése során a könyvvizsgálónak nem szükséges ezeket a hatásokat számszerűsíteni. A jelentős hiányosságok jelentéstételi célokból adott esetben csoportokba sorolhatók. A könyvvizsgáló az írásbeli kommunikációba belefoglalhatja a hiányosságokat helyrehozó intézkedésekre vonatkozó javaslatokat, a vezetés tényleges vagy javasolt válaszait és annak megállapítását, hogy a könyvvizsgáló tett-e lépéseket annak ellenőrzésére, hogy a vezetés válaszait megvalósították-e.

A29. A könyvvizsgáló helyénvalónak tarthatja a kommunikáció további kontextusaként az alábbi információ szerepeltetését:

¹¹ A 260. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 13. bekezdése.

A BELSŐ KONTROLL HIÁNYOSSÁGAINAK KOMMUNIKÁLÁSA AZ IRÁNYÍTÁSSAL MEGBÍZOTT SZEMÉLYEK ÉS A VEZETÉS FELÉ

- Annak jelzése, hogy ha a könyvvizsgáló átfogóbb eljárásokat hajtott volna végre a belső kontrollal kapcsolatban, lehet, hogy több jelentendő hiányosságot azonosított volna vagy arra a következtetésre jutott volna, hogy egyes jelentett hiányosságokat valójában nem lett volna szükséges jelenteni.
- Annak jelzése, hogy a kommunikáció az irányítással megbízott személyek céljaira készült és más célokra lehet, hogy nem felel meg.

A30. Jogszabály vagy szabályozás előírhatja a könyvvizsgáló vagy a vezetés számára, hogy a könyvvizsgáló jelentős hiányosságokról szóló írásbeli kommunikációjának egy példányát a megfelelő szabályozó szervek felé benyújtsa. Ebben az esetben a könyvvizsgáló írásbeli kommunikációja azonosíthatja ezeket a szabályozó szerveket.



International Federation of Accountants

545 Fifth Avenue, 14th Floor, New York, NY 10017 USA
Tel +1 (212) 286-9344 Fax +1 (212) 286-9570 www.ifac.org