

580. TÉMASZÁMÚ NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD

ÍRÁSBELI NYILATKOZATOK

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

TARTALOM

	Bekezdés
Bevezetés	
A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre	1-2
Írásbeli nyilatkozatok, mint könyvvizsgálati bizonyítékok	3-4
Hatálybalépés napja	5
Célok	6
Fogalmak	7-8
Követelmények	
A vezetés, amelytől az írásbeli nyilatkozatokat kérik	9
A vezetés felelősségével kapcsolatos írásbeli nyilatkozatok	10-12
Egyéb írásbeli nyilatkozatok	13
Az írásbeli nyilatkozatok dátuma és az általuk felölelt időszak(ok)	14
Az írásbeli nyilatkozatok formája	15
Az írásbeli nyilatkozatok megbízhatóságára vonatkozó kétség, valamint kért, de meg nem adott írásbeli nyilatkozatok	16-20
Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok	
Írásbeli nyilatkozatok, mint könyvvizsgálati bizonyítékok	A1
A vezetés, amelytől az írásbeli nyilatkozatokat kérik	A2-A6
A vezetés felelősségével kapcsolatos írásbeli nyilatkozatok	A7-A9
Egyéb írásbeli nyilatkozatok	A10-A13
Egy küszöbérték kommunikálása	A14
Az írásbeli nyilatkozatok dátuma és az általuk felölelt időszak(ok)	A15-A18

ÍRÁSBELI NYILATKOZATOK

Az írásbeli nyilatkozatok formája	A19-A21
Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel	A22
Az írásbeli nyilatkozatok megbízhatóságára vonatkozó kétség, valamint kért, de meg nem adott írásbeli nyilatkozatok	A23-A27
1. sz. függelék: Írásbeli nyilatkozatokra vonatkozó követelményeket tartalmazó nemzetközi könyvvizsgálati standardok felsorolása	
2. sz. függelék: Minta a teljességi nyilatkozatra	

<p>Az 580. témaszámú, „Írásbeli nyilatkozatok” című nemzetközi könyvvizsgálati standard a 200. témaszámú, „A független könyvvizsgáló átfogó céljai és a könyvvizgálatnak a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban történő végrehajtása” című nemzetközi könyvvizsgálati standarddal együtt értelmezendő.</p>
--

Bevezetés

A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre

1. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard a könyvvizsgáló arra vonatkozó felelősségével foglalkozik, hogy írásbeli nyilatkozatokat szerezzen be a vezetéstől, és adott esetben az irányítással megbízott személyektől a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során.
2. Az 1. sz. függelék felsorolja azokat a nemzetközi könyvvizsgálati standardokat, amelyek téma-specifikus követelményeket tartalmaznak írásbeli nyilatkozatokra vonatkozóan. Az írásbeli nyilatkozatokra vonatkozó, más nemzetközi könyvvizsgálati standardokban előírt sajátos követelmények nem korlátozzák a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard alkalmazását.

Írásbeli nyilatkozatok, mint könyvvizsgálati bizonyítékok

3. Könyvvizsgálati bizonyíték az az információ, amelyet a könyvvizsgáló felhasznál azoknak a következtetéseknek a kialakításához, amelyekre a könyvvizsgálói véleményt alapozza.¹ Az írásbeli nyilatkozatok szükséges információk, amelyeket a könyvvizsgáló a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálata kapcsán kér. Ennek megfelelően, az interjúk során adott válaszokhoz hasonlóan az írásbeli nyilatkozatok is könyvvizsgálati bizonyítékok. (Hiv.: A1. bekezdés.)
4. Bár az írásbeli nyilatkozatok szükséges könyvvizsgálati bizonyítékot szolgáltatnak, önmagukban nem nyújtanak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot egyetlen kérdésről sem, amellyel foglalkoznak. Ezen túlmenően az a tény, hogy a vezetés megbízható írásbeli nyilatkozatokat adott, nem érinti azon egyéb könyvvizsgálati bizonyítékok jellegét vagy terjedelmét, amelyeket a könyvvizsgáló szerez a vezetés felelősségének teljesítésére vagy konkrét állításokra vonatkozóan.

Hatálybalépés napja

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

Célok

6. A könyvvizsgáló célja, hogy:
 - (a) írásbeli nyilatkozatokat szerezzen a vezetéstől és adott esetben az irányítással megbízott személyektől arra vonatkozóan, hogy meggyőződésük szerint eleget tettek a pénzügyi kimutatások

¹ Az 500. témaszámú, „Könyvvizsgálati bizonyítékok” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 5. bekezdés (c) pontja.

ÍRÁSBELI NYILATKOZATOK

elkészítésével, valamint a könyvvizsgálónak adott információ teljességével kapcsolatos felelősségüknek;

- (b) írásbeli nyilatkozatokkal támassza alá a pénzügyi kimutatások szempontjából releváns egyéb könyvvizsgálati bizonyítékokat vagy a pénzügyi kimutatásokban szereplő konkrét állításokat, ha ezt szükségesnek tartja, vagy ha ezt más nemzetközi könyvvizsgálati standardok előírják; továbbá
- (c) megfelelően válaszoljon a vezetés és adott esetben az irányítással megbízott személyek által adott írásbeli nyilatkozatokra, vagy arra, ha a vezetés vagy adott esetben az irányítással megbízott személyek nem adják meg a könyvvizsgáló által kért írásbeli nyilatkozatokat.

Fogalmak

7. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában a következő kifejezésnek az alábbi jelentése van:

Írásbeli nyilatkozat – a vezetés által írásban tett állítás, amelyet a könyvvizsgálónak ad bizonyos kérdések megerősítése vagy más könyvvizsgálati bizonyíték alátámasztása céljából. Ebben az összefüggésben az írásbeli nyilatkozatok nem foglalják magukban a pénzügyi kimutatásokat, az azokban szereplő állításokat, vagy az alátámasztásul szolgáló könyveket és nyilvántartásokat.

8. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard alkalmazásában a „vezetés”-re történő utalások „a vezetés, és adott esetben az irányítással megbízott személyek”-ként értelmezendők. Továbbá, valós bemutatást előíró keretelvek esetén a vezetés a felelős a pénzügyi kimutatások vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban történő elkészítéséért és *valós* prezentálásáért, vagy a *megbízható és valós képet adó* pénzügyi kimutatásoknak a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban történő elkészítéséért.

Követelmények

A vezetés, amelytől az írásbeli nyilatkozatokat kérik

9. A könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatásokért megfelelően felelős, és az érintett kérdéseket megfelelően ismerő vezetéstől kell írásbeli nyilatkozatokat kérnie. (Hiv.: A2–A6. bekezdés.)

A vezetés felelősségével kapcsolatos írásbeli nyilatkozatok

A pénzügyi kimutatások elkészítése

10. A könyvvizsgálónak írásbeli nyilatkozatot kell kérnie a vezetéstől, hogy az eleget tett a pénzügyi kimutatások vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek megfelelő elkészítésével – beleértve, ahol

ÍRÁSBELI NYILATKOZATOK

releváns azok valós prezentálásával – kapcsolatos felelősségének a könyvvizsgálati megbízás feltételeiben meghatározottak szerint.² (Hiv.: A7–A9., A14., A22. bekezdés.)

A rendelkezésre bocsátott információ és az ügyletek teljessége

11. A könyvvizsgálónak írásbeli nyilatkozatot kell kérnie a vezetéstől, hogy:
 - (a) az a könyvvizsgáló részére megadott minden releváns információt és hozzáférést, amelyre vonatkozóan a könyvvizsgálati megbízás feltételeiben megegyeztek;³ valamint hogy
 - (b) valamennyi ügyletet rögzítettek, és azokat a pénzügyi kimutatások tükrözik. (Hiv.: A7–A9., A14., A22. bekezdés.)

A vezetés felelősségének leírása az írásbeli nyilatkozatokban

12. A vezetés felelősségét úgy kell leírni a 10. és 11. bekezdés által előírt írásbeli nyilatkozatokban, ahogyan az a könyvvizsgálati megbízás feltételeiben szerepel.

Egyéb írásbeli nyilatkozatok

13. Más nemzetközi könyvvizsgálati standardok előírják a könyvvizsgáló számára írásbeli nyilatkozatok kérését. Ha az ilyen kötelezően előírt nyilatkozatokon túl a könyvvizsgáló azt állapítja meg, hogy szükséges egy vagy több írásbeli nyilatkozat beszerzése a pénzügyi kimutatások szempontjából releváns egyéb könyvvizsgálati bizonyíték, vagy a pénzügyi kimutatásokban szereplő egy vagy több konkrét állítás alátámasztása céljából, kérnie kell az ilyen egyéb írásbeli nyilatkozatokat. (Hiv.: A10–A13., A14., A22. bekezdés.)

Az írásbeli nyilatkozatok dátuma és az általuk felölelt időszak(ok)

14. Az írásbeli nyilatkozatok dátumának a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói jelentés dátumához lehető legközelebb eső, de nem azt követő időpontnak kell lennie. Az írásbeli nyilatkozatoknak a könyvvizsgálói jelentésben megjelölt valamennyi pénzügyi kimutatásra és időszakra vonatkozniuk kell. (Hiv.: A15–A18. bekezdés.)

Az írásbeli nyilatkozatok formája

² A 210. témaszámú, „Megegyezés a könyvvizsgálati megbízások feltételeiről” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 6. bekezdés (b) pont (i) alpontja.

³ A 210. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 6. bekezdés (b) pont (iii) alpontja.

ÍRÁSBELI NYILATKOZATOK

15. Az írásbeli nyilatkozatoknak a könyvvizsgálónak címzett teljességi nyilatkozat formájában kell lenniük. Ha jogszabály vagy szabályozás előírja a vezetés számára nyilvános írásbeli kijelentések megtételét annak felelősségére vonatkozóan, és a könyvvizsgáló azt állapítja meg, hogy az ilyen kijelentések részben vagy teljes egészében tartalmazzák a 10. vagy 11. bekezdésben előírt nyilatkozatokat, az ilyen kijelentések által felölelt releváns kérdéseket nem szükséges belefoglalni a teljességi nyilatkozatba. (Hiv.: A19–A21. bekezdés.)

Az írásbeli nyilatkozatok megbízhatóságára vonatkozó kétség, valamint kért, de meg nem adott írásbeli nyilatkozatok

Az írásbeli nyilatkozatok megbízhatóságára vonatkozó kétség

16. Ha a könyvvizsgálónak kételyei vannak a vezetés szakértelme, tisztessége, etikai értékei vagy gondossága, vagy mindezek iránti elkötelezettsége vagy ezek betartatása tekintetében, meg kell határoznia, milyen hatással lehetnek ezek a kételyek a (szóbeli vagy írásbeli) nyilatkozatok megbízhatóságára és általában a könyvvizsgálói bizonyítékokra. (Hiv.: A24–A25. bekezdés.)
17. Ha az írásbeli nyilatkozatok nincsenek összhangban egyéb könyvvizsgálói bizonyítékokkal, a könyvvizsgálónak könyvvizsgálói eljárásokat kell végrehajtania, hogy megkísérelje megoldani a kérdést. Ha a kérdés továbbra is megoldatlan marad, a könyvvizsgálónak újra kell értékelnie a vezetés szakértelmét, tisztességét, etikai értékeit vagy gondosságát, vagy mindezek iránti elkötelezettségét vagy ezek betartatását, és meg kell határoznia, milyen hatással lehet ez a (szóbeli vagy írásbeli) nyilatkozatok megbízhatóságára és általában a könyvvizsgálói bizonyítékokra. (Hiv.: A23. bekezdés.)
18. Ha a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy az írásbeli nyilatkozatok nem megbízhatóak, meg kell tennie a megfelelő lépéseket, beleértve a könyvvizsgálói jelentésben lévő véleményre gyakorolt lehetséges hatás 705. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálói standarddal⁴ összhangban történő meghatározását, figyelembe véve a jelen nemzetközi könyvvizsgálói standard 20. bekezdésében szereplő követelményt.

Kért, de meg nem adott írásbeli nyilatkozatok

19. Ha a vezetés egy vagy több kért írásbeli nyilatkozatot nem ad meg, a könyvvizsgálónak:
- (a) meg kell beszélnie a kérdést a vezetéssel;
 - (b) újra kell értékelnie a vezetés tisztességét és értékelnie kell, milyen hatása lehet ennek a (szóbeli vagy írásbeli) nyilatkozatok megbízhatóságára és általában a könyvvizsgálói bizonyítékokra; továbbá
 - (c) meg kell tennie a megfelelő lépéseket, beleértve a könyvvizsgálói jelentésben lévő véleményre gyakorolt lehetséges hatás 705. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálói standarddal összhangban

⁴ 705. témaszámú, „A független könyvvizsgálói jelentésben szereplő vélemény minősítései” című nemzetközi könyvvizsgálói standard

ÍRÁSBELI NYILATKOZATOK

történő meghatározását, figyelembe véve a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 20. bekezdésében szereplő követelményt.

A vezetés felelősségével kapcsolatos írásbeli nyilatkozatok

20. A könyvvizsgálónak vissza kell utasítania a véleménynyilvánítást a pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan a 705. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban, ha:
- (a) arra a következtetésre jut, hogy a vezetés tisztességével kapcsolatos kétely elegendő mértékű ahhoz, hogy a 10. és 11. bekezdés által előírt írásbeli nyilatkozatok ne legyenek megbízhatóak; vagy
 - (b) a vezetés nem adja meg a 10. és 11. bekezdés által előírt írásbeli nyilatkozatokat. (Hiv.: A26–A27. bekezdés.)

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

Írásbeli nyilatkozatok, mint könyvvizsgálati bizonyítékok (Hiv.: 3. bekezdés)

- A1. Az írásbeli nyilatkozatok a könyvvizsgálati bizonyíték fontos forrását jelentik. Ha a vezetés módosítja vagy nem adja meg a kért írásbeli nyilatkozatokat, ez annak lehetőségére figyelmeztetheti a könyvvizsgálót, hogy egy vagy több jelentős kérdés állhat fenn. Emellett írásbeli, nem pedig szóbeli nyilatkozatok kérése sok esetben arra készítheti a vezetést, hogy az ilyen kérdéseket szigorúbban mérlegelje, ezáltal javítja a nyilatkozatok minőségét.

A vezetés, amelytől az írásbeli nyilatkozatokat kéri (Hiv.: 9. bekezdés)

- A2. Írásbeli nyilatkozatokat a pénzügyi kimutatások elkészítéséért felelős vezetéstől kérnek. Ezek a személyek a gazdálkodó egység irányítási struktúrájától és a releváns jogszabálytól vagy szabályozástól függően különbözők lehetnek, gyakran azonban a vezetés (nem pedig az irányítással megbízott személyek) a felelős fél. Írásbeli nyilatkozatok kérhetők ennél fogva a gazdálkodó egység első számú vezetőjétől és pénzügyi igazgatójától, vagy olyan gazdálkodó egységeknél, ahol nem használják ezeket a címeket, más ennek megfelelő pozícióban lévő személytől. Bizonyos körülmények között azonban más felek, mint például az irányítással megbízott személyek szintén felelősek a pénzügyi kimutatások elkészítéséért.
- A3. Annak következtében, hogy felelős a pénzügyi kimutatások elkészítéséért, valamint a gazdálkodó egység üzleti tevékenységének vezetéséért, várható lenne, hogy a vezetés elegendő ismerettel rendelkezik a gazdálkodó egység által a pénzügyi kimutatások és az azokban szereplő állítások elkészítése és prezentálása során alkalmazott folyamatról, amely ismeretre az írásbeli nyilatkozatokat alapozza.
- A4. Egyes esetekben ugyanakkor a vezetés dönthet úgy, hogy megkérdez másokat, akik részt vesznek a pénzügyi kimutatások és az azokban szereplő állítások elkészítésében és prezentálásában, beleértve az

ÍRÁSBELI NYILATKOZATOK

olyan kérdésekről szakismerettel rendelkező egyéneket, amelyekre vonatkozóan írásbeli nyilatkozatokat kér a könyvvizsgáló. Ilyen személyek lehetnek a következők:

- aktuáriusi módszerekkel meghatározott számviteli értékelésekért felelős aktuárius;
- mérnök munkatársak, akik felelősek lehetnek a környezetvédelmi kötelezettségekkel kapcsolatos értékelésekért, és szakismerettel rendelkezhetnek azokról;
- belső jogi tanácsadó, aki a jogi igényekre képzett céltartalék szempontjából alapvető információval szolgálhat.

A5. Egyes esetekben a vezetés használhat korlátozó megszövegezést az írásbeli nyilatkozatokban, amely szerint a nyilatkozatokat a legjobb tudomása és meggyőződése szerint adja meg. Ésszerű, ha a könyvvizsgáló elfogadja az ilyen megfogalmazást, amennyiben meg van győződve arról, hogy a nyilatkozatokat olyan személyek adják, akik megfelelő felelősséggel és ismerettel bírnak az azokban szereplő kérdések vonatkozásában.

A6. Annak nyomatékosítása céljából, hogy a vezetésnek megfelelő tájékozottságon alapuló nyilatkozatokat szükséges adnia, a könyvvizsgáló kérheti, hogy a vezetés foglaljon bele az írásbeli nyilatkozatokba egy megerősítést, mely szerint a vezetés végzett olyan tudakozódást, amelyet megfelelőnek tartott ahhoz, hogy olyan helyzetbe kerüljön, amely képessé teszi az írásbeli nyilatkozatok megadására. Az ilyen tudakozódás rendszerint nem igényelne formális belső folyamatot a gazdálkodó egységnél már kialakítottakon kívül.

A vezetés felelősségével kapcsolatos írásbeli nyilatkozatok (Hiv.: 10–11. bekezdés.)

A7. A könyvvizsgálat során arra vonatkozóan szerzett könyvvizsgálati bizonyíték, hogy a vezetés eleget tett a 10. és 11. bekezdésben említett felelősségnek, nem elegendő anélkül, hogy megerősítést szerezzenek a vezetéstől arról, hogy meggyőződése szerint eleget tett ennek a felelősségnek. Ennek oka, hogy a könyvvizsgáló nem képes kizárólag egyéb könyvvizsgálati bizonyítékok alapján megítélni azt, hogy a vezetés az általa elfogadott, elismert és megértett felelőssége alapján készítette-e el és prezentálta-e a pénzügyi kimutatásokat és nyújtotta-e az információkat a könyvvizsgálónak. A könyvvizsgáló például nem vonhatja le azt a következtetést, hogy a vezetés a könyvvizsgáló rendelkezésére bocsátott minden, a megbízás megállapodás szerinti feltételeiben előírt releváns információt anélkül, hogy megkérdezné, hogy rendelkezésére bocsátották-e az ilyen információt és megerősítést kapna arra, hogy rendelkezésére bocsátották.

A8. A 10. és 11. bekezdésekben előírt írásbeli nyilatkozatok a vezetés felelősségének a vezetés által a megbízás feltételeiben elfogadott elismerésére és megértésére építenek azzal, hogy kérik a vezetéstől azok teljesítésének megerősítését. A könyvvizsgáló a vezetéstől az említett felelősségek elismerésének és megértésének újbóli megerősítését is kérheti az írásbeli nyilatkozatokban. Ez bizonyos joghatóságokban általános, de bármely esetben különösen megfelelő lehet, ha:

- a gazdálkodó egység részéről a könyvvizsgálati megbízás feltételeit aláíró személyeket már nem terheli a vonatkozó felelősség;
- a könyvvizsgálati megbízás feltételeit valamely korábbi évben készítették;

ÍRÁSBELI NYILATKOZATOK

- bármilyen jelzés van arra, hogy a vezetés félreérti az adott felelősségeket; vagy
- a körülmények változása ezt megfelelővé teszi.

A 210. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményével összhangban⁵ a vezetés felelősségének elismerésére és megértésére vonatkozó újbóli megerősítés nem adható meg a vezetés legjobb tudomásától és meggyőződésétől függővé téve (amelyet a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard A5. bekezdése tárgyal).

Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A9. Az állami szektorban működő gazdálkodó egységek pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálatára szóló megbízás szélesebb körű lehet, mint a más gazdálkodó egységekre vonatkozó megbízások. Ennek következtében a vezetés felelősségeire vonatkozó alapfeltételezés, amelyre alapozva az állami szektorban működő gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálatát végrehajtják, további írásbeli nyilatkozatokat eredményezhet. Ezek magukban foglalhatnak annak megerősítését tartalmazó írásbeli nyilatkozatokat, hogy az ügyletek és események végrehajtása jogszabállyal, szabályozással vagy más autoritással összhangban történt.

Egyéb írásbeli nyilatkozatok (Hiv.: 13. bekezdés)

További írásbeli nyilatkozatok a pénzügyi kimutatásokról

- A10. A 10. bekezdésben előírt írásbeli nyilatkozaton túl a könyvvizsgáló szükségesnek tarthatja a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó egyéb írásbeli nyilatkozatok kérését. Az ilyen írásbeli nyilatkozatok kiegészíthetik a 10. bekezdésben előírt írásbeli nyilatkozatot, de nem részei annak. Ezek az alábbiakra vonatkozó nyilatkozatokat tartalmazhatják:

- megfelelő-e a számviteli politika megválasztása és alkalmazása; és
- az olyan – a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek értelmében releváns – kérdések, mint az alábbiak megjelenítése, értékelése, bemutatása vagy közzététele az adott keretelvekkel összhangban történt-e:
 - tervek vagy szándékok, amelyek befolyásolhatják az eszközök és kötelezettségek könyv szerinti értékét vagy besorolását;
 - mind a tényleges, mind a függő kötelezettségek;
 - eszközökhöz való jogcím vagy eszközök feletti kontroll, eszközökre bejegyzett zálog vagy teher, valamint biztosítékként adott eszközök; továbbá
 - jogszabályok, szabályozások és szerződéses megállapodások olyan aspektusai, amelyek hatással lehetnek a pénzügyi kimutatásokra, beleértve a meg nem felelést.

⁵ A 210. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 6. bekezdés (b) pontja.

ÍRÁSBELI NYILATKOZATOK

További írásbeli nyilatkozatok a könyvvizsgálónak nyújtott információkra vonatkozóan

A11. A 11. bekezdésben előírt írásbeli nyilatkozaton túl a könyvvizsgáló szükségesnek tarthatja írásbeli nyilatkozat kérését a vezetéstől arra vonatkozóan, hogy a vezetés kommunikálta a könyvvizsgáló felé a belső kontroll valamennyi olyan hiányosságát, amelyről tudomása van.

Konkrét állításokra vonatkozó írásbeli nyilatkozatok

A12. Amikor a könyvvizsgáló megítélésekre és szándékokra vonatkozó bizonyítékot szerez, vagy ilyeneket értékel, a következőket mérlegelheti:

- a gazdálkodó egység a múltban mennyire hajtotta végre kinyilvánított szándékait;
- milyen okok alapján választotta a gazdálkodó egység az adott intézkedéssorozatot;
- képes-e a gazdálkodó egység végrehajtani egy adott intézkedéssorozatot;
- bármely más, a könyvvizsgálat során esetleg szerzett információ megléte vagy hiánya, amely lehet, hogy nincs összhangban a vezetés ítéletével vagy szándékával.

A13. Ezen túlmenően, a könyvvizsgáló szükségesnek tarthatja, hogy a vezetéstől írásbeli nyilatkozatokat kérjen a pénzügyi kimutatásokban szereplő konkrét állításokra vonatkozóan; különösen abból a célból, hogy alátámassza az általa más könyvvizsgálati bizonyítékok alapján a vezetés valamely konkrét állítással kapcsolatos megítéléséről vagy szándékáról, vagy az állítás teljességéről szerzett képet. Például, ha a vezetés szándéka fontos a befektetések értékelési alapja szempontjából, lehet, hogy nem lehetséges elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni a vezetés által a szándékaira vonatkozóan adott írásbeli nyilatkozat nélkül. Bár az ilyen nyilatkozatok szükséges könyvvizsgálati bizonyítékot szolgáltatnak, önmagukban nem nyújtanak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot az adott állításra vonatkozóan.

Egy küszöbérték kommunikálása (Hiv.: 10–11., 13. bekezdés)

A14. A 450. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja a könyvvizsgáló számára, hogy az egyértelműen elhanyagolható hibás állításokon kívül gyűjtse össze a könyvvizsgálat során azonosított hibás állításokat.⁶ A könyvvizsgáló meghatározhat egy küszöbértéket, amely felett a hibás állítások nem tekinthetők egyértelműen elhanyagolhatónak. Ugyanígy a könyvvizsgáló mérlegelheti a kért írásbeli nyilatkozatokra vonatkozóan egy küszöbérték kommunikálását a vezetés felé.

Az írásbeli nyilatkozatok dátuma és az általuk felölelt időszak(ok) (Hiv.: 14. bekezdés)

A15. Mivel az írásbeli nyilatkozatok szükséges könyvvizsgálati bizonyítékok, a könyvvizsgálói vélemény nem adható ki korábban, és a könyvvizsgálói jelentés dátuma nem lehet korábbi, mint az írásbeli nyilatkozatok

⁶ A 450. témaszámú, „A könyvvizsgálat során azonosított hibás állítások értékelése” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 5. bekezdése.

ÍRÁSBELI NYILATKOZATOK

dátuma. Emellett, mivel a könyvvizsgáló a könyvvizsgálói jelentés dátumáig bekövetkező eseményekkel foglalkozik, amelyek a pénzügyi kimutatások módosítását vagy az azokban történő közzétételt igényelhetnek, az írásbeli nyilatkozatok dátuma a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói jelentés dátumához lehető legközelebb eső, de nem azt követő időpont.

- A16. Bizonyos körülmények között helyénvaló lehet, ha a könyvvizsgáló a könyvvizsgálat során írásbeli nyilatkozatot kér a pénzügyi kimutatásokban szereplő valamely konkrét állításra vonatkozóan. Ilyen esetben szükséges lehet aktualizált írásbeli nyilatkozatot kérni.
- A17. Az írásbeli nyilatkozatok a könyvvizsgálói jelentésben megjelölt valamennyi időszakra vonatkoznak, mert szükséges, hogy a vezetés megerősítse, hogy az általa a korábbi időszakokra vonatkozóan korábban tett írásbeli nyilatkozatok továbbra is helytállóak. A könyvvizsgáló megállapodhat a vezetéssel olyan írásbeli nyilatkozási formáról, amely aktualizálja a korábbi időszakokra vonatkozó írásbeli nyilatkozatokat azáltal, hogy foglalkozik azzal, változott-e valami az adott írásbeli nyilatkozatokban, és ha igen, mik a változások.
- A18. Adódhatnak olyan helyzetek, amikor az aktuális vezetés nem volt jelen a könyvvizsgálói jelentésben megjelölt valamennyi időszakban. Az ilyen személyek kijelenthetik, hogy nincsenek olyan helyzetben, hogy az írásbeli nyilatkozatok közül néhányat vagy mindegyiket megadják, mert nem voltak ott az adott időszakban. Ez a tény azonban nem csökkenti az adott személyek felelősségét a pénzügyi kimutatások egészéért. Ennek megfelelően a könyvvizsgálóra továbbra is vonatkozik az az előírás, hogy a releváns időszak(ok) egészére vonatkozóan kérjen tőlük írásbeli nyilatkozatokat.

Az írásbeli nyilatkozatok formája (Hiv.: 15. bekezdés)

- A19. Az írásbeli nyilatkozatokat a könyvvizsgálónak címzett teljességi nyilatkozatba kell belefoglalni. Egyes joghatóságokban azonban jogszabály vagy szabályozás előírhatja a vezetés számára nyilvános írásbeli kijelentés megtételét a felelősségére vonatkozóan. Bár az ilyen kijelentés a pénzügyi kimutatások felhasználóinak vagy a releváns hatóságoknak szóló nyilatkozat, a könyvvizsgáló megállapíthatja, hogy az adott kijelentés a 10. vagy 11. bekezdésben előírt néhány vagy valamennyi nyilatkozatra vonatkozóan megfelelő formája az írásbeli nyilatkozatnak. Következésképpen, az ilyen kijelentés által felőlelt releváns kérdéseket nem szükséges belefoglalni a teljességi nyilatkozatba. A könyvvizsgáló ilyen megállapítását az alábbi tényezők befolyásolhatják:
- a kijelentés tartalmazza-e a 10. és 11. bekezdésben említett felelősségek teljesítésének megerősítését;
 - a kijelentést azok tették-e, vagy azok hagyták-e jóvá, akiktől a könyvvizsgáló a releváns írásbeli nyilatkozatokat kéri;
 - a kijelentés egy példányát a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói jelentés dátumához lehető legközelebb eső, de nem azt követő időpontban a könyvvizsgáló rendelkezésére bocsátják-e (lásd 14. bekezdés).
- A20. A jogszabálynak vagy szabályozásnak való megfelelésről vagy a pénzügyi kimutatások jóváhagyásáról szóló formális kijelentés nem tartalmazza elegendő információt ahhoz, hogy a könyvvizsgáló meggyőződjön arról, hogy valamennyi szükséges nyilatkozatot tudatosan megadták. A vezetés

ÍRÁSBELI NYILATKOZATOK

felelősségének jogszabályban vagy szabályozásban történő kinyilvánítása szintén nem helyettesíti a kért írásbeli nyilatkozatokat.

A21. A 2. sz. függelék szemléltető mintát tartalmaz a teljességi nyilatkozatra.

Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel (Hiv.: 10–11., 13. bekezdés)

A22. A 260. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja a könyvvizsgáló számára, hogy kommunikálja az irányítással megbízott személyek felé az általa a vezetéstől kért írásbeli nyilatkozatokat.⁷

Az írásbeli nyilatkozatok megbízhatóságára vonatkozó kétség, valamint kért, de meg nem adott írásbeli nyilatkozatok

Az írásbeli nyilatkozatok megbízhatóságára vonatkozó kétség (Hiv.: 16–17. bekezdés)

A23. Egy vagy több írásbeli nyilatkozat és más forrásból szerzett könyvvizsgálati bizonyíték között azonosított következtelenségek esetén a könyvvizsgáló mérlegelheti, hogy továbbra is megfelelő-e a kockázatbecslés, és ha nem, felülvizsgálhatja a kockázatbecslést, és meghatározhatja a becsült kockázatra válaszul alkalmazott további könyvvizsgálati eljárások jellegét, ütemezését és terjedelmét.

A24. A vezetés szakértelme, tisztessége, etikai értékei vagy gondossága, vagy mindezek iránti elkötelezettsége vagy ezek betartatása tekintetében fennálló kételyek nyomán a könyvvizsgáló olyan következtetésre juthat, hogy a vezetés által tett, a pénzügyi kimutatásokban szereplő hibás nyilatkozat kockázata olyan mértékű, hogy nem hajtható végre könyvvizsgálat. Ilyen esetben a könyvvizsgáló mérlegelheti a megbízástól történő visszalépést, ahol vonatkozó jogszabály vagy szabályozás értelmében lehetséges a visszalépés, kivéve ha az irányítással megbízott személyek megfelelő helyesbítő intézkedéseket tesznek. Az ilyen intézkedések azonban lehet, hogy nem elegendők ahhoz, hogy a könyvvizsgáló minősítés nélküli könyvvizsgálói véleményt adjon ki.

A25. A 230. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja a könyvvizsgáló számára a könyvvizsgálat során felmerült jelentős kérdések, az azokkal kapcsolatban levont következtetések, valamint a következtetések levonása során alkalmazott jelentős szakmai megítélések dokumentálását.⁸ Előfordulhat, hogy a könyvvizsgáló jelentős kérdéseket azonosított a vezetés szakértelme, tisztessége, etikai értékei vagy gondossága, vagy mindezek iránti elkötelezettsége vagy ezek betartatása vonatkozásában, de arra a következtetésre jutott, hogy mindezek ellenére az írásbeli nyilatkozatok megbízhatóak. Ilyen esetben ezt a jelentős kérdést a 230. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardnak megfelelően dokumentálják.

⁷ A 260. témaszámú, „Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 16. bekezdés (c) pont (ii) alpontja.

⁸ A 230. témaszámú, „Könyvvizsgálati dokumentáció” című nemzetközi könyvvizsgálati standard, 8. bekezdés (c) pontja és 10. bekezdése.

ÍRÁSBELI NYILATKOZATOK

A vezetés felelősségére vonatkozó írásbeli nyilatkozatok (Hiv.: 20. bekezdés)

A26. Amint az A7. bekezdésben szerepel, a könyvvizsgáló nem képes kizárólag egyéb könyvvizsgálói bizonyíték alapján megítélni, hogy a vezetés eleget tett-e a 10. és 11. bekezdésben említett felelősségeknek. Ezért, ha – amint azt a 20. bekezdés (a) pontja tartalmazza – a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy ezekre a kérdésekre vonatkozóan az írásbeli nyilatkozatok nem megbízhatóak, vagy ha a vezetés nem adja meg ezeket az írásbeli nyilatkozatokat, a könyvvizsgáló nem tud elegendő és megfelelő könyvvizsgálói bizonyítékot szerezni. Az ilyen, bizonyíték szerzésére való képtelenségnek a pénzügyi kimutatásokra gyakorolt lehetséges hatásai nem korlátozódnak a pénzügyi kimutatások konkrét elemeire, számláira vagy tételeire, és ennél fogva átfogó jellegűek. A 705. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálói standard ilyen körülmények között a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó véleménynyilvánítás visszautasítását írja elő a könyvvizsgáló számára.⁹

A27. A könyvvizsgáló által kérthez képest módosított írásbeli nyilatkozat nem szükségszerűen jelenti azt, hogy a vezetés nem adta meg az adott írásbeli nyilatkozatot. Az adott módosítás mögött rejlő ok azonban befolyásolhatja a könyvvizsgálói jelentésben szereplő véleményt. Például:

- A vezetés pénzügyi kimutatások elkészítésével kapcsolatos felelősségének teljesítésére vonatkozó írásbeli nyilatkozat tartalmazhat olyan kijelentést, hogy a vezetés szerint a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretek egy adott követelményének való lényeges meg nem felelést kivéve, a pénzügyi kimutatások elkészítése az adott keretekkel összhangban történt. A 20. bekezdésben szereplő követelmény nem alkalmazandó, mivel a könyvvizsgáló arra a következtetésre jutott, hogy a vezetés megbízható írásbeli nyilatkozatokat tett. A könyvvizsgáló számára azonban követelmény, hogy mérlegelje a meg nem felelés hatását a könyvvizsgálói jelentésben szereplő véleményre a 705. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálói standarddal összhangban.
- A vezetés azzal kapcsolatos felelősségére vonatkozó írásbeli nyilatkozat, hogy a könyvvizsgáló rendelkezésére bocsásson minden releváns információt, amelyről a könyvvizsgálói megbízás feltételeiben megegyeztek, tartalmazhat olyan kijelentést, hogy a vezetés szerint az egy tüzestet alkalmával megsemmisült információkon kívül a könyvvizsgáló rendelkezésére bocsátotta az adott információkat. A 20. bekezdésben szereplő követelmény nem alkalmazandó, mivel a könyvvizsgáló arra a következtetésre jutott, hogy a vezetés megbízható írásbeli nyilatkozatokat tett. A könyvvizsgáló számára azonban követelmény, hogy mérlegelje a tűzben megsemmisült információ átfogó jellegének hatásait a pénzügyi kimutatásokra, valamint azok hatását a könyvvizsgálói jelentésben szereplő véleményre a 705. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálói standarddal összhangban.

⁹ A 705. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálói standard 9. bekezdése.

1. sz. függelék

(Hiv.: 2. bekezdés)

Írásbeli nyilatkozatokra vonatkozó követelményeket tartalmazó nemzetközi könyvvizsgálati standardok felsorolása

A jelen függelék azonosítja más nemzetközi könyvvizsgálati standardok azon bekezdéseit, amelyek téma-specifikus írásbeli nyilatkozatokat írnak elő. A lista nem helyettesíti az egyéb nemzetközi könyvvizsgálati standardokban szereplő követelmények és a kapcsolódó alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok figyelembevételét.

- 240. témaszámú, *„A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizgálatánál”* című nemzetközi könyvvizsgálati standard – 39. bekezdés
- 250. témaszámú, *„A jogszabályok és szabályozások figyelembevétele a pénzügyi kimutatások könyvvizgálatánál”* című nemzetközi könyvvizsgálati standard – 16. bekezdés
- 450. témaszámú, *„A könyvvizgálat során azonosított hibás állítások értékelése”* című nemzetközi könyvvizsgálati standard – 14. bekezdés
- 501. témaszámú, *„Könyvvizsgálati bizonyítékok – egyes tételre vonatkozó speciális szempontok”* című nemzetközi könyvvizsgálati standard – 12. bekezdés
- 540. témaszámú, *„Számveteli becslések – beleértve a valós értékre vonatkozó számveteli becsléseket is – és a kapcsolódó közzétételek könyvvizgálatát”* című nemzetközi könyvvizsgálati standard – 22. bekezdés
- 550. témaszámú, *„Kapcsolt felek”* című nemzetközi könyvvizsgálati standard – 26. bekezdés
- 560. témaszámú, *„Fordulónap utáni események”* című nemzetközi könyvvizsgálati standard – 9. bekezdés
- 570. témaszámú, *„A vállalkozás folytatása”* című nemzetközi könyvvizsgálati standard – 16. bekezdés (e) pont
- 710. témaszámú, *„Összehasonlító adatok – Előző időszak megfelelő adatai és összehasonlító pénzügyi kimutatások”* című nemzetközi könyvvizsgálati standard – 9. bekezdés
- 720. témaszámú, *„A könyvvizsgáló egyéb információkkal kapcsolatos felelőssége”* című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard – 13. bekezdés (c) pont

2. sz. függelék

(Hiv.: A21. bekezdés)

Minta a teljességi nyilatkozatra

Az alábbi nyilatkozatminta jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard és egyéb nemzetközi könyvvizsgálati standardok által előírt írásbeli nyilatkozatokat tartalmazza. A minta feltételezi, hogy a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok; az 570. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard¹⁰ írásbeli nyilatkozat szerzésére vonatkozó követelménye nem releváns; valamint hogy nincsenek a kért írásbeli nyilatkozatok alóli kivételek. Ha lennének kivételek, a nyilatkozatok módosítására lenne szükség, hogy tükrözzék a kivételeket.

(A gazdálkodó egység fejléces papírja)

(A könyvvizsgáló részére)

(Dátum)

A jelen teljességi nyilatkozat az ABC társaság 20XX. december 31-ével végződő évre¹¹ vonatkozó pénzügyi kimutatásainak Önök által végzett könyvvizsgálatával kapcsolatosan készült, amely könyvvizsgálatnak az a célja, hogy véleményt nyilvánítson arról, hogy ezek a pénzügyi kimutatások minden lényeges szempontból valóban lettek-e bemutatva (vagy *megbízható és valós képet adnak-e*) a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardokkal összhangban.

(Elvégezve mindazt az információkérést, amelyet szükségesnek tartottunk ahhoz, hogy megfelelően tájékozottak legyünk, legjobb tudomásunk és meggyőződésünk szerint) Megerősítjük az alábbiakat:

Pénzügyi kimutatások

- Teljesítettük a [dátum] dátumú könyvvizsgálati megbízási feltételekben meghatározottak szerinti felelősségünket a pénzügyi kimutatások nemzetközi pénzügyi beszámolási standardokkal összhangban történő elkészítésével kapcsolatban, és kijelentjük, hogy a pénzügyi kimutatások az említett standardoknak megfelelően valóban lettek bemutatva (vagy *megbízható és valós képet adnak*).
- A számviteli becslések – beleértve a valós értéken értékelteket – készítése során általunk alkalmazott jelentős feltételezések ésszerűek. (540. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard)
- A kapcsolt felek közötti viszonyok és ügyletek elszámolása és közzététele a nemzetközi pénzügyi

¹⁰ 570. témaszámú, „A vállalkozás folytatása” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

¹¹ Ha a könyvvizsgáló több időszakra készíti a jelentést, úgy módosítja a dátumot, hogy a nyilatkozat a könyvvizsgálói jelentésben szereplő valamennyi időszakra vonatkozzon.

ÍRÁSBELI NYILATKOZATOK

beszámolási standardok követelményeivel összhangban, megfelelően történt. (550. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard)

- Sor került a pénzügyi kimutatások fordulónapja utáni valamennyi olyan esemény helyesbítésére vagy közzétételére, amelyre vonatkozóan a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok helyesbítést vagy közzétételt írnak elő. (560. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard)
- A nem helyesbített hibás állítások hatásai sem önmagukban, sem összességükben nem lényegesek a pénzügyi kimutatások egésze szempontjából. A nem helyesbített hibás állítások listája csatolva van a teljességi nyilatkozathoz. (450. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard)
- [Bármely más kérdés, amelyet a könyvvizsgáló megfelelőnek ítélt (lásd a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard A10. bekezdését).]

A rendelkezésre bocsátott információ

- Megadtuk Önöknek az alábbiakat:
 - hozzáférést valamennyi olyan információhoz, amelyek tudomásunk szerint a pénzügyi kimutatások elkészítése szempontjából relevánsak, mint például a nyilvántartások, dokumentumok, valamint egyéb anyagok;
 - további információkat, amelyeket a könyvvizsgálat céljára kértek tőlünk; továbbá
 - korlátlan hozzáférést a gazdálkodó egységnél lévő olyan személyekhez, akiktől Önök szükségesnek tartották könyvvizsgálati bizonyíték beszerzését.
- Valamennyi ügylet rögzítése megtörtént a számviteli nyilvántartásokban, és azokat a pénzügyi kimutatások tükrözik.
- Közöltük Önökkel azon kockázat általunk való felméréseinek az eredményeit, hogy a pénzügyi kimutatások csalás következtében lényeges hibás állításokat tartalmazhatnak. (240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard)
- Közöltük Önökkel a gazdálkodó egységet érintő, az alábbiakban felsoroltak részvételével elkövetett csalással vagy vélt csalással kapcsolatos valamennyi információt, amelyről tudomásunk van:
 - vezetés,
 - a belső kontrollban fontos szerepet játszó munkatársak, vagy
 - mások, akik esetében a csalásnak lényeges hatása lehetett a pénzügyi kimutatásokra. (240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard)
- Közöltünk Önökkel minden a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásait érintő, munkavállalók, korábbi munkavállalók, elemzők, szabályozók vagy mások által tett, csalásra vagy vélt csalásra vonatkozó állítással kapcsolatos információt. (240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard)
- Közöltünk Önökkel minden ismert jogszabályi és szabályozási meg nem felelést vagy vélt meg nem felelést,

ÍRÁSBELI NYILATKOZATOK

amelynek hatásait figyelembe kellene venni pénzügyi kimutatások elkészítésekor. (250. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard)

- Közöltük Önökkel a gazdálkodó egység kapcsolt feleinek azonosító adatait, valamint mindazokat a kapcsolt felek közti viszonyokat és ügyleteket, amelyekről tudomásunk van. (550. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard)
- [Bármely más kérdés, amelyet a könyvvizsgáló szükségesnek vélhet (lásd a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard A11. bekezdését).]

Vezetés

Vezetés

Az International Standards on Auditing, International Standards on Assurance Engagements, International Standards on Review Engagements, International Standards on Related Services, International Standards on Quality Control, International Auditing Practice Notes, a nyilvános tervezetek, konzultációs dokumentumok és más IAASB-kiadványok kiadója és szerzői jogainak birtokosa az IFAC.

A IAASB és az IFAC nem vállal felelősséget a bármely olyan személynek okozott veszteségért, aki a jelen kiadványban lévő anyagra támaszkodva jár el vagy mellőzi az eljárást, függetlenül attól, hogy az adott veszteséget gondatlanság vagy más okozza-e.

Az 'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Control', 'International Auditing Practice Notes', 'International Federation of Accountants', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'IAPN', 'IFAC', az IAASB-logó, és az IFAC-logó az IFAC védjegyei vagy bejegyzett védjegyei és szolgáltatási védjegyei az Egyesült Államokban és más országokban.

Copyright © 2015. International Federation of Accountants (IFAC). Minden jog fenntartva. A jelen dokumentum sokszorosítása, tárolása, átadása vagy más hasonló felhasználása csak az IFAC írásbeli engedélyével lehetséges, a törvény által engedélyezett esetek kivételével. Kapcsolat: permissions@ifac.org



**International Auditing
and Assurance
Standards Board®**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org