

200. TÉMASZÁMÚ NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD

A FÜGGETLEN KÖNYVVIZSGÁLÓ ÁTFOGÓ CÉLJAI ÉS A KÖNYVVIZSGÁLATNAK A NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARDOKKAL ÖSSZHANGBAN TÖRTÉNŐ VÉGREHAJTÁSA

(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
Pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata	3–9
Hatálybalépés napja	10
A könyvvizsgáló átfogó céljai	11–12
Fogalmak	13
Követelmények	
A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatával kapcsolatos etikai követelmények	14
Szakmai szkepticizmus	15
Szakmai megítélés	16
Elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték és könyvvizsgálati kockázat	17
Könyvvizsgálatnak a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban történő végrehajtása	18–24
Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok	
Pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata	A1–A13
Fogalmak	A14–A15
A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatával kapcsolatos etikai követelmények	A16–A19
Szakmai szkepticizmus	A20–A24
Szakmai megítélés	A25–A29

Elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték és könyvvizsgálati kockázat	A30–A54
Könyvvizgálatnak a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban történő végrehajtása	A55–A78

Az International Federation of Accountants (IFAC) által 2016 decemberében angol nyelven kiadott, az International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) jelen *A független könyvvizsgáló átfogó céljai és a könyvvizgálatnak a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban történő végrehajtása* standardjét a Magyar Könyvvizsgálói Kamara fordította magyarra 2018 májusában és annak reprodukálása az IFAC engedélyével történt. *A független könyvvizsgáló átfogó céljai és a könyvvizgálatnak a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban történő végrehajtása* standard fordításának folyamatát az IFAC áttekintette és a fordítás „Az IFAC által kiadott standardok fordítására és másolására vonatkozó politika” című irányelvének megfelelően történt. *A független könyvvizsgáló átfogó céljai és a könyvvizgálatnak a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban történő végrehajtása* standard jóváhagyott szövege az IFAC által angol nyelven kiadott szöveg.

A független könyvvizsgáló átfogó céljai és a könyvvizgálatnak a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban történő végrehajtása standard angol nyelvű szövege © 2016 International Federation of Accountants (IFAC). Minden jog fenntartva.

A független könyvvizsgáló átfogó céljai és a könyvvizgálatnak a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban történő végrehajtása standard magyar nyelvű szövege © 2018 International Federation of Accountants (IFAC). Minden jog fenntartva.

Eredeti cím: *Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing* ISBN: 978-1-60815-318-3

Bevezetés

A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre

1. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard a független könyvvizsgáló átfogó felelősségével foglalkozik pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban történő végrehajtása során. Konkrétan meghatározza a független könyvvizsgáló átfogó céljait, és kifejti az ezen célok elérését a független könyvvizsgáló számára lehetővé tévő könyvvizsgálat jellegét és hatókörét. Kifejti továbbá a nemzetközi könyvvizsgálati standardok hatókörét, hatáskörét és felépítését, és követelményeket tartalmaz, amelyek megállapítják a független könyvvizsgáló valamennyi könyvvizsgálat során fennálló általános felelősségét, beleértve a nemzetközi könyvvizsgálati standardoknak való megfelelés kötetelmét. A továbbiakban a független könyvvizsgálót „a könyvvizsgáló” megnevezés jelöli.
2. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok a pénzügyi kimutatások könyvvizsgáló általi könyvvizsgálatának összefüggésében íródtak. Szükség szerint módosítandók olyan körülmények között, amikor egyéb múltra vonatkozó pénzügyi információk könyvvizsgálatára alkalmazzák azokat. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok nem foglalkoznak a könyvvizsgáló azon felelősségével, amely jogszabályban, szabályozásban vagy más módon létezhet, például értékpapírok nyilvános kibocsátásával kapcsolatban. Az ilyen felelősség eltérhet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokban megállapított felelősségektől. Ennek megfelelően a könyvvizsgáló ugyan hasznosnak találhatja a nemzetközi könyvvizsgálati standardok aspektusait ilyen körülmények között, de az ő felelőssége, hogy biztosítsa a valamennyi releváns jogi, szabályozási vagy szakmai kötelemnek történő megfelelést.

Pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata

3. A könyvvizsgálat célja a célzott felhasználók pénzügyi kimutatások iránti bizalmának növelése. Ezt a könyvvizsgáló által arra vonatkozóan adott véleménnyel érik el, hogy a pénzügyi kimutatások minden lényeges szempontból a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban készültek-e. A legtöbb általános célú keretelv esetében az ilyen vélemény arra vonatkozik, hogy a pénzügyi kimutatások minden lényeges szempontból valóban lettek-e bemutatva, vagy megbízható és valós képet adnak-e a keretelvekkel összhangban. A nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal és a releváns etikai követelményekkel összhangban végzett könyvvizsgálat képessé teszi a könyvvizsgálót ilyen vélemény kialakítására. (Hiv.: A1. bekezdés)
4. A könyvvizsgálat tárgyát képező pénzügyi kimutatások a gazdálkodó egységnek a gazdálkodó egység vezetése által – az irányítással megbízott

személyek felügyelete mellett – készített pénzügyi kimutatásai. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok nem állapítanak meg felelősséget a vezetés vagy az irányítással megbízott személyek számára, és nem írnak felül a felelősségük szempontjából irányadó jogszabályokat és szabályozásokat. A nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban lévő könyvvizsgálat elvégzése során ugyanakkor abból az alapfeltételezésből indulnak ki, hogy a vezetés és adott esetben az irányítással megbízott személyek elismertek bizonyos felelősséget, amely alapvető a könyvvizsgálat végrehajtása szempontjából. A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata nem mentesíti a vezetést vagy az irányítással megbízott személyeket felelősségük alól. (Hiv.: A2–A11. bekezdések)

5. A könyvvizsgálói vélemény alapjaként a nemzetközi könyvvizsgálati standardok előírják a könyvvizsgáló számára, hogy kellő bizonyosságot szerezzen arról, hogy a pénzügyi kimutatások egésze nem tartalmaz akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítást. A kellő bizonyosság magas fokú bizonyosság. Ezt akkor szereztek meg, amikor a könyvvizsgáló elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzett ahhoz, hogy elfogadhatóan alacsony szintre csökkentse a könyvvizsgálati kockázatot (vagyis azt a kockázatot, hogy a könyvvizsgáló nem megfelelő véleményt ad, amikor a pénzügyi kimutatások hibás állítást tartalmaznak). A kellő bizonyosság ugyanakkor nem valamilyen abszolút szintje a bizonyosságnak, mert a könyvvizsgálatnak vannak eredendő korlátjai, amelyek miatt a könyvvizsgálati bizonyítékok többsége, amelyekből a könyvvizsgáló következtetéseket von le, és amelyekre a könyvvizsgálói véleményt alapozza, meggyőző, nem pedig bizonyító erejű. (Hiv.: A30–A54. bekezdések)
6. A lényegesség fogalmát a könyvvizsgáló mind a könyvvizsgálat tervezése és végrehajtása során, mind pedig az azonosított hibás állítások könyvvizsgálatra, valamint a nem helyesbített hibás állítások, ha vannak ilyenek, pénzügyi kimutatásokra gyakorolt hatásának értékelésekor alkalmazza.¹ Általánosságban a hibás állításokat, beleértve a kihagyásokat, akkor tekintik lényegesnek, ha ésszerű várakozás alapján önmagukban vagy összességükben befolyásolhatják a felhasználóknak a pénzügyi kimutatások alapján meghozott gazdasági döntéseit. A lényegességre vonatkozó megítéléseket a körülmények fényében alakítják ki, és azokat befolyásolja a könyvvizsgáló vélekedése a pénzügyi kimutatások felhasználóinak pénzügyi információk iránti igényeiről, a hibás állítás nagysága vagy jellege, vagy a kettő kombinációja. A könyvvizsgálói vélemény a pénzügyi kimutatások egészével foglalkozik, ezért a

¹ 320. témaszámú, „*Lényegesség a könyvvizsgálat tervezésében és végrehajtásában*” című, valamint a 450. témaszámú, „*A könyvvizsgálat során azonosított hibás állítások értékelése*” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

könyvvizsgáló nem felelős az olyan hibás állítások feltárásáért, amelyek nem lényegesek a pénzügyi kimutatások egésze szempontjából.

7. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok célokat, követelményeket, valamint alkalmazási és egyéb magyarázó anyagokat tartalmaznak, amelyeket úgy alakítottak ki, hogy támogassák a könyvvizsgálót a kellő bizonyosság megszerzésében. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok előírják a könyvvizsgáló számára, hogy a könyvvizsgálat tervezése és végrehajtása során szakmai megítélést alkalmazzon és fenntartsa a szakmai szkepticizmust, és többek között:
 - azonosítsa és becsülje fel az akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítás kockázatait a gazdálkodó egység és környezetének megismerése alapján, a gazdálkodó egység belső kontrollját is beleértve;
 - szerezzen elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot arról, hogy van-e lényeges hibás állítás, a becsült kockázatokra adott megfelelő válaszok tervezésével és megvalósításával;
 - véleményezze a pénzügyi kimutatásokat a megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékokból levont következtetések alapján.
8. A könyvvizsgálói vélemény formája a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvektől és bármely vonatkozó jogszabálytól vagy szabályozástól függ. (Hiv.: A12–A13. bekezdések)
9. A könyvvizsgálónak lehetnek bizonyos egyéb kommunikálási és jelentéstételi felelősségei a felhasználók, a vezetés, az irányítással megbízott személyek vagy a gazdálkodó egységen kívüli felek felé a könyvvizsgálatból felmerülő kérdésekkel kapcsolatban. Ezeket megállapíthatják nemzetközi könyvvizsgálati standardok vagy vonatkozó jogszabály vagy szabályozás.²

Hatálybalépés napja

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

A könyvvizsgáló átfogó céljai

² Lásd például a 260. témaszámú, „Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardot és a 240. témaszámú, „A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 43. bekezdését.

11. Pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának végrehajtása során a könyvvizsgáló átfogó céljai a következők:
 - (a) kellő bizonyosság szerzése arról, hogy a pénzügyi kimutatások egésze nem tartalmaz akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítást, képessé téve a könyvvizsgálót arra, hogy véleményt nyilvánítson arról, hogy a pénzügyi kimutatások minden lényeges szempontból a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban készültek-e, és
 - (b) a könyvvizsgáló megállapításainak megfelelő jelentés készítése a pénzügyi kimutatásokról, valamint az azoknak megfelelő, a nemzetközi könyvvizsgálati standardok által előírt kommunikáció.
12. Minden olyan esetben, amikor nem szerezhető kellő bizonyosság, és egy korlátozott vélemény a könyvvizsgáló jelentésben az adott körülmények között nem elegendő a pénzügyi kimutatások célzott felhasználói részére történő jelentéshez, a nemzetközi könyvvizsgálati standardok előírják a könyvvizsgáló számára, hogy utasítsa vissza a véleménynyilvánítást vagy lépjen vissza a megbízástól (vagy mondjon le)³, ha a visszalépés lehetséges a vonatkozó jogszabály vagy szabályozás értelmében.

Fogalmak

13. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában a következő kifejezéseknek az alábbi jelentésük van:
 - (a) Vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek – a vezetés és adott esetben az irányítással megbízott személyek által a pénzügyi kimutatások készítése során alkalmazott pénzügyi beszámolási keretelvek, amelyek elfogadhatóak a gazdálkodó egység jellegét és a pénzügyi kimutatások célját tekintve, vagy amelyeket jogszabály vagy szabályozás ír elő.

A „valós bemutatást előíró keretelvek” kifejezést olyan pénzügyi beszámolási keretelvekre használják, amelyek a keretelvek követelményeinek való megfelelést írnak elő, és:

 - (i) nyíltan vagy hallgatólagosan elismerik, hogy a pénzügyi kimutatások valós bemutatásához szükséges lehet, hogy a vezetés a keretelvek által konkrétan előírt közzétételeken felüli közzétételeket tegyen, vagy
 - (ii) nyíltan elismerik, hogy a pénzügyi kimutatások valós bemutatásához szükséges lehet, hogy a vezetés eltérjen a keretelvek

³ A nemzetközi könyvvizsgálati standardok csak a „visszalépés” kifejezést használják.

valamely követelményétől. Ilyen eltérések várhatóan csak rendkívül ritka körülmények között szükségesek.

A „megfelelést előíró keretelvek” kifejezést olyan pénzügyi beszámolási keretelvekre használják, amelyek a keretelvek követelményeinek való megfelelést írnak elő, de nem tartalmazzák a fenti (i) vagy (ii) pontban foglalt elismeréseket.

- (b) Könyvvizsgálati bizonyíték – az az információ, amelyet a könyvvizsgáló felhasznál azoknak a következtetéseknek a kialakításához, amelyekre a könyvvizsgálói véleményt alapozza. A könyvvizsgálati bizonyíték magában foglal mind a pénzügyi kimutatások alapjául szolgáló számviteli nyilvántartásokban lévő információkat, mind pedig egyéb információkat. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában:
 - (i) A könyvvizsgálati bizonyíték elegendősége a könyvvizsgálati bizonyíték mennyiségének mértéke. A könyvvizsgálati bizonyíték szükséges mennyiségét a lényeges hibás állítás kockázatainak könyvvizsgáló általi becslése, valamint az ilyen könyvvizsgálati bizonyíték minősége befolyásolja.
 - (ii) A könyvvizsgálati bizonyíték megfelelősége a könyvvizsgálati bizonyíték minőségének mértéke, vagyis relevanciája és megbízhatósága abból a szempontból, hogy alátámassza a következtetéseket, amelyek megalapozzák a könyvvizsgálói véleményt.
- (c) Könyvvizsgálati kockázat – az a kockázat, hogy a könyvvizsgáló nem megfelelő véleményt ad, amikor a pénzügyi kimutatások lényeges hibás állítást tartalmaznak. A könyvvizsgálati kockázat a lényeges hibás állítás kockázatainak és a feltárási kockázatnak a függvénye.
- (d) Könyvvizsgáló – a könyvvizsgálatot végző személy vagy személyek, rendszerint a megbízásért felelős partner vagy a megbízásért felelős munkacsoport más tagjai, vagy adott esetben a társaság. Ha valamelyik nemzetközi könyvvizsgálati standardnak kifejezetten az a szándéka, hogy valamely követelményt vagy felelősséget a megbízásért felelős partner teljesítsen, a „megbízásért felelős partner” kifejezést használja, nem pedig a „könyvvizsgáló” megnevezést. A „megbízásért felelős partner” és a „társaság” kifejezések – ahol ez releváns – úgy értelmezendők, mint amelyek az állami szektorbeli megfelelőjüket is jelölik.
- (e) Feltárási kockázat – az a kockázat, hogy a könyvvizsgáló által a könyvvizsgálati kockázat elfogadhatóan alacsony szintre történő csökkentése érdekében végrehajtott eljárások nem fognak feltárni egy

meglévő hibás állítást, amely lényeges lehet akár önmagában, akár egyéb hibás állításokkal együttesen.

- (f) Pénzügyi kimutatások – múltra vonatkozó pénzügyi információk strukturált bemutatása, beleértve a közzétételeket, amelynek célja, hogy kommunikálja egy gazdálkodó egység gazdasági erőforrásait vagy kötelmeit egy adott időpontban, vagy az azokban egy időszak során bekövetkező változásokat valamilyen pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban. A „pénzügyi kimutatások” kifejezés rendszerint a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményei által meghatározott teljes pénzügyi kimutatásokra vonatkozik, de vonatkozhat egyetlen pénzügyi kimutatásra is. A közzétételek magyarázó vagy leíró, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek által megköveteltként, kifejezetten engedélyezettként vagy más módon megengedettként meghatározott információkból állnak magukban a pénzügyi kimutatásokban vagy a megjegyzésekben, vagy kereszthivatkozással beillesztve. (Hiv.: A14–A15. bekezdések)
- (g) Múltra vonatkozó pénzügyi információk – adott gazdálkodó egységre vonatkozó, elsősorban annak számviteli rendszeréből származó, pénzben kifejezett információ múltbeli időszakokban történt gazdasági eseményekről vagy múltbeli időpontban fennálló gazdasági feltételekről vagy körülményekről.
- (h) Vezetés – a gazdálkodó egység működésének folytatásáért ügyvezetői felelősséggel tartozó személy(ek). Bizonyos gazdálkodó egységeknél egyes joghatóságokban a vezetés részben vagy teljes körűen magában foglalja az irányítással megbízott személyeket, például egy irányító testület ügyvezető tagjait, vagy egy tulajdonos-vezetőt.
- (i) Hibás állítás – a pénzügyi kimutatások egy bemutatott tételének összege, besorolása, prezentálása vagy közzététele és az ahhoz előírt összeg, besorolás, prezentálás vagy közzététel közötti különbség, hogy az adott tétel összhangban legyen a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel. Hibás állítások adódhatnak hibából vagy csalásból.

Ahol a könyvvizsgáló véleményt nyilvánít arról, hogy a pénzügyi kimutatások minden lényeges szempontból valósan lettek-e bemutatva, vagy megbízható és valós képet adnak-e, a hibás állítások magukban foglalják az összegeknek, besorolásoknak, prezentálásnak vagy közzétételeknek azokat a helyesbítéseit is, amelyek a könyvvizsgáló megítélése szerint szükségesek ahhoz, hogy a pénzügyi kimutatások minden lényeges szempontból valósan legyenek bemutatva, vagy megbízható és valós képet adjanak.

- (j) Olyan – a vezetésnek, vagy ahol ez helytálló, az irányítással megbízott személyeknek a felelősségeire vonatkozó – alapfeltételezés, amelyre alapozva végrehajtják a könyvvizsgálatokat – az, hogy a vezetés, és ahol ez helytálló, az irányítással megbízott személyek elismerték és érték, hogy az alábbi felelősségeik, amelyek alapvetőek a könyvvizsgálatnak a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban történő végrehajtása szempontjából fennállnak. Ez az alábbiakra vonatkozó felelősséget jelenti:
- (i) A pénzügyi kimutatásoknak a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban történő elkészítése, beleértve – ahol releváns – azok valós prezentálását is.
 - (ii) Olyan belső kontroll, amelyet a vezetés és adott esetben az irányítással megbízott személyek szükségesnek határoznak meg ahhoz, hogy lehetővé tegye olyan pénzügyi kimutatások készítését, amelyek nem tartalmaznak akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítást; továbbá
 - (iii) Az alábbiak megadása a könyvvizsgáló részére:
 - a. hozzáférés valamennyi olyan információhoz, amelyekről a vezetésnek és adott esetben az irányítással megbízott személyeknek tudomása van, amely releváns a pénzügyi kimutatások elkészítése szempontjából, mint például a nyilvántartások, dokumentumok, valamint egyéb anyagok,
 - b. további információk, amelyeket a könyvvizsgáló kérhet a vezéstől és adott esetben az irányítással megbízott személyektől a könyvvizsgálat céljára, és
 - c. korlátlan kapcsolattartás lehetősége a gazdálkodó egységnél lévő olyan személyekkel, akiktől a könyvvizsgáló könyvvizsgálati bizonyítékot kíván beszerezni.

Valós bemutatást előíró keretelvek esetén a fenti (i) pont szövegezése lehet a következő: „A pénzügyi kimutatások vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban történő elkészítése és *valós* prezentálása.” vagy „A *megbízható és valós képet adó* pénzügyi kimutatások vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban történő elkészítése.”

Az „olyan – a vezetésnek, vagy ahol ez helytálló, az irányítással megbízott személyeknek a felelősségére vonatkozó – alapfeltételezés, amelyre alapozva hajtják végre a könyvvizsgálatokat” szerepelhet úgy is, hogy az „alapfeltételezés”.

- (k) Szakmai megítélés – releváns képzés, ismeret és tapasztalat alkalmazása a könyvvizsgálati, számviteli és etikai standardokkal összefüggésben, a könyvvizsgálati megbízás körülményei között helyénvaló lépésekre vonatkozó tájékozott döntések meghozatala során.
- (l) Szakmai szkepticizmus – olyan hozzáállás, amely magában foglalja a kételkedést; az olyan feltételekkel kapcsolatos éberséget, amelyek hiba vagy csalás miatti lehetséges hibás állítást jelezhetnek; valamint a könyvvizsgálati bizonyíték kritikus felmérését.
- (m) Kellő bizonyosság – a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának vonatkozásában a bizonyosság magas, de nem abszolút szintje.
- (n) Lényeges hibás állítás kockázata – az a kockázat, hogy a pénzügyi kimutatások a könyvvizsgálat előtt lényeges hibás állítást tartalmaznak. Ez az állítások szintjén a következő két komponensből tevődik össze:
 - (i) Eredendő kockázat – egy ügyletsoporra, számlaegyenlegre vagy közzétételre vonatkozó állítás hibás állításnak való kitettsége, amely hibás állítás lényeges lehet akár önmagában, akár egyéb hibás állításokkal együttesen, bármely kapcsolódó kontroll mérlegelése előtt.
 - (ii) Ellenőrzési kockázat – az a kockázat, hogy egy olyan hibás állítást, amely egy ügyletsoporra, számlaegyenlegre vagy közzétételre vonatkozó állításban felmerülhetett, és amely lényeges lehetett akár önmagában, akár egyéb hibás állításokkal együttesen, a gazdálkodó egység belső kontrollja nem fog időben megelőzni vagy feltárni és helyesbíteni.
- (o) Az irányítással megbízott személyek – a gazdálkodó egység stratégiai irányításának és elszámoltathatóságával kapcsolatos kötelezettségeknek a felügyeletéért felelős személy(ek) vagy szervezet(ek) (például vagyongazdálkodással megbízott társaság). Ez magában foglalja a pénzügyi beszámolási folyamat felügyeletét is. Egyes joghatóságokban bizonyos gazdálkodó egységeknél az irányítással megbízott személyek magukban foglalhatják a vezetés tagjait, például egy magán- vagy állami szektorba tartozó gazdálkodó egység valamely irányító testületének ügyvezető tagjait, vagy egy tulajdonos-vezetőt.

Követelmények

A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatával kapcsolatos etikai követelmények

14. A könyvvizsgálónak meg kell felelnie a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatára vonatkozó megbízással kapcsolatos releváns etikai

követelményeknek, beleértve a függetlenséggel összefüggő követelményeket is. (Hiv.: A16–A19. bekezdések)

Szakmai szkepticizmus

15. A könyvvizsgálónak szakmai szkepticizmussal kell megterveznie és végrehajtania a könyvvizsgálatot, felismerve, hogy lehetnek olyan körülmények, amelyek miatt a pénzügyi kimutatások lényeges hibás állításokat tartalmazhatnak. (Hiv.: A20–A24. bekezdések)

Szakmai megítélés

16. A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának tervezése és végrehajtása során a könyvvizsgálónak szakmai megítélést kell alkalmaznia. (Hiv.: A25–A29. bekezdések)

Elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték és könyvvizsgálati kockázat

17. A kellő bizonyosság megszerzése érdekében a könyvvizsgálónak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot kell szereznie azért, hogy a könyvvizsgálati kockázatot elfogadhatóan alacsony szintre csökkentse, és így képes legyen olyan ésszerű következtetéseket levonni, amelyekre a könyvvizsgálói véleményt alapozza. (Hiv.: A30–A54. bekezdések)

Könyvvizsgálatnak a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban történő végrehajtása

A könyvvizsgálat szempontjából releváns nemzetközi könyvvizsgálati standardoknak való megfelelés

18. A könyvvizsgálónak meg kell felelnie a könyvvizsgálat szempontjából releváns valamennyi nemzetközi könyvvizsgálati standardnak. Valamely nemzetközi könyvvizsgálati standard akkor releváns a könyvvizsgálat szempontjából, ha hatályban van, és a körülmények, amelyekkel foglalkozik, fennállnak. (Hiv.: A55–A59. bekezdések)
19. A könyvvizsgálónak a nemzetközi könyvvizsgálati standard teljes szövegét ismernie kell, beleértve annak alkalmazási és egyéb magyarázó anyagait, hogy megértse a standard céljait és megfelelően alkalmazza követelményeit. (Hiv.: A60–A68. bekezdések)
20. A könyvvizsgálónak csak akkor szabad kijelentenie a nemzetközi könyvvizsgálati standardoknak való megfelelést a könyvvizsgálói jelentésben, ha megfelelt a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard és a könyvvizsgálat szempontjából releváns valamennyi egyéb nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeinek.

Az egyes nemzetközi könyvvizsgálati standardokban kinyilvánított célok

21. A könyvvizsgáló átfogó céljainak elérése érdekében a könyvvizsgálónak a releváns nemzetközi könyvvizsgálati standardokban kinyilvánított célokat kell használnia a könyvvizsgálat tervezése és végrehajtása során, figyelembe véve a nemzetközi könyvvizsgálati standardok közötti kapcsolódásokat, hogy:
- (Hiv.: A69–A71. bekezdések)
- (a) meghatározza, szükség van-e a nemzetközi könyvvizsgálati standardokban előírtakon felüli könyvvizsgálati eljárásokra a nemzetközi könyvvizsgálati standardokban kinyilvánított célok elérése érdekében, és (Hiv.: A72. bekezdés)
 - (b) értékeli, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szereztek-e. (Hiv.: A73. bekezdés)

A releváns követelményeknek való megfelelés

22. A 23. bekezdés figyelembevételével a könyvvizsgálónak meg kell felelnie az adott nemzetközi könyvvizsgálati standard minden egyes követelményének, kivéve, ha a könyvvizsgálat adott körülményei között:
- (a) az egész nemzetközi könyvvizsgálati standard nem releváns, vagy
 - (b) a követelmény nem releváns, mert feltételhez kötött és a feltétel nem áll fenn. (Hiv.: A74–A75. bekezdések)
23. Kivételes körülmények között a könyvvizsgáló szükségesnek ítélheti a nemzetközi könyvvizsgálati standard valamely releváns követelményétől való eltérést. Ilyen körülmények között a könyvvizsgálónak alternatív könyvvizsgálati eljárásokat kell végrehajtania az adott követelmény céljának eléréséhez. Annak szükségessége, hogy a könyvvizsgáló eltérjen egy releváns követelménytől, várhatóan csak ott merül fel, ahol a követelmény egy konkrét eljárás végrehajtását írja elő, és a könyvvizsgálat konkrét körülményei között az az eljárás nem lenne hatékony a követelmény céljának elérésében. (Hiv.: A76. bekezdés)

A cél elérésének meghiúsulása

24. Ha egy releváns nemzetközi könyvvizsgálati standardban szereplő cél nem érhető el, a könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy ez megakadályozza-e őt abban, hogy átfogó célját elérje, és így a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban megköveteli-e a könyvvizsgálótól, hogy minősítse a könyvvizsgálói véleményt vagy visszalépjön a megbízástól (ha a visszalépés lehetséges a vonatkozó jogszabály vagy szabályozás értelmében). Egy cél elérésének meghiúsulása jelentős kérdésnek minősül, amely dokumentálást igényel a 230. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal

összhangban.⁴ (Hiv.: A77–A78. bekezdések)

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

Pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata

A könyvvizsgálat hatóköre (Hiv.: 3. bekezdés)

- A1. A pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói vélemény azzal foglalkozik, hogy a pénzügyi kimutatások minden lényeges szempontból a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek szerint készültek-e. Az ilyen vélemény a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó valamennyi könyvvizsgálat közös jellemzője. A könyvvizsgálói vélemény ennél fogva nem nyújt bizonyosságot például a gazdálkodó egység jövőbeli életképességére, sem pedig arra a hatékonyságra és eredményességre, amellyel a vezetés intézte a gazdálkodó egység ügyeit. Egyes joghatóságokban azonban a vonatkozó jogszabály vagy szabályozás előírhatja a könyvvizsgálók számára, hogy nyilvánítsanak véleményt egyéb olyan konkrét kérdésekről, mint például a belső kontroll hatékonysága vagy egy különálló vezetőségi jelentés összhangja a pénzügyi kimutatásokkal. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok az ilyen kérdésekkel kapcsolatban csak olyan mértékben tartalmaznak követelményeket és útmutatást, amennyire azok relevánsak a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakítása szempontjából, viszont ha a könyvvizsgálónak pótlólagos felelőssége lenne az ilyen vélemények megadása, akkor többletmunkát kellene végeznie.

A pénzügyi kimutatások elkészítése (Hiv.: 4. bekezdés)

- A2. Jogszabály vagy szabályozás megállapíthatja a vezetés és adott esetben az irányítással megbízott személyek pénzügyi beszámolással kapcsolatos felelősségét. A felelősség mértéke vagy leírásának módja azonban joghatóságonként eltérő lehet. Az ilyen különbségek ellenére a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban lévő könyvvizsgálatot azzal az alapfeltétellezéssel végzik, hogy a vezetés és adott esetben az irányítással megbízott személyek elismerték és értik, hogy felelősséggel tartoznak az alábbiakért:

⁴ 230. témaszámú, „Könyvvizsgálati dokumentáció” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 8. bekezdés (c) pont

- (a) A pénzügyi kimutatásoknak a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban történő elkészítése, beleértve – ahol releváns – azok valós prezentálását is.
- (b) Olyan belső kontroll, amelyet a vezetés és adott esetben az irányítással megbízott személyek szükségesnek határoznak meg ahhoz, hogy lehetővé tegye olyan pénzügyi kimutatások készítését, amelyek nem tartalmaznak akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítást; továbbá
- (c) Az alábbiak megadása a könyvvizsgáló részére:
- (i) hozzáférés valamennyi olyan információhoz, amelyekről a vezetésnek és adott esetben az irányítással megbízott személyeknek tudomása van, amely releváns a pénzügyi kimutatások elkészítése szempontjából, mint például a nyilvántartások, dokumentumok, valamint egyéb anyagok,
 - (ii) további információk, amelyeket a könyvvizsgáló kérhet a vezetéstől és adott esetben az irányítással megbízott személyektől a könyvvizsgálat céljára, és
 - (iii) korlátlan kapcsolattartás lehetősége a gazdálkodó egységnél lévő olyan személyekkel, akiktől a könyvvizsgáló könyvvizsgálati bizonyítékot kíván beszerezni.
- A3. A pénzügyi kimutatások vezetés és adott esetben az irányítással megbízott személyek általi elkészítése megköveteli:
- a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek azonosítását bármely releváns jogszabály vagy szabályozás összefüggésében;
 - a pénzügyi kimutatásoknak ezekkel a keretelvekkel összhangban történő elkészítését;
 - ezen keretelvek kielégítő leírásának belefoglalását a pénzügyi kimutatásokba.
- A pénzügyi kimutatások elkészítése megköveteli a vezetéstől, hogy megítélést alkalmazzon az adott körülmények között ésszerű számviteli becslések elkészítésekor, valamint hogy megfelelő számviteli politikát válasszon ki és alkalmazzon. Ezeket a megítéléseket a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekre tekintettel hozzák meg.
- A4. A pénzügyi kimutatások készülhetnek olyan pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban, amelyeknek célja:
- egy széles felhasználói kör általános pénzügyi információk iránti igényeinek kielégítése (vagyis „általános célú pénzügyi kimutatások”), vagy

- konkrét felhasználók pénzügyi információk iránti igényeinek kielégítése (vagyis „speciális célú pénzügyi kimutatások”).

A5. A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek gyakran valamilyen felhatalmazott vagy elismert standardalkotó szervezet által kidolgozott pénzügyi beszámolási standardokat, vagy jogszabályi vagy szabályozási követelményeket foglalnak magukban. Egyes esetekben a pénzügyi beszámolási keretelvek valamilyen felhatalmazott vagy elismert standardalkotó szervezet által kidolgozott pénzügyi beszámolási standardokat és jogszabályi vagy szabályozási követelményeket egyaránt magukban foglalhatnak. Egyéb források iránymutatást nyújthatnak a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek alkalmazására vonatkozóan. Bizonyos esetekben a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek magukban foglalhatnak ilyen egyéb forrásokat, sőt, állhatnak pusztán ilyen forrásokból. Ilyen egyéb források lehetnek:

- a jogi és etikai környezet, beleértve számviteli kérdésekkel kapcsolatos jogszabályokat, szabályozásokat, bírósági határozatokat, valamint szakmai etikai kötelmeket;
- standardalkotó, szakmai vagy szabályozói szervezet által kiadott, eltérő autoritással bíró, nyilvánosságra hozott számviteli értelmezések;
- felmerülő számviteli kérdésekre vonatkozó, standardalkotó, szakmai vagy szabályozói szervezet által kiadott, eltérő autoritással bíró, nyilvánosságra hozott vélemények;
- széles körben elismert és elterjedt általános vagy ágazati gyakorlatok; és
- számviteli szakirodalom.

Ha ellentét van a pénzügyi beszámolási keretelvek és azok között a források között, amelyekből az alkalmazásukra vonatkozó iránymutatás szerezhető, vagy a pénzügyi beszámolási keretelveket magukban foglaló forrásokon belül, akkor a legmagasabb autoritással bíró forrás a mérvadó.

A6. A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményei határozzák meg a pénzügyi kimutatások formáját és tartalmát. Bár a keretelvek lehet, hogy nem határozzák meg valamennyi ügylet vagy esemény elszámolási vagy közzétételi módját, rendszerint elegendően tág elveket foglalnak magukban, amelyek alapul szolgálhatnak a keretelvek követelményei mögött meghúzódó koncepciókkal összhangban lévő számviteli politikák kidolgozásához és alkalmazásához.

A7. Egyes pénzügyi beszámolási keretelvek valós bemutatást előíró keretelvek, míg mások megfelelést előíró keretelvek. Azokat a pénzügyi beszámolási keretelveket, amelyek elsősorban a gazdálkodó egységek által általános célú pénzügyi

kimutatások készítésére használandó standardok életbe léptetésére felhatalmazott vagy elismert szervezet által kialakított pénzügyi beszámolási standardokat tartalmazzák, gyakran a valós bemutatás elérésére alakítják ki; ilyenek például a Nemzetközi Számviteli Standard Testület (IASB) által kiadott nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok (IFRS-ek).

A8. A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményei meghatározzák azt is, miből állnak a teljes pénzügyi kimutatások. Sok keretelv esetében a pénzügyi kimutatások célja, hogy a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetéről, pénzügyi teljesítményéről és cash flow-iról adjanak információt. Az ilyen keretelveknél a teljes pénzügyi kimutatások mérleget, eredménykimutatást, a sajáttőke változásainak kimutatását, cash flow-kimutatást és kapcsolódó megjegyzéseket foglalnának magukban. Egyes más pénzügyi beszámolási keretelveknél esetleg egyetlen pénzügyi kimutatás és a kapcsolódó megjegyzések alkotják a teljes pénzügyi kimutatásokat:

- A Nemzetközi Költségvetési Számviteli Standard Testület által kiadott, „*Pénzügyi beszámolás a pénzforgalmi alapú számvitel szerint*” című nemzetközi költségvetési számviteli standard (IPSAS) például kimondja, hogy az elsődleges pénzügyi kimutatás a pénzeszközbevételekről és pénzeszköz-kifizetésekről készült kimutatás, ha az állami szektorban működő gazdálkodó egység a pénzügyi kimutatásait az említett nemzetközi költségvetési számviteli standard szerint készíti el.
- Egyéb példák egyetlen pénzügyi kimutatásra, amelyek mindegyike tartalmazna kapcsolódó megjegyzéseket:
 - mérleg
 - eredménykimutatás vagy működési kimutatás
 - a felhalmozott eredmény kimutatása
 - cash flow-k kimutatása
 - eszköz- és kötelezettségkimutatás, amely nem tartalmazza a saját tőkét
 - a saját tőke változásainak kimutatása
 - bevételek és ráfordítások kimutatása
 - működési kimutatás termékcsaládonként.

A9. A 210. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeket állapít meg és útmutatást nyújt a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek

elfogadhatóságának meghatározására vonatkozóan.⁵ A 800. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard foglalkozik a különleges célú keretelvekkel összhangban készített pénzügyi kimutatások esetében fennálló speciális szempontokkal.⁶

- A10. Az alapfeltételezés könyvvizsgálat végzése szempontjából fennálló jelentősége miatt a könyvvizsgáló számára követelmény, hogy a könyvvizsgálati megbízás elfogadásának előfeltételeként megszerezze a vezetés és adott esetben az irányítással megbízott személyek egyetértését arra vonatkozóan, hogy elismerik és értik, hogy fennállnak az A2. bekezdésben előírt felelősségeik.⁷

Az állami szektorban végzett könyvvizsgálatokra jellemző szempontok

- A11. Az állami szektorban működő gazdálkodó egységek pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálatára szóló megbízás szélesebb körű lehet, mint a más gazdálkodó egységekre vonatkozó megbízások. Ennek eredményeképpen a vezetés felelősségére vonatkozó alapfeltételezés, amelyre alapozva egy állami szektorbeli gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálatát végrehajtják, tartalmazhat további felelősséget, mint például az ügyletek és események jogszabállyal, szabályozással vagy más autoritással összhangban történő végrehajtásáért való felelősség.⁸

A könyvvizsgálói vélemény formája (Hiv.: 8. bekezdés)

- A12. A könyvvizsgáló által adott vélemény arra vonatkozik, hogy a pénzügyi kimutatások minden lényeges szempontból a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek szerint készültek-e. A könyvvizsgálói jelentés formája azonban a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvektől és bármely vonatkozó jogszabálytól vagy szabályozástól függ. Sok pénzügyi beszámolási keretelv tartalmaz követelményeket a pénzügyi kimutatások prezentálására vonatkozóan; az ilyen keretelvek esetében a pénzügyi kimutatások vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban történő *elkészítése* magában foglalja a *prezentálást*.
- A13. Ha a pénzügyi beszámolási keretelvek valós bemutatást előíró keretelvek, mint ahogy általában ez a helyzet az általános célú pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan, a nemzetközi könyvvizsgálati standardok által előírt vélemény

⁵ 210. témaszámú, a „*Megegyezés a könyvvizsgálati megbízások feltételeiről*” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 6. bekezdés (a) pont

⁶ 800. témaszámú, „*Speciális szempontok—A különleges célú keretelvekkel összhangban készített pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata*” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 8. bekezdés

⁷ 210. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 6. bekezdés (b) pont

⁸ Lásd A59. bekezdés

arra vonatkozik, hogy a pénzügyi kimutatók minden lényeges szempontból valóban lettek-e bemutatva vagy való és megbízható képet adnak-e. Ha a pénzügyi beszámolási keretelvek megfelelést előíró keretelvek, az előírt vélemény arra vonatkozik, hogy a pénzügyi kimutatók minden lényeges szempontból a keretelvekkel összhangban készültek-e. Hacsak nincs kifejezetten ettől eltérően jelezve, a nemzetközi könyvvizsgálati standardokban a könyvvizsgálói véleményre történő hivatkozások a vélemény mindkét formájára vonatkoznak.

Fogalmak

Pénzügyi kimutatók (Hiv.: 13. bekezdés (f) pont)

- A14. Egyes pénzügyi beszámolási keretelvek hivatkozhatnak egy gazdálkodó egység gazdasági erőforrásaira vagy köteleire más kifejezésekkel. Hivatkozhatnak ezekre például a gazdálkodó egység eszközeiként és kötelezettségeiként, a közöttük lévő maradványkülönbözetre pedig hivatkozhatnak saját tőkeként vagy tőkeérdekeltségként.
- A15. A magyarázó vagy leíró információk, amelyeknek a pénzügyi kimutatókba való belefoglalását a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek előírják, beilleszthetők egy másik dokumentumban, mint például egy vezetői jelentésben vagy kockázati jelentésben lévő információkra való kereszt-hivatkozással. A „kereszt-hivatkozással beillesztett” a pénzügyi kimutatókból a másik dokumentumra, nem pedig a másik dokumentumból a pénzügyi kimutatókra való kereszt-hivatkozást jelent. Ha a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek nem tiltják kifejezetten a kereszt-hivatkozást arra, hogy hol található a magyarázó vagy leíró információk, és az információk megfelelő kereszt-hivatkozással vannak ellátva, az információk a pénzügyi kimutatók részét képezik.

A pénzügyi kimutatók könyvvizsgálatával kapcsolatos etikai követelmények (Hiv.: 14. bekezdés)

- A16. A könyvvizsgálóra vonatkoznak a pénzügyi kimutatók könyvvizsgálatára vonatkozó megbízással kapcsolatos releváns etikai követelmények, beleértve a függetlenséggel összefüggő követelményeket is. A releváns etikai követelmények rendszerint a Könyvvizsgálók Nemzetközi Etikai Standardok Testülete *Etikai kódex kamarai tag könyvvizsgálóknak* című kiadványának (az IESBA-kódex) pénzügyi kimutatók könyvvizsgálatára vonatkozó A) és B) részéből, valamint a korlátozóbb nemzeti követelményekből állnak.
- A17. Az IESBA-kódex A) része a könyvvizsgáló szempontjából a pénzügyi kimutatók könyvvizsgálatakor releváns szakmai etikai alapelveket határoz meg, és fogalmi keretelveket ad ezeknek az elveknek az alkalmazásához. Az IESBA-

kódex azon alapelvei, amelyeknek való megfelelés követelmény a könyvvizsgáló számára a következők:

- (a) tisztesség
- (b) objektivitás
- (c) szakmai hozzáértés és megfelelő gondosság
- (d) titoktartás és
- (e) hivatáshoz méltó magatartás.

Az IESBA-kódex B) része szemlélteti, hogyan alkalmazandók a fogalmi keretelvek konkrét helyzetekben.

- A18. Könyvvizsgálati megbízás esetében közérdek – és ezért az IESBA-kódex előírja –, hogy a könyvvizsgáló független legyen attól a gazdálkodó egységtől, amelynek könyvvizsgálatát végzi. Az IESBA-kódex úgy írja le a függetlenséget, hogy annak a tudati függetlenség és a függetlenség látszata egyaránt összetevője. A könyvvizsgálónak a gazdálkodó egységtől való függetlensége védelem a könyvvizsgáló számára, hogy képes legyen könyvvizsgálói véleményt kialakítani anélkül, hogy olyan hatások érhetnék, amelyek esetleg megalkuvásra készítetik a véleménnyel kapcsolatban. A függetlenség elősegíti, hogy a könyvvizsgáló tisztességesen járjon el, tárgyilagos legyen és fenntartsa a szakmai szkepticizmust.
- A19. Az 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standard (ISQC)⁹ vagy a legalább ilyen magas követelményeket támasztó nemzeti követelmények¹⁰ a társaság azon felelősségével foglalkoznak, amely a könyvvizsgálati megbízásokra vonatkozó minőségellenőrzési rendszer kialakítására és fenntartására vonatkozik. Az 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standard meghatározza a társaság olyan politikák és eljárások kialakítására vonatkozó felelősségét, amelyek célja, hogy kellő bizonyosságot nyújtsanak a társaságnak arra vonatkozóan, hogy a társaság és munkatársai megfelelnek a releváns etikai követelményeknek, beleértve a függetlenséggel összefüggő követelményeket is.¹¹ A 220. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard határozza meg a megbízásért felelős partner releváns etikai követelményekkel kapcsolatos felelősségét. Ide tartozik az éberség – megfigyeléssel és szükség

⁹ 1. témaszámú, „Minőségellenőrzés a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatával és átvilágításával, valamint az egyéb bizonyosságot nyújtó és kapcsolódó szolgáltatási megbízások végrehajtásával foglalkozó társaságok esetében” című nemzetközi minőségellenőrzési standard

¹⁰ 220. témaszámú, „A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának minőségellenőrzése” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 2. bekezdés

¹¹ 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standard 20–25. bekezdések

esetén interjúk készítésével történő – fenntartása azzal kapcsolatban, hogy adódik-e bizonyíték a releváns etikai követelményeknek a megbízásért felelős munkacsoport tagjai által történő be nem tartására; a megfelelő lépések meghatározása, ha olyan ügyek jutnak a megbízásért felelős partner tudomására, amelyek azt jelzik, hogy a megbízásért felelős munkacsoport tagjai nem feleltek meg a releváns etikai követelményeknek; valamint következtetés kialakítása a könyvvizsgálói megbízásra vonatkozó függetlenségi követelményeknek való megfelelésre vonatkozóan.¹² A 220. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálói standard elismeri, hogy a megbízásért felelős munkacsoport jogosan támaszkodik a társaság minőségellenőrzési rendszerére az adott könyvvizsgálói megbízásra vonatkozó minőségellenőrzési eljárásokkal kapcsolatos felelősségeinek teljesítése során, hacsak a társaság vagy egyéb felek által adott információk nem vetnek fel mást.

Szakmai szkepticizmus (Hiv.: 15. bekezdés)

A20. A szakmai szkepticizmus magában foglalja az éberséget például a következőkkel kapcsolatban:

- egyéb megszerzett könyvvizsgálói bizonyítéknak ellentmondó könyvvizsgálói bizonyíték;
- a könyvvizsgálói bizonyítékként felhasználandó dokumentumok és interjúkra adott válaszok megbízhatóságát megkérdőjelező információk;
- feltételek, amelyek lehetséges csalást jelezhetnek;
- a nemzetközi könyvvizsgálói standardok által előírtakon felüli könyvvizsgálói eljárások szükségességét felvető körülmények.

A21. A szakmai szkepticizmus fenntartása a könyvvizsgálat során szükséges, ha a könyvvizsgáló szándéka például a következő kockázatok csökkentése:

- szokatlan körülmények figyelmen kívül hagyása;
- túlzott általánosítás a könyvvizsgálói megfigyelésekből levont következtetések kialakítása során;
- nem helyénvaló feltételezések használata a könyvvizsgálói eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének meghatározása, valamint az eljárások eredményeinek értékelése során.

A22. Szakmai szkepticizmus szükséges a könyvvizsgálói bizonyítékok kritikus értékeléséhez. Ez magában foglalja az ellentmondásos könyvvizsgálói bizonyítékoknak, továbbá a dokumentumok és az interjúkra adott válaszok,

¹² 220. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálói standard 9–12. bekezdések

valamint a vezetéstől és az irányítással megbízott személyektől kapott egyéb információk megbízhatóságának megkérdőjelezését. Magában foglalja emellett a megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékok elegendőségének és megfelelőségének a körülmények fényében történő mérlegelését, például olyan esetben, amikor vannak csalási kockázati tényezők, és a pénzügyi kimutatásokban szereplő valamilyen lényeges összegre vonatkozóan az egyetlen alátámasztó bizonyíték egy olyan dokumentum, amely jellegét tekintve ki van téve csalásnak.

- A23. A könyvvizsgáló hitelesnek fogadhat el nyilvántartásokat és dokumentumokat, hacsak nincs oka ennek ellenkezőjét gondolni. A könyvvizsgáló számára mindazonáltal követelmény, hogy mérlegelje a könyvvizsgálati bizonyítékként használandó információ megbízhatóságát.¹³ Az információk megbízhatóságával kapcsolatban felmerült kétely vagy lehetséges csalás jelzéseinek esetében (például, ha a könyvvizsgálat során azonosított feltételek miatt a könyvvizsgáló úgy gondolja, hogy valamely dokumentum lehet, hogy nem hiteles, vagy a dokumentumban szereplő feltételeket lehet, hogy meghamisították), a nemzetközi könyvvizsgálati standardok előírják, hogy a könyvvizsgáló végezzen további kivizsgálást és határozza meg, hogy a könyvvizsgálati eljárásoknak milyen módosítása vagy kiegészítése szükséges az ügy megoldásához.¹⁴
- A24. A könyvvizsgálótól nem várható, hogy figyelmen kívül hagyja a gazdálkodó egység vezetésének és az irányítással megbízott személyeknek az őszinteségével és tisztességével kapcsolatos múltbeli tapasztalatokat. Mindazonáltal az a meggyőződés, hogy a vezetés és az irányítással megbízott személyek őszinték és tisztességesek, nem menti fel a könyvvizsgálót annak szükségessége alól, hogy fenntartsa a szakmai szkepticizmust, vagy nem engedi meg, hogy a könyvvizsgáló nem meggyőző könyvvizsgálati bizonyítékkal is megelégedjen a kellő bizonyosság megszerzésekor.

Szakmai megítélés (Hiv.: 16. bekezdés)

- A25. A szakmai megítélés alapvető fontosságú egy könyvvizsgálat megfelelő végrehajtásához. Ez azért van így, mert a releváns etikai követelmények és a nemzetközi könyvvizsgálati standardok értelmezése, valamint a könyvvizsgálat folyamán igényelt tájékozott döntések meghozatala nem történhet meg a releváns ismereteknek és tapasztalatoknak a tényekre és körülményekre való alkalmazása

¹³ 500. témaszámú, „*Könyvvizsgálati bizonyítékok*” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 7–9. bekezdések

¹⁴ 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 13. bekezdés; 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 11. bekezdés; 505. témaszámú, „*Külső megerősítések*” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 10–11. és 16. bekezdések

nélkül. Szakmai megítélésre különösen az alábbiakra vonatkozó döntések tekintetében van szükség:

- lényegesség és könyvvizsgálati kockázat;
- a nemzetközi könyvvizsgálati standardok követelményeinek teljesítéséhez és a könyvvizsgálati bizonyítékok gyűjtéséhez használt könyvvizsgálati eljárások jellege, ütemezése és terjedelme;
- annak értékelése, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szereztek-e, és hogy szükség van-e további teendőkre a nemzetközi könyvvizsgálati standardok céljainak, és így a könyvvizsgáló átfogó céljainak eléréséhez;
- a vezetés által a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretek alkalmazása során kialakított megítélések értékelése;
- következtetések levonása a megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékok alapján, például a vezetés által a pénzügyi kimutatások elkészítése során készített becslések ésszerűségének értékelése.

A26. A könyvvizsgálótól elvárt szakmai megítélés megkülönböztető jellemvonása az, hogy az egy könyvvizsgálótól származik, akinek a képzése, ismeretei és tapasztalata hozzájárultak az ésszerű megítélések meghozatalához szükséges szakértelem kialakításához.

A27. A szakmai megítélés bármely konkrét esetben történő alkalmazása a könyvvizsgáló számára ismert tényeken és körülményeken alapul. A tájékozott és ésszerű megítélések kialakítása érdekében a könyvvizsgáló a könyvvizsgálat során a nehéz vagy vitás ügyekhez kapcsolódó megbeszéléseket folytathat mind a megbízásért felelős munkacsoporton belül, mind a megbízásért felelős munkacsoport és a társaságon belüli vagy kívüli, megfelelő beosztású személyek között; erre példa a 220. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard¹⁵ által előírt megbeszélés.

A28. A szakmai megítélés annak alapján értékelhető, hogy a kialakított megítélés a könyvvizsgálati és számviteli elvek szakértő alkalmazását tükrözi-e, és helyénvaló-e azoknak a tényeknek és körülményeknek a fényében, amelyek ismertek voltak a könyvvizsgáló számára a könyvvizsgálói jelentés dátumával bezárólag, valamint hogy összhangban van-e azokkal.

A29. A szakmai megítélést a könyvvizsgálat egész folyamán szükséges alkalmazni. Szintén szükséges, hogy az megfelelően dokumentálva legyen. Ebben a tekintetben a könyvvizsgáló számára követelmény, hogy olyan könyvvizsgálati

¹⁵ 220. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 18. bekezdés

dokumentációt készítsen, amely elegendő ahhoz, hogy az adott könyvvizsgálattal korábban kapcsolatban nem álló tapasztalt könyvvizsgáló megértse a könyvvizsgálat során felmerülő jelentős kérdésekre vonatkozó következtetések levonásakor alkalmazott jelentős szakmai megítéléseket.¹⁶ A szakmai megítélés nem használható a megbízás tényei és körülményei vagy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték által máskülönben alá nem támasztott döntések igazolására.

Elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték és könyvvizsgálati kockázat (Hiv.: 5. és 17. bekezdések)

A könyvvizsgálati bizonyítékok elegendősége és megfelelősége

A30. Könyvvizsgálati bizonyíték szükséges a könyvvizsgálói vélemény és jelentés alátámasztásához. A könyvvizsgálati bizonyíték jellegét tekintve kumulatív, és elsősorban a könyvvizsgálat során végrehajtott könyvvizsgálati eljárásokból származik. Tartalmazhat ugyanakkor olyan információkat is, amelyek egyéb forrásokból, például korábbi könyvvizsgálatokból (feltéve, hogy a könyvvizsgáló meghatározta, történtek-e olyan változások a korábbi könyvvizsgálat óta, amelyek érinthetik az információ relevanciáját a tárgyidőszaki könyvvizsgálat szempontjából¹⁷) vagy a társaság ügyfélfogadásra és -megtartásra vonatkozó minőségellenőrzési eljárásaiból származnak. A gazdálkodó egységen belüli és kívüli egyéb források mellett a gazdálkodó egység számviteli nyilvántartásai a könyvvizsgálati bizonyíték fontos forrásai. Emellett lehet, hogy a gazdálkodó egység által alkalmazott vagy megbízott szakértő is készített könyvvizsgálati bizonyítékként felhasználható információkat. A könyvvizsgálati bizonyítékok egyaránt magukban foglalnak a vezetés állításait alátámasztó és megerősítő információkat, és bármely olyan információt, amely cáfolja ezeket az állításokat. Ezen túlmenően bizonyos esetekben az információ hiányát (például egy kért nyilatkozat megadásának megtagadását a vezetés részéről) felhasználja a könyvvizsgáló, és így az szintén könyvvizsgálati bizonyítékot testesít meg. A könyvvizsgálónak a könyvvizsgálói vélemény kialakítására vonatkozó munkája nagyrészt a könyvvizsgálati bizonyítékok megszerzéséből és értékeléséből áll.

A31. A könyvvizsgálati bizonyíték elegendősége és megfelelősége kölcsönösen összefügg egymással. Az elegendőség a könyvvizsgálati bizonyíték mennyiségének mértéke. A könyvvizsgálati bizonyíték szükséges mennyiségét a hibás állítás kockázatainak könyvvizsgáló általi becslése (minél magasabbak a becsült kockázatok, valószínűleg annál több könyvvizsgálati bizonyíték

¹⁶ 230. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 8. bekezdés

¹⁷ 315. témaszámú, „A lényeges hibás állítás kockázatának azonosítása és felmérése a gazdálkodó egység és környezetének megismerésén keresztül” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 9. bekezdés

követelendő meg), valamint az ilyen könyvvizsgálati bizonyíték minősége (minél jobb a minőség, annál kevesebb követelendő meg) befolyásolja. Több könyvvizsgálati bizonyíték megszerzése azonban nem feltétlenül ellentételezi annak rossz minőségét.

- A32. A könyvvizsgálati bizonyíték megfelelése a könyvvizsgálati bizonyíték minőségének mértéke, vagyis relevanciája és megbízhatósága abból a szempontból, hogy alátámassza a könyvvizsgálói vélemény alapjául szolgáló következtetéseket. A bizonyíték megbízhatóságát befolyásolja annak forrása és jellege, és az függ az egyedi körülményektől, amelyek között megszerezték.
- A33. Az, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szereztek-e a könyvvizsgálati kockázat elfogadhatóan alacsony szintre csökkentése érdekében, és így a könyvvizsgáló képes-e levonni a könyvvizsgálói vélemény alapjául szolgáló ésszerű következtetéseket, szakmai megítélés kérdése. Az 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard és egyéb releváns nemzetközi könyvvizsgálati standardok a könyvvizsgálat folyamán alkalmazandó további követelményeket állapítanak meg és további útmutatást nyújtanak arra vonatkozóan, hogy a könyvvizsgáló milyen szempontokat vegyen figyelembe az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzése során.

Könyvvizsgálati kockázat

- A34. A könyvvizsgálati kockázat a lényeges hibás állítás kockázatainak és a feltárási kockázatnak a függvénye. A kockázatok becslése az ebből a célból szükséges információk megszerzésére szolgáló könyvvizsgálati eljárásokon és a könyvvizsgálat során megszerzett bizonyítékokon alapul. A kockázatok becslése szakmai megítélés kérdése, nem pedig pontosan mérhető kérdés.
- A35. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában a könyvvizsgálati kockázat nem tartalmazza azt a kockázatot, hogy a könyvvizsgáló esetleg akkor is olyan véleményt ad, hogy a pénzügyi kimutatások lényeges hibás állítást tartalmaznak, amikor azok nem tartalmaznak lényeges hibás állítást. Ez a kockázat rendszerint jelentéktelen. Továbbá a könyvvizsgálati kockázat a könyvvizsgálat folyamatára vonatkozó szakmai kifejezés; nem vonatkozik a könyvvizsgáló olyan üzleti kockázataira, mint például a peres ügyekből származó veszteség, a kedvezőtlen nyilvánosság, vagy a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatával kapcsolatban felmerülő egyéb események.

A lényeges hibás állítás kockázatai

- A36. A lényeges hibás állítás kockázatai két szinten állhatnak fenn:
- a pénzügyi kimutatások átfogó szintjén és
 - az ügyletszoportokra, számlaegyenlegekre és közzétételekre vonatkozó állítások szintjén.

- A37. A pénzügyi kimutatások átfogó szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázatai a lényeges hibás állítás olyan kockázatait jelentik, amelyek a pénzügyi kimutatások egészére átfogóan vonatkoznak és potenciálisan sok állítást érintenek.
- A38. Az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázatait annak érdekében mérik fel, hogy meghatározzák az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzéséhez szükséges további könyvvizsgálati eljárások jellegét, ütemezését és terjedelmét. Ez a bizonyíték lehetővé teszi, hogy a könyvvizsgáló a könyvvizsgálati kockázat elfogadhatóan alacsony szintje mellett véleményezze a pénzügyi kimutatásokat. A könyvvizsgálók különböző megközelítéseket használnak a lényeges hibás állítás kockázatainak felmérésére vonatkozó cél teljesítéséhez. A könyvvizsgáló például használhat olyan modellt, amely a könyvvizsgálói kockázat komponenseinek általános viszonyát matematikai fogalmakkal fejezi ki, hogy megkapja a feltárási kockázat egy elfogadható szintjét. Egyes könyvvizsgálók hasznosnak találnak a könyvvizsgálati eljárások tervezésekor egy ilyen modellt.
- A39. Az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázatai két komponensből állnak: az eredendő kockázatból és az ellenőrzési kockázatból. Az eredendő kockázat és az ellenőrzési kockázat a gazdálkodó egység kockázatai; létezésük független a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatától.
- A40. Az eredendő kockázat bizonyos állításokra és kapcsolódó ügyletsoportokra, számlaegyenlegekre és közzétételekre vonatkozóan nagyobb, mint másokra vonatkozóan. Nagyobb lehet például bonyolult számításokra vagy jelentős becslési bizonytalanságnak kitett számviteli becslésekből származtatott összegekből álló számlákra vonatkozóan. Az üzleti kockázatokat eredményező külső körülmények szintén hatással lehetnek az eredendő kockázatra. Technológiai fejlesztések miatt például egy adott termék esetleg elavul, ezáltal a készletállomány jobban ki van téve a felülértékelésnek. A gazdálkodó egységben és környezetében lévő olyan tényezők, amelyek több vagy valamennyi ügyletsoportra, számlaegyenlegre vagy közzétételre vonatkoznak, szintén befolyásolhatják a valamely konkrét állítással kapcsolatos eredendő kockázatot. Ilyen tényezők lehetnek többek között például a működés folytatásához elegendő működő tőke hiánya, vagy egy hanyatló ágazat, amelyet az üzleti bukások nagy száma jellemez.
- A41. Az ellenőrzési kockázat annak a hatékonyságnak a függvénye, amellyel a vezetés kialakítja, megvalósítja és fenntartja a belső kontrollt azoknak az azonosított kockázatoknak a kezelésére, amelyek veszélyeztetik a gazdálkodó egységnek a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásai elkészítése szempontjából releváns céljai elérését. A belső kontroll azonban, bármennyire is jól alakították ki és működtetik, csak csökkenteni képes, nem pedig megszüntetni a pénzügyi kimutatásokban lévő hibás állítás kockázatait, a belső

kontroll eredendő korlátai miatt. Ezek közé tartozik többek között az emberi hibák vagy tévedések lehetősége, vagy annak lehetősége, hogy a kontrollokat összejátszás vagy nem helyénvaló vezetés általi felülírás útján kijátsszák. Ennek megfelelően bizonyos ellenőrzési kockázat mindig létezni fog. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok megadják azokat a feltételeket, amelyek között a könyvvizsgáló számára előírás, vagy választási lehetőség, hogy tesztelje a kontrollok működési hatékonyságát a végrehajtandó alapvető vizsgálati eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének meghatározása során.¹⁸

- A42. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok rendszerint nem hivatkoznak külön eredendő kockázatra és ellenőrzési kockázatra, hanem inkább a „lényeges hibás állítás kockázatainak” kombinált felmérésére. A könyvvizsgáló azonban az előnyben részesített könyvvizsgálati technikák vagy módszerek és gyakorlati szempontok függvényében az eredendő és az ellenőrzési kockázat elkülönült vagy kombinált felméréseit is elvégezheti. A lényeges hibás állítás kockázatainak becslését kifejezhetik számszerűsítve, például százalékokban, vagy nem számszerűsítve. Mindenesetre annak szükségessége, hogy a könyvvizsgáló megfelelő kockázatbecsléseket készítsen, fontosabb, mint a különböző megközelítések, amelyekkel azok készülhetnek.
- A43. A 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeket állapít meg és útmutatást nyújt a pénzügyi kimutatások és az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítására és felmérésére vonatkozóan.

Feltérési kockázat

- A44. A könyvvizsgálati kockázat adott szintjére vonatkozóan a feltérési kockázat elfogadható szintje fordított arányban áll az állítás szintjén fennálló lényeges hibás állítás becslött kockázataival. Minél nagyobbak például a lényeges hibás állítás könyvvizsgáló meggyőződése szerint fennálló kockázatai, annál kisebb az a feltérési kockázat, amely elfogadható, és ennek megfelelően a könyvvizsgáló annál meggyőzőbb könyvvizsgálati bizonyítékot igényel.
- A45. A feltérési kockázat a könyvvizsgáló azon eljárásainak jellegére, ütemezésére és terjedelmére vonatkozik, amelyeket a könyvvizsgáló a könyvvizsgálati kockázat elfogadhatóan alacsony szintre történő csökkentése érdekében határoz meg. Ennélfogva a feltérési kockázat a könyvvizsgálati eljárás hatékonyságának és könyvvizsgáló általi alkalmazásának a függvénye. Az olyanok, mint:

¹⁸ 330. témaszámú, „A könyvvizsgáló válaszai a becslött kockázatokra” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 7–17. bekezdések

- a megfelelő tervezés;
- a munkatársak megfelelő kijelölése a megbízásért felelős munkacsoportba;
- a szakmai szkepticizmus alkalmazása; és
- a végrehajtott könyvvizsgálati munka felügyelete és áttekintése

segítenek hatékonyabbá tenni a könyvvizsgálati eljárást és annak alkalmazását, és csökkentik annak lehetőségét, hogy a könyvvizsgáló esetleg nem megfelelő könyvvizsgálati eljárást választ, hibásan alkalmaz egy megfelelő könyvvizsgálati eljárást vagy hibásan értelmezi a könyvvizsgálati eredményeket.

A46. A 300. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard¹⁹ és a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeket állapít meg és útmutatást nyújt a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának megtervezésére, valamint a könyvvizsgáló által a becsült kockázatokra adott válaszokra vonatkozóan. A könyvvizsgálat eredendő korlátai miatt a feltárási kockázatot azonban csak csökkenteni lehet, megszüntetni nem. Ennek megfelelően bizonyos szintű feltárási kockázat mindig létezni fog.

A könyvvizsgálat eredendő korlátai

A47. A könyvvizsgálótól nem elvárt, és a könyvvizsgáló nem is képes arra, hogy nullára csökkentse a könyvvizsgálati kockázatot, és így nem is tud abszolút bizonyosságot szerezni arra vonatkozóan, hogy a pénzügyi kimutatások nem tartalmaznak csalásból vagy hibából eredő lényeges hibás állítást. Ez azért van így, mert a könyvvizsgálatnak vannak eredendő korlátai, amelyek eredményeképpen a legtöbb könyvvizsgálati bizonyíték, amelynek alapján a könyvvizsgáló következtetéseket von le, és amelyre a könyvvizsgálói véleményt alapozza, inkább meggyőző, nem pedig bizonyító erejű. A könyvvizsgálat eredendő korlátai az alábbiakból adódnak:

- a pénzügyi beszámolás jellegéből;
- a könyvvizsgálati eljárások jellegéből; és
- annak szükségességéből, hogy a könyvvizsgálatot ésszerű időkereten belül és ésszerű költségek mellett hajtsák végre.

A pénzügyi beszámolás jellege

¹⁹ 300. témaszámú, „*A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának tervezése*” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

A48. A pénzügyi kimutatások elkészítése magában foglalja, hogy a vezetés a gazdálkodó egységre vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeinek a gazdálkodó egység tényeire és körülményeire történő alkalmazása során megítéléssel él. Emellett a pénzügyi kimutatások sok tétele szubjektív döntésekkel vagy becslésekkel vagy bizonyos fokú bizonytalansággal jár, és előfordulhat, hogy többféle elfogadható értelmezés vagy megítélés is kialakítható. Következésképpen a pénzügyi kimutatások egyes tételei a változékonyság eredendő szintjének vannak kitéve, amely nem szüntethető meg további könyvvizsgálati eljárások alkalmazásával. Például gyakran ez a helyzet bizonyos számviteli becslések vonatkozásában. Mindazonáltal a nemzetközi könyvvizsgálati standardok előírják a könyvvizsgáló számára, hogy külön figyelmet szenteljen annak, hogy a számviteli becslések ésszerűek-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek és a kapcsolódó közzétételek összefüggésében, valamint a gazdálkodó egységnél alkalmazott számviteli gyakorlatok minőségi aspektusainak, beleértve a vezetés megítéléseiben lévő lehetséges elfogultság jeleit.²⁰

A könyvvizsgálati eljárások jellege

A49. Gyakorlati és jogi korlátai vannak a könyvvizsgáló arra vonatkozó képességének, hogy könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen. Például:

- Fennáll a lehetősége annak, hogy a vezetés vagy mások – szándékosan vagy nem szándékosan – nem adják át az összes információt, amely releváns a pénzügyi kimutatások elkészítése szempontjából, vagy amelyet a könyvvizsgáló kért. Ennek megfelelően a könyvvizsgáló nem lehet biztos az információ teljességében még akkor sem, ha könyvvizsgálati eljárásokat hajtott végre abból a célból, hogy bizonyosságot szerezzen az összes releváns információ megszerzéséről.
- A csalás magában foglalhatja a leplezést szolgáló kifinomult és gondosan kidolgozott terveket. Ezért a könyvvizsgálati bizonyítékok gyűjtéséhez használt könyvvizsgálati eljárások lehet, hogy nem hatékonyak egy szándékos hibás állítás feltárásához, amely például dokumentáció meghamisítását célzó összejátszást foglal magában, amely arra készítheti a könyvvizsgálót, hogy azt gondolja, érvényes a könyvvizsgálati bizonyíték, amikor az nem az. A könyvvizsgáló nincs kiképezve arra, és nem is elvárás vele szemben, hogy dokumentumok hitelesítéseinek szakértője legyen.

²⁰ 540. témaszámú, „*Számviteli becslések – beleértve a valós értékre vonatkozó számviteli becsléseket is – és a kapcsolódó közzétételek könyvvizsgálata*” című nemzetközi könyvvizsgálati standard, és a 700. témaszámú, „*A pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakítása és jelentéskészítés*” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 12. bekezdés

- A könyvvizsgálat nem egy állítólagos büntettel kapcsolatban végzett hivatalos vizsgálat. Ennek megfelelően a könyvvizsgálónak nincsenek speciális jogi felhatalmazásai, mint például kutatási felhatalmazás, amely szükséges lehet egy ilyen vizsgálathoz.

A pénzügyi beszámolás időbelisége és a költség-haszon egyensúly

A50. A nehézség, idő vagy költség kérdése önmagában nem érvényes alap ahhoz, hogy a könyvvizsgáló kihagyjon egy olyan könyvvizsgálati eljárást, amelynek nincs alternatívája, vagy hogy megelégedjen egy nem meggyőző könyvvizsgálati bizonyítékkal. A megfelelő tervezés segít abban, hogy elegendő idő és erőforrás álljon rendelkezésre a könyvvizsgálat elvégzéséhez. Mindezek ellenére az információ relevanciája, és ezáltal értéke, az idő múlásával csökkenő tendenciát mutat, és ezért egyensúlyt kell találni az információ megbízhatósága és költsége között. Ezt bizonyos pénzügyi beszámolási keretelvekben felismerik (lásd például az IASB „*Keretelvek a pénzügyi kimutatások elkészítésére és bemutatására*” című anyagát). Ezért a pénzügyi kimutatások felhasználói azt várják, hogy a könyvvizsgáló ésszerű időn belül és ésszerű költség mellett fog véleményt alkotni a pénzügyi kimutatásokról, felismerve annak kivitelezhetetlenségét, hogy foglalkozzanak minden olyan információval, amely létezhet, vagy hogy kimerítően végére járjanak minden ügynek abból a feltételezésből kiindulva, hogy minden információ hibás vagy csalásból eredő mindaddig, amíg az ellenkezőjét be nem bizonyítják.

A51. Következésképpen szükséges, hogy a könyvvizsgáló:

- úgy tervezze meg a könyvvizsgálatot, hogy azt hatékonyan hajtsák majd végre;
- a könyvvizsgálatot azokra a területekre irányítsa, ahol leginkább várható, hogy fennállnak az akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítás kockázatai, és ennek megfelelően kisebb erőket irányítson egyéb területek felé; valamint
- használjon tesztelést és a sokaságok hibás állítások szempontjából történő vizsgálatának más módjait.

A52. Az A51. bekezdésben leírt megközelítések fényében, a nemzetközi könyvvizsgálati standardok követelményeket tartalmaznak a könyvvizsgálat tervezésére és végrehajtására vonatkozóan, és előírják a könyvvizsgáló számára többek között, hogy:

- legyen alapja a pénzügyi kimutatások és az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításához és felméréséhez a

kockázatbecslési eljárások és a kapcsolódó tevékenységek végrehajtása által,²¹ és

- a tesztelést és a sokaságok vizsgálatának egyéb módjait úgy használja, hogy azok ésszerű alapot nyújtsanak a sokaságra vonatkozó következtetések levonására.²²

Egyéb kérdések, amelyek hatással vannak a könyvvizsgálat eredendő korlátaira

A53. Bizonyos állítások vagy témák esetében különösen jelentősek az eredendő korlátok által a könyvvizsgálónak arra a képességére gyakorolt potenciális hatások, hogy feltárjon lényeges hibás állításokat. Ilyen állítások vagy témák többek között:

- Csalás, különösen a felső szintű vezetés részvételét vagy összejátszást magában foglaló csalás. További részletekért lásd a 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardot.
- A kapcsolt felek közötti viszonyok és ügyletek létezése és teljessége. További részletekért lásd a 550. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardot²³.
- Jogszabályoknak vagy szabályozásoknak való meg nem felelés előfordulása. További részletekért lásd a 250. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardot²⁴.
- Jövőbeli események vagy feltételek, amelyek miatt a gazdálkodó egység lehet, hogy nem tudja a vállalkozást folytatni. További részletekért lásd a 570. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardot²⁵.

A releváns nemzetközi könyvvizsgálati standardok azonosítanak konkrét könyvvizsgálati eljárásokat az eredendő korlátok hatásainak mérséklése segítésére.

A54. A könyvvizsgálat eredendő korlátai miatt fennáll annak az elkerülhetetlen kockázata, hogy a pénzügyi kimutatásokban szereplő néhány lényeges hibás

²¹ 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 5-10. bekezdések

²² 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard; 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard; 520. témaszámú, „*Elemző eljárások*” című nemzetközi könyvvizsgálati standard; 530. témaszámú, „*Könyvvizsgálati mintavételezés*” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

²³ 550. témaszámú, „*Kapcsolt felek*” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

²⁴ 250. témaszámú, „*Jogszabályok és szabályozások figyelembevétele a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál*” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

²⁵ 570. témaszámú, „*A vállalkozás folytatása*” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard

állítás nem tárnak fel, még akkor sem, ha a könyvvizsgálatot a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban megfelelően tervezték meg és hajtották végre. Ennek megfelelően a pénzügyi kimutatásokban lévő, csalásból vagy hibából eredő lényeges hibás állítás későbbi felfedezése önmagában nem jelzi azt, hogy nem sikerült a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban lévő könyvvizsgálatot végezni. A könyvvizsgálat eredendő korlátai azonban nem szolgálnak igazolásul a könyvvizsgáló számára ahhoz, hogy megelégedjen nem meggyőző könyvvizsgálati bizonyítékkal. Azt, hogy a könyvvizsgáló a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban hajtotta-e végre a könyvvizsgálatot, az adott körülmények között végrehajtott könyvvizsgálati eljárások, az azok eredményeképpen megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték elegendősége és megfelelősége, valamint az ilyen bizonyíték értékelésére alapozott könyvvizsgálói jelentésnek a könyvvizsgáló átfogó céljai fényében lévő megfelelősége határozzák meg.

Könyvvizsgálatnak a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban történő végrehajtása

A nemzetközi könyvvizsgálati standardok jellege (Hiv.: 18. bekezdés)

- A55. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok együttesen adják meg a könyvvizsgáló átfogó céljainak teljesítése során a könyvvizsgáló munkájára vonatkozó standardokat. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok a könyvvizsgáló általános felelőségeivel foglalkoznak, valamint a könyvvizsgáló azon további szempontjaival, amelyek relevánsak ezeknek a felelőségeknek a konkrét témákra való alkalmazása szempontjából.
- A56. Egy konkrét nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre, hatálybalépésének dátuma és bármely egyedi korlátozás világosan szerepel az adott nemzetközi könyvvizsgálati standardban. Kivéve, ha az adott nemzetközi könyvvizsgálati standardban másképp szerepel, a könyvvizsgáló számára megengedett a nemzetközi könyvvizsgálati standardnak a hatálybalépés abban meghatározott dátuma előtti alkalmazása.
- A57. Könyvvizsgálat végrehajtása során követelmény lehet a könyvvizsgáló számára, hogy jogi vagy szabályozási követelményeknek feleljen meg a nemzetközi könyvvizsgálati standardokon felül. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok nem írnak felül a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata szempontjából irányadó jogszabályt vagy szabályozást. Abban az esetben, ha az ilyen jogszabály vagy szabályozás eltér a nemzetközi könyvvizsgálati standardoktól, a csak a jogszabállyal vagy szabályozással összhangban végrehajtott könyvvizsgálat nem fog automatikusan megfelelni a nemzetközi könyvvizsgálati standardoknak.

A58. A könyvvizsgáló végezheti a könyvvizsgálatot mind a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal, mind pedig egy konkrét joghatóság vagy ország könyvvizsgálati standardjaival összhangban. Ilyen esetekben a könyvvizsgálat szempontjából releváns valamennyi nemzetközi könyvvizsgálati standardnak való megfelelésen túl szükséges lehet a könyvvizsgáló számára, hogy további könyvvizsgálati eljárásokat hajtson végre annak érdekében, hogy megfeleljen az adott joghatóság vagy ország releváns standardjainak.

Az állami szektorban végzett könyvvizsgálatokra jellemző szempontok

A59. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok relevánsak az állami szektorban végzett megbízások szempontjából. Az állami szektor könyvvizsgálójának felelősségét azonban érintheti a könyvvizsgálati megbízás, vagy érinthetik az állami szektorban működő gazdálkodó egységek számára jogszabályból, szabályozásból vagy más autoritásból (például minisztériumi utasítások, kormányzati politikai követelmények, vagy törvényhozási határozatok) fakadó kötelek, amelyek nagyobb hatókört ölelhetnek fel, mint a pénzügyi kimutatások nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban történő könyvvizsgálata. Ezzel a pótlólagos felelősséggel a nemzetközi könyvvizsgálati standardok nem foglalkoznak. Ezzel lehet, hogy az Állami Számvevőszékek Nemzetközi Szervezete (INTOSAI) vagy nemzeti standardalkotók által kiadott nyilatkozatok vagy kormányzati könyvvizsgálati hivatalok által kidolgozott útmutatások foglalkoznak.

A nemzetközi könyvvizsgálati standardok tartalma (Hiv.: 19. bekezdés)

A60. A célokra és követelményekre túl (a követelményeket a nemzetközi könyvvizsgálati standardok a "kell" használatával fejezik ki), a nemzetközi könyvvizsgálati standardok kapcsolódó útmutatást tartalmaznak alkalmazási és magyarázó anyagok formájában. Emellett tartalmazhatnak bevezető anyagot, amely az adott nemzetközi könyvvizsgálati standard megfelelő megértése szempontjából releváns összefüggéseket, továbbá fogalmakat ad meg. Ezért a nemzetközi könyvvizsgálati standard teljes szövege releváns a nemzetközi könyvvizsgálati standardban kinyilvánított célok megértése és a nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeinek megfelelő alkalmazása szempontjából.

A61. Ahol szükséges, az alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok további magyarázatát adják a nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeinek, és útmutatást nyújtanak azok végrehajtásához. Azok különösen:

- pontosabban megmagyarázhatják, mit jelent valamely követelmény, vagy mit szándékozik lefedni;
- tartalmazhatnak példákat olyan eljárásokra, amelyek megfelelőek lehetnek az adott körülmények között.

Bár az ilyen útmutatás önmagában nem támaszt követelményt, releváns a nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeinek megfelelő alkalmazása szempontjából. Az alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok háttér-információt is adhatnak a nemzetközi könyvvizsgálati standardban tárgyalt kérdésekről.

- A62. A függelékek az alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok részét alkotják. A függelék célja és szándék szerinti használata a kapcsolódó nemzetközi könyvvizsgálati standardok fő szövegében, vagy magának a függeléknek a címében és bevezetésében szerepel.
- A63. A bevezetés szükség szerint olyan témákat tartalmazhat, mint az alábbiak magyarázata:
- Az adott nemzetközi könyvvizsgálati standard célja és hatóköre, beleértve azt is, hogyan kapcsolódik az adott nemzetközi könyvvizsgálati standard a többi nemzetközi könyvvizsgálati standardhoz.
 - A nemzetközi könyvvizsgálati standard témája.
 - A könyvvizsgáló és mások felelősségei az adott nemzetközi könyvvizsgálati standard témájával kapcsolatban.
 - Az az összefüggés, amelyben az adott nemzetközi könyvvizsgálati standardot kialakították.
- A64. Egy nemzetközi könyvvizsgálati standard „Fogalmak” címszó alatt, külön részben tartalmazhatja a bizonyos kifejezésekhez a nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában hozzárendelt jelentések leírását. Ezek azért szerepelnek, hogy segítsék a nemzetközi könyvvizsgálati standardok következetes alkalmazását és értelmezését, és nem szándéku felülírni fogalmakat, amelyeket lehet, hogy akár jogszabályban, szabályozásban vagy más módon más célra határoztak meg. Hacsak nincs ettől eltérő jelzés, ezek a kifejezések ugyanazt a jelentést hordozzák a nemzetközi könyvvizsgálati standardok mindegyikében. A Nemzetközi Könyvvizsgálati és Bizonyosságot Nyújtó Szolgáltatási Standardok Testület által az IFAC által publikált *Nemzetközi Minőségellenőrzési, Könyvvizsgálati, Átvilágítási, Egyéb Bizonyosságot Nyújtó és Kapcsolódó Szolgáltatási Megnyilatkozások Kézikönyvében*, a nemzetközi standardokra vonatkozóan kiadott Kifejezések glosszáriuma tartalmazza a nemzetközi könyvvizsgálati standardokban meghatározott kifejezések teljes listáját. Emellett tartalmazza a nemzetközi könyvvizsgálati standardokban található egyéb kifejezések leírásait, hogy segítséget nyújtson a közös és következetes értelmezésben és fordításban.
- A65. Adott esetben a nemzetközi könyvvizsgálati standard alkalmazási és egyéb magyarázó anyagai kisebb gazdálkodó egységek és állami szektorbeli gazdálkodó egységek könyvvizsgálatára jellemző kiegészítő szempontokat

foglalnak magukban. Ezek a kiegészítő szempontok segítenek az adott nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeinek alkalmazásában az ilyen gazdálkodó egységek könyvvizsgálata során. Nem korlátozzák vagy csökkentik azonban a könyvvizsgálónak a nemzetközi könyvvizsgálati standardok követelményei alkalmazására és az azoknak való megfelelésre vonatkozó felelősségét.

Kisebb gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

A66. Kisebb gazdálkodó egységek könyvvizsgálatára vonatkozó kiegészítő szempontok meghatározása céljából a „kisebb gazdálkodó egység” olyan gazdálkodó egységre vonatkozik, amely tipikusan olyan minőségi jellemzőkkel rendelkezik, mint:

- (a) a tulajdonosok és a vezetés néhány személyben való koncentrálódása (gyakran egyetlen személy – akár természetes személy, akár egy másik vállalkozás –, amelynek a gazdálkodó egység a tulajdonában van, feltéve hogy a tulajdonosra igazak a releváns minőségi jellemzők), és
- (b) egy vagy több az alábbiak közül:
 - (i) egyszerű ügyletek
 - (ii) egyszerű nyilvántartás-vezetés
 - (iii) kevés üzletág és kevés termék az üzletágakon belül
 - (iv) kevés belső kontroll
 - (v) kevés, a kontrollok széles köréért való felelősséggel vezetői szint, vagy
 - (vi) kevés munkatárs, közülük sokan széles feladatkörrel.

Ezek a minőségi jellemzők nem teljes körűek, nem kizárólag csak kisebb gazdálkodó egységekre vonatkoznak, és a kisebb gazdálkodó egységek sem szükségszerűen mutatják valamennyit ezek közül a jellemzők közül.

A67. A kisebb gazdálkodó egységekre jellemző szempontokat, amelyek a nemzetközi könyvvizsgálati standardokban szerepelnek, elsősorban tőzsdén nem jegyzett gazdálkodó egységekre gondolva dolgozták ki. Egyes szempontok azonban hasznosak lehetnek kisebb, tőzsdén jegyzett gazdálkodó egységek könyvvizsgálata során.

A68. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok egy kisebb gazdálkodó egység tulajdonosára – aki napi szinten részt vesz a gazdálkodó egység működtetésében –, „tulajdonos-vezető” elnevezéssel utalnak.

Az egyes nemzetközi könyvvizsgálati standardokban kinyilvánított célok (Hiv.: 21. bekezdés)

- A69. Minden egyes nemzetközi könyvvizsgálati standard tartalmaz egy vagy több célt, amely összeköti a követelményeket és a könyvvizsgáló átfogó céljait. Az egyedi nemzetközi könyvvizsgálati standardokban szereplő célok arra szolgálnak, hogy a könyvvizsgáló figyelmét az adott nemzetközi könyvvizsgálati standard kívánt végeredményére összpontosítsák, ugyanakkor elég konkrét ahhoz, hogy segítséget nyújtsanak a könyvvizsgálónak:
- megérteni, mit szükséges teljesíteni és, ahol szükséges, megérteni a teljesítés megfelelő eszközeit, és
 - eldönteni, szükség van-e további teendőkre azok eléréséhez a könyvvizsgálat adott körülményei között.
- A70. A célok a könyvvizsgálónak a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 11. bekezdésében kinyilvánított átfogó céljai összefüggésében értelmezendők. A könyvvizsgáló átfogó céljaihoz hasonlóan, egy egyedi cél elérésének képessége is ugyanúgy ki van téve a könyvvizsgálat eredendő korlátainak.
- A71. A célok használatakor a könyvvizsgáló számára követelmény, hogy tekintettel legyen a nemzetközi könyvvizsgálati standardok közötti kölcsönös összefüggésekre. Ez azért van így, amint azt az A55. bekezdés jelzi, mert a nemzetközi könyvvizsgálati standardok egyes esetekben általános felelősséggel, és más esetekben ennek a felelősségnek konkrét témákra történő alkalmazásával foglalkoznak. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard például előírja a könyvvizsgáló számára a szakmai szkepticizmus hozzáállását; ez a könyvvizsgálat tervezésének és végrehajtásának valamennyi aspektusában szükséges, de nem ismétlődik meg követelményként minden egyes nemzetközi könyvvizsgálati standardban. Részletesebben a 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard és a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard tartalmaz egyebek mellett olyan célokat és követelményeket, amelyek a könyvvizsgálónak a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítására és felmérésére, valamint az ezekre a becsült kockázatokra válaszul alkalmazott további könyvvizsgálati eljárások megtervezésére és végrehajtására vonatkozó felelősségével foglalkoznak; ezek a célok és követelmények az egész könyvvizsgálat során alkalmazandóak. Egy, a könyvvizsgálat specifikus aspektusaival foglalkozó nemzetközi könyvvizsgálati standard (például az 540. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard) kifejtheti, hogyan alkalmazandók az olyan nemzetközi könyvvizsgálati standardok, mint a 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard és a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard céljai és követelményei az adott nemzetközi könyvvizsgálati standard tárgyával kapcsolatban, de nem ismétli meg azokat. Ezért az 540. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardban

kinyilvánított cél elérése során a könyvvizsgáló figyelembe veszi az egyéb releváns nemzetközi könyvvizsgálati standardok céljait és követelményeit.

A célok felhasználása további könyvvizsgálati eljárások szükségességének meghatározásához (Hiv.: 21. bekezdés (a) pont)

A72. A nemzetközi könyvvizsgálati standardokban szereplő követelmények úgy vannak kialakítva, hogy lehetővé tegyék a könyvvizsgáló számára a nemzetközi könyvvizsgálati standardokban meghatározott célok, és így a könyvvizsgáló átfogó céljainak elérését. Ezért a nemzetközi könyvvizsgálati standardok követelményeinek a könyvvizsgáló általi helyes alkalmazása várhatóan elegendő alapot nyújt a könyvvizsgálónak a célok eléréséhez. Mivel azonban a könyvvizsgálati megbízások körülményei nagymértékben különbözőek, és nem lehet minden ilyen körülményt előre jelezni a nemzetközi könyvvizsgálati standardokban, a könyvvizsgáló felelős a nemzetközi könyvvizsgálati standardok követelményeinek teljesítéséhez, valamint a célok eléréséhez szükséges könyvvizsgálati eljárások meghatározásáért. Egy megbízás adott körülményei között lehetnek konkrét kérdések, amelyek azt igénylik a könyvvizsgálótól, hogy hajtson végre könyvvizsgálati eljárásokat a nemzetközi könyvvizsgálati standardok által előírtakon felül a nemzetközi könyvvizsgálati standardokban meghatározott célok elérése érdekében.

A célok használata annak értékelésére, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szereztek-e (Hiv.: 21. bekezdés (b) pont)

A73. A könyvvizsgáló számára követelmény, hogy a célokat használja annak értékelésére, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szereztek-e a könyvvizsgáló átfogó céljai összefüggésében. Ha ennek eredményeképpen a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy a könyvvizsgálati bizonyíték nem elegendő és megfelelő, akkor a könyvvizsgáló a 21. bekezdés (b) pontjában foglalt követelmény teljesítéséhez követhet egyet vagy többet az alábbi megközelítések közül:

- annak értékelése, hogy más nemzetközi könyvvizsgálati standardoknak való megfelelés eredményeképpen szereztek-e vagy fognak-e szerezni további releváns könyvvizsgálati bizonyítékot;
- a végrehajtott munka kiterjesztése egy vagy több követelmény alkalmazása által; vagy
- az adott körülmények között a könyvvizsgáló által szükségesnek ítélt egyéb eljárások végrehajtása.

Ha az adott körülmények között a fentiek közül egyik sem praktikus vagy lehetséges, a könyvvizsgáló nem lesz képes elegendő és megfelelő

könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni, és a nemzetközi könyvvizsgálati standardok előírják számára, hogy határozza meg a könyvvizsgálói jelentésre vagy a könyvvizsgálónak a megbízás elvégzésére vonatkozó képességére gyakorolt hatást.

A releváns követelményeknek való megfelelés

Releváns követelmények (Hiv.: 22. bekezdés)

- A74. Egyes esetekben egy nemzetközi könyvvizsgálati standard (és így valamennyi követelménye) lehet, hogy nem releváns az adott körülmények között. Például, ha egy gazdálkodó egységnél nincsen belsőaudit-funkció, a 610. témaszámú (2013-ban felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardból²⁶ semmi nem releváns.
- A75. Egy releváns nemzetközi könyvvizsgálati standardon belül lehetnek feltételes követelmények. Az ilyen követelmény akkor releváns, ha a követelményben felvázolt körülmények vonatkoznak, és a feltétel fennáll. A követelmény feltételessége általában kifejezett vagy hallgatólagos lesz, például:
- A könyvvizsgálói jelentés minősítésének követelménye hatóköri korlátozás esetén²⁷ kifejezett feltételes követelményt testesít meg.
 - A belső kontroll könyvvizsgálat során azonosított jelentős hiányosságainak az irányítással megbízott személyek felé történő kommunikálásának követelménye,²⁸ amely az ilyen azonosított jelentős hiányosságok létezésétől függ; és a szegmensinformációk vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban történő bemutatására és közzétételére vonatkozó elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzésére vonatkozó követelmény,²⁹ amely az ilyen közzétételeket előíró vagy megengedő keretelvektől függ, hallgatólagos feltételes követelményt testesít meg.

Egyes esetekben a követelményt kifejezhetik úgy, mint amely vonatkozó jogszabály vagy szabályozás miatt feltételes. Például lehet, hogy a könyvvizsgáló számára követelmény, hogy visszalépjön a könyvvizsgálati

²⁶ 610. témaszámú, „A belső auditorok munkájának felhasználása” című (2013-ban felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 2. bekezdés

²⁷ 705. témaszámú, „A független könyvvizsgálói jelentésben szereplő vélemény minősítése” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 13. bekezdés

²⁸ 265. témaszámú, „A belső kontroll hiányosságainak kommunikálása az irányítással megbízott személyek felé” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 9. bekezdés

²⁹ 501. témaszámú, „Könyvvizsgálati bizonyítékok – egyes tételekre vonatkozó speciális szempontok” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 13. bekezdés

megbízástól, *ha a visszalépés lehetséges a vonatkozó jogszabály vagy szabályozás értelmében*, vagy a könyvvizsgáló számára követelmény valaminek a megtétele, *hacsak jogszabály vagy szabályozás nem tiltja*. Az adott joghatóságtól függően a jogi vagy szabályozási engedély vagy tiltás lehet kifejezett vagy hallgatóságos.

Valamely követelménytől való eltérés (Hiv.: 23. bekezdés)

A76. A 230. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard dokumentálási követelményeket határoz meg az olyan kivételes körülmények között, amikor a könyvvizsgáló eltér valamely releváns követelménytől.³⁰ A nemzetközi könyvvizsgálati standardok nem kívánják meg az olyan követelménynek való megfelelést, amely nem releváns a könyvvizsgálat adott körülményei között.

A cél elérésének megfiúsulása (Hiv.: 24. bekezdés)

A77. Az, hogy egy célt elértek-e, a könyvvizsgáló szakmai megítélésének kérdése. Ez a megítélés figyelembe veszi a nemzetközi könyvvizsgálati standardok követelményeinek való megfelelés során végrehajtott könyvvizsgálati eljárások eredményeit, valamint a könyvvizsgáló arra vonatkozó értékelését, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szereztek-e, és szükség van-e további teendőkre a könyvvizsgálat adott körülményei között a nemzetközi könyvvizsgálati standardokban kinyilvánított célok eléréséhez. Ennek megfelelően az olyan körülmények, amelyek egy cél elérésének megfiúsulásához vezethetnek, olyan körülményeket foglalnak magukban, amelyek:

- megakadályozzák a könyvvizsgálót abban, hogy megfeleljen a nemzetközi könyvvizsgálati standard releváns követelményeinek;
- azt eredményezik, hogy a könyvvizsgáló számára nem kivitelezhető vagy nem lehetséges a célok 21. bekezdéssel összhangban történő használatából szükségesnek meghatározott további könyvvizsgálati eljárások végrehajtása vagy további könyvvizsgálati bizonyíték szerzése, például a rendelkezésre álló könyvvizsgálati bizonyíték terén fennálló korlátozás miatt.

A78. A 230. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeinek és más releváns nemzetközi könyvvizsgálati standardok speciális dokumentálási követelményeinek megfelelő könyvvizsgálati dokumentáció bizonyítékot nyújt a könyvvizsgáló arra vonatkozó következtetésének alapjáról, hogy elérték-e a könyvvizsgáló átfogó céljait. Miközben nem szükséges, hogy a könyvvizsgáló külön dokumentálja (mint egy ellenőrzőlistán például), hogy az egyedi célokat elérték, addig valamely cél elérése megfiúsulásának dokumentálása segíti a

³⁰ 230. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 12. bekezdés

A FÜGGETLEN KÖNYVVIZSGÁLÓ ÁTFOGÓ CÉLJAI ÉS A KÖNYVVIZSGÁLATNAK
A NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARDOKKAL ÖSSZHANGBAN TÖRTÉNŐ
VÉGREHAJTÁSA

könyvvizsgáló arra vonatkozó értékelését, hogy ez a meghiúsulás megakadályozta-e a könyvvizsgálót abban, hogy elérje az átfogó céljait.