

**300. TÉMASZÁMÚ NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI
STANDARD**
**A PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOK KÖNYVVIZSGÁLATÁNAK
TERVEZÉSE**

(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
A tervezés szerepe és ütemezése	2
Hatálybalépés napja	3
Cél	4
Követelmények	
A megbízásért felelős munkacsoport kulcsfontosságú tagjainak bevonása	5
A megbízással kapcsolatos előzetes tevékenységek	6
Tervezési tevékenységek	7–11
Dokumentálás	12
Első könyvvizsgálati megbízások során mérlegelendő további szempontok	13
Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok	
A tervezés szerepe és ütemezése	A1–A3
A megbízásért felelős munkacsoport kulcsfontosságú tagjainak bevonása	A4
A megbízással kapcsolatos előzetes tevékenységek	A5–A7
Tervezési tevékenységek	A8–A17
Dokumentálás	A18–A21
Első könyvvizsgálati megbízások során mérlegelendő további szempontok	A22
Függelék: Az átfogó könyvvizsgálati stratégia kialakítása során mérlegelendő szempontok	

A 300. témaszámú, „*A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának tervezése*” című nemzetközi könyvvizsgálati standard a 200. témaszámú, „*A független könyvvizsgáló átfogó céljai és a könyvvizsgálatnak a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban történő végrehajtása*” című nemzetközi könyvvizsgálati standarddal együtt értelmezendő.

Az International Federation of Accountants (IFAC) által 2016 decemberében angol nyelven kiadott, az International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) jelen *A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának tervezése* standardját a Magyar Könyvvizsgálói Kamara fordította magyarra 2018 májusában és annak reprodukálása az IFAC engedélyével történt. *A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának tervezése* standard fordításának folyamatát az IFAC áttekintette és a fordítás „*Az IFAC által kiadott standardok fordítására és másolására vonatkozó politika*” című irányelvének megfelelően történt. *A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának tervezése* standard jóváhagyott szövege az IFAC által angol nyelven kiadott szöveg.

A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának tervezése standard angol nyelvű szövege © 2016 International Federation of Accountants (IFAC). Minden jog fenntartva.

A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának tervezése standard magyar nyelvű szövege © 2018 International Federation of Accountants (IFAC). Minden jog fenntartva.

Eredeti cím: *Planning an Audit of Financial Statements* ISBN: 978-1-60815-318-3

Bevezetés

A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre

1. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard a könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának tervezésére vonatkozó felelősségével foglalkozik. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard ismétlődő könyvvizsgálatokat vesz alapul. Az első könyvvizsgálati megbízások során mérlegelendő további szempontok külön vannak azonosítva.

A tervezés szerepe és ütemezése

2. A könyvvizsgálat megtervezése magában foglalja a megbízásra vonatkozó átfogó könyvvizsgálati stratégia kialakítását és egy könyvvizsgálati terv kidolgozását. A megfelelő tervezés számos módon szolgálja a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatát, beleértve a következőket: (Hiv.: A1–A3. bekezdések)
 - Segíti a könyvvizsgálót abban, hogy kellő figyelmet fordítson a könyvvizsgálat fontos területeire.
 - Segíti a könyvvizsgálót abban, hogy megfelelő időben azonosítsa és megoldja a lehetséges problémákat.
 - Segíti a könyvvizsgálót abban, hogy megfelelően megszervezze és irányítsa a könyvvizsgálati megbízást ahhoz, hogy azt hatékonyan és eredményesen végezzék el.
 - Segít abban, hogy megfelelő szintű képességekkel és kompetenciával rendelkező tagokat válasszanak ki a megbízásért felelős munkacsoportba ahhoz, hogy válaszoljanak az előre jelzett kockázatokra, valamint abban, hogy a munkát megfelelően osszák fel közöttük.
 - Megkönnyíti a megbízásért felelős munkacsoport tagjainak irányítását és felügyeletét, valamint a munkájuk áttekintését.
 - Segítséget nyújt - ahol ez alkalmazható - a komponensek könyvvizsgálói és a szakértők által végzett munka koordinálásában.

Hatálybalépés napja

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

Cél

4. A könyvvizsgáló célja a könyvvizsgálat oly módon való megtervezése, hogy az hatékonyan legyen elvégezve.

Követelmények

A megbízásért felelős munkacsoport kulcsfontosságú tagjainak bevonása

5. A könyvvizsgálat tervezésébe, beleértve a megbízásért felelős munkacsoport tagjai között folytatott megbeszélések tervezését és azokon való részvételt, be kell vonni a megbízásért felelős partnert és a megbízásért felelős munkacsoport egyéb kulcsfontosságú tagjait. (Hiv.: A4. bekezdés)

A megbízással kapcsolatos előzetes tevékenységek

6. A könyvvizsgálónak a következő tevékenységeket kell elvégeznie az aktuális könyvvizsgálati megbízás kezdetekor:
 - (a) a 220. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard által előírt eljárások végrehajtása az ügyfélkapcsolat és a konkrét könyvvizsgálati megbízás megtartására vonatkozóan;¹
 - (b) a releváns etikai követelményeknek való megfelelés értékelése, beleértve a függetlenséget is, a 220. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban,² továbbá
 - (c) a megbízás feltételeinek értelmezése, ahogy azt a 210. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja.³ (Hiv.: A5–A7. bekezdések)

Tervezési tevékenységek

7. A könyvvizsgálónak olyan átfogó könyvvizsgálati stratégiát kell kialakítania, amely meghatározza a könyvvizsgálat hatókörét, ütemezését és irányítását, valamint iránymutatást nyújt a könyvvizsgálati terv kidolgozásához.
8. Az átfogó könyvvizsgálati stratégia kialakításakor a könyvvizsgálónak:
 - (a) azonosítania kell a megbízás azon jellemzőit, amelyek meghatározzák annak hatókörét;
 - (b) meg kell határoznia a megbízás jelentéstételi céljait a könyvvizsgálat ütemezésének és a szükséges kommunikáció jellegének megtervezése érdekében;
 - (c) mérlegelnie kell azokat a tényezőket, amelyek a könyvvizsgáló szakmai megítélése szerint jelentősek a megbízásért felelős munkacsoport erőfeszítéseinek irányításában;

¹ 220. témaszámú, „A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának minőségellenőrzése” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 12–13. bekezdések

² 220. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 9–11. bekezdések

³ 210. témaszámú, a „Megegyezés a könyvvizsgálati megbízások feltételeiről” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 9–13. bekezdések

- (d) mérlegelnie kell a megbízással kapcsolatos előzetes tevékenységek eredményeit és – ahol ez alkalmazható – azt, hogy a gazdálkodó egység számára a megbízásért felelős partner által végrehajtott egyéb megbízásokon szerzett ismeret releváns-e; továbbá
 - (e) meg kell határoznia a megbízás elvégzéséhez szükséges erőforrások jellegét, ütemezését és terjedelmét. (Hiv.: A8–A11. bekezdések)
9. A könyvvizsgálónak ki kell dolgoznia egy könyvvizsgálati tervet, amelynek magában kell foglalnia az alábbiak leírását:
- (a) a tervezett kockázatbecslési eljárások jellege, ütemezése és terjedelme a 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard szerint;⁴
 - (b) az állítások szintjén tervezett további könyvvizsgálati eljárások jellege, ütemezése és terjedelme a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard szerint;⁵
 - (c) az egyéb olyan tervezett könyvvizsgálati eljárások, amelyeket azért szükséges végrehajtani, hogy a megbízás összhangban legyen a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal. (Hiv.: A12-A14. bekezdések)
10. A könyvvizsgálónak a könyvvizsgálat folyamán szükség szerint aktualizálnia és módosítania kell az átfogó könyvvizsgálati stratégiát és a könyvvizsgálati tervet. (Hiv.: A15. bekezdés)
11. A könyvvizsgálónak meg kell terveznie a megbízásért felelős munkacsoport tagjai irányításának és felügyeletének, valamint a munkájuk áttekintésének a jellegét, ütemezését és terjedelmét. (Hiv.: A16–A17. bekezdések)

Dokumentálás

12. A könyvvizsgálónak bele kell foglalnia a könyvvizsgálati dokumentációba:⁶
- (a) az átfogó könyvvizsgálati stratégiát;
 - (b) a könyvvizsgálati tervet; továbbá
 - (c) az átfogó könyvvizsgálati stratégiának és a könyvvizsgálati tervnek a könyvvizsgálati megbízás során végrehajtott bármely jelentős módosítását, valamint az ilyen módosítások okait. (Hiv.: A16–A19. bekezdés.) (Hiv.: A18–A21. bekezdések)

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

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

⁶ 230. témaszámú, „Könyvvizsgálati dokumentáció” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 8–11. és A6. bekezdések

Első könyvvizsgálati megbízások során mérlegelendő további szempontok

13. A könyvvizsgálónak a következő tevékenységeket kell elvégeznie az első könyvvizsgálat megkezdése előtt:
 - (a) a 220. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard által előírt eljárások végrehajtása az ügyfélkapcsolat és a konkrét könyvvizsgálati megbízás elfogadására vonatkozóan,⁷ továbbá
 - (b) ha könyvvizsgálóváltás történt, kommunikáció az előző könyvvizsgálóval, a releváns etikai követelményeknek megfelelően. (Hiv.: A22. bekezdés)

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

A tervezés szerepe és ütemezése (Hiv.: 2. bekezdés)

- A1. A tervezési tevékenységek jellege és terjedelme függ a gazdálkodó egység méretétől és összetettségétől, a megbízásért felelős munkacsoport kulcsfontosságú tagjainak a gazdálkodó egységgel kapcsolatosan szerzett korábbi tapasztalataitól, valamint a körülmények azon változásaitól, amelyek a könyvvizsgálati megbízás során bekövetkeznek.
- A2. A tervezés a könyvvizsgálatnak nem egy különálló része, hanem inkább egy olyan folyamatos és ismétlődő folyamat, amely gyakran röviddel az előző könyvvizsgálat befejezése után, vagy azzal kapcsolatban kezdődik meg, és az aktuális könyvvizsgálati megbízás befejezéséig tart. Ugyanakkor a tervezés magában foglalja bizonyos olyan tevékenységek és könyvvizsgálati eljárások ütemezésének mérlegelését, amelyeket a további könyvvizsgálati eljárások végrehajtása előtt be szükséges fejezni. Például a tervezés a lényeges hibás állítás kockázatainak a könyvvizsgáló általi azonosítása és felmérése előtt olyan tényezők mérlegelésének szükségességét foglalja magába, mint:
 - a kockázatbecslési eljárásokként alkalmazandó elemző eljárások;
 - a gazdálkodó egységre vonatkozó jogi és szabályozási keretelvekkel, valamint a gazdálkodó egység ezeknek való megfelelésével kapcsolatos általános ismeretek megszerzése;
 - a lényegesség meghatározása;
 - a szakértők bevonása;
 - az egyéb kockázatbecslési eljárások végrehajtása.

⁷ 220. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 12–13. bekezdések

- A3. A könyvvizsgáló dönthet úgy, hogy megvitatja a tervezés elemeit a gazdálkodó egység vezetésével annak érdekében, hogy megkönnyítsék a könyvvizsgálati megbízás végrehajtását és menedzsmentjét (például, hogy összehangoljanak néhány tervezett könyvvizsgálati eljárást a gazdálkodó egység munkatársainak munkájával). Bár ezekre a megbeszélésekre gyakran sor kerül, az átfogó könyvvizsgálati stratégia és a könyvvizsgálati terv a könyvvizsgáló felelőssége marad. Az átfogó könyvvizsgálati stratégiában vagy a könyvvizsgálati tervben szereplő kérdések megvitatásakor körültekintően szükséges eljárni, hogy a könyvvizsgálat hatékonysága ne legyen veszélyeztetve. Például, a részletes könyvvizsgálati eljárások jellegének és ütemezésének a vezetéssel való megvitatása veszélyeztetheti a könyvvizsgálat hatékonyságát azáltal, hogy a könyvvizsgálati eljárásokat túlságosan kiszámíthatóvá teszi.

A megbízásért felelős munkacsoport kulcsfontosságú tagjainak bevonása (Hiv.: 5. bekezdés)

- A4. A megbízásért felelős partnernek és a megbízásért felelős munkacsoport egyéb kulcsfontosságú tagjainak a könyvvizsgálat tervezésébe történő bevonása hasznosítja tapasztalataikat és szakértelmüket, ezáltal javítva a tervezési folyamat hatékonyságát és eredményességét.⁸

A megbízással kapcsolatos előzetes tevékenységek (Hiv.: 6. bekezdés)

- A5. A 6. bekezdésben meghatározott, megbízással kapcsolatos előzetes tevékenységeknek az aktuális könyvvizsgálati megbízás kezdetekor történő elvégzése segíti a könyvvizsgálót azoknak az eseményeknek vagy körülményeknek az azonosításában és értékelésében, amelyek hátrányosan befolyásolhatják a könyvvizsgálónak a könyvvizsgálati megbízás megtervezésére és végrehajtására való képességét.
- A6. A megbízással kapcsolatos előzetes tevékenységek elvégzése lehetővé teszi a könyvvizsgáló számára, hogy olyan könyvvizsgálati megbízást tervezzen meg, amelyre vonatkozóan például:
- a könyvvizsgáló megőrzi a szükséges függetlenséget, valamint a megbízás végrehajtására való képességét;
 - a vezetés tisztességét illetően nincs olyan kérdés, amely befolyásolhatja a könyvvizsgálónak a megbízás folytatására való hajlandóságát;

⁸ A 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 10. bekezdése követelményeket állapít meg és útmutatást nyújt a megbízásért felelős munkacsoportnak a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaiban lévő lényeges hibás állításoknak való kitétségére vonatkozó megbeszélésére. A 240. témaszámú, „A könyvvizsgáló családdal összefüggő felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 15. bekezdése iránymutatást nyújt a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásai csalásból származó lényeges hibás állításnak való kitétségének az ilyen megbeszélés során való hangsúlyozására.

- nincs félreértés az ügyféllel a megbízás feltételeit illetően.
- A7. A könyvvizsgáló az ügyfél megtartását és a releváns etikai követelményeket – beleértve a függetlenséget is – a könyvvizsgálati megbízás során folyamatosan mérlegeli, ahogy a körülmények és a körülmények változásai felmerülnek. Az ügyfél megtartásával és a releváns etikai követelmények (beleértve a függetlenséget is) értékelésével kapcsolatos kezdeti eljárásoknak az aktuális könyvvizsgálati megbízás kezdetekor való végrehajtása azt jelenti, hogy ezeket az aktuális könyvvizsgálati megbízás egyéb jelentős tevékenységeinek az elvégzése előtt hajtják végre. A folytatódó könyvvizsgálati megbízásoknál az ilyen kezdeti eljárásokra gyakran röviddel az előző könyvvizsgálat befejezése után (vagy azzal kapcsolatban) kerül sor.

Tervezési tevékenységek

Az átfogó könyvvizsgálati stratégia (Hiv.: 7–8. bekezdések)

- A8. Az átfogó könyvvizsgálati stratégia kialakításának a folyamata segíti a könyvvizsgálót abban, hogy a könyvvizsgáló kockázatbecslési eljárásainak befejezésétől függően olyan tényezőket határozzon meg, mint például:
- az egyes könyvvizsgálati területeken alkalmazandó erőforrásokat, mint például a megfelelő tapasztalattal rendelkező csoporttagoknak a magas kockázatú területeken történő alkalmazását, valamint szakértők bevonását az összetett ügyekben;
 - a konkrét könyvvizsgálati területekre csoportosítandó erőforrások mennyiségét, mint például a leltározás lényeges helyszíneken történő megfigyelésével megbízott csoporttagok számát, a csoportauditok esetében az egyéb könyvvizsgálók által elvégzett munkák áttekintésének terjedelmét, vagy a magas kockázatú területekre csoportosítandó könyvvizsgálati költségvetést órákban kifejezve;
 - azt, hogy ezeket az erőforrásokat mikor használják fel, például az évközi könyvvizsgálati szakaszban vagy a kulcsfontosságú zárási időpontokban; továbbá
 - azt, hogy ezeket az erőforrásokat hogyan menedzselik, irányítják és felügyelik, mint például, hogy várhatóan mikor tartanak csoporttájékoztató és összefoglaló megbeszéléseket; a megbízásért felelős partner és a menedzser áttekintései hogyan zajlanak majd (például a helyszínen vagy a helyszínen kívül); és hogy végezzenek-e a megbízáshoz kapcsolódó minőségellenőrzéseket.
- A9. A függelék példákat sorol fel az átfogó könyvvizsgálati stratégia kialakítása során mérlegelendő szempontokra.

- A10. Ha az átfogó könyvvizsgálati stratégiát kialakították, kidolgozható a könyvvizsgálati terv, hogy az átfogó könyvvizsgálati stratégiában azonosított különféle kérdésekkel foglalkozzon, figyelembe véve annak szükségességét, hogy a könyvvizsgálati célokat a könyvvizsgáló erőforrásainak hatékony kihasználása révén éri el. Az átfogó könyvvizsgálati stratégia és a részletes könyvvizsgálati terv kialakítása nem szükségszerűen különül el egymástól vagy követi egymást, hanem szorosan összekapcsolódnak, mivel az egyik módosulása a másik módosításához vezethet.

Kisebb gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A11. A kis gazdálkodó egységek könyvvizsgálatánál lehet, hogy a teljes könyvvizsgálatot egy nagyon kis létszámú megbízásért felelős munkacsoport hajtja végre. Számos esetben a kis gazdálkodó egységek könyvvizsgálatát a megbízásért felelős partner (aki lehet egyéni könyvvizsgáló is) hajtja végre, aki egytagú megbízásért felelős munkacsoporttal (vagy megbízásért felelős munkacsoport nélkül) dolgozik. Egy kisebb csoport esetében a csoporttagok közötti koordináció és kommunikáció könnyebb. A kis gazdálkodó egységek könyvvizsgálatára vonatkozó átfogó könyvvizsgálati stratégia kialakítása nem szükségszerűen összetett vagy időigényes folyamat; ez a gazdálkodó egység méretétől, a könyvvizsgálat összetettségétől és a megbízásért felelős munkacsoport méretétől függ. Például az előző könyvvizsgálat befejezésekor készített azon rövid memorandum, amely a munkapapírok áttekintésén alapul és kiemeli az éppen befejezett könyvvizsgálat során azonosított kérdéseket, és amelyet a tulajdonosvezetővel folytatott megbeszélések alapján a tárgyidőszakban aktualizálnak, szolgálhat az aktuális könyvvizsgálati megbízás dokumentált könyvvizsgálati stratégiájaként, ha lefedi a 8. bekezdésben leírt kérdéseket.

A könyvvizsgálati terv (Hiv.: 9. bekezdés)

- A12. A könyvvizsgálati terv annyiban részletesebb az átfogó könyvvizsgálati stratégiánál, hogy tartalmazza a megbízásért felelős munkacsoport tagjai által végrehajtandó könyvvizsgálati eljárások jellegét, ütemezését és terjedelmét. Ezeknek a könyvvizsgálati eljárásoknak a tervezésére a könyvvizsgálat folyamatában kerül sor, ahogy kidolgozásra kerül a megbízással kapcsolatos könyvvizsgálati terv. Például, a könyvvizsgáló kockázatbecslési eljárásainak a megtervezésére a könyvvizsgálati folyamat elején kerül sor. Ugyanakkor a konkrét további könyvvizsgálati eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének a megtervezése a kockázatbecslési eljárások eredményétől függ. Emellett a könyvvizsgáló megkezdheti a további könyvvizsgálati eljárások végrehajtását néhány ügyletsoporra, számlaegyenlegre és közzétételre vonatkozóan az összes hátralévő további könyvvizsgálati eljárás megtervezése előtt.

A13. A tervezett kockázatbecslési eljárások, valamint a további könyvvizsgálati eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének meghatározása a közzétételekre vonatkozóan fontos mind az információk széles köre, mind a részletezettség fényében, amelyet a szóban forgó közzétételek felöllelhetnek. Emellett bizonyos közzétételek tartalmazhatnak a főkönyvön és az analitikán kívülről megszerzett információkat, ami szintén hatással lehet a becsült kockázatokra, valamint az azok kezelését célzó könyvvizsgálati eljárások jellegére, ütemezésére és terjedelmére.

A14. A közzétételeknek a könyvvizsgálat elején történő mérlegelése segít a könyvvizsgálónak megfelelő figyelmet fordítani és megfelelő időt tervezni arra, hogy ugyanúgy foglalkozzon a közzétételekkel, mint az üzletcsoportokkal, eseményekkel és számlaegyenlegekkel. A korai mérlegelés abban is segíthet a könyvvizsgálónak, hogy meghatározza az alábbiak könyvvizsgálatra gyakorolt hatásait:

- A gazdálkodó egység környezetében, pénzügyi állapotában vagy tevékenységeiben bekövetkezett változások (például a szegmensnek előírt azonosításának és a szegmensinformációk előírt bemutatásának egy jelentős üzleti kombinációból fakadó változása) eredményeképpen előírt jelentős új vagy felülvizsgált közzétételek.
- A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek változásaiból adódó jelentős új vagy felülvizsgált közzétételek.
- A könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő bevonásának szükségessége, hogy segítséget nyújtson konkrét közzétételekhez (például nyugdíj- vagy egyéb nyugdíjazási juttatási kötelekhez kapcsolódó közzétételekhez) kapcsolódó könyvvizsgálati eljárásokhoz; továbbá
- Közzétételekre vonatkozó kérdések, amelyeket a könyvvizsgáló lehet, hogy meg akar vitatni az irányítással megbízott személyekkel.⁹

A tervezéskor meghozott döntések módosításai a könyvvizsgálat során (Hiv.: 10. bekezdés)

A15. A váratlan események, a körülményekben bekövetkezett változások vagy a könyvvizsgálati eljárások során megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték eredményeképpen a könyvvizsgálónak lehet, hogy módosítania szükséges az átfogó könyvvizsgálati stratégiát és a könyvvizsgálati tervet, és ebből kifolyólag a további könyvvizsgálati eljárások jellegét, ütemezését és terjedelmét is, a felmért kockázatok újbóli mérlegelése alapján. Ez a helyzet

⁹ 260. témaszámú, „Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard A13. bekezdés

állhat fenn akkor, amikor olyan információ jut a könyvvizsgáló tudomására, amely jelentősen eltér attól az információtól, amely a könyvvizsgálati eljárások tervezésekor rendelkezésre állt. Például, az alapvető vizsgálati eljárások révén szerzett könyvvizsgálati bizonyíték ellentmondhat annak a könyvvizsgálati bizonyítéknak, amelyet a kontrollok tesztelésén keresztül szereztek meg.

Irányítás, felügyelet és áttekintés (Hiv.: 11. bekezdés)

A16. A megbízásért felelős munkacsoport tagjai irányításának és felügyeletének, valamint a munkájuk áttekintésének a jellege, ütemezése és terjedelme számos tényezőtől függően változik, beleértve:

- a gazdálkodó egység méretét és összetettségét;
- a könyvvizsgálati területet;
- a lényeges hibás állítás becsült kockázatait (például a lényeges hibás állítás becsült kockázatának a növekedése a könyvvizsgálat egy adott területén rendszerint megköveteli a megbízásért felelős munkacsoport tagjai irányítása és felügyelete hatókörének és rendszerességének a kapcsolódó növelését, valamint a munkájuk részletesebb ellenőrzését);
- a könyvvizsgálati munkát végző csoporttagok képességeit és kompetenciáját.

A 220. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard további iránymutatást tartalmaz a könyvvizsgálati munka irányítását, felügyeletét és áttekintését illetően.¹⁰

Kisebb gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

A17. Ha a könyvvizsgálatot teljes egészében a megbízásért felelős partner végzi el, akkor a megbízásért felelős munkacsoport tagjai irányításának és felügyeletének, valamint a munkájuk áttekintésének a kérdései nem merülnek fel. Ilyen esetekben a megbízásért felelős partner minden lényeges kérdést illetően tájékozott lesz, hiszen a munka minden részét személyesen ő végezte el. A könyvvizsgálat során hozott döntések megfelelőségének objektív megítélése gyakorlati problémákat vethet fel, ha ugyanaz a személy végzi el a teljes könyvvizsgálatot. Ha rendkívül összetett és szokatlan kérdések merülnek fel, és a könyvvizsgálatot egy egyéni könyvvizsgáló hajtja végre, kívánatos lehet más, megfelelően tapasztalt könyvvizsgálókkal vagy a szakmai könyvvizsgálói testülettel való konzultáció is.

Dokumentálás (Hiv.: 12. bekezdés)

¹⁰ 220. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 15–17. bekezdések

- A18. Az átfogó könyvvizsgálati stratégiára vonatkozó dokumentáció azoknak a kulcsfontosságú döntéseknek a nyilvántartása, amelyeket szükségesnek tartanak a könyvvizsgálat megfelelő megtervezéséhez, valamint a jelentős tényezőknek a megbízási munkacsoport felé történő kommunikálásához. Például, a könyvvizsgáló összegezheti az átfogó könyvvizsgálati stratégiát olyan memorandum formájában is, amely tartalmazza a könyvvizsgálat átfogó hatókörével, ütemezésével és végrehajtásával kapcsolatban hozott kulcsfontosságú döntéseket.
- A19. A könyvvizsgálati tervre vonatkozó dokumentáció a kockázatbecslési eljárások és az állítás szintjén a becsült kockázatokra válaszul alkalmazott további könyvvizsgálati eljárások tervezett jellegének, ütemezésének és terjedelmének nyilvántartása. Ez a könyvvizsgálati eljárások megfelelő tervezésének nyilvántartásaként is szolgál, amelyet az eljárások végrehajtása előtt át lehet tekinteni, és jóvá lehet hagyni. A könyvvizsgáló alkalmazhat standard könyvvizsgálati munkaprogramokat vagy könyvvizsgálat-befejezési ellenőrzőlistákat, szükség szerint átdolgozva azokat ahhoz, hogy tükrözzék az adott megbízás körülményeit.
- A20. Az átfogó könyvvizsgálati stratégia és a könyvvizsgálati terv jelentős módosításainak, valamint a könyvvizsgálati eljárások tervezett jellegének, ütemezésének és terjedelmének az ezekből fakadó módosításainak a dokumentációja megmagyarázza, hogy miért került sor a jelentős módosításokra, valamint megmagyarázza a könyvvizsgálatra végül jóváhagyott átfogó könyvvizsgálati stratégiát és könyvvizsgálati tervet. Ez tükrözi a könyvvizsgálat során felmerült jelentős változásokra adott megfelelő választ is.

Kisebb gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A21. Amint az A11. bekezdés tárgyalja, egy megfelelő, rövid memorandum dokumentált stratégiaként szolgálhat egy kisebb gazdálkodó egység könyvvizsgálatához. A könyvvizsgálati tervhez felhasználhatók a kevés releváns kontrolltevékenység feltételezésével – ami valószínű egy kisebb gazdálkodó egység esetében – kidolgozott standard könyvvizsgálati munkaprogramok vagy ellenőrzőlisták (lásd az A17. bekezdést), feltéve, ha a megbízás körülményeihez – beleértve a könyvvizsgáló kockázatbecsléseit – igazítják azokat.

Első könyvvizsgálati megbízások során mérlegelendő további szempontok (Hiv.: 13. bekezdés)

- A22. A könyvvizsgálat megtervezésének rendeltetése és célja ugyanaz, akár első, akár ismétlődő könyvvizsgálatról van szó. Ugyanakkor az első könyvvizsgálatnál a könyvvizsgálónak lehet, hogy szükséges kibővítenie a tervezési tevékenységet, mivel a könyvvizsgáló rendszerint nem rendelkezik

olyan korábbi tapasztalattal a gazdálkodó egységet illetően, amelyet figyelembe vesznek az ismétlődő megbízások tervezésekor. Első könyvvizsgálati megbízás esetében azok a további tényezők, amelyeket a könyvvizsgáló az átfogó könyvvizsgálati stratégia és a könyvvizsgálati terv kialakításakor mérlegelhet, tartalmazzák a következőket:

- Hacsak jogszabály vagy szabályozás nem tiltja, az előző könyvvizsgálóval való megállapodás, például az előző könyvvizsgáló munkapapírjainak áttekintésére vonatkozóan.
- Bármely olyan fontosabb kérdés (beleértve a számviteli alapelvek vagy könyvvizsgálati és beszámolási standardok alkalmazását is), amelyet megvitattak a vezetéssel a könyvvizsgálóként történő első jelölés kapcsán, valamint ezen kérdések kommunikálása az irányítással megbízott személyek felé, és annak felmérése, hogy ezek a kérdések hogyan befolyásolják az átfogó könyvvizsgálati stratégiát és a könyvvizsgálati tervet.
- A nyitó egyenlegekkel kapcsolatos elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzéséhez szükséges könyvvizsgálati eljárások.¹¹
- A társaság minőségellenőrzési rendszere által az első megbízásokra előírt egyéb eljárások (például, a társaság minőségellenőrzési rendszere előírhatja egy másik partner vagy magasabb beosztású személy bevonását az átfogó könyvvizsgálati stratégia felülvizsgálatába még a jelentős könyvvizsgálati eljárások megkezdése előtt, vagy megkövetelheti a jelentéseknek a kiadásuk előtti felülvizsgálatát).

¹¹ 510. témaszámú, „Első könyvvizsgálati megbízások – Nyitó egyenlegek” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

Függelék

(Hiv.: 7–8., A8–A11. bekezdések)

Az átfogó könyvvizsgálati stratégia kialakítása során mérlegelendő szempontok

A jelen függelék példákat tartalmaz olyan témákra, amelyeket a könyvvizsgáló figyelembe vehet az átfogó könyvvizsgálati stratégia kialakításánál. Az alábbiak közül számos kérdés befolyásolni fogja a könyvvizsgáló által készített részletes könyvvizsgálati tervet is. Az alábbi példák széles körét lefedik azoknak a kérdéseknek, amelyek számos megbízásnál relevánsak lehetnek. Míg az alábbiakban felsorolt kérdések közül többet megkövetelhetnek más nemzetközi könyvvizsgálati standardok, nem mindegyik releváns az összes könyvvizsgálati megbízásra, másrészt a lista nem szükségszerűen teljes.

A megbízás jellemzői

- Azok a pénzügyi beszámolási keretelvek, amelyek alapján az könyvvizsgáló pénzügyi információkat összeállították, beleértve bármely, más pénzügyi beszámolási keretelvhez való egyeztetések szükségességét is.
- Iparág-specifikus beszámolási követelmények, például az iparági szabályozó szervek által elrendelt jelentések.
- A könyvvizsgálat várható lefedettsége, beleértve a bevonandó komponensek számát és elhelyezkedését is.
- Az anyavállalat és a komponensei közötti ellenőrzési kapcsolat jellege, ami meghatározza a csoport konszolidálásának módját.
- A komponensek más könyvvizsgálók által végzett könyvvizsgálatának a terjedelme.
- A könyvvizsgáló üzleti szegmensek jellege, beleértve a speciális tudás szükségességét is.
- Az alkalmazandó beszámolási pénznem, beleértve az auditált pénzügyi információkra vonatkozó átszámítások esetleges szükségességét is.
- A konszolidációs célokra történő könyvvizsgálat mellett az egyedi pénzügyi kimutatások jog szerinti könyvvizsgálatának szükségessége.
- Van-e a gazdálkodó egységnél belső audit funkció, és ha igen, felhasználható-e, mely területeken és milyen mértékben a funkció munkája, vagy felhasználható-e belső auditorok közvetlen segítség nyújtására, a könyvvizsgálat céljára.

- Szolgáltató szervezeteknek a gazdálkodó egység általi alkalmazása, valamint annak módja, hogy a könyvvizsgáló hogyan szerezhet bizonyítékot az általuk végzett kontrollok kialakításáról vagy működéséről.
- A korábbi könyvvizsgálatok során megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékok várható felhasználása, például a kockázatbecslési eljárásokhoz és a kontrollok teszteléséhez kapcsolódó könyvvizsgálati bizonyítéké.
- Az informatika könyvvizsgálati eljárásokra gyakorolt hatása, beleértve az adatok elérhetőségét és a számítógéppel támogatott könyvvizsgálati módszerek várható alkalmazását is.
- A könyvvizsgálati munka várható lefedettségének és ütemezésének koordinálása az évközi pénzügyi információk bármely átvilágításával, valamint az ilyen átvilágítások során megszerzett információk könyvvizgálatra gyakorolt hatása.
- Az ügyfél munkatársainak és adatainak rendelkezésre állása.

A jelentéskészítési célok, a könyvvizsgálat ütemezése és a kommunikáció jellege

- A gazdálkodó egység beszámolásának ütemezése, mint például a közbelső és a végső szakaszok esetében.
- A vezetéssel és az irányítással megbízott személyekkel a könyvvizsgálati munka jellegéről, ütemezéséről és terjedelméről folytatandó megbeszélések megszervezése.
- A kibocsátandó jelentések és az egyéb, akár írásbeli, akár szóbeli kommunikáció várt típusának és ütemezésének a megbeszélése a vezetéssel és az irányítással megbízott személyekkel, beleértve a könyvvizsgálói jelentést, a vezetőségi leveleket és az irányítással megbízott személyekkel folytatott kommunikációt is.
- Megbeszélés a vezetéssel a könyvvizsgálati munka állására vonatkozó várható kommunikációkról a megbízás során.
- A komponensek könyvvizsgálóival folytatott kommunikáció a kibocsátandó jelentések várható típusairól és ütemezéséről, valamint egyéb kommunikáció a komponensek könyvvizsgálatával kapcsolatban.
- A megbízásért felelős munkacsoport tagjai között folytatandó kommunikáció várható jellege és ütemezése, beleértve a csoportmegbeszélések jellegét és ütemezését, valamint a végrehajtott munka áttekintésének ütemezését is.
- Hogy várható-e harmadik felekkel folytatandó bármely egyéb kommunikáció, beleértve bármely, a könyvvizsgálatból eredő jog szerinti vagy szerződéses jelentéstételi kötelezettséget is.

Jelentős tényezők, a megbízással kapcsolatos előzetes tevékenységek és egyéb megbízásokon szerzett ismeret

- A lényegesség meghatározása a 320. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal¹ összhangban, és ahol alkalmazható:
 - A komponensekre vonatkozó lényegesség meghatározása és kommunikálása a komponensek könyvvizsgálói felé a 600. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.²
 - A jelentős komponensek és a lényeges ügyletcsoportok, számlaeigenlegek és közzétételek előzetes azonosítása.
- Azoknak a területeknek az előzetes azonosítása, amelyeknél a lényeges hibás állítás kockázata magasabb lehet.
- Az átfogó pénzügyi kimutatások szintjén fennálló lényeges hibás állítás becsült kockázatának hatása az irányításra, felügyeletre és áttekintésre.
- Az a mód, ahogyan a könyvvizsgáló hangsúlyozza a megbízásért felelős munkacsoport tagjai felé a megkérdőjelező hozzáállás fenntartásának és a szakmai szkepticizmus gyakorlásának a szükségességét a könyvvizsgálati bizonyítékok begyűjtése és értékelése során.
- Az olyan korábbi könyvvizsgálatok eredményei, amelyek magukban foglalták a belső kontroll működési hatékonyságának az értékelését, beleértve az azonosított gyengeségek jellegét, és a megoldásuk érdekében tett intézkedéseket is.
- A könyvvizsgálatot esetlegesen befolyásoló kérdések megbeszélése a gazdálkodó egység számára egyéb szolgáltatásokat nyújtó munkatársakkal.
- Bizonyíték a vezetésnek a megfelelő belső kontroll kialakítása, bevezetése és fenntartása iránti elkötelezettségéről, beleértve a belső kontroll megfelelő dokumentálásának bizonyítékát is.
- Változások a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekben, mint például a számviteli standardok változásai, amelyek jelentős új vagy felülvizsgált közzétételekkel járhatnak.
- A tranzakciók volumene, amely meghatározhatja azt, hogy hatékonyabb-e a könyvvizsgáló számára, ha a belső kontrollra támaszkodik.
- A gazdálkodó egységen belül a belső kontrollnak a sikeres üzletmenet szempontjából tulajdonított fontosság.
- Az(ok) a folyamat(ok), amely(ek)et a vezetés használ a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek által előírt közzétételek azonosításához és elkészítéséhez,

¹ 320. témaszámú, „*Lényegesség a könyvvizsgálat tervezésében és végrehajtásában*” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

² 600. témaszámú, „*Speciális szempontok— Csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatai (beleértve a komponensek könyvvizsgálóinak munkáját)*” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 21–23. bekezdések és 40. bekezdés (c) pont

beleértve a főkönyvön és az analitikán kívülről megszerzett információkat tartalmazó közzétételeket.

- Azon jelentős üzleti fejlemények, amelyek befolyásolják a gazdálkodó egységet, beleértve az informatika és az üzleti folyamatok változásait, a kulcsfontosságú vezetők változásait, valamint a felvásárlásokat, az összeolvadásokat és a befektetések megszüntetéseit.
- Jelentős iparági fejlemények, például az iparági szabályozások változásai és az új beszámolási követelmények.
- Egyéb jelentős releváns változások, például a jogi környezet gazdálkodó egységet érintő változásai.

Erőforrások jellege, ütemezése és terjedelme

- A megbízásért felelős munkacsoport kiválasztása (beleértve, ahol szükséges, a megbízáshoz kapcsolódó minőségellenőrt), a könyvvizsgálati munka kiosztása a csoporttagoknak, beleértve megfelelő tapasztalattal rendelkező csoporttagoknak az olyan területekre történő kijelölését, amelyeknél a lényeges hibás állítás kockázata magasabb lehet.
- A megbízás költségvetésének kidolgozása, beleértve azon időmennyiség mérlegelését is, amelyet olyan területekre kell biztosítani, amelyeknél a lényeges hibás állítás kockázata magasabb lehet.