

**705. TÉMASZÁMÚ (FELÜLVIZSGÁLT) NEMZETKÖZI
KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD**
**A FÜGGETLEN KÖNYVVIZSGÁLÓI JELENTÉSBEN
SZEREPLŐ VÉLEMÉNY MINŐSÍTÉSEI**

(Hatályos a 2016. december 15-én vagy azt követően végződő
időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatára.)

TARTALOM

	Bevezetés
Bevezetés	
A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre	1
A minősített vélemények típusai	2
Hatálybalépés napja	3
Cél	4
Fogalmak	5
Követelmények	
A könyvvizsgálói vélemény minősítését megkövetelő körülmények	6
A könyvvizsgálói vélemény minősítési típusának meghatározása	7–15
A könyvvizsgálói jelentés formája és tartalma minősített vélemény esetén	16–29
Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel	30
Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok	
A minősített vélemények típusai	A1
A könyvvizsgálói vélemény minősítését megkövetelő körülmények	A2–A12
A könyvvizsgálói vélemény minősítési típusának meghatározása.....	A13–A16
A könyvvizsgálói jelentés formája és tartalma minősített vélemény esetén	A17–A26
Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel.....	A27
Függelék: Példák minősített véleményt tartalmazó könyvvizsgálói jelentésekre	

A 705. témaszámú, „*A független könyvvizsgálói jelentésben szereplő vélemény minősítése*” című (felülvizsgált) 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 független könyvvizsgálói jelentésben szereplő vélemény minősítése* standardját a Magyar Könyvvizsgálói Kamara fordította magyarra 2018 májusában és annak reprodukálása az IFAC engedélyével történt. *A független könyvvizsgálói jelentésben szereplő vélemény minősítése* 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 könyvvizsgálói jelentésben szereplő vélemény minősítése* standard jóváhagyott szövege az IFAC által angol nyelven kiadott szöveg.

A független könyvvizsgálói jelentésben szereplő vélemény minősítése standard angol nyelvű szövege © 2016 International Federation of Accountants (IFAC). Minden jog fenntartva.

A független könyvvizsgálói jelentésben szereplő vélemény minősítése standard magyar nyelvű szövege © 2018 International Federation of Accountants (IFAC). Minden jog fenntartva.

Eredeti cím: *Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report*
ISBN: 978-1-60815-318-3

Bevezetés

A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre

1. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard a könyvvizsgálónak azon felelősségével foglalkozik, hogy megfelelő jelentést adjon ki olyan körülmények között, amikor a véleményének a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal¹ összhangban történő kialakítása során arra a következtetésre jut, hogy szükséges a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói vélemény minősítése. Ez a nemzetközi könyvvizsgálati standard foglalkozik azzal is, hogy a könyvvizsgálói jelentés formáját és tartalmát hogyan befolyásolja az, amikor a könyvvizsgáló minősített véleményt bocsát ki. A 700. témaszámú, (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardban foglalt jelentéstételi követelményeket kell alkalmazni minden esetben, és a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standardban azok nem kerülnek megismétlésre, hacsak a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményei kifejezetten nem foglalkoznak azokkal, vagy nem módosítják azokat.

A minősített vélemények típusai

2. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard a minősített vélemény három típusát határozza meg, nevezetesen a korlátozott véleményt, az ellenvéleményt és a véleménynyilvánítás visszautasítását. Az arra vonatkozó döntés, hogy melyik típusú minősített vélemény a megfelelő, az alábbiaktól függ:
 - (a) a minősítést előidéző kérdés jellege, vagyis hogy a pénzügyi kimutatások tartalmazznak-e lényeges hibás állítást vagy – az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték szerzésére való képtelenség esetén – tartalmazhatnak-e lényeges hibás állítást; valamint
 - (b) a könyvvizsgáló megítélése arra vonatkozóan, mennyire átfogóak a kérdésnek a pénzügyi kimutatásokra gyakorolt hatásai vagy lehetséges hatásai. (Hiv.: A1. bekezdés)

Hatálybalépés napja

3. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard a 2016. december 15-én vagy azt követően végződő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatára hatályos.

¹ 700. témaszámú, „A pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakítása és jelentéskészítés” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard

Cél

4. A könyvvizsgáló célja, hogy egyértelműen a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó, megfelelően minősített véleményt bocsásson ki, amelyre akkor van szükség, ha:
- (a) a könyvvizsgáló a megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékok alapján arra a következtetésre jut, hogy a pénzügyi kimutatások egésze nem mentes a lényeges hibás állítástól; vagy
 - (b) a könyvvizsgáló nem képes elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni annak a következtetésnek a levonásához, hogy a pénzügyi kimutatások egésze mentes a lényeges hibás állítástól.

Fogalmak

5. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában a következő kifejezéseknek az alábbi jelentésük van:
- (a) Átfogó – a hibás állítások vonatkozásában a hibás állításoknak a pénzügyi kimutatásokra gyakorolt hatásainak vagy az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték szerzésére való képtelenség miatt fel nem tárt hibás állításoknak, ha vannak ilyenek, a pénzügyi kimutatásokra gyakorolt lehetséges hatásainak leírására használt kifejezés. A pénzügyi kimutatásokra gyakorolt átfogó hatások azok, amelyek a könyvvizsgáló megítélése szerint:
 - (i) nem korlátozódnak a pénzügyi kimutatások konkrét elemeire, számláira vagy tételeire;
 - (ii) ha mégis ilyenekre korlátozódnak, a pénzügyi kimutatások tekintélyes részét képviselik vagy képviselhetik; vagy
 - (iii) a közzétételek vonatkozásában alapvetőek a pénzügyi kimutatásoknak a felhasználók általi megértése szempontjából.
 - (b) Minősített vélemény – korlátozott vélemény, ellenvélemény vagy a véleménynyilvánítás visszautasítása a pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan.

Követelmények

A könyvvizsgálói vélemény minősítését megkövetelő körülmények

6. A könyvvizsgálónak minősítenie kell a könyvvizsgálói jelentésben lévő véleményt, ha:
- (a) a megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékok alapján arra a következtetésre jut, hogy a pénzügyi kimutatások egésze nem mentes a lényeges hibás állítástól, vagy (Hiv.: A2–A7. bekezdések)

- (b) a könyvvizsgáló nem képes elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni annak a következtetésnek a levonásához, hogy a pénzügyi kimutatások egésze mentes a lényeges hibás állítástól. (Hiv.: A8–A12. bekezdések)

A könyvvizsgálói vélemény minősítési típusának meghatározása

Korlátozott vélemény

7. A könyvvizsgálónak korlátozott véleményt kell kibocsátania, ha:
 - (a) miután elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzett, arra a következtetésre jut, hogy a hibás állítások önmagukban vagy összességükben lényegesek, de nem átfogó hatásúak a pénzügyi kimutatások szempontjából; vagy
 - (b) nem képes elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni a vélemény megalapozásához, de azt a következtetést vonja le, hogy a fel nem tárt esetleges hibás állítások pénzügyi kimutatásokra gyakorolt lehetséges hatásai lényegesek lehetnek, de nem lehetnek átfogóak.

Ellenvélemény

8. A könyvvizsgálónak ellenvéleményt kell kibocsátania, ha miután elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzett, arra a következtetésre jut, hogy a hibás állítások önmagukban vagy összességükben lényegesek és egyben átfogó hatásúak a pénzügyi kimutatások szempontjából.

A véleménynyilvánítás visszautasítása

9. A könyvvizsgálónak vissza kell utasítania a véleménynyilvánítást, ha nem képes elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni a vélemény megalapozásához, és arra a következtetésre jut, hogy a fel nem tárt esetleges hibás állítások pénzügyi kimutatásokra gyakorolt lehetséges hatásai lényegesek és egyben átfogóak lehetnek.
10. A könyvvizsgálónak vissza kell utasítania a véleménynyilvánítást, ha - rendkívül ritkán előforduló és sok bizonytalanságot magukban foglaló körülmények között - arra a következtetésre jut, hogy bár minden egyes bizonytalanságra vonatkozóan elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzett, a bizonytalanságok esetleges kölcsönhatása és a pénzügyi kimutatásokra gyakorolt lehetséges kumulatív hatásuk miatt nem lehetséges véleményt alkotni a pénzügyi kimutatásokról.

Az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték szerzésére való képtelenség következménye olyan esetben, amikor annak oka a vezetés részéről történő korlátozás azt követően, hogy a könyvvizsgáló elfogadta a megbízást

11. Ha a megbízás elfogadását követően a könyvvizsgáló tudomást szerez arról, hogy a vezetés a könyvvizsgálat hatókörére vonatkozóan olyan korlátozást támasztott, amely a könyvvizsgáló szerint valószínűleg korlátozott vélemény kiadását vagy a véleménynyilvánítás visszautasítását teszi szükségessé pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan, fel kell kérnie a vezetést, hogy szüntesse meg a korlátozást.
12. Ha a vezetés nem hajlandó megszüntetni a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 11. bekezdésében említett korlátozást, a könyvvizsgálónak kommunikálnia kell a kérdést az irányítással megbízott személyek felé, kivéve, ha az irányítással megbízott személyek valamennyien részt vesznek a gazdálkodó egység vezetésében,² valamint meg kell határoznia, hogy lehetséges-e alternatív eljárásokat végrehajtani az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzése érdekében.
13. Ha a könyvvizsgáló nem képes elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni, meg kell határoznia ennek következményeit az alábbiak szerint:
 - (a) ha a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy a fel nem tárt esetleges hibás állítások pénzügyi kimutatásokra gyakorolt lehetséges hatásai lényegesek lehetnek, de nem lehetnek átfogóak, korlátoznia kell a véleményt; vagy
 - (b) ha a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy a fel nem tárt esetleges hibás állítások pénzügyi kimutatásokra gyakorolt lehetséges hatásai lényegesek és egyben átfogóak lehetnek, és így a vélemény korlátozása nem lenne elegendő a helyzet súlyosságának kommunikálásához, a könyvvizsgálónak:
 - (i) vissza kell lépnie a könyvvizsgálattól, amennyiben ez kivitelezhető és lehetséges a vonatkozó jogszabály vagy szabályozás értelmében, vagy (Hiv.: A13. bekezdés)
 - (ii) ha a könyvvizsgálattól való visszalépés a könyvvizsgálói jelentés kiadása előtt nem kivitelezhető vagy nem lehetséges, vissza kell utasítania a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó véleménynyilvánítást. (Hiv.: A14. bekezdés)
14. Ha a könyvvizsgáló a 13. bekezdés (b) pontjának (i) alpontjában kifejtettek szerint visszalép a megbízástól, a visszalépés előtt kommunikálnia kell az irányítással megbízott személyek felé a könyvvizsgálat során a hibás állításokkal kapcsolatban azonosított bármely kérdést, amely a vélemény minősítéséhez vezetett volna. (Hiv.: A15. bekezdés)

² 260. témaszámú, „Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 13. bekezdés

Az ellenvéleményre vagy a véleménynyilvánítás visszautasítására vonatkozó egyéb szempontok

15. Ha a könyvvizsgáló a pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó ellenvélemény kibocsátását vagy a véleménynyilvánítás visszautasítását tartja szükségesnek, a könyvvizsgálói jelentésnek nem szabad emellett minősítés nélküli véleményt tartalmaznia ugyanazon pénzügyi beszámolási keretek tekintetében egyetlen pénzügyi kimutatásra, vagy egy pénzügyi kimutatás egy vagy több konkrét elemére, számlájára vagy tételére vonatkozóan. Ilyen minősítés nélküli vélemény ugyanabba a jelentésbe történő belefoglalása³ ilyen körülmények között ellentmondana annak, hogy a könyvvizsgáló a pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó ellenvéleményt adott vagy visszautasította a véleménynyilvánítást. (Hiv.: A16. bekezdés)

A könyvvizsgálói jelentés formája és tartalma a vélemény minősítése esetén

A könyvvizsgálói vélemény

16. Ha a könyvvizsgáló minősíti a könyvvizsgálói véleményt, az adott helyzetnek megfelelően a „Korlátozott vélemény” „Ellenvélemény” vagy „Véleménynyilvánítás visszautasítása” címet kell használnia a Vélemény szakaszra. (Hiv.: A17–A19. bekezdések)

Korlátozott vélemény

17. Amikor a könyvvizsgáló amiatt bocsát ki korlátozott véleményt, mert a pénzügyi kimutatások lényeges hibás állítást tartalmaznak, ki kell jelentenie a véleményben, hogy a könyvvizsgáló véleménye szerint a Korlátozott vélemény alapja szakaszban leírt kérdés(ek) hatásainak kivételével:
- (a) a mellékelt pénzügyi kimutatások minden lényeges szempontból valóban lettek bemutatva (vagy megbízható és valós képet adnak) [...]a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretekkel] összhangban, valós bemutatást előíró keretek szerinti beszámolás esetén; vagy
 - (b) a mellékelt pénzügyi kimutatásokat minden lényeges szempontból a [vonatkozó pénzügyi beszámolási keretekkel] összhangban készítették, megfelelést előíró keretek szerinti beszámolás esetén.

Ha a minősítés oka az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték szerzésére való képtelenség, a könyvvizsgálónak a megfelelő, „kérdés(ek) lehetséges hatásainak kivételével ...” megfogalmazást kell szerepeltetnie a minősített véleményhez. (Hiv.: A20. bekezdés)

³ A 805. témaszámú, „Speciális szempontok—Egyedüli pénzügyi kimutatásoknak és egy pénzügyi kimutatás konkrét elemeinek, számláinak vagy tételeinek könyvvizsgálatai” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard foglalkozik azokkal a körülményekkel, amikor a könyvvizsgáló megbízása egy pénzügyi kimutatás egy vagy több konkrét elemére, számlájára vagy tételére vonatkozó külön vélemény kibocsátására szól.

Ellenvélemény

18. Amennyiben a könyvvizsgáló ellenvéleményt bocsát ki, ki kell jelentenie a könyvvizsgálói véleményben, hogy az Ellenvélemény alapja szakaszban leírt kérdés(ek) jelentősége miatt:
- (a) a mellékelt pénzügyi kimutatások nem mutatják be valósan (vagy nem adnak megbízható és valós képet) [...-t] [a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel] összhangban, valós bemutatást előíró keretelvek szerinti beszámolás esetén; vagy
 - (b) a mellékelt pénzügyi kimutatásokat nem készítették minden lényeges szempontból a [vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel] összhangban, megfelelést előíró keretelvek szerinti beszámolás esetén.

A véleménynyilvánítás visszautasítása

19. Ha a könyvvizsgáló az elegendő és megfelelő könyvvizsgálói bizonyíték szerzésére való képtelenség miatt visszautasítja a véleménynyilvánítást, a könyvvizsgálónak:
- (a) ki kell jelentenie, hogy nem nyilvánít véleményt a mellékelt pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan;
 - (b) ki kell jelentenie, hogy a Véleménynyilvánítás visszautasításának alapja szakaszban leírt kérdés(ek) jelentősége miatt a könyvvizsgáló nem volt képes elegendő és megfelelő könyvvizsgálói bizonyítékot szerezni a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói vélemény megalapozásához; valamint
 - (c) módosítania kell a 700. témaszámú, (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálói standard 24. bekezdésének (b) pontjában előírt kijelentést, amely jelzi, hogy a pénzügyi kimutatásokat könyvvizsgálták, annak kijelentésére, hogy a könyvvizsgálót a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatával bízták meg.

Vélemény alapja

20. Ha a könyvvizsgáló minősíti a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó véleményt, a könyvvizsgálónak a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálói standardban előírt konkrét elemeken kívül: (Hiv.: A21. bekezdés)
- (a) módosítania kell a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálói standard 28. bekezdése által előírt „Vélemény alapja” címet „Korlátozott vélemény alapja,” „Ellenvélemény alapja,” vagy „Véleménynyilvánítás visszautasításának alapja,” címre az adott helyzetnek megfelelően; valamint
 - (b) ezen a szakaszon belül szerepeltetnie kell a minősítésre okot adó

kérdés leírását.

21. Ha a pénzügyi kimutatások olyan lényeges hibás állítást tartalmaznak, amely a pénzügyi kimutatásokban lévő konkrét összegekre vonatkozik (beleértve a mennyiségi közzétételeket is), a könyvvizsgálónak a Vélemény alapja szakaszban le kell írnia és számszerűsítene kell a hibás állítás pénzügyi hatásait, kivéve, ha ez nem kivitelezhető. Ha a pénzügyi hatások számszerűsítése nem kivitelezhető, a könyvvizsgálónak ezt ki kell jelentenie ebben a szakaszban. (Hiv.: A22. bekezdés)
22. Ha a pénzügyi kimutatások minőségi közzétételekkel kapcsolatos lényeges hibás állítást tartalmaznak, a könyvvizsgálónak meg kell magyaráznia a Vélemény alapja szakaszban, hogy a közzétételek milyen módon tartalmaznak hibás állítást.
23. Ha a pénzügyi kimutatások olyan lényeges hibás állítást tartalmaznak, amely arra vonatkozik, hogy nem tettek közzé közzéteendő információkat, a könyvvizsgálónak:
 - (a) meg kell vitatnia az információk közzétételének hiányát az irányítással megbízott személyekkel;
 - (b) ismertetnie kell a Vélemény alapja szakaszban a kihagyott információk jellegét; és
 - (c) hacsak jogszabály vagy szabályozás nem tiltja, szerepeltetnie kell a kihagyott közzétételeket, feltéve hogy ez kivitelezhető, és hogy a könyvvizsgáló elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzett a kihagyott információkról. (Hiv.: A23. bekezdés)
24. Ha a minősítés az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték szerzésére való képtelenség eredménye, a könyvvizsgálónak bele kell foglalnia a Vélemény alapja szakaszba az erre való képtelenség okait.
25. Ha a könyvvizsgáló korlátozott véleményt vagy ellenvéleményt bocsát ki, módosítania kell a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 28. bekezdésének (d) pontja által előírt, arra vonatkozó kijelentést, hogy a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték elegendő és megfelelő-e ahhoz, hogy a könyvvizsgáló vélemény alapjául szolgáljon, hogy az tartalmazza a „korlátozott” vagy „ellenvélemény” kifejezést, az adott esetnek megfelelően.
26. Ha a könyvvizsgáló visszautasítja a véleménynyilvánítást a pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan, a könyvvizsgálói jelentésnek nem szabad tartalmaznia a 700. témaszámú, (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 28. bekezdésének (b) és (d) pontjában előírt elemeket. Ezek az elemek a következők:
 - (a) hivatkozás a könyvvizsgálói jelentés azon szakaszára, amely a

könyvvizsgáló felelősségeinek leírását tartalmazza; és

- (b) kijelentés arra vonatkozóan, hogy a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték elegendő és megfelelő-e ahhoz, hogy a könyvvizsgálói vélemény alapjául szolgáljon.

27. Még akkor is, ha a könyvvizsgáló ellenvéleményt bocsátott ki vagy visszautasította a véleménynyilvánítást a pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan, a Vélemény alapja szakaszban le kell írnia bármely egyéb olyan kérdés okait, amelyekről tudomása van, és amelyek a vélemény minősítését követelték volna meg, valamint ezeknek a hatásait. (Hiv.: A24. bekezdés)

A könyvvizsgáló pénzügyi kimutatások könyvvizsgálataért való felelősségeinek leírása, amikor a könyvvizsgáló visszautasítja a véleménynyilvánítást a pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan

28. Amennyiben a könyvvizsgáló visszautasítja a véleménynyilvánítást a pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték szerzésére való képtelenség miatt, módosítania kell a könyvvizsgáló felelősségeinek a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 39–41. bekezdései által előírt leírását oly módon, hogy az csak a következőket tartalmazza: (Hiv.: A25. bekezdés)

- (a) kijelentés arra vonatkozóan, hogy a könyvvizsgáló felelőssége a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálata a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban, és könyvvizsgálói jelentés kibocsátása;
- (b) kijelentés arra vonatkozóan, hogy ugyanakkor a Véleménynyilvánítás visszautasításának alapja szakaszban ismertetett kérdés(ek) miatt a könyvvizsgáló nem volt képes elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói vélemény megalapozásához; és
- (c) a 700. témaszámú, (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 28. bekezdésének (c) pontja által előírt kijelentés a könyvvizsgáló függetlenségéről és egyéb etikai felelősségeiről.

Szemponatok, amikor a könyvvizsgáló visszautasítja a véleménynyilvánítást a pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan

29. Hacsak jogszabály vagy szabályozás nem írja elő, ha a könyvvizsgáló visszautasítja a véleménynyilvánítást a pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan, a könyvvizsgálói jelentésnek nem szabad tartalmaznia a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard szerinti Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések szakaszt vagy a 720. témaszámú (felülvizsgált)

nemzetközi könyvvizsgálati standard^{4 5} szerinti Egyéb információk szakaszt (Hiv.: A26. bekezdés)

Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel

30. Ha a könyvvizsgáló várhatóan minősíti a könyvvizsgálói jelentésben lévő véleményt, kommunikálnia kell az irányítással megbízott személyek felé azokat a körülményeket, amelyek a várható minősítéshez vezettek, valamint a minősítés szövegezését. (Hiv.: A27. bekezdés)

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

A minősített vélemények típusai (Hiv.: 2. bekezdés)

- A1. Az alábbi táblázat bemutatja, hogyan befolyásolja a kibocsátandó vélemény típusát a könyvvizsgálónak a minősítést előidéző kérdés jellegére és arra vonatkozó megítélése, hogy az adott kérdés pénzügyi kimutatásokra gyakorolt hatásai vagy lehetséges hatásai átfogóak-e.

<i>A minősítést előidéző kérdés jellege</i>	<i>A könyvvizsgáló arra vonatkozó megítélése, hogy átfogóak-e a pénzügyi kimutatásokra gyakorolt hatások vagy lehetséges hatások</i>	
	<i>Lényeges, de nem átfogó</i>	<i>Lényeges és átfogó</i>
A pénzügyi kimutatások lényeges hibás állítást tartalmaznak	Korlátozott vélemény	Ellenvélemény
Az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték szerzésére való képtelenség	Korlátozott vélemény	A véleménynyilvánítás visszautasítása

A könyvvizsgálói vélemény minősítését megkövetelő körülmények

A lényeges hibás állítások jellege (Hiv.: 6. bekezdés (a) pont)

- A2. A 700. témaszámú, (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja a könyvvizsgáló számára, hogy a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó

⁴ 701. témaszámú, „Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálása a független könyvvizsgálói jelentésben” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 11-13. bekezdések

⁵ 720. témaszámú, „A könyvvizsgáló egyéb információkkal kapcsolatos felelősségei” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard A54. bekezdés

vélemény kialakításához le kell vonnia az arra vonatkozó következtetést, hogy kellő bizonyosságot szereztek-e arról, hogy a pénzügyi kimutatások egésze nem tartalmaz lényeges hibás állítást.⁶ Ez a következtetés figyelembe veszi a könyvvizsgáló értékelését a nem helyesbített hibás állítások - ha vannak ilyenek - pénzügyi kimutatásokra gyakorolt hatásáról, összhangban a 450. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal.⁷

- A3. A 450. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard úgy határozza meg a hibás állítás fogalmát, mint a pénzügyi kimutatások egy tételének bemutatott 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. Ennek megfelelően a pénzügyi kimutatásokban lényeges hibás állítás az alábbiakkal kapcsolatban merülhet fel:
- (a) a választott számviteli politikák megfelelése;
 - (b) a választott számviteli politikák alkalmazása; vagy
 - (c) a pénzügyi kimutatásokban szerepeltetett közzétételek megfelelése vagy legendósága.

A választott számviteli politikák megfelelése

- A4. A vezetés által választott számviteli politikák megfelelésével kapcsolatban akkor merülhet fel lényeges hibás állítás a pénzügyi kimutatásokban, például, ha:
- (a) a választott számviteli politikák nincsenek összhangban a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel;
 - (b) a pénzügyi kimutatások nem helyesen ismertetnek egy, a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban, az átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban, a saját tőke változásainak kimutatásában vagy a cash flow-k kimutatásában lévő jelentős tételre vonatkozó számviteli politikát; vagy
 - (c) a pénzügyi kimutatások nem a valós bemutatást eredményező módon mutatják be vagy teszik közzé a mögöttes ügyleteket és eseményeket.
- A5. A pénzügyi beszámolási keretelvek gyakran tartalmaznak követelményeket a számviteli politikák változásainak elszámolására és közzétételére vonatkozóan. Amennyiben a gazdálkodó egység megváltoztatta a jelentős számviteli politikák kiválasztására vonatkozó döntését, lényeges hibás

⁶ 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 11. bekezdés

⁷ 450. témaszámú, „A könyvvizsgálat során azonosított hibás állítások értékelése” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 11. bekezdés.

állítás merülhet fel a pénzügyi kimutatásokban, ha a gazdálkodó egység nem tett eleget ezeknek a követelményeknek.

A választott számviteli politikák alkalmazása

- A6. A választott számviteli politikák alkalmazásával kapcsolatban a pénzügyi kimutatásokban lényeges hibás állítás merülhet fel:
- (a) ha a vezetés nem a pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban alkalmazta a választott számviteli politikákat, beleértve azt, amikor a vezetés nem következetesen alkalmazta a választott számviteli politikákat különböző időszakokra vagy hasonló ügyletekre és eseményekre (következetesség az alkalmazásban); vagy
 - (b) a választott számviteli politikák alkalmazási módja miatt (mint például egy nem szándékos hiba az alkalmazásban).

A pénzügyi kimutatásokban szereplő közzétételek megfelelősége vagy elegendősége

- A7. A pénzügyi kimutatásokban szereplő közzétételek megfelelőségével vagy elegendőségével kapcsolatban akkor merülhetnek fel lényeges hibás állítások a pénzügyi kimutatásokban, ha:
- (a) a pénzügyi kimutatások nem tartalmazzák a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek által előírt valamennyi közzétételt;
 - (b) a pénzügyi kimutatásokban szereplő közzétételek prezentálása nincs összhangban a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel; vagy
 - (c) a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek által konkrétan előírt közzétételeken túl a pénzügyi kimutatások nem adják meg a valós bemutatáshoz szükséges további közzétételeket.

A 450. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A13a bekezdése további példákkal szolgál a minőségi közzétételekben lévő olyan lényeges hibás állításokra, amelyek felmerülhetnek.

Az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték szerzésére való képtelenség jellege (Hiv.: 6. bekezdés (b) pont)

- A8. Az, hogy a könyvvizsgáló nem tud elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni (a könyvvizsgálat hatókörének korlátozásaként is említik), a következőkből adódhat:
- (a) a gazdálkodó egység ellenőrzésén kívül eső körülmények;
 - (b) a könyvvizsgáló munkájának jellegére vagy ütemezésére vonatkozó körülmények; vagy
 - (c) a vezetés által támasztott korlátozások.

A9. Egy konkrét eljárás végrehajtására való képtelenség nem
705. TÉMASZÁMÚ (FELÜLVIZSGÁLT) NEMZETKÖZI
KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD

tesztet meg a könyvvizsgálat hatókörére vonatkozó korlátozást, ha a könyvvizsgáló alternatív eljárások végrehajtásával elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot tud szerezni. Ha ez nem lehetséges, a 7. bekezdés (b) pontjában és a 9-10. bekezdésekben lévő követelményeket kell alkalmazni az adott esetnek megfelelően. A vezetés által támasztott korlátozásoknak egyéb vonatkozásai is lehetnek a könyvvizsgálat szempontjából, például a családi kockázat könyvvizsgáló általi becsülésével és a megbízás megtartásának mérlegelésével kapcsolatban.

A10. Példák a gazdálkodó egység ellenőrzésén kívül álló körülményekre:

- a gazdálkodó egység számviteli nyilvántartásai megsemmisültek
- egy jelentős komponens számviteli nyilvántartásait kormányzati hatóságok határozatlan időre lefoglalták.

A11. Példák a könyvvizsgáló munkájának jellegére vagy ütemezésére vonatkozó körülményekre:

- a gazdálkodó egység számára követelmény valamelyik társult vállalkozás tőkemódszerrel történő elszámolása, és a könyvvizsgáló nem tud elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni az utóbbi pénzügyi információiról annak értékeléséhez, hogy megfelelően alkalmazták-e a tőkemódszert
- a könyvvizsgáló megbízásának időzítése olyan, hogy a könyvvizsgáló nem tudja megfigyelni a fizikai leltárfelvételt
- a könyvvizsgáló megállapítja, hogy alapvető vizsgálati eljárások végrehajtása önmagában nem elégséges, de a gazdálkodó egység kontrolljai nem hatékonyak.

A12. Példák az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték szerzésére való képtelenségre a könyvvizsgálat hatókörének a vezetés általi korlátozásából adódóan:

- a vezetés megakadályozza, hogy a könyvvizsgáló megfigyelje a fizikai leltárfelvételt
- a vezetés megakadályozza, hogy a könyvvizsgáló külső megerősítést kérjen konkrét számlaegyenlegekre vonatkozóan.

A könyvvizsgálói vélemény minősítési típusának meghatározása

Az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték szerzésére való képtelenség következménye olyan esetben, amikor annak oka a vezetés részéről történő korlátozás azt követően, hogy a könyvvizsgáló elfogadta a megbízást (Hiv.: 13. bekezdés (b) pont (i) alpont–14. bekezdés)

A13. A könyvvizsgálattól való visszalépés célszerűsége függhet attól, hogy milyen szakaszban van a megbízás teljesítése akkor, amikor a

vezetés a hatókör-korlátozást megvalósítja. Ha a könyvvizsgáló már a könyvvizsgálat döntő részét végrehajtotta, dönthet úgy, hogy a visszalépés előtt a lehetséges mértékig befejezi a könyvvizsgálatot, visszautasítja a véleménynyilvánítást, és kifejezi a hatókör-korlátozást a Véleménynyilvánítás visszautasításának alapja szakaszban.

- A14. Bizonyos körülmények között lehet, hogy nem lehetséges a könyvvizsgálattól való visszalépés, ha a könyvvizsgáló számára jogszabály vagy szabályozás írja elő a könyvvizsgálati megbízás folytatását. Ez lehet a helyzet az állami szektorban működő gazdálkodó egységek pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálatára kijelölt könyvvizsgáló esetében. Szintén ez a helyzet állhat fenn olyan joghatóságokban, ahol a könyvvizsgálót egy konkrét időszakot lefedő pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatával bízzák meg, vagy ahol kinevezése egy konkrét időszakra szól, és az ilyen pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának befejezése vagy az adott időszak vége előtt tilos visszalépnie. A könyvvizsgáló szükségesnek tarthatja emellett egyéb kérdések bekezdés befoglalását a könyvvizsgálói jelentésbe.⁸
- A15. Ha a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy hatókör-korlátozás miatt szükséges a könyvvizsgálattól való visszalépés, lehet olyan szakmai, jogi vagy szabályozói követelmény számára, hogy a megbízástól való visszalépéssel kapcsolatos kérdéseket kommunikálja a szabályozók vagy a gazdálkodó egység tulajdonosai felé.

Az ellenvéleményre vagy a véleménynyilvánítás visszautasítására vonatkozó egyéb szempontok (Hiv.: 15. bekezdés)

- A16. Példák olyan jelentéstételi körülményekre, amelyek nem mondanának ellent a könyvvizsgálói ellenvéleménynek vagy a véleménynyilvánítás visszautasításának:
- Minősítés nélküli vélemény kibocsátása adott pénzügyi beszámolási keretelvek szerint készített pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan, és ugyanabban a jelentésben ellenvélemény kifejezése ugyanazokra a pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan, eltérő pénzügyi beszámolási keretelvek szerint.⁹
 - A véleménynyilvánítás visszautasítása a működés eredményeire, és amennyiben releváns, a cash flow-kra vonatkozóan, és minősítés nélküli vélemény a pénzügyi helyzet tekintetében (lásd az 510. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardot¹⁰). Ebben az

⁸ 706. témaszámú, „Figyelemfelhívó bekezdések és egyéb kérdések bekezdések a független könyvvizsgálói jelentésben” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard A10. bekezdés

⁹ Ennek a körülménynek a leírását lásd a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard A31. bekezdésében.

¹⁰ 510. témaszámú, „Első könyvvizsgálati megbízások—Nyitóegyenlegek” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 10. bekezdés.

esetben a könyvvizsgáló nem a pénzügyi kimutatások egészére vonatkozóan utasítja vissza a véleménynyilvánítást.

A könyvvizsgálói jelentés formája és tartalma a vélemény minősítése esetén

Szemléltető könyvvizsgálói jelentések (Hiv.: 16. bekezdés)

- A17. Az 1. sz., illetve a 2. sz. szemléltető példa a függelékben korlátozott véleménnyel, illetve ellenvéleménnyel ellátott könyvvizsgálói jelentést tartalmaz arra az esetre vonatkozóan, amikor a pénzügyi kimutatások lényeges hibás állítást tartalmaznak.
- A18. A 3. sz. szemléltető példa a függelékben korlátozott véleménnyel ellátott könyvvizsgálói jelentést tartalmaz arra az esetre vonatkozóan, amikor a könyvvizsgáló nem képes elegendő és megfelelő könyvvizsgálói bizonyítékot szerezni. A 4. sz. szemléltető példa véleménynyilvánítás visszautasítását tartalmazza a pénzügyi kimutatások egyetlen elemére vonatkozó elegendő és megfelelő könyvvizsgálói bizonyíték szerzésére való képtelenség miatt. Az 5. sz. szemléltető példa véleménynyilvánítás visszautasítását tartalmazza a pénzügyi kimutatások több elemére vonatkozó elegendő és megfelelő könyvvizsgálói bizonyíték szerzésére való képtelenség miatt. A két utolsó eset mindegyikében a bizonyíték szerzésére való képtelenség lehetséges hatásai a pénzügyi kimutatásokra egyaránt lényegesek és átfogóak. Az olyan egyéb nemzetközi könyvvizsgálói standardok függelékei, amelyek jelentéstételi követelményeket tartalmaznak, az 570. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálói standardot¹¹ is beleértve, szintén tartalmaznak szemléltető példákat módosított véleményt tartalmazó könyvvizsgálói jelentésekre.

A könyvvizsgálói vélemény (Hiv.: 16. bekezdés)

- A19. A cím módosítása egyértelművé teszi a felhasználó számára, hogy a könyvvizsgálói vélemény minősített, és jelzi a minősítés típusát.

Korlátozott vélemény (Hiv.: 17. bekezdés)

- A20. Ha a könyvvizsgáló korlátozott véleményt bocsát ki, nem lenne helyénvaló az olyan kifejezések használata a Vélemény szakaszban, mint „az előző magyarázattal” vagy „függvényében”, mivel ezek nem kellőképpen egyértelműek vagy erőteljesek.

¹¹ 570. témaszámú, „A vállalkozás folytatása” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálói standard

Vélemény alapja (Hiv.: 20., 21., 23., 27. bekezdések)

- A21. A következetesség a könyvvizsgálói jelentésben elősegíti a felhasználók általi megértést, és könnyebbé teszi a szokatlan körülmények azonosítását, amikor azok felmerülnek. Ennek megfelelően, bár lehet, hogy nem lehetséges az egységes szövegezés a minősített véleményben és a minősítés alapjának leírásában, kívánatos a következetesség a könyvvizsgálói jelentésnek mind a formáját, mind a tartalmát tekintve.
- A22. Azoknak a hatásoknak a számszerűsítése, amelyeket a készletek felülrétekeltsége gyakorol a nyereségadóra, az adózás előtti eredményre, a nettó eredményre és a saját tőkére, példa a lényeges hibás állítások azon pénzügyi hatásaira, amelyeket a könyvvizsgáló leírhat a könyvvizsgálói jelentés Vélemény alapja szakaszában.
- A23. A kihagyott információk közzététele a Vélemény alapja szakaszban akkor nem lenne kivitelezhető, ha:
- (a) a vezetés nem készítette el a közzétételeket, vagy a közzétételek más módon nem állnak azonnal a könyvvizsgáló rendelkezésére; vagy
 - (b) a könyvvizsgáló megítélése szerint a közzétételek indokolatlanul terjedelmesek lennének a könyvvizsgálói jelentéshez képest.
- A24. A Vélemény alapja szakaszban leírt konkrét kérdésre vonatkozó ellenvélemény vagy véleménynyilvánítás visszautasítása nem indokolja más olyan azonosított kérdések leírásának kihagyását, amelyek egyébként a könyvvizsgálói vélemény minősítését igényelték volna. Ezen esetekben az ilyen egyéb kérdések közzététele, amelyekről a könyvvizsgálónak tudomása van, releváns lehet a pénzügyi kimutatások felhasználói számára.

A könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatáért való felelősségeinek a leírása, amikor a könyvvizsgáló visszautasítja a véleménynyilvánítást a pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan (Hiv.: 28. bekezdés)

A25. Amikor a könyvvizsgáló visszautasítja a véleménynyilvánítást a pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan, a következő kijelentéseket megfelelőbb a könyvvizsgálói jelentésnek a Könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatáért való felelősségei szakaszban elhelyezni, ahogyan azt a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard függelékének 4-5. szemléltető példái is szemléltetik:

- a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 28. bekezdésének (a) pontja által előírt kijelentés úgy módosítva, hogy kimondja, hogy a könyvvizsgáló felelőssége a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásai könyvvizsgálatának elvégzése a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban; és

- a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 28. bekezdésének (c) pontja által előírt kijelentés a könyvvizsgáló függetlenségéről és egyéb etikai felelősségekről.

Szemponatok, amikor a könyvvizsgáló visszautasítja a véleménynyilvánítást a pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan (Hiv.: 29. bekezdés)

A26. Azoknak az okoknak a megadása a könyvvizsgálói jelentés Véleménynyilvánítás visszautasításának alapja szakaszában, amelyek miatt a könyvvizsgáló képtelen volt elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni, hasznos információkkal szolgálni a felhasználók számára annak megértéséhez, miért utasította vissza a könyvvizsgáló a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó véleménynyilvánítást, továbbá védelmet nyújthat az azokra történő nem megfelelő hagyatkozás ellen. A véleménynyilvánítás visszautasításához vezető kérdés(ek)től eltérő bármilyen kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdés kommunikálása azonban azt sugallhatja, hogy a pénzügyi kimutatások egésze hitelt érdemlőbb ezekkel a kérdésekkel kapcsolatban, mint ami megfelelő lenne az adott körülmények között, és inkonzisztens lenne a véleménynyilvánítás visszautasításával a pénzügyi kimutatások egészére vonatkozóan. Hasonlóképpen nem lenne helyénvaló Egyéb információk szakasz beillesztése sem a 720. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban, amely az egyéb információk és a pénzügyi kimutatások összhangjának a könyvvizsgáló általi mérlegelésével foglalkozik. Ennek megfelelően, a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 29. bekezdése megtiltja Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések szakasz vagy Egyéb információk szakasz belefoglalását a könyvvizsgálói jelentésbe, ha a könyvvizsgáló visszautasítja a véleménynyilvánítást a pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan, kivéve, ha a könyvvizsgáló számára máskülönben jogszabály vagy szabályozás előírja kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálását vagy jelentéstételt egyéb információkról.

Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel (Hiv.: 30. bekezdés)

A27. A könyvvizsgálói vélemény várható minősítéséhez vezető körülményeknek, valamint a minősítés szövegezésének az irányítással megbízott személyek felé történő kommunikálása lehetővé teszi:

- a könyvvizsgáló számára, hogy előzetesen értesítse az irányítással megbízott személyeket a tervezett minősítés(ek)ről és a minősítés(ek) okairól (vagy körülményeiről);
- a könyvvizsgáló számára, hogy kikérje az irányítással megbízott személyek egyetértését a várható minősítés(ek)e)t előidéző kérdés(ek)re vonatkozó tényekkel kapcsolatban, vagy megerősítse a vezetéssel, mint olyannal fennálló véleményeltéréseket; valamint

- (c) az irányítással megbízott személyek számára, hogy alkalmuk legyen adott esetben további információkkal és magyarázatokkal szolgálni a könyvvizsgálónak a várható minősítés(ek)e(t) előidézõ kérdés(ek)re vonatkozóan.

Függelék

(Hiv.: A17–A18., A25. bekezdések)

Szemléltető példák minősített véleményt tartalmazó független könyvvizsgálói jelentésekre

- 1. sz. szemléltető példa: Könyvvizsgálói jelentés, amely korlátozott véleményt tartalmaz, mert a pénzügyi kimutatások lényeges hibás állítást tartalmaznak.
- 2. sz. szemléltető példa: Könyvvizsgálói jelentés, amely ellenvéleményt tartalmaz, mert a konszolidált pénzügyi kimutatások lényeges hibás állítást tartalmaznak.
- 3. sz. szemléltető példa: Könyvvizsgálói jelentés, amely korlátozott véleményt tartalmaz, mert a könyvvizsgáló nem tudott elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni egy külföldi társult vállalkozásról.
- 4. sz. szemléltető példa: Könyvvizsgálói jelentés, amely a véleménynyilvánítás visszautasítását tartalmazza, mert a könyvvizsgáló nem tudott elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni a konszolidált pénzügyi kimutatások egyetlen elemére vonatkozóan.
- 5. sz. szemléltető példa: Könyvvizsgálói jelentés, amely a véleménynyilvánítás visszautasítását tartalmazza, mert a könyvvizsgáló nem tudott elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni a pénzügyi kimutatások több elemére vonatkozóan.

1. sz. szemléltető példa – Korlátozott vélemény amiatt, mert a pénzügyi kimutatások lényeges hibás állítást tartalmaznak

A jelen szemléltető könyvvizsgálói jelentés alkalmazásában a következő körülményeket tételezzük fel:

- Valós bemutatást előíró keretelveket alkalmazó, tőzsdén jegyzett gazdálkodó egység teljes pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálata. A könyvvizsgálat nem csoportaudit (azaz a 600. témaszámú, nemzetközi könyvvizsgálati standard¹ nem alkalmazandó).
- A pénzügyi kimutatásokat a gazdálkodó egység vezetése a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardokkal (általános célú keretelvek) összhangban készítette.
- A könyvvizsgálati megbízás feltételei a vezetés pénzügyi kimutatásokért való felelősségének a 210. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardban² szereplő leírását tükrözik.
- A készletek hibás állítást tartalmaznak. A hibás állítást a pénzügyi kimutatások szempontjából lényegesnek, de nem átfogónak ítélik meg (azaz korlátozott vélemény a megfelelő).
- A könyvvizsgálatra vonatkozó releváns etikai követelmények az adott joghatóság etikai követelményei.
- A megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték alapján a könyvvizsgáló arra a következtetésre jutott, hogy nem áll fenn lényeges bizonytalanság olyan eseményekkel vagy feltételekkel kapcsolatban, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban az 570. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.
- A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdéseket a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban kommunikálták.
- A könyvvizsgáló valamennyi egyéb információt a könyvvizsgálói jelentés dátuma előtt megszerezte, és a konszolidált pénzügyi kimutatásokra vonatkozó korlátozott véleményt előidéző kérdés érinti az egyéb információkat is.
- A pénzügyi kimutatások felügyeletéért felelős személyek eltérnek a pénzügyi kimutatások elkészítéséért felelős személyektől.
- A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatán kívül a könyvvizsgálónak helyi jogszabály által előírt egyéb jelentéstételi felelősségei is vannak.

¹ 600. témaszámú, „Speciális szempontok— Csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatai (beleértve a komponensek könyvvizsgálóinak munkáját is)” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

² 210. témaszámú, „Megegyezés a könyvvizsgálati megbízások feltételeiről” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

FÜGGETLEN KÖNYVVIZSGÁLÓI JELENTÉS

Az ABC társaság tulajdonosai [vagy más megfelelő címzett] részére

A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatáról készült jelentés³

Korlátozott vélemény

Elvégeztük az ABC társaság („a Társaság”) pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálatát, amely pénzügyi kimutatások a 20X1. december 31-i fordulónapra készített pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásból, az ezen időponttal végződő évre vonatkozó átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásból, a saját tőke változásainak kimutatásából és cash flow-kimutatásból, valamint a pénzügyi kimutatásokhoz fűzött kiegészítő megjegyzésekből állnak, beleértve a jelentős számviteli politikák összefoglalását.

Véleményünk szerint a Korlátozott vélemény alapja szakaszban leírt kérdés hatásait kivéve, a mellékelt pénzügyi kimutatások minden lényeges szempontból valóban mutatják be (vagy „megbízható és valós képet adnak”) az ABC társaság 20X1. december 31-én fennálló pénzügyi helyzetét („helyzetéről”), valamint az ezen időponttal végződő évre vonatkozó pénzügyi teljesítményét („teljesítményéről”) és cash flow-it („cash flow-iról”) összhangban a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardokkal.

Korlátozott vélemény alapja

A Társaság készletei xxx értéken szerepelnek a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban. A vezetés a készleteket nem a bekerülési érték és a nettó realizálható érték közül az alacsonyabbikon mutatta ki, hanem kizárólag bekerülési értéken, ami eltérést jelent a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardoktól. A Társaság nyilvántartásai azt mutatják, hogy ha a vezetés a készleteket a bekerülési érték és a nettó realizálható érték közül az alacsonyabbikon mutatta volna ki, xxx összeggel kellett volna leírni a készleteket a nettó realizálható értékükre. Ennek megfelelően az értékesítés közvetlen költségét xxx összeggel növelték volna, és a nyereségadó, a nettó eredmény, valamint a saját tőke ilyen sorrendben xxx, xxx és xxx összeggel csökkent volna.

Könyvvizsgálatunkat a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban hajtottuk végre. Ezen standardok értelmében fennálló felelősségeink bővebb leírását jelentésünk „A könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatáért való felelősségei” szakasza tartalmazza. Függetlenek vagyunk a Társaságtól azon etikai követelményekkel összhangban, amelyek a pénzügyi kimutatások általunk végzett könyvvizsgálata szempontjából relevánsak [joghatóság] területén, és eleget tettünk

³ „A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatáról készült jelentés” alcím szükségtelen olyan esetekben, amikor a második, „Jelentés egyéb jogi és szabályozói követelményekről” alcímet nem kell alkalmazni.

egyéb etikai felelősségeinknek ezekkel a követelményekkel összhangban. Meggyőződésünk, hogy az általunk megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték elegendő és megfelelő ahhoz, hogy megalapozza korlátozott véleményünket.

Egyéb információk [vagy más megfelelő cím, mint például „A pénzügyi kimutatásokon és az azokra vonatkozó könyvvizsgálói jelentésen kívüli információk”]

[Jelentéstétel a 720. témaszámú, (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard jelentéstételi követelményeivel összhangban – lásd a 6. sz. szemléltető példát a 720. témaszámú, (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 2. függelékében. Az egyéb információk szakasz utolsó bekezdését a 6. szemléltető példában átalakítanák úgy, hogy ismertesse azt a konkrét kérdést, amely az egyéb információkat is érintő korlátozott véleményhez vezetett.]

Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések

A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések azok a kérdések, amelyek szakmai megítélésünk szerint a legjelentősebbek voltak a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatások általunk végzett könyvvizsgálata során. Ezeket a kérdéseket a pénzügyi kimutatások egésze általunk végzett könyvvizsgálatának összefüggésében és az arra vonatkozó véleményünk kialakítása során vizsgáltuk, és ezekről a kérdésekről nem bocsátunk ki külön véleményt. A *Korlátozott vélemény alapja* szakaszban leírt kérdésen felül az alábbiakban ismertetett kérdéseket határoztuk meg a jelentésünkben kommunikálendő kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésekként.

[Az egyes kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések leírása a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.]

A vezetés és az irányítással megbízott személyek felelősségei pénzügyi kimutatásokért⁴

[Jelentéstétel a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban – lásd az 1. sz. szemléltető példát a 700. témaszámú, (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardban.]

A könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatáért való felelősségei

[Jelentéstétel a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban - lásd az 1. sz. szemléltető példát a 700. témaszámú, (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardban.]

⁴ A jelen szemléltető könyvvizsgálói jelentésekben szükséges lehet a „vezetés” és az „irányítással megbízott személyek” kifejezéseknek az adott joghatóság jogi keretelvei kontextusában helyénvaló más kifejezésekkel való helyettesítése.

Jelentés egyéb jogi és szabályozói követelményekről

[Jelentéstétel a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban - lásd az 1. sz. szemléltető példát a 700. témaszámú, (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardban.]

A jelen független könyvvizsgálói jelentést eredményező könyvvizsgálat megbízásért felelős partnere [név].

[Aláírás a könyvvizsgáló cég nevében, a könyvvizsgáló saját neve vagy mindkettő, az adott joghatóság előírásainak megfelelően]

[A könyvvizsgáló címe]

[Dátum]

2. szemléltető példa – Ellenvélemény amiatt, mert a konszolidált pénzügyi kimutatások lényeges hibás állítást tartalmaznak

A jelen szemléltető könyvvizsgálói jelentés alkalmazásában a következő körülményeket tételezzük fel:

- Valós bemutatást előíró keretelveket alkalmazó, tőzsdén jegyzett gazdálkodó egység teljes konszolidált pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálata. A könyvvizsgálat egy leányvállalatokkal rendelkező gazdálkodó egység csoportauditja (azaz a 600. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardot alkalmazni kell).
- A konszolidált pénzügyi kimutatásokat a gazdálkodó egység vezetése a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardokkal (általános célú keretelvek) összhangban készítette.
- A könyvvizsgálati megbízás feltételei a vezetés konszolidált pénzügyi kimutatásokért való felelősségének a 210. témaszámú, nemzetközi könyvvizsgálati standardban lévő leírását tükrözik.
- A konszolidált pénzügyi kimutatások lényeges hibás állítást tartalmaznak, mert egy leányvállalatot nem vontak be a konszolidációba. A lényeges hibás állítást a konszolidált pénzügyi kimutatások szempontjából átfogónak ítélik meg. A hibás állítás konszolidált pénzügyi kimutatásokra gyakorolt hatásait nem határozták meg, mert az nem volt kivitelezhető (azaz ellenvélemény a megfelelő).
- A könyvvizsgálatra vonatkozó releváns etikai követelmények az adott joghatóság etikai követelményei.
- A megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték alapján a könyvvizsgáló arra a következtetésre jutott, hogy nem áll fenn lényeges bizonytalanság olyan eseményekkel vagy feltételekkel kapcsolatban, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban az 570. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.
- A 701. témaszámú, nemzetközi könyvvizsgálati standard alkalmazandó; a könyvvizsgáló azonban megállapította, hogy nincsenek az Ellenvélemény alapja szakaszban leírt kérdésen kívüli kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések.
- A könyvvizsgáló valamennyi egyéb információt a könyvvizsgálói jelentés dátuma előtt megszerezte, és a konszolidált pénzügyi kimutatásokra vonatkozó ellenvéleményt előidéző kérdés érinti az egyéb információkat is.
- A konszolidált pénzügyi kimutatások felügyeletéért felelős személyek eltérnek a konszolidált pénzügyi kimutatások elkészítéséért felelős személyektől.

- **A konszolidált pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatán kívül a könyvvizsgálónak helyi jogszabály által előírt egyéb jelentéstételi felelősségei is vannak.**

FÜGGETLEN KÖNYVVIZSGÁLÓI JELENTÉS

Az ABC társaság tulajdonosai [vagy más megfelelő címzett] részére

A konszolidált pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatáról készült jelentés⁵

Ellenvélemény

Elvégeztük az ABC Társaság és leányvállalatai („a Csoport”) konszolidált pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálatát, amely pénzügyi kimutatások a 20X1. december 31-i fordulónapra készített konszolidált pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásból, az ezen időponttal végződő évre vonatkozó konszolidált átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásból, konszolidált saját tőke változásainak kimutatásából és konszolidált cash flow-kimutatásból, valamint a konszolidált pénzügyi kimutatásokhoz fűzött megjegyzésekből állnak, beleértve a jelentős számviteli politikák összefoglalását.

Véleményünk szerint jelentésünk az *Ellenvélemény alapja* szakaszában tárgyalt kérdés jelentősége miatt a mellékelt konszolidált pénzügyi kimutatások nem mutatják be valósan (vagy „nem adnak megbízható és valós képet”) a Csoport 20X1. december 31-én fennálló konszolidált pénzügyi helyzetét („helyzetéről”), valamint az ezen időponttal végződő évre vonatkozó konszolidált pénzügyi teljesítményét („teljesítményéről”) és konszolidált cash flow-it („cash flow-iról”) a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban.

Ellenvélemény alapja

Amint az az X. megjegyzésben szerepel, a Csoport nem konszolidálta a Csoport által 20X1 folyamán felvásárolt XYZ társaságot, mert még nem tudta meghatározni a leányvállalat bizonyos lényeges eszközeinek és kötelezettségeinek az akvizíció időpontjában fennálló valós értékét. Ennek következtében ezt a befektetést bekerülési érték alapon számolják el. A nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok értelmében a Társaságnak konszolidálnia kellett volna ezt a leányvállalatot és az akvizíciót ideiglenes összegek alapján kellett volna elszámolnia. Ha az XYZ társaságot konszolidálták volna, az a mellékelt konszolidált pénzügyi kimutatások sok elemét lényegesen érintette volna. A konszolidálás elmulasztásának a konszolidált pénzügyi kimutatásokra gyakorolt hatásai nem lettek meghatározva.

⁵ „A konszolidált pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatáról készült jelentés” alcím szükségtelen olyan esetekben, amikor a második, „Jelentés egyéb jogi és szabályozói követelményekről” alcímet nem kell alkalmazni.

Könyvvizsgálatunkat a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban hajtottuk végre. Ezen standardok értelmében fennálló felelősségeink bővebb leírását jelentésünk „A könyvvizsgálónak a konszolidált pénzügyi kimutatások könyvvizsgálataért való felelősségei” szakasza tartalmazza. Függetlenek vagyunk a Csoporttól azon etikai követelményekkel összhangban, amelyek a konszolidált pénzügyi kimutatások általunk végzett könyvvizsgálata szempontjából relevánsak [joghatóság] területén, és eleget tettünk egyéb etikai felelősségeinknek ezekkel a követelményekkel összhangban. Meggyőződésünk, hogy az általunk megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték elegendő és megfelelő ahhoz, hogy megalapozza ellenvéleményünket.

Egyéb információk [vagy más megfelelő cím, mint például „A pénzügyi kimutatásokon és az azokra vonatkozó könyvvizsgálói jelentésen kívüli információk”]

[Jelentéstétel a 720. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard jelentéstételi követelményeivel összhangban – lásd a 7. sz. szemléltető példát a 720. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 2. függelékében. Az egyéb információk szakasz utolsó bekezdését a 7. szemléltető példában átalakítanák úgy, hogy ismertesse azt a konkrét kérdést, amely az egyéb információkat is érintő korlátozott véleményhez vezetett.]

Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések

Megállapítottuk, hogy az *Ellenvélemény alapja* szakaszban ismertetett kérdésen kívül nincsenek a jelentésünkben kommunikálandó egyéb kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések.

A vezetés és az irányítással megbízott személyek felelősségei a konszolidált pénzügyi kimutatásokért⁶

[Jelentéstétel a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban – lásd a 2. sz. szemléltető példát a 700. témaszámú, (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardban.]

A könyvvizsgálónak a konszolidált pénzügyi kimutatások könyvvizsgálataért való felelősségei

[Jelentéstétel a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban – lásd a 2. sz. szemléltető példát a 700. témaszámú, (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardban.]

⁶ Vagy az adott joghatóság jogi keretelvi kontextusában helyénvaló más kifejezések

Jelentés egyéb jogi és szabályozói követelményekről

[Jelentéstétel a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban – lásd a 2. sz. szemléltető példát a 700. témaszámú, (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardban.]

A jelen független könyvvizsgálói jelentést eredményező könyvvizsgálat megbízásért felelős partnere [név].

[Aláírás a könyvvizsgáló cég nevében, a könyvvizsgáló saját neve vagy mindkettő, az adott joghatóság előírásainak megfelelően]

[A könyvvizsgáló címe]

[Dátum]

3. sz. szemléltető példa - Korlátozott véleményt amiatt, mert a könyvvizsgáló nem tudott elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni egy külföldi társult vállalkozásról

A jelen szemléltető könyvvizsgálói jelentés alkalmazásában a következő körülményeket tételezzük fel:

- Valós bemutatást előíró keretelveket alkalmazó, tőzsdén jegyzett gazdálkodó egység teljes konszolidált pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálata. A könyvvizsgálat egy leányvállalattal rendelkező gazdálkodó egység csoportauditja (azaz a 600. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardot alkalmazni kell).
- A konszolidált pénzügyi kimutatásokat a gazdálkodó egység vezetése a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardokkal (általános célú keretelvek) összhangban készítette.
- A könyvvizsgálati megbízás feltételei a vezetés konszolidált pénzügyi kimutatásokért való felelősségének a 210. témaszámú, nemzetközi könyvvizsgálati standardban lévő leírását tükrözik.
- A könyvvizsgáló nem tudott elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni egy külföldi társult vállalkozásban lévő befektetésre vonatkozóan. Az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzésére való képtelenség lehetséges hatásait a konszolidált pénzügyi kimutatások szempontjából lényegesnek, de nem átfogónak ítélik meg (azaz korlátozott vélemény a megfelelő).
- A könyvvizsgálatra vonatkozó releváns etikai követelmények az adott joghatóság etikai követelményei.
- A megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték alapján a könyvvizsgáló arra a következtetésre jutott, hogy nem áll fenn lényeges bizonytalanság olyan eseményekkel vagy feltételekkel kapcsolatban, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban az 570. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.
- A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdéseket a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban kommunikálták.
- A könyvvizsgáló valamennyi egyéb információt a könyvvizsgálói jelentés dátuma előtt megszerezte, és a konszolidált pénzügyi kimutatásokra vonatkozó korlátozott véleményt előidéző kérdés érinti az egyéb információkat is.
- A konszolidált pénzügyi kimutatások felügyeletéért felelős személyek eltérnek a konszolidált pénzügyi kimutatások elkészítéséért felelős személyektől.
- A konszolidált pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatán kívül a könyvvizsgálónak helyi jogszabály által előírt egyéb jelentéstételi

felelősségei is vannak.

FÜGGETLEN KÖNYVVIZSGÁLÓI JELENTÉS

Az ABC társaság tulajdonosai [vagy más megfelelő címzett] részére

A konszolidált pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatáról készült jelentés⁷

Korlátozott vélemény

Elvégeztük az ABC Társaság és leányvállalatai („a Csoport”) konszolidált pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálatát, amely pénzügyi kimutatások a 20X1. december 31-i fordulónapra készített konszolidált pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásból, az ezen időponttal végződő évre vonatkozó konszolidált átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásból, konszolidált saját tőke változásainak kimutatásából és konszolidált cash flow-kimutatásból, valamint a konszolidált pénzügyi kimutatásokhoz fűzött megjegyzésekből állnak, beleértve a jelentős számviteli politikák összefoglalását.

Véleményünk szerint a *Korlátozott vélemény alapja* szakaszban leírt kérdés lehetséges hatásait kivéve a mellékelt konszolidált pénzügyi kimutatások minden lényeges szempontból valóban mutatják be (vagy „*megbízható és valós képet adnak*”) a Csoport 20X1. december 31-én fennálló konszolidált pénzügyi helyzetét („*helyzetéről*”), valamint az ezen időponttal végződő évre vonatkozó konszolidált pénzügyi teljesítményét („*teljesítményéről*”) és konszolidált cash flow-it („*cash flow-iról*”) összhangban a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardokkal.

Korlátozott vélemény alapja

A Csoportnak az év során felvásárolt és tőkemódszerrel elszámolt külföldi társult vállalkozásban, XYZ társaságban lévő befektetése xxx értéken szerepel a 20X1. december 31-i konszolidált pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban, és ABC xxx összegű részesedése XYZ nettó eredményéből szerepel ABC ezen időponttal végződő évre vonatkozó eredményében. Nem tudtunk elegendő és megfelelő könyvvizsgálói bizonyítékot szerezni ABC XYZ-ben lévő befektetése 20X1. december 31-i könyv szerinti értékéről és ABC XYZ nettó éves eredményéből való részesedéséről, mert nem kaptunk hozzáférést XYZ pénzügyi információihoz, vezetéséhez és könyvvizsgálóihoz. Ennek következtében nem tudtuk meghatározni, szükséges-e az adott összegek bármilyen helyesbítése.

Könyvvizsgálatunkat a nemzetközi könyvvizsgálói standardokkal összhangban hajtottuk végre. Ezen standardok értelmében fennálló felelősségeink bővebb leírását jelentésünk „*A könyvvizsgálónak a konszolidált pénzügyi kimutatások könyvvizsgálataért való felelősségei*” szakasza tartalmazza. Függetlenek vagyunk a Csoporttól azon etikai követelményekkel összhangban, amelyek a konszolidált

⁷ „A konszolidált pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatáról készült jelentés” alcím szükségtelen olyan esetekben, amikor a második, „Jelentés egyéb jogi és szabályozói követelményekről” alcímet nem kell alkalmazni.

pénzügyi kimutatások általunk végzett könyvvizsgálata szempontjából relevánsak [joghatóság] területén, és eleget tettünk egyéb etikai felelősségeinknek ezekkel a követelményekkel összhangban. Meggyőződésünk, hogy az általunk megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték elegendő és megfelelő ahhoz, hogy megalapozza korlátozott véleményünket.

Egyéb információk [vagy más megfelelő cím, mint például „A pénzügyi kimutatásokon és az azokra vonatkozó könyvvizsgálói jelentésen kívüli információk”]

[Jelentéstétel a 720. témaszámú, (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard jelentéstételi követelményeivel összhangban – lásd a 6. sz. szemléltető példát a 720. témaszámú, (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 2. függelékében. Az egyéb információk szakasz utolsó bekezdését a 6. szemléltető példában átalakítanák úgy, hogy ismertesse azt a konkrét kérdést, amely az egyéb információkat is érintő korlátozott véleményhez vezetett.]

Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések

A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések azok a kérdések, amelyek szakmai megítélésünk szerint a legjelentősebbek voltak a tárgyidőszaki konszolidált pénzügyi kimutatások általunk végzett könyvvizsgálata során. Ezeket a kérdéseket a konszolidált pénzügyi kimutatások egésze általunk végzett könyvvizsgálatának összefüggésében és az arra vonatkozó véleményünk kialakítása során vizsgáltuk, és ezekről a kérdésekről nem bocsátunk ki külön véleményt. A *Korlátozott vélemény alapja* szakaszban leírt kérdésen felül az alábbiakban ismertetett kérdéseket határoztuk meg a jelentésünkben kommunikálandó kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésekként.

[Az egyes kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések leírása a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.]

A vezetés és az irányítással megbízott személyek felelősségei a konszolidált pénzügyi kimutatásokért⁸

[Jelentéstétel a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban – lásd a 2. sz. szemléltető példát a 700. témaszámú, (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardban.]

A könyvvizsgálónak a konszolidált pénzügyi kimutatások könyvvizgálatáért való felelősségei

[Jelentéstétel a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban – lásd a 2. sz. szemléltető példát a 700. témaszámú, (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardban.]

⁸ Vagy az adott joghatóság jogi keretelvi kontextusában helyénvaló más kifejezések

Jelentés egyéb jogi és szabályozói követelményekről

[Jelentéstétel a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban – lásd a 2. sz. szemléltető példát a 700. témaszámú, (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardban.]

A jelen független könyvvizsgálói jelentést eredményező könyvvizsgálat megbízásért felelős partnere [név].

[Aláírás a könyvvizsgáló cég nevében, a könyvvizsgáló saját neve vagy mindkettő, az adott joghatóság előírásainak megfelelően]

[A könyvvizsgáló címe]

[Dátum]

4. sz. szemléltető példa – A véleménynyilvánítás visszautasítása amiatt, mert a könyvvizsgáló nem tudott elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni a konszolidált pénzügyi kimutatások egyetlen elemére vonatkozóan

A jelen szemléltető könyvvizsgálói jelentés alkalmazásában a következő körülményeket tételezzük fel:

- Valós bemutatást előíró keretelveket alkalmazó, tőzsdén nem jegyzett gazdálkodó egység teljes konszolidált pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálata. A könyvvizsgálat egy leányvállalattal rendelkező gazdálkodó egység csoportauditja (azaz a 600. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardot alkalmazni kell).
- A konszolidált pénzügyi kimutatásokat a gazdálkodó egység vezetése a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardokkal (általános célú keretelvek) összhangban készítette.
- A könyvvizsgálati megbízás feltételei a vezetés konszolidált pénzügyi kimutatásokért való felelősségének a 210. témaszámú, nemzetközi könyvvizsgálati standardban lévő leírását tükrözik.
- A könyvvizsgáló nem tudott elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni a konszolidált pénzügyi kimutatások egyetlen eleméről. Azaz a könyvvizsgáló nem tudott könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni egy közös vállalkozásban lévő olyan befektetés pénzügyi információiról, amely a gazdálkodó egység nettó eszközeinek több mint 90%-át teszi ki. Az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték szerzésére való képtelenség lehetséges hatásait a konszolidált pénzügyi kimutatások szempontjából lényegesnek és átfogónak ítélik meg (azaz a véleménynyilvánítás visszautasítása a megfelelő).
- A könyvvizsgálatra vonatkozó releváns etikai követelmények az adott joghatóság etikai követelményei.
- A konszolidált pénzügyi kimutatások felügyeletéért felelős személyek eltérnek a konszolidált pénzügyi kimutatások elkészítéséért felelős személyektől.
- A könyvvizsgáló felelősségeit tartalmazó szakasz korlátozottabb leírása szükséges.
- A konszolidált pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatán kívül a könyvvizsgálónak helyi jogszabály által előírt egyéb jelentéstételi felelősségei is vannak.

FÜGGETLEN KÖNYVVIZSGÁLÓI JELENTÉS

Az ABC társaság tulajdonosai [vagy más megfelelő címzett] részére

A konszolidált pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatáról készült jelentés⁹

A véleménynyilvánítás visszautasítása

Megbízást kaptunk az ABC Társaság és leányvállalatai („a Csoport”) konszolidált pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálatára, amely pénzügyi kimutatások a 20X1. december 31-i fordulónapra készített konszolidált pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásból, az ezen időponttal végződő évre vonatkozó konszolidált átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásból, konszolidált saját tőke változásainak kimutatásából és konszolidált cash flow-kimutatásból, valamint a konszolidált pénzügyi kimutatásokhoz fűzött megjegyzésekből állnak, beleértve a jelentős számviteli politikák összefoglalását.

Nem nyilvánítunk véleményt a Csoport mellékelt konszolidált pénzügyi kimutatásaira vonatkozóan. A jelentésünk *Véleménynyilvánítás visszautasításának alapja* szakaszában leírt kérdés jelentősége miatt nem tudtunk elegendő és megfelelő könyvvizsgálói bizonyítékot szerezni a jelen konszolidált pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói véleményünk megalapozásához.

Véleménynyilvánítás visszautasításának alapja

A Csoport XYZ közös vállalkozásban lévő befektetése xxx értéken szerepel a Csoport konszolidált pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásában, amely a Csoport 20X1. december 31-i nettó eszközeinek több mint 90%-át teszi ki. Nem engedélyezték számunkra a hozzáférést XYZ Társaság vezetéséhez és könyvvizsgálóihoz, beleértve XYZ Társaság könyvvizsgálóinak könyvvizsgálói dokumentációját is. Ennek eredményeképpen nem tudtuk meghatározni, szükséges-e bármilyen helyesbítés a Csoport XYZ Társaság közösen ellenőrzött eszközeiből való arányos részesedése, XYZ Társaság közös felelősség alá eső kötelezettségeiből való arányos részesedése, XYZ éves bevételeiből és kiadásából való arányos részesedése, valamint a konszolidált saját tőke változásainak kimutatását és a konszolidált cash flow-kimutatást alkotó elemek tekintetében.

⁹ „A konszolidált pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatáról készült jelentés” alcím szükségtelen olyan esetekben, amikor a második, „Jelentés egyéb jogi és szabályozói követelményekről” alcímet nem kell alkalmazni.

A vezetés és az irányítással megbízott személyek felelősségei a konszolidált pénzügyi kimutatásokért¹⁰

[Jelentéstétel a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban – lásd a 2. sz. szemléltető példát a 700. témaszámú, (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardban.]

A könyvvizsgálónak a konszolidált pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatáért való felelősségei

A mi felelőségünk a Csoport konszolidált pénzügyi kimutatásainak a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban történő könyvvizsgálata és könyvvizsgálói jelentés kibocsátása. A jelentésünk *Véleménynyilvánítás visszautasításának alapja* szakaszában leírt kérdés miatt azonban nem tudunk elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni a jelen konszolidált pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói véleményünk megalapozásához.

Függetlenek vagyunk a Csoporttól azon etikai követelményekkel összhangban, amelyek a pénzügyi kimutatások általunk végzett könyvvizsgálata szempontjából relevánsak [joghatóság] területén, és eleget tettünk egyéb etikai felelősségeinknek ezekkel a követelményekkel összhangban.

Jelentés egyéb jogi és szabályozói követelményekről

[Jelentéstétel a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban – lásd a 2. sz. szemléltető példát a 700. témaszámú, (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardban.]

[Aláírás a könyvvizsgáló cég nevében, a könyvvizsgáló saját neve vagy mindkettő, az adott joghatóság előírásainak megfelelően]

[A könyvvizsgáló címe]

[Dátum]

¹⁰ Vagy az adott joghatóság jogi keretelvi kontextusában helyénvaló más kifejezések

5. sz. szemléltető példa – A véleménynyilvánítás visszautasítása amiatt, mert a könyvvizsgáló nem tudott elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni a pénzügyi kimutatások több elemére vonatkozóan.

A jelen szemléltető könyvvizsgálói jelentés alkalmazásában a következő körülményeket tételezzük fel:

- Valós bemutatást előíró keretelveket alkalmazó, tőzsdén nem jegyzett gazdálkodó egység teljes pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálata. A könyvvizsgálat nem csoportaudit (azaz a 600. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard nem alkalmazandó).
- A pénzügyi kimutatásokat a gazdálkodó egység vezetése a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardokkal (általános célú keretelvek) összhangban készítette.
- A könyvvizsgálati megbízás feltételei a vezetés pénzügyi kimutatásokért való felelősségének a 210. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardban szereplő leírását tükrözik.
- A könyvvizsgáló nem tudott elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni a pénzügyi kimutatások több eleméről; konkrétan, a könyvvizsgáló nem tudott könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni a gazdálkodó egység készleteiről és követeléseiről. Az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték szerzésére való képtelenség lehetséges hatásait a pénzügyi kimutatások szempontjából lényegesnek és átfogónak ítélik meg.
- A könyvvizsgálatra vonatkozó releváns etikai követelmények az adott joghatóság etikai követelményei.
- A pénzügyi kimutatások felügyeletéért felelős személyek eltérnek a pénzügyi kimutatások elkészítéséért felelős személyektől.
- A könyvvizsgáló felelősségeit tartalmazó szakasz korlátozottabb leírása szükséges.
- A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatán kívül a könyvvizsgálónak helyi jogszabály által előírt egyéb jelentéstételi felelősségei is vannak.

FÜGGETLEN KÖNYVVIZSGÁLÓI JELENTÉS

Az ABC társaság tulajdonosai [vagy más megfelelő címzett] részére

A pénzügyi kimutatások könyvvizgálatáról készült jelentés¹¹

A véleménynyilvánítás visszautasítása

Megbízást kaptunk az ABC társaság („a Társaság”) pénzügyi kimutatásainak könyvvizgálatára, amely pénzügyi kimutatások a 20X1. december 31-i fordulónapra készített pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásból, az ezen időponttal végződő évre vonatkozó átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásból, saját tőke változásainak kimutatásából és cash flow-kimutatásból, valamint a pénzügyi kimutatásokhoz fűzött kiegészítő megjegyzésekből állnak, beleértve a jelentős számviteli politikák összefoglalását.

Nem nyilvánítunk véleményt a Társaság mellékelt pénzügyi kimutatásaira vonatkozóan. A jelentésünk *Véleménynyilvánítás visszautasításának alapja* szakaszában leírt kérdések jelentősége miatt nem tudtunk elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni a jelen pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói véleményünk megalapozásához.

Véleménynyilvánítás visszautasításának alapja

Csak 20X1. december 31-e után neveztek ki bennünket a Társaság könyvvizsgálójának, és így a fizikai leltárfelvételt az év elején és végén nem figyeltük meg. A készletek 20X0., illetve 20X1. december 31-i mennyiségéről, amely xxx, illetve xxx értéken szerepel a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásokban, alternatív módszerekkel sem tudtunk meggyőződni. Emellett egy új számítógépes követeléskezelő rendszer 20X1 szeptemberében történő bevezetése számos hibát eredményezett a követelésekben. Könyvvizsgálói jelentésünk dátumával a vezetés még nem fejezte be a rendszer hiányosságainak megszüntetését és a hibák kijavítását. Nem tudtuk alternatív módszerekkel megerősíteni vagy igazolni a követeléseknek a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban 20X1. december 31-i dátummal szereplő xxx értékét. Ezen kérdések miatt nem tudtuk meghatározni, hogy esetleg szükség lett volna-e bármilyen helyesbítésre a rögzített vagy nem rögzített készletek és követelések, valamint az átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatást, a saját tőke változásainak kimutatását és a cash flow-kimutatást alkotó elemek vonatkozásában.

A vezetés és az irányítással megbízott személyek felelősségei a pénzügyi kimutatásokért¹²

[Jelentéstétel a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban - lásd az 1. sz. szemléltető példát a 700. témaszámú, (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardban.]

¹¹ „A pénzügyi kimutatások könyvvizgálatáról készült jelentés” alcím szükségtelen olyan esetekben, amikor a második, „Jelentés egyéb jogi és szabályozói követelményekről” alcímet nem kell alkalmazni.

¹² Vagy az adott joghatóság jogi keretelvi kontextusában helyénvaló más kifejezések

A könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatáért való felelősségei

A mi felelőségünk a Társaság pénzügyi kimutatásainak a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban történő könyvvizsgálata és könyvvizsgálói jelentés kibocsátása. A jelentésünk *Véleménynyilvánítás visszautasításának alapja* szakaszában leírt kérdések miatt azonban nem tudunk elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni e pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói véleményünk megalapozásához.

Függetlenek vagyunk a Társaságtól azon etikai követelményekkel összhangban, amelyek a pénzügyi kimutatások általunk végzett könyvvizsgálata szempontjából relevánsak [*joghatóság*] területén, és eleget tettünk egyéb etikai felelősségeinknek ezekkel a követelményekkel összhangban.

Jelentés egyéb jogi és szabályozói követelményekről

[Jelentéstétel a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban - lásd az 1. sz. szemléltető példát a 700. témaszámú, (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardban.]

[Aláírás a könyvvizsgáló cég nevében, a könyvvizsgáló saját neve vagy mindkettő, az adott joghatóság előírásainak megfelelően]

[A könyvvizsgáló címe]

[Dátum]