

# 315. TÉMASZÁMÚ (FELÜLVIZSGÁLT) NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD

## A LÉNYEGES HIBÁS ÁLLÍTÁS KOCKÁZATAINAK AZONOSÍTÁSA ÉS FELMÉRÉSE A GAZDÁLKODÓ EGYSÉG ÉS KÖRNYEZETÉNEK MEGISMERÉSÉN KERESZTÜL

(Hatályos a 2013. december 15-én vagy azt követően végződő időszakokra  
vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatára)

### TARTALOM

	Bekezdés
<b>Bevezetés</b>	
A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre .....	1
Hatálybalépés napja .....	2
<b>Cél</b> .....	3
<b>Fogalmak</b> .....	4
<b>Követelmények</b>	
Kockázatbecslési eljárások és kapcsolódó tevékenységek.....	5-10
A gazdálkodó egység és környezetének előírt megismerése, beleértve a gazdálkodó egység belső kontrollját.....	11–24
A lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése .....	25–31
Dokumentálás .....	32
<b>Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok</b>	
Kockázatbecslési eljárások és kapcsolódó tevékenységek.....	A1–A24
A gazdálkodó egység és környezetének előírt megismerése, beleértve a gazdálkodó egység belső kontrollját.....	A25–A121
A lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése .....	A122–A152
Dokumentálás .....	A153–A156
1. sz. függelék: A belső kontroll komponensei	
2. sz. függelék: Feltételek és események, amelyek lényeges hibás állítás kockázatait jelezhetik	

A 315. témaszámú, „*A lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése a gazdálkodó egység és környezetének megismerésén keresztül*” 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 lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése a gazdálkodó egység és környezetének megismerésén keresztül* standardját a Magyar Könyvvizsgálói Kamara fordította magyarra 2018 májusában és annak reprodukálása az IFAC engedélyével történt. *A lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése a gazdálkodó egység és környezetének megismerésén keresztül* standard fordításának folyamatát az IFAC áttekintette és a fordítás „*Az IFAC által kiadott standardok fordítására és másolására vonatkozó politika*” című irányelvének megfelelően történt. *A lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése a gazdálkodó egység és környezetének megismerésén keresztül* standard jóváhagyott szövege az IFAC által angol nyelven kiadott szöveg.

*A lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése a gazdálkodó egység és környezetének megismerésén keresztül* standard angol nyelvű szövege © 2016 International Federation of Accountants (IFAC). Minden jog fenntartva.

*A lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése a gazdálkodó egység és környezetének megismerésén keresztül* standard magyar nyelvű szövege © 2018 International Federation of Accountants (IFAC). Minden jog fenntartva.

Eredeti cím: *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment* ISBN: 978-1-60815-318-3

## Bevezetés

### A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre

1. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard a könyvvizsgálónak arra vonatkozó felelősségével foglalkozik, hogy azonosítsa és felmérje a pénzügyi kimutatásokban levő lényeges hibás állítás kockázatait a gazdálkodó egység és környezetének (a belső kontrollt is beleértve) megismerésén keresztül.

### Hatálybalépés napja

2. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard a 2013. december 15-én vagy azt követően végződő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatára hatályos.

### Cél

3. A könyvvizsgáló célja az akár csalásból, akár hibából eredő, a pénzügyi kimutatások és az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése, a gazdálkodó egység és környezetének – a gazdálkodó egység belső kontrollját is beleértve – megismerésén keresztül, ezáltal alapozva meg a lényeges hibás állítások becsült kockázataira adott válaszok megtervezését és végrehajtását.

### Fogalmak

4. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában a következő kifejezéseknek az alábbi jelentésük van:
  - (a) Állítások – a vezetésnek a pénzügyi kimutatásokban kifejezetten vagy egyéb módon szereplő nyilatkozatai, ahogyan a könyvvizsgáló felhasználja azokat a különböző típusú lehetséges hibás állítások mérlegeléséhez, amelyek felmerülhetnek.
  - (b) Üzleti kockázat – olyan kockázat, amely olyan jelentős feltételekből, eseményekből, körülményekből, intézkedésekből vagy intézkedések hiányából származik, amelyek kedvezőtlenül befolyásolhatják a gazdálkodó egységnek a céljai elérésére és stratégiai megvalósítására való képességét, vagy olyan kockázat, amely a nem megfelelő cél- és stratégiameghatározásokból származik.
  - (c) Belső kontroll – az irányítással megbízottak, a vezetés és egyéb munkatársak által abból a célból kialakított, bevezetett és fenntartott folyamat, hogy megfelelő bizonyosságot nyújtson a gazdálkodó egység elé kitűzött célok eléréséről a pénzügyi beszámolás megbízhatósága, a működés hatékonysága és eredményessége, valamint a vonatkozó jogszabályoknak és szabályozásoknak való

megfelelés tekintetében. A „kontrollok” kifejezés a belső kontroll egy vagy több komponensének bármely aspektusára vonatkozik.

- (d) Kockázatbecslési eljárások – a gazdálkodó egység és környezetének (beleértve a belső kontrollt) megismerése céljából végrehajtott könyvvizsgálati eljárások a pénzügyi kimutatások és az állítások szintjén fennálló, akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése érdekében.
- (e) Jelentős kockázat – a lényeges hibás állítás olyan azonosított és felmért kockázata, amely a könyvvizsgáló megítélése szerint különleges könyvvizsgálati megfontolást igényel.

## Követelmények

### Kockázatbecslési eljárások és kapcsolódó tevékenységek

- 5. A könyvvizsgálónak olyan kockázatbecslési eljárásokat kell végrehajtania, amelyek alapot nyújtanak a pénzügyi kimutatások és az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításához és felméréséhez. A kockázatbecslési eljárások önmagukban azonban nem szolgáltatnak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot, amelyre a könyvvizsgálói véleményt alopozzák. (Hiv.: A1–A5. bekezdések)
- 6. A kockázatbecslési eljárásoknak a következőket kell tartalmazniuk:
  - (a) A vezetéssel, a belső audit funkcion belüli megfelelő személyekkel (ha van ilyen funkció) és a gazdálkodó egység olyan egyéb munkatársaival készített interjúk, akik a könyvvizsgáló megítélése szerint olyan információval rendelkezhetnek, amely valószínűleg segít az akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításában. (Hiv.: A6–A13. bekezdések)
  - (b) Elemző eljárások. (Hiv.: A14–A17. bekezdések)
  - (c) Megfigyelés és szemrevételezés. (Hiv.: A18. bekezdés)
- 7. A könyvvizsgálónak mérlegelnie kell, hogy a könyvvizsgáló ügyfél-elfogadási és -megtartási folyamatából szerzett információk relevánsak-e a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása szempontjából.
- 8. Ha a megbízásért felelős partner a gazdálkodó egység részére más megbízásokat végzett, akkor a megbízásért felelős partnernek mérlegelnie kell, hogy a megszerzett információk relevánsak-e a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása szempontjából.
- 9. Ha a könyvvizsgálónak szándékában áll felhasználni a könyvvizsgálónak a gazdálkodó egységgel kapcsolatos korábbi tapasztalataiból és a korábbi könyvvizsgálatok során végzett könyvvizsgálati eljárásokból származó információt, akkor a könyvvizsgálónak meg kell állapítania, hogy a korábbi

könyvvizsgálat óta történtek-e olyan változások, amelyek érinthetik az információk releváns voltát a tárgyidőszaki könyvvizsgálat szempontjából. (Hiv.: A19–A20. bekezdések)

10. A megbízásért felelős partnernek és a megbízásért felelős munkacsoport többi kulcsfontosságú tagjának meg kell beszélnie a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásai lényeges hibás állításnak való kitettségét, valamint a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek a gazdálkodó egység tényeire és körülményeire való alkalmazását. A megbízásért felelős partnernek meg kell határoznia, hogy mely kérdések kommunikálандók a munkacsoport megbeszélésen részt nem vevő tagjaival. (Hiv.: A21–A24. bekezdések)

### **A gazdálkodó egység és környezetének előírt megismerése, beleértve a gazdálkodó egység belső kontrollját**

#### *A gazdálkodó egység és környezete*

11. A könyvvizsgálónak a következőket kell megismernie:

- (a) Releváns ágazati, szabályozási és egyéb külső tényezők, beleértve a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveket. (Hiv.: A25–A30. bekezdések)
- (b) A gazdálkodó egység jellege, beleértve:
  - (i) annak működését;
  - (ii) tulajdonosi és irányítási szerkezetét;
  - (iii) a gazdálkodó egység jelenlegi és tervezett befektetéseinek típusait, beleértve a speciális célú gazdálkodó egységekben lévő befektetéseket is; valamint
  - (iv) azt a módot, ahogyan a gazdálkodó egység felépül, és ahogyan azt finanszírozzák,

annak érdekében, hogy a könyvvizsgáló megérthesse a pénzügyi kimutatásokban várható ügyletcsoportokat, számlaegyenlegeket és közzétételeket. (Hiv.: A31–A35. bekezdések)

- (c) A számviteli politika gazdálkodó egység általi kiválasztása és alkalmazása, beleértve az abban bekövetkezett változások okait. A könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy a gazdálkodó egység számviteli politikái megfelelőek-e a gazdálkodó egység üzleti tevékenysége szempontjából, valamint hogy összhangban vannak-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel és az adott ágazatban alkalmazott számviteli politikákkal. (Hiv.: A36. bekezdés)
- (d) A gazdálkodó egység céljai és stratégiái, valamint az olyan

kapcsolódó üzleti kockázatok, amelyek lényeges hibás állítás kockázatait eredményezhetik. (Hiv.: A37–A43. bekezdések)

- (e) A gazdálkodó egység pénzügyi teljesítményének értékelése és áttekintése. (Hiv.: A44–A49. bekezdések)

#### *A gazdálkodó egység belső kontrollja*

12. A könyvvizsgálónak meg kell ismernie a könyvvizsgálat szempontjából releváns belső kontrollt. Annak ellenére, hogy a könyvvizsgálat szempontjából releváns legtöbb kontroll valószínűleg pénzügyi beszámolóval kapcsolatos, nem az összes pénzügyi beszámolóval kapcsolatos kontroll releváns a könyvvizsgálat szempontjából. A könyvvizsgáló szakmai megítélésének kérdése, hogy valamely kontroll önmagában vagy másokkal együtt releváns-e a könyvvizsgálat szempontjából. (Hiv.: A50–A73. bekezdések)

#### *A releváns kontrollok megismerésének jellege és terjedelme*

13. A könyvvizsgálat szempontjából releváns kontrollok megismerésekor a könyvvizsgálónak - a gazdálkodó egység munkatársaival készített interjúkon felül végrehajtott eljárások révén - értékelnie kell ezen kontrollok kialakítását, és meg kell állapítania, hogy bevezették-e azokat. (Hiv.: A74–A76. bekezdések)

#### *A belső kontroll komponensei*

#### *A kontrollkörnyezet*

14. A könyvvizsgálónak meg kell ismernie a kontrollkörnyezetet. Ezen ismeret megszerzése részeként a könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy:
- (a) a vezetés – az irányítással megbízott személyek felügyelete mellett – létrehozta-e és fenntartja-e a becsületesség és etikus viselkedés kultúráját, és
  - (b) a kontrollkörnyezet elemeinek erősségei együttesen megfelelő alapot nyújtanak-e a belső kontroll egyéb komponensei számára, és hogy ezeket az egyéb összetevőket nem ássák-e alá a kontrollkörnyezet hiányosságai. (Hiv.: A77–A87. bekezdések)

#### *A gazdálkodó egység kockázatbecslési folyamata*

15. A könyvvizsgálónak meg kell ismernie, hogy a gazdálkodó egység rendelkezik-e folyamattal:
- (a) a pénzügyi beszámolás céljai szempontjából releváns üzleti kockázatok azonosítására;
  - (b) a kockázatok jelentőségének becslésére;

- (c) az előfordulásuk valószínűségének felmérésére; és
  - (d) az ezen kockázatok kezelését célzó intézkedésekkel kapcsolatos döntéshozatalra. (Hiv.: A88. bekezdés)
16. Ha a gazdálkodó egység kialakított ilyen folyamatot (a továbbiakban: „a gazdálkodó egység kockázatbecslési folyamata”), akkor a könyvvizsgálónak azt, valamint annak eredményeit meg kell ismernie. Ha a könyvvizsgáló lényeges hibás állítás olyan kockázatait azonosítja, amelyeket a vezetés nem azonosított, akkor a könyvvizsgálónak értékelnie kell, volt-e olyan jellegű mögöttes kockázat, amelyet a könyvvizsgáló várakozásai szerint a gazdálkodó egység kockázatbecslési folyamatának azonosítania kellett volna. Ha van ilyen kockázat, akkor a könyvvizsgálónak meg kell ismernie, hogy a folyamat miért nem azonosította azt, és értékelnie kell, hogy a folyamat megfelel-e a körülményeinek, vagy meg kell határoznia, hogy van-e jelentős hiányosság a gazdálkodó egység belső kontrolljában a kockázatbecslési folyamat tekintetében.
17. Ha a gazdálkodó egység nem alakított ki ilyen folyamatot vagy eseti folyamattal rendelkezik, akkor a könyvvizsgálónak meg kell beszélnie a vezetéssel, hogy azonosítottak-e a pénzügyi beszámolási célok szempontjából releváns üzleti kockázatokat, valamint hogy hogyan kezelték azokat. A könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy a dokumentált kockázatbecslési folyamat hiánya megfelelő-e az adott körülmények között, vagy meg kell határoznia, hogy az a belső kontroll jelentős hiányosságát testesíti-e meg. (Hiv.: A89. bekezdés)

A pénzügyi beszámolás szempontjából releváns információs rendszer, beleértve a kapcsolódó üzleti folyamatokat, és a kommunikáció

18. A könyvvizsgálónak meg kell ismernie a pénzügyi beszámolás szempontjából releváns információs rendszert, beleértve a kapcsolódó üzleti folyamatokat is, beleértve a következő területeket: (Hiv.: A90–A92. és A95–A96. bekezdések)
- (a) A pénzügyi kimutatások szempontjából jelentős üzletcsoportok a gazdálkodó egység tevékenységeiben.
  - (b) Azok az informatikai és manuális rendszereken belüli eljárások, amelyekkel ezeket az ügyleteket létrehozzák, rögzítik, feldolgozzák, szükség szerint javítják, a főkönyvbe átvezetik és a pénzügyi kimutatásokban szerepeltetik.
  - (c) A kapcsolódó számviteli nyilvántartások, alátámasztó információk és a pénzügyi kimutatásokban szereplő konkrét számlák, amelyeket az ügyletek létrehozásához, rögzítéséhez, feldolgozásához és jelentésbe foglalásához alkalmaznak; ez magában foglalja a helytelen

információk javítását, valamint azt, hogy az információkat hogyan vezetik át a főkönyvbe. A nyilvántartások lehetnek manuális vagy elektronikus formában.

- (d) Az információs rendszer hogyan rögzíti azokat az ügyletektől eltérő eseményeket és körülményeket, amelyek a pénzügyi kimutatások szempontjából jelentősek.
- (e) A gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak elkészítésénél alkalmazott pénzügyi beszámolási folyamat, beleértve a jelentős számviteli becsléseket és közzétételeket, továbbá
- (f) A naplótételekre vonatkozó kontrollok, beleértve azokat a nem standard naplótételeket is, amelyeket az egyszeri, szokatlan ügyletek vagy helyesbítések rögzítésére alkalmaznak. (Hiv.: A93–A94. bekezdések)

Ez a megismerése a pénzügyi beszámolás szempontjából releváns információs rendszernek magában kell, hogy foglalja a rendszernek a pénzügyi kimutatásokban közzétett, a főkönyvön és az analitikákon belülről vagy azokon kívülről beszerzett információkra vonatkozó releváns szempontjait.

- 19. A könyvvizsgálónak ismereteket kell szereznie arról, hogy a gazdálkodó egység hogyan kommunikálja a pénzügyi kimutatásokhoz kapcsolódó pénzügyi beszámolási feladatokat, felelősséget és jelentős ügyeket, beleértve: (Hiv.: A97–A98. bekezdések)
  - (a) a vezetés és az irányítással megbízott személyek közötti kommunikációt, valamint
  - (b) a külső, például a szabályozó szervekkel folytatott kommunikációt.

A könyvvizsgálat szempontjából releváns kontrolltevékenységek

- 20. A könyvvizsgálónak meg kell ismernie a könyvvizsgálat szempontjából releváns kontrolltevékenységeket, amelyek azok, amelyeknek a megismerését a könyvvizsgáló szükségesnek tartja ahhoz, hogy felmérje az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázatait, és megtervezze a becsült kockázatokra reagáló további könyvvizsgálati eljárásokat. A könyvvizsgálat nem követeli meg a pénzügyi kimutatásokban szereplő minden egyes jelentős ügyletsoporthoz, számlaegyenleghez és közzétételhez, vagy az ezek szempontjából releváns összes állításhoz kapcsolódó valamennyi kontrolltevékenység megismerését. (Hiv.: A99–A106. bekezdések)
- 21. A gazdálkodó egység kontrolltevékenységeinek megismerése során a könyvvizsgálónak meg kell ismernie, hogy a gazdálkodó egység hogyan reagált az informatikából származó kockázatokra. (Hiv.: A107–A109.



bekezdések)

A kontrollok figyelemmel kísérése

22. A könyvvizsgálónak meg kell ismernie azokat a főbb tevékenységeket, amelyeket a gazdálkodó egység a pénzügyi beszámolás szempontjából releváns belső kontroll figyelemmel kísérésére alkalmaz, beleértve azokat is, amelyek a könyvvizsgálat szempontjából releváns kontrolltevékenységekhez kapcsolódnak, valamint meg kell ismernie azt is, hogy a gazdálkodó egység hogyan kezdeményez a kontrolljai hiányosságaira vonatkozó helyreállító lépéseket. (Hiv.: A110–A112. bekezdés)
23. Ha a gazdálkodó egységnél működik belső audit funkció,<sup>1</sup> a könyvvizsgálónak meg kell ismernie a belső audit funkció feladatainak jellegét, annak szervezeti státusát és a végzett vagy végzendő tevékenységeket. (Hiv.: A113–A120. bekezdések)
24. A könyvvizsgálónak meg kell ismernie a gazdálkodó egység figyelemmel kísérési tevékenységeihez alkalmazott információk forrásait, valamint azt, hogy a vezetés mi alapján tekinti kellően megbízhatónak az információt az adott cél szempontjából. (Hiv.: A121. bekezdés)

#### A lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése

25. A könyvvizsgálónak azonosítania kell és fel kell mérnie a lényeges hibás állítások kockázatait:
  - (a) a pénzügyi kimutatások szintjén, és (Hiv.: A122–A125. bekezdések)
  - (b) az állítások szintjén az ügyletszámok, számlaegyenlegek és közzétételek tekintetében (Hiv.: A126–A131. bekezdések)annak érdekében, hogy ez alapot nyújtson a további könyvvizsgálati eljárások megtervezéséhez és végrehajtásához.
26. Ebből a célból a könyvvizsgálónak:
  - (a) azonosítania kell a kockázatokat a gazdálkodó egység és annak környezete megismerésének a folyamata során, beleértve a kockázatokhoz kapcsolódó releváns kontrollokat is, valamint a pénzügyi kimutatásokban szereplő ügyletszámok, számlaegyenlegek és közzétételek (beleértve az ilyen közzétételek

---

<sup>1</sup> A 610. témaszámú, „A belső auditorok munkájának felhasználása” című (2013-ban felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 14. bekezdés (a) pontja definiálja a „belső audit funkció” megnevezést a nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában.

menyiségi vagy minőségi szempontjait) mérlegelése révén; (Hiv.: A132–A136. bekezdések)

- (b) fel kell mérnie az azonosított kockázatokat, és értékelnie kell, hogy azok a pénzügyi kimutatások egészéhez kapcsolódnak-e átfogóan, és potenciálisan érintenek-e több állítást is;
- (c) az azonosított kockázatokat vissza kell vezetnie arra, mi lehet hibás az állítások szintjén, figyelembe véve azokat a releváns kontrollokat, amelyeket a könyvvizsgáló tesztelni szándékozik; és (Hiv.: A137–A139. bekezdések)
- (d) mérlegelnie kell a hibás állítás valószínűségét, beleértve a többszörös hibás állítás lehetőségét, valamint azt, hogy az esetleges hibás állítás lényeges hibás állításhoz vezethetne-e. (Hiv.: A140. bekezdés)

*Különleges könyvvizsgálati megfontolást igénylő kockázatok*

- 27. A 25. bekezdésben leírt kockázatbecslés részeként a könyvvizsgálónak meg kell határoznia, hogy megítélése szerint az azonosított kockázatok bármelyike jelentős kockázat-e. Ezen megítélés gyakorlásakor a könyvvizsgálónak ki kell zárnia a kockázathoz kapcsolódó azonosított kontrollok hatásait.
- 28. Az arra vonatkozó megítélés gyakorlásakor, hogy mely kockázatok jelentős kockázatok, a könyvvizsgálónak legalább a következőket kell mérlegelnie:
  - (a) azt, hogy a kockázat csalási kockázat-e;
  - (b) azt, hogy a kockázat jelentős közelmúltbeli gazdasági, számviteli vagy egyéb fejleményekhez kapcsolódik-e, és ezért külön figyelmet igényel-e;
  - (c) az ügyletek összetettségét;
  - (d) azt, hogy a kockázat magában foglal-e kapcsolt felekkel folytatott jelentős ügyleteket;
  - (e) a szubjektivitás mértékét a kockázathoz kapcsolódó pénzügyi információ értékelésében, különösen azokban az értékelésekben, amelyek széles körű értékelési bizonytalansággal járnak; valamint
  - (f) azt, hogy a kockázat foglal-e magában olyan jelentős ügyleteket, amelyek kívül esnek a gazdálkodó egység szokásos üzletmenetén, vagy amelyek más okból szokatlanoknak tűnnek. (Hiv.: A141–A145. bekezdések)
- 29. Ha a könyvvizsgáló megállapította, hogy jelentős kockázat áll fenn, akkor a könyvvizsgálónak meg kell ismernie a gazdálkodó egységnek az adott kockázat szempontjából releváns kontrolljait, beleértve a kontrolltevékenységeket is. (Hiv.: A146–A148. bekezdések)

*Kockázatok, amelyeknél az alapvető vizsgálati eljárások önmagukban nem nyújtanak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot*

30. Bizonyos kockázatok esetében a könyvvizsgáló úgy ítélti meg, hogy nem lehetséges vagy nem kivitelezhető kizárólag az alapvető vizsgálati eljárásokból elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni. Az ilyen kockázatok kapcsolódhatnak az olyan ismétlődő és jelentős ügyletsoportok vagy számlaegyenlegek pontatlan vagy nem teljes rögzítéséhez, amelyek jellemzői gyakran nagymértékben automatizált feldolgozást tesznek lehetővé kevés vagy egyáltalán semennyi manuális beavatkozás mellett. Ilyen esetekben a gazdálkodó egység ilyen kockázatokra vonatkozó kontrolljai relevánsak a könyvvizsgálat szempontjából és a könyvvizsgálónak meg kell ismernie azokat. (Hiv.: A149–A151. bekezdések)

#### *A kockázatbecslés felülvizsgálata*

31. Az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázatainak a könyvvizsgáló általi becslése a könyvvizsgálat során változhat a további bizonyítékok megszerzésével. Olyan esetekben, amikor a könyvvizsgáló a további könyvvizsgálati eljárások végrehajtása révén könyvvizsgálati bizonyítékot szerez, vagy ha új információhoz jut, és azok bármelyike nincs összhangban azzal a könyvvizsgálati bizonyítékkal, amelyre a könyvvizsgáló eredetileg a becslést alapozta, a könyvvizsgálónak felül kell vizsgálnia a becslést és ennek megfelelően módosítania kell a tervezett további könyvvizsgálati eljárásokat. (Hiv.: A152. bekezdés)

#### **Dokumentálás**

32. A könyvvizsgálónak bele kell foglalnia a könyvvizsgálati dokumentációba:<sup>2</sup>
- (a) a megbízásért felelős munkacsoport megbeszélését, ha azt a 10. bekezdés előírja, valamint a meghozott jelentős döntéseket;
  - (b) a gazdálkodó egységnek és környezetének a 11. bekezdésben meghatározott mindegyik aspektusáról és a belső kontrollnak a 14–24. bekezdésekben meghatározott mindegyik összetevőjéről szerzett ismeretek főbb elemeit; az információk forrását, amelyből az ismereteket szerezték; valamint a végrehajtott kockázatbecslési eljárásokat;
  - (c) a pénzügyi kimutatások és az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás azonosított és becsült kockázatait a 25. bekezdésnek megfelelően; továbbá

---

<sup>2</sup> 230. témaszámú, „Könyvvizsgálati dokumentáció” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 8–11. és A6. bekezdések

- (d) a 27–30. bekezdések követelményeinek eredményeként azonosított kockázatokat és a kapcsolódó kontrollokat, amelyeket a könyvvizsgáló megismert. (Hiv.: A153–A156. bekezdések)

\*\*\*

## Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

### Kockázatbecslési eljárások és kapcsolódó tevékenységek (Hiv.: 5. bekezdés)

A1. A gazdálkodó egység és környezetének (a belső kontrollt is beleértve) megismerése (a továbbiakban: „a gazdálkodó egység megismerése”) az információ gyűjtésének, aktualizálásának és elemzésének folyamatos és dinamikus folyamata a könyvvizsgálat egésze során. A megismerés hivatkozási keretet teremt, amelyen belül a könyvvizsgáló megtervezi a könyvvizsgálatot és szakmai megítélést alkalmaz a könyvvizsgálat egésze során, például:

- a pénzügyi kimutatásokban szereplő lényeges hibás állítás kockázatainak felmérésekor;
- a lényegesség meghatározásakor a 320. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban;<sup>3</sup>
- a számviteli politikák kiválasztása és alkalmazása megfelelőségének, valamint a pénzügyi kimutatásokban szereplő közzétételek megfelelőségének mérlegelésekor;
- azoknak a pénzügyi kimutatásokban lévő összegekre és közzétételekre vonatkozó területeknek az azonosításakor, ahol speciális könyvvizsgálati megfontolások lehetnek szükségesek, például a kapcsolt felek közötti ügyletek vagy a gazdálkodó egység vállalkozás folytatására való képességének a vezetés általi felmérése; vagy az ügyletek üzleti céljának mérlegelésekor;
- használatra alkalmas várakozások kidolgozásakor az elemző eljárások végrehajtása során;
- a lényeges hibás állítás felmért kockázataira történő válaszadáskor, beleértve olyan további könyvvizsgálati eljárások tervezését és végrehajtását, amelyek célja elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték szerzése; valamint
- a megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékok elegendőségének és megfelelőségének értékelésekor, mint például a feltételezések és a vezetés szóbeli vagy írásbeli nyilatkozatainak a megfelelősége.

<sup>3</sup> 320. témaszámú, „Lényegesség a könyvvizsgálat tervezésében és végrehajtásában” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

- A2. A kockázatbecslési eljárások és kapcsolódó tevékenységek végrehajtásával szerzett információkat a könyvvizsgáló könyvvizsgálati bizonyítékként használhatja a lényeges hibás állítás kockázatai felmérésének alátámasztása céljából. Ezen túlmenően a könyvvizsgáló ügyletszortokra, számlaegyenlegekre, vagy közzétételekre és kapcsolódó állításokra, valamint a kontrollok működési hatékonyságára vonatkozó könyvvizsgálati bizonyítékok birtokába juthat, még ha az ilyen könyvvizsgálati eljárásokat nem is tervezték kifejezetten alapvető vizsgálati eljárásoknak vagy kontrollok teszteléseinek. A könyvvizsgáló dönthet úgy is, hogy alapvető vizsgálati eljárásokat vagy kontrollok teszteléseit a kockázatbecslési eljárásokkal egyidejűleg hajt végre, mert így hatékony.
- A3. A könyvvizsgáló szakmai megítélést alkalmaz az ismeret kívánt mértékének meghatározásához. A könyvvizsgáló elsődleges szempontja az, hogy a megszerzett ismeret elegendő-e a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standardban megfogalmazott cél eléréséhez. A könyvvizsgáló által megkívánt átfogó megismerés nem olyan mélységű, mint amellyel a vezetés rendelkezik a gazdálkodó egység vezetése során.
- A4. A felmérendő kockázatok egyaránt tartalmazzák a hibából és a csalásból származókat, és a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard mindkét fajta kockázatra kiterjed. A csalás azonban akkora jelentőségű, hogy a 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard további követelményeket és útmutatást tartalmaz az olyan információk megszerzését célzó kockázatbecslési eljárásokkal és a kapcsolódó tevékenységekkel kapcsolatban, amelyeket a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításához használnak fel.<sup>4</sup>
- A5. Annak ellenére, hogy a könyvvizsgáló számára követelmény, hogy a 6. bekezdésben leírt valamennyi kockázatbecslési eljárást végrehajtsa a gazdálkodó egységre vonatkozó előírt ismeretek megszerzése során (lásd a 11–24. bekezdéseket), nem követelmény, hogy a könyvvizsgáló az összes kockázatbecslési eljárást a megismerés minden egyes aspektusára vonatkozóan végrehajtsa. Egyéb eljárásokat is végre lehet hajtani, ha az azokból megszerzendő információ segíthet a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításában. Ilyen eljárások például:
- külső forrásokból, mint például kereskedelmi és gazdasági folyóiratokból, elemzők, bankok, minősítéssel foglalkozó ügynökségek jelentéseiből, vagy szabályozási, vagy pénzügyi publikációkból származó információk áttekintése;

<sup>4</sup> A 240. témaszámú, „A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 12–24. bekezdések

- interjúk készítése a gazdálkodó egység külső jogi tanácsadójával vagy a gazdálkodó egység által igénybe vett értékelési szakértőkkel.

*A vezetéssel, a belső audit funkcióval és a gazdálkodó egység egyéb munkatársaival készített interjúk (Hiv.: 6. bekezdés (a) pont)*

- A6. A könyvvizsgáló által készített interjúkból szerzett információk nagy részét a vezetéstől és a pénzügyi beszámolásért felelős személyektől szerzik be. A könyvvizsgáló szerezhethet információt a belső audit funkcióval, ha működik ilyen funkció a gazdálkodó egységnél, valamint a gazdálkodó egység egyéb munkatársaival készített interjúkon keresztül is.
- A7. A könyvvizsgáló a gazdálkodó egységen belüli egyéb személyekkel, valamint más, különböző jogkörrel rendelkező munkavállalókkal készített interjúk révén is szerezhethet információkat vagy a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításában eltérő perspektívát. Például:
- Az irányítással megbízott személyekkel készített interjúk segíthetik a könyvvizsgálót annak a környezetnek a megismerésében, amelyben a pénzügyi kimutatások készülnek. A 260. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard<sup>5</sup> azonosítja a hatékony kétirányú kommunikáció fontosságát annak szempontjából, hogy segítse a könyvvizsgáló erre irányuló információszerzését az irányítással megbízott személyektől.
  - Az összetett vagy szokatlan ügyletek létrehozását, feldolgozását vagy rögzítését végző munkatársakkal készített interjúk segíthetik a könyvvizsgálót bizonyos számviteli politikák kiválasztása és alkalmazása megfelelőségének az értékelésében.
  - A belső jogi tanácsadóval készített interjúk olyan témákról nyújthatnak információt, mint a peres ügyek, a jogszabályoknak és szabályozásoknak való megfelelés, a gazdálkodó egységet érintő csalással vagy vélt csalással kapcsolatos ismeretek, garanciák, értékesítés utáni kötelek, üzleti partnerekkel fennálló megállapodások (például közös vállalkozások), valamint a szerződéses feltételek értelmezése.
  - A marketingtevékenységet vagy értékesítést folytató munkatársakkal készített interjúk információt nyújthatnak a gazdálkodó egység marketingstratégiáinak a változásairól, az árbevétel alakulásáról vagy a gazdálkodó egység vevőivel kötött szerződéses megállapodásokról.
  - A kockázatkezelési funkcióval (vagy az ilyen szerepet betöltő személyekkel) készített interjúk információt adhatnak olyan

<sup>5</sup> 260. témaszámú, „Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 4. bekezdés (b) pont

működési és szabályozói kockázatokról, amelyek hatással lehetnek a pénzügyi beszámolásra.

- Az információs rendszerekkel foglalkozó munkatársakkal készített interjúk információval szolgálhatnak a rendszerváltozásokról, a rendszerek vagy kontrollok hibáiról vagy az információs rendszerrel kapcsolatos más kockázatokról.

A8. Mivel a gazdálkodó egység és környezete megismerése állandó, dinamikus folyamat, a könyvvizsgáló végig a könyvvizsgálati megbízás során készíthet interjúkat.

A belső audit funkcióval készített interjúk

A9. Ha a gazdálkodó egységnél működik belső audit funkció, a funkción belüli megfelelő személyekkel készített interjúk nyújthatnak olyan információkat, amelyek hasznosak a könyvvizsgáló számára a gazdálkodó egység és környezete megismerése, valamint a pénzügyi kimutatások és az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és becslése szempontjából. Munkája végzése során a belső audit funkció valószínűleg rálátást szerez a gazdálkodó egység működésére és üzleti kockázataira, és munkája alapján megállapításai lehetnek, mint például azonosított kontrollhiányosságok vagy -kockázatok, amelyek értékes inputot jelenthetnek a gazdálkodó egység könyvvizsgáló általi megismeréséhez, a könyvvizsgáló kockázatbecsléséhez vagy a könyvvizsgálat más szempontjaihoz. A könyvvizsgáló ezért interjúkat készít függetlenül attól, hogy számít-e a belső audit funkció munkájának felhasználására a végrehajtandó könyvvizsgálati eljárások jellegének vagy ütemezésének módosítása vagy terjedelmük csökkentése céljából.<sup>6</sup> Különösen relevánsak lehetnek a belső audit funkció által az irányítással megbízott személyek felé felvetett kérdésekkel és a funkció saját kockázatbecslési folyamatának kimeneteleivel kapcsolatos interjúk.

A10. Ha a könyvvizsgáló kérdéseire adott válaszok alapján úgy tűnik, hogy vannak olyan megállapítások, amelyek relevánsak lehetnek a gazdálkodó egység pénzügyi beszámolása és a könyvvizsgálat szempontjából, a könyvvizsgáló helyénvalónak tarthatja a belső audit funkció kapcsolódó jelentéseinek átolvasását. A belső audit funkció olyan jelentései, amelyek relevánsak lehetnek, például a funkció stratégiai és tervezési dokumentumai, valamint a vezetés vagy az irányítással megbízott személyek részére készített, a belső audit funkció vizsgálatainak megállapításait ismertető jelentések.

---

<sup>6</sup> A releváns követelményeket a 610. témaszámú (2013-ban felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard tartalmazza.

- A11. Emellett a 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal<sup>7</sup> összhangban, ha a belső audit funkció bármilyen tényleges, vélt vagy állítólagos csalásról ad információt a könyvvizsgálónak, a könyvvizsgáló ezt figyelembe veszi a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatának azonosítása során.
- A12. A belső audit funkción belüli megfelelő személyek, akikkel interjúkat készítenek, azok, akik a könyvvizsgáló megítélése szerint rendelkeznek a megfelelő ismeretekkel, tapasztalattal és hatáskörrel, mint például a belső audit funkció vezetője vagy – a körülményektől függően – a funkción belüli más munkatársak. A könyvvizsgáló helyénvalónak tarthatja rendszeres megbeszélések tartását ezekkel a személyekkel.

Állami szektorban működő gazdálkodó egységekre vonatkozó speciális szempontok (Hiv.: 6. bekezdés (a) pont)

- A13. Állami szektorban működő gazdálkodó egységek könyvvizsgálóinak gyakran további felelősségeik vannak a belső kontroll és a vonatkozó jogszabályoknak és szabályozásoknak való megfelelés tekintetében. A belső audit funkción belüli megfelelő személyekkel készített interjúk segíthetnek a könyvvizsgálóknak azonosítani a vonatkozó jogszabályoknak és szabályozásoknak való lényeges meg nem felelés kockázatát és a pénzügyi beszámolásra vonatkozó belső kontrollok hiányosságainak kockázatát.

*Elemző eljárások* (Hiv.: 6. bekezdés (b) pont)

- A14. A kockázatbecslési eljárásként végrehajtott elemző eljárások a gazdálkodó egység olyan aspektusait azonosíthatják, amelyekről a könyvvizsgálónak nem volt tudomása, és segíthetnek a lényeges hibás állítás kockázatainak felmérésében, a becsült kockázatokra adott válaszok kialakításának és megvalósításának megalapozása érdekében. A kockázatbecslési eljárásként végrehajtott elemző eljárások pénzügyi és nem pénzügyi információkat egyaránt tartalmazhatnak, például az árbevétel és az eladótér nagysága vagy az értékesített áruk mennyisége közötti kapcsolatot.
- A15. Az elemző eljárások segíthetnek azonosítani a szokatlan ügyletek vagy események létezését, valamint az olyan összegeket, arányszámokat és tendenciákat, amelyek esetleg olyan ügyeket jeleznek, amelyeknek könyvvizsgálati vonatkozásai vannak. Az azonosított szokatlan vagy váratlan kapcsolatok segíthetik a könyvvizsgálót a lényeges hibás állítás kockázatainak, különösen a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak az azonosításában.
- A16. Ha azonban az ilyen elemző eljárások magas szinten összevont adatokat használnak (ami előfordulhat a kockázatbecslési eljárásként végrehajtott elemző eljárások esetében), ezeknek az elemző eljárásoknak az eredményei

<sup>7</sup> 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 19. bekezdés



csak tág kezdeti jelzést adnak arra vonatkozóan, hogy létezhet-e lényeges hibás állítás. Ennek megfelelően ilyen esetekben a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása során összegyűjtött többi információ az ilyen elemző eljárások eredményeivel együtt történő mérlegelése segítheti a könyvvizsgálót az elemző eljárások eredményeinek a megértésében és értékelésében.

Kisebbségi gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A17. Egyes kisebb gazdálkodó egységeknek lehet, hogy nincsenek évközi vagy havi pénzügyi információik, amelyek elemző eljárások céljára felhasználhatók. Ilyen körülmények között, bár a könyvvizsgáló képes lehet korlátozott elemző eljárásokat végrehajtani a könyvvizsgálat megtervezése céljából, vagy interjú révén szerezni valamennyi információt, szükséges lehet, hogy akkorra tervezze a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítását és felmérését célzó elemző eljárások végrehajtását, amikor rendelkezésre áll a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak egy korai tervezete.

*Megfigyelés és szemrevételezés (Hiv.: 6. bekezdés (c) pont)*

- A18 A megfigyelés és a szemrevételezés alátámaszthatja a vezetéssel és másokkal készített interjúkat, valamint információt nyújthat a gazdálkodó egységről és annak környezetéről. Ilyen könyvvizsgálati eljárás például az alábbiak megfigyelése vagy szemrevételezése:

- a gazdálkodó egység tevékenységei
- dokumentumok (mint például üzleti tervek és stratégiák), nyilvántartások és belső kontroll kézikönyvek
- a vezetés által készített jelentések (mint például negyedéves vezetőségi jelentések és évközi pénzügyi kimutatások), valamint az irányítással megbízott személyek által készített jelentések (például igazgatósági ülések jegyzőkönyvei)
- a gazdálkodó egység telephelyei és üzemi létesítményei.

*Korábbi időszakban szerzett információk (Hiv.: 9. bekezdés)*

- A19. A könyvvizsgálónak a gazdálkodó egységgel kapcsolatos korábbi tapasztalatai és a korábbi könyvvizsgálatok során végrehajtott könyvvizsgálati eljárások információkat nyújthatnak a könyvvizsgálónak olyan témákról, mint például:

- múltbeli hibás állítások, továbbá az, hogy azokat időben kijavították-e;
- a gazdálkodó egység és környezetének jellege, valamint a

gazdálkodó egység belső kontrollja (beleértve a belső kontroll hiányosságait is);

- jelentős változások, amelyeken a gazdálkodó egység vagy annak tevékenységei átmehettek a megelőző pénzügyi időszak óta, ami segítheti a könyvvizsgálót a gazdálkodó egységről történő elegendő ismeret megszerzésében annak érdekében, hogy a lényeges hibás állítás kockázatait azonosítsa és felmérje;
- ügyletek és egyéb események vagy számlaegyenlegek (és kapcsolódó közzétételek) konkrét típusai, amelyeknél a könyvvizsgáló nehéznak találta a szükséges könyvvizsgálati eljárások végrehajtását, például azok összetettsége miatt.

A20. A könyvvizsgálóval szemben követelmény, hogy meghatározza, hogy a korábbi időszakokban szerzett információk relevánsak maradnak-e, ha a könyvvizsgáló fel akarja ezeket az információkat használni a tárgyidőszaki könyvvizsgálat céljaira. Ez azért van, mert a kontrollkörnyezet változásai például hatással lehetnek az előző évben megszerzett információk relevanciájára. Annak megállapítása céljából, hogy történtek-e olyan változások, amelyek érinthetik az ilyen információk relevanciáját, a könyvvizsgáló interjúkat készíthet és egyéb megfelelő könyvvizsgálati eljárásokat hajthat végre (például a releváns rendszerek végigkövetéseit).

*A megbízásért felelős munkacsoport megbeszélése (Hiv.: 10. bekezdés)*

A21. A megbízásért felelős munkacsoport megbeszélése a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásai lényeges hibás állításnak való kitettségére vonatkozóan:

- alkalmat ad a megbízásért felelős munkacsoport tapasztaltabb tagjainak (a megbízásért felelős partnert is beleértve) arra, hogy megosszák a gazdálkodó egység ismeretén alapuló meglátásaikat;
- lehetővé teszi a megbízásért felelős munkacsoport tagjai számára, hogy információt cseréljenek azokról az üzleti kockázatokról, amelyeknek a gazdálkodó egység esetleg ki van téve, és arról, hogyan és hol merülhet fel csalásból vagy hibából eredő lényeges hibás állítás a pénzügyi kimutatásokban
- segíti a megbízásért felelős munkacsoport tagjait, hogy jobb képet kapjanak annak lehetőségéről, hogy a számukra kijelölt területen a pénzügyi kimutatások lényeges hibás állításokat tartalmaznak, továbbá hogy megismerjék, hogyan érinthetik az általuk végrehajtott könyvvizsgálati eljárások eredményei a könyvvizsgálat egyéb aspektusait, beleértve a további könyvvizsgálati eljárások jellegéről, időzítéséről és terjedelméről hozott döntéseket;
- alapot teremt a megbízásért felelős munkacsoport tagjai számára a

könyvvizsgálat során szerzett olyan új információk kommunikálásához és megosztásához, amelyek hatással lehetnek a lényeges hibás állítás kockázatainak a felmérésére vagy az ezen kockázatok kezelése érdekében végrehajtott könyvvizsgálati eljárásokra.

A 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard további követelményeket és útmutatást nyújt a megbízásért felelős munkacsoport megbeszélésére a csalási kockázatokra vonatkozóan.<sup>8</sup>

A22. A megbízásért felelős munkacsoport 10. bekezdés által előírt megbeszélésének részeként a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek közzétételi követelményeinek figyelembevétele segít azonosítani a könyvvizsgálat elején, hogy a közzétételek vonatkozásában hol lehetnek lényeges hibás állítás kockázatai. Példák olyan kérdésekre, amelyeket a megbízásért felelős munkacsoport megbeszélhet:

- A pénzügyi beszámolási követelmények változásai, amelyek jelentős új vagy felülvizsgált közzétételeket eredményezhetnek.
- A gazdálkodó egység környezetének, pénzügyi állapotának vagy tevékenységeinek változásai, amelyek jelentős új vagy felülvizsgált közzétételeket eredményezhetnek, például egy jelentős üzleti kombináció az auditált időszakban.
- Olyan közzétételek, amelyekre vonatkozóan lehet, hogy a múltban nehéz volt elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni; továbbá
- Összetett kérdésekkel kapcsolatos közzétételek, beleértve azokat, amelyek arra vonatkozó jelentős vezetői megítéléssel járnak, hogy mely információkat tegyék közzé.

A23. A megbeszélés szempontjából nem mindig szükséges vagy praktikus minden tagot egyetlen megbeszélésbe bevonni (mint például több helyszínen végzett könyvvizsgálat esetén), és az sem szükséges, hogy a megbízásért felelős munkacsoport minden tagját tájékoztassák a megbeszélés során hozott minden döntésről. A megbízásért felelős partner megvitathat bizonyos kérdéseket a megbízásért felelős munkacsoport kulcsfontosságú tagjaival, beleértve – ha ezt megfelelőnek találják – a sajátos készségekkel vagy ismeretekkel rendelkező személyeket és a komponensek könyvvizsgálatáért felelős személyeket, míg a másokkal folytatott megbeszéléseket delegálhatja, figyelembe véve az egész megbízásért felelős munkacsoporton belül szükségesnek ítélt kommunikáció

---

<sup>8</sup> 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 15. bekezdés

mértékét. A megbízásért felelős partner által jóváhagyott kommunikációs terv hasznos lehet.

Kisebb gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A24. Sok esetben a kis könyvvizsgálatokat teljes egészében a megbízásért felelős partner végzi el (aki lehet egyéni könyvvizsgáló is). Ilyen esetekben a megbízásért felelős partner lenne felelős a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak csalásból vagy hibából eredő lényeges hibás állításnak való kitettségének mérlegeléséért, mivel a könyvvizsgálat tervezését személyesen ő készítette el.

### **A gazdálkodó egység és környezetének előírt megismerése, beleértve a gazdálkodó egység belső kontrollját**

#### **A gazdálkodó egység és környezete**

*Ágazati, szabályozási és egyéb külső tényezők* (Hiv.: 11. bekezdés (a) pont)

*Ágazati tényezők*

- A25. A releváns ágazati tényezők közé tartoznak az ágazati feltételek, mint a versenykörnyezet, a szállítói és vevői kapcsolatok és a technológiai fejlesztések. A könyvvizsgáló például a következőket mérlegelheti:
- a piacot és a versenyt, beleértve a keresletet, a kapacitást és az árversenyt;
  - a ciklikus vagy szezonális tevékenységet;
  - a gazdálkodó egység termékeihez kapcsolódó terméktechnológiát;
  - az energiaellátást és -költséget.
- A26. Abban az ágazatban, amelyben a gazdálkodó egység működik, a lényeges hibás állítás sajátos kockázatai merülhetnek fel az üzleti tevékenység jellegéből vagy a szabályozás mértékéből adódóan. A hosszú távú szerződések például a bevételek és ráfordítások jelentős becsléseivel járhatnak, amelyekből lényeges hibás állítás kockázatai származnak. Ilyen esetekben fontos, hogy a megbízásért felelős munkacsoportnak legyenek elegendő releváns ismerettel és tapasztalattal rendelkező tagjai.<sup>9</sup>

*Szabályozási tényezők*

- A27. A releváns szabályozási tényezők a szabályozási környezetet foglalják magukban. A szabályozási környezet többek között jelenti a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveket, valamint a jogi és politikai környezetet. A könyvvizsgáló például a következőket mérlegelheti:

<sup>9</sup> 220. témaszámú, „A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának minőségellenőrzése” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 14. bekezdés

- A számviteli alapelveket és az ágazatspecifikus gyakorlatokat.
- A szabályozási keretelveket egy szabályozott ágazat esetében, beleértve a közzétételekre vonatkozó követelményeket.
- A gazdálkodó egység működését jelentősen érintő jogszabályokat és szabályozásokat, beleértve a közvetlen felügyeleti tevékenységeket.
- Az adózást (társasági és egyéb).
- A gazdálkodó egység üzletvitelét jelenleg befolyásoló kormánypolitikákat, mint például a monetáris – beleértve a deviza- – kontrollokat, az adózási, pénzügyi ösztönzőket (például kormányzati segélyprogramokat), valamint a vámtarifákra vagy a kereskedelmi korlátozásokra vonatkozó politikákat.
- Az ágazatot és a gazdálkodó egység üzleti tevékenységét érintő környezetvédelmi követelményeket.

A28. A 250. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard tartalmaz néhány követelményt a gazdálkodó egységre és az arra az ágazatra vagy szektorra vonatkozó jogi és szabályozási keretelvekre vonatkozóan, amelyben a gazdálkodó egység működik.<sup>10</sup>

Állami szektorban működő gazdálkodó egységekre vonatkozó speciális szempontok

A29. Állami szektorbeli gazdálkodó egységek könyvvizsgálatakor jogszabály, szabályozás vagy más autoritás érintheti a gazdálkodó egység működését. Az ilyen elemek figyelembevétele alapvető fontosságú a gazdálkodó egység és környezetének megismerésekor.

Egyéb külső tényezők

A30. A gazdálkodó egységre hatással levő egyéb külső tényezők, amelyeket a könyvvizsgáló mérlegelhet, magukban foglalják például az általános gazdasági feltételeket, a kamatlábakat és a finanszírozás rendelkezésre állását, valamint az inflációt vagy valutaátértékelést.

*A gazdálkodó egység jellege* (Hiv.: 11. bekezdés (b) pont)

A31. A gazdálkodó egység jellegének megismerése révén a könyvvizsgáló képet tud alkotni olyan ügyekről, mint:

- Az, hogy a gazdálkodó egység felépítése összetett-e, például vannak-e több helyen lévő leányvállalatok vagy egyéb komponensek. Az összetett felépítésből gyakran merülnek fel olyan kérdések, amelyekből lényeges hibás állítás kockázatai származhatnak. Az

<sup>10</sup> 250. témaszámú, „A jogszabályok és szabályozások figyelembevétele a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 12. bekezdés

ilyen kérdések magukban foglalhatják azt, hogy a goodwillt, közös vállalkozásokat, befektetéseket vagy a speciális célú gazdálkodó egységeket megfelelően számolják-e el, valamint, hogy megtörtént-e az ilyen ügyek megfelelő közzététele a pénzügyi kimutatásokban.

- A tulajdonviszonyok és a tulajdonosok és egyéb személyek vagy gazdálkodó egységek közötti kapcsolatok. Ez az ismeret segít annak meghatározásában, hogy a kapcsolt felek közötti ügyleteket megfelelően azonosították-e és számolták-e el, és azokat megfelelően közzétették-e a pénzügyi kimutatásokban. Az 550. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard<sup>11</sup> követelményeket állapít meg és útmutatást nyújt a könyvvizsgáló kapcsolt felek szempontjából releváns mérlegelési szempontjairól.

A32. Azok az ügyek, amelyeket a könyvvizsgáló mérlegelhet a gazdálkodó egység jellegének megismerésekor, tartalmazzák:

- Az üzleti tevékenységeket, mint például:
  - a bevételforrások jellegét, a termékeket vagy a szolgáltatásokat és a piacokat, beleértve az elektronikus kereskedelemben való részvételt, mint például az internetes eladásokat és marketingtevékenységeket;
  - a tevékenységek végzését (például a termelés szakaszait és módszereit, vagy a környezeti kockázatoknak kitett tevékenységeket);
  - a szövetségeket, a közös vállalkozásokat és a kiszervezett tevékenységeket;
  - a földrajzi eloszlást és ágazati szegmentációt;
  - a termelőlétesítmények, raktárak és irodák elhelyezkedését, valamint a készletek helyét és mennyiségét;
  - a főbb vevőket és a fontos áruszállítókat és szolgáltatásnyújtókat, a munkaügyi megállapodásokat (beleértve a szakszervezeti szerződések meglétét, a nyugdíjat és egyéb, munkaviszony megszűnése utáni juttatásokat, részvényopciókat vagy ösztönző bónuszmegállapodásokat, valamint a foglalkoztatás kérdéseire vonatkozó kormányzati szabályozást);
  - a kutatási és fejlesztési tevékenységeket és ráfordításokat;
  - a kapcsolt felekkel folytatott ügyleteket.
- A befektetéseket és befektetési tevékenységeket, mint például:

<sup>11</sup> 550. témaszámú, „Kapcsolt felek” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

- a tervezett vagy közelmúltbeli felvásárlásokat vagy részesedés-elidegenítéseket;
- az értékpapírokba vagy hitelekbe történt befektetéseket és azok elidegenítéseit;
- a tőkebefektetési tevékenységeket;
- a nem konszolidált gazdálkodó egységekbe történő befektetéseket, beleértve a társulásokat, közös vállalkozásokat és speciális célú gazdálkodó egységeket.
- A finanszírozást és a finanszírozási tevékenységeket, mint például:
  - a főbb leányvállalatokat és a társult vállalkozásokat, beleértve a konszolidált és nem konszolidált struktúrákat;
  - az adósság struktúráját és a kapcsolódó feltételeket, beleértve a mérlegen kívüli finanszírozási megállapodásokat és a lízingmegállapodásokat;
  - a haszonélvezőket (helyi, külföldi, üzleti hírnév és tapasztalat) valamint a kapcsolt feleket;
  - a származékos pénzügyi instrumentumok használatát.
- A pénzügyi beszámolási gyakorlatokat, mint például:
  - a számviteli alapelveket és az ágazatspecifikus gyakorlatokat, beleértve a jelentős ágazatspecifikus ügyletszortokra, számlaegyenlegekre és a pénzügyi kimutatásokban lévő kapcsolódó közzétételekre vonatkozóan (például: hitelek és befektetések a bankoknál, vagy kutatás és fejlesztés a gyógyszergyártóknál);
  - a bevételmegjelenítést;
  - a valós értékek elszámolását;
  - a külföldi pénznemben lévő eszközöket, kötelezettségeket, és ügyleteket;
  - a szokatlan vagy összetett ügyletek elszámolását, beleértve a vitás vagy újonnan felmerülő területeken lévőkét (például a részvényalapú kompenzáció elszámolását).

A33. A gazdálkodó egységnél a korábbi időszakokhoz képest bekövetkező jelentős változások a lényeges hibás állítás kockázatait eredményezhetik vagy megváltoztathatják azokat.

A speciális célú gazdálkodó egységek jellege

- A34. A speciális célú gazdálkodó egység (néha speciális célú társaságnak is nevezik), olyan gazdálkodó egység, amelyet általában egy szűk és jól meghatározott célra hoznak létre, például lízing végrehajtására, vagy pénzügyi eszközök értékpapírosítására, vagy kutatási és fejlesztési tevékenységek végzésére. A formája lehet társaság, tröszt, társulás vagy jogi személyiség nélküli társaság. A gazdálkodó egység, amelynek a nevében a speciális célú gazdálkodó egységet létrehozták, gyakran átadhat eszközöket az utóbbinak (például pénzügyi eszközöket magában foglaló kivezetési ügylet részeként), jogot szerezhet az utóbbi eszközeinek használatára, vagy szolgáltatást nyújthat annak, míg lehet, hogy egyéb felek biztosítják annak finanszírozását. Amint az 550. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard jelzi, bizonyos körülmények között a speciális célú gazdálkodó egység lehet a gazdálkodó egység kapcsolt fele.<sup>12</sup>
- A35. A pénzügyi beszámolási keretelvek gyakran határoznak meg olyan részletes feltételeket, amelyeket az ellenőrzéssel egyenértékűnek tekintenek, vagy olyan körülményeket, amelyek között a speciális célú gazdálkodó egységet figyelembe kellene venni a konszolidálás szempontjából. Az ilyen keretelvek követelményeinek értelmezése gyakran a speciális célú gazdálkodó egységet érintő releváns megállapodások részletes ismeretét kívánja meg.

*A számviteli politikák gazdálkodó egység általi kiválasztása és alkalmazása (Hiv.: 11. bekezdés (c) pont)*

- A36. A gazdálkodó egység által választott és alkalmazott számviteli politikák megismerése olyan kérdésekre terjedhet ki, mint például:
- A gazdálkodó egység által a jelentős és szokatlan ügyletek elszámolására alkalmazott módszerek.
  - A jelentős számviteli politikák hatása az olyan ellentmondásos vagy újonnan felmerülő területeken, amely területekre vonatkozóan nincs irányadó útmutatás vagy konszenzus.
  - A gazdálkodó egység számviteli politikájának változásai.
  - A gazdálkodó egység számára új pénzügyi beszámolási standardok, jogszabályok és szabályozások, valamint az, hogy a gazdálkodó egység mikor és hogyan veszi majd át ezeket a követelményeket.

*Célok, stratégiák és a kapcsolódó üzleti kockázatok (Hiv.: 11. bekezdés (d) pont)*

- A37. A gazdálkodó egység üzleti tevékenységét ágazati, szabályozási és egyéb belső és külső tényezők kontextusában végzi. E tényezők megválaszolásához a gazdálkodó egység vezetése vagy az irányítással megbízott személyek célokat határoznak meg, amelyek a gazdálkodó egység

<sup>12</sup> 550. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A7. bekezdés



átfogó tervei. A stratégiák azok a megközelítések, amelyekkel a vezetés el kívánja érni a céljait. A gazdálkodó egység céljai és stratégiái az idő során változhatnak.

A38. Az üzleti kockázat tágabb fogalom, mint a pénzügyi kimutatásokban szereplő lényeges hibás állítás kockázata, bár magában foglalja ez utóbbit. Üzleti kockázat adódhat változásból vagy összetettségből. Az is kockázatot eredményezhet, ha nem ismerik fel a változtatás szükségességét. Üzleti kockázat adódhat például:

- olyan új termékek vagy szolgáltatások kifejlesztéséből, amelyek sikertelenek lehetnek;
- olyan piacból, amely, még ha sikeresen alakítják is ki, nem elegendő a termék vagy szolgáltatás támogatására; vagy
- egy termék vagy szolgáltatás hibáiból, amelyek kötelezettségeket és hírnévvel kapcsolatos kockázatot vonhatnak maguk után.

A39. A gazdálkodó egységet érintő üzleti kockázatok megismerése növeli a lényeges hibás állítás kockázatai azonosításának valószínűségét, mivel a legtöbb üzleti kockázatnak végső fokon lesznek pénzügyi következményei, és így hatásai a pénzügyi kimutatásokra. A könyvvizsgáló ugyanakkor nem felelős azért, hogy valamennyi üzleti kockázatot azonosítson vagy felmérjen, mert nem minden üzleti kockázat eredményezi a lényeges hibás állítás kockázatait.

A40. A könyvvizsgáló például a következőket mérlegelheti a gazdálkodó egység azon céljainak, stratégiáinak és kapcsolódó üzleti kockázatainak a megismerésekor, amelyek lényeges hibás állítást eredményezhetnek a pénzügyi kimutatásokban:

- az ágazati fejleményeket (kapcsolódó üzleti kockázat esetleg például az, ha a gazdálkodó egységnek nem áll rendelkezésére munkaerő vagy szakértelem az ágazati változások kezeléséhez);
- az új termékeket és szolgáltatásokat (lehetséges kapcsolódó üzleti kockázat esetleg például az, ha nőtt a termékfelelősség);
- az üzleti tevékenység bővülését (lehetséges kapcsolódó üzleti kockázat esetleg például az, ha a keresletet nem pontosan becsülték fel);
- az új számviteli követelményeket (lehetséges kapcsolódó üzleti kockázat esetleg például a be nem fejezett vagy helytelen bevezetés vagy a költségek megnövekedése);
- a szabályozási követelményeket (lehetséges kapcsolódó üzleti kockázat esetleg például az, ha megnő a jogi kitettség);

- a jelenlegi és jövőbeni finanszírozási követelményeket (lehetséges kapcsolódó üzleti kockázat esetleg például az, ha a gazdálkodó egység a követelményeknek való meg nem felelése miatt elveszíti a finanszírozást);
- az informatika alkalmazását (lehetséges kapcsolódó üzleti kockázat esetleg például az, ha a rendszerek és folyamatok nem kompatibilisek);
- egy stratégia megvalósításának a hatásait, különös tekintettel azon hatásokra, amelyek új számviteli követelményekhez vezetnek (lehetséges kapcsolódó üzleti kockázat esetleg például az, ha a megvalósítás nem teljes vagy szabálytalan).

A41. Egy üzleti kockázatnak lehet lényeges hibás állítás kockázatával kapcsolatos azonnali következménye az ügyletszoportok, a számlaegyenlegek és a közzétételek vonatkozásában az állítások vagy a pénzügyi kimutatások szintjén. Például a zsugorodó vevői bázisból származó üzleti kockázat növelheti a követelések értékelésével kapcsolatos lényeges hibás állítás kockázatát. Ugyanennek a kockázatnak azonban, különösen szűkülő gazdasággal kombinálódva, hosszabb távú következménye is lehet, amelyet a könyvvizsgáló figyelembe vesz akkor, amikor felméri a vállalkozás folytatása feltételezésének helytállóságát. Ezért azt, hogy az üzleti kockázat eredményezhet-e lényeges hibás állítást, a gazdálkodó egység körülményeinek fényében mérlegelik. A 2. sz. függelék hoz példákat olyan feltételekre és eseményekre, amelyek lényeges hibás állítás kockázatait jelezhetik.

A42. Rendszerint a vezetés azonosítja az üzleti kockázatokat, és megközelítéseket dolgoz ki azok kezelésére. Az ilyen kockázatbecslési folyamat a belső kontroll része; azzal a 15. és az A88–A89. bekezdések foglalkoznak.

Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

A43. Az állami szektorbeli gazdálkodó egységek könyvvizsgálataánál a „vezetés céljait” befolyásolhatják a közelszámoltathatósággal kapcsolatos aggodalmak, valamint azok tartalmazhatnak olyan célokat, amelyeknek a forrása a jogszabályokban, szabályozásokban vagy más autoritásban van.

*A gazdálkodó egység pénzügyi teljesítményének értékelése és áttekintése (Hiv.: 11. bekezdés (c) pont)*

A44. A vezetés és mások azokat a dolgokat fogják értékelni és áttekinteni, amelyeket fontosnak tartanak. A teljesítményértékelések (akár külső, akár belső) nyomást jelentenek a gazdálkodó egység számára. Ez a nyomás pedig arra ösztönözheti a vezetést, hogy az üzleti teljesítmény javítását célzó intézkedéseket tegyen, vagy hibás állítást szerepeltessen a pénzügyi kimutatásokban. Ennek megfelelően a gazdálkodó egység

teljesítményértékeléseinek megismerése segíti a könyvvizsgálót annak mérlegelésében, hogy a teljesítménycélok elérésére irányuló nyomás eredményezheti-e a vezetés olyan lépéseit, amelyek növelik a lényeges hibás állítás kockázatait, beleértve a csalás miatti kockázatokat is. A csalásból eredő kockázatokkal kapcsolatos követelményekre és útmutatásra vonatkozóan lásd a 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardot.

A45. A pénzügyi teljesítmény értékelése és áttekintése nem azonos a kontrollok figyelemmel kísérésével (amellyel az A110–A121. bekezdések foglalkoznak, mint a belső kontroll egyik komponensével), bár céljaik között lehet átfedés:

- A teljesítmény értékelése és áttekintése arra irányul, hogy az üzleti teljesítmény megfelel-e a vezetés (vagy harmadik felek) által meghatározott céloknak.
- A kontrollok figyelemmel kísérése jellemzően a belső kontroll hatékony működésével foglalkozik.

Egyes esetekben ugyanakkor a teljesítménymutatók olyan információkat is nyújtanak, amelyeknek birtokában a vezetés hiányosságokat tud azonosítani a belső kontrollban.

A46. A könyvvizsgáló például az alábbi, a vezetés által a pénzügyi teljesítmény értékelésére és áttekintésére használt, a gazdálkodó egységen belül előállított információkat mérlegelheti:

- a (pénzügyi és nem pénzügyi) kulcsfontosságú teljesítménymutatókat és a kulcsfontosságú mutatókat, tendenciákat és működési statisztikákat;
- a pénzügyi teljesítmény egymást követő időszakokra vonatkozó elemzéseit;
- a terveket, az előrejelzéseket, az eltéréselemzéseket, a szegmensenkénti információkat, a divíziók, a részlegek szintjén vagy egyéb szinteken készült teljesítmény-beszámolókat;
- a munkavállalói teljesítményértékelést és az ösztönző javadalmazási politikákat;
- a gazdálkodó egység és a versenytársak teljesítményének összehasonlítását.

A47. Külső felek is értékelhetik és áttekinthetik a gazdálkodó egység pénzügyi teljesítményét. Olyan külső információk például, mint az elemzői jelentések és a hitelminősítő ügynökségek jelentései, hasznos adatokat képviselhetnek a könyvvizsgáló számára. Az ilyen jelentések gyakran beszerezhetők a könyvvizsgált gazdálkodó egységtől.

A48. A belső értékelések rámutathatnak olyan váratlan eredményekre vagy tendenciákra, amelyek megkövetelik, hogy a vezetés meghatározza azok okait, és helyesbítő intézkedéseket tegyen (beleértve egyes esetekben a hibás állítások időben történő feltárását és helyesbítését). A teljesítményértékelések azt is jelezhetik a könyvvizsgálónak, hogy a pénzügyi kimutatásokban szereplő kapcsolódó információk vonatkozásában a hibás állítás kockázatai fennállnak. A teljesítményértékelések jelezhetik például, hogy a gazdálkodó egység szokatlanul gyors növekedést vagy jövedelmezőséget ért el az ágazatban működő más gazdálkodó egységekhez képest. Az ilyen információ – különösen más tényezőkkel, például a teljesítményalapú bónuszrendszerrel vagy az ösztönző javadalmazással együtt – jelezheti a vezetés elfogultságának potenciális kockázatát a pénzügyi kimutatások készítése során.

Kisebb gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

A49. A kisebb gazdálkodó egységeknél gyakran nincsenek folyamatok a pénzügyi teljesítmény értékelésére és áttekintésére. A vezetéssel készített interjú rámutathat arra, hogy a vezetés bizonyos kulcsfontosságú mutatókra támaszkodik a pénzügyi teljesítmény értékelésekor és a megfelelő intézkedések meghozatalakor. Ha az ilyen interjú a teljesítmény értékelésének vagy áttekintésének hiányát jelzi, akkor fokozott kockázata állhat fenn annak, hogy a hibás állításokat nem tárják fel és nem helyesbítik.

#### **A gazdálkodó egység belső kontrollja (Hiv.: 12. bekezdés)**

A50. A belső kontroll megismerése segíti a könyvvizsgálót a potenciális hibás állítások típusainak és a lényeges hibás állítás kockázatait érintő tényezőknek az azonosításában, valamint a további könyvvizsgálati eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének a megtervezésében.

A51. A belső kontrollra vonatkozó alkalmazási anyag az alábbi négy részből áll:

- A belső kontroll általános jellege és jellemzői.
- A könyvvizsgálat szempontjából releváns kontrollok.
- A releváns kontrollok megismerésének jellege és terjedelme.
- A belső kontroll komponensei.

#### *A belső kontroll általános jellege és jellemzői*

A belső kontroll célja

A52. A belső kontrollt úgy alakítják ki, vezetik be és tartják fenn, hogy az kezelje azokat az azonosított üzleti kockázatokat, amelyek veszélyeztetik a gazdálkodó egység alábbiakat érintő bármely céljának az elérését:

- a gazdálkodó egység pénzügyi beszámolásának megbízhatósága;

- a működés hatékonysága és eredményessége; valamint
- a vonatkozó jogszabályoknak és szabályozásoknak való megfelelés.

A belső kontroll kialakításának, bevezetésének és fenntartásának módja a gazdálkodó egység mérete és összetettsége szerint változik.

Kisebb gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A53. A kisebb gazdálkodó egységek lehet, hogy kevésbé strukturált eszközöket és egyszerűbb folyamatokat és eljárásokat használnak céljaik eléréséhez.

A belső kontroll korlátai

- A54. A belső kontroll, bármennyire is hatékony, csak ésszerű bizonyosságot szolgáltathat a gazdálkodó egységnek a gazdálkodó egység pénzügyi beszámolási céljainak eléréséről. Azok elérésének valószínűségére hatással vannak a belső kontroll eredendő korlátai. Ilyenek azok a tények, hogy az emberi megítélés a döntéshozatal során tévedhet, valamint hogy emberi hibák miatt zavar keletkezhet a belső kontrollban. Például hiba léphet fel a kontroll kialakításakor vagy változtatásakor. Ugyanígy lehet, hogy a kontroll működése nem hatékony például akkor, ha a belső kontroll céljából létrehozott információkat (például egy kivételekről szóló jelentést) nem hatékonyan használják, mert az információk áttekintéséért felelős személy nem érti ennek célját vagy nem tesz megfelelő intézkedéseket.
- A55. Emellett a kontrollok kijátszhatók két vagy több ember összejárásával, vagy a belső kontroll vezetés általi nem helyénvaló felülírásával. A vezetés például köthet a vevőkkel kiegészítő megállapodásokat, amelyek megváltoztatják a gazdálkodó egység standard értékesítési szerződéseinek feltételeit, ami a bevételek helytelen megjelenítését eredményezheti. A számítógépes szoftverben lévő, a meghatározott hitelezési limiteket túllépő ügyletek azonosítására és jelentésére kialakított szerkesztés-ellenőrzések is felülírhatók vagy kikapcsolhatók.
- A56. Ezenkívül a kontrollok kialakításánál és bevezetésénél a vezetés megítélheti az általa bevezetésre kiválasztott kontrollok jellegét és terjedelmét, valamint az általa felvállalni választott kockázatok jellegét és terjedelmét.

Kisebb gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A57. A kisebb gazdálkodó egységek gyakran kevesebb munkatársat foglalkoztatnak, ami korlátozhatja a feladatok megosztásának kivitelezhetőségét. Egy kisebb, a tulajdonos által vezetett gazdálkodó egység esetében azonban a tulajdonos-vezető képes lehet hatékonyabb felügyeletet gyakorolni, mint egy nagyobb gazdálkodó egység esetében. Ez a felügyelet kompenzálhatja a feladatok megosztásának általában korlátozottabb lehetőségét.

- A58. Másrésről viszont a tulajdonos-vezető könnyebben képes lehet felülről a kontrollokat, mert a belső kontroll rendszere kevésbé strukturált. Ezt a könyvvizsgáló figyelembe veszi a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításakor.

A belső kontroll komponensekre történő felosztása

- A59. A belső kontrollnak a nemzetközi könyvvizsgálati standardok céljából a következő öt komponensre történő felosztása hasznos keretelveket biztosít a könyvvizsgálók számára ahhoz, hogy megvizsgálják, milyen hatással lehetnek a gazdálkodó egység belső kontrolljának különböző aspektusai a könyvvizsgálatra:

- (a) a kontrollkörnyezet;
- (b) a gazdálkodó egység kockázatbecslési folyamata;
- (c) a pénzügyi beszámolás szempontjából releváns információs rendszer, beleértve a kapcsolódó üzleti folyamatokat, és a kommunikáció;
- (d) a kontrolltevékenységek; továbbá
- (e) a kontrollok figyelemmel kísérése.

A felosztás nem szükségszerűen tükrözi a belső kontroll gazdálkodó egység általi kialakítását, bevezetését és fenntartását, vagy azt, hogy a gazdálkodó egység hogyan sorolhatja be bármelyik konkrét komponens. A könyvvizsgálók használhatnak a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standardokban alkalmazottól eltérő terminológiát vagy keretelveket a belső kontroll különböző aspektusainak és azok könyvvizsgálatra gyakorolt hatásának a leírására, feltéve hogy a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standardban leírt valamennyi komponenssel foglalkoznak.

- A60. A belső kontroll öt komponensére vonatkozó alkalmazási anyag, ahogy azok kapcsolódnak a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatához, az alábbi A77–A121. bekezdésekben található. Az 1. sz. függelék további magyarázatot nyújt a belső kontroll ezen komponenseihez.

A belső kontroll könyvvizsgáló kockázatfelmérése szempontjából releváns manuális és automatizált elemeinek jellemzői

- A61. A gazdálkodó egység belsőkontroll-rendszere tartalmaz manuális elemeket, és gyakran tartalmaz automatizált elemeket. A manuális és az automatizált elemek jellemzői relevánsak a könyvvizsgáló kockázatfelmérése és az azon alapuló további könyvvizsgálati eljárások szempontjából.
- A62. Az, hogy manuális vagy automatizált elemeket használnak a belső kontrollban, azt is befolyásolja, milyen módon hozzák létre, rögzítik, dolgozzák fel és foglalják jelentésbe az ügyleteket:

- A manuális rendszer kontrolljai tartalmazhatnak olyan

eljárásokat, mint az ügyletek jóváhagyása és felülvizsgálata, valamint az egyeztetések és az egyeztető tételek nyomon követése. Másik lehetőségként a gazdálkodó egység használhat automatizált eljárásokat az ügyletek létrehozására, rögzítésére, feldolgozására és jelentésbe foglalására, amely esetben elektronikus formában lévő nyilvántartások váltják fel a papíralapú dokumentumokat.

- Az informatikai rendszerekben lévő kontrollok automatizált kontrollok (például a számítógépes programokba beágyazott kontrollok) és manuális kontrollok kombinációjából állnak. A manuális kontrollok lehetnek továbbá az informatikától függetlenek, használhatnak az informatika által előállított információkat, vagy korlátozódhatnak az informatikai és az automatizált kontrollok hatékony működésének figyelemmel kísérésére, valamint a kivételek kezelésére. Ha informatikát használnak ügyletek vagy a pénzügyi kimutatásokban szerepeltetendő más pénzügyi adatok létrehozására, rögzítésére, feldolgozására vagy jelentésbe foglalására, a rendszerek és a programok tartalmazhatnak a lényeges számlákhoz kapcsolódó állításokra vonatkozó kontrollokat, vagy kritikusak lehetnek az informatikától függő manuális kontrollok hatékony működése szempontjából.

A belső kontroll manuális és automatizált elemeinek a gazdálkodó egységnél fennálló keveréke az informatika gazdálkodó egység általi használatának jellegével és összetettségével változik.

A63. Az informatika általában előnyös a gazdálkodó egység belső kontrollja számára, mert a gazdálkodó egységet képessé teszi arra, hogy:

- következetesen alkalmazzon előre meghatározott üzleti szabályokat, és bonyolult számításokat hajtson végre nagy mennyiségű ügylet vagy adat feldolgozása során;
- javítsa az információk időszerűségét, elérhetőségét és pontosságát;
- megkönnyítse az információ további elemzését;
- javítsa a gazdálkodó egység tevékenységei teljesítményének, valamint a gazdálkodó egység politikáinak és eljárásainak a figyelemmel kísérésére való képességet;
- csökkentse annak kockázatát, hogy a kontrollokat kijátsszák; továbbá
- javítsa a feladatok hatékony megosztásának elérésére való képességet biztonsági kontrolloknak az alkalmazásokba, adatbázisokba és operációs rendszerekbe történő bevezetésével.

A64. Az informatika emellett sajátos kockázatokat is teremt a gazdálkodó egység belső kontrollja számára, beleértve például:

- Az olyan rendszerekre vagy programokra való támaszkodást, amelyek pontatlanul dolgoznak fel adatokat, pontatlan adatokat dolgoznak fel, vagy mindkettőt teszik.
  - Az adatokhoz való jogosulatlan hozzáférést, ami adatok megsemmisülését vagy adatok nem megfelelő megváltoztatását eredményezheti, beleértve a nem engedélyezett vagy nem létező ügyletek rögzítését, vagy az ügyletek nem pontos rögzítését. Különös kockázatok merülhetnek fel ott, ahol több felhasználónak van hozzáférése egy közös adatbázishoz.
  - Annak lehetőségét, hogy az informatikai munkatársak a számukra kijelölt feladatokhoz szükséges hozzáférésen felüli hozzáférési privilégiumokhoz jutnak, lerontva ezáltal a feladatok szétválasztását.
  - A törzsállományok adatainak jogosulatlan változtatásait.
  - A rendszerek vagy programok jogosulatlan változtatásait.
  - A rendszerek vagy programok szükséges változtatásainak elmaradását.
  - A nem megfelelő manuális beavatkozást.
  - A potenciális adatvesztést vagy az adatokhoz való igény szerinti hozzáférés képességének hiányát.
- A65. A belső kontroll manuális elemei megfelelőbbek lehetnek olyankor, amikor megítélésre és mérlegelésre van szükség, mint például az alábbi körülmények esetén:
- nagy, szokatlan vagy egyszeri ügyletek;
  - olyan körülmények, amelyeknél a hibákat nehéz meghatározni, előre jelezni vagy megjósolni;
  - változó körülmények között, amelyek a meglévő automatizált kontroll hatókörén kívül eső kontrollválaszt igényelnek;
  - az automatizált kontrollok hatékonyságának figyelemmel kísérése.
- A66. A belső kontroll manuális elemei kevésbé megbízhatók lehetnek, mint az automatizált elemek, mert könnyebben megkerülhetők, figyelmen kívül hagyhatók vagy felülírhatók, továbbá jobban ki vannak téve az egyszerű hibáknak és tévedéseknek. Ennek következtében nem lehet feltételezni a manuális kontrollelemek alkalmazásának következetességét. A manuális kontrollelemek kevésbé lehetnek alkalmasak az alábbi körülmények között:
- Nagy mennyiségű vagy ismétlődő ügyletek esetén, vagy olyan helyzetekben, ahol az előre látható vagy megjósolható hibák megakadályozhatók vagy feltárhatók és korrigálhatók automatizált kontrollparaméterekkel.



- Olyan kontrolltevékenységek, ahol a kontroll végrehajtásának konkrét módjai megfelelően kialakíthatók és automatizálhatók.

A67. A belső kontroll kockázatainak mértéke és jellege a gazdálkodó egység információs rendszerének jellegétől és jellemzőitől függően változik. A gazdálkodó egység az informatika használatából vagy a belső kontroll manuális elemeinek használatából eredő kockázatokra a gazdálkodó egység információs rendszere jellemzőinek fényében hatékony kontrollok létrehozásával reagál.

*A könyvvizsgálat szempontjából releváns kontrollok*

A68. Közvetlen kapcsolat van a gazdálkodó egység céljai és azon kontrollok között, amelyeket a gazdálkodó egység abból a célból vezet be, hogy megfelelő bizonyosságot szolgáltatassanak a célok eléréséről. A gazdálkodó egység céljai és így kontrolljai is, a pénzügyi beszámolásra, a működésre és a megfelelésre vonatkoznak; a könyvvizsgáló kockázatbecslése szempontjából azonban nem mindegyik releváns ezek közül a célok és kontrollok közül.

A69. Azok a tényezők, amelyek relevánsak a könyvvizsgálónak az arra vonatkozó megítélése szempontjából, hogy valamely kontroll önmagában vagy másokkal együtt releváns-e a könyvvizsgálat szempontjából, például az alábbiakat foglalhatják magukban:

- a lényegességet;
- a kapcsolódó kockázat jelentőségét;
- a gazdálkodó egység méretét;
- a gazdálkodó egység üzleti tevékenységének jellegét, beleértve a szervezeti felépítését és a tulajdonosi szerkezetét;
- a gazdálkodó egység tevékenységeinek sokféleségét és összetettségét;
- a vonatkozó jogi és szabályozási követelményeket;
- a körülményeket és a belső kontroll vonatkozó komponensét;
- a gazdálkodó egység belső kontrolljának részét alkotó rendszerek jellegét és összetettségét, beleértve a szolgáltató szervezetek használatát is;
- azt, hogy egy adott kontroll önmagában vagy másokkal kombinálva megelőzi, vagy feltárja és helyesbíti-e a lényeges hibás állításokat, és hogyan.

A70. A gazdálkodó egység által előállított információk teljessége és pontossága feletti kontrollok relevánsak lehetnek a könyvvizsgálat szempontjából, ha a

könyvvizsgáló fel szándékozik használni az információkat a további eljárások tervezése és végrehajtása során. A működésre és a megfelelési célokra vonatkozó kontrollok is relevánsak lehetnek a könyvvizsgálat szempontjából, ha olyan adatokhoz kapcsolódnak, amelyeket a könyvvizsgáló értékkel, vagy felhasznál a könyvvizsgálati eljárások alkalmazásakor.

- A71. Az eszközök jogosulatlan beszerzéssel, használattal vagy eladással szembeni védelmére vonatkozó belső kontroll magában foglalhat pénzügyi beszámolási és működési célokkal kapcsolatos kontrollokat egyaránt. A könyvvizsgáló az ilyen kontrollok közül általában csak azokat mérlegeli, amelyek a pénzügyi beszámolás megbízhatósága szempontjából relevánsak.
- A72. A gazdálkodó egységnek rendszerint vannak olyan célokhoz kapcsolódó kontrolljai, amelyek nem relevánsak a könyvvizsgálat szempontjából, és ezért azokat nem szükséges mérlegelni. Egy gazdálkodó egység például a hatékony és eredményes működés biztosítása céljából támaszkodhat automatizált kontrollok kifinomult rendszerére (mint amilyen egy légitársaság automatizált kontrollrendszere a járatok menetrendjének vezetésére), de ezek a kontrollok rendszerint nem lennének relevánsak a könyvvizsgálat szempontjából. Emellett, bár a belső kontroll az egész gazdálkodó egységre vagy annak bármely működési egységére vagy üzleti folyamatára vonatkozik, a belső kontroll ismerete a gazdálkodó egység minden egyes működési egysége és üzleti folyamata vonatkozásában lehet, hogy nem releváns a könyvvizsgálat szempontjából.

Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A73. Az állami szektor könyvvizsgálóinak gyakran külön felelőségeik vannak a belső kontrollal kapcsolatban, például jelentést kell készíteniük egy bevett gyakorlati kódexnek való megfelelésről. Az állami szektorban működő könyvvizsgálók felelősségéhez tartozhat a jogszabályi, szabályozási vagy más autoritással kapcsolatos megfelelésre vonatkozó jelentéstétel is. Ennek eredményeképpen a belső kontroll általuk végzett átvilágítása szélesebb körű és részletesebb lehet.

*A releváns kontrollok megismerésének jellege és terjedelme (Hiv.: 13. bekezdés)*

- A74. A kontroll kialakításának az értékelése annak mérlegelését foglalja magában, hogy a kontroll önmagában vagy más kontrollokkal együtt képes-e hatékonyan megakadályozni, vagy feltárni és helyesbíteni a lényeges hibás állításokat. A kontroll bevezetése azt jelenti, hogy a kontroll létezik, és a gazdálkodó egység alkalmazza azt. Nincs sok értelme egy nem hatékony kontroll bevezetését felmérni, ezért először a kontroll kialakítását mérlegelik. A nem megfelelően kialakított kontroll a belső kontroll jelentős hiányosságát testesítheti meg.

- A75. A releváns kontrollok kialakítására és bevezetésére vonatkozó

könyvvizsgálati bizonyítékok megszerzését célzó kockázatbecslési eljárások magukban foglalhatják az alábbiakat:

- a gazdálkodó egység munkatársaival készített interjúkat;
- a konkrét kontrollok alkalmazásának megfigyelését;
- dokumentumok és jelentések szemrevételezését;
- az ügyletek visszakövetését a pénzügyi beszámolás szempontjából releváns információs rendszerben.

Az interjúk önmagukban azonban nem elegendők ilyen célokra.

A76. A gazdálkodó egység kontrolljainak megismerése nem elég a kontrollok működési hatékonyságának teszteléséhez, hacsak nincsen valamiféle automatizálás, amely biztosítja a kontrollok következetes működését. Például könyvvizsgálati bizonyítéknak egy manuális kontroll bevezetésére egy adott időpontra vonatkozóan történő beszerzése nem nyújt könyvvizsgálati bizonyítékot a kontroll működési hatékonyságáról a könyvvizsgált időszak más időpontjaiban. Az informatikai feldolgozás jellegéből fakadó következetesség miatt azonban (lásd az A63. bekezdést), könyvvizsgálati eljárások végrehajtása annak meghatározása céljából, hogy egy automatizált kontrollt bevezettek-e, szolgálhat az adott kontroll működési hatékonyságának teszteléseként, a könyvvizsgálónak az olyan kontrollokra vonatkozó felmérésétől és tesztelésétől függően, mint például a programok változtatása feletti kontrollok. A kontrollok működési hatékonyságának tesztelésével a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard foglalkozik részletesebben.<sup>13</sup>

*A belső kontroll komponensei – A kontrollkörnyezet (Hiv.: 14. bekezdés)*

A77. A kontrollkörnyezet az irányítási és vezetési funkciókat, valamint az irányítással és vezetéssel megbízott személyeknek a gazdálkodó egység belső kontrolljával és annak fontosságával kapcsolatos hozzáállását, tudatosságát és intézkedéseit foglalja magában. A kontrollkörnyezet megadja a szervezet alapszellemét, befolyásolva az ott dolgozók kontrollal kapcsolatos tudatosságát.

A78. A kontrollkörnyezet azon elemei, amelyek relevánsak lehetnek a kontrollkörnyezet megismerésekor, a következőket foglalják magukban:

- (a) *A tisztességesség és az etikai értékek kommunikálása és szorgalmazása* – ezek alapvető elemek, amelyek befolyásolják a kontrollok kialakításának, adminisztrálásának és figyelemmel kísérésének hatékonyságát.

<sup>13</sup> 330. témaszámú, „A könyvvizsgáló válaszai a becsült kockázatokra” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

- (b) *A hozzáértés iránti elkötelezettség* – az olyan tényezők, mint például az egyes pozíciókra vonatkozó hozzáértési szintek vezetés általi mérlegelése, valamint hogy ezek a szintek hogyan jelennek meg készségek és ismeretek megkövetelésében.
- (c) *Az irányítással megbízott személyek részvétele* – az irányítással megbízott személyek jellemzői, mint például:
- a vezetéstől való függetlenségük;
  - a tapasztalatuk és tudásuk;
  - a tevékenységekben való részvételük mértéke és az általuk kapott információk, és a tevékenységek ellenőrzése;
  - az intézkedéseik megfelelősége, beleértve azt, hogy milyen mértékben vetnek fel nehéz kérdéseket a vezetésnek és tárják fel azokat, valamint a belső auditorokkal és a külső könyvvizsgálókkal való kommunikációjuk.
- (d) *A vezetés filozófiája és működési stílusa* – jellemzők, mint például:
- a vezetés üzleti kockázatok vállalására és kezelésére vonatkozó megközelítése;
  - a vezetés pénzügyi beszámolással kapcsolatos hozzáállása és intézkedései;
  - a vezetésnek az információfeldolgozással, valamint a számviteli funkciókkal és munkatársakkal kapcsolatos hozzáállása és intézkedései.
- (e) *Szervezeti felépítés* – az a keretelv, amelyen belül a gazdálkodó egységnek a célok eléréséért folytatott tevékenységeit tervezi, végrehajtják, ellenőrzik és áttekintik.
- (f) *Hatáskör és felelősségi kör kijelölése* – olyan ügyek, mint hogy hogyan jelölik ki a működési tevékenységekre vonatkozó hatásköröket és felelősséget, és hogyan alakítják ki a beszámolási kapcsolatokat és az engedélyezési hierarchiákat.
- (g) *Emberierőforrás-politikák és gyakorlatok* – olyan politikák és gyakorlatok, amelyek például a munkaerő-felvételhez, eligazításhoz, képzéshez, értékeléshez, tanácsadáshoz, előléptetéshez, kompenzációhoz és a jogorvoslati lépésekhez kapcsolódnak.

A kontrollkörnyezet elemeire vonatkozó könyvvizsgálati bizonyítékok

A79. Releváns könyvvizsgálati bizonyítékok szerezhetők interjúk és egyéb kockázatbecslési eljárások kombinációjával, mint például megfigyeléssel vagy dokumentumok szemrevételezésével megerősítve az interjúkat. A

vezetéssel és a munkatársakkal készített interjúk révén például a könyvvizsgáló ismeretet szerezhet arról, hogyan kommunikálja a vezetés a munkavállalók felé az üzleti gyakorlatokra és az etikus viselkedésre vonatkozó nézeteit. A könyvvizsgáló ezt követően meghatározhatja, hogy vezettek-e be releváns kontrollokat, például annak vizsgálatával, hogy a vezetés rendelkezik-e viselkedési kódexszel, és úgy tevékenykedik-e, hogy az alátámassza a kódexet.

- A80. A könyvvizsgáló megvizsgálhatja azt is, hogyan válaszolt a vezetés a belső kontrollnak a könyvvizsgálat szempontjából releváns azonosított hiányosságai tekintetében a belső audit funkció által tett megállapításokra és javaslatokra, beleértve azt, hogy megtörtént-e és hogyan ezeknek a válaszoknak a megvalósítása, valamint hogy ezt követően értékelte-e azokat a belső audit funkció.

A kontrollkörnyezet hatása a lényeges hibás állítás kockázatainak becslésére

- A81. A gazdálkodó egység kontrollkörnyezetének bizonyos elemei átfogó hatással vannak a lényeges hibás állítás kockázatainak becslésére. Például a gazdálkodó egység kontrolltudatosságát jelentősen befolyásolják az irányítással megbízott személyek, mert az egyik feladatuk az, hogy ellensúlyozzák a vezetésre a pénzügyi beszámolóval kapcsolatban nehezedő azon nyomásokat, amelyek piaci igényekből vagy javadalmazási programokból eredhetnek. A kontrollkörnyezet kialakításának hatékonyságát az irányítással megbízott személyek részvételére vonatkozóan ezért olyan kérdések befolyásolják, mint:

- a vezetéstől való függetlenségük és a vezetés intézkedéseinek értékelésére való képességük;
- az, hogy ismerik-e a gazdálkodó egység üzleti ügyleteit;
- az, hogy milyen mértékben értékelik, hogy a pénzügyi kimutatásokat a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretekkel összhangban készítették-e el, beleértve, hogy a pénzügyi kimutatások megfelelő közzétételeket tartalmaznak-e.

- A82. Egy aktív és független igazgatóság befolyásolhatja a felső szintű vezetés filozófiáját és működési stílusát. Más elemek azonban korlátozottabb hatásúak lehetnek. Annak ellenére például, hogy a hozzáértő pénzügyi, számviteli és informatikai munkatársak felvételére irányuló humánerőforrás-politika és -gyakorlat csökkentheti a pénzügyi információk feldolgozása során felmerülő hibák kockázatát, lehet, hogy nem mérsékeli a legfelső vezetés erős elfogultságát a valóságnál nagyobb jövedelem kimutatására.

- A83. A kielégítő kontrollkörnyezet megléte pozitív tényező lehet a lényeges hibás állítás kockázatainak könyvvizsgáló általi felmérésekor. Bár annak ellenére,

hogy segíthet csökkenteni a csalás kockázatát, a kielégítő kontrollkörnyezet nem abszolút elrettentő eszköz a csalással szemben. Ezzel szemben a kontrollkörnyezet hiányosságai alááshatják a kontrollok hatékonyságát, különösen a csalás vonatkozásában. Például, ha a vezetés nem fordít elegendő forrást az informatikai biztonsági kockázatok kezelésére, ez hátrányosan érintheti a belső kontrollt azáltal, hogy lehetővé teszi a számítógépes programok vagy adatok helytelen megváltoztatását, vagy a nem engedélyezett ügyletek feldolgozását. Ahogy azt a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard bemutatja, a kontrollkörnyezet befolyásolja a könyvvizsgáló további eljárásainak jellegét, időzítését és terjedelmét is.<sup>14</sup>

- A84. A kontrollkörnyezet önmagában nem akadályoz meg, vagy tár fel és helyesbít lényeges hibás állítást. Befolyásolhatja azonban az egyéb kontrollok (például, a kontrollok figyelemmel kísérésének és az egyes kontrolltevékenységek működésének) hatékonyságának a könyvvizsgáló általi értékelését, és ezáltal a lényeges hibás állítás kockázatainak a könyvvizsgáló általi becslését.

#### Kisebb gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A85. A kisebb gazdálkodó egységek kontrollkörnyezete valószínűleg eltér a nagyobb gazdálkodó egységekéétől. Például az irányítással megbízott személyek között a kisebb gazdálkodó egységeknél lehet, hogy nincs független vagy külső személy, és az irányítás szerepét közvetlenül átveheti a tulajdonos-vezető ott, ahol nincsen más tulajdonos. A kontrollkörnyezet jellege befolyásolhatja az egyéb kontrollok vagy hiányuk jelentőségét is. Például a tulajdonos-vezető aktív részvétele mérsékelheti a feladatok megosztásának hiányából eredő bizonyos kockázatokat a kisebb gazdálkodó egységeknél; fokozhat ugyanakkor más kockázatokat, mint például a kontrollok felülírásának kockázatát.
- A86. Emellett kisebb gazdálkodó egységek esetében a kontrollkörnyezetre vonatkozó könyvvizsgálati bizonyítékok lehet, hogy nem állnak rendelkezésre dokumentumok formájában, főleg akkor, ha a vezetés és a munkatársak közötti kommunikáció lehet, hogy informális, mégis hatékony. A kisebb gazdálkodó egységek például esetleg nem rendelkeznek írásos magatartási kódexszel, hanem ehelyett olyan kultúrát fejlesztenek ki, amely a tisztességesség és etikus magatartás fontosságát a szóbeli kommunikációkban és a vezetés példamutatásán keresztül hangsúlyozza.
- A87. Következésképpen, a vezetés vagy a tulajdonos-vezető hozzáállása, tudatossága és intézkedései különösen fontosak egy kisebb gazdálkodó egység kontrollkörnyezetének könyvvizsgáló általi megismerésében.

<sup>14</sup> 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A2–A3. bekezdések

*A belső kontroll komponensei – A gazdálkodó egység kockázatbecslési folyamata*  
(Hiv.: 15. bekezdés)

A88. A gazdálkodó egység kockázatbecslési folyamata alapját képezi annak, hogy a vezetés hogyan határozza meg a kezelendő kockázatokat. Ha ez a folyamat megfelelő az adott körülmények között, beleértve a gazdálkodó egység jellegét, méretét és összetettségét, akkor ez segít a könyvvizsgálónak a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításában. Megítélés kérdése, hogy a gazdálkodó egység kockázatbecslési folyamata megfelelő-e az adott körülmények között.

Kisebb gazdálkodó egységekre jellemző szempontok (Hiv.: 17. bekezdés)

A89. Nem valószínű, hogy egy kisebb gazdálkodó egység rendelkezik kialakított kockázatbecslési folyamattal. Ilyen esetekben valószínű, hogy a vezetés a kockázatokat az üzletmenetben való közvetlen személyes részvételen keresztül azonosítja. A körülményektől függetlenül azonban továbbra is szükséges interjúkat készíteni az azonosított kockázatokról, valamint arról, hogy a vezetés hogyan kezeli azokat.

*A belső kontroll komponensei – A pénzügyi beszámolás szempontjából releváns információs rendszer; beleértve a kapcsolódó üzleti folyamatokat és kommunikációt*

A pénzügyi beszámolás szempontjából releváns információs rendszer, beleértve a kapcsolódó üzleti folyamatokat (Hiv.: 18. bekezdés)

A90. A pénzügyi beszámolási célok szempontjából releváns információs rendszer, amely magában foglalja a számviteli rendszert is, azokból az eljárásokból és nyilvántartásokból áll, amelyeket az alábbiak céljából alakítottak ki és hoztak létre:

- a gazdálkodó egység ügyleteinek (valamint az eseményeknek és körülményeknek) a létrehozása, rögzítése, feldolgozása és jelentésbe foglalása, valamint a kapcsolódó eszközökkel, kötelezettségekkel és saját tőkével való elszámoltathatóság fenntartása;
- az ügyletek helytelen feldolgozásának megoldása, például automatizált függő fájlok és a függő tételek megfelelő időben történő tisztázása céljából követett eljárások;
- a rendszer felülrírásainak vagy a kontrollok megkerüléseinek feldolgozása és elszámolása;
- az ügyletfeldolgozó rendszerekből a főkönyvbe történő adattovábbítás;
- a pénzügyi beszámolás szempontjából releváns, az ügyletektől eltérő eseményekre és körülményekre (pl. eszközök értékesítésére és amortizációjára, vagy a követelések behajthatóságának a

változásaira) vonatkozó információk begyűjtése; továbbá

- a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek szerint közzéteendő információk összegyűjtésének, rögzítésének, feldolgozásának, összegezésének és a pénzügyi kimutatásokban történő megfelelő szerepeltetésének a biztosítása.

A91. Pénzügyi kimutatások tartalmazhatnak a főkönyvön és az analitikákon kívülről beszerzett információkat. Ilyen információkra példák lehetnek:

- A pénzügyi kimutatásokban közzétett, lízingszerződésekből szerzett információk, mint például a megújítási opciók vagy a jövőbeli lízingfizetések.
- A pénzügyi kimutatásokban közzétett információk, amelyeket a gazdálkodó egység kockázatkezelési rendszere állít elő.
- A valós értékre vonatkozó, a vezetés szakértői által előállított és a pénzügyi kimutatásokban közzétett információk.
- A pénzügyi kimutatásokban közzétett információk, amelyeket modellekből vagy a pénzügyi kimutatásokban megjelenített vagy közzétett becslések kidolgozásához használt egyéb számításokból szereztek, beleértve az adott modellekben használt mögöttes adatokra és feltételezésekre vonatkozó információkat, mint:
  - saját kidolgozású feltételezések, amelyek érinthetik egy eszköz hasznos élettartamát; vagy
  - olyan adatok, mint a kamatlábak, amelyekre a gazdálkodó egység hatókörén kívül eső tényezők vannak hatással.
- Pénzügyi modellekből származó érzékenységi elemzésekre vonatkozó, a pénzügyi kimutatásokban közzétett információk, amelyek tanúsítják, hogy a vezetés mérlegelt alternatív feltételezéseket.
- Egy gazdálkodó egység adóbevallásaiból és adónyilvántartásaiból szerzett, a pénzügyi kimutatásokban megjelenített vagy közzétett információk.
- A pénzügyi kimutatásokban közzétett információk, amelyeket a vezetésnek a gazdálkodó egység vállalkozás folytatására való képességére vonatkozó felmérésének alátámasztása céljából készített elemzésekből szereztek, mint például olyan eseményekre vagy feltételekre vonatkozó közzétételek, ha vannak ilyenek, amelyeket azonosítottak, hogy azok jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó



egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban.<sup>15</sup>

- A92. A pénzügyi beszámolás szempontjából releváns információs rendszernek a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 18. bekezdése által előírt megismerése (beleértve a rendszernek a pénzügyi kimutatásokban közzétett, a főkönyvön és az analitikákon belülről vagy azokon kívülről beszerzett információkra vonatkozó releváns szempontjainak megismerését) a könyvvizsgáló szakmai megítélésének kérdése. Például a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaiban lévő bizonyos összegek vagy közzétételek (mint például a hitelkockázatra, likviditási kockázatra és a piaci kockázatra vonatkozó közzétételek) alapulhatnak a gazdálkodó egység kockázatkezelési rendszeréből szerzett információkon. A könyvvizsgáló számára azonban nem előírás, hogy ismerje a kockázatkezelési rendszer minden aspektusát, és szakmai megítélést alkalmaz a szükséges megismerés meghatározása során.

Naplótételek (Hiv.: 18. bekezdés (f) pont)

- A93. A gazdálkodó egység információs rendszere tipikusan magában foglalja azoknak a standard naplótételeknek az alkalmazását, amelyekre ismétlődő rendszerességgel szükség van az ügyletek rögzítése céljából. Ennek példái esetleg az olyan naplótételek, amelyek értékesítések, beszerzések és készpénzkifizetések főkönyvben történő rögzítésére vagy a vezetés által időszakosan tett számviteli becslések (például a behajthatatlan követelésekre vonatkozó becslés változásai) rögzítésére szolgálnak.
- A94. A gazdálkodó egység pénzügyi beszámolási folyamata magában foglalja a nem standard naplótételek alkalmazását is az egyszeri, szokatlan ügyletek vagy a helyesbítések rögzítéséhez. Ilyen tételek lehetnek például a konszolidációs módosítások vagy az üzleti kombinációkhoz vagy elidegenítésekhez kapcsolódó tételek, vagy az egyszeri becslések, mint például egy eszköz értékvesztése. A manuális főkönyvi rendszerekben a nem standard naplótételeket az analitikák, a naplók és az alátámasztó dokumentáció vizsgálata révén lehet azonosítani. Ha automatizált eljárásokat alkalmaznak a főkönyv vezetésére és a pénzügyi kimutatások elkészítésére, az ilyen tételek lehet, hogy csak elektronikus formában léteznek, és ezáltal könnyebben azonosíthatók lehetnek számítógéppel támogatott könyvvizsgálati módszerek segítségével.

Kapcsolódó üzleti folyamatok(Hiv.: 18. bekezdés)

- A95. A gazdálkodó egység üzleti folyamatai azok a tevékenységek, amelyeket az alábbi célokból alakítottak ki:

---

<sup>15</sup> Lásd 570. témaszámú, „A vállalkozás folytatása” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 19-20. bekezdései

- a gazdálkodó egység termékeinek és szolgáltatásainak a kifejlesztésére, beszerzésére, előállítására, eladására és forgalmazására;
- a jogszabályoknak és szabályozásoknak való megfelelés biztosítására; valamint
- az információk rögzítésére, beleértve a számviteli és pénzügyi beszámolási információkat.

Az üzleti folyamatok eredményezik azokat az ügyleteket, amelyeket az információs rendszer rögzít, feldolgoz és jelentésbe foglal. A gazdálkodó egység üzleti folyamatainak megismerése, amely magában foglalja azt, hogy az ügyletek hogyan jönnek létre, segíti a könyvvizsgálót a gazdálkodó egység pénzügyi beszámolási célok szempontjából releváns információs rendszerének a gazdálkodó egység körülményeinek megfelelő módon való megismerésében.

Kisebb gazdálkodó egységekre jellemző szempontok (Hiv.: 18. bekezdés)

A96. A kisebb gazdálkodó egységeknél a pénzügyi beszámolás szempontjából releváns információs rendszer és a kapcsolódó üzleti folyamatok, beleértve a rendszernek a pénzügyi kimutatásokban közzétett, a főkönyvön és az analitikákon belülről vagy azokon kívülről beszerzett információkra vonatkozó releváns szempontjait, valószínűleg kevésbé kifinomultak, mint a nagyobb gazdálkodó egységeknél, de szerepük éppoly jelentős. Az aktív vezetéssel rendelkező kisebb gazdálkodó egységeknek lehet, hogy nincs szükségük a számviteli eljárások részletes leírásaira, kifinomult számviteli nyilvántartásokra vagy írásbeli politikákra. A gazdálkodó egység pénzügyi beszámolás szempontjából releváns információs rendszerének megismerése ezért könnyebb lehet egy kisebb gazdálkodó egység esetében, és jobban alapulhat interjúra, mint a dokumentáció áttekintésére. Ugyanakkor a megismerés szükségessége továbbra is fontos marad.

Kommunikáció (Hiv.: 19. bekezdés)

A97. A gazdálkodó egység kommunikációja a pénzügyi kimutatásokhoz kapcsolódó pénzügyi beszámolási feladatokról, felelősségről és jelentős tényezőkről magában foglalja a pénzügyi beszámolási folyamat feletti belső kontrollhoz kapcsolódó egyéni feladatok és felelősség ismertetését. Magában foglal olyan tényezőket is, mint például az, hogy a munkatársak mennyire értik azt, hogy a pénzügyi beszámolási információs rendszerben általuk végrehajtott tevékenységek hogyan kapcsolódnak mások munkájához, valamint azok az eszközök, amelyeken keresztül jelentik a kivételeket a gazdálkodó egység megfelelő magasabb szintjei felé. A kommunikáció megvalósulhat például politikákat tartalmazó kézikönyvekkel és pénzügyi beszámolási kézikönyvekkel. A nyitott kommunikációs csatornák segítenek biztosítani azt, hogy a

kivételekről jelentés készüljön, és azokkal kapcsolatban intézkedjenek.

Kisebb gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A98. A kommunikációt egy kisebb gazdálkodó egységnél a kevesebb felelősségi szint, valamint a vezetés erőteljesebb jelenléte és rendelkezésre állása miatt kevésbé strukturált formában és könnyebben meg lehet valósítani, mint egy nagyobb gazdálkodó egységnél.

*A belső kontroll komponensei – A könyvvizsgálat szempontjából releváns kontrolltevékenységek (Hiv.: 20. bekezdés)*

- A99. A kontrolltevékenységek azok a politikák és eljárások, amelyek segítik annak biztosítását, hogy a vezetés utasításait végrehajtsák. A kontrolltevékenységeknek – mind az informatikai, mind a manuális rendszerekben – különböző céljaik vannak, és azokat különböző szervezeti és funkcionális szinteken alkalmazzák. Konkrét kontrolltevékenységek például a következőkhöz kapcsolódók:

- jóváhagyás
- teljesítmény-ellenőrzések
- információfeldolgozás
- fizikai kontrollok
- a feladatok megosztása.

A100. A könyvvizsgálat szempontjából releváns kontrolltevékenységek:

- azok, amelyeket követelmény releváns kontrolltevékenységként kezelni, mivel azok jelentős kockázatokkal kapcsolatos kontrolltevékenységek, és azok, amelyek olyan kockázatokkal kapcsolatosak, amelyekre egyedül az alapvető vizsgálati eljárások nem nyújtanak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot, ahogy azt a 29. és 30. bekezdés előírja, vagy
- azok, amelyek a könyvvizsgáló megítélése szerint relevánsnak minősülnek.

A101. A könyvvizsgáló arra vonatkozó megítélését, hogy egy kontrolltevékenység releváns-e a könyvvizsgálat szempontjából, befolyásolja a könyvvizsgáló által azonosított kockázat, amely lényeges hibás állításhoz vezethet, valamint befolyásolja, hogy a könyvvizsgáló úgy gondolja-e, hogy valószínűleg helyénvaló a kontroll működési hatékonyságát tesztelni az alapvető tesztelés terjedelmének meghatározásakor.

A102. A könyvvizsgáló azoknak a kontrolltevékenységeknek az azonosítására és megismerésére helyezheti a hangsúlyt, amelyek azokhoz a területekhez

kapcsolódnak, ahol a könyvvizsgáló szerint a lényeges hibás állítás kockázatai valószínűleg magasabbak. Ha több kontrolltevékenység mindegyike ugyanazt a célt éri el, nem szükséges a célhoz kapcsolódó összes kontrolltevékenység megismerése.

A103. A könyvvizsgálat szempontjából releváns kontrolltevékenységek a számlaegyenlegekhez és ügyletekhez kapcsolódó kockázatokkal foglalkozó kontrollokon kívül magukban foglalhatnak a vezetés által létrehozott kontrollokat, amelyek a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel nem összhangban készített közzétételekre vonatkozó lényeges hibás állítás kockázataival foglalkoznak. Az ilyen kontrolltevékenységek vonatkozhatnak a pénzügyi kimutatásokban foglalt olyan információkra, amelyeket a főkönyvön és az analitikákon kívülről szereznek be.

A104. A könyvvizsgálónak a belső kontroll egyéb komponenseinek megismerése során szerzett ismerete a kontrolltevékenységek meglétéről vagy hiányáról segíti a könyvvizsgálót annak meghatározásában, hogy kell-e további figyelmet fordítani a kontrolltevékenységek megismerésére.

Kisebb gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

A105. A kisebb gazdálkodó egységeknél folytatott kontrolltevékenységeket alátámasztó koncepciók valószínűleg hasonlítanak a nagyobb gazdálkodó egységekéhez, de lehet, hogy más formalitás alapján működnek. Ezenkívül a kisebb gazdálkodó egységek arra a következtetésre juthatnak, hogy bizonyos típusú kontrolltevékenységek nem relevánsak a vezetés által alkalmazott kontrollok miatt. Például a vezetés egyedüli jogosultsága az ügyfeleknek történő hitel nyújtására és a jelentős beszerzéseknek a jóváhagyására a fontos számlaegyenlegek és ügyletek erőteljes kontrollját biztosíthatja, csökkentve vagy megszüntetve részletesebb kontrolltevékenységek szükségességét.

A106. Egy kisebb gazdálkodó egység könyvvizsgálata szempontjából releváns kontrolltevékenységek valószínűleg a főbb ügyletciklusokkal kapcsolatosak, mint a bevételek, a beszerzések és a személyi jellegű ráfordítások.

Informatikából származó kockázatok (Hiv.: 21. bekezdés)

A107. Az informatika alkalmazása befolyásolja a kontrolltevékenységek megvalósításának módját. A könyvvizsgáló szempontjából az informatikai rendszerek feletti kontrollok akkor hatékonyak, ha azok megőrzik az információk sértetlenségét és a rendszerek által feldolgozott adatok biztonságát, valamint ha magukban foglalnak hatékony általános informatikai és alkalmazáskontrollokat.

A108. Az általános informatikai kontrollok azok a politikák és eljárások, amelyek számos alkalmazáshoz kapcsolódnak, és támogatják az alkalmazáskontrollok hatékony működését. A kontrollok vonatkoznak a

nagyszámítógépes, a kisszámítógépes és a végfelhasználói környezetre is. Az információ sértetlenségét és az adatok biztonságát megőrző általános informatikai kontrollok rendszerint az alábbiakra vonatkozó kontrollokat foglalják magukban:

- adatközpont és hálózati működés
- rendszerszoftverek beszerzése, módosítása és karbantartása
- programváltoztatás
- hozzáférés-biztonság
- alkalmazásrendszerek beszerzése, fejlesztése és karbantartása.

Ezeket általában azért vezetik be, hogy kezeljék az A64. bekezdésben említett kockázatokat.

A109. Az alkalmazáskontrollok olyan manuális vagy automatizált eljárások, amelyek tipikusan az üzleti folyamat szintjén működnek és az ügyletek egyedi alkalmazások általi feldolgozására vonatkoznak. Az alkalmazáskontrollok jellegüket tekintve lehetnek megelőző vagy feltáró jellegűek, és úgy alakítják ki azokat, hogy biztosítsák a számviteli nyilvántartások sértetlenségét. Ennek megfelelően az alkalmazáskontrollok az ügyletek vagy egyéb pénzügyi adatok létrehozására, rögzítésére, feldolgozására és jelentésbe foglalására alkalmazott eljárásokhoz kapcsolódnak. Ezek a kontrollok segítenek biztosítani azt, hogy az ügyletek bekövetkeztek, azokat jóváhagyták, és hogy azokat teljesen és pontosan rögzítették és feldolgozták. Ilyen kontroll lehet például a bevitt adatok szerkesztési ellenőrzése, a számozás folyamatosságához kapcsolódó ellenőrzések az eltérésjelentések manuális nyomon követésével, vagy az adatbevitel időpontjában végrehajtott korrekció.

*A belső kontroll komponensei – A kontrollok figyelemmel kísérése (Hiv.: 22. bekezdés)*

A110. A kontrollok figyelemmel kísérése olyan folyamat, amely a belső kontroll teljesítménye hatékonyságának a felmérésére szolgál. Magában foglalja a kontrollok hatékonyságának a rendszeres felmérését, valamint a szükséges helyrehozó lépések megtételét. A vezetés a kontrollok figyelemmel kísérését folyamatos tevékenységek, egyedi értékelések vagy a kettő kombinációja révén valósítja meg. A folyamatos figyelemmel kíséző tevékenységek gyakran beépítik a gazdálkodó egység szokásos ismétlődő tevékenységeibe, és azok magukban foglalnak rendszeres vezetési és felügyeleti tevékenységeket.

A111. A vezetés figyelemmel kíséző tevékenységei magukban foglalhatják az olyan, külső felektől jövő kommunikációból származó információk

felhasználását, mint például az ügyfél-reklamációk és a szabályozószervi megjegyzések, amelyek jelezhetnek problémákat vagy kiemelhetnek olyan területeket, amelyeknél fejlesztésre van szükség.

Kisebb gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

A112. A kontroll vezetés általi figyelemmel kísérése gyakran a vezetésnek vagy a tulajdonos-vezetőnek a tevékenységekben való intenzív részvétele során valósul meg. Ez a részvétel gyakran azonosítani fog az elvárásoktól való jelentős eltéréseket és a pénzügyi adatokban található pontatlanságokat, amely a kontrollra vonatkozó helyrehozó lépéshez vezet.

A gazdálkodó egység belső audit funkciója (Hiv.: 23. bekezdés)

A113. Ha a gazdálkodó egységnél belső audit funkció működik, a funkció megismerése hozzájárul a gazdálkodó egység és környezetének – beleértve a belső kontrollt is – könyvvizsgáló általi megismeréséhez, különös tekintettel arra a szerepre, amelyet a funkció betölt a pénzügyi beszámolásra vonatkozó belső kontroll gazdálkodó egység általi figyelemmel kísérésében. Ez az ismeret a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 6. bekezdés (a) pontjában szerepeltetett interjúkból szerzett információkkal együtt olyan információt is nyújthat, amely közvetlenül releváns a lényeges hibás állítás kockázatainak a könyvvizsgáló általi azonosítása és becslése szempontjából.

A114. A belső audit funkció céljai és hatóköre, felelősségének jellege, valamint a szervezeten belül elfoglalt helye, beleértve a funkció hatáskörét és elszámoltathatóságát különféle lehet, és függ a gazdálkodó egység méretétől és felépítésétől, valamint a vezetés és adott esetben az irányítással megbízott személyek követelményeitől. Ezek a kérdések belső audit szabályzatban vagy feladatkeri leírásban kerülhetnek rögzítésre.

A115. A belső audit funkció felelősségei közé tartozhat eljárások végrehajtása és az eredmények értékelése abból a célból, hogy bizonyosságot nyújtson a vezetés és az irányítással megbízott személyek számára a kockázatkezelés, a belső kontroll és a vállalatirányítási folyamatok kialakítására és hatékonyságára vonatkozóan. Ha így van, a belső audit funkció fontos szerepet játszhat a pénzügyi beszámolásra vonatkozó belső kontroll gazdálkodó egység általi figyelemmel kísérésében. Lehet azonban, hogy a belső audit funkció felelősségei a működés gazdaságosságára, hatékonyságára és eredményességére irányulnak és, ha így van, a funkció munkája lehet, hogy nem vonatkozik közvetlenül a gazdálkodó egység pénzügyi beszámolására.

A116. A könyvvizsgálónak a belső audit funkción belüli megfelelő személyekkel a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 6. bekezdés (a) pontjával összhangban készített interjúi segítséget nyújtanak a könyvvizsgálónak abban, hogy megismerje a belső audit funkció felelősségeinek jellegét. Ha a könyvvizsgáló azt állapítja meg, hogy a funkció felelősségei

kapcsolódnak a gazdálkodó egység pénzügyi beszámolásához, további ismereteket szerezhet a belső audit funkció által végzett vagy végzendő tevékenységekről a belső audit funkció adott időszakra vonatkozó ellenőrzési tervének (ha van ilyen) áttekintése, valamint a tervnek a funkción belüli megfelelő személyekkel történő megbeszélése útján.

A117. Ha a belső audit funkció felelősségeinek és bizonyosságot nyújtó tevékenységeinek jellege kapcsolódik a gazdálkodó egység pénzügyi beszámolásához, a könyvvizsgáló lehet, hogy fel tudja használni a belső audit funkció munkáját a könyvvizsgáló által a könyvvizsgálati bizonyítékok megszerzése során közvetlenül végrehajtandó könyvvizsgálati eljárások jellegének vagy ütemezésének módosításához vagy terjedelmének csökkentéséhez. A könyvvizsgálók nagyobb valószínűséggel lehetnek képesek felhasználni a gazdálkodó egység belső audit funkciójának munkáját, ha úgy tűnik, például korábbi könyvvizsgálatok tapasztalata vagy a könyvvizsgáló kockázatbecslési eljárásai alapján, hogy a gazdálkodó egységnek olyan belső audit funkciója van, amely a gazdálkodó egység méretéhez és működésének jellegéhez képest elegendő és megfelelő forrásokkal rendelkezik és közvetlen jelentéstételi kapcsolatban áll az irányítással megbízott személyekkel.

A118. Ha a könyvvizsgálónak a belső audit funkcióra vonatkozó előzetes ismeretei alapján a könyvvizsgáló a belső audit funkció munkájának felhasználására számít a végrehajtandó könyvvizsgálati eljárások jellegének vagy ütemezésének módosításához vagy terjedelmének csökkentéséhez, a 610. témaszámú (2013-ban felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard alkalmazandó.

A119. Amint azt a 610. témaszámú (2013-ban felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard részletezi, a belső audit funkció tevékenységei különböznek más figyelemmel kíséresi kontrolloktól, amelyek relevánsak lehetnek a pénzügyi beszámolás szempontjából, mint például a vezetőségi számviteli információk ellenőrzései, amelyek célja hibás állítások gazdálkodó egység általi megelőzésének vagy feltárásának módjához való hozzájárulás.

A120. A gazdálkodó egység belső audit funkcióján belüli megfelelő személyekkel történő kommunikáció megteremtése a megbízás kezdeti szakaszában és az ilyen kommunikáció fenntartása végig a megbízás során megkönnyítheti az információk hatékony megosztását. Ez olyan környezetet hoz létre, amelyben a könyvvizsgáló tájékoztatást kaphat olyan jelentős kérdésekről, amelyek a belső audit funkció tudomására juthatnak, ha az ilyen kérdések érinthetik a könyvvizsgáló munkáját. A 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard foglalkozik annak fontosságával, hogy a könyvvizsgáló szakmai szkepticizmussal tervezze meg és hajtsa végre a könyvvizsgálatot, beleértve az olyan információkra vonatkozó

éberséget, amelyek megkérdőjelezzik a könyvvizsgálati bizonyítékként felhasználandó dokumentumok és interjúkra adott válaszok megbízhatóságát. Ennek megfelelően a belső audit funkcióval a megbízás egésze során folytatott kommunikáció lehet, hogy lehetőséget ad a belső auditoroknak arra, hogy ilyen információkat hozzanak a könyvvizsgáló tudomására. A könyvvizsgáló ekkor figyelembe tudja venni az ilyen információkat a lényeges hibás állítás kockázatainak általa végzett azonosítása és becslése során.

Az információ forrásai(Hiv.: 24. bekezdés)

A121. A figyelemmel kísérés során felhasznált információ nagy részét lehet, hogy a gazdálkodó egység információs rendszere hozta létre. Ha a vezetés anélkül feltételezi, hogy a figyelemmel kísérésre használt adatok pontosak, hogy erre bármilyen alapja lenne, az információkban lehetnek olyan hibák, amelyek miatt a vezetés a figyelemmel kíséresi tevékenységekből helytelen következtetéseket vonhat le. Ennek megfelelően az alábbiak megismerése:

- a gazdálkodó egység figyelemmel kíséresi tevékenységeihez kapcsolódó információk forrásai, valamint
- az, hogy a vezetés minek alapján feltételezi azt, hogy az információ ésszerűen megbízható az adott cél szempontjából, követelmény a gazdálkodó egység figyelemmel kíséresi tevékenységeinek, mint a belső kontroll komponensének a könyvvizsgáló általi megismerése részeként.

### **A lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése**

*A pénzügyi kimutatások szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázatainak felmérése* (Hiv.: 25. bekezdés (a) pont)

A122. A pénzügyi kimutatások szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázatai olyan kockázatokat jelentenek, amelyek a pénzügyi kimutatások egészére átfogóan vonatkoznak, és potenciálisan sok állítást érintenek. Az ilyen jellegű kockázatok nem szükségszerűen kapcsolhatók konkrét állításokhoz az ügyletcsoportok, számlaegyenlegek vagy közzétételek szintjén. Ezek inkább olyan körülményeket jelentenek, amelyek növelhetik az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítások kockázatait, például a belső kontroll vezetés általi felülírása által. A pénzügyi kimutatások szintjén felmerülő kockázatok különösen relevánsak lehetnek a könyvvizsgálónak a csalásból származó lényeges hibás állítás kockázataival kapcsolatos mérlegelésére vonatkozóan.

A123. A pénzügyi kimutatások szintjén fennálló kockázatok eredhetnek különösen a hiányos kontrollkörnyezetből (bár ezek a kockázatok egyéb tényezőkhez is kapcsolódhatnak, például rosszabbodó gazdasági feltételekhez). Például az olyan hiányosságoknak, mint a vezetés kompetenciájának a hiánya, vagy a



pénzügyi kimutatások elkészítése feletti felügyelet hiánya, átfogóbb hatása lehet a pénzügyi kimutatásokra, és átfogó választ igényelhet a könyvvizsgálótól.

A124. A belső kontroll könyvvizsgáló általi megismerése nyomán kételyek merülhetnek fel a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálhatóságával kapcsolatban. Például:

- A gazdálkodó egység vezetésének tisztességeségével kapcsolatos aggodalmak lehetnek olyan komolyak is, hogy a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy a vezetés pénzügyi kimutatásokban tett hibás nyilatkozatainak a kockázata olyan magas, hogy nem hajtható végre könyvvizsgálat.
- A gazdálkodó egység nyilvántartásainak állapotával és megbízhatóságával kapcsolatos aggodalmak arra a következtetésre vezethetik a könyvvizsgálót, hogy nem valószínű, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték áll majd rendelkezésre a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó minősítés nélküli vélemény alátámasztásához.

A125. A 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard<sup>16</sup> követelményeket állít fel és útmutatást nyújt annak meghatározásához, szükség van-e arra, hogy a könyvvizsgáló korlátozott véleményt adjon ki, visszautasítsa a véleménynyilvánítást, vagy ahogy ezt bizonyos esetek megkövetelhetik, visszalépjen a megbízástól, ahol vonatkozó jogszabály vagy szabályozás lehetővé teszi a visszalépést.

*Az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázatainak becslése (Hiv.: 25. bekezdés (b) pont)*

A126. Mérlegelni szükséges a lényeges hibás állítások kockázatait az állítás szintjén az ügyletszabványok, számlaegyenlegek és közzétételek tekintetében, mert az ilyen mérlegelés közvetlen segítséget nyújt az állítás szintjére vonatkozó, az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzéséhez szükséges további könyvvizsgálati eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének meghatározásához. Az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításakor és felmérésekor a könyvvizsgáló arra a következtetésre juthat, hogy az azonosított kockázatok a pénzügyi kimutatások egészére átfogóbban vonatkoznak, és potenciálisan sok állítást érintenek.

---

<sup>16</sup> 705. témaszámú, „*A független könyvvizsgálói jelentésben szereplő vélemény minősítése*” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard

## Az állítások felhasználása

A127. Annak bemutatásakor, hogy a pénzügyi kimutatások megfelelnek a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek, a vezetés burkoltan vagy nyíltan állításokat tesz az ügyletcsoporthoz és események, számlaegyenlegek és közzétételek megjelenítésére, értékelésére és bemutatására vonatkozóan.

A128. A könyvvizsgáló használhatja az állításokat a lenti A192. bekezdés (a)–(b) pontjaiban ismertetettek szerint, vagy kifejezheti azokat attól eltérően, feltéve, hogy a lent ismertetett minden szempont le van fedve. A könyvvizsgáló például választhatja azt, hogy kombinálja az ügyletcsoporthoz és eseményekre, valamint a kapcsolódó közzétételekre vonatkozó állításokat a számlaegyenlegekre és a kapcsolódó közzétételekre vonatkozó állításokkal.

## Ügyletcsoporthoz, számlaegyenlegekre és kapcsolódó közzétételekre vonatkozó állítások

A129. Azok az állítások, amelyeket a könyvvizsgáló felhasznál a lehetséges hibás állítások különböző típusainak mérlegelése során, amelyek felmerülhetnek, a következő kategóriákba eshetnek:

- (a) A könyvvizsgált időszak ügyletcsoporthoz és eseményekre, valamint kapcsolódó közzétételekre vonatkozó állítások:
  - (i) Előfordulás – a rögzített vagy közzétett ügyletek és események felmerültek és az ilyen ügyletek és események a gazdálkodó egységgel kapcsolatosak.
  - (ii) Teljesség – minden ügyletet és eseményt, amelyet rögzíteni kellett volna, rögzítettek, és minden kapcsolódó közzétételt, amelyet bele kellett volna foglalni a pénzügyi kimutatásokba, belefoglaltak.
  - (iii) Pontosság – a rögzített ügyletekre és eseményekre vonatkozó összegeket és egyéb adatokat megfelelően rögzítették, és a kapcsolódó közzétételeket megfelelően értékelték és ismertették.
  - (iv) Elhatárolás – az ügyleteket és az eseményeket a helyes számviteli időszakban rögzítették.
  - (v) Besorolás – az ügyleteket és az eseményeket a megfelelő számlán rögzítették.
  - (vi) Bemutatás – az ügyleteket és eseményeket megfelelően összevonják vagy alábontják és egyértelműen ismertetik, és a kapcsolódó közzétételek relevánsak és érthetőek a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeinek összefüggésében.

- (b) Az időszak végi számlaegyenlegekre és kapcsolódó közzétételekre vonatkozó állítások:
- (i) Létezés – az eszközök, a kötelezettségek, és a tőkeérdekeltségek léteznek.
  - (ii) Jogok és kötelmek – a gazdálkodó egység birtokolja vagy ellenőrzi az eszközök feletti jogokat, valamint a kötelezettségek a gazdálkodó egység kötelmei.
  - (iii) Teljesség – minden eszközt, kötelezettséget és tőkeérdekeltséget, amelyet rögzíteni kellett volna, rögzítettek, és minden kapcsolódó közzétételt, amelyet bele kellett volna foglalni a pénzügyi kimutatásokba, belefoglaltak.
  - (iv) Pontosság, értékelés és felosztás – az eszközöket, a kötelezettségeket és a tőkeérdekeltségeket megfelelő összegben belefoglalták a pénzügyi kimutatásokba, és bármely bekövetkező értékelési vagy felosztási helyesbítést megfelelően rögzítettek, valamint a kapcsolódó közzétételeket megfelelően értékelték és ismertették.
  - (v) Besorolás – az eszközöket, a kötelezettségeket és a tőkeérdekeltségeket a megfelelő számlákon rögzítették.
  - (vi) Bemutatás – az eszközöket, a kötelezettségeket és a tőkeérdekeltségeket megfelelően összevonják vagy alábontják és egyértelműen ismertetik, és a kapcsolódó közzétételek relevánsak és érthetőek a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeinek összefüggésében.

Egyéb közzétételekre vonatkozó állítások

A130. A fenti A129. bekezdés (a)–(b) pontjaiban ismertetett állításokat az adott esetben megfelelően módosítva a könyvvizsgáló használhatja az olyan lehetséges hibás állítások különböző típusainak mérlegelése során is, amelyek a nem közvetlenül a rögzített ügyletcsoporthoz, eseményekhez vagy számlaegyenlegekhez kapcsolódó közzétételekben fordulhatnak elő. Példaképpen ilyen közzétételre, a gazdálkodó egységnek előírhatják, hogy ismertesse a pénzügyi instrumentumokból eredő kockázatoknak való kitettségét, beleértve a kockázatok felmerülésének módját; a kockázatok kezelésének céljait, politikáit és folyamatait; valamint a kockázatok mérésére használt módszereket.

Állami szektorban működő gazdálkodó egységekre vonatkozó speciális szempontok

A131. Amikor állításokat tesznek az állami szektorbeli gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaira vonatkozóan, az A129. bekezdés (a)–(b) pontjaiban

leírt állításokon felül a vezetés gyakran tehet olyan állítást, hogy az ügyleteket és eseményeket jogszabálynak, szabályozásnak vagy más autoritásnak megfelelően hajtották végre. Az ilyen állítások beletartozhatnak a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának hatókörébe.

*A lényeges hibás állítás kockázatai azonosításának folyamata* (Hiv.: 26. bekezdés (a) pont)

- A132. A kockázatbecslési eljárások végrehajtásával összegyűjtött információkat (beleértve a kontrollok kialakításának értékelése és a bevezetésük megállapítása során megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékot is) könyvvizsgálati bizonyítékként használják fel a kockázatbecslés alátámasztásához. A kockázatbecslés határozza meg a végrehajtandó további könyvvizsgálati eljárások jellegét, ütemezését és terjedelmét. A pénzügyi kimutatásokban lévő hibás állítás kockázatainak azonosítása során a könyvvizsgáló szakmai szkepticizmust alkalmaz a 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.<sup>17</sup>
- A133. A 2. számú függelékben példák találhatók olyan körülményekre és eseményekre, amelyek a lényeges hibás állítás kockázatainak a meglétét jelezhetik, beleértve a közzétételekre vonatkozó lényeges hibás állítás kockázatait.
- A134. Ahogyan azt a 320. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard<sup>18</sup> kifejti, a lényegességet és a könyvvizsgálati kockázatot az ügyletszortokban, számlaegegenleekben és közzétételekben lévő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése során veszik figyelembe. A lényegesség könyvvizsgáló általi meghatározása szakmai megítélés kérdése, és hatással van rá az, hogy a könyvvizsgáló hogyan érzékeli a pénzügyi kimutatások felhasználóinak pénzügyi beszámolás iránti igényeit.<sup>19</sup>
- A135. A pénzügyi kimutatásokban lévő közzétételek könyvvizsgáló általi mérlegelése a kockázatok azonosítása során mennyiségi és minőségi közzétételeket foglal magában, amelyeknek a hibás állítása lényeges lehetne (azaz általában a hibás állítások lényegesnek minősülnek, ha észszerű várakozások alapján befolyásolhatnák a felhasználóknak a pénzügyi kimutatások egésze alapján hozott gazdasági döntéseit). A gazdálkodó egység és a megbízás körülményeitől függően olyan közzétételek, amelyeknek minőségi szempontjaik lesznek, és amelyek relevánsak lehetnek

<sup>17</sup> 200. témaszámú, „A független könyvvizsgáló átfogó céljai és a könyvvizsgálatnak a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban történő végrehajtása” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 15. bekezdés

<sup>18</sup> 320. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A1. bekezdés

<sup>19</sup> 320. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 4. bekezdés

a lényeges hibás állítás kockázatainak felmérésekor, például az alábbiakra vonatkozó közzétételek:

- Pénzügyi nehézséggel küzdő gazdálkodó egység likviditása és adósságkovenánsai.
- Események vagy körülmények, amelyek értékvesztés miatti veszteség megjelenítéséhez vezettek.
- A becslési bizonytalanság fő forrásai, beleértve a jövőre vonatkozó feltételezéseket.
- A számviteli politika változásának jellege, és a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek által előírt egyéb releváns közzétételek, amikor például új pénzügyi beszámolási követelményeknek várhatóan jelentős hatása van a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetére és pénzügyi teljesítményére.
- Részvényalapú kifizetési megállapodások, beleértve az arra vonatkozó információkat, hogy hogyan történt bármilyen megjelenített összeg meghatározása, valamint egyéb releváns közzétételeket.
- Kapcsolt felek és kapcsolt felekkel folytatott ügyletek.
- Érzékenységi elemzés, beleértve a gazdálkodó egység értékelési technikáiban használt feltételezések változásainak hatásait, amelyek célja, hogy lehetővé tegye a felhasználók számára egy adott rögzített vagy közzétett összeg mögöttes értékelési bizonytalanságának megértését.

Kisebb gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

A136. Kisebb gazdálkodó egységek pénzügyi kimutatásaiban lévő közzétételek kevésbé részletesek vagy kevésbé összetettek lehetnek (pl. egyes pénzügyi beszámolási keretelvek megengedik kisebb gazdálkodó egységeknek kevesebb közzétételt megadását a pénzügyi kimutatásokban). Ez azonban nem mentesíti a könyvvizsgálót annak felelőssége alól, hogy megismerje a gazdálkodó egységet és környezetét, beleértve a belső kontrollt, a közzétételek vonatkozásában.

*Állításokhoz kapcsolódó kontrollok* (Hiv.: 26. bekezdés (c) pont)

A137. A kockázatok becslésénél a könyvvizsgáló azonosíthatja azokat a kontrollokat, amelyek valószínűleg megelőzik, vagy feltárják és helyesbítik az egyes állításokban szereplő lényeges hibás állításokat. Általában hasznos ismereteket szerezni a kontrollokról, és az állításokhoz kapcsolni azokat azoknak a folyamatoknak és rendszereknek a kontextusában, amelyben azok léteznek, mert az egyedi kontrolltevékenységek önmagukban

gyakran nem kezelnek egy kockázatot. Egy kockázat kezelésére gyakran csak a belső kontroll többi komponensével ötvözött többszörös kontrolltevékenység elegendő.

A138. Ezzel szemben néhány kontrolltevékenységnek konkrét hatása lehet egy adott ügyletszoportban vagy számlaegyenlegben megtestesülő egyedi állításra. Például, azok a kontrolltevékenységek, amelyeket a gazdálkodó egység annak biztosítására hozott létre, hogy munkatársai megfelelő módon számolják meg és rögzítsék az éves fizikai készletet, közvetlenül kapcsolódnak a készlet számlaegyenlegére vonatkozó létezési és teljességi állításokhoz.

A139. A kontrollok közvetlenül vagy közvetetten kapcsolódhatnak egy állításhoz. Minél közvetettebb a kapcsolat, annál kevésbé lehet hatékony az adott kontroll az adott állításban szereplő hibás állítások megelőzésében, vagy feltárásában és helyesbítésében. Például konkrét üzletek értékesítési tevékenységéről szóló régiónkénti összesítőnek az értékesítési menedzser általi ellenőrzése rendszerint csak közvetetten kapcsolódik az árbevételre vonatkozó teljességi állításokhoz. Ennek megfelelően lehet, hogy az állításhoz kapcsolódó kockázat csökkentésében kevésbé hatékony, mint azok a kontrollok, amelyek közvetlenebb módon kapcsolódnak az állításhoz (például a szállítási dokumentumok egyeztetése a számlázási dokumentumokkal).

#### Lényeges hibás állítások

A139. Az egyedi kimutatásokban és közzétételekben lévő potenciális hibás állításokat nagyság, jelleg vagy a körülmények miatt ítéltetik lényegesnek. (Hiv.: 26. bekezdés (d) pont)

#### Jelentős kockázatok

Jelentős kockázatok azonosítása (Hiv.: 28. bekezdés)

A140. A jelentős kockázatok gyakran kapcsolódnak jelentős, nem rutinszerű ügyletekhez vagy megítéléstől függő ügyekhez. A nem rutinszerű ügyletek azok, amelyek vagy a méretük, vagy a jellegük miatt szokatlanok, és amelyek ebből kifolyólag nem gyakran fordulnak elő. A megítéléstől függő ügyek magukban foglalhatják azoknak a számviteli becsléseknek a kidolgozását, amelyeknél jelentős értékelési bizonytalanság áll fenn. A szisztematikus feldolgozás tárgyát képező rutinszerű, nem összetett ügyletek kevésbé valószínű, hogy jelentős kockázatokat eredményeznek.

A141. A lényeges hibás állítás kockázatai nagyobbak lehetnek a jelentős, nem rutinszerű ügyletek esetében, például a következők miatt:

- a vezetés nagyobb mértékű beavatkozása a számviteli eljárások meghatározásába;

- nagyobb mértékű manuális beavatkozás az adatgyűjtésbe és –feldolgozásba;
- összetett számítások vagy számviteli alapelvek;
- a nem rutinszerű ügyletek jellege, amely megnehezítheti a gazdálkodó egység számára a kockázatok feletti hatékony kontrollok bevezetését.

A142. A lényeges hibás állítás kockázatai nagyobbak lehetnek az olyan jelentős, megítéléstől függő ügyek esetében, amelyek számviteli becslések kidolgozását követelik meg, például a következőkből fakadóan:

- A számviteli becslésekre vagy a bevétel megjelenítésére vonatkozó számviteli alapelvek eltérő módon értelmezhetők.
- A kívánt megítélés lehet szubjektív vagy összetett, vagy feltevéseket igényelhet a jövőbeni események hatásaival kapcsolatban (például a valós érték megítélése).

A143. A 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard ismerteti a kockázat jelentősként történő azonosításának a további könyvvizsgálati eljárásokra vonatkozó következményeit.<sup>20</sup>

Csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázataival kapcsolatos jelentős kockázatok

A144. A 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard ad további követelményeket és útmutatást a csalásból eredő lényeges hibás állítások kockázatainak azonosítására és felmérésére vonatkozóan.<sup>21</sup>

A jelentős kockázatokhoz kapcsolódó kontrollok megismerése (Hiv.: 29. bekezdés)

A145. Bár a jelentős, nem rutinszerű vagy megítéléstől függő ügyekhez kapcsolódó kockázatokra gyakran kevésbé valószínű, hogy rutinszerű kontrollok vonatkoznak, a vezetésnek lehetnek az ilyen kockázatok kezelését célzó más válaszai. Ennek megfelelően a könyvvizsgáló ismeretszerzése arról, hogy a gazdálkodó egység alakított-e ki és vezetett-e be kontrollokat a nem rutinszerű vagy megítéléstől függő ügyekből eredő jelentős kockázatokra, magában foglalja azt is, hogy a vezetés válaszol-e a kockázatokra, és ha igen, hogyan. Az ilyen válaszok esetleg magukban foglalják:

- a kontrolltevékenységeket, mint például a feltevések felső vezetés vagy szakértők általi áttekintése;
- a becslések készítésének dokumentált folyamatait;

<sup>20</sup> 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 15. és 21. bekezdések

<sup>21</sup> 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 25–27. bekezdések

- az irányítással megbízott személyek által történő jóváhagyást.

A146. Például, ha olyan egyszeri események fordulnak elő, mint egy jelentős perrel kapcsolatos értesítés kézhezvétele, a gazdálkodó egység válaszában a mérlegelése magában foglalhat olyan kérdéseket is, mint például az, hogy az ügyet átutalták-e a megfelelő szakértők (például belső vagy külső jogi tanácsadók) hatáskörébe, hogy a lehetséges hatást felmérték-e, és hogy hogyan javasolták a körülmények közzétételét a pénzügyi kimutatásokban.

A147. Néhány esetben a vezetés lehet, hogy nem válaszolt megfelelően a lényeges hibás állítás jelentős kockázataira az ezen jelentős kockázatok feletti kontroll bevezetésével. Az, hogy a vezetés nem vezet be ilyen kontrollokat, a belső kontroll jelentős hiányosságának a jelzése.<sup>22</sup>

*Kockázatok, amelyeknél az alapvető vizsgálati eljárások önmagukban nem nyújtanak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot (Hív.: 30. bekezdés)*

A148. A lényeges hibás állítások kockázatai kapcsolódhatnak közvetlenül rutinszerű ügyletszoptok vagy számlaeqyenlegek rögzítéséhez, valamint megbízható pénzügyi kimutatások elkészítéséhez. Az ilyen kockázatok magukban foglalhatják a rutinszerű és jelentős ügyletszoptokhoz (mint például a gazdálkodó egység bevételeihez, beszerzéseieihez, készpénzbevételeihez vagy készpénzkifizetéseieihez) kapcsolódó pontatlan vagy nem teljes feldolgozás kockázatait.

A149. Ha az ilyen rutinszerű üzleti ügyletek nagymértékben automatizált feldolgozás alá esnek, ahol a manuális beavatkozás nagyon kevés vagy nincs is, akkor előfordulhat, hogy nem lehet kizárólag alapvető vizsgálati eljárásokat végrehajtani a kockázattal kapcsolatban. Például a könyvvizsgáló ilyen esetnek tekintheti, amikor a gazdálkodó egység adatainak jelentős részét csak elektronikus formában (például egy integrált rendszerben) hozzák létre, rögzítik, dolgozzák fel vagy foglalják jelentésbe. Ilyen esetekben:

- a könyvvizsgálati bizonyíték lehet, hogy csak elektronikus formában áll rendelkezésre, és elegendősége és megfelelősége rendszerint a kontrolloknak a bizonyíték pontosságával és teljességével kapcsolatos hatékonyságtól függ;
- az adatok nem megfelelő módon történő létrehozása vagy módosítása előfordulásának és fel nem tárásának nagyobb lehet az esélye, ha a megfelelő kontrollok nem működnek hatékonyan.

<sup>22</sup> 265. témaszámú, „A belső kontroll hiányosságainak kommunikálása az irányítással megbízott személyek és a vezetés felé” című nemzetközi könyvvizsgálati standard A7. bekezdés



A150. Az ilyen kockázatok azonosításának a további könyvvizsgálati eljárásokra gyakorolt hatását a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard tartalmazza.<sup>23</sup>

*A kockázatbecslés felülvizsgálata (Hiv.: 31. bekezdés)*

A151. A könyvvizsgálat során a könyvvizsgáló tudomására juthat olyan információ, amely jelentősen eltér attól az információtól, amelyen a kockázatbecslés alapult. Például a kockázatbecslés alapulhat azon a várakozáson, hogy bizonyos kontrollok hatékonyan működnek. Az ilyen kontrollok tesztelésekor a könyvvizsgáló könyvvizsgálati bizonyítékot szerezhet arról, hogy a kontrollok nem működtek hatékonyan releváns időpontokban a könyvvizsgálat során. Hasonló módon, az alapvető vizsgálati eljárások végrehajtásakor a könyvvizsgáló olyan összegű vagy gyakoriságú hibás állításokat tárhat fel, amelyek nagyobbak annál a mértéknél, amely összhangban van a könyvvizsgáló kockázatbecslésével. Ilyen körülmények között a kockázatbecslés lehet, hogy nem tükrözi megfelelően a gazdálkodó egység valódi körülményeit és a további tervezett könyvvizsgálati eljárások lehet, hogy nem lesznek hatékonyak a lényeges hibás állítások feltárásában. További útmutatáshoz lásd a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardot.

**Dokumentálás (Hiv.: 32. bekezdés)**

A152. Azt, hogy a 32. bekezdésben leírt követelményeket hogyan dokumentálják, a könyvvizsgáló dönti el szakmai megítélése alapján. Kis gazdálkodó egységek könyvvizsgálata esetén például a dokumentációt beépíthetik a könyvvizsgálónak az átfogó stratégiával és könyvvizsgálati tervvel kapcsolatos dokumentációjába.<sup>24</sup> Hasonló módon, például a kockázatbecslés eredményeit dokumentálhatják külön vagy a további eljárások könyvvizsgálói dokumentációjának részeként is.<sup>25</sup> A dokumentálás formáját és terjedelmét befolyásolja a gazdálkodó egységnek és a belső kontrollnak a jellege, mérete és összetettsége, a gazdálkodó egységtől származó információk rendelkezésre állása, valamint a könyvvizsgálat során alkalmazott könyvvizsgálati módszertan és technológia.

A153. Olyan gazdálkodó egységek esetében, amelyek egyszerű, a pénzügyi beszámolás szempontjából releváns üzleti tevékenységekkel és folyamatokkal rendelkeznek, a dokumentáció egyszerű formájú és viszonylag rövid lehet. Nem szükséges teljes egészében dokumentálni a

---

<sup>23</sup> 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 8. bekezdés

<sup>24</sup> 300. témaszámú, „A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának tervezése” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 7. és 9. bekezdések

<sup>25</sup> 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 28. bekezdés

könyvvizsgáló gazdálkodó egységről szerzett ismereteit és az ehhez kapcsolódó kérdéseket. Az ismeretek könyvvizsgáló által dokumentált legfőbb elemei azokat foglalják magukban, amelyekre a könyvvizsgáló a lényeges hibás állítás kockázatainak becslését alapozta.

- A154. A dokumentáció terjedelmében tükröződhetnek a könyvvizsgálati megbízásért felelős munkacsoport tagjainak tapasztalatai és képességei is. Feltéve, hogy a 230. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeinek mindig megfelelnek, egy kevésbé tapasztalt személyekből álló megbízásért felelős munkacsoport által végzett könyvvizsgálat részletesebb dokumentációt igényelhet ahhoz, hogy segítse őket a gazdálkodó egység megfelelő megismerésében, mint a tapasztalt személyekből álló megbízásért felelős munkacsoport esetén.
- A155. Ismétlődő könyvvizsgálatok esetében bizonyos dokumentációt tovább lehet vinni, szükség szerint frissítve annak érdekében, hogy tükrözze a gazdálkodó egység üzletmenetében vagy folyamataiban bekövetkezett változásokat.

## 1. sz. függelék

(Hiv.: 4. bekezdés (c) pont, 14–24., A77–A121. bekezdések)

### A belső kontroll komponensei

1. A jelen függelék tovább részletezi a belső kontroll komponenseit, ahogyan a 4. bekezdés (c) pontja, a 14–24. és az A77–A121. bekezdések tartalmazzák, ahogy azok kapcsolódnak a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatához.

### A kontrollkörnyezet

2. A kontrollkörnyezet a következő elemeket foglalja magában:
  - (a) *A tisztességesség és az etikai értékek kommunikálása és szorgalmazása.* A kontrollok hatékonysága nem emelkedhet azoknak az embereknek a tisztességessége és etikai értékei fölé, akik létrehozzák, adminisztrálják és figyelemmel kísérik azokat. A tisztességesség és az etikus magatartás a gazdálkodó egység etikai és magatartási standardjaiból, azok közlési módjából, valamint abból következik, hogy a gyakorlatban hogyan érvényesítik azokat. A tisztességesség és az etikai értékek szorgalmazása magában foglalja például a vezetésnek az arra irányuló ösztönzők vagy kísértések megszüntetésére vagy csökkentésére tett intézkedéseit, amelyek esetleg arra sarkallják a munkatársakat, hogy tisztességtelen, illegális vagy etikátlan tetteket hajtsanak végre. A gazdálkodó egység tisztességességre és etikai értékekre vonatkozó politikáinak kommunikálása magában foglalhatja a viselkedési standardoknak a munkavállalók felé történő kommunikálását a politikák kihirdetésén, a magatartási kódexeken és a példákon keresztül.
  - (b) *A hozzáértés iránti elkötelezettség.* A hozzáértés azokat az ismereteket és képességeket foglalja magában, amelyek szükségesek az egyén munkáját meghatározó feladatok elvégzéséhez.
  - (c) *Az irányítással megbízott személyek részvétele.* A gazdálkodó egység kontrolltudatosságát jelentősen befolyásolják az irányítással megbízott személyek. Az irányítással megbízott személyek felelősségének fontosságát a gyakorlati kódexek, valamint az irányítással megbízott személyek érdekében létrehozott egyéb jogszabályokban és szabályzatokban vagy iránymutatásokban elismerik. Az irányítással megbízott személyek egyéb felelősségéhez tartozik a bizalmas jelentéstételi eljárások kialakításának és hatékony működésének felügyelete, valamint a gazdálkodó egység belső kontrolljának hatékonyságára irányuló vizsgálat.

- (d) *A vezetés filozófiája és működési stílusa.* A vezetés filozófiája és működési stílusa a jellemzők széles skáláját foglalja magában. Például a vezetésnek a pénzügyi beszámolóval kapcsolatos hozzáállása és intézkedései megmutatkozhatnak a rendelkezésre álló alternatív számviteli alapelvek konzervatív vagy agresszív kiválasztásában, vagy a számviteli becslések kidolgozására alkalmazott tudatosságban és konzervativizmusban.
- (e) *Szervezeti felépítés.* A releváns szervezeti felépítés létrehozása magában foglalja a hatáskörök és felelősség kulcsterületeinek, valamint a beszámolás megfelelő szintjeinek a mérlegelését. A gazdálkodó egység szervezeti felépítésének megfelelősége részben függ a méretétől és tevékenységei jellegétől is.
- (f) *A hatáskör és a felelősség kijelölése.* A hatáskör és a felelősség kijelölése magában foglalhatja a megfelelő üzleti gyakorlatokhoz kapcsolódó politikákat, a kulcsfontosságú munkatársak ismereteit és tapasztalatát, valamint a feladatok végrehajtásához biztosított erőforrásokat. Emellett tartalmazhatja azokat a politikákat és kommunikációkat, amelyek célja annak biztosítása, hogy minden munkatárs megértse a gazdálkodó egység céljait, tudja, hogy egyedi cselekedetei hogyan kapcsolódnak egymáshoz és hogyan járulnak hozzá a célok eléréséhez, és felismerje, hogy hogyan és miért tehető felelőssé.
- (g) *Emberierőforrás-politikák és gyakorlatok.* Az emberierőforrás-politikák és gyakorlatok gyakran fontos kérdéseket demonstrálnak a gazdálkodó egység kontrolltudatosságára vonatkozóan. Például a legképzettebb személyek felvételére vonatkozó standardok (hangsúlyt helyezve az oktatási háttérre, az addigi munkatapasztalatra, a múltbeli eredményekre, valamint a tisztességességre és az etikus magatartásra) a gazdálkodó egységnek a kompetens és megbízható emberek iránti elkötelezettségét demonstrálják. A jövőbeni szerepeket és felelősséget kommunikáló, valamint a gyakorlatokat (pl. iskolákat és szemináriumokat) tartalmazó képzési politikák a teljesítmény és magatartás várt szintjeit illusztrálják. Az időszakos teljesítményértékelések által meghatározott előléptetések a gazdálkodó egységnek a képzett munkatársak magasabb felelősségi szintre történő előléptetése iránti elkötelezettségét demonstrálják.

### A gazdálkodó egység kockázatbecslési folyamata

3. A pénzügyi beszámolás szempontjából a gazdálkodó egység kockázatbecslési folyamata magában foglalja azt, hogy a vezetés

hogyan azonosítja a pénzügyi kimutatásoknak a gazdálkodó egységre vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek szerinti elkészítése szempontjából releváns üzleti kockázatokat, hogyan becsüli fel a jelentőségüket, hogyan méri fel a bekövetkezésük valószínűségét, és hogyan dönti el, hogy milyen lépéseket tesz a kockázatok megválaszolására és kezelésére, valamint azok eredményeinek kezelésére. A gazdálkodó egység kockázatbecslési folyamata például foglalkozhat azzal, hogy a gazdálkodó egység hogyan mérlegeli a nem rögzített ügyletek lehetőségét, vagy hogy hogyan azonosítja és elemzi a pénzügyi kimutatásokban rögzített jelentős becsléseket.

4. A megbízható pénzügyi beszámolás szempontjából releváns kockázatok közé tartoznak azok a külső és belső események, ügyletek vagy körülmények, amelyek bekövetkezhetnek és hátrányosan befolyásolhatják a gazdálkodó egységnek azt a képességét, hogy a vezetés pénzügyi kimutatásokban szereplő állításaival összhangban lévő pénzügyi adatokat hozzon létre, rögzítsen, dolgozzon fel és foglaljon jelentésbe. A vezetés kezdeményezhet terveket, programokat vagy intézkedéseket az egyes kockázatok kezelése érdekében, vagy úgy is dönthet, hogy elfogadja a kockázatot a költség vagy egyéb szempontok miatt. A kockázatok felmerülhetnek vagy megváltozhatnak olyan körülmények miatt, mint például a következők:

- *A működési környezet változásai.* A szabályozási vagy működési környezet változásai módosíthatják a versenyből származó nyomást és jelentősen eltérő kockázatokat eredményezhetnek.
- *Új munkatársak.* Az új munkatársak más jelentőséget tulajdoníthatnak a belső kontrollnak vagy másképp értelmezhetik azt.
- *Új vagy modernizált információs rendszerek.* Az információs rendszerekben végrehajtott jelentős és gyors változások módosíthatják a belső kontrollhoz kapcsolódó kockázatot.
- *Gyors növekedés.* A tevékenységek jelentős és gyors bővítése megterhelheti a kontrollokat, és növelheti az összeomlásuk kockázatát.
- *Új technológia.* Az új technológiáknak a termelési folyamatokba vagy információs rendszerekbe történő beépítése módosíthatja a belső kontrollhoz kapcsolódó kockázatot.
- *Új üzleti modellek, termékek vagy tevékenységek.* Ha a gazdálkodó egység olyan üzleti területekre vagy ügyletekbe lép be, amelyekkel kapcsolatban kevés tapasztalattal rendelkezik, új kockázatok merülhetnek fel a belső kontroll tekintetében.
- *Vállalati átszervezés.* Az átszervezéseket kísérhetik elbocsátások,

valamint a felügyeletnek és a feladatkörök szétválasztásának a változásai, ami módosíthatja a belső kontrollal kapcsolatos kockázatot.

- *A külföldi tevékenységek bővítése.* A külföldi tevékenységek bővítése vagy felvásárlása olyan új és gyakran egyedi kockázatokat hordoz, amelyek befolyásolhatják a belső kontrollt (például a külföldi pénznemben végrehajtott ügyletekből származó további vagy módosult kockázatokat).
- *Új számviteli szabályok.* Az új számviteli alapelvek vagy a változó számviteli alapelvek bevezetése befolyásolhatja a pénzügyi kimutatások elkészítésében lévő kockázatokat.

**A pénzügyi beszámolás szempontjából releváns információs rendszer, beleértve a kapcsolódó üzleti folyamatokat, és kommunikáció**

5. Egy információs rendszer infrastruktúrából (fizikai és hardver komponensekből), szoftverből, emberekből, eljárásokból és adatokból áll. Számos információs rendszer széleskörűen alkalmazza az informatikát.
6. A pénzügyi beszámolási célok szempontjából releváns információs rendszer, amely magában foglalja a pénzügyi beszámolási rendszert is, azokból a módszerekből és nyilvántartásokból áll, amelyek:
  - minden érvényes ügyletet azonosítanak és rögzítenek;
  - rendszeresen, kellő részletességgel leírják az ügyleteket annak érdekében, hogy megfelelően be lehessen sorolni azokat a pénzügyi beszámolás céljából;
  - olyan módon mérik az ügyletek értékét, amely lehetővé teszi, hogy a pénzügyi kimutatásokban a megfelelő monetáris értéket rögzítsék;
  - meghatározzák azt az időszakot, amelyben az ügyletek végbementek azért, hogy az ügyleteket a megfelelő számviteli időszakban rögzítsék;
  - megfelelően mutatják be az ügyleteket és a kapcsolódó közzétételeket a pénzügyi kimutatásokban.
7. A rendszer által generált információk minősége befolyásolja a vezetésnek a képességét arra, hogy a gazdálkodó egység tevékenységeinek menedzselésében és kontrollálásában megfelelő döntéseket hozzon, továbbá hogy megbízható pénzügyi kimutatásokat készítsen.
8. Az olyan kommunikáció, amely magában foglalja a pénzügyi beszámolási folyamatra vonatkozó belső kontrollhoz kapcsolódó egyéni feladatok és

felelősség ismertetését, megvalósulhat a politikákat tartalmazó kézikönyvek, a számviteli és a pénzügyi beszámolási folyamatról szóló kézikönyvek, valamint memorandumok formájában. A kommunikáció emellett történhet elektronikus úton, szóban, valamint a vezetés intézkedésein keresztül is.

### Kontrolltevékenységek

9. Általában véve azokat a kontrolltevékenységeket, amelyek a könyvvizsgálat szempontjából relevánsak lehetnek, a következőkhöz kapcsolódó politikákként és szabályzatokként lehet besorolni:
- *Teljesítmény-ellenőrzések.* Ezek a kontrolltevékenységek tartalmazzák a tényleges teljesítménynek a tervekhez, előrejelzésekhez és korábbi időszaki teljesítményhez viszonyított áttekintéseit és elemzéseit; a különféle (működési vagy pénzügyi) adatsorok egymáshoz kapcsolását, az összefüggések elemzéseivel, valamint a vizsgálati és helyesbítő intézkedésekkel együtt; a belső adatoknak külső információforrásokkal való összehasonlításait; és a funkcionális vagy tevékenységi teljesítmény áttekintését.
  - *Információfeldolgozás.* Az információs rendszerekhez kapcsolódó kontrolltevékenységek két nagy csoportja az alkalmazáskontrollok, amelyek az egyedi alkalmazások feldolgozására vonatkoznak, és az általános informatikai kontrollok, amelyek azok a politikák és eljárások, amelyek számos alkalmazáshoz kapcsolódnak, és támogatják az alkalmazáskontrollok hatékony működését azáltal, hogy elősegítik az információs rendszerek megfelelő folyamatos működésének biztosítását. Alkalmazáskontroll például a nyilvántartások számtani pontosságának ellenőrzése, a számlák és mérlegkivonatok fenntartása és áttekintése, az olyan automatizált kontrollok, mint például a bevitt adatok szerkesztési ellenőrzése és a számozás folyamatosságához kapcsolódó ellenőrzések, valamint a kivételekre vonatkozó jelentések manuális nyomon követése. Általános informatikai kontrollok például a programváltozás-kontrollok; azok a kontrollok, amelyek korlátozzák az egyes programokhoz vagy adatokhoz való hozzáférést; továbbá a szoftveralkalmazás-csomagok új kiadásainak bevezetése feletti kontrollok, valamint az olyan rendszerszoftverek feletti kontrollok, amelyek az olyan rendszer-segédprogramokhoz való hozzáférést korlátozzák – vagy figyelemmel kísérik azok használatát –, amelyek audit nyom hátrahagyása nélkül módosíthatnának pénzügyi adatokat vagy nyilvántartásokat.
  - *Fizikai kontrollok.* Olyan kontrolltevékenységek, amelyek kiterjednek:

- az eszközök fizikai biztonságára, beleértve az olyan megfelelő biztosítékokat is, mint például az eszközökhöz és nyilvántartásokhoz való hozzáférés feletti biztonsági létesítmények;
- a számítógépes programokhoz és adatfájlokhoz való hozzáférés jóváhagyására;
- az időszakos átszámolásra és a kontrollnyilvántartásokban szereplő összegekkel való összehasonlításra (például: a készpénz-, az értékpapír- és a készletleltárak eredményeinek összevetése a számviteli nyilvántartásokkal).

Az, hogy az eszközök ellopásának megelőzését célzó fizikai kontrollok mennyire relevánsak a pénzügyi kimutatások elkészítésének a megbízhatósága, és ezért a könyvvizsgálat szempontjából, az olyan körülményektől függ, mint például ha az eszközök jelentősen ki vannak téve jogtalan eltulajdonításnak.

- *A feladatok megosztása.* Az ügyletek jóváhagyásához és rögzítéséhez, valamint az eszközök megőrzéséhez kapcsolódó feladatok más-más munkatárs számára történő kiadása. A feladatok megosztása azt célozza, hogy csökkenjenek azok a lehetőségek, amelyek lehetővé teszik, hogy bárki olyan helyzetbe kerüljön, hogy a szokásos feladatai elvégzése keretében hibákat vagy csalást egyaránt elkövethessen és elrejtessen.

10. Bizonyos kontrolltevékenységek függhetnek a vezetés vagy az irányítással megbízott személyek által létrehozott megfelelő, magasabb szintű politikák meglététől. Például a jóváhagyási kontrollokat lehet, hogy olyan megalapozott irányelvek szerint delegálják, mint például az irányítással megbízott személyek által meghatározott befektetési kritériumok; alternatív módon az olyan nem rutinszerű ügyletek, mint például a nagyobb akvizíciók vagy tőkekivonások konkrét, magas szinten történő jóváhagyást igényelhetnek, beleértve néhány esetben a részvényesek jóváhagyását.

### A kontrollok figyelemmel kísérése

11. A vezetés fontos felelőssége a folyamatos belső kontroll létrehozása és fenntartása. A kontrollok vezetés általi figyelemmel kísérése magában foglalja annak mérlegelését, hogy a kontrollok a szándékoknak megfelelően működnek-e, valamint hogy azokat módosítják-e a körülmények változásainak megfelelően. A kontrollok figyelemmel kísérése magában foglalhat olyan tevékenységeket, mint például a banki egyeztetések határidőre történő elkészítésének a vezetés általi ellenőrzése; a belső auditorok értékelése arról, hogy az értékesítési munkatársak megfelelnek-



e a gazdálkodó egység által az adásvételi szerződések feltételeire vonatkozóan kidolgozott politikáknak, valamint a gazdálkodó egység etikai és üzleti gyakorlati politikáinak való megfelelés jogi osztály által végzett felügyelete. A figyelemmel kísérést annak biztosítása érdekében is végzik, hogy a kontrollok továbbra is hatékonyan működjenek. Például, ha a banki egyeztetések időszerűségét és pontosságát nem kísérik figyelemmel, a munkatársak valószínűleg abbahagyják ezeknek az elkészítését.

12. A belső auditorok vagy a hasonló feladatokat végrehajtó munkatársak különálló értékelések végzésével hozzájárulhatnak a gazdálkodó egység kontrolljainak figyelemmel kíséréséhez. Rendszerint rendszeresen információt nyújtanak a belső kontroll működéséről, jelentős figyelmet fordítva a belső kontroll hatékonyságának az értékelésére, valamint tájékoztatást nyújtanak a belső kontroll erősségeiről és hiányosságairól, továbbá javaslatokat tesznek a belső kontroll javítására.
13. A figyelemmel kíséresi tevékenységek magukban foglalhatják az olyan, külső felektől származó kommunikációkban szereplő információk felhasználását, amelyek problémákat jelezhetnek vagy kiemelhetnek területeket, ahol fejlesztésre van szükség. Az ügyfelek burkoltan megerősítik a számlázási adatokat azzal, hogy kifizetik a számláikat, vagy épp panaszt tesznek a felszámított összegek miatt. Emellett a szabályozószervek kommunikálhatnak a gazdálkodó egységgel olyan ügyekről, amelyek érintik a belső kontroll működését (például: a banki szabályozó ügynökségek vizsgálatával kapcsolatos kommunikációk). Emellett a vezetés a figyelemmel kíséresi tevékenységek végrehajtásához fontolóra veheti a belső kontrollra vonatkozó, külső könyvvizsgálóktól származó kommunikációkat is.

## 2. sz. függelék

(Hiv.: A41., A133. bekezdések)

### **Feltételek és események, amelyek lényeges hibás állítás kockázatait jelezhetik**

Az alábbiak példák olyan körülményekre és eseményekre, amelyek a pénzügyi kimutatásokban lévő lényeges hibás állítás kockázatainak a meglétét jelezhetik. A példák a körülményeknek és eseményeknek a széles körét fedik le; ugyanakkor nem minden körülmény és esemény releváns minden egyes könyvvizsgálati megbízás szempontjából, és a példák listája nem szükségszerűen teljes.

- Olyan régiókban végzett tevékenységek, amelyek gazdaságilag instabilak, például a jelentős valutaleértékelést vagy magas inflációt tapasztaló országok.
- Változékony piacoknak kitett tevékenységek, például a határidős kereskedelem.
- Magas fokú összetett szabályozás tárgyát képező tevékenységek.
- A vállalkozás folytatásával kapcsolatos és likviditási kérdések, beleértve a jelentős ügyfelek elvesztését.
- A tőke és a hitelek rendelkezésre állásának korlátozottsága.
- Változások abban az ágazatban, amelyben a gazdálkodó egység működik.
- Változások az ellátási láncban.
- Új termékek vagy szolgáltatások kidolgozása vagy kínálása, vagy új üzletágak felvétele.
- Új helyszínekre való kiterjeszkedés.
- Változások a gazdálkodó egységnél, például nagy akvizíciók vagy átszervezések, vagy egyéb szokatlan események.
- Olyan gazdálkodó egységek vagy üzleti szegmensek, amelyek valószínűleg eladásra kerülnek.
- Összetett szövetségek és közös vállalkozások létezése.
- Mérlegen kívüli finanszírozás, speciális célú gazdálkodó egységek és egyéb összetett finanszírozási megállapodások alkalmazása.
- Jelentős ügyletek kapcsolt felekkel.
- A megfelelő számviteli és pénzügyi beszámolási ismeretekkel rendelkező munkaerő hiánya.

- Változások a kulcsfontosságú munkatársak személyében, beleértve a kulcsfontosságú vezetők távozását is.
- A belső kontroll hiányosságai, különös tekintettel azokra, amelyekkel a vezetés nem foglalkozott.
- Ösztönzők a vezetés és a munkavállalók számára a beszámolóképzítés során elkövetett csálás kivitelezésére.
- Következetlenségek a gazdálkodó egység informatikai stratégiája és üzleti stratégiái között.
- Az informatikai környezet változásai.
- A pénzügyi beszámolóhoz kapcsolódó jelentős új informatikai rendszerek bevezetése.
- A gazdálkodó egység működésének vagy pénzügyi eredményeinek szabályozó szervek vagy kormányzati szervek által történő ellenőrzései.
- Múltbeli hibás állítások, múltbeli hibák vagy jelentős összegű helyesbítések az időszak végén.
- Jelentős számú nem rutinszerű vagy nem szisztematikus ügylet, beleértve az időszak végi csoporton belüli ügyleteket és a nagy bevételű ügyleteket is.
- A vezetés szándéka alapján rögzített ügyletek, például az adósságrefinanszírozás, az értékesítésre szánt eszközök és a piacképes értékpapírok besorolása.
- Új számviteli szabályok alkalmazása.
- Összetett folyamatokat magukban foglaló számviteli értékelések.
- Jelentős értékelési bizonytalanságot magukban foglaló események vagy ügyletek, beleértve a számviteli becsléseket és a kapcsolódó közzétételeket is.
- Jelentős információk kihagyása vagy elfedése a közzétételekben.
- Le nem zárt peres ügyek és függő kötelezettségek, például értékesítési és pénzügyi garanciák, valamint környezetvédelmi helyreállítás.