MAGYAR KÖNYVVIZSGÁLÓI KAMARA

A KÖNYVVIZSGÁLATI MEGBÍZÁSOK DOKUMENTÁLÁSÁRÓL

A Szakértői Bizottság iránymutatása

2024. OKTÓBER

A szakértői bizottság iránymutatása – A könyvvizsgálati megbízások dokumentálásáról

Tartalomjegyzék

I. BEVEZETÉS 4

1. Kulcsüzenet – a könyvvizsgálati dokumentáció jelentősége 6

2. A jelen iránymutatás főbb részei és a dokumentálást segítő 6

egyéb szakmai anyagok 6

2.1 A jelen iránymutatás főbb részei 6

2.2 A dokumentálást segítő egyéb szakmai anyagok 7

II. ELMÉLETI ÖSSZEFOGLALÓ – Alapvető tudnivalók a könyvvizsgálati dokumentációról 8

1. Elektronikus archiválás 9

1.1. Az elektronikus archiválás jogi szabályozása 9

1.2 A könyvvizsgálati dokumentáció archiválása a nemzeti standardok alapján 10

2. A könyvvizsgálati dokumentáció 13

2.1 Könyvvizsgálati dokumentáció célja és fogalma 13

2.2 A szakmai megítélés jelentősége 15

III. GYAKORLATI ÖSSZEFOGLALÓ – Könyvvizsgálati dokumentáció a gyakorlatban 17

1. Könyvvizsgálati dokumentálási technikák használata 17

2. Felhasználható forrásanyagok a belső szabályozás kialakításához 18

3. Ügyféltől származó bizonyítékok 19

4. Harmadik féltől származó bizonyítékok 21

5. Könyvvizsgáló által készített dokumentumok, munkapapírok 21

6. Gyakorlati példák 24

IV. MELLÉKLET - Könyvvizsgálati dokumentációs követelmények a nemzetközi könyvvizsgálati standardokban (ISA-kban) 29

1. Általános követelmények 29

ISA 200 29

ISA 230 29

ISA 240 31

ISA 250 33

ISA 260 33

ISA 402 34

ISA 580 34

ISA 620 34
2. Megbízás elfogadása és tervezése 35
ISA 210 35
ISA 220 35
ISA 300 36
ISA 315 36
ISA 320 37
ISA 330 37
ISA 500 38
3. Megbízás végrehajtása 39
ISA 265 39
ISA 501 39
ISA 450 39
ISA 505 40
ISA 510 40
ISA 520 40
ISA 530 41
ISA 540 41
ISA 550 42
ISA 560 42
ISA 570 42
ISA 600 43
ISA 610 44
4. Könyvvizsgálói jelentés 44
ISA 700 44
ISA 701 45
ISA 705 45
ISA 706 45
ISA 710 45
ISA 720 46

I. BEVEZETÉS

A jelen iránymutatás kidolgozását az MKVK (továbbiakban: kamara) szakértői bizottsága azzal összefüggésben határozta el, hogy egy közelmúltbeli törvénymódosítás a 2025. üzleti évtől kezdve bevezeti a könyvvizsgálók, könyvvizsgáló cégek számára a könyvvizsgálati megbízási dokumentáció elektronikus formában történő archiválási kötelezettségét. A törvénymódosítás megjelenése óta eltelt néhány hónap során az elektronikus archiválás (továbbiakban: e-archiválás) témakörében számos kérdés érkezett a kamarához, melyek csak részben kapcsolódtak az e-archiválás technikai-gyakorlati megvalósításához. A beérkezett kérdések sok esetben inkább arra vonatkoztak, hogy a kamara mondja meg, hogy a könyvvizsgálóknak mit kell pontosan archiválniuk, mi mindent kell az e-archiválásra kerülő megbízási dokumentációba belefoglalniuk.

Az e-archiválás technikai feltételrendszere, technikai megoldásai és az ezekkel kapcsolatos elvárások a jelen iránymutatás kidolgozásának és közreadásának az időpontjában még nem kiforrottak és várhatóan a mögöttes jogszabályban is várhatók még az idén változások. Így a kamara – a Könyvvizsgálói Közfelügyeleti Hatósággal együttműködésben – a jogszabályi feltételrendszer kikristályosodását követően tervezi az e-archiválás technikai-gyakorlati kérdéseinek a tisztázását.

Ugyanakkor, a könyvvizsgálati dokumentáció tartalmával kapcsolatban szélesebb körben tapasztalt bizonytalanság a szakértői bizottságot arra késztette, hogy foglalkozzon ezzel a témával külön is, azaz az e-archiválási kötelezettség bevezetésétől függetlenül is. Az e-archiválás, illetve a könyvvizsgálati dokumentáció tartalma között ugyanis nincs közvetlen, ok-okozati összefüggés. A dokumentáció tényleges tartalmára és az erre vonatkozó jogi normákban lefektetett elvárásokra nincs közvetlen hatással az, hogy az archiválandó könyvvizsgálati dokumentációt technikailag milyen formában állítják elő vagy kell azokat előállítani. A könyvvizsgálati megbízási dokumentáció tartalmára vonatkozó követelmények a Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardból és az annak részét képező nemzetközi könyvvizsgálati és minőségirányítási standardokból (továbbiakban: standardok) megismerhetők. Ezeknek a standardoknak a terjedelme, struktúrája és összetettsége ugyanakkor kétségtelenül megnehezíti az átláthatóságot a könyvvizsgálati dokumentáció tartalma tekintetében, beleértve annak kötelező, vagy másként mondva minimális tartalmát. Ezért is merülhetett fel az igény arra, hogy a kisebb gazdálkodók könyvvizsgálói számára legyen egy olyan, a kötelező dokumentációt összefoglaló (ellenőrző) lista, amelyből egyértelműen kitűnne, és amelyből tájékozódni lehetne arról, hogy mit, milyen dokumentumokat, munkapapírokat stb. kell pontosan belefoglalni a könyvvizsgálati megbízási dokumentációba, illetve melyek azok, amelyek kihagyhatók lennének az archiválásra és megőrzésre kerülő könyvvizsgálati dokumentációból annak ellenére, hogy azok is a könyvvizsgálat során keletkeztek.

A szakértői bizottság a jelen szakmai iránymutatással a megbízási dokumentáció összeállítása tárgykörében a következőkkel kíván a könyvvizsgálók számára hiánypótló szakmai támogatást nyújtani ahhoz, hogy ezen szakmai anyagok segítségével és útmutatásával megalkothassák a saját belső dokumentálási rendszerüket:

- egy összefoglaló (monográfia jellegű) értekezés a standardok általános dokumentációs követelményeiről

- egy részletesebb kivonatolt áttekintés az egyes könyvvizsgálati standardokban szétszórtan elhelyezkedő legfontosabb követelményekről,

- az általános vagy specifikus követelményeknek megfelelő dokumentáció kialakításához vezető lehetőségek számos gyakorlati példával történő szemléltetése a jelen iránymutatás keretében,

- a kamarai általános minőségellenőrzési kérdőívre, valamint a közfelügyeleti minőségellenőrzési kérdőívre, mint háttéranyagokra tett hivatkozás arra tekintettel, hogy az ellenőrzési kérdőívek számos kérdésében megjelennek és nevesítve vannak egyes könyvvizsgálati eljárások elvégzését igazoló alapvető könyvvizsgálati bizonyítékok, könyvvizsgálati munkapapírok. Hangsúlyozzuk ugyanakkor, hogy az ellenőrzési kérdőív e tekintetben nem feltétlenül teljes körű, de mindenképpen irányt mutat már önmagában is az alapvető dokumentálási követelményekről. A minőségellenőrzési kérdőívek nagyon jó hivatkozási alapot nyújtanak ahhoz, hogy melyek azok az alapvető és legfontosabb dokumentálandó kérdések, amelyekkel biztosítani lehet, hogy egy másik független könyvvizsgáló ugyanarra a következtetésre jusson az adott megbízás tekintetében kiadott könyvvizsgálói véleménnyel kapcsolatban. A kamarai, valamint a közfelügyeleti minőségellenőrzési kérdőíveknek az internetes elérhetőségét a jelen iránymutatás 8. oldalán lábjegyzetekben közöltük.

A szakértői bizottság hangsúlyozni kívánja azon meggyőződését, hogy az előzőekben felsorolt szakmai anyagok, azaz a jelen iránymutatás fent említett egyes részei és egyes mellékletei, valamint a kamarai és a közfelügyeleti minőségellenőrzési kérdőívek együttesen kellő szakmai útmutatást és támogatást nyújtanak a könyvvizsgálóknak ahhoz, hogy ezekre támaszkodva és ezek felhasználásával kialakítsák és bevezessék a saját dokumentálási rendszerüket, melyet a belső minőségirányítási szabályzatukba (MIR szabályzatukba) javasolt belefoglalni, tekintettel arra, hogy a 2025 évi és az azt követő évi hatósági minőségellenőrzések már a MIR rendszer ellenőrzésére is kiterjednek.

Jelen szakértői bizottsági iránymutatásunk egy kulcsüzenettel kezdődik, amely röviden összefoglalja a legfontosabb tudnivalókat a könyvvizsgálati dokumentációval összefüggésben, majd egy elméleti és egy gyakorlati összefoglalóval folytatódik. Mindezek mellett, ehhez az iránymutatáshoz – további segítségnyújtásként – a szakértői bizottság **összeállított és közread egy mellékletet is, amely kivonatolt formában felsorolja az egyes könyvvizsgálati standardokban megtalálható legfontosabb dokumentálási követelményeket.** Ennek a mellékletnek a tanulmányozása szintén jelentős segítséget nyújthat annak eldöntéséhez, hogy hogyan alakítsák ki a könyvvizsgálati dokumentációra vonatkozó saját belső szabályzatukat a könyvvizsgálók, könyvvizsgáló cégek.

1. Kulcsüzenet – a könyvvizsgálati dokumentáció jelentősége

A könyvvizsgálati dokumentáció megkerülhetetlen jelentőséggel bír a könyvvizsgálati megbízás során, hiszen az támasztja alá a könyvvizsgáló által elvégzett munkát. Leegyszerűsítve, **ha a könyvvizsgálati dokumentáció valamely könyvvizsgálati eljárás elvégzését nem vagy nem megfelelően támasztja alá, akkor az úgy értelmezhető, hogy az adott eljárás nem vagy nem megfelelően lett elvégezve**. Hiányos könyvvizsgálati dokumentáció esetén a könyvvizsgáló nem fogja tudni kellőképpen bizonyítani, hogy megfelelő és elegendő bizonyítékot szerzett a könyvvizsgálói következtetése levonásához. A könyvvizsgálati dokumentációs kötelezettséget részleteiben elsősorban a nemzetközi könyvvizsgálati standardok szabályozzák. A standardok azonban nem minden esetben mondják ki explicit módon, hogy mit szükséges a könyvvizsgálati dokumentációba belefoglalni. Ilyen esetben **a könyvvizsgálónak szakmai megítélést szükséges alkalmaznia**, hogy mely könyvvizsgálati eljárást és milyen módon dokumentál, illetve mely könyvvizsgálati bizonyítékot őriz meg. A könyvvizsgáló által alkalmazott dokumentációs alapelveket és megfontolásokat pedig a könyvvizsgálónak a saját szabályzatában kell rögzítenie.

2. A jelen iránymutatás főbb részei és a dokumentálást segítő egyéb szakmai anyagok

2.1 A jelen iránymutatás főbb részei

Amint a jelen iránymutatás *„I. BEVEZETŐ”* részében is már rámutattunk, a 2025. üzleti évtől hatályos e-archiválási kötelezettség bevezetése nem változtat a könyvvizsgálati dokumentációval kapcsolatos alapvető követelményeken, azonban megkívánhat egy alaposabb előre tervezést és átgondolást a könyvvizsgáló részéről a könyvvizsgálati

dokumentáció általa szükségesnek tartott tartalmával és a könyvvizsgálat folyamata során történő előállításával kapcsolatban.

A jelen iránymutatás *„II. ELMÉLETI ÖSSZEFOGLALÓ – Alapvető tudnivalók a könyvvizsgálati dokumentációról”* című részében kitérünk a könyvvizsgálati dokumentáció fogalmára és céljára, a dokumentálással kapcsolatos szakmai megítélés jelentőségére és alkalmazására, valamint a dokumentáció archiválásával összefüggő tevékenységekre és a nemzeti standardok ezekkel kapcsolatos követelményeire. Rávilágítunk többek között arra is, hogy a könyvvizsgálati megbízási dokumentáció megfelelőségének és teljeskörűségének biztosításához nem lehetséges egyetlen olyan, egységes alkalmazásra alkalmas ellenőrző listát összeállítani, amely bármely megbízásra nézve teljes mértékben biztosítani tudná a dokumentáció elegendőségét és megfelelőségét. Az egyes gazdálkodó egységek és a tőlük kapott megbízások különbözősége, sajátosságai, az ezekből eredő eltérő és egyedi megbízási- és könyvvizsgálati kockázatok és kapcsolódó könyvvizsgálati eljárások mindig hatással lehetnek a könyvvizsgálói véleményt alátámasztó könyvvizsgálati dokumentáció jellegére és szükségesnek ítélt terjedelmére, melyeket figyelembe kell venni. Ez minden esetben ott kell lebegjen a könyvvizsgáló szeme előtt.

A jelen iránymutatás *„III. GYAKORLATI ÖSSZEFOGLALÓ – Könyvvizsgálati dokumentáció a gyakorlatban”* című részében kitérünk arra és szakmai ajánlásokkal támogatjuk a könyvvizsgálókat abban, hogy milyen megfontolásokat célszerű alkalmazni a könyvvizsgálati dokumentáció összeállítása során, amennyiben ügyféltől vagy harmadik féltől kap a könyvvizsgáló bizonyítékot vagy információt. Ismertetjük továbbá, hogy a könyvvizsgálónak az általa keletkeztetett saját dokumentumai és munkalapjai közül milyen szempontok alapján célszerű kiválasztania az archiválásra és az előírt időtartamú megőrzésre kerülő dokumentumokat.

A jelen iránymutatás *„IV. MELLÉKLET - Könyvvizsgálati dokumentációs követelmények a nemzetközi könyvvizsgálati standardokban (ISA-kban)”* című részében közreadunk egy – nem teljeskörű – kigyűjtést az ISA-kban található legfontosabb dokumentálási követelményekről, a könyvvizsgálat egyes főbb szakaszaihoz, illetve a könyvvizsgálói jelentéshez kapcsolódó követelmények szerinti megbontásban. Ez a melléklet szintén nagyon hasznos lehet a követelményeknek megfelelő könyvvizsgálati dokumentáció és az arra vonatkozó belső szabályozás kialakításához.

2.2 A dokumentálást segítő egyéb szakmai anyagok

- Javasoljuk a könyvvizsgálóknak átolvasni a 230. témaszámú „Könyvvizsgálati dokumentáció” című nemzetközi könyvvizsgálati standard rendelkezéseit és a standard függelékében a dokumentálási kötelezettséggel összefüggésben a más standardokra vonatkozóan tett hivatkozásokat.

- Az egyedül, asszisztens nélkül dolgozó könyvvizsgálók dokumentációs kötelezettségeihez további támpontot nyújt a kamara honlapján közzétett, a könyvvizsgálók belső minőségirányítási rendszerének kidolgozását segítő kézikönyv és kapcsolódó mellékletei.[1]

- Előzőek mellett számos más szakmai segédanyag és dokumentum elérhető a könyvvizsgálók számára, amelyeknek a segítségével gondoskodhatnak arról, hogy a könyvvizsgálati dokumentáció megfelelő és teljeskörű legyen. Ilyenek például a kamarai minőségellenőrzési kérdőívek[2], illetve a közfelügyeleti minőségellenőrzési kérdőívek[3]. A minőségellenőrzési kérdőívek a könyvvizsgálati standardokban előírt követelményeken túlmenően a Kkt.[4], a kamara etikai szabályzata[5], az IESBA Kódex[6] és a Ptk.[7] megfelelő rendelkezéseire történő hivatkozásokat is tartalmazzák, így biztosítva a legfontosabb dokumentálási követelményeknek az egyes jogforrásokkal való összekapcsolását.

- A jelen iránymutatás II. fejezetében az elméleti összefoglaló részben hivatkozunk a könyvvizsgálati dokumentáció témakörében a SZAK-ma folyóiratban korábban megjelent néhány szakcikkre, melyek szintén hasznos gyakorlati ismereteket és megoldásokat mutatnak be, így ezeket is ajánljuk a könyvvizsgálók figyelmébe.

II. ELMÉLETI ÖSSZEFOGLALÓ – Alapvető tudnivalók a könyvvizsgálati dokumentációról

A Kkt. közelmúltbeli módosításának eredményeképpen a 2025. üzleti évtől kezdődően a könyvvizsgálóknak és a könyvvizsgáló társaságoknak elektronikusan kell aláírniuk a könyvvizsgálói jelentést, valamint elektronikus formában kell archiválniuk a könyvvizsgálati

[1] Forrás: MKVK - MEGJELENT AZ ASSZISZTENS NÉLKÜL, EGYEDÜL DOLGOZÓ KÖNYVVIZSGÁLÓK BELSŐ MINŐSÉGIRÁNYÍTÁSI RENDSZERÉNEK KIDOLGOZÁSÁT SEGÍTŐ KÉZIKÖNYV

[2] A kamarai minőségellenőrzési kérdőívek elérhetőek a kamara honlapján a Minőség-ellenőrzési Bizottság menüpontjában található Minőség-ellenőrzési módszertani kézikönyv menüpont alatt. Forrás: MKVK - Minőségellenőrzési Módszertani Kézikönyv (jogtar.hu)

[3] A közfelügyeleti minőségellenőrzési kérdőívek a 28/2013. (VI. 29.) NGM rendelet a könyvvizsgálói közfelügyeleti feladatokkal összefüggő tevékenységek szabályozásáról című rendeletben találhatók. Link a rendelethez: https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=a1300028.ngm

[4] 2007. évi LXXV. törvény a Magyar Könyvvizsgálói Kamaráról, a könyvvizsgálói tevékenységről, valamint a könyvvizsgálói közfelügyeletről

[5] Magyar Könyvvizsgálói Kamara szabályzata a könyvvizsgálói hivatás magatartási (etikai) szabályairól és a fegyelmi eljárásról. Forrás: MKVK - Könyvvizsgálói hivatás magatartási (etikai) szabályairól és a fegyelmi eljárásról szóló szabályzat

[6] Nemzetközi etikai kódex kamarai tag könyvvizsgálóknak (a nemzetközi függetlenségi standardokkal egybefoglalva). Forrás: MKVK - IESBA Etikai Kódex

[7] 2013. évi V. törvény, a Polgári törvénykönyvről

dokumentációt. A könyvvizsgálati megbízási dokumentáció elektronikus archiválásával kapcsolatos új követelmény tehát a helyi szintű jogi szabályozásból fakad.

A Kkt. ez irányú módosításának a megjelenése óta több könyvvizsgáló részéről felvetődött az a kérdés is, hogy egyáltalán mit kell elektronikusan archiválni, azaz mi a pontos tartalma a könyvvizsgálati dokumentációnak. E tekintetben semmilyen változás nem történt most az eddigiekhez képest. A Kkt. módosítása nem érintette a könyvvizsgálati standardokat, így a könyvvizsgálati dokumentációra és annak archiválására vonatkozó követelmények a magyar nemzeti könyvvizsgálati standardokban változatlanok maradtak. A rövid válasz tehát a dokumentáció tartalmára vonatkozó kérdésre az, hogy az archiválandó könyvvizsgálati dokumentáció most is ugyanazt jelenti, ugyanazt fedi le, mint amit a jelenleg érvényes standardbeli és jogszabályi rendelkezések meghatároznak. Az új törvényi előírás következtében tehát a 2025. üzleti évtől kezdve annyi változás lesz, hogy **az egyedi megbízások könyvvizsgálati dokumentációját teljes egészében elektronikus adattárolón kell majd archiválni és az előírt, jelenleg 8 éves időtartamon belül megőrizni.**

Jelen szakmai iránymutatás a könyvvizsgálati dokumentáció elektronikus archiválásával összefüggésben – előzőekre tekintettel – elsősorban a könyvvizsgálati dokumentációval foglalkozik, de nem tér ki az elektronikus archiválás technikai megvalósításának részletkérdéseire, valamint nem foglalkozik a könyvvizsgálói jelentés elektronikus aláírásával kapcsolatos kérdésekkel sem.

1. Elektronikus archiválás

1.1. Az elektronikus archiválás jogi szabályozása

A 2025. üzleti évi beszámolók könyvvizsgálata és az azt követő jövőbeni könyvvizsgálatok tekintetében az új szabályozás értelmében a könyvvizsgálati dokumentációt minden könyvvizsgálat esetében kötelező lesz elektronikus formában létrehozni és megőrizni. A Kkt. vonatkozó rendelkezései szerint:

*48/A. § * (1) A kamarai tag könyvvizsgáló, illetve könyvvizsgáló cég, a könyvvizsgálat során keletkezett könyvvizsgálati dokumentációt köteles elektronikusan archiválni és a dokumentumokat az archiválást követően legalább 8 évig megőrizni.*

(2) Az (1) bekezdés szerinti kötelezettség teljesítése során a kamarai tag könyvvizsgáló, illetve könyvvizsgáló cég

a) a digitális archiválás szabályairól szóló jogszabály és

b) a papíralapú dokumentumokról elektronikus úton történő másolat készítésének szabályairól szóló jogszabály előírásai szerint jár el.

A törvényi előírás az elektronikus archiválás technikai végrehajtásának megvalósítását tehát két, általa megnevezett háttérjogszabály alapján várja el. A két jogszabály közül a fenti b) pont szerinti rendelkezés a papíralapon keletkezett dokumentumok elektronikus formába történő átalakításának, illetve elektronikus másolat készítésének a szabályait rögzíti. Ez tehát abban segíti a könyvvizsgálót, hogy az eredetileg nem elektronikusan keletkezett dokumentumokat hogyan tudja, illetve hogyan kell elfogadott módon elektronikus formában előállítani. Amikor pedig már minden dokumentum a könyvvizsgáló rendelkezésére áll majd elektronikus formában, akkor kell a következő lépést, a könyvvizsgálati dokumentáció elektronikus formában való archiválását (lezárását és elektronikus adathordozón való eltárolását, valamint megőrzését) végrehajtani. Erre az archiválási folyamatra a – jelen iránymutatás összeállításának az időpontjában – hatályos Kkt. egy másik jogszabályra, az *1/2018. (VI. 29.) ITM rendelet a digitális archiválás szabályairól* (a továbbiakban: ITM rendelet) hivatkozik.

Várható azonban, hogy e vonatkozásban a Kkt. a közeljövőben még módosításra kerül, ezért az elektronikus archiválás végrehajtásának jogkövető gyakorlati megoldásai tekintetében korai lenne még érdemben nyilatkozni. A kamara figyelemmel fogja kísérni az ezzel kapcsolatos jogi követelmények változását és szakmai támogatást fog nyújtani a könyvvizsgálókkal szembeni elvárások értelmezéséhez, az elfogadható gyakorlati megoldások megismertetéséhez.

1.2 A könyvvizsgálati dokumentáció archiválása a nemzeti standardok alapján

1.2.1 Belső szabályozás követelménye

Az 1. témaszámú nemzetközi minőségirányítási standard (ISQM 1) értelmében a **könyvvizsgálóknak/könyvvizsgáló társaságoknak saját maguknak kell kialakítaniuk a könyvvizsgálati dokumentáció megfelelő időben történő összeállítására vonatkozó politikát és eljárásokat** (ISQM 1 31. f) bekezdés). Tehát a hatályos standard keretein belül maguk dönthetik el és alakíthatják ki a belső MIR szabályzatukban azt, hogy a könyvvizsgálói jelentés (a továbbiakban: jelentés) kiadását követően hogyan és hány napon belül fogják archiválni az egyes megbízások könyvvizsgálati dokumentációját. Az ISQM 1 előírja ugyanis, hogy a társaságok minőségirányítási rendszerei alakítsanak ki egy olyan minőségcélt, amely a megbízás dokumentációjának a megbízással kapcsolatos jelentések dátumát követő, megfelelő időben való összeállításával foglalkozik. (ISA 230.A21) A belső szabályozás kialakításánál természetesen figyelemmel kell lenni a jelenleg hatályos 230. témaszámú „Könyvvizsgálati dokumentáció” című nemzetközi/magyar nemzeti könyvvizsgálati standard (a továbbiakban: Standard), valamint a Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standard (a továbbiakban: MNKS) rendelkezéseire is.

1.2.2 A könyvvizsgálati dokumentáció lezárása és az archiválás végrehajtására előírt határidő

A vonatkozó nemzetközi könyvvizsgálati standard értelmében a *„végleges könyvvizsgálati dosszié összeállítására megszabott megfelelő határidő rendszerint nem több mint **a könyvvizsgálói jelentés dátumát követő 60 nap.*** (ISA 230.A21) Az MNKS ezt a jelentés aláírásától számított 60 napos határidőt a könyvvizsgálati dokumentáció lezárására kötelező jelleggel előírja. (MNKS 31. bek.)

A könyvvizsgáló szolgáltató mozgástere tehát ezen a 60 napos időtartományon belül értelmezhető csak, erre kell figyelemmel lennie, amikor a dokumentáció archiválásának az idejére vonatkozó belső szabályozását kialakítja.

Az MNKS értelmében tehát a könyvvizsgálói jelentés dátumát követően – **legfeljebb az azt követő 60 napon belül** – le kell zárni a könyvvizsgálati dokumentációt, azaz annak véglegesítését és archiválását (az előírt formában és módon való eltárolását) eddig az időpontig be kell fejezni. Ezt követően pedig – szintén a belső szabályzatban rögzített módon és ideig – gondoskodni kell a dokumentáció sértetlen és változatlan állapotban való megőrzéséről. A Standard értelmében **a könyvvizsgálói jelentés kibocsájtását követően már csak adminisztratív jellegű módosításokat lehet végrehajtani a könyvvizsgálati dokumentáción**, és az ilyen változtatások nem járhatnak *„új könyvvizsgálati eljárások végrehajtásával vagy új következtetések levonásával.”*(ISA 230.A21)

Adminisztratív jellegű módosítások lehetnek például a következők:

- a túlhaladottá vált dokumentáció törlése (pl. munkapapírok előző tervezeteinek az eltávolítása),
- munkapapírok rendezése, kereszthivatkozással történő ellátása vagy
- a könyvvizsgáló által a könyvvizsgálói jelentés dátuma előtt megszerzett, a megbízásért felelős munkacsoport releváns tagjaival megvitatott és egyeztetett könyvvizsgálati bizonyítékok dokumentálása. (ISA 230.A21-A22)

A könyvvizsgálónak tehát a könyvvizsgálati eljárások végrehajtásával és a megfelelő következtetések levonásával kapcsolatos **valamennyi dokumentummal és információval (azaz, a könyvvizsgálói véleményt alátámasztó valamennyi könyvvizsgálati bizonyítékkal) dokumentált formában rendelkeznie kell legkésőbb a jelentés kiadásának az időpontjáig**, hiszen ezt az időpontot követően már nincsen lehetőség a véleményhez levont következtetések módosítására, illetve újabb következtetések levonására. Ezzel minimalizálható, illetve kivédhető annak a kockázata, hogy a könyvvizsgáló esetleg a jelentés kibocsájtását követően észleli, hogy valamely könyvvizsgálati bizonyíték nem elegendő vagy nem megfelelő, és emiatt a könyvvizsgálói következtetés nincsen megfelelően alátámasztva.

Az elektronikus archiválási kötelezettség bevezetése olyan jogi intézkedés, amely kikényszeríti a fentiekben ismertetett standardbeli követelmények teljesítését és lehetővé teszi azok ellenőrzését. Az elektronikus archiváláskor a könyvvizsgálati dokumentáció lezárásához használt digitális eszközök és módszerek révén minden kétséget kizáróan – utólag is – megállapítható lesz az archiválás időpontja és az archivált dokumentációnak az archiválás időpontjában létezett tartalma, állapota. A kamarai és a közfelügyeleti minőségellenőrzések alapját ez az archivált dokumentáció fogja képezni. Az archiválás nem megfelelő határidőn belüli végrehajtása, vagy a könyvvizsgálati dokumentációnak a megfelelő állapotba hozása a letelt archiválási határidőt követő időpontban egyaránt meg nem felelési helyzethez vezethetnek a szakmai standardok és a vonatkozó jogszabályi előírások tekintetében. Ez pedig kihatással lehet az ISQM 1 szerinti minőségirányítási rendszer működésére, annak a könyvvizsgáló szolgáltató általi kötelező éves értékelésére is.

1.2.3 Az archivált könyvvizsgálati dokumentáció megtartása és megőrzése

A dokumentáció megőrzéséről – az ISQM 1-re is figyelemmel – az MNKS a következőképpen rendelkezik:

34. A jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység esetében a könyvvizsgáló szolgáltatónak a könyvvizsgálói jelentést, beleértve a pénzügyi kimutatásokat, amelyekre vonatkoznak, 8 évig kell megőriznie. (Hiv.: ISQM 1. 31. és ISQM 1. A83-A85. bekezdések)

35. A jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység esetében a könyvvizsgáló szolgáltatónak a könyvvizsgálati dokumentációt legalább 8 évig kell olvasható formában visszakereshető módon megőriznie. (Hiv.: ISQM 1. 31. és ISQM 1. A83-A85. bekezdések)

A dokumentáció megtartásának és megőrzésének a célja, hogy kielégítse a könyvvizsgáló/könyvvizsgáló társaság jövőbeni igényeit, valamint a jogszabálynak, szabályozásnak, a releváns etikai követelményeknek vagy szakmai standardoknak való megfeleléseket. (ISQM 1.31. bekezdés (f) pont)

Az ISQM 1 értelmében továbbá:

A84. A megbízás dokumentációjának megőrzése és megtartása magában foglalhatja a mögöttes adatok és a kapcsolódó technológiák biztonságos őrzésének, integritásának, elérhetőségének vagy visszakereshetőségének kezelését. A megbízás dokumentációjának megőrzése és megtartása magában foglalhatja IT-alkalmazások használatát. A megbízás dokumentációjának integritása veszélybe kerülhet, ha azt ennek megtételére vonatkozó felhatalmazás nélkül módosítják, kiegészítik vagy törlik, vagy ha az maradandóan elvész vagy sérül.

Az archiválási (e-archiválási) kötelezettség tehát nem fejeződik be ott, hogy a könyvvizsgálati dokumentáció valamely elfogadott technológia alkalmazásával archiválásra kerül, hanem ez a tevékenység magában foglalja a szakmai standardokban lefektetett azon elvárások teljesítését is, amelyek a dokumentáció előírt határidőn belül történő megőrzésére és a megőrzési időszakon belüli biztonságos őrzésre (elvesztés/maradandó sérülés elleni védelemre), integritásra, visszakereshetőségre stb. vonatkoznak. A digitális archiválásra való felkészülés során így ezekkel a szempontokkal is foglalkozniuk kell a könyvvizsgálóknak.

2. A könyvvizsgálati dokumentáció

2.1 Könyvvizsgálati dokumentáció célja és fogalma

A könyvvizsgálati dokumentáció tartalmának körülhatárolásához kiindulásként fontos megismerni a könyvvizsgálati dokumentáció legfontosabb fogalmi elemeit. Ezeket a már előzőekben említett Standard (az ISA 230) rögzíti, amely egyúttal meghatározza a könyvvizsgálati dokumentáció célját is: *„a könyvvizsgálói jelentés alapjának elegendő és megfelelő rögzítését szolgáltatja,"* valamint *„bizonyítékot szolgáltat arra, hogy a könyvvizsgálatot a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal és a vonatkozó jogi és szabályozási követelményekkel összhangban tervezték meg és hajtották végre."* (ISA 230.5)

Az ISA-khoz tartozó fogalomgyűjtemény, a Kifejezések gyűjteménye (Glossary) meghatározásai szerint:

- a könyvvizsgálati dokumentáció *"a végrehajtott könyvvizsgálati eljárások, megszerzett releváns* ***könyvvizsgálati bizonyítékok és a könyvvizsgáló által levont következtetések nyilvántartása****,"*
- a könyvvizsgálati bizonyíték *„az az információ, amelyet a könyvvizsgáló felhasznál azoknak a következtetéseknek a kialakításához, amelyekre a könyvvizsgálói véleményt alapozza,"* és végül
- a könyvvizsgálati dosszié a *„valamely konkrét megbízásra vonatkozó könyvvizsgálati dokumentációt alkotó nyilvántartások"* összessége. (ISA 230.6)

A fenti fogalmak rámutatnak arra, hogy a könyvvizsgálati dokumentáció bizonyítékot szolgáltat a könyvvizsgáló átfogó céljainak elérésére vonatkozó könyvvizsgálói következtetésekre (ISA 230.2.b.), amelyek végeredményben a könyvvizsgálói jelentés alapjául is szolgálnak.

A könyvvizsgálati dokumentáció – az előzőeken túlmenően – számos további célt is szolgál, melyeket az ISA 230.3 bekezdése a következőképpen részletez:

„– Segítséget nyújt a megbízásért felelős munkacsoportnak a könyvvizsgálat tervezéséhez és végrehajtásához.

– Segítséget nyújt a megbízásért felelős munkacsoport felügyeletért felelős tagjainak a könyvvizsgálati munka irányításához és felügyeletéhez, valamint áttekintési kötelezettségük teljesítéséhez a 220. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.

– Lehetővé teszi, hogy a megbízásért felelős munkacsoport munkája számon kérhető legyen.

– Rögzíti a jövőbeli könyvvizsgálatok szempontjából továbbra is jelentős kérdéseket.

– Lehetővé teszi a megbízás minősége áttekintéseinek , a megbízás áttekintése egyéb formáinak és a figyelemmel kísérési tevékenységeknek a végrehajtását a társaság minőségirányítási rendszerének keretében.

– Lehetővé teszi külső vizsgálatoknak a vonatkozó jogi, szabályozási vagy egyéb követelményekkel összhangban történő végrehajtását."

Az előzőekben már említett Standard (ISA 230) mellett számos más standard, valamint a Kkt. szintén említést tesz a könyvvizsgálók dokumentációs kötelezettségéről általában véve, illetve adott esetben konkrét dokumentálási elvárásokról.

Az érvényes szabályozások alapján megállapítható, hogy a könyvvizsgálati megbízási dokumentációnak a részét képezik az alábbiak:

- a megbízás elfogadásával / megtartásával összefüggésben elvégzett könyvvizsgálati eljárások dokumentumai, munkapapírjai (pl. ellenőrzési listák, függetlenségi nyilatkozatok, azonosított függetlenségi veszélyek elhárítására tett intézkedések dokumentálása, szakértelem felmérését igazoló munkalap stb.)
- a könyvvizsgáló által megtervezett és végrehajtott könyvvizsgálati eljárások nyilvántartása,
- a könyvvizsgáló által levont következtetések alátámasztásához megszerzett bizonyítékok nyilvántartása, valamint
- a levont következtetések nyilvántartása és
- a Kkt. vagy a standardok által tételesen előírt kérdéseknek a nyilvántartása, ezek dokumentumai.

A megbízás elfogadásának és a megbízási feltételeknek a dokumentumai közül **a megbízási szerződést (annak eredeti példányát) szintén meg kell őriznie a könyvvizsgáló szolgáltatónak, mivel az a könyvvizsgáló és az ügyfél közötti jogviszonyt keletkeztető okirat**. A megbízási szerződés alapját képezik (i) a legfőbb szervi határozat a könyvvizsgáló megválasztásáról, valamint (ii) a könyvvizsgálói elfogadó nyilatkozat. Mindhárom okirat – hazai törvényi szabályozás előírásai alapján – kötelező, hogy létezzen. Amennyiben a megbízó teljesítette a rá vonatkozó azon törvényi kötelezettségét, hogy a megválasztott állandó

könyvvizsgáló adatait a cégjegyzékbe bejegyeztesse, abban az esetben a könyvvizsgáló megválasztására vonatkozó információk (úm. a könyvvizsgálói tisztség kezdő és befejező időpontja, a könyvvizsgáló adatai, összességében tehát a könyvvizsgálói jogviszonyra vonatkozó alapvető információk) a cégjegyzékből megismerhetők. Az okozhat problémát, amikor a megbízó ezt a kötelezettségét elmulasztotta. A kamarai általános minőségellenőrzési kérdőív 1.4 kérdése alapján cégbírósági bejegyzés hiányában a könyvvizsgáló a megbízó ügyfél legfőbb szervi határozatával és az ahhoz (időtartam, üzleti év megnevezése, dátum tekintetében) igazodó elfogadó nyilatkozatával tudja igazolni az érvényes könyvvizsgálói jogviszonyát annak érdekében, hogy erre az ellenőrzési kérdésre elkerülhesse a „nem" választ. A könyvvizsgálóknak ezt a szempontot figyelembe véve javasolt eljárni e két említett okirat megőrzése tekintetében.

A könyvvizsgáló által megtervezett és végrehajtott könyvvizsgálati eljárások nyilvántartása magában foglalja például a kockázatfelmérés és a tervezés dokumentumait (beleértve a könyvvizsgálati stratégiát, a tervezési memorandumot, a kockázati mátrixot, a részletes könyvvizsgálati tervet, vagyis az audit munkaprogramot), továbbá mindazon munkalapokat, amelyekkel a könyvvizsgáló demonstrálni tudja a megtervezett eljárások végrehajtását, azok eredményeit és kiértékelését.

A megbízási dokumentáció részét képező nyilvántartások közül **a könyvvizsgáló következtetése alátámasztásához megszerzett bizonyítékok köre tekintetében merülhet fel a leginkább értelmezési bizonytalanság.** A könyvvizsgálat során megszerzett bizonyítékok szerteágazóak lehetnek, és közös jellemzőjük, hogy a könyvvizsgálón kívülről származnak (a vizsgált ügyféltől vagy azzal kapcsolatban álló harmadik felektől szerzi be ezeket a könyvvizsgáló). A megszerzett bizonyítékokkal, a kapcsolódó következtetésekkel és a KKt. vagy a standardok által tételesen előírt kérdésekkel kapcsolatos dokumentálási szempontokra a későbbiekben térünk ki.

2.2 A szakmai megítélés jelentősége

Itt kanyarodhatunk vissza ahhoz a kérdéshez, hogy a fenti meghatározásokat is szem előtt tartva, pontosan mit kell tartalmaznia a könyvvizsgálati dokumentációnak. A leggyakrabban úgy szokták feltenni ezt a kérdést, hogy mi a könyvvizsgálati dokumentáció minimális tartalma, azaz mi az a minimum, ami elegendő ahhoz, hogy a minőségellenőrzésen a könyvvizsgáló megfeleljen? A kérdés feltevése azonban ilyen formában túlságosan leegyszerűsítő és nem számol az egyes könyvvizsgálati megbízások egyedi sajátosságaival. A **könyvvizsgálati dokumentáció formája, tartalma és terjedelme számos** olyan **tényezőtől függ**, mint a gazdálkodó egység mérete és összetettsége, a végrehajtandó könyvvizsgálati eljárások jellege, a lényeges hibás állítás azonosított kockázatai, valamint a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték jelentősége (ISA 230.A2). Tekintettel arra, hogy nincsen két egyforma gazdálkodó egység azonos kockázatokkal, ezért nem lehet egységes elvárást kialakítani a könyvvizsgálók felé és így **a kötelező könyvvizsgálati dokumentáció minden körülmények között elegendő**

és megfelelő tartalmát sem lehet minden megbízásra érvényesen egységesen (központilag) meghatározni.

Nem véletlen, hogy a Standard is csak körülírja a könyvvizsgálati dokumentációval szembeni általános és legfontosabb elvárásokat, amikor például kijelenti azt, hogy *„A könyvvizsgálónak olyan könyvvizsgálati dokumentációt kell készítenie, amely elegendő ahhoz, hogy az adott könyvvizsgálattal korábban kapcsolatban nem álló tapasztalt könyvvizsgáló megértse..."* (ISA 230.8) Ez a meghatározás egyértelműen magában hordoz egyfajta **szakmai megítélést**, ami egyébként a könyvvizsgálati munka alapvető sajátja. Azt sugallja, hogy a könyvvizsgálati dokumentáció elegendőségét (valamennyi, a standardokban fellelhető dokumentálási követelménynek való megfelelőségét) az adott megbízásért felelős könyvvizsgálónak kell megítélnie. Ennél a megítélésnél kulcsfontosságú tényező, hogy a dokumentáció egy másik, a megbízástól független könyvvizsgáló (ellenőr) általi megértéshez és véleményformáláshoz elegendő kell, hogy legyen. Az, hogy ez elegendő lesz-e, minden esetben utólag fog kiderülni, ami adódik abból, hogy nincs konkrétan, tételes listaszerűen meghatározva, hogy mi minősül elegendőnek. Azonban megfelelő tervezéssel, felkészüléssel és a levont következtetéseket alátámasztó alapos dokumentációval minimalizálni lehet annak a kockázatát, hogy egy másik könyvvizsgáló (ellenőr) a dokumentáció átnézése során esetleg más következtetésre jutna.

A szakmai megítélés dokumentálásához az ISA 230.A10 bekezdése nyújt részletesebb támpontokat *(ezek közül itt csak az első két alpontot ragadjuk ki, de a felsorolás a standardban folytatódik):*

„ISA 230.A10 Néhány példa olyan körülményekre, amelyek között a 8. bekezdéssel összhangban helyénvaló könyvvizsgálati dokumentációt készíteni a szakmai megítélés alkalmazásáról, ha a kérdések és a megítélések jelentősek:

- *a könyvvizsgáló következtetésének indoklása, amikor valamely követelmény előírja, hogy a könyvvizsgálónak „mérlegelnie kell" bizonyos információkat vagy tényezőket, és a mérlegelés jelentős az adott megbízás összefüggésében*
- *a könyvvizsgáló által a szubjektív megítélések körébe tartozó területek ésszerűségére (például a jelentős számviteli becslések ésszerűségére) vonatkozóan levont következtetések alapja."*

A szakmai megítélés alkalmazása során tehát dokumentálni szükséges a felhasznált információkat vagy tényezőket és azt, hogy azok miért ésszerűek (pl.: összehasonlítás más viszonyítási alappal), mert ez biztosítja azt, hogy – amennyiben azok nem ellentétesek könyvvizsgálati bizonyítékokkal – akkor a másik könyvvizsgáló (ellenőr) sem jut majd más következtetésre.

A könyvvizsgálati dokumentáció tartalmára vonatkozóan a 330. témaszámú, „A könyvvizsgáló válaszai a becsült kockázatokra" című nemzetközi könyvvizsgálati standard további támpontot nyújthat, amely szerint *„a **könyvvizsgáló dokumentációjának demonstrálnia kell, hogy a pénzügyi kimutatásokban lévő információk egyeznek a mögöttes számviteli nyilvántartásokkal vagy levezethetők azokból**, beleértve közzétételek egyezését*

vagy levezetését, akár a főkönyvön és az analitikákon belülről, akár azokon kívülről szerzik be az ilyen információkat." (ISA 330.30) A kulcsszó ebből a fenti követelményből a demonstrálás, továbbá ezzel a standard egy általános megfogalmazást is ad arról, hogy mit kell demonstrálni a könyvvizsgálati dokumentációban: mindazokat a tényeket, adatokat, információkat, illetve számviteli nyilvántartásokat, amelyekből levezethetők, vagy amelyekkel egyeznek a beszámolóban lévő információk. Ugyan a könyvvizsgálati standardok megfogalmaznak néhány konkrét tételes dokumentálási követelményt az egyes könyvvizsgálati eljárásokkal összefüggésben, azonban a beszámoló és a mögöttes számviteli nyilvántartások egyezőségének (levezethetőségének) a demonstrálására vonatkozó fenti **általános követelmény nem egészül ki általánosan érvényes részletes felsorolásokkal**, meghatározásokkal vagy irányt mutató más körülírással a standardokban.

III. GYAKORLATI ÖSSZEFOGLALÓ – Könyvvizsgálati dokumentáció a gyakorlatban

1. Könyvvizsgálati dokumentálási technikák használata

Miután megismertük a szakmai megítélés jelentőségét a könyvvizsgálati bizonyíték vonatkozásában, a következő kérdés az lehet, hogy hogyan dokumentáljunk. A kérdés megválaszolásához fontos szem előtt tartani, hogy a dokumentációval szembeni elsődleges követelmény, hogy ***„a könyvvizsgálónak olyan könyvvizsgálati dokumentációt kell készítenie, amely elegendő ahhoz, hogy az adott könyvvizsgálattal korábban kapcsolatban nem álló tapasztalt könyvvizsgáló megértse…"*** a végrehajtott eljárások jellegét, ütemezését és terjedelmét, a könyvvizsgálati bizonyítékokat, valamint a levont következtetéseket és a levont következtetések levonása során alkalmazott jelentős szakmai megítéléseket. (Hiv.: ISA 230.8)

A dokumentáció tehát semmiképpen nem azzal a céllal készül, hogy abból egy másik könyvvizsgáló (vagy adott esetben a minőségellenőr) újra elvégezze a könyvvizsgálatot, hanem a dokumentációnak olyannak kell lennie, hogy abból egy – az adott könyvvizsgálattal kapcsolatban nem álló – tapasztalt könyvvizsgáló megértse, hogy mit, miért, hogyan, milyen eredménnyel végzett el a könyvvizsgáló, milyen bizonyítékok alapján milyen következtetéseket vont le, és mindezek során mivel kapcsolatban és miként alkalmazott jelentős szakmai megítéléseket.

A végrehajtott eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének megfelelő dokumentálásához nem szükséges – de célszerű lehet – az eredeti dokumentumok, vagy azok másolatának megőrzése a könyvvizsgálati dokumentációban, különösen a lényeges hibás állítás jelentős kockázataira adott válaszokhoz kapcsolódó bizonyítékok körében. A könyvvizsgálati munkapapírokon rögzíteni kell azon bizonyítékok (dokumentumok) azonosító jellemzőit, amelyeken a könyvvizsgáló könyvvizsgálati eljárásokat végzett és azt is

dokumentálni kell, hogy a könyvvizsgálati munkát ki végezte el, azt mikor fejezte be, és hogy – ha volt ilyen -, az áttekintést ki, mikor és milyen terjedelemben végezte el. (Hiv.: ISA 230.9)

Következésképpen, a könyvvizsgálati dokumentációból **ki kell derülnie, hogy az abban található könyvvizsgálati bizonyítékoknak mi a forrása, milyen könyvvizsgálati eljárást, vagy eljárásokat végzett rajta a könyvvizsgáló**, valamint hogyan kapcsolódik az ügyfél számviteli nyilvántartásaihoz és végeredményben a könyvvizsgálói következtetésekhez és a könyvvizsgálói jelentéshez. Amennyiben ezek nem világosak a könyvvizsgálati dokumentációban, akkor egy független másik könyvvizsgáló nem biztos, hogy megérti az elvégzett munkát, sőt, akár más következtetésre is juthat és így nem teljesül a fentebb hivatkozott követelmény a könyvvizsgálati dokumentáció vonatkozásában.

Az érthető és áttekinthető dokumentálás megvalósítása érdekében – különösen akkor, ha több tagból álló könyvvizsgáló csapat felel a megbízás végrehajtásáért – javasolt egységesíteni a dokumentációs struktúrát és a munkalapokat, valamint az elvégzett munkával összefüggésben használatos jelöléseket és rövidítéseket ajánlott rendszerezni és következetesen alkalmazni. **A dokumentációs struktúrát célszerű rögzíteni a belső MIR szabályzatban**, így nem kell minden munkalapon külön elmagyarázni a jelöléseket és a rövidítéseket. Továbbá hatékonyabbá teszi a dokumentációt, ha a könyvvizsgálati bizonyítékokat hivatkozásokkal megjelölik, illetve az egyes munkalapok között kereszthivatkozásokat alkalmaznak.[8]

2. Felhasználható forrásanyagok a belső szabályozás kialakításához

A fentiekben rávilágítottunk, hogy a könyvvizsgálati dokumentáció kötelező tartalmi elemeit nem lehet – például egy ellenőrző listában – olyan módon összefoglalni, hogy az minden megbízásra biztosítsa a dokumentáció elegendőségét és megfelelőségét, mivel ezek **jelentős szakmai megítélést is** igényelhetnek a gazdálkodó egység mérete, összetettsége és a könyvvizsgálati eljárások függvényében. Azonban a könyvvizsgálati standardokat áttekintve megállapítható, hogy **nincsen olyan eleme vagy fázisa a könyvvizsgálati munkának, amelyet ne kellene dokumentálni valamilyen formában** az ügyfélelfogadástól kezdve egészen a megbízási dokumentáció archiválásáig.

A könyvvizsgálóknak nem lehet újdonság, hogy a 2024. január 1-től hatályba lépett Minőségirányítási Standard (ISQM1) szintén rögzít dokumentációs követelményeket, amelyeknek a megbízások során meg kell felelni. Ezen túlmenően javasoljuk áttekinteni a SZAK-ma folyóirat 2023/7-8. számában megjelent cikket a könyvvizsgálati dokumentáció témájában, amely összefoglalja, hogy a könyvvizsgálati munkafolyamat egyes fázisaiban

[8] A könyvvizsgálati dokumentációs technikák részletesebb megismeréséhez ajánljuk ebben a témában a következő megjelent szakcikket: Zsoldos-Horváth Andrea (2022), Amit hasznos tudni a könyvvizsgálati dokumentációról, SZAKma folyóirat, 2022. 9. szám, 39-40. o.

melyek a kötelezően dokumentálandó kérdések és megfontolások.[9] További támpontot nyújthat a Magyar Könyvvizsgálói Kamara honlapján közzétett, a könyvvizsgálók belső minőségirányítási rendszerének kidolgozását segítő MIR kézikönyv, amely az asszisztens nélkül, egyedül dolgozó könyvvizsgálók részére nyújthat jelentős segítséget. A kamara a MIR kézikönyv mellett 13 db mellékletet is rendelkezésre bocsájtott, amelyek számos, kötelezően dokumentálandó audit eljárás megfontolásait tartalmazzák. Azonban a fentebb hivatkozott szakcikk, a MIR kézikönyv és mellékletei nem tekinthetőek teljes körűnek, az előzőekben hangsúlyozott egyedi megbízási sajátosságok miatt.

3. Ügyféltől származó bizonyítékok

A könyvvizsgálat során az ügyfél számos dokumentumot ad át a könyvvizsgálónak. Azonban nem csak az elektronikus vagy papíros formátumban átadott anyagok minősülhetnek jelentősnek a könyvvizsgálat szempontjából, hiszen előfordul, hogy egy szóbeli megbeszélés során oszt meg fontos adatot az ügyfél. Mind az ügyfél által átadott írásos bizonyíték, mind az ügyfél által átadott szóbeli információ tekintetében a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell, hogy mit foglal bele a könyvvizsgálati dokumentációba. Ügyfél által átadott anyag és információ vonatkozásában is érvényes, hogy a *„**könyvvizsgáló dokumentációjának demonstrálnia kell, hogy a pénzügyi kimutatásokban lévő információk egyeznek a mögöttes számviteli nyilvántartásokkal** vagy levezethetők azokból, beleértve közzétételek egyezését vagy levezetését, akár a főkönyvön és az analitikákon belülről, akár azokon kívülről szerzik be az ilyen információkat.”* (ISA 330.30.)

Az ügyfél legalapvetőbb számviteli nyilvántartása a főkönyv. Mivel a könyvvizsgálónak – dokumentált formában – meg kell győződnie arról, hogy a főkönyv egyezik a beszámolóval, így ebből következik, hogy **a főkönyvet – valamilyen formában – meg kell őriznie a könyvvizsgálónak**. Előfordulhat, hogy a könyvvizsgálat során több alkalommal módosul a főkönyv. Ebben az esetben nem szükséges annak minden változatát megőrizni, azonban a könyvvizsgálati dokumentációnak demonstrálnia szükséges, hogy a végleges főkönyv egyezik a beszámolóval vagy a főkönyvből levezethetők a beszámolóban lévő egyenlegek. Továbbá azt is, hogy az egyes elvégzett könyvvizsgálati eljárások mely főkönyvi egyenleg/tétel ellenőrzéséhez kapcsolódnak. A főkönyv megőrzésének az is elfogadott módszere lehet, amikor a könyvvizsgáló ún. főlapot (vezető munkalapot, lead-et) állít össze, amelybe az ügyféltől kapott főkönyvben lévő számlákat betölti vagy beviszi, a saját vizsgálati tervének megfelelő csoportosításban. A főkönyvből összeállított főlap (a főkönyvre való megfelelő hivatkozásokkal) szintén alkalmas arra, hogy általa demonstrálni lehessen a főkönyvnek a beszámolóval való egyezőségét vagy levezethetőségét. Ilyenformán a főkönyvet helyettesítő és tartalmában a főkönyvvel megegyező alátámasztó dokumentuma lehet ez is a beszámolónak. Ez szintén egy példa a dokumentálás olyan módjának, amikor a könyvvizsgáló

[9] Zsoldos-Horváth Andrea (2023), Amit hasznos tudni a könyvvizsgálati dokumentációról, SZAKma folyóirat, 2023. 7-8. szám, 57-59. o.

nem magát az ügyféltől kapott dokumentumot tárolja el és őrzi meg a könyvvizsgálati dokumentációban, hanem azt az általa előállított munkapapírt, amelyre az ügyféltől kapott dokumentum adatait áttette, átírta.

Az ügyfél számviteli nyilvántartásainak további fontos dokumentumai a **főkönyvi kartonok és az analitikus nyilvántartások,** amelyek a főkönyvet hivatottak alátámasztani és **az egyes számlacsoportok és ügyletcsoportok vizsgálatának egyik legfontosabb dokumentumai.** Az analitikák, illetve a kartonok könyvvizsgálati dokumentációba történő foglalása szakmai megítélést igényel**.** Amennyiben a könyvvizsgáló valamely számlaegyenleget vagy ügyletcsoportot jelentősnek minősít (a lényeges hibás állítás előfordulásának kockázatát azonosította) és végrehajtja a releváns könyvvizsgálati eljárásokat, de végül nem őrzi meg a számlacsoportot alátámasztó analitikát vagy főkönyvi kartonokat, akkor fennállhat a kockázata annak, hogy a könyvvizsgálati dokumentáció nem tudja kellőképpen alátámasztani a következtetést, amely egyébként a könyvvizsgálói véleménynek is az alapjául szolgál. Ennek következtében nem teljesülne a Standard egyik alapkövetelménye, amely szerint a könyvvizsgálónak olyan könyvvizsgálati dokumentációt kell készítenie, amely tartalmazza ***„a végrehajtott könyvvizsgálati eljárások eredményeit és a megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékokat, valamint a könyvvizsgálat során felmerült jelentős kérdéseket, az azokkal kapcsolatban levont következtetéseket, valamint a következtetések levonása során alkalmazott jelentős szakmai megítéléseket.”*** (ISA 230.8. b)-c)) A jelentős kockázatokkal összefüggésben tehát az analitika és a főkönyvi karton megőrzése vagy éppen esetleges kihagyása a könyvvizsgálati dokumentációból olyan jelentős kérdés, amely a könyvvizsgáló szakmai megítélését igényli.

Másfelől ugyanakkor – a Standard fent idézett előírásából következően – az analitika és a főkönyvi karton megőrzése önmagában nem feltétlenül elegendő ahhoz, hogy kellőképpen alátámassza a könyvvizsgálói következtetéseket, hiszen legalább ugyanennyire fontos, hogy az analitika vagy a főkönyvi karton felhasználásával elvégzett könyvvizsgálói eljárások is megfelelően dokumentálva legyenek. Amennyiben például a könyvvizsgáló a vevőkövetelés vizsgálata során a nyitott vevőkövetelések korosságát vizsgálja, akkor a könyvvizsgálati eljárást és a kapcsolódó következtetést önmagában nem támasztja alá a vevő analitika. Azonban, ha a könyvvizsgáló a vevők korosságának vizsgálatához egy kisebb táblázatot vagy kalkulációt készít az analitikából, ami össze van kapcsolva az analitikával és – többek között – ennek segítségével vonja le a következtetéseit, akkor az már megfelelő demonstrálása lehet a beszámoló és a számviteli nyilvántartások közötti összefüggésnek és a megjelölt vizsgálati céllal kapcsolatos könyvvizsgálói következtetés levonásának.

Az ügyfél teljes könyvelési állománya szintén meghatározó számviteli nyilvántartás. A könyvvizsgálat során a könyvvizsgálónak meg kell győződnie arról, hogy a teljes könyvelési állomány megfelelően alátámasztja a nyitó és a záró időpont között történt tranzakciókat és a teljes könyvelési állomány felhasználásával további könyvvizsgálati eljárásokat kell

végrehajtania (a teljes könyvelési állomány vonatkozásában elvégzendő legfontosabb könyvvizsgálati eljárásokról a 240. témaszámú, *„a könyvvizsgáló csalással összefüggő felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál”* című standard rendelkezik). A teljes könyvelési állomány azonban jelentős méretű lehet a könyvelési tranzakciók mennyiségének függvényében, így a nagy terjedelem megnehezítheti a könyvvizsgáló dokumentum megőrzési kötelezettségének a teljesítését. Amennyiben valamely – alapvető könyvvizsgálati bizonyítékként szolgáló – adatállomány túlságosan nagyméretű lenne a digitális archiválás végrehajthatóságához, akkor akár tárhelybővítésre is szükség lehet annak érdekében, hogy az elengedhetetlenül fontos könyvvizsgálati bizonyítékot bele tudja foglalni a dokumentációba a könyvvizsgáló. **A könyvvizsgálati bizonyíték mérete nem akadályozhatja sem a könyvvizsgálati eljárás végrehajtását, sem annak a könyvvizsgálati dokumentációba történő belefoglalását.**

Amennyiben az ügyfél szóbeli megbeszélés során oszt meg információt a könyvvizsgálóval a könyvvizsgálat szempontjából jelentős kérdés vonatkozásában, illetve a könyvvizsgálati standard által előírt eljárásokhoz kapcsolódóan, akkor *„a könyvvizsgálónak bele kell foglalnia a könyvvizsgálati dokumentációba ezeket, valamint azt, hogy mikor és kivel történt a kommunikáció”* a 260. témaszámú, „Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard értelmében. (ISA 260.23)

4. Harmadik féltől származó bizonyítékok

Az 505. témaszámú, „Külső megerősítések” című könyvvizsgálati standard kijelenti, hogy a *„könyvvizsgálati bizonyíték megbízhatóbb, ha azt a gazdálkodó egységen kívüli független forrásokból szerezték be.”* (ISA 505.2) Következésképpen a könyvvizsgálók gyakran kérnek harmadik féltől információt és megerősítést, hiszen így a könyvvizsgálói következtetés is megbízhatóbb forráson alapul. A leggyakoribb harmadik féltől származó bizonyíték a külső megerősítés, amely során egy független fél visszaigazolja közvetlenül a könyvvizsgáló részére az ügyfélnek a tárgyidőszakra vonatkozó egyenlegét vagy forgalmát. Külső megerősítés esetén a könyvvizsgálónak dokumentálnia kell, hogy hogyan győződött meg a külső megerősítés hitelességéről, valamint a benne foglalt adatokat az ügyfél számviteli nyilvántartásaihoz is szükséges egyeztetni. **Tekintettel az ilyen bizonyítékok jelentőségére és megbízhatóságára, a könyvvizsgálói véleményt alátámasztó, harmadik féltől kapott bizonyítékok megőrzése alapvető fontosságú a könyvvizsgáló számára**.

5. Könyvvizsgáló által készített dokumentumok, munkapapírok

Az ügyfél és/vagy harmadik fél által átadott dokumentumok és információk ugyan meghatározó szerepet töltenek be a könyvvizsgálat során, azonban önmagukban közel sem elegendőek**. A könyvvizsgálati dokumentáció másik legjelentősebb részét maguk a könyvvizsgáló által készített dokumentumok és munkapapírok képezik**, amelyekkel lényegében az ügyfél és harmadik fél által átadott dokumentumokat és információkat

dolgozzák fel és formálják át a könyvvizsgáló által elvégzett eljárások elvégzésének alapvető dokumentumaivá, azaz az elvégzett munkát is demonstráló könyvvizsgálati dokumentációvá. Valamennyi, a könyvvizsgáló által készített dokumentumot meg kell őrizni, ha az bizonyítékul szolgál arra, hogy a *„könyvvizsgálatot a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal és a vonatkozó jogi és szabályozási követelményekkel összhangban tervezték meg és hajtották végre."* (ISA 230.5)

Amennyiben valamely jelentős kérdésre vonatkozó könyvvizsgálati következtetés szakmai megítélést igényel, akkor **a jelentős kérdéssel kapcsolatos dokumentáció jellegére és mértékére kihat a könyvvizsgáló által gyakorolt szakmai megítélés mértéke**. A könyvvizsgálati dokumentációnak – a jelentős kérdésekhez kapcsolódó szakmai megítélés gyakorlásával összefüggésben – demonstrálnia szükséges a szakmai megítélés megfontolásait, a kellő szakmai szkepticizmust, a felmerült kételyeket és azokra adott válaszokat, a levont következtetést. A dokumentációnak ilyenformán a szakmai megítélés minőségének (helyénvalóságának) az igazolását a következtetéshez vezető út bemutatásával kell demonstrálnia. (ISA 230.A9) Jelentős kérdés lehet például egy számviteli becslés vizsgálata vagy olyan körülmény, amely jelentősen megnehezíti a könyvvizsgáló számára a szükséges könyvvizsgálati eljárások alkalmazását, vagy akár olyan megállapítások, amelyek a könyvvizsgálói vélemény minősítését vagy a könyvvizsgálói jelentés figyelemfelhívó bekezdéssel történő kiegészítését vonhatják maguk után. Például üzleti vagy cégérték megtérülésének vizsgálata során a jövőre vonatkozó pénzügyi információk jelentős szakmai megítélést igényelhetnek a könyvvizsgálótól, különösen akkor, ha ez adott esetben lényeges hibát eredményezhet vagy kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésnek minősül.

A közel 40 db nemzetközi könyvvizsgálati standard ugyan meghatározza, hogy mit szükséges – szakmai megítélés alkalmazása mellett – dokumentálni, azonban nem követeli meg, hogy a dokumentálás külön-külön munkapapíron történjen. Következésképpen, **a könyvvizsgáló több könyvvizsgálati eljárást ledokumentálhat egyetlen dokumentumban is**, így csökken a munkapapírok száma és nem szükséges újabb kereszthivatkozásokkal ellátni a dokumentumokat. Elterjedt gyakorlat, hogy egyetlen dokumentumban, jellemzően az átfogó könyvvizsgálati tervben foglalják össze a tervezési fázis során kötelezően elvégzendő eljárásokat, amellyel adott esetben számos standard követelményeinek megfelelnek (ilyen például a 240, 250, 300, 315, 330, 540, 550. vagy a 701. témaszámú standard). Azonban figyelemmel kell lenni arra, hogy a végrehajtott eljárások eredményeképpen a megbízás elején megszerzett ismereteket és az azok figyelembevételével készült könyvvizsgálati tervet folyamatosan és dokumentáltan frissíteni kell a megbízás végéig, amennyiben a könyvvizsgálónak olyan információ jut a tudomására, amelynek tükrében a korábbi könyvvizsgálati terv alapján nem lehet megbízható könyvvizsgálati következtetést levonni. Szintén elterjedt gyakorlat, hogy a könyvvizsgálók a megbízás befejező szakaszában, a véleményre vonatkozó végső következtetés meghozatalának a dokumentálása végett

egyetlen dokumentumban foglalják össze a következtetések alapjául szolgáló főbb vizsgálati eljárásokat (mint például a 450., az 560. vagy az 570. témaszámú standardok követelményeit) és a jelentés minősítését vagy szükségesnek tartott kiegészítését is jellemzően ebben a dokumentumban indokolják meg (figyelemmel például a 701., 705., 706. vagy a 720. témaszámú standardok követelményeire).

Elképzelhető azonban, hogy minden fentebb részletezett megfontolást és a releváns standardok tanulmányozását követően is bizonytalan a könyvvizsgáló, hogy valamely eljárást ledokumentáljon-e vagy valamely bizonyítékot belefoglaljon-e a könyvvizsgálati dokumentációba. Ebben az esetben a könyvvizsgálónak érdemes egy minőségellenőr helyébe képzelnie magát, akinek a könyvvizsgálati dokumentációból kell megállapítania, hogy az elvégzett könyvvizsgálati eljárások elegendőek és megfelelőek voltak-e vagy sem. **Vajon a dokumentáció hitelesen alátámasztja, hogy a könyvvizsgáló a következtetései alapjául szolgáló valamennyi releváns eljárást elvégzett és a könyvvizsgálati dokumentációban megtalálható, megszerzett könyvvizsgálói bizonyíték elegendő és megfelelő?** Amíg erre a kérdésre nem tud a könyvvizsgáló határozott igennel válaszolni, addig érdemes megfontolni a könyvvizsgálati dokumentáció továbbfejlesztését, bővítését. Nézzünk erre egy példát, a tesztelésre történő minta kiválasztások dokumentálása kapcsán. Elképzelhető, hogy a könyvvizsgáló megfelelően végezte el a minta kiválasztását, a teszteléseket és megfelelő következtetést is vont le a vizsgálat eredménye alapján, sőt még a tesztelt tételekhez kapcsolódó bizonyítékokat is megőrizte, de amíg a könyvvizsgálati dokumentációból nem derül ki, hogy milyen adatállományból, milyen szűréssel, milyen szempontok figyelembevételével és milyen módszerrel választotta ki a mintát, addig a könyvvizsgálati dokumentációt e vonatkozásban nem lehet elegendőnek tekinteni, mert egy külső személy számára ez alapján nem lesz megállapítható, hogy megfelelő volt-e a minta kiválasztása az adott könyvvizsgálati eljárás céljára.

Végezetül, fontos kijelenteni, hogy *„se nem szükséges, se nem kivitelezhető azonban, hogy a könyvvizsgáló minden egyes, a könyvvizsgálat során mérlegelt kérdést vagy meghozott szakmai megítélést dokumentáljon."* (ISA 230.A7) Ez azt jelenti, hogy a szakmai megítélés vagy például a szakmai szkepticizmus gyakorlását nem szükséges minden egyes esetben tételesen leírni a dokumentációban, hanem ezeket adott esetben az elvégzett eljárások könyvvizsgálati dossziéban szereplő dokumentumai és munkapapírjai is bizonyíthatják, és akkor szükségtelen, hogy a könyvvizsgáló még ezen felül külön is dokumentálja az e követelményeknek való megfelelést. Például a megbízólevél megléte igazolja, hogy a vezetéssel/az irányítással megbízott személyekkel megállapodott a könyvvizsgáló a megbízás feltételeiben, nem szükséges ezt a megfelelést elkülönítetten is még dokumentálnia.

A fentieken túlmenően e helyütt ismételten emlékeztetjük az olvasót, hogy a szakértői bizottság a jelen iránymutatáshoz csatolt mellékletben összefoglalta az egyes standardokban

fellelhető dokumentációs követelményeket, melyek a dokumentálás gyakorlati megvalósításához szintén hasznos iránymutatással szolgálhatnak.

6. Gyakorlati példák



Gyakorlati példa 1

Tényállás

Könyvvizsgáló a könyvvizsgálatot összefoglaló memorandumban rögzíti, hogy meggyőződött arról, hogy a vevőkövetelés állománya vonatkozásában nincsen szükség értékvesztés elszámolására. Azonban a könyvvizsgáló csak egy vevőkövetelésállományt tartalmazó analitikát foglal a könyvvizsgálati dokumentációba, valamint egy korosított vevőköveteléseket tartalmazó táblázatot, ahol nincs megjelölve annak forrása és az sem, hogy az egyeztetésre került-e a vevőállománnyal (analitikához, főkönyvhöz hogyan kapcsolódik).

Mi hiányzik?

Jelen esetben a könyvvizsgálati dokumentációban nem található információ az elvégzett munkáról és a következtetésről. Továbbá nincsen dokumentálva a számviteli nyilvántartásokhoz való egyeztetés (jelen esetben a vevőanalitikához és a főkönyvhöz). Ezeken túlmenően arról sincsen információ, hogy a könyvvizsgáló meggyőződött-e arról, hogy az ügyfél a számviteli politikájában meghatározott értékvesztési eljárást alkalmazta az értékvesztés megállapításához.

Továbbá a dokumentációból nem derül ki, hogy

- a korosított vevőköveteléseket tartalmazó összefoglaló táblát egyeztette-e a könyvvizsgáló a főkönyvvel és/vagy analitikával,
- mi a forrása ennek a táblázatnak (azaz ki készítette a táblázatot, az ügyfél vagy a könyvvizsgáló) és, hogy
- ellenőrizte-e a könyvvizsgáló, hogy megfelelően lettek-e kiszámolva az egyes korossági csoportok, valamint
- az egyes korossági csoportok kapcsán mi lett a könyvvizsgáló következtetése, valamint
- amennyiben a könyvvizsgálati eljárásokat a könyvvizsgáló asszisztense végezte el, akkor nincsen információ arról, hogy a könyvvizsgáló ellenőrizte-e az asszisztens munkáját.



Gyakorlati példa 2

Tényállás

Könyvvizsgáló a könyvvizsgálatot összefoglaló memorandumban rögzíti, hogy vevőkövetelés egyenlegeket visszaigazolóval támasztott alá és nem talált lényeges hibát. Könyvvizsgáló a vevői egyenlegközlőkön kívül semmi mást nem foglalt a könyvvizsgálati dokumentációba az eljárás vonatkozásában.

Mi hiányzik?

Jelen példa szerint a könyvvizsgálati dokumentációban nem található információ arról, hogy hogyan történt a vevői visszaigazolásra (tételes adattesztelésre) történő minta kiválasztása, így nem világos, hogy ennek során milyen vevőanalitikát használtak, ezt az analitikát előzetesen egyeztették-e az ügyfél számviteli nyilvántartásaihoz. A könyvvizsgálati dokumentációból továbbá nem derül ki, hogy milyen mennyiségi (pl. határérték) vagy minőségi ismérvek alapján történt a minta kiválasztása, illetve reprezentatív minta került-e kiválasztásra. Hasonlóképpen hiányzik a dokumentációból a könyvvizsgáló következtetése és nem állapítható meg, hogy a könyvvizsgáló milyen munkát végzett a vevői visszaigazolók megbízhatósága vonatkozásában. Ezen túlmenően a visszaérkezett visszaigazoló levelek a dokumentációban nincsenek hozzáegyeztetve az ügyfél számviteli nyilvántartásához.

Gyakorlati példa 3

Tényállás

Könyvvizsgáló a könyvvizsgálatot összefoglaló memorandumban rögzíti, hogy megvizsgálta az ügyfél által alkalmazott független vagyonértékelő jelentését az ingatlanok piaci értékeléséről, mely egyezik a könyvvizsgáló várakozásaival és az értékelésben nem talált lényeges hibát. Könyvvizsgáló azonban a vagyonértékelő jelentésén kívül mást nem foglalt bele a könyvvizsgálati dokumentációba.

Mi hiányzik?

A könyvvizsgáló azt rögzítette ugyan az összefoglaló memorandumban, hogy megvizsgálta a vagyonértékelő által végzett munkát és nem talált benne materiális hibát, az azonban nem derül ki a könyvvizsgálati dokumentációból, hogy pontosan milyen munkát végzett a könyvvizsgáló a vagyonértékelő jelentése kapcsán, és mire alapozza azt a következtetését, hogy a vagyonértékelő jelentésében megállapított piaci érték elfogadható. (Vagy adott esetben, ha a vagyonértékelésben többféle módszerrel meghatározott több érték szerepelt, akkor azok közül milyen megfontolások alapján melyik értéket fogadta el megfelelőnek, és az egyezik-e a beszámolóban kimutatott értékkel.) A fentieken túlmenően a dokumentációban nem szerepel, hogy a könyvvizsgáló hogyan győződött meg arról, hogy az ingatlan-értékbecslő rendelkezik a szükséges kompetenciával, tárgyilagossággal és függetlenséggel. Végezetül, az sem derül ki a dokumentációból, hogy a piaci értékelés végeredményét vajon összevetette-e a könyvvizsgáló az ügyfél számviteli nyilvántartásaival, és ez alapján milyen következtetést vont le.

Gyakorlati példa 4

„Se nem szükséges, se nem kivitelezhető azonban, hogy a könyvvizsgáló minden egyes, a könyvvizsgálat során mérlegelt kérdést vagy meghozott szakmai megítélést dokumentáljon." (ISA 230.A7) A következő esetek lehetnek példák arra vonatkozóan, amikor a könyvvizsgáló a könyvvizsgálat során mérlegel egy kérdést vagy meghoz egy szakmai megítélést, azonban úgy dönt, hogy azokat nem dokumentálja le:

- a szakmai szkepticizmus gyakorlását előírja az ISA 200. témaszámú standard, azonban nem szükséges ezt külön ledokumentálnia a könyvvizsgálónak, hogy hogyan gyakorolta a szakmai szkepticizmust a könyvvizsgálat során, ha egyébként maga a könyvvizsgálati dokumentáció igazolja, hogy szakmai szkepticizmust alkalmazott jelentős kérdések vonatkozásában (*„Számviteli becslésekkel kapcsolatban például, ha a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték olyan bizonyítékot foglal magában, amely egyszerre megerősíti és cáfolja a vezetés állításait, annak dokumentálása, hogy a könyvvizsgáló hogyan értékelte azt a bizonyítékot, beleértve a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték elegendőségére és megfelelőségére vonatkozó következtetés kialakítása során alkalmazott szakmai megítéléseket."* ISA 230, A7)
- lényeges, de nem jelentős ügyletcsoportok, számlaegyenlegek és közzétételek vonatkozásában az ISA 315. témaszámú standard értelmében a könyvvizsgálónak legalább egy könyvvizsgálati eljárást végre kell hajtania, azonban több könyvvizsgálati eljárás közül is választhat a könyvvizsgáló. Ebben az esetben a könyvvizsgálónak nem szükséges dokumentálnia azt külön, hogy a lehetséges eljárások közül melyik könyvvizsgálati eljárást választotta ki, ha a végrehajtott eljárás a megítélése szerint elégséges arra vonatkozóan, hogy megbízható következtetést tudjon levonni
- tárgyi eszközök számlaegyenlegnek a létezés állítása vonatkozásában a könyvvizsgáló dönthet úgy, hogy nem vesz részt az ügyfél által megtervezett tárgyi eszköz leltáron, ha megítélése szerint az ügyfél tárgyi eszköz leltározási folyamata megfelelő és a leltárt követően a leltárt alátámasztó dokumentumokat a könyvvizsgáló a számviteli nyilvántartásokhoz egyezteti. Ebben az esetben a könyvvizsgálónak nem szükséges ledokumentálnia, hogy miért döntött úgy, hogy nem vesz részt a tárgyi eszköz leltáron.

IV. MELLÉKLET - Könyvvizsgálati dokumentációs követelmények a nemzetközi könyvvizsgálati standardokban (ISA-kban)

Bevezető a melléklethez

Jelen melléklet elsősorban a könyvvizsgálati dokumentáció kötelező tartalmi elemeivel foglalkozik, összhangban a nemzetközi könyvvizsgálati standardok rendelkezéseivel. A melléklet sorra veszi és idézi a legfontosabb dokumentációs kötelezettséget előíró bekezdéseket a hatályos ISA-kból, azonban a teljességre nem vállalunk garanciát. Abban az esetben, amennyiben valamely standardban nem kerül meghatározásra dokumentációs kötelezettség, akkor ez a segédlet segít a könyvvizsgálóknak eligazodni abban, hogy a standardok milyen könyvvizsgálati eljárásokat határoznak meg, amiből a könyvvizsgáló következtethet arra, hogy mit kell ledokumentálnia. Azonban **a jelen melléklet a standardokban rögzítetteken túlmenően nem fogja meghatározni, hogy mik azok az eljárások, bizonyítékok vagy jelentős kérdések, amelyeket a könyvvizsgálati dokumentációba bele kell foglalni**. Továbbá a jelen iránymutatás **se nem elégséges, se nem teljeskörű annak a megítélésében, hogy mit kell a könyvvizsgálónak ledokumentálnia**, hiszen ez továbbra is a könyvvizsgáló egyedi szakmai megítélését igényli az ügyfél ismeretének és a felmért kockázatoknak a függvényében.

A jelen mellékletben négy fejezetre bontva idézünk és foglalunk össze rendelkezéseket az egyes standardok dokumentációs követelményei vonatkozásában.

1. Általános követelmények

***ISA 200** - „A független könyvvizsgáló átfogó céljai és a könyvvizsgálatnak a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban történő végrehajtása”*

A Szakértői Bizottság megjegyzése

A standard kifejti, hogy a könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának végrehajtása során

- meg kell felelnie a releváns etikai követelményeknek (14. bekezdés) és
- meg kell felelnie a nemzetközi könyvvizsgálati standardoknak (18-24. bekezdés), továbbá
- szakmai szkepticizmust és szakmai megítélést kell alkalmaznia (15-16. bekezdés), valamint
- elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzésére kell törekednie (17. bekezdés).

Következésképpen, a könyvvizsgálati dokumentációnak demonstrálnia szükséges, hogy a könyvvizsgálat a fentiekkel összhangban lett végrehajtva.

***ISA 230** - „Könyvvizsgálati dokumentáció”*

Kivonat a standardból

„A könyvvizsgálati dokumentáció jellege és céljai

2. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeinek és más releváns nemzetközi könyvvizsgálati standardok sajátos dokumentálási követelményeinek megfelelő könyvvizsgálati dokumentáció:

(a) bizonyítékot szolgáltat a könyvvizsgáló átfogó céljainak elérésére vonatkozó könyvvizsgálói következtetés alapjára, valamint

(b) bizonyítékot szolgáltat arra, hogy a könyvvizsgálatot a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal és a vonatkozó jogi és szabályozási követelményekkel összhangban tervezték meg és hajtották végre.

3. A könyvvizsgálati dokumentáció számos további célt is szolgál, beleértve a következőket:

– Segítséget nyújt a megbízásért felelős munkacsoportnak a könyvvizsgálat tervezéséhez és végrehajtásához.

– Segítséget nyújt a megbízásért felelős munkacsoport felügyeletért felelős tagjainak a könyvvizsgálati munka irányításához és felügyeletéhez, valamint áttekintési kötelezettségük teljesítéséhez a 220. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.

– Lehetővé teszi, hogy a megbízásért felelős munkacsoport munkája számon kérhető legyen.

– Rögzíti a jövőbeli könyvvizsgálatok szempontjából továbbra is jelentős kérdéseket.

– Lehetővé teszi a megbízás minősége áttekintéseinek, a megbízás áttekintése egyéb formáinak és a figyelemmel kísérési tevékenységeknek a végrehajtását a társaság minőségirányítási rendszerének keretében.

– Lehetővé teszi külső vizsgálatoknak a vonatkozó jogi, szabályozási vagy egyéb követelményekkel összhangban történő végrehajtását."

„A végrehajtott könyvvizsgálati eljárások és a megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékok dokumentálása

A könyvvizsgálati dokumentáció formája, tartalma és terjedelme

8. A könyvvizsgálónak olyan könyvvizsgálati dokumentációt kell készítenie, ***amely elegendő ahhoz, hogy az adott könyvvizsgálattal korábban kapcsolatban nem álló tapasztalt könyvvizsgáló megértse****:*

(a) a nemzetközi könyvvizsgálati standardoknak és a vonatkozó jogi és szabályozási követelményeknek való megfelelés érdekében végrehajtott könyvvizsgálati eljárások jellegét, ütemezését és terjedelmét,

(b) a végrehajtott könyvvizsgálati eljárások eredményeit és a megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékokat, valamint

(c) a könyvvizsgálat során felmerült jelentős kérdéseket, az azokkal kapcsolatban levont következtetéseket, valamint a következtetések levonása során alkalmazott jelentős szakmai megítéléseket.

9. A végrehajtott ***könyvvizsgálati eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének dokumentálása****kor a könyvvizsgálónak rögzítenie kell:*

(a) a tesztelt konkrét tételek vagy kérdések azonosító jellemzőit,

(b) azt, hogy ki végezte el a könyvvizsgálati munkát, és azt a dátumot, amikor ezt a munkát befejezték, valamint

(c) azt, hogy ki tekintette át a könyvvizsgálati munkát, és ezen áttekintés dátumát és terjedelmét.

10. A könyvvizsgálónak dokumentálnia kell a ***jelentős kérdéseknek a vezetéssel, az irányítással megbízott személyekkel és másokkal történő megbeszéléseit****, beleértve a megvitatott jelentős kérdések jellegét, valamint azt, hogy mikor és kivel került sor a megbeszélésekre.*

11. Ha a könyvvizsgáló olyan információt azonosított, amely nincs összhangban a könyvvizsgáló végső következtetésével valamely jelentős kérdésre vonatkozóan, ***dokumentálnia kell, hogyan kezelte ezt a következetlenséget.***

Valamely releváns követelménytől való eltérés

12. Ha kivételes körülmények között a könyvvizsgáló szükségesnek ítéli, hogy ***valamely nemzetközi könyvvizsgálati standardban szereplő releváns követelménytől eltérjen, dokumentálnia kell****, hogyan érik el a végrehajtott alternatív könyvvizsgálati eljárások az adott követelmény célját, továbbá dokumentálnia kell az eltérés indokait.*

A könyvvizsgálói jelentés dátumát követően felmerülő kérdések

13. Ha kivételes körülmények között a ***könyvvizsgáló új vagy további könyvvizsgálati eljárásokat hajt végre, vagy új következtetéseket von le a könyvvizsgálói jelentés dátumát követően, dokumentálnia kell****:*

(a) a felmerült körülményeket,

(b) a végrehajtott új vagy további könyvvizsgálati eljárásokat, megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékokat és levont következtetéseket, valamint ezek hatását a könyvvizsgálói jelentésre, valamint

(c) azt, mikor és ki végezte el és tekintette át a könyvvizsgálati dokumentáció ebből eredő változtatását.

A végleges könyvvizsgálati dosszié összeállítása

14. A könyvvizsgálónak a könyvvizsgálói jelentés dátumát követő ***megfelelő időn belül össze kell állítania a könyvvizsgálati dokumentációt egy könyvvizsgálati dossziéba****, és be kell fejeznie a végleges könyvvizsgálati dosszié összeállításával kapcsolatos adminisztratív folyamatot.*

15. ***A végleges könyvvizsgálati dosszié összeállításának befejezése után a könyvvizsgálónak semmilyen jellegű könyvvizsgálati bizonyítékot nem szabad törölnie vagy eltávolítania*** *a megőrzési időszak lejárta előtt.*

16. A 13. bekezdésben említett körülményektől eltérő körülmények között, ha a könyvvizsgáló szükségesnek tartja a meglévő könyvvizsgálati dokumentáció módosítását vagy új könyvvizsgálati dokumentummal való kiegészítését a végleges könyvvizsgálati dosszié összeállítását követően, a módosítások vagy kiegészítések jellegétől függetlenül dokumentálnia kell:

(a) a konkrét okokat, amelyek azokat szükségessé tették, valamint

(b) azt, hogy mikor és ki végezte el és tekintette át azokat."

A Szakértői Bizottság megjegyzése

Tanulmányozásra javasoljuk a könyvvizsgálók részére **a 230. témaszámú standard *„Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok"* szakaszát, amelyben 9 oldalon keresztül részletezik a könyvvizsgálati dokumentációhoz kapcsolódó gyakorlati megfontolásokat.**

ISA 240 *- „A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál"*

Kivonat a standardból

„Írásbeli nyilatkozatok

40. A könyvvizsgálónak ***írásbeli nyilatkozatokat kell beszereznie a vezetéstől*** *és adott esetben az irányítással megbízott személyektől arra vonatkozóan, hogy:*

(a) elismerik a csalások megelőzésére és feltárására létrehozott belső kontroll kialakításával, bevezetésével és fenntartásával kapcsolatos felelősségüket

(b) ismertették a könyvvizsgálóval a vezetés azon kockázat felmérésével kapcsolatos eredményeit, hogy a pénzügyi kimutatások csalás miatt lényeges hibás állításokat tartalmazhatnak

(c) ismertették a könyvvizsgálóval a gazdálkodó egységet érintő, az alábbiakban felsoroltak részvételével elkövetett csalással vagy vélt csalással kapcsolatos ismereteiket:

(i) a vezetés

(ii) a belső kontrollban fontos szerepet játszó munkavállalók, vagy

(iii) mások, ahol a csalás lényeges hatással lehetett a pénzügyi kimutatásokra, továbbá

(d) ismertették a könyvvizsgálóval a munkavállalók, korábbi munkavállalók, elemzők, szabályozók vagy mások által tett, a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásait érintő csalásra vagy vélt csalásra vonatkozó bármely kijelentéssel kapcsolatos ismereteiket."


A Szakértői Bizottság megjegyzése

Ezeket a nyilatkozatokat rendszerint a vezetés teljességi nyilatkozatába szokás belefoglalni.


Kivonat a standardból

*„45. **A könyvvizsgálónak bele kell foglalnia a könyvvizsgálati dokumentációba**, amelyet a 315. témaszámú (felülvizsgált) Nemzetközi Könyvvizsgálati Standard által előírt, **a gazdálkodó egység és környezetének megismerésére és a lényeges hibás állítás kockázatainak becslésére vonatkozó követelményekkel kapcsolatban készít**:*

(a) a megbízásért felelős munkacsoport megbeszélésén hozott jelentős döntéseket a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak a csalásból eredő lényeges hibás állításnak való kitettségére vonatkozóan, valamint

(b) a pénzügyi kimutatások és az állítások szintjén fennálló, csalásból eredő lényeges hibás állítás azonosított és becsült kockázatait.

*46. **A könyvvizsgálónak a következőket kell belefoglalnia a könyvvizsgálónak a lényeges hibás állítások becsült kockázataira adott válaszaival kapcsolatos könyvvizsgálati dokumentációba**, amelyet a 330. témaszámú Nemzetközi Könyvvizsgálati Standard ír elő:*

(a) a pénzügyi kimutatások szintjén fennálló, csalásból eredő lényeges hibás állítás becsült kockázataira adott átfogó válaszokat, valamint a könyvvizsgálati eljárások jellegét, ütemezését és terjedelmét, továbbá az ezen eljárások és az állítás szintjén fennálló, csalásból eredő lényeges hibás állítás becsült kockázatai közötti kapcsolatot, és

(b) a könyvvizsgálati eljárások eredményeit, beleértve azokat az eljárásokat, amelyeket a kontrollok vezetés általi felülírásának kockázata kezelése céljából alakítottak ki.

*47**. A könyvvizsgálónak bele kell foglalnia a könyvvizsgálati dokumentációba a vezetés, az irányítással megbízott személyek, a felügyeletek és mások felé tett, csalással kapcsolatos kommunikációt**.*

*48. Ha a **könyvvizsgáló arra a következtetésre jutott, hogy a megbízás körülményei között nem alkalmazandó az a feltevés**, amely szerint fennáll a bevételek megjelenítéséhez kapcsolódó csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázata, **a könyvvizsgálónak bele kell foglalnia a könyvvizsgálati dokumentációba** ezen következtetés okait."*

A Szakértői Bizottság megjegyzése

A könyvvizsgálónak a 240. témaszámú standardban részletezett, a csalással összefüggésben elvégzett könyvvizsgálati eljárásokat több alkalommal, a megbízás különböző fázisaiban végre kell hajtania és ezt ennek megfelelően kell a dokumentációban rögzíteni.

***ISA 250** - „A jogszabályok és szabályozások figyelembevétele a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál”*

Kivonat a standardból

*„30. **A könyvvizsgálónak bele kell foglalnia a könyvvizsgálati dokumentációba a jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés azonosított vagy vélt eseteit**, továbbá:*

*(a) a **végrehajtott könyvvizsgálati eljárásokat**, az alkalmazott jelentős szakmai megítéléseket és az azokra vonatkozóan levont következtetéseket; valamint*

*(b) **a meg nem felelésre vonatkozó jelentős kérdések vezetéssel, az irányítással megbízott személyekkel és másokkal való megbeszéléseit**, beleértve azt, hogy a vezetés, és ahol értelmezhető, az irányítással megbízott személyek, hogyan válaszoltak az adott kérdésre.”*

A Szakértői Bizottság megjegyzése

A 250. témaszámú standardban részletezett könyvvizsgálati eljárásokat már a megbízás tervezési szakaszában végre kell hajtani és ennek a dokumentációját gyakran a könyvvizsgálati tervezési dokumentációba (lásd 300. témaszámú standard) szokták belefoglalni. A könyvvizsgálónak a megbízás különböző fázisaiban meg kell győződnie az ügyfél jogszabályi környezetéről és ezt az eljárást dokumentálnia szükséges.

***ISA 260** - „Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel”*

Kivonat a standardból

*„23. Ha szóban kommunikálnak olyan kérdéseket, amelyeknek **kommunikálását a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja, a könyvvizsgálónak bele kell foglalnia a könyvvizsgálati dokumentációba ezeket,** valamint azt, hogy mikor és kivel történt a kommunikáció. Ha a kommunikációra írásban került sor, a **könyvvizsgálónak meg kell őriznie a kommunikáció egy példányát a könyvvizsgálati dokumentáció részeként.”***

A Szakértői Bizottság megjegyzése

A könyvvizsgálati dokumentációnak alá kell tudnia támasztania a kommunikálandó kérdések hátterét. Kommunikálandó kérdés lehet a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata vonatkozásában a könyvvizsgáló felelőssége és függetlensége, a könyvvizsgálat tervezett hatóköre és ütemezése, a könyvvizsgálat jelentős megállapításai, valamint a belső kontroll rendszer jelentős hiányosságai és minden egyéb olyan kérdés, amelyet a könyvvizsgáló szakmai megítélése szerint kommunikálnia szükséges.

***ISA 402** - „Szolgáltató szervezetet igénybe vevő gazdálkodó egységre vonatkozó könyvvizsgálati szempontok”*

 A Szakértői Bizottság megjegyzése

A standard összefoglalja, hogy amennyiben a könyvvizsgáló szolgáltató szervezetet vesz igénybe a könyvvizsgálat végrehajtása során, akkor milyen tényezőket kell figyelembe vennie, valamint hogyan szükséges megterveznie és végrehajtania a kapcsolódó könyvvizsgálati eljárásokat. **Következésképpen, a könyvvizsgálati dokumentációnak demonstrálnia szükséges, hogy a könyvvizsgáló részéről a standardban rögzített követelményekkel összhangban történt a szolgáltató szervezet igénybevétele a könyvvizsgálat során és a könyvvizsgálat céljával összefüggésben.**

***ISA 580** - „Írásbeli nyilatkozatok”*

 Kivonat a standardból

„10. A könyvvizsgálónak írásbeli nyilatkozatot kell kérnie a vezetéstől, hogy az eleget tett a pénzügyi kimutatások vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek megfelelő elkészítésével beleértve, ahol releváns, azok valós prezentálásával kapcsolatos felelősségének a könyvvizsgálati megbízás feltételeiben meghatározottak szerint.

A rendelkezésre bocsátott információ és az ügyletek teljessége

11. A könyvvizsgálónak írásbeli nyilatkozatot kell kérnie a vezetéstől, hogy:

(a) az a könyvvizsgáló részére megadott minden releváns információt és hozzáférést, amelyre vonatkozóan a könyvvizsgálati megbízás feltételeiben megegyeztek, valamint

(b) valamennyi ügyletet rögzítettek, és azokat a pénzügyi kimutatások tükrözik.

A vezetés felelősségének leírása az írásbeli nyilatkozatokban

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

 A Szakértői Bizottság megjegyzése

A fenti írásbeli nyilatkozatokat rendszerint a vezetés teljességi nyilatkozatába szokás belefoglalni.

A standard részletezi továbbá, hogy a - fentebb hivatkozott 10-12. bekezdésben rögzített előírásokon túlmenően – milyen időpontra (14. bekezdés) és milyen formában (15. bekezdés) szükséges az írásbeli nyilatkozatokat kérni a vezetőségtől, valamint, hogy milyen könyvvizsgálati eljárást javasolt végrehajtani az írásbeli nyilatkozat vonatkozásában, illetve abban az esetben, ha nem kapja meg a könyvvizsgáló a kért írásbeli nyilatkozatokat (17-20. bekezdés). **A fenti megfontolásokat és könyvvizsgálati eljárásokat tehát – amennyiben nem derül ki magából az írásbeli nyilatkozatból – akkor más módon – bele kell foglalni a könyvvizsgálati dokumentációba.**

***ISA 620** - „A könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő munkájának felhasználása”*

 A Szakértői Bizottság megjegyzése

Amennyiben a könyvvizsgáló a megbízás során szakértő munkáját vette igénybe, akkor a könyvvizsgálati dokumentációnak demonstrálnia szükséges, hogy mi indokolta a szakértő igénybevételét (7-8. bekezdés), hogyan győződött meg a szakértő alkalmasságáról (9-11. bekezdés) és hogyan értékelte a szakértő munkáját (12-13. bekezdés).

Amennyiben az igénybe vett szakértő az elvégzett munkájáról formális jelentést bocsájt ki a könyvvizsgáló részére, akkor a jelentést ajánlott belefoglalni a könyvvizsgálati dokumentációba. A szakértő által elvégzett munkát alátámasztó munkapapírokat a könyvvizsgáló belefoglalhatja a könyvvizsgálati dokumentációba, amennyiben a szakértő és a könyvvizsgáló megállapodott ebben (A29. bekezdés).

Külső szakértő igénybevétele indokoltságának a megítéléséhez minta dokumentum található a *„Minőségirányítási kézikönyv egyéni, egyedül dolgozó könyvvizsgálók számára”* című 2024. évi kamarai kiadványban.

2. Megbízás elfogadása és tervezése

ISA 210 *- „Megegyezés a könyvvizsgálati megbízások feltételeiről”*

“ Kivonat a standardból

„9. A könyvvizsgálónak meg kell egyeznie a vezetéssel vagy adott esetben az irányítással megbízott személyekkel a könyvvizsgálati megbízás feltételeiről.

10. ***A 11. bekezdésben foglaltakat is figyelembe véve a könyvvizsgálati megbízás egyeztetett feltételeit könyvvizsgálati megbízólevélben vagy az írásbeli megállapodás más alkalmas formájában kell rögzíteni*** *és annak az alábbiakat kell tartalmaznia:*

(a) a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának célja és hatóköre

(b) a könyvvizsgáló felelőssége

(c) a vezetés felelőssége

(d) a pénzügyi kimutatások elkészítésére vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek azonosítása és

(e) a könyvvizsgáló által kibocsátandó bármely jelentés várható formájára és tartalmára történő hivatkozás és

(f) arra vonatkozó nyilatkozat, hogy adódhatnak olyan körülmények, amelyek között valamely jelentés a várható formájától és tartalmától eltérhet.”

A Szakértői Bizottság megjegyzése

A megbízólevéllel egyenértékű írásbeli megállapodás a hazai gyakorlatban a könyvvizsgálói megbízási szerződés, melyet a Ptk. szerinti állandó könyvvizsgáló megválasztását követő 90 napon belül kell megkötni a megbízóval. A megbízási feltételeket a megbízási szerződésben kell rögzíteni és a standard fenti előírásainak való megfelelést a megbízási szerződésnek a könyvvizsgáló szolgáltató általi megőrzésével lehet, illetve kell demonstrálni.

ISA 220 *- „Pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának minőségirányítása”*

Kivonat a standardból

*„41. A 230. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard alkalmazása során a könyvvizsgálónak **bele kell foglalnia a könyvvizsgálati dokumentációba**:*

(a) A következőkkel kapcsolatosan az azonosított kérdéseket, a munkatársakkal folytatott releváns megbeszéléseket és a levont következtetéseket:

(i) a releváns etikai követelményekre vonatkozó felelősségek teljesítése, beleértve a függetlenségre vonatkozó követelményeket;

(ii) az ügyfélkapcsolat és a könyvvizsgálati megbízás elfogadása és megtartása.

(b) A könyvvizsgálati megbízás alatt folytatott konzultációk jellegét és hatókörét, valamint az abból származó következtetéseket, és azt, hogy hogyan valósították meg ezeket a következtetéseket.

(c) Ha a könyvvizsgálati megbízás a megbízás minősége áttekintésének tárgyát képezi, azt, hogy a megbízás minőségének áttekintése befejeződött a könyvvizsgálói jelentés dátumáig."

A Szakértői Bizottság megjegyzése

Fenti dokumentálási követelmények teljesítésének egy-egy lehetséges formájára minta dokumentumok találhatók a *„Minőségirányítási kézikönyv egyéni, egyedül dolgozó könyvvizsgálók számára"* című 2024. évi kamarai kiadványban.

ISA 300 - „A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának tervezése"

Kivonat a standardból

*„12. A könyvvizsgálónak **bele kell foglalnia a könyvvizsgálati dokumentációba**:*

(a) az átfogó könyvvizsgálati stratégiát;

(b) a könyvvizsgálati tervet; továbbá

(c) az átfogó könyvvizsgálati stratégiának és a könyvvizsgálati tervnek a könyvvizsgálati megbízás során végrehajtott bármely jelentős módosítását, valamint az ilyen módosítások okait."

ISA 315 - „A lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése"

Kivonat a standardból

*„38. A könyvvizsgálónak **bele kell foglalnia a könyvvizsgálati dokumentációba**:*

(a) A megbízásért felelős munkacsoport megbeszélését, valamint a meghozott jelentős döntéseket;

(b) A könyvvizsgáló általi, a 19., 21., 22., 24. és 25. bekezdésekkel összhangban szerzett megismerés kulcsfontosságú elemeit; az információforrásokat, amelyekből a könyvvizsgáló ismereteinek szerzése történt; valamint a végrehajtott kockázatfelmérési eljárásokat;

(c) Az azonosított kontrollok kialakításának értékelését, és annak meghatározását, hogy bevezették-e azokat a kontrollokat, a 26. bekezdés követelményeivel összhangban; továbbá

(d) A lényeges hibás állításnak a pénzügyi kimutatások szintjén és az állítások szintjén fennálló azonosított és felmért kockázatait, beleértve a jelentős kockázatokat és azokat a kockázatokat, amelyekre vonatkozóan alapvető vizsgálati eljárások önmagukban nem tudnak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot nyújtani, valamint az alkalmazott jelentős megítélések indoklását."

A Szakértői Bizottság megjegyzése

A 315. témaszámú standardban részletezett könyvvizsgálati eljárásokat már a megbízás tervezési szakaszában végre kell hajtani és ennek a dokumentációját gyakran a könyvvizsgálati tervezési dokumentációba (lásd 300. témaszámú standard) szokták belefoglalni. A könyvvizsgálati tervet a könyvvizsgálat során szükséges lehet módosítani és ezt, valamint a módosítás okait szintén dokumentálni kell. Ellenkező esetben, annak kell kitűnnie a dokumentációból, ha a könyvvizsgáló nem látott indokot a könyvvizsgálati terv módosítására.

***ISA 320** - „Lényegesség a könyvvizsgálat tervezésében és végrehajtásában"*

Kivonat a standardból

*„14. A könyvvizsgálónak **a könyvvizsgálati dokumentációba bele kell foglalnia az alábbi összegeket és a meghatározásuk során figyelembe vett tényezőket**:*

(a) a pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó lényegesség (lásd 10. bekezdés);

(b) ha releváns, a sajátos ügyletcsoportokra, számlaegyenlegekre vagy közzétételekre vonatkozó lényegességi szint vagy szintek (lásd 10. bekezdés);

(c) a végrehajtási lényegesség (lásd 11. bekezdés); és

(d) az (a)–(c) pontok bármely módosítása a könyvvizsgálat előrehaladtával (lásd a 12–13. bekezdést)."

***ISA 330** - „A könyvvizsgáló válaszai a becsült kockázatokra"*

Kivonat a standardból

*„28. A könyvvizsgálónak **bele kell foglalnia a könyvvizsgálati dokumentációba**:*

(a) a pénzügyi kimutatások szintjén fennálló lényeges hibás állítás becsült kockázatainak a kezelésére adott átfogó válaszokat, valamint az elvégzett további könyvvizsgálati eljárások jellegét, ütemezését és terjedelmét;

(b) az ezen eljárások és az állítások szintjén becsült kockázatok közötti kapcsolatot; valamint

(c) a könyvvizsgálati eljárások eredményeit, beleértve a következtetéseket, ahol azok egyébként nem egyértelműek.

*29. Ha a könyvvizsgáló a kontrollok működési hatékonyságáról korábbi könyvvizsgálatok során megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték felhasználását tervezi, **bele kell foglalnia a könyvvizsgálati dokumentációba azokat***

***a következtetéseket, amelyeket az ilyen, korábbi könyvvizsgálat során tesztelt kontrollokra való támaszkodás tekintetében vont le**.*

***30. A könyvvizsgáló dokumentációjának demonstrálnia kell, hogy a pénzügyi kimutatásokban lévő információk egyeznek a mögöttes számviteli nyilvántartásokkal vagy levezethetők azokból**, beleértve közzétételek egyezését vagy levezetését, akár a főkönyvön és az analitikákon belülről, akár azokon kívülről szerzik be az ilyen információkat."*

***ISA 500** - „Könyvvizsgálati bizonyítékok"*

Kivonat a standardból

„Elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték

6. A könyvvizsgálónak olyan könyvvizsgálati eljárásokat kell megterveznie és végrehajtania, amelyek az adott körülmények között az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzéséhez megfelelőek.

A könyvvizsgálati bizonyítékként felhasználandó információ

*7. A könyvvizsgálati eljárások megtervezésekor és végrehajtásakor a könyvvizsgálónak **mérlegelnie kell a könyvvizsgálati bizonyítékként felhasználandó információ relevanciáját és megbízhatóságát, beleértve a külső információforrásból szerzett információt is.***

*8. Ha a könyvvizsgálati bizonyítékként felhasználandó információt a vezetés szakértője munkájának igénybevételével készítették, a könyvvizsgálónak a szükséges mértékben, **mérlegelve a szakértő munkájának a jelentőségét a könyvvizsgáló céljai szempontjából**:*

(a) értékelnie kell a szakértő kompetenciáját, képességeit és tárgyilagosságát;

(b) meg kell ismernie a szakértő munkáját; és

(c) értékelnie kell, hogy a szakértő munkája a releváns állításra vonatkozó könyvvizsgálati bizonyítékként megfelelő-e.

9. A gazdálkodó egység által előállított információ felhasználásakor a könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy az információ a könyvvizsgáló céljai szempontjából kellően megbízható-e, beleértve az adott körülmények között szükség szerint azt is, hogy:

(a) könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen az információ pontosságáról és teljességéről, és

(b) értékelje, hogy az információ a könyvvizsgáló céljai szempontjából kellően pontos és részletes-e.

Tételek tesztelésre történő kiválasztása a könyvvizsgálati bizonyítékok megszerzése érdekében

10. A kontrollok teszteléseinek és az adatok teszteléseinek tervezésekor a könyvvizsgálónak olyan módokat kell meghatároznia a tételek tesztelésre történő kiválasztására, amelyek hatékonyan teljesítik a könyvvizsgálati eljárás célját."

A Szakértői Bizottság megjegyzése

Jelen segédanyagban már megállapítást nyert, hogy a könyvvizsgálati bizonyítékot – jelentős szakmai megítélés alkalmazása mellett – bele kell foglalni a könyvvizsgálati dokumentációba, amennyiben a könyvvizsgáló az alapján vonta le a könyvvizsgálói következtetést. Következésképpen az 500. témaszámú standard a könyvvizsgálati dokumentáció szempontjából az egyik legfontosabb standard a 230. számú standard mellett.

Tanulmányozásra javasoljuk a könyvvizsgálók részére az 500. témaszámú standard *„Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok”* szakaszát, ahol **a standard 15 oldalon keresztül részletezi a könyvvizsgálati bizonyítékokhoz – és így közvetve a könyvvizsgálati dokumentációhoz is – kapcsolódó gyakorlati megfontolásokat.**

3. Megbízás végrehajtása

ISA 265 *- „A belső kontroll hiányosságainak kommunikálása az irányítással megbízott személyek és a vezetés felé”*

Kivonat a standardból

„9. A könyvvizsgálónak a belső kontroll könyvvizsgálat során azonosított jelentős hiányosságait időben, ***írásban kommunikálnia kell az irányítással megbízott személyek felé****.*

A13. (…) ***a könyvvizsgáló jelentős hiányosságokról szóló írásbeli kommunikációja a végleges könyvvizsgálati dosszié részét képezi****.”*

ISA 501 *- „Könyvvizsgálati bizonyítékok – egyes tételekre vonatkozó speciális szempontok”*

A Szakértői Bizottság megjegyzése

A könyvvizsgálati dokumentációnak demonstrálnia szükséges, hogy a könyvvizsgáló elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzett a következőkről:

(a) a készletek létezése és állapota; (4-8. bekezdés)

(b) a gazdálkodó egységet érintő peres ügyek és egyéb jogi igények teljessége (9-12.bekezdés); valamint

(c) a szegmensinformációk bemutatása és közzététele a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban. (13. bekezdés)

További megjegyzés:

- (a) ponthoz: ezek a készletleltárral kapcsolatos könyvvizsgálati eljárások dokumentumai,
- (b) ponthoz: rendszerint ügyvédi levél bekérésével szerez bizonyítékot erről a könyvvizsgáló.

ISA 450 *- „A könyvvizsgálat során azonosított hibás állítások értékelése”*

Kivonat a standardból

„15. A könyvvizsgálónak ***bele kell foglalnia a könyvvizsgálati dokumentációba****:*

(a) azt az összeget, amely alatt a hibás állításokat egyértelműen elhanyagolhatónak tekintenék (5. bekezdés);

(b) a könyvvizsgálat során összegyűjtött valamennyi hibás állítást, valamint, hogy azokat helyesbítették-e (5., 8. és 12. bekezdés); továbbá

(c) a könyvvizsgáló arra vonatkozó következtetését, hogy a nem helyesbített hibás állítások önmagukban vagy együttesen lényegesek-e, valamint ennek a következtetésnek az alapját (11. bekezdés).”

ISA 505 - „Külső megerősítések”

A Szakértői Bizottság megjegyzése

Külső megerősítési eljárások alkalmazása során a könyvvizsgálónak a könyvvizsgálati dokumentációba bele kell foglalnia, hogy hogyan tartotta ellenőrzés alatt a külső megerősítési kérést, hogyan választotta ki a megerősítő felet (7. bekezdés), valamint ki kell értékelnie az ügyfél vezetésének közreműködési hajlandóságát (8-9. bekezdés) és a külső megerősítés eredményét (10-16. bekezdés).

A standard kijelenti, hogy a külső megerősítés fogalmának csak a papíron, elektronikus vagy egyéb adathordozón adott közvetlen írásbeli válaszként megszerzett bizonyíték felel meg (6. bekezdés), következésképpen a szóban adott válasz nem felel meg a külső megerősítés definíciójának (A15. bekezdés).

ISA 510 - „Első könyvvizsgálati megbízások - nyitóegyenlegek”

A Szakértői Bizottság megjegyzése

A könyvvizsgálati dokumentációnak demonstrálnia szükséges, hogy az első könyvvizsgálati megbízás végrehajtása során a könyvvizsgáló a nyitóegyenlegekkel kapcsolatban elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzett arról, hogy:

> (a) a nyitóegyenlegek tartalmaznak-e olyan hibás állításokat, amelyek a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatásokat lényegesen befolyásolják; és (5-7. bekezdés)
>
> (b) a nyitóegyenlegekben tükröződő megfelelő számviteli politikákat következetesen alkalmazták-e a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatásokban vagy az azokban bekövetkezett változásokat megfelelően számolták-e el és a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban megfelelően mutatták-e be és tették-e közzé. (8-9. bekezdés)

Amennyiben az előző évi pénzügyi kimutatásokat könyvvizsgálták és a követő könyvvizsgáló áttekinti az előző könyvvizsgáló munkapapírjait a nyitóegyenlegekre vonatkozó bizonyíték megszerzése érdekében, akkor ezt az áttekintést a követő könyvvizsgálónak dokumentálnia szükséges.

ISA 520 - „Elemző eljárások”

Kivonat a standardból

„5. Az alapvető elemző eljárásoknak az alapvető vizsgálati eljárásokként, önmagukban vagy adatok teszteléseivel kombináltan, a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban történő megtervezése és végrehajtása során a könyvvizsgálónak:

> *(a)* ***meg kell állapítania az egyes alapvető elemző eljárásoknak az adott állítások esetében való megfelelőségét, figyelembe véve ezen állítások vonatkozásában a lényeges hibás állítás becsült kockázatait és az adatok teszteléseit****, ha vannak ilyenek;*
>
> *(b)* ***értékelnie kell azon adatok megbízhatóságát, amelyekből a könyvvizsgáló a nyilvántartott összegekre vagy arányszámokra vonatkozó várakozásait kialakítja,*** *figyelembe véve a rendelkezésre álló*

információ forrását, összehasonlíthatóságát, jellegét és relevanciáját, valamint az elkészítése feletti kontrollokat;

(c) ***a nyilvántartott összegekre vagy arányszámokra vonatkozóan várakozást kell kialakítania és értékelnie kell, hogy a várakozás kellően pontos-e*** *ahhoz, hogy olyan hibás állítást azonosítson, amely önmagában vagy egyéb hibás állításokkal együttesen lényeges hibás állításokat eredményezhet a pénzügyi kimutatásokban, és*

(d) meg kell határoznia a nyilvántartott összegek várt értékektől való eltérésének azon összegét, amely a 7. bekezdésben előírt további vizsgálat nélkül elfogadható.

Az átfogó következtetés kialakítása során segítséget nyújtó elemző eljárások

6. A könyvvizsgálónak a könyvvizsgálat végéhez közeli időpontban olyan elemző eljárásokat kell megterveznie és végrehajtania, amelyek ***segítséget nyújtanak a könyvvizsgálónak az arra vonatkozó átfogó következtetés kialakítása során****, hogy a pénzügyi kimutatások összhangban vannak-e a könyvvizsgáló gazdálkodó egységről szerzett ismereteivel.*

Az elemző eljárások eredményeinek a vizsgálata

7. Ha a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban végrehajtott elemző eljárások olyan ingadozásokat vagy kapcsolatokat azonosítanak, amelyek az egyéb releváns információkkal nincsenek összhangban, vagy amelyek a várt értékektől jelentős összeggel eltérnek, a könyvvizsgálónak ezeket az eltéréseket azáltal kell megvizsgálnia, hogy:

(a) interjút készít a vezetéssel és a vezetés válaszai szempontjából releváns megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerez, valamint

(b) az adott körülmények között szükséges egyéb könyvvizsgálati eljárásokat hajt végre."

ISA 530 - „Könyvvizsgálati mintavételezés"

A Szakértői Bizottság megjegyzése

A könyvvizsgálati dokumentációnak demonstrálnia szükséges, hogy a könyvvizsgálati mintavételezés az 530. témaszámú standard követelményeivel összhangban történt, azaz a mintavételezés ésszerű alapot nyújt a könyvvizsgálónak a sokaságra vonatkozó következtetések levonásához, amelyből a mintát kiválasztotta.

ISA 540 - „Számviteli becslések és a kapcsolódó közzétételek könyvvizsgálata"

Kivonat a standardból

„39. A könyvvizsgálónak ***bele kell foglalnia a könyvvizsgálati dokumentációba****:*

(a) A gazdálkodó egység és környezete könyvvizsgáló általi megismerésének ***kulcsfontosságú elemeit****, beleértve a gazdálkodó egységnek a gazdálkodó egység* ***számviteli becsléseihez kapcsolódó belső kontrollját****;*

(b) A könyvvizsgáló további ***könyvvizsgálati eljárásainak kapcsolatát az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás felmért kockázataival****, figyelembe véve az ezen kockázatok felméréséhez adott okokat (akár eredendő kockázattal, akár ellenőrzési kockázattal kapcsolatosak);*

(c) ***A könyvvizsgáló válaszát (válaszait), amikor a vezetés nem tett megfelelő lépéseket a becslési bizonytalanság megértése és kezelése céljából****;*

(d) ***A vezetés számviteli becslésekkel kapcsolatos lehetséges elfogultságára utaló jelzéseket****, ha vannak ilyenek, és a könyvvizsgáló értékelését a könyvvizsgálatra való kihatásokról a 32. bekezdésben előírtak szerint; valamint*

(e) A ***jelentős megítéléseket*** *annak a könyvvizsgáló általi meghatározásával kapcsolatban,* ***hogy a számviteli becslések és a kapcsolódó közzétételek észszerűek-e*** *a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek összefüggésében, vagy hibás állítást tartalmaznak-e."*

ISA 550 - „Kapcsolt felek"

Kivonat a standardból

„28. A könyvvizsgálónak a könyvvizsgálati dokumentációba bele kell foglalnia az azonosított kapcsolt felek neveit és a kapcsolt felek közötti viszonyok jellegét."

A Szakértői Bizottság megjegyzése

Az 550. témaszámú standardban részletezett könyvvizsgálati eljárásokat már a megbízás tervezési szakaszában végre kell hajtani és ennek a dokumentációját gyakran a könyvvizsgálati tervezési dokumentációba (lásd 300. témaszámú standard) szokták belefoglalni. Amennyiben a könyvvizsgáló a megbízás előrehaladtával újabb kapcsolt felet vagy újabb kapcsolt viszonyt azonosított, a kapcsolódó eljárást szintén dokumentálnia szükséges.

ISA 560 - „Fordulónap utáni események"

A Szakértői Bizottság megjegyzése

A könyvvizsgálati dokumentációnak **demonstrálnia szükséges, hogy a könyvvizsgáló végrehajtotta azokat a könyvvizsgálati eljárásokat, amelyek célja elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték szerzése arra vonatkozóan, hogy azonosítottak** minden:

- a pénzügyi kimutatások fordulónapja és a könyvvizsgálói jelentés dátuma között bekövetkezett olyan eseményt (6-9. bekezdés);
- a könyvvizsgáló számára a könyvvizsgálói jelentés dátuma után, de a pénzügyi kimutatások nyilvánosságra hozatalának dátuma előtt ismertté vált tényt (10-13. bekezdés), valamint
- a könyvvizsgáló számára a pénzügyi kimutatások nyilvánosságra hozatala után ismertté vált tényt (14-17. bekezdés)

amely a pénzügyi kimutatások módosítását vagy az azokban való közzétételt igényli.

ISA 570 - „A vállalkozás folytatása"

A Szakértői Bizottság megjegyzése

A könyvvizsgálati dokumentációnak demonstrálnia kell, hogy az 570. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard előírásai szerint a könyvvizsgáló:

- **elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzett** és következtetést vont le arra vonatkozóan, hogy helyénvaló a vezetés részéről a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel alkalmazása a pénzügyi kimutatások készítése során (10-16. bekezdés);
- **a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték alapján megfelelő következtetést vont le** arról, hogy fennáll-e lényeges bizonytalanság olyan eseményekkel vagy feltételekkel kapcsolatban, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban (17-20. bekezdés); és
- **a következtetések megfelelően bemutatásra kerültek a jelentésben** (21-26. bekezdés)

ISA 600 *– „Speciális szempontok— Csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatai (beleértve a komponensek könyvvizsgálóinak munkáját)"*

“ Kivonat a standardból

„59. A 230. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban, ***szükséges, hogy egy csoportra vonatkozó könyvvizsgálati megbízásra vonatkozó könyvvizsgálati dokumentáció elegendő legyen ahhoz, hogy az adott könyvvizsgálattal korábban kapcsolatban nem álló tapasztalt könyvvizsgáló megértse a végrehajtott könyvvizsgálati eljárások jellegét, ütemezését és terjedelmét, a megszerzett bizonyítékokat, valamint a csoportkönyvvizsgálat során felmerülő jelentős kérdésekkel kapcsolatban levont következtetéseket.*** *A 230. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard alkalmazása során a* ***csoportkönyvvizsgálónak bele kell foglalnia a könyvvizsgálati dokumentációba:***

(a) A csoporton belüli személyekhez vagy információkhoz való hozzáférésre vonatkozó korlátozásokkal kapcsolatos olyan jelentős kérdéseket, amelyeket figyelembe vettek mielőtt arról döntöttek, hogy elfogadják vagy megtartják a megbízást, vagy amelyek az elfogadást vagy megtartást követően merültek fel, valamint azt, hogy ezeket a kérdéseket hogyan kezelték.

(b) A komponenseknek a csoportkönyvvizsgálat tervezése és végrehajtása céljára történő, a csoportkönyvvizsgáló részéről való meghatározásának az alapját.

(c) A komponensre vonatkozó végrehajtási lényegesség, valamint a komponens pénzügyi információiban lévő hibás állítások kommunikálására vonatkozó küszöbérték megállapításának alapját.

(d) A csoportkönyvvizsgáló arra vonatkozó megállapításának az alapját, hogy a komponens-könyvvizsgálók rendelkeznek a megfelelő szakértelemmel és képességekkel, beleértve az elegendő időt a kijelölt könyvvizsgálati folyamatoknak a komponenseknél történő végrehajtásához.

(e) A csoport belső kontroll rendszere 30. bekezdés (c) pont szerinti megismerésének kulcsfontosságú elemeit;

(f) A komponens-könyvvizsgálóknak a csoportkönyvvizsgáló általi irányítása és felügyelete, valamint munkájuk áttekintése jellegét, ütemezését és terjedelmét, beleértve, az adott esetnek megfelelően, a komponens-könyvvizsgáló további könyvvizsgálati dokumentációjának a csoportkönyvvizsgáló általi áttekintését a 47. bekezdéssel összhangban.

(g) A komponens-könyvvizsgálókkal való kommunikációkhoz kapcsolódó kérdéseket, beleértve:

(i) a csalással, kapcsolt felekkel vagy a vállalkozás folytatásával kapcsolatos, a 32. bekezdéssel összhangban kommunikált kérdéseket, ha vannak ilyenek;

(ii) a csoportkönyvvizsgálónak a csoportkönyvvizsgálatra vonatkozó következtetése szempontjából releváns kérdéseket, a 45. bekezdéssel összhangban, beleértve azt, hogy a csoportkönyvvizsgáló hogyan kezelte a komponens-könyvvizsgálókkal, a komponens vezetésével vagy a csoport vezetésével megvitatott kérdéseket.

(h) A komponens-könyvvizsgálók olyan kérdésekkel kapcsolatos megállapításainak vagy következtetéseinek a csoportkönyvvizsgáló általi értékelését és az azokra adott válaszát, amelyek lényeges hatással lehetnének a csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatásokra."

***ISA 610** - „A belső auditorok munkájának felhasználása"*

" Kivonat a standardból

„36. Ha a külső könyvvizsgáló felhasználja a belső audit funkció munkáját, ***a könyvvizsgálati dokumentációba bele kell foglalnia:***

(a) az alábbiak értékelését:

(i) a funkció szervezeti státusa, valamint releváns politikái és eljárásai kielégítően alátámasztják-e a belső auditorok objektivitását

(ii) a funkció kompetenciaszintje, és

(iii) a funkció szisztematikus és fegyelmezett megközelítést alkalmaz-e, beleértve a minőségellenőrzést;

(b) a felhasznált munka jellegét és terjedelmét, valamint ennek a döntésnek az alapját; továbbá

(c) a külső könyvvizsgáló által a felhasznált munka megfelelőségének értékelése céljából végrehajtott könyvvizsgálati eljárásokat.

37. Ha a külső könyvvizsgáló igénybe veszi a belső auditorokat közvetlen segítség nyújtására a könyvvizsgálathoz, ***a könyvvizsgálati dokumentációba bele kell foglalnia****:*

(a) a belső auditorok objektivitását veszélyeztető tényezők fennállásának és jelentőségének, valamint a közvetlen segítség nyújtására felhasznált belső auditorok kompetenciaszintjének értékelését

(b) a belső auditorok által végrehajtott munka jellegére és terjedelmére vonatkozó döntés alapját

(c) azt, hogy ki ellenőrizte a végrehajtott munkát, valamint az ellenőrzés időpontját és terjedelmét a 230. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban

(d) a gazdálkodó egység felhatalmazott képviselőjétől és a belső auditoroktól szerzett, a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 33. bekezdése szerinti hozzájárulásokat, valamint

(e) a könyvvizsgálati megbízáshoz közvetlen segítséget nyújtó belső auditorok által készített munkapapírokat."

4. <u>Könyvvizsgálói jelentés</u>

***ISA 700** - „A pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakítása és jelentéskészítés"*

A Szakértői Bizottság megjegyzése

A 700. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard dokumentációs követelményeinek való megfelelést a könyvvizsgálói jelentés igazolja. A könyvvizsgálói jelentésben szereplő véleményt alá kell tudnia támasztania a könyvvizsgálati dokumentációnak.

***ISA 701** - „Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálása a független könyvvizsgálói jelentésben”*

Kivonat a standardból

*„18. A könyvvizsgálónak **bele kell foglalnia a könyvvizsgálati dokumentációba**:*

(a) azokat a kérdéseket, amelyek jelentős könyvvizsgálói figyelmet igényeltek a 9. bekezdésben meghatározottakkal összhangban, és a könyvvizsgáló arra vonatkozó megállapításának indoklását, hogy az egyes ilyen kérdések kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések-e a 10. bekezdésnek megfelelően;

(b) adott esetben a könyvvizsgáló arra vonatkozó megállapításának indoklását, hogy nincsenek a könyvvizsgálói jelentésben kommunikálandó kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések, vagy csak a 15. bekezdésben tárgyalt kérdések a kommunikálandó kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések, és

(c) adott esetben annak indoklását, miért határozott úgy a könyvvizsgáló, hogy nem kommunikál a könyvvizsgálói jelentésben egy adott, kulcsfontosságú könyvvizsgálói kérdésként meghatározott kérdést.”

***ISA 705** - „A független könyvvizsgálói jelentésben szereplő vélemény minősítései”*

A Szakértői Bizottság megjegyzése

Amennyiben a könyvvizsgáló minősített véleményt bocsájt ki, akkor a könyvvizsgálónak a könyvvizsgálati dokumentációba bele kell foglalnia azokat a megfontolásokat, könyvvizsgálati eljárásokat és könyvvizsgálati bizonyítékokat, amelyek a minősített véleményt eredményezték.

***ISA 706** - „Figyelemfelhívó bekezdések és egyéb kérdések bekezdések a független könyvvizsgálói jelentésben”*

A Szakértői Bizottság megjegyzése

Amennyiben a könyvvizsgáló olyan véleményt bocsájt ki, amely figyelemfelhívó bekezdést vagy egyéb kérdések bekezdést tartalmaz, akkor a könyvvizsgálónak a könyvvizsgálati dokumentációba bele kell foglalnia azokat a megfontolásokat, könyvvizsgálati eljárásokat és könyvvizsgálati bizonyítékokat, amelyek a figyelemfelhívó bekezdést vagy egyéb kérdések bekezdést eredményezték.

***ISA 710** - „Összehasonlító adatok – Előző időszak megfelelő adatai és összehasonlító pénzügyi kimutatások”*

A Szakértői Bizottság megjegyzése

A könyvvizsgálati dokumentációnak demonstrálnia szükséges, hogy a könyvvizsgáló megfelelő és elegendő bizonyítékot szerzett arról, hogy a pénzügyi kimutatásokban lévő összehasonlító adatokat minden lényeges

szempontból a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekben az összehasonlító adatokra meghatározott követelményekkel összhangban mutatták-e be.

ISA 720 - „A könyvvizsgáló egyéb információkkal kapcsolatos felelőssége”

“” Kivonat a standardból

*„25. A 230. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeinek – a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard vonatkozásában – való megfelelés során a könyvvizsgálónak **a következőket kell belefoglalnia a könyvvizsgálati dokumentációba:***

*(a) a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard szerint **végrehajtott eljárások** dokumentációja; és*

*(b) az **egyéb információk végleges változata**, amelyekre vonatkozóan a könyvvizsgáló elvégezte a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standardban előírt munkát.”*