

450. TÉMASZÁMÚ NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD
A KÖNYVVIZSGÁLAT SORÁN AZONOSÍTOTT
HIBÁS ÁLLÍTÁSOK ÉRTÉKELÉSE

(Hatályos a 2009. december 15-én vagy azt követően kezdődő
időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatára)¹

TARTALOM

	Bekezdés
Bevezetés	
A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre	1
Hatálybalépés napja	2
Cél	3
Fogalmak	4
Követelmények	
Az azonosított hibás állítások összegyűjtése	5
Az azonosított hibás állítások mérlegelése a könyvvizsgálat előrehaladtával	6–7
A hibás állítások kommunikálása és helyesbítése	8–9
A nem helyesbített hibás állítások hatásának értékelése	10–13
Írásbeli nyilatkozatok	14
Dokumentálás	15
Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok	
A hibás állítás fogalma	A1
Az azonosított hibás állítások összegyűjtése	A2–A6
Az azonosított hibás állítások mérlegelése a könyvvizsgálat előrehaladtával	A7–A9
A hibás állítások kommunikálása és helyesbítése	A10–A13
A nem helyesbített hibás állítások hatásának értékelése	A14–A28
Írásbeli nyilatkozatok	A29
Dokumentálás	A30

¹ A jelen 450. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard magyar nyelvű fordítása az *ISA 450, Evaluation of Misstatements Identified during the Audit* ISBN: 978-1-60815-459-3, Sep 14, 2021 angol nyelvű IFAC kiadvány alapján 2022. novemberben készült, és mint a 2007. évi LXXV. tv. 4.§ (5) b) szerint megalkotott és jóváhagyott magyar nemzeti könyvvizsgálati standard **2023. január 1-jén lép hatályba, azaz a 2023. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra** vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatára kell alkalmazni.

A 450. témaszámú, „A könyvvizsgálat során azonosított hibás állítások értékelése” című nemzetközi könyvvizsgálati standard a 200. témaszámú, „A független könyvvizsgáló átfogó céljai és a könyvvizsgálatnak a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban történő végrehajtása” című nemzetközi könyvvizsgálati standarddal együtt értelmezendő.

Az IAASB tevékenységét támogató struktúrákat és folyamatokat a Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetsége® (IFAC®) segíti elő.

A IAASB és az IFAC nem vállal felelősséget a bármely olyan személynek okozott veszteségért, aki a jelen kiadványban lévő anyagra támaszkodva jár el vagy mellőzi az eljárást, függetlenül attól, hogy az adott veszteséget gondatlanság vagy más okozza-e.

A nemzetközi könyvvizsgálati standardok, a Bizonyosságot Nyújtó Szolgáltatásokra Szóló Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardok, az Átvilágítási Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardok, a Kapcsolódó Szolgáltatásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardok, a Nemzetközi Minőségellenőrzési Standardok, a Nemzetközi Könyvvizsgálati Gyakorlati Megjegyzések, a Nyilvános tervezetek, Konzultációs Iratok és más IAASB-kiadványok kiadója és szerzői jogainak birtokosa az IFAC.

Copyright © 2020. december IFAC. Minden jog fenntartva. A jelen kiadvány letölthető személyes és nem kereskedelmi használatra (vagyis szakmai hivatkozás vagy kutatás) a következő oldalról: www.iaasb.org. A jelen dokumentum fordítása, sokszorosítása, tárolása, átadása vagy más hasonló felhasználása csak írásbeli engedéllyel lehetséges.

Az ‘International Auditing and Assurance Standards Board’, ‘International Standards on Auditing’, ‘International Standards on Assurance Engagements’, ‘International Standards on Review Engagements’, ‘International Standards on Related Services’, ‘International Standards on Quality Control’, ‘International Auditing Practice Notes’, ‘IAASB’, ‘ISA’, ‘ISAE’, ‘ISRE’, ‘ISRS’, ‘ISQC’, ‘IAPN’ és IAASB logó az IFAC védjegyei vagy az IFAC bejegyzett védjegyei és szolgáltatási védjegyei az Amerikai Egyesült Államokban és más országokban.

Copyrighttal, védjeggyel és engedélyekkel kapcsolatos információk a [permissions](#) alatt találhatóak, vagy azokért vegye fel a kapcsolatot a permissions@ifac.org címmel.

Az International Federation of Accountants (IFAC) által 2021. szeptemberében angol nyelven kiadott, az International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) jelen *ISA 450. témaszámú „A könyvvizsgálat során azonosított hibás állítások értékelése”* című standardját a Magyar Könyvvizsgálói Kamara fordította magyarra 2022. novemberében és annak reprodukálása az IFAC engedélyével történt. Az *ISA 450. témaszámú „A könyvvizsgálat során azonosított hibás állítások értékelése”* standard fordításának folyamatát az IFAC áttekintette és a fordítás *„A Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetsége publikációinak fordítására vonatkozó politika”* című irányelvnek megfelelően történt. Az *ISA 450. témaszámú „A könyvvizsgálat során azonosított hibás állítások értékelése”* standard jóváhagyott szövege az IFAC által angol nyelven kiadott szöveg. Az IFAC nem vállal felelősséget a fordítás pontosságáért és teljességéért, valamint az olyan lépésekért, amelyekre annak eredményeképpen kerülhet sor.

Az *ISA 450. témaszámú „A könyvvizsgálat során azonosított hibás állítások értékelése”* standard angol nyelvű szövege © 2020 International Federation of Accountants (IFAC). Minden jog fenntartva.

Az *ISA 450. témaszámú „A könyvvizsgálat során azonosított hibás állítások értékelése”* standard magyar nyelvű szövege © 2022 International Federation of Accountants (IFAC). Minden jog fenntartva.

Eredeti cím: *ISA 450, Evaluation of Misstatements Identified during the Audit* ISBN: 978-1-60815-459-3

A jelen dokumentum sokszorosítására, tárolására, átadására vagy más hasonló felhasználására vonatkozó engedély a következő címen kérhető: Permissions@ifac.org

Bevezetés

A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre

1. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard a könyvvizsgálónak azzal a felelősségével foglalkozik, hogy értékelje az azonosított hibás állításoknak a könyvvizgálatra, valamint a nem helyesbített hibás állításoknak – ha vannak ilyenek – a pénzügyi kimutatásokra gyakorolt hatását. A 700. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard foglalkozik a könyvvizsgálónak azzal a felelősségével, hogy amikor véleményt alakít ki a pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan, következtetést vonjon le azzal kapcsolatban, hogy ésszerű bizonyosságot szereztek-e arról, hogy a pénzügyi kimutatások egésze nem tartalmaz lényeges hibás állítást. A könyvvizsgálónak a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard által előírt következtetése figyelembe veszi a könyvvizsgáló jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard szerinti értékelését a nem helyesbített hibás állítások – ha vannak ilyenek – pénzügyi kimutatásokra gyakorolt hatására vonatkozóan.² A 320. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard³ foglalkozik a könyvvizsgálónak azzal a felelősségével, hogy megfelelően alkalmazza a lényegesség fogalmát a pénzügyi kimutatások könyvvizgálatának tervezése és végrehajtása során.

Hatálybalépés napja

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

Cél

3. A könyvvizsgáló célja, hogy értékelje:
 - (a) az azonosított hibás állítások hatását a könyvvizgálatra, és
 - (b) a nem helyesbített hibás állítások – ha vannak ilyenek – hatását a pénzügyi kimutatásokra.

Fogalmak

4. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában a következő kifejezéseknek az alábbi jelentésük van:
 - (a) Hibás állítás – a pénzügyi kimutatások egy bemutatott tételének összege, besorolása, prezentálása vagy közzététele és az ahhoz előírt összeg, besorolás, prezentálás vagy közzététel közötti különbség, hogy az adott tétel összhangban legyen a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel. Hibás állítások adódhatnak hibából vagy csalásból. (Hiv.: A1. bekezdés.)

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

² A 700. témaszámú, „A pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakítása és jelentéskészítés” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 10–11. bekezdése.

³ 320. témaszámú, „Lényegesség a könyvvizgálat tervezésében és végrehajtásában” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

- (b) Nem helyesbített hibás állítások – hibás állítások, amelyeket a könyvvizsgáló a könyvvizsgálat során összegyűjtött, és amelyeket nem helyesbítettek.

Követelmények

Az azonosított hibás állítások összegyűjtése

- 5. A könyvvizsgálónak az egyértelműen elhanyagolhatókon kívül össze kell gyűjtenie a könyvvizsgálat során azonosított hibás állításokat. (Hiv.: A2–A6. bekezdés.)

Az azonosított hibás állítások mérlegelése a könyvvizsgálat előrehaladtával

- 6. A könyvvizsgálónak meg kell határoznia, szükséges-e módosítani az átfogó könyvvizsgálati stratégiát és a könyvvizsgálati tervet, ha:
 - (a) az azonosított hibás állítások jellege és előfordulásuk körülményei azt jelzik, hogy létezhetnek más hibás állítások, amelyek a könyvvizsgálat során összegyűjtött hibás állításokkal összevonva lényegesek lehetnek (hiv.: A7. bekezdés), vagy
 - (b) a könyvvizsgálat során összegyűjtött hibás állítások együttesen megközelítik a 320. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban meghatározott lényegességet. (Hiv.: A8. bekezdés.)
- 7. Ha a könyvvizsgáló kérésére a vezetés megvizsgált egy üzyletsoportot, számlaegyenleget vagy közzétételt, és helyesbített feltárt hibás állításokat, a könyvvizsgálónak további könyvvizsgálati eljárásokat kell végrehajtania annak meghatározása céljából, hogy maradtak-e hibás állítások. (Hiv.: A9. bekezdés.)

A hibás állítások kommunikálása és helyesbítése

- 8. A könyvvizsgálónak, kivéve, ha ezt jogszabály vagy szabályozás tiltja, időben kommunikálnia kell a vezetés megfelelő szintje felé a könyvvizsgálat során összegyűjtött összes hibás állítást.⁴ A könyvvizsgálónak fel kell kérnie a vezetést ezeknek a hibás állításoknak a helyesbítésére. (Hiv.: A10–A12. bekezdések)
- 9. Ha a vezetés nem hajlandó helyesbíteni a könyvvizsgáló által kommunikált néhány vagy valamennyi hibás állítást, a könyvvizsgálónak meg kell ismernie a vezetés arra vonatkozó indokait, hogy miért nem végzi el a helyesbítéseket, és ezt az ismeretet figyelembe kell vennie annak értékelésekor, hogy a pénzügyi kimutatások egésze nem tartalmaz-e lényeges hibás állítást. (Hiv.: A13. bekezdés.)

A nem helyesbített hibás állítások hatásának értékelése

- 10. A nem helyesbített hibás állítások hatásának értékelése előtt a könyvvizsgálónak felül kell vizsgálnia a 320. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard szerint meghatározott lényegességet annak megerősítése érdekében, hogy az megfelelő marad-e a gazdálkodó egység tényleges pénzügyi eredményeinek összefüggésében. (Hiv.: A14–A15. bekezdés.)
- 11. A könyvvizsgálónak meg kell határoznia, hogy a nem helyesbített hibás állítások önmagukban vagy együttesen lényegesek-e. Ennek meghatározása során a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell:

⁴ 260. témaszámú, „Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 7. bekezdés

- (a) a hibás állítások nagyságát és jellegét, mind az egyes ügyletszabványok, számlaegyenlegek vagy közzétételek, mind pedig a pénzügyi kimutatások egésze vonatkozásában, valamint az előfordulásuk adott körülményeit (hiv.: A16–A22., A24–A25. bekezdés), továbbá
- (b) a korábbi időszakokra vonatkozó nem helyesbített hibás állítások hatását a releváns ügyletszabványokra, számlaegyenlegekre vagy közzétételekre, valamint a pénzügyi kimutatások egészére. (Hiv.: A23. bekezdés.)

Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel

- 12. A könyvvizsgálónak kommunikálnia kell az irányítással megbízott személyek felé a nem helyesbített hibás állításokat és azt a hatást, amelyet azok önmagukban vagy együttesen gyakorolhatnak a könyvvizsgálói jelentésben szereplő véleményre, kivéve, ha ezt jogszabály vagy szabályozás tiltja.⁵ A könyvvizsgáló kommunikációjának önmagukban kell azonosítania a lényeges nem helyesbített hibás állításokat. A könyvvizsgálónak kérnie kell, hogy helyesbítsék a nem helyesbített hibás állításokat. (Hiv.: A26-A28. bekezdés)
- 13. A könyvvizsgálónak az irányítással megbízott személyek felé ezenkívül kommunikálnia kell a korábbi időszakokra vonatkozó nem helyesbített hibás állítások hatását a releváns ügyletszabványokra, számlaegyenlegekre vagy közzétételekre, valamint a pénzügyi kimutatások egészére.

Írásbeli nyilatkozatok

- 14. A könyvvizsgálónak írásbeli nyilatkozatot kell kérnie a vezetéstől és adott esetben az irányítással megbízott személyektől arra vonatkozóan, hogy meggyőződésük szerint a nem helyesbített hibás állítások hatásai önmagukban és együttesen lényegtelenek-e a pénzügyi kimutatások egésze szempontjából. Az ilyen tételek összefoglalását bele kell foglalni az írásbeli nyilatkozatba, vagy csatolni kell ahhoz. (Hiv.: A29. bekezdés.)

Dokumentálás

- 15. A könyvvizsgálónak bele kell foglalnia a könyvvizsgálati dokumentációba (hiv.: A30. bekezdés):⁶
 - (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).

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

A hibás állítás fogalma (Hiv.: 4. bekezdés (a) pont)

- A1. Hibás állítások származhatnak:

⁵ Lásd a 3. számú lábjegyzetet.

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

- (a) azoknak az adatoknak az összegyűjtése vagy feldolgozása során felmerülő pontatlanságból, amelyekből a pénzügyi kimutatásokat készítik;
- (b) egy összeg vagy közzététel kihagyásából, beleértve a nem megfelelő vagy hiányos közzétételeket, valamint a bizonyos pénzügyi beszámolási keretelvek közzétételi céljainak teljesítéséhez előírt közzétételeket, az adott esetnek megfelelően;⁷;
- (c) tények figyelmen kívül hagyásából vagy egyértelműen hibás értelmezéséből származó helytelen számviteli becslésből;
- (d) a vezetés számviteli becslésekkel kapcsolatos megítéléseiből, amelyeket a könyvvizsgáló ésszerűtlennek tart, vagy a könyvvizsgáló által nem megfelelőnek tekintett számviteli politika megválasztásából és alkalmazásából;
- (e) információk nem megfelelő besorolásából, összevonásából vagy alábontásából; és
- (f) valós bemutatást előíró keretelvekkel összhangban készített pénzügyi kimutatások esetében a pénzügyi kimutatások valós bemutatásának megvalósulásához szükséges, a keretelvek által konkrétan előírt közzétételeken túlmenő közzététel kihagyásából.⁸

A csalásból eredő hibás állítások példáit a 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard tartalmazza.⁹

Az azonosított hibás állítások összegyűjtése (Hiv.: 5. bekezdés)

„Egyértelműen elhanyagolható”

A2. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 5. bekezdése előírja a könyvvizsgáló számára, hogy gyűjtse össze a könyvvizsgálat során azonosított hibás állításokat, kivéve azokat, amelyek egyértelműen elhanyagolhatóak. Az „egyértelműen elhanyagolható” kifejezés nem szinonimája a „nem lényeges” kifejezésnek. Az egyértelműen elhanyagolható hibás állítások teljesen eltérő (kisebb) nagyságrendűek vagy teljesen eltérő jellegűek lesznek, mint azok, amelyeket lényegesként határoznának meg, és azok olyan hibás állítások lesznek, amelyek – akár önmagukban, akár együttesen, és akármilyen nagyságbeli, jellegbeli vagy a körülményekre vonatkozó kritérium szerint ítélik is meg azokat –, egyértelműen jelentéktelenek. Ha bármilyen bizonytalanság áll fenn arra vonatkozóan, hogy egy vagy több tétel egyértelműen elhanyagolható-e, a hibás állítás nem minősül egyértelműen elhanyagolhatónak.

A különálló kimutatásokban lévő hibás állítások

A3. A könyvvizsgáló megjelölhet egy összeget, amely alatt a különálló kimutatásokban lévő összegek hibás állításai egyértelműen elhanyagolhatók lennének, és nem lenne szükség azok összegyűjtésére, mert a könyvvizsgáló várakozása szerint az ilyen összegek összegyűjtése egyértelműen nem gyakorolna lényeges hatást a pénzügyi kimutatásokra. Azonban az összegeknek azon hibás állításait, amelyek meghaladják a megjelölt összeget összegyűjtik, ahogyan azt a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 5. bekezdése előírja. Emellett, az összegekhez kapcsolódó hibás állítások lehet, hogy nem egyértelműen elhanyagolhatóak, amikor jellegbeli vagy körülményekre vonatkozó kritériumok szerint ítélik meg azokat, és, ha nem egyértelműen elhanyagolhatóak,

⁷ Például az IFRS 7 Pénzügyi instrumentumok: közzétételek nemzetközi pénzügyi beszámolási standard 42H. bekezdése kimondja, hogy „A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie minden olyan további információt, amelyet a ... bekezdés szerinti közzétételi célok teljesítéséhez szükségesnek ítélt.”

⁸ Az IFRS például előírja a gazdálkodó egység számára további közzétételek szerepeltetését olyan esetekben, amikor az IFRS konkrét előírásainak való megfelelés nem elegendő ahhoz, hogy a felhasználók megértsék bizonyos ügyleteknek, más eseményeknek és feltételeknek a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetére és pénzügyi teljesítményére gyakorolt hatását (IAS 1 A pénzügyi kimutatások prezentálása nemzetközi számviteli standard 17. bekezdés (e) pont).

⁹ A 240. témaszámú, „A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálataánál” című nemzetközi könyvvizsgálati standard A1–A7. bekezdése.

akkor összegyűjtik azokat, ahogyan azt a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 5. bekezdése előírja.

Közzétételekben lévő hibás állítások

A4. A közzétételekben lévő hibás állítások szintén lehetnek egyértelműen elhanyagolhatók, akár önmagukban, akár együttesen, és akármilyen nagyságbeli, jellegbeli vagy a körülményekre vonatkozó kritérium szerint ítélik is meg azokat. A közzétételekben lévő olyan hibás állításokat, amelyek nem egyértelműen elhanyagolhatók, szintén összegyűjtik annak érdekében, hogy segítse a könyvvizsgálót az ilyen hibás állítások által a releváns közzétételekre és a pénzügyi kimutatások egészére gyakorolt hatások értékelésében. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard A17. bekezdése olyan példákkal szolgál, ahol a minőségi közzétételekben lévő hibás állítások lényegesek lehetnek.

Hibás állítások összegyűjtése

A5. Az A3–A4. bekezdésekben leírtak szerint összegyűjtött, jelleg vagy körülmények szerinti hibás állítások nem adhatók úgy össze, mint ahogyan azt az összegekre vonatkozó hibás állítások esetében meg lehet tenni. Mindazonáltal, a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 11. bekezdése előírja a könyvvizsgáló számára, hogy ezeket a hibás állításokat önmagukban és együttesen (vagyis más hibás állításokkal együtt) értékelje annak meghatározása céljából, hogy lényegesek-e.

A6. Segítségképpen a könyvvizsgálónak a könyvvizsgálat során összegyűjtött hibás állítások hatásának értékeléséhez, valamint a hibás állításoknak a vezetés és az irányítással megbízott személyek felé történő kommunikálásához hasznos lehet különbséget tenni tényszerű, megítélés szerinti és kivetített hibás állítások között.

- Tényszerű hibás állítások az olyan hibás állítások, amelyekhez nem fér kétség.
- A megítélés szerinti hibás állítások olyan eltérések, amelyek a vezetés olyan megítéléseiből származnak, beleértve a pénzügyi kimutatásokban való megjelenítésre, értékelésre, bemutatásra és közzétételre (beleértve a számviteli politikák kiválasztását vagy alkalmazását) vonatkozó megítéléseket, amelyeket a könyvvizsgáló észszerűtlennek vagy nem megfelelőnek ítél meg.
- A kivetített hibás állítások a könyvvizsgálónak a sokaságokban található hibás állításokkal kapcsolatos legjobb becslése, beleértve a könyvvizsgálati mintákban azonosított hibás állításoknak a mintavétel alapjául szolgáló teljes sokaságokra való kivetítését. A kivetített hibás állítások meghatározására és az eredmények értékelésére vonatkozó útmutatást az 530. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard tartalmazza.¹⁰

Az azonosított hibás állítások mérlegelése a könyvvizsgálat előrehaladtával (Hiv.: 6-7. bekezdés)

A7. Egy hibás állítás lehet, hogy nem egyedülálló eset. Bizonyíték arra, hogy más hibás állítások is létezhetnek, például az, ha a könyvvizsgáló azt azonosítja, hogy egy hibás állítás a belső kontroll összeomlásából adódott, vagy a gazdálkodó egységnél széles körben alkalmazott nem megfelelő feltételezésekből vagy értékelési módszerekből.

A8. Ha a könyvvizsgálat során összegyűjtött hibás állítások együttesen megközelítik a 320. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban meghatározott lényegességet, akkor az elfogadhatóan alacsonyabb szintűnél nagyobb kockázata lehet annak, hogy a lehetséges fel nem tárt hibás állítások a könyvvizsgálat során összegyűjtött hibás állításokkal együtt számítva meghaladhatják a lényegességet. Fel

¹⁰ Az 530. témaszámú, „Könyvvizsgálati mintavételezés” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 14–15. bekezdése.

nem tárt hibás állítások létezhetnek mintavételezési kockázat és nem mintavételezési kockázat jelenléte miatt.¹¹

- A9. A könyvvizsgáló felkérheti a vezetést egy ügyletsoport, számlaegyenleg vagy közzététel megvizsgálására annak érdekében, hogy a vezetés megismerje a könyvvizsgáló által azonosított hibás állítás okát, eljárásokat hajtson végre az ügyletsoportban, számlaegyenlegben vagy közzétételben lévő tényleges hibás állítás összegének meghatározása céljából, és megfelelően helyesbítse a pénzügyi kimutatásokat. Ilyen kérés megtehető például egy könyvvizsgálati mintában azonosított hibás állításoknak a mintavétel alapjául szolgáló teljes sokaságra való, könyvvizsgáló általi kivétítése alapján.

A hibás állítások kommunikálása és helyesbítése (Hiv.: 8-9. bekezdés)

- A10. A hibás állítások időben történő kommunikálása a vezetés megfelelő szintje felé fontos, mivel lehetővé teszi, hogy a vezetés értékelje, hogy az ügyletsoportok, számlaegyenlegek és közzétételek tartalmazzak-e hibás állítást, tájékoztassa a könyvvizsgálót arról, ha nem ért egyet, és tegye a szükséges lépéseket. Rendszerint az a vezetés megfelelő szintje, amelyiknek felelőssége és jogosultsága a hibás állítások értékelése és a szükséges lépések megtétele.
- A11. Egyes joghatóságokban jogszabály vagy szabályozás korlátozhatja bizonyos hibás állításoknak a gazdálkodó egységen belül a vezetés vagy más személyek felé történő, könyvvizsgáló általi kommunikálását. Jogszabály vagy szabályozás kifejezetten tilthatja az olyan kommunikációt vagy egyéb lépéseket, amelyek hátrányosan érinthetik a megfelelő hatóság által valamely tényleges vagy vélt törvénytelen cselekedet vonatkozásában végzett vizsgálatot, beleértve a gazdálkodó egység figyelmeztetését, például, amikor a könyvvizsgáló számára előírás, hogy a pénzmosás elleni jogszabályok értelmében jelentse egy megfelelő hatóságnak a jogszabálynak vagy szabályozásnak való meg nem felelés azonosított vagy vélt eseteit. Ilyen körülmények között a könyvvizsgáló által mérlegelt ügyek összetettek lehetnek, és a könyvvizsgáló megfelelően tarthatja jogi tanács kérését.
- A12. Valamennyi hibás állítás – beleértve a könyvvizsgáló által kommunikáltakat is – vezetés általi helyesbítése lehetővé teszi a vezetés számára pontos számviteli könyvek és nyilvántartások fenntartását, és csökkenti annak kockázatait, hogy a jövőbeli pénzügyi kimutatások – a korábbi időszakokra vonatkozó lényegtelen, nem helyesbített hibás állítások kumulatív hatása miatt – lényeges hibás állítást tartalmaznak.
- A13. A 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja a könyvvizsgáló számára annak értékelését, hogy a pénzügyi kimutatások elkészítése és prezentálása minden lényeges szempontból a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeivel összhangban történt-e. Ez az értékelés magában foglalja a gazdálkodó egység számviteli gyakorlatai minőségi aspektusainak mérlegelését, beleértve a vezetés megítéléseiben lévő lehetséges elfogultságra utaló jelzéseket,¹² amelyet befolyásolhat a könyvvizsgáló arra vonatkozó ismerete, hogy a vezetés milyen okból nem hajtja végre a helyesbítéseket.

A nem helyesbített hibás állítások hatásának értékelése (Hiv.: 10–11. bekezdés)

- A14. A lényegesség könyvvizsgáló általi – a 320. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban történő – meghatározása gyakran a gazdálkodó egység pénzügyi eredményeinek becsült értékein alapul, mert a tényleges pénzügyi eredmények lehet, hogy még nem ismertek. Ennélfogva a nem helyesbített hibás állítások hatásának könyvvizsgáló általi értékelése előtt szükséges lehet a 320. témaszámú nemzetközi

¹¹ Az 530. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 5. bekezdés (c)–(d) pontja.

¹² A 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 12. bekezdése.

könyvvizsgálati standard szerint meghatározott lényegesség módosítása a tényleges pénzügyi eredmények alapján.

- A15. A 320. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard kifejti, hogy a könyvvizsgálat előrehaladtával a pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó lényegességet (és adott esetben az egyes ügyletszortokra, számlaegyenlegekre vagy közzétételekre vonatkozó lényegességi szintet vagy szinteket) módosítják abban az esetben, ha a könyvvizsgálónak olyan információ jut a tudomására a könyvvizsgálat során, amely arra készítette volna a könyvvizsgálót, hogy eredetileg egy eltérő összeget (vagy összegeket) határozzon meg.¹³ Így bármilyen jelentős módosításra valószínűleg sor kerül, mielőtt a könyvvizsgáló értékeli a nem helyesbített hibás állítások hatását. Ugyanakkor, ha a 320. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard szerint meghatározott lényegesség könyvvizsgáló általi felülvizsgálata (lásd a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 10. bekezdését) alacsonyabb összeget (vagy összegeket) eredményez, újra mérlegelik a végrehajtási lényegességet, valamint a további könyvvizsgálati eljárások jellegét, ütemezését és terjedelmét annak érdekében, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzenek a könyvvizsgálói vélemény megalapozásához.
- A16. Minden egyes, összegre vonatkozó hibás állítást mérlegelnek, hogy értékeljék annak hatását a releváns ügyletszortokra, számlaegyenlegekre és közzétételekre, beleértve, hogy nem haladta-e meg az adott ügyletszortra, számlaegyenlegre vagy közzétételekre megállapított lényegességi szintet, ha van ilyen.
- A17. Emellett minden egyes minőségi közzétételekre vonatkozó hibás állítást figyelembe vesznek a releváns közzétételek(re) gyakorolt hatásának, valamint a pénzügyi kimutatások egészére gyakorolt átfogó hatásának értékelése céljából. Annak meghatározása, hogy egy minőségi közzétételekben lévő hibás állítás(ok) lényeges(ek)-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek és a gazdálkodó egység konkrét körülményeinek összefüggésében, olyan kérdés, amely szakmai megítélés alkalmazását igényli. Olyan példák, ahol az ilyen hibás állítások lényegesek lehetnek, magukban foglalják:
- a tőkemenedzsmentre vonatkozó célokkal, politikákkal és folyamatokkal kapcsolatos információk pontatlan vagy hiányos leírását biztosítói vagy banki tevékenységet végző gazdálkodó egységek esetében;
 - olyan eseményekkel vagy körülményekkel kapcsolatos információk kihagyását, amelyek értékvesztés miatti veszteséghez vezetnek (például egy fém vagy nyersanyag iránti kereslet jelentős, hosszú ideig tartó csökkenése) egy bányászati tevékenységet folytató gazdálkodó egységnél;
 - a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban, az átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban, a saját tőke változásainak kimutatásában vagy a cash flow kimutatásában lévő jelentős tételre vonatkozó számviteli politika helytelen ismertetését;
 - egy átváltási árfolyam érzékenységének nem megfelelő leírását egy nemzetközi kereskedelemmel foglalkozó gazdálkodó egységnél.
- A18. Annak meghatározása során, hogy a nem helyesbített hibás állítások a jellegüknél fogva lényegesek-e, ahogyan ezt a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 11. bekezdése előírja, a könyvvizsgáló az összegekben és közzétételekben lévő hibás állításokat veszi figyelembe. Az ilyen hibás állítások lényegesnek tekinthetők akár önmagukban, akár egyéb hibás állításokkal együttvéve. Például a közzétételekben azonosított hibás állításoktól függően, a könyvvizsgáló mérlegelheti, hogy:
- (a) az azonosított hibák tartósak vagy átfogók-e; vagy
 - (b) több azonosított hibás állítás releváns-e ugyanannak a kérdésnek a szempontjából, és együttesen figyelembe véve befolyásolhatják-e az adott kérdés felhasználók általi megértését.

¹³ A 320. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 12. bekezdése.

Az összegyűjtött hibás állításoknak ez a mérlegelése hasznos a pénzügyi kimutatásoknak a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 13. bekezdés (d) ponttal összhangban való értékelésekor is, amely előírja a könyvvizsgáló számára annak mérlegelését, hogy a pénzügyi kimutatások átfogó bemutatását aláásták-e olyan információk befoglalásával, amelyek nem relevánsak, vagy amelyek zavarják a közzétett kérdések megfelelő megismerését.

- A19. Ha egy egyedi hibás állítást lényegesnek ítélnék, nem valószínű, hogy az más hibás állításokkal ellentételezhető. Például, ha a bevétel lényegesen felülértékelt, a pénzügyi kimutatások egésze lényeges hibás állítást fog tartalmazni, még akkor is, ha a bevételekre vonatkozó hibás állítás hatását teljes mértékben ellentételezi a ráfordítások ezzel megegyező felülértékelése. Helyénvaló lehet hibás állításokat egymással ellentételezni ugyanazon a számlaegyenlegen vagy ügyletsoporton belül; annak a kockázatát azonban, hogy lehetnek további fel nem tárt hibás állítások, azon következtetés levonása előtt mérlegelik, hogy még akár lényegtelen hibás állítások esetében is helyénvaló azok egymással történő ellentételezése.¹⁴
- A20. Annak meghatározása, hogy egy besorolási hibás állítás lényeges-e, magában foglalja olyan minőségi szempontok értékelését, mint a besorolási hibás állítás hatása a tartozásokkal kapcsolatos vagy más szerződéses biztosítékokra, az egyedi kimutatássor-tételekre vagy részösszegekre gyakorolt hatás, vagy a kulcsfontosságú mutatókra gyakorolt hatás. Lehetnek olyan körülmények, amikor a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy a besorolási hibás állítás nem lényeges a pénzügyi kimutatások egészének összefüggésében, még akkor is, ha lehet, hogy meghaladja az egyéb hibás állítások értékelése során alkalmazott lényegességi szintet vagy szinteket. Lehet például, hogy egy mérlegsor-tételek közötti hibás besorolást nem tekintenek lényegesnek a pénzügyi kimutatások egészének összefüggésében, ha a hibás besorolás összege kicsi az érintett mérlegsor-tételek nagyságához viszonyítva, és a hibás besorolás nem érinti az eredménykimutatást vagy bármelyik kulcsfontosságú mutatót.
- A21. Egyes hibás állításokkal kapcsolatos körülmények arra készíthetik a könyvvizsgálót, hogy - önmagukban vagy a könyvvizsgálat során összegyűjtött többi hibás állítással együttesen mérlegelve - lényegesnek értékelje azokat még akkor is, ha alacsonyabbak, mint a pénzügyi kimutatások egészére megállapított lényegesség. Azok a körülmények, amelyek hatással lehetnek az értékelésre, magukban foglalják azt, hogy a hibás állítás milyen mértékben valósítja meg az alábbiakat:
- Érinti a szabályozói követelményeknek való megfelelést.
 - Érinti a tartozásokkal kapcsolatos biztosítékoknak vagy más szerződéses követelményeknek való megfelelést.
 - Egy számviteli politika helytelen megválasztására vagy alkalmazására vonatkozik, amelynek lényegtelen hatása van a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatásokra, de valószínűleg lényeges hatása van a jövőbeli pénzügyi kimutatásokra.
 - Az eredmény változását vagy más tendenciákat palástol, különösen az általános gazdasági és ágazati feltételek összefüggésében.
 - Érinti a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetének, működési eredményeinek, vagy cash flow-inak értékeléséhez használt mutatókat.

¹⁴ Több lényegtelen hibás állítás azonosítása ugyanazon a számlaegyenlegen vagy ügyletsoporton belül azt követelheti meg a könyvvizsgálótól, hogy felülvizsgálja a lényeges hibás állítás kockázatát az adott számlaegyenlegre vagy ügyletsoporra vonatkozóan.

- Érinti a pénzügyi kimutatásokban prezentált szegmensinformációkat (például a kérdés jelentősége egy olyan szegmens vagy a gazdálkodó egység üzleti tevékenységének más része vonatkozásában, amelyet úgy azonosítottak, mint amelynek jelentős szerepe van a gazdálkodó egység tevékenysége vagy jövedelmezősége szempontjából).
- A vezetés javadalmazását növelő hatása van, például annak biztosítása által, hogy prémiumok vagy más ösztönzők nyújtására vonatkozó követelmények teljesülnek.
- Jelentős a könyvvizsgálónak a felhasználók felé korábban – például az eredmény előrejelzésére vonatkozóan – tett, ismert kommunikációkkal kapcsolatos ismeretei tekintetében.
- Sajátos feleket érintő tételekre vonatkozik (például, hogy az ügyletben részes külső felek kapcsolt viszonyban állnak-e a vezetés tagjaival).
- Olyan információ kihagyása, amelyet a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek konkrétan nem írnak elő, de amely a könyvvizsgáló megítélése szerint fontos ahhoz, hogy a felhasználók megértsék a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetét, pénzügyi teljesítményét vagy cash flow-it; vagy
- Érint a gazdálkodó egység éves jelentésébe belefoglalandó egyéb információkat (például a „Vezetés beszámolója és elemzése” vagy a „Működési és pénzügyi áttekintés” dokumentumban szerepeltetendő információk), amelyek észszerű várakozás alapján befolyásolhatják a pénzügyi kimutatások felhasználóinak gazdasági döntéseit. A 720. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard¹⁵ foglalkozik a könyvvizsgáló egyéb információkkal kapcsolatos felelősségeivel.

Ezek a körülmények csak példák, nem valószínű, hogy mindegyik jelen van minden könyvvizsgálat esetében, és a lista nem szükségszerűen teljes. Egyetlen ilyen körülmény létezése sem vezet szükségszerűen ahhoz a következtetéshez, hogy a hibás állítás lényeges.

A22. A 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard¹⁶ kifejti, hogyan kellene mérlegelni a könyvvizsgálat más aspektusai vonatkozásában az olyan hibás állítás hatásait, amely csalás eredménye vagy amely, lehet, hogy csalás eredménye, még ha a hibás állítás nagysága nem is lényeges a pénzügyi kimutatások tekintetében. A körülményektől függően a közzétételekben lévő hibás állítások is csalást jelezhetnének, és származhatnak például:

- félrevezető közzétételekből, amelyeket a vezetés megítéléseiben lévő elfogultság eredményezett; vagy
- kiterjedt, ismétléseket tartalmazó vagy kevés információt közlő közzétételekből, amelyeknek a célja, hogy zavarja a pénzügyi kimutatásokban lévő kérdések megfelelő megértését.

Az ügyletcsoportokban, számlaegyenlegekben és közzétételekben lévő hibás állítások kihatásainak mérlegelésekor a könyvvizsgáló szakmai szkepticizmust alkalmaz a 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.¹⁷

A23. A korábbi időszakokra vonatkozó lényegtelen nem helyesbített hibás állítások kumulatív hatása lényeges hatást gyakorolhat a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatásokra. Különböző elfogadható megközelítései vannak az ilyen nem helyesbített hibás állítások tárgyidőszaki pénzügyi kimutatásokra gyakorolt hatásainak

¹⁵ 720. témaszámú, „A könyvvizsgáló egyéb információkkal kapcsolatos felelőssége” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard

¹⁶ 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 36. bekezdés.

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

könyvvizsgáló általi értékelésére. Ugyanannak az értékelési megközelítésnek a használata következetességet biztosít egyik időszakról a másikra.

Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A24. Állami szektorban működő gazdálkodó egység könyvvizsgálata esetében annak értékelését, hogy egy hibás állítás lényeges-e, érintheti a könyvvizsgálónak jogszabály, szabályozás vagy más autoritás által megállapított felelőssége arra vonatkozóan, hogy konkrét ügyekről – többek között például csalásról – jelentést tegyen.
- A25. Ezenkívül olyan kérdések, mint különösen a közérdek, az elszámoltathatóság, a feddhetetlenség és a hatékony törvényhozói felügyelet biztosítása, érintheti annak felmérését, hogy egy tétel jellegénél fogva lényeges-e. Ez különösen igaz az olyan tételekre, amelyek jogszabálynak, szabályozásnak vagy más autoritásnak való megfelelésre vonatkoznak.

Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel (Hiv.: 12. bekezdés)

- A26. Ha a nem helyesbített hibás állításokat kommunikálták a vezetésért felelős személy(ek) felé, és a szóban forgó személy(ek) egyben az irányításért is felelős(ek), a hibás állításokat nem szükséges újra kommunikálni felé(jük), mint irányítással megbízott személy(ek) felé. A könyvvizsgálónak mindazonáltal meg kell győződnie arról, hogy a vezetésért felelős személy(ek) felé megvalósított kommunikáció megfelelően tájékoztatja mindazokat, akikkel egyébként irányítói szerepkörükben a könyvvizsgáló kommunikálna.¹⁸
- A27. Ha sok egyedi lényegtelen nem helyesbített hibás állítás van, a könyvvizsgáló kommunikálhatja a nem helyesbített hibás állítások számát és átfogó monetáris hatását, az egyes egyedi nem helyesbített hibás állítások részletei helyett.
- A28. A 260. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja a könyvvizsgáló számára, hogy kommunikálja az irányítással megbízott személyek felé az általa kért írásbeli nyilatkozatokat (lásd a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 14. bekezdését).¹⁹ A könyvvizsgáló megbeszélheti az irányítással megbízott személyekkel annak okait és hatásait, hogy nem helyesbítik a hibás állításokat, figyelembe véve a hibás állítás nagyságát és jellegét az adott körülmények fényében megítélve, valamint a lehetséges hatásokat a jövőbeli pénzügyi kimutatások tekintetében.

Írásbeli nyilatkozatok (Hiv.: 14. bekezdés)

- A29. Mivel a pénzügyi kimutatások elkészítése megköveteli a vezetéstől és adott esetben az irányítással megbízott személyektől, hogy módosítsák a pénzügyi kimutatásokat a lényeges hibás állítások helyesbítése céljából, a könyvvizsgáló számára követelmény, hogy írásbeli nyilatkozatot kérjen tőlük a nem helyesbített hibás állításokról. Bizonyos körülmények között lehet, hogy a vezetés és adott esetben az irányítással megbízott személyek meggyőződése szerint egyes nem helyesbített hibás állítások nem hibás állítások. Emiatt lehet, hogy ki akarják egészíteni írásbeli nyilatkozatukat ilyen megszövegezéssel: „Nem értünk egyet azzal, hogy a ... és ... tételek hibás állításokat testesítenek meg, mert [az okok leírása].” Ennek a nyilatkozatnak a megszerzése azonban nem mentesíti a könyvvizsgálót annak szükségessége alól, hogy következtetést vonjon le a nem helyesbített hibás állítások hatására vonatkozóan.

¹⁸ A 260. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 13. bekezdése.

¹⁹ A 260. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 16. bekezdés (c) pont (ii) alpontja.

Dokumentálás (Hiv.: 15. bekezdés)

A30. A nem helyesbített hibás állítások könyvvizsgáló általi dokumentálása figyelembe veheti az alábbiakat:

- (a) a nem helyesbített hibás állítások összesített hatásának mérlegelése;
- (b) annak értékelése, hogy az adott ügyletsoportokra, számlaegyenlegekre vagy közzétételekre megállapított lényegességi szintet vagy szinteket, ha van ilyen, meghaladták-e; és
- (c) a nem helyesbített hibás állítások kulcsfontosságú mutatókra vagy tendenciákra, valamint jogi, szabályozási és szerződéses követelményeknek (például tartozással kapcsolatos biztosítékoknak) való megfelelésre gyakorolt hatásának értékelése.