

260. TÉMASZÁMÚ (FELÜLVIZSGÁLT) NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD KOMMUNIKÁCIÓ AZ IRÁNYÍTÁSSAL MEGBÍZOTT SZEMÉLYEKSEL

(Hatályos a 2016. december 15-én vagy azt követően végződő időszakokra vonatkozó
pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatára.)¹

TARTALOM

	Bekezdés
Bevezetés	
A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre	1–3
A kommunikáció szerepe.....	4–7
Hatálybalépés napja	8
Célok	9
Fogalmak	10
Követelmények	
Az irányítással megbízott személyek	11–13
Kommunikálandó kérdések.....	14–17
A kommunikációs folyamat	18–22
Dokumentálás	23
Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok	
Az irányítással megbízott személyek.....	A1–A8
Kommunikálandó kérdések.....	A9–A36
A kommunikációs folyamat	A37–A53
Dokumentálás	A54
1. sz. függelék: Az 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standard és más nemzetközi könyvvizsgálati standardok speciális követelményei az irányítással megbízott személyekkel folytatott kommunikációra vonatkozóan	
2. sz. függelék: A számviteli gyakorlat minőségi szempontjai	

¹ A jelen 260. témaszámú (Felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard magyar nyelvű fordítása az *ISA 260 (Revised), Communication with Those Charged with Governance* ISBN: 978-1-60815-459-3, Sep 14, 2021 angol nyelvű IFAC kiadvány alapján 2022. novemberben készült, és mint a 2007. évi LXXXV. 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 260. témaszámú, „*Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel*” című, (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard a 200. témaszámú, „*A független könyvvizsgáló átfogó céljai és a könyvvizgálatnak 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 engedéllyel kapcsolatos információk a [permissions](#) alatt található, 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 260. témaszámú (Felülvizsgált) „Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel”* című standardját a Magyar Könyvvizsgálói Kamara fordította magyarra 2022. novemberében és annak reprodukálása az IFAC engedélyével történt. Az *ISA 260. témaszámú (Felülvizsgált) „Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel”* standard fordításának folyamatát az IFAC áttekintette és a fordítás *„A Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetsége publikációinak fordítására vonatkozó politika”* című irányelvének megfelelően történt. Az *ISA 260. témaszámú (Felülvizsgált) „Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel”* 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 260. témaszámú (Felülvizsgált) „Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel”* standard angol nyelvű szövege © 2020 International Federation of Accountants (IFAC). Minden jog fenntartva.

Az *ISA 260. témaszámú (Felülvizsgált) „Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel”* standard magyar nyelvű szövege © 2022 International Federation of Accountants (IFAC). Minden jog fenntartva.

Eredeti cím: *ISA 260 (Revised), Communication with Those Charged with Governance* 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 könyvvizsgáló arra vonatkozó felelősségével foglalkozik, hogy a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során kommunikáljon az irányítással megbízott személyekkel. Bár a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard a gazdálkodó egység irányítási struktúrájától vagy méretétől függetlenül alkalmazandó, külön szempontok vonatkoznak arra az esetre, ha az irányítással megbízott valamennyi személy részt vesz a gazdálkodó egység vezetésében, továbbá a tőzsdén jegyzett gazdálkodó egységekre. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard nem állapít meg követelményeket a könyvvizsgálónak a gazdálkodó egység vezetésével vagy tulajdonosaival való kommunikációjára vonatkozóan, csak ha az érintetteknek egyben irányítási szerepük is van.
2. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standardot pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának összefüggésében fogalmazták meg, de azt a körülményeknek megfelelően alkalmazni lehet egyéb múltbeli pénzügyi információ könyvvizsgálatára is, amennyiben az irányítással megbízott személyek felelősek az egyéb múltbeli pénzügyi információk elkészítésének felügyeletéért.
3. Felismerve az eredményes kétirányú kommunikáció jelentőségét a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatában, a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard átfogó keretelveket ad a könyvvizsgálónak az irányítással megbízott személyekkel folytatott kommunikációjára vonatkozóan, és meghatároz néhány konkrét velük kommunikálendő kérdést. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeit kiegészítő további kommunikálendő kérdéseket más nemzetközi könyvvizsgálati standardok azonosítanak (lásd 1. sz. függelék). Emellett a 265. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard² külön követelményeket ír elő a könyvvizsgáló által a könyvvizsgálat során a belső kontroll területén azonosított jelentős hiányosságoknak az irányítással megbízott személyek felé történő kommunikálására vonatkozóan. A jelen vagy más nemzetközi könyvvizsgálati standard által elő nem írt további kérdések kommunikálását kívánhatja meg jogszabály vagy szabályozás, a gazdálkodó egységgel kötött megállapodás, vagy a megbízásra vonatkozó további követelmények, például egy nemzeti szakmai könyvvizsgálói testület standardjai. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standardban foglalt egyetlen előírás sem zárja ki, hogy a könyvvizsgáló bármely más kérdést kommunikáljon az irányítással megbízott személyek felé. (Hiv.: A33–A36. bekezdések)

A kommunikáció szerepe

4. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard elsősorban a könyvvizsgáló részéről az irányítással megbízott személyek felé történő kommunikációval foglalkozik. Mindazonáltal az eredményes kétirányú kommunikáció fontos segítséget jelent az alábbiakhoz:
 - (a) A könyvvizsgáló és az irányítással megbízott személyek számára a könyvvizsgálattal kapcsolatos kérdések összefüggésükben való megértéséhez és konstruktív munkakapcsolat kialakításához. Az ilyen kapcsolat kialakítása a könyvvizsgáló függetlenségének és objektivitásának fenntartása mellett történik.
 - (b) A könyvvizsgáló számára a könyvvizsgálat szempontjából releváns információknak az irányítással megbízott személyektől való megszerzéséhez. Az irányítással megbízott személyek például segíthetnek a könyvvizsgálónak megismerni a gazdálkodó egységet és környezetét, azonosítani a könyvvizsgálati bizonyíték megfelelő forrásait, és segítségére lehetnek a konkrét ügyletekre és eseményekre vonatkozó információk megszerzésében is. Továbbá:

² 265. témaszámú, „A belső kontroll hiányosságainak kommunikálása az irányítással megbízott személyek és a vezetés felé” nemzetközi könyvvizsgálati standard

- (c) Az irányítással megbízott személyek számára a pénzügyi beszámolási folyamat felügyeletére vonatkozó felelősségük teljesítéséhez, csökkentve így a pénzügyi kimutatások lényeges hibás állításának kockázatait.
5. Bár a könyvvizsgáló felelőssége a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard által előírt kérdések kommunikálása, a vezetés is felelős az irányítás szempontjából fontos kérdéseknek az irányítással megbízott személyek felé történő kommunikálásáért. A könyvvizsgáló általi kommunikáció nem mentesíti a vezetést ez alól a felelősség alól. Ugyanígy, a vezetés kommunikációja az irányítással megbízott személyekkel olyan kérdésekről, amelyek kommunikálása a könyvvizsgáló számára előírás, nem mentesíti a könyvvizsgálót annak felelőssége alól, hogy ő is kommunikálja ezeket. Ezeknek a kérdéseknek a vezetés általi kommunikációja ugyanakkor befolyásolhatja a könyvvizsgáló irányítással megbízott személyek felé történő kommunikációjának formáját és ütemezését.
6. Azoknak a kérdéseknek az egyértelmű kommunikálása, amelyeknek kommunikálását a nemzetközi könyvvizsgálati standardok előírják, minden könyvvizsgálat szerves része. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok ugyanakkor nem írják elő a könyvvizsgáló számára, hogy eljárásokat kifejezetten a céllal végezzen el, hogy egyéb olyan kérdéseket azonosítson, amelyeket kommunikálni kell az irányítással megbízott személyek felé.
7. Egyes joghatóságokban jogszabály vagy szabályozás korlátozhatja a könyvvizsgálót abban, hogy bizonyos kérdéseket kommunikáljon az irányítással megbízott személyek felé. 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 pénzmossás elleni jogszabályok értelmében jelentse egy megfelelő hatóságnak a jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés azonosított vagy vélt eseteit. Ilyen körülmények között a könyvvizsgáló által mérlegelt ügyek összetettek lehetnek, és a könyvvizsgáló megfelelőnek tarthatja jogi tanács kérését.

Hatálybalépés napja

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

Célok

9. A könyvvizsgáló célja, hogy:
- (a) egyértelműen kommunikálja az irányítással megbízott személyek felé a könyvvizsgáló felelősségét a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatával kapcsolatban, valamint a könyvvizsgálat tervezett hatókörének és ütemezésének áttekintését;
 - (b) az irányítással megbízott személyektől megszerezze a könyvvizsgálat szempontjából releváns információkat;
 - (c) időben közölje a könyvvizsgálat nyomán felmerülő olyan megfigyeléseket az irányítással megbízott személyekkel, amelyek a pénzügyi beszámolási folyamat felügyeletére vonatkozó felelősségük szempontjából jelentősek és relevánsak, és
 - (d) eredményes kétirányú kommunikációt szorgalmazzon a könyvvizsgáló és az irányítással megbízott személyek között.

Fogalmak

10. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában a következő kifejezéseknek az alábbi jelentésük van:
- (a) Irányítással megbízott személyek – a gazdálkodó egység stratégiai irányításának és elszámoltathatóságával kapcsolatos kötelemeknek a felügyeletéért felelős személy(ek) vagy szervezet(ek) (például társasági megbízott). Ez magában foglalja a pénzügyi beszámolási folyamat felügyeletét. Bizonyos gazdálkodó egységeknél egyes joghatóságokban az irányítással megbízott személyek köre magában foglalhatja a vezetés tagjait, például egy magán- vagy közszektorba tartozó gazdálkodó egység valamely irányító testületének ügyvezető tagjait, vagy egy tulajdonos-vezetőt. Az irányítási struktúrák sokféleségével az A1–A8. bekezdések foglalkoznak.
 - (b) Vezetés – a gazdálkodó egység működésének folytatásáért ügyvezetői felelősséggel tartozó személy(ek). Bizonyos gazdálkodó egységeknél egyes joghatóságokban a vezetés részben vagy teljeskörűen magában foglalja az irányítással megbízott személyeket, például egy irányító testület ügyvezető tagjai, vagy egy tulajdonos-vezető.

Követelmények

Az irányítással megbízott személyek

11. A könyvvizsgálónak meg kell határoznia az(oka)t a megfelelő személy(eke)t a gazdálkodó egység irányítási struktúráján belül, akivel kommunikálnia kell. (Hiv.: A1–A4. bekezdések)

Kommunikáció az irányítással megbízott személyek alcsoportjával

12. Ha a könyvvizsgáló az irányítással megbízott személyek alcsoportjával kommunikál, például egy audit bizottsággal vagy egy magánszeméllyel, a könyvvizsgálónak meg kell határoznia, hogy szükséges-e kommunikálnia az irányító testülettel is. (Hiv.: A5–A7. bekezdések)

Amikor az irányítással megbízott személyek valamennyien részt vesznek a gazdálkodó egység vezetésében

13. Bizonyos esetekben az irányítással megbízott személyek valamennyien részt vesznek a gazdálkodó egység vezetésében, például egy kis üzleti vállalkozásnál, ahol az egyetlen tulajdonos vezeti a gazdálkodó egységet és nincs másnak irányítási szerepköre. Ilyen esetekben, ha a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard által előírt kérdéseket kommunikálják a vezetéssel megbízott személy(ek) felé, és a szóban forgó személy(ek) egyben az irányításért is felelős(ek), a kérdéseket nem szükséges újra kommunikálni felé(jük) mint irányítással megbízott személy(ek) felé. Ezek a kérdések a 16. bekezdés (c) pontjában szerepelnek. A könyvvizsgálónak mindazonáltal meg kell győződnie arról, hogy a vezetési feladatokat ellátó személy(ek) felé megvalósított kommunikáció megfelelően tájékoztatja mindazokat, akikkel egyébként irányítói szerepkörükben a könyvvizsgáló kommunikálna. (Hiv.: A8. bekezdés)

Kommunikálandó kérdések

A könyvvizsgáló felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatával kapcsolatban

14. A könyvvizsgálónak kommunikálnia kell az irányítással megbízott személyek felé a könyvvizsgáló felelősségeit a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatával kapcsolatban, beleértve az alábbiakat:
- (a) a könyvvizsgáló felelős a vezetés által az irányítással megbízott személyek felügyelete mellett készített pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakításáért és kibocsátásáért, és
 - (b) a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata nem menti fel a vezetést vagy az irányítással megbízott személyeket felelősségeik alól. (Hiv.: A9–A10. bekezdések)

A könyvvizsgálat tervezett hatóköre és ütemezése

15. A könyvvizsgálónak kommunikálnia kell az irányítással megbízott személyek felé a könyvvizsgálat tervezett hatókörének és ütemezésének áttekintését, amely magában foglalja a könyvvizsgáló által azonosított jelentős kockázatok kommunikációját is. (Hiv.: A11–A16. bekezdések)

A könyvvizsgálat jelentős megállapításai

16. A könyvvizsgálónak kommunikálnia kell az irányítással megbízott személyek felé: (Hiv.: A17–A18. bekezdések)
- (a) A könyvvizsgáló álláspontját a gazdálkodó egység számviteli gyakorlatának jelentős minőségi szempontjairól, beleértve a számviteli politikákat, a számviteli becsléseket és a pénzügyi kimutatások közzétételeit. Adott esetben a könyvvizsgálónak meg kell magyaráznia az irányítással megbízott személyek számára, hogy a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek szerint elfogadható valamely jelentős számviteli gyakorlat a könyvvizsgáló szerint miért nem a legmegfelelőbb a gazdálkodó egység konkrét körülményei között. (Hiv.: A19–A20. bekezdések)
 - (b) A könyvvizsgálat során felmerült jelentős nehézségeket, ha vannak ilyenek; (Hiv.: A21. bekezdés)
 - (c) Hacsak valamennyi irányítással megbízott személy részt nem vesz a gazdálkodó egység vezetésében:
 - (i) a könyvvizsgálat során felmerült jelentős kérdéseket, amelyeket megvitattak, vagy amelyekről levelezést folytattak a vezetéssel, és (Hiv.: A22. bekezdés)
 - (ii) a könyvvizsgáló által kért írásbeli nyilatkozatokat;
 - (d) Mindazon körülményeket, amelyek érintik a könyvvizsgálói jelentés formáját és tartalmát, ha vannak ilyenek; valamint (Hiv.: A23–A25. bekezdések)
 - (e) A könyvvizsgálat során felmerülő egyéb jelentős kérdéseket, amelyek a könyvvizsgáló szakmai megítélése szerint relevánsak a pénzügyi beszámolási folyamat felügyelete szempontjából. (Hiv.: A26–A28. bekezdések)

A könyvvizsgáló függetlensége

17. Tőzsdén jegyzett gazdálkodó egységek esetében a könyvvizsgálónak az alábbiakat kell kommunikálnia az irányítással megbízott személyek felé:
- (a) Egy nyilatkozatot, hogy a megbízásért felelős munkacsoport és a körülményeknek megfelelően a társaságnál mások, a társaság, valamint adott esetben a hálózatba tartozó társaságok megfelelnek a függetlenségre vonatkozó releváns etikai követelményeknek. Továbbá:
 - (i) Valamennyi olyan kapcsolatot és egyéb kérdést a társaság, a hálózatba tartozó társaságok és a gazdálkodó egység között, amelyről a könyvvizsgáló szakmai megítélése szerint ésszerűen feltételezhető, hogy befolyásolja a függetlenséget. Ennek magában kell foglalnia a pénzügyi kimutatások által lefedett időszakban a társaság és a hálózatba tartozó társaságok által a gazdálkodó egységnek és az általa ellenőrzött komponenseknek nyújtott könyvvizsgálati és nem könyvvizsgálati szolgáltatásokért felszámított díjak teljes összegét. Ezeket a díjakat olyan kategóriákhoz kell hozzárendelni, amelyek megfelelő segítséget nyújtanak az irányítással megbízott személyek részére a szolgáltatások könyvvizsgáló függetlenségére gyakorolt hatásának felmérésében. Továbbá:
 - (ii) Az olyan, függetlenséget veszélyeztető tényezők tekintetében, amelyek nem elfogadható szintűek, a veszélyek kezelése céljából megtett intézkedéseket, beleértve a veszélyeket létrehozó körülmények kiküszöbölésének céljából megtett intézkedéseket, vagy biztosítékok alkalmazását a veszélyek elfogadható szintre csökkentése érdekében. (Hiv.: A29–A32. bekezdések)

A kommunikációs folyamat

A kommunikációs folyamat kialakítása

18. A könyvvizsgálónak kommunikálnia kell az irányítással megbízott személyek felé a kommunikációk formáját, ütemezését és várható általános tartalmát. (Hiv.: A37–A45. bekezdések)

A kommunikáció formái

19. A könyvvizsgálónak írásban kell kommunikálnia az irányítással megbízott személyekkel a könyvvizsgálat jelentős megállapításairól, ha a könyvvizsgáló szakmai megítélése szerint a szóbeli kommunikáció nem lenne elegendő. Az írásbeli kommunikációnak nem szükséges a könyvvizsgálat során felmerült valamennyi kérdésre kiterjednie. (Hiv.: A46–A48. bekezdések)
20. A könyvvizsgálónak írásban kell kommunikálnia az irányítással megbízott személyekkel a könyvvizsgáló függetlenségével kapcsolatban, ha az a 17. bekezdés alapján követelmény.

A kommunikációk ütemezése

21. A könyvvizsgálónak időben kell kommunikálnia az irányítással megbízott személyekkel. (Hiv.: A49–A50. bekezdések)

A kommunikációs folyamat megfelelése

22. A könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy a könyvvizsgáló és az irányítással megbízott személyek közötti kétirányú kommunikáció megfelelt-e a könyvvizsgálat céljának. Ha nem, a könyvvizsgálónak fel kell mérnie, ez milyen hatást gyakorol (ha gyakorol) a lényeges hibás állítás kockázatainak könyvvizsgáló általi becslésére és arra, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot tudjon szerezni, és meg kell tennie a megfelelő lépéseket. (Hiv.: A51–A53. bekezdések)

Dokumentálás

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.³ (Hiv.: A54. bekezdés)

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

Az irányítással megbízott személyek (Hiv.: 11. bekezdés)

- A1. Az irányítási struktúrák joghatóságokként és gazdálkodó egységeként változnak, tükrözve az eltérő kulturális és jogi háttereket, valamint a méretbeli és tulajdonlási jellemzőket. Például:
- Egyes joghatóságokban van egy felügyeleti (teljes egészében vagy túlnyomó részben nem ügyvezetői) testület, amely jogilag elkülönül az ügyvezetői (vezetési) testülettől („kétszintű testület”). Más joghatóságokban a felügyeleti és ügyvezetői funkciók egyaránt egyetlen vagy egy egységes testület felelősségi köréhez tartoznak („egyszintű testület”).

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

- Bizonyos gazdálkodó egységeknél az irányítással megbízott személyek olyan pozíciókban vannak, amelyek szerves részei a gazdálkodó egység jogi felépítésének, például a társaság igazgatói. Másról, például egyes kormányzati gazdálkodó egységeknél a gazdálkodó egységen kívüli szervet bíznak meg az irányítással.
 - Előfordul, hogy az irányítással megbízott személyek közül néhányan vagy valamennyien részt vesznek a gazdálkodó egység vezetésében. Más esetben a vezetés az irányítással megbízott személyektől eltérő személyekből áll.
 - Bizonyos esetekben az irányítással megbízott személyek felelőssége, hogy jóváhagyják⁴ a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásait (más esetekben ez a vezetés felelőssége).
- A2. A legtöbb gazdálkodó egységnél az irányítás valamely irányító testület, mint az igazgatóság, a felügyelőbizottság, a partnerek, a tulajdonosok, a vezetés bizottsága, az igazgatótanács, a kuratórium vagy ennek megfelelő személyek közös felelőssége. Kisebb gazdálkodó egységeknél azonban lehet, hogy egy személy van megbízva az irányítással, például a tulajdonos-vezető, ha nincs több tulajdonos, vagy egy egyedüli meghatalmazott. Ha az irányítás közös felelősség, konkrét feladatokkal megbízhatnak egy alcsoportot, például egy audit bizottságot, sőt egyetlen személyt is, hogy segítsen az irányító szervnek felelősségei teljesítésében. Egy alcsoportnak vagy személynek másrészt lehetnek olyan egyedi, jogilag meghatározott felelősségei, amelyek eltérnek az irányító szerv felelősségeitől.
- A3. Ez a sokszínűség nem teszi lehetővé, hogy a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard valamennyi könyvvizsgálat vonatkozásában meghatározza az (oka)t a személy(eke)t, aki(k) felé a könyvvizsgálónak kommunikálnia kell a konkrét kérdéseket. Emellett egyes esetekben a vonatkozó jogi keretelvekből vagy a megbízás más körülményeiből lehet, hogy nem határozható meg egyértelműen, hogy ki(k) a megfelelő személy(ek), aki(k) felé kommunikálni kell, például az olyan gazdálkodó egységeknél, amelyeknek nincs formálisan meghatározott irányítási struktúrája, mint néhány családi vállalkozásnál, non-profit szervezetnél vagy kormányzati gazdálkodó egységnél. Ilyen esetekben szükséges lehet, hogy a könyvvizsgáló megbeszélje és egyeztesse a megbízóval a releváns személy(eke)t, akivel (akikkel) kommunikálni kell. Annak meghatározásakor, hogy kivel kell kommunikálni a könyvvizsgálónak a gazdálkodó egység irányítási struktúrájára és folyamataira vonatkozóan a 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal⁵ összhangban szerzett ismerete releváns. Az, hogy ki(k) a megfelelő személy(ek) a kommunikálandó kérdéstől függően változhat.
- A4. A 600. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard tartalmaz olyan konkrét kérdéseket, amelyeket a csoport könyvvizsgálóinak kommunikálniuk kell az irányítással megbízott személyek felé.⁶ Amikor az adott gazdálkodó egység egy csoport komponense, a megbízás körülményeitől és a kommunikálandó kérdéstől függ, hogy ki(k) a megfelelő személy(ek), akivel (akikkel) a komponens könyvvizsgálója kommunikál. Egyes esetekben lehet, hogy több komponens ugyanazt az üzleti tevékenységet folytatja ugyanazon a belső kontroll rendszeren belül és ugyanazt a számviteli gyakorlatot alkalmazva. Ha az ezeknek a komponenseknek az

⁴ Amint az a 700. témaszámú, „A pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakítása és jelentéskészítés” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard A68. bekezdésében szerepel, a jóváhagyás felelőssége ebben az összefüggésben az annak a következtetésnek a levonására vonatkozó hatáskört jelenti, hogy a pénzügyi kimutatásokat alkotó valamennyi kimutatást – beleértve a kapcsolódó kiegészítő megjegyzéseket is – elkészítették.

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

⁶ 600. témaszámú, „Speciális szempontok— Csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatai (beleértve a komponensek könyvvizsgálóinak munkáját)” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 49. bekezdés

irányításával megbízott személyek ugyanazok (például közös igazgatóság), a kettős kommunikáció elkerülhető, ha ezekkel a komponensekkel egyidejűleg foglalkoznak kommunikáció szempontjából.

Kommunikáció az irányítással megbízott személyek alcsoportjával (Hiv.: 12. bekezdés)

- A5. Az irányítással megbízott személyek alcsoportjával folytatott kommunikáció mérlegeléskor a könyvvizsgáló az alábbiakat veheti figyelembe:
- az alcsoport és az irányító szerv saját felelősségei
 - a kommunikálandó kérdés jellege
 - releváns jogi vagy szabályozói követelmények
 - van-e az alcsoportnak hatásköre a kommunikált információval kapcsolatban, és tud-e olyan további információkkal és magyarázatokkal szolgálni, amelyre a könyvvizsgálónak szüksége lehet.
- A6. Annak eldöntését, hogy szükséges-e az információkat teljeskörűen vagy összefoglalva az irányító szerv felé is kommunikálni, befolyásolhatja a könyvvizsgáló arra vonatkozó felmérése, mennyire eredményesen és megfelelően kommunikálja az alcsoport az irányító szerv felé a releváns információkat. A könyvvizsgáló a megbízás feltételeire vonatkozó megállapodás során egyértelművé teheti, hogy hacsak jogszabály vagy szabályozás nem tiltja, fenntartja az irányító szervvel történő közvetlen kommunikáció jogát.
- A7. Audit bizottságok (vagy eltérő nevű hasonló alcsoportok) sok joghatóságban megtalálhatók. Bár konkrét hatáskörüik és funkcióik eltérhetnek, az audit bizottsággal folytatott kommunikáció, ahol van ilyen, a könyvvizsgáló által az irányítással megbízott személyekkel folytatott kommunikáció kulcsfontosságú elemévé vált. A jó irányítási alapelvek javasolják, hogy:
- a könyvvizsgálót hívják meg, hogy rendszeresen részt vegyen az audit bizottság ülésein
 - az audit bizottság elnöke és, amikor releváns, a bizottság más tagjai rendszeres kapcsolatot tartsanak fenn a könyvvizsgálóval
 - az audit bizottság legalább évente folytasson megbeszélést a könyvvizsgálóval a vezetés jelenléte nélkül.

Amikor az irányítással megbízott személyek valamennyien részt vesznek a gazdálkodó egység vezetésében (Hiv.: 13. bekezdés)

- A8. Egyes esetekben az irányítással megbízott személyek valamennyien részt vesznek a gazdálkodó egység vezetésében, és a kommunikációs követelmények alkalmazása ennek a helyzetnek megfelelően módosul. Ilyen esetekben a vezetési felelősséggel rendelkező személlyel (személyekkel) folytatott kommunikáció lehet, hogy nem tájékoztatja megfelelően mindazokat, akikkel a könyvvizsgáló különben irányítói minőségükben kommunikálna. Egy olyan társaságnál például, ahol valamennyi igazgató részt vesz a gazdálkodó egység vezetésében, egyes igazgatók (például a marketingért felelős igazgató) lehet, hogy nem tudnak olyan jelentős kérdésekről, amelyeket egy másik igazgatóval (például a pénzügyi kimutatások elkészítéséért felelős igazgatóval) vitatnak meg.

Kommunikálandó kérdések

A könyvvizsgáló felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatával kapcsolatban (Hiv.: 14. bekezdés)

- A9. A könyvvizsgáló felelősségét a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatával kapcsolatban gyakran a megbízólevél vagy az írásbeli megállapodás olyan más alkalmas formája foglalja magában, amely tartalmazza

a megbízás egyeztetett feltételeit.⁷ Jogszály, szabályozás vagy a gazdálkodó egység irányítási struktúrája előírhatja, hogy az irányítással megbízott személyek egyezzenek meg a könyvvizsgálóval a megbízás feltételeiről. Amikor nem ez a helyzet, a megbízólevél vagy az írásbeli megállapodás más alkalmas formája egy példányának eljuttatása az irányítással megbízott személyekhez megfelelő módja lehet a velük való kommunikációnak az alábbi kérdésekre vonatkozóan:

- A könyvvizsgáló felelőssége a könyvvizsgálat nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban történő végrehajtásáért, amelynek a végső célja a pénzügyi kimutatások véleményezése. Ennek megfelelően azok a kérdések, amelyeknek kommunikálását a nemzetközi könyvvizsgálati standardok előírják, magukban foglalják a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során felmerülő jelentős kérdéseket, amelyek relevánsak az irányítással megbízott személyek számára a pénzügyi beszámolási folyamat felügyelete szempontjából.
- Az a tény, hogy a nemzetközi könyvvizsgálati standardok nem írják elő a könyvvizsgáló számára, hogy eljárásokat alakítson ki abból a célból, hogy kiegészítő kérdéseket azonosítson, amelyeket az irányítással megbízott személyek felé kommunikálni kell.
- Amennyiben a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard⁸ alkalmazandó, a könyvvizsgáló felelősségei a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések meghatározására és a könyvvizsgálói jelentésben történő kommunikálására vonatkozóan.
- Adott esetben a könyvvizsgáló felelőssége jogszály vagy szabályozás, a gazdálkodó egységgel kötött megállapodás, vagy a megbízásra vonatkozó további követelmények, például nemzeti szakmai könyvvizsgálói testület standardjai által előírt konkrét kérdések kommunikálására vonatkozóan.

A10. Jogszály vagy szabályozás, a gazdálkodó egységgel kötött megállapodás, vagy a megbízásra vonatkozó további követelmények előírhatnak szélesebb körű kommunikációt az irányítással megbízott személyekkel. Például, (a) a gazdálkodó egységgel kötött megállapodás előírhat bizonyos kommunikálandó kérdéseket, amikor azok valamely társaság vagy hálózatba tartozó társaság által nyújtott, a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatán kívüli szolgáltatások nyomán merülnek fel, vagy (b) az állami szektorban dolgozó könyvvizsgáló megbízása előírhatja olyan kérdések kommunikálását, amelyek más munka, például teljesítményvizsgálat révén jutottak a könyvvizsgáló tudomására.

A könyvvizsgálat tervezett hatóköre és ütemezése (Hiv.: 15. bekezdés)

A11. A könyvvizsgálat tervezett hatókörére és ütemezésére vonatkozó kommunikáció:

- (a) segítheti az irányítással megbízott személyeket, hogy jobban megértsék a könyvvizsgáló munkájának következményeit, megvitassák a kockázat kérdéseit és a lényegesség fogalmát a könyvvizsgálóval, és azonosítsanak bármely olyan területet, ahol lehet, hogy további eljárások elvégzésére kéri fel a könyvvizsgálót, és
- (b) segítséget nyújthat a könyvvizsgálónak a gazdálkodó egység és környezete jobb megismerésében.

A12. A könyvvizsgáló által azonosított jelentős kockázatok kommunikálása segít az irányítással megbízott személyeknek megérteni ezeket a kérdéseket, és hogy miért igényelnek különleges könyvvizsgálói mérlegelést. A jelentős kockázatok kommunikálása segítséget nyújthat az irányítással megbízott személyek számára a pénzügyi beszámolási folyamat felügyeletére vonatkozó felelősségük teljesítéséhez.

⁷ Lásd a 210. témaszámú, „*Megegyezés a könyvvizsgálati megbízások feltételeiről*” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 10. bekezdését.

⁸ 701. témaszámú, „*Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálása a független könyvvizsgálói jelentésben*” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

A13. Kommunikált kérdések lehetnek az alábbiak:

- hogyan tervezi a könyvvizsgáló kezelni a csalásból vagy hibából eredő lényeges hibás állítás jelentős kockázatait
- hogyan tervezi a könyvvizsgáló kezelni a lényeges hibás állítás magasabb becsült kockázatait
- a könyvvizsgálat szempontjából releváns belső kontroll könyvvizsgáló általi megközelítése
- a lényegesség fogalmának alkalmazása a könyvvizsgálat összefüggésében⁹
- a tervezett könyvvizsgálati eljárások végrehajtásához vagy a könyvvizsgálat eredményeinek értékeléséhez szükséges készség vagy szaktudás jellege és mértéke, beleértve a könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő igénybevételét is¹⁰
- amennyiben a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard alkalmazandó, a könyvvizsgáló előzetes álláspontjai azokra a kérdésekre vonatkozóan, amelyek jelentős könyvvizsgálói figyelmet igénylő területek lehetnek a könyvvizsgálat során, és ebből következően kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések lehetnek
- a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekben vagy a gazdálkodó egység környezetében, pénzügyi helyzetében vagy tevékenységeiben bekövetkező bármilyen jelentős változás különálló kimutatásokra és a közzétételekre gyakorolt hatásai kezelésének könyvvizsgáló általi tervezett megközelítése.

A14. Egyéb tervezési kérdések, amelyeknek az irányítással megbízott személyekkel történő megvitatása helyénvaló lehet:

- Ha a gazdálkodó egységnél van belső audit funkció, hogyan tudnak a külső könyvvizsgálók és a belső auditorok együttműködni konstruktív és egymást kiegészítő módon, beleértve a belső audit funkció munkájának bármilyen tervezett felhasználását, valamint a belső auditorok közvetlen segítség nyújtására történő bármilyen tervezett felhasználásának jellegét és mértékét.¹¹
- Az irányítással megbízott személyek álláspontja az alábbiakkal kapcsolatban:
 - a megfelelő személy(ek) a gazdálkodó egység irányítási struktúráján belül, akivel (akikkel) kommunikálni kell.
 - a felelőségek megosztása az irányítással megbízott személyek és a vezetés között
 - a gazdálkodó egység céljai és stratégiái, valamint a kapcsolódó üzleti kockázatok, amelyek lényeges hibás állításokhoz vezethetnek
 - olyan kérdések, amelyek az irányítással megbízott személyek szerint különleges figyelmet indokolnak a könyvvizsgálat során, valamint bármely olyan terület, ahol további eljárások elvégzését kéri
 - jelentős kommunikációk a gazdálkodó egység és a szabályozók között
 - egyéb kérdések, amelyek az irányítással megbízott személyek szerint befolyásolhatják a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatát.

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

¹⁰ Lásd a 620. témaszámú, „*A könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő munkájának felhasználása*” című nemzetközi könyvvizsgálati standardot.

¹¹ 610. témaszámú, „*A belső auditorok munkájának felhasználása*” című (2013-ban felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 20. és 31. bekezdések

- Az irányítással megbízott személyek magatartása, tájékozottsága és cselekedetei (a) a gazdálkodó egység belső kontrolljával és annak a gazdálkodó egység számára képviselt fontosságával - beleértve azt is, hogyan felügyelik az irányítással megbízott személyek a belső kontroll hatékonyságát -, valamint (b) a csalás feltárásával vagy lehetőségével kapcsolatban.
- Az irányítással megbízott személyeknek a számviteli standardokban, a vállalatirányítási gyakorlatokban, a tőzsdei jegyzési szabályokban és a kapcsolódó kérdésekben bekövetkező fejleményekre válaszoló intézkedései, valamint az ilyen fejlemények hatása például a pénzügyi kimutatások átfogó prezentálására, felépítésére és tartalmára, beleértve:
 - a pénzügyi kimutatásokban bemutatott információk relevanciáját, megbízhatóságát, összehasonlíthatóságát és érthetőségét; és
 - annak mérlegelését, hogy a pénzügyi kimutatásokat aláásták-e olyan információk belefoglalásával, amelyek nem relevánsak, vagy amelyek zavarják a közzétett kérdések megfelelő megismerését.
- Az irányítással megbízott személyek válaszai a könyvvizsgálóval folytatott korábbi kommunikációkra.
- A (720. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardban meghatározott) egyéb információkat alkotó dokumentumok és azok kiadásának tervezett módja és időpontja. Amennyiben a könyvvizsgáló az egyéb információkat várhatóan a könyvvizsgálói jelentés dátuma után szerzi meg, az irányítással megbízott személyekkel folytatott megbeszélés azokat a lépéseket is magában foglalhatja, amelyek helyénvalóak vagy szükségesek lehetnek, ha a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy az egyéb információk lényeges hibás állítása áll fenn a könyvvizsgálói jelentés dátuma után megszerzett egyéb információkban.

A15. Míg az irányítással megbízott személyekkel folytatott kommunikáció segítséget nyújthat a könyvvizsgálónak abban, hogy megtervezze a könyvvizsgálat hatókörét és ütemezését, ez nem változtatja meg a könyvvizsgálónak az átfogó könyvvizsgálati stratégia és a könyvvizsgálati terv - beleértve az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzéséhez szükséges eljárások jellegét, ütemezését és terjedelmét is - kialakítására vonatkozó egyedüli felelősségét.

A16. Körültekintésre van szükség a könyvvizsgálat tervezett hatókörének és ütemezésének az irányítással megbízott személyek felé történő kommunikálása során, hogy ne kerüljön veszélybe a könyvvizsgálat eredményessége, különösen ott, ahol az irányítással megbízott személyek közül néhányan vagy valamennyien részt vesznek a gazdálkodó egység vezetésében. A részletes könyvvizsgálati eljárások jellegének és ütemezésének kommunikálása például csökkentheti a szóban forgó eljárások eredményességét azáltal, hogy túlságosan kiszámíthatóvá teszi azokat.

A könyvvizsgálat jelentős megállapításai (Hiv.: 16. bekezdés)

A17. A könyvvizsgálati megállapítások kommunikációja magában foglalhatja további információk kérését az irányítással megbízott személyektől a megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékok kiegészítése céljából. Például a könyvvizsgáló megerősítheti, hogy az irányítással megbízott személyek ugyanúgy értelmeznék konkrét ügyletek és események szempontjából releváns tényeket és körülményeket.

A18. Amennyiben a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard alkalmazandó, a 16. bekezdésben előírt kommunikációk az irányítással megbízott személyekkel, valamint a 15. bekezdésben előírt kommunikáció a könyvvizsgáló által azonosított jelentős kockázatokról különösen relevánsak azoknak a kérdéseknek a

könyvvizsgáló általi meghatározása szempontjából, amelyek jelentős könyvvizsgálói figyelmet igényeltek, és amelyek ezért kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések lehetnek.¹²

A számviteli gyakorlat jelentős minőségi szempontjai (Hiv.: 16. bekezdés (a) pont)

- A19. A pénzügyi beszámolási keretelvek rendszerint lehetővé teszik, hogy a gazdálkodó egység számviteli becsléseket készítsen, és megítéléseket alkalmazzon a számviteli politikákra és a pénzügyi kimutatásokban szereplő közzétételekre vonatkozóan, például feltételezések használatával kapcsolatban számviteli becslések kidolgozása során. Emellett jogszabály, szabályozás vagy pénzügyi beszámolási keretelvek előírhatják a jelentős számviteli politikák összefoglalásának közzétételét, vagy hivatkozhatnak „kritikus számviteli becslésekre” vagy „kritikus számviteli politikákra és gyakorlatokra” abból a célból, hogy azonosítsák a pénzügyi kimutatások elkészítésekor a vezetés által alkalmazott legnehezebb, legszubjektívebb vagy legösszetettebb megítéléseket, és további információkat nyújtsanak azokról a felhasználóknak.
- A20. Ennek következtében a könyvvizsgáló álláspontja a pénzügyi kimutatások szubjektív szempontjairól különösen releváns lehet az irányítással megbízott személyek számára a pénzügyi beszámolási folyamat felügyeletével kapcsolatos felelősségeik ellátásakor. Például az A19. bekezdésben foglalt kérdések vonatkozásában az irányítással megbízott személyeket érdekelheti a könyvvizsgáló álláspontja arról, hogy milyen mértékben érinti összetettség, szubjektivitás vagy egyéb eredendő kockázati tényező az egy jelentős számviteli becslés készítése során használt módszerek, feltételezések és adatok kiválasztását vagy alkalmazását, továbbá a könyvvizsgáló arra vonatkozó értékelése, hogy a vezetés pontbecslése és a pénzügyi kimutatásokban lévő kapcsolódó közzétételek észszerűek-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek összefüggésében. A gazdálkodó egység számviteli gyakorlatának jelentős kvalitatív szempontjaira vonatkozó nyílt és konstruktív kommunikáció tartalmazhat a jelentős számviteli gyakorlat elfogadhatóságával és a közzétételek minőségével kapcsolatos észrevételt is. Ha értelmezhető, ez magában foglalhatja azt, hogy a könyvvizsgáló úgy ítéli-e meg, hogy a gazdálkodó egység egy, a számviteli becslésekkel kapcsolatos jelentős számviteli gyakorlata nem a legmegfelelőbb a gazdálkodó egység adott körülményei között, például, ha egy számviteli becslés készítésének alternatív elfogadható módja a könyvvizsgáló megítélése szerint megfelelőbb lenne. A 2. sz. függelék azonosít az ilyen kommunikációban szerepeltethető kérdéseket.

A könyvvizsgálat során felmerült jelentős nehézségek (Hiv.: 16. bekezdés (b) pont)

- A21. A könyvvizsgálat során felmerült jelentős nehézségek olyan kérdéseket foglalhatnak magukban, mint:
- a vezetés jelentős késlekedése, a gazdálkodó egység munkatársai nem elérhetők, vagy a vezetés nem hajlandó a könyvvizsgálói eljárások végrehajtásához szükséges információk megadására
 - indokolatlanul rövid idő a könyvvizsgálat elvégzésére
 - nagymértékű nem várt erőfeszítés szükséges az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzéséhez
 - a várt információ nem áll rendelkezésre
 - a könyvvizsgáló korlátozása a vezetés által
 - a vezetés nem hajlandó felmérni a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességét, vagy kiterjeszteni a felmérését, amikor erre felkérték.

¹² 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 9–10. bekezdések

Bizonyos körülmények között az ilyen nehézségek hatókör-korlátozást testesíthetnek meg, amely a könyvvizsgálói vélemény minősítéséhez vezet.¹³

Jelentős kérdések, amelyeket megvitattak a vezetéssel, vagy amelyek a vezetéssel folytatott levelezés tárgyai (Hiv.: 16. bekezdés (c) pont (i) alpont)

A22. Az alábbiak lehetnek többek között olyan jelentős kérdések, amelyeket megvitattak a vezetéssel, vagy amelyek a vezetéssel folytatott levelezés tárgyai:

- az év során történt jelentős események vagy ügyletek
- a gazdálkodó egységet érintő üzleti feltételek, valamint olyan üzleti tervek és stratégiák, amelyek hatással lehetnek a lényeges hibás állítás kockázataira
- aggályok a vezetés által más könyvvizsgálókkal számviteli vagy könyvvizsgálati kérdésekről folytatott megbeszélésekkel kapcsolatban
- megbeszélések vagy levelezés a könyvvizsgáló első vagy ismétlődő kinevezésével kapcsolatban a számviteli gyakorlatra, a könyvvizsgálati standardok alkalmazására, vagy a könyvvizsgálati vagy egyéb szolgáltatások díjára vonatkozóan
- olyan jelentős kérdések, amelyekben a vezetéssel a könyvvizsgáló nem értett egyet, kivéve a hiányos tények vagy előzetes információk miatti kezdeti véleménykülönbségeket, amelyek a későbbiekben további releváns tények vagy információk könyvvizsgáló általi megszerzésével megoldódtak.

A könyvvizsgálói jelentés formáját és tartalmát érintő körülmények (Hiv.: 16. bekezdés (d) pont)

A23. A 210. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja, hogy a könyvvizsgáló egyezzen meg a könyvvizsgálati megbízás feltételeiről a vezetéssel vagy adott esetben az irányítással megbízott személyekkel.¹⁴ Előírás, hogy a könyvvizsgálati megbízás egyeztetett feltételeit könyvvizsgálati megbízólevélben vagy írásbeli megállapodás más alkalmas formájában rögzítsék, és azok egyebek között tartalmazzanak hivatkozást a könyvvizsgálói jelentés várható formájára és tartalmára.¹⁵ Az A9. bekezdésben foglaltaknak megfelelően, amennyiben a könyvvizsgáló a megbízás feltételeiről nem az irányítással megbízott személyekkel egyezik meg, eljuttathatja az irányítással megbízott személyek részére a megbízólevél másolatát a könyvvizsgálat szempontjából releváns kérdések kommunikálásának céljából. A 16. bekezdés (d) pontjában előírt kommunikáció célja az irányítással megbízott személyek tájékoztatása azokról a körülményekről, amelyek között a könyvvizsgálói jelentés eltérhet annak várható formájától vagy tartalmától, vagy további információkat tartalmazhat az elvégzett könyvvizsgálatról.

A24. Az alábbiak olyan körülmények, amelyek megkövetelik, vagy amelyek esetén a könyvvizsgáló szükségesnek ítélheti további információk szerepeltetését a könyvvizsgálói jelentésben a nemzetközi könyvvizsgálói standardokkal összhangban, és amelyeknek az irányítással megbízott személyek felé való kommunikálása előírás:

- A könyvvizsgáló várhatóan minősíti a véleményt a könyvvizsgálói jelentésben a 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.¹⁶

¹³ 705. témaszámú, „A független könyvvizsgálói jelentésben szereplő vélemény minősítései” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard

¹⁴ 210. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 9. bekezdés

¹⁵ 210. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 10. bekezdés

¹⁶ 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 30. bekezdés

- A könyvvizsgáló a vállalkozás folytatásához kapcsolódó lényeges bizonytalanságról tesz jelentést az 570. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.¹⁷
- Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdéseket kommunikálnak a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.¹⁸
- A könyvvizsgáló szükségesnek ítéli figyelemfelhívó bekezdés vagy egyéb kérdések bekezdés belefoglalását a 706. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal¹⁹ összhangban, vagy más nemzetközi könyvvizsgálati standardok írják ezt elő számára.
- A könyvvizsgáló arra a következtetésre jutott, hogy az egyéb információk nem helyesbített lényeges hibás állítást tartalmaznak a 720. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.²⁰

Ilyen körülmények között a könyvvizsgáló hasznosnak ítélheti a könyvvizsgálói jelentés tervezetének eljuttatását az irányítással megbízott személyek részére, hogy elősegítse annak megbeszélését, hogyan foglalkoznak majd ezekkel a kérdésekkel a könyvvizsgálói jelentésben.

A25. Azon rendkívüli esetekben, amikor a könyvvizsgáló nem szándékozik a megbízásért felelős partner nevét feltüntetni a könyvvizsgálói jelentésben a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban, előírás, hogy a könyvvizsgáló ezen szándékát egyeztesse az irányítással megbízott személyekkel, hogy az általa becsült jelentős személyi biztonsági kockázat valószínűségéről és súlyosságáról tájékoztatást nyújtson.²¹ A könyvvizsgáló akkor is kommunikálhat az irányítással megbízott személyekkel, amennyiben úgy dönt, hogy nem foglalja bele a könyvvizsgáló felelősségeinek leírását a könyvvizsgálói jelentés szövegébe, ahogyan azt a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard lehetővé teszi.²²

A pénzügyi beszámolási folyamat szempontjából releváns egyéb jelentős kérdések (Hiv.: 16. bekezdés (e) pont)

A26. A 300. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard²³ megállapítja, hogy váratlan események, a körülményekben bekövetkezett változások vagy a könyvvizsgálati eljárások során megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték eredményeképpen lehet, hogy a könyvvizsgálónak módosítania szükséges az átfogó könyvvizsgálati stratégiát és a könyvvizsgálati tervet, és ebből kifolyólag a további könyvvizsgálati eljárások jellegét, ütemezését és terjedelmét is, a felmért kockázatok újbóli mérlegelése alapján. A könyvvizsgáló kommunikálhatja ezeket a kérdéseket az irányítással megbízott személyek felé, például a könyvvizsgálat tervezett hatóköréről és ütemezéséről folytatott kezdeti megbeszélések aktualizálásaként.

A27. A könyvvizsgálat alatt felmerülő, az irányítással megbízott személyek számára a pénzügyi beszámolási folyamat felügyelete szempontjából közvetlenül releváns egyéb jelentős kérdések lehetnek az egyéb információk olyan lényeges hibás állításai, amelyeket helyesbítettek.

¹⁷ 570. témaszámú, „A vállalkozás folytatása” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 25. bekezdés (d) pont

¹⁸ 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 17. bekezdés

¹⁹ 706. témaszámú, „Figyelemfelhívó bekezdések és egyéb kérdések bekezdések a független könyvvizsgálói jelentésben” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 12. bekezdés

²⁰ 720. témaszámú, A könyvvizsgáló egyéb információkkal kapcsolatos felelőssége című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard, 18. bekezdés (a) pont

²¹ 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 46. és A63. bekezdések

²² 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 41. bekezdés

²³ 300. témaszámú, „A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának tervezése” című nemzetközi könyvvizsgálati standard A15. bekezdés

A28. Amennyiben a 16. bekezdés (a)-(d) pontjainak követelményei és a kapcsolódó alkalmazási anyag még nem érintette, a könyvvizsgáló mérlegelheti a kommunikációt olyan egyéb kérdésekről, amelyeket a megbízáshoz kapcsolódó minőségellenőrrrel – amennyiben ilyet kijelöltek – egyeztetett a 220. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard előírásainak megfelelően.²⁴

A könyvvizsgáló függetlensége (Hiv.: 17. bekezdés)

A29. A könyvvizsgáló számára követelmény, hogy megfeleljen a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatára vonatkozó megbízással kapcsolatos releváns etikai követelményeknek, beleértve a függetlenséggel összefüggő követelményeket is.²⁵

A30. A kapcsolatokkal és egyéb kérdésekkel, valamint azzal kapcsolatos kommunikáció, hogy hogyan kezelték azokat a függetlenséget veszélyeztető tényezőket, amelyek nem elfogadható szintűek, a megbízás körülményeivel változik, és általában a függetlenséget veszélyeztető tényezőkkel, a veszélyek csökkentését célzó biztosítékokkal, valamint azoknak a körülményeknek a kiküszöbölésére szolgáló intézkedésekkel foglalkozik, amelyek létrehozták a veszélyeket.

A31. Releváns etikai követelmények, jogszabály vagy szabályozás szintén előírhatnak meghatározott kommunikációkat az irányítással megbízott személyekkel, amennyiben a függetlenségi követelmények megsértését azonosították. Például a Könyvvizsgálók Nemzetközi Etikai Standardok Testület *Nemzetközi etikai kódex kamarai tag könyvvizsgálóknak (a nemzetközi függetlenségi standardokkal egybefoglalva)* című kiadványa (IESBA-kódex) előírja, hogy a könyvvizsgáló írásban kommunikáljon az irányítással megbízott személyekkel bármilyen megsértésről, valamint a társaság által megtett vagy javasolt lépésekről.²⁶

A32. A könyvvizsgáló függetlenségére vonatkozó, a tőzsdén jegyzett gazdálkodó egységek esetében érvényes kommunikációs követelmények relevánsak lehetnek néhány más gazdálkodó egység esetében is, beleértve azokat, amelyek jelentős közérdeklődésre tarthatnak számot, például mert nagyszámú és sokféle érdekelt felük van, valamint az üzleti tevékenység jellege és mérete miatt. Ilyen gazdálkodó egységek lehetnek például a pénzügyi intézmények (mint például bankok, biztosítótársaságok és nyugdíjpénztárak), és egyéb gazdálkodó egységek, mint a karitatív szervezetek. Másrészt lehetnek olyan helyzetek, amikor a függetlenségre vonatkozó kommunikációk lehet, hogy nem relevánsak, például, ha az irányítással megbízott személyek valamennyien értesültek a releváns tényekről vezetői tevékenységükön keresztül. Ez különösen valószínű, ha a gazdálkodó egységet a tulajdonos vezeti, és a könyvvizsgáló társaságának vagy a hálózatba tartozó társaságoknak a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatán kívül nincs sok kapcsolódásuk a gazdálkodó egységhez.

Kiegészítő kérdések (Hiv.: 3. bekezdés)

A33. A vezetésnek az irányítással megbízott személyek általi felügyeletéhez hozzátartozik annak biztosítása, hogy a gazdálkodó egység megfelelő belső kontrollt alakít ki, valósít meg és tart fenn a pénzügyi beszámolás megbízhatóságára, a működés eredményességére és hatékonyságára, és a vonatkozó jogszabályoknak és szabályozásoknak való megfelelésre vonatkozóan.

A34. A könyvvizsgálónak tudomására juthatnak olyan, nem feltétlenül a pénzügyi beszámolási folyamat felügyeletére vonatkozó kiegészítő kérdések, amelyek azonban valószínűleg jelentősek az irányítással megbízott személyek számára a gazdálkodó egység stratégiai irányításának és elszámoltathatósággal

²⁴ Lásd a 220. témaszámú „A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának minőségellenőrzése” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 19-22. és A24-A34. bekezdéseit.

²⁵ 200. témaszámú, „A független könyvvizsgáló átfogó céljai és a könyvvizsgálatnak a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban történő végrehajtása” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 14. bekezdés

²⁶ Lásd például az IESBA-kódex R400.80–R400.82. és R400.84. bekezdéseit

kapcsolatos kötelmeinek felügyeletével kapcsolatos felelősségük szempontjából. Ilyen kérdések lehetnek például az irányítási struktúrával vagy folyamatokkal kapcsolatos jelentős ügyek, valamint a felső szintű vezetés megfelelő felhatalmazás nélküli jelentős döntései vagy intézkedései.

- A35. Annak meghatározása során, hogy kommunikáljon-e ilyen kiegészítő kérdéseket az irányítással megbízott személyek felé, a könyvvizsgáló megbeszélheti a tudomására jutott ilyen jellegű kérdéseket a megfelelő szintű vezetéssel, kivéve, ha ez az adott körülmények között nem helyénvaló.
- A36. Ha sor kerül egy adott kiegészítő kérdés kommunikálására, helyénvaló lehet, ha a könyvvizsgáló az irányítással megbízott személyek tudomására hozza, hogy:
- az ilyen kérdések azonosítása és kommunikálása mellékes a könyvvizsgálat célja, vagyis a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakítása szempontjából
 - az adott kérdésre vonatkozóan nem hajtottak végre eljárásokat a pénzügyi kimutatások véleményezéséhez szükséges eljárásokon kívül, és
 - nem hajtottak végre eljárásokat annak meghatározására, léteznek-e más ilyen kérdések.

A kommunikációs folyamat

A kommunikációs folyamat kialakítása (Hiv.: 18. bekezdés)

- A37. A könyvvizsgáló felelőségeinek, a könyvvizsgálat tervezett hatókörének és ütemezésének, valamint a kommunikációk várható általános tartalmának világos kommunikálása segít megalapozni az eredményes kétirányú kommunikációt.
- A38. Szintén hozzájárulhat az eredményes kétirányú kommunikációhoz a következők megvitatása:
- A kommunikációk célja. Ha egyértelmű a cél, a könyvvizsgáló és az irányítással megbízott személyek kedvezőbb helyzetben vannak a releváns kérdések és a kommunikációs folyamatból származó várható intézkedések azonos megítélése terén.
 - Az a forma, amelyben majd a kommunikációk történnek.
 - Az(ok) a személy(ek) a megbízásért felelős munkacsoportban és az irányítással megbízott személyek közül, akik adott kérdésekre vonatkozóan kommunikálnak majd.
 - A könyvvizsgálónak az a várakozása, hogy a kommunikáció kétirányú lesz, és hogy az irányítással megbízott személyek is kommunikálják majd a könyvvizsgáló felé az olyan kérdéseket, amelyeket a könyvvizsgálat szempontjából relevánsnak tartanak, például stratégiai döntéseket, amelyek jelentős hatást gyakorolhatnak a könyvvizsgálati eljárások jellegére, ütemezésére és terjedelmére, csalás gyanúját vagy feltárását, valamint a felső szintű vezetés tisztességességével vagy kompetenciájával kapcsolatos aggályokat.
 - A könyvvizsgáló által kommunikált kérdésekkel kapcsolatos intézkedés megtételének és a kérdésekkel kapcsolatos ezt követő visszajelzésnek a folyamata.
 - Az irányítással megbízott személyek által kommunikált kérdésekkel kapcsolatos intézkedés megtételének és a kérdésekkel kapcsolatos ezt követő visszajelzésnek a folyamata.
- A39. A kommunikációs folyamat az adott körülmények függvényében változik, beleértve a gazdálkodó egység méretét és irányítási struktúráját, az irányítással megbízott személyek működési módját, valamint a könyvvizsgálónak a kommunikálandó kérdések jelentőségére vonatkozó álláspontját. Az eredményes kétirányú kommunikáció kialakításában felmerülő nehézség azt jelezheti, hogy a könyvvizsgáló és az irányítással megbízott személyek közötti kommunikáció nem felel meg a könyvvizsgálat céljainak (lásd A52. bekezdés).

Kisebb gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

A40. Kisebb gazdálkodó egységek könyvvizsgálata esetében a könyvvizsgáló kommunikálhat kevésbé szervezett módon az irányítással megbízott személyekkel, mint tőzsdén jegyzett vagy nagyobb gazdálkodó egységek esetében.

Kommunikáció a vezetéssel

A41. A könyvvizsgálat szokásos menete során számos kérdést meg lehet beszélni a vezetéssel, beleértve olyan kérdéseket is, amelyeknek kommunikálását az irányítással megbízott személyek felé a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja. Az ilyen megbeszélések elismerik a vezetés ügyvezetői felelősségét a gazdálkodó egység működésének folytatásáért, és különösen a vezetés felelősségét a pénzügyi kimutatások elkészítéséért.

A42. A kérdéseknek az irányítással megbízott személyek felé történő kommunikálása előtt a könyvvizsgáló megvitathatja azokat a vezetéssel, kivéve, ha ez nem helyénvaló. Például lehet, hogy nem helyénvaló a vezetés kompetenciájával vagy tisztességességével kapcsolatos kérdések megvitatása a vezetéssel. A vezetés ügyvezetői felelősségének elismerése mellett ezek a kezdeti megbeszélések tisztázhatnak tényeket és kérdéseket, és alkalmat adnak a vezetés számára, hogy további információkkal és magyarázatokkal szolgáljon. Hasonlóképpen, ha a gazdálkodó egységnek van belső audit funkciója, a könyvvizsgáló megvitathat kérdéseket a belső auditorral, mielőtt azokat kommunikálja az irányítással megbízott személyek felé.

Kommunikáció harmadik felekkel

A43. Jogszabály vagy szabályozás előírhatja az irányítással megbízott személyek számára, vagy az irányítással megbízott személyek szándéka lehet az, hogy harmadik felek, például bankárok vagy bizonyos szabályozó hatóságok rendelkezésére bocsássák a könyvvizsgálótól származó írásbeli kommunikáció másolatait. Egyes esetekben a harmadik felek számára történő közzététel törvénytelen vagy más módon nem helyénvaló lehet. Ha az irányítással megbízott személyek részére készült írásbeli kommunikációt harmadik felek rendelkezésére bocsátják, az adott körülmények között fontos lehet a harmadik felek tájékoztatása arról, hogy a kommunikáció elkészítésekor őket nem vették figyelembe, például az alábbiak kijelentésével az irányítással megbízott személyeknek küldött írásbeli kommunikációkban:

- (a) a kommunikáció az irányítással megbízott személyek, valamint adott esetben a csoport vezetése és a csoport könyvvizsgálója kizárólagos használatára készült, és arra harmadik felek nem támaszkodhatnak
- (b) a könyvvizsgáló semmilyen felelősséget nem vállal harmadik felek felé, és
- (c) harmadik felek részére történő közzététel vagy terjesztés bármilyen korlátozása.

A44. Egyes joghatóságokban jogszabály vagy szabályozás előírhatja a könyvvizsgáló számára például az alábbiakat:

- Valamely szabályozó vagy végrehajtó szerv értesítése az irányítással megbízott személyek felé kommunikált bizonyos kérdésekről. Néhány országban például a könyvvizsgálónak kötelessége jelenteni a hibás állításokat a hatóságoknak, ha a vezetés és az irányítással megbízott személyek nem hajtanak végre korrekciós intézkedéseket.
- Az irányítással megbízott személyek részére készített bizonyos jelentések másolatának a releváns szabályozó vagy alapító szervek, vagy más szervek - például egy központi hatóság, bizonyos állami szektorban működő gazdálkodó egységek esetében -, rendelkezésére bocsátása, vagy:
- Az irányítással megbízott személyek részére készített jelentések nyilvánosan hozzáférhetővé tétele

A45. Hacsak jogszabály vagy szabályozás elő nem írja a könyvvizsgáló irányítással megbízott személyekkel folytatott írásbeli kommunikációi másolatának harmadik felek részére történő rendelkezésre bocsátását, a könyvvizsgálónak szüksége lehet az irányítással megbízott személyek előzetes írásbeli engedélyére, mielőtt azt megteszi.

A kommunikáció formái (Hiv.: 19. bekezdés)

A46. Az eredményes kommunikáció magában foglalhat szerkesztett prezentációkat és írásbeli jelentéseket csakúgy, mint kevésbé strukturált kommunikációkat, beleértve a megbeszéléseket is. A 19–20. bekezdésben azonosítottakon kívüli kérdéseket a könyvvizsgáló kommunikálhat akár szóban, akár írásban. Az írásbeli kommunikáció tartalmazhat az irányítással megbízott személyeknek átadott megbízólevelet.

A47. Az adott kérdés jelentősége mellett a kommunikáció formáját (pl.: szóbeli vagy írásos, részletes vagy összefoglaló, szerkesztett vagy nem strukturált kommunikáció legyen) az alábbi tényezők befolyásolhatják:

- A kérdés megvitatása bekerül-e a könyvvizsgálói jelentésbe. Például, amikor kulcsfontosságú könyvvizsgálói kérdéseket kommunikálnak a könyvvizsgálói jelentésben, a könyvvizsgáló szükségesnek tarthatja, hogy írásban kommunikáljon a kulcsfontosságú könyvvizsgálói kérdésekként meghatározott kérdésekről.
- Kielégítően megoldották-e a kérdést.
- A vezetés kommunikálta-e korábban a kérdést.
- A gazdálkodó egység mérete, működési struktúrája, kontrollkörnyezete és jogi felépítése.
- Speciális célú pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata esetén az, hogy a könyvvizsgáló végzi-e a gazdálkodó egység általános célú pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálatát is.
- Jogi követelmények. Egyes joghatóságokban helyi jogszabály előírja az irányítással megbízott személyeknek szóló írásbeli kommunikáció formáját.
- Az irányítással megbízott személyek várakozásai, beleértve a könyvvizsgálóval folytatott rendszeres megbeszélésekre vagy kommunikációkra vonatkozó megállapodásokat.
- A könyvvizsgáló irányítással megbízott személyekkel folytatott folyamatos kapcsolatának és párbeszédének mennyisége.
- Változott-e jelentősen egy adott irányító szerv tagságának összetétele.

A48. Ha egy adott jelentős kérdést az irányítással megbízott személyek közül egyvalakivel, például az audit bizottság elnökével beszélnek meg, helyénvaló lehet, ha a könyvvizsgáló összefoglalja az adott kérdést a későbbi kommunikációkban, hogy az irányítással megbízott személyek valamennyien teljes és kiegyensúlyozott tájékoztatást kapjanak.

A kommunikációk ütemezése (Hiv.: 21. bekezdés)

A49. Az időben történő kommunikáció a könyvvizsgálat alatt hozzájárul az irányítással megbízott személyek és a könyvvizsgáló közötti kiterjedt kétirányú párbeszéd eléréséhez. A kommunikációk megfelelő ütemezése azonban a megbízás körülményeitől függően változó. Releváns körülmények többek között az adott kérdés jelentősége és jellege, valamint az irányítással megbízott személyektől várt intézkedés. Például:

- Tervezési kérdésekkel kapcsolatos kommunikációkra gyakran kerülhet sor a könyvvizsgálói megbízás korai szakaszában, első megbízás esetében pedig a megbízás feltételeiben történő megállapodás részeként.

- A könyvvizsgálat során felmerült jelentős nehézséget helyénvaló lehet azonnal kommunikálni, mielőtt lehetséges, ha az irányítással megbízott személyek tudnak segíteni a könyvvizsgálónak a nehézség leküzdésében, vagy ha az valószínűleg minősített véleményt eredményez. Hasonlóképpen, a könyvvizsgáló, mielőtt lehetséges, szóban kommunikálhatja az irányítással megbízott személyek felé a belső kontroll általa azonosított jelentős hiányosságait, mielőtt ezeket a 265. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard előírásai szerint írásban kommunikálja.²⁷
- Amennyiben a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard alkalmazandó, a könyvvizsgáló kommunikálhatja előzetes álláspontját a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésekről a könyvvizsgálat tervezett hatóköréről és ütemezéséről folytatott megbeszélés keretében (lásd A13. bekezdés), és a könyvvizsgáló gyakrabban is kommunikálhat ezeknek a kérdéseknek a további megbeszélése céljából a jelentős könyvvizsgálati megállapítások kommunikálása során.
- A függetlenséggel kapcsolatos kommunikációk helyénvalók lehetnek bármikor, amikor jelentős megítéléseket alkalmaznak a függetlenséget veszélyeztető tényezőkre és arra vonatkozóan, hogy hogyan fogják kezelni azokat a függetlenséget veszélyeztető tényezőket, amelyek nem elfogadható szintűek (például egy nem könyvvizsgálati szolgáltatások nyújtására vonatkozó megbízás elfogadásakor), valamint a záró megbeszélés alkalmával.
- A könyvvizsgálati megállapításokra vonatkozó kommunikációkra, beleértve a könyvvizsgálónak a gazdálkodó egység számviteli gyakorlatának minőségi szempontjaival kapcsolatos álláspontját, szintén sor kerülhet a záró megbeszélés részeként.
- Abban az esetben, ha mind az általános célú, mind a speciális célú pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatát végzik, helyénvaló lehet összehangolni a kommunikációk ütemezését.

A50. Egyéb tényezők, amelyek relevánsak lehetnek a kommunikációk ütemezése szempontjából:

- az auditált gazdálkodó egység mérete, működési struktúrája, kontrollkörnyezete és jogi felépítése
- bármilyen jogi kötelelem bizonyos kérdések meghatározott időn belül történő kommunikálására
- az irányítással megbízott személyek várakozásai, beleértve a könyvvizsgálóval folytatott rendszeres megbeszélésekre vagy kommunikációkra vonatkozó megállapodásokat is.
- az az időpont, amikor a könyvvizsgáló azonosít bizonyos kérdéseket, például a könyvvizsgáló lehet, hogy nem azonosít egy adott kérdést (például jogszabálynak való meg nem felelést) időben ahhoz, hogy megelőző intézkedéseket hajtsanak végre, az adott kérdés kommunikálása azonban lehetővé teheti korrekciós intézkedések végrehajtását.

A kommunikációs folyamat megfelelése (Hiv.: 22. bekezdés)

A51. A könyvvizsgálónak nem szükséges konkrét eljárásokat megterveznie a könyvvizsgáló és az irányítással megbízott személyek közötti kétirányú kommunikáció értékelésének alátámasztására; Ilyen megfigyelések lehetnek a következők:

- Mennyire megfelelőek és időszerűek az irányítással megbízott személyeknek a könyvvizsgáló által felvetett kérdésekre válaszul hozott intézkedései. Ha korábbi kommunikációkban felvetett jelentős kérdésekkel nem foglalkoztak eredményesen, helyénvaló lehet, ha a könyvvizsgáló rákérdez, miért nem tették meg a megfelelő intézkedést, és mérlegeli az adott kérdés újbóli felvetését. Ezzel a könyvvizsgáló

²⁷ 265. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 9. és A14. bekezdés.

elkerüli, hogy azt a benyomást keltse, hogy meggyőződött arról, hogy a kérdéssel megfelelően foglalkoztak vagy az többé már nem jelentős.

- Az irányítással megbízott személyek nyilvánvaló nyitottsága a könyvvizsgálóval folytatott kommunikációjuk során.
- Az irányítással megbízott személyek hajlandósága és képessége arra, hogy megbeszélést folytassanak a könyvvizsgálóval a vezetés részvétele nélkül.
- Az irányítással megbízott személyek nyilvánvaló képessége a könyvvizsgáló által felvetett kérdések teljes megértésére, például, hogy milyen mértékben vizsgálják meg az ügyeket és kérdőjelezik meg a számukra tett javaslatokat.
- A kommunikációk formájában, ütemezésében és várható általános tartalmában az irányítással megbízott személyekkel történő megállapodás nehézsége.
- Ha az irányítással megbízott személyek közül néhányan vagy valamennyien részt vesznek a gazdálkodó egység vezetésében, szemmel láthatóan tudatában vannak-e annak, hogyan érintik a könyvvizsgálóval megvitattott kérdések tágabb irányítói felelősségüket, valamint vezetési felelősségüket.
- Megfelel-e a könyvvizsgáló és az irányítással megbízott személyek közötti kétirányú kommunikáció a vonatkozó jogi és szabályozói követelményeknek.

A52. Amint az a 4. bekezdésben szerepel, az eredményes kétirányú kommunikáció egyaránt segítségére van a könyvvizsgálónak és az irányítással megbízott személyeknek. Ezen túlmenően a 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard az irányítással megbízott személyek részvételét - beleértve a belső audittal, ha van ilyen, valamint a külső könyvvizsgálókkal való kapcsolatukat is - a gazdálkodó egység kontrollkörnyezetének elemeként azonosítja.²⁸ A nem kielégítő kétirányú kommunikáció elégtelen kontrollkörnyezetet jelezhet és befolyásolhatja a lényeges hibás állítás kockázatainak könyvvizsgáló általi becslését. Fennáll annak a kockázata is, hogy a könyvvizsgáló lehet, hogy nem szerzett elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakításához.

A53. Ha a könyvvizsgáló és az irányítással megbízott személyek közötti kétirányú kommunikáció nem kielégítő, és a helyzetet nem lehet megoldani, a könyvvizsgáló az alábbiakat teheti:

- hatókör korlátozás alapján minősíti a könyvvizsgálói véleményt
- jogi tanácsot kér a különböző intézkedések következményeire vonatkozóan
- kommunikál harmadik felekkel (például egy szabályozóval), vagy az irányítási struktúra gazdálkodó egységen kívüli felsőbb szervével, ilyenek például az üzleti vállalkozás tulajdonosai (például részvényesek a közgyűlésen), vagy az állami szektorban a felelős miniszterrel vagy a parlamenttel
- visszalép a megbízástól, ha vonatkozó jogszabály vagy szabályozás lehetővé teszi a visszalépést.

Dokumentálás (Hiv.: 23. bekezdés)

A54. A szóbeli kommunikáció dokumentációja lehet többek között a gazdálkodó egység által készített jegyzőkönyv könyvvizsgálati dokumentáció részeként megőrzött példánya, ha a szóban forgó jegyzőkönyv megfelelően rögzíti a kommunikációt.

²⁸ 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard A78. bekezdés

Az 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standard és más nemzetközi könyvvizsgálati standardok speciális követelményei az irányítással megbízott személyekkel folytatott kommunikációra vonatkozóan

A jelen függelék azonosítja az 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standard¹ és más nemzetközi könyvvizsgálati standardok azon bekezdéseit, amelyek konkrét kérdések kommunikálását írják elő az irányítással megbízott személyek felé. A lista nem helyettesíti az egyéb nemzetközi könyvvizsgálati standardokban szereplő követelmények és a kapcsolódó alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok figyelembevételét.

- 1. témaszámú, „*Minőségellenőrzés a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatával és átvilágításával, valamint az egyéb bizonyosságot nyújtó és kapcsolódó szolgáltatási megbízások végrehajtásával foglalkozó társaságok esetében*” című nemzetközi minőségellenőrzési standard – 30. bekezdés (a) pont
- 240. témaszámú, „*A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál*” című nemzetközi könyvvizsgálati standard – 22. bekezdés, 39. bekezdés (c) pont (i) alpont és 41–43. bekezdések
- 250. témaszámú, „*A jogszabályok és szabályozások figyelembevétele a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál*” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard – 15., 20. és 23–25. bekezdések
- 265. témaszámú, „*A belső kontroll hiányosságainak kommunikálása az irányítással megbízott személyek és a vezetés felé*” című nemzetközi könyvvizsgálati standard – 9. bekezdés
- 450. témaszámú, „*A könyvvizsgálat során azonosított hibás állítások értékelése*” című nemzetközi könyvvizsgálati standard – 12–13. bekezdések
- 505. témaszámú, „*Külső megerősítések*” című nemzetközi könyvvizsgálati standard – 9. bekezdés
- 510. témaszámú, „*Első könyvvizsgálati megbízások Nyitóegyenlegek*” című nemzetközi könyvvizsgálati standard – 7. bekezdés
- 540. témaszámú, „*Számviteli becslések és a kapcsolódó közzétételek könyvvizsgálata*” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard – 38. bekezdés
- 550. témaszámú, „*Kapcsolt felek*” című nemzetközi könyvvizsgálati standard – 27. bekezdés
- 560. témaszámú, „*Fordulónap utáni események*” című nemzetközi könyvvizsgálati standard – 7. bekezdés (b)-(c) pontok, 10. bekezdés (a) pont, 13. bekezdés (b) pont, 14. bekezdés (a) pont és 17. bekezdés
- 570. témaszámú, „*A vállalkozás folytatása*” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard – 25. bekezdés
- 600. témaszámú, „*Speciális szempontok— Csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatai (beleértve a komponensek könyvvizsgálóinak munkáját is)*” című nemzetközi könyvvizsgálati standard – 49. bekezdés
- 610. témaszámú, „*A belső auditorok munkájának felhasználása*” című (2013-ban felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard – 20. és 31. bekezdések

¹ Az 1. témaszámú, „*Minőségellenőrzés a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatával és átvilágításával, valamint az egyéb bizonyosságot nyújtó és kapcsolódó szolgáltatási megbízások végrehajtásával foglalkozó társaságok esetében*” című nemzetközi minőségellenőrzési standard.

- 700. témaszámú, „*A pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakítása és jelentéskészítés*” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard – 46. bekezdés
- 701. témaszámú, „*Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálása a független könyvvizsgálói jelentésben*” című nemzetközi könyvvizsgálói standard – 17. bekezdés
- 705. témaszámú, „*A független könyvvizsgálói jelentésben szereplő vélemény minősítései*” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard – 12., 14., 23, és 30. bekezdések
- 706. témaszámú, „*Figyelemfelhívó bekezdések és egyéb kérdések bekezdések a független könyvvizsgálói jelentésben*” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard – 12. bekezdés
- 710. témaszámú, „*Összehasonlító adatok – Előző időszak megfelelő adatai és összehasonlító pénzügyi kimutatások*” című nemzetközi könyvvizsgálati standard – 18. bekezdés
- 720. témaszámú, „*A könyvvizsgáló egyéb információkkal kapcsolatos felelőssége*” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 17-19. bekezdések

2. sz. függelék

(Hiv.: 16. bekezdés (a) pont, A19–A20. bekezdések)

A számviteli gyakorlat minőségi szempontjai

A 16. bekezdés (a) pontja által előírt és az A19-A20. bekezdésekben tárgyalt kommunikáció többek között az alábbi kérdéseket tartalmazhatja:

Számviteli politikák

- A számviteli politikák megfelelősége a gazdálkodó egység adott körülményei között, figyelembe véve az információszolgáltatás költségei és a pénzügyi kimutatások felhasználóinak valószínű haszna közötti egyensúly szükségességét. Amennyiben léteznek elfogadható alternatív számviteli politikák, a kommunikáció tartalmazhatja a pénzügyi kimutatások azon tételeinek azonosítását, amelyekre hatással van a jelentős számviteli politikák kiválasztása, valamint a hasonló gazdálkodó egységek által alkalmazott számviteli politikákkal kapcsolatos információkat.
- A jelentős számviteli politikák kezdeti megválasztása, valamint azok változásai, beleértve az új számviteli szabályok alkalmazását. A kommunikáció tartalmazhatja a számviteli politika változás átvétele ütemezésének és módszerének a gazdálkodó egység tárgyidőszaki és jövőbeli eredményére gyakorolt hatását, valamint a számviteli politikák - a várható új számviteli szabályokkal kapcsolatos - változásának az ütemezését.
- A jelentős számviteli politikák hatása az ellentmondásos vagy feltörekvő területeken (vagy valamely ágazatra egyedileg jellemző területeken, különösen, ha nincs kötelező útmutatás vagy konszenzus).
- Az ügyletek időzítésének hatása a rögzítésük időszakának vonatkozásában.

Számviteli becslések és a kapcsolódó közzétételek

- Az 540. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 2. számú függeléke tartalmaz olyan kérdéseket, amelyeknek kommunikálását a könyvvizsgáló mérlegelheti a gazdálkodó egység számviteli becslésekkel és a kapcsolódó közzétételekkel kapcsolatos számviteli gyakorlatainak jelentős minőségi szempontjaira vonatkozóan.

A pénzügyi kimutatásokban szereplő közzétételek

- A pénzügyi kimutatásokban szereplő különösen érzékeny közzétételek (például a bevételek megjelenítésére, a javadalmazásra, a vállalkozás folytatására, a fordulónap utáni eseményekre és a függő tételekre vonatkozó közzétételek) kialakításával kapcsolatos ügyek és az azokhoz kapcsolódó megítélések.
- A pénzügyi kimutatásokban szereplő közzétételek átfogó semlegessége, következetessége és egyértelműsége.

Kapcsolódó kérdések

- A pénzügyi kimutatásokban közzétett jelentős kockázatok, kitettségek és bizonytalanságok - mint például a függőben lévő peres eljárások - lehetséges hatása a pénzügyi kimutatásokra.
- A gazdálkodó egység normál üzletmenetén kívül eső vagy egyéb módon szokatlanak tűnő jelentős ügyletek pénzügyi kimutatásokra gyakorolt hatásának mértéke. Ez a kommunikáció kiemelheti a következőket:
 - az időszakban megjelenített nem ismétlődő összegek
 - milyen mértékben teszik elkülönítetten közzé ezeket az ügyleteket a pénzügyi kimutatásokban

- úgy tűnik-e, hogy ezeknek az ügyleteknek a célja bizonyos számviteli vagy adóügyi elbírálás, vagy egy konkrét jogszabályi vagy szabályozói cél elérése
 - úgy tűnik-e, hogy ezek az ügyletek túlzottan bonyolultak, vagy széles körű tanácsadást vettek igénybe az ügylet strukturálására vonatkozóan
 - amennyiben a vezetés egy bizonyos számviteli kezelés szükségességére nagyobb hangsúlyt fektet, mint az ügylet mögöttes gazdaságosságára
- Az eszközök és kötelezettségek könyv szerinti értékét érintő tényezők, beleértve a tárgyi eszközökhöz és az immateriális javakhoz rendelt hasznos élettartamok meghatározásának a gazdálkodó egység által alkalmazott alapját is. A kommunikáció tartalmazhat magyarázatot arra vonatkozóan, hogyan történt a könyv szerinti értéket érintő tényezők kiválasztása, és hogy az alternatív választások milyen hatással lettek volna a pénzügyi kimutatásokra.
 - A hibás állítások szelektív helyesbítése, például korigálják a beszámolóban szereplő eredményt növelő hibás állításokat, a beszámolóban szereplő eredményt csökkentő hibás állításokat azonban nem.