

701. TÉMASZÁMÚ NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD

KULCSFONTOSSÁGÚ KÖNYVVIZSGÁLATI KÉRDÉSEK KOMMUNIKÁLÁSA A FÜGGETLEN KÖNYVVIZSGÁLÓI JELENTÉSBEN

(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	1–5
Hatálybalépés napja	6
Célok	7
Fogalom	8
Követelmények	
A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések meghatározása	9–10
A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálása	11–16
Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel	17
Dokumentáció	18
Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok	
Jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre	A1–A8
A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések meghatározása	A9–A30
A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálása	A31–A59
Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel	A60–A63
Dokumentáció	A64

A 701. témaszámú, „A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálása a független könyvvizsgálói jelentésben” 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.

¹ A jelen 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard magyar nyelvű fordítása az *ISA 701, Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor’s Report* 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 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 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 701. témaszámú „A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálása a független könyvvizsgálói jelentésben”* című standardját a Magyar Könyvvizsgálói Kamara fordította magyarra 2022. novemberében és annak reprodukálása az IFAC engedélyével történt. Az *ISA 701. témaszámú „A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálása a független könyvvizsgálói jelentésben”* standard fordításának folyamatát az IFAC áttekintette és a fordítás *„A Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetsége publikációinak fordítására vonatkozó politika”* című irányelvének megfelelően történt. Az *ISA 701. témaszámú „A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálása a független könyvvizsgálói jelentésben”* 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 701. témaszámú „A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálása a független könyvvizsgálói jelentésben”* standard angol nyelvű szövege © 2020 International Federation of Accountants (IFAC). Minden jog fenntartva.

Az *ISA 701. témaszámú „A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálása a független könyvvizsgálói jelentésben”* standard magyar nyelvű szövege © 2022 International Federation of Accountants (IFAC). Minden jog fenntartva.

Eredeti cím: *ISA 701, Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report* 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. Jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard a könyvvizsgálónak a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések könyvvizsgálói jelentésben történő kommunikálására vonatkozó felelősségével foglalkozik. Célja, hogy egyaránt foglalkozzon a könyvvizsgáló arra vonatkozó megítélésével, hogy mit kommunikáljon a könyvvizsgálói jelentésben, valamint az ilyen kommunikáció formájával és tartalmával.
2. A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálásának célja a könyvvizsgálói jelentés kommunikatív értékének növelése a végrehajtott könyvvizsgálatra vonatkozó nagyobb átláthatóság biztosítása által. A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálása további információkat nyújt a pénzügyi kimutatások célzott felhasználói („célzott felhasználók”) számára abból a célból, hogy segítsen megérteni azokat a kérdéseket, amelyek a könyvvizsgáló szakmai megítélése szerint a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során a legjelentősebbek voltak. A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálása továbbá segítheti a célzott felhasználókat abban, hogy megismerjék a gazdálkodó egységet és az auditált pénzügyi kimutatásokban szereplő jelentős vezetői megítélést igénylő területeket. (Hiv.: A1–A4. bekezdések)
3. A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálása a könyvvizsgálói jelentésben emellett alapul szolgálhat a célzott felhasználók számára a gazdálkodó egységre, az auditált pénzügyi kimutatásokra vagy a végrehajtott könyvvizsgálatra vonatkozó bizonyos kérdéseknek a vezetéssel és az irányítással megbízott személyekkel történő további megtárgyalásához.
4. Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések könyvvizsgálói jelentésben való kommunikálására a könyvvizsgáló által a pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó vélemény kialakításának összefüggésében kerül sor. A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálása a könyvvizsgálói jelentésben nem:
 - (a) helyettesíti a pénzügyi kimutatásokban szereplő azon közzétételeket, amelyeket a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek előírnak a vezetés számára, vagy amelyek máskülönben szükségesek a valós bemutatás eléréséhez;
 - (b) helyettesíti minősített vélemény kibocsátását a könyvvizsgáló által, amikor azt a konkrét könyvvizsgálati megbízás körülményei megkövetelik a 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban;²
 - (c) helyettesíti az 570. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardnak³ megfelelő jelentéskészítést, amikor lényeges bizonytalanság áll fenn olyan eseményekkel vagy feltételekkel kapcsolatban, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására vonatkozó képességével kapcsolatban; vagy
 - (d) egy egyedi kérdésekre vonatkozó különálló vélemény. (Hiv.: A5–A8. bekezdések)
5. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard vonatkozik a tőzsdén jegyzett gazdálkodó egységek teljes általános célú pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálatára, és olyan esetekre, amikor a könyvvizsgáló egyébként úgy dönt, hogy kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdéseket kommunikál a könyvvizsgálói jelentésben. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard azokra az esetekre is vonatkozik, amikor a könyvvizsgáló számára jogszabály vagy szabályozás írja elő kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések könyvvizsgálói jelentésben való kommunikálását.⁴ A 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard azonban megtiltja a könyvvizsgáló számára kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálását abban az esetben, ha a könyvvizsgáló visszautasítja a véleménynyilvánítást a pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan, kivéve, ha az említett jelentéstételt jogszabály vagy szabályozás írja elő.⁵

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

³ 570. témaszámú, „A vállalkozás folytatása” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 22–23. bekezdések

⁴ 700. témaszámú, „A pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakítása és jelentéskészítés” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 30–31. bekezdések

⁵ 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 29. bekezdés

Hatálybalépés napja

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

Célok

7. A könyvvizsgáló céljai, hogy meghatározza a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdéseket, és a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakítását követően kommunikálja ezeket a kérdéseket a könyvvizsgálói jelentésben történő ismertetésük útján.

Fogalom

8. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában a következő kifejezésnek az alábbi jelentése van:
Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések—Azok a kérdések, amelyek a könyvvizsgáló szakmai megítélése szerint a legjelentősebbek voltak a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során. A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések az irányítással megbízott személyek felé kommunikált kérdések közül kerülnek kiválasztásra.

Követelmények

A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések meghatározása

9. A könyvvizsgálónak meg kell határoznia az irányítással megbízott személyek felé kommunikált kérdések közül azokat a kérdéseket, amelyek jelentős könyvvizsgálói figyelmet igényeltek a könyvvizsgálat végrehajtása során. A meghatározás során a könyvvizsgálónak a következőket kell figyelembe vennie: (Hiv.: A9–A18. bekezdések)
 - (a) Azokat a területeket, ahol a lényeges hibás állítás becsült kockázatai magasabbak, vagy ahol jelentős kockázatokat azonosítottak a 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.⁶ (Hiv.: A19–A22. bekezdések)
 - (b) A jelentős könyvvizsgálói megítéléseket, amelyek a pénzügyi kimutatások olyan területeihez kapcsolódnak, amelyek a vezetés jelentős megítélését foglalták magukban, beleértve a nagymértékű becslési bizonytalanságnak kitett számvetési becsléseket. (Hiv.: A23–A24. bekezdések)
 - (c) Az időszakban felmerült jelentős események vagy ügyletek hatását a könyvvizsgálatra. (Hiv.: A25–A26. bekezdések)
10. A könyvvizsgálónak meg kell állapítania, hogy a 9. bekezdéssel összhangban meghatározott kérdések közül melyek azok, amelyek a legjelentősebbek voltak a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során, és ennél fogva a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések. (Hiv.: A9–A11., A27–A30. bekezdések)

A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálása

11. A könyvvizsgálónak minden egyes kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdést megfelelő alcím használatával ismertetnie kell a könyvvizsgálói jelentés „Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések” címet viselő különálló szakaszában, kivéve, ha a 14. vagy a 15. bekezdésekben meghatározott körülmények fennállnak. A könyvvizsgálói jelentés ezen szakaszában a bevezető megfogalmazásnak ki kell jelentenie, hogy:
 - (a) a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések azok a kérdések, amelyek a könyvvizsgáló szakmai megítélése szerint a legjelentősebbek voltak a [tárgyidőszaki] pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során; valamint
 - (b) ezekkel a kérdésekkel a pénzügyi kimutatások egészének könyvvizsgálatával összefüggésben és az arra vonatkozó könyvvizsgálói vélemény kialakítása során foglalkoztak, és a könyvvizsgáló nem bocsát ki külön véleményt ezekre a kérdésekre vonatkozóan. (Hiv.: A31–A33. bekezdések)

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

A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések nem helyettesítik minősített vélemény kibocsátását

12. A könyvvizsgálónak nem szabad egy adott kérdést a könyvvizsgálói jelentés Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések szakaszában kommunikálnia akkor, ha a könyvvizsgáló köteles lenne minősíteni a véleményt a 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban az adott kérdés eredményeképpen. (Hiv.: A5. bekezdés)

A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések ismertetése

13. Az egyes kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdéseknek a könyvvizsgálói jelentés Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések szakaszában szereplő leírásának kell hivatkozást tartalmaznia a pénzügyi kimutatásokban lévő kapcsolódó közzététel(ek)re, amennyiben vannak ilyenek, és ki kell térnie arra: (Hiv.: A34–A41. bekezdések)
- (a) miért tekintették az adott kérdést az egyik legjelentősebbnek a könyvvizsgálat során, és határozták meg ennél fogva kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésként; és (Hiv.: A42–A45. bekezdések)
 - (b) hogyan kezelték az adott kérdést a könyvvizsgálat során. (Hiv.: A46–A51. bekezdések)

Körülmények, amelyek esetén egy adott, kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésként meghatározott kérdést nem kommunikálnak a könyvvizsgálói jelentésben

14. A könyvvizsgálónak ismertetnie kell minden egyes kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdést a könyvvizsgálói jelentésben, kivéve, ha: (Hiv.: A53–A56. bekezdések)
- (a) jogszabály vagy szabályozás kizárja az adott kérdésre vonatkozó nyilvános közzétételt; vagy (Hiv.: A52. bekezdés)
 - (b) Rendkívül ritka körülmények között a könyvvizsgáló azt állapítja meg, hogy az adott kérdést nem lehet a könyvvizsgálói jelentésben kommunikálni, mert ésszerű várakozások alapján annak hátrányos következményei súlyosabbak lennének, mint az ilyen kommunikáció közérdekű hasznai. Ez nem érvényes, amennyiben a gazdálkodó egység nyilvánosan információt tett közzé az adott kérdésre vonatkozóan.

A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések ismertetése és a könyvvizsgálói jelentésbe belefoglalandó egyéb elemek közötti kölcsönhatás

15. Egy olyan kérdés, amely minősített vélemény kibocsátását eredményezi a 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban, vagy olyan eseményekkel vagy feltételekkel kapcsolatos lényeges bizonytalanság, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban az 570. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban, jellegüknél fogva kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések. Ilyen körülmények között azonban ezeket a kérdéseket nem szabad a könyvvizsgálói jelentés Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések szakaszában ismertetni, és nem érvényesek a 13-14. bekezdésekben szereplő követelmények. Ehelyett a könyvvizsgálónak:
- (a) ezekre a kérdés(ek)re vonatkozóan a vonatkozó nemzetközi könyvvizsgálati standarddal (standardokkal) összhangban kell jelentést tennie, és
 - (b) hivatkoznia kell a Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések szakaszban a Korlátozott vélemény (Ellenvélemény) alapja vagy a Vállalkozás folytatására vonatkozó lényeges bizonytalanság szakasz(ok)ra. (Hiv.: A6–A7. bekezdések)

A Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések szakasz formája és tartalma egyéb körülmények között

16. Amennyiben a könyvvizsgáló a gazdálkodó egység és a könyvvizsgálat tényei és körülményei alapján megállapítja, hogy nincsenek kommunikálандó kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések, vagy csak a 15. bekezdésben tárgyalt kérdések a kommunikált kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések, a könyvvizsgálónak erre vonatkozó állítást kell belefoglalnia a könyvvizsgálói jelentés „Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések” című külön szakaszába. (Hiv.: A57–A59. bekezdések)

Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel

17. A könyvvizsgálónak kommunikálnia kell az irányítással megbízott személyek felé:
- (a) azokat a kérdéseket, amelyekről a könyvvizsgáló megállapította, hogy kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések, vagy
 - (b) adott esetben, a gazdálkodó egység és a könyvvizsgálat tényeitől és körülményeitől függően, a könyvvizsgáló azon megállapítását, hogy nincsenek a könyvvizsgálói jelentésben kommunikálandó kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések. (Hiv.: A60–A63. bekezdések)

Dokumentáció

18. A könyvvizsgálónak bele kell foglalnia a könyvvizsgálati dokumentációba:⁷ (Hiv.: A64. bekezdés)
- (a) azokat a kérdéseket, amelyek jelentős könyvvizsgálói figyelmet igényeltek a 9. bekezdésben meghatározottakkal összhangban, és a könyvvizsgáló arra vonatkozó megállapításának indoklását, hogy az egyes ilyen kérdések kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések-e a 10. bekezdésnek megfelelően;
 - (b) adott esetben a könyvvizsgáló arra vonatkozó megállapításának indoklását, hogy nincsenek a könyvvizsgálói jelentésben kommunikálandó kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések, vagy csak a 15. bekezdésben tárgyalt kérdések a kommunikálandó kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések, és
 - (c) adott esetben annak indoklását, miért határozott úgy a könyvvizsgáló, hogy nem kommunikál a könyvvizsgálói jelentésben egy adott, kulcsfontosságú könyvvizsgálói kérdésként meghatározott kérdést.

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre (Hiv.: 2. bekezdés)

- A1. A jelentőség úgy írható le, mint valamely kérdés viszonylagos fontossága, adott összefüggésben nézve. Egy adott kérdés jelentőségét a könyvvizsgáló abban az összefüggésben ítéli meg, amelyben az mérlegelésre kerül. A jelentőség mérlegelhető mennyiségi és minőségi tényezők összefüggésében, mint például a viszonylagos nagyság, a jelleg és a vizsgálat tárgyára gyakorolt hatás, valamint a célzott felhasználók vagy címzettek kifejezett érdekei. Ez magában foglalja a tények és a körülmények objektív elemzését, beleértve az irányítással megbízott személyekkel való kommunikáció jellegét és terjedelmét.
- A2. A pénzügyi kimutatások felhasználói érdeklődésüket fejezték ki azok iránt a kérdések iránt, amelyekre vonatkozóan a könyvvizsgáló a legkiterjedtebb párbeszédet folytatta az irányítással megbízott személyekkel a 260. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard⁸ által előírt kétoldalú kommunikáció részeként, és ezekre a kommunikációkra vonatkozóan fokozottabb átláthatóságot szorgalmaztak. A felhasználók például különös érdeklődést mutattak a könyvvizsgáló által a pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó vélemény kialakítása során alkalmazott jelentős megítélések megismerése iránt, mert azok gyakran kapcsolódnak a pénzügyi kimutatások elkészítése során jelentős vezetés általi megítéléseket igénylő területekhez.
- A3. Annak előírása a könyvvizsgálók számára, hogy kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdéseket kommunikáljanak a könyvvizsgálói jelentésben, erősítheti is a könyvvizsgáló és az irányítással megbízott személyek közötti kommunikációt ezekre a kérdésekre vonatkozóan, és fokozhatja a vezetés és az irányítással megbízott személyek figyelmét a pénzügyi kimutatásokban szereplő olyan közzétételekkel kapcsolatban, amelyekre hivatkozás történik a könyvvizsgálói jelentésben.

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

⁸ 260. témaszámú, „*Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel*” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard

- A4. A 320. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard⁹ kifejti, hogy ésszerű, ha a könyvvizsgáló feltételezi a pénzügyi kimutatások felhasználóiról, hogy:
- (a) az üzletről, a gazdasági tevékenységekről és a számvitelről elvárható tudással bírnak, és elvárható gondossággal készek tanulmányozni a pénzügyi kimutatásokban szereplő információkat.
 - (b) tudják, hogy a pénzügyi kimutatásokat lényegességi szintekhez viszonyítva készítik, prezentálják és auditálják,
 - (c) elismerik az abban rejlő bizonytalanságokat, hogy az összegek értékelése becslések, megítélések és mérlegelések alkalmazása alapján történik, és
 - (d) ésszerű gazdasági döntéseket hoznak a pénzügyi kimutatásokban szereplő információk alapján.

Mivel a könyvvizsgálói jelentést az auditált pénzügyi kimutatásokhoz csatolják, ugyanazokat tekintik a könyvvizsgálói jelentés felhasználóinak, akik a pénzügyi kimutatások célzott felhasználói.

A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések, a könyvvizsgálói vélemény és a könyvvizsgálói jelentés egyéb elemei közötti kapcsolat (Hiv.: 4., 12., 15. bekezdés)

- A5. A 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeket ír elő és útmutatást ad a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakítását illetően.¹⁰ A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálása nem helyettesíti a pénzügyi kimutatásokban szereplő közzétételeket, amelyeket a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek előírnak a vezetés számára, vagy amelyek máskülönben szükségesek a valós bemutatás eléréséhez. A 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard foglalkozik azokkal a körülményekkel, amikor a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy lényeges hibás állítás van a pénzügyi kimutatásokban szerepeltetett közzétételek megfelelőségével vagy elegendőségével kapcsolatban.¹¹
- A6. Amikor a könyvvizsgáló korlátozott véleményt vagy ellenvéleményt bocsát ki a 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban, akkor a minősített véleményt eredményező kérdésnek az ismertetése a Korlátozott vélemény (Ellenvélemény) alapja szakaszban segíti a célzott felhasználók általi megértést és az ilyen körülmények felismerését azok felmerülésekor. Ezért ennek a kérdésnek a Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések szakaszban ismertetett egyéb kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdéstől elkülönített kommunikációja megfelelő fontosságot ad az adott kérdésnek a könyvvizsgálói jelentésben (lásd a 15. bekezdést). A 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard függeléke szemléltető példákat tartalmaz arra vonatkozóan, hogyan érinti a Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések szakasz bevezető megfogalmazását, ha a könyvvizsgáló korlátozott véleményt vagy ellenvéleményt bocsát ki és egyéb kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdéseket kommunikálnak a könyvvizsgálói jelentésben. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard A58. bekezdése szemlélteti azt, ahogyan a Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések szakasz bemutatásra kerül akkor, amikor a könyvvizsgáló azt állapította meg, hogy a könyvvizsgálói jelentés Korlátozott vélemény (Ellenvélemény) alapja szakaszában vagy a Vállalkozás folytatására vonatkozó lényeges bizonytalanság szakaszában tárgyalt kérdéseken túlmenően nincs a könyvvizsgálói jelentésben kommunikálandó egyéb kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdés.
- A7. Amikor a könyvvizsgáló korlátozott véleményt vagy ellenvéleményt bocsát ki, az egyéb kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálása továbbra is releváns abból a célból, hogy a célzott felhasználók jobban megértsék a könyvvizsgálatot, ezért a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések meghatározására vonatkozó követelmények vonatkoznak. Ugyanakkor, mivel ellenvélemény nyilvánítására olyan körülmények

⁹ 320. témaszámú, „*Lényegesség a könyvvizsgálat tervezésében és végrehajtásában*” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 4. bekezdés

¹⁰ 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 10–15. és A1–A15. bekezdések

¹¹ Lásd a 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard A7. bekezdését.

között kerül sor, amikor a könyvvizsgáló arra a következtetésre jutott, hogy a hibás állítások önmagukban vagy együttesen egyszerre lényegesek és átfogóak a pénzügyi kimutatások szempontjából:¹²

- (a) Az ellenvéleményt eredményező kérdés(ek) jelentőségétől függően a könyvvizsgáló megállapíthatja, hogy egyéb kérdések nem kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések. Ilyen esetekben a 15. bekezdés követelménye vonatkozik (lásd az A58. bekezdést),
 - (b) Ha az ellenvéleményt eredményező kérdés(ek)en kívüli egy vagy több kérdést, kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésként határoznak meg, akkor különösképpen fontos, hogy ezeknek az egyéb kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdéseknek az ismertetése ne sugallja azt, hogy a pénzügyi kimutatások egésze hitelt érdemlőbb ezekkel a kérdésekkel kapcsolatban, mint ami megfelelő lenne az adott körülmények között, az ellenvélemény tükrében (lásd az A47. bekezdést).
- A8. A 706. témaszámú (felülvizsgált)¹³ nemzetközi könyvvizsgálati standard mechanizmusokat hoz létre valamennyi gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálói számára, hogy a könyvvizsgálói jelentésbe további kommunikációkat foglaljanak bele a Figyelemfelhívó bekezdések és az Egyéb kérdések bekezdések használatával akkor, amikor a könyvvizsgáló azt szükségesnek tartja. Ilyen esetekben ezeket a bekezdéseket a könyvvizsgálói jelentésben a Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések szakasztól elkülönítetten kell bemutatni. Amennyiben egy adott kérdést kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésként határoztak meg, az említett bekezdések alkalmazása nem helyettesíti az adott kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésnek az ismertetését a 13. bekezdésnek megfelelően.¹⁴ A 706. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard további útmutatást nyújt a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések és az említett nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban lévő Figyelemfelhívó bekezdések közötti kapcsolatra vonatkozóan.¹⁵

A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések meghatározása (Hiv.: 9-10. bekezdések)

- A9. A könyvvizsgáló döntéshozatali folyamata a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések meghatározása során arra szolgál, hogy az irányítással megbízott személyek felé kommunikált kérdések közül kiválasszon néhány kérdést a könyvvizsgáló arra vonatkozó megítélése alapján, hogy mely kérdések voltak a legjelentősebbek a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során.
- A10. A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések könyvvizsgáló általi meghatározása azokra a kérdésekre korlátozódik, amelyek a legjelentősebbek voltak a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során, még akkor is, ha összehasonlító pénzügyi kimutatásokat prezentálnak (azaz akkor is, ha a könyvvizsgáló véleménye minden egyes időszakra vonatkozik, amelyre pénzügyi kimutatásokat prezentálnak).¹⁶
- A11. Mindamellet, hogy a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések könyvvizsgáló általi meghatározása a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatások könyvvizgálatára vonatkozik, és a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard nem írja elő a könyvvizsgáló számára, hogy frissítse az előző időszak könyvvizsgálói jelentésében foglalt kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdéseket, hasznos lehet a könyvvizsgáló számára, ha mérlegeli, hogy egy adott kérdés, amely az előző időszak pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálata során kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdés volt, továbbra is kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdés-e a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során.

Jelentős könyvvizsgálói figyelmet igénylő kérdések (Hiv.: 9. bekezdés)

- A12. A jelentős könyvvizsgálói figyelem fogalma elismeri azt, hogy a könyvvizgálat kockázati alapú és arra összpontosít, hogy a pénzügyi kimutatások lényeges hibás állításainak kockázatait azonosítsa és felmérje, az ezekre a kockázatokra reagáló könyvvizsgálati eljárásokat tervezzon meg és hajtson végre, és olyan

¹² 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 8. bekezdés

¹³ 706. témaszámú, „Figyelemfelhívó bekezdések és Egyéb kérdések bekezdések a független könyvvizsgálói jelentésben” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard

¹⁴ Lásd 706. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 8. bekezdés (b) pont és 10. bekezdés (b) pont.

¹⁵ 706. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard A1–A3. bekezdések

¹⁶ Lásd 710. témaszámú, „Összehasonlító információ—Összehasonlító adatok és összehasonlító pénzügyi kimutatások” című nemzetközi könyvvizsgálati standard.

könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen, amely elegendő és megfelelő ahhoz, hogy a könyvvizsgálói vélemény alapjául szolgáljon. Egy konkrét számlaegyenlegre, ügyletcsoportra vagy közzétételre vonatkozóan minél nagyobb az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás becsült kockázata, rendszerint annál több megítélés szükséges a könyvvizsgálati eljárások megtervezése és végrehajtása során, valamint azok eredményeinek kiértékeléséhez. További könyvvizsgálati eljárások tervezésekor a könyvvizsgáló számára követelmény, hogy annál meggyőzőbb könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen, minél magasabb a könyvvizsgáló által becsült kockázat.¹⁷ Abban az esetben, amikor magasabb becsült kockázat miatt meggyőzőbb könyvvizsgálati bizonyíték megszerzésére kerül sor, a könyvvizsgáló növelheti a bizonyíték mennyiségét, vagy olyan bizonyítékot szerezhet be, amely relevánsabb vagy megbízhatóbb, például oly módon, hogy nagyobb hangsúlyt fektet harmadik féltől származó bizonyíték megszerzésére vagy megerősítő bizonyítékot szerez be több független forrásból.¹⁸

- A13. Ennek megfelelően, az olyan kérdések, amelyek kihívást jelentenek a könyvvizsgáló számára az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzésében vagy kihívást jelentenek a könyvvizsgáló számára a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakításában, különösen relevánsak lehetnek a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések könyvvizsgáló általi meghatározása során.
- A14. A jelentős könyvvizsgálói figyelmet igénylő területek gyakran kapcsolódnak a pénzügyi kimutatásokban összetett és jelentős vezetés általi megítélést igénylő területekhez, és ebből következően gyakran foglalnak magukban nehéz vagy összetett könyvvizsgálói megítéléseket. Ez viszont gyakran befolyásolja a könyvvizsgáló átfogó könyvvizsgálati stratégiáját, az erőforrások elosztását, és a könyvvizsgálati erőfeszítés terjedelmét ilyen jellegű kérdésekkel kapcsolatban. Ilyen hatások lehetnek például a szenior munkatársak könyvvizsgálati megbízásban való részvételének mértéke, vagy a könyvvizsgáló által igénybe vett szakértőnek vagy olyan személyeknek a részvétele, akik a számvitel vagy a könyvvizgálat valamely speciális területén szakértelemmel rendelkeznek, akár megbízta, akár alkalmazza a társaság őket arra vonatkozóan, hogy foglalkozzanak ezekkel a területekkel.
- A15. Különböző nemzetközi könyvvizsgálati standardok meghatározott kommunikációkat írnak elő az irányítással megbízott személyekkel és másokkal, amelyek a jelentős könyvvizsgálói figyelmet igénylő területekhez kapcsolódhatnak. Például:
- A 260. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja a könyvvizsgáló számára, hogy kommunikálja az irányítással megbízott személyek felé a könyvvizgálat során felmerült jelentős nehézségeket, ha vannak ilyenek.¹⁹ A nemzetközi könyvvizsgálati standardok elismerik például az alábbiakhoz kapcsolódó esetleges nehézségeket:
 - Kapcsolt felek közötti ügyletek,²⁰ különösen a könyvvizsgáló arra való képességének korlátozása, hogy könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen arra vonatkozóan, hogy egy adott kapcsolt felek közötti ügylet minden egyéb szempontja (az áron kívül) megfelel a hasonló, szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított tranzakció aspektusainak.
 - Korlátozások a csoportaudit során, például, amikor lehet, hogy korlátozták a csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoport információkhoz való hozzáférését.²¹
 - A 220. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeket állít fel a megbízásért felelős partner számára azzal kapcsolatban, hogy megfelelő konzultációt folytasson a nehéz vagy vitatott kérdéseket illetően.²² Például, a könyvvizsgáló lehet, hogy konzultált másokkal a cégen belül vagy a cégen kívül valamely jelentős szakmai kérdésben, amely jelzés lehet arra vonatkozóan, hogy az

¹⁷ 330. témaszámú, „A könyvvizsgáló válaszai a becsült kockázatokra” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 7. bekezdés (b) pont

¹⁸ 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A19. bekezdés

¹⁹ 260. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard, 16. bekezdés (b) pont és A21. bekezdés

²⁰ 550. témaszámú, „Kapcsolt felek” című nemzetközi könyvvizsgálati standard A42. bekezdés

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

²² 220. témaszámú, „A pénzügyi kimutatások könyvvizgálatának minőségellenőrzése” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 18. bekezdés

kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdés. A megbízásért felelős partnernek továbbá meg kell vitatnia, többek között, a könyvvizsgálati megbízás során felmerülő jelentős kérdéseket a megbízáshoz kapcsolódó minőségellenőrrrel.²³

Szemponatok a jelentős könyvvizsgálói figyelmet igénylő kérdések meghatározása során (Hiv.: 9. bekezdés)

- A16. A könyvvizsgáló kialakíthat előzetes álláspontot a tervezési szakaszban azokra a kérdésekre vonatkozóan, amelyek valószínűsíthetően jelentős könyvvizsgálói figyelmet igénylő területek a könyvvizsgálat során és ebből következően kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések lehetnek. A könyvvizsgáló kommunikálhatja ezt az irányítással megbízott személyek felé a 260. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban, amikor megbeszéli a könyvvizsgálat tervezett hatókörét és ütemezését. A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések könyvvizsgáló általi meghatározása azonban a könyvvizsgálat eredményein vagy a könyvvizsgálat során szerzett bizonyítékokon alapul.
- A17. A 9. bekezdés konkrét előírt szempontokat tartalmaz azoknak a kérdéseknek a könyvvizsgáló általi meghatározása során, amelyek jelentős könyvvizsgálói figyelmet igényeltek. Ezek a szempontok az irányítással megbízott személyek felé kommunikált kérdések jellegére összpontosítanak, amely kérdések gyakran a pénzügyi kimutatásokban közzétett kérdésekhez kapcsolódnak, és céljuk tükrözni a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának olyan területeit, amelyek különösen érdekesek lehetnek a célzott felhasználók számára. Az a tény, hogy ezek a szempontok kötelezően előírtak, nem jelenti azt, hogy az azokhoz kapcsolódó kérdések mindig kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések; ehelyett, az ezekkel a konkrét szempontokkal kapcsolatos kérdések csak akkor kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések, ha azokat a könyvvizsgálat során legjelentősebb kérdésekként határozták meg a 10. bekezdéssel összhangban. Mivel a szempontok egymástól függhetnek (pl. a 9. bekezdés (b)-(c) pontjaiban ismertetett körülményekhez kapcsolódó kérdések egyben jelentős kockázatokként is azonosíthatók), egynél több szempont alkalmazhatósága egy konkrét, az irányítással megbízott személyek felé kommunikált kérdésre, növelheti annak valószínűségét, hogy a könyvvizsgáló az adott kérdést kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésként határozza meg.
- A18. Azokon a kérdéseken túl, amelyek a 9. bekezdés által előírt konkrét szempontokhoz kapcsolódnak, lehetnek egyéb, az irányítással megbízott személyek felé kommunikált kérdések, amelyek jelentős könyvvizsgálói figyelmet igényeltek, és amelyek ebből következően a 10. bekezdéssel összhangban kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésként határozhatóak meg. Ilyen kérdések lehetnek például a végrehajtott könyvvizsgálatra vonatkozó kérdések, amelyeket lehet, hogy nem kötelező közzétenni a pénzügyi kimutatásokban. Például egy új IT-rendszer bevezetése (vagy jelentős módosítások egy meglévő IT rendszerben) a tárgyidőszak alatt lehet jelentős könyvvizsgálói figyelmet igénylő terület, különösen, ha az adott módosítás jelentős hatással volt a könyvvizsgáló átfogó könyvvizsgálati stratégiájára vagy jelentős kockázatra vonatkozott (pl. olyan változások a rendszerben, amelyek az árbevétel megjelenítését befolyásolják).

Azok a területek, ahol a lényeges hibás állítás becsült kockázatai magasabbak, vagy ahol jelentős kockázatokat azonosítottak a 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban (Hiv.: 9. bekezdés (a) pont)

- A19. A 260. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja a könyvvizsgáló számára, hogy kommunikálja az irányítással megbízott személyek felé a könyvvizsgáló által azonosított jelentős kockázatokat.²⁴ A 260. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard A13. bekezdése kifejti, hogy a könyvvizsgáló az irányítással megbízott személyek felé kommunikálhatja azt is, hogyan tervezi a könyvvizsgáló kezelni azokat a területeket, ahol a lényeges hibás állítás becsült kockázatai magasabbak.
- A20. A 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard a jelentős kockázatot úgy határozza meg, hogy az a lényeges hibás állítás olyan azonosított és becsült kockázata, amely a könyvvizsgáló megítélése szerint különleges könyvvizsgálati megfontolást igényel. A jelentős vezetés általi megítéléseket igénylő területeket és a jelentős szokatlan ügyleteket gyakran azonosíthatják jelentős kockázatokként. A jelentős kockázatok ebből következően gyakran olyan területek, amelyek jelentős könyvvizsgálói figyelmet igényelnek.

²³ 220. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 19. bekezdés

²⁴ 260. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 15. bekezdés

- A21. Lehet azonban, hogy nem minden jelentős kockázat esetében ez a helyzet. Például a 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard azt feltételezi, hogy csalási kockázatok állnak fenn az árbevétel megjelenítésében, és előírja a könyvvizsgáló számára, hogy az ilyen, csalásból eredő lényeges hibás állítás becsült kockázatait jelentős kockázatokként kezelje.²⁵ Továbbá, a 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard kifejti, hogy a kontrollok vezetés általi felülírása előfordulási módjának kiszámíthatatlansága miatt ez csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatának, és ezért jelentős kockázatnak minősül.²⁶ Jellegüktől függően ezek a kockázatok lehet, hogy nem igényelnek jelentős könyvvizsgálói figyelmet, és ebből következően nem kerülnének figyelembe vételre a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések könyvvizsgáló általi meghatározása során a 10. bekezdéssel összhangban.
- A22. A 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard kifejti, hogy az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázatainak a könyvvizsgáló általi becslése a könyvvizsgálat során változhat a további könyvvizsgálati bizonyítékok megszerzésével.²⁷ A könyvvizsgáló kockázatbecslésének felülvizsgálata és a tervezett könyvvizsgálati eljárások újraértékelése a pénzügyi kimutatások egy konkrét területét illetően (azaz egy jelentős változás a könyvvizsgálati megközelítésben, például, ha a könyvvizsgáló kockázatbecslése azon a várakozáson alapult, hogy bizonyos kontrollok hatékonyan működnek, és a könyvvizsgáló könyvvizsgálati bizonyítékot szerzett arra vonatkozóan, hogy azok nem működtek hatékonyan a könyvvizsgálat teljes időszaka alatt, különösen egy olyan területen, ahol a lényeges hibás állítás becsült kockázatai magasabbak) azt eredményezheti, hogy az adott területet jelentős könyvvizsgálói figyelmet igénylő területként határozzák meg.

Jelentős könyvvizsgálói megítélések, amelyek a pénzügyi kimutatások olyan területeihez kapcsolódnak, amelyek a vezetés jelentős megítélését foglalták magukban, beleértve a nagymértékű becslési bizonytalanságnak kitett számviteli becsléseket (Hiv.: 9. bekezdés (b) pont)

- A23. A 260. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja a könyvvizsgáló számára, hogy az irányítással megbízott személyek felé kommunikálja a könyvvizsgáló álláspontját a gazdálkodó egység számviteli gyakorlatának jelentős minőségi szempontjairól, beleértve a számviteli politikákat, a számviteli becsléseket és a pénzügyi kimutatások közzétételét.²⁸ Sok esetben ez a kritikus számviteli becslésekkel és a kapcsolódó közzétételekkel kapcsolatos, amelyek valószínűleg jelentős könyvvizsgálói figyelmet igénylő területek, és amelyeket lehet, hogy egyben jelentős kockázatokként azonosítanak.
- A24. A pénzügyi kimutatások felhasználói azonban kiemelték a nagymértékű becslési bizonytalanságnak kitett számviteli becslésekre (lásd 540. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard²⁹) vonatkozó érdeklődésüket, amelyeket lehet, hogy nem határoztak meg jelentős kockázatokként. Többek között az ilyen becslések nagymértékben függenek a vezetés megítélésétől és gyakran ezek a pénzügyi kimutatások legösszetettebb területei, és szükségessé tehetik mind a vezetés által igénybe vett szakértő, mind a könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő bevonását. A felhasználók azt is kiemelték, hogy azok a számviteli politikák, amelyek jelentős hatással vannak a pénzügyi kimutatásokra (és ezeknek a politikáknak a jelentős változásai) relevánsak számukra a pénzügyi kimutatások megértéséhez, különösen olyan körülmények között, amikor a gazdálkodó egység gyakorlatai nincsenek összhangban az ágazatuk többi szereplőjének gyakorlataival.

Az időszakban felmerült jelentős események vagy ügyletek hatása a könyvvizgálatra (Hiv.: 9. bekezdés (c) pont)

- A25. Azok az események vagy ügyletek, amelyek jelentős hatással voltak a pénzügyi kimutatásokra vagy a könyvvizgálatra, jelentős könyvvizsgálói figyelmet igénylő területek lehetnek, és jelentős kockázatokként kerülhetnek azonosításra. Például lehet, hogy a könyvvizsgáló széles körű megbeszéléseket folytatott a vezetéssel és az irányítással megbízott személyekkel a könyvvizsgálat különböző fázisaiban a jelentős kapcsolt

²⁵ A 240. témaszámú, „A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizgálatánál” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 26–27. bekezdések

²⁶ 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 31. bekezdés

²⁷ 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 31. bekezdés

²⁸ 260. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 16. bekezdés (a) pont

²⁹ Lásd a 540. témaszámú, „Számvetési becslések és a kapcsolódó közzétételek könyvvizsgálata” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 16-17. bekezdéseit.

felekkel kötött ügyletek, vagy jelentős, a gazdálkodó egység szokásos üzletmenetén kívüli vagy más módon szokatlannak tűnő ügyletek pénzügyi kimutatásokra gyakorolt hatásairól.³⁰ Lehet, hogy a vezetés nehéz vagy összetett megítéléseket alkalmazott az ilyen ügyletek megjelenítésére, értékelésére, bemutatására vagy közzétételére vonatkozóan, amelyek lehet, hogy jelentősen befolyásolták a könyvvizsgáló átfogó stratégiáját.

A26. Azok a jelentős gazdasági, számviteli, szabályozási, iparági vagy egyéb fejlemények, amelyek befolyásolták a vezetés feltételezéseit vagy megítéléseit szintén befolyással lehetnek a könyvvizsgáló könyvvizsgálatra vonatkozó átfogó megközelítésére, és jelentős könyvvizsgálói figyelmet igénylő kérdést eredményezhetnek.

Legjelentősebb kérdések (Hiv.: 10. bekezdés)

A27. Azok a kérdések, amelyek jelentős könyvvizsgálói figyelmet igényeltek, egyúttal eredményezhettek jelentős együttműködést az irányítással megbízott személyekkel. Az irányítással megbízott személyekkel való kommunikáció jellege és terjedelme ezeket a kérdéseket illetően gyakran ad jelzést arra vonatkozóan, hogy mely kérdések a legjelentősebbek a könyvvizsgálat során. Lehet például, hogy a könyvvizsgáló mélyrehatóbb, gyakoribb vagy kiterjedtebb párbeszédet folytatott az irányítással megbízott személyekkel nehezebb és összetettebb kérdésekről, mint az olyan jelentős számviteli politikák alkalmazása, amelyek jelentős könyvvizsgálói vagy vezetés általi megítélések tárgyát képezték.

A28. A legjelentősebb kérdések fogalma a gazdálkodó egység és a végrehajtott könyvvizsgálat összefüggésében alkalmazandó. Mint olyan, a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések könyvvizsgáló általi meghatározásának és kommunikálásának célja a könyvvizsgálat szempontjából specifikus kérdések azonosítása és magában foglalja a könyvvizsgálat egyéb kérdéseire viszonyított fontosságuk megítélését.

A29. Egyéb szempontok, amelyek relevánsak lehetnek az irányítással megbízott személyek felé kommunikált kérdés viszonylagos jelentőségének és annak meghatározása szempontjából, hogy az adott kérdés kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdés-e:

- Az adott kérdés fontossága a célzott felhasználók számára a pénzügyi kimutatások egészének megértésében, különösen annak lényegessége a pénzügyi kimutatások szempontjából.
- Az adott kérdésre vonatkozó mögöttes számviteli politika jellege, vagy egy megfelelő politika vezetés általi kiválasztásával járó összetettség vagy szubjektivitás, összehasonlítva más gazdálkodó egységekkel az ágazaton belül.
- Az adott kérdéshez kapcsolódó, csalásból vagy hibából eredő helyesbített és halmozott nem helyesbített hibás állítások jellege és lényegessége, mennyiségileg vagy minőségileg, amennyiben vannak ilyenek.
- Az adott kérdés kezeléséhez szükséges könyvvizsgálati erőfeszítések jellege és terjedelme, beleértve az alábbiakat:
 - az adott kérdés kezelését vagy az eljárások eredményeinek értékelését célzó könyvvizsgálati eljárások alkalmazásához szükséges speciális jártasság és tudás mértéke, amennyiben vannak ilyenek
 - az adott kérdéssel kapcsolatos, a megbízásért felelős munkacsoporton kívüli konzultációk jellege.
- A könyvvizsgálati eljárások alkalmazásakor, ezen eljárások eredményeinek értékelésekor, valamint a könyvvizsgálói vélemény alapjául szolgáló releváns és megbízható bizonyíték megszerzésekor felmerülő nehézségek jellege és súlyossága, különösen ahogyan a könyvvizsgáló megítélései egyre szubjektívebbé válnak.
- Az adott kérdés szempontjából releváns azonosított bármilyen kontrollhiányosság súlyossága.
- Az, hogy az adott kérdés magában foglalt-e sok különálló, de egymáshoz kapcsolódó könyvvizsgálati mérlegelést. Hosszú távú szerződések például jelentős könyvvizsgálói figyelmet igényelhetnek az árbevétel megjelenítését, a peres ügyeket vagy egyéb függőségeket illetően, és hatással lehetnek más számviteli becslésekre.

³⁰ Lásd a 260. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 16. bekezdés (a) pontját, 16. bekezdés (c) pontját és A22. bekezdését, valamint a 2. függelékét.

A30. Annak meghatározása, hogy a jelentős könyvvizsgálói figyelmet igénylő kérdések közül melyek és milyen számban voltak a legjelentősebbek a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során, szakmai megítélés kérdése. A könyvvizsgálói jelentésbe belefoglalandó kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések számát befolyásolhatja a gazdálkodó egység mérete és összetettsége, az üzleti tevékenységének és környezetének jellege, valamint a könyvvizsgálati megbízás tényei és körülményei. Általában minél nagyobb a kezdetben kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésként meghatározott kérdések száma, annál inkább szükséges lehet, hogy a könyvvizsgáló újragondolja, hogy az egyes ilyen kérdések megfelelnek-e a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdés fogalmának. Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések hosszú listája ellentétes lehet azzal a szándékkal, hogy az ilyen kérdések a könyvvizsgálat során legjelentősebb kérdések.

Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálása

Különálló Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések szakasz a könyvvizsgálói jelentésben (Hiv.: 11. bekezdés)

A31. A különálló Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések szakasznak a könyvvizsgálói vélemény közvetlen közelében való elhelyezése kiemelheti az ilyen információkat és elismerheti a megbízás-specifikus információknak a célzott felhasználók számára való érzékelt értékét.

A32. A Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések szakaszon belül az egyes kérdések bemutatásának sorrendje szakmai megítélés kérdése. Például az ilyen jellegű információk elrendezhetőek viszonylagos fontosságuk szerint, a könyvvizsgáló megítélése alapján, vagy tükrözhetik azt a módot, ahogyan a kérdések a pénzügyi kimutatásokban közzétételre kerülnek. A 11. bekezdés alcímek szerepeltetésére vonatkozó követelménye a kérdések további megkülönböztetését szolgálja.

A33. Amikor összehasonlító pénzügyi információ kerül bemutatásra, a Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések szakasz bevezető megfogalmazását úgy alakítják ki, hogy felhívja a figyelmet arra a tényre, hogy az ismertetett kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések csak a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatához kapcsolódnak, és hivatkozást tartalmazhat ezen pénzügyi kimutatások által lefedett konkrét időszakra (pl. „20X1. december 31-ével végződő évre”).

Az egyes kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések leírása (Hiv.: 13. bekezdés)

A34. Egy adott kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdés leírásának elegendősége szakmai megítélés kérdése. Egy adott kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdés ismertetése azt a célt szolgálja, hogy tömör és kiegyensúlyozott magyarázatot adjon, amely lehetővé teszi a célzott felhasználók számára, hogy megértsék, hogy a könyvvizsgálat során az adott kérdés miért minősült az egyik legjelentősebbnek, és a kérdéssel milyen módon foglalkoztak a könyvvizsgálat során. A túlzottan szakmai könyvvizsgálati terminológia elkerülése is segít abban, hogy a kellő könyvvizsgálati ismeretekkel nem rendelkező célzott felhasználók megértsék, milyen alapon összpontosít a könyvvizsgáló a konkrét kérdésekre a könyvvizsgálat során. A könyvvizsgáló által nyújtott információ jellege és terjedelme az illető felek felelőségeinek összefüggésében hivatott kiegyensúlyozott lenni (azaz a könyvvizsgáló esetében hasznos információt nyújtani tömör és érthető módon, anélkül, hogy nem helyénvaló módon eredeti információkat adjon a gazdálkodó egységéről).

A35. Eredeti információ bármilyen információ a gazdálkodó egységről, amelyet a gazdálkodó egység máskülönben nem tett nyilvánosan hozzáférhetővé (pl. nem tartalmazzák a pénzügyi kimutatások vagy a könyvvizsgálói jelentés dátumával elérhető más információk, vagy azt nem tárgyalták a vezetés vagy az irányításért felelős személyek más szóbeli vagy írásbeli kommunikációban, mint amilyen például a pénzügyi kimutatások előzetes bejelentése vagy befektetői tájékoztatók). Az ilyen információk a gazdálkodó egység vezetésének és az irányítással megbízott személyeknek a felelősége.

A36. Helyénvaló, ha a könyvvizsgáló próbálja elkerülni egy adott kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdés olyan leírását, amely által nem helyénvaló módon eredeti információkat nyújt a gazdálkodó egységre vonatkozóan. Egy adott kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdés leírása önmagában rendszerint nem a gazdálkodó egységre vonatkozó eredeti információ, mivel az a könyvvizsgálattal összefüggésben írja le az adott kérdést. A könyvvizsgáló ugyanakkor szükségesnek tarthatja kiegészítő információk közlését, hogy elmagyarázza, miért tekintették az adott kérdést a könyvvizsgálat során az egyik legjelentősebbnek és határozták meg ebből következően kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésként, valamint hogy a kérdéssel milyen módon foglalkoztak a könyvvizsgálat során, feltéve, hogy az ilyen információk közzétételét jogszabály vagy szabályozás nem zárja ki. Amennyiben a könyvvizsgáló szükségesnek ítéli meg az ilyen információkat,

ösztönözheti a vezetést vagy az irányítással megbízott személyeket, hogy tegyenek közzé kiegészítő információkat, ahelyett hogy a könyvvizsgáló szerepeltetne eredeti információkat a könyvvizsgálói jelentésben.

- A37. A vezetés vagy az irányítással megbízott személyek dönthetnek úgy, hogy a pénzügyi kimutatásokban vagy az éves jelentés más részében új vagy szélesebb körű közzétételeket szerepeltetnek egy adott kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdéssel kapcsolatban annak a ténynek a tükrében, hogy az adott kérdést kommunikálni fogják a könyvvizsgálói jelentésben. Ilyen új vagy szélesebb körű közzétételek szerepeltethetők például annak érdekében, hogy kiterjedtebb információt nyújtsanak a számviteli becsléseknél használt főbb feltételezések érzékenységeire vonatkozóan, vagy a gazdálkodó egység által alkalmazott konkrét számviteli gyakorlat vagy politika indoklását illetően olyan esetben, amikor elfogadható alternatívák léteznek a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek szerint.
- A38. A 720. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard meghatározza az éves jelentés fogalmát és kifejti, hogy az éves jelentés részét képezhetik az olyan dokumentumok, mint a vezetői jelentés, a vezetés kommentárja vagy tevékenységi és pénzügyi áttekintés vagy hasonló jelentések az irányítással megbízott személyek részéről (például az igazgatók jelentése), az elnök nyilatkozata; vállalatirányítási nyilatkozat; vagy belső kontroll- és kockázatbecslési jelentések.³¹ A 720. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard foglalkozik a könyvvizsgálónak a könyvvizsgálói jelentésbe foglalt egyéb információkkal kapcsolatos felelősségével. Habár a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói vélemény nem fedi le az egyéb információkat, a könyvvizsgáló egy adott kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdés ismertetésének kidolgozásakor figyelembe veheti ezeket az információkat, valamint egyéb, a gazdálkodó egység által tett, vagy más hiteles forrásból nyilvánosan hozzáférhető kommunikációkat.
- A39. A könyvvizsgálat során készített könyvvizsgálati dokumentáció szintén hasznos lehet a könyvvizsgáló számára egy adott kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdés ismertetésének kidolgozásakor. Például az irányítással megbízott személyekkel folytatott írásos kommunikációk vagy szóbeli kommunikációkról a könyvvizsgáló által készített dokumentáció, valamint egyéb könyvvizsgálati dokumentáció hasznos alapot nyújtanak a könyvvizsgáló kommunikációjához a könyvvizsgálói jelentésben. Ennek oka, hogy a 230. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard szerinti könyvvizsgálati dokumentáció hivatott a könyvvizsgálat során felmerülő jelentős kérdések, az azokra vonatkozóan levont következtetések és ezeknek a következtetéseknek a meghozatala során alkalmazott jelentős szakmai megítélések tárgyalására, továbbá a végrehajtott könyvvizsgálati eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének, ezen eljárások eredményeinek és a megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékoknak a rögzítésére szolgálnak. Az ilyen dokumentáció segíthet a könyvvizsgálónak a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdéseknek a kérdés jelentőségét kifejtő leírásának a kidolgozásában, valamint a 18. bekezdés követelményének alkalmazásában.

Hivatkozás arra, hogy az adott kérdés a pénzügyi kimutatásokban hol van közzétéve (Hiv.: 13. bekezdés)

- A40. A 13. bekezdés (a)-(b) pontjai előírják, hogy az egyes kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések ismertetése térjen ki arra, hogy a könyvvizsgáló miért tartotta az adott kérdést az egyik legjelentősebbnek a könyvvizsgálat során és a kérdéssel milyen módon foglalkoztak a könyvvizsgálat során. Ennek megfelelően, a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések leírása nem csupán pusztán megismétlése annak, ami a pénzügyi kimutatásokban közzé van téve. Ugyanakkor bármilyen kapcsolódó közzétételre történő hivatkozás lehetővé teszi a célzott felhasználók számára, hogy jobban megértsék azt, ahogyan a vezetés kezelte a kérdést a pénzügyi kimutatások elkészítése során.
- A41. A kapcsolódó közzététel(ek)re történő hivatkozáson túl, a könyvvizsgáló felhívhatja a figyelmet azoknak a kulcsfontosságú szempontjaira. Konkrét szempontok vagy tényezők vezetés által arra vonatkozóan történő közzétételének terjedelme, hogy egy adott kérdés milyen módon befolyásolja a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatásokat, segítheti a könyvvizsgálót abban, hogy rávilágítson az adott kérdés könyvvizsgálat során történő kezelésének konkrét szempontjaira, hogy a célzott felhasználók megérthessék, hogy az adott kérdés miért kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdés. Például:
- Amikor egy gazdálkodó egység kiterjedt közzétételt szerepeltet a számviteli becslésekről, a könyvvizsgáló felhívhatja a figyelmet a kulcsfontosságú feltételezések közzétételére, a lehetséges

³¹ 720. témaszámú, „A könyvvizsgáló egyéb információkkal kapcsolatos felelőssége” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 12. bekezdés (a) pont és A1-A3. bekezdések

kimenetelek körének közzétételére, valamint más, a becslési bizonytalanságok fő forrásaival vagy a kritikus számviteli becslésekkel kapcsolatos minőségi és mennyiségi közzétételekre, annak részeként, hogy az adott kérdés miért minősült az egyik legjelentősebbnek a könyvvizsgálat során és a kérdéssel milyen módon foglalkoztak a könyvvizsgálatban.

- Amikor a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut az 570. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban, hogy nem áll fenn olyan eseményekkel vagy körülményekkel kapcsolatos lényeges bizonytalanság, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban, a könyvvizsgáló ennek ellenére megállapíthatja, hogy a könyvvizsgálónak az 570. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard szerinti munkájából eredő következtetéssel kapcsolatos egy vagy több kérdés kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdés. Ilyen esetekben a könyvvizsgálónak ezekre a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésekre vonatkozó leírása a könyvvizsgálói jelentésben tartalmazhatja a pénzügyi kimutatásokban közzétett azonosított események vagy körülmények szempontjait, mint például jelentős működési veszteségek, rendelkezésre álló hitelfelvételi lehetőségek és lehetséges adósságrefinanszírozás, vagy hitelmegállapodások nem teljesítése, és kapcsolódó mérséklő tényezők.³²

Miért ítélte a könyvvizsgáló az adott kérdést az egyik legjelentősebbnek a könyvvizsgálat során (Hiv.: 13. bekezdés (a) pont)

- A42. Egy adott kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdés leírása a könyvvizsgálói jelentésben azt a célt szolgálja, hogy betekintést nyújtson arra vonatkozóan, hogy az adott kérdést miért határozták meg kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésként. Ennek megfelelően a 9-10. bekezdések követelményei és az A12–A29. bekezdésekben szereplő alkalmazási anyagok, amelyek a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések meghatározásához kapcsolódnak, szintén segíthetik a könyvvizsgálót annak mérlegelésében, hogy ezek a kérdések a könyvvizsgálói jelentésben milyen módon kerüljenek közlésre. Például azoknak a tényezőknek a kifejtése, amelyek alapján a könyvvizsgáló arra a következtetésre jutott, hogy egy adott kérdés jelentős könyvvizsgálói figyelmet igényelt és a legjelentősebbek egyike volt a könyvvizsgálat során, valószínűleg számot tart a célzott felhasználók érdeklődésére.
- A43. Az információ relevanciája a célzott felhasználók számára egy mérlegelendő tényező a könyvvizsgáló számára annak meghatározásakor, hogy a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdés leírása mit tartalmazzon. Ez tartalmazhatja, hogy a leírás segítené-e a könyvvizsgálat és a könyvvizsgáló megítélésének jobb megértését.
- A44. Egy adott kérdésnek közvetlenül a gazdálkodó egység konkrét körülményeire való vonatkoztatása szintén segíthet minimálisra csökkenteni azt a lehetőséget, hogy az ilyen leírások túlzottan szabványosítottak és idővel kevésbé hasznosak legyenek. Például bizonyos kérdések minősülhetnek kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdéseknek egy bizonyos iparágban több gazdálkodó egységnél az iparági körülmények vagy a pénzügyi beszámolás mögöttes összetettsége miatt. Annak leírása során, hogy a könyvvizsgáló az adott kérdést miért ítélte az egyik legjelentősebbnek, hasznos lehet a könyvvizsgáló számára, ha kiemeli a gazdálkodó egységre specifikus szempontokat (pl. körülmények, amelyek befolyásolták a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatásokban alkalmazott mögöttes megítéléseket) annak érdekében, hogy a leírás relevánsabb legyen a célzott felhasználók számára. Ez akkor is fontos lehet, amikor egy időszakokon keresztül visszatérő kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdés kerül leírásra.
- A45. A leírás egyúttal hivatkozást is tartalmazhat az alapvető megfontolásokra, amelyek az adott könyvvizsgálat körülményei között a könyvvizsgálót arra a következtetésre vezették, hogy az adott kérdést az egyik legjelentősebbnek ítélje, például:
- Gazdasági feltételek, amelyek befolyásolták a könyvvizsgáló könyvvizsgálati bizonyítékszerzésre vonatkozó képességét, például illikvid piacok bizonyos pénzügyi instrumentumok esetében.
 - Új vagy kialakulóban lévő számviteli politikák, például a gazdálkodó egységre jellemző vagy iparág-specifikus kérdések, amelyekre vonatkozóan a megbízásért felelős munkacsoport konzultált a cégen belül.

³² Lásd 570. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard A3. bekezdés.

- A gazdálkodó egység stratégiájában vagy üzleti modelljében bekövetkező változások, amelyek lényeges hatással voltak a pénzügyi kimutatásokra.

A könyvvizsgálat során milyen módon foglalkoztak a kérdéssel (Hiv.: 13. bekezdés (b) pont)

A46. Az, hogy a könyvvizsgálói jelentésben milyen részletesen ismertető egy adott kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdés könyvvizsgálat során történt kezelése, szakmai megítélés kérdése. A 13. bekezdés (b) pontjával összhangban, a könyvvizsgáló ismertetheti az alábbiakat:

- a könyvvizsgáló válaszában vagy megközelítésének azok a szempontjai, amelyek a leginkább relevánsak voltak az adott kérdést illetően vagy speciálisan jellemzőek voltak a lényeges hibás állítás becsült kockázata szempontjából;
- a végrehajtott eljárások rövid áttekintése;
- a könyvvizsgálói eljárások eredményének jelzése; vagy
- az adott kérdésre vonatkozó kulcsfontosságú észrevételek,

vagy a fentiek valamilyen kombinációja.

Jogszabály vagy szabályozás, vagy nemzeti könyvvizsgálati standardok előírhatnak konkrét formát és tartalmat kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések leírására, vagy kiköthetik egy vagy több fenti elem belefoglalását.

A47. Annak érdekében, hogy a célzott felhasználók megértsék egy adott kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdés jelentőségét a pénzügyi kimutatások egészének könyvvizsgálata összefüggésében, valamint a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések és a könyvvizsgálói jelentés egyéb elemei közötti kapcsolatot, beleértve a könyvvizsgálói véleményt, szükséges lehet figyelmet fordítani arra, hogy a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdés leírásakor használt nyelvezet:

- ne sugallja azt, hogy az adott kérdést a könyvvizsgáló nem oldotta meg megfelelően a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakításakor
- közvetlenül a gazdálkodó egység konkrét körülményeire vonatkoztassa a kérdést, miközben kerülje el az általános vagy egységesített nyelvezetet
- vegye figyelembe, hogyan kezelik az adott kérdést a pénzügyi kimutatásokban szerepeltetett kapcsolódó közzététel(ek)ben, ha van(nak) ilyen(ek)
- ne tartalmazzon vagy sugalljon különálló véleményt a pénzügyi kimutatások egyedi elemeire vonatkozóan.

A48. Egy adott kérdésre vonatkozó könyvvizsgálói válasz vagy megközelítés szempontjainak a leírása, különösen, ha a gazdálkodó egység tényei és körülményei a könyvvizsgálói megközelítés jelentős testre szabását igényelték, segítheti a célzott felhasználókat, hogy megértsék a szokatlan körülményeket és a jelentős könyvvizsgálói megítéléseket, amelyeket a lényeges hibás állítás kockázatának kezelése tett szükségessé. Továbbá, a könyvvizsgálói megközelítést egy adott időszakban befolyásolhatták a gazdálkodó egységre jellemző körülmények, gazdasági feltételek vagy iparági fejlemények. Hasznos lehet továbbá, ha a könyvvizsgáló hivatkozik a kérdéssel kapcsolatban az irányítással megbízott személyekkel folytatott kommunikáció jellegére és terjedelmére.

A49. Például, egy olyan számviteli becslésre vonatkozó könyvvizsgálói megközelítés leírásakor, amelyet magas becslési bizonytalanságot hordozóként azonosítottak, mint például összetett pénzügyi instrumentumok értékelése, a könyvvizsgáló lehet, hogy ki akarja emelni, hogy a könyvvizsgáló által igénybe vett szakértőt alkalmazott vagy bízott meg. A könyvvizsgáló által igénybe vett szakértőre történő hivatkozás nem csökkenti a könyvvizsgáló felelősségét a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó véleményért, és ezért nem ellentétes a 620. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 14-15. bekezdéseivel.³³

A50. Kihívást jelenthet a könyvvizsgálói eljárások ismertetése, különösen a könyvvizsgálat összetett, megítéléstől függő területeinek az esetében. Nevezetesen, nehézségekbe ütközhet a végrehajtott eljárások összefoglalása

³³ 620. témaszámú, „A könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő munkájának felhasználása” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

olyan tömör módon, amely elegendő tájékoztatást ad a könyvvizsgáló lényeges hibás állítás becsült kockázataira vonatkozó válaszainak jellegéről és terjedelméről, és az alkalmazott jelentős könyvvizsgálói megítélésekről. Ennek ellenére, a könyvvizsgáló szükségesnek tarthatja, hogy ismertessen bizonyos végrehajtott eljárásokat annak kommunikálása érdekében, hogy a könyvvizsgálat során hogyan foglalkoztak az adott kérdéssel. Az ilyen leírás jellemzően magas szinten történhet, nem pedig az eljárások részletes ismertetésével.

A51. Az A46. bekezdésben megjegyzettek szerint a könyvvizsgáló továbbá jelezheti a könyvvizsgáló válaszában eredményét a kulcsfontosságú könyvvizsgálói kérdés leírásakor a könyvvizsgálói jelentésben. Ebben az esetben azonban megfelelő gondosság szükséges annak elkerülése érdekében, hogy a könyvvizsgáló azt a benyomást keltsse, hogy a leírás egy egyedi kulcsfontosságú könyvvizsgálói kérdésre vonatkozó külön véleményt jelent, vagy hogy bármilyen módon megkérdőjelezi a pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó könyvvizsgálói véleményt.

Körülmények, amelyek esetén egy adott kulcsfontosságú könyvvizsgálói kérdésként meghatározott kérdést nem kommunikálnak a könyvvizsgálói jelentésben (Hiv.: 14. bekezdés)

A52. Jogszabály vagy szabályozás kizárhat akár a vezetés, akár a könyvvizsgáló általi nyilvános közzétételt egy olyan konkrét kérdéstről, amelyet kulcsfontosságú könyvvizsgálói kérdésként határoztak meg. Például jogszabály vagy szabályozás kifejezetten megtilthat bármilyen nyilvános kommunikációt, amely hátrányosan érinthet egy, a megfelelő hatóság által egy tényleges vagy feltételezett törvénytörtő cselekedetre vonatkozóan végzett vizsgálatot (pl. olyan kérdések, amelyek pénzügyi kapcsolatosak, vagy azzal kapcsolatosnak tűnnek).

A53. A 14. bekezdés (b) pontjában foglaltak szerint rendkívül ritka az olyan eset, amikor egy kulcsfontosságú könyvvizsgálói kérdésként meghatározott kérdést nem kommunikálnak a könyvvizsgálói jelentésben. Ennek oka annak feltételezése, hogy a célzott felhasználók számára nagyobb átláthatóság biztosítása a könyvvizsgálatra vonatkozóan a közérdek szempontjából hasznos. Ennek megfelelően az a megítélés, hogy ne kommunikáljanak egy kulcsfontosságú könyvvizsgálói kérdést kizárólag azokban az esetekben helyénvaló, amikor a gazdálkodó egységet vagy a nyilvánosságot érő negatív következmények az említett közzététel következtében olyan jelentősnek minősülnek, hogy ésszerű várakozások alapján meghaladják a kérdés közzétételének közérdekű hasznait.

A54. Annak meghatározása, hogy nem kommunikálnak egy adott kulcsfontosságú kérdést, figyelembe veszi az adott kérdéshez kapcsolódó tényeket és körülményeket. A vezetéssel és az irányítással megbízott személyekkel folytatott kommunikáció segíti a könyvvizsgálót abban, hogy megértse a vezetés álláspontját azon negatív következmények jelentőségére vonatkozóan, amelyek a kérdés kommunikálásának eredményeképpen állhatnak elő. Nevezetesen a vezetéssel és az irányítással megbízott személyekkel folytatott kommunikáció segíti a könyvvizsgálói megítélést annak meghatározásában, hogy a kérdést kommunikálja-e, azáltal, hogy:

- Segíti a könyvvizsgálót annak megértésében, hogy a kérdést a gazdálkodó egység miért nem tette közzé nyilvánosan (pl. ha jogszabály, szabályozás vagy bizonyos pénzügyi beszámolási keretelvek megengedik a kérdés halasztott közzétételét vagy a közzé nem tételét), valamint a vezetés álláspontját a közzététel negatív következményeire vonatkozóan, ha vannak ilyenek. A vezetés felhívhatja a figyelmet jogszabály vagy szabályozás, vagy más irányadó forrás bizonyos szempontjaira, amelyek relevánsak lehetnek a negatív következmények mérlegelésekor (pl. ilyen szempontok lehetnek többek között a gazdálkodó egység üzleti tárgyalásait vagy versenypozícióját érintő hátrány). A vezetés álláspontja a negatív következményeket illetően azonban önmagában nem csökkenti annak szükségességét, hogy a könyvvizsgáló meghatározza, hogy a negatív következmények ésszerű várakozások alapján meghaladnák-e a 14. bekezdés (b) pontjával összhangban történő kommunikáció közérdekű hasznait.
- Kiemeli, hogy folytattak-e bármilyen kommunikációt a vonatkozó szabályozási, jogérvényesítő vagy felügyeleti hatóságokkal az adott kérdéssel kapcsolatban, különösen, hogy úgy tűnik-e, hogy az ilyen megbeszélések támogatják a vezetés állítását arról, hogy miért nem helyénvaló a kérdés nyilvános közzététele.
- Adott esetben lehetővé teszi a könyvvizsgáló számára, hogy arra ösztönözze a vezetést és az irányítással megbízott személyeket, hogy az adott kérdéstről tegyenek nyilvánosan közzé releváns információkat. Ez különösen akkor lehetséges, ha a vezetés és az irányítással megbízott személyek aggályai a

kommunikációt illetően a kérdésre vonatkozó konkrét szempontokra korlátozódnak, oly módon, hogy a kérdésre vonatkozó bizonyos információk lehet, hogy kevésbé érzékenyek és kommunikálhatók.

A könyvvizsgáló azt is szükségesnek tarthatja, hogy írásbeli nyilatkozatot szerezzen be a vezetéstől arra vonatkozóan, hogy a kérdés nyilvános közzététele miért nem helyénvaló, beleértve a vezetés álláspontját az ilyen kommunikáció eredményeképpen előálló negatív következmények jelentőségéről.

- A55. A könyvvizsgálónak szükséges lehet mérlegelnie egy kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésként meghatározott kérdéstről való kommunikáció hatásait a releváns etikai követelmények tükrében is. Emellett a könyvvizsgáló számára jogszabály vagy szabályozás előírhatja, hogy kommunikáljon a megfelelő szabályozási, jogérvényesítő vagy felügyeleti hatóságokkal a kérdést illetően, függetlenül attól, hogy az adott kérdést a könyvvizsgálói jelentésben kommunikálják-e. Az ilyen kommunikáció hasznos lehet a könyvvizsgálónak azokra a negatív következményekre vonatkozó mérlegelésével kapcsolatos tájékoztatás szempontjából, amelyek az adott kérdéstről való kommunikációból eredhetnek.
- A56. A könyvvizsgáló által azzal a döntéssel kapcsolatban mérlegelt szempontok, hogy egy adott kérdést ne kommunikáljon, összetettek és jelentős könyvvizsgálói mérlegeléssel járnak. Ennek megfelelően a könyvvizsgáló helyénvalónak tarthatja jogi tanács igénybevételét.

A Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések szakasz formája és tartalma egyéb körülmények között (Hiv.: 16. bekezdés)

A57. A 16. bekezdés követelménye három esetben érvényes:

- (a) A könyvvizsgáló a 10. bekezdéssel összhangban megállapítja, hogy nincsenek kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések (lásd az A59. bekezdést).
- (b) A könyvvizsgáló a 14. bekezdéssel összhangban megállapítja, hogy egy adott kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdést nem fognak kommunikálni a könyvvizsgálói jelentésben, és más kérdéseket nem határoztak meg kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésként.
- (c) Kizárólag a 15. bekezdéssel összhangban kommunikált kérdéseket határoztak meg kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésként.

A58. Az alábbiak szemléltetik a könyvvizsgálói jelentésben történő bemutatást, ha a könyvvizsgáló azt állapította meg, hogy nincsenek kommunikálandó kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések:

Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések

[A *Korlátozott vélemény (Ellenvélemény) alapja* szakaszban vagy a *Vállalkozás folytatására vonatkozó lényeges bizonytalanság* szakaszban leírt kérdés kivételével] Megállapítottuk, hogy nincsenek [egyéb] a jelentésünkben kommunikálandó kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések.

A59. A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések meghatározásába beletartozik az olyan kérdések viszonylagos fontosságának megítélése, amelyek jelentős könyvvizsgálói figyelmet igényeltek. Emiatt ritka lehet, hogy egy tőzsdén jegyzett gazdálkodó egység teljes általános célú pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálója ne határozná meg az irányítással megbízott személyekkel kommunikált kérdések közül legalább egy, a könyvvizsgálói jelentésben kommunikálandó kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdést. Bizonyos korlátozott körülmények között azonban (pl. tőzsdén jegyzett gazdálkodó egység, amely nagyon korlátozott tevékenységet folytat), a könyvvizsgáló megállapíthatja, hogy nincsenek a 10. bekezdés szerinti kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések, mert nincsenek olyan kérdések, amelyek jelentős könyvvizsgálói figyelmet igényeltek.

Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel (Hiv.: 17. bekezdés)

A60. A 260. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja a könyvvizsgáló számára, hogy időben kommunikáljon az irányítással megbízott személyekkel.³⁴ A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésekről való kommunikáció megfelelő ütemezése a megbízás körülményeitől függően változó. A

³⁴ 260. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 21. bekezdés

könyvvizsgáló azonban kommunikálhat előzetes álláspontot a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésekről a könyvvizsgálat tervezett hatókörének és ütemezésének megbeszélésekor, és ezekről a kérdésekről további megbeszélést folytathat a könyvvizsgálat megállapításainak kommunikálásakor. Mindez segíthet csökkenteni a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésekről a pénzügyi kimutatások kibocsátás előtti véglegesítésével egy időben való kiterjedt kétoldalú párbeszédre vonatkozó próbálkozások gyakorlati kihívásait.

- A61. Az irányítással megbízott személyekkel való kommunikáció lehetővé teszi számukra, hogy megismerjék a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdéseket, amelyeket a könyvvizsgáló kommunikálni szándékozik a könyvvizsgálói jelentésben, és lehetőséget teremt számukra, hogy szükség esetén további pontosításokra tegyenek szert. A könyvvizsgáló hasznosnak ítélni tudja, hogy az irányítással megbízott személyek számára a könyvvizsgálói jelentés tervezetét átadja a megbeszélés megkönnyítése céljából. Az irányítással megbízott személyekkel történő kommunikáció elismeri ezeknek a személyeknek a fontos szerepét a pénzügyi beszámolási folyamat felügyeletét illetően, és lehetőséget teremt az irányítással megbízott személyek számára, hogy megértsék a könyvvizsgáló döntéseinek alapját a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésekkel kapcsolatban és azt, hogyan ismertetik majd ezeket a kérdéseket a könyvvizsgálói jelentésben. Továbbá lehetővé teszi az irányítással megbízott személyek számára, hogy mérlegeljék, hasznosak lehetnek-e új vagy szélesebb körű közvélemények annak a ténynek a tükrében, hogy ezeket a kérdéseket a könyvvizsgálói jelentésben kommunikálni fogják.
- A62. A 17. bekezdés (a) pontja által előírt kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel kitér azokra a kifejezetten ritka körülményekre is, amikor egy kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésként meghatározott kérdést nem kommunikálnak a könyvvizsgálói jelentésben (lásd a 14. és az A54. bekezdéseket).
- A63. A 17. bekezdés (b) pontjának követelménye az irányítással megbízott személyekkel való kommunikációt illetően akkor, amikor a könyvvizsgáló megállapította, hogy nincsenek a könyvvizsgálói jelentésben kommunikálható kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések, lehetőséget teremthet a könyvvizsgáló számára, hogy további megbeszélést folytasson másokkal, akik ismerik a könyvvizsgálatot és az esetlegesen felmerült jelentős kérdéseket (beleértve a megbízáshoz kapcsolódó minőségellenőrt, ahol ilyen személy kijelölésre került). Ezek a megbeszélések azt eredményezhetik, hogy a könyvvizsgáló újraértékeli azt a megállapítást, hogy nincsenek kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések.

Dokumentáció (Hiv.: 18. bekezdés)

- A64. A 230. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 8. bekezdése előírja a könyvvizsgáló számára, hogy olyan könyvvizsgálati dokumentációt készítsen, amely elegendő ahhoz, hogy az adott könyvvizsgálattal korábban kapcsolatban nem álló tapasztalt könyvvizsgáló megértse többek között a jelentős szakmai megítéléseket. A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések összefüggésében ezek a szakmai megítélések magukban foglalják azon kérdések meghatározását az irányítással megbízott személyek felé kommunikált kérdések közül, amelyek jelentős könyvvizsgálói figyelmet igényeltek, valamint annak meghatározását, hogy az egyes ilyen kérdések kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések-e. A könyvvizsgáló ilyen szempontú megítéléseit valószínűleg alátámasztja a könyvvizsgáló által az irányítással megbízott személyekkel folytatott kommunikációnak a dokumentációja, valamint az egyes kérdésekre vonatkozó könyvvizsgálati dokumentáció (lásd az A39. bekezdést), továbbá a könyvvizsgálat alatt felmerülő jelentős kérdések bizonyos egyéb könyvvizsgálati dokumentációja (pl. zárómemorandum). A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard azonban nem írja elő a könyvvizsgáló számára, hogy dokumentálja azt, hogy az irányítással megbízott személyekkel kommunikált egyéb kérdések miért nem voltak olyan kérdések, amelyek jelentős könyvvizsgálói figyelmet igényeltek.