

Végleges kiadvány

240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi
könyvvizsgálati standard

A könyvvizsgáló csalással
összefüggő felelősségei a
pénzügyi kimutatások
könyvvizsgálatánál

Egyéb IAASB nemzetközi
standardok kapcsolódó
módosításaival együtt

2025. JÚLIUS



IAASB™

International Auditing and Assurance Standards Board

AN IFAE BOARD

Copyright © IFAC

Copyright © 2025. július, Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetsége (IFAC). Minden jog fenntartva.

A jelen kiadvány letölthető személyes, nem kereskedelmi használatra vagy megvásárolható a Nemzetközi Könyvvizsgálati és Bizonyosságot Nyújtó Szolgáltatási Standardok Testület (International Auditing and Assurance Standards Board®, IAASB®) weboldaláról: www.iaasb.org. A jelen dokumentum sokszorosítása, fordítása, tárolása, átadása vagy más hasonló felhasználása csak az IFAC írásbeli engedélyével lehetséges, kivéve, ha kizárólag egyéni, nem kereskedelmi célra használják a dokumentumot. Az IAASB működését támogató struktúrákat és folyamatokat az Etikai és Könyvvizsgálati Nemzetközi Alapítvány™ (IFEA™) segíti elő.

Copyrighttal, védjeggyel és engedélyekkel kapcsolatos információkért keresse fel a [Permissions](#) weboldalt vagy írjon a Permissions@ifac.org címre.

Az IAASB-ről

Ezt a dokumentumot a Nemzetközi Könyvvizsgálati és Bizonyosságot Nyújtó Szolgáltatási Standardok Testület készítette és hagyta jóvá.

Az IAASB célja a közérdek szolgálata kiváló minőségű könyvvizsgálati, bizonyosságot nyújtó szolgáltatási és más kapcsolódó szolgáltatásokra vonatkozó standardok megalkotásával, valamint a nemzetközi és nemzeti könyvvizsgálati és bizonyosságot nyújtó szolgáltatási standardok konvergenciájának elősegítésével, ezáltal elősegítve világszerte a gyakorlat minőségét és következetességét és erősítve a közvélemény bizalmát a globális könyvvizsgálati és bizonyosságot nyújtó szolgáltatást nyújtó szakma iránt.

Az IAASB könyvvizsgálati és bizonyosságot nyújtó szolgáltatási standardokat és útmutatásokat dolgoz ki közös standardalkotási folyamat keretében, az IAASB tevékenységeit felügyelő Közérdek Felügyeleti Bizottság, valamint a standardok és útmutatások kidolgozásához a közérdek szempontjait közvetítő Érdekelt felek tanácsadó testülete közreműködésével.

Az International Federation of Accountants (IFAC) által 2025. júliusában angol nyelven kiadott, az International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) jelen *ISA 240. témaszámú (felülvizsgált) „A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelősségei a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál”* című standardjét a Magyar Könyvvizsgálói Kamara fordította magyarra 2026. áprilisban és annak reprodukálása az IFAC engedélyével történt. Az *ISA 240. témaszámú (felülvizsgált) „A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelősségei a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál”* standard fordításának folyamatát az IFAC áttekintette és a fordítás *„A Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetsége publikációinak fordítására vonatkozó politika”* című irányelvének megfelelően történt. Az *ISA 240. témaszámú (felülvizsgált) „A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelősségei a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál”* 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 240. témaszámú (felülvizsgált) „A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelősségei a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál”* standard angol nyelvű szövege © 2025 International Federation of Accountants (IFAC). Minden jog fenntartva.

Az *ISA 240. témaszámú (felülvizsgált) „A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelősségei a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál”* standard magyar nyelvű szövege © 2026 International Federation of Accountants (IFAC). Minden jog fenntartva.

Eredeti cím: *ISA 240 (Revised), The Auditor’s Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements*

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

TARTALOM

	Oldal
240. témaszámú, „A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelősségei a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard.....	7
Egyéb IAASB nemzetközi standardok kapcsolódó módosításai	107

240. TÉMASZÁMÚ (FELÜLVIZSGÁLT) NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD

A KÖNYVVIZSGÁLÓ CSALÁSSAL ÖSSZEFÜGGŐ FELELŐSSÉGEI A PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOK KÖNYVVIZSGÁLATÁNÁL

(Hatályos a 2026. december 15-én vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatára.)¹

TARTALOM

	Bekezdés
Bevezetés	
A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre	1
A könyvvizsgáló, a vezetés és az irányítással megbízott személyek felelősségei	2–3
Kulcsfontosságú elgondolások a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standardban	4–14
Kapcsolat más nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal	15
Hatálybalépés napja	16
Célok	17
Fogalmak	18
Követelmények	
Szakmai szkepticizmus	19–22
A megbízás erőforrásai	23
Megbízás végrehajtása	24
A vezetéssel és az irányítással megbízott személyekkel folytatott kommunikáció folyamatos jellege	25
Kockázatfelmérési eljárások és kapcsolódó tevékenységek	26–30
A gazdálkodó egységnek és környezetének, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek és a gazdálkodó egység belső kontrollrendszerének megismerése	31–37
A csalási kockázati tényezők értékelése	38
A csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése	39–41
A csalásból eredő lényeges hibás állítás felmért kockázataira való válaszadás	42–53
Átfogó értékelés a végrehajtott könyvvizsgálati eljárások alapján	54

¹ A jelen 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard magyar nyelvű fordítása az **ISA 240 (Revised), The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements, Jul 8, 2025** angol nyelvű IFAC kiadvány alapján 2026. áprilisában készült, és mint a 2007. évi LXXV. tv. 4.§ (5) b) szerint megalkotott és jóváhagyott magyar nemzeti könyvvizsgálati standard **2027. január 1-jén lép hatályba, azaz a 2027. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra** vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatára kell alkalmazni.

Csalás vagy vélt csalás	55–58
Ha a könyvvizsgáló nem tudja folytatni a könyvvizsgálati megbízást.....	59
A könyvvizsgálói jelentés	60–62
Írásbeli nyilatkozatok.....	63
Kommunikáció a vezetéssel és az irányítással megbízott személyekkel.....	64–66
Jelentés a gazdálkodó egységen kívül álló megfelelő hatóságnak	67
Dokumentálás	68

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

A könyvvizsgáló, a vezetés és az irányítással megbízott személyek felelősségei.....	A1
Kulcsfontosságú elgondolások a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standardban	A2–A17
Kapcsolat más nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal	A18
Fogalmak.....	A19–A26
Szakmai szkepticizmus	A27–A37
A megbízás erőforrásai	A38–A42
Megbízás végrehajtása	A43
A vezetéssel és az irányítással megbízott személyekkel folytatott kommunikáció folyamatos jellege	A44–A48
Kockázatfelmérési eljárások és kapcsolódó tevékenységek	A49–A60
A gazdálkodó egységnek és környezetének, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek és a gazdálkodó egység belső kontrollrendszerének megismerése	A61–A109
A csalási kockázati tényezők értékelése	A110–A112
A csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése	A113–A125
A csalásból eredő lényeges hibás állítás felmért kockázataira való válaszadás	A126–A155
Csalás vagy vélt csalás.....	A156–A172
Ha a könyvvizsgáló nem tudja folytatni a könyvvizsgálati megbízást.....	A173–A176
A könyvvizsgálói jelentés	A177–A192
Írásbeli nyilatkozatok.....	A193–A194
Kommunikáció a vezetéssel és az irányítással megbízott személyekkel.....	A195–A200
Jelentés a gazdálkodó egységen kívül álló megfelelő hatóságnak	A201–A205
Dokumentálás	A206
1. sz. függelék: Példák csalási kockázati tényezőkre	
2. sz. függelék: Példák a csalásból eredő lényeges hibás állítás felmért kockázatainak kezelését szolgáló lehetséges könyvvizsgálati eljárásokra	
3. sz. függelék: Példák olyan körülményekre, amelyek csalást vagy vélt csalást jelezhetnek	

4. sz. függelék: További szempontok, amelyek tájékozódásul szolgálhatnak a könyvvizsgáló számára naplótételek és egyéb helyesbítések tesztelésre való kiválasztásakor

5. sz. függelék: Csalásra vagy vélt csalásra hivatkozó konkrét témákkal foglalkozó más nemzetközi könyvvizsgálati standardok

A 240. témaszámú, „*A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelősségei a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál*” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard a 200. témaszámú, „*A független könyvvizsgáló átfogó céljai és a könyvvizsgálatnak a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban történő végrehajtása*” című nemzetközi könyvvizsgálati standarddal együtt értelmezendő.

Bevezetés

A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre

1. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard a könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál fennálló, csalással összefüggő felelősségeivel és a könyvvizsgálói jelentésre gyakorolt hatásokkal foglalkozik. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményei és útmutatása hivatkoznak más releváns nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazására, vagy kifejtik azok alkalmazását, különös tekintettel a 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardra¹, a 220. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardra², a 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardra³, a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardra⁴ és a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardra.⁵ Ennek megfelelően a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard szándék szerint más releváns nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal együtt alkalmazandó.

A könyvvizsgáló, a vezetés és az irányítással megbízott személyek felelősségei

A könyvvizsgáló felelősségei

2. A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelősségei egy könyvvizsgálatnak a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standarddal és más releváns nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban való végrehajtásakor, hogy: (Hiv.: A1. bekezdés)
 - (a) Úgy tervezze meg és hajtsa végre a könyvvizsgálatot, hogy kellő bizonyosságot szerezzen arról, hogy a pénzügyi kimutatások egésze nem tartalmaz csalásból eredő lényeges hibás állítást. Ezek a felelősségek magukban foglalják a pénzügyi kimutatásokban lévő, csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítását és felmérését, valamint a felmért kockázatok kezelését célzó válaszok kialakítását és végrehajtását.
 - (b) Kommunikáljon és tegyen jelentést a csalással kapcsolatos kérdésekről.

A vezetés és az irányítással megbízott személyek felelősségei

3. A csalás megelőzéséért és feltárásáért való elsődleges felelősséget a gazdálkodó egység vezetése és az irányításával megbízott személyek egyaránt viselik. Fontos, hogy a vezetés – az irányítással megbízott személyek felügyelete mellett – nagy hangsúlyt helyezzen a csalás megelőzésére, ami csökkentheti a csalás előfordulásának lehetőségét, valamint az elrettentésre, ami meggyőzheti a személyeket, hogy ne kövessenek el csalást tekintettel a feltárás és büntetés valószínűségére. Ez magában foglalja a becsületesség és etikus viselkedés kultúrájának kialakítása és fenntartása iránti elkötelezettséget, amelyet megerősíthet az irányítással megbízott személyek által gyakorolt aktív felügyelet. Az irányítással megbízott személyek által gyakorolt felügyelet magában foglalja a

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

² 220. témaszámú, „Pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának minőségirányítása” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard

³ 315. témaszámú, „A lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése” című (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard

⁴ 330. témaszámú, „A könyvvizsgáló válaszai a becsült kockázatokra” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

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

kontrollok felülírása, valamint a pénzügyi beszámolási folyamat olyan más nem helyénvaló befolyásolása lehetőségének a mérlegelését, mint például a vezetés erőfeszítései a bevétel manipulálására annak érdekében, hogy befolyásolják a pénzügyi kimutatások felhasználóinak a gazdálkodó egység teljesítményére vonatkozó megítélését.

Kulcsfontosságú elgondolások a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standardban

A csalás jellemzői

4. Hibás állítások a pénzügyi kimutatásokban eredhetnek akár csalásból, akár hibából. A csalás és a hiba közötti megkülönböztető tényező az, hogy a mögöttes cselekvés, amely azt eredményezi, hogy a pénzügyi kimutatások hibás állítást tartalmaznak, szándékos vagy nem szándékos.
5. A szándékos hibás állítások két típusa releváns a könyvvizsgáló szempontjából: a beszámoló elkészítés során elkövetett csalásból eredő hibás állítások és az eszközök elsikkasztásából származó hibás állítások. (Hiv.: A2–A6. bekezdések)

Csalás vagy vélt csalás

6. Bár a csalás tág jogi fogalom, a nemzetközi könyvvizsgálati standardok szempontjából a könyvvizsgáló a pénzügyi kimutatásokban lévő, csalásból eredő lényeges hibás állítással foglalkozik. Jóllehet a könyvvizsgáló azonosíthatja vagy gyaníthatja a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard fogalma szerinti csalás előfordulását, jogilag nem minősíti azt, hogy ténylegesen történt-e csalás.
7. A könyvvizsgáló azonosíthat csalást vagy vélt csalást könyvvizsgálati eljárásoknak a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standarddal vagy más nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban való végrehajtásakor. A vélt csalás magában foglalja a csalásra vonatkozó kijelentéseket, amelyekről a könyvvizsgáló a könyvvizsgálat során szerez tudomást. (Hiv.: A7–A10. és A28. bekezdések)
8. Annak a könyvvizsgáló általi megállapítása, hogy egy csalás vagy vélt csalás lényeges-e a pénzügyi kimutatások szempontjából, szakmai megítélés alkalmazását foglalja magában. A csalásból eredő azonosított hibás állítás(ok) esetében ez magában foglalja a csalást előidéző körülmények jellegének mérlegelését. A lényegességre vonatkozó megítélések magukban foglalnak mind minőségi, mind mennyiségi szempontokat. (Hiv.: A11. bekezdés)

Eredendő korlátok

9. Jóllehet egy csalásból eredő lényeges hibás állítás fel nem tárásának a kockázata nagyobb, mint egy hibából eredő hibás állítás fel nem tárásának a kockázata, ez nem csökkenti a könyvvizsgáló arra vonatkozó felelősségét, hogy úgy tervezze meg és hajtsa végre a könyvvizsgálatot, hogy kellő bizonyosságot szerezzen arról, hogy a pénzügyi kimutatások egésze nem tartalmaz csalásból eredő lényeges hibás állítást. A kellő bizonyosság magas fokú, de nem abszolút szintű bizonyosság.⁶
10. Egy könyvvizsgálatnak a csaláshoz kapcsolódó eredendő korlátainak a jelentősége miatt fennáll annak az elkerülhetetlen kockázata, hogy lehet, hogy a pénzügyi kimutatásokban szereplő néhány lényeges hibás állítást nem tárnak fel, még akkor sem, ha a könyvvizsgálatot megfelelően tervezték meg és hajtották végre a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban.⁷ A könyvvizsgálat

⁶ 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 5. bekezdés

⁷ 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A56–A57. bekezdések

eredendő korlátai azonban nem szolgálnak igazolásul a könyvvizsgáló számára ahhoz, hogy megelégedjen a meggyőzőnél kevesebb könyvvizsgálati bizonyítékkal.⁸ (Hiv.: A12. bekezdés)

11. Emellett annak a kockázata, hogy a könyvvizsgáló nem tár fel a vezetés által elkövetett csalásból eredő lényeges hibás állítást nagyobb, mint a munkavállalók által elkövetett csalás esetében, mert a vezetés gyakran olyan helyzetben van, hogy képes közvetlenül vagy közvetve manipulálni a számviteli nyilvántartásokat, csalási szándékú pénzügyi információt mutatni be, vagy felülírni más munkavállalók által elkövetett hasonló csalások megelőzésére kialakított kontrollokat.

Szakmai szkepticizmus és szakmai megítélés

12. A 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal⁹ összhangban a könyvvizsgáló számára követelmény, hogy szakmai szkepticizmussal tervezze meg és hajtsa végre a könyvvizsgálatot, valamint, hogy szakmai megítélést alkalmazzon. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja a könyvvizsgáló számára, hogy éber maradjon annak lehetőségére, hogy az egyéb végrehajtott könyvvizsgálati eljárások csalással vagy vélt csalással kapcsolatos információkat hozhatnak a könyvvizsgáló tudomására. Ennek megfelelően fontos, hogy a könyvvizsgáló fenntartsa a szakmai szkepticizmust a könyvvizsgálat során mindvégig, mérlegelve a kontrollok vezetés általi felülírásának lehetőségét, és felismerve, hogy olyan könyvvizsgálati eljárások, amelyek hatékonyak a hiba feltárására, lehet, hogy nem hatékonyak a csalás feltárásában.
13. Szakmai megítélést alkalmaznak az adott körülmények között megfelelő intézkedésekre vonatkozó tájékozott döntések meghozatala során, beleértve, amikor a könyvvizsgáló csalást vagy vélt csalást azonosít. A szakmai szkepticizmus támogatja a megbízásért felelős munkacsoport által tett megítélések minőségét, és ezeken a megítéléseken keresztül támogatja a megbízásért felelős munkacsoport átfogó hatékonyságát a minőségnek a megbízás szintjén való elérésében. (Hiv.: A13–A14. bekezdések)

Jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés

14. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard és más releváns nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában a csalás rendszerint jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelést testesít meg. Ennélfogva, ha a könyvvizsgáló csalást vagy vélt csalást azonosít, a 250. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard szerinti felelősségei is vannak.¹⁰ (Hiv.: A15–A17. bekezdések)

Kapcsolat más nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal

15. Konkrét témákkal foglalkozó egyes nemzetközi könyvvizsgálati standardok szintén tartalmazznak követelményeket és útmutatást, amelyek vonatkoznak a könyvvizsgálónak a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítására és felmérésére, valamint a csalásból eredő lényeges hibás állítás ilyen felmért kockázatainak kezelését célzó válaszokra vonatkozó munkájára. Ezekben az esetekben a többi nemzetközi könyvvizsgálati standard bővebben kifejti a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard alkalmazásának módját. (Hiv.: A18. bekezdés)

⁸ 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A57. bekezdés

⁹ 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 15–16. bekezdések

¹⁰ 250. témaszámú, „Jogszabályok és szabályozások figyelembevétele a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard

Hatálybalépés napja

16. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard a 2026. december 15-én vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatára hatályos.

Célok

17. A könyvvizsgáló céljai, hogy:
- (a) azonosítsa és felmérje a pénzügyi kimutatásokban lévő, csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatait;
 - (b) megfelelő válaszok kialakításán és végrehajtásán keresztül elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen a csalásból eredő lényeges hibás állítás felmért kockázatait illetően;
 - (c) megfelelően válaszoljon a könyvvizsgálat során azonosított csalásra vagy vélt csalásra; És
 - (d) a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban tegyen jelentést.

Fogalmak

18. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában a következő kifejezéseknek az alábbi jelentésük van:
- (a) Csalás – A vezetésen, az irányítással megbízott személyeken, a munkavállalókon vagy harmadik feleken belüli egy vagy több személy által szándékosan elkövetett, a megtévesztés alkalmazásával együtt járó, egy méltánytalan vagy jogellenes előny megszerzése céljából tett cselekedet. (Hiv.: A19–A23. bekezdések)
 - (b) Csalási kockázati tényezők – Olyan események vagy körülmények, amelyek ösztönzést vagy nyomást jeleznek csalás elkövetésére vonatkozóan, vagy alkalmat adnak csalás elkövetésére, vagy olyan hozzáállás vagy megindoklás, amely igazolja a csalási szándékú cselekvést. (Hiv.: A24–A26. bekezdések)

Követelmények**Szakmai szkepticizmus**

19. A 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard¹¹ alkalmazása során a könyvvizsgálónak szakmai szkepticizmust kell fenntartania a könyvvizsgálat során mindvégig, felismerve annak lehetőségét, hogy fennállhat csalásból eredő lényeges hibás állítás. (Hiv.: A27. bekezdés)
20. A könyvvizsgálónak a könyvvizsgálat során mindvégig ébernek kell maradnia az olyan információkra vonatkozóan, amelyek azt jelzik, hogy jelen van egy vagy több csalási kockázati tényező, valamint az olyan körülményekre vonatkozóan, amelyek csalást vagy vélt csalást jelezhetnek. (Hiv.: A28–A32. bekezdések)
21. Amikor a vezetéssel, az irányítással megbízott személyekkel, a belső audit funkción belüli személyekkel vagy a gazdálkodó egységen belül másokkal készített interjúkra adott válaszok ellentmondóak, a könyvvizsgálónak ki kell vizsgálnia az ellentmondásokat. (Hiv.: A33. bekezdés)

¹¹ 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 15. bekezdés

22. Ha a könyvvizsgálat során azonosított körülmények miatt a könyvvizsgáló úgy véli, hogy egy nyilvántartás vagy dokumentum lehet, hogy nem hiteles, vagy feltételeket módosítottak egy dokumentumban, de ezt a könyvvizsgálóval nem közölték, a könyvvizsgálónak további kivizsgálást kell végeznie. (Hiv.: A34–A37. bekezdések)

A megbízás erőforrásai

23. A 220. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard¹² alkalmazása során a megbízásért felelős partnernek meg kell állapítania, hogy a megbízásért felelős munkacsoport tagjai együttesen rendelkeznek a kockázatfelmérési eljárások végrehajtásához, a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításához és felméréséhez, az ilyen kockázatokra való válaszadást szolgáló további könyvvizsgálati eljárások kialakításához és végrehajtásához, vagy a megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékok értékeléséhez szükséges megfelelő szakértelemmel és képességekkel, beleértve az elegendő időt és megfelelő speciális készségeket vagy tudást. (Hiv.: A38–A42. bekezdések)

Megbízás végrehajtása

24. A 220. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard¹³ alkalmazása során a megbízásért felelős partnernek meg kell állapítania, hogy az irányítás, felügyelet és áttekintés jellege, ütemezése és terjedelme reagál a könyvvizsgálati megbízás jellegére és körülményeire, mérlegelve a könyvvizsgálati megbízás folyamán azonosított kérdéseket, beleértve: (Hiv.: A43. bekezdés)
- (a) a csalási kockázati tényezőket;
 - (b) a csalást vagy vélt csalást; és
 - (c) a csalás megelőzésével vagy feltárásával kapcsolatos kontrollhiányosságokat.

A vezetéssel és az irányítással megbízott személyekkel folytatott kommunikáció folyamatos jellege

25. A könyvvizsgálónak megfelelő időben kommunikálnia kell a vezetéssel és az irányítással megbízott személyekkel a csalással kapcsolatos kérdésekről a könyvvizsgálat során mindvégig. (Hiv.: A44–A48. bekezdések)

Kockázatfelmérési eljárások és kapcsolódó tevékenységek

26. A 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard¹⁴ alkalmazása során a könyvvizsgálónak végre kell hajtania a 27–38. bekezdésekben lévő eljárásokat. Ennek során a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell, hogy jelen van-e egy vagy több csalási kockázati tényező. (Hiv.: A49. bekezdés)

Egyéb forrásokból származó információk

27. A 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard¹⁵ alkalmazása során a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell, hogy a könyvvizsgáló által szerzett, egyéb forrásokból

¹² 220. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 25–28. bekezdések

¹³ 220. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 30. bekezdés (b) pont

¹⁴ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 13–27. bekezdések

¹⁵ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 15–16. bekezdések

származó információk azt jelzik-e, hogy jelen van egy vagy több csalási kockázati tényező. (Hiv.: A50–A51. bekezdések)

Korábbi számviteli becslések eredményeinek visszamenőleges áttekintése

28. Az 540. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard¹⁶ alkalmazása során a könyvvizsgálónak végre kell hajtania a vezetés korábbi számviteli becslések eredményére, vagy ahol értelmezhető, azok későbbi újrabecslésére vonatkozó megítéléseinek és feltételezéseinek visszamenőleges áttekintését a csalásból eredő lényeges hibás állítás tárgyidőszaki kockázatai azonosításának és felmérésének segítése céljából. Ennek során a könyvvizsgálónak figyelembe kell vennie a számviteli becslések jellemzőit az áttekintés jellegének és terjedelmének meghatározása során. (Hiv.: A52. bekezdés)

A megbízásért felelős munkacsoport megbeszélése

29. A 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard¹⁷ alkalmazása során a megbízásért felelős munkacsoport megbeszélésén a megbízásért felelős partnernek és a megbízásért felelős munkacsoport más kulcsfontosságú tagjainak különös hangsúlyt kell helyezniük arra, hogy hogyan és hol lehetnek fogékonyak a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásai a csalásból eredő lényeges hibás állításra, beleértve azt is, hogy hogyan merülhet fel csalás. Ennek során a megbízásért felelős munkacsoport megbeszélésének magában kell foglalnia: (Hiv.: A43., A53–A54. és A59. bekezdések)

(a) Eszmecserét az alábbiakról:

- (i) a gazdálkodó egység kultúrája, a vezetés tisztesség és etikai értékek iránti elkötelezettsége, valamint az irányítással megbízott személyek általi kapcsolódó felügyelet; (Hiv.: A55. bekezdés)
- (ii) csalási kockázati tényezők, beleértve: (Hiv.: A56–A57. bekezdések)
 - a. ösztönzést vagy nyomást a vezetésen, az irányítással megbízott személyeken vagy a munkavállalókon csalás elkövetésére;
 - b. azt, hogy hogyan tudna egy vagy több személy a vezetés, az irányítással megbízott személyek vagy a munkavállalók közül a beszámolókészítés során elkövetett csalást kivitelezni és leplezni; és
 - c. azt, hogy a vezetés, az irányítással megbízott személyek, a munkavállalók vagy harmadik felek hogyan tudnák a gazdálkodó egység eszközeit elsikkasztani.
- (iii) az, hogy az árbevétel, az árbevételügyletek vagy a releváns állítások mely típusai idézhetik elő csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatait az árbevétel megjelenítésében; továbbá
- (iv) az, hogy a vezetés hogyan lehet képes felülrni a kontrollokat. (Hiv.: A58. bekezdés)

(b) Bármely olyan csalás vagy vélt csalás mérlegelését, amely hatással lehet az átfogó könyvvizsgálati stratégiára és könyvvizsgálati tervre, beleértve a gazdálkodó egységnél a tárgyév vagy a korábbi évek során történt csalást.

¹⁶ 540. témaszámú, „Számviteli becslések és a kapcsolódó közzétételek könyvvizsgálata” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 14. bekezdés

¹⁷ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 17. és A42–A43. bekezdések

Végrehajtott elemző eljárások és azonosított szokatlan vagy váratlan kapcsolatok

30. A könyvvizsgálónak meg kell állapítania, hogy az elemző eljárások végrehajtása során azonosított szokatlan vagy váratlan kapcsolatok, beleértve az árbevétel számlákkal kapcsolatosakat is, jelezhetik-e csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatait. (Hiv.: A60. bekezdés)

A gazdálkodó egységnek és környezetének, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek és a gazdálkodó egység belső kontrollrendszerének megismerése*A gazdálkodó egység és környezete, valamint a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek megismerése*

31. A 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard¹⁸ alkalmazása során, a gazdálkodó egységnek és környezetének, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek és a gazdálkodó egység számviteli politikáinak a könyvvizsgáló általi megismerése alapján a könyvvizsgálónak meg kell ismernie az olyan kérdéseket, amelyek a vezetés elfogultságából vagy egyéb csalási kockázati tényezőkből eredő hibás állításra való nagyobb fogékonysághoz vezethetnek. (Hiv.: A61–A70. bekezdések)

A gazdálkodó egység belső kontrollrendszere komponenseinek megismerése

Kontrollkörnyezet

32. A 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard¹⁹ alkalmazása során a könyvvizsgálónak:
- (a) Meg kell ismernie az alábbiakat:
 - (i) Hogyan teljesítik a vezetés felügyeleti felelősségeit, mint a gazdálkodó egység kultúrája, valamint a vezetés tisztesség és etikai értékek iránti elkötelezettsége, beleértve, hogy a vezetés hogyan kommunikálja a munkatársak felé az üzleti gyakorlatokra és az etikus viselkedésre vonatkozó nézeteit a csalás megelőzése és feltárása tekintetében. (Hiv.: A71–A72. bekezdések)
 - (ii) A gazdálkodó egység visszaélés-bejelentési rendszere (vagy csalás jelentésére szolgáló más programja), ha a gazdálkodó egységnél van ilyen rendszer, beleértve, hogy a vezetés és, ha értelmezhető, az irányítással megbízott személyek hogyan kezelik a rendszeren keresztül érkezett, csalásra vonatkozó bejelentéseket. (Hiv.: A73–A75. bekezdések)
 - (iii) Az irányítással megbízott személyek hogyan gyakorolnak felügyeletet a vezetésnek a csalási kockázatok azonosítására és az azokra való válaszadásra szolgáló folyamatai, valamint a vezetés által az ezeknek a kockázatoknak a kezelésére kialakított kontrollok felett. (Hiv.: A76–A79. bekezdések)
 - (b) Interjúkat kell készítenie a vezetéssel a vezetésnek az irányítással megbízott személyekkel történő, a vezetésnek a gazdálkodó egységnél lévő csalási kockázatok azonosítására és az azokra való válaszadásra szolgáló folyamataira vonatkozó kommunikációról.
 - (c) Interjúkat kell készítenie az irányítással megbízott személyekkel az alábbiakról: (Hiv.: A80–A82. bekezdések)

¹⁸ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 19. bekezdés

¹⁹ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 21. bekezdés

- (i) van-e tudomásuk a gazdálkodó egységet érintő bármilyen csalásról vagy vélt csalásról, beleértve a csalásra vonatkozó kijelentéseket, köztük a bizalmas információkból vagy panaszokból kapottakat, és, ha igen, hogyan válaszoltak az ilyen kérdésekre;
- (ii) az arra vonatkozó álláspontjuk, hogy tartalmazhatnak-e és hogyan a pénzügyi kimutatások csalásból eredő lényeges hibás állítást, beleértve az olyan lehetséges területekre vonatkozó álláspontjukat, amelyek fogékonyak a vezetés elfogultságából vagy a vezetés által elkövetett csalásból eredő hibás állításra; valamint
- (iii) van-e tudomásuk a belső kontrollrendszerben lévő, a csalás megelőzésével és feltárásával kapcsolatos hiányosságokról, valamint az ilyen hiányosságok kezelését célzó helyrehozási erőfeszítésekről.

A gazdálkodó egység kockázatfelmérési folyamata

33. A 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard²⁰ alkalmazása során a könyvvizsgálónak:

- (a) Meg kell ismernie, hogy a gazdálkodó egység kockázatfelmérési folyamata hogyan: (Hiv.: A83–A91., A107. bekezdések)
 - (i) azonosítja az eszközök elsikkasztásával és a beszámolóképzés során elkövetett csalással kapcsolatos csalási kockázatokat, beleértve bármely olyan ügyletsoportot, számlaegyenleget vagy közzétételt, amelyre vonatkozóan fennállnak csalási kockázatok;
 - (ii) méri fel az azonosított csalási kockázatok jelentőségét, beleértve bekövetkezésük valószínűségét; és
 - (iii) kezeli a felmért csalási kockázatokat.
- (b) Interjúkat kell készítenie a vezetéssel és a gazdálkodó egységen belüli más megfelelő személyekkel az alábbiakról: (Hiv.: A92–A95. bekezdések)
 - (i) van-e tudomásuk a gazdálkodó egységet érintő bármilyen csalásról vagy vélt csalásról, beleértve a csalásra vonatkozó kijelentéseket; és
 - (ii) az arra vonatkozó álláspontjuk, hogy tartalmazhatnak-e és hogyan a pénzügyi kimutatások csalásból eredő lényeges hibás állítást.

A gazdálkodó egységnek a belső kontrollrendszer figyelemmel kísérésére szolgáló folyamata

34. A 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard²¹ alkalmazása során a könyvvizsgálónak:

- (a) Meg kell ismernie:
 - (i) a gazdálkodó egységnek a belső kontrollrendszer figyelemmel kísérésére szolgáló folyamatának azokat az aspektusait, amelyek a csalás megelőzésére és feltárására szolgáló kontrollok hatékonyságának figyelemmel kísérésére vonatkozó folyamatos és különálló értékeléseket, valamint az azonosított kontrollhiányosságok azonosítását és helyrehozását kezelik; és (Hiv.: A96. bekezdés)

²⁰ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 22. bekezdés

²¹ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 24. bekezdés

- (ii) ha a gazdálkodó egységnél van belső audit funkció, a belső audit funkciónak a csalás kockázatai feletti kontrollok figyelemmel kísérésével kapcsolatos céljait.
- (b) Ha a gazdálkodó egységnél van belső audit funkció, interjút kell készítenie a megfelelő személyekkel a belső audit funkción belül arról, hogy: (Hiv.: A97–A98. bekezdések)
- (i) az időszak alatt hajtottak-e végre bármilyen eljárást a csalás kockázatai feletti kontrollok figyelemmel kísérésére vonatkozóan;
 - (ii) van-e tudomásuk a gazdálkodó egységet érintő bármilyen csalásról vagy vélt csalásról, beleértve a csalásra vonatkozó kijelentéseket, valamint a csalás kockázataival kapcsolatos álláspontjuk megismerése céljából; és
 - (iii) van-e tudomásuk a belső kontrollrendszerben lévő, a csalás megelőzésével és feltárásával kapcsolatos hiányosságokról.

Az információs rendszer és kommunikáció

35. A 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard²² alkalmazása során a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatások készítése szempontjából releváns információs rendszere és kommunikációja könyvvizsgáló általi megismerésének magában kell foglalnia annak megismerését, hogy a naplótételeket és egyéb helyesbítéseket hogyan hozzák létre, dolgozzák fel, rögzítik és javítják szükség esetén. (Hiv.: A99–A101. bekezdések)

Kontrolltevékenységek

36. A 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard²³ alkalmazása során a gazdálkodó egység kontrolltevékenységei könyvvizsgáló általi megismerésének magában kell foglalnia a csalás megelőzésére vagy feltárására kialakított olyan kontrollok azonosítását, amelyek kezelik a csalásból eredő lényeges hibás állítások szintjén fennálló kockázatait, beleértve a naplótételek és egyéb helyesbítések feletti kontrollokat. (Hiv.: A102–A107. bekezdések)

Kontrollhiányosságok a gazdálkodó egység belső kontrollrendszerén belül

37. A 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard²⁴ alkalmazása során a gazdálkodó egység belső kontrollrendszere minden egyes komponensének a könyvvizsgáló általi értékelése alapján a könyvvizsgálónak meg kell állapítania, hogy vannak-e a belső kontrollban lévő azonosított hiányosságok, amelyek relevánsak a csalás megelőzése vagy feltárása szempontjából. (Hiv.: A108–A109. bekezdések)

A csalási kockázati tényezők értékelése

38. A könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy a kockázatfelmérési eljárásokból és a kapcsolódó tevékenységekből szerzett könyvvizsgálati bizonyítékok azt jelzik-e, hogy jelen van egy vagy több csalási kockázati tényező. (Hiv.: A24–A26. és A110–A112. bekezdések)

²² 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 25. bekezdés

²³ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 26. bekezdés

²⁴ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 27. bekezdés

A csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése

39. A 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard²⁵ alkalmazása során a könyvvizsgálónak:

- (a) Azonosítania kell és fel kell mérnie a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatait, és meg kell állapítania, hogy azok a pénzügyi kimutatások szintjén állnak-e fenn vagy az állítások szintjén az ügyletcsoportokra, számlaegyenlegekre és közzétételekre vonatkozóan, figyelembe véve a csalási kockázati tényezőket. (Hiv.: A113–A114., A116. bekezdések)
- (b) A csalásból eredő lényeges hibás állításnak ezeket a felmért kockázatait jelentős kockázatokként kell kezelnie. Ennek megfelelően, amennyiben még nem tette meg, a könyvvizsgálónak azonosítania kell olyan kontrollokat, amelyek kezelik az ilyen jelentős kockázatok, értékelnie kell, hogy azokat hatékonyan alakították-e ki a lényeges hibás állítás kockázatainak kezeléséhez, vagy hatékonyan alakították-e ki más kontrollok működésének támogatásához, és meg kell állapítania, hogy bevezették-e azokat. (Hiv.: A115. bekezdés)

A kontrollok vezetés általi felülírásával kapcsolatos csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatai

40. Annak kiszámíthatatlan módja miatt, ahogyan a vezetés felül tudja írni a kontrollokat, és függetlenül a kontrollok vezetés általi felülírása kockázatainak a könyvvizsgáló általi felmérésétől, a könyvvizsgálónak: (Hiv.: A117–A118. bekezdések)

- (a) a kontrollok vezetés általi felülírásának kockázatait csalásból eredő lényeges hibás állításnak a pénzügyi kimutatások szintjén fennálló kockázataiként kell kezelnie; és
- (b) meg kell állapítania, hogy ezek a kockázatok befolyásolják-e az állítások szintjén fennálló kockázatok felmérését.

Csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatai az árbevétel megjelenítésében

41. A csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításakor és felmérésekor egy olyan feltételezés alapján, hogy fennállnak csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatai az árbevétel megjelenítésében, a könyvvizsgálónak meg kell állapítania, hogy az árbevétel, az árbevételügyletek vagy releváns állítások mely típusai idézik elő az ilyen kockázatok, figyelembe véve a kapcsolódó csalási kockázati tényezőket. (Hiv.: A119–A125. bekezdések)

Válaszok a csalásból eredő lényeges hibás állítás felmért kockázataira*Könyvvizsgálati eljárások nem elfogult módon való kialakítása és végrehajtása*

42. A könyvvizsgálónak olyan módon kell könyvvizsgálati eljárásokat kialakítania és végrehajtania válaszul a csalásból eredő lényeges hibás állítás felmért kockázataira, amely nem elfogult olyan könyvvizsgálati bizonyíték szerzése irányában, amely megerősítheti a vezetés állításait, vagy olyan könyvvizsgálati bizonyíték kizárása irányában, amely cáfolhatja ezeket az állításokat.

Kiszámíthatatlanság a könyvvizsgálati eljárások kiválasztásában

43. A csalásból eredő lényeges hibás állítás felmért kockázatainak kezelését célzó válaszok meghatározása során a könyvvizsgálónak egy kiszámíthatatlansági elemet kell beépítenie a könyvvizsgálati eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének kiválasztásába. (Hiv.: A126–

²⁵ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 28–34. bekezdések

A127. bekezdések)

Átfogó válaszok

44. A 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal²⁶ összhangban a könyvvizsgálónak átfogó válaszokat kell meghatározni a csalásból eredő lényeges hibás állítás pénzügyi kimutatások szintjén fennálló felmért kockázatainak kezelése céljából. (Hiv.: A128. bekezdés)
45. A csalásból eredő lényeges hibás állítás pénzügyi kimutatások szintjén fennálló felmért kockázatainak kezelését célzó átfogó válaszok meghatározása során a könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy a számviteli politikák, különösen a szubjektív értékelésekre és összetett ügyletekre vonatkozók gazdálkodó egység általi kiválasztása és alkalmazása jelezhet-e a beszámolókészítés során elkövetett csalást.

Csalásból eredő lényeges hibás állítás állítások szintjén felmért kockázataira reagáló könyvvizsgálati eljárások

46. A 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal²⁷ összhangban a könyvvizsgálónak olyan további könyvvizsgálati eljárásokat kell kialakítania és végrehajtania, amelyeknek jellege, ütemezése és terjedelme válaszol a csalásból eredő lényeges hibás állítások szintjén fennálló felmért kockázataira. (Hiv.: A129–A135. bekezdések)

A kontrollok vezetés általi felülírásához kapcsolódó csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázataira válaszoló könyvvizsgálati eljárások

47. Függetlenül a kontrollok vezetés általi felülírása kockázatának a könyvvizsgáló általi felmérésétől, a könyvvizsgálónak ki kell alakítania és végre kell hajtania a 48–52. bekezdések szerinti könyvvizsgálati eljárásokat, és meg kell állapítania, hogy szükség van-e más könyvvizsgálati eljárásokra a 48–52. bekezdésekben szereplőkön felül a kontrollok vezetés általi felülírásának azonosított kockázataira való válaszadás érdekében.

Naplótételek és egyéb helyesbítések

48. A könyvvizsgálónak ki kell alakítania és végre kell hajtania a főkönyvben rögzített naplótételek és a pénzügyi kimutatások készítése során tett egyéb helyesbítések megfelelőségének tesztelését szolgáló könyvvizsgálati eljárásokat. (Hiv.: A136–A139. bekezdések)
49. A könyvvizsgálati eljárásoknak a 48. bekezdéssel összhangban való kialakítása és végrehajtása során a könyvvizsgálónak: (Hiv.: A99. bekezdés)
- (a) interjúkat kell készítenie a pénzügyi beszámolás folyamatában részt vevő személyekkel a naplótételek és egyéb helyesbítések feldolgozásához kapcsolódó nem megfelelő vagy szokatlan tevékenységre vonatkozó ismereteikről;
 - (b) könyvvizsgálati bizonyítékot kell szereznie az időszak során végrehajtott naplótételek és egyéb helyesbítések sokaságának teljességéről; (Hiv.: A140. és A147. bekezdések)
 - (c) ki kell választania egy beszámolási időszak végén végrehajtott naplótételeket és egyéb helyesbítéseket; és (Hiv.: A141–A143., A144. és A146–A147. bekezdések)

²⁶ 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 5. bekezdés

²⁷ 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 6. bekezdés

- (d) meg kell állapítania az időszak egésze során végrehajtott naplótételek és egyéb helyesbítések tesztelésének szükségességét. (Hiv.: A142–A143. és A145–A146. bekezdések)

Számviteli becslések

50. Az 540. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard²⁸ alkalmazása során, ha a vezetés lehetséges elfogultságának jelzéseit azonosítják, a könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy azok csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatát testesíthetik-e meg. (Hiv.: A148–A150. bekezdések)
51. Az 50. bekezdés szerinti értékelés végrehajtása során a könyvvizsgálónak:
- (a) mérlegelnie kell a 28. bekezdéssel összhangban végrehajtott visszamenőleges áttekintésből szerzett könyvvizsgálati bizonyítékokat; és
 - (b) ha a vezetés lehetséges elfogultságának jelzéseit azonosítják, újra kell értékelnie a számviteli becslések egészét. (Hiv.: A150–A152. bekezdések)

A szokásos üzletmeneten kívüli vagy más módon szokatlannak tűnő jelentős ügyletek

52. Az olyan jelentős ügyletek esetében, amelyek kívül vannak a gazdálkodó egység szokásos üzletmenetén, vagy más módon szokatlannak tűnnek a gazdálkodó egységnek és környezetének a könyvvizsgáló általi megismerésére, valamint a könyvvizsgálat alatt más forrásokból szerzett információkra tekintettel, a könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy az ügyletek üzleti indoka (vagy annak hiánya) azt sugallja-e, hogy azokat a beszámolókészítés során elkövetett csalás vagy eszközök elsikkasztásának leplezése céljából köthették meg. (Hiv.: A153. bekezdés)

Az átfogó következtetés kialakítása során a könyvvizsgálat végéhez közeli időpontban végrehajtott elemző eljárások

53. Az 520. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard²⁹ alkalmazása során a könyvvizsgálónak meg kell állapítania, hogy a könyvvizsgálat végéhez közeli időpontban végrehajtott elemző eljárások eredményei az arra vonatkozó átfogó következtetés kialakítása során, hogy a pénzügyi kimutatások összhangban vannak-e a könyvvizsgálónak a gazdálkodó egységre vonatkozó ismereteivel, jelzik-e csalásból eredő lényeges hibás állítás egy korábban fel nem ismert kockázatát. (Hiv.: A154–A155. bekezdések)

Átfogó értékelés a végrehajtott könyvvizsgálati eljárások alapján

54. A 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard³⁰ alkalmazása során a könyvvizsgálónak a végrehajtott könyvvizsgálati eljárások és a megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékok alapján értékelnie kell, hogy:
- (a) a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak felmérései megfelelők maradnak-e; és
 - (b) elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szereztek-e a csalásból eredő lényeges hibás állítás felmért kockázataira válaszul.

²⁸ 540. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 32. bekezdés

²⁹ 520. témaszámú, „Elemző eljárások” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 6. bekezdés

³⁰ 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 25–26., A62–A64. bekezdések

Csalás vagy vélt csalás (Hiv.: A7–A11., A28. és A156–A172. bekezdések)

55. Ha a könyvvizsgáló csalást vagy vélt csalást azonosít, a könyvvizsgálónak meg kell ismernie a kérdés(ek)e)t a könyvvizsgálati megbízásra gyakorolt hatás megállapítása érdekében. Ennek során a könyvvizsgálónak: (Hiv.: A158–A162. bekezdések)
- (a) interjúkat kell készítenie a kérdés(ek)ről a vezetés megfelelő szintjével és, ha az adott körülmények között helyénvaló, interjúkat kell készítenie a kérdés(ek)ről az irányítással megbízott személyekkel;
 - (b) ha a gazdálkodó egységnél van a kérdés(ek) kivizsgálását szolgáló folyamat, értékelnie kell, hogy az megfelelő-e az adott körülmények között; továbbá
 - (c) ha a gazdálkodó egység helyrehozó intézkedéseket vezetett be a kérdés(ek)re való válaszadás céljából, értékelnie kell, hogy azok megfelelők-e az adott körülmények között.
56. Az 55. bekezdés szerint végrehajtott eljárások alapján a könyvvizsgáló által egyértelműen jelentéktelennek ítélt csalást vagy vélt csalást kivéve, a megbízásért felelős partnernek: (Hiv.: A163–A165. bekezdések)
- (a) Meg kell határozni, hogy:
 - (i) hajtsanak-e végre további kockázatfelmérési eljárásokat a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatai azonosításának és felmérésének megfelelő megalapozása céljából a 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban;
 - (ii) alakítsanak-e ki és hajtsanak-e végre további könyvvizsgálati eljárásokat, hogy megfelelően válaszoljanak a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázataira a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban; és
 - (iii) jogszabály, szabályozás vagy releváns etikai követelmények értelmében vannak-e további felelősségei a könyvvizsgálónak a gazdálkodó egység jogszabályoknak vagy szabályozásoknak való meg nem felelésével kapcsolatban a 250. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.
 - (b) Ha értelmezhető, mérlegelnie kell az előző időszakokra vonatkozó könyvvizsgálatokra gyakorolt hatást.
57. Ha a könyvvizsgáló csalásból eredő hibás állítást azonosít, a könyvvizsgálónak: (Hiv.: A166–A172. bekezdések)
- (a) meg kell állapítania, hogy az azonosított hibás állítás lényeges-e a hibás állítást előidéző minőségi vagy mennyiségi körülmények jellegének mérlegelésével;
 - (b) meg kell állapítania, hogy fennállnak-e kontrollhiányosságok az azonosított csalással vagy vélt csalással kapcsolatosan, beleértve a belső kontrollban lévő, a csalás megelőzésével vagy feltárásával kapcsolatos jelentős hiányosságokat;
 - (c) meg kell állapítania a hibás állítás következményeit a könyvvizsgálat egyéb aspektusaira vonatkozóan, beleértve, amikor a könyvvizsgálónak oka van azt hinni, hogy a vezetés érintett; és
 - (d) újra kell értékelnie a vezetés nyilatkozatainak és a korábban szerzett könyvvizsgálati bizonyítékoknak a megbízhatóságát, beleértve, amikor a hibás állítást előidéző körülmények

vagy feltételek a munkavállalókat, a vezetést vagy harmadik feleket magában foglaló lehetséges összejátszást jeleznek.

58. Ha a könyvvizsgáló azt állapítja meg, hogy a pénzügyi kimutatások csalásból eredő lényeges hibás állítást tartalmaznak, vagy a könyvvizsgáló nem tud elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni arra vonatkozó következtetés levonásához, hogy a pénzügyi kimutatások tartalmaznak-e csalásból eredő lényeges hibás állítást, a könyvvizsgálónak:
- (a) meg kell határozni a könyvvizsgálatra és a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói véleményre gyakorolt hatásokat a 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban;³¹ és
 - (b) adott esetben tanácsot kell szereznie a jogi képviselőtől.

Ha a könyvvizsgáló nem tudja folytatni a könyvvizsgálati megbízást

59. Ha csalásból vagy vélt csalásból eredő hibás állítás eredményeképpen a könyvvizsgáló kivételes körülményekkel szembesül, amelyek kérdésessé teszik, hogy tudja-e folytatni a könyvvizsgálati megbízás végrehajtását, a könyvvizsgálónak:
- (a) Meg kell állapítania az adott körülmények között vonatkozó szakmai és jogi felelőségeket, beleértve, hogy követelmény-e a könyvvizsgáló számára, hogy jelentést tegyen a könyvvizsgálati kinevezést adó személynek vagy személyeknek, vagy egyes esetekben a szabályozó hatóságoknak;
 - (b) Mérlegelnie kell, helyénvaló-e visszalépnie a megbízástól, ha vonatkozó jogszabály vagy szabályozás értelmében lehetséges a visszalépés;
 - (c) Ha a könyvvizsgáló visszalép:
 - (i) meg kell beszélnie a vezetés megfelelő szintjével és az irányítással megbízott személyekkel a megbízástól való visszalépését és a visszalépés okait; és
 - (ii) meg kell állapítania, hogy fennáll-e szakmai vagy jogi követelmény arra vonatkozóan, hogy jelentést tegyen a könyvvizsgálati kinevezést adó személynek vagy személyeknek, vagy egyes esetekben a szabályozó hatóságoknak a megbízástól való visszalépésről és annak okairól; továbbá (Hiv.: A173–A176. bekezdések)
 - (d) Ha jogszabály vagy szabályozás megtiltja a könyvvizsgálónak a megbízástól való visszalépést, mérlegelnie kell, hogy a kivételes körülmények a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó véleménynyilvánítás visszautasítását eredményezik-e.

A könyvvizsgálói jelentés

Csalással kapcsolatos kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések meghatározása

60. A 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard³² alkalmazása során a könyvvizsgálónak az irányítással megbízott személyek felé kommunikált, csalással kapcsolatos kérdések közül meg kell határozni azokat a kérdéseket, amelyek jelentős könyvvizsgálói figyelmet igényeltek a

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

³² 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 9. bekezdés

könyvvizsgálat végrehajtása során. A meghatározás során a könyvvizsgálónak a következőket kell figyelembe vennie: (Hiv.: A177–A183. bekezdések)

- (a) a csalásból eredő lényeges hibás állítás azonosított és felmért kockázata;
- (b) csalás vagy vélt csalás azonosítása; és
- (c) a belső kontrollban lévő, a csalás megelőzése és feltárása szempontjából releváns jelentős hiányosságok azonosítása.

61. A 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard³³ alkalmazása során a könyvvizsgálónak meg kell állapítania, hogy a 60. bekezdéssel összhangban meghatározott kérdések közül melyek azok, amelyek a legjelentősebbek voltak a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során, és ennél fogva kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések. (Hiv.: A184–A186. bekezdések)

Csalással kapcsolatos kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálása

62. A 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard³⁴ alkalmazása során a könyvvizsgálói jelentés Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések szakaszában a könyvvizsgálónak megfelelő alcímet kell használnia, amely egyértelműen leírja, hogy az adott kérdés csalással kapcsolatos. (Hiv.: A187–A192. bekezdések)

Írásbeli nyilatkozatok

63. A könyvvizsgálónak írásbeli nyilatkozatokat kell szereznie a vezetéstől és adott esetben az irányítással megbízott személyektől arra vonatkozóan, hogy: (Hiv.: A193–A194. bekezdések)

- (a) elismerik felelősségüket a csalás megelőzését vagy feltárását szolgáló belső kontroll kialakításáért, bevezetéséért és fenntartásáért, és ezeket a felelőségeiket megfelelően teljesítették;
- (b) közölték a könyvvizsgálóval a vezetés arra a kockázatra vonatkozó felmérésének az eredményeit, hogy a pénzügyi kimutatások csalás következtében hibás állítást tartalmazhatnak;
- (c) közölték a könyvvizsgálóval a gazdálkodó egységet érintő, az alábbiak részvételével elkövetett bármilyen csalással vagy vélt csalással kapcsolatos ismereteiket, beleértve a csalásra vonatkozó kijelentéseket:
 - (i) a vezetés;
 - (ii) a belső kontrollban fontos feladatköröket betöltő munkavállalók; Vagy
 - (iii) mások, ahol a csalás lényeges hatással lehetett a pénzügyi kimutatásokra; továbbá
- (d) közölték a könyvvizsgálóval a munkavállalók, korábbi munkavállalók, elemzők, szabályozók vagy mások által kommunikált, a pénzügyi kimutatásokat érintő vélt csalással kapcsolatos ismereteiket, beleértve a csalásra vonatkozó kijelentéseket.

³³ 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 10. bekezdés

³⁴ 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 11. bekezdés

Kommunikáció a vezetéssel és az irányítással megbízott személyekkel*Kommunikáció a vezetéssel*

64. Ha a könyvvizsgáló csalást vagy vélt csalást azonosít, a könyvvizsgálónak, kivéve, ha jogszabály vagy szabályozás tiltja, kellő időben kommunikálnia kell ezeket a kérdéseket a vezetés megfelelő szintje felé annak érdekében, hogy tájékoztassa a csalás megelőzéséért és feltárásáért elsődlegesen felelős személyeket a felelősségeik szempontjából releváns kérdésekről. (Hiv.: A195–A196. bekezdések)

Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel

65. Kivéve, ha minden irányítással megbízott személy részt vesz a gazdálkodó egység vezetésében, ha a könyvvizsgáló az alábbiak részvételével elkövetett csalást vagy vélt csalást azonosít:

- (a) a vezetés;
- (b) a belső kontrollban fontos feladatköröket betöltő munkatársak; vagy
- (c) mások, kivéve az egyértelműen jelentéktelen kérdéseket,

a könyvvizsgálónak ezeket a kérdéseket kellő időben kommunikálnia kell az irányítással megbízott személyek felé. Ha a könyvvizsgáló a vezetés részvételével elkövetett vélt csalást azonosít, kommunikálnia kell a vélt csalást az irányítással megbízott személyek felé és meg kell beszélnie velük a könyvvizsgálat befejezéséhez szükséges könyvvizsgálati eljárások jellegét, ütemezését és terjedelmét. Az irányítással megbízott személyekkel való ilyen kommunikációk megtétele követelmény, kivéve, ha a kommunikációt jogszabály vagy szabályozás tiltja. (Hiv.: A195. és A197–A199. bekezdések)

66. Kivéve, ha jogszabály vagy szabályozás tiltja, a könyvvizsgálónak kommunikálnia kell az irányítással megbízott személyek felé bármilyen más, csalással kapcsolatos olyan kérdést, amely a könyvvizsgáló megítélése szerint releváns az irányítással megbízott személyek felelősségei szempontjából. (Hiv.: A195. és A200. bekezdések)

Jelentés a gazdálkodó egységen kívül álló megfelelő hatóságnak

67. Ha a könyvvizsgáló csalást vagy vélt csalást azonosít, meg kell állapítania, hogy jogszabály, szabályozás vagy releváns etikai követelmények: (Hiv.: A201–A205. bekezdések)

- (a) előírják-e a könyvvizsgáló számára, hogy jelentést tegyen a gazdálkodó egységen kívül álló megfelelő hatóságnak;
- (b) megállapítanak-e olyan felelősségeket vagy jogokat, amelyek értelmében a gazdálkodó egységen kívül álló megfelelő hatóságnak való jelentéstétel helyénvaló lehet az adott körülmények között.

Dokumentálás

68. A 230. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard³⁵ alkalmazása során a könyvvizsgálónak bele kell foglalnia a következőket a könyvvizsgálati dokumentációba: (Hiv.: A206. bekezdés)

³⁵ 230. témaszámú, „Könyvvizsgálati dokumentáció” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 8–11., A6–A7. bekezdések és függelék

- (a) A gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak a csalásból eredő lényeges hibás állításra való fogékonyságával kapcsolatosan a megbízásért felelős munkacsoportban a 29. bekezdéssel összhangban megbeszéltek kérdések.
- (b) A könyvvizsgáló által a 31–36. bekezdésekkel összhangban szerzett ismeretek kulcsfontosságú elemei, az információforrások, amelyekből a könyvvizsgáló az ismereteket szerezte, valamint a végrehajtott kockázatfelmérési eljárások.
- (c) A csalásból eredő lényeges hibás állítás azonosított és felmért kockázatai a pénzügyi kimutatások szintjén és az állítások szintjén, valamint az alkalmazott jelentős megítélések indoklása.
- (d) Ha a könyvvizsgáló azt a következtetést vonta le, hogy a megbízás körülményei között nem értelmezhető az a feltevés, hogy az árbevétel-megjelenítéshez kapcsolódó csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázata áll fenn, ennek a következtetésnek az okai.
- (e) A kontrollok vezetés általi felülírása kockázatai kezelésének céljából végrehajtott könyvvizsgálati eljárások eredményei, az alkalmazott jelentős szakmai megítélések és a levont következtetések.
- (f) Azonosított csalás vagy vélt csalás, a végrehajtott könyvvizsgálati eljárások eredményei, az alkalmazott jelentős szakmai megítélések és a levont következtetések.
- (g) A vezetés, az irányítással megbízott személyek, szabályozó és végrehajtó hatóságok és mások felé kommunikált, csalással vagy vélt csalással kapcsolatos kérdések, beleértve, hogy a vezetés és, ha értelmezhető, az irányítással megbízott személyek hogyan válaszoltak ezekre a kérdésekre.

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

A könyvvizsgáló, a vezetés és az irányítással megbízott személyek felelősségei

A könyvvizsgáló felelősségei (Hiv.: 2. bekezdés)

Állami szektorban működő gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A1. Az állami szektorbeli könyvvizsgáló csalással kapcsolatos felelősségei eredhetnek az állami szektorban működő gazdálkodó egységekre vonatkozó jogszabályból, szabályozásból vagy más kötelező érvényű előírásból, vagy szerepelhetnek külön a könyvvizsgáló megbízásában. Ennek következtében az állami szektorbeli könyvvizsgáló felelősségei lehet, hogy nem korlátozódnak a pénzügyi kimutatásokban lévő lényeges hibás állítás kockázatainak mérlegelésére, hanem magukban foglalhatnak egy tágabb felelősséget a csalás kockázatainak a mérlegelésére vonatkozóan.

Kulcsfontosságú elgondolások a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standardban

A csalás jellemzői (Hiv.: 5. bekezdés)

- A2. A csalás, akár beszámolóképzés során elkövetett csalás, akár eszközök elsikkasztása, magában foglal ösztönzést vagy nyomást a csalás elkövetésére, egy észlelt lehetőséget az elkövetésre és a tett valamilyen megindoklását.

Példák:

- Beszámolóképzés során elkövetett csalásra vonatkozó ösztönzés vagy nyomás állhat fenn, amikor a vezetés a gazdálkodó egységen kívüli vagy azon belüli forrásokból származó

nyomás alatt van, hogy elérjen egy elvárt (és talán nem reális) eredmény-célkitűzést vagy pénzügyi eredményt – különösen, amikor a vezetésre nézve jelentősek lehetnek annak következményei, ha nem sikerül elérni pénzügyi célokat. Hasonlóképpen, személyek ösztönzést érezhetnek eszközök elsikkasztására – például, mert anyagi lehetőségeiken felül költenek.

- A csalás elkövetésének észlelt lehetősége fennállhat, amikor egy személy úgy véli, hogy a kontrollok felülírhatók, például, mert az adott személy bizalmi pozícióban van vagy konkrét kontrollhiányosságról van tudomása.
- Személyek megindokolhatják egy csalás elkövetését, mivel lehet, hogy hozzáállásuk, jellemük vagy etikai értékrendszerük lehetővé teszi számukra, hogy tudatosan és szándékosan tisztességtelen tettet kövessenek el. Ugyanakkor még máskülönben becsületes személyek is követhetnek el csalást egy olyan környezetben, amely elegendő nyomást helyez rájuk.

- A3. A beszámolóképzés során elkövetett csalás magában foglalja a pénzügyi kimutatások felhasználóinak megtévesztése céljából szándékosan tett hibás állításokat, beleértve összegek vagy közzétételek kihagyását a pénzügyi kimutatásokból. Okozhatják a vezetésnek az eredmények menedzselésére irányuló erőfeszítései, hogy megtévezzék a pénzügyi kimutatások felhasználóit a gazdálkodó egység teljesítményére és jövedelmezőségére vonatkozó vélekedéseik befolyásolásával. Az eredmények ilyen menedzselése kezdődhet kis cselekvésekkel vagy feltételezések módosításával, valamint a megítélések vezetés általi megváltoztatásával. Nyomások és ösztönzések oda vezethetnek, hogy ezek a cselekvések olyan mértéket öltenek, hogy lényeges beszámolóképzés során elkövetett csalást eredményeznek.

Példák:

- A vezetés szándékosan olyan álláspontokat képvisel, amelyek a beszámolóképzés során elkövetett csaláshoz vezetnek azáltal, hogy lényeges hibás állításokat foglalnak bele a pénzügyi kimutatásokba a piaci elvárásoknak való megfelelésre irányuló nyomás vagy a teljesítményen alapuló kompenzáció maximalizálása iránti vágy miatt.
- A vezetés lényeges összeggel csökkenti az eredményt az adó minimalizálása céljából.
- A vezetés felduzzasztja az eredményt a banki finanszírozás biztosítása céljából.
- Az állami szektorban az árbevétel hibás feltüntetése a beszámolóban vagy a kiadások valóságosnál alacsonyabb értéken való bemutatása, különösen, amikor az ilyen kiadásokra jogszabályi kötelezettségen alapuló limitek vonatkoznak.

- A4. Beszámolóképzés során elkövetett csalást követhetnek el az alábbiak útján:

- Azokkal a számviteli nyilvántartásokkal vagy alátámasztó dokumentumokkal kapcsolatos manipuláció, hamis tényközlés (beleértve a hamisítást) vagy megváltoztatás, amelyekből a pénzügyi kimutatásokat készítik.
- Események, ügyletek vagy más jelentős információk hibás bemutatása a pénzügyi kimutatásokban vagy szándékos kihagyása azokból.
- A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek szándékos hibás alkalmazása összegekre, besorolásra, bemutatási módra vagy közzétételekre vonatkozóan.

- A5. A beszámolókészítés során elkövetett csalás gyakran magában foglalja olyan kontrollok vezetés általi felülírását, amelyek máskülönben lehet, hogy hatékonyan működőnek tűnnek. A vezetés elkövethet csalást kontrolloknak olyan technikák alkalmazásával való felülírásával, mint az alábbiak:
- Fiktív naplótételek szándékos rögzítése a működési eredmények manipulálása vagy más célok elérése céljából.
 - Számlaegyenlegek becsléséhez használt feltételezések szándékosan nem helyénvaló módosítása vagy a számlaegyenlegek becsléséhez használt megítélések szándékosan nem helyénvaló megváltoztatása.
 - A beszámolási időszakban történt események és ügyletek pénzügyi kimutatásokban való megjelenítésének szándékos kihagyása, előre hozása vagy késleltetése.
 - Hibás állítás szándékos szerepeltetése a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek által előírt vagy a valós bemutatás eléréséhez szükséges közzétételekben, beleértve közzétételek kihagyását vagy elfedését.
 - Olyan tények szándékos leplezése, amelyek hatással lehetnének a pénzügyi kimutatásokban rögzített összegekre.
 - Olyan összetett ügyletekben való szándékos részvétel, amelyek úgy vannak strukturálva, hogy a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetét vagy pénzügyi teljesítményét hibásan mutassák be.
 - Ügyletekre vonatkozó nyilvántartások és feltételek szándékos módosítása.
 - Olyan jelentések szándékos módosítása, amelyek rávilágítanak nem megfelelő tevékenységekre vagy ügyletekre.
 - Az informatikai (IT) alkalmazásokban lévő nem megfelelő információfeldolgozási kontrollok szándékos kihasználása, beleértve az IT-alkalmazási eseménynaplók feletti kontrollokat és az IT-alkalmazási eseménynaplók áttekintését (például az alkalmazási logika módosítása, vagy annak módosítása, hogy a felhasználók hol tudnak általános hozzáférés-azonosítással hozzáférni egy közös adatbázishoz, vagy a hozzáférés-azonosítás módosítása, a tevékenység leplezése céljából).
- A6. Az eszközök elsikkasztása magában foglalja egy gazdálkodó egység eszközeinek eltulajdonítását, és ezt gyakran munkavállalók követik el viszonylag kis és lényegtelen összegekben. Mindazonáltal a vezetés is érintett lehet, akik általában jobb helyzetben vannak ahhoz, hogy olyan módokon álcázzanak vagy leplezzenek sikkasztásokat, amelyek nehezen feltárhatók. Emellett az eszközök elsikkasztásában része lehet harmadik feleknek, akik fel tudják használni a gazdálkodó egység eszközeit annak érdekében, hogy méltánytalan vagy jogellenes előnyt szerezzenek. Az eszközök elsikkasztása számos módon végrehajtható, és sok esetben hamis vagy félrevezető nyilvántartásokkal vagy dokumentumokkal társul annak érdekében, hogy az eszközök hiányát vagy megfelelő jóváhagyás nélküli elzálogosítását leplezzék.

Példák:

- Pénzeszközök elsikkasztása (például követelések behajtásának elsikkasztása vagy leírt számlákra vonatkozóan beérkezett összegek átirányítása személyes bankszámlákra).
- Eszközök eltulajdonítása (például készletek ellopása személyes használatra, selejt ellopása újraértékesítés céljából, digitális eszközök eltulajdonítása egy magánkulcs kihasználásával és így lehetővé téve az elkövető számára, hogy ellenőrizze a gazdálkodó egység forrásait,

szellemi tulajdon eltulajdonítása egy versenytárssal való összejátszás útján technológiai adatok fizetés fejében való közlése céljából).

- Meg nem kapott áruk és szolgáltatások kifizettetése egy gazdálkodó egységgel (például kifizetések fiktív szállítóknak, szállítók által a gazdálkodó egység beszerzőinek megnövelt árakon való fizetés jóváhagyásáért fizetett kenőpénzek, vagy kifizetések fiktív munkavállalóknak).
- Egy gazdálkodó egység eszközeinek magáncélra való használata (például a gazdálkodó egység eszközeinek biztosítékként való használata személyi kölcsönhöz vagy egy kapcsolt félnek nyújtott kölcsönhöz).

Csalás vagy vélt csalás (Hiv.: 7., 8. és 55–58. bekezdések)

A7. A kockázatfelmérési eljárásoknak és a további könyvvizsgálati eljárásoknak a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban való végrehajtásakor szerzett könyvvizsgálati bizonyítékok csalás vagy vélt csalás létezését jelezhetik.

Példák:

- A gazdálkodó egység visszaélés- bejelentési rendszerének megismerésekor a könyvvizsgáló azonosított egy, a gazdálkodó egység csalás bejelentésére szolgáló forródrótjához benyújtott bizalmas információt, amely azt állította, hogy a vezetés felduzzasztotta az árbevételt azáltal, hogy üzleti cél nélküli ügyleteket kötött kapcsolt felekkel.
- A csalásból eredő lényeges hibás állításnak a készletekre vonatkozóan az állítások szintjén felmért kockázataira való válaszadást szolgáló további könyvvizsgálati eljárások végrehajtásakor a könyvvizsgáló olyan könyvvizsgálati bizonyítékot szerzett, amely termékeknek a munkavállalók által a gazdálkodó egység raktárából való lehetséges elikkasztását jelezte.

A8. Más nemzetközi könyvvizsgálati standardoknak való megfelelés céljából végrehajtott könyvvizsgálati eljárások szintén a könyvvizsgáló tudomására hozhatnak csalást vagy vélt csalást, beleértve például a csalásból eredő lényeges hibás állításnak a konszolidációs folyamatból felmerülő felmért kockázataira való válaszadásként a 600. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal³⁶ összhangban végrehajtott eljárásokat.

A9. A könyvvizsgáló használhat automatizált eszközöket és technikákat a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítására és felmérésére vonatkozó könyvvizsgálati eljárások végrehajtásához vagy a csalásból eredő lényeges hibás állítás felmért kockázataira való válaszadáskor. Ez lehetővé teszi a könyvvizsgáló számára, hogy könnyebben értékeljen nagy mennyiségű adatot, például mélyebb betekintés nyújtása vagy szokatlan tendenciák azonosítása érdekében, ami növeli a könyvvizsgáló képességét arra, hogy szakmai szkepticizmust gyakoroljon és hatékonyabban kérdőjelezze meg a vezetés állításait. A könyvvizsgáló használhat automatizált eszközöket és technikákat naplótétel-teszteléssel kapcsolatos könyvvizsgálati eljárások hatékonyabban és eredményesebben való végrehajtásához is. Az automatizált eszközök és

³⁶ 600. témaszámú, „Speciális szempontok — Csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatai (beleértve a komponens-könyvvizsgálók munkáját)” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 38. bekezdés (d) pont

technikák használata azonban nem helyettesíti a szakmai szkepticizmus fenntartásának és a szakmai megítélés alkalmazásának szükségességét a könyvvizsgálat során mindvégig.

- A10. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard alkalmazásában egy másik fél részéről tett, a gazdálkodó egységet érintő csalásra vonatkozó kijelentéseket a könyvvizsgáló vélt csalásként kezeli attól kezdve, hogy a kijelentések a tudomására jutnak (például a könyvvizsgáló által a vezetéssel készített interjúk eredményeképpen vagy a gazdálkodó egység visszaélés-bejelentési rendszerének (vagy csalás bejelentésére szolgáló más programnak) a megismerésekor azonosított). A kijelentéseket tevő fél lehet a gazdálkodó egységen belüli vagy azon kívüli. Ennek megfelelően a könyvvizsgáló könyvvizsgálati eljárásokat hajt végre az 55–58. bekezdésekkel összhangban a vélt csalás kezelése céljából.
- A11. Még akkor is, ha egy csalásból eredő azonosított hibás állítás mennyiségileg nem lényeges, minőségileg lényeges lehet az alábbiak függvényében:
- Ki volt a felbujtója vagy elkövetője – a felső szintű vezetés vagy egy közhivatalnok által elkövetett egyébként jelentéktelen csalás rendszerint minőségileg lényegesnek minősül, függetlenül az érintett összegtől. Ez viszont aggályokat idézhet elő a gazdálkodó egység belső kontrollrendszeréért felelős vezetés tisztességével kapcsolatban.
 - Miért követték el a csalást – hibás állításokat, amelyek akár önmagukban, akár együttesen mennyiségileg nem lényegesek, tehetett szándékosan a vezetés, hogy „menedzselje” a kulcsfontosságú teljesítménymutatókat például annak érdekében, hogy teljesítsen piaci elvárásokat, maximalizáljon teljesítményen alapuló kompenzációt vagy megfeleljen adóssághoz kapcsolódó kovenánsok feltételeinek. Az állami szektorban a vezetés tehetett szándékosan hibás állításokat, hogy többletet érjen el, amikor a hiányt jogszabályok tiltják, vagy hibásan szerepeltessen a beszámolóban felmerült költségeket a jogszabályi kötelezettségen alapuló limitek megsértésének elkerülése céljából.

Eredendő korlátok (Hiv.: 10. bekezdés)

- A12. Fennáll a csalásból eredő lényeges hibás állítás fel nem tárásának kockázata, mert a csalás magában foglalhatja a leplezést szolgáló kifinomult és gondosan kidolgozott sémákat, mint például hamisítást, az ügyletek rögzítésének szándékos elmulasztását vagy a könyvvizsgálónak tett szándékosan téves nyilatkozatokat. A leplezésre tett ilyen kísérletek feltárása még ennél is nehezebb lehet, amikor azok összejátszással társulnak. Az összejátszás elhitetheti a könyvvizsgálóval, hogy a könyvvizsgálati bizonyíték meggyőző, amikor valójában az hamis. A könyvvizsgálónak egy csalás feltárására való képessége olyan tényezőktől függ, mint az elkövető ügyessége, a manipuláció gyakorisága és mértéke, az összejátszás foka, az egyes manipulált összegek viszonylagos nagysága, valamint az érintett személyek beosztása. Noha a könyvvizsgáló képes lehet azonosítani potenciális lehetőségeket csalás elkövetésére, nehéz számára megállapítani, hogy a hibás állításokat a megítélést igénylő területeken, mint a számviteli becslések, csalás vagy hiba okozza-e.

Szakmai szkepticizmus és szakmai megítélés (Hiv.: 13. bekezdés)

- A13. Az 1. témaszámú nemzetközi minőségirányítási standard³⁷ előírja a társaság számára egy minőségirányítási rendszer kialakítását, bevezetését és működtetését a pénzügyi kimutatások

³⁷ 1. témaszámú, „Minőségirányítás a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatát vagy átvilágítását, vagy egyéb bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló vagy kapcsolódó szolgáltatási megbízásokat végrehajtó társaságok számára” című nemzetközi minőségirányítási standard

könyvvizsgálataira vonatkozóan. A társaságnak a hatékony minőségirányítási rendszer iránti elkötelezettsége alátámasztja azt a könyvvizsgálóval szembeni követelményt, hogy szakmai szkepticizmust gyakoroljon a könyvvizsgálati megbízás végrehajtása során. Ezt az elkötelezettséget elismeri és megerősíti az irányítás és vezetőség komponens, beleértve:

- (a) A társaság vezetőségének a minőség iránti elkötelezettségét, mint ahogyan a vezetőség vezetőségi szemlélete hozzájárul a társaság kultúrájához, amely viszont támogatja és ösztönzi a könyvvizsgálót, hogy a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során összpontosítson a könyvvizsgáló csalással kapcsolatos felelősségeire.
- (b) Annak elismerését, hogy az erőforrás-szükségletet olyan módon tervezik meg, és az erőforrásokat olyan módon szerzik meg, osztják el vagy rendelik hozzá, amely összhangban van a társaság minőség iránti elkötelezettségével, mint például olyan erőforrások, amelyek rendelkeznek a megfelelő speciális tudással és készségekkel, amelyek szükségesek lehetnek a csalással kapcsolatos könyvvizsgálati eljárások végrehajtásakor a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során.

A14. Az 1. témaszámú nemzetközi minőségirányítási standard³⁸ kifejti azt is, hogy a társaság által alkalmazott szakmai megítélések minőségét valószínűleg javítja, amikor az ilyen megítéléseket meghozó személyek egy kutató elmét magában foglaló hozzáállást tanúsítanak.

Jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés (Hiv.: 14. bekezdés)

A15. Egy harmadik fél által elkövetett, a gazdálkodó egységet érintő csalásnak vagy vélt csalásnak (lásd 18. bekezdés (a) pont és A22. bekezdés) a könyvvizsgáló általi azonosítása további felelősségeket is előidézhet a könyvvizsgáló számára a 250. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.

Példa:

- A gazdálkodó egység általános IT-kontrolljainak megismerésekor a könyvvizsgálót tájékoztatták egy kiberbiztonsági incidensről, amelynek során egy harmadik fél jogosulatlan hozzáférést szerzett a gazdálkodó egység bizalmas ügyfélállományaihoz, beleértve kapcsolódó banki információkat. A vélt csalás megismerését követően a megbízásért felelős partner megállapította, hogy a kiberbiztonsági incidens valószínűleg megsértette a helyi adatvédelmi jogszabályokat.

³⁸ 1. témaszámú nemzetközi minőségirányítási standard A31. bekezdés

- A16. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeinek való megfelelés teljesíthet a 250. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardban lévő bizonyos vonatkozó követelményeket is.

Példa:

- Adatok teszteléseinek végrehajtása során egy bank hitelportfóliójára vonatkozóan a könyvvizsgáló a felső szintű vezetéshez kapcsolódó újonnan alapított gazdálkodó egységek részére nyújtott hitelek sorozatát azonosította, amelyek mögött nem volt megfelelő dokumentáció. A könyvvizsgáló megállapította, hogy a körülmények kapcsolt felek részére nyújtott hiteleknek a felső szintű vezetés általi csalási szándékú jóváhagyását jelzik. A vélt csalás 55. bekezdéssel összhangban való megismerését követően a könyvvizsgáló azt a következtetést vonta le, hogy a megismerés elegendő volt a 250. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 19. bekezdés (a) pontban lévő követelmény teljesítéséhez is. A könyvvizsgáló a 250. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 19. bekezdés (b) ponttal összhangban értékelte a kapcsolt feleknek nyújtott hitelekre vonatkozó banki szabályozások gazdálkodó egység általi vélt megsértéséért járó bírság lehetséges hatását a pénzügyi kimutatásokra.

- A17. Jogszabály, szabályozás vagy releváns etikai követelmények előírhatják a könyvvizsgáló számára, hogy további eljárásokat hajtson végre és további intézkedéseket tegyen. A Könyvvizsgálók Nemzetközi Etikai Standardok Testület *Nemzetközi etikai kódex kamarai tag könyvvizsgálóknak (a nemzetközi függetlenségi standardokkal egybefoglalva)* című kiadványa (IESBA-kódex) például előírja a könyvvizsgáló számára, hogy lépéseket tegyen válaszul a jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés azonosított vagy vélt eseteire.³⁹

Kapcsolat más nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal (Hiv.: 15. bekezdés)

- A18. Az **5. sz. függelék** azonosít más olyan nemzetközi könyvvizsgálati standardokat, amelyek csalásra vagy vélt csalásra hivatkozó konkrét témákkal foglalkoznak.

Fogalmak (Hiv.: 18. bekezdés)

A csalás kapcsolata a korrupcióval, a megvesztegetéssel és a pénzmosással (Hiv.: 18. bekezdés (a) pont)

- A19. A gazdálkodó egység jellegétől és körülményeitől függően bizonyos, korrupcióval, megvesztegetéssel vagy pénzmosással foglalkozó jogszabályok, szabályozások vagy a releváns etikai követelmények aspektusai relevánsak lehetnek a könyvvizsgáló arra vonatkozó felelősségei szempontjából, hogy mérlegeljen jogszabályokat és szabályozásokat a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során a 250. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.⁴⁰
- A20. A korrupció, a megvesztegetés és a pénzmosás jogellenes vagy etikátlan cselekedetformák. A korrupció, a megvesztegetés és a pénzmosás jogszabályban vagy szabályozásban szereplő megkülönböztetett fogalmak lehetnek; lehetnek azonban csalási cselekedetek is, vagy végrehajthatják azokat csalás elősegítése vagy leplezése céljából.

³⁹ IESBA-kódex, 360. fejezet

⁴⁰ 250. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 6. és A6. bekezdések

Példák:

- Csalással járó korrupció – A vezetés összejátszott más versenytársakkal az árak emelése, vagy az áruk vagy szolgáltatások minőségének csökkentése céljából olyan vásárlók részére, akik pályázati folyamaton keresztül kívánnak termékeket vagy szolgáltatásokat beszerezni (vagyis ajánlattételi összejátszás). Az ajánlattételi összejátszás magában foglalt a kijelölt győztes pályázó általi monetáris kifizetéseket az összejátszó feleknek csalási szándékú tanácsadási szerződések felhasználásával, amelyekre vonatkozóan nem történt tényleges munkavégzés.
- Csalás leplezését szolgáló megvesztegetés – A vezetés ösztönző juttatásokat kínált munkavállalóknak az eszközök vezetés általi elsikkasztásának leplezéséért.
- Csalás elősegítését célzó pénzmosás – Egy munkavállaló követett el pénzmosást egy offshore bankszámlára, hamis megrendelések, szállítói fuvarokmányok és szállítói számlák létrehozásán keresztül megvalósított fiktív készletvásárlásokért kapott kifizetések elsikkasztásából jogellenesen szerzett pénzeszegekkel.

A21. Bár a könyvvizsgáló lehet, hogy korrupciót, megvesztegetést vagy pénzmosást azonosít vagy gyanít, ahogyan a csalás esetében, a könyvvizsgáló jogilag nem minősíti, hogy ilyen cselekedetek valóban megtörténtek-e.

Harmadik felek által elkövetett csalás (Hiv.: 18. bekezdés (a) pont)

A22. A gazdálkodó egység ellen a gazdálkodó egységen kívüli felek által elkövetett csalást vagy vélt csalást általában harmadik felek által elkövetett csalásként írják le. A csalás, a 18. bekezdés (a) pontban meghatározottak szerint, magában foglalhat egy harmadik fél által elkövetett szándékos cselekedetet, és ennek megfelelően, ha egy harmadik fél által elkövetett szándékos cselekedetről megállapítják vagy gyanítják, hogy a gazdálkodó egység eszközeinek elsikkasztását vagy a gazdálkodó egység általi, beszámolóképzés során elkövetett csalást eredményezhetett, a könyvvizsgáló az 55–58. bekezdésekben szereplő könyvvizsgálati eljárásokat hajt végre.

A23. A gazdálkodó egységen kívüli felek, akik elkövethetnek harmadik felek által elkövetett csalást, magukban foglalhatják a következőket:

- Kapcsolt felek, ahol fennállhatnak potenciális lehetőségek a vezetéssel való összejátszásra, a túlságosan összetett ügyletekre vagy az ügyletek felépítésében lévő torzításokra, ahogyan az 550. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard kifejti.⁴¹
- Harmadik felek, amelyekkel a gazdálkodó egységnek kapcsolata van üzleti modelljük fenntartása céljából, mint a vevők, szállítók, szolgáltatók vagy a gazdálkodó egység által ismert más külső felek. Ezek a kapcsolatok megteremthetik a munkavállalókkal vagy a gazdálkodó egységnél másokkal való összejátszás kockázatát azért például, hogy fiktív ügyleteket hozzanak létre a pénzügyi eredmények manipulálása érdekében.
- A gazdálkodó egység számára ismeretlen harmadik felek, amelyek például megkísérelhetnek egy gazdálkodó egység IT-környezetéhez jogosulatlan hozzáférést szerezni, amely érinti a pénzügyi beszámolást vagy az eszközöket, vagy megzavarja a gazdálkodó egység üzleti tevékenységeit vagy pénzügyi beszámolási folyamatait.

⁴¹ 550. témaszámú, „Kapcsolt felek” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

Csalási kockázati tényezők (Hiv.: 18. bekezdés (b) pont és 38. bekezdés)

A24. A csalási kockázati tényezők jelenléte befolyásolhatja az eredendő kockázat vagy az ellenőrzési kockázat könyvvizsgáló általi felmérését. Csalási kockázati tényezők:

- Lehetnek eredendő kockázati tényezők, amennyiben az eredendő kockázatot érintik, és fennállhatnak a vezetés elfogultsága miatt. Felmerülhetnek más azonosított eredendő kockázati tényezőkből is (például az összetettség vagy bizonytalanság lehetőségeket teremthet, amelyek csalás miatti hibás állításra való fogékonyságot eredményezhetnek). Amikor a csalási kockázati tényezők eredendő kockázati tényezők, az eredendő kockázatot a kontrollok mérlegelése előtt mérik fel.
- Kapcsolódhatnak olyan eseményekhez vagy körülményekhez, amelyek fennállhatnak a gazdálkodó egység belső kontrollrendszerében, amelyek alkalmat nyújtanak csalás elkövetésére, és relevánsak a gazdálkodó egység kontrolljainak mérlegelése szempontjából (vagyis az ellenőrzési kockázatra vonatkoznak), és jelezhetik, hogy más csalási kockázati tényezők vannak jelen.

A25. Noha a csalási kockázati tényezők lehet, hogy nem szükségszerűen jelzik csalás fennállását, gyakran jelen voltak olyan körülmények között, ahol csalások történtek, és ezért csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatait jelezhetik.

A26. Az **1. sz. függelék** mutat be példákat a beszámoló készítés során elkövetett csaláshoz és az eszközök elsikkasztásához kapcsolódó csalási kockázati tényezőkre. Ezek a szemléltető csalási kockázati tényezők a három feltétel alapján vannak besorolva, amelyek önmagukban vagy egymással kombinálva általában jelen vannak csalás fennállásakor:

- ösztönzés vagy nyomás csalás elkövetésére;
- észlelt lehetőség csalás elkövetésére; és
- olyan hozzáállás vagy megindoklás, amely igazolja a csalási szándékú cselekvést.

A csalási szándékú cselekvés megindoklását megengedő hozzáállást tükröző csalási kockázati tényezők lehet, hogy a könyvvizsgáló által nem megfigyelhetők. Mindazonáltal, a könyvvizsgáló tudomást szerezhet ilyen információk meglétéről például a gazdálkodó egység kontrollkörnyezetének előírt megismerésén keresztül.⁴² Jóllehet az **1. sz. függelékben** leírt csalási kockázati tényezők széles körét lefedik olyan helyzeteknek, amelyekkel a könyvvizsgálók szembesülhetnek, ezek csak példák, és létezhetnek más csalási kockázati tényezők.

Szakmai szkepticizmus (Hiv.: 7., 19–22. és 55–58. bekezdések)

A27. A szakmai szkepticizmus fenntartása a könyvvizsgálat során mindvégig magában foglal folyamatos kérdésseltevést arra vonatkozóan, hogy a megszerzett információk és könyvvizsgálati bizonyítékok azt sugallják-e, hogy csalásból eredő lényeges hibás állítás állhat fenn. Magában foglalja a könyvvizsgálati bizonyítékként felhasználni szándékozott információk, valamint a kontrolltevékenységek komponensben az azok előállítására és fenntartására felelő azonosított kontrollok, ha vannak ilyenek, megbízhatóságának mérlegelését. A csalás jellemzői miatt a

⁴² 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 21. bekezdés

könyvvizsgáló szakmai szkepticizmusa különösen fontos a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak mérlegelésekor.

- A28. Annak módja, ahogyan a könyvvizsgáló a könyvvizsgálat folyamán tudomást szerez olyan körülményekről, amelyek a gazdálkodó egységet érintő csalást vagy vélt csalást jelezhetnek, változó lehet.

Példák:

Azok a lehetséges források, amelyek információt adhatnak olyan körülményekről, amelyek a gazdálkodó egységet érintő csalást vagy vélt csalást jelezhetnek, magukban foglalják a következőket:

- A könyvvizsgáló (például, az 550. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard szerinti könyvvizsgálati eljárások végrehajtásakor a könyvvizsgálónak tudomására jut egy kapcsolt felek közötti kapcsolat fennállása, amelyet a vezetés szándékosan nem közölt a könyvvizsgálóval).
- Az irányítással megbízott személyek (például, amikor az auditbizottság tagjai szokatlan naplótételek és egyéb helyesbítések független vizsgálatát hajtják végre).
- A vezetés (például, a gazdálkodó egység kockázatfelmérési folyamata eredményeinek értékelésekor).
- A belső audit funkcion belüli személyek (például, amikor személyek a gazdálkodó egység belső kontrollrendszerére vonatkozó éves megfelelési eljárásokat végzik).
- Egy munkavállaló (például bizalmas információ benyújtásával a gazdálkodó egység visszaélés-bejelentési rendszerének használatával).
- Egy korábbi munkavállaló (például, e-mailben panaszt küldve a belső audit funkcionak).

- A29. Az éberség fenntartása olyan körülményekre vonatkozóan, amelyek csalást vagy vélt csalást jelezhetnek fontos a könyvvizsgálat során mindvégig, beleértve könyvvizsgálati eljárásoknak a könyvvizsgálat végéhez közeli időpontban való végrehajtásakor, amikor időnyomás állhat fenn a könyvvizsgálati megbízás befejezésére. Például olyan könyvvizsgálati bizonyítékot szerezhetnek a könyvvizsgálat végéhez közeli időpontban, amely megkérdőjelezheti más megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékok megbízhatóságát, vagy kétséget vethet fel a vezetés vagy az irányítással megbízott személyek tisztességére vonatkozóan. A **3. sz. függelék** tartalmaz példákat olyan körülményekre, amelyek csalást vagy vélt csalást jelezhetnek.

- A30. Ahogyan azt a 220. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard⁴³ kifejti, egyes könyvvizsgálati megbízásokban eredendően benne lévő körülmények a megbízásért felelős munkacsoportra nehezedő olyan nyomást hozhatnak létre, amely megakadályozhatja a szakmai szkepticizmus megfelelő gyakorlását a könyvvizsgálati eljárások kialakítása és végrehajtása, valamint a könyvvizsgálati bizonyítékok értékelése során. A 220. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard A35–A37. bekezdései példákat sorolnak fel a szakmai szkepticizmus megbízás szintjén való gyakorlásának akadályaira, nem tudatos vagy tudatos elfogultságokra, amelyek befolyásolhatják a megbízásért felelős munkacsoport szakmai megítélését, valamint olyan intézkedésekre, amelyek megtehetőek a szakmai szkepticizmus

⁴³ 220. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard A34. bekezdés

gyakorlását akadályozó tényezők csökkentése érdekében.

Példák:

- Az együttműködés hiánya és nem helyénvaló időnyomás a vezetés részéről negatívan érintette a megbízásért felelős munkacsoport képességét arra, hogy megoldjon egy összetett és vitás ügyet. A megbízásért felelős partner szakmai megítélése alapján ezek a körülmények a vezetés csalás leplezését célzó lehetséges erőfeszítéseit jelezték. A megbízásért felelős partner bevonta a megbízásért felelős munkacsoport tapasztaltabb tagjait a vezetés olyan tagjaival való kapcsolattartásba, akikkel nehéz volt kapcsolatba lépni, és kommunikált az irányítással megbízott személyekkel a kihívást jelentő körülmények jellegéről, beleértve a könyvvizsgálatra gyakorolt lehetséges hatást.
- A vezetés által támasztott akadályok megnehezítették a megbízásért felelős munkacsoport számára a hozzáférést a nyilvántartásokhoz, létesítményekhez, bizonyos munkavállalókhoz, ügyfelekhez, szállítókhoz és másokhoz. A megbízásért felelős partner szakmai megítélése alapján ezek a körülmények a vezetés csalás leplezését célzó lehetséges erőfeszítéseit jelezték. A megbízásért felelős partner emlékeztette a megbízásért felelős munkacsoportot arra, hogy ne elégedjenek meg a meggyőzőnél kevesebb könyvvizsgálati bizonyítékkal a csalásból eredő lényeges hibás állítás felmért kockázataira való válaszadáskor, és kommunikált az irányítással megbízott személyekkel a kihívást jelentő körülmények jellegéről, beleértve a könyvvizsgálatra gyakorolt lehetséges hatást.

- A31. Olyan körülmények is adódhatnak, amelyek a releváns etikai követelményeknek való megfelelést veszélyeztető tényezőket hozhatnak létre. A 220. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard⁴⁴ tárgyalja azt, hogy a releváns etikai követelmények, például az IESBA-kódex, tartalmazhatnak veszélyek azonosításával és értékelésével, valamint azzal kapcsolatos rendelkezéseket, hogy azok hogyan kezelendők.⁴⁵
- A32. A könyvvizsgáló kezelheti a releváns etikai követelményeknek, mint a tisztesség elvének való megfelelést veszélyeztető tényezőt az irányítással megbízott személyekkel a veszélyt előidéző körülményekről kellő időben való kommunikálás útján is. Ez a kommunikáció magában foglalhat megbeszélést a megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékokban lévő bármilyen ellentmondásról, amelyre a vezetés nem adott kielégítő magyarázatot.

Ellentmondásos válaszok

- A33. Az interjúkra adott ellentmondásos válaszok magukban foglalhatnak ellentmondásokat mind a 21. bekezdésben meghatározott személyek (vagyis a vezetés, az irányítással megbízott személyek, a belső audit funkción belüli személyek vagy mások a gazdálkodó egységen belül) különböző

⁴⁴ 220. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard A45. bekezdés

⁴⁵ Az IESBA-kódex K111.1. és K113.1. bekezdései előírják a könyvvizsgáló számára, hogy legyen egyenes a tisztesség elvének való megfeleléskor, és legyen gondos a szakmai hozzáértés és gondosság elvének való megfeleléskor. Az IESBA-kódex 111.1. A1. bekezdése kifejti, hogy a tisztességbe beletartozik a jellemzőtlenség a megfelelő módon való cselekvéshez akkor is, amikor ezzel ellentétes cselekvésre vonatkozó nyomás áll fenn. Az IESBA-kódex 113.1. A3. bekezdése kifejti, hogy a gondosan való eljárás magában foglalja egy megbízás gondosan és alaposan, a vonatkozó technikai és szakmai standardokkal összhangban való végrehajtását is. Ezek az etikai felelősségek követelmények függetlenül a vezetés által kifejezetten vagy burkoltan gyakorolt nyomástól.

csoportjai, mind az ugyanabban a csoportban lévő személyek között. Például, a könyvvizsgáló ellentmondásos válaszokat azonosíthat a vezetésen belüli különböző személyek között.

Körülmények, amelyek miatt a könyvvizsgáló úgy véli, hogy egy nyilvántartás vagy dokumentum lehet, hogy nem hiteles, vagy, hogy módosították a feltételeket egy dokumentumban

- A34. Az 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard⁴⁶ előírja a könyvvizsgáló számára a könyvvizsgálati bizonyítékként felhasználni szándékozott információk megbízhatóságának mérlegelését a könyvvizsgálati eljárások kialakításakor és végrehajtásakor. A könyvvizsgálati bizonyítékként felhasználni szándékozott információk megbízhatósága azzal foglalkozik, hogy milyen mértékben támaszkodhat a könyvvizsgáló az adott információra. A hitelesség az információk megbízhatóságának egy jellemzője, amelyet a könyvvizsgáló mérlegelhet. Ennek során a könyvvizsgáló mérlegelheti, hogy ténylegesen a forrás állította-e elő vagy nyújtotta-e az információt, fel volt-e hatalmazva erre, és az információt nem módosították-e nem helyénvaló módon.
- A35. Az 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal, a jelen vagy más nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban végrehajtott könyvvizsgálati eljárások, vagy egyéb forrásokból származó információk olyan körülményeket hozhatnak a könyvvizsgáló tudomására, amelyek miatt a könyvvizsgáló úgy véli, hogy egy nyilvántartás vagy dokumentum lehet, hogy nem hiteles, vagy lehet, hogy feltételeket módosítottak egy dokumentumban, de ezt a könyvvizsgálóval nem közölték. A könyvvizsgáló számára azonban nem követelmény, hogy konkrétan olyan körülmények azonosítására kialakított eljárásokat hajtson végre, amelyek azt jelzik, hogy egy nyilvántartás vagy dokumentum lehet, hogy nem hiteles vagy lehet, hogy feltételeket módosítottak egy dokumentumban. A 22. bekezdés alkalmazandó, ha a könyvvizsgáló ilyen körülményeket azonosít a könyvvizsgálat folyamán.

Példák:

Az olyan körülmények, amelyek miatt, ha azonosítják azokat, a könyvvizsgáló úgy vélheti, hogy egy nyilvántartás vagy dokumentum nem hiteles, vagy feltételeket módosítottak egy dokumentumban, de ezt a könyvvizsgálóval nem közölték, magukban foglalják a következőket:

- Meg nem magyarázott módosítások külső forrásokból kapott dokumentumokban.
- Nem sorrendben vagy duplán használt sorszámok.
- Nem a várakozásnak megfelelő címek és logók.
- Az ugyanabból a forrásból származó, ugyanolyan típusú dokumentumtól eltérő dokumentumstílus (például változások a betűtípusban és a formázásban).
- Olyan információk, amelyeknek szerepeltetése várható lenne, hiányoznak.
- Számlahivatkozások vagy megjelölések, amelyek eltérnek a gazdálkodó egységtől kapott más számláktól.
- Szokatlan kereskedelmi feltételek, mint szokatlan árak, kamatlábak, garanciák és törlesztési feltételek (például olyan beszerzési költségek, amelyek észszerűtlennek tűnnek azokért az árukért vagy szolgáltatásokért, amelyekért felszámítják azokat).

⁴⁶ 500. témaszámú, „Könyvvizsgálati bizonyítékok” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 7. bekezdés

- Információk, amelyek életszerűtlennek vagy a könyvvizsgáló ismereteivel és tudásával ellentmondásban lévőnek tűnnek.
- Az aláírásra felhatalmazott személy változása.
- Elektronikus dokumentumok, amelyeknél az utolsó szerkesztési időpont a véglegesítésükként feltüntetett időpont utáni.

A36. Amikor olyan körülményeket azonosítanak, amelyek miatt a könyvvizsgáló úgy véli, hogy egy nyilvántartás vagy dokumentum lehet, hogy nem hiteles, vagy feltételeket módosítottak egy dokumentumban, de ezt a könyvvizsgálóval nem közölték, a további kivizsgálást szolgáló lehetséges további könyvvizsgálati eljárások magukban foglalhatják a következőket:

- Interjúk a vezetéssel vagy másokkal a gazdálkodó egységen belül.
- Közvetlen megerősítés a harmadik félel.
- Egy szakértő munkájának felhasználása a dokumentum hitelességének értékelésére.
- Automatizált eszközök és technikák, mint dokumentumhitelességi vagy -integritási technológia használata a nyilvántartás vagy dokumentum hitelességének értékelése céljából.

A37. Ha a további könyvvizsgálati eljárások azt jelzik, hogy egy nyilvántartás vagy dokumentum nem hiteles, vagy a feltételeket módosították egy dokumentumban, a könyvvizsgáló lehet, hogy azt állapítja meg, hogy a körülmények csalást vagy vélt csalást jeleznek, és ennek megfelelően könyvvizsgálati eljárásokat hajt végre az 55–58. bekezdésekkel összhangban.

A megbízás erőforrásai (Hiv.: 23. bekezdés)

A38. A 220. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard⁴⁷ kifejti, hogy annak meghatározása a megbízásért felelős partner által, hogy szükség van-e pótlólagos megbízási szintű erőforrásoknak a megbízásért felelős munkacsoport részére való kijelölésére, szakmai megítélés kérdése, és azt a könyvvizsgálati megbízás jellege és körülményei befolyásolják, figyelembe véve bármilyen változást, amely felmerülhetett a megbízás során.

A39. Speciális készségekkel vagy tudással rendelkező személyek, mint csalásfelderítési és más szakértők bevonásának, amikor szükségesnek ítélik, vagy a tapasztaltabb személyek bevonásának jellege, ütemezése és terjedelme változó lehet a könyvvizsgálati megbízás jellege és körülményei alapján.

Példák:

- A gazdálkodó egység olyan csalás vagy vélt csalás kivizsgálását végzi, amely lényeges hatással lehet a pénzügyi kimutatásokra (például, amikor érinti a felső szintű vezetést). Egy csalásfelderítési készségekkel rendelkező személy segíthet a könyvvizsgálati eljárások tervezésében és végrehajtásában arra a konkrét könyvvizsgálati területre vonatkozóan, ahol a csalást vagy vélt csalást azonosították.
- A gazdálkodó egységnél a gazdálkodó egységen kívüli hatóság kivizsgálást tart csalásra vagy vélt csalásra, vagy jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelésekre vagy vélt meg nem felelésekre vonatkozóan (például adócsaláshoz kapcsolódó, lényeges

⁴⁷ 220. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard A77. bekezdés

hibás állítást tartalmazó adókötelezettség és lényeges hibás állítást tartalmazó árbevétel amiatt, hogy az adott bevételek pénzmosással elősegített jogellenes tevékenységekből származnak). Adózási és pénzmosás-megelőzési szakértők segíthetnek azonosítani a meg nem felelésnek vagy vélt meg nem felelésnek azokat a csalási szándékú aspektusait, amelyek hatást gyakorolhatnak a pénzügyi kimutatásokra.

- A gazdálkodó egység szervezeti felépítésének és kapcsoló felek közötti kapcsolatainak összetettsége, beleértve speciális célú gazdálkodó egységek létrehozását vagy meglétét, alkalmat adhat a vezetésnek a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetének vagy pénzügyi teljesítményének hibás bemutatására. Például, egy adójogszabályokban jártas szakértő segíthet megérteni az üzleti célt és a tevékenységeket vagy üzletágakat az összetett szervezeteken belül, beleértve azt, hogy annak adózási célra érvényes felépítése hogyan különbözhet a működési felépítésétől.
- Annak az ágazatnak vagy szabályozási környezetnek az összetettsége, amelyben a gazdálkodó egység működik, alkalmat teremthet vagy nyomást jelenthet a vezetés számára beszámolóképzés során elkövetett csalás elkövetésére. Például egy olyan személy, akinek a konkrét feltörekvő piacokon lévő csalási sémák a szakterülete, segíthet azonosítani csalási kockázati tényezőket vagy azt, hogy a pénzügyi kimutatások hol lehetnek fogékonyak csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázataira.
- Az összetett pénzügyi instrumentumok vagy más összetett finanszírozási megállapodások használata lehetőséget teremthet összetett strukturált termékek kockázatainak és jellegének nem megfelelő közzétételére. Például, egy értékelési szakértő segíthet megérteni a termék struktúráját, célját, mögöttes eszközeit és a piaci körülményeket, ami rávilágíthat csalási kockázati tényezőkre, mint a piaci körülmények és a strukturált termék értékelése közötti eltérések.

A40. A csalásfelderítési készségek a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának összefüggésében kombinálhatják a számviteli, könyvvizsgálati és kivizsgálási készségeket. Ilyen készségeket alkalmazhatnak egy gazdálkodó egység számviteli nyilvántartásainak vizsgálata és értékelése során a beszámolóképzés során elkövetett csalás vagy eszközök elsikkasztása lehetséges bizonyítékának szerzése céljából, vagy könyvvizsgálati eljárások végrehajtása során. A csalásfelderítési készségek alkalmazása annak értékelésében is segíthet a könyvvizsgálónak, hogy fennáll-e a kontrollok vezetés általi felülírása vagy a vezetés szándékos elfogultsága a pénzügyi beszámolásban.

Példák:

A csalásfelderítési készségek magukban foglalhatnak speciális készségeket és tudást a következő területeken:

- Csalási kockázati tényezők azonosítása és értékelése.
- Csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése.
- A vezetés által a csalás megelőzése vagy feltárása céljából bevezetett kontrollok hatékonyságának értékelése.
- Könyvvizsgálati bizonyítékként felhasználni szándékozott információk hitelességének felmérése.

- Információk vagy adatok gyűjtése, elemzése és értékelése automatizált eszközök és technikák alkalmazásával olyan kapcsolatok, mintázatok vagy tendenciák azonosítása céljából, amelyek csalást vagy vélt csalást jelezhetnek.
- A csalási sémák, valamint az interjúkészítési, információgyűjtési és adatelemzési technikák terén való ismeretek alkalmazása a csalás feltárásában.
- Érzékeny kérdéseknek a vezetéssel és az irányítással megbízott személyekkel való megbeszélése során alkalmazott interjúkészítési technikák.
- Pénzügyi és nem pénzügyi információk elemzése automatizált eszközök és technikák alkalmazásával olyan ellentmondások, szokatlan mintázatok vagy rendellenességek megtalálása céljából, amelyek a vezetés szándékos elfogultságát jelezhetik, vagy a kontrollok vezetés általi felülírásából eredhetnek.

- A41. Annak megállapítása során, hogy a megbízásért felelős munkacsoport rendelkezik-e a megfelelő szakértelemmel és képességekkel, a megbízásért felelős partner olyan kérdéseket mérlegelhet, mint a szakértelem a gazdálkodó egység által használt IT-rendszerek vagy IT-alkalmazások, vagy a megbízásért felelős munkacsoport által a könyvvizsgálat tervezése és végrehajtása során használandó automatizált eszközök és technikák terén (például, amikor nagy mennyiségű naplótételt és egyéb helyesbítést tesztelnek a kontrollok vezetés általi felülírásával kapcsolatos kockázatokra való válaszádkor).
- A42. Annak megállapítása során, hogy a megbízásért felelős munkacsoport tagjai együttesen rendelkeznek-e a megfelelő szakértelemmel és képességekkel a csalásból eredő lényeges hibás állítás azonosított kockázataira való válaszádkorhoz, a megbízásért felelős partner mérlegelheti például az alábbiakat:
- Speciális készségekkel vagy tudással rendelkező további személyek, mint csalásfelderítési és egyéb szakértők kijelölése;
 - A megbízásért felelős munkacsoport összetételének megváltoztatása tapasztaltabb személyek bevonása céljából; vagy
 - A megbízásért felelős munkacsoport tapasztaltabb tagjainak kijelölése bizonyos könyvvizsgálati eljárások végzésére azokra a konkrét könyvvizsgálati területekre vonatkozóan, amelyek jelentős könyvvizsgálói figyelmet igényelnek, beleértve interjúk készítését a vezetéssel és, ha az adott körülmények között helyénvaló, az irányítással megbízott személyekkel ezekre a konkrét könyvvizsgálati területekre vonatkozóan.

Megbízás végrehajtása (Hiv.: 24. és 29. bekezdések)

- A43. A könyvvizsgálati megbízás jellegétől és körülményeitől függően az irányítás, felügyelet és áttekintés megbízásért felelős partner általi megközelítése magában foglalhatja a megbízásért felelős munkacsoport megbeszélései terjedelmének és gyakoriságának növelését. Hasznos lehet, ha olyan események vagy körülmények bekövetkezése alapján, amelyek hatással voltak a gazdálkodó egységre, a megbízásért felelős munkacsoport további megbeszéléseket tart, amelyek azonosíthatnak új csalási kockázati tényezőket vagy további információkat nyújthatnak fennálló csalási kockázati tényezőkről (az **1. sz. függelék** tartalmaz példákat csalási kockázati tényezőkre).

Példák:

- Az üzleti tevékenység vagy teljesítmény hirtelen változásai (például egy gazdálkodó egység működési cash flow-inak a gazdasági körülményekből adódó csökkenése, ami a nyilvánosan közzétett eredmény-célkitűzések teljesítésére irányuló nagyobb belső nyomást eredményez a vezetés részéről).
- Váratlan változások a gazdálkodó egység felső szintű vezetésében (például a pénzügyi vezető lemond a váratlan távozás indoklása nélkül, alkalmat adva más munkavállalóknak a treasury részlegnél csalás elkövetésére tekintettel a felső szintű vezetés általi felügyelet hiányára).

A vezetéssel és az irányítással megbízott személyekkel folytatott kommunikáció folyamatos jellege (Hiv.: 25. bekezdés)

- A44. A hatékony kétirányú kommunikáció a vezetés vagy az irányítással megbízott személyek és a könyvvizsgáló között segít azonosítani és felmérni a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatait.
- A45. A könyvvizsgáló vezetéssel és az irányítással megbízott személyekkel folytatott kommunikációinak terjedelme függ a gazdálkodó egység csalással kapcsolatos adottságaitól és körülményeitől, valamint a könyvvizsgálati megbízás során végrehajtott, csalással kapcsolatos könyvvizsgálati eljárások előrehaladásától és eredményétől.
- A46. A kommunikációk megfelelő ütemezése a csalással kapcsolatos kérdések, valamint a vezetés vagy az irányítással megbízott személyek által megteendő várható intézkedés(ek) jelentőségétől és jellegétől függően változó lehet.

Példák:

- A vezetéssel és az irányítással megbízott személyekkel a szükséges interjúk elkészítése a 32. bekezdés (b)–(c) pontokban és a 33. bekezdés (b) pontban hivatkozott kérdésekről a lehető legkorábban a könyvvizsgálati megbízás során, például a könyvvizsgáló tervezési kérdésekkel kapcsolatos kommunikációinak részeként.
- Amikor a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard alkalmazandó, a könyvvizsgáló kommunikálhat előzetes álláspontokat csalásra vonatkozó kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésekről a könyvvizsgálat tervezett hatókörének és ütemezésének megbeszélésekor.
- Konkrét megbeszélések tartása a vezetéssel és az irányítással megbízott személyekkel, ahogy releváns könyvvizsgálati bizonyítékot szereznek a gazdálkodó egység belső kontrollrendszere minden egyes komponensének a könyvvizsgáló általi értékelésére és a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak a könyvvizsgáló általi felmérésére vonatkozóan. Ezek a megbeszélések részét képezhetik a könyvvizsgáló könyvvizsgálatból származó jelentős megállapításokra vonatkozó kommunikációinak.
- A belső kontroll jelentős hiányosságainak (beleértve azokat, amelyek relevánsak a csalás megelőzése vagy feltárása szempontjából) a 265. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati

standarddal⁴⁸ összhangban kellő időben való kommunikálása a vezetés megfelelő szintjével (szintjeivel) és az irányítással megbízott személyekkel lehetővé teheti számukra, hogy a szükséges és időben meghozott helyrehozó intézkedéseket megtegyék.

A megbízásért felelős munkacsoport megfelelő tagjának (tagjainak) a vezetéssel és az irányítással megbízott személyekkel folytatott kommunikációért való felelősséggel történő felruházása

- A47. A 220. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard⁴⁹ foglalkozik a megbízásért felelős partnernek a megbízás erőforrásaival és a megbízás végrehajtásával kapcsolatos átfogó felelősségével. A csalás, különösen a felső szintű vezetőket érintő csalások jellege és érzékenysége miatt, feladatoknak vagy intézkedéseknek rábízása a megbízásért felelős munkacsoport megfelelően képzett vagy megfelelően tapasztalt tagjaira, valamint az irányítás, felügyelet és a munkájuk áttekintésének megfelelő szintű biztosítása szintén fontos a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard szerinti előírt kommunikációk szempontjából. Ez magában foglalja a megbízásért felelős munkacsoport megfelelően képzett vagy megfelelően tapasztalt tagjainak bevonását a csalással kapcsolatos kérdéseknek a vezetés és az irányítással megbízott személyek felé való kommunikálásakor.
- A48. A 220. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard⁵⁰ foglalkozik a megbízásért felelős partner arra vonatkozó felelősségével, hogy a megbízásért felelős munkacsoport tagjainak tudomására hozza a releváns etikai követelményeket. Például az IESBA-kódex előírja a tisztesség elvének való megfelelést, amely magában foglalja a helytállást dilemmákkal és nehéz helyzetekkel való szembesüléskor; vagy mások megkérdőjelezését, ahogyan és amikor a körülmények igazolják, a körülményeknek megfelelő módon. Fontos, különösen a megbízásért felelős munkacsoport azon tagjai számára, akik csalással kapcsolatos kérdésekről beszélnek majd a vezetéssel és az irányítással megbízott személyekkel, hogy mérlegeljék a kommunikációk tartalmát és azt a módot, ahogyan az ilyen kommunikációk folytatandók.

Kockázatfelmérési eljárások és kapcsolódó tevékenységek (Hiv.: 26. bekezdés)

- A49. Ahogyan azt a 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard⁵¹ kifejti, a gazdálkodó egységnek és környezetének, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek és a gazdálkodó egység belső kontrollrendszerének megismerése az információk gyűjtésének, frissítésének és elemzésének dinamikus és ismétlődő folyamata, és folytatódik a könyvvizsgálat egésze alatt. Ezért a könyvvizsgáló csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázataira vonatkozó várakozásai változhatnak, ahogy új információt szereznek.

Egyéb forrásokból származó információk (Hiv.: 27. bekezdés)

- A50. A 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 15–16. bekezdései szerinti, egyéb forrásokból szerzett információk relevánsak lehetnek csalási kockázati tényezők azonosítása szempontjából azáltal, hogy információkat és rálátást adnak az alábbiakkal kapcsolatban:

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

⁴⁹ 220. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 25–34. bekezdések

⁵⁰ 220. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 17. bekezdés

⁵¹ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard A48. bekezdés

- A gazdálkodó egység és az ágazat, amelyben a gazdálkodó egység működik, valamint a kapcsolódó üzleti kockázata, amelyek a szervezetre gyakorolt, célul kitűzött pénzügyi eredmények teljesítésére irányuló nyomást hozhatnak létre.
- A vezetés tisztessége és etikai értékek iránti elkötelezettsége.
- A vezetés elkötelezettsége a belső kontrollban lévő ismert jelentős hiányosságok kellő időben való helyrehozása iránt.
- A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek alkalmazásának összetettsége a gazdálkodó egység jellege és körülményei miatt, ami lehetőségeket teremthet a vezetés számára csalási szándékú pénzügyi tevékenység elkövetésére és leplezésére.

A51. Egy első könyvvizsgálati megbízásnak az 510. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal⁵² összhangban való végrehajtása során, bizonyos körülmények között, jogszabálytól, szabályozástól vagy releváns etikai követelményektől függően, a javasolt követő könyvvizsgáló felkérheti az előző könyvvizsgálót azonosított vagy vélt csalásra vonatkozó információ nyújtására. Az ilyen információ jelezheti csalási kockázati tényezők jelenlétét, vagy jelezhet csalást vagy vélt csalást.

Korábbi számviteli becslések eredményének visszamenőleges áttekintése (Hiv.: 28. bekezdés)

A52. A vezetésnek egy korábbi időszak pénzügyi kimutatásaiban bemutatott számviteli becslésekkel kapcsolatos megítéléseinek és feltételezéseinek visszamenőleges áttekintését annak értékelése céljából hajtják végre, hogy van-e jelzés lehetséges elfogultságra a vezetés részéről. Nem célja kétségbe vonni a könyvvizsgáló korábbi időszaki számviteli becslésekkel kapcsolatos megítéléseit, amelyek megfelelők voltak az alkalmazásukkor rendelkezésre álló információk alapján.

A megbízásért felelős munkacsoport megbeszélése (Hiv.: 29. bekezdés)

A53. Ahogyan azt a 220. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard⁵³ kifejti, a megbízásért felelős partner felelős olyan környezet megteremtéséért, amely hangsúlyozza a nyílt és robusztus kommunikáció fontosságát a megbízásért felelős munkacsoporton belül. A megbízásért felelős munkacsoport megbeszélése lehetővé teszi a megbízásért felelős munkacsoport tagjai számára, hogy meglátásokat osszanak meg kellő időben a készségeik, tudásuk és tapasztalatuk alapján arról, hogy a pénzügyi kimutatások hogyan és hol lehetnek fogékonyak csalásból eredő lényeges hibás állításra.

A54. A speciális készségekkel vagy tudással rendelkező személyeket, mint a csalásfelderítési és más szakértőket, meghívhatják a megbízásért felelős munkacsoport megbeszélésére, hogy mélyebb rálátást adjanak a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak csalásból eredő lényeges hibás állításra való fogékonyaságáról. A speciális készségekkel vagy tudással rendelkező személyek bevonása és hozzájárulásai emelhetik a folyamatban lévő megbeszélés minőségét.

A55. Az eszmecsere tájékoztatásul szolgálhat a könyvvizsgálónak a vezetőségi szemlélettel kapcsolatos kezdeti nézetéről. A beszélgetés magában foglalhatja a vezetés és az irányítással megbízott személyek intézkedéseivel és viselkedésével kapcsolatos megbeszélést, beleértve, hogy egyértelmű és következetes intézkedések és kommunikációk vannak-e minden szinten a gazdálkodó egységen belül a tisztességgel és az etikus viselkedéssel kapcsolatban.

⁵² 510. témaszámú, „Első könyvvizsgálati megbízások – Nyitó egyenlegek” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

⁵³ 220. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 14. bekezdés

A56. Az alábbi megközelítések hasznosak lehetnek az eszmecsere elősegítése szempontjából:

- „Mi lenne, ha” forgatókönyvek – ez hasznos lehet annak megvitatása során, hogy bizonyos események vagy körülmények olyan környezetet hoznak-e létre a gazdálkodó egységnél, ahol a vezetésen, az irányítással megbízott személyeken vagy a munkavállalókon belül egy vagy több személy esetében fennáll ösztönzés vagy nyomás a csalás elkövetésére, egy észlelt lehetőség az elkövetésre és a tett valamilyen megindoklása, és, ha igen, hogyan következhet be a csalás.
- Automatizált eszközök és technikák – ezeket fel lehet használni a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak a csalásból eredő lényeges hibás állításra való fogékonyságával kapcsolatos megbeszélés támogatásához. Például, automatizált eszközök és technikák használhatók a csalási kockázati tényezők azonosításának támogatásához, beleértve olyan technikákat, amelyek segítik ösztönzések és nyomások megértését, mint például az ágazati vagy szektorbeli pénzügyi mutatók összehasonlítása. A gazdálkodó egység tárgyidőszaki adatain (például pénzügyi és működési adatain) belüli szokatlan kapcsolatok kedvezőtlen mutatókat vagy tendenciákat jelezhetnek a versenytársakhoz vagy a gazdálkodó egység múltbeli teljesítményéhez képest.

A57. Az eszmecsere többek között magában foglalhatja az alábbiakat:

- A vezetésen belüli (például a vezérigazgató és a pénzügyi igazgató közötti) vagy a vezetés és az irányítással megbízott személyek közötti, a megbízásért felelős munkacsoport által megfigyelt interakciók jelezhetik-e a felek közötti együttműködés vagy kölcsönös tisztelet hiányát. Ez a körülmény pedig olyan környezetet jelezhet, amely kedvez a csalás előfordulásának.
- Bármilyen szokatlan vagy meg nem magyarázott változás a vezetés vagy a munkavállalók viselkedésében vagy életstílusában, amelyről a megbízásért felelős munkacsoport tudomást szerzett, jelezheti-e csalási szándékú tevékenység lehetőségét.
- Ismert információk (például, amelyeket kereskedelmi folyóiratok olvasása vagy szabályozó szervek által kiadott jelentésekhez való hozzáférés révén szereznek) más gazdálkodó egységeket érintő olyan csalásokról, amelyek hibás állítást eredményeztek az adott gazdálkodó egységek, például ugyanabban az ágazatban vagy földrajzi térségben működő gazdálkodó egységek, pénzügyi kimutatásaiban, jelezhetik-e csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatait az auditált gazdálkodó egységre vonatkozóan.
- Közzétételeket vagy azok hiányát felhasználhatja-e a vezetés arra, hogy zavarja a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak megfelelő megértését (például túl sok lényegtelen információ befoglalásával, nem világos vagy nem egyértelmű nyelvezet használatával, vagy közzétételek, mint például a mérlegen kívüli finanszírozási megállapodásokra vagy lízingszerződésekre vonatkozó közzétételek, hiánya által).
- Fennállnak-e olyan események vagy körülmények, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban (például a gyógyszeripari ágazatban egy gazdálkodó egység gyógyszer szabadalma lejárt, ami az árbevétel csökkenéséhez vezetett). Ilyen körülmények között ösztönzések vagy nyomások állhatnak fenn a vezetés számára csalás elkövetésére annak érdekében, hogy leplezzenek egy lényeges bizonytalanságot a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban.

- A gazdálkodó egységnek jelentős kapcsolt felek közötti kapcsolatai és ügyletei vannak-e (például a gazdálkodó egység összetett szervezeti felépítésű, amely a vezetés által ellenőrzött több speciális célú gazdálkodó egységet foglal magában). Ezek a körülmények lehetőséget nyújthatnak a vezetésnek csalás elkövetésére; például az eredmények felduzzasztása vagy adósság leplezése által.
- Vannak-e a gazdálkodó egységnek harmadik felekkel fennálló más kapcsolatai, amelyek csalási kockázati tényezőt idéznek elő vagy harmadik felek által elkövetett csalás kockázatát idézik elő.

Példák:

- A gazdálkodó egység információfeldolgozási tevékenységeinek a könyvvizsgáló általi megismerése alapján a könyvvizsgáló egy csalási kockázati tényezőt (vagyis csalás elkövetésére való lehetőséget) azonosított, amelyet egy harmadik fél szolgáltatóhoz kiszervezett jelentős üzleti folyamatok vezetés általi felügyeletének hiánya eredményezett.
- A gazdálkodó egység fizikai hozzáféréskontrolljainak a könyvvizsgáló általi megismerése alapján a könyvvizsgáló egy csalási kockázati tényezőt (vagyis csalás elkövetésére való lehetőséget) azonosított, amelyet a kielégítő biztonság hiánya eredményezett olyan helyszíneken, ahol lényeges mennyiségű, kis méretű, könnyű, nagy értékű eszköz van.
- Az árbevétel-szerződések könyvvizsgáló általi megismerése alapján a könyvvizsgáló tudomást szerzett arról, hogy a gazdálkodó egység konszignációs megállapodásokat használ, ahol harmadik felek értékesítik a gazdálkodó egység készletét az ő nevében, és a gazdálkodó egységnek árbevétele származik ezekből az értékesítésekből. A könyvvizsgáló csalási kockázati tényezőt (vagyis csalás elkövetésére való ösztönzést) azonosított abból eredően, hogy a harmadik fél ösztönözve van arra, hogy a ténylegesnél alacsonyabb értékben tegyen jelentést a gazdálkodó egységnek a konszignált értékesítésekről annak érdekében, hogy teljesítse saját értékesítési céljait.

A58. A megbízásért felelős munkacsoport mérlegelhet más módokat arra, ahogyan a vezetés felülírhatja a kontrollokat a naplótételek és egyéb helyesbítések, jelentős becslések vagy a szokásos üzletmeneten kívüli ügyletek felhasználásán túl.

Példák:

- Fiktív munkavállalói nyilvántartások vagy szállítók létrehozása arra tett kísérletként, hogy magánszámlákra utaljanak pénzeszközöket.
- Jogszerű ügyletek ütemezésének módosítása a pénzügyi nyilvántartások manipulálása céljából.

A59. A megbízásért felelős partner és a megbízásért felelős munkacsoport más kulcsfontosságú tagjai, akik részt vesznek a megbízásért felelős munkacsoport megbeszélésén, felhasználhatják azt az adott esetnek megfelelően lehetőségként az alábbiakra is:

- Hangsúlyozni annak fontosságát, hogy megkérdőjelező hozzáállást tartsanak fenn a könyvvizsgálat során mindvégig a csalásból eredő lényeges hibás állítás lehetőségére vonatkozóan.
- Emlékeztetni a megbízásért felelős munkacsoport tagjait szerepükre a köz érdekének szolgálatában azáltal, hogy minőségi könyvvizsgálati megbízásokat hajtanak végre, valamint annak fontosságára, hogy a megbízásért felelős munkacsoport tagjai objektívek maradjanak annak érdekében, hogy jobban elősegítsék a pénzügyi beszámolási vagy számviteli funkciókon belüli vagy kívüli, vagy a gazdálkodó egységen kívüli személyektől szerzett könyvvizsgálati bizonyítékok kritikus felmérését.
- Mérlegelni azokat a könyvvizsgálati eljárásokat, amelyeket kiválaszthatnak a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak csalásból eredő lényeges hibás állításra való fogékonyságára való megfelelő válaszadáshoz, beleértve, hogy bizonyos típusú könyvvizsgálati eljárások hatékonyabbak lehetnek-e, mint mások, valamint, hogy hogyan építsenek be kiszámíthatatlansági elemet a végrehajtandó könyvvizsgálati eljárások jellegébe, ütemezésébe és terjedelmébe. A **2. sz. függelék** tartalmaz példákat olyan eljárásokra, amelyek kiszámíthatatlansági elemet építenek be.

Végrehajtott elemző eljárások és azonosított szokatlan vagy nem várt kapcsolatok (Hiv.: 30. bekezdés)

A60. Elemző eljárásoknak a 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal⁵⁴ összhangban való végrehajtásakor a könyvvizsgáló olyan ingadozásokot vagy kapcsolatokat azonosíthat, amelyek ellentmondásban vannak más releváns információkkal, vagy jelentősen eltérnek a várt értékektől.

Példa:	
Elemző eljárás	Az elemző eljárás nem várt vagy ellentmondásban lévő eredménye
A gazdálkodó egység rögzített értékesítési volumenének összehasonlítása a gazdálkodó egység termelési kapacitásával.	Az értékesítési volumen termelési kapacitást meghaladó többlete fiktív értékesítéseket jelezhet, vagy jelezheti azt, hogy az árbevétel megjelenítésére vonatkozó kritériumok teljesülése előtt rögzítenek értékesítéseket.
Az árbevétel havonkénti tendenciaelemzése összevetve a havonkénti visszárúval, beleértve a tárgyidőszak alatt és röviddel azt követően.	A visszárúk növekedése röviddel a tárgyidőszak után a hónapon belüli visszárúkhöz viszonyítva a vevőkkel kötött, közzé nem tett kiegészítő megállapodások fennállását jelezheti, amelyek árúk visszaküldését érintik, amely, ha ismert lenne, kizárná az árbevétel megjelenítését.

⁵⁴ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 14. bekezdés (b) pont

A gazdálkodó egységnek és környezetének, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek és a gazdálkodó egység belső kontrollrendszerének megismerése

A gazdálkodó egység és környezete (Hiv.: 31. bekezdés)

A gazdálkodó egység szervezeti felépítése és tulajdonosi szerkezete, vállalatirányítása, céljai és stratégiája, valamint földrajzi eloszlása

A61. A gazdálkodó egység szervezeti felépítésének és tulajdonosi szerkezetének megismerése segít a könyvvizsgálónak azonosítani a csalási kockázati tényezőket. Egy nem szokásos jogi személyeket magában foglaló, túlzottan összetett szervezeti felépítés, vagy az ugyanabban az ágazatban működő más gazdálkodó egységekhez képest szükségtelenül összetett vagy szokatlan szervezeti felépítések azt jelezhetik, hogy jelen van egy csalási kockázati tényező.

Példa:

- Ha összetett csoporton belüli ügyletek vannak, ez nagyobb lehetőséget ad egyenlegek manipulálására vagy fiktív ügyletek létrehozására.

A62. A gazdálkodó egység vállalatirányítási konstrukciói jellegének megismerése segít a könyvvizsgálónak azonosítani a csalási kockázati tényezőket. Például, gyenge vállalatirányítási vagy elszámoltathatósági konstrukciók gyengíthetik a felügyeletet és nagyobb lehetőséget adhatnak csalásra (lásd még A71–A82. bekezdések). Egyes gazdálkodó egységek azonban lehet, hogy a vezetés egy felső szintű tagját vagy egy kijelölt felelősséggel rendelkező személyt ruháztak fel a gazdálkodó egységnél történő csalás azonosítására és az arra való válaszadásra vonatkozó folyamatok felügyeletéért való felelősséggel.

Példa:

Ha a gazdálkodó egységnél jelentős digitális átalakítási tevékenységek zajlanak, a gazdálkodó egységnek a pénzügyi kimutatások készítése szempontjából releváns információs rendszerére hatást gyakorló, újonnan bevezetett technológiák feletti gyenge vállalatirányítási konstrukciók nagyobb lehetőséget adhatnak a csalásra.

A63. A gazdálkodó egység céljainak és stratégiájának megismerése segíthet a könyvvizsgálónak a csalási kockázati tényezők azonosításában. A célok és a stratégia hatással vannak a várakozásokra, a gazdálkodó egységen belül és azon kívül, és a gazdálkodó egységre gyakorolt nyomást hozhatnak létre a pénzügyi teljesítménycélok elérésére.

Példa:

Ha a gazdálkodó egységnek nagyon agresszív növekedési stratégiája van, ez nyomást hozhat létre a gazdálkodó egységnél lévő munkatársak számára csalás elkövetésére, hogy teljesítsék a kitűzött célokat.

A64. A gazdálkodó egység földrajzi eloszlásának megismerése segít a könyvvizsgálónak a csalási kockázati tényezők azonosításában. A gazdálkodó egységnek lehetnek működési tevékenységei olyan helyszíneken, amelyek fogékonyak lehetnek csalásra, vagy más jogellenes vagy etikátlan cselekedetekre, amelyeket csalás elősegítése vagy leplezése céljából hajthatnak végre. A könyvvizsgáló számos belső és külső forrásból szerezhethet információt ezekről a helyszínekről, beleértve releváns adatbázisokban végzett kereséseket.

Példák:

- Gyenge jogi és szabályozási keretelvek, amelyek a jelentős következmények hiányában megengedő környezetet hoznak létre a beszámolókészítés során elkövetett csalásra vonatkozóan.
- Offshore pénzügyi központok, amelyek kevésbé szigorú szabályozásokkal és adózási ösztönzőkkel rendelkeznek, ami elősegítheti a csalást pénzmosáson keresztül.
- Kulturális normák, amelyeknél a megvesztegetés az üzleti tevékenység folytatásának elfogadott gyakorlata, ami oda vezethet, hogy megvesztegetést alkalmaznak a csalás elősegítése vagy leplezése céljából.

Ágazat és szabályozási környezet

A65. Annak az ágazatnak és szabályozási környezetnek a megismerése, amelyben a gazdálkodó egység működik, segít a könyvvizsgálónak a csalási kockázati tényezők azonosításában. A gazdálkodó egység lehet, hogy olyan ágazatban működik, amely fogékony lehet a csalásra, vagy más jogellenes vagy etikátlan cselekedetekre, amelyeket csalás elősegítése vagy leplezése céljából hajthatnak végre. A könyvvizsgáló ismereteket szerezhet arról, hogy a gazdálkodó egység:

- Olyan ágazatban működik-e, ahol nagyobb lehetőség van csalás elkövetésére (például, az építőiparban az árbevétel megjelenítésére vonatkozó politikák összetettek lehetnek és jelentős megítélésnek lehetnek kitéve, ami lehetőséget teremthet csalás elkövetésére).
- Olyan ágazatban működik-e, amely nyomás alatt van (például, magas fokú verseny vagy piaci telítettség, amelyet csökkenő árak kísérnek az adott szektorban). Az ilyen jellemzők ösztönzést hozhatnak létre csalás elkövetésére, mivel nehezebb lehet elérni a pénzügyi teljesítménycélokat.
- Olyan ágazatban működik-e, amely fogékony pénzmosási cselekedetekre (például a banki ágazatok vagy a szerencsejáték- és fogadási ágazatok különösen ki van téve pénzmosásnak, ami elősegítheti a csalást).
- Olyan szabályozási környezetben működik-e, amely ösztönzéseket vagy nyomást hozhat létre csalás elkövetésére (például, kormányzati segélyprogramok tartalmazhatnak a segély megszerzéséhez teljesítendő küszöbértékeket).

Alkalmazott belső vagy külső teljesítmény-mérőszámok

A66. Akár belső, akár külső teljesítmény-mérőszámok nyomást hozhatnak létre a gazdálkodó egység számára. Ez a nyomás pedig olyan intézkedés megtételére ösztönözheti a vezetést vagy a munkavállalókat, amelynek célja az üzleti teljesítmény nem helyénvaló módon való javítása vagy hibás állítás szerepeltetése a pénzügyi kimutatásokban. A belső teljesítmény-mérőszámok magukban foglalhatnak munkavállalói teljesítményértékeléseket és ösztönző javadalmazási politikákat. A külső teljesítmény-mérőszámok magukban foglalhatják részvényesek, elemzők vagy más felhasználók elvárásait.

Példa:

A könyvvizsgáló alkalmazhat automatizált eszközöket és technikákat, mint alábontott adatok elemzése például üzleti szegmensenként vagy terméksoportonként, a teljesítmény-

mérőszámokban használt adatokban lévő ellentmondások vagy rendellenességek azonosítása céljából.

- A67. A könyvvizsgáló mérlegelheti a gazdálkodó egység elemzőkkel tartott befektetői konferenciahívásainak meghallgatását vagy elemzők kutatási jelentéseinek elolvasását. Ez információt nyújthat a könyvvizsgálónak arról, hogy az elemzőknek vannak-e agresszív vagy nem reális várakozásai egy gazdálkodó egység pénzügyi teljesítményével kapcsolatban. A könyvvizsgálók a vezetésnek ezekkel a várakozásokkal kapcsolatos hozzáállásáról is képet alkothatnak annak alapján, ahogyan a vezetés interakciókat folytat az elemzőkkel. Az elemzők agresszív várakozásai, amelyekre a vezetés ezeknek a várakozásoknak a teljesítését célzó elkötelezettségekkel válaszol, a vezetés számára a kulcsfontosságú teljesítmény-mérőszámok manipulálására való nyomást és megindoklást jelezhetnek.
- A68. Egyéb olyan kérdések, amelyeket a könyvvizsgáló mérlegelhet, magukban foglalják a következőket:
- A vezetés javadalmazási csomagjai. Amikor a vezetés javadalmazási csomagjainak egy jelentős része pénzügyi célok elérésétől függ, a vezetés ösztönözve lehet a pénzügyi eredmények manipulálására.
 - Negatív médiafigyelem, fedezetlen eladási jelentések vagy negatív elemzői jelentések. Amikor a vezetés nyomásnak vagy fokozott vizsgálódásnak van kitéve, hogy válaszoljon ezekre a kérdésekre, a vezetés ösztönözve lehet a pénzügyi eredmények manipulálására.

Állami szektorban működő gazdálkodó egységekre vonatkozó speciális szempontok

- A69. Egy állami szektorban működő gazdálkodó egység esetében gyakran jogszabályalkotók és szabályozók az elsődleges felhasználói a pénzügyi kimutatásainak, és így lehet, hogy elvárásaik vannak külső teljesítmény-mérőszámokra vonatkozóan. A könyvvizsgáló mérlegelheti egyéb felek vagy állampolgárok részéről fennálló külső vizsgálódás jellegét és terjedelmét is, mivel az állami szektorban működő gazdálkodó egység vezetése ösztönözve lehet a pénzügyi eredmények manipulálására, amikor nyomásnak vagy fokozott vizsgálódásnak van kitéve.

A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek és a gazdálkodó egység számviteli politikáinak megismerése (Hiv.: 31. bekezdés)

- A70. A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel kapcsolatos olyan kérdések, amelyeket a könyvvizsgáló mérlegelhet annak megismerésekor, hogy hol lehet nagyobb fogékonyság a vezetés elfogultságából vagy egyéb csalási kockázati tényezőkből eredő hibás állításra, magukban foglalják a következőket:
- A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek az alábbiakat igénylő területei:
 - Egy olyan értékelési alap, amely egy összetett módszer szükségességét eredményezi egy számviteli becslésre vonatkozóan.
 - A vezetés által alkalmazandó jelentős megítélések, mint a nagy becslési bizonytalansággal járó számviteli becslések, vagy ahol még nem alakítottak ki számviteli kezelést új és feltörekvő pénzügyi termékekre (például digitális eszközök típusaira) vonatkozóan.
 - Szakértelem a számviteltől eltérő területen, mint az aktuáriusi számítások, értékelések vagy műszaki adatok. Különösen, ha a vezetés befolyásolni és irányítani tudja a vezetés által igénybe vett szakértő munkáját és az általa levont következtetéseket.

- A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek változásai. Például a vezetés szándékosan hibásan alkalmazhat összegekre, besorolásra, a bemutatás módjára vagy közzétételekre vonatkozó új számviteli követelményeket.
- Számviteli politikáknak a vezetés általi kiválasztása és alkalmazása. Például, a vezetés által választott számviteli politika nincs összhangban a hasonló gazdálkodó egységekkel ugyanabban az ágazatban.
- Egy számviteli becslésnek a vezetés által a pénzügyi kimutatásokban való megjelenítés vagy közzététel céljára kiválasztott összege.

Példák:

- A vezetés következetesen a lehetséges eredmények tartományának azon egyik szélé felé mozdulhat el, amely a vezetésre nézve kedvezőbb pénzügyi beszámolási eredményt ad.
- Lehet, hogy a vezetés olyan modellt használ, amely egy adott ágazatban vagy környezetben nem bevett vagy általánosan nem használt módszert alkalmaz.

A gazdálkodó egység belső kontrollrendszere komponenseinek megismerése

Kontrollkörnyezet

A gazdálkodó egység kultúrája és a vezetés tisztesség és etikai értékek iránti elkötelezettsége (Hiv.: 32. bekezdés (a) pont (i) alpont)

A71. A gazdálkodó egység kontrollkörnyezete azon aspektusainak megismerése, amely a gazdálkodó egység kultúrájával foglalkozik, valamint a vezetés tisztesség és etikai értékek iránti elkötelezettségének megismerése segít a könyvvizsgálónak megállapítani a vezetés hozzáállását és a vezetőségi szemléletet a csalás megelőzésére és feltárására vonatkozóan.

A72. Annak mérlegelése során, hogy a vezetés milyen mértékben tanúsít elkötelezettséget az etikus viselkedés iránt, a könyvvizsgáló a vezetéssel és a munkatársakkal készített interjúkon keresztül, valamint külső forrásokból származó információk mérlegelésén keresztül ismereteket szerezhet az alábbiakról:

- A vezetés tisztesség és etikai értékek iránti elkötelezettsége intézkedésein keresztül. Ez fontos, mivel a munkavállalók nagyobb valószínűséggel viselkedhetnek etikusan, amikor a vezetés elkötelezett a tisztesség és az etikus viselkedés iránt.
- A gazdálkodó egység tisztességgel és etikai értékekkel kapcsolatos kommunikációi. Például lehet, hogy a gazdálkodó egységnek van egy küldetésnyilatkozata, egy etikai kódexe vagy egy csalásra vonatkozó politikája, amely meghatározza a gazdálkodó egység munkatársaival szembeni elvárásokat a tisztesség és etikai értékek iránti elkötelezettségük tekintetében a csalási kockázat kezelésére vonatkozóan. Nagyobb vagy összetettebb gazdálkodó egységeknél a vezetés lehet, hogy kialakított egy olyan folyamatot is, amely előírja a munkavállalók számára annak évenkénti megerősítését, hogy megfeleltek a gazdálkodó egység etikai kódexének.
- Az, hogy a gazdálkodó egység dolgozott-e ki csalásra vonatkozó tudatossággal kapcsolatos képzést. Például, a gazdálkodó egység előírhatja munkavállalói számára, hogy vegyenek részt etikai és magatartáskódexre vonatkozó képzésen egy folyamatos vagy bevezetési program

részeként. Egy nagyobb vagy összetettebb gazdálkodó egységnél konkrét képzés lehet előírás azok számára, akiknek feladatkörük van csalás megelőzésében és feltárásában (például a belső audit funkció).

- A vezetés válasza a csalási szándékú tevékenységre. Például, ahol szemet hunynak kisebb etikátlan gyakorlatok felett (például kis értékű lopások, költségtérítési csalások), ez azt jelezheti, hogy kulcsfontosságú munkavállalók által elkövetett jelentősebb csalásokat is ugyanilyen elnézően kezelhetnek.

A gazdálkodó egység visszaélés-bejelentési rendszere (vagy csalás jelentésére szolgáló más programja) (Hiv.: 32. bekezdés (a) pont (ii) alpont)

A73. Csalásokat gyakran egy gazdálkodó egység visszaélés-bejelentési rendszerén keresztül benyújtott bejelentések vagy panaszok révén fedeznek fel. A visszaélés-bejelentési rendszereket, amelyekre egyes gazdálkodó egységek más neveken, például csalásbejelentési forródrót néven hivatkozhatnak, arra alakították ki, hogy többek között információkat gyűjtsenek munkavállalóktól, vevőktől és más érdekelt felektől a gazdálkodó egységre hatást gyakorló csalásra vonatkozó kijelentésekről. Egy visszaélés-bejelentési rendszer gyakran alapvető komponense egy gazdálkodó egység csalás kockázat-kezelésének.

A74. Egy visszaélés-bejelentési rendszer kialakítása változó lesz a gazdálkodó egység jellegétől és összetettségétől függően, beleértve a gazdálkodó egység csalási kockázatoknak való kitétséget. Például, formalizáltabb visszaélés-bejelentési rendszerek magukban foglalhatnak egy kijelölt e-mailt, weboldalon keresztüli vagy telefonos bejelentési mechanizmust, formális képzést az összes munkavállaló számára, rendszeres időközönként jelentéstételt a vezetés és az irányítással megbízott személyek felé a rendszeren keresztül bejelentett kérdésekre vonatkozóan, vagy a rendszer harmadik fél általi kezelését. Másik megoldásként visszaélés-bejelentési rendszerek állhatnak kevésbé formális folyamatokból, amelyek magukban foglalhatnak szóbeli kommunikációt a rendszerről vagy a gazdálkodó egység weboldalán történő kommunikációt, ahol bejelentéseket vagy panaszokat lehet fogadni, a gazdálkodó egység HR-munkatársai vagy egy független fél, mint egy külső tanácsadó által végrehajtott figyelemmel kísérés mellett.

A75. A gazdálkodó egység visszaélés-bejelentési rendszerének megismerésekor a könyvvizsgáló:

- Megismerheti, hogyan kap a gazdálkodó egység bejelentéseket vagy panaszokat, a rendszer kezelésében részt vevő személyek objektivitását és szakértelmét, a gazdálkodó egység felvetett kérdések kezelésére szolgáló folyamatainak megfelelőségét, beleértve a gazdálkodó egység kivizsgálási és helyrehozási folyamatait és a visszaélés-bejelentést tevő személyek számára nyújtott védelmet. Egy nagyobb vagy összetettebb gazdálkodó egységnél a visszaélés-bejelentési rendszer hiánya vagy egy nem hatékony ilyen rendszer hiányosságokat jelezhet a gazdálkodó egység kontrollkörnyezetében.
- Vizsgálhatja a visszaélés-bejelentési rendszer fájljait bármilyen olyan bejelentésre vagy panaszra vonatkozóan, amelyek csalásra vonatkozó kijelentést tartalmazhatnak, amelyeket még nem vizsgál a gazdálkodó egység, vagy olyan információkra vonatkozóan, amelyek kérdéseket vethetnek fel a vezetésnek a becsületesség és etikai viselkedés kultúrájának létrehozása és fenntartása iránti elkötelezettségével kapcsolatban.
- Végrehajthat további eljárásokat az 55–58. bekezdésekben lévő követelményekkel összhangban olyan csalásra vonatkozó kijelentésekkel kapcsolatban, amelyeknek a gazdálkodó egység általi kivizsgálása folyamatban van.

Az irányítással megbízott személyek által gyakorolt felügyelet (Hiv.: 32. bekezdés (a) pont (iii) alpont)

- A76. Sok joghatóságban jól kidolgozottak a vállalatirányítási gyakorlatok, és az irányítással megbízott személyek aktív szerepet játszanak a kockázatok, beleértve a csalás kockázatait, gazdálkodó egység általi felmérésének és az ilyen kockázatokat kezelő kontrollokra a felügyeletében. Mivel az irányítással megbízott személyek és a vezetés felelősségei gazdálkodó egységenként és joghatóságokként változhatnak, fontos, hogy a könyvvizsgáló ismerje megfelelő felelősségeiket, hogy képessé váljon a megfelelő személyek által a csalás megelőzése és feltárása tekintetében gyakorolt felügyelet megismerésére.⁵⁵
- A77. Az irányítással megbízott személyek által gyakorolt felügyelet megismerése rálátást adhat a gazdálkodó egységnek a vezetés által elkövetett csalás iránti fogékonyságára, a csalást megelőző vagy feltáró kontrollokra, valamint a vezetés szakértelmére és tisztességére. A könyvvizsgáló számos módon megszerezheti ezt az ismeretet, mint például részvétel a megbeszéléseken, ahol ezeket tárgyalják, az ilyen megbeszélések jegyzőkönyveinek elolvasása vagy interjúk készítése az irányítással megbízott személyekkel.
- A78. Az irányítással megbízott személyek általi felügyelet hatékonyságát befolyásolja az objektivitásuk, valamint ismeretük a vezetés által a csalás megelőzése vagy feltárása céljából bevezetett folyamatokról és kontrollokról. Például, a csalás megelőzését vagy feltárását szolgáló kontrollok hatékonyságának az irányítással megbízott személyek általi felügyelete fontos aspektusa felügyeleti feladatkörüknek, és az ilyen értékelés objektivitását befolyásolja a vezetéstől való függetlenségük.

Méretre szabhatóság (Hiv.: 32. bekezdés (a) pont (iii) alpont)

- A79. Egyes esetekben az irányítással megbízott személyek mindegyike részt vesz a gazdálkodó egység vezetésében. Ez lehet a helyzet egy kisebb vagy kevésbé összetett gazdálkodó egységnél, ahol egyetlen tulajdonos vezeti a gazdálkodó egységet és senki másnak nincs irányítási feladatköre. Ezekben az esetekben rendszerint nincs intézkedés a könyvvizsgáló részéről, mert nincs a vezetéstől elkülönült felügyelet.

Interjúk az irányítással megbízott személyekkel (Hiv.: 32. bekezdés (c) pont)

- A80. A könyvvizsgáló az irányítással megbízott személyekkel is készíthet interjút arról, hogy a gazdálkodó egység hogyan méri fel a csalás kockázatát, valamint a gazdálkodó egység csalás megelőzését vagy feltárását szolgáló kontrolljairól, a gazdálkodó egység kultúrájáról és a vezetés tisztesség és etikai értékek iránti elkötelezettségéről.
- A81. A vezetés elfogultságából vagy a vezetés által elkövetett csalásból eredő hibás állításra fogékony területekre vonatkozó konkrét interjúk vonatkozhatnak mind az eredendő kockázatra, mind az ellenőrzési kockázatra. Konkrét interjúk kiterjedhetnek a vezetés megítélésére olyan összetett számviteli becslések vagy szokatlan, vagy összetett ügyletek elszámolásakor, beleértve az ellentmondásos vagy újonnan felmerülő területeket, amelyek fogékonyak lehetnek a beszámoló elkészítés során elkövetett csalásra.
- A82. Az arra vonatkozó interjúk, hogy az irányítással megbízott személyeknek van-e tudomásuk csalás megelőzésével és feltárásával kapcsolatos bármilyen kontrollhiányosságokról, információt szolgáltathatnak a gazdálkodó egység belső kontrollrendszere komponenseinek a könyvvizsgáló

⁵⁵ A 260. témaszámú, „Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel” című nemzetközi könyvvizsgálati standard A1–A8. bekezdései adnak útmutatást azzal kapcsolatban, hogy kivel kellene a könyvvizsgálónak kommunikálnia, beleértve, amikor a gazdálkodó egység irányítási szerkezete nem jól meghatározott.

általi értékeléséhez. Az ilyen interjúk rávilágíthatnak olyan körülményekre a gazdálkodó egység belső kontrollrendszerén belül, amelyek lehetőséget adnak csalás elkövetésére, vagy amelyek érinthetik a vezetés csalási szándékú cselekvések megindolásával kapcsolatos hozzáállását vagy arra való képességét. Például, a vezetés számára fennálló ösztönzések és nyomások megismerése, amelyek a vezetés szándékos vagy nem szándékos elfogultságát eredményezhetik, információt szolgáltatathat a gazdálkodó egység kockázatfelmérési folyamatának a könyvvizsgáló általi megismeréséhez és az üzleti kockázatok megismeréséhez. Az ilyen információk érinthetik a vezetés által alkalmazott jelentős feltételezéseknek vagy a vezetés várakozásainak észszerűségére gyakorolt hatás könyvvizsgáló általi mérlegelését.

A gazdálkodó egység kockázatfelmérési folyamata

A gazdálkodó egység csalási kockázatok azonosítására, felmérésére és kezelésére szolgáló folyamata (Hiv.: 33. bekezdés (a) pont)

A83. A vezetés nagy hangsúlyt fektethet a csalás megelőzésére egy csalási kockázat kezelésére szolgáló program bevezetésével. Egy csalási kockázat kezelésére szolgáló program kialakítására hatással lehet a gazdálkodó egység jellege és összetettsége, és az a következő elemeket foglalhatja magában:

- Csalási kockázati irányítási politikák kialakítása.
- Csalási kockázat felmérésének végrehajtása.
- Csalásmegelőző és -feltáró kontrolltevékenységek kialakítása és alkalmazása.
- Vizsgálatok végzése.
- A csalási kockázat kezelésére szolgáló teljes program figyelemmel kísérése és értékelése.

Csalási kockázatok azonosítása (Hiv.: 33. bekezdés (a) pont (i) alpont)

A84. A gazdálkodó egység kockázatfelmérési folyamata magában foglalhatja csalás elkövetésére való ösztönzéseknek, nyomásoknak és lehetőségeknek, vagy annak a felmérését, hogy a gazdálkodó egység hogyan lehet fogékony harmadik felek által elkövetett csalásra. Egy gazdálkodó egység kockázatfelmérési folyamata szintén mérlegelheti a kontrollok vezetés általi lehetséges felülírását, valamint azokat a területeket, ahol kontrollhiányosságok vannak, beleértve a feladatok szétválasztásának hiányát.

A85. Ahol jogi vagy szabályozási követelmények alkalmazandók, a vezetés mérlegelheti az eszközök elsikkasztására vagy a beszámolókészítés során elkövetett csalásra vonatkozó kockázatokat a gazdálkodó egység jogszabályoknak vagy szabályozásoknak való megfelelése vonatkozásában. Például a csalási kockázat magában foglalhatja pontatlan információk készítését egy szabályozó által előírt tájékoztatáshoz annak érdekében, hogy a gazdálkodó egység teljesítményét kedvezőbbnek tűntessék fel, elkerülve ezáltal a szabályozó hatóságok általi vizsgálatot vagy a büntetéseket.

Állami szektorban működő gazdálkodó egységekre vonatkozó speciális szempontok

A86. Az állami szektorban a vezetésnek szükséges lehet mérlegelnie konkrét eredmények elérésére irányuló politikai nyomásokkal, valamint az arra irányuló nyomásokkal kapcsolatos kockázatokat, hogy teljesítsék vagy ne lépjék túl az elfogadott költségvetést, beleértve az olyan kiadásokat, amelyekre jogszabályi limitek vonatkoznak.

Az azonosított csalási kockázatok jelentőségének felmérése és a felmért csalási kockázatok kezelése (Hiv.: 33. bekezdés (a) pont (ii)–(iii) alpontok)

- A87. Több megközelítés van, amelyet a vezetés használhat csalási kockázatok felméréséhez, és a megközelítés a gazdálkodó egység jellegétől és körülményeitől függően változó lehet. A gazdálkodó egység különböző formákban mérheti fel a csalási kockázatokat, mint például a kockázatbesorolások összetett mátrixa vagy egy egyszerű szöveges leírás.
- A88. A csalás bekövetkezése valószínűségének meghatározásakor a vezetés mérlegelheti mind a valószínűséget, mind a gyakoriságot (vagyis azoknak a csalási incidenseknek a számát, amelyek várhatók). Egyéb olyan tényezők, amelyeket a vezetés mérlegelhet a bekövetkezési valószínűség meghatározása során, magukban foglalhatják az ügyletek volumenét vagy a számszerűsíthető hasznot az elkövető számára.
- A89. A vezetés kezelheti egy csalási kockázat bekövetkezési valószínűségét a gazdálkodó egység belső kontrollrendszerének többi komponensében tett intézkedéssel, vagy a gazdálkodó egység vagy annak környezete bizonyos aspektusainak a megváltoztatásával. A csalási kockázatok kezelése céljából egy gazdálkodó egység dönthet úgy, hogy megszünteti az üzleti tevékenységet bizonyos helyszíneken, újraosztja a hatáskört a kulcsfontosságú munkavállalók között, vagy megváltoztatja a gazdálkodó egység üzleti modelljének aspektusait.

Példa:

A gazdálkodó egység harmadik felek által elkövetett csalásra vonatkozó kockázatfelmérési folyamata során a vezetés szokatlan mértékű kifizetéseket azonosított a gazdálkodó egység jóváhagyott szállítói adatbázisába a közelmúltban felvett szállítók részére. A kérdés kivizsgálása nyomán a vezetés megállapította, hogy a beszerzési munkatársak összejátszottak a szállítókkal, amikor azokat a szállítókat az adatbázishoz hozzáadták. A vezetés kontrollokat alakított ki és vezetett be a szállítókkal kapcsolatos csalás újbóli előfordulásának megelőzése és feltárása céljából.

- A90. Ha a könyvvizsgáló csalásból eredő lényeges hibás állítás olyan kockázatait azonosítja, amelyeket a vezetés nem azonosított, a könyvvizsgáló számára követelmény annak megállapítása, hogy bármely ilyen kockázat olyan típusú-e, amelyet a könyvvizsgáló várakozása szerint a gazdálkodó egység kockázatfelmérési folyamata azonosított volna, és, ha igen, annak megismerése, hogy a gazdálkodó egység kockázatfelmérési folyamatának miért nem sikerült azonosítania a lényeges hibás állítás ilyen kockázatait.⁵⁶

Méretre szabhatóság (Hiv.: 33. bekezdés (a) pont)

- A91. Kisebb és kevésbé összetett gazdálkodó egységeknél, különösképpen a tulajdonos-vezető által irányított gazdálkodó egységeknél az a mód, ahogyan a gazdálkodó egység kockázatfelmérési folyamatát kialakítják, bevezetik és fenntartják, a gazdálkodó egység méretével és összetettségével változhat. Ha nincsenek formalizált folyamatok vagy dokumentált politikák vagy eljárások, a könyvvizsgáló számára akkor is követelmény, hogy megismerje azt, hogy a vezetés vagy adott esetben az irányítással megbízott személyek hogyan azonosítják az eszközök elsikkasztásával és a beszámolóképzés során elkövetett csalással kapcsolatos csalási kockázatokat, mérik fel az azonosított csalási kockázatok jelentőségét és kezelik a felmért kockázatokat.

⁵⁶ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 23. bekezdés

Interjúk a vezetéssel és másokkal a gazdálkodó egységen belül (Hiv.: 33. bekezdés (b) pont)

- A92. A vezetés felelősséget vállal a gazdálkodó egység belső kontrollrendszeréért és a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak készítéséért. Ennek megfelelően, helyénvaló, ha a könyvvizsgáló interjúkat készít a vezetéssel a vezetésnek a gazdálkodó egység csalási kockázatai azonosítását és az azokra való válaszadást szolgáló saját folyamatairól. A vezetés kockázatfelmérési folyamatának jellege, terjedelme és gyakorisága gazdálkodó egységenként változó lehet. Egyes gazdálkodó egységeknél a vezetés folyamatára évente vagy folyamatos figyelemmel kísérés részeként kerülhet sor. Más gazdálkodó egységeknél a vezetés folyamata kevésbé strukturált és kevésbé rendszeres lehet. A vezetés kockázatfelmérési folyamatának jellege, terjedelme és gyakorisága releváns a gazdálkodó egység kontrollkörnyezetének könyvvizsgáló általi megismerése szempontjából. Például, az a tény, hogy a vezetésnek nincs kockázatfelmérési folyamata, vagy, ha a gazdálkodó egység kockázatfelmérési folyamata nem kezeli az azonosított csalási kockázatokat, jelezheti azt, hogy a vezetés nem tulajdonít fontosságot a belső kontrollnak.
- A93. A vezetéssel készített interjúk hasznos információt nyújthatnak a munkavállalók által elkövetett csalásból eredő lényeges hibás állítások kockázataira vonatkozóan. Az ilyen interjúk azonban nem valószínű, hogy hasznos információt szolgáltatnak a vezetés által elkövetett csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázataira vonatkozóan. A gazdálkodó egységen belül másokkal készített interjúk további rálátást adhatnak a csalásmegelőzési kontrollokra, a vezetőségi szemléletre és a szervezet kultúrájára. Az ezekből az interjúkból származó válaszok arra is szolgálhatnak, hogy megerősítsék a vezetéstől kapott válaszokat, vagy információt nyújtsanak a kontrollok vezetés általi felülírásának lehetőségével kapcsolatban.

Példák:

Mások a gazdálkodó egységen belül, akikkel a könyvvizsgáló interjúkat készíthet csalás fennállásáról vagy gyanújáról, magukban foglalják a következőket:

- A pénzügyi beszámolási folyamatban közvetlenül részt nem vevő operatív munkatársak.
- Különböző hatáskörrel rendelkező munkavállalók.
- Összetett vagy szokatlan ügyletek létrehozásában, feldolgozásában vagy rögzítésében részt vevő munkavállalók, és azok, akik felügyelik vagy figyelemmel kísérik ezeket a munkavállalókat.
- Belső jogtanácsos.
- Etikai ügyekért felelős vezető, megfelelésért felelős (Compliance) vezető vagy ennek megfelelő beosztású személy.
- A csalásra vonatkozó kijelentésekkel való foglalkozással megbízott személy vagy személyek.

- A94. A vezetés gyakran a legelőnyösebb helyzetben van csalás elkövetéséhez. Ennek megfelelően, a vezetés interjúkra adott válaszainak szakmai szkepticizmussal való értékelésekor a könyvvizsgáló szükségesnek ítélni, hogy megerősítse az interjúkra adott válaszokat más forrásokból származó információkkal.
- A95. A vezetéssel és a gazdálkodó egységen belül másokkal készített interjúk akkor lehetnek a leghatékonyabbak, ha magukban foglalnak megbeszélést, és amikor azokat a megbízásért felelős

munkacsoport vezető tagjai végzik. Ez lehetővé teszi a kétirányú párbeszédet az interjúalanyokkal, és lehetőséget ad a könyvvizsgáló számára, hogy feltáró és tisztázó kérdéseket tegyen fel.

A gazdálkodó egységnek a belső kontrollrendszer figyelemmel kísérésére szolgáló folyamata

A csalás megelőzésére vagy feltárására szolgáló kontrollok hatékonyságának figyelemmel kísérésére vonatkozó folyamatos és különálló értékelések (Hiv.: 34. bekezdés (a) pont)

A96. Azok a kérdések, amelyeknek mérlegelése releváns lehet a könyvvizsgáló számára, amikor megismeri a gazdálkodó egység folyamatának azon aspektusait, amelyek a csalás megelőzésére vagy feltárására szolgáló kontrollok hatékonyságának figyelemmel kísérésére irányuló folyamatos és különálló értékelésekkel, valamint a kapcsolódó kontrollhiányosságok azonosításával és helyrehozásával foglalkoznak, magukban foglalhatják az alábbiakat:

- Azonosított-e a vezetés adott működési helyszíneket vagy üzleti szegmenseket, amelyek esetében a csalás kockázata nagyobb valószínűséggel fennállhat, és vezetett-e be a vezetés eltérő megközelítéseket ezeknek a működési helyszíneknek vagy üzleti szegmenseknek a figyelemmel kísérése céljából.
- A gazdálkodó egység hogyan kíséri figyelemmel azokat a kontrollokat, amelyek a csalási kockázatokat kezelik a gazdálkodó egység belső kontrollrendszerének egyes komponenseiben, beleértve a csalás elleni kontrollok működési hatékonyságát és szükség szerint a kontrollhiányosságok helyrehozását.

Interjúk a belső audittal (Hiv.: 34. bekezdés (b) pont)

A97. Egy gazdálkodó egység belső audit funkciója bizonyosságot nyújtó és tanácsadási tevékenységeket hajthat végre, amelyeknek célja a gazdálkodó egység vállalatirányítási, kockázatkezelési és belső kontrollal kapcsolatos folyamatainak értékelése és hatékonyságuk javítása. Ebben a minőségben a belső audit funkció azonosíthat csalásokat, vagy részt vehet egy csaláskivizsgálási folyamat egészében. A belső audit funkción belüli megfelelő személyekkel készített interjúk ezért hasznos információkat nyújthatnak a könyvvizsgálónak csalási esetekről, vélt csalásról vagy csalásra vonatkozó kijelentésekről, valamint a csalás kockázatáról.

A98. A 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard és a 610. témaszámú (2013-ban felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard állapít meg a belső audit funkcióval rendelkező gazdálkodó egységek könyvvizsgálatai szempontjából releváns követelményeket és nyújt releváns útmutatást.⁵⁷

Példák:

A 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard és a 610. témaszámú (2013-ban felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard csalás összefüggésében való alkalmazása során a könyvvizsgáló interjút készíthet például az alábbiakról:

- Hogyan kezeli a gazdálkodó egység kockázatfelmérési folyamata a csalás kockázatát.

⁵⁷ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 14. bekezdés (a) pont és 24. bekezdés (a) pont (ii) alpont, és 610. témaszámú, „A belső auditorok munkájának felhasználása” című (2013-ban felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard

- A gazdálkodó egység csalás megelőzésére vagy feltárására szolgáló folyamatai és kontrolljai.
- A gazdálkodó egység kultúrája és a vezetés tisztesség és etikai értékek iránti elkötelezettsége.
- A belső audit funkciónak van-e tudomása a kontrollok vezetés általi felülírásának bármilyen előfordulásáról.
- A belső audit funkció által az év során végrehajtott, csalással kapcsolatos eljárások, ha voltak ilyenek, valamint, hogy a vezetés és az irányítással megbízott személyek kielégítő módon válaszoltak-e az ezekből az eljárásokból származó bármilyen megállapításra.
- A belső audit funkció által csalások és a gazdálkodó egység etikai kódexének és értékeinek vélt megsértései kivizsgálása során végrehajtott eljárások, ha voltak ilyenek, valamint, hogy a vezetés és az irányítással megbízott személyek kielégítő módon válaszoltak-e az ezekből az eljárásokból származó bármilyen megállapításra.
- A belső audit funkció által készített, csalással kapcsolatos jelentések, ha voltak ilyenek, vagy kommunikációk, valamint, hogy a vezetés és az irányítással megbízott személyek kielégítő módon válaszoltak-e az ezekből a jelentésekből származó bármilyen megállapításra.
- A belső audit funkció által azonosított olyan kontrollhiányosságok, amelyek relevánsak a csalás megelőzése és feltárása szempontjából, valamint, hogy a vezetés és az irányítással megbízott személyek kielégítő módon válaszoltak-e az ezekből a hiányosságokból származó bármilyen megállapításra.

Az információs rendszer és kommunikáció (Hiv.: 35. és 49. bekezdések)

A99. A gazdálkodó egység pénzügyi kimutatások készítése szempontjából releváns információs rendszerének és kommunikációjának megismerése magában foglalja annak a módját, ahogyan egy gazdálkodó egység beépíti az ügyletfeldolgozásból származó információkat a főkönyvbe. Ez rendszerint magában foglalja akár standard, akár nem standard, akár automatizált, akár manuális naplótételek használatát. Ez a megismerés lehetővé teszi a könyvvizsgáló számára, hogy azonosítsa naplótételeknek és egyéb helyesbítéseknek azt a sokaságát, amelynek tesztelése követelmény a 49. bekezdés (b) ponttal összhangban. A sokaság megismerése rálátást adhat a könyvvizsgálónak az olyan naplótételekre és egyéb helyesbítésekre, amelyek fogékonyak lehetnek jogosulatlan vagy nem helyénvaló beavatkozásra vagy manipulációra. Ez segítheti a könyvvizsgálót a naplótételekre és egyéb helyesbítésekre vonatkozó könyvvizsgálati eljárásoknak a 49. bekezdés (c) ponttal és a 49. bekezdés (d) ponttal összhangban történő kialakításában és végrehajtásában.

A100. A **4. sz. függelék** további mérlegelési szempontokat tartalmaz a naplótételek és egyéb helyesbítések tesztelésre való kiválasztásakor, beleértve azokat a kérdéseket, amelyekről az előírt megismerés ismeretet ad a könyvvizsgálónak.

A101. Kockázatfelmérési eljárások végrehajtásakor a könyvvizsgáló mérlegelheti a gazdálkodó egység IT-környezetében új IT-alkalmazások bevezetése vagy az IT-infrastruktúra fejlesztései miatt bekövetkezett változásokat, amelyek hatással lehetnek a gazdálkodó egység csalás iránti fogékonyságára, vagy sérülékenységeket hozhatnak létre az IT-környezetben (például az ügyletek feldolgozásába vagy tárolásába bevont adatbázisok változásai). Szintén megnövekedett fogékonyság lehet a vezetés elfoglaltságából vagy más csalási kockázati tényezőkből eredő hibás

állításra, amikor összetett IT-alkalmazásokat használnak ügyletek vagy információk létrehozásához vagy feldolgozásához, mint a mesterséges intelligencia vagy gépi tanulási algoritmusok használata számviteli tételek kiszámításához és létrehozásához. Ilyen körülmények között a könyvvizsgáló speciális készségekkel és tudással rendelkező személyeket, mint például csalásfelderítési és IT-szakértőket vagy tapasztaltabb személyeket jelölhet ki a megbízásra.

Kontrolltevékenységek (Hiv.: 33. és 36. bekezdések)

A102. A vezetés megítéléseket alkalmazhat azoknak a kontrolloknak a jellegére és terjedelmére vonatkozóan, amelyeknek a bevezetését választja, valamint azoknak a kockázatoknak a jellegére és mértékére vonatkozóan, amelyeknek a vállalását választja, a gazdálkodó egység jellegére és körülményeire tekintettel. Annak meghatározása során, hogy mely kontrollokat vezessék be a csalás megelőzése vagy feltárása céljából, a vezetés mérlegeli annak kockázatait, hogy a pénzügyi kimutatások csalásból eredő lényeges hibás állítást tartalmazhatnak.

A103. A csalás megelőzésére vagy feltárására kialakított kontrollokat általában vagy megelőzőként (egy csalási szándékú esemény vagy ügylet bekövetkezésének megelőzésére kialakított) vagy feltáróként (egy csalási szándékú eseménynek vagy ügyletnek a csalás bekövetkezését követő észlelésére kialakított) sorolják be. A csalási kockázatok kezelése magában foglalhatja manuális és automatizált csalásmegelőzési és -feltárási kontrollok kombinációját, amelyek lehetővé teszik a gazdálkodó egység számára, hogy figyelemmel kísérjen csalásra utaló jelzéseket kockázatvállalásának hatókörén belül.

Példák:

Megelőző kontrollok

- Világosan meghatározott és dokumentált döntéshozók, akik feladatátruházásokat, felhatalmazásokat és más utasításokat alkalmaznak.
- Hozzáféréskontrollok, beleértve azokat, amelyek az eszközök jogosulatlan hozzáféréssel, megszerzéssel, használattal vagy elidegenítéssel szembeni fizikai biztonságát kezelik, valamint azokat, amelyek megelőzik a jogosulatlan hozzáférést a gazdálkodó egység IT-környezetéhez és információihoz, mint például a felhasználóazonosítási technológia.
- Az IT-rendszer kialakítását, programozását, tesztelését és abba változások migrálását szolgáló folyamat feletti kontrollok.
- Belépéskori ellenőrzések, próbaidőszakok, alkalmassági felmérések vagy biztonsági felülvizsgálat az új munkavállalók, szerződő felek vagy harmadik felek tisztességének felmérése érdekében.
- Érzékeny vagy bizalmas információk nem hagyhatják el a gazdálkodó egység IT-környezetét hatáskör vagy feltárás nélkül.

Feltáró kontrollok

- Kivételekről szóló jelentések olyan tevékenységek további vizsgálathoz való azonosítása céljából, amelyek szokatlanok vagy a szokásos üzletmeneten kívüliek.
- Mechanizmusok a gazdálkodó egység munkavállalói és harmadik felek részére név nélküli vagy bizalmas kommunikációk gazdálkodó egységen belüli megfelelő személyek felé való megtételéhez azonosított vagy vélt csalásról.

- Az IT-infrastruktúrába beépített csalásfeltárási szoftverek, amelyek automatikusan elemeznek ügyletadatokat, vagy lehetővé teszik adatok figyelemmel kísérését és elemzését annak feltárása céljából, hogy mi az, ami eltér a standardtól, a szokásostól vagy a várttól és ezért csalást jelezhet.

A104.A 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard⁵⁸ előírja a könyvvizsgáló számára, hogy a gazdálkodó egység belső kontrollrendszere megismerésének részeként ismerje meg a naplótételek feletti kontrollokat, valamint értékelje azok kialakítását és állapítsa meg, hogy bevezették-e azokat. Ennek a megismerésnek a középpontjában a naplótételek feletti olyan kontrollok vannak, amelyek az akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló kockázatait kezelik. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 48–49. bekezdései előírják a könyvvizsgáló számára, hogy olyan könyvvizsgálati eljárásokat alakítson ki és hajtson végre, amelyek a naplótételek megfelelőségének tesztelésére irányulnak, és konkrétan a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázataira összpontosítanak (a **4. sz. függelék** tartalmaz további mérlegelési szempontokat naplótételek tesztelésekor).

A105.A csalás megelőzésére vagy feltárására kialakított, naplótételek feletti kontrollok megismeréséből származó információk, vagy az ilyen kontrollok hiánya, szintén hasznosak lehetnek azon csalási kockázati tényezők azonosítása során, amelyek hatással lehetnek a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak a könyvvizsgáló általi felmérésére.

A106. Az alábbiak példák olyan általános IT-kontrollokra, amelyek kezelhetik az IT használatából felmerülő kockázatokat és relevánsak lehetnek a csalás megelőzése vagy feltárása szempontjából is.

Példák:

- Kontollok, amelyek szétválasztják a hozzáférést a változtatások végrehajtásához egy éles (vagyis végfelhasználói) üzemi környezetben.
- Az alábbiak kezelésére szolgáló hozzáféréskontollok:
 - Privilegizált hozzáférés – mint például az adminisztrátori vagy teljes felhatalmazással rendelkező felhasználók hozzáférése feletti kontollok.
 - Hozzáférés-kiosztás – mint például a meglévő felhasználók hozzáférési jogosultságának módosítását szolgáló kontollok, beleértve nem személyes vagy általános fiókokat, amelyek nem kötődnek konkrét személyekhez a gazdálkodó egységen belül.
- Az olyan rendszernaplók áttekintése, amelyek nyomon követik az információs rendszerhez való hozzáférést, lehetővé téve a felhasználói tevékenység figyelemmel kísérését és a biztonsági incidensek jelentését a vezetés felé.

⁵⁸ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 26. bekezdés (a) pont (ii) alpont és 26. bekezdés (d) pont

Mérethe szabhatóság

A107. Egyes gazdálkodó egységek esetében, amelyeknek a jellege és körülményei összetettebbek, például a biztosítási vagy bankszektorban működők, összetettebb megelőző és feltáró kontrollok működhetnek. Ezek a kontrollok érinthetik azt is, milyen mértékben van szükség speciális készségekre, hogy segítsék a könyvvizsgálót a gazdálkodó egység kockázatfelmérési folyamatának megismerésében.

Kontrollhiányosságok a gazdálkodó egység belső kontrollrendszerén belül (Hiv.: 37. bekezdés)

A108. A gazdálkodó egység belső kontrollrendszere minden egyes komponense értékelésének végrehajtása során a könyvvizsgáló lehet, hogy azt állapítja meg, hogy a gazdálkodó egység bizonyos politikái egy komponensben nem megfelelők a gazdálkodó egység jellege és körülményei szempontjából. Egy ilyen megállapítás jelzés lehet, amely segíti a könyvvizsgálót a belső kontrollban lévő olyan hiányosságok azonosításában, amelyek relevánsak a csalás megelőzése és feltárása szempontjából. Ha a könyvvizsgáló azonosított egy vagy több, a csalás megelőzése vagy feltárása szempontjából releváns kontrollhiányosságot, mérlegelheti ezeknek a kontrollhiányosságoknak a hatását a további könyvvizsgálati eljárásoknak a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban való kialakítására.

A109. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 60. bekezdés (c) pont és a 265. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard⁵⁹ további követelményeket állapítanak meg a belső kontrollban lévő azonosított hiányosságokra vonatkozóan.

A csalási kockázati tényezők értékelése (Hiv.: 38. bekezdés)

A110. A csalási kockázati tényezők jelentősége nagyon változó. Egyes ilyen tényezők jelen lesznek olyan gazdálkodó egységeknél, ahol a konkrét körülmények nem jelentik lényeges hibás állítás kockázatait. Ennek megfelelően annak megállapítása, hogy a csalási kockázati tényezők önmagukban vagy együttesen azt jelzik-e, hogy csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatai állnak fenn, szakmai megítélés kérdése.

A111. A gazdálkodó egység mérete, összetettsége és tulajdonosi jellemzői jelentősen befolyásolják a csalási kockázati tényezők mérlegelését. Például, a gazdálkodó egység jellegétől és körülményeitől függően lehetnek olyan tényezők, amelyek általában korlátozzák a vezetés helytelen magatartását, mint:

- Az irányítással megbízott személyek által gyakorolt hatékony felügyelet.
- Egy hatékony belső audit funkció.
- Írásbeli magatartáskódex megléte és érvényesítése.
- Egy hatékony visszaélés-bejelentési rendszer (vagy csalás jelentésére szolgáló más program) megléte.

Emellett az üzleti szegmens működési szintjén mérlegelt csalási kockázati tényezők eltérő rálátásokat nyújthatnak, mint azok, amelyeket a gazdálkodó egység szintjén való mérlegeléssel szereztek.

Mérethe szabhatóság

⁵⁹ 265. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 8. bekezdés

A112. Egy kisebb vagy kevésbé összetett gazdálkodó egység esetében ezek közül a mérlegelési szempontok közül néhány vagy mindegyik lehet, hogy nem értelmezhető vagy kevésbé releváns. Például lehet, hogy egy kisebb vagy kevésbé összetett gazdálkodó egységnél nincsen írásbeli magatartáskódex, ehelyett viszont lehet, hogy olyan kultúrát dolgoztak ki, amely szóbeli kommunikáción és a vezetés példamutatásán keresztül hangsúlyozza a tisztesség és az etikus viselkedés fontosságát. Egyetlen személy túlsúlya a vezetésben egy kisebb vagy kevésbé összetett gazdálkodó egységnél általában önmagában nem jelzi azt, hogy a vezetés nem mutat és kommunikál megfelelő hozzáállást a belső kontrollra és a pénzügyi beszámolási folyamatra vonatkozóan. Egyes gazdálkodó egységeknél a vezetés jóváhagyásának szükségessége kompenzálni tudja az egyébként hiányos kontrollokat, és csökkenteni tudja a munkavállalók által elkövetett csalás kockázatát. Ugyanakkor, egyetlen személy túlsúlya a vezetésben a kontrollok vezetés általi felülírását elősegítő környezetet hoz létre.

A csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése (Hiv.: 39. bekezdés)

A113. Annak megállapítása során, hogy a csalási kockázati tényezők önmagukban vagy együttesen azt jelzik-e, hogy fennállnak csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatai, a könyvvizsgáló mérlegelheti a következőket:

- A csalási kockázati tényezőkből eredő csalás bekövetkezési valószínűsége és nagyságrendje. A csalási kockázati tényezők befolyásolják egy potenciális hibás állítás bekövetkezési valószínűségének és nagyságrendjének a könyvvizsgáló általi felmérését a csalásból eredő hibás állítás azonosított kockázataira vonatkozóan. Annak mérlegelése, hogy a csalási kockázati tényezők milyen mértékben vannak hatással egy állítás hibás állításra való fogékonyaságára segít a könyvvizsgálónak megfelelően felmérni a csalásból eredő lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló kockázatait.
- Az ugyanarra az ügyletsoportra, számlaegyenlegre vagy közzétételre vonatkozó csalási kockázati tényezők száma. Amikor több csalási kockázati tényező kapcsolódik ugyanahhoz az ügyletsoporthoz, számlaegyenleghez vagy közzétételhez, ez azt jelezheti, hogy csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázata áll fenn az állítások szintjén.

A114. Annak megállapítása, hogy a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatai a pénzügyi kimutatások szintjén állnak-e fenn vagy az állítások szintjén az ügyletsoportokra, számlaegyenlegekre és közzétételekre vonatkozóan, segítheti a könyvvizsgálót a csalásból eredő lényeges hibás állítás felmért kockázatainak kezelésére szolgáló megfelelő válaszok meghatározásában.

Példák:

Releváns állítások és a kapcsolódó ügyletsoportok, számlaegyenlegek vagy közzétételek, amelyek fogékonyak lehetnek csalásból eredő lényeges hibás állításra magukban foglalják a következőket:

- Vevőkkel kötött szerződésekből származó árbevétel pontossága vagy értékelése – a vevőkkel kötött szerződésekből származó árbevétel fogékony lehet annak az ellenértékösszegnek a nem megfelelő becsléseire, amelyre a gazdálkodó egység az ígért áruk vagy szolgáltatások vevőnek való átadásáért várakozása szerint jogosultságot szerez.

- Ráfordítások felmerülése vagy besorolása – a ráfordítások fogékonyak lehetnek fiktív vagy személyes ráfordítások belefoglalására az adó vagy más jogszabályi kötelezettségen alapuló kötelmek minimalizálása céljából.
- Pénzeszközök megléte – a pénzeszközök fogékonyak lehetnek hamisított vagy megváltoztatott külső megerősítések vagy bankkivonatok létrehozására.
- Összetett számviteli becsléseket magukban foglaló számlaegyenlegek értékelése – az összetett számviteli becsléseket magukban foglaló számlaegyenlegek, mint a goodwill és más immateriális javak, a készletek értékvesztése, a várható hitelezési veszteségek, a biztosítási szerződésekből származó kötelezettségek, a munkavállalói nyugdíjjuttatásokkal kapcsolatos kötelezettségek, a környezetvédelmi kötelezettségek vagy a környezetvédelmi helyreállítási céltartalékok fogékonyak lehetnek nagy becslési bizonytalanságra, jelentős szubjektivitásra és a vezetés elfogultságára a jövőbeli eseményekkel vagy körülményekkel kapcsolatos megítélések alkalmazása során.
- Besorolás – bizonyos bevételek és ráfordítások fogékonyak lehetnek az átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban való hibás besorolásra, például kulcsfontosságú teljesítménymérőszámok manipulálása céljából.
- Közzétételek bemutatása – a közzétételek fogékonyak lehetnek a kihagyásra vagy a hiányos vagy pontatlan bemutatásra, például a függő kötelezettségekkel, a mérlegen kívüli megállapodásokkal, a pénzügyi garanciákkal vagy az adóssághoz kapcsolódó kovenánsokra vonatkozó követelményekkel kapcsolatos közzétételek.

A115. Az olyan kontrollok kialakításának értékelése, amelyek jelentős kockázatokat kezelnek vagy támogatják más olyan kontrollok működését, amelyek jelentős kockázatokat kezelnek, magában foglalja annak a könyvvizsgáló általi mérlegelését, hogy az adott kontroll önmagában vagy más kontrollokkal együtt képes-e hatékonyan megelőzni vagy feltárni és helyesbíteni a csalásból eredő lényeges hibás állításokat (vagyis a kontrollcél). A könyvvizsgáló úgy határozza meg, hogy bevezették-e az azonosított kontrollokat, hogy megállapítja, hogy a kontroll létezik, és hogy a gazdálkodó egység használja azt. A kontrollkörnyezetben lévő kontrollok, a gazdálkodó egység kockázatfelmérési folyamata és a gazdálkodó egységnek a belső kontrollrendszer figyelemmel kísérésére szolgáló folyamata elsősorban közvetett kontrollok. Például egy visszaélés-bejelentési rendszer (vagy csalás jelentésére szolgáló más program) lehet egy közvetett kontroll a kontrollkörnyezeten belül. A közvetett kontrollok lehet, hogy nem elég pontosak ahhoz, hogy megelőzzenek, feltárjanak vagy helyesbítsenek csalásból eredő hibás állításokat az állítások szintjén, hanem támogatnak más kontrollokat, és ezért közvetett hatásuk lehet annak bekövetkezési valószínűségére, hogy kellő időben meg fognak előzni vagy fel fognak tárni egy csalásból eredő hibás állítást. Az ezeken a komponenseken belüli kontrollok közül néhány azonban lehet közvetlen kontroll is.

Állami szektorban működő gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

A116. Az állami szektorban az eszközök elsikkasztása (beleértve a közpénzek magáncélra való helytelen felhasználását) gyakoribb típusa lehet a csalásnak a beszámolóképzés során elkövetett csaláshoz képest. Emellett több lehetőség lehet harmadik felek számára csalás elkövetésére támogatási programokon, szerződéseken és társadalmi jólléti vagy juttatási programokon keresztül.

Példa:

- Csalási kockázati tényezők lehetnek jelen, amikor egy állami szektorban működő gazdálkodó egységnél jelentős feladatkört betöltő személynek kizárólagos hatásköre van arra, hogy elkötelezze az állami szektorban működő gazdálkodó egységet szentitív kiadásokkal kapcsolatban, beleértve az utazást, szállást vagy reprezentációt, és az ilyen szentitív kiadások személyes hasznot nyújtanak az adott személynek.

A kontrollok vezetés általi felülírásával kapcsolatos csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatai
(Hiv.: 40. bekezdés)

A117. A vezetés egyedülálló helyzetben van ahhoz, hogy csalást kövessen el, mert manipulálni tudja a számviteli nyilvántartásokat és csalási szándékú pénzügyi kimutatásokat tud készíteni olyan kontrollok felülírásával, amelyek egyébként hatékonyan működőnek tünnek. Noha a kontrollok vezetés általi felülírása kockázatainak szintje gazdálkodó egységenként változó lesz, mindazonáltal a kockázat minden gazdálkodó egységnél jelen van. Lásd még 47–52. bekezdések.

A118. Bizonyos körülmények között a könyvvizsgáló azt állapíthatja meg, hogy a kontrollok vezetés általi felülírásával kapcsolatos csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatai egyedi állításokat és kapcsolódó jelentős ügyletcsoportokat, számlaegyenlegeket és közzétételeket érintenek. Ilyen esetekben a 48–52. bekezdésekben lévő követelményeken túl a könyvvizsgáló azonosítja ezeket a kockázatokat az állítások szintjén, és további könyvvizsgálói eljárásokat alakít ki és hajt végre a csalásból eredő lényeges hibás állítások szintjén felmért kockázatainak kezelése céljából a 46. bekezdéssel összhangban.

Példák:

- A végrehajtott kockázatfelmérési eljárások alapján a könyvvizsgáló egy agresszív munkavállalói teljesítmény-mérőszámot azonosított a vezetésnek a gazdálkodó egység eredménykimutatásához kapcsolódó ösztönzőprogramjában. Ezért a könyvvizsgáló megállapította, hogy a kontrollok vezetés általi felülírásának kockázatai az állítások szintjén is fennállnak, és a kontrollok vezetés általi felülírásával kapcsolatos csalásból eredő lényeges hibás állítás egy kockázatát azonosította az állítások szintjén. A könyvvizsgáló megállapította, hogy a kockázat a ráfordítások teljességéhez kapcsolódik, mivel a teljesítmény-mérőszám számítása fogékony lehet a vezetéstől származó, a ráfordításszámlák helyesbítéseit útján végrehajtott manipulációra. A 48–52. bekezdésekben leírtak szerint végrehajtott eljárásokon túl a könyvvizsgáló további könyvvizsgálói eljárásokat alakított ki és hajtott végre ennek a jelentős kockázatnak a kezelése céljából.
- A végrehajtott kockázatfelmérési eljárások alapján a könyvvizsgáló azonosított egy a vezetésen lévő nyomást, hogy teljesítsék a gazdálkodó egység hitelhez kapcsolódó kovenánsaira vonatkozó pénzügyi mutatókat a fizetésektelenség elkerülése érdekében. Ezért a könyvvizsgáló a kontrollok vezetés általi felülírásával kapcsolatos csalásból eredő lényeges hibás állítás egy kockázatát azonosította az állítások szintjén. A könyvvizsgáló megállapította, hogy a kockázat a készletértékeléshez és a kötelezettségek teljességéhez kapcsolódik, mivel az értékelési módszerek fogékonyak lehetnek a vezetés általi nem helyénvaló helyesbítésre, vagy a nyilvántartások manipulálhatók a nettó kötelezettségek valóságosnál alacsonyabb értéken való kimutatása céljából. A 48–52. bekezdésekben leírtak szerint végrehajtott eljárásokon túl a könyvvizsgáló további könyvvizsgálói

eljárásokat alakított ki és hajtott végre ennek a jelentős kockázatnak a kezelése céljából.

Csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatai az árbevétel megjelenítésében (Hiv.: 41. bekezdés)

- A119. A beszámolókészítés során elkövetett csalásból eredő lényeges hibás állítás az árbevétel megjelenítésében gyakran az árbevételnek az árbevétel korai megjelenítésén vagy fiktív árbevétel rögzítésén keresztül történő túlzott mértékű kimutatásának eredménye. Eredhet az árbevételnek, például az árbevétel helytelen módon egy későbbi időszakra való elhatárolásán keresztül történő, ténylegesnél alacsonyabb értéken való kimutatásából is.
- A120. A csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatai az árbevétel megjelenítésében egyes gazdálkodó egységeknél magasabbak lehetnek, mint másoknál. Például nyomás vagy ösztönzés állhat fenn a vezetés számára beszámolókészítés során elkövetett csalásnak a nem helyénvaló árbevétel-megjelenítésen keresztül történő elkövetésére a tőzsdén jegyzett gazdálkodó egységek esetében, amikor például a teljesítményt az előző évhez viszonyított árbevétel-növekedéssel vagy nyereséggel mérik. Ugyanígy, például nagyobb kockázatai lehetnek a csalásból eredő lényeges hibás állításnak az árbevétel megjelenítésében olyan gazdálkodó egységek esetében, amelyeknél az árbevétel jelentős része készpénzes eladásokból keletkezik, amelyek lehetőséget teremtenek a lopásra, vagy amelyeknél összetett árbevétel-megjelenítési konstrukciók vannak (például szellemi termékek licencei vagy készülségi fok), amelyek fogékonyak a vezetés elfogultságára a készülségi foknak az árbevétel-megjelenítésre vonatkozó megállapításakor.
- A121. A gazdálkodó egység üzletmenetének és környezetének, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek és a gazdálkodó egység belső kontrollrendszerének megismerése segít a könyvvizsgálónak megismerni az árbevételügyletek jellegét, a vonatkozó árbevétel-megjelenítési kritériumokat és az árbevétellel kapcsolatos megfelelő ágazati gyakorlatot. Ez a megismerés segítheti a könyvvizsgálót az árbevétel típusokkal, árbevételügyletekkel vagy a releváns állításokkal kapcsolatos olyan események vagy körülmények (lásd a lenti példákat) azonosításában, amelyek csalási kockázati tényezőket idézhetnek elő.

Példák:

- Amikor az árbevétel elszámolására vonatkozó változások vannak a pénzügyi beszámolási keretelvekben, ami lehetőséget teremthet a vezetés számára beszámolóképzés során elkövetett csalásra vagy felfedheti a pénzügyi beszámolási keretelvek változásainak kezelésére vonatkozó kontrollok hiányát (vagy jelentős hiányosságokat azokban).
- Amikor egy gazdálkodó egység árbevétel-megjelenítésre vonatkozó számviteli elvei agresszívabbak az ágazatban működő hasonló társaságoknál, vagy nem konzisztensek azokkal.
- Amikor a gazdálkodó egység feltörekvő ágazatokban működik.
- Amikor az árbevétel megjelenítése összetett számviteli becsléseket foglal magában.
- Amikor az árbevétel megjelenítése nagy becslési bizonytalanságú, összetett szerződéses konstrukciókon alapul, például beruházási típusú vagy gyártási típusú szerződések (például nyersanyag-feldolgozási megállapodások), valamint többemű megállapodások.
- Amikor ellentmondásos bizonyítékot szereznek a kockázatfelmérési eljárások végrehajtásából.
- Amikor a gazdálkodó egységnél korábban jelentős helyesbítések történtek az árbevétel helytelen megjelenítésére (például az árbevétel korai megjelenítésére) vonatkozóan.
- Amikor a körülmények fiktív árbevétel rögzítését jelzik.
- Amikor a körülmények előírt közzétételek kihagyását vagy hiányos vagy pontatlan közzétételek bemutatását jelzik az árbevétellel kapcsolatban, például azért, hogy a gazdálkodó egység pénzügyi teljesítményét manipulálják a befektetői / piaci elvárásoknak való megfelelésre vonatkozó nyomás miatt, vagy a vezetésnél fennálló ösztönzés miatt, hogy maximalizálja a gazdálkodó egység pénzügyi teljesítményéhez kapcsolt javadalmazást.
- Amikor a gazdálkodó egység egy szükségtelenül összetett struktúra része, amely növeli a közzé nem tett, kapcsolt felekkel folytatott ügyletek kockázatát.

A122. Amikor jelen vannak az árbevétel megjelenítésével kapcsolatos csalási kockázati tényezők, annak megállapítása, hogy az ilyen csalási kockázati tényezők csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatát jelzik-e, szakmai megítélés kérdése. Az árbevétel megjelenítésével kapcsolatos csalási kockázati tényezők jelentősége önmagukban vagy együttesen (lásd A110–A112. bekezdések) rendszerint azt okozza, hogy nem helyénvaló a könyvvizsgáló számára megcáfolni azt a feltevést, hogy vannak csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatai az árbevétel megjelenítésében.

A123. Lehetnek korlátozott körülmények, amelyek között helyénvaló lehet megcáfolni azt a feltevést, hogy vannak csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatai az árbevétel megjelenítésében. A könyvvizsgáló levonhatja azt a következtetést, hogy nincsenek csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatai az árbevétel megjelenítésére vonatkozóan, abban az esetben, amikor a csalási kockázati tényezők nem jelentősek.

Példák

- Bérleti célú ingatlan egyetlen egységéből vagy egyetlen bérlő által bérelt több bérleti célú ingatlanból származó lízingbevétel. A végrehajtott kockázatfelmérési eljárások alapján a

könyvvizsgáló megállapította, hogy a lízingbevétel nem kulcsfontosságú teljesítménymutató a bérbeadó számára, mivel az kiszámítható és állandó. Ezért nincsenek a lízingbevétellel kapcsolatos jelentős ösztönzések vagy nyomások. A könyvvizsgáló azt is megállapította, hogy a számviteli tevékenységet kiszervezték egy független eszközkezelő társasághoz, úgyhogy a vezetésnek nincsenek jelentős lehetőségei a lízingbevétel manipulálására.

- Egyszerű vagy egyértelmű járulékos árbevétel-források, amelyeket rögzített rátákkal vagy a gazdálkodó egységen kívül közzétett rátákkal határoznak meg (például 1. szintű inputokkal rendelkező befektetésekből származó kamat- vagy osztalékbevétel). A végrehajtott kockázatelemzési eljárások alapján a könyvvizsgáló megállapította, hogy a vezetés kulcsfontosságú teljesítménymutatói nem kapcsolódnak a befektetésekből származó kamat- vagy osztalékbevételekhez, úgyhogy nincsenek a befektetésekből származó kamat- vagy osztalékbevételekkel kapcsolatos jelentős ösztönzések vagy nyomások. A könyvvizsgáló azt is megállapította, hogy az ügyleteket nagymértékben automatizált rendszerben rögzítik, ahol nincsenek jelentős lehetőségei a vezetésnek a befektetésekből származó kamat- vagy osztalékbevétel manipulálására.

A124. A 68. bekezdés (d) pont meghatározza az olyankor előírt dokumentációt, amikor a könyvvizsgáló azt a következtetést vonja le, hogy a megbízás körülményei között nem értelmezhető a feltevés, és ennek megfelelően nem azonosította csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázataként az árbevétel megjelenítését.

Állami szektorban működő gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

A125 Az állami szektorban működő gazdálkodó egységeknél lehet, hogy kevesebb ösztönzés vagy nyomás van a beszámolóképzés során elkövetett csalásra az árbevétel szándékosan túlzott mértékű vagy a valóságosnál alacsonyabb értéken való kimutatásával, de lehetnek a kiadásokkal kapcsolatos csalási kockázatok, különösen, ha az ilyen kiadásokra jogszabályi limitek vonatkoznak.

Válaszok a csalásból eredő lényeges hibás állítás felmért kockázataira

Kiszámíthatatlansági elem a könyvvizsgálati eljárások kiválasztásában (Hiv.: 43. bekezdés)

A126. Egy kiszámíthatatlansági elemnek a beépítése a végrehajtandó könyvvizsgálati eljárások jellegébe, ütemezésébe és terjedelmébe elengedhetetlen, különösen, ha azok a személyek a gazdálkodó egységen belül, akik jól ismerik a megbízásokon rendszerint végrehajtott könyvvizsgálati eljárásokat, előnyösebb helyzetben lehetnek ahhoz, hogy beszámolóképzés során elkövetett csalást vagy eszközök elsikkasztását leplezzenek. Ezért fontos, hogy a könyvvizsgáló fenntartsa az új elgondolásokkal vagy eltérő nézőpontokkal szembeni nyitottságot a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak kezelése céljából végrehajtandó könyvvizsgálati eljárások kiválasztásakor.

Példák:

- További könyvvizsgálati eljárások végrehajtása olyan kiválasztott ügyletszámokra, számlaegyenlegekre vagy közzétételekre vonatkozóan, amelyeket nem ítélték lényegesnek.
- Adatok tesztelésének végrehajtása ott, ahol a könyvvizsgáló alapvető elemző eljárásokat hajtott végre a korábbi könyvvizsgálatok során.
- A könyvvizsgálati eljárások ütemezésének módosítása az egyébként várhatóról.

- Eltérő mintavételi módszerek vagy eltérő megközelítések alkalmazása a sokaság rétegezéséhez.
- Könyvvizsgálati eljárások eltérő helyszíneken vagy a helyszíneken be nem jelentett módon való végrehajtása.
- Alapvető elemző eljárások részletesebb szinten való végrehajtása, vagy a küszöbértékek csökkentése az alapvető elemző eljárásoknak szokatlan vagy nem várt kapcsolatok további kivizsgálásához való végrehajtásakor.
- Automatizált eszközök és technikák, mint például az anomália-feltárási vagy statisztikai módszerek alkalmazása egy teljes sokaságra vonatkozóan tételek további kivizsgálásra való azonosítása céljából.

A127. Az, hogy a könyvvizsgáló milyen mértékben épít be kiszámíthatatlansági elemet a könyvvizsgálati eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének kiválasztásába, szakmai megítélés kérdése. Kiszámíthatatlansági elemnek a könyvvizsgálati eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének kiválasztásába való beépítéskor a könyvvizsgáló a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard **2. sz. függelékében** találhat példákat a csalásból eredő lényeges hibás állítás felmért kockázatainak kezelésekor használatos lehetséges könyvvizsgálati eljárásokra.

Átfogó válaszok (Hiv.: 44. bekezdés)

A128. A 39. bekezdés (b) ponttal összhangban a csalásból eredő lényeges hibás állítás pénzügyi kimutatások szintjén fennálló felmért kockázatait is jelentős kockázatokként kell kezelni. Ennek jelentős hatása van a könyvvizsgáló általános megközelítésére és így a könyvvizsgáló által az ilyen kockázatokra adott átfogó válaszokra.

Példák:

- Fokozott érzékenység a lényeges ügyletek alátámasztásaként megvizsgálandó dokumentáció jellegének és terjedelmének kiválasztása során.
- Fokozott elismerése annak, hogy szükséges a vezetés jelentős kérdésekre vonatkozó magyarázatainak vagy nyilatkozatainak a megerősítése.
- A könyvvizsgáló által igénybe vett szakértők nagyobb mértékű bevonása, hogy segítsék a megbízásért felelős munkacsoportot a könyvvizsgálat összetett vagy szubjektív területein.
- A megbízásért felelős munkacsoport összetételének megváltoztatása, például annak kérésével, hogy fejlettebb készségekkel vagy ismeretekkel, vagy speciális szakértelemmel rendelkező, tapasztaltabb személyeket jelöljenek ki a megbízásra.
- A megbízásért felelős munkacsoport tagjai irányítása és felügyelete terjedelmének és gyakoriságának növelése, és munkájuk részletesebb áttekintése.
- Az adatmanipuláció kockázatának kezelése céljából közvetlen kinyerési módszerek vagy technológiák alkalmazása akkor, amikor adatokat szereznek meg a gazdálkodó egység információs rendszeréből azoknak az automatizált eszközökben és technológiákban való használatához.
- Nagyobb hangsúly az adatok tesztelésén.

Csalásból eredő lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló felmért kockázataira reagáló könyvvizsgálati eljárások (Hiv.: 46. bekezdés)

A129. A 39. bekezdés (b) ponttal összhangban a csalásból eredő lényeges hibás állítás felmért kockázatait jelentős kockázatokként kezelik. A 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja a könyvvizsgáló számára, hogy annál meggyőzőbb bizonyítékot szerezzen, minél magasabb a kockázat könyvvizsgáló általi felmérése. Amikor csalásból eredő lényeges hibás állítás felmért kockázataira való válaszadás céljából meggyőzőbb könyvvizsgálati bizonyítékot szereznek, a könyvvizsgáló növelheti a bizonyíték mennyiségét, vagy relevánsabb és megbízhatóbb bizonyítékot szerezhethet, például oly módon, hogy nagyobb hangsúlyt fektet a harmadik féltől származó bizonyíték szerzésére, vagy több, egymástól független forrásból szerez könyvvizsgálati bizonyítékot.

Példák:

Jelleg

- A könyvvizsgáló azt azonosítja, hogy a vezetés nyomás alatt van, hogy teljesítse az eredménnyel kapcsolatos elvárásokat, és ennek megfelelően lehet egy kapcsolódó kockázat, hogy a vezetés felduzzasztja az értékesítéseket olyan értékesítési megállapodások megkötésével, amelyek az árbevétel megjelenítését kizáró feltételeket tartalmaznak, vagy az értékesítések szállítás előtti számlázásával. Ilyen körülmények között a könyvvizsgáló például nemcsak azért alakíthat ki külső megerősítéseket, hogy a kinnlevőségeket megerősíttesse, hanem azért is, hogy az értékesítési megállapodások részleteit megerősíttesse, beleértve a keltezés, az áruvisszaküldéshez való bármilyen jogot és a szállítási feltételeket. Emellett a könyvvizsgáló hatékonynak tarthatja azt is, hogy kiegészíti ezeket a külső megerősítéseket a gazdálkodó egység nem pénzügyi munkatársaival az értékesítési megállapodások és szállítási feltételek esetleges változásaira vonatkozóan készített interjúkkal.

Ütemezés

- A könyvvizsgáló levonhatja azt a következtetést, hogy alapvető tesztelésnek az időszak végén vagy ahhoz közeli időpontban való végrehajtása jobban kezeli a csalásból eredő lényeges hibás állítás egy felmért kockázatát. A könyvvizsgáló levonhatja azt a következtetést, hogy a szándékos hibás állítás vagy manipuláció felmért kockázataira tekintettel könyvvizsgálati következtetéseknek egy évközi időpontról az időszak végére való kiterjesztését szolgáló könyvvizsgálati eljárások nem lennének hatékonyak. Ezzel szemben, mivel egy szándékos hibás állítást – például árbevétel helytelen megjelenítését magában foglaló hibás állítást – kezdeményezhettek egy évközi időszakban, a könyvvizsgáló dönthet úgy, hogy alapvető eljárásokat alkalmaz a beszámolási időszakban korábban vagy annak egésze során felmerült ügyletekre.

Terjedelem

- A könyvvizsgáló alkalmazhat automatizált eszközöket és technikákat digitális információk kiterjedtebb tesztelésének végrehajtása céljából. Ilyen automatizált technikák használhatók egy sokaság összes tételének teszteléséhez, olyan konkrét tételek tesztelésre való kiválasztásához, amelyek reagálnak a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázataira, vagy tételek tesztelésre való kiválasztásához könyvvizsgálati mintavételezés végrehajtásakor. Például, a könyvvizsgáló rétegezheti a sokaságot konkrét jellemzők

alapján, hogy relevánsabb könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen, amely reagál a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázataira.

Külső megerősítési eljárások

A130. A 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard⁶⁰ alkalmazása során a külső megerősítési eljárások hasznosnak tekinthetők olyan könyvvizsgálati bizonyíték keresésekor, amely nem elfogult a pénzügyi kimutatásokban lévő egy releváns állítás megerősítése vagy megcáfolása irányában, különösen olyan esetekben, amikor csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatait azonosították az ügyletcsoportra, számlaegyenlegre vagy közzétételre vonatkozóan.

A131. Az 505. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard⁶¹ előírja a könyvvizsgáló számára, hogy fenntartsa az ellenőrzést a külső megerősítési kérelmek felett, és értékelje annak következményeit, ha a vezetés visszautasítja, hogy megengedje a könyvvizsgálónak a megerősítési kérés kiküldését. Ha a könyvvizsgáló nem tud ellenőrzést fenntartani a megerősítési folyamat felett, vagy nem kielégítő választ kap arra, hogy miért utasítja vissza a vezetés, hogy megengedje a könyvvizsgálónak a megerősítési kérés kiküldését, az adott esetnek megfelelően, ez egy csalási kockázati tényezőre utaló jelzés lehet.

A132. A külső megerősítési eljárások használata hatékonyabb lehet vagy meggyőzőbb könyvvizsgálati bizonyítékot nyújthat egy szerződéses megállapodás feltételeire vonatkozóan.

Példa:

A könyvvizsgáló megerősítést kérhet árbevételügyletek egy konkrét csoportjára vonatkozó szerződéses feltételekről, mint az árazás, a fizetési és engedménnyel kapcsolatos feltételek, az alkalmazandó garanciák és bármilyen kiegészítő megállapodás megléte vagy hiánya.

A133. Az 505. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard⁶² tartalmaz olyan tényezőket, amelyek egy külső megerősítési kérésre adott válasz megbízhatóságával kapcsolatos kétségeket jelezhetnek, mivel minden válasznál fennáll az elfogás, a módosítás vagy a csalás bizonyos kockázata. Ez lehet a helyzet, amikor egy megerősítési kérésre adott válasz:

- fel nem ismert e-mail-címről jön;
- nem tartalmazza az eredeti e-mail-láncot vagy bármilyen más információt, amely azt jelzi, hogy a megerősítő fél a könyvvizsgáló megerősítési kérésére válaszol;
- szokatlan korlátozásokat vagy felelősségkorlátozó nyilatkozatokat tartalmaz.

A134. Az 505. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard⁶³ útmutatást tartalmaz a könyvvizsgáló számára, amikor egy megerősítési kérésre adott válasz eltérést jelez a megerősíteni kért vagy a gazdálkodó egység nyilvántartásaiban szereplő információ és a megerősítő fél által nyújtott információ között.

Példa:

⁶⁰ 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 19. bekezdés

⁶¹ 505. témaszámú, „Külső megerősítések” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 7–8. bekezdések

⁶² 505. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A11. bekezdés

⁶³ 505. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 14. és A21–A22. bekezdések

Egy banki megerősítési kérésre adott válasz azt jelezte, hogy egy offshore pénzügyi központban bejegyzett, 100%-os tulajdonban lévő leányvállalat nevére szóló bankszámla nem létezik. A kivétel kivizsgálása nyomán a könyvvizsgáló megállapította, hogy a gazdálkodó egység hibás állítást foglalt bele a pénzügyi kimutatásaiba pénzeszközeinek túlzott mértékű kimutatásával.

Példák további könyvvizsgálati eljárásokra

A135. A **2. sz. függelék** mutat be példákat a csalásból eredő lényeges hibás állítás felmért kockázatainak kezelésére szolgáló lehetséges könyvvizsgálati eljárásokra. A függelék tartalmaz példákat mind a beszámolókészítés során elkövetett csalásból, beleértve az árbevétel megjelenítéséből eredő, beszámolókészítés során elkövetett csalást, mind az eszközök elsikkasztásából eredő lényeges hibás állítás kockázatainak a könyvvizsgáló általi felmérésére adott válaszokra.

A kontrollok vezetés általi felülírásával kapcsolatos csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázataira reagáló könyvvizsgálati eljárások

Naplótételek és egyéb helyesbítések (Hiv.: 48–49. bekezdések)

Miért hajtják végre naplótételek és egyéb helyesbítések tesztelését

A136. A pénzügyi kimutatásokban lévő, csalásból eredő lényeges hibás állítások gyakran foglalják magukban a pénzügyi beszámolási folyamatnak nem helyénvaló vagy jogosulatlan naplótételek főkönyvben való rögzítésével vagy egyéb helyesbítésekkel történő manipulálását. Ez történhet az év egésze során vagy az időszak végén, vagy úgy, hogy a vezetés a naplótételekben nem tükröződő helyesbítéseket hajt végre a pénzügyi kimutatásokban bemutatott összegeken, mint például a konszolidációs helyesbítéseken és átsorolásokon keresztül.

A137. A főkönyvben rögzített naplótételek és az egyéb helyesbítések (például közvetlenül a pénzügyi kimutatásokban végrehajtott műveletek, mint ügyletekre, nem realizált nyereségekre és csoporton belüli számlaegyenlegekre vonatkozó helyesbítések kiszűrése csoportszinten) megfelelőségének tesztelése segítheti a könyvvizsgálót a csalási szándékú naplótételek és egyéb helyesbítések azonosításában.

A138. A lényeges hibás állításnak a naplótételek feletti kontrollok⁶⁴ vezetés általi felülírásával kapcsolatos kockázatainak a könyvvizsgáló általi mérlegelése fontos, mert az automatizált folyamatok és kontrollok csökkenthetik a nem szándékos hiba kockázatát, de nem küzdik le annak kockázatát, hogy a vezetés nem helyénvaló módon felülírhatja az ilyen automatizált folyamatokat és kontrollokat, például megváltoztatva a főkönyvbe vagy a pénzügyi beszámolási rendszerbe automatikusan feladott összegeket. Továbbá, ha IT-t használnak az információk automatikus átvitelére, lehet, hogy kevés látható bizonyítéka van vagy nincs látható bizonyítéka az információs rendszerekbe való ilyen beavatkozásnak.

A139. A könyvvizsgálat tervezése során⁶⁵ a megbízásért felelős partner vagy a megbízásért felelős munkacsoport más kulcsfontosságú tagjai tapasztalatából és szakértelméből való merítés hasznos lehet a naplótételek és egyéb helyesbítések megfelelőségének tesztelését szolgáló könyvvizsgálati eljárások kialakítása során (például a kontrollok vezetés általi felülírása kockázatainak kezelése

⁶⁴ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 26. bekezdés (a) pont (ii) alpont

⁶⁵ 300. témaszámú, „A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának tervezése” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 5., 9. és 12. bekezdések

céljából), beleértve a megfelelő erőforrások tervezését, valamint a kapcsolódó irányítás, felügyelet és a végrehajtott munka áttekintése jellegének, ütemezésének és terjedelmének meghatározását.

A naplótételek és egyéb helyesbítések sokaságának teljességével kapcsolatos könyvvizsgálati bizonyíték szerzése (Hiv.: 49. bekezdés (b) pont)

A140. A naplótételek sokasága tartalmazhat manuális helyesbítéseket vagy egyéb ún. „top-side” helyesbítéseket⁶⁶, amelyeket közvetlenül a pénzügyi kimutatásokban bemutatott összegeken hajtanak végre. A sokaság teljességével kapcsolatos könyvvizsgálati bizonyíték megszerzésének hiánya korlátozhatja a könyvvizsgálati eljárások hatékonyságát a kontrollok vezetés általi felülírásának a csalási szándékú naplótételekhez és egyéb helyesbítésekhez kapcsolódó kockázataira való válaszáadás során.

Naplótételek és egyéb helyesbítések kiválasztása (Hiv.: 49. bekezdés (c) pont és 49. bekezdés (d) pont)

A141. Tételeknek tesztelésre való kiválasztása előtt szükséges lehet, hogy a könyvvizsgáló mérlegelje, hogy a gazdálkodó egység információs rendszerének és kontrolltevékenységeinek (például általános IT-kontrollok, amelyek biztosítják és fenntartják a pénzügyi információk integritását) a könyvvizsgáló által a 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeivel összhangban történő megismerése és értékelése alapján fennmaradt-e a naplótételek és egyéb helyesbítések sokaságának integritása az információfeldolgozás összes szakaszán keresztül.⁶⁷

A142. A gazdálkodó egységnek és környezetének, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek és a gazdálkodó egység belső kontrollrendszerének könyvvizsgáló általi megismerése segítheti a könyvvizsgálót a naplótételek és egyéb helyesbítések tesztelésre való kiválasztásában.

Példák:

A naplótételek és egyéb helyesbítések tesztelésre való kiválasztásának folyamatát erősítheti, ha a könyvvizsgáló hasznosítja az alábbiakról szerzett ismereteket:

- Hogyan lehetnek fogékonyak a pénzügyi kimutatások (beleértve az eseményeket és ügyleteket) csalásból eredő lényeges hibás állításra, különösen olyan területeken, ahol jelen vannak csalási kockázati tényezők.
- Az olyan számviteli elvek és módszerek alkalmazása, amelyek fogékonyak lehetnek a vezetés elfogultságából eredő lényeges hibás állításra.
- A belső kontrollban lévő olyan hiányosságok, amelyek lehetőségeket teremtenek az irányítással megbízott személyek, a vezetés vagy a gazdálkodó egységen belül mások számára csalás elkövetésére.

A143. A **4. sz. függelék** ad további mérlegelési szempontokat, amelyeket a könyvvizsgáló használhat naplótételeknek és egyéb helyesbítéseknek a tesztelésre való kiválasztásakor.

⁶⁶ Fordítói lábjegyzet: A top-side helyesbítés „felülről” végzett, beszámolási/konzolidációs szintű, többnyire manuális helyesbítés.

⁶⁷ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 25–26. bekezdések

Naplótételek és egyéb helyesbítések tesztelésének ütemezése (Hiv.: 49. bekezdés (c) pont és 49. bekezdés (d) pont)

A144. A csalási szándékú naplótételeket és egyéb helyesbítéseket gyakran egy beszámolási időszak végén készítik; ennek következtében a 49. bekezdés (c) pont az ilyen időpontban készített naplótételek és egyéb helyesbítések kiválasztását előírja a könyvvizsgáló számára.

Példa:

- A kontrollok vezetés általi felülrására leginkább fogékony naplótételek és egyéb helyesbítések között vannak a közvetlenül a pénzügyi kimutatásokban készített olyan manuális helyesbítő naplótételek és egyéb helyesbítések, amelyekre egy pénzügyi beszámolási időszak lezárása után kerül sor, és amelyek nincsenek vagy csak kevésbé vannak magyarázattal alátámasztva.

A145. A 49. bekezdés (d) pont előírja a könyvvizsgáló számára annak megállapítását, hogy szükséges-e az időszak egésze során tett naplótételeket és egyéb helyesbítéseket is tesztelni, mert csalásból eredő lényeges hibás állítások előfordulhatnak az időszak során mindvégig, és azokat a csalás elkövetési módjának leplezését célzó jelentős erőfeszítések kísérhetik.

Példák:

- Lényeges hibás állítás kockázatai, amelyek erősen kötődhetnek olyan csalási sémákhoz, amelyek hosszú időn keresztül felmerülhetnek (például összetett kapcsolt felek közötti ügyletstruktúrák, amelyek elfedhetik gazdasági tartalmukat).
- Rendellenességek vagy kiugró értékek a naplótételadatokban az időszak során mindvégig, amelyek feltárhatók automatizált eszközök és technikák használatából.

A kiválasztott naplótételek és egyéb helyesbítések alátámasztásának vizsgálata (Hiv.: 49. bekezdés (c) pont és 49. bekezdés (d) pont)

A146. A naplótételek és egyéb helyesbítések megfelelőségének tesztelésekor szükséges lehet, hogy a könyvvizsgáló alátámasztó dokumentációt szerezzen és vizsgáljon meg, hogy megállapítsa azok rögzítésének üzleti indokát, beleértve azt, hogy a naplótétel rögzítése tükrözi-e az ügylet tartalmát és megfelel-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek.

Automatizált eszközöknek és technikáknak a naplótételek és egyéb helyesbítések tesztelésekor történő használatának mérlegelése (Hiv.: 49. bekezdés (b) pont és 49. bekezdés (c) pont)

A147. A könyvvizsgáló mérlegelheti automatizált eszközök és technikák használatát a naplótételek és egyéb helyesbítések tesztelésekor (például a sokaság teljességének megállapításakor vagy tételek tesztelésre való kiválasztásakor). Az ilyen mérlegelésre hatással lehet a technológiának a gazdálkodó egység általi használata a naplótételek és egyéb helyesbítések feldolgozása során.

Számviteli becslések (Hiv.: 50–51. bekezdések)

Miért hajtják végre a számviteli becsléseknek a vezetés elfogultságára vonatkozó áttekintését

A148. A pénzügyi kimutatások készítése szükségessé teszi, hogy a vezetés számos olyan megítélést vagy feltételezést alkalmazzon, amelyek érintik a számviteli becsléseket, valamint, hogy folyamatosan figyelemmel kísérje ezeknek a becsléseknek az észszerűségét. A beszámolóalkészítés során

elkövetett csalást gyakran úgy követik el, hogy szándékos hibás állítást foglalnak bele a számviteli becslésekbe. Például, ez elérhető a céltartalékok vagy tartalékok ténylegesnél alacsonyabb értéken való vagy túlzott mértékű kimutatásával, akár azzal a céllal, hogy kisimítsák az eredményt két vagy több számviteli időszakon keresztül, akár azért, hogy elérjenek egy kijelölt eredményszintet annak érdekében, hogy megtévesszék a pénzügyi kimutatások felhasználóit a gazdálkodó egység teljesítményére és jövedelmezőségére vonatkozó vélekedéseik befolyásolásával.

A149.A 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard útmutatást ad, amely szerint a vezetés elfogultsága gyakran bizonyos olyan körülményekkel kapcsolatos, amelyek potenciálisan azt eredményezhetik, hogy a vezetés nem tartja fenn a semlegességet a megítélés alkalmazása során (azaz a vezetés potenciális elfogultságára utaló jelzések), ami az információkban lévő lényeges hibás állításhoz vezethetne, amely, ha szándékos, csalás lenne.⁶⁸

A vezetés lehetséges elfogultságára utaló jelzések

A150.Az 540. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard⁶⁹ tartalmaz a vezetés lehetséges elfogultságára utaló jelzésekkel foglalkozó követelményt és kapcsolódó alkalmazási anyagot.

Példák:

A számviteli becslések készítésének módjában a vezetés lehetséges elfogultságára utaló olyan jelzések, amelyek csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatát testesíthetik meg, magukban foglalják a következőket:

- Nem új körülményeken vagy új információkon alapuló változások a módszerekben, a jelentős feltételezésekben, a kiválasztott adatok forrásaiban vagy tételeiben, amelyek lehet, hogy nem észszerűek az adott körülmények között, és nem felelnek meg a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek sem.
- A modell(ek) eredményeinek olyan helyesbítései, amelyek nem megfelelők az adott körülmények között a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeit figyelembe véve.

A151.A könyvvizsgáló alkalmazhat automatizált eszközöket és technikákat a számviteli becsléseknek a vezetés elfogultságára vonatkozó áttekintéséhez.

Példák:

- Egy becsléseket nyilvántartó számlán év közben végzett tevékenység elemzése, és annak összehasonlítása a tárgyidőszaki és az előző időszaki becslésekkel.
- A becsléshez használt feltételezések viszonyítási alappal való összehasonlítása adatvizualizáció alkalmazásával a pontbecslések elfogadható eredmények tartományán belüli elhelyezkedésének megismerése céljából.
- Előre jelző elemzések használata jövőbeli eredmények bekövetkezési valószínűségének a múltbeli adatok alapján történő azonosítására.

⁶⁸ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 2. sz. függelék 2. bekezdés

⁶⁹ 540. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 32. és A133–A136. bekezdések

A152. Ha a vezetés olyan elfogultságára utaló jelzések vannak, amely szándékos lehet, a könyvvizsgáló helyénvalónak tarthatja csalásfelderítési készségekkel rendelkező személyek bevonását a számviteli becslések vezetés elfogultságára vonatkozó áttekintésének az 50–51. bekezdések szerinti végrehajtásába. Csalásfelderítési készségek alkalmazása a számviteli nyilvántartások elemzésén, interjúk készítésén, belső és külső kommunikációk áttekintésén, kapcsolt felek közötti ügyletek vizsgálatán vagy a belső kontrollok áttekintésén keresztül segítheti a könyvvizsgálót annak értékelésében is, hogy a vezetés lehetséges elfogultságára utaló jelzések csalásból eredő lényeges hibás állítást testesítenek-e meg.

A szokásos üzletmeneten kívüli vagy más módon szokatlannak tűnő jelentős ügyletek (Hiv.: 52. bekezdés)

A153. Az olyan jelzések, amelyek arra utalhatnak, hogy olyan jelentős ügyleteket, amelyek a gazdálkodó egység szokásos üzletmenetén kívül vannak vagy egyébként szokatlannak tűnnek, lehet, hogy azért kötöttek, hogy beszámolókészítés során elkövetett csalást hajtsanak végre, vagy eszközök elsikkasztását leplezzék, magukban foglalják a következőket:

- Az ilyen ügyletek formája túlságosan összetettnek tűnik (például az ügylet egy konszolidált csoporton belüli több gazdálkodó egységet vagy több nem kapcsolt harmadik felet foglal magában).
- A vezetés nem beszélte meg a gazdálkodó egység irányításával megbízott személyekkel az ilyen ügyletek jellegét és elszámolását, és nem megfelelő a dokumentáció.
- A vezetés egy bizonyos számviteli kezelés szükségességére nagyobb hangsúlyt fektet, mint az ügylet mögöttes gazdasági tartalmára.
- Konszolidációba be nem vont kapcsolt feleket, beleértve speciális célú gazdálkodó egységeket, magukban foglaló ügyleteket nem tekintettek át vagy nem hagytak jóvá megfelelően a gazdálkodó egység irányításával megbízott személyek.
- Logikus üzleti indok nélküli szokatlan tevékenységek.
- Az ügyletek korábban nem azonosított kapcsolt feleket vagy olyan feleket foglalnak magukban, amelyeknek az auditált gazdálkodó egység segítségével nélkül nincs vagyonuk vagy pénzügyi erejük az ügylet fenntartásához.

Az átfogó következtetés kialakítása során a könyvvizsgálat végéhez közeli időpontban végrehajtott elemző eljárások (Hiv.: 53. bekezdés)

A154. Az 520. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard kifejti, hogy a könyvvizsgálat végéhez közeli időpontban végrehajtott elemző eljárásokkal a szándék az, hogy az egyes komponenseknek vagy a pénzügyi kimutatások egyes elemeinek könyvvizsgálata során kialakított következtetéseket megerősítsék.⁷⁰ A könyvvizsgáló azonban egy részletesebb szinten hajthatja végre az elemző eljárásokat bizonyos magasabb kockázatú ügyletcsoportokra, számlaegyenlegekre és közzétételekre vonatkozóan annak megállapítása céljából, hogy bizonyos tendenciák vagy kapcsolatok csalásból eredő lényeges hibás állítás korábban nem azonosított kockázatát jelezhetik-e. Annak megállapítása, hogy mely konkrét tendenciák és kapcsolatok jelezhetik csalásból eredő

⁷⁰ 520. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A17–A19. bekezdések

lényeges hibás állítás egy kockázatát, szakmai megítélést kíván. Az év végi árbevétel és bevételeket magukban foglaló szokatlan kapcsolatok különösen relevánsak.

Példák:

- Nem jellemző módon nagy összegű bevételek kimutatása a beszámolási időszak utolsó néhány hetében.
- Szokatlan ügyletek.
- A működési cash flow tendenciáival ellentmondásban lévő bevételek vagy ráfordítások:
 - nem jellemző módon alacsony összegű árbevétel vagy ráfordítások a következő időszak elején; vagy
 - visszatérítések vagy jóváírási értesítések nem jellemző módon magas szintje a következő időszak elején.

A155. A könyvvizsgáló használhat automatizált eszközöket és technikákat a szokatlan vagy következtelen ügylet-könyvelési mintázatok azonosításához annak megállapítása érdekében, hogy fennáll-e a csalásból eredő lényeges hibás állításnak egy korábban fel nem ismert kockázata.

Csalás vagy vélt csalás (Hiv.: 55–58. bekezdések)

A156. Ha a könyvvizsgáló csalást vagy vélt csalást azonosít, a társaság politikái vagy eljárásai tartalmazhatnak a megbízásért felelős partner által megteendő intézkedéseket, a könyvvizsgálati megbízás adottságaitól és körülményeitől, valamint a csalás jellegétől függően.

Példák:

- Konzultáció másokkal a társaságon belül.
- Jogi tanács beszerzése külső jogi tanácsadótól, hogy megértsék a megbízásért felelős partner rendelkezésére álló lehetőségeket és az egyes intézkedések megtételének szakmai vagy jogi következményeit.
- Titoktartás melletti konzultáció egy szabályozóval vagy szakmai testülettel (kivéve, ha ennek megtételét jogszabály vagy szabályozás tiltja, vagy az a titoktartási kötelezettség megszegése lenne).

A157. A 220. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal⁷¹ összhangban a megbízásért felelős partner számára követelmény, hogy felelősséget vállaljon azért, hogy a megbízásért felelős munkacsoport tudomására hozza a társaságnak a releváns etikai követelményekre vonatkozó politikáit vagy eljárásait. Ez magában foglalja a megbízásért felelős munkacsoport tagjainak felelősségeit, amikor tudomást szereznek a gazdálkodó egység jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem feleléséről, amely magában foglalja a csalás eseteit.

⁷¹ 220. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 17. bekezdés (c) pont

A csalás vagy vélt csalás megismerése

A158. Annak megállapítása, hogy a vezetés melyik szintje a megfelelő szint, szakmai megítélés kérdése, és azt olyan tényezők befolyásolják, mint az összejátszás valószínűsége, valamint a vélt csalás jellege és nagyságrendje. Rendszerint a vezetés megfelelő szintje legalább egy szinttel azok felett a személyek felett van, akik úgy tűnik, hogy érintettek a csalásban vagy vélt csalásban.

A159. A csalás vagy vélt csalás megismerésekor a könyvvizsgáló megtehet egyet vagy többet az alábbiak közül a könyvvizsgálati megbízás adottságaitól és körülményeitől, valamint a csalás jellegétől függően:

- A könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő, mint például egy csalásfelderítési készségekkel rendelkező személy bevonása.
- A gazdálkodó egység visszaélés-bejelentési rendszere fájljainak vizsgálata további információkért.
- További interjúk készítése:
 - a gazdálkodó egység belső jogtanácsosával vagy külső jogi tanácsadójával;
 - a belső audit funkción belüli személyekkel (ha van ilyen funkció).

A gazdálkodó egység csalás vagy vélt csalás kivizsgálását és helyrehozását szolgáló folyamatának értékelése

A160. A gazdálkodó egységnek a csalás vagy vélt csalás kivizsgálását célzó, a vezetés vagy az irányítással megbízott személyek által lefolytatott folyamatának jellege és terjedelme a körülmények alapján változó lehet, és azt befolyásolhatja a gazdálkodó egység pénzügyi beszámolási céljai szempontjából releváns csalási kockázatok jelentőségének a gazdálkodó egység általi felmérése. Például, egy gazdálkodó egység visszaélés-bejelentési rendszere (vagy csalás jelentésére szolgáló más programja) meghatározhat követendő politikákat vagy eljárásokat a kérdések kivizsgálására és helyrehozására vonatkozóan, beleértve küszöbértékek megállapítását további intézkedés megtételéhez.

Példák:

- Új, csalásra vonatkozó bejelentéseket tett egy elégedetlen korábbi munkavállaló. A vezetés követte a gazdálkodó egységnél érvényben lévő politikákat és eljárásokat, és a kérdést átküldte a jogi és az emberi erőforrás részlegekre. Mivel követték a gazdálkodó egység politikáit és eljárásait, és hasonló tényeket és körülményeket tartalmazó korábbi bejelentéseket kivizsgáltak és megalapozatlannak találtak, a vezetés azt állapította meg, hogy nincs szükség további intézkedésre.
- A vezetés egy magas beosztású tagját érintő vélt csalást jelentett egy munkavállaló az irányítással megbízott személyeknek. Ennek eredményeképpen az irányítással megbízott személyek követték a gazdálkodó egységnél érvényben lévő politikákat és eljárásokat, beleértve egy okleveles csalásvizsgáló megbízását egy független csalásfelderítési vizsgálat végrehajtásával.

A161. A gazdálkodó egység kivizsgálási folyamata és a csalásra vagy vélt csalásra való válaszadás céljából bevezetett helyrehozó intézkedései megfelelőségének az 55. bekezdés (b) pont és az 55. bekezdés (c) pont szerinti értékelésekor a könyvvizsgáló mérlegelheti a következőket:

- A gazdálkodó egységnek a csalás vagy vélt csalás kivizsgálását szolgáló folyamatára vonatkozóan:
 - A gazdálkodó egységnek a csalás vagy vélt csalás kivizsgálását szolgáló folyamatában részt vevő személyek objektivitása és szakértelme.
 - A csalás vagy vélt csalás kivizsgálását szolgáló eljárások jellege, ütemezése és terjedelme, beleértve a gyökérokok azonosítását, ha értelmezhető.
- A gazdálkodó egységnek a csalás vagy vélt csalás helyrehozását célzó intézkedéseire vonatkozóan:
 - Az, hogy a helyrehozó intézkedések kezelik-e a gyökérok(ka)t.
 - Az, hogy a helyrehozó intézkedések arányban vannak-e az azonosított csalás vagy vélt csalás súlyosságával és átfogó voltával, valamint azzal, hogy milyen sürgősen szükséges kezelni a kérdést, beleértve, hogy a vezetés hogyan:
 - választott bármilyen hibás állításra, amelyet azonosítottak (például annak időszerűsége, amikor a vezetés kijavította az azonosított hibás állításokat);
 - választott a csalásra (például fegyelmi vagy jogi szankciók kiszabása a csalás elkövetésében részt vevő személyekre);
 - kezelte a csalás megelőzésére vagy feltárására vonatkozó kontrollhiányosságokat.

A162. Annak megállapítására, hogy egy csalás vagy vélt csalás egyértelműen jelentéktelen-e, a könyvvizsgáló felhasználhatja a gazdálkodó egység visszaélés-bejelentési rendszerének a 32. bekezdés (a) pont (ii) alpont szerinti megismeréséből szerzett információkat, beleértve a gazdálkodó egységnek a gazdálkodó egység visszaélés-bejelentési rendszerén keresztül beérkezett, csalásra vonatkozó bejelentések kivizsgálására és helyrehozására szolgáló folyamatát is.

Példa:

- Egy vélt csalásnak a gazdálkodó egység visszaélés-bejelentési rendszerének megismerésén keresztüli megismerése alapján a megbízásért felelős partner megállapította, hogy a vélt csalás egyértelműen jelentéktelen, mert nem lényeges eszközöknek a munkavállalók általi elsikkasztására korlátozódott.

Az átfogó könyvvizsgálati stratégiára gyakorolt hatás

A163. A csalással vagy vélt csalással kapcsolatos megismerés hatással van arra, hogy a megbízásért felelős partner miként határozza meg, hogy módosítsák-e és hogyan az átfogó könyvvizsgálati stratégiát, beleértve annak megállapítását, hogy szükség van-e további kockázatfelmérési eljárások vagy további könyvvizsgálati eljárások végrehajtására, különösen olyan körülmények között, amikor olyan információ jut a megbízásért felelős partner tudomására, amely jelentősen eltér az átfogó könyvvizsgálati stratégia eredeti kialakításakor rendelkezésre álló információktól.⁷²

A164. Ahogyan a 220. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardban⁷³ szerepel, az 56. bekezdésben lévő követelmény teljesítése során a megbízásért felelős partner információkat szerezhet a megbízásért felelős munkacsoport más tagjaitól (például komponens-könyvvizsgálóktól).

⁷² 300. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 10. és A18. bekezdések

⁷³ 220. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 9. bekezdés

A165. A csalás vagy vélt csalás megismerése és az átfogó könyvvizsgálati stratégiára gyakorolt hatás alapján a megbízásért felelős partner megállapíthatja, hogy szükség van a könyvvizsgálati jelentéstételi határidők meghosszabbításának megbeszélésére a vezetéssel és az irányítással megbízott személyekkel, ahol vonatkozó jogszabály vagy szabályozás lehetővé teszi az ilyen meghosszabbítást. Ha nincs lehetőség meghosszabbításra, a 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard foglalkozik a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói véleményre gyakorolt hatásokkal.

Példa:

- A vélt csalás megismerése alapján a megbízásért felelős partner úgy vélte, hogy megkérdőjeleződik a vezetés tisztessége. Tekintettel a kérdés jelentőségére és átfogó voltára, a megbízásért felelős partner úgy döntött, hogy nem hajtanak végre további munkát az egész könyvvizsgálati megbízás során addig, amíg nem oldódott meg megfelelően a kérdés.

A könyvvizsgáló csalásból eredő hibás állítást azonosít

A166. A 450. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard⁷⁴ és a 700. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard⁷⁵ állapít meg követelményeket és nyújt útmutatást a hibás állítások értékelésére és a könyvvizsgálói jelentésben lévő könyvvizsgálói véleményre gyakorolt hatásra vonatkozóan.

A167. Az alábbiak példák olyan minőségi vagy mennyiségi körülményekre, amelyek relevánsak lehetnek annak megállapításakor, hogy a csalásból eredő hibás állítás lényeges-e:

⁷⁴ 450. témaszámú, „A könyvvizsgálat során azonosított hibás állítások értékelése” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

⁷⁵ 700. témaszámú, „A pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakítása és jelentéskészítés” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard

Példák:

A minőségi körülmények magukban foglalják, hogy egy hibás állítás:

- érinti-e az irányítással megbízott személyeket, a vezetést, a kapcsolt feleket vagy a harmadik feleket, ami megkérdőjelezi az érintettek tisztességét vagy szakértelmét;
- hatással van-e jogszabálynak vagy szabályozásnak való megfelelésre, ami hatással lehet a vezetés, az irányítással megbízott személyek vagy a munkavállalók tisztességének a könyvvizsgáló általi mérlegelésére is;
- hatással van-e adóssághoz kapcsolódó kovenánsoknak vagy más szerződéses követelményeknek való megfelelésre, ami arra készítheti a könyvvizsgálót, hogy megvizsgálja a vezetésre abból a célból gyakorolt nyomást, hogy teljesítsen bizonyos eredménnyel kapcsolatos elvárásokat.

A mennyiségi körülmények magukban foglalják, hogy egy hibás állítás:

- hatással van-e kulcsfontosságú teljesítménymutatókra, mint például az egy részvényre jutó nyereség, a nettó jövedelem és a működő tőke, ami negatív hatással lehet a gazdálkodó egység felső szintű vezetése javadalmazási konstrukcióinak számítására;
- több beszámolási időszakra van-e hatással, mint például, amikor egy hibás állításnak a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatásokra gyakorolt hatása nem lényeges, de az valószínűleg lényeges hatást gyakorol jövőbeli időszakok pénzügyi kimutatásaira.

A168. Egy azonosított, csalásból eredő hibás állításnak a könyvvizsgáló bizonyítékként felhasználni kívánt információk megbízhatóságára gyakorolt hatásai a körülményektől függenek. Például, egy máskülönben jelentéktelen csalás jelentős lehet, ha a felső szintű vezetést érinti. Ilyen körülmények között a korábban megszerzett és könyvvizsgáló bizonyítékként felhasználni kívánt információk megbízhatósága megkérdőjelezhetővé válhat, mivel kétségek lehetnek a megadott nyilatkozatok teljességével és őszinteségével, valamint a számviteli nyilvántartások és a dokumentáció hitelességével kapcsolatban.

A169. Mivel a csalás magában foglal ösztönzést vagy nyomást a csalás elkövetésére, egy észlelt lehetőséget az elkövetésre és a cselekedet valamilyen megindoklását, egy csalás nem valószínű, hogy elszigetelt eset. Hibás állítások, mint például nagyszámú hibás állítás egy üzletágnál vagy egy földrajzi helyszínen még akkor is, ha a halmozott hatás nem lényeges, szintén jelezheti csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatát.

Állami szektorban működő gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

A170. Állami szektorban működő gazdálkodó egységek esetében példa mind minőségi, mind mennyiségi körülményre, hogy egy hibás állítás hatással van-e az időszakra vonatkozóan bemutatott többletre vagy hiányra, vagy, hogy az állami szektorban működő gazdálkodó egység teljesítette vagy túllépte-e az elfogadott költségvetését vagy nem, beleértve, ha releváns, hogy a ráfordításai a jogszabályi limiteken belül vannak-e.

Annak megállapítása, hogy vannak-e kontrollhiányosságok

A171. A 265. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard⁷⁶ ad követelményeket és útmutatást a belső kontrollban lévő, a könyvvizsgálat során azonosított jelentős hiányosságoknak a könyvvizsgáló által az irányítással megbízott személyek felé való kommunikációjával kapcsolatban. Példák olyan kérdésekre, amelyeket a könyvvizsgáló mérlegel annak megállapítása során, hogy a belső kontrollban lévő egy hiányosság vagy a belső kontrollban lévő hiányosságok kombinációja jelentős hiányosságot testesít-e meg, magukban foglalják a következőket:

- A kapcsolódó eszköz vagy kötelezettség csalásból eredő veszteségre való fogékonysága.
- A kontrollok fontossága a pénzügyi beszámolási folyamat szempontjából (például a csalás megelőzése és feltárása feletti kontrollok).

A172. A belső kontrollban lévő jelentős hiányosságokra utaló jelzések magukban foglalják például a következőket:

- A kontrollkörnyezet nem hatékony aspektusainak bizonyítéka, mint például a vezetés által elkövetett olyan csalás azonosítása, függetlenül attól, hogy lényeges-e vagy sem, amelyet nem előzött meg a gazdálkodó egység belső kontrollrendszere.
- A csalás vagy vélt csalás kivizsgálását célzó folyamat hiánya, vagy a csalás vagy vélt csalás kivizsgálását célzó olyan folyamat, amely nem megfelelő az adott körülmények között.
- A vezetés által a csalás vagy vélt csalás újbóli előfordulásának megelőzése vagy feltárása céljából bevezetett helyrehozási intézkedések hiánya, vagy nem hatékony ilyen intézkedések.

Ha a könyvvizsgáló nem tudja folytatni a könyvvizsgálati megbízást (Hiv.: 59. bekezdés)

A173. Példák olyan kivételes körülményekre, amelyek felmerülhetnek, és amelyek kétséggé tehetik, hogy a könyvvizsgáló képes-e folytatni a könyvvizsgálat végrehajtását, magukban foglalják a következőket:

- A gazdálkodó egység nem teszi meg azt a megfelelő intézkedést a csalással kapcsolatban, amelyet a könyvvizsgáló szükségesnek tart az adott körülmények között, még akkor is, ha a csalás nem lényeges a pénzügyi kimutatások szempontjából;
- A csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak könyvvizsgáló általi mérlegelése, vagy a végrehajtott könyvvizsgálati eljárások eredményei egy lényeges és átfogó csalást jeleznek; vagy
- A könyvvizsgálónak jelentős aggálya van a vezetés vagy az irányítással megbízott személyek szakértelmével vagy tisztességével kapcsolatban.

A174. Mivel nagyon sokféle körülmény merülhet fel, nem lehet pontosan meghatározni, mikor helyénvaló egy megbízástól való visszalépés. Az olyan tényezők, amelyek befolyásolják a könyvvizsgáló következtetését, magukban foglalják a vezetés vagy az irányítással megbízott személyek érintettségének hatásait (ami hatással lehet a vezetés nyilatkozatainak megbízhatóságára), és a gazdálkodó egységgel fennálló folytatódó kapcsolatnak a könyvvizsgálóra gyakorolt hatásait.

A175. Ilyen körülmények között a könyvvizsgálónak szakmai és jogi felelősségei vannak, és ezek a felelősségek joghatóságokként változók lehetnek. Egyes országokban például a könyvvizsgáló jogosult lehet arra, vagy követelmény lehet számára, hogy nyilatkozatot vagy jelentést tegyen a könyvvizsgálati megbízást adó személynek vagy személyeknek, vagy egyes esetekben a szabályozó hatóságoknak. A körülmények kivételes jellegére és a jogi követelmények mérlegelésének

⁷⁶ 265. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 8. és A6–A7. bekezdések

szükségességére tekintettel a könyvvizsgáló helyénvalónak ítélni jogi tanács kérését annak eldöntésekor, hogy visszalépjen-e a megbízástól, valamint a megfelelő intézkedés meghatározása során, beleértve a részvényeseknek, a szabályozóknak vagy másoknak való jelentéstétel lehetőségét.⁷⁷

Állami szektorban működő gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

A176. Sok esetben az állami szektorban lehet, hogy a könyvvizsgálónak nincs lehetősége a megbízástól való visszalépésre megbízásának jogi jellege miatt, közérdeket érintő megfontolások alapján.

A könyvvizsgálói jelentés (Hiv.: 60–62. bekezdések)

Csalással kapcsolatos kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések meghatározása

A177. A pénzügyi kimutatások felhasználóit érdeklik azok a csalással kapcsolatos kérdések, amelyekről a könyvvizsgáló kiterjedt párbeszédet folytatott az irányítással megbízott személyekkel. A 60. bekezdésben lévő mérlegelési szempontok az irányítással megbízott személyek felé kommunikált kérdések jellegére összpontosítanak, amely kérdéseknek a csalással kapcsolatos olyan kérdések tükrözése a szándéka, amelyek különösen érdekesek lehetnek a célzott felhasználók számára.

A178. Azokon a kérdéseken túl, amelyek a 60. bekezdés által előírt konkrét mérlegelési szempontokhoz kapcsolódnak, lehetnek az irányítással megbízott személyek felé kommunikált egyéb, csalással kapcsolatos kérdések, amelyek jelentős könyvvizsgálói figyelmet igényeltek, és amelyek ebből következően a 61. bekezdéssel összhangban kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésként határozhatók meg.

A179. A csalással kapcsolatos kérdések gyakran olyan kérdések, amelyek jelentős könyvvizsgálói figyelmet igényelnek. Például, egy csalás vagy vélt csalás azonosítása a könyvvizsgáló kockázatfelmérésének jelentős változtatásait és a tervezett könyvvizsgálati eljárások újraértékelését igényelheti (vagyis a könyvvizsgálati megközelítés jelentős változását).

A180. 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 határozza meg legalább egy csalással kapcsolatos kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdést. Bizonyos korlátozott körülmények között azonban a könyvvizsgáló megállapíthatja, hogy nincsenek olyan csalással kapcsolatos kérdések, amelyek kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések a 61. bekezdéssel összhangban.

A181. A számviteli becslések gyakran a pénzügyi kimutatások legösszetettebb területei, mert lehet, hogy a vezetés jelentős megítélésétől függnék. A 60. bekezdés (a) ponttal összhangban jelentős könyvvizsgálói figyelmet igényelhet a válaszadás a vezetés jelentős megítélését magában foglaló számviteli becsléshez kapcsolódó csalásból eredő lényeges hibás állítás felmért kockázataira. A vezetés jelentős megítélése gyakran szükséges olyankor, amikor egy számviteli becslés nagy fokú becslési bizonytalanságnak és szubjektívitásnak van kitéve.

Példa:

⁷⁷ Az IESBA-kódex 320.5 A1–K320.8. bekezdései követelményeket és alkalmazási anyagot adnak a jelenlegi vagy az előző, vagy a javasolt könyvvizsgálóval való kommunikációkra vonatkozóan.

A könyvvizsgáló azt állapítja meg, hogy jelentős könyvvizsgálói figyelmet igényelt a válaszadás a várható hitelezési veszteségek gazdálkodó egység általi becsléséhez kapcsolódó csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatára. A vezetés egy olyan modellt használ, amely feltételezések összetett csoportját igényli nehezen megjósolható jövőbeli fejleményekről számos, a gazdálkodó egységre specifikusan jellemző forgatókönyvben. A befektetési elemzők gazdálkodó egységgel kapcsolatos agresszív jövedelmezőségi várakozásainak a könyvvizsgáló általi azonosítása alapján a könyvvizsgáló csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatát azonosította a várható hitelezési veszteségek becslésében lévő szubjektivitás és az ez által a vezetés szándékos elfogultságára vonatkozóan létrehozott ösztönzés miatt.

- A182. A 265. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja a könyvvizsgáló számára, hogy kommunikálja az irányítással megbízott személyek felé a belső kontrollban lévő olyan jelentős hiányosságot, amely releváns a csalás megelőzése és feltárása szempontjából. Jelentős hiányosságok akkor is fennállhatnak, ha a könyvvizsgáló nem azonosított hibás állítást a könyvvizsgálat során. Például, egy visszaélés-bejelentési rendszer (vagy csalás jelentésére szolgáló más program) hiánya a gazdálkodó egység kontrollkörnyezetében lévő hiányosságokat jelezhet, de lehet, hogy nem kapcsolódik közvetlenül a csalásból eredő lényeges hibás állítás egy kockázatához. A könyvvizsgáló ezeket a hiányosságokat kommunikálhatja a vezetés felé is.
- A183. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja, hogy a kontrollok vezetés általi felülírása csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázata legyen (lásd 40. bekezdés), és feltételezi, hogy vannak csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatai az árbevétel megjelenítésében (lásd 41. bekezdés). A könyvvizsgáló ezeket a kérdéseket meghatározhatja csalással kapcsolatos kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésekként, mert a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatai gyakran olyan kérdések, amelyek egyaránt jelentős könyvvizsgálói figyelmet igénylők és a legjelentősebbek a könyvvizsgálat során. Lehet azonban, hogy nem minden ilyen kérdés esetében ez a helyzet. A könyvvizsgáló lehet, hogy azt állapítja meg, hogy a csalásból eredő lényeges hibás állítás bizonyos kockázatai nem igényelnek jelentős könyvvizsgálói figyelmet, és ezért ezeket a kockázatokat nem mérlegelnék a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdéseknek a könyvvizsgáló által a 60. bekezdéssel összhangban való meghatározása során.
- A184. Ahogy azt a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard⁷⁸ leírja, a könyvvizsgáló döntéshozatali folyamatának az alapja a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések meghatározása során a könyvvizsgáló azzal kapcsolatos szakmai megítélése, hogy mely kérdések voltak a legjelentősebbek a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során. 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.⁷⁹
- A185. Az egyik olyan mérlegelési szempont, amely releváns lehet egy olyan kérdés viszonylagos jelentőségének a megállapítása során, amely jelentős könyvvizsgálói figyelmet igényelt, és annak megállapítása során, hogy egy ilyen kérdés kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdés-e, az adott kérdés fontossága a pénzügyi kimutatások egészének a célzott felhasználók általi megértése szempontjából.⁸⁰ Mivel a pénzügyi kimutatások felhasználóit érdeklik a csalással kapcsolatos kérdések, egy vagy több azok közül a csalással kapcsolatos kérdések közül, amelyeket a 60.

⁷⁸ 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 10. bekezdés

⁷⁹ 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A1. bekezdés

⁸⁰ 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A29. bekezdés

bekezdéssel összhangban a könyvvizsgálat végrehajtása során jelentős könyvvizsgálói figyelmet igénylőként határoztak meg, rendszerint a legjelentősebb lenne a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során, és így kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdés.

A186. A 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard⁸¹ tartalmaz egyéb mérlegelési szempontokat, amelyek relevánsak lehetnek annak megállapítása során, hogy a csalással kapcsolatos olyan kérdések közül, amelyek jelentős könyvvizsgálói figyelmet igényeltek, melyek voltak a legjelentősebbek a tárgyidőszakban, és ennél fogva kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések.

Csalással kapcsolatos kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálása

A187. Ha egy csalással kapcsolatos kérdést kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésként határoznak meg, és több különálló, de egymáshoz kapcsolódó olyan mérlegelési szempont van, amelyek a legjelentősebbek voltak a könyvvizsgálat során, a könyvvizsgáló kommunikálhatja együtt a kérdéseket a könyvvizsgálói jelentésben. Például, a hosszú távú szerződésekhez kapcsolódhat jelentős könyvvizsgálói figyelem az árbevétel megjelenítésére vonatkozóan, és az árbevétel megjelenítését is lehet, hogy csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázataként azonosítják. Ilyen körülmények között a könyvvizsgáló belefoglalhat egy árbevétel-megjelenítéssel kapcsolatos kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdést a könyvvizsgálói jelentésbe egy megfelelő alcímmel, amely egyértelműen leírja a kérdést, beleértve, hogy az csaláshoz kapcsolódik.

A188. Egy adott kérdésnek közvetlenül a gazdálkodó egység konkrét körülményeire való vonatkoztatása segíthet minimálisra csökkenteni azt a lehetőséget, hogy az ilyen leírások túlzottan szabványosítottak és idővel kevésbé hasznosak legyenek. Annak leírása során, hogy a könyvvizsgáló az adott kérdést miért ítélte az egyik legjelentősebbnek a könyvvizsgálat során, a könyvvizsgáló kiemelheti a gazdálkodó egységre specifikus aspektusokat (például olyan körülmények, amelyek befolyásolták a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatásokban alkalmazott mögöttes megítéléseket), hogy a leírás relevánsabb legyen a célzott felhasználók számára. Ez különösen fontos lehet egy olyan kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdés leírásakor, amely több időszakon keresztül visszatér. Hasonlóképpen, annak leírása során, hogy az adott, csalással kapcsolatos kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdést hogyan kezelték a könyvvizsgálat során, a könyvvizsgáló kiemelhet közvetlenül a gazdálkodó egység konkrét körülményeihez kapcsolódó kérdéseket, elkerülve ugyanakkor az általános vagy szabványosított megfogalmazást.

A189. A 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard⁸² tartalmaz mérlegelési szempontokat és útmutatást eredeti információkra vonatkozóan (olyan információk a gazdálkodó egységről, amelyeket a gazdálkodó egység máskülönben nem tett nyilvánosan hozzáférhetővé), amelyek különösen relevánsak lehetnek csalással kapcsolatos kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálásának összefüggésében.

A190. A 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard⁸³ leírja, hogy 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

⁸¹ 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A29. bekezdés

⁸² 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A34–A36. bekezdések

⁸³ 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A37. bekezdés

szerepeltethetőek például annak érdekében, hogy kiterjedtebb információt nyújtsanak azonosított csalásra vagy vélt csalásra, vagy a belső kontrollban lévő, a csalás megelőzése és feltárása szempontjából releváns azonosított hiányosságokra vonatkozóan.

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

A191. A 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 14. bekezdés (b) pont jelzi, hogy rendkívül ritka az olyan eset, amikor egy kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésként meghatározott kérdést nem kommunikálnak a könyvvizsgálói jelentésben, és útmutatást ad az olyan körülményekre vonatkozóan, amelyek között egy ilyen, kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésként meghatározott kérdést nem kommunikálnak a könyvvizsgálói jelentésben. Például:

- Jogszabály vagy szabályozás kizárhatja, hogy akár a vezetés, akár a könyvvizsgáló nyilvános közzétételt tegyen egy olyan konkrét kérdéstről, amelyet kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésként határoztak meg.
- Azt feltételezik, 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 könyvvizsgálati kérdést kizárólag azokban az esetekben helyénvaló, amikor a gazdálkodó egységet vagy a nyilvánosságot érő negatív következmények az említett közzététel következtében olyan jelentősnek minősülnek, hogy észszerű várakozások alapján meghaladják a kérdés közzétételének közérdekű hasznait.⁸⁴

A192. A könyvvizsgálónak szükséges lehet mérlegelnie egy kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésként meghatározott kérdéstről való kommunikáció hatásait a releváns etikai követelmények fényében is.⁸⁵ 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.

Írásbeli nyilatkozatok (Hiv.: 63. bekezdés)

A193. Az 580. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard⁸⁶ követelményeket állapít meg és útmutatást nyújt megfelelő nyilatkozatoknak a könyvvizsgálat során a vezetéstől és adott esetben az irányítással megbízott személyektől való megszerzésére vonatkozóan. Bár az írásbeli nyilatkozatok a könyvvizsgálati bizonyíték fontos forrását jelentik, önmagukban nem nyújtanak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot egyik kérdéstről sem, amellyel foglalkoznak. Emellett, mivel a vezetés egyedülálló helyzetben van ahhoz, hogy csalást kövessen el, fontos, hogy a könyvvizsgáló minden megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékot mérlegeljen, beleértve az egyéb könyvvizsgálati bizonyítékokkal összhangban vagy ellentmondásban lévő könyvvizsgálati bizonyítékokat az előírt

⁸⁴ 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A53–A54. bekezdések

⁸⁵ Például, bizonyos meghatározott körülmények kivételével az IESBA-kódex K114.2. bekezdése nem engedi meg olyan információk felhasználását vagy közzétételét, amelyekre a titoktartási kötelezettség vonatkozik. A kivételek egyikeként az IESBA-kódex K114.3. bekezdése megengedi a kamarai tag könyvvizsgálónak bizalmas információk közzétételét vagy felhasználását, ha ennek megtételére jogi vagy szakmai kötelezettség vagy jog áll fenn. Az IESBA-kódex 114.3. A1. bekezdés (b) pont (iv) alpontja kifejti, hogy szakmai kötelezettség vagy jog áll fenn az ilyen információk közzétételére a technikai és szakmai standardoknak való megfelelés érdekében.

⁸⁶ 580. témaszámú, „Írásbeli nyilatkozatok” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

következtetés levonása során a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.⁸⁷

A194. Az 580. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard⁸⁸ olyan körülményekkel is foglalkozik, amikor a könyvvizsgálónak kétsége van az írásbeli nyilatkozatok megbízhatóságát illetően, beleértve, ha az írásbeli nyilatkozatok ellentmondásban vannak egyéb könyvvizsgálati bizonyítékokkal. A vezetéstől származó információk megbízhatóságával kapcsolatos kétségek csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatát jelezhetik.

Kommunikáció a vezetéssel és az irányítással megbízott személyekkel (Hiv.: 64–66. bekezdések)

A195. Egyes joghatóságokban jogszabály vagy szabályozás korlátozhatja bizonyos kérdések könyvvizsgáló általi kommunikálását a vezetés és 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 csalást. Ilyen körülmények között a könyvvizsgáló által mérlegelt ügyek összetettek lehetnek, és a könyvvizsgáló megfelelőnek tarthatja jogi tanács kérését.

Kommunikáció a vezetéssel (Hiv.: 64. bekezdés)

A196. Ha a könyvvizsgáló csalást vagy vélt csalást azonosít, fontos, hogy a kérdésre hívják fel a vezetés megfelelő szintjének figyelmét, amilyen hamar kivitelezhető, még akkor is, ha a kérdés egyértelműen jelentéktelennek tekinthető (például kisebb összeg elikkasztása a gazdálkodó egység szervezetének alacsony szintjén lévő munkavállaló által).

Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel (Hiv.: 65. bekezdés)

A197. A könyvvizsgálónak az irányítással megbízott személyekkel való kommunikációja történhet szóban vagy írásban. A 260. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard azonosít olyan tényezőket, amelyeket a könyvvizsgáló mérlegel annak meghatározása során, hogy szóban vagy írásban kommunikáljon.⁸⁹ A felső szintű vezetést érintő csalás vagy a pénzügyi kimutatásokban lényeges hibás állítást eredményező csalás jellege és érzékenysége miatt a könyvvizsgáló kellő időben jelenti az ilyen kérdéseket, és szükségesnek tarthatja az ilyen kérdések írásbeli jelentését is.

A198. Egyes esetekben a könyvvizsgáló helyénvalónak ítélni másokat érintő olyan csalások vagy vélt csalások kommunikálását az irányítással megbízott személyek felé, amelyeket a könyvvizsgáló egyértelműen jelentéktelennek határozott meg. Hasonlóképpen, lehet, hogy az irányítással megbízott személyek tájékoztatást szeretnének kapni az ilyen körülményekről. A kommunikációs folyamatot segíti, ha a könyvvizsgáló és az irányítással megbízott személyek a könyvvizsgálat egy korai szakaszában megegyeznek a könyvvizsgáló ilyen vonatkozású kommunikációi jellegében és terjedelmében.

A199. Az olyan kivételes körülmények között, amikor a könyvvizsgálónak kétségei vannak a vezetés vagy az irányítással megbízott személyek tisztességével vagy becsületességével kapcsolatban, a

⁸⁷ 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 26. bekezdés

⁸⁸ 580. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 16–18. bekezdések

⁸⁹ 260. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard A38. bekezdés

könyvvizsgáló helyénvalónak tarthatja jogi tanács kérését a megfelelő intézkedés meghatározásának segítésére céljából.

Csalással kapcsolatos egyéb kérdések (Hiv.: 66. bekezdés)

A200. Csalással kapcsolatos, a gazdálkodó egység irányításával megbízott személyekkel megbeszélendő egyéb kérdések magukban foglalhatják például a következőket:

- A csalás megelőzésére vagy feltárására érvényben lévő kontrollok, valamint annak a kockázatnak, hogy a pénzügyi kimutatások hibás állítást tartalmazhatnak, a vezetés általi felmérése jellegével, terjedelmével és gyakoriságával kapcsolatos aggályok.
- A belső kontrollban lévő, azonosított jelentős hiányosságok megfelelő kezelésének vagy egy azonosított csalásra való megfelelő válasznak elmulasztása a vezetés részéről.
- A gazdálkodó egység kontrollkörnyezetének a könyvvizsgáló általi értékelése, beleértve a vezetés szakértelmére és tisztességére vonatkozó kérdéseket.
- A vezetés olyan cselekvései, amelyek beszámolókészítés során elkövetett csalást jelezhetnek, mint például olyan számviteli politikák vezetés általi kiválasztása és alkalmazása, amelyek a vezetésnek az eredmények menedzselését célzó, arra irányuló erőfeszítéseit jelezhetik, hogy megtévesszék a pénzügyi kimutatások felhasználóit a gazdálkodó egység teljesítményére és jövedelmezőségére vonatkozó vélekedéseik befolyásolásával.
- Az olyan ügyletek jóváhagyásának megfelelőségével és teljességével kapcsolatos aggályok, amelyek a szokásos üzletmeneten kívülieknek tűnnek.

Jelentés a gazdálkodó egységen kívül álló megfelelő hatóságnak (Hiv.: 67. bekezdés)

A201. A jelentéstétel történhet illetékes szabályozó, jogérvényesítő, felügyeleti vagy a gazdálkodó egységen kívül álló egyéb megfelelő hatóság felé.

A202. A 250. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard⁹⁰ további útmutatást ad annak a könyvvizsgáló általi megállapítására vonatkozóan, hogy az adott körülmények között, beleértve a könyvvizsgáló titoktartási kötelezettségének mérlegelését, követelmény vagy helyénvaló-e jogszabályoknak vagy szabályozásoknak való azonosított vagy vélt meg nem felelés jelentése a gazdálkodó egységen kívül álló megfelelő hatóságnak.⁹¹

A203. Az olyan tényezők, amelyeket a könyvvizsgáló mérlegelhet annak megállapítása során, hogy helyénvaló-e jelenteni a kérdést egy, a gazdálkodó egységen kívül álló megfelelő hatóságnak, amikor jogszabály, szabályozás vagy releváns etikai követelmények ezt nem tiltják, magukban foglalhatják a következőket:

- A szabályozó, jogérvényesítő, felügyeleti vagy a gazdálkodó egységen kívül álló egyéb megfelelő hatóság által kifejezett bármilyen álláspont.
- Az, hogy a kérdés jelentése a köz érdekében való eljárás lenne-e.

⁹⁰ 250. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard A28–A34. bekezdések

⁹¹ Például az IESBA-kódex K114.3. bekezdése megengedi a kamarai tag könyvvizsgálónak bizalmas információk közzétételét vagy felhasználását, ha ennek megtétele jogi vagy szakmai jog. Az IESBA-kódex 114.3. A1. bekezdés (b) pont (iv) alpontja kifejti, hogy szakmai kötelezettség vagy jog áll fenn az ilyen információk közzétételére technikai és szakmai standardoknak való megfelelés érdekében.

A204. A csalásra vonatkozó kérdéseknek egy, a gazdálkodó egységen kívül álló megfelelő hatóságnak való jelentése összetett mérlegelési szempontokat és szakmai megítéléseket foglalhat magában. Ilyen körülmények között a könyvvizsgáló mérlegelheti a belső konzultációt (például a társaságon vagy egy hálózatba tartozó társaságon belül), vagy titoktartás melletti konzultációt egy szabályozóval vagy szakmai testülettel (kivéve, ha ennek megtételét jogszabály vagy szabályozás tiltja, vagy az a titoktartási kötelezettség megszegése lenne). A könyvvizsgáló mérlegelheti jogi tanács megszerzését is ahhoz, hogy megismerje a számára lehetséges opciókat, valamint bármely konkrét intézkedés megtételének szakmai vagy jogi vonatkozásait.

Állami szektorban működő gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

A205. Az állami szektorban csalás jelentésére vonatkozó követelményekre, függetlenül attól, hogy a könyvvizsgálati folyamat révén fedezték-e fel, vonatkozhatnak a könyvvizsgálati megbízás konkrét rendelkezései, vagy kapcsolódó jogszabály, szabályozás vagy más kötelező érvényű előírás.

Dokumentálás (Hiv.: 68. bekezdés)

A206. A 230. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard⁹² foglalkozik olyan körülményekkel, amikor a könyvvizsgáló olyan információkat azonosít, amelyek ellentmondásban vannak a könyvvizsgáló végső következtetésével egy jelentős kérdésre vonatkozóan, és előírja a könyvvizsgáló számára annak dokumentálását, hogy a könyvvizsgáló hogyan kezelte az ellentmondást.

⁹² 230. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 11. és A15. bekezdések

1. sz. függelék

(Hiv.: A26. és A43. bekezdések)

Példák csalási kockázati tényezőkre

A jelen függelékben azonosított csalási kockázati tényezők példák olyan tényezőkre, amelyekkel a könyvvizsgálók helyzetek széles körében szembesülhetnek. A könyvvizsgáló mérlegelése szempontjából releváns két csalástípusra – vagyis a beszámolóképzés során elkövetett csalásra és az eszközök elsikkasztására – vonatkozó példák elkülönítetten vannak bemutatva. Ezen csalástípusok mindegyikénél a kockázati tényezők további csoportokba vannak sorolva a három körülmény alapján, amelyek általában jelen vannak, amikor csalásból eredő lényeges hibás állítások merülnek fel: (a) ösztönzések/nyomások, (b) lehetőségek és (c) hozzáállások/megindoklások. Noha a kockázati tényezők helyzetek széles skáláját lefedik, azok csak példák, és ennek megfelelően a könyvvizsgáló további vagy eltérő kockázati tényezőket azonosíthat. Nem az összes példa releváns minden körülmények között, és közülük egyesek különböző méretű vagy különböző tulajdonosi jellemzőjű vagy körülményű gazdálkodó egységeknél nagyobb vagy kisebb jelentőségűek lehetnek. Emellett a kockázati tényezők példáinak sorrendje nem szándékozik azok viszonylagos fontosságát vagy előfordulásuk gyakoriságát tükrözni.

Beszámolóképzés során elkövetett csalásból felmerülő hibás állításokhoz kapcsolódó csalási kockázati tényezők

Az alábbiak példák beszámolóképzés során elkövetett csalásból felmerülő hibás állításokhoz kapcsolódó kockázati tényezőkre.

Ösztönzések/Nyomások

A pénzügyi stabilitást vagy jövedelmezőséget olyan gazdasági, ágazati, geopolitikai vagy a gazdálkodó egység működésével kapcsolatos körülmények veszélyeztetik, mint például az alábbiak (vagy ahogy az alábbiak ezt jelezhetik):

- Magas fokú verseny vagy piaci telítettség, amelyet csökkenő árresek kísérnek.
- Gyors változásoknak, mint például a technológia, a termékelévülés vagy a kamatlábak változásainak való nagymértékű kitettség.
- Nagyobb változékonyság a pénzügyi és árupiacokon a kamatlábak és az inflációs tendenciák ingadozásai miatt.
- A vásárlói kereslet jelentős csökkenései és növekvő üzleti kudarcok akár az ágazatban, akár az egész gazdaságban.
- Működési veszteségek miatt közeli a csőd, végrehajtás vagy ellenséges felvásárlás veszélye.
- Ismétlődő negatív működési cash flow-k vagy a működési cash flow-k termelésére való képtelenség, miközben pozitív eredményről és eredménynövekedésről számolnak be.
- Gyors növekedés vagy szokatlan jövedelmezőség, különösen az ugyanabban az ágazatban lévő más társaságokhoz képest.
- Új számviteli, jogszabályi kötelezettségen alapuló vagy szabályozói követelmények.
- Járványok vagy háborúk, amelyek a gazdálkodó egység működésének nagyobb fennakadásait, pénzügyi nehézségeket és súlyos cash flow hiányokat idéznek elő.

- Egy joghatóság ellen, beleértve annak társaságait és termékeit, kormányok és nemzetközi szervezetek által kivetett gazdasági szankciók.

A következők miatt túlzott nyomás nehezedik a vezetésre, hogy megfeleljen harmadik felek követelményeinek vagy várakozásainak:

- Befektetési elemzők, intézményi befektetők, jelentős hitelezők vagy más külső felek jövedelmezőségi vagy tendenciaszintre vonatkozó várakozásai (különösen agresszív vagy nem reális várakozások), beleértve a vezetés által például túlságosan optimista sajtóközleményekben vagy az éves jelentésbe foglalt üzenetekben létrehozott várakozásokat.
- További adósság- vagy tőkefinanszírozás szerzésének, vagy állami közreműködés vagy ösztönzések feltételeinek való megfelelésnek a szükségessége ahhoz, hogy elkerüljék a csődöt vagy a végrehajtást, vagy hogy fenntartsák a versenyképességet – beleértve a jelentősebb kutatás-fejlesztés vagy beruházási kiadások finanszírozását.
- Csekély mértékű képesség a tőzsdai jegyzési követelményeknek, vagy adósságtörlesztési vagy adóssághoz kapcsolódó más kovenánskövetelményeknek való megfelelésre.
- A gyenge pénzügyi eredményekről való beszámolás vélt vagy tényleges kedvezőtlen hatásai jelentős függőben lévő ügyletekre, mint például első nyilvános kibocsátásra, egyesületekre és felvásárlásokra, üzleti kombinációkra vagy szerződések elnyerésére.
- A vezetés olyan jelentős ügyleteket köt, amelyek túlzott hangsúlyt fektetnek az érdekelt felek számára kulcsfontosságú teljesítménymutatók elérésére (például az egy részvényre jutó nyereségre vonatkozó előrejelzés teljesítése vagy a részvényárfolyam fenntartása).
- Negatív médiafigyelem a gazdálkodó egységre vagy a vezetés kulcsfontosságú tagjaira vonatkozóan.

Rendelkezésre álló információk azt jelzik, hogy a vezetés vagy az irányítással megbízott személyek személyes pénzügyi helyzetét az alábbiakból adódóan fenyegeti a gazdálkodó egység pénzügyi teljesítménye:

- A gazdálkodó egységben lévő jelentős pénzügyi érdekelttség.
- Javadalmazásuk jelentős részei (például jutalmak, részvényopciók vagy earn-out konstrukciók) a részvényárfolyamra, működési eredményre, pénzügyi helyzetre, cash flow-ra vagy más kulcsfontosságú teljesítménymutatókra vonatkozó agresszív célok elérésétől függenek.⁹³
- A gazdálkodó egység adósságaira nyújtott személyes garanciák.

Túlzott nyomás van a vezetésen vagy az operatív munkatársakon, hogy teljesítsék az irányítással megbízott személyek által meghatározott pénzügyi célokat, beleértve az értékesítési vagy jövedelmezőségi ösztönzési célokat.

Állami szektorban működő gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- Állami szektorban működő gazdálkodó egységeknél a kiadásaikra vonatkozó jogszabályi limitek a felmerült kiadásokról való pontatlan beszámolást eredményezhetnek.

⁹³ A vezetésre vonatkozó ösztönzőprogramok függhetnek a gazdálkodó egységnek csak bizonyos számláira vagy kiválasztott tevékenységeire vonatkozó célok elérésétől, még akkor is, ha a kapcsolódó számlák vagy tevékenységek lehet, hogy nem lényegesek a gazdálkodó egység egésze szempontjából.

Lehetőségek

Az ágazatnak vagy a gazdálkodó egység működésének jellege lehetőségeket ad beszámolókészítés során elkövetett csalásra, amely a következőkből eredhet:

- A szokásos üzletmeneten kívüli, vagy nem auditált vagy másik társaság által auditált kapcsolt gazdálkodó egységekkel folytatott jelentős, kapcsolt felek közötti ügyletek.
- Olyan jelentős becsléseken alapuló eszközök, kötelezettségek, árbevételek vagy ráfordítások, amelyek nehezen megerősíthető szubjektív megítélésüket vagy bizonytalanságokat foglalnak magukban.
- Jelentős, szokatlan vagy nagyon összetett ügyletek, különösen azok az időszak végéhez közeli ügyletek, amelyek nehéz „a tartalom elsődlegessége a formával szemben” kérdéseket vetnek fel.
- Nemzetközi határokon keresztül, eltérő üzleti környezetű és kultúrájú joghatóságokban elhelyezkedő vagy végzett jelentős működési tevékenységek.
- Üzleti közvetítők igénybevétele, aminek úgy tűnik, nincs egyértelmű üzleti igazolása.
- Árbevétel-szerződések módosítása, érvénytelenítése vagy megváltoztatása olyan kiegészítő megállapodásokon keresztül, amelyeket jellemzően az elismert üzleti folyamaton és beszámolási csatornákon kívül hajtanak végre.
- Jelentős bankszámlák vagy leányvállalati, vagy fióktelepi tevékenységek adóparadicsom joghatóságokban, amire úgy tűnik, nincs egyértelmű üzleti igazolás.
- A gazdálkodó egység tőkepiacokra való nem hagyományos belépése, például egy speciális célú felvásárló társaság általi felvásárláson vagy azzal való egyesülésen keresztül.
- A gazdálkodó egység által végzett agresszív részvénytromóciók sajtóközleményeken, befektetői hírleveleken, weboldali lefedettségen, online hirdetésekben, e-mailen vagy direkt levélen keresztül.

A vezetés figyelemmel kísérése nem hatékony az alábbiak eredményeképpen:

- Egyetlen személy vagy kis csoport dominanciája a vezetésben (egy nem tulajdonos-vezető által irányított üzleti vállalkozásnál) ellensúlyozó kontrollok nélkül.
- Az irányítással megbízott személyeknek a pénzügyi beszámolási folyamat és a belső kontroll feletti felügyelete nem hatékony.
- Meggyengült kontrollkörnyezet a vezetés és az irányítással megbízott személyek figyelmének eltolódása miatt az üzleti vállalkozás olyan sürgetőbb szükségleteinek kezelése felé, mint a pénzügyi és működési kérdések.

Összetett vagy instabil szervezeti felépítés, amelyet a következők bizonyítanak:

- A gazdálkodó egységben ellenőrzést biztosító részesedést birtokló szervezet vagy személyek megállapításának nehézsége.
- Szokatlan jogi személyeket vagy vezetési hatásköri láncot magában foglaló túlságosan összetett szervezeti felépítés.
- A gazdálkodó egység üzleti tevékenységének jellegéhez képest túlságosan összetett IT-környezet, felvásárlásokból származó örökölt IT-rendszerek, amelyeket soha nem integráltak a gazdálkodó egység pénzügyi beszámolási rendszerébe, vagy nem hatékony informatikai általános kontrollok.
- A felső szintű vezetés, a jogtanácsos vagy az irányítással megbízott személyek gyakori cserélődése.

A belső kontrollban lévő hiányosságok az alábbiak eredményeképpen:

- Nem megfelelő folyamat a gazdálkodó egység belső kontrollrendszerének figyelemmel kísérésére, beleértve az automatizált kontrollokat és az évközi pénzügyi beszámolás feletti kontrollokat (ahol külső beszámolás van előírva).
- Nem megfelelő csalásikockázat-kezelési program, beleértve egy visszaélés-bejelentési rendszer hiányát.
- Nem megfelelő kontrollok a jelenlegi környezet változásai miatt, például magasabb adatbiztonsági kockázatok nem biztonságos hálózatok használata miatt, ami nagyobb mértékben teszi ki kiberbűnözésnek a gazdálkodó egység adatait és információit.
- Magas fluktuációs ráta, vagy olyan munkavállalók alkalmazása a számviteli, IT- vagy a belső audit funkcióban, akik nem hatékonyak.
- Nem hatékony számviteli és információs rendszerek, beleértve a belső kontrollban lévő jelentős hiányosságokat magában foglaló helyzeteket.

Hozzáállások/Megindoklások

- A vezetés és az irányítással megbízott személyek nem alakították ki a becsületesség és etikus viselkedés kultúráját. Például nem hatékony a gazdálkodó egység értékeinek vagy etikai standardjainak a vezetés és az irányítással megbízott személyek általi kommunikációja, bevezetése, támogatása vagy érvényesítése, vagy nem helyénvaló értékek vagy etikai standardok kommunikációja.
- A nem pénzügyi vezetés túlzott részvétele a számviteli politikák kiválasztásában vagy jelentős becslések meghatározásában, vagy ezzel való túlzott foglalkozásuk.
- Értékpapír-jogszabályok vagy más jogszabályok és szabályozások ismert múltbeli megsértései, vagy a gazdálkodó egységgel, annak felső szintű vezetésével vagy az irányítással megbízott személyekkel szembeni panaszok, amelyek csalást, vagy jogszabályok vagy szabályozások megsértését jelentik be, beleértve a korrupcióval, megvesztegetéssel és pénzmosással foglalkozókat.
- Túlzott érdekeltség a vezetés részéről a gazdálkodó egység részvényárfolyamának vagy eredményalakulási tendenciájának fenntartásában vagy növelésében.
- A vezetés gyakorlata arra, hogy elköteleződik az elemzők, hitelezők és egyéb harmadik felek felé agresszív vagy nem reális előrejelzések elérésére.
- A vezetés és az irányítással megbízott személyek szokatlanul magas kockázattűrést tanúsítanak vagy szokatlanul magas életszínvonalat mutatnak, jelentős személyes pénzügyi problémák mintázatát mutatják, vagy gyakran vesznek részt nagy kockázatú tevékenységekben.
- A vezetés és az irányítással megbízott személyek lényegesen hamis vagy félrevezető állításokat tesznek a gazdálkodó egység éves jelentésében lévő egyéb információkban (például a gazdálkodó egység üzleti tevékenységének, termékeinek vagy technológiájának kulcsfontosságú aspektusai).
- A vezetés nem hozza helyre kellő időben a belső kontrollban lévő ismert jelentős hiányosságokat.
- A vezetés érdekeltsége abban, hogy nem helyénvaló eszközöket használjon a beszámolóban szereplő eredmény adózási okokból való minimalizálása céljából.
- Agresszív értékelési feltételezések alkalmazása az egyesülések és felvásárlások során a magas vételár alátámasztása vagy a megszerzett immateriális javak felülértékelése céljából.

- Az árbevétel megjelenítésének ütemezését és összegét érintő nem észszerű feltételezések használatának megindoklása, például a súlyos gazdasági visszaesések negatív hatásainak enyhítésére tett kísérletként.
- Goodwill és immateriális javak értékvesztésének elszámolásához alkalmazott prognózisokban használt nem észszerű feltételezések használatának megindoklása, például a jelentős értékvesztés miatti veszteségek megjelenítésének elkerülése céljából.
- Alacsony morál a felső szintű vezetésben.
- A tulajdonos-vezető nem tesz különbséget a személyes és az üzleti ügyletek között.
- Vita a részvényesek között egy zártkörűen működő gazdálkodó egységnél.
- Ismétlődő kísérletek a vezetés részéről a határesetnek minősülő vagy nem megfelelő számviteli elszámolásoknak a lényegesség alapján történő igazolására.
- A vezetés és a jelenlegi vagy az előző könyvvizsgáló közötti kapcsolat feszült, ahogyan azt az alábbiak mutatják:
 - Gyakori viták a jelenlegi vagy az előző könyvvizsgálóval számviteli, könyvvizsgálati vagy beszámolási kérdésekre vonatkozóan.
 - Észszerűtlen igények a könyvvizsgáló felé, mint például nem észszerű időbeli korlátok a könyvvizsgálat befejezésére vagy a könyvvizsgálói jelentés kiadására vonatkozóan.
 - A könyvvizsgálóval szembeni olyan korlátozások, amelyek nem helyénvaló módon korlátozzák az emberekhez vagy információkhoz való hozzáférést, vagy az irányítással megbízott személyekkel való hatékony kommunikációra való képességet.
 - Hatalmaskodó vezetői magatartás a könyvvizsgálóval való kapcsolattartás során, különösen a könyvvizsgáló munkája hatókörének vagy a megbízás végrehajtására kijelölt vagy az annak során konzultációba bevont munkatársak kiválasztásának vagy megtartásának befolyásolására történő kísérletek.

Eszközök elsikkasztásából felmerülő hibás állításokra vonatkozó kockázati tényezők

Az eszközök elsikkasztásából felmerülő hibás állításokra vonatkozó kockázati tényezők szintén a csalás fennállásakor általában jelen lévő három körülmény alapján vannak csoportosítva: ösztönzések/nyomások, lehetőségek és hozzáállások/megindoklások. A beszámolóképzés során elkövetett csalásból felmerülő hibás állításokkal kapcsolatos kockázati tényezők némelyike jelen lehet olyankor is, amikor eszközök elsikkasztásából felmerülő hibás állítások fordulnak elő. Például, a vezetés nem hatékony figyelemmel kísérése és a belső kontrollban lévő egyéb hiányosságok jelen lehetnek, amikor akár beszámolóképzés során elkövetett csalásból, akár eszközök elsikkasztásából eredő hibás állítások állnak fenn. Az alábbiak példák eszközök elsikkasztásából felmerülő hibás állításokkal kapcsolatos kockázati tényezőkre.

Ösztönzések/Nyomások

Személyes pénzügyi kötelmek nyomást gyakorolhatnak a vezetésre vagy olyan munkavállalókra, akik hozzáférnek a pénzeszközökhöz vagy más, lopásnak kitett eszközökhöz, az ilyen eszközök elsikkasztására.

Kedvezőtlen kapcsolatok a gazdálkodó egység és az olyan munkavállalók között, akik hozzáférnek a pénzeszközökhöz vagy más, lopásnak kitett eszközökhöz, az ilyen eszközök elsikkasztására motiválhatják ezeket a munkavállalókat. Például a következők létrehozhatnak kedvezőtlen kapcsolatokat:

- Tudott vagy előre jelzett jövőbeli munkavállalói elbocsátások.
- A munkavállalói javadalmazási vagy juttatási programok közelmúltbeli vagy előre jelzett változásai.
- A várakozásokkal nem összhangban álló előléptetések, javadalmazás vagy egyéb juttatások.

Lehetőségek

Bizonyos jellemzők vagy körülmények növelhetik az eszközök sikkasztásnak való kitéttységét. Például, az eszközök elsikkasztására való lehetőségek bővülnek az alábbiak fennállásakor:

- Nagy összegű készpénz vagy feldolgozott pénzeszköz.
- Készleten lévő tételek, amelyek kis méretűek, nagy értékűek vagy nagy rájuk a kereslet.
- Könnyen átváltható eszközök, mint például bemutatóra szóló kötvények, gyémántok vagy számítógépes chippek.
- Befektetett eszközök, amelyek kis méretűek, könnyen értékesíthetőek vagy nem rendelkeznek megfigyelhető tulajdonosjogi azonosítóval.

Az eszközök feletti nem megfelelő kontrollok növelhetik az ilyen eszközök sikkasztásnak való kitéttységét. Például, az eszközök sikkasztása előfordulhat a következők fennállása miatt:

- A feladatok nem megfelelő szétválasztása vagy nem megfelelő független ellenőrzések.
- A felső szintű vezetés kiadásainak, mint például az utazási és egyéb költség-visszatérítéseknek a nem megfelelő felügyelete.
- Eszközökért felelős munkavállalók vezetés általi nem megfelelő felügyelete, például távoli helyszínek nem megfelelő felügyelete vagy figyelemmel kísérése.
- Az eszközökhöz hozzáférő munkavállalóknál az állásra jelentkezők nem megfelelő szűrése.
- Eszközökre vonatkozó nyilvántartások nem megfelelő vezetése.
- Ügyletek nem megfelelő engedélyezési és jóváhagyási rendszere (például a vásárlások során).
- Pénzeszközök, befektetések, készletek vagy befektetett eszközök nem megfelelő fizikai védelme.
- Eszközök teljes körű és kellő időben történő egyeztetéseinek a hiánya.
- Az ügyletek, például a visszáruk utáni jóváírások kellő időben történő és megfelelő dokumentálásának hiánya.
- A kötelező szabadság hiánya a kulcsfontosságú kontrollfunkciókat végrehajtó munkavállalók számára.
- A vezetés nem megfelelő IT-ismerete, ami lehetővé teszi az IT-munkatársak számára sikkasztás elkövetését.
- Az automatizált nyilvántartások feletti nem megfelelő hozzáféréskontrollok, beleértve a számítógépes rendszerek eseménynaplói feletti kontrollokat és az eseménynaplók áttekintését.
- Nem megfelelő kontrollok a beszállítókezelésben, beleértve az ellátási lánc változásait, amelyek fiktív szállítóknak vagy olyan ellenőrizetlen szállítóknak tehetik ki a gazdálkodó egységet, amelyek kenőpénzeket fizetnek, vagy más csalási szándékú vagy jogellenes tevékenységekben vesznek részt.

- Az irányítással megbízott személyek arra vonatkozóan gyakorolt felügyeletének hiánya, hogy a vezetés hogyan használta fel az állami vagy önkormányzati pénzügyi segélyeket (például járványok, háborúk vagy küszöbönálló ágazati összeomlás idején kapott szubvenciók).

Állami szektorban működő gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- Kezelésben lévő bizalmi vagyonkezelési alapok – állami szektorban működő gazdálkodó egységek gyakran kezelnek eszközöket mások nevében, beleértve sérülékeny személyeket, ami nagyobb mértékben ki lehet téve helytelen felhasználásnak.
- Bizonyos árbevétel-ügyletek jellege (például adók és támogatások) nagyobb lehetőséget adhat a tárgyidőszakban megjelenített árbevétel ütemezésének vagy összegének manipulálására.

Hozzáállások/Megindoklások

- Az eszközök elsikkasztásához kapcsolódó kockázatok figyelemmel kísérése vagy csökkentése szükségességének figyelmen kívül hagyása.
- Az eszközök elsikkasztása feletti kontrollok figyelmen kívül hagyása meglévő kontrollok felülírásával vagy a belső kontrollban lévő ismert hiányosságokra vonatkozó megfelelő helyrehozó intézkedés megtételének elmulasztásával.
- A gazdálkodó egységgel vagy a munkavállalók általa való kezelésével szembeni neheztelést vagy elégedetlenséget jelző viselkedés.
- A viselkedés vagy az életmód olyan változásai, amelyek azt jelezhetik, hogy eszközöket sikkasztottak el.
- Kis értékű lopások eltűrése.
- Súlyos gazdasági visszaesések alatt elkövetett sikkasztások azzal való megindoklása, hogy szándékukban áll visszafizetni a gazdálkodó egységnek a körülmények normalizálódásakor.

2. sz. függelék

(Hiv.: A59., A127. és A135. bekezdések)

Példák a csalásból eredő lényeges hibás állítás felmért kockázatainak kezelését szolgáló lehetséges könyvvizsgálati eljárásokra

Az alábbiak példák mind beszámolóképzés során elkövetett, mind eszközök elsikkasztása eredményeképpen fennálló csalásból eredő lényeges hibás állítás felmért kockázatainak kezelését szolgáló lehetséges könyvvizsgálati eljárásokra. Noha ezek az eljárások helyzetek széles skáláját lefedik, csak példák, és ennek következtében lehet, hogy nem a legmegfelelőbbek, és lehet, hogy nem szükségesek minden egyes esetben. Emellett az eljárások megadott sorrendje nem szándékozik azok viszonylagos fontosságát tükrözni.

Mérlegelés az állítások szintjén

A csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak a könyvvizsgáló általi felmérésére adott konkrét válaszok eltérők lesznek az azonosított csalási kockázati tényezők vagy körülmények típusaitól vagy kombinációtól, valamint azoktól az ügyletcsoportoktól, számlaegyenlegektől, közzétételektől és állításoktól függően, amelyeket ezek érinthetnek.

Az alábbiak konkrét példák válaszokra:

- Helyszínek meglátogatásának vagy bizonyos teszteknek a meglepetésszerű vagy be nem jelentett végrehajtása. Például készletek megfigyelése olyan helyszíneken, ahol korábban nem jelentették be a könyvvizsgáló részvételét, vagy pénzeszközök leltározása meglepetésszerűen egy konkrét napon.
- Annak kérése, hogy a készleteket a beszámolási időszak végén vagy az időszak végéhez közelebbi dátumon leltározzák, hogy minimalizálják annak kockázatát, hogy manipulálják az egyenlegeket a leltárfelvétel dátuma és a beszámolási időszak vége közötti időszakban.
- A könyvvizsgálati megközelítés megváltoztatása a tárgyévben. Például szóbeli kapcsolatfelvétel a főbb vevőkkel és szállítókkal az írásbeli megerősítések kiküldésén felül, megerősítési kérések küldése egy konkrét félnek egy szervezetben belül, vagy több, vagy eltérő információ kérése.
- A gazdálkodó egység negyedév végi vagy év végi helyesbítő tételei részletes áttekintésének végrehajtása, és a szokatlan jellegűnek vagy összegűnek tűnők kivizsgálása.
- A jelentős és szokatlan ügyletekre, különösen az év végén vagy ahhoz közeli időpontban történetekre vonatkozóan a kapcsolt felek lehetséges érintettségének, valamint az ügyleteket támogató pénzügyi erőforrások eredetének megvizsgálása.
- Alapvető elemző eljárások végrehajtása alábontott adatok használatával. Például a helyszínek, üzletágak vagy hónapok szerint bontott értékesítés és értékesítés közvetlen költsége összehasonlítása a könyvvizsgáló által kidolgozott várakozásokkal.
- Interjúk készítése az olyan területeken dolgozó munkatársakkal, ahol csalás miatti lényeges hibás állítás kockázatát azonosították, hogy megismerjék meglátásaikat a kockázatról és arról, hogy kezelik-e, vagy hogyan kezelik a kockázatot.
- Interjúk készítése a pénzügyi beszámolási funkción kívüli, például értékesítési és marketing munkatársakkal.
- Ha egy vagy több leányvállalat, részleg vagy fióktelep pénzügyi kimutatásait más független könyvvizsgálók könyvvizsgálják, annak megbeszélése velük, hogy milyen terjedelmű munkát

szükséges végrehajtani az ezek között a komponensek között lezajlott ügyletekből és tevékenységekből származó, csalásból eredő lényeges hibás állítás felmért kockázatának a kezeléséhez.

- Ha egy szakértő munkája különösen jelentőssé válik a pénzügyi kimutatások egy tétele tekintetében, amelyre vonatkozóan magas a csalásból eredő lényeges hibás állítás felmért kockázata, további eljárások végrehajtása a szakértő néhány vagy összes feltételezésére, módszerére vagy megállapítására vonatkozóan annak megállapítása céljából, hogy a megállapítások nem észszerűtlenek, vagy egy másik szakértő megbízása ebből a célból.
- Könyvvizsgálati eljárások végrehajtása korábban auditált pénzügyi kimutatások kiválasztott nyitó mérlegszámláinak elemzése céljából annak felmérésére az utólagos információk használatának előnyével, hogy hogyan rendeztek bizonyos számviteli becsléseket és megítéléseket magukban foglaló ügyeket, például egy visszarukra képzett céltartalékot.
- Eljárások végrehajtása a gazdálkodó egység által készített számla- vagy egyéb egyeztetésekre vonatkozóan, beleértve évközi időszakokban végrehajtott egyeztetések mérlegelését.
- Automatizált eszközök és technikák, mint például adatbányászat használata egy sokaságban lévő rendellenességekre vonatkozó tesztelés céljából. Például automatizált eszközök és technikák használata olyan számok azonosítása céljából, amelyeket gyakran használtak, mivel lehet egy nem tudatos elfogultság a vezetésben vagy a munkavállalókban csalási szándékú naplótételek és egyéb helyesbítések feladásakor, hogy ismételten ugyanazt a számot használják.
- Számítógép által előállított nyilvántartások és ügyletek integritásának tesztelése.
- További könyvvizsgálati bizonyítékok keresése az auditált gazdálkodó egységen kívül álló forrásokból.

Állami szektorban működő gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- Annak tesztelése, hogy harmadik feleknek nyújtott támogatások vagy kölcsönök megfeleltek-e a releváns jogosultsági kritériumoknak, és azokat az állami szektorban működő gazdálkodó egység megfelelően jóváhagyta és elszámolta-e.
- Annak tesztelése, hogy adó- és közteher-követelésegyenlegek vagy kölcsönegyenlegek leírásait és egyéb helyesbítéseit megfelelően jóváhagyták-e.

Konkrét válaszok – Beszámolóképzítés során elkövetett csalásból eredő hibás állítás

Példák a beszámolóképzítés során elkövetett csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak a könyvvizsgáló általi felmérésére adott válaszokra a következők:

Árbevétel megjelenítése

- Alapvető elemző eljárások végrehajtása az árbevételre vonatkozóan alábontott adatok használatával, például a tárgyidőszak során havi és termékcsoport vagy üzleti szegmens szerinti bontásban bemutatott árbevétel összehasonlítása összehasonlítható korábbi időszakokkal. Automatizált eszközök és technikák hasznosak lehetnek a szokatlan vagy nem várt árbevételkapcsolatok vagy -ügyletek azonosítása során.
- Bizonyos releváns szerződési feltételeknek és a kiegészítő megállapodások hiányának megerősítése a vevőkkel, mert a megfelelő elszámolást gyakran befolyásolják ilyen feltételek vagy megállapodások, és az engedmények alapja, vagy az az időszak, amelyre azok vonatkoznak,

gyakran hiányosan dokumentált. Például az átvételi kritériumok, a szállítási és fizetési feltételek, a jövőbeli vagy folytatódó szállítói kötelek hiánya, a termék visszaküldésének joga, a garantált viszonteladási összegek, valamint a lemondási vagy visszatérítési rendelkezések gyakran relevánsak ilyen körülmények között.

- Interjú készítése a gazdálkodó egység értékesítési és marketing munkatársaival vagy belső jogtanácsosával az időszak végéhez közeli értékesítésekről vagy szállításokról, valamint az ezekhez az ügyletekhez kapcsolódó esetleges szokatlan feltételekkel vagy körülményekkel kapcsolatos ismereteikről.
- Fizikai jelenlét egy vagy több helyszínen az időszak végén, hogy megfigyeljék a kiszállítás alatt álló vagy a kiszállításra való előkészítés alatt álló árukat (vagy feldolgozásra váró visszárukat), és egyéb megfelelő értékesítési és készlettel kapcsolatos, időszakok közötti elhatárolási eljárásokat hajtsanak végre.
- Olyan helyzetek esetében, amelyekre vonatkozóan az árbevétel-ügyleteket elektronikusan hozzák létre, dolgozzák fel és rögzítik, a kontrollok tesztelése annak megállapítása céljából, hogy azok bizonyosságot nyújtanak-e arra, hogy a rögzített árbevétel-ügyletek megtörténtek, és azokat megfelelően rögzítették.
- A vevőkkel folytatott levelezés gazdálkodó egységnél lévő fájljainak vizsgálata bármilyen szokatlan feltételre vagy körülményre vonatkozóan, amely kérdéseket vet fel a megjelenített árbevétel megfelelőségével kapcsolatban.
- Az üzleti év vége után röviddel kapott visszárukra adott magyarázatok elemzése (például meg nem rendelt termék, a gazdálkodó egység több egységet szállított, mint amennyit rendeltek).
- Annak megállapítása, hogy az árbevétel-ügyleteket a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel és a gazdálkodó egység számviteli politikáival összhangban rögzítették-e. Például, a kiszállított árukat nem rögzítik értékesítésként, amíg nem kerül sor a jogcím átadására a szállítási feltételekkel összhangban, különösen olyan körülmények között, amikor a gazdálkodó egység szállítmányozót, vagy egy harmadik feles raktárat vagy teljesítési központot vesz igénybe.

Készletmennyiségek

- A gazdálkodó egység készletnyilvántartásainak vizsgálata olyan helyszínek vagy tételek azonosítása céljából, amelyek speciális figyelmet igényelnek a fizikai leltárfelvétel során vagy azt követően.
- A leltárfelvétel be nem jelentett megfigyelése bizonyos helyszíneken, vagy leltárfelvétel végzése minden helyszínen ugyanazon a napon.
- Készletleltár végzése a beszámolási időszak végén vagy az időszak végéhez közeli dátumon, hogy minimalizálják a nem helyénvaló manipuláció kockázatát a leltárfelvétel és a beszámolási időszak vége közötti időszakban.
- További eljárások végrehajtása a leltárfelvétel megfigyelése során, például szigorúbban megvizsgálni a dobozott tételek tartalmát, az áruk elhelyezési módját (például üreges négyzetekbe) vagy címkézési módját, valamint a folyékony anyagok, mint például parfümök vagy speciális vegyszerek minőségét (azaz tisztaságát, fokát vagy koncentrációját). Ebben a tekintetben hasznos lehet egy szakértő munkájának felhasználása.
- A tárgyidőszaki mennyiségek összehasonlítása előző időszakokkal készletcsoportonként vagy -kategóriánként, helyszínenként vagy más kritériumok szerint, vagy a megszámlolt mennyiségek összehasonlítása a folyamatos nyilvántartásokkal.

- Automatizált eszközök és technikák használata a fizikai leltárfelvétel összeállításának további tesztelése céljából – például címkeszámok szerinti rendezés a címkekontrollok tesztelése céljából, vagy tételSOROZATSZÁM szerinti rendezés, hogy teszteljék a tételek kihagyásának vagy duplázódásának a lehetőségét.
- A készlettételek mennyiségének rögzítéséhez, méréséhez vagy súlyuk megállapításához használt eszközök pontos hitelesítésének ellenőrzése – például mérlegek, mérőeszközök vagy szkennelőeszközök.
- Szakértő igénybevétele a készletmennyiségek jellegének megerősítésére speciális termékek esetében – például nemes drágakövek súlya megállapítható lehet, de egy szakértő segíthet megállapítani a nemes drágakövek metszését, színét és tisztaságát.

A vezetés becslései

- Szakértő igénybevétele egy független becslés kidolgozására a vezetés becslésével való összehasonlításhoz.
- Interjúk kiterjesztése a vezetésen és a számviteli részlegen kívüli személyekre a vezetés arra vonatkozó képességének és szándékának megerősítése céljából, hogy végrehajt olyan terveket, amelyek relevánsak a becslés kidolgozása szempontjából.

Konkrét válaszok – Eszközök elsikkasztásából eredő hibás állítások

Eltérő körülmények szükségképpen eltérő válaszokat követelnének meg. Rendszerint az eszközök elsikkasztásával kapcsolatos csalásból eredő lényeges hibás állítás felmért kockázatára adott könyvvizsgálati válasz bizonyos számlaegyenlegekre és ügyletcsoportokra fog irányulni. Noha a fenti két kategóriában leírt könyvvizsgálati válaszok némelyike alkalmazható lehet ilyen körülmények között, a munka hatókörét az azonosított sikkasztási kockázattal kapcsolatos konkrét információkhoz szükséges kötni.

Példák az eszközök elsikkasztásából eredő lényeges hibás állítás kockázatának a könyvvizsgáló általi felmérésére adott válaszokra a következők:

- Pénzeszközök vagy értékpapírok leltározása az év végén vagy ahhoz közel.
- Az auditált időszakra vonatkozó számlatevékenység (beleértve a jóváírási értesítést és a visszatértevékenységet, valamint a kifizetések dátumait) megerősítése közvetlenül a vevőkkel.
- Leírt számlák megtérüléseinek elemzése.
- Készlethiányok elemzése helyszínek vagy terméktípusok szerint.
- Kulcsfontosságú készletmutatók összehasonlítása az ágazati normával.
- A folyamatos készletnyilvántartás csökkenéseire vonatkozó alátámasztó dokumentáció áttekintése.
- A szállítói lista számítógépes egyeztetése a munkavállalók listájával címek vagy telefonszámok egyezésének azonosítása céljából.
- A bérszámfejtési nyilvántartások számítógépes szűrése duplán szereplő címek, munkavállalói azonosítók vagy adószámok, vagy bankszámlák azonosítása céljából.
- A munkavállalói dossziék áttekintése abból a szempontból, hogy melyekben nincs bizonyítéka tevékenységnek, vagy csak nagyon kevésnek, például a teljesítményértékelések hiánya.

- Értékesítési engedmények és visszáruk elemzése szokatlan mintázatok vagy tendenciák szempontjából.
- Konkrét szerződési feltételek megerősítése harmadik felekkel.
- Bizonyíték szerzése arról, hogy a szerződéseket a feltételeikkel összhangban hajtják végre.
- Nagy és szokatlan ráfordítások megalapozottságának áttekintése.
- A felső szintű vezetésnek és kapcsolt feleknek adott kölcsönök jóváhagyásának és könyv szerinti értékének áttekintése.
- A felső szintű vezetés által benyújtott költségelszámolások szintjének és megalapozottságának áttekintése.

3. sz. függelék

(Hiv.: A29. bekezdés)

Példák olyan körülményekre, amelyek csalást vagy vélt csalást jelezhetnek

A következők példák olyan körülményekre, amelyek azt jelezhetik, hogy a pénzügyi kimutatások csalásból eredő lényeges hibás állítást tartalmazhatnak.

Rendellenességek a számviteli nyilvántartásokban, beleértve az alábbiakat:

- Ügyletek, amelyeket nem teljes körűen vagy nem kellő időben rögzítettek, vagy amelyeket az összeg, a számviteli időszak, a besorolás vagy a gazdálkodó egység politikája tekintetében nem megfelelően rögzítettek.
- Alá nem támasztott vagy jóvá nem hagyott egyenlegek vagy ügyletek.
- Utolsó pillanatban tett helyesbítések, amelyek jelentősen befolyásolják a pénzügyi eredményt (például készlethelyesbítések).

Ellentmondásos vagy hiányzó bizonyíték, beleértve a következőket:

- Hiányzó dokumentumok.
- Hiányzó jóváhagyások vagy engedélyezési aláírások.
- Aláírási vagy kézírási rendellenességek és érvénytelen elektronikus aláírások.
- Megváltoztatottnak tűnő dokumentumok.
- Csak fénymásolt vagy elektronikusan továbbított dokumentumok érhetőek el, amikor dokumentumok létezése az eredeti formában elvárható.
- Jelentős meg nem magyarázott tételek az egyeztetésekben.
- A mérleg szokatlan változásai, vagy szokatlan változások tendenciákban, vagy fontos pénzügyi kimutatási mutatókban vagy kapcsolatokban – például az árbevételnél gyorsabban növekvő követelések.
- A vezetés vagy a munkatársak interjúkból vagy elemző eljárásokból felmerülő ellentmondó, pontatlan vagy életszerűtlen válaszai.
- Szokatlan rendellenességek a gazdálkodó egység nyilvántartásai és a megerősítési válaszok között.
- Jóváíró tételek és egyéb helyesbítések nagy száma a követelésnyilvántartásokban.
- A főkönyvi számlákkal nem egyező analitikák.
- A követelésanalitika és a főkönyvi számla, vagy a vevő kimutatásai és a követelésanalitika közötti nem vagy nem megfelelően megmagyarázott eltérések.
- A készletszámla-egyenlegek, készleteltérések és a forgási sebesség meg nem magyarázott ingadozásai.
- Jelentős nagyságrendű hiányzó készlet vagy fizikai eszközök.
- Rendelkezésre nem álló vagy hiányzó elektronikus bizonyíték, ami ellentmondásban van a gazdálkodó egység nyilvántartás-megőrzési gyakorlataival vagy politikáival.
- A vártnál kevesebb válasz vagy a vártnál nagyobb számú válasz a megerősítésekre.

- Kulcsfontosságú rendszerfejlesztési és programváltoztatási tesztelési és bevezetési tevékenységekkel kapcsolatos bizonyíték szolgáltatására való képtelenség a tárgyévi rendszerváltoztatásokra és -fejlesztésekre vonatkozóan.
- A gazdálkodó egység elemzőkkel tartott befektetői konferenciahívásainak meghallgatásából vagy elemzők kutatási jelentéseinek elolvasásából szerzett, túlságosan optimista prognózisokkal kapcsolatos információk, amelyek ellentétben vannak a gazdálkodó egység tervezési célokra használt belső előrejelzéseiben bemutatott információkkal.

Problémás vagy szokatlan kapcsolatok a könyvvizsgáló és a vezetés között, beleértve a következőket:

- Nyilvántartásokhoz, létesítményekhez, bizonyos munkavállalókhoz, vevőkhöz, szállítókhoz vagy másokhoz való hozzáférés megtagadása, akiktől könyvvizsgálati bizonyíték lenne kérhető.
- Kulcsfontosságú IT-működtetési alkalmazottakhoz és létesítményekhez való hozzáférés megtagadása, beleértve biztonsági, üzemeltető és rendszerfejlesztő munkatársakat.
- A vezetés által gyakorolt nem helyénvaló időnyomás összetett vagy vitás kérdések megoldására vonatkozóan.
- A vezetés könyvvizsgálat végzésével kapcsolatos panaszai, vagy a megbízásért felelős munkacsoport tagjainak a vezetés általi megfélemlítése, különösen a könyvvizsgálati bizonyítékok könyvvizsgáló általi kritikus felmérésével kapcsolatban, vagy a vezetéssel fennálló potenciális nézeteltérések megoldása során.
- A gazdálkodó egység szokatlan késlekedése a kért információk megadása során.
- Vonakodás arra vonatkozóan, hogy elősegítsék a könyvvizsgáló hozzáférését kulcsfontosságú elektronikus fájlokhoz automatizált eszközök és technikák használatával való tesztelés céljából.
- Vonakodás arra vonatkozóan, hogy lehetővé tegyenek egy megbeszélést a könyvvizsgáló és a vezetés harmadik fél szakértője (például egy adójogi szakértő) között.
- A vezetés vonakodása arra vonatkozóan, hogy megengedje a könyvvizsgálónak, hogy külön találkozzon az irányítással megbízott személyekkel.
- Vonakodás arra vonatkozóan, hogy helyesbítsenek egy lényeges hibás állítást a pénzügyi kimutatásokban vagy a gazdálkodó egység éves jelentésében foglalt egyéb információkban.
- Vonakodás arra vonatkozóan, hogy kiegészítsenek vagy felülvizsgáljanak a pénzügyi kimutatásokban lévő közzétételeket azok teljesebbé vagy érthetőbbé tétele céljából.
- Vonakodás arra vonatkozóan, hogy kellő időben kezeljék a belső kontrollban lévő azonosított hiányosságokat.
- Vonakodás arra vonatkozóan, hogy lehetővé tegyék a könyvvizsgálónak megerősítési kérés kiküldését.
- Vonakodás arra vonatkozóan, hogy megadjanak egy kért írásbeli nyilatkozatot.

Egyéb, beleértve a következőket:

- Függszámlák nagymértékű használata.
- Olyan számviteli politikák, amelyek eltérőnek tűnnek az ágazati normáktól.

- A számviteli becslések gyakori változásai, amelyek nem tűnnek a megváltozott körülményekből eredőnek.
- A gazdálkodó egység magatartáskódexe megsértéseinek eltűrése.
- A jövedelem és az életmód közötti eltérés.
- Szokatlan, irracionális vagy következetlen viselkedés.
- Csalásra vonatkozó kijelentések névtelen e-maileken, leveleken, telefonhívásokon, bizalmas információkon vagy panaszokon keresztül, amelyekről a könyvvizsgáló tudomást szerezhet.
- A munkavállalók rendszerekhez és nyilvántartásokhoz való olyan hozzáféréseinek bizonyítékai, amely nem egyeztethető össze azzal, ami jóváhagyott feladataik végrehajtásához szükséges.
- Kikapcsolt kontrollok vagy könyvvizsgálati naplók.

4. sz. függelék

(Hiv.: A100., A104. és A143. bekezdések)

További szempontok, amelyek tájékozódásul szolgálhatnak a könyvvizsgáló számára a naplótételek és egyéb helyesbítések tesztelésre való kiválasztásakor

Az alábbi mérlegelési szempontok relevánsak a naplótételek és egyéb helyesbítések tesztelésre való kiválasztásakor:

- A gazdálkodó egység pénzügyi kimutatások készítése szempontjából releváns információs rendszerének és kommunikációjának megismerése⁹⁴ (lásd még jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 35. bekezdés) – ez az előírt megismerés ismereteket nyújt a könyvvizsgálónak a következőkkel kapcsolatban:
 - A gazdálkodó egység arra vonatkozó politikái és eljárásai, hogy az ügyleteket hogyan hozzák létre, hogyan rögzítik, dolgozzák fel, javítják szükség esetén, építik be a főkönyvbe és szerepeltetik a pénzügyi kimutatásokban (beleértve a gazdálkodó egységen belül ezekért felelős személyeket).
 - A főkönyvbe beépített, és azután a pénzügyi kimutatásokba beállított naplótételek típusai (standard vagy nem standard), beleértve a közvetlenül a pénzügyi kimutatásokban tett egyéb helyesbítéseket.
 - A naplótételek és egyéb helyesbítések rögzítésének vagy készítésének folyamata (automatizált vagy manuális), valamint az előírt alátámasztó dokumentáció, a gazdálkodó egység politikái és eljárásai alapján.
 - A gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak zárási folyamata.
- A gazdálkodó egység csalás megelőzésére vagy feltárására kialakított, naplótételek feletti kontrolljainak megismerése⁹⁵ (lásd még jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 36. bekezdés) – sok gazdálkodó egység esetében az ügyletek rutin feldolgozása manuális és automatizált kontrollok kombinációját foglalja magában. Hasonlóképpen, a naplótételek és egyéb helyesbítések feldolgozása magában foglalhat mind manuális, mind automatizált kontrollokat egy vagy több IT-rendszeren keresztül. Amikor IT-t használnak a pénzügyi beszámolási folyamatban, lehet, hogy csak elektronikus formában vannak a naplótételek és egyéb helyesbítések.
 - A csalás megelőzésére vagy feltárására kialakított, naplótételek feletti kontrollok típusai magukban foglalhatnak engedélyezéseket és jóváhagyásokat, egyeztetéseket, igazolásokat (mint például szerkesztési és érvényesítési ellenőrzések vagy automatizált számítások), a feladatok szétválasztását, valamint fizikai és logikai kontrollokat.
 - A 36. bekezdésben lévő követelmény a naplótételek feletti olyan kontrollokra vonatkozik, amelyek a csalásból eredő lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló kockázatát (kockázatait) kezelik, és amelyek fogékonyak lehetnek jogosulatlan vagy nem helyénvaló beavatkozásra vagy manipulációra. Ezek a kontrollok a következőket foglalják magukban:

⁹⁴ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 25. bekezdés

⁹⁵ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 26. bekezdés

- Nem standard naplótételek feletti kontrollok – ahol a naplótételek automatizáltak vagy manuálisak, és azokat a nem ismétlődő, szokatlan ügyletek vagy helyesbítések rögzítésére használják.
 - Standard naplótételek feletti kontrollok – ahol a naplótételek automatizáltak vagy manuálisak és fogékonyak jogosulatlan vagy nem helyénvaló beavatkozásra vagy manipulációra.
- A naplótételek és egyéb helyesbítések felett bevezetett kontrollok hatékonysága – a naplótételek és egyéb helyesbítések készítése és feladása feletti hatékony kontrollok csökkenthetik a szükséges alapvető tesztelés terjedelmét, feltéve, hogy a könyvvizsgáló tesztelte a kontrollok működési hatékonyságát.
 - A csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése – a kockázatfelmérési eljárásokból és a kapcsolódó tevékenységekből szerzett információk értékelése, beleértve az egyéb forrásokból szerzett információk mérlegelését, csalási kockázati tényezők jelenlétét jelezheti. Az ilyen csalási kockázati tényezők, különösen olyan események vagy körülmények, amelyek a vezetés számára a kontrollok felülírására való ösztönzéseket és nyomásokat, a kontrollok vezetés általi felülírására vonatkozó lehetőségeket, valamint olyan hozzáállásokat és megindoklásokat jeleznek, amelyek lehetővé teszik a vezetés számára a kontrollok felülírásának igazolását, segíthetik a könyvvizsgálót a naplótételek és egyéb helyesbítések konkrét csoportjainak tesztelés céljából való azonosításában. Ezek magukban foglalhatnak jogosulatlan vagy nem helyénvaló beavatkozásra vagy manipulációra az alábbiakból eredően fogékony naplótételeket és egyéb helyesbítéseket:
 - Belső vagy külső teljesítmény-mérőszámok teljesítésére vagy felülmúlására irányuló ösztönzések vagy nyomások (például év végén könyvelt naplótételek automatikus visszafordítása).
 - Adók minimalizálására vagy kikerülésére irányuló nyomások vagy ösztönzések (például nem helyénvaló naplótételek árbevétel vagy költségek korai vagy késleltetett megjelenítésének rögzítése céljából).
 - Adósságtörlesztési vagy egyéb adóssághoz kapcsolódó kovenáns követelményeknek való megfelelésre irányuló nyomások (például mérlegben lévő eszközök és kötelezettségek egymással szembeni nem helyénvaló beszámítása helyesbítéseknek a közvetlenül a pénzügyi kimutatásokban történő végrehajtásával, hogy elérjék a gazdálkodó egység tőkeáttételi mutatójára vonatkozó adóssághoz kapcsolódó kovenánst, még akkor is, ha a beszámítási jog feltételei nem teljesülnek).
 - A feladatok nem megfelelő szétválasztásából adódó lehetőségek a gazdálkodó egységnél lévő bármely személy számára csalás leplezésére vagy elkövetésére az adott személy szokásos feladatai végzése során (például eszközöket érintő ügyletekkel kapcsolatos naplótételek és egyéb helyesbítések, ahol az adott személy felelős (a) az eszközök megőrzéséért, vagy (b) az ezeket az eszközöket érintő kapcsolódó ügyletek engedélyezéséért vagy jóváhagyásáért, valamint (c) a kapcsolódó ügyletek rögzítéséért vagy beszámolóba foglalásáért).
 - A belső kontrollban lévő hiányosságokból adódó lehetőségek (például jóvá nem hagyott szállítóknak való vásárlási kifizetésekre vonatkozó, vagy megszűnt munkaviszonyú vagy áthelyezett munkavállalók által készített naplótételek és egyéb helyesbítések).

- A pénzügyi kimutatások zárásának folyamatában részt vevő személyeknek adott privilegizált hozzáférésekből adódó lehetőségek (például adminisztrátori vagy teljes felhatalmazású felhasználói hozzáféréssel rendelkező személyek által készített naplótételek és egyéb helyesbítések).
- A vezetés elfogultságából vagy csalásból eredő hibás állításra fogékony számviteli becsléseket alátámasztó, végfelhasználói számítástechnikai eszközökön alapuló számításokból adódó lehetőségek (például goodwill és egyéb immateriális javak értékvesztésének táblázatkezelő szoftver használatával való számításán alapuló naplótételek és egyéb helyesbítések).
- Csalási szándékú naplótételek és egyéb helyesbítések jellemzői – a nem helyénvaló naplótételeknek vagy egyéb helyesbítéseknek gyakran egyedi azonosító jellemzőik vannak. Az ilyen jellemzők magukban foglalhatnak olyan tételeket:
 - amelyeket nem kapcsolódó, szokatlan vagy ritkán használt számlákra könyveltek;
 - amelyeket olyan személyek könyveltek, akik jellemzően nem könyvelnek naplótételeket;
 - amelyeket az időszak végén vagy olyan zárás utáni tételként rögzítettek, amelyekhez nem adtak magyarázatot vagy leírást, vagy csak keveset;
 - amelyeket a pénzügyi kimutatások készítése előtt vagy alatt könyveltek, és nincs számlaszámuk;
 - amelyek kerek számokat vagy azonosan végződő számokat tartalmaznak.

A könyvvizsgáló felhasználhat közelmúltbeli információkat, mint például ténylegesen elkövetett csalásokra vonatkozó adatokat, vagy a munkahelyi csalás tendenciáira vonatkozó jelentéseket ahhoz, hogy tájékozódjon a csalási szándékú naplótételekkel kapcsolatban.

- A számlák jellege és összetettsége – nem helyénvaló naplótételek vagy helyesbítések alkalmazhatók olyan számlákra:
 - amelyek összetett vagy szokatlan jellegű ügyleteket tartalmaznak;
 - amelyek jelentős becsléseket és időszak végi helyesbítéseket tartalmaznak;
 - amelyek hibás állításoknak voltak kitéve a múltban;
 - amelyeket nem egyeztettek kellő időben, vagy amelyek nem egyeztetett eltéréseket tartalmaznak;
 - amelyek csoporton belüli vagy kapcsolt felek közötti ügyleteket tartalmaznak;
 - amelyek más módon kapcsolatban vannak csalásból eredő lényeges hibás állítás egy azonosított kockázatával.
- A szokásos üzletmeneten kívül feldolgozott naplótételek és egyéb helyesbítések – a nem standard naplótételekre lehet, hogy nem vonatkoznak ugyanolyan jellegű vagy terjedelmű kontrollok, mint az olyan ügyletek rögzítésére ismétlődő alapon használt naplótételekre, mint a havi értékesítések, vásárlások és pénzkifizetések.

5. sz. függelék

(Hiv.: A18. bekezdés)

Csalásra vagy vélt csalásra hivatkozó konkrét témákkal foglalkozó más nemzetközi könyvvizsgálati standardok

Ez a függelék csalásra vagy vélt csalásra hivatkozó konkrét követelményeket tartalmazó más nemzetközi könyvvizsgálati standardokat azonosít. A lista nem tartalmaz a csalásra vagy hibára hivatkozó követelményeket tartalmazó nemzetközi könyvvizsgálati standardokat (például 210. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard⁹⁶, 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard, 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard). A lista nem helyettesíti a nemzetközi könyvvizsgálati standardokban szereplő követelmények és a kapcsolódó alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok figyelembevételét.

- 402. témaszámú, *„Szolgáltató szervezetet igénybe vevő gazdálkodó egységre vonatkozó könyvvizsgálati szempontok”* című nemzetközi könyvvizsgálati standard 19. bekezdés
- 505. témaszámú, *„Külső megerősítések”* című nemzetközi könyvvizsgálati standard 8. bekezdés (b) pont és 11. bekezdés
- 540. témaszámú, *„Számveteli becslések és a kapcsolódó közzétételek könyvvizsgálata”* című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 32. bekezdés
- 550. témaszámú, *„Kapcsolt felek”* című nemzetközi könyvvizsgálati standard 22. bekezdés (e) pont és 23. bekezdés (a) pont (i) alpont
- 600. témaszámú, *„Speciális szempontok — Csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatai (beleértve a komponens-könyvvizsgálók munkáját)”* című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 38. bekezdés (d) pont, 44A bekezdés, 45. bekezdés (h) pont, 55. bekezdés, 57. bekezdés (d) pont és 59. bekezdés (g) pont (i) alpont
- 700. témaszámú, *„A pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakítása és jelentéskészítés”* című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 40. bekezdés (a) pont

⁹⁶ 210. témaszámú, *„Megegyezés a könyvvizsgálati megbízások feltételeiről”* című nemzetközi könyvvizsgálati standard

A 240. TÉMASZÁMÚ (FELÜLVIZSGÁLT) NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARDBÓL EREDŐ KAPCSOLÓDÓ MÓDOSÍTÁSOK

Megjegyzés: Az alábbiak egyéb IAASB nemzetközi standardok kapcsolódó módosításai a 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard jóváhagyásának eredményeképpen. Ezek a módosítások ugyanakkor válnak hatályossá, amikor a 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard, és jelölt változásokként vannak bemutatva az IAASB nemzetközi standardok legutolsó jóváhagyott változataihoz képest, amelyekben a módosítás történt. A módosításokban lévő lábjegyzetek számozása nem igazodik a módosított IAASB nemzetközi standardokhoz, amelyekben a módosítások vannak, és hivatkozni kellene azokra az IAASB nemzetközi standardokra.

ISA 200

200. TÉMASZÁMÚ NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD A FÜGGETLEN KÖNYVVIZSGÁLÓ ÁTFOGÓ CÉLJAI ÉS A KÖNYVVIZSGÁLATNAK A NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARDOKKAL ÖSSZHANGBAN TÖRTÉNŐ VÉGREHAJTÁSA

Bevezetés

Pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata

9. A könyvvizsgálónak lehetnek bizonyos egyéb kommunikálási és jelentéstételi felelősségei a felhasználók, a vezetés, az irányítással megbízott személyek vagy a gazdálkodó egységen kívüli felek felé a könyvvizsgálatból felmerülő kérdésekkel kapcsolatban. Ezeket megállapíthatják nemzetközi könyvvizsgálati standardok vagy vonatkozó jogszabály vagy szabályozás.¹

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

Szakmai szkepticizmus (Hiv.: 15. bekezdés)

A24. *A könyvvizsgálótól nem várható, hogy figyelmen kívül hagyja a gazdálkodó egység vezetésének és az irányítással megbízott személyeknek az őszinteségével és tisztességével kapcsolatos múltbeli tapasztalatokat.² Mindazonáltal az a meggyőződés, hogy a vezetés és az irányítással megbízott személyek őszinték és tisztességesek, nem menti fel a könyvvizsgálót annak szükségessége alól, hogy fenntartsa a szakmai szkepticizmust, vagy nem engedi meg, hogy a könyvvizsgáló nem meggyőző könyvvizsgálati bizonyítékkal is megelégedjen a kellő bizonyosság megszerzésékor.³*

Elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték és könyvvizsgálati kockázat (Hiv.: 5. és 17. bekezdések)

¹ Lásd például a 260. témaszámú, „Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardot és a 240. témaszámú, „A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 44-64-67. bekezdését bekezdéseit.

² 500. témaszámú, „Könyvvizsgálati bizonyítékok” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 7–9. bekezdések

³ 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 44-22. bekezdés; 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 11. bekezdés; 505. témaszámú, „Külső megerősítések” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 10–11. és 16. bekezdések

A könyvvizsgálat eredendő korlátai

Egyéb kérdések, amelyek hatással vannak a könyvvizsgálat eredendő korlátaira

A56. Bizonyos állítások vagy témák esetében különösen jelentősek az eredendő korlátok által a könyvvizsgálónak arra a képességére gyakorolt potenciális hatások, hogy feltárjon lényeges hibás állításokat. Ilyen állítások vagy témák többek között:

– Csalás, különösen a felső szintű vezetés részvételét vagy összejátszást magában foglaló csalás. További részletekért lásd a 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardot.

ISA 220

220. TÉMASZÁMÚ (FELÜLVIZSGÁLT) NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOK KÖNYVVIZSGÁLATÁNAK MINŐSÉGIRÁNYÍTÁSA

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

Vezetőségi felelősségek a minőségnek a könyvvizsgálatokon való irányításáért és eléréséért (Hiv.: 13–15. bekezdések)

Szakmai szkepticizmus (Hiv.: 7. bekezdés)

A37. Az olyan lehetséges intézkedések, amelyeket a megbízásért felelős munkacsoport megtehet a szakmai szkepticizmus megbízás szintjén való gyakorlását akadályozó tényezők csökkentése érdekében, magukban foglalhatják:

– A következőkre vonatkozóan az irányítás, felügyelet vagy áttekintés jellegének, ütemezésének és terjedelmének módosítását a megbízásért felelős munkacsoport tapasztaltabb tagjainak bevonása, gyakoribb személyesebb felügyelet vagy bizonyos munkapapírok mélyrehatóbb áttekintése által:

- a könyvvizsgálat összetett vagy szubjektív területei;
- olyan területek, amelyek kockázatokat jelentenek a minőségnek a könyvvizsgálati megbízáson való elérése szempontjából;
- olyan területek, ahol a lényeges hibás állítás nagyobb kockázata állhat fenn, beleértve a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatát, ahol csalási kockázat áll fenn; és
- jogszabályoknak vagy szabályozásoknak való azonosított vagy vélt meg nem felelés.

Ügyfélkapcsolatok és könyvvizsgálati megbízások elfogadása és megtartása (Hiv.: 22–24. bekezdések)

A55. Az elfogadás és megtartás alatt szerzett információk relevánsak lehetnek az egyéb nemzetközi könyvvizsgálati standardok követelményeinek, csakúgy, mint a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeinek való megfelelés során is, például a következők tekintetében:

– akár hibából, akár csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése a 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) és a 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban⁴

⁴ 240. témaszámú, „A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard

ISA 230

230. TÉMASZÁMÚ NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD KÖNYVVIZSGÁLATI DOKUMENTÁCIÓ

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

Függelék

(Hiv.: 1. bekezdés)

Más nemzetközi könyvvizsgálati standardok könyvvizsgálati dokumentációra vonatkozó sajátos követelményei

A jelen függelék azonosítja más nemzetközi könyvvizsgálati standardoknak a sajátos dokumentálási követelményeket tartalmazó bekezdéseit. A lista nem helyettesíti az egyéb nemzetközi könyvvizsgálati standardokban szereplő követelmények és a kapcsolódó alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok figyelembevételét.

3. 240. témaszámú, „A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard – 45–4868. bekezdés

ISA 250

250. TÉMASZÁMÚ (FELÜLVIZSGÁLT) NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD JOGSZABÁLYOK ÉS SZABÁLYOZÁSOK FIGYELEMBEVÉTELE A PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOK KÖNYVVIZSGÁLATÁNÁL

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

Könyvvizsgálati eljárások az azonosított vagy vélt meg nem felelés esetén

A jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelésre utaló jelzések (Hiv.: 19. bekezdés)

A17. A könyvvizsgálónak tudomására juthat jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés esetére vonatkozó információ más módon is, mint a 13–17. bekezdésekben leírt eljárások végrehajtásának eredményeképpen (például, ha egy ~~bizalmas jelentéstevő~~ bejelentő figyelmezteti a könyvvizsgálót meg nem felelésre).

ISA 260

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

1. sz. függelék

(Hiv.: 3. bekezdés)

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

A jelen függelék azonosítja az 1. témaszámú nemzetközi minőségirányítási standard⁵ 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.

- 240. témaszámú, „A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard – ~~2225.~~ 2225. bekezdés, ~~3932.~~ 3932. bekezdés (c) pont(i) ~~alpont.~~ 55. bekezdés (a) pont, 59. bekezdés (c) pont (i) ~~9~~ 9 ~~alpont~~ és ~~44–4364–66.~~ 44–4364–66. bekezdések

ISA 265

**265. TÉMASZÁMÚ NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD
A BELSŐ KONTROLL HIÁNYOSSÁGAINAK KOMMUNIKÁLÁSA AZ IRÁNYÍTÁSSAL
MEGBÍZOTT SZEMÉLYEK ÉS A VEZETÉS FELÉ**

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

A belső kontroll jelentős hiányosságai (Hiv.: 6. bekezdés (b) pont és 8. bekezdés)

A6. Azon kérdések közé, amelyeket a könyvvizsgáló figyelembe vehet annak megállapítása során, hogy a belső kontroll valamely hiányossága vagy hiányosságainak kombinációja jelentős hiányosságot testesít-e meg, például az alábbiak tartoznak:

– A kontrollok fontossága a pénzügyi beszámolási folyamat szempontjából, például:

= a csalás megelőzése és vagy feltárása feletti kontrollok

A belső kontroll hiányosságainak kommunikálása

A belső kontroll hiányosságainak kommunikálása a vezetés felé (Hiv.: 10. bekezdés)

A belső kontroll jelentős hiányosságainak kommunikálása a vezetés felé (Hiv.: 10. bekezdés (a) pont)

A21. A 250. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard a jogszabályok és szabályozások követelményeinek való azonosított vagy vél ~~gyanított~~ meg nem felelés jelentésével kapcsolatban állapít meg követelményeket és ad útmutatást, beleértve azt is, amikor maguk az irányítással megbízott személyek érintettek a követelményeknek való ilyen jellegű meg nem felelésben.⁵ A 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard állapít meg követelményeket és ad útmutatást az

⁵ 250. témaszámú, „A jogszabályok és szabályozások figyelembevétele a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 23–29. bekezdések

irányítással megbízott személyek felé történő kommunikációval kapcsolatban abban az esetben, ha a könyvvizsgáló a vezetést érintő csalást vagy vélte gyanított csalást azonosított.⁶

ISA 300

300. TÉMASZÁMÚ NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD A PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOK KÖNYVVIZSGÁLATÁNAK TERVEZÉSE

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

A megbízásért felelős munkacsoport kulcsfontosságú tagjainak bevonása (Hiv.: 5. bekezdés)

A5. A megbízásért felelős partnernek és a megbízásért felelős munkacsoport egyéb kulcsfontosságú tagjainak a könyvvizsgálat tervezésébe történő bevonása hasznosítja tapasztalataikat és szakértelmüket, ezáltal javítva a tervezési folyamat hatékonyságát és eredményességét.⁷

ISA 315

315. TÉMASZÁMÚ (2019-BEN FELÜLVIZSGÁLT) NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD A LÉNYEGES HIBÁS ÁLLÍTÁS KOCKÁZATAINAK AZONOSÍTÁSA ÉS FELMÉRÉSE

Bevezetés

A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard kulcsfontosságú elgondolásai

6. A lényeges hibás állítás könyvvizsgáló által azonosított és felmért kockázatai magukban foglalják mind a hibából, mind a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatait. Bár a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard mindkettővel foglalkozik, a csalás akkora jelentőségű, hogy a 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard⁸ további követelményeket és útmutatást tartalmaz az olyan információk megszerzését célzó kockázatfelmérési eljárásokkal és kapcsolódó tevékenységekkel kapcsolatban, amelyeket a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításához, felméréséhez és az arra való válaszadáshoz használnak fel.

Fogalmak

12. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában a következő kifejezéseknek az alábbi jelentésük van:

⁶ 240. témaszámú, „A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 4465. bekezdés

⁷ A 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 40-17. és 18. bekezdése követelményeket állapít meg és útmutatást nyújt a megbízásért felelős munkacsoportnak a gazdálkodó egységnek a pénzügyi kimutatásokban lévő lényeges hibás állításoknak való kitétségére vonatkozó megbeszélésére. A 240. témaszámú, „A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 4529. bekezdése iránymutatást nyújt a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásai csalásból származó lényeges hibás állításnak való kitétségének az ilyen megbeszélés során való hangsúlyozására.

⁸ 240. témaszámú, „A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard

(f) *Eredendő kockázati tényezők* – Események és körülmények olyan jellemzői, amelyek befolyásolják egy ügyletsoporttal, számlaegyenleggel vagy közzététellel kapcsolatos állítás akár csalásból, akár hibából eredő hibás állításra való fogékonyságát, a kontrollok figyelembevétele előtt. Az ilyen tényezők lehetnek minőségek vagy mennyiségek, és magukban foglalják az összetettséget, a szubjektivitást, a változást, a bizonytalanságot, vagy a hibás állításra a vezetés elfogultsága vagy egyéb csalási kockázati tényezők⁹ miatti fogékonyságot, amennyiben azok befolyásolják az eredendő kockázatot. (Hiv.: A7–A8. bekezdések)

(l) *Jelentős kockázat* – A lényeges hibás állítás egy azonosított kockázata: (Hiv.: A10. bekezdés)

(ii) amely az egyéb nemzetközi könyvvizsgálati standardok követelményeivel összhangban jelentős kockázatként kezelendő.¹⁰

Követelmények

A lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése (Hiv.: A184–A185. bekezdés)

A kockázatfelmérési eljárásokból szerzett könyvvizsgálati bizonyítékok értékelése

35. A könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy a kockázatfelmérési eljárásokból szerzett könyvvizsgálati bizonyítékok megfelelő alapot nyújtanak-e az akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításához és felméréséhez. Ha nem, a könyvvizsgálónak további kockázatfelmérési eljárásokat kell végrehajtania, amíg ilyen alapot nyújtó könyvvizsgálati bizonyítékot nem szereznek. A lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése során a könyvvizsgálónak a kockázatfelmérési eljárásokból szerzett minden könyvvizsgálati bizonyítékot figyelembe kell vennie, akár megerősítő, akár ellentmondó a vezetés által tett állítások szempontjából. (Hiv.: A230–A232. bekezdések)

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

Kockázatfelmérési eljárások és kapcsolódó tevékenységek (Hiv.: 13–18. bekezdések)

A11. A lényeges hibás állítás azonosítandó és felméréndő kockázatai egyaránt tartalmazzák a csalásból eredőket és a hibából eredőket, és a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard lefedi mindkettőt. A csalás azonban akkora jelentőségű, hogy a 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard további követelményeket és útmutatást tartalmaz az olyan információk megszerzését célzó kockázatfelmérési eljárásokkal és a kapcsolódó tevékenységekkel kapcsolatban, amelyeket a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításához és felméréséhez használnak fel.¹¹ Emellett az alábbi nemzetközi könyvvizsgálati standardok adnak további követelményeket és útmutatást a lényeges hibás állítás kockázatainak konkrét kérdésekkel vagy körülményekkel kapcsolatban történő azonosítására és felmérésére vonatkozóan:

A megbízásért felelős munkacsoport megbeszélése (Hiv.: 17–18. bekezdések)

Miért követelmény a megbízásért felelős munkacsoport számára, hogy megbeszéljék a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek alkalmazását és a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak lényeges hibás állításra való fogékonyságát

⁹ 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard A24–A27A26. bekezdések

¹⁰ 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 2739. bekezdés (b) pont és 550. témaszámú, „Kapcsolt felek” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 18. bekezdés

¹¹ 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 42–2726-41. bekezdések

A42. A megbízásért felelős munkacsoportnak a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek alkalmazásával és a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak lényeges hibás állításra való fogékonyágával kapcsolatos megbeszélése:

A 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja, hogy a megbízásért felelős munkacsoport megbeszélése különös hangsúlyt helyezzen arra, hogy hogyan és hol lehetnek fogékonyak a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásai a csalásból eredő lényeges hibás állításra, beleértve azt is, hogy hogyan merülhet fel csalás.¹²

A gazdálkodó egységnek és környezetének, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek és a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének megismerése (Hiv.: 19–27. bekezdések)

Miért előírás a gazdálkodó egységnek és környezetének, valamint a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek a megismerése (Hiv.: 19–20. bekezdések)

A50. A gazdálkodó egységnek és környezetének, valamint a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek a könyvvizsgáló általi megismerése segít a könyvvizsgálónak megismerni azokat az eseményeket és körülményeket, amelyek relevánsak a gazdálkodó egység szempontjából, valamint azonosítani, hogy az eredendő kockázati tényezők hogyan befolyásolják az állítások hibás állításra való fogékonyágát a pénzügyi kimutatásoknak a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban való elkészítése során, valamint ennek a befolyásnak a mértékét. Ezek az információk hivatkozási keretet hoznak létre, amelyen belül a könyvvizsgáló azonosítja és felméri a lényeges hibás állítás kockázatait. Ez a hivatkozási keret segít továbbá a könyvvizsgálónak megtervezni a könyvvizsgálatot, valamint szakmai megítélést és szakmai szkepticizmust alkalmazni a könyvvizsgálat egésze során, például, amikor:

– azonosítja és felméri a pénzügyi kimutatásokban lévő lényeges hibás állítás kockázatait a 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal vagy egyéb releváns standardokkal összhangban (például a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázataira vonatkozóan a 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban, vagy a számviteli becslésekkel kapcsolatos kockázatok azonosításakor vagy felmérésekor a 540. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban);

A gazdálkodó egység és környezete (Hiv.: 19. bekezdés (a) pont)

A vezetés által a gazdálkodó egység pénzügyi teljesítményének értékeléséhez használt mérőszámok (Hiv.: 19. bekezdés (a) pont (iii) alpont)

Miért ismeri meg a könyvvizsgáló a vezetés által használt mérőszámokat

A74. A gazdálkodó egység mérőszámainak megismerése segít a könyvvizsgálónak mérlegelni, hogy ezek a mérőszámok, akár külső, akár belső használatra vannak, létrehozna-e nyomást a gazdálkodó szervezetre a teljesítménycélok elérése érdekében. Ez a nyomás olyan intézkedések megtételére motiválhatja a vezetést, amelyek növelik a vezetés elfogultságából vagy a csalásból eredő lényeges hibás állításra való fogékonyágot (például az üzleti teljesítmény javítására vagy hibás állítás szándékos szerepeltetésére a pénzügyi kimutatásokban) (a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázataival kapcsolatos követelményeket és útmutatást lásd a 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardban).

A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek (Hiv.: 19. bekezdés (b) pont)

¹² 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 4629. bekezdés

Hogyan befolyásolják az eredendő kockázati tényezők az állítások hibás állításra való fogékonyságát (Hiv.: 19. bekezdés (c) pont)

Az eredendő kockázati tényezők hatása egy üzletcsoportra, számlaegyenlegre vagy közzétételre

A89. *Az olyan események vagy körülmények, amelyek befolyásolhatják a vezetés elfogultsága miatti hibás állításra való fogékonyságot, hatással lehetnek az egyéb csalási kockázati tényezők miatti hibás állításra való fogékonyságra is. Ennek megfelelően ez olyan releváns információ lehet, amely felhasználható a 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 2438. bekezdése szerint, amely előírja a könyvvizsgáló számára annak értékelését, hogy az egyéb kockázatfelmérési eljárásokból és a kapcsolódó tevékenységekből szerzett információk jelzik-e, hogy jelen van egy vagy több csalási kockázati tényező.*

A gazdálkodó egység kockázatfelmérési folyamatának megismerése (Hiv.: 22–23. bekezdések)

A gazdálkodó egység kockázatfelmérési folyamatának megismerése (Hiv.: 22. bekezdés (a) pont)

A109. *Ahogy az A62. bekezdés kifejti, nem minden üzleti kockázat idézi elő a lényeges hibás állítás kockázatait. Annak megismerése során, hogy a vezetés és az irányítással megbízott személyek hogyan azonosították a pénzügyi kimutatások készítése szempontjából releváns üzleti kockázatokat, és hogyan hoztak döntést ezeknek a kockázatoknak a kezelését célzó intézkedésekről, a könyvvizsgáló által mérlegelhető kérdések magukban foglalják, hogy a vezetés vagy, adott esetben, az irányítással megbízott személyek hogyan:*

– vették figyelembe a csalás lehetőségét a gazdálkodó egység céljainak elérését veszélyeztető kockázatok mérlegelésekor.¹³

Kontrolltevékenységek (Hiv.: 26. bekezdés)

Méretre szabhatóság (Hiv.: 26. bekezdés)

A157. *Lehet, hogy kevésbé kivitelezhető a feladatok szétválasztása kevesebb munkavállalót foglalkoztató, kevésbé összetett gazdálkodó egységeknél. Azonban egy tulajdonos-vezető által irányított gazdálkodó egységnél a tulajdonos-vezető lehet, hogy hatékonyabb felügyeletet tud gyakorolni közvetlen részvételen keresztül, mint egy nagyobb gazdálkodó egységnél, ami kompenzálhatja a feladatok szétválasztásának általában véve korlátozottabb lehetőségét. Ugyanakkor, ahogyan azt a 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard is kifejti, a vezetés egyetlen személy általi dominanciája potenciális kontrollhiányosság lehet, mivel lehetőség van a kontrollok vezetés általi felülírására.¹⁴*

A lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló kockázatait kezelő kontrollok (Hiv.: 26. bekezdés (a) pont)

A jelentős kockázatként meghatározott kockázatokat kezelő kontrollok (Hiv.: 26. bekezdés (a) pont (i) alpont)

A159. *A 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard¹⁵ előírja a könyvvizsgáló számára a csalásból eredő lényeges hibás állítás felmért kockázataira (amelyeket jelentős kockázatokként kezelnek) vonatkozó kontrollok megismerését, és részletesebben kifejti, hogy fontos, hogy a könyvvizsgáló*

¹³ 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 1933. bekezdés (b) pont (i) alpont

¹⁴ 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard A28A112. bekezdés

¹⁵ 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 2836. bekezdés, 39. bekezdés (b) pont és A33–A102. bekezdések

megismerje a vezetés által a csalás megelőzése és feltárása céljából kialakított, bevezetett és fenntartott kontrollokat.

A lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése (Hiv.: 28–37. bekezdések)

A lényeges hibás állítás pénzügyi kimutatások szintjén fennálló kockázatai (Hiv.: 28. bekezdés (a) pont és 30. bekezdés)

A lényeges hibás állítás pénzügyi kimutatások szintjén fennálló kockázatainak azonosítása és felmérése

A195. *A lényeges hibás állítás pénzügyi kimutatások szintjén fennálló kockázatai olyan kockázatokat jelentenek, amelyek a pénzügyi kimutatások egészére átfogóan vonatkoznak, és potenciálisan sok állítást érintenek. Az ilyen jellegű kockázatok nem szükségszerűen az ügyletsoport, számlaegyenleg vagy közzététel szintjén lévő konkrét állításokkal azonosítható kockázatok ~~(például a kontrollok vezetés általi felülvizsgálásának kockázata)~~. Ezek inkább olyan körülményeket jelentenek, amelyek átfogóan növelhetik a lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló kockázatait. Annak a könyvvizsgáló általi értékelése, hogy az azonosított kockázatok átfogóan vonatkoznak-e a pénzügyi kimutatásokra, támogatja a lényeges hibás állítás pénzügyi kimutatások szintjén fennálló kockázatainak könyvvizsgáló általi felmérését. Más esetekben lehet, hogy számos állítást szintén olyannak azonosítanak, mint amely fogékony a kockázatra, és így hatással lehet a lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló kockázatainak a könyvvizsgáló általi azonosítására és felmérésére.*

A lényeges hibás állítás kockázatainak felmérése az állítások szintjén

Jelentős kockázatok (Hiv.: 32. bekezdés)

Jelentős kockázatok meghatározása

A220. *Annak meghatározása, hogy a lényeges hibás állítás felmért kockázatai közül melyek vannak közel az eredendő kockázat spektrumának felső végéhez, és így jelentős kockázatok, szakmai megítélés kérdése, kivéve, ha a kockázat olyan típusú, amely jelentős kockázatként kezelendőnek van meghatározva egy másik nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeivel összhangban. A 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard ad további követelményeket és útmutatást a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítására és felmérésére vonatkozóan.¹⁶*

2. sz. függelék

(Hiv.: 12. bekezdés (f) pont, 19. bekezdés (c) pont, A7–A8., A85–A89. bekezdések)

Az eredendő kockázati tényezők megismerése

Ez a függelék további magyarázatot ad az eredendő kockázati tényezőkkel, valamint olyan kérdésekkel kapcsolatban, amelyeket a könyvvizsgáló mérlegelhet az eredendő kockázati tényezők megismerése és alkalmazása során a lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló kockázatainak azonosításában és felmérésében.

Az eredendő kockázati tényezők

1. Az eredendő kockázati tényezők események és körülmények olyan jellemzői, amelyek befolyásolják egy ügyletsoporttal, számlaegyenleggel vagy közzététellel kapcsolatos állítás akár csalásból, akár hibából eredő hibás állításra való fogékonyágát, a kontrollok mérlegelése előtt. Az ilyen tényezők lehetnek minőségiek vagy mennyiségiek, és magukban foglalják az összetettséget, a szubjektivitást, a változást, a bizonytalanságot, vagy a hibás állításra a vezetés elfogultsága vagy egyéb csalási kockázati

¹⁶ 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 26–28, 39–41. bekezdések

tényezők¹⁷ miatti fogékonyságot, amennyiben azok befolyásolják az eredendő kockázatot. A gazdálkodó egységnek és környezetének, valamint a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek és a gazdálkodó egység számviteli politikáinak a 19. bekezdés (a)–(b) pontjaival összhangban való megismerése során a könyvvizsgáló azt is megismeri, hogy az eredendő kockázati tényezők hogyan befolyásolják az állítások hibás állításra való fogékonyságát a pénzügyi kimutatások készítése során.

2. A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek által előírt információk (a továbbiakban ebben a bekezdésben „előírt információk”) készítésére vonatkozó eredendő kockázati tényezők magukban foglalják a következőket:

– *A vezetés elfogultsága vagy egyéb csalási kockázati tényezők miatti hibás állításra való fogékonyság, amennyiben azok befolyásolják az eredendő kockázatot* - a vezetés elfogultságára való fogékonyság olyan körülményekből ered, amelyek az információk készítése során a semlegesség fenntartásának vezetés általi szándékos vagy nem szándékos elmulasztására való fogékonyságot hoznak létre. A vezetés elfogultsága gyakran bizonyos olyan körülményekkel áll kapcsolatban, amelyek potenciálisan azt eredményezhetik, hogy a vezetés nem tartja fenn a semlegességet a megítélés alkalmazása során (a vezetés potenciális elfogultságára utaló jelzések), ami az információkban lévő lényeges hibás állításhoz vezethetne, amely ha szándékos, csalásnak minősülne. Az ilyen jelzések magukban foglalnak ösztönzőket vagy nyomásokat, amennyiben azok hatással vannak az eredendő kockázatra (például, egy kívánt eredmény, mint például egy kitűzött nyereségcél vagy tőkearány elérésére való motiváció eredményeképpen), valamint alkalmat arra, hogy ne tartsák fenn a semlegességet. A beszámolóképzés során elkövetett csalás formájában vagy az eszközök elsikkasztása formájában lévő, csalásból eredő hibás állításra való fogékonyság szempontjából releváns tényezőket a 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard A1A2-A5A6. bekezdései írják le.

3. sz. függelék

(Hiv.: 12. bekezdés (m) pont, 21–26., A90–A181. bekezdések)

A gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének komponensei

A kontrollkörnyezet

6. A kontrollkörnyezet a következő elemeket foglalja magában:

(b) Amikor az irányítással megbízott személyek elkülönülnek a vezetéstől, hogyan tanúsítanak az irányítással megbízott személyek a vezetéstől való függetlenséget, és hogyan gyakorolnak felügyeletet a gazdálkodó egység belső kontroll rendszere felett. A gazdálkodó egység kontrolltudatosságát befolyásolják az irányítással megbízott személyek. A mérlegelési szempontok tartalmazhatják, hogy van-e elegendő személy, akik függetlenek a vezetéstől és objektívek értékeléseik és döntéseik során; az irányítással megbízott személyek hogyan azonosítják és fogadják el a felügyeleti felelősségeiket, és az irányítással megbízott személyek fenntartanak-e felügyeleti felelősséget a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének vezetés általi kialakítása, bevezetése és végrehajtása felett. Az irányítással megbízott személyek felelősségének fontosságát a gyakorlati kódexekben, valamint az irányítással megbízott személyek érdekében létrehozott egyéb jogszabályokban és szabályozásokban vagy iránymutatásokban elismerik. Az irányítással megbízott személyek egyéb felelősségéhez tartozik a gazdálkodó egység visszaélés-bejelentési rendszere (vagy csalás jelentésére szolgáló más programja) bizalmas jelentéstételi eljárások kialakításának és hatékony működésének felügyelete.

4. sz. függelék

¹⁷ 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard A24-A27A26. bekezdések

(Hiv.: 14. bekezdés (a) pont, 24. bekezdés (a) pont (ii) alpont, A25–A28. bekezdések, A118. bekezdés)

Egy gazdálkodó egység belső audit funkciójának megismerésére vonatkozó szempontok

Ez a függelék további szempontokat ad a gazdálkodó egység belső audit funkciójának megismerésére vonatkozóan, amikor létezik ilyen funkció.

A belső audit funkcióval készített interjúk

5. Emellett a 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal¹⁸ összhangban, ha a belső audit funkció bármilyen ~~tényleges~~ csalásról vagy vélt vagy állítólagos csalásról ad információt a könyvvizsgálónak, beleértve a csalásra vonatkozó kijelentéseket, a könyvvizsgáló ezt figyelembe veszi a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatának azonosítása során.

ISA 330

330. TÉMASZÁMÚ NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD A KÖNYVVIZSGÁLÓ VÁLASZAI A BECSÜLT KOCKÁZATOKRA

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

Az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás felmért becsült kockázataira reagáló könyvvizsgálati eljárások

A további könyvvizsgálati eljárások jellege, ütemezése és terjedelme (Hiv.: 6. bekezdés)

Ütemezés

A11. A könyvvizsgáló a kontrollok teszteléseit vagy az alapvető vizsgálati eljárásokat év közben vagy az időszak végén hajthatja végre. Minél magasabb a lényeges hibás állítás kockázata, annál valószínűbb, hogy a könyvvizsgáló úgy határoz, hogy hatékonyabb, ha egy korábbi időpont helyett az alapvető vizsgálati eljárásokat az időszak végéhez közeli időpontban vagy az időszak végén hajtja végre, vagy ha bejelentés nélkül vagy kiszámíthatatlan időközönként hajt végre könyvvizsgálati eljárásokat (például egy-egy kiválasztott helyszínen, előzetes bejelentés nélkül hajt végre könyvvizsgálati eljárásokat). Ez különösen a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázataira adott válaszok mérlegelésekor releváns. Például, a könyvvizsgáló arra a következtetésre juthat, hogy ha szándékos hibás állítás vagy manipuláció kockázatait azonosították, akkor azok a könyvvizsgálati eljárások, amelyek a könyvvizsgálati következtetéseknek az évközi időponttól az időszak végéig történő kivetítésére irányulnak, nem lennének hatékonyak.

A könyvvizsgálati bizonyítékok elegendőségének és megfelelőségének értékelése (Hiv.: 25–27. bekezdések)

A62. A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata kumulatív és ismétlődő folyamat. Ahogy a könyvvizsgáló végrehajtja a tervezett könyvvizsgálati eljárásokat, a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték arra vezetheti a könyvvizsgálót, hogy módosítsa a tervezett könyvvizsgálati eljárások jellegét, ütemezését vagy

¹⁸ 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard ~~1934.~~ 34. bekezdés (b) pont

terjedelmét. A könyvvizsgálónak olyan információ juthat a tudomására, amely jelentősen eltér attól az információtól, amelyen a ~~kockázatbecslés~~kockázatfelmérés alapult. Például:

...

Ilyen körülmények között szükséges lehet, hogy a könyvvizsgáló újraértelmezze a tervezett könyvvizsgálati eljárásokat az ~~összes vagy néhány ügyletcsoport, számlaegegenleg vagy közzétételek és a hozzájuk kapcsolódó állítások~~ becsült kockázatainak az újból akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítás felmért kockázatainak, valamint az ügyletek, számlaegegenlegek vagy közzétételek jelentős csoportjaira és a kapcsolódó állításokra gyakorolt hatás felülvizsgált mérlegelése alapján. A 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard további iránymutatást tartalmaz a könyvvizsgáló ~~kockázatbecslésének~~kockázatfelmérésének módosítására vonatkozóan.¹⁹

ISA 450

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

Követelmények

Az azonosított hibás állítások mérlegelése a könyvvizsgálat előrehaladtával

5A. Ha a könyvvizsgáló hibás állítást azonosít, értékelnie kell, hogy egy ilyen hibás állítás csalást jelez-e. (Hiv.: A6A bekezdés)

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

A1. Hibás állítások származhatnak:

A csalásból eredő hibás állítások példáit a 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard tartalmazza.²⁰

Az azonosított hibás állítások mérlegelése a könyvvizsgálat előrehaladtával (Hiv.: ~~65A~~–7. bekezdés)

A6A. Az azonosított hibás állítások jellege és előfordulásuk körülményei azt jelezhetik, hogy a hibás állítások csalásból eredhetnek. Ilyen esetekben a könyvvizsgáló végrehajtja a 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard²¹ által előírt eljárásokat is, felismerve, hogy egy csalás nem valószínű, hogy elszigetelt eset.

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

A22. A 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard²² kifejti, hogyan kellene mérlegelni a könyvvizsgálat más aspektusai vonatkozásában az olyan hibás állítás hatásait, amely csalás eredménye vagy amely, lehet, hogy csalás eredménye, még ha a hibás állítás nagysága nem is lényeges

¹⁹ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard ~~3437.~~ bekezdés

²⁰ 240. témaszámú, „A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard ~~A1A2–A7A6.~~ bekezdések

²¹ 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 55–58. bekezdések

²² 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard ~~3657.~~ bekezdés

a pénzügyi kimutatások tekintetében. A körülményektől függően a közzétételekben lévő hibás állítások is csalást jelezhetnének, és származhatnak például:

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

Az ügyletcsoportokban, számlaegyenlegekben és közzétételekben lévő hibás állítások kihatásainak mérlegelésekor a könyvvizsgáló szakmai szkepticizmust alkalmaz a 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.²³

ISA 500

500. TÉMASZÁMÚ NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD KÖNYVVIZSGÁLATI BIZONYÍTÉKOK

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

A könyvvizsgálati bizonyítékként felhasználandó információ

Relevancia és megbízhatóság (Hiv.: 7. bekezdés)

Megebízhatóság

A37. A 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard foglalkozik azokkal a körülményekkel, amelyek között a könyvvizsgáló okkal véli úgy, hogy a dokumentum lehet, hogy nem hiteles vagy lehet, hogy a dokumentumot módosították, de ezt a könyvvizsgálóval nem közölték.²⁴

ISA 505

505. TÉMASZÁMÚ NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD KÜLSŐ MEGERŐSÍTÉSEK

Bevezetés

A könyvvizsgálati bizonyítékok megszerzésére irányuló külső megerősítési eljárások

3. Más nemzetközi könyvvizsgálati standardok elismerik a külső megerősítések, mint könyvvizsgálati bizonyítékok fontosságát, például:

- A 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard jelzi, hogy a könyvvizsgáló ~~további~~ alátámasztó információ könyvvizsgálati bizonyíték megszerzésére irányuló külső megerősítési

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

²⁴ 240. témaszámú, „A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizgálatánál” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 4422. bekezdés

kéréseket ~~eljárások~~ tervezhet ~~megalakíthat ki~~ válaszként az állítás szintjén fennálló, csalásból eredő lényeges hibás állítás felmért kockázatainak kezelése érdekében.²⁵

Követelmények

A könyvvizsgálói megerősítési kérés kiküldése engedélyezésének vezetés általi megtagadása

8. Ha a vezetés nem engedélyezi a könyvvizsgálónak megerősítési kérés kiküldését, a könyvvizsgálónak:

(a) rá kell kérdeznie a vezetés általi megtagadás okaira és könyvvizsgálati bizonyítékot kell keresnie ezek érvényességére és ésszerűségére vonatkozóan (hiv.: A8. bekezdés);

(b) értékelnie kell azt, hogy a vezetés általi megtagadás milyen hatással van a lényeges hibás állítás releváns kockázatainak a könyvvizsgáló általi ~~becslésére~~ felmérésére, beleértve a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatait ~~kockázatát~~, valamint az egyéb könyvvizsgálati eljárások jellegére, ütemezésére és terjedelmére (hiv.: A9. bekezdés); és

(c) a releváns és megbízható könyvvizsgálati bizonyítékok megszerzése érdekében kialakított alternatív könyvvizsgálati eljárásokat kell végrehajtania. (Hiv.: A10. bekezdés.)

A külső megerősítési eljárások eredményei

A megerősítési kérésekre adott válaszok megbízhatósága

11. Ha a könyvvizsgáló azt állapítja meg, hogy a megerősítési kérésre adott válasz nem megbízható, a könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy ez milyen hatással van a lényeges hibás állítás releváns kockázatainak a ~~becslésére~~ felmérésére, beleértve a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatait ~~kockázatát~~ is, valamint az egyéb könyvvizsgálati eljárások kapcsolódó jellegére, ütemezésére és terjedelmére. (Hiv.: A17. bekezdés.)

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

Külső megerősítési eljárások

A megerősítési kérések megtervezése (Hiv.: 7. bekezdés (c) pont)

A4. A megerősítési kérések megtervezésekor figyelembe veendő tényezők közé tartoznak a következők:

– A vizsgált állítások.

– A lényeges hibás állítás konkrét azonosított kockázatai, beleértve a ~~csalási kockázatokat~~ csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatait.

A könyvvizsgálói megerősítési kérés kiküldése engedélyezésének vezetés általi megtagadása

A lényeges hibás állítás kockázatainak ~~becslésére~~ felmérésére gyakorolt hatások (Hiv.: 8. bekezdés (b) pont)

A9. A könyvvizsgáló a 8. bekezdés (b) pontjában szereplő értékelésből azt a következtetést vonhatja le, hogy megfelelő lenne felülvizsgálni az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázatainak ~~becslését~~ a felmérését és módosítani a tervezett könyvvizsgálati eljárásokat a 315. témaszámú (2019-ben

²⁵ 240. témaszámú, „A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard A38A129-A135. bekezdések

felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban ~~módosítani~~.²⁶ Például, ha a vezetésnek a meg nem erősítésre irányuló kérése nem ésszerű, ez olyan csalási kockázati tényezőt jelezhet, amelynek értékelése a 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban szükséges.²⁷

A külső megerősítési eljárások eredményei

A megerősítési kérésre adott válaszok megbízhatósága (Hiv.: 10. bekezdés)

A11. Az 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard jelzi, hogy még abban az esetben is lehetnek a könyvvizsgálati bizonyíték megbízhatóságát befolyásoló körülmények, ha azt a gazdálkodó egységen kívüli forrásból szerzik be.²⁸ Minden válasz magában hordozza az elfogás, megváltoztatás vagy csalás bizonyos mértékű kockázatát. Az ilyen kockázat attól függetlenül fennáll, hogy a választ papíron, elektronikus vagy egyéb adathordozón szerezték-e meg. A válasz megbízhatóságát illetően kételyeket jelezhetnek a következő tényezők:

- ha azt a könyvvizsgáló közvetetten kapta meg; vagy
- ha úgy tűnik, hogy nem az eredetileg megcélzott megerősítő féltől érkezett.

Nem megbízható válaszok (Hiv.: 11. bekezdés)

A17. Amennyiben a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy a válasz nem megbízható, szükséges lehet, hogy a könyvvizsgáló felülvizsgálja az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázatainak felmérését és ennek megfelelően a 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban módosítsa a tervezett könyvvizsgálati eljárásokat.²⁹ Egy nem megbízható válasz például olyan csalási kockázati tényezőt jelezhet, amelynek értékelése a 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban szükséges.³⁰

Nemválaszolás (Hiv.: 12. bekezdés)

A19. Az alternatív könyvvizsgálati eljárások jellegét és terjedelmét a kérdéses számla és állítás befolyásolja. A megerősítési kérésre történő nemválaszolás lényeges hibás állítás korábban nem azonosított kockázatát jelezheti. Ilyen helyzetekben szükséges lehet, hogy a könyvvizsgáló felülvizsgálja az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás ~~beesült felmért~~ kockázatát és ennek megfelelően a 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban módosítsa a tervezett könyvvizsgálati eljárásokat.³¹ Például a megerősítési kérésekre érkezett vártnál kevesebb válasz vagy a vártnál nagyobb számú válasz korábban nem azonosított csalási kockázati tényezőt jelezhet, amelynek értékelése a 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban szükséges.³²

Kivételek (Hiv.: 14. bekezdés)

²⁶ 315. témaszámú „A lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése a gazdálkodó egység megismerésén keresztül” című (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 37. bekezdése

²⁷ 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard ~~2538.~~ bekezdése

²⁸ 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard ~~A34A35.~~ bekezdése

²⁹ 315-ös. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 37. bekezdése

³⁰ 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard ~~2538.~~ bekezdése

³¹ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 37. bekezdés

³² 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard ~~2538.~~ bekezdése

A21. A megerősítési kérésekre adott válaszokban feltüntetett kivételek hibás állításokat vagy potenciális hibás állításokat jelezhetnek a pénzügyi kimutatásokban. Amennyiben hibás állítást azonosítanak, a 240450. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard³³ előírja a könyvvizsgáló számára annak értékelését, hogy a hibás állítás jelez-e csalást.³⁴ A kivételek iránymutatást adhatnak a hasonló megerősítő felektől érkező vagy hasonló számlákra vonatkozó válaszok minőségével kapcsolatban. A kivételek a gazdálkodó egység pénzügyi beszámolási folyamatra vonatkozó belső kontrolljának hiányosságát vagy hiányosságait is jelezhetik.

...

ISA 530

530. TÉMASZÁMÚ NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD KÖNYVVIZSGÁLATI MINTAVÉTELEZÉS

...

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

...

A minta kialakítása, mérete és a tételek tesztelésre történő kiválasztása

A minta kialakítása (Hiv.: 6. bekezdés)

...

A6. A könyvvizsgálati eljárás céljának a 6. bekezdés követelményei szerinti, könyvvizsgáló általi figyelembevételében magában foglalja annak világos megértését, hogy mi minősül eltérésnek vagy hibás állításnak, annak érdekében, hogy az eltérések értékelésében vagy a hibás állítások kivetítésében minden olyan feltétel és csak olyan feltétel szerepeljen, amely a könyvvizsgálati eljárás célja szempontjából releváns. Például az adatok követelések létezésével kapcsolatos tesztelése, mint például a megerősítés során, a vevő által a megerősítés időpontját megelőzően teljesített, de az ügyfélhez csak röviddel ezen időpontot követően beérkezett fizetések nem minősülnek hibás állításnak. A vevőszámlák közötti téves feladás sem befolyásolja a követelések teljes egyenlegét. Ezért lehet, hogy ezt nem helyénvaló hibás állításnak tekinteni ezen konkrét könyvvizsgálati eljárás mintái eredményeinek értékelésekor, annak ellenére, hogy fontos hatást gyakorolhat a könyvvizsgálat egyéb területeire, mint például a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatának ~~kockázatainak~~ vagy a kétes kintlévőségekre képzett tartalék megfelelőségének felmérésére.

ISA 540

540. TÉMASZÁMÚ (FELÜLVIZSGÁLT) NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD SZÁMVITELI BECSLÉSEK ÉS A KAPCSOLÓDÓ KÖZZÉTÉTELEK KÖNYVVIZSGÁLATA

³³ 450. témaszámú „A könyvvizsgálat során azonosított hibás állítások értékelése” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 5A. bekezdés

³⁴ A 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 36. bekezdése

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

Kockázatfelmérési eljárások és kapcsolódó tevékenységek

Korábbi számviteli becslések végeredményének vagy újbóli becslésének áttekintése (Hiv.: 14. bekezdés)

A57. A 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja a vezetés jelentősszámviteli becslésekhez kapcsolódó megítélésének és feltételezéseinek visszamenőleges áttekintését.³⁵ A gyakorlatban a korábbi számviteli becslések könyvvizsgáló általi áttekintése kockázatfelmérési eljárásként a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban elvégezhető a 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard által előírt áttekintéssel együtt.

A vezetés lehetséges elfogultságára utaló jelzések (Hiv.: 32. bekezdés)

A136. Emellett a 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard alkalmazása során a könyvvizsgáló számára előírás annak értékelése, hogy a vezetésnek a pénzügyi kimutatásokban lévő számviteli becslések készítése során hozott megítélései és döntései még ha önmaukban észszerűek is, jeleznek-e a vezetés lehetséges elfogultságát elfogultságára utaló jelzések-e, amely csalás-miattiból eredő lényeges hibás állítást jelenthet. A csalási szándékú pénzügyi beszámolás gyakran számviteli becslések szándékos hibás állításán keresztül történik, amely magában foglalhatja számviteli becslések szándékos alulértékelését vagy felülértékelését. A vezetés lehetséges elfogultságára utaló olyan jelzések, amelyek csalási kockázati tényezők is lehetnek³⁶, arra vezethetik a könyvvizsgálót, hogy újból felmérje, továbbra is megfelelők-e a könyvvizsgáló kockázatfelmérései, különösen a csalásból eredő lényeges hibás állítási kockázatainak a felmérése, valamint a kapcsolódó válaszok.

ISA 550

**550. TÉMASZÁMÚ NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD
KAPCSOLT FELEK**

Bevezetés

A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre

1. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard a könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során a kapcsolt felek közötti viszonyokra és ügyletekre vonatkozóan felmerülő felelősségével foglalkozik. Konkrétan azt fejt ki, hogy a 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált),³⁷ a 330. témaszámú,³⁸ és a 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardok³⁹ hogyan alkalmazandók a kapcsolt felek közötti viszonyokkal és ügyletekkel összefüggő lényeges hibás állítás kockázataira vonatkozóan.

³⁵ 240. témaszámú, „A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizgálatánál” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 3328. bekezdés (b) pont (ii) alpont

³⁶ 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 3350-51. bekezdések (b) pont

³⁷ 315. témaszámú, „A lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése a gazdálkodó egység megismerésén keresztül” című (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard

³⁸ 330. témaszámú, „A könyvvizsgáló válaszai a becsült kockázatokra” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

³⁹ 240. témaszámú, „A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizgálatánál” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard

A könyvvizsgáló felelőssége

5. Emellett a gazdálkodó egység kapcsolt felekkel fennálló viszonyairól és ügyleteiről szerzett ismeretek relevánsak a könyvvizsgálónak a 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard⁴⁰ előírásai szerint az arra vonatkozó értékelése szempontjából, hogy jelen van-e egy vagy több csalási kockázati tényező, mivel a csalás kapcsolt feleken keresztül könnyebben elkövethető.

Követelmények

~~Kockázatbecslési~~ **Kockázatfelmérési** eljárások és kapcsolódó tevékenységek

11. A 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard és a 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard által a könyvvizsgáló számára előírt ~~kockázatbecslési~~ **kockázatfelmérési** eljárások és kapcsolódó tevékenységek részeként⁴¹ a könyvvizsgálónak a 12–17. bekezdésben meghatározott könyvvizsgálati eljárásokat és kapcsolódó tevékenységeket kell végrehajtania annak érdekében, hogy a kapcsolt felek közötti viszonyokkal és ügyletekkel összefüggő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása szempontjából releváns információt szerezzen. (Hiv.: A8. bekezdés.)

A gazdálkodó egység kapcsolt felekkel fennálló viszonyainak és ügyleteinek megismerése

12. A megbízásért felelős munkacsoport 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard és a 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard által előírt megbeszélésének⁴² ki kell terjednie a pénzügyi kimutatások olyan csalásból vagy hibából eredő lényeges hibás állításnak való kitettségének elkülönült mérlegelésére, amely a gazdálkodó egység kapcsolt felekkel fennálló viszonyaiból és ügyleteiből származhat. (Hiv.: A9–A10. bekezdés.)

A kapcsolt felek közötti viszonyokkal és ügyletekkel összefüggő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése

19. Ha a könyvvizsgáló a kapcsolt felekre vonatkozó ~~kockázatbecslési~~ **kockázatfelmérési** eljárások és kapcsolódó tevékenységek végrehajtása során csalási kockázati tényezőket azonosít (beleértve a meghatározó befolyással rendelkező kapcsolt fél létezésével összefüggő körülményeket is), a könyvvizsgálónak ezt az információt a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak a 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban történő azonosítása és felmérése során kell figyelembe vennie. (Hiv.: A6. és A29–A30. bekezdés.)

Válaszok a kapcsolt felek közötti viszonyokkal és ügyletekkel összefüggő lényeges hibás állítás kockázataira

Kapcsolt felek közötti, a gazdálkodó egység szokásos üzletmenetén kívül eső azonosított jelentős ügyletek

23. Kapcsolt felek közötti, a gazdálkodó egység szokásos üzletmenetén kívül eső azonosított jelentős ügyletek esetén a könyvvizsgálónak:

(a) meg kell vizsgálnia a mögöttes szerződéseket vagy megállapodásokat, ha vannak ilyenek, és értékelnie kell, hogy:

⁴⁰ 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 2538. bekezdés

⁴¹ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 13. bekezdése, 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 4726. bekezdése

⁴² 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 17. bekezdése, 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 4629. bekezdése

(i) az ügyletek üzleti magyarázata (vagy annak hiánya) azt sugallja-e, hogy lehet, hogy ezeket a beszámolóképzítés során elkövetett csalás kivitelezése vagy az eszközök elikkasztásának leplezése céljából kötötték meg⁴³ (hiv.: A38–A39. bekezdés);

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

Kockázatbecslési Kockázatelemzési eljárások és kapcsolódó tevékenységek

A gazdálkodó egység kontrolljai a kapcsolt felek közötti viszonyok és ügyletek felett (Hiv.: 14. bekezdés)

A17. A 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardnak az ellenőrzési környezet megismerésére vonatkozó követelményének teljesítése során a könyvvizsgáló figyelembe veheti az ellenőrzési környezetnek a kapcsolt felek közötti viszonyokkal és ügyletekkel összefüggő lényeges hibás állítás kockázatainak csökkentése szempontjából releváns jellemzőit, mint például:

– adott esetben a bizalmas figyelmeztetésre (whistle-blowing) irányuló politikák és eljárások visszaélés-bejelentési rendszer (vagy a csalás jelentésére szolgáló más program) meglétét.

A19. A beszámolóképzítés során elkövetett csalás gyakran magában foglalja az olyan kontrollok vezetés általi felülírását, amelyek egyébként hatékonyan működöknek tünhetnek.⁴⁴ A kontrollok vezetés általi felülírásának kockázata magasabb, ha a vezetés olyan kapcsolatokkal rendelkezik, amelyek a gazdálkodó egység üzletfelei feletti ellenőrzést vagy jelentős befolyást foglalnak magukban, mert ezek a kapcsolatok erősebb ösztönzést és nagyobb lehetőséget teremthetnek a vezetés számára a csalás elkövetésére. Például a vezetés bizonyos kapcsolt felekben fennálló pénzügyi érdekeltségei a vezetést arra ösztönözhetik, hogy felülírja a kontrollokat azáltal, hogy (a) a gazdálkodó egységet annak érdekeivel ellentétesen oly módon irányítja, hogy az ezen felek javára kössön ügyleteket vagy (b) összejátszik ezen felekkel vagy ellenőrzi azok intézkedéseit. Példák lehetséges csalásra:

A kapcsolt felek közötti viszonyokkal és ügyletekkel összefüggő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése

Meghatározó befolyással rendelkező kapcsolt félhez kötődő csalási kockázati tényezők (Hiv.: 19. bekezdés)

A29. Csalási kockázati tényezőt jelent az, ha a vezetésben ellensúlyozó kontrollok nélkül egy személy vagy egy kis csoport dominál.⁴⁵ Kapcsolt fél által gyakorolt meghatározó befolyásra utaló jelzések közé tartoznak az alábbiak:

Válaszok a kapcsolt felek közötti viszonyokkal és ügyletekkel összefüggő lényeges hibás állítás kockázataira (Hiv.: 20. bekezdés)

A31. Azoknak a további könyvvizsgálati eljárásoknak a jellege, ütemezése és terjedelme, amelyeket a könyvvizsgáló annak érdekében választhat, hogy választ adjon a kapcsolt felek közötti viszonyokkal és ügyletekkel összefüggő lényeges hibás állítás ~~becsült~~ felmért kockázataira, ezen kockázatok jellegétől és a gazdálkodó egység körülményeitől függ.⁴⁶

⁴³ 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 3352. bekezdésének e) pontja

⁴⁴ 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 3440. és A4-A5 bekezdések

⁴⁵ 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 1. számú függelék

⁴⁶ A 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard további útmutatást ad a további könyvvizsgálati eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének mérlegelésével kapcsolatban. A 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeket állapít meg és útmutatást ad a csalásból eredő lényeges hibás állítás ~~becsült~~ felmért kockázataira adandó megfelelő válaszokkal kapcsolatban.

A33. Ha a könyvvizsgáló egy meghatározó befolyással rendelkező kapcsolt fél jelenlétének eredményeként csalásból eredő lényeges hibás állítás jelentős kockázatát mérte fel, a könyvvizsgáló a 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard általános követelményein kívül például az alábbi könyvvizsgálati eljárásokat hajthatja végre annak érdekében, hogy megismerje azokat az üzleti kapcsolatokat, amelyeket ezen kapcsolt fél hozhatott létre közvetlenül vagy közvetetten a gazdálkodó egységgel és hogy meghatározza a további megfelelő alapvető könyvvizsgálati eljárások szükségességét:

– a munkavállalók ~~bizalmas~~ figyelmeztető (whistle-blowing) visszaélés-bejelentési jelentéseinek áttekintése azokban az esetekben, ahol ezeket megőrzik.

Korábban nem azonosított vagy közzé nem tett kapcsolt felek vagy kapcsolt felek közötti jelentős ügyletek azonosítása

A közzététel vezetés általi szándékos elmulasztása (Hiv.: 22. bekezdés (e) pont)

A37. A 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardban a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során a könyvvizsgáló csalással kapcsolatos felelősségére vonatkozó követelmények és útmutatás relevánsak azokban az esetekben, amikor úgy tűnik, hogy a vezetés szándékosan nem közölte a könyvvizsgálóval a kapcsolt feleket vagy a kapcsolt felek közötti jelentős ügyleteket. A könyvvizsgáló azt is mérlegelheti, hogy szükséges-e újra értékelni a vezetés által a könyvvizsgáló interjúira adott válaszok és a vezetés által a könyvvizsgáló felé tett nyilatkozatok megbízhatóságát.

ISA 570

570. TÉMASZÁMÚ (2024-BEN FELÜLVIZSGÁLT) NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD A VÁLLALKOZÁS FOLYTATÁSA

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

Kockáztfelmérési eljárások és kapcsolódó tevékenységek

Események vagy körülmények, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban (Hiv.: 11. bekezdés)

A8. Bizonyos körülmények között a könyvvizsgáló csalási kockázati tényezőket azonosíthat olyan eseményekből vagy körülményekből fakadóan, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban, amely csalási kockázati tényezők relevánsak a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak a 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban történő azonosítása és felmérése szempontjából.⁴⁷

⁴⁷ 240. témaszámú, „A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 2427. bekezdés

A vezetés által korábban nem azonosított vagy nem közölt események vagy körülmények (Hiv.: 14. bekezdés)

A31. Ha a vezetés szándékosan mulasztott el azonosítani vagy a könyvvizsgálóval közölni olyan eseményeket vagy körülményeket, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban, ez kétségeket ébreszthet tisztességükkel és becsületességükkel kapcsolatban, mint amikor a könyvvizsgáló félrevezetési szándékot gyanít. A 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard ad további követelményeket és útmutatást a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítására és felmérésére vonatkozóan.⁴⁸

A vezetés nem hajlandó kiterjeszteni a felmérését (Hiv.: 22–23. bekezdések)

A57. Ha a könyvvizsgáló a vezetés arra vonatkozó döntésének eredményeképpen, hogy nem terjeszti ki a felmérését, nem tud elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szereztetni, amely alátámasztja azt, hogy helyénvaló a vezetés részéről a vállalkozás folytatásán alapuló számvitel alkalmazása a pénzügyi kimutatások készítése során, a könyvvizsgáló azt a következtetést vonhatja le, hogy helyénvaló:

- Felülvizsgálni a lényeges hibás állítás kockázatainak felmérését és módosítani a tervezett könyvvizsgálati eljárásokat a 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.⁴⁹ Például, ha a vezetés döntése az adott körülmények között nem észszerű, ez olyan csalási kockázati tényezőt jelezhet, amelyet értékelni szükséges a 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.

A vezetés lehetséges elfogultságára utaló jelzések (Hiv.: 30. bekezdés (a) pont)

A71. A vezetés lehetséges elfogultságára utaló jelzések csalási kockázati tényezők is lehetnek, és annak újbóli felmérésére készíthetik a könyvvizsgálót, hogy a könyvvizsgáló kockázatfelmérése, különösen a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak felmérése, valamint a kapcsolódó válaszok továbbra is megfelelők-e.⁵⁰ Amennyiben félrevezetési szándék áll fenn, a vezetés elfogultsága csalási jellegű, és a könyvvizsgálónak szükséges lehet mérlegelnie, hogy az elfogultság csalásból eredő lényeges hibás állítást képviselhet-e.

⁴⁸ 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard ~~2639-2841~~. bekezdések

⁴⁹ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 37. bekezdés

⁵⁰ 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard ~~2538~~. bekezdés

ISA 580

**580. TÉMASZÁMÚ NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD
ÍRÁSBELI NYILATKOZATOK*****Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok*****1. sz. függelék**

(Hiv.: 2. bekezdés)

Írásbeli nyilatkozatokra vonatkozó követelményeket tartalmazó nemzetközi könyvvizsgálati standardok felsorolása

A jelen függelék azonosítja más nemzetközi könyvvizsgálati standardok azon bekezdéseit, amelyek a témaspecifikus írásbeli nyilatkozatokat írják elő. A lista nem helyettesíti az egyéb nemzetközi könyvvizsgálati standardokban szereplő követelmények és a kapcsolódó alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok figyelembevételét.

– 240. témaszámú, „A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard – 4063. bekezdés

2. sz. függelék

(Hiv.: A21. bekezdés)

Szemléltető teljességi nyilatkozat

Az alábbi nyilatkozatminta a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard és egyéb nemzetközi könyvvizsgálati standardok által előírt írásbeli nyilatkozatokat tartalmazza. A minta feltételezi, hogy a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok; az 570. témaszámú (2024-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard⁵¹ írásbeli nyilatkozat szerzésére vonatkozó követelménye nem releváns; valamint, hogy nincsenek a kért írásbeli nyilatkozatok alóli kivételek. Ha lennének kivételek, a nyilatkozatok módosítására lenne szükség, hogy tükrözzék a kivételeket.

A rendelkezésre bocsátott információ

– Megadtuk Önöknek az alábbiakat:⁵²

hozzáférést valamennyi olyan információhoz, amelyek tudomásunk szerint a pénzügyi kimutatások elkészítése szempontjából relevánsak, mint például a nyilvántartások, dokumentumok, valamint egyéb anyagok;

további információkat, amelyeket a könyvvizsgálat céljára kértek tőlünk; továbbá

⁵¹ 570. témaszámú, „A vállalkozás folytatása” című (2024-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard

⁵² Ha a könyvvizsgáló a 210. témaszámú, „Megjegyzés a könyvvizsgálati megbízások feltételeiről” című nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban a vezetés felelősségeire vonatkozó egyéb kérdéseket foglalt bele a könyvvizsgálati megbízólevélbe, mérlegelni lehet ezeknek a kérdéseknek a belefoglalását a vezetésről vagy az irányítással megbízott személyektől származó írásbeli nyilatkozatokba.

korlátlan hozzáférést a gazdálkodó egységnél lévő olyan személyekhez, akiktől Önök szükségesnek tartották könyvvizsgálati bizonyíték beszerzését.

– Valamennyi ügylet rögzítése megtörtént a számviteli nyilvántartásokban, és azokat a pénzügyi kimutatások tükrözik.

– Közöltük Önökkel azon kockázat általunk való felmérésének az eredményeit, hogy a pénzügyi kimutatások csalás következtében lényeges hibás állításokat tartalmazhatnak. (240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard)

– Közöltük Önökkel a gazdálkodó egységet érintő, az alábbiakban felsoroltak részvételével elkövetett bármely csalással vagy vélt csalással kapcsolatos valamennyi információt, amelyről tudomásunk van:

- o vezetés;
- o a belső kontrollban fontos szerepet játszó munkatársak; vagy
- o mások, akik esetében a csalásnak lényeges hatása lehetett a pénzügyi kimutatásokra. (240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard)

– Közöltünk Önökkel minden a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásait érintő, munkavállalók, korábbi munkavállalók, elemzők, szabályozók vagy mások által tettkommunikált, csalásra vagy vélt csalásra csalással kapcsolatos információt, beleértve a csalásra vonatkozó kijelentéseket vonatkozó állítással kapcsolatos információt. (240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard)

– Közöltünk Önökkel minden ismert jogszabályi és szabályozási meg nem felelést vagy vélt meg nem felelést, amelynek hatásait figyelembe kellene venni pénzügyi kimutatások elkészítésekor. (250. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard)

– Közöltük Önökkel a gazdálkodó egység kapcsolt feleinek azonosító adatait, valamint mindazokat a kapcsolt felek közti viszonyokat és ügyleteket, amelyekről tudomásunk van. (550. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard)

– [Bármely más kérdés, amelyet a könyvvizsgáló szükségesnek vélhet (lásd a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard A11. bekezdését).]

ISA 600

600. TÉMASZÁMÚ NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD SPECIÁLIS SZEMPONTOK - CSOPORTRA VONATKOZÓ PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOK KÖNYVVIZSGÁLATAI (BELEÉRTVE A KOMPONENSEK KÖNYVVIZSGÁLÓINAK MUNKÁJÁT)

Követelmények

Csalás vagy vélt csalás

44A. A 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard⁵³ alkalmazása során a csoportkönyvvizsgálónak felelősséget kell vállalnia az azonosított csalás vagy vélt csalás megismeréséért.

⁵³ 240. témaszámú „A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 55. bekezdés

A komponens-könyvvizsgáló kommunikációinak és munkája megfelelőségének értékelése

45. A csoportkönyvvizsgálónak meg kell kérnie a komponens-könyvvizsgálót, hogy kommunikálja a csoportkönyvvizsgáló csoportkönyvvizsgálatra vonatkozó következtetése szempontjából releváns kérdéseket. Az ilyen kommunikációnak magában kell foglalnia: (Hiv.: A144. bekezdés)

(h) csalást vagy vélt csalást, amelyben részt vesznek;

(i) a komponens vezetése;

(ii) a csoport belső kontroll rendszerében a komponensnél fontos szerepet játszó munkatársak; vagy

(iii) mások, ahol a csalás kivéve a komponens pénzügyi információiban lévő lényeges hibás állítást eredményezett szempontjából egyértelműen jelentéktelen kérdéseket;

Kommunikáció a csoport vezetésével és a csoport irányításával megbízott személyekkel

Kommunikáció a csoport vezetésével

55. Ha a csoportkönyvvizsgáló csalást vagy vélt csalást azonosított, vagy egy komponens-könyvvizsgáló csalást vagy vélt csalást hozott a tudomására (lásd 45. bekezdés (h) pont), vagy információk azt jelzik, hogy csalás vagy vélt csalás állhat fenn, a csoportkönyvvizsgálónak ezt időben kommunikálnia kell a csoport vezetésének megfelelő szintje felé annak érdekében, hogy tájékoztassa a csalás megelőzéséért és feltárásáért elsődlegesen felelős személyeket a felelősségeik szempontjából releváns kérdésekről. (Hiv.: A160. bekezdés)

Kommunikáció a csoport irányításával megbízott személyekkel

57. A 260. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardban és egyéb nemzetközi könyvvizsgálati standardokban előírtakon túl a csoportkönyvvizsgálónak kommunikálnia kell az alábbi kérdéseket a csoport irányításával megbízott személyek felé: (Hiv.: A163. bekezdés)

(a) Egy összefoglalás a csoport komponenseinél végrehajtandó munkáról és a csoportkönyvvizsgáló tervezett részvételének jellegéről a komponens-könyvvizsgálók által végrehajtandó munkában. (Hiv.: A164. bekezdés)

(b) Olyan esetek, amikor a komponens-könyvvizsgáló munkájának a csoportkönyvvizsgáló általi áttekintése nyomán aggály merült fel az adott komponens-könyvvizsgáló munkájának minőségével kapcsolatban, és hogy a csoportkönyvvizsgáló hogyan kezelte az aggályt.

(c) A csoportkönyvvizsgálat hatókörének bármilyen korlátozása, például jelentős kérdések a személyekhez vagy információkhoz való hozzáférésre vonatkozó korlátozásokkal kapcsolatban.

(d) Csalás vagy vélt csalás, amelyben részt vesznek;

(i) a csoport vezetése, vagy a komponens vezetése;

(ii) a csoport belső kontroll rendszerében fontos szerepet játszó munkatársak; vagy

(iii) mások, kivéve az egyértelműen jelentéktelen kérdéseket ahol a csalás a csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatásokban lévő lényeges hibás állítást eredményezett.

Dokumentálás

59. A 230. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal⁵⁴ összhangban, szükséges, hogy egy csoportra vonatkozó könyvvizsgálati megbízásra vonatkozó könyvvizsgálati dokumentáció elegendő legyen ahhoz, hogy az adott könyvvizsgálattal korábban kapcsolatban nem álló tapasztalt könyvvizsgáló megértse a végrehajtott könyvvizsgálati eljárások jellegét, ütemezését és terjedelmét, a megszerzett bizonyítékokat, valamint a csoportkönyvvizsgálat során felmerülő jelentős kérdésekkel kapcsolatban levont következtetéseket. A 230. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard⁵⁵ alkalmazása során a csoportkönyvvizsgálónak bele kell foglalnia a könyvvizsgálati dokumentációba: (Hiv.: A166–A169., A179–A182. bekezdések)

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

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

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

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre (Hiv.: 1–2. bekezdések)

Szakmai szkepticizmus (Hiv.: 9. bekezdés)

A17. *A szakmai szkepticizmus gyakorlására egy csoportkönyvvizsgálat során olyan kérdések lehetnek hatással, mint az alábbiak:*

– *Egyes csoportok összetett szerkezete olyan tényezőket vezethet be, amelyek a lényeges hibás állítás kockázataira való megnövekedett fogékonyt idéznek elő. Emellett egy túlzottan összetett szervezeti felépítés csalási kockázati tényező lehet a 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal⁵⁶ összhangban, és ezért további időt vagy szakértelmet igényelhet bizonyos gazdálkodó egységek vagy üzletágak üzleti céljának vagy tevékenységeinek megértése.*

A csoportnak és környezetének, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek és a csoport belső kontroll rendszerének megismerése (Hiv.: 30. bekezdés)

A megbízásért felelős munkacsoport megbeszélése (Hiv.: 30. bekezdés)

A92. *A megbeszélés alkalmat ad:*

– *Az arra vonatkozó eszmecserére, hogy hogyan és hol lehetnek fogékonyak a csoport pénzügyi kimutatásai a csalásból vagy hibából eredő lényeges hibás állításra. A 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard⁵⁷ előírja, hogy a megbízásért felelős munkacsoport megbeszélése különös hangsúlyt helyezzen arra, hogy hogyan és hol lehetnek fogékonyak a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásai a csalásból eredő lényeges hibás állításra, beleértve azt is, hogy hogyan merülhet fel csalás.*

⁵⁴ 230. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 8. bekezdés

⁵⁵ 230. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 1-3., 9-11. és A6-A7. bekezdések és Függelék

⁵⁶ 240. témaszámú, „A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 1. számú függelék

⁵⁷ 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard ~~4629~~ bekezdés

– Azonosított csalás vagy vélt csalás, vagy olyan információk megbeszélésére, amelyek csalás létezését jelzik.

A lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése (Hiv.: 33. bekezdés)

Csalás

A113. A 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard⁵⁸ alkalmazása során a könyvvizsgáló számára követelmény, hogy azonosítsa és felmérje a pénzügyi kimutatásokban lévő, csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatait, valamint, hogy olyan további könyvvizsgálati eljárásokat alakítson ki és hajtson végre, amelyeknek jellege, ütemezése és terjedelme válaszol a csalásból eredő lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló felmért kockázataira. A csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatásokban lévő, csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításához használt információk magukban foglalhatják a következőket:

– Annak a kockázatnak a csoport vezetése általi felmérése, hogy a csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatásokban csalásból eredő lényeges hibás állítás lehet.

– A csoport vezetésének folyamata a csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatásokban lévő csalási kockázatainak kockázatoknak az azonosítására és az azokra való válaszadásra, beleértve a csoport vezetése által azonosított bármilyen konkrét csalási kockázatot, vagy olyan ügyletcsoportok, számlaegyenlegek vagy közzétételek, amelyekre vonatkozóan magasabb a csalási kockázata.

– Az, hogy vannak-e konkrét komponensek, amelyek fogékonyabbak a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázataira.

– Az, hogy fennáll-e bármilyen csalási kockázati tényező vagy a vezetés elfogultságának bármilyen jelzése a konszolidációs folyamatban.

– Az, hogy az irányítással megbízott személyek hogyan kísérik figyelemmel a csoport vezetése által a csoporton belüli csalási kockázatainak kockázatoknak az azonosításához és az azokra való válaszadáshoz alkalmazott folyamatokat, valamint a csoport vezetése által ezeknek a kockázatoknak a csökkentése céljából kialakított kontrollokat.

– A csoport irányításával megbízott személyek, a csoport vezetése, a belső audit funkción belüli megfelelő személyek (és adott esetben a komponens vezetése, a komponens-könyvvizsgálók és mások) válaszai a csoportkönyvvizsgáló azzal kapcsolatos információkérésére, hogy van-e tudomásuk bármilyen, a komponens vagy a csoportot érintő tényleges csalásról, vagy vélt vagy állítólagos csalásról, beleértve a csalásra vonatkozó kijelentéseket.

A lényeges hibás állítás felmért kockázataira való válaszadás (Hiv.: 37. bekezdés)

Kiszámíthatatlansági elem

A136. Egy kiszámíthatatlansági elem beépítése a végrehajtandó munka típusába, azokba a gazdálkodó egységekbe vagy üzletágakba, ahol eljárásokat hajtanak végre, valamint a csoportkönyvvizsgáló munkában való részvételének mértékébe, növelheti a komponens pénzügyi információiban lévő olyan lényeges hibás állítás azonosításának valószínűségét, amely a csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatásokban lévő, csalásból eredő lényeges hibás állítást idézhet elő.⁵⁹

⁵⁸ 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 2639., 3446. bekezdések

⁵⁹ 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 3043. bekezdés-(e) pont

A komponens-könyvvizsgáló kommunikációjának és az általa végzett munka megfelelőségének értékelése

Kommunikáció a csoportkönyvvizsgáló csoportkönyvvizsgálatra vonatkozó következtetése szempontjából releváns kérdésekről (Hiv.: 45. bekezdés)

A144. *Bár a 45. bekezdés szerint kommunikálandó kérdések relevánsak a csoportkönyvvizsgáló csoportkönyvvizsgálatra vonatkozó következtetése szempontjából, bizonyos kérdéseket kommunikálhatnak a komponens-könyvvizsgáló eljárásai folyamán. A 32. és 50. bekezdésekben szereplő kérdések mellett az ilyen kérdések magukban foglalhatják például a következőket:*

– Lényeges hibás állítás újonnan felmerülő jelentős kockázatait, beleértve a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatait;

– A komponens vezetésének vagy olyan munkatársaknak, akik lényeges hatással lehetnének a csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatásokra, részvételével azonosított csalás vagy vélt csalás, vagy jogszabályba ütköző cselekedet; vagy

Kommunikáció a csoport vezetésével és a csoport irányításával megbízott személyekkel

Kommunikáció a csoport vezetésével (Hiv.: 54–56. bekezdések)

A160. *A 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard⁶⁰ követelményeket és útmutatást tartalmaz a csalásnak vagy vélt csalásnak a vezetés és az irányítással megbízott személyek felé való, és, amikor a vezetés érintett lehet a csalásban, az irányítással megbízott személyek felé való kommunikálására vonatkozóan.*

2. sz. függelék

(Hiv.: A85. bekezdés)

A csoport belső kontroll rendszerének megismerése

A csoport kockázatfelmérési folyamata

3. A csoport kockázatfelmérési folyamatának a csoportkönyvvizsgáló általi megismerése olyan kérdéseket foglalhat magában, mint a csoport vezetésének kockázatfelmérési folyamata, vagyis az olyan üzleti kockázatok, beleértve a csalásj ~~kockázatait~~ kockázatot, azonosítására, elemzésére és kezelésére szolgáló folyamat, amelyek a csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatásokban lévő lényeges hibás állítást eredményezhetnek. Magában foglalhat ismeretszerzést arról is, hogy mennyire kifinomult a csoport kockázatfelmérési folyamata, továbbá a gazdálkodó egységek és üzletágak részvételéről ebben a folyamatban.

ISA 610

610. TÉMASZÁMÚ (2013-BAN FELÜLVIZSGÁLT) NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD A BELSŐ AUDITOROK MUNKÁJÁNAK FELHASZNÁLÁSA

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

⁶⁰ 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 4164-4366. bekezdések

A belső audit funkció munkájának felhasználása

Megbeszélés és koordináció a belső audit funkcióval (Hiv.: 21. bekezdés)

A26. A 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard⁶¹ foglalkozik annak fontosságával, hogy a könyvvizsgáló szakmai szkepticizmussal tervezze meg és hajtsa végre a könyvvizsgálatot, beleértve az olyan információk iránti éberséget, amelyek megkérdőjelezik a könyvvizsgálati bizonyítékként használandó dokumentumok és interjúkra adott válaszok megbízhatóságát. Ennek megfelelően a belső audit funkcióval a megbízás során folytatott kommunikáció alkalmat adhat a belső auditoroknak arra, hogy a külső könyvvizsgáló tudomására hozzanak olyan ügyeket, amelyek hatással lehetnek a külső könyvvizsgáló munkájára.⁶² Ekkor a külső könyvvizsgáló képes figyelembe venni az ilyen információkat a lényeges hibás állítás kockázatainak a külső könyvvizsgáló által történő azonosítása és ~~becslése~~ felmérése során. Emellett, ha az ilyen információk a pénzügyi kimutatások lényeges hibás állításainak fokozottabb kockázatát jelzik vagy bármilyen tényleges, csalásra vagy vélt-vagy-állítólagos csalásra vonatkoznak, beleértve a csalásra vonatkozó kijelentéseket, a külső könyvvizsgáló figyelembe veheti ezt a csalás miatti lényeges hibás állítás kockázatának általa történő azonosítása során a 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.⁶³

Annak meghatározása, hogy mely területeken és milyen mértékben vehetők igénybe a belső auditorok közvetlen segítség nyújtására

A közvetlen segítséget nyújtó belső auditorok számára kijelölhető munka jellegének és mértékének meghatározása (Hiv.: 29–31. bekezdések)

A36. A belső auditorok számára kijelölhető munka jellegének meghatározása során a külső könyvvizsgáló ügyel arra, hogy az ilyen munkát azokra a területekre korlátozza, amelyeknek kijelölése megfelelő lenne. Olyan tevékenységek és feladatok, amelyeknél nem lenne megfelelő belső auditorok felhasználása közvetlen segítség nyújtására például a következők:

– Csalási kockázatok megvitatása. A külső könyvvizsgáló azonban készíthet interjúkat a belső auditorokkal a csalás szervezeten belüli kockázatairól a 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.⁶⁴

– Bejelentés nélküli könyvvizsgálati eljárások meghatározása a 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardban foglaltak szerint.

ISA 700

700. TÉMASZÁMÚ (FELÜLVIZSGÁLT) NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD A PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOKRA VONATKOZÓ VÉLEMÉNY KIALAKÍTÁSA ÉS JELENTÉSKÉSZÍTÉS

⁶¹ 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 15. és ~~A20~~ A21. bekezdések

⁶² 315-ös. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 4. számú függeléké

⁶³ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 4. számú függelék a 240. témaszámú, „A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardra vonatkozóan

⁶⁴ 315-ös. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 14. bekezdés (a) pont

Követelmények

A könyvvizsgálói jelentés

A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alapján végrehajtott könyvvizsgálatokhoz készült könyvvizsgálói jelentés

A könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálataért való felelősségei

40. A könyvvizsgálói jelentésben a könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálataért való felelősségei szakasznak szintén: (Hiv.: A50. bekezdés)

(a) ki kell jelentenie, hogy a könyvvizsgáló kommunikálja az irányítással megbízott személyeknek – egyéb kérdések mellett – a könyvvizsgálat tervezett hatókörét és ütemezését, valamint a könyvvizsgálat azon jelentős megállapításait, amelyeket a könyvvizsgáló a könyvvizsgálat során azonosít, ideértve bármilyen:

(i) jelentős hiányosságot a belső kontrollnak ~~kontrollbana~~ könyvvizsgálat alatt a könyvvizsgáló által azonosított hiányosságait;

(ii) azonosított csalást vagy vélt csalást;⁶⁵ és

(iii) csalással kapcsolatos egyéb kérdést, amely a könyvvizsgáló megítélése szerint releváns az irányítással megbízott személyek felelősségei szempontjából;⁶⁶

Függelék

1. sz. szemléltető példa – Könyvvizsgálói jelentés egy tőzsdén jegyzett gazdálkodó egység valós bemutatást előíró keretelvekkel összhangban készített pénzügyi kimutatásairól

FÜGGETLEN KÖNYVVIZSGÁLÓI JELENTÉS

Az ABC társaság tulajdonosai [vagy más megfelelő címzett] részére

A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatáról készült jelentés⁶⁷

Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések

A könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálataért való felelősségei

Célunk kellő bizonyosságot szerezni arról, hogy a pénzügyi kimutatások egésze nem tartalmaz akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítást, valamint a véleményünket tartalmazó könyvvizsgálói jelentést bocsátani ki. A kellő bizonyosság magas fokú bizonyosság, de nem garancia arra, hogy a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban elvégzett könyvvizsgálat mindig feltárja a létező lényeges hibás állítást. A hibás állítások eredhetnek csalásból vagy hibából, és lényegesnek minősülnek, ha önmagukban vagy együttesen ésszerű várakozások alapján befolyásolhatják a felhasználók adott pénzügyi kimutatások alapján meghozott gazdasági döntéseit.

A nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban elvégzett könyvvizsgálat részeként szakmai megítélést alkalmazunk, és szakmai szkepticizmust tartunk fenn a könyvvizsgálat egésze során. Emellett:

⁶⁵ 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 65. bekezdés

⁶⁶ 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 66. bekezdés

⁶⁷ „A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatáról készült jelentés” alcím szükségtelen olyan esetekben, amikor a második, „Jelentés egyéb jogi és szabályozói követelményekről” alcímet nem kell alkalmazni.

– Azonosítjuk és ~~felbecsüljük~~ felmérjük a pénzügyi kimutatások akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állításainak kockázatait, az ezekre a kockázatokra reagáló könyvvizsgálati eljárásokat alakítunk ki és hajtunk végre, valamint a véleményünk megalapozásához elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzünk. A csalásból eredő lényeges hibás állítás fel nem tárásának kockázata nagyobb, mint a hibából eredőé, mivel a csalás magában foglalhat összejátszást, hamisítást, szándékos kihagyásokat, téves nyilatkozatokat, vagy a belső kontroll felülírását;

Kommunikáljuk az irányítással megbízott személyek felé – egyéb kérdések mellett – a könyvvizsgálat tervezett hatókörét és ütemezését, valamint a könyvvizsgálat azon jelentős megállapításait, amelyeket könyvvizsgálatunk során azonosítunk, beleértve bármilyen:

(i) jelentős hiányosságot a belső kontrollban;

(ii) azonosított csalást vagy vélt csalást; és

(iii) csalással kapcsolatos egyéb kérdést, amely megítélésünk szerint releváns az irányítással megbízott személyek felelősségei szempontjából, a belső kontrollnak a könyvvizsgálatunk során általunk azonosított jelentős hiányosságait is.

Nyilatkozunk az irányítással megbízott személyeknek arról, hogy megfeleltünk a függetlenségre vonatkozó releváns etikai követelményeknek, és kommunikáljuk feléjük mindazon kapcsolatokat és egyéb kérdéseket, amelyekről észszerűen feltételezhető, hogy befolyásolják a függetlenségünket, valamint adott esetben kommunikáljuk a veszélyek kiküszöbölése céljából tett intézkedéseket vagy az alkalmazott biztosítékokat.

2. sz. szemléltető példa – Könyvvizsgálói jelentés egy tőzsdén jegyzett gazdálkodó egység valós bemutatást előíró keretelvekkel összhangban készített konszolidált pénzügyi kimutatásairól

FÜGGETLEN KÖNYVVIZSGÁLÓI JELENTÉS

Az ABC társaság tulajdonosai [vagy más megfelelő címzett] részére

A konszolidált pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatáról készült jelentés⁶⁸

Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések

A könyvvizsgáló konszolidált pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatáért való felelősségei

Célunk kellő bizonyosságot szerezni arról, hogy a konszolidált pénzügyi kimutatások egésze nem tartalmaz akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítást, valamint a véleményünket tartalmazó könyvvizsgálói jelentést bocsátani ki. A kellő bizonyosság magas fokú bizonyosság, de nem garancia arra, hogy a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban elvégzett könyvvizsgálat mindig feltárja a létező lényeges hibás állítást. A hibás állítások eredhetnek csalásból vagy hibából, és lényegesnek minősülnek, ha önmagukban vagy együttesen ésszerű várakozások alapján befolyásolhatják a felhasználók adott konszolidált pénzügyi kimutatások alapján meghozott gazdasági döntéseit.

A nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban elvégzett könyvvizsgálat részeként szakmai megítélést alkalmazunk, és szakmai szkepticizmust tartunk fenn a könyvvizsgálat egésze során. Emellett:

– Azonosítjuk és ~~felbecsüljük~~ felmérjük a pénzügyi kimutatások akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állításainak kockázatait, az ezekre a kockázatokra reagáló könyvvizsgálati eljárásokat alakítunk ki és hajtunk végre, valamint a véleményünk megalapozásához elegendő és megfelelő könyvvizsgálati

⁶⁸ „A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatáról készült jelentés” alcím szükségtelen olyan esetekben, amikor a második, „Jelentés egyéb jogi és szabályozói követelményekről” alcímet nem kell alkalmazni.

bizonyítékot szerzünk. A csalásból eredő lényeges hibás állítás fel nem tárásának kockázata nagyobb, mint a hibából eredőé, mivel a csalás magában foglalhat összejátszást, hamisítást, szándékos kihagyásokat, téves nyilatkozatokat, vagy a belső kontroll felülírását;

Kommunikáljuk az irányítással megbízott személyek felé – egyéb kérdések mellett – a könyvvizsgálat tervezett hatókörét és ütemezését, valamint a könyvvizsgálat azon jelentős megállapításait, amelyeket könyvvizsgálatunk során azonosítunk, beleértve bármilyen:

(i) jelentős hiányosságot a belső kontrollban;

(ii) azonosított csalást vagy vélt csalást; és

(iii) csalással kapcsolatos egyéb kérdést, amely megítélésünk szerint releváns az irányítással megbízott személyek felelősségei szempontjából, a belső kontrollnak a könyvvizsgálatunk során általunk azonosított jelentős hiányosságait is.————

Nyilatkozunk az irányítással megbízott személyeknek arról, hogy megfeleltünk a függetlenségre vonatkozó releváns etikai követelményeknek, és kommunikáljuk feléjük mindazon kapcsolatokat és egyéb kérdéseket, amelyekről észszerűen feltételezhető, hogy befolyásolják a függetlenségünket, valamint adott esetben kommunikáljuk a veszélyek kiküszöbölése céljából tett intézkedéseket vagy az alkalmazott biztosítékokat.

4. sz. szemléltető példa – Könyvvizsgálói jelentés egy tőzsdén jegyzettől eltérő gazdálkodó egység általános célú megfelelést előíró keretelvekkel összhangban készített pénzügyi kimutatásairól

FÜGGETLEN KÖNYVVIZSGÁLÓI JELENTÉS

A könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálataért való felelősségei

Célunk kellő bizonyosságot szerezni arról, hogy a pénzügyi kimutatások egésze nem tartalmaz akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítást, valamint a véleményünket tartalmazó könyvvizsgálói jelentést bocsátani ki. A kellő bizonyosság magas fokú bizonyosság, de nem garancia arra, hogy a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban elvégzett könyvvizsgálat mindig feltárja a létező lényeges hibás állítást. A hibás állítások eredhetnek csalásból vagy hibából, és lényegesnek minősülnek, ha önmagukban vagy együttesen ésszerű várakozások alapján befolyásolhatják a felhasználók adott pénzügyi kimutatások alapján meghozott gazdasági döntéseit.

A nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban elvégzett könyvvizsgálat részeként szakmai megítélést alkalmazunk, és szakmai szkepticizmust tartunk fenn a könyvvizsgálat egésze során. Emellett:

– Azonosítjuk és ~~felbecsüljük~~ felmérjük a pénzügyi kimutatások akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állításainak kockázatait, az ezekre a kockázatokra reagáló könyvvizsgálati eljárásokat alakítunk ki és hajtunk végre, valamint a véleményünk megalapozásához elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzünk. A csalásból eredő lényeges hibás állítás fel nem tárásának kockázata nagyobb, mint a hibából eredőé, mivel a csalás magában foglalhat összejátszást, hamisítást, szándékos kihagyásokat, téves nyilatkozatokat, vagy a belső kontroll felülírását;

Kommunikáljuk az irányítással megbízott személyek felé – egyéb kérdések mellett – a könyvvizsgálat tervezett hatókörét és ütemezését, valamint a könyvvizsgálat azon jelentős megállapításait, amelyeket könyvvizsgálatunk során azonosítunk, beleértve bármilyen:

(i) jelentős hiányosságot a belső kontrollban;

(ii) azonosított csalást vagy vélt csalást; és

(iii) csalással kapcsolatos egyéb kérdést, amely megítélésünk szerint releváns az irányítással megbízott személyek felelősségei szempontjából, a belső kontrollnak a könyvvizsgálatunk során általunk azonosított jelentős hiányosságait is.

ISA 701

701. TÉMASZÁMÚ NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD KULCSFONTOSSÁGÚ KÖNYVVIZSGÁLATI KÉRDÉSEK KOMMUNIKÁLÁSA A FÜGGETLEN KÖNYVVIZSGÁLÓI JELENTÉSBEN

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

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

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

A8A A 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard⁶⁹ követelményeket tartalmaz a csalással kapcsolatos kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések meghatározására és kommunikálására vonatkozóan. A 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardban lévő követelmények és útmutatás a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard alkalmazására hivatkoznak vagy azt fejtik ki.

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

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

A18A A 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard⁷⁰ megjegyzi, hogy a csalással kapcsolatos kérdések gyakran olyan kérdések, amelyek jelentős könyvvizsgálói figyelmet igényelnek, valamint, hogy – tekintettel a pénzügyi kimutatások felhasználóinak érdeklődésére –, egy vagy több azok közül a csalással kapcsolatos kérdések közül, amelyeket a 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 60. bekezdésével összhangban a könyvvizsgálat végrehajtása során jelentős könyvvizsgálói figyelmet igénylőként határoztak meg, rendszerint a legjelentősebb lenne a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során, és így azok kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések.

Azok a területek, ahol a lényeges hibás állítás becsült-felmért kockázatai magasabbak, vagy ahol jelentős kockázatokat azonosítottak a 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban (Hiv.: 9. bekezdés (a) pont)

~~A21. Lehet azonban, hogy nem minden jelentős kockázat esetében ez a helyzet. Például a 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard azt feltételezi, hogy csalási kockázatok állnak fenn az árbevétel megjelenítésében, és előírja a könyvvizsgáló számára, hogy az ilyen, csalásból~~

⁶⁹ 240. témaszámú „A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 60–62. bekezdések

⁷⁰ 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard A179. és A185. bekezdések

eredő lényeges hibás állítás ~~becsült~~ felmért kockázatait jelentős kockázatokként kezelje.⁷¹ Továbbá, a 240. témaszámú (felülvizsgált) 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.⁷² A könyvvizsgáló ezeket a kérdéseket csalással kapcsolatos kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésekként határozhatja meg, mert a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatai gyakran olyan kérdések, amelyek egyaránt jelentős könyvvizsgálói figyelmet igénylők és a legjelentősebbek a könyvvizsgálat során. Lehet azonban, hogy nem minden ilyen kérdés esetében ez a helyzet. A könyvvizsgáló lehet, hogy azt állapítja meg, hogy a csalásból eredő lényeges hibás állítás bizonyos kockázatai nem igényeltek jelentős könyvvizsgálói figyelmet, és ezért ezeket a kockázatokat nem mérlegelnék a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdéseknek a könyvvizsgáló által való meghatározása során. 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.

Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálása

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

A55. A könyvvizsgálónak szükséges lehet mérlegelnie egy kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésként meghatározott kérdésről való kommunikáció hatásait a releváns etikai követelmények⁷³ 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 kérdésről való kommunikációból eredhetnek.

ISA 705

705. TÉMASZÁMÚ (FELÜLVIZSGÁLT) NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD A FÜGGETLEN KÖNYVVIZSGÁLÓI JELENTÉSBEN SZEREPLŐ VÉLEMÉNY MINŐSÍTÉSEI

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

A könyvvizsgálói vélemény minősítését megkövetelő körülmények

⁷¹ 240. témaszámú, „A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 27-28. bekezdések 39. bekezdés (b) pont és 41. bekezdés

⁷² 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 32-39. bekezdés (b) pont és 40. bekezdés

⁷³ Például, bizonyos meghatározott körülmények kivételével az IESBA-kódex K114.2. bekezdése nem engedi meg olyan információk felhasználását vagy közzétételét, amelyekre vonatkozik a titoktartási kötelezettség. A kivételek egyikeként az IESBA-kódex K114.3. bekezdése megengedi a kamarai tag könyvvizsgálónak bizalmas információk felhasználását vagy közzétételét, amennyiben szakmai kötelezettség vagy jog áll fenn erre. Az IESBA-kódex 114.3. A1. bekezdés (b) pont (iv) alpontja kifejti, hogy szakmai kötelezettség vagy jog áll fenn az ilyen információk közzétételére a technikai és szakmai standardoknak való megfelelés érdekében.

Az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték szerzésére való képtelenség jellege (Hiv.: 6. bekezdés (b) pont)

A9. *Egy konkrét eljárás végrehajtására való képtelenség nem testesít meg a könyvvizsgálat hatókörére vonatkozó korlátozást, ha a könyvvizsgáló alternatív eljárások végrehajtásával elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot tud szerezni. Ha ez nem lehetséges, a 7. bekezdés (b) pontjában és a 9–10. bekezdésekben lévő követelményeket kell alkalmazni az adott esetnek megfelelően. A vezetés által támasztott korlátozásoknak egyéb vonatkozásai is lehetnek a könyvvizsgálat szempontjából, például a csalási kockázat csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak könyvvizsgáló általi ~~becslésével~~ felmérésével és a megbízás megtartásának mérlegelésével kapcsolatban.*

ISA 800

800. TÉMASZÁMÚ (FELÜLVIZSGÁLT) NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD SPECIÁLIS SZEMPONTOK – SPECIÁLIS CÉLÚ KERETELVEKKEL ÖSSZHANGBAN KÉSZÍTETT PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOK KÖNYVVIZSGÁLATAI

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

Függelék

(Hiv.: A13. és A21. bekezdés)

Speciális célú pénzügyi kimutatásokra vonatkozó független könyvvizsgálói jelentések szemléltető példái

1. sz. szemléltető példa: Tőzsdén jegyzettől eltérő gazdálkodó egységnek egy szerződés pénzügyi beszámolási rendelkezéseivel (a jelen szemléltető példa alkalmazásában megfelelést előíró keretelvek) összhangban készített teljes pénzügyi kimutatásaira vonatkozó könyvvizsgálói jelentés.

FÜGGETLEN KÖNYVVIZSGÁLÓI JELENTÉS

A könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatás könyvvizsgálataért való felelősségei

Célunk kellő bizonyosságot szerezni arról, hogy a pénzügyi kimutatások egésze nem tartalmaz akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítást, valamint a véleményünket tartalmazó könyvvizsgálói jelentést bocsátani ki. A kellő bizonyosság magas fokú bizonyosság, de nem garancia arra, hogy a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban elvégzett könyvvizsgálat mindig feltárja a létező lényeges hibás állítást. Hibás állítások eredhetnek csalásból vagy hibából, és lényegesnek minősülnek, ha önmagukban vagy együttesen ésszerű várakozások alapján befolyásolhatják a felhasználók adott pénzügyi kimutatások alapján meghozott gazdasági döntéseit.

A nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban elvégzett könyvvizsgálat részeként szakmai megítélést alkalmazunk, és szakmai szkepticizmust tartunk fenn a könyvvizsgálat egésze során. Emellett

– Azonosítjuk és ~~felbecsüljük~~ felmériük a pénzügyi kimutatás akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állításainak kockázatait, az ezekre a kockázatokra reagáló könyvvizsgálati eljárásokat alakítunk ki és hajtunk végre, valamint a véleményünk megalapozásához elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzünk. A csalásból eredő lényeges hibás állítás fel nem tárásának kockázata nagyobb, mint a hibából eredő, mivel a csalás magában foglalhat összejátszást, hamisítást, szándékos kihagyásokat, téves nyilatkozatokat vagy a belső kontroll felülírását.

Kommunikáljuk az irányítással megbízott személyek felé – egyéb kérdések mellett – a könyvvizsgálat tervezett hatókörét és ütemezését, valamint a könyvvizsgálat azon jelentős megállapításait, amelyeket könyvvizsgálatunk során azonosítunk, beleértve bármilyen:

(i) jelentős hiányosságot a belső kontrollban;

(ii) azonosított csalást vagy vélt csalást; és

(iii) csalással kapcsolatos egyéb kérdést, amely a könyvvizsgáló megítélése szerint releváns az irányítással megbízott személyek felelősségei szempontjából, a belső kontrollnak a könyvvizsgálatunk során általunk azonosított jelentős hiányosságait is.

2. sz. szemléltető példa: Tőzsdén jegyzettől eltérő gazdálkodó egység X joghatóságbeli adóalapú számvittel (a jelen szemléltető példa alkalmazásában megfelelést előíró keretelvek) összhangban készített teljes pénzügyi kimutatásaira vonatkozó könyvvizsgálói jelentés.

FÜGGETLEN KÖNYVVIZSGÁLÓI JELENTÉS

A könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatás könyvvizsgálatáért való felelősségei

Célunk kellő bizonyosságot szerezni arról, hogy a pénzügyi kimutatások egésze nem tartalmaz akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítást, valamint a véleményünket tartalmazó könyvvizsgálói jelentést bocsátani ki. A kellő bizonyosság magas fokú bizonyosság, de nem garancia arra, hogy a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban elvégzett könyvvizsgálat mindig feltárja a létező lényeges hibás állítást. Hibás állítások eredhetnek csalásból vagy hibából, és lényegesnek minősülnek, ha önmagukban vagy együttesen ésszerű várakozások alapján befolyásolhatják a felhasználók adott pénzügyi kimutatások alapján meghozott gazdasági döntéseit.

A nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban elvégzett könyvvizsgálat részeként szakmai megítélést alkalmazunk, és szakmai szkepticizmust tartunk fenn a könyvvizsgálat egésze során. Emellett

– Azonosítjuk és ~~felbecsüljük~~ felmérjük a pénzügyi kimutatás akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állításainak kockázatait, az ezekre a kockázatokra reagáló könyvvizsgálati eljárásokat alakítunk ki és hajtunk végre, valamint a véleményünk megalapozásához elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzünk. A csalásból eredő lényeges hibás állítás fel nem tárásának kockázata nagyobb, mint a hibából eredőé, mivel a csalás magában foglalhat összejátszást, hamisítást, szándékos kihagyásokat, téves nyilatkozatokat vagy a belső kontroll felülírását.

Kommunikáljuk az irányítással megbízott személyek felé – egyéb kérdések mellett – a könyvvizsgálat tervezett hatókörét és ütemezését, valamint a könyvvizsgálat azon jelentős megállapításait, amelyeket könyvvizsgálatunk során azonosítunk, beleértve bármilyen:

(i) jelentős hiányosságot a belső kontrollban;

(ii) azonosított csalást vagy vélt csalást; és

(iii) csalással kapcsolatos egyéb kérdést, amely a könyvvizsgáló megítélése szerint releváns az irányítással megbízott személyek felelősségei szempontjából, a belső kontrollnak a könyvvizsgálatunk során általunk azonosított jelentős hiányosságait is.

3. sz. szemléltető példa: Tőzsdén jegyzett gazdálkodó egység szabályozó által megállapított pénzügyi beszámolási rendelkezésekkel (a jelen szemléltető példa alkalmazásában valós

bemutatást előíró keretelvek) összhangban készített teljes pénzügyi kimutatásaira vonatkozó könyvvizsgálói jelentés.

A jelen szemléltető könyvvizsgálói jelentés alkalmazásában a következő körülményeket tételezzük fel:
 – Tőzsdén jegyzett gazdálkodó egység teljes pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálata, amelyeket a gazdálkodó egység vezetése egy szabályozó által megállapított pénzügyi beszámolási rendelkezésekkel (vagyis speciális célú keretelvekkel) összhangban készített az adott szabályozó követelményeinek teljesítése céljából. A vezetés nem választhatja meg a pénzügyi beszámolási keretelveket.

– A szabályozó előírja a könyvvizsgáló számára, hogy kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdéseket kommunikáljon a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.

FÜGGETLEN KÖNYVVIZSGÁLÓI JELENTÉS

Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések

Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések azok a kérdések, amelyek szakmai megítélésünk szerint a legjelentősebbek voltak a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatások általunk végzett könyvvizsgálata során. Ezeket a kérdéseket a pénzügyi kimutatások egésze általunk végzett könyvvizsgálatának összefüggésében és az arra vonatkozó véleményünk kialakítása során vizsgáltuk, és ezekről a kérdésekről nem bocsátunk ki külön véleményt. *A vállalkozás folytatásához kapcsolódó lényeges bizonytalanság* szakaszban leírt kérdésen felül az alábbiakban kifejtett kérdéseket határoztuk meg a jelentésünkben kommunikálendő kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésekként.

[Az egyes kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések leírása a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban, ahogyan az a jelen könyvvizgálatra alkalmazandó.]

A könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatás könyvvizsgálatáért való felelősségei

Célunk kellő bizonyosságot szerezni arról, hogy a pénzügyi kimutatások egésze nem tartalmaz akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítást, valamint a véleményünket tartalmazó könyvvizsgálói jelentést bocsátani ki. A kellő bizonyosság magas fokú bizonyosság, de nem garancia arra, hogy a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban elvégzett könyvvizsgálat mindig feltárja a létező lényeges hibás állítást. Hibás állítások eredhetnek csalásból vagy hibából, és lényegesnek minősülnek, ha önmagukban vagy együttesen ésszerű várakozások alapján befolyásolhatják a felhasználók adott pénzügyi kimutatások alapján meghozott gazdasági döntéseit.

A nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban elvégzett könyvvizsgálat részeként szakmai megítélést alkalmazunk, és szakmai szkepticizmust tartunk fenn a könyvvizsgálat egésze során. Emellett

– Azonosítjuk és ~~felbecsüljük~~ **felmériük** a pénzügyi kimutatás akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állításainak kockázatait, az ezekre a kockázatokra reagáló könyvvizsgálati eljárásokat alakítunk ki és hajtunk végre, valamint a véleményünk megalapozásához elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzünk. A csalásból eredő lényeges hibás állítás fel nem tárásának kockázata nagyobb, mint a hibából eredőé, mivel a csalás magában foglalhat összejátszást, hamisítást, szándékos kihagyásokat, téves nyilatkozatokat vagy a belső kontroll felülírását.

Kommunikáljuk az irányítással megbízott személyek felé – egyéb kérdések mellett – a könyvvizsgálat tervezett hatókörét és ütemezését, valamint a könyvvizsgálat azon jelentős megállapításait, amelyeket könyvvizsgálatunk során azonosítottunk, beleértve bármilyen:

(i) jelentős hiányosságot a belső kontrollban;

(ii) azonosított csalást vagy vélt csalást; és

~~(iii) csalással kapcsolatos egyéb kérdést, amely a könyvvizsgáló megítélése szerint releváns az irányítással megbízott személyek felelősségei szempontjából, a belső kontrollnak a könyvvizsgálatunk során általunk azonosított jelentős hiányosságait is.~~

ISA 805

805. TÉMASZÁMÚ (FELÜLVIZSGÁLT) NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD SPECIÁLIS SZEMPONTOK – EGYEDÜLI PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOKNAK ÉS EGY PÉNZÜGYI KIMUTATÁS KONKRÉT ELEMEINEK, SZÁMLÁINAK VAGY TÉTELEINEK KÖNYVVIZSGÁLATAI

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

Szempontok a könyvvizsgálat tervezésekor és végrehajtásakor (Hiv.: 10. bekezdés)

A10. Az egyes nemzetközi könyvvizsgálati standardok relevanciája gondos mérlegelést követel meg. Még, ha csak egy pénzügyi kimutatás konkrét eleme is a könyvvizsgálat tárgya, az olyan nemzetközi könyvvizsgálati standardok, mint a 240. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard⁷⁴, az 550. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard⁷⁵ és az 570. témaszámú (2024-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard elvileg relevánsak. Ennek oka, hogy az elem tartalmazhat hibás állítást csalás miatt, kapcsolt felek közötti ügyletek hatásának következtében vagy annak eredményeképpen, hogy a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek szerinti vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitelt helytelenül alkalmazzák.

2. sz. függelék

(Hiv.: A17. bekezdés)

Egyedüli pénzügyi kimutatásra és egy pénzügyi kimutatás konkrét elemére vonatkozó független könyvvizsgálói jelentések szemléltető példái

1. sz. szemléltető példa: Könyvvizsgálói jelentés egy tőzsdén jegyzettől eltérő gazdálkodó egység általános célú keretelvekkel (a jelen szemléltető példa alkalmazásában valós bemutatást előíró keretelvek) összhangban készített egyedüli pénzügyi kimutatásáról.

FÜGGETLEN KÖNYVVIZSGÁLÓI JELENTÉS

A könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatás könyvvizsgálatáért való felelősségei

Célunk kellő bizonyosságot szerezni arról, hogy a pénzügyi kimutatás egésze nem tartalmaz akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítást, valamint a véleményünket tartalmazó könyvvizsgálói jelentést bocsátani ki. A kellő bizonyosság magas fokú bizonyosság, de nem garancia arra, hogy a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban elvégzett könyvvizsgálat mindig feltárja a létező lényeges hibás állítást. A hibás állítások eredhetnek csalásból vagy hibából, és lényegesnek minősülnek,

⁷⁴ 240. témaszámú, „A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard

⁷⁵ 550. témaszámú, „Kapcsolt felek” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

ha önmagukban vagy együttesen ésszerű várakozások alapján befolyásolhatják a felhasználók adott pénzügyi kimutatás alapján meghozott gazdasági döntéseit.

A nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban elvégzett könyvvizsgálat részeként szakmai megítélést alkalmazunk, és szakmai szkepticizmust tartunk fenn a könyvvizsgálat egésze során. Emellett:

– Azonosítjuk és ~~felbecsüljük~~ felmérjük a pénzügyi kimutatás akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állításainak kockázatait, az ezekre a kockázatokra reagáló könyvvizsgálati eljárásokat alakítunk ki és hajtunk végre, valamint a véleményünk megalapozásához elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzünk. A csalásból eredő lényeges hibás állítás fel nem tárásának kockázata nagyobb, mint a hibából eredőé, mivel a csalás magában foglalhat összejátszást, hamisítást, szándékos kihagyásokat, téves nyilatkozatokat vagy a belső kontroll felülírását.

Kommunikáljuk az irányítással megbízott személyek felé – egyéb kérdések mellett – a könyvvizsgálat tervezett hatókörét és ütemezését, valamint a könyvvizsgálat azon jelentős megállapításait, amelyeket könyvvizsgálatunk során azonosítunk, beleértve bármilyen:

(i) jelentős hiányosságot a belső kontrollban;

(ii) azonosított csalást vagy vélt csalást; és

(iii) csalással kapcsolatos egyéb kérdést, amely a könyvvizsgáló megítélése szerint releváns az irányítással megbízott személyek felelősségei szempontjából, a belső kontrollnak a könyvvizsgálatunk során általunk azonosított jelentős hiányosságait is.

2. sz. szemléltető példa: Könyvvizsgálói jelentés egy tőzsdén jegyzettől eltérő gazdálkodó egység speciális célú keretelvekkel összhangban készített egyedüli pénzügyi kimutatásáról.

FÜGGETLEN KÖNYVVIZSGÁLÓI JELENTÉS

A könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatás könyvvizsgálatáért való felelősségei

Célunk kellő bizonyosságot szerezni arról, hogy a pénzügyi kimutatás egésze nem tartalmaz akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítást, valamint a véleményünket tartalmazó könyvvizsgálói jelentést bocsátani ki. A kellő bizonyosság magas fokú bizonyosság, de nem garancia arra, hogy a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban elvégzett könyvvizsgálat mindig feltárja a létező lényeges hibás állítást. A hibás állítások eredhetnek csalásból vagy hibából, és lényegesnek minősülnek, ha önmagukban vagy együttesen ésszerű várakozások alapján befolyásolhatják a felhasználók adott pénzügyi kimutatás alapján meghozott gazdasági döntéseit.

A nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban elvégzett könyvvizsgálat részeként szakmai megítélést alkalmazunk, és szakmai szkepticizmust tartunk fenn a könyvvizsgálat egésze során. Emellett:

– Azonosítjuk és ~~felbecsüljük~~ felmérjük a pénzügyi kimutatás akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állításainak kockázatait, az ezekre a kockázatokra reagáló könyvvizsgálati eljárásokat alakítunk ki és hajtunk végre, valamint a véleményünk megalapozásához elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzünk. A csalásból eredő lényeges hibás állítás fel nem tárásának kockázata nagyobb, mint a hibából eredőé, mivel a csalás magában foglalhat összejátszást, hamisítást, szándékos kihagyásokat, téves nyilatkozatokat vagy a belső kontroll felülírását.

Kommunikáljuk az irányítással megbízott személyek felé – egyéb kérdések mellett – a könyvvizsgálat tervezett hatókörét és ütemezését, valamint a könyvvizsgálat azon jelentős megállapításait, amelyeket könyvvizsgálatunk során azonosítunk, beleértve bármilyen:

(i) jelentős hiányosságot a belső kontrollban;

(ii) azonosított csalást vagy vélt csalást; és

(iii) csalással kapcsolatos egyéb kérdést, amely a könyvvizsgáló megítélése szerint releváns az irányítással megbízott személyek felelősségei szempontjából, a belső kontrollnak a könyvvizsgálatunk során általunk azonosított jelentős hiányosságait is.

3. sz. szemléltető példa: Könyvvizsgáló jelentés egy tőzsdén jegyzett gazdálkodó egység speciális célú keretelvekkel összhangban készített pénzügyi kimutatásának egy konkrét eleméről.

FÜGGETLEN KÖNYVVIZSGÁLÓI JELENTÉS

A könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatás könyvvizsgálataért való felelősségei

Célunk kellő bizonyosságot szereznünk arról, hogy a jegyzék nem tartalmaz akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítást, valamint a véleményünket tartalmazó könyvvizsgálói jelentést bocsátani ki. A kellő bizonyosság magas fokú bizonyosság, de nem garancia arra, hogy a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban elvégzett könyvvizsgálat mindig feltárja a létező lényeges hibás állítást. A hibás állítások eredhetnek csalásból vagy hibából, és lényegesnek minősülnek, ha önmagukban vagy együttesen ésszerű várakozások alapján befolyásolhatják a felhasználók jelen jegyzék alapján meghozott gazdasági döntéseit.

A nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban elvégzett könyvvizsgálat részeként szakmai megítélést alkalmazunk, és szakmai szkepticizmust tartunk fenn a könyvvizsgálat egésze során. Emellett

– Azonosítjuk és ~~felbecsüljük~~ felmériük a pénzügyi kimutatás akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állításainak kockázatait, az ezekre a kockázatokra reagáló könyvvizsgálati eljárásokat alakítunk ki és hajtunk végre, valamint a véleményünk megalapozásához elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzünk. A csalásból eredő lényeges hibás állítás fel nem tárásának kockázata nagyobb, mint a hibából eredőé, mivel a csalás magában foglalhat összejátszást, hamisítást, szándékos kihagyásokat, téves nyilatkozatokat vagy a belső kontroll felülírását.

Kommunikáljuk az irányítással megbízott személyek felé – egyéb kérdések mellett – a könyvvizsgálat tervezett hatókörét és ütemezését, valamint a könyvvizsgálat azon jelentős megállapításait, amelyeket könyvvizsgálatunk során azonosítunk, beleértve bármilyen:

(i) jelentős hiányosságot a belső kontrollban;

(ii) azonosított csalást vagy vélt csalást; és

(iii) csalással kapcsolatos egyéb kérdést, amely a könyvvizsgáló megítélése szerint releváns az irányítással megbízott személyek felelősségei szempontjából, a belső kontrollnak a könyvvizsgálatunk során általunk azonosított jelentős hiányosságait is.

ISRE 2400

2400. TÉMASZÁMÚ (FELÜLVIZSGÁLT) ÁTVILÁGÍTÁSI MEGBÍZÁSOKRA VONATKOZÓ NEMZETKÖZI STANDARD MÚLTRA VONATKOZÓ PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOK ÁTVILÁGÍTÁSÁRA SZÓLÓ MEGBÍZÁSOK

Követelmények

Átvilágítási megbízásnak a jelen Átvilágítási Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standarddal összhangban történő végrehajtása

Eljárások tervezése és végrehajtása

48. A gyakorló könyvvizsgáló vezetéssel és az adott helyzetnek megfelelően a gazdálkodó egységen belüli egyéb személyekkel készített interjúinak tartalmazniuk kell az alábbiakat: (Hiv.: A82-A86. bekezdések)

(a) ...

(b) ...

(c) ...

(d) fennáll-e bármilyen tényleges, vélt vagy állítólagos csalás vagy vélt csalás, beleértve a csalásra vonatkozó kijelentéseket, valamint a pénzügyi kimutatásokban szerepeltetett lényeges összegek és közzétételek meghatározására közvetlen hatást gyakorlóként általánosan elismert jogszabályok vagy szabályozások rendelkezéseinek való azonosított vagy vélt meg nem felelés, mint például az adó- és nyugdíjjogszabályok és -szabályozások;

(i) ~~a gazdálkodó egységet érintő csalás vagy törvényellenes cselekedet, és~~

~~(ii) a pénzügyi kimutatásokban szerepeltetett lényeges összegek és közzétételek meghatározására közvetlen hatást gyakorlóként általánosan elismert jogszabályok vagy szabályozások rendelkezéseinek való meg nem felelés, mint például az adó- és nyugdíjjogszabályok és -szabályozások~~

Írásbeli nyilatkozatok

62. A gyakorló könyvvizsgálónak írásbeli nyilatkozatokat kell kérnie a vezetéstől arról is, hogy a vezetés közölte a gyakorló könyvvizsgálóval: (Hiv.: A105. bekezdés)

(b) a vezetés előtt ismert bármilyen csalással vagy vélt csalás jelentős tényeivel kapcsolatos ismereteit, amely hatással lehetett a gazdálkodó egységre

A nemzetközi könyvvizsgálati standardok, a kevésbé összetett gazdálkodó egységek pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálataira vonatkozó nemzetközi könyvvizsgálati standard, az átvilágítási megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardok, a fenntarthatósággal kapcsolatos bizonyosságnújtásra vonatkozó nemzetközi standardok, a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardok, a kapcsolódó szolgáltatásokra vonatkozó nemzetközi standardok, a nemzetközi minőségirányítási standardok, a nemzetközi könyvvizsgálati gyakorlati megjegyzések, a nyilvános tervezetek, konzultációs dokumentumok és más IAASB-kiadványok szerzői jogainak birtokosa a Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetsége, az IFAC.

Az Etikai és Könyvvizsgálati Nemzetközi Alapítvány (International Foundation for Ethics and Audit™, IFEA™), a Nemzetközi Könyvvizsgálati és Bizonyosságot Nyújtó Szolgáltatási Standardok Testület (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB®) és a Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetsége (International Federation of Accountants®, IFAC®) nem vállal felelősséget a bármely olyan személynek okozott veszteségért, aki a jelen kiadványban lévő anyagra támaszkodva jár el vagy tartózkodik valamitől, függetlenül attól, hogy az adott veszteséget gondatlanság vagy más okozza-e.

Az „International Auditing and Assurance Standards Board”, az „International Standards on Auditing”, az „International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities”, az „International Standards on Review Engagements”, az „International Standards on Sustainability Assurance” az „International Standards on Assurance Engagements”, az „International Standards on Related Services”, az „International Standards on Quality Management”, az „International Auditing Practice Notes”, az „IAASB”, az „ISA”, az „ISA for LCE”, az „ISRE”, az „ISSA” az „ISAE”, az „ISRS”, az „ISQM”, az „IAPN” és az IAASB logó az IFAC védjegyei vagy az IFAC bejegyzett védjegyei és szolgáltatási védjegyei az Amerikai Egyesült Államokban és más országokban. Az „International Foundation for Ethics and Audit” és az „IFEA” az IFEA védjegyei vagy az IFEA bejegyzett védjegyei és szolgáltatási védjegyei az Amerikai Egyesült Államokban és más országokban.

