

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

(Hatályos a 2017. december 15-én vagy azt követően kezdődő időszakokra
vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatára.)

TARTALOMJEGYZÉK

	Bekezdés
Bevezetés	
A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre	1
Jogszabályok és szabályozások hatása	2
Jogszabályoknak és szabályozásoknak való megfelelésre vonatkozó felelősség	3–9
Hatálybalépés napja	10
Célok	11
Fogalom	12
Követelmények	
A jogszabályoknak és szabályozásoknak való megfelelés könyvvizsgáló általi mérlegelése	13–18
Könyvvizsgálati eljárások az azonosított vagy vélt meg nem felelés esetén.....	19–22
Azonosított vagy vélt meg nem felelés kommunikálása és jelentése	23–29
Dokumentálás	30
Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok	
Jogszabályoknak és szabályozásoknak való megfelelésre vonatkozó felelősség	A1–A8
Fogalom	A9–A10
A jogszabályoknak és szabályozásoknak való megfelelés könyvvizsgáló általi mérlegelése	A11–A16
Könyvvizsgálati eljárások az azonosított vagy vélt meg nem felelés esetén.....	A17–A25

Azonosított vagy vélt meg nem felelés kommunikálása és jelentése	A26–A34
Dokumentálás	A35–A36

A 250. témaszámú, „Jogszabályok és szabályozások figyelembevétele 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.

Az International Federation of Accountants (IFAC) által 2018 decemberében angol nyelven kiadott, az International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) jelen *ISA 250. témaszámú (Felülvizsgált) „Jogszabályok és szabályozások figyelembevétele a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál”* című standardját a Magyar Könyvvizsgálói Kamara fordította magyarra 2020. februárjában és annak reprodukálása az IFAC engedélyével történt. Az *ISA 250. témaszámú (Felülvizsgált) „Jogszabályok és szabályozások figyelembevétele 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 250. témaszámú (Felülvizsgált) „Jogszabályok és szabályozások figyelembevétele 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 250. témaszámú (Felülvizsgált) „Jogszabályok és szabályozások figyelembevétele a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál”* standard angol nyelvű szövege © 2018 International Federation of Accountants (IFAC). Minden jog fenntartva.

Az *ISA 250. témaszámú (Felülvizsgált) „Jogszabályok és szabályozások figyelembevétele a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál”* standard magyar nyelvű szövege © 2020 International Federation of Accountants (IFAC). Minden jog fenntartva.

Eredeti cím: *ISA 250 (Revised), Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements*, ISBN: 978-1-60815-389-3

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

Bevezetés

A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre

1. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard a könyvvizsgáló azon felelősségével foglalkozik, hogy a jogszabályokat és szabályozásokat a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál figyelembe vegye. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard nem vonatkozik egyéb olyan bizonyosságot nyújtó megbízásokra, amelyekben a könyvvizsgálót konkrétan azzal bízzák meg, hogy elkülönülten tesztelje a bizonyos jogszabályoknak és szabályozásoknak való megfelelést és arról jelentést készítsen.

Jogszabályok és szabályozások hatása

2. A jogszabályok és szabályozások pénzügyi kimutatásokra gyakorolt hatása jelentős eltéréseket mutat. A gazdálkodó egységre vonatkozó jogszabályok és szabályozások alkotják a jogi és szabályozási keretelveket. Egyes jogszabályok vagy szabályozások rendelkezései közvetlen hatással vannak a pénzügyi kimutatásokra azáltal, hogy meghatározzák a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaiban szereplő összegeket és közzétételeket. Más jogszabályoknak vagy szabályozásoknak a vezetésnek kell megfelelnie vagy azok meghatározzák azokat a rendelkezéseket, amelyek keretében a gazdálkodó egység tevékenységét végezheti, de nincsenek közvetlen hatással a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaira. Egyes gazdálkodó egységek erősen szabályozott ágazatokban működnek (mint például a bankok és a vegyipari társaságok). Másokra csupán az üzleti tevékenység működési aspektusaival általánosan kapcsolatos számos jogszabály és szabályozás vonatkozik (mint például a foglalkozásbiztonsággal és –egészségüggyel, valamint az egyenlő munkavállalási esélyekkel kapcsolatos jogszabályok és szabályozások). A jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés a gazdálkodó egység számára bírságokat, peres ügyeket vagy egyéb olyan következményeket vonhat maga után, amelyek lényeges hatással lehetnek a pénzügyi kimutatásokra.

Jogszabályoknak és szabályozásoknak való megfelelésre vonatkozó felelősség (Hiv.: A1-A8. bekezdések)

3. Az irányítással megbízott személyek felügyelete mellett a vezetés felelőssége annak biztosítása, hogy a gazdálkodó egység tevékenységeit a jogszabályok és szabályozások rendelkezéseivel összhangban végezze, beleértve az azon jogszabályok és szabályozások rendelkezéseinek való megfelelést is, amelyek meghatározzák a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaiban szereplő összegeket és közzétételeket.

A könyvvizsgáló felelőssége

4. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményei úgy vannak kialakítva, hogy segítséget nyújtsanak a könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatásokban szereplő, a jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelésből eredő lényeges hibás állítás azonosításában. A könyvvizsgáló azonban nem felelős a meg nem felelés megelőzéséért és a könyvvizsgálótól nem várható el, hogy valamennyi jogszabály és szabályozás követelményeinek való meg nem felelést feltárjon.
5. A könyvvizsgáló felelős azért, hogy kellő bizonyosságot szerezzen arra vonatkozóan, hogy egészében véve a pénzügyi kimutatások nem tartalmaznak akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítást.¹ A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során a könyvvizsgáló figyelembe veszi a vonatkozó jogi és szabályozási keretelveket. A könyvvizsgálat eredendő korlátai miatt fennáll annak az elkerülhetetlen kockázata, hogy előfordulhat, hogy a pénzügyi kimutatásokban szereplő bizonyos lényeges hibás állításokat nem tárnak fel, még akkor sem, ha a könyvvizsgálatot megfelelően tervezték meg és hajtották végre, összhangban a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal.² A jogszabályok és szabályozások összefüggésében az alábbi okok miatt erősebb az eredendő korlátok potenciális hatása a könyvvizsgáló azon képességére, hogy a lényeges hibás állításokat feltárja:
 - Számos olyan jogszabály és szabályozás létezik, elsősorban a gazdálkodó egység működési vonatkozásaival kapcsolatban, amelyek jellemzően nincsenek hatással a pénzügyi kimutatásokra és amelyeket a gazdálkodó egység pénzügyi beszámolás szempontjából releváns információs rendszereiben nem rögzítenek.
 - A meg nem felelés magában foglalhatja az annak elfedését szolgáló magatartást, mint például az összejátszást, a hamisítást, az ügyletek rögzítésének szándékos elmulasztását, a kontrollok vezetés általi felülírását vagy a könyvvizsgáló felé tett szándékosan téves nyilatkozatokat.
 - Az, hogy egy adott cselekedet meg nem felelést testesít-e meg, végső soron egy bíróság vagy egyéb megfelelő ítélkező testület által meghatározandó kérdés.

Rendszerint minél távolabb esik a meg nem felelés a pénzügyi kimutatásokban tükröződő eseményektől és ügyletektől, annál kevésbé valószínű, hogy a könyvvizsgáló tudomást szerez arról vagy, hogy felismeri a meg nem felelést.

¹ 200. témaszámú, „A független könyvvizsgáló átfogó céljai és a könyvvizsgálatnak a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban történő végrehajtása” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 5. bekezdés

² 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A53–A54. bekezdések

6. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard az alábbi két különböző kategóriájú megfelelés vonatkozásában tesz különbséget a könyvvizsgáló felelősségeiben: (Hiv.: A6., A12–A13. bekezdések)
 - (a) azon jogszabályok és szabályozások rendelkezései, amelyekről általánosan elfogadott, hogy közvetlen hatással vannak a pénzügyi kimutatásokban szereplő lényeges összegek és közzétételek meghatározására, mint például az adó- és nyugdíj jogszabályok és szabályozások (lásd 14. bekezdés) (Hiv.: A12. bekezdés); és
 - (b) azon egyéb jogszabályok és szabályozások, amelyek nincsenek közvetlen hatással a pénzügyi kimutatásokban szereplő összegek és közzétételek meghatározására, de amelyeknek való megfelelés alapvető lehet az üzleti tevékenység működési vonatkozásai, a gazdálkodó egységnek az üzleti tevékenység folytatására vonatkozó képessége vagy a lényeges bírságok elkerülése szempontjából (például a működési engedély feltételeinek, a tartós fizetőképességre vonatkozó szabályozási követelményeknek vagy a környezetvédelmi szabályozásoknak való megfelelés); ezen jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés ezért lényeges hatással lehet a pénzügyi kimutatásokra (lásd 15. bekezdés) (Hiv.: A13. bekezdés).
7. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard eltérő követelményeket határoz meg a jogszabályok és szabályozások fenti kategóriáira. A 6. bekezdés (a) pontjában megjelölt kategória esetében a könyvvizsgáló felelőssége, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen ezen jogszabályok és szabályozások rendelkezéseinek való megfelelésre vonatkozóan. A 6. bekezdés (b) pontjában megjelölt kategória esetében a könyvvizsgáló felelőssége arra korlátozódik, hogy meghatározott könyvvizsgálati eljárásokat hajtson végre, amelyek célja az azon jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés azonosításának elősegítése, amelyek lényeges hatással lehetnek a pénzügyi kimutatásokra.
8. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard szerint a könyvvizsgáló számára követelmény, hogy folyamatosan figyeljen annak lehetőségére, hogy a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakítása céljából alkalmazott egyéb könyvvizsgálati eljárások a meg nem felelés eseteit hozhatják a könyvvizsgáló tudomására. A 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard³ előírásai szerint a szakmai szkepticizmus fenntartása a könyvvizsgálat során fontos ebben az összefüggésben, tekintettel a gazdálkodó egységet érintő jogszabályok és szabályozások terjedelmére.
9. Jogszabály, szabályozás vagy releváns etikai követelmények értelmében a könyvvizsgálónak lehetnek a gazdálkodó egység jogszabályoknak és

³ 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 15. bekezdés

szabályozásoknak való meg nem felelésével kapcsolatos olyan további felelősségei, amelyek különböznek a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standardban előírtaktól vagy meghaladják azokat, mint például: (Hiv.: A8. bekezdés)

- (a) A jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés azonosított vagy vélt eseteire való válaszadás, beleértve a vezetéssel és az irányítással megbízott személyekkel való konkrét kommunikációra vonatkozó követelményeket, az általuk a meg nem felelésre adott válasz megfelelőségének értékelése, valamint annak meghatározása, hogy szükség van-e további intézkedésre;
- (b) A jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés azonosított vagy vélt eseteinek kommunikálása más könyvvizsgálók felé (például egy csoport pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálata során); valamint
- (c) A jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés azonosított vagy vélt eseteire vonatkozó dokumentálási követelmények.

Bármilyen további felelősségnek való megfelelés további olyan információt nyújthat, amely releváns a könyvvizsgálónak a jelen és más nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban végzett munkája szempontjából (például a vezetés vagy adott esetben az irányítással megbízott személyek tisztességével kapcsolatban).

Hatálybalépés napja

10. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard a 2017. december 15-én vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatára érvényes.

Célok

11. A könyvvizsgáló céljai, hogy:
 - (a) elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen azon jogszabályok és szabályozások rendelkezéseinek való megfelelésre, amelyekről általánosan elfogadott, hogy közvetlen hatással vannak a pénzügyi kimutatásokban szereplő lényeges összegek és közzétételek meghatározására;
 - (b) meghatározott könyvvizsgálati eljárásokat hajtson végre annak érdekében, hogy elősegítse az olyan egyéb jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés eseteinek az azonosítását, amelyek lényeges hatással lehetnek a pénzügyi kimutatásokra; és

- (c) megfelelően válaszoljon a jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés azonosított vagy vélt eseteire, amelyeket a könyvvizsgálat során azonosítottak.

Fogalom

12. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard alkalmazásában a következő kifejezésnek az alábbi jelentése van:

Meg nem felelés – Szándékos vagy nem szándékos, a gazdálkodó egység, az irányítással megbízott személyek, a vezetés vagy a gazdálkodó egység részére vagy irányítása alatt dolgozó egyéb személyek által elkövetett mulasztási vagy elkövetési cselekmények, amelyek ellentétesek a hatályban lévő jogszabályokkal vagy szabályozásokkal. A meg nem felelés nem tartalmazza a gazdálkodó egység üzleti tevékenységeihez nem kapcsolódó személyes visszaélést. (Hiv.: A9–A10. bekezdések)

Követelmények

A jogszabályoknak és szabályozásoknak való megfelelés könyvvizsgáló általi mérlegelése

13. A gazdálkodó egység és környezetének a 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal⁴ összhangban történő megismerése részeként a könyvvizsgálónak általános ismereteket kell szereznie:
- (a) a gazdálkodó egységre és arra az ágazatra vagy szektorra vonatkozó jogi és szabályozási keretelvekről, amelyben a gazdálkodó egység működik; és
- (b) arról, hogy hogyan felel meg a gazdálkodó egység ezeknek a keretelveknek. (Hiv.: A11. bekezdés)
14. A könyvvizsgálónak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot kell szereznie azon jogszabályoknak és szabályozásoknak való megfelelésre vonatkozóan, amelyekről általánosan elfogadott, hogy közvetlen hatással vannak a pénzügyi kimutatásokban szereplő lényeges összegek és közzétételek meghatározására. (Hiv.: A12. bekezdés)
15. A könyvvizsgálónak az alábbi könyvvizsgálati eljárásokat kell végrehajtania annak érdekében, hogy elősegítse az azon egyéb jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés eseteinek az azonosítását, amelyek lényeges hatással lehetnek a pénzügyi kimutatásokra: (Hiv.: A13–A14. bekezdések)

⁴ 315. témaszámú, „A lényeges hibás állítás kockázatának azonosítása és felmérése a gazdálkodó egység és környezetének megismerésén keresztül” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 11. bekezdés

- (a) interjú készítése a vezetéssel, és adott esetben az irányítással megbízott személyekkel arról, hogy a gazdálkodó egység megfelel-e ezen jogszabályoknak és szabályozásoknak, és
 - (b) a releváns engedélyező vagy szabályozó szervekkel folytatott levelezés vizsgálata, ha van ilyen.
16. A könyvvizsgálat során a könyvvizsgálónak folyamatosan figyelnie kell annak lehetőségére, hogy az alkalmazott egyéb könyvvizsgálati eljárások a jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés vagy vélt meg nem felelés eseteit hozhatják a könyvvizsgáló tudomására. (Hiv.: A15. bekezdés)
17. A könyvvizsgálónak írásbeli nyilatkozatokat kell kérnie a vezetéstől és adott esetben az irányítással megbízott személyektől arról, hogy a könyvvizsgálóval közölték a jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés vagy vélt meg nem felelés minden olyan ismert esetét, amelyek hatásai figyelembe veendőek a pénzügyi kimutatások elkészítésekor. (Hiv.: A16. bekezdés)
18. Az azonosított vagy vélt meg nem felelés hiányában a könyvvizsgáló számára nem követelmény, hogy a gazdálkodó egység jogszabályoknak és szabályozásoknak való megfelelésére vonatkozóan a 13-17. bekezdésekben kifejtetteltől eltérő könyvvizsgálati eljárásokat hajtson végre.

Könyvvizsgálati eljárások az azonosított vagy vélt meg nem felelés esetén

19. Ha a könyvvizsgáló a jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés vagy vélt meg nem felelés esetére vonatkozó információról szerez tudomást, akkor a könyvvizsgálónak: (Hiv.: A17–A18. bekezdések)
- (a) ismereteket kell szereznie a tett jellegéről és az előfordulásának a körülményeiről, és
 - (b) további információkat kell szereznie a pénzügyi kimutatásokra gyakorolt lehetséges hatás értékelése céljából. (Hiv.: A19. bekezdés)
20. Ha a könyvvizsgáló azt gyanítja, hogy meg nem felelés állhat fenn, a könyvvizsgálónak, kivéve, ha jogszabály vagy szabályozás tiltja, meg kell vitatnia a kérdést a megfelelő szintű vezetéssel, és adott esetben az irányítással megbízott személyekkel. Ha a vezetés vagy adott esetben az irányítással megbízott személyek nem adnak elegendő információt, amely azt támasztja alá, hogy a gazdálkodó egység a jogszabályoknak és szabályozásoknak megfelel, és ha a könyvvizsgáló megítélése szerint a vélt meg nem felelés hatása a pénzügyi kimutatások szempontjából lényeges lehet, a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell a jogi tanácsadás igénybevételének szükségességét. (Hiv.: A20–A22. bekezdések)

21. Ha nem szerezhető elegendő információ a vélt meg nem felelésről, a könyvvizsgálónak értékelnie kell azt, hogy az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték hiánya milyen hatással van a könyvvizsgálói véleményre.
22. A könyvvizsgálónak értékelnie kell az azonosított vagy vélt meg nem felelés hatásait a könyvvizsgálat egyéb vonatkozásaival kapcsolatban, beleértve a könyvvizsgáló kockázatbecslését és az írásbeli nyilatkozatok megbízhatóságát is, és megfelelő intézkedéseket kell tennie. (Hiv.: A23–A25. bekezdések)

Azonosított vagy vélt meg nem felelés kommunikálása és jelentése

Azonosított vagy vélt meg nem felelés kommunikálása az irányítással megbízott személyek felé

23. Kivéve, ha valamennyi irányítással megbízott személy részt vesz a gazdálkodó egység vezetésében és ezért tudomása van a könyvvizsgáló által már kommunikált azonosított vagy vélt meg nem felelést magukban foglaló kérdésekről,⁵ a könyvvizsgálónak, kivéve, ha jogszabály vagy szabályozás tiltja, kommunikálnia kell az irányítással megbízott személyek felé azokat a jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelést magukban foglaló kérdéseket, amelyek a könyvvizsgálat során jutnak a könyvvizsgáló tudomására és egyértelműen nem jelentéktelenek.
24. Ha a könyvvizsgáló megítélése szerint a követelményeknek való, a 23. bekezdésben leírt meg nem felelés szándékosnak és lényegesnek vélt, a könyvvizsgálónak a lehető legkorábban kommunikálnia kell az ügyet az irányítással megbízott személyek felé.
25. Ha a könyvvizsgáló azt gyanítja, hogy a vezetés vagy az irányítással megbízott személyek érintettek a meg nem felelésben, a könyvvizsgálónak kommunikálnia kell az ügyet a gazdálkodó egység eggyel magasabb hatáskörrel rendelkező szintje , ha van ilyen, mint például az audit bizottság vagy a felügyelőbizottság felé. Azokban az esetekben, amikor nincs magasabb hatáskörrel rendelkező szint, vagy ha a könyvvizsgáló úgy véli, hogy a kommunikációra lehet, hogy nem reagálnak vagy ha bizonytalan azzal kapcsolatban, hogy mely személy felé kell jelentenie, a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell a jogi tanácsadás igénybevételének szükségességét.

Azonosított vagy vélt meg nem felelés lehetséges hatásai a könyvvizsgálói jelentésre
(Hiv.: A26–A27. bekezdések)

26. Ha a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy az azonosított vagy vélt meg nem felelés lényeges hatással van a pénzügyi kimutatásokra és ez a

⁵ 260. témaszámú, „Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 13. bekezdés

pénzügyi kimutatásokban nem megfelelően tükröződik, a könyvvizsgálónak a 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban korlátozott véleményt vagy ellenvéleményt kell kiadnia a pénzügyi kimutatásokról.⁶

27. Ha a vezetés vagy az irányítással megbízott személyek megakadályozzák a könyvvizsgálót abban, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen annak értékeléséhez, hogy történt-e vagy valószínűleg történt-e olyan meg nem felelés, amely a pénzügyi kimutatások szempontjából lényeges lehet, a könyvvizsgálónak a 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal⁷ összhangban a könyvvizsgálat hatókörének korlátozása alapján korlátozott véleményt kell kiadnia vagy vissza kell utasítania a véleménynyilvánítást a pénzügyi kimutatásokról.
28. Ha a könyvvizsgáló nem a vezetés vagy az irányítással megbízott személyek, hanem a körülmények szabta korlátok miatt nem tudja megállapítani, hogy történt-e meg nem felelés, a könyvvizsgálónak a 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban értékelnie kell a könyvvizsgálói véleményre gyakorolt hatást.

Azonosított vagy vélt meg nem felelés jelentése a gazdálkodó egységen kívüli megfelelő hatóságnak

29. Ha a könyvvizsgáló a jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelést azonosított vagy gyanít, a könyvvizsgálónak meg kell állapítania, hogy jogszabály, szabályozás vagy releváns etikai követelmények: (Hiv.: A28–A34. bekezdések)
- (a) előírják-e a könyvvizsgáló számára, hogy jelentést tegyen a gazdálkodó egységen kívül álló megfelelő hatóságnak;
 - (b) megállapítanak-e olyan felelősségeket, amelyek értelmében a gazdálkodó egységen kívül álló megfelelő hatóságnak való jelentéstétel megfelelő lehet az adott körülmények között.

Dokumentálás

30. A könyvvizsgálónak bele kell foglalnia a könyvvizsgálati dokumentációba⁸ a jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés azonosított vagy vélt eseteit, továbbá: (Hiv.: A35–A36. bekezdések)

⁶ 705. témaszámú, „A független könyvvizsgálói jelentésben szereplő vélemény minősítései” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 7-8.bekezdések

⁷ 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 7. és 9. bekezdések

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

- (a) a végrehajtott könyvvizsgálati eljárásokat, az alkalmazott jelentős szakmai megítéléseket és az azokra vonatkozóan levont következtetéseket; valamint
- (b) a meg nem felelésre vonatkozó jelentős kérdések vezetéssel, az irányítással megbízott személyekkel és másokkal való megbeszéléseit, beleértve azt, hogy a vezetés, és ahol értelmezhető, az irányítással megbízott személyek, hogyan válaszoltak az adott kérdésre.

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

Jogszabályoknak és szabályozásoknak való megfelelésre vonatkozó felelősség

(Hiv.: 3-9. bekezdések)

- A1. Az irányítással megbízott személyek felügyelete mellett a vezetés felelőssége annak biztosítása, hogy a gazdálkodó egység tevékenységeit a jogszabályokkal és szabályozásokkal összhangban végezze. A jogszabályok és szabályozások különböző módokon lehetnek hatással egy gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaira: például, a legközvetlenebb módon, hatással lehetnek a gazdálkodó egységtől a pénzügyi kimutatásokban megkövetelt konkrét közzétételekre vagy előírhatják a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveket. Lehet, hogy a gazdálkodó egység bizonyos jogait és jogi köteleit is megállapítják, amelyeknek egy része a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaiban megjelenítésre kerül. Emellett a jogszabályok és szabályozások bírságokat szabhatnak ki a meg nem felelés eseteiben.
- A2. Az alábbiak példák olyan típusú politikákra és eljárásokra, amelyeket a gazdálkodó egység annak érdekében valósíthat meg, hogy elősegítse a jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés megelőzését és feltárását:
 - A jogi követelmények figyelemmel kísérése és annak biztosítása, hogy a működési eljárások úgy legyenek kialakítva, hogy ezen követelményeknek megfeleljenek.
 - Megfelelő belső kontroll rendszerek létrehozása és működtetése.
 - Magatartási kódex kialakítása, terjesztése és követése.
 - Annak biztosítása, hogy az alkalmazottak megfelelő képzést kapjanak és értsék a magatartási kódexet.
 - A magatartási kódex követelményeinek való megfelelés figyelemmel kísérése és a megfelelő intézkedések meghozatala azon alkalmazottak fegyelmzésére, akik ezeknek a követelményeknek nem felelnek meg.
 - Jogi tanácsadók megbízása annak érdekében, hogy segítséget nyújtsanak a jogi követelmények figyelemmel kísérésében.

- Nyilvántartás vezetése azon jelentős jogszabályokról és szabályozásokról, amelyeknek a gazdálkodó egységnek az adott ágazatán belül meg kell felelnie és a panaszkönyv vezetése.

A nagyobb gazdálkodó egységeknél ezen politikák és eljárások kiegészülhetnek azzal, hogy megfelelő felelősségeket rendelnek az alábbiakhoz:

- belső audit funkció;
- audit bizottság;
- megfeleléségi funkció.

A könyvvizsgáló felelőssége

- A3. A gazdálkodó egységnek a jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelése lényeges hibás állítást eredményezhet a pénzügyi kimutatásokban. A meg nem felelés feltárása, függetlenül a lényegességtől, hatással lehet a könyvvizsgálat egyéb vonatkozásaira, beleértve például a vezetést, az irányítással megbízott személyek vagy az alkalmazottak tisztességének könyvvizsgáló általi mérlegelését is.
- A4. Az, hogy egy adott tett a jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelést testesít-e meg, egy bíróság vagy egyéb megfelelő ítélkező testület által meghatározandó kérdés, ami rendszerint a könyvvizsgáló szakmai kompetenciáján kívül esik. Mindazonáltal, a könyvvizsgáló képzése, a gazdálkodó egységről és annak ágazatáról vagy szektoráról szerzett tapasztalata és ismeretei alapot nyújthatnak annak felismeréséhez, hogy a könyvvizsgáló tudomására jutó bizonyos tettek a jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelést testesíthetnek meg.
- A5. Törvény által előírt speciális követelmények alapján a könyvvizsgáló számára konkrét követelmény lehet, hogy a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának részeként jelentést készítsen arról, hogy a gazdálkodó egység a jogszabályok és szabályozások bizonyos rendelkezéseinek megfelel-e. Ezen körülmények között a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard⁹ vagy a 800. témaszámú (felülvizsgált) standard¹⁰ foglalkozik azzal, hogy a könyvvizsgálói jelentésben hogyan kell ezeket a könyvvizsgálati felelősségeket kezelni. Továbbá törvény által előírt konkrét jelentési követelmények esetén szükséges lehet, hogy a könyvvizsgálati terv megfelelő tesztek tartalmazzon a jogszabályok és szabályozások ezen rendelkezéseinek való megfelelésre.

⁹ 700. témaszámú, „A pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakítása és jelentéskészítés” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 43. bekezdés

¹⁰ 800. témaszámú, „Speciális szempontok— Speciális célú keretelvekkel összhangban készített pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatai” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 11. bekezdés

Jogszabályok és szabályozások kategóriái (Hiv.: 6. bekezdés)

A6. A gazdálkodó egység jellege és körülményei hatással lehetnek arra, hogy releváns jogszabályok és szabályozások a jogszabályok és szabályozások 6. bekezdés (a) pontjában vagy a 6. bekezdés (b) pontjában ismertetett kategóriáin belül vannak-e. Az olyan jogszabályok és szabályozások példái, amelyek benne lehetnek a 6. bekezdésben ismertetett kategóriákban, azokat foglalják magukban, amelyek a következőkkel foglalkoznak:

- Csalás, korrupció és megvesztegetés.
- Pénzmosás, a terrorizmus finanszírozása és bűncselekményből származó jövedelem.
- Értékpapírpiacok és -kereskedelem.
- Banki és egyéb pénzügyi termékek és szolgáltatások.
- Adatvédelem.
- Adó- és nyugdíjfizetési kötelezettségek és kifizetések.
- Környezetvédelem.
- Közegészségügy és közbiztonság.

Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

A7. Az állami szektorban további könyvvizsgálati felelősségek lehetnek az azon jogszabályok és szabályozások figyelembevételével kapcsolatban, amelyek a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatára vonatkozhatnak vagy a gazdálkodó egység működésének egyéb aspektusaira terjedhetnek ki.

Jogszabály, szabályozás vagy releváns etikai követelmények által megállapított további felelősségek (Hiv.: 9. bekezdés)

A8. Jogszabály, szabályozás vagy releváns etikai követelmények előírhatják a könyvvizsgáló számára további eljárások végrehajtását és további intézkedések megtételét. Például a Könyvvizsgálók Nemzetközi Etikai Standardok Testülete által kiadott *Etikai kódex kamarai tag könyvvizsgálóknak* (IESBA-kódex) előírja a könyvvizsgáló számára, hogy tegyen lépéseket a jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés azonosított vagy vélt eseteinek megválaszolására, valamint határozza meg, hogy szükség van-e további intézkedésre. Az ilyen lépések magukban foglalhatják a jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés azonosított vagy vélt eseteinek kommunikálását egyéb könyvvizsgálók felé egy csoporton belül, beleértve a csoport részére végzett megbízásért felelős partnert, a komponensek könyvvizsgálóit vagy egy csoport komponenseinél

a csoport pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálatán kívüli más célból munkát végző más könyvvizsgálókat.¹¹

Fogalom (Hiv.: 12. bekezdés)

- A9. A jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés tettei a gazdálkodó egység által, annak nevében vagy az irányítással megbízott személyek, a vezetés, vagy a gazdálkodó egység részére vagy irányítása alatt dolgozó egyéb személyek által annak képviselőjében kötött ügyleteket foglalják magukban.
- A10. A meg nem felelés magában foglalja a gazdálkodó egység üzleti tevékenységeihez kapcsolódó személyes visszaélést, például olyan körülmények között, amikor egy kulcsfontosságú vezetői pozícióban lévő személy személyes minőségében vesztegetési pénzt fogadott el a gazdálkodó egység egyik szállítójától, és viszonzásként biztosítja a szállító kijelölését ahhoz, hogy szolgáltatásokat vagy szerződéseket nyújtson a gazdálkodó egységnek.

A jogszabályoknak és szabályozásoknak való megfelelés könyvvizsgáló általi mérlegelése

A jogi és szabályozási keretelvek megismerése (Hiv.: 13. bekezdés)

- A11. A jogi és szabályozási keretelveknek, valamint annak általános megismeréséhez, hogy a gazdálkodó egység hogyan felel meg ezen keretelveknek, a könyvvizsgáló például:
- felhasználhatja a gazdálkodó egység ágazatáról, a szabályozási és egyéb külső tényezőkről meglévő ismereteit;
 - frissítheti az azon jogszabályokra és szabályozásokra vonatkozó ismereteit, amelyek közvetlenül meghatározzák a pénzügyi kimutatásokban szereplő összegeket és közzétételeket;
 - interjú készíthet a vezetéssel egyéb olyan jogszabályokra vagy szabályozásokra vonatkozóan, amelyek várhatóan alapvetően befolyásolhatják a gazdálkodó egység működését;
 - interjú készíthet a vezetéssel a gazdálkodó egység jogszabályoknak és szabályozásoknak való megfeleléssel kapcsolatos politikáiról és eljárásairól; valamint
 - interjú készíthet a vezetéssel a peres ügyekkel kapcsolatos keresetek azonosítására, értékelésére és elszámolására bevezetett politikákról vagy eljárásokról.

¹¹ Lásd például az IESBA-kódex 225.21–225.22. részeit.

Azon jogszabályok és szabályozások, amelyekről általánosan elfogadott, hogy közvetlen hatással vannak a pénzügyi kimutatásokban szereplő lényeges összegek és közzétételek meghatározására (Hiv.: 6. és 14. bekezdések)

A12. Bizonyos jogszabályok és szabályozások kellően megalapozottak, a gazdálkodó egység számára és annak ágazatán vagy szektorán belül ismertek és a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásai szempontjából (a 6. bekezdés (a) pontjában leírtak szerint) relevánsak. Ezek közé olyanok tartozhatnak, amelyek például:

- a pénzügyi kimutatások formájával és tartalmával;
- ágazatspecifikus pénzügyi beszámolási kérdésekkel;
- állami szerződések szerinti ügyletek elszámolásával; vagy
- a nyereségadó ráfordítások vagy a nyugdíjkiadások elhatárolásával vagy megjelenítésével kapcsolatosak.

Ezen jogszabályok és szabályozások egyes rendelkezései (például a nyereségadó teljességére vonatkozó rendelkezések) a pénzügyi kimutatásokban szereplő konkrét állítások szempontjából, míg más rendelkezések a pénzügyi kimutatások egésze szempontjából lehetnek közvetlenül relevánsak (például a teljes pénzügyi kimutatásokhoz előírt kimutatások). A 14. bekezdésben leírt követelmény célja az, hogy a könyvvizsgáló elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen a pénzügyi kimutatásokban szereplő összegeknek és közzétételeknek ezen jogszabályok és szabályozások releváns rendelkezéseivel összhangban történő meghatározására vonatkozóan.

Az ezen jogszabályok és szabályozások egyéb rendelkezéseinek, valamint az egyéb jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés a gazdálkodó egység számára bírságot, peres ügyeket vagy egyéb következményeket vonhat maga után, amelyek költségeire szükséges lehet a pénzügyi kimutatásokban céltartalékot képezni, azonban ezeket nem tekintik úgy, hogy a 6. bekezdés (a) pontjában leírt módon közvetlen hatást gyakorolnak a pénzügyi kimutatásokra.

A meg nem felelés eseteinek azonosítására szolgáló eljárások - egyéb jogszabályok és szabályozások (Hiv.: 6. és 15. bekezdések)

A13. Bizonyos egyéb jogszabályok és szabályozások különös figyelmet igényelhetnek a könyvvizsgáló részéről, mert (a 6. bekezdés (b) pontjában leírt módon) alapvetően befolyásolják a gazdálkodó egység működését. A gazdálkodó egység működését alapvetően befolyásoló jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés a gazdálkodó egység működésének megszűnését okozhatja vagy megkérdőjelezheti a gazdálkodó egység

számára a vállalkozás folytatását.¹² Például a gazdálkodó egység tevékenységének folytatására vonatkozó engedély vagy egyéb jogosultság követelményeinek való meg nem felelés (például egy bank számára a tőkekövetelményeknek vagy a befektetési követelményeknek való meg nem felelés) ilyen hatást gyakorolhat. Szintén számos jogszabály és szabályozás létezik, elsősorban a gazdálkodó egység működési vonatkozásaival kapcsolatban, amelyek jellemzően nincsenek hatással a pénzügyi kimutatásokra, és amelyeket a gazdálkodó egység pénzügyi beszámolás szempontjából releváns információs rendszereiben nem rögzítenek.

A14. Mivel az egyéb jogszabályok és szabályozások következményei a pénzügyi beszámolás szempontjából a gazdálkodó egység tevékenységeitől függően eltérőek lehetnek, a 15. bekezdésben előírt könyvvizsgálati eljárások arra irányulnak, hogy a könyvvizsgáló tudomására hozzák az olyan jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés eseteit, amelyek lényeges hatással lehetnek a pénzügyi kimutatásokra.

Egyéb könyvvizsgálati eljárások útján a könyvvizsgáló tudomására jutott meg nem felelés (Hiv.: 16. bekezdés)

A15. A pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakítása érdekében alkalmazott könyvvizsgálati eljárások a jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés vagy vélt meg nem felelés eseteit hozhatják a könyvvizsgáló tudomására. Az ilyen könyvvizsgálati eljárások közé például az alábbiak tartozhatnak:

- jegyzőkönyvek átolvasása;
- interjú készítése a gazdálkodó egység vezetésével és belső jogi tanácsadójával vagy külső jogi tanácsadójával a peres ügyekre, keresetekre és becslésekre vonatkozóan; valamint
- ügyletszoportok, számlaegyenlegek vagy közzétételek adatainak alapvető tesztelése.

Írásbeli nyilatkozatok (Hiv.: 17. bekezdés)

A16. Mivel a jogszabályok és szabályozások pénzügyi kimutatásokra gyakorolt hatása jelentős mértékben eltérő lehet, az írásbeli nyilatkozatok szükséges könyvvizsgálati bizonyítékot nyújtanak a vezetésnek a jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés azonosított vagy vélt olyan eseteire vonatkozó ismereteiről, amelyek lényeges hatással lehetnek a pénzügyi kimutatásokra. Az írásbeli nyilatkozatok azonban önmagukban nem biztosítanak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot és ennek

¹² Lásd 570. témaszámú, „A vállalkozás folytatása” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard.

megfelelően nincsenek hatással a könyvvizsgáló által megszerzendő egyéb könyvvizsgálati bizonyíték jellegére és terjedelmére.¹³

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 figyelmezteti a könyvvizsgálót meg nem felelésre).

A18. Az alábbiak lehetnek a jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelésre utaló jelzések:

- Szabályozó szervezetek és állami hivatalok által folytatott vizsgálatok vagy bírságok, büntetések megfizetése.
- Meg nem határozott szolgáltatások vagy kölcsönök fizetése tanácsadók, kapcsolt felek, alkalmazottak vagy kormányzati alkalmazottak részére.
- A gazdálkodó egység által, annak ágazatában vagy a ténylegesen kapott szolgáltatásokért rendszerint fizetethez képest túlzottnak tűnő üzletszerzési jutalékok vagy ügynöki díjak.
- Jelentősen a piaci ár feletti vagy alatti áron történő beszerzések.
- Szokatlan készpénzkifizetések, bemutatóra szóló csekkek formájában történő beszerzések vagy számmal jelölt bankszámlákra történő utalások.
- Adóparadicsomokban bejegyzett társaságokkal folytatott szokatlan ügyletek.
- Árukért vagy szolgáltatásokért az áruk vagy szolgáltatások származási országától eltérő országba irányuló kifizetések-
- Megfelelő adásvétel-ellenőrzési dokumentáció nélküli kifizetések.
- Olyan információs rendszer megléte, amely szándékosan vagy véletlenül nem képes megfelelő könyvvizsgálati eseménynaplót vagy elegendő bizonyítékot nyújtani.
- Nem engedélyezett ügyletek vagy nem megfelelően rögzített ügyletek.
- Kedvezőtlen médiavisszhang.

¹³ 580. témaszámú, „Írásbeli nyilatkozatok” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 4. bekezdés

A könyvvizsgáló értékelése szempontjából releváns kérdések (Hiv.: 19. bekezdés (b) pont)

- A19. A pénzügyi kimutatásokra gyakorolt lehetséges hatásnak a könyvvizsgáló általi értékelése szempontjából releváns kérdések közé tartoznak:
- A jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés azonosított vagy vélt eseteinek potenciális pénzügyi következményei a pénzügyi kimutatásokra, beleértve például a bírságok, büntetések, kártérítések kiszabását, az eszközök kisajátításának veszélyét, a tevékenységek kényszerű megszüntetését és a peres ügyeket.
 - Az, hogy a potenciális pénzügyi következmények igényelnek-e közzétételt.
 - Az, hogy a potenciális pénzügyi következmények annyira súlyosak-e, hogy megkérdőjelezzik a pénzügyi kimutatásokban történő valós bemutatást vagy egyéb módon félrevezetővé teszik a pénzügyi kimutatásokat.

Könyvvizsgálati eljárások és azonosított vagy vélt meg nem felelés kommunikálása a vezetés és az irányítással megbízott személyek felé (Hiv.: 20. bekezdés)

- A20. A könyvvizsgáló számára követelmény, hogy megbeszélje a vélt meg nem felelést a vezetés megfelelő szintjével és adott esetben az irányítással megbízott személyekkel, mivel lehetséges, hogy ők további könyvvizsgálati bizonyítékot tudnak szolgáltatni. Például a könyvvizsgáló megerősítheti, hogy a vezetés és adott esetben az irányítással megbízott személyek ugyanúgy értelmezik az azon ügyletek és események szempontjából releváns tényeket és körülményeket, amelyek a jogszabályoknak és szabályozásoknak való vélt meg nem feleléshez vezettek.
- A21. Egyes joghatóságokban azonban 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 pénzmosás elleni jogszabályok értelmében jelentse egy megfelelő hatóságnak az azonosított vagy vélt meg nem felelést. Ilyen körülmények között a könyvvizsgáló által mérlegelt ügyek összetettek lehetnek, és a könyvvizsgáló megfelelőnek tarthatja jogi tanács kérését.
- A22. Ha a vezetés vagy adott esetben az irányítással megbízott személyek nem nyújtanak elegendő információt a könyvvizsgálónak arról, hogy a gazdálkodó egység valóban megfelel a jogszabályok és szabályozások követelményeinek, a könyvvizsgáló helyénvalónak tarthatja, hogy

konzultáljon a gazdálkodó egység belső vagy külső jogi tanácsadójával a jogszabályok és szabályozások adott körülményekre történő alkalmazására – beleértve a csalás lehetőségét is – és a pénzügyi kimutatásokra gyakorolt lehetséges hatásokra vonatkozóan. Ha a könyvvizsgáló nem tartja helyénvalónak, hogy konzultáljon a gazdálkodó egység jogi tanácsadójával vagy, ha nem elégedett a jogi tanácsadó véleményével, a könyvvizsgáló helyénvalónak tarthatja, hogy titoktartás mellett konzultáljon másokkal a társaságon, egy hálózatba tartozó társaságon, egy szakmai testületen belül, vagy a jogi tanácsadójával arra vonatkozóan, hogy történt-e jogszabály vagy szabályozás megszegése, beleértve a csalás lehetőségét, mik a lehetséges jogi következmények, valamint, hogy a könyvvizsgáló esetleg milyen további lépéseket tenne.

Azonosított vagy vélt meg nem felelés hatásainak értékelése (Hiv.: 22. bekezdés)

A23. A 22. bekezdés követelményei szerint a könyvvizsgáló értékeli az azonosított vagy vélt meg nem felelés hatásait a könyvvizsgálat egyéb vonatkozásaival kapcsolatban, beleértve a könyvvizsgáló kockázatbecslését és az írásbeli nyilatkozatok megbízhatóságát is. Adott azonosított vagy vélt meg nem felelés hatásai, különösen a gazdálkodó egységen belüli legmagasabb szintű hatáskör érintettségéből eredő hatások, attól függenek, hogy milyen viszonyban áll a tett elkövetése és esetleges elfedése a konkrét kontrolltevékenységekkel és az érintett vezetés vagy a gazdálkodó egység részére, vagy irányítása alatt dolgozó személyek szintjével. Ahogyan az a 9. bekezdésben szerepel, a könyvvizsgáló jogszabálynak, szabályozásnak vagy releváns etikai követelményeknek való megfelelése további információkat nyújthat, amelyek relevánsak a könyvvizsgáló 22. bekezdés szerinti felelősségei szempontjából.

A24. Példák az olyan körülményekre, amelyek arra készíthetik a könyvvizsgálót, hogy értékelje az azonosított vagy vélt meg nem felelésnek a vezetéstől és adott esetben az irányítással megbízott személyektől kapott írásbeli nyilatkozatok megbízhatóságára gyakorolt hatásait:

- A könyvvizsgáló gyanítja a vezetés és, ha értelmezhető, az irányítással megbízott személyek részvételét vagy részvételi szándékát bármilyen azonosított vagy vélt meg nem felelésben, vagy bizonyítéka van erre.
- A könyvvizsgálónak tudomása van arról, hogy a vezetés és, ha értelmezhető, az irányítással megbízott személyek tudtak az ilyen meg nem felelésről és, jogi vagy szabályozási követelményekkel ellentétben, nem jelentették a kérdést vagy nem engedélyezték annak jelentését egy megfelelő hatóságnak észszerű időszakon belül.

A25. Bizonyos körülmények között a könyvvizsgáló mérlegelheti a megbízástól való visszalépést, ha jogszabály vagy szabályozás ezt lehetővé teszi, például, ha a vezetés vagy az irányítással megbízott személyek nem teszik meg a

könyvvizsgáló által az adott körülmények között helyénvalónak tartott helyrehozó intézkedést, vagy az azonosított vagy vélt meg nem felelés kérdéseket vet fel a vezetés vagy az irányítással megbízott személyek tisztességével kapcsolatban, még akkor is, ha a meg nem felelés a pénzügyi kimutatások szempontjából nem lényeges. A könyvvizsgáló helyénvalónak tarthatja jogi tanácsadás igénybevételét annak meghatározása érdekében, hogy helyénvaló-e a megbízástól való visszalépés. Ha a könyvvizsgáló azt állapítja meg, hogy helyénvaló lenne a megbízástól való visszalépés, ennek megtétele nem helyettesítené a jogszabály, szabályozás vagy releváns etikai követelmények szerinti egyéb arra vonatkozó felelőségeknek való megfelelést, hogy válaszoljon az azonosított vagy vélt meg nem felelésre. Emellett a 220. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard¹⁴ A9. bekezdése rámutat arra, hogy egyes etikai előírások megkövetelhetik az előző könyvvizsgálótól, hogy a javasolt követő könyvvizsgáló kérésére információt adjon a jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelésről a követő könyvvizsgálónak.

Azonosított vagy vélt meg nem felelés kommunikálása és jelentése

Azonosított vagy vélt meg nem felelés lehetséges hatásai a könyvvizsgálói jelentésre
(Hiv.: 26-28. bekezdések)

A26. Jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés azonosított vagy vélt eseteinek a könyvvizsgálói jelentésben való kommunikálására akkor kerül sor, amikor a könyvvizsgáló a 26-28. bekezdésekkel összhangban minősíti a véleményt. Bizonyos egyéb körülmények között a könyvvizsgáló kommunikálhat azonosított vagy vélt meg nem felelést a könyvvizsgálói jelentésben, például:

- Ha a könyvvizsgálónak a könyvvizsgáló nemzetközi könyvvizsgálati standardok értelmében fennálló felelőségein túl egyéb jelentéstételi felelőségei vannak a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 43. bekezdésében kifejtettek szerint;
- Ha a könyvvizsgáló azt állapítja meg, hogy az azonosított vagy vélt meg nem felelés kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdés, és ennek megfelelően kommunikálja az adott kérdést a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal¹⁵ összhangban, kivéve, ha annak 14. bekezdése alkalmazandó; vagy
- Kivételes esetekben, amikor a vezetés vagy az irányítással megbízott személyek nem teszik meg a könyvvizsgáló által az adott körülmények

¹⁴ 220. témaszámú, „A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának minőségellenőrzése” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

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

között helyénvalónak tartott helyrehozó intézkedést, és a megbízástól való visszalépés nem lehetséges (lásd A25. bekezdés), a könyvvizsgáló mérlegelheti az azonosított vagy vélt meg nem felelés ismertetését egy Egyéb kérdések bekezdésben, összhangban a 706. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal.¹⁶

A27. Jogszabály vagy szabályozás kizárhat akár a vezetés, az irányítással megbízott személyek, akár a könyvvizsgáló általi nyilvános közzétételt egy konkrét kérdéstről. Jogszabály vagy szabályozás kifejezetten tilthatja például az olyan kommunikációt vagy egyéb lépést, amely hátrányosan érinthet egy, a megfelelő hatóság által valamely tényleges vagy vélt törvénytelen cselekedet vonatkozásában végzett vizsgálatot, beleértve a gazdálkodó egység figyelmeztetésének tiltását. Ha a könyvvizsgálónak szándékában áll azonosított vagy vélt meg nem felelést kommunikálni a könyvvizsgálói jelentésben az A26. bekezdésben meghatározott körülmények között vagy máskülönben, az ilyen jogszabály vagy szabályozás hatással lehet a könyvvizsgáló azon képességére, hogy az adott kérdést ismertesse a könyvvizsgálói jelentésben, vagy, hogy bizonyos körülmények között kibocsássa a könyvvizsgálói jelentést. Ilyen esetekben a könyvvizsgáló mérlegelheti jogi tanácsadás igénybevételét a megfelelő intézkedések meghatározása érdekében.

Azonosított vagy vélt meg nem felelés jelentése a gazdálkodó egységen kívüli megfelelő hatóságnak (Hiv.: 29. bekezdés)

A28. Jogszabályoknak vagy szabályozásoknak való meg nem felelés azonosított vagy vélt eseteinek jelentése a gazdálkodó egységen kívüli megfelelő hatóságnak az adott körülmények között követelmény vagy helyénvaló lehet, mert:

- (a) jogszabály, szabályozás vagy releváns etikai követelmények jelentéstételt írnak elő a könyvvizsgáló számára (lásd A29. bekezdés);
- (b) a könyvvizsgáló azt állapította meg, hogy a releváns etikai követelményekkel összhangban a jelentés megfelelő intézkedés az azonosított vagy vélt meg nem felelésre való válaszadás céljából (lásd A30. bekezdés); vagy
- (c) jogszabály, szabályozás vagy releváns etikai követelmények feljogosítják erre a könyvvizsgálót (lásd A31. bekezdés).

A29. Egyes joghatóságokban jogszabály, szabályozás vagy releváns etikai követelmények előírhatják a könyvvizsgáló számára a jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés azonosított vagy vélt eseteinek jelentését a gazdálkodó egységen kívüli megfelelő hatóságnak. Egyes

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

joghatóságokban például jogszabályi kötelezettségen alapuló követelmények állnak fenn egy hitelintézet könyvvizsgálója számára, hogy a jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés előfordulását vagy vélt előfordulását jelentse egy felügyeleti hatóságnak. Emellett hibás állítások merülhetnek fel jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelésből, és egyes joghatóságokban a könyvvizsgáló számára követelmény lehet, hogy jelentse a hibás állításokat egy megfelelő hatóságnak olyan esetekben, amikor a vezetés vagy az irányítással megbízott személyek nem hajtanak végre korrekciós intézkedést.

- A30. Más esetekben a releváns etikai követelmények előírhatják a könyvvizsgáló számára annak meghatározását, hogy az adott körülmények között helyénvaló lépés-e jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés azonosított vagy vélt eseteinek jelentése a gazdálkodó egységen kívüli megfelelő hatóságnak. Az IESBA-kódex például előírja a könyvvizsgáló számára, hogy lépéseket tegyen jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés azonosított vagy vélt eseteire való válaszul, valamint, hogy meghatározza, szükség van-e további intézkedésre, amely magában foglalhatja a gazdálkodó egységen kívüli megfelelő hatóságnak történő jelentéstételt.¹⁷ Az IESBA-kódex kifejti, hogy az ilyen jelentéstétel nem minősül az IESBA-kódex szerinti titoktartási kötelezettség megszegésének.¹⁸
- A31. Még ha jogszabály, szabályozás vagy releváns etikai követelmények nem is tartalmazznak követelményeket, amelyek az azonosított vagy vélt meg nem felelés jelentésével foglalkoznak, feljogosíthatják a könyvvizsgálót az azonosított vagy vélt meg nem felelés jelentésére a gazdálkodó egységen kívüli megfelelő hatóságnak. Például, hitelintézetek pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálatakor a könyvvizsgálónak jogszabály vagy szabályozás értelmében joga lehet egy felügyeleti hatósággal megbeszélni olyan kérdéseket, mint a jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés azonosított vagy vélt esetei.
- A32. Más körülmények között jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés azonosított vagy vélt eseteinek gazdálkodó egységen kívüli megfelelő hatóságnak történő jelentését kizárhatja a könyvvizsgáló jogszabály, szabályozás vagy releváns etikai követelmények értelmében fennálló titoktartási kötelezettsége.
- A33. A 29. bekezdés által előírt meghatározás összetett szempontokat és szakmai megítéléseket foglalhat magában. Ennek megfelelően a könyvvizsgáló mérlegelheti a belső konzultációt (például a társaságon vagy egy hálózathoz tartozó társaságon belül), vagy titoktartás melletti konzultációt egy szabályozóval vagy szakmai testülettel (kivéve, ha ennek megtételét

¹⁷ Lásd például az IESBA-kódex 225.29. és 225.33-225.36. részeit.

¹⁸ Lásd például az IESBA-kódex 140.7 és 225.35. részeit.

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 szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

A34. Az állami szektor könyvvizsgálója köteles lehet az azonosított vagy vélt meg nem felelést a törvényhozás vagy egyéb irányító szerv felé jelenteni vagy azokat a könyvvizsgálói jelentésben szerepeltetni.

Dokumentálás (Hiv.: 30. bekezdés)

A35. A jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés azonosított vagy vélt eseteire vonatkozó megállapítások könyvvizsgáló általi dokumentálása például az alábbiakat tartalmazhatja:

- nyilvántartások vagy dokumentumok másolatai;
- a vezetéssel, az irányítással megbízott személyekkel vagy a gazdálkodó egységen kívüli felekkel folytatott megbeszélések jegyzőkönyvei.

A36. Jogszabály, szabályozás vagy releváns etikai követelmények szintén meghatározhatnak további dokumentálási követelményeket a jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés azonosított vagy vélt eseteire vonatkozóan.¹⁹

¹⁹ Lásd például az IESBA-kódex 225.37. részét