

330. TÉMASZÁMÚ NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD

A KÖNYVVIZSGÁLÓ VÁLASZAI A BECSÜLT KOCKÁZATOKRA

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

TARTALOM

	Bekezdés
Bevezetés	
A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre	1
Hatálybalépés napja	2
Cél	3
Fogalmak	4
Követelmények	
Átfogó válaszok	5
Az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítások becsült kockázataira reagáló könyvvizsgálati eljárások	6–23
A pénzügyi kimutatások prezentálásának megfelelése	24
A könyvvizsgálati bizonyítékok elegendőségének és megfelelése értékelése	25–27
Dokumentálás	28–30
Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok	
Átfogó válaszok	A1–A3
Az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítások becsült kockázataira reagáló könyvvizsgálati eljárások	A4–A58
A pénzügyi kimutatások prezentálásának megfelelése	A59
A könyvvizsgálati bizonyítékok elegendőségének és megfelelése értékelése	A60–A62
Dokumentálás	A63

A 330. témaszámú, „*A könyvvizsgáló válaszai a becsült kockázatokra*” című nemzetközi könyvvizsgálati standard a 200. témaszámú, „*A független könyvvizsgáló átfogó céljai és a könyvvizsgálóknak a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban történő végrehajtása*” című nemzetközi könyvvizsgálati standarddal együtt értelmezendő.

Az International Federation of Accountants (IFAC) által 2016 decemberében angol nyelven kiadott, az International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) jelen *A könyvvizsgáló válaszai a becsült kockázatokra* standardját a Magyar Könyvvizsgálói Kamara fordította magyarra 2018 májusában és annak reprodukálása az IFAC engedélyével történt. *A könyvvizsgáló válaszai a becsült kockázatokra* standard fordításának folyamatát az IFAC áttekintette és a fordítás „*Az IFAC által kiadott standardok fordítására és másolására vonatkozó politika*” című irányelvének megfelelően történt. *A könyvvizsgáló válaszai a becsült kockázatokra* standard jóváhagyott szövege az IFAC által angol nyelven kiadott szöveg.

A könyvvizsgáló válaszai a becsült kockázatokra standard angol nyelvű szövege © 2016 International Federation of Accountants (IFAC). Minden jog fenntartva.

A könyvvizsgáló válaszai a becsült kockázatokra standard magyar nyelvű szövege © 2018 International Federation of Accountants (IFAC). Minden jog fenntartva.

Eredeti cím: *The Auditor's Responses to Assessed Risks* ISBN: 978-1-60815-318-3

Bevezetés

A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre

1. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard a könyvvizsgálónak a lényeges hibás állításnak a könyvvizsgáló által a 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal¹ összhangban azonosított és becsült kockázatára adandó válaszok megtervezésére és végrehajtására vonatkozó felelősségével foglalkozik a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során.

Hatálybalépés napja

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

Cél

3. A könyvvizsgáló célja, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen a lényeges hibás állítás becsült kockázataira vonatkozóan a kockázatokra adandó megfelelő válaszok kialakításán és végrehajtásán keresztül.

Fogalmak

4. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában a következő kifejezéseknek az alábbi jelentésük van:
 - (a) Alapvető vizsgálati eljárás – olyan könyvvizsgálati eljárás, amelyet az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítások feltárása céljából alakítottak ki. Az alapvető vizsgálati eljárások a következők:
 - (i) az adatok tesztelése (ügyletsoportoké, számlaegyenlegeké és közzétételeké), valamint
 - (ii) alapvető elemző eljárások.
 - (b) Kontrollok tesztelése – a kontrolloknak az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítások megelőzésében, vagy feltárásában és helyesbítésében való működési hatékonyságának értékelésére kialakított könyvvizsgálati eljárás.

Követelmények

Átfogó válaszok

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

5. A könyvvizsgálónak átfogó válaszokat kell kialakítania és végrehajtania a pénzügyi kimutatások szintjén fennálló lényeges hibás állítás becsült kockázatainak a kezelésére. (Hiv.: A1–A3. bekezdések)

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

6. A könyvvizsgálónak olyan további könyvvizsgálati eljárásokat kell megterveznie és végrehajtania, amelyek jellege, ütemezése és terjedelme az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítások becsült kockázatainak alapul és arra reagál. (Hiv.: A4–A8. bekezdések)
7. A végrehajtandó további könyvvizsgálati eljárások megtervezésekor a könyvvizsgálónak:
- (a) Minden egyes ügyletsoport, számlaegyenleg és közzététel tekintetében mérlegelnie kell az állítás szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázata becsülésének okait, beleértve:
 - (i) a releváns ügyletsoport, számlaegyenleg vagy közzététel konkrét jellemzői (tehát az eredendő kockázat) miatt felmerülő lényeges hibás állítás valószínűségét, valamint
 - (ii) azt, hogy a kockázatbecslés figyelembe vesz-e releváns kontrollokat (tehát az ellenőrzési kockázatot), ezáltal megkövetelve a könyvvizsgálótól, hogy könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen annak meghatározása érdekében, hogy a kontrollok hatékonyan működnek-e (azaz a könyvvizsgáló támaszkodni kíván a kontrollok működési hatékonyságára az alapvető vizsgálati eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének meghatározásakor), továbbá (Hiv.: A9–A18. bekezdések)
 - (b) Annál meggyőzőbb könyvvizsgálati bizonyítékot kell szereznie, minél magasabb a könyvvizsgáló által becsült kockázat. (Hiv.: A19. bekezdés)

Kontrollok tesztelése

8. A könyvvizsgálónak kontrollok teszteléseit kell terveznie és végrehajtania, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen a releváns kontrollok működési hatékonyságára, ha:
- (a) az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázatainak könyvvizsgáló általi becslése magában foglalja azt a várakozást, hogy a kontrollok hatékonyan működnek (azaz a könyvvizsgáló támaszkodni kíván a kontrollok működési hatékonyságára az alapvető vizsgálati eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének meghatározásakor), vagy

- (b) az alapvető vizsgálati eljárások önmagukban nem képesek elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot nyújtani az állítások szintjén. (Hiv.: A20–A24. bekezdések)
9. A kontrollok teszteléseinek megtervezésekor és végrehajtásakor a könyvvizsgálónak annál meggyőzőbb könyvvizsgálati bizonyítékot kell szereznie, minél nagyobb mértékben támaszkodik a könyvvizsgáló a kontroll hatékonyságára. (Hiv.: A25. bekezdés)

A kontrollok teszteléseinek jellege és terjedelme

10. A kontrollok teszteléseinek megtervezésekor és végrehajtásakor a könyvvizsgálónak:
- (a) Egyéb könyvvizsgálati eljárásokat kell interjúval együtt végrehajtania a kontrollok működési hatékonyságára vonatkozó könyvvizsgálati bizonyíték megszerzése érdekében, beleértve:
 - (i) azt, hogy hogyan alkalmazták a kontrollokat a releváns időpontokban az auditált időszak során;
 - (ii) azt a következtetességet, amellyel alkalmazták azokat; és
 - (iii) ki és milyen eszközökkel alkalmazta azokat. (Hiv.: A26–A29. bekezdések)
 - (b) Meg kell határoznia, hogy a tesztelendő kontrollok függnék-e egyéb kontrolloktól (közvetett kontrollok), és ha igen, akkor szükséges-e könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni a közvetett kontrollok hatékony működésének az alátámasztására. (Hiv.: A30–A31. bekezdések)

A kontrollok teszteléseinek ütemezése

11. Annak érdekében, hogy ez megfelelő alapot nyújtson a könyvvizsgáló kívánt mértékű támaszkodásához, a könyvvizsgálónak az alábbi 12. és 15. bekezdések figyelembevételével tesztelnie kell a kontrollokat abban az adott időpontban vagy abban az egész időszakban, amelyekben a könyvvizsgáló támaszkodni kíván ezekre a kontrollokra. (Hiv.: A32. bekezdés)

Egy évközi időszak során szerzett könyvvizsgálati bizonyíték felhasználása

12. Ha a könyvvizsgáló egy évközi időszak során szerez be könyvvizsgálati bizonyítékot a kontrollok működési hatékonyságáról, akkor a könyvvizsgálónak:
- (a) könyvvizsgálati bizonyítékot kell beszereznie az adott kontrolloknak az évközi időszak után bekövetkező jelentős változásairól, valamint
 - (b) meg kell határoznia, hogy milyen további könyvvizsgálati bizonyítékot kell beszerezni a hátralévő időszakra. (Hiv.: A33–A34. bekezdések)

Korábbi könyvvizsgálatok során szerzett könyvvizsgálati bizonyítékok felhasználása

13. Annak meghatározásánál, hogy helyénvaló-e a kontrollok működési hatékonyságáról korábbi könyvvizsgálatok során megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték felhasználása, és ha igen, akkor milyen hosszú időszak telhet el a kontrollok újratestelése előtt, a könyvvizsgálónak a következőket kell figyelembe vennie:
 - (a) a belső kontroll egyéb elemeinek a hatékonyságát, beleértve a kontrollkörnyezetet, a kontrollok gazdálkodó egység általi figyelemmel kísérését, és a gazdálkodó egység kockázatbecslési folyamatát;
 - (b) a kontroll jellegéből adódó kockázatokat, beleértve azt is, hogy az manuális vagy automatizált;
 - (c) az általános informatikai kontrollok hatékonyságát;
 - (d) a kontrollnak, valamint a kontroll gazdálkodó egység általi alkalmazásának a hatékonyságát, beleértve a korábbi könyvvizsgálatok során észlelt, a kontroll alkalmazásában feltárt eltérések jellegét és terjedelmét, továbbá azt, hogy történtek-e a kontroll alkalmazását jelentősen befolyásoló változások a munkatársak személyében;
 - (e) azt, hogy egy adott kontroll változásának a hiánya a változó körülmények miatt kockázatot jelent-e; valamint
 - (f) a lényeges hibás állítás kockázatait, és a kontrollra való támaszkodás mértékét. (Hiv.: A35. bekezdés)

14. Ha a könyvvizsgáló bizonyos kontrollok működési hatékonyságára vonatkozó, korábbi könyvvizsgálatból származó könyvvizsgálati bizonyíték felhasználását tervezi, a könyvvizsgálónak az adott bizonyíték folytatódó relevanciáját arra vonatkozó könyvvizsgálati bizonyíték megszerzésével kell megalapoznia, hogy az adott kontrollokban következtek-e be jelentős változások az előző könyvvizsgálatot követően. A könyvvizsgálónak ezt a bizonyítékot megfigyeléssel vagy szemrevételezéssel kombinált interjú révén kell beszereznie, hogy megerősítse az adott kontrollokkal kapcsolatos ismereteit, továbbá:
 - (a) Ha történtek olyan változások, amelyek érintik a korábbi könyvvizsgálatból származó könyvvizsgálati bizonyíték folytatódó relevanciáját, akkor a könyvvizsgálónak a tárgyidőszaki könyvvizsgálat során tesztelnie kell a kontrollokat. (Hiv.: A36. bekezdés)
 - (b) Ha nem történtek ilyen változások, akkor a könyvvizsgálónak legalább minden harmadik könyvvizsgálat során tesztelnie kell a kontrollokat, és minden egyes könyvvizsgálat alkalmával tesztelnie kell néhány kontrollt azon lehetőség elkerülése érdekében, hogy egyetlen könyvvizsgálati időszak során teszteljenek minden kontrollt, amelyre a könyvvizsgáló támaszkodni kíván, és a következő két könyvvizsgálati

időszak során ne teszteljenek egyetlen kontrollt sem. (Hiv.: A37–A39. bekezdés)

Jelentős kockázatok feletti kontrollok

15. Ha a könyvvizsgáló olyan kockázat feletti kontrollokra kíván támaszkodni, amelyet a könyvvizsgáló jelentős kockázatként határozott meg, akkor a könyvvizsgálónak tesztelnie kell az adott kontrollokat a tárgyidőszakban.

A kontrollok működési hatékonyságának értékelése

16. A releváns kontrollok működési hatékonyságának értékelésekor a könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy az alapvető vizsgálati eljárásokkal feltárt hibás állítások jelzik-e azt, hogy a kontrollok nem működnek hatékonyan. Az, hogy az alapvető vizsgálati eljárások nem tártak fel hibás állításokat, ugyanakkor nem nyújt könyvvizsgálati bizonyítékot arra vonatkozóan, hogy a tesztelt állításhoz kapcsolódó kontrollok hatékonyak. (Hiv.: A40. bekezdés)
17. Ha olyan kontrolloktól való eltéréseket tárnak fel, amelyekre a könyvvizsgáló támaszkodni kíván, akkor a könyvvizsgálónak konkrét információkat kell bekérnie annak érdekében, hogy megismerje ezeket a tényezőket és lehetséges következményeiket, és meg kell határoznia, hogy: (Hiv.: A41. bekezdés)
 - (a) a kontrollok végrehajtott tesztelése megfelelő alapot nyújtanak-e ahhoz, hogy a kontrollokra lehessen támaszkodni;
 - (b) szükség van-e kontrollok további tesztelésére; vagy
 - (c) a hibás állítás lehetséges kockázatait alapvető vizsgálati eljárások alkalmazásával szükséges-e kezelni.

Alapvető vizsgálati eljárások

18. A lényeges hibás állítás becsült kockázataitól függetlenül a könyvvizsgálónak alapvető vizsgálati eljárásokat kell terveznie és végrehajtania minden egyes lényeges ügyletsoport, számlaegyenleg és közzététel tekintetében. (Hiv.: A42–A47. bekezdések)
19. A könyvvizsgálónak mérlegelnie kell, hogy elvégzendők-e külső megerősítési eljárások alapvető könyvvizsgálati eljárásként. (Hiv.: A48–A51. bekezdések)

A pénzügyi kimutatások zárási folyamatához kapcsolódó alapvető vizsgálati eljárások

20. A könyvvizsgáló alapvető vizsgálati eljárásainak a pénzügyi kimutatások zárási folyamatához kapcsolódóan a következő könyvvizsgálati eljárásokat kell tartalmaznia:

- (a) a pénzügyi kimutatásokban lévő információk egyeztetése vagy összevetése a mögöttes számviteli nyilvántartásokkal, beleértve a közzétételekben lévő információk egyeztetését vagy összevetését, akár a főkönyvön és az analitikákon belülről, akár azokon kívülről szerzik be az ilyen információkat, és
- (b) a pénzügyi kimutatások elkészítése során elszámolt lényeges naplótételek és egyéb helyesbítések vizsgálata. (Hiv.: A52. bekezdés)

A jelentős kockázatokra reagáló alapvető vizsgálati eljárások

21. Ha a könyvvizsgáló megállapította, hogy az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítások valamely becsült kockázata jelentős kockázat, olyan alapvető vizsgálati eljárásokat kell végrehajtania, amelyek konkrétan erre a kockázatra reagálnak. Ha a jelentős kockázatra vonatkozó megközelítés csupán alapvető vizsgálati eljárásokból áll, akkor ezeknek az eljárásoknak tartalmazniuk kell adatok teszteléseit. (Hiv.: A53. bekezdés)

Az alapvető vizsgálati eljárások ütemezése

22. Ha az alapvető vizsgálati eljárásokat év közben hajtják végre, akkor a könyvvizsgálónak a hátralévő időszakot:
- (a) a közbenső időszakra vonatkozó kontrollok teszteléseivel kombinált olyan alapvető vizsgálati eljárások, vagy
 - (b) ha a könyvvizsgáló elegendőnek ítéli meg, kizárólag olyan további alapvető vizsgálati eljárások

végrehajtásával kell lefednie, amelyek kellő alapot nyújtanak a könyvvizsgálati következtetéseknek az évközi időponttól az időszak végéig történő kivetítéséhez. (Hiv.: A54–A57. bekezdések)

23. Ha év közben olyan hibás állításokat tárnak fel, amelyekre a könyvvizsgáló nem számított a lényeges hibás állítás kockázatának becslésekor, akkor a könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy szükséges-e módosítani a kapcsolódó kockázatbecslést, valamint a hátralévő időszakot lefedő alapvető vizsgálati eljárások tervezett jellegét, ütemezését és terjedelmét. (Hiv.: A58. bekezdés)

A pénzügyi kimutatások prezentálásának megfelelősége

24. A könyvvizsgálónak könyvvizsgálati eljárásokat kell végrehajtania annak értékelésére, hogy a pénzügyi kimutatások átfogó prezentálása megfelel-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek. Ezen értékelés elvégzése során a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell, hogy a pénzügyi kimutatások olyan módon vannak-e prezentálva, amely tükrözi:

- a pénzügyi információk és a mögöttes ügyletek, események és feltételek megfelelő besorolását és leírását, valamint

- a pénzügyi kimutatások megfelelő prezentálását, felépítését és tartalmát. (Hiv.: A59. bekezdés)

A könyvvizsgálati bizonyítékok elegendőségének és megfelelőségének értékelése

25. Az elvégzett könyvvizsgálati eljárások és a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték alapján a könyvvizsgálónak a könyvvizsgálat lezárása előtt értékelnie kell, hogy az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázataira vonatkozó becslések továbbra is helytállóak-e. (Hiv.: A60–A61. bekezdések)
26. A könyvvizsgálónak következtetést kell levonnia arra vonatkozóan, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szereztek-e be. A vélemény kialakításánál a könyvvizsgálónak fontolóra kell vennie minden releváns könyvvizsgálati bizonyítékot, függetlenül attól, hogy az megerősíteni vagy cáfolni tűnik-e a pénzügyi kimutatásokban található állításokat. (Hiv.: A62. bekezdés)
27. Ha a könyvvizsgáló nem szerzett elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot a pénzügyi kimutatások egy lényeges állítására vonatkozóan, akkor a könyvvizsgálónak meg kell próbálnia további könyvvizsgálati bizonyítékot beszerezni. Amennyiben a könyvvizsgáló nem tud elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni, korlátozott véleményt kell kiadnia vagy vissza kell utasítania a véleménynyilvánítást a pénzügyi kimutatásokról.

Dokumentálás

28. A könyvvizsgálónak bele kell foglalnia a könyvvizsgálati dokumentációba:²
 - (a) a pénzügyi kimutatások szintjén fennálló lényeges hibás állítás becsült kockázatainak a kezelésére adott átfogó válaszokat, valamint az elvégzett további könyvvizsgálati eljárások jellegét, ütemezését és terjedelmét;
 - (b) az ezen eljárások és az állítások szintjén becsült kockázatok közötti kapcsolatot; valamint
 - (c) a könyvvizsgálati eljárások eredményeit, beleértve a következtetéseket, ahol azok egyébként nem egyértelműek. (Hiv.: A63. bekezdés)
29. Ha a könyvvizsgáló a kontrollok működési hatékonyságáról korábbi könyvvizsgálatok során megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték felhasználását tervezi, bele kell foglalnia a könyvvizsgálati dokumentációba azokat a

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

következtetéseket, amelyeket az ilyen, korábbi könyvvizsgálat során tesztelt kontrollokra való támaszkodás tekintetében vont le.

30. A könyvvizsgáló dokumentációjának demonstrálnia kell, hogy a pénzügyi kimutatásokban lévő információk egyeznek a mögöttes számviteli nyilvántartásokkal vagy levezethetők azokból, beleértve közzétételek egyezését vagy levezetését, akár a főkönyvön és az analitikákon belülről, akár azokon kívülről szerzik be az ilyen információkat.

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

Átfogó válaszok (Hiv.: 5. bekezdés)

- A1. A pénzügyi kimutatások szintjén fennálló lényeges hibás állítás becsült kockázatainak a kezelésére adott átfogó válaszok tartalmazhatják:
- a szakmai szkepticizmus megőrzése szükségességének hangsúlyozását a megbízásért felelős munkacsoport felé;
 - tapasztaltabb vagy különleges szaktudással rendelkező munkatársak bevonását vagy szakértők alkalmazását;
 - a nagyobb mértékű felügyelet biztosítását;
 - a végrehajtandó további könyvvizsgálati eljárások kiválasztásánál a kiszámíthatatlanság további elemeinek beépítését;
 - általános változtatások végrehajtását a könyvvizsgálati eljárások jellegét, ütemezését vagy terjedelmét illetően, például azzal, hogy alapvető vizsgálati eljárásokat az időszak végén hajtanak végre és nem az időszak közben; vagy a könyvvizsgálati eljárások jellegének módosítását azért, hogy meggyőzőbb könyvvizsgálati bizonyítékot tudjanak beszerezni.
- A2. A pénzügyi kimutatások szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázatainak becsülését, és ezáltal a könyvvizsgáló átfogó válaszait, befolyásolja a könyvvizsgálónak a kontrollkörnyezetre vonatkozóan megszerzett ismerete. A hatékony kontrollkörnyezet lehetővé teheti a könyvvizsgáló számára, hogy jobban megbízzon a belső kontrollban és a gazdálkodó egységen belül előállított könyvvizsgálati bizonyíték megbízhatóságában, és így például lehetővé teheti a könyvvizsgáló számára, hogy bizonyos könyvvizsgálati eljárásokat év közben hajtson végre, nem pedig az időszak végén. A kontrollkörnyezet hiányosságainak ugyanakkor ellenkező hatásuk van; például a könyvvizsgáló az alábbiak által válaszolhat a nem hatékony kontrollkörnyezetre:

- Több könyvvizsgálati eljárást hajt végre az időszak végén, mint időszak közben.
- Több könyvvizsgálati bizonyítékot szerez be alapvető vizsgálati eljárásokból.
- Növeli azon helyszínek számát, amelyeket bevon a könyvvizsgálat hatókörébe.

A3. Az ilyen megfontolásoknak ezért jelentős hatása van a könyvvizsgáló általános megközelítésére, például arra, hogy az alapvető vizsgálati eljárásokat hangsúlyozza-e (alapvető vizsgálati megközelítés), vagy egy olyan megközelítést, amely a kontrollok tesztelését is alkalmazza az alapvető vizsgálati eljárások mellett (kombinált megközelítés).

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

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

- A4. A könyvvizsgálónak az állítások szintjén azonosított kockázatokra vonatkozó becslése alapot nyújt a további könyvvizsgálati eljárások tervezése és végrehajtása szempontjából megfelelő könyvvizsgálati megközelítés mérlegeléséhez. A könyvvizsgáló például megállapíthatja, hogy:
- (a) Csak kontrollok tesztelésének végrehajtásával válaszolhat hatékonyan a könyvvizsgáló egy adott állításhoz kapcsolódó lényeges hibás állítás becsült kockázatára.
 - (b) Bizonyos állításokra vonatkozóan helyénvaló kizárólag alapvető vizsgálati eljárásokat végrehajtani, és ezért a könyvvizsgáló kizárja a kontrollok hatását a releváns kockázatbecslésből. Ez lehet azért, mert a könyvvizsgáló kockázatbecslési eljárásai nem azonosítottak az állítás szempontjából releváns hatékony kontrollt, vagy pedig azért, mert a kontrollok tesztelése nem lenne hatékony, és ezért a könyvvizsgáló nem kíván támaszkodni a kontrollok működési hatékonyságára az alapvető vizsgálati eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének a meghatározásakor; vagy
 - (c) a kontrollok tesztelését és az alapvető vizsgálati eljárásokat is alkalmazó kombinált megközelítés a hatékony megközelítés.

Mindazonáltal, ahogy azt a 18. bekezdés előírja, a kiválasztott megközelítéstől függetlenül a könyvvizsgáló alapvető vizsgálati eljárásokat tervez meg és hajt végre mindegyik lényeges ügyletsoport, számlaegyenleg és közzététel tekintetében.

A5. A könyvvizsgálati eljárás jellege az eljárás céljára (vagyis kontrollok tesztelésére vagy alapvető vizsgálati eljárásra) és típusára (vagyis szemrevételezésre,

megfigyelésre, interjúra, megerősítésre, újraszámításra, ismételt végrehajtásra vagy elemző eljárásra) utal. A könyvvizsgálati eljárások jellege a legfontosabb a becsült kockázatokra történő válaszadásban.

- A6. A könyvvizsgálati eljárás ütemezése arra utal, hogy mikor hajtják azt végre, vagy pedig arra az időszakra vagy időpontra, amelyre a könyvvizsgálati bizonyíték vonatkozik.
- A7. A könyvvizsgálati eljárás terjedelme a végrehajtandó mennyiségre utal, például egy minta méretére vagy egy kontrolltevékenység megfigyeléseinek számára.
- A8. Azoknak a további könyvvizsgálati eljárásoknak a megtervezése és végrehajtása, amelyek jellege, ütemezése és terjedelme az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás becsült kockázatain alapul és arra reagál, egyértelmű kapcsolatot hoz létre a könyvvizsgáló további könyvvizsgálati eljárásai és a kockázatbecslés között.

Az állítások szintjén becsült kockázatokra történő válaszadás (Hiv.: 7. bekezdés (a) pont)

Jelleg

- A9. A könyvvizsgáló által becsült kockázatok befolyásolhatják a végrehajtandó könyvvizsgálati eljárásoknak mind a típusát, mind pedig azok kombinációját. Például, ha a becsült kockázat magas, akkor a könyvvizsgáló a másik féllel megerősítheti egy adott szerződés feltételeinek a teljességét, azon túl, hogy a dokumentumot szemrevételezi. Továbbá egyes állítások esetében bizonyos könyvvizsgálati eljárások lehet, hogy megfelelőbbek, mint mások. Például az árbevételeket illetően lehetséges, hogy a kontrollok tesztelése válaszolnak legjobban a teljességre vonatkozó hibás állítás becsült kockázata esetében, míg az alapvető vizsgálati eljárások reagálnak a legérzékenyebben az előfordulással kapcsolatos hibás állítás becsült kockázatára.
- A10. Egy kockázatra adott becslés okai relevánsak a könyvvizsgálati eljárások jellegének meghatározásakor. Például, ha a becsült kockázat a kapcsolódó kontrolloktól függetlenül egy adott ügyletcsoport konkrét jellemzői miatt alacsonyabb, akkor a könyvvizsgáló meghatározhatja, hogy az alapvető elemző eljárások önmagukban elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékkal szolgálnak. Másrészt viszont, ha a becsült kockázat a belső kontrollok miatt alacsonyabb, és a könyvvizsgáló az alacsony fokot eredményező becslésre kívánja alapozni az alapvető vizsgálati eljárásokat, akkor a könyvvizsgáló teszteket hajt végre ezekre a kontrollokra a 8. bekezdés (a) pontjának előírása szerint. Ez lehet a helyzet például egy olyan, kellően egységes és egyszerű jellemzőkkel bíró ügyletcsoport esetében, amelyet a gazdálkodó egység információs rendszere rutinszerűen dolgoz fel és ellenőriz.

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 kockázatokra 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.
- A12. Másrészt viszont a könyvvizsgálati eljárásoknak az időszak vége előtt történő végrehajtása segítheti a könyvvizsgálót abban, hogy a jelentős ügyeket a könyvvizsgálat korai szakaszában beazonosítsa, és ennek megfelelően a vezetés segítségével megoldja azokat, vagy hatékony könyvvizsgálati megközelítést dolgozzon ki az ilyen ügyek kezelésére.
- A13. Emellett bizonyos könyvvizsgálati eljárásokat csak az időszak végén vagy azt követően lehet végrehajtani, ilyen például:
- a pénzügyi kimutatásokban lévő információk egyeztetése vagy összevetése a mögöttes számviteli nyilvántartásokkal, beleértve a közzétételekben lévő információk egyeztetését vagy összevetését, akár a főkönyvön és az analitikákon belülről, akár azokon kívülről szerzik be az ilyen információkat;
 - a pénzügyi kimutatások elkészítése során végrehajtott helyesbítések vizsgálata; valamint
 - eljárások olyan kockázatra történő válaszadás érdekében, hogy az időszak végén a gazdálkodó egység szabálytalan adásvételi szerződéseket köthetett, vagy lehet, hogy nem véglegesítettek ügyleteket.
- A14. Azok a további releváns tényezők, amelyek befolyásolják a könyvvizsgáló arra vonatkozó mérlegelését, hogy mikor hajtja végre a könyvvizsgálati eljárásokat, a következőket foglalják magukban:
- a kontrollkörnyezetet;
 - azt, hogy mikor áll rendelkezésre a releváns információ (például, az elektronikus fájlokat utólagosan felülírhatják, vagy a megfigyelendő

eljárások végrehajtására lehet, hogy csak bizonyos időpontokban kerül sor);

- a kockázat jellegét (például, ha fennáll annak kockázata, hogy a tervezett nyereségek elérése érdekében felduzzasztották a bevételeket úgy, hogy utólagosan hamis adásvételi szerződéseket hoztak létre, akkor a könyvvizsgáló meg akarhatja vizsgálni az időszak végén rendelkezésre álló szerződéseket);
- azt az időszakot vagy időpontot, amelyhez a könyvvizsgálati bizonyíték kapcsolódik;
- a pénzügyi kimutatások készítésének ütemezését, különösen azokra a közzétételekre vonatkozóan, amelyek további magyarázatot adnak a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban, az átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban, a saját tőke változásainak kimutatásában vagy a cash flow-k kimutatásában rögzített összegekről.

Terjedelem

A15. A könyvvizsgálati eljárás szükségesnek ítélt terjedelmét azután határozzák meg, miután mérlegelték a lényegességet, a becsült kockázatot és annak a bizonyosságnak a mértékét, amelyet a könyvvizsgáló tervez megszerezni. Ha egyetlen célt eljárások kombinációjával érnek el, akkor minden egyes eljárás terjedelmét külön mérlegelik. A könyvvizsgálati eljárások terjedelme a lényeges hibás állítás kockázatának növekedésével általában nő. Például a csalásból eredő lényeges hibás állítás becsült kockázatára adott válaszként a minták méretének a növelése vagy az alapvető elemző eljárások részletesebb szinten történő végrehajtása helyénvaló lehet. Ugyanakkor a könyvvizsgálati eljárás terjedelmének növelése csak akkor hatékony, ha maga a könyvvizsgálati eljárás releváns az adott kockázat szempontjából.

A16. A számítógéppel támogatott könyvvizsgálati módszerek (Computer Assisted Audit Techniques, CAATs) alkalmazása az elektronikus tranzakciók és számlafájlok kiterjedtebb tesztelését teheti lehetővé, ami hasznos lehet akkor, ha a könyvvizsgáló úgy dönt, hogy módosítja a tesztelés terjedelmét, például a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatára adott válaszként. Ilyen módszereket alkalmazhatnak mintaügyleteknek a kulcsfontosságú elektronikus fájlokból történő kiválasztásához, adott tulajdonságokkal rendelkező ügyletek leválogatásához vagy minta helyett egy teljes sokaság vizsgálatához.

Állami szektorban működő gazdálkodó egységekre vonatkozó speciális szempontok

- A17. Az állami szektorbeli gazdálkodó egységek könyvvizsgálatánál a könyvvizsgálati megbízás és bármely egyéb speciális könyvvizsgálati előírások befolyásolhatják a könyvvizsgáló mérlegelését a további könyvvizsgálati eljárások jellegére, ütemezésére és terjedelmére vonatkozóan.

Kisebb gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A18. A nagyon kicsi gazdálkodó egységek esetében lehet, hogy nincs sok olyan kontrolltevékenység, amelyet a könyvvizsgáló azonosíthatna, vagy korlátozott mértékű lehet létezésüknek vagy működésüknek a gazdálkodó egység általi dokumentáltsága. Ilyen esetekben hatékonyabb lehet a könyvvizsgáló számára olyan további könyvvizsgálati eljárásokat végrehajtani, amelyek elsősorban alapvető vizsgálati eljárások. Néhány ritka esetben ugyanakkor a kontrolltevékenységek vagy a kontroll egyéb összetevőinek a hiánya lehetetlenné teheti elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték beszerzését.

Kockázat magasabbra becslése (Hiv.: 7. bekezdés (b) pont)

- A19. Meggyőzőbb könyvvizsgálati bizonyítéknak a kockázat magasabbra becslése miatti beszerzésekor a könyvvizsgáló növelheti a bizonyíték mennyiségét, vagy relevánsabb vagy megbízhatóbb bizonyítékot szerezhet be, például oly módon, hogy nagyobb hangsúlyt fektet a harmadik féltől származó bizonyíték beszerzésére, vagy pedig számos független forrásból származó megerősítő bizonyítékot szerez be.

Kontrollok tesztelése

A kontrollok teszteléseinek megtervezése és végrehajtása (Hiv.: 8. bekezdés)

- A20. A kontrollok teszteléseit csak azokon a kontrollokon hajtják végre, amelyekről a könyvvizsgáló megállapította, hogy azok a lényeges hibás állítás megelőzésére, vagy feltárására és helyesbítésére alkalmas módon vannak kialakítva. Ha lényegesen eltérő kontrollokat alkalmaztak a vizsgált időszak különböző időpontjaiban, akkor mindegyiket külön mérlegelik.
- A21. A kontrollok működési hatékonyságának tesztelése eltér a kontrollok megismerésétől, és azok kialakításának és bevezetésének értékelésétől. Ugyanakkor a könyvvizsgálati eljárások ugyanazon típusait használják. A könyvvizsgáló ezért dönthet úgy, hogy hatékony a kontrollok működési hatékonyságát a kialakításuk értékelésével és bevezetésük megtörténtének megállapításával egy időben tesztelni.
- A22. Továbbá, bár néhány kockázatbecslési eljárást lehet, hogy nem feltétlenül kontrollok teszteléseként terveztek meg, mindazonáltal azok mégis nyújthatnak könyvvizsgálati bizonyítékot a kontrollok működési

hatékonyságáról, és ebből kifolyólag kontrollok teszteléseiként szolgálnak. Például a könyvvizsgáló kockázatbecslési eljárásai magukban foglalhattak:

- interjúkat a költségtervek vezetés általi felhasználásáról;
- a havi tervezett és tényleges költségek vezetés általi összehasonlításának a megfigyelését;
- a tervezett és a tényleges összegek közötti eltérések kivizsgálásához kapcsolódó jelentések szemrevételezését.

Ezekkel a könyvvizsgálati eljárásokkal megismerhető a gazdálkodó egység tervezési politikáinak felépítése és az, hogy azok bevezetésre kerültek-e, de könyvvizsgálati bizonyítékot is nyújthatnak arra, hogy a tervezési politikák alkalmazása mennyire hatékony a ráfordítások besorolásában felmerülő lényeges hibás állítások megelőzése vagy feltárása szempontjából.

A23. Emellett a könyvvizsgáló tervezheti kontrollok olyan tesztelését, amelyet ugyanazon tranzakció adatainak a tesztelésével egy időben kell végrehajtani. Bár a kontrollok tesztelésének célja eltér az adatok tesztelésének céljától, mindkettőt egyszerre el lehet érni úgy, hogy ugyanazon az ügyleten egyszerre hajtják végre a kontrollok teszteléseit, valamint az adatok tesztelését is – ez a módszer kettős célú teszt néven is ismeretes. Például, a könyvvizsgáló megtervezhet egy olyan tesztet és értékelheti annak eredményeit, amely megvizsgál egy számlát annak megállapítása érdekében, hogy azt jóváhagyták-e, és azért, hogy alapvető könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen egy tranzakcióra vonatkozóan. A kettős célú tesztet úgy tervezik meg és úgy értékelik, hogy a teszt minden egyes célját külön mérlegelik.

A24. Néhány esetben a könyvvizsgáló megállapíthatja, hogy nem lehetséges olyan hatékony alapvető vizsgálati eljárásokat megtervezni, amelyek önmagukban elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot nyújtanak az állítások szintjén.³ Ez akkor fordulhat elő, ha a gazdálkodó egység informatikai alapon végzi üzleti tevékenységét, és az ügyletekről az informatikai rendszeren kívül nem készítenek vagy tartanak meg dokumentációt. Ilyen esetekben a 8. bekezdés (b) pontja előírja a könyvvizsgáló számára a releváns kontrollok teszteléseinek végrehajtását.

Könyvvizsgálati bizonyíték és kívánt támaszkodás (Hiv.: 9. bekezdés)

A25. Magasabb szintű bizonyosságot kereshetnek a kontrollok működési hatékonyságáról akkor, ha az alkalmazott megközelítés elsősorban kontrollok teszteléseiből áll, különösen ott, ahol nem lehetséges vagy nem kivitelezhető elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot kizárólag alapvető vizsgálati eljárásokból megszerezni.

³ 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 30. bekezdés

A kontrollok teszteléseinek jellege és terjedelme

Interjúval kombinált egyéb könyvvizsgálati eljárások (Hiv.: 10. bekezdés (a) pont)

- A26. Az interjú önmagában nem elegendő a kontrollok működési hatékonyságának teszteléséhez. Ennek megfelelően egyéb könyvvizsgálati eljárásokat hajtanak végre interjúval kombináltan. E tekintetben a szemrevételezéssel vagy az ismételt végrehajtással kombinált interjú nagyobb bizonyosságot nyújthat, mint az interjú és a megfigyelés, mivel a megfigyelés csak arra az időpontra vonatkozik, amikor azt végzik.
- A27. Az adott kontroll jellege befolyásolja annak a könyvvizsgálati eljárásnak a típusát, amely szükséges ahhoz, hogy könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzenek arról, hogy a kontroll hatékonyan működött-e. Például, ha a működési hatékonyságot dokumentáció támasztja alá, akkor a könyvvizsgáló dönthet úgy, hogy megvizsgálja azt annak érdekében, hogy könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen be a működési hatékonyságról. Egyéb kontrollok esetében ugyanakkor lehet, hogy nem áll rendelkezésre ilyen dokumentáció, vagy az nem releváns. Lehet például, hogy a kontrollkörnyezet néhány tényezőjére vonatkozóan, mint például a hatáskörök és a felelőségek elosztásánál, vagy a kontrolltevékenységek néhány típusánál, mint például a számítógép által végrehajtott kontrolltevékenységeknél, nem létezik működési dokumentáció. Ilyen esetekben a működési hatékonysággal kapcsolatos könyvvizsgálati bizonyítékot be lehet szerezni más könyvvizsgálati eljárásokkal – pl. megfigyeléssel vagy számítógéppel támogatott könyvvizsgálati módszerek alkalmazásával – kombinált interjúval is.

A kontrollok teszteléseinek terjedelme

A28. Ha meggyőzőbb könyvvizsgálati bizonyíték szükséges valamely kontroll hatékonyságára vonatkozóan, akkor megfelelő lehet a kontrolltesztelés terjedelmének növelése. A kontrollokra való támaszkodás mértéke mellett azok a kérdések, amelyeket a könyvvizsgáló mérlegelhet a kontrollok tesztelése terjedelmének megállapításakor, a következőket foglalják magukban:

- a kontroll gazdálkodó egység általi végrehajtásának gyakorisága az időszak során;
- a könyvvizsgálati időszak során azon időszak hossza, amelyben a könyvvizsgáló a kontroll működési hatékonyságára támaszkodik;
- a kontrolltól való eltérés várt mértéke;
- az állítások szintjén lévő kontroll működési hatékonyságára vonatkozóan megszerzendő könyvvizsgálati bizonyíték relevanciája és megbízhatósága;

- az, hogy milyen mértékű könyvvizsgálati bizonyítékot szereztek be az állításhoz kapcsolódó más kontrollok teszteléseiből.

Az 530. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard⁴ további útmutatást nyújt a tesztelés terjedelmére vonatkozóan.

A29. Az informatikai feldolgozás eredendő következetessége miatt lehet, hogy nem szükséges megnövelni egy automatizált kontroll tesztelésének terjedelmét. Elvárható, hogy egy automatizált kontroll következetesen működjön, kivéve, ha a programot (beleértve a táblázatokat, a fájlokat vagy a program által használt egyéb állandó adatokat) megváltoztatják. Ha a könyvvizsgáló megállapítja, hogy egy automatizált kontroll a kívántnak megfelelően funkcionál (amelyet meg lehet állapítani akkor, amikor a kontrollt bevezetik, vagy más időpontban is), fontolóra veheti tesztelések végrehajtását annak meghatározása érdekében, hogy a kontroll továbbra is hatékonyan funkcionál. Az ilyen tesztelések esetleg magukban foglalják annak megállapítását, hogy:

- nem változtatják meg a programot a megfelelő programváltozás-kontrolloknak való alávetés nélkül;
- a program engedélyezett verzióját használják fel az ügyletek feldolgozásához; valamint
- az egyéb releváns általános kontrollok hatékonyak.

Az ilyen tesztelések esetleg magukban foglalják annak megállapítását is, hogy a programokat nem változtatták meg, amint az előfordulhat akkor, amikor a gazdálkodó a szoftveralkalmazási csomagokat módosítás vagy karbantartás nélkül használja. Például, a könyvvizsgáló szemrevételezheti az IT biztonságra vonatkozó adminisztratív nyilvántartásokat annak érdekében, hogy könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen arról, hogy az időszak során nem került sor jogosulatlan hozzáférésre.

Közvetett kontrollok tesztelése (Hiv.: 10. bekezdés (b) pont)

A30. Bizonyos esetekben szükséges lehet könyvvizsgálati bizonyítékot beszerezni a közvetett kontrollok hatékony működésének az alátámasztására. Például, ha a könyvvizsgáló úgy dönt, hogy teszteli a jóváhagyott kinnlevőség korlátját meghaladó hitelre történő értékesítésre vonatkozó eltérésjelentések felhasználó általi ellenőrzésének hatékonyságát, akkor a felhasználó általi ellenőrzés és a kapcsolódó nyomon követés az a kontroll, amely közvetlenül releváns a könyvvizsgáló számára. A jelentésben szereplő információ pontossága feletti kontrollokat (pl. általános informatikai kontrollokat) „közvetett” kontrolloknak nevezik.

⁴ 530. témaszámú, „Könyvvizsgálati mintavételezés” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

A31. Az informatikai feldolgozás eredendő következetessége miatt egy automatizált alkalmazáskontroll bevezetésére vonatkozó könyvvizsgálati bizonyíték is – ha együttesen veszik figyelembe a gazdálkodó egység általános kontrolljainak (különös tekintettel a változáskontrollokra) működési hatékonyságáról megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékkal – lényeges könyvvizsgálati bizonyítékot nyújthat annak működési hatékonyságáról.

A kontrollok teszteléseinek ütemezése

A támaszkodás kívánt időszaka (Hiv.: 11. bekezdés)

A32. A csak egy adott időponthoz kötődő könyvvizsgálati bizonyíték elegendő lehet a könyvvizsgáló célja szempontjából, például a gazdálkodó egység időszak végi fizikai leltározásához kapcsolódó kontrollok tesztelésekor. Másrésztől, ha a könyvvizsgáló egy időszakra vonatkozóan kíván egy kontrollra támaszkodni, akkor azok a tesztek megfelelőek, amelyek könyvvizsgálati bizonyítékot tudnak szolgáltatni arra, hogy a kontroll az adott időszak során releváns időpontokban hatékonyan működött. Az ilyen tesztelések magukban foglalhatják a kontrollok gazdálkodó egység általi figyelemmel kísérésének tesztjeit is.

Egy évközi időszak során szerzett könyvvizsgálati bizonyíték felhasználása (Hiv.: 12. bekezdés (b) pont)

A33. Az annak meghatározása szempontjából releváns tényezők, hogy milyen további könyvvizsgálati bizonyítékot kell beszerezni azokról a kontrollokról, amelyek az évközi időszak utáni hátralévő időszakban működtek, magukban foglalják a következőket:

- az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítások becsült kockázatának jelentősége;
- az évközi időszak során tesztelt konkrét kontrollok, valamint az azokban a tesztelés óta bekövetkezett jelentős változások, beleértve az információs rendszer, a folyamatok és a munkatársak személyének változásait is;
- az, hogy milyen mértékű könyvvizsgálati bizonyítékot szereztek a kontrollok működési hatékonyságáról;
- a hátralévő időszak hosszúsága;
- az, hogy a könyvvizsgáló a kontrollokra való támaszkodás alapján milyen szintre kívánja csökkenteni a további alapvető vizsgálati eljárások terjedelmét;
- a kontrollkörnyezetet.

- A34. További könyvvizsgálati bizonyíték szerezhető be például azáltal, hogy kiterjesztik a kontrollok tesztelését az időszak hátralévő részére, vagy tesztelik a kontrollok gazdálkodó egység általi figyelemmel kísérését.

Korábbi könyvvizsgálatok során szerzett könyvvizsgálati bizonyítékok felhasználása (Hiv.: 13. bekezdés)

- A35. Bizonyos esetekben könyvvizsgálati bizonyítékként szolgálhat a korábbi könyvvizsgálatok során szerzett könyvvizsgálati bizonyíték, ha a könyvvizsgáló könyvvizsgálati eljárásokat hajt végre a bizonyíték folytatódó relevanciájának megállapítása érdekében. Például, egy előző könyvvizsgálat végrehajtásakor a könyvvizsgáló lehet, hogy megállapította, hogy egy automatizált kontroll a kívántnak megfelelően működik. A könyvvizsgáló annak megállapításához, hogy az automatizált kontrollon hajtottak-e végre olyan változtatást, amely érinti annak folytatódó hatékony működését, könyvvizsgálati bizonyítékot szerezhethet be, például a vezetéssel készített interjúval, valamint a kontrollok változását jelző naplók szemrevételezésével. Az ezen változásokra vonatkozó könyvvizsgálati bizonyíték mérlegelése alátámaszthatja a tárgyidőszakban a kontrollok működési hatékonyságáról beszerzendő várt könyvvizsgálati bizonyítéknak akár a növelését, akár a csökkentését.

A korábbi könyvvizsgálatok óta megváltozott kontrollok (Hiv.: 14. bekezdés (a) pont)

- A36. A változások oly módon is befolyásolhatják a korábbi könyvvizsgálatok során megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték relevanciáját, hogy azokra nem lehet többé támaszkodni. Például, egy rendszer olyan változásai, amelyek lehetővé teszik a gazdálkodó egység számára, hogy új jelentéseket tudjon előállítani a rendszerrel, valószínűleg nem érintik a korábbi könyvvizsgálat során megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték relevanciáját; ugyanakkor az olyan változás befolyásolja, amelynek eredményeképpen másképpen gyűjtenek vagy számolnak ki adatokat.

A korábbi könyvvizsgálatok óta változatlan kontrollok (Hiv.: 14. bekezdés (b) pont)

- A37. A könyvvizsgáló azon döntése, hogy támaszkodjanak-e az előző könyvvizsgálatok során megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékokra olyan kontrollok esetében, amelyek:

- (a) a legutóbbi tesztelés óta nem változtak meg és
- (b) nem jelentős kockázatot csökkentő kontrollok,

szakmai megítélés kérdése. Ezenkívül az ilyen kontrollok újratesztelése között eltelt időszak hossza is szakmai megítélés kérdése, de a 14. bekezdés (b) pontjának előírása szerint az nem lehet hosszabb három évnél.

A38. Általában minél magasabb a lényeges hibás állítás kockázata, vagy minél nagyobb mértékben támaszkodnak a kontrollokra, az esetleges eltelt időszak valószínűleg annál rövidebb lesz. A következők tartoznak azon tényezők közé, amelyek csökkenthetik a kontrollok újratesteléséig eltelt időszakot, vagy amelyek azt eredményezhetik, hogy a könyvvizsgáló egyáltalán nem támaszkodik a korábbi könyvvizsgálatok során megszerzett könyvvizsgálói bizonyítéokra:

- hiányos kontrollkörnyezet;
- a kontrollok hiányos figyelemmel kísérése;
- a releváns kontrollok jelentős manuális elemei;
- a munkatársak személyében történő, a kontroll alkalmazását jelentősen befolyásoló változások;
- változó körülmények, amelyek a kontroll megváltoztatásának szükségességét jelzik;
- hiányos általános informatikai kontrollok.

A39. Ha számos olyan kontroll van, amelyre vonatkozóan a könyvvizsgáló a korábbi könyvvizsgálatok során megszerzett könyvvizsgálói bizonyítékra kíván támaszkodni, akkor néhány kontroll tesztelése minden egyes könyvvizsgálat alkalmával megerősítő információt nyújt a kontrollkörnyezet folytatódó hatékonyságáról. Ez elősegíti a könyvvizsgáló azon döntését, hogy helyénvaló-e a korábbi könyvvizsgálatok során megszerzett könyvvizsgálói bizonyítékra támaszkodni.

A kontrollok működési hatékonyságának értékelése (Hiv.: 16–17. bekezdések)

A40. A könyvvizsgáló eljárásai által feltárt lényeges hibás állítás erős jelzés a belső kontroll egy jelentős hiányosságának a létezésére.

A41. A kontrollok működésének hatékonyságára vonatkozó koncepció elismeri, hogy a kontrollok gazdálkodó egység általi alkalmazásában előfordulhatnak eltérések. Az előírt kontrolloktól való eltéréseket okozhatják olyan tényezők, mint például a kulcsfontosságú munkatársak körében történt változás, az ügyletek volumenének jelentős szezonális ingadozása és emberi tévedések. Az eltérés feltárt mértéke, különösen a várt mértékhez képest, azt jelezheti, hogy a kontrollra nem lehet támaszkodni az állítás szintjén lévő kockázat szintjének a könyvvizsgáló által becsült szintre történő csökkentéséhez.

Alapvető vizsgálati eljárások (Hiv.: 18. bekezdés)

A42. A 18. bekezdés előírja, hogy a könyvvizsgálónak alapvető vizsgálati eljárásokat kell megterveznie és végrehajtania mindegyik lényeges ügyletsoport, számlaegyenleg és közzététel tekintetében a lényeges hibás állítás becsült kockázatától függetlenül. Ez a követelmény tükrözi azt a tényt, hogy: (a) a

kockázat könyvvizsgáló általi becslése megítélés kérdése, és így lehet, hogy nem azonosítja a lényeges hibás állítás összes kockázatát, továbbá (b) a belső kontrollnak vannak eredendő korlátai, beleértve a vezetés általi felülírást is.

Az alapvető vizsgálati eljárások jellege és terjedelme

A43. A körülményektől függően a könyvvizsgáló megállapíthatja, hogy:

- Az alapvető elemző eljárások végrehajtása önmagában elegendő lesz a könyvvizsgálati kockázatnak egy elfogadhatóan alacsony szintre történő csökkentéséhez. Például akkor, ha a kockázat könyvvizsgáló általi becslését alátámasztják a kontrollok tesztelése során megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékkal.
- Csak az adatok tesztelése a megfelelők.
- A becsült kockázatokra az alapvető elemző eljárásoknak és az adatok teszteléseinek a kombinációja reagál leginkább.

A44. Az alapvető elemző eljárások általában jobban alkalmazhatók az olyan nagyszámú ügyleteknél, amelyek az idő folyamán előre jelezhetők. Az 520. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard⁵ követelményeket állapít meg és iránymutatást nyújt az elemző eljárásoknak a könyvvizsgálat során történő alkalmazására vonatkozóan.

A45. A kockázat és az állítás jellege releváns az adatok teszteléseinek a megtervezése szempontjából. A létezésre vagy előfordulásra vonatkozó állításhoz kapcsolódó adatok tesztelése például magukban foglalhatják a pénzügyi kimutatások egyik összegében szereplő tételekből történő választást, és a releváns könyvvizsgálati bizonyíték megszerzését. Másrésztől viszont a teljességre vonatkozó állításhoz kapcsolódó adatok tesztelése magukban foglalhatják olyan tételek kiválasztását, amelyeket a pénzügyi kimutatások releváns összege várhatóan tartalmaz, és annak megvizsgálását, hogy azokat az összeg valóban tartalmazza-e.

A46. Mivel a lényeges hibás állítás kockázatának becslése figyelembe veszi a belső kontrollt is, szükséges lehet az alapvető vizsgálati eljárások terjedelmének bővítése, ha a kontrollok tesztelése elégtelen eredményeket adnak. Ugyanakkor a könyvvizsgálati eljárás terjedelmének növelése csak akkor helyénvaló, ha maga a könyvvizsgálati eljárás releváns az adott kockázat szempontjából.

A47. Az adatok teszteléseinek a tervezésénél a tesztelés terjedelmét rendszerint a mintaméret vonatkozásában gondolják át. Ugyanakkor más kérdések is relevánsak,

⁵ 520. témaszámú, „Elemző eljárások” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

beleértve azt is, hogy az egyéb szelektív tesztelési eszközök alkalmazása hatékonyabb-e. Lásd az 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardot.⁶

Külső megerősítési eljárások elvégzésének mérlegelése (Hiv.: 19. bekezdés)

A48. A külső megerősítési eljárások gyakran relevánsak a számlaegyenlegekkel és azok elemeivel kapcsolatos állítások kezelésekor, de nem szükséges, hogy ezekre a tételekre korlátozódjanak. A könyvvizsgáló például kérheti a gazdálkodó egység és más felek közötti megállapodások, szerződések vagy ügyletek feltételeinek külső megerősítését. Külső megerősítési eljárások végrehajthatók bizonyos feltételek hiányára vonatkozó könyvvizsgálati bizonyíték megszerzése céljából is. Egy kérés irányulhat például kifejezetten annak megerősítésére, hogy nincs „mellékmegállapodás”, amely releváns lehet a gazdálkodó egység időszak végi bevétel-elhatárolására vonatkozó állítással kapcsolatban. Egyéb olyan helyzetek, ahol külső megerősítési folyamatok releváns könyvvizsgálati bizonyítékot nyújthatnak a lényeges hibás állítás becsült kockázataira történő válaszadás során:

- bankszámla-egyenlegek és a banki kapcsolatok szempontjából releváns egyéb információ;
- követelésegyenlegek és feltételek;
- harmadik felek által vámszabadraktárban feldolgozási vagy konszignációs céllal tartott készletek;
- letéti kezelés céljából vagy biztosítékként ügyvédek vagy finanszírozók birtokában lévő tulajdoni lapok;
- megőrzés céljára harmadik feleknél lévő, vagy tőzsdeügynököktől vásárolt, de a mérlegfordulónappal le nem szállított befektetések;
- hitelezőknek járó összegek, beleértve a releváns törlesztési feltételeket és korlátozó kikötéseket;
- kötelezettségegyenlegek és feltételek.

A49. Bár külső megerősítések nyújthatnak releváns könyvvizsgálati bizonyítékot bizonyos állításokra vonatkozóan, vannak olyan állítások, amelyek tekintetében a külső megerősítések kevésbé releváns könyvvizsgálati bizonyítékot nyújtanak. Például a külső megerősítések kevésbé releváns könyvvizsgálati bizonyítékot nyújtanak a követelésegyenlegek behajthatóságára, mint azok létezésére vonatkozóan.

A50. A könyvvizsgáló határozhat úgy, hogy egy adott cél érdekében végrehajtott külső megerősítési eljárások alkalmat adnak egyéb ügyekre vonatkozó

⁶ 500. témaszámú, „Könyvvizsgálati bizonyítékok” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 10. bekezdés

könyvvizsgálati bizonyíték megszerzésére is. A bankszámlaegyenlegekre vonatkozó megerősítési kérések például gyakran tartalmaznak a pénzügyi kimutatások egyéb állításai szempontjából releváns információval kapcsolatos kéréseket. Az ilyen szempontok befolyásolhatják a könyvvizsgáló arra vonatkozó döntését, hogy hajtson-e végre külső megerősítési eljárásokat.

A51. Tényezők, amelyek segíthetnek a könyvvizsgálónak meghatározni, hogy hajtson-e végre külső megerősítési eljárásokat alapvető könyvvizsgálati eljárásként:

- A megerősítő fél ismeretei a vizsgálat tárgyáról – a válaszok megbízhatóbbak lehetnek, ha a megerősítő félnél lévő olyan személytől származnak, aki birtokában van a megerősített információra vonatkozó megfelelő ismeretnek.
- A célzott megerősítő fél válaszadási képessége vagy hajlandósága – például lehet, hogy a megerősítő fél:
 - nem vállal felelősséget a megerősítési kérésre való válaszadásért;
 - túl költségesnek vagy időigényesnek tartja a válaszadást;
 - aggódik a válaszadásból eredő lehetséges jogi felelősség miatt;
 - más pénznemekben számolja el az ügyleteket; vagy
 - olyan környezetben működik, ahol a megerősítési kérésekre történő válaszadás nem jelentős aspektusa a napi működésnek.

Ilyen helyzetekben lehet, hogy a megerősítő felek nem válaszolnak, nem körültekintően válaszolnak vagy lehet, hogy megkísérlik korlátozni a válaszaikra történő támaszkodást.

- A célzott megerősítő fél elfogulatlansága – ha a megerősítő fél a gazdálkodó egység kapcsolt fele, a megerősítési kérésekre adott válaszok kevésbé megbízhatóak lehetnek.

A pénzügyi kimutatások zárási folyamatához kapcsolódó alapvető vizsgálati eljárások (Hiv.: 20. bekezdés)

A52. A könyvvizsgáló pénzügyi kimutatások zárási folyamatához kapcsolódó alapvető vizsgálati eljárásainak jellege – és terjedelme is – függ a gazdálkodó egység pénzügyi beszámolási folyamatának jellegétől és összetettségétől, valamint a lényeges hibás állítás kapcsolódó kockázataitól.

A jelentős kockázatokra reagáló alapvető vizsgálati eljárások (Hiv.: 21. bekezdés)

A53. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 21. bekezdése a könyvvizsgáló részére olyan alapvető vizsgálati eljárások végrehajtását írja elő, amelyek kifejezetten azokra a kockázatokra reagálnak, amelyeket a könyvvizsgáló

jelentős kockázatként határozott meg. Megfelelő megerősítő feleltől közvetlenül a könyvvizsgáló által kapott külső megerősítések formájában lévő könyvvizsgálati bizonyíték segíthet a könyvvizsgálónak, hogy annyira megbízható könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen, amelyet igényel ahhoz, hogy válaszoljon a csalásból vagy hibából eredő lényeges hibás állítás jelentős kockázataira. Például, ha a könyvvizsgáló megállapítja, hogy a vezetés nyomás alatt van a nyereséggel kapcsolatos elvárásoknak való megfelelés miatt, akkor fennállhat annak kockázata, hogy a vezetés felduzzasztja a bevételt azáltal, hogy szabálytalanul olyan feltételeket tartalmazó értékesítési megállapodásokhoz kapcsolódó bevételt mutat ki, amelyek kizárják a bevétel megjelenítését, vagy pedig még a szállítás előtt bocsát ki számlákat. Ilyen körülmények között a könyvvizsgáló például nemcsak azért tervezhet külső megerősítési eljárásokat, hogy a kinnlevőségeket megerősíttesse, hanem azért is, hogy az értékesítési megállapodások részleteit megerősíttesse, beleértve a keltezőt, az áruvisszaküldéshez való bármely jogot és a szállítási feltételeket is. Emellett a könyvvizsgáló hatékonynak találhatja azt is, hogy az értékesítési megállapodások és szállítási feltételek változásaira vonatkozóan kiegészíti ezen külső megerősítési eljárásokat a gazdálkodó egység nem pénzügyi munkatársaival készített interjúkkal.

Az alapvető vizsgálati eljárások ütemezése (Hiv.: 22–23. bekezdések)

A54. A legtöbb esetben a korábbi könyvvizsgálat során végrehajtott alapvető vizsgálati eljárásokból megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték kevés vagy semmilyen könyvvizsgálati bizonyítékot nem nyújt a tárgyidőszakra vonatkozóan. Ugyanakkor vannak kivételek, például egy korábbi könyvvizsgálat során megszerzett jogi vélemény, amely egy olyan értékpapirosítás struktúrájához kapcsolódik, amelyet érintően nem történt változás, a tárgyévben is releváns lehet. Ilyen esetekben helyénvaló lehet egy korábbi könyvvizsgálat során végrehajtott alapvető vizsgálati eljárásokból származó könyvvizsgálati bizonyítékot felhasználni, ha az adott bizonyíték és a vizsgálat kapcsolódó tárgya alapvetően nem változott meg, és a tárgyidőszakban könyvvizsgálati eljárásokat hajtottak végre a bizonyíték folytatódó relevanciájának a megállapítása érdekében.

Egy évközi időszak során szerzett könyvvizsgálati bizonyíték felhasználása (Hiv.: 22. bekezdés)

A55. Néhány esetben a könyvvizsgáló megállapíthatja, hogy hatékony az alapvető vizsgálati eljárásokat év közben végrehajtani, valamint összehasonlítani és egyeztetni az időszak végi egyenleget érintő információt az évközi időpontban rendelkezésre álló összehasonlítható információval annak érdekében, hogy:

- (a) azonosítsák a szokatlanak tűnő összegeket;
- (b) megvizsgáljanak minden ilyen összeget; és

- (c) alapvető elemző eljárásokat hajtsanak végre vagy adatok teszteléseit végezzék el a közbeni időszak tesztelése érdekében.

A56. Alapvető vizsgálati eljárások év közbeni végrehajtása anélkül, hogy egy későbbi időpontban további eljárásokat hajtanának végre, növeli annak kockázatát, hogy a könyvvizsgáló nem fog feltárni olyan hibás állításokat, amelyek az időszak végén fennállhatnak. Ez a kockázat a hátralévő időszak meghosszabbodásával növekszik. Az alábbi tényezők befolyásolhatják például azt, hogy hajtsanak-e végre alapvető vizsgálati eljárásokat év közben:

- a kontrollkörnyezet és egyéb releváns kontrolllok;
- a könyvvizsgáló eljárásaihoz szükséges információk későbbi időpontban való rendelkezésre állása;
- az alapvető vizsgálati eljárás célja;
- a lényeges hibás állítás becsült kockázata;
- az ügyletszám vagy számlaegyenleg jellege és a kapcsolódó állítások;
- a könyvvizsgáló azon képessége, hogy a hátralévő időszak vonatkozásában megfelelő alapvető vizsgálati eljárásokat vagy kontrolllok teszteléseivel kombinált alapvető vizsgálati eljárásokat hajtson végre azon kockázat csökkentése céljából, hogy nem fognak feltárni olyan hibás állításokat, amelyek az időszak végén fennállhatnak.

A57. Az alábbi tényezők például befolyásolhatják, hogy végrehajtsanak-e alapvető elemző eljárásokat az évközi időpont és az időszak vége közti időszakra vonatkozóan:

- Az, hogy az adott ügyletszámok vagy számlaegyenlegek időszak végi egyenlegei ésszerűen prognosztizálhatók-e összeg, viszonylagos jelentőség és összetétel tekintetében.
- Az, hogy a gazdálkodó egységnek az ilyen ügyletszámok vagy számlaegyenlegek évközi elemzésére és helyesbítésére, valamint a megfelelő számviteli elhatárolások kialakítására alkalmazott eljárásai megfelelőek-e.
- Az, hogy a pénzügyi beszámolóhoz kapcsolódó információs rendszer nyújt-e annyi információt az időszak végi egyenlegekről és a hátralévő időszakban megkötött ügyletekről, amennyi elegendő ahhoz, hogy a következők kivizsgálása lehetséges legyen:
 - (a) jelentős szokatlan ügyletek vagy tételek (beleértve az időszak végi vagy ahhoz közeli időpontban lévő tételeket is);

- (b) a jelentősebb ingadozások egyéb okai, vagy a várt ingadozások elmaradása; valamint
- (c) változások az ügyletszabványok vagy számlaegegenyek összetételében.

Év közben feltárt hibás állítások (Hiv.: 23. bekezdés)

A58. Ha a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy a hátralevő időszakot lefedő alapvető vizsgálati eljárások tervezett jellegét, ütemezését vagy terjedelmét módosítani szükséges az év közben feltárt, nem várt hibás állítások eredményeként, akkor az ilyen módosítás magában foglalhatja az év közben végrehajtott eljárásoknak az időszak végére történő kiterjesztését vagy az időszak végén történő megismétlését.

A pénzügyi kimutatások prezentálásának megfelelése (Hiv.: 24. bekezdés)

A59. A pénzügyi kimutatások megfelelő prezentálásának, elrendezésének és tartalmának értékelése magában foglalja például a használt terminológiának, ahogyan azt a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek előírják, a részletzettségnek, az összegek összevonásának és alábontásának, valamint a megadott összegek alapjainak mérlegelését.

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

A60. 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 terjedelmét. A könyvvizsgálónak olyan információ juthat a tudomására, amely jelentősen eltér attól az információtól, amelyen a kockázatbecslés alapult. Például:

- A könyvvizsgáló által alapvető vizsgálati eljárások során feltárt hibás állítások terjedelme módosíthatja a könyvvizsgáló kockázatbecsléssel kapcsolatos megítélését, és a belső kontroll jelentős hiányosságát jelezheti.
- A könyvvizsgáló tudomására juthatnak eltérések a számviteli nyilvántartásban, vagy ellentmondásos vagy hiányzó bizonyítékok.
- A könyvvizsgálat átfogó áttekintési szakaszában végrehajtott elemző eljárások lényeges hibás állítás egy korábban fel nem fedezett kockázatát jelezhetik.

Ilyen körülmények között szükséges lehet, hogy a könyvvizsgáló újraértékelje a tervezett könyvvizsgálati eljárásokat az összes vagy néhány ügyletszabvány, számlaegegenyek vagy közzététel és a hozzájuk kapcsolódó állítások becsült kockázatainak az újbóli mérlegelése alapján. A 315. témaszámú (felülvizsgált)

nemzetközi könyvvizsgálati standard további iránymutatást tartalmaz a könyvvizsgáló kockázatbecslésének módosítására vonatkozóan.⁷

- A61. A könyvvizsgáló nem feltételezheti, hogy egy csalás vagy hiba elszigetelt esemény. Ebből kifolyólag annak mérlegelése, hogy egy hibás állítás feltárása hogyan befolyásolja a lényeges hibás állítás becsült kockázatait, fontos annak megállapításában, hogy a becslés továbbra is megfelelő-e.
- A62. A könyvvizsgáló azon megítélését, hogy mi számít elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítéknak, például a következő tényezők befolyásolják:
- az állításban szereplő esetleges hibás állítás jelentősége, valamint annak valószínűsége, hogy az önmagában vagy más esetleges hibás állításokkal együttesen lényeges hatást gyakorol a pénzügyi kimutatásokra;
 - a vezetés kockázatokra adott válaszainak és a kockázatok kezelésére szolgáló kontrolloknak a hatékonysága;
 - a korábbi könyvvizsgálatok során szerzett tapasztalat a hasonló esetleges hibás állítások tekintetében;
 - a végrehajtott könyvvizsgálati eljárások eredményei, beleértve azt is, hogy az adott eljárások azonosították-e csalás vagy hiba konkrét eseteit;
 - a rendelkezésre álló információ forrása és megbízhatósága;
 - a könyvvizsgálati bizonyíték meggyőző ereje;
 - a gazdálkodó egység és környezetének megismerése, a gazdálkodó egység belső kontrollját is beleértve.

Dokumentálás (Hiv.: 28. bekezdés)

- A63. A könyvvizsgálati dokumentáció formája és terjedelme szakmai megítélés kérdése, és azt befolyásolja a gazdálkodó egység és az ottani belső kontroll jellege, mérete és összetettsége, a gazdálkodó egységtől származó információk rendelkezésre állása, valamint a könyvvizsgálat során alkalmazott könyvvizsgálati módszertan és technológia.

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