

500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard

2009. április

Nemzetközi könyvvizsgálati standard

Könyvvizsgálati bizonyítékok



**International Federation
of Accountants**

Nemzetközi Könyvvizsgálati és Bizonyosságot Nyújtó Szolgáltatási Standardok Testület
Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetsége
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017 USA

A jelen 500. témaszámú, „Könyvvizsgálati bizonyítékok” című nemzetközi könyvvizsgálati standardot a Nemzetközi Könyvvizsgálati és Bizonyosságot Nyújtó Szolgáltatási Standardok Testület (IAASB) készítette, amely a Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetségének (IFAC) független standardalkotó szervezete. Az IAASB célja a közérdeket szolgálni azáltal, hogy magas színvonalú könyvvizsgálati és bizonyosságot nyújtó szolgáltatási standardokat hoz létre és elősegíti a nemzetközi és a nemzeti standardok konvergenciáját, így módon javítva a gyakorlat minőségét és növelve egységességét világszerte, erősítve továbbá a közvélemény bizalmát a globális könyvvizsgálati és bizonyosságot nyújtó szolgáltatást végző szakma iránt.

A kiadvány ingyenesen letölthető az IFAC honlapjáról: <http://www.ifac.org>. A jóváhagyott szöveget angolul adták ki.

Az IFAC küldetése a közérdek szolgálata, a könyvvizsgálói szakma globális erősítése és az erős nemzetközi gazdaságok fejlődéséhez való hozzájárulás azáltal, hogy magas színvonalú szakmai standardokat hoz létre és elősegíti azok betartását, előmozdítja az ilyen standardok nemzetközi konvergenciáját és véleményt nyilvánít olyan közérdekű kérdésekben, ahol a szakma szakértelme leginkább releváns.

Copyright © 2009. április, Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetsége (IFAC). Minden jog fenntartva. Jelen kiadványról másolat készítése engedélyezett, ha a másolatok tanórákon történő vagy személyes felhasználás célját szolgálják, és azokat nem értékesítik vagy terjesztik, továbbá, ha mindegyik másolat tartalmazza a következő feliratot: „Copyright © 2009. április, Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetsége (IFAC). Minden jog fenntartva. A felhasználást az IFAC engedélyezte. A dokumentum sokszorosítására, tárolására vagy továbbadására vonatkozó engedélyért lépjen kapcsolatba a permissions@ifac.org címmel.” Máskülönben a jelen dokumentum sokszorosítása, tárolása, átadása vagy más hasonló felhasználása csak az IFAC írásbeli engedélyének birtokában lehetséges, kivéve a törvény által engedélyezett eseteket. További információk: permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-011-3

500. TÉMASZÁMÚ NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD
KÖNYVVIZSGÁLATI BIZONYÍTÉKOK

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

TARTALOM

	Bekezdés
Bevezetés	
A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre	1-2
Hatálybalépés napja	3
Cél	4
Fogalmak	5
Követelmények	
Elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték	6
A könyvvizsgálati bizonyítékként felhasználandó információ	7-9
Tételek tesztelésre történő kiválasztása a könyvvizsgálati bizonyítékok megszerzése érdekében	10
A könyvvizsgálati bizonyítékok következtetlensége vagy az azok megbízhatóságával kapcsolatos kételemek	11
Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok	
Elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték	A1-A25
A könyvvizsgálati bizonyítékként felhasználandó információ	A26-A51
Tételek tesztelésre történő kiválasztása a könyvvizsgálati bizonyítékok megszerzése érdekében	A52-A56
A könyvvizsgálati bizonyítékok következtetlensége vagy az azok megbízhatóságával kapcsolatos kételemek	A57

KÖNYVVIZSGÁLATI BIZONYÍTÉKOK

Az 500. témaszámú, „Könyvvizsgálati bizonyítékok” című nemzetközi könyvvizsgálati standard a 200. témaszámú, „A független könyvvizsgáló átfogó céljai és a könyvvizsgálatnak a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban történő végrehajtása” című nemzetközi könyvvizsgálati standarddal együtt értelmezendő.

Bevezetés

A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre

1. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard azt ismerteti, hogy mi minősül könyvvizsgálati bizonyítéknak a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során és a könyvvizsgáló azon felelősségével foglalkozik, hogy könyvvizsgálati eljárásokat tervezzen meg és hajtson végre annak érdekében, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen ahhoz, hogy ésszerű következtetéseket tudjon levonni, amelyekre a könyvvizsgálói véleményt alapozza.
2. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard a könyvvizsgálat során szerzett valamennyi könyvvizsgálati bizonyítékra vonatkozik. Más nemzetközi könyvvizsgálati standardok foglalkoznak a könyvvizsgálat specifikus aspektusaival (például a 315. témaszámú (módosított) nemzetközi könyvvizsgálati standard¹), egy adott témával kapcsolatban megszerzendő könyvvizsgálati bizonyítékokkal (például az 570. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard²), a könyvvizsgálati bizonyítékok megszerzését szolgáló konkrét eljárásokkal (például az 520. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard³), valamint annak értékelésével, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szereztek-e (a 200.⁴ és a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard⁵).

Hatálybalépés napja

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

Cél

4. A könyvvizsgáló célja a könyvvizsgálati eljárások oly módon történő megtervezése és végrehajtása, amely lehetővé teszi a könyvvizsgáló számára, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen ahhoz, hogy ésszerű következtetéseket tudjon levonni, amelyekre a könyvvizsgálói véleményt alapozza.

Fogalmak

5. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában a következő kifejezéseknek az alábbi jelentésük van:
 - (a) Számviteli nyilvántartások – a kezdeti elszámolási tételek nyilvántartásai és az alátámasztó nyilvántartások, mint például a csekkek és elektronikus pénzáttalások nyilvántartásai; számlák; szerződések; a főkönyv és az analitika, a naplótételek és a pénzügyi kimutatások naplótételekben nem

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

² 570. témaszámú, „A vállalkozás folytatása” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

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

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

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

KÖNYVVIZSGÁLATI BIZONYÍTÉKOK

tükröződő egyéb helyesbítései; és az olyan nyilvántartások, mint a költségallokációkat, számításokat, egyeztetéseket és közzétételeket alátámasztó munkalapok és táblázatok.

- (b) (Könyvvizsgálati bizonyítékok) megfelelősége – a könyvvizsgálati bizonyítékok minőségének mértéke; vagyis azok relevanciája és megbízhatósága azon következtetések alátámasztása szempontjából, amelyeken a könyvvizsgálói vélemény alapul.
- (c) Könyvvizsgálati bizonyíték – az az információ, amelyet a könyvvizsgáló felhasznál azoknak a következtetéseknek a kialakításához, amelyekre a könyvvizsgálói véleményt alapozza. A könyvvizsgálati bizonyítékok közé tartoznak mind a pénzügyi kimutatások alapjául szolgáló számviteli nyilvántartásokban szereplő információk, mind pedig az egyéb forrásokból szerzett információk.
- (d) Vezetés szakértője – a számviteltől vagy a könyvvizsgálattól eltérő területen szakértelemmel rendelkező olyan személy vagy szervezet, amelynek ezen szakterületen végzett munkáját a gazdálkodó egység arra használja fel, hogy segítséget nyújtson a gazdálkodó egységnek a pénzügyi kimutatások elkészítésében.
- (e) (A könyvvizsgálati bizonyítékok) elegendősége – a könyvvizsgálati bizonyítékok mennyiségének mértéke. A könyvvizsgálati bizonyítékok szükséges mennyiségét a lényeges hibás állítás kockázatainak könyvvizsgáló általi becslése, valamint ezen könyvvizsgálati bizonyítékok minősége befolyásolja.

Követelmények

Elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték

- 6. A könyvvizsgálónak olyan könyvvizsgálati eljárásokat kell megterveznie és végrehajtania, amelyek az adott körülmények között az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzéséhez megfelelőek. (Hiv.: A1–A25. bekezdés.)

A könyvvizsgálati bizonyítékként felhasználandó információ

- 7. A könyvvizsgálati eljárások megtervezésekor és végrehajtásakor a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell a könyvvizsgálati bizonyítékként felhasználandó információ relevanciáját és megbízhatóságát. (Hiv.: A26–A33. bekezdés.)
- 8. Ha a könyvvizsgálati bizonyítékként felhasználandó információt a vezetés szakértője munkájának igénybevételével készítették, a könyvvizsgálónak a szükséges mértékben, mérlegelve a szakértő munkájának a jelentőségét a könyvvizsgáló céljai szempontjából (hiv.: A34–A36. bekezdés):
 - (a) értékelnie kell a szakértő kompetenciáját, képességeit és tárgyilagosságát (hiv.: A37–A43. bekezdés);
 - (b) meg kell ismernie a szakértő munkáját (iv.: A44–A47. bekezdés); és
 - (c) értékelnie kell, hogy a szakértő munkája a releváns állításra vonatkozó könyvvizsgálati bizonyítékként megfelelő-e. (Hiv.: A48. bekezdés.)
- 9. A gazdálkodó egység által előállított információ felhasználásakor a könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy az információ a könyvvizsgáló céljai szempontjából kellően megbízható-e, beleértve az adott körülmények között szükség szerint azt is, hogy:

KÖNYVVIZSGÁLATI BIZONYÍTÉKOK

- (a) könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen az információ pontosságáról és teljességéről (hiv.: A49–A50. bekezdés), és
- (b) értékelje, hogy az információ a könyvvizsgáló céljai szempontjából kellően pontos és részletes-e. (Hiv.: A51. bekezdés.)

Tételek tesztelésre történő kiválasztása a könyvvizsgálati bizonyítékok megszerzése érdekében

10. A kontrollok teszteléseinek és az adatok teszteléseinek tervezésekor a könyvvizsgálónak olyan módokat kell meghatároznia a tételek tesztelésre történő kiválasztására, amelyek hatékonyan teljesítik a könyvvizsgálati eljárás célját. (Hiv.: A52–A56. bekezdés.)

A könyvvizsgálati bizonyítékok következtetlensége vagy az azok megbízhatóságával kapcsolatos kételyek

11. Ha:
- (a) valamely forrásból szerzett könyvvizsgálati bizonyíték egy másik forrásból származó könyvvizsgálati bizonyítékkal nincs összhangban, vagy
 - (b) a könyvvizsgálónak kételyei vannak a könyvvizsgálati bizonyítékként felhasználandó információ megbízhatóságával kapcsolatban,

a könyvvizsgálónak meg kell állapítania, hogy a könyvvizsgálati eljárások milyen módosításai vagy bővítései szükségesek a kérdés megoldásához és mérlegelnie kell, hogy a kérdés esetleg milyen hatással van a könyvvizsgálat egyéb vonatkozásaira. (Hiv.: A57. bekezdés.)

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

Elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték (Hiv.: 6. bekezdés)

- A1. Könyvvizsgálati bizonyíték szükséges a könyvvizsgálói vélemény és jelentés alátámasztásához. A könyvvizsgálati bizonyíték jellegét tekintve kumulatív, és elsősorban a könyvvizsgálat során végrehajtott könyvvizsgálati eljárásokból származik. Tartalmazhat ugyanakkor olyan információkat is, amelyek egyéb forrásokból, például korábbi könyvvizsgálatokból (feltéve, hogy a könyvvizsgáló meghatározta, történtek-e olyan változások a korábbi könyvvizsgálat óta, amelyek érinthetik az információ relevanciáját a tárgyidőszaki könyvvizsgálat szempontjából⁶) vagy a társaság ügyfélelfogadásra és -megtartásra vonatkozó minőségellenőrzési eljárásaiból származnak. A gazdálkodó egységen belüli és kívüli egyéb források mellett a gazdálkodó egység számviteli nyilvántartásai a könyvvizsgálati bizonyíték fontos forrásai. Emellett lehet, hogy a könyvvizsgálati bizonyítékként felhasználható információkat a vezetés szakértője munkájának felhasználásával készítették. A könyvvizsgálati bizonyítékok egyaránt magukban foglalnak a vezetés állításait alátámasztó és megerősítő információkat, és bármely olyan információt, amely cáfolja ezeket az állításokat. Ezen túlmenően a könyvvizsgáló bizonyos esetekben az információ hiányát (például egy kért nyilatkozat

⁶ A 315. témaszámú (módosított) nemzetközi könyvvizsgálati standard 9. bekezdése.

KÖNYVVIZSGÁLATI BIZONYÍTÉKOK

megadásának vezetés általi megtagadását) használja fel, és így az szintén könyvvizsgálati bizonyítékot testesít meg.

- A2. A könyvvizsgálónak a könyvvizsgálói vélemény kialakítására vonatkozó munkája nagyrészt a könyvvizsgálati bizonyítékok megszerzéséből és értékeléséből áll. A könyvvizsgálati bizonyítékok megszerzésére irányuló könyvvizsgálati eljárások az interjú készítésén kívül magukban foglalhatnak szemrevételezést, megfigyelést, megerősítést, újraszámítást, ismételt végrehajtást és elemző eljárásokat, gyakran valamilyen kombinációban. Bár az interjú készítése fontos könyvvizsgálati bizonyítékot nyújthat és még hibás állításra vonatkozó bizonyítékot is szolgáltathat, az interjú készítése önmagában rendszerint nem nyújt elegendő könyvvizsgálati bizonyítékot az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás hiányára, sem pedig a kontrollok működési hatékonyságára vonatkozóan.
- A3. Ahogyan azt a 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard kifejezi,⁷ kellő bizonyosság akkor áll rendelkezésre, ha a könyvvizsgáló elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzett ahhoz, hogy a könyvvizsgálati kockázatot (vagyis azt a kockázatot, hogy a könyvvizsgáló nem megfelelő véleményt ad ki olyan esetben, amikor a pénzügyi kimutatások lényeges hibás állítást tartalmaznak) elfogadhatóan alacsony szintre csökkentse.
- A4. A könyvvizsgálati bizonyíték elegendősége és megfelelősége kölcsönösen összefügg egymással. Az elegendőség a könyvvizsgálati bizonyíték mennyiségének mértéke. A könyvvizsgálati bizonyíték szükséges mennyiségét a hibás állítás kockázatainak könyvvizsgáló általi becslése (minél nagyobbak a becsült kockázatok, valószínűleg annál több könyvvizsgálati bizonyítékra lesz szükség), és a könyvvizsgálati bizonyíték minősége (minél jobb a minőség, annál kevesebbre lehet szükség) befolyásolja. Több könyvvizsgálati bizonyíték megszerzése azonban lehet, hogy nem ellentételezi annak rossz minőségét.
- A5. A megfelelőség a könyvvizsgálati bizonyíték minőségének mértéke; vagyis annak relevanciája és megbízhatósága azon következtetések alátámasztása szempontjából, amelyeken a könyvvizsgálói vélemény alapul. A bizonyíték megbízhatóságát befolyásolja annak forrása és jellege, és az függ az egyedi körülményektől, amelyek között megszerzték.
- A6. A 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard szerint a könyvvizsgáló számára követelmény, hogy következtetést vonjon le arra vonatkozóan, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szereztek-e.⁸ Az, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szereztek-e a könyvvizsgálati kockázat elfogadhatóan alacsony szintre csökkentése, és így a könyvvizsgáló arra való képessé tétele érdekében, hogy ésszerű következtetéseket vonjon le, amelyekre a könyvvizsgálói véleményt alapozza, szakmai megítélés kérdése. A 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard olyan kérdéseket tárgyal, mint például a könyvvizsgálati eljárások jellege, a pénzügyi beszámolás időszerűsége, valamint a haszon és a költség közötti egyensúly, amelyek releváns tényezők, amikor a könyvvizsgáló szakmailag megítéli, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szereztek-e.

⁷ A 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 5. bekezdése.

⁸ A 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 26. bekezdése.

A könyvvizsgálati bizonyítékok forrásai

- A7. Egyes könyvvizsgálati bizonyítékokat a számviteli nyilvántartások tesztelésére irányuló könyvvizsgálati eljárások végrehajtásával, például elemzés és áttekintés, a pénzügyi beszámolási folyamat során követett eljárások ismételt végrehajtása és az ugyanazon információ egymással kapcsolatban álló típusainak és alkalmazásainak egyeztetése útján szereznek meg. Az ilyen könyvvizsgálati eljárások végrehajtásával lehet, hogy a könyvvizsgáló azt állapítja meg, hogy a számviteli nyilvántartások belsőleg konzisztensek és a pénzügyi kimutatásokkal egyeznek.
- A8. Rendszerint nagyobb bizonyosságot szereznek a különböző forrásokból származó vagy az eltérő jellegű konzisztens könyvvizsgálati bizonyítékokból, mint a könyvvizsgálati bizonyítékok önmagukban mérlegelt tételeiből. Például a gazdálkodó egységtől független forrásból beszerzett megerősítő információk növelhetik azt a bizonyosságot, amelyet a könyvvizsgáló a belsőleg előállított könyvvizsgálati bizonyítékokból, mint például a számviteli nyilvántartásokban, megbeszélések jegyzőkönyveiben vagy a vezetés által tett nyilatkozatban meglévő bizonyítékokból megszerez.
- A9. A gazdálkodó egységtől független forrásokból származó olyan információk közé, amelyeket a könyvvizsgáló könyvvizsgálati bizonyítékként használhat, a harmadik felektől kapott megerősítések, elemzők jelentései és a versenytársakkal kapcsolatos összehasonlítható adatok (viszonyítási adatok) tartozhatnak.

A könyvvizsgálati bizonyítékok megszerzését szolgáló könyvvizsgálati eljárások

- A10. Amint azt a 315. témaszámú (módosított) és a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja és részletesebben kifejti, a könyvvizsgálói vélemény alapjául szolgáló ésszerű következtetések levonását szolgáló könyvvizsgálati bizonyítékokat az alábbiak végrehajtásával szerzik meg:
- (a) kockázatbecslési eljárások; és
 - (b) további könyvvizsgálati eljárások, amelyek magukban foglalják:
 - (i) a kontrollok teszteléseit, ha azt nemzetközi könyvvizsgálati standardok előírják, vagy ha a könyvvizsgáló ezek mellett döntött, és
 - (ii) az alapvető vizsgálati eljárásokat, beleértve az adatok teszteléseit és az alapvető elemző eljárásokat is.
- A11. A lenti A14–A25. bekezdésekben leírt könyvvizsgálati eljárások kockázatbecslési eljárásokként, kontrollok teszteléseiként vagy alapvető vizsgálati eljárásokként használhatók attól függően, hogy azokat a könyvvizsgáló milyen összefüggésben alkalmazza. Ahogyan azt a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard kifejti, a korábbi könyvvizsgálatok során szerzett könyvvizsgálati bizonyíték bizonyos körülmények között megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot nyújthat akkor, ha a könyvvizsgáló könyvvizsgálati eljárásokat hajt végre a bizonyíték folytatódó relevanciájának megállapítása érdekében.⁹
- A12. Az alkalmazandó könyvvizsgálati eljárások jellegét és ütemezését befolyásolhatja az a tény, hogy lehet, hogy néhány számviteli adat és egyéb információ csak elektronikus formában vagy csak bizonyos időpontokban vagy időszakokban áll rendelkezésre. Például a forrásdokumentumok, mint például a

⁹ A 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A35. bekezdése.

KÖNYVVIZSGÁLATI BIZONYÍTÉKOK

beszerzési megrendelések és számlák, lehet, hogy csak elektronikus formában állnak rendelkezésre, ha a gazdálkodó egység elektronikus kereskedelmet használ, vagy lehet, hogy azokat szkennelést követően eldobják, ha a gazdálkodó egység képfeldolgozó rendszereket használ a tárolás és hivatkozás megkönnyítése érdekében.

- A13. Lehet, hogy bizonyos elektronikus információ egy adott időszak elteltével nem visszakereshető, például ha a fájlokat módosítják és ha nincsenek biztonságmentés-fájlok. Ennek megfelelően a könyvvizsgáló a gazdálkodó egység adatmegőrzési politikáinak eredményeként szükségesnek találhatja, hogy bizonyos információk könyvvizsgálói áttekintés céljára történő megtartását kérje, vagy hogy olyan időpontban hajtsa végre a könyvvizsgálati eljárásokat, amikor az információ rendelkezésre áll.

Szemrevételezés

- A14. A szemrevételezés a belső, külső, papír, elektronikus vagy egyéb adathordozói formájú nyilvántartások vagy dokumentumok megvizsgálását vagy egy eszköz fizikai megvizsgálását foglalja magában. A nyilvántartások és dokumentumok szemrevételezése, az azok jellegétől és forrásától, valamint a belső nyilvántartások és dokumentumok esetében az azok előállítására felelős kontrollok hatékonyságától függően eltérő megbízhatóságú könyvvizsgálati bizonyítékokat nyújt. Kontrollok teszteléseként használt szemrevételezés például a nyilvántartások jogosultságra vonatkozó bizonyíték szempontjából történő szemrevételezése.
- A15. Egyes dokumentumok, például egy pénzügyi instrumentumot megtestesítő dokumentum, mint a részvény vagy a kötvény, közvetlen könyvvizsgálati bizonyítékot testesítenek meg egy eszköz létezésére vonatkozóan. Lehet, hogy az ilyen dokumentumok szemrevételezése nem szükségszerűen nyújt könyvvizsgálati bizonyítékot a tulajdonjogról vagy az értékről. Emellett egy megkötött szerződés vizsgálata lehet, hogy releváns könyvvizsgálati bizonyítékot nyújt a számviteli politikák gazdálkodó egység általi alkalmazása, mint például a bevételek megjelenítése szempontjából.
- A16. A tárgyi eszközök szemrevételezése lehet, hogy megbízható könyvvizsgálati bizonyítékot nyújt azok létezésére, de nem szükségszerűen a gazdálkodó egység jogaira és kötelmeire vagy az eszközök értékelésére vonatkozóan. A leltározás megfigyelése az egyes készletek szemrevételezésével társulhat.

Megfigyelés

- A17. A megfigyelés egy mások által végrehajtott folyamat vagy eljárás szemléléséből áll, például amikor a könyvvizsgáló a gazdálkodó egység munkatársai által végzett leltározást vagy a kontrolltevékenységek végrehajtását figyeli meg. A megfigyelés könyvvizsgálati bizonyítékot nyújt egy folyamat vagy eljárás végrehajtásáról, de arra az időpontra korlátozódik, amikor a megfigyelés történik és amiatt is korlátozott, hogy a megfigyelés hatással lehet arra, ahogyan a folyamatot vagy eljárást végrehajtják. Lásd az 501. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardot, amely további útmutatást ad a leltározás megfigyelésével kapcsolatban.¹⁰

Külső megerősítés

¹⁰ 501. témaszámú, „Könyvvizsgálati bizonyítékok - egyes tételekre vonatkozó speciális szempontok” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

KÖNYVVIZSGÁLATI BIZONYÍTÉKOK

- A18. A külső megerősítés egy harmadik fél (a megerősítő fél) által a könyvvizsgálónak papíron, elektronikus vagy egyéb adathordozón adott, közvetlen írásbeli válaszként megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték. A külső megerősítési eljárások gyakran akkor relevánsak, amikor bizonyos számlaegyenlegekkel és azok elemeivel kapcsolatos állításokat céloznak. Nem szükséges azonban, hogy a külső megerősítések csak számlaegyenlegekre korlátozódjanak. A könyvvizsgáló például kérheti a gazdálkodó egység és harmadik felek között létrejött megállapodások vagy ügyletek feltételeinek megerősítését; a megerősítési kérést meg lehet úgy fogalmazni, hogy rákérdezzen arra, hogy történtek-e módosítások a megállapodásban, és ha igen, melyek a releváns részletek. A külső visszaigazolásokat alkalmazzák a bizonyos feltételek hiányára vonatkozó könyvvizsgálati bizonyíték megszerzésére is, például egy olyan „mellékmegállapodás” hiányára vonatkozóan, amely befolyásolhatja a bevételek megjelenítését. További útmutatáshoz lásd az 505. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardot.¹¹

Újraszámítás

- A19. Az újraszámítás a dokumentumok vagy nyilvántartások matematikai pontosságának ellenőrzéséből áll. Az újraszámítást lehet manuálisan vagy elektronikusan végezni.

Ismételt végrehajtás

- A20. Az ismételt végrehajtás az eredetileg a gazdálkodó egység belső kontrollja részeként végrehajtott eljárások vagy kontrollok könyvvizsgáló általi független végrehajtását foglalja magában.

Elemző eljárások

- A21. Az elemző eljárások a pénzügyi információknak a pénzügyi és nem pénzügyi adatok közötti ésszerű kapcsolatok elemzésén keresztül történő értékeléseiből állnak. Az elemző eljárások körébe tartozik az olyan azonosított változások és összefüggések szükség szerinti vizsgálata is, amelyek nincsenek összhangban más releváns információkkal vagy jelentősen eltérnek a várt értékektől. További útmutatáshoz lásd az 520. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardot.

Interjú

- A22. Az interjú pénzügyi és nem pénzügyi információk gazdálkodó egységen belüli vagy azon kívüli tájékozott személyektől történő felkutatását jelenti. Az interjút az egyéb könyvvizsgálati eljárásokon kívül a könyvvizsgálat teljes ideje alatt széles körben alkalmazzák. Az interjúk skálája a formális írásbeli interjúktól az informális szóbeli interjúk készítéséig terjedhet. Az interjúkra adott válaszok értékelése az interjúkészítési folyamat szerves részét képezi.
- A23. Az interjúkra adott válaszok a könyvvizsgáló számára olyan információkat nyújthatnak, amelyeknek korábban nem volt birtokában vagy alátámasztó könyvvizsgálati bizonyítékokat szolgáltathatnak. Másrészt a válaszok olyan információt is nyújthatnak, amely jelentősen eltér a könyvvizsgáló által megszerzett egyéb információktól, például a kontrollok vezetés általi felülírásának lehetőségére vonatkozó információt. Egyes esetekben az interjúkra adott válaszok alapot nyújtanak a könyvvizsgálónak arra, hogy a további könyvvizsgálati eljárásokat módosítsa, vagy hogy további könyvvizsgálati eljárásokat hajtson végre.

¹¹ 505. témaszámú, „Külső megerősítések” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

- A24. Bár az interjún keresztül szerzett bizonyíték alátámasztása gyakran különösen fontos, a vezetés szándékára vonatkozó interjúk esetében korlátozott lehet a vezetés szándékának alátámasztására rendelkezésre álló információ. Ezekben az esetekben az interjún keresztül szerzett bizonyíték alátámasztásához releváns információt nyújthatnak a vezetés azon kinyilvánított szándékai, melyeket már megvalósított, a vezetés kinyilvánított indokai egy adott intézkedéssorozat kiválasztásánál és a vezetés azon képessége, hogy egy adott intézkedéssorozatot végrehajtsion.
- A25. Bizonyos kérdések tekintetében a könyvvizsgáló szükségesnek tarthatja, hogy írásbeli nyilatkozatokat szerezzen be a vezetéstől és adott esetben az irányítással megbízott személyektől a szóbeli interjúkra adott válaszok megerősítésére. További útmutatáshoz lásd az 580. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardot.¹²

A könyvvizsgálati bizonyítékként felhasználandó információ

Relevancia és megbízhatóság (Hiv.: 7. bekezdés)

- A26. Ahogyan az A1. bekezdésben szerepel, miközben a könyvvizsgálati bizonyítékokat elsősorban a könyvvizsgálat során végrehajtott könyvvizsgálati eljárásokból szerzik, azok tartalmazhatnak olyan információkat is, amelyek egyéb forrásokból, mint például bizonyos körülmények között korábbi könyvvizsgálatokból és a társaság ügyfélfogadásra és -megtartásra vonatkozó minőségellenőrzési eljárásaiból származnak. Minden könyvvizsgálati bizonyíték minőségét befolyásolja az alapjául szolgáló információ relevanciája és megbízhatósága.

Relevancia

- A27. A relevancia a könyvvizsgálati eljárás céljával és adott esetben a vizsgált állítással való logikai kapcsolattal vagy az azokra gyakorolt hatással foglalkozik. A könyvvizsgálati bizonyítékként felhasználandó információ relevanciáját befolyásolhatja a tesztelés irányultsága. Például, ha egy könyvvizsgálati eljárás célja a kötelezettségek létezésében vagy értékelésében fennálló túlzott kimutatás tesztelése, a nyilvántartott kötelezettségek tesztelése releváns könyvvizsgálati eljárás lehet. Másrészt, a kötelezettségek létezésében vagy értékelésében fennálló, a ténylegesnél alacsonyabb összegben történő kimutatás tesztelésekor a nyilvántartott kötelezettségek tesztelése nem lenne releváns, viszont releváns lehet az olyan információk, mint például a fordulónap utáni kifizetések, a kifizetetlen számlák, a szállítóktól származó kimutatások és a nem párosított érkeztetési jelentések tesztelése.
- A28. A könyvvizsgálati eljárások egy adott csoportja olyan könyvvizsgálati bizonyítékokat nyújthat, amely bizonyos állítások szempontjából releváns, más állítások szempontjából viszont nem. Például a követelések időszak végét követő behajtásával kapcsolatos dokumentumok szemrevételezése könyvvizsgálati bizonyítékot nyújthat azok létezésére és értékelésére, de nem szükségszerűen az időszakok közötti elhatárolásra vonatkozóan. Hasonlóképpen egy adott állításra, például a készletek létezésére vonatkozó könyvvizsgálati bizonyíték nem helyettesíti egy másik állításra, például ezen készletek értékelésére vonatkozó könyvvizsgálati bizonyíték megszerzését. Másrészt a különböző forrásokból beszerzett vagy különböző jellegű könyvvizsgálati bizonyítékok gyakran ugyanazon állítás szempontjából lehetnek relevánsak.

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

KÖNYVVIZSGÁLATI BIZONYÍTÉKOK

- A29. A kontrollok tesztelése úgy vannak kialakítva, hogy értékeljék a kontrollok működési hatékonyságát az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítások megelőzésében, vagy feltárásában és helyesítésében. A kontrollok teszteléseinek a releváns könyvvizsgálati bizonyítékok megszerzése érdekében történő kialakítása magában foglalja a kontroll végrehajtását jelző feltételek (tulajdonságok vagy jellemzők) és a megfelelő végrehajtástól való eltérést jelző eltérési feltételek azonosítását. Ezt követően a könyvvizsgáló tesztelheti ezen feltételek jelenlétét vagy hiányát.
- A30. Az alapvető vizsgálati eljárások úgy vannak kialakítva, hogy feltárják az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állításokat. Az alapvető vizsgálati eljárások adatok teszteléseit és alapvető elemző eljárásokat foglalnak magukban. Az alapvető vizsgálati eljárások megtervezése olyan, a teszt céljának szempontjából releváns feltételek azonosítását foglalja magában, amelyek a releváns állításban hibás állítást testesítenek meg.

Megbízhatóság

- A31. A könyvvizsgálati bizonyítékként felhasználandó információ megbízhatóságát és ennélfogva magának a könyvvizsgálati bizonyítéknak a megbízhatóságát annak forrása és jellege, valamint a megszerzésének körülményei befolyásolják, beleértve az azok elkészítése és megőrzése feletti kontrollokat is, ahol ez releváns. Ezért a különböző típusú könyvvizsgálati bizonyítékok megbízhatóságával kapcsolatos általánosításokra fontos kivételek vonatkoznak. Még abban az esetben is lehetnek a könyvvizsgálati bizonyítékként felhasználandó információ megbízhatóságát befolyásoló körülmények, ha azt a gazdálkodó egységen kívüli forrásokból szerzik be. Például lehet, hogy egy független külső forrásból szerzett információ nem megbízható, ha a forrás nem jól tájékozott vagy lehet, hogy a vezetés szakértője nem tárgyilagos. A könyvvizsgálati bizonyíték megbízhatóságára vonatkozóan az alábbi általánosítások hasznosak lehetnek, azzal együtt, hogy ez alól adódhatnak kivételek:
- A könyvvizsgálati bizonyíték megbízhatósága nagyobb, ha azt a gazdálkodó egységen kívüli független forrásokból szerzik be.
 - A belsőleg előállított könyvvizsgálati bizonyíték megbízhatósága nagyobb, ha a gazdálkodó egység által meghatározott kapcsolódó kontrollok, beleértve a bizonyíték elkészítése és megőrzése feletti kontrollokat is, hatékonyak.
 - A közvetlenül a könyvvizsgáló által megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték (például egy kontroll alkalmazásának megfigyelése) megbízhatóbb, mint a közvetetten vagy következtetés levonása (például egy kontroll alkalmazására vonatkozó interjú) által megszerzett bizonyíték.
 - A dokumentumok formájában létező könyvvizsgálati bizonyíték, legyen az papíron, elektronikusan vagy más adathordozón, megbízhatóbb, mint a szóban megszerzett bizonyíték (például egy megbeszélésről egyidejűleg írásban rögzített feljegyzés megbízhatóbb, mint a megvitatott kérdésekre vonatkozó utólagos szóbeli nyilatkozat).
 - Az eredeti dokumentumok által biztosított könyvvizsgálati bizonyíték megbízhatóbb, mint a fénymásolatok vagy faxok, vagy filmezett, digitalizált vagy más úton elektronikusan formájúvá alakított dokumentumok által biztosított bizonyíték, amelyek megbízhatósága az azok elkészítése és megőrzése feletti kontrolloktól függhet.

KÖNYVVIZSGÁLATI BIZONYÍTÉKOK

- A32. Az 520. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard további útmutatást nyújt az elemző eljárások, mint alapvető vizsgálati eljárások megtervezésének céljaira felhasznált adatok megbízhatóságával kapcsolatban.¹³
- A33. A 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard foglalkozik azokkal a körülményekkel, amelyek között a könyvvizsgáló okkal véli úgy, hogy a dokumentum lehet, hogy nem hiteles vagy lehet, hogy a dokumentumot módosították, de ezt a könyvvizsgálóval nem közölték.¹⁴

A vezetés szakértője által előállított információ megbízhatósága (Hiv.: 8. bekezdés)

- A34. A gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak elkészítése a számviteltől vagy a könyvvizsgálattól eltérő területen, mint például az aktuáriusi számítások, értékelések vagy műszaki adatok terén szerzett szakértelmet igényelhet. A gazdálkodó egység alkalmazhat vagy megbízhat ezen területeken működő szakértőket annak érdekében, hogy megszerezze a pénzügyi kimutatások elkészítéséhez szükséges szakértelmet. Ilyen szakértelem szükségessége esetén ennek elmulasztása növeli a lényeges hibás állítás kockázatait.
- A35. Ha a könyvvizsgálati bizonyítékként felhasználandó információt a vezetés szakértője munkájának igénybevételével készítették, a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 8. bekezdésében szereplő követelmény alkalmazandó. Például egy személy vagy egy szervezet szakértelemmel rendelkezhet az olyan értékpapírok valós értékének becslésére szolgáló modellek alkalmazása terén, amelyek esetében nincs megfigyelhető piac. Ha a személy vagy a szervezet ezt a szakértelmet egy olyan becslés során alkalmazza, amelyet a gazdálkodó egység a pénzügyi kimutatásai elkészítésénél felhasznál, a személy vagy a szervezet a vezetés szakértőjének minősül és a 8. bekezdés alkalmazandó. Másrészt, ha ez a személy vagy szervezet csupán olyan magánügyletekre vonatkozó áradatokat szolgáltat, amelyek egyébként nem elérhetőek a gazdálkodó egység számára, és amelyeket a gazdálkodó egység a saját becslési módszereiben felhasznál, az ilyen információra, ha azt könyvvizsgálati bizonyítékként használják fel, a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 7. bekezdése vonatkozik, de az nem minősül a vezetés szakértője gazdálkodó egység általi igénybevételének.
- A36. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 8. bekezdésében szereplő követelménnyel kapcsolatos könyvvizsgálati eljárások jellegét, ütemezését és terjedelmét olyanok befolyásolhatják, mint:
- annak a kérdésnek a jellege és összetettsége, amelyhez a vezetés szakértője kapcsolódik;
 - a lényeges hibás állítás kockázatai a kérdésben;
 - a könyvvizsgálati bizonyítékok alternatív forrásainak elérhetősége;
 - a vezetés szakértője által végzett munka jellege, hatóköre és céljai;
 - az, hogy a vezetés szakértője a gazdálkodó egység alkalmazásában áll-e vagy a gazdálkodó egység által a releváns szolgáltatások nyújtásával megbízott fél;

¹³ Az 520. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 5. bekezdésének (a) pontja.

¹⁴ A 240. témaszámú, „A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 13. bekezdése.

KÖNYVVIZSGÁLATI BIZONYÍTÉKOK

- az, hogy a vezetés milyen mértékben tud ellenőrzést vagy befolyást gyakorolni a vezetés szakértőjének munkája felett;
- az, hogy a vezetés szakértőjére vonatkoznak-e szakmai teljesítmény standardok vagy egyéb szakmai vagy ágazati követelmények;
- a gazdálkodó egységen belül a vezetés szakértőjének munkája feletti kontrollok jellege és terjedelme;
- a könyvvizsgálónak a vezetés szakértője szakterületével kapcsolatos ismeretei és tapasztalatai;
- a könyvvizsgálónak a szakértő munkájával kapcsolatos korábbi tapasztalata.

A vezetés szakértőjének kompetenciája, képességei és tárgyilagossága (Hiv.: 8. bekezdés (a) pont)

- A37. A kompetencia a vezetés szakértője szakértelmének jellegére és szintjére vonatkozik. A képesség a vezetés szakértőjének azon képességére vonatkozik, hogy hogyan tudja ezt a kompetenciát a megbízás körülményei között érvényesíteni. A képességet befolyásoló tényezők közé tartozhat például a földrajzi elhelyezkedés, valamint az idő és az erőforrások rendelkezésre állása. A tárgyilagosság azokra a lehetséges hatásokra vonatkozik, amelyeket az elfogultság, az összeférhetetlenség vagy mások befolyása gyakorolhat a vezetés szakértője által kialakított szakmai vagy üzleti megítélésre. A vezetés szakértőjének kompetenciája, képességei és tárgyilagossága, valamint a gazdálkodó egységen belül a szakértő munkája feletti kontrollok fontos tényezők a vezetés szakértője által előállított információ megbízhatósága szempontjából.
- A38. A vezetés szakértőjének kompetenciájára, képességeire és tárgyilagosságára vonatkozó információ számos forrásból származhat, mint például:
- a szakértő korábbi munkájával kapcsolatos személyes tapasztalat;
 - a szakértővel folytatott megbeszélések;
 - más olyan személyekkel folytatott megbeszélések, akik ismerik a szakértő munkáját;
 - a szakértő képzéseiről, szakmai testületi vagy iparági szövetségi tagságáról, működési engedélyéről vagy a külső elismerés egyéb formáiról szerzett ismeretek;
 - a szakértő által írt, kiadott dokumentumok vagy könyvek;
 - könyvvizsgáló által igénybevett szakértő, ha van ilyen, aki abban nyújt segítséget a könyvvizsgálónak, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen a vezetés szakértője által előállított információra vonatkozóan.
- A39. A vezetés szakértője kompetenciájának, képességeinek és tárgyilagosságának értékelése szempontjából releváns kérdések közé tartozik az, hogy a szakértő munkájára vonatkoznak-e szakmai teljesítmény standardok vagy egyéb szakmai vagy iparági követelmények, például etikai standardok és szakmai testület vagy iparági szövetség egyéb tagsági követelményei, engedélyező szerv akkreditációs standardjai, jogszabály vagy szabályozás által előírt követelmények.
- A40. Egyéb releváns kérdések lehetnek:
- A vezetés szakértője kompetenciájának relevanciája azon kérdés szempontjából, amelyhez ezen szakértő munkáját felhasználják, beleértve a szakértő szakterületén belüli speciális területeket is.

KÖNYVVIZSGÁLATI BIZONYÍTÉKOK

Egy adott aktuárius például lehet, hogy a vagyonbiztosításra és a balesetbiztosításra specializálódott, de korlátozott tapasztalatokkal rendelkeznek a nyugdíjkalkulációk terén.

- A vezetés szakértőjének a releváns számviteli követelményekkel kapcsolatos kompetenciája, például a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban álló feltételezések és módszerek ismerete, beleértve adott esetben a modelleket is.
- Az, hogy váratlan események, a feltételekben bekövetkezett változások vagy a könyvvizsgálati eljárások eredményeiből szerzett könyvvizsgálati bizonyítékok jelzik-e azt, hogy a könyvvizsgálat előrehaladtával szükséges lehet a vezetés szakértője kompetenciájának, képességeinek és tárgyilagosságának kezdeti értékelését felülvizsgálni.

A41. Számos körülmény veszélyeztetheti a tárgyilagosságot, például az önérdékkel kapcsolatos veszélyek, a támogatással kapcsolatos veszélyek, a megszokás veszélye, az önellenőrzéssel kapcsolatos veszélyek, és a megfélemlítés veszélye. Ezen veszélyeket biztosítékok mérsékelhetik, amelyeket külső struktúrák (például a vezetés szakértőjének szakmája, jogszabályok vagy szabályozás) vagy a vezetés szakértőjének munkakörnyezete (például minőségellenőrzési politikák és eljárások) teremthetnek meg.

A42. Bár a biztosítékok nem szüntethetnek meg a vezetés szakértőjének tárgyilagosságát fenyegető minden veszélyt, az olyan veszélyek, mint a megfélemlítés veszélye, kevésbé lehetnek jelentősek a gazdálkodó egység által megbízott szakértő esetében, mint a gazdálkodó egység alkalmazásában álló szakértő esetében, és nagyobb lehet az olyan biztosítékok hatékonysága, mint például a minőség-ellenőrzési politikáké és eljárásoké. Mivel mindig jelen lesz az a tárgyilagosságot fenyegető veszély, hogy valaki a gazdálkodó egység alkalmazásában áll, ezért a gazdálkodó egység alkalmazásában álló szakértő rendszerint nem tekinthető úgy, hogy nagyobb valószínűséggel tárgyilagosa, mint a gazdálkodó egység egyéb alkalmazottai.

A43. A gazdálkodó egység által megbízott szakértő tárgyilagosságának értékelésekor releváns lehet megvitatni a vezetéssel és ezen szakértővel a szakértő tárgyilagosságát esetleg veszélyeztető érdekeltségeket és kapcsolatokat és a vonatkozó biztosítékokat, beleértve a szakértőre vonatkozó szakmai követelményeket is; és értékelni azt, hogy a biztosítékok megfelelőek-e. A veszélyt jelentő érdekeltségek és kapcsolatok közé tartozhatnak:

- a pénzügyi érdekeltségek;
- üzleti és személyes kapcsolatok;
- egyéb szolgáltatások nyújtása.

A vezetés szakértője munkájának megismerése (Hiv.: 8. bekezdés (b) pont)

A44. A vezetés szakértője munkájának megismerése a releváns szakterület megismerését foglalja magában. A releváns szakterület megismerése történhet annak könyvvizsgáló általi meghatározásával együtt, hogy a könyvvizsgáló rendelkezik-e a vezetés szakértője munkájának értékeléséhez szükséges szakértelemmel vagy erre a célra a könyvvizsgálónak szüksége van-e egy, a könyvvizsgáló által igénybevett szakértőre.¹⁵

¹⁵ A 620. témaszámú, „A könyvvizsgáló által igénybevett szakértő munkájának felhasználása” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 7. bekezdése.

KÖNYVVIZSGÁLATI BIZONYÍTÉKOK

- A45. A vezetés szakértője szakterületének a könyvvizsgáló általi megismerés szempontjából releváns vonatkozásai az alábbiakat tartalmazhatják:
- azt, hogy a szakértő szakterületén belül vannak-e a könyvvizsgálat szempontjából releváns speciális területek;
 - azt, hogy alkalmazandók-e szakmai vagy egyéb standardok és szabályozási vagy jogi követelmények;
 - azt, hogy a vezetés szakértője milyen feltételezéseket és módszereket használ, valamint azt, hogy azok a szakértő szakterületén általánosan elfogadottak-e és a pénzügyi beszámolási célokra megfelelnek-e;
 - azon belső és külső adatok vagy információk jellegét, amelyeket a vezetés által igénybevett szakértő felhasznál.
- A46. Ha a vezetés szakértője a gazdálkodó egység megbízottja, rendszerint létezik megbízólevél vagy egyéb írásbeli formájú megállapodás a gazdálkodó egység és a szakértő között. A vezetés szakértője munkájának megismerésekor ezen megállapodás értékelése segítséget nyújthat a könyvvizsgálónak annak meghatározásában, hogy az alábbiak a könyvvizsgáló céljaira megfelelőek-e:
- a szakértő munkájának jellege, hatóköre és céljai;
 - a vezetés, valamint a szakértő feladatai és felelősségei; és
 - a vezetés és a szakértő közötti kommunikáció jellege, ütemezése és terjedelme, beleértve a szakértő által készítendő bármely jelentés formáját is.
- A47. Abban az esetben, ha a vezetés szakértője a gazdálkodó egység alkalmazásában áll, kevésbé valószínű, hogy létezik ilyen jellegű írásbeli megállapodás. A könyvvizsgáló számára a szükséges ismeretek megszerzésének legmegfelelőbb módja lehet az, ha interjú készít a szakértővel és a vezetés egyéb tagjaival.

A vezetés szakértője által végzett munka megfelelőségének értékelése (Hiv.: 8. bekezdés (c) pont)

- A48. Annak értékelése, hogy a vezetés szakértője által végzett munka a releváns állítás könyvvizsgálati bizonyítékeként megfelelő-e, az alábbi szempontok szerint történhet:
- a szakértő megállapításainak vagy következtetéseinek relevanciája és ésszerűsége, azok egyéb könyvvizsgálati bizonyítékokkal való összhangja és az, hogy azok megfelelően tükröződnek-e a pénzügyi kimutatásokban;
 - ha a szakértő munkája jelentős feltételezések és módszerek felhasználását foglalja magában, ezen feltételezések és módszerek relevanciája és ésszerűsége; és
 - ha a szakértő munkája forrásadatok jelentős felhasználását foglalja magában, ezen forrásadatok relevanciája, teljessége és pontossága.

A gazdálkodó egység által előállított és a könyvvizsgáló céljaira felhasznált információ (Hiv.: 9. bekezdés (a)–(b) pont)

- A49. Annak érdekében, hogy a könyvvizsgáló megbízható könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen, a gazdálkodó egység által előállított, a könyvvizsgálati eljárások végrehajtásához felhasznált információnak kellően

KÖNYVVIZSGÁLATI BIZONYÍTÉKOK

teljesnek és pontosnak kell lennie. Például az árbevételeknek a standard árak értékesítési volumenre való alkalmazásával történő könyvvizsgálatának hatékonyságát befolyásolja az árinformáció pontossága és az értékesítési volumenre vonatkozó adatok teljessége és pontossága. Hasonlóképpen, ha a könyvvizsgáló egy sokaságot (például a kifizetéseket) szándékozik tesztelni egy bizonyos jellemző (például a jogosultság) szempontjából, a teszt eredményei kevésbé lesznek megbízhatóak, ha az a sokaság, amelyből a tételeket tesztelésre kiválasztották, nem teljes.

- A50. Az ilyen információ pontosságára és teljességére vonatkozó könyvvizsgálati bizonyíték megszerzése történhet az információra alkalmazott aktuális könyvvizsgálati eljárással egyidejűleg, ha ezen könyvvizsgálati bizonyíték megszerzése magának a könyvvizsgálati eljárásnak szerves részét képezi. Más helyzetekben lehet, hogy a könyvvizsgáló ezen információk pontosságáról és teljességéről az információk elkészítése és megőrzése feletti kontrollok tesztelésével szerzett könyvvizsgálati bizonyítékot. Bizonyos helyzetekben azonban a könyvvizsgáló további könyvvizsgálati eljárások szükségességét állapíthatja meg.
- A51. Egyes esetekben lehet, hogy a könyvvizsgáló a gazdálkodó egység által előállított információt egyéb könyvvizsgálati célokra szándékozik felhasználni. Például lehet, hogy a könyvvizsgáló a gazdálkodó egység teljesítményértékelését szándékozik elemző eljárások céljára felhasználni vagy a gazdálkodó egység által figyelemmel kísérisi tevékenységek céljára előállított információkat, mint például a belső audit funkció jelentéseit szándékozik felhasználni. Ilyen esetekben a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték megfelelőségét befolyásolja az, hogy az információ a könyvvizsgáló céljai szempontjából kellően pontos vagy részletes-e. Például lehet, hogy a vezetés által felhasznált teljesítményértékelések nem kellően pontosak a lényeges hibás állítások feltárásához.

Tételek tesztelésre történő kiválasztása a könyvvizsgálati bizonyítékok megszerzése érdekében (Hiv.: 10. bekezdés)

- A52. Egy hatékony teszt olyan mértékben nyújt megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot, amilyen mértékben az a megszerzett vagy megszerzendő egyéb könyvvizsgálati bizonyítékkal együttesen a könyvvizsgáló céljaira elegendő lesz. A tételek tesztelésre történő kiválasztásakor a 7. bekezdés előírja a könyvvizsgáló számára, hogy állapítsa meg a könyvvizsgálati bizonyítékként felhasználandó információ relevanciáját és megbízhatóságát; a hatékonyság másik vonatkozása (az elegendőség) a tesztelendő tételek kiválasztásakor fontos szempont. A tételek tesztelésre történő kiválasztásának a könyvvizsgáló rendelkezésére álló módjai:
- (a) az összes tétel kiválasztása (100%-os vizsgálat);
 - (b) konkrét tételek kiválasztása; és
 - (c) könyvvizsgálati mintavételezés.

Ezen módok egyikének vagy ezek kombinációjának az alkalmazása megfelelő lehet az adott körülményektől – például a lényeges hibás állítás tesztelt állítással kapcsolatos kockázataitól és a különböző módok célszerűségétől és hatékonyságától – függően.

Minden tétel kiválasztása

- A53. A könyvvizsgáló dönthet úgy, hogy az ügyletsoportot vagy számlaegyenleget (vagy ezen sokaságon belüli réteget) alkotó tételek teljes sokaságának vizsgálata lesz a legmegfelelőbb. A 100%-os vizsgálat a

KÖNYVVIZSGÁLATI BIZONYÍTÉKOK

kontrollok teszteléseiben nem valószínű; az adatok teszteléseiben azonban gyakoribb. A 100%-os vizsgálat megfelelő lehet például, ha:

- a sokaság kevés, de nagy értékű tételből áll;
- jelentős a kockázat és más eszközök nem nyújtanak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot; vagy
- egy információs rendszer által automatikusan végzett számítás vagy egyéb eljárás ismétlődő jellege költséghatékonyá teszi a 100%-os vizsgálatot.

Konkrét tételek kiválasztása

A54. A könyvvizsgáló dönthet úgy, hogy egy sokaságból konkrét tételeket választ ki. Ebben a döntésben a releváns tényezők közé a könyvvizsgáló által a gazdálkodó egységről szerzett ismeretek, a lényeges hibás állítás becsült kockázatai és a tesztelt sokaság jellemzői tartozhatnak. A konkrét tételek megítéléstől függő kiválasztása nem-mintavételezési kockázattal jár. A kiválasztott tételek közé tartozhatnak:

- *Nagy értékű vagy kulcsfontosságú tételek.* A könyvvizsgáló dönthet úgy, hogy egy sokaságon belül konkrét tételeket választ ki azok nagy értéke vagy valamely más jellemzője miatt, például azokat a tételeket, amelyek gyanúsak, szokatlanok, kockázatnak különösen kitettek vagy már van hibaelőzményük.
- *Egy bizonyos összeg feletti összes tétel.* A könyvvizsgáló dönthet úgy, hogy azokat a tételeket vizsgálja meg, amelyek nyilvántartott értéke egy bizonyos összeget meghalad, annak érdekében, hogy egy ügyletsoport vagy számlaegyenleg teljes összegének nagy hányadát ellenőrizze.
- *Információszerzést szolgáló tételek.* A könyvvizsgáló megvizsgálhat tételeket annak érdekében, hogy bizonyos kérdésekről, mint például a gazdálkodó egység jellegéről vagy az ügyletek jellegéről információkat szerezzen.

A55. Míg egy ügyletsoporból vagy számlaegyenlegből származó konkrét tételek szelektív vizsgálata gyakran hatékony eszköze a könyvvizsgálati bizonyíték megszerzésének, az nem testesít meg könyvvizsgálati mintavételezést. Az ilyen módon kiválasztott tételekre alkalmazott könyvvizsgálati eljárások eredményei nem vetíthetők ki a teljes sokaságra; ennek megfelelően konkrét tételek szelektív vizsgálata a sokaság többi részére vonatkozóan nem nyújt könyvvizsgálati bizonyítékot.

Könyvvizsgálati mintavételezés

A56. A könyvvizsgálati mintavételezés úgy van kialakítva, hogy lehetővé tegye egy teljes sokaságra vonatkozó következtetések levonását egy abból vett minta tesztelése alapján. A könyvvizsgálati mintavételezést az 530. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard tárgyalja.¹⁶

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

A könyvvizsgálati bizonyítékok következetlensége vagy az azok megbízhatóságával kapcsolatos kételyek (Hiv.: 11. bekezdés)

A57. A könyvvizsgálati bizonyítékok különböző forrásokból történő megszerzése vagy különböző jellegű könyvvizsgálati bizonyítékok megszerzése azt jelezheti, hogy a könyvvizsgálati bizonyíték egy tétele nem megbízható, mint például amikor a valamely forrásból megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték egy másik forrásból megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékkal nincs összhangban. Ez előfordulhat például akkor, ha a vezetéssel, a belső auditorokkal és másokkal készített interjúkra adott válaszok nincsenek összhangban egymással, vagy ha az irányítással megbízott személyekkel a vezetéssel készített interjúkra adott válaszok alátámasztása céljából készített interjúkra adott válaszok a vezetés válaszaival nincsenek összhangban. A 230. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard sajátos dokumentációs követelményt tartalmaz arra az esetre, ha a könyvvizsgáló olyan információt azonosított, amely nincs összhangban a könyvvizsgáló valamely jelentős kérdésre vonatkozó végső következtetésével.¹⁷

¹⁷ A 230. témaszámú, „Könyvvizsgálati dokumentáció” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 11. bekezdése.

Az International Standards on Auditing, International Standards on Assurance Engagements, International Standards on Review Engagements, International Standards on Related Services, International Standards on Quality Control, International Auditing Practice Notes, a nyilvános tervezetek, konzultációs dokumentumok és más IAASB-kiadványok kiadója és szerzői jogainak birtokosa az IFAC.

A IAASB és az IFAC nem vállal felelősséget a bármely olyan személynek okozott veszteségért, aki a jelen kiadványban lévő anyagra támaszkodva jár el vagy mellőzi az eljárást, függetlenül attól, hogy az adott veszteséget gondatlanság vagy más okozza-e.

Az 'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Control', 'International Auditing Practice Notes', 'International Federation of Accountants', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'IAPN', 'IFAC', az IAASB-logó, és az IFAC-logó az IFAC védjegyei vagy bejegyzett védjegyei és szolgáltatási védjegyei az Egyesült Államokban és más országokban.

Copyright © 2015. International Federation of Accountants (IFAC). Minden jog fenntartva. A jelen dokumentum sokszorosítása, tárolása, átadása vagy más hasonló felhasználása csak az IFAC írásbeli engedélyével lehetséges, a törvény által engedélyezett esetek kivételével. Kapcsolat: permissions@ifac.org



**International Auditing
and Assurance
Standards Board®**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org