

505. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard

2009. április

Nemzetközi könyvvizsgálati standard

Külső megerősítések



**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 505. témaszámú, „Külső megerősítések” 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: 978-1-60815-013-7

505. TÉMASZÁMÚ NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD

KÜLSŐ MEGERŐSÍTÉSEK

(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 |
| A könyvvizsgálati bizonyítékok megszerzésére irányuló külső megerősítési eljárások | 2-3 |
| Hatálybalépés napja | 4 |
| Cél | 5 |
| Fogalmak | 6 |
| Követelmények | |
| Külső megerősítési eljárások | 7 |
| A könyvvizsgálói megerősítési kérés kiküldése engedélyezésének vezetés általi megtagadása | 8-9 |
| A külső megerősítési eljárások eredményei | 10-14 |
| Negatív megerősítések | 15 |
| A megszerzett bizonyítékok értékelése | 16 |
| Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok | |
| Külső megerősítési eljárások | A1-A7 |
| A könyvvizsgálói megerősítési kérés kiküldése engedélyezésének vezetés általi megtagadása | A8-A10 |
| A külső megerősítési eljárások eredményei | A11-A22 |
| Negatív megerősítések | A23 |
| A megszerzett bizonyítékok értékelése | A24-A25 |

A 505. témaszámú, „Külső megerősítések” 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 a külső megerősítési eljárások könyvvizsgáló általi, a könyvvizsgálati bizonyítékoknak a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard¹ és az 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeivel összhangban történő megszerzése érdekében való alkalmazásával foglalkozik.² A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard nem foglalkozik a peres ügyekre és jogi igényekre vonatkozó interjúkkal, amelyekkel az 501. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard foglalkozik.³

A könyvvizsgálati bizonyítékok megszerzésére irányuló külső megerősítési eljárások

2. Az 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard jelzi, hogy a könyvvizsgálati bizonyíték megbízhatóságát befolyásolja annak forrása és jellege, és hogy a megbízhatóság a megszerzés egyéni körülményeitől függ.⁴ Az említett nemzetközi könyvvizsgálati standard a könyvvizsgálati bizonyítékokra vonatkozó alábbi általánosításokat is tartalmazza:⁵
 - A könyvvizsgálati bizonyíték megbízhatóbb, ha azt a gazdálkodó egységen kívüli független forrásokból szerezték be.
 - A közvetlenül a könyvvizsgáló által megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték megbízhatóbb, mint a közvetetten vagy következtetés levonása által megszerzett bizonyíték.
 - A könyvvizsgálati bizonyíték megbízhatóbb, ha dokumentumok formájában létezik, legyen az papíron, elektronikus vagy más adathordozón.

Ennek megfelelően, a könyvvizsgálat körülményeitől függően, a könyvvizsgálóhoz közvetlenül a megerősítő felektől külső megerősítések formájában beérkezett könyvvizsgálati bizonyíték megbízhatóbb lehet, mint a gazdálkodó egységen belül előállított bizonyíték. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard célja, hogy segítséget nyújtson a könyvvizsgálónak a releváns és megbízható könyvvizsgálati bizonyítékok megszerzésére irányuló külső megerősítési eljárások megtervezésében és végrehajtásában.

3. Más nemzetközi könyvvizsgálati standardok elismerik a külső megerősítések, mint könyvvizsgálati bizonyítékok fontosságát, például:
 - A 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard a könyvvizsgáló azon felelősségét tárgyalja, hogy átfogó válaszokat tervezzen meg és hajtson végre a pénzügyi kimutatások szintjén fennálló lényeges hibás állítás becsült kockázatainak kezelésére, és hogy olyan további könyvvizsgálati eljárásokat tervezzen meg és hajtson végre, amelyek jellege, ütemezése és terjedelme az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítások becsült kockázatain alapul és

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

² 500. témaszámú, „Könyvvizsgálati bizonyítékok” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

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

⁴ Az 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A5. bekezdése.

⁵ Az 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A31. bekezdése.

azokra válaszol.⁶ Emellett, a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja, hogy a lényeges hibás állítás becsült kockázataitól függetlenül a könyvvizsgáló alapvető vizsgálati eljárásokat tervezzen meg és hajtson végre mindegyik lényeges ügyletcsoporthoz, számlaegyenleg és közzététel tekintetében. A könyvvizsgáló számára követelmény annak mérlegelése is, hogy elvégzendők-e külső megerősítési eljárások alapvető könyvvizsgálati eljárásaként.⁷

- A 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja, hogy a könyvvizsgáló annál meggyőzőbb könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen, minél magasabb a könyvvizsgáló által becsült kockázat.⁸ Ennek érdekében a könyvvizsgáló növelheti a bizonyítékok mennyiségét, vagy relevánsabb vagy megbízhatóbb bizonyítékot szerezhet be, vagy mindkettőt megteheti. A könyvvizsgáló például nagyobb hangsúlyt fektethet közvetlenül harmadik felektől származó bizonyíték beszerzésére, vagy pedig számos független forrásból származó megerősítő bizonyíték beszerzésére. A 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard azt is jelzi, hogy a külső megerősítési eljárások segíthetnek a könyvvizsgálónak, hogy olyan magas szinten megbízható könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen, amely a könyvvizsgáló szerint szükséges ahhoz, hogy a csalásból vagy hibából eredő lényeges hibás állítás jelentős kockázataira válaszoljon.⁹
- A 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard jelzi, hogy a könyvvizsgáló további alátámasztó információ megszerzésére irányuló megerősítési kéréseket tervezhet meg, válaszként az állítás szintjén fennálló, csalásból eredő lényeges hibás állítás becsült kockázatainak kezelése érdekében.¹⁰
- Az 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard jelzi, hogy a gazdálkodó egységtől független forrásból beszerzett megerősítő információk, mint például a külső megerősítések, növelhetik azt a bizonyosságot, amelyet a könyvvizsgáló a számviteli nyilvántartásokban meglévő bizonyítékokból vagy a vezetés által tett nyilatkozatokból megszerez.¹¹

Hatálybalépés napja

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

Cél

5. Külső megerősítési eljárások alkalmazása során a könyvvizsgáló célja az, hogy ezen eljárások megtervezésével és végrehajtásával releváns és megbízható könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen.

⁶ A 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 5–6. bekezdése.

⁷ A 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 18–19. bekezdése.

⁸ A 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 7. bekezdés (b) pontja.

⁹ A 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A53. bekezdése.

¹⁰ A 240. témaszámú, „A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál” című nemzetközi könyvvizsgálati standard A37. bekezdése.

¹¹ Az 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A8–A9. bekezdése.

Fogalmak

6. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában a következő kifejezéseknek az alábbi jelentésük van:
 - (a) Külső megerősítés – harmadik fél (a megerősítő fél) által a könyvvizsgálónak papíron, elektronikus vagy egyéb adathordozón adott közvetlen írásbeli válaszként megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték.
 - (b) Pozitív megerősítésre irányuló kérés – arra irányuló kérés, hogy a megerősítő fél közvetlenül a könyvvizsgálónak adjon választ, amelyben jelzi, hogy a megerősítő fél egyetért vagy nem ért egyet a kérdésben szereplő információval vagy amelyben megadja a kért információt.
 - (c) Negatív megerősítésre irányuló kérés – arra irányuló kérés, hogy a megerősítő fél csak abban az esetben adjon választ közvetlenül a könyvvizsgálónak, ha a megerősítő fél a kérdésben szereplő információval nem ért egyet.
 - (d) Nemválaszolás – a megerősítő fél által a pozitív megerősítésre irányuló kérés megválaszolásának vagy teljeskörű megválaszolásának elmulasztása vagy kézbesítetlenül visszaérkezett megerősítési kérés.
 - (e) Kivétel – a megerősíteni kért vagy a gazdálkodó egység nyilvántartásaiban szereplő információ és a megerősítő fél által nyújtott információ közötti eltérést jelző válasz.

Követelmények

Külső megerősítési eljárások

7. Külső megerősítési eljárások alkalmazásakor a könyvvizsgálónak ellenőrzés alatt kell tartania a külső megerősítési kéréseket, beleértve az alábbiakat:
 - (a) a megerősítendő vagy az igényelt információ meghatározása (hiv.: A1. bekezdés);
 - (b) a megfelelő megerősítő fél kiválasztása (hiv.: A2. bekezdés);
 - (c) a megerősítési kérések megtervezése, beleértve annak megállapítását, hogy a kérések megfelelően vannak-e megcímezve és tartalmazzák-e a közvetlenül a könyvvizsgálónak küldendő válasz címzésére vonatkozó információt (hiv.: A3–A6. bekezdés); és
 - (d) a kérések kiküldése a megerősítő fél felé, beleértve adott esetben a nyomon követő kéréseket. (Hiv.: A7. bekezdés.)

A könyvvizsgálói megerősítési kérés kiküldése engedélyezésének vezetés általi megtagadása

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

- (a) rá kell kérdeznie a vezetés általi megtagadás okaira és könyvvizsgálati bizonyítékot kell keresnie ezek érvényességére és ésszerűségére vonatkozóan (hiv.: A8. bekezdés);
 - (b) értékelnie kell azt, hogy a vezetés általi megtagadás milyen hatással van a lényeges hibás állítás releváns kockázatainak könyvvizsgáló általi becslésére, beleértve a csalás kockázatát, valamint az egyéb könyvvizsgálati eljárások jellegére, ütemezésére és terjedelmére (hiv.: A9. bekezdés); és
 - (c) a releváns és megbízható könyvvizsgálati bizonyítékok megszerzése érdekében kialakított alternatív könyvvizsgálati eljárásokat kell végrehajtania. (Hiv.: A10. bekezdés.)
9. Ha a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy a könyvvizsgálói megerősítési kérés kiküldése engedélyezésének vezetés általi megtagadása ésszerűtlen, vagy a könyvvizsgáló alternatív könyvvizsgálati eljárásokból nem tud releváns és megbízható könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni, a könyvvizsgálónak a 260. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban kommunikálnia kell az irányítással megbízott személyekkel.¹² A könyvvizsgálónak a könyvvizgálatra és a könyvvizsgálói véleményre gyakorolt hatásokat is meg kell határoznia a 705. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.¹³

A külső megerősítési eljárások eredményei

A megerősítési kérésekre adott válaszok megbízhatósága

- 10. Ha a könyvvizsgáló olyan tényezőket azonosít, amelyek kételyeket vetnek fel a megerősítési kérésre adott válaszok megbízhatóságával kapcsolatban, a könyvvizsgálónak további könyvvizsgálati bizonyítékot kell szereznie ezen kételyek eloszlátása érdekében. (Hiv.: A11–A16. bekezdés.)
- 11. Ha a könyvvizsgáló azt állapítja meg, hogy a megerősítési kérésre adott válasz nem megbízható, a könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy ez milyen hatással van a lényeges hibás állítás releváns kockázatainak becslésére, beleértve a csalás kockázatát is, valamint az egyéb könyvvizsgálati eljárások kapcsolódó jellegére, ütemezésére és terjedelmére. (Hiv.: A17. bekezdés.)

Nemválaszolás

- 12. A könyvvizsgálónak a releváns és megbízható könyvvizsgálati bizonyítékok megszerzése érdekében minden egyes nemválaszolás esetén alternatív könyvvizsgálati eljárásokat kell végrehajtania. (Hiv.: A18–A19. bekezdés.)

Amikor az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzéséhez szükséges a pozitív megerősítésre irányuló kérésre adott válasz

- 13. Ha a könyvvizsgáló azt állapította meg, hogy az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzéséhez szükséges a pozitív megerősítésre irányuló kérésre adott válasz, alternatív könyvvizsgálati eljárások nem fogják biztosítani a könyvvizsgáló által igényelt könyvvizsgálati bizonyítékot. Ha a könyvvizsgáló nem kap ilyen megerősítést, meg kell határoznia a könyvvizgálatra és a könyvvizsgálói véleményre gyakorolt hatásokat a 705. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.

¹² A 260. témaszámú, „Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 16. bekezdése.

¹³ 705. témaszámú, „A független könyvvizsgálói jelentésben szereplő vélemény minősítései” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

(Hiv.: A20. bekezdés.)

Kivételek

14. A könyvvizsgálónak meg kell vizsgálnia a kivételeket annak megállapítása érdekében, hogy azok jeleznek-e hibás állításokat. (Hiv.: A21–A22. bekezdés.)

Negatív megerősítések

15. A negatív megerősítések kevésbé meggyőző könyvvizsgálati bizonyítékot nyújtanak, mint a pozitív megerősítések. Ennek megfelelően a könyvvizsgálónak nem szabad a negatív megerősítési kéréseket egyedüli alapvető könyvvizsgálati eljárásként alkalmaznia az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás becsült kockázatának kezelésére, kivéve, ha az alábbiak mindegyike jelen van (hiv.: A23. bekezdés):
- (a) a könyvvizsgáló a lényeges hibás állítás kockázatát alacsonynak becsülte és elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzett az állítás szempontjából releváns kontrollok működési hatékonyságára vonatkozóan;
 - (b) a negatív megerősítési eljárások tárgyát képező tételek sokasága nagy számú alacsony értékű, homogén számlaegyenleget, ügyletet vagy feltételt foglal magában;
 - (c) nagyon alacsony kivételi arány várható; és
 - (d) a könyvvizsgálónak nincs tudomása olyan körülményekről vagy feltételekről, amelyek miatt a negatív megerősítésre irányuló kérés címzettjei ezen kéréseket figyelmen kívül hagynák.

A megszerzett bizonyítékok értékelése

16. A könyvvizsgálónak értékelnie kell azt, hogy a külső megerősítési eljárások eredményei releváns és megbízható könyvvizsgálati bizonyítékot nyújtanak-e vagy szükség van-e további könyvvizsgálati bizonyítékokra. (Hiv.: A24–A25. bekezdés)

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

Külső megerősítési eljárások

A megerősítendő vagy az igényelt információ meghatározása (Hiv.: 7. bekezdés (a) pont)

- A1. Külső megerősítési eljárásokat gyakran számlaegyenlegek és azok elemeire vonatkozó információ megerősítése vagy kérése érdekében hajtanak végre. Ezek az eljárások a gazdálkodó egység és egyéb felek közötti megállapodások, szerződések vagy ügyletek feltételeinek megerősítésére vagy bizonyos feltételek, mint például egy „mellékmegállapodás” hiányának megerősítésére is alkalmazhatók.

A megfelelő megerősítő fél kiválasztása (Hiv.: 7. bekezdés (b) pont)

- A2. A megerősítési kérésekre adott válaszok relevánsabb és megbízhatóbb könyvvizsgálati bizonyítékot nyújtanak, amikor a megerősítési kéréseket olyan fél felé küldik ki, amely a könyvvizsgáló meggyőződése

szerint tájékozott a megerősítendő információval kapcsolatban. Például egy pénzügyi intézménynél a pénzügyi intézmény olyan tisztviselője lehet a legmegfelelőbb személy a megerősítés kéréséhez, aki tájékozott azokról az ügyletekről vagy megállapodásokról, amelyekre vonatkozóan a megerősítést kéri.

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

- A3. A megerősítési kérés megtervezése közvetlenül befolyásolhatja a megerősítési válaszarányt és a válaszokból szerzett könyvvizsgálati bizonyíték megbízhatóságát és jellegét.
- A4. A megerősítési kérések megtervezésekor figyelembe veendő tényezők közé tartoznak a következők:
- A vizsgált állítások.
 - A lényeges hibás állítás konkrét azonosított kockázata, beleértve a csalási kockázatokat.
 - A megerősítési kérés megjelenése és prezentálása.
 - A könyvvizsgálattal vagy hasonló megbízásokkal kapcsolatos korábbi tapasztalat.
 - A kommunikáció módszere (például papíron, elektronikus vagy egyéb adathordozón).
 - A vezetés részéről a megerősítő felek részére a könyvvizsgálónak történő válaszadásra adott jóváhagyás vagy ösztönzés. Lehet, hogy a megerősítő felek csak a vezetés jóváhagyását tartalmazó megerősítési kérésre hajlandóak válaszolni.
 - A megcélzott megerősítő fél képessége a kért információ (például az egyes számlaösszegek kontra teljes egyenleg) megerősítésére vagy nyújtására.
- A5. A pozitív külső megerősítési kérés arra kéri a megerősítő felet, hogy mindenképpen válaszoljon a könyvvizsgálónak, vagy jelezve a megerősítő fél egyetértését az adott információval, vagy információ nyújtását kérve a megerősítő féltől. A pozitív megerősítésre irányuló kérésre adott válasz rendszerint várhatóan megbízható könyvvizsgálati bizonyítékot nyújt. Fennáll azonban annak a kockázata, hogy a megerősítő fél esetleg az információ helyességének igazolása nélkül válaszol a megerősítési kérésre. A könyvvizsgáló azáltal csökkentheti ezt a kockázatot, hogy olyan pozitív megerősítésre irányuló kérést használ, amelyben nem szerepel az összeg (vagy egyéb információ) és a megerősítő felet kéri meg az összeg kitöltésére vagy az egyéb információ megadására. Másrészt, az ilyen „üres” megerősítési kérés használata alacsonyabb válaszarányokat eredményezhet, mert a megerősítő felek részéről több erőfeszítést igényel.
- A6. Annak megállapítása, hogy a kérések megfelelően vannak-e megcímezve, magában foglalja a megerősítési kéréseken szereplő bizonyos címek vagy minden cím érvényességének ellenőrzését a kiküldés előtt.

A megerősítési kérések nyomon követése (Hiv.: 7. bekezdés (d) pont)

- A7. A könyvvizsgáló újabb megerősítési kérést küldhet, ha a korábbi kérésre ésszerű időn belül nem érkezett válasz. A könyvvizsgáló például az eredeti cím pontosságának ismételt ellenőrzését követően további vagy nyomon követő kérést küldhet.

A könyvvizsgálói megerősítési kérés kiküldése engedélyezésének vezetés általi megtagadása

A vezetés általi megtagadás ésszerűsége (Hiv.: 8. bekezdés (a) pont)

A8. Az, ha a vezetés megtagadja annak engedélyezését, hogy a könyvvizsgáló megerősítési kérést küldjön ki, korlátozza a könyvvizsgáló által megszerezni kívánt könyvvizsgálati bizonyítékot. A könyvvizsgálónak ezért rá kell kérdeznie a korlátozás okaira. Az egyik általában megnevezett ok a megcélzott megerősítő féllel fennálló olyan jogvita vagy folyamatban lévő tárgyalás, amelynek megoldását a nem megfelelő időben történő megerősítési kérés befolyásolhatja. A könyvvizsgálónak könyvvizsgálati bizonyítékot kell keresnie az okok érvényességére és ésszerűségére vonatkozóan annak kockázata miatt, hogy a vezetés megkísérelheti megvonni a könyvvizsgálótól azokhoz a könyvvizsgálati bizonyítékokhoz való hozzáférést, amelyek csalást vagy hibát fedhetnek fel.

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

A9. A könyvvizsgáló a 8. bekezdés (b) pontjában szereplő értékelésből azt a következtetést vonhatja le, hogy megfelelő lenne felülvizsgálni az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázatainak becslését és a tervezett könyvvizsgálati eljárásokat a 315. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban módosítani.¹⁴ Például, ha a vezetésnek a meg nem erősítésre irányuló kérése nem ésszerű, ez olyan csalási kockázati tényezőt jelezhet, amelynek értékelése a 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban szükséges.¹⁵

Alternatív könyvvizsgálati eljárások (Hiv.: 8. bekezdés (c) pont)

A10. A végrehajtott alternatív könyvvizsgálati eljárások hasonlóak lehetnek azokhoz, amelyek a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard A18–A19. bekezdésében leírtak szerint a nemválaszolás esetén megfelelőek. Az ilyen eljárások a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 8. bekezdés (b) pontjában leírt könyvvizsgálói értékelés eredményeit is figyelembe vennék.

A külső megerősítési eljárások eredményei

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

A11. Az 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard jelzi, hogy még abban az esetben is lehetnek a könyvvizsgálati bizonyíték megbízhatóságát befolyásoló körülmények, ha azt a gazdálkodó egységen kívüli forrásból szerzik be.¹⁶ Minden válasz magában hordozza az elfogás, megváltoztatás vagy csalás bizonyos mértékű kockázatát. Az ilyen kockázat attól függetlenül fennáll, hogy a választ papíron, elektronikus vagy egyéb adathordozón szerezték-e meg. A válasz megbízhatóságát illetően kételyeket jelezhetnek a következő tényezők:

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

A12. Az elektronikus úton, például faxon vagy e-mail-en érkezett válaszok a megbízhatóság tekintetében kockázatokat rejtenek magukban, mert bonyolult lehet megállapítani az eredetiséget és a válaszadó hatáskörét, és bonyolult lehet feltárni a változtatásokat. A könyvvizsgáló és a válaszadó által alkalmazott

¹⁴ A 315. témaszámú, „A lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése a gazdálkodó egység és környezetének megismerésén keresztül” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 31. bekezdése.

¹⁵ A 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 24. bekezdése.

¹⁶ Az 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A31. bekezdése.

olyan eljárás, amely az elektronikusan beérkezett válaszok terén biztonságos környezetet teremt, csökkentheti az ilyen kockázatokat. Ha a könyvvizsgáló meggyőződött arról, hogy ez az eljárás biztonságos és megfelelően ellenőrzött, a kapcsolódó válaszok megbízhatósága nő. Az elektronikus megerősítési eljárás esetleg különböző technikákat foglalhat magában az információt elektronikus úton feladó kiletének ellenőrzésére, például titkosítás, elektronikus digitális aláírások és a weboldal hitelességét igazoló eljárások alkalmazásával.

- A13. Ha a megerősítő fél harmadik felet vesz igénybe a megerősítési kérések koordinálására és megválaszolására, a könyvvizsgáló az alábbi kockázatokat kezelő eljárásokat hajthat végre:
- (a) lehet, hogy a válasz nem a megfelelő forrásból származik;
 - (b) lehet, hogy a válaszadó nem jogosult válaszolni; és
 - (c) az átvitel sértetlensége veszélybe kerülhetett.
- A14. Az 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja a könyvvizsgáló számára annak meghatározását, hogy szükséges-e az eljárások módosítása vagy szükség van-e további eljárásokra a könyvvizsgálati bizonyítékként felhasználandó információ megbízhatóságával kapcsolatos kételyek eloszlátása érdekében.¹⁷ A könyvvizsgáló választhatja azt, hogy egy megerősítési kérésre adott válasz forrását és tartalmát a megerősítő fél megkeresése útján ellenőrzi. Például amikor a megerősítő fél e-mail útján válaszol, a könyvvizsgáló felhívhatja a megerősítő felet telefonon annak megállapítása céljából, hogy valóban a megerősítő fél küldte-e a választ. Amennyiben a válasz közvetlen érkezik vissza a könyvvizsgálóhoz (például azért, mert azt a megerősítő fél helytelenül a gazdálkodó egységnek, nem pedig a könyvvizsgálónak címezte), a könyvvizsgáló kérheti a megerősítő féltől, hogy írásban közvetlenül a könyvvizsgálónak válaszoljon.
- A15. A megerősítési kérésre szóban adott válasz önmagában nem felel meg a külső megerősítés definíciójának, mert nem közvetlenül a könyvvizsgálónak adott írásbeli válasz. Azonban ha a könyvvizsgáló a megerősítési kérésre szóbeli választ kap, a körülményektől függően kérheti a megerősítő féltől, hogy írásban válaszoljon közvetlenül a könyvvizsgálónak. Ha nem érkezik ilyen válasz, a könyvvizsgáló a 12. bekezdés szerint más könyvvizsgálati bizonyítékot keres a szóbeli válaszban szereplő információ alátámasztására.
- A16. A megerősítési kérésre adott válasz korlátozó szöveget tartalmazhat annak felhasználását illetően. Az ilyen korlátozások nem feltétlenül érvénytelenítik a választ, mint könyvvizsgálati bizonyíték megbízhatóságát.

Nem megbízható válaszok (Hiv.: 11. bekezdés)

- A17. Amennyiben a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy a válasz nem megbízható, szükséges lehet, hogy a könyvvizsgáló felülvizsgálja az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázatainak felmérését és ennek megfelelően a 315. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban módosítsa a tervezett könyvvizsgálati eljárásokat.¹⁸ Egy nem megbízható válasz például olyan csalási kockázati tényezőt jelezhet, amelynek értékelése a 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban szükséges.¹⁹

¹⁷ Az 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 11. bekezdése.

¹⁸ A 315. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 31. bekezdése.

¹⁹ A 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 24. bekezdése.

Nemválaszolás (Hiv.: 12. bekezdés)

A18. Példák a könyvvizsgáló által végrehajtható alternatív könyvvizsgálati eljárásokra:

- Követelésegyenlegek esetén – bizonyos fordulónap utáni pénzbevételek, fuvarokmányok és időszak végéhez közeli időpontban történt értékesítések vizsgálata.
- Kötelezettségegyenlegek esetén - fordulónap utáni pénzkifizetések vagy harmadik féltől érkezett levelezés és egyéb nyilvántartások, mint például teljesítésigazolások vizsgálata.

A19. Az alternatív könyvvizsgálati eljárások jellegét és terjedelmét a kérdéses számla és állítás befolyásolja. A megerősítési kérésre történő nemválaszolás lényeges hibás állítás korábban nem azonosított kockázatát jelezheti. Ilyen helyzetekben szükséges lehet, hogy a könyvvizsgáló felülvizsgálja az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás becsült kockázatát és ennek megfelelően a 315. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban módosítsa a tervezett könyvvizsgálati eljárásokat.²⁰ Például a megerősítési kérésekre érkezett vártnál kevesebb válasz vagy a vártnál nagyobb számú válasz korábban nem azonosított csalási kockázati tényezőt jelezhet, amelynek értékelése a 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban szükséges.²¹

Amikor az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzéséhez szükséges a pozitív megerősítésre irányuló kérésre adott válasz (Hiv.: 13. bekezdés)

A20. Bizonyos körülmények között lehet, hogy a könyvvizsgáló az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás olyan becsült kockázatát azonosítja, amelynél az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzéséhez a pozitív megerősítésre irányuló kérésre adott válasz szükséges. Az ilyen körülmények közé tartozhatnak az alábbiak:

- A vezetés állításának (állításainak) megerősítéséhez rendelkezésre álló információ csak a gazdálkodó egységen kívül áll rendelkezésre.
- A konkrét csalási kockázati tényezők, mint például a kontrollok vezetés általi felülírásának kockázata vagy az alkalmazott(ak)at és/vagy a vezetést érintő összejátszás kockázata megakadályozza a könyvvizsgálót abban, hogy a gazdálkodó egységtől származó bizonyítékokra támaszkodjon.

Kivételek (Hiv.: 14. bekezdés)

A21. A megerősítési kérésekre adott válaszokban feltüntetett kivételek hibás állításokat vagy potenciális hibás állításokat jelezhetnek a pénzügyi kimutatásokban. Amennyiben hibás állítást azonosítanak, a 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja a könyvvizsgáló számára annak értékelését, hogy a hibás állítás jelez-e csalást.²² A kivételek iránymutatást adhatnak a hasonló megerősítő feleltől érkező vagy hasonló számlákra vonatkozó válaszok minőségével kapcsolatban. A kivételek a gazdálkodó egység pénzügyi beszámolási folyamatra vonatkozó belső kontrolljának hiányosságát vagy hiányosságait is jelezhetik.

²⁰ A 315. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 31. bekezdése.

²¹ A 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 24. bekezdése.

²² A 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 35. bekezdése.

A22. Bizonyos kivételek nem testesítenek meg hibás állításokat. A könyvvizsgáló például arra a következtetésre juthat, hogy a megerősítési kérésekre adott válaszokban szereplő eltérések az időzítés, az értékelés vagy a külső megerősítési eljárásokban rejlő számítási hibák miatt merülnek fel.

Negatív megerősítések (Hiv.: 15. bekezdés)

A23. Az, hogy nem érkezik válasz a negatív megerősítésre irányuló kérésre, nem jelzi kifejezetten a megerősítési kérés megcélzott megerősítő fél általi kézhezvételét vagy a kérésben szereplő információ pontosságának igazolását. Ennek megfelelően az, ha a megerősítő fél nem válaszol a negatív megerősítésre irányuló kérésre, lényegesen kevésbé meggyőző könyvvizsgálati bizonyítékot nyújt, mint a pozitív megerősítésre irányuló kérésre adott válasz. Hasonlóan, a megerősítő felek nagyobb valószínűséggel válaszolhatnak a megerősítési kéréssel való egyet nem értésüket jelezve, ha a kérésben szereplő információ számukra nem kedvező és kisebb valószínűséggel válaszolhatnak egyéb esetben. Banki betétszámlák tulajdonosai például nagyobb valószínűséggel válaszolhatnak, ha véleményük szerint a számlájuk egyenlege a megerősítési kérésben a ténylegesnél alacsonyabb összegben szerepel, de kisebb valószínűséggel válaszolhatnak, ha véleményük szerint az egyenleg a ténylegesnél magasabb összegben szerepel. Ezért a negatív megerősítésre irányuló kérések banki betétszámlák tulajdonosai felé történő kiküldése hasznos eljárás lehet annak mérlegelése során, hogy ezek az egyenlegek nem lehetnek-e a ténylegesnél alacsonyabb összegben kimutatva, de hatékonysága valószínűtlen, ha a könyvvizsgáló a túlzott kimutatásra vonatkozóan keres bizonyítékot.

A megszerzett bizonyítékok értékelése (Hiv.: 16. bekezdés)

A24. Az egyes külső megerősítési kérések eredményeinek értékelésekor a könyvvizsgáló az alábbiak szerint csoportosíthatja ezeket az eredményeket:

- (a) megfelelő megerősítő fél által küldött, a megerősítési kérésben szereplő információval való egyetértést jelző, vagy a kért információt kivétel nélkül megadó válasz;
- (b) megbízhatatlannak tartott válasz;
- (c) nemválaszolás; vagy
- (d) kivételt jelző válasz.

A25. A könyvvizsgáló értékelése – figyelembe véve a könyvvizsgáló által esetleg végrehajtott más könyvvizsgálati eljárásokat is – segítséget nyújthat a könyvvizsgálónak abban, hogy következtetést vonjon le arról, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzett-e vagy hogy szükség van-e további könyvvizsgálati bizonyítékokra, a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.²³

²³ A 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 26–27. bekezdése.



International Federation of Accountants

545 Fifth Avenue, 14th Floor, New York, NY 10017 USA

Tel +1 (212) 286-9344 Fax +1 (212) 286-9570 www.ifac.org