

805. TÉMASZÁMÚ (FELÜLVIZSGÁLT) NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD

SPECIÁLIS SZEMPONTOK — EGYEDÜLI PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOKNAK ÉS EGY PÉNZÜGYI KIMUTATÁS KONKRÉT ELEMEINEK, SZÁMLÁINAK VAGY TÉTELEINEK KÖNYVVIZSGÁLATAI

(Hatályos a 2016. december 15-én vagy azt követően végződő időszakokra vonatkozó könyvvizsgálatokra)

TARTALOM

	Bekezdés
Bevezetés	
A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre	1-3
Hatálybalépés napja	4
Cél	5
Fogalmak	6
Követelmények	
Szemponatok a megbízás elfogadásakor	7-9
Szemponatok a könyvvizsgálat tervezésekor és végrehajtásakor	10
Véleménykialakítás és jelentéskészítési szempontok	11-17
Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok	
A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre	A1-A4
Szemponatok a megbízás elfogadásakor	A5-A9
Szemponatok a könyvvizsgálat tervezésekor és végrehajtásakor	A10-A15
Véleménykialakítás és jelentéskészítési szempontok	A16-A28
Függelék 1: Példák egy pénzügyi kimutatás konkrét elemeire, számláira vagy tételeire	
Függelék 2: Egyedüli pénzügyi kimutatásra és egy pénzügyi kimutatás konkrét elemére vonatkozó könyvvizsgálói jelentések szemléltető példái	

A 805. témaszámú, „Speciális szempontok — Egyedüli pénzügyi kimutatásoknak és egy pénzügyi kimutatás konkrét elemeinek, számláinak vagy tételeinek könyvvizsgálatai” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard a 200. témaszámú, „A független könyvvizsgáló átfogó céljai és a könyvvizsgálatnak a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban történő végrehajtása” című nemzetközi könyvvizsgálati standarddal együtt értelmezendő.

Az International Federation of Accountants (IFAC) által 2016 decemberében angol nyelven kiadott, az International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) jelen *Speciális szempontok — Egyedüli pénzügyi kimutatásoknak és egy pénzügyi kimutatás konkrét elemeinek, számláinak vagy tételeinek könyvvizsgálatai* standardját a Magyar Könyvvizsgálói Kamara fordította magyarra 2018 májusában és annak reprodukálása az IFAC engedélyével történt. A *Speciális szempontok — Egyedüli pénzügyi kimutatásoknak és egy pénzügyi kimutatás konkrét elemeinek, számláinak vagy tételeinek könyvvizsgálatai* standard fordításának folyamatát az IFAC áttekintette és a fordítás „Az IFAC által kiadott standardok fordítására és másolására vonatkozó politika” című irányelvének megfelelően történt. A *Speciális szempontok — Egyedüli pénzügyi kimutatásoknak és egy pénzügyi kimutatás konkrét elemeinek, számláinak vagy tételeinek könyvvizsgálatai* standard jóváhagyott szövege az IFAC által angol nyelven kiadott szöveg.

A Speciális szempontok — Egyedüli pénzügyi kimutatásoknak és egy pénzügyi kimutatás konkrét elemeinek, számláinak vagy tételeinek könyvvizsgálatai standard angol nyelvű szövege © 2016 International Federation of Accountants (IFAC). Minden jog fenntartva.

A Speciális szempontok — Egyedüli pénzügyi kimutatásoknak és egy pénzügyi kimutatás konkrét elemeinek, számláinak vagy tételeinek könyvvizsgálatai standard magyar nyelvű szövege © 2018 International Federation of Accountants (IFAC). Minden jog fenntartva.

Eredeti cím: *Special Considerations—Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement*, ISBN: 978-1-60815-318-3

Bevezetés

A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre

1. A 100-700. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardok pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatára vonatkoznak és – ahogy az adott körülmények között az szükséges – módosítandók, ha más, múltira vonatkozó pénzügyi információk könyvvizsgálataira alkalmazzák azokat. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard ezen nemzetközi könyvvizsgálati standardoknak egy egyedüli pénzügyi kimutatásnak vagy egy pénzügyi kimutatás konkrét elemének, számlájának vagy tételének a könyvvizsgálatára történő alkalmazása során felmerülő speciális szempontokkal foglalkozik. Az egyedüli pénzügyi kimutatás vagy egy pénzügyi kimutatás konkrét eleme, számlája vagy tétele készülhet általános vagy speciális célú keretelvekkel összhangban. Ha speciális célú keretelvekkel összhangban készül, a 800. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard¹ szintén vonatkozik a könyvvizsgálatra. (Hiv.: A1-A4. bekezdések)
2. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard nem vonatkozik a komponens könyvvizsgálójának jelentésére, melyet a komponens pénzügyi információjára vonatkozóan végzett munka eredményeként, egy megbízásért felelős munkacsoport kérésére, a csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata céljára bocsátott ki (lásd 600. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard²).
3. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard nem írja felül a többi nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeit; és nem célja, hogy valamennyi speciális szemponttal foglalkozzon, amely releváns lehet a megbízás körülményei között.

Hatálybalépés napja

4. A jelen standard a 2016. december 15-én vagy azt követően végződő időszakokra vonatkozó egyedüli pénzügyi kimutatások vagy konkrét elemek, számlák vagy tételek könyvvizsgálataira hatályos. Konkrét dátumra vonatkozó egyedüli pénzügyi kimutatásoknak vagy konkrét dátumra vonatkozó pénzügyi kimutatás konkrét elemeinek, számláinak vagy tételeinek könyvvizsgálatai esetén a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard a 2016. december 15-ére vagy azt követő dátumra vonatkozó ilyen információk könyvvizsgálataira hatályos.

Cél

5. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok egyetlen pénzügyi kimutatásnak vagy egy pénzügyi kimutatás konkrét elemének, számlájának vagy tételének könyvvizsgálata során történő alkalmazásakor a könyvvizsgáló célja, hogy megfelelően foglalkozzon az alábbiak szempontjából releváns speciális szempontokkal:
 - (a) a megbízás elfogadása;
 - (b) a megbízás tervezése és végrehajtása, továbbá;
 - (c) az egyedüli pénzügyi kimutatásra vagy egy pénzügyi kimutatás konkrét elemére, számlájára vagy tételére vonatkozó vélemény kialakítása és arra vonatkozó jelentés készítése.

Fogalmak

6. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard alkalmazásában a hivatkozás:
 - (a) „Egy pénzügyi kimutatás elemére” vagy „elemre” „egy pénzügyi kimutatás elemét, számláját vagy tételét” jelenti.
 - (b) A „Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokra” a Nemzetközi Számviteli Standard Testület által kiadott Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokat (IFRS-ek) jelenti; továbbá;
 - (c) Egy egyedüli pénzügyi kimutatásra vagy egy pénzügyi kimutatás konkrét elemére magában foglalja a kapcsolódó közzétételeket. A kapcsolódó közzétételek rendszerint az adott pénzügyi

¹ 800. témaszámú, „*Speciális szempontok—Speciális célú keretelvekkel összhangban készített pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata*” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard”

² 600. témaszámú, „*Speciális szempontok— Csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatai (beleértve a komponensek könyvvizsgálóinak munkáját)*” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

kimutatás vagy az adott elem szempontjából releváns magyarázó vagy egyéb leíró információkból állnak. (Hiv.: A2. bekezdés)

Követelmények

Szemponatok a megbízás elfogadásakor

A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazása

7. A 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja a könyvvizsgáló számára, hogy valamennyi, a könyvvizsgálat szempontjából releváns nemzetközi könyvvizsgálati standardnak megfeleljen.³ Egyedüli pénzügyi kimutatásnak vagy egy pénzügyi kimutatás konkrét elemének könyvvizsgálata esetében ez a követelmény attól függetlenül vonatkozik, hogy a könyvvizsgálót a gazdálkodó egység teljes pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálatával is megbízzák-e. Ha a könyvvizsgálót nem bízzák meg a gazdálkodó egység teljes pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálatával, a könyvvizsgálónak meg kell határoznia, hogy az egyedüli pénzügyi kimutatásnak vagy az adott pénzügyi kimutatások egy konkrét elemének a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban történő könyvvizsgálata kivitelezhető-e. (Hiv.: A5-A6. bekezdés)

A pénzügyi beszámolási keretelvek elfogadhatósága

8. A 210. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja a könyvvizsgáló számára, hogy meghatározza a pénzügyi kimutatások készítése során alkalmazott pénzügyi beszámolási keretelvek elfogadhatóságát.⁴ Egyedüli pénzügyi kimutatásnak vagy egy pénzügyi kimutatás konkrét elemének könyvvizsgálata esetében ennek magában kell foglalnia, hogy a pénzügyi beszámolási keretelvek alkalmazása olyan bemutatást eredményez-e, amely megfelelő közzétételeket biztosít ahhoz, hogy a célzott felhasználók megértsék a pénzügyi kimutatásban vagy az adott elemben közvetített információt, valamint a lényeges ügyleteknek és eseményeknek a hatását a pénzügyi kimutatásban vagy az adott elemben közvetített információra. (Hiv.: A7. bekezdés)

A vélemény formája

9. A 210. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja, hogy a könyvvizsgálati megbízás egyeztetett feltételei tartalmazzák a könyvvizsgáló által kibocsátandó bármely jelentés várható formáját.⁵ Egy egyedüli pénzügyi kimutatásnak vagy egy pénzügyi kimutatás egy konkrét elemének könyvvizsgálata esetében a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell, hogy a vélemény várható formája megfelelő-e az adott körülmények között. (Hiv.: A8-A9. bekezdés)

Szemponatok a könyvvizsgálat tervezésekor és végrehajtásakor

10. A 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardban szerepel, hogy a nemzetközi könyvvizsgálati standardok a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának összefüggésében íródtak; azok – ahogy az adott körülmények között az szükséges – módosítandók, ha más múltra vonatkozó pénzügyi információk könyvvizsgálataira alkalmazzák azokat.^{6, 7} Egyedüli pénzügyi kimutatás vagy egy pénzügyi kimutatás konkrét eleme könyvvizsgálatának tervezése és végrehajtása során a könyvvizsgálónak a könyvvizsgálat szempontjából releváns valamennyi nemzetközi könyvvizsgálati standardot módosítania kell úgy, ahogy az a megbízás körülményei között szükséges. (Hiv.: A10-A15. bekezdések)

Véleménykialakítás és jelentéskészítési szempontok

11. Egyedüli pénzügyi kimutatásra vagy egy pénzügyi kimutatás konkrét elemére vonatkozó vélemény kialakításakor és az ilyenekre vonatkozó jelentés készítésekor a könyvvizsgálónak a 700. témaszámú

³ 200. témaszámú, „A független könyvvizsgáló átfogó céljai és a könyvvizsgálatnak a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban történő végrehajtása” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 18. bekezdés

⁴ 210. témaszámú, a „Megjegyzés a könyvvizsgálati megbízások feltételeiről” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 6. bekezdés (a) pont

⁵ 210. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 10. bekezdés (e) pont

⁶ 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 2. bekezdés

⁷ A 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 13. bekezdés (f) pontja szerint a „pénzügyi kimutatások” kifejezés rendszerint a pénzügyi kimutatásoknak a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményei által meghatározott teljes együttesére utal.

(felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard⁸ és adott esetben a 800. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeit kell alkalmaznia úgy adaptálva, ahogy a megbízás körülményei között szükséges. (Hiv.: A16-A22. bekezdés)

Jelentéskészítés a gazdálkodó egység teljes pénzügyi kimutatásaira, valamint egy egyedüli pénzügyi kimutatásra vagy a teljes pénzügyi kimutatások egy elemére vonatkozóan

12. Ha a könyvvizsgáló a gazdálkodó egység teljes pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálatára szóló megbízáshoz kapcsolódóan vállal megbízást egy egyedüli pénzügyi kimutatásra vagy egy pénzügyi kimutatás konkrét elemére vonatkozó jelentés készítésére, a könyvvizsgálónak mindegyik megbízás vonatkozásában külön véleményt kell kiadnia.
13. Előfordulhat, hogy a könyvvizsgált egyedüli pénzügyi kimutatást vagy egy pénzügyi kimutatás könyvvizsgált konkrét elemét a gazdálkodó egység könyvvizsgált teljes pénzügyi kimutatásaival együtt hozzák nyilvánosságra. Ha a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy az egyedüli pénzügyi kimutatásnak vagy egy pénzügyi kimutatás konkrét elemének bemutatása nem különbözteti meg azt kellőképpen a teljes pénzügyi kimutatásoktól, fel kell kérnie a vezetést a helyzet rendezésére. A 15. és 16. bekezdés figyelembevételével a könyvvizsgálónak meg kell különböztetnie az egyedüli pénzügyi kimutatásra vagy egy pénzügyi kimutatás konkrét elemére vonatkozó véleményt a teljes pénzügyi kimutatásokra vonatkozó véleménytől. A könyvvizsgálónak nem szabad kiadnia az egyedüli pénzügyi kimutatásra vagy egy pénzügyi kimutatás konkrét elemére vonatkozó véleményt tartalmazó könyvvizsgálói jelentést, amíg nem tartja kielégítőnek a megkülönböztetést.

A gazdálkodó egység teljes pénzügyi kimutatásaira vonatkozó könyvvizsgálói jelentésben foglalt bizonyos kérdéseknek az egyedüli pénzügyi kimutatásnak vagy egy pénzügyi kimutatás konkrét elemének a könyvvizsgálatára és az azokra vonatkozó könyvvizsgálói jelentésre gyakorolt hatásainak mérlegelése

14. Ha a gazdálkodó egység teljes pénzügyi kimutatásaira vonatkozó könyvvizsgálói jelentés
 - (a) minősített véleményt tartalmaz a 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban⁹
 - (b) figyelemfelhívó bekezdést vagy egyéb kérdések bekezdést tartalmaz a 706. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban¹⁰
 - (c) *A vállalkozás folytatásához kapcsolódó lényeges bizonytalanság* szakaszt tartalmaz az 570. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban¹¹
 - (d) kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálását tartalmazza a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban,¹² vagy
 - (e) az egyéb információkban lévő nem helyesbített lényeges hibás állítást ismertető kijelentést tartalmaz a 720. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban,¹³

a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell ezeknek a kérdéseknek a kihatásait, ha vannak, az egyedüli pénzügyi kimutatásoknak vagy egy pénzügyi kimutatás konkrét elemének könyvvizsgálatára és az azokra vonatkozó könyvvizsgálói jelentésre. (Hiv.: A23-A27. bekezdés)

⁸ 700. témaszámú, „*A pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakítása és jelentéskészítés*” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

⁹ 705. témaszámú, „*A független könyvvizsgálói jelentésben szereplő vélemény minősítései*” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard

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

¹¹ 570. témaszámú, „*A vállalkozás folytatása*” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 22. bekezdés

¹² 701. témaszámú, „*Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálása a könyvvizsgálói jelentésben*” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 13. bekezdés

¹³ 720. témaszámú, „*A könyvvizsgáló egyéb információkkal kapcsolatos felelőssége*” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 22. bekezdés (e) pont (ii) alpont

Ellenvélemény vagy a véleménynyilvánítás visszautasítása a gazdálkodó egység teljes pénzügyi kimutatásaira vonatkozó könyvvizsgálói jelentésben

15. Ha a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy a gazdálkodó egység teljes pénzügyi kimutatásaira mint egészre vonatkozóan ellenvélemény kiadására vagy a véleménynyilvánítás visszautasítására van szükség, a 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard nem engedi meg, hogy a könyvvizsgáló ugyanabban a könyvvizsgálói jelentésben a teljes pénzügyi kimutatások részét képező egyedüli pénzügyi kimutatásra vagy a teljes pénzügyi kimutatások konkrét elemére vonatkozóan minősítés nélküli véleményt szerepeltessen.¹⁴ Ennek oka, hogy egy minősítés nélküli vélemény ellentmondana a gazdálkodó egység teljes pénzügyi kimutatásai egészére vonatkozó ellenvéleménynek vagy a véleménynyilvánítás visszautasításának. (Hiv.: A28. bekezdés)
16. Ha a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy a gazdálkodó egység teljes pénzügyi kimutatásaira mint egészre vonatkozóan ellenvélemény kiadására vagy a véleménynyilvánítás visszautasítására van szükség, a teljes pénzügyi kimutatások valamely konkrét eleme külön könyvvizsgálatának összefüggésében azonban ennek ellenére helyénvalónak tekinti, hogy a szóban forgó elemre vonatkozóan minősítés nélküli véleményt bocsásson ki, csak akkor szabad ezt tennie, ha:
 - (a) jogszabály vagy szabályozás nem tiltja meg ezt a könyvvizsgáló számára;
 - (b) az ilyen vélemény kibocsátására olyan könyvvizsgálói jelentésben kerül sor, amelyet nem az ellenvéleményt vagy a véleménynyilvánítás visszautasítását tartalmazó könyvvizsgálói jelentéssel együtt hoznak nyilvánosságra, továbbá;
 - (c) az elem nem testesíti meg a gazdálkodó egység teljes pénzügyi kimutatásainak fő részét.
17. A könyvvizsgálónak nem szabad minősítés nélküli véleményt kiadnia a teljes pénzügyi kimutatások egyedüli pénzügyi kimutatására vonatkozóan, ha a teljes pénzügyi kimutatások egészére vonatkozóan ellenvéleményt adott ki vagy visszautasította a véleménynyilvánítást. Ez akkor is így van, ha az egyedüli pénzügyi kimutatásra vonatkozó könyvvizsgálói jelentést nem az ellenvéleményt vagy a véleménynyilvánítás visszautasítását tartalmazó könyvvizsgálói jelentéssel együtt hozzák nyilvánosságra. Ennek oka, hogy az egyedüli pénzügyi kimutatás a teljes pénzügyi kimutatások fő részének minősül.

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre (Hiv.: 1. bekezdés, 6. bekezdés (c) pont)

- A1. A 200. nemzetközi könyvvizsgálati standard a „múltra vonatkozó pénzügyi információk” kifejezést úgy definiálja, mint adott gazdálkodó egységre vonatkozó, elsősorban annak számviteli rendszeréből származó, pénzben kifejezett információ múltbeli időszakokban történt gazdasági eseményekről vagy múltbeli időpontban fennálló gazdasági feltételekről vagy körülményekről.¹⁵
- A2. A 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard a „pénzügyi kimutatások” kifejezést úgy definiálja, mint múltra vonatkozó pénzügyi információk strukturált bemutatása, beleértve a közzétételeket, amelynek célja, hogy kommunikálja egy gazdálkodó egység gazdasági erőforrásait vagy kötelmeit egy adott időpontban, vagy az azokban egy időszak során bekövetkező változásokat valamilyen pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban. A „pénzügyi kimutatások” kifejezés rendszerint a pénzügyi kimutatásoknak a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményei által meghatározott teljes együttesére vonatkozik, de vonatkozhat egyetlen pénzügyi kimutatásra is. A közzétételek magyarázó vagy leíró, előírás szerint bemutatott, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek által kifejezetten engedélyezett vagy más módon megengedett információkból állnak magukban a pénzügyi kimutatásokban vagy a megjegyzésekben, vagy keresztivonatkozással

¹⁴ 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 15. bekezdés

¹⁵ 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 13. bekezdés (g) pont

beillesztve.¹⁶ Amint az a 6. bekezdés (c) pontjában szerepel, egy egyedüli pénzügyi kimutatásra vagy egy pénzügyi kimutatás konkrét elemére való hivatkozás magában foglalja a kapcsolódó közzétételeket.

- A3. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának összefüggésében íródtak;¹⁷ azok – ahogy az adott körülmények között az szükséges – módosítandók, ha más múltra vonatkozó pénzügyi információk, például egy egyedüli pénzügyi kimutatás vagy egy pénzügyi kimutatás konkrét eleme könyvvizsgálatára alkalmazzák azokat. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard segítséget nyújt ebben a tekintetben. (Az 1. sz. függelék példákat sorol fel az ilyen egyéb múltra vonatkozó pénzügyi információkra.)
- A4. Múltra vonatkozó pénzügyi információk könyvvizsgálatán kívüli, kellő bizonyosságot nyújtó megbízás végrehajtása a 3000. témaszámú (felülvizsgált) bizonyosságot nyújtó szolgáltatási megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard (ISAE) szerint történik.¹⁸

Szemponatok a megbízás elfogadásakor

A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazása (Hiv.: 7. bekezdés)

- A5. A 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja a könyvvizsgáló számára, hogy megfeleljen (a) a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatára vonatkozó megbízásokkal kapcsolatos releváns etikai követelményeknek, beleértve a függetlenségre vonatkozó követelményeket, valamint (b) az adott könyvvizsgálat szempontjából releváns valamennyi nemzetközi könyvvizsgálati standardnak. Szintén előírja, hogy a könyvvizsgáló egy adott nemzetközi könyvvizsgálati standard valamennyi követelményének feleljen meg, kivéve, ha az adott könyvvizsgálat körülményei között az egész nemzetközi könyvvizsgálati standard nem releváns vagy az adott követelmény nem releváns, mert feltételhez kötött és a feltétel nem áll fenn. Kivételes körülmények között a könyvvizsgáló szükségesnek ítélheti a valamely nemzetközi könyvvizsgálati standard releváns követelményétől való eltérést a szóban forgó követelmény céljának elérését szolgáló alternatív könyvvizsgálati eljárások végrehajtásával.¹⁹
- A6. Egyedüli pénzügyi kimutatásnak vagy egy pénzügyi kimutatás konkrét elemének könyvvizsgálata szempontjából releváns nemzetközi könyvvizsgálati standardok követelményeinek való megfelelés lehet, hogy nem kivitelezhető, ha a könyvvizsgáló nincs megbízva a gazdálkodó teljes pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálatával is. Ilyen esetekben a könyvvizsgáló gyakran nem ismeri ugyanúgy a gazdálkodó egységet és környezetét, beleértve annak belső kontrollját is, mint egy olyan könyvvizsgáló, aki a gazdálkodó teljes pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálatát is végzi. A könyvvizsgálónak a számviteli nyilvántartások vagy más számviteli információk általános minőségéről sincs olyan könyvvizsgálati bizonyítéka, amelyet megszereznének a gazdálkodó egység teljes pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálata során. Ennek megfelelően a könyvvizsgálónak további bizonyítéka lehet szüksége a számviteli nyilvántartásokból szerzett könyvvizsgálati bizonyítékok megerősítéséhez. Egy pénzügyi kimutatás konkrét elemének könyvvizsgálata esetében bizonyos nemzetközi könyvvizsgálati standardok olyan könyvvizsgálati munkát írnak elő, amely aránytalan lehet a vizsgált elemhez képest. Például, bár az 570. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményei valószínűleg relevánsak egy követelésjegyzék könyvvizsgálatának körülményei között, ezeknek a követelményeknek való megfelelés lehet, hogy nem kivitelezhető a megkövetelt könyvvizsgálati erőfeszítés miatt. Ha a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy egy egyedüli pénzügyi kimutatásnak vagy egy pénzügyi kimutatás konkrét elemének a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban történő könyvvizsgálata lehet, hogy nem kivitelezhető, megbeszélheti a vezetéssel, hogy másmilyen típusú megbízás esetleg nem jobban kivitelezhető-e.

¹⁶ 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 13. bekezdés (f) pont

¹⁷ 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 2. bekezdés

¹⁸ 3000. témaszámú, „Múltra vonatkozó pénzügyi információk könyvvizsgálatán vagy átvilágításán kívüli, bizonyosságot nyújtó szolgáltatási megbízások” című (felülvizsgált) bizonyosságot nyújtó szolgáltatási megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard

¹⁹ 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 14., 18. és 22-23. bekezdések

A pénzügyi beszámolási keretelvek elfogadhatósága (Hiv.: 8. bekezdés)

A7. Egy egyedüli pénzügyi kimutatás vagy egy pénzügyi kimutatás konkrét eleme készülhet egy felhatalmazott vagy elismert standardalkotó szervezet által teljes pénzügyi kimutatások elkészítéséhez kialakított pénzügyi beszámolási keretelveken (például az IFRS-eken) alapuló vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban. Ilyen esetben a vonatkozó keretelvek elfogadhatóságának meghatározása magában foglalhatja annak mérlegelését, hogy az adott keretelvek tartalmazzák-e az alapjukul szolgáló keretelvek valamennyi olyan követelményét, amely releváns egy egyedüli pénzügyi kimutatásnak vagy egy pénzügyi kimutatás konkrét elemének kielégítő közzétételeket nyújtó bemutatása szempontjából.

A vélemény formája (Hiv.: 9. bekezdés)

A8. A könyvvizsgáló által kibocsátandó vélemény formája a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvektől és bármely vonatkozó jogszabálytól vagy szabályozástól függ.²⁰ A 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal²¹ összhangban:

- (a) a valós bemutatást előíró keretelvekkel összhangban összeállított teljes pénzügyi kimutatásokra vonatkozó minősítés nélküli vélemény kibocsátásakor a könyvvizsgálói vélemény a következő kifejezéseket használja, hacsak jogszabály vagy szabályozás másképp nem rendelkezik:
 - (i) a pénzügyi kimutatások minden lényeges szempontból valóban mutatják be a [vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel] összhangban; vagy
 - (ii) a pénzügyi kimutatások megbízható és valós képet adnak a [vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel] összhangban, továbbá;
- (b) a megfelelést előíró keretelvekkel összhangban összeállított teljes pénzügyi kimutatásokra vonatkozó minősítés nélküli vélemény kibocsátásakor a könyvvizsgálói vélemény kimondja, hogy a pénzügyi kimutatások minden lényeges szempontból a [vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel] összhangban vannak összeállítva.

A9. Egy egyedüli pénzügyi kimutatás vagy egy pénzügyi kimutatás konkrét eleme esetében a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek lehet, hogy kifejezetten nem foglalkoznak a pénzügyi kimutatás vagy a pénzügyi kimutatás konkrét eleme bemutatásával. Ez lehet a helyzet olyankor, amikor a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek egy felhatalmazott vagy elismert standardalkotó szervezet által teljes pénzügyi kimutatások elkészítéséhez kialakított pénzügyi beszámolási keretelveken (például az IFRS-eken) alapulnak. A könyvvizsgáló ezért mérlegeli, hogy a vélemény várható formája megfelel-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek fényében. Az alábbi tényezők lehetnek hatással a könyvvizsgáló azon mérlegelésére, hogy a könyvvizsgálói véleményben a „minden lényeges szempontból valóban mutatja be” vagy a „megbízható és valós képet ad” megfogalmazást használja-e:

- A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek nyíltan vagy burkoltan korlátozva vannak-e teljes pénzügyi kimutatások készítésére.
- Az egyedüli pénzügyi kimutatás vagy a pénzügyi kimutatás konkrét eleme:
 - teljes mértékben meg fog-e felelni a keretelveknek az adott pénzügyi kimutatás vagy az adott elem szempontjából releváns valamennyi követelményének, és a pénzügyi kimutatás vagy a pénzügyi kimutatás konkrét eleme bemutatása tartalmazni fogja-e a kapcsolódó közzétételeket
 - ha az a valós bemutatás eléréséhez szükséges, fog-e közzétételeket nyújtani a keretelvek által konkrétan előírtakon felül, vagy – kivételes körülmények között – el fog-e térni a keretelvek valamely követelményétől.

A könyvvizsgálónak a vélemény várható formájára vonatkozó döntése szakmai megítélés kérdése. Hatással lehet rá az, hogy a „minden lényeges szempontból valóban mutatja be” vagy a „megbízható és valós képet ad” megfogalmazások egy valós bemutatást előíró keretelvekkel összhangban készített egyedüli pénzügyi kimutatásra vagy a valós bemutatást előíró keretelvekkel összhangban készített pénzügyi kimutatás egy konkrét elemére vonatkozó könyvvizsgálói jelentésben történő használata általánosan elfogadott-e az adott joghatóságban.

²⁰ 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 8. bekezdés

²¹ 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 25-26. bekezdések

Szemponatok a könyvvizsgálat tervezésekor és végrehajtásakor (Hiv.: 10. bekezdés)

- A10. Az egyes nemzetközi könyvvizsgálati standardok relevanciája gondos mérlegelést követel meg. Még, ha csak egy pénzügyi kimutatás konkrét eleme is a könyvvizsgálat tárgya, az olyan nemzetközi könyvvizsgálati standardok, mint a 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard,²² az 550. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard²³ és az 570. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard elvileg relevánsak. Ennek oka, hogy az elem tartalmazhat hibás állítást csalás miatt, kapcsolt felek közötti ügyletek hatásának következtében vagy annak eredményeképpen, hogy a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek szerinti vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitelt helytelenül alkalmazzák.
- A11. A 260. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja a könyvvizsgáló számára, hogy meghatározza azt a megfelelő személyt (személyeket) a gazdálkodó egység irányítási struktúráján belül, akivel kommunikálnia kell.²⁴ A 260. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard felhívja a figyelmet arra, hogy egyes esetekben az irányítással megbízott személyek valamennyien részt vesznek a gazdálkodó egység vezetésében, és a kommunikációs követelmények alkalmazása ennek a helyzetnek megfelelően módosul.²⁵ Amikor a gazdálkodó egység teljes általános célú pénzügyi kimutatásokat is készít, a speciális célú pénzügyi kimutatások készítésének felügyeletéért felelős személy(ek) lehet, hogy nem ugyanazok az irányítással megbízott személyek, akik felelősek az általános célú pénzügyi kimutatások készítésének felügyeletéért.
- A12. Emellett a nemzetközi könyvvizsgálati standardok pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának összefüggésében íródtak; azok – ahogy az adott körülmények között az szükséges – módosítandók, ha egyedüli pénzügyi kimutatásnak²⁶ vagy egy pénzügyi kimutatás konkrét elemének könyvvizsgálatára alkalmazzák azokat. A vezetés által a teljes pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan adott írásbeli nyilatkozatokat például a pénzügyi kimutatás vagy az adott elem vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban történő bemutatására vonatkozó írásbeli nyilatkozatokkal helyettesítenék.
- A13. A teljes pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói jelentésbe foglalt kérdéseknek lehetnek kihatásai egy egyedüli pénzügyi kimutatásnak vagy egy pénzügyi kimutatás elemének könyvvizsgálatára (lásd 14. bekezdés). Amikor egy egyedüli pénzügyi kimutatás vagy egy pénzügyi kimutatás konkrét eleme könyvvizsgálatának tervezésére és végrehajtására a gazdálkodó egység teljes pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálatához kapcsolódóan kerül sor, a könyvvizsgáló lehet, hogy fel tud használni a gazdálkodó egység teljes pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálata részeként megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékot az adott pénzügyi kimutatás vagy elem könyvvizsgálata során. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok azonban előírják a könyvvizsgáló számára a pénzügyi kimutatás vagy elem könyvvizsgálatának oly módon történő megtervezését és végrehajtását, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen a pénzügyi kimutatásra vagy az elemre vonatkozó vélemény megalapozásához.
- A14. A teljes pénzügyi kimutatásokat alkotó egyes pénzügyi kimutatások, valamint az adott pénzügyi kimutatások számos konkrét eleme, beleértve az azokhoz kapcsolódó közzétételeket, kölcsönösen összefüggnek egymással. Ennek megfelelően, egy egyedüli pénzügyi kimutatás vagy egy pénzügyi kimutatás konkrét eleme könyvvizsgálatkor a könyvvizsgáló lehet, hogy nem tudja elszigetelten mérlegelni az adott pénzügyi kimutatást vagy elemet. Ennek következtében szükséges lehet, hogy a könyvvizsgáló eljárásokat hajtson végre a kölcsönösen összefüggő tételek vonatkozásában ahhoz, hogy teljesítse a könyvvizsgálat célját.
- A15. Emellett egy egyedüli pénzügyi kimutatásra vagy egy pénzügyi kimutatás konkrét elemére vonatkozóan meghatározott lényegesség alacsonyabb lehet, mint a gazdálkodó teljes pénzügyi kimutatásaira vonatkozóan meghatározott lényegesség; ez hatással lesz a könyvvizsgálati eljárások jellegére,

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

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

²⁴ 260. témaszámú, „Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 11. bekezdés

²⁵ 260. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 10. bekezdés (b) pont, 13., A1. (harmadik bullet pont), A2. és A8. bekezdések

²⁶ 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 2. bekezdés

ütemezésére és terjedelmére, valamint a nem helyesbített hibás állítások értékelésére.

Véleménykialakítás és jelentéskészítési szempontok (Hiv.: 11. bekezdés)

- A16. A 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja a könyvvizsgáló számára a véleménykialakítás során annak értékelését, hogy a pénzügyi kimutatások megfelelő közzétételeket biztosítanak-e ahhoz, hogy a célzott felhasználók megértsék a lényeges ügyleteknek és eseményeknek a pénzügyi kimutatásokban közölt információkra gyakorolt hatását.²⁷ Egyedüli pénzügyi kimutatás vagy egy pénzügyi kimutatás konkrét eleme esetében fontos, hogy a pénzügyi kimutatás vagy az elem, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeit figyelembe véve megfelelő közzétételt biztosít ahhoz, hogy a célzott felhasználók megértsék a pénzügyi kimutatásban vagy az elemben közölt információkat, valamint a lényeges ügyleteknek és eseményeknek a pénzügyi kimutatásban vagy az elemben közölt információkra gyakorolt hatását.
- A17. A 2. sz. függelék szemléltető példákat tartalmaz egyedüli pénzügyi kimutatásra és egy pénzügyi kimutatás konkrét elemére vonatkozó független könyvvizsgálói jelentésekre. Könyvvizsgálói jelentések egyéb szemléltető példái relevánsak lehetnek egyedüli pénzügyi kimutatásra vagy egy pénzügyi kimutatás konkrét elemére vonatkozó jelentéskészítés szempontjából (lásd például a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard, a 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard, az 570. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard, a 720. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard és a 706. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard függelékeit).

A 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard alkalmazása egyedüli pénzügyi kimutatásra vagy egy pénzügyi kimutatás konkrét elemére vonatkozó jelentéskészítés esetén

- A18. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 11. bekezdése kifejti, hogy egyedüli pénzügyi kimutatásra vagy egy pénzügyi kimutatás konkrét elemére vonatkozó vélemény kialakításakor és az ilyenekre vonatkozó jelentés készítésekor követelmény, hogy a könyvvizsgáló a 700. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeit alkalmazza szükség szerint az adott megbízás körülményeihez igazítva. Ennek során a könyvvizsgáló számára szintén követelmény, hogy alkalmazza az egyéb nemzetközi könyvvizsgálati standardokban foglalt jelentéstételi követelményeket szükség szerint az adott megbízás körülményeihez igazítva, és a könyvvizsgáló hasznosnak találhatja az alábbi A19-A21. bekezdésekben tárgyalt speciális szempontokat

A vállalkozás folytatása

- A19. Az egyedüli pénzügyi kimutatás vagy egy pénzügyi kimutatás konkrét eleme készítésekor alkalmazott vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvektől függően szükséges lehet szükség szerint módosítani a vezetés vállalkozás folytatásával kapcsolatos felelősségeinek²⁸ leírását a könyvvizsgálói jelentésben. A könyvvizsgáló felelősségeinek²⁹ a könyvvizsgálói jelentésben lévő leírását is szükséges lehet szükség szerint módosítani attól függően, hogyan alkalmazandó az 570. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard az adott megbízás körülményei között.

Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések

- A20. A 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja a könyvvizsgáló számára, hogy a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban kommunikálja a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdéseket a tőzsdén jegyzett gazdálkodó egységek teljes általános célú pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálatai esetében.³⁰ Egyedüli pénzügyi kimutatásnak vagy egy pénzügyi kimutatás konkrét elemének könyvvizsgálatára csak akkor vonatkozik a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard, ha kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálását az ilyen pénzügyi

²⁷ 700. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 13. bekezdés (e) pont

²⁸ Lásd a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 34. bekezdés (b) pontját és A48. bekezdését.

²⁹ Lásd a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 39. bekezdés (b) pont (iv) alpontját

³⁰ 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 30. bekezdés

kimutatásokra vagy elemekre vonatkozó könyvvizsgálói jelentésben jogszabály vagy szabályozás írja elő, vagy a könyvvizsgáló egyébként úgy dönt, hogy kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdéseket kommunikál. Ha egyedüli pénzügyi kimutatásra vagy egy pénzügyi kimutatás konkrét elemére vonatkozó könyvvizsgálói jelentésben kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdéseket kommunikálnak, a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard teljes egészében alkalmazandó.³¹

Egyéb információk

A21. A 720. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard a könyvvizsgáló egyéb információkkal kapcsolatos felelősségeivel foglalkozik. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard összefüggésében az egyedüli pénzügyi kimutatást vagy egy pénzügyi kimutatás konkrét elemét tartalmazó vagy kísérelő jelentések – amelyeknek célja információk nyújtása a tulajdonosok (vagy hasonló érdekeltek) részére az egyedüli pénzügyi kimutatásban vagy egy pénzügyi kimutatás konkrét elemében bemutatott kérdésekről – a 720. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard szempontjából éves jelentésnek minősülnek. Amikor a könyvvizsgáló megállapítja, hogy a gazdálkodó egység ilyen jelentés kiadását tervezi, a 720. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményei vonatkoznak az adott egyedüli pénzügyi kimutatás vagy az adott elem könyvvizsgálatára.

A megbízásért felelős partner neve

A22. A 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardnak az a követelménye, hogy a könyvvizsgáló foglalja bele a megbízásért felelős partner nevét a könyvvizsgálói jelentésbe, tőzsdén jegyzett gazdálkodó egységek egyedüli pénzügyi kimutatásainak vagy tőzsdén jegyzett gazdálkodó egységek pénzügyi kimutatásai konkrét elemeinek könyvvizsgálatára is vonatkozik.³² Jogszabály vagy szabályozás előírhatja a könyvvizsgáló számára a megbízásért felelős partner nevének a könyvvizsgálói jelentésbe történő belefoglalását, vagy a könyvvizsgáló egyébként ennek megtétele mellett dönthet tőzsdén nem jegyzett gazdálkodó egységek egyedüli pénzügyi kimutatására vagy pénzügyi kimutatása konkrét elemére vonatkozó jelentés készítésekor.

Jelentéskészítés a gazdálkodó egység teljes pénzügyi kimutatásaira és egy egyedüli pénzügyi kimutatásra vagy egy pénzügyi kimutatás konkrét elemére vonatkozóan (Hiv.: 14. bekezdés)

A gazdálkodó egység teljes pénzügyi kimutatásaira vonatkozó könyvvizsgálói jelentésben foglalt bizonyos kérdéseknek az egyedüli pénzügyi kimutatásnak vagy egy pénzügyi kimutatás konkrét elemének a könyvvizsgálatára és az azokra vonatkozó könyvvizsgálói jelentésre gyakorolt hatásainak mérlegelése

A23. A 14. bekezdés előírja a könyvvizsgáló számára, hogy mérlegelje a teljes pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói jelentésben foglalt bizonyos kérdéseknek a kihatásait, ha vannak, az egyedüli pénzügyi kimutatásoknak vagy egy pénzügyi kimutatás konkrét elemének könyvvizsgálatára és az azokra vonatkozó könyvvizsgálói jelentésre. Annak mérlegelése, hogy egy, a teljes pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói jelentésben foglalt adott kérdés releváns-e egy egyedüli pénzügyi kimutatásra vagy egy pénzügyi kimutatás konkrét elemére vonatkozó jelentés készítésére szóló megbízás összefüggésében, szakmai megítélést igényel.

A24. Tényezők, amelyek relevánsak lehetnek ezeknek a kihatásoknak a mérlegelése során:

- a teljes pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói jelentésben ismertetett kérdés(ek) jellege, és hogy milyen mértékben vonatkozik (vonatkoznak) az egyedüli pénzügyi kimutatásban vagy egy pénzügyi kimutatás konkrét elemében foglaltakra
- mennyire átfogó(ak) a teljes pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói jelentésben ismertetett kérdés(ek)

³¹ 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 31. bekezdés

³² Lásd a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 46. és A61–A63. bekezdéseit

- a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek közötti eltérések jellege és mértéke
- a teljes pénzügyi kimutatások által lefedett időszak(ok) és az egyedüli pénzügyi kimutatásnak vagy egy pénzügyi kimutatás elemének időszaka(i) vagy dátumai közötti eltérésnek a mértéke
- a teljes pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói jelentés dátuma óta eltelt idő.

A25. Olyan esetben például, amikor a teljes pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói jelentésben a könyvvizsgálói vélemény korlátozva lett a követelésekre vonatkozóan, és az egyedüli pénzügyi kimutatás tartalmaz követeléseket, vagy a pénzügyi kimutatás konkrét eleme követelésekhez kapcsolódik, valószínű, hogy lennének kihatások a könyvvizsgálatra vonatkozóan. Másrészt viszont, ha a teljes pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói vélemény korlátozása hosszú lejáratú tartozás besorolására vonatkozik, kevésbé valószínű, hogy kihatások lennének az egyedüli pénzügyi kimutatás – amely az eredménykimutatás – könyvvizsgálatára vonatkozóan, vagy ha a pénzügyi kimutatás konkrét eleme követelésekhez kapcsolódik.

A26. A teljes pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói jelentésben kommunikált kulcsfontosságú könyvvizsgálói kérdéseknek lehetnek kihatásai egy egyedüli pénzügyi kimutatásnak vagy a pénzügyi kimutatás konkrét elemének könyvvizsgálatára. A Kulcsfontosságú könyvvizsgálói kérdések szakaszban szerepeltetett arra vonatkozó információk, hogy hogyan kezelték az adott kérdést a teljes pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során, hasznosak lehetnek annak a könyvvizsgáló általi meghatározása szempontjából, hogy hogyan kezeljék az adott kérdést, amikor az releváns az egyedüli pénzügyi kimutatásnak vagy a pénzügyi kimutatás konkrét elemének könyvvizsgálata szempontjából.

A teljes pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói jelentésre való hivatkozás belefoglalása

A27. Még akkor is, ha a teljes pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói jelentésben foglalt bizonyos kérdéseknek nincsenek kihatásai az egyedüli pénzügyi kimutatásnak vagy egy pénzügyi kimutatás konkrét elemének könyvvizsgálatára vagy az azokra vonatkozó könyvvizsgálói jelentésre, a könyvvizsgáló helyénvalónak tarthatja, hogy egyéb kérdések bekezdésben hivatkozzon az adott kérdés(ek)re az egyedüli pénzügyi kimutatásra vagy egy pénzügyi kimutatás konkrét elemére vonatkozó könyvvizsgálói jelentésben (lásd 706. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálói standard).³³ A könyvvizsgáló például helyénvalónak tarthatja, hogy az egyedüli pénzügyi kimutatásra vagy a pénzügyi kimutatás egy konkrét elemére vonatkozó könyvvizsgálói jelentésben hivatkozzon a teljes pénzügyi kimutatásokban lévő *A vállalkozás folytatásához kapcsolódó lényeges bizonytalanság* szakaszra.

Ellenvélemény vagy a véleménynyilvánítás visszautasítása a gazdálkodó egység teljes pénzügyi kimutatásaira vonatkozó könyvvizsgálói jelentésben (Hiv.: 15. bekezdés)

A28. Egy gazdálkodó egység teljes pénzügyi kimutatásaira vonatkozó könyvvizsgálói jelentésben megengedett a véleménynyilvánítás visszautasítása a jövedelmi helyzetre és a cash flow-kra vonatkozóan, ahol releváns, és minősítés nélküli vélemény a pénzügyi helyzet tekintetében, mivel a véleménynyilvánítást csak a jövedelmi helyzet és a cash flow-k vonatkozásában utasítják vissza, nem pedig a pénzügyi kimutatások egésze tekintetében.³⁴

1. sz. függelék

(Hiv.: A3. bekezdés)

Példák egy pénzügyi kimutatás konkrét elemeire, számláira vagy tételeire

³³ Lásd 706. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálói standard 10-11. bekezdések

³⁴ 510. témaszámú, „Első könyvvizsgálói megbízások – Nyitó egyenlegek” című nemzetközi könyvvizsgálói standard A8. bekezdés és 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálói standard A16. bekezdés

- Követelések, kétes követelések értékvesztése, készletek, magánnyugdíjpénztár elhatárolt juttatásaira vonatkozó kötelezettség, az azonosított immateriális javak nyilvántartott értéke, vagy a „bekövetkezett, de még be nem jelentett” károkra vonatkozó kötelezettség egy biztosítási portfólióban, a kapcsolódó megjegyzésekkel együtt.
- Külső kezelésben lévő eszközök jegyzéke, valamint magánnyugdíjpénztár bevétele, beleértve a kapcsolódó megjegyzéseket.
- Tárgyi eszközök nettó értékének jegyzéke, a kapcsolódó megjegyzésekkel együtt.
- Lízingelt ingatlannal kapcsolatos kifizetések jegyzéke, beleértve a magyarázó megjegyzéseket.
- Nyereségrészesedések vagy munkavállalói jutalmak jegyzéke, beleértve a magyarázó megjegyzéseket.

2. sz. függelék

(Hiv.: A17. bekezdés)

Egyedüli pénzügyi kimutatásra és egy pénzügyi kimutatás konkrét elemére vonatkozó független könyvvizsgálói jelentések szemléltető példái

- 1. sz. szemléltető példa: Egy tőzsdén nem jegyzett gazdálkodó egység általános célú keretelvekkel (a jelen szemléltető példa céljaira valós bemutatást előíró keretelvekkel) összhangban készített egyedüli pénzügyi kimutatására vonatkozó könyvvizsgálói jelentés.
- 2. sz. szemléltető példa: Egy tőzsdén nem jegyzett gazdálkodó egység speciális célú keretelvekkel (a jelen szemléltető példa céljaira valós bemutatást előíró keretelvekkel) összhangban készített egyedüli pénzügyi kimutatásra vonatkozó könyvvizsgálói jelentés.
- 3. sz. szemléltető példa: Tőzsdén jegyzett gazdálkodó egység speciális célú keretelvekkel (a jelen szemléltető példa céljaira megfelelést előíró keretelvekkel) összhangban készített pénzügyi kimutatás konkrét elemére vonatkozó könyvvizsgálói jelentés.

1. sz. szemléltető példa: Könyvvizsgálói jelentés egy tőzsdén nem jegyzett gazdálkodó egység általános célú keretelvekkel (a jelen szemléltető példa alkalmazásában valós bemutatást előíró keretelvek) összhangban készített egyedüli pénzügyi kimutatásáról.

A jelen szemléltető könyvvizsgálói jelentés alkalmazásában a következő körülményeket tételezzük fel:

- Mérleg (vagyis egy egyedüli pénzügyi kimutatás) könyvvizsgálata
- A mérleget a gazdálkodó egység vezetése az X joghatóságban a pénzügyi beszámolási keretelvek mérlegkészítés szempontjából releváns követelményeivel összhangban készítette.
- A könyvvizsgálati megbízás feltételei a vezetés pénzügyi kimutatásokért való felelősségének a 210. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardban lévő leírását tükrözik.
- A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek valós bemutatást előíró keretelvek, amelyeket úgy alakítottak ki, hogy egy széles felhasználói kör általános pénzügyi információ iránti igényeit elégítsék ki.
- A könyvvizsgáló megállapítása szerint helyénvaló a „minden lényeges szempontból valósan mutatja be” megfogalmazás használata a könyvvizsgálói véleményben.
- A könyvvizgálatra vonatkozó releváns etikai követelmények az adott joghatóság etikai követelményei.
- A megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték alapján a könyvvizsgáló arra a következtetésre jutott, hogy lényeges bizonytalanság áll fenn olyan eseményekkel vagy feltételekkel kapcsolatban, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban az 570. témaszámú, (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban). A lényeges bizonytalanság közzététele az egyedüli pénzügyi kimutatásban megfelelő.
- A könyvvizsgáló számára nem előírás és egyébként nem döntött úgy, hogy kommunikálja a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdéseket a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban a mérleg könyvvizgálatának összefüggésében.
- A könyvvizsgáló azt állapította meg, hogy nincsenek egyéb információk (vagyis a 720. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményei nem alkalmazandók).
- A pénzügyi kimutatás felügyeletéért felelős személyek eltérnek a pénzügyi kimutatás elkészítéséért felelős személyektől.
- A könyvvizsgálónak nincsenek helyi jogszabály vagy szabályozás által előírt egyéb jelentéstételi felelősségei.

FÜGGETLEN KÖNYVVIZSGÁLÓI JELENTÉS

[megfelelő címzett]

Vélemény

Elvégeztük az ABC társaság (a Társaság) 20X1. december 31-i mérlegének, valamint a jelentős számviteli politikák összefoglalását magukban foglaló megjegyzéseknek (együtt: „a pénzügyi kimutatás”) a könyvvizsgálatát.

Véleményünk szerint a mellékelt pénzügyi kimutatás minden lényeges szempontból valóban mutatja be a Társaság 20X1. december 31-i pénzügyi helyzetét X joghatóság pénzügyi beszámolási keretelveinek az ilyen pénzügyi kimutatás készítése szempontjából releváns követelményeivel összhangban. [Vélemény szakasz előrehozása a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard követelménye szerint]

Vélemény alapja

Könyvvizsgálatunkat a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban hajtottuk végre. Ezen standardok értelmében fennálló felelősségeink bővebb leírását jelentésünk „A könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatás könyvvizsgálatáért való felelősségei” szakasza tartalmazza. Függetlenek vagyunk a Társaságtól azon etikai követelményekkel összhangban, amelyek a pénzügyi kimutatás általunk végzett könyvvizsgálata szempontjából relevánsak [joghatóság] területén, és eleget tettünk egyéb etikai felelősségeinknek ezekkel a követelményekkel összhangban. Meggyőződésünk, hogy az általunk megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték elegendő és megfelelő ahhoz, hogy megalapozza véleményünket. [Ennek a szakasznak az első és az utolsó mondata korábban a Könyvvizsgáló felelőssége szakaszban volt. Emellett a Vélemény alapja szakasz közvetlenül a Vélemény szakasz után következik a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményei szerint.]

A vállalkozás folytatásával kapcsolatos jelentős bizonytalanság

Felhívjuk a figyelmet a pénzügyi kimutatáshoz fűzött 6. megjegyzésre, amely jelzi, hogy a Társaságnak a 20X1. december 31-ével végződő évben ZZZ nettó vesztesége keletkezett, valamint hogy ezen időponttal a Társaság rövid lejáratú kötelezettségei YYY-nal meghaladták összes eszközeinek értékét. Ahogyan az a 6. megjegyzésben szerepel, ezek az események vagy feltételek a 6. megjegyzésben szereplő egyéb kérdésekkel együtt azt jelzik, hogy lényeges bizonytalanság áll fenn, amely jelentős kétséget vethet fel a Társaságnak a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban. Véleményünk nincs minősítve e kérdés vonatkozásában.

A vezetés és az irányítással megbízott személyek felelősségei a pénzügyi kimutatásért³⁵

A vezetés felelős a pénzügyi kimutatás X joghatóság pénzügyi beszámolási keretelveinek az ilyen pénzügyi kimutatás készítése szempontjából releváns követelményeivel összhangban történő elkészítéséért és valós bemutatásáért, valamint az olyan belső kontrollért, amelyet a vezetés szükségesnek tart ahhoz, hogy lehetővé váljon az akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állításoktól mentes pénzügyi kimutatás elkészítése.

A pénzügyi kimutatás elkészítése során a vezetés felelős a Társaság vállalkozás folytatására való képességének felméréseért, a vállalkozás folytatásával kapcsolatos kérdéseknek az adott helyzetnek megfelelő közzétételéért, valamint – kivéve, ha a vezetésnek szándékában áll megszüntetni a Társaságot vagy beszüntetni az üzletszerű tevékenységet, vagy amikor nem áll előtte ezen kívül más reális lehetőség – a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel alkalmazásáért.

Az irányítással megbízott személyek felelősek a Társaság pénzügyi beszámolási folyamatának felügyeletéért.

A könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatás könyvvizsgálatáért való felelősségei

Célunk kellő bizonyosságot szerezni arról, hogy a pénzügyi kimutatás egésze nem tartalmaz akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítást, valamint a véleményünket tartalmazó könyvvizsgálói jelentést bocsátani ki. A kellő bizonyosság magas fokú bizonyosság, de nem garancia arra, hogy a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban elvégzett könyvvizsgálat mindig feltárja a létező lényeges hibás állítást. A hibás állítások eredhetnek

³⁵ A jelen szemléltető könyvvizsgálói jelentésekben szükséges lehet a „vezetés” és az „irányítással megbízott személyek” kifejezéseknek az adott joghatóság jogi keretelvei kontextusában helyénvaló más kifejezésekkel való helyettesítése.

csalásból vagy hibából, és lényegesnek minősülnek, ha önmagukban vagy együttesen ésszerű várakozások alapján befolyásolhatják a felhasználók adott pénzügyi kimutatás alapján meghozott gazdasági döntéseit.

A 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 41. bekezdésének (b) pontja kifejti, hogy az alábbi, árnyékolással jelölt anyag elhelyezhető a könyvvizsgálói jelentés függelékében. A 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 41. bekezdés (c) pontja kifejti, hogy ha jogszabály, szabályozás vagy nemzeti könyvvizsgálati standardok kifejezetten lehetővé teszik, a könyvvizsgáló felelősségei leírásának a könyvvizsgálói jelentésbe való belefoglalása helyett hivatkozni lehet egy megfelelő hatóság ezt az anyagot tartalmazó weboldalára, feltéve, ha a weboldalon feltüntetett leírás foglalkozik az alábbi könyvvizsgálói felelősségek leírásával és azokkal összhangban van.

A nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban elvégzett könyvvizsgálat részeként szakmai megítélés alkalmazunk, és szakmai szkepticizmust tartunk fenn a könyvvizsgálat egésze során. Emellett:

- Azonosítjuk és felbecsüljük a pénzügyi kimutatás akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állításainak kockázatait, az ezekre a kockázatokra reagáló könyvvizsgálati eljárásokat alakítunk ki és hajtunk végre, valamint a véleményünk megalapozásához elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzünk. A csalásból eredő lényeges hibás állítás fel nem tárásának kockázata nagyobb, mint a hibából eredő, mivel a csalás magában foglalhat összejátszást, hamisítást, szándékos kihagyásokat, téves nyilatkozatokat vagy a belső kontroll felülírását.
- Megismerjük a könyvvizsgálat szempontjából releváns belső kontrollt azért, hogy olyan könyvvizsgálati eljárásokat tervezzünk meg, amelyek az adott körülmények között megfelelőek, de nem azért, hogy a Társaság belső kontrolljának hatékonyságára vonatkozóan véleményt nyilvánítsunk.³⁶
- Értékeljük az alkalmazott számviteli politikák megfelelőségét és a vezetés által készített számviteli becslések, ha vannak ilyenek, és kapcsolódó közzétételek ésszerűségét.
- Következtetést vonunk le arról, helyénvaló-e a vezetés részéről a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel alkalmazása, valamint a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték alapján arról, fennáll-e lényeges bizonytalanság olyan eseményekkel vagy feltételekkel kapcsolatban, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a Társaság vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban. Amennyiben azt a következtetést vonjuk le, hogy lényeges bizonytalanság áll fenn, könyvvizsgálói jelentésünkben fel kell hívnunk a figyelmet a pénzügyi kimutatásokban lévő kapcsolódó közzétételekre, vagy, amennyiben az ilyen közzétételek nem megfelelőek, minősíteniük kell véleményünket. Következtetéseink a könyvvizsgálói jelentésünk dátumáig megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékon alapulnak. Jövőbeli események vagy feltételek azonban okozhatják azt, hogy a Társaság nem tudja a vállalkozást folytatni.
- Értékeljük a pénzügyi kimutatás, beleértve a közzétételeket is, átfogó prezentálását, felépítését és tartalmát, valamint azt, hogy a pénzügyi kimutatás a valós bemutatást megvalósító módon mutatja-e be a mögöttes ügyleteket és eseményeket.

Kommunikáljuk az irányítással megbízott személyek felé - egyéb kérdések mellett - a könyvvizsgálat tervezett hatókörét és ütemezését, a könyvvizsgálat jelentős megállapításait, beleértve a belső kontrollnak a könyvvizsgálatunk során általunk azonosított jelentős hiányosságait is.

[Aláírás a könyvvizsgáló cég nevében, a könyvvizsgáló saját neve vagy mindkettő, az adott joghatóság előírásainak megfelelően]

[A könyvvizsgáló címe] [A dátum és a cím sorrendje felcserélve]

[Dátum]

³⁶ Ez a mondat az adott esetnek megfelelően módosulna olyan körülmények között, amikor a könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatás könyvvizsgálatához kapcsolódóan a belső kontroll hatékonyságára vonatkozó vélemény kibocsátására vonatkozó felelőssége is van.

2. sz. szemléltető példa: Könyvvizsgálói jelentés egy tőzsdén nem jegyzett gazdálkodó egység speciális célú keretelvekkel összhangban készített egyedüli pénzügyi kimutatásáról.

A jelen szemléltető könyvvizsgálói jelentés alkalmazásában a következő körülményeket tételezzük fel:

- Tőzsdén nem jegyzett gazdálkodó egység pénzeszközbevételekre és -kifizetésekre vonatkozó kimutatásának (vagyis egy egyedüli pénzügyi kimutatásnak) a könyvvizsgálata.
- Nem bocsátottak ki a teljes pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói jelentést.
- A pénzügyi kimutatást a gazdálkodó egység vezetése pénzeszközbevételek és pénzeszköz-kiadások alapú számvittel összhangban készítette egy hitelező cash flow-információkra vonatkozó kérésére válaszul. A vezetés megválaszthatja a pénzügyi beszámolási keretelveket.
- A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek konkrét felhasználók pénzügyi információk iránti igényeinek kielégítésére kialakított valós bemutatást előíró keretelvek.³⁷
- A könyvvizsgáló azt a következtetést vonta le, hogy a megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékok alapján minősítés nélküli (azaz „tiszta”) vélemény megfelelő.
- A könyvvizsgáló megállapította, hogy helyénvaló a „minden lényeges szempontból valósan mutatja be” megfogalmazás használata a könyvvizsgálói jelentésben.
- A könyvvizsgálatra vonatkozó releváns etikai követelmények az adott joghatóság etikai követelményei.
- A könyvvizsgáló jelentésének terjesztése vagy felhasználása nincs korlátozva.
- A megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték alapján a könyvvizsgáló arra a következtetésre jutott, hogy nem áll fenn lényeges bizonytalanság olyan eseményekkel vagy feltételekkel kapcsolatban, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban az 570. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.
- A könyvvizsgáló számára nem előírás és egyébként nem döntött úgy, hogy kommunikálja a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdéseket a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban a pénzeszközbevételekre és -kifizetésekre vonatkozó kimutatás könyvvizgálatának összefüggésében.
- A könyvvizsgáló azt állapította meg, hogy nincsenek egyéb információk (vagyis a 720. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményei nem alkalmazandók).
- A vezetés felelős a pénzügyi kimutatás elkészítéséért és ennek a pénzügyi kimutatásnak az elkészítését szolgáló pénzügyi beszámolási folyamat felügyeletéért.
- A könyvvizsgálónak nincsenek helyi jogszabály vagy szabályozás által előírt egyéb jelentéstételi felelősségei.

FÜGGETLEN KÖNYVVIZSGÁLÓI JELENTÉS

[megfelelő címzett]

Vélemény

Elvégeztük az ABC társaság (a Társaság) 20X1. december 31-ével végződő évre vonatkozó pénzeszközbevételek és -kifizetések kimutatásának, valamint a jelentős számviteli politikák összefoglalását magában foglaló, a pénzeszközbevételek és -kifizetések kimutatásához fűzött megjegyzéseknek (együtt: „a pénzügyi kimutatás”) a könyvvizgálatát.

Véleményünk szerint a mellékelt pénzügyi kimutatás minden lényeges szempontból valósan mutatja be a Társaság pénzeszközbevételeit és -kifizetéseit a 20X1. december 31-ével végződő évre az X. megjegyzésben leírt,

³⁷ A 800. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard tartalmaz követelményeket és útmutatást a speciális célú keretelvekkel összhangban készített pénzügyi kimutatások formájára és tartalmára vonatkozóan.

a pénzeszközbevételeken és –kifizetéseken alapuló számvitellel összhangban. [Vélemény szakasz előrehozása a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard követelménye szerint]

Vélemény alapja

Könyvvizsgálatunkat a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban hajtottuk végre. Ezen standardok értelmében fennálló felelősségeink bővebb leírását jelentésünk „A könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatás könyvvizsgálatáért való felelőssége” szakasza tartalmazza. Függetlenek vagyunk a Társaságtól azon etikai követelményekkel összhangban, amelyek a pénzügyi kimutatás általunk végzett könyvvizsgálata szempontjából relevánsak [joghatóság] területén, és eleget tettünk egyéb etikai felelősségeinknek ezekkel a követelményekkel összhangban. Meggyőződésünk, hogy az általunk megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték elegendő és megfelelő ahhoz, hogy megalapozza véleményünket. [Ennek a szakasznak az első és az utolsó mondata korábban a Könyvvizsgáló felelőssége szakaszban volt. Emellett a Vélemény alapja szakasz közvetlenül a Vélemény szakasz után következik a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményei szerint.]

Figyelemfelhívás – A számvitel alapja

Felhívjuk a figyelmet a pénzügyi kimutatás X. megjegyzésére, amely leírja a számvitel alapját. A pénzügyi kimutatást azért készítették, hogy információt nyújtson XYZ hitelezőnek. Ennek eredményeképpen lehet, hogy a kimutatás más célra nem megfelelő. Véleményünk nincs minősítve e kérdés vonatkozásában.

A vezetés és az irányítással megbízott személyek felelősségei a pénzügyi kimutatásért³⁸

A vezetés felelős a pénzügyi kimutatásnak az X. megjegyzésben leírt, a pénzeszközbevételeken és –kifizetéseken alapuló számvitellel összhangban történő elkészítéséért és valós bemutatásáért; ez magában foglalja annak meghatározását, hogy a pénzeszközbevételeken és –kifizetéseken alapuló számvitel a pénzügyi kimutatás készítésének elfogadható alapja az adott körülmények között, valamint az olyan belső kontrollért, amelyet a vezetés szükségesnek tart ahhoz, hogy lehetővé váljon az akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állításoktól mentes pénzügyi kimutatás elkészítése.

A pénzügyi kimutatás elkészítése során a vezetés felelős a Társaság vállalkozás folytatására való képességének felméréseért, a vállalkozás folytatásával kapcsolatos kérdéseknek az adott helyzetnek megfelelő közzétételéért, valamint – kivéve, ha a vezetésnek szándékában áll megszüntetni a Társaságot vagy beszüntetni az üzletszerű tevékenységet, vagy amikor nem áll előtte ezen kívül más reális lehetőség – a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel alkalmazásáért.

A könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatás könyvvizsgálatáért való felelősségei

Célunk kellő bizonyosságot szerezni arról, hogy a pénzügyi kimutatás egésze nem tartalmaz akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítást, valamint a véleményünket tartalmazó könyvvizsgálói jelentést bocsátani ki. A kellő bizonyosság magas fokú bizonyosság, de nem garancia arra, hogy a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban elvégzett könyvvizsgálat mindig feltárja a létező lényeges hibás állítást. A hibás állítások eredhetnek csalásból vagy hibából, és lényegesnek minősülnek, ha önmagukban vagy együttesen ésszerű várakozások alapján befolyásolhatják a felhasználók adott pénzügyi kimutatás alapján meghozott gazdasági döntéseit.

A 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 41. bekezdésének (b) pontja kifejti, hogy az alábbi, árnyékolással jelölt anyag elhelyezhető a könyvvizsgálói jelentés függelékében. A 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 41. bekezdés (c) pontja kifejti, hogy ha jogszabály, szabályozás vagy nemzeti könyvvizsgálati standardok kifejezetten lehetővé teszik, a könyvvizsgáló felelősségei leírásának a könyvvizsgálói jelentésbe való belefoglalása helyett hivatkozni lehet egy megfelelő hatóság ezt az anyagot tartalmazó weboldalára, feltéve, ha a weboldalon feltüntetett leírás foglalkozik az alábbi könyvvizsgálói felelősségek leírásával és azokkal összhangban van.

A nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban elvégzett könyvvizsgálat részeként szakmai megítélést alkalmazunk, és szakmai szkepticizmust tartunk fenn a könyvvizsgálat egésze során. Emellett:

³⁸ Vagy az adott joghatóság jogi keretei kontextusában helyénvaló más kifejezések.

- Azonosítjuk és felbecsüljük a pénzügyi kimutatás akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állításainak kockázatait, az ezekre a kockázatokra reagáló könyvvizsgálati eljárásokat alakítunk ki és hajtunk végre, valamint a véleményünk megalapozásához elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzünk. A csalásból eredő lényeges hibás állítás fel nem tárásának kockázata nagyobb, mint a hibából eredőé, mivel a csalás magában foglalhat összejátszást, hamisítást, szándékos kihagyásokat, téves nyilatkozatokat vagy a belső kontroll felülírását.
- Megismerjük a könyvvizsgálat szempontjából releváns belső kontrollt azért, hogy olyan könyvvizsgálati eljárásokat tervezzünk meg, amelyek az adott körülmények között megfelelőek, de nem azért, hogy a Társaság belső kontrolljának hatékonyságára vonatkozóan véleményt nyilvánítsunk.³⁹
- Következtetést vonunk le arról, helyénvaló-e a vezetés részéről a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel alkalmazása, valamint a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték alapján arról, fennáll-e lényeges bizonytalanság olyan eseményekkel vagy feltételekkel kapcsolatban, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a Társaság vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban. Amennyiben azt a következtetést vonjuk le, hogy lényeges bizonytalanság áll fenn, könyvvizsgálói jelentésünkben fel kell hívunk a figyelmet a pénzügyi kimutatásokban lévő kapcsolódó közzétételekre, vagy, amennyiben az ilyen közzétételek nem megfelelőek, minősítenünk kell véleményünket. Következtetéseink a könyvvizsgálói jelentésünk dátumáig megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékon alapulnak. Jövőbeli események vagy feltételek azonban okozhatják azt, hogy a Társaság nem tudja a vállalkozást folytatni.
- Értékeljük az alkalmazott számviteli politikák megfelelőségét és a vezetés által készített számviteli becsléseket, ha vannak ilyenek, és kapcsolódó közzétételek ésszerűségét.
- Értékeljük a pénzügyi kimutatás, beleértve a közzétételeket is, átfogó prezentálását, felépítését és tartalmát, valamint azt, hogy a pénzügyi kimutatás a valós bemutatást megvalósító módon mutatja-e be a mögöttes ügyleteket és eseményeket.

Kommunikáljuk az irányítással megbízott személyek felé - egyéb kérdések mellett - a könyvvizsgálat tervezett hatókörét és ütemezését, a könyvvizsgálat jelentős megállapításait, beleértve a belső kontrollnak a könyvvizsgálatunk során általunk azonosított jelentős hiányosságait is.

[Aláírás a könyvvizsgáló cég nevében, a könyvvizsgáló saját neve vagy mindkettő, az adott joghatóság előírásainak megfelelően]

[A könyvvizsgáló címe] [A dátum és a cím sorrendje felcserélve]

[Dátum]

³⁹ Ez a mondat az adott esetnek megfelelően módosulna olyan körülmények között, amikor a könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatás könyvvizsgálatához kapcsolódóan a belső kontroll hatékonyságára vonatkozó vélemény kibocsátására vonatkozó felelőssége is van.

3. sz. szemléltető példa: Könyvvizsgáló jelentés egy tőzsdén jegyzett gazdálkodó egység speciális célú keretelvekkel összhangban készített pénzügyi kimutatásának egy konkrét eleméről.

A jelen szemléltető könyvvizsgálói jelentés alkalmazásában a következő körülményeket tételezzük fel:

- Egy kötelezettségjegyzék (vagyis egy pénzügyi kimutatás eleme, számlája vagy tétele) könyvvizsgálata.
- A pénzügyi információt a gazdálkodó egység vezetése egy szabályozó által megállapított pénzügyi beszámolási rendelkezésekkel összhangban készítette abból a célból, hogy teljesítse az adott szabályozó követelményeit. A vezetés nem választhatja meg a pénzügyi beszámolási keretelveket.
- A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek megfelelést előíró keretelvek, amelyek célja konkrét felhasználók pénzügyi információk iránti igényeinek kielégítése.⁴⁰
- A könyvvizsgálati megbízás feltételei a vezetés pénzügyi kimutatásokért való felelősségének a 210. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardban lévő leírását tükrözik.
- A könyvvizsgáló azt a következtetést vonta le, hogy a megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékok alapján minősítés nélküli (azaz „tiszta”) vélemény megfelelő.
- A könyvvizsgálatra vonatkozó releváns etikai követelmények az adott joghatóság etikai követelményei.
- A könyvvizsgálói jelentés terjesztése korlátozott.
- A megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték alapján a könyvvizsgáló arra a következtetésre jutott, hogy nem áll fenn lényeges bizonytalanság olyan eseményekkel vagy feltételekkel kapcsolatban, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban az 570. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.
- A könyvvizsgáló számára nem előírás és egyébként nem döntött úgy, hogy kommunikálja a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdéseket a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban a követelések jegyzéke könyvvizgálatának összefüggésében.
- A könyvvizsgáló azt állapította meg, hogy nincsenek egyéb információk (vagyis a 720. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményei nem alkalmazandók).
- A pénzügyi kimutatás felügyeletéért felelős személyek eltérnek a pénzügyi kimutatás elkészítéséért felelős személyektől.
- A könyvvizsgálónak nincsenek helyi jogszabály vagy szabályozás által előírt egyéb jelentéstételi felelősségei.

FÜGGETLEN KÖNYVVIZSGÁLÓI JELENTÉS

[Az ABC társaság tulajdonosainak vagy más megfelelő címzett]

Vélemény

Elvégeztük az ABC társaság (a Társaság) kötelezettségei 20X1. december 31-i jegyzékének („a jegyzék”) a könyvvizgálatát. Véleményünk szerint a Társaság 20X1. december 31-i jegyzékében szereplő pénzügyi információk minden lényeges szempontból [a szabályozó által megállapított pénzügyi beszámolási rendelkezések leírása] összhangban készültek. [Vélemény szakasz előrehozása a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard követelménye szerint]

Vélemény alapja

Könyvvizgálatunkat a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban hajtottuk végre. Ezen standardok értelmében fennálló felelősségeink bővebb leírását jelentésünk „A könyvvizsgálónak a jegyzék könyvvizgálatáért való felelősségei” szakasza tartalmazza. Függetlenek vagyunk a Társaságtól azon etikai követelményekkel összhangban, amelyek a jegyzék általunk végzett könyvvizsgálata szempontjából relevánsak [joghatóság] területén, és eleget tettünk egyéb etikai felelősségeinknek ezekkel a követelményekkel összhangban. Meggyőződésünk, hogy az általunk megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték elegendő és megfelelő ahhoz, hogy megalapozza véleményünket. [Ennek a szakasznak az első és az utolsó mondata korábban a Könyvvizsgáló felelőssége szakaszban volt.

⁴⁰ A 800. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard tartalmaz követelményeket és útmutatást a speciális célú keretelvekkel összhangban készült pénzügyi kimutatások formájára és tartalmára vonatkozóan.

Emellett a Vélemény alapja szakasz közvetlenül a Vélemény szakasz után következik a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményei szerint.]

Figyelemfelhívás – A számvitel alapja, valamint a terjesztés korlátozása

Felhívjuk a figyelmet a jegyzék X. megjegyzésére, amely leírja a számvitel alapját. A jegyzék abból a célból készült, hogy segítse a Társaságot DEF szabályozó követelményeinek teljesítésében. Ennek eredményeképpen lehet, hogy a jegyzék más célra nem megfelelő. Jelentésünk kizárólag a Társaság és DEF szabályozó részére készült és az nem adható át a Társaságon vagy DEF szabályozón kívüli feleknek. Véleményünk nincs minősítve e kérdés vonatkozásában.

A vezetés és az irányítással megbízott személyek felelősségei a jegyzékért⁴¹

A vezetés felelős a jegyzéknek [a szabályozó által megállapított pénzügyi beszámolási rendelkezések leírása] összhangban történő elkészítéséért, valamint az olyan belső kontrollért, amelyet a vezetés szükségesnek tart ahhoz, hogy lehetővé váljon az akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állításoktól mentes jegyzék elkészítése.

A jegyzék elkészítése során a vezetés felelős a Társaság vállalkozás folytatására való képességének felméréseért, a vállalkozás folytatásával kapcsolatos kérdéseknek az adott helyzetnek megfelelő közzétételéért, valamint – kivéve, ha a vezetésnek szándékában áll megszüntetni a Társaságot vagy beszüntetni az üzletszerű tevékenységet, vagy amikor nem áll előtte ezen kívül más reális lehetőség – a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel alkalmazásáért.

Az irányítással megbízott személyek felelősek a Társaság pénzügyi beszámolási folyamatának felügyeletéért.

A könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatás könyvvizsgálatáért való felelősségei

Célunk kellő bizonyosságot szerezni arról, hogy a jegyzék nem tartalmaz akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítást, valamint a véleményünket tartalmazó könyvvizsgálói jelentést bocsátani ki. A kellő bizonyosság magas fokú bizonyosság, de nem garancia arra, hogy a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban elvégzett könyvvizsgálat mindig feltárja a létező lényeges hibás állítást. A hibás állítások eredhetnek csalásból vagy hibából, és lényegesnek minősülnek, ha önmagukban vagy együttesen ésszerű várakozások alapján befolyásolhatják a felhasználók jelen jegyzék alapján meghozott gazdasági döntéseit.

A 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 41. bekezdésének (b) pontja kifejti, hogy az alábbi, árnýékolással jelölt anyag elhelyezhető a könyvvizsgálói jelentés függelékében. A 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 41. bekezdés (c) pontja kifejti, hogy ha jogszabály, szabályozás vagy nemzeti könyvvizsgálati standardok kifejezetten lehetővé teszik, a könyvvizsgáló felelősségei leírásának a könyvvizsgálói jelentésbe való belefoglalása helyett hivatkozni lehet egy megfelelő hatóság ezt az anyagot tartalmazó weboldalára, feltéve, ha a weboldalon feltüntetett leírás foglalkozik az alábbi könyvvizsgálói felelősségek leírásával és azokkal összhangban van.

A nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban elvégzett könyvvizsgálat részeként szakmai megítélést alkalmazunk, és szakmai szkepticizmust tartunk fenn a könyvvizsgálat egésze során. Emellett

- Azonosítjuk és felbecsüljük a pénzügyi kimutatás akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állításainak kockázatait, az ezekre a kockázatokra reagáló könyvvizsgálati eljárásokat alakítunk ki és hajtunk végre, valamint a véleményünk megalapozásához elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzünk. A csalásból eredő lényeges hibás állítás fel nem tárásának kockázata nagyobb, mint a hibából eredő, mivel a csalás magában foglalhat összejátszást, hamisítást, szándékos kihagyásokat, téves nyilatkozatokat vagy a belső kontroll felülírását.
- Megismerjük a könyvvizsgálat szempontjából releváns belső kontrollt azért, hogy olyan könyvvizsgálati eljárásokat tervezzünk meg, amelyek az adott körülmények között megfelelőek, de nem azért, hogy a Társaság belső kontrolljának hatékonyságára vonatkozóan véleményt nyilvánítsunk.⁴²
- Következtetést vonunk le arról, helyénvaló-e a vezetés részéről a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel alkalmazása, valamint a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték alapján arról, fennáll-e lényeges bizonytalanság olyan eseményekkel vagy feltételekkel kapcsolatban, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a Társaság vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban. Amennyiben azt a következtetést vonjuk le, hogy lényeges bizonytalanság áll fenn, könyvvizsgálói jelentésünkben fel kell hívnunk a figyelmet a pénzügyi kimutatásokban lévő kapcsolódó közzétételekre,

⁴¹ Vagy az adott joghatóság jogi keretei kontextusában helyénvaló más kifejezések.

⁴² Ez a mondat az adott esetben megfelelően módosulna olyan körülmények között, amikor a könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatás könyvvizsgálatához kapcsolódóan a belső kontroll hatékonyságára vonatkozó vélemény kibocsátására vonatkozó felelőssége is van.

vagy, amennyiben az ilyen közzétételek nem megfelelőek, minősíteniük kell véleményünket. Következtetéseink a könyvvizsgálói jelentésünk dátumáig megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékon alapulnak. Jövőbeli események vagy feltételek azonban okozhatják azt, hogy a Társaság nem tudja a vállalkozást folytatni.

- Értékeljük az alkalmazott számviteli politikák megfelelőségét és a vezetés által készített számviteli becslések, ha vannak ilyenek, és kapcsolódó közzétételek ésszerűségét

Kommunikáljuk az irányítással megbízott személyek felé - egyéb kérdések mellett - a könyvvizsgálat tervezett hatókörét és ütemezését, a könyvvizsgálat jelentős megállapításait, beleértve a belső kontrollnak a könyvvizsgálatunk során általunk azonosított jelentős hiányosságait is.

Nyilatkozunk az irányítással megbízott személyeknek arról, hogy megfelelünk a függetlenségre vonatkozó releváns etikai követelményeknek, és kommunikáljuk feléjük mindazon kapcsolatokat és egyéb kérdéseket, amelyekről ésszerűen feltételezhető, hogy befolyásolják a függetlenségünket, valamint adott esetben a kapcsolódó biztosítékokat.

A jelen független könyvvizsgálói jelentést eredményező könyvvizsgálat megbízásért felelős partnere [név].

[Aláírás a könyvvizsgáló cég nevében, a könyvvizsgáló saját neve vagy mindkettő, az adott joghatóság előírásainak megfelelően]

[A könyvvizsgáló címe] [A dátum és a cím sorrendje felcserélve]

[Dátum]