

Végleges kiadvány
2018. október

540. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard

540. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi
könyvvizsgálati standard

és

egyéb nemzetközi standardoknak az 540.
témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi
könyvvizsgálati standardból eredő kapcsolódó
módosításai

Az IAASB-ről

Ezt a dokumentumot a Nemzetközi Könyvvizsgálati és Bizonyosságot Nyújtó Szolgáltatási Standardok Testület készítette és hagyta jóvá.

Az IAASB célja a közérdek szolgálata kiváló minőségű könyvvizsgálati, bizonyosságot nyújtó szolgáltatási és más kapcsolódó standardok megalkotásával, valamint a nemzetközi és nemzeti könyvvizsgálati és bizonyosságot nyújtó szolgáltatási standardok konvergenciájának elősegítésével, javítva ezáltal a gyakorlat minőségét, valamint erősítve konzisztenciáját világszerte és a közvélemény bizalmát a globális könyvvizsgálati és bizonyosságot nyújtó szolgáltatást nyújtó szakma iránt.

Az IAASB könyvvizsgálati és bizonyosságot nyújtó szolgáltatási standardokat és útmutatásokat dolgoz ki valamennyi kamarai tag könyvvizsgáló számára közös standardalkotási folyamat keretében, az IAASB tevékenységeit felügyelő Közérdekű Felügyeleti Bizottság és a standardok és útmutatások kidolgozásához közérdekű információkat szolgáltató IAASB Konzultatív Tanácsadási Csoport közreműködésével. Az IAASB működését támogató struktúrákat és folyamatokat a Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetsége (IFAC) segíti elő.

Copyrighttal, védjeggyel és engedélyekkel kapcsolatos információk a [111. oldalon](#) találhatóak.

ISA.



International Auditing
and Assurance
Standards Board®

TARTALOM

	Oldal
540. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard. Számviteli becslések és a kapcsolódó közzétételek könyvvizsgálata.....	4
Egyéb nemzetközi standardok kapcsolódó módosításai.....	71

**540. TÉMASZÁMÚ (FELÜLVIZSGÁLT) NEMZETKÖZI
KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD
SZÁMVITELI BECSLÉSEK ÉS A KAPCSOLÓDÓ KÖZZÉTÉTELEK
KÖNYVVIZSGÁLATA**

(Hatályos a 2019. december 15-én vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó
pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatára.)¹

TARTALOM

	Bekezdés
Bevezetés	
A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre	1
A számviteli becslések jellege.....	2–3
A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard kulcsfontosságú elgondolásai	4–9
Hatálybalépés napja	10
Cél	11
Fogalmak	12
Követelmények	
Kockázatfelmérési eljárások és kapcsolódó tevékenységek	13–15
A lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése.....	16–17
Válaszok a lényeges hibás állítás felmért kockázataira	18–30
Számviteli becslésekhez kapcsolódó közzétételek.....	31
A vezetés lehetséges elfogultságára utaló jelzések.....	32
Átfogó értékelés a végrehajtott könyvvizsgálati eljárások alapján	33–36
Írásbeli nyilatkozatok	37
Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel, a vezetéssel vagy egyéb releváns felekkel	38
Dokumentálás	39
Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok	
A számviteli becslések jellege.....	A1–A7
A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard kulcsfontosságú elgondolásai	A8–A13
Fogalmak	A14–A18

¹ A jelen 540. témaszámú (Felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard magyar nyelvű fordítása az *ISA 540 (Revised), Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures*, ISBN: 978-1-60815-377-0, October 2018 angol nyelvű IFAC kiadvány alapján 2022. októberben készült, és mint a 2007. évi LXXV. tv. 4.§ (5) b) szerint megalkotott és jóváhagyott magyar nemzeti könyvvizsgálati standard **2023. január 1-jén lép hatályba, azaz a 2023. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra** vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatára kell alkalmazni.

Kockázatelemzési eljárások és kapcsolódó tevékenységek	A19–A63
A lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és elemzése.....	A64–A80
Válaszok a lényeges hibás állítás elemzett kockázataira	A81–A132
A vezetés lehetséges elfogultságára utaló jelek.....	A133–A136

Átfogó értékelés a végrehajtott könyvvizsgálati eljárások alapján	A137–A144
Írásbeli nyilatkozatok	A145
Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel, a vezetéssel vagy egyéb releváns felekkel	A146–A148
Dokumentálás	A149–A152
1. sz. függelék: Eredendő kockázati tényezők	
2. sz. függelék: Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel	

Az 540. témaszámú, „Számviteli becslések és a kapcsolódó közzétételek könyvvizsgálata” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard a 200. témaszámú, „A független könyvvizsgáló átfogó céljai és a könyvvizgálatnak a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban történő végrehajtása” című nemzetközi könyvvizsgálati standarddal együtt értelmezendő.

Az 540. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard megkapta a jóváhagyást a Közfelügyeleti Bizottságtól (Public Interest Oversight Board, PIOB), amely arra a következtetésre jutott, hogy a standard kidolgozása során megfelelő folyamatot követtek, és megfelelő módon figyelembe vették a közérdeket.

Az International Federation of Accountants (IFAC) által 2018. októberében angol nyelven kiadott, az International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) jelen *ISA 540. témaszámú (Felülvizsgált) „Számviteli becslések és a kapcsolódó közzétételek könyvvizsgálata”* című standardját a Magyar Könyvvizsgálói Kamara fordította magyarra 2022. októberében és annak reprodukálása az IFAC engedélyével történt. Az *ISA 540. témaszámú (Felülvizsgált) „Számviteli becslések és a kapcsolódó közzétételek könyvvizsgálata”* standard fordításának folyamatát az IFAC áttekintette és a fordítás „A Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetsége publikációinak fordítására vonatkozó politika” című irányelvnek megfelelően történt. Az *ISA 540. témaszámú (Felülvizsgált) „Számviteli becslések és a kapcsolódó közzétételek könyvvizsgálata”* standard jóváhagyott szövege az IFAC által angol nyelven kiadott szöveg. Az IFAC nem vállal felelősséget a fordítás pontosságáért és teljességéért, valamint az olyan lépésekért, amelyekre annak eredményeképpen kerülhet sor.

Az *ISA 540. témaszámú (Felülvizsgált) „Számviteli becslések és a kapcsolódó közzétételek könyvvizsgálata”* standard angol nyelvű szövege © 2018 International Federation of Accountants (IFAC). Minden jog fenntartva.

Az *ISA 540. témaszámú (Felülvizsgált) „Számviteli becslések és a kapcsolódó közzétételek könyvvizsgálata”* standard magyar nyelvű szövege © 2022 International Federation of Accountants (IFAC). Minden jog fenntartva.

Eredeti cím: *ISA 540 (Revised), Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures* ISBN: 978-1-60815-377-0

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

Bevezetés

A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre

1. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard a könyvvizsgálónak a számviteli becslésekkel és a kapcsolódó közzétételekkel kapcsolatos felelősségeivel foglalkozik a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során. Konkrétan, olyan követelményeket és útmutatást tartalmaz, amelyek arra vonatkoznak, vagy azt fejtik ki, hogy a 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard², a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard³, a 450. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard⁴, az 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard⁵ és egyéb releváns nemzetközi könyvvizsgálati standardok hogyan alkalmazandók a számviteli becslésekre és a kapcsolódó közzétételekre vonatkozóan. Tartalmaz emellett számviteli becslések és a kapcsolódó közzétételek hibás állításainak értékelésére vonatkozó követelményeket és útmutatást, valamint a vezetés lehetséges elfogultságára utaló jelzéseket.

A számviteli becslések jellege

2. A számviteli becslések jellegük szerint nagyon sokfélék, és a vezetésnek akkor van szüksége készítésükre, amikor a pénzbeli összegek nem figyelhetők meg közvetlenül. Ezeknek a pénzbeli összegeknek az értékelése becslési bizonytalanságnak van kitéve, amely az ismeretek vagy az adatok eredendő korlátait tükrözi. Ezek a korlátok az értékelési eredményekben eredendően rejlő szubjektivitást és eltéréseket idéznek elő. A számviteli becslések készítésének folyamata magában foglalja egy módszer kiválasztását és alkalmazását feltételezések és adatok használatával, ami megítélést kíván a vezetés részéről, és az értékelés összetettségét idézheti elő. Az összetettség, szubjektivitás vagy egyéb eredendő kockázati tényezők ezeknek a pénzbeli összegeknek az értékelésére gyakorolt hatásai befolyásolják azok hibás állításra való fogékonyságát. (Hiv.: A1–A6. bekezdések, 1. függelék)
3. Bár a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard minden számviteli becslésre vonatkozik, nagy mértékben változó lesz, hogy milyen mértékben van egy adott számviteli becslés kitéve becslési bizonytalanságnak. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard által előírt kockázatfelmérés és további könyvvizsgálati eljárások jellege, ütemezése és terjedelme változni fog a becslési bizonytalanságra és a hibás állítás kapcsolódó kockázatainak felmérésére vonatkozóan. Bizonyos számviteli becslések esetében, azok jellege alapján, a becslési bizonytalanság nagyon alacsony lehet, és a készítésükkel járó összetettség és szubjektivitás szintén nagyon alacsony lehet. Az ilyen számviteli becslések esetében a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard által előírt kockázatfelmérési eljárások és további könyvvizsgálati eljárások várhatóan nem lennének kiterjedtek. Amikor nagyon magas a becslési bizonytalanság, összetettség vagy szubjektivitás, az ilyen eljárások várhatóan sokkal nagyobb mértékűek lennének. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard útmutatást tartalmaz arra vonatkozóan, hogyan szabhatók méretre a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményei. (Hiv.: A7. bekezdés)

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

³ 330. témaszámú, „A könyvvizsgáló válasza a felmért kockázatokra” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

⁴ 450. témaszámú, „A könyvvizsgálat során azonosított hibás állítások értékelése” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

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

A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard kulcsfontosságú elgondolásai

4. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard az eredendő kockázat elkülönült felmérését írja elő abból a célból, hogy a számviteli becslésekre vonatkozóan felmérjék a lényeges hibás állítás kockázatait az állítások szintjén. Egy konkrét számviteli becslés jellegétől függően, egy állítás olyan hibás állításra vonatkozó fogékonysága, amely lényeges lehetne, a becslési bizonytalanságtól, az összetettségtől, a szubjektivitástól vagy egyéb eredendő kockázati tényezőktől, valamint az azok közötti kölcsönös kapcsolattól függhet vagy ezek által érintett lehet. Ahogy az a 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardban szerepel,⁶ az eredendő kockázat bizonyos állításokra és kapcsolódó ügyletcsoportokra, számlaegyenlegekre és közzétételekre vonatkozóan magasabb, mint másokra vonatkozóan. Ennek megfelelően az eredendő kockázat felmérése függ attól, hogy milyen mértékben érintik az eredendő kockázati tényezők a hibás állítás valószínűségét vagy nagyságrendjét, és az egy olyan skálán belül változik, amelyre a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standardban az eredendő kockázat spektrumaként hivatkoznak. (Hiv.: A8–A9., A65–A66. bekezdések, 1. függelék)
5. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hivatkozik a 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardban és a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardban lévő releváns követelményekre, és kapcsolódó útmutatást nyújt a könyvvizsgálónak a számviteli becslésekkel kapcsolatos kontrollokra vonatkozó döntései fontosságának hangsúlyozása céljából, beleértve az arra vonatkozó döntéseket, hogy:
- vannak-e a könyvvizsgálat szempontjából releváns kontrollok, amelyekre vonatkozóan a könyvvizsgáló számára előírás azok kialakításának értékelése, valamint annak meghatározása, hogy bevezették-e azokat;
 - teszteli-e a releváns kontrollok működési hatékonyságát.
6. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard emellett az ellenőrzési kockázat elkülönült felmérését is előírja, amikor a számviteli becslésekre vonatkozóan a lényeges hibás állítás kockázatait az állítások szintjén felméri. Az ellenőrzési kockázat felmérése során a könyvvizsgáló figyelembe veszi, hogy a könyvvizsgáló további könyvvizsgálati eljárásai számolnak-e a kontrollok működési hatékonyságára való tervezett támaszkodással. Ha a könyvvizsgáló nem hajt végre kontroll-teszteléseket, a könyvvizsgálónak az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázatára vonatkozó felmérése nem csökkenthető a kontrollok hatékony működése okán az adott állítás tekintetében.⁷ (Hiv.: A10. bekezdés)
7. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hangsúlyozza annak szükségességét, hogy a könyvvizsgáló további könyvvizsgálati eljárásai (beleértve adott esetben a kontrollok teszteléseit) válaszoljanak az állítás szintjén fennálló lényeges hibás állítás felmért kockázatainak okaira, figyelembe véve egy vagy több eredendő kockázati tényező hatását és a könyvvizsgáló ellenőrzési kockázatra vonatkozó felmérését.
8. A szakmai szkepticizmus számviteli becslésekkel kapcsolatos gyakorlását befolyásolja a könyvvizsgáló mérlegelése az eredendő kockázati tényezőkre vonatkozóan, és nő a fontossága, amikor a számviteli becslések nagyobb mértékű becslési bizonytalanságnak vannak kitéve, vagy azokra nagyobb mértékben van hatással összetettség, szubjektivitás vagy egyéb eredendő kockázati

⁶ 200. témaszámú, „A független könyvvizsgáló átfogó céljai és a könyvvizsgálatnak a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban történő végrehajtása” című nemzetközi könyvvizsgálati standard A40. bekezdés

⁷ 530. témaszámú, „Könyvvizsgálati mintavételezés” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 3. függelék

tényezők. Hasonlóan fontos a szakmai szkepticizmus gyakorlása olyankor, amikor a vezetés elfogultsága vagy csalás miatt nagyobb a hibás állításra való fogékonyság. (Hiv.: A11. bekezdés)

9. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja a könyvvizsgáló számára annak értékelését a végrehajtott könyvvizsgálati eljárások és a megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékok alapján, hogy a számviteli becslések és a kapcsolódó közzétételek észszerűek-e⁸ a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek összefüggésében, vagy hibás állítást tartalmaznak-e. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard alkalmazásában a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek összefüggésében az észszerű azt jelenti, hogy a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek releváns követelményeit megfelelően alkalmazták, beleértve az alábbiakra vonatkozókat: (Hiv.: A12–A13., A139–A144. bekezdések)
- A számviteli becslés készítése, beleértve a módszer, a feltételezések és az adatok kiválasztását tekintettel a számviteli becslés jellegére és a gazdálkodó egység adottságaira és körülményeire;
 - A vezetés pontbecslésének kiválasztása; valamint
 - A számviteli becsléssel kapcsolatos közzétételek, beleértve az arra vonatkozó közzétételeket, hogyan alakították ki a számviteli becslést, és azokat, amelyek kifejtik a becslési bizonytalanság jellegét, terjedelmét és forrásait.

Hatálybalépés napja

10. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard a 2019. december 15-én vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatára hatályos.

Cél

11. A könyvvizsgáló célja, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen arról, hogy a pénzügyi kimutatásokban lévő számviteli becslések és a kapcsolódó közzétételek észszerűek a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek összefüggésében.

Fogalmak

12. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában a következő kifejezéseknek az alábbi jelentésük van:
- (a) Számviteli becslés – Olyan pénzbeli összeg, amelynek esetében a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményei szerinti értékelés becslési bizonytalanságnak van kitéve. (Hiv.: A14. bekezdés)
 - (b) A könyvvizsgáló pontbecslése vagy a könyvvizsgáló által becsült tartomány – A könyvvizsgáló által a vezetés pontbecslésének értékelése során kialakított összeg vagy összegtartomány. (Hiv.: A15. bekezdés)
 - (c) Becslési bizonytalanság – Az értékelésben lévő precizitás eredendő hiányára való fogékonyság. (Hiv.: A16. bekezdés, 1. függelék)

⁸ Lásd még 700. témaszámú, „A pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakítása és jelentéskészítés” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 13. bekezdés (c) pont

- (d) A vezetés elfogultsága – A vezetés semlegességének hiánya az információk előállítása során. (Hiv.: A17. bekezdés)
- (e) A vezetés pontbecslése – a vezetés által a pénzügyi kimutatásokban való megjelenítés vagy közzététel céljára számviteli becslésként kiválasztott összeg.
- (f) Számviteli becslés végeredménye – egy számviteli becsléssel lefedett ügylet(ek), esemény(ek) vagy körülmény(ek) rendeződéséből származó tényleges pénzbeli összeg. (Hiv.: A18. bekezdés)

Követelmények

Kockáztfelmérési eljárások és kapcsolódó tevékenységek

13. A gazdálkodó egységnek és környezetének, beleértve a gazdálkodó egység belső kontrollját, 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard⁹ által előírtak szerinti megismerésekor a könyvvizsgálónak a gazdálkodó egység számviteli becsléseihez kapcsolódó alábbi kérdéseket kell megismernie. A könyvvizsgáló megismerést célzó eljárásait az ahhoz szükséges mértékben kell végrehajtani, hogy megfelelő alapot nyújtson a pénzügyi kimutatások és az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításához és felméréséhez. (Hiv.: A19–A22. bekezdések)

A gazdálkodó egység és környezete

- (a) A gazdálkodó egység ügyletei, valamint egyéb események és körülmények, amelyek a pénzügyi kimutatásokban megjelenítendő vagy közzeendő számviteli becslések szükségességét vagy változásait idézhetik elő. (Hiv.: A23. bekezdés)
- (b) A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek számviteli becslésekkel kapcsolatos követelményei (beleértve a megjelenítési kritériumokat, értékelési alapokat, valamint a kapcsolódó bemutatási és közzétételi követelményeket); továbbá, hogy azok hogyan alkalmazandók a gazdálkodó egység és környezete jellegének és körülményeinek összefüggésében, beleértve azt, hogy az ügyletek és egyéb események vagy feltételek hogyan vannak kitéve eredendő kockázati tényezőknek, vagy azok hogyan hatnak rájuk. (Hiv.: A24–A25. bekezdések)
- (c) A gazdálkodó egység számviteli becslései szempontjából releváns szabályozási tényezők, beleértve, ha értelmezhető, a prudenciális felügyelethez kapcsolódó szabályozási keretelveket. (Hiv.: A26. bekezdés)
- (d) Azon számviteli becslések és kapcsolódó közzétételek jellege, amelyeket a könyvvizsgáló várakozásai szerint a 13. bekezdés fenti (a)–(c) pontjaiban lévő kérdésekre vonatkozó ismerete alapján a pénzügyi kimutatások tartalmazni fognak. (Hiv.: A27. bekezdés)

A gazdálkodó egység belső kontrollja

- (e) Azon felügyelet és irányítás jellege és terjedelme, amelyet a gazdálkodó egység működtet a vezetésnek a számviteli becslések szempontjából releváns pénzügyi beszámolási folyamatok felett. (Hiv.: A28–A30. bekezdések)

⁹ 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 3., 5–6., 9., 11–12., 15–17. és 20–21. bekezdések

- (f) Hogyan azonosítja a vezetés a számviteli becslésekhez kapcsolódó speciális készségek vagy tudás iránti szükségletet, és hogyan alkalmazza azokat, beleértve a vezetés szakértője igénybevételének vonatkozásában is. (Hiv.: A31. bekezdés)
 - (g) Hogyan azonosítja és kezeli a gazdálkodó egység kockázatfelmérési folyamata a számviteli becslésekkel kapcsolatos kockázatokat. (Hiv.: A32–A33. bekezdések)
 - (h) A gazdálkodó egység információs rendszere a számviteli becslések vonatkozásában, beleértve:
 - (i) Azokat az ügyletcsoportokat, eseményeket és körülményeket, amelyek jelentősek a pénzügyi kimutatások szempontjából, és amelyek számviteli becslések és kapcsolódó közzétételek szükségességét vagy változásait idézik elő; valamint (Hiv.: A34–A35. bekezdések)
 - (ii) Azt, hogy az ilyen számviteli becslésekre és a kapcsolódó közzétételekre vonatkozóan a vezetés hogyan:
 - a) azonosítja azokat a releváns módszereket, feltételezéseket vagy adatforrásokat, valamint azok megváltoztatásának szükségességét, amelyek megfelelőek a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek összefüggésében, beleértve, hogy a vezetés hogyan: (Hiv.: A36–A37. bekezdések)
 - i. választja vagy alakítja ki és alkalmazza a használt módszereket, beleértve a modellek alkalmazását; (Hiv.: A38–A39. bekezdések)
 - ii. választja ki az alkalmazandó feltételezéseket, beleértve az alternatívák mérlegelését, és hogyan azonosítja a jelentős feltételezéseket; továbbá (Hiv.: A40–A43. bekezdések)
 - iii. választja ki a felhasználandó adatokat; (Hiv.: A44. bekezdés)
 - b) ismeri meg a becslési bizonytalanság mértékét, beleértve a lehetséges értékelési eredmények tartományának figyelembevételén keresztül megismerést; és (Hiv.: A45. bekezdés)
 - c) kezeli a becslési bizonytalanságot, beleértve egy pontbecslésnek, valamint a pénzügyi kimutatásokba befoglalandó kapcsolódó közzétételeknek a kiválasztását. (Hiv.: A46–A49. bekezdések)
 - (i) A vezetés számviteli becslések készítésének folyamatára vonatkozó, a könyvvizsgálat szempontjából releváns kontrolltevékenységek, ahogyan azt a 13. bekezdés (h) pont (ii) alpont ismerteti. (Hiv.: A50–A54. bekezdések)
 - (j) A vezetés hogyan tekinti át a korábbi számviteli becslések végeredményét (végeredményeit), és hogyan válaszol az ilyen áttekintés eredményeire.
14. A könyvvizsgálónak át kell tekintenie a korábbi számviteli becslések végeredményét vagy, ahol értelmezhető, azok későbbi újrabecslését a tárgyidőszaki lényeges hibás állítás kockázatai azonosításának és felmérésének segítése céljából. A könyvvizsgálónak figyelembe kell vennie a számviteli becslések jellemzőit az áttekintés jellegének és terjedelmének meghatározása során. Az áttekintésnek nem célja, hogy megkérdőjelezzen korábbi időszaki számviteli becslésekre vonatkozó megítéléseket, amelyek megfelelők voltak az azok meghozatalakor rendelkezésre álló információk alapján. (Hiv.: A55–A60. bekezdések)

15. A számviteli becslések vonatkozásában a könyvvizsgálónak meg kell határoznia, hogy a megbízást végző munkacsoportnak szüksége van-e speciális készségekre vagy tudásra a kockázatfelmérési folyamatok végrehajtásához, a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításához és felméréséhez, az ezekre a kockázatokra válaszul alkalmazott könyvvizsgálati eljárások megtervezéséhez és végrehajtásához, vagy a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték értékeléséhez. (Hiv.: A61–A63. bekezdések)

A lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése

16. Egy számviteli becsléssel és a kapcsolódó közzétételekkel kapcsolatos lényeges hibás állítás kockázatainak az állítások szintjén való azonosítása és felmérése során, amint azt a 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard¹⁰ előírja, a könyvvizsgálónak különösképpen kell felmérnie az eredendő kockázatot és az ellenőrzési kockázatot. A könyvvizsgálónak a következőket kell figyelembe vennie a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és az eredendő kockázat felmérése során: (Hiv.: A64–A71. bekezdések)
- (a) Annak mértéke, amennyire a számviteli becslés ki van téve becslési bizonytalanságnak; és (Hiv.: A72–A75. bekezdések)
 - (b) Annak mértéke, amennyire az alábbiakat összetettség, szubjektivitás vagy egyéb eredendő kockázati tényezők befolyásolják: (Hiv.: A76–A79. bekezdések)
 - (i) a módszer, a feltételezések és az adatok kiválasztása és alkalmazása a számviteli becslés készítése során; vagy
 - (ii) a vezetés pontbecslésének, valamint a pénzügyi kimutatásokba belefoglalandó kapcsolódó közzétételeknek a kiválasztása.
17. A könyvvizsgálónak meg kell határoznia, hogy a lényeges hibás állítás 16. bekezdéssel összhangban azonosított és felmért kockázatainak közül a könyvvizsgáló megítélése szerint bármelyik jelentős kockázat-e.¹¹ Ha a könyvvizsgáló megállapította, hogy jelentős kockázat áll fenn, akkor a könyvvizsgálónak meg kell ismernie a gazdálkodó egységnek az adott kockázat szempontjából releváns kontrolljait, beleértve a kontrolltevékenységeket is.¹² (Hiv.: A80. bekezdés)

Válaszok a lényeges hibás állítás felmért kockázataira

18. Ahogyan azt a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard¹³ előírja, a könyvvizsgáló további könyvvizsgálati eljárásainak válaszolni kell az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás felmért kockázataira,¹⁴ figyelembe véve a kockázatokhoz rendelt felmérés okait. A könyvvizsgáló további könyvvizsgálati eljárásainak magukban kell foglalniuk egyet vagy többet az alábbi megközelítések közül:
- (a) Könyvvizsgálati bizonyíték szerzése a könyvvizsgálói jelentés dátumáig bekövetkező eseményekből (lásd 21. bekezdés);
 - (b) Annak tesztelése, hogy a vezetés hogyan készítette el a számviteli becslést (lásd 22–27.

¹⁰ 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 25. és 26. bekezdés

¹¹ 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 27. bekezdés

¹² 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 29. bekezdés

¹³ 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 6–15. és 18. bekezdések

¹⁴ 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 6–7. és 21. bekezdések

bekezdések); vagy

- c) A könyvvizsgáló pontbecslésének vagy az általa becsült tartománynak a kialakítása (lásd 28–29. bekezdések).

A könyvvizsgáló további könyvvizsgálói eljárásainak figyelembe kell venniük, hogy minél magasabb a lényeges hibás állítás felmért kockázata, annál meggyőzőbbnek szükséges lennie a könyvvizsgálói bizonyítéknak.¹⁵ A könyvvizsgálónak olyan módon kell további könyvvizsgálói eljárásokat megterveznie és végrehajtania, amely nem hajlik olyan könyvvizsgálói bizonyíték szerzése felé, amely megerősítő lehet vagy olyan könyvvizsgálói bizonyíték kizárása felé, amely ellentmondó lehet. (Hiv.: A81–A84. bekezdések)

19. Amint azt a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálói standard előírja,¹⁶ a könyvvizsgálónak teszteléseket kell terveznie és végrehajtania, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálói bizonyítékot szerezzen a releváns kontrollok működési hatékonyságára, ha:
- (a) a könyvvizsgálónak az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázataira vonatkozó felmérése magában foglal olyan várakozást, hogy a kontrollok hatékonyan működnek; vagy
 - (b) alapvető könyvvizsgálói eljárások önmagukban nem tudnak elegendő és megfelelő könyvvizsgálói bizonyítékot szolgáltatni az állítások szintjén.

Számviteli becslésekre vonatkozóan az ilyen kontrollok könyvvizsgáló általi teszteléseinek reagálniuk kell a lényeges hibás állítás kockázataihoz rendelt felmérés okaira. A kontrollok teszteléseinek megtervezésekor és végrehajtásakor a könyvvizsgálónak annál meggyőzőbb könyvvizsgálói bizonyítékot kell szereznie, minél nagyobb mértékben támaszkodik a könyvvizsgáló egy kontroll hatékonyságára.¹⁷ (Hiv.: A85–A89. bekezdések)

20. Egy számviteli becsléssel kapcsolatos jelentős kockázat esetén a könyvvizsgáló további könyvvizsgálói eljárásainak magukban kell foglalniuk kontrollok tesztelését a tárgyidőszakban, ha a könyvvizsgáló támaszkodni kíván azokra a kontrollokra. Ha a jelentős kockázatra vonatkozó megközelítés csupán alapvető vizsgálati eljárásokból áll, akkor ezeknek az eljárásoknak tartalmazniuk kell adatok teszteléseit.¹⁸ (Hiv.: A90. bekezdés)

Könyvvizsgálói bizonyíték szerzése a könyvvizsgálói jelentés dátumáig bekövetkező eseményekből

21. Amikor a könyvvizsgáló további könyvvizsgálói eljárásai magukban foglalják könyvvizsgálói bizonyíték szerzését a könyvvizsgálói jelentés dátumáig bekövetkező eseményekből, a könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy az ilyen könyvvizsgálói bizonyíték elegendő és megfelelő-e a lényeges hibás állításnak a számviteli becsléssel kapcsolatos kockázatainak a kezeléséhez, figyelembe véve, hogy a körülményekben és egyéb releváns feltételekben az esemény és az értékelés időpontja között bekövetkező változások befolyásolhatják az ilyen könyvvizsgálói bizonyíték relevanciáját a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek összefüggésében. (Hiv.: A91–A93. bekezdések)

¹⁵ 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálói standard 7. bekezdés (b) pont

¹⁶ 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálói standard 8. bekezdés

¹⁷ 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálói standard 9. bekezdés

¹⁸ 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálói standard 15. és 21. bekezdések

Annak tesztelése, hogy a vezetés hogyan készítette el a számviteli becslést

22. Annak tesztelésekor, hogy a vezetés hogyan készítette el a számviteli becslést, a könyvvizsgáló további könyvvizsgálati eljárásainak magukban kell foglalniuk a 23–26. bekezdésekkel összhangban megtervezett és végrehajtott eljárásokat elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték szerzése céljából a lényeges hibás állítás alábbiakkal kapcsolatos kockázatai tekintetében: (Hiv.: A94. bekezdés)
- (a) A vezetés által a számviteli becslés készítése során használt módszerek, jelentős feltételezések és adatok kiválasztása és alkalmazása; valamint
 - (b) A vezetés hogyan választotta ki a pontbecslést és hogyan dolgozta ki a becslési bizonytalanságra vonatkozó kapcsolódó közzétételeket.

Módszerek

23. A 22. bekezdés követelményeinek alkalmazása során, a módszerek tekintetében, a könyvvizsgáló további könyvvizsgálati eljárásainak kezelniük kell az alábbiakat:
- (a) A kiválasztott módszer megfelelő-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek összefüggésében, valamint, ha értelmezhető, az előző időszakokban alkalmazott módszerhez képest bekövetkezett változások megfelelők-e; (Hiv.: A95., A97. bekezdés)
 - (b) A módszer kiválasztása során alkalmazott megítélések előidéznek-e a vezetés lehetséges elfogultságára utaló jelzéseket; (Hiv.: A96. bekezdés)
 - (c) A számításokat a módszerrel összhangban alkalmazzák-e, és azok matematikailag pontosak-e;
 - (d) Amikor a módszer vezetés általi alkalmazása összetett modellezéssel jár, a megítéléseket következetesen alkalmazták-e, és, amikor értelmezhető: (Hiv.: A98–A100. bekezdések)
 - (i) a modell kialakítása megfelel-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek értékelési céljának, megfelelő-e az adott körülmények között, továbbá, ha értelmezhető, az előző időszak modelljéhez képest bekövetkezett változások megfelelők-e az adott körülmények között; valamint
 - (ii) a modell végeredményének módosításai összhangban vannak-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek értékelési céljával, és megfelelők-e az adott körülmények között; továbbá
 - (e) A jelentős feltételezések és az adatok integritását fenntartották-e a módszer alkalmazása során. (Hiv.: A101. bekezdés)

Jelentős feltételezések

24. A 22. bekezdés követelményeinek alkalmazása során, a jelentős feltételezésekkel kapcsolatban, a könyvvizsgáló további könyvvizsgálati eljárásainak kezelniük kell az alábbiakat:
- (a) A jelentős feltételezések megfelelők-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek összefüggésében és, ha értelmezhető, az előző időszakokhoz képest bekövetkezett változások megfelelők-e; (Hiv.: A95., A102–A103. bekezdések)
 - (b) A jelentős feltételezések kiválasztása során alkalmazott megítélések előidéznek-e a vezetés lehetséges elfogultságára utaló jelzéseket; (Hiv.: A96. bekezdés)

- (c) A jelentős feltételezések összhangban vannak-e egymással és az egyéb számviteli becslésekben használt jelentős feltételezésekkel, vagy a gazdálkodó egység üzleti tevékenységeinek egyéb területein alkalmazott kapcsolódó feltételezésekkel, a könyvvizsgálónak a könyvvizsgálat során szerzett ismeretei alapján; továbbá (Hiv.: A104. bekezdés)
- (d) Ha értelmezhető, a vezetésnek szándékában áll-e konkrét intézkedéseket tenni és képes-e azok megtételére. (Hiv.: A105. bekezdés)

Adatok

25. A 22. bekezdés követelményeinek alkalmazása során, az adatok tekintetében, a könyvvizsgáló további könyvvizsgálati eljárásainak kezelniük kell az alábbiakat:
- (a) Az adatok megfelelők-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek összefüggésében és, ha értelmezhető, az előző időszakokhoz képest bekövetkezett változások megfelelők-e (Hiv.: A95., A106. bekezdés);
 - (b) Az adatok kiválasztása során alkalmazott megítélések előidéznek-e a vezetés lehetséges elfogultságára utaló jelzéseket; (Hiv.: A96. bekezdés)
 - (c) Az adatok relevánsak és megbízhatók-e az adott körülmények között; továbbá (Hiv.: A107. bekezdés)
 - (d) A vezetés megfelelően értette vagy értelmezte-e az adatokat, a szerződéses feltételeket is beleértve. (Hiv.: A108. bekezdés)

Pontbecslés és a becslési bizonytalanságra vonatkozó kapcsolódó közzétételek vezetés általi kiválasztása

26. A 22. bekezdés követelményeinek alkalmazása során a könyvvizsgáló további könyvvizsgálati eljárásainak kezelniük kell, hogy a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek összefüggésében a vezetés megfelelő lépéseket tett-e abból a célból, hogy:
- (a) megértse a becslési bizonytalanságot; és (Hiv.: A109. bekezdés)
 - (b) megfelelő pontbecslés kiválasztásával, valamint a becslési bizonytalanságra vonatkozó kapcsolódó közzétételek kidolgozásával kezelje a becslési bizonytalanságot. (Hiv.: A110–A114. bekezdés)
27. Ha a könyvvizsgálónak a megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékon alapuló megítélése szerint a vezetés nem tett megfelelő lépéseket a becslési bizonytalanság megértése vagy kezelése érdekében, a könyvvizsgálónak: (Hiv.: A115–A117. bekezdések)
- (a) fel kell kérnie a vezetést további eljárások végrehajtására a becslési bizonytalanság megértése céljából vagy annak kezelésére a vezetés pontbecslése kiválasztásának újragondolásával, vagy a becslési bizonytalansággal kapcsolatos további közzétételek megadásának mérlegelésével, valamint értékelnie kell a vezetés választát (válaszait) a 26. bekezdéssel összhangban;
 - (b) ha a könyvvizsgáló azt állapítja meg, hogy a vezetésnek a könyvvizsgáló kérésére adott válasza nem kezeli kielégítően a becslési bizonytalanságot, amennyire lehetséges ki kell alakítania a könyvvizsgáló pontbecslését vagy az általa becsült tartományt a 28–29. bekezdésekkel összhangban; valamint

- (c) értékelnie kell, hogy fennáll-e a belső kontroll hiányossága, és ha igen, kommunikálnia kell a 265. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.¹⁹

A könyvvizsgáló pontbecslése vagy az általa becsült tartomány kialakítása

28. Amikor a könyvvizsgáló pontbecslést vagy tartományt alakít ki a vezetés pontbecslésének és a becslési bizonytalanságra vonatkozó kapcsolódó közzétételeknek az értékelése céljából, beleértve, amikor azt a 27. bekezdés (b) pontja írja elő, a könyvvizsgáló további könyvvizsgálati eljárásainak magukban kell foglalniuk az annak az értékelését célzó eljárásokat, hogy az alkalmazott módszerek, feltételezések vagy adatok megfelelők-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek összefüggésében. Függetlenül attól, hogy a könyvvizsgáló a vezetés vagy a könyvvizsgáló saját módszereit, feltételezéseit vagy adatait használja-e, ezeket a további könyvvizsgálati eljárásokat úgy kell megtervezni és végrehajtani, hogy kezeljék a 23–25. bekezdésekben lévő kérdéseket. (Hiv.: A118–A123. bekezdések)
29. Amennyiben a könyvvizsgáló egy könyvvizsgáló által becsült tartományt alakít ki, a könyvvizsgálónak:
- meg kell határoznia, hogy a tartomány csak olyan összegeket tartalmaz, amelyeket elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték támaszt alá, és amelyeket a könyvvizsgáló úgy értékelt, hogy észszerűek a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek értékelési céljai és egyéb követelményei összefüggésében; valamint (Hiv.: A124–A125. bekezdések)
 - további könyvvizsgálati eljárásokat kell megterveznie és végrehajtania, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzenek a lényeges hibás állításnak a pénzügyi kimutatásokban lévő, a becslési bizonytalanságot ismertető közzétételekkel kapcsolatos, felmért kockázataira vonatkozóan.

A könyvvizsgálati bizonyítékkal kapcsolatos egyéb szempontok

30. A lényeges hibás állítás számviteli becslésekkel kapcsolatos kockázataira vonatkozó könyvvizsgálati bizonyíték szerzése során, függetlenül a könyvvizsgálati bizonyítékként használandó információ forrásaitól, a könyvvizsgálónak meg kell felelnie az 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard releváns követelményeinek.

A vezetés szakértője munkájának igénybevételekor a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 21–29. bekezdéseiben lévő követelmények segíthetik a könyvvizsgálót abban, hogy értékelje a szakértő munkájának könyvvizsgálati bizonyítékként való megfelelőségét egy releváns állításra vonatkozóan az 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 8. bekezdés (c) pontjával összhangban. A vezetés szakértője munkájának értékelése során a további könyvvizsgálati eljárások jellegét, ütemezését és terjedelmét befolyásolják a könyvvizsgálónak a szakértő kompetenciájára, képességeire és tárgyilagosságára vonatkozó értékelése, a könyvvizsgáló ismeretei a szakértő által végzett munka jellegéről, valamint a könyvvizsgálónak a szakértő szakterületével kapcsolatos tájékozottsága. (Hiv.: A126–A132. bekezdések)

¹⁹ 265. témaszámú, „A belső kontroll hiányosságainak kommunikálása az irányítással megbízott személyek és a vezetés felé” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

Számviteli becslésekhez kapcsolódó közzétételek

31. A könyvvizsgálónak további könyvvizsgálati eljárásokat kell megterveznie és végrehajtania az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás felmért kockázataira vonatkozó elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzése céljából egy számviteli becsléssel kapcsolatos közzétételek vonatkozásában, azokon a becslési bizonytalansággal kapcsolatos közzétételeken kívül, amelyekkel a 26. bekezdés (b) pont és a 29. bekezdés (b) pont foglalkozik.

A vezetés lehetséges elfogultságára utaló jelzések

32. A könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy a vezetés által a pénzügyi kimutatásokban foglalt számviteli becslések készítése során alkalmazott megítélések és meghozott döntések, még ha önmagukban észszerűek is, a vezetés lehetséges elfogultságára utaló jelzések-e. Ha a vezetés lehetséges elfogultságára utaló jelzések azonosítására kerül sor, a könyvvizsgálónak értékelnie kell a könyvvizsgálatra gyakorolt hatásokat. Amennyiben félrevezetési szándék áll fenn, a vezetés elfogultsága csalási jellegű. (Hiv.: A133–A136. bekezdések)

Átfogó értékelés a végrehajtott könyvvizsgálati eljárások alapján

33. A 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard számviteli becslésekre való alkalmazása során²⁰ a könyvvizsgálónak a végrehajtott könyvvizsgálati eljárások és a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték alapján értékelnie kell, hogy:(Hiv.: A137–A138. bekezdések)
- (a) helytálló maradnak-e az állítások szintjén fennálló hibás állítás kockázatainak felmérései, beleértve, amikor a vezetés lehetséges elfogultságára utaló jelzések kerültek azonosításra;
 - (b) a vezetés ezeknek a pénzügyi kimutatásokban lévő számviteli becsléseknek a megjelenítésével, értékelésével, bemutatásával és közzétételével kapcsolatos döntései összhangban vannak-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel; valamint
 - (c) elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szereztek-e.
34. A 33. bekezdés (c) pont által előírt értékelés elvégzése során a könyvvizsgálónak figyelembe kell vennie minden megszerzett releváns könyvvizsgálati bizonyítékot, akár megerősítő, akár ellentmondó.²¹ Ha a könyvvizsgáló nem tud elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni, a könyvvizsgálónak értékelnie kell a könyvvizsgálatra vagy a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói véleményre gyakorolt hatásokat a 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.²²

Annak meghatározása, hogy a számviteli becslések észszerűek vagy hibás állítást tartalmaznak-e

35. A könyvvizsgálónak meg kell határoznia, hogy a számviteli becslések és a kapcsolódó közzétételek észszerűek-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek összefüggésében vagy hibás állítást tartalmaznak-e. A 450. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard²³ tartalmaz útmutatást arra vonatkozóan, hogy a könyvvizsgáló hogyan különböztethet meg hibás állításokat (akár ténybeli, akár megítéléstől függő vagy kivetített) a könyvvizsgálónak a nem helyesbített hibás állítások pénzügyi

²⁰ 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 25–26. bekezdések

²¹ 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 11. bekezdés

²² 705. témaszámú, „A független könyvvizsgálói jelentésben szereplő vélemény minősítése” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard

²³ 450. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A6. bekezdés

kimutatásokra gyakorolt hatására vonatkozó értékeléséhez. (Hiv.: A12–A13., A139–A144. bekezdések)

36. A számviteli becslésekkel kapcsolatban a könyvvizsgálónak értékelnie kell:
- (a) Valós bemutatást előíró keretelvek esetében azt, hogy a vezetés foglalt-e bele a keretelvek által konkrétan előírtakon felül olyan közzétételeket, amelyek szükségesek a pénzügyi kimutatások egésze valós bemutatásának megvalósításához;²⁴ vagy
 - (b) Megfelelést előíró keretelvek esetében azt, hogy a közzétételek azok-e, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a pénzügyi kimutatások ne legyenek félrevezetők.²⁵

Írásbeli nyilatkozatok

37. A könyvvizsgálónak írásbeli nyilatkozatokat kell kérnie a vezetéstől²⁶ és adott esetben az irányítással megbízott személyektől arra vonatkozóan, hogy a számviteli becslések és a kapcsolódó közzétételek készítésekor alkalmazott módszerek, jelentős feltételezések és adatok megfelelők-e olyan megjelenítés, értékelés vagy közzététel eléréséhez, amely összhangban van a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel. A könyvvizsgálónak mérlegelnie kell konkrét számviteli becslésekkel kapcsolatos nyilatkozatok beszerzésének szükségességét is, beleértve az alkalmazott módszerekre, feltételezésekre és adatokra vonatkozóan. (Hiv.: A145. bekezdés)

Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel, a vezetéssel vagy egyéb releváns felekkel

38. A 260. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard²⁷ és a 265. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard²⁸ alkalmazása során a könyvvizsgáló számára előírás, hogy bizonyos kérdésekről kommunikáljon az irányítással megbízott személyekkel vagy a vezetéssel, beleértve az előbbieket esetében a gazdálkodó egység számviteli gyakorlatainak jelentős minőségi szempontjait, az utóbbiakkal pedig a belső kontroll jelentős hiányosságait. Ennek során a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell a számviteli becslések tekintetében kommunikálandó kérdéseket, ha vannak ilyenek, és figyelembe kell vennie, hogy a lényeges hibás állítás kockázatainak okai becslési bizonytalansághoz, vagy a számviteli becslések és a kapcsolódó közzétételek készítése során fennálló összetettség, szubjektivitás vagy egyéb eredendő kockázati tényezők hatásaihoz kapcsolódnak-e. Emellett bizonyos körülmények között a könyvvizsgáló számára jogszabály vagy szabályozás írja elő, hogy bizonyos kérdésekről kommunikáljon egyéb releváns felekkel, mint amilyenek a szabályozók vagy a prudenciális felügyeltek. (Hiv.: A146–A148. bekezdések)

Dokumentálás

39. A könyvvizsgálónak bele kell foglalnia a könyvvizsgálati dokumentációba:²⁹ (Hiv.: A149–A152. bekezdések)

²⁴ Lásd még 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 14. bekezdés.

²⁵ Lásd még 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 19. bekezdés.

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

²⁷ 260. témaszámú (felülvizsgált), „Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel” című nemzetközi könyvvizsgálati standard, 16. bekezdés (a) pont

²⁸ 265. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 9. bekezdés

²⁹ 230. témaszámú, „Könyvvizsgálati dokumentáció” című nemzetközi könyvvizsgálati standard, 8–11., A6., A7. és A10. bekezdések

- (a) A gazdálkodó egység és környezete könyvvizsgáló általi megismerésének kulcsfontosságú elemeit, beleértve a gazdálkodó egységnek a gazdálkodó egység számviteli becsléseihez kapcsolódó belső kontrollját;
- (b) A könyvvizsgáló további könyvvizsgálati eljárásainak kapcsolatát az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás felmért kockázataival,³⁰ figyelembe véve az ezen kockázatok felméréséhez adott okokat (akár eredendő kockázattal, akár ellenőrzési kockázattal kapcsolatosak);
- (c) A könyvvizsgáló válaszát (válaszait), amikor a vezetés nem tett megfelelő lépéseket a becslési bizonytalanság megértése és kezelése céljából;
- (d) A vezetés számviteli becslésekkel kapcsolatos lehetséges elfogultságára utaló jelzéseket, ha vannak ilyenek, és a könyvvizsgáló értékelését a könyvvizsgálatra való kihatásokról a 32. bekezdésben előírtak szerint; valamint
- (e) A jelentős megítéléseket annak a könyvvizsgáló általi meghatározásával kapcsolatban, hogy a számviteli becslések és a kapcsolódó közzétételek észszerűek-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek összefüggésében, vagy hibás állítást tartalmaznak-e.

* * *

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

A számviteli becslések jellege (Hiv.: 2. bekezdés)

Példák számviteli becslésekre

- A1. Példák ügyletcsoporthoz, számlaegyenlegekhez és közzétételekhez kapcsolódó számviteli becslésekre:
- készletavulás;
 - ingatlanok és berendezések értékcsökkenése;
 - infrastrukturális eszközök értékelése;
 - pénzügyi instrumentumok értékelése;
 - folyamatban lévő peres ügyek kimenetele;
 - várható hitelezési veszteségekre képzett tartalék;
 - biztosítási szerződésből származó kötelezettségek értékelése;
 - garanciális kötelmek;
 - munkavállalói nyugdíjazási juttatási kötelezettségek;
 - részvényalapú kifizetések;
 - üzleti kombinációban szerzett eszközök vagy kötelezettségek valós értéke, beleértve a goodwill és az immateriális javak meghatározását;
 - hosszú élettartamú eszközök, vagy elidegenítésre tartott ingatlanok vagy berendezések értékvesztése;

³⁰ 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 28. bekezdés (b) pont

- eszközök vagy kötelezettségek független felek közötti nem pénzbeli cseréi;
- hosszú távú szerződésekre vonatkozóan megjelenített árbevétel.

Módszerek

A2. Egy módszer a vezetés által egy számviteli becslésnek az előírt értékelési alappal összhangban való elkészítéséhez használt értékelési technika. Például, részvényalapú kifizetési ügyletekkel kapcsolatos számviteli becslések készítésének egy elismert módszere egy elméleti opció lehívási árának a meghatározása a Black-Scholes opcióárazási formula használatával. Egy módszert egy olyan számítási eszköz vagy folyamat használatával alkalmaznak, amelyet időnként modellnek neveznek, és az magában foglalja a feltételezések és az adatok alkalmazását, valamint az azok között fennálló kapcsolatrendszer figyelembevételét.

Feltételezések és adatok

A3. A feltételezések magukban foglalnak a rendelkezésre álló információkon alapuló megítéléseket olyan kérdésekről, mint egy kamatláb, egy diszkontráta megválasztása, vagy jövőbeli körülményekkel vagy eseményekkel kapcsolatos megítéléseket. Egy feltételezést a vezetés lehet, hogy megfelelő alternatívák tartományából választ ki. Azok a feltételezések, amelyeket a vezetés szakértője alakíthat ki vagy azonosíthat a vezetés feltételezéseivé válnak akkor, amikor a vezetés felhasználja azokat egy számviteli becslés készítéséhez.

A4. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard alkalmazásában az adat olyan információ, amely közvetlen megfigyelésen keresztül vagy a gazdálkodó egységhez képest külső féltől szerezhető be. Az elemző vagy értelmező technikák adatokra való alkalmazásával szerzett információt származtatott adatnak nevezik, amikor az ilyen technikáknak bevett elméleti alapja van és ezért kevésbé van szükség vezetői megítélésre. Máskülönben az ilyen információ egy feltételezés.

A5. Példák adatokra:

- Piaci ügyletek során megkötött árak;
- Működési idők vagy végtermékmennyiségek egy termelőgépből;
- Szerződésekben foglalt múltbeli árak vagy egyéb feltételek, mint például szerződéses kamatláb, fizetési ütemterv, valamint egy hitelszerződésben foglalt futamidő;
- Előre tekintő információk, mint például külső információforrásból szerzett gazdasági vagy jövedelmi előrejelzések; vagy
- Határidős kamatlábakból interpolációs technikák használatával meghatározott jövőbeli kamatláb (származtatott adat).

A6. Adatok források széles skálájából származhatnak. Adat például:

- előállítható a szervezeten belül vagy külsőleg;
- megszerezhető egy olyan rendszerből, amely akár a főkönyvön vagy az analitikákon belül, akár azokon kívül van;
- megfigyelhető szerződésekben; vagy
- megfigyelhető jogszabályi vagy szabályozói kiadványokban.

Méretre szabhatóság (Hiv.: 3. bekezdés)

A7. Példák olyan bekezdésekre, amelyek útmutatást tartalmaznak arra vonatkozóan, hogy a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményei hogyan szabhatók méretre, az A20–A22., A63., A67., és az A84. bekezdések.

A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard kulcsfontosságú elgondolásai*Eredendő kockázati tényezők (Hiv.: 4. bekezdés)*

- A8. Az eredendő kockázati tényezők a körülmények és események olyan jellemzői, amelyek befolyásolhatják egy állítás hibás állításra való fogékonyságát, a kontrollok figyelembevétele előtt. Az 1. függelék részletesebben kifejti ezeknek az eredendő kockázati tényezőknek a jellegét, valamint a közöttük lévő kapcsolatokat a számviteli becslések készítésének és azok pénzügyi kimutatásokban való bemutatásának összefüggésében.
- A9. A becslési bizonytalanság, az összetettség vagy a szubjektivitás eredendő kockázati tényezői mellett az egyéb eredendő kockázati tényezők, amelyeket a könyvvizsgáló figyelembe vehet a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése során, magukban foglalhatják azt, hogy mennyire van a számviteli becslés kitéve az alábbiaknak vagy azok mennyire befolyásolhatják a számviteli becslést:
- A pénzügyi kimutatások releváns tételeinek jellegében vagy körülményeiben, vagy a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeiben bekövetkezett olyan változás, amely a számviteli becslés készítéséhez használt módszer, feltételezések vagy adatok megváltoztatásának szükségességét idézheti elő.
 - Hibás állításra való fogékonyság a vezetés elfogultsága vagy csalás miatt a számviteli becslés készítése során.

Ellenőrzési kockázat (Hiv.: 6. bekezdés)

A10. Az ellenőrzési kockázatnak az állítások szintjén történő felmérése során fontos szempont a könyvvizsgáló számára azon kontrollok kialakításának a hatékonysága, amelyekre a könyvvizsgáló támaszkodni kíván, valamint, hogy a kontrollok milyen mértékben kezelik az állítások szintjén felmért eredendő kockázatokat. A könyvvizsgáló értékelése, hogy a kontrollok hatékonyan vannak kialakítva és be lettek vezetve, alátámasztja a kontrollok működési hatékonyságára vonatkozó várakozást annak meghatározása során, hogy teszteljék-e azokat.

Szakmai szkepticizmus (Hiv.: 8. bekezdés)

A11. Az A60., A95., A96., A137. és A139. bekezdések példák olyan bekezdésekre, amelyek ismertetnek olyan módokat, ahogyan a könyvvizsgáló szakmai szkepticizmust gyakorolhat. Az A152. bekezdés útmutatást ad annak módjaira vonatkozóan, ahogyan a szakmai szkepticizmus könyvvizsgáló általi gyakorlását dokumentálni lehet, és a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard konkrét bekezdéseinek példáit tartalmazza, amelyekre vonatkozóan a dokumentáció a szakmai szkepticizmus gyakorlásának bizonyítékát nyújthatja.

Az „észszerű” koncepciója (Hiv.: 9., 35. bekezdés)

A12. Egyéb olyan szempontok, amelyek relevánsak lehetnek a könyvvizsgáló arra vonatkozó mérlegelése során, hogy a számviteli becslések és a kapcsolódó közzétételek észszerűek-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek összefüggésében, magukban foglalják azt, hogy:

- a számviteli becslés készítése során használt adatok és feltételezések összhangban vannak egymással és azokkal, amelyeket egyéb számviteli becslésekben vagy a gazdálkodó egység üzleti tevékenységeinek egyéb területein használnak; valamint
- a számviteli becslés megfelelő információkat vesz-e figyelembe, ahogyan azt a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek előírják.

A13. A „megfelelően alkalmazott” kifejezés, amint azt a 9. bekezdés használja, azt jelenti, hogy olyan módon, amely nemcsak megfelel a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeinek, hanem mindeközben olyan megítéléseket tükröz, amelyek összhangban vannak az adott keretelvek értékelési alapjának a céljával.

Fogalmak

Számviteli becslés (Hiv.: 12. bekezdés (a) pont)

A14. A számviteli becslések pénzbeli összegek, amelyek a pénzügyi kimutatásokban megjelenített vagy közzétett ügyletcsoporthoz vagy számlaegyenlegekhez kapcsolódhatnak. A számviteli becslések magukban foglalnak a közzétételekben lévő vagy egy ügyletcsoporthal vagy számlaegyenleggel kapcsolatos megjelenítésre vagy közzétételre vonatkozó megítélés kialakításához használt pénzbeli összegeket is.

A könyvvizsgáló pontbecslése vagy a könyvvizsgáló által becsült tartomány (Hiv.: 12. bekezdés (b) pont)

A15. A könyvvizsgáló pontbecslése vagy az általa becsült tartomány használható egy számviteli becslés közvetlen (például egy értékvesztési tartalék vagy a különböző típusú pénzügyi instrumentumok valós értéke) vagy közvetett (például egy számviteli becsléshez jelentős feltételezésként használandó összeg) értékelésére. Hasonló megközelítéssel járhat el a könyvvizsgáló egy összeg vagy összegtartomány kialakításakor egy nem pénzbeli adat vagy egy feltételezés (például egy eszköz becsült élettartama) értékelése során.

Becslési bizonytalanság (Hiv.: 12. bekezdés (c) pont)

A16. Nem minden számviteli becslés van kitéve nagymértékű becslési bizonytalanságnak. A pénzügyi kimutatásokban lévő egyes tételeknek például aktív és nyílt piaca lehet, amely könnyen hozzáférhető és megbízható információt nyújt azokról az árakról, amelyeken a tényleges adásvételek végbemennek. Mindazonáltal fennállhat becslési bizonytalanság akkor is, ha az értékelési módszer és az adatok jól definiáltak. Például az aktív és nyílt piacon jegyzett értékpapíroknak a jegyzett piaci árfolyamon való értékelése módosítást igényelhet, ha a tartott állomány jelentős vagy értékesíthetőségi korlátok hatálya alá esik. Ezenkívül az adott időpontban fennálló általános gazdasági körülmények, például a likviditás hiánya egy adott piacon, szintén hatással lehetnek a becslési bizonytalanságra.

A vezetés elfogultsága (Hiv.: 12. bekezdés (d) pont)

A17. A pénzügyi beszámolási keretelvek gyakran előírják a semlegességet, azaz az elfogultságtól való mentességet. A becslési bizonytalanság szubjektivitást idéz elő egy számviteli becslés készítése során. A szubjektivitás jelenléte előidézi a vezetés általi megítélés szükségességét és a vezetés nem szándékos vagy szándékos elfogultságára való fogékonyságot (például egy kitűzött nyereségcél vagy tőkearány elérésére való motiváció eredményeképpen). Egy számviteli becslésnek a vezetés

elfogultságára való fogékonysága a számviteli becslés készítése során meglévő szubjektivitás mértékével együtt nő.

Számviteli becslés végeredménye (Hiv.: 12. bekezdés (f) pont)

A18. Egyes számviteli becsléseknek jellegüknél fogva nincs olyan végeredményük, amely releváns a könyvvizsgálónak a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban végzett munkája szempontjából. Egy számviteli becslés például alapulhat piaci szereplők egy adott időpontbeli vélekedésein. Következésképpen az egy eszköz eladásakor vagy egy kötelezettség átadásakor realizált ár eltérhet a fordulónapon készített kapcsolódó számviteli becsléstől, mert az idő múlásával a piaci szereplők értékre vonatkozó vélekedései megváltoztak.

Kockáztfelmérési eljárások és kapcsolódó tevékenységek

A gazdálkodó egység és környezetének megismerése (Hiv.: 13. bekezdés)

A19. A 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 11–24. bekezdései előírják a könyvvizsgáló számára, hogy megismerjen a gazdálkodó egységre és környezetére vonatkozó bizonyos kérdéseket, beleértve a gazdálkodó egység belső kontrollját. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 13. bekezdésében szereplő követelmények konkrétan a számviteli becslésekre vonatkoznak és a 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard szélesebb körű követelményeire épülnek.

Méretre szabhatóság

A20. A könyvvizsgálónak a gazdálkodó egység és környezete – beleértve a gazdálkodó egység belső kontrolljait – megismerését célzó, a gazdálkodó egység számviteli becsléseivel kapcsolatos eljárásainak jellege, ütemezése és terjedelme kisebb vagy nagyobb mértékben függhet attól, hogy az egyes kérdés(ek) milyen mértékben érvényesülnek az adott körülmények között. Például lehet, hogy a gazdálkodó egységnek kevés olyan ügylete vagy egyéb eseménye és körülménye van, amelyek számviteli becsléseket tesznek szükségessé, lehet, hogy a vonatkozó pénzügyi beszámolási követelmények alkalmazása egyszerű, és lehet, hogy nincsenek releváns szabályozói tényezők. Továbbá lehet, hogy a számviteli becslések nem igényelnek jelentős megítéléseket, és lehet, hogy a számviteli becslések készítésének folyamata kevésbé összetett. Ilyen körülmények között a számviteli becslések kisebb mértékben lehetnek kitéve becslési bizonytalanságnak, összetettségnek, szubjektitásnak vagy egyéb eredendő kockázati tényezőknek, vagy kisebb mértékben lehetnek ezek által érintettek, és kevesebb lehet a könyvvizsgálat szempontjából releváns kontroll. Ha így van, a könyvvizsgáló kockáztfelmérési eljárásai valószínűleg kevésbé kiterjedtek, és azok megszerezhetők elsősorban a pénzügyi kimutatásokat illetően megfelelő felelősséggel rendelkező vezetéssel készített interjúkon, valamint a vezetés számviteli becslés készítésére vonatkozó folyamatának egyszerű végkövetésein keresztül.

A21. Ezzel szemben a számviteli becslések igényelhetnek a vezetés általi jelentős megítéléseket, és a számviteli becslések készítésének folyamata összetett lehet és összetett modellek alkalmazásával járhat. Emellett lehet, hogy a gazdálkodó egységnek kifinomultabb információs rendszere van és kiterjedtebb kontrolljai vannak a számviteli becslések felett. Ilyen körülmények között a számviteli becslések nagyobb mértékben lehetnek kitéve becslési bizonytalanságnak, szubjektitásnak, összetettségnek vagy egyéb eredendő kockázati tényezőknek, vagy nagyobb mértékben lehetnek ezek által érintettek. Ha így van, a könyvvizsgáló kockáztfelmérési eljárásainak jellege vagy

ütemezése különbözhet attól vagy kiterjedtebb lehet, mint az A20. bekezdésben szereplő körülmények között.

A22. Az alábbi szempontok lehetnek relevánsak a csak egyszerű üzletmenetű gazdálkodó egységek számára, amelyek közé sok kisebb gazdálkodó egység tartozhat:

- A számviteli becslések szempontjából releváns folyamatok lehet, hogy nem bonyolultak, mert az üzleti tevékenységek egyszerűek, vagy a szükséges becsléseknek kisebb a becslési bizonytalansága.
- Lehet, hogy a számviteli becslések előállítása a főkönyvön és az analitikákon kívül történik, a kidolgozásuk feletti kontrollok korlátozottak lehetnek, és egy tulajdonos-vezetőnek jelentős befolyása lehet a meghatározásuk felett. A tulajdonos-vezető szerepét a számviteli becslések készítésében a könyvvizsgálónak lehet, hogy figyelembe szükséges vennie mind a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításakor, mind pedig akkor, amikor mérlegeli a vezetés elfogultságának kockázatát.

A gazdálkodó egység és környezete

A gazdálkodó egység ügyletei és egyéb események és körülmények (Hiv.: 13. bekezdés (a) pont)

A23. A körülmények olyan változásai, amelyek a számviteli becslések szükségességét vagy az azonban bekövetkező változásokat idézhetik elő, magukban foglalhatják például azt, hogy:

- foglalkozik-e a gazdálkodó egység új típusú ügyletekkel;
- megváltoztak-e ügyletek feltételei; vagy
- bekövetkeztek-e új események vagy körülmények.

A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményei (Hiv.: 13. bekezdés (b) pont)

A24. A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeinek megismerése alapot teremt a könyvvizsgálónak ahhoz, hogy megbeszéléseket folytasson a vezetéssel és adott esetben az irányítással megbízott személyekkel arról, hogyan alkalmazta a vezetés a számviteli becslések szempontjából releváns követelményeket, valamint a könyvvizsgáló arra vonatkozó megállapításáról, hogy azokat megfelelően alkalmazták-e. Ez az ismeret abban is segíthet a könyvvizsgálónak, hogy kommunikáljon az irányítással megbízott személyekkel, amikor a könyvvizsgáló úgy ítéli meg, hogy egy, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek értelmében elfogadott jelentős számviteli gyakorlat nem a legmegfelelőbb a gazdálkodó egység körülményei között.³¹

A25. A megismerés során a könyvvizsgáló törekedhet annak megismerésére, hogy:

- A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek:
 - előírnak-e a számviteli becslések megjelenítésével vagy értékelésének módszereivel kapcsolatos kritériumokat;
 - megszabnak-e valós értéken történő értékelést megengedő vagy előíró kritériumokat, például a vezetés egy adott eszközzel vagy kötelezettséggel kapcsolatos bizonyos cselekvési szándékára való hivatkozással; vagy

³¹ 260. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 16. bekezdés (a) pont

- megszabnak-e előírt vagy javasolt közzétételeket, beleértve megítélésekre, feltételezésekre vagy a számviteli becsléssel kapcsolatos becslési bizonytalanság egyéb forrásaira vonatkozó közzétételeket; továbbá
- a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek változásai szükségessé teszik-e a gazdálkodó egység számviteli becslésekkel kapcsolatos számviteli politikáinak megváltoztatását.

Szabályozási tényezők (Hiv.: 13. bekezdés (c) pont)

A26. A számviteli becslések szempontjából releváns szabályozási tényezők megismerése, ha vannak ilyenek, segíthet a könyvvizsgálónak azonosítani a vonatkozó szabályozási keretelveket (például a prudenciális felügyeletek által kialakított szabályozási keretelvek a banki vagy biztosítási ágazatokban), és meghatározni, hogy az ilyen szabályozási keretelvek:

- Foglalkoznak-e számviteli becslések megjelenítésével vagy értékelésének módszereivel kapcsolatos feltételekkel, vagy nyújtanak-e azokra vonatkozó kapcsolódó útmutatást;
- Meghatároznak-e közzétételeket a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményein felül, vagy nyújtanak-e útmutatást ilyenekre vonatkozóan;
- Jelzik-e azokat a területeket, amelyek esetében lehet, hogy fennáll a lehetősége a vezetés elfogultságának a szabályozási követelmények teljesítése céljából; vagy
- Tartalmaznak-e szabályozási célú követelményeket, amelyek nincsenek összhangban a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeivel, ami lényeges hibás állítás potenciális kockázatait jelezheti. Egyes szabályozók például törekedhetnek arra, hogy befolyásolják a várható hitelezési veszteségre képzett tartalékok minimális szintjeit, amelyek meghaladják a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek által előírtakat.

Azon számviteli becslések és kapcsolódó közzétételek jellege, amelyekről a könyvvizsgáló azt várja, hogy azokat a pénzügyi kimutatások tartalmazzák (Hiv.: 13. bekezdés (d) pont)

A27. Azon számviteli becslések és kapcsolódó közzétételek jellegének megismerése, amelyekről a könyvvizsgáló azt várja, hogy azokat a pénzügyi kimutatások tartalmazzák segít a könyvvizsgálónak megismerni az ilyen számviteli becslések értékelési alapját, valamint azoknak a közzétételeknek a jellegét és terjedelmét, amelyek relevánsak lehetnek. Az ilyen megismerés alapot nyújt a könyvvizsgáló számára a vezetéssel folytatott megbeszélésekhez arról, hogy a vezetés hogyan készít számviteli becsléseket.

A gazdálkodó egység könyvvizsgálat szempontjából releváns belső kontrollja

A felügyelet és irányítás jellege és terjedelme (Hiv.: 13. bekezdés (e) pont)

A28. A 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard³² alkalmazása során a gazdálkodó egységnél lévő, a vezetés számviteli becslések készítésével kapcsolatos folyamata feletti felügyelet és irányítás jellegének és terjedelmének a könyvvizsgáló általi megismerése fontos lehet a könyvvizsgáló számára előírt arra vonatkozó értékelés szempontjából, hogy:

- a vezetés – az irányítással megbízott személyek felügyelete mellett – létrehozta-e és fenntartja-e a becsületesség és etikus viselkedés kultúráját, és

³² 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 14. bekezdés

- a kontrollkörnyezet elemeinek erősségei együttesen megfelelő alapot nyújtanak-e a belső kontroll egyéb komponensei számára, és hogy ezeket az egyéb összetevőket aláássák-e a kontrollkörnyezet hiányosságai.

A29. A könyvvizsgáló megismerheti, hogy az irányítással megbízott személyek:

- Rendelkeznek-e a készségekkel vagy ismeretekkel ahhoz, hogy megértsék a számviteli becslések készítését célzó adott módszer vagy modell jellemzőit vagy a számviteli becsléshez kapcsolódó kockázatokat, például a számviteli becslés készítése során használt módszerhez vagy információs technológiához kapcsolódó kockázatokat;
- Rendelkeznek-e a készségekkel és ismeretekkel annak megértéséhez, hogy a vezetés a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban készítette-e a számviteli becsléseket;
- Függetlenek-e a vezetéstől, rendelkeznek-e az ahhoz szükséges információkkal, hogy időben értékeljék, hogyan készítette a vezetés a számviteli becsléseket, valamint hatáskörrel ahhoz, hogy kétségbe vonják a vezetés intézkedéseit, amikor azok az intézkedések elégtelennek vagy nem megfelelőnek tűnnek;
- Felügyelik-e a vezetés számviteli becslések készítésére szolgáló folyamatát, beleértve a modellek használatát; vagy
- Felügyelik-e a vezetés által végzett figyelemmel kísérisi tevékenységeket. Ez magában foglalhatja a számviteli becslések feletti kontrollok kialakításában vagy működési hatékonyságában lévő bármilyen hiányosság feltárását és korrigálását célzó felügyeleti és áttekintési eljárásokat.

A30. Az irányítással megbízott személyek általi felügyelet megismerése fontos lehet, amikor olyan számviteli becslések vannak:

- amelyek a vezetés általi jelentős megítélést követelnek meg a szubjektív kezeléséhez;
- amelyeknek nagy a becslési bizonytalansága;
- amelyeket összetett elkészíteni, például az információs technológia nagymértékű használata, nagy mennyiségű adat, vagy több olyan adatforrás vagy feltételezés használata miatt, amelyek között bonyolult kölcsönös összefüggések vannak;
- amelyeknél a korábbi időszakokhoz képest változás történt, vagy változásnak kellett volna történnie a módszerben, feltételezésekben vagy adatokban; vagy
- amelyek jelentős feltételezésekkel járnak.

Speciális készségek vagy tudás vezetés általi alkalmazása, beleértve a vezetés szakértőinek igénybevételét (Hiv.: 13. bekezdés (f) pont)

A31. A könyvvizsgáló mérlegelheti, hogy az alábbi körülmények növelik-e annak valószínűségét, hogy a vezetésnek szakértőt szükséges megbíznia:³³

- A becslést igénylő kérdés speciális jellege, például a számviteli becslés magában foglalhatja ásványkincs- vagy szénhidrogén-tartalékok felmérését a kitermelő ágazatokban, vagy összetett szerződéses feltételek alkalmazásának valószínű kimenetele értékelését.

³³ 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 8. bekezdés

- A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek releváns követelményeinek alkalmazásához szükséges modellek összetett jellege, mint ahogy ez lehet a helyzet bizonyos értékeléseknél, mint például a 3. szintű valós értékek.³⁴
- A számviteli becslést igénylő körülmény, ügylet vagy esemény szokatlan vagy nem gyakori jellege.

A gazdálkodó egység kockázatfelmérési folyamata (Hiv.: 13. bekezdés (g) pont)

A32. Annak megismerése, hogy a gazdálkodó egység kockázatfelmérési folyamata hogyan azonosítja és kezeli a számviteli becslésekkel kapcsolatos kockázatokat segíthet a könyvvizsgálónak mérlegelnie az alábbiakban bekövetkező változásokat:

- A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek számviteli becslésekkel kapcsolatos követelményei;
- Az olyan adatforrások rendelkezésre állása vagy jellege, amelyek relevánsak a számviteli becslések készítése szempontjából, vagy amelyek befolyásolhatják a felhasznált adatok megbízhatóságát;
- A gazdálkodó egység információs rendszere vagy IT-környezete; és
- Kulcsfontosságú munkatársak.

A33. Az olyan kérdések, amelyeket a könyvvizsgáló mérlegelhet annak megismerésekor, hogy a vezetés hogyan azonosította és kezeli a vezetés elfogultságából vagy csalásból eredő hibás állításra való fogékonyságot a számviteli becslések készítése során, magában foglalja, hogy a vezetés megteszi-e az alábbiakat, és ha igen, hogyan:

- Különös figyelmet fordít a számviteli becslések készítése során használt módszerek, feltételezések és adatok kiválasztására vagy alkalmazására.
- Figyelemmel kísér olyan kulcsfontosságú teljesítménymutatókat, amelyek a múltbeli vagy tervezett teljesítményhez, vagy egyéb ismert tényezőkhöz képest váratlan vagy azokkal összhangban nem lévő teljesítményt jelezhetnek.
- Azonosítja az olyan pénzügyi vagy egyéb ösztönzőket, amelyek motivációt jelenthetnek az elfogultságra.
- Figyelemmel kíséri a számviteli becslések készítése során használt módszerek, jelentős feltételezések vagy adatok változtatásának szükségességét.
- Kialakítja a számviteli becslések készítése során alkalmazott modellek megfelelő felügyeletét és áttekintését.
- Előírja a számviteli becslések készítése során alkalmazott jelentős megítélések indoklásának dokumentálását vagy független áttekintését.

A gazdálkodó egység számviteli becslésekkel kapcsolatos információs rendszere (Hiv.: 13. bekezdés (h) pont (i) alpont)

A34. A 13. bekezdés (h) pontjának hatókörébe tartozó ügyletcsoporthoz, események és körülmények ugyanazok, mint azok a számviteli becslésekkel és kapcsolódó közzétételekkel kapcsolatos

³⁴ Lásd például IFRS 13 *Valós értéken történő értékelés* nemzetközi pénzügyi beszámolási standardot

ügyletcsoporthoz, események és körülmények, amelyek a 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 18. bekezdés (a) és (d) pontja alá tartoznak. A gazdálkodó egység információs rendszerének a számviteli becslésekhez kapcsolódó megismerése során a könyvvizsgáló mérlegelheti, hogy:

- a számviteli becslések rutinszerű és ismétlődő ügyletek rögzítéséből erednek-e, vagy pedig egyszeri vagy szokatlan ügyletekből;
- az információs rendszer hogyan kezeli a számviteli becslések és a kapcsolódó közzétételek teljességét, különösen a kötelezettségekhez kapcsolódó számviteli becslésekre vonatkozóan.

A35. A könyvvizsgálat során a könyvvizsgáló azonosíthat olyan számviteli becsléseket és kapcsolódó közzétételeket szükségessé tévő ügyletcsoporthoz, eseményeket és körülményeket, amelyeket a vezetés elmulasztott azonosítani. A 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard foglalkozik azokkal a körülményekkel, amikor a könyvvizsgáló a lényeges hibás állítás olyan kockázatait azonosítja, amelyek azonosítását a vezetés elmulasztotta, beleértve annak meghatározását, van-e jelentős hiányosság a belső kontrollban a gazdálkodó egység kockázatelemzési folyamatára vonatkozóan.³⁵

A releváns módszerek, feltételezések és adatforrások vezetés általi azonosítása (Hiv.: 13. bekezdés (h) pont (ii) alpont (a) alpont)

A36. Ha a vezetés megváltoztatta egy számviteli becslés készítésének módszerét, a mérlegelési szempontok magukban foglalhatják azt, hogy az új módszer például megfelelőbb-e, önmagában válasz-e a környezet vagy a gazdálkodó egységre hatással lévő körülmények változásaira, vagy a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeinek vagy a szabályozási környezetnek a változásaira, vagy a vezetésnek van-e más érvényes indoka.

A37. Ha a vezetés nem változtatott egy számviteli becslés készítésének módszerén, a mérlegelési szempontok magukban foglalhatják azt, hogy a korábbi módszerek, feltételezések és adatok folytatódó használata megfelelő-e az aktuális környezet vagy körülmények fényében.

Módszerek (Hiv.: 13. bekezdés (h) pont (ii) alpont (a) alpont (i) alpont)

A38. A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek előírhatják a számviteli becslés készítéséhez használandó módszert. Sok esetben azonban a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek nem írnak elő egy egyedüli módszert, vagy az előírt értékelési alap alternatív módszerek használatát írja elő vagy engedélyez meg.

Modellek

A39. A vezetés specifikus kontrollokat alakíthat ki és vezethet be a számviteli becslések készítéséhez használt modellek köré, legyen az a vezetés saját modellje vagy egy külső modell. Amikor magának a modellnek megnövekedett szintű az összetettsége vagy a szubjektivitása, mint például egy várható hitelezési veszteség modellnek vagy egy 3. szintű inputokat használó valós érték modellnek, valószínűbb lehet, hogy az ilyen összetettséget vagy szubjektivitást kezelő kontrollokat a könyvvizsgáló szempontjából relevánsként azonosítja. Amikor az összetettség jelen van a modellekkel kapcsolatban, az adatok integritása feletti kontrollok szintén valószínűbb, hogy relevánsak a könyvvizsgáló szempontjából. Azok a tényezők, amelyeknek mérlegelése helyénvaló

³⁵ 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 17. bekezdés

lehet a könyvvizsgáló számára a modell és a könyvvizsgálat szempontjából releváns kontrolltevékenységek megismerése során, magukban foglalják a következőket:

- Hogyan határozza meg a vezetés a modell relevanciáját és pontosságát;
- A modell validálása vagy visszamérése, beleértve, hogy a modellt használat előtt validálják-e és rendszeres időközönként újraprofilálják-e annak meghatározása céljából, hogy alkalmas marad-e a rendeltetése szerinti használatra. A modell gazdálkodó egység általi validálása magában foglalhatja az alábbiak értékelését:
 - A modell elméleti megalapozottsága;
 - A modell matematikai integritása; és
 - A modellben használt adatok pontossága és teljessége, és a modellben használt adatok és feltételezések megfelelősége;
- Hogyan változtatják meg vagy módosítják megfelelően és időben a modellt a piaci és egyéb feltételek változásaira vonatkozóan, és vannak-e a modellre vonatkozó megfelelő változáskontroll-politikák;
- Végeznek-e módosításokat, amelyeket bizonyos iparágakban overlay-eknek is neveznek, a modell végeredményén, és az ilyen módosítások megfelelők-e az adott körülmények között a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeivel összhangban. Amikor a módosítások nem megfelelők, az ilyen módosítások a vezetés lehetséges elfogultságára utaló jelzések lehetnek; továbbá
- Megfelelően dokumentált-e a modell, beleértve annak tervezett alkalmazásait, korlátait, kulcsfontosságú paramétereit, szükséges adatait és feltételezéseit, az arra vonatkozóan végzett bármilyen validálás eredményeit, valamint a végeredményével kapcsolatban tett esetleges módosítások jellegét és alapját.

Feltételezések (Hiv.: 13 .bekezdés (h) pont (ii) alpont (a) alpont (ii) alpont)

A40. Annak megismerésekor, hogy a vezetés hogyan választotta ki a számviteli becslések készítése során használt feltételezéseket, a könyvvizsgáló például az alábbi kérdéseket mérlegelheti:

- A vezetés választásának alapja és a feltételezés kiválasztását alátámasztó dokumentáció. A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek adhatnak egy feltételezés kiválasztása során alkalmazandó kritériumokat vagy útmutatást.
- A vezetés hogyan értékeli azt, hogy a feltételezések relevánsak és teljesek-e.
- Ha értelmezhető, a vezetés hogyan határozza meg azt, hogy a feltételezések összhangban vannak-e egymással, az egyéb számviteli becslésekben vagy a gazdálkodó egység üzleti tevékenységeinek egyéb területein használtakkal, vagy egyéb kérdésekkel, amelyek:
 - a vezetés ellenőrzése alatt állnak (például a karbantartási programokkal kapcsolatos feltételezések, amelyek hatással lehetnek egy eszköz hasznos élettartamának a becslésére), valamint, hogy azok összhangban vannak-e a gazdálkodó egység üzleti terveivel és külső környezetével; továbbá
 - a vezetés ellenőrzésén kívül állnak (például a kamatlábakra, halálozási rátákra, lehetséges bírósági vagy szabályozási lépésekre vonatkozó feltételezések).

- A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek a feltételezések közzétételével kapcsolatos követelményei.

A41. A valós értékre vonatkozó számviteli becslések tekintetében a feltételezések az adatforrások és az alátámasztó megítélések alapja tekintetében az alábbiak szerint különböznek:

- (a) Azok, amelyek azt tükrözik, hogy a piaci szereplők egy eszköz vagy kötelezettség árazása során mit használnának, a beszámolót készítő gazdálkodó egységtől független forrásokból nyert piaci adatok alapján kialakítva.
- (b) Azok, amelyek a gazdálkodó egység saját megítélését tükrözik arról, hogy a piaci szereplők milyen feltételezéseket alkalmaznának az eszköz vagy kötelezettség árazása során, az adott körülmények között elérhető legjobb információk alapján kialakítva.

A gyakorlatban azonban az (a) és (b) közötti különbség lehet, hogy nem mindig nyilvánvaló, és megkülönböztetésük függ az adatforrások és a feltételezést alátámasztó megítélések alapjának ismeretétől. Ezenkívül szükséges lehet, hogy a vezetés különböző piaci szereplők által használt számos különböző feltételezésből válasszon.

A42. Egy számviteli becslés készítése során használt feltételezésekre a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard jelentős feltételezésekként hivatkozik, ha a feltételezés észszerű variációja lényegesen érintené a számviteli becslés értékelését. Egy érzékenységvizsgálat hasznos lehet annak bemutatására, hogy milyen mértékben változik az értékelés a számviteli becslés készítése során használt egy vagy több feltételezés alapján.

Nem aktív vagy nem likvid piacok

A43. Amikor a piacok nem aktívak vagy nem likvidek, a könyvvizsgáló arra vonatkozó megismerése, hogy a vezetés hogyan választ ki feltételezéseket, magában foglalhatja annak megismerését, hogy a vezetés:

- bevezetett-e megfelelő politikákat a módszer alkalmazásának ilyen körülményekhez való hozzáigazítására. Az ilyen hozzáigazítás magában foglalhatja modellmódosítások elvégzését vagy az adott körülmények között megfelelő új modellek kidolgozását;
- rendelkezik-e egy modell – szükség esetén sürgős – átdolgozásához vagy kidolgozásához szükséges készségekkel vagy tudással bíró erőforrásokkal, beleértve az ilyen körülmények között megfelelő értékelési technika kiválasztását;
- rendelkezik-e erőforrásokkal a kimenetek tartományának a meghatározásához, tekintettel a jelen lévő bizonytalanságokra, például érzékenységvizsgálat végzése útján;
- rendelkezik-e eszközzel ahhoz, hogy felmérje, ahol értelmezhető, hogy a piaci feltételek romlása hogyan érintette a gazdálkodó egység működését, környezetét és releváns üzleti kockázatait, valamint hogy felmérje a gazdálkodó egység számviteli becsléseire vonatkozó khatásokat ilyen körülmények között; továbbá
- rendelkezik-e megfelelő ismeretekkel arról, hogy adott külső információforrásokból származó áradatok, valamint azok relevanciája hogyan változhat ilyen körülmények között.

Adatok (Hiv.: 13. bekezdés (h) pont (ii) alpont (a) alpont (iii) alpont)

A44. Azok a kérdések, amelyeket a könyvvizsgáló mérlegelhet annak megismerése során, hogy a vezetés hogyan választja ki a számviteli becslések alapjául szolgáló adatokat, magukban foglalják:

- az adatok jellegét és forrását, beleértve a külső információforrásból szerzett információkat;
- azt, hogy a vezetés hogyan értékeli, hogy az adatok megfelelők-e;
- az adatok pontosságát és teljességét;
- a használt adatok összhangját a korábbi időszakokban használt adatokkal;
- az adatok megszerzéséhez és feldolgozásához használt információs technológiai rendszerek összetettségét, beleértve, amikor ez nagy mennyiségű adat kezelésével jár együtt;
- azt, hogy hogyan történik az adatok megszerzése, átvitele és feldolgozása, valamint hogyan tartják fenn azok integritását.

Hogyan érti és kezeli a vezetés a becslési bizonytalanságot (Hiv.: 13. bekezdés (h) pont (ii) alpont (b) alpont–13. bekezdés (h) pont (ii) alpont (c) pont)

A45. Azok a kérdések, amelyeknek mérlegelése helyénvaló lehet a könyvvizsgáló számára azzal kapcsolatban, hogy a vezetés érti-e és hogyan érti a becslési bizonytalanság mértékét, magukban foglalják például:

- A vezetés azonosított-e, és ha igen, hogyan, alternatív módszereket, jelentős feltételezéseket vagy adatforrásokat, amelyek megfelelők a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek összefüggésében.
- A vezetés figyelembe vett-e, és ha igen, hogyan, alternatív kimeneteket, például érzékenységvizsgálat végzésével a számviteli becslés készítése során használt jelentős feltételezésekben vagy adatokban bekövetkező változások hatásának meghatározása céljából.

A46. A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményei meghatározhatják a vezetés pontbecslésének az észszerűen lehetséges értékelési eredmények közül való kiválasztására vonatkozó megközelítést. A pénzügyi beszámolási keretelvek elismerhetik, hogy a megfelelő összeg az, amelyet megfelelően választanak ki az észszerűen lehetséges értékelési eredmények közül, és egyes esetekben jelezhetik, hogy a legrelevánsabb összeg az adott tartomány középső részében lehet.

A47. Valós értékre vonatkozó becslések tekintetében például az IFRS 13³⁶ azt jelzi, hogy, ha több értékelési technikát használnak a valós érték meghatározásához, az eredményeket (vagyis a valós értékre utaló megfelelő jelzéseket) az említett eredmények által jelzett értéktartomány észszerűségét figyelembe véve kell értékelni. A valós értéken történő értékelés az említett tartományon belüli azon pont, amely az adott körülmények között a leginkább reprezentatív a valós érték tekintetében. Más esetekben a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek meghatározhatják az észszerűen lehetséges értékelési eredmények valószínűséggel súlyozott átlagának, vagy a legvalószínűbb, vagy a valószínűbb, mint nem értékelési összegnek a használatát.

A48. A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek előírhatnak a számviteli becslésekkel kapcsolatos közzétételeket vagy közzétételi célokat, és egyes gazdálkodó egységek választhatják további információk közzétételét. Ezek a közzétételek vagy közzétételi célok foglalkozhatnak például:

- Az alkalmazott becslési módszerrel, beleértve bármely alkalmazható modellt, valamint a modell kiválasztásának alapját.

³⁶ IFRS 13, Valós értéken történő értékelés, 63. bekezdés

- Az információkkal, amelyeket modellekből vagy a pénzügyi kimutatásokban megjelenített vagy közzétett becslések meghatározásához használt egyéb számításokból szereztek, beleértve az adott modellekben használt mögöttes adatokkal és feltételezésekkel kapcsolatos információkat, mint:
 - saját kidolgozású feltételezések; vagy
 - olyan adatok, mint a kamatlábak, amelyekre a gazdálkodó egység hatókörén kívül eső tényezők vannak hatással.
- A becslési módszer előző időszakhoz viszonyított bármely változtatásának hatásával.
- A becslési bizonytalanság forrásaival.
- A valós értékre vonatkozó információkkal.
- Pénzügyi modellekből származó érzékenységvizsgálatokra vonatkozó információkkal, amelyek bemutatják, hogy a vezetés mérlegelt alternatív feltételezéseket.

A49. Egyes esetekben a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek előírhatnak konkrét közzétételeket a becslési bizonytalanságra vonatkozóan, például:

- Információ közzétételét a jövőre vonatkozó feltételezésekről és a becslési bizonytalanság egyéb forrásairól, amelyek növelik a valószínűségét vagy a nagyságát az eszközök és kötelezettségek könyv szerinti értéke lényeges módosításának az időszak végét követően. Az ilyen követelményeket olyan fogalmakat használva nevesíthetik, mint „a becslési bizonytalanság fő forrásai” vagy „kritikus számviteli becslések”. Ezek kapcsolódhatnak olyan számviteli becslésekhez, amelyek a vezetés legnehezebb, legszubjektívabb vagy legösszetettebb megítéléseit teszik szükségessé. A becslési bizonytalanság lehetséges jövőbeli megoldását érintő adatok és feltételezések száma az ilyen megítéléseket szubjektívebbé és összetettebbé teheti, következésképpen megnőhet az esélye az eszközök és kötelezettségek könyv szerinti értéke emiatti lényeges módosításának. A közzétehető információk magukban foglalják:
 - a feltételezésnek vagy a becslési bizonytalanság egyéb forrásának a jellegét;
 - a könyv szerinti értékeknek a használt módszerekkel és feltételezésekkel szembeni érzékenységét, beleértve az érzékenység okait;
 - egy bizonytalanság várható megoldását, valamint az észszerűen lehetséges eredmények tartományát az érintett eszközök és kötelezettségek könyv szerinti értéke tekintetében; továbbá
 - az ilyen eszközökre és kötelezettségekre vonatkozó múltbeli feltételezések megváltoztatásának magyarázatát, ha a bizonytalanság megoldatlan marad.
- A lehetséges kimenetek tartományának, valamint a tartomány meghatározása során alkalmazott feltételezéseknek a közzétételét.
- Speciális információk közzétételét, úgymint:
 - Információk a valós értékre vonatkozó számviteli becslések jelentőségéről a gazdálkodó egység pénzügyi helyzete és teljesítménye szempontjából; és
 - Piaci inaktivitásra vagy illikviditásra vonatkozó közzétételek.
- Kvalitatív közzétételek, mint például a kockázati kitettségek és azok felmerülésének módja, a

gazdálkodó egységnek a kockázat kezelésével kapcsolatos céljai, politikái és eljárásai, a kockázat mérésére használt módszerek és ezen minőségi koncepciók előző időszakhoz képest bekövetkezett bármely változásai.

- Kvantitatív közzétételek, mint például az, hogy a gazdálkodó egység milyen mértékben van kitéve kockázatnak, a gazdálkodó egység kulcsfontosságú vezetőinek belsőleg biztosított információk alapján, beleértve a hitelezési kockázatot, a likviditási kockázatot és a piaci kockázatot.

A vezetésnek a számviteli becslések készítésére irányuló folyamata fölötti, a könyvvizsgálat szempontjából releváns, kontrolltevékenységek (Hiv.: 13. bekezdés (i) pont)

A50. A könyvvizsgáló megítélése a könyvvizsgálat szempontjából releváns kontrollok azonosítása során, és következésképpen annak szükségességére vonatkozóan, hogy értékelje ezeknek a kontrolloknak a kialakítását és meghatározza, hogy bevezették-e azokat, a vezetésnek a 13. bekezdés (h) pont (ii) alpontjában ismertetett folyamatára vonatkozik. Lehet, hogy a könyvvizsgáló nem azonosít releváns kontrolltevékenységeket a 13. bekezdés (h) pont (ii) alpontjának minden elemére vonatkozóan, a számviteli becsléshez kapcsolódó összetettségtől függően.

A51. A könyvvizsgálat szempontjából releváns kontrolltevékenységek megismerésének a részeként a könyvvizsgáló mérlegelheti:

- Azt, hogy a vezetés hogyan határozza meg a számviteli becslések kialakításához használt adatok megfelelőségét, beleértve, amikor a vezetés külső információforrást vagy a főkönyvön és az analitikákon kívüli adatokat használ.
- A számviteli becslések felülvizsgálatát és jóváhagyását, beleértve a kialakításuk során használt feltételezéseket vagy adatokat, megfelelő vezetői szintek vagy adott esetben az irányítással megbízott személyek által.
- A feladatok szétválasztását a számviteli becslések készítéséért felelős és a kapcsolódó ügyleteket végző személyek között, beleértve azt, hogy a feladatok kijelölése megfelelően figyelembe veszi-e a gazdálkodó egység, valamint termékei és szolgáltatásai jellegét. Egy nagy pénzügyi intézmény esetében például a feladatok releváns szétválasztása magában foglalhat egy, a gazdálkodó egység pénzügyi termékei valós értéken történő árazásának becsléséért és validálásáért felelős független feladatkört, amelyet olyan munkatársak töltenek be, akiknek a javadalmazása nem az ilyen termékekhez kötött.
- A kontrolltevékenységek kialakításának hatékonyságát. Általában nehezebb lehet a vezetés számára olyan kontrollokat kialakítani, amelyek olyan módon kezelik a szubjektivitást és a becslési bizonytalanságot, amely hatékonyan előzi meg, vagy tárja fel és helyesbíti a lényeges hibás állításokat, mint olyan kontrollokat kialakítani, amelyek az összetettséget kezelik. A szubjektivitást és becslési bizonytalanságot kezelő kontrolloknak lehet, hogy több kézi elemet szükséges tartalmazniuk, amelyek kevésbé megbízhatók lehetnek, mint az automatizált kontrollok, mivel a vezetés által könnyebben megkerülhetők, figyelmen kívül hagyhatók vagy felülírhatók. Az összetettséget kezelő kontrollok kialakítási hatékonysága változó lehet az összetettség okától és jellegétől függően. Könnyebb lehet például hatékonyabb kontrollokat kialakítani egy rendszeresen használt módszerhez kapcsolódóan vagy az adatok integritása felett.

A52. Ha a vezetés nagymértékben használ információk technológiát egy számviteli becslés készítése során, a könyvvizsgálat szempontjából releváns kontrollok valószínűleg magukban foglalnak

általános IT-kontrollokat és alkalmazáskontrollokat. Az ilyen kontrollok az alábbiakhoz kapcsolódó kockázatokat kezelhetnek:

- Az informatikai rendszer képes-e nagy mennyiségű adatot feldolgozni, és megfelelően konfigurált-e ehhez;
- Bonyolult számítások egy módszer alkalmazása során. Ha különböző rendszerekre van szükség összetett ügyletek feldolgozásához, rendszeres egyeztetések a rendszerek között, különösen, ha a rendszereknek nincsenek automatizált interfészeik, vagy ha ki vannak téve kézi beavatkozásnak;
- Rendszeresen értékeli-e a modellek kialakítását és kalibrálását;
- A számviteli becslésekre vonatkozó adatok teljes és pontos kinyerése a gazdálkodó egység nyilvántartásaiból vagy külső információforrásokból;
- Adatok, beleértve a teljes és pontos adatáramlást a gazdálkodó egység információs rendszerén keresztül, a számviteli becslések készítése során használt adatok bármilyen módosításának megfelelősége, az adatok integritásának és biztonságának fenntartása.
- Külső információforrások használatakor az adatok feldolgozásához vagy rögzítéséhez kapcsolódó kockázatok;
- A vezetésnek vannak-e kontrolljai az egyes modellekhez való hozzáférésre, azok megváltoztatására és fenntartására vonatkozóan a modellek akkreditált változatainak erős audit nyomvonal fenntartásához, és az ezen modellekhez való jogosulatlan hozzáférésnek vagy azok módosításának megelőzéséhez; továbbá
- Vannak-e megfelelő kontrollok a számviteli becslésekkel kapcsolatos információk főkönyvbe való átadása felett, beleértve a naplótételek feletti megfelelő kontrollokat.

A53. Egyes iparágakban, mint például a banki vagy a biztosítási ágazatokban, az irányítás kifejezést használhatják a kontrollkörnyezeten belüli tevékenységek, a kontrollok figyelemmel kísérésének, valamint a belső kontroll egyéb komponenseinek az ismertetésére, ahogyan az a 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardban szerepel.³⁷

A54. Azon gazdálkodó egységeknél, ahol van belső audit funkció, annak munkája különösen hasznos lehet a könyvvizsgáló számára a következők megértésében:

- A számviteli becslések vezetés általi használatának jellege és terjedelme;
- A számviteli becslések készítése során használt adatokhoz, feltételezésekhez és modellekhez kapcsolódó kockázatokat kezelő kontrolltevékenységek kialakítása és bevezetése;
- A gazdálkodó egység információs rendszerének azok a vonásai, amelyek a számviteli becslések alapjául szolgáló adatokat előállítják; valamint
- A számviteli becslésekkel kapcsolatos új kockázatok azonosításának, felmérésének és kezelésének módja.

Korábbi számviteli becslések végeredményének vagy újbóli becslésének áttekintése (Hiv.: 14. bekezdés)

A55. A korábbi számviteli becslések végeredményének vagy újbóli becslésének áttekintése (visszamenőleges áttekintés) segít a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításában és

³⁷ 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard A77. bekezdés

felmérésében, amikor korábbi számviteli becsléseknek az eszköz vagy kötelezettség tárgyidőszakban való átadásán vagy realizálásán keresztül van eredménye, vagy azokat újrabecslik a tárgyidőszak céljára. Egy visszamenőleges áttekintés végrehajtása révén a könyvvizsgáló:

- Információt szerezhet a vezetés korábbi becslési folyamatának hatékonyságára vonatkozóan, amelyből a könyvvizsgáló könyvvizsgálati bizonyítékot szerezhet a vezetés jelenlegi folyamatának valószínű hatékonyságáról.
- Könyvvizsgálati bizonyítékot szerezhet olyan kérdésekre vonatkozóan, mint az olyan változtatások okai, amelyeknek a pénzügyi kimutatásokban való közzététele előírás lehet.
- Információt szerezhet a számviteli becslésekhez tartozó összetettségre vagy becslési bizonytalanságra vonatkozóan.
- A számviteli becsléseknek a vezetés lehetséges elfogultságára való fogékonyságára vonatkozó információt vagy olyan információt szerezhet, amely a vezetés lehetséges elfogultságára utaló jelzés lehet. A könyvvizsgáló szakmai szkepticizmusa segít az ilyen körülmények vagy feltételek azonosításában és a további könyvvizsgálati eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének meghatározásában.

- A56. Egy visszamenőleges áttekintés olyan könyvvizsgálati bizonyítékot szolgáltathat, amely támogatja a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítását és felmérését a tárgyidőszakban. Ilyen visszamenőleges áttekintés végrehajtható az előző időszakai pénzügyi kimutatásokhoz készített számviteli becslésekre vonatkozóan, vagy elvégezhető több időszakon vagy egy rövidebb időszakon át (például félévente vagy negyedévente). Egyes esetekben több időszakon keresztül visszamenőleges áttekintés lehet helyénvaló, amikor egy számviteli becslés kimenetele hosszabb időszak alatt oldódik meg.
- A57. A 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja a vezetés jelentős számviteli becslésekhez kapcsolódó megítéléseinek és feltételezéseinek visszamenőleges áttekintését.³⁸ A gyakorlatban a korábbi számviteli becslések könyvvizsgáló általi áttekintése kockázatfelmérési eljárásként a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban elvégezhető a 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard által előírt áttekintéssel együtt.
- A58. A könyvvizsgáló lényeges hibás állítás kockázataira vonatkozó korábbi felmérése alapján, például, ha az eredendő kockázatot magasabbra méri fel a lényeges hibás állítás egy vagy több kockázatának vonatkozásában, a könyvvizsgáló megítélheti úgy, hogy részletesebb visszamenőleges áttekintésre van szükség. A részletes visszamenőleges áttekintés részeként a könyvvizsgáló külön figyelmet fordíthat, ha kivitelezhető, a korábbi számviteli becslések készítése során használt adatok és jelentős feltételezések hatására. Másrészt, például rutinszerű és ismétlődő ügyletek rögzítéséhez kapcsolódó számviteli becslések esetében, a könyvvizsgáló úgy ítélheti meg, hogy elemző eljárások kockázatfelmérési eljárásként való alkalmazása elegendő az áttekintés céljaira.
- A59. A valós értékre vonatkozó számviteli becslésekre és egyéb számviteli becslésekre vonatkozó, az értékelés időpontjában fennálló körülmények alapján történő értékelési cél adott időpontbeli értékre vonatkozó vélekedésekkel foglalkozik, amelyek jelentősen és gyorsan változhatnak annak a környezetnek a változásával, amelyben a gazdálkodó egység működik. A könyvvizsgáló ennél fogva az áttekintést olyan információk megszerzésére összpontosíthatja, amelyek relevánsak lehetnek a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése szempontjából. Egyes esetekben

³⁸ 240. témaszámú, „A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 32. bekezdés (b) pont (ii) alpont

például a piaci szereplők olyan feltételezéseiben bekövetkezett változások megismerése, amelyek befolyásolták egy előző időszak valós értékre vonatkozó számviteli becsléseinek kimenetelét, nem valószínű, hogy releváns könyvvizsgálati bizonyítékot nyújthat. Ebben az esetben könyvvizsgálati bizonyíték szerezhető a feltételezések (mint a cash flow-prognózisok) kimenetelének megismerésével, valamint a vezetés korábbi becslési folyamata hatékonyságának megismerésével, amely támogatja a lényeges hibás állítás kockázatának azonosítását és felmérését a tárgyidőszakban.

A60. Egy számviteli becslés végeredménye és az előző időszak pénzügyi kimutatásaiban megjelenített összeg közötti eltérés nem szükségszerűen jelenti azt, hogy az előző időszaki pénzügyi kimutatások hibás állítást tartalmaznak. Egy ilyen eltérés azonban jelenthet hibás állítást, ha az eltérés például olyan információból adódik, amely a vezetés rendelkezésére állt az előző időszaki pénzügyi kimutatások véglegesítésekor, vagy amelynek esetében észszerűen elvárható lett volna, hogy megszerezzék és figyelembe vegyék a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek összefüggésében.³⁹ Egy ilyen eltérés megkérdőjelezheti a vezetés arra vonatkozó folyamatát, hogy figyelembe vesz információkat a számviteli becslés készítése során. Ennek eredményeképpen a könyvvizsgáló lehet, hogy újra felméri az ellenőrzési kockázatot, és lehet, hogy úgy határoz, hogy meggyőzőbb könyvvizsgálati bizonyítékot szükséges szerezni a kérdéstről. A pénzügyi beszámolási keretelvek sok esetben útmutatást tartalmaznak a számviteli becslések hibás állítást megtestesítő és hibás állítást meg nem testesítő változásaira, valamint az egyes esetekben követendő számviteli kezelésre vonatkozóan.

Speciális készségek vagy tudás (Hiv.: 15. bekezdés)

A61. Olyan kérdések, amelyek befolyásolhatják annak a könyvvizsgáló általi meghatározását, hogy a megbízást végző munkacsoportnak szüksége van-e speciális készségekre vagy tudásra, magukban foglalják például az alábbiakat:⁴⁰

- Egy adott üzleti tevékenységre vagy iparágra vonatkozó számviteli becslések jellege (például ásványkincstartalékok, mezőgazdasági eszközök, összetett pénzügyi instrumentumok, biztosítási szerződésből származó kötelezettségek).
- A becslési bizonytalanság mértéke.
- A használt módszer vagy modell összetettsége.
- A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek számviteli becslések szempontjából releváns követelményeinek összetettsége, beleértve, hogy vannak-e tudottan eltérő értelmezésnek vagy gyakorlatnak kitett területek, vagy olyan területek, ahol következetlenségek vannak abban, ahogyan a számviteli becsléseket készítik.
- A könyvvizsgáló által a lényeges hibás állítás felmért kockázataira válaszként végrehajtani kívánt eljárások.
- Megítélés szükségessége a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek által meg nem határozott kérdésekkel kapcsolatban.

³⁹ 560. témaszámú, „Fordulónap utáni események” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 14. bekezdés

⁴⁰ 220. témaszámú, „A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatainak minőség-ellenőrzése” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 14. bekezdés és 300. témaszámú, „A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatainak tervezése” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 8. bekezdés (e) pont

- Az adatok és feltételezések kiválasztásához szükséges megítélés mértéke.
- Az információs technológiának a számviteli becslések készítése során a gazdálkodó egység általi használatának az összetettsége és mértéke.

A speciális készségekkel és tudással rendelkező személyek részvételének jellege, ütemezése és terjedelme változhat a könyvvizsgálat során.

- A62. A könyvvizsgáló lehet, hogy nem rendelkezik a szükséges speciális készségekkel vagy tudással, amikor az érintett kérdés a számvitelen és könyvvizsgálaton kívüli területhez tartozik (például értékelési készségek), és szükséges lehet egy, a könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő alkalmazása.⁴¹
- A63. Sok számviteli becslés nem igényli speciális készségek vagy tudás alkalmazását. Például lehet, hogy nincs szükség speciális készségekre vagy tudásra egy egyszerű készletavulási számításhoz. Ugyanakkor, például egy bank várható hitelezési veszteségei vagy egy biztosítónál a biztosítási szerződésből származó kötelezettség esetében a könyvvizsgáló valószínűleg arra a következtetésre jut, hogy szükség van speciális készségek vagy tudás alkalmazására.

A lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése (Hiv.: 4., 16. bekezdések)

- A64. Egy számviteli becsléssel kapcsolatos lényeges hibás állítás kockázatainak az állítások szintjén való azonosítása és felmérése fontos minden számviteli becslés esetében, beleértve nemcsak azokat, amelyeket megjelenítenek a pénzügyi kimutatásokban, hanem azokat is, amelyeket a pénzügyi kimutatásokhoz fűzött megjegyzések tartalmaznak.
- A65. A 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A42. bekezdése kimondja, hogy a nemzetközi könyvvizsgálati standardok rendszerint nem hivatkoznak elkülönülten eredendő kockázatra és ellenőrzési kockázatra. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard azonban megköveteli az eredendő kockázat és az ellenőrzési kockázat elkülönült felmérését, hogy alapot biztosítson azon további könyvvizsgálati eljárások megtervezéséhez és végrehajtásához, melyek választ adnak a számviteli becslésekre vonatkozóan az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázataira, beleértve a jelentős kockázatokat, a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.⁴²
- A66. A lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és az eredendő kockázat felmérése során a könyvvizsgáló számára előírás annak figyelembevétele, hogy a számviteli becslés milyen mértékben van kitéve becslési bizonytalanságnak, összetettségnek, szubjektivitásnak vagy egyéb eredendő kockázati tényezőknek, vagy ezek milyen mértékben befolyásolják azt. Az eredendő kockázati tényezők könyvvizsgáló általi figyelembevétele az alábbiak meghatározása során felhasználandó információt is nyújthat:
- Az eredendő kockázati skálán hol méri fel az eredendő kockázatot; és
 - Az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázataihoz rendelt felmérés okai, valamint, hogy a könyvvizsgáló 18. bekezdés szerinti további könyvvizsgálati eljárásai válaszolnak ezekre az okokra.

⁴¹ 620. témaszámú, „A könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő munkájának felhasználása” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

⁴² 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 7. bekezdés (b) pont

Az eredendő kockázati tényezők közötti kölcsönös összefüggések további magyarázatát az 1. függelék tartalmazza.

- A67. A könyvvizsgáló állítások szintjén fennálló eredendő kockázatra vonatkozó felmérésének okait eredményezheti egy vagy több a becslési bizonytalanság, az összetettség, a szubjektivitás vagy az egyéb eredendő kockázati tényezők közül. Például:
- (a) A várható hitelezési veszteségek számviteli becslései valószínűleg összetettek, mert a várható hitelezési veszteségeket nem lehet közvetlenül megfigyelni és lehet, hogy összetett modell alkalmazását teszik szükségessé. A modell lehet, hogy múltbeli adatok és jövőbeli fejleményekre vonatkozó feltételezések bonyolult halmazát használja a gazdálkodó egységre specifikusan jellemző számos forgatókönyvben, amelyeket nehéz lehet előre jelezni. A várható hitelezési veszteségekre vonatkozó számviteli becslések emellett valószínűleg nagy becslési bizonytalanságnak és jelentős szubjektivitásnak vannak kitéve a jövőbeli eseményekkel vagy körülményekkel kapcsolatos megítélések alkalmazása során. Hasonló szempontok vonatkoznak a biztosítási szerződésből származó kötelezettségekre.
 - (b) Egy avulásra képzett tartalékra vonatkozó számviteli becslés egy különböző típusú készletek széles skálájával rendelkező gazdálkodó egység esetében összetett rendszereket és folyamatokat igényelhet, de lehet, hogy kevés szubjektivitással jár és alacsony lehet a becslési bizonytalanság mértéke, a készlet jellegétől függően.
 - (c) Más számviteli becsléseknél lehet, hogy az elkészítés nem összetett, de lehet, hogy esetükben magas a becslési bizonytalanság és jelentős megítélést igényelnek, például egy olyan számviteli becslés, amely egyetlen kritikus megítélést tesz szükségessé egy kötelezettséggel kapcsolatban, amelynek összege a per kimenetelétől függ.
- A68. Az eredendő kockázati tényezők relevanciája és jelentősége becslésről becslésre változhat. Ennek megfelelően az eredendő kockázati tényezők lehet, hogy akár önmagukban, akár együttesen kisebb mértékben befolyásolják az egyszerű számviteli becsléseket, és a könyvvizsgáló lehet, hogy kevesebb kockázatot azonosít vagy az eredendő kockázati skála alsó végére méri fel az eredendő kockázatot.
- A69. Ezzel ellentétben az eredendő kockázati tényezők akár önmagukban akár együttesen nagyobb mértékben befolyásolhatnak összetett számviteli becsléseket, és arra vezethetik a könyvvizsgálót, hogy az eredendő kockázati skála felső végére mérje fel az eredendő kockázatot. Ezeknél a számviteli becsléseknél az eredendő kockázati tényezők hatásainak a könyvvizsgáló általi figyelembevétel valószínűleg közvetlenül érinti a lényeges hibás állítás azonosított kockázatainak számát és jellegét, az ilyen kockázatok felmérését, és végső soron a felmért kockázatokra való válaszadáshoz szükséges könyvvizsgálati bizonyíték meggyőzőerejét. Emellett ezeknek a számviteli becsléseknek az esetében a szakmai szkepticizmus könyvvizsgáló általi alkalmazása különösen fontos lehet.
- A70. A pénzügyi kimutatások fordulónapja után bekövetkező események további, az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázatainak a könyvvizsgáló általi felmérése szempontjából releváns információkat nyújthatnak. Például egy számviteli becslés végeredménye lehet, hogy a könyvvizsgálat során válik ismertté. Ilyen esetekben lehet, hogy a könyvvizsgáló felméri az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázatait vagy felülvizsgálja az azokra vonatkozó felmérést⁴³ függetlenül attól, hogy a számviteli becslés milyen mértékben volt kitéve becslési

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

bizonytalanságnak, összetettségnek, szubjektívásnak vagy egyéb eredendő kockázati tényezőknak, vagy ezek milyen mértékben befolyásolták azt. A pénzügyi kimutatások fordulónapja után bekövetkező események befolyásolhatják a számviteli becslésnek a 18. bekezdés szerinti teszteléséhez alkalmazott megközelítés könyvvizsgáló általi kiválasztását is. Kiválasztott munkavállalók kompenzációjának egyszerű százalékán alapuló szimpla bónuszhatárolás esetében például a könyvvizsgáló arra a következtetésre juthat, hogy a számviteli becslés készítésében viszonylag kicsi összetettség vagy szubjektívás van, ezért az állítások szintjén fennálló eredendő kockázatot lehet, hogy az eredendő kockázati skála alsó végére méri fel. A bónuszok kifizetése az időszak vége után elegendő és megfelelő könyvvizsgálói bizonyítékot nyújthat az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás felmért kockázatára vonatkozóan.

- A71. Az ellenőrzési kockázat könyvvizsgáló általi felmérése különböző módokon történhet az előnyben részesített könyvvizsgálói technikáktól vagy módszertanoktól függően. Az ellenőrzési kockázat felmérése kifejezhető minőségi kategóriák használatával (például maximálisnak, mérsékeltnek vagy minimálisnak felmért ellenőrzési kockázat) vagy a könyvvizsgáló arra vonatkozó várakozásával, hogy mennyire hatékony(ak) a kontroll(ok) az azonosított kockázat kezelésében, vagyis a kontrollok hatékony működésére való tervezett támaszkodással. Például, ha az ellenőrzési kockázatot maximálisra mérik fel, a könyvvizsgáló nem számol a kontrollok hatékony működésére való támaszkodással. Ha az ellenőrzési kockázatot a maximálisnál alacsonyabb mértékűre mérik fel, a könyvvizsgáló számol a kontrollok hatékony működésére való támaszkodással.

Becslési bizonytalanság (Hiv.: 16. bekezdés (a) pont)

- A72. Annak figyelembevételére, hogy a számviteli becslés mennyire van kitéve becslési bizonytalanságnak, a könyvvizsgáló mérlegelheti:

- Azt, hogy a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek előírják-e:
 - Olyan módszer használatát a számviteli becslés készítéséhez, amelynek eredendően magas szintű a becslési bizonytalansága. A pénzügyi beszámolási keretelvek például előírhatják nem megfigyelhető inputok használatát.
 - Olyan feltételezések használatát, amelyeknek eredendően magas szintű a becslési bizonytalansága, mint például hosszú előrejelzési időszakú feltételezések, nem megfigyelhető adatokon alapuló és ezért a vezetés számára nehezen kialakítható feltételezések, vagy kölcsönösen összefüggő több feltételezés használata.
 - A becslési bizonytalansággal kapcsolatos közzétételeket.
- Az üzleti környezetet. Lehet, hogy egy gazdálkodó egység olyan piacon aktív, ahol zavarok vagy lehetséges fennakadások vannak (például jelentősebb pénznemmozgásokból vagy inaktív piacokból eredően), és ezért a számviteli becslés olyan adatoktól függhet, amelyek nem könnyen megfigyelhetők.
- Azt, hogy lehetséges-e (vagy megvalósítható-e, amennyiben a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek megengedik) a vezetés számára, hogy:
 - pontos és megbízható előrejelzést készítsen egy múltbeli ügylet jövőbeli realizálásáról (például az az összeg, amelyet egy függő szerződéses feltétel értelmében majd kifizetnek), vagy jövőbeli események vagy körülmények előfordulásáról és hatásáról (például egy jövőbeli hitelezési veszteség összege, vagy az az összeg, amellyel majd egy biztosítási kárigényt rendeznek, valamint a rendezés ütemezése); vagy

- pontos és teljes információt szerezzen egy jelenlegi körülményekről (például olyan értékelési jellemzőkkel kapcsolatos információk, amelyek tükröznék a piaci szereplők nézőpontját a pénzügyi kimutatások fordulónapján, a valós értékre vonatkozó becslés kialakításához).
- A73. Egy számviteli becslés pénzügyi kimutatásokban megjelenített vagy közzétett összegének mérete önmagában nem jelzi annak hibás állításra való fogékonyságát, mert például lehet, hogy a számviteli becslés alulértékelt.
- A74. Bizonyos körülmények között a becslési bizonytalanság olyan nagyfokú lehet, hogy nem készíthető észszerű számviteli becslés. A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek kizárhatják egy tétel pénzügyi kimutatásokban való megjelenítését vagy valós értéken történő értékelését. Ilyen esetekben lényeges hibás állítás kockázatai állhatnak fenn, amelyek nemcsak ahhoz kapcsolódnak, hogy kellene-e számviteli becslést megjeleníteni, vagy ahhoz, hogy kellene-e azt valós értéken értékelni, hanem a közzétételek észszerűségéhez is. Az ilyen számviteli becslések tekintetében a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek a számviteli becslések és az azokhoz társuló becslési bizonytalanság közzétételét írhatják elő (lásd A112–A113., A143–A144. bekezdések).
- A75. Egyes esetekben egy számviteli becsléssel kapcsolatos becslési bizonytalanság jelentős kétséget vethet fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban. Az 570. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard⁴⁴ követelményeket tartalmaz és iránymutatást nyújt az ilyen körülményekre vonatkozóan.

Összetettség vagy szubjektivitás (Hiv.: 16. bekezdés (b) pont)

Annak mértéke, hogy mennyire befolyásolja az összetettség a módszer kiválasztását és alkalmazását

- A76. Annak figyelembevételére során, hogy a számviteli becslés készítésekor használt módszer kiválasztását és alkalmazását milyen mértékben befolyásolja az összetettség, a könyvvizsgáló mérlegelheti:
- Speciális készségek vagy tudás vezetés általi szükségességét, amely azt jelezheti, hogy a számviteli becslés készítéséhez használt módszer eredendően összetett és ezért a számviteli becslésnek lehet, hogy nagyobb a lényeges hibás állításra való fogékonysága. Nagyobb fogékonyság lehet a lényeges hibás állításra, ha a vezetés a társaságon belül dolgozott ki egy modellt és viszonylag kis tapasztalata van ebben, vagy olyan modellt használ, amely egy adott iparágban vagy környezetben nem bevett vagy nem általánosan használt módszer.
 - A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek által előírt értékelési alap jellegét, amely olyan összetett módszer szükségességét eredményezheti, amely múltbeli és előre tekintő adatok és feltételezések több forrását követeli meg, az azok közötti több kölcsönös összefüggéssel. Például egy várható hitelezési veszteségre képzett tartalék megítéléseket tehet szükségessé jövőbeli hitel-visszafizetésekről és egyéb cash flow-król, múltbeli tapasztalati adatoknak és jövőre vonatkozó feltételezések alkalmazásának figyelembevételére alapján. Hasonlóképpen, egy biztosítási szerződésből származó kötelezettség értékelése megítélést igényelhet múltbeli tapasztalat, valamint jelenlegi és feltételezett jövőbeli tendenciák alapján kivetítendő jövőbeli biztosítási szerződéses kifizetésekről.

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

Annak mértéke, amennyire az összetettség befolyásolja az adatok kiválasztását és alkalmazását

A77. Annak figyelembevétele során, hogy a számviteli becslés készítése során használt adatok kiválasztását és alkalmazását milyen mértékben befolyásolja összetettség, a könyvvizsgáló mérlegelheti:

- Az adatok kinyerési folyamatának összetettségét, figyelembe véve az adatforrás relevanciáját és megbízhatóságát. Bizonyos forrásokból származó adatok megbízhatóbbak lehetnek egyéb forrásokból származóknál. Emellett, titoktartási vagy adatvédelmi okokból egyes külső információforrások nem (vagy nem teljeskörűen) tesznek közzé olyan információt, amely releváns lehet az általuk megadott adatok megbízhatóságának mérlegelésekor, mint például az általuk használt mögöttes adatok forrásai vagy, hogy azokat hogyan gyűjtötték össze és dolgozták fel.
- Az eredendő összetettséget az adatok integritásának fenntartása során. Ha nagy mennyiségű adat és sok adatforrás van, eredendő összetettség állhat fenn a számviteli becslések készítéséhez használt adatok integritásának fenntartása során.
- Összetett szerződéses feltételek értelmezésének szükségességét. Például kereskedelmi szállítói vagy vevői engedményekből származó pénzeszköz-beáramlások vagy -kiáramlások meghatározása nagyon összetett szerződéses feltételektől függhet, amelyeknek megértése és értelmezése speciális tapasztalatot vagy kompetenciát igényel.

Annak mértéke, amennyire a szubjektivitás befolyásolja a módszer, a feltételezések vagy az adatok kiválasztását és alkalmazását

A78. Annak figyelembevétele során, hogy a módszer, a feltételezések vagy az adatok kiválasztását és alkalmazását milyen mértékben befolyásolja szubjektivitás, a könyvvizsgáló mérlegelheti:

- Azt, hogy a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek milyen mértékben nem határozzák meg a becslési módszerben használandó értékelési megközelítéseket, elgondolásokat, technikákat és tényezőket.
- Az összeggel vagy ütemezéssel kapcsolatos bizonytalanságot, beleértve az előrejelzési időszak hosszát. Az összeg és ütemezés eredendő becslési bizonytalansági forrás, és a vezetés megítélésének szükségességét idézi elő egy pontbecslés kiválasztásában, amely viszont lehetőséget ad a vezetés elfogultságára. Például egy olyan számviteli becslésnek, amely jövőre vonatkozó feltételezéseket foglal magában, magas lehet a szubjektivitása, ami fogékony lehet a vezetés elfogultságára.

Egyéb eredendő kockázati tényezők (Hiv.: 16. bekezdés (b) pont)

A79. Egy számviteli becsléssel kapcsolatos szubjektivitás mértéke befolyásolja a számviteli becslésnek a vezetés elfogultsága vagy csalás miatti hibás állításra való fogékonyosságát. Például, amikor egy számviteli becslés nagyfokú szubjektívitásnak van kitéve, a számviteli becslés valószínűleg fogékonyabb a vezetés elfogultsága vagy csalás miatti hibás állításra, és ez lehetséges értékelési kimenetelek széles tartományát eredményezheti. A vezetés lehet, hogy ebből a tartományból olyan pontbecslést választ ki, amely nem megfelelő az adott körülmények között, vagy amelyet nem helyénvaló módon befolyásol a vezetés nem szándékos vagy szándékos elfogultsága, és amely ennél fogva hibás állítást tartalmaz. Folytatódó könyvvizsgálatok esetén a megelőző időszakok könyvvizsgálata során azonosított, a vezetés esetleges elfogultságára utaló jelzések befolyásolhatják a könyvvizsgáló tárgyidőszaki tervezési és kockázatelemzési eljárásait.

Jelentős kockázatok (Hiv.: 17. bekezdés)

A80. Az eredendő kockázat könyvvizsgáló általi felmérése, amely figyelembe veszi, hogy egy számviteli becslés milyen mértékben van kitéve becslési bizonytalanságnak, összetettségnek, szubjektivitásnak vagy egyéb eredendő kockázati tényezőknek, vagy ezek milyen mértékben befolyásolják azt, segít a könyvvizsgálónak meghatározni, hogy a lényeges hibás állítás azonosított és felmért kockázatai közül bármelyik jelentős kockázat-e.

Válaszok a lényeges hibás állítás felmért kockázataira*A könyvvizsgáló további könyvvizsgálati eljárásai (Hiv.: 18. bekezdés)*

A81. További könyvvizsgálati eljárások tervezése és végrehajtása során a könyvvizsgáló bármelyiket használhatja a 18. bekezdésben felsorolt három tesztelési megközelítés közül (önmagukban vagy egymással kombinálva). Például, ha egy számviteli becslés készítéséhez több feltételezést használnak, a könyvvizsgáló dönthet úgy, hogy különböző tesztelési megközelítést alkalmaz minden egyes tesztelt feltételezésre vonatkozóan.

Akár megerősítő, akár ellentmondó releváns könyvvizsgálati bizonyíték szerzése

A82. A könyvvizsgálati bizonyítékok egyaránt magukban foglalnak a vezetés állításait alátámasztó és megerősítő információkat, és bármely olyan információt, amely ellentétes ezekkel az állításokkal.⁴⁵ A könyvvizsgálati bizonyíték elfogulatlan módon való szerzése magában foglalhat a gazdálkodó egységen belüli és azon kívüli több forrásból történő bizonyítékszerzést. A könyvvizsgáló számára azonban nem előírás, hogy kimerítő keresést hajtson végre a könyvvizsgálati bizonyíték minden lehetséges forrásának azonosítása érdekében.

A83. A 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja a könyvvizsgáló számára, hogy annál meggyőzőbb könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen, minél magasabb a könyvvizsgáló által felmért kockázat.⁴⁶ Ezért a könyvvizsgálati bizonyíték jellegének vagy mennyiségének a figyelembevétele fontosabb lehet olyankor, amikor egy számviteli becsléssel kapcsolatos eredendő kockázatokat az eredendő kockázati skála felső végére mérik fel.

Méretre-szabhatóság

A84. A könyvvizsgáló további könyvvizsgálati eljárásainak jellegét, ütemezését és terjedelmét például a következők befolyásolják:

- A lényeges hibás állítás felmért kockázatai, amelyek hatással vannak a könyvvizsgálati bizonyíték szükséges meggyőzőerejére és befolyásolják azt a megközelítést, amelyet a könyvvizsgáló kiválaszt egy adott számviteli becslés könyvvizsgálatához. Például a lényeges hibás állítás létezési vagy értékelési állításokkal kapcsolatos felmért kockázatai alacsonyabbak lehetnek olyan jutalmak egyszerű elhatárolásának esetében, amelyeket nem sokkal az időszak vége után kifizetnek a munkavállalóknak. Ebben a helyzetben célszerűbb lehet a könyvvizsgáló számára a könyvvizsgálói jelentés dátumáig bekövetkező események értékelése útján, nem pedig egyéb tesztelési megközelítéseken keresztül szerezni elegendő és megfelelő bizonyítékot.
- A lényeges hibás állítás felmért kockázatainak okai.

⁴⁵ 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A1. bekezdés

⁴⁶ 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 7. bekezdés (b) pont és A19. bekezdés

Amikor a könyvvizsgálónak szándékában áll a releváns kontrollok működési hatékonyságára támaszkodni (Hiv.: 19. bekezdés)

- A85. A releváns kontrollok működési hatékonyságának tesztelése helyénvaló lehet, amikor az eredendő kockázatot az eredendő kockázati skálán magasabbnak mérik fel, beleértve a jelentős kockázatokra vonatkozóan is. Ez lehet a helyzet akkor, amikor a számviteli becslés nagymértékű összetettségnek van kitéve vagy az által érintett. Ha a számviteli becslés nagyfokú szubjektivitás által érintett és ezért jelentős megítélést tesz szükségessé a vezetés részéről, a kontrollok kialakításának hatékonyságában fennálló eredendő korlátok arra készíthetők a könyvvizsgálót, hogy inkább az alapvető vizsgálati eljárásokra összpontosítson, mint a kontrollok működési hatékonyságának tesztelésére.
- A86. A számviteli becslésekkel kapcsolatos kontrollok működési hatékonysága tesztelése jellegének, ütemezésének és terjedelmének meghatározása során a könyvvizsgáló olyan tényezőket mérlegelhet, mint:
- az ügyletek jellege, gyakorisága és volumene;
 - a kontrollok kialakításának hatékonysága, beleértve, hogy a kontrollok megfelelően vannak-e kialakítva ahhoz, hogy válaszoljanak a felmért eredendő kockázatra, továbbá a vállalatirányítás erőssége;
 - adott kontrollok fontossága a gazdálkodó egységnél lévő átfogó kontrollcélok és folyamatok szempontjából, beleértve az információs rendszer kifinomultságát az ügyletek támogatásához;
 - a kontrollok figyelemmel kísérése és a belső kontroll azonosított hiányosságai;
 - azoknak a kockázatoknak a jellege, amelyeket a kontrollok kezelni hivatottak, például a megítélés alkalmazásával kapcsolatos kontrollok összehasonlítva az alátámasztó adatok feletti kontrollokkal;
 - a kontrolltevékenységben részt vevők kompetenciája;
 - a kontrolltevékenységek végzésének gyakorisága; és
 - a kontrolltevékenység végzésének bizonyítéka.

Alapvető vizsgálati eljárások önmagukban nem tudnak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot nyújtani

- A87. Egyes ágazatokban, mint például a pénzügyi szolgáltatási ágazatban, a vezetés széles körben használja az informatikát az üzleti tevékenység folytatásához. Ezért valószínűbb lehet, hogy vannak bizonyos számviteli becslésekhez kapcsolódó kockázatok, amelyekre vonatkozóan alapvető vizsgálati eljárások önmagukban nem tudnak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot nyújtani.
- A88. Olyan körülmények, amikor létezhetnek kockázatok, amelyekre vonatkozóan alapvető vizsgálati eljárások önmagukban nem tudnak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot nyújtani az állítások szintjén, magukban foglalják a következőket:
- Amikor kontrollokra van szükség a főkönyvön és az analitikákon kívülről szerzett információk kezdeményezésével, rögzítésével, feldolgozásával vagy beszámolóba foglalásával kapcsolatos kockázatok csökkentéséhez.

- Egy vagy több feltételezést alátámasztó információ kezdeményezése, rögzítése, feldolgozása vagy beszámolóba foglalása elektronikusan történik. Ilyen helyzet áll fenn valószínűleg akkor, amikor ügyletek vagy adatok nagy mennyiségéről van szó vagy összetett modellt használnak, ami az információs technológia nagymértékű használatát teszi szükségessé az információ pontosságának és teljességének biztosításához. Egy várható hitelezési veszteségre képzett, összetett tartalék lehet szükséges egy pénzügyi vagy egy közüzemi gazdálkodó egység esetében. Például egy közüzemi gazdálkodó egység esetében a várható hitelezési veszteségre képzett tartalék kialakítása során használt adatok ügyletek nagy mennyiségéből eredő sok kis egyenlegről állhatnak. Ilyen körülmények között a könyvvizsgáló arra a következtetésre juthat, hogy a várható hitelezési veszteségre képzett tartalék kialakításához használt modell körüli ellenőrzések tesztelése nélkül nem lehet elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni.

Ilyen esetekben a könyvvizsgálati bizonyíték elegendősége és megfelelősége függhet az információk pontossága és teljessége feletti ellenőrzések hatékonyságától.

- A89. A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának részeként bizonyos gazdálkodó egységek esetében (mint például egy bank vagy biztosító) a könyvvizsgáló számára jogszabály vagy szabályozás előírhatja emellett további eljárások végrehajtását a belső kontrollra vonatkozóan vagy azért, hogy bizonyosságot nyújtó következtetést adjon arról. Ilyen és hasonló körülmények között a könyvvizsgáló lehet, hogy az ilyen eljárások végrehajtása során szerzett információt használni tudja könyvvizsgálati bizonyítékként, annak meghatározása függvényében, hogy történtek-e későbbi változások, amelyek érinthetik az információ könyvvizsgálat szempontjából fennálló relevanciáját.

Jelentős kockázatok (Hiv.: 20. bekezdés)

- A90. Amikor a könyvvizsgáló egy jelentős kockázatra válaszoló további könyvvizsgálati eljárásai kizárólag alapvető vizsgálati eljárásokból állnak, a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard⁴⁷ előírja, hogy ezek az eljárások foglaljanak magukban adatok teszteléseit. Az ilyen adatok tesztelése tervezhető és végrehajtható a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 18. bekezdésében ismertetett minden egyes megközelítésnél a könyvvizsgáló adott körülmények közötti szakmai megítélése alapján. A számviteli becslésekhez kapcsolódó jelentős kockázatokra vonatkozó adatok teszteléseinek példái:

- Vizsgálat, például szerződések vizsgálata feltételek vagy feltételezések megerősítése céljából.
- Újraszámolás, például egy modell matematikai pontosságának ellenőrzése.
- A használt feltételezések egyeztetése alátámasztó dokumentációval, például harmadik felek által nyilvánosságra hozott információkkal.

Könyvvizsgálati bizonyíték szerzése a könyvvizsgálói jelentés dátumáig bekövetkező eseményekből (Hiv.: 21. bekezdés)

- A91. Bizonyos körülmények között könyvvizsgálati bizonyíték szerzése a könyvvizsgálói jelentés dátumáig bekövetkező eseményekből elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot nyújthat a lényeges hibás állítás kockázatainak kezeléséhez. Például egy megszüntetett termék teljes készletének az időszak végét követő rövid időn belüli értékesítése elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot nyújthat az időszak végi nettó realizálható érték becslésével kapcsolatban. Más

⁴⁷ 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 21. bekezdés

esetekben szükséges lehet ezt a tesztelési megközelítést a 18. bekezdésben lévő másik megközelítéshez kapcsolódóan használni.

- A92. Egyes számviteli becslések esetében a könyvvizsgálói jelentés dátumáig bekövetkező események valószínűleg nem nyújtanak elegendő és megfelelő könyvvizsgálói bizonyítékot a számviteli becslésre vonatkozóan. Egyes számviteli becslésekkel kapcsolatos körülmények vagy események például csak hosszabb időszakon keresztül alakulnak ki. Az is előfordulhat, hogy a valós értékre vonatkozó számviteli becslések értékelési céljának következtében az időszak végét követő információk nem tükrözik a mérlegfordulónapon fennálló eseményeket vagy körülményeket, és ennél fogva lehet, hogy nem relevánsak a valós értékre vonatkozó számviteli becslések értékelése tekintetében.
- A93. Még akkor is, ha a könyvvizsgáló meghatározott számviteli becslések vonatkozásában nem ezen tesztelési megközelítés alkalmazása mellett dönt, követelmény számára, hogy megfeleljen az 560. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálói standard előírásainak. Az 560. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálói standard előírja a könyvvizsgáló számára, hogy végrehajtsa olyan könyvvizsgálói eljárásokat, amelyek arra vonatkozó elegendő és megfelelő könyvvizsgálói bizonyíték szerzésére vannak kialakítva, hogy valamennyi, a pénzügyi kimutatások fordulónapja és a könyvvizsgálói jelentés dátuma között bekövetkező, a pénzügyi kimutatások helyesbítését vagy a pénzügyi kimutatásokban történő közzétételt igénylő eseményt azonosítottak⁴⁸ és azokat a pénzügyi kimutatások megfelelően tükrözik.⁴⁹ Mivel a valós értékre vonatkozó számviteli becslésektől eltérő számviteli becslések értékelése sok esetben általában jövőbeli körülmények, ügyletek vagy események kimenetelétől függ, a könyvvizsgáló 560. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálói standard szerinti munkája különösen releváns.

Annak tesztelése, hogy a vezetés hogyan készítette el a számviteli becslést (Hiv.: 22. bekezdés)

A94. Annak tesztelése, hogy a vezetés hogyan készítette el a számviteli becslést megfelelő megközelítés lehet, amikor például:

- Az előző időszakai pénzügyi kimutatásokban tett hasonló számviteli becslések könyvvizsgáló általi áttekintése azt sugallja, hogy a vezetés által alkalmazott tárgyidőszaki folyamat megfelelő.
- A számviteli becslés hasonló jellegű, önmagukban nem jelentős tételek nagy sokaságán alapul.
- A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek meghatározzák, hogy hogyan várják el a vezetéstől a számviteli becslés elkészítését. Ez lehet például a helyzet egy várható hitelezési veszteségre képzett tartalék esetében.
- A számviteli becslés adatok rutinszerű feldolgozásából származik.

Annak tesztelése, hogy a vezetés hogyan készítette el a számviteli becslést megfelelő megközelítés lehet olyankor is, amikor a többi tesztelési megközelítés közül egyik sem hajtható végre, vagy megfelelő megközelítés lehet a többi tesztelési megközelítés valamelyikével kombinálva.

⁴⁸ 560. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálói standard 6. bekezdés

⁴⁹ 560. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálói standard 8. bekezdés

Módszerekben, jelentős feltételezésekben és az adatokban az előző időszakokhoz képest bekövetkező változások (Hiv.: 23. bekezdés (a) pont, 24. bekezdés (a) pont, 25. bekezdés (a) pont)

A95. Amikor egy módszerben, jelentős feltételezésben vagy az adatokban az előző időszakokhoz képest bekövetkezett változás nem új körülményeken vagy új információkon alapul, vagy amikor jelentős feltételezések nincsenek összhangban egymással és az egyéb számviteli becslésekben használtakkal, vagy a gazdálkodó egység üzleti tevékenységeinek egyéb területein használt kapcsolódó feltételezésekkel, a könyvvizsgáló számára szükséges lehet, hogy további megbeszéléseket folytasson a vezetéssel a körülményekről és ennek során kérdőre vonja a vezetést az alkalmazott feltételezések megfelelőségét illetően.

A vezetés elfogultságára utaló jelzések (Hiv.: 23. bekezdés (b) pont, 24. bekezdés (b) pont, 25. bekezdés (b) pont)

A96. Ha a könyvvizsgáló a vezetés lehetséges elfogultságára utaló jelzéseket azonosít, a könyvvizsgálónak szüksége lehet további megbeszélésre a vezetéssel, és szükséges lehet újragondolnia, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzett-e arra, hogy a használt módszer, feltételezések és adatok megfelelők és indokolhatók voltak az adott körülmények között. Példa lehet a vezetés egy adott számviteli becsléssel kapcsolatos elfogultságára utaló jelzésre, amikor a vezetés megfelelő tartományt alakított ki több különböző feltételezésre vonatkozóan, és minden egyes esetben a használt feltételezés a tartománynak annak a végéről volt, amelyik a legkedvezőbb értékelési eredményt eredményezte.

Módszerek

A módszer kiválasztása (Hiv.: 23. bekezdés (a) pont)

A97. A releváns szempontok a könyvvizsgáló számára a kiválasztott módszer megfelelőségét illetően a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek összefüggésében, valamint, ha értelmezhető, az előző időszakokhoz képest bekövetkezett változások megfelelőségére vonatkozóan, magukban foglalhatják, hogy:

- megfelelő-e a vezetésnek a választott módszerre adott indoklása;
- megfelelő-e a módszer az adott körülmények között, tekintettel a számviteli becslés jellegére, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeire, egyéb rendelkezésre álló értékelési elgondolásokra vagy technikákra, szabályozói követelményekre, valamint arra az üzleti területre, iparágra és környezetre, amelyben a gazdálkodó egység működik;
- ha a vezetés azt állapította meg, hogy különböző módszerek jelentősen eltérő becslések tartományát eredményezik, hogyan vizsgálta a vezetés ezeknek az eltéréseknek az okait; és
- a változás új körülményeken vagy új információkon alapul-e. Ha nem ez a helyzet, lehet, hogy a változás nem észszerű vagy nincs összhangban a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel. Önkényes változtatások eredményeképpen a pénzügyi kimutatások idővel következtelenné válnak és hibás állításokat idézhetnek elő a pénzügyi kimutatásokban, vagy a vezetés lehetséges elfogultságát jelezhetik. (Lásd még A133–A136. bekezdések.)

Ezek a kérdések fontosak, amikor a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek nem írják elő az értékelés módszerét, vagy több módszert tesznek lehetővé.

Összetett modellezés (Hiv.: 23. bekezdés (d) pont)

A98. Egy modell és a kapcsolódó módszer nagyobb valószínűséggel összetett, amikor:

- a módszer megértése és alkalmazása, beleértve a modell kialakítását, valamint megfelelő adatok és feltételezések kiválasztását és használatát, speciális készségeket vagy tudást igényel;
- nehéz a modellben való használathoz szükséges adatokat szerezni, mert korlátozott az adatok rendelkezésre állása, megfigyelhetősége vagy az azokhoz való hozzáférés; vagy
- a modell használata során nehéz fenntartani az adatok és feltételezések integritását (például pontosság, következetesség vagy teljesség) több értékelési jellemző, az azok közötti többszörös kapcsolat vagy a számítás többszöri ismétlése miatt.

A99. Kérdések, amelyeket a könyvvizsgáló figyelembe vehet, amikor a vezetés összetett modellt használ, magukban foglalják például, hogy:

- validálják-e a modellt alkalmazás előtt vagy amikor változott a modell, rendszeres áttekintésekkel együtt a kívánt alkalmazásra való további megfelelésig biztosítása érdekében. A gazdálkodó egység validálási folyamata az alábbiak értékelését foglalhatja magában:
 - a modell elméleti megalapozottsága;
 - a modell matematikai integritása;
 - a modell adatainak és feltételezéseinek pontossága és teljessége; és
 - a modell outputjainak tényleges ügyletekhez való viszonyulása;
- léteznek-e megfelelő változáskontroll-politikák és -eljárások;
- a vezetés megfelelő készségeket és tudást használ-e a modell alkalmazása során.

Ezek a szempontok hasznosak lehetnek olyan módszer esetében is, amely nem jár összetett modellezéssel.

A100. A vezetés módosíthatja a modell végeredményét azért, hogy megfeleljen a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeinek. Egyes iparágakban ezeket a módosításokat overlay-eknek nevezik. A valós értékre vonatkozó számviteli becslések esetében releváns lehet annak mérlegelése, hogy a modell végeredményének a módosításai, ha vannak ilyenek, tükrözik-e azokat a feltételezéseket, amelyeket piaci szereplők használnának hasonló körülmények között.

A felhasznált jelentős feltételezések és adatok integritásának fenntartása a módszer alkalmazása során (Hiv.: 23. bekezdés (e) pont)

A101. A jelentős feltételezések és az adatok integritásának fenntartása a módszer alkalmazása során az adatok és feltételezések pontosságának és teljességének fenntartására vonatkozik az információ feldolgozásának minden szakaszában. Az ilyen integritás fenntartásának sikertelensége az adatok és feltételezések sérülését eredményezheti és hibás állításokat idézhet elő. Ebben a tekintetben a releváns szempontok a könyvvizsgáló számára magukban foglalhatják, hogy az adatok és feltételezések tárgyát képezik-e a vezetés által szándékolt minden változásnak, és nem képezik tárgyát semmilyen nem szándékos változásnak az olyan tevékenységek során, mint az input, tárolás, visszakeresés, átvitel vagy feldolgozás.

Jelentős feltételezések (Hiv.: 24. bekezdés)

A102. A releváns szempontok a könyvvizsgáló számára a jelentős feltételezések megfelelőségét illetően a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek összefüggésében, valamint, ha értelmezhető, az előző időszakhoz képest bekövetkezett változások megfelelőségére vonatkozóan, magukban foglalhatják a következőket:

- A vezetés indoklását a feltételezés kiválasztására vonatkozóan;
- Azt, hogy a feltételezés helyénvaló-e az adott körülmények között, tekintettel a számviteli becslés jellegére, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeire, valamint arra az üzleti területre, iparágra és környezetre, amelyben a gazdálkodó egység működik; valamint
- Azt, hogy egy feltételezés kiválasztásában az előző időszakokhoz képest bekövetkezett változás új körülményeken vagy új információkon alapul-e. Ha nem, a változás lehet, hogy nem észszerű és nem felel meg a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek. Egy számviteli becslés önkényes változtatásai hibás állításokat idézhetnek elő a pénzügyi kimutatásokban, vagy a vezetés lehetséges elfogultságára utaló jelzések lehetnek (lásd A133–A136. bekezdések).

A103. A vezetés értékelhet alternatív feltételezéseket vagy számviteli becslési végeredményeket, amelyeket számos megközelítésen keresztül lehet végrehajtani az adott körülményektől függően. Egy lehetséges megközelítés az érzékenységvizsgálat. Ez annak meghatározását foglalhatja magában, hogyan változik a számviteli becslés pénzbeli összege a különböző feltételezésekkel. Még valós értéken értékelt számviteli becslések esetében is lehet variáció, mivel a különböző piaci szereplők különböző feltételezéseket fognak használni. Az érzékenységvizsgálat számos kimeneteli forgatókönyvhöz vezethet, amelyeket a vezetés időnként kimenetelek tartományaként jellemez, beleértve „pesszimista” és „optimista” forgatókönyveket.

A104. A könyvvizsgálat végrehajtása során szerzett ismereteken keresztül a könyvvizsgáló tudomást szerezhet a gazdálkodó egység üzleti tevékenységének egyéb területein használt feltételezésekről vagy megismerheti azokat. Az ilyen kérdések magukban foglalhatnak például üzleti kilátásokat, stratégiai dokumentumokban lévő feltételezéseket és jövőbeli cash flow-kat. Emellett, ha a megbízásért felelős partner egyéb megbízásokat hajtott végre a gazdálkodó egység részére, a 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard⁵⁰ előírja a megbízásért felelős partner számára annak figyelembevételét, hogy az azokból az egyéb megbízásokból szerzett információk relevánsak-e a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása szempontjából. Ezeknek az információknak a figyelembevétele hasznos lehet annak vizsgálata során is, hogy a jelentős feltételezések összhangban vannak-e egymással és azokkal, amelyeket más számviteli becslésekben használnak.

A105. A jelentős feltételezések megfelelősége a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeinek összefüggésében függhet a vezetésnek bizonyos lépések megtételére vonatkozó szándékától és képességétől. A vezetés gyakran dokumentál bizonyos eszközök vagy kötelezettségek szempontjából releváns terveket és szándékokat, és ezt a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek előírhatják a vezetés számára. A vezetés szándékáról és képességéről megszerzendő könyvvizsgálati bizonyíték jellege és terjedelme szakmai megítélés kérdése. Ha értelmezhető, a könyvvizsgáló eljárásai magukban foglalhatják az alábbiakat:

⁵⁰ 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 8. bekezdés

- Annak áttekintését, hogy a vezetés mennyire hajtotta végre korábban a kijelentett szándékait;
- Írásos tervek és más dokumentáció vizsgálatát, beleértve, ha értelmezhető, a formálisan jóváhagyott költségvetéseket, meghatalmazásokat vagy jegyzőkönyveket;
- A vezetéssel készített interjút egy adott cselekedetre vonatkozó indokairól;
- A pénzügyi kimutatások fordulónapja és a könyvvizsgálói jelentés dátuma között bekövetkező események áttekintését;
- A gazdálkodó egység adott cselekedet végrehajtására való képességének értékelését a gazdálkodó egység gazdasági körülményeire tekintettel, beleértve a fennálló elkötelezettségeinek, valamint olyan jogi, szabályozói vagy szerződéses korlátozásoknak a hatásait, amelyek befolyásolhatnák a vezetés intézkedéseinek megvalósíthatóságát;
- Annak vizsgálatát, hogy a vezetés megfelelt-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek alkalmazandó dokumentálási követelményeinek, ha vannak ilyenek.

Egyes pénzügyi beszámolási keretelvek azonban lehet, hogy nem engedik meg a vezetés szándékainak vagy terveinek számviteli becslés készítése során történő figyelembevételét. Ez gyakran előfordul valós értékre vonatkozó számviteli becslések esetében, mert azok értékelési célja megköveteli, hogy a jelentős feltételezések a piaci szereplők által használt feltételezéseket tükrözzék.

Adatok (Hiv.: 25. bekezdés (a) pont)

A106. A releváns szempontok a könyvvizsgáló számára a használatra kiválasztott adatok megfelelőségét illetően a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek összefüggésében, valamint, ha értelmezhető, az előző időszakhoz képest bekövetkezett változások megfelelőségére vonatkozóan, magukban foglalhatják a következőket:

- A vezetés indoklását az adatok kiválasztására vonatkozóan;
- Azt, hogy az adatok helyénvalók-e az adott körülmények között, tekintettel a számviteli becslés jellegére, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeire, valamint arra az üzleti területre, iparágra és környezetre, amelyben a gazdálkodó egység működik; valamint
- Azt, hogy a kiválasztott adatok forrásaiban vagy tételeiben, vagy a kiválasztott adatokban az előző időszakokhoz képest bekövetkezett változás új körülményeken vagy új információkon alapul-e. Ha nem, nem valószínű, hogy észszerű és nem valószínű, hogy összhangban van a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel. Egy számviteli becslés önkényes változtatásai eredményeképpen a pénzügyi kimutatások idővel következtelenné válnak és hibás állításokat idézhetnek elő a pénzügyi kimutatásokban, vagy a vezetés lehetséges elfogultságára utaló jelzések lehetnek (lásd A133–A136. bekezdések).

Az adatok relevanciája és megbízhatósága (Hiv.: 25. bekezdés (c) pont)

A107. A gazdálkodó egység által előállított információ használatakor az 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja a könyvvizsgáló számára annak értékelését, hogy az információ kellőképpen megbízható-e a könyvvizsgáló céljaihoz, beleértve, ahogyan az adott körülmények között szükséges, könyvvizsgálati bizonyíték szerzését az információ pontosságáról és teljességéről,

valamint értékelve, hogy az információ kellőképpen aprólékos és részletes-e a könyvvizsgáló céljaihoz.⁵¹

Összetett jogi vagy szerződéses feltételek (Hiv.: 25. bekezdés (d) pont)

A108. Azok az eljárások, amelyeket a könyvvizsgáló mérlegelhet, amikor a számviteli becslés összetett jogi vagy szerződéses feltételeken alapul, magukban foglalják:

- Annak mérlegelését, hogy szükség van-e speciális készségekre vagy tudásra a szerződés megértéséhez vagy értelmezéséhez;
- Interjú készítését a gazdálkodó egység jogtanácsosával a jogi vagy szerződéses feltételekre vonatkozóan; és
- A mögöttes szerződések vizsgálatát:
 - az ügyletre vagy megállapodásra vonatkozó mögöttes üzleti cél értékelésének céljából; és
 - annak mérlegelése céljából, hogy a szerződések feltételei összhangban vannak-e a vezetés magyarázataival.

Pontbecslés vezetés általi kiválasztása és a becslési bizonytalanságra vonatkozó kapcsolódó közzétételek

A vezetésnek a becslési bizonytalanság megértése és kezelése céljából tett lépései (Hiv.: 26. bekezdés (a) pont)

A109. Az arra vonatkozó releváns szempontok, hogy a vezetés megfelelő lépéseket tett-e a becslési bizonytalanság megértése és kezelése érdekében, magukban foglalhatják, hogy a vezetés:

- (a) Megértette-e a becslési bizonytalanságot a források azonosításán, valamint az értékelési eredményekben meglévő eredendő variancia mértékének és az észszerűen lehetséges értékelési eredmények ebből adódó tartományának a felmérésén keresztül;
- (b) Azonosította-e, hogy az értékelési folyamat során milyen mértékben befolyásolja összetettség vagy szubjektivitás a lényeges hibás állítás kockázatát, és kezelte-e a hibás állítás ennek eredményeként adódó lehetőségét az alábbiak alkalmazásával:
 - (i) megfelelő készségek és tudás a számviteli becslések készítése során; valamint
 - (ii) szakmai megítélés, beleértve a vezetés elfogultságára való fogékonyság azonosítása és kezelése révén; továbbá
- (c) Kezelte-e a becslési bizonytalanságot a vezetés pontbecslésének és a becslési bizonytalanságot ismertető kapcsolódó közzétételeknek a megfelelő kiválasztása által.

A vezetés pontbecslésének kiválasztása és a becslési bizonytalanság kapcsolódó közzétételei (Hiv.: 26. bekezdés (b) pont)

A110. Azok a kérdések, amelyek relevánsak lehetnek a vezetés pontbecslésének kiválasztása és a becslési bizonytalanságra vonatkozó kapcsolódó közzétételek kidolgozása szempontjából, magukban foglalják, hogy:

⁵¹ 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 9. bekezdés

- a használt módszereket és adatokat megfelelően választották-e ki, beleértve, amikor rendelkezésre álltak alternatív módszerek a számviteli becslés készítésére, valamint alternatív adatforrások;
- a használt értékelési jellemzők megfelelőek és teljesek voltak-e;
- a használt feltételezéseket észszerűen lehetséges összegek tartományából választották-e ki, és azokat megfelelő adatok támasztották-e alá, amelyek relevánsak és megbízhatók;
- a használt adatok megfelelőek, relevánsak és megbízhatók voltak-e, és fenn lett-e tartva azoknak az adatoknak az integritása;
- a számításokat a módszerrel összhangban alkalmazták-e, és azok matematikailag pontosak voltak-e;
- a vezetés pontbecslését megfelelően választották-e ki az észszerűen lehetséges értékelési eredmények közül;
- a kapcsolódó közzétételek megfelelően ismertetik-e az összeget mint egy becslést, és fejtik-e ki a becslési folyamat jellegét és korlátait, beleértve az észszerűen lehetséges értékelési eredmények változékonyságát.

A111. A vezetés pontbecslésének megfelelőségére vonatkozó releváns szempontok a könyvvizsgáló számára magukban foglalhatják az alábbiakat:

- Ha a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményei előírják azt a pontbecslést, amely az alternatív eredmények és feltételezések figyelembevételét követően használandó, vagy egy konkrét értékelési módszert írnak elő, a vezetés követte-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeit.
- Ha a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek nem határozták meg, hogy hogyan kell kiválasztani egy összeget az észszerűen lehetséges értékelési eredmények közül, a vezetés alkalmazott-e megítélést, figyelembe véve a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeit.

A112. A releváns szempontok a könyvvizsgáló számára a vezetésnek a becslési bizonytalansággal kapcsolatos közzétételeire vonatkozóan a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeit foglalják magukban, amelyek előírhatnak közzétételeket:

- Amelyek ismertetik az összeget mint egy becslést és kifejtik az annak készítésére szolgáló folyamat jellegét és korlátait, beleértve az észszerűen lehetséges értékelési eredmények változékonyságát. A keretelvek további közzétételeket is előírhatnak egy közzétételi cél teljesítésének céljából.⁵²
- A számviteli becslésekkel kapcsolatos jelentős számviteli politikákról. Az adott körülményektől függően a releváns számviteli politikák magukban foglalhatnak olyan kérdéseket, mint a számviteli becslések készítése és a pénzügyi kimutatásokban való bemutatása során alkalmazott konkrét elvek, alapok, konvenciók, szabályok és gyakorlatok.
- Jelentős vagy kritikus megítélésekről (például azok, amelyek a legjelentősebb hatással voltak a pénzügyi kimutatásokban megjelenített összegekre), valamint jelentős előre tekintő feltételezésekről vagy a becslési bizonytalanság egyéb forrásairól.

⁵² IFRS 13, *Valós értéken történő értékelés*, 92. bekezdés

Bizonyos körülmények között szükségesek lehetnek további közzétételek a pénzügyi beszámolási keretelvek által nyíltan előírtakon felül a valós bemutatás elérésének érdekében, vagy megfelelést előíró keretelvek esetében ahhoz, hogy a pénzügyi kimutatások ne legyenek félrevezetőek.

A113. Minél nagyobb mértékben van egy számviteli becslés kitéve becslési bizonytalanságnak, annál valószínűbb, hogy magasabbnak értékeli a lényeges hibás állítás kockázatait, és így annál meggyőzőbb könyvvizsgálati bizonyíték szükséges annak meghatározásához a 35. bekezdéssel összhangban, hogy a vezetés pontbecslése és a becslési bizonytalanságra vonatkozó kapcsolódó közzétételek észszerűek-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek összefüggésében, vagy hibás állítást tartalmaznak.

A114. Ha egy számviteli becsléssel kapcsolatos becslési bizonytalanság és a kapcsolódó közzététel könyvvizsgáló általi mérlegelése olyan kérdés, amely jelentős könyvvizsgálói figyelmet igényelt, akkor ez kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdés lehet.⁵³

Amikor a vezetés nem tett megfelelő lépéseket a becslési bizonytalanság megértése és kezelése céljából (Hiv.: 27. bekezdés)

A115. Amikor a könyvvizsgáló azt állapítja meg, hogy a vezetés nem tett megfelelő lépéseket a becslési bizonytalanság megértése és kezelése céljából, azok a további eljárások, amelyeknek végrehajtását a becslési bizonytalanság megértése érdekében a könyvvizsgáló kérheti a vezetéstől, magukban foglalhatják például alternatív feltételezések mérlegelését vagy érzékenységvizsgálat végrehajtását.

A116. Annak mérlegelése során, hogy kivitelezhető-e pontbecslés vagy tartomány kialakítása, azok a kérdések, amelyeket a könyvvizsgálónak szükséges lehet figyelembe venni, magukban foglalják, hogy a könyvvizsgáló megtehetné-e azt a függetlenségi követelmények veszélyeztetése nélkül. Ez magában foglalhat releváns etikai követelményeket, amelyek a vezetői felelősségek vállalására vonatkozó tilalmakkal foglalkoznak.

A117. Ha a vezetés válaszában mérlegelését követően a könyvvizsgáló azt állapítja meg, hogy nem valószínű, hogy a könyvvizsgáló pontbecslésének vagy a könyvvizsgáló által becsült tartománynak a kialakítása, a könyvvizsgáló számára előírás, hogy értékelje a könyvvizsgálatra vagy a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói véleményre gyakorolt hatásokat a 34. bekezdéssel összhangban.

A könyvvizsgáló pontbecslésének kialakítása vagy a könyvvizsgáló által becsült tartomány használata

(Hiv.: 28–29. bekezdések)

A118. A könyvvizsgáló pontbecslésének vagy az általa becsült tartománynak a kialakítása a vezetés pontbecslésének és a becslési bizonytalansággal kapcsolatos kapcsolódó közzétételeknek az értékelése céljából megfelelő megközelítés lehet, amikor például:

- az előző időszaki pénzügyi kimutatásokban készített hasonló számviteli becslések könyvvizsgáló általi áttekintése azt sugallja, hogy a vezetés által alkalmazott tárgyidőszaki folyamat várhatóan nem hatékony;
- a gazdálkodó egységnek a vezetés számviteli becslések készítésére irányuló folyamatán belüli és azok feletti kontrolljai nem jól vannak kialakítva vagy nem megfelelően vannak bevezetve;

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

- az időszak vége és a könyvvizsgálói jelentés dátuma közötti eseményeket vagy ügyleteket nem vették megfelelően figyelembe, amikor a vezetés számára ez helyénvaló, és az ilyen események vagy ügyletek úgy tűnik, hogy ellentmondanak a vezetés pontbecslésének;
- vannak megfelelő alternatív feltételezések vagy releváns adatforrások, amelyeket használni lehet a könyvvizsgáló pontbecslésének vagy az általa becsült tartománynak a kialakítása során;
- a vezetés nem tett megfelelő lépéseket a becslési bizonytalanság megértése vagy kezelése érdekében (lásd 27. bekezdés).

A119. Egy pontbecslés vagy tartomány kialakítására vonatkozó döntést befolyásolhatják a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek is, amelyek előírhatják az alternatív kimenetek és feltételezések mérlegelését követően használandó pontbecslést, vagy megszabhatnak egy konkrét értékelési módszert (például valószínűséggel súlyozott diszkontált várható érték vagy a legvalószínűbb kimenetel alkalmazását).

A120. A könyvvizsgálónak az a döntése, hogy egy pontbecslést alakítson-e ki, nem pedig egy tartományt, függhet a becslés jellegétől, valamint a könyvvizsgáló megítélésétől az adott körülmények között. Például, a becslés lehet olyan jellegű, hogy kisebb változékonyság várható az észszerűen lehetséges végeredményekben. Ilyen körülmények között egy pontbecslés kialakítása hatékony megközelítés lehet, különösen, ha azt nagyobb fokú precizitással ki lehet alakítani.

A121. A könyvvizsgáló számos módon alakíthat ki pontbecslést vagy tartományt, például:

- a vezetés által használt modelltől eltérő modell alkalmazásával, például olyannal, amely adott szektorban vagy iparágban való használatra kereskedelmileg elérhető, vagy egy saját, illetve a könyvvizsgáló által kidolgozott modell;
- a vezetés modelljének alkalmazásával, de a vezetés által használtakhoz képest alternatív feltételezések vagy adatforrások kialakításával;
- a könyvvizsgáló saját módszerének alkalmazásával, de a vezetés által használtakhoz képest alternatív feltételezések használatával;
- egy modell kidolgozásához vagy kivitelezéséhez, vagy releváns feltételezések biztosításához szükséges speciális szakértelemmel rendelkező személy alkalmazásával vagy megbízásával;
- más összehasonlítható körülményeknek, ügyleteknek vagy eseményeknek, vagy amennyiben releváns, összehasonlítható eszközök vagy kötelezettségek piacának figyelembevételével.

A122. A könyvvizsgáló kialakíthat egy pontbecslést vagy tartományt a számviteli becslésnek csak egy részére is (például egy adott feltételezésre vonatkozóan, vagy amikor a számviteli becslésnek csak egy bizonyos része idézi elő a lényeges hibás állítás kockázatát).

A123. Ha a könyvvizsgáló a saját módszereit, feltételezéseit vagy adatait használja egy pontbecslés vagy tartomány kialakításához, bizonyítékot szerezhet a vezetés módszereinek, feltételezéseinek vagy adatainak a megfelelőségéről. Például, ha a könyvvizsgáló a saját feltételezéseit használja egy tartomány kialakításához a vezetés pontbecslése észszerűségének az értékelése céljából, a könyvvizsgáló kialakíthat egy álláspontot arról is, hogy a vezetés megítélései a számviteli becslés készítésekor használt jelentős feltételezések kiválasztása során előidéznék-e a vezetés lehetséges elfogultságára utaló jelzéseket.

A124. A 29. bekezdés (a) pontjában lévő, arra vonatkozó követelmény, hogy a könyvvizsgáló határozza meg, hogy a tartomány csak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékkal alátámasztott összegeket tartalmaz, nem jelenti azt, hogy a könyvvizsgáló számára elvárás könyvvizsgálati bizonyítékot szerezeni a tartományon belüli minden egyes lehetséges végeredmény egyenként történő alátámasztásához. Ehelyett a könyvvizsgáló valószínűleg bizonyítékot szerez annak meghatározásához, hogy a tartomány két végén lévő pontok észszerűek az adott körülmények között, ezáltal alátámasztva azt, hogy a szóban forgó két pont közé eső összegek szintén észszerűek.

A125. A könyvvizsgáló által becsült tartomány mérete a pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó lényegesség többszöröse lehet, különösen, ha a lényegesség az üzleti eredményen (például adózás előtti jövedelem) alapul, és ez a mérőszám viszonylag kicsi az eszközökhöz vagy egyéb mérlegbeli mérőszámokhoz képest. Ez a helyzet nagyobb valószínűséggel áll elő olyan körülmények között, amikor maga a számviteli becsléshez kapcsolódó becslési bizonytalanság a lényegesség többszöröse, ami gyakoribb bizonyos típusú számviteli becslések esetében vagy bizonyos iparágakban, mint a biztosítás vagy banki tevékenység, ahol a becslési bizonytalanság magas foka jellemzőbb, és speciális követelmények lehetnek a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekben erre vonatkozóan. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeivel összhangban végrehajtott eljárások és megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékok alapján a könyvvizsgáló arra a következtetésre juthat, hogy egy olyan tartomány, amely többszöröse a lényegességnek, a könyvvizsgáló megítélése szerint megfelelő az adott körülmények között. Ha ez a helyzet, a becslési bizonytalansággal kapcsolatos közzétételek észszerűségének a könyvvizsgáló általi értékelése növekvő fontosságúvá válik, különösen, hogy ezek a közzétételek megfelelően közvetítik-e a becslési bizonytalanság magas fokát és a lehetséges végeredmények tartományát. Az A139–A144. bekezdések további szempontokat tartalmaznak, amelyek relevánsak lehetnek ilyen körülmények között.

Könyvvizsgálati bizonyítékkal kapcsolatos egyéb szempontok (Hiv.: 30. bekezdés)

A126. A lényeges hibás állítás számviteli becslésekkel kapcsolatos kockázataira vonatkozóan könyvvizsgálati bizonyítékként használandó információkat lehet, hogy a gazdálkodó egység állította elő, és a vezetés által igénybe vett szakértő munkájának igénybevitelével készültek, vagy származhattak egy külső információforrásból.

Külső információforrások

A127. Ahogyan az az 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardban szerepel,⁵⁴ egy külső információforrásból származó információ megbízhatóságát annak forrása és jellege, valamint a megszerzésének körülményei befolyásolják. Következésképpen a könyvvizsgáló egy számviteli becslés készítése során használt információ megbízhatóságának mérlegelését szolgáló további könyvvizsgálati eljárásainak jellege és terjedelme változhat ezeknek a tényezőknek a jellegétől függően. Például:

- Amikor piaci vagy iparági adatok, árak vagy árázással kapcsolatos információk szerzése egyetlen, ilyen információkra szakosodott külső információforrásból történik, a könyvvizsgáló kérhet egy árat egy alternatív független forrásból, amellyel összehasonlítást tud tenni.
- Amikor piaci vagy iparági adatok, árak vagy árázással kapcsolatos információk szerzése több

⁵⁴ 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A31. bekezdés

független külső információforrásból történik, és konszenzusra mutat ezen források egészében, lehet, hogy a könyvvizsgálónak kevesebb bizonyítékot szükséges szereznie egy egyedi forrásból származó adat megbízhatóságáról.

- Amikor a több információforrásból származó információk eltérő piaci véleményeket mutatnak, a könyvvizsgáló lehet, hogy meg szeretné érteni a vélemények különbözőségének okait. A különbözőség eredhet eltérő módszerek, feltételezések vagy adatok használatából. Például lehet, hogy egy forrás aktuális árakat használ, egy másik forrás pedig jövőbeli árakat. Ha a különbözőség becslési bizonytalansággal kapcsolatos, a 26. bekezdés (a) pontja előírja a könyvvizsgáló számára elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték szerzését arról, hogy a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek összefüggésében a pénzügyi kimutatásokban lévő, a becslési bizonytalanságot ismertető közzétételek észszerűek-e. Ilyen esetekben a szakmai megítélés is fontos az alkalmazott módszerekkel, feltételezésekkel vagy adatokkal kapcsolatos információk mérlegelése során.
- Amikor egy külső információforrásból szerzett információt az adott forrás dolgozta ki saját modelljének (modelljeinek) használatával. Az 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A33f bekezdése nyújt releváns útmutatást.

A128. Valós értékre vonatkozó számviteli becslések esetében a külső információforrásokból szerzett információk relevanciájának és megbízhatóságának további szempontjai magukban foglalhatják a következőket:

- (a) A valós értékek ugyanannak az instrumentumnak az ügyletein vagy aktív piaci jegyzéseken alapulnak-e;
- (b) Ha a valós értékek összehasonlítható eszközök vagy kötelezettségek ügyletein alapulnak, hogyan azonosítják és tekintik összehasonlíthatónak azokat az ügyleteket;
- (c) Ha nincsenek ügyletek sem az eszköz vagy kötelezettség, sem összehasonlítható eszközök vagy kötelezettségek vonatkozásában, hogyan alakították ki az információkat, beleértve, hogy a kialakított és felhasznált inputok azokat a feltételezéseket képviselik-e, amelyeket a piaci szereplők használnának az eszköz vagy kötelezettség árazása során, ha értelmezhető; valamint
- (d) Ha a valós érték meghatározása alkuszi árfolyamjegyzésen alapul, az alkuszi árfolyamjegyzés:
 - (i) egy piacvezetőtől származik-e, aki ugyanolyan típusú pénzügyi instrumentumban köt ügyleteket;
 - (ii) kötelező érvényű vagy nem kötelező érvényű-e, ahol nagyobb súly van a kötelező érvényű ajánlaton alapuló árfolyamjegyzéseken; és
 - (iii) a pénzügyi kimutatások fordulónapja szerinti piaci feltételeket tükröz-e, ha a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek ezt írják elő.

A129. Amikor külső információforrásból származó információt használnak könyvvizsgálati bizonyítékként, releváns szempont lehet a könyvvizsgáló számára, hogy szerezhető-e információ, vagy elég részletes-e az információ a külső információforrás által használt módszerek, feltételezések és egyéb adatok megértéséhez. Ez bizonyos vonatkozásokban korlátozott lehet, és következésképpen befolyásolja a végrehajtandó eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének a könyvvizsgáló általi mérlegelését. Például az árazási szolgáltatások gyakran eszközcsopontonként adnak információkat a módszereikről és feltételezéseikről, nem pedig egyedi értékpapíronként. Az alkuszok

gyakran csak korlátozott információt adnak az inputjaikról és feltételezéseikről, amikor alkuszi indikatív árfolyamjegyzéseket adnak egyedi értékpapírokra vonatkozóan. Az 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A33g bekezdése nyújt útmutatást a külső információforrás által az alátámasztó információ nyújtására vonatkozóan tett korlátozásokkal kapcsolatban.

A vezetés szakértője

A130. A számviteli becslésekkel kapcsolatos olyan feltételezések, amelyeket a vezetés szakértője alakít ki vagy azonosít, a vezetés feltételezéseivé válnak, amikor a vezetés egy számviteli becslés készítése során használja azokat. Ennek megfelelően a könyvvizsgáló alkalmazza a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard releváns követelményeit ezekre a feltételezésekre.

A131. Ha a vezetés szakértőjének a munkája magában foglalja számviteli becslésekkel kapcsolatos módszerek vagy adatforrások használatát, vagy egy pontbecslésre vagy a pénzügyi kimutatásokba belefoglalandó kapcsolódó közzétételekkel kapcsolatos észrevételek vagy következtetések kialakítását vagy nyújtását, a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 21–29. bekezdései segíthetik a könyvvizsgálót az 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 8. bekezdés (c) pontjának alkalmazásában.

Szolgáltató szervezetek

A132. A 402. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard⁵⁵ foglalkozik egy szolgáltató szervezet által nyújtott szolgáltatásoknak, beleértve a belső kontrollnak a könyvvizsgáló általi megismerésével, valamint a könyvvizsgálónak a lényeges hibás állítás felmért kockázataira adott válaszaival. Amikor a gazdálkodó egység egy szolgáltató szervezet szolgáltatásait veszi igénybe számviteli becslések készítése során, a 402. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményei és útmutatása ennél fogva segíthet a könyvvizsgálónak a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeinek az alkalmazásában.

A vezetés lehetséges elfogultságára utaló jelzések (Hiv.: 32. bekezdés)

A133. A vezetés elfogultságának számlaszintű feltárása nehéz lehet, és lehet, hogy azt a könyvvizsgáló csak akkor azonosítja, ha a számviteli becslések csoportjait, minden számviteli becslést együttesen vesz figyelembe, vagy ha azokat több számviteli időszakon keresztül figyeli meg. Például, ha a pénzügyi kimutatásokban lévő számviteli becslések egyedileg észszerűnek minősülnek, de a vezetés pontbecslései következetesen az észszerű végeredmények könyvvizsgáló által becsült tartományának egyik vége felé tendálnak, amely kedvezőbb pénzügyi beszámolási kimenetelt ad a vezetés számára, az ilyen körülmények a vezetés lehetséges elfogultságát jelezhetik.

A134. A vezetés számviteli becslésekkel kapcsolatos lehetséges elfogultságára utaló jelzések például:

- A számviteli becslés vagy annak készítése módszerének változtatása abban az esetben, ha a vezetés szubjektíven mérte fel, hogy a körülményekben változás következett be;
- A vezetés céljai szempontjából kedvező pontbecslést eredményező jelentős feltételezések vagy adatok választása vagy kialakítása;
- Olyan pontbecslés választása, amely optimista vagy pesszimista mintát jelezhet.

⁵⁵ 402. témaszámú, „Szolgáltató szervezetet igénybe vevő gazdálkodó egységre vonatkozó könyvvizsgálati szempontok” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

Amikor ilyen jelzéseket azonosítanak, fennállhat lényeges hibás állítás kockázata akár az állítások, akár a pénzügyi kimutatások szintjén. A vezetés lehetséges elfogultságára utaló jelzések önmagukban nem testesítenek meg hibás állítást az egyedi számviteli becslések észszerűségével kapcsolatos következtetések levonása szempontjából. Bizonyos esetekben azonban a könyvvizsgálati bizonyíték hibás állításra engedhet következtetni, nem csupán a vezetés elfogultságára utaló jelzésre.

- A135. A vezetés lehetséges elfogultságára utaló jelzések befolyásolhatják a könyvvizsgáló arra vonatkozó következtetését, hogy a könyvvizsgáló kockázatfelmérése és a kapcsolódó válaszok továbbra is megfelelők-e. Szintén szükséges lehet, hogy a könyvvizsgáló mérlegelje a következményeket a könyvvizsgálat egyéb vonatkozásaira gyakorolt hatásokat, beleértve annak szükségességét, hogy megkérdőjelezzék a vezetésnek a számviteli becslések elkészítése során alkalmazott megítélései megfelelőségét. Továbbá a vezetés lehetséges elfogultságára utaló jelzések befolyásolhatják a könyvvizsgáló arra vonatkozó következtetését, hogy a pénzügyi kimutatások egésze mentes-e lényeges hibás állítástól, ahogy azt a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard tárgyalja.⁵⁶
- A136. Emellett a 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard alkalmazása során a könyvvizsgáló számára előírás annak értékelése, hogy a vezetésnek a pénzügyi kimutatásokban lévő számviteli becslések készítése során hozott megítélései és döntései jeleznek-e lehetséges elfogultságot, amely csalás miatti lényeges hibás állítást jelenthet.⁵⁷ A csalási szándékú pénzügyi beszámolás gyakran számviteli becslések szándékos hibás állításán keresztül történik, amely magában foglalhatja számviteli becslések szándékos alulértékelését vagy felülértékelését. A vezetés lehetséges elfogultságára utaló olyan jelzések, amelyek csalási kockázati tényezők is lehetnek, arra vezethetik a könyvvizsgálót, hogy újból felmérje, továbbra is megfelelők-e a könyvvizsgáló kockázatfelmérései, különösen a csalási kockázat felmérése, valamint a kapcsolódó válaszok.

Átfogó értékelés a végrehajtott könyvvizsgálati eljárások alapján (Hiv.: 33. bekezdés)

- A137. Ahogy a könyvvizsgáló végrehajtja a tervezett könyvvizsgálati eljárásokat, a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték arra vezetheti a könyvvizsgálót, hogy módosítsa a tervezett könyvvizsgálati eljárások jellegét, ütemezését vagy terjedelmét.⁵⁸ Számviteli becslések vonatkozásában olyan információ juthat a könyvvizsgáló tudomására könyvvizsgálati bizonyíték szerzését célzó eljárások végrehajtásán keresztül, amely jelentősen eltér attól az információtól, amelyen a kockázatfelmérés alapult. Például lehet, hogy a könyvvizsgáló azt állapította meg, hogy a lényeges hibás állítás egy felmért kockázatának egyetlen oka a szubjektívitás a számviteli becslés készítésében. A könyvvizsgáló azonban a lényeges hibás állítás felmért kockázataira reagáló eljárások végrehajtása során felfedezheti, hogy a számviteli becslés összetettebb annál, mint amit eredetileg gondolt, amely megkérdőjelezheti a lényeges hibás állítás kockázatának felmérését (például szükséges lehet, hogy az összetettség hatása miatt az eredendő kockázatot az eredendő kockázati skála felső végén mérjék újra fel) és ezért szükséges lehet, hogy a könyvvizsgáló kiegészítő további könyvvizsgálati eljárásokat hajtson végre ahhoz, hogy elegendő, megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen.⁵⁹

⁵⁶ 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 11. bekezdés

⁵⁷ 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 32. bekezdés (b) pont

⁵⁸ 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A60. bekezdés

⁵⁹ Lásd még 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 31. bekezdés

A138. A meg nem jelenített számviteli becslések tekintetében a könyvvizsgáló értékelésének különös fókuszában állhat az, hogy a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek megjelenítési kritériumai ténylegesen teljesültek-e. Ha egy számviteli becslést nem jelenítettek meg, és a könyvvizsgáló következtetése szerint ez a kezelés megfelelő, egyes pénzügyi beszámolási keretelvek előírhatják a körülményeknek a pénzügyi kimutatásokhoz csatolt kiegészítő megjegyzésekben való közzétételét.

Annak meghatározása, hogy a számviteli becslések észszerűek-e vagy hibás állítást tartalmaznak-e (Hiv.: 9., 35. bekezdés)

A139. Annak meghatározása során, hogy a végrehajtott könyvvizsgálati eljárások és a megszerzett bizonyítékok alapján a vezetés pontbecslése és a kapcsolódó közzétételek észszerűek-e vagy hibás állítást tartalmaznak-e:

- Amikor a könyvvizsgálati bizonyíték egy tartományt támaszt alá, a tartomány mérete széles lehet, és bizonyos körülmények között a pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó lényegesség többszöröse lehet (lásd még A125. bekezdés). Bár egy széles tartomány megfelelő lehet az adott körülmények között, jelezheti azt, hogy fontos a könyvvizsgáló számára annak újbóli átgondolása, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szereztek-e meg a tartományon belüli összegek észszerűségére vonatkozóan.
- A könyvvizsgálati bizonyíték lehet, hogy olyan pontbecslést támaszt alá, amely különbözik a vezetés pontbecslésétől. Ilyen körülmények között a könyvvizsgáló pontbecslése és a vezetés pontbecslése közötti eltérés hibás állítást testesít meg.
- A könyvvizsgálati bizonyíték lehet, hogy olyan tartományt támaszt alá, amely nem tartalmazza a vezetés pontbecslését. Ilyen körülmények között a hibás állítás a vezetés pontbecslése és a könyvvizsgáló által becsült tartomány legközelebbi pontja közötti különbség.

A140. Az A110–A114. bekezdések nyújtanak útmutatást, hogy segítsék a könyvvizsgálót a pontbecslés vezetés általi kiválasztásának és a pénzügyi kimutatásokba belefoglalandó kapcsolódó közzétételeknek az értékelésében.

A141. Ha a könyvvizsgáló további könyvvizsgálati eljárásai magukban foglalják annak tesztelését, hogy a vezetés hogyan készítette a számviteli becslést, vagy a könyvvizsgáló pontbecslésének vagy az általa becsült tartománynak a kialakítását, a könyvvizsgáló számára előírás elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni a 26. bekezdés (b) ponttal és a 29. bekezdés (b) ponttal összhangban a becslési bizonytalanságot ismertető közzétételekről, valamint a 31. bekezdéssel összhangban az egyéb közzétételekről. A könyvvizsgáló ezután a közzétételekről szerzett könyvvizsgálati bizonyítékokat a 35. bekezdéssel összhangban az arra vonatkozó átfogó értékelés részeként mérlegeli, hogy a számviteli becslések és a kapcsolódó közzétételek észszerűek-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek összefüggésében, vagy hibás állítást tartalmaznak-e.

A142. A 450. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard is nyújt útmutatást minőségi közzétételekre vonatkozóan⁶⁰ és azzal kapcsolatban, amikor a közzétételekben lévő hibás állítások csalást jelezhetnének.⁶¹

A143. Ha a pénzügyi kimutatásokat valós bemutatást előíró pénzügyi beszámolási keretelvek szerint készítik, a könyvvizsgáló arra vonatkozó értékelése, hogy a pénzügyi kimutatások megvalósítják-e a valós

⁶⁰ 450. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A17. bekezdés

⁶¹ 450. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A22. bekezdés

bemutatást⁶², magában foglalja a pénzügyi kimutatások átfogó prezentálásának, felépítésének és tartalmának, valamint annak a mérlegelését, hogy a pénzügyi kimutatások, beleértve a kapcsolódó megjegyzéseket is, olyan módon mutatják-e be az ügyleteket és eseményeket, amellyel megvalósítják a valós bemutatást. Például, ha egy számviteli becslés nagyobb mértékű becslési bizonytalanságnak van kitéve, a könyvvizsgáló meghatározhatja, hogy további közzétételek szükségesek a valós bemutatás megvalósításához. Ha a vezetés nem foglal bele ilyen további közzétételeket, lehet, hogy a könyvvizsgáló azt a következtetést vonja le, hogy a pénzügyi kimutatások lényeges hibás állítást tartalmaznak.

A144. A 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard⁶³ iránymutatást tartalmaz a könyvvizsgálói véleményre vonatkozó hatásokra abban az esetben, amikor a könyvvizsgáló meggyőződése szerint a vezetés közzétételei a pénzügyi kimutatásokban nem megfelelők vagy félrevezetőek, például a becslési bizonytalanság tekintetében.

Írásbeli nyilatkozatok (Hiv.: 37. bekezdés)

A145. A konkrét számviteli becslésekkel kapcsolatos írásbeli nyilatkozatok magukban foglalhatnak nyilatkozatokat:

- Arról, hogy a számviteli becslések készítése során alkalmazott jelentős megítélések figyelembe vettek minden olyan releváns információt, amelyről a vezetésnek tudomása van.
- A vezetés által a számviteli becslések készítése során használt módszerek, feltételezések és adatok kiválasztásának vagy alkalmazásának következetességéről és megfelelőségéről.
- Ha ez a számviteli becslések és közzétételek szempontjából releváns, arra vonatkozóan, hogy a feltételezések megfelelően tükrözik a vezetés szándékát és képességét arra, hogy bizonyos lépéseket tegyen meg a gazdálkodó egység nevében.
- Arról, hogy a számviteli becslésekhez kapcsolódó közzétételek, beleértve a becslési bizonytalanságot ismertető közzétételeket, teljes körűek és észszerűek a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek összefüggésében.
- Arról, hogy megfelelő speciális készségek vagy szakértelem alkalmazására került sor a számviteli becslések készítése során.
- Arról, hogy fordulónap utáni esemény nem követeli meg a pénzügyi kimutatásokban foglalt számviteli becslések és a kapcsolódó közzétételek módosítását.
- Ha nincsenek számviteli becslések megjelenítve vagy közzétéve a pénzügyi kimutatásokban, a vezetés arra vonatkozó döntésének megfelelőségéről, hogy a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek megjelenítési vagy közzétételi kritériumai nem teljesültek.

Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel, a vezetéssel vagy egyéb releváns felekkel (Hiv.: 38. bekezdés)

A146. A 260. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard alkalmazása során a könyvvizsgáló közli az irányítással megbízott személyekkel a könyvvizsgáló álláspontját a gazdálkodó egység számviteli becslésekkel és kapcsolódó közzétételekkel kapcsolatos számviteli gyakorlatainak jelentős minőségi szempontjairól.⁶⁴ A 2. függelék tartalmaz a számviteli becslések

⁶² 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 14. bekezdés

⁶³ 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 22–23. bekezdések

⁶⁴ 260. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 16. bekezdés (a) pont

szempontjából specifikus kérdéseket, amelyeknek az irányítással megbízott személyek felé való kommunikálását mérlegelheti a könyvvizsgáló.

A147. A 265. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja a könyvvizsgáló számára, hogy írásban kommunikálja az irányítással megbízott személyek felé a belső kontroll könyvvizsgálat során azonosított jelentős hiányosságait.⁶⁵ Az ilyen jelentős hiányosságok magukban foglalhatják az alábbiak feletti kontrollokkal kapcsolatosakat:

- (a) Jelentős számviteli politikák kiválasztása és alkalmazása, valamint módszerek, feltételezések és adatok kiválasztása és alkalmazása;
- (b) Kockázatkezelés és kapcsolódó rendszerek;
- (c) Adatintegritás, beleértve amikor az adatokat külső információforrásból szerzik; továbbá
- (d) A modellek használata, kidolgozása és validálása, beleértve a külső szolgáltatótól szerzett modelleket, valamint bármilyen módosítás, amely szükséges lehet.

A148. Az irányítással megbízott személyekkel való kommunikáción túl lehet, hogy a könyvvizsgáló számára megengedett vagy előírás, hogy közvetlenül kommunikáljon szabályozókkal vagy a prudenciális felügyelettel. Az ilyen kommunikáció hasznos lehet a könyvvizsgálat egésze során vagy egyes szakaszokban, mint például a könyvvizsgálat tervezésekor vagy a könyvvizsgálói jelentés véglegesítésekor. Egyes joghatóságokban például a pénzügyi szabályozók keresik az együttműködést a könyvvizsgálókkal a pénzügyi instrumentumokkal kapcsolatos tevékenységek feletti kontrollok működésére és alkalmazására, pénzügyi instrumentumok inaktív piacokon való értékelésének a kihívásaira, várható hitelezési veszteségekre, valamint biztosítási tartalékokra vonatkozó információk megosztása céljából, míg más szabályozók igyekezhetnek megismerni a könyvvizsgáló álláspontját a gazdálkodó egység működésének jelentős szempontjairól, beleértve a gazdálkodó egység költségbecléseit. Ez a kommunikáció segíthet a könyvvizsgálónak a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításában, felmérésében és az azokra való válaszadásban.

Dokumentálás (Hiv.: 39. bekezdés)

A149. A 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard⁶⁶ és a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard⁶⁷ tartalmaz követelményeket és útmutatást a gazdálkodó egység könyvvizsgáló általi megismerésének, a könyvvizsgáló kockázatfelmérésének és a felmért kockázatokra adott válaszainak dokumentálására vonatkozóan. Ez az útmutatás a 230. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményein és útmutatásán alapul.⁶⁸ A számviteli beclések könyvvizsgálatának összefüggésében a könyvvizsgáló számára előírás, hogy könyvvizsgálati dokumentációt készítsen a gazdálkodó egység és környezete könyvvizsgáló általi megismerésének számviteli beclésekhez kapcsolódó kulcsfontosságú elemeiről. Emellett a könyvvizsgálónak a számviteli beclésekhez kapcsolódó lényeges hibás állítás felmért kockázataival kapcsolatos megítéléseihez valószínűleg további alátámasztásul szolgálhat az irányítással megbízott személyekkel és a vezetéssel folytatott kommunikáció dokumentálása.

⁶⁵ 265. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 9. bekezdés

⁶⁶ 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 32. és A152–A155. bekezdések

⁶⁷ 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 28. és A63. bekezdések

⁶⁸ 230. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 8. bekezdés (c) pont

A150. A könyvvizsgáló további könyvvizsgálati eljárásainak az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás felmért kockázataival való kapcsolatának a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban történő dokumentálása során a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja, hogy a könyvvizsgáló vegye figyelembe az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázataihoz rendelt okokat. Ezek az okok kapcsolódhatnak egy vagy több eredendő kockázati tényezőhöz vagy az ellenőrzési kockázat könyvvizsgáló általi felméréséhez. A könyvvizsgáló számára azonban nem előírás annak dokumentálása, hogy hogyan lett minden eredendő kockázati tényező figyelembe véve a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése során minden egyes számviteli becslés vonatkozásában.

A151. A könyvvizsgáló mérlegelheti a következők dokumentálását is:

- Amikor a módszer vezetés általi alkalmazása összetett modellezéssel jár, a vezetés megítéléseinek alkalmazása következetesen történt-e, valamint, ha értelmezhető, hogy a modell kialakítása megfelel-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek értékelési céljának.
- Amikor a módszerek, jelentős feltételezések vagy az adatok kiválasztását és alkalmazását nagyobb mértékben befolyásolja összetettség, a könyvvizsgáló megítéléseit annak meghatározása során, hogy szükség van-e speciális készségekre vagy tudásra a kockázatfelmérési eljárások végrehajtásához, a kockázatokra válaszul alkalmazott eljárások megtervezéséhez és végrehajtásához, vagy a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték értékeléséhez. Ilyen körülmények között a dokumentáció magában foglalhatja azt is, hogy hogyan alkalmazták a szükséges készségeket vagy tudást.

A152. A 230. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A7. bekezdése megjegyzi, hogy bár lehet, hogy nincs egyetlen konkrét módja a könyvvizsgáló szakmai szkepticizmusa dokumentálásának, a könyvvizsgálati dokumentáció ennek ellenére bizonyítékot nyújthat arra, hogy a könyvvizsgáló szakmai szkepticizmussal jár el. Számviteli becslések vonatkozásában például, ha a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték olyan bizonyítékot foglal magában, amely egyaránt megerősíti és cáfolja a vezetés állításait, a dokumentáció tartalmazhatja, hogy a könyvvizsgáló hogyan értékelte azt a bizonyítékot, beleértve a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték elegendőségére és megfelelőségére vonatkozó következtetés kialakítása során alkalmazott szakmai megítéléseket. Példák a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard egyéb követelményeire, amelyekre vonatkozóan a dokumentáció bizonyítékát nyújthatja a szakmai szkepticizmus könyvvizsgáló általi gyakorlásának:

- 13. bekezdés (d) pont, arra vonatkozóan, hogy a könyvvizsgáló hogyan alkalmazott megismerést a könyvvizsgálónak a számviteli becslésekre és a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaiba belefoglalandó kapcsolódó közzétételekre vonatkozó saját várakozásának a kidolgozása során, és hogy ez a várakozás hogyan viszonyul a gazdálkodó egységnek a vezetés által elkészített pénzügyi kimutatásaihoz;
- 18. bekezdés, amely elegendő és megfelelő bizonyíték szerzését célzó további könyvvizsgálati eljárások olyan módon való megtervezését és végrehajtását írja elő, amely nem elfogult olyan könyvvizsgálati bizonyíték szerzése irányában, amely megerősítő lehet, vagy olyan könyvvizsgálati bizonyíték kizárása irányában, amely ellentmondó lehet;
- 23. bekezdés (b) pont, 24. bekezdés (b) pont, 25. bekezdés (b) pont és 32. bekezdés, amelyek a vezetés lehetséges elfogultságára utaló jelzésekkel foglalkoznak;és

- 34. bekezdés, amely minden releváns könyvvizsgálati bizonyíték, akár megerősítő, akár ellentmondó, könyvvizsgáló általi figyelembevételével foglalkozik.

1. sz. függelék

(Hiv.: 2., 4. bekezdés, 12. bekezdés (c) pont, A8., A66. bekezdés)

Eredendő kockázati tényezők

Bevezetés

1. Egy számviteli becslés és a kapcsolódó közzétételek vonatkozásában az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása, felmérése és az azokra való válaszadás során a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja a könyvvizsgáló számára annak figyelembevételét, hogy a számviteli becslés milyen mértékben van kitéve becslési bizonytalanságnak, valamint, hogy a számviteli becslés készítése során használt módszerek, feltételezések és adatok kiválasztását és alkalmazását, továbbá a vezetés pontbecslésének és a pénzügyi kimutatásokba belefoglalandó kapcsolódó közzétételeknek a kiválasztását milyen mértékben befolyásolja összetettség, szubjektivitás vagy egyéb eredendő kockázati tényezők.
2. Egy számviteli becsléshez kapcsolódó eredendő kockázat a számviteli becslésre vonatkozó állítás hibás állításra való fogékonysága a kontrollok figyelembevétele előtt. Az eredendő kockázat eredendő kockázati tényezők eredménye, amelyek kihívásokat idéznek elő a számviteli becslés megfelelő elkészítése során. A jelen függelék további magyarázattal szolgál a becslési bizonytalanság, a szubjektivitás és az összetettség eredendő kockázati tényezők jellegéről és a köztük lévő kapcsolatokról, a számviteli becslések készítésének, valamint a vezetés pontbecslése kiválasztásának és a pénzügyi kimutatásokba belefoglalandó kapcsolódó közzétételeknek az összefüggésében.

Az értékelés alapja

3. Az értékelés alapja, valamint a pénzügyi kimutatási tétel jellege, állapota és körülményei releváns értékelési jellemzőket idéznek elő. Ha a tétel bekerülési értéke vagy ára nem figyelhető meg közvetlenül, számviteli becslés készítésére van szükség egy megfelelő módszer alkalmazásával és megfelelő adatok és feltételek használatával. A módszert meghatározhatják a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek, vagy azt kiválaszthatja a vezetés, az arra vonatkozó rendelkezésre álló ismeretek tükrözése céljából, hogy a releváns értékelési jellemzők várhatóan hogyan befolyásolnák a tétel bekerülési értékét vagy árát az értékelési alapon.

Becslési bizonytalanság

4. Az értékelésben lévő precizitás hiányára való fogékonyságot a számviteli keretelvekben gyakran becslési bizonytalanságnak nevezik. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard úgy definiálja a becslési bizonytalanságot, mint az értékelésben lévő precizitás eredendő hiányára való fogékonyságot. Akkor merül fel, amikor a pénzügyi kimutatásokban megjelenített vagy közzétett pénzügyi kimutatási tételre vonatkozó pénzbeli összeg nem mérhető precízen a bekerülési érték vagy az ár közvetlen megfigyelése révén. Amikor nem lehetséges közvetlen megfigyelés, a következő legpontosabb alternatív értékelési stratégia olyan módszer alkalmazása, amely tükrözi a rendelkezésre álló ismereteket a tétel bekerülési értékéről vagy áráról a releváns értékelési alapon, releváns értékelési jellemzőkre vonatkozó megfigyelhető adatok használatával.
5. Az ilyen ismeretek vagy adatok rendelkezésre állásának korlátai azonban korlátozhatják az értékelési folyamat ilyen inputjainak igazolhatóságát, és így korlátozhatják az értékelési eredmények precizitását. Emellett a számviteli keretelvek közül a legtöbb elismeri, hogy vannak gyakorlati korlátai

azoknak az információknak, amelyeket figyelembe kellene venni, mint például amikor a megszerzésének költsége meghaladná annak hasznait. Az értékelésben lévő precizitásnak az ezekből a korlátokból eredő hiánya eredendő, mert nem küszöbölhető ki az értékelési folyamatból. Ennek megfelelően az ilyen korlátok becslési bizonytalanság forrásai. Az értékelési bizonytalanság egyéb forrásai, amelyek előfordulhatnak az értékelési folyamatban, legalább elvben kiküszöbölhetők, ha a módszert megfelelően alkalmazzák, és így potenciális hibás állítás, nem pedig becslési bizonytalanság forrásai.

6. Amikor a becslési bizonytalanság gazdasági hasznok olyan bizonytalan jövőbeli beáramlásaihoz vagy kiáramlásaihoz kapcsolódik, amelyek végül a mögöttes eszközből vagy kötelezettségből fognak származni, ezeknek az áramlásoknak a kimenetele csak a pénzügyi kimutatások fordulónapja után lesz megfigyelhető. A vonatkozó értékelési alap jellegétől, valamint a pénzügyi kimutatási tétel jellegétől, állapotától és körülményeitől függően ez a kimenetel közvetlenül megfigyelhető lehet mielőtt a pénzügyi kimutatásokat véglegesítik, vagy lehet, hogy csak egy későbbi időpontban figyelhető meg közvetlenül. Egyes számviteli becslések esetében lehet, hogy egyáltalán nincs közvetlenül megfigyelhető kimenetel.
7. Egyes bizonytalan kimeneteket viszonylag könnyen lehet magas szintű precizitással előre jelezni egy egyedi tételre vonatkozóan. Például egy termelőgép hasznos élettartamát könnyű lehet előre jelezni, ha elegendő műszaki információ áll rendelkezésre az átlagos hasznos élettartamáról. Amikor nem lehetséges észszerű precizitással előre jelezni egy jövőbeli kimenetelt, mint például egy személy halandóságát aktuáriusi feltételezések alapján, még mindig lehetséges lehet nagyobb precizitással előre jelezni azt a kimenetelt személyek egy csoportjára. Az értékelési alapok egyes esetekben portfóliószintet jelölhetnek meg releváns elszámolási egységként értékelési célokra, ami csökkentheti az eredendő becslési bizonytalanságot.

Összetettség

8. Az összetettség (vagyis egy számviteli becslés készítésének folyamatában eredendően lévő összetettség, a kontrollok figyelembevételé előtt) eredendő kockázatot idéz elő. Eredendő összetettség merülhet fel, amikor:
 - több értékelési jellemző van több vagy nem lineáris kapcsolatokkal egymás között;
 - a megfelelő értékek meghatározása egy vagy több értékelési jellemzőre vonatkozóan több adatsort igényel;
 - több feltételezésre van szükség a számviteli becslés készítése során, vagy amikor összefüggések vannak a szükséges feltételezések között;
 - a használt adatokat eredendően nehéz azonosítani, begyűjteni, azokhoz hozzáférni vagy azokat megérteni.
9. Összetettség kapcsolódhat a módszer, valamint az annak alkalmazásához használt számítási folyamat vagy modell összetettségéhez. Például a modellben lévő összetettség tükrözheti valószínűségen alapuló értékelési elgondolások vagy technikák, opcióárazási képletek vagy szimulációs technikák alkalmazásának szükségességét bizonytalan jövőbeli kimenetek vagy hipotetikus viselkedések előrejelzése céljából. Hasonlóképpen, a számítási folyamat szükségessé tehet több forrásból származó adatokat, vagy több adatsort egy feltételezés kialakításának alátámasztása céljából, vagy kifinomult matematikai vagy statisztikai elgondolások alkalmazását.

10. Minél nagyobb az összetettség, annál valószínűbb, hogy a vezetésnek speciális készségeket vagy tudást szükséges majd alkalmaznia egy számviteli becslés kidolgozása során, vagy a vezetés szakértőjét kell megbízni, például az alábbiakkal kapcsolatban:
- Értékelési elgondolások és technikák, amelyeket használni lehetne az értékelési alap és célok vagy a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek egyéb követelményei összefüggésében, valamint ezen elgondolások vagy technikák alkalmazásának módja;
 - A mögöttes értékelési jellemzők, amelyek relevánsak lehetnek tekintettel az értékelés alapjának jellegére, valamint azoknak a pénzügyi kimutatási tételeknek a jellegére, állapotára és körülményeire, amelyekre vonatkozóan számviteli becsléseket készítenek; vagy
 - Belső forrásokból (beleértve a főkönyvön vagy az analitikákon kívüli forrásokból) vagy külső információforrásokból származó adatok megfelelő forrásainak azonosítása, annak meghatározása, hogy hogyan kezeljék az ilyen forrásokból való adatszerzésnek vagy a módszer alkalmazása során az adatintegritás fenntartásának potenciális nehézségeit, vagy az adatok relevanciájának és megbízhatóságának megértése.
11. Adatokkal kapcsolatos összetettség merülhet fel például a következő körülmények között:
- (a) Amikor nehéz adatot szerezni, vagy amikor az olyan ügyletekre vonatkozik, amelyek nem általánosan hozzáférhetők. Még amikor hozzáférhető is az ilyen adat, például egy külső információforráson keresztül, nehéz lehet mérlegelni az adat relevanciáját és megbízhatóságát, kivéve, ha a külső információforrás megfelelő információt tesz közzé az általa használt mögöttes adatforrásokról és bármilyen adatfeldolgozásról, amelyet végrehajtottak.
 - (b) Amikor egy külső információforrás olyan jövőbeli körülményekre vagy eseményekre vonatkozó álláspontját tükröző adatokat, amelyek relevánsak lehetnek egy feltételezésre vonatkozó alátámasztás kialakítása szempontjából, nehéz megérteni az ezeknek az álláspontoknak a kialakítása során figyelembe vett indoklással és információkkal kapcsolatos átláthatóság nélkül.
 - (c) Amikor bizonyos típusú adatokat eredendően nehéz megérteni, mert szakmailag összetett üzleti vagy jogi elgondolások megértését igénylik, mint ahogy szükséges lehet összetett pénzügyi instrumentumokat vagy biztosítási termékeket magukban foglaló ügyletekkel kapcsolatos jogi megállapodások feltételeiből álló adatok megfelelő megértéséhez.

Szubjektivitás

12. A szubjektivitás (vagyis egy számviteli becslés készítésének folyamatában eredendően lévő szubjektivitás, a kontrollok figyelembevételé előtt) az értékelési jellemzőkkel kapcsolatban észszerűen rendelkezésre álló ismeretekben és adatokban lévő eredendő korlátozásokat tükrözi. Amikor léteznek ilyen korlátozások, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek csökkenthetik a szubjektivitás mértékét előírt alapot nyújtva bizonyos megítélések kialakításához. Az ilyen követelmények például felállíthatnak kifejezett vagy beleértett célokat az értékeléssel, közzététellel, az elszámolási egységgel, vagy egy költségkorlát alkalmazásával kapcsolatban. A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek szintén kiemelhetik az ilyen megítélések fontosságát az ezekkel a megítélésekkel kapcsolatos közzétételekre vonatkozó követelményeken keresztül.
13. A vezetés megítélésére van általában szükség az alábbi kérdések némelyike vagy mindegyike meghatározása során, amelyek gyakran szubjektivitással járnak:

- Amennyiben a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményei értelmében nincs meghatározva, a becslési módszerben használandó megfelelő értékelési megközelítések, elgondolások, technikák és tényezők, figyelembe véve a rendelkezésre álló ismereteket;
 - Amennyiben értékelési jellemzők megfigyelhetők, amikor több potenciális adatforrás van, a megfelelő használandó adatforrások;
 - Amennyiben értékelési jellemzők nem figyelhetők meg, a kialakítandó megfelelő feltételezések vagy feltételezési tartomány, figyelembe véve a legjobb rendelkezésre álló adatokat, beleértve például a piaci véleményeket;
 - Az észszerűen lehetséges kimenetek tartománya, amelyből a vezetés pontbecslése kiválasztandó, valamint annak viszonylagos valószínűsége, hogy bizonyos pontok ebben a tartományban megfelelnek a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek által előírt értékelési alap céljainak; továbbá
 - A vezetés pontbecslésének kiválasztása, valamint a készítendő kapcsolódó közzétételek a pénzügyi kimutatásokban.
14. Jövőbeli eseményekkel vagy körülményekkel kapcsolatos feltételezések kialakítása megítélés alkalmazását foglalja magában, amelynek nehézsége a szóban forgó események vagy körülmények bizonytalanságának mértékében változik. Az, hogy mennyire precízen lehetséges előre jelezni bizonytalan jövőbeli eseményeket vagy körülményeket attól függ, hogy azok az események vagy körülmények mennyire meghatározhatók ismeretek alapján, beleértve múltbeli körülményekre, eseményekre és kapcsolódó kimenetekre vonatkozó ismereteket. A precizitás hiánya szintén hozzájárul a becslési bizonytalansághoz, ahogyan az fentebb ki van fejtve.
15. A jövőbeli kimenetek tekintetében a kimenetnek csak azokra a jellemzőire vonatkozóan lesz szükséges kialakítani feltételezéseket, amelyek bizonytalanok. Például, egy áruszállításból származó követelés lehetséges mérlegfordulónapi értékvesztése mérésének mérlegelése során a követelés összege egyértelműen megállapítható és közvetlenül megfigyelhető a kapcsolódó üzleti dokumentumokban. Ami bizonytalan lehet, az az értékvesztés miatti veszteség összege, ha van ilyen. Ebben az esetben feltételezések csak a veszteség valószínűségével és bármely ilyen veszteség összegével és ütemezésével kapcsolatban lehetnek szükségesek.
16. Más esetekben azonban egy eszközzel kapcsolatos jogokban megtestesülő cash flow-k összegei lehetnek bizonytalanok. Ezekben az esetekben lehet, hogy feltételezések kialakítása szükséges mind a cash flow-khoz való mögöttes jogok, mind a potenciális értékvesztés miatti veszteségek összegével kapcsolatban.
17. Szükséges lehet a vezetés számára, hogy múltbeli körülményekkel és eseményekkel kapcsolatos információkat jelenlegi tendenciákkal, valamint jövőbeli fejleményekre vonatkozó várakozásokkal együtt vegyen figyelembe. A múltbeli körülmények és események múltira vonatkozó információkat nyújtanak, amelyek kiemelhetik múltbeli minták ismétlődését, amely extrapolálható a jövőbeli kimenetek értékelése során. Az ilyen múltbeli információk az ilyen viselkedésnek az idő múlásával változó mintáit is jelezhetik (ciklusok vagy tendenciák). Ezek azt sugallhatják, hogy a mögöttes múltbeli viselkedési minták valamennyire előre jelezhető módokon változtak, ami szintén extrapolálható lehet a jövőbeli kimenetek értékelése során. Rendelkezésre állhatnak az információk más típusai is, amelyek az ilyen viselkedés múltbeli mintáiban, vagy a kapcsolódó ciklusokban vagy trendekben bekövetkező lehetséges változásokat jeleznek. Bonyolult megítélésekre lehet szükség az ilyen információk előrejelzési értékével kapcsolatban.

18. A számviteli becslések készítése során alkalmazott megítélések terjedelme és jellege (beleértve a velejáró szubjektivitás mértékét) lehetőséget teremthet a vezetés elfogultságára a vezetés szerint a számviteli becslés készítése során megfelelő intézkedéssorozattal kapcsolatos döntések meghozatala során. Amikor emellett magas szintű az összetettség vagy magas szintű a becslési bizonytalanság, vagy mindkettő, a vezetés elfogultságának vagy a csalásnak a kockázata és lehetősége szintén nagyobb.

A becslési bizonytalanság kapcsolata a szubjektivitással és az összetettséggel

19. A becslési bizonytalanság eredendő variációkat idéz elő azokban a lehetséges módszerekben, adatforrásokban és feltételezésekben, amelyek használhatók lennének egy számviteli becslés készítéséhez. Ez szubjektivitást idéz elő, és ennél fogva megítélés alkalmazásának szükségességét idézi elő a számviteli becslés készítése során. Ilyen megítélésekre van szükség a megfelelő módszerek és adatforrások kiválasztása, a feltételezések kialakítása, valamint a vezetés pontbecslésének és a pénzügyi kimutatásokba belefoglalandó kapcsolódó közzétételeknek a kiválasztása során. Ezeknek a megítéléseknek a kialakítása a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek megjelenítési, értékelési, bemutatási és közzétételi követelményeinek összefüggésében történik. Mivel azonban korlátozott az ezeket a megítéléseket alátámasztó ismeretek vagy információk rendelkezésre állása és hozzáférhetősége, azok jellegüket tekintve szubjektívek.
20. Az ilyen megítélésekben lévő szubjektivitás lehetőséget teremt a vezetés nem szándékos vagy szándékos elfogultságára azok kialakítása során. A számviteli keretelvek közül sok előírja, hogy a pénzügyi kimutatásokba való belefoglalás céljából előállított információk semlegesek legyenek (vagyis, hogy azok ne legyenek elfogultak). Tekintettel arra, hogy az elfogultság, legalábbis elvben, kiküszöbölhető a becslési folyamatból, a szubjektivitás kezelése céljából kialakított megítélésekben lévő potenciális elfogultság forrásai potenciális hibás állítás forrásai, nem pedig becslési bizonytalanság forrásai.
21. Az eredendő variációk a lehetséges módszerekben, adatforrásokban és feltételezésekben, amelyek használhatók lennének egy számviteli becslés készítéséhez (lásd 19. bekezdés) szintén variációkat idéz elő a lehetséges értékelési eredményekben. Az észszerűen lehetséges értékelési eredmények tartományának mérete a becslési bizonytalanság mértékének eredménye, és azt gyakran a számviteli becslés érzékenységének nevezik. Az értékelési eredmények meghatározásán túl egy becslési folyamat szintén magában foglalja a lehetséges módszerekben, adatforrásokban és feltételezésekben lévő eredendő variációknak az észszerűen lehetséges értékelési eredményekre gyakorolt hatásának elemzését (amelyet érzékenységvizsgálatnak neveznek).
22. A pénzügyi kimutatások olyan prezentálásának kialakítása egy számviteli becslésre vonatkozóan, amely, ha a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek előírják, valóságghú bemutatást valósít meg (vagyis teljes, semleges és mentes a hibától), magában foglalja megfelelő megítélések alkalmazását a vezetés olyan pontbecslésének, amelyet megfelelően választottak ki az észszerűen lehetséges értékelési eredmények tartományából, valamint az olyan kapcsolódó közzétételeknek a kiválasztása során, amelyek megfelelően ismertetik a becslési bizonytalanságot. Maguk ezek a megítélések tartalmazhatnak szubjektivitást, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekben lévő azon követelmények jellegétől függően, amelyek ezekkel a kérdésekkel foglalkoznak. Például a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek előírhatnak egy konkrét alapot (mint például egy valószínűséggel súlyozott átlag vagy egy legjobb becslés) a vezetés pontbecslésének kiválasztására vonatkozóan. Hasonlóképpen, előírhatnak konkrét közzétételeket vagy olyan közzétételeket, amelyek megfelelnek

meghatározott közzétételi céloknak, vagy további közzétételeket, amelyek szükségesek a valós bemutatás megvalósításához az adott körülmények között.

23. Bár egy olyan számviteli becslés, amely nagyobb mértékű becslési bizonytalanságnak van kitéve, lehet, hogy kevésbé pontosan mérhető, mint egy olyan, amely alacsonyabb mértékű becslési bizonytalanságnak van kitéve, a számviteli becslésnek továbbra is elegendő relevanciája lehet a pénzügyi kimutatások felhasználói számára ahhoz, hogy megjelenítsék a pénzügyi kimutatásokban, ha, amikor a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek előírják, a tétel valósághű bemutatása megvalósítható. Egyes esetekben a becslési bizonytalanság olyan nagy lehet, hogy a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekben lévő megjelenítési kritériumok nem teljesülnek, és a számviteli becslés nem jeleníthető meg a pénzügyi kimutatásokban. Még ilyen körülmények között is lehetnek releváns közzétételi követelmények, például arra vonatkozóan, hogy közzétegyék a pontbecslést vagy az észszerűen lehetséges értékelési eredmények tartományát, valamint a becslési bizonytalanságot és a tétel megjelenítésének korlátait ismertető információkat. A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek az ilyen körülmények között vonatkozó követelményei nagyobb vagy kisebb mértékben lehetnek meghatározva. Ennek megfelelően, ilyen körülmények között lehetnek további olyan kialakítandó megítélések, amelyek szubjektivitást hordoznak.

2. sz. függelék

(Hiv.: A146. bekezdés)

Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel

Azok a kérdések, amelyeknek az irányítással megbízott személyek felé való kommunikációját a könyvvizsgáló mérlegelheti a könyvvizsgáló által a gazdálkodó egység számviteli becslésekkel és kapcsolódó közzétételekkel kapcsolatos számviteli gyakorlatainak jelentős minőségi szempontjairól kialakított álláspontja tekintetében, magukban foglalják a következőket:

- (a) Hogyan azonosítja a vezetés azokat az ügyleteket, egyéb eseményeket és körülményeket, amelyek számviteli becslések és kapcsolódó közzétételek szükségességét vagy változásait idézhetik elő.
- (b) A lényeges hibás állítás kockázatai.
- (c) A számviteli becsléseknek a pénzügyi kimutatások egészéhez viszonyított lényegessége.
- (d) A vezetésnek a számviteli becslések jellegére és terjedelmére, valamint az azokhoz kapcsolódó kockázatokra vonatkozó ismeretei (vagy azok hiánya).
- (e) Alkalmazott-e a vezetés megfelelő speciális készségeket vagy tudást, vagy megbízott-e megfelelő szakértőket.
- (f) A könyvvizsgáló álláspontja a könyvvizsgáló pontbecslése vagy az általa becsült tartomány és a vezetés pontbecslése közötti eltérésekre vonatkozóan.
- (g) A könyvvizsgáló álláspontja a számviteli becslésekkel és a számviteli becslések pénzügyi kimutatásokban való prezentálásával kapcsolatos számviteli politikák kiválasztásának megfelelőségére vonatkozóan.
- (h) A vezetés lehetséges elfogultságára utaló jelzések.
- (i) Voltak-e vagy kellett volna-e, hogy legyenek változások a számviteli becslések készítésének módszereiben az előző időszakhoz képest.
- (j) Ha volt változás az előző időszakhoz képest a számviteli becslés készítésének módszereiben, miért, valamint az előző időszaki számviteli becslések végeredménye.
- (k) A vezetés módszerei a számviteli becslések készítésére, beleértve, amikor a vezetés egy modellt használt, megfelelők-e az értékelési célok, a jelleg, feltételek és körülmények, valamint a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek egyéb követelményei összefüggésében.
- (l) A számviteli becslésekben használt jelentős feltételezések jellege és következményei, valamint a feltételezések kialakításában lévő szubjektív mértéke.
- (m) A jelentős feltételezések összhangban vannak-e egymással és az egyéb számviteli becslésekben használtakkal, vagy a gazdálkodó egység üzleti tevékenységeinek egyéb területein alkalmazott feltételezésekkel.
- (n) Ha releváns a jelentős feltételezések megfelelősége vagy a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek megfelelő alkalmazása szempontjából, a vezetésnek szándékában áll-e konkrét intézkedéseket tenni és képes-e azok megtételére.

- (o) Hogyan vett figyelembe és miért vetett el a vezetés alternatív feltételezéseket vagy kimeneteleket, vagy hogyan mérlegelte más módon a becslési bizonytalanságot a számviteli becslés készítése során.
- (p) A vezetés által a számviteli becslések készítése során használt adatok és jelentős feltételezések megfelelők-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek összefüggésében.
- (q) Külső információforrásból szerzett információk relevanciája és megbízhatósága.
- (r) Külső információforrásból szerzett adatokkal, vagy a vezetés, vagy a vezetés szakértője által végrehajtott értékelésekkel kapcsolatos elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték szerzésekor tapasztalt jelentős nehézségek.
- (s) Jelentős különbségek a megítélésekben a könyvvizsgáló és a vezetés vagy a vezetés szakértője között értékelésekre vonatkozóan.
- (t) A pénzügyi kimutatásokban közzeendő lényeges kockázatoknak és kitétségeknek, beleértve a számviteli becslésekkel kapcsolatos becslési bizonytalanságot, a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaira gyakorolt potenciális hatásai.
- (u) A pénzügyi kimutatásokban lévő, becslési bizonytalansággal kapcsolatos közzétételek észszerűsége.
- (v) A vezetésnek a számviteli becslések megjelenítésével, értékelésével, bemutatásával és közzétételével, valamint a pénzügyi kimutatásokban szereplő kapcsolódó közzétételekkel kapcsolatos döntései összhangban vannak-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel.

EGYÉB NEMZETKÖZI STANDARDOK KAPCSOLÓDÓ MÓDOSÍTÁSAI

Megjegyzés: Az alábbiak egyéb nemzetközi standardok kapcsolódó módosításai az 540. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard jóváhagyásának eredményeképpen. Ezek a módosítások ugyanakkor válnak hatályossá, amikor az 540. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard, és jelölt változásokként vannak bemutatva a nemzetközi standardok legutolsó jóváhagyott változataihoz képest, amelyekben a módosítás történt. A módosításokban lévő lábjegyzetek számozása nem igazodik a módosított nemzetközi standardokhoz, amelyekben a módosítások vannak, és hivatkozni kellene azokra a nemzetközi standardokra. Ezek a kapcsolódó módosítások megkapták a jóváhagyást a Közfelügyeleti Bizottságtól (Public Interest Oversight Board, PIOB), amely arra a következtetésre jutott, hogy a kapcsolódó módosítások kidolgozása során megfelelő folyamatot követtek, és megfelelő módon figyelembe vették a közérdeket.

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

...

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

...

Elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték és könyvvizsgálati kockázat (Hiv.: 5. és 17. bekezdések)

...

Könyvvizsgálati kockázat

...

A lényeges hibás állítás kockázatai

...

A42. A lényeges hibás állítás kockázatainak felmérését kifejezhetik számszerűsítve, például százalékokban, vagy nem számszerűsítve. Mindenesetre annak szükségessége, hogy a könyvvizsgáló megfelelő kockázatfelméréseket készítsen, fontosabb, mint a különböző megközelítések, amelyekkel azok készülhetnek. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok rendszerint nem hivatkoznak külön eredendő kockázatra és ellenőrzési kockázatra, hanem inkább a „lényeges hibás állítás kockázatainak” kombinált felmérésére. Az 540. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard⁶⁹ azonban az eredendő kockázat és az ellenőrzési kockázat elkülönült felmérését írja elő annak érdekében, hogy megfelelő alapot szolgáltatson azon további könyvvizsgálati eljárások megtervezéséhez és végrehajtásához, melyekkel válasz adható az állítások szintjén fennálló, a számviteli becslésekre vonatkozó lényeges hibás állítás felmért kockázataira, beleértve a jelentős kockázatokat, a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati

⁶⁹ 540. témaszámú, „Számviteli becslések és a kapcsolódó közzétételek könyvvizsgálata” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 16. bekezdés

standarddal összhangban⁷⁰. A lényeges hibás állításnak a számviteli becslésektől eltérő jelentős ügyletcsoporthoz, számlaegyenlegekre vagy közzétételekre vonatkozó kockázatainak azonosítása és felmérése során a könyvvizsgáló az előnyben részesített könyvvizsgálati technikák vagy módszerek és gyakorlati szempontok függvényében az eredendő és az ellenőrzési kockázat elkülönült vagy kombinált felméréseit is elvégezheti. A lényeges hibás állítás kockázatainak becslését kifejezhetik számszerűsítve, például százalékokban, vagy nem számszerűsítve. Mindenesetre annak szükségessége, hogy a könyvvizsgáló megfelelő kockázatbecsléseket készítsen, fontosabb, mint a különböző megközelítések, amelyekkel azok készülhetnek.

...

⁷⁰ 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 7. bekezdés (b) pont

230. témaszámú, „Könyvvizsgálati dokumentáció” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

...

Követelmények

...

A végrehajtott könyvvizsgálati eljárások és a megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékok dokumentálása

A könyvvizsgálati dokumentáció formája, tartalma és terjedelme

8. A könyvvizsgálónak olyan könyvvizsgálati dokumentációt kell készítenie, amely elegendő ahhoz, hogy az adott könyvvizsgálattal korábban kapcsolatban nem álló tapasztalt könyvvizsgáló megértse: (Hiv.: A2–A5., A16–A17. bekezdések)
- (a) a nemzetközi könyvvizsgálati standardoknak és a vonatkozó jogi és szabályozási követelményeknek való megfelelés érdekében végrehajtott könyvvizsgálati eljárások jellegét, ütemezését és terjedelmét; (Hiv.: A6–A7. bekezdések)
 - (b) a végrehajtott könyvvizsgálati eljárások eredményeit és a megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékokat; valamint
 - (c) a könyvvizsgálat során felmerült jelentős kérdéseket, az azokkal kapcsolatban levont következtetéseket, valamint a következtetések levonása során alkalmazott jelentős szakmai megítéléseket. (Hiv.: A8–A11. bekezdések)

...

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

...

A nemzetközi könyvvizsgálati standardoknak való megfelelés dokumentálása (Hiv.: 8. bekezdés (a) pont)

...

A7. A könyvvizsgálati dokumentáció bizonyítékot nyújt arra, hogy a könyvvizsgálat összhangban van a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal. Se nem szükséges, se nem kivitelezhető azonban, hogy a könyvvizsgáló minden egyes, a könyvvizsgálat során mérlegelt kérdést vagy meghozott szakmai megítélést dokumentáljon. Szükségtelen továbbá, hogy a könyvvizsgáló elkülönítetten (mint egy ellenőrzőlistán például) dokumentálja az olyan kérdéseknek való megfelelést, amelyekre vonatkozóan a megfelelést a könyvvizsgálati dossziében szereplő dokumentumok bizonyítják. Például:

- Egy megfelelően dokumentált könyvvizsgálati terv megléte bizonyítja, hogy a könyvvizsgáló megtervezte a könyvvizsgálatot.
- Az aláírt megbízólevél megléte a könyvvizsgálati dokumentációban bizonyítja, hogy a könyvvizsgáló megállapodott a könyvvizsgálati megbízás feltételeiben a vezetéssel vagy adott esetben az irányítással megbízott személyekkel.

- A pénzügyi kimutatásokra vonatkozó megfelelően korlátozott véleményt tartalmazó könyvvizsgálói jelentés bizonyítja, hogy a könyvvizsgáló megfelelt annak a követelménynek, hogy a nemzetközi könyvvizsgálati standardok által meghatározott körülmények között korlátozott véleményt adjon ki.
- A könyvvizsgálat során általánosan vonatkozó követelmények tekintetében számos módja lehet annak, ahogy az azoknak való megfelelést bizonyíthatják a könyvvizsgálati dossziében:
 - Lehet például, hogy nincs egyetlen konkrét módja a könyvvizsgáló szakmai szkepticizmusa dokumentálásának. A könyvvizsgálati dokumentáció ennek ellenére bizonyítékot nyújthat arra, hogy a könyvvizsgáló a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban szakmai szkepticizmussal jár el. Számviteli becslésekkel kapcsolatban például, ha a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték olyan bizonyítékot foglal magában, amely egyszerre megerősíti és cáfolja a vezetés állításait, annak dokumentálása, hogy a könyvvizsgáló hogyan értékelte azt a bizonyítékot, beleértve a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték elegendőségére és megfelelőségére vonatkozó következtetés kialakítása során alkalmazott szakmai megítéléseket. Ilyen bizonyítékok lehetnek többek között a vezetésnek a könyvvizsgáló kérdéseire adott válaszainak megerősítése céljából végrehajtott sajátos eljárások.
 - Hasonlóképpen, annak bizonyítása, hogy a megbízásért felelős partner felelősséget vállalt a könyvvizsgálat irányításáért, felügyeletéért és végrehajtásáért a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban, számos módon történhet a könyvvizsgálati dokumentációban. Ez magában foglalhatja a megbízásért felelős partnernek a könyvvizsgálat aspektusaiba való időben történő bekapcsolódásának, mint például a 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard által előírt munkacsoport-megbeszéléseken való részvételnek a dokumentációját.⁷¹

...

A jelentős kérdések és a kapcsolódó jelentős szakmai megítélések dokumentálása (Hiv.: 8. bekezdés (c) pont)

...

A10. Néhány példa olyan körülményekre, amelyek között a 8. bekezdéssel összhangban helyénvaló könyvvizsgálati dokumentációt készíteni a szakmai megítélés alkalmazásáról, ha a kérdések és a megítélések jelentősek:

- a könyvvizsgáló következtetésének indoklása, amikor valamely követelmény előírja, hogy a könyvvizsgálónak „mérlegelnie kell” bizonyos információkat vagy tényezőket, és a mérlegelés jelentős az adott megbízás összefüggésében;
- a könyvvizsgálónak a vezetés által alkalmazott szubjektív megítélések körébe tartozó területek észszerűségére (például a jelentős számviteli becslések észszerűségére) vonatkozóan levont következtetésének alapja;

⁷¹ 315. témaszámú, „A lényeges hibás állítás kockázatának azonosítása és felmérése a gazdálkodó egység és környezetének megismerésén keresztül” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 10. bekezdés

- a könyvvizsgáló arra vonatkozó értékelésének alapja, hogy egy adott számviteli becslés és a kapcsolódó közzétételek észszerűek-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek összefüggésében, vagy hibás állítást tartalmaznak-e;
- a könyvvizsgáló által valamely dokumentum hitelességére vonatkozóan levont következtetés alapja, ha további vizsgálatot (mint például szakértő vagy megerősítési eljárások megfelelő használata) hajtanak végre a könyvvizsgálat során azonosított olyan körülményekre válaszul, amelyek nyomán a könyvvizsgáló úgy gondolja, hogy a dokumentum esetleg nem hiteles;
- abban az esetben, amikor a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard alkalmazandó⁷², a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések könyvvizsgáló általi meghatározása, vagy annak meghatározása, hogy nincsenek kommunikálandó kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések.

...

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

Függelék

(Hiv.: 1. bekezdés)

Más nemzetközi könyvvizsgálati standardok könyvvizsgálati dokumentációra vonatkozó sajátos követelményei

...

- 540. témaszámú, a „~~Számviteli becslések — beleértve a valós értékre vonatkozó számviteli becsléseket is — és a kapcsolódó közzétételek könyvvizsgálata~~” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 39. ~~23.~~bekezdés

...

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

...

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

...

A47. Az 540. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard is előír visszamenőleges áttekintést. Ezt az áttekintést kockázatfelmérési eljárásként hajtják végre, hogy információt szerezzenek a vezetés előző időszaki becslési folyamatának számviteli becsléseinek hatékonyságáról, könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzenek az előző időszaki számviteli becslések végeredményéről, vagy ahol értelmezhető, azok későbbi újrabecsléséről vagy adott esetben a tárgyidőszaki számviteli becslések kialakítását érintőa lényeges hibás állítás kockázatai azonosításának és felmérésének segítése céljából a tárgyidőszakban, továbbá könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzenek az olyan kérdésekről, mint például a becslési bizonytalanság, amelyeknek pénzügyi kimutatásokban történő közzététele követelmény lehet. Gyakorlati szempontból a vezetés megítéléseinek és feltételezéseinek a könyvvizsgáló általi áttekintése a jelen Nemzetközi Könyvvizsgálati Standarddal összhangban a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatát esetlegesen megtestesítő elfogultságok szempontjából elvégezhető az 540. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard által előírt áttekintéssel együtt.

...

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

...

Követelmények

...

Kommunikálandó kérdések

...

A könyvvizsgálat jelentős megállapításai

16. A könyvvizsgálónak kommunikálnia kell az irányítással megbízott személyek felé: (Hiv.: A17–A18. bekezdések)
- a) A könyvvizsgáló álláspontját a gazdálkodó egység számviteli gyakorlatának jelentős minőségi szempontjairól, beleértve a számviteli politikákat, a számviteli becsléseket és a pénzügyi kimutatások közzétételeit. Adott esetben a könyvvizsgálónak meg kell magyaráznia az irányítással megbízott személyek számára, hogy a vonatkozó pénzügyi beszámolási alapelvek szerint elfogadható valamely jelentős számviteli gyakorlat a könyvvizsgáló szerint miért nem a legmegfelelőbb a gazdálkodó egység konkrét körülményei között. (Hiv.: A19–A20. bekezdések)
 - b) A könyvvizsgálat során felmerült jelentős nehézségeket, ha vannak ilyenek; (Hiv.: A21. bekezdés)
 - c) Hacsak valamennyi irányítással megbízott személy részt nem vesz a gazdálkodó egység vezetésében:
 - (i) a könyvvizsgálat során felmerült jelentős kérdéseket, amelyeket megvitattak, vagy amelyekről levelezést folytattak a vezetéssel; és (Hiv.: A22. bekezdés)
 - (ii) a könyvvizsgáló által kért írásbeli nyilatkozatokat;
 - d) Mindazon körülményeket, amelyek érintik a könyvvizsgálói jelentés formáját és tartalmát, ha vannak ilyenek; valamint (Hiv.: A23–A25. bekezdések)
 - e) A könyvvizsgálat során felmerülő egyéb jelentős kérdéseket, amelyek a könyvvizsgáló szakmai megítélése szerint relevánsak a pénzügyi beszámolási folyamat felügyelete szempontjából. (Hiv.: A26–A28. bekezdések)

...

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

...

Kommunikálandó kérdések

...

A könyvvizsgálat jelentős megállapításai

...

A számviteli gyakorlat jelentős minőségi szempontjai (Hiv.: 16. bekezdés (a) pont)

- A19. A pénzügyi beszámolási keretelvek rendszerint lehetővé teszik, hogy a gazdálkodó egység számviteli becsléseket készítsen, és megítéléseket alkalmazzon a számviteli politikákra és a pénzügyi kimutatásokban szereplő közzétételekre vonatkozóan, például a ~~kulcsfontosságú~~ feltételezések használatával kapcsolatban a számviteli becslések kidolgozása során, ~~amelyeknél jelentős értékelési bizonytalanság áll fenn~~. Emellett jogszabály, szabályozás vagy pénzügyi beszámolási keretelvek előírhatják a jelentős számviteli politikák összefoglalásának közzétételét, vagy hivatkozhatnak „kritikus számviteli becslésekre” vagy „kritikus számviteli politikákra és gyakorlatokra” abból a célból, hogy azonosítsák a pénzügyi kimutatások elkészítésekor a vezetés által alkalmazott legnehezebb, legszubjektívebb vagy legösszetettebb megítéléseket, és további információkat nyújtsanak azokról a felhasználóknak.
- A20. Ennek következtében a könyvvizsgáló álláspontja a pénzügyi kimutatások szubjektív szempontjairól különösen releváns lehet az irányítással megbízott személyek számára a pénzügyi beszámolási folyamat felügyeletével kapcsolatos felelősségeik ellátásakor. Például az A19. bekezdésben foglalt kérdések vonatkozásában az irányítással megbízott személyek érdeklődésére tarthat számot a könyvvizsgáló ~~értékelése a jelentős kockázatokat előidéző számviteli becslésekre vonatkozó becslési bizonytalanság közzétételeinek megfelelőségéről~~. álláspontja arról, hogy milyen mértékben érinti összetettség, szubjektivitás vagy egyéb eredendő kockázati tényező az egy jelentős számviteli becslés készítése során használt módszerek, feltételezések és adatok kiválasztását vagy alkalmazását, továbbá a könyvvizsgáló arra vonatkozó értékelése, hogy a vezetés pontbecslése és a pénzügyi kimutatásokban lévő kapcsolódó közzétételek észszerűek-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek összefüggésében. A gazdálkodó egység számviteli gyakorlatának jelentős kvalitatív szempontjaira vonatkozó nyílt és konstruktív kommunikáció tartalmazhat a jelentős számviteli gyakorlat elfogadhatóságával és a közzétételek minőségével kapcsolatos észrevételt is. Ha értelmezhető, ez magában foglalhatja azt, hogy a könyvvizsgáló úgy ítéli-e meg, hogy a gazdálkodó egy, a számviteli becslésekkel kapcsolatos jelentős számviteli gyakorlata nem a legmegfelelőbb a gazdálkodó egység adott körülményei között, például, ha egy számviteli becslés készítésének alternatív elfogadható módja a könyvvizsgáló megítélése szerint megfelelőbb lenne. A 2. sz. függelék azonosít az ilyen kommunikációban szerepeltethető kérdéseket.

...

1. sz. függelék

(Hiv.: 3. bekezdés)

Az 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standard és más nemzetközi könyvvizsgálati standardok speciális követelményei az irányítással megbízott személyekkel folytatott kommunikációra vonatkozóan

A jelen függelék azonosítja az 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standard⁷³ és más nemzetközi könyvvizsgálati standardok azon bekezdéseit, amelyek konkrét kérdések kommunikálását írják elő az irányítással megbízott személyek felé. A lista nem helyettesíti az egyéb nemzetközi könyvvizsgálati standardokban szereplő követelmények és a kapcsolódó alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok figyelembevételét.

- 1. témaszámú, „*Minőségellenőrzés a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatával és átvilágításával, valamint az egyéb bizonyosságot nyújtó és kapcsolódó szolgáltatási megbízások végrehajtásával foglalkozó társaságok esetében*” című nemzetközi minőségellenőrzési standard – 30. bekezdés (a) pont
- 240. témaszámú, „*A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál*” című nemzetközi könyvvizsgálati standard – 21. bekezdés, 38. bekezdés (c) pont (i) alpont és 40–42. bekezdések
- 250. témaszámú, „*A jogszabályok és szabályozások figyelembevétele a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál*” című nemzetközi könyvvizsgálati standard – 14., 19. és 22–24. bekezdések
- 265. témaszámú, „*A belső kontroll hiányosságainak kommunikálása az irányítással megbízott személyek és a vezetés felé*” című nemzetközi könyvvizsgálati standard – 9. bekezdés
- 450. témaszámú, „*A könyvvizsgálat során azonosított hibás állítások értékelése*” című nemzetközi könyvvizsgálati standard – 12–13. bekezdések
- 505. témaszámú, „*Külső megerősítések*” című nemzetközi könyvvizsgálati standard – 9. bekezdés
- 510. témaszámú, „*Első könyvvizsgálati megbízások Nyitóegyenlegek*” című nemzetközi könyvvizsgálati standard – 7. bekezdés
- 540. témaszámú, „*Számviteli becslések és a kapcsolódó közzétételek könyvvizsgálata*” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard – 38. bekezdés
- 550. témaszámú, „*Kapcsolt felek*” című nemzetközi könyvvizsgálati standard – 27. bekezdés
- 560. témaszámú, „*Fordulónap utáni események*” című nemzetközi könyvvizsgálati standard – 7. bekezdés (b)-(c) pontok, 10. bekezdés (a) pont, 13. bekezdés (b) pont, 14. bekezdés (a) pont és 17. bekezdés
- 570. témaszámú, „*A vállalkozás folytatása*” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard – 25. bekezdés
- 600. témaszámú, „*Speciális szempontok— Csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatai (beleértve a komponensek könyvvizsgálóinak munkáját is)*” című nemzetközi könyvvizsgálati standard – 49. bekezdés

⁷³ 1. témaszámú, „*Minőségellenőrzés a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatával és átvilágításával, valamint az egyéb bizonyosságot nyújtó és kapcsolódó szolgáltatási megbízások végrehajtásával foglalkozó társaságok esetében*” című nemzetközi minőségellenőrzési standard

- 610. témaszámú, „*A belső auditorok munkájának felhasználása*” című (2013-ban felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard – 20. és 31. bekezdések
- 700. témaszámú, „*A pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakítása és jelentéskészítés*” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard – 46. bekezdés
- 701. témaszámú, „*Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálása a független könyvvizsgálói jelentésben*” című nemzetközi könyvvizsgálói standard – 17. bekezdés
- 705. témaszámú, „*A független könyvvizsgálói jelentésben szereplő vélemény minősítése*” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard – 12., 14., 23. és 30. bekezdések
- 706. témaszámú, „*Figyelemfelhívó bekezdések és egyéb kérdések bekezdések a független könyvvizsgálói jelentésben*” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard – 12. bekezdés
- 710. témaszámú, „*Összehasonlító adatok – Előző időszak megfelelő adatai és összehasonlító pénzügyi kimutatások*” című nemzetközi könyvvizsgálati standard – 18. bekezdés
- 720. témaszámú, „*A könyvvizsgáló egyéb információkkal kapcsolatos felelőssége*” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 17—19. bekezdések

2. sz. függelék

(Hiv.: 16. bekezdés (a) pont, A19–A20. bekezdések)

A számviteli gyakorlat minőségi szempontjai

A 16. bekezdés (a) pontja által előírt és az A19-A20. bekezdésekben tárgyalt kommunikáció többek között az alábbi kérdéseket tartalmazhatja:

Számviteli politikák

...

Számviteli becslések és a kapcsolódó közzétételek

~~Azokra a tételekre vonatkozóan, amelyek esetében a becslések jelentősek, az 540. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardban⁷⁴ tárgyalt kérdések, mint például: Az 540. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 2. függeléke tartalmaz olyan kérdéseket, amelyeknek kommunikálását a könyvvizsgáló mérlegelheti a gazdálkodó egység számviteli becslésekkel és a kapcsolódó közzétételekkel kapcsolatos számviteli gyakorlatainak jelentős minőségi szempontjaira vonatkozóan.~~

- ~~○ a vezetés hogyan azonosítja azokat az ügyleteket, eseményeket és feltételeket, amelyek felvethetik számviteli becslések pénzügyi kimutatásokban való megjelenítésének vagy közzétételének szükségességét~~
- ~~○ olyan változások bekövetkezése a körülményekben, amelyek felvethetik új számviteli becslések, vagy a jelenlegiek felülvizsgálatának szükségességét~~
- ~~○ a vezetés arra vonatkozó döntése, hogy megjeleníti vagy nem jeleníti meg a számviteli becsléseket a pénzügyi kimutatásokban, összhangban van-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel~~
- ~~○ volt-e vagy szükséges lett volna-e változás az előző időszak óta a számviteli becslések készítésének módszereiben, és ha igen, miért; valamint az előző időszakok számviteli becsléseinek kimenetele~~
- ~~○ a vezetés által alkalmazott eljárás a számviteli becslések elkészítésére (pl. amikor a vezetés modellt használ), beleértve az is, hogy a számviteli becslésekhez választott értékelési alap összhangban áll-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel~~
- ~~○ a vezetésnek a számviteli becslések készítésekor használt jelentős feltételezései észszserűek-e~~
- ~~○ amennyiben a vezetés által használt jelentős feltételezések észszserűsége, vagy a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek megfelelő alkalmazása szempontjából releváns, a vezetés szándéka bizonyos intézkedések megtételére és az erre való képessége~~
- ~~○ lényeges hibás állítás kockázatai~~
- ~~○ a vezetés lehetséges elfogultságának jelzései~~

⁷⁴ ~~540. témaszámú, „Számviteli becslések – beleértve a valós értékre vonatkozó számviteli becsléseket is – és a kapcsolódó közzétételek könyvvizsgálata” című nemzetközi könyvvizsgálati standard~~

- ~~○ hogyan mérlegelt a vezetés alternatív feltételezéseket vagy eredményeket, miért vetette el ezeket, vagy a vezetés milyen egyéb módon kezelte a becslési bizonytalanságot a számviteli becslések elkészítése során~~
- ~~○ a becslési bizonytalanság közzétételének elegendősége a pénzügyi kimutatásokban.~~

A pénzügyi kimutatásokban szereplő közzétételek

...

500. TÉMASZÁMÚ, „KÖNYVVIZSGÁLATI BIZONYÍTÉKOK” CÍMŰ NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD

Bevezetés

A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre

1. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard azt ismerteti, hogy mi minősül könyvvizsgálati bizonyítéknak a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során és a könyvvizsgáló azon felelősségével foglalkozik, hogy könyvvizsgálati eljárásokat tervezzen meg és hajtson végre annak érdekében, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen ahhoz, hogy észszerű következtetéseket tudjon levonni, amelyekre a könyvvizsgálói véleményt alapozza.
2. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard a könyvvizsgálat során szerzett valamennyi könyvvizsgálati bizonyítékra vonatkozik. Más nemzetközi könyvvizsgálati standardok foglalkoznak a könyvvizsgálat specifikus aspektusaival (például a 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard⁷⁵), egy adott témával kapcsolatban megszerzendő könyvvizsgálati bizonyítékokkal (például az 570. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard⁷⁶), a könyvvizsgálati bizonyítékok megszerzését szolgáló konkrét eljárásokkal (például az 520. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard⁷⁷), valamint annak értékelésével, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szereztek-e (a 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard⁷⁸ és a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard⁷⁹).

Hatálybalépés napja

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

Cél

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

Fogalmak

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

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

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

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

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

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

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

- (b) (Könyvvizsgálati bizonyítékok) megfelelősége – a könyvvizsgálati bizonyítékok minőségének mértéke; vagyis azok relevanciája és megbízhatósága azon következtetések alátámasztása szempontjából, amelyeken a könyvvizsgálói vélemény alapul.
- (c) Könyvvizsgálati bizonyíték – az az információ, amelyet a könyvvizsgáló felhasznál azoknak a következtetéseknek a kialakításához, amelyekre a könyvvizsgálói véleményt alapozza. A könyvvizsgálati bizonyítékok közé tartoznak mind a pénzügyi kimutatások alapjául szolgáló számviteli nyilvántartásokban szereplő információk, mind pedig az egyéb forrásokból szerzett információk.
- (cA) Külső információforrás – egy külső személy vagy szervezet, amely olyan információt szolgáltat, amelyet a gazdálkodó egység felhasznált a pénzügyi kimutatások készítése során, vagy amelyet a könyvvizsgáló könyvvizsgálati bizonyítékként megszerzett, ha az ilyen információ alkalmas felhasználók széles köre általi használatra. Ha az információt a vezetés szakértőjeként, szolgáltató szervezetként⁸⁰ vagy a könyvvizsgáló által igénybe vett szakértőként⁸¹ eljáró személy vagy szervezet nyújtotta, az adott személy vagy szervezet nem minősül külső információforrásnak az adott információ tekintetében. (Hiv.: A1A-A1C bekezdések)
- (d) Vezetés szakértője – a számviteltől vagy a könyvvizsgálattól eltérő területen szakértelemmel rendelkező olyan személy vagy szervezet, amelynek ezen szakterületen végzett munkáját a gazdálkodó egység arra használja fel, hogy segítséget nyújtson a gazdálkodó egységnek a pénzügyi kimutatások elkészítésében.
- (e) (A könyvvizsgálati bizonyítékok) elegendősége – a könyvvizsgálati bizonyítékok mennyiségének mértéke. A könyvvizsgálati bizonyítékok szükséges mennyiségét a lényeges hibás állítás kockázatainak könyvvizsgáló általi becslése, valamint ezen könyvvizsgálati bizonyítékok minősége befolyásolja.

Követelmények

Elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték

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

A könyvvizsgálati bizonyítékként felhasználandó információ

7. A könyvvizsgálati eljárások megtervezésekor és végrehajtásakor a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell a könyvvizsgálati bizonyítékként felhasználandó információ relevanciáját és megbízhatóságát, beleértve a külső információforrásból szerzett információt. (Hiv.: A26–A33-A33g bekezdések)

⁸⁰ 402. témaszámú, „Szolgáltató szervezetet igénybe vevő gazdálkodó egységre vonatkozó könyvvizsgálati szempontok” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 8. bekezdés

⁸¹ 620. témaszámú, „A könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő munkájának felhasználása” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 6. bekezdés

8. Ha a könyvvizsgálati bizonyítékként felhasználandó információt a vezetés szakértője munkájának igénybevételével készítették, a könyvvizsgálónak a szükséges mértékben, mérlegelve a szakértő munkájának a jelentőségét a könyvvizsgáló céljai szempontjából: (Hiv.: A34–A36. bekezdések)
- értékelnie kell az adott szakértő kompetenciáját, képességeit és tárgyilagosságát; (Hiv.: A37-A43. bekezdések)
 - meg kell ismernie az adott szakértő munkáját; és (Hiv.: A44-A47. bekezdések)
 - értékelnie kell, hogy a szakértő munkája a releváns állításra vonatkozó könyvvizsgálati bizonyítékként megfelelő-e. (Hiv.: A48. bekezdés.)
9. A gazdálkodó egység által előállított információ felhasználásakor a könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy az információ a könyvvizsgáló céljai szempontjából kellően megbízható-e, beleértve az adott körülmények között szükség szerint azt is, hogy:
- könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen az információ pontosságáról és teljességéről; és (Hiv.: A49-A50. bekezdések)
 - értékelje, hogy az információ a könyvvizsgáló céljai szempontjából kellően pontos és részletes-e. (Hiv.: A51. bekezdés)

Tételek tesztelésre történő kiválasztása a könyvvizsgálati bizonyítékok megszerzése érdekében

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

A könyvvizsgálati bizonyítékok következetlensége vagy az azok megbízhatóságával kapcsolatos kételyek

11. Ha:
- egy adott forrásból szerzett könyvvizsgálati bizonyíték egy másik forrásból származó bizonyítékkal nincs összhangban, vagy
 - a könyvvizsgálónak kételyei vannak a könyvvizsgálati bizonyítékként felhasználandó információ megbízhatóságával kapcsolatban,
- a könyvvizsgálónak meg kell állapítania, hogy a könyvvizsgálati eljárások milyen módosításai vagy bővítései szükségesek a kérdés megoldásához és mérlegelnie kell, hogy a kérdés esetleg milyen hatással van a könyvvizsgálat egyéb vonatkozásaira. (Hiv.: A57. bekezdés)

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

Külső információforrás (Hiv.: 5. bekezdés (cA) pont)

A1a. Külső információforrások magukban foglalhatnak árazási szolgáltatásokat, kormányzati szervezeteket, jegybankokat vagy elismert tőzsdéket. A külső információforrásokból szerzhető információk példái tartalmazzák az alábbiakat:

- árak és árazással kapcsolatos adatok;
- makrogazdasági adatok, mint például múltbeli és előre jelzett munkanélküliségi ráták és gazdasági növekedési ráták, vagy népszámlálási adatok;

- hitelezésményi adatok;
 - iparág-specifikus adatok, mint például helyreállítási költségek indexe bizonyos kitermelő iparágak esetében, vagy a hirdetési árbevétel meghatározásához használt nézettségi információk vagy minősítések a szórakoztatóiparban; valamint
 - kötelezettségek meghatározásához használt halandósági táblázatok az életbiztosítási és a nyugdíjszektorban.
- A1b. Egy adott információhalmaz nagyobb valószínűséggel alkalmas felhasználók széles köre általi használatra, és kisebb valószínűséggel van kitéve bármilyen konkrét felhasználó általi befolyásolásnak, ha a külső személy vagy szervezet ingyenesen nyújtja azt a nyilvánosság részére, vagy felhasználók széles körének bocsátja rendelkezésére díjfizetés ellenében. Megítélésre lehet szükség annak meghatározása során, hogy az információ alkalmas-e felhasználók széles köre általi használatra, figyelembe véve a gazdálkodó egységnek a külső információforrás befolyásolására való képességét.
- A1c. Bármely adott információhalmaz tekintetében egy külső személy vagy szervezet nem lehet külső információforrás is és a vezetés szakértője, vagy szolgáltató szervezet, vagy a könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő is.
- A1d. Egy külső személy vagy szervezet azonban például a vezetés szakértőjeként járhat el egy adott információhalmaz nyújtásakor, de külső információforrásként járhat el, amikor egy attól különböző információhalmazt nyújt. Bizonyos körülmények között szakmai megítélésre lehet szükség annak meghatározásához, hogy egy külső személy vagy szervezet külső információforrásként vagy a vezető szakértőjeként jár-e el egy adott információhalmaz tekintetében. Más körülmények között a megkülönböztetés egyértelmű lehet. Például:
- Egy külső személy vagy szervezet nyújthat ingatlanárakra vonatkozó információkat, amelyek alkalmasak felhasználók széles köre általi használatra, például egy földrajzi régióra vonatkozó, általánosan rendelkezésre bocsátott információk, és azt ennek az információhalmaznak a tekintetében külső információforrásként határozhatják meg. Ugyanaz a külső szervezet eljárhat a vezetés szakértőjeként vagy a könyvvizsgáló által igénybe vett szakértőként is megrendelt értékelések nyújtása során, a gazdálkodó egység ingatlanportfóliója vonatkozásában specifikusan a gazdálkodó egység tényeihez és körülményeihez igazítva.
 - Egyes aktuáriusi szervezetek kiadnak halandósági táblákat általános felhasználásra, amelyeket, amikor azokat egy gazdálkodó egység használja, rendszerint külső információforrásból származó információknak tekinténe. Ugyanaz az aktuáriusi szervezet a vezetés szakértője lehet a gazdálkodó egység konkrét körülményeihez igazított eltérő információ tekintetében, hogy segítséget nyújtson a vezetésnek a nyugdíj-kötelezettség meghatározásában a gazdálkodó egység több nyugdíjprogramjára vonatkozóan.
 - Egy külső személy vagy egy szervezet szakértelemmel rendelkezhet az olyan értékpapírok valószínű értékének becslésére szolgáló modellek alkalmazása terén, amelyek esetében nincs megfigyelhető piac. Ha a külső személy vagy szervezet ezt a szakértelmet specifikusan a gazdálkodó egység részére történő becsléskészítés során használja, és azt a munkát a vezetés felhasználja a pénzügyi kimutatások készítésekor, a külső személy vagy szervezet valószínűleg a vezetés szakértője annak az információnak a tekintetében. Másrészt, ha az a külső személy vagy szervezet csupán magánügyletekre vonatkozó árakat vagy árazással kapcsolatos adatokat nyújt a nyilvánosságnak, és a gazdálkodó egység saját becslési

módszereiben használja fel ezt az információt, a külső személy vagy szervezet valószínűleg külső információforrás az ilyen információ tekintetében.

- Egy külső személy vagy szervezet kiadhat felhasználók széles köre számára alkalmas információkat egy iparágon belüli kockázatokról vagy körülményekről. Ha azokat egy gazdálkodó egység kockázattal kapcsolatos (például az IFRS 7 standardnak⁸² megfelelő) közzétételeinek készítése során használja fel, az ilyen információk rendszerint külső információforrásból származó információnak minősülnek. Ugyanakkor, ha az ugyanilyen típusú információt specifikusan a gazdálkodó egység rendelte meg, hogy szakértelmét a szóban forgó kockázatokra vonatkozó, a gazdálkodó egység körülményeire szabott információk kidolgozására használja fel, a külső személy vagy szervezet valószínűleg a vezetés szakértőjeként jár el.
- Egy külső személy vagy szervezet alkalmazhatja szakértelmét jelenlegi vagy jövőbeli piaci tendenciákkal kapcsolatos információk nyújtása során, amelyeket felhasználók széles köre számára bocsát rendelkezésre, és amelyek felhasználók széles köre általi használatra alkalmasak. Ha a gazdálkodó egység számviteli becslések készítése során alkalmazandó feltételezésekkel kapcsolatos döntések meghozatalához való segítségként használja fel, az ilyen információ valószínűleg külső információforrásból származó információnak minősül. Ha az ugyanilyen típusú információt a gazdálkodó egység rendelte meg a gazdálkodó egység konkrét tényei és körülményei szempontjából releváns jelenlegi és jövőbeli tendenciák kezelése céljából, a külső személy vagy szervezet valószínűleg a vezetés szakértőjeként jár el.

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

- A1. Könyvvizsgálati bizonyíték szükséges a könyvvizsgálói vélemény és jelentés alátámasztásához. A könyvvizsgálati bizonyíték jellegét tekintve kumulatív, és elsősorban a könyvvizsgálat során végrehajtott könyvvizsgálati eljárásokból származik. Tartalmazhat ugyanakkor olyan információkat is, amelyek egyéb forrásokból, például korábbi könyvvizsgálatokból (feltéve, hogy a könyvvizsgáló meghatározta, történtek-e olyan változások a korábbi könyvvizsgálat óta, amelyek érinthetik az információ relevanciáját a tárgyidőszaki könyvvizsgálat szempontjából⁸³) vagy a társaság ügyfélfogadásra és -megtartásra vonatkozó minőségellenőrzési eljárásaiból származnak. ~~A gazdálkodó egységen belüli és kívüli egyéb források~~ Emellett a gazdálkodó egység számviteli nyilvántartásai és a gazdálkodó egységen belüli egyéb források a könyvvizsgálati bizonyíték fontos forrásai. ~~Emellett lehet, hogy a~~ A könyvvizsgálati bizonyítékként felhasználható információkat lehet, hogy a vezetés szakértője munkájának felhasználásával készítették, vagy egy külső információforrásból szereztek be. A könyvvizsgálati bizonyítékok egyaránt magukban foglalnak a vezetés állításait alátámasztó és megerősítő információkat, és bármely olyan információt, amely cáfolja ezeket az állításokat. Ezen túlmenően a könyvvizsgáló bizonyos esetekben az információ hiányát (például egy kért nyilatkozat megadásának vezetés általi megtagadását) használja fel, és így az szintén könyvvizsgálati bizonyítékot testesít meg.
- A2. A könyvvizsgálónak a könyvvizsgálói vélemény kialakítására vonatkozó munkája nagyrészt a könyvvizsgálati bizonyítékok megszerzéséből és értékeléséből áll. A könyvvizsgálati bizonyítékok megszerzésére irányuló könyvvizsgálati eljárások az interjú készítésén kívül magukban foglalhatnak

⁸² IFRS 7 *Pénzügyi instrumentumok: közzétételek*

⁸³ 315. témaszám (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 9. bekezdés

szemrevételezést, megfigyelést, megerősítést, újraszámítást, ismételt végrehajtást és elemző eljárásokat, gyakran valamilyen kombinációban. Bár az interjú készítése fontos könyvvizsgálati bizonyítékot nyújthat és még hibás állításra vonatkozó bizonyítékot is szolgáltathat, az interjú készítése önmagában rendszerint nem nyújt elegendő könyvvizsgálati bizonyítékot az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás hiányára, sem pedig a kontrollok működési hatékonyságára vonatkozóan.

- A3. Ahogyan azt a 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard kifejti,⁸⁴ kellő bizonyosságot akkor szereznek, ha a könyvvizsgáló elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzett ahhoz, hogy a könyvvizsgálati kockázatot (vagyis azt a kockázatot, hogy a könyvvizsgáló nem megfelelő véleményt ad ki olyan esetben, amikor a pénzügyi kimutatások lényeges hibás állítást tartalmaznak) elfogadhatóan alacsony szintre csökkentse.
- A4. A könyvvizsgálati bizonyíték elegendősége és megfelelősége kölcsönösen összefügg egymással. Az elegendőség a könyvvizsgálati bizonyíték mennyiségének mértéke. A könyvvizsgálati bizonyíték szükséges mennyiségét a hibás állítás kockázatainak könyvvizsgáló általi becslése (minél magasabbak a becsült kockázatok, valószínűleg annál több könyvvizsgálati bizonyíték követelendő meg), valamint az ilyen könyvvizsgálati bizonyíték minősége (minél jobb a minőség, annál kevesebb követelendő meg) befolyásolja. Több könyvvizsgálati bizonyíték megszerzése azonban nem feltétlenül ellentételezi annak rossz minőségét.
- A5. A könyvvizsgálati bizonyíték megfelelősége a könyvvizsgálati bizonyíték minőségének mértéke, vagyis relevanciája és megbízhatósága abból a szempontból, hogy alátámassza a könyvvizsgálói vélemény alapjául szolgáló következtetéseket. A bizonyíték megbízhatóságát befolyásolja annak forrása és jellege, és az függ az egyedi körülményektől, amelyek között megszerzték.
- A6. A 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard szerint a könyvvizsgáló számára követelmény, hogy következtetést vonjon le arra vonatkozóan, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szereztek-e.⁸⁵ Az, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szereztek-e a könyvvizsgálati kockázat elfogadhatóan alacsony szintre csökkentése érdekében, és így a könyvvizsgáló képes-e levonni a könyvvizsgálói vélemény alapjául szolgáló észszerű következtetéseket, szakmai megítélés kérdése. A 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard olyan kérdéseket tárgyal, mint például a könyvvizsgálati eljárások jellege, a pénzügyi beszámolás időszerűsége, valamint a haszon és a költség közötti egyensúly, amelyek releváns tényezők, amikor a könyvvizsgáló szakmailag megítéli, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szereztek-e.

A könyvvizsgálati bizonyítékok forrásai

- A7. Egyes könyvvizsgálati bizonyítékokat a számviteli nyilvántartások tesztelésére irányuló könyvvizsgálati eljárások végrehajtásával, például elemzés és áttekintés, a pénzügyi beszámolási folyamat során követett eljárások ismételt végrehajtása és az ugyanazon információ egymással kapcsolatban álló típusainak és alkalmazásainak egyeztetése útján szereznek meg. Az ilyen könyvvizsgálati eljárások végrehajtásával lehet, hogy a könyvvizsgáló azt állapítja meg, hogy a számviteli nyilvántartások belsőleg konzisztensek és a pénzügyi kimutatásokkal egyeznek.
- A8. Rendszerint nagyobb bizonyosságot szereznek a különböző forrásokból származó vagy az eltérő

⁸⁴ 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 5. bekezdés

⁸⁵ 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 26. bekezdés

jellegű konzisztens könyvvizsgálati bizonyítékokból, mint a könyvvizsgálati bizonyítékok önmagukban mérlegelt tételeiből. Például a gazdálkodó egységtől független forrásból beszerzett megerősítő információk növelhetik azt a bizonyosságot, amelyet a könyvvizsgáló a belsőleg előállított könyvvizsgálati bizonyítékokból, mint például a számviteli nyilvántartásokban, megbeszélések jegyzőkönyveiben vagy a vezetés által tett nyilatkozatban meglévő bizonyítékokból megszerez.

- A9. A gazdálkodó egységtől független forrásokból származó olyan információk közé, amelyeket a könyvvizsgáló könyvvizsgálati bizonyítékként használhat, a harmadik felektől kapott megerősítések és egy külső információforrásból származó információk tartozhatnak, beleértve elemzők jelentéseit, valamint a versenytársakkal kapcsolatos összehasonlítható adatokat (viszonyítási adatok).

A könyvvizsgálati bizonyítékok megszerzését szolgáló könyvvizsgálati eljárások

- A10. Amint azt a 315. témaszámú (felülvizsgált) és a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja és részletesebben kifejti, a könyvvizsgálói vélemény alapjául szolgáló észszerű következtetések levonását szolgáló könyvvizsgálati bizonyítékokat az alábbiak végrehajtásával szerzik meg:

- (a) kockázatbecslési eljárások; és
- (b) további könyvvizsgálati eljárások, amelyek magukban foglalják:
 - (i) a kontrollok teszteléseit, ha azt nemzetközi könyvvizsgálati standardok előírják, vagy ha a könyvvizsgáló ezek mellett döntött, és
 - (ii) az alapvető vizsgálati eljárásokat, beleértve az adatok teszteléseit és az alapvető elemző eljárásokat is.

- A11. A lenti A14-A25. bekezdésekben leírt könyvvizsgálati eljárások kockázatbecslési eljárásokként, kontrollok teszteléseiként vagy alapvető vizsgálati eljárásokként használhatók attól függően, hogy azokat a könyvvizsgáló milyen összefüggésben alkalmazza. Ahogyan azt a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard kifejti, a korábbi könyvvizsgálatok során szerzett könyvvizsgálati bizonyíték bizonyos körülmények között megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot nyújthat akkor, ha a könyvvizsgáló könyvvizsgálati eljárásokat hajt végre a bizonyíték folytatódó relevanciájának megállapítása érdekében.⁸⁶

- A12. Az alkalmazandó könyvvizsgálati eljárások jellegét és ütemezését befolyásolhatja az a tény, hogy lehet, hogy néhány számviteli adat és egyéb információ csak elektronikus formában vagy csak bizonyos időpontokban vagy időszakokban áll rendelkezésre. Például a forrásdokumentumok, mint például a beszerzési megrendelések és számlák, lehet, hogy csak elektronikus formában állnak rendelkezésre, ha a gazdálkodó egység elektronikus kereskedelmet használ, vagy lehet, hogy azokat szkennelést követően eldobják, ha a gazdálkodó egység képfeldolgozó rendszereket használ a tárolás és hivatkozás megkönnyítése érdekében.

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

⁸⁶ 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A35. bekezdés

Szemrevételezés

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

Megfigyelés

- A17. A megfigyelés egy mások által végrehajtott folyamat vagy eljárás szemléléséből áll, például amikor a könyvvizsgáló a gazdálkodó egység munkatársai által végzett leltározást vagy a kontrolltevékenységek végrehajtását figyeli meg. A megfigyelés könyvvizsgálati bizonyítékot nyújt egy folyamat vagy eljárás végrehajtásáról, de arra az időpontra korlátozódik, amikor a megfigyelés történik és amiatt is korlátozott, hogy a megfigyelés hatással lehet arra, ahogyan a folyamatot vagy eljárást végrehajtják. Lásd az 501. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardot, amely további útmutatást ad a leltározás megfigyelésével kapcsolatban.⁸⁷

Külső megerősítés

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

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

nemzetközi könyvvizsgálati standardot.⁸⁸

Újraszámítás

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

Ismételt végrehajtás

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

Elemző eljárások

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

Interjú

A22. Az interjú pénzügyi és nem pénzügyi információk gazdálkodó egységen belüli vagy azon kívüli tájékozott személyektől történő felkutatását jelenti. Az interjút az egyéb könyvvizsgálati eljárásokon kívül a könyvvizsgálat teljes ideje alatt széles körben alkalmazzák. Az interjúk skálája a formális írásbeli interjúktól az informális szóbeli interjúk készítéséig terjedhet. Az interjúkra adott válaszok értékelése az interjúkészítési folyamat szerves részét képezi.

A23. Az interjúkra adott válaszok a könyvvizsgáló számára olyan információkat nyújthatnak, amelyeknek korábban nem volt birtokában vagy alátámasztó könyvvizsgálati bizonyítékokat szolgáltathatnak. Másrészt a válaszok olyan információt is nyújthatnak, amely jelentősen eltér a könyvvizsgáló által megszerzett egyéb információktól, például a kontrollok vezetés általi felülírásának lehetőségére vonatkozó információt. Egyes esetekben az interjúkra adott válaszok alapot nyújtanak a könyvvizsgálónak arra, hogy a további könyvvizsgálati eljárásokat módosítsa, vagy hogy további könyvvizsgálati eljárásokat hajtson végre.

A24. Bár az interjún keresztül szerzett bizonyíték alátámasztása gyakran különösen fontos, a vezetés szándékára vonatkozó interjúk esetében korlátozott lehet a vezetés szándékának alátámasztására rendelkezésre álló információ. Ezekben az esetekben az interjún keresztül szerzett bizonyíték alátámasztásához releváns információt nyújthatnak a vezetés azon kinyilvánított szándékai, melyeket már megvalósított, a vezetés kinyilvánított indokai egy adott intézkedéssorozat kiválasztásánál és a vezetés azon képessége, hogy egy adott intézkedéssorozatot végrehajtsa.

A25. Bizonyos kérdések tekintetében a könyvvizsgáló szükségesnek tarthatja, hogy írásbeli nyilatkozatokat szerezzen be a vezetéstől és adott esetben az irányítással megbízott személyektől a szóbeli interjúkra adott válaszok megerősítésére. További útmutatáshoz lásd az 580. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardot.⁸⁹

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

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

A könyvvizsgálati bizonyítékként felhasználandó információ*Relevancia és megbízhatóság (Hiv.: 7. bekezdés)*

A26. Ahogyan az A1. bekezdésben szerepel, miközben a könyvvizsgálati bizonyítékokat elsősorban a könyvvizsgálat során végrehajtott könyvvizsgálati eljárásokból szerzik, azok tartalmazhatnak olyan információkat is, amelyek egyéb forrásokból, mint például bizonyos körülmények között korábbi könyvvizsgálatokból, a társaság ügyfélelfogadásra és -megtartásra, valamint jogszabály, szabályozás vagy releváns etikai követelmények szerinti bizonyos további felelőségeknek való megfelelésre (például egy gazdálkodó egység jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelése) vonatkozó minőségellenőrzési eljárásaiból származnak. Minden könyvvizsgálati bizonyíték minőségét befolyásolja az alapjául szolgáló információ relevanciája és megbízhatósága.

Relevancia

- A27. A relevancia a könyvvizsgálati eljárás céljával és adott esetben a vizsgált állítással való logikai kapcsolattal vagy az azokra gyakorolt hatással foglalkozik. A könyvvizsgálati bizonyítékként felhasználandó információ relevanciáját befolyásolhatja a tesztelés irányultsága. Például, ha egy könyvvizsgálati eljárás célja a kötelezettségek létezésében vagy értékelésében fennálló túlzott kimutatás tesztelése, a nyilvántartott kötelezettségek tesztelése releváns könyvvizsgálati eljárás lehet. Másrészt, a kötelezettségek létezésében vagy értékelésében fennálló, a ténylegesnél alacsonyabb összegben történő kimutatás tesztelések a nyilvántartott kötelezettségek tesztelése nem lenne releváns, viszont releváns lehet az olyan információk, mint például a fordulónap utáni kifizetések, a kifizetetlen számlák, a szállítóktól származó kimutatások és a nem párosított érkeztetési jelentések tesztelése.
- A28. A könyvvizsgálati eljárások egy adott csoportja olyan könyvvizsgálati bizonyítékokat nyújthat, amely bizonyos állítások szempontjából releváns, más állítások szempontjából viszont nem. Például a követelések időszak végét követő behajtásával kapcsolatos dokumentumok szemrevételezése könyvvizsgálati bizonyítékot nyújthat azok létezésére és értékelésére, de nem szükségszerűen az időszakok közötti elhatárolásra vonatkozóan. Hasonlóképpen egy adott állításra, például a készletek létezésére vonatkozó könyvvizsgálati bizonyíték nem helyettesíti egy másik állításra, például ezen készletek értékelésére vonatkozó könyvvizsgálati bizonyíték megszerzését. Másrészt a különböző forrásokból beszerzett vagy különböző jellegű könyvvizsgálati bizonyítékok gyakran ugyanazon állítás szempontjából lehetnek relevánsak.
- A29. A kontrollok tesztelése úgy vannak kialakítva, hogy értékeljék a kontrollok működési hatékonyságát az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítások megelőzésében, vagy feltárásában és helyesbítésében. A kontrollok teszteléseinek a releváns könyvvizsgálati bizonyítékok megszerzése érdekében történő kialakítása magában foglalja a kontroll végrehajtását jelző feltételek (tulajdonságok vagy jellemzők) és a megfelelő végrehajtástól való eltérést jelző eltérési feltételek azonosítását. Ezt követően a könyvvizsgáló tesztelheti ezen feltételek jelenlétét vagy hiányát.
- A30. Az alapvető vizsgálati eljárások úgy vannak kialakítva, hogy feltárják az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állításokat. Az alapvető vizsgálati eljárások adatok teszteléseit és alapvető elemző eljárásokat foglalnak magukban. Az alapvető vizsgálati eljárások megtervezése olyan, a teszt céljának szempontjából releváns feltételek azonosítását foglalja magában, amelyek a releváns állításban hibás állítást testesítenek meg.

Megbízhatóság

A31. A könyvvizsgálati bizonyítékként felhasználandó információ megbízhatóságát és ennél fogva magának a könyvvizsgálati bizonyítéknak a megbízhatóságát annak forrása és jellege, valamint a megszerzésének körülményei befolyásolják, beleértve az azok elkészítése és megőrzése feletti kontrollokat is, ahol ez releváns. Ezért a különböző típusú könyvvizsgálati bizonyítékok megbízhatóságával kapcsolatos általánosításokra fontos kivételek vonatkoznak. Még abban az esetben is lehetnek a könyvvizsgálati bizonyítékként felhasználandó információ megbízhatóságát befolyásoló körülmények, ha azt a gazdálkodó egységen kívüli forrásokból szerzik be. Például lehet, hogy egy gazdálkodó egységtől független külső-forrásból szerzett információ nem megbízható, ha a forrás nem jól tájékozott vagy lehet, hogy a vezetés szakértője nem tárgyilagos. A könyvvizsgálati bizonyíték megbízhatóságára vonatkozóan az alábbi általánosítások hasznosak lehetnek, azzal együtt, hogy ez alól adódhatnak kivételek:

- A könyvvizsgálati bizonyíték megbízhatósága nagyobb, ha azt a gazdálkodó egységen kívüli független forrásokból szerzik be.
- A belsőleg előállított könyvvizsgálati bizonyíték megbízhatósága nagyobb, ha a gazdálkodó egység által meghatározott kapcsolódó kontrollok, beleértve a bizonyíték elkészítése és megőrzése feletti kontrollokat is, hatékonyak.
- A közvetlenül a könyvvizsgáló által megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték (például egy kontroll alkalmazásának megfigyelése) megbízhatóbb, mint a közvetetten vagy következtetés levonása (például egy kontroll alkalmazására vonatkozó interjú) által megszerzett bizonyíték.
- A dokumentumok formájában létező könyvvizsgálati bizonyíték, legyen az papíron, elektronikus vagy más adathordozón, megbízhatóbb, mint a szóban megszerzett bizonyíték (például egy megbeszélésről egyidejűleg írásban rögzített feljegyzés megbízhatóbb, mint a megvitatott kérdésekre vonatkozó utólagos szóbeli nyilatkozat).
- Az eredeti dokumentumok által biztosított könyvvizsgálati bizonyíték megbízhatóbb, mint a fénymásolatok vagy faxok, vagy filmezett, digitalizált vagy más úton elektronikus formájúvá alakított dokumentumok által biztosított bizonyíték, amelyek megbízhatósága az azok elkészítése és megőrzése feletti kontrolloktól függhet.

A32. Az 520. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard további útmutatást nyújt az elemző eljárások, mint alapvető vizsgálati eljárások megtervezésének céljaira felhasznált adatok megbízhatóságával kapcsolatban.⁹⁰

A33. A 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard foglalkozik azokkal a körülményekkel, amelyek között a könyvvizsgáló okkal véli úgy, hogy a dokumentum lehet, hogy nem hiteles vagy lehet, hogy a dokumentumot módosították, de ezt a könyvvizsgálóval nem közölték.⁹¹

Az A33a bekezdés az 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard kapcsolódó módosítása a 250. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard jóváhagyásának eredményeképpen

⁹⁰ 520. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 5. bekezdés (a) pont

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

A33a. A 250. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard⁹² további útmutatást nyújt a könyvvizsgáló jogszabály, szabályozás vagy releváns etikai követelmények értelmében fennálló, egy gazdálkodó egység jogszabályoknak és szabályozásoknak való azonosított vagy vélt meg nem felelésével kapcsolatos bármilyen további felelősségeinek való megfelelésére vonatkozóan, amely további olyan információt adhat, amely releváns a könyvvizsgáló nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban végzett munkája szempontjából, továbbá az ilyen meg nem felelés könyvvizsgálat egyéb szempontjaival kapcsolatos kihatásainak a könyvvizsgáló általi értékelésére vonatkozóan.

Külső információforrások

A33b. A 7. bekezdés előírja a könyvvizsgáló számára, hogy mérlegelje a könyvvizsgálati bizonyítékként használandó, külső információforrásból szerzett információ relevanciáját és megbízhatóságát, függetlenül attól, hogy az adott információt a gazdálkodó egység használta-e fel a pénzügyi kimutatások készítése során, vagy a könyvvizsgáló szerezte. Külső információforrásból szerzett információra vonatkozóan ez a mérlegelés bizonyos esetekben magában foglalhat a külső információforrással vagy az információk külső információforrás általi készítésével kapcsolatos, további könyvvizsgálati eljárásoknak a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal vagy, ha értelmezhető, az 540. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban való tervezésén és végrehajtásán keresztül szerzett könyvvizsgálati bizonyítékot.⁹³

A33c. Annak megismerése, hogy a vezetés vagy, ha értelmezhető, a vezetés szakértője miért használ egy külső információforrást, és hogyan vették figyelembe az információ relevanciáját és megbízhatóságát (beleértve annak pontosságát és teljességét), tájékoztatási segítség lehet az adott információ relevanciájának és megbízhatóságának könyvvizsgáló általi mérlegeléséhez.

A33d. Az alábbi tényezők fontosak lehetnek egy külső információforrásból szerzett információ relevanciájának és megbízhatóságának mérlegelésekor, beleértve annak pontosságát és teljességét, figyelembe véve, hogy ezek közül a tényezők közül néhány lehet, hogy csak akkor releváns, ha az információt a vezetés felhasználta a pénzügyi kimutatások készítése során vagy azt a könyvvizsgáló szerezte:

- A külső információforrás jellege és illetékessége. Például, egy jegybank vagy kormányzati statisztikai hivatal, amelynek törvény általi megbízása van arra, hogy ágazati információkat nyújtson a nyilvánosság számára, valószínűleg illetékes tekintély információk bizonyos típusai esetében;
- A megszerzett információ befolyásolásának képessége a gazdálkodó egység és az információforrás közötti kapcsolatokon keresztül;
- A külső információforrás kompetenciája és hírneve az információ tekintetében, beleértve, hogy a könyvvizsgáló szakmai megítélése szerint az információ nyújtása rutinszerűen történik-e egy olyan forrás által, amely a múltban megbízható információkat nyújtott;
- A könyvvizsgáló múltbeli tapasztalata a külső információforrás által nyújtott információ megbízhatóságával kapcsolatban;

⁹² 250. témaszámú, „A jogszabályok és szabályozások figyelembevétele a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 9. bekezdés

⁹³ 540. témaszámú, „Számvetési becslések és a kapcsolódó közzétételek könyvvizsgálata” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard

- Egy külső információforrásból származó információ relevanciája és/vagy megbízhatósága felhasználók általi, ahhoz hasonló célra való általános piaci elfogadásának bizonyítéka, mint amilyen célra az információt a vezetés vagy a könyvvizsgáló használta;
- Vannak-e a gazdálkodó egységnél a megszerzett vagy felhasznált információk relevanciájával és megbízhatóságával foglalkozó kontrollok;
- A külső információforrás átfogó piaci információkat gyűjt-e össze, vagy közvetlenül piaci ügyletek „felállításával” foglalkozik;
- Az információ alkalmas-e az olyan módon való használatra, ahogyan használják és, ha értelmezhető, annak kialakítására a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek figyelembevételével került-e sor;
- Alternatív információ, amely megcáfolhatja a felhasznált információt;
- A megszerzett információra vonatkozó felelősségkorlátozó nyilatkozatok vagy egyéb korlátozó szövegezés jellege és terjedelme;
- Az információ készítése során használt módszerekkel kapcsolatos információ, hogyan alkalmazzák a módszereket, beleértve, ha értelmezhető, hogy hogyan használtak modelleket az ilyen alkalmazás során, valamint a módszerek feletti kontrollokkal kapcsolatos információ; valamint
- Ha rendelkezésre áll, a külső információforrások által a megszerzett információ kialakítása során alkalmazott feltételezések és egyéb adatok megfelelőségének mérlegelése szempontjából releváns információ.

A33e. A könyvvizsgáló mérlegelésének jellege és terjedelme figyelembe veszi az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás felmért kockázatait, amelyek szempontjából a külső információ használata releváns, azt, hogy az információ használata milyen mértékben releváns a lényeges hibás állítás felmért kockázatai okainak szempontjából, valamint annak lehetőségét, hogy a külső információforrásból származó információ lehet, hogy nem megbízható (például, hogy hiteles forrásból származik-e). Az A33b bekezdésben ismertetett kérdések könyvvizsgáló általi mérlegelése alapján a könyvvizsgáló megállapíthatja, hogy a gazdálkodó egység és környezete, beleértve annak belső kontrollját, további ismeretére van szükség a 315. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban vagy, hogy az adott körülmények között további könyvvizsgálati eljárások helyénvalók a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal⁹⁴ és, ha értelmezhető, az 540. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal⁹⁵ összhangban a külső információforrásból származó információ felhasználására vonatkozó lényeges hibás állítás felmért kockázataira való válaszadáshoz. Az ilyen eljárások magukban foglalhatják:

- a külső információforrásból szerzett információ összehasonlítását egy alternatív független információforrásból szerzett információval;
- amikor releváns egy külső információforrás vezetés általi használatának mérlegelése szempontjából, a vezetés által külső információforrásokból származó információ megbízhatóságának vizsgálata céljából működtetett kontrollok megismerése, és potenciálisan az ilyen kontrollok működési hatékonyságának tesztelése;

⁹⁴ 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 6. bekezdés

⁹⁵ 540. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 30. bekezdés

- eljárások végrehajtása a külső információforrásból származó információ szerzése céljából, az információforrás folyamatainak, technikáinak és feltételezéseinek megismerése érdekében, az információforrás kontrolljainak azonosítása, megismerése és, ha releváns, azok működési hatékonyságának tesztelése céljából.

A33f. Egyes helyzetekben lehet, hogy bizonyos információknak csak egy szolgáltatója van, például egy jegybanktól vagy kormánytól származó információ, mint például egy inflációs ráta, vagy egy egyetlen elismert ipari testülettől származó információ. Ilyen esetekben azon könyvvizsgálati eljárások jellegének és terjedelmének könyvvizsgáló általi meghatározását, amelyek helyénvalók lehetnek az adott körülmények között, befolyásolják az információ forrásának jellege és hitelessége, a lényeges hibás állítás felmért kockázatai, amelyek szempontjából az adott külső információ releváns, valamint az, hogy az adott információ felhasználása milyen mértékben releváns a lényeges hibás állítás felmért kockázatának okai szempontjából. Például, ha az információ egy hiteles mérvadó forrásból származik, a könyvvizsgáló további könyvvizsgálati eljárásainak terjedelme kevésbé kiterjedt lehet, például az információ megerősítése a forrás weboldalán vagy nyilvánosságra hozott információkkal. Más esetekben, ha a forrást nem értékeli hitelesnek, a könyvvizsgáló azt állapíthatja meg, hogy kiterjedtebb eljárások helyénvalók, és, bármilyen alternatív információforrás hiányában, amellyel összehasonlítást lehetne tenni, mérlegelheti, hogy eljárásokat hajtani végre a külső információforrásból származó információ szerzése céljából, ha kivitelezhető, helyénvaló-e elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték szerzése érdekében.

A33g. Ha a könyvvizsgálónak nincs elegendő alapja, amellyel mérlegelje a külső információforrásból származó információ relevanciáját és megbízhatóságát, a könyvvizsgálónak lehet, hogy hatókör-korlátozása van, ha nem lehetséges elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni alternatív eljárásokon keresztül. Bármilyen előállt hatókör-korlátozás értékelése a 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeivel összhangban történik.⁹⁶

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

- A34. A gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak elkészítése a számviteltől vagy a könyvvizsgálattól eltérő területen, mint például az aktuáriusi számítások, értékelések vagy műszaki adatok terén szerzett szakértelmet igényelhet. A gazdálkodó egység alkalmazhat vagy megbízhat ezen területeken működő szakértőket annak érdekében, hogy megszerezze a pénzügyi kimutatások elkészítéséhez szükséges szakértelmet. Ilyen szakértelem szükségessége esetén ennek elmulasztása növeli a lényeges hibás állítás kockázatait.
- A35. Ha a könyvvizsgálati bizonyítékként felhasználandó információt a vezetés szakértője munkájának igénybevételével készítették, a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 8. bekezdésében szereplő követelmény alkalmazandó. Például egy személy vagy egy szervezet szakértelemmel rendelkezhethet az olyan értékpapírok valós értékének becslésére szolgáló modellek alkalmazása terén, amelyek esetében nincs megfigyelhető piac. Ha a személy vagy a szervezet ezt a szakértelmet egy olyan becslés során alkalmazza, amelyet a gazdálkodó egység a pénzügyi kimutatásai elkészítésénél felhasznál, a személy vagy a szervezet a vezetés szakértőjének minősül és a 8. bekezdés alkalmazandó. Másrészt, ha ez a személy vagy szervezet csupán olyan magánügyletekre vonatkozó áradatokat szolgáltat, amelyek egyébként nem elérhetőek a gazdálkodó egység számára, és amelyeket a gazdálkodó egység a saját becslési módszereiben felhasznál, az ilyen információra, ha

⁹⁶ 705. témaszámú, „A független könyvvizsgálói jelentésben szereplő vélemény minősítése” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 13. bekezdés

azt könyvvizsgálati bizonyítékként használják fel, a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 7. bekezdése vonatkozik, ~~de az nem minősül~~ lévén, hogy az külső információforrásból származó információ, nem pedig a vezetés szakértőjének a gazdálkodó egység általi igénybevétele.

A36. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 8. bekezdésében szereplő követelménnyel kapcsolatos könyvvizsgálati eljárások jellegét, ütemezését és terjedelmét olyanok befolyásolhatják, mint:

- annak a kérdésnek a jellege és összetettsége, amelyhez a vezetés szakértője kapcsolódik;
- a lényeges hibás állítás kockázatai a kérdésben
- a könyvvizsgálati bizonyítékok alternatív forrásainak elérhetősége;
- a vezetés szakértője által végzett munka jellege, hatóköre és céljai;
- az, hogy a vezetés szakértője a gazdálkodó egység alkalmazásában áll-e vagy a gazdálkodó egység által a releváns szolgáltatások nyújtásával megbízott fél;
- az, hogy a vezetés milyen mértékben tud ellenőrzést vagy befolyást gyakorolni a vezetés szakértőjének munkája felett;
- az, hogy a vezetés szakértőjére vonatkoznak-e szakmai teljesítmény standardok vagy egyéb szakmai vagy ágazati követelmények;
- a gazdálkodó egységen belül a vezetés szakértőjének munkája feletti kontrollok jellege és terjedelme;
- a könyvvizsgálónak a vezetés szakértője szakterületével kapcsolatos ismeretei és tapasztalatai;
- a könyvvizsgálónak a szakértő munkájával kapcsolatos korábbi tapasztalata.

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

A37. A kompetencia a vezetés szakértője szakértelmének jellegére és szintjére vonatkozik. A képesség a vezetés szakértőjének azon képességére vonatkozik, hogy hogyan tudja ezt a kompetenciát a megbízás körülményei között érvényesíteni. A képességet befolyásoló tényezők közé tartozhat például a földrajzi elhelyezkedés, valamint az idő és az erőforrások rendelkezésre állása. A tárgyilagosság azokra a lehetséges hatásokra vonatkozik, amelyeket az elfogultság, az összeférhetetlenség vagy mások befolyása gyakorolhat a vezetés szakértője által kialakított szakmai vagy üzleti megítélésre. A vezetés szakértőjének kompetenciája, képességei és tárgyilagossága, valamint a gazdálkodó egységen belül a szakértő munkája feletti kontrollok fontos tényezők a vezetés szakértője által előállított információ megbízhatósága szempontjából.

A38. A vezetés szakértőjének kompetenciájára, képességeire és tárgyilagosságára vonatkozó információ számos forrásból származhat, mint például:

- a szakértő korábbi munkájával kapcsolatos személyes tapasztalat;
- a szakértővel folytatott megbeszélések;
- más olyan személyekkel folytatott megbeszélések, akik ismerik a szakértő munkáját;
- a szakértő képesítéseiről, szakmai testületi vagy iparági szövetségi tagságáról, működési engedélyéről vagy a külső elismerés egyéb formáiról szerzett ismeretek;
- a szakértő által írt, kiadott dokumentumok vagy könyvek;

- könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő, ha van ilyen, aki abban nyújt segítséget a könyvvizsgálónak, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen a vezetés szakértője által előállított információra vonatkozóan.
- A39. A vezetés szakértője kompetenciájának, képességeinek és tárgyilagosságának értékelése szempontjából releváns kérdések közé tartozik az, hogy a szakértő munkájára vonatkoznak-e szakmai teljesítmény standardok vagy egyéb szakmai vagy iparági követelmények, például etikai standardok és szakmai testület vagy iparági szövetség egyéb tagsági követelményei, engedélyező szerv akkreditációs standardjai, jogszabály vagy szabályozás által előírt követelmények.
- A40. Egyéb releváns kérdések lehetnek:
- A vezetés szakértője kompetenciájának relevanciája azon kérdés szempontjából, amelyhez ezen szakértő munkáját felhasználják, beleértve a szakértő szakterületén belüli speciális területeket is. Egy adott aktuárius például lehet, hogy a vagyombiztosításra és a baleset-biztosításra specializálódott, de korlátozott tapasztalatokkal rendelkezik a nyugdíj-kalkulációk terén.
 - A vezetés szakértőjének a releváns számviteli követelményekkel kapcsolatos kompetenciája, például a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban álló feltételezések és módszerek ismerete, beleértve adott esetben a modelleket is.
 - Az, hogy váratlan események, a feltételekben bekövetkezett változások vagy a könyvvizsgálati eljárások eredményeiből szerzett könyvvizsgálati bizonyítékok jelzik-e azt, hogy a könyvvizsgálat előrehaladtával szükséges lehet a vezetés szakértője kompetenciájának, képességeinek és tárgyilagosságának kezdeti értékelését felülvizsgálni.
- A41. Számos körülmény veszélyeztetheti a tárgyilagosságot, például az önérdékkel kapcsolatos veszélyek, a támogatással kapcsolatos veszélyek, a megszokás veszélye, az önellenőrzéssel kapcsolatos veszélyek, és a megfélemlítés veszélye. Ezen veszélyeket biztosítékok mérsékelhetik, amelyeket külső struktúrák (például a vezetés szakértőjének szakmája, jogszabályok vagy szabályozás) vagy a vezetés szakértőjének munkakörnyezete (például minőségellenőrzési politikák és eljárások) teremthetnek meg.
- A42. Bár a biztosítékok nem szüntethetnek meg a vezetés szakértőjének tárgyilagosságát fenyegető minden veszélyt, az olyan veszélyek, mint a megfélemlítés veszélye, kevésbé lehetnek jelentősek a gazdálkodó egység által megbízott szakértő esetében, mint a gazdálkodó egység alkalmazásában álló szakértő esetében, és nagyobb lehet az olyan biztosítékok hatékonysága, mint például a minőség-ellenőrzési politikáké és eljárásoké. Mivel mindig jelen lesz az a tárgyilagosságot fenyegető veszély, hogy valaki a gazdálkodó egység alkalmazásában áll, ezért a gazdálkodó egység alkalmazásában álló szakértő rendszerint nem tekinthető úgy, hogy nagyobb valószínűséggel tárgyilagosságot fenyegető, mint a gazdálkodó egység egyéb alkalmazottai.
- A43. A gazdálkodó egység által megbízott szakértő tárgyilagosságának értékelésekor releváns lehet megvitatni a vezetéssel és ezen szakértővel a szakértő tárgyilagosságát esetleg veszélyeztető érdekeltségeket és kapcsolatokat és a vonatkozó biztosítékokat, beleértve a szakértőre vonatkozó szakmai követelményeket is; és értékelni azt, hogy a biztosítékok megfelelőek-e. A veszélyt jelentő érdekeltségek és kapcsolatok közé tartozhatnak:
- a pénzügyi érdekeltségek;
 - üzleti és személyes kapcsolatok;

- egyéb szolgáltatások nyújtása.

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

A44. A vezetés szakértője munkájának megismerése a releváns szakterület megismerését foglalja magában. A releváns szakterület megismerése történhet annak könyvvizsgáló általi meghatározásával együtt, hogy a könyvvizsgáló rendelkezik-e a vezetés szakértője munkájának értékeléséhez szükséges szakértelemmel vagy erre a célra a könyvvizsgálónak szüksége van-e egy, a könyvvizsgáló által igénybe vett szakértőre.⁹⁷

A45. A vezetés szakértője szakterületének a könyvvizsgáló általi megismerés szempontjából releváns vonatkozásai az alábbiakat tartalmazhatják:

- azt, hogy a szakértő szakterületén belül vannak-e a könyvvizsgálat szempontjából releváns speciális területek;
- azt, hogy alkalmazandók-e szakmai vagy egyéb standardok és szabályozási vagy jogi követelmények;
- azt, hogy a vezetés szakértője milyen feltételezéseket és módszereket használ, valamint azt, hogy azok a szakértő szakterületén általánosan elfogadottak-e és a pénzügyi beszámolási célokra megfelelnek-e;
- azon belső és külső adatok vagy információk jellegét, amelyeket a vezetés szakértője felhasznál.

A46. Ha a vezetés szakértője a gazdálkodó egység megbízottja, rendszerint létezik megbízólevél vagy egyéb írásbeli formájú megállapodás a gazdálkodó egység és a szakértő között. A vezetés szakértője munkájának megismerésekor ezen megállapodás értékelése segítséget nyújthat a könyvvizsgálónak annak meghatározásában, hogy az alábbiak a könyvvizsgáló céljaira megfelelőek-e:

- a szakértő munkájának jellege, hatóköre és céljai;
- a vezetés, valamint a szakértő feladatai és felelősségei; és
- a vezetés és a szakértő közötti kommunikáció jellege, ütemezése és terjedelme, beleértve a szakértő által készítendő bármely jelentés formáját is.

A47. Abban az esetben, ha a vezetés szakértője a gazdálkodó egység alkalmazásában áll, kevésbé valószínű, hogy létezik ilyen jellegű írásbeli megállapodás. A könyvvizsgáló számára a szükséges ismeretek megszerzésének legmegfelelőbb módja lehet az, ha interjút készít a szakértővel és a vezetés egyéb tagjaival.

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

A48. Annak értékelése, hogy a vezetés szakértője által végzett munka a releváns állítás könyvvizsgálati bizonyítékként megfelelő-e, az alábbi szempontok szerint történhet:

- a szakértő megállapításainak vagy következtetéseinek relevanciája és észszerűsége, azok egyéb könyvvizsgálati bizonyítékokkal való összhangja és az, hogy azok megfelelően tükröződnek-e a pénzügyi kimutatásokban;

⁹⁷ 620. témaszámú, „A könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő munkájának felhasználása” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 7. bekezdés

- ha a szakértő munkája jelentős feltételezések és módszerek felhasználását foglalja magában, ezen feltételezések és módszerek relevanciája és észszerűsége; és
- ha a szakértő munkája forrásadatok jelentős felhasználását foglalja magában, ezen forrásadatok relevanciája, teljessége és pontossága; és
- ha a szakértő munkája magában foglalja külső információforrásból származó információ felhasználását, ennek az információnak a relevanciája és megbízhatósága.

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

- A49. Annak érdekében, hogy a könyvvizsgáló megbízható könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen, a gazdálkodó egység által előállított, a könyvvizsgálati eljárások végrehajtásához felhasznált információknak kellően teljesnek és pontosnak kell lennie. Például az árbevételeknek a standard árak értékesítési volumenre való alkalmazásával történő könyvvizsgálatának hatékonyságát befolyásolja az árinformáció pontossága és az értékesítési volumenre vonatkozó adatok teljessége és pontossága. Hasonlóképpen, ha a könyvvizsgáló egy sokaságot (például a kifizetéseket) szándékozik tesztelni egy bizonyos jellemző (például a jogosultság) szempontjából, a teszt eredményei kevésbé lesznek megbízhatóak, ha az a sokaság, amelyből a tételeket tesztelésre kiválasztották, nem teljes.
- A50. Az ilyen információ pontosságára és teljességére vonatkozó könyvvizsgálati bizonyíték megszerzése történhet az információra alkalmazott aktuális könyvvizsgálati eljárással egyidejűleg, ha ezen könyvvizsgálati bizonyíték megszerzése magának a könyvvizsgálati eljárásnak szerves részét képezi. Más helyzetekben lehet, hogy a könyvvizsgáló ezen információk pontosságáról és teljességéről az információk elkészítése és megőrzése feletti kontrollok tesztelésével szerzett könyvvizsgálati bizonyítékot. Bizonyos helyzetekben azonban a könyvvizsgáló további könyvvizsgálati eljárások szükségességét állapíthatja meg.
- A51. Egyes esetekben lehet, hogy a könyvvizsgáló a gazdálkodó egység által előállított információt egyéb könyvvizsgálati célokra szándékozik felhasználni. Például lehet, hogy a könyvvizsgáló a gazdálkodó egység teljesítményértékelését szándékozik elemző eljárások céljára felhasználni vagy a gazdálkodó egység által figyelemmel kísérelési tevékenységek céljára előállított információkat, mint például a belső audit funkció jelentéseit szándékozik felhasználni. Ilyen esetekben a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték megfelelőségét befolyásolja az, hogy az információ a könyvvizsgáló céljai szempontjából kellően pontos vagy részletes-e. Például lehet, hogy a vezetés által felhasznált teljesítményértékelések nem kellően pontosak a lényeges hibás állítások feltárásához.

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

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

- (a) az összes tétel kiválasztása (100%-os vizsgálat);

- (b) konkrét tételek kiválasztása; és
- (c) könyvvizsgálati mintavételezés.

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

Minden tétel kiválasztása

A53. A könyvvizsgáló dönthet úgy, hogy az ügyletcsoportot vagy számlaegyenleget (vagy ezen sokaságon belüli réteget) alkotó tételek teljes sokaságának vizsgálata lesz a legmegfelelőbb. A 100%-os vizsgálat a kontrollok tesztelései esetében nem valószínű; az adatok teszteléseinél azonban gyakoribb. A 100%-os vizsgálat megfelelő lehet például, ha:

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

Konkrét tételek kiválasztása

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

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

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

Könyvvizsgálati mintavételezés

A56. A könyvvizsgálati mintavételezés úgy van kialakítva, hogy lehetővé tegye egy teljes sokaságra

vonatkozó következtetések levonását egy abból vett minta tesztelése alapján. A könyvvizsgálati mintavételezést az 530. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard tárgyalja.⁹⁸

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

A57. A könyvvizsgálati bizonyítékok különböző forrásokból történő megszerzése vagy különböző jellegű könyvvizsgálati bizonyítékok megszerzése azt jelezheti, hogy a könyvvizsgálati bizonyíték egy tétele nem megbízható, mint például amikor a valamely forrásból megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték egy másik forrásból megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékkal nincs összhangban. Ez előfordulhat például akkor, ha a vezetéssel, a belső auditorokkal és másokkal készített interjúkra adott válaszok nincsenek összhangban egymással, vagy ha az irányítással megbízott személyekkel a vezetéssel készített interjúkra adott válaszok alátámasztása céljából készített interjúkra adott válaszok a vezetés válaszaival nincsenek összhangban. A 230. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard sajátos dokumentációs követelményt tartalmaz arra az esetre, ha a könyvvizsgáló olyan információt azonosított, amely nincs összhangban a könyvvizsgáló valamely jelentős kérdésre vonatkozó végső következtetésével.⁹⁹

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

⁹⁹ 230. témaszámú, „*Könyvvizsgálati dokumentáció*” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 11. bekezdés

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

...

1. sz. függelék

(Hiv.: 2. bekezdés)

Írásbeli nyilatkozatokra vonatkozó követelményeket tartalmazó nemzetközi könyvvizsgálati standardok felsorolása

A jelen függelék azonosítja más nemzetközi könyvvizsgálati standardok azon bekezdéseit, amelyek a témaspecifikus írásbeli nyilatkozatokat írnak elő. A lista nem helyettesíti az egyéb nemzetközi könyvvizsgálati standardokban szereplő követelmények és a kapcsolódó alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok figyelembevételét.

- 240. témaszámú, „A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál” című nemzetközi könyvvizsgálati standard – 39. bekezdés
- 250. témaszámú, „A jogszabályok és szabályozások figyelembevétele a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál” című nemzetközi könyvvizsgálati standard – 16. bekezdés
- 450. témaszámú, „A könyvvizsgálat során azonosított hibás állítások értékelése” című nemzetközi könyvvizsgálati standard – 14. bekezdés
- 501. témaszámú, „Könyvvizsgálati bizonyítékok – egyes tételekre vonatkozó speciális szempontok” című nemzetközi könyvvizsgálati standard – 12. bekezdés
- 540. témaszámú, „Számviteli becslések — ~~beleértve a valós értékre vonatkozó számviteli becsléseket is~~ — és a kapcsolódó közzétételek könyvvizsgálata” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard ~~22.~~ 37. bekezdés
- 550. témaszámú, „Kapcsolt felek” című nemzetközi könyvvizsgálati standard – 26. bekezdés
- 560. témaszámú, „Fordulónap utáni események” című nemzetközi könyvvizsgálati standard – 9. bekezdés
- 570. témaszámú, „A vállalkozás folytatása” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard – 16. bekezdés (e) pont
- 710. témaszámú, „Összehasonlító adatok – Előző időszak megfelelő adatai és összehasonlító pénzügyi kimutatások” című nemzetközi könyvvizsgálati standard – 9. bekezdés
- 720. témaszámú, „A könyvvizsgáló egyéb információkkal kapcsolatos felelőssége” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard – 13. bekezdés (c) pont

2. sz. függelék

(Hiv.: A21. bekezdés)

Szemléltető teljességi nyilatkozat

Az alábbi nyilatkozatminta a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard és egyéb nemzetközi könyvvizsgálati standardok által előírt írásbeli nyilatkozatokat tartalmazza. A minta feltételezi, hogy a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok; az 570. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard¹⁰⁰ írásbeli nyilatkozat szerzésére vonatkozó követelménye nem releváns; valamint hogy nincsenek a kért írásbeli nyilatkozatok alóli kivételek. Ha lennének kivételek, a nyilatkozatok módosítására lenne szükség, hogy tükrözzék a kivételeket.

(A gazdálkodó egység fejléces papírja)

(A könyvvizsgáló részére)

(Dátum)

A jelen teljességi nyilatkozat az ABC társaság 20XX. december 31-ével végződő évre¹⁰¹ vonatkozó pénzügyi kimutatásainak Önök által végzett könyvvizsgálatával kapcsolatosan készült, amely könyvvizsgálatnak az a célja, hogy véleményt nyilvánítson arról, hogy ezek a pénzügyi kimutatások minden lényeges szempontból valóban lettek-e bemutatva (vagy *megbízható és valós képet adnak-e*) a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardokkal összhangban.

(Elvégezve mindazt az információkérést, amelyet szükségesnek tartottunk ahhoz, hogy megfelelően tájékozottak legyünk, legjobb tudomásunk és meggyőződésünk szerint) megerősítjük az alábbiakat:

Pénzügyi kimutatások

- Teljesítettük a [dátum] dátumú könyvvizsgálati megbízási feltételekben meghatározottak szerinti felelősségünket a pénzügyi kimutatások nemzetközi pénzügyi beszámolási standardokkal összhangban történő elkészítésével kapcsolatban, és kijelentjük, hogy a pénzügyi kimutatások az említett standardoknak megfelelően valóban lettek bemutatva (vagy megbízható és valós képet adnak).
- A számviteli becslések—~~beleértve a valós értéken értékelteket~~— készítése során alkalmazott módszerek, adatok és a jelentős feltételezések, valamint az azokhoz kapcsolódó közzétételek megfelelőek a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek összefüggésében észszerű megjelenítés, értékelés vagy közzététel megvalósításához. (540. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard)
- A kapcsolt felek közötti viszonyok és ügyletek elszámolása és közzététele a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok követelményeivel összhangban, megfelelően történt. (550. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard)

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

¹⁰¹ Ha a könyvvizsgáló több időszakra készíti a jelentést, úgy módosítja a dátumot, hogy a nyilatkozat a könyvvizsgálói jelentésben szereplő valamennyi időszakra vonatkozzon.

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

...

Követelmények

...

A pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakítása

13. A könyvvizsgálónak különösen értékelnie kell azt, hogy a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeire figyelemmel:
- (a) A pénzügyi kimutatások megfelelően teszik-e közzé a kiválasztott és alkalmazott jelentős számviteli politikákat. Ezen értékelés végrehajtása során a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell a számviteli politikák relevanciáját a gazdálkodó egység szempontjából, valamint azt, hogy azokat érthetően mutatták-e be. (Hiv.: A4. bekezdés)
 - (b) A kiválasztott és alkalmazott jelentős számviteli politikák összhangban vannak-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel és megfelelőek-e.
 - (c) A vezetés számviteli becslései és a kapcsolódó közzétételek észszerűek-e.
 - (d) A pénzügyi kimutatásokban prezentált információk relevánsak, megbízhatóak, összehasonlíthatóak és érthetőek-e. Ezen értékelés végrehajtása során a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell, hogy:
 - belefoglaltak-e minden információt, amelyet bele kellett volna foglalni, és hogy az információkat megfelelően csoportosították-e, vonták-e össze vagy bontották-e alá, valamint megfelelően jellemezték-e;
 - a pénzügyi kimutatások átfogó bemutatását aláásták-e olyan információk belefoglalásával, amelyek nem relevánsak, vagy amelyek zavarják a közzétett kérdések megfelelő megismerését. (Hiv.: A5. bekezdés)
 - (e) A pénzügyi kimutatások megfelelő közzétételeket biztosítanak-e ahhoz, hogy a megcélzott felhasználók megértsék a lényeges ügyleteknek és eseményeknek a pénzügyi kimutatásokban közölt információkra gyakorolt hatását; és (Hiv.: A6. bekezdés)
 - (f) Megfelelő-e a pénzügyi kimutatásokban alkalmazott terminológia, beleértve az egyes pénzügyi kimutatások címeit is.

...

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

...

Követelmények

...

A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések meghatározása

9. A könyvvizsgálónak meg kell határoznia az irányítással megbízott személyek felé kommunikált kérdések közül azokat a kérdéseket, amelyek jelentős könyvvizsgálói figyelmet igényeltek a könyvvizsgálat végrehajtása során. A meghatározás során a könyvvizsgálónak a következőket kell figyelembe vennie: (Hiv.: A9–A18. bekezdések)
 - (a) Azokat a területeket, ahol a lényeges hibás állítás becsült kockázatai magasabbak, vagy ahol jelentős kockázatokat azonosítottak a 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összehangban. (Hiv.: A19–A22. bekezdések)
 - (b) A jelentős könyvvizsgálói megítéléseket, amelyek a pénzügyi kimutatások jelentős vezetés általi megítélést igénylő területeihez kapcsolódnak, beleértve a magas-nagymértékű becslési bizonytalanságnak kitett ~~et hordozóként azonosított~~ számviteli becsléseket. (Hiv.: A23–A24. bekezdések)
 - (c) Az időszakban felmerült jelentős események vagy ügyletek hatását a könyvvizgálatra. (Hiv.: A25–A26. bekezdések)

...

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

...

Jelentős könyvvizsgálói megítélések, amelyek a pénzügyi kimutatások olyan területeihez kapcsolódnak, amelyek jelentős vezetés általi megítéléseket tartalmaztak, beleértve azokat a számviteli becsléseket, amelyek magas szintű becslési bizonytalanságnak vannak kitéve, amelyeket magas becslési bizonytalansággal rendelkezőként azonosítottak. (Hiv.: 9. bekezdés (b) pont)

- A71. A 260. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja a könyvvizsgáló számára, hogy az irányítással megbízott személyek felé kommunikálja a könyvvizsgáló álláspontját a gazdálkodó egység számviteli gyakorlatának jelentős minőségi szempontjairól, beleértve a számviteli politikákat, a számviteli becsléseket és a pénzügyi kimutatások közzétételeit.¹⁰² Sok esetben ez a kritikus számviteli becslésekkel és a kapcsolódó közzétételekkel kapcsolatos, amelyek valószínűleg jelentős könyvvizsgálói figyelmet igénylő területek, és amelyeket lehet, hogy egyben jelentős kockázatokként azonosítanak.
- A72. A pénzügyi kimutatások felhasználói azonban kiemelték azokra a számviteli becslésekre vonatkozó érdeklődésüket, amelyek magas szintű becslési bizonytalanságnak vannak kitéve ~~amelyeket magas becslési bizonytalansággal rendelkezőként azonosítottak az-~~ (lásd 540. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard¹⁰³), ~~nak megfelelően~~ amelyeket lehet, hogy nem határoztak meg jelentős kockázatokként. Többek között az ilyen becslések nagymértékben függenek a vezetés

¹⁰² 260. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 16. bekezdés (a) pont

¹⁰³ Lásd az 540. témaszámú, „Számviteli becslések ~~—beleértve a valós értékre vonatkozó számviteli becsléseket is—~~ és a kapcsolódó közzétételek könyvvizsgálata” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 160-174. bekezdéseit.

megítélésétől és gyakran ezek a pénzügyi kimutatások legösszetettebb területei, és szükségessé tehetik mind a vezetés által igénybe vett szakértő, mind a könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő bevonását. A felhasználók azt is kiemelték, hogy azok a számviteli politikák, amelyek jelentős hatással vannak a pénzügyi kimutatásokra (és ezeknek a politikáknak a jelentős változásai) relevánsak számukra a pénzügyi kimutatások megértéséhez, különösen olyan körülmények között, amikor a gazdálkodó egység gyakorlatai nincsenek összhangban az ágazatuk többi szereplőjének gyakorlataival.

...

Az IAASB tevékenységét támogató struktúrákat és folyamatokat a Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetsége® (IFAC®) segíti elő.

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

A nemzetközi könyvvizsgálati standardok, a Bizonyosságot Nyújtó Szolgáltatásokra Szóló Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardok, az Átvilágítási Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardok, a Kapcsolódó Szolgáltatásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardok, a Nemzetközi Minőségellenőrzési Standardok, a Nemzetközi Könyvvizsgálati Gyakorlati Megjegyzések, a Nyilvános tervezetek, Konzultációs Iratok és más IAASB-kiadványok kiadója és szerzői jogainak birtokosa az IFAC.

Copyright © 2018. október IFAC. Minden jog fenntartva. A jelen kiadvány letölthető személyes és nem kereskedelmi használatra (vagyis szakmai hivatkozás vagy kutatás) a következő oldalról: www.iaasb.org. A jelen dokumentum fordítása, sokszorosítása, tárolása, átadása vagy más hasonló felhasználása csak írásbeli engedéllyel lehetséges.

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

Copyrighttal, védjeggyel és engedélyekkel kapcsolatos információk a [permissions](#) alatt található, vagy azokért vegye fel a kapcsolatot a permissions@ifac.org címmel.

ISBN: 978-1-60815-377-0

IAASB

**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

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