

Útmutató a nemzetközi
könyvvizsgálati standardok
használatához a kis- és
középvállalkozások
könyvvizsgálata során

1. kötet: Alapfogalmak

Negyedik
kiadás



ISA™

International Federation of Accountants (IFAC)
529 Fifth Avenue,
New York, NY 10017 USA

A jelen Útmutató a nemzetközi könyvvizsgálati standardok használatához a kis- és középvállalkozások könyvvizsgálata során című kiadványt az International Federation of Accountants (IFAC) készítette a Kis- és középvállalkozásokat kiszolgáló könyvvizsgálók bizottsága támogatásával. A bizottság a kis- és középvállalkozásoknál működő kamarai tag könyvvizsgálók érdekeit képviseli, valamint egyéb olyan kamarai tag könyvvizsgálókat, akik kis- és középvállalkozásoknak nyújtanak szolgáltatásokat.

A jelen kiadvány egyéni, nem kereskedelmi használatra letölthető az IFAC weboldaláról: www.ifac.org/smp. A jóváhagyott szöveg angol nyelven jelent meg.

Az IFAC a közérdeket szolgálja és a könyvvizsgálói szakmát erősíti azáltal, hogy:

- támogatja magas színvonalú nemzetközi standardok kidolgozását;
- előmozdítja ezeknek a standardoknak az alkalmazását és bevezetését;
- építi szakmai könyvvizsgáló szervezetek kapacitását; valamint
- véleményt nyilvánít közérdekű kérdésekben.

További információkért kérjük, küldjön e-mailt Christopher Arnoldnak, a kis- és középvállalkozások és kutatás terület vezetőjének a ChristopherArnold@ifac.org címre.

Ex A nyilvános tervezeteket, konzultációs dokumentumokat és más IFAC kiadványokat az IFAC adja ki és a szerzői jog az IFAC tulajdona.

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

Az IFAC logó, a „Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetsége” megnevezés és az „IFAC” rövidítés az IFAC bejegyzett kereskedelmi és szolgáltatási védjegyei az Egyesült Államokban és más országokban.

Copyright © 2018, International Federation of Accountants (IFAC). Minden jog fenntartva. A jelen dokumentum sokszorosítása, tárolása, átadása vagy más hasonló felhasználása csak az IFAC írásbeli engedélyével lehetséges, kivéve a dokumentum kizárólag személyes, nem kereskedelmi célú használatát. Kapcsolat: permissions@ifac.org

ISBN: 978-1-60815-353-4

Az International Federation of Accountants (IFAC) által 2018 júliusában angol nyelven kiadott, jelen *„Útmutató a nemzetközi könyvvizsgálati standardok használatához a kis és középvállalkozások könyvvizsgálata során”* című 4. kiadást a Magyar Könyvvizsgálói Kamara fordította magyarra 2020. márciusában és annak reprodukálása az IFAC engedélyével történt. Az *„Útmutató a nemzetközi könyvvizsgálati standardok használatához a kis és középvállalkozások könyvvizsgálata során”* című 4. kiadás fordításának folyamatát az IFAC áttekintette és a fordítás *„A Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetsége publikációinak fordítására vonatkozó politika”* című irányelvének megfelelően történt. Az *„Útmutató a nemzetközi könyvvizsgálati standardok használatához a kis és középvállalkozások könyvvizsgálata során”* című 4. kiadás 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 *„Útmutató a nemzetközi könyvvizsgálati standardok használatához a kis és középvállalkozások könyvvizsgálata során”* című 4. kiadás angol nyelvű szövege © 2018 International Federation of Accountants (IFAC). Minden jog fenntartva.

Az *„Útmutató a nemzetközi könyvvizsgálati standardok használatához a kis és középvállalkozások könyvvizsgálata során”* című 4. kiadás magyar nyelvű szövege © 2020 International Federation of Accountants (IFAC). Minden jog fenntartva.

Eredeti cím: *Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities, 4th Edition*, July 2018, ISBN 978-1-60815-353-4

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

Tartalomjegyzék

1. kötet	Elsődlegesen hivatkozott nemzetközi könyvvizsgálati standard	Oldalszám
Előszó		7.
Észrevételek kérése		8.
1. Hogyan kell használni az Útmutatót		10.
2. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok		16.
Alapfogalmak		25.
3. Etika, nemzetközi könyvvizsgálati standardok és minőség--ellenőrzés	1. témaszámú nemzetközi minőség-ellenőrzési standard, 200. és 220. témaszámú	26.
4. Kockázati alapú könyvvizsgálat – Áttekintés	Sok	39.
5. Belső kontroll – Cél és komponensek	315. témaszámú (felülvizsgált)	62.
6. A pénzügyi kimutatásokban szereplő állítások	315. témaszámú (felülvizsgált)	93.
7. Lényegesség és könyvvizsgálati kockázat	320. témaszámú	101.
8. Kockázatbecslési eljárások	240. témaszámú, 315. témaszámú (felülvizsgált)	114.
9. Válaszadás a becsült kockázatokra	240., 300., 330., 500. témaszámú	125.
10. További könyvvizsgálati eljárások	330., 505., 520. témaszámú	139.
11. Számviteli becslések	540. témaszámú	164.
12. Kapcsolt felek	550.	174.
13. Fordulónap utáni események	560.	183.
14. A vállalkozás folytatása	570. témaszámú (felülvizsgált)	191.
15. A nemzetközi könyvvizsgálati standardokban lévő egyéb követelmények összefoglalása	250. témaszámú (felülvizsgált), 402., 501., 510., 600. témaszámú, 610. témaszámú (2013-ban felülvizsgált), 620. témaszámú, 720. témaszámú (felülvizsgált)	203.
16. Könyvvizsgálati dokumentáció	1. témaszámú nemzetközi minőség-ellenőrzési standard, 220., 230., 240., 300. témaszámú, 315. témaszámú (felülvizsgált), 330. témaszámú	258.
17. A pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakítása	700. témaszámú (felülvizsgált), 701. témaszámú	274.

Tartalomjegyzék

2. kötet	Elsődlegesen hivatkozott nemzetközi könyvvizsgálati standard	Oldalszám
Előszó		5.
Észrevételek kérése		6.
1. Hogyan kell használni az Útmutatót		8.
2. Bevezetés az esettanulmányokhoz		13.
III. SZAKASZ: Kockázatbecslés		
3. Kockázatbecslés – Áttekintés		24.
Előzetes tevékenységek		
4. A megbízás elfogadása és megtartása	1. témaszámú nemzetközi minőség-ellenőrzési standard, 210., 220., 300. témaszámú	29.
A könyvvizsgálat tervezése		
5. Átfogó könyvvizsgálati stratégia	300. témaszámú	48.
6. A lényegesség meghatározása és alkalmazása	320., 450. témaszámú	60.
7. A könyvvizsgálati munkacsoport megbeszélései	240. és 300. témaszámú, 315. témaszámú (felülvizsgált)	80.
Kockázatbecslési eljárások végrehajtása		
8. Eredendő kockázatok – Azonosítás	240. témaszámú, 315. témaszámú (felülvizsgált)	91.
9. Eredendő kockázatok – Becslés	240. témaszámú, 315. témaszámú (felülvizsgált)	125.
10. Jelentős kockázatok	240. témaszámú, 260. témaszámú (felülvizsgált), 315. témaszámú (felülvizsgált), 330. témaszámú	138.
11. A belső kontroll megismerése	315. témaszámú (felülvizsgált)	151.
12. A belső kontroll értékelése	315. témaszámú (felülvizsgált)	167.
13. A belső kontroll hiányosságainak kommunikálása	265. témaszámú	198.
14. A kockázatbecslési szakasz lezárása	315. témaszámú (felülvizsgált)	212.
II. SZAKASZ: A kockázatokra adott válasz		
15. A kockázatokra adott válasz – Áttekintés	–	226.
16. A kockázatokra reagáló könyvvizsgálati terv	260. témaszámú (felülvizsgált), 300., 330., 500. témaszámú	229.
17. A tesztelés terjedelmének meghatározása	330., 500., 530. témaszámú	253.
18. Az elvégzett munka dokumentálása	230. témaszámú	282.
19. Írásbeli nyilatkozatok	580. témaszámú	286.
III. SZAKASZ: Jelentéskészítés		
20. Jelentéskészítés – Áttekintés	–	300.

21.	A könyvvizsgálati bizonyítékok értékelése	220., 330., 450., 520., 540. témaszámú	303.
22.	Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel	260. témaszámú (felülvizsgált), 265., 450. témaszámú	326.
23.	A könyvvizsgálói jelentés minősítései	705. témaszámú (felülvizsgált)	339.
24.	Figyelemfelhívó és egyéb kérdések bekezdések	570. témaszámú (felülvizsgált), 706. témaszámú (felülvizsgált)	357.
25.	Összehasonlító adatok	710. témaszámú	366.

Előszó

Üdvözljük, ez a Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetsége (IFAC) *Útmutató a nemzetközi könyvvizsgálati standardok használatához a kis- és középvállalkozások könyvvizsgálata során* című kiadványának negyedik kiadása.

A harmadik kiadás 2011-es megjelenése óta a Nemzetközi Könyvvizsgálati és Bizonyosságot Nyújtó Szolgáltatási Standardok Testület (IAASB) több projektet is befejezett a következő témakörökben: belső auditorok munkájának felhasználása; a könyvvizsgáló egyéb információkkal kapcsolatos felelőssége; könyvvizsgálói jelentéstétel; közzétételek és a jogszabályoknak és szabályozásoknak történő meg nem felelés (NOCLAR). A negyedik kiadást ezért a nemzetközi könyvvizsgálati standardok közelmúltbeli változásainak megfelelően naprakésszé tettük, így az összhangban van a Nemzetközi minőség-ellenőrzési, könyvvizsgálati, átvilágítási, egyéb bizonyosságot nyújtó és kapcsolódó szolgáltatási megnyilatkozások kézikönyve, 2016-2017 (*2016-2017 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*) című kiadvány tartalmával. Megragadtuk az alkalmat a szakmai tartalom egy részének finomítására és kisebb bemutatásbeli fejlesztések végzésére. Annak tudatában, hogy sok felhasználó esetleg éppen most fordítja az Útmutatót, arra törekedtünk, hogy a jelen kiadásban a lehető legkevesebb legyen a módosítás.

Az először 2007-ben megjelent Útmutatót eredetileg az Okleveles Könyvvizsgálók Kanadai Intézetével (CICA, jelenlegi nevén CPA Canada) közösen dolgoztuk ki, és annak célja, hogy a gyakorló könyvvizsgálók magyarázatok és szemléltető példák segítségével alaposabban megérthessék a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban végzett könyvvizsgálatot. A kiadvány gyakorlati („hogyan csináljuk”) könyvvizsgálati megközelítést kínál, amelyet a gyakorló könyvvizsgálók felhasználhatnak kis- és középvállalkozásoknál végzett, kockázati alapú könyvvizsgálat során. Végül soron hozzá kellene, hogy segítse a gyakorló könyvvizsgálókat magas színvonalú, költséghatékony könyvvizsgálat végzéséhez, lehetővé téve számukra a kis- és középvállalkozások és a köz érdekének jobb szolgálatát.

Az Útmutató nem irányadó útmutatást nyújt a nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásával kapcsolatban. Nem használható a nemzetközi könyvvizsgálati standardok elolvasása helyett, hanem kiegészítésként, hogy elősegítse a standardok következetes megvalósítását a kis- és középvállalkozások könyvvizsgálata során. Az Útmutató nem foglalkozik a nemzetközi könyvvizsgálati standardok minden szempontjával, és nem használható a nemzetközi könyvvizsgálati standardoknak való megfelelés megállapítására vagy bizonyítására.

Annak érdekében, hogy a tagszervezetek a lehető legnagyobb mértékben hasznosítani tudják az Útmutatót, valamint annak [Útmutató a kis- és középvállalkozások minőség-ellenőrzéséhez](#) (*Guide to Quality Control for Small- and Medium-Sized Practices*) című testvérkiadványát, az IFAC egy kézikönyvet és kiegészítő anyagokat is készített, amelyeknek célja, hogy támogassák az Útmutatók használatát oktatási és továbbképzési célokra. A Kézikönyv (*Companion Manual*) javaslatokat tartalmaz arra vonatkozóan, hogy az IFAC tagszervezetei és a vállalkozások hogyan hasznosíthatják legjobban az Útmutatókat saját igényeiknek és joghatóságaiknak megfelelően.

Az Olvasót érdekelhetik az IAASB jelenlegi [projektjei](#), amelyek a következők: Számviteli becslések, Minőség-ellenőrzés, a 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi számviteli standard és Adatelemzés. A jelen Útmutató semmilyen formában nem jelez előre lehetséges változásokat ezeken a területeken.

Végül örömmel fogadjuk, ha az olvasók az IFAC kis- és középvállalkozásokkal foglalkozó bizottsága (IFAC SMP Committee) munkájával kapcsolatos további részletekért ellátogatnak az IFAC weboldalának kis- és középvállalkozásokkal foglalkozó részére (www.ifac.org/SMP) és a @IFAC_SMP Twitter feedre, valamint a globális tudáskapuhoz (www.ifac.org/Gateway), ahol anyagok, hírek és cikkek széles körű gyűjteménye érhető el.

Monica Foerster

a Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetsége kis- és középvállalkozásokkal foglalkozó bizottságának elnöke

2018. április

Észrevételek kérése

Ez az Útmutató negyedik kiadása. Noha hasznos és magas színvonalú útmutatónak tartjuk, tovább lehet fejleszteni. Rendszeresen frissíteni kívánjuk a jelen kiadványt annak biztosítása érdekében, hogy az aktuálisan hatályos standardokat tükrözze és a lehető leghasznosabb legyen.

Örömmel fogadjuk nemzeti standardalkotók, IFAC-tagszervezetek, gyakorló könyvvizsgálók és mások észrevételeit. Különösen az alábbi kérdésekre vonatkozó véleményeket várjuk.

1. Hogyan használja Ön az Útmutatót? Például továbbképzés alapjaként és/vagy gyakorlati segédletként használja, vagy esetleg más módon?
2. Ön szerint az Útmutató kellőképpen a kis- és középvállalkozások könyvvizsgálatára van szabva?
3. Ön szerint könnyű eligazodni az Útmutatóban? Ha nem, tudna javaslatot tenni arra, hogyan lehetne ezen javítani?
4. Véleménye szerint milyen más módon lehetne még hasznosabbá tenni az Útmutatót?
5. Tud olyan származtatott termékekről (mint például továbbképzési anyagok, űrlapok, ellenőrző listák és programok), amelyeket az Útmutató alapján dolgoztak ki? Ha igen, kérjük, adja meg a részleteket.

Észrevételeit Christopher Arnold, a kis- és középvállalkozásokkal és kutatással foglalkozó

csoport vezetője részére küldje a következő email címre: ChristopherArnold@ifac.org

Fax: +1 212-286-9570
Postacím: International Federation of Accountants
529 Fifth Avenue
New York, NY 10017, USA

Jogi nyilatkozat

A jelen Útmutató szándéka, hogy segítséget nyújtson gyakorló könyvvizsgálók számára a nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásához kis- és középvállalkozások könyvvizsgálata során, de nem célja, hogy helyettesítse magukat a nemzetközi könyvvizsgálati standardokat. Emellett egy gyakorló könyvvizsgálónak saját szakmai megítélését, valamint a konkrét könyvvizsgálat során felmerült tényeket és körülményeket figyelembe véve kellene az Útmutatót használnia. Az IFAC nem vállal semmilyen felelősséget, amely közvetlenül vagy közvetetten felmerülhet az Útmutató használatára vagy alkalmazására következtében.

1. Hogyan kell használni az Útmutatót

A jelen Útmutató célja, hogy gyakorlati segítséget nyújtson a kis- és középvállalkozások részére könyvvizsgálati megbízást végző gyakorló könyvvizsgálóknak. Az Útmutatóban lévő semmilyen anyag nem használható azonban a következők helyett:

- **A nemzetközi könyvvizsgálati standardok elolvasása és megértése**
Feltételezzük, hogy a gyakorló könyvvizsgálók elolvasták a nemzetközi könyvvizsgálati standardok szövegét, amelyeket a *Nemzetközi minőség-ellenőrzési, könyvvizsgálati, átvilágítási, egyéb bizonyosságot nyújtó és kapcsolódó szolgáltatási megnyilatkozások kézikönyve (Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements)* tartalmaz, és amelyek ingyenesen letölthetők az IAASB kiadványok és források weboldaláról: (www.ifac.org/auditing-assurance/publications-resources, szűrjön rá a következőkre: „Handbooks, Standards, and Pronouncements”). A 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 19. bekezdése kimondja, hogy a könyvvizsgálónak a nemzetközi könyvvizsgálati standard teljes szövegét ismernie kell, beleértve annak alkalmazási és egyéb magyarázó anyagait, hogy megértse a standard céljait és megfelelően alkalmazza követelményeit. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok, a gyakori kérdések és egyéb segédanyagok megszerelhetők a Clarity Centerből is (www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center).
- **A szakmai megítélés alkalmazása**
A nemzetközi könyvvizsgálati standardok hatékony alkalmazása érdekében szükség van szakmai megítélésre az adott társasággal és az egyes konkrét megbízásokkal kapcsolatos konkrét tények és körülmények alapján.

Bár a kis- és középvállalkozások várhatóan jelentős felhasználócsoporthoz lesz, a jelen Útmutató célja, hogy minden gyakorló könyvvizsgálónak segítséget nyújtson a nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásához a kis- és középvállalkozások könyvvizsgálata során.

A jelen Útmutató felhasználható:

- a nemzetközi könyvvizsgálati standardoknak megfelelően végzett könyvvizsgálat alaposabb megértéséhez;
- munkavállalói kézikönyv kidolgozásához (szükség szerint a helyi követelmények és a társaság eljárásrendjének hozzáadásával), amely mindennapi referenciaként, valamint továbbképzések, egyéni tanulás és megbeszélések alapjául szolgál; valamint
- annak biztosításához, hogy a munkavállalók következetes megközelítést alkalmaznak a könyvvizsgálat megtervezéséhez és végrehajtásához.

A jelen Útmutató gyakran hivatkozik könyvvizsgálati munkacsoportra, amely arra utal, hogy egynél több könyvvizsgáló vesz részt a könyvvizsgálati megbízás végrehajtásában. Ugyanazok az általános elvek vonatkoznak azonban a csak egy személy (a gyakorló könyvvizsgáló) által végrehajtott könyvvizsgálatra is.

1.1 Az Útmutató sokszorosítása, fordítása és átdolgozása

Az IFAC ösztönzi és elősegíti kiadványainak sokszorosítását, fordítását és átdolgozását. Azok, akik szeretnék sokszorosítani, lefordítani vagy átdolgozni a jelen Útmutatót, a következő e-mail-címen jelentkezzenek: permissions@ifac.org.

1.2 A fejezetek tartalma és felépítése

Az Útmutató az alábbi rendezőelvek szerint két kötetre tagolódig, nem pedig pusztán sorjában összefoglalja az egyes nemzetközi könyvvizsgálati standardokat:

- 1. kötet—Alapfogalmak
- 2. kötet—Gyakorlati útmutató

Ez az Útmutató 1. kötete, amely áttekintést nyújt a teljes könyvvizgálatról és tárgyalja a kulcsfontosságú könyvvizsgálati fogalmakat, mint a lényegesség, az állítások, a belső kontroll, a kockázatbecslési eljárások, valamint további könyvvizsgálati eljárások alkalmazása válaszképpen a becsült kockázatokra. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok követelményeinek összefoglalását is tartalmazza az alábbiakra vonatkozóan:

- konkrét területek, mint például számviteli becslések, kapcsolt felek, a fordulónapot követő események, a vállalkozás folytatása és egyebek;
- dokumentációs követelmények; és
- a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakítása.

Az Útmutató 2. kötete arra összpontosít, hogyan lehet alkalmazni az 1. kötetben körvonalazott fogalmakat. A könyvvizgálat végrehajtásának jellemző szakaszait követi, kezdve az ügyfél elfogadásával, a tervezéssel és a kockázatbecsléssel, ezután következik a kockázatokra adott válasz, az összegyűjtött könyvvizsgálati bizonyítékok értékelése és a megfelelő könyvvizsgálói vélemény kialakítása.

A felépítés összefoglalása

Mindkét kötet fejezetei a következő formátum szerint épülnek fel:

- **A fejezet címe**
- **A könyvvizgálat folyamatábrája – Kivonat**
A legtöbb fejezet kivonatot tartalmaz a könyvvizgálat folyamatábrájából (ahol értelmezhető), hogy kiemelje a fejezetben tárgyalt konkrét tevékenységeket.
- **A fejezet tartalma**
Ez körvonalazza a fejezet tartalmát és célját.
- **Releváns nemzetközi könyvvizsgálati standardok**
A jelen Útmutatóban a fejezetek többsége néhány kivonattal kezdődik az adott fejezet tartalma szempontjából releváns nemzetközi könyvvizsgálati standardokból. Ezek a kivonatok releváns követelményeket és egyes esetekben a célokat (néhány esetben külön kiemelve, ha/amikor az adott fejezet főként egy bizonyos nemzetközi könyvvizsgálati standarddal foglalkozik), válogatott fogalmakat, valamint alkalmazási anyagokat tartalmaznak. Ezen kivonatok szerepeltetésének nem célja annak sugalmazása, hogy az adott nemzetközi könyvvizsgálati standardban lévő egyéb, külön nem említett anyagot, vagy más, a tárgyra vonatkozó nemzetközi könyvvizsgálati standardokat nem kell figyelembe venni. Az Útmutatóban szereplő kivonatok kizárólag a szerzők azzal kapcsolatos megítélésén alapulnak, hogy mi releváns az egyes konkrét fejezetek tartalmának szempontjából. A 200., 220. és 300. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardok például a könyvvizgálat teljes folyamata során alkalmazandók, de csak egy vagy két fejezet foglalkozik velük konkrétan.
- **Áttekintés és a fejezetek anyaga**
Az áttekintés minden fejezetben a következőket tartalmazza:
 - kivonatokat a vonatkozó nemzetközi könyvvizsgálati standardokból; és
 - a fejezetben tárgyaltak áttekintését.

Az áttekintést a tárgy részletesebb kifejtése és a vonatkozó nemzetközi könyvvizsgálati standardok megvalósításával kapcsolatos gyakorlati, lépésenkénti útmutatás/ módszertan követi. Ez kereszthivatkozásokat tartalmazhat a vonatkozó nemzetközi könyvvizsgálati standardokra. Bár az Útmutató kizárólag a múltira vonatkozó pénzügyi információk könyvvizsgálatát tárgyaló (a 800-as sorozaton kívüli) nemzetközi könyvvizsgálati standardokra összpontosít, hivatkozik a Könyvvizsgálók Nemzetközi Etikai Standardok Testülete (IESBA) által kiadott *Etikai kódex kamarai tag könyvvizsgálóknak* (IESBA kódex) kiadványra, valamint az 1. témaszámú, *Minőség-ellenőrzés a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatával és átvilágításával, valamint az egyéb bizonyosságot nyújtó és kapcsolódó szolgáltatási megbízások végrehajtásával foglalkozó társaságok esetében* című nemzetközi minőség-ellenőrzési standardra is.

- **Megfontolandó kérdések**

Az Útmutató számos megfontolandó kérdést tartalmaz. Ezek a megfontolandó kérdések gyakorlati útmutatást nyújtanak olyan könyvvizsgálati kérdésekkel kapcsolatban, amelyek könnyen figyelmen kívül maradnak, vagy olyankor, amikor a gyakorló könyvvizsgálók számára nehézséget okozhat bizonyos fogalmak megértése vagy megvalósítása.

- **Szemléltető esettanulmányok**

Annak bemutatására, hogy a nemzetközi könyvvizsgálati standardok hogyan alkalmazhatók a gyakorlatban, az Útmutató 2. kötete két esettanulmányt tartalmaz. A második kötet több fejezetének végén a nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményei alkalmazásának dokumentálására vonatkozó két lehetséges megközelítési mód ismertetésére kerül sor. Az esettanulmányok részletei megtalálhatók a jelen Útmutató 2. kötetének 2. fejezetében.

A esettanulmányok és a bemutatott dokumentáció célja kizárólag a szemléltetés. A megadott dokumentáció egy jellemző könyvvizsgálati dosszié kis részlete és pusztán egy lehetséges módját körvonalazza annak, hogyan lehet megfelelni a nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeinek. A megadott adatok, elemzés és magyarázat csak egy részét képezik azoknak a körülményeknek és megfontolásoknak, amelyekkel a könyvvizsgálónak egy konkrét könyvvizsgálat során foglalkoznia kell. Mint mindenkor, a könyvvizsgálónak szakmai megítélését kell alkalmaznia.

Az első esettanulmány egy Dephta Furniture nevű kitalált gazdálkodó egységről szól. Ez egy helyi, családi tulajdonban lévő bútorgyártó cég, 15 főállású alkalmazottal. A gazdálkodó egységnél egyszerű az irányítási szerkezet, néhány vezetői szint van csak, és egyszerű az ügyletek feldolgozása. A számviteli funkció készen kapható, szabványos szoftvercsomagot használ.

A második esettanulmány szintén kitalált gazdálkodó egységre, a Kumar és tsa. társaságra épül. Ez két teljes munkaidős alkalmazottat, a tulajdonost, valamint egy részmunkaidős könyvelőt foglalkoztató mikrovállalkozás.

Egyéb IFAC kiadványok

A jelen Útmutató olvasható az *Útmutató a kis- és középvállalkozások minőség-ellenőrzéséhez* (*The Guide to Quality Control for Small- and Medium-Sized Practices*) című kiadvánnyal együtt is, amely ingyen letölthető az IFAC online kiadványainak és forrásainak weboldaláról (<http://web.ifac.org/publications/small-and-medium-practices-committee/implementation-guides>).

1.3 Kifejezések jegyzéke

Az Útmutató sok kifejezést az IESBA kódex, a Kifejezések glosszáriuma és a nemzetközi könyvvizsgálati standardok meghatározásai szerint használ (ahogy az a *Nemzetközi minőség-ellenőrzési, könyvvizsgálati, átvilágítási, egyéb bizonyosságot nyújtó és kapcsolódó szolgáltatási megnyilatkozások kézikönyve* című kiadványban szerepelnek). Mind a partnereknek, mind a munkatársaknak ismerniük kell ezeket a fogalmakat.

Az Útmutató a következő kifejezéseket is használja:

Csalás elleni kontrollok

Ezek a vezetés által a csalásból eredő hibás állítások megelőzése vagy feltárása céljából kialakított kontrollok. A vezetők általi felülírás szempontjából ezek a kontrollok lehet, hogy nem akadályozzák meg a csalást, de elrettentő hatásuk lehet, és nehezebbé tehetik a csalás elkövetésének eltitkolását. Jellemző példák:

- szabályzatok és eljárások, amelyek növelik az elszámoltathatóságot, mint például naplótételek aláírással történő jóváhagyása;
- érzékeny adatokhoz és ügyletekhez történő hozzáférés kontrolljának javítása;
- csendes riasztások;
- eltérésekre és kivételekre vonatkozó jelentések;
- könyvvizsgálati eseménynaplók;
- készenléti terv csalás esetére;
- emberi erőforrással kapcsolatos eljárások, mint például az átlagosnál nagyobb csalási potenciállal rendelkező egyének azonosítása/figyelése (például túlzottan fényűző életvitel); valamint
- mechanizmusok a lehetséges csalások névtelenül történő bejelentésére.

Átfogó kockázatok és kontrollok

Néhány kockázat és kontroll a szervezet egészét érinti. Az átfogó kontrollok (egyres joghatóságokban gazdálkodó egység szintű kontrollokként is említik) azt a célt szolgálják, hogy segítsék az ügyletek kontrolljának működését. Ezért az átfogó kockázatokat és kontrollokat a pénzügyi kimutatások szintjén kell mérlegelni.

A pénzügyi kimutatásokra átfogó hatást gyakorló kockázatok és kontrollok azok, amelyek a könyvvizsgáló megítélése szerint:

- (a) nem korlátozódnak a pénzügyi kimutatások konkrét elemeire, számláira vagy tételeire;
- (b) ha mégis ilyenekre korlátozódnak, a pénzügyi kimutatások tekintélyes részét képviselik vagy képviselhetik, vagy
- (c) olyan közzétételekre vonatkoznak, amelyek alapvetőek a pénzügyi kimutatások felhasználók általi megértése szempontjából.

Az átfogó kontrollok gyakran kevésbé megfoghatóak, mint az állítás szintjén működő kontrollok. Mint ilyen, azt a különösen fontos alapot képezik, amelyre egyéb belső kontrollok (mint az ügyleti kontrollok) épülnek. Átfogó kontrollokra példák a vezetés elkötelezettsége az etikus viselkedés iránt, hozzáállása a belső kontroll rendszeréhez, valamint a hozzáértő személyek felvételére, a csalás megelőzésére és az időszak végi pénzügyi beszámolásra szolgáló eljárások.

Ügyleti kockázatok és kontrollok

Egyes kockázatok és kontrollok az egyedi pénzügyi kimutatási területekhez vagy konkrét állításokhoz kapcsolódnak (állítás szintje). Az ügyleti kontrollokat az ügyleti kockázat csökkentésére alakítja ki a vezetés. Céljuk annak biztosítása, hogy minden ügyletet megfelelően engedélyeznek, feldolgoznak és rögzítenek a számviteli nyilvántartásokban megfelelő összeggel a megfelelő időszakban.

Vezetés

A gazdálkodó egység működésének folytatásáért ügyvezetői felelősséggel tartozó személy(ek). Bizonyos gazdálkodó egységeknél egyes joghatóságokban a vezetés részben vagy teljeskörűen magában foglalja az irányítással megbízott személyeket, például egy irányító testület ügyvezető tagjai, vagy egy tulajdonos-vezető.

Irányítással megbízott személyek

A gazdálkodó egység stratégiai irányításának és elszámoltathatóságával kapcsolatos kötelemeknek a felügyeletéért felelős személy(ek) vagy szervezet(ek) (például társasági megbízott). Ez magában foglalja a pénzügyi beszámolási folyamat felügyeletét. Bizonyos gazdálkodó egységeknél egyes joghatóságokban az irányítással megbízott személyek köre magában foglalhatja a vezetés tagjait, például egy magán- vagy állami szektorba tartozó gazdálkodó egység valamely irányító testületének ügyvezető tagjait, vagy egy tulajdonos-vezetőt.

Tulajdonos-vezető

Ez a gazdálkodó egység tulajdonosát jelenti, aki napi szinten részt vesz a gazdálkodó egység működtetésében. A legtöbb esetben a tulajdonos-vezető egyben a gazdálkodó egység irányításával megbízott személy is.

Kis- és középvállalkozás (kkv)

Olyan számviteli működés/társaság, amely a következő tulajdonságokkal rendelkezik:

- az ügyfelei többnyire kis- és középvállalkozások (kkv-k);
- külső forrásokat használ korlátozott belső szakmai forrásai kiegészítésére, valamint
- korlátozott létszámú szakembert alkalmaz.

Joghatóságoként változó, hogy mi számít kis- és középvállalkozásnak.

1.4 Az útmutatóban használt rövidítések

AR (kombinált ¹)	követelésekkel kapcsolatos állítások* C= teljesség* AV = pontosság és értékelés* E = létezés* P = prezentálás*
CAATs	számítógéppel támogatott könyvvizsgálati módszerek*
CU	pénzegységek (a standard pénzegység jelölése „euró”)* F/S pénzügyi kimutatások*
HR	emberi erőforrások
IAASB	Nemzetközi Könyvvizsgálati és Bizonyosságot Nyújtó Szolgáltatási Standard Testület
IC	belső kontroll* A belső kontroll öt fő tényezője a következő:

¹ Felhívjuk a figyelmet, hogy a 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardban meghatározott egyes állításokat ebben a kézikönyvben a használat megkönnyítésének érdekében kombináltuk. Ahol értelmezhető, az egyes állításokat (a kombinálás előtt) egyedileg is lehet tesztelni.

	CA = kontrolltevékenységek*
	CE = kontrollkörnyezet*
	IS = informatikai rendszerek*
	MO = figyelemmel kísérés*
	RA = kockázatbecslés*
IESBA kódex	IESBA Etikai kódex kamarai tag könyvvizsgálóknak**
IFAC	Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetsége
IFRS	nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok*
ISAs	nemzetközi könyvvizsgálati standardok*
ISAEs	bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra vonatkozó megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardok*
IPSASs	nemzetközi költségvetési számviteli standardok*
ISQC	nemzetközi minőség-ellenőrzési standard*
ISREs	átvilágítási megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardok*
ISRSs	kapcsolódó szolgáltatásokra vonatkozó nemzetközi standardok*
IT	informatika
KAM	kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések*
PC	személyi számítógép
R&D	kutatás-fejlesztés*
RMM	lényeges hibás állítás kockázatai*
RAPs	kockázatbecslési eljárások*
Kkv	kis- és középvállalkozás**
Kkv	kis- és középvállalkozás**
TOC	kontrollok tesztelése*
TCWG	az irányítással megbízott személyek*
WP	munkanyagok*

2. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok

A nemzetközi könyvvizsgálati standardok felépítése

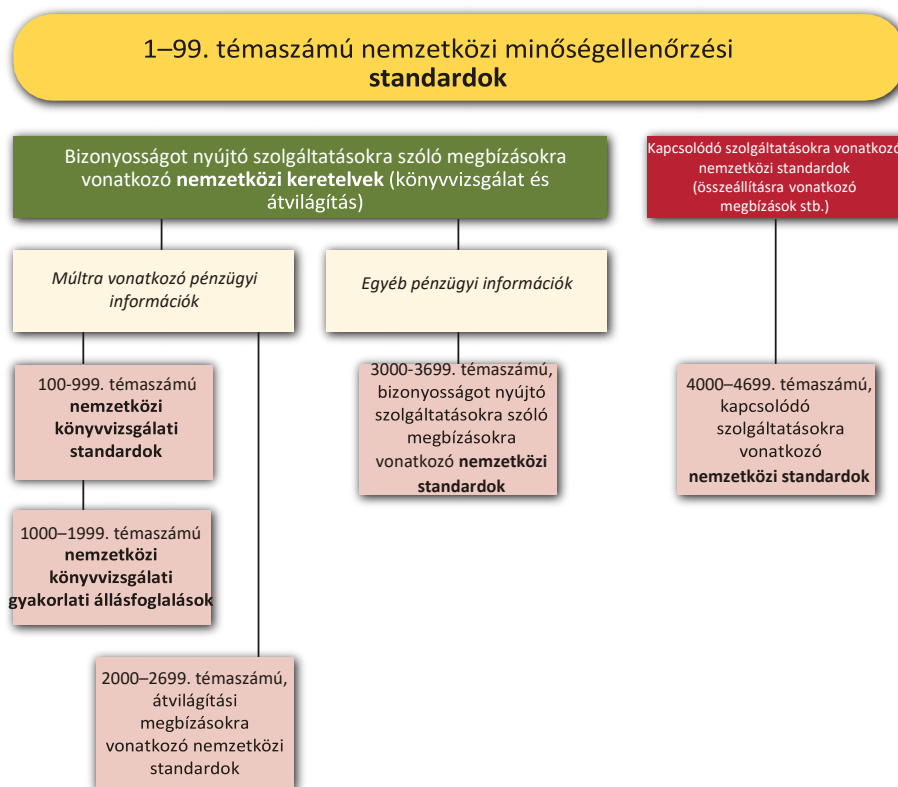
A nemzetközi könyvvizsgálati standardok az alább bemutatott közös szerkezettel rendelkeznek.

A nemzetközi könyvvizsgálati standardok elemei	Megjegyzések
Bevezetés	A nemzetközi könyvvizsgálati standard céljának és hatókörének kifejtése, beleértve, hogy az adott nemzetközi könyvvizsgálati standard hogyan kapcsolódik más nemzetközi könyvvizsgálati standardokhoz, a nemzetközi könyvvizsgálati standard
Célok	A könyvvizsgáló által az adott nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeinek történő megfelelés eredményeképpen elérendő célok. A könyvvizsgáló átfogó céljainak elérése érdekében a könyvvizsgálónak a releváns nemzetközi könyvvizsgálati standardokban kinyilvánított célokat kell használnia a könyvvizsgálat tervezése és végrehajtása során, figyelembe véve a nemzetközi könyvvizsgálati standardok közötti kapcsolódásokat. A 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 21. bekezdés a) pontja előírja, hogy a könyvvizsgáló: (a) határozza meg, hogy szükség van-e a nemzetközi könyvvizsgálati standardokban előírtakon felüli könyvvizsgálati eljárásokra a nemzetközi könyvvizsgálati standardokban kinyilvánított célok elérése érdekében; és (b) értékelje, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szereztek-e.
Fogalmak	Bizonyos kifejezésekhez a nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában kapcsolt jelentések ismertetése. Ezek megadásának célja, hogy segítsék a nemzetközi könyvvizsgálati standardok következetes alkalmazását és értelmezését. Nem céljuk, hogy felülírjanak olyan fogalmakat, amelyeket lehet, hogy más célra alakítottak ki, mint például azok, amelyeket jogszabályok vagy szabályozások tartalmaznak.
Követelmények	Ez a rész körvonalazza a konkrét követelményeket a könyvvizsgáló számára. Minden követelmény tartalmazza a „kell” szót. A 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 15. bekezdése például a következő követelményt tartalmazza: „A könyvvizsgálónak szakmai szkepticizmussal kell megterveznie és végrehajtania a könyvvizsgálatot, felismerve, hogy lehetnek olyan körülmények, amelyek miatt a pénzügyi kimutatások lényeges hibás állításokat tartalmazhatnak.”

A nemzetközi könyvvizsgálati standardok elemei	Megjegyzések
<p>Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok</p>	<p>Az alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok további magyarázatot nyújtanak a nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeihez és útmutatást adnak azok megvalósításához. Konkrétan:</p> <ul style="list-style-type: none"> • pontosabban megmagyarázhatják, mit jelent valamely követelmény, vagy mit szándékozik lefedni; • ahol értelmezhető, tartalmazhatnak kisebb gazdálkodó egységekre jellemző szempontokat; valamint • tartalmazhatnak példákat olyan eljárásokra, amelyek megfelelőek lehetnek az adott körülmények között. A könyvvizsgáló által kiválasztott tényleges eljárások azonban megkövetelik szakmai megítélés alkalmazását a gazdálkodó egység konkrét körülményei és a lényeges hibás állítás becsült kockázatai alapján. <p>Bár az ilyen útmutatás önmagában nem támaszt követelményt, releváns a nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeinek megfelelő alkalmazása szempontjából. Az alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok háttér-információt is adhatnak a nemzetközi könyvvizsgálati standardban tárgyalt kérdésekről.</p>
<p>Függelékek</p>	<p>A függelékek az alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok részét alkotják. A függelék célja és szándék szerinti használata a kapcsolódó nemzetközi könyvvizsgálati standard fő szövegében, vagy magának a függeléknek a címében és bevezetésében szerepel.</p>

2.1 Index a nemzetközi könyvvizsgálati standardokhoz és kereszthivatkozások

A nemzetközi könyvvizsgálati standardok keretelveit az alábbiakban illusztráljuk.



Az alábbi táblázat jelzi a kereszthivatkozásokat a nemzetközi könyvvizsgálati standardok és az 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standard, valamint az Útmutató megfelelő fejezetei között. Megjegyzés: A táblázat csak az Útmutató azon fejezeteire nézve tartalmaz kereszthivatkozásokat, amelyekben az adott standardok elsődleges alkalmazási követelményeivel foglalkozunk. Egy adott standardra további hivatkozások megjelenhetnek más fejezetekben is.

Nemzetközi könyvvizsgálat standard / 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standard		Kötet és fejezet
Hivatkozás		V1 = 1. kötet V2 = 2. kötet
1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standard	Minőségellenőrzés a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatával és átvilágításával, valamint az egyéb bizonyosságot nyújtó és kapcsolódó szolgáltatási megbízások végrehajtásával foglalkozó társaságok esetében	V1 – 3, 16 V2 – 4
200	A független könyvvizsgáló átfogó céljai és a könyvvizsgálatnak a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban történő végrehajtása	V1 – 3, 4
210	Megegyezés a könyvvizsgálati megbízások feltételeiről	V2 – 4
220	A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának minőség-ellenőrzése	V1 – 3, 16, V2 – 4, 21
230	Könyvvizsgálati dokumentáció	V1 – 3, 16, V2 – 18
240	A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál	V1 – 8, 9, 16 V2 – 7, 8, 9, 10
250 (Felülvizsgált)	A jogszabályok és szabályozások figyelembevétele a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál	V1 – 15
260 (Felülvizsgált)	Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel	V2 – 16, 22
265	A belső kontroll hiányosságainak kommunikálása az irányítással megbízott személyek és a vezetés felé	V2 – 13, 22
300	A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának tervezése	V1 – 9, 16 V2 – 4, 5, 7, 16
315 (Felülvizsgált)	A lényeges hibás állítás kockázatának azonosítása és felmérése a gazdálkodó egység és környezetének megismerésén keresztül	V1 – 4, 5, 6, 8, 16 V2 – 7, 8, 9, 10, 11, 12, 14
320	Lényegesség a könyvvizsgálat tervezésében és végrehajtásában	V1 – 7, V2 – 6
330	A könyvvizsgáló válaszai a becsült kockázatokra	V1 – 4, 9, 10, 16 V2 – 10, 16, 17, 21
402	Szolgáltató szervezetet igénybe vevő gazdálkodó egységre vonatkozó	V1 – 15
450	A könyvvizsgálat során azonosított hibás állítások értékelése	V2 – 6, 21, 22
500	Könyvvizsgálati bizonyítékok	V1 – 9, V2 – 16, 17
501	Könyvvizsgálati bizonyítékok – egyes tételekre vonatkozó speciális szempontok	V1 – 15
505	Külső megerősítések	V1 – 10
510	Első könyvvizsgálati megbízások – Nyitóegyenlegek	V1 – 15
520	Elemző eljárások	V1 – 10, V2 – 21
530	Könyvvizsgálati mintavételezés	V2 – 17
540	Számviteli becslések – beleértve a valós értékre vonatkozó számviteli becsléseket is – és a kapcsolódó közzétételek könyvvizsgálata	V1 – 11, V2 – 21
550	Kapcsolt felek	V1 – 12
560	Fordulónap után események	V1 – 13

Nemzetközi könyvvizsgálati standard / 1. témaszámú nemzetközi minőség-ellenőrzési standard Hivatkozás		Kötet és fejezet V1 = 1. kötet V2 = 2. kötet
570 (Felülvizsgált)	A vállalkozás folytatása	V1–14
580	Írásbeli nyilatkozatok	V2–19
600	Speciális szempontok – Csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatai (beleértve a komponensek könyvvizsgálóinak munkáját)	V1–15
610 (2013-ban felülvizsgálva)	A belső auditorok munkájának felhasználása	V1–15
620	A könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő munkájának felhasználása	V1–15
700 (Felülvizsgált)	A pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakítása és jelentéskészítés	V1–4, 17
701	Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálása a független könyvvizsgálói jelentésben	V1–4, 17
705 (Felülvizsgált)	A független könyvvizsgálói jelentésben szereplő vélemény minősítései	V2–23
706 (Felülvizsgált)	Figyelemfelhívó bekezdések és egyéb kérdések bekezdések a független könyvvizsgálói jelentésben	V2–24
710	Összehasonlító adatok – Előző időszak megfelelő adatai és összehasonlító pénzügyi kimutatások	V2–25
720 (Felülvizsgált)	A könyvvizsgálónak az egyéb információkkal kapcsolatos felelőssége	V1–15
800 (Felülvizsgált)	Speciális szempontok – Speciális célú keretelvekkel összhangban készített pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatai	Nem szerepel*
805 (Felülvizsgált)	Speciális szempontok — Egyedüli pénzügyi kimutatásoknak és egy pénzügyi kimutatás konkrét elemeinek, számláinak vagy tételeinek könyvvizsgálatai	Nem szerepel*
810	Összesített pénzügyi kimutatásokra vonatkozó jelentések kibocsátására vonatkozó megbízások	Nem szerepel*

*A 800. témaszámú (felülvizsgált), 805. témaszámú (felülvizsgált), és a 810. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardok megítélésünk szerint a kkv-k könyvvizsgálatára korlátozottan alkalmazhatók, így az Útmutató jelen kiadása nem foglalkozik külön velük.

A következő táblázat a kereszthivatkozásokat tartalmazza az Útmutató fejezetei és a nemzetközi könyvvizsgálati standardok érintett főbb fejezetei között.

Megjegyzés: A jelen táblázat kizárólag általános kereszthivatkozásokat tartalmaz. A jelen Útmutató több fejezete olyan szempontokat ölel fel, amelyekkel egynél több nemzetközi könyvvizsgálati standard foglalkozik.

Fejezet	Cím	Nemzetközi könyvvizsgálati standard / 1. témaszámú nemzetközi minőség-ellenőrzési standard Hivatkozás
V1–3	Etika, nemzetközi könyvvizsgálati standardok és minőség-ellenőrzés	ISQC 1, 200, 220
V1–4	A kockázat alapú könyvvizsgálat – Áttekintés	Több

V1 – 5	Belső kontroll—Cél és komponensek	315 (Felülvizsgált)
V1 – 6	Állítások a pénzügyi kimutatásokban	315 (Felülvizsgált)
V1 – 7	Lényegesség és könyvvizsgálati kockázat	320
V1 – 8	Kockázatbecslési eljárások	240, 315 (Felülvizsgált)
V1 – 9	Válaszok a becsült kockázatokra	240, 300 330, 500
V1 – 10	További könyvvizsgálati eljárások	330, 505, 520

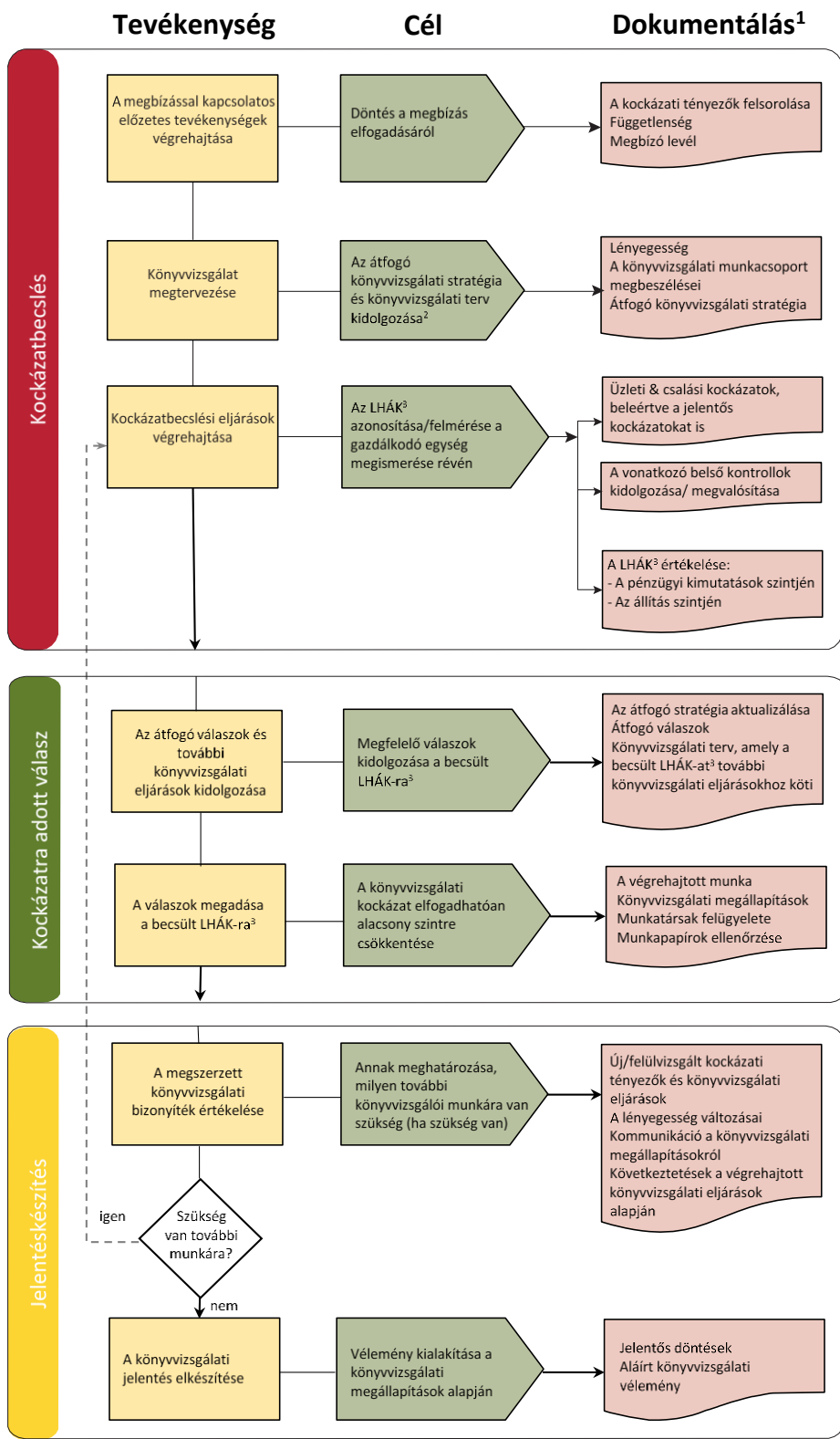
Fejezet	Cím	Nemzetközi könyvvizsgálati standard / 1. témaszám / nemzetközi minőség-ellenőrzési standard Hivatkozás
V1 – 11	Számviteli becslések	540
V1 – 12	Kapcsolt felek	550
V1 – 13	Fordulónap után események	560
V1 – 14	A vállalkozás folytatása	570 (Felülvizsgált)
V1 – 15	A nemzetközi könyvvizsgálati standardok egyéb követelményeinek összegzése	250 (Felülvizsgált), 402, 501, 510, 600, 610 (2013-ban felülvizsgált) 620, 720 (Felülvizsgált)
V1 – 16	Könyvvizsgálati dokumentáció	ISQC1, 220, 230, 240, 300 315 (Felülvizsgált), 330
V1 – 17	A pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakítása	700 (Felülvizsgált), 701
V2 – 4	A megbízás elfogadása és megtartása	ISQC1, 210, 220, 300
V2 – 5	Átfogó könyvvizsgálati stratégia	300
V2 – 6	A lényegesség meghatározása és alkalmazása	320, 450
V2 – 7	A könyvvizsgálati munkacsoport megbeszélései	240, 300, 315 (Felülvizsgált)
V2 – 8	Eredendő kockázatok—Azonosítás	240, 315 (Felülvizsgált)
V2 – 9	Eredendő kockázatok—Felmérés	240, 315 (Felülvizsgált)
V2 – 10	Jelentős kockázatok	240, 315 (Felülvizsgált), 330
V2 – 11	A belső kontroll megismerése	315 (Felülvizsgált)
V2 – 12	A belső kontroll értékelése	315 (Felülvizsgált)
V2 – 13	A belső kontroll hiányosságainak kommunikálása	265
V2 – 14	A kockázatbecslési fázis befejezése	315 (Felülvizsgált)
V2 – 16	A rugalmas könyvvizsgálati terv	260 (Felülvizsgált), 300, 330, 500
V2 – 17	A tesztelés mértékének meghatározása	330, 500, 530
V2 – 18	A végrehajtott munka dokumentálása	230
V2 – 19	Írásbeli nyilatkozatok	580

V2 – 21	A könyvvizsgálati bizonyítékok értékelése	220, 330, 450 520, 540
V2 – 22	Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel	260 (Felülvizsgált),
V2 – 23	A könyvvizsgálói jelentés minősítései	705 (Felülvizsgált)
V2 – 24	Figyelemfelhívó bekezdések és egyéb kérdések bekezdések	570 (Felülvizsgált), 706 (Felülvizsgált)
V2 – 25	Összehasonlító adatok	710

2.2 A könyvvizsgálati folyamat

A jelen Útmutatóban felvázolt könyvvizsgálati megközelítést három szakaszra osztottuk fel: kockázatbecslés, a kockázatra adott válasz és jelentéskészítés. Ezt a 2.2-1. ábra illusztrálja. Az ábra mindegyik könyvvizsgálati szakaszra felvázolja a főbb tevékenységeket, azok célját és a létrehozott dokumentációt. A tevékenységekre és a három fázis során szükséges dokumentációra vonatkozó további információkat a jelen Útmutató tartalmazza, különös tekintettel a 2. kötetre, amely egy tipikus könyvvizsgálatot követ végig az elejétől a végéig.

2.2–1. ábra



Megjegyzések:

1. A szükséges dokumentumok teljesebb listáját lásd a 230. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardban.
2. A tervezés (300. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard) folyamatos és ismétlődő folyamat a könyvvizsgálat során.
3. LHÁK = Lényeges hibás állítás kockázata.

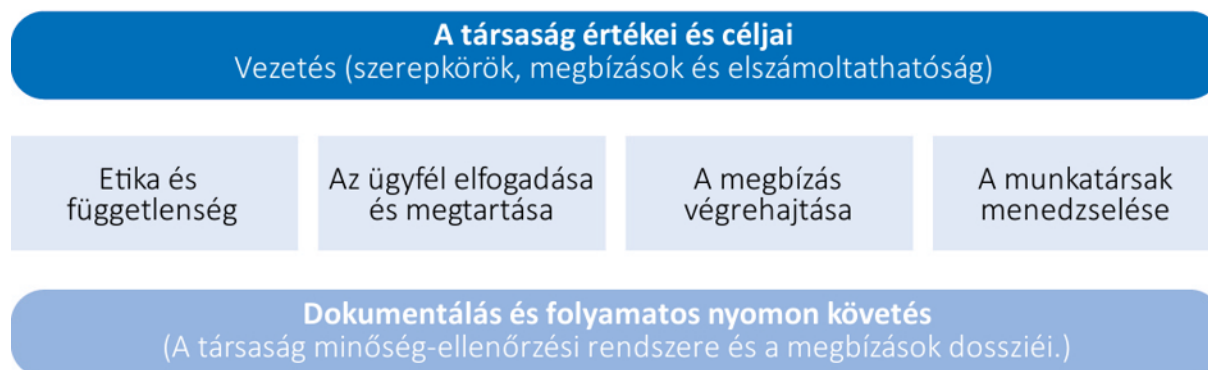
1. kötet

Alapelvek

3. Etika, nemzetközi könyvvizsgálati standardok és minőség-ellenőrzés

A fejezet tartalma	Releváns nemzetközi könyvvizsgálati standardok
A társaság minőség-ellenőrzési rendszerében kezelendő ügyek az etikai előírásoknak (beleértve a függetlenségi előírásokat is) és a nemzetközi könyvvizsgálati standardoknak való megfelelés biztosítása érdekében.	ISQC 1, 200, 220

3.0–1. ábra



Bekezdés száma	A nemzetközi könyvvizsgálati standard/nemzetközi minőség-ellenőrzési standard célja(i)
ISQC 1.11	A társaság célja olyan minőség-ellenőrzési rendszer létrehozása és fenntartása, amely kellő bizonyosságot nyújt számára arra, hogy: (a) a társaság és a munkatársak megfelelnek a szakmai standardoknak és a vonatkozó jogi és szabályozási követelményeknek, továbbá (b) a társaság vagy a megbízásért felelős partner által kiadott jelentések az adott körülmények
220.6	A könyvvizsgáló célja olyan minőség-ellenőrzési eljárások bevezetése a megbízás szintjén, amelyek kellő bizonyosságot nyújtanak a könyvvizsgálónak arra, hogy: (a) a könyvvizsgálat megfelel a szakmai standardoknak, valamint a vonatkozó jogi és szabályozási követelményeknek, és (b) a kibocsátott könyvvizsgálói jelentés az adott körülmények között megfelelő.

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból/1. témaszámú nemzetközi minőség-ellenőrzési standardból
ISQC 1.13	A társaságnál a minőség-ellenőrzési rendszer kialakításáért és fenntartásáért felelős munkatársaknak a jelen nemzetközi minőség-ellenőrzési standard teljes szövegét ismerniük kell, beleértve annak alkalmazási és egyéb magyarázó anyagait is, hogy megértsék a standard célját és megfelelően alkalmazzák követelményeit.
ISQC 1.18	A társaságnak olyan belső kultúrát szorgalmazó politikákat és eljárásokat kell kidolgoznia, amely annak elismerésére épül, hogy a minőség elengedhetetlen a megbízások végrehajtásánál. Az ilyen politikáknak és eljárásoknak elő kell írniuk a társaság ügyvezető igazgatója (vagy annak megfelelő szintű vezetője) számára, vagy, adott esetben, a társaság partnerekből álló igazgatósága (vagy annak megfelelő szintű testülete) számára a minőség-ellenőrzési rendszerért való végső felelősség felvállalását. (Hiv.: A4–A5. bekezdés)
ISQC 1.19	A társaságnak olyan politikákat és eljárásokat kell kialakítania, hogy az a személy vagy személyek, akit vagy akiket a társaság ügyvezető igazgatója vagy partnerekből álló igazgatósága operatív feladattal bízott meg a minőség-ellenőrzési rendszerrel kapcsolatban, rendelkezzen(ek) az ezen felelősség felvállalásához elegendő és megfelelő tapasztalattal és képességgel, valamint a szükséges hatáskörrel. (Hiv.: A6. bekezdés)
ISQC 1.29	<p>A társaságnak olyan politikákat és eljárásokat kell kialakítania, amelyek kellő bizonyosságot nyújtanak számára arra, hogy elegendő olyan munkatársa van, aki rendelkezik azokkal a képességekkel és kompetenciával, valamint azzal az etikai alapelvek melletti elkötelezettséggel, amely szükséges:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) a megbízásoknak a szakmai standardok, valamint a jogi és szabályozási követelmények szerinti végrehajtásához, és (b) ahhoz, hogy a társaság vagy a megbízásért felelős partnerek képessé váljanak arra, hogy a körülményeknek megfelelő jelentéseket bocsássanak ki. (Hiv.: A24–A29. bekezdés)
ISQC 1.32	<p>A társaságnak olyan politikákat és eljárásokat kell kidolgoznia, amelyek kellő bizonyosságot nyújtanak számára arra, hogy a megbízásokat a szakmai standardoknak, valamint a jogi és szabályozási követelményeknek megfelelően hajtják végre, és hogy a társaság vagy a megbízásért felelős partner olyan jelentéseket bocsát ki, amelyek megfelelőek az adott körülmények között. Az ilyen politikáknak és eljárásoknak tartalmazniuk kell:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) a következetességet elősegítő kérdéseket a megbízás végrehajtásának minőségét illetően; (Hiv.: A32–A33. bekezdés) (b) a felügyelettel kapcsolatos felelősséget (Hiv.: A34. bekezdés) (c) az áttekintéssel kapcsolatos felelősséget. (Hiv.: A35. bekezdés)
ISQC 1.48	<p>A társaságnak olyan folyamatot kell kidolgoznia a figyelemmel kísérésre, amely kellő bizonyosságot nyújt számára arra, hogy a minőség-ellenőrzési rendszerhez kapcsolódó politikák és eljárások relevánsak, megfelelőek és hatékonyan működnek. A folyamatnak:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) magában kell foglalnia a társaság minőség-ellenőrzési rendszerének folyamatos mérlegelését és értékelését, beleértve legalább egy lezárt megbízás ciklikus alapon történő ellenőrzését minden egyes megbízásért felelős partner esetében, (b) elő kell írnia, hogy a társaság a figyelemmel kísérés felelősségét olyan partnerre vagy partnerekre, vagy egyéb személyekre bízhatja, akik a társaságnál elegendő és megfelelő tapasztalattal és hatáskörrel rendelkeznek a felelősség felvállalásához, és (c) elő kell írnia, hogy a megbízás vagy a megbízás minőség-ellenőrzésének végrehajtói nem vehetnek részt a megbízások ellenőrzésében. (Hiv.: A64–A68. bekezdés)
ISQC 1.57	A társaságnak olyan politikákat és eljárásokat kell kidolgoznia, amelyek megfelelő dokumentációt írnak elő a minőség-ellenőrzési rendszer egyes elemei működésének a bizonyítására. (Hiv.: A73–A75. bekezdés)
200.14	A könyvvizsgálónak meg kell felelnie a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatára vonatkozó megbízással kapcsolatos releváns etikai követelményeknek, beleértve a függetlenséggel összefüggő követelményeket is. (Hiv.: A16–A19. bekezdés)

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból/1. témaszámú nemzetközi minőség-ellenőrzési standardból
200.15	A könyvvizsgálónak szakmai szkepticizmussal kell megterveznie és végrehajtania a könyvvizsgálatot, felismerve, hogy lehetnek olyan körülmények, amelyek miatt a pénzügyi kimutatások lényeges hibás állításokat tartalmazhatnak. (Hiv.: A20–A24. bekezdés)
200.16	A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának tervezése és végrehajtása során a könyvvizsgálónak szakmai megítélést kell alkalmaznia. (Hiv.: A25–A29. bekezdés)
220.17	A könyvvizsgálói jelentés dátumakor vagy azt megelőzően a megbízásért felelős partnernek a könyvvizsgálati dokumentáció áttekintése és a megbízásért felelős munkacsoporttal folytatott megbeszélés révén meg kell győződnie arról, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szereztek a levont következtetések alátámasztásához és a könyvvizsgálói jelentés kibocsátásához. (Hiv.: A18–A20. bekezdés)
220.18	A megbízásért felelős partnernek: (a) felelősséget kell vállalnia azért, hogy a megbízásért felelős munkacsoport megfelelő konzultációt hajtson végre a nehéz vagy vitatott kérdéseket illetően; (b) meg kell győződnie arról, hogy a megbízásért felelős munkacsoport tagjai megfelelő konzultációt folytattak a megbízás folyamán mind a megbízásért felelős munkacsoporton belül, mind a megbízásért felelős munkacsoport és mások között, a megfelelő szinten, a társaságon belül vagy kívül; (c) meg kell győződnie arról, hogy a konzultációk jellege és hatóköre, valamint az azokból eredő következtetések egyeztetve lettek a konzulens féllel, és (d) meg kell állapítania, hogy a konzultációkból eredő következtetéseket megvalósították-e. (Hiv.: A21–A22. bekezdés)
220.19	A tőzsdén jegyzett gazdálkodó egységek pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálatánál, és azoknál az egyéb könyvvizsgálati megbízásoknál, ha volt ilyen, amelyeknél a társaság úgy határozott, hogy a megbízáshoz kapcsolódó minőség-ellenőrzésre szükség van, a megbízásért felelős partnernek: (a) meg kell állapítania, hogy kinevezték-e a megbízáshoz kapcsolódó minőségellenőrt; (b) meg kell vitatnia a könyvvizsgálati megbízás során felmerülő jelentős ügyeket, beleértve a megbízáshoz kapcsolódó minőség-ellenőrzés során beazonosítottakat is, a megbízáshoz kapcsolódó minőségellenőrrel; és (c) nem szabad a könyvvizsgálói jelentést a megbízáshoz kapcsolódó minőség-ellenőrzés befejezésénél korábban dátumoznia. (Hiv.: A23–A25. bekezdés)

3.1 Áttekintés

A minőségi munka a társaságon belüli erős vezetéssel és a megbízásért felelős partnerek legmagasabb etikai standardok iránti elkötelezettségével kezdődik.

Ez a fejezet a társaság minőség-ellenőrzési rendszerének kidolgozására összpontosít. Néhány gyakorlati iránymutatást ad olyan témákra vonatkozóan, amelyeket figyelembe kell venni, amikor a társaság könyvvizsgálati megbízások végrehajtásáról dönt.

A minőségi könyvvizsgálati és kapcsolódó szolgáltatások nyújtása elengedhetetlen a következők érdekében:

- a közérdek védelme
- az ügyfél-elégedettség fenntartása
- a kedvező ár-érték arány biztosítása
- a szakmai standardoknak való megfelelés biztosítása, valamint
- a szakmai hírnév megalapozása és megtartása.

Az IFAC Iránymutatás a kis- és közepes méretű gyakorló könyvvizsgáló cégek minőség-ellenőrzésére c. iránymutatása részletesen ismerteti a kis- és közepes méretű gyakorló könyvvizsgáló cégek (SMP-k) minőség-ellenőrzési rendszerének bevezetésére vonatkozó minőség-ellenőrzési standardokat és iránymutatásokat.¹

Az IESBA által kiadott Könyvvizsgálók etikai kódexe (hatályos: 2011. január 1-jétől) c. dokumentum letölthető az IFAC weboldaláról.²

3.2 Minőség-ellenőrzési rendszerek

Egy könyvvizsgáló társaság minőség-ellenőrzési rendszerét hozzá lehet igazítani a belső kontroll azon öt eleméhez, amelyet a könyvvizsgálóknak a könyvvizsgált gazdálkodó egység működésének megértéséhez értékelnie kell. Egy adott társaságnál a belső kontroll ezen öt komponense alkalmazandó a meglévő (a minőség-ellenőrzésen kívüli) ellenőrzési rendszerekre is, így például az időzítésre és számlázásra, az irodai munkafolyamatra, a költségellenőrzésre és a marketing tevékenységekre.

Az alábbi ábra a minőség-ellenőrzésnek az ISQC1 standardban és a 220. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardban vázolt elemeit párosítja a belső kontrollnak a 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardban szereplő azon öt elemével, amelyek a könyvvizsgált gazdálkodó egységekre vonatkoznak. Az ellenőrzés öt elemével egyenként is teljes körűen foglalkozik a jelen Iránymutatás 1. kötetének 5. fejezete.

3.2–1. ábra

A belső kontroll elemei (315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard)	Társasági szintű minőség-ellenőrzési elemek (ISQC1)	Megbízás szintű minőség-ellenőrzési elemek (220. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard)
Kontrollkörnyezet (A vezetés hangneme)	A vezetés minőségért való felelőssége a társaságon belül Releváns etikai követelmények Emberi erőforrások	A vezetés minőségért való felelőssége a könyvvizsgálatokra vonatkozóan Releváns etikai követelmények A megbízásért felelős munkacsoportok kijelölése
Kockázatbecslés (Mi sikerülhet rosszul?)	Ügyfélkapcsolatok és konkrét megbízások elfogadása és megtartása	Ügyfélkapcsolatok és konkrét könyvvizsgálati megbízások elfogadása és megtartása Annak kockázata, hogy a jelentés esetleg nem megfelelő az adott körülmények között
Információs rendszerek (A teljesítmény nyomon követése)	A minőség-ellenőrzési rendszer dokumentációja	Könyvvizsgálati dokumentáció
Ellenőrzési tevékenységek (Kontrollok megelőzése és észlelése/javítása)	A megbízás végrehajtása	A megbízás végrehajtása
Figyelemmel kísérés (A társaság/megbízás céljai teljesülnek?)	A társaság minőség-ellenőrzési politikáinak és eljárásainak folyamatos figyelemmel kísérése	A folyamatos figyelemmel kísérés eredményeinek alkalmazása konkrét könyvvizsgálati megbízásokra

3.3 Az ellenőrzési környezet

A professzionális könyvvizsgáló társaságoknál a siker első számú hajtómotorja a magas minőségű és költséghatékony szolgáltatásnyújtás. A minőségi szolgáltatás fontos a könyvvizsgálók közérdekű felelőssége szempontjából is.

¹A kapcsolódó link: <http://web.ifac.org/publications/small-and-medium-practices-committee/implementation-guides>.

²A kapcsolódó link: <https://www.ethicsboard.org/iesba-code>.

A minőségi szolgáltatások nyújtása mindig legyen kulcsfontosságú cél a társaság üzleti stratégiájában; ezt a célt kell rendszeresen kommunikálni minden munkatárs felé, az eredményeket pedig nyomon kell követni. Ehhez vezetésre és a megígért tettekért való elszámoltathatóságra van szükség. A gyenge minőség-ellenőrzés helytelen véleményeket, gyenge ügyfélszolgálatot, bírósági pereket és a jó hír elvesztését eredményezheti.

A vezetés erőteljes hangnemének kialakítását akadályozhatják például az alábbiakban ismertetett problémák.

3.3–1. ábra

Akadály	Leírás
Rossz hozzáállás	<p>A rossz hozzáállás szab leginkább gátat a minőségnek. Ez a következő hozzáállást jelenti (de nem feltétlenül ilyen szélsőséges formában):</p> <ul style="list-style-type: none"> • a társaság folyamatosan válság üzemmódban működik; • a rosszul megtervezett megbízások és tevékenységek mindennaposak; • silány elkötelezettség a minőség vagy a legmagasabb etikai standardoknak való megfelelés mellett; • nemtörődömség az állami és egyéb érdekeltek minőséggel kapcsolatos elvárásait illetően; • A könyvvizsgálati standardok változásaira úgy tekintenek, mint amelyek csak a nagy gazdálkodó egységekre vonatkoznak. Néhány gyakorlat vagy terminológia változhat, hogy a felszínen megfelelést demonstráljanak, de lényegében a régi könyvvizsgálati gyakorlatot folytatják. • úgy vélik, a kisebb könyvvizsgálatok nem jelentenek kockázatot a társaság számára, így csak minimális munkát kell végezni; • a könyvvizsgálati munkát a kapott díjhoz szabják, nem pedig a felmerülő kockázathoz; • az ügyfeleket az ellenőrzésért felelős partner teljes mértékben megbízhatónak tekinti; • a megbízáshoz kapcsolódó minőség-ellenőrzés szükségességét minimalizálják vagy elkerülik; • úgy vélik, hogy mivel az ügyfél fizeti a számlát, azt kell kapnia, amit akar; • a partnerek megtartják (vagy elfogadják) a könyvvizsgálati ügyfelet (az adott díjért), még akkor is, ha nagyon kockázatos (lenne) a társaság számára; • Nem hajlandók standard társasági szabályzatokat bevezetni a minőség-ellenőrzés terén. A partner azt akarja, hogy a dossziékat és a munkapapírokat az ő elvárása szerint készítsék el, tekintet nélkül arra, mások hogy csinálják, továbbá • felkéri a munkatársakat a társaság szabályzatainak betartására, de személy szerint ők nem felelnek meg azoknak (pl. „azt tedd, amit mondok, ne azt, amit csinállok”).
Hajlandóság hiánya a képzésbe vagy fejlesztésbe történő befektetés terén	<p>A minőségi könyvvizsgálat végrehajtása a munka elvégzéséhez szükséges képzett és kompetens emberek bevonásától és megtartásától függ. Ehhez folyamatos szakmai fejlesztésre és teljesítményértékelésre van szükség minden partner és szakmai munkatárs esetében (minden időszakban). A munkatársakba történő befektetés hiánya a munkatársak cserélődéséhez vezet.</p>
Fegyelem hiánya	<p>Amennyiben a partnereket vagy munkatársakat nem fegyelmezik meg, amikor szándékosan megszegik a társaság szabályzatait, az egyértelműen azt sugallja a munkatársak számára, hogy az írásos szabályzatok igazából nem olyan fontosak. Ez aláássa a társaság összes szabályzatának való megfelelést, és növeli a társaság kockázatát.</p>

A felső vezetés egészséges hangnemét a társaság vezetése és a megbízásért felelős partnerek a következő tevékenységek révén határozhatják meg:

3.3–2. ábra

A hangnem meghatározása	Leírás
A társaság céljainak, prioritásainak és értékeinek meghatározása	Ez magában foglalhatja a következőket: <ul style="list-style-type: none"> • a minőség és a magas etikai standardok melletti kitartó elkötelezettség; • befektetés a munkatársak tanulásába, képzésébe és készségfejlesztésébe; • befektetés a szükséges technológiai, emberi és pénzügyi erőforrásokba; • az egészséges megbízás- és pénzügymenedzsmentet biztosító szabályzatok, továbbá a döntéshozatalban alkalmazandó kockázattűrés.
Rendszeres kommunikáció	A társaság értékeinek és kötelezettségeinek megerősítése a munkatársakkal folytatott rendszeres (szóbeli és írásbeli) kommunikáció révén. A kommunikációnak foglalkoznia kell a tisztesség, objektivitás, függetlenség, szakmai szkepticizmus, munkatársfejlesztés és a nyilvánosság felé történő elszámoltathatóság szükségességével. A kommunikáció történhet a teljesítményértékelő rendszeren, partneri tájékoztatókon, e-maileken, irodai megbeszéléseken és belső hírleveleken keresztül.
A minőség-ellenőrzési kézikönyv	Minden időszakban aktualizálni kell a társaság minőség-ellenőrzési szabályzatait és eljárásait a gyengeségek és az új előírások kezelése érdekében.
Az emberek felelősségre vonása	Világosan kell kijelölni a minőség-ellenőrzési funkciókhoz (pl. függetlenséggel kapcsolatos kérdések, konzultációk, dosszié-ellenőrzés stb.) kapcsolódó felelősségi köröket és elszámoltathatóságot.
A munkatársi kompetencia fejlesztése és a minőségi munka jutalmazása	A munkatársak fejlesztése a következők révén: <ul style="list-style-type: none"> • világos munkaköri leírások és dokumentált éves teljesítményértékelések, amelyek révén a munka minősége prioritássá válik; • ösztönzők/jutalmak a minőségi munkavégzésért, továbbá • fegyelmi eljárások lefolytatása, ha a társaság szabályzatait szándékosan megszegik.
Folyamatos fejlődés	Azonnal cselekedni kell a hiányosságok helyrehozatala érdekében, amikor azok felfedezésre kerülnek, például a megbízáshoz kapcsolódó dosszié társaság általi nyomon követésével, beleértve a megbízáshoz kapcsolódó lezárt fájlok ciklikus ellenőrzését is.
Példamutatás	A partnereknek a napi magatartásuk során tanúsított pozitív példával szerepmodellt kell biztosítaniuk a munkatársak számára. Például, ha egy szabályzat hangsúlyozza a minőségi munka szükségességét, a munkatársat nem szabad azért megkritizálni, mert szabályszerűen átnézi az időkeretet.

3.4 A társaság kockázatbecslése

A kockázatkezelés olyan folyamat, amely segít a társaságnak a negatív események előrejelzésében, a hatékony döntéshozatal keretelveinek kidolgozásában, valamint az erőforrásainak nyereséges kihasználásában.

Kockázatkezelést a legtöbb társaság alkalmaz valamilyen formában, ám ez gyakran informális és dokumentálatlan. Az egyes partnerek jellemzően a társaságnál és az ügyfeleiknél történő közvetlen közreműködésük alapján azonosítják és kezelik a kockázatokat. A folyamat formalizálása és dokumentálása a társaság egésze számára a kockázatbecslés proaktív és hatékonyabb megközelítését jelenti. Ennek megvalósítása nem kell, hogy időrabló vagy fáradtságos legyen. Kiemelendő, hogy a társaság kockázatbecslésének hatékonyabb kezelése csökkentheti a stresszt a partnerek és a munkatársak számára, időt és költséget takaríthat meg, valamint javíthatja annak esélyét, hogy a társaság elérje kitűzött céljait.

Egyfajta egyszerű kockázatbecslés bármilyen méretű cégnél, még egy egyszemélyes vállalkozásnál is alkalmazható. Ez a következőkből áll:

3.4–1. ábra

Tevékenység	Leírás
A kockázattűrés meghatározása a társaság számára	Ezek a kockázattűrések lehetnek számszerű összegek, például a befejezetlen termelés megengedett leírásai, illetve minőségi jellemzők, például az ügyfél olyan tulajdonságai, amelyek nem lennének elfogadhatók a társaság számára. Amint meghatározásra kerültek, a kockázattűrések hasznos hivatkozási pontot jelentenek a partnerek és a munkatársak számára a döntéshozatalhoz (pl. leírások és ügyfélfelfogadás stb.).
Annak meghatározása mi sikerülhet rosszul	Határozza meg azokat az eseményeket (vagyis a kockázati tényezőket vagy kitétségeket), amelyek megakadályozhatják a társaságot a kitűzött céljai elérésében. Ez a lépés feltételezi, hogy a társaság már világos célokat fogalmazott meg, és elkötelezte magát a minőségi munkavégzés mellett.
A kockázatok rangsorolása	A fent meghatározott kockázattűrések segítségével rangsorolja a meghatározott eseményeket a valószínűség és hatás becslése alapján.
Mi a szükséges válasz?	Megfelelő válasz kidolgozása a becsült kockázatokra, a potenciális hatás társaság által elfogadható toleranciaszintre történő csökkentése érdekében. Először a legfőbb prioritást jelentő potenciális eseményeket (kockázatokat) kell kezelni.
Felelősségi kör kijelölése	A cselekvést vagy figyelemmel kísérést igénylő összes kockázathoz ki kell jelölni egy felelőst, akinek meg kell tennie a megfelelő lépést és napi szinten kezelnie kell a kockázatot.
Az előremenetel nyomon követése	Időszakos (egyszerű) jelentéseket kell kérni minden olyan személytől, akit a társaság nevében kockázatkezelésre jelöltek ki (ez olyan témákra térhet ki, mint a társaság minőség-ellenőrzési eljárásainak való megfelelés, képzéssel kapcsolatos előírások, a munkatársak értékelése és a kezelt függetlenségi kérdések).

A következő ábra egy társaság kockázatbecslési munkalapját illusztrálja.

3.4–2. ábra

Társaság _____ Készítette _____

Dátum _____

	Esemény – Kockázati tényező Mi akadályozná a társaság céljainak elérését?	Valószínű következmény	Eredendő kockázat becslése			A társaság válasza a kockázat csökkentésére/ kezelésére	Ki a felelős?	Maradvány- kockázat (M, K, A)	Szükséges további intézkedés	
			Előfordulás valószínűsége	Hatás	Kombinált eredmény				Mit?	Ki?
1	A társaság elfogadott egy magas kockázatú ügyfelet	Kiszámlázhatatlan idő és/vagy pereskedés	4	4	16	A minőség-ellenőrzési kézikönyv határozza meg a kritériumokat és az ügyvezető partnernek jóvá kell hagyni az összes új ügyfelet.	Ügyvezető partner	Alacsony	Semmi	
2	Függetlenségi problémát nem találtak az új/meglévő ügyfeleknél	Nem helyes olyan véleményt kibocsátani, amelynek eredménye a jó hírnév elvesztése lehet a közösségben.	2	4	8	A minőség-ellenőrzési kézikönyv határozza meg a szabályokat. A munkatársak aláírják az éves nyilatkozatot és Jack Billing foglalkozik minden felmerülő kérdéssel.	Jack Billing	Alacsony	Semmi	
3	A könyvvizsgálati megbízások nincsenek megfelelően megtervezve	A munkatársak idejének pazarlása. Észre nem vett kockázati tényezők (vagyis csalás) és nem megfelelő könyvvizsgálati válasz.	4	5	20	Minden könyvvizsgálatra tervezési megbeszélés szükséges. Cindy vezeti az ügyfelek listáját és rögzíti a tervezési dátumokat. Joe Gisp végzi az utánkövetést a partnereknél.	Joe Gisp	Alacsony	Semmi	
4	A munkatársak nem ismerik az új érvénybe lépő tisztázó standardokat	Rossz minőségi munka, amely nem felel meg a nemzetközi könyvvizsgálati standardoknak.	4	5	20	Joe Gisp a munkatársakat az igényeiknek megfelelő képzetekre íratja be.	Joe Gisp	Közepes.	Joe kidolgozza a folyamatot annak nyomon követésére, hogy a munkatársak részt vettek-e a tanfolyamokon.	Joe Gisp xx.01.01 -ig.

Megjegyzések:

Előfordulás valószínűségének értékelése 1–5-ig (Távoli = 1, Nem valószínű = 2, Lehetséges = 3, Valószínű = 4, Majdnem biztos = 5)

A hatás értékelése 1–5-ig (Lényegtelen = 1, Kisebb = 2, Mérsékelt = 3, Nagy = 4, Lényeges = 5)

A maradványkockázat értékelése: alacsony, mérsékelt vagy magas. Ez a maradványkockázat a társaság válaszreakciója után.

3.5 Információs rendszerek

A legtöbb társaság rendelkezik egy jól kidolgozott információs rendszerrel az ügyfelek, az időzítés és számlázás, a költségek, a munkatársak és a megbízáshoz kapcsolódó dossziék kezelésének a nyomon követésére. Ugyanakkor az elvégzett munka minőségét és a társaság minőség-ellenőrzési kézikönyvének való megfelelést nyomon követő információs rendszerek gyakran nem olyan jól kidolgozottak.

Az információs rendszereket úgy kell megtervezni, hogy reagáljanak a társaság kockázatbecslési folyamata során azonosított és felbecsült kockázatokra.

A minőség-ellenőrzés dokumentálandó és folyamatosan ellenőrizendő szempontjai közé tartozik a következő ábrán bemutatott ügyek nyomon követése.

3.5–1. ábra

Nyomon követendő téma	Leírás
<p>A társaság kockázati kitétsége és a munkatársak minőség iránti elkötelezettsége</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Az ügyfélfogadás/-megtartás felmérése. • Jelentések minden olyan személytől, aki a minőség bármely aspektusáért felel. Ez magában foglalhatja a bizottsági ülések jegyzőkönyveit (pl. minőség-ellenőrzés), a kezelt témákat, vagy egyszerűen azt, hogy nincs miről jelentést tenni. • Társasági szintű kommunikáció a minőség témájában. • A legutóbbi nyomon követési jelentés és az egyes észlelt hiányosságok vagy megtett javaslatok miatt szükséges konkrét lépések (ki, mit, mikor stb.). Ezenkívül nyomon kell követni az intézkedések befejezésének dátumát, szükség esetén pedig emlékeztetőket kell kiküldeni. • A társaság munkájával vagy a munkatársak viselkedésével kapcsolatban az ügyfelektől vagy harmadik felektől érkező panaszok részletei. Figyelemmel kell kísérni a panaszok kivizsgálását, az eredményeket és a panasztevővel folytatott kommunikációt, valamint minden intézkedést.
<p>Etika és függetlenség</p>	<ul style="list-style-type: none"> • A tiltott befektetések listája. • Annak részletei, hogy mely etikai fenyegetést (beleértve a függetlenséggel kapcsolatos fenyegetéseket is) azonosítottak, valamint milyen vonatkozó garanciákat alkalmaztak az ilyen fenyegetések kiszűrésére vagy legalábbis mérséklésére.
<p>Munkatársak</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Munkaviszony felajánlása. • Az új munkavállalók referenciái ellenőrzésének bizonyítéka. • Új belépők mentorálására, irányítására és képzésére irányuló intézkedések. • A függetlenség munkatársak általi éves megerősítésének másolata és dátuma, és a társaság minőség-ellenőrzési kézikönyvének a munkatársak általi megismerése. • A munkatársak értékelésének bizonyítéka, beleértve a dátumot és minden ebből következő intézkedést is, mint például a képzéseken való részvétel, stb. • A munkatársak munkájának ütemezése, a tervezett és a tényleges ütemezés összevetésével. • A belső és külső tréningek dátuma, az érintett témák és a résztvevők nevei. • Az esetleges fegyelmi eljárások adatai.
<p>A megbízás kezelése</p>	<ul style="list-style-type: none"> • A munkacsoport tervezési megbeszéléseinek tervezett és tényleges dátumai az összes könyvvizsgálati megbízás esetében. • Mely dossziéknál van szükség a megbízáshoz kapcsolódó minőség-ellenőrzésre, ki lett kijelölve és mi a tervezett dátum. A tervet ezek után össze kell vetni azzal, hogy ténylegesen ki hajtotta végre a vizsgálatot, mikor került rá sor, felmerültek-e problémák és ha igen, azokat hogyan oldották meg. • A nemzetközi könyvvizsgálati standardok vonatkozó előírásaitól való eltérés okai, valamint az adott előírás céljának elérése érdekében végrehajtott alternatív könyvvizsgálati eljárások. • A másokkal folytatott konzultációk részletei, valamint a felmerülő könyvvizsgálati/számviteli problémák megoldása, ha voltak ilyenek. • A megbízás késedelmének okai, illetve hogyan kezelték és oldották meg az ilyen késedelmeket. Ezek közé tartozhat a munkatársak változása, az információszerzésben tapasztalt késedelem, az ügyfél munkatársai rendelkezésre állásának hiánya, a hatókör-korlátozás és az ügyfél vezetésével való nézeteltérés. • A könyvvizsgálói jelentés dátumozása és megfelelés a megbízáshoz kapcsolódó végleges dossziék összeállítására vonatkozó 60 napos javaslatnak. • Hogyan kezelték a nyomon követőnek a dossziéval kapcsolatos megjegyzéseit.

3.6 Ellenőrzési tevékenységek

Az ellenőrzési tevékenységek célja a társaság bevett politikáinak és eljárásainak való megfelelés biztosítása.

A minőség-ellenőrzés megtervezésének, megvalósításának és nyomon követésének egyik módja a TTECS (tervezés-tennivalók-ellenőrzés-cselekvés) folyamata. Az egyes összetevőket az alábbiakban ismertetjük.

3.6–1. ábra

Lépés	Leírás
TERVEZÉS	A célok és a kívánt eredmény eléréséhez szükséges minőség-ellenőrzési folyamatok meghatározása.
TENNIVALÓK	Az új folyamatok bevezetése, gyakran kis léptékben, ha lehetséges.
ELLENŐRZÉS	Az új folyamatok értékelése és az eredmények összevetése a várható eredményekkel az eltérések kiderítése érdekében.
CSELEKVÉS	Az eltérések elemzése az okok megállapítása érdekében. Mindegyik a TTECS egy vagy több lépésének lesz a része. Meg kell határozni, hogy hol kell olyan változásokat eszközölni, amelyek a fejlesztést is magukban foglalják.

Például lehet, hogy a társaságnak az a célja, hogy a könyvvizsgálati jelentést ne adják addig ki, amíg minden kérdés és rendezetlen tétel tisztázásra nem kerül. Az előírt politika az, hogy a megbízással kapcsolatos végső jelentést nem szabad kibocsátani, lefűzni vagy más módon terjeszteni, amíg bizonyos meghatározott jóváhagyások beszerzésre nem kerültek. A politika megvalósítását a végső kibocsátási folyamat során lehet ellenőrizni, amikor egy személy igazolja, hogy minden jóváhagyást ténylegesen megkaptak és dokumentáltak. A politika hatékonyságát a jóváhagyó szignók időszakos ellenőrzésével lehet tesztelni. Amennyiben eltérések azonosítására került sor, az okokat ki kell vizsgálni és megfelelő lépéseket (például fegyelmezés vagy képzés biztosítása) kell tenni, vagy fontolóra kell venni a politika módosítását.

Az összes politikát és eljárást kezelni tudó ellenőrzési tevékenységek nem lennének megvalósíthatók vagy költséghatékonyak. A társaságoknak szakmai megítélést és kockázatbecslést kell alkalmazniuk annak megállapításához, mely kontrollokat kell bevezetni. Az ellenőrzési tevékenységeket mérlegelni lehet:

- a társaság minőség-ellenőrzési kézikönyvében dokumentált összes politika és eljárás,
- az irodai munkafolyamatokra vonatkozó politikák,
- a működési politikák és eljárások, valamint
- egyéb, személyzettel kapcsolatos politikák és eljárások esetében.

Az ellenőrzési tevékenység megtervezésének hatókörébe tartozna az összes minőség-ellenőrzési, etikai és függetlenségi előírás, valamint a társaságnak a könyvvizsgálatra vonatkozó nemzetközi könyvvizsgálati standardoknak való megfelelése.

3.6–2. ábra

A lehetséges ellenőrzési tevékenységek hatóköre:



3.7 Figyelemmel kísérés

Egy ellenőrzési rendszer fontos eleme annak alkalmasságának és működési hatékonyságának a figyelemmel kísérése. Ez megvalósítható a társasági szintű és megbízás szintű politikák/eljárások működési hatékonyságának a független vizsgálata, és a megbízással kapcsolatos, lezárt dossziék ellenőrzése révén.

A hatékony figyelemmel kísérés segít kiépíteni a folyamatos fejlődés kultúráját, amelyben a partnerek és a munkatársak elkötelezettek a minőségi munka mellett és a teljesítményjavításért jutalmat kapnak.

A társaság figyelemmel kíséresi folyamatát a következő két részre lehet osztani:

- **Folyamatos figyelemmel kísérés** (a ciklikus dosszié-ellenőrzések mellett)

A társaság minőség-ellenőrzési rendszerének folyamatos (javasolt éves) mérlegelése és értékelése segít biztosítani azt, hogy a rendelkezésre álló politikák és eljárások relevánsak, megfelelőek legyenek és hatékonyan működjenek. Amikor évente végrehajtják és dokumentálják, ez a figyelemmel kísérés támogatja azt az előírást, hogy minden évben kommunikálni kell a munkatársakkal a társaság terveiről a megbízás minőségének a javítása érdekében. A folyamatos nyomon követés hatóköre érinti a minőség-ellenőrzés minden elemét és magában foglalja annak felmérését, hogy:

- a társaság minőség-ellenőrzési kézikönyvét aktualizálták-e az új előírásokkal és fejleményekkel,
- azok, akikre a társaságnál minőség-ellenőrzési feladatokat osztottak (ha vannak ilyenek), ténylegesen betöltötték-e a szerepüket,
- beszerzésre kerültek-e az írásbeli megerősítések (a partnerektől és a munkatársaktól), amelyek biztosítják, hogy minden személy megfelel a társaság függetlenségre és etikára vonatkozó politikáinak és eljárásainak,
- van-e folyamatos szakmai fejlesztés a partnerek és munkatársak részére,
- az ügyfélkapcsolatok és konkrét megbízások elfogadásához és megtartásához kapcsolódó döntések és a konkrét megbízások összhangban vannak-e a társaság politikáival és eljárásaival,
- az etikai kódexet betartották-e,
- megfelelően képzett embereket jelöltek-e ki a megbízáshoz kapcsolódó minőségellenőri feladatokra, és

az ilyen ellenőrzésekre a könyvvizsgálati jelentés dátuma előtt sor került-e,

- kommunikáltak-e a megfelelő munkatársakkal a beazonosított hiányosságokról, valamint
- megfelelő utánkövetés történt annak biztosításához, hogy a beazonosított minőségbeli hiányosságok kezelésére időben sor kerüljön.

• **A lezárt dossziék ciklikus ellenőrzése**

A társaság minőség-ellenőrzési rendszerének folyamatos mérlegelése és értékelése magában foglalja legalább egy lezárt megbízással kapcsolatos dosszié ciklikus alapon történő ellenőrzését minden egyes megbízásért felelős partner esetében. Erre a szakmai/jogi előírásoknak való megfelelés, valamint annak biztosítása érdekében van szükség, hogy a bizonyosságot nyújtó jelentések megfelelőek legyenek az adott körülmények között. A ciklikus ellenőrzések segítenek a hiányosságok és a képzési igények beazonosításában, és lehetővé teszik a társaság számára, hogy megfelelő időben végrehajtsa a szükséges változtatásokat.

Az ellenőrzés befejezésekor a figyelemmel kíséző jelentést készíti, amelyet a partnerekkel folytatott megbeszélés után minden menedzsernek és szakmai munkatársnak kiküld a meghozandó intézkedések jelzése mellett.

Ki jelölhető ki figyelemmel kísézőnek?

• **A társasági szintű politikák figyelemmel kísérése**

A társaság politikáinak való megfelelés ellenőrzését egy megfelelő képzéssel rendelkező személy végezni, aki ideális esetben nem felel a minőség-ellenőrzés kezeléséért vagy fejlesztéséért is a társaságnál. Ugyanakkor az 1. témaszámú nemzetközi minőség-ellenőrzési standard elismeri, hogy ez lehet, hogy nem mindig megvalósítható a kisebb cégeknél, így az önmonitorozás is elfogadható. Vagy ki lehet jelölni egy olyan külsőt, aki rendelkezik megfelelő kompetenciával és képességekkel ahhoz, hogy a megbízásért felelős partnerként lépjen fel. Ez növelné a társaság függetlenségét és objektivitását.

• **A lezárt dossziék ellenőrzése**

A lezárt megbízáshoz kapcsolódó dossziék ellenőrzésére kijelölt személynek megfelelő képzéssel kell rendelkeznie, és nem vehet részt a megbízás teljesítésében vagy az adott fájl esetében a megbízáshoz kapcsolódó minőség-ellenőrzésben.

3.8 A vonatkozó nemzetközi könyvvizsgálati standardoknak történő megfelelés

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
200.18	A könyvvizsgálónak meg kell felelnie a könyvvizsgálat szempontjából releváns valamennyi nemzetközi könyvvizsgálati standardnak. Valamely nemzetközi könyvvizsgálati standard akkor releváns a könyvvizsgálat szempontjából, ha hatályban van, és a körülmények, amelyekkel foglalkozik, fennállnak. (Hiv.: A55–A59. bekezdés)
200.22	A 23. bekezdés figyelembevételével a könyvvizsgálónak meg kell felelnie az adott nemzetközi könyvvizsgálati standard minden egyes követelményének, kivéve, ha a könyvvizsgálat adott körülményei között: (a) az egész nemzetközi könyvvizsgálati standard nem releváns, vagy (b) a követelmény nem releváns, mert feltételhez kötött és a feltétel nem áll fenn. (Hiv.: A74–A75. bekezdés)
200.23	Kivételes körülmények között a könyvvizsgáló szükségesnek ítélheti a nemzetközi könyvvizsgálati standard valamely releváns követelményétől való eltérést. Ilyen körülmények között a könyvvizsgálónak alternatív könyvvizsgálati eljárásokat kell végrehajtania az adott követelmény céljának eléréséhez. Annak szükségessége, hogy a könyvvizsgáló eltérjen egy releváns követelménytől, várhatóan csak ott merül fel, ahol a követelmény egy konkrét eljárás végrehajtását írja elő, és a könyvvizsgálat konkrét körülményei között az az eljárás nem lenne hatékony a követelmény céljának elérésében. (Hiv.: A76. bekezdés)
230.12	Ha kivételes körülmények között a könyvvizsgáló szükségesnek ítéli, hogy valamely nemzetközi könyvvizsgálati standardban szereplő releváns követelménytől eltérjen, dokumentálnia kell, hogyan érik el a végrehajtott alternatív könyvvizsgálati eljárások az adott követelmény célját, továbbá dokumentálnia kell az eltérés indokait. (Hiv.: A18–A19. bekezdés)

A nemzetközi könyvvizsgálati standardok meghatározzák a könyvvizsgálók felelősségét és azokat az előírásokat, amelyek vonatkoznak rájuk a könyvvizsgálat végrehajtása során. A 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 18., 22. és 23. bekezdése szerint a könyvvizsgálónak minden vonatkozó előírást (amelyet a nemzetközi könyvvizsgálati standardok követelményei határoznak meg) be kell tartania, kivéve azokat a kivételes helyzeteket, amikor alternatív könyvvizsgálati eljárásokat kell végrehajtani az adott követelmény teljesítése érdekében. A következőket azonban figyelembe kell venni!

3.8–1. ábra

Nemzetközi könyvvizsgálati standardok	Leírás
Státusz	<p>A nemzetközi könyvvizsgálati standardok együttesen adják meg a könyvvizsgáló átfogó céljainak teljesítése során a könyvvizsgáló munkájára vonatkozó standardokat.</p> <p>A nemzetközi könyvvizsgálati standardok a könyvvizsgáló általános felelősségeivel foglalkoznak, valamint a könyvvizsgáló azon további szempontjaival, amelyek relevánsak ezeknek a felelőségeknek a konkrét témákra való alkalmazása szempontjából.</p>
Relevancia	<p>Néhány nemzetközi könyvvizsgálati standard (és ebből kifolyólag azok összes követelménye) lehet, hogy nem releváns az adott körülmények között (pl. belső audit vagy csoportszámlák).</p> <p>Néhány nemzetközi könyvvizsgálati standard feltételhez kötött előírásokat tartalmaz. Ezek az előírások akkor relevánsak, amikor a felvázolt körülmények alkalmazhatók és a feltétel megvan.</p> <p>A vonatkozó nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeitől való eltérést dokumentálni kell a végrehajtott alternatív könyvvizsgálati eljárásokkal, valamint az eltérés okaival együtt.</p>
Helyi törvények	<p>A könyvvizsgálóknak lehet, hogy (a nemzetközi könyvvizsgálati standardok mellett) meg kell felelniük bizonyos jogi vagy szabályozási előírásoknak vagy egy konkrét joghatóság vagy ország egyéb könyvvizsgálati standardjainak is.</p>
Egyéb	<p>Egy konkrét nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre, hatálybalépésének dátuma és bármely egyedi korlátozás világosan szerepel az adott nemzetközi könyvvizsgálati standardban. Ugyanakkor a nemzetközi könyvvizsgálati standard hatályba lépésének dátumát befolyásolhatják az adott joghatóság jogi követelményei.</p> <p>Kivéve, ha az adott nemzetközi könyvvizsgálati standardban másképp szerepel, a könyvvizsgáló számára megengedett a nemzetközi könyvvizsgálati standardnak a hatálybalépés abban meghatározott dátuma előtti alkalmazása.</p>

4. A kockázat alapú könyvvizsgálat – Áttekintés

A fejezet tartalma	Releváns nemzetközi könyvvizsgálati standardok
A könyvvizsgáló céljai, alapvető elemek és a kockázat alapú könyvvizsgálat végrehajtásának megközelítése.	Több

4.0–1. ábra



Bekezdés száma	A nemzetközi könyvvizsgálati standard célja(i)
200.11	<p>Pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának végrehajtása során a könyvvizsgáló átfogó céljai a következők:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) kellő bizonyosság szerzése arról, hogy a pénzügyi kimutatások egésze nem tartalmaz akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítást, képessé téve a könyvvizsgálót arra, hogy véleményt nyilvánítson arról, hogy a pénzügyi kimutatások minden lényeges szempontból a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban készültek-e, és (b) a könyvvizsgáló megállapításainak megfelelő jelentés készítése a pénzügyi kimutatásokról, valamint az azoknak megfelelő, a nemzetközi könyvvizsgálati standardok által előírt kommunikáció.

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
200.3	A könyvvizsgálat célja a célzott felhasználók pénzügyi kimutatások iránti bizalmának növelése. Ezt a könyvvizsgáló által arra vonatkozóan adott véleménnyel érik el, hogy a pénzügyi kimutatások minden lényeges szempontból a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban készültek-e. A legtöbb általános célú keretelv esetében az ilyen vélemény arra vonatkozik, hogy a pénzügyi kimutatások minden lényeges szempontból valóban lettek-e bemutatva, vagy megbízható és valós képet adnak-e a keretelvekkel összhangban. A nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal és a releváns etikai követelményekkel összhangban végzett könyvvizsgálat képessé teszi a könyvvizsgálót ilyen vélemény kialakítására. (Hiv.: A1. bekezdés)
200.5	A könyvvizsgálói vélemény alapjaként a nemzetközi könyvvizsgálati standardok előírják a könyvvizsgáló számára, hogy kellő bizonyosságot szerezzen arról, hogy a pénzügyi kimutatások egésze nem tartalmaz akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítást. A kellő bizonyosság magas fokú bizonyosság. Ezt akkor szereztek meg, amikor a könyvvizsgáló elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzett ahhoz, hogy elfogadhatóan alacsony szintre csökkentse a könyvvizsgálati kockázatot (vagyis azt a kockázatot, hogy a könyvvizsgáló nem megfelelő véleményt ad, amikor a pénzügyi kimutatások hibás állítást tartalmaznak). A kellő bizonyosság ugyanakkor nem valamilyen abszolút szintje a bizonyosságnak, mert a könyvvizsgálatnak vannak eredendő korlátjai, amelyek miatt a könyvvizsgálati bizonyítékok többsége, amelyekből a könyvvizsgáló következtetéseket von le, és amelyekre a könyvvizsgálói véleményt alapozza, meggyőző, nem pedig bizonyító erejű. (Hiv.: A30–A54. bekezdés)
200.A36	A lényeges hibás állítás kockázatai két szinten állhatnak fenn: <ul style="list-style-type: none"> • a pénzügyi kimutatások átfogó szintjén; és • az üzletcsoportokra, számlaegyenlegekre és közzétételekre vonatkozó állítások szintjén.
200.A42	A nemzetközi könyvvizsgálati standardok rendszerint nem hivatkoznak külön eredendő kockázatra és ellenőrzési kockázatra, hanem inkább a „lényeges hibás állítás kockázatainak” kombinált felmérésére. A könyvvizsgáló azonban 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.
200.A47	A könyvvizsgálótól nem elvárt, és a könyvvizsgáló nem is képes arra, hogy nullára csökkentse a könyvvizsgálati kockázatot, és így nem is tud abszolút bizonyosságot szerezni arra vonatkozóan, hogy a pénzügyi kimutatások nem tartalmaznak csalásból vagy hibából eredő lényeges hibás állítást. Ez azért van így, mert a könyvvizsgálatnak vannak eredendő korlátai, amelyek eredményeképpen a legtöbb könyvvizsgálati bizonyíték, amelynek alapján a könyvvizsgáló következtetéseket von le, és amelyre a könyvvizsgálói véleményt alapozza, inkább meggyőző, nem pedig bizonyító erejű. A könyvvizsgálat eredendő korlátai az alábbiakból adódnak: <ul style="list-style-type: none"> • a pénzügyi beszámolás jellegéből; • A könyvvizsgálati eljárások jellege; és • annak szükségességéből, hogy a könyvvizsgálatot ésszerű időkereten belül és ésszerű költségek mellett hajtsák végre.

4.1 Áttekintés

A könyvvizsgáló átfogó céljai, amelyek a 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 11. bekezdésében szerepelnek, a következőképpen összegezhetők:

- kellő bizonyosság szerzése arról, hogy a pénzügyi kimutatások egésze nem tartalmaz akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítást, képessé téve a könyvvizsgálót arra, hogy véleményt nyilvánítson arról, hogy a pénzügyi kimutatások minden lényeges szempontból a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban készültek-e, és
- a könyvvizsgáló megállapításainak megfelelő jelentés készítése a pénzügyi kimutatásokról, valamint az azoknak megfelelő, a nemzetközi könyvvizsgálati standardok által előírt kommunikáció.

Kellő bizonyosság

A kellő bizonyosság magas fokú, ugyanakkor nem valamilyen abszolút szintje a bizonyosságnak. Ezt akkor szerezték meg, amikor a könyvvizsgáló elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzett ahhoz, hogy elfogadhatóan alacsony szintre csökkentse a könyvvizsgálati kockázatot (vagyis azt a kockázatot, hogy a könyvvizsgáló nem megfelelő véleményt ad, amikor a pénzügyi kimutatások hibás állítást tartalmaznak). A könyvvizsgáló nem tud abszolút bizonyosságot nyújtani a végrehajtott munka eredendő korlátai miatt. Ez azért van így, mert a legtöbb könyvvizsgálati bizonyíték (amelynek alapján a könyvvizsgáló következtetéseket von le, és amelyre a könyvvizsgálói véleményt alapozza) inkább meggyőző, nem pedig bizonyító erejű.

A könyvvizsgálat eredendő korlátai

A következő ábra a végrehajtott könyvvizsgálati munka néhány eredendő korlátját vázolja fel.

4.1–1. ábra

Korlátok	Okok
A pénzügyi beszámolás jellege	<p>A pénzügyi kimutatások készítése magában foglalja, hogy:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a vezetés a pénzügyi kimutatások készítésekor és a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretek bemutatására és közzétételre vonatkozó követelményeinek az alkalmazása során megítéléssel él, és • a vezetés szubjektív döntéseket hoz vagy szubjektív értékelést (például becsléseket) készít, ami többféle elfogadható értelmezést vagy megítélést is magában foglalhat.
A rendelkezésre álló könyvvizsgálati bizonyíték jellege	<p>A könyvvizsgálói vélemény kialakításakor a könyvvizsgáló munkájának nagy része a könyvvizsgálati bizonyíték megszerzéséről és értékeléséről szól. Ez a bizonyíték általában inkább meggyőző, semmint bizonyító erejű.</p> <p>A könyvvizsgálati bizonyítékot elsősorban a könyvvizsgálat során végrehajtott könyvvizsgálati eljárások során szerzik meg. Tartalmazhat más forrásokból megszerzett információkat is, mint például:</p> <ul style="list-style-type: none"> • korábbi könyvvizsgálatok, • egy társaság minőség-ellenőrzési eljárása az ügyfélfogadásra és -megtartásra vonatkozóan, • a gazdálkodó egység számviteli nyilvántartása, és • a gazdálkodó egység által alkalmazott vagy megbízott szakértő által készített könyvvizsgálati bizonyíték.
A könyvvizsgálati eljárások jellege	<p>A könyvvizsgálati eljárások, akármilyen jól tervezték is meg azokat, nem tárnak fel minden hibás állítást. Vegyük figyelembe a következőket:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a tételek 100%-nál kisebb hányadára vonatkozó minta már némi kockázatot jelent arra, hogy a hibás állítás nem kerül feltárára, • a vezetés vagy mások lehet, hogy – szándékosan vagy nem szándékosan – nem adják át a szükséges összes információt. A csalás magában foglalhatja a leplezést szolgáló kifinomult és gondosan kidolgozott terveket, és • A könyvvizsgálati bizonyítékok összegyűjtésére alkalmazott könyvvizsgálati eljárások nem biztos, hogy feltárják azt, hogy némely információ hiányzik.
A pénzügyi beszámolás időbelisége	<p>A pénzügyi információ relevanciája/értéke az idő múlásával általában csökken, ezért egyensúlyt kell találni az információ megbízhatósága és költsége között.</p> <p>A pénzügyi kimutatások felhasználói azt várják, hogy a könyvvizsgáló ésszerű időn belül és ésszerű költség mellett fog véleményt alkotni a pénzügyi kimutatásokról. Ebből következően kivitelezhetetlen, hogy foglalkozzanak minden olyan információval, amely létezik, vagy hogy kimerítően végére járjanak minden ügynek abból a feltételezésből kiindulva, hogy minden információ hibás vagy csalásból eredő mindaddig, amíg az ellenkezőjét be nem bizonyítják.</p>

A könyvvizsgálat hatóköre

A könyvvizsgáló munkájának hatóköre és az általa kiadott vélemény általában arra korlátozódik, hogy a pénzügyi kimutatások minden lényeges szempontból a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban készültek-e. Ennek eredményeképpen a minősítés nélküli könyvvizsgálói vélemény nem nyújt bizonyosságot a gazdálkodó egység jövőbeli életképességére, sem pedig arra a hatékonyságra és eredményességre, amellyel a vezetés intézte a gazdálkodó egység ügyeit.

Ezen alapvető könyvvizsgálati felelősség helyi törvények vagy értékpapír-szabályozások által előírt kiterjesztése többletmunka végzését, valamint a könyvvizsgálói jelentés megfelelő módosítását vagy kiterjesztését követelné meg a könyvvizsgálótól.

Lényeges hibás állítások

Lényeges hibás állításra (akár önmagában, akár a pénzügyi kimutatásokban szereplő javítatlan hibás állítások és hiányzó/félrevezető közzétételek összességét tekintve) akkor került sor, amikor ésszerű várakozás alapján befolyásolhatják a felhasználóknak a pénzügyi kimutatások alapján meghozott gazdasági döntéseit.

Állítások

Az állítások olyan nyíltan, vagy más módon kifejezett vezetői nyilatkozatok, melyek a pénzügyi kimutatásokban öltének testet. A pénzügyi kimutatásokban szereplő ügyletcsoporthoz és események, számlaegyenlegek és közzétételek megjelenítéséhez, értékeléséhez és bemutatásához kapcsolódnak. Például, a teljességi állítás kapcsolódik minden olyan ügylet és eseményhez, amelyet nyilván kellett volna tartani. A könyvvizsgáló az esetlegesen előforduló különböző típusú hibás állítások figyelembe vételéhez használja fel őket.

4.2 Könyvvizsgálati kockázat

A könyvvizsgálati kockázat annak kockázatát jelenti, hogy a könyvvizsgáló nem megfelelő könyvvizsgálói véleményt bocsát ki, ha a pénzügyi kimutatások lényeges hibás állításokat tartalmaznak. A könyvvizsgálat célja a könyvvizsgálati kockázat elfogadhatóan alacsony szintre történő csökkentése.

A könyvvizsgálati kockázatnak két fő eleme van, az alábbi ábra szerint.

4.2–1. ábra

Kockázat	Jelleg	Forrás
Eredendő és ellenőrzési kockázat	A pénzügyi kimutatások tartalmazhatnak egy lényeges hibás állítást.	A gazdálkodó egység céljai/működése és a belső kontroll vezetés általi megtervezése/megvalósítása.
Feltárési kockázat	Előfordulhat, hogy a könyvvizsgáló nem tár fel egy lényeges hibás állítást a pénzügyi kimutatásokban.	A könyvvizsgáló által végrehajtott eljárások jellege és terjedelme.

A könyvvizsgálati kockázat elfogadhatóan alacsony szintre történő csökkentése érdekében a könyvvizsgálónak:

- fel kell mérnie a lényeges hibás állítás kockázatait; valamint
- korlátoznia kell a feltárési kockázatot. Ezt elérheti olyan eljárások végrehajtásával, amelyek reagálnak a lényeges hibás állítások becsült kockázataira, mind a pénzügyi kimutatások szintjén, mind pedig az ügyletcsoporthoz, számlaegyenlegekre és közzétételekre vonatkozó állítások szintjén.

A könyvvizsgálati kockázat komponensei

A könyvvizsgálati kockázat fő komponenseit az alábbi ábra ismerteti.

4.2–2. ábra

Jelleg	Leírás	Magyarázat
Eredendő kockázat	Ügyletcsoportha, számlaegyenlegre vagy közzétételre vonatkozó állítás olyan hibás állításnak való kitétsége, amely önmagában vagy más hibás állítással együtt lényeges lehet, feltételezve, hogy nincsenek kapcsolódó belső kontrollok.	Ez magában foglal olyan eseményeket vagy (belső vagy külső) feltételeket, amelyek hibás állításhoz (hibához vagy csaláshoz) vezethetnek a pénzügyi kimutatásokban. A (gyakran üzleti vagy csalási kockázatként kategorizált) kockázat adódhat a gazdálkodó egység céljaiból, a tevékenysége/ágazata jellegéből, abból a szabályozói környezetből, amelyben működik, valamint a gazdálkodó egység méretéből és összetettségéből.
Ellenőrzési kockázat	Annak kockázata, hogy egy olyan hibás állítást, amely előfordulhat egy ügyletcsoportha, számlaegyenlegre vagy közzétételre vonatkozó állításban, és amely önmagában vagy más hibás állításokkal együtt lényeges lehet, a gazdálkodó egység belső kontrollja nem előz meg, vagy tár fel és korrigál időben.	A vezetés úgy tervezi meg a kontrollokat, hogy azok csökkentsenek egy meghatározott eredendő (üzleti vagy csalási) kockázati tényezőt. A gazdálkodó egység felméri a kockázatait (kockázatbecslés), majd kidolgozza és bevezeti a megfelelő kontrollokat, hogy a kockázati kitétséget egy tolerálható (elfogadható) szintre csökkentse. A kontrollok lehetnek: <ul style="list-style-type: none"> • jellegüket tekintve átfogóak, mint például a vezetés kontrollhoz való hozzáállása vagy a kompetens emberek felvétele és a csalás megelőzése iránti elkötelezettség. Ezeket a kontrollokat a pénzügyi kimutatások szintjén, és • egy adott ügylet létrehozásához, feldolgozásához vagy rögzítéséhez képest kell felmérni. Ezeket gyakran üzletifolyamat-kontrolloknak, tevékenységi szintű vagy ügyletkontrolloknak nevezik.

<p>Feltérési kockázat</p>	<p>Annak a kockázata, hogy a könyvvizsgálónak a könyvvizsgálati kockázat elfogadhatóan alacsony szintre történő csökkentésére alkalmazott eljárásai nem képesek feltárni egy olyan hibás állítást, amely önmagában vagy pedig más hibás állításokkal együtt lényeges lehet.</p>	<p>A könyvvizsgáló a pénzügyi kimutatások és az állítások szintjén méri fel a lényeges hibás állítás kockázatait (eredendő és ellenőrzési kockázat).</p> <p>Ezt követően kidolgozásra kerülnek a könyvvizsgálati eljárások a könyvvizsgálati kockázat elfogadhatóan alacsony szintre történő csökkentése érdekében. Ez magában foglalja a következő potenciális kockázatok figyelembe vételét:</p> <ul style="list-style-type: none"> • nem megfelelő könyvvizsgálati eljárás kiválasztása; • a megfelelő könyvvizsgálati eljárás helytelen alkalmazása, vagy • egy könyvvizsgálati eljárás eredményeinek a helytelen értelmezése.
----------------------------------	---	---

Megjegyzés: A nemzetközi könyvvizsgálati standardok meghatározása szerint a lényeges hibás állítás kockázata az állítás szintjén két elemből áll: eredendő kockázatból és ellenőrzési kockázatból. Ebből következően a nemzetközi könyvvizsgálati standardok rendszerint nem hivatkoznak külön eredendő kockázatra és ellenőrzési kockázatra, hanem inkább a „lényeges hibás állítás kockázatainak” kombinált felmérésére. A könyvvizsgáló azonban az előnyben részesített könyvvizsgálati technikák vagy módszerek és gyakorlati szempontok függvényében az eredendő és az ellenőrzési kockázat elkülönült vagy kombinált felméréseit is elvégezheti.

MÉRLEGELENDŐ

Külön üzleti és csalási kockázat

Sok eredendő kockázat eredményezhet üzleti és csalási kockázatot is egyszerre. Például, egy új számviteli rendszer hibalehetőséget teremthet (üzleti kockázat), de ugyanakkor lehetőséget is adhat valakinek arra, hogy manipulálja a pénzügyi eredményeket vagy sikkasszon (csalási kockázat).

Tehát amikor üzleti kockázat azonosítására kerül sor, mindig meg kell fontolni, hogy ez nem teremt egyben csalási kockázatot is. Ha igen, a csalási kockázatot az üzleti kockázat tényezőitől külön kell rögzíteni és felmérni. Máskülönben előfordulhat, hogy a könyvvizsgálati válasz csak az üzleti kockázati elemmel foglalkozik majd, de a csalási kockázattal nem.

A csalási kockázat rögzítése

A csalást gyakran a következők vizsgálata révén azonosítják:

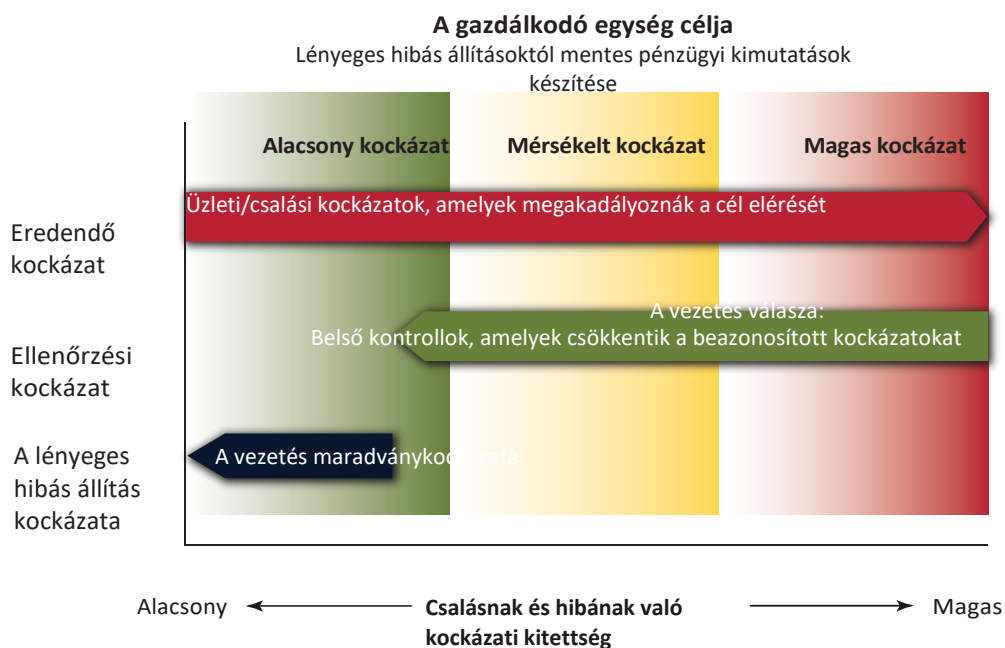
- szokatlan eloszlások, kivételek és furcsa ügyletek/események, vagy
- olyan egyének, akiknek van motivációjuk, lehetőségük a csalásra és racionalizálják azt.

Ha ilyen ügyekre derül fény (a könyvvizsgálat bármely szakaszában), akkor azokat rögzíteni kell és csalási kockázatként kell értékelni, még akkor is, ha a felszínen jelentéktelennek tűnnek. Az ilyen kockázatok rögzítése segít az ilyen ügyek megfelelő figyelembe vételében a könyvvizsgálati válasz kidolgozásakor.

A könyvvizsgálati kockázat komponenseinek összegzése

4.2–3. ábra

A következő ábra a kockázat és az ellenőrzés közötti összefüggést mutatja be. Az eredendő kockázat szalag tartalmazza az összes olyan üzleti és csalási kockázati tényezőt, amely azt eredményezheti, hogy a pénzügyi kimutatások lényeges hibás állításokat tartalmaznak (a belső kontroll figyelembe vétele előtt). Az ellenőrzési kockázat szalag azokat az átfogó és ügyleti ellenőrzési eljárásokat mutatja, amelyeket a vezetés léptetett hatályba, hogy csökkentse annak kockázatát, hogy a pénzügyi kimutatások hibás állításokat tartalmaznak. Azt, hogy az ellenőrzési kockázat szalagjai mekkora mértékben nem csökkentik az eredendő kockázatot gyakran a vezetés maradványkockázatának, kockázati étvágyának vagy kockázattűrésének nevezik.

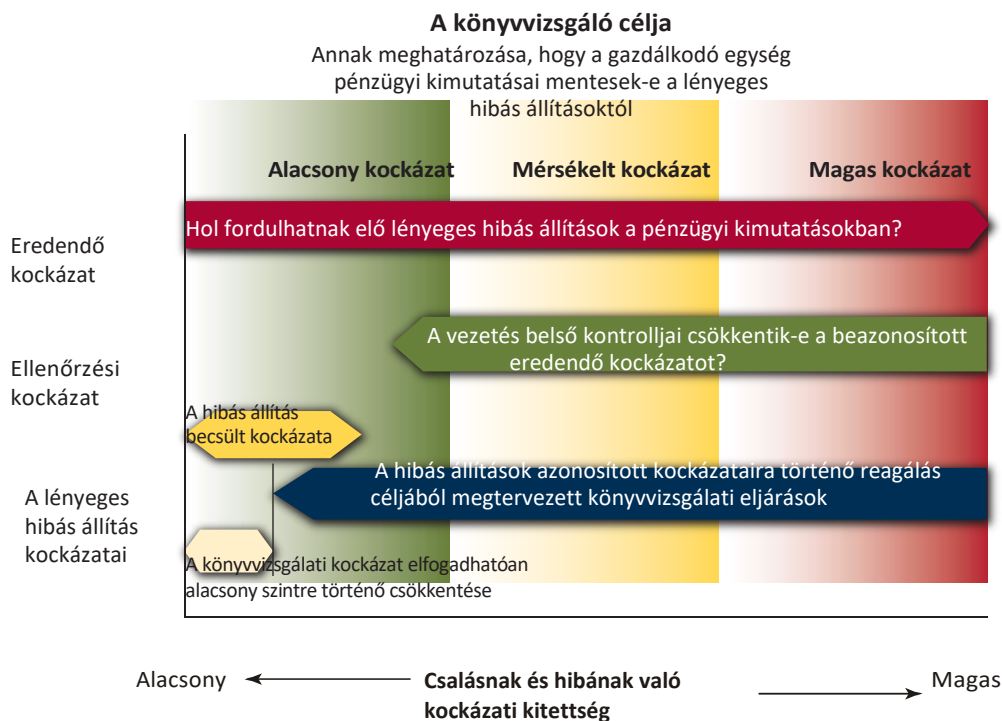


Megjegyzés:

Az ábrán szereplő szalagok hossza az adott körülményektől és a gazdálkodó egység kockázati profiljától függően változó.

4.2–4. ábra

Ez az ábra a könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatásokban szereplő lényeges hibás állítás kockázatainak felmérésében, majd a könyvvizsgálati kockázat elfogadhatóan alacsony szintre történő csökkentése érdekében kidolgozott könyvvizsgálati eljárások végrehajtásában játszott szerepét körvonalazza.



Megjegyzés:

Az ábrán szereplő szalagok hossza az adott körülményektől és a gazdálkodó egység kockázati profiljától, valamint a könyvvizsgáló válaszánaak jellegétől függően változó.

4.3 Hogyan kell végrehajtani a kockázat alapú könyvvizsgálatot?

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
200.15	A könyvvizsgálónak szakmai szkepticizmussal kell megterveznie és végrehajtania a könyvvizsgálatot, felismerve, hogy lehetnek olyan körülmények, amelyek miatt a pénzügyi kimutatások lényeges hibás állításokat tartalmazhatnak. (Hiv.: A20–A24. bekezdés)
200.16	A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának tervezése és végrehajtása során a könyvvizsgálónak szakmai megítélést kell alkalmaznia. (Hiv.: A25–A29. bekezdés)
200.17	A kellő bizonyosság megszerzése érdekében a könyvvizsgálónak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot kell szereznie azért, hogy a könyvvizsgálati kockázatot elfogadhatóan alacsony szintre csökkentse, és így képes legyen olyan ésszerű következtetéseket levonni, amelyekre a könyvvizsgálói véleményt alapozza. (Hiv.: A30–A54. bekezdés)
200.21	A könyvvizsgáló átfogó céljainak elérése érdekében a könyvvizsgálónak a releváns nemzetközi könyvvizsgálati standardokban kinyilvánított célokat kell használnia a könyvvizsgálat tervezése és végrehajtása során, figyelembe véve a nemzetközi könyvvizsgálati standardok közötti kapcsolódásokat, hogy: (Hiv.: A69–A71. bekezdés) (a) meghatározza, szükség van-e a nemzetközi könyvvizsgálati standardokban előírtakon felüli könyvvizsgálati eljárásokra a nemzetközi könyvvizsgálati standardokban kinyilvánított célok elérése érdekében, és (Hiv.: A72. bekezdés) (b) értékelje, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szereztek-e. (Hiv.: A73. bekezdés)

A kockázat alapú könyvvizsgálat, amint azt az alábbi ábra is szemlélteti, három fő lépésből áll.

4.3–1. ábra

Lépések (fázisok)	Leírás
Kockázatbecslés	<p>Kockázatbecslési eljárások végrehajtása azon kockázatok azonosítása és felmérése céljából, hogy a pénzügyi kimutatások tartalmaznak-e lényeges hibás állításokat. Ez magában foglalja a jelentős kockázatok, a kontrollhiányosságok és a jogszabályoknak és szabályozásoknak való beazonosított vagy gyanított meg nem felelés felmérését, amelyekkel a könyvvizsgálat foglalkozni fog és amelyeket kommunikálnak az irányítással megbízott személyeknek.</p> <p>A könyvvizsgáló kiválasztja azokat a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdéseket, amelyeket bele kell foglalni a könyvvizsgálói jelentésbe a tőzsdén jegyzett gazdálkodó egységek esetében, illetve minden olyan könyvvizsgálathoz, amelyre a helyi törvények, szabályozások előírása alapján, vagy önkéntes alapon, a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésekkel foglalkozó 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardot kell alkalmazni.</p>
A kockázatra adott válasz	Olyan további könyvvizsgálati eljárások megtervezése és végrehajtása, amelyek reagálnak a lényeges hibás állítások azonosított és becsült kockázataira mind a pénzügyi kimutatás, mint az állítások szintjén.
Jelentéskészítés	<p>Ez magában foglalja:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a vélemény kialakítását a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték alapján, valamint a pénzügyi beszámolók bemutatásának és közzétételének értékelését, és • olyan jelentés készítését és kibocsátását, amely megfelel a levont következtetéseknek.

A három elemet egyszerűen ismerteti az alábbi ábra.

4.3–2. ábra



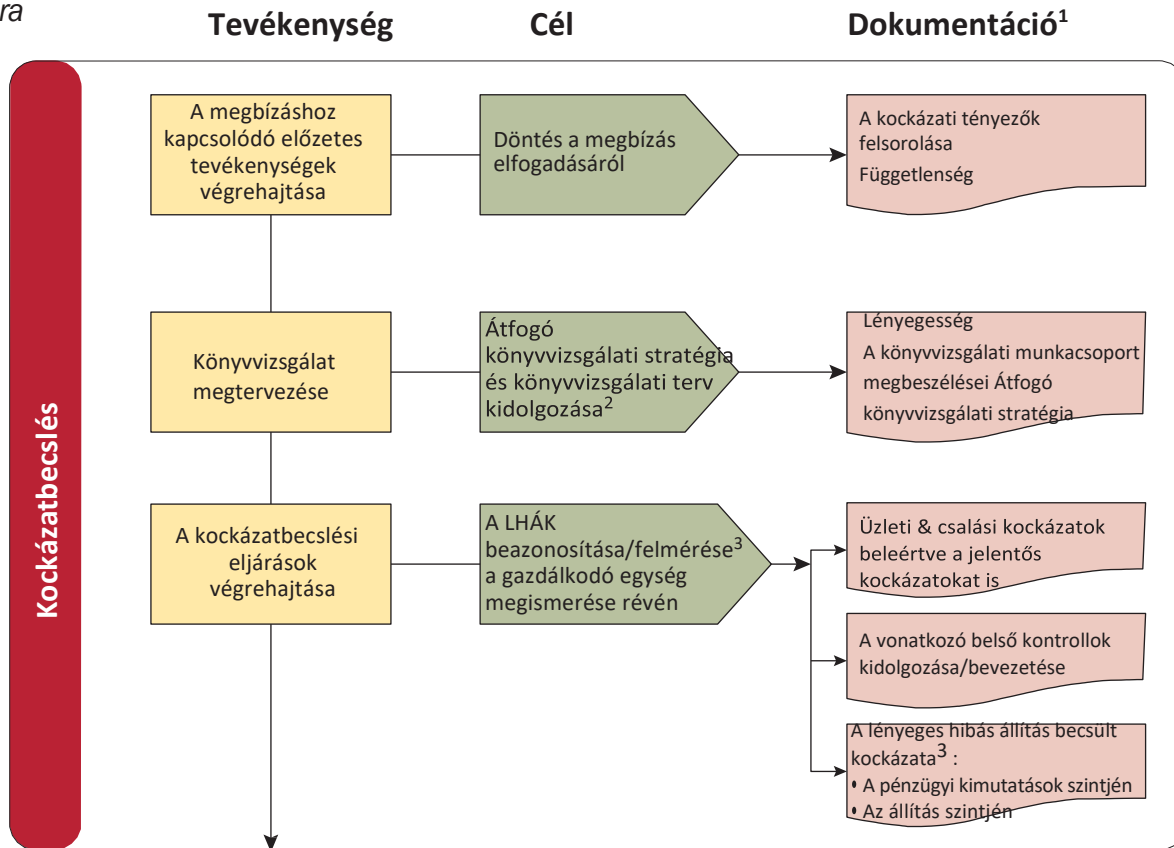
Az esemény* egyszerűen egy üzleti vagy csalási kockázati tényező (lásd a 4.2–2. ábra leírását). Ez magában foglalja a lényeges hibás állítások esélyét csökkentő belső ellenőrzés hiányából fakadó kockázatokat is.

A három fázisban szereplő különböző feladatokat az alábbiakban körvonalazzuk. Mindegyik fázissal részletesebben is foglalkozunk a jelen Útmutató későbbi fejezeteiben.

Kockázatbecslés

Bekezdés száma	A nemzetközi könyvvizsgálati standard célja(i)
315.3	A könyvvizsgáló célja az akár csalásból, akár hibából eredő, a pénzügyi kimutatások és az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése, a gazdálkodó egység és környezetének – a gazdálkodó egység belső kontrollját is beleértve – megismerésén keresztül, ezáltal alapozva meg a lényeges hibás állítások becsült kockázataira adott válaszok megtervezését és végrehajtását.

4.3–3. ábra



Megjegyzések:

1. A szükséges dokumentumok teljesebb listáját lásd a 230. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardban.
2. A tervezés (300. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard) folyamatos és ismétlődő folyamat a könyvvizsgálat során.
3. LHÁK = Lényeges hibás állítás kockázatai

A tényleges kockázatbecslési fázis a következőket tartalmazná.

4.3–4. ábra

Előírások	Leírás
A szenior munkacsoporttagok nyílt bevonása	A megbízásért felelős partnert és a megbízásért felelős munkacsoport más kulcsfontosságú tagjait aktívan be kell vonni a könyvvizsgálat megtervezésébe, valamint a megbízásért felelős munkacsoport tagjai megbeszélésének megtervezésébe, és részt is kell venniük abban. Ez biztosítja, hogy a könyvvizsgálati tervben hasznosítani tudják az ő tapasztalataikat és meglátásaikat. Megjegyzendő, hogy a nemzetközi könyvvizsgálati standardok általában a „könyvvizsgáló” kifejezést arra (azokra) a személy(ek)re alkalmazzák, akik a megbízást végrehajtják. Ahol egy nemzetközi könyvvizsgálati standard szerint a megbízásért felelős partnernek kell betöltenie egy előírást vagy felelősséget, ott a „megbízásért felelős partner” kifejezést használja a „könyvvizsgáló” helyett.
A szakmai szkepticizmus hangsúlyozása	A könyvvizsgálótól nem várható, hogy figyelmen kívül hagyja a gazdálkodó egység vezetésének és az irányítással megbízott személyeknek az őszinteségével és tisztességességével kapcsolatos múltbeli tapasztalatokat. Mindazonáltal az a meggyőződés, hogy a vezetés és az irányítással megbízott személyek őszinték és tisztességesek, nem menti fel a könyvvizsgálót annak szükségessége alól, hogy fenntartsa a szakmai szkepticizmust, vagy nem engedi meg, hogy a könyvvizsgáló nem meggyőző könyvvizsgálati bizonyítékkal is megelégedjen a kellő bizonyosság megszerzésekor.
Tervezés	A könyvvizsgálat megtervezésével (az átfogó könyvvizsgálati stratégia és a könyvvizsgálati terv kidolgozásával) töltött idő biztosítja a könyvvizsgálat céljainak elérését, valamint azt, hogy a könyvvizsgálati munkatársak munkája mindig a lehetséges hibás állítások legkritikusabb területeire vonatkozó bizonyítékok összegyűjtésére összpontosítson.
Munkacsoport-megbeszélések és folyamatos kommunikáció	<p>A munkacsoport tervezési olyan megbeszélése, ahol a megbízásért felelős partner is jelen van, kitűnő fórumot biztosít:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a munkatársak ügyfélről történő általános tájékoztatására, valamint a lehetséges kockázati területek megvitatására, • az átfogó könyvvizsgálati stratégia és a könyvvizsgálati terv hatékonyságának megvitatására és a szükség szerinti módosítások végrehajtására, • az ötletelésre arról, hogyan fordulhat elő csalás, majd a megfelelő válasz kidolgozására, • azoknak a közzétételeknek a megvitatására, ahol nagyobbak a lényeges hibás állítás kockázatai, valamint; • a könyvvizsgálati feladatok kiosztására és az időkeretek kijelölésére. <p>Fontos az is, hogy a könyvvizsgálati munkacsoport tagjai között folyamatos legyen a kommunikáció a megbízás során, például, hogy megvitassák és kezeljék a könyvvizsgálati problémákat, a szokatlan tevékenységeket vagy a csalás lehetséges jeleit. Ez lehetővé teszi a vezetés felé történő időbeni kommunikációt és, ahol szükséges, a könyvvizsgálati stratégia és a könyvvizsgálati eljárások módosítását.</p>
Összpontosítás a kockázatok azonosítására	A kockázatbecslési folyamat legfontosabb lépése az összes vonatkozó kockázat beazonosítása. Ha az üzleti és a csalási kockázati tényezőket a könyvvizsgáló nem azonosítja be, azok nem kerülnek felmérésre vagy dokumentálásra, és nem lesz kidolgozva a megfelelő könyvvizsgálati válasz sem. Ezért annyira fontosak a könyvvizsgálat hatékonysága szempontjából a jól megtervezett kockázati eljárások. Ezeket a kockázatbecslési eljárásokat is a megfelelő szintű munkatársaknak kell végrehajtaniuk.

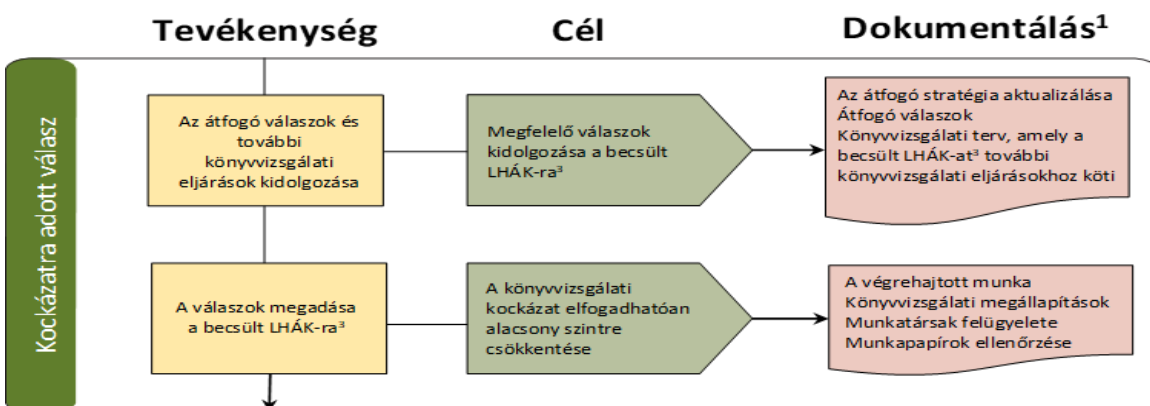
<p>Pénzügyi kimutatások közzétételei</p>	<p>A kockázatok felmérésénél a pénzügyi kimutatásokban szereplő közzétételeket is figyelembe kell venni. A kis- és középvállalkozások pénzügyi kimutatásaiban szereplő közzétételek lehet, hogy kevésbé részletesek vagy kevésbé összetettek (például, néhány pénzügyi beszámolási keretelv lehető teszi a kisebb gazdálkodó egységek számára, hogy kevesebb közzétételt szerepeltessenek a pénzügyi kimutatásaikban). Ugyanakkor ez nem menti fel a könyvvizsgálót az alól a felelősség alól, hogy meg kell ismernie a közzétételeket és fel kell mérnie a lényeges hibás állítás kockázatait az előírt közzétételekben.</p>
<p>Képesség a vezetés kockázatra adott válaszána/ válaszaína az értékelésére</p>	<p>A kockázatbecslési folyamat kulcsfontosságú lépése a vezetés válasza (vagyis a kontroll vezetés általi terve/végrehajtása) abbéli hatékonyságának az értékelése (ha vannak ilyenek), hogy mennyiben képesek a lényeges hibás állítás kockázatainak mérséklésére a pénzügyi kimutatásokban. A kisebb gazdálkodó egységeknél valószínűleg jobban fognak támaszkodni az ellenőrzési környezetre (például a vezetés kompetenciájára és tisztességességére stb.) és kevesebbet a hagyományos ellenőrzési tevékenységekre (például a feladatok megosztására stb.).</p>

Előírások	Leírás
Szakmai megítélés alkalmazása	A nemzetközi könyvvizsgálati standardok könyvvizsgálati követelményei előírják a könyvvizsgáló könyvvizsgálat során kialakított jelentős megítéléseinek a felhasználását, majd dokumentálását. Tipikus példák a feladatokra a kockázatbecslési folyamat során: <ul style="list-style-type: none"> • az ügyfél elfogadására vagy megtartására vonatkozó döntés, • az átfogó könyvvizsgálati stratégia kidolgozása, • a lényegesség megállapítása, • a lényeges hibás állítás kockázatainak felmérése, beleértve a jelentős kockázatok és más területek azonosítását, ahol speciális könyvvizsgálati szempontok is szükségesek lehetnek, továbbá • a felhasználással kapcsolatos elvárások kidolgozása az elemző eljárások végrehajtása során.

A kockázatra adott válasz

Bekezdés száma	A nemzetközi könyvvizsgálati standard célja(i)
330.3	A könyvvizsgáló célja, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen a lényeges hibás állítás becsült kockázataira vonatkozóan a kockázatokra adandó megfelelő válaszok kialakításán és végrehajtásán keresztül.

4.3–5. ábra



Megjegyzések:

1. A szükséges dokumentumok teljesebb listáját lásd a 230. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardban.
2. A tervezés (300. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard) folyamatos és ismétlődő folyamat a könyvvizsgálat során.
3. LHÁK = Lényeges hibás állítás kockázatai

Ebben a fázisban a könyvvizsgáló figyelembe veszi a kockázatbecslés okait (eredendő és ellenőrzési kockázat) a pénzügyi kimutatás szintjén és az állítás szintjén (minden egyes ügyletcsoportra, eseményre, számlaegyenlegre és közzétételre vonatkozóan) és kidolgozza a kockázatokra reagáló könyvvizsgálati eljárásokat.

A könyvvizsgálónak a lényeges hibás állítások becsült kockázataira adott válaszát dokumentálni kell egy könyvvizsgálati tervben, amely:

- tartalmaz egy átfogó választ a pénzügyi kimutatás szintjén azonosított kockázatokra,
- azonosítja a pénzügyi kimutatás lényeges területeit és a jelentős közzétételeket, és

- tartalmazza azoknak a konkrét könyvvizsgálati eljárásoknak a jellegét, terjedelmét és időzítését, amelyeket arra szabtak, hogy reagáljon az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítások becsült kockázataira.

Az átfogó válaszok a pénzügyi kimutatás szintjén fennálló lényeges hibás állítás becsült kockázataival foglalkoznak. Ilyen válasz például a megfelelő munkatársak kinevezése és felügyelete, a szakmai szkepticizmus szükségessége, a vezetés magyarázataihoz/nyilatkozataihoz szükséges megerősítés mértéke, a végrehajtandó könyvvizsgálati eljárások típusának figyelembe vétele, és az, hogy mely dokumentációt kell megvizsgálni a lényeges ügyletek alátámasztása érdekében.

A további könyvvizsgálati eljárások általában olyan alapvető vizsgálati eljárásokból állnak, mint az adatok tesztelése, elemző eljárások és a kontrollok tesztelése (ahol az a várakozás, hogy a kontrollok hatékonyan működtek az időszak során).

Néhány téma, amelyet a könyvvizsgálónak a könyvvizsgálati eljárások megfelelő keverékének tervezésekor figyelembe kell vennie az azonosított kockázatokra történő reakció érdekében:

- **A kontrollok tesztelésének alkalmazása**
 - Meg kell határozni azokat a releváns belső kontrollokat, amelyek tesztelés során csökkentik más alapvető vizsgálati eljárások szükségességét/hatókörét. Általános szabály, hogy a kontrollok tesztelésénél a minta mérete gyakran jelentősen kisebb, mint egy ügyletfolyam alapvető tesztelésénél. Feltételezve, hogy a vonatkozó kontrollok következetesen működnek és deviációjuk nem valószínű, a kontrollok tesztelése gyakran eredményezhet kevesebb munkát. Ugyanakkor nem előírás a belső kontrollok működési hatékonyságának (közvetlen vagy közvetett) tesztelése.
 - Meg kell határozni minden olyan állítást, amelyet az alapvető vizsgálati eljárások önmagukban nem tudnak kezelni. Például, egy ilyen állítás gyakran vonatkozhat az értékesítés teljességére egy kis gazdálkodó egységnél, és olyan helyzetekre, ahol az ügyletek feldolgozása erőteljesen automatizált (például internetes értékesítések), kevés vagy nulla manuális beavatkozás mellett.
- **Alapvető elemző eljárások**

Ezek olyan eljárások, amelyeknél az ügyletfolyam teljes összegét megbízhatóan előre lehet jelezni a rendelkezésre álló bizonyíték alapján. Ezt a várakozást össze kell vetni a számviteli nyilvántartások tényleges összegével, és a hibás állítások mértékét könnyen lehet azonosítani (lásd 1. kötet, 10. fejezet). Néhány esetben, ha egy adott állítás becsült kockázata alacsony (a kapcsolódó kontrollok figyelembe vétele nélkül), a könyvvizsgáló úgy dönthet, hogy az alapvető elemző eljárások önmagukban elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot tudnak szolgáltatni.
- **Kiszámíthatatlanság**

A végrehajtott eljárásokba bele kell építeni egy kiszámíthatatlansági elemet, például egy esetleges csalásból fakadó lényeges hibás állítás kockázatára történő reakcióskor. Például, a leltárhelyszíneket meg lehet látogatni előzetes bejelentés nélkül vagy bizonyos eljárásokat végre lehet hajtani az év vége előtt előzetes bejelentés nélkül. A kiszámíthatatlanságot figyelembe kell venni annál is, hogy mennyi információt kap a vezetés a tervezett könyvvizsgálati eljárásokról és azok időzítéséről.
- **Vezetés általi felülírás**

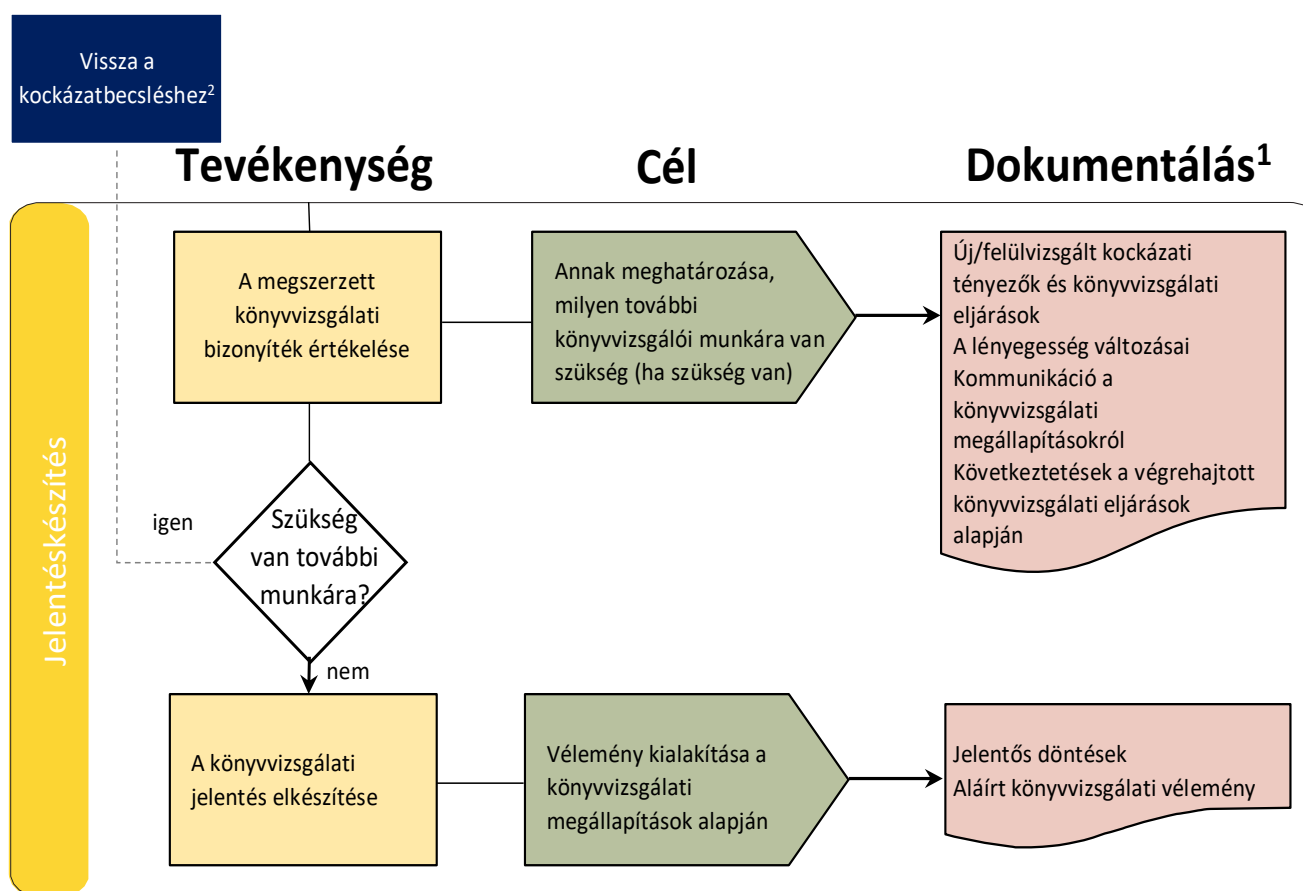
Speciális könyvvizsgálati eljárásokra van szükség a vezetés általi esetleges felülírások kezeléséhez.
- **Jelentős kockázatok**

A könyvvizsgálat válasza a beazonosított „jelentős kockázatokra”. (Lásd 2. kötet, 10. fejezet)

Jelentés

Bekezdés száma	A nemzetközi könyvvizsgálati standard célja(i)
700.6	A könyvvizsgáló célja, hogy: (a) véleményt alakítson ki a pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan a megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékból levont következtetések értékelése alapján, és (b) egyértelműen fejezze ki a véleményt egy írásbeli jelentésben.

4.3–6. ábra



Megjegyzések:

1. A szükséges dokumentumok teljesebb listáját lásd a 230. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardban.
2. A tervezés (300. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard) folyamatos és ismétlődő folyamat a könyvvizsgálat során.

A könyvvizsgálat végső fázisában kerül sor a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték értékelésére és annak meghatározására, hogy az elegendő és megfelelő-e a könyvvizsgálati kockázat elfogadhatóan alacsony szintre történő csökkentéséhez.

A könyvvizsgálat e fázisa során fontos meghatározni azt, hogy:

- a kockázat becsült szintjében bekövetkezett-e bármilyen változás,
- a végrehajtott munkából levont következtetések megfelelőek-e,
- tapasztaltak-e gyanús körülményeket, és
- a további (korábban be nem azonosított) kockázatokat megfelelően felmérték-e és szükség szerint további könyvvizsgálati eljárások végrehajtására sor került-e.

A nemzetközi könyvvizsgálati standardok konkrétan nem írnak elő munkacsoport tájékoztató megbeszéléseket (a terepmunka vége felé vagy végén), de a munkatársak számára hasznos lehet a könyvvizsgálat megállapításainak megvitatása, a csalásra utaló jelek azonosítása és a további könyvvizsgálati eljárások végrehajtása szükségességének (ha szükséges egyáltalán) megállapítása.

Amikor minden eljárás végrehajtásra került és a következtetéseket levonták:

- A könyvvizsgálat megállapításait jelenteni kell a vezetés és az irányítással megbízott személyek felé, valamint
- Ki kell alakítani a könyvvizsgálati véleményt és döntést kell hozni a könyvvizsgálói jelentés megfelelő szövegezéséről.

4.4 Dokumentálás

Elegendő könyvvizsgálati dokumentáció szükséges ahhoz, hogy egy tapasztalt könyvvizsgáló, akinek korábban nem volt köze a könyvvizsgálathoz, megismerje:

- a végrehajtott könyvvizsgálati eljárások jellegét, ütemezését és terjedelmét,
- az eljárások végrehajtásának eredményeit és a megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékot, és
- a könyvvizsgálat során felmerülő jelentős ügyeket, az abból levont következtetéseket, és a következtetések levonása során tett jelentős szakmai megítéléseket.

A kisebb gazdálkodó egység könyvvizsgálati dokumentációja általában kevésbé terjedelmes, mint egy nagyobb gazdálkodó egységé. Például, a könyvvizsgálat különböző aspektusai rögzíthetők egyszerre egyetlen dokumentumban, adott esetben kereszthivatkozásokkal az alátámasztó munkapapírokra.

A könyvvizsgálónak nem kell dokumentálnia:

- minden kisebb fontolóra vett ügyet, vagy minden szakmai megítélést, amire egy könyvvizsgálat során eljutott, és
- a megfelelést olyan témákban, amelyeknél a megfelelést a könyvvizsgálati dossziében szereplő dokumentumok igazolják. Például, a dossziében szereplő könyvvizsgálati terv demonstrálja, hogy a könyvvizsgálatot megtervezték, egy aláírt megbízólevél pedig igazolja, hogy a könyvvizsgáló vállalta a könyvvizsgálati megbízás feltételeit.

4.5 A kockázat alapú könyvvizsgálat előnyei

A kockázat alapú megközelítés néhány előnyét az alábbi ábra összegzi.

4.5–1. ábra

Előnyök	Leírás
Időbeli rugalmasság, amikor könyvvizsgálati munkát kell végrehajtani	Mivel a kockázatbecslési eljárások nem foglalják magukban az ügyletek és egyenlegek részletes tesztelését, jóval az időszak vége előtt is végre lehet hajtani azokat, feltéve, hogy nem várható nagyobb változások a működésben. Ez segíthet a könyvvizsgálati munkatársak munkaterhelésének az egyenletesebb elosztásában az időszak során. Ez időt adhat az ügyfél számára, hogy reagáljon a belső kontroll beazonosított (és kommunikált) gyengeségeire, valamint egyéb segítségkérésekre még az időszak végi könyvvizsgálati helyszíni munka megkezdése előtt. Ugyanakkor, ha az évközi pénzügyi információ nem könnyen hozzáférhető, az elemző kockázatbecslési eljárásokat lehet, hogy későbbi időpontban kell végrehajtani.
A könyvvizsgálati munkacsoport erőfeszítéseinek a fő területekre történő összpontosítása	Amikor a könyvvizsgáló felismeri, hogy a lényeges hibás állítás kockázatai hol fordulhatnak elő a pénzügyi kimutatásokban, a könyvvizsgálati munkacsoport erőfeszítéseit a magasabb kockázatú területek felé tudja terelni, és talán csökkenteni is tudja a munkát az alacsonyabb kockázatú területeken. Ez segít majd a könyvvizsgálati munkatársak erőforrásainak hatékony kihasználásában.
Konkrét kockázatokra összpontosított könyvvizsgálati eljárások	További könyvvizsgálati eljárásokat kell kidolgozni a becsült kockázatokra adandó válaszokhoz. Ebből következően az adatok tesztelését, ami csupán általánosságban foglalkozik a kockázatokkal, jelentősen csökkenteni lehet, vagy el is lehet hagyni.
A belső kontroll megismerése	A belső kontroll előírt megismerése képessé teszi a könyvvizsgálót arra, hogy tájékozott döntéseket hozzon a belső kontroll működési hatékonyságának teszteléséről. A kontrollok tesztelése (amelyeknél néhány kontroll tesztelése lehet, hogy csak három évente szükséges) gyakran azt eredményezi, hogy sokkal kevesebb munkára lesz szükség, mint az adatok kiterjedt tesztelésénél. (Lásd 2. kötet, 17. fejezet)
Az érdeklődésre számot tartó ügyek időbeni kommunikálása a vezetés felé	A belső kontroll jobb megértése képessé teheti a könyvvizsgálót a belső kontroll korábban fel nem ismert gyengeségeinek a beazonosítására (például az ellenőrzési környezetben és az általános informatikai kontrollokban). E gyengeségek megfelelő időben történő kommunikálása a vezetés felé lehetővé teszi a megfelelő intézkedések meghozatalát, ami a javukat szolgálja. Ez időt is spórolhat a könyvvizsgálat végrehajtása során.

4.6 A kisebb könyvvizsgálatokra vonatkozó nemzetközi könyvvizsgálati standardok

Bekezdés száma	Vonatkozó kivonatok a nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazási anyagából
200.A65	Adott esetben a nemzetközi könyvvizsgálati standard alkalmazási és egyéb magyarázó anyagai kisebb gazdálkodó egységek és állami szektorbeli gazdálkodó egységek könyvvizsgálatára jellemző kiegészítő szempontokat foglalnak magukban. Ezek a kiegészítő szempontok segítenek az adott nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeinek alkalmazásában az ilyen gazdálkodó egységek könyvvizsgálata során. Nem korlátozzák vagy csökkentik azonban a könyvvizsgálónak a nemzetközi könyvvizsgálati standardok követelményei alkalmazására és az azoknak való megfelelésre vonatkozó felelősségét.
200.A66	<p>Kisebb gazdálkodó egységek könyvvizsgálatára vonatkozó kiegészítő szempontok meghatározása céljából a „kisebb gazdálkodó egység” olyan gazdálkodó egységre vonatkozik, amely tipikusan olyan minőségi jellemzőkkel rendelkezik, mint:</p> <p>(a) a tulajdonosok és a vezetés néhány személyben való koncentrálódása (gyakran egyetlen személy – akár természetes személy, akár egy másik vállalkozás –, amelynek a gazdálkodó egység a tulajdonában van, feltéve hogy a tulajdonosra igazak a releváns minőségi jellemzők), és</p> <p>(b) egy vagy több az alábbiak közül:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) egyszerű ügyletek (ii) egyszerű nyilvántartás-vezetés (iii) kevés üzletág és kevés termék az üzletágakon belül (iv) kevés belső kontroll (v) kevés, a kontrollok széles köréért való felelősséggel vezetői szint, vagy (vi) kevés munkatárs, közülük sokan széles feladatkörrel. <p>Ezek a minőségi jellemzők nem teljes körűek, nem kizárólag csak kisebb gazdálkodó egységekre vonatkoznak, és a kisebb gazdálkodó egységek sem szükségszerűen mutatják valamennyit ezek közül a jellemzők közül.</p>
200.A67	A kisebb gazdálkodó egységekre jellemző szempontokat, amelyek a nemzetközi könyvvizsgálati standardokban szerepelnek, elsősorban tőzsdén nem jegyzett gazdálkodó egységekre gondolva dolgozták ki. Egyes szempontok azonban hasznosak lehetnek kisebb, tőzsdén jegyzett gazdálkodó egységek könyvvizsgálata során.
200.A68	A nemzetközi könyvvizsgálati standardok egy kisebb gazdálkodó egység tulajdonosára – aki napi szinten részt vesz a gazdálkodó egység működtetésében –, „tulajdonos-vezető” elnevezéssel utalnak.

A nemzetközi könyvvizsgálati standardok nem tesznek különbséget az egyszemélyes gazdálkodó egységekre és az ezeket foglalkoztató nemzeti gazdálkodó egységekre vonatkozó könyvvizsgálati módszerek között. A könyvvizsgálat az könyvvizsgálat. Ebből következően a könyvvizsgálat alapvető megközelítése nem változik csak azért, mert a gazdálkodó egység kicsi.

A könyvvizsgálat szónak világos üzenetet kell közvetítenie a pénzügyi kimutatások felhasználói számára. Ez az üzenet az, hogy a könyvvizsgáló kellő bizonyosságot szerzett arról, hogy a pénzügyi kimutatások nem tartalmaznak lényeges hibás állításokat, függetlenül a könyvvizsgált gazdálkodó egység méretétől vagy típusától.

Az arányosságnak ezzel a kérdésével foglalkoztak az IAASB munkatársai egy „Munkatársi kérdések és válaszok” dokumentumban, melyet 2009 augusztusában adtak ki „A nemzetközi könyvvizsgálati standardoknak a

gazdálkodó egység méretével és összetettségével arányos alkalmazása”³ címmel. Célja a könyvvizsgálók támogatása a letisztázott nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában, költségghatékony módon. A válasz arra a kérdésre, hogy: „Hogyan kezelik a nemzetközi könyvvizsgálati standardok azt a tényt, hogy egy kis- vagy középvállalkozás jellemzői jelentősen eltérnek a nagyobb, összetettebb gazdálkodó egységetől?”:

„A könyvvizsgáló céljai ugyanazok a különböző méretű és összetettségű gazdálkodó egységek könyvvizsgálatánál. Ugyanakkor ez nem jelenti azt, hogy minden könyvvizsgálatot pontosan ugyanúgy fognak megtervezni és végrehajtani. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok elismerik, hogy a könyvvizsgáló céljai és a nemzetközi könyvvizsgálati standardoknak való megfelelés érdekében végrehajtandó konkrét könyvvizsgálati eljárások jelentősen eltérőek lehetnek attól függően, hogy a könyvvizsgált gazdálkodó egység nagy vagy kicsi, és hogy összetett vagy viszonylag egyszerű-e.

A nemzetközi könyvvizsgálati standardok előírásai ezért olyan témákra összpontosítanak, amelyekkel a könyvvizsgálónak foglalkoznia kell a könyvvizsgálat során, de általában nem részletezi azokat a konkrét eljárásokat, amelyeket a könyvvizsgálónak végre kell hajtania.

A nemzetközi könyvvizsgálati standardok azt is kifejtik, hogy a további könyvvizsgálati eljárások kidolgozására és végrehajtására vonatkozó megfelelő könyvvizsgálati megközelítés a könyvvizsgáló kockázatbecslésétől függ. Például, a gazdálkodó egység és környezete előírt megismerése alapján, beleértve a belső kontrollt és a lényeges hibás állítások becsült kockázatait is, a könyvvizsgáló dönthet úgy, hogy a kontrollok tesztelését és alapvető vizsgálati eljárásokat is tartalmazó kombinált megközelítés az adott körülmények között hatékony lesz a becsült kockázatokra történő reagálás során. Más esetekben, például a kis- és középvállalkozások könyvvizsgálata során, ott, ahol nincs sok olyan ellenőrzési tevékenység, amelyet a könyvvizsgáló beazonosíthat, a könyvvizsgáló dönthet úgy, hogy hatékony lesz végrehajtani olyan további könyvvizsgálati eljárásokat, amelyek elsősorban alapvető vizsgálati eljárások.

Fontos megjegyezni azt is, hogy a nemzetközi könyvvizsgálati standardok elismerik, hogy a szakmai megítélés megfelelő gyakorlása elengedhetetlen a könyvvizsgálat megfelelő végrehajtásához. A szakmai megítélés különösen szükséges a nemzetközi könyvvizsgálati standardok követelményeinek való megfelelés és a könyvvizsgálati bizonyítékok összegyűjtése érdekében alkalmazott könyvvizsgálati eljárások jellegére, ütemezésére és terjedelmére vonatkozó döntések esetében. Ugyanakkor, míg a kis- és középvállalkozások könyvvizsgálójának szakmai megítélést kell alkalmaznia, ez nem jelenti azt, hogy a könyvvizsgáló dönthet úgy, hogy nem alkalmazza egy nemzetközi könyvvizsgálati standard valamely követelményét, a kivételes helyzetektől eltekintve, és feltéve, hogy a könyvvizsgáló alternatív könyvvizsgálati eljárásokat hajt végre a követelmény céljának elérésére érdekében.”

A fenti kivonat fő pontjait a következőképpen lehet összegezni:

- a könyvvizsgálati célok ugyanazok bármilyen méretű könyvvizsgálat esetén,
- az előírt konkrét könyvvizsgálati eljárások a gazdálkodó egység méretétől és a becsült kockázatoktól függően jelentősen eltérőek lehetnek,
- a nemzetközi könyvvizsgálati standardok olyan ügyekre fókuszálnak, amelyekkel a könyvvizsgálónak foglalkoznia kell, és nem a konkrét eljárások részleteire,
- a további könyvvizsgálati eljárások kidolgozása a könyvvizsgáló kockázatbecslésétől függ,
- a szakmai megítélés megfelelő alkalmazása elengedhetetlen az eljárások testreszabásában, melynek

³ „A nemzetközi könyvvizsgálati standardoknak a gazdálkodó egység méretével és összetettségével arányos alkalmazása” c. dokumentum a www.ifac.org/publications-resources/applying-isas-proportionately-size-and-complexity-entity-0 weboldalon található.

célja a becsült kockázatok megfelelő lereagálása, és

- a kivételes körülményektől eltekintve nem lehet szakmai megítélést alkalmazni a nemzetközi könyvvizsgálati standardok követelményeinek való megfelelés elkerülése érdekében.

Emellett a nemzetközi könyvvizsgálati standardok számos olyan bekezdést tartalmaznak, amelyek a kis- és középvállalkozások könyvvizsgálatára jellemző szempontokkal foglalkoznak. Ez az anyag hasznos iránymutatást nyújt a konkrét nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeinek alkalmazására a kis- és középvállalkozások könyvvizsgálata esetében.

A következő ábra néhány javaslatot tartalmaz arra vonatkozóan, hogyan lehet sikeresen alkalmazni a nemzetközi könyvvizsgálati standardokat a kisebb megbízások során.

4.6–1. ábra

1. Időt kell szakítani a letisztázott nemzetközi könyvvizsgálati standardok elolvasására és a munkatársak

A követelmények megértésének hiánya a következőkhöz vezethet:

- A könyvvizsgálat teljes kockázatbecslési fázisa a többi végrehajtott alapvető könyvvizsgálati munka kiegészítője lesz. A kockázatbecslésnek és nem a bármelyik gazdálkodó egységre alkalmazható eljárások standardizált listázásának kellene vezérelnie a végrehajtandó könyvvizsgálati eljárások kiválasztását. A kockázatbecslés célja a könyvvizsgálati erőfeszítések olyan területekre történő összpontosítása, ahol nagyobb a kockázata annak, hogy a pénzügyi kimutatások lényeges hibás állítást tartalmaznak, míg a kevésbé kockázatos területekről el kell terelni az erőfeszítéseket.
- Az eredetileg egyszerű könyvvizsgálatból összetett, időigényes projekt lesz. Ez akkor merülhet fel, ha az erőfeszítések szükségtelen könyvvizsgálati nyomtatványok és ellenőrzőlisták kitöltésére összpontosulnak ahelyett, hogy szakmai megítélés segítségével igazítanák a munkát a könyvvizsgálat gazdálkodó egység méretéhez és összetettségéhez, valamint az érintett kockázatokhoz.
- Nem teljesül a nemzetközi könyvvizsgálati standardok valamelyik követelménye („a könyvvizsgáló köteles”).

2. Időt kell szakítani a jó tervezésre, függetlenül attól, mennyire kicsit a megbízás.

A mondás szerint a tervezéssel töltött órával sok munkaórát lehet megtakarítani. A hatékony könyvvizsgálati tervezés jelenti gyakran a különbséget a költségvetésen belüli minőségi könyvvizsgálat és a költségvetésen túllépő gyenge minőségű könyvvizsgálat között. Ez nem szükségszerűen jelenti dedikált csoportmegbeszélések tartását az irodában. Kis megbízásoknál a tervezést a megbízás kezdetén, majd a könyvvizsgálati munka előrehaladtával később is tartott rövid megbeszélések révén lehet megvalósítani.

A tervezés során a következő kulcsfontosságú területekkel kell foglalkozni:

- Ösztönözni kell a munkatársakat, hogy azonosítsák azokat a területeket, ahol a szokásos könyvvizsgálati eljárások túlzónak tűnnek az éppen kezelt hibás állítás kockázatához képest.
- Időt kell szánni arra, hogy minden munkatárs megértse az általa kitöltendő dokumentáció szükségességét és célját. Számtalan órát el lehet vesztegetni azzal, amikor a munkatársak olyan nyomtatványokat próbálnak kitölteni, amelyeket nem értenek.
- Meg kell vitatni a csalás lehetőségét. Ösztönözni kell a munkatársakat arra, hogy legyenek szkeptikusak és kérdezzenek sokat, továbbá fel kell hatalmazni őket arra, hogy tegyenek fel kérdéseket, osszák meg észrevételeiket vagy a tisztázatlan ügyeket.
- Meg kell vitatni az ismert kapcsolt feleket és az ügyletek jellegét/méretét.
- Fontolóra kell venni, hogy a korábbi időszakokban készült könyvvizsgálati dokumentációt lehet-e egyszerűen csak aktualizálni a felmerülő változásokkal, ahelyett, hogy az egészet újra el kellene készíteni. A kockázati tényezők és a vonatkozó belső kontrollok dokumentálásának és értékelésének elegendőnek kellene lennie ahhoz, hogy a könyvvizsgálók későbbi időszakokban fel tudják használni a gazdálkodó egységgel kapcsolatos ismereteiket, és hogy a figyelmet új iparági trendekre tudják összpontosítani. Főbb változások a működésben, új eredendő kockázatok és felülvizsgált belső kontrollok

3. Értékelni kell az ellenőrzési környezetet.

Időt kell szakítani az átfogó belső kontrollok megismerésére, amelyek az ellenőrzési környezet részét képezik. Az átfogó kontrollok meglehetősen eltérnek az üzleti kontrolloktól. Olyan témákkal foglalkoznak, mint tisztességesség és etika, vállalatirányítás, munkavállalói kompetencia, a vezetés kontrollal szembeni magatartása, csalás megelőzése, kockázatkezelés és a kontrollok figyelemmel kísérése. Ha a „vezetés hangneme” gyenge, könnyen előfordulhat a vezetés általi felülírás, és még a beszerzési és értékesítési folyamatok feletti legjobb üzleti kontrollokat is alá lehet ásni.

4. A folyamatos fejlesztést kell megcélozni.

Néhány könyvvizsgáló hajlamos vakon követni a korábbi könyvvizsgáló példáját, ami az előző évi dossziét tükröző dossziét eredményez. Ennél sokkal jobb megoldás a korábbi években végrehajtott munka folyamatos ellenőrzése/megkérdőjelezése, valamint azoknak a módosításoknak a meghatározása, amelyek a könyvvizsgálatot hatékonyabbá és hatásosabbá teszik.

5. Belső kontroll—Cél és komponensek

A fejezet tartalma	A vonatkozó nemzetközi könyvvizsgálati standard
A pénzügyi beszámolás feletti belső kontroll céljának, hatókörének és jellegének körvonalazása, beleértve a könyvvizsgáló által értékelendő öt elemet is.	315 (Felülvizsgált)

5.0–1. ábra

A gazdálkodó egység célja = Lényeges hibás állításoktól mentes pénzügyi kimutatások készítése



Az ábrán az első szalag tartalmazza az összes olyan üzleti és csalási kockázati tényezőt, amely azt eredményezheti, hogy a pénzügyi kimutatások lényeges hibás állításokat tartalmaznak (a belső kontroll figyelembe vétele előtt). A második szalag a vezetés által a beazonosított kockázatok csökkentése céljából kidolgozott és bevezetett ellenőrzési eljárásokat mutatja. Az a mérték, amennyivel a második szalag nem csökkenti a beazonosított kockázatokat gyakran a vezetés maradványkockázata.

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsálati standardokból
315.4(c)	Belső kontroll – az irányítással megbízott személyek, a vezetés és egyéb munkatársak által abból a célból kialakított, bevezetett és fenntartott folyamat, hogy kellő bizonyosságot nyújtson a gazdálkodó egység elé kitűzött célok eléréséről a pénzügyi beszámolás megbízhatósága, a működés hatékonysága és eredményessége, valamint a vonatkozó jogszabályoknak és szabályozásoknak való megfelelés tekintetében. A „kontrollok” kifejezés a belső kontroll egy vagy több komponensének bármely aspektusára vonatkozik.
315.12	A könyvvizsgálónak meg kell ismernie a könyvvizsálat szempontjából releváns belső kontrollt. Annak ellenére, hogy a könyvvizsálat szempontjából releváns legtöbb kontroll valószínűleg pénzügyi beszámolással kapcsolatos, nem az összes pénzügyi beszámolással kapcsolatos kontroll releváns a könyvvizsálat szempontjából. A könyvvizsgáló szakmai megítélésének kérdése, hogy valamely kontroll önmagában vagy másokkal együtt releváns-e a könyvvizsálat szempontjából. (Hiv.: A50–A73. bekezdés)
315.13	A könyvvizsálat szempontjából releváns kontrollok megismerésekor a könyvvizsgálónak értékelnie kell ezen kontrollok kialakítását, és meg kell állapítania, hogy bevezették-e azokat. (Hiv.: A74–A76. bekezdés)

5.1 Áttekintés

A belső kontrollt az irányítással megbízott személyek és a munkatársak más vezetői úgy alakítják ki, vezetik be és tartják fenn, hogy az kezelje azonosított üzleti és csalási kockázatokat, amelyek veszélyeztetik az olyan kitűzött célok elérését, mint például a pénzügyi beszámolás megbízhatósága.

A könyvvizsgálónak meg kell értenie, hogy a gazdálkodó egység hogyan kezeli a belső kontrollnak öt elemét, ahogyan azok a pénzügyi kimutatás könyvvizsálatához kapcsolódnak. Ezeket a komponenseket ez a fejezet, illetve a 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsálati standard 4. (c), 14–24. és A76–A117. bekezdései ismertetik. A 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsálati standard 1. függeléke további magyarázatokkal szolgál az öt elem mindegyikét illetően.

A belső kontroll megismerésére az ellenőrzési kockázat meghatározásához van szükség. Az ismeretet a könyvvizsgáló azon döntésétől függetlenül meg kell szerezni, hogy a kontrollokat tesztelni akarja-e a könyvvizsálati stratégia részeként.

Megjegyzés: Csak azokat a belső kontrollokat kell azonosítani, dokumentálni és felmérni, amelyek vonatkoznak a könyvvizsálatra. A releváns kontroll az, amely foglalkozik annak kockázatával, hogy a pénzügyi kimutatások hibás állítást tartalmaznak.

5.2 A belső kontroll céljai

A belső kontroll a vezetés azon válasza, melynek célja egy beazonosított kockázati tényező mérséklése vagy a kontroll egyik céljának elérése. Közvetlen kapcsolat áll fenn a gazdálkodó egység céljai és az azok elérése érdekében megvalósított belső kontroll között. Amint a célok meghatározásra kerültek, be lehet azonosítani és fel lehet mérni azokat a potenciális eseményeket (kockázatokat), amelyek megakadályoznák a célok elérését. Ezen információ alapján a vezetés kidolgozhatja a megfelelő válaszokat, amelyek magukban foglalják a belső kontroll megtervezését is.

A belső kontroll céljait nagyjából négy kategóriába lehet csoportosítani:

- stratégiai, magas szintű célok, amelyek támogatják a gazdálkodó egység küldetését,
- pénzügyi beszámolás (a pénzügyi jelentéskészítés feletti belső kontroll),
- működés (működési kontrollok), és
- a jogszabályoknak és szabályozásoknak való megfelelés.

A könyvvizsgálat szempontjából releváns belső kontroll elsősorban a pénzügyi beszámoláshoz kapcsolódik. Ez magában foglalja a gazdálkodó egység azon célját is, hogy a pénzügyi kimutatásokat külső célokra készíti.

A működési kontrollok, például a termelés és a munkatársak beosztása, a minőség-ellenőrzés, a munkavállaló megfelelése az egészségügyi és biztonsági követelményeknek, normál esetben nem vonatkoznak a könyvvizsgálatra, kivéve ha:

- a létrehozott információt elemzési eljárásra használják fel, vagy
- az információra a pénzügyi kimutatásokban történő közzétételhez van szükség.

Például, ha az elemző eljárás alapjául a termelési statisztikákat használnák fel, az ilyen adatok pontosságát garantáló kontrollok lennének relevánsak. Ha a bizonyos jogszabályoknak és szabályozásoknak történő meg nem felelés közvetlen és lényeges hatással van a pénzügyi kimutatásokra, a nem megfelelés feltárására és jelentésére vonatkozó kontrollok lesznek relevánsak.

A belső kontroll elemei

A „belső kontroll” kifejezés a 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard használatában szélesebb körben értendő, mint az olyan ellenőrzési tevékenységek, mint a feladatok megosztása, felhatalmazások és számlaegyeztetések stb. A belső kontroll öt fő komponensből áll:

- a kontrollkörnyezet,
- a gazdálkodó egység kockázatbecslési folyamatait,
- a pénzügyi beszámolás szempontjából releváns információs rendszer, beleértve a kapcsolódó üzleti folyamatokat, és a kommunikációt,
- a könyvvizsgálat szempontjából releváns kontrolltevékenységek, és
- a belső kontroll figyelemmel kísérése.

Ezeket a komponenseket az alábbi ábra illusztrálja annak megfelelően, hogyan kapcsolódnak a gazdálkodó egység pénzügyi beszámolásához.

A belső kontroll öt komponense

5.2–1. ábra



A belső kontrollnak az öt komponensre történő felosztása hasznos keretelveket biztosít a könyvvizsgálók számára ahhoz, hogy megvizsgálják, milyen hatással lehetnek a gazdálkodó egység belső kontrolljának különböző aspektusai a könyvvizsgálatra. Ugyanakkor meg kell jegyezni, hogy:

A belső kontroll rendszer kidolgozása és megvalósítása a gazdálkodó egység mérete és összetettsége alapján változó. A kisebb gazdálkodó egységek gyakran kevesebb formális eszközt és egyszerűbb folyamatokat és eljárásokat alkalmaznak a céljaik elérésére. A belső kontroll öt komponense lehet, hogy nem olyan egyértelműen elkülöníthető, ugyanakkor a mögöttes céljaik ugyanolyan érvényesek. Például, a tulajdonos-vezető betölthet (és tovább munkatársak hiányában be is kell töltenie) olyan funkciókat, amelyek a belső kontroll több komponenséhez tartoznak.

- A belső kontroll különböző aspektusainak és azok könyvvizsgálatra gyakorolt hatásainak ismertetésére lehet alkalmazni olyan terminológiát vagy keretelveket, amelyek eltérnek a 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardban használtaktól, de a könyvvizsgálatnak mind az öt komponensre ki kell térnie.
- A könyvvizsgáló elsődleges szempontja az, hogy az adott kontroll megelőzi, feltárja és korigálja-e a lényeges hibás állításokat az ügyletszortokban, számlaegyenlegekben vagy közzétételekben és a kapcsolódó állításokban, és ha igen, hogyan.

Az alábbiakban összegezzük a belső kontroll öt komponensét.

5.3 Az ellenőrzési környezet

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
315.14	<p>A könyvvizsgálónak meg kell ismernie a kontrollkörnyezetet. Ezen ismeret megszerzése részeként a könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) a vezetés – az irányítással megbízott személyek felügyelete mellett – létrehozta-e és fenntartja-e a becsületesség és etikus viselkedés kultúráját; és (b) a kontrollkörnyezet elemeinek erősségei együttesen megfelelő alapot nyújtanak-e a belső kontroll egyéb komponensei számára, és hogy ezeket az egyéb összetevőket nem ássák-e alá a kontrollkörnyezet hiányosságai. (Hiv.: A77–A87. bekezdés)



A kontrollkörnyezet a hatékony belső kontroll alapja, ami fegyelmet és struktúrát biztosít a gazdálkodó egység számára. Meghatározza a szervezet hangnemét, befolyásolja a kontroll-tudatosságot vagy a kontrollok munkatársak általi ismeretét.

A kontrollkörnyezet érinti az irányítást és a vezetési funkciókat is. Érinti továbbá az irányítással megbízott személyeknek és a vezetésnek a gazdálkodó egység belső kontrolljával kapcsolatos hozzáállását, éberségét és intézkedéseit, valamint annak fontosságát a gazdálkodó egységen belül.

Megjegyzés: A kontrollkörnyezet kontrollok általában véve nagyon átfogóak a jellegüket tekintve. Ezek nem fognak közvetlenül megelőzni vagy feltárni és korigálni egy lényeges hibás állítást. Ehelyett olyan fontos alapot alkotnak, amelyre minden egyéb kontroll épül majd.

Az 5.3–1. ábra körvonalazza a kontrollkörnyezet különböző elemeit, amelyeket figyelembe kell venni. Megjegyzendő, hogy ezeknek az elemeknek a fontossága és sorrendje (prioritása) szükségszerűen gazdálkodó egységenként változó.

5.3-1. ábra



A kontrollkörnyezet kontrolljai befolyásolják más, olyan konkrét területekre összpontosító ellenőrzési tevékenységek hatékonyságának a könyvvizsgáló általi értékelését, mint az értékesítési és vételi ügyletek. Például, ha a vezetés általában véve negatívan viszonyul a kontrollhoz, ez aláássa a többi kontroll (pl. értékesítés) hatékonyságát, függetlenül attól, mennyire jól dolgozták ki azokat.)

A gazdálkodó egység kontrollkörnyezetének a könyvvizsgáló általi értékelése az alábbi elemeket tartalmazná.

5.3–2. ábra

A kezelendő fő kérdések	Leírás
A tisztességesség és az egyéb etikai értékek kommunikálása és szorgalmazása	A tisztességesség és az etikai értékek nélkülözhetetlen (alapvető) elemek, amelyek befolyásolják a kontrollok kialakításának, adminisztrálásának és figyelemmel kísérésének hatékonyságát.
A hozzáértés iránti elkötelezettség	Az egyes pozíciókra vonatkozó hozzáértési szintek vezetés általi mérlegelése, valamint hogy ezek a szintek hogyan jelennek meg készségek és ismeretek megkövetelésében.
Az irányítással megbízott személyek részvétele	Az irányítással megbízott személyek jellemzői, mint például: <ul style="list-style-type: none"> • a vezetéstől való függetlenségük; • a tapasztalatuk és tudásuk; • a tevékenységekben való részvételük mértéke és az általuk kapott információk, és a tevékenységek ellenőrzése, valamint • az intézkedéseik megfelelősége, beleértve azt, hogy milyen mértékben vetnek fel nehéz kérdéseket a vezetésnek és tárják fel azokat, valamint a belső auditorokkal és a külső könyvvizsgálókkal való kommunikációjuk.

A kezelendő fő kérdések	Leírás
A vezetés filozófiája és működési stílusa	A vezetés üzleti kockázatok vállalására és kezelésére vonatkozó megközelítése; a vezetés pénzügyi beszámolóval kapcsolatos hozzáállása és intézkedései; a vezetésnek az információfeldolgozással, valamint a számviteli funkciókkal és munkatársakkal kapcsolatos hozzáállása és intézkedései.
Szervezeti felépítés	Az a keretelv, amelyen belül a gazdálkodó egységnek a célok eléréséért folytatott tevékenységeit tervezik, végrehajtják, ellenőrzik és áttekintik.
A hatáskör és a felelősség kijelölése	Olyan ügyek, mint hogy hogyan jelölik ki a működési tevékenységekre vonatkozó hatásköröket és felelősséget, és hogyan alakítják ki a beszámolási kapcsolatokat és az engedélyezési hierarchiákat.
Emberierőforrás-politikák és gyakorlatok	Olyan politikák és gyakorlatok, amelyek a munkaerő-felvételhez, eligazításhoz, képzéshez, értékeléshez, tanácsadáshoz, előléptetéshez, kompenzációhoz és a jogorvoslati lépésekhez kapcsolódnak.

A fent körvonalazott kontrollok átfogóan alkalmazandók az egész gazdálkodó egységre és gyakran szubjektívebben értékelhetők, mint a hagyományos ellenőrzési tevékenységek (pl. a feladatok megosztása). Ebből kifolyólag a könyvvizsgáló szakmai megítélést alkalmaz ebben az értékelésben.

A kontrollkörnyezet erősségei kompenzálni tudják vagy akár helyettesíthetik is az ügyleti kontrollokat néhány helyzetben. Ugyanakkor a kontrollkörnyezet gyengeségei alááshatják, sőt semlegesíthetik is a belső kontroll egyéb komponenseinek jó felépítését. Például, ha nem létezik a tisztességesség és etikus viselkedés kultúrája, a könyvvizsgálónak gondosan fontolóra kell vennie, milyen típusú (további) könyvvizsgálati eljárások lennének hatékonyak a lényeges hibás állítások pénzügyi kimutatásokban történő megtalálásához. Néhány esetben a könyvvizsgáló arra következtetésre juthat, hogy a belső kontrollok olyan mértékben leromlottak, hogy az egyetlen lehetőség a megbízásból való visszavonulás.

A kisebb gazdálkodó egységek kontrollkörnyezete

A kisebb gazdálkodó egységek kontrollkörnyezete eltér a nagyobb gazdálkodó egységekéétől, de ugyanolyan fontos. Ez különösen igaz akkor, amikor a gazdálkodó egységnél nincs olyan munkatárs vagy erőforrás, aki bevezetné az olyan hagyományos kontrolltevékenységeket, mint például a feladatok megosztása.

A kisebb gazdálkodó egységeknél a kompetens tulajdonos-vezető aktív bevonása (ami a kontrollkörnyezet erőssége) lehet, hogy csökkenti az egyéb kontrolltevékenységek, például a feladatok megosztása iránti igényt. Ebből következően a kontrollkörnyezet erősségei bizonyos típusú hibás állítások közvetett megelőzésére vagy feltárására és helyesbítésére is szolgálhatnak. Például, amikor a tulajdonos-vezető a lezárásuk előtt ellenőrzi és jóváhagyja az egyes ügyleteket, ez bizonyos típusú hibák vagy a csalás megelőzésére vagy feltárására és helyesbítésére is szolgálhat. Ugyanakkor a kontrollkörnyezetnek ez az erőssége nem csökkent más kockázatokat, mint például annak kockázatát, hogy a vezetés felülírja a kontrollokat.

A kisebb gazdálkodó egységeknél jellemzően kevesebb dokumentáció áll rendelkezésre a kontrollkörnyezet kontrolljainak alátámasztására. Ebből következően a vezetés (pl. tulajdonos-vezetők) hozzáállása, tudatossága és intézkedései képezik gyakran a kontroll kidolgozásának és bevezetésének értékelési alapját. Például, a nagyobb gazdálkodó egységek valószínűleg a munkatársakat ellátják egy olyan magatartási kódexszel, amely körvonalazza az elfogadható magatartást, valamint a szabályok megszegésének következményeit. A kisebb gazdálkodó egységek a hasonló értékeket és az elfogadható magatartást szóbeli kommunikáció révén és a vezetés példáján keresztül kommunikálhatják.

Ahol az adott kontrollhoz nem tartozik alátámasztó dokumentáció, a könyvvizsgálónak memorandumot kell készítenie a dosszié számára. Például, annak ellenőrzésekor, hogy van-e kommunikáció és érvénysül-e a tisztességesség és az etikai értékek, a könyvvizsgáló:

- a vezetéssel folytatott megbeszélések révén beazonosíthatja a gazdálkodó egység értékeit, az elfogadható viselkedést és az érvényt szerző intézkedéseket. A könyvvizsgáló ezt követően felméri, hogy ezek megfelelőek-e a kontroll felépítése szempontjából.
- megkérdezhet egy vagy két munkavállalót arról, véleményük szerint melyek a gazdálkodó egység értékei, az elfogadható viselkedés és az érvényt szerző intézkedések. Ezek az interjúk foglalkoznának azzal is, hogy a vezetés értékeit és az elfogadható viselkedést kommunikálták-e és érvényesítették-e. Ez lefedné a kontroll megvalósítását.

MÉRLEGELENDŐ

A kis gazdálkodó egységek gyakran vonakodnak az informálisan működő belső kontrollok dokumentálásától. Ugyanakkor a vezetés számára gyakran haszonnal járhat, ha időt szakítanak néhány fontosabb politika és eljárás dokumentálására. Az ilyen politikákat és eljárásokat át lehet nyújtani a gazdálkodó egységhez csatlakozó munkatársaknak, és így a könyvvizsgálat idején is lehet spórolni ahhoz képest, amikor minden időszakban kérdezősködni kell. A fent említett példában még a legkisebb gazdálkodó egység is készíthet egy egyszerű nyilatkozatot az értékekről és az elfogadható viselkedésről, amelyet aztán át lehet nyújtani a munkavállalóknak, majd hivatkozni lehet rá, ha probléma merül fel.

A kontrollkörnyezet felmérésekor kezelendő kulcsfontosságú területekből ábrázol néhányat a lenti ábra a kisebb gazdálkodó egységek vonatkozásában.

5.3–3. ábra

Kontroll elem	A fő kérdés	Lehetséges kontrollok
<p>A tisztességesség és etikai értékek kommunikálása és érvényesítése</p>	<p>A vezetés mely intézkedései szolgálnak az ösztönzők vagy olyan kísértések megszüntetésére vagy csökkentésére, amelyek esetleg arra sarkallják a munkatársakat, hogy tisztességtelen, illegális vagy etikátlan tetteket hajtsanak végre?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • A vezetés a szavaival és tetteivel folyamatosan demonstrálja a magas etikai standardok iránti elkötelezettségét. • A vezetés mely intézkedései szolgálnak az ösztönzők vagy olyan kísértések megszüntetésére vagy csökkentésére, amelyek esetleg arra sarkallják a munkatársakat, hogy tisztességtelen, illegális vagy etikátlan tetteket hajtsanak végre? • Létezik olyan magatartási kódex vagy annak megfelelő dokumentum, amely meghatározza az etikus és erkölcsös magatartás elvárt normáit. • A munkavállalók világosan megértik, mely viselkedés elfogadható és melyik nem, és tudják, mit kell tenniük, ha helytelen viselkedést látnak. • Szükség esetén érvényt szerző intézkedésekre kerül sor.
<p>A hozzáértés iránti elkötelezettség</p>	<p>A munkatársak rendelkeznek azokkal az ismeretekkel és képességekkel, amelyek szükségesek a feladataik elvégzéséhez?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • A vezetés megteszi a szükséges lépéseket annak érdekében, hogy a munkatársak rendelkezzenek a munkájukhoz szükséges ismeretekkel és képességekkel. • A munkaköri leírások léteznek és hatékonyan használják azokat. • A vezetés a munkatársak számára hozzáférést biztosít a releváns témákra vonatkozó képzési programokhoz. • A munkatársi képességek kezdeti és folyamatos egyeztetése a munkaköri leírásokkal.

Kontroll elem	A fő kérdés	Lehetséges kontrollok
Az irányítással megbízott személyek részvétele <i>(Ott, ahol a vezetés nem azonos az irányítással megbízott személyekkel)</i>	Mennyire hatékony a gazdálkodó egység tevékenységeinek az irányítása (ha van ilyen)?	<ul style="list-style-type: none"> • Az IMSZ többsége független a vezetéstől. • Az IMSZ megfelelő tapasztalattal, tudással és pénzügyi szakértelemmel rendelkezik. • A jelentős kérdéseket és a pénzügyi eredményeket megfelelő időben kommunikálni kell az IMSZ-szel. • Ténylegesen az IMSZ felügyeli a vezetés tevékenységeit. Ez magában foglalja nehéz kérdések felvetését és a válaszok keresését. • Az IMSZ rendszeresen összeül és időről időre körbeküldik a megbeszélések jegyzőkönyveit.
A vezetés filozófiája és működési stílusa	Milyen a vezetés hozzáállása a pénzügyi beszámolóhoz és milyen intézkedéseket hoz ezzel kapcsolatban a pénzügyi beszámolást?	<ul style="list-style-type: none"> • A vezetés pozitívan áll hozzá és pozitív intézkedéseket hoz a következőkkel kapcsolatban: <ul style="list-style-type: none"> – a pénzügyi beszámolás feletti egészséges belső kontroll (beleértve a vezetés általi felülírást és más csalásokat), – a számviteli politikák megfelelő kiválasztása/alkalmazása, – információfeldolgozó kontrollok, és – a számviteli munkatársak kezelése. • A vezetés létrehozott eljárásokat az eszközökhöz, dokumentumokhoz és nyilvántartásokhoz való jogosulatlan hozzáférés vagy azok megsemmisítésének a megakadályozása érdekében. • A vezetés elemzi az üzleti kockázatokat és megfelelő intézkedéseket hoz.
Szervezeti felépítés	Kialakították-e a releváns szervezeti felépítést?	<ul style="list-style-type: none"> • A szervezeti felépítés megfelelő ahhoz, hogy támogassa a gazdálkodó egység céljainak elérését, a működési funkciókat és a szabályozói előírások teljesítését. • A vezetés világosan érti az üzleti folyamatokkal kapcsolatos felelősségét és hatáskörét, rendelkezik a szükséges tapasztalattal és tudásszinttel a pozíciója megfelelő betöltéséhez. • A gazdálkodó egység felépítése megkönnyíti a megbízható és naprakész információk megfelelő emberekhez történő áramlását a tervezéshez és az ellenőrzési tevékenységekhez. • Az összeegyeztethetetlen feladatokat a lehető legnagyobb mértékben fel kell osztani.
A hatáskör és a felelősség kijelölése	Megfelelően kijelölték a hatáskör és a felelősség kulcsfontosságú területeit?	<ul style="list-style-type: none"> • Léteznek az ügyletek engedélyezésére és jóváhagyására vonatkozó politikák és eljárások. • Megvan a jelentéskészítés és felelősségre vonás megfelelő szolgálati útja (megfelel a gazdálkodó egység méretének és a tevékenységei jellegének). • A munkaköri leírások tartalmazzák a kontrollhoz kapcsolódó felelősséget.

Kontroll elem	A fő kérdés	Lehetséges kontrollok
Emberierőforrás-politikák és gyakorlatok	<p>Mely standardok biztosítják:</p> <p>A legkompetensebb és legmegbízhatóbb emberek felvételét?</p> <p>Kapnak képzést, ami biztosítja, hogy az emberek tudják végezni a munkájukat?</p> <p>Az előléptetéseknek a teljesítményértékelés a hajtómotorja?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • A vezetés standardokat dolgoz ki/érvényesít a legképzettebb egyének felvételére. • A toborzási gyakorlathoz tartozik a felvételi interjú, a háttér ellenőrzése, az értékek, az elvárt viselkedés és a vezetés működési stílusának a kommunikálása. • A munkahelyi teljesítményt időszakosan értékelik, az eredményeket minden egyes munkavállalóval áttekintik, és megfelelő intézkedéseket hoznak. • A képzési politikák a várható szerepkörökre és felelősségre, a teljesítmény várható szintjére és a kialakuló szükségekre összpontosítanak.

5.4 Kockázatbecslés

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
315.15	A könyvvizsgálónak meg kell ismernie, hogy a gazdálkodó egység rendelkezik-e folyamattal: <ol style="list-style-type: none"> a pénzügyi beszámolás céljai szempontjából releváns üzleti kockázatok azonosítására; a kockázatok jelentőségének becslésére; az előfordulásuk valószínűségének felmérésére, és az ezen kockázatok kezelését célzó intézkedésekkel kapcsolatos döntéshozatalra. (Hiv.: A88. bekezdés)
315.16	Ha a gazdálkodó egység kialakított ilyen folyamatot (a továbbiakban: „a gazdálkodó egység kockázatbecslési folyamata”), akkor a könyvvizsgálónak azt, valamint annak eredményeit meg kell ismernie. Ha a könyvvizsgáló a lényeges hibás állítás olyan kockázatait azonosítja, amelyeket a vezetés nem azonosított, akkor a könyvvizsgálónak értékelnie kell, volt-e olyan jellegű mögöttes kockázat, amelyet a könyvvizsgáló várakozásai szerint a gazdálkodó egység kockázatbecslési folyamatának azonosítania kellett volna. Ha van ilyen kockázat, akkor a könyvvizsgálónak meg kell ismernie, hogy a folyamat miért nem azonosította azt, és értékelnie kell, hogy a folyamat megfelel-e a körülményeinek, vagy meg kell határoznia, hogy van-e jelentős hiányosság a gazdálkodó egység belső kontrolljában a kockázatbecslési folyamat tekintetében.
315.17	Ha a gazdálkodó egység nem alakított ki ilyen folyamatot vagy eseti folyamattal rendelkezik, akkor a könyvvizsgálónak meg kell beszélnie a vezetéssel, hogy azonosítottak-e a pénzügyi beszámolási célok szempontjából releváns üzleti kockázatok, valamint hogy hogyan kezelték azokat. A könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy a dokumentált kockázatbecslési folyamat hiánya megfelel-e az adott körülmények között, vagy meg kell határoznia, hogy az a belső kontroll jelentős hiányosságát testesíti-e meg. (Hiv.: A89. bekezdés)

Kockázatbecslés

A kockázatbecslés a belső kontroll öt eleméből a második. A vezetés által végrehajtott és fenntartott kockázatbecslési folyamat olyan fontos információkkal szolgál, amelyekre szükség van annak megállapításához, hogy mely üzleti/csalási kockázatokot kell kezelni ahhoz, hogy a megfelelő lépéseket meg lehessen tenni. A vezetés kezdeményezhet terveket vagy programokat, vagy bevezethet politikákat és eljárásokat az egyes kockázatok kezelése érdekében. Vagy úgy is dönthet, hogy elfogadja a kockázatot a költség vagy egyéb szempontok miatt.

Ha a gazdálkodó egység kockázatbecslési folyamata az adott körülményeknek megfelel, segíti a könyvvizsgálót a lényeges hibás állítás kockázatainak a beazonosításában. A kockázatbecslési folyamat normál esetben a következőkkel foglalkozik:

- a működési környezet változásai;
- új szenior munkatársak;
- új vagy modernizált információs rendszerek;
- gyors növekedés;
- új technológia;
- új üzleti modellek, termékek vagy tevékenységek;
- vállalati átszervezés (beleértve a tőke kivonást és a felvásárlásokat);
- a külföldi tevékenységek bővítése, és
- új számviteli szabályok.

A kisebb gazdálkodó egységeknél, ahol nem valószínű, hogy létezik formális kockázatbecslési folyamat, a könyvvizsgálónak meg kell vitatnia a vezetéssel, hogy hogyan azonosítják az üzleti kockázatokot és hogyan kezelik azokat.

A könyvvizsgálónak figyelembe kell venni, hogy a vezetés hogyan:

- azonosítja a pénzügyi beszámolás céljai szempontjából releváns kockázatokot;
- becsüli meg a kockázatok jelentőségét;
- méri fel az előfordulásuk valószínűségét, és
- dönt az azok kezelésére irányuló intézkedésekről.

A könyvvizsgálónak értékelnie kell azt is, hogy a dokumentált kockázatbecslési folyamat hiánya megfelelő-e az adott körülmények között, vagy meg kell határoznia, hogy az a belső kontroll jelentős hiányosságát testesíti-e meg.

Ha a könyvvizsgáló lényeges hibás állítás olyan kockázatait azonosítja, amelyeket a vezetés nem azonosított, akkor a könyvvizsgálónak fel kell mérnie, hogy:

- A vezetés folyamatai miért vallottak kudarcot?
- A folyamatok megfelelőek-e az adott körülmények között?

Ha jelentős hiányosság áll fenn a gazdálkodó egység kockázatbecslési folyamatában (vagy nincs is ilyen folyamat), azt kommunikálni kell a vezetés és az irányítással megbízott személyek felé.

Feltételek és események, amelyek lényeges hibás állítás kockázatait jelezhetik

A 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 2. sz. függeléke tartalmazza azoknak a feltételeknek és eseményeknek a hasznos listáját, amelyek lényeges hibás állítás kockázatait jelezhetik.

5.5 Információs rendszerek és kommunikáció

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
315.18	<p>A könyvvizsgálónak meg kell ismernie a pénzügyi beszámolás szempontjából releváns információs rendszert, beleértve a kapcsolódó üzleti folyamatokat is, beleértve a következő területeket: (Hiv.: A90–A92. és A95–A96. bekezdések)</p> <p>(a) A pénzügyi kimutatások szempontjából jelentős ügyletcsoportok a gazdálkodó egység tevékenységeiben.</p> <p>(b) Azok az informatikai és manuális rendszereken belüli eljárások, amelyekkel ezeket az ügyleteket létrehozzák, rögzítik, feldolgozzák, szükség szerint javítják, a főkönyvbe átvezetik és a pénzügyi kimutatásokban szerepeltetik.</p> <p>(c) A kapcsolódó számviteli nyilvántartások, alátámasztó információk és a pénzügyi kimutatásokban szereplő konkrét számlák, amelyeket az ügyletek létrehozásához, rögzítéséhez, feldolgozásához és jelentésbe foglalásához alkalmaznak; ez magában foglalja a helytelen információk javítását, valamint azt, hogy az információkat hogyan vezetik át a főkönyvbe. A nyilvántartások lehetnek manuális vagy elektronikus formában.</p> <p>(d) az, ahogyan az információs rendszer rögzíti azokat az ügyletektől eltérő eseményeket és körülményeket, amelyek a pénzügyi kimutatások szempontjából jelentősek,</p> <p>(e) A gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak elkészítésénél alkalmazott pénzügyi beszámolási folyamat, beleértve a jelentős számviteli becsléseket és közzétételeket, továbbá</p> <p>(f) A naplótételekre vonatkozó kontrollok, beleértve azokat a nem standard naplótételeket is, amelyeket az egyszeri, szokatlan ügyletek vagy helyesbítések rögzítésére alkalmaznak. (Hiv.: A93–A94. bekezdés)</p> <p>Ez a megismerése a pénzügyi beszámolás szempontjából releváns információs rendszernek magában kell, hogy foglalja a rendszernek a pénzügyi kimutatásokban közzétett, a főkönyvön és az analitikákon belülről vagy azokon kívülről beszerzett információkra vonatkozó releváns szempontjait.</p>
315.19	<p>A könyvvizsgálónak ismereteket kell szereznie arról, hogy a gazdálkodó egység hogyan kommunikálja a pénzügyi kimutatásokhoz kapcsolódó pénzügyi beszámolási feladatokat, felelősséget és jelentős ügyeket, beleértve: (Hiv.: A97–A98. bekezdés)</p> <p>(a) a vezetés és az irányítással megbízott személyek közötti kommunikációt, valamint</p> <p>(b) a külső, például a szabályozó szervekkel folytatott kommunikációt.</p>



A vezetésnek (és az irányítással megbízott személyeknek) megbízható információra van szüksége ahhoz, hogy:

- igazgassa a gazdálkodó egységet (például tervezés, költségvetés készítése, a teljesítmény nyomon követése, erőforrások elosztása, pénzügyi kimutatások készítése beszámolás céljából),
- elérje céljait, és
- beazonosítsa, felmérje a kockázati tényezőket és reagáljon azokra.

Ehhez az odavágó információkat azonosítani és rögzíteni, illetve rendszeresen kommunikálni/terjeszteni kell (a gazdálkodó egység minden szintjén) azoknak a munkatársaknak, akiknek a döntéshozatalhoz erre szüksége van.

Az információs rendszer az infrastruktúrából (fizikai és hardver elemek), szoftverből, emberekből, eljárásokból és adatokból áll. Számos információs rendszer nagy mértékben támaszkodik az informatikára. Azonosítják, rögzítik, feldolgozzák és terjesztik a pénzügyi beszámolást (beleértve a közzétételeket is) és a belső kontroll céljait támogató információkat.

A pénzügyi beszámolás szempontjából releváns információs rendszer céljai közé tartoznak a gazdálkodó egység üzleti folyamatai és számviteli rendszere, az alábbiak szerint.

5.5–1. ábra

Üzleti folyamatok (értékesítés, beszerzés, bérszámfejtés stb.)	Az üzleti folyamatok olyan strukturált tevékenységcsoportok, amelyeket egy meghatározott eredmény elérésére dolgoztak ki. Az üzleti folyamatok eredményezik azokat az ügyleteket, amelyeket az információs rendszer rögzít, feldolgoz és jelentésbe foglal.
Számviteli rendszerek	Ezek magukban foglalják a számviteli szoftvereket, az elektronikus munkalapokat, a más forrásokból származó vonatkozó információkat, valamint az időszakos pénzügyi kimutatások készítéséhez használt politikákat és eljárásokat, és az időszak végi pénzügyi kimutatásokat, beleértve a közzétételeket is.
Egyéb információforrások	A pénzügyi kimutatásokban szereplő néhány összeg és közzétételek meghatározásához szükség lehet olyan információkra, amelyeket a főkönyvből és az analitikákból vagy azokon kívülről kell beszerezni.

Információforrások

A pénzügyi kimutatások és a közzétételek tartalmazhatnak olyan információkat, amelyeket nem a gazdálkodó egység főkönyvi rendszere generált. Ezeket az információkat gyakran a főkönyvön és az analitikákon kívülről szerzik be, és tartalmazhatják például a következőket:

5.5–2. ábra

Az információ jellege	Példák
Szerződéses megállapodások	A lízingmegállapodásokból szerzett információkat, például a megújítási opcióról vagy a jövőbeni lízingfizetésekről, közzé lehet tenni a pénzügyi kimutatásokban.
Meg nem feelés	Olyan információ, amely a vonatkozó jogszabályoknak és szabályozásoknak való tényleges vagy gyanított meg nem feelésre vonatkozik.
A valós értékre vonatkozó információk	Olyan információk, amelyeket a vezetés szakértői hoztak létre és közzétételre kerülnek a pénzügyi kimutatásokban.

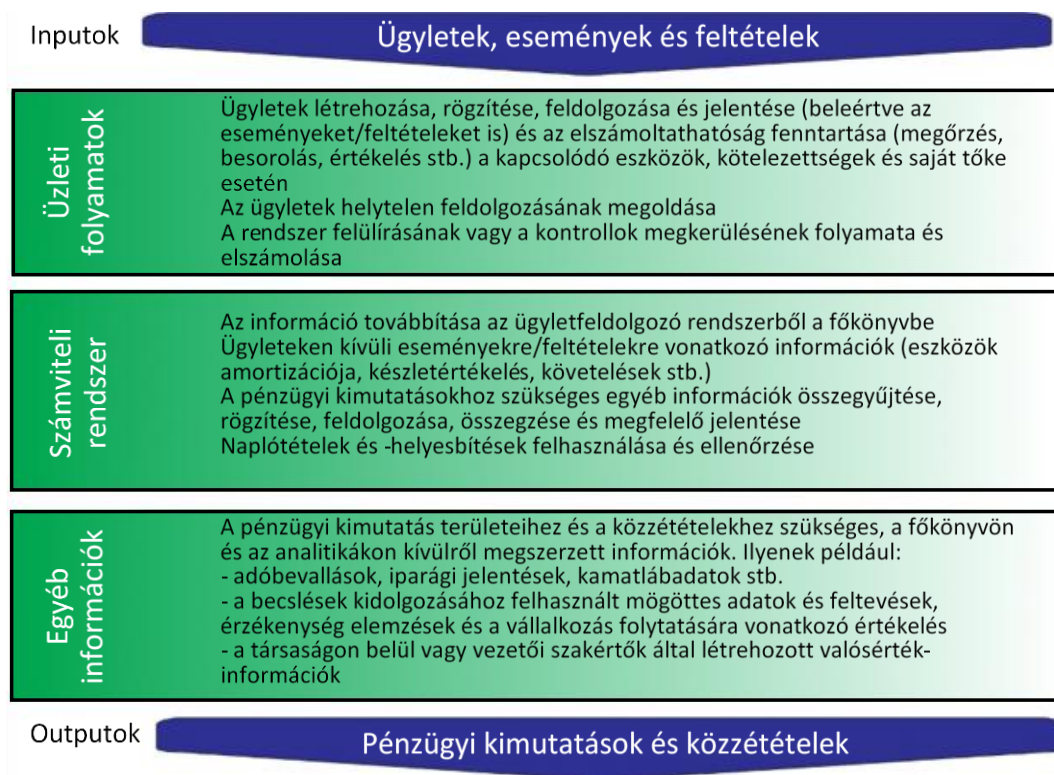
Kockázatbecslések	A pénzügyi kimutatásokban közzétett információk, amelyeket a gazdálkodó egység kockázatkezelési rendszere hozott létre. Például, a pénzügyi beszámolási keretelv előírhatja a gazdálkodó egység kockázatkezelési rendszeréhez kapcsolódó bizonyos ügyek közzétételét.
Feltevések és a becslések készítéséhez használt adatok	Modellekből vagy a pénzügyi kimutatásokban megjelenített vagy közzétett becslések kidolgozását szolgáló egyéb számításokból nyert információk. Ez magában foglalja a modellekben alkalmazott mögöttes adatokhoz és feltevésekhez kapcsolódó információkat, mint például: <ul style="list-style-type: none"> • házon belüli feltevések, amelyek befolyásolhatják az eszköz hasznos élettartamát, vagy • adatok, például kamatok, amelyeket a gazdálkodó egység hatáskörén kívül eső tényezők befolyásolnak.
Érzékenységi elemzés	Pénzügyi modellekből származó érzékenységi elemzésről a pénzügyi kimutatásokban közzétett információ, amelyet annak bemutatására lehetne használni, hogy a vezetés figyelembe vett alternatív feltevéseket.
Adóbevallások és hasonló nyilvántartások	A pénzügyi kimutatásokban megjelenített vagy közzétett információk, amelyek a gazdálkodó egység adóbevallásából vagy nyilvántartásaiból származnak.
A vállalkozás folytatására vonatkozó információ	Olyan elemzésekből összegyűjtött információ, amelyeket a vállalkozás folytatására vonatkozó vezetői értékelés alátámasztása érdekében készítettek. Például olyan eseményekhez vagy feltételekhez kapcsolódó közzétételek, ha vannak ilyenek, amelyekről megállapították, hogy jelentős kétségeket ébreszthetnek a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességéről.

A pénzügyi beszámolóhoz kapcsolódó információs rendszernek a megismerése a könyvvizsgáló szakmai megítélésének a kérdése. A következő tényezőket kell figyelembe venni:

- a felhasznált információk belső és külső forrása,
- a döntéshozatalra használt pénzügyi jelentések megbízhatósága,
- a mögöttes számviteli nyilvántartások és alátámasztó információ,
- az, ahogyan az információs rendszer rögzíti azokat az ügyletektől eltérő eseményeket és körülményeket, amelyek a pénzügyi kimutatások szempontjából jelentősek,
- a pénzügyi beszámolási folyamat, beleértve a becsléskészítést, a naplótételek kontrollját, a munkalapok használatának kontrollját, és
- a vezetés vagy az irányítással megbízott személyek, valamint külső felek, például bankok és szabályozószervek közötti kommunikáció.

Az információs rendszer rendelkezik olyan eljárásokkal, politikákkal és (kézi és automatizált) nyilvántartásokkal, amelyek célja a lent meghatározott ügyek kezelése.

5.5–3. ábra



A nagyobb cégeknél az információs rendszerek lehetnek összetettek, automatizáltak és erősen integráltak. A kisebb társaságok gyakran támaszkodnak manuális vagy egyedi informatikai alkalmazásokra.

MÉRLEGELENDŐ

Számos bevett számviteli szoftvercsomag (még a kisebbek is) többféle beépített alkalmazáskontrollal kapható, amelyeket a pénzügyi beszámolás ellenőrzésének javítására lehet felhasználni. Ilyen kontroll például az automatizált egyeztetés, a kivételek jelentése a vezetés felé ellenőrzés céljából, valamint a pénzügyi beszámolás általános következetességének biztosítása.

Az információs rendszer (beleértve az üzleti folyamatokat is) megismerésekor a könyvvizsgáló foglalkozik még (a fenti ábra mellett):

- üzleti folyamatok, és
- a pénzügyi kimutatásokban szereplő információkhoz kapcsolódó rendszerek vonatkozó aspektusai, beleértve a közzétételeket is. Ezeket az információkat a főkönyvből és az analitikákból vagy azokon kívülről lehet beszerezni.

A megismerés mértéke a könyvvizsgáló szakmai megítélésének a kérdése. A következő tényezőket kell figyelembe venni:

- Olyan kontrolltevékenységek, amelyek a pénzügyi kimutatásokban szereplő információkhoz kapcsolódnak, beleértve a közzétételeket is. Ugyanakkor a könyvvizsgálónak nem kell megértenie minden kontrolltevékenységet, csak azokat, amelyek a pénzügyi beszámolásra vonatkoznak.
- A vezetés aktív bevonása a pénzügyi beszámolásba. A kis gazdálkodó egységeknek nincs szüksége a számviteli eljárások részletes leírására, kifinomult számviteli nyilvántartásokra vagy írásos politikákra.
- A könyvvizsgálathoz és a pénzügyi kimutatásokban szereplő közzétételekhez szükséges információk, amelyeket a vezetés a gazdálkodó egység főkönyvén és analitikáin kívülről szerzett be.

Az előírt ismeretek hatóköre tartalmazza a lenti táblázatban ismertetett kérdéseket.

5.5–4. ábra

Azonosítani	Kezelní
A felhasznált információk forrása	<p>Mely ügyletsoportok jelentősek a pénzügyi kimutatásokban? Hogyan keletkeznek az ügyletek és közzétételek a gazdálkodó egység üzleti folyamataiban? Milyen (elektronikus vagy manuális) számviteli nyilvántartások léteznek?</p> <p>A pénzügyi beszámoláshoz kapcsolódó információs rendszer hogyan rögzíti azokat (az ügyletsoportoktól eltérő) eseményeket és körülményeket, amelyek a pénzügyi kimutatások szempontjából jelentősek? Ez különösen fontos ott, ahol a pénzügyi kimutatásokban szereplő információkat a főkönyvön és az analitikákon kívülről szerzik be.</p>
Az információ beszerzésének és feldolgozásának módja	<p>Mely pénzügyi beszámolási folyamatot alkalmaznak:</p> <ul style="list-style-type: none"> • az ügyletek és nem standard ügyletek (pl. kapcsolt fél ügyletek stb.) kezdeményezésére, rögzítésére, feldolgozására és jelentésére, és • a pénzügyi kimutatások elkészítésénél, beleértve a jelentős számviteli becsléseket és közzétételeket? <p>Mely eljárások foglalkoznak:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a kontrollok helytelen felülírásával kapcsolatos lényeges hibás állítás kockázataival, beleértve a standard és nem standard naplótételek alkalmazását, • az automatizált kontrollok felülírásával vagy felfüggesztésével, és • a kivételek azonosításával és az ezek orvoslására hozott intézkedések jelentésével?
A létrehozott információ felhasználásának módja	<p>A gazdálkodó egység hogyan kommunikálja a pénzügyi kimutatásokhoz kapcsolódó pénzügyi beszámolási feladatokat, felelősséget és jelentős ügyeket?</p> <p>Milyen jelentéseket generál rendszeresen az információs rendszer és ezeket hogyan használják fel a gazdálkodó egység vezetéséhez?</p> <p>A vezetés milyen információkat nyújt az irányítással megbízott személyeknek (ha ők nem azonosak a vezetéssel) és a külső feleknek, például a pénzügyintézeteknek és a szabályozó szervezeteknek?</p>

Kommunikáció

A kommunikáció a sikeres információs rendszerek kulcsfontosságú komponense. Ebből következően, ha az

információt fel kell használni a döntéshozatalban, valamint a belső kontroll működésének megkönnyítése érdekében, megfelelő időben kommunikálni kell a megfelelő személyek felé (mind házon belül, mind házon kívül).

A hatékony **belső kommunikáció** segít abban, hogy a gazdálkodó egység munkatársai világosan megértsék a belső kontroll céljait, az alkalmazott üzleti folyamatokat és saját egyedi szerepüket és felelősségüket. Segít annak megértésében, tevékenységeik mennyiben kapcsolódnak mások munkájához, valamint milyen módon jelenthetik a kivételes eseteket a megfelelő szinten a gazdálkodó egységen belül.

A kommunikáció módja lehet informális (szóbeli) vagy hivatalos (pl. szabályzatban és pénzügyi beszámolási kézikönyvekben dokumentált).

A legfelső vezetés és a munkavállalók közötti belső kommunikáció gyakran könnyebb és kevésbé formális a kisebb társaságoknál, mivel kevesebb szint és munkatárs van, a szenior vezetés pedig jobban elérhető és többet van jelen.

A tényleges **külső kommunikáció** biztosítja, hogy a pénzügyi beszámolás céljainak elérését érintő ügyek az illetékes külső felek, mint például a fő érdekeltek, a pénzügyintézetek, a szabályozók és az állami szervek tudomására jussanak.

Az IT rendszerek dokumentációjának hiánya

A kisebb gazdálkodó egységeknek lehet, hogy kevésbé kifinomult és kevésbé alaposan dokumentált az információs és a kommunikációs rendszerük. Ha a vezetés nem rendelkezik a számviteli eljárások, a kifinomult számviteli nyilvántartások vagy az írásos politikák részletes leírásával, a könyvvizsgáló ezeket inkább kérdésessel és megfigyeléssel tudja megismerni, semmint a dokumentáció áttekintésével.

5.6 Ellenőrzési tevékenységek

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsálati standardokból
315.20	A könyvvizsgálónak meg kell ismernie a könyvvizsálat szempontjából releváns kontrolltevékenységeket, amelyek azok, amelyeknek a megismerését a könyvvizsgáló szükségesnek tartja ahhoz, hogy felmérje az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázatait, és megtervezze a becsült kockázatokra reagáló további könyvvizsálati eljárásokat. A könyvvizsálat nem követeli meg a pénzügyi kimutatásokban szereplő minden egyes jelentős ügyletcsoporthoz, számlaegyenleghez és közzétételhez, vagy az ezek szempontjából releváns összes állításhoz kapcsolódó valamennyi kontrolltevékenység megismerését. (Hiv.: A99–A106. bekezdés)
315.21	A gazdálkodó egység kontrolltevékenységeinek megismerése során a könyvvizsgálónak meg kell ismernie, hogy a gazdálkodó egység hogyan reagált az informatikából származó kockázatokra. (Hiv.: A107–A109. bekezdés)

Ellenőrzési tevékenységek

A kontrolltevékenységek azok a politikák és eljárások, amelyek segítenek biztosítani a vezetés irányelveinek a végrehajtását. Például ilyenek a kontrollok, amelyek biztosítják, hogy az árut ne szállítsák ki nagy hitelkockázat mellett vagy hogy csak a jóváhagyott beszerzésekre kerüljön sor. Ezek a kontrollok kezelik azokat a kockázatokat, amelyeket, ha nem csökkentenének, akkor veszélyeztetnék a gazdálkodó egység céljainak az elérését.

A kontrolltevékenységeket (akár a főkönyvben és az analitikákban, akár azokon kívül) úgy dolgozták ki, hogy azok mérsékeljék az olyan napi tevékenységekben rejlő kockázatokat, mint az ügyletek feldolgozása (üzleti folyamatok, például értékesítés, beszerzés és bérszámfejtés) és az eszközök védelme.

A könyvvizsgálatra vonatkozó kontrolltevékenységek tartalmazhatnak a vezetés által létrehozott kontrollokat, amelyek a könyvvizsgálatra vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban készített közzétételekkel foglalkoznak – azon kontrollok mellett, amelyek a számlaegyenlegekhez és ügyletekhez kapcsolódó kockázatokat kezelik.

Az üzleti folyamatok olyan strukturált tevékenységcsoportok, amelyeket egy meghatározott eredmény elérésére dolgoztak ki. Az üzleti folyamat kontrolljait általában a megelőző, feltáró és helyesbítő, vagy a ellensúlyozó vagy irányító kategóriába lehet besorolni, a lenti ábra szerint.

5.6–1. ábra

A kontrollok besorolása	Leírás
Megelőző kontrollok	A hibák és szabálytalanságok elkerülése.
Feltáró kontrollok	A hibák és szabálytalanságok beazonosítása az előfordulásuk után, hogy helyesbítő intézkedést lehessen hozni.
Ellensúlyozó kontrollok	Némi bizonyosságot nyújt ott, ahol az erőforráskorlátok akadályozhatják a többi közvetlen kontrollt.
Irányító kontrollok (pl. politikák)	A tevékenységeket a kívánt cél felé terelik.

Az üzletifolyamat-kontrollok jellege a felmerülő kockázatok és a konkrét alkalmazás alapján változó. Az üzleti folyamat szintjén a tipikus kontrollok az alábbi témákat is érintik.

5.6–2. ábra

Kontrollok	Leírás	Példák
Feladatok megosztása	Ezek a kontrollok csökkenteni tudják annak esélyét, hogy egy személy olyan pozícióban legyen, amelyben egyszerre követhet el és titkolhat el hibákat vagy csalást.	A követelések feldolgozásáért felelős munkavállalónak nincs hozzáférése a készpénzbevételekhez.
Jogosultság kontrollok	Ezek a kontrollok határozzák meg, kinek van jogosultsága jóváhagyni a különböző rutinszerű és nem rutinszerű ügyleteket és eseményeket.	Felelősséggel történő felruházás a következők jóváhagyására: <ul style="list-style-type: none"> • új munkatársak felvétele; • befektetések; • áruk és szolgáltatások rendelése, és • hitelnyújtás az ügyfél részére.
Számla-egyeztetések	Ez magában foglalja a számlaegyeztetések megfelelő időben történő elkészítését és ellenőrzését, valamint a szükséges helyesbítő intézkedések meghozatalát.	Bankszámlák, értékesítési ügyletek, vállalatközi egyenlegek, függőszámlák stb. egyeztetése.
IT alkalmazás Kontrollok	Ezeket a kontrollokat olyan informatikai alkalmazásokba programozzák be, mint az értékesítés vagy a beszerzések. Tartalmazznak teljesen és részlegesen automatizált kontrollokat is.	A nyilvántartások számtani pontosságának, a számlák árazásának ellenőrzése, a beviteli adatok szerkesztési ellenőrzése, sorszámellenőrzések, a kivételekről szóló jelentések létrehozása vezetői ellenőrzésre.
Tényleges eredmények ellenőrzése	Ezek a kontrollok magukban foglalják a tényleges eredményeknek és a költségvetéseknek, az előrejelzéseknek és a korábbi időszak teljesítményének rendszeres áttekintését és elemzését. Ez magában foglalja azt is, hogy különböző (működési vagy pénzügyi) adatsorokat egymáshoz kell kapcsolni, és a belső adatokat a külső információforrásokhoz kell hasonlítani. A váratlan eltéréseket ki kell vizsgálni és helyesbítő intézkedéseket kell hozni.	A működési eredmények elemzése, a tényleges eredményeknek a költségvetéssel történő összehasonlítása és az eltérések kivizsgálása.
Fizikai kontrollok	Ezek a kontrollok az eszközök fizikai biztonságához és a gazdálkodó egység helyiségeihez, számviteli nyilvántartásaihoz, számítógépes programjaihoz és adatfájljaihoz való hozzáféréshez kapcsolódnak.	Az ilyen kontrollok közé tartozik az eszközök biztonsága (ajtózárak és korlátozott hozzáférés a készletekhez/nyilvántartásokhoz) és az időszakos készpénz-, biztonság- és készletleltárak összevetése a számviteli nyilvántartásokkal.

Kisebb gazdálkodó egységek

A kontrolltevékenységek célja a lényeges hibás állítások előfordulásának közvetlen megelőzése, illetve ha előfordult, akkor feltárára, majd helyesbítésre kerüljön. A kisebb gazdálkodó egységeknél a kontrolltevékenységeket alátámasztó koncepciók valószínűleg hasonlóak a nagyobb gazdálkodó egységekéhez, de relevanciájuk a könyvvizsgáló számára jelentősen változó. Vegyük figyelembe a következőket:

5.6–3. ábra

Ellenőrzési tevékenységek kisebb gazdálkodó egységeknél	Megjegyzések
Informális és korlátozott dokumentáció	Sok kontroll működhet informálisan és lehet, hogy nincs jól dokumentálva. Például, az ügyfélnek történő hitelnújtás lehet, hogy jobban támaszkodik a menedzser megítélésére és ismeretére, mint egy előre meghatározott hitelezési limitre.
Korlátozott hatókör	A kontrolltevékenységek (amennyiben léteznek) valószínűleg kapcsolódnak a fő üzleti ciklusokhoz, például a bevételekhez, beszerzésekhez és a munkaviszonyhoz kapcsolódó költségekhez.
A kockázatokat csökkentheti az ellenőrzési környezet (Lásd 1. kötet, 5.3 fejezet)	A kontrolltevékenységek bizonyos típusai lehet, hogy nem vonatkoznak a legfelső vezetés által alkalmazott kontrollok miatt. Például, a jelentős üzletek vezetés általi jóváhagyása erős kontrollt biztosíthat a fontos számlaegyenlegek és üzletek felett, csökkentve vagy megszüntetve a részletes kontrolltevékenységek iránti igényt. Néhány üzleti hibás állítás (amelyet általában a nagyobb gazdálkodó egységeknél a kontrolltevékenységek kezelnek) mérsékelhető: <ul style="list-style-type: none"> • olyan vállalati kultúrával, amely hangsúlyozza a kontroll fontosságát, • magasan kompetens munkatársak alkalmazásával, • a bevételeknek és kiadásoknak a meghatározott költségvetéssel történő összevetésével, • annak előírásával, hogy az összes fő ügylethez legyen szükséges a legfelső vezetés jóváhagyása, • a kulcsfontosságú teljesítménymutatók figyelemmel kísérésével, és • a felelősség munkatársak közötti szétosztásával, a feladatmegosztás maximalizálása érdekében.
Pénzügyi kimutatások közzétételei	A könyvvizsgálóknak meg kell érteniük a vezetés belső kontrollját, ahogyan az a pénzügyi kimutatásokban szereplő közzétételekhez kapcsolódik. Ugyanakkor a kisebb vállalkozások közzétételei lehet, hogy kevésbé részletesek vagy kevésbé összetettek (például, néhány pénzügyi beszámolási keretelv lehető teszi a kisebb gazdálkodó egységek számára, hogy kevesebb közzétételt szerepeltessenek a pénzügyi kimutatásokban).

A könyvvizsgálat szempontjából releváns kontrolltevékenységek potenciálisan mérsékelnék az olyan kockázatokat, mint:

- **Jelentős kockázatok**
A lényeges hibás állítás azonosított és becsült kockázatait, amelyek a könyvvizsgáló megítélése szerint speciális könyvvizsgálati megfontolást követelnek meg. (Lásd 2. kötet, 10. fejezet.)
- **Kockázatok, amelyeket az alapvető vizsgálati eljárások nem tudnak könnyen kezelni**
Ezek a lényeges hibás állítás azonosított és becsült kockázatait, amelyekre az alapvető vizsgálati eljárások önmagukban nem nyújtanának elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot.

A könyvvizsgáló megítélését arról, hogy az ellenőrzési tevékenység vonatkozik-e a könyvvizsgálatra, befolyásolja:

- a belső kontroll egyéb komponenseiben azonosított kontrolltevékenységek meglétének/hiányának tudata. Ha egy adott kockázattal már megfelelően foglalkoztak (például a kontrollkörnyezet, az információs rendszer stb.), nincs szükség esetlegesen további kontrollok beazonosítására.

- Több olyan kontrolltevékenység megléte, amelyek ugyanazt a célt érik el. Szükségtelen megismerni az adott célhoz tartozó összes kontrolltevékenység mindegyikét.
- Fokozott könyvvizsgálati hatékonyság, amelyet bizonyos kulcsfontosságú kontrollok működési hatékonyságának teszteléséből lehet elérni. Ez akkor fordulhat elő, amikor:
 - A könyvvizsgálati bizonyítékoknak a kontrollok működési hatékonyságának tesztelése révén történő megszerzése költséghatékonyabb lehet, mint az alapvető vizsgálati eljárások végrehajtása. A kontrollok tesztelése jellemzően kisebb mintaméreteket eredményez, mint az alapvető tesztek. Ha a kontrollok automatizáltak, lehet, hogy csak egy tétel mintaméretére lesz szükség (jó általános informatikai kontrollokat feltételezve). Emellett, ha a kontrollrendszer és az érintett munkatársak nem változtak az előző évek óta, (bizonyos körülmények között) háromévenként egyszerre lehet korlátozni a kontrollok működési hatékonyságának tesztjét. (Lásd 2. kötet, 17. fejezet)
 - Az alapvető vizsgálati eljárások önmagukban nem nyújtanának elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot az állítás szintjén. Például, az árbevételre vonatkozó teljességi állítást nehéz (sőt néha lehetetlen) pusztán csak alapvető vizsgálati eljárásokkal kezelni. Ezekben a helyzetekben érdemes lehet azonosítani azokat a belső kontrollokat, amelyek az érintett kockázatot és állítást kezelik. Ha a belső kontrollok a várakozások szerint hatékonyan működnek, a szükséges könyvvizsgálati bizonyítékot a kontrollok működési hatékonyságának tesztelése révén lehet megszerezni.

5.7 Az informatikai kockázatok és kontrollok megismerése

Ma a legtöbb gazdálkodó egység az informatika segítségével kezeli, ellenőrzi legalább némely tevékenységét, illetve azzal készíti jelentéseit is ezekről. Az informatikai tevékenységeket gyakran egy központi támogató csoport kezeli, amely biztosítja, hogy a napi felhasználóknak (munkatársaknak) legyen megfelelő hozzáférése a feladataik végrehajtásához szükséges hardverekhez, szoftverekhez és alkalmazásokhoz. A kisebb gazdálkodó egységeknél az informatikai vezetésért lehet, hogy csak egy ember, vagy egy részidős vagy kiszervezett személy felel.

A gazdálkodó egység méretétől függetlenül számos kockázati tényező kapcsolódik az informatikai vezetéshez és alkalmazásokhoz, amelyeket, ha nem csökkentenek, lényeges hibás állítást eredményezhetnek a pénzügyi kimutatásokban.

Kétfajta informatikai kontroll létezik, amelyeknek együtt kell működniük a teljes és pontos információfeldolgozás érdekében:

- **Általános informatikai kontrollok**
Ezek a kontrollok működnek minden alkalmazás esetében és általában automatizált (számítógépes programokba ágyazott) és manuális kontrollokból (például informatikai költségvetés és szolgáltatókkal kötött szerződések) állnak; és
- **Informatikai alkalmazáskontrollok**
Ezek automatizált kontrollok, amelyek konkrétan alkalmazásokhoz kapcsolódnak (például árbevétel-feldolgozás vagy bérszámfejtés).

Van egy harmadik típusú kontroll is, amelynek van kézikönyve és informatikai eleme. Ezeket a kontrollokat informatika-függő kontrolloknak lehet nevezni. A kontrollt manuálisan hajtják végre, de hatékonysága az informatikai alkalmazás által létrehozott információra támaszkodik. Például, a pénzügyi menedzser áttekintheti a havi/negyedéves pénzügyi kimutatást (amelyet a számviteli rendszer generált) és kivizsgálhatja az eltéréseket.

A következő ábra körvonalazza az általános informatikai kontrollok hatókörét.

5.7–1. ábra

Általános informatikai kontrollok	
Standardok, tervezés, politikák stb. <i>(Az informatikai ellenőrzési környezet)</i>	<p>Az informatikai irányítási struktúra.</p> <p>Hogyan azonosítják, csökkentik és kezelik az informatikai kockázatokat.</p> <p>Az előírt információs rendszer, stratégiai terv (ha van) és költségvetés.</p> <p>IT politikák, eljárások és standardok.</p> <p>A szervezeti felépítés és a feladatok megosztása.</p> <p>Függő tervezés.</p>
Az adatok, az informatikai infrastruktúra és a napi működés biztonsága	<p>Beszerezések, telepítések, konfigurációk, integráció és az informatikai infrastruktúra karbantartása.</p> <p>Informatikai szolgáltatások nyújtása a felhasználóknak.</p> <p>Harmadik fél szolgáltatók kezelése.</p> <p>Rendszerszoftver, biztonsági szoftver, adatbázis-kezelési rendszerek, kezelőprogramok alkalmazása.</p> <p>Incidenskövetés, rendszernaplózás és nyomon követő funkciók.</p>
Programokhoz és alkalmazás-adatokhoz való hozzáférés	<p>A felhasználói jelszavak és azonosítók kibocsátása/eltávolítása és biztonsága.</p> <p>Internetes tűzfalak és táveléréses kontrollok.</p> <p>Adattitkosítás és titkosítási kulcsok.</p> <p>Felhasználói fiókok és hozzáférés-jogosultság kontrollok.</p> <p>Felhasználói profilok, amelyek megengedik vagy korlátozzák a hozzáférést.</p>
Programfejlesztés és programváltozások	<p>Új alkalmazások beszerzése és bevezetése.</p> <p>Rendszerfejlesztés és minőségbiztosítási módszertan.</p> <p>A meglévő alkalmazások karbantartása, beleértve a programváltozások kontrollját is.</p>
Az informatikai műveletek nyomon követése	<p>Politikák, eljárások, ellenőrzések és kivételjelentések, amelyek biztosítják, hogy:</p> <ul style="list-style-type: none"> • az információk felhasználói pontos adatokat kapjanak a döntéshozatalhoz, • folyamatos legyen az általános informatikai kontrolloknak történő megfelelés, és • az informatika kiszolgálja a gazdálkodó egység igényeit és összhangban legyen az üzleti előírásokkal.

Informatikai alkalmazáskontrollok

Az informatikai alkalmazáskontrollok az üzleti folyamat szintjén alkalmazott szoftveralkalmazáshoz kapcsolódnak. Az alkalmazáskontrollok jellegüket tekintve lehetnek megelőző vagy feltáró jellegűek, és úgy alakítják ki azokat, hogy biztosítsák a számviteli nyilvántartások sértetlenségét.

A tipikus alkalmazáskontrollok az ügyletek vagy egyéb pénzügyi adatok létrehozására, rögzítésére, feldolgozására és jelentésbe foglalására alkalmazott eljárásokhoz kapcsolódnak. Ezek a kontrollok segítenek biztosítani azt, hogy az ügyletek bekövetkeztek, azokat jóváhagyták, és hogy azokat teljesen és pontosan rögzítették és feldolgozták. Ilyen kontroll lehet például a bevitt adatok szerkesztési ellenőrzése az adatbevitel pontján végrehajtott korrekcióval, a számozás folyamatosságához kapcsolódó ellenőrzések az eltérésjelentések manuális nyomon követésével.

5.8 Figyelemmel kísérés

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
315.22	A könyvvizsgálónak meg kell ismernie azokat a főbb tevékenységeket, amelyeket a gazdálkodó egység a pénzügyi beszámolás szempontjából releváns belső kontroll figyelemmel kísérésére alkalmaz, beleértve azokat is, amelyek a könyvvizsgálat szempontjából releváns kontrolltevékenységekhez kapcsolódnak, valamint meg kell ismernie azt is, hogy a gazdálkodó egység hogyan kezdeményez a kontrolljai hiányosságaira vonatkozó helyreállító lépéseket. (Hiv.: A110–A112. bekezdés)
315.24	A könyvvizsgálónak meg kell ismernie a gazdálkodó egység figyelemmel kíséresi tevékenységeihez alkalmazott információk forrásait, valamint azt, hogy a vezetés mi alapján tekinti kellően megbízhatónak az információt az adott cél szempontjából. (Hiv.: A121. bekezdés)



A kontrollok figyelemmel kísérése olyan folyamat, amely a belső kontroll teljesítménye hatékonyságának felmérésére szolgál. A cél a kontrollok megfelelő működésének biztosítása, illetve ennek hiánya esetén a szükséges helyrehozó lépések meghozatala.

A figyelemmel kísérés visszacsatolást ad a vezetésnek arról, hogy az általuk a kockázatok mérséklésére kidolgozott belső kontroll rendszer:

- hatékonyan kezeli-e a meghatározott kontrollcélokat,
- megfelelően lett-e megvalósítva és a munkavállalók értik-e a működését,
- napi szinten használatban van-e és betartják-e a szabályait, és
- módosításra vagy fejlesztésre szorul-e ahhoz, hogy a feltételek változásait tükrözze.

A vezetés a kontrollok figyelemmel kísérését folyamatos tevékenységek, egyedi értékelések (beleértve a belső ellenőrzési funkció alkalmazását is) vagy a kettő kombinációja révén valósítja meg.

A kisebb gazdálkodó egységek folyamatos figyelemmel kíséresi tevékenységei informálisak és általában beépítik azokat a gazdálkodó egység normál ismétlődő tevékenységeibe. Ez magában foglalja a rendszeres vezetési és felügyeleti tevékenységeket és azoknak az esetleges kivételjelentéseknek az ellenőrzését, amelyeket az információs rendszer hozott létre. Ahol a vezetés szorosan részt vesz a működésben, gyakran beazonosítják a jelentős eltéréseket az elvárásokhoz képest vagy a pénzügyi adatok pontatlanságát, és helyesbítő intézkedéseket hoznak a kontroll módosítása vagy javítása érdekében.

Az időszakos figyelemmel kísérés (a gazdálkodó egység konkrét területeinek külön értékelése, például amit egy sokkal nagyobb társaság belső ellenőrzés funkciója végez el) nem általános a kisebb gazdálkodó egységeknél. Ugyanakkor a kritikus folyamatok időszakos értékelését olyan képzett munkavállalók is elvégezhetik, akik közvetlenül nem vesznek részt ezekben a folyamatokban, vagy külső és megfelelően képzett személyt is fel lehet venni az értékelés elvégzésére.

A vezetés figyelemmel kíséresi tevékenységei magukban foglalhatják az olyan külső felektől kapott információk felhasználását, amelyek problémákat vagy fejlesztésre szoruló területeket jeleznek. Például:

- ügyfélpanaszok,
- irányítószervektől, például franchise-ba adóktól, pénzügyintézetektől és szabályozóktól érkező észrevételek, és

- a külső könyvvizsgálók és tanácsadók belső kontrollhoz kapcsolódó kommunikációi.

A figyelemmel kíséréshez felhasznált információk forrásai

A figyelemmel kísérés során felhasznált információk nagy részét a gazdálkodó egység információs rendszere hozza létre. A vezetés hajlamos azt feltételezni, hogy az információ pontos. Ha az információ nem pontos, fennáll a kockázata, hogy a vezetés helytelen következtetésekre juthat és ennek eredményeképpen rossz döntéseket hoz.

Ennek megfelelően, amikor a könyvvizsgáló értékeli a kontrollok figyelemmel kísérését, meg kell értenie a következőket:

- a gazdálkodó egység figyelemmel kíséresi tevékenységeihez kapcsolódó információk forrásai, és
- azt, hogy a vezetés mi alapján tekinti kellően megbízhatónak az információt az adott cél szempontjából.

5.9 A könyvvizsgálat szempontjából releváns belső kontrollok megismerése

A következő ábra összegzi a könyvvizsgálat szempontjából releváns belső kontrollok megismeréséhez vezető lépéseket.

5.9–1. ábra

Azonosítani	Kezelni
A lényeges hibás állítás konkrét, mérséklést igénylő kockázatai	<p>A lényeges hibás állítás lehetséges (jelentős ügyletsoportokhoz, számlaegyenlegekhez és pénzügyi kimutatásokban szereplő közzétételekhez kapcsolódó) kockázatai, amelyek az állítás szintjén állnak fenn. Például:</p> <ul style="list-style-type: none"> • rendszeres napi ügyleti kockázatok; • csalási kockázatok (például vezetés általi felülírás és sikkasztás); • közzétételi kockázatok (nem teljes vagy hiányzó információk); • jelentős kockázatok; • nem rutinszerű kockázatok (például egy új számviteli rendszer bevezetése), és • megítélési kockázatok (becslések, értékelések stb.).
A vezetés válasza a lényeges hibás állítás azonosított kockázataira	<p>Mely konkrét (manuális vagy informatikai alkalmazási) kontrolltevékenységek előzik meg, vagy tárják fel és helyesbítik (egyedileg vagy másokkal kombinálva) a lényeges hibákat és a csalást.</p> <p>Ez a lépés nem követeli meg a könyvvizsgálótól, hogy azonosítsa az összes létező kontrolltevékenységet. Például, a gazdálkodó egység lehet, hogy 15 kontrolllejárás vezetett be egy adott kockázat kezelésére. Ha a könyvvizsgáló arra a következtetésre jutott, hogy a beazonosított első három kontrolllejárás elegendő volt az érintett kockázat csökkentésére, akkor nincs szükség a munka folytatására a maradék 12 kontrolllejárás azonosítása és dokumentálása céljából.</p>
Jelentős hiányosságok	<p>Ha a vezetés nem csökkenti a lényeges hibás állítás kockázatát, az valószínűleg jelentős hiányossághoz vezet. Ezeket jelenteni kell a vezetésnek és ki kell dolgozni egy könyvvizsgálati választ.</p>

<p>A vonatkozó kontrollok megvalósítása</p>	<p>Ez olyan eljárások alkalmazását foglalja magában (az ügyfél munkatársainak kikérdezése mellett), amelyek célja annak meghatározása, hogy a beazonosított releváns kontrollok ténylegesen léteznek-e és a gazdálkodó egység alkalmazza-e azokat. Ezt végre lehet hajtani egy adott időpontban, például egy ügyletet végig lehet követni a rendszeren egy adott napon. Ez nem a kontrollok tesztje, amelynek az a célja, hogy értékelje, hogy a könyvvizsgálat által lefedett időszak során a kontroll hatékonyan működött-e.</p>
<p>Érdeklődés a belső ellenőrzés szerepéről (ahol ez vonatkozik)</p>	<p>Ha egy gazdálkodó egységnek van egy belső ellenőrzési funkciója, a 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 23. bekezdése előírja, hogy a könyvvizsgálónak meg kell ismernie a belső ellenőrzési funkció feladatainak jellegét, szervezeti státuszát és a végrehajtott vagy végrehajtandó tevékenységeket.</p>

5.10 Manuális vs. automatizált kontrollok

A legtöbb gazdálkodó egységnél a belső kontroll rendszere manuális és automatizált kontrollok keverékéből áll. A különböző típusú kontrollokhoz kapcsolódó kockázatokat és előnyöket az alábbi ábra mutatja.

5.10–1. ábra

Előnyök	
Manuális kontrollok	Automatizált kontrollok
<ul style="list-style-type: none"> • Az automatizált kontrollok hatékonyságának nyomon követésére szolgál. • Olyan területekre alkalmasak, ahol megítélésre és mérlegelésre van szükség a nagy, szokatlan vagy egyszeri ügyletek esetén. • Előnyös, amikor a hibákat nehéz meghatározni, előre látni vagy megjósolni. • A változó körülmények a meglévő automatizált kontroll hatókörén kívül eső kontrollválaszt igényelhetnek. 	<ul style="list-style-type: none"> • Következésképpen alkalmaznak előre meghatározott üzleti szabályokat, és bonyolult számításokat hajtanak végre nagy mennyiségű ügylet vagy adat feldolgozása során. • Javítják az információk időszerűségét, elérhetőségét és pontosságát. • Megkönnyítik az információ további elemzését. • Javítják a gazdálkodó egység tevékenységei teljesítményének, valamint a gazdálkodó egység politikáinak és eljárásainak a figyelemmel kísérésére való képességet. • Csökkentik annak kockázatát, hogy a belső kontrollokat kijátsszák. • Javítják a feladatok hatékony megosztásának elérésére való képességet biztonsági kontrolloknak az alkalmazásokba, adatbázisokba és operációs rendszerekbe történő bevezetésével.
Kockázatok	
Manuális kontrollok	Automatizált kontrollok
<ul style="list-style-type: none"> • Kevésbé megbízható, mint az automatizált kontrollok, mivel emberek hajtják végre. • Könnyebben megkerülhetők, figyelmen kívül hagyhatók vagy felülírhatók. • Jobban ki vannak téve az egyszerű hibáknak és tévedéseknek. • Az alkalmazás következetességét nem lehet feltételezni. • Kevésbé alkalmasak nagy mennyiségű vagy ismétlődő ügyletek esetén, ahol az automatizált kontrollok hatékonyabbak lennének. • Kevésbé alkalmasak olyan tevékenységekre, ahol a kontroll végrehajtásának konkrét módjai megfelelően kialakíthatók és automatizálhatók. 	<ul style="list-style-type: none"> • Olyan rendszerekre vagy programokra támaszkodhatnak, amelyek pontatlanul dolgoznak fel adatokat, pontatlan adatokat dolgoznak fel, vagy mindkettőt teszik. • Az adatokhoz való jogosulatlan hozzáférés adatok megsemmisülését vagy adatok nem megfelelő megváltoztatását eredményezheti, beleértve a nem engedélyezett vagy nem létező ügyletek rögzítését, vagy az ügyletek nem pontos rögzítését. (Különös kockázatok merülhetnek fel ott, ahol több felhasználónak van hozzáférése egy közös adatbázishoz.) • Annak lehetősége, hogy az informatikai munkatársak a számukra kijelölt feladatokhoz szükséges hozzáféréseken felüli hozzáférési privilégiumokhoz jutnak, lerontva ezáltal a feladatok megosztását. • A törzsállományok adatainak jogosulatlan változtatásai. • A rendszerek vagy programok jogosulatlan változtatásai. • A rendszerek vagy programok szükséges változtatásainak elmaradása. • A nem megfelelő manuális beavatkozás. • Potenciális adatvesztés vagy az adatokhoz való igény szerinti hozzáférés képességének hiánya.

MÉRLEGELENDŐ

Ha a gazdálkodó egység manuális és automatizált kontrollokkal is rendelkezik, mindig meg kell határozni, ki az egyes kontrollok működtetéséért a felelős. Például, tételezzük fel, hogy a raktárvezető felel az áruk feladásáért. A raktárvezető manuálisan beviszi az adatokat az értékesítési rendszerbe, amely rendelkezik a szállítmányt az eredeti rendeléssel egyeztető alkalmazáskontrollal. Ha valami nem sikerül az egyeztetési folyamat során, az a raktárvezető felelőssége, vagy az IT részlegé vagy a számviteli részlegé?

Hacsak nem egy személyt jelölnek ki a teljes folyamat felelőseként, az emberek elkerülhetetlenül egymást fogják hibáztatni az elkövetett hibákért.

Ha a felelősség nem lett kiosztva, a következőket kell mérlegelni:

- azoknak a potenciális hibás állításoknak a valószínűsége és mértéke, amelyek a pénzügyi kimutatásokban előfordulhatnak;
- a megfelelő könyvvizsgálati válasz, és
- az, hogy az ügyet kell-e jelenteni a vezetésnek.

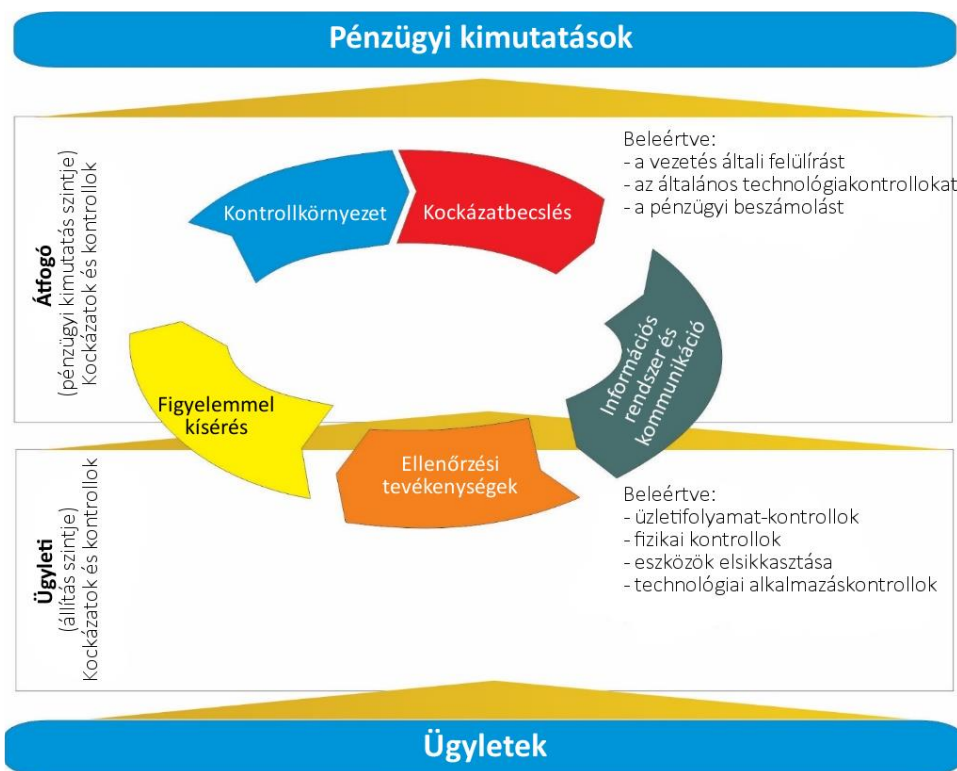
5.11 Átfogó kontrollok (amelyek a pénzügyi kimutatás szintjén jelentkező kockázatokat kezelik)

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
315.14. (b)	A könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy: (b)A kontrollkörnyezet elemeinek erősségei együttesen megfelelő alapot nyújtanak-e a belső kontroll egyéb komponensei számára, és hogy ezeket az egyéb összetevőket nem ássák-e alá a kontrollkörnyezet hiányosságai. (Hiv.: A77–A87. bekezdés)

A jelen fejezet ezzel sorra vette a belső kontrollnak mind az öt komponensét. Néhány ilyen kontroll átfogó jellegű (a pénzügyi kimutatás szintjén jelentkező kockázatok) és csak közvetetten szolgál a hibás állítás bekövetkezésének megelőzésére, vagy annak feltárására és helyesbítésére. A többi kontroll adott üzleti (állítási szintje) kockázatokhoz (például bérszámfejtési, értékesítési és beszerzési) kapcsolódik, céljuk kifejezetten a hibás állítások megelőzése vagy feltárása és helyesbítése.

A következő ábra a kontroll két szintjének az ügyletek feletti együttműködését mutatja be a létrehozástól és feldolgozástól kezdve (üzleti szint) a számviteli nyilvántartásokon át (pénzügyi kimutatások szintje) végül a pénzügyi kimutatásokig. Megjegyzendő, hogy a belső kontroll öt komponenséből legalább három elsősorban átfogó kontrollokból áll.

5.11–1. ábra



Megjegyzések:

1. A fenti illusztráció általános iránymutatás. Néhány esetben az átfogó kontrollokat meg lehet úgy tervezni, hogy olyan pontossággal működjenek, ami megelőzi vagy feltárja a konkrét hibás állításokat az üzleti folyamat szintjén. Például, egy, az irányítással megbízott személyek által jóváhagyott részletes költségvetést a vezetés felhasználhat a jóvá nem hagyott adminisztrációs kiadások feltárására. Más esetekben lehetnek olyan kontrolltevékenységek és az információs rendszernek olyan részei, amelyek a pénzügyi kimutatás szintű tevékenységekhez kapcsolódnak.
2. A gazdálkodó egység egészéhez kapcsolódó átfogó kontrollok (például a kompetencia iránti elkötelezettség) lehet, hogy kevésbé kézzel foghatók, mint az üzleti folyamat szintjén létezők (például a kapott áruk egyeztetése a megrendelővel), de ugyanolyan fontosak a csalás és a hiba megelőzése és feltárása terén.
3. Az időszak végi pénzügyi beszámolási folyamat a következőkre vonatkozóan tartalmaz eljárásokat:
 - az üzleti végösszegek bevitele a főkönyvbe,
 - számviteli politikák kiválasztása és alkalmazása,
 - naplótételek létrehozása, jóváhagyása, rögzítése és feldolgozása a főkönyvben,
 - a pénzügyi kimutatások ismétlődő és nem ismétlődő módosításainak rögzítése, és
 - a pénzügyi kimutatások és a kapcsolódó közzétételek elkészítése.
4. Az általános informatikai kontrollok a gazdálkodó egység egésze számára átfogóak, mivel arra összpontosítanak, hogyan kezelik a gazdálkodó egységnél az informatikai tevékenységeket (például szervezet, munkaerő-felvétel, adatok integritása).
5. Az informatikai alkalmazáskontrollok hasonlóak az üzleti kontrollokhoz. Ahhoz kapcsolódnak, hogyan kerülnek feldolgozásra az adott ügyletek az üzleti folyamat szintjén.

Az átfogó kontrollok (a pénzügyi kimutatás szintjén) alkotják azt az alapot, amelyre rá lehet építeni a konkrét állítás szintű (üzleti) kontrollokat. Meghatározzák a vezetés hangnemét és általában véve elvárásokat támasztanak a szervezet kontrollkörnyezete számára. A rosszul megtervezett átfogó kontrollok ténylegesen ösztönözhetnek minden fajta hibát és csalást. Például lehet, hogy a gazdálkodó egység értékesítési folyamata erősen ellenőrzött és hatékony. Ugyanakkor, ha a legfelső vezetésnek rossz a hozzáállása a kontrollokhoz és néha felülírta azokat, akkor még előfordulhat lényeges hiba a pénzügyi kimutatásokban. A vezetés általi felülírás és a vezetés rossz hangneme gyakori témák a vállalati bűncselekmények esetén.

Az átfogó kontrollok magukban foglalják a figyelemmel kíséresi kontrollokat, amelyek felméri, hogy a vezetés tényleges hangneme megfelel-e az eredeti szándéknak, illetve hogy a kontrollal kapcsolatos elvárások mennyire jól teljesülnek.

Az átfogó kontrollok (amelyek a pénzügyi kimutatások egészéhez kapcsolódnak) tartalmazhatnak:

- a kontrollkörnyezethez kapcsolódó kontrollokat,
- a vezetés általi felülírás feletti kontrollokat,
- a gazdálkodó egység kockázatbecslési folyamatait,
- a tevékenységek eredményeit figyelemmel kísérő és egyéb kontrollokat,
- az időszak végi pénzügyi beszámolási folyamat feletti kontrollokat, és
- olyan politikákat, amelyek a jelentős üzleti kontrollal és kockázatkezelési gyakorlatokkal foglalkoznak.

Kisebb gazdálkodó egységek

A kisebb gazdálkodó egységeknél a konkrét üzletifolyamat-kontrollok (korlátozott munkaerő és erőforrások miatti) hiányát gyakran a vezetésnek (például a tulajdonos-vezetőnek) a kontrollok végrehajtásában való nagyfokú részvétele ellensúlyozza. Sőt, a kisebb gazdálkodó egységeknél néhány átfogó kontroll gyakran olyan pontossággal működhet, ami ténylegesen megelőzi vagy feltárja a konkrét hibás állításokat.

Ugyanakkor a legfelső vezetés fokozott bevonása növeli a vezetés általi felülírás kockázatát is. Ezeket további könyvvizsgálati eljárásokkal vagy megfelelő csalás elleni kontrollok kidolgozásával lehet kezelni. (Lásd 1. kötet, 5.12. fejezet lentebb.)

Az átfogó kontrollok hiányosságai

Bár az átfogó kontrollok gyengeségei általában véve nem eredményeznek azonnali hiányosságot vagy hibákat a pénzügyi kimutatásokban, még mindig jelentősen befolyásolják a hibás állítások valószínűségét az üzletifolyamat-kontroll szintjén. A jó átfogó kontrollok hiánya komolyan alááshat más üzletifolyamat-kontrollokat. Ebből következően e kontrollok jelentős hiányosságait jelenteni kell a vezetésnek és az irányítással megbízott személyeknek.

5.12 Csalás elleni kontrollok

Az elmúlt néhány évben újfajta belső kontroll kezdett kialakulni, amit néha csalás elleni kontrollnak is neveznek. Mivel a nagyobb csalások túlnyomó többsége többnyire a legfelső vezetést is érinti, az erős csalás elleni programok és kontrollok létrehozását a nagyobb gazdálkodó egységeknél a kontrollkörnyezet egészséges részének tekintik. A csalás elleni kontrollokat a „fekvőrendőrökhöz” lehetne hasonlítani, amelyek célja a forgalom lelassítása, de nem a megállítás. A csalás elleni kontrollok célja a helytelen magatartástól való elrettentés, de teljes mértékben nem tudják azt megakadályozni.

A csalás elleni kontrollok különösen relevánsak a nagyobb gazdálkodó egységekre, de ki lehet alakítani őket úgy is, hogy a kisebb gazdálkodó egységeknél is elriasszák az embereket a csalástól. Lehet, hogy nem akadályozzák meg a csalások előfordulását, de erőteljes ellenősztönzést biztosítanak. E kontrollok miatt az elkövetők alaposan átgondolják a tetteik következményeit.

A csalás elleni kontrollokat ki lehet úgy alakítani, hogy kezeljék a belső kontrollnak mind az öt komponensét. Ugyanakkor a pénzügyi kimutatások szereplő lényeges hibás állítás kockázatai kapcsán külön hangsúlyt kell helyezni a gazdálkodó egység csúcsán uralkodó hangnemre. Ez a vezetésnek a kontrollhoz való hozzáállását és lépéseit kezeli, és a kontrollkörnyezet része (lásd 1. kötet, 5.3. fejezet fentebb), ami befolyásolja az összes munkatárs ellenőrzés-tudatosságát. A vezetés jó hangnemét messze a leghatékonyabb csalás elleni kontrollnak lehet tekinteni.

Két példa a csalás elleni kontrollokra a kisebb gazdálkodó egységeknél:

- **Naplótételek**

A nem rutinszerű naplótételeket a menedzserek gyakran használták fel csalás elkövetésére. Az a politika, mely szerint a nem rutinszerű naplótételeket (egy meghatározott összeg felett) magyarázattal kell ellátni és egy menedzsernek alá kell írnia azokat (jelezve a jóváhagyást), egy egyszerű csalás elleni kontroll, amelyet bármilyen méretű gazdálkodó egységnél meg lehet valósítani.

Egy ilyen politika felhatalmazza a gazdálkodó egység könyvelőjét arra, hogy mindig kérjen a menedzsertől (aki egy tétel könyvelését kéri) magyarázatot és jóváhagyást. Ez nem feltétlenül fogja megállítani a legfelső vezetőt abban, hogy egy oda nem illő tétel könyvelését kérje, de a gondolat, hogy fizikailag dokumentálni kell a jóváhagyást és magyarázatot kell adni, elég lehet arra, hogy önmagában elrettentse magát a kérést is. Ha ez mégsem tántorítja el a vezetőt a kéréstől, a könyvvizsgáló észreveheti, hogy a tétel nem volt jóváhagyva és megkérdezheti, hogy miért. Ez további vizsgálathoz vezethet.

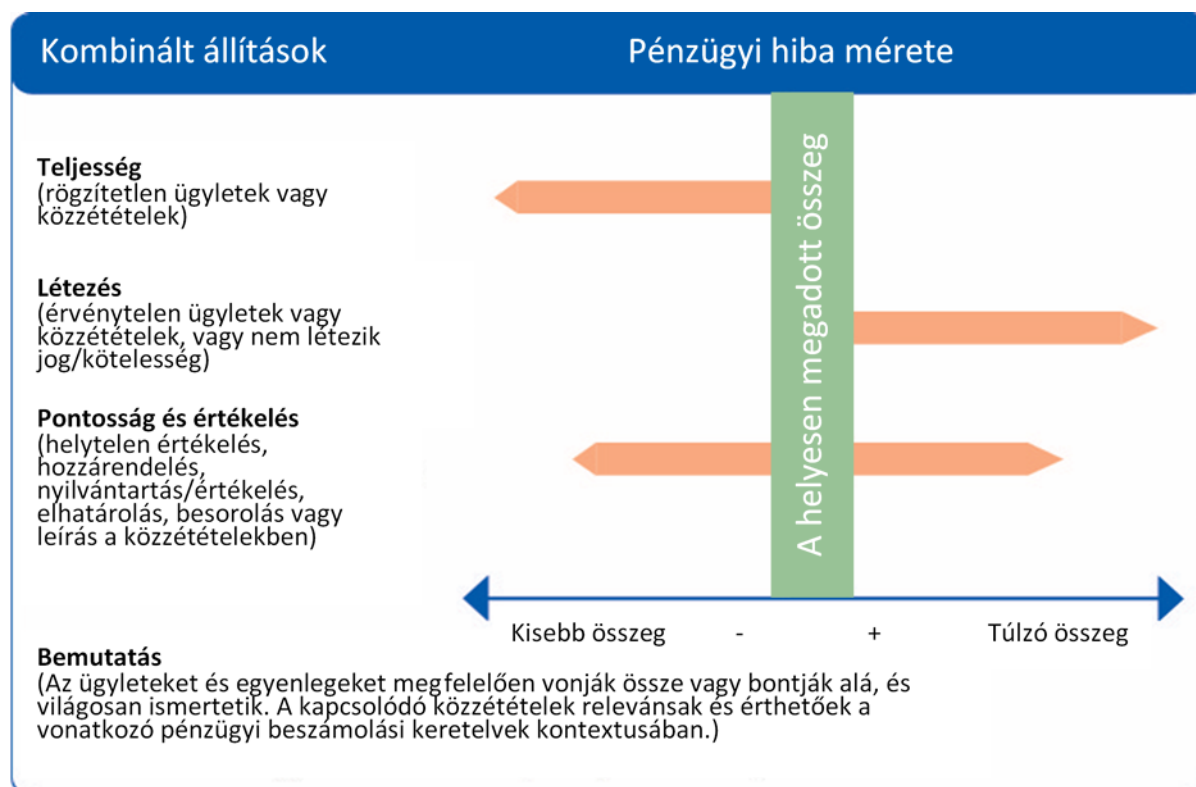
- **A feladatok megosztása**

A kisebb gazdálkodó egységeknél a könyvelő gyakran bizalmi pozícióban van, minimális felügyelet mellett, ez pedig remek lehetőséget ad a csalásra. Egy lehetséges (de némileg költséges) csalás elleni kontroll lenne egy részmunkaidős könyvelő felvétele, hogy vegye át annak a személynek a munkáját legalább évente egy vagy több hétre, például amikor az eredeti könyvelő szabadságon van vagy más feladatokat végez. A helyettes foglalkoztatására vonatkozó politika elrettentheti a könyvelőt a csalás elkövetésétől, és ha mégis csalás történne, a helyettesítő politika lehetőséget biztosít annak feltárására.

6. Állítások a pénzügyi kimutatásokban

A fejezet tartalma	Releváns nemzetközi könyvvizsgálati standardok
A vezetés állításainak felhasználása a könyvvizsgálat során.	315 (Felülvizsgált)

6.0–1. ábra



6.1 Áttekintés

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
315.4(a)	Állítások – a vezetésnek a pénzügyi kimutatásokban kifejezetten vagy egyéb módon szereplő nyilatkozatai, ahogyan a könyvvizsgáló felhasználja azokat a különböző típusú lehetséges hibás állítások mérlegeléséhez, amelyek felmerülhetnek.

Amikor a vezetés olyan nyilatkozatot tesz a könyvvizsgálók felé, hogy „a pénzügyi kimutatások egésze a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek megfelelően valósan van bemutatva, akkor ez valójában számos beágyazott állítást tartalmaz.

A (vezetés) ezen beágyazott állításai az ügyletcsoportok és események, a számlaegyenlegek és a pénzügyi kimutatásokban szereplő közzétételek megjelenítéséhez, értékeléséhez és bemutatásához kapcsolódnak.

Példák a vezetés állításaira:

- a pénzügyi kimutatásokban szereplő összes eszköz létezik,
- az összes értékesítési ügyletet a megfelelő időszakban rögzítették,
- a készletek a megfelelő értéken szerepelnek,
- a kötelezettségek a gazdálkodó egység valódi kötelezettségeit mutatják,
- az összes rögzített ügylet a vizsgálat időszakban fordult elő,
- minden összeg megfelelően került bemutatásra a pénzügyi kimutatásokban. Ez magában foglal megfelelően összesített vagy alábontott és egyértelműen ismertetett ügyleteket, egyenlegeket és eseményeket. Tartalmaz kapcsolódó közzétételeket, amelyek relevánsak és érthetőek a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek összefüggésében, és
- az összegek vagy közzétételek bemutatása nem homályosítja el a hasznos információkat, vagy eredményez félrevezető információkat.

Ezeket az állításokat gyakran egyetlen szóval összegzik, mint például teljesség, létezés, előfordulás, pontosság, értékelés, bemutatás stb. Például, a vezetés azt állíthatja a könyvvizsgáló számára, hogy a számviteli nyilvántartásokban szereplő értékesítési egyenlegek tartalmazzák az összes értékesítési ügyletet (teljességi állítás), az ügyletek megtörténtek és érvényesek (előfordulásra/létezésre vonatkozó állítás), és az ügyleteket megfelelően rögzítették a számviteli nyilvántartásokban, a megfelelő számviteli időszakban (pontosságra/értékelésre vonatkozó állítás).

6.2 Az állítások ismertetése

A 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard A129. bekezdése ismerteti azokat az állításokat, amelyeket a könyvvizsgáló az esetlegesen előforduló különböző típusú hibás állítások figyelembe vételéhez használhat fel. Ezeket a kategóriákat az alábbi ábra szemlélteti.

6.2–1. ábra

	Állítás	Leírás
Ügyletcsoporthoz és események, valamint kapcsolódó közzétételek a könyvvizsgált időszakokra vonatkozóan	Előfordulás	A rögzített vagy közzétett ügyletek és események felmerültek és az ilyen ügyletek és események a gazdálkodó egységgel kapcsolatosak.
	Teljesség	Minden ügyletet és eseményt, amelyet rögzíteni kellett volna, rögzítettek, és minden kapcsolódó közzétételt, amelyet bele kellett volna foglalni a pénzügyi kimutatásokba, belefoglaltak, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeinek összefüggésében.
	Pontosság	a rögzített ügyletekre és eseményekre vonatkozó összegeket és egyéb adatokat megfelelően rögzítették, és a kapcsolódó közzétételeket megfelelően értékelték és ismertették a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeinek összefüggésében.
	Elhatárolás	Az ügyleteket és az eseményeket a helyes számviteli időszakban rögzítették.
	Besorolás	Az ügyleteket és az eseményeket a megfelelő számlán rögzítették.
	Bemutató	Az ügyleteket és eseményeket megfelelően összevonják vagy alábontják és egyértelműen ismertetik, és a kapcsolódó közzétételek relevánsak és érthetőek a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeinek összefüggésében.
Az időszak végi számlaegyenleg és kapcsolódó közzétételek	Létezés	Az eszközök, a kötelezettségek és a tőkeérdekeltségek léteznek.
	Jogok és kötelezettségek	A gazdálkodó egység birtokolja vagy ellenőrzi az eszközök feletti jogokat, valamint a kötelezettségek a gazdálkodó egység kötelei.
	Teljesség	Minden eszközt, kötelezettséget és tőkeérdekeltséget, amelyet rögzíteni kellett volna, rögzítettek, és minden kapcsolódó közzétételt, amelyet bele kellett volna foglalni a pénzügyi kimutatásokba, belefoglaltak, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeinek összefüggésében.
	Pontosság, értékelés és felosztás	Az eszközöket, a kötelezettségeket és a tőkeérdekeltségeket megfelelő összegben belefoglalták a pénzügyi kimutatásokba, és bármely bekövetkező értékelési vagy felosztási helyesbítést megfelelően rögzítettek, valamint a kapcsolódó közzétételeket megfelelően értékelték és ismertették a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeinek összefüggésében.
	Besorolás	Az eszközöket, a kötelezettségeket és a tőkeérdekeltségeket a megfelelő számlákon rögzítették.
	Bemutató	Az eszközöket, a kötelezettségeket és a tőkeérdekeltségeket megfelelően összevonják vagy alábontják és egyértelműen ismertetik, és a kapcsolódó közzétételek relevánsak és érthetőek a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeinek összefüggésében.

A fent ismertetett állítások az adott esetben megfelelően módosíthatók az olyan lehetséges hibás állítások mérlegelése során is, amelyek a nem közvetlenül a rögzített ügyletcsoporthoz, eseményekhez vagy számlaegyenlegekhez kapcsolódó közzétételekben fordulhatnak elő. Például, a gazdálkodó egység számára a

vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek előírhatják, hogy mutassa be az olyan ügyletből származó kockázatoknak való kitettséget, amelyet még nem rögzítettek a pénzügyi kimutatásokban.

Az állításoknak a pénzügyi kimutatás területeire történő alkalmazhatóságát az alábbiakban összegezzük.

6.2–2. ábra

Állítások	Ügyletcsoportok	Számlaegyenlegek
Létezés/előfordulás	✓	✓
Teljesség	✓	✓
Jogok és kötelek		✓
Pontosság és hozzárendelés	✓	✓
Értékelés		✓
Elhatárolás	✓	✓
Besorolás	✓	✓
Bemutatás	✓	✓

6.3 Kombinált állítások

A 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard megengedi a könyvvizsgáló számára, hogy az állításokat pontosan a fentiek szerint alkalmazza, vagy akár másként fejezze ki azokat, ha minden fent említett aspektus le lett fedve.

Ahhoz, hogy az állítások felhasználása némileg könnyebb legyen a kisebb gazdálkodó egységek könyvvizsgálatánál, a jelen Útmutató több állítást is összekombinált, hogy azok mind a három kategóriára vonatkozzanak (pl. egyenlegek, ügyletek és közzétételek). A négy kombinált állítást és azokat az egyedi állításokat, amelyekre vonatkoznak, az alábbi ábra mutatja.

6.3–1. ábra

Kombinált állítások	Ügyletcsoportok	Számlaegyenlegek
Teljesség (T)	Teljesség	Teljesség
Pontosság és értékelés (PÉ)	Pontosság Megfelelő időszakra történő elszámolás Besorolás	Pontosság Értékelés Hozzárendelés Besorolás
Létezés (L)	Előfordulás	Létezés Jogok és kötelezettségek
Bemutatás (B)	Bemutatás	Bemutatás

Megjegyzés:

Amikor a könyvvizsgáló úgy dönt, hogy a fentiekben körvonalazottakhoz hasonló kombinált állításokat alkalmaz, fontos éssben tartani, hogy a létezésre vonatkozó állítás jogokat és köteleket is tartalmaz.

A következő ábra a jelent Útmutatóban alkalmazott négy kombinált állítást ismerteti.

6.3–2. ábra

Kombinált állítás	Leírás
Teljesség (T)	<p>Mindent tartalmaz, amit rögzíteni kell vagy közzé kell tenni a pénzügyi kimutatásokban.</p> <p>Nincsenek nyilván nem tartott vagy közzé nem tett eszközök, kötelezettségek, ügyletek vagy események; nincsenek hiányzó vagy nem teljes közzétételek a pénzügyi kimutatásokban a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeinek összefüggésében.</p>
Létezés (L)	<p>Minden, ami a pénzügyi kimutatásokban rögzítésre vagy közzétételre került létezik a megfelelő időpontban.</p> <p>A pénzügyi kimutatáshoz fűzött megjegyzésekben szereplő eszközök, kötelezettségek, rögzített ügyletek és egyéb ügyek léteznek, megtörténtek és a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeinek összefüggésében a gazdálkodó egységhez kapcsolódnak.</p>
Pontosság és értékelés (PÉ)	<p>Az eszközöket, a kötelezettségeket és a tőkeérdekeltségeket megfelelő összegben belefoglalták a pénzügyi kimutatásokba, és bármely bekövetkező értékelési vagy felosztási helyesbítést megfelelően rögzítettek, valamint a kapcsolódó közzétételeket megfelelően értékelték és ismertették a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeinek összefüggésében.</p> <p>Az ügyleteket és az eseményeket a helyes számviteli időszakban rögzítették.</p>
Bemutató (B)	<p>Az eszközöket, kötelezettségeket, ügyleteket és eseményeket megfelelően összevonják vagy alábontják és egyértelműen ismertetik, és a kapcsolódó közzétételek relevánsak és érthetőek a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeinek összefüggésében. .</p>

6.4 Az állítások felhasználása a könyvvizsgálat során

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
315.25	<p>A könyvvizsgálónak azonosítania kell és fel kell mérnie a lényeges hibás állítások kockázatait:</p> <p>(a) a pénzügyi kimutatások szintjén, és (Hiv.: A122–A125. bekezdés)</p> <p>(b) az állítások szintjén az ügyletcsoportok, számlaegyenlegek és közzétételek tekintetében (Hiv.: A126–A131. bekezdés)</p> <p>annak érdekében, hogy ez alapot nyújtson a további könyvvizsgálati eljárások megtervezéséhez és végrehajtásához.</p>

Amint azt korábban is állítottuk, a pénzügyi kimutatások számos beágyazott állítást tartalmaznak. Az állításokat a könyvvizsgáló felhasználhatja a kockázatok felméréséhez a pénzügyi kimutatás szintjén és az állítás szintjén.

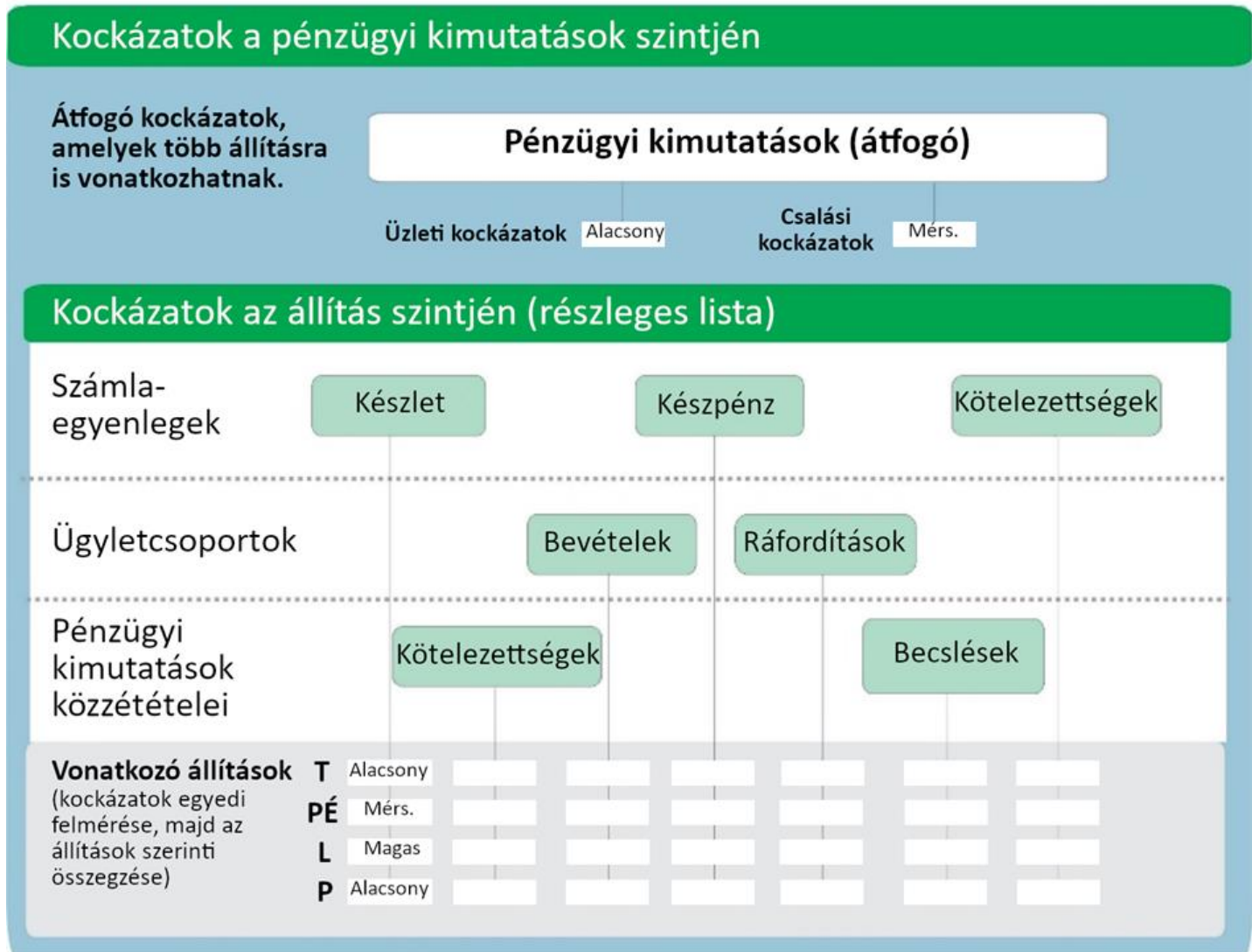
6.4–1. ábra

A kockázatok felmérése	Magyarázat
A pénzügyi kimutatások szintje	<p>A pénzügyi kimutatás szintjén a hibás állítás kockázatai nagyon átfogóak tudnak lenni, ezért az összes állítással foglalkozni kell. Például, ha egy vezető könyvelő nem elég kompetens a rá kiosztott feladatok elvégzéséhez, nagyon is lehetséges, hogy a pénzügyi kimutatásokban előfordulhatnak hibák. Ugyanakkor az ilyen hibák jellege gyakran nem korlátozódik egyetlen számlaegyenlegre, ügyletfolyamra vagy közzétételre. Emellett a hiba valószínűleg nem korlátozódik csupán egyetlen olyan állításra, mint például az értékesítés teljessége. Ugyanígy vonatkozhat más állításokra is, mint például a pontosságra, valaminek a létezésére és az értékelésre is.</p>
Az állítás szintje	<p>Az állítás szintjén jelentkező kockázatok egy adott időpontbeli (tehát az időszak végi) egyedi számlaegyenlegekre, (a pénzügyi időszaki) ügyletcsoportokra, valamint a pénzügyi kimutatásokban történő bemutatásra és közzétételre is vonatkoznak.</p> <p>Az egyes állításoknak az egyes számlaegyenlegekre (vagy ügyletcsoportokra, vagy a bemutatásra és közzétételre) vonatkozó relevanciája az egyenleg jellemzői és a lényeges hibás állítás potenciális kockázatai alapján változó. Például, ha az értékelési állítást vesszük figyelembe, a könyvvizsgáló alacsonyként értékelheti a fizetendő hiba kockázatát; ugyanakkor a készletek esetén, ahol az avulás is tényező, a könyvvizsgáló az értékelési kockázatot magasnak értékelheti. Egy másik példa erre az a helyzet, amikor a lényeges hibás állítás kockázatai a készletegyenleg teljessége (hiányzó tételek) miatt alacsonyak, az értékesítési egyenleg szempontjából viszont magasak.</p>

A kockázatbecslés két szintje közötti különbséget részleges formában az alábbi ábra szemlélteti.

6.4–2. ábra

Kockázatok felmérése a két előírt szinten



Állítások:
 T = Teljesség
 PÉ = Pontosság/Értékelés
 L = Létezés
 P = Bemutatás

Megjegyzés: Az ábra az 1. kötet 6.3. fejezetében ismertetett kombinált állításokat alkalmazza.

Az állításokat a könyvvizsgáló a következők alapján használja:

- az esetlegesen előforduló különböző típusú hibás állítások figyelembe vétele;
- a lényeges hibás állítás kockázatainak felmérése; valamint
- olyan további könyvvizsgálati eljárások megtervezése, amelyek reagálnak a becsült kockázatokra.

6.4–3. ábra

Az állítások felhasználása	Eljárások
<p>Az esetlegesen előforduló hibás állítások típusának figyelembe vétele</p>	<p>Ez magában foglalná a kockázatbecslési eljárásoknak a lényeges hibás állítás esetleges kockázatainak meghatározása céljából történő végrehajtását. Például, a könyvvizsgáló feltehet olyan kérdéseket, mint:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Létezik-e az eszköz? (Létezés) • A gazdálkodó egység tulajdonában van-e? (Jogok és kötelezettségek) • Minden értékesítési ügylet megfelelően nyilván van tartva? (Teljesség) • A készletegyenlegben figyelembe vették-e a lassan mozgó és az elavult tételeket? (Pontosság/értékelés) • A fizetendő egyenleg tartalmaz-e minden ismert kötelezettséget az időszak végén? (Teljesség) • Az ügyleteket a megfelelő időszakban rögzítették? (Megfelelő időszakra történő elszámolás) • A közzétételek relevánsak és érthetőek a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeinek összefüggésében? (Bemutató)
<p>Lényeges hibás állítás kockázatainak felmérése</p>	<p>A lényeges hibás állítás kockázata az eredendő kockázat és az ellenőrzési kockázat együtteséből adódik. A becslés folyamatába tartozik:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Eredendő kockázat Azonosítani kell a potenciális hibás állításokat és az érintett állításokat, majd fel kell mérni a kockázat bekövetkeztenek valószínűségét és lehetséges mértékét. • Ellenőrzési kockázat Azonosítani és értékelni kell minden rendelkezésre álló releváns belső kontrollt, amely csökkenti a becsült kockázatokat és reagál a mögöttes állításokra.
<p>A könyvvizsgálati eljárások kialakítása</p>	<p>A végső lépés a könyvvizsgálati eljárások kialakítása úgy, hogy azok reagáljanak az állítás becsült kockázataira. Például, magas annak a kockázata, hogy a követeléseket eltúlozták (létezésre vonatkozó állítás), a könyvvizsgálati eljárásokat úgy kell megtervezni, hogy konkrétan reagáljanak a létezésre vonatkozó állításra. Ha az értékesítés teljessége kockázat, a könyvvizsgáló megtervezhet egy olyan kontrolltesztet, amely reagál a teljességre vonatkozó állításra.</p>

7. Lényegesség és könyvvizsgálati kockázat

A fejezet tartalma		Releváns nemzetközi könyvvizsgálati standardok
A lényegesség fogalmának megfelelő alkalmazása a könyvvizsgálat tervezése és végrehajtása során.		320

Bekezdés száma	A nemzetközi könyvvizsgálati standard célja(i)
320.8	A könyvvizsgáló célja, hogy a lényegesség fogalmát a könyvvizsgálat tervezése és végrehajtása során megfelelően alkalmazza.

7.0–1. ábra

A lényegesség alkalmazása a könyvvizsgálatban



Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
320.9	A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában a végrehajtási lényegesség a könyvvizsgáló által a pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó lényegességtől alacsonyabban megállapított összeget vagy összegeket jelenti, annak érdekében, hogy megfelelően alacsony szintre csökkentse annak valószínűségét, hogy a nem helyesbített és a fel nem tárt hibás állítások összessége meghaladja a pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó lényegességet. Ha releváns, a végrehajtási lényegesség a könyvvizsgáló által a sajátos ügyletcsoportokra, számlaegyenlegekre vagy közzétételekre vonatkozó lényegességi szinttől vagy szintektől alacsonyabban megállapított összeget vagy összegeket is jelenti.
320.10	Az átfogó könyvvizsgálati stratégia kialakításakor a könyvvizsgálónak meg kell határoznia a pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó lényegességet. Ha a gazdálkodó egység egyedi körülményei között van egy vagy több olyan sajátos ügyletcsoport, számlaegyenleg vagy közzétételek, amelyek esetében a pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó lényegességtől alacsonyabb összegű hibás állítások – ésszerű várakozások szerint – befolyásolhatják a felhasználók pénzügyi kimutatások alapján hozott gazdasági döntéseit, a könyvvizsgálónak az ezen sajátos ügyletcsoportokra, számlaegyenlegekre vagy közzétételekre alkalmazandó lényegességi szintet vagy szinteket is meg kell határoznia. (Hiv.: A3–A12. bekezdés)
320.11	A könyvvizsgálónak a végrehajtási lényegességet annak céljából kell meghatároznia, hogy felbecsülje a lényeges hibás állítás kockázatait, és meghatározza a további könyvvizsgálati eljárások jellegét, ütemezését és terjedelmét. (Hiv.: A13. bekezdés)

7.1 Áttekintés

A lényegesség a pénzügyi kimutatásokban szereplő információk jelentőségével foglalkozik azoknak a gazdasági döntéseknek a szempontjából, amelyeket a felhasználók a pénzügyi kimutatások alapján hoznak. A lényegesség koncepciója elismeri, hogy néhány ügy, akár egyedileg, akár összességében, fontos azok számára, akik gazdasági döntést hoznak a pénzügyi kimutatások alapján. Ez magában foglalhat olyan döntéseket, hogy befektessenek-e egy gazdálkodó egységbe, beszerezzenek-e attól valamit, üzleteljenek-e vele vagy adjanak-e kölcsön a számára.

Ez a fejezet általánosságban foglalkozik a lényegességnel a könyvvizsgálat során történő alkalmazásával. A specifikus lényegességi összegek meghatározására vonatkozó további útmutatáshoz lásd a jelen Útmutató 2. kötetének 6. fejezetét.

Ha egy hibás állítás (vagy az összes hibás állítás együttesen) elég jelentős ahhoz, hogy módosítsa vagy befolyásolja egy tájékozott személy döntését, akkor lényeges hibás állításról van szó. E küszöb alatt a hibás állításra általánosságban úgy lehet tekinteni, mint ami nem lényeges. Ezt a határt, amely fölött a pénzügyi kimutatások már lényeges hibás állítást tartalmaznak, „a pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó lényegességnel” nevezzük. A jelen Útmutató szempontjából ezt a kifejezést „átfogó lényegességre” rövidítettük.

A lényegesség nem csak a pénzügyi kimutatásokban szereplő összegekre vonatkozik, hanem a nem számszerű közzétételekre is. Például, az értékvesztés miatti veszteség megjelenítéséhez vezető események vagy körülmények ismertetése lényeges lehet a pénzügyi kimutatások felhasználói számára.

Megjegyzés:

A „pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó lényegesség” (a jelen Útmutató szempontjából „átfogó lényegességre” rövidítve) meghatározása nem a könyvvizsgálati kockázat becslésén alapul. Teljes mértékben a pénzügyi kimutatások felhasználói szempontjából kerül meghatározásra. Ez jellemzően ugyanaz, mint a pénzügyi kimutatások készítői által alkalmazott meghatározás.

Tételezzük fel, hogy a pénzügyi kimutatások egyik felhasználói csoportjának döntését a pénzügyi kimutatások 10 000 eurós hibás állítása befolyásolja. Ez a pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó lényegesség (vagy átfogó lényegesség) mind a készítő, mind a könyvvizsgáló szempontjából. Ha egy egyedi hibás állítás vagy egyedileg lényegtelen hibás állításoknak az együttese meghaladja a 10 000 eurós összeget, az azt eredményezi, hogy a pénzügyi kimutatások lényeges hibás állításokat tartalmaznak.

A könyvvizsgáló felelőssége, hogy megfelelően alacsony szintre csökkentse annak valószínűségét, hogy a nem helyesbített és a fel nem tárt hibás állítások együttesen meghaladják a pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó lényegességet. Ha a könyvvizsgáló egyszerűen úgy tervezte, hogy olyan könyvvizsgálati eljárásokat hajt végre, amelyek beazonosítják a 10 000 eurót meghaladó egyedi hibás állításokat, fennáll annak kockázata, hogy a könyvvizsgálat során be nem azonosított egyedi lényegtelen hibás állítások együttesen meghaladják a 10 000 eurós lényegességi határt. Tehát a könyvvizsgálónak némi pluszmunkát is végre kell hajtania ahhoz, hogy elegendő mozgásteret vagy puffert hagyjon az esetleges fel nem tárt hibás állításokra. A végrehajtási lényegesség célja egy ilyen puffer biztosítása.

A végrehajtási lényegesség lehetővé teszi a könyvvizsgáló számára, hogy olyan lényegességi összegeket határozzon meg (az átfogó lényegesség alapján, de annak határértéke alatt), amelyek tükrözik a pénzügyi kimutatások különböző területeire vonatkozó kockázatbecsléseket. Az alacsonyabb összegek biztonsági puffert biztosítanak a könyvvizsgálati eljárások jellegének és terjedelmének meghatározására alkalmazott lényegesség (végrehajtási lényegesség) és az átfogó lényegesség között.

A fenti példában a szakmai megítélést alkalmazó könyvvizsgáló dönthet úgy is, hogy 6000 eurós végrehajtási lényegességet alkalmaz a végrehajtandó könyvvizsgálati eljárások terjedelmének megtervezésekor. A végrehajtási lényegesség és az átfogó lényegesség közötti 4000 eurós (10 000 euró – 6000 euró) puffer biztonsági mozgásteret nyújt minden esetlegesen fel nem tárt hibás állításhoz.

7.2 A pénzügyi kimutatások felhasználói

A lényegességet felhasználják a pénzügyi kimutatásoknak mind a készítésekor, mind a könyvvizsgálatakor. A pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó lényegesség (átfogó lényegesség) gyakran az alábbi kifejezésekkel kerül ismertetésre (például a pénzügyi beszámolásra vonatkozó keretelvekben).

7.2–1. ábra

A gazdasági döntéshozók befolyásolása	A hibás állítások – beleértve a kihagyásokat is – akkor minősülnek lényegesnek, ha azok önmagukban vagy együttesen, – ésszerű várakozások szerint – befolyásolhatják a felhasználók pénzügyi kimutatások alapján hozott gazdasági döntéseit.
Adott körülmények	A lényegesség megítélése az adott körülmények fényében történik, és arra a hibás állítás nagysága vagy jellege, vagy a kettő kombinációja van hatással.
A felhasználók közös igényei	A pénzügyi kimutatások felhasználói számára lényeges kérdések megítélése a felhasználók csoportként vett, közös pénzügyiinformáció-igényének figyelembevételére alapján történik. Nem veszik figyelembe a hibás állításoknak a konkrét egyéni felhasználókra gyakorolt lehetséges hatását, akiknek igényei nagyon különfélék lehetnek.

A lényegességet a könyvvizsgáló a felhasználók általa megfigyelt igényei alapján határozza meg. Szakmai megítélése alkalmazásakor ésszerű, ha a könyvvizsgáló az alábbiakat feltételezi a pénzügyi kimutatások felhasználóiról:

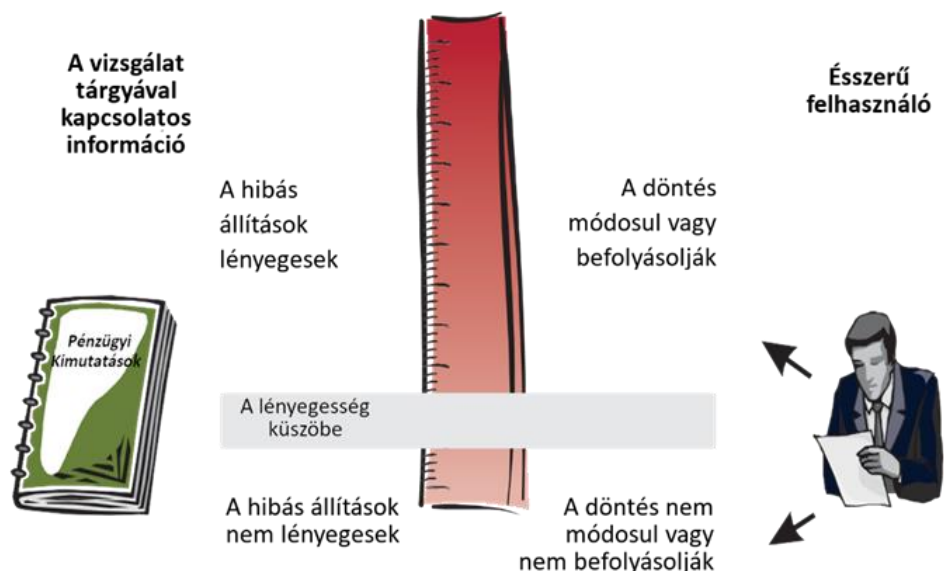
- az üzletről, a gazdasági tevékenységekről és a számvitelről **elvárható tudással** bírnak, és elvárható gondossággal készek tanulmányozni a pénzügyi kimutatásokban szereplő információt;
- **tudják**, hogy a pénzügyi kimutatásokat lényegességi szintekhez viszonyítva készítik és könyvvizsgálják;
- **elismerik** az összegek értékelésében a becslések használata, a megítélés és a jövőbeni események figyelembevételére alapján rejlő **bizonytalanságokat**; és
- a pénzügyi kimutatásokban szereplő információk alapján **ésszerű gazdasági döntéseket** hoznak.

7.3 A hibás állítások jellege

Hibás állítás többféle okból is felmerülhet, és a következőkön is alapulhat:

- méret – az érintett pénzbeli összeg (számszerű),
- a tétel jellege (minőségi), és
- az előfordulás körülményei.

A hibás állítások terjedelme (számszerűleg és minőségileg)



7.3–2. ábra

Tipikus hibás állítások	<ul style="list-style-type: none"> • a pénzügyi kimutatások készítése során azonosított hibák és csalás, • a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvektől történő eltérés, • a munkavállalók vagy a vezetés által elkövetett csalás, • a vezetés által elkövetett hiba, • pontatlan vagy nem megfelelő becslések készítése, vagy • a számviteli politikák vagy a pénzügyi kimutatásokban szereplő megjegyzésekbeli közzétételek nem megfelelő, nem világos vagy nem teljes ismertetése.
--------------------------------	---

A lényegesség nem egy abszolút szám. A nagyon valószínűleg nem lényeges és a nagyon valószínűleg lényeges közötti területet jelenti. Ebből kifolyólag annak megállapítása, hogy mi lényeges, mindig szakmai megítélés kérdése.

Megjegyzés: A könyvvizsgálat során a könyvvizsgálóknak össze kell gyűjteniük az egyértelműen jelentéktelen hibás állításokon kívüli hibás állításokat. Az „egyértelműen jelentéktelen” nem azonos a „nem lényeges” kifejezéssel. A jelentéktelen ügyeknek akár egyedileg, akár együttesen, akár a méretük, jellegük vagy a körülményeik alapján megítélve, egyértelműen nincs következménye.

Minőségi jellemzők

Néhány helyzetben egy jóval a számszerű lényegességi szint alatt lévő ügyet lényegesként határozhatnak meg a tétel jellege vagy a hibás állításhoz kapcsolódó körülmények alapján.

Annak mérlegelésénél, hogy a minőségi közzétételekben szereplő hibás állítások lényegesek-e, a könyvvizsgáló olyan releváns tényezőket vehet fontolóra, mint:

7.3–3. ábra

Tényező	Példák
Az ügyletek jellege az időszak során	Számos kapcsolt felekkel létrehozott ügylet nagyon jelentős lehet a pénzügyi kimutatások felhasználója számára.
Számos kisebb hibás állítás	Egyedileg jelentéktelen tételek sorozata együttesen már lehet nagyon is lényeges.
A gazdálkodó egység körülményei	Például: <ul style="list-style-type: none"> • jelentős üzleti kombináció vagy tőke kivonás az időszak során, • likviditási és adósságmegállapodások, amikor a gazdálkodó egység pénzügyi nehézségben van, vagy • olyan események vagy körülmények, amelyek az értékvesztés miatti veszteség megjelenítéséhez vezettek.
A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek	Egy új pénzügyi beszámolási standard olyan új minőségi közzétételeket írhat elő, amelyek jelentősek a gazdálkodó egység számára.
A gazdálkodó egység jellege	A gazdálkodó egység jellegéből fakadó néhány közzététel fontos lehet a pénzügyi kimutatások felhasználói számára. Ilyenek például egy pénzügyi intézet esetén a likviditási kockázatra vonatkozó közzétételek a pénzügyi kimutatásokban.

74 Lényegesség és könyvvizsgálati kockázat

A lényegesség (lásd fent) és a könyvvizsgálati kockázat összefügg egymással, és a könyvvizsgálati folyamat során együtt kell figyelembe venni azokat.

A könyvvizsgálati kockázat annak lehetősége, hogy a könyvvizsgáló nem megfelelő könyvvizsgálói véleményt bocsát ki, ha a pénzügyi kimutatások lényeges hibás állításokat tartalmaznak.

7.4–1. ábra

A könyvvizsgálati kockázat komponensei	
A lényeges hibás állítás kockázata (LHÁK)	Annak kockázata, hogy a pénzügyi kimutatások már a könyvvizsgálati munka megkezdése előtt lényeges hibás állításokat tartalmaznak. Ezeket a kockázatokat figyelembe kell venni mind a pénzügyi kimutatások szintjén (gyakran átfogó kockázatok, amelyek sok állítást érintenek), mind pedig az ügyletcsoportokra, számlaegyenlegekre és közzétételekre vonatkozó állítások szintjén. Az LHÁK az eredendő kockázat (ERK) és az ellenőrzési kockázat (ELK) kombinációja, amelyet így lehet összegezni: $ERK \times ELK = LHÁK$.

A könyvvizsgálati kockázat komponensei

Feltárási kockázat	<p>Annak kockázata, hogy a könyvvizsgáló nem tár fel egy hibás állítást egy olyan állításban, amely lényeges lehet. A feltárási kockázatot (FK) a következőkkel lehet kezelni:</p> <ul style="list-style-type: none">• alapos könyvvizsgálati tervezés,• olyan könyvvizsgálati eljárások végrehajtása, amelyek válaszolnak a lényeges hibás állítás kockázataira,• a könyvvizsgálati munkatársak megfelelő kijelölése,• szakmai szkepticizmus alkalmazása, és• a végrehajtott könyvvizsgálati munka felügyelete és ellenőrzése. <p>A feltárási kockázatot soha nem lehet nullára csökkenteni a végrehajtott könyvvizsgálati eljárások, a szükséges emberi (szakmai) megítélés eredendő korlátai és a megvizsgált bizonyíték jellege miatt.</p>
---------------------------	--

A könyvvizsgálati kockázatot (KK) ezért így lehet összegezni:

$$KK = LHÁK \times FK$$

A lényegességet és a könyvvizsgálati kockázatot a könyvvizsgálat során mérlegelik:

- a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításakor és felmérésekor;
- a további könyvvizsgálati eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének meghatározásakor,
- a(z átfogó és végrehajtási) lényegesség felülvizsgálatára vonatkozó döntéskor, miután olyan új információkra derült fény a könyvvizsgálat során, ami a munka elején még arra ösztönözte volna a könyvvizsgálót, hogy más összege(ke)t határozzon meg, és
- a helyesbítetlen hibás állítás pénzügyi kimutatásokra gyakorolt hatásának (ha van ilyen) értékelésekor és a könyvvizsgálói jelentés kialakításakor.

Ha az atlétikából a magasugrás egyszerű analógiáját vesszük, a lényegesség az a lécmagasság, amelyet az atlétának át kell ugrania. A könyvvizsgálati kockázat megfelel az ugrás nehézségi szintjének az adott magasságnál (LHÁK), plusz az ugrás stratégiájában vagy végrehajtásában történő hibázás további kockázata (feltárási kockázat).

Megjegyzés: A fenti ábrán és az alábbi szövegben használt „átfogó” lényegesség és „specifikus” lényegesség kifejezések kizárólag a jelen Útmutató céljára használatosak, de nem szerepelnek a nemzetközi könyvvizsgálati standardokban. Az átfogó lényegesség a pénzügyi kimutatások egészére vonatkozik, a specifikus lényegesség pedig egy sajátos ügyletcsoporthoz, számlaegyenleghez vagy közzététel lényegességéhez kapcsolódik.

A könyvvizsgálat megkezdésekor a könyvvizsgáló megítéli azoknak a hibás állításoknak a nagyságát és jellegét, amelyek lényegesnek tekintendők. Ez magában foglalja a lényeges összegek megállapítását is, a következő táblázat szerint.

A lényeges összegek megállapítása

7.5–2. ábra

Átfogó lényegesség	Az átfogó lényegesség a pénzügyi kimutatások egészéhez kapcsolódik. Azon alapszik, hogy ésszerű várakozások szerint mi befolyásolhatja a felhasználók pénzügyi kimutatások alapján hozott gazdasági döntéseit. Módosul a könyvvizsgálat során, ha a könyvvizsgáló olyan új információkról szerez tudomást, amelyek alapján munkája kezdetén más összege(ke)t határozott volna meg.
Az átfogó végrehajtási lényegesség	A végrehajtási lényegességet alacsonyabb összegnél határozzák meg, mint az átfogó lényegességet. A végrehajtási lényegesség lehetővé teszi a könyvvizsgáló számára, hogy reagáljon bizonyos kockázatbecslésekre (az átfogó lényegesség módosítása nélkül), valamint megfelelően alacsony szintre csökkentse annak valószínűségét, hogy a nem helyesbített és a fel nem tárt hibás állítások együttesen meghaladják a pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó lényegességet. A végrehajtási lényegességet a könyvvizsgálat megállapításai alapján kell módosítani (például ahol a kockázatbecslést módosították).
Specifikus lényegesség	A specifikus lényegességet olyan ügyletcsoporthoz, számlaegyenlegekhez vagy közzétételekhez határozzák meg, amelyek esetében az átfogó lényegességtől alacsonyabb összegű hibás állítások – ésszerű várakozások szerint – befolyásolhatják a felhasználók pénzügyi kimutatások alapján hozott gazdasági döntéseit.
Specifikus végrehajtási lényegesség	A specifikus végrehajtási lényegesség ugyanaz a koncepció, mint a végrehajtási lényegesség, kivéve, hogy ezt a specifikus lényegességhez és nem az átfogó lényegességhez képest határozzák meg.

A pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó lényegesség

A pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó lényegesség (átfogó lényegesség) alapját az képezi, hogy a könyvvizsgáló felfogásában a pénzügyi kimutatások felhasználóinak melyek a pénzügyi információ-igényei. Jellemzően olyan összegben határoznák meg, amely hasonló a pénzügyi kimutatások készítői által alkalmazott összeghez. Szakmai megítéléskor a könyvvizsgáló a lényegességet a hibás állításnak abban a legmagasabb összegben határozza meg, amely nem befolyásolja a pénzügyi kimutatások felhasználóinak gazdasági döntéseit.

Amint ez meghatározásra került, az átfogó lényegesség összege lesz az egyik tényező, amellyel a könyvvizsgálat végső sikerét vagy kudarcát megítélik. Például, tételezzük fel, hogy az átfogó lényegességet 20 000 euróban határozták meg. Amennyiben a könyvvizsgálati eljárások végrehajtásának eredményeképpen:

- nem találtak hibás állítást, akkor minősítés nélküli véleményt kell kibocsátani.

- azonosítottak és nem helyesbítettek néhány kisebb (jelentéktelen) hibás állítást, akkor minősítés nélküli véleményt kell kibocsátani.
- a lényegességet (20 000 eurót) meghaladó helyesbítés nélküli hibás állítást találtak és a vezetés nem volt hajlandó megtenni a szükséges helyesbítéseket, akkor korlátozott vagy ellenvéleményt kell kibocsátani.
- a lényegességet (20 000 eurót) meghaladó helyesbítés nélküli hibák vannak a pénzügyi kimutatásokban, de a könyvvizsgáló nem tárta fel azokat, akkor helytelen minősítés nélküli könyvvizsgálati vélemény kibocsátására kerülhet sor.

További iránymutatásért ahhoz, hogyan kell alkalmazni a lényegességet a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték értékelésében lásd a 2. kötet 21. fejezetét.

A könyvvizsgálók számára néha kísértést jelent az átfogó lényeges összeg csökkentése, amikor a lényeges hibás állítás kockázatát magasnak ítélik. Ez azonban nem helyes, mivel az átfogó lényegesség a pénzügyi kimutatások felhasználóinak igényeivel foglalkozik és nem az érintett könyvvizsgálati kockázat szintjével.

Ha a könyvvizsgálati kockázat tényező volt az átfogó lényegesség meghatározásában, egy magas kockázatú könyvvizsgálat alacsonyabb átfogó lényeges összeget határozna meg, mint a hasonló méretű gazdálkodó egységeknél, ahol a könyvvizsgálati kockázat alacsony volt. Feltéve, hogy a pénzügyi kimutatások felhasználóinak az információigénye a könyvvizsgálati kockázattól függetlenül ugyanaz, egy alacsonyabb átfogó lényeges összeg meghatározása a következőket eredményezné:

- azt a várakozást keltené a pénzügyi kimutatások felhasználóiban, hogy a könyvvizsgáló (a ténylegesen szükségesnél) kisebb hibás állításokat fog találni a pénzügyi kimutatásokban, és
- további munkát kellene végezni annak biztosítása érdekében, hogy a könyvvizsgálati kockázat megfelelően alacsony szintre csökkenjen.

Mivel az átfogó lényegesség a pénzügyi kimutatások felhasználóinak igényei alapján kerül meghatározásra, nem módosul a könyvvizsgálati megállapítások és a becsült kockázatok változásainak eredményeképpen. Az átfogó lényegességet aktualizálni kell, ha a könyvvizsgáló olyan új információkról szerez tudomást, amelyek alapján a lényegesség kezdeti megállapításakor más összege(ke)t határozott volna meg.

A könyvvizsgálat befejezésekor az átfogó lényegességet az azonosított hibás állítások pénzügyi kimutatásokra gyakorolt hatásának és a könyvvizsgálói jelentésben szereplő vélemény megfelelőségének az értékeléséhez használják.

A végrehajtási lényegesség

A végrehajtási lényegesség egy könyvvizsgálati eszköz. Képesé teszi a könyvvizsgálót a számlaegyenlegekben, ügyletcsoportokban és közzétételekben szereplő hibás állítások kockázatainak kezelésére anélkül, hogy módosítania kellene az átfogó lényegességet.

A végrehajtási lényegességre meghatározott összegek mindig alacsonyabbak (a szakmai megítélés alapján), mint a pénzügyi kimutatások egészére nézve meghatározott lényeges összeg. Az alacsonyabb összeg(ek) biztonsági puffert biztosít(anak) a tesztek jellegének és terjedelmének meghatározására alkalmazott lényegesség (végrehajtási lényegesség) és a pénzügyi kimutatások egészére meghatározott lényegesség (átfogó lényegesség) között.

A végrehajtási lényegesség megfelelő összegének meghatározása biztosítja a megfelelő mennyiségű munka végrehajtását. Minél alacsonyabb az összeg, annál több munkára van szükség. Például, ha az átfogó lényegesség 20 000 euró és a könyvvizsgálati eljárásokat úgy tervezték meg, hogy azok minden 20 000 euró feletti hibát tárjanak fel, előfordulhat, hogy egy 8000 eurós hibát nem észlelnek. Ha három olyan hiba

előfordul, amelyek összege eléri a 24 000 eurót, akkor a pénzügyi kimutatások már lényeges hibás állítást tartalmaznak. Ugyanakkor, ha a végrehajtási lényegességet 12 000 eurónál határozzák meg, sokkal valószínűbb, hogy legalább az egyik vagy az összes 8000 eurós hibát feltárják.

Még ha a három hibából csak egyet azonosítanak és helyesbítenek is, a maradék 16 000 eurós hibás állítás alacsonyabb lenne, mint az átfogó lényegesség és így a pénzügyi kimutatások egésze nem tartalmazna lényeges hibás állítást.

A végrehajtási lényegesség megfelelő összegének meghatározása magában foglalja a szakmai megítélés gyakorlását és nem egy olyan egyszerű mechanikus számítást jelent, amikor az átfogó lényegességi szintet százalékos értékben (pl. 75%) határozzuk meg. Ugyanakkor a könyvvizsgált gazdálkodó egység konkrét körülményei alapján meg lehet határozni egy egyedi összeget a pénzügyi kimutatások egészére nézve, vagy külön összegeket is az adott egyenlegekre, ügyletekre és közzétételekre.

A végrehajtási lényegesség meghatározása magában foglalja a szakmai megítélés gyakorlását olyan tényezők alapján, amelyek a könyvvizsgálati kockázatot kezelik, például:

- a gazdálkodó egység megismerése és a kockázatbecslési eljárások végrehajtásának eredményei,
- a korábbi könyvvizsgálatok során azonosított hibás állítások jellege és terjedelme, és
- a jelen időszakban várható esetleges hibás állítások.

A végrehajtási lényegességet egészében véve vagy az egyes egyenlegekre, ügyletekre és közzétételekre nézve is bármikor módosítani lehet a könyvvizsgálat során (anélkül, hogy ez befolyásolná az átfogó lényegességet), hogy tükrözze a felülvizsgált kockázatbecsléseket, a könyvvizsgálati megállapításokat és a megszerzett új információkat.

A könyvvizsgálat befejezésekor az átfogó lényegességet az azonosított hibás állítások pénzügyi kimutatásokra gyakorolt hatásának az értékeléséhez és a könyvvizsgálói jelentésben szerepeltetendő vélemény meghatározásához használják. (További iránymutatásért lásd: 2. kötet, 21. fejezet.)

MÉRLEGELENDŐ

Amikor egy lehetséges hibás állítás azonosítására kerül sor, foglalkozni kell az előfordulás körülményeivel és a kockázatbecslésekre/könyvvizsgálati tervekre gyakorolt hatással még a végrehajtási lényegesség újbóli mérlegelése előtt.

Specifikus lényegesség

Vannak olyan helyzetek, amikor a pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó lényegességtől alacsonyabb összegű hibás állítások – ésszerű várakozások szerint – befolyásolhatják a felhasználók pénzügyi kimutatások alapján hozott gazdasági döntéseit.

7.5–3. ábra

A döntést befolyásolják	Lehetséges példák
Törvények, szabályozások és a számviteli keretelvek előírásai	<ul style="list-style-type: none">• érzékeny közzétételek a pénzügyi kimutatásokban, mint például a vezetés és az irányítással megbízott személyek díjazása,• kapcsolt felekkel kötött ügyletek,• hitelmegállapodásoknak, szerződéses megállapodásoknak, szabályozói rendelkezéseknek, valamint a törvényes/szabályozói jelentéskészítési előírásoknak való meg nem felelés,• bizonyos típusú költségek, például illegális kifizetések vagy az ügyvezetők költségei.

A döntést befolyásolják	Lehetséges példák
Kulcsfontosságú ágazati közzétételek	<ul style="list-style-type: none"> • bányászattal foglalkozó gazdálkodó egység tartalékai és kitermelési költségei • gyógyszeripari gazdálkodó egység kutatási és fejlesztési költségei
A jelentős eseményeknek és a tevékenység fontos változásainak közzététele	<ul style="list-style-type: none"> • újonnan felvásárolt vállalkozások vagy a tevékenység kibővítése, • megszüntetett tevékenységek, • szokatlan események vagy függő tételek (pl. perek), • új termékek és szolgáltatások bevezetése.

A könyvvizsgálónak mérlegelnie kell az olyan ügyek létezését, mint a fentiek egy vagy több sajátos ügyletcsoporthoz, számlaegyenleg vagy közzététel esetében. A könyvvizsgáló hasznosnak találhatja a vezetés és az irányítással megbízott személyek nézeteinek és elvárásainak a megértését.

Ugyanígy, ahogy a végrehajtási lényegesség alacsonyabb összegnél kerül meghatározásra, mint az átfogó lényegesség, a könyvvizsgálónak a specifikus végrehajtási lényegességre alacsonyabb összeget kell meghatározni, mint a specifikus lényegességre.

7.6 A lényegesség dokumentálása

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
320.14	A könyvvizsgálónak a könyvvizsgálati dokumentációba bele kell foglalnia az alábbi összegeket és a meghatározásuk során figyelembe vett tényezőket: <ul style="list-style-type: none"> (a) a pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó lényegesség; (b) ha releváns, a sajátos ügyletcsoporthoz, számlaegyenlegekhez vagy közzétételekhez vonatkozó lényegességi szint vagy szintek; (c) a végrehajtási lényegesség; és (d) az (a)–(c) pontok bármely módosítása a könyvvizsgálat előrehaladtával.

Mivel a lényeges összegek a könyvvizsgáló szakmai megítélésén alapulnak, fontos, hogy a lényegesség különböző szintjeinek meghatározásához felhasznált tényezők és összegek megfelelően dokumentálásra kerüljenek. Erre jellemzően a következőképpen kerül sor:

- A tervezési fázis során, amikor döntés születik a szükséges munka terjedelméről.
- A könyvvizsgálat során, amikor a könyvvizsgálati megállapítások alapján az átfogó lényegesség vagy a végrehajtási lényegesség felülvizsgálatára lehet szükség a sajátos ügyletcsoporthoz, számlaegyenlegekhez vagy közzétételek esetében.

A dokumentálás megcélozza:

1. a pénzügyi kimutatások felhasználóit, és

2. a következők meghatározásához felhasznált tényezőket:
 - a pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó lényegesség és, ha ez vonatkozik, a sajátos ügyletcsoportokra, számlaegyenlegekre vagy közzétételekre vonatkozó lényegességi szint vagy szintek,
 - a végrehajtási lényegesség, és
3. a fenti 2. pontban szereplő lényeges összegek bármely módosítása a könyvvizsgálat előrehaladtával.

7.7 A lényegesség felülvizsgálata

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
320.12	A könyvvizsgálónak módosítania kell a pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó lényegességet (és ha releváns, a sajátos ügyletcsoportokra, számlaegyenlegekre vagy közzétételekre vonatkozó lényegességi szintet vagy szinteket) abban az esetben, ha a könyvvizsgálat során olyan információ jut tudomására, amely arra készítette volna a könyvvizsgálót, hogy eredetileg egy eltérő összeget (vagy összegeket) határozzon meg. (Hiv.: A14. bekezdés)
320.13	Ha a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy a pénzügyi kimutatások egészére vonatkozóan az eredetileg meghatározottól alacsonyabb lényegesség (és ha releváns, a sajátos ügyletcsoportokra, számlaegyenlegekre vagy közzétételekre vonatkozóan a kezdetben meghatározottól alacsonyabb lényegességi szint vagy szintek) a megfelelő, a könyvvizsgálónak meg kell határoznia azt, hogy szükséges-e módosítani a végrehajtási lényegességet, és hogy a további könyvvizsgálati eljárások jellege, ütemezése és terjedelme továbbra is megfelelő-e.

A megbízás kezdetekor a könyvvizsgáló az átfogó lényegességet a pénzügyi kimutatások felhasználói és a végrehajtási lényegesség szempontjából határozza meg a könyvvizsgálati eljárások jellegének és terjedelmének megtervezéséhez.

A megbízás során olyan új információkra lehet szert tenni, amelyek – ha előbb váltak volna ismertté – más összeget eredményeztek volna az átfogó lényegességre nézve. Ez a következők miatt lehetséges:

- döntés a gazdálkodó egység jelentős részének elidegenítéséről vagy egy új felvásárlásáról;
- a tényleges pénzügyi eredmények lényeges eltérése a várt időszak végi pénzügyi eredményektől. Ez magában foglalhatja a nyereségességet, a bevételeket, ráfordításokat, az eszközöket és a kötelezettségeket, és
- a könyvvizsgálónak a gazdálkodó egységgel és annak tevékenységeivel kapcsolatos ismereteinek a módosulása további könyvvizsgálati eljárások végrehajtásának eredményeképpen.

Ha új információkra derül fény, a könyvvizsgálónak felül kell vizsgálnia az átfogó lényegességet. A könyvvizsgálónak mérlegelnie kell a végrehajtási lényegesség szükségességét és a változásnak az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzéséhez szükséges eljárások jellegére és terjedelmére gyakorolt hatását.

8. Kockázatbecslési eljárások

A fejezet tartalma	Vonatkozó nemzetközi könyvvizsgálati standardok
A kockázatbecslési eljárások jellege és könyvvizsgáló általi alkalmazása a lényeges hibás állítás kockázatainak meghatározása és becslése céljából.	240, 315 (Felülvizsgált)

A 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardban előírt három fajta kockázatbecslési
8.0–1. ábra



Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
315.5	A könyvvizsgálónak olyan kockázatbecslési eljárásokat kell végrehajtania, amelyek alapot nyújtanak a pénzügyi kimutatások és az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításához és felméréséhez. A kockázatbecslési eljárások önmagukban azonban nem szolgáltatnak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot, amelyre a könyvvizsgálói véleményt alapozzák. (Hiv.: A1–A5. bekezdés)
315.6	A kockázatbecslési eljárásoknak a következőket kell tartalmazniuk: (a) A vezetéssel és a gazdálkodó egység olyan egyéb munkatársaival készített interjúk, akik a könyvvizsgáló megítélése szerint olyan információval rendelkezhetnek, amely valószínűleg segít az akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításában. (Hiv.: A6–A13. bekezdés) (b) Elemző eljárások. (Hiv.: A14–A17. bekezdés) (c) Megfigyelés és ellenőrzés. (Hiv.: A18. bekezdés)

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
315.11	A könyvvizsgálónak a következőket kell megismernie: <ul style="list-style-type: none"> (a) Releváns ágazati, szabályozási és egyéb külső tényezők, beleértve a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveket. (Hiv.: A25–A30. bekezdés) (b) A gazdálkodó egység jellege, beleértve: <ul style="list-style-type: none"> (i) annak működését; (ii) tulajdonosi és irányítási szerkezetét; (iii) a gazdálkodó egység jelenlegi és tervezett befektetéseinek típusait, beleértve a speciális célú gazdálkodó egységekben lévő befektetéseket is; valamint (iv) azt a módot, ahogyan a gazdálkodó egység felépül, és ahogyan azt finanszírozzák, annak érdekében, hogy a könyvvizsgáló megérthesse a pénzügyi kimutatásokban várható ügyletcsoportokat, számlaegyenlegeket és közzétételeket. (Hiv.: A31–A35. bekezdés) (c) A számviteli politika gazdálkodó egység általi kiválasztása és alkalmazása, beleértve az abban bekövetkezett változások okait. A könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy a gazdálkodó egység számviteli politikái megfelelőek-e a gazdálkodó egység üzleti tevékenysége szempontjából, valamint hogy összhangban vannak-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel és az adott ágazatban alkalmazott számviteli politikákkal. (Hiv.: A36. bekezdés) (d) A gazdálkodó egység céljai és stratégiái, valamint az olyan kapcsolódó üzleti kockázatok, amelyek lényeges hibás állítás kockázatait eredményezhetik. (Hiv.: A37–A43. bekezdés) (e) A gazdálkodó egység pénzügyi teljesítményének értékelése és áttekintése. (Hiv.: A44–A49. bekezdés)
315.12	A könyvvizsgálónak meg kell ismernie a könyvvizsgálat szempontjából releváns belső kontrollt. Annak ellenére, hogy a könyvvizsgálat szempontjából releváns legtöbb kontroll valószínűleg pénzügyi beszámolással kapcsolatos, nem az összes pénzügyi beszámolással kapcsolatos kontroll releváns a könyvvizsgálat szempontjából. A könyvvizsgáló szakmai megítélésének kérdése, hogy valamely kontroll önmagában vagy másokkal együtt releváns-e a könyvvizsgálat szempontjából. (Hiv.: A50–A73. bekezdés)

8.1 Áttekintés

A kockázatbecslési eljárások célja a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és becslése. Ez a gazdálkodó egység és környezetének – beleértve a belső kontrollt is – megismerésén keresztül érhető el. Az információkat be lehet szerezni olyan külső forrásokból, mint az internet és a kereskedelmi kiadványok, valamint belső forrásokból, például a kulcsfontosságú munkatársakkal folytatott megbeszélések. A gazdálkodó egység megismerése az információk összegyűjtésének, aktualizálásának és elemzésének folyamatos, dinamikus folyamata a könyvvizsgálat során.

8.2 Könyvvizsgálati bizonyítékok

A kockázatbecslési eljárások olyan könyvvizsgálati bizonyítékot nyújtanak, amely alátámasztja a pénzügyi kimutatások és az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázatainak felmérését. Ugyanakkor az ilyen bizonyíték önmagában nem áll meg. A kockázatbecslési eljárásokból nyert bizonyítékot olyan további könyvvizsgálati eljárásokkal kell kiegészíteni, mint a kontrollok tesztelése és/vagy az alapvető vizsgálati eljárások (amelyek reagálnak az azonosított kockázatra).

Előírt eljárások

A könyvvizsgáló szakmai megítélést alkalmaz a végrehajtandó kockázatbecslési eljárások, valamint a gazdálkodó egység szükséges ismerete mértékének vagy mélységének a meghatározása során. Amikor a könyvvizsgáló először hajtja végre a gazdálkodó egység könyvvizsgálatát, az információk megszerzéséhez és dokumentálásához szükséges munka jelentős időráfordítást igényel. Ugyanakkor, ha a megszerzett információkat már az első évben jól dokumentálják, az információk aktualizálásához a későbbi évek során szükséges időmennyiségnek jelentősen csökkennie kell ahhoz képest, amire az első évben volt szükség.

A könyvvizsgálónak elegendő kockázatbecslési eljárást kell végrehajtania azoknak az üzleti és családi kockázati tényezőknek az azonosítása érdekében, amelyek lényeges hibás állítást eredményezhetnek. Ide tartozik például az olyan események vagy feltételek figyelembe vétele, amelyek jelentős kétségeket ébreszthetnek a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességéről.

A gazdálkodó egység megismerésének előírt mértékét és mélységét a 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 11. és 12. bekezdései határozzák meg (lásd fentebb). A könyvvizsgáló általi átfogó megismerés mélysége kisebb lesz, mint a gazdálkodó egység vezetésében részt vevő vezetésé.

MÉRLEGELENDŐ

A végrehajtandó kockázatbecslési eljárások jellegének és terjedelmének kidolgozásánál figyelembe kell venni, hogy néhány nemzetközi könyvvizsgálati standard felvázol konkrétan figyelembe veendő ügyeket. Az alábbiakban ezt néhány példával illusztráljuk.

ISA 240.1 Csalás a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során

A 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard által előírt, a gazdálkodó egység és környezetének – beleértve annak belső kontrollját is – megismerését célzó kockázatbecslési eljárások és kapcsolódó tevékenységek végrehajtásakor a könyvvizsgálónak a (240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard) 17–24. bekezdésében leírt eljárásokat kell végrehajtania olyan információk megszerzése céljából, amelyeket a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatának azonosításához használnak fel.

ISA 540.8 Számviteli becslések könyvvizsgálata

A 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard által előírt, a gazdálkodó egységnek és környezetének – beleértve annak belső kontrollját is – megismerését célzó kockázatbecslési eljárások és kapcsolódó tevékenységek végrehajtásakor a számviteli becslésekkel kapcsolatos lényeges hibás állítások kockázatai azonosításának és felmérésének alátámasztásához a könyvvizsgálónak meg kell ismernie a következőket:

- (a) A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek a számviteli becslésekre és a kapcsolódó közzétételekre releváns követelményeit.
- (b) Azt, hogy a vezetés hogyan azonosítja azokat az ügyleteket, eseményeket és feltételeket, amelyek szükségessé tehetik, hogy a pénzügyi kimutatásokban számviteli becsléseket jelenítsenek meg vagy tegyenek közzé. Ezen ismeret megszerzésekor a könyvvizsgálónak interjút kell készítenie a vezetéssel a körülményekben bekövetkezett azon változásokról, amelyek új számviteli becsléseket igényelhetnek vagy a meglévő számviteli becslések módosítását tehetik szükségessé.
- (c) Azt, hogy a vezetés hogyan készíti el a számviteli becsléseket, valamint az azok alapjául szolgáló adatokat, beleértve:
 - (i) a számviteli becslés elkészítésénél használt módszert, adott esetben beleértve a modellt is;
 - (ii) a releváns kontrollokat;
 - (iii) azt, hogy a vezetés alkalmazott-e szakértőt;
 - (iv) a számviteli becslések alapjául szolgáló feltételezéseket;
 - (v) azt, hogy voltak-e vagy kellett volna-e, hogy legyenek változások a számviteli becslések elkészítésének módszerében az előző évhez képest, és ha igen, miért, továbbá
 - (vi) azt, hogy a vezetés felmérte-e a becslési bizonytalanság hatását, és ha igen, hogyan.

ISA 550.11 Kapcsolt felek

A 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard és a 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard által a könyvvizsgáló számára előírt kockázatbecslési eljárások és kapcsolódó tevékenységek részeként a könyvvizsgálónak (az 550. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard) 12–17. bekezdésében meghatározott könyvvizsgálati eljárásokat és kapcsolódó tevékenységeket kell végrehajtania annak érdekében, hogy a kapcsolt felek közötti viszonyokkal és ügyletekkel összefüggő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása szempontjából releváns információt szerezzen.

ISA 570.10 (Felülvizsgált) A vállalkozás folytatása

A 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard által előírt kockázatbecslési eljárások végrehajtása során a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell, hogy vannak-e olyan események vagy feltételek, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban.

A kisebb gazdálkodó egységeknél a kockázatok azonosításához szükséges eljárások minimálisak lehetnek, míg a nagyobb, összetettebb gazdálkodó egységeknél az eljárások lehet, hogy szélesebb körűek.

8.3 A három kockázatbecslési eljárás

A három kockázatbecslési eljárás mindegyikét végre kell hajtani a könyvvizsgálat során, de nem feltétlenül a szükséges ismeret minden aspektusára vonatkozóan. Számos helyzetben az egyik eljárás végrehajtásának eredménye a másik eljárás végrehajtásához vezethet. Például, az értékesítési menedzserrel folytatott interjú során azonosításra kerülhet egy szokatlan, de jelentős értékesítési szerződés. Ez maga után vonhatja a tényleges értékesítési szerződés ellenőrzését és az értékesítési felárra gyakorolt hatás elemzését. Vagy előfordulhat az is, hogy az előzetes működési eredményeken végrehajtott elemző eljárások megállapításai a vezetésnek célzott kérdéseket vethetnek fel. A kérdésekre adott válaszok pedig bizonyos dokumentumok ellenőrzésének vagy néhány tevékenység megfigyelésének a kérelmezéséhez vezethet.

A három eljárás jellegét és alkalmazását az alábbiakban illusztráljuk.

8.4 A vezetéssel és másokkal készített interjúk (beleértve a csalással kapcsolatos interjúkat is)



Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
240.17	<p>A könyvvizsgálónak interjút kell készítenie a vezetéssel:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) arról, hogy a vezetés hogyan méri fel annak kockázatát, hogy a pénzügyi kimutatások csalás miatt lényeges hibás állításokat tartalmazhatnak, beleértve az ilyen felmérések jellegét, terjedelmét és gyakoriságát; (Hiv.; (Hiv.: A12–A13. bekezdés) (b) a vezetésnek a gazdálkodó egységen belüli csalás kockázatainak azonosítására és kezelésére vonatkozó folyamatairól, beleértve a csalás bármilyen konkrét kockázatait, amelyet a vezetés azonosított, vagy amelyet a tudomására hoztak, vagy azokat az ügyletcsoportokat, számlaegyenlegeket vagy közzétételeket, amelyek esetében a csalás kockázata valószínűleg fennáll; (Hiv.: A14. bekezdés) (c) arról, hogy a vezetés tájékoztatja-e az irányítással megbízott személyeket a gazdálkodó egységen belüli csalás kockázatainak azonosítását és kezelését szolgáló folyamatairól; valamint (d) arról, hogy a vezetés kommunikálja-e a munkavállalók felé az üzleti gyakorlatra és az etikus viselkedésre vonatkozó nézeteit.
240.18	<p>A könyvvizsgálónak interjút kell készítenie a vezetéssel és szükség szerint a gazdálkodó egység egyéb munkatársaival annak megállapítása céljából, hogy van-e tudomásuk a gazdálkodó egységet érintő bármilyen tényleges, vélt vagy állítólagos csalásról. (Hiv.: A15–A17. bekezdés)</p>

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
240.20	Kivéve, ha valamennyi irányítással megbízott személy részt vesz a gazdálkodó egység vezetésében, a könyvvizsgálónak meg kell ismernie, hogy az irányítással megbízott személyek hogyan felügyelik a vezetésnek a gazdálkodó egységen belüli csalás kockázatainak azonosítására és kezelésére vonatkozó folyamatait, valamint a belső kontrollt, amelyet a vezetés az ilyen kockázatok csökkentésére alakított ki. (Hiv.: A19–A21. bekezdés)
240.21	Kivéve, ha valamennyi irányítással megbízott személy részt vesz a gazdálkodó egység vezetésében, a könyvvizsgálónak interjúkat kell készítenie az irányítással megbízott személyekkel annak megállapítása céljából, van-e tudomásuk a gazdálkodó egységet érintő bármilyen tényleges, vélt vagy állítólagos csalásról. Ezeket az interjúkat részben azért készítik, hogy megerősítsék a vezetéssel készített interjúk során kapott válaszokat.

A könyvvizsgáló az interjúkat más kockázatbecslési eljárásokkal együtt alkalmazza, hogy támogassa a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítását. A kérdések az egyes szükséges aspektusok megismerésére összpontosítanak a 315. témaszámú (felülvizsgált, fent idézett) nemzetközi könyvvizsgálati standard 11. és 12. bekezdései szerint.

Az interjúk során a legtöbb információt jellemzően a vezetéstől és a pénzügyi beszámolás felelőseitől lehet megszerezni. Ugyanakkor a gazdálkodó egységen belül másokkal, valamint a különböző hatáskörrel rendelkező munkavállalókkal folytatott interjúk más nézőpontot, illetve további olyan információkat is nyújthatnak, amelyek hasznosak lehetnek a lényeges hibás állítás egyébként esetleg észre sem vett kockázatainak azonosításánál. Például, az értékesítési menedzserrel folytatott megbeszélés fényt deríthet arra, hogy bizonyos értékesítési ügyleteket (az időszak vége felé) sietve ütöttek nyélbe, és nem rögzítették azokat a gazdálkodó egység bevételmegjelenítési politikájának megfelelően.

Az interjú területeit az alábbi ábra illusztrálja.

8.4–1. ábra

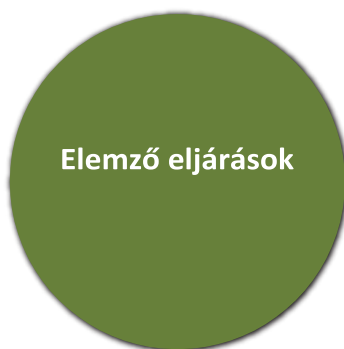
Interjúvolni:	Miről kérdezni?
Az irányítással megbízott személyek (IMSZ) <i>(ha nem vesznek részt a gazdálkodó egység vezetésében)</i>	<ul style="list-style-type: none"> • A környezetről, amelyben a pénzügyi kimutatások készülnek. • A vezetésnek a gazdálkodó egységen belüli csalás kockázatainak azonosítására és kezelésére vonatkozó folyamatainak felügyeletéről, valamint a belső kontrollról, amelyet a vezetés az ilyen kockázatok csökkentésére alakított ki. • Arról, hogy volt-e tudomásuk a gazdálkodó egységet érintő bármilyen tényleges, vélt vagy állítólagos csalásról. • Egy, az irányítással megbízott személyek által tartott megbeszélés meglátogatásának mérlegelése és a korábbi megbeszélések jegyzőkönyvének átolvasása.
A vezetés és a pénzügyi beszámolás felelősei	<ul style="list-style-type: none"> • Arról, hogy a vezetés hogyan méri fel annak kockázatát, hogy a pénzügyi kimutatások csalás vagy hiba miatt lényeges hibás állításokat tartalmazhatnak, beleértve az ilyen felmérések jellegét, terjedelmét és gyakoriságát. • Arról, hogy a vezetés kommunikálja-e a munkavállalók felé az üzleti gyakorlatra és az etikus viselkedésre vonatkozó nézeteit. • A gazdálkodó egység kultúrájáról (értékek és etika). • A vezetés működési stílusáról. • A vezetés ösztönző programjairól. • A vezetés általi felülírás lehetőségéről. • Arról, hogy volt-e tudomásuk csalásról vagy gyanított csalásról. • A becslések készítésének módjáról. • A gazdálkodó egységnek a vonatkozó jogszabályoknak és szabályozásoknak való megfeleléséről. • A pénzügyi kimutatás készítési és ellenőrzési folyamatáról. • Arról, hogy a vezetés tájékoztatja-e az irányítással megbízott személyeket.
Kulcsfontosságú munkatársak <i>(beszerzés, bérszámfejtés, számvitel stb.)</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Az üzleti trendekről és a szokatlan eseményekről. • Az összetett vagy szokatlan ügyletek létrehozásáról, feldolgozásáról vagy rögzítéséről. • A vezetés általi felülírás mértékéről (pl. megkérték-e valaha ezeket a munkavállalókat a belső kontrollok felülírására?) • Az alkalmazott számviteli politikák megfelelőségéről/alkalmazásáról.
Marketing vagy értékesítési munkatársak	<ul style="list-style-type: none"> • A marketing stratégiákról és az értékesítési trendekről. • Az értékesítési teljesítmény ösztönzőiről. • Az ügyfelekkel kötött szerződéses megállapodásokról. • A vezetés általi felülírás mértékéről (pl. megkérték-e valaha ezeket a munkavállalókat a belső kontrollok vagy a bevételmegjelenítésre vonatkozó számviteli politikák felülírására?)
Belső auditorok	<ul style="list-style-type: none"> • A munkájuk hatóköréről, a megállapításaikról és a javaslataikról. • A lényeges hibás állítás lehetséges kockázatainak azonosításáról és felméréséről. • Egyéb ügyekről, amelyek befolyásolhatják a külső könyvvizsgáló munkáját. • Annak lehetőségéről, hogy fel lehet-e használni a belső ellenőrzés munkáját a könyvvizsgálati bizonyíték megszerzésénél.

MÉRLEGELENDŐ

A kérdések ne legyenek a tulajdonos-vezetőre és a könyvelőre korlátozva (különösen a kisebb könyvvizsgálatoknál). Meg kell kérdezni a gazdálkodó egység más munkavállalóit is (ha vannak) (pl. értékesítési menedzser, termelési menedzser vagy más munkavállalók) a trendekről, a szokatlan eseményekről, a főbb üzleti kockázatokról, a belső kontroll működéséről és a vezetés általi felülírás eseteiről.

Amennyiben a legfelső vezetést vagy az irányítással megbízott személyeket érintő esetleges csalásra derül fény, azonnal konzultálni kell a megbízásért felelős partnerrel és mérlegelni kell jogi tanács kikérését a továbbiakat illetően. Az információt bizalmasan kell kezelni az adatvédelmi és titoktartási előírások megfelelő betartásának biztosítása érdekében. Ellenőrizni kell, hogy az etikai kódex tartalmaz-e további előírásokat és iránymutatást.

8.5 Elemző eljárások



A kockázatbecslési eljárásaként alkalmazott elemző eljárások segítenek azonosítani azokat az ügyeket, amelyeknek hatása van a pénzügyi kimutatásokra és a könyvvizsgálatra. Ilyenek például a szokatlan ügyletek vagy események, összegek, arányok és trendek.

Amellett, hogy kockázatbecslési eljárások is egyben, az elemző eljárásokat további könyvvizsgálati eljárásokként is lehet alkalmazni:

- a pénzügyi kimutatásokban szereplő állításra vonatkozó bizonyíték megszerzéséhez. Ez egy alapvető elemző eljárás lenne, amelyet részletesebben a jelen Útmutató 1. kötetének 10. fejezete ismertet; továbbá
- a pénzügyi kimutatások átfogó ellenőrzésének végrehajtása során, a könyvvizsgálat végén vagy ahhoz közel.

A legtöbb elemző eljárás nem nagyon részletes vagy összetett. Gyakran magas szinten összevont adatokat használnak fel, ami azt jelenti, hogy az eredmények kezdetben csak nagy vonalakban jelzik, hogy fennáll-e lényeges hibás állítás.

Az elemző eljárások végrehajtásának lépéseit az alábbi ábra illusztrálja.

8.5–1. ábra

Tennivaló	A megvalósítás módja
Az adatok összefüggéseinek azonosítása	<p>Ki kell dolgozni a különböző típusú információk olyan valószínű összefüggéseire vonatkozó elvárásokat, amelyek létezése ésszerűen elvárható. Ahol lehetséges, az információk független (tehát nem házon belül generált) forrásainak felhasználására kell törekedni.</p> <p>A pénzügyi és nem pénzügyi információk tartalmazhatnak:</p> <ul style="list-style-type: none"> • az összehasonlítható korábbi időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatásokat; • költségvetési terveket, előrejelzéseket és extrapolációkat, beleértve az évközi vagy éves adatokból származó extrapolációkat is; valamint • arra az ágazatra vonatkozó információkat, amelyben a gazdálkodó egység működik, valamint az aktuális gazdasági feltételekre vonatkozó információkat.
Összehasonlítás	<p>Az elvárásokat össze kell vetni a nyilvántartott összegekkel vagy az azokból nyert arányokkal.</p>
Eredmények értékelése	<p>Értékelni kell az eredményeket.</p> <p>Szokatlan vagy váratlan összefüggések azonosítása esetén mérlegelni kell a lényeges hibás állítás kockázatainak esetleges fennállását.</p>

Az elemző eljárások eredményeit más összegyűjtött információkkal együtt kell figyelembe venni:

- a pénzügyi kimutatások jelentős tételeiben megtestesülő állításokhoz kapcsolódó lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításánál, és
- a további könyvvizsgálati eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének meghatározásakor.

Megjegyzés: Néhány kisebb gazdálkodó egység lehet, hogy nem tud a könyvvizsgáló számára aktuális (pl. évközi vagy havi) pénzügyi információkat nyújtani az elemző eljárások végrehajtásához. Ilyen körülmények között némely információt be lehet szerezni interjúk során, de a részletes interjúkkal esetleg meg kell várni, amíg a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak egy korai változata rendelkezésre nem áll.

8.6 Megfigyelés és ellenőrzés



Megfigyelés és ellenőrzés:

- támogatja a vezetéssel és másokkal készített interjúkat, valamint
- további információkat nyújt a gazdálkodó egységről és annak környezetéről.

A megfigyelési és ellenőrzési eljárások rendszerint tartalmazznak egy eljárást és egy alkalmazást, az alábbi ábra illusztrációja szerint.

8.6–1. ábra

Eljárás	Példák az alkalmazásra
Megfigyelés	<p>Mérlegelni kell a következők megfigyelését:</p> <ul style="list-style-type: none"> • hogyan működik a gazdálkodó egység és hogyan van megszervezve; • a gazdálkodó egység helyiségei és az üzemi létesítmények; • a vezetés működési stílusa és a belső kontrollhoz való hozzáállása; • a különböző belsőkontroll-eljárások működése, és • a kulcsfontosságú politikáknak való megfelelés.
Ellenőrzés	<p>Mérlegelni kell az olyan dokumentumok ellenőrzését, mint például:</p> <ul style="list-style-type: none"> • üzleti tervek, stratégiák és javaslatok; • a gazdálkodó egységre vonatkozó ágazati tanulmányok és médiajelentések; • a főbb szerződések és kötelezettségvállalások; • a szabályozások és az illetékes engedélyező vagy szabályozó hatóságokkal folytatott levelezés; • ügyvédekkel, bankárokkal és egyéb érdekeltekkel folytatott levelezés; • számviteli politikák és nyilvántartások; • a belső kontroll kézikönyvei; • a vezetés által készített jelentések (pl. teljesítményadatok és évközi pénzügyi kimutatások), és • egyéb jelentések, mint például az irányítással megbízott személyek megbeszéléseinek jegyzőkönyvei, tanácsadók jelentései stb.

8.7 A belső kontroll megtervezése és megvalósítása

A kockázatbecslési eljárások magukban foglalnak a vonatkozó belső kontrollok megtervezését és megvalósítását értékelő eljárásokat is. Ezekkel az eljárásokkal részletesebben is foglalkozik a 2. kötet 11. fejezete.

8.8 Egyéb információforrások a kockázatokról

A könyvvizsgáló által végrehajtott egyéb eljárásokat kockázatbecslésre is fel lehet használni. Az alábbi ábra néhány tipikus példát mutat.

8.8–1. ábra

Forrás	Leírás
Ügyfélfogadás vagy -megtartás	Az előzetes eljárások végrehajtása során megszerzett releváns információk.
Korábbi munka	<p>A gazdálkodó egység számára teljesített korábbi megbízások és egyéb típusú megbízások során nyert releváns tapasztalatok.</p> <p>Ez magában foglalhatja a következőket:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a korábbi könyvvizsgálatok aggályos területei; • a belső kontroll gyengeségei; • a szervezeti felépítés, az üzleti folyamatok és a belső kontroll rendszerek változásai, és • múltbeli hibás állítások, illetve az a tény, hogy ezeket időben kijavították-e.
Külső információk	<ul style="list-style-type: none"> • a gazdálkodó egység külső jogtanácsosaival vagy értékelési szakembereivel készített interjúk; • a bankok vagy minősítő ügynökségek által készített jelentések áttekintése; • információk az ágazatról és a gazdaság állapotáról az internetről, kereskedelmi és gazdasági naplókból, valamint szabályozási és pénzügyi kiadványokból.
A könyvvizsgálati munkacsoport megbeszélései	A gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak (beleértve a közzétételeket is) a csalást is magában foglaló lényeges hibás állításoknak való kitétségéről szóló (a partnert is bevonó) munkacsoport-megbeszélések eredményei.

8.9 Speciális kockázatbecslési eljárások

Az alábbi táblázat azoknak a nemzetközi könyvvizsgálati standardoknak a listáját tartalmazza, amelyeknél konkrét kockázatbecslési eljárásokat kell végrehajtani minden könyvvizsgálat esetében, ahol ez vonatkozik.

8.9–1. ábra

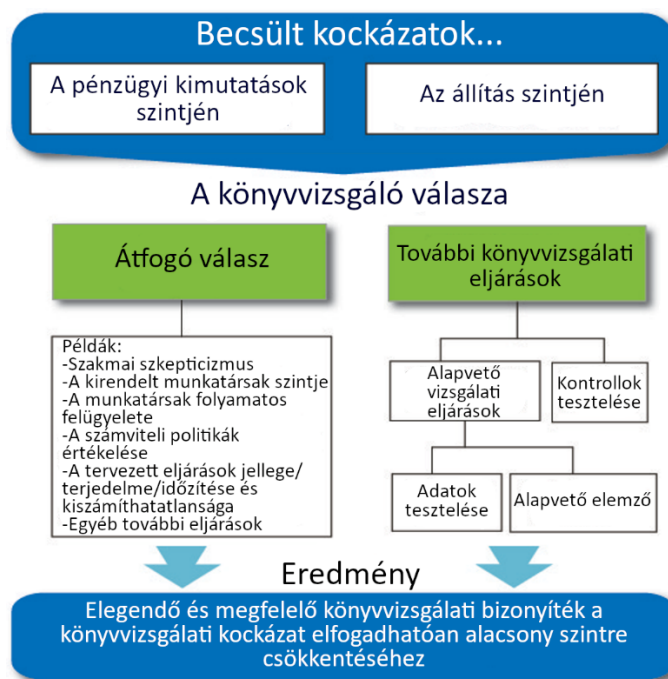
Nemzetközi könyvvizsgálati	Cím
240	A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál
250 (Felülvizsgált)	A jogszabályok és szabályozások figyelembevétele a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál
315 (Felülvizsgált)	A lényeges hibás állítás kockázatának azonosítása és felmérése a gazdálkodó egység és környezetének megismerésén keresztül
320	Lényegesség a könyvvizsgálat tervezésében és végrehajtásában
540	Számviteli becslések – beleértve a valós értékre vonatkozó számviteli becsléseket is – és a kapcsolódó közzétételek könyvvizsgálata

550	Kapcsolt felek
560	Fordulónap után események
600	Speciális szempontok – Csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatai (beleértve a komponensek könyvvizsgálóinak munkáját)

9. Válaszok a becsült kockázatokra

A fejezet tartalma	Vonatkozó nemzetközi könyvvizsgálati standardok
A becsült kockázatokra adandó megfelelő válaszok kialakítása és megvalósítása.	240, 300, 330, 500

9.0–1. ábra



Bekezdés száma	A nemzetközi könyvvizsgálati standard céljai
330.3	A könyvvizsgáló célja, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen a lényeges hibás állítás becsült kockázataira vonatkozóan a kockázatokra adandó megfelelő válaszok kialakításán és végrehajtásán keresztül.

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
300.9	<p>A könyvvizsgálónak ki kell dolgoznia egy könyvvizsgálati tervet, amelynek magában kell foglalnia az alábbiak leírását:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) A tervezett kockázatbecslési eljárások jellege, ütemezése és terjedelme a 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard szerint. (b) Az állítások szintjén tervezett további könyvvizsgálati eljárások jellege, ütemezése és terjedelme a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard szerint. (c) Az egyéb olyan tervezett könyvvizsgálati eljárások, amelyeket azért szükséges végrehajtani, hogy a megbízás összhangban legyen a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal. (Hiv.: A12–A14. bekezdés)
330.7	<p>A végrehajtható további könyvvizsgálati eljárások megtervezésekor a könyvvizsgálónak:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Minden egyes ügyletcsoporthoz, számlaegyenleg és közzététel tekintetében mérlegelnie kell az állítás szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázata becslésének okait, beleértve: <ul style="list-style-type: none"> (i) a releváns ügyletcsoporthoz, számlaegyenleg vagy közzététel konkrét jellemzői (tehát az eredendő kockázat) miatt felmerülő lényeges hibás állítás valószínűségét, valamint (ii) azt, hogy a kockázatbecslés figyelembe vesz-e releváns kontrollokat (tehát az ellenőrzési kockázatot), ezáltal megkövetelve a könyvvizsgálótól, hogy könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen annak meghatározása érdekében, hogy a kontrollok hatékonyan működnek-e (azaz a könyvvizsgáló támaszkodni kíván a kontrollok működési hatékonyságára az alapvető vizsgálati eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének meghatározásakor); továbbá (Hiv.: A9–A18. bekezdés) (b) Annál meggyőzőbb könyvvizsgálati bizonyítékot kell szereznie, minél magasabb a könyvvizsgáló által becsült kockázat. (Hiv.: A19. bekezdés)
500.6	<p>A könyvvizsgálónak olyan könyvvizsgálati eljárásokat kell megterveznie és végrehajtania, amelyek az adott körülmények között az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzéséhez megfelelőek. (Hiv.: A1–A25. bekezdés)</p>

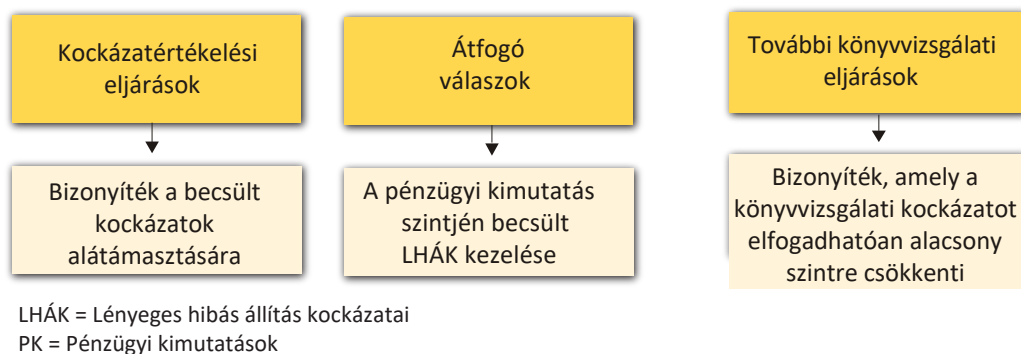
9.1 Áttekintés

A kockázatbecslési eljárások (lásd a jelen Útmutató 1. kötetének 8. fejezetét) célja a kockázatok azonosítása és felmérése mind a pénzügyi kimutatások, mint az állítás szintjén a lényeges ügyletcsoporthoz, számlaegyenlegek és közzétételek vonatkozásában.

A további könyvvizsgálati eljárások (lásd a jelen Útmutató 1. kötetének 10. fejezetét) úgy épülnek fel, hogy reagáljanak az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítások becsült kockázataira. Céljuk elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték szerzése a könyvvizsgálati kockázat elfogadhatóan alacsony szintre történő csökkentése érdekében.

A könyvvizsgálati eljárások három fő kategóriáját az alábbi ábra illusztrálja.

9.1–1. ábra



A pénzügyi kimutatás szintjén becsült kockázatok jellegüket tekintve átfogóak és olyan átfogó könyvvizsgálati válaszokat igényelnek, mint például a munka elvégzésére kijelölt személyek tapasztalatának, a szükséges felügyelet szintjének, valamint a tervezett könyvvizsgálati eljárások jellegét és terjedelmét érintő szükséges módosításoknak a meghatározása.

Az állítás szintjén becsült kockázatok a sajátos számlaegyenlegekhez, ügyletcsoporthoz és közzétételekhez kapcsolódnak. A választ olyan további könyvvizsgálati eljárások végrehajtása jelenti, mint az adatok tesztelése, a kontrollok tesztelése és az alapvető elemző eljárások.

A további könyvvizsgálati eljárások kidolgozását befolyásolják:

- a kockázatbecslési eljárások végrehajtásának és a kockázatok állítás szintjén történő felmérésének az eredményei; és
- a könyvvizsgáló által a lényeges hibás állítás pénzügyi kimutatás szintjén becsült kockázatai kapcsán kidolgozott átfogó válaszok.

9.2 Átfogó válaszok a kockázatokra a pénzügyi kimutatások szintjén

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
330.5	A könyvvizsgálónak átfogó válaszokat kell kialakítania és végrehajtania a pénzügyi kimutatások szintjén fennálló lényeges hibás állítás becsült kockázatainak a kezelésére. (Hiv.: A1–A3. bekezdés)

A pénzügyi kimutatás szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázatai olyan kockázatokat jelentenek, amelyek átfogóan kapcsolódnak a pénzügyi kimutatások egészéhez és potenciálisan sok állítást érintenek. Ennek eredményeképpen ezek a kockázatok (például az, ha a vezetésnek rossz a hozzáállása a kontrollhoz) közvetetten hozzájárulhatnak az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állításokhoz. Például, ha a gazdálkodó egység könyvelője nem kompetens, a pénzügyi kimutatások több egyenlegét, ügyletcsoportját vagy közzétételét érintően több lehetőség is felmerül a hibázásra vagy csalásra. Ebből következően a pénzügyi kimutatások szintjén fennálló kockázatokat gyakran nem lehet konkrét könyvvizsgálati eljárások végrehajtásával kezelni, hanem átfogó választ igényelnek.

A 240. és a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardok körvonalaznak néhány lehetséges átfogó választ a pénzügyi kimutatások szintjén azonosított kockázatokra. Az alábbiakban ezt néhány példával illusztráljuk.

9.2–1. ábra

Lehetséges átfogó válaszok a pénzügyi kimutatások szintjén becsült kockázatokra

<p>A megbízás kezelése</p>	<p>Hangsúlyozni kell a könyvvizsgálati munkacsoport számára a szakmai szkepticizmus megőrzésének szükségességét.</p> <p>Tapasztaltabb vagy speciális készségekkel rendelkező munkatársakat (pl. igazságügyi szakértői, értékelési és informatikai szakembereket) kell kijelölni.</p> <p>Folyamatosabb felügyeletet kell biztosítani a munkatársaknak, miközben a munkájukat végzik.</p> <p>Ha a gazdálkodó egység rendelkezik belső ellenőrzési funkcióval, mérlegelni kell, hogy munkájukat fel lehet-e használni:</p> <ul style="list-style-type: none"> • könyvvizsgálati bizonyítékok megszerzésére, vagy • a könyvvizsgáló közvetlen támogatására a könyvvizsgálati bizonyíték megszerzésében.
<p>A kiszámíthatatlanság beépítése a további könyvvizsgálati eljárások kiválasztásába</p>	<p>A további könyvvizsgálati eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének kiválasztásába bele kell foglalni egy kiszámíthatatlansági elemet. Ez különösen fontos a csalási kockázatok kezelésénél, mert a gazdálkodó egységnél az egyének ismerhetik a normál könyvvizsgálati eljárásokat, és ezért jobban el tudják leplezni a beszámolóképzés során elkövetett csalást.</p> <p>A kiszámíthatatlanság elérhető:</p> <ul style="list-style-type: none"> • alapvető vizsgálati eljárásoknak az egyébként lényegességük vagy kockázatuk miatt nem tesztelt kiválasztott számlaegyenlegeken és állításokon történő végrehajtásával; • a könyvvizsgálati eljárások egyébként várt időzítésének a módosításával; • eltérő mintavételezési módszerek alkalmazásával, és • a könyvvizsgálati eljárások különböző helyszíneken vagy előre be nem jelentett helyszíneken történő végrehajtásával (például leltárkészítéskor).

Lehetséges átfogó válaszok a pénzügyi kimutatások szintjén becsült kockázatokra

<p>A tervezett könyvvizsgálati eljárások felülvizsgálata</p>	<p>Módosítani kell a könyvvizsgálati eljárások jellegét, időzítését vagy terjedelmét. Például:</p> <ul style="list-style-type: none"> • az alapvető vizsgálati eljárásokat az időszak végén kell végrehajtani egy évközi dátum helyett; • végre kell hajtani bizonyos eszközök fizikai megfigyelését vagy ellenőrzését; • végre kell hajtani a leltárnyilvántartások további ellenőrzését a szokatlan tételek, váratlan összegek és egyéb tételek utánkövetés céljából történő azonosítása érdekében; • további munkát kell végezni a vezetői becslések, valamint a mögöttes megítélések és feltevések ésszerűségének értékelése céljából; • növelni kell a minta méretét vagy részletesebb elemző eljárásokat kell végrehajtani; • számítógéppel támogatott könyvvizsgálati módszereket (CAAT) kell alkalmazni azért, hogy: <ul style="list-style-type: none"> – több bizonyítékot lehessen szerezni a jelentős számlákon vagy elektronikus ügyletfájlokban szereplő adatokról – részletesebben lehessen tesztelni az elektronikus ügyleteket és számlafájlokat; – ki lehessen választani mintaügyleteket a kulcsfontosságú elektronikus fájlokból; – ki lehessen válogatni a speciális jellemzőkkel bíró ügyleteket, és – egy egész populációt lehessen tesztelni egy minta helyett; • további információkat lehessen kérni a külső megerősítésekben. Például, egy követelésigazolásra vonatkozóan a könyvvizsgáló kérheti az értékesítési megállapodások részleteit, beleértve a dátumot, a visszatérítési jogot és a szállítási feltételeket; valamint <p>módosítani kell a könyvvizsgálati eljárások jellegét és terjedelmét az érdemibb könyvvizsgálati bizonyítékok beszerzése érdekében.</p>
<p>A könyvvizsgálati megközelítés változásai</p>	<p>Mérlegelni kell a kontrollkörnyezetről szerzett ismereteket.</p> <p>Ha a kontrollkörnyezet hatékony, a könyvvizsgáló megbízhat a belső kontrollban és a gazdálkodó egységen belül előállított könyvvizsgálati bizonyíték megbízhatóságában. Ez jelenthet:</p> <ul style="list-style-type: none"> • több könyvvizsgálati munkát egy évközi dátumkor az időszak vége helyett; valamint • olyan megközelítést, amely kontrollok tesztelését, valamint alapvető vizsgálati eljárásokat alkalmaz (kombinált megközelítés). <p>Ha a kontrollkörnyezet nem hatékony, eredményezheti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • több könyvvizsgálati eljárás végrehajtását az időszak végén egy évközi dátum helyett; • részletesebb könyvvizsgálati bizonyíték megszerzését az alapvető vizsgálati eljárások eredményeképpen; és • a könyvvizsgálat hatókörébe bevont helyszínek számának növekedését.
<p>Az alkalmazott számviteli politikák ellenőrzése</p>	<p>Értékelni kell, hogy a számviteli politikák gazdálkodó egység általi kiválasztása és alkalmazása, különös tekintettel azokra, amelyek a szubjektív értékelésekhez és összetett ügyletekhez kapcsolódnak, jelezhet-e a pénzügyi beszámolás során elkövetett olyan csalást, amely a vezetés bevételekkel való erőfeszítéseiből ered.</p>

MÉRLEGELENDŐ

Időzítés

Átfogó válaszokat lehet kidolgozni a tervezési fázisban, majd ezeket bele lehet foglalni az átfogó könyvvizsgálati stratégiába. Az új megbízások esetén az átfogó válaszokat előzetesen, a tervezés során ki lehet dolgozni, és később a kockázatbecslés eredményei alapján meg lehet erősíteni vagy módosítani lehet.

Dokumentálás

Az átfogó könyvvizsgálati válasz és könyvvizsgálati stratégia kidolgozása egy kisebb gazdálkodó egységnél nem kell, hogy összetett vagy időigényes feladat legyen. Néhány esetben mindkét lépés letudható az előző könyvvizsgálat befejezésekor készített rövid memorandummal (feltételezve, hogy minden szükséges témát lefed), amelyet később a vezetéssel folytatott megbeszélések alapján aktualizálni lehet.

Vezetés általi felülírás

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
240.26	<p>A csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése során a könyvvizsgálónak - azon feltételezés alapján, hogy csalási kockázatok állnak fenn a bevételek megjelenítésében - értékelnie kell, hogy milyen típusú bevételekből, bevételi ügyletekből vagy állításokból származnak ilyen kockázatok. A 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 47. bekezdése határozza meg az előírt dokumentációt arra az esetre, amikor a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy a feltételezés nem vonatkozik a megbízás körülményeire, és ennek megfelelően a bevételek megjelenítését nem azonosította csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázataként. (Hiv.: A28–A30. bekezdés)</p>
240.32	<p>A kontrollok vezetés általi felülírása kockázatainak könyvvizsgáló általi beclésétől függetlenül a könyvvizsgálónak könyvvizsgálati eljárásokat kell megterveznie és végrehajtania annak érdekében, hogy:</p> <p>(a) Tesztelje a főkönyvben rögzített naplótételek és a pénzügyi kimutatások elkészítése során tett egyéb helyesbítések megfelelőségét. Az ilyen tesztelésekkel kapcsolatos könyvvizsgálati eljárások megtervezésekor és végrehajtásakor a könyvvizsgálónak:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) interjúkat kell készítenie a pénzügyi beszámolási folyamatban részt vevő személyekkel a naplótételek feldolgozásával és egyéb helyesbítésekkel kapcsolatos nem megfelelő vagy szokatlan tevékenységekre vonatkozóan, (ii) a beszámolási időszak végén rögzített naplótételeket és egyéb helyesbítéseket kell kiválasztania, valamint (iii) mérlegelnie kell a naplótételek és egyéb helyesbítések egész időszakra vonatkozó tesztelésének a szükségességét. (Hiv.: A41–A44. bekezdés) <p>(b) Áttekintse a számviteli becléseket az elfogultság szempontjából és értékelje, hogy az elfogultságot eredményező körülmények, ha vannak ilyenek, csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatát testesítik-e meg. Ezen áttekintés végrehajtásakor a könyvvizsgálónak:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) Értékelnie kell, hogy a vezetés megítélései és döntései a pénzügyi kimutatásokban szereplő számviteli beclések elkészítése során, még akkor is, ha azok önmagukban ésszerűek, jeleznek-e olyan lehetséges elfogultságot a gazdálkodó egység vezetése részéről, amely csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatát testesítheti meg. Ha igen, akkor a könyvvizsgálónak egészükből véve újra kell értékelnie a számviteli becléseket, és (ii) visszamenőlegesen át kell tekintenie a vezetésnek az előző évi pénzügyi kimutatásokban szerepeltetett jelentős számviteli beclésekhez kapcsolódó megítéléseit és feltételezéseit. (Hiv.: A45–A47. bekezdés) <p>(c) Olyan jelentős ügyletek esetén, amelyek kívül esnek a gazdálkodó egység szokásos üzletmenetén, vagy amelyek - figyelembe véve a könyvvizsgálónak a gazdálkodó egységre és annak környezetére vonatkozó ismereteit, valamint a könyvvizsgálat során szerzett egyéb információkat - egyébként szokatlanok tűnnek, a könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy az ügyletek üzleti szempontból vett értelme (vagy annak hiánya) arra utal-e, hogy lehet, hogy ezeket a beszámolóalkészítés során elkövetett csalás céljából vagy az eszközök elsikkasztásának leplezése céljából kötötték meg. (Hiv.: A48. bekezdés)</p>
240.33	<p>A könyvvizsgálónak meg kell állapítania, hogy a kontrollok vezetés általi felülírásának azonosított kockázataira vonatkozó válaszadás céljából a könyvvizsgálónak szükséges-e egyéb könyvvizsgálati eljárásokat végrehajtania a fentiekben konkrétan említetteknek kívül (azaz ott, ahol olyan további konkrét kockázatok állnak fenn a vezetés általi felülírásra vonatkozóan, amelyeket nem fednek le a 32. bekezdésben szereplő követelmények teljesítése érdekében végrehajtott eljárások részeként).</p>

A vezetés általi felülírás és a bevételmegjelenítés során elkövetett csalás jelentős kockázatoknak tekintendők (lásd a jelen Útmutató 2. kötetének 10. fejezete) és eszerint is kezelendők. Ennek eredményeképpen vannak bizonyos könyvvizsgálati eljárások, amelyeket végre kell hajtani minden könyvvizsgálat során. Ezeket a fenti nemzetközi könyvvizsgálati standard idézetek körvonalazzák. A következő ábra tartalmaz néhány további megjegyzést.

9.2–2. ábra

A vezetés általi felülírás kezelésére szolgáló eljárások	
Naplótételek	<p>A naplótételeket és egyéb helyesbítéseket az alábbiak alapján kell azonosítani, kiválasztani és tesztelni:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a gazdálkodó egység pénzügyi beszámolási folyamatának és a belső kontroll felépítésének/megvalósításának ismerete, és • a következők mérlegelése: <ul style="list-style-type: none"> – a csalási szándékú naplótételek vagy egyéb helyesbítések jellemzői, – a csalási kockázati tényezők megléte, amelyek konkrét naplótételosztályokhoz és egyéb helyesbítésekhez kapcsolódnak, és – a pénzügyi beszámolási folyamatban részt vevő személyekkel a nem megfelelő vagy szokatlan tevékenységre vonatkozóan készített interjúk.
Becslések	<p>Ellenőrizni kell a konkrét ügyletekhez és egyenlegekhez kapcsolódó becsléseket a vezetés részéről fennálló esetleges elfogultság azonosítása érdekében. A további eljárások magukban foglalhatják:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a becslések egészének újbóli mérlegelését; • a vezetés előző időszaki jelentős számviteli becslésekhez kapcsolódó megítéléseinek és feltételezéseinek a visszamenőleges ellenőrzését; továbbá • annak meghatározását, hogy a halmozott hatás lényeges hibás állítást eredményez-e a pénzügyi kimutatásokban.
Jelentős ügyletek	<p>Meg kell ismerni a szokatlan vagy a szokásos üzletmeneten kívüli jelentős ügyletek mögötti üzleti indokot. Ez magában foglalja annak felmérését, hogy:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a vezetés nagyobb hangsúlyt fektet-e egy adott számviteli eljárás szükségességére, mint az ügylet mögöttes gazdaságosságára; • az ügyletek körülményei túlzottan összetettek-e; • a vezetés megvitatta-e az ilyen ügyletek jellegét és elszámolását az irányítással megbízott személyekkel; • az ügyletek magukban foglalnak-e korábban be nem azonosított kapcsolt feleket, vagy olyan feleket, akik nem rendelkeznek vagyoni eszközzel vagy pénzügyi erővel ahhoz, hogy az ügyletet a könyvvizsgálat alatt álló gazdálkodó egység segítsége nélkül támogassák; • az ügyleteket, amelyek nem konszolidált kapcsolt feleket érintenek, beleértve a speciális célú gazdálkodó egységeket is, megfelelően áttekintették és jóváhagyták-e az irányítással megbízott személyek, és • rendelkezésre áll-e megfelelő dokumentáció.

A vezetés általi felülírás kezelésére szolgáló eljárások

<p>A bevétel megjelenítése</p>	<p>Alapvető elemző eljárások végrehajtása. Mérlegelni kell számítógéppel támogatott könyvvizsgálati módszerek alkalmazását a szokatlan vagy váratlan bevételi összefüggések vagy ügyletek azonosítása céljából.</p> <p>Meg kell erősíteni az ügyfelekkel a vonatkozó szerződéses feltételeket (elfogadás kritériumai, szállítási és fizetési feltételek) és a mellékmegállapodások hiányát (a termék visszaszolgáltatására vonatkozó jog, garantált viszonteladási összegek stb.).</p>
<p>Pénzügyi kimutatások közzétételei</p>	<p>Eljárásokat kell végrehajtani annak értékelésére, hogy a pénzügyi kimutatások átfogó prezentálása megfelel-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek.</p> <p>Ezen értékelés elvégzése során mérlegelni kell, hogy a pénzügyi kimutatások olyan módon vannak-e prezentálva, amely tükrözi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a pénzügyi információk és a mögöttes ügyletek, események és feltételek megfelelő besorolását és leírását, valamint • a pénzügyi kimutatások megfelelő prezentálását, felépítését és tartalmát. Ez magában foglalja a következők mérlegelését: <ul style="list-style-type: none"> ▪ a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek előírása szerint alkalmazott terminológia; ▪ a részletezettség; ▪ az összegek összevonása és alábontása; és ▪ a meghatározott összegek alapja.

9.3 Válasz az állítás szintjén becsült kockázatokra

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
330.6	A könyvvizsgálónak olyan további könyvvizsgálati eljárásokat kell megterveznie és végrehajtania, amelyek jellege, ütemezése és terjedelme az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítások becsült kockázatain alapul és arra reagál. (Hiv.: A4–A8. bekezdés)

A könyvvizsgálónak az állítások szintjén azonosított kockázatokra vonatkozó becslése biztosítja a kiinduló pontot:

- megfelelő könyvvizsgálati megközelítés mérlegeléséhez, és
- a további könyvvizsgálati eljárások megtervezéséhez és végrehajtásához. A további könyvvizsgálati eljárások részletes leírásához lásd az 1. kötet, 10. fejezetét.

A megfelelő könyvvizsgálati megközelítés

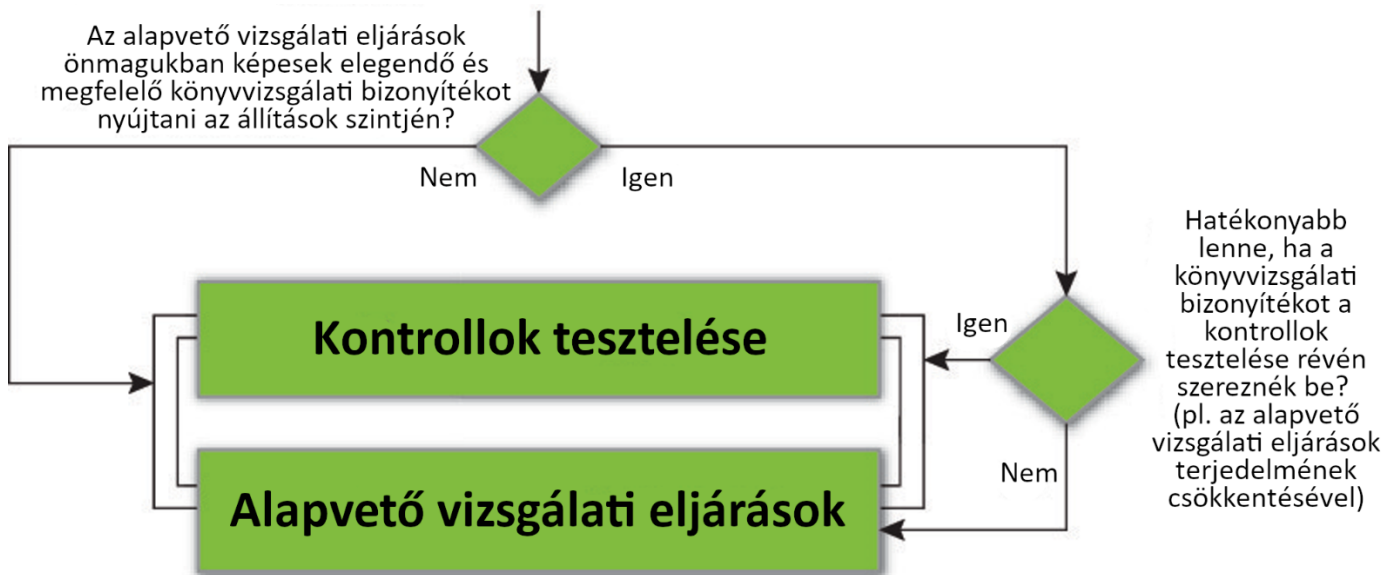
A további könyvvizsgálati eljárások megtervezésére és végrehajtására vonatkozó könyvvizsgálati megközelítés alapját a pénzügyi kimutatások és az állítás szintjén azonosított kockázatok felmérése képezi.

Mivel a becsült kockázatok eltérőek a lényeges ügyletcsoportok, számlaegyenlegek és közzétételek

esetében, a leghatékonyabb könyvvizsgálati megközelítés is változó. Például, helyénvaló lehet az értékesítés teljessége feletti kontrollok tesztelése és alapvető vizsgálati eljárások alkalmazása a többi állításra. A kötelezettségek esetén az alapvető módszer esetleg alkalmazható az összes állításra. A kulcs olyan könyvvizsgálati eljárások kidolgozása, amelyek megfelelően reagálnak az azonosított kockázatokra.

A következő ábra a megfelelő könyvvizsgálati megközelítés kidolgozásának néhány szempontját körvonalazza egy számlaegyenleg vagy ügyletcsoporthoz való vonatkozásában.

9.3–1. ábra



Megjegyzés: A kisebb gazdálkodó egységeknél lehet, hogy nincsenek megfelelő kontrolltevékenységek, vagy csak nagyon korlátozottak. Ezekben az esetekben elsősorban egy alapvető megközelítés lehet az egyetlen alternatíva.

A további könyvvizsgálati eljárások megtervezése és végrehajtása

A könyvvizsgálati eljárások jellege, ütemezése és terjedelme az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítások becsült kockázatain alapul és arra reagál. Ez egyértelmű kapcsolatot teremt a könyvvizsgáló további könyvvizsgálati eljárásai és a kockázatbecslés között.

Az első lépés az adott napig megszerzett és a további könyvvizsgálati eljárások kidolgozásának alapjául szolgáló információk áttekintése. Ilyenek például:

- A becsült kockázatok (pl. üzleti és csalási kockázatok) jellege és indoklása mind a pénzügyi kimutatások, mind az állítás szintjén.
- Azok a számlaegyenlegek, ügyletcsoportok vagy közzétételek, amelyek lényegesek a pénzügyi kimutatások szempontjából.
- A kontrollok tesztelésének szükségessége (ha van ilyen). Ez akkor következik be, ha az alapvető vizsgálati eljárások önmagukban nem képesek elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot nyújtani az állítások szintjén.
- A kontrollkörnyezet és a kontrolltevékenységek könyvvizsgáló általi ismerete. Konkrétan azonosításra került-e olyan releváns belső kontroll, amely tesztelés esetén hatékony választ adna a lényeges hibás állítások becsült kockázataira egy adott állítás esetén; valamint
- Azoknak a konkrét könyvvizsgálati eljárásoknak a jellege és terjedelme, amelyekre bizonyos nemzetközi könyvvizsgálati standardok vagy helyi szabályok és szabályzatok szerint szükség lehet.

A fenti információk alapján a könyvvizsgáló ki tudja dolgozni a végrehajtandó eljárások jellegét és terjedelmét. A kidolgozás néhány szempontját az alábbi ábra illusztrálja.

9.3–2. ábra

Mérlegelendő	A könyvvizsgálati eljárás kidolgozására gyakorolt hatás
A kezelt állítás jellege	Mi a legmegfelelőbb könyvvizsgálati eljárás az adott állítás kezelésére? Mérlegelendő: <ul style="list-style-type: none"> • Hatékony Az értékesítés teljességének bizonyítékát leginkább a kontrollok tesztelése révén lehet beszerezni, míg a készletértékelést alátámasztó bizonyíték valószínűleg alapvető vizsgálati eljárással kerül beszerzésre; valamint • A megszerzett bizonyíték megbízhatósága Megbízhatóbb bizonyítékot kell nyújtani egy állításra vonatkozóan. A követelések létezésük megállapítása érdekében történő megerősítése jobb bizonyítékot szolgáltathat, mint pusztán a számlák vizsgálata vagy az elemző eljárások végrehajtása.
A becsült kockázat okai	Melyek a kockázatbecslés mögöttes okai? Ez magában foglalja a pénzügyi kimutatások adott területe jellemzőinek, az azonosított és becsült eredendő kockázatoknak és a releváns belső kontrolloknak a mérlegelését. Ha a releváns belső kontrollok kidolgozása és megvalósítása után a becsült kockázat alacsonynak tűnik, a kontrollok tesztelését is mérlegelni lehet a becsült kockázat megerősítése és esetleg az egyébként szükséges alapvető vizsgálati eljárások terjedelmének csökkentése érdekében.
A kockázat becsült szintje	Megbízhatóbb és relevánsabb könyvvizsgálati bizonyítékra van szükség néhány becsült kockázatnál? A szükséges bizonyosság biztosításához a meglévő eljárások hatókörét lehet, hogy bővíteni kell, vagy néhány típusú könyvvizsgálati eljárást esetleg kombinálni kell. Például, egy nagy értékű készlettel létezéséről való meggyőződés érdekében fizikai ellenőrzést is végre lehet hajtani az alátámasztó dokumentumok vizsgálata mellett.
A felhasznált információk forrása	A tervezett könyvvizsgálati eljárások a gazdálkodó egység információs rendszere által létrehozott nem pénzügyi információkra támaszkodnak? Ezek lehetnek a főkönyvből és az analitikákból vagy azokon kívülről beszerzett információk. Ha igen, bizonyítékot kell beszerezni az információk pontosságáról és teljességéről. Például, egy toronyházi apartman esetében a bérelt egységek számával megszorított havi bérleti díjat lehet összevetni a teljes bevétellel. Ebben az esetben fontos lenne meggyőződni róla, hogy a bérelt egységek száma tényszerű, és hogy a havi bérleti díjak megegyeznek az aláírt lízingszerződésekkel.
Kettős célú tesztek alkalmazásának lehetősége	Hatékony lenne-e a kontrollok tesztelését az adatok tesztelésével párhuzamosan végrehajtani ugyanazon az ügyleten? Például, ha egy számlát vizsgálunk a jóváhagyás bizonyítéka szempontjából (kontrollok tesztelése), egyben ellenőrizni lehet rajta az ügylet más aspektusait is (adatok tesztelése).

Állítások alkalmazása a tesztelendő populáció kiválasztásakor

Az eljárás kidolgozásakor a könyvvizsgálónak gondosan mérlegelnie kell annak az állításnak a jellegét, amelyre bizonyíték beszerzése zajlik. Ez meghatározza a megvizsgálandó bizonyíték típusát, az eljárás jellegét és a populációt, amelyből a mintát ki kell választani.

Például, a **létezésre** vonatkozó állításra vonatkozó bizonyítékot olyan tételek kiválasztása révén kell beszerezni, amelyeket egy, a pénzügyi kimutatásokban szereplő összeg már tartalmaz. A követelésegyenlegek megerősítés céljából történő kiválasztása bizonyítékot szolgáltat arra, hogy a követelésegyenleg létezik. Ugyanakkor egy, a pénzügyi kimutatásokban szereplő összeg által már tartalmazott tételek kiválasztása nem nyújt bizonyítékot a teljességi állításra vonatkozóan.

Ami a **teljességet** illeti, a tételeket olyan bizonyítékból kell kiválasztani, amely jelzi, hogy egy tételt bele kell foglalni a pénzügyi kimutatás releváns összegébe. Annak meghatározása esetén, hogy az értékesítés teljes-e (vagyis hogy nincs nyilván nem tartott értékesítés), a fuvarlevél kiválasztása és értékesítési számlákkal történő egyeztetése (a fuvarlevelek teljességétől függően) bizonyítékot nyújt az elmulasztott értékesítésre.

Az eljárások időzítése

Az időzítés vagy arra utal, mikor hajtják végre a könyvvizsgálati eljárásokat, vagy arra az időszakra vagy dátumra, amelyre a könyvvizsgálati bizonyíték vonatkozik.

Az időszak vége előtt vagy az időszak végén?

A legtöbb esetben (különösen a kisebb gazdálkodó egységeknél) a könyvvizsgálati eljárások az időszak végén és később kerülnek végrehajtásra. Emellett minél magasabb a lényeges hibás állítás kockázata, annál valószínűbb, hogy az alapvető vizsgálati eljárásokat az időszak végéhez közelebbi időpontban vagy azt követően hajtják végre.

Néhány esetben lehetnek előnyei annak, ha a könyvvizsgálati eljárásokat az időszak vége előtt hajtják végre. Például:

- Segítség a jelentős ügyek korai azonosításában. Idő biztosítása az ügyek kezelésére és további könyvvizsgálati eljárások végrehajtására.
- A könyvvizsgáló társaság munkaterhelésének kiegyensúlyozása néhány csúcsidezési eljárás olyan időszakra történő kitolásával, amikor több idő van rájuk.
- Az ügyfél munkaterhelésének kiegyensúlyozása azáltal, hogy csökken az időszak végét követően a könyvvizsgálati interjúkérdések megválaszolásához és a kért bizonyíték és ütemtervek biztosításához szükséges idő; továbbá
- Az eljárások bejelentés nélküli vagy kiszámíthatatlan időpontokban történő végrehajtása.

A következő ábra bemutatja, milyen tényezőket kell mérlegelni annak eldöntésénél, hogy szükség van-e eljárások végrehajtására év közben.

9.3–3. ábra

A mérlegelendő tényezők	
Az időszak vége előtt végrehajtott könyvvizsgálati eljárások	Mennyire jó az átfogó kontrollkörnyezet? Az évközi leltározás, majd a készletmozgások aktualizálása (kimenő és bejövő tételek) nem valószínű, hogy elegendő, ha a kontrollkörnyezet gyenge. Mennyire jók a mérlegelt számlaegyenlegek vagy ügyletcsoportok feletti konkrét kontrollok?
	Rendelkezésre áll-e a szükséges bizonyíték a teszt végrehajtásához? Az elektronikus fájlokat később felülírhatják, vagy a megfigyelendő eljárásokra csak bizonyos időpontokban kerülhet sor.
	Az időszak vége előtti eljárás kezelné-e az érintett kockázat jellegét és tartalmát?
	Az évközi eljárás érinti-e az időszakot vagy dátumot, amelyhez a könyvvizsgálati bizonyíték kapcsolódik?
	Mennyi további bizonyítékra lesz szükség a hátralévő időszak során az eljárás dátuma és az időszak vége között?

Az 1. kötet 10.5. fejezete további tájékoztatást nyújt a kontrollok tesztelésének időzítésére vonatkozóan.

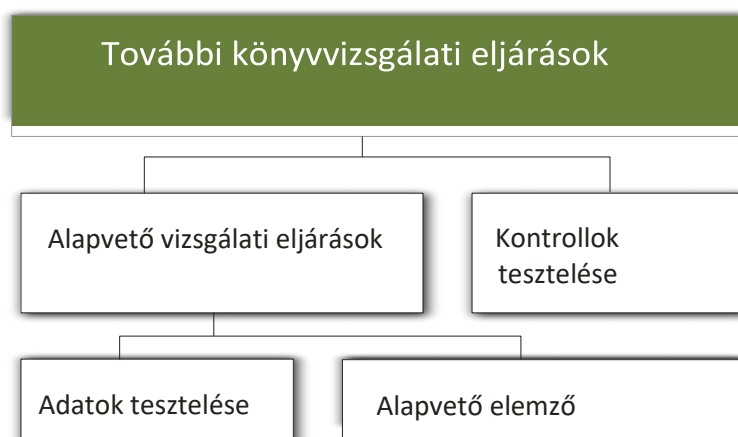
Az időszak vége után

Bizonyos könyvvizsgálati eljárásokat csak az időszak végén vagy azt követően lehet végrehajtani. Ezek közé tartoznak a megfelelő időszakra történő elszámolások (ahol minimális a belső kontrollra történő támaszkodás), az időszak végi helyesbítések és a fordulónap utáni események.

10. További könyvvizsgálati eljárások

A fejezet tartalma	Vonatkozó nemzetközi könyvvizsgálati standardok
A további könyvvizsgálati eljárások jellemzői és alkalmazása.	330, 505, 520

10.0–1. ábra



Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
330.4	<p>A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard alkalmazásában a következő kifejezéseknek az alábbi jelentésük van:</p> <ul style="list-style-type: none">(a) Alapvető vizsgálati eljárás – olyan könyvvizsgálati eljárás, amelyet az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítások feltárása céljából alakítottak ki. Az alapvető vizsgálati eljárások a következők:<ul style="list-style-type: none">(i) az adatok tesztelése (ügyletcsoporthoz, számlaegyenlegek és közzétételek), valamint(ii) alapvető elemző eljárások.(b) Kontrollok tesztelése – a kontrolloknak az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítások megelőzésében, vagy feltárásában és helyesbítésében való működési hatékonyságának értékelésére kialakított könyvvizsgálati eljárás.

10.1 Áttekintés

Ez a fejezet az állítás szintjén becsült kockázatokra adott válaszként kidolgozott további könyvvizsgálati eljárások jellemzőit és alkalmazását vázolja fel.

Alapvető vizsgálati eljárások

Az alapvető vizsgálati eljárásokat a könyvvizsgáló azért hajtja végre, hogy:

- bizonyítékokat gyűjtsön a számlaegyenlegekbe és mögöttes ügyletcsoporthoz beágyazott mögöttes állításokra vonatkozóan (T, L, PÉ, B); valamint
- feltárja a lényeges hibás állításokat.

A tipikus alapvető vizsgálati eljárások közé tartozik egy számlaegyenleg vagy az ügyletek egy reprezentatív mintájának a kiválasztása a következő célokból:

- a nyilvántartott összegek újraszámítása a pontosság ellenőrzéséhez;
- az egyenlegek létezésének megerősítése (követelések, bankszámlák, befektetések stb.);
- annak ellenőrzése, hogy az ügyleteket a megfelelő időszakban rögzítették-e (a megfelelő időszakban történő elszámolás tesztelése);
- az összegek időszakok közötti vagy a várakozásokkal szembeni összehasonlítása (elemző eljárások);
- az alátámasztó dokumentáció (például számlák vagy értékesítési szerződések) ellenőrzése;
- a nyilvántartott eszközök fizikai meglétének megfigyelése (készletleltárak); valamint
- az értékvesztésre képzett céltartalékok megfelelőségének ellenőrzése (kétes számlák és elavult készlet).

Kontrollok tesztelése

A kontrollok tesztelését a könyvvizsgáló azért hajtja végre, hogy bizonyítékot szerezzen azoknak a belső ellenőrzési eljárásoknak a működési hatékonyságáról, amelyek:

- olyan konkrét állításokkal foglalkoznak, amelyeknél a kontrollokra történő támaszkodás be van tervezve, valamint
- megelőzik vagy feltárják/helyesbítik a lényeges hibákat vagy a csalást.

A kontrollok tesztelése jellemzően tartalmazza ügyletek vagy az alátámasztó dokumentáció reprezentatív mintájának a következő célból történő kiválasztását:

- egy végrehajtott belső ellenőrzési eljárás működésének a megfigyelése;
- az ellenőrzési eljárás végrehajtására vonatkozó bizonyíték ellenőrzése;
- annak felderítése, hogy az eljárást hogyan és mikor hajtották végre, valamint
- az ellenőrzési eljárás működésének újbóli végrehajtása (például ahol az információs rendszer számítógépesített).

A kontroll működésére vonatkozó bizonyítékokat számítógéppel támogatott könyvvizsgálati módszerekkel (CAAT) is össze lehet gyűjteni.

10.2 Alapvető vizsgálati eljárások

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
330.18	A lényeges hibás állítás becsült kockázataitól függetlenül a könyvvizsgálónak alapvető vizsgálati eljárásokat kell terveznie és végrehajtania minden egyes lényeges ügyletcsoporthoz, számlaegyenleg és közzététel tekintetében. (Hiv.: A42–A47. bekezdés)
330.19	A könyvvizsgálónak mérlegelnie kell, hogy elvégzendők-e külső megerősítési eljárások alapvető könyvvizsgálati eljárásként. (Hiv.: A48–A51. bekezdés)
330.20	A könyvvizsgáló alapvető vizsgálati eljárásainak a pénzügyi kimutatások zárási folyamatához kapcsolódóan a következő vizsgálati eljárásokat kell tartalmaznia: (a) a pénzügyi kimutatásokban lévő információk egyeztetése vagy összevetése a mögöttes számviteli nyilvántartásokkal, beleértve a közzétételekben lévő információk egyeztetését vagy összevetését, akár a főkönyvön és az analitikákon belülről, akár azokon kívülről szerzik be az ilyen információkat, és (b) A pénzügyi kimutatások elkészítése során elszámolt lényeges naplótételek és egyéb helyesbítések vizsgálata. (Hiv.: A52. bekezdés)
330.21	Ha a könyvvizsgáló megállapította, hogy az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítások valamely becsült kockázata jelentős kockázat, olyan alapvető vizsgálati eljárásokat kell végrehajtania, amelyek konkrétan erre a kockázatra reagálnak. Ha a jelentős kockázatra vonatkozó megközelítés csupán alapvető vizsgálati eljárásokból áll, akkor ezeknek az eljárásoknak tartalmazniuk kell adatok teszteléseit. (Hiv.: A53. bekezdés)
330.22	Ha az alapvető vizsgálati eljárásokat év közben hajtják végre, akkor a könyvvizsgálónak a hátralévő időszakot: (a) a közbenső időszakra vonatkozó kontrollok teszteléseivel kombinált olyan alapvető vizsgálati eljárások, vagy (b) ha a könyvvizsgáló elegendőnek ítéli meg, kizárólag olyan további alapvető vizsgálati eljárások végrehajtásával kell lefednie, amelyek kellő alapot nyújtanak a könyvvizsgálati következtetéseknek az évközi időponttól az időszak végéig történő kivetítéséhez. (Hiv.: A54–A57. bekezdés)
330.23	Ha év közben olyan hibás állításokat tárnak fel, amelyekre a könyvvizsgáló nem számított a lényeges hibás állítás kockázatának becslésekor, akkor a könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy szükséges-e módosítani a kapcsolódó kockázatbecslést, valamint a hátralévő időszakot lefedő alapvető vizsgálati eljárások tervezett jellegét, ütemezését és terjedelmét. (Hiv.: A58. bekezdés)

Az alapvető vizsgálati eljárásokat a könyvvizsgáló alakítja ki az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítások feltárása céljából. Kétféle alapvető vizsgálati eljárás létezik, ezeket az alábbi ábra szemlélteti.

10.2–1. ábra

Eljárás	Leírás
Adatok tesztelése	Olyan bizonyíték gyűjtésére kialakított eljárások, amely alátámasztja a pénzügyi kimutatásban szereplő összeget. Ezeket az eljárásokat a létezésre, pontosságra és értékelésre vonatkozó állításokat érintő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzése céljából alkalmazzák.
Alapvető elemző eljárások	Az ilyen eljárások célja a pénzügyi kimutatásban szereplő összegek alátámasztása kiszámítható összefüggések alkalmazása révén mind a pénzügyi, mind a nem pénzügyi adatok között. Általában jobban alkalmazhatók az olyan nagyszámú ügyleteknél, amelyek az idő folyamán előre jelezhetők.

Adatok tesztelése

Amikor a könyvvizsgáló az alapvető vizsgálati eljárásokat azért dolgozza ki, hogy a becsült kockázatokra reagáljon, számos kérdést figyelembe kell vennie. Ezeket az alábbi ábra szemlélteti.

10.2–2. ábra

Kezelni	Leírás
Minden lényeges számlaegyenleg, ügyletcsoporthoz és közzététel	Erre a lényeges hibás állítások becsült kockázataitól függetlenül szükség van.
Előírt könyvvizsgálati eljárások	<p>Ez magában foglal minden olyan speciális eljárást, amely a nemzetközi könyvvizsgálati standardoknak és bármely helyi előírásnak való megfeleléshez szükséges. Néhány ilyen eljárás összegzését az 1. kötet 11–15. fejezetei tartalmazzák. Az előírt eljárások közé tartozik:</p> <ul style="list-style-type: none"> • A pénzügyi kimutatások elkészítése során elszámolt lényeges naplótételek és egyéb helyesbítések vizsgálata. • A vezetés általi felülírás kezelése (Lásd 1. kötet, 9.2. fejezet); valamint • A pénzügyi kimutatásokban szereplő információk egyeztetése a mögöttes számviteli nyilvántartásokkal. Ez magában foglalja a közzétételekben szereplő információk egyeztetését és összevetését a főkönyvből és az analitikákból vagy az azokon kívülről beszerzett információkkal.
A külső megerősítési eljárások szükségessége	<p>Mérlegelni kell a külső megerősítések beszerzésének szükségességét a számlaegyenlegekhez és azok elemeihez (banki egyenlegek, befektetések, követelések stb.), vagy olyan ügyekhez kapcsolódó állítások kezelése érdekében, mint:</p> <ul style="list-style-type: none"> • megállapodások és szerződések feltételei; • a gazdálkodó egység és más felek közötti ügyletek, és • a bizonyos feltételek hiányára vonatkozó bizonyítékok (pl. az értékesítési szerződés mellett nincs mellékmegállapodás). <p>Lásd a külső megerősítések tárgyalását lentebb.</p>
Jelentős kockázatok	Olyan alapvető vizsgálati eljárásokat (adatok tesztelése) kell kidolgozni és végrehajtani, amelyek kifejezetten az azonosított kockázatokra reagálnak és biztosítják a szükséges magas szintű könyvvizsgálati bizonyosságot.
Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések (ahol ez vonatkozik)	Ha a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard alkalmazandó és kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések azonosítására került sor, minden ilyen kérdést világosan ismertetni kell a könyvvizsgáló válaszával együtt. A pénzügyi kimutatásokban közzéteendő kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésekre vonatkozó információkat is azonosítani és kezelni kell.
Időzítés	Ha az eljárások végrehajtására az időszak vége előtt kerül sor, a hátralévő időszakot kontrollok tesztelésével kombinált alapvető vizsgálati eljárások vagy olyan további alapvető vizsgálati eljárások végrehajtásával kell lefedni, amelyek kellő alapot nyújtanak a könyvvizsgálati következtetéseknek az évközi időponttól az időszak végéig történő kivetítéséhez. Ha év közben váratlan hibás állítások azonosítására kerül sor, mérlegelni kell a tervezett fennmaradó eljárások módosítását.

Annak meghatározásakor, hogy mely alapvető vizsgálati eljárások reagálnak leginkább a becsült kockázatokra, a könyvvizsgáló végrehajthat:

- kizárólag adattesztelést, vagy
- ha a lényeges hibás állítás kockázata nem jelentős, kizárólag alapvető elemző eljárásokat, vagy
- az adatok tesztelésének és az alapvető elemző eljárásoknak egy kombinációját.

Az alapvető elemző eljárások végrehajtásakor a könyvvizsgálónak meg kell állapítania azoknak az adatoknak a megbízhatóságát, amelyekből a könyvvizsgáló a nyilvántartott összegekre vagy arányszámokra vonatkozó várakozásait kialakította (pl. nem pénzügyi adatok).

Alapvető vizsgálati eljárások végrehajtása év közben

Ha az alapvető vizsgálati eljárásokat év közben hajtják végre, akkor a könyvvizsgálónak a hátralévő időszakot további alapvető vizsgálati eljárások vagy kontrollok teszteléseivel kombinált alapvető vizsgálati eljárások végrehajtásával kell lefednie. Ez kellő alapot nyújt a könyvvizsgálati következtetéseknek az évközi időponttól az időszak végéig történő kivetítéséhez, és csökkenti annak kockázatát, hogy az időszak végén fennálló hibás állítások nem kerülnek feltárára. Ugyanakkor, ha az alapvető vizsgálati eljárások önmagukban nem lennének elegendőek, a releváns kontrollok tesztelését is végre kell hajtani.

Az évközi időpont és az időszak vége közötti időszak lefedését szolgáló eljárások

Az évközi időpont és az időszak vége közötti időszak lefedését szolgáló alapvető vizsgálati eljárások, vagy a kontrollok tesztelésével kombinált alapvető vizsgálati eljárások kialakításánál a következőket kell mérlegelni:

- az időszak végi információk összevetése az összehasonlítható évközi információkkal;
- a szokatlanul tűnő összegek azonosítása. Ezeket az összegeket további alapvető elemző eljárások végrehajtásával vagy adatok tesztelésével kell megvizsgálni a közbenső időszak tekintetében;
- az alapvető elemző eljárások tervezésekor mérlegelni kell, hogy a sajátos ügyletcsoporthoz vagy számlaegyenlegek időszak végi egyenlegei ésszerűen prognosztizálhatók-e összeg, viszonylagos jelentőség és összetétel tekintetében; továbbá
- mérlegelni kell a gazdálkodó egységnek az ügyletcsoporthoz vagy számlaegyenlegek évközi elemzésére és helyesbítésére, valamint a megfelelő számviteli elhatárolások kialakítására alkalmazott eljárásait.

A korábbi időszakokban végrehajtott alapvető vizsgálati eljárások felhasználása

A korábbi időszakokban végrehajtott alapvető vizsgálati eljárásokból nyert könyvvizsgálati bizonyítékok felhasználása hasznos lehet a könyvvizsgálati tervezés során, de (hacsak nem folyamatosan releváns a folyóévre, mint például a befektetett eszközök beszerzési ára vagy a szerződések adatai) általában kevés vagy nulla könyvvizsgálati bizonyítékot nyújt a tárgyidőszakra.

Belső ellenőrzés

Ha a könyvvizsgáló a belső ellenőrzés munkájának a felhasználását tervezi, hasznos lehet a következők megvitatása:

1. A szükséges munka időzítése;
2. A végrehajtott munka jellege és a könyvvizsgálati lefedettség mértéke;
3. A pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó lényegesség és végrehajtási lényegesség;
4. A tételkiválasztás javasolt módszerei és mintaméretük;
5. A végrehajtott munka dokumentálása; és
6. Ellenőrzési és jelentéskészítési eljárások.

10.3 Külső megerősítések

Bekezdés száma	A nemzetközi könyvvizsgálati standard célja(i)
505.5	Külső megerősítési eljárások alkalmazása során a könyvvizsgáló célja az, hogy ezen eljárások megtervezésével és végrehajtásával releváns és megbízható könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen.

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
505.7	<p>Külső megerősítési eljárások alkalmazásakor a könyvvizsgálónak ellenőrzés alatt kell tartania a külső megerősítési kéréseket, beleértve az alábbiakat:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) a megerősítendő vagy az igényelt információ meghatározása; (Hiv.; (Hiv.: A1. bekezdés) (b) a megfelelő megerősítő fél kiválasztása; (Hiv.: A2. bekezdés) (c) a megerősítési kérések megtervezése, beleértve annak megállapítását, hogy a kérések megfelelően vannak-e megcímezve és tartalmazzák-e a közvetlenül a könyvvizsgálónak küldendő válasz címzésére vonatkozó információt; és (Hiv.: A3–A6. bekezdés) (d) a kérések kiküldése a megerősítő fél felé, beleértve adott esetben a nyomon követő kéréseket. (Hiv.: A7. bekezdés)
505.8	<p>Ha a vezetés nem engedélyezi a könyvvizsgálónak megerősítési kérés kiküldését, a könyvvizsgálónak:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) rá kell kérdeznie a vezetés általi megtagadás okaira és könyvvizsgálati bizonyítékot kell keresnie ezek érvényességére és ésszerűségére vonatkozóan; (Hiv.: A8. bekezdés) (b) értékelnie kell azt, hogy a vezetés általi megtagadás milyen hatással van a lényeges hibás állítás releváns kockázatainak könyvvizsgáló általi beclésére, beleértve a csalás kockázatát, valamint az egyéb könyvvizsgálati eljárások jellegére, ütemezésére és terjedelmére; és (Hiv.: A9. bekezdés) (c) a releváns és megbízható könyvvizsgálati bizonyítékok megszerzése érdekében kialakított alternatív könyvvizsgálati eljárásokat kell végrehajtania. (Hiv.: A10. bekezdés)
505.9	<p>Ha a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy a könyvvizsgálói megerősítési kérés kiküldése engedélyezésének vezetés általi megtagadása ésszerűtlen, vagy a könyvvizsgáló alternatív könyvvizsgálati eljárásokból nem tud releváns és megbízható könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni, a könyvvizsgálónak a 260. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban kommunikálnia kell az irányítással megbízott személyekkel. A könyvvizsgálónak a könyvvizsgálatra és a könyvvizsgálói véleményre gyakorolt hatásokat is meg kell határoznia a 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.</p>
505.10	<p>Ha a könyvvizsgáló olyan tényezőket azonosít, amelyek kételyeket vetnek fel a megerősítési kérésre adott válaszok megbízhatóságával kapcsolatban, a könyvvizsgálónak további könyvvizsgálati bizonyítékot kell szereznie ezen kételyek eloszlátása érdekében. (Hiv.: A11–A16. bekezdés)</p>
505.11	<p>Ha a könyvvizsgáló azt állapítja meg, hogy a megerősítési kérésre adott válasz nem megbízható, a könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy ez milyen hatással van a lényeges hibás állítás releváns kockázatainak beclésére, beleértve a csalás kockázatát is, valamint az egyéb könyvvizsgálati eljárások kapcsolódó jellegére, ütemezésére és terjedelmére. (Hiv.: A17. bekezdés)</p>
505.12	<p>A könyvvizsgálónak a releváns és megbízható könyvvizsgálati bizonyítékok megszerzése érdekében minden egyes nemválaszolás esetén alternatív könyvvizsgálati eljárásokat kell végrehajtania. (Hiv.: A18–A19. bekezdés)</p>
505.13	<p>Ha a könyvvizsgáló azt állapította meg, hogy az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzéséhez szükséges a pozitív megerősítésre irányuló kérésre adott válasz, alternatív könyvvizsgálati eljárások nem fogják biztosítani a könyvvizsgáló által igényelt könyvvizsgálati bizonyítékot. Ha a könyvvizsgáló nem kap ilyen megerősítést, meg kell határoznia a könyvvizsgálatra és a könyvvizsgálói véleményre gyakorolt hatásokat a 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban. (Hiv.: A20. bekezdés)</p>
505.14	<p>A könyvvizsgálónak meg kell vizsgálnia a kivételeket annak megállapítása érdekében, hogy azok jeleznek-e hibás állításokat. (Hiv.: A21–A22. bekezdés)</p>

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
505.15	<p>A negatív megerősítések kevésbé meggyőző könyvvizsgálati bizonyítékot nyújtanak, mint a pozitív megerősítések. Ennek megfelelően a könyvvizsgálónak nem szabad a negatív megerősítési kéréseket egyedüli alapvető könyvvizsgálati eljárásként alkalmaznia az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás becsült kockázatának kezelésére, kivéve, ha az alábbiak mindegyike jelen van: (Hiv.: A23. bekezdés)</p> <p>(a) a könyvvizsgáló a lényeges hibás állítás kockázatát alacsonynak becsülte és elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzett az állítás szempontjából releváns kontrollok működési hatékonyságára vonatkozóan;</p> <p>(b) a negatív megerősítési eljárások tárgyát képező tételek sokasága nagy számú alacsony értékű, homogén számlaegyenleget, ügyletet vagy feltételt foglal magában;</p> <p>(c) nagyon alacsony kivételi arány várható; és</p> <p>(d) a könyvvizsgálónak nincs tudomása olyan körülményekről vagy feltételekről, amelyek miatt a negatív megerősítési kérés címzettjei ezen kéréseket figyelmen kívül hagynák.</p>
505.16	<p>A könyvvizsgálónak értékelnie kell azt, hogy a külső megerősítési eljárások eredményei releváns és megbízható könyvvizsgálati bizonyítékot nyújtanak-e vagy szükség van-e további könyvvizsgálati bizonyítékra. (Hiv.: A24–A25. bekezdés)</p>

A külső megerősítéseket gyakran használják könyvvizsgálati bizonyíték nyújtására a kötelezettség teljességére és egy eszköz létezésére vonatkozóan. A külső megerősítések is nyújthatnak bizonyítékot arra vonatkozóan, hogy az összeget pontosan rögzítették-e a számviteli nyilvántartásokban (pontosság) és a megfelelő időszakban (elhatárolás). A megerősítések kevésbé relevánsak az olyan értékelési kérdések kezelésében, mint például a követelésegyenlegek behajthatósága vagy a tartott készletek elavultsága.

Tipikus helyzetek, ahol a külső megerősítési eljárások releváns könyvvizsgálati bizonyítékot nyújtanak:

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

A könyvvizsgáló által mérlegelt kérdéseket az alábbi táblázat mutatja.

10.3–1. ábra

Kezeleni	Leírás
Kettős célú tesztek	Van-e lehetőség könyvvizsgálati bizonyíték egyidejű megszerzésére egyéb fontos ügyekről (például egy szerződés feltételeiről, stb.)?
A megerősítő fél ismerete a vizsgálat tárgyáról	A válaszok megbízhatóbbak lesznek, ha a témában járatos személytől származnak.
A megerősítő fél képessége/hajlandósága a válaszadásra	Mérlegelni kell a megszerzett bizonyíték megbízhatóságát, ha fennáll a lehetősége, hogy a megerősítő fél: <ul style="list-style-type: none"> • nem vállalja fel a felelősséget; • túl költségesnek vagy időigényesnek tartja a válaszadást; • aggódik a lehetséges jogi felelősség miatt; • más pénznemekben számolja el az ügyleteket; vagy • a megerősítési kéréseket nem kezeli jelentősként.
A megerősítő fél objektivitása	Mérlegelni kell a megszerzett bizonyíték megbízhatóságát, ha a megerősítő fél egy kapcsolt fél. Ilyen esetekben mérlegelendő: <ul style="list-style-type: none"> • a vizsgálat tárgyára vonatkozó további adatok megerősítése, mint például az értékesítési megállapodások feltételei, beleértve a dátumot, a visszatérítési jogot és a szállítási feltételeket; valamint • a megerősítés kiegészítése a gazdálkodó egység nem pénzügyi munkatársaival a vizsgálat tárgyára (például az értékesítési megállapodások és szállítási feltételek változásaira) vonatkozóan készített interjúkkal.

Bár lehetnek kivételek (lásd az 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A31. bekezdését), a könyvvizsgálati bizonyíték általában megbízhatóbbnak tekinthető, ha a gazdálkodó egységen kívülről, független forrásokból szerzik be. Emiatt a közvetlenül nem kapcsolt harmadik felektől kapott megerősítési kérésekre adott írásos válaszok segíthetnek a kapcsolódó állítások vonatkozásában a lényeges hibás állítás kockázatának egy elfogadhatóan alacsony szintre csökkentésében.

A megerősítésre vonatkozó előírásokat az alábbiak szerint lehet összegezni.

10.3–2. ábra

Kezeleni	Leírás
Az ellenőrzés megtartása a megerősítési folyamat felett	Ez magában foglalja: <ul style="list-style-type: none"> • a megerősítendő vagy az igényelt információ mérlegelését; • a megfelelő megerősítő fél kiválasztását; • azoknak az okoknak az értékelése, amiért a vezetés megtagadja a megerősítés kiküldésének engedélyezését. Ez magában foglalja a becsült kockázatok következményeinek, a csalás lehetőségének, illetve annak mérlegelését, hogy milyen további könyvvizsgálati eljárásokra lesz most szükség; • a megerősítési kérések kidolgozását; • annak megállapítását, hogy a kérések megfelelően vannak-e megcímezve és tartalmazzák-e a közvetlenül a könyvvizsgálónak küldendő válasz címzésére vonatkozó információt; és • a kérések kiküldése a megerősítő fél felé, beleértve adott esetben a nyomon követő kéréseket.

Kezelni	Leírás
Megbízhatóak a válaszok?	Ha bizonyos tényezők kételyeket vetnek fel a válaszok megbízhatóságával kapcsolatban: <ul style="list-style-type: none"> • további könyvvizsgálati bizonyítékot kell szerezni a kételyek feloldása vagy megerősítése érdekében; • mérlegelni kell a csalást és más hatásokat a becsült kockázatok vonatkozásában, és • meg kell vizsgálni a kivételeket annak megállapítása érdekében, hogy azok jeleznek-e hibás állításokat.
Ha nincs válasz	A releváns és megbízható könyvvizsgálati bizonyítékok megszerzése érdekében alternatív könyvvizsgálati eljárásokat kell végrehajtania (ha lehetséges).
Az átfogó eredmények értékelése	A külső megerősítési eljárások eredményei biztosították-e az elvárt releváns és megbízható könyvvizsgálati bizonyítékot?

10.4 Alapvető elemző eljárások

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
520.5	Az alapvető elemző eljárásoknak az alapvető vizsgálati eljárásokként, önmagukban vagy adatok teszteléseivel kombináltan, a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban történő megtervezése és végrehajtása során a könyvvizsgálónak: (Hiv.: A4–A5. bekezdés) <ol style="list-style-type: none"> meg kell állapítania az egyes alapvető elemző eljárásoknak az adott állítások esetében való megfelelőségét, figyelembe véve ezen állítások vonatkozásában a lényeges hibás állítás becsült kockázatait és az adatok teszteléseit, ha vannak ilyenek; (Hiv.: A6–A11. bekezdés) értékelnie kell azon adatok megbízhatóságát, amelyekből a könyvvizsgáló a nyilvántartott összegekre vagy arányszámokra vonatkozó várakozásait kialakítja, figyelembe véve a rendelkezésre álló információ forrását, összehasonlíthatóságát, jellegét és relevanciáját, valamint az elkészítése feletti kontrollokat; (Hiv.: A12–A14. bekezdés) a nyilvántartott összegekre vagy arányszámokra vonatkozóan várakozást kell kialakítania és értékelnie kell, hogy a várakozás kellően pontos-e ahhoz, hogy olyan hibás állítást azonosítson, amely önmagában vagy egyéb hibás állításokkal együttesen lényeges hibás állításokat eredményezhet a pénzügyi kimutatásokban, és (Hiv.: A15. bekezdés) meg kell határoznia a nyilvántartott összegek várt értékektől való eltérésének azon összegét, amely a 7. bekezdésben előírt további vizsgálat nélkül elfogadható. (Hiv.: A16. bekezdés)

Az alapvető elemző eljárások magukban foglalják a pénzügyi kimutatásokban szereplő összegek vagy kapcsolatok összevetését azzal az elvárással, amelyet a gazdálkodó egység megismerése során nyert információkból és más könyvvizsgálati bizonyítékok alapján alakítottak ki.

Ha az eredendő kockázatok alacsonyak egy adott ügyletcsoporthoz, az alapvető elemző eljárások önmagukban elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot nyújthatnak. Ugyanakkor, ha a kapcsolódó belső kontrollok miatt a becsült kockázat alacsony, a könyvvizsgálónak végre kell hajtania a kontrollok tesztelését is. A jelentős kockázatok kezelésénél az elemző eljárások bármilyen felhasználását kombinálni kell más alapvető tesztekkel vagy kontrollok tesztelésével.

Egy elemző eljárás alapvető vizsgálati eljárásaként történő alkalmazásához a könyvvizsgálónak ki kell alakítania az eljárást annak a kockázatnak az elfogadhatóan alacsony szintre történő csökkentésére, hogy a releváns állításban nem tárnak fel egy lényeges hibás állítást. Ez azt jelenti, hogy a nyilvántartott összegre vonatkozó elvárásnak elég pontosnak kell lennie ahhoz, hogy jelezze egy akár egyedileg, akár összevontan lényeges hibás állítás lehetőségét.

MÉRLEGELENDŐ

A könyvvizsgálati tervezés szempontjából az alapvető elemző eljárásokat három különböző szinten lehet csoportosítani a megszerzett bizonyosság szintje alapján. Ezeket az alábbiakban ismertetjük.

10.4–1. ábra

A könyvvizsgálati kockázat	Leírás
Nagyon hatékony <i>(alacsony a kockázata annak, hogy a rögzített összeg hibás)</i>	Az eljárás célja, hogy a pénzügyi kimutatásban szereplő állítást illetően a bizonyíték elsődleges forrása legyen. „Hatékonyan” támasztja alá a nyilvántartott összeget. Ugyanakkor, ha az adott kockázat jelentős, ki kell egészíteni más releváns eljárásokkal.
Mérsékelt hatékony	Az eljárás kizárólagos célja a más eljárásokból megszerzett bizonyíték megerősítése. Mérsékelt fokú bizonyosság szerezhető.
Korlátozott	Az alapvető eljárások – például a tárgyidőszak egy összegének összevetése egy korábbi időszakkal – hasznosak, de csupán korlátozott fokú bizonyosságot nyújtanak.

Módszerek

Számos olyan módszer létezik, amelyet fel lehet használni az elemző eljárások végrehajtására. A cél a legmegfelelőbb módszer kiválasztása a bizonyosság és pontosság tervezett szintjének a biztosítása érdekében. A módszerek közé tartozik:

- az arányszámok elemzése;
- a trendelemzés;
- a megtérüléselemzés;
- a mintaelemzés, és
- a regresszióelemzés.

Minden módszernek megvan a maga erőssége és gyengesége, amelyet a könyvvizsgálónak figyelembe kell vennie az elemző eljárások kialakításakor. Egy olyan összetett módszer, mint a regresszióelemzés statisztikailag megbízható következtetéseket nyújthat egy nyilvántartott összegről. Ugyanakkor egy olyan egyszerű módszer, mint az apartmanok számának megszorítása a jóváhagyott bérleti díjakkal (lízingenként), és az eredmény helyesbítése a tényleges megüresedésekkel megbízható és pontos becslést nyújt a bérleti bevételeket illetően.

10.4–2. ábra

A mérlegelendő tényezők	
Alapvető elemző eljárások kidolgozása	Megfelelőség az állítások jellegéből adódóan.
	Azoknak a (belső vagy külső) adatoknak a megbízhatósága, amelyekből a nyilvántartott összegekre vagy arányokra vonatkozó elvárásokat kialakították. Ez megköveteli a mögöttes információk pontosságának, létezésének és teljességének a tesztelését, például a kontrollok tesztelését vagy egyéb speciális könyvvizsgálati eljárások végrehajtását, lehetőleg számítógéppel támogatott könyvvizsgálati módszerek (CAAT) alkalmazásával.
	Az, hogy az elvárás kellően pontos-e a lényeges hibás állítás azonosításához a bizonyosság kívánt szintjén.
	A nyilvántartott összegek várt értékektől való eltéréseinek azon összege, amely elfogadható.

A kezelendő kérdések	
Értelmezhető kapcsolat létrehozása az információk között	A kapcsolatok stabil környezetből fejlődtek ki? <ul style="list-style-type: none"> • Egy dinamikus vagy instabil környezetben a megbízható és pontos elvárás nem biztos, hogy lehetséges.
	A kapcsolatok részleteiben is mérlegelésre kerülnek? <ul style="list-style-type: none"> • Az összegek alábontása megbízhatóbb és pontosabb várakozásokat teremthet, mint az összevonásuk.
	Van olyan kiegyenlítő tényező vagy összetettség az erősen összegzett komponensek között, amely elhomályosíthatja a lényeges hibás állítást?
	A kapcsolatok tartalmaznak olyan tételeket, amelyek a vezetés megítélésétől függenek? <ul style="list-style-type: none"> • Ha igen, lehet, hogy kevésbé megbízható vagy kevésbé pontos elvárásokat teremtenek.

Az elvárások kialakításához felhasznált adatok megbízhatóságának foka összhangban kell, hogy legyen a bizonyosság és a pontosság azon szintjeivel, amelyeket az elemző eljárásokból akarnak levezetni. Más alapvető vizsgálati eljárásokra is szükség lehet annak meghatározásához, hogy a mögöttes adatok kellőképpen megbízhatók-e.

A kontrollok tesztelését is figyelembe lehet venni az egyéb (pl. az adatok teljességére, létezésére és pontosságára vonatkozó) állítások kezelése szempontjából.

A nem pénzügyi információk feletti belső kontrollt gyakran más kontrollok tesztelésével együtt is lehet tesztelni.

10.4–3. ábra

A kezelendő kérdések	
Az adatok kellően megbízhatók-e a könyvvizsgálati cél elérése szempontjából?	Az adatok a gazdálkodó egységen belülről vagy azon kívüli független forrásokból kerültek beszerzésre? <ul style="list-style-type: none"> A könyvvizsgálati bizonyíték (néhány kivételtől eltekintve) megbízhatósága fokozottabb, ha a gazdálkodó egységen kívülről, független forrásokból szerzik be.
	A gazdálkodó egységen belüli forrásokból származó adatokat olyan személyek dolgozták ki, akik közvetlenül nem felelnek azok pontosságáért? <ul style="list-style-type: none"> Ha igen, további eljárásokat kell fontolóra venni a pontosság ellenőrzése céljából.
	Az adatokat megfelelő belső kontrollal rendelkező, megbízható rendszerben dolgozták ki?
	Rendelkezésre állnak-e átfogó ágazati adatok a gazdálkodó egység adataival történő összehasonlításra?
	Az adatokon végeztek-e könyvvizsgálati tesztek a tárgyidőszakban vagy korábbi időszakokban?
	A könyvvizsgálónak a nyilvántartott összegekkel kapcsolatos elvárásai többféle forrás alapján alakultak ki?

Hogy elkerülje a felhasznált adatok forrására történő alaptalan támaszkodást, a könyvvizsgálónak alapvető tesztekkel végrehajtania a mögöttes adatokon annak megállapítása érdekében, hogy azok kellőképpen megbízhatók-e, vagy tesztelnie kell, hogy az adatok teljessége, létezése és pontossága feletti belső kontrollok hatékonyan működnek-e.

Néhány esetben nem pénzügyi adatokat használnak fel az elemző eljárások végrehajtásához (például a létrehozott tételek mennyiségét és típusát). Ennek megfelelően a könyvvizsgálónak megfelelő alapra van szüksége annak megállapításához, hogy a nem pénzügyi adatok kellőképpen megbízhatók-e az elemző eljárások végrehajtása szempontjából.

A várakozásoktól való eltérések

Amikor a nyilvántartott összegek és a könyvvizsgáló elvárásai között különbségek azonosítására kerül sor, a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell a bizonyosságnak azt a szintjét, amelyet az eljárásoknak nyújtania kell, valamint a könyvvizsgáló végrehajtási lényegességét. Az elfogadható különbség összegének vizsgálat nélkül bármely esetben a végrehajtási lényegesség alatt kell lennie.

A vizsgálathoz használt eljárások magukban foglalhatják:

- az elvárás kialakításánál alkalmazott módszerek és tényezők újbóli megfontolását;
- a vezetés meginterjúvolását a könyvvizsgáló elvárásaitól való eltérések okait illetően, valamint a vezetés válaszainak az értékelését, figyelembe véve a könyvvizsgálónak a vállalkozásról a könyvvizsgálat során szerzett ismereteit, továbbá
- egyéb könyvvizsgálati eljárások végrehajtását a vezetés magyarázatainak alátámasztása céljából.

E vizsgálat eredményeképpen a könyvvizsgáló arra a következtetésre juthat, hogy:

- a könyvvizsgáló elvárásai és a nyilvántartott összegek közötti eltérések nem jelentenek hibás állításokat; vagy
- a különbségek jelenthetnek hibás állításokat és további könyvvizsgálati eljárásokat kell végrehajtani elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték szerzéséhez arra vonatkozóan, hogy léteznek-e lényeges hibás állítások vagy sem.

Példák hatékony alapvető elemző eljárásokra

10.4–4. ábra

A pénzügyi kimutatásokban szereplő összeg	Kapcsolat és eljárás
Értékesítés	A feladott mennyiségekre alkalmazott eladási ár.
Amortizáció	Az állóeszköz-egyenlegekre alkalmazott amortizációs kulcs, amely lehetővé teszi a beszerzések és eladások hatásának elszámolását.
A készletben szereplő rezsielem	A tényleges rezsiköltségek összekapcsolása a tényleges közvetlen munka- vagy termelési volumennel.
Bérszámfejtési ráfordítás	A bérszintek alkalmazása a munkavállalók számára.
Jutalékköltség	Az értékesítésre alkalmazott jutalékráta.
Elhatárolt bérszámfejtés	A napi bérszámfejtés az elhatárolt napok számára alkalmazva.

Egyéb elemző eljárások

Az elemzés történhet a következő formában:

- **Az aktuális pénzügyi kimutatás vagy pénzügyi adatok részletes összehasonlítása a korábbi időszakokéval vagy az aktuális működési költségvetéssel.**
Ha a követelések az árbevétel megfelelő emelkedése nélkül növekednek, ez azt jelezheti, hogy probléma van a követelések behajthatóságával. Egy szakmai szervezetnél a munkavállalók számának a növekedése nyomán a könyvvizsgáló a bérköltségek növekedését és a szakmaidíj-bevételek megfelelő emelkedését várná el.
- **Összehasonlító adatok a különböző típusú eladott termékekre vagy ügyféltípusokra vonatkozóan.**
Ez segíthet megmagyarázni az árbevétel hónapról hónapra vagy időszakról időszakra történő fluktuációját.
- **Az arányszámok elemzése.**
Az arányszámok alátámaszthatják az aktuális pénzügyi kimutatásokat (pl. összevethetők ágazati normákkal vagy korábbi időszakok eredményeivel) vagy megvitatandó témákat vehetnek fel. Bizonyos intézetek, például bankok és szakmai szövetségek, készítenek ágazati szintű pénzügyi statisztikákat. Ezek hasznosak lehetnek, ha a gazdálkodó egység működésével vetjük össze őket, és utánajárunk az ágazati trendektől való eltéréseknek.
- **Diagramok.**
Végül pedig mérlegelni kell diagramok alkalmazását az eljárások eredményeinek bemutatása céljából. A diagramok vizuálisan kiemelik a hónapról hónapra vagy időszakról időszakra előforduló jelentős eltéréseket.

Elemző eljárások alkalmazása a vélemény kialakításakor

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
520.6	A könyvvizsgálónak a könyvvizsgálat végéhez közeli időpontban olyan elemző eljárásokat kell megterveznie és végrehajtania, amelyek segítséget nyújtanak a könyvvizsgálónak az arra vonatkozó átfogó következtetés kialakítása során, hogy a pénzügyi kimutatások összhangban vannak-e a könyvvizsgáló gazdálkodó egységről szerzett ismereteivel. (Hiv.: A17–A19. bekezdés)

A könyvvizsgálat lényegi befejezésekor a könyvvizsgálónak elemző eljárásokat kell alkalmaznia, hogy elősegítse az átfogó pénzügyi kimutatás prezentálásának az értékelését.

Az elemző eljárásokat annak meghatározása céljából alkalmazzák a könyvvizsgálat végén vagy végéhez közeli időpontban, hogy a pénzügyi kimutatások egésze összhangban van-e a könyvvizsgáló gazdálkodó egységről szerzett ismereteivel.

Ezek az eljárások ilyen kérdésekre adnának választ:

- **Az ilyen eljárások alapján levont következtetések alátámasztják-e az egyedi komponensek vagy a pénzügyi kimutatások elemeinek könyvvizsgálata során levont következtetéseket?**
Az elemző eljárások feltárhatják, hogy bizonyos pénzügyi kimutatás tételek eltérnek a könyvvizsgáló azon elvárásaitól, amelyeket a gazdálkodó egység üzleti tevékenységének ismerete vagy a könyvvizsgálat során összegyűjtött egyéb információk alapján alakított ki. Az ilyen eltéréseket ki kell vizsgálni, a fent ismertetettekhez hasonló eljárások alkalmazásával. Ez a vizsgálat jelezheti, hogy szükséges a pénzügyi kimutatások prezentálásának vagy a közzétételeknek a módosítása.
- **Van-e a lényeges hibás állításnak olyan kockázata, amelyet korábban még nem észleltek?**
Ha további kockázatok azonosítására kerül sor, a könyvvizsgálónak lehet, hogy újra kell értékelnie a tervezett könyvvizsgálati eljárásokat ahhoz, hogy megfelelően reagáljon.

10.5 Kontrollok tesztelése

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
330.8	<p>A könyvvizsgálónak kontrollok teszteléseit kell terveznie és végrehajtania, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen a releváns kontrollok működési hatékonyságára, ha:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázatainak könyvvizsgáló általi becslése magában foglalja azt a várakozást, hogy a kontrollok hatékonyan működnek (azaz a könyvvizsgáló támaszkodni kíván a kontrollok működési hatékonyságára az alapvető vizsgálati eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének meghatározásakor), vagy (b) az alapvető vizsgálati eljárások önmagukban nem képesek elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot nyújtani az állítások szintjén. (Hiv.: A20–A24. bekezdés)
330.9	<p>A kontrollok teszteléseinek megtervezésekor és végrehajtásakor a könyvvizsgálónak annál meggyőzőbb könyvvizsgálati bizonyítékot kell szereznie, minél nagyobb mértékben támaszkodik a kontroll hatékonyságára. (Hiv.: A25. bekezdés)</p>
330.10	<p>A kontrollok teszteléseinek megtervezésekor és végrehajtásakor a könyvvizsgálónak:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Egyéb könyvvizsgálati eljárásokat kell interjúval együtt végrehajtania a kontrollok működési hatékonyságára vonatkozó könyvvizsgálati bizonyíték megszerzése érdekében, beleértve: <ul style="list-style-type: none"> (i) azt, hogy hogyan alkalmazták a kontrollokat a releváns időpontokban a könyvvizsgált időszak során; (ii) azt a következetességet, amellyel alkalmazták azokat; és (iii) ki és milyen eszközökkel alkalmazta azokat. (Hiv.: A26–A29. bekezdés) (b) Meg kell határoznia, hogy a tesztelendő kontrollok függnek-e egyéb kontrolloktól (közvetett kontrollok), és ha igen, akkor szükséges-e könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni a közvetett kontrollok hatékony működésének az alátámasztására. (Hiv.: A30–A31. bekezdés)
330.11	<p>Annak érdekében, hogy ez megfelelő alapot nyújtson a könyvvizsgáló kívánt mértékű támaszkodásához, a könyvvizsgálónak az alábbi 12. és 15. bekezdések figyelembevételével tesztelnie kell a kontrollokat abban az adott időpontban vagy abban az egész időszakban, amelyekben a könyvvizsgáló támaszkodni kíván ezekre a kontrollokra. (Hiv.: A32. bekezdés)</p>

Cél

A kontrollok tesztelése olyan tesztek jelent, amelyek célja könyvvizsgálati bizonyíték beszerzése a kontrollok működési hatékonyságáról. A kontrollok megelőzhetik az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítások előfordulását, vagy feltárhatják, majd helyesbíthetik azokat az előfordulásuk után. A tesztelésre kiválasztott kontrollok azok, amelyek biztosítják a releváns állításra vonatkozó szükséges könyvvizsgálati bizonyítékot.

MÉRLEGELENDŐ

Az adott kontroll megvalósításának megállapítására szolgáló végigkövető eljárás nem a kontrollok tesztelése. Ez egy kockázatbecslési eljárás, amelynek eredményei meghatározhatják, hogy a kontrollok tesztelése hasznos-e, és ha igen, azok hogyan épülnének fel.

A könyvvizsgáló akkor mérlegeli a kontrollok tesztelését, amikor:

- a kockázatbecslés azon a várakozáson alapul, hogy a belső kontroll hatékonyan működik, vagy
- az alapvető vizsgálati eljárások önmagukban nem nyújtanának elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot az állítás szintjén. Ez akkor is vonatkozhat, ha az értékesítés az interneten történik és az ügyletekről nem keletkezik vagy nem vezetnek dokumentációt, csak az informatikai rendszeren keresztül.

A kontrollok teszteléséhez a minták méreteinek kiválasztásával a 2. kötetnek a tesztelés terjedelmével foglalkozó 17. fejezete foglalkozik. A kontrollok tesztelésének célja könyvvizsgálati bizonyíték beszerzése:

- arról, hogy hogyan alkalmazták a belső ellenőrzési eljárásokat a könyvvizsgált időszak során vagy annak releváns időpontjaiban.
Ha lényegesen eltérő kontrollokat alkalmaztak az időszak különböző időpontjaiban, minden egyes ellenőrzési rendszert külön kell figyelembe venni;
- arról a következetességről, amellyel a belső ellenőrzési eljárásokat alkalmazták; és
- arról, hogy ki és milyen eszközökkel alkalmazta a kontrollokat.

MÉRLEGELENDŐ

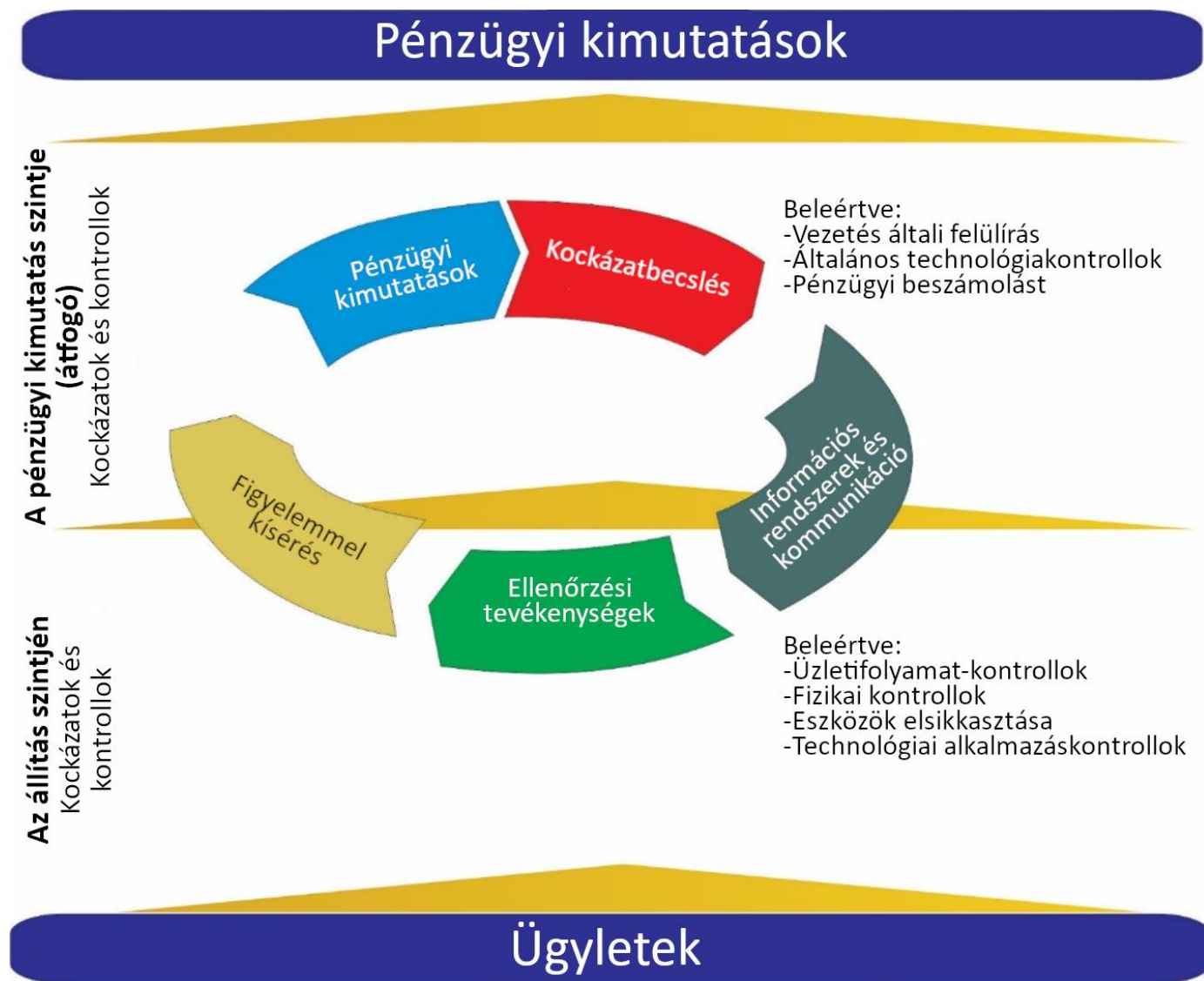
A kisebb gazdálkodó egységek könyvvizsgálatánál a könyvvizsgálók gyakran tervezik alapvető vizsgálati eljárások végrehajtását, feltételezve, hogy a meglévő ellenőrzési tevékenységek tesztelése nem lenne praktikus a feladatok korlátozott megosztása miatt stb. Mielőtt erre a következtetésre jutnánk, mérlegelendő:

- az ellenőrzési környezet erőssége és a belső kontroll egyéb elemei;
- ellenőrzési tevékenységek megléte olyan állítások esetében, amelyeknél hatékonyabb lenne bizonyítékot szerezni a kontrollok tesztelése révén; és
- olyan állítások, ahol az alapvető vizsgálati eljárások önmagukban nem csökkentik a lényeges hibás állítás kockázatait egy elfogadhatóan alacsony szintre. Például, ez az eset állhat fenn a bevételek teljessége esetén.

A kontrollok tesztelésének kidolgozása

A kontrollok tesztelésének célja könyvvizsgálati bizonyíték beszerzése a belső kontroll öt elemének bármelyikében szereplő kontrollok működési hatékonyságáról. A belső kontroll öt elemére vonatkozó további útmutatáshoz lásd az alábbi ábrát és a jelen Útmutató 1. kötetének 5. fejezetét.

10.5–1. ábra



Az állítás szintjén működő kontrollok (például az ellenőrzési tevékenységek) közvetlenül foglalkoznak a hibás állítások megelőzésével vagy feltárásával és helyesbítésével, míg a pénzügyi kimutatás szintjén lévő kontrollok (átfogó kontrollok, például a kontrollkörnyezet) biztosítják az alapot az állítás szintű kontrollokhoz és befolyásolják a működésüket.

A kisebb gazdálkodó egységeknél a pénzügyi kimutatások szintjén néhány kontroll (átfogó kontrollok) szolgálhat a hibás állítások szintjén jelentkező kockázatának a kezelésére (például, ahol a legfelső vezetés közvetlenül részt vesz a napi ügyletek felügyeletében és jóváhagyásában). Ebben az esetben, ha az átfogó kontrollokat letesztelik és azt találják, hogy hatékonyan működnek, nem lesz szükség az adott kockázathoz kapcsolódó többi kontroll (például az ellenőrzési tevékenységek) tesztelésére.

MÉRLEGELENDŐ

Ha a vezetést egy személy dominálja, az nem jelenti azt, hogy a belső kontroll gyenge vagy nem is létezik. Valójában egy kompetens tulajdonos-vezetőnek a részletes napi tevékenységekben való részvétele fontos erőssége lehet a kontrollkörnyezetnek. Ugyanakkor ennek a hátulütője az, hogy a vezetés számára folyamatosan ott a lehetőség a felülírásra. A vezetés általi felülírás kockázatát némileg lehet csökkenteni (gyakorlatilag bármilyen méretű gazdálkodó egységben) néhány egyszerű csalás elleni kontroll bevezetésével. (Lásd 1. kötet, 5. fejezet)

Más esetekben a pénzügyi kimutatás szintű (átfogó kontrollok) és az állítás szintű (ügyleti) kontrollok közötti kapcsolat lehet közvetlenebb is. Például, néhány figyelemmel kísérisi kontroll azonosíthat kontroll-meghibásodást bizonyos (üzletifolyamat-)kontrollokban. E figyelemmel kísérisi kontrollok hatékonyság szempontjából történő tesztelése csökkentheti (de nem szünteti meg) a specifikusabb kontrollok tesztelésének szükségességét.

A pénzügyi kimutatás szintjén (átfogó kontrollok) tesztelése gyakran szubjektív lehet, ilyen például a tisztességesség vagy a kompetencia iránti elkötelezettség értékelése. Ebből következően ezeket nehezebb dokumentálni, mint az ügyleti belső kontrollok állítás szintjén való működését, például annak ellenőrzését, hogy egy adott kifizetést jóváhagytak-e.

Ennek eredményeképpen az átfogó kontrollok tesztelését gyakran a dossziéba helyezett memorandumokkal dokumentálják, amely ismerteti az alkalmazott módszert és a megtett lépéseket. Ilyenek például a munkatársi interjúk, értékelések, a munkavállalói dossziék áttekintése stb., az alátámasztó bizonyítékkal együtt.

Ezt a megközelítést illusztrálja az alábbi példa.

10.5–2. ábra

Tesztelés a pénzügyi kimutatás szintjén (átfogó kontrollok)

Kontrollkomponens = Kontrollkörnyezet	
Kezelt kockázat	Nem helyeznek hangsúlyt a tisztességesség és az etikai értékek szükségességére.
Azonosított kontrollok	A vezetés megköveteli minden új munkavállalótól egy nyomtatvány aláírását, amelyben vállalják a társaság alapvető értékeit és kijelentik, hogy megértették a meg nem felelés következményeit.
A kontroll felépítése	El kell olvasni a munkavállalók által aláírandó nyomtatványt és ellenőrizni kell, hogy valóban foglalkozik-e a tisztességesség és az etikai értékek kérdésével.
A kontroll megvalósítása	Át kell tekinteni egy munkavállalói dossziét annak ellenőrzése érdekében, hogy létezik-e aláírt nyomtatvány, és mérlegelni kell, milyen bizonyíték létezik (például fegyelem) arra, hogy a munkavállalók ténylegesen gyakorolják-e az értékeket. Ennek alapját egy munkavállalóval készített rövid interjú is képezheti.
Kontrollok tesztelése Hatékonyság	Ki kell választani a minta munkavállalói fájlokat és ellenőrizni kell, hogy a dosszié tartalmaz-e egyetértési nyilatkozatokat és a munkavállaló azokat aláírta-e. Ezt ki kell egészíteni a mintába kiválasztott munkavállalók kikérdezésével, aminek a gazdálkodó egység politikáira kell irányulnia.
Dokumentálás	El kell készíteni egy memorandumot, amely megadja a kiválasztott munkavállalói dossziék adatait, valamint az interjúk feljegyzéseit (beleértve a személy nevét és a dátumot is), a levont következtetésekkel együtt.

A könyvvizsgáló által a kontrollok tesztelésének kialakításakor figyelembe veendő kulcsfontosságú tényezőket az alábbi lista tartalmazza.

10.5–3. ábra

Kezelni	Leírás
A lényeges hibás állítás mely kockázatait és mely állítást kezelik?	Meg kell határozni a lényeges hibás állítás kockázatát és a kapcsolódó állítást, amelyet kezelni kell a kontrollok tesztelése révén. Ezt követően mérlegelni kell, hogy a releváns állításra vonatkozó könyvvizsgálati bizonyítékot leginkább a kontrollok tesztelésével vagy alapvető vizsgálati eljárásokkal lehet megszerezni.
A kontrollok megbízhatósága	Általános szabályként nem érdemes olyan kontrollokat tesztelni, amelyek esetleg megbízhatatlannak bizonyulnak, mivel a kontrollok tesztelésére használt kis mintaméretek arra épülnek, hogy nem találnak eltérést. Ha az alábbiak közül bármelyik tényező jelentős, hatékonyabb lehet alapvető vizsgálati eljárások végrehajtása (ha lehetséges): <ul style="list-style-type: none"> • múltbeli hibák; • változások az ügyletek volumenében vagy jellegében; • a mögöttes átfogó és általános informatikai kontrollok gyengék; • a kontrollokat a vezetés megkerülheti (vagy megkerülte); • a kontrollok ritkán működnek; • változás a munkatársak körében vagy a kontrollt végrehajtó emberek kompetenciájában; • a kontrollban olyan jelentős manuális elem van, ami meghibásodhat; • összetett működés és a működéssel kapcsolatos főbb megítélések.
A közvetett kontrollok létezése	A kontroll más kontrollok hatékony működésétől függ? Ez magában foglalhat külön folyamat által létrehozott nem pénzügyi információkat, kivételkezelést és a jelentések menedzserek általi időszakos áttekintését.
A célok elérését szolgáló teszt jellege	A kontrollok tesztelése általában a következők kombinációját foglalja magában: <ul style="list-style-type: none"> • a megfelelő munkatársakkal folytatott interjúk; • a vonatkozó dokumentáció ellenőrzése; • a társaság működésének megfigyelése, és • a kontroll alkalmazásának újbbóli végrehajtása. Megjegyzendő, hogy az interjúzás önmagában még nem lenne elegendő bizonyíték a kontroll hatékonyságával kapcsolatos következtetés alátámasztásához. Például, a kapott készpénz feletti belső kontroll működési hatékonyságának tesztelése érdekében a könyvvizsgáló megfigyelheti a levelezés megnyitásának és a készpénzbevétel feldolgozásának folyamatait. Mivel a megfigyelés csak arra az időpontra érvényes, amikor végzik, a könyvvizsgálónak ki kell azt egészítenie a gazdálkodó egység munkatársainak kikérdezésével és az adott belső kontroll más időpontban történő működésére vonatkozó dokumentáció ellenőrzésével.

MÉRLEGELENDŐ

Meg kell határozni, mi a kontrolltól való eltérés.

Egy kontroll tesztelésének kidolgozásakor időt kell fordítani annak meghatározására, hogy pontosan mi a hiba vagy a kivétel a teszt szempontjából. Ez időt takarít meg a könyvvizsgálati munkatársak számára annak meghatározásához, hogy egy látszólag kisebb kivétel (pl. egy helytelen telefonszám) valóban a kontrolltól való eltérés-e.

Automatizált kontrollok

Lehetnek olyan esetek, amikor az ellenőrzési tevékenységeket számítógép végzi és nincs alátámasztó dokumentáció. Ezekben a helyzetekben a könyvvizsgálónak lehet, hogy újra végre kell hajtania néhány kontrollt, hogy meggyőződjön róla, hogy a szoftveralkalmazás-kontrollok a tervek szerint működnek. Egy másik megközelítés a számítógéppel támogatott könyvvizsgálati módszerek (CAAT) alkalmazása. Ilyen CAAT például az a szoftvercsomag, amely importálni tudja a gazdálkodó egység adatfájlját (például az árbevételt vagy a kötelezettségeket), amelyet aztán tesztelni lehet. Az ilyen programok elemezni tudják az ügyféladatokat, hogy biztosítsák a szükséges könyvvizsgálati bizonyítékot. Emellett megteremtik a lehetőséget arra, hogy sokkal részletesebben lehessen tesztelni az elektronikus ügyleteket és számlafájlokat. Az alábbiakban felvázoljuk a CAAT néhány felhasználási lehetőségét.

10.5–4. ábra

A CAAT felhasználása

Az eljárások tipikus fajtái	Inkább bizonyos nyilvántartások (például a kifizetések) semmint egy adott összeg, vagy ügyletek kivonatolása egy adott dátum előtt.
	Egy adatbázis legfelső vagy legalsó nyilvántartásának kivonatolása.
	A hiányzó és a dupla nyilvántartások azonosítása.
	A lehetséges csalás azonosítása (Benford törvényével).
	Azon mintaügyletek kiválasztása az elektronikus fájlokból, amelyek megfelelnek az előre meghatározott paramétereknek vagy kritériumoknak.
	A speciális jellemzőkkel bíró ügyletek kiválogatása.
	Egy egész populáció tesztelése egy minta helyett.
	A fájlban szereplő adatok teljes pénzbeli összegének újraszámítása (összeadása) és a bővítmények (pl. árazás) ellenőrzése.
	Az információk rétegzése, összegzése és korosítása.
	Az adatok párosítása a fájlokban.

A kisebb gazdálkodó egységek gyakran készre gyártott számviteli és egyéb releváns szoftvercsomagot használnak, módosítás nélkül. Ugyanakkor sok szoftvercsomag ténylegesen tartalmaz olyan kipróbált alkalmazáskontrollt, amelyet a gazdálkodó egység felhasználhat a hibák terjedelmének csökkentésére és esetlegesen a csalástól való elrettentésre. A könyvvizsgálók megkérdezhetik ügyfeleiktől, hogy használják-e ezeket a kontrollokat, és ha nem, akkor érdemes lenne-e.

A kontrollok tesztelésének időzítése

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
330.11	Annak érdekében, hogy ez megfelelő alapot nyújtson a könyvvizsgáló kívánt mértékű támaszkodásához, a könyvvizsgálónak az alábbi 12. és 15. bekezdések figyelembevételével tesztelnie kell a kontrollokat abban az adott időpontban vagy abban az egész időszakban, amelyekben a könyvvizsgáló támaszkodni kíván ezekre a kontrollokra. (Hiv.: A32. bekezdés)
330.12	Ha a könyvvizsgáló egy évközi időszak során szerez be könyvvizsgálati bizonyítékot a kontrollok működési hatékonyságáról, akkor a könyvvizsgálónak: (a) könyvvizsgálati bizonyítékot kell beszereznie az adott kontrolloknak az évközi időszak után bekövetkező jelentős változásairól, valamint (b) meg kell határoznia, hogy milyen további könyvvizsgálati bizonyítékot kell beszerezni a hátralévő időszakra. (Hiv.: A33–A34. bekezdés)
330.15	Ha a könyvvizsgáló olyan kockázat feletti kontrollokra kíván támaszkodni, amelyet a könyvvizsgáló jelentős kockázatként határozott meg, akkor a könyvvizsgálónak tesztelnie kell az adott kontrollokat a tárgyidőszakban.

A kontrollok tesztelése bizonyítékot szolgáltathat a hatékony

- Egy adott időpontban (pl. a fizikai leltárkészítéskor), vagy
- egy időszak során, mint például a könyvvizsgált időszak.

Amikor a kontrollok tesztelésére az időszak vége előtt kerül sor, a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell, milyen további bizonyítékokra lehet szükség a fennmaradó időszak lefedéséhez. Ezt a bizonyítékot be lehet szerezni a teszteknek a fennmaradó időszakra történő kiterjesztésével, vagy a belső kontroll gazdálkodó egység általi figyelemmel kísérésének tesztelésével.

10.5–5. ábra

A mérlegelendő tényezők	
A kontrollok tesztelése és az időszak vége közötti rés	Az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítások becsült kockázatainak jelentősége.
	A köztes időszakban tesztelt konkrét kontrollok.
	Az, hogy milyen mélységig sikerült könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni a kontrollok működési hatékonyságáról.
	A fennmaradó időszak hossza.
	Az, hogy a könyvvizsgáló milyen mértékben szándékozik csökkenteni a további alapvető vizsgálati eljárásokat a belső kontrollra történő támaszkodás alapján.
	A kontrollkörnyezet.
	A belső kontroll bármely jelentős változása, beleértve az információs rendszer, a folyamatok és a munkatársak azon változásait, amelyek a köztes időszak után következtek be.

MÉRLEGELENDŐ

Ahol ez hatékonyan megvalósítható, mérlegelni kell a belső kontrollok működési hatékonyságának a tesztelését a kontrollok kidolgozásának és megvalósításának az egyidejű értékelése mellett.

A korábbi könyvvizsgálatok során megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték felhasználása

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
330.13	<p>Annak meghatározásánál, hogy helyénvaló-e a kontrollok működési hatékonyságáról korábbi könyvvizsgálatok során megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték felhasználása, és ha igen, akkor milyen hosszú időszak telhet el a kontrollok újratestelése előtt, a könyvvizsgálónak a következőket kell figyelembe vennie:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) a belső kontroll egyéb elemeinek a hatékonyságát, beleértve a kontrollkörnyezetet, a kontrollok gazdálkodó egység általi figyelemmel kísérését, és a gazdálkodó egység kockázatbecslési folyamatát; (b) a kontroll jellegéből adódó kockázatokat, beleértve azt is, hogy az manuális vagy automatizált; (c) az általános informatikai kontrollok hatékonyságát; (d) a kontrollnak, valamint a kontroll gazdálkodó egység általi alkalmazásának a hatékonyságát, beleértve a korábbi könyvvizsgálatok során észlelt, a kontroll alkalmazásában feltárt eltérések jellegét és terjedelmét, továbbá azt, hogy történtek-e a kontroll alkalmazását jelentősen befolyásoló változások a munkatársak személyében; (e) azt, hogy egy adott kontroll változásának a hiánya a változó körülmények miatt kockázatot jelent-e; valamint (f) a lényeges hibás állítás kockázatait, és a kontrollra való támaszkodás mértékét. (Hiv.: A35. bekezdés)
330.14	<p>Ha a könyvvizsgáló bizonyos kontrollok működési hatékonyságára vonatkozó, korábbi könyvvizsgálatból származó könyvvizsgálati bizonyíték felhasználását tervezi, a könyvvizsgálónak az adott bizonyíték folytatódó relevanciáját arra vonatkozó könyvvizsgálati bizonyíték megszerzésével kell megalapoznia, hogy az adott kontrollokban következtek-e be jelentős változások az előző könyvvizsgálatot követően. A könyvvizsgálónak ezt a bizonyítékot megfigyeléssel vagy szemrevételezéssel kombinált interjú révén kell beszereznie, hogy megerősítse az adott kontrollokkal kapcsolatos ismereteit, továbbá:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Ha történtek olyan változások, amelyek érintik a korábbi könyvvizsgálatból származó könyvvizsgálati bizonyíték folytatódó relevanciáját, akkor a könyvvizsgálónak a tárgyidőszaki könyvvizsgálat során tesztelnie kell a kontrollokat. (Hiv.: A36. bekezdés) (b) Ha nem történtek ilyen változások, akkor a könyvvizsgálónak legalább minden harmadik könyvvizsgálat során tesztelnie kell a kontrollokat, és minden egyes könyvvizsgálat alkalmával tesztelnie kell néhány kontrollt azon lehetőség elkerülése érdekében, hogy egyetlen könyvvizsgálati időszak során teszteljenek minden kontrollt, amelyre a könyvvizsgáló támaszkodni kíván, és a következő két könyvvizsgálati időszak során ne teszteljenek egyetlen kontrollt sem. (Hiv.: A37–A39. bekezdés)
330.29	<p>Ha a könyvvizsgáló a kontrollok működési hatékonyságáról korábbi könyvvizsgálatok során megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték felhasználását tervezi, bele kell foglalnia a könyvvizsgálati dokumentációba azokat a következtetéseket, amelyeket az ilyen, korábbi könyvvizsgálat során tesztelt kontrollokra való támaszkodás tekintetében vont le.</p>

A kontrollok rotációs tesztelése

Mielőtt a korábbi könyvvizsgálatok során beszerzett könyvvizsgálati bizonyítékokat fel lehetne használni, az ilyen bizonyíték folyamatos relevanciáját minden időszakban meg kell állapítani. Ez magában foglalja az adott kontrollok megismerését az alábbiak révén:

- a vezetéssel és másokkal a változásokról készített interjúk, és
- a belső kontroll megfigyelése vagy ellenőrzése a folyamatos alkalmazás megállapítása érdekében.

A kontrollok korábbi években végrehajtott tesztelésére TILOS támaszkodni, ha:

- a kontrollra történő támaszkodás egy jelentős kockázat mérséklése miatt szükséges;
- a belső kontroll működése változott az időszak során, és/vagy
- a kontroll által mérsékelt kockázat megváltozott.

A könyvvizsgáló szakmai megítélésétől függően más tényezők is kizárhatják a rotációs tesztelés alkalmazását (vagy legalábbis csökkenthetik a kontrollok tesztelése közötti időszakot). Ilyenek például:

- gyenge a kontrollkörnyezet;
- a belső kontroll működésének folyamatos figyelemmel kísérése gyenge;
- a releváns kontrollok működésének jelentős manuális eleme is van;
- a munkatársak körében olyan változások történtek, amelyek jelentősen befolyásolják a kontroll alkalmazását;
- a változó körülmények azt jelzik, hogy a kontroll működésében változásokra van szükség; és/vagy
- az általános informatikai kontrollok gyengék vagy nem hatékonyak.

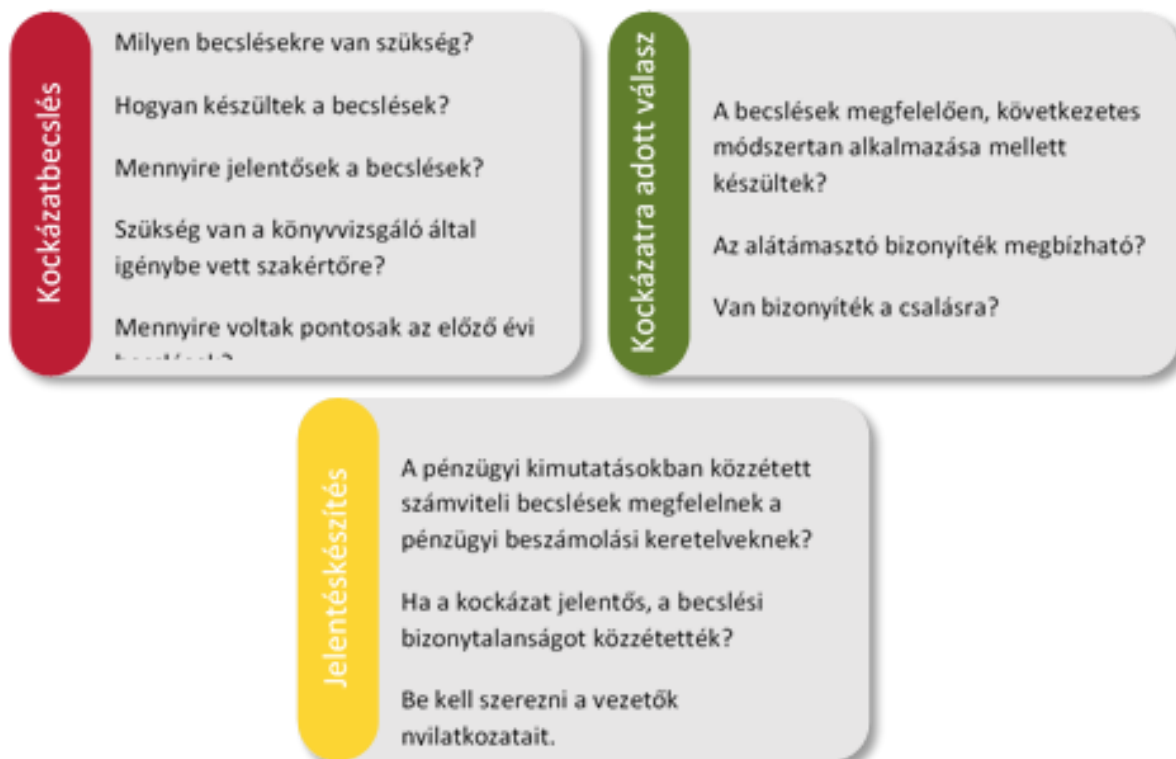
Ha számos olyan kontroll létezik, amelyek esetében a korábbi könyvvizsgálatokból fel lehet használni a bizonyítékokat, a támaszkodást fel kell függeszteni, hogy a belső kontroll néhány tesztelése végre legyen hajtva az egyes könyvvizsgálatok során. Ha legalább néhány kontrollt tesztelnek minden időszakban, az másodlagos bizonyítékokat is nyújt a kontrollkörnyezet folyamatos hatékonyságáról.

Általában véve, minél nagyobbak a lényeges hibás állítás kockázatai, vagy minél nagyobb mértékben támaszkodnak a belső kontrollra, annál rövidebb időnek kell eltelnie a kontrollok tesztelése között.

11. Számviteli becslések

A fejezet tartalma	Vonatkozó nemzetközi könyvvizsgálati standardok
A számviteli becslések, beleértve a valós értékre vonatkozó számviteli becsléseket is, és a kapcsolódó közzétételek könyvvizsgálatánál alkalmazott könyvvizsgálati eljárások, a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során.	540

11.0–1. ábra



Bekezdés száma	A nemzetközi könyvvizsgálati standard célja(i)
540.6	A könyvvizsgáló célja, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen arról, hogy: (a) a pénzügyi kimutatásokban megjelenített vagy közzétett számviteli becslések, beleértve a valós értékre vonatkozó számviteli becsléseket ésszerűek-e, és (b) a pénzügyi kimutatásokban szereplő kapcsolódó közzétételek megfelelőek-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek összefüggésében.

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
540.7	A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard alkalmazásában a következő kifejezéseknek az alábbi jelentésük van: (a) Számviteli becslés – pénzbeli összeg közelítése pontos mérési eszköz hiányában. Ezt a kifejezést használják a valós értéken értékelt összegeknél, amennyiben becslési bizonytalanság áll fenn, továbbá más, becslést igénylő összegeknél. Ahol a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard csak valósérték-meghatározást magukban foglaló számviteli becslésekről szól, ott a „valós értékre vonatkozó számviteli becslések” kifejezés használatos. (b) A könyvvizsgáló pontbecslése vagy a könyvvizsgáló által becsült tartomány – könyvvizsgálati bizonyítékból származó, a vezetés pontbecslésének értékeléséhez használt összeg vagy összegtartomány. (c) Becslési bizonytalanság – a számviteli becslés és a kapcsolódó közzétételek eredendő értékelési pontatlanságnak való kitettsége. (d) A vezetés elfogultsága – a vezetés semlegességének hiánya az információk elkészítése során. (e) A vezetés pontbecslése – a vezetés által a pénzügyi kimutatásokban való megjelenítés vagy közzététel céljára számviteli becslésként kiválasztott összeg. (f) Számviteli becslés kimenetele – a számviteli becsléssel lefedett mögöttes ügylet(ek), esemény(ek) vagy feltétel(ek) rendeződéséből származó tényleges pénzbeli összeg.

11.1 Áttekintés

A becslések könyvvizsgálatakor a cél elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték szerzése arról, hogy:

- A pénzügyi kimutatásokban megjelenített vagy közzétett számviteli becslések, beleértve a valós értékre vonatkozó számviteli becsléseket ésszerűek-e, és
- a pénzügyi kimutatásokban szereplő kapcsolódó közzétételek megfelelőek-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek összefüggésében.

A pénzügyi kimutatások néhány tételét nem lehet pontosan értékelni, ezért meg kell becsülni. Az ilyen számviteli becslések az egyszerűtől (például a készletek és a követelések nettó realizálható értékei) az összetettig (például a hosszú távú szerződésekből származó, rögzítendő bevételek, valamint a termékszavatosságból és garanciákból származó jövőbeni kötelezettségek kiszámítása) terjednek. A becslések gyakran magukban foglalhatják a múltbeli és a jelenlegi adatok jelentős elemzéseit, valamint jövőbeni események, például értékesítési ügyletek előrejelzését.

A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményei és az adott pénzügyi tétel alapján a számviteli becslések értékelése változó lehet. Például, egy becslés értékelési célja lehet:

- a számviteli becslés alapjául szolgáló egy vagy több ügylet, esemény vagy feltétel kimenetelének az előrejelzése, vagy
- egy jelenlegi ügylet vagy pénzügyi kimutatásbeli tétel értékének a meghatározása az értékelés napján érvényes olyan feltételek alapján, mint például egy adott típusú eszköz vagy kötelezettség becsült piaci ára. Ez magában foglalja a valós érték meghatározását is.

A lényeges hibás állítás becslésből felmerülő kockázata gyakran a becslési bizonytalanság mértékétől függ. A következő ábra néhány figyelembe veendő tényezőre mutat rá.

11.1–1. ábra

Az adott becslési bizonytalanság szintje	
Alacsony szintű bizonytalanság (kevesebb LHÁK)	Magas szintű bizonytalanság (magasabb LHÁK)
Olyan üzleti tevékenységek, amelyek nem összetettek.	Nagyban függ a megítéléstől, például egy peres eljárás kimenetelétől vagy jövőbeni cash flow-k összegétől és időzítésétől, ami bizonytalan jövőbeni eseményektől függ, több évre előremenően.
Rutinszerű ügyletekhez kapcsolódik.	NEM elismert értékelési módszerrel számítandó.
A hozzáférhető adatokból (az ilyen adatok „megfigyelhető” adatok néven szerepelnek a valós érték elszámolás kontextusában), például a közzétett kamatadatokról vagy a tőzsdén jegyzett értékpapírok áraiból került levezetésre.	A korábbi időszak pénzügyi kimutatásaiban szereplő hasonló számviteli becslések könyvvizsgáló általi ellenőrzésének eredményei jelentős különbséget jeleznek az eredeti számviteli becslés és a tényleges kimenetel között.
A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek által előírt értékelési módszer egyszerű és könnyen alkalmazható.	A tőzsdén nem jegyzett származékos pénzügyi instrumentumok valós értékére vonatkozó számviteli becslések.
Az olyan, valós értékre vonatkozó számviteli becslések, amelyek esetében a számviteli becslés értékelésére használt modell jól ismert vagy általánosan elfogadott, továbbá a feltételezések vagy a modell inputjai megfigyelhetők.	Az olyan, valós értékre vonatkozó számviteli becslések, amelyek esetében nagymértékben specializált, a gazdálkodó egység által kidolgozott modellt használnak, vagy amelyek esetében a piacon nem megfigyelhető feltételezéseket vagy inputokat alkalmaznak.

Megjegyzés: A (szakmai megítélést alkalmazó) könyvvizsgálónak meg kell határoznia, hogy hordoznak-e jelentős kockázatokat az azonosított számviteli becslések (azok, amelyek esetében nagyfokú becslési bizonytalanság áll fenn). Amennyiben jelentős kockázat azonosítására kerül sor, a könyvvizsgálónak meg kell ismernie a gazdálkodó egység kontrolljait, beleértve az ellenőrzési tevékenységeket is.

Ha megszerezték a könyvvizsgálati bizonyítékot, értékelni kell a becslések ésszerűségét és az azonosított hibás állítás terjedelmét:

- Ha a bizonyíték pontbecslést támaszt alá, a könyvvizsgáló pontbecslése és a vezetés pontbecslése közötti különbséget képezi a hibás állítást.

- Ha a könyvvizsgáló arra a következtetésre jutott, hogy a könyvvizsgáló ésszerűségi tartományának alkalmazása elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot nyújt, a könyvvizsgálati bizonyíték nem támaszt alá egy olyan vezetői pontbecslést, amely a könyvvizsgáló által becsült tartományon kívül van. Ilyen esetekben a hibás állítás nem kisebb, mint a vezetés pontbecslése és a könyvvizsgáló által becsült tartomány legközelebbi pontja közötti különbség.

A számviteli becslés eredménye és a pénzügyi kimutatásokban eredetileg megjelenített vagy közzétett összeg közötti különbség nem szükségszerűen jelenti azt, hogy a pénzügyi kimutatások hibás állítást tartalmaznak. Ez különösen igaz a valós értékre vonatkozó számviteli becslésekre, mivel a megfigyelt eredményeket mindig befolyásolják azok az események vagy feltételek, amelyek az után a dátum után történnek, amikor a becslést a pénzügyi kimutatások céljára meghatározták.

11.2 Kockázatbecslés

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
540.8	<p>A 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard által előírt, a gazdálkodó egységnek és környezetének – beleértve annak belső kontrollját is – megismerését célzó kockázatbecslési eljárások és kapcsolódó tevékenységek végrehajtásakor a számviteli becslésekkel kapcsolatos lényeges hibás állítások kockázatai azonosításának és felmérésének alátámasztásához a könyvvizsgálónak meg kell ismernie a következőket: (Hiv.: A12. bekezdés)</p> <p>(a) A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek a számviteli becslésekre és a kapcsolódó közzétételekre releváns követelményeit. (Hiv.: A13–A15. bekezdés)</p> <p>(b) Azt, hogy a vezetés hogyan azonosítja azokat az ügyleteket, eseményeket és feltételeket, amelyek szükségessé tehetik, hogy a pénzügyi kimutatásokban számviteli becsléseket jelenítsenek meg vagy tegyenek közzé. Ezen ismeret megszerzésekor a könyvvizsgálónak interjút kell készítenie a vezetéssel a körülményekben bekövetkezett azon változásokról, amelyek új számviteli becsléseket igényelhetnek vagy a meglévő számviteli becslések módosítását tehetik szükségessé. (Hiv.: A16–A21. bekezdés)</p> <p>(c) Azt, hogy a vezetés hogyan készíti el a számviteli becsléseket, valamint az azok alapjául szolgáló adatokat, beleértve: (Hiv.: A22–A23. bekezdés)</p> <p>(i) a számviteli becslés elkészítésénél használt módszert, adott esetben beleértve a modellt is; (Hiv.: A24–A26. bekezdés)</p> <p>(ii) a releváns kontrollokat; (Hiv.: A27–A28. bekezdés)</p> <p>(iii) azt, hogy a vezetés alkalmazott-e szakértőt; (Hiv.: A29–A30. bekezdés)</p> <p>(iv) a számviteli becslések alapjául szolgáló feltételezéseket; (Hiv.: A31–A36. bekezdés)</p> <p>(v) azt, hogy voltak-e vagy kellett volna-e, hogy legyenek változások a számviteli becslések elkészítésének módszerében az előző évhez képest, és ha igen, miért, továbbá; továbbá (Hiv.: A37. bekezdés)</p> <p>(vi) azt, hogy a vezetés felmérte-e a becslési bizonytalanság hatását, és ha igen, hogyan. (Hiv.: A38. bekezdés)</p>
540.9	<p>A könyvvizsgálónak át kell tekintenie az előző időszaki pénzügyi kimutatásokban foglalt számviteli becslések kimenetelét, vagy adott esetben azok tárgyidőszak tekintetében való későbbi újrabecslését. A könyvvizsgáló általi áttekintés jellege és terjedelme a számviteli becslések jellegétől, továbbá attól függ, hogy az áttekintés során megszerzett információ releváns lenne-e a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatásokban foglalt számviteli becslésekkel kapcsolatos lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése vonatkozásában. Mindazonáltal az áttekintés nem irányul a korábbi időszakokban az akkor elérhető információk alapján tett megítélések kétségbevonására. (Hiv.: A39–A44. bekezdés)</p>
540.10	<p>A lényeges hibás állítás kockázatainak a 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard által előírt azonosítása és felmérése során a könyvvizsgálónak értékelnie kell a számviteli becsléshez társuló becslési bizonytalanság mértékét. (Hiv.: A45–A46. bekezdés)</p>
540.11	<p>A könyvvizsgálónak meg kell határoznia, hogy megítélése szerint hordoznak-e jelentős kockázatokat azok a számviteli becslések, amelyek esetében nagyfokú becslési bizonytalanságot azonosítottak. (Hiv.: A47–A51. bekezdések)</p>

A kisebb gazdálkodó egységeknél a becslések készítéséhez szükséges munkamennyiség kevésbé összetett, mivel üzleti tevékenységeik gyakran korlátozottak és az ügyletek kevésbé összetettek. Gyakran egyetlen személy, például a tulajdonos-vezető határozza meg a számviteli becslés szükségességét, míg a könyvvizsgáló ennek megfelelően összpontosítja az interjúkat.

Ugyanakkor kevésbé valószínű, hogy a kisebb gazdálkodó egységek rendelkezésére áll olyan vezető szakember, aki a tapasztalatát és a kompetenciáját a szükséges pontbecslések elkészítésére használná fel. Ezekben az esetekben a lényeges hibás állítás kockázata valójában növekedhet, kivéve természetesen akkor, ha felvesznek egy ilyen szakértőt.

Ugyanakkor kevésbé valószínű, hogy a kisebb gazdálkodó egységek rendelkezésére áll olyan vezető szakember, aki a tapasztalatát és a kompetenciáját a szükséges pontbecslések elkészítésére használná fel. Ezekben az esetekben a lényeges hibás állítás kockázata valószínűleg növekedhet, kivéve természetesen akkor, ha felvesznek egy ilyen szakértőt.

MÉRLEGELENDŐ

Ha egy vezető szakértő alkalmazása nagyban támogatná a becslési folyamatot, az erre vonatkozó igényt meg kell vitatni a gazdálkodó egység vezetésével amilyen korán csak lehet a könyvvizsgálati folyamat során, hogy a megfelelő lépéseket meg lehessen tenni.

A könyvvizsgáló által kezelendő főbb területeket az alábbi ábra illusztrálja.

11.2–1. ábra

Kezeleni	Leírás
Hogyan azonosítják a becslés szükségességét?	Ez lehet az alkalmazott számviteli keretelvek vagy olyan ügyletek, események és feltételek eredménye, amelyek szükségessé tehetik, hogy a pénzügyi kimutatásokban számviteli becsléseket jelenítsenek meg vagy tegyenek közzé. Emellett a könyvvizsgálónak interjút kell készítenie a vezetéssel a körülményekben bekövetkezett azon változásokról, amelyek új számviteli becsléseket igényelhetnek vagy a meglévő számviteli becslések módosítását tehetik szükségessé.
A vezetés által alkalmazott becslési folyamat	Ellenőrizni és értékelni kell a vezetés becslési folyamatait, beleértve a mögöttes feltételezések kialakítását, a felhasznált adatok megbízhatóságát és bármely belső jóváhagyási vagy ellenőrzési folyamatot. Ahol ez vonatkozik, ez magában foglalhatja egy vezetői szakértő alkalmazását is. A vezetői szakértő alkalmazásának igénye felmerülhet például a következők miatt: <ul style="list-style-type: none"> • a becslést igénylő téma speciális jellege; • a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek előírásainak való megfeleléshez szükséges modellek technikai jellege (például bizonyos valós értéken történő értékelések), és • a számviteli becslést igénylő feltétel, ügylet vagy esemény szokatlan vagy nem gyakori jellege.
A korábbi időszakokban készített becslések eredményei	Ellenőrizni kell a korábbi időszak becsléseinek eredményét és meg kell érteni a korábbi időszak becslései és a tényleges összegek közötti különbségek okait. Ez segít megérteni: <ul style="list-style-type: none"> • a vezetés becslési folyamatának hatékonyságát (vagy annak hiányát); • az esetleges vezetői elfogultság meglétét (a becslések ellenőrzése az esetleges csalások kiszűrése érdekében szintén szükséges a 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard szerint); • a vonatkozó könyvvizsgálati bizonyíték megléte, és • a becslési bizonytalanság mértéke, amit lehet, hogy közzé kell tenni a pénzügyi kimutatásokban.

Kezelni	Leírás
A becslési bizonytalanság mértéke	<p>Vegyük figyelembe a következőket:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a vezetés megítélésétől való függés mértéke; • a feltételezések változásaira való érzékenység; • olyan elismert értékelési technikák létezése, amelyek mérsékelik a becslési bizonytalanságot; • az előrejelzési időszak hossza és a felhasznált adatok relevanciája; • külső forrásokból származó, megbízható adatok elérhetősége; • a számviteli becslés megfigyelhető vagy nem megfigyelhető inputokon való alapulásának mértéke, és • a becslés elfogultságnak való kitettsége. <p>Megjegyzés: Meg kell határozni, hogy a nagy becslési bizonytalanságot hordozó számviteli becslések egyben olyan jelentős kockázatok-e, amelyeket a könyvvizsgálónak kezelnie kell.</p>
A becslések jelentősége	<p>A lényeges hibás állítás kockázatainak felmérésekor mérlegelni kell:</p> <ul style="list-style-type: none"> • az ebben a táblázatban említett ügyeket; • a becslés tényleges vagy várható nagyságát, és • azt, hogy a becslés jelentős kockázat-e. Lásd a „becslési bizonytalanság mértékét” fentebb.
Nagy becslési bizonytalansággal megállapított becslések kommunikálása	<p>Ha egy számviteli becslésről megállapítást nyert, hogy nagy becslési bizonytalansággal jár, lehet, hogy:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ezt közölni kell az irányítással megbízott személyekkel; • ez olyan kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdést jelent, amelyet közölni kell a könyvvizsgálói jelentésben, ha a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard alkalmazására került sor, vagy • figyelemfelhívó bekezdést kell a könyvvizsgálói jelentésbe foglalni (lásd a 706. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardot).¹ <p>Ha az adott kérdést kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésként határozzák meg, a 706. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard megtiltja a könyvvizsgáló számára figyelemfelhívó bekezdés belefoglalását a könyvvizsgálói jelentésbe.² Ugyanakkor törvény vagy szabályozás megkövetelheti egy kérdés kiemelését a könyvvizsgálói jelentésben is, amellet, hogy kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésként kommunikálják is azt.</p>

11.3 Válaszok a becsült kockázatokra

¹ 706. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard: Figyelemfelhívó bekezdések és egyéb kérdések bekezdések a független könyvvizsgálói jelentésben.

² 706. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard, 8. (b) bekezdés.

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
540.12	<p>A lényeges hibás állítás becsült kockázatai alapján a könyvvizsgálónak meg kell határoznia, hogy: (Hiv.: A52. bekezdés)</p> <ul style="list-style-type: none"><li data-bbox="435 247 1477 310">(a) megfelelően alkalmazta-e a vezetés a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek számviteli becslésekre releváns követelményeit, továbbá (Hiv.: A53–A56. bekezdés)<li data-bbox="435 317 1477 428">(b) a számviteli becslések elkészítésének módszerei megfelelők-e és azokat következetesen alkalmazták-e, valamint hogy az adott körülmények között a számviteli becslésekben vagy az azok elkészítéséhez felhasznált módszerben az előző időszakhoz képest bekövetkezett esetleges változások megfelelőek-e. (Hiv.: A57–A58. bekezdés)

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
540.13	<p>A lényeges hibás állítás becsült kockázataira válaszul a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard által előírtak értelmében a könyvvizsgálónak a számviteli becslés jellegének figyelembevételével az alábbi lépések közül kell választania: (Hiv.: A59–A61. bekezdés)</p> <p>(a) Annak meghatározása, hogy a könyvvizsgálói jelentés dátumáig bekövetkező események könyvvizsgálati bizonyítékot nyújtanak-e a számviteli becslésre vonatkozóan. (Hiv.: A62–A67. bekezdés)</p> <p>(b) Annak tesztelése, hogyan készítette el a vezetés a számviteli becslést, valamint a becslés alapjául szolgáló adatok tesztelése. Ennek során a könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy: (Hiv.: A68–A70. bekezdés)</p> <p>(i) az alkalmazott értékelési módszer az adott körülmények között megfelelő-e, továbbá (Hiv.: A71–A76. bekezdés)</p> <p>(ii) a vezetés által használt feltételezések a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek értékelési céljainak fényében ésszerűek-e. (Hiv.: A77–A83. bekezdés)</p> <p>(c) A számviteli becslés vezetés általi elkészítése feletti kontrollok működési hatékonyságának tesztelése megfelelő alapvető vizsgálati eljárásokkal együtt. (Hiv.: A84–A86. bekezdés)</p> <p>(d) Pontbecslés vagy tartomány kialakítása a vezetés pontbecslésének értékelésére. Ennek érdekében: (Hiv.: A87–A91. bekezdés)</p> <p>(i) Ha a könyvvizsgáló a vezetés feltételezéseitől vagy módszereitől eltérő feltételezéseket vagy módszereket használ, a könyvvizsgálónak ahhoz elegendő mértékben meg kell ismernie a vezetés feltételezéseit vagy módszereit, hogy megalapozza, hogy a könyvvizsgálói pontbecslés vagy tartomány figyelembe veszi a releváns változókat, és hogy értékelje a vezetés pontbecslésétől való jelentős eltéréseket. (Hiv.: A92. bekezdés)</p> <p>(ii) Ha a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy helyénvaló egy tartományt alkalmazni, a könyvvizsgálónak a rendelkezésre álló könyvvizsgálati bizonyíték alapján addig kell szűkítenie a tartományt, hogy a tartományon belüli valamennyi kimenetel ésszerűnek minősüljön. (Hiv.: A93–A95. bekezdés)</p>
540.14	<p>A 12. bekezdésben azonosított kérdések meghatározása vagy a lényeges hibás állítás becsült kockázatainak a 13. bekezdéssel összhangban történő megválaszolásakor a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell, hogy az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzése igényel-e speciális készségeket vagy tudást a számviteli becslések egy vagy több szempontjának vonatkozásában. (Hiv.: A96–A101. bekezdés)</p>
540.15	<p>A jelentős kockázatokat hordozó számviteli becslések esetében a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményei értelmében végrehajtott egyéb alapvető vizsgálati eljárásokon túlmenően a könyvvizsgálónak értékelnie kell az alábbiakat: (Hiv.: A102. bekezdés)</p> <p>(a) Azt, hogy 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. (Hiv.: A103–A106. bekezdés)</p> <p>(b) Azt, hogy ésszerűek-e a vezetés által használt jelentős feltételezések. (Hiv.: A107–A109. bekezdés)</p> <p>(c) A vezetés konkrét lépések megtételére való szándékát és képességét, amennyiben ez releváns a vezetés által használt jelentős feltételezések ésszerűsége vagy a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek megfelelő alkalmazása szempontjából. (Hiv.: A110. bekezdés)</p>
540.16	<p>Ha a könyvvizsgáló megítélése szerint a vezetés nem vette megfelelően figyelembe a jelentős kockázatokat hordozó számviteli becslésekhez társuló becslési bizonytalanság hatásait, a könyvvizsgálónak – amennyiben szükségesnek látja – ki kell alakítania a számviteli becslés ésszerűségének értékelésére alkalmas tartományt. (Hiv.: A111–A112. bekezdés)</p>

A kisebb gazdálkodó egységeknél a vezetés valószínűleg aktívan részt vesz a pénzügyi beszámolási folyamatban, ami magában foglalja számviteli becslések készítését is. Ennek eredményeképpen a kisebb gazdálkodó egységeknél lehet, hogy nem léteznek a számviteli becslés elkészítésének folyamata feletti kontrollok, vagy ha igen, akkor csak informálisan működnek. Ennélfogva a könyvvizsgáló becsült kockázatokra adott válaszai valószínűleg alapvető jellegűek azzal, hogy a könyvvizsgáló a lent felsorolt egy vagy több egyéb választ végrehajtja.

11.3–1. ábra

Kezeleni	Leírás
<p>A becslések megfelelően készültek?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Annak tesztelése, hogyan készítette el a vezetés a számviteli becslést, valamint a becslés alapjául szolgáló adatok tesztelése. Értékelni kell, hogy: <ul style="list-style-type: none"> – az alkalmazott értékelési módszer az adott körülmények között megfelelő-e, és – a vezetés által használt feltételezések a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek értékelési céljainak fényében ésszerűek-e. • A számviteli becslés vezetés általi elkészítése feletti kontrollok (ha vannak) működési hatékonyságának tesztelése megfelelő alapvető vizsgálati eljárásokkal együtt. • Pontbecslés vagy tartomány kialakítása a vezetés pontbecslésének értékelésére. Ha a könyvvizsgáló által alkalmazott feltételezések vagy módszerek eltérnek a vezetés feltételezéseitől vagy módszereitől, akkor elegendő mértékben meg kell ismernie a vezetés feltételezéseit vagy módszereit ahhoz, hogy megalapozza, hogy a könyvvizsgálói pontbecslés vagy tartomány figyelembe veszi a releváns változókat. Ezenkívül értékelni kell a vezetés pontbecslésétől való jelentős eltéréseket is. Ha helyénvaló egy tartományt alkalmazni, a rendelkezésre álló könyvvizsgálati bizonyíték alapján addig kell szűkíteni a tartományt, hogy a tartományon belüli valamennyi kimenetel ésszerűnek minősüljön.
<p>Mennyire megbízható az alátámasztó bizonyíték?</p>	<p>Az alábbi eljárások közül egyet vagy többet ki kell választani, figyelembe véve a számviteli becslés jellegét, a megszerzendő bizonyíték jellegét, valamint a lényeges hibás állítás becsült kockázatát, beleértve azt is, hogy a becsült kockázat vajon jelentős kockázat-e:</p> <p>Át kell tekinteni az időszak végét követő eseményeket annak ellenőrzéséhez, hogy alátámasztják-e a vezetés becsléseit. Ez különösen releváns lehet néhány, a tulajdonos által vezetett kisebb gazdálkodó egységnél, ahol a vezetés nem rendelkezik hivatalos kontroll eljárásokkal a számviteli becslések felett.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Tesztelni kell az információkat, a kontrollokat (ha vannak), a módszereket és az alkalmazott feltevéseket. • A rendelkezésre álló bizonyíték és a vezetéssel folytatott megbeszélések alapján ki kell alakítani egy független pontbecslést vagy ésszerűségi tartományt a gazdálkodó egység becslésével történő összehasonlítás céljából. Az az összeg tekintendő hibás állításnak, amennyivel a vezetés becslése eltér a pontbecsléstől vagy kívül esik az ésszerűség tartományán. • Ha hosszabb időszak telik el a mérlegfordulónap és a könyvvizsgálói jelentés dátuma között, a valós értékre vonatkozó számviteli becsléseken kívüli számviteli becslésekre hatékony válasz lehet, ha a könyvvizsgáló áttekinti ennek az időszaknak az eseményeit.

Kezelni	Leírás
A vezetés esetleges elfogultsága	<ul style="list-style-type: none"> • Meg kell határozni, hogy az esetleges vezetői elfogultságnak vannak-e jelei. Ez magában foglalhatja a becslések kiszámításának módjában bekövetkezett változásokat, vagy egy olyan pontbecslés kiválasztását, amely optimista vagy pesszimista mintát jelezhet. Ez ott fordulhat elő, ahol a becslések következetesen az ésszerűség könyvvizsgáló által becsült tartományának egyik határán helyezkednek el, vagy ahol az elfogultság a tartomány egyik határáról a másikra mozdul el egymást követő időszakok során. Például, ha a vezetés értékesíteni akarja a vállalkozást és az eredménycél az adóminimalizálás helyett a nyereségmaximalizálás lesz. • A vezetés számviteli becsléseinek készítésénél mérlegelni kell az elfogultság halmozott hatását.

Ha a becslés összetett vagy speciális módszereket foglal magában, a könyvvizsgáló dönthet úgy, hogy szükséges egy könyvvizsgálói szakértő alkalmazása (a könyvvizsgálói szakértő munkájának felhasználására vonatkozó iránymutatáshoz lásd az 1. kötet 15.8. fejezetét (620. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard)).

114 Jelentéskészítés

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
540.19	A könyvvizsgálónak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot kell szereznie arról, hogy a számviteli becslésekhez kapcsolódó közzétételek a pénzügyi kimutatásokban összhangban vannak-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeivel. (Hiv.: A120–A121. bekezdés)
540.20	A jelentős kockázatokat hordozó számviteli becslések esetében a könyvvizsgálónak értékelnie kell az azokhoz társuló becslési bizonytalanság pénzügyi kimutatásokban való közzétételeinek a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek tekintetében való megfelelőségét is. (Hiv.: A122–A123. bekezdés)

Az utolsó lépés annak eldöntése, hogy:

- Elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szereztek. Ahol nem áll rendelkezésre elegendő és megfelelő bizonyíték vagy a bizonyíték cáfolja a vezetés becsléseit, a könyvvizsgálónak meg kell vitatnia a megállapításokat a vezetéssel és figyelembe kell vennie a kockázatbecslés módosításának és a további könyvvizsgálati eljárások végrehajtásának a szükségességét.
- A számviteli becslések vagy ésszerűek a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek összefüggésében, vagy hibás állítások, és
- A pénzügyi kimutatásokban a becslésekre vonatkozó közzétételek:
 - megfelelnek a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek előírásainak, és
 - megfelelően jelzik a becslési bizonytalanságot, ha az jelentős kockázatokat hordoz.

Írásbeli nyilatkozatok

A könyvvizsgálónak írásbeli nyilatkozatokat kell beszereznie a vezetéstől a jelentős feltételezések ésszerűségét illetően.

Mérlegelni kell írásos nyilatkozat beszerzését arra vonatkozóan is, hogy a feltételezések megfelelően tükrözik-e a vezetés szándékát és képességét arra, hogy bizonyos lépéseket megtegyen, ahol az a valós értéken történő értékelés vagy a közzétételek szempontjából releváns.

12. Kapcsolt felek

A fejezet tartalma	A vonatkozó nemzetközi könyvvizsgálati standard
A kapcsolt felekre és a velük kötött ügyletekre vonatkozó könyvvizsgálati eljárások.	550

12.0–1. ábra



Bekezdés száma	A nemzetközi könyvvizsgálati standard célja(i)
550.9	<p>A könyvvizsgáló célja, hogy:</p> <p>(a) – függetlenül attól, hogy a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek megállapítanak-e a kapcsolt felekre vonatkozó követelményeket –, elegendő ismeretet szerezzen a kapcsolt felek közötti viszonyokról és ügyletekről ahhoz, hogy képes legyen:</p> <p>(i) felismerni azokat a kapcsolt felek közötti viszonyokból és ügyletekből származó csalási kockázati tényezőket – ha vannak ilyenek –, amelyek a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése szempontjából relevánsak; és</p> <p>(ii) a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték alapján arra vonatkozóan következtetést levonni, hogy a pénzügyi kimutatások, amennyiben azokra ezen viszonyok és ügyletek hatással vannak:</p> <p>a. megvalósítják-e a valós bemutatást (valós bemutatást előíró keretelvek esetén); vagy</p> <p>b. nem félrevezetőek-e (megfelelést előíró keretelvek esetén); valamint</p> <p>(b) – emellett azokban az esetekben, amikor a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek kapcsolt felekre vonatkozó követelményeket állapítanak meg –, elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen arra vonatkozóan, hogy a pénzügyi kimutatásokban a kapcsolt felek közötti viszonyokat és ügyleteket a keretelvekkel összhangban megfelelően azonosították-e, számolták-e el és tették-e közzé.</p>

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
550.10	<p>A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard alkalmazásában a következő kifejezéseknek az alábbi jelentésük van:</p> <p>(a) Szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet – független félnek minősülő, egymástól függetlenül és saját érdekeik szerint cselekvő, üzleti szándékkal rendelkező vevő és üzleti szándékkal rendelkező eladó közötti feltételek szerint lebonyolított ügylet.</p> <p>(b) Kapcsolt fél – olyan fél, amely: (Hiv.: A4–A7. bekezdés)</p> <p>(i) a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek meghatározása szerint kapcsolt félnek minősül; vagy</p> <p>(ii) azokban az esetekben, amikor a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek a kapcsolt felekre vonatkozóan minimális követelményeket állapítanak meg vagy nem állapítanak meg követelményeket:</p> <p>a. olyan személy vagy másik gazdálkodó egység, amely közvetlenül vagy közvetetten, egy vagy több közvetítőn keresztül ellenőrzést vagy jelentős befolyást gyakorol a beszámolót készítő gazdálkodó egység felett;</p> <p>b. olyan másik gazdálkodó egység, amely felett a beszámolót készítő gazdálkodó egység közvetlenül vagy közvetetten, egy vagy több közvetítőn keresztül ellenőrzést vagy jelentős befolyást gyakorol; vagy</p> <p>c. olyan másik gazdálkodó egység, amely a beszámolót készítő gazdálkodó egységgel közös ellenőrzés alatt áll azáltal, hogy:</p> <p>i. közös az ellenőrzést gyakorló tulajdonosuk;</p> <p>ii. közeli családtagoknak minősülő tulajdonosokkal rendelkeznek; vagy</p> <p>iii. közös kulcspozícióban lévő vezetőkkel rendelkeznek.</p> <p>Az állam (vagyis az államháztartás központi, regionális vagy helyi szervezetei) közös ellenőrzése alatt álló gazdálkodó egységek azonban nem minősülnek kapcsolt feleknek, kivéve, ha egymással jelentős ügyleteket folytatnak vagy az erőforrásokon jelentős mértékben osztoznak.</p>

12.1 Áttekintés

Mivel a kapcsolt felek nem függetlenek egymástól, gyakran a kapcsolt felek közötti ügyletek a lényeges hibás állítás nagyobb kockázatát eredményezik, mint a független felekkel kötött ügyletek. Ezenkívül a pénzügyi beszámolási keretelvek gyakran tartalmaznak számviteli és közzétételi előírásokat a kapcsolt felekkel kötött ügyletekre és egyenlegekre vonatkozóan. Ezeknek az előírásoknak az a célja, hogy a pénzügyi kimutatások felhasználói megértsék ezeknek az ügyleteknek/egyenlegeknek a jellegét és a tényleges vagy potenciális hatásokat.

Az alábbiakban ismertetünk néhány potenciális kockázati tényezőt a kapcsolt felekkel kötött ügyletekre vonatkozóan.

12.1–1. ábra

Leírás	
Túl összetett ügyletek	A kapcsolt felek működhetnek kiterjedt és összetett viszonyokon és struktúrákon keresztül is.
Nem azonosított kapcsolatok és ügyletek	<ul style="list-style-type: none"> • A kapcsolt felek közötti viszonyokat el lehet rejteni, mivel nagyobb lehetőséget biztosíthatnak a vezetés általi összejátszásra, eltitkolásra vagy manipulációra. • A gazdálkodó egység információs rendszerei lehet, hogy nem hatékonyak a gazdálkodó egység és annak kapcsolt felei közötti ügyletek és nyitott egyenlegek azonosítására vagy összegzésére. • Lehet, hogy a vezetés nem tud minden kapcsolt felek közötti viszony és ügylet létezéséről.
Nem a szokásos üzletmenet során kötött ügyletek	Lehet, hogy a kapcsolt felek közötti ügyleteket nem a fenti szokásos piaci feltételek szerint bonyolítják le, hanem a valós érték alatt, vagy akár ellenérték kicserélése nélkül.

A vezetés felel a kapcsolt felek azonosításáért és közzétételéért, valamint az ügyletek elszámolásáért. Ez a felelősség megköveteli a vezetéstől a megfelelő belső kontroll megvalósítását annak biztosítása érdekében, hogy a kapcsolt felekkel kötött ügyletek megfelelően kerüljenek azonosításra és rögzítésre az információs rendszerben, és közzétételre a pénzügyi kimutatásokban.

A könyvvizsgáló felel a kapcsolt felekre vonatkozó információ iránti éberség fenntartásáért a nyilvántartások vagy dokumentumok könyvvizsgálat során történő áttekintésekor. Ez magában foglalja bizonyos kulcsfontosságú dokumentumok ellenőrzését, de nem követeli meg a nyilvántartások és dokumentumok részletes vizsgálatát a konkrét kapcsolt felek azonosítása érdekében.

A kisebb gazdálkodó egységeknél ezek az eljárások valószínűleg kevésbé kifinomultak és informálisak. A vezetésnek lehet, hogy nem áll könnyen a rendelkezésére a kapcsolt felekre vonatkozó információ (a számviteli rendszerek nem valószínű, hogy a kapcsolt felek azonosítására lettek kialakítva), így a könyvvizsgálónak lehet, hogy interjúkat kell készítenie és át kell tekintenie a konkrét felekkel fennálló számlákat stb. a számviteli nyilvántartásokon és a beszámolóban lévő közzétételeken túl.

Pénzügyi beszámolási keretelvek

Mivel a kapcsolt felek nem függetlenek egymástól, sok pénzügyi beszámolási keretelv konkrét számviteli és közzétételi előírást határoz meg a kapcsolt felek közötti viszonyokra, ügyletekre és egyenlegekre. Ez lehetővé teszi a pénzügyi kimutatások felhasználói számára, hogy megértsék azok jellegét és a pénzügyi kimutatásokra gyakorolt tényleges vagy potenciális hatásait.

Ha a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek előírásokat határoznak meg a kapcsolt felek elszámolására és közzétételére vonatkozóan, a könyvvizsgáló felel a könyvvizsgálati eljárásoknak a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása, felmérése és leereagálása céljából történő végrehajtásáért, ahol a kockázatok azért merültek fel, mert a gazdálkodó egység nem számolta el vagy tette közzé megfelelően a kapcsolt felek viszonyait, ügyleteit vagy egyenlegeit a keretelvek előírásai szerint.

Még abban az esetben is, ha a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek a kapcsolt felekre vonatkozóan csak minimális követelményeket állapítanak meg vagy nem állapítanak meg követelményeket, a könyvvizsgálónak szükséges az arra vonatkozó következtetés levonásához elegendő ismeretet szereznie a gazdálkodó egység kapcsolt felekkel fennálló viszonyairól és ügyleteiről, hogy a pénzügyi kimutatások, amennyiben azokra ezen viszonyok és ügyletek hatással vannak:

- megvalósítják-e a valós bemutatást (valós bemutatást előíró keretelvek esetén); vagy
- nem félrevezetőek-e (megfelelést előíró keretelvek esetén).

Ha olyan információ azonosítására kerül sor, amely a vezetés által korábban nem azonosított vagy közölt kapcsolt felek közötti viszonyok vagy ügyletek létezésére utal, a könyvvizsgálónak meg kell állapítania, hogy a mögöttes körülmények megerősítik-e ezen viszonyok vagy ügyletek létezését.

Az 550. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard iránymutatást ad a könyvvizsgáló felelősségére és a kapcsolt felekre és a velük kötött ügyletekre vonatkozó könyvvizsgálati eljárásokra vonatkozóan.

12.1–2. ábra

A könyvvizsgáló felelőssége, amikor	Leírás
A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek minimális követelményeket állapítanak meg vagy nem állapítanak meg követelményeket	Elegendő ismeretet kell szerezni a gazdálkodó egység és a kapcsolt felek közötti viszonyokról és ügyletekről ahhoz, hogy: <ul style="list-style-type: none"> • felismerjék azokat a kapcsolt felek közötti viszonyokból és ügyletekből származó csalási kockázati tényezőket – ha vannak ilyenek –, amelyek a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése szempontjából relevánsak; és • a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték alapján következtetést vonjanak le arra vonatkozóan, hogy a pénzügyi kimutatások, amennyiben azokra ezen viszonyok és ügyletek hatással vannak, megvalósítják-e a valós bemutatást (valós bemutatást előíró keretelvek esetén); vagy nem félrevezetőek-e (megfelelést előíró keretelvek esetén).
A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek határozzák meg a követelményeket	A fent ismertetett lépések mellett elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot kell szerezni ahhoz, hogy a kapcsolt felek közötti viszonyokra, ügyletekre és egyenlegekre vonatkozó konkrét számviteli és közzétételi előírások teljesüljenek.

12.2 Kockázatbecslés

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
550.11	A 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard és a 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard által a könyvvizsgáló számára előírt kockázatbecslési eljárások és kapcsolódó tevékenységek részeként a könyvvizsgálónak a 12–17. bekezdésben meghatározott könyvvizsgálati eljárásokat és kapcsolódó tevékenységeket kell végrehajtania annak érdekében, hogy a kapcsolt felek közötti viszonyokkal és ügyletekkel összefüggő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása szempontjából releváns információt szerezzen. (Hiv.: A8. bekezdés)
550.12	A megbízásért felelős munkacsoport 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard és a 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard által előírt megbeszélésének ki kell terjednie a pénzügyi kimutatások olyan csalásból vagy hibából eredő lényeges hibás állításnak való kitétségének elkülönült mérlegelésére, amely a gazdálkodó egység kapcsolt felekkel fennálló viszonyaiból és ügyleteiből származhat. (Hiv.: A9–A10. bekezdés)
550.13	A könyvvizsgálónak interjút kell készítenie a vezetéssel: <ol style="list-style-type: none"> arra vonatkozóan, hogy melyek a gazdálkodó egység kapcsolt felei, beleértve az előző időszakhoz képest bekövetkezett változásokat is; (Hiv.: A11–A14. bekezdés) a gazdálkodó egység és ezen kapcsolt felek közötti viszonyok jellegére vonatkozóan, és arra vonatkozóan, hogy a gazdálkodó egység kötött-e ügyleteket ezen kapcsolt felekkel az adott időszak során és amennyiben igen, az ügyletek típusára és céljára vonatkozóan.

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
550.14	<p>A könyvvizsgálónak interjút kell készítenie a vezetéssel és a gazdálkodó egység egyéb munkatársaival, valamint egyéb, megfelelőnek tartott kockázatbecslési eljárásokat kell végrehajtania annak érdekében, hogy ismereteket szerezzen a vezetés által az alábbi célokra kialakított kontrollokról, ha vannak ilyenek: (Hiv.: A15–A20. bekezdés)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) a kapcsolt felek közötti viszonyok és ügyletek vonatkozó pénzügyi beszámolási keretekkel összhangban történő azonosítása, elszámolása és közzététele; (b) a kapcsolt felek közötti jelentős ügyletek és megállapodások engedélyezése és jóváhagyása; valamint (Hiv.: A21. bekezdés) (c) a szokásos üzletmeneten kívül eső jelentős ügyletek és megállapodások engedélyezése és jóváhagyása.
550.15	<p>A könyvvizsgálat során a könyvvizsgálónak a nyilvántartások vagy dokumentumok vizsgálatakor ébernek kell maradnia az olyan megállapodások vagy egyéb információk iránt, amelyek a vezetés által korábban nem azonosított vagy a könyvvizsgálóval nem közölt kapcsolt felek közötti viszonyok vagy ügyletek létezését jelezhetik. (Hiv.: A22–A23. bekezdés)</p> <p>A könyvvizsgálónak különösen az alábbiakat kell megvizsgálnia abból a szempontból, hogy tartalmazzanak-e a vezetés által korábban nem azonosított vagy a könyvvizsgálóval nem közölt kapcsolt felek közötti viszonyok vagy ügyletek létezésére vonatkozó jelzéseket:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) a könyvvizsgáló eljárásainak részeként beszerzett banki és jogi megerősítések; (b) a tulajdonosok és az irányítással megbízott személyek üléseiről készült jegyzőkönyvek; valamint (c) a könyvvizsgáló által a gazdálkodó egység körülményei között szükségesnek tartott egyéb nyilvántartások vagy dokumentumok.
550.16	<p>Ha a könyvvizsgáló a 15. bekezdésben előírt könyvvizsgálati eljárások végrehajtása során vagy egyéb könyvvizsgálati eljárásokon keresztül a gazdálkodó egység szokásos üzletmenetén kívül eső jelentős ügyleteket azonosít, a könyvvizsgálónak interjút kell készítenie a vezetéssel: (Hiv.: A24–A25. bekezdés)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) ezen ügyletek jellegéről; továbbá (Hiv.: A26. bekezdés) (b) arról, hogy kapcsolt felek lehetnek-e érintettek. (Hiv.: A27. bekezdés)
550.17	<p>A könyvvizsgálónak a gazdálkodó egység kapcsolt feleiről szerzett releváns információt meg kell osztania a megbízásért felelős munkacsoport többi tagjával. (Hiv.: A28. bekezdés)</p>
550.18	<p>A 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítására és felmérésére vonatkozó követelményének teljesítése során a könyvvizsgálónak azonosítania kell és fel kell mérnie a kapcsolt felek közötti viszonyokkal és ügyletekkel összefüggő lényeges hibás állítás kockázatait és meg kell határoznia, hogy ezen kockázatok között vannak-e jelentős kockázatok. Ennek meghatározása során a könyvvizsgálónak úgy kell kezelnie a kapcsolt felek közötti, a gazdálkodó egység szokásos üzletmenetén kívül eső azonosított jelentős ügyleteket, mint amelyek jelentős kockázatokat eredményeznek.</p>
550.19	<p>Ha a könyvvizsgáló a kapcsolt felekre vonatkozó kockázatbecslési eljárások és kapcsolódó tevékenységek végrehajtása során csalási kockázati tényezőket azonosít (beleértve a meghatározó befolyással rendelkező kapcsolt fél létezésével összefüggő körülményeket is), a könyvvizsgálónak ezt az információt a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak a 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban történő azonosítása és felmérése során kell figyelembe vennie. (Hiv.: A6. és A29–A30. bekezdés)</p>

Ahhoz, hogy a kapcsolt felek közötti viszonyokhoz és ügyletekhez kapcsolódó lényeges hibás állítás kockázatait azonosítani tudja és fel tudja mérni, a könyvvizsgálónak az alábbi kérdéseket kell mérlegelnie.

12.2–1. ábra

Kockázatok azonosítása	Leírás
<p>A kapcsolt felek és a velük kötött ügyletek létezésének/jellegének/hatásának kezelése</p>	<p>Az alábbiakra kell rákérdezni:</p> <ul style="list-style-type: none"> • melyek a gazdálkodó egység kapcsolt felei, beleértve az előző időszakhoz képest bekövetkezett változásokat; • a gazdálkodó egység és a kapcsolt felek közötti viszonyok jellege; • a kapcsolt felekkel kötött ügyletek típusa és célja; • milyen kontrollokat alakított ki a vezetés a következő célból, ha létrehozott ilyeneket; • a kapcsolt felek közötti viszonyok és ügyletek vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban történő azonosítása, elszámolása és közzététele; • a kapcsolt felek közötti jelentős ügyletek és megállapodások engedélyezése és jóváhagyása; valamint • a szokásos üzletmeneten kívül eső jelentős ügyletek és megállapodások engedélyezése és jóváhagyása.
<p>Az esetleges csalás mérlegelése</p>	<p>A megbízásért felelős munkacsoportban meg kell vitatni a pénzügyi kimutatások olyan csalásból vagy hibából eredő lényeges hibás állításnak való kitéttőségét, amely a gazdálkodó egység kapcsolt felekkel fennálló viszonyaiból és ügyleteiből származik.</p> <p>Azt is mérlegelni kell, hogy a vezetésben ellensúlyozó kontrollok nélkül egy személy vagy egy kis csoport dominál-e. A meghatározó befolyásra utaló jelzések közé tartoznak az alábbiak:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a kapcsolt fél a vezetés vagy az irányítással megbízott személyek által hozott jelentős üzleti döntéseket vétőzött meg; • a jelentős ügyleteket a kapcsolt félhez nyújtják be végső jóváhagyásra; • a vezetés és az irányítással megbízott személyek között a kapcsolt fél által kezdeményezett üzleti javaslatokra vonatkozóan nincs vita vagy csekély vita van; és • a kapcsolt felet (vagy a kapcsolt fél közeli családtagját) érintő ügyleteket ritkán vizsgálják felül és hagyják jóvá független személyek. <p>Meghatározó befolyás állhat fenn néhány esetben akkor is, ha a kapcsolt fél vezető szerepet játszott a gazdálkodó egység alapításában és továbbra is vezető szerepet játszik a gazdálkodó egység vezetésében.</p> <p>Ha csalási kockázati tényezők azonosítására került sor, fel kell mérni a lényeges hibás állítás kockázatait. Ha bekövetkezhet a lényeges hibás állítás kockázata, ki kell dolgozni a megfelelő könyvvizsgálati választ.</p>
<p>A nyilvántartások vagy dokumentumok vizsgálatakor ébernek kell maradni</p>	<p>A nyilvántartások vagy dokumentumok vizsgálatakor mindig ébernek kell maradni a nem közölt kapcsolt felek közötti viszonyok vagy ügyletek létezését illetően. Különösen az alábbi nyilvántartásokat és dokumentumokat kell ellenőrizni a korábban nem azonosított vagy közölt kapcsolt felek létezésére vonatkozóan:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a beszerzett banki és jogi megerősítések; • a tulajdonosok és az irányítással megbízott személyek üléseiről készült jegyzőkönyvek; valamint • az adott körülmények között szükségesnek tartott egyéb nyilvántartások vagy dokumentumok. <p>A lehetséges kapcsolt felekről szerzett információkat mindig meg kell osztani a munkacsoport más tagjaival.</p>

Kockázatok azonosítása	Leírás
A jelentős kockázatok azonosítása	A kapcsolt felek közötti, a gazdálkodó egység szokásos üzletmenetén kívül eső jelentős ügyletek jelentős kockázatokat eredményeznek.

MÉRLEGELENDŐ

A kisebb gazdálkodó egységeknél gyakran nehéz lehet azonosítani a kapcsolt felekkel kötött ügyleteket. Ha az ügyfél standard szoftvercsomagot használ az ügyletek rögzítésére, mérlegelni kell az ügyletek elektronikus másolatának beszerzését és elektronikus munkalapokba történő importálását. A rendezés funkció használatával és a kiválasztási feltételek konfigurálásával információt lehet szerezni azokról az ügyfelekről/beszállítókról, akikkel csupán néhány, de nagy ügyletet kötöttek, vagy akikkel szokatlan méretű vagy jellegű jelentős ügyleteket kötöttek.

12.3 A kockázatra adott válasz

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
550.20	A 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard azon követelményének részeként, hogy a könyvvizsgáló válaszoljon a becsült kockázatokra, a könyvvizsgáló további könyvvizsgálati eljárásokat tervez meg és hajt végre annak érdekében, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen a kapcsolt felek közötti viszonyokkal és ügyletekkel összefüggő lényeges hibás állítás becsült kockázatairól. Ezeknek a könyvvizsgálati eljárásoknak a 21–24. bekezdésekben előírt eljárásokat kell tartalmazniuk. (Hiv.: A31–A34. bekezdés)
550.21	Ha a könyvvizsgáló olyan megállapodásokat vagy információt azonosít, amelyek a vezetés által korábban nem azonosított vagy a könyvvizsgálóval nem közölt kapcsolt felek közötti viszonyok vagy ügyletek létezésére utalnak, a könyvvizsgálónak meg kell állapítania, hogy a mögöttes körülmények megerősítik-e ezen viszonyok vagy ügyletek létezését.
550.22	Ha a könyvvizsgáló olyan kapcsolt feleket vagy kapcsolt felek közötti jelentős ügyleteket azonosít, amelyeket a vezetés korábban nem azonosított vagy a könyvvizsgálóval nem közölt, a könyvvizsgálónak: <ol style="list-style-type: none"> (a) azonnal közölnie kell a releváns információt a megbízásért felelős munkacsoport többi tagjával; (Hiv.: A35. bekezdés) (b) azokban az esetekben, amikor a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretek kapcsolt felekre vonatkozó követelményeket állapítanak meg: <ol style="list-style-type: none"> (i) fel kell kérnie a vezetést arra, hogy a könyvvizsgáló által végrehajtandó további értékelés céljából azonosítsa az újonnan azonosított kapcsolt felekkel folytatott összes ügyletet; és (ii) interjú kell készítenie arra vonatkozóan, hogy a gazdálkodó egység kapcsolt felek közötti viszonyok és ügyletek feletti kontrolljai miért nem voltak képesek a kapcsolt felek közötti viszonyok vagy ügyletek azonosítására vagy közzétételére; (c) megfelelő alapvető könyvvizsgálati eljárásokat kell végrehajtania ezen újonnan azonosított kapcsolt felek vagy a kapcsolt felek közötti jelentős ügyletek vonatkozásában; (Hiv.: A36. bekezdés) (d) újra kell mérlegelnie annak kockázatát, hogy létezhetnek olyan egyéb kapcsolt felek vagy kapcsolt felek közötti jelentős ügyletek, amelyeket a vezetés korábban nem azonosított vagy a könyvvizsgálóval nem közölt, és szükség szerint további könyvvizsgálati eljárásokat kell végrehajtania; és (e) ha a közlés vezetés általi elmulasztása szándékosnak tűnik (és ezért csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatát jelzi), értékelnie kell a könyvvizsgálatra gyakorolt hatásokat. (Hiv.: A37. bekezdés)

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
550.23	<p>Kapcsolt felek közötti, a gazdálkodó egység szokásos üzletmenetén kívül eső azonosított jelentős ügyletek esetén a könyvvizsgálónak:</p> <p>(a) meg kell vizsgálnia a mögöttes szerződéseket vagy megállapodásokat, ha vannak ilyenek, és értékelnie kell, hogy:</p> <p>(i) az ügyletek üzleti magyarázata (vagy annak hiánya) azt sugallja-e, hogy lehet, hogy ezeket a beszámolóképzés során elkövetett csalás kivitelezése vagy az eszközök elsikkasztásának leplezése céljából kötötték meg; (Hiv.: A38–A39. bekezdés)</p> <p>(ii) az ügyletek feltételei összhangban vannak-e a vezetés által adott magyarázatokkal; és</p> <p>(iii) az ügyleteket a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban megfelelően számolták-e el és tették-e közzé; és</p> <p>(b) könyvvizsgálati bizonyítékot kell szereznie arra vonatkozóan, hogy az ügyleteket megfelelően engedélyezték-e és hagyták-e jóvá. (Hiv.: A40–A41. bekezdés)</p>
550.24	<p>Ha a vezetés olyan állítást tett a pénzügyi kimutatásokban, amely szerint egy kapcsolt felek közötti ügyletet a szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügyletnek megfelelő feltételekkel kötötték meg, a könyvvizsgálónak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot kell szereznie az állításról. (Hiv.: A42–A45. bekezdés)</p>

A kapcsolt felek közötti viszonyokhoz és ügyletekhez kapcsolódó lényeges hibás állítás kockázataira történő reagálásakor, a könyvvizsgálónak az alábbi kérdéseket kell mérlegelnie.

12.3–1. ábra

Kezelní	Leírás
Ha a könyvvizsgáló olyan megállapodásokat vagy információt azonosít, amelyek kapcsolt felek közötti viszonyok vagy ügyletek létezésére utalnak	<ul style="list-style-type: none"> • meg kell állapítani, hogy a mögöttes körülmények megerősítik-e ezen viszonyok vagy ügyletek létezését; • azonnal közölni kell az információt a megbízásért felelős munkacsoporttal; • fel kell kérni a vezetést arra, hogy azonosítsa a kapcsolt felekkel folytatott összes ügyletet; • ha a kapcsolt felet korábban nem azonosították, meg kell kérdezni, miért. Mérlegelendő: <ul style="list-style-type: none"> – a kapcsolt felek azonosítását szolgáló kontrollok működésének megghiúsulása, és – csalás (a vezetés általi közzé nem tétel szándékosnak tűnik). • újra kell mérlegelni annak kockázatát, hogy létezhetnek olyan egyéb kapcsolt felek vagy kapcsolt felek közötti jelentős ügyletek, amelyeket a vezetés korábban nem közölt, és szükség szerint további könyvvizsgálati eljárásokat kell végrehajtani; és • megfelelő alapvető könyvvizsgálati eljárásokat kell végrehajtani.
A kapcsolt felek közötti, a gazdálkodó egység szokásos üzletmenetén kívül eső jelentős ügyletek	<ul style="list-style-type: none"> • Meg kell vizsgálni a mögöttes szerződéseket vagy megállapodásokat, ha vannak ilyenek, és értékelni kell, hogy: <ul style="list-style-type: none"> – az ügyletek magyarázata azt sugallja-e, hogy lehet, hogy ezeket a beszámolóképzés során elkövetett csalás kivitelezése vagy az eszközök elsikkasztásának leplezése céljából kötötték meg, – az ügyletek feltételei összhangban vannak-e a vezetés által adott magyarázatokkal; és – az ügyleteket a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban megfelelően számolták-e el és tették-e közzé; és • meg kell győződni arról, hogy az ügyleteket megfelelően engedélyezték-e és hagyták-e jóvá.
A vezetés Állítások	<p>Elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot kell szerezni a vezetésnek a kapcsolt felekkel kötött ügyletek jellegével és terjedelmével kapcsolatos állításairól.</p> <p>Mérlegelni kell, hogy az egyenlegek külső megerősítése megbízható bizonyítékot nyújt-e.</p> <p>Mérlegelni kell az időszak végi egyenlegek begyűjthetőségét és értékelését.</p>

12.4 Jelentéskészítés

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
550.25	A pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban történő kialakítása során a könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy: (Hiv.: A46. bekezdés) (a) az azonosított kapcsolt felek közötti viszonyokat és ügyleteket a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban megfelelően számolták-e el és tették-e közzé; és (Hiv.: A47. bekezdés) (b) hogy a kapcsolt felek közötti viszonyok és ügyletek hatásai: (i) megakadályozzák-e azt, hogy a pénzügyi kimutatásokban megvalósuljon a valós bemutatás (valós bemutatást előíró keretelvek esetén); vagy (ii) előidéznek-e azt, hogy a pénzügyi kimutatások félrevezetőek (megfelelést előíró keretelvek esetén).
550.26	Azokban az esetekben, amikor a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek kapcsolt felekre vonatkozó követelményeket állapítanak meg, a könyvvizsgálónak írásbeli nyilatkozatokat kell beszereznie a vezetéstől és adott esetben az irányítással megbízott személyektől arra vonatkozóan, hogy: (Hiv.: A48–A49. bekezdés) (a) közölték a könyvvizsgálóval, hogy melyek a gazdálkodó egység kapcsolt felei és közölték mindazokat a kapcsolt felek közötti viszonyokat és ügyleteket, amelyekről tudomásuk van; valamint (b) ezeket a viszonyokat és ügyleteket a keretelvek követelményeivel összhangban megfelelően számolták el és tették közzé.
550.27	Azt az esetet kivéve, amikor valamennyi irányítással megbízott személy részt vesz a gazdálkodó egység vezetésében, a könyvvizsgálónak a gazdálkodó egység kapcsolt feleivel összefüggésben a könyvvizsgálat során felmerült jelentős kérdéseket kommunikálnia kell az irányítással megbízott személyek felé. (Hiv.: A50. bekezdés)
550.28	A könyvvizsgálónak a könyvvizsgálati dokumentációba bele kell foglalnia az azonosított kapcsolt felek neveit és a kapcsolt felek közötti viszonyok jellegét.

A könyvvizsgálónak az alábbi kérdéseket kell mérlegelnie.

12.4–1. ábra

Kezeleni	Leírás
Dokumentálás és jelentés	<ul style="list-style-type: none"> Dokumentálni kell az azonosított kapcsolt felek neveit és a kapcsolt felek közötti viszonyok jellegét; és a gazdálkodó egység kapcsolt feleivel összefüggésben a könyvvizsgálat során felmerült jelentős kérdéseket kommunikálni kell az irányítással megbízott személyek felé.
Vezetői nyilatkozatok beszerzése	Írásbeli nyilatkozatokat kell bekérni a vezetéstől (és az irányítással megbízott személyektől) arra vonatkozóan, hogy: <ul style="list-style-type: none"> közölték, hogy melyek a gazdálkodó egység kapcsolt felei és kapcsolt felekkel kötött ügyletei; valamint ezeket a viszonyokat és ügyleteket megfelelően számolták-e el és tették-e közzé a pénzügyi kimutatásokban.
Annak meghatározása, hogy szükséges-e a könyvvizsgálati vélemény minősítése	Minősíteni kell a könyvvizsgálói jelentést, ha: <ul style="list-style-type: none"> nem lehet elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni a kapcsolt felekről és ügyletekről, vagy a vezetés pénzügyi kimutatásokban szereplő (a pénzügyi keretelvek előírásai szerinti) közzététele nem tekinthető megfelelőnek.

13. Fordulónap után események

A fejezet tartalma

Vonatkozó nemzetközi könyvvizsgálati standardok

A könyvvizsgáló fordulónap utáni eseményekkel kapcsolatos felelőssége

560

Bekezdés száma A nemzetközi könyvvizsgálati standard célja(i)

560.4

A könyvvizsgáló célja, hogy:

- (a) elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen arról, hogy az adott pénzügyi kimutatások a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban megfelelően tükrözik-e a pénzügyi kimutatások fordulónapja és a könyvvizsgálói jelentés dátuma között bekövetkező olyan eseményeket, amelyek a pénzügyi kimutatások módosítását vagy az azokban való közzétételt igénylik, valamint hogy
- (b) megfelelő választ adjon azokra a tényekre, amelyek a könyvvizsgálói jelentés dátumát követően jutottak tudomására, és amelyek, ha azokról már akkor tudott volna, a könyvvizsgálói jelentés módosítására késztehetnék volna.

Bekezdés száma Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból

560.5

A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard alkalmazásában a következő kifejezéseknek az alábbi jelentésük van:

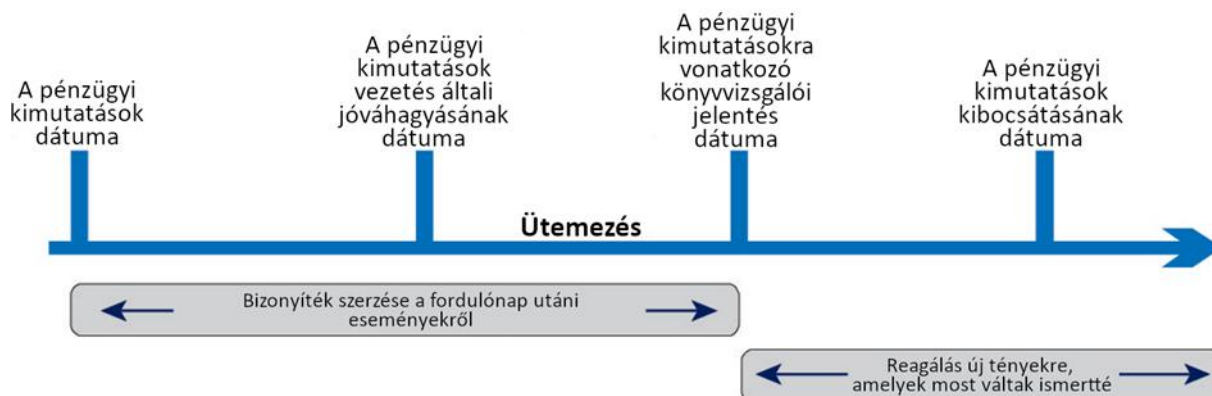
- (a) A pénzügyi kimutatások fordulónapja – A pénzügyi kimutatások által lefedett legutolsó időszak végének dátuma.
- (b) A pénzügyi kimutatások jóváhagyásának dátuma – Az a dátum, amellyel a pénzügyi kimutatásokat alkotó valamennyi kimutatás, beleértve a kapcsolódó megjegyzéseket is, elkészült, és amellyel az elismert hatáskörrel rendelkező személyek megerősítették, hogy felelősséget vállalnak ezekért a pénzügyi kimutatásokért. (Hiv.: A2. bekezdés)
- (c) A könyvvizsgálói jelentés dátuma – Az a dátum, amelyre a könyvvizsgáló keltezi a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó jelentést a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban. (Hiv.: A3. bekezdés)
- (d) A pénzügyi kimutatások nyilvánosságra hozatalának dátuma – Az a dátum, amikor a könyvvizsgálói jelentést és a könyvvizsgált pénzügyi kimutatásokat harmadik felek számára elérhetővé teszik. (Hiv.: A4–A5. bekezdés)
- (e) Fordulónap utáni események – A pénzügyi kimutatások fordulónapja és a könyvvizsgálói jelentés dátuma között bekövetkező események, valamint olyan tények, amelyek a könyvvizsgálói jelentés dátumát követően jutottak a könyvvizsgáló tudomására.

13.1 Áttekintés

Ez a standard a könyvvizsgáló fordulónap utáni eseményekkel kapcsolatos felelősségére vonatkozóan ad iránymutatást.

A fordulónap utáni események a pénzügyi kimutatások fordulónapja (az időszak vége) után következnek be. A pénzügyi kimutatások készítéséhez, könyvvizsgálatához és kibocsátásához kapcsolódó egyéb kulcsfontosságú dátumokat az alábbi ábra illusztrálja.

13.1–1. ábra



A „fordulónap utáni események” kifejezés a következőkre utal:

- a pénzügyi kimutatások fordulónapja és a könyvvizsgálói jelentés dátuma között bekövetkező események, valamint olyan tények, amelyek a könyvvizsgálói jelentés dátumát követően jutottak a könyvvizsgáló tudomására.
- olyan tények, amelyek a könyvvizsgálói jelentés dátumát követően jutnak a könyvvizsgáló tudomására.

Megjegyzés: Az 560. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard nem foglalkozik olyan ügyekkel, amelyek olyan egyéb információkhoz kapcsolódnak, amelyeket a könyvvizsgálói jelentés dátumát követően szereztek meg. Ezzel a 720. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard foglalkozik. Ugyanakkor az ilyen egyéb információ napvilágra hozhat olyan fordulónap utáni eseményt, amely az 560. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard hatókörébe tartozik.

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
560.6	A könyvvizsgálónak végre kell hajtania olyan könyvvizsgálati eljárásokat, amelyek célja elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték szerzése arra vonatkozóan, hogy azonosítottak minden, a pénzügyi kimutatások fordulónapja és a könyvvizsgálói jelentés dátuma között bekövetkezett olyan eseményt, amely a pénzügyi kimutatások módosítását vagy az azokban való közzétételt igényli. A könyvvizsgálóval szemben azonban nem elvárás, hogy további könyvvizsgálati eljárásokat végezzen olyan kérdésekre vonatkozóan, amelyek tekintetében a korábban alkalmazott könyvvizsgálati eljárások kielégítő következtetéseket szolgáltatottak. (Hiv.: A6. bekezdés)
560.7	<p>A könyvvizsgálónak a 6. bekezdés által előírt eljárásokat úgy kell végrehajtania, hogy azok lefedjék a pénzügyi kimutatások fordulónapja és a könyvvizsgálói jelentés dátuma, vagy ahhoz a lehető legközelebb eső dátum közötti időszakot. A könyvvizsgálónak figyelembe kell vennie kockázatbecslését az ilyen könyvvizsgálati eljárások jellegének és terjedelmének meghatározásakor, amely eljárásoknak magukban kell foglalniuk a következőket: (Hiv.: A7–A8. bekezdés)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) ismeretek szerzése bármely olyan eljárásról, amelyet a vezetés a fordulónap utáni események azonosításának biztosítása céljából alakított ki (b) interjú készítése a vezetéssel, és adott esetben az irányítással megbízott személyekkel arról, történetesen bármilyen fordulónap utáni esemény, amely esetleg hatással van a pénzügyi kimutatásokra (Hiv.: A9. bekezdés) (c) a gazdálkodó egység tulajdonosainak, vezetésének és az irányítással megbízott személyeknek a pénzügyi kimutatások fordulónapját követően tartott üléseiről készült jegyzőkönyvek – ha vannak ilyenek – áttekintése, továbbá interjú készítése az ilyen üléseken megtárgyalt kérdésekről azon ülések esetében, amelyek jegyzőkönyvei még nem állnak rendelkezésre (Hiv.: A10. bekezdés) (d) a gazdálkodó egység legutolsó, adott pénzügyi időszakot követő évközi pénzügyi kimutatásainak – ha vannak ilyenek – átolvasása.
560.8	Ha a 6. és 7. bekezdésben előírtak szerint végrehajtott eljárások eredményeképpen a könyvvizsgáló olyan eseményeket azonosít, amelyek a pénzügyi kimutatások módosítását vagy az azokban való közzétételt igénylik, meg kell határoznia, hogy a pénzügyi kimutatások a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban minden egyes ilyen eseményt megfelelően tükröznek-e.
560.9	A könyvvizsgálónak írásbeli nyilatkozatot kell kérnie a vezetéstől, és adott esetben az irányítással megbízott személyektől az 580. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban arra vonatkozóan, hogy valamennyi olyan a pénzügyi kimutatások fordulónapja utáni esemény módosításra vagy közzétételre került, amelyre a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek módosítást vagy közzétételt írnak elő.
560.10	<p>A könyvvizsgáló nem köteles semmilyen könyvvizsgálati eljárást végrehajtani a pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan a könyvvizsgálói jelentés dátumát követően. Ha azonban a könyvvizsgálói jelentés dátuma után, de a pénzügyi kimutatások nyilvánosságra hozatalának dátuma előtt olyan tény jut a könyvvizsgáló tudomására, amely, ha ismert lett volna számára a könyvvizsgálói jelentés dátumakor, lehet, hogy a könyvvizsgálói jelentés módosítására készítette volna, akkor a könyvvizsgálónak: (Hiv.: A11–A12. bekezdés)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) meg kell vitatnia a kérdést a vezetéssel, és adott esetben az irányítással megbízott személyekkel. (b) meg kell határoznia, szükség van-e a pénzügyi kimutatások módosítására, és ha igen, (c) interjút kell készítenie a vezetéssel arról, hogy a vezetés hogyan szándékozik kezelni a kérdést a pénzügyi kimutatásokban.

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
560.11	<p>Ha a vezetés módosítja a pénzügyi kimutatásokat, a könyvvizsgálónak:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Végre kell hajtania az adott körülmények között szükséges könyvvizsgálati eljárásokat a módosításra vonatkozóan. (b) Kivéve az olyan eseteket, amelyekre a 12. bekezdésben foglaltak vonatkoznak: <ul style="list-style-type: none"> (i) Ki kell terjesztenie a 6. és 7. bekezdésben említett könyvvizsgálati eljárásokat az új könyvvizsgálói jelentés dátumáig, és (ii) Új könyvvizsgálói jelentést kell kiadnia a módosított pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan. Az új könyvvizsgálói jelentés dátuma nem lehet korábbi, mint a módosított pénzügyi kimutatások jóváhagyásának dátuma.
560.12	<p>Ha jogszabály, szabályozás vagy a pénzügyi beszámolási keretelvek nem tiltják, hogy a vezetés a pénzügyi kimutatások módosítását a módosítást előidéző fordulónap utáni esemény vagy események hatására korlátozza, és a pénzügyi kimutatások jóváhagyásáért felelős személyek számára nem tiltott, hogy jóváhagyásukat az adott módosításra korlátozzák, a könyvvizsgáló számára megengedett, hogy a 11. bekezdés (b) pontjának (i) alpontjában előírt, a fordulónap utáni eseményekre vonatkozó könyvvizsgálati eljárásokat az adott módosításra korlátozza. Ilyen esetekben a könyvvizsgálónak vagy:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) módosítania kell a könyvvizsgálói jelentést az adott módosításra korlátozódó további dátum belefoglalásával, amely jelzi, hogy a könyvvizsgáló által a fordulónap utáni eseményekre vonatkozóan végrehajtott eljárások kizárólag a pénzügyi kimutatásoknak az azokhoz fűzött releváns megjegyzésben leírt módosítására korlátozódnak; vagy (Hiv.: A13. bekezdés) (b) új vagy módosított könyvvizsgálói jelentést kell kiadnia, amely figyelemfelhívó bekezdést vagy egyéb kérdések bekezdést tartalmaz, amelyben szerepel, hogy a könyvvizsgáló által a fordulónap utáni eseményekre vonatkozóan végrehajtott eljárások kizárólag a pénzügyi kimutatásoknak az azokhoz fűzött releváns megjegyzésben leírt módosítására korlátozódnak.
560.13	<p>Egyes joghatóságokban lehet, hogy jogszabály, szabályozás vagy a pénzügyi beszámolási keretelvek nem írják elő a vezetésnek, hogy módosított pénzügyi kimutatásokat adjon ki, és ennek megfelelően a könyvvizsgálónak nem szükséges módosított vagy új könyvvizsgálói jelentést kiadnia. Ha azonban a vezetés olyan esetben nem módosítja a pénzügyi kimutatásokat, amikor a könyvvizsgáló szerint szükséges azok módosítása, akkor: (Hiv.: A14–A15. bekezdés)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Ha a könyvvizsgálói jelentést még nem bocsátották ki a gazdálkodó egység részére, a könyvvizsgálónak minősítenie kell a véleményt a 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard előírása szerint, és azután kell kiadnia a könyvvizsgálói jelentést, vagy (b) Ha a könyvvizsgálói jelentést már kibocsátották a gazdálkodó egység részére, a könyvvizsgálónak értesítenie kell a vezetést és az irányítással megbízott személyeket, kivéve, ha az irányítással megbízott személyek valamennyien részt vesznek a gazdálkodó egység vezetésében, hogy ne adják ki a pénzügyi kimutatásokat harmadik feleknek addig, amíg nem hajtották végre a szükséges módosításokat. Ha ennek ellenére a pénzügyi kimutatásokat ezt követően mégis a szükséges módosítások nélkül adják ki, a könyvvizsgálónak megfelelő lépéseket kell tennie annak érdekében, hogy megkísérelje megakadályozni, hogy a könyvvizsgálói jelentésre támaszkodjanak. (Hiv.: A16–A17. bekezdés)
560.14	<p>A pénzügyi kimutatások nyilvánosságra hozatalát követően a könyvvizsgáló nem köteles semmilyen könyvvizsgálati eljárást végrehajtani az adott pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan. Ha azonban a pénzügyi kimutatások nyilvánosságra hozatala után olyan tény jut a könyvvizsgáló tudomására, amely, ha ismert lett volna számára a könyvvizsgálói jelentés dátumakor, lehet, hogy a könyvvizsgálói jelentés módosítására készítette volna, a könyvvizsgálónak:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) meg kell vitatnia a kérdést a vezetéssel, és adott esetben az irányítással megbízott személyekkel (b) meg kell határoznia, szükség van-e a pénzügyi kimutatások módosítására, és ha igen, (c) interjút kell készítenie a vezetéssel arról, hogy a vezetés hogyan szándékozik kezelni a kérdést a pénzügyi kimutatásokban. (Hiv.: A18. bekezdés)

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
560.15	<p>Ha a vezetés módosítja a pénzügyi kimutatásokat, a könyvvizsgálónak: (Hiv.: A19. bekezdés)</p> <p>(a) Végre kell hajtania az adott körülmények között szükséges könyvvizsgálati eljárásokat a módosításra vonatkozóan.</p> <p>(b) Át kell tekintenie a vezetés annak biztosítása érdekében tett lépéseit, hogy bárki, aki megkapta a korábban kiadott pénzügyi kimutatásokat az azokra vonatkozó könyvvizsgálói jelentéssel együtt, értesüljön a helyzetről.</p> <p>(c) Kivéve az olyan eseteket, amelyekre a 12. bekezdésben foglaltak vonatkoznak:</p> <p>(i) Ki kell terjesztenie a 6. és 7. bekezdésben említett könyvvizsgálati eljárásokat az új könyvvizsgálói jelentés dátumáig, és az új könyvvizsgálói jelentést a módosított pénzügyi kimutatások jóváhagyásának dátumánál nem korábbi dátumra kell dátumoznia, továbbá</p> <p>(ii) Új könyvvizsgálói jelentést kell kiadnia a módosított pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan.</p> <p>(d) A 12. bekezdésben leírt körülmények fennállása esetén módosítania kell a könyvvizsgálói jelentést, vagy új könyvvizsgálói jelentést kell kiadnia, a 12. bekezdésben előírtak szerint.</p>
560.16	<p>Az új vagy módosított könyvvizsgálói jelentésben figyelemfelhívó bekezdést vagy egyéb kérdés bekezdést kell szerepeltetni, amely utal a pénzügyi kimutatásokhoz fűzött azon megjegyzésre, amely részletesebben kifejti a korábban nyilvánosságra hozott pénzügyi kimutatások módosításának, valamint a könyvvizsgáló által kiadott korábbi jelentés módosításának az okát.</p>
560.17	<p>Ha a vezetés nem teszi meg a szükséges lépéseket annak biztosítása érdekében, hogy bárki, aki megkapta a korábban kiadott pénzügyi kimutatásokat, értesüljön a helyzetről, és nem módosítja a pénzügyi kimutatásokat olyan körülmények között, amikor a könyvvizsgáló szükségesnek tartja azok módosítását, a könyvvizsgálónak értesítenie kell a vezetést és az irányítással megbízott személyeket, kivéve, ha az irányítással megbízott személyek valamennyien részt vesznek a gazdálkodó egység vezetésében, hogy meg fogja kísérelni megakadályozni azt, hogy a jövőben a könyvvizsgálói jelentésre támaszkodjanak. Ha az ilyen értesítés ellenére a vezetés vagy az irányítással megbízott személyek nem teszik meg ezeket a szükséges lépéseket, a könyvvizsgálónak megfelelő intézkedéseket kell tennie, hogy megkísérelje megakadályozni, hogy a könyvvizsgálói jelentésre támaszkodjanak. (Hiv.: A20. bekezdés)</p>

A pénzügyi kimutatások jóváhagyásának dátuma

Ezt az alábbi ábra szerint lehet eldönteni.

13.1–2. ábra

A jelentés dátuma	<p>Az a legkorábbi dátum, amellyel az elismert hatáskörrel rendelkező személyek:</p> <ul style="list-style-type: none"> • meghatározzák, hogy a pénzügyi kimutatásokat alkotó valamennyi kimutatást, beleértve a kapcsolódó megjegyzéseket, elkészítették, és • megerősítették, hogy felelősséget vállalnak ezekért a pénzügyi kimutatásokért.
Az elismert hatáskör	<ul style="list-style-type: none"> • Törvény vagy szabályozás által meghatározott egyének, akik betartják a pénzügyi kimutatás szükséges jóváhagyási eljárását, és • a gazdálkodó egység által meghatározott egyének, akik a pénzügyi kimutatás jóváhagyására a gazdálkodó egység saját eljárását követik.
A tulajdonosi jóváhagyás szükségessége	<p>A tulajdonosok végső jóváhagyása nem szükséges ahhoz, hogy a könyvvizsgáló levonja azt a következtetést, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szereztek a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói vélemény megalapozásához.</p>

A fordulónap utáni események létezésének meghatározásakor és hatásuk felmérésekor a könyvvizsgálónak az alábbi lépéseket kell végrehajtania.

13.1–3. ábra

Eljárás	Leírás
<p>A fordulónap utáni események azonosítása</p>	<p>Könyvvizsgálati eljárásokat kell végrehajtani az olyan fordulónap utáni események azonosítása érdekében, amelyek a pénzügyi kimutatásokban helyesbítést vagy közzétételt tesznek szükségessé. Ilyenek például:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a fordulónap utáni események azonosítására a vezetés által alkalmazott eljárások (ha vannak ilyenek) megismerése; • a vezetés (és az irányítással megbízott személyek) kikérdezése az alábbiakról: <ul style="list-style-type: none"> – új kötelezettségvállalások, hitelfelvetelek vagy garanciavállalások, – a bekövetkezett vagy tervezett eszközértékesítések vagy -vásárlások, – tőkeemelések vagy adósságinstrumentumok kibocsátása, – fúziós vagy felszámolási megállapodások, – az állam által kisajátított, vagy megsemmisült eszközök (pl. tűzvész vagy árvíz következtében), – peres ügyek, követelések és függő tételek, – bármely végrehajtott vagy tervezett, szokásostól eltérő számviteli módosítás, – megtörtént vagy folyamatban lévő események, amelyek megkérdőjelezik a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel alkalmazását, – olyan események, amelyek relevánsak a pénzügyi kimutatásokban szereplő becslések vagy céltartalékok értékelése szempontjából, és – olyan esemény, amely releváns az eszközök megtérülése szempontjából. • a (vezetés és az irányítással megbízott személyeknek) a pénzügyi kimutatások fordulónapját követően tartott üléseiről készült jegyzőkönyvek – ha vannak ilyenek – áttekintése, továbbá interjú készítése az ilyen üléseken megtárgyalt kérdésekről azon ülések esetében, amelyek jegyzőkönyvei még nem állnak rendelkezésre, és • Az időszak vége után létrehozott pénzügyi jelentések olvasása, ha vannak ilyenek.
<p>Írásbeli nyilatkozatok beszerzése</p>	<p>Mérlegelni kell, hogy a fordulónap utáni adott eseményekre vonatkozó írásbeli nyilatkozatok szükségesek lehetnek-e a többi könyvvizsgálati bizonyíték alátámasztásához, és így módon elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot kell beszerezni.</p>

Eljárás	Leírás
<p>A könyvvizsgáló tudomására jutott tények (a könyvvizsgálói jelentés dátumát követően, de a pénzügyi kimutatások kibocsátása előtt)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Meg kell vitatni a kérdést a vezetéssel (és az irányítással megbízott személyekkel). • Meg kell határozni, szükség van-e a pénzügyi kimutatások módosítására, és ha igen: <ul style="list-style-type: none"> – Interjú kell készíteni a vezetéssel arról, hogyan szándékozik kezelni a kérdést a pénzügyi kimutatásokban. – Végre kell hajtani a szükséges további könyvvizsgálati eljárásokat. – Új könyvvizsgálói jelentést kell kiadni a módosított pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan. Ez magában foglalhatja a jelentés kettős keltezését is, amely a módosításra (ld. 1. kötet, 13.2. fejezet) vagy a jelentésbe foglalt figyelemfelhívó bekezdésre korlátozódik. • Ha a vezetés nem módosítja a pénzügyi kimutatásokat, a könyvvizsgáló minősített könyvvizsgálói véleményét bocsát ki. • Ha a könyvvizsgálói jelentést már kibocsátották, értesíteni kell a vezetést (és az irányítással megbízott személyeket), hogy ne adják ki a pénzügyi kimutatásokat harmadik feleknek addig, amíg nem hajtották végre a szükséges módosításokat. • Ha ennek ellenére a pénzügyi kimutatásokat mégis kiadják, megfelelő lépéseket kell tenni (a jogtanácsossal folytatott konzultációt követően) annak érdekében, hogy megakadályozzák a könyvvizsgálói jelentésre támaszkodást.
<p>A könyvvizsgáló tudomására jutott tények (a pénzügyi kimutatások kibocsátása után)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Meg kell vitatni a kérdést a vezetéssel (és az irányítással megbízott személyekkel). • Meg kell határozni, szükség van-e a pénzügyi kimutatások módosítására, és ha igen, interjú kell készíteni a vezetéssel arról, hogyan szándékozik kezelni a kérdést a pénzügyi kimutatásokban. • Ha a vezetés módosítja a pénzügyi kimutatásokat: <ul style="list-style-type: none"> – A fordulónap utáni események könyvvizsgálati eljárásait ki kell terjeszteni az új könyvvizsgálói jelentés dátumáig, kivéve, ha a jelentést módosították, hogy tartalmazzon egy további dátumot, amely egy adott módosításra korlátozódik (ld. 1. kötet, 13.2. fejezet). – Végre kell hajtani a szükséges további könyvvizsgálati eljárásokat. – Át kell tekinteni a vezetés annak biztosítása érdekében tett lépéseit, hogy bárki, aki megkapta a korábban kiadott pénzügyi kimutatásokat az azokra vonatkozó könyvvizsgálói jelentéssel együtt, értesüljön a helyzetről. – Új könyvvizsgálói jelentést kell kiadni a módosított pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan. • Új vagy módosított könyvvizsgálói jelentést kell kibocsátani, amely tartalmaz egy figyelemfelhívó bekezdést (ld. 1. kötet, 13.2. fejezet). Ha a vezetés nem tesz lépéseket annak biztosítása érdekében, hogy bárki, aki megkapta a korábban kiadott pénzügyi kimutatásokat értesüljön a helyzetről: <ul style="list-style-type: none"> – Értesíteni kell a vezetést (és az irányítással megbízott személyeket), hogy a könyvvizsgáló megfelelő intézkedéseket fog tenni, hogy megkísérelje megakadályozni, hogy a könyvvizsgálói jelentésre támaszkodjanak; továbbá • Ha az ilyen értesítés ellenére a vezetés (vagy az irányítással megbízott személyek) nem teszi meg a szükséges lépéseket, megfelelő intézkedéseket kell tenni (például a jogtanácsossal kell konzultálni), hogy megakadályozzák a könyvvizsgálói jelentésre támaszkodást.

MÉRLEGELENDŐ

Mind a könyvvizsgálónak, mind az ügyfélnek érdeke a könyvvizsgálói jelentés kibocsátásához szükséges munka időbeni befejezése. Ez minimalizálja a fordulónap utáni események azonosításához, felméréséhez és a pénzügyi kimutatásokban történő esetleges közzétételéhez szükséges munka terjedelmét.

13.2 Kettős keltezés

A fordulónap utáni események, amelyek a könyvvizsgálói jelentés dátumát követően jutottak a könyvvizsgáló tudomására, gyakran olyan plusz könyvvizsgálati munkát eredményez, amely érinti a pénzügyi kimutatásokban szereplő számlaegyenlegeket, számviteli becsléseket, céltartalékokat és egyéb közzétételeket. Az ilyen helyzetekben új könyvvizsgálói jelentést kell kibocsátani, amelynek dátuma nem lehet korábbi, mint a módosított pénzügyi kimutatások jóváhagyásának dátuma.

Ugyanakkor bizonyos fordulónap utáni események esetén a szükséges további könyvvizsgálati munkát le lehet korlátozni kizárólag a pénzügyi kimutatásoknak az azokhoz fűzött releváns megjegyzésben leírt módosítására. Ezekben a helyzetekben (feltételezve, hogy a helyi törvények vagy szabályozások megengedik) meg kell tartani a könyvvizsgálói jelentés eredeti dátumát, de új dátumot is hozzá kell adni (kettős keltezés), hogy az olvasókat tájékoztassák arról, hogy a könyvvizsgáló eredeti dátum után végrehajtott eljárásai a fordulónap utáni módosításra lettek lekorlátozva.

Példa kettős keltezést magában foglaló helyzetre:

- Az eredeti könyvvizsgálói jelentés dátuma 20XX. szeptember 15. volt.
- 20XX. október 22-én a gazdálkodó egység bejelentette a tevékenysége nagyobb részének az értékesítését. A vezetés készítette az eseményt ismertető új megjegyzést (Y), hogy belefoglalja azt a pénzügyi kimutatásokba; továbbá
- Az Y megjegyzés adatain végzett könyvvizsgálati munka 20XX. november 3-án fejeződött be.

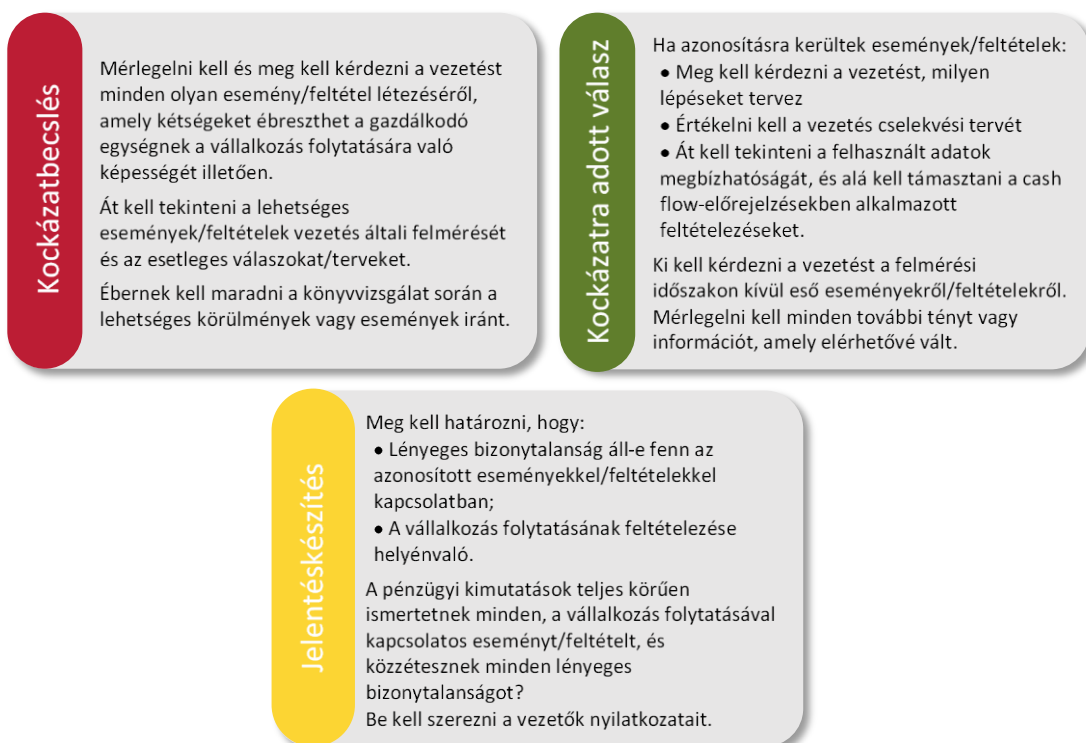
A könyvvizsgálói jelentés kettős keltezésére alkalmazott felülvizsgált szövegezés a következő:

“20XX. szeptember 15. az Y megjegyzés kivételével, amelynek dátuma 20XX. november 3.”

14. A vállalkozás folytatása

A fejezet tartalma	Vonatkozó nemzetközi könyvvizsgálati standardok
A könyvvizsgáló felelőssége a vállalkozás folytatását illetően, és ennek hatása a könyvvizsgálói jelentésre.	570 (Felülvizsgált)

14.0–1. ábra



Bekezdés száma	A nemzetközi könyvvizsgálati standard célja(i)
570.9	A könyvvizsgáló célja, hogy: <ol style="list-style-type: none"> elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen és következtetést vonjon le arra vonatkozóan, hogy helyénvaló a vezetés részéről a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel alkalmazása a pénzügyi kimutatások készítése során; a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték alapján következtetést vonjon le arról, hogy fennáll-e lényeges bizonytalanság olyan eseményekkel vagy feltételekkel kapcsolatban, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban; és a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard előírásai szerint készítsen jelentést.

14.1 Áttekintés

Az a feltételezés, hogy a gazdálkodó egység folytatja a vállalkozást alapvető a pénzügyi kimutatások elkészítésénél.

Az 570. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard iránymutatást nyújt a könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során a vállalkozás folytatásával kapcsolatos felelősségeire és a vezetésnek a gazdálkodó egység vállalkozás folytatására való képességére vonatkozó felmérésére vonatkozóan.

A tőzsdén jegyzett gazdálkodó egységeknél és másoknál, akik a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésekről számolnak be, a vállalkozás folytatásához kapcsolódó lényeges bizonytalanság azonosítása minden bizonnyal megfelel a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kritériumának. Ugyanakkor a vállalkozás folytatásával kapcsolatos bizonytalanságok nem kerülnek feltüntetésre kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésként a könyvvizsgálói jelentésben. Ehelyett ezeket a könyvvizsgálati jelentés külön, „A vállalkozás folytatásához kapcsolódó lényeges bizonytalanság” című részében tüntetik fel. A vállalkozás folytatásával kapcsolatos bizonytalanságot tartalmazó könyvvizsgálati jelentésekre vonatkozó példákhoz lásd az 570. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardot.

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
570.2	A vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel keretében a pénzügyi kimutatásokat azzal a feltételezéssel készítik, hogy a gazdálkodó egység a belátható jövőben folytatja üzletszerű tevékenységét. Az általános célú pénzügyi kimutatásokat a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel alkalmazásával készítik, kivéve, ha a vezetésnek szándékában áll megszüntetni a gazdálkodó egységet vagy beszüntetni az üzletszerű tevékenységet, vagy amikor nem áll előtte ezen kívül más reális lehetőség. A speciális célú pénzügyi kimutatásokat nem szükségszerűen készítik olyan pénzügyi beszámolási keretekkel összhangban, amelyekre vonatkozóan a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel releváns (például a vállalkozás folytatásának alapelvein alapuló számvitel nem releváns egyes adóalapú pénzügyi kimutatások esetében bizonyos joghatóságokban). Amennyiben a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel helyénvaló, az eszközöket és a kötelezettségeket arra alapozva tartják nyilván, hogy a gazdálkodó egység képes lesz a szokásos üzletmenet során realizálni eszközeit és rendezni kötelezettségeit. (Hiv.: A2. bekezdés)

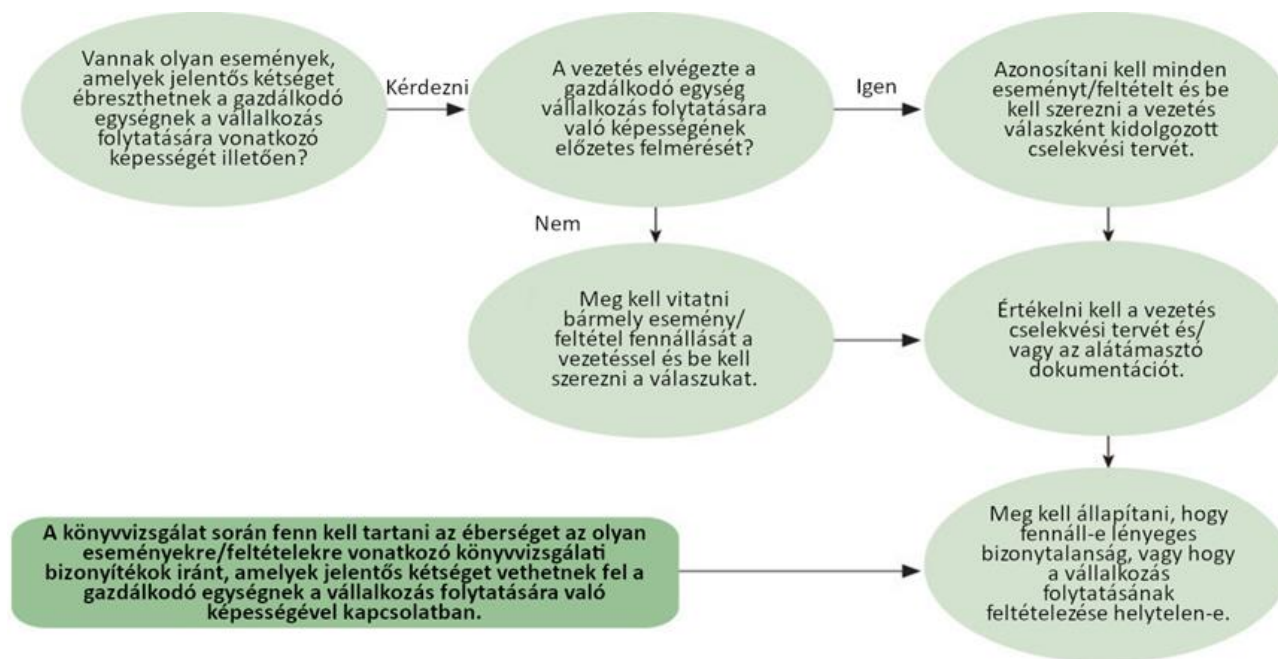
A vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel alkalmazásakor a gazdálkodó egységre általában úgy tekintenek, mint amely a belátható jövőben folytatja a vállalkozást a felszámolásnak, a kereskedés megszüntetésének vagy a hitelezőkkel szembeni védelem törvények vagy szabályozások szerinti keresésének a szándéka vagy szükségessége nélkül. Ennek megfelelően az eszközöket és a kötelezettségeket arra alapozva tartják nyilván, hogy a gazdálkodó egység képes lesz a szokásos üzletmenet során realizálni eszközeit és rendezni kötelezettségeit.

14.2 Kockázatbecslési eljárások

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
570.10	<p>A 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard által előírt kockázatbecslési eljárások végrehajtása során a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell, hogy vannak-e olyan események vagy feltételek, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban. Ennek során a könyvvizsgálónak meg kell határoznia, hogy végzett-e a vezetés előzetes felmérést a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességére vonatkozóan, és: (Hiv.: A3–A6. bekezdés)</p> <p>(a) ha végzett, a könyvvizsgálónak meg kell vitatnia ezt a felmérést a vezetéssel, és meg kell határoznia, hogy a vezetés azonosított-e olyan eseményeket vagy feltételeket, amelyek önmagukban vagy együttesen jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban, és ha igen, a vezetés miként kíván ezekkel foglalkozni, vagy</p> <p>(b) ha nem végzett, a könyvvizsgálónak meg kell vitatnia a vezetéssel, milyen alapon szándékozik a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitelt alkalmazni, és ki kell kérdeznie a vezetést arról, vannak-e olyan események vagy feltételek, amelyek önmagukban vagy együttesen jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban.</p>
570.11	<p>A könyvvizsgálónak a könyvvizsgálat során fenn kell tartania az éberséget az olyan eseményekre vagy feltételekre vonatkozó könyvvizsgálati bizonyítékok iránt, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban. (Hiv.: A7. bekezdés)</p>

A követelményeket az alábbi ábra szerint lehet összegezni.

14.2–1. ábra



Példa néhány olyan eseményre vagy feltételre, amelyek önmagukban vagy együttesen jelentős kétséget vethetnek fel a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel alkalmazását illetően.

14.2–2. ábra

Jelzések	Leírás
Pénzügyi	<ul style="list-style-type: none"> • nettó kötelezettség vagy nettó rövid lejáratú kötelezettség pozíció; • lejáratához közeledő határozott futamidejű kölcsönök a meghosszabbítás vagy visszafizetés reális kilátása nélkül, vagy rövid lejáratú kölcsönök túlzott mértékű igénybevétele befektetett eszközök finanszírozásához; • a pénzügyi támogatás hitelezők általi visszavonásának jelzései; • múltira vonatkozó vagy jövőre vonatkozó pénzügyi kimutatások által jelzett negatív működési cash flow-k; • kedvezőtlen kulcsfontosságú pénzügyi mutatók; • jelentős működési veszteségek vagy a cash flow-termeléshez használt eszközök értékének jelentős romlása; • osztalékhátralékok vagy osztalékfizetés szüneteltetése; • a hitelezőknek esedékességkor történő fizetésre való képtelenség; • hitelmegállapodások feltételeinek teljesítésére való képtelenség; • a hitelre történő vásárlásról készpénz ellenében történő beszerzésekre való áttérés; • finanszírozási forrás biztosítására való képtelenség alapvető új termékfejlesztésekhez vagy más alapvető beruházásokhoz.
Működési	<ul style="list-style-type: none"> • a vezetés szándékai a gazdálkodó egység megszüntetésére vagy az üzletszerű tevékenység beszüntetésére; • kulcsfontosságú vezetők elvesztése a funkció újbóli betöltése nélkül; • valamely fő piac, kulcsfontosságú vevő(k), franchise, licenc vagy fő szállító(k) elvesztése; • munkaerővel kapcsolatos nehézségek; • hiány fontos anyagi eszközökből; • rendkívül sikeres versenytárs felbukkanása.
Egyéb	<ul style="list-style-type: none"> • tőkekövetelményeknek vagy más, jogszabályi kötelezettségen alapuló követelménynek való meg nem felelés; • függőben lévő jogi vagy szabályozói eljárások a gazdálkodó egység ellen, amelyek sikerességük esetén olyan jogi igényeket eredményezhetnek, amelyeket a gazdálkodó egység valószínűleg nem tud teljesíteni; • olyan változások a jogszabályokban, a szabályozásban vagy a kormányzati politikában, amelyek várhatóan hátrányosan érintik a gazdálkodó egységet; • biztosítatlan vagy alulbiztosított katasztrófák.

Az ilyen események vagy feltételek jelentőségét gyakran mérsékelhetik egyéb tényezők. Annak hatását például, hogy a gazdálkodó egység nem képes szokásos adósságtörlesztési kötelezettségeinek eleget tenni, ellensúlyozhatják a vezetés arra irányuló tervei, hogy megfelelő cash flow-kat tartson fenn más módon, például eszközök értékesítése, hitel-visszafizetések átütemezése vagy pótlólagos tőke bevonása révén. Hasonlóképpen, valamely fő szállító elvesztését enyhítheti egy megfelelő alternatív beszerzési forrás rendelkezésre állása.

14.3 A vezetés felmérésének értékelése

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
570.12	A könyvvizsgálónak értékelnie kell a vezetésnek a gazdálkodó egység vállalkozás folytatására való képességére vonatkozó felmérését. (Hiv.: A8–A10., A12–A13. bekezdések)
570.13	A gazdálkodó egység vállalkozás folytatására való képességének vezetés általi felmérésének értékelésekor a könyvvizsgálónak ugyanazt az időszakot kell figyelembe vennie, amelyet a vezetés használt felmérése során a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek előírásai alapján, vagy jogszabály vagy szabályozás rendelkezései szerint, ha az hosszabb időszakot határoz meg. Ha a vezetésnek a gazdálkodó egység vállalkozás folytatására való képességére vonatkozó felmérése a pénzügyi kimutatások 560. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardban meghatározott fordulónapjától számított tizenkét hónaponál rövidebb időszakot fed le, a könyvvizsgálónak fel kell kérnie a vezetést, hogy terjessze ki a felmérés időszakát legalább az említett dátumtól számított tizenkét hónapra. (Hiv.: A11–A13. bekezdés)
570.14	A vezetés felmérésének értékelése során a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell, hogy a vezetés felmérése tartalmaz-e minden releváns információt, amelyről a könyvvizsgálónak a könyvvizsgálat eredményeképpen tudomása van.
570.15	A könyvvizsgálónak ki kell kérdeznie a vezetést arról, hogy van-e tudomása olyan eseményekről vagy feltételekről a vezetés felmérésén túli időszakban, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban. (Hiv.: A14–A15. bekezdés)

A vezetés terveinek értékelése kisebb gazdálkodó egységeknél

A kisebb gazdálkodó egységek vezetése lehet, hogy nem készített részletes felmérést a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességére vonatkozóan. Ehelyett lehet, hogy a vállalkozás mélyreható ismeretére és az előre jelzett jövőbeli kilátásokra támaszkodnak.

A könyvvizsgáló tipikus értékelési eljárásai közé tartozik:

- a közép- és hosszú távú finanszírozás megvitatása a vezetéssel;
- a vezetés szándékainak megerősítése a gazdálkodó egység és a megszerzett és dokumentációs bizonyíték megismerésével;
- azon előírás teljesítése, hogy a vezetés terjessze ki a felmérés időszakát legalább tizenkét hónapra. Ez teljesíthető megbeszéléssel, interjúval és az alátámasztó dokumentáció és a könyvvizsgáló által a megvalósíthatóság szempontjából értékelt eredmények szemrevételezésével. Például, a jövőbeli árbevétel-előrejelzéseket alá lehet támasztani a megrendelésekkel vagy értékesítési szerződésekkel; és
- A könyvvizsgálónak ki kell kérdeznie a vezetést arról, hogy van-e tudomása olyan eseményekről vagy feltételekről a vezetés felmérésén túli időszakban, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban.

Konkrét tényezők, amelyek jelentős kétségeket ébreszthetnek a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességéről:

- **A gazdálkodó egység képessége arra, hogy úrrá legyen a kedvezőtlen feltételeken**
A kis gazdálkodó egységek gyorsak lehetnek a kínálkozó lehetőségek megragadásában, de hiányt szenvedhetnek a működés fenntartásához szükséges tartalékokban.
- **Finanszírozás rendelkezésre állása**
Ez magában foglalhatja azt, hogy a bankok és egyéb hitelezők beszüntethetik a gazdálkodó egység támogatását. Ide tartozhat még a tulajdonos-vezető (vagy más kapcsolt felek, például családtagok) hitelének vagy hitelgaranciájának visszavonása vagy feltételeinek főbb módosítása.

• **Egyéb fő változások**

Ez magában foglalhatja valamely fő szállító, egy nagyobb vevő, kulcsfontosságú munkatárs, vagy a licenc, franchise vagy egyéb jogi megállapodás keretében történő működés jogának az elvesztését is.

Az alábbi ábra ismerteti az ilyen helyzetekben alkalmazandó könyvvizsgálói eljárásokat.

14.3–1. ábra

Kezelni	Leírás
Rendelkezésre álló dokumentációs bizonyíték	Dokumentálandó: <ul style="list-style-type: none"> • a gazdálkodó egységnek nyújtott hitelek és finanszírozás feltételei; • harmadik fél (pl. a bank) javára alárendelt hitelek adatai; • harmadik felek által nyújtott finanszírozás adatai a biztosítékként elzálogosított garanciák vagy személyes eszközök alapján, és • egyéb olyan változások adatai, amelyek jelentős kétségeket ébreszthetnek a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességéről.
Rendelkezésre álló további támogatás	Értékelni kell, hogy a tulajdonos-vezető vagy más kapcsolt felek képesek-e: <ul style="list-style-type: none"> • biztosítani a szükséges további támogatást, például hiteleket vagy garanciákat, és • megfelelni a támogató megállapodások szerinti kötelezettségeknek.
Egyéb fő változások	Értékelni kell egy olyan fő változás működésre gyakorolt hatását, mint egy nagyobb vevő, szállító, kulcsfontosságú munkatárs, vagy az árbevétel elvesztése technikai avulás, új verseny stb. miatt.
Írásbeli nyilatkozatok bekérése	Írásbeli nyilatkozatok bekérése: <ul style="list-style-type: none"> • a nyújtott pénzügyi támogatás feltételeiről, és • a tulajdonos-vezető szándékairól vagy a nyújtott támogatásra vonatkozó ismereteiről.

14.4 Kockázatra adott válasz – Az események azonosítása esetén

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
570.16	<p>Ha azonosítottak olyan eseményeket vagy feltételeket, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban, a könyvvizsgálónak további könyvvizsgálati eljárások végrehajtásával - beleértve mérséklő tényezők mérlegelését - elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot kell szereznie annak meghatározásához, hogy fennáll-e lényeges bizonytalanság olyan eseményekkel vagy feltételekkel kapcsolatban, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban (a továbbiakban: „lényeges bizonytalanság”). Ezeknek az eljárásoknak magukban kell foglalniuk a következőket: (Hiv.: A16. bekezdés)</p> <p>(a) Amennyiben a vezetés még nem mérte fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességét, a vezetés felkérése ennek felmérésére.</p> <p>(b) A vezetésnek a vállalkozás folytatására vonatkozó felméréssel kapcsolatos jövőbeli intézkedésekre vonatkozó terveinek értékelése abban a tekintetben, hogy ezen tervek kimenetele valószínűsíthetően javít-e a helyzeten, és az adott körülmények között a vezetés tervei megvalósíthatók-e. (Hiv.: A17. bekezdés)</p> <p>(c) Ha a gazdálkodó egység készített cash flow-előrejelzést, és az előrejelzés elemzése jelentős tényező az események vagy feltételek jövőbeli kimenetelének mérlegelése során a vezetés jövőbeli intézkedésekre vonatkozó terveinek az értékelésekor: (Hiv.: A18–A19. bekezdés)</p> <p>(i) az előrejelzés elkészítéséhez előállított mögöttes adatok megbízhatóságának értékelése, valamint</p> <p>(ii) annak meghatározása, hogy megfelelően alátámasztottak-e az előrejelzés mögöttes feltételei.</p> <p>(d) Annak mérlegelése, hogy rendelkezésre áll-e bármilyen további tény vagy információ azóta, hogy a vezetés elvégezte a felmérést.</p> <p>(e) Írásbeli nyilatkozatok bekérése a vezetéstől, és adott esetben az irányítással megbízott személyektől a jövőbeli intézkedésekre vonatkozó terveikről és ezeknek a terveknek a megvalósíthatóságáról. (Hiv.: A20. bekezdés)</p>

Ha a könyvvizsgáló a vállalkozás folytatásával kapcsolatos eseményeket/feltételeket azonosít, a következő lépés további eljárások végrehajtása (beleértve a mérséklő tényezők figyelembe vételét is) annak meghatározásához, hogy fennáll-e lényeges bizonytalanság.

Lényeges bizonytalanság

Olyan események vagy feltételek azonosítására kerülhet sor, amelyek jelentős kétségeket ébresztenek a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességéről. Lényeges bizonytalanság áll fenn, ha annak potenciális hatása és bekövetkezésének valószínűsége olyan mértékű, hogy a könyvvizsgáló megítélése szerint a bizonytalanság jellegének és hatásainak megfelelő közzététele szükséges a pénzügyi kimutatások valós bemutatásához, vagy a megfelelést előíró keretelvek esetén ahhoz, hogy a pénzügyi kimutatások ne legyenek félrevezetőek.

A vezetésnek a vállalkozás folytatásával kapcsolatos cselekvési tervei jellemzően a következő stratégiákból tartalmaznak egyet vagy többet:

- eszközök felszámolása;
- hitelfelvétel vagy adósságátütemezés;
- kiadások csökkentése vagy elhalasztása;
- tevékenységek átszervezése, beleértve a termékeket és szolgáltatásokat is;
- fúzió vagy felvásárlás lehetőségének a keresése, vagy
- tőkeemelés.

Az alábbi ábra ismerteti azokat a lépéseket, amelyeket a könyvvizsgálónak meg kell tennie a vállalkozás folytatásával kapcsolatos kérdések kezelése érdekében.

14.4–1. ábra

Kezelni	Leírás
A vezetés felmérésének és tervének beszerzése	Amennyiben a vezetés még nem mérte fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességét, a vezetést fel kell kérni ennek felmérésére.
A vezetés cselekvési terveinek értékelése	<p>Értékelni kell a vezetés jövőbeli lépéseit, amelyeket a vállalkozás folytatásával kapcsolatos felmérés eredményeinek kezelése érdekében tesz. Kezelendő kérdések:</p> <ul style="list-style-type: none"> • A tervek kimenetele javítja majd a helyzetet? • A tervek megvalósíthatók az adott körülmények között? • Mennyire megbízhatók a nyereség-/cash flow-előrejelzések, és mi támasztja alá az alkalmazott feltételezéseket? • Egyéb olyan tényezőkre vonatkozó bizonyítékok azonosítása, megvitatása és megszerzése, amelyek befolyásolhatják a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására vonatkozó képességét. Ilyenek például: <ul style="list-style-type: none"> – gyenge közelmúltbeli működési eredmények, – adósságlevelek és hitelmegállapodások feltételeinek a megszegése, – utalás megbeszélések jegyzőkönyveiben finanszírozási nehézségekre, – peres ügyek/követelések létezése és a pénzügyi következmények becslései, – kapcsolt vagy harmadik felekkel pénzügyi támogatás nyújtására vagy fenntartására kötött megállapodások létezése, jogossága és érvényesíthetősége, – kapcsolt és harmadik felek pénzügyi képessége további források vagy hitelgaranciák nyújtására, – fordulónap utáni egyéb események, és – csalás jelei, például vezetés általi felülírás, fiktív ügyletek vagy lényeges tények elrejtése. • A hitelfelvételi lehetőségek létének, feltételeinek és megfelelőségének megerősítése. • A szabályozói tevékenységre vonatkozó jelentések. • Bármilyen tervezett eszközfelidegenítés megfelelő alátámasztottsága. <p>Mérlegelni kell bármilyen további tény vagy információ hatását azóta, hogy a vezetés elvégezte a felmérést és elkészítette a terveit.</p>
Írásbeli nyilatkozatok beszerzése	Írásbeli nyilatkozatokat kell bekérni a vezetéstől (és az irányítással megbízott személyektől) a jövőbeli intézkedésekre vonatkozó terveikről és ezeknek a terveknek a megvalósíthatóságáról.

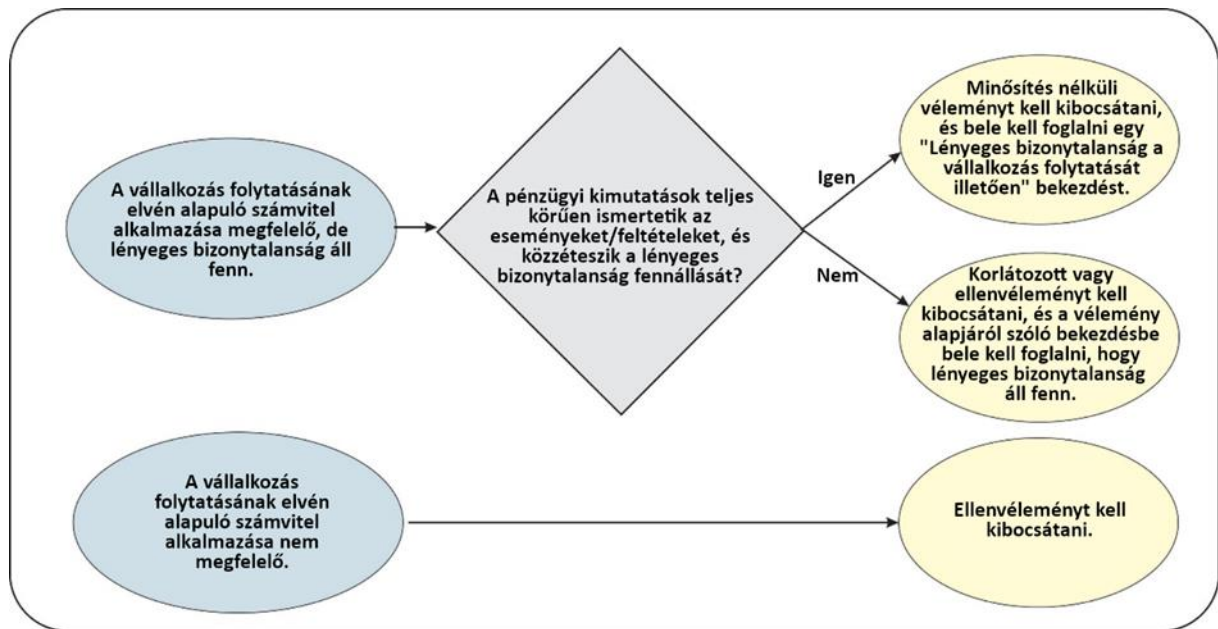
14.5 Jelentéskészítés

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
570.17	A könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzett-e arra vonatkozóan, hogy helyénvaló a vezetés részéről a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számviteli alkalmazása a pénzügyi kimutatások készítése során, és le kell vonnia erre vonatkozó következtetését.
570.18	A megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték alapján a könyvvizsgálónak következtetést kell levonnia, hogy megítélése szerint fennáll-e lényeges bizonytalanság olyan eseményekre vagy feltételekre vonatkozóan, amelyek önmagukban vagy együttesen jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban. Lényeges bizonytalanság áll fenn, ha annak potenciális hatása és bekövetkezésének valószínűsége olyan mértékű, hogy a könyvvizsgáló megítélése szerint a bizonytalanság jellegének és hatásainak megfelelő közzététele szükséges: (Hiv.: A21–A22. bekezdés) (a) valós bemutatást előíró pénzügyi beszámolási keretelvek esetében a pénzügyi kimutatások valós bemutatásához, vagy (b) megfelelést előíró keretelvek esetében ahhoz, hogy a pénzügyi kimutatások ne legyenek félrevezetőek.
570.19	Ha a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel vezetés általi alkalmazása az adott körülmények között helyénvaló, de lényeges bizonytalanság áll fenn, a könyvvizsgálónak meg kell határoznia, hogy a pénzügyi kimutatások: (Hiv.: A22–A23. bekezdés) (a) megfelelően közzéteszik-e azokat a fő eseményeket vagy feltételeket, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban, és a vezetésnek az említett események vagy feltételek kezelésével kapcsolatos terveit, valamint (b) egyértelműen közzéteszik-e, hogy lényeges bizonytalanság áll fenn olyan eseményekkel vagy feltételekkel kapcsolatban, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban, és így lehet, hogy az nem lesz képes a szokásos üzletmenet során realizálni eszközeit és rendezni kötelezettségeit.
570.20	Ha olyan eseményeket vagy feltételeket azonosítottak, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban, de a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték alapján a könyvvizsgáló azt a következtetést vonja le, hogy nem áll fenn lényeges bizonytalanság, a könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeire figyelemmel a pénzügyi kimutatások ezekre az eseményekre vagy feltételekre vonatkozóan megfelelő közzétételeket tartalmaznak-e. (Hiv.: A24–A25. bekezdés)
570.21	Ha a pénzügyi kimutatásokat a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számviteli alkalmazásával készítették, a könyvvizsgáló megítélése szerint azonban a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel vezetés általi alkalmazása a pénzügyi kimutatások készítése során nem helyénvaló, a könyvvizsgálónak ellenvéleményt kell kibocsátania. (Hiv.: A26–A27. bekezdés)
570.22	Ha a pénzügyi kimutatásokban a lényeges bizonytalanságot megfelelően közzéteszik, a könyvvizsgálónak minősítés nélküli véleményt kell kibocsátania, és a könyvvizsgálói jelentésnek tartalmaznia kell egy külön, „A vállalkozás folytatására vonatkozó lényeges bizonytalanság” című szakaszt annak érdekében, hogy: (Hiv.: A28–A31., A34. bekezdések) (a) felhívja a figyelmet arra a megjegyzésre a pénzügyi kimutatásokban, amely közzéteszi a 19. bekezdésben leírt kérdéseket, valamint (b) kijelentse, hogy ezek az események vagy feltételek olyan lényeges bizonytalanság fennállását jelzik, amely jelentős kétséget vethet fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban, valamint hogy a könyvvizsgáló véleménye minősítés nélküli ennek a kérdésnek a tekintetében.

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
570.23	<p>Amennyiben a lényeges bizonytalanságot nem teszik közzé megfelelően a pénzügyi kimutatásokban, a könyvvizsgálónak: (Hiv.: A32–A34. bekezdés)</p> <p>(a) korlátozott véleményt vagy ellenvéleményt kell kibocsátania az adott esetnek megfelelően, a 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban; valamint</p> <p>(b) a könyvvizsgálói jelentés Korlátozott vélemény (Ellenvélemény) alapja szakaszában ki kell jelentenie, hogy olyan lényeges bizonytalanság áll fenn, amely jelentős kétséget vethet fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban, valamint hogy a pénzügyi kimutatások ezt a kérdést nem teszik közzé megfelelően.</p>
570.24	<p>Ha a vezetés a könyvvizsgáló kérésére nem hajlandó felmérést végezni vagy azt kiterjeszteni, a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell ennek hatásait a könyvvizsgálói jelentésre. (Hiv.: A35. bekezdés)</p>
570.25	<p>Hacsak a gazdálkodó egység vezetésében nem vesz részt valamennyi irányítással megbízott személy, a könyvvizsgálónak kommunikálnia kell az irányítással megbízott személyek felé az olyan azonosított eseményeket vagy feltételeket, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egység vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban. Az irányítással megbízott személyekkel folytatott ilyen kommunikációnak tartalmaznia kell a következőket:</p> <p>(a) azt, hogy lényeges bizonytalanságot testesítenek-e meg az események vagy feltételek;</p> <p>(b) azt, hogy helytálló-e a vezetés részéről a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel alkalmazása a pénzügyi kimutatások készítése és prezentálása során;</p> <p>(c) a pénzügyi kimutatásokban lévő kapcsolódó közzétételek megfelelőségét, és</p> <p>(d) adott esetben a könyvvizsgálói jelentésre gyakorolt hatásokat.</p>
570.26	<p>Ha a vezetés vagy az irányítással megbízott személyek a pénzügyi kimutatások fordulónapját követően jelentősen késlekednek a pénzügyi kimutatások jóváhagyásával, a könyvvizsgálónak rá kell kérdeznie a késedelem okaira. Ha a könyvvizsgáló úgy gondolja, hogy a késedelem a vállalkozás folytatásának felmérésével kapcsolatos eseményekkel vagy feltételekkel lehet kapcsolatban, el kell végeznie a 16. bekezdésben leírt további könyvvizsgálati eljárásokat, és mérlegelnie kell a lényeges bizonytalanság fennállására vonatkozó következtetésére gyakorolt hatást a 18. bekezdés szerint.</p>

Az utolsó lépés az azonosított események/feltételek könyvvizsgálati jelentésre gyakorolt hatásának a meghatározása és a döntés közlése a vezetéssel és az irányítással megbízott személyekkel, ahol ez vonatkozik. Az alábbi ábra összefoglalja a követelményeket.

14.5–1. ábra



15. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok egyéb követelményeinek összegzése

A fejezet tartalma	Vonatkozó nemzetközi könyvvizsgálati standardok
Konkrét nemzetközi könyvvizsgálati standardok azon könyvvizsgálati előírásainak összegzése, amelyekkel a jelen Útmutató máshol nem foglalkozik.	250 (Felülvizsgált), 402, 501, 510, 600, 610 (2013-ban felülvizsgált), 620, 720 (Felülvizsgált)

15.1 Áttekintés

Ez a fejezet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokban szereplő azon könyvvizsgálati követelményeknek az összefoglalását tartalmazza, amelyekkel az Útmutató máshol konkrétan nem foglalkozik, az alábbi ábrának megfelelően.

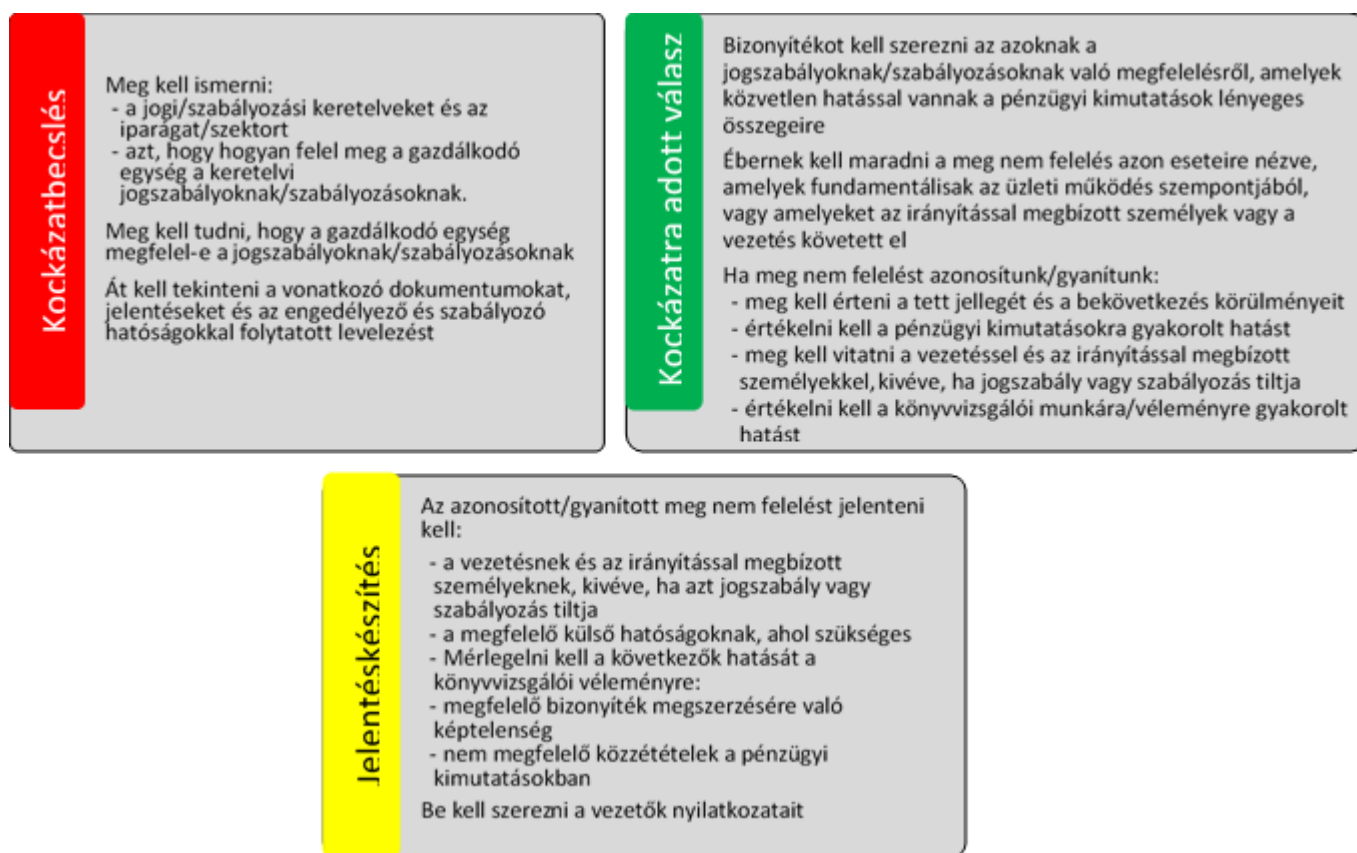
15.1–1. ábra

NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD	Cím	Hivatkozott fejezet
250 (Felülvizsgált)	A jogszabályok és szabályozások figyelembevétele a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál	1. kötet, 15.2. bekezdés
402	Szolgáltató szervezetet igénybe vevő gazdálkodó egységre vonatkozó könyvvizsgálati szempontok	1. kötet, 15.3. bekezdés
501	Könyvvizsgálati bizonyítékok – egyes tételekre vonatkozó speciális szempontok	1. kötet, 15.4. bekezdés

510	Első könyvvizsgálati megbízások – Nyitóegyenlegek	1. kötet, 15.5. bekezdés
600	Speciális szempontok – Csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatai (beleértve a komponensek könyvvizsgálóinak munkáját)	1. kötet, 15.6. bekezdés
610 (2013-ban felülvizsgált)	A belső auditorok munkájának felhasználása	1. kötet, 15.7. bekezdés
620	A könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő munkájának felhasználása	1. kötet, 15.8. bekezdés
720 (felülvizsgált)	A könyvvizsgálónak az egyéb információkkal kapcsolatos felelőssége	1. kötet, 15.9. bekezdés

15.2 250. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard — A jogszabályok és szabályozások figyelembevétele a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál

15.2–1. ábra



Bekezdés száma	A nemzetközi könyvvizgálati standard célja(i)
250.11	A könyvvizsgáló célja, hogy: <ul style="list-style-type: none"> (a) elegendő és megfelelő könyvvizgálati bizonyítékot szerezzen azon jogszabályok és szabályozások rendelkezéseinek való megfelelésre, amelyekről általánosan elfogadott, hogy közvetlen hatással vannak a pénzügyi kimutatásokban szereplő lényeges összegek és közzétételek meghatározására; (b) meghatározott könyvvizgálati eljárásokat hajtson végre annak érdekében, hogy elősegítse az olyan egyéb jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés eseteinek az azonosítását, amelyek lényeges hatással lehetnek a pénzügyi kimutatásokra; és (c) megfelelően válaszoljon a jogszabályoknak és szabályozásoknak való, a könyvvizgálat során azonosított meg nem felelésre vagy gyanított meg nem felelésre.

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizgálati standardokból
250.12	A jelen nemzetközi könyvvizgálati standard alkalmazásában a következő kifejezésnek az alábbi jelentése van: <p>Meg nem felelés – a gazdálkodó egység, az irányítással megbízott személyek, a vezetés vagy a gazdálkodó egységnél vagy annak irányítása alatt dolgozó más egyének által a hatályos jogszabályokkal vagy szabályozásokkal ellentétesen, szándékosan vagy nem szándékosan elkövetett mulasztásos vagy tevőleges jogsértés. A meg nem felelés nem tartalmazza a gazdálkodó egység üzleti tevékenységeihez nem kapcsolódó személyes visszaélést. (Hiv.: A9–A10. bekezdés)</p>

A jogszabályok és szabályozások kategóriái

A 250. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizgálati standard az alábbi két különböző kategóriájú jogszabályi és szabályozási megfelelés vonatkozásában tesz különbséget a könyvvizsgáló felelősségeiben:

- (a) azon jogszabályok és szabályozások rendelkezései, amelyekről általánosan elfogadott, hogy közvetlen hatással vannak a pénzügyi kimutatásokban szereplő lényeges összegek és közzétételek meghatározására, mint például az adó- és nyugdíj jogszabályok és szabályozások; és
- (b) *azon egyéb jogszabályok és szabályozások, amelyek* nincsenek közvetlen hatással a pénzügyi kimutatásokban szereplő összegek és közzétételek meghatározására, de amelyeknek való megfelelés alapvető lehet:
 - az üzleti tevékenység működési vonatkozásai;
 - a gazdálkodó egységnek az üzleti tevékenység folytatására vonatkozó képessége; és
 - vagy a lényeges bírságok elkerülése (például a működési engedély feltételeinek, a tartós fizetőképességre vonatkozó szabályozási követelményeknek vagy a környezetvédelmi szabályozásoknak való megfelelés) szempontjából).

Ezen jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés ezért lényeges hatással lehet a pénzügyi kimutatásokra.

A jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés lépései:

- a. A gazdálkodó egység által, annak nevében vagy az irányítással megbízott személyek, a vezetés vagy a gazdálkodó egységnél vagy annak irányítása alatt dolgozó más egyének által kötött ügyletek.
- b. A gazdálkodó egység üzleti tevékenységeihez kapcsolódó személyes visszaélés. Például, egy kulcsfontosságú vezető magánszemélyként kenőpénzt fogad el a gazdálkodó egység egyik beszállítójától azért, hogy cserében biztosítsa a beszállító kijelölését szolgáltatások nyújtására vagy szerződések megkötésére a gazdálkodó egység számára.

A jogszabályok és szabályozások néhány olyan kategóriája, amelyek esetében a meg nem felelés valószínűleg hatással van a pénzügyi kimutatásokra:

- a. csalás, korrupció és megvesztegetés
- b. pénzmosás, terrorizmus finanszírozása és bűncselekményekből származó bevétel

- c. értékpapírpiacok és -kereskedelem
- d. banki és egyéb pénzügyi termékek és szolgáltatások
- e. adatvédelem
- f. adó- és nyugdíj-kötelezettségek és -befizetések
- g. környezetvédelem
- h. közegészségügy és közbiztonság

A vezetés felelőssége

A jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés megelőzése és feltárása a vezetés és az irányítással megbízott személyek felelőssége. E kockázatok kezelésére a vezetés többek között az alábbi intézkedéseket hozhatja:

- nyilvántartás vezetése a jelentős jogszabályokról és a panaszkönyv vezetése;
- a jogi követelmények figyelemmel kísérése és olyan eljárások/belső kontrollok kialakítása, amelyek biztosítják, hogy ezen követelményeknek megfeleljenek;
- jogi tanácsadók megbízása annak érdekében, hogy segítséget nyújtsanak a jogi követelmények figyelemmel kísérésében;
- magatartási kódex kialakítása, terjesztése, bevezetése és követése, továbbá
- annak biztosítása, hogy az alkalmazottak megfelelő képzést kapjanak és értsék a magatartási kódexet.

A könyvvizsgáló felelőssége

A jogszabályok és szabályozások két kategóriájára eltérő követelmények kerültek meghatározásra. Azoknál, amelyekről általánosan elfogadott, hogy *közvetlen hatással* bírnak, a könyvvizsgálónak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot kell szereznie a jogszabályok és szabályozások rendelkezéseinek való megfelelésre. Azoknál, amelyek *nem bírnak* közvetlen hatással, a könyvvizsgáló felelőssége arra korlátozódik, hogy meghatározott könyvvizsgálati eljárásokat hajtson végre annak érdekében, hogy elősegítse az olyan egyéb jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés azonosítását, amelyek lényeges hatással lehetnek a pénzügyi kimutatásokra.

A könyvvizsgálónak megfelelő választ kell adnia a jogszabályoknak és szabályozásoknak való, a könyvvizsgálat során azonosított meg nem felelésre vagy gyanított meg nem felelésre (például, lehetnek további kommunikációs előírások).

Megjegyzendő, hogy a könyvvizsgáló nem felelős a jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés megelőzéséért, és nem várható el tőle, hogy feltárja az összes jogszabálynak és szabályozásnak való meg nem felelést.

Azt, hogy egy tett a jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelést testesít-e meg, bíróságnak vagy egyéb bírói testületnek kell eldöntenie. Ugyanakkor a könyvvizsgáló képzése, a gazdálkodó egységről és annak ágazatáról vagy szektoráról szerzett tapasztalata és ismeretei alapot nyújthatnak annak felismeréséhez, hogy a könyvvizsgáló tudomására jutó bizonyos tettek a jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelést testesíthetnek meg.

Ha a könyvvizsgáló meg nem felelés eseteit azonosítja, mérlegelnie kell azoknak a pénzügyi kimutatásokra és a könyvvizsgálat egyéb aspektusaira (például a vezetés/munkavállalók tisztességességére) gyakorolt hatását.

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
250.13	<p>A gazdálkodó egység és környezetének a 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban történő megismerése részeként a könyvvizsgálónak általános ismereteket kell szereznie:</p> <p>(a) a gazdálkodó egységre és arra az ágazatra vagy szektorra vonatkozó jogi és szabályozási keretelvekről, amelyben a gazdálkodó egység működik; és</p> <p>(b) arról, hogy hogyan felel meg a gazdálkodó egység ezeknek a keretelveknek. (Hiv.: A11. bekezdés)</p>

A kockázatbecslési eljárások magukban foglalják a gazdálkodó egységre vonatkozó jogi és szabályozási keretelvekkel, valamint a gazdálkodó egység ezeknek való megfelelésével kapcsolatos általános ismeretek megszerzését. Az általános ismeretek megszerzése magában foglalhatja az alábbiakban ismertetett kérdéseket.

15.2–2. ábra

Kezelendő	Leírás
A pénzügyi kimutatásokra vonatkozó jogszabályok és szabályozások azonosítása	<p>Mely jogszabályok és szabályozások foglalkoznak:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a pénzügyi kimutatások formájával és tartalmával? • az ágazat-specifikus pénzügyi beszámolási kérdésekkel? • az állami szerződések keretében kötött ügyletek elszámolásával? • a ráfordítások jövedelemadó vagy nyugdíjkiadások szempontjából történő elhatárolásával vagy megjelenítésével?
A vezetéssel készített interjúk	<ul style="list-style-type: none"> • Milyen egyéb jogszabályok vagy szabályozások léteznek, amelyek várhatóan alapvető hatást gyakorolnak a gazdálkodó egység működésére (pl. működési engedélyek, banki megállapodások, környezetvédelmi szabályozások stb.)? • Milyen politikákat és eljárásokat alkalmaznak: <ul style="list-style-type: none"> – a jogszabályoknak és szabályozásoknak való megfelelés biztosítása érdekében? – a peres követelések azonosítására, értékelésére és elszámolására? • A szabályozások és egyéb törvények megsértése hogyan történt (ha történt ilyen), és melyek végződtek büntetéssel, perrel vagy egyéb következményekkel? • Milyen függőben lévő per vagy egyéb intézkedés történik a jogszabályoknak és szabályozásoknak történő állítólagos meg nem felelés kapcsán?
A vonatkozó levelezés ellenőrzése	<p>Át kell tekinteni a levelezést, a jelentéseket és az illetékes engedélyező és szabályozó hatóságokkal folytatott egyéb kommunikációt.</p>

A kockázatra adott válasz

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
250.14	A könyvvizsgálónak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot kell szereznie azon jogszabályoknak és szabályozásoknak való megfelelésre vonatkozóan, amelyekről általánosan elfogadott, hogy közvetlen hatással vannak a pénzügyi kimutatásokban szereplő lényeges összegek és közzétételek meghatározására. (Hiv.: A12. bekezdés)
250.15	A könyvvizsgálónak az alábbi könyvvizsgálati eljárásokat kell végrehajtania annak érdekében, hogy elősegítse az azon egyéb jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés eseteinek az azonosítását, amelyek lényeges hatással lehetnek a pénzügyi kimutatásokra: (Hiv.: A13–A14. bekezdés) (a) interjú készítése a vezetéssel, és adott esetben az irányítással megbízott személyekkel arról, hogy a gazdálkodó egység megfelel-e ezen jogszabályoknak és szabályozásoknak, és (b) a releváns engedélyező vagy szabályozó szervekkel folytatott levelezés vizsgálata, ha van ilyen.
250.16	A könyvvizsgálat során a könyvvizsgálónak folyamatosan figyelnie kell annak lehetőségére, hogy az alkalmazott egyéb könyvvizsgálati eljárások a jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés vagy gyanított meg nem felelés eseteit hozhatják a könyvvizsgáló tudomására. (Hiv.: A15. bekezdés)
250.17	A könyvvizsgálónak írásbeli nyilatkozatokat kell kérnie a vezetéstől és adott esetben az irányítással megbízott személyektől arról, hogy a könyvvizsgálóval közölték a jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés vagy gyanított meg nem felelés minden olyan ismert esetét, amelyek hatásai figyelembe veendőek a pénzügyi kimutatások elkészítésekor. (Hiv.: A16. bekezdés)
250.18	Az azonosított vagy gyanított meg nem felelés hiányában a könyvvizsgáló számára nem követelmény, hogy a gazdálkodó egység jogszabályoknak és szabályozásoknak való megfelelésére vonatkozóan a 13–17. bekezdésben kifejtettektől eltérő könyvvizsgálati eljárásokat hajtson végre.

A könyvvizsgálati tervnek kell foglalkoznia az olyan kérdésekkel, mint például amelyeket az alábbi ábra ismertet.

15.2–3. ábra

Kezelendő	Leírás
A meg nem felelés eseteinek azonosítása?	A könyvvizsgálati eljárások közé tartozhat: <ul style="list-style-type: none"> • az irányítással megbízott személyek és kulcsfontosságú bizottságok (például a könyvvizsgálati bizottság) üléseiről készült jegyzőkönyvek és egyéb releváns dokumentumok stb. vizsgálata; • a vezetéssel és a jogi tanácsadóval a peres ügyekről, követelésekről és felmérésekről készített interjúk, valamint • az ügyletcsoportok, számlaegyenlegek és közzétételek adatai alapvető tesztjeinek végrehajtása.
A vezetéssel és az irányítással megbízott személyekkel készített interjúk	A vezetést, és ahol ez vonatkozik, az irányítással megbízott személyeket ki kell kérdezni arról, hogy a gazdálkodó egység megfelel-e azoknak a (már azonosított) jogszabályoknak és szabályozásoknak, amelyek lényeges hatással lehetnek a pénzügyi kimutatásokra:

Bizonyíték szerzése	Ezen jogszabályok és szabályozások egyes rendelkezései a számlaegyenlegekben szereplő konkrét állítások szempontjából, míg más rendelkezések a pénzügyi kimutatások egésze szempontjából lehetnek közvetlenül relevánsak. A könyvvizsgálónak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot kell szereznie a pénzügyi kimutatásokban szereplő összegeknek és közzétételeknek ezen jogszabályok és szabályozások releváns rendelkezéseivel összhangban (vagy a nélkül) történő meghatározására vonatkozóan.
Nyilatkozatok beszerzése a vezetéstől	A vezetéstől kérni kell annak megerősítését, hogy a jogszabályoknak és szabályozásoknak való azonosított vagy gyanított meg nem felelés minden ismert esetét közzétették.

A jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelést a következők jelezhetik.

15.2–4. ábra

A jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés jelei	Mérlegelendő:
	Szabályozó szervezetek és állami hivatalok által folytatott vizsgálatok vagy bírságok, büntetések megfizetése.
	Meg nem határozott szolgáltatások vagy kölcsönök fizetése tanácsadók, kapcsolt felek, alkalmazottak vagy kormányzati alkalmazottak részére.
	A gazdálkodó egység által, annak ágazatában vagy a ténylegesen kapott szolgáltatásokért rendszerint fizetethez képest túlzottan tűnő üzletszerzési jutalékok vagy ügynöki díjak.
	Jelentősen a piaci ár feletti vagy alatti áron történő beszerzések.
	Szokatlan készpénzkifizetések, bemutatóra szóló csekkok formájában történő beszerzések vagy számmal jelölt bankszámlákra történő utalások.
	Adóparadicsomokban bejegyzett társaságokkal folytatott szokatlan ügyletek.
	Árukért vagy szolgáltatásokért az áruk vagy szolgáltatások származási országától eltérő országba irányuló kifizetések.
	Megfelelő adásvétel-ellenőrzési dokumentáció nélküli kifizetések.
	Olyan információs rendszer megléte, amely szándékosan vagy véletlenül nem képes megfelelő könyvvizsgálati eseménynaplót vagy elegendő bizonyítékot nyújtani.
	Nem engedélyezett ügyletek vagy nem megfelelően rögzített ügyletek.
Kedvezőtlen médiavisszhang.	

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
250.19	Ha a könyvvizsgáló a jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés vagy gyanított meg nem felelés esetére vonatkozó információról szerez tudomást, akkor a könyvvizsgálónak: (Hiv.: A17–A18. bekezdés) (a) ismereteket kell szereznie a tett jellegéről és az előfordulásának a körülményeiről, és (b) további információkat kell szereznie a pénzügyi kimutatásokra gyakorolt lehetséges hatás értékelése céljából. (Hiv.: A19. bekezdés)
250.20	Ha a könyvvizsgáló azt gyanítja, hogy meg nem felelés állhat fenn, a könyvvizsgálónak meg kell vitatnia a kérdést a vezetés megfelelő szintjével, és adott esetben az irányítással megbízott személyekkel, kivéve, ha ezt jogszabály vagy szabályozás tiltja. Ha a vezetés vagy adott esetben az irányítással megbízott személyek nem adnak elegendő információt, amely azt támasztja alá, hogy a gazdálkodó egység a jogszabályoknak és szabályozásoknak megfelel, és ha a könyvvizsgáló megítélése szerint a gyanított meg nem felelés hatása a pénzügyi kimutatások szempontjából lényeges lehet, a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell a jogi tanácsadás igénybevételének szükségességét. (Hiv.: A20–A22. bekezdés)
250.21	Ha nem szerezhető elegendő információ a gyanított meg nem felelésről, a könyvvizsgálónak értékelnie kell azt, hogy az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték hiánya milyen hatással van a könyvvizsgálói véleményre.
250.22	A könyvvizsgálónak értékelnie kell a meg nem felelés hatásait a könyvvizsgálat egyéb vonatkozásaival kapcsolatban, beleértve a könyvvizsgáló kockázatbecslését és az írásbeli nyilatkozatok megbízhatóságát is, és megfelelő intézkedéseket kell tennie. (Hiv.: A23–A25. bekezdés)
250.23	Kivéve, ha valamennyi irányítással megbízott személy részt vesz a gazdálkodó egység vezetésében és ezért tudomása van a könyvvizsgáló által már kommunikált, azonosított vagy gyanított meg nem felelést magukban foglaló ügyekről, a könyvvizsgálónak kommunikálnia kell - ha jogszabály vagy szabályozás nem tiltja - az irányítással megbízott személyek felé azokat a jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelést magukban foglaló ügyeket, amelyek a könyvvizsgálat során jutnak a könyvvizsgáló tudomására és egyértelműen nem jelentéktelenek.
250.24	Ha a könyvvizsgáló megítélése szerint a 23. bekezdésben leírt meg nem felelés szándékosnak és lényegesnek vélt, a könyvvizsgálónak a lehető legkorábban kommunikálnia kell az ügyet az irányítással megbízott személyek felé.
250.25	Ha a könyvvizsgáló azt gyanítja, hogy a vezetés vagy az irányítással megbízott személyek érintettek a meg nem felelésben, a könyvvizsgálónak kommunikálnia kell az ügyet a gazdálkodó egység eggyel magasabb hatáskörrel rendelkező szintje, ha van ilyen, mint például az audit bizottság vagy a felügyelőbizottság felé. Azokban az esetekben, amikor nincs magasabb hatáskörrel rendelkező szint, vagy ha a könyvvizsgáló úgy véli, hogy a kommunikációra lehet, hogy nem reagálnak vagy ha bizonytalan azzal kapcsolatban, hogy mely személy felé kell jelentenie, a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell a jogi tanácsadás igénybevételének szükségességét.

Ha a jogszabályoknak és szabályozásoknak való esetleges meg nem felelés esete gyanítható, a könyvvizsgálónak a következő ábra szerint kell reagálnia.

Lépés	A könyvvizsgáló válasza
1.	Ismereteket kell szerezni a tett jellegéről és a körülményekről. Ennek elegendőnek kell lennie a pénzügyi kimutatásokra gyakorolt lehetséges hatás értékelése vagy annak meghatározása céljából, hogy vannak-e egyéb beszámolási feladatok.
2.	Dokumentálni kell a megállapításokat és meg kell vitatni azokat a vezetés megfelelő szintjével (kivéve, ha ezt jogszabály vagy szabályozás tiltja). Ha a meg nem felelés szándékosnak és lényegesnek vélt, a könyvvizsgálónak késedelem nélkül kommunikálnia kell az ügyet. Ha nem szerezhető megfelelő információ a gyanított meg nem felelésről és a pénzügyi kimutatásra gyakorolt potenciális hatások nem igazolhatók, a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell, hogy az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték hiánya milyen hatással van a könyvvizsgálói jelentésre.
3.	Értékelni kell az azonosított vagy gyanított meg nem felelés hatásait a könyvvizsgálat egyéb vonatkozásaival kapcsolatban. Különösen mérlegelni kell a vezetés nyilatkozatainak megbízhatóságát, ha a vezetés vagy az irányítással megbízott személyek érintettek az ügyben vagy tudnak róla.
4.	Jelenteni kell az ügyet az eggyel magasabb hatáskörrel rendelkező szint felé, ha ez érinti a legfelső vezetést vagy az irányítással megbízott személyeket is. Ha nincs magasabb hatáskörrel rendelkező szint, a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell jogi tanács beszerzésének a szükségességét.
5.	Mérlegelni kell az azonosított vagy gyanított meg nem felelés potenciális következményeit a könyvvizsgálói jelentés szempontjából, illetve azt, hogy jelenteni kell-e az ügyet a gazdálkodó egységen kívüli megfelelő hatóságnak. Ennek adott esetben tartalmaznia kell a csoport könyvvizsgálóit.

Az azonosított vagy gyanított meg nem felelés jelentése

250.26	Ha a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy az azonosított vagy gyanított meg nem felelés lényeges hatással van a pénzügyi kimutatásokra és ez a pénzügyi kimutatásokban nem megfelelően tükröződik, a könyvvizsgálónak a 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban korlátozott véleményt vagy ellenvéleményt kell kiadnia a pénzügyi kimutatásokról.
250.27	Ha a vezetés vagy az irányítással megbízott személyek megakadályozzák a könyvvizsgálót abban, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen annak értékeléséhez, hogy történt-e vagy valószínűleg történt-e olyan meg nem felelés, amely a pénzügyi kimutatások szempontjából lényeges lehet, a könyvvizsgálónak a 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban a könyvvizsgálat hatókörének korlátozása alapján korlátozott véleményt kell kiadnia, vagy vissza kell utasítania a véleménynyilvánítást a pénzügyi kimutatásokról.
250.28	Ha a könyvvizsgáló nem a vezetés vagy az irányítással megbízott személyek, hanem a körülmények szabta korlátok miatt nem tudja megállapítani, hogy történt-e meg nem felelés, a könyvvizsgálónak a 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban értékelnie kell a könyvvizsgálói véleményre gyakorolt hatást.
250.29	Ha a könyvvizsgáló a jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelést azonosított vagy gyanít, a könyvvizsgálónak meg kell állapítania, hogy jogszabály, szabályozás vagy vonatkozó etikai követelmény: (Hiv.: A28–A34. bekezdés) (a) előírja-e a könyvvizsgáló számára a gazdálkodó egységen kívüli megfelelő hatóság felé történő jelentéstételt. (b) meghatároz-e olyan felelősségeket, amelyek értelmében a gazdálkodó egységen kívüli megfelelő hatóság felé történő jelentéstételt az adott körülmények között helyénvaló lehet.

Ha a vezetéssel folytatott megbeszélés után a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy az azonosított vagy gyanított meg nem felelés lényeges hatással van a pénzügyi kimutatásokra és ez nem megfelelően tükröződik, akkor lehet, hogy minősített véleményt kell kibocsátani, az alábbiak szerint:

Levont következtetés	A könyvvizsgáló válasza
A meg nem felelés lényeges hatással van a pénzügyi kimutatásokra	A 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban korlátozott véleményt vagy ellenvéleményt kell kiadni a pénzügyi kimutatásokról.
A vezetés korlátozta az elvégzett munka hatókörét	A 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban a könyvvizsgálat hatókörének korlátozása alapján korlátozott véleményt kell kiadni, vagy vissza kell utasítani a véleménynyilvánítást a pénzügyi kimutatásokról.
A végrehajtott munkát inkább a körülmények, semmint a vezetés vagy az irányítással megbízott személyek korlátozták	Értékelni kell a könyvvizsgálói véleményre gyakorolt hatást a 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.

A könyvvizsgálói jelentés szempontjából felmerülő jelentéskészítési következmények mellett szükség lehet a jogszabályoknak és szabályozásoknak való azonosított vagy gyanított meg nem felelés jelentésére a gazdálkodó egységen kívüli megfelelő hatóság felé. Ez a következő esetekre vonatkozik:

- Jogszabály, szabályozás vagy releváns etikai követelmény írja elő a könyvvizsgáló számára a jelentést;
- A könyvvizsgáló úgy döntött, hogy a vonatkozó etikai követelmények szerint a jelentéskészítés megfelelő válasz az azonosított vagy gyanított meg nem felelésre, vagy
- Jogszabály, szabályozás vagy releváns etikai követelmény biztosítja a könyvvizsgáló számára a jogot a jelentéshez.

Például, az IESBA-kódex előírja, hogy a könyvvizsgálónak lépéseket kell tennie a jogszabályoknak és szabályozásoknak való azonosított vagy gyanított meg nem felelés leereagálása, valamint annak meghatározása érdekében, hogy szükség van-e további intézkedésekre, amelyek magukban foglalhatják a gazdálkodó egységen kívüli megfelelő hatóság részére történő jelentéskészítést is. Az IESBA-kódex kifejti, hogy az ilyen jelentéskészítés nem tekintendő az IESBA-kódex által előírt titoktartási kötelezettség megszegésének. Ugyanakkor bizonyos körülmények között a jelentéskészítést kizárhatja a könyvvizsgáló jogszabály, szabályozás vagy vonatkozó etikai követelmény által előírt titoktartási kötelezettsége.

A könyvvizsgálónak meg kell vitatnia a gyanított meg nem felelést a vezetés megfelelő szintjével, és adott esetben az irányítással megbízott személyekkel, mivel ők lehet, hogy tudnak további könyvvizsgálati bizonyítékokat szolgáltatni. Ugyanakkor néhány joghatóság területén jogszabály vagy szabályozás korlátozhatja a könyvvizsgálót abban, hogy bizonyos kérdéseket közöljön a vezetéssel és az irányítással megbízott személyekkel. Jogszabály vagy szabályozás kifejezetten tilthat olyan kommunikációt vagy egyéb lépést, amely a megfelelő hatóság által egy tényleges vagy gyanított, illegális cselekmény ügyében folytatott vizsgálatot befolyásolhat. Ilyen körülmények között a könyvvizsgáló helyénvalónak ítélni joga tanács igénybevételét.

Dokumentációs követelmények

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
250.30	A könyvvizsgálónak a könyvvizsgálati dokumentációba bele kell foglalnia a jogszabályoknak és szabályozásoknak való azonosított vagy gyanított meg nem felelést és: (Hiv.: A35–A36. bekezdés) (a) a végrehajtott könyvvizsgálati eljárásokat, az alkalmazott jelentős szakmai megítéléseket és az azokkal kapcsolatban levont következtetéseket; valamint (b) a meg nem feleléshez kapcsolódó jelentős ügyek megvitatását a vezetéssel, az irányítással megbízott személyekkel és másokkal, beleértve azt is, hogy a vezetés és adott esetben az irányítással megbízott személyek hogyan reagáltak az ügyre.

A tipikus dokumentáció a következőket tartalmazza:

A végrehajtott munka	A végrehajtott könyvvizsgálati eljárások, az alkalmazott jelentős szakmai megítélések és a levont következtetések részletei.
Vonatkozó dokumentumok	A vonatkozó nyilvántartások vagy dokumentumok másolatai.
Megbeszélések és következtetések	Az esetleges meg nem felelésről a vezetéssel, az irányítással megbízott személyekkel vagy a gazdálkodó egységen kívüli egyéb felekkel folytatott megbeszéléseken készült feljegyzések. Ezeknek a feljegyzéseknek tartalmazniuk kell a vezetésnek és az irányítással megbízott személyeknek a felvetett kérdésekre és a levont következtetésekre adott válaszait.
Egyéb követelmények	Jogszabály, szabályozás vagy vonatkozó etikai követelmény által a jogszabályoknak és szabályozásoknak való azonosított vagy gyanított meg nem felelésre vonatkozó bármely további dokumentáció.

15.3 402. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard – Szolgáltató szervezetet igénybe vevő gazdálkodó egységre vonatkozó könyvvizsgálati szempontok

Bekezdés száma	A nemzetközi könyvvizsgálati standard célja(i)
402.7	Ha az igénybe vevő gazdálkodó egység szolgáltató szervezet szolgáltatásait veszi igénybe, az igénybe vevő könyvvizsgálójának céljai az alábbiak: (a) a szolgáltató szervezet által nyújtott szolgáltatások jellegének és jelentőségének, valamint azoknak az igénybe vevő gazdálkodó egység könyvvizsgálat szempontjából releváns belső kontrolljára gyakorolt hatásának olyan mértékű megismerése, ami a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításához és felméréséhez elegendő; és (b) az ezen kockázatokra reagáló könyvvizsgálati eljárások megtervezése és végrehajtása.



Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
402.8	<p>A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában a következő kifejezéseknek az alábbi jelentésük van:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Az igénybe vevő gazdálkodó egység kiegészítő kontrolljai – olyan kontrollok, amelyekről a szolgáltató szervezet a szolgáltatása megtervezésekor azt feltételezi, hogy azokat az igénybe vevő gazdálkodó egységek bevezetik és amelyeket – amennyiben a kontrollcélok eléréséhez szükséges – a rendszere leírásában azonosít. (b) A szolgáltató szervezetnél működő kontrollok leírásáról és kialakításáról szóló jelentés (a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standardban 1-es típusú jelentés) – olyan jelentés, amely magában foglalja: <ul style="list-style-type: none"> (i) a szolgáltató szervezet vezetése által a szolgáltató szervezet rendszeréről, kontrollcéljairól és egy meghatározott időpontra vonatkozóan a kialakított és bevezetett kapcsolódó kontrolljairól készített leírást; és (ii) a szolgáltató könyvvizsgálójának kellő bizonyosság nyújtása céljából készített jelentését, amely tartalmazza a szolgáltató könyvvizsgálójának véleményét a szolgáltató szervezet rendszerének, kontrollcéljainak és kapcsolódó kontrolljainak leírásáról, valamint a kontrollok kialakításának a megadott kontrollcélok elérésére való alkalmasságáról. (c) A szolgáltató szervezetnél működő kontrollok leírásáról, kialakításáról és működési hatékonyságáról szóló jelentés (a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standardban 2-es típusú jelentés) – olyan jelentés, amely magában foglalja: <ul style="list-style-type: none"> (i) a szolgáltató szervezet vezetése által a szolgáltató szervezet rendszeréről, kontrollcéljairól és kapcsolódó kontrolljairól, azok egy meghatározott időpontra vonatkozó vagy egy meghatározott időszakon keresztüli kialakításáról és bevezetéséről, valamint egyes esetekben azok egy meghatározott időszakon keresztüli működési hatékonyságáról készített leírást; és (ii) a szolgáltató könyvvizsgálójának kellő bizonyosság nyújtása céljából készített jelentését, amely tartalmazza: <ul style="list-style-type: none"> a. a szolgáltató könyvvizsgálójának véleményét a szolgáltató szervezet rendszerének, kontrollcéljainak és kapcsolódó kontrolljainak leírásáról, a kontrollok kialakításának a megadott kontrollcélok elérésére való alkalmasságáról és a kontrollok működési hatékonyságáról; és b. a kontrollok szolgáltató könyvvizsgálója általi teszteléseinek és azok eredményeinek leírását. (d) Szolgáltató könyvvizsgálója – a szolgáltató szervezet kérésére a szolgáltató szervezet kontrolljairól bizonyosságot nyújtó jelentést készítő könyvvizsgáló. (e) Szolgáltató szervezet – igénybe vevő gazdálkodó egységek számára ezen gazdálkodó egységek pénzügyi beszámolás szempontjából releváns információs rendszereinek részét képező szolgáltatásokat nyújtó harmadik fél szervezet (vagy harmadik fél szervezet szegmense). (f) A szolgáltató szervezet rendszere – a szolgáltató szervezet által az igénybe vevő gazdálkodó egységek számára a szolgáltató könyvvizsgálójának jelentésében lefedett szolgáltatások nyújtása érdekében kialakított, bevezetett és fenntartott politikák és eljárások. (g) Alszolgáltató szervezet – egy másik szolgáltató szervezet által az igénybe vevő gazdálkodó egységek számára nyújtott olyan egyes szolgáltatások teljesítése érdekében igénybe vett szolgáltató szervezet, amely szolgáltatások ezen igénybe vevő gazdálkodó egységek pénzügyi beszámolás szempontjából releváns információs rendszereinek részét képezik. (h) Igénybe vevő könyvvizsgálója – az igénybe vevő gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálatát végző és arról jelentést készítő könyvvizsgáló. (i) Igénybe vevő gazdálkodó egység – olyan gazdálkodó egység, amely szolgáltató szervezetet vesz igénybe és amelynek a pénzügyi kimutatásait könyvvizsgálják.

Sok gazdálkodó egység (beleértve a nagyon kicsiket is) gyakran kiszervez bizonyos pénzügyi feldolgozó tevékenységet, mint például:

- bérszámfejtés;
- internetes értékesítések;
- informatikai szolgáltatások;
- eszközkezelés (készlektározás, befektetések stb.); és
- könyvelési szolgáltatások. Ez magában foglalja az ügyletek feldolgozását, a számviteli nyilvántartások vezetését és a pénzügyi kimutatások elkészítését.

Ezek a (pénzügyi beszámolás szempontjából releváns szolgáltatásokat nyújtó) harmadik fél szervezetek a „szolgáltató szervezetek”.

Ha szolgáltató szervezetek felhasználására kerül sor, a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell az ilyen megállapodásoknak a gazdálkodó egység belső kontrolljára gyakorolt hatását. Ez magában foglalja:

- elegendő információ beszerzését a lényeges hibás állítás kockázatainak felméréséhez, és
- a megfelelő válasz kidolgozását.

A kisebb gazdálkodó egységeknél a kiszervezett szolgáltatások is fontosak lehetnek a gazdálkodó egység folyamatos működéséhez, de lehet, hogy nem lesznek relevánsak a könyvvizsgálat szempontjából. Ez akkor fordulhat elő, ha a gazdálkodó egységen belül létezik elegendő belső kontroll a lényeges hibás állítás kockázatainak kezelésére, vagy ha alapvető könyvvizsgálati eljárásokat lehet végrehajtani az azonosított kockázatok kezelése céljából.

MÉRLEGELENDŐ SZEMPONT

Ha a pénzügyi kimutatások készítésénél szolgáltató szervezetet alkalmaznak, ez nem mentesíti a vezetést (és az irányítással megbízott személyeket) a pénzügyi kimutatásokkal kapcsolatos felelősségük alól.

A szolgáltató szervezetek kétféle jelentést készíthetnek az igénybe vevők számára:

- **1-es típusú jelentések – a szolgáltató szervezetnél működő kontrollok leírásáról és kialakításáról**
Ezek a jelentések bizonyítékot nyújtanak a kontrollok felépítéséről és megvalósításáról, de a működési hatékonyságukról nem. Az ilyen jelentések lehetnek tájékoztató jellegűek, de a könyvvizsgáló számára korlátozottan hasznosak annak megértésénél, hogy a szolgáltató szervezetnél működő kulcsfontosságú kontrollok hatékonyan működtek-e a könyvvizsgált időszak során.
- **2-es típusú jelentések – a kontrollok leírásáról, kialakításáról és működési hatékonyságáról**
Ezeket a jelentéseket a könyvvizsgáló felhasználhatja annak mérlegelésére, hogy:
 - a szolgáltató szervezet könyvvizsgálója által tesztelt kontrollok relevánsak a gazdálkodó egység ügyleteire, számlaegyenlegeire, közzétételeire és kapcsolódó állításaira, valamint
 - a kontrolloknak a szolgáltató szervezet könyvvizsgálója által végrehajtott tesztelése és eredményei megfelelőek (pl. a szolgáltató szervezet könyvvizsgálójának tesztjei által lefedett időszak hossza és a tesztelések végrehajtása óta eltelt idő).

Kockázatbecslés

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
402.9	<p>Az igénybe vevő gazdálkodó egységnek a 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban történő megismerése során az igénybe vevő könyvvizsgálójának meg kell ismernie, hogy az igénybe vevő gazdálkodó egység a működése során hogyan használja a szolgáltató szervezet szolgáltatásait, beleértve: (Hiv.: A1–A2. bekezdés)</p> <p>(a) a szolgáltató szervezet által nyújtott szolgáltatások jellegét és ezen szolgáltatások jelentőségét az igénybe vevő gazdálkodó egység szempontjából, beleértve azoknak az igénybe vevő gazdálkodó egység belső kontrolljára gyakorolt hatását; (Hiv.: A3–A5. bekezdések)</p> <p>(b) a szolgáltató szervezet által feldolgozott ügyletek vagy a szolgáltató szervezet által befolyásolt számlák vagy pénzügyi beszámolási folyamatok jellegét és lényegességét; (Hiv.: A6. bekezdés)</p> <p>(c) a szolgáltató szervezet és az igénybe vevő gazdálkodó egység tevékenységei közötti kölcsönhatás mértékét; és (Hiv.: A7. bekezdés)</p> <p>(d) az igénybe vevő gazdálkodó egység és a szolgáltató szervezet közötti kapcsolat jellegét, beleértve a szolgáltató szervezet által végzett tevékenységekre vonatkozó releváns szerződéses feltételeket. (Hiv.: A8–A11. bekezdés)</p>
402.10	<p>A könyvvizsgálat szempontjából releváns belső kontrollnak a 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban történő megismerése során az igénybe vevő könyvvizsgálójának értékelnie kell azoknak az igénybe vevő gazdálkodó egységnél működő releváns kontrolloknak a kialakítását és bevezetését, amelyek a szolgáltató szervezet által nyújtott szolgáltatásokhoz kapcsolódnak, beleértve a szolgáltató szervezet által feldolgozott ügyletekre alkalmazott kontrollokat. (Hiv.: A12–A14. bekezdés)</p>
402.11	<p>Az igénybe vevő könyvvizsgálójának meg kell állapítania, hogy a szolgáltató szervezet által nyújtott szolgáltatások jellegét és jelentőségét, valamint azoknak az igénybe vevő gazdálkodó egység könyvvizsgálat szempontjából releváns belső kontrolljára gyakorolt hatását elegendő mértékben megismerte-e ahhoz, hogy az alapul szolgáljon a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításához és felméréséhez.</p>
402.12	<p>Ha az igénybe vevő könyvvizsgálója az igénybe vevő gazdálkodó egységtől nem tud elegendő ismeretet szerezni, az ismereteket az alábbi egy vagy több eljárásból kell megszereznie:</p> <p>(a) 1-es vagy 2-es típusú jelentés megszerzése, ha rendelkezésre áll;</p> <p>(b) a szolgáltató szervezettel az igénybe vevő gazdálkodó egységen keresztül történő kapcsolatfelvétel konkrét információk szerzése céljából;</p> <p>(c) a szolgáltató szervezet felkeresése és olyan eljárások végrehajtása, amelyek a szolgáltató szervezetnél alkalmazott releváns kontrollokról a szükséges információt biztosítják; vagy</p> <p>(d) másik könyvvizsgáló igénybevétele olyan eljárások végrehajtása érdekében, amelyek a szolgáltató szervezetnél alkalmazott releváns kontrollokról a szükséges információt biztosítják. (Hiv.: A15–A20. bekezdés)</p>

Ahol szolgáltató szervezeteket alkalmaznak, a könyvvizsgálónak az alábbi ábrában ismertetett kérdéseket kell mérlegelnie.

15.3–2. ábra

Kezelendő	Leírás
<p>Milyen (a könyvvizsgálat szempontjából releváns) szolgáltatásokat nyújtanak?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Azonosítani kell: <ul style="list-style-type: none"> – a nyújtott szolgáltatások jellegét; – a feldolgozott ügyletek lényegességét, és – az érintett számlákat és pénzügyi beszámolási folyamatokat. • Ellenőrizni kell az igénybe vevő gazdálkodó egység és a szolgáltató szervezet közötti szerződés vagy a szolgáltatási szint megállapodás feltételeit. • Meg kell határozni a gazdálkodó egység és a szolgáltató szervezet közötti kölcsönhatás (tevékenységek) mértékét. • Át kell tekinteni a szolgáltató szervezeteknek, a szolgáltató könyvvizsgálónak (beleértve a vezetőségi leveleket is), a belső auditoroknak vagy a felügyeleti szerveknek a szolgáltató szervezet kontrolljairól készített jelentéseit.
<p>Milyen vonatkozó belső kontrollok vannak érvényben?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • A szolgáltató szervezet kontrolljai relevánsak a könyvvizsgálat szempontjából? Ha nem, az alapvető megközelítés elegendő. Ha igen, a könyvvizsgálónak meg kell győződnie róla, hogy a szolgáltató szervezet kontrolljait megfelelően alakították ki és valósították meg. • Léteznek olyan, az igénybevevő által kialakított (tesztelhető) kontrollok, amelyek csökkentik az anyag-feldolgozás kockázatait, a szolgáltató szervezet kontrolljaitól függetlenül? Például, az igénybevevő bérszámfejtés feletti kontrolljai közé tartozhat: <ul style="list-style-type: none"> – a szolgáltató szervezetnek benyújtott adatok összehasonlítása a szolgáltató szervezet jelentéseivel az adatfeldolgozás után; – a bérszámfejtés összegeiből vett minták újraszámítása a pontosság ellenőrzése céljából, és – a bérszámfejtés teljes összegének ellenőrzése ésszerűség szempontjából.
<p>A szolgáltató szervezetnél meglévő kontrollokra történő támaszkodás mértéke?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Meg kell szerezni az 1-es vagy 2-es típusú jelentést, ha rendelkezésre áll. A szolgáltató szervezetekkel kötött szerződések gyakran írják elő az ilyen jelentések biztosítását is. • Fel kell venni a kapcsolatot a szolgáltató szervezettel konkrét információk szerzése céljából. • El kell látogatni a szolgáltató szervezethez és végre kell hajtani a szükséges eljárásokat, vagy • Egy másik könyvvizsgálót kell igénybe venni a szükséges eljárások végrehajtása érdekében.

MÉRLEGELENDŐ SZEMPONT

Ellenőrizni kell a szolgáltató szervezet jelentésének megszővegezését, hogy tartalmaz-e korlátozást a felhasználására nézve. Az ilyen korlátozások vonatkozhatnak a vezetésre, a szolgáltató szervezetre és ügyfeleire, és a gazdálkodó egység könyvvizsgálóira.

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
402.13	<p>Az 1-es vagy 2-es típusú jelentés által nyújtott könyvvizsgálati bizonyíték elegendőségének és megfelelőségének megállapítása során az igénybe vevő könyvvizsgálójának meg kell győződnie:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) a szolgáltató könyvvizsgálójának szakmai kompetenciájáról és a szolgáltató szervezettől való függetlenségéről; és (b) azon standardok megfelelőségéről, amelyek szerint az 1-es vagy 2-es típusú jelentést kibocsátották. (Hiv.: A21. bekezdés)
402.14	<p>Ha az igénybe vevő könyvvizsgálója 1-es vagy 2-es típusú jelentést tervez könyvvizsgálati bizonyítékként felhasználni a szolgáltató szervezetnél alkalmazott kontrollok kialakításáról és bevezetéséről szerzett ismeretei alátámasztására, az igénybe vevő könyvvizsgálójának:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Értékelni kell, hogy a szolgáltató szervezetnél alkalmazott kontrollok leírása és kialakítása olyan időpontra vagy időszakra vonatkozik-e, amely az igénybe vevő könyvvizsgálójának a céljaira megfelel. (b) Értékelni kell, hogy a jelentés által nyújtott bizonyíték elegendő és megfelelő-e az igénybe vevő gazdálkodó egység könyvvizsgálat szempontjából releváns belső kontrolljának megismeréséhez; és (c) meg kell állapítania, hogy az igénybe vevő gazdálkodó egység szolgáltató szervezet által azonosított kiegészítő kontrolljai az igénybe vevő gazdálkodó egység szempontjából relevánsak-e, és ha igen, ismereteket kell szereznie arról, hogy az igénybe vevő gazdálkodó egység ezeket a kontrollokat kialakította és bevezette-e. (Hiv.: A22–A23. bekezdés)
402.15	<p>A becsült kockázatokra a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban történő válaszadás során az igénybe vevő könyvvizsgálójának:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) meg kell állapítania, hogy az igénybe vevő gazdálkodó egységnél tartott nyilvántartásokból elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték áll-e rendelkezésre a pénzügyi kimutatásokban szereplő releváns állításokra vonatkozóan, és ha nem, (b) további könyvvizsgálati eljárásokat kell végrehajtania annak érdekében, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen vagy egy másik könyvvizsgálót kell igénybe vennie ahhoz, hogy ezeket az eljárásokat a szolgáltató szervezetnél az igénybe vevő könyvvizsgálója nevében végrehajtsa. (Hiv.: A24–A28. bekezdések)
402.16	<p>Ha az igénybe vevő könyvvizsgálójának kockázatbecslése tartalmazza azt a várakozást, hogy a szolgáltató szervezetnél alkalmazott kontrollok hatékonyan működnek, az igénybe vevő könyvvizsgálójának az alábbi egy vagy több eljárásból kell könyvvizsgálati bizonyítékot szereznie ezen kontrollok működési hatékonyságáról:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) 2-es típusú jelentés megszerzése, ha rendelkezésre áll; (b) a szolgáltató szervezetnél alkalmazott kontrollok megfelelő teszteléseinek végrehajtása; vagy (c) egy másik könyvvizsgáló igénybe vétele ahhoz, hogy a szolgáltató szervezetnél alkalmazott kontrollok teszteléseit az igénybe vevő könyvvizsgálója nevében végrehajtsa. (Hiv.: A29–A30. bekezdés)
402.17	<p>Ha a 16. bekezdés (a) pontjával összhangban az igénybe vevő könyvvizsgálója 2-es típusú jelentést tervez felhasználni annak könyvvizsgálati bizonyítékeként, hogy a szolgáltató szervezetnél alkalmazott kontrollok hatékonyan működnek, az igénybe vevő könyvvizsgálójának az alábbiakon keresztül meg kell állapítania, hogy a szolgáltató könyvvizsgálójának jelentése elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szolgáltat-e a kontrollok hatékonyságáról az igénybe vevő könyvvizsgálója kockázatbecslésének alátámasztásához:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) annak értékelése, hogy a szolgáltató szervezetnél alkalmazott kontrollok leírása, kialakítása és működési hatékonysága olyan időpontra vagy időszakra vonatkozik-e, amely az igénybe vevő könyvvizsgálójának a céljaira megfelel; (b) annak megállapítása, hogy az igénybe vevő gazdálkodó egység szolgáltató szervezet által azonosított kiegészítő kontrolljai az igénybe vevő gazdálkodó egység szempontjából relevánsak-e, és ha igen, annak megismerése, hogy az igénybe vevő gazdálkodó egység ezeket a kontrollokat kialakította és bevezette-e, és ha igen, azok működési hatékonyságának tesztelése; (c) a kontrollok tesztelése által lefedett időszak megfelelőségének és a kontrollok teszteléseinek végrehajtása óta eltelt időnek az értékelése; és (d) annak értékelése, hogy a szolgáltató könyvvizsgálójának jelentésében leírtak szerint a kontrollok szolgáltató könyvvizsgálója által végrehajtott tesztelése és azok eredményei az igénybe vevő gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaiban szereplő állítások szempontjából relevánsak-e és elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szolgáltatnak-e az igénybe vevő könyvvizsgálója kockázatbecslésének az alátámasztására. (Hiv.: A31–A39. bekezdések)

Bekezdés száma Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból

402.19

Az igénybe vevő könyvvizsgálójának interjút kell készítenie az igénybe vevő gazdálkodó egység vezetésével arra vonatkozóan, hogy a szolgáltató szervezet az igénybe vevő gazdálkodó egység felé tett-e jelentést, vagy az igénybe vevő gazdálkodó egység más módon szerzett-e tudomást olyan csalásról, a jogszabályok és szabályozások követelményeinek való meg nem felelésről vagy nem helyesbített hibás állításokról, amelyek az igénybe vevő gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaira hatással vannak. Az igénybe vevő könyvvizsgálójának értékelnie kell, hogy ezek a kérdések hogyan befolyásolják az igénybe vevő könyvvizsgálója további könyvvizsgálati eljárásainak jellegét, ütemezését és terjedelmét, beleértve az igénybe vevő könyvvizsgálójának a következtetéseire és az igénybe vevő könyvvizsgálójának a jelentésére gyakorolt hatást. (Hiv.: A41. bekezdés)

A becsült kockázatokra történő reagáláskor a könyvvizsgálónak a következő kérdéseket kell figyelembe vennie.
15.3–3. ábra

Kezelendő	Leírás
A szükséges bizonyítékot be lehet-e szerezni a gazdálkodó egységen belülről?	<p>Ha igen, elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot kell szerezni a pénzügyi kimutatásokban szereplő releváns állításokra vonatkozóan.</p> <p>Ha nem, további eljárásokat kell végrehajtania annak érdekében, hogy bizonyítékot szerezzen, például egy másik könyvvizsgálót kell igénybe vennie ahhoz, hogy az eljárásokat a szolgáltató szervezetnél az igénybe vevő könyvvizsgálója nevében végrehajtsa.</p>
Annak meghatározása, hogy mennyiben lehet támaszkodni az 1-es vagy 2-es típusú jelentésre	<ul style="list-style-type: none"> • Mérlegelni kell a könyvvizsgáló szakmai kompetenciáját és függetlenségét, valamint azoknak a standardoknak a megfelelőségét, amelyek alapján a jelentést kibocsátották. • Értékelni kell, hogy a szolgáltató szervezetnél alkalmazott kontrollok leírása és kialakítása olyan időpontra vagy időszakra vonatkozik-e, amely az igénybe vevő könyvvizsgálójának a céljaira megfelel. • Értékelni kell, hogy a jelentés által nyújtott bizonyíték elegendő és megfelelő-e az igénybe vevő gazdálkodó egység könyvvizsgálat szempontjából releváns belső kontrolljának megismeréséhez; és • Meg kell állapítani, hogy az igénybe vevő gazdálkodó egység szolgáltató szervezet által azonosított kiegészítő kontrolljai az igénybe vevő gazdálkodó egység szempontjából relevánsak-e, és ha igen, ismereteket kell szerezni arról, hogy az igénybe vevő gazdálkodó egység ezeket a kontrollokat kialakította és bevezette-e. <p>Megjegyzendő, hogy az 1-es típusú jelentés nem nyújt bizonyítékot arra, hogy a szolgáltató szervezetnél a belső kontrollok hatékonyan működtek egy adott időszak során. Ha a 2-es típusú jelentés nem áll rendelkezésre, a könyvvizsgálónak lehet, hogy végre kell hajtania a kontrollok tesztelését a szolgáltató szervezetnél, vagy másik könyvvizsgálót kell igénybe vennie az ilyen tesztek végrehajtására.</p>
A felhasználói nyilvántartások és kontrollok tesztelése	<p>Ahol lehetséges, elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot kell szerezni a pénzügyi kimutatásokban szereplő releváns állításokra vonatkozóan az igénybe vevő gazdálkodó egység nyilvántartásaiból.</p>
Könyvvizsgálati bizonyíték szerzése a szolgáltató szervezettől	<p>Ha az igénybe vevő nyilvántartásai nem elegendőek, könyvvizsgálati bizonyítékot kell szerezni a szolgáltató szervezetnél működő kontrollok működési hatékonyságáról:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 2-es típusú jelentés megszerzése, ha rendelkezésre áll; • a szolgáltató szervezetnél alkalmazott kontrollok megfelelő teszteléseinek végrehajtása; vagy • egy másik könyvvizsgáló igénybe vétele ahhoz, hogy a szolgáltató szervezetnél alkalmazott kontrollok tesztelését az igénybe vevő könyvvizsgálója nevében végrehajtsa.
Interjú készítése jelentős eseményekről (csalás stb.)	<p>Interjú kell készíteni a vezetéssel arra vonatkozóan, hogy tudomást szereztek-e (vagy kaptak-e értesítést a szolgáltató szervezettől) olyan csalásról, a jogszabályok és szabályozások követelményeinek való meg nem felelésről vagy nem helyesbített hibás állításokról, amelyek a pénzügyi kimutatásokra hatással vannak.</p>

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
402.20	Az igénybe vevő könyvvizsgálójának a jelentésében szereplő véleményt a 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban minősítenie kell, ha nem tud elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni a szolgáltató szervezet által nyújtott, az igénybe vevő gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálata szempontjából releváns szolgáltatásokra vonatkozóan. (Hiv.: A42. bekezdés)
402.21	Az igénybe vevő könyvvizsgálójának a minősítés nélküli véleményt tartalmazó jelentésében nem szabad hivatkoznia a szolgáltató könyvvizsgálójának munkájára, hacsak ez számára jogszabály vagy szabályozás értelmében nem követelmény. Ha jogszabály vagy szabályozás előírja ilyen hivatkozás szerepeltetését, az igénybe vevő könyvvizsgálója jelentésének jeleznie kell azt, hogy a hivatkozás nem csökkenti az igénybe vevő könyvvizsgálójának a könyvvizsgálói véleménnyel kapcsolatos felelősségét. (Hiv.: A43. bekezdés)
402.22	Ha a szolgáltató könyvvizsgálójának munkájára történő hivatkozás releváns az igénybe vevő könyvvizsgálója minősített véleményének megértése szempontjából, az igénybe vevő könyvvizsgálója jelentésének jeleznie kell azt, hogy a hivatkozás nem csökkenti az igénybe vevő könyvvizsgálójának a könyvvizsgálói véleménnyel kapcsolatos felelősségét. (Hiv.: A44. bekezdés)

Amikor a szolgáltató szervezet 1-es vagy 2-es típusú jelentésének felhasználására kerül sor, a gazdálkodó egységről szóló könyvvizsgálói jelentésnek nem kell hivatkoznia a szolgáltató szervezet jelentésére, kivéve, ha jogszabály ezt előírja.

Ugyanakkor, ha az igénybe vevő könyvvizsgálója minősített könyvvizsgálói jelentés kibocsátására tesz javaslatot, mivel a szolgáltató könyvvizsgálójának jelentésében is minősített vélemény szerepel, az igénybe vevő könyvvizsgálóját semmi nem akadályozza abban, hogy a szolgáltató könyvvizsgálójának jelentésére hivatkozzon, ha ez segít megmagyarázni, hogy az igénybe vevő könyvvizsgálója miért bocsátott ki minősített véleményt. Ilyen esetekben az igénybe vevő könyvvizsgálójának a könyvvizsgálati jelentésben meg kell jegyeznie, hogy a szolgáltató könyvvizsgálójára tett hivatkozás nem csökkenti az igénybe vevő könyvvizsgálójának a véleményért való saját felelősségét.

15.4 501. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard – Könyvvizsgálati bizonyítékok – egyes tételekre vonatkozó speciális szempontok

Bekezdés száma	A nemzetközi könyvvizsgálati standard célja(i)
501.3	A könyvvizsgáló célja, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen a következőkről: (a) a készletek létezése és állapota; (b) a gazdálkodó egységet érintő peres ügyek és egyéb jogi igények teljessége; valamint (c) a szegmensinformációk bemutatása és közzététele a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban.

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
501.4	<p>Ha a készletek jelentősek a pénzügyi kimutatások szempontjából, a könyvvizsgálónak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot kell szereznie a készletek létezésére és állapotára azáltal, hogy:</p> <p>(a) részt vesz a fizikai leltárfelvételen, hacsak nem kivitelezhetetlen, annak érdekében, hogy: (Hiv.: A1–A3. bekezdés)</p> <p>(i) értékelje a vezetés utasításait és eljárásait a gazdálkodó egység fizikai leltárfelvételi eredményeinek nyilvántartására és kontrollálására vonatkozóan; (Hiv.: A4. bekezdés)</p> <p>(ii) megfigyelje a vezetés leltározási eljárásainak végrehajtását; (Hiv.: A5. bekezdés)</p> <p>(iii) szemrevételezze a készleteket; és (Hiv.: A6. bekezdés)</p> <p>(iv) tesztszámolásokat hajtson végre; továbbá (Hiv.: A7–A8. bekezdés)</p> <p>(b) könyvvizsgálati eljárásokat hajt végre a gazdálkodó egység végleges készletnyilvántartásaira vonatkozóan annak meghatározása céljából, hogy azok pontosan tükrözik-e a tényleges készletleltározási eredményeket.</p>
501.5	<p>Ha a fizikai leltárfelvételt nem a pénzügyi kimutatások fordulónapján végzik, a könyvvizsgálónak a 4. bekezdésben előírt eljárásokon felül könyvvizsgálati eljárásokat kell végrehajtania arra vonatkozó könyvvizsgálati bizonyíték szerzése érdekében, hogy a leltárfelvétel napja és a pénzügyi kimutatások fordulónapja közötti készletváltozásokat megfelelően rögzítették-e. (Hiv.: A9–A11. bekezdés)</p>
501.6	<p>Ha előre nem látott körülmények miatt a könyvvizsgáló nem tud jelen lenni a fizikai leltárfelvételen, más időpontban kell leltárfelvételt készítenie vagy megfigyelnie, és könyvvizsgálati eljárásokat kell végrehajtania a közbenső ügyletekre vonatkozóan.</p>
501.7	<p>Ha a fizikai leltárfelvételen való részvétel kivitelezhetetlen, a könyvvizsgálónak alternatív könyvvizsgálati eljárásokat kell végrehajtania, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen a készletek létezéséről és állapotáról. Ha ez nem lehetséges, a könyvvizsgálónak minősítenie kell a könyvvizsgálói jelentésben lévő véleményt a 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban. (Hiv.: A12–A14. bekezdés)</p>
501.8	<p>Ha a harmadik fél kezelésében és kontrollja alatt lévő készletek lényegesek a pénzügyi kimutatások szempontjából, a könyvvizsgálónak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot kell szereznie a szóban forgó készletek létezéséről és állapotáról az alábbiak közül valamelyik vagy mindkettő végrehajtásával:</p> <p>(a) visszaigazolás kérése a harmadik féltől a gazdálkodó egység megbízásából tartott készletek mennyiségéről és állapotáról; (Hiv.: A15. bekezdés)</p> <p>(b) szemrevételezés vagy más, az adott körülmények között megfelelő könyvvizsgálati eljárások végrehajtása. (Hiv.: A16. bekezdés)</p>

Ha a készletek jelentősek a pénzügyi kimutatások szempontjából, a könyvvizsgálónak az alábbiak szerint kell foglalkoznia a készletek létezésével és állapotával.

15.4–1. ábra

Eljárás	Leírás
A fizikai leltárfelvételen való részvétel	<ul style="list-style-type: none"> • értékelni kell a vezetés utasításait a leltárfelvételi eredmények nyilvántartására és kontrollálására vonatkozóan; • meg kell figyelni a vezetés leltározási eljárásainak végrehajtását; • szemre kell vételezni a készleteket és végre kell hajtani a tesztszámolásokat; • egyeztetni kell a készletekben a leltárkészítés napja és az időszak vége között történt változásokat; és • alternatív könyvvizsgálati eljárásokat kell végrehajtani, ha a fizikai leltárfelvételen való részvétel kivitelezhetetlen.
A mások által tartott készlet visszaigazolása/ellenőrzése	<ul style="list-style-type: none"> • visszaigazolást kell kérni a tartott készletek mennyiségéről/állapotáról; és • szemrevételezést vagy egyéb megfelelő könyvvizsgálati eljárást kell végrehajtani.

Peres ügyekre és jogi igényekre vonatkozó érdeklődés

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
501.9	<p>A könyvvizsgálónak könyvvizsgálati eljárásokat kell megterveznie és végrehajtania, beleértve az alábbiakat, annak érdekében, hogy azonosítsa a gazdálkodó egységet érintő olyan peres ügyeket és egyéb jogi igényeket, amelyek lényeges hibás állítás kockázatát okozhatják: (Hiv.: A17–A19. bekezdés)</p> <p>(a) a vezetéssel és adott esetben a gazdálkodó egység egyéb munkatársaival, köztük a belső jogi tanácsadóval készített interjú;</p> <p>(b) az irányítással megbízott személyek megbeszéléseiről készült jegyzőkönyvek, valamint a gazdálkodó egység és külső jogi tanácsadói közötti levelezés felülvizsgálata; továbbá</p> <p>(c) jogi költség számlák felülvizsgálata. (Hiv.: A20. bekezdés)</p>
501.10	<p>Ha a könyvvizsgáló az azonosított peres ügyekre vagy egyéb jogi igényekre vonatkozóan a lényeges hibás állítás kockázatát méri fel, vagy amikor a végrehajtott könyvvizsgálati eljárások azt jelzik, hogy lehetnek egyéb lényeges peres ügyek vagy egyéb jogi igények, a könyvvizsgálónak az egyéb nemzetközi könyvvizsgálati standardok által előírt eljárásokon felül közvetlen kommunikációt kell folytatnia a gazdálkodó egység külső jogi tanácsadójával. A könyvvizsgálónak ezt a vezetéstől készített és a könyvvizsgáló által elküldött interjúlevéllel keresztül kell megtennie, amelyben felkéri a gazdálkodó egység külső jogi tanácsadóját, hogy közvetlenül a könyvvizsgálóval kommunikáljon. Ha jogszabály, szabályozás vagy a megfelelő jogi szakmai testület tiltja, hogy a gazdálkodó egység jogi tanácsadója közvetlenül a könyvvizsgálóval kommunikáljon, a könyvvizsgálónak alternatív könyvvizsgálati eljárásokat kell végrehajtania. (Hiv.: A21–A25. bekezdés)</p>
501.11	<p>Ha:</p> <p>(a) a vezetés nem hajlandó engedélyezni a könyvvizsgálónak azt, hogy kommunikáljon vagy találkozzon a gazdálkodó egység külső jogi tanácsadójával, vagy a gazdálkodó egység külső jogi tanácsadója nem hajlandó megfelelően válaszolni az interjúlevélre, vagy tilos számára a válaszadás, és</p> <p>(b) a könyvvizsgáló nem tud elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni alternatív könyvvizsgálati eljárások végrehajtásával,</p> <p>a könyvvizsgálónak minősítenie kell a könyvvizsgálói jelentésben lévő véleményét a 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.</p>
501.12	<p>A könyvvizsgálónak meg kell kérnie a vezetést és adott esetben az irányítással megbízott személyeket, hogy írásban nyilatkozzanak arról, hogy minden olyan ismert tényleges és lehetséges peres ügyet és jogi igényt, amelynek hatásai figyelembe veendőek a pénzügyi kimutatások készítésekor, közölték a könyvvizsgálóval, és azokat elszámolták és közzétették a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban.</p>

A könyvvizsgálónak az alábbi táblázatban meghatározott eljárásokat kell végrehajtania az olyan peres ügyek és egyéb jogi igények azonosítása érdekében, amelyek lényeges hibás állítás kockázatát okozhatják.

15.4–2. ábra

Eljárás	Leírás
Interjúkészítés és a vonatkozó dokumentumok áttekintése	<ul style="list-style-type: none"> • interjút kell készíteni a vezetéssel és másokkal; • át kell tekinteni az irányítással megbízott személyek üléseiről készült jegyzőkönyveket; • ellenőrizni kell a gazdálkodó egység és jogi tanácsadója közötti levelezést; továbbá • ellenőrizni kell a jogi költségszámlákat.
Kommunikáció a külső jogi tanácsadóval	Ha peres ügyeket vagy egyéb jogi igényeket azonosítottak vagy gyanítanak, a könyvvizsgálónak kérnie kell egy, a vezetés által készített és a könyvvizsgáló által elküldött interjúlevelet, amelyben felkérjük a gazdálkodó egység külső jogi tanácsadóját, hogy a jogi igények stb. részleteit közvetlenül a könyvvizsgálóval kommunikálja. Ha ez az eljárás tilos, vagy ha a vezetés megtagadja a külső jogi tanácsos megkeresésének az engedélyezését, alternatív eljárásokat kell végrehajtani, például ellenőrizni kell az összes rendelkezésre álló dokumentációt és további interjúkat kell készíteni. Ha az alternatív eljárások nem elegendőek, a könyvvizsgáló véleményét minősíteni kell.
Vezetői nyilatkozatok beszerzése	Írásbeli nyilatkozatokat kell kérni a vezetéstől és az irányítással megbízott személyektől arról, hogy minden tényleges vagy lehetséges peres ügy vagy jogi igény a pénzügyi kimutatásokban közzétételre és megfelelő elszámolásra került.

Szegmensinformációk

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
501.13	A könyvvizsgálónak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot kell szereznie a szegmensinformációk vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban történő bemutatására és közzétételére vonatkozóan azáltal, hogy: (Hiv.: A26. bekezdés) <ul style="list-style-type: none"> (a) megismeri a vezetés által a szegmensinformációk meghatározása során alkalmazott módszereket, és: (Hiv.: A27. bekezdés) <ul style="list-style-type: none"> (i) értékeli, hogy valószínű-e, hogy ezek a módszerek a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek szerinti közzétételt eredményeznek, valamint (ii) adott esetben teszteli az ilyen módszerek alkalmazását, továbbá (b) elemző eljárásokat vagy az adott körülmények között megfelelő egyéb könyvvizsgálati eljárásokat hajt végre.

Mivel a szegmensinformációk gyakran nem vonatkoznak a kis- és középvállalkozások könyvvizgálatára, a jelen Útmutatóban nem foglalkozunk velük a továbbiakban.

15.5 510. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard – Első könyvvizsgálati megbízások – Nyitóegyenlegek

Bekezdés száma	A nemzetközi könyvvizsgálati standard célja(i)
510.3	Az első könyvvizsgálati megbízás végrehajtása során a könyvvizsgáló nyitóegyenlegekkel kapcsolatos célja, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen arról, hogy: <ul style="list-style-type: none"> (a) a nyitóegyenlegek tartalmazzak-e olyan hibás állításokat, amelyek a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatásokat lényegesen befolyásolják; és (b) a nyitóegyenlegekben tükröződő megfelelő számviteli politikákat következetesen alkalmazták-e a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatásokban vagy az azokban bekövetkezett változásokat megfelelően számolták-e el és a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban megfelelően mutatták-e be és tették-e közzé.

Ez a standard a nyitóegyenlegekre vonatkozóan ad útmutatást a pénzügyi kimutatások első könyvvizsgálata esetén, vagy abban az esetben, ha a korábbi időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatásokat egy másik könyvvizsgáló könyvvizsgálta.

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
510.5	A könyvvizsgálónak a nyitóegyenlegek szempontjából releváns információ megszerzése érdekében, beleértve a közzétételeket is, el kell olvasnia a legutolsó pénzügyi kimutatásokat, ha vannak ilyenek, és az előző könyvvizsgálónak
510.6	A könyvvizsgálónak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot kell szereznie arról, hogy a nyitóegyenlegek tartalmazzak-e olyan hibás állításokat, amelyek lényegesen befolyásolják a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatásokat, azáltal, hogy: (Hiv.: A1–A2. bekezdés) (a) megállapítja, hogy az előző időszak záróegyenlegeit helyesen hozták-e át a tárgyidőszakra vagy adott esetben újra megállapították-e; (b) megállapítja, hogy a nyitóegyenlegek megfelelő számviteli politikák alkalmazását tükrözik-e; és (c) végrehajt az alábbiak közül egy vagy több eljárást: (Hiv.: A3–A7. bekezdés) (i) azokban az esetekben, ha az előző évi pénzügyi kimutatásokat könyvvizsgálták, az előző könyvvizsgáló munkapapírjainak áttekintése a nyitóegyenlegekre vonatkozó bizonyíték megszerzése érdekében; (ii) annak értékelése, hogy a tárgyidőszakban végrehajtott könyvvizsgálati eljárások a nyitóegyenlegek szempontjából releváns bizonyítékot nyújtanak-e; vagy (iii) konkrét könyvvizsgálati eljárások végrehajtása a nyitóegyenlegekre vonatkozó bizonyíték megszerzése érdekében.
510.7	Ha a könyvvizsgáló könyvvizsgálati bizonyítékot szerez arról, hogy a nyitóegyenlegek olyan hibás állításokat tartalmazzak, amelyek lényegesen befolyásolhatják a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatásokat, a könyvvizsgálónak olyan további könyvvizsgálati eljárásokat kell végrehajtania, amelyek a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatásokra gyakorolt hatás meghatározásához az adott körülmények között megfelelőek. Ha a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatások tartalmazzak ilyen hibás állításokat, a könyvvizsgálónak a hibás állításokat a 450. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban kommunikálnia kell a megfelelő szintű vezetés és az irányítással megbízott személyek felé.
510.8	A könyvvizsgálónak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot kell szereznie arról, hogy a nyitóegyenlegekben tükröződő számviteli politikákat a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatásokban következetesen alkalmazták-e és hogy a számviteli politikákban bekövetkezett változásokat megfelelően számolták-e el és a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban megfelelően mutatták-e be és tették-e közzé.
510.9	Ha az előző időszak pénzügyi kimutatásait egy előző könyvvizsgáló könyvvizsgálta és a vélemény minősített volt, a könyvvizsgálónak a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatásokban szereplő lényeges hibás állítás kockázatainak a 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban történő felmérésekor értékelnie kell a minősítésre okot adó kérdés hatását.
510.10	Ha a könyvvizsgáló nem tud elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni a nyitóegyenlegekre vonatkozóan, a 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban szükség szerint korlátozott véleményt kell adnia vagy vissza kell utasítania a véleménynyilvánítást a pénzügyi kimutatásokról. (Hiv.: A8. bekezdés)
510.11	Ha a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy a nyitóegyenlegek olyan hibás állítást tartalmazzak, amely lényegesen befolyásolja a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatásokat és a hibás állítás hatását nem megfelelően számolták el vagy nem megfelelően mutatták be vagy tették közzé, a könyvvizsgálónak a 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban szükség szerint korlátozott véleményt vagy ellenvéleményt kell adnia.
510.12	Ha a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy: (a) a tárgyidőszaki számviteli politikákat a nyitóegyenlegek vonatkozásában nem következetesen, nem a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban alkalmazták; vagy (b) a számviteli politikákban bekövetkezett változást nem megfelelően számolták el vagy nem a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban, nem megfelelően mutatták be vagy tették közzé, a könyvvizsgálónak a 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban szükség szerint korlátozott véleményt vagy ellenvéleményt kell adnia.

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
510.13	Ha az előző könyvvizsgáló előző időszaki pénzügyi kimutatásokra vonatkozó véleménye a könyvvizsgálói vélemény olyan minősítését tartalmazta, amely a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatások szempontjából továbbra is releváns és lényeges, a könyvvizsgálónak a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói véleményt a 705. (felülvizsgált) és a 710. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban minősítenie kell. (Hiv.: A9. bekezdés)

15.5–1. ábra

Kezelní	Leírás
A nyitóegyenlegek tartalmazzak-e olyan hibás állításokat, amelyek a tárgyidőszakot lényegesen befolyásolhatják?	<ul style="list-style-type: none"> • el kell olvasni a legutolsó pénzügyi kimutatásokat és az előző könyvvizsgáló jelentését (ha van ilyen); • meg kell állapítani, hogy az előző időszak záróegyenlegeit helyesen hozták-e át a tárgyidőszakra és a megfelelő számviteli politikák alkalmazását tükrözik-e; • át kell tekinteni az előző könyvvizsgáló munkapapírjait, és • könyvvizsgálati eljárásokat kell végrehajtani a tárgyidőszakban a nyitóegyenlegekre vonatkozó bizonyíték megszerzése érdekében. Ez különösen fontos akkor, ha az előző év pénzügyi kimutatásait nem könyvvizsgálták.
Az azonosított hibás állítások tárgyidőszakra gyakorolt hatásának meghatározása	<ul style="list-style-type: none"> • olyan további könyvvizsgálati eljárásokat kell végrehajtani, amelyek megfelelőek; • értékelni kell a könyvvizsgálói vélemény előző könyvvizsgáló általi minősítését; és • a nyitóegyenlegekben tükröződő számviteli politikákat a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatásokban következetesen alkalmazták-e.
A tárgyidőszakra gyakorolt hatás meghatározása	<p>Ha az előző könyvvizsgáló minősített könyvvizsgálói véleménye releváns marad vagy a nyitóegyenlegek olyan hibás állítást tartalmaznak, amely lényegesen befolyásolja a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatásokat (és a hibás állítás hatását nem megfelelően számolták el vagy nem megfelelően mutatták be vagy tették közzé), korlátozott véleményre vagy ellenvéleményre lesz szükség.</p> <p>Mérlegelni kell egy „egyéb kérdések” bekezdés szükségességét.</p>

15.6 600. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard – Speciális szempontok – Csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatai (beleértve a komponensek könyvvizsgálóinak munkáját)

Bekezdés száma	A nemzetközi könyvvizsgálati standard célja(i)
600.8	<p>A könyvvizsgáló célja, hogy:</p> <ol style="list-style-type: none"> (a) meghatározza, hogy a csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálójaként eljárjon-e; és (b) ha a csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálójaként jár el: <ol style="list-style-type: none"> (i) világosan kommunikáljon a komponensek könyvvizsgálóival a komponensekre vonatkozó pénzügyi információkkal kapcsolatos munkájuk hatóköréről és ütemezéséről, valamint megállapításaikról; továbbá (ii) elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen a komponensek pénzügyi információiról és a konszolidációs folyamatról ahhoz, hogy véleményt adhasson ki arra vonatkozóan, hogy a csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatások minden lényeges szempontból a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban készültek-e.

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
600.9	<p>A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában a következő kifejezéseknek az alábbi jelentésük van:</p> <p>(a) Komponens – egy gazdálkodó egység vagy üzleti tevékenység, amelyre vonatkozóan a csoport vagy a komponens vezetése pénzügyi információkat készít, amelyek belefoglalandók a csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatásokba. (Hiv.: A2–A4. bekezdés)</p> <p>(b) Komponens könyvvizsgálója – olyan könyvvizsgáló, aki a csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoport kérésére munkát végez valamely komponensre vonatkozó pénzügyi információkkal kapcsolatban a csoportaudit céljára. (Hiv.: A7. bekezdés)</p> <p>(c) A komponens vezetése – a komponens pénzügyi információinak elkészítéséért felelős vezetés.</p> <p>(d) Komponensre megállapított lényegesség – a lényegesség szintje a komponens tekintetében, amelyet a csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoport határoz meg.</p> <p>(e) Csoport – valamennyi komponens, amelyeknek a pénzügyi információit a csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatások tartalmazzák. A csoportnak mindig egynél több komponense van.</p> <p>(f) Csoportaudit – a csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata.</p> <p>(g) A csoportra vonatkozó könyvvizsgálói vélemény – a csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatásokra kibocsátott könyvvizsgálói vélemény.</p> <p>(h) A csoport részére végzett megbízásért felelős partner – a csoport részére végzett könyvvizsgálói megbízásért és annak teljesítéséért, továbbá a társaság nevében a csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan kiadott könyvvizsgálói jelentésért felelős partner vagy más személy a társaságnál. Ha több könyvvizsgáló közösen végzi a csoportauditot, a megbízásért felelős partnerek, valamint a megbízásért felelős munkacsoportjaik együttesen minősülnek a csoport részére végzett megbízásért felelős partnernek, valamint a csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoportnak. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard azonban nem foglalkozik a könyvvizsgálatot közösen végző könyvvizsgálók közötti kapcsolattal, vagy a könyvvizsgálatot közösen végző könyvvizsgálók egyike által a másik könyvvizsgáló munkájával kapcsolatosan végzett munkával.</p> <p>(i) A csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoport – a partnerek, beleértve a csoport részére végzett megbízásért felelős partnert, valamint a munkatársak, akik kialakítják az átfogó csoportaudit-stratégiát, kommunikálnak a komponensek könyvvizsgálóival, munkát végeznek a konszolidációs folyamattal kapcsolatban és értékeli a csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakításának alapjául szolgáló könyvvizsgálói bizonyítékból levont következtetéseket.</p> <p>(j) Csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatások – pénzügyi kimutatások, amelyek egynél több komponens pénzügyi információit foglalják magukban. A „csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatások” kifejezés vonatkozik az anyavállalat nélküli, de közös ellenőrzés alatt álló komponensek által készített pénzügyi információkat összesítő, egyesített pénzügyi kimutatásokra is.</p> <p>(k) A csoport vezetése – a csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatások elkészítéséért és bemutatásáért felelős vezetés.</p> <p>(l) Csoportszintű kontrollok – a csoport vezetése által a csoport pénzügyi beszámolására vonatkozóan kialakított, bevezetett és fenntartott kontrollok.</p> <p>(m) Jelentős komponens – a csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoport által olyan komponensként azonosított komponens, (i) amely a csoport szempontjából önálló pénzügyi jelentőséggel bír, vagy (ii) amely speciális jellege vagy körülményei miatt valószínűsíthetően a csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatásokban lévő lényeges hibás állítás jelentős kockázatait hordozza magában. (Hiv.: A5–A6. bekezdés)</p>

Ez a standard a csoportauditokra vonatkozó speciális szempontokra vonatkozóan ad iránymutatást.

Körvonalazza a felelősségi köröket, a kommunikációt és a következőkre vonatkozó követelményeket:

- a csoport részére végzett megbízásért felelős partnerek, a csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoportok, és
- a komponensek könyvvizsgálói, akik a csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoport nevében végeznek munkát (például egy divízió, fiók vagy a csoport leányvállalatának könyvvizsgálata), majd beszámolnak az eredményekről.

A felvázolt követelmények hasznosak lehetnek más helyzetekre is, például amikor a könyvvizsgáló a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának valamely pontján bevon egy másik könyvvizsgálót is. (Ez magában foglalhatja a leltárfelvétel megfigyelését vagy speciális eljárások végrehajtását egy távoli helyszínen.)

MÉRLEGELENDŐ SZEMPONT

A csoportkomponens definíciója tág. Mielőtt azt a következtetést vonná le, hogy ez a standard nem alkalmazandó az adott helyzetre, győződjön meg róla, hogy valóban nem létezik jelentős komponens. A komponens lehet a gazdálkodó egység szervezeti felépítésének (például leányvállalatok, divíziók, fiókok, közös vállalkozások vagy tőke-, illetve bekerülésiérték-módszerrel elszámolt, befektetést befogadó gazdálkodó egységek) vagy funkció, termék, szolgáltatás vagy földrajzi helyszín szerinti pénzügyi beszámolási rendszereknek az eredménye.

Ha van jelentős komponens, erre az esetre ez a standard számos követelményt fogalmaz meg a következők kapcsán:

- a csoport részére végzett megbízásért felelős partner felelőssége;
- a könyvvizsgálat tervezése és lényegessége;
- kockázatbecslések és válaszok;
- A csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoport és a komponensek könyvvizsgálói közötti kapcsolatok;
- a kommunikáció jellege és terjedelme, és
- csoportszintű kontrollok és a konszolidációs folyamat.

Megjegyzés: Feltételezve, hogy a kis- és középvállalkozások könyvvizsgálata során a csoportaudit nem olyan gyakori, a következő ábra csupán kivonatokat tartalmaz a standard számtalan követelményéből.

15.6–1. ábra

Összegzett kivonatok a követelmények részéből	
Felelősség 600.11	<ul style="list-style-type: none"> • A csoport részére végzett megbízásért felelős partner felel a csoport részére végzett könyvvizsgálati megbízás szakmai standardoknak megfelelő irányításáért, felügyeletéért és teljesítéséért. • A csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói jelentésnek nem szabad hivatkoznia a komponens könyvvizsgálójára.
Elfogadás/megtartás és tervezés 600.12–16	<ul style="list-style-type: none"> • A csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoportnak meg kell ismernie a csoportot, annak komponenseit és azok környezetét olyan mértékben, amely elegendő ahhoz, hogy meghatározzák a valószínűsíthetően jelentősnek számító komponenseket. • A csoport részére végzett megbízásért felelős partnernek meg kell állapodnia a csoport részére végzett könyvvizsgálati megbízás feltételeiben. • A csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoportnak átfogó csoportaudit-stratégiát kell kialakítania és csoportaudit-tervet kell kidolgoznia.
A csoportnak, annak komponenseinek és azok környezetének megismerése – 600.17–18	<p>A csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoportnak elegendő ismeretet kell szereznie ahhoz, hogy:</p> <ul style="list-style-type: none"> • megerősítse vagy felülvizsgálja a valószínűleg jelentős komponensek általa eredetileg elvégzett azonosítását; és • felmérje a csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatásokban az akár csalásból, akár hibából eredően szereplő lényeges hibás állítás kockázatait.

Összegzett kivonatok a követelmények részéből

<p>A komponens könyvvizsgálójának megismerése 600.19–20</p>	<p>Ha a csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoport úgy tervezi, hogy komponens-könyvvizsgálót kér fel valamely komponens pénzügyi információival kapcsolatos munka elvégzésére, a csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoportnak ismereteket kell szereznie a következőkről:</p> <ul style="list-style-type: none"> • arról, hogy ismeri-e és betartja-e majd a komponens könyvvizsgálója a csoportaudit szempontjából releváns etikai követelményeket, és különösen, független-e; • a komponens-könyvvizsgáló szakmai kompetenciájáról; • arról, hogy a csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoport képes lesz-e részt venni a komponens-könyvvizsgáló munkájában az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzéséhez szükséges mértékben; • arról, hogy a komponens könyvvizsgálója a könyvvizsgálókat aktívan felügyelő szabályozási környezetben működik-e.
<p>Lényegesség 600.21–23</p>	<p>A csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoportnak meg kell határoznia a következőket:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó lényegességet, amikor kialakítják az átfogó csoportaudit-stratégiát; • a csoportra megállapított lényegességet el nem érő összegeket, ahol ez vonatkozik, a sajátos ügyletcsoportok, számlaegyenlegek vagy közzétételek esetében; • a komponensre megállapított lényegességet azokra a komponensekre vonatkozóan, ahol komponens-könyvvizsgálók végeznek majd könyvvizsgálatot vagy átvilágítást a csoportaudit céljaira, és • azt a küszöbértéket, amely felett a hibás állítások nem tekinthetők egyértelműen elhanyagolhatónak a csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatások szempontjából. <p>A csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoportnak értékelnie kell a komponens könyvvizsgálója által komponensszinten meghatározott végrehajtási lényegesség megfelelőségét.</p>
<p>A becsült kockázatokra való válaszadás 600.24–31</p>	<p>A könyvvizsgálónak megfelelő válaszokat kell kialakítania és végrehajtania a pénzügyi kimutatások szintjén fennálló lényeges hibás állítás becsült kockázatainak a kezelésére.</p> <p>A csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoportnak:</p> <ul style="list-style-type: none"> • meg kell határoznia a csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoport vagy az annak nevében a komponensek könyvvizsgálói által a komponensek pénzügyi információira vonatkozóan elvégzendő munka típusát; • értékelni kell a csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatások lényeges hibás állításának azonosított jelentős kockázataira válaszul végrehajtandó további könyvvizsgálati eljárások helytállóságát, és • értékelni kell a konszolidációs helyesbítések és átsorolások megfelelőségét, teljességét és pontosságát, és értékelni kell azt is, vannak-e csalási kockázati tényezők vagy a vezetés lehetséges elfogultságára utaló jelzések. <p>A csoport szempontjából fennálló önálló pénzügyi jelentősége miatt jelentős komponens pénzügyi információira vonatkozóan a csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoportnak vagy annak nevében egy komponens könyvvizsgálójának könyvvizsgálatot kell végeznie a komponensre megállapított lényegesség alkalmazásával.</p>

Összegzett kivonatok a követelmények részéből

<p>Konszolidációs folyamat 600.32–37</p>	<p>A csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoportnak a konszolidációs folyamattal kapcsolatos további könyvvizsgálati eljárásokat kell megterveznie és végrehajtania válaszul a csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatások konszolidációs folyamatból eredő lényeges hibás állításának becsült kockázataira. Ennek magában kell foglalnia annak értékelését, hogy valamennyi komponenst belefoglalták-e a csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatásokba.</p> <p>Ha a csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatások tartalmazzák olyan komponens pénzügyi kimutatásait, amelynek pénzügyi beszámolási időszakának vége eltérő a csoportétól, a csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoportnak értékelnie kell, hogy megfelelően helyesbítették-e az adott pénzügyi kimutatásokat a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban.</p>
<p>Fordulónap utáni események 600.38–39</p>	<p>A csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoportnak vagy a komponensek könyvvizsgálóinak olyan eljárásokat kell végrehajtaniuk, amelyeknek célja, hogy azonosítsák a fordulónap utáni eseményeket, amelyek a csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatások helyesbítését vagy abban történő közzétételt igényelhetnek.</p> <p>A csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoportnak fel kell kérnie a komponensek könyvvizsgálóit, hogy értesítsék a csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoportot, ha fordulónap utáni események jutnak a tudomásukra.</p>
<p>Kommunikáció a komponens könyvvizsgálójával 600.40–41</p>	<p>A csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoportnak időben kell kommunikálnia követelményeit a komponens könyvvizsgálója felé. Ennek a kommunikációnak meg kell határozni a végrehajtandó munkát, azt, hogy az adott munkát mire szándékoznak felhasználni, valamint a komponens könyvvizsgálója és a csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoport közötti kommunikáció formáját és tartalmát. Ilyenek például:</p> <ul style="list-style-type: none"> • annak megerősítése, hogy a komponens könyvvizsgálója együtt fog működni a csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoporttal; • a releváns etikai és függetlenségi követelmények; • a komponensre megállapított lényegesség; • a csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatások csalás vagy hiba miatti lényeges hibás állításának a komponens-könyvvizsgáló munkája szempontjából releváns azonosított jelentős kockázatai, és • a kapcsolt felek csoport vezetése által készített listáját, és a csoport vezetése vagy a csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoport által korábban nem azonosított kapcsolt felek időbeni kommunikálását. <p>A csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoportnak fel kell kérnie a komponens könyvvizsgálóját arra, hogy kommunikálja a csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoportnak a csoportaudittal kapcsolatos következtetése szempontjából releváns kérdéseket. Például:</p> <ul style="list-style-type: none"> • megfelelt-e a komponens könyvvizsgálója: <ul style="list-style-type: none"> – a releváns etikai követelményeknek, beleértve a függetlenséget és a szakmai kompetenciát, és – a csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoport követelményeinek; • a komponens azon pénzügyi információinak azonosítása, amelyekre vonatkozóan a jelentést kiadják; • a jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelés esetei; • lista a nem helyesbített hibás állításokról; • a vezetés lehetséges elfogultságára utaló jelzések;

Összegzett kivonatok a követelmények részéből

<p>Kommunikáció a komponens könyvvizsgálójával 600.40–41 (folytatás)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • a komponensszintű belső kontroll bármely azonosított jelentős hiányosságának leírása; • más jelentős kérdések, amelyeket a komponens könyvvizsgálója kommunikált vagy kommunikálni tervez a komponens irányításával megbízott személyek felé, beleértve a csalást vagy vélt csalást; • bármely más kérdés, amely releváns lehet a csoportaudit szempontjából, beleértve a komponens könyvvizsgálója által a komponens vezetésétől kért írásbeli nyilatkozatokban megnevezett kivételeket; valamint • a komponens könyvvizsgálójának átfogó megállapításai, következtetései vagy véleménye.
<p>A megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték elegendőségének és megfelelésének értékelése 600.42–45</p>	<p>A csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoportnak:</p> <ul style="list-style-type: none"> • meg kell beszélnie az említett értékelésből felmerülő jelentős kérdéseket a komponens könyvvizsgálójával, a komponens vezetésével vagy a csoport vezetésével, az adott esettől függően; továbbá • meg kell határoznia, szükséges-e áttekinteni a komponens-könyvvizsgáló könyvvizsgálati dokumentációjának más releváns részeit. <p>Ha a komponens könyvvizsgálójának munkája nem kielégítő, a csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoportnak meg kell határoznia, milyen további eljárások hajtandók végre, és hogy azok a komponens könyvvizsgálója vagy a csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoport által hajtandók-e végre.</p> <p>A csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoportnak értékelnie kell, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szereztek-e a végrehajtott könyvvizsgálati eljárásokból.</p> <p>A csoport részére végzett megbízásért felelős partnernek értékelnie kell bármely nem helyesbített hibás állítás, valamint bármely olyan eset hatását a csoportra vonatkozó könyvvizsgálói véleményre, amikor nem volt lehetséges elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni.</p>
<p>Kommunikáció a csoport vezetésével és a csoport irányításával megbízott személyekkel 600.46–49</p>	<p>A csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoportnak meg kell határoznia, a belső kontrollban azonosított mely hiányosságokat kommunikálja a csoport vezetése és az irányítással megbízott személyek felé.</p> <p>Ha a csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoport csalást azonosított, ezt időben kommunikálnia kell a csoport vezetésének megfelelő szintje felé.</p> <p>A csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoportnak az alábbi ügyeket kell kommunikálnia:</p> <ul style="list-style-type: none"> • áttekintés a komponensek pénzügyi információira vonatkozóan elvégzendő munka típusáról; • áttekintés a csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoportnak a komponensek könyvvizsgálóinak a jelentős komponensek pénzügyi információira vonatkozóan elvégzendő munkájában való tervezett részvételének jellegéről; • azok az esetek, amikor a csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoportnak a komponens könyvvizsgálójának munkájára vonatkozó értékelése nyomán aggály merült fel az adott könyvvizsgáló munkájának minőségével kapcsolatban; • a csoportaudit bármely korlátozása, például, ha lehet, hogy korlátozták a csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoport információkhoz való hozzáférését, és • a csoport vezetését, a komponens vezetését, a csoportszintű kontrollokban jelentős szerepet játszó munkavállalókat és másokat érintő csalás vagy vélt csalás, ahol a csalás a csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatásokban lényeges hibás állítást eredményezett.

Összegzett kivonatok a követelmények részéből

Dokumentálás 600.50

A csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoportnak bele kell foglalnia a könyvvizsgálati dokumentációba a következőket:

- a komponensek elemzését, megjelölve, melyek jelentősek, és azt, hogy milyen típusú munkát hajtottak végre a komponensek pénzügyi információira vonatkozóan;
- a csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoportnak a komponensek könyvvizsgálói által a jelentős komponensekre vonatkozóan végzett munkában való részvételének jellegét, ütemezését és terjedelmét, beleértve adott esetben a komponens-könyvvizsgálók könyvvizsgálati dokumentációja releváns részeinek a csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoport általi áttekintését és az abból levont következtetéseket, és
- a csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoport és a komponensek könyvvizsgálói között a csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoport követelményeiről folytatott írásbeli kommunikációkat.

15.7 610. témaszámú (2013-ban felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard -A belső auditorok munkájának felhasználása

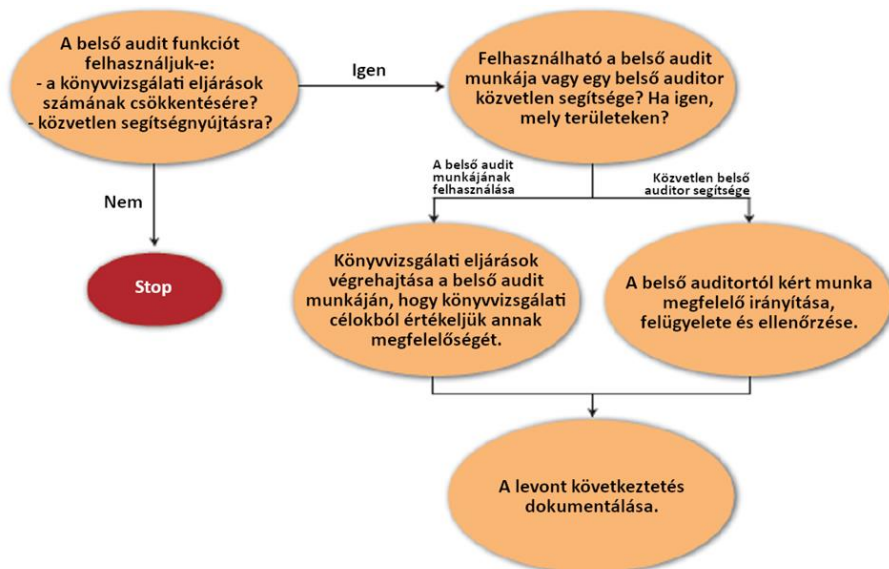
Bekezdés száma	A nemzetközi könyvvizsgálati standard célja(i)
610.13	<p>A külső könyvvizsgáló céljai, amikor a gazdálkodó egységnél van belső audit funkció és a külső könyvvizsgáló arra számít, hogy felhasználja a funkció munkáját a közvetlenül a külső könyvvizsgáló által végrehajtandó könyvvizsgálati eljárások jellegének vagy ütemezésének módosítására vagy terjedelmük csökkentésére, vagy felhasználja a belső auditorokat közvetlen segítség nyújtására, a következők:</p> <p>(a) annak meghatározása, felhasználható-e a belső audit funkció munkája vagy közvetlen segítség a belső auditoroktól, és ha igen, mely területeken és milyen mértékben;</p> <p>majd ennek meghatározása után:</p> <p>(b) a belső audit funkció munkájának felhasználása esetén annak meghatározása, hogy az a munka megfelel-e a könyvvizgálat céljára, valamint</p> <p>(c) a belső auditorok közvetlen segítség nyújtására történő felhasználása esetén munkájuk megfelelő irányítása, felügyelete és ellenőrzése.</p>
Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
315.6	<p>A kockázatbecslési eljárásoknak a következőket kell tartalmazniuk:</p> <p>(a) A vezetéssel, a belső audit funkción belüli megfelelő személyekkel (ha van ilyen funkció) és a gazdálkodó egység olyan egyéb munkatársaival készített interjúk, akik a könyvvizsgáló megítélése szerint olyan információval rendelkezhetnek, amely valószínűleg segít az akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításában. (Hiv.: A6–A13. bekezdés)</p>
610.14	<p>A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában a következő kifejezéseknek az alábbi jelentésük van:</p> <p>(a) Belső audit funkció – A gazdálkodó egység egy funkciója, amely bizonyosságot nyújtó és tanácsadási tevékenységeket végez, amelyeknek célja a gazdálkodó egység vállalatirányítási, kockázatkezelési és belső kontrollal kapcsolatos folyamatainak értékelése és hatékonyságuk javítása. (Hiv.: A1–A4. bekezdés)</p> <p>(b) Közvetlen segítség – A belső auditorok igénybevétele könyvvizsgálati eljárások végrehajtására a külső könyvvizsgáló irányítása, felügyelete és ellenőrzése mellett.</p>

Néhány (többnyire nagyobb) gazdálkodó egység rendelkezik olyan belső audit funkcióval, amelynek az a feladata, hogy ellenőrizze az irányítási és kockázatkezelési gyakorlatokat, figyelemmel kísérje a belső kontrollok működését és jelentéseket készítsen a megállapításairól és javaslatairól a legfelső vezetés és az irányítással megbízott személyek felé.

Megjegyzés:

Mivel a tőzsdén jegyzett vagy nagyobb gazdálkodó egységekhez képest sokkal kevésbé valószínű, hogy egy kis- és középvállalkozás rendelkezik belső audit funkcióval, a jelen Útmutató nem foglalkozik részletesen a 610. témaszámú (2013-ban felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal.

15.7–1. ábra



Áttekintés

Ha egy gazdálkodó egységnek van belső audit funkciója, a 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 6. bekezdése előírja, hogy a könyvvizsgálónak meg kell ismernie a belső ellenőrzési funkció munkáját. Ez az ismeret lehetővé teszi számára annak eldöntését, hogy felhasználja-e a belső audit funkció munkáját:

- a közvetlenül a külső könyvvizsgáló által végrehajtandó könyvvizsgálati eljárások jellegének vagy ütemezésének módosítására vagy terjedelmük csökkentésére, vagy
- a könyvvizsgáló belső auditorok általi közvetlen támogatására a könyvvizsgálati bizonyíték megszerzésében.

Megjegyzés: Néhány joghatóság területén jogszabály vagy szabályozás tilthatja a külső könyvvizsgáló számára, hogy közvetlen segítséget vegyen igénybe a belső auditoroktól.

Ha a könyvvizsgáló a belső auditor munkájának a felhasználása mellett dönt, a 610. témaszámú (2013-ban felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard alábbiakban összefoglalt követelményei az irányadók.

MÉRLEGELENDŐ SZEMPONT

Mindig időt kell szakítani a belső audit funkció munkájának a megismerésére, és át kell tekinteni a megállapításait. Ez akkor is érvényes, ha a könyvvizsgáló végső soron úgy dönt, hogy nem támaszkodik a belső audit által végrehajtott munkára. Ha nem tesz fel kérdéseket a belső audit munkájára vonatkozóan úgy, ahogy azt a 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 6. pontja előírja, lehet, hogy nem veszi észre az ellenőrzés jelentős gyengeségeit vagy egyéb negatív megállapításokat, amelyekről a belső audit jelentést tett.

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
610.15	A külső könyvvizsgálónak az alábbiak értékelésével kell meghatároznia, hogy a belső audit funkció munkája felhasználható-e a könyvvizsgálat céljára: (a) annak mértéke, amennyire a belső audit funkció szervezeti státusa, valamint releváns politikái és eljárásai alátámasztják a belső auditorok tárgyilagosságát, és; (Hiv.: A5–A9. bekezdések) (b) a belső audit funkció kompetenciaszintje; továbbá (Hiv.: A5–A9. bekezdések) (c) a belső audit funkció szisztematikus és fegyelmezett megközelítést alkalmaz-e, beleértve a minőség-ellenőrzést. (Hiv.: A10–A11. bekezdés)
610.16	A külső könyvvizsgálónak nem szabad felhasználnia a belső audit funkció munkáját, ha azt állapítja meg, hogy: (a) a funkció szervezeti státusa, valamint releváns politikái és eljárásai nem támasztják alá kielégítően a belső auditorok tárgyilagosságát; (b) a funkció nem rendelkezik elegendő kompetenciával; vagy (c) a funkció nem alkalmaz szisztematikus és fegyelmezett megközelítést, beleértve a minőség-ellenőrzést. (Hiv.: A12–A14. bekezdés)
610.17	Annak alapjaként, hogy meghatározza, mely területeken és milyen mértékben használható a belső audit funkció, a külső könyvvizsgálónak meg kell vizsgálnia a belső audit funkció által végrehajtott vagy végrehajtani tervezett munka jellegét és hatókörét, valamint annak relevanciáját a külső könyvvizsgáló átfogó könyvvizsgálati stratégiája és könyvvizsgálati terve szempontjából. (Hiv.: A15–A17. bekezdés)
610.18	A külső könyvvizsgálónak kell meghoznia minden jelentős megítélést a könyvvizsgálati megbízás során és a belső audit funkció munkája indokolatlan felhasználásának megakadályozása érdekében, a funkció munkájának kisebb mértékű felhasználását és a munka nagyobb részének közvetlen végrehajtását kell terveznie: (Hiv.: A15–A17. bekezdés) (a) minél több megítélést foglal magában: (i) a releváns könyvvizsgálati eljárások tervezése és végrehajtása, és (ii) az összegyűjtött könyvvizsgálati bizonyítékok értékelése; (Hiv.: A18–A19. bekezdés) (b) minél nagyobb az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítások becsült kockázata, különös figyelemmel a jelentősként azonosított kockázatokra; (Hiv.: A20–A22. bekezdés) (c) a belső audit funkció szervezeti státusa, valamint releváns politikái és eljárásai minél kevésbé kielégítően támasztják alá a belső auditorok tárgyilagosságát; és (d) minél alacsonyabb a belső audit funkció kompetenciaszintje.
610.19	A külső könyvvizsgálónak azt is értékelnie kell, hogy összességében a belső audit funkció munkájának tervezett mértékű felhasználása továbbra is azt eredményezné-e, hogy a külső könyvvizsgáló kellően be van vonva a könyvvizsgálatba, tekintettel a külső könyvvizsgálónak a kialakított könyvvizsgálói véleményért való kizárólagos felelősségére. (Hiv.: A15–A22. bekezdés)
610.20	Amikor a külső könyvvizsgáló a könyvvizsgálat tervezett hatókörének és ütemezésének áttekintését kommunikálja az irányítással megbízott személyek felé a 260. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban kommunikálnia kell, hogyan tervezi a külső könyvvizsgáló a belső audit funkció munkájának felhasználását. (Hiv.: A23. bekezdés)
A belső audit funkció munkájának felhasználása	
610.21	Ha a külső könyvvizsgáló a belső audit funkció munkájának felhasználását tervezi, vonatkozó tevékenységük koordinálásának alapjaként meg kell beszélnie a funkció felelősével munkájuk tervezett felhasználását. (Hiv.: A24–A26. bekezdés)
610.22	A külső könyvvizsgálónak el kell olvasnia a belső audit funkció jelentéseit, amelyek a funkciónak a külső könyvvizsgáló által felhasználni tervezett munkájára vonatkoznak, hogy megismerje a funkció által végrehajtott könyvvizsgálati eljárások jellegét és terjedelmét, valamint a kapcsolódó megállapításokat.

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
610.23	A külső könyvvizsgálónak elegendő könyvvizsgálati eljárást kell végrehajtania a belső audit funkció azon munkája egészén, amelyet a külső könyvvizsgáló felhasználni tervez, hogy meghatározza annak megfelelőségét a könyvvizsgálat céljára, beleértve annak értékelését, hogy: <ul style="list-style-type: none"> (a) a funkció munkáját megfelelően tervezték, hajtották végre, felügyelték, ellenőrizték és dokumentálták; (b) elegendő és megfelelő bizonyítékot szereztek ahhoz, hogy a funkció képes ésszerű következtetések levonására, és (c) a levont következtetések az adott körülmények között megfelelőek, és a funkció által készített jelentések összhangban vannak a végrehajtott munka eredményeivel. (Hiv.: A27–A30. bekezdések)
610.24	A külső könyvvizsgáló könyvvizsgálati eljárásai jellegének és terjedelmének reagálniuk kell az alábbiak külső könyvvizsgáló általi értékelésére: <ul style="list-style-type: none"> (a) az alkalmazott megítélés mennyisége; (b) a lényeges hibás állítás becsült kockázata; (c) annak mértéke, amennyire a belső audit funkció szervezeti státusa, valamint releváns politikái és eljárásai alátámasztják a belső auditorok tárgyilagosságát, és (d) a funkció kompetenciaszintje; (Hiv.: A27–A29. bekezdés) és tartalmazniuk kell a munka egy részének újbóli végrehajtását. (Hiv.: A30. bekezdés)
610.25	A külső könyvvizsgálónak értékelnie kell azt is, hogy megfelelőek maradnak-e a külső könyvvizsgálónak a belső audit funkcióra vonatkozó, a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 15. bekezdése szerinti következtetései és a funkció munkájának a könyvvizsgálat céljára történő felhasználása jellegének és terjedelmének a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 18-19. bekezdései szerinti meghatározása.
Annak meghatározása, hogy mely területeken és milyen mértékben vehetők igénybe a belső auditorok közvetlen segítség nyújtására	
610.26	Jogszabály vagy szabályozás lehet, hogy megtiltja a külső könyvvizsgáló számára, hogy közvetlen segítséget vegyen igénybe a belső auditoroktól. Ha így van, a 27-35. bekezdések és a 37. bekezdés nem vonatkozik. (Hiv.: A31. bekezdés)
610.27	Ha a belső auditorok igénybevételét közvetlen segítség nyújtására nem tiltja jogszabály vagy szabályozás és a külső könyvvizsgáló belső auditorok igénybevételét tervezi közvetlen segítség nyújtására a könyvvizsgálathoz, a külső könyvvizsgálónak értékelnie kell azoknak a belső auditoroknak az objektivitását veszélyeztető tényezők meglétét és jelentőségét, valamint a belső auditorok kompetenciaszintjét, akik a szóban forgó segítséget nyújtják majd. A külső könyvvizsgálónak a belső auditorok objektivitását veszélyeztető tényezők meglétére és jelentőségére vonatkozó értékelésének magában kell foglalnia interjút a belső auditorokkal olyan érdekeltségekre és kapcsolatokra vonatkozóan, amelyek lehet, hogy veszélyt jelentenek objektivitásukra nézve. (Hiv.: A32–A34. bekezdés)
610.28	A külső könyvvizsgálónak nem szabad a belső auditort igénybe vennie közvetlen segítség nyújtására, ha: <ul style="list-style-type: none"> (a) a belső auditor objektivitását jelentősen veszélyeztető tényezők vannak; vagy (b) a belső auditornak nincs elegendő kompetenciája a javasolt munka végrehajtásához. (Hiv.: A32–A34. bekezdés)

A közvetlen segítséget nyújtó belső auditorok számára kijelölhető munka jellegének és mértékének meghatározása

610.29	<p>A belső auditorok számára kijelölhető munka jellegének és terjedelmének, továbbá az adott körülmények között megfelelő irányítás, felügyelet és ellenőrzés jellegének, ütemezésének és terjedelmének meghatározása során a külső könyvvizsgálónak figyelembe kell vennie:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Az alábbiak során alkalmazott megítélés mennyiségét: <ul style="list-style-type: none"> (i) a releváns könyvvizsgálati eljárások tervezése és végrehajtása, és (ii) az összegyűjtött könyvvizsgálati bizonyítékok értékelése; (b) a lényeges hibás állítás becsült kockázatát, valamint (c) a külső könyvvizsgáló értékelését azoknak a belső auditoroknak az objektivitását veszélyeztető tényezők fennállására és jelentőségére, valamint kompetenciaszintjére vonatkozóan, akik ilyen segítséget nyújtanak majd. (Hiv.: A35–A39. bekezdés)
610.30	<p>A külső könyvvizsgálónak nem szabad belső auditorokat igénybe venni közvetlen segítség nyújtására olyan eljárások végrehajtására, amelyek:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) jelentős megítélések meghozatalával járnak a könyvvizsgálat során; (Hiv.: A19. bekezdés) (b) a lényeges hibás állítás magasabb becsült kockázataira vonatkoznak, ahol a releváns könyvvizsgálati eljárások elvégzése vagy az összegyűjtött könyvvizsgálati bizonyítékok értékelése során szükséges megítélés a korlátozottnál több; (Hiv.: A38. bekezdés) (c) olyan munkára vonatkozik, amelyben a belső auditorok részt vettek és amelyről a belső audit funkció már jelentést készített vagy jelentést fog készíteni a vezetés vagy az irányítással megbízott személyek részére, vagy (d) olyan döntésekre vonatkozik, amelyeket a külső könyvvizsgáló a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban a belső audit funkcióra és a funkció munkájának vagy közvetlen segítségének felhasználására vonatkozóan hoz. (Hiv.: A35–A39. bekezdés)
610.31	<p>Miután megfelelően értékelt, hogy a belső auditorok igénybe vehetőek-e, és ha igen, milyen mértékben közvetlen segítség nyújtására a könyvvizsgálathoz, a külső könyvvizsgálónak, amikor a könyvvizsgálat tervezett hatókörének és ütemezésének áttekintését kommunikálja az irányítással megbízott személyek felé összhangban a 260. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal kommunikálnia kell a belső auditorok közvetlen segítség nyújtására történő tervezett igénybevételek jellegét és terjedelmét, hogy kölcsönösen megegyezzenek a tekintetben, hogy a megbízás adott körülményei között ez a felhasználás nem túlzott. (Hiv.: A39. bekezdés)</p>
610.32	<p>A külső könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy összességében a belső auditorok közvetlen segítség nyújtására történő tervezett mértékű igénybevétele együtt a belső audit funkció munkájának tervezett felhasználásával, továbbra is azt eredményezné-e, hogy a külső könyvvizsgáló kellően be van vonva a könyvvizsgálatba, tekintettel a külső könyvvizsgálónak a kialakított könyvvizsgálói véleményért való kizárólagos felelősségére.</p>

A belső auditorok igénybevétele közvetlen segítség nyújtására

610.33	<p>Belső auditoroknak a könyvvizsgálat céljára közvetlen segítség nyújtására történő igénybevétele előtt a külső könyvvizsgálónak:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) írásbeli hozzájárulást kell szereznie a gazdálkodó egység felhatalmazott képviselőjétől, hogy a belső auditoroknak engedik majd, hogy kövessék a külső könyvvizsgáló utasításait, valamint hogy a gazdálkodó egység nem fog beleavatkozni a munkába, amelyet a belső auditor a külső könyvvizsgáló számára végez, és (b) írásbeli beleegyezést kell szereznie a belső auditoroktól, hogy bizalmasan kezelik a konkrét ügyeket a külső könyvvizsgáló utasítása szerint és tájékoztatják a külső könyvvizsgálót az objektivitásukat veszélyeztető bármilyen tényezőről.
--------	---

610.34	<p>A külső könyvvizsgálónak a 220. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban kell irányítania, felügyelnie és ellenőriznie a belső auditorok által a megbízáshoz végrehajtott munkát. Ennek során:</p> <p>(a) az irányítás, felügyelet és ellenőrzés jellegének, ütemezésének és terjedelmének figyelembe kell vennie, hogy a belső auditorok nem függetlenek a gazdálkodó egységtől és reagálnia kell a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 29. bekezdésében foglalt tényezők értékelésének végeredményére, továbbá</p> <p>(b) az ellenőrzési eljárásoknak magukban kell foglalniuk a külső könyvvizsgáló általi, a mögöttes könyvvizsgálati bizonyítékokhoz való visszaellenőrzést a belső auditorok által végrehajtott bizonyos munkákra vonatkozóan.</p> <p>A belső auditorok által végrehajtott munka külső könyvvizsgáló általi irányításának, felügyeletének és ellenőrzésének elegendőnek kell lennie annak érdekében, hogy a külső könyvvizsgáló meggyőződjön arról, hogy a belső auditorok elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szereztek az említett munkán alapuló következtetések alátámasztásához. (Hiv.: A40–A41. bekezdés)</p>
610.35	<p>A belső auditorok által végrehajtott munka irányítása, felügyelete és ellenőrzése során a külső könyvvizsgálónak fenn kell tartania éberségét az arra utaló jelzések iránt, hogy a külső könyvvizsgáló 27. bekezdésben szerepeltetett értékelései már nem megfelelőek.</p>
Dokumentálás	
610.36	<p>Ha a külső könyvvizsgáló felhasználja a belső audit funkció munkáját, a könyvvizsgálati dokumentációba bele kell foglalnia:</p> <p>(a) az alábbiak értékelését:</p> <p>(i) a funkció szervezeti státusa, valamint releváns politikái és eljárásai kielégítően alátámasztják-e a belső auditorok objektivitását;</p> <p>(ii) a funkció kompetenciaszintje, és</p> <p>(iii) a funkció szisztematikus és fegyelmezett megközelítést alkalmaz-e, beleértve a minőség-ellenőrzést;</p> <p>(b) A felhasznált munka jellege és terjedelme, valamint ennek a döntésnek az alapja; továbbá</p> <p>(c) a külső könyvvizsgáló által a felhasznált munka megfelelőségének értékelése céljából végrehajtott könyvvizsgálati eljárásokat.</p>
610.37	<p>Ha a külső könyvvizsgáló igénybe veszi a belső auditorokat közvetlen segítség nyújtására a könyvvizsgálathoz, a könyvvizsgálati dokumentációba bele kell foglalnia:</p> <p>(a) a belső auditorok objektivitását veszélyeztető tényezők fennállásának és jelentőségének, valamint a közvetlen segítség nyújtására felhasznált belső auditorok kompetenciaszintjének értékelését;</p> <p>(b) a belső auditorok által végrehajtott munka jellegére és terjedelmére vonatkozó döntés alapját;</p> <p>(c) azt, hogy ki ellenőrizte a végrehajtott munkát, valamint az ellenőrzés időpontját és terjedelmét a 230. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban;</p> <p>(d) a gazdálkodó egység felhatalmazott képviselőjétől és a belső auditoroktól szerzett, a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 33. bekezdése szerinti hozzájárulásokat, valamint</p> <p>(e) a könyvvizsgálati megbízáshoz közvetlen segítséget nyújtó belső auditorok által készített munkapapírokat.</p>

A belső audit megismerése

A nagyobb gazdálkodó egységeknél a belső audit részleget gyakran a belső ellenőrzés különböző aspektusai hatékonyságának nyomon követésére hozzák létre. A belső ellenőrzési tevékenységek hatóköre tartalmazhatja:

- a belső kontroll bizonyos elemeinek a figyelemmel kísérését;
- a pénzügyi és működési információk vizsgálatát;
- a működési tevékenységek áttekintését;
- a jogszabályoknak és szabályozásoknak való megfelelés ellenőrzését;
- a kockázatkezelést; és/vagy
- az irányítást.

Ha létezik egy belső audit funkció, a 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja, hogy a könyvvizsgálónak meg kell ismernie a belső audit szerepkörét és az általa végrehajtott munkát. Ez magában foglalja:

- a belső audit funkció feladatainak jellegét;
- szervezeti státusát, és
- a végrehajtott vagy végrehajtandó tevékenységeket.

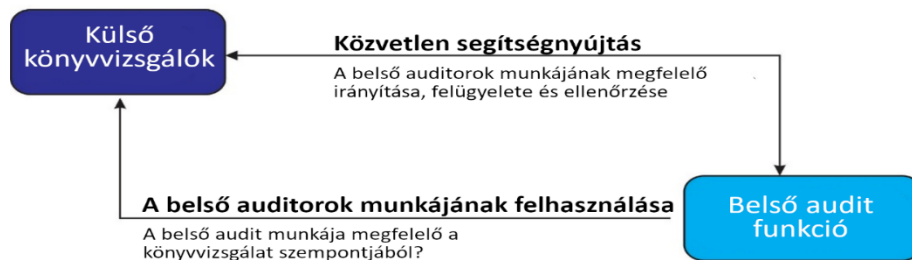
A belső audit felhasználásának megtervezése

A könyvvizsgáló a belső audit funkcióról szerzett ismeretei alapján eldöntheti, hogy:

- a belső audit funkció munkáját a közvetlenül a külső könyvvizsgáló által végrehajtandó könyvvizsgálati eljárások jellegének vagy ütemezésének, vagy terjedelmének módosítására használja-e fel. Például, ha a belső audit munkájának hatókörébe beletartozik a pénzügyi beszámolás feletti belső kontrollok ellenőrzése, a külső könyvvizsgáló támaszkodhat a belső auditor munkájára (ha az megfelelő), hogy annak megfelelően módosítsa a külső könyvvizsgáló eljárásainak jellegét és terjedelmét; vagy
- igénybe veszi-e a belső auditorokat közvetlen támogatás céljából (ahol ezt jogszabály vagy szabályozás nem tiltja). A belső auditorokat fel kell kérni könyvvizsgálati eljárások végrehajtására a külső könyvvizsgáló irányítása, felügyelete és ellenőrzése mellett.

A döntést a következő ábra foglalja össze:

15.7–2. ábra



Ha döntés született a belső audit munkájának az igénybevételéről, a következő kérdés annak meghatározása, mely területeken és milyen mértékben kerüljön felhasználásra a munkájuk. Az ilyen tervezési döntésekkel hasznosan lehet foglalkozni a megbízásért felelős munkacsoport tagjainak megbeszélésein. Lásd a 320. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 5. bekezdését és a jelen Útmutató 7. fejezetét.

Megjegyzések:

- Néhány joghatóság területén tilos felhasználni a belső audit funkció közvetlen segítségét.
- Mivel a belső auditorokat a gazdálkodó egység veszi fel és a belső ellenőrzés részét képezik, ezért nem teljesen függetlenek. Ebből következően munkájukra nem szabad olyan mértékben támaszkodni, mint a külső könyvvizsgálati munkacsoport által végrehajtott munkára.

MÉRLEGELENDŐ SZEMPONTOK

A külső könyvvizsgálónak óvatosnak kell lennie, amikor döntést hoz a belső auditorokra átruházandó munka típusára/jellegére vonatkozóan. Például, a belső auditorokat nem szabad arra használni, hogy közvetlen segítséget nyújtsanak bizonyos eljárások végrehajtásához, beleértve azokat is, amelyek:

- jelentős megítélések meghozatalával járnak a könyvvizsgálat során.
- a lényeges hibás állítás magasabb becsült kockázataira vonatkoznak, ahol a releváns könyvvizsgálati eljárások elvégzése vagy az összegyűjtött könyvvizsgálati bizonyítékok értékelése során szükséges megítélés a korlátozottnál több;
- olyan munkára vonatkoznak, amelyben a belső auditorok részt vettek.

A mérlegelendő tényezők és a követelmények összegzése

A következő ábra néhány figyelembe veendő tényezőt és a követelményeket összegzi.

15.7–3. ábra

Feladat	Szempontok
A belső audit funkció feladatai jellegének megismerése	<ul style="list-style-type: none"> • Interjúkészítés a belső audit funkciót végrehajtó személyekkel arról, hogy: <ul style="list-style-type: none"> • a kockázatkezelés funkció (vagy a hasonló szerepköröket betöltő funkciók) tudnak-e tájékoztatást nyújtani a működési és szabályozási kockázatokról. • voltak-e rendszerváltozások, rendszer- vagy kontrollmeghibásodások vagy egyéb információk a rendszerhez kapcsolódó kockázatokról. • voltak-e tényleges, gyanított vagy állítólagos csalások. • Ezeket az interjúkat attól függetlenül is el kell készíteni, hogy a külső könyvvizsgáló fel kívánja-e használni a belső auditor munkáját.
A belső audit munkája megfelelő lesz-e a külső könyvvizgálat céljaira?	<ul style="list-style-type: none"> • Melyek a belső audit funkció céljai és hatóköre? • Mennyire objektív (független) a belső audit funkció? • A belső auditorok rendelkeznek technikai kompetenciával? • A munkájuk szisztematikus és fegyelmezett megközelítést alkalmaz-e, beleértve a minőség-ellenőrzést? • A belső és külső könyvvizsgáló közötti kommunikáció hatékony?
A belső audit munkájára történő támaszkodás milyen hatással lesz a külső könyvvizgálatra?	<p>Mérlegelendő:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a belső auditor által végrehajtott vagy végrehajtandó konkrét munka jellege és hatóköre; • a munka relevanciája a külső könyvvizsgáló átfogó könyvvizgálati stratégiája és könyvvizgálati terve kidolgozása szempontjából; • a lényeges hibás állítás becsült kockázatai a sajátos ügyletcsoporthoz, számlaegyenlegekre és közzétételekre vonatkozó állítások szintjén, valamint • a belső auditorok által a vonatkozó állítások alátámasztására összegyűjtött könyvvizgálati bizonyíték értékelésében érintett szubjektív mértéke.
Annak értékelése, hogy a belső munkára támaszkodhat-e a külső könyvvizgálat?	<ul style="list-style-type: none"> • A munkát végző belső auditorok rendelkeztek-e megfelelő technikai képzettséggel és szakértelemmel? • A munkát megfelelően tervezték, hajtották végre, felügyelték, ellenőrizték és dokumentálták? • Szereztek elegendő és megfelelő bizonyítékot ahhoz, hogy a belső auditorok ésszerű következtetéseket tudjanak levonni? • A levont következtetések megfelelőek voltak az adott körülmények között? • A belső auditorok által készített jelentések összhangban voltak a végrehajtott munka eredményeivel? • A belső auditorok által feltárt kivételeket vagy szokatlan ügyeket megfelelően rendezték?

**Eredmények
dokumentálása**

- A belső auditorok objektivitására és kompetenciájára vonatkozóan levont következtetések, illetve az, hogy szisztematikus és fegyelmezett megközelítést alkalmaznak-e, beleértve a minőség-ellenőrzést.
- A felhasznált munka jellege és terjedelme, valamint ennek a döntésnek az alapja; továbbá
- A külső könyvvizsgáló által a felhasznált munkára vonatkozóan végrehajtott könyvvizsgálati eljárások és ennek a döntésnek az alapja.

A belső auditor közvetlen segítségnyújtására vonatkozó követelmények összegzése

A következő ábra azokat a kérdéseket vázolja fel, amelyekkel foglalkozni kell a belső auditor közvetlen segítségének igénybevételekor.

15.7-4 ábra Kezelendő...	Megjegyzések
Objektivitás	Vannak a belső auditorok objektivitását jelentősen veszélyeztető tényezők?
Kompetencia	A belső auditorok rendelkeznek kompetenciával a javasolt munka végrehajtásához?
Megállapodási feltételek	Be kell szerezni a gazdálkodó egység felhatalmazott képviselőjétől az írásbeli megállapodásokat, amelyek kimondják, hogy: <ul style="list-style-type: none"> • a belső auditorok hajlandók követni a külső könyvvizsgáló utasításait, és • a gazdálkodó egység nem fog beleavatkozni a munkába, amelyet a belső auditor a külső könyvvizsgáló számára végez.
Titoktartás	Írásbeli beleegyezést kell szerezni a belső auditoroktól, hogy bizalmasan kezelik a konkrét ügyeket a külső könyvvizsgáló utasítása szerint és azonnal tájékoztatják a külső könyvvizsgálót az objektivitásukat veszélyeztető bármilyen tényezőről.
Végrehajtandó munka	Gondoskodni kell a belső auditorok által végrehajtott munka jellegének és terjedelmének világos megértéséről. Meg kell győződni arról, hogy az eljárások végrehajtása nem tilos a 610. témaszámú (2013-ban felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 30. bekezdése szerint.
Kommunikáció és munkapapírok	Egyeztetni kell, hogy a munka előrehaladtával mit kell kommunikálni, és mi legyen az elkészítendő munkapapírok formája és tartalma.

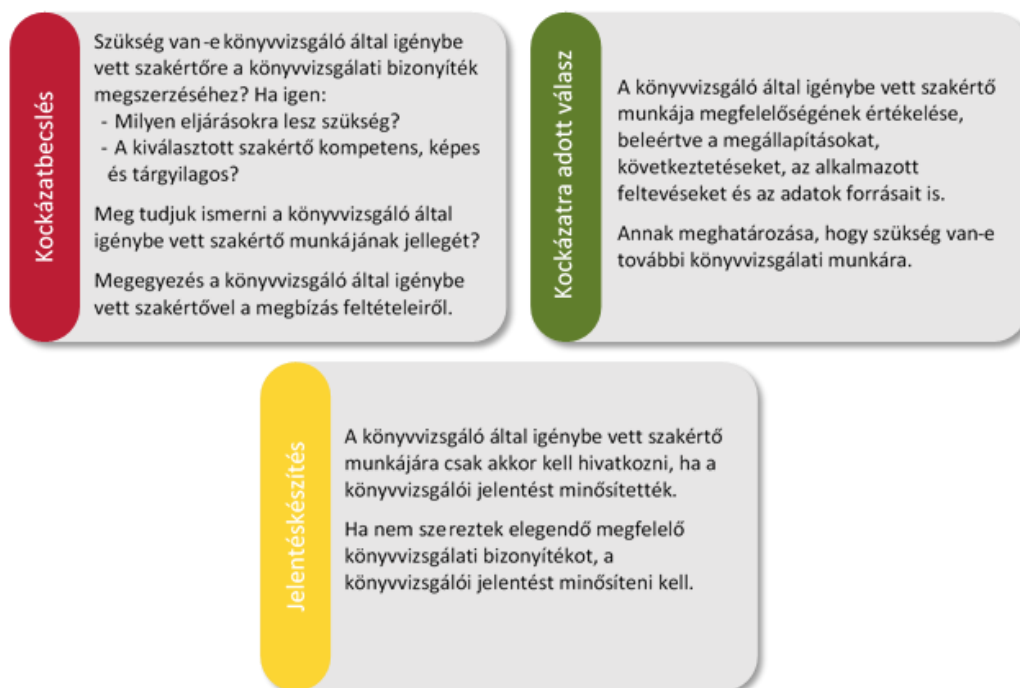
Jelentéskészítés

A külső könyvvizsgáló kizárólagosan felelős a kialakított könyvvizsgálói véleményért és ezt a felelősséget nem csökkenti az, ha felhasználja a belső audit funkció munkáját vagy igénybe veszi a belső auditorok közvetlen segítségét. Ebből következően a külső könyvvizsgáló jelentésében nem lehet hivatkozni a belső auditorok munkájára.

15.8 620. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard – A könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő munkájának felhasználása

Bekezdés száma	A nemzetközi könyvvizsgálati standard célja(i)
620.5	A könyvvizsgáló céljai, hogy: (a) meghatározza, hogy felhasználja-e könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő munkáját; és (b) a könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő munkájának felhasználása esetén meg kell határoznia, hogy az a munka megfelel-e a könyvvizgálat céljára.

15.8–1. ábra



Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
620.6	A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában a következő kifejezéseknek az alábbi jelentésük van: (a) Könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő – a számviteltől vagy a könyvvizsgálattól eltérő szakterületen szakértelemmel rendelkező olyan személy vagy szervezet, amelynek ezen szakterületen végzett munkáját a könyvvizsgáló annak érdekében használja fel, hogy segítséget nyújtson a könyvvizsgálónak az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzésében. A könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő lehet a könyvvizsgáló által igénybe vett belső szakértő (aki a könyvvizsgáló társaságánál vagy egy hálózatba tartozó társaságnál partner vagy munkatárs, beleértve az ideiglenes munkatársakat) vagy a könyvvizsgáló által igénybe vett külső szakértő. (Hiv.: A1–A3. bekezdés) (b) Szakértelem – egy adott területen szerzett készségek, ismeretek és tapasztalat. (c) A vezetés szakértője – a számviteltől vagy a könyvvizsgálattól eltérő területen szakértelemmel rendelkező személy vagy szervezet, amelynek ezen szakterületen végzett munkáját a gazdálkodó egység arra használja fel, hogy segítséget nyújtson a gazdálkodó egységnek a pénzügyi kimutatások elkészítésében.

Néhány helyzetben a könyvvizsgáló (számviteli vagy könyvvizsgálati szakértelmen kívüli) szakértelmet követelhet meg az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzéséhez. Ez magában foglalhatja egy könyvvizsgáló által igénybe vett olyan szakértő munkájának a felhasználását, aki jelentések, vélemények, értékelések és nyilatkozatok formájában nyújt könyvvizsgálati bizonyítékokat. Az alábbi ábra néhány példát tartalmaz.

15.8–2. ábra

Szükség van a könyvvizsgáló által igénybe vett szakértőre?	<ul style="list-style-type: none"> • szakosodott leltárkészítők; • olyan eszközök értékelése, mint ingatlanok, gépek és berendezések, művészeti alkotások, drágakövek, készletek és összetett pénzügyi instrumentumok; • olyan eszközök mennyiségének vagy fizikai állapotának a meghatározása, mint raktárkészleten tárolt ásványkincsek, föld alatti ásványkincsek és kőolajtartalékok, valamint a gépek és berendezések hátralévő hasznos élettartama; • összegek speciális technikákkal és módszerekkel (pl. biztosításmatematikai értékeléssel) történő meghatározása; • összetett vagy szokatlan adómegfelelési kérdések elemzése; • a befejezett és befejezendő, szerződéses, folyamatban lévő munka értékelése, és megállapodások, rendeletek és szabályozások értelmezésére vonatkozó jogi vélemények.
---	---

Ez a standard arra vonatkozóan ad iránymutatást, hogy a könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő munkáját hogyan lehet felhasználni megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékként.

Néhány esetben a könyvvizsgáló, aki a számviteli vagy könyvvizsgálati területen kívüli vonatkozó területen nem szakértő, elegendő ismeretet szerezhet az adott területről ahhoz, hogy a könyvvizsgálatot szakértő igénybevétele nélkül hajtsa végre. Ilyen ismeretre a következők révén lehet szert tenni:

- hasonló szakértelmet megkövetelő gazdálkodó egységek könyvvizsgálata során szerzett tapasztalat;
- az adott területre vonatkozó képzés vagy szakmai fejlesztés. Ez magában foglalhat hivatalos tanfolyamokat vagy az adott terület szakértőivel folytatott megbeszéléseket (de ez nem olyan konzultációt jelent, ahol az összes vonatkozó tényt rendelkezésre bocsátják).
- megbeszélés olyan könyvvizsgálókkal, akik hasonló megbízásokat hajtottak végre.

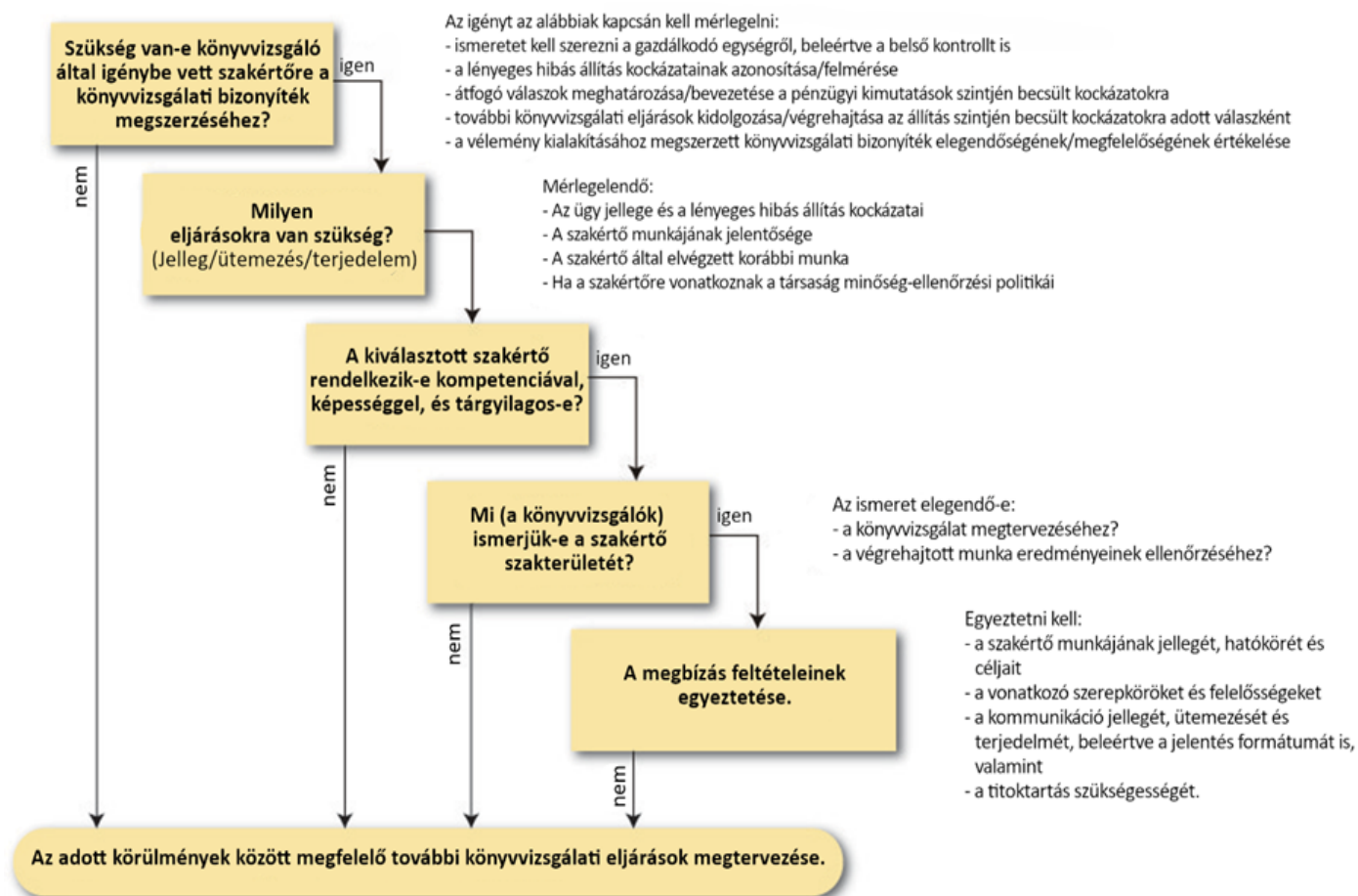
Megjegyzés: Függetlenül attól, hogy szakértő munkáját felhasználják vagy sem, a könyvvizsgáló kizárólagosan felelős a kialakított könyvvizsgálói véleményért.

Kockázatbecslés

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
620.7	Ha az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzéséhez a számviteltől vagy a könyvvizsgálattól eltérő területen szerzett szakértelemre van szükség, a könyvvizsgálónak meg kell határoznia, hogy használja-e könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő munkáját. (Hiv.: A4–A9. bekezdés)
620.8	A könyvvizsgáló által a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 9–13. bekezdésében foglalt követelményekre való tekintettel végrehajtott eljárások jellege, ütemezése és terjedelme a körülmények függvényében változik. Ezen eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének meghatározásakor a könyvvizsgálónak az alábbi kérdéseket kell mérlegelnie: (Hiv.: A10. bekezdés) (a) azon kérdés jellege, amelyhez a szakértő munkája kapcsolódik; (b) a lényeges hibás állítás kockázataiban abban a kérdésben, amelyhez a szakértő munkája kapcsolódik; (c) a szakértő munkájának jelentősége a könyvvizsgálat összefüggésében; (d) a könyvvizsgálónak a szakértő által végzett korábbi munkával kapcsolatos ismeretei és tapasztalata, és (e) az, hogy a szakértőre vonatkoznak-e a könyvvizsgáló társaságának minőség-ellenőrzési politikái és eljárásai. (Hiv.: A11–A13. bekezdés)
620.9	A könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy a könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő rendelkezik-e a könyvvizsgáló céljainak eléréséhez szükséges kompetenciával, képességekkel és tárgyilagossággal. A könyvvizsgáló által igénybe vett külső szakértő esetén a tárgyilagosság értékelésének magában kell foglalnia az olyan érdekeltségekre és kapcsolatokra vonatkozó interjút, amelyek veszélyeztethetik ezen szakértő tárgyilagosságát. (Hiv.: A14–A20. bekezdés)
620.10	A könyvvizsgálónak elegendő ismeretet kell szereznie a könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő szakterületéről annak érdekében, hogy a könyvvizsgáló: (Hiv.: A21–A22. bekezdés) (a) meg tudja határozni ezen szakértő könyvvizsgáló céljaira végzendő munkájának jellegét, hatókörét és céljait, és (b) értékelni tudja ezen munkának a könyvvizsgáló céljaira való megfelelőségét.
620.11	A könyvvizsgálónak az alábbi kérdésekre vonatkozóan kell - szükség szerint írásbeli - megállapodást kötnie a könyvvizsgáló által igénybe vett szakértővel: (Hiv.: A23–A26. bekezdés) (a) a szakértő munkájának jellege, hatóköre és céljai; (Hiv.: A27. bekezdés) (b) a könyvvizsgáló és a szakértő feladatai és felelőssége; (Hiv.: A28–A29. bekezdések) (c) a könyvvizsgáló és a szakértő közötti kommunikáció jellege, ütemezése és terjedelme, beleértve a szakértő által készítendő bármely jelentés formáját is, és továbbá (Hiv.: A30. bekezdés) (d) a titoktartási követelmények betartásának szükségessége könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő részéről. (Hiv.: A31. bekezdés)

Az alábbi ábra összegzi a könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő megbízásához kapcsolódó szempontokat.

15.8–3. ábra



15.8–4. ábra

Mérlegelendő	Megvitatandó
<p>Szükség van-e könyvvizsgáló által igénybe vett szakértőre a könyvvizsgálati bizonyíték megszerzéséhez?</p>	<p>Az igényt az alábbiak kapcsán kell mérlegelni:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ismeretet kell szerezni a gazdálkodó egységről, beleértve a belső kontrollt is; • a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása/felmérése; • átfogó válaszok meghatározása/bevezetése a pénzügyi kimutatások szintjén becslült kockázatokra; • további könyvvizsgálati eljárások kidolgozása/végrehajtása az állítás szintjén becslült kockázatokra adott válaszként; • a vélemény kialakításához megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték elegendőségének/megfelelőségének értékelése.

Mérlegelendő	Megvitatandó
Milyen könyvvizsgálati eljárásokra van szükség?	Mérlegelendő: <ul style="list-style-type: none"> • az adott kérdés jellege és a lényeges hibás állítás kockázatai; • a szakértő munkájának jelentősége a könyvvizgálat összefüggésében; • a szakértő által végzett korábbi munka (ha volt ilyen), és • az, hogy a szakértőre vonatkoznak-e a könyvvizsgáló társaságának minőség-ellenőrzési politikái és eljárásai.
A könyvvizsgáló által igénybe vett, kiválasztott szakértő rendelkezik-e kompetenciával, képességgel, és tárgyilagossággal?	<ul style="list-style-type: none"> • A kompetencia a könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő szakértelmének a jellegéhez és szintjéhez kapcsolódik. • A képesség arra vonatkozik, hogy a könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő képes-e az adott kompetenciáját a megbízás körülményei között (pl. adott földrajzi helyen és a rendelkezésre álló idő és erőforrások mellett) gyakorolni. • A tárgyilagosság arra az elfogultságra, érdekellentétre vagy befolyásra vonatkozik, amelyet mások gyakorolhatnak a könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő szakmai vagy üzleti megítélésére. A következő tényezőket kell figyelembe venni: <ul style="list-style-type: none"> • a szakértő korábbi munkájával kapcsolatos tapasztalat; • a szakértővel folytatott megbeszélések; • a szakértő munkáját ismerő személyekkel folytatott megbeszélések; • a szakértő képesítéseinek ismerete, szakmai testületi vagy ágazati szövetségi tagsága, működési engedélye vagy a külső elismerés egyéb formái; • a szakértő által kiadott tudományos dolgozatok vagy könyvek, továbbá • a könyvvizsgáló társaságának minőség-ellenőrzési politikái és eljárásai.
Mi (a könyvvizsgálók) ismerjük-e a szakértő szakterületét?	Van-e elegendő ismeret a könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő szakterületéről: <ul style="list-style-type: none"> • a könyvvizgálat megtervezéséhez, és • a végrehajtott munka eredményeinek ellenőrzéséhez?
A megbízás feltételeinek egyeztetése	A megbízás feltételeinek meghatározásakor az alábbiakhoz hasonló tényezőket kell mérlegelni: <ul style="list-style-type: none"> • a könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő hozzáférése a gazdálkodó egység érzékeny vagy bizalmas információihoz; • a könyvvizsgáló és a könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő feladatai és felelőssége; • több joghatóságban érvényes, jogi vagy szabályozói követelmények; • a szükséges munka összetettsége; • a könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő korábbi tapasztalata a gazdálkodó egységgel, továbbá • a könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő munkájának terjedelme, valamint jelentősége a könyvvizgálat összefüggésében. Az írásbeli megállapodásnak foglalkoznia kell: <ul style="list-style-type: none"> • a szakértő munkájának jellegével, hatókörével és céljaival; • a vonatkozó feladatokkal és felelősségekkel; • a kommunikáció jellegével, ütemezésével és terjedelmével, beleértve a jelentés formátumát is, valamint • a titoktartás szükségességével. A 620. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard melléklete meghatározza azokat a kérdéseket, amelyeket a könyvvizsgáló mérlegelhet abból a szempontból, hogy belefoglalja-e a külső szakértőjével kötött írásbeli megállapodásba.

A végrehajtott munka értékelése

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
620.12	A könyvvizsgálónak értékelnie kell a könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő munkájának a könyvvizsgáló céljaira való megfelelőségét, beleértve az alábbiakat: (Hiv.: A32. bekezdés) (a) a szakértő megállapításainak vagy következtetéseinek relevanciáját és ésszerűségét, valamint azok egyéb könyvvizsgálati bizonyítékokkal való összhangját; (Hiv.: A33–A34. bekezdés) (b) ha a szakértő munkája során jelentős feltételezéseket és módszereket használ, ezen feltételezések és módszerek adott körülmények közötti relevanciáját és ésszerűségét; és (Hiv.: A35–A37. bekezdés) (c) ha a szakértő munkája során a munkája szempontjából jelentős forrásadatokat használ, ezen forrásadatok relevanciáját, teljességét és pontosságát. (Hiv.: A38–A39. bekezdés)
620.13	Ha a könyvvizsgáló azt állapítja meg, hogy a könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő munkája a könyvvizsgáló céljaira nem megfelelő, a könyvvizsgálónak: (Hiv.: A40. bekezdés) (a) meg kell állapodnia a szakértővel a szakértő által végzendő további munka jellegéről és terjedelméről; vagy (b) az adott körülmények között megfelelő további könyvvizsgálati eljárásokat kell végrehajtania.

15.8–5. ábra

A szakértő által végrehajtott munka megfelelőségének értékelése

Értékelni kell az alábbiak relevanciáját/ésszerűségét:

- a szakértő megállapításai/ következtetéseinek és azok egyéb könyvvizsgálati bizonyítékokkal való összhangja;
- az adott körülmények között alkalmazott kulcsfontosságú feltételezések és módszerek;
- a forrásadatok és azok pontossága.

Meg kell állapodni a szakértővel a végrehajtandó további munka jellegéről és terjedelméről.

Ha a munka nem megfelelő, az adott körülmények között megfelelő további könyvvizsgálati eljárásokat kell megtervezni.

Ha a szakértő munkájának eredményei nem kielégítőek vagy nincsenek összhangban más bizonyítékokkal, a könyvvizsgálónak kell megoldania az ügyet. Ez magában foglalhatja:

- a gazdálkodó egységgel és a szakértővel folytatott megbeszéléseket;
- további könyvvizsgálati eljárások alkalmazását;
- esetlegesen egy másik szakértő megbízását, vagy
- a könyvvizsgálói jelentés módosítását.

Jelentéskészítés

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
620.14	A könyvvizsgálónak a minősítés nélküli véleményt tartalmazó könyvvizsgálói jelentésben nem szabad hivatkoznia a könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő munkájára, hacsak ezt jogszabály vagy szabályozás elő nem írja. Ha jogszabály vagy szabályozás előír ilyen hivatkozást, a könyvvizsgálónak a könyvvizsgálói jelentésben jeleznie kell azt, hogy a hivatkozás nem csökkenti a könyvvizsgálónak a könyvvizsgálói véleményre vonatkozó felelősségét. (Hiv.: A41. bekezdés)
620.15	Ha a könyvvizsgáló a könyvvizsgálói jelentésben azért hivatkozik a könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő munkájára, mert ez a hivatkozás a könyvvizsgálói vélemény minősítésének megértése szempontjából releváns, a könyvvizsgálónak a könyvvizsgálói jelentésben jeleznie kell, hogy ezen hivatkozás nem csökkenti a könyvvizsgálónak a könyvvizsgálói véleményre vonatkozó felelősségét. (Hiv.: A42. bekezdés)

A könyvvizsgálói jelentés nem hivatkozhat a szakértő munkájára. Az ilyen hivatkozást a könyvvizsgálói vélemény minősítéseként vagy a felelősség megosztásaként lehet értelmezni, amelyek közül egyik sem cél.

Ugyanakkor, ha a könyvvizsgáló úgy dönt, hogy a szakértő bevonásának eredményeképpen minősített könyvvizsgálói jelentést bocsát ki, a minősítés jellegének magyarázatában helyénvaló lehet a szakértő munkájára hivatkoznia vagy azt ismertetnie, beleértve a szakértő személyazonosságát és a munkában való részvételének a mértékét is. E körülmények között a könyvvizsgálónak be kell szereznie a szakértő engedélyét az ilyen hivatkozás megtétele előtt. Ha az engedélyt megtagadják és a könyvvizsgáló úgy véli, hogy a hivatkozás szükséges, a könyvvizsgálónak lehet, hogy jogi tanácsot kell kérnie.

15.9 720. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard – A könyvvizsgálónak az egyéb információkkal kapcsolatos felelőssége

Bekezdés száma	A nemzetközi könyvvizsgálati standard célja(i)
720.11	<p>Az egyéb információk átolvasása után a könyvvizsgáló céljai:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) annak mérlegelése, hogy fennáll-e lényeges következtelenség az egyéb információk és a pénzügyi kimutatások között; (b) annak mérlegelése, hogy fennáll-e lényeges következtelenség az egyéb információk és a könyvvizsgáló könyvvizsgálat során szerzett ismeretei között; (c) megfelelő válasz adása, amennyiben a könyvvizsgáló azt állapítja meg, hogy úgy tűnik, fennállnak ilyen lényeges következtelenségek, vagy ha más módon a könyvvizsgáló tudomására jut, hogy úgy tűnik, az egyéb információk lényeges hibás állítást tartalmaznak; és (d) jelentéstétel a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.
Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
720.13	<p>A könyvvizsgálónak: (Hiv.: A11–A22. bekezdés)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) meg kell határozni a vezetéssel történő megbeszélés útján, hogy mely dokumentumok alkotják az éves jelentést, valamint ezen dokumentum(ok) kiadásának a gazdálkodó egység által tervezett módját és ütemezését; (b) megfelelően meg kell szervezni a vezetéssel, hogy az éves jelentést alkotó dokumentumok végleges változatát időben, ha lehet a könyvvizsgálói jelentés dátuma előtt, megkapja; és (c) ha az (a) pontban meghatározott dokumentumok közül néhány vagy az összes nem áll rendelkezésre a könyvvizsgálói jelentés dátuma előtt, írásbeli nyilatkozatot kell kérnie a vezetéstől arról, hogy a dokumentumok végleges változatát számára hozzáférhetővé fogják tenni amint azok rendelkezésre állnak, még a gazdálkodó egység általi kiadásuk előtt, hogy így a könyvvizsgáló elvégezhesse a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standardban előírt eljárásokat. (Hiv.: A22. bekezdés)
720.14	<p>A könyvvizsgálónak át kell olvasnia az egyéb információkat és ennek során: (Hiv.: A23–A24. bekezdés)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) mérlegelnie kell, hogy fennáll-e lényeges következtelenség az egyéb információk és a pénzügyi kimutatások között. Ennek a mérlegelésnek az alapjaként, a következtelenség értékelése végett a könyvvizsgálónak össze kell hasonlítania az egyéb információkban lévő kiválasztott összegeket vagy más tételeket (amelyeknek célja, hogy megegyezzenek a pénzügyi kimutatásokban lévő összegekkel vagy más tételekkel, vagy összefoglalják vagy részletezzék azokat) a pénzügyi kimutatásokban található ilyen összegekkel vagy más tételekkel; továbbá (Hiv.: A25–A29. bekezdés) (b) mérlegelnie kell, hogy fennáll-e lényeges következtelenség az egyéb információk és a könyvvizsgálónak a könyvvizsgálat során szerzett ismeretei között, a könyvvizsgálat során szerzett könyvvizsgálati bizonyíték és levont következtetések kontextusában. (Hiv.: A30–A36. bekezdés)

720.15	Az egyéb információk 14. bekezdés szerinti átolvasása során a könyvvizsgálónak fenn kell tartania az éberséget az arra utaló jelzések iránt, hogy a pénzügyi kimutatásokhoz vagy a könyvvizsgáló által a könyvvizsgálat során szerzett ismeretekhez nem kapcsolódó egyéb információk lényeges hibás állítást tartalmazónak tűnnek. (Hiv.: A24., A37–A38. bekezdések)
720.16	<p>Ha a könyvvizsgáló megállapítja, hogy úgy tűnik, hogy lényeges következtelenség áll fenn (vagy tudomást szerez arról, hogy úgy tűnik, hogy az egyéb információk lényeges hibás állítást tartalmaznak), meg kell vitatnia a kérdést a vezetéssel, és ha szükséges, további eljárásokat kell végrehajtania ahhoz, hogy következtetést vonjon le arra vonatkozóan, hogy: (Hiv.: A39–A43. bekezdés)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) fennáll-e lényeges hibás állítás az egyéb információkban; (b) fennáll-e lényeges hibás állítás a pénzügyi kimutatásokban, vagy (c) a gazdálkodó egység és annak környezete könyvvizsgáló általi megismerését szükséges-e frissíteni.
720.17	<p>Ha a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy az egyéb információk lényeges hibás állítást tartalmaznak, kérnie kell a vezetéstől az egyéb információk helyesbítését. Ha a vezetés:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) beleegyezik a helyesbítésbe, a könyvvizsgálónak meg kell állapítania, hogy a helyesbítés megtörtént; vagy (b) elutasítja a helyesbítést, a könyvvizsgálónak kommunikálnia kell az adott kérdést az irányítással megbízott személyek felé és kérnie kell a helyesbítést.
720.18	<p>Amennyiben a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy a könyvvizsgálói jelentés dátuma előtt megszerzett egyéb információkban lényeges hibás állítás áll fenn, és az egyéb információkat az irányítással megbízott személyek felé történt kommunikáció után sem helyesbítik, a könyvvizsgálónak meg kell tennie a megfelelő lépéseket, beleértve a következőket: (Hiv.: A44. bekezdés)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) a könyvvizsgálói jelentésre való kihatások megfontolása, és annak kommunikálása az irányítással megbízott személyek felé, hogy miként tervezi a könyvvizsgáló a lényeges hibás állítás kezelését a könyvvizsgálói jelentésben (lásd 22. bekezdés (e) pont (ii) alpont); vagy (Hiv.: A45. bekezdés) (b) a megbízástól való visszalépés, ha vonatkozó jogszabály vagy szabályozás lehetővé teszi a visszalépést. (Hiv.: A46–A47. bekezdés)
720.19	<p>Ha a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy a könyvvizsgálói jelentés dátuma után szerzett egyéb információkban áll fenn lényeges hibás állítás, a könyvvizsgálónak:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) végre kell hajtania az adott körülmények között szükséges eljárásokat, ha az egyéb információkat helyesbítik; vagy (Hiv.: A48. bekezdés) (b) ha az egyéb információkat nem helyesbítik az irányítással megbízott személyek felé történt kommunikáció után, megfelelő lépéseket kell tennie törvényes jogainak és kötelmeinek figyelembevételével, hogy megpróbálja megfelelő módon felhívni a könyvvizsgálói jelentés felhasználóinak figyelmét a nem helyesbített lényeges hibás állításra. (Hiv.: A49–A50. bekezdés)
720.20	<p>Amennyiben a 14-15. bekezdésben leírt eljárások végrehajtása következtében a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy a pénzügyi kimutatások lényeges hibás állítást tartalmaznak, vagy a gazdálkodó egység és annak környezete könyvvizsgáló általi megismerését frissíteni szükséges, a könyvvizsgálónak megfelelően válaszolnia kell a többi nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban. (Hiv.: A51. bekezdés)</p>
720.21	<p>A könyvvizsgálói jelentésnek tartalmaznia kell egy „Egyéb információk” vagy más megfelelő címmel ellátott külön szakaszt, amennyiben a könyvvizsgálói jelentés dátumakor:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) tőzsdén jegyzett gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálata vonatkozásában a könyvvizsgáló megszerezte az egyéb információkat, vagy azt várja, hogy meg fogja szerezni azokat; vagy (b) tőzsdén nem jegyzett gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálata esetében a könyvvizsgáló megszerezte az egyéb információk némelyikét vagy mindegyikét. (Hiv.: A52. bekezdés)

720.22	<p>Ha a 21. bekezdéssel összhangban a könyvvizsgálói jelentésnek tartalmaznia kell Egyéb információk szakaszt, ennek a szakasznak a következőket kell magában foglalnia: (Hiv.: A53. bekezdés)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Kijelentés arról, hogy a vezetés felelős az egyéb információkért; (b) A következők azonosítása: <ul style="list-style-type: none"> (i) a könyvvizsgáló által a könyvvizsgálói jelentés dátuma előtt szerzett egyéb információk, ha vannak ilyenek; és (ii) tőzsdén jegyzett gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálata esetén olyan egyéb információk, ha vannak ilyenek, amelyek megszerzése a könyvvizsgálói jelentés dátuma után várható; (b) Kijelentés arról, hogy a könyvvizsgálói vélemény nem vonatkozik az egyéb információkra, és ennek megfelelően a könyvvizsgáló nem bocsát ki (vagy nem fog kibocsátani) azokra vonatkozóan könyvvizsgálói véleményt vagy bármilyen formájú bizonyosságot nyújtó következtetést; (c) A könyvvizsgáló egyéb információk átolvasásával, mérlegelésével és azokra vonatkozó jelentéstétellel kapcsolatos felelősségének leírása, a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standardban előírtak szerint; és (d) Amennyiben az egyéb információkat a könyvvizsgálói jelentés dátuma előtt megszerezték: <ul style="list-style-type: none"> (i) kijelentés arról, hogy a könyvvizsgálónak nincs jelentenivalója; vagy (ii) ha a könyvvizsgáló azt a következtetést vonta le, hogy az egyéb információk nem helyesbített lényeges hibás állítást tartalmaznak, kijelentés, amely leírja az egyéb információkban lévő nem helyesbített lényeges hibás állítást.
720.23	<p>Amennyiben a könyvvizsgáló a 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban korlátozott véleményt vagy ellenvéleményt bocsát ki, meg kell fontolnia a vélemény minősítését előidéző kérdés következményeit a 22(e) bekezdésben előírt kijelentésre. (Hiv.: A54–A58. bekezdés)</p>
720.24	<p>Ha a könyvvizsgáló számára egy adott joghatóság jogszabálya vagy szabályozása előírja, hogy a könyvvizsgálói jelentésben konkrét formátum vagy megszövegezés használatával hivatkozzon az egyéb információkra, a könyvvizsgálói jelentésnek csak akkor szabad a nemzetközi könyvvizsgálati standardokra hivatkozni, ha a könyvvizsgálói jelentés legalább a következő elemeket tartalmazza: (Hiv.: A59. bekezdés)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) a könyvvizsgáló által a könyvvizsgálói jelentés dátuma előtt megszerzett egyéb információk azonosítása; (b) a könyvvizsgáló egyéb információkra vonatkozó felelősségeinek leírása; és (c) egyértelmű kijelentés a könyvvizsgáló ebből a célból végzett munkájának eredményéről.
720.25	<p>A 230. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeinek – a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard vonatkozásában – való megfelelés során a könyvvizsgálónak a következőket kell belefoglalnia a könyvvizsgálati dokumentációba:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard szerint végrehajtott eljárások dokumentációja; és (b) az egyéb információk végleges változata, amelyekre vonatkozóan a könyvvizsgáló elvégezte a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standardban előírt munkát.

Áttekintés

A vezetés és az irányítással megbízott személyek dönthetnek olyan jelentés (jellemzően évenkénti) kibocsátása mellett – vagy jogszabály és szabályozás is előírhatja ezt számukra –, amely tartalmazza vagy kiegészíti a pénzügyi kimutatásokat és az azokra vonatkozó könyvvizsgálói jelentést. Az ilyen papír alapú vagy elektronikus jelentések tájékoztatást nyújtanak a tulajdonosok vagy hasonló érdekeltek számára a gazdálkodó egység fejlesztéseiről,

jövőbeni kilátásairól, kockázatairól és bizonytalanságairól, a gazdálkodó egység irányítótestületének nyilatkozatairól, és az irányítási kérdésekkel foglalkozó jelentésekről (lásd a 720. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard meghatározását).

Ha egyéb információ is érintett, a könyvvizsgáló felelőssége annak elolvasása és mérlegelése, hogy az ilyen információ lényegesen következtelen-e a pénzügyi kimutatásokkal. A könyvvizsgáló által a könyvvizsgálat során megszerzett ismeret azt jelezheti, hogy a pénzügyi kimutatások lényegesen hibás állítás tartalmazzanak vagy az egyéb információk tartalmazzanak lényegesen hibás állítást. Az ilyen hibás állítások alááshatják a pénzügyi kimutatások és a könyvvizsgálói jelentés hitelességét. Ha következtelenségre derül fény, a könyvvizsgálónak válaszul megfelelő lépéseket kell tennie.

MÉRLEGELENDŐ SZEMPONT

Ne feltételezzük (gyakran a múltbeli tapasztalat alapján), hogy a vezetés nem készített egyéb információkat. Minden időszakban meg kell érdeklődni, még a 720. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeinek elvetése előtt, hogy valóban nem prezentálnak-e egyéb információkat.

A pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói vélemény nem fedi le az egyéb információkat, a könyvvizsgálónak nem kell könyvvizsgálati bizonyítékot szereznie azon kívül, amely az egyéb információk tekintetében a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakításához kell. Ugyanakkor a könyvvizsgálónak lehet, hogy bizonyos körülmények között a könyvvizsgálói jelentésben hivatkoznia kell az egyéb információkra (ld. 17. fejezet).

A 720. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard a következő fogalmakat tartalmazza az éves jelentésre és az egyéb információkra vonatkozóan:

15.9–1. ábra

Éves jelentés (720. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard, 12. (a) bekezdés)	Egyéb információk (720. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard, 12. (c) bekezdés)
<p>Egy dokumentum vagy dokumentumok kombinációja, amelyet a vezetés vagy az irányítással megbízott személyek jogszabályok, szabályozások vagy szokás alapján jellemzően évente készítenek el, azzal a céllal, hogy a tulajdonosoknak (vagy hasonló érdekelteknek) információkat nyújtsanak a gazdálkodó egység tevékenységéről, valamint a gazdálkodó egység pénzügyi eredményeiről és pénzügyi helyzetéről, ahogy azok a pénzügyi kimutatásokban szerepelnek.</p> <p>Az éves jelentésnek része, vagy ahhoz csatolva vannak a pénzügyi kimutatások és az azokra vonatkozó könyvvizsgálói jelentés, és az általában a gazdálkodó egység fejleményeire, jövőbeli kilátásaira, valamint kockázataira és bizonytalanságaira vonatkozó információkat, a gazdálkodó egység irányító testülete által kiadott nyilatkozatot és az irányítási kérdésekre kiterjedő jelentéseket foglal magában. (Hiv.: A1–A5. bekezdés)</p>	<p>Egyéb információk - A gazdálkodó egység éves jelentésében szereplő (a pénzügyi kimutatásokon és a könyvvizsgálói jelentésen kívüli) pénzügyi vagy nem pénzügyi információk. (Hiv.: A8–A10. bekezdés)</p>

Mi az egyéb információkban szereplő hibás állítás?

Az egyéb információk tartalmazhatnak lényeges hibás állítást a mennyiségi vagy a minőségi információkban is. A hibás állítás megítélés kérdése olyan szempontból, hogy alááshatja-e a pénzügyi kimutatások hitelességét azáltal, hogy helytelen módon befolyásolja a pénzügyi kimutatások felhasználóinak gazdasági döntéseit. Annak megítélése, hogy az egyéb információkban található hibás állítások befolyásolhatják-e a felhasználók gazdasági döntéseit a pénzügyi kimutatások kontextusában történik, és figyelembe veszi a hibás állítás konkrét körülményeit.

Mérlegelni kell azt is, hogy a felhasználókat (mint csoportot) befolyásolhatja-e a nem helyesbített hibás állítás hatása. Nem minden hibás állítás fogja befolyásolni a felhasználók gazdasági döntéseit. Például, ha az egyéb információkban a vezetés által alkalmazott kulcsfontosságú teljesítménymutatókat kívánják bemutatni, az egyik kulcsfontosságú teljesítménymutató kihagyása azt jelezheti, hogy az egyéb információk félrevezetőek.

A szakmai szkepticizmus fenntartása fontos az egyéb információk olvasásakor is. Például, a könyvvizsgálónak ébernek kell lennie arra nézve, hogy a vezetés nem túl optimista-e az egyéb információkban, és keresnie kell, hogy nincs-e következtetlenség a pénzügyi kimutatásokban szereplő információk és a könyvvizsgálat során megszerzett ismeretek között.

A könyvvizsgáló felelősségei

Arra az esetre, amikor a gazdálkodó egység éves jelentése egyéb információkat tartalmaz, legyenek azok (a pénzügyi kimutatásokon és a könyvvizsgálói jelentésen kívüli) pénzügyi vagy nem pénzügyi információk, a 720. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard körvonalazza a könyvvizsgálónak az egyéb információval kapcsolatos felelősségét, beleértve az alábbi szempontokat is:

15.9–2. ábra

A könyvvizsgáló felelőssége	Szempontok
<p>Az információk megszerzése</p>	<p>Az egyéb információk megszerzésénél és jellegének mérlegelésénél a könyvvizsgálónak meg kell határoznia a vezetéssel történő megbeszélés útján, hogy mely dokumentumok alkotják az éves jelentést (vagy a pénzügyi kimutatásokkal prezentálandó egyéb információkat), valamint ezen dokumentum(ok) kiadásának a gazdálkodó egység által tervezett módját és ütemezését. Ideális esetben a könyvvizsgálónak ezt az információt a könyvvizsgálói jelentés dátuma előtt meg kell szereznie.</p>
<p>Az egyéb információk elolvasása és mérlegelése</p>	<ul style="list-style-type: none"> • A megbízásért felelős munkacsoport megfelelő tagjának el kell olvasnia az egyéb információkat. • A könyvvizsgálónak mérlegelnie kell, hogy fennáll-e: <ul style="list-style-type: none"> ○ lényeges következtelenség az egyéb információk és a pénzügyi kimutatások között. ○ lényeges következtelenség az egyéb információk és a könyvvizsgálónak a könyvvizsgálat során szerzett ismeretei között, a könyvvizsgálat során szerzett könyvvizsgálati bizonyíték és levont következtetések kontextusában.
<p>Válasz arra, ha úgy tűnik, lényeges következtelenség áll fenn, vagy úgy tűnik, hogy az egyéb információk lényeges hibás állítást tartalmaznak</p>	<p>Ha úgy tűnik, hogy az egyéb információk lényeges hibás állításokat tartalmaznak, a könyvvizsgáló vezetéssel folytatott megbeszélései kiterjedhetnek arra, hogy kéri az egyéb információkban szereplő állítások vagy összegek alapján alátámasztását, ami segítheti a könyvvizsgálót azon következtetés levonásában, hogy az információ nem tartalmaz hibás állítást, mivel például az érvényes megítélésekben lehetnek eltérések. Minél szubjektívebbek az egyéb információk, annál nehezebb lehet a vezetés számára a további támogatás nyújtása.</p> <p>A könyvvizsgáló szakmai megítélést alkalmaz annak meghatározásához, hogy a további támogatás elegendő-e annak megállapításához, hogy nem áll fenn lényeges hibás állítás, vagy hogy további intézkedésre van szükség, mivel lényeges hibás állítás áll fenn.</p>
<p>Válasz arra, ha a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy az egyéb információkban lényeges hibás állítás áll fenn</p>	<p>Ha arra a következtetésre jutottak, hogy lényeges hibás állítás áll fenn és azt nem helyesbítették, szakmai megítélést kell alkalmazni annak meghatározásához, hogy szükség van-e további intézkedésekre. Ez magában foglalja:</p> <ul style="list-style-type: none"> • A könyvvizsgálatra gyakorolt további hatásokat, ha az egyéb információ szándékosan félrevezető. • Azt, hogy szükség van-e jogi tanácsra. • Azt, hogy a kérdést jelenteni kell-e a vonatkozó jogszabály vagy szabályozás szerint. • A könyvvizsgálói jelentésre gyakorolt hatást (ha van). • Annak mérlegelését, hogy vissza kell lépni a megbízástól (ha lehetséges), ha az egyéb információ szándékosan félrevezető volt, oly mértékben, hogy a vezetés nyilatkozatainak tisztességessége is megkérdőjeleződik.

Válasz arra, ha a pénzügyi kimutatásokban lényeges hibás állítás áll fenn vagy a gazdálkodó egység és annak környezete könyvvizsgáló általi megismerését frissíteni kell	A könyvvizsgálat további részére gyakorolt hatás (pl. a könyvvizsgálónak a gazdálkodó egységre és annak környezetére vonatkozó ismereteit lehet, hogy frissíteni kell, és ez tovább befolyásolhatja a lényeges hibás állítás kockázatainak könyvvizsgáló általi felmérését és a későbbi munka során tett erőfeszítéseket).
Jelentéskészítés az egyéb információkról	A könyvvizsgálói jelentésnek tartalmaznia kell egy „Egyéb információk” (vagy más megfelelő címmel ellátott) külön szakaszt, amennyiben a könyvvizsgálói jelentés dátumakor: <ul style="list-style-type: none"> • tőzsdén jegyzett gazdálkodó egység esetén a könyvvizsgáló megszerezte az egyéb információkat, vagy azt várja, hogy meg fogja szerezni azokat; vagy • tőzsdén nem jegyzett gazdálkodó egység esetén a könyvvizsgáló megszerezte az egyéb információk némelyikét vagy mindegyikét.

A megbízásért felelős munkacsoport megfelelő tagja olyan személyt jelent, aki elegendő tapasztalattal és ismerettel rendelkezik a könyvvizgálatról és a pénzügyi kimutatásokról ahhoz, hogy be tudja azonosítani az egyéb információk és a pénzügyi kimutatásokban szereplő információk közötti következtetlenségeket.

MÉRLEGELENDŐ SZEMPONT

Ha néhány dokumentum nem áll rendelkezésre a könyvvizsgálói jelentés dátuma előtt, írásbeli nyilatkozatot kell kérni a vezetéstől arról, hogy a dokumentum(ok) végleges változatát hozzáférhetővé fogják tenni még a gazdálkodó egység általi kiadásuk előtt. Ez lehetővé teszi a könyvvizsgáló számára, hogy befejezze a szükséges eljárásokat. Emellett mérlegelni kell egy, az információk teljességére vonatkozó írásbeli vezetői nyilatkozatot, valamint a pénzügyi kimutatásokban szereplő információkkal való összhangot is.

Az értékelés terjedelme

Ha az egyéb információknak az a célja, hogy megegyezzenek a pénzügyi kimutatásokban lévő összegekkel vagy más tételekkel, vagy összefoglalják, vagy részletezzék azokat, a könyvvizsgálónak nem kell összehasonlítani az egyéb információkban szereplő összes összeget vagy egyéb tételt a pénzügyi kimutatásokban található ilyen összegekkel vagy más tételekkel. A könyvvizsgáló szakmai megítélést alkalmaz arra nézve, hogy mely összegeket vagy tételeket kell összehasonlítani, figyelembe véve a tétel vagy összeg jelentőségét, viszonylagos méretét (ha számszerű), vagy az egyéb információkban szereplő összeg vagy egyéb tétel érzékenységét (például, a vezetés részére történő részvény alapú kifizetések különösen érzékenyek lehetnek).

A könyvvizsgálat során a könyvvizsgáló ismereteket szerez a gazdálkodó egységről, beleértve a jellegüket tekintve jövőre vonatkozó kérdéseket is (pl. jövőbeni cash flow-k). Erre az ismeretre megbeszéléseken, a könyvvizsgálati bizonyítékok megszerzése vagy a könyvvizsgálati bizonyítékok megszerzésére irányuló kapcsolódó tevékenységek során tesznek szert. Az egyéb információk azon részeit tekintve, amelyekről a könyvvizsgáló azt állapítja meg, hogy elegendő fontossággal bírnak ahhoz, hogy mérlegelésre kerüljenek, a könyvvizsgáló mérlegeli, hogy lényeges következtetlenség áll-e fenn a könyvvizsgálat során (például a megbeszélések felidézése, a megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékok és a levont következtetések révén) megszerzett ismeretek és az egyéb információk között.

Létezhetnek az egyéb információkhoz kapcsolódó olyan információk, amelyeket nem beszéltek meg a

könyvvizsgálat során, vagy amelyek túlmutathatnak a könyvvizsgálónak a könyvvizsgálat során megszerzett ismeretein (például, közzé lehet tenni a fenntarthatóságról szóló információkat). A könyvvizsgáló ezt az információt is megfelelően mérlegeli, figyelembe véve a vonatkozó etikai követelményeket is, amelyek előírják a könyvvizsgáló számára azt, hogy tudottan ne kerüljön kapcsolatba olyan egyéb információkkal, amelyekről azt feltételezi, hogy lényegesen hamis vagy megtévesztő állítást tartalmaznak, vagy kihagynak vagy elfednek szükséges információkat oly módon, hogy az egyéb információk félrevezetőek legyenek.

Az egyéb információkon végrehajtandó munka jellege és terjedelme szintén szakmai megítélés kérdése. A könyvvizsgáló egyéb információkkal kapcsolatos felelősségei nem kötelezik a könyvvizsgálót arra, hogy bizonyítékot szerezzen ahhoz, hogy bizonyosságot nyújtó véleményt tudjon kibocsátani az adott információra vonatkozóan.

A következő ábra az arra az esetre vonatkozó előírásokat tartalmazza, amikor a könyvvizsgálói jelentésnek tartalmaznia kell Egyéb információk szakaszt:

15.9–3. ábra

	Előírások
Jelentéskészítés az egyéb információkról	Kijelentés arról, hogy a vezetés felelős az egyéb információkért.
	A következők azonosítása: <ul style="list-style-type: none"> • a könyvvizsgáló által a könyvvizsgálói jelentés dátuma előtt szerzett egyéb információk, ha vannak ilyenek; és • tőzsdén jegyzett gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálata esetén olyan egyéb információk, ha vannak ilyenek, amelyek megszerzése a könyvvizsgálói jelentés dátuma után várható.
	Kijelentés arról, hogy a könyvvizsgálói vélemény nem vonatkozik az egyéb információkra, és ennek megfelelően a könyvvizsgáló nem bocsát ki (vagy nem fog kibocsátani) azokra vonatkozóan könyvvizsgálói véleményt vagy bármilyen formájú bizonyosságot nyújtó következtetést.
	A könyvvizsgáló egyéb információk átolvasásával, mérlegelésével és azokra vonatkozó jelentéstétellel kapcsolatos felelősségének leírása.
	Amennyiben az egyéb információkat a könyvvizsgálói jelentés dátuma előtt megszerezték: <ul style="list-style-type: none"> • kijelentés arról, hogy a könyvvizsgálónak nincs jelentenivalója; vagy • ha a könyvvizsgáló azt a következtetést vonta le, hogy az egyéb információk nem helyesbített lényeges hibás állítást tartalmaznak, kijelentés, amely leírja az egyéb információkban lévő nem helyesbített lényeges hibás állítást.

Amennyiben a könyvvizsgáló a 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban korlátozott véleményt vagy ellenvéleményt bocsát ki, meg kell fontolnia a vélemény minősítését előidéző kérdés következményeit.

Ha a könyvvizsgáló számára egy adott joghatóság jogszabálya vagy szabályozása előírja, hogy a könyvvizsgálói jelentésben konkrét formátum vagy megszövegezés használatával hivatkozzon az egyéb információkra, a könyvvizsgálói jelentésnek csak akkor szabad a nemzetközi könyvvizsgálati standardokra hivatkoznia, ha a könyvvizsgálói jelentés legalább a következő elemeket tartalmazza:

- a könyvvizsgáló által a könyvvizsgálói jelentés dátuma előtt megszerzett egyéb információk azonosítása;
- a könyvvizsgáló egyéb információkra vonatkozó felelősségeinek leírása; és
- egyértelmű kijelentés a könyvvizsgáló ebből a célból végzett munkájának eredményéről.

Az egyéb információkhoz kapcsolódó jelentéskészítési szempontok vonatkoznak a jelen Útmutató 17. fejezetében tárgyalt jelentéskészítésre.

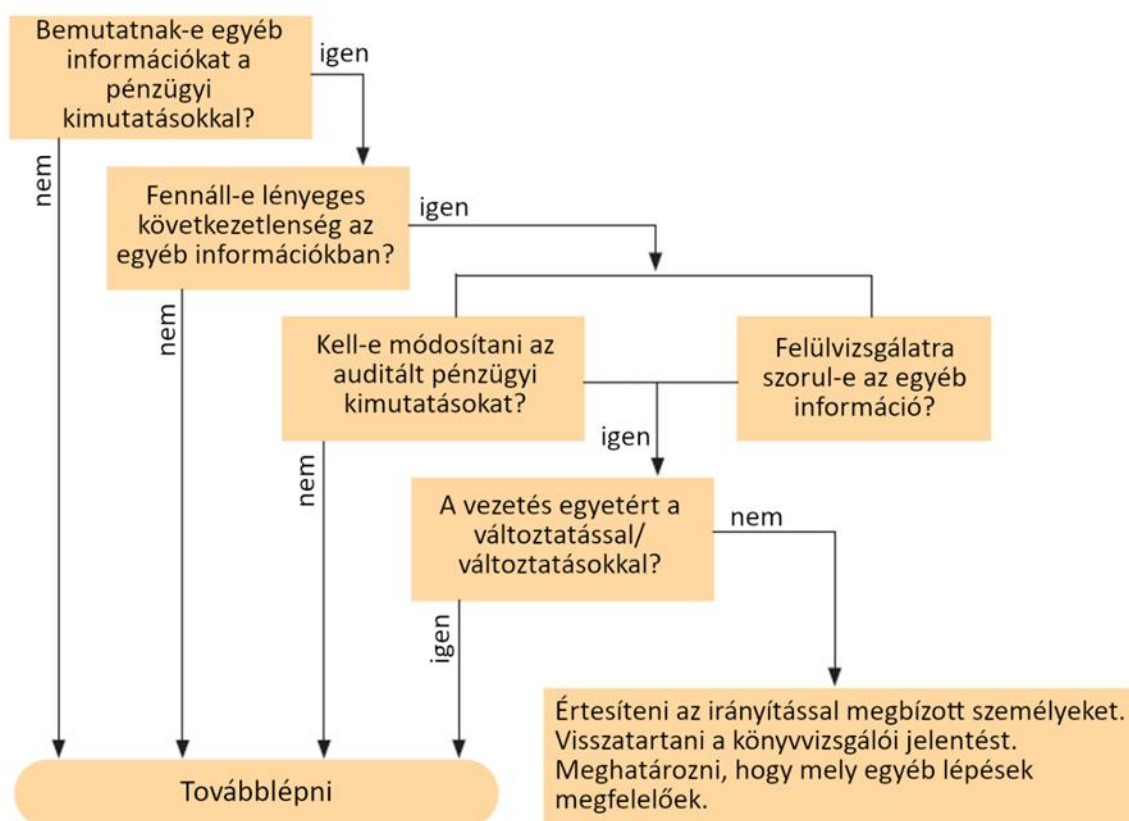
Dokumentálás

A könyvvizsgálónak dokumentálnia kell az eljárásokat, amelyeket az egyéb információk kapcsán végrehajtott.

Emellett azoknak a végső egyéb információknak a másolatát, amelyeken dolgozott, bele kell foglalni a könyvvizsgálati dokumentációba.

Néhány kulcsfontosságú követelmény összegzését az alábbi ábra foglalja össze.

15.9–14. ábra



16. Könyvvizsgálati dokumentáció

A fejezet tartalma	Vonatkozó nemzetközi könyvvizsgálati standardok
A könyvvizsgálati terv és a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték dokumentálásával és az annak végső tárolásával kapcsolatos különböző előírások.	ISQC1, 220, 230, 240, 300, 315 (felülvizsgált), 330

Bekezdés száma	A nemzetközi könyvvizsgálati standard célja(i)
230.5	A könyvvizsgáló célja olyan dokumentáció készítése, amely: (a) a könyvvizsgálói jelentés alapján elegendő és megfelelő rögzítést szolgáltatja, valamint (b) Bizonyíték arra, hogy a könyvvizsgálatot a nemzetközi könyvvizsgálati standardok, valamint a vonatkozó jogi és szabályozási követelmények szerint tervezték meg és hajtották végre.

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
230.6	A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában a következő kifejezéseknek az alábbi jelentésük van: (a) Könyvvizsgálati dokumentáció – a végrehajtott könyvvizsgálati eljárások, megszerzett releváns könyvvizsgálati bizonyítékok és a könyvvizsgáló által levont következtetések nyilvántartása (a „munkapapírok” kifejezés is használatos). (b) Könyvvizsgálati dosszié – egy vagy több mappa vagy más tárolóközeg fizikai vagy elektronikus formában, amely egy konkrét megbízásra vonatkozó könyvvizsgálati dokumentáció nyilvántartásait tartalmazza. (c) Tapasztalt könyvvizsgáló – olyan (a társaság szempontjából akár belső, akár külső) személy, akinek vannak gyakorlati könyvvizsgálati tapasztalatai, és aki megfelelő ismeretekkel rendelkezik: (i) a könyvvizsgálati eljárásokról, (ii) a nemzetközi könyvvizsgálati standardokról és a vonatkozó jogi és szabályozási követelményekről, (iii) az üzleti környezetről, amelyben a gazdálkodó egység működik, valamint (iv) a gazdálkodó egység ágazata szempontjából releváns könyvvizsgálati és pénzügyi beszámolási kérdésekről.
230.7	A könyvvizsgálónak időben el kell készítenie a könyvvizsgálati dokumentációt. (Hiv.: A1. bekezdés)

16.1 Áttekintés

A könyvvizsgálati dosszié dokumentálása (akár papíron, akár elektronikusan történik) kritikus szerepet játszik:

- a megbízásért felelős munkacsoport támogatásában a könyvvizsgálat tervezése és végrehajtása során;
- bizonyíték nyújtásában annak demonstrálására, hogy a tervezett könyvvizsgálati eljárásokat valóban végrehajtották;
- a megbízás ellenőreinek a feladataik szakmai standardoknak megfelelő végrehajtásában történő támogatásában (beleértve a megbízáshoz kapcsolódó minőségellenőröket is);
- a könyvvizsgálói vélemény kialakításában érintett megítélések rögzítésében, valamint
- a gazdálkodó egység jövőbeni könyvvizsgálatai szempontjából továbbra is jelentős kérdések rögzítésében.

MÉRLEGELENDŐ SZEMPONTOK

Nem szükséges dokumentációt biztosítani a nemzetközi könyvvizsgálati standard olyan követelményeiről, amelyek nem relevánsak az adott körülmények között. Ez ott vonatkozik, ahol a teljes nemzetközi könyvvizsgálati standard tárgyaltan (például a 610. (2013-ban felülvizsgált) témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard, amikor a gazdálkodó egység nem rendelkezik belső audit funkcióval), vagy ha az adott nemzetközi könyvvizsgálati standard olyan feltételhez kötött, amely a gazdálkodó egységnél nem áll fenn.

A jó könyvvizsgálati dokumentáció megfelelően szervezett és az elvégzett munkáról, a megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékról, az alkalmazott jelentős szakmai megítélésekről és a levont következtetésekről biztosít nyilvántartást.

16.1–1. ábra

A könyvvizsgálati dosszié dokumentálásának szükségessége	<ul style="list-style-type: none"> • Alátámasztja a könyvvizsgáló pénzügyi kimutatásban szereplő összes releváns állításra vonatkozó következtetéseit. • Bizonyítékot nyújt arra, hogy a megbízás megfelel a szakmai standardoknak. • Bizonyítékot nyújt arra, hogy a mögöttes számviteli nyilvántartások és a főkönyvön és az analitikákon kívüli forrásból megszerzett információk megfelelnek a pénzügyi kimutatásoknak vagy levezethetők azokból.
---	--

A kisebb gazdálkodó egységek könyvvizsgálati dokumentációja általában véve kevésbé terjedelmes, mint a nagyobb gazdálkodó egységeké. Ez különösen ott vonatkozik, ahol:

- a megbízásért felelős partner hajtja végre az egész könyvvizsgálati munkát. A dokumentáció nem tartalmaz csoportmegbeszélésekhez, a feladatok kiosztásához vagy felügyeletéhez kapcsolódó kérdéseket, továbbá
- néhány kérdés annyira egyértelmű, hogy kényelmesebben kezelhető egyetlen dokumentumban, amely kereszthivatkozásokat tartalmaz az alátámasztó munkapapírokhoz. Ez magában foglalhat egy vagy több területet, mint például a gazdálkodó egység és a belső kontroll megismerését, az átfogó könyvvizsgálati stratégiát és könyvvizsgálati tervet, a lényegességet, a becsült kockázatokat, az észlelt jelentős kérdéseket és a levont következtetéseket.

Mérlegelendő szempontok

Az ügyfeladatok biztonsága és bizalmas jellege

A könyvvizsgálóra ügyfelek bizalmas tanácsadóként tekintenek. Ez a bizalom arra kötelezi a könyvvizsgáló cégeket, hogy elegendő kontrollt vezessenek be és tartsanak fenn a megbízáshoz kapcsolódó és egyéb ügyfél-információkat tartalmazó dossziékban szereplő ügyfél-információk védelmére.

Ez a kérdés még fontosabbá válik ott, ahol az ügyfeladatokat harmadik félnél tárolják, például egy felhőben. El lehet képzelni, hogy az ügyfelek mennyire felháborodnának, ha kiderülne, hogy információikat jelszóvédelem vagy titkosítás nélkül, vagy olyan számítógépes berendezésen tárolták, amelyet elloptak.

Számos joghatóság területén a jogi követelmények konkrétan foglalkoznak az adatbiztonsággal és a titoktartással. Az ilyen előírásokat meg kell ismerni és a megfelelés érdekében a szükséges intézkedéseket meg kell hozni.

A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésekhez kapcsolódó dokumentáció

A Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálása a független könyvvizsgálói jelentésben című, 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard foglalkozik azokkal a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésekkel, amelyeket bele kell foglalni a könyvvizsgálói jelentésbe. Ez kötelező a tőzsdén jegyzett gazdálkodó egységeknél, de előírás lehet a helyi törvények, szabályozások szerint is, például közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó egységeknél vagy állami szektorbeli gazdálkodó egységeknél. Emellett a könyvvizsgálók önkéntesen vagy a vezetés vagy az irányítással megbízott személyek kérésére kommunikálhatják a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdéseket a könyvvizsgálói jelentésben.

Ahol a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard alkalmazandó, ott szakmai megítélés kérdése annak meghatározása, hogy léteznek-e kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések vagy sem. Az ilyen megítéléseket dokumentálni kell. (Lásd 230. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 8. és A10. bekezdések)

Ez magában foglalja:

- a. Azokat a kérdéseket, amelyek jelentős könyvvizsgálói figyelmet igényeltek a könyvvizsgálat végrehajtása során.
- b. Az indoklást arra, hogy a könyvvizsgáló hogyan döntötte el, hogy az adott kérdések olyan kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések-e vagy sem, amelyeket közölni kell a könyvvizsgálói jelentésben; valamint
- c. Ahol ez vonatkozik, a magyarázatot ott, ahol:
 - i. nincsenek olyan kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések, amelyeket kommunikálni kell a könyvvizsgálói jelentésben.
 - ii. a könyvvizsgáló nem kommunikál a könyvvizsgálói jelentésben egy olyan kérdést, amelyet kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésként határoztak meg.

A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésekre vonatkozó további iránymutatást a jelen Útmutató 17. fejezete tartalmazza.

Az egyéb információkhoz kapcsolódó dokumentáció

A jelen útmutató 15.9. bekezdése a 720. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard azon követelményeivel foglalkozik, amelyek a gazdálkodó egység éves jelentésében szereplő vagy a pénzügyi kimutatásokkal közzétett egyéb információkra vonatkoznak.

Ahol a 720. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard alkalmazandó, a könyvvizsgálati dokumentációnak a következőket kell tartalmaznia:

- a 720. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard szerint az egyéb információkhoz kapcsolódóan végrehajtott eljárások dokumentációja; és
- az egyéb információk végleges változata, amelyekre vonatkozóan a könyvvizsgáló elvégezte a munkát.

Speciális dokumentációs előírások

Számos nemzetközi könyvvizsgálati standard tartalmaz a dokumentációra vonatkozó speciális előírásokat, amelyek célja a 230. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeinek a tisztázása. Az alábbi táblázat a nemzetközi könyvvizsgálati standardok azon bekezdéseire tartalmaz hivatkozást, amelyek a dokumentációra vonatkozó speciális követelményeket ismertetik. Ez nem jelenti azt, hogy a nemzetközi könyvvizsgálati standardokban nincsenek olyan, dokumentációra vonatkozó követelmények, amelyeket a következő lista nem tartalmaz.

16.2–1. ábra

NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD	Cím	Bekezdések
210	Megegyezés a könyvvizsgálati megbízások feltételeiről	10–12
220	A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának minőség-ellenőrzése	24–25
230	Könyvvizsgálati dokumentáció	Összes
240	A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelőssége a pénzügyi kimutatások	44–47
250 (felülvizsgált)	A jogszabályok és szabályozások figyelembevétele a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál	29
260 (felülvizsgált)	Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel	23
300	A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának tervezése	12
315 (felülvizsgált)	A lényeges hibás állítás kockázatának azonosítása és felmérése a gazdálkodó egység és környezetének	32
320	Lényegesség a könyvvizsgálat tervezésében és végrehajtásában	14
330	A könyvvizsgáló válaszai a becsült kockázatokra	28–30
450	A könyvvizsgálat során azonosított hibás állítások értékelése	15
540	Számviteli becslések – beleértve a valós értékre vonatkozó számviteli becsléseket is – és a kapcsolódó közzétételek könyvvizsgálata	23
550	Kapcsolt felek	28
600	Speciális szempontok – Csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatai (beleértve a komponensek könyvvizsgálóinak munkáját)	50
610 (2013-ban felülvizsgált)	A belső auditorok munkájának felhasználása	36–37
701	Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálása a független könyvvizsgálói jelentésben	18
720 (felülvizsgált)	A könyvvizsgáló egyéb információkkal kapcsolatos felelőssége	21–24

16.2 A könyvvizsgálati dosszié rendszerezése

A vállalat egészére vonatkozó politikáknak kell kezelniük a könyvvizsgálati dosszié rendszerezésének és indexálásának kérdését. Az olyan következetes megközelítésnek, mint a standard indexálás, számos előnye van, többek között az, hogy:

- lehetővé teszi a konkrét munkapapírok könnyű megtalálását és a könyvvizsgálati munkacsoport tagjai közötti megosztását;
- megkönnyíti a dosszié különböző ellenőrök, például a menedzser, a megbízásért felelős partner, a megbízáshoz kapcsolódó minőségellenőr és a minőségellenőr általi ellenőrzését;

- következetességet biztosít a társaság könyvvizsgálati dossziéi között, valamint
- támogatja a minőség-ellenőrzési funkciókat, például a hiányzó aláírások, az érvénytelen kereszthivatkozások és a nem egyértelmű ellenőrzési feljegyzések ellenőrzését.

A könyvvizsgálati dokumentációt általában a munka logikai felosztásával, egy indexáló rendszer felhasználásával rendszerezik. Ha a fájl elektronikus, az indexálás történhet mappák és almappák formájában. A könyvvizsgálati dokumentáció egyes darabjai létrejöttükkor olyan egyedi hivatkozást kapnak, amely közvetlenül az átfogó fájlindexhez kapcsolódik.

A könyvvizsgálati dosszié lehetséges indexeire az alábbi ábra összegez két példát. Az első példa

a dokumentumokat a szerint csoportosítja, hogy a könyvvizsgálati folyamat során mikor készülnek el. Megjegyzendő, hogy a teljességre vonatkozó dokumentumokat (a papír alapú dossziéknál) általában a dosszié tetején helyezik el a keresés megkönnyítése érdekében. A második indexcsoport a pénzügyi kimutatás területei szerint dokumentál (pl. kötelezettségek, követelések, árbevétel stb.). Ebben a dossziében a kockázatbecsléshez és a készletre adott kockázati válaszhoz kapcsolódó összes dokumentum a készlet fejezet alatt található. A harmadik alternatíva a két megközelítés kombinálása, ahol néhány dokumentum a könyvvizsgálati folyamat fázisa, míg a többi a pénzügyi kimutatások területei szerint lenne rendszerezve.

16.2–1. ábra

Könyvvizsgálati fázis szerinti index (kivonatok egy indexből)		A pénzügyi kimutatások területei szerinti index (kivonatok egy indexből)	
100–200	Pénzügyi kimutatások és könyvvizsgálói jelentés	10	Pénzügyi kimutatások és könyvvizsgálói jelentés
201–300	Adóbevallások stb.	11	A fájl teljességére vonatkozó feljegyzések, ellenőrzőlisták stb.
301–400	Dosszié teljessége , például a jelentős döntésekre vonatkozó feljegyzések, ellenőrzőlisták és a vezetés teljességi nyilatkozatai	12	Átfogó könyvvizsgálati stratégia
401–500	Könyvvizsgálati tervezés , beleértve a könyvvizsgálati stratégiát és a lényegességet	15	Lényegesség
501–600	Kockázatbecslés , beleértve a gazdálkodó egység és a belső kontroll megismerését is	A	Készpénz
601–700	Kockázatra adott válasz , beleértve a részletes könyvvizsgálati terveket is, a pénzügyi kimutatás adott területe szerint	C	Követelések
701–799	Egyéb alátámasztó dokumentumok, például próbaegyenlegek és jelentések	D	Készlet
800	Pénzügyi beszámolási keretelvek	BB	Kötelezettségek
		DD	Hosszú távú adósság
		20	Bevételek
		30	Beszerezések
		40	Bérszámfejtés
		50	Adózás
		100	Fordulónap utáni események
		120	Függő tételek
		150	Egyéb alátámasztó dokumentumok, például próbaegyenlegek és jelentések

16.3 Gyakori kérdések a könyvvizsgálati dokumentációról

A könyvvizsgálati dokumentációval kapcsolatos gyakori kérdések közé tartoznak a következők.

16.3–1. ábra

Kérdés	Válasz
Kinek a tulajdona a könyvvizsgálati dosszié?	Ha jogszabály vagy szabályozás másként nem rendelkezik, a könyvvizsgálati dokumentáció a könyvvizsgáló társaság tulajdona.
A gazdálkodó egység megvizsgált nyilvántartásainak másolatait meg kell őrizni a könyvvizsgálati dossziében?	Nem. Mindössze a vizsgált ügyletek/eljárások néhány azonosító jellemzőjére van szükség, hogy a munkát szükség szerint meg lehessen ismételni vagy a kivételeket ki lehessen vizsgálni. Az azonosító jellemzők közé tartoznak: <ul style="list-style-type: none"> dátumok és egyedi ügyletszámok az adatok teszteléséhez; az eljárás hatóköre és a felhasznált sokaság (például, egy meghatározott összeg feletti valamennyi naplótétel a naplófőkönyvből); forrás, kezdőpont, mintavételezési intervallum a szisztematikus mintavételhez.

Kérdés	Válasz
	<ul style="list-style-type: none"> • A munkavállalói interjúknál szükséges a név, a munkakör és az interjú dátuma, valamint • Megfigyeléseknél a megfigyelt folyamat vagy ügy, az illetékes személyek, azok egyedi felelősségei, és az, hogy hol/mikor került sor a megfigyelésre. <p>Ugyanakkor a gazdálkodó egység nyilvántartásainak kivonatait vagy másolatait (például a jelentős szerződéseket és megállapodásokat) is be lehet vonni, ha az helyénvalónak tekinthető.</p>
<p>A könyvvizsgálati dosszié minden egyes oldalát el kell látnia szignóval és dátummal a készítőnek, majd az ellenőrnek is?</p>	<p>Nem. A munkapapírok szignózásának gyakorlata (annak jelzése, ki végezte el és ki ellenőrizte a könyvvizsgálati munkát) a megbízásért felelős munkacsoport felelősségre vonását teszi lehetővé. Ugyanakkor ez nem jelenti azt, hogy a munkapapírok dossziéjának minden oldalát szignózni és dátumozni kell. Például, az elkészítés és ellenőrzés bizonyítékát jelezni lehet a dosszié minden egyes szakaszánál, moduljánál vagy egységénél az egyes oldalak helyett. A munkapapírok elkészítésének (jellemzően asszisztensi szint) és azok részletes ellenőrzésének (jellemzően menedzseri szint) magában kell foglalnia minden munkapapírszakasz, -modul vagy -egység szignózását, míg az általános ellenőrzés (partneri szint) lehet, hogy csak a dosszié kulcsfontosságú szakaszainak megtekintését jelenti ott, ahol jelentős kockázatokat kezeltek vagy jelentős szakmai megítéléseket tettek.</p>
<p>Dokumentálni kell az ÖSSZES szempontot és a szakmai megítélések minden felhasználását?</p>	<p>Nem. Sem nem szükséges, sem nem gyakorlatias azt várni a könyvvizsgálótól, hogy dokumentáljon minden érintett kérdést vagy szakmai megítélést. A könyvvizsgálat során a jelentős kérdéseket és az adott kérdések kapcsán tett jelentős megítéléseket kell dokumentálni.</p> <p>A jelentős kérdések és megítélések dokumentálása megmagyarázza a könyvvizsgáló következtetéseit és megerősíti a megítélések minőségét. Ez gyakran a jelentős kérdéseket tartalmazó memorandum elkészítése révén, a könyvvizsgálat befejezésekor valósítható meg.</p>
<p>A pénzügyi kimutatók előzetes tervezeteit meg kell őrizni, ha jelentősen eltérnek a végleges pénzügyi kimutatóktól?</p>	<p>Nem. Nem kell megőrizni olyan dokumentációt, amely pontatlan volt vagy hatálytalanná vált.</p>
<p>Dokumentálni kell az olyan nemzetközi könyvvizsgálati standardok követelményeinek való meg nem felelést, amelyek nem vonatkoznak a könyvvizsgálatra?</p>	<p>Nem. A kivételes helyzeteken kívül minden „vonatkozó” nemzetközi könyvvizsgálati standardnak meg kell felelni. A nemzetközi könyvvizsgálati standard nem egyértelműen releváns, ha nem a teljes nemzetközi könyvvizsgálati standard alkalmazandó, vagy ha a nemzetközi könyvvizsgálati standard egyik követelménye feltételhez kötött és a feltétel nem áll fenn.</p>

16.4 Speciális dokumentációs előírások

Kockázatbecslés

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
240.44	<p>A könyvvizsgálónak bele kell foglalnia a könyvvizsgálati dokumentációba, amelyet a 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard által előírt, a gazdálkodó egység és környezetének megismerésére és a lényeges hibás állítás kockázatainak becslésére vonatkozó követelményekkel kapcsolatban készít:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) a megbízásért felelős munkacsoport megbeszélésén hozott jelentős döntéseket a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak a csalásból eredő lényeges hibás állításnak való kitettségére vonatkozóan, valamint (b) a pénzügyi kimutatások és az állítások szintjén fennálló, csalásból eredő lényeges hibás állítás azonosított és becsült kockázatait.
240.47	<p>Ha a könyvvizsgáló arra a következtetésre jutott, hogy a megbízás körülményei között nem alkalmazandó az a feltevés, amely szerint fennáll a bevételek megjelenítéséhez kapcsolódó csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázata, a könyvvizsgálónak bele kell foglalnia a könyvvizsgálati dokumentációba ezen következtetés okait.</p>
300.12	<p>A könyvvizsgálónak bele kell foglalnia a könyvvizsgálati dokumentációba:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) az átfogó könyvvizsgálati stratégiát; (b) a könyvvizsgálati tervet, továbbá (c) az átfogó könyvvizsgálati stratégiának és a könyvvizsgálati tervnek a könyvvizsgálati megbízás során végrehajtott bármely jelentős módosítását, valamint az ilyen módosítások okait. (Hiv.: A18–A21. bekezdés)
315.32	<p>A könyvvizsgálónak bele kell foglalnia a könyvvizsgálati dokumentációba:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) a megbízásért felelős munkacsoport megbeszélését, ha azt a 10. bekezdés előírja, valamint a meghozott jelentős döntéseket; (b) a gazdálkodó egységnek és környezetének a 11. bekezdésben meghatározott mindegyik aspektusáról és a belső kontrollnak a 14–24. bekezdésekben meghatározott mindegyik összetevőjéről szerzett ismeretek főbb elemeit; az információk forrását, amelyből az ismereteket szerezték; valamint a végrehajtott kockázatbecslési eljárásokat; (c) a pénzügyi kimutatások és az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás azonosított és becsült kockázatait a 25. bekezdésnek megfelelően; továbbá (d) a 27–30. bekezdések követelményeinek eredményeként azonosított kockázatokat és a kapcsolódó kontrollokat, amelyeket a könyvvizsgáló megismert. (Hiv.: A153–A156. bekezdés)

A tipikus könyvvizsgálati dokumentációnak a lent felsorolt tételeket kell tartalmaznia.

16.4–1. ábra

Kockázatbecslési fázis	Megjegyzések
<ul style="list-style-type: none"> • a megbízás előtti (ügyfél-elfogadási) eljárások • függetlenségi és etikai felmérések • megállapodási feltételek • a lényegesség szempontjai • átfogó könyvvizsgálati stratégia • a könyvvizsgálati munkacsoport megbeszélései, beleértve a csalásból eredő lényeges hibás állítás lehetséges okait • a végrehajtott kockázatbecslési eljárások és eredményeik • a lényeges hibás állítások azonosított becsült kockázatai (átfogó és állítás szinten) a gazdálkodó egység és a kapcsolódó belső kontroll megismerése alapján (ha van ilyen) • jelentős kockázatok • kommunikáció a vezetéssel és az irányítással megbízott személyekkel 	<p>Ne felejtse el aktualizálni a kockázatbecslési dokumentációt:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ha új kockázatok azonosítottak később a könyvvizsgálat során, és • amennyiben a további könyvvizsgálati eljárások végrehajtásának eredményeképpen módosításokra van szükség a kockázatbecslésekben vagy az azonosított lényegességben.

A kockázatra adott válasz

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
230.9	<p>A végrehajtott könyvvizsgálati eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének dokumentálásakor a könyvvizsgálónak rögzítenie kell:</p> <p>(a) a tesztelt konkrét tételek vagy kérdések azonosító jellemzőit; (Hiv.: A12. bekezdés)</p> <p>(b) azt, hogy ki végezte el a könyvvizsgálati munkát, és azt a dátumot, amikor ezt a munkát befejezték, valamint</p> <p>(c) azt, hogy ki tekintette át a könyvvizsgálati munkát, és ezen áttekintés dátumát és terjedelmét. (Hiv.: A13. bekezdés)</p>
240.45	<p>A könyvvizsgálónak a következőket kell belefoglalnia a könyvvizsgálónak a lényeges hibás állítások becsült kockázataira adott válaszaival kapcsolatos könyvvizsgálati dokumentációba, amelyet a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard ír elő:</p> <p>(a) a pénzügyi kimutatások szintjén fennálló, csalásból eredő lényeges hibás állítás becsült kockázataira adott átfogó válaszokat, valamint a könyvvizsgálati eljárások jellegét, ütemezését és terjedelmét, továbbá az ezen eljárások és az állítás szintjén fennálló, csalásból eredő lényeges hibás állítás becsült kockázatai közötti kapcsolatot, és</p> <p>(b) a könyvvizsgálati eljárások eredményeit, beleértve azokat az eljárásokat, amelyeket a kontrollok vezetés általi felülírásának kockázata kezelése céljából alakítottak ki.</p>
330.28	<p>A könyvvizsgálónak bele kell foglalnia a könyvvizsgálati dokumentációba:</p> <p>(a) a pénzügyi kimutatások szintjén fennálló lényeges hibás állítás becsült kockázatainak a kezelésére adott átfogó válaszokat, valamint az elvégzett további könyvvizsgálati eljárások jellegét, ütemezését és terjedelmét;</p> <p>(b) az ezen eljárások és az állítások szintjén becsült kockázatok közötti kapcsolatot; valamint</p> <p>(c) a könyvvizsgálati eljárások eredményeit, beleértve a következtetéseket, ahol azok egyébként nem egyértelműek. (Hiv.: A63. bekezdés)</p>
330.30	<p>A könyvvizsgáló dokumentációjának demonstrálnia kell, hogy a pénzügyi kimutatásokban lévő információk egyeznek a mögöttes számviteli nyilvántartásokkal vagy levezethetők azokból, beleértve közzétételek egyezését vagy levezetését, akár a főkönyvön és az analitikákon belülről, akár azokon kívülről szerzik be az ilyen információkat.</p>

A tipikus könyvvizsgálati dokumentációnak az alábbi tételeket kell tartalmaznia.

16.4–2. ábra

A kockázatra adott válasz fázisa	Megjegyzések
<ol style="list-style-type: none"> 1. Olyan könyvvizsgálati terv, amely kezeli: <ul style="list-style-type: none"> • a pénzügyi kimutatások összes lényeges területét; • a pénzügyi kimutatás és az állítás szintjén fennálló lényeges hibás állítás becsült kockázatait; • azoknak a végrehajtott további könyvvizsgálati eljárásoknak a jellegét, ütemezését és terjedelmét, amelyek a becsült kockázatokra reagálnak, valamint • az azonosított jelentős kockázatokat. 2. A másokkal folytatott konzultációk jellege és terjedelme. 3. A tesztelt állítás kapcsán megszerzett bizonyíték jelentősége és jellege. 4. A tesztből nyert eredmények világos magyarázata, és a kivételek vagy eltérések utánkövetésének módja. Ez magában foglalja: <ul style="list-style-type: none"> • a teszt alapját; • a sokaság kiválasztását; • a becsült kockázat szintjét, és • a mintavételezési intervallumokat, valamint a kezdőpont kiválasztását. 5. A könyvvizsgálati eljárások eredményeképpen hozott intézkedések, amelyek azt jelzik, hogy: <ul style="list-style-type: none"> • módosítani kell a tervezett könyvvizsgálati eljárásokat; • lényeges hibás állítások állhatnak fenn; • a pénzügyi kimutatások tartalmazhatnak kihagyásokat, vagy • a pénzügyi jelentéskészítés feletti belső kontroll terén jelentős hiányosságok vannak. 6. Az átfogó könyvvizsgálati stratégia szükséges módosítása (ha szükséges). 7. Jelentős megítélések alkalmazása a jelentős kérdések kapcsán a munka végrehajtása és az eredmények értékelése során. 8. A jelentős kérdések megbeszélése a vezetéssel. 9. Memorandumok, elemzések, az alkalmazott feltételezések részletei, és az, hogy a mögöttes információk érvényességét hogyan határozták meg. 10. Az alátámasztó dokumentációra tett kereszthivatkozások és bizonyíték arra, hogy a pénzügyi kimutatások megegyeznek a mögöttes számviteli nyilvántartásokkal vagy levezethetők azokból. 	<p>A könyvvizsgálati dokumentációnak meg kell állnia önmagban, és nem szükséges kiegészíteni szóbeli magyarázatokkal. Lásd a tapasztalt könyvvizsgálói megbeszéléseket lentebb.</p> <p>Gondoskodni kell a megfelelő sokaság kiválasztásáról a tesztelt állítás tekintetében.</p> <p>A vizsgált ügyfélnyilvántartások másolatait nem kell a dossziében tartani, de néhány azonosító jellemzőre, például számadatokra vagy dátumokra stb., szükség van azért, hogy szükség esetén valaki újra végrehajthassa a tesztet.</p>

Jelentéskészítés

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
230.10	A könyvvizsgálónak dokumentálnia kell a jelentős kérdéseknek a vezetéssel, az irányítással megbízott személyekkel és másokkal történő megbeszéléseit, beleértve a megvitatott jelentős kérdések jellegét, valamint azt, hogy mikor és kivel került sor a megbeszélésekre. (Hiv.: A14. bekezdés)
230.11	Ha a könyvvizsgáló olyan információt azonosított, amely nincs összhangban a könyvvizsgáló végső következtetésével valamely jelentős kérdésre vonatkozóan, dokumentálnia kell, hogyan kezelte ezt a következtetlenséget. (Hiv.: A15. bekezdés)
230.12	Ha kivételes körülmények között a könyvvizsgáló szükségesnek ítéli, hogy valamely nemzetközi könyvvizsgálati standardban szereplő releváns követelménytől eltérjen, dokumentálnia kell, hogyan érik el a végrehajtott alternatív könyvvizsgálati eljárások az adott követelmény célját, továbbá dokumentálnia kell az eltérés indokait. (Hiv.: A18–A19. bekezdés)
240.46	A könyvvizsgálónak bele kell foglalnia a könyvvizsgálati dokumentációba a vezetés, az irányítással megbízott személyek, a felügyeletek és mások felé tett, csalással kapcsolatos kommunikációt.

Az alábbi ábra felsorolja azokat a tipikus könyvvizsgálati dokumentációkat, amelyek a jelentéskészítési vagy a dosszié lezárási fázisára vonatkoznak.

16.4–3. ábra

Jelentéskészítés	Megjegyzések
<ul style="list-style-type: none"> • Befejezett könyvvizsgálati programok. • Dosszié-felülvizsgálatok bizonyítéka (vagyis szignók és ellenőrzőlisták stb.): <ul style="list-style-type: none"> – részletes (menedzseri/felettesi ellenőrzés); – a megbízásért felelős partner általi ellenőrzés, és – a megbízáshoz kapcsolódó minőség-ellenőrzés, ahol ez vonatkozik. • A végső következtetésekkel összhangban nem lévő vagy azokat cáfoló információk. • Az azonosított helyesbítetlen hibák pénzügyi hatásának és a vezetés válaszána összegrzése (pl. végrehajtott helyesbítések). • Nem elhanyagolható nem helyesbített hibás állítások. • Felmerülő jelentős kérdések: <ul style="list-style-type: none"> – az azok kezelésére hozott intézkedések (beleértve a megszerzett további bizonyítékot is), és – a levont következtetések alapja. • Ha segítséget nyújtottak (ahol a függetlenségi előírások ezt megengedik) a pénzügyi kimutatások tervezetének készítésénél, ismertetni kell a vezetéssel a kimutatások tartalmának ellenőrzése céljából tartott megbeszélések jellegét. Ilyenek például: <ul style="list-style-type: none"> – a megbeszélések dátumait; – az összetett számviteli elvek alkalmazására vonatkozó magyarázatokat, és – a vezetés által felvetett főbb kérdéseket. 	<p>Jegyzetelni kell a vezetéssel a jelentős kérdésekről tartott szóbeli megbeszéléseken és rögzíteni kell a válaszaikat. Ez segít biztosítani, hogy a könyvvizsgálati dokumentáció tartalmazza az összes jelentős döntés indoklását.</p> <p>Bele kell foglalni azokat az ügyféllel váltott vonatkozó e-maileket vagy szöveges üzeneteket is, amelyek jelentős kérdésekkel foglalkoznak.</p>

Jelentéskészítés	Megjegyzések
<ul style="list-style-type: none"> • Ha ez vonatkozik, a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések meghatározása a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard alapján. • Ha ez vonatkozik, a befejezett eljárások és az éves jelentésben szereplő egyéb információk végleges verziója vagy a vezetés által kibocsátott olyan egyéb dokumentumok, amelyek tartalmazzák a pénzügyi kimutatásokat. • A pénzügyi kimutatások és a könyvvizsgálói jelentés másolata a könyvvizsgálati dosszié fejezeteire történő keresztthivatkozásokkal. • A nemzetközi könyvvizsgálati standardok vonatkozó előírásaitól való eltérés okai, valamint az adott előírás céljának elérése érdekében végrehajtott alternatív könyvvizsgálati eljárások. • A társaság által előírt bármilyen, megbízást lezáró dokumentum. • A vezetéssel és az irányítással megbízott személyekkel folytatott összes kommunikáció másolata. • A könyvvizsgálati jelentés dátuma és a dokumentáció lezárásának dátuma (lásd a dosszié lezárásáról szóló megbeszélést lentebb). 	

16.5 A tapasztalt könyvvizsgáló

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
230.8	<p>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)</p> <ul style="list-style-type: none"> (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. bekezdés) (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. bekezdés)

A könyvvizsgálati dokumentációnak olyannak kell lennie, hogy az adott könyvvizsgálattal korábban kapcsolatban nem álló tapasztalt könyvvizsgáló megértse (például anélkül, hogy szükség lenne szóbeli magyarázatokra):

- a vonatkozó jogi, szabályozási és szakmai követelményeknek való megfelelés érdekében végrehajtott könyvvizsgálati eljárások jellegét, ütemezését és terjedelmét;
- a végrehajtott könyvvizsgálati eljárások eredményeit és a megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékokat, valamint
- a felmerült jelentős kérdések jellegét és az azokkal kapcsolatban levont következtetéseket.

16.6 Elektronikus dokumentumok

Sok könyvvizsgáló cég lecserélte a megbízáshoz kapcsolódó papír alapú dossziékat elektronikus mappákra (vagy a lecserélés folyamatban van). Néhány esetben, még ha a munkát elektronikusan hajtották is végre és úgy is ellenőrizték, papír dossziékat vezetnek a végrehajtott munka állandó nyilvántartásaként. A dokumentumokat/nyomtatványokat digitális formában nyitják meg, az ügyfélnyilvántartásokat elektronikusan beszkenelik és az összes adatot elektronikusan tárolják. Ezt csak akkor nyomtatják ki papíron, amikor az összes munkát befejezték és ellenőrizték.

Kétféle elektronikus dokumentum létezik:

- folyamatban lévő munka és
- statikus információk.

Folyamatban lévő munka

A folyamatban lévő munka dinamikus információkból áll, amelyek a könyvvizsgálat előrehaladtával alakulnak és aktualizálódnak. Ilyenek például az üres könyvvizsgálati formanyomtatványok és levélsablonok, az iparági ismeretek és a kulcsfontosságú teljesítménymutatók, a kérdőívek, a logikai fák, a vállalat politikái, a diagnosztika és a korábbi időszak pénzügyi adatai, információi, feltételezései stb., amelyeket fel lehet használni az időszak elemző eljárásainak végrehajtásakor. Ezeket az információkat gyakran szoftveralkalmazások és elektronikus könyvvizsgálati eszközök tartalmazzák.

Statikus információk

A statikus információk közé tartoznak a dosszié végleges dokumentumai, például a pénzügyi kimutatások és a befejezett munkapapírok, amelyek nem módosulnak és a jövőben szükségesek lehetnek a visszatekintéshez. A végleges vagy statikus dokumentumokat olyan formátumban kell megőrizni, hogy az információkat könnyen elő lehessen hívni a későbbi évek során.

Régi szoftver

Ha az információkat olyan formátumban tartják, amelyet egy szoftveralkalmazás használ, problémát okozhat, ha a szoftveralkalmazást új fájlformátummal frissítik. A régi fájl nem biztos, hogy meg lehet nyitni, kivéve, ha megtartják a régi szoftveralkalmazás egy példányát is. E probléma kiküszöbölése érdekében sok társaság a végleges fájl dokumentumait ún. „portable document format” (pdf) formátumban menti el. A pdf-et az állami ügynökségek és könyvvizsgáló cégek is elfogadják és használják a világ minden részén. A társaság politikáinak ki kell jelentenie, hogy a végleges dokumentumokat nem kell megszerkeszteni.

Az automatizálás előnyei

A könyvvizsgálati dosszié elektronikus formában történő vezetése lehetővé teszi az adminisztratív funkciók automatizálását és további rugalmasságot biztosít a megbízásért felelős munkacsoport tagjainak. Például:

- a konkrét munkapapírok hozzáférhetőek közvetlenül az indexből;
- a fájlokat és dokumentumokat könnyen meg lehet osztani vagy ellenőriztetni lehet másokkal, akik távol vannak;
- az indexből új könyvvizsgálati dossziékat és dokumentumokat lehet létrehozni, vagy át lehet azokat nevezni, vagy mozgatni, másolni vagy törölni lehet;
- a részletes indexet össze lehet csukni az átfogó struktúra megtekintéséhez, vagy szükség szerint ki is lehet nyitni, ami megkönnyíti a teljes kép átlátását és a kulcsfontosságú dokumentumok megtalálását;
- a fontos dokumentumoknak testre szabott neveket lehet adni. Ez segíthet más csoporttagoknak a dokumentum tartalmának az elnevezése alapján történő értelmezésében.
- az ellenőrzési funkciókat automatizálni lehet, például azt, hogy a könyvvizsgálati dosszié egészét vagy egy részét ellenőrizzék a kivételek, hiányzó ellenőrzési feljegyzések és a készítő/ellenőrző szignója szempontjából;

- a megbízásért felelős munkacsoport tagjai a fájldokumentumokat megoszthatják elektronikus beadási és kivételi eszközökkel;
- bizonyos dokumentumokat jelszó védhet a fokozott biztonság érdekében, továbbá
- a fájlokhoz történő hozzáférést le lehet korlátozni a jogosult munkatársakra.

Elektronikus eszközök használata a munkapapírokból

Három fontos alapelvet kell megjegyezni, ha a munkapapírok készítésénél elektronikus eszközöket veszünk igénybe:

- a nemzetközi könyvvizsgálati standardok összes követelménye továbbra is alkalmazandó;
- az elektronikus fájlok esetén elektronikus dokumentumkezelés szükséges. Ez olyan kérdéseket érint, mint hozzáférhetőség (például jelszavas hozzáférés), adatbiztonság, alkalmazáskezelés (beleértve a képzést is), biztonságimásolat-készítési rutin, szerkesztési jogosultságok, tárolóhelyek, ellenőrzési eljárások és döntések arról, hogy a fájlok mely módosításait fogják nyomon követni a szükséges könyvvizsgálati eseménynapló biztosítása érdekében, valamint
- a végleges dokumentumokat (az összes dokumentum, amelyet vezetni kell a könyvvizsgálói vélemény alátámasztásához) meg kell őrizni és hozzáférhetővé kell tenni a társaság fájlmegőrzési politikáinak megfelelően.

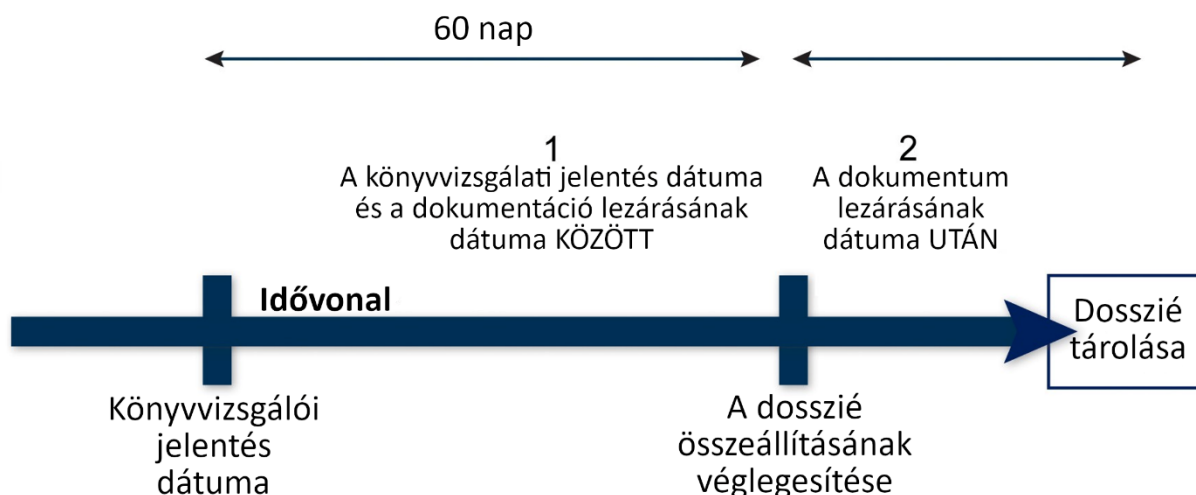
16.7 A fájl lezárása

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
230.13	Ha kivételes körülmények között a könyvvizsgáló új vagy további könyvvizsgálati eljárásokat hajt végre, vagy új következtetéseket von le a könyvvizsgálói jelentés dátumát követően, dokumentálnia kell: (Hiv.: A20. bekezdés) (a) a felmerült körülményeket, (b) a végrehajtott új vagy további könyvvizsgálati eljárásokat, megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékokat és levont következtetéseket, valamint ezek hatását a könyvvizsgálói jelentésre, valamint (c) azt, mikor és ki végezte el és tekintette át a könyvvizsgálati dokumentáció ebből eredő változtatását.
230.14	A könyvvizsgálónak a könyvvizsgálói jelentés dátumát követő megfelelő időn belül össze kell állítania a könyvvizsgálati dokumentációt egy könyvvizsgálati dossziéba, és időben be kell fejeznie a végleges könyvvizsgálati dosszié összeállításával kapcsolatos adminisztratív folyamatot a könyvvizsgálói jelentés dátuma után. (Hiv.: A21–A22. bekezdés)
230.15	A végleges könyvvizsgálati dosszié összeállításának befejezése után a könyvvizsgálónak semmilyen jellegű könyvvizsgálati bizonyítékot nem szabad törölnie vagy eltávolítania a megőrzési időszak lejárta előtt. (Hiv.: A23. bekezdés)
230.16	A 13. bekezdésben említett körülményektől eltérő körülmények között, ha a könyvvizsgáló szükségesnek tartja a meglévő könyvvizsgálati dokumentáció módosítását vagy új könyvvizsgálati dokumentummal való kiegészítését a végleges könyvvizsgálati dosszié összeállítását követően, a módosítások vagy kiegészítések jellegétől függetlenül dokumentálnia kell: (Hiv.: A24. bekezdés) (a) a konkrét okokat, amelyek azokat szükségessé tették, valamint (b) azt, hogy mikor és ki végezte el és tekintette át azokat.

A könyvvizsgálói jelentés dátumozása azt jelzi, hogy a könyvvizsgálati munka befejeződött. E dátumot követően nem áll fenn felelősség további könyvvizsgálati bizonyítékok keresésére.

A könyvvizsgálói jelentés dátumát követően a könyvvizsgálati dossziék végleges összeállításának megfelelő időben kell történnie. A végleges könyvvizsgálati dosszié összeállításához a megfelelő időkorlát rendszerint a könyvvizsgálói jelentés dátumát követő maximum 60 nap. Ezt illusztrálja az alábbi ábra. Részletesen lásd az 1. témaszámú nemzetközi minőség-ellenőrzési standardban és a 230. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardban.

16.7–1. ábra



A könyvvizsgálati dosszié módosítása

A könyvvizsgálati dosszié módosítására vonatkozó követelményeket az alábbiakban ismertetjük.

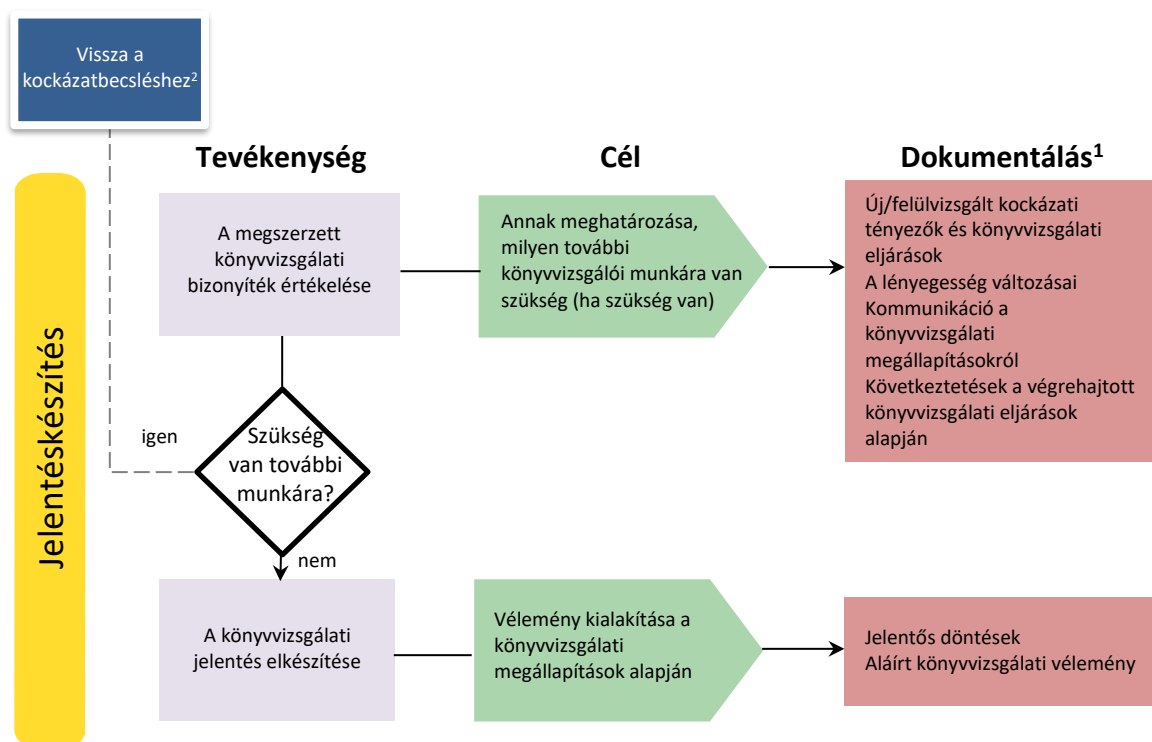
16.7–2. ábra

Időszak	Dátumok	Előírások
1	A könyvvizsgálói jelentés dátuma és a dokumentáció lezárásának dátuma KÖZÖTT	Adminisztratív változásoknál: <ul style="list-style-type: none"> • dokumentálni kell a megszerzett könyvvizsgálói bizonyíték jellegét; azt, hogy ki készítette és ellenőrizte az egyes dokumentumokat, és minden további lefűzendő feljegyzést, amire szükség lehet; • a hatálytalan dokumentációt törölni kell vagy ki kell dobni; • a munkapapírokat szortírozni kell, le kell válogatni és kereszthivatkozásokkal kell ellátni, és • alá kell írni minden ellenőrzőlistát, amely a dosszié összeállítási folyamatához kapcsolódik. A könyvvizsgálói bizonyítékban vagy a levont következtetésekben történt változások esetén olyan további dokumentációt kell készíteni, amely három fő kérdést kezel: <ul style="list-style-type: none"> • azt, hogy mikor és ki hajtotta végre a kiegészítést és tekintette át azokat (ha ez vonatkozik); • a kiegészítések konkrét okait, valamint • a kiegészítéseknek a könyvvizsgálói következtetésekre gyakorolt hatását (ha volt ilyen).
2	A dokumentum lezárásának dátuma UTÁN	A könyvvizsgálói dossziéből NEM szabad dokumentumokat törölni vagy eltávolítani, amíg a társaság fájlmegeőrzési időszaka le nem járt. Ha szükség van a könyvvizsgálói dokumentáció kiegészítésére (beleértve a módosításokat is) a dokumentáció lezárásának dátumát követően, a kiegészítések jellegétől függetlenül meg kell válaszolni a fenti 1. időszakra körvonalazott és a könyvvizsgálói bizonyíték módosítására vonatkozó három kérdést.

17. A pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakítása

A fejezet tartalma	Vonatkozó nemzetközi könyvvizsgálati standardok
Az alábbiakhoz kapcsolódó követelmények és szempontok: <ul style="list-style-type: none"> • a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakítása, valamint • egy megfelelően szövegezett könyvvizsgálói jelentés elkészítése. 	700 (Felülvizsgált) 701

17.0–1. ábra



Bekezdés száma	A nemzetközi könyvvizsgálati standard célja(i)
700.6	A könyvvizsgáló célja, hogy: <ol style="list-style-type: none"> véleményt alakítson ki a pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan a megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékból levont következtetések értékelése alapján, és egyértelműen fejezze ki a véleményt egy írásbeli jelentésben.

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
700.7	A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában a következő kifejezéseknek az alábbi jelentésük van: <ol style="list-style-type: none"> Általános célú pénzügyi kimutatások – általános célú keretelvek szerint készített pénzügyi kimutatások. Általános célú keretelvek – olyan pénzügyi beszámolási keretelvek, amelyeket a felhasználók széles köre pénzügyi információkkal kapcsolatos közös szükségleteinek a kielégítésére alakítottak ki. A pénzügyi beszámolási keretelvek lehetnek valós bemutatást vagy megfelelést előíró keretelvek. <p>A „valós bemutatást előíró keretelvek” kifejezést olyan pénzügyi beszámolási keretelvekre használják, amelyek a keretelvek követelményeinek való megfelelést írnak elő, és:</p> <ol style="list-style-type: none"> nyíltan vagy burkoltan elismerik, hogy a pénzügyi kimutatások valós bemutatásának megvalósításához szükséges lehet, hogy a vezetés a keretelvek által konkrétan előírt közzétételeken felüli közzétételeket tegyen; vagy nyíltan elismerik, hogy szükséges lehet, hogy a vezetés eltérjen a keretelvek valamely követelményétől a pénzügyi kimutatások valós bemutatásának megvalósítása érdekében. Ilyen eltérések várhatóan csak rendkívül ritka körülmények között szükségesek. <p>A „megfelelést előíró keretelvek” kifejezést olyan pénzügyi beszámolási keretelvekre használják, amelyek a keretelvek követelményeinek való megfelelést írnak elő, de nem tartalmazzák a fenti (i) vagy (ii) pontban foglalt elismeréseket.</p> Minősítés nélküli vélemény – a könyvvizsgáló által kibocsátott vélemény, amikor arra a következtetésre jut, hogy a pénzügyi kimutatásokat minden lényeges szempontból a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek szerint készítették el.
700.8	A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standardban a „pénzügyi kimutatásokra” történő hivatkozás „a teljes általános célú pénzügyi kimutatásokat” jelenti. A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményei határozzák meg a pénzügyi kimutatások prezentálását, felépítését és tartalmát, valamint azt, hogy a teljes körű pénzügyi kimutatások miből állnak.
700.9	A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standardban a „nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok”-ra történő hivatkozás a Nemzetközi Számviteli Standard Testület által kiadott nemzetközi pénzügyi beszámolási standardokat jelenti, a „nemzetközi költségvetési számviteli standardok”-ra történő hivatkozás pedig a Nemzetközi Költségvetési Számviteli Standard Testület által kiadott nemzetközi költségvetési számviteli standardokat.

17.1 Áttekintés







A könyvvizsgálati folyamat végső lépése a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték értékelése, az esetlegesen azonosított hibás állítások hatásának mérlegelése, a könyvvizsgálói vélemény kialakítása és a megfelelően szövegezett könyvvizsgálói jelentés elkészítése.

Ez a fejezet a következőkkel foglalkozik:

- A kétféle általános célú keretelv egyikének vagy mindkettőnek megfelelően elkészített pénzügyi kimutatások, amely elveket a felhasználók széles köre pénzügyi információkkal kapcsolatos közös szükségleteinek a kielégítésére alakítottak ki.

- Vélemény kialakítása a teljes általános célú pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan. Ez a megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékból levont következtetések értékelése alapján történik (lásd 17.3. bekezdés).
- A vélemény egyértelmű kifejezése egy írásbeli jelentésben, ami ismerteti a vélemény alapját is (lásd 17.3. bekezdés).
- A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésekhez kapcsolódó jelentéskészítési előírások áttekintése (lásd 17.5. bekezdés).
- A tőzsdén jegyzett társaságokra vonatkozó előírás a megbízásért felelős partner nevének közzétételéről (lásd 17.6. bekezdés).
- Egyéb jelentéskészítési előírások, beleértve például az egyéb jogi és szabályozási követelményekről történő jelentéskészítést is (lásd 17.7. bekezdés).
- A pénzügyi kimutatásokban prezentált kiegészítő információk jelentésének következményei (lásd 17.8. bekezdés), továbbá
- A jelentéskészítés következményei, ha a könyvvizsgálónak a nemzeti könyvvizsgálati standardoknak és a nemzetközi könyvvizsgálati standardoknak megfelelően is jelentenie kell. (Lásd a 17.9. bekezdést.)

A megfelelő jelentés elkészítése összetett feladat lehet és sok nemzetközi könyvvizsgálati standardot érint. A következő ábra a könyvvizsgálati jelentéshez kapcsolódó átfogó standardokat összegzi, és azt is jelzi, hogy az adott kérdést hol tárgyalja a jelen Útmutató:

A könyvvizsgálati jelentéshez kapcsolódó átfogó standardok					
700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard					
A vélemény kialakítása					
					
701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések	705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard A könyvvizsgálói vélemény minősítései	706. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard Figyelemfelhívó bekezdések és egyéb kérdések bekezdések	570. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard Kiterjesztett könyvvizsgálói jelentéskészítés a vállalkozás folytatása kapcsán	710. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard Összehasonlító adatok	720. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard Egyéb információk
1. kötet 17. fejezet 17.5. bekezdés	2. kötet 23. fejezet	2. kötet 24. fejezet	1. kötet 14. fejezet és 2. kötet, 24. fejezet	2. kötet 25. fejezet	1. kötet 15. fejezet 15.9. fejezet

Általában véve a kis- és középvállalkozások pénzügyi kimutatásainak a nemzetközi könyvvizsgálati standardok szerinti könyvvizsgálatánál, ahol a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdéseket nem mutatják be vagy nem csatolnak egyéb információkat, a minősítés nélküli könyvvizsgálói vélemény szövege lesz a standard. Természetesen lesznek kivételek, ahol további bekezdéseket kell hozzáadni, például,

figyelemfelhívó bekezdést vagy egyéb kérdések bekezdést.

A könyvvizsgálói jelentés következetessége segít:

- előmozdítani a hitelességet a globális piacon azáltal, hogy megkönnyíti azoknak a könyvvizsgálatoknak az azonosítását, amelyeket a globálisan elismert standardok szerint hajtottak végre, és
- elősegíteni a felhasználók általi megértést és azonosítani a szokatlan körülményeket (például a könyvvizsgálói jelentés minősítéseit), amikor azok felmerülnek.

Néhány joghatóság területén a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatára vonatkozó törvények vagy szabályozások eltérő szövegezést írhatnak elő a könyvvizsgálói véleményre vonatkozóan. Ugyanakkor a könyvvizsgálónak a vélemény kialakításáért való felelőssége ugyanaz marad. Ha a szövegezés jelentősen eltér a standard nemzetközi szövegezéstől, a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell annak kockázatát, hogy a felhasználók félreérthetik a megszerzett bizonyosságot. Ha fennáll ez a kockázat, további magyarázatot lehet hozzáadni a könyvvizsgálói jelentéshez.

17.2 Pénzügyi beszámolási keretek

A pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói véleményt a vonatkozó általános célú keretek kontextusában kell kibocsátani. Ezek olyan pénzügyi beszámolási keretek, amelyeket a felhasználók széles köre pénzügyi információkkal kapcsolatos közös szükségleteinek a kielégítésére alakítottak ki. Az elfogadható keretek közé tartoznak:

- Nemzetközi pénzügyi beszámolási standard kis- és középméretű gazdálkodó egységek számára
- Nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok, és
- Nemzetközi költségvetési számviteli standardok.

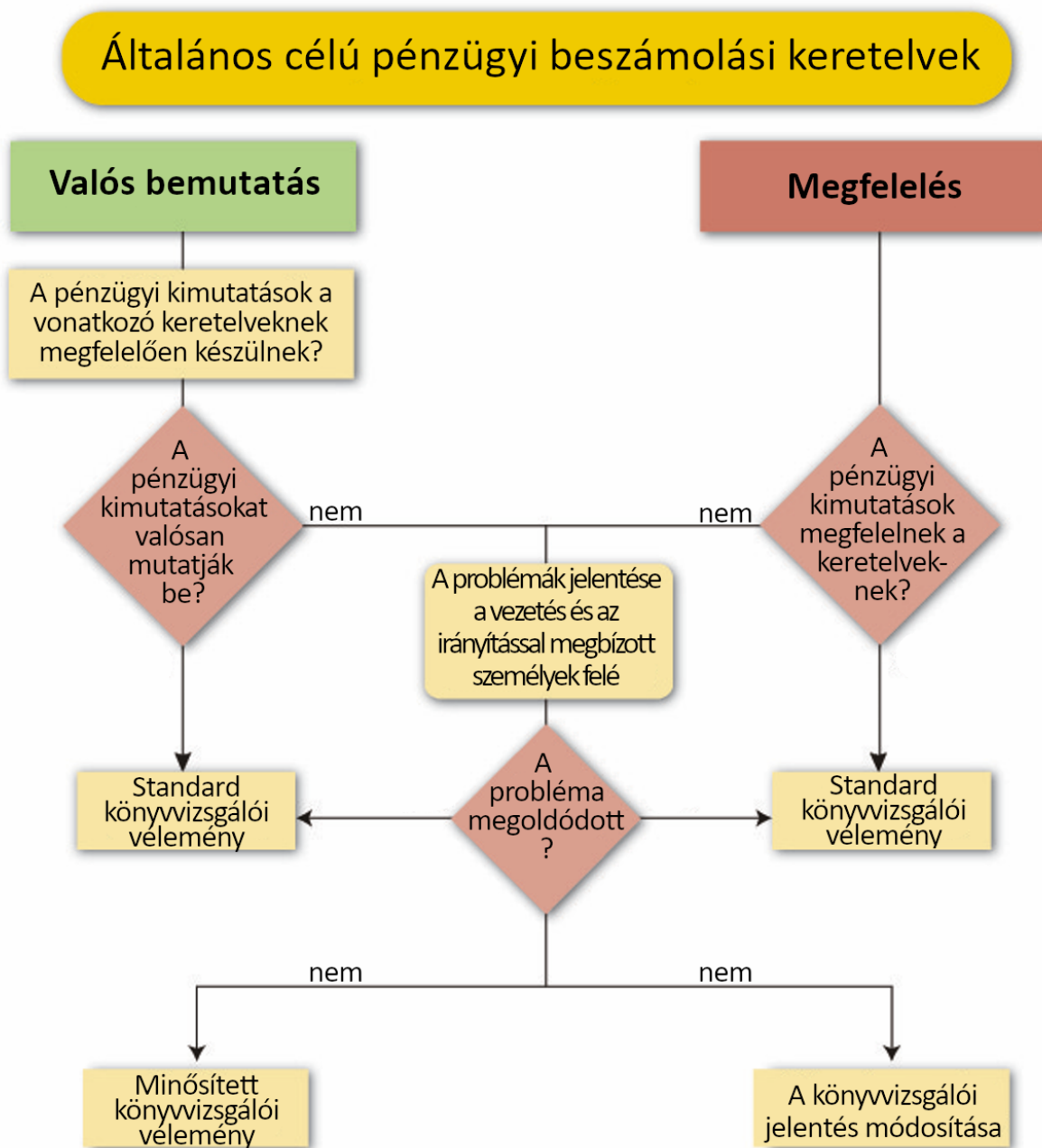
Kétféle általános célú keretelv létezik: a valós bemutatást előíró keretelvek és a megfelelést előíró keretelvek. Ezeket a keretelveket az alábbi ábra ismerteti.

17.2–1. ábra

Keretelvek	Leírás
<p>Valós bemutatást előíró keretelvek</p>	<p>Olyan pénzügyi beszámolási keretelvek (mint például a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok), amelyek a keretelvek követelményeinek való megfelelést írják elő, és:</p> <ul style="list-style-type: none"> i) nyíltan vagy burkoltan elismerik, hogy a pénzügyi kimutatások valós bemutatásának megvalósításához szükséges lehet, hogy a vezetés a keretelvek által konkrétan előírt közzétételeken felüli közzétételeket tegyen; vagy ii) nyíltan elismerik, hogy szükséges lehet, hogy a vezetés eltérjen a keretelvek valamely követelményétől a pénzügyi kimutatások valós bemutatásának megvalósítása érdekében. Ilyen eltérések várhatóan csak rendkívül ritka körülmények között szükségesek. <p>A könyvvizsgáló jelentést készít arról, hogy a pénzügyi kimutatások „minden lényeges szempontból valósan lettek-e bemutatva”, vagy „megbízható és valós képet adnak-e” azokról az információkról, amelyeket a pénzügyi kimutatások be kívánnak mutatni.</p>
<p>Megfelelést előíró keretelvek</p>	<p>Olyan pénzügyi beszámolási keretelvek, amelyek a keretelvek követelményeinek való megfelelést írják elő, de nem tartalmazzák a fenti (i) vagy (ii) pontban foglalt, „valós” bemutatásra vonatkozó elismeréseket. A könyvvizsgálóval szemben nem követelmény, hogy értékelje azt, hogy a pénzügyi kimutatások megvalósítják-e a valós bemutatást. Erre jó példa egy olyan, törvény vagy szabályozás által előírt pénzügyi beszámolási keretelv, amelyet a felhasználók széles köre pénzügyi információkkal kapcsolatos közös szükségleteinek a kielégítésére alakítottak ki.</p> <p>A könyvvizsgáló arra vonatkozóan bocsát ki jelentést, hogy a pénzügyi kimutatásokat minden lényeges szempontból például az „X joghatóság társasági törvénye” szerint állították-e össze.</p>

Az alábbiakban a véleménynek a két általános célú keretelv szerinti kialakítására vonatkozó döntési fát szemléltetjük.

17.2–2. ábra



Néhány esetben a könyvvizsgáló számára követelmény lehet, hogy a könyvvizsgálatot mindkét keretelv szerint hajtsa végre. Ezekben a helyzetekben a könyvvizsgálói véleménynek hivatkoznia kell a valós bemutatást előíró keretelvekre, valamint a vonatkozó jogi vagy szabályozási előírásokra.

Nemzeti standardok

A könyvvizsgálói jelentésben a nemzetközi könyvvizsgálati standardokra és a nemzeti könyvvizsgálati standardokra történő egyidejű hivatkozás helyénvaló, ha a kétféle standard követelményei nem ütköznek egymással. Amennyiben ellentét áll fenn, a könyvvizsgálói jelentés csak azokra a könyvvizsgálati standardokra (vagy a nemzetközi könyvvizsgálati standardokra, vagy a nemzeti könyvvizsgálati standardokra) hivatkozhat, amelyek szerint a könyvvizsgálói jelentés készült.

Például, az 570. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja a könyvvizsgáló számára, hogy plusz szakaszt szúrjon be a könyvvizsgálói jelentésbe, ha lényeges bizonytalanság áll fenn a vállalkozás folytatását illetően, miközben néhány nemzeti könyvvizsgálati standard tiltja az ilyen bekezdés alkalmazását.

17.3 A vélemény kialakítása

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
A pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakítása	
700.10	A könyvvizsgálónak arra vonatkozóan kell véleményt kialakítania, hogy a pénzügyi kimutatásokat minden lényeges szempontból a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretek szerint állították-e össze.
700.11	Ezen vélemény kialakításához a könyvvizsgálónak le kell vonnia az arra vonatkozó következtetést, hogy a könyvvizsgáló kellő bizonyosságot szerzett-e arról, hogy a pénzügyi kimutatások egésze nem tartalmaz akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítást. A következtetésnek a következőket kell figyelembe vennie: <ul style="list-style-type: none"> (a) a könyvvizsgáló arra vonatkozó következtetése – a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban –, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzett-e; (b) a könyvvizsgáló arra vonatkozó következtetése – a 450. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban –, hogy a nem helyesbített hibás állítások önmagukban vagy együttesen lényegesek-e, és (c) a 12–15. bekezdésekben előírt értékelések.
700.12	A könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy a pénzügyi kimutatások elkészítése minden lényeges szempontból a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretek követelményeivel összhangban történt-e. Ennek az értékelésnek magában kell foglalnia a gazdálkodó egység számviteli gyakorlatai minőségi szempontjainak mérlegelését, beleértve a vezetés megítéléseiben a lehetséges elfogultságra utaló jelzéseket is. (Hiv.: A1–A3. bekezdés)
700.13	A könyvvizsgálónak különösen értékelnie kell azt, hogy a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretek követelményeire figyelemmel: <ul style="list-style-type: none"> (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 számviteli politikák összhangban vannak-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretekkel és megfelelőek-e. (c) A vezetés számviteli becslései ésszerűek-e. (d) A pénzügyi kimutatásokban prezentált információk relevánsak, megbízhatóak, összehasonlíthatóak és érthetőek-e. Ezen értékelés végrehajtása során a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell, hogy: <ul style="list-style-type: none"> (i) 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; (ii) 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; továbbá (Hiv.: A6. bekezdés) (f) Megfelelő-e a pénzügyi kimutatásokban alkalmazott terminológia, beleértve az egyes pénzügyi kimutatások címeit is.
700.14	Ha a pénzügyi kimutatásokat valós bemutatást előíró keretek szerint készítik, a 12–13. bekezdésben előírt értékelésnek tartalmaznia kell azt is, hogy a pénzügyi kimutatások megvalósítják-e a valós bemutatást. A könyvvizsgáló arra vonatkozó értékelésének, hogy a pénzügyi kimutatások megvalósítják-e valós bemutatást, tartalmaznia kell a következők mérlegelését: (Hiv.: A7–A9. bekezdés) <ul style="list-style-type: none"> (a) a pénzügyi kimutatások átfogó prezentálása, felépítése és tartalma; és (b) hogy a pénzügyi kimutatások olyan módon mutatják-e be a mögöttes ügyleteket és eseményeket, amellyel megvalósítják a valós bemutatást.
700.15	A könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy a pénzügyi kimutatások megfelelően hivatkoznak-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretekre, vagy megfelelően ismertetik-e azokat. (Hiv.: A10–A15. bekezdés)

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
Vélemény formája	
700.16	A könyvvizsgálónak minősítés nélküli véleményt kell kibocsátania, ha arra a következtetésre jut, hogy a pénzügyi kimutatásokat minden lényeges szempontból a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek megfelelően állították össze.
700.17	Amennyiben a könyvvizsgáló: (a) arra a következtetésre jut, hogy a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték alapján a pénzügyi kimutatások egésze nem mentes a lényeges hibás állítástól; vagy (b) nem képes elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni azon következtetés levonásához, hogy a pénzügyi kimutatások egésze mentes a lényeges hibás állítástól, a könyvvizsgálónak minősítenie kell a könyvvizsgálói jelentésben lévő véleményt a 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.
700.18	Ha a valós bemutatást előíró keretelvek követelményeivel összhangban készített pénzügyi kimutatások nem valósítják meg a valós bemutatást, a könyvvizsgálónak meg kell vitatnia a kérdést a vezetéssel, valamint a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek előírásaitól és attól függően, hogy miként oldják meg az adott kérdést, meg kell határozni, hogy szükség van-e a könyvvizsgálói jelentésben szereplő vélemény minősítésére a 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban. (Hiv.: A16. bekezdés)
700.19	Ha a pénzügyi kimutatásokat megfelelést előíró keretelvek szerint készítették, a könyvvizsgálóval szemben nem követelmény, hogy értékelje azt, hogy a pénzügyi kimutatások megvalósítják-e a valós bemutatást. Ha azonban rendkívül ritka körülmények esetén a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy az ilyen pénzügyi kimutatások félvezetőek, meg kell vitatnia a kérdést a vezetéssel, és attól függően, hogy azt hogyan oldják meg, meg kell határozni, hogy ezt jelezze-e a könyvvizsgálói jelentésben, és ha igen, miként. (Hiv.: A17. bekezdés)

A vélemény kialakításakor a könyvvizsgálónak meg kell győződnie arról, hogy a pénzügyi kimutatásokat a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek szerint állították-e össze, az alábbi táblázat szerint.

17.3–1. ábra

Szempontok	
A könyvvizsgálói vélemény kialakítása	<p>Lényegesség</p> <p>Le kell vonni a következtetést, hogy:</p> <ul style="list-style-type: none"> a lényegesség továbbra is megfelelő-e a gazdálkodó egység tényleges pénzügyi eredményeinek kontextusában. a helyesbítés nélküli hibás állítások (beleértve az előző időszakhoz kapcsolódó, helyesbítés nélküli hibás állításokat) akár egyedileg, akár összevontan lényeges hibás állítást eredményezhetnek-e. (450. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard)
	<p>Könyvvizsgálati bizonyítékok</p> <ul style="list-style-type: none"> Szereztek-e elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot? (500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard) A vezetés számviteli becslései ésszerűek? A könyvvizsgálat végén vagy ahhoz közel végrehajtott elemző eljárások megerősítették a könyvvizsgálat során levont következtetéseket?

Szempontok	
A könyvvizsgálói vélemény kialakítása (folytatás)	<p>Számviteli politikák</p> <ul style="list-style-type: none"> • A pénzügyi kimutatások megfelelően teszik-e közzé a kiválasztott és alkalmazott jelentős számviteli politikákat? Ez magában foglalja a számviteli politikák relevanciájának mérlegelését a gazdálkodó egység szempontjából, valamint azt, hogy azokat érthetően mutatták-e be. • A kiválasztott és alkalmazott számviteli politikák összhangban vannak a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel és megfelelőek az adott körülmények között?
	<p>Pénzügyi kimutatások közzétételei</p> <ul style="list-style-type: none"> • A pénzügyi kimutatások hivatkoznak a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekre, vagy megfelelően ismertetik azokat? • A pénzügyi kimutatás összes közzététele a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek megfelelően készült? • Megfelelő a pénzügyi kimutatásokban alkalmazott terminológia, beleértve az egyes pénzügyi kimutatások címeit is? • A pénzügyi kimutatásokban prezentált információk relevánsak, megbízhatóak, összehasonlíthatóak és érthetőek? Ez magában foglalja annak mérlegelését, hogy az információkat megfelelően csoportosították-e, vonták-e össze vagy bontották-e alá, valamint megfelelően jellemezték-e; és hogy minden információt, amelyet bele kellett volna foglalni, belefoglaltak-e? Ez magában foglalja azt is, hogy a pénzügyi kimutatások átfogó bemutatását aláásták-e olyan információk belefoglalásával, amelyek nem relevánsak, vagy amelyek zavarják a közzétett kérdések megfelelő megismerését. • 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?
	<p>Valós bemutatást előíró keretelvek</p> <ul style="list-style-type: none"> • Az átfogó bemutatás, felépítés és tartalom (beleértve a megjegyzésekben szereplő közzétételeket is) hűen mutatja be a mögöttes ügyleteket és eseményeket a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek szerint? Ha nem, szükség van további közzétételekre azokon kívül, amelyeket a valós bemutatást előíró keretelvek konkrétan megkövetelnek? • A pénzügyi kimutatások a vezetés által a könyvvizsgálati folyamat eredményeképpen végrehajtott módosításokat követően összhangban vannak-e a gazdálkodó egységről és környezetéről szerzett ismeretekkel?
	<p>Megfelelést előíró keretelvek</p> <ul style="list-style-type: none"> • A pénzügyi kimutatások félrevezetőek? Ez csak rendkívül ritka körülmények között valószínű.

A fent körvonalazott értékelések eredményei alapján a könyvvizsgálónak meg kell határoznia, hogy az adott körülmények között a könyvvizsgálói jelentésnek melyik formája (minősítés nélküli vagy minősített) a megfelelő.

Megjegyzés: Ha a könyvvizsgálati jelentés tartalmazza a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdéseket, az nem módosítja vagy helyettesíti a vélemény minősítéseit, amikor azokra a konkrét könyvvizsgálati megbízás körülményei miatt szükség van.

Vélemény kibocsátása

A könyvvizsgálónak a véleményt a könyvvizsgálati megállapítások, valamint a pénzügyi beszámolók átfogó bemutatásának értékelése alapján kell kibocsátania, beleértve a közzétételeket is.

Minősítés nélküli vélemény

Minősítés nélküli véleményt kell kibocsátani, ha a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy a pénzügyi kimutatásokat minden lényeges szempontból a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek megfelelően állították össze (vagy megbízható és valós képet adnak...). (A vélemény szövegezése attól függ, hogy a könyvvizsgáló a valós bemutatást vagy a megfelelést előíró keretelvek szerint készíti-e a jelentését.)

Minősített vélemény

Minősített vélemény (705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard) kifejezésére akkor kerül sor, ha a könyvvizsgáló a megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékok alapján arra a következtetésre jut, hogy:

- (a) a pénzügyi kimutatások egésze nem mentes a lényeges hibás állítástól; vagy
- (b) nem képes elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni annak a következtetésnek a levonásához, hogy a pénzügyi kimutatások egésze mentes a lényeges hibás állítástól.

Háromféle minősített vélemény létezik:

1. Korlátozott vélemény;
2. Ellenvélemény, és
3. A véleménynyilvánítás visszautasítása.

A következő ábra (amelyet a 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard A1. bekezdése alapján készítettünk el) azt illusztrálja, hogy a kifejezendő vélemény típusát hogyan befolyásolja a könyvvizsgáló megítélése a következőkről:

- a minősítést előidéző kérdés jellege, és
- a pénzügyi kimutatásokra gyakorolt hatások vagy lehetséges hatások átfogó jellege.

17.3–2. ábra

A minősítést előidéző kérdés jellege	A könyvvizsgáló arra vonatkozó megítélése, hogy átfogóak-e a pénzügyi kimutatásokra gyakorolt hatások vagy lehetséges hatások	
	Lényeges, DE NEM átfogó	Lényeges ÉS átfogó
A pénzügyi kimutatások lényeges hibás állítást tartalmaznak	Korlátozott vélemény	Ellenvélemény
Az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték szerzésére való képtelenség	Korlátozott vélemény	A véleménynyilvánítás visszautasítása

A háromféle minősítés megfelelő alkalmazását szemlélteti az alábbi ábra:

17.3–3. ábra

Típus	Alkalmazhatóság	Szövegezés
Korlátozott vélemény	<p>Amikor a pénzügyi kimutatásokra gyakorolt hatás lényeges, de nem átfogó. Ez a következő esetekre vonatkozik:</p> <ul style="list-style-type: none"> Elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzett, de a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy – egyedileg vagy összevontan – olyan hibás állítás áll fenn, amely lényeges, de nem átfogó a pénzügyi kimutatások szempontjából, vagy A könyvvizsgáló nem tud elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni a véleménye megalapozásához. A könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy a fel nem tárt hibás állítások pénzügyi kimutatásokra gyakorolt lehetséges hatásai, ha vannak ilyenek, lényegesek lehetnek, de nem átfogóak. 	<p>„Véleményünk szerint a Korlátozott vélemény alapja szakaszban leírt kérdés hatásait (vagy lehetséges hatásait¹) kivéve, a mellékelt pénzügyi kimutatások valóban mutatják be ... ”</p>
Ellenvélemény	<p>Amikor a hibás állítás hatásai egyszerre lényegesek és átfogóak. Ez akkor vonatkozik, ha elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzett, de a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy – egyedileg vagy összevontan – a hibás állítások lényegesek és átfogóak a pénzügyi kimutatások szempontjából.</p>	<p>„Véleményünk szerint jelentésünk az Ellenvélemény alapja szakaszában tárgyalt kérdés jelentősége miatt a mellékelt pénzügyi kimutatások nem mutatják be valósan...”</p>
A véleménynyilvánítás visszautasítása	<p>Amikor a fel nem tárt hibás állítások lehetséges hatásai, ha vannak ilyenek, egyszerre lehetnek lényegesek és átfogóak. Ez akkor vonatkozik, ha a könyvvizsgáló nem tud elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni a véleménye megalapozásához, és arra a következtetésre jut, hogy a fel nem tárt hibás állítások lehetséges hatásai, ha vannak ilyenek, egyszerre lehetnek lényegesek és átfogóak. Ez vonatkozik azokra a rendkívül ritka körülményekre is, amikor a bizonytalanságok esetleges kölcsönhatása és a pénzügyi kimutatásokra gyakorolt lehetséges kumulatív hatásuk miatt nem lehet véleményt alkotni. Ez vonatkozik még akkor is, ha a könyvvizsgáló minden egyes bizonytalanságra vonatkozóan elegendő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzett.</p>	<p>„Nem nyilvánítunk véleményt a mellékelt pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan. A jelentésünk Véleménynyilvánítás visszautasításának alapja szakaszában leírt kérdés jelentősége miatt nem tudunk elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni a jelen pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói véleményünk megalapozásához.”</p>

1 A „lehetséges hatásokra” csak akkor szükséges hivatkozni, ha:

- a könyvvizsgáló nem tudja megállapítani a hatásokat, vagy
- a hatások számszerűsítése nem kivitelezhető.

Az ellenvélemény kibocsátásának vagy a véleménynyilvánítás visszautasításának egyetlen alternatívája a könyvvizsgálattól való visszalépés (ahol ez megengedett) és a vélemény kibocsátásának elmaradása lenne. Ugyanakkor bizonyos esetekben a visszalépés az adott joghatóság jogszabályai és szabályozásai alapján nem megengedett.

Ha minősített véleményre van szükség, a részleteket a Minősítés alapja bekezdésben kell megadni az alábbiak szerint.

17.3–4. ábra

<p>A minősítés alapjáról szóló rész</p>	<p>Cél Ismerteti a minősítés részleteit egy külön szakaszban, amely közvetlenül a könyvvizsgálói jelentés Vélemény szakasza után következik. A szakasz címe „A korlátozott vélemény alapja”, „Az ellenvélemény alapja” vagy „A véleménynyilvánítás visszautasításának alapja”.</p> <p>Szövegezés A szakasznak tartalmaznia kell (ahol alkalmazható):</p> <ul style="list-style-type: none"> • a minősítést előidéző kérdés leírását; • ha a lényeges hibás állítás a pénzügyi kimutatás konkrét összegeihez kapcsolódik (beleértve a számszerű közzétételeket is), az adott összegekhez kapcsolódó lényeges hibás állítás lehetséges hatásának/hatásainak leírását és számszerűsítését. Ez magában foglalhatja az érintett számlaegyenlegekre, ügyletcsoporthoz és közzétételekhez gyakorolt hatások, plusz az adózás előtti bevételre, a nettó jövedelemre és a saját tőkére gyakorolt hatás számszerűsítését; • ha ez vonatkozik, egy nyilatkozatot arról, hogy a hatások számszerűsítése nem kivitelezhető; • ha a lényeges hibás állítás szöveges közzétételekhez kapcsolódik, magyarázatot arról, mennyiben tévesek a közzétételek; • a kihagyott információk jellegét, kivéve, ha a közzétételek nem állnak könnyen rendelkezésre, a vezetést nem készítette el azokat vagy túlságosan terjedelmesek lennének a jelentésben; • az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték szerzésére való képtelenséget, valamint • az összes olyan azonosított kérdés leírását, amely a könyvvizsgálói véleményben minősítést igényelt volna. Azokban a ritka helyzetekben, amikor több kérdés is felmerül, az egy adott kérdéshez kapcsolódó ellenvélemény vagy véleménynyilvánítás visszautasítása nem igazolja olyan egyéb kérdések kihagyását, amelyek minősített könyvvizsgálói jelentést követeltek volna meg.
<p>Megjegyzések a pénzügyi kimutatásokhoz</p>	<p>A minősítés alapja szakaszban a könyvvizsgáló hivatkozhat a minősítést előidéző kérdésnek a pénzügyi kimutatásokhoz fűzött megjegyzésekben található kiterjedt tárgyalására.</p>

A jelen Útmutató 2. kötetének 23. fejezete a könyvvizsgálói jelentés minősítéseinek témájával foglalkozik.

További kommunikáció a könyvvizsgálói jelentésben

Bizonyos helyzetekben a könyvvizsgáló szükségesnek ítélni plusz bekezdések hozzáadását azért, hogy felhívja a felhasználó figyelmét bizonyos kérdésekre a könyvvizsgálói jelentésben.

A következő ábra illusztrálja a bekezdéseknek azt a két típusát, amelyet hozzá lehet adni a könyvvizsgálói jelentéshez.

17.3–5. ábra

Bekezdés típusa	Alkalmazhatóság	Példák
Figyelemfelhívó bekezdés	A figyelmet olyan fontos kérdésekre hívják fel, amelyeket már MEGFELELŐEN közzétettek a pénzügyi kimutatásokban. Ezek olyan, a pénzügyi kimutatásokban prezentált/közzétett kérdések, amelyek annyira fontosak, hogy alapvető szerepet játszanak abban, hogy a felhasználók megértsék a pénzügyi kimutatásokat.	<ul style="list-style-type: none"> • Rendkívüli peres ügyhöz vagy szabályozói intézkedéshez, fordulónap utáni eseményekhez, nagyobb katasztrófához kapcsolódó bizonytalanságok, egyéb jelentős bizonytalanságok és következtelenségek és egy új számviteli standard korai alkalmazása (ahol ez megengedett).
Egyéb kérdések bekezdések	A könyvvizsgálati funkció felhasználó általi megértéséhez kapcsolódó, de a pénzügyi kimutatásokban közzé NEM tett kérdések. Ezek olyan (a pénzügyi kimutatásokban prezentáltakon vagy közzétetteken kívüli) kérdések, amelyek a könyvvizsgálat, a könyvvizsgáló felelősségei és/vagy a könyvvizsgálói jelentés felhasználó általi megértéséhez kapcsolódnak.	<ul style="list-style-type: none"> • A könyvvizsgáló képtelensége a megbízástól való visszalépésre, annak ellenére, hogy az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzésére való képtelenségnek azért van lehetséges hatása, mert a hatókör vezetés általi korlátozása átfogó. • Törvény, szabályozás vagy általánosan elfogadott gyakorlat megkövetelheti vagy megengedheti a könyvvizsgálónak további kérdések kidolgozását. • Ha a könyvvizsgálói jelentés csak bizonyos felhasználóknak készült, terjesztésére korlátozások vonatkoznak.

A figyelemfelhívó bekezdés nem helyettesíti:

- a könyvvizsgálói vélemény minősítését, amikor az szükséges, vagy
- a vezetés által a pénzügyi kimutatásokban szerepeltetett kötelező közzétételeket.

Ha a könyvvizsgáló figyelemfelhívó vagy egyéb kérdések bekezdést készül beszúrni a könyvvizsgálói jelentésbe, először kommunikálnia kell ezt a szándékát, valamint a bekezdés javasolt szövegét a vezetés és az irányítással megbízott személyek felé.

A jelen Útmutató 2. kötetének 24. fejezete további iránymutatást nyújt arra, hogyan lehet (az „Egyéb kérdések” alatt) figyelemfelhívó és/vagy egyéb kérdések bekezdést beszúrni a könyvvizsgálói jelentésbe.

17.4 A könyvvizsgálói jelentés formája és szövegezése

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
A könyvvizsgálói jelentés	
700.20	A könyvvizsgálói jelentésnek írásban kell készülnie. (Hiv.: A18–A19. bekezdés)
A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alapján végrehajtott könyvvizsgálatokhoz készült könyvvizsgálói	
Cím	
700.21	A könyvvizsgálói jelentésnek olyan címet kell adni, amely egyértelműen jelzi, hogy az egy független könyvvizsgáló jelentése. (Hiv.: A20. bekezdés)
Címzett	
700.22	A könyvvizsgálói jelentést adott esetben a megbízás körülményei alapján kell címezni. (Hiv.: A21. bekezdés)
A könyvvizsgálói vélemény	
700.23	A könyvvizsgálói jelentés első szakaszának kell tartalmaznia a könyvvizsgáló véleményét, és a „Vélemény” címet kell viselnie.
700.24	A könyvvizsgálói jelentés Vélemény szakaszának: (a) azonosítania kell a gazdálkodó egységet, amelynek a pénzügyi kimutatásait könyvvizsgálták; (b) ki kell jelentenie, hogy a pénzügyi kimutatásokat könyvvizsgálták; (c) azonosítania kell a pénzügyi kimutatásokat alkotó egyes kimutatások címeit; (d) hivatkoznia kell a kiegészítő megjegyzésekre, ideértve a jelentős számviteli politikák összefoglalását; és (e) meg kell határoznia a pénzügyi kimutatásokat alkotó egyes kimutatások fordulónapját vagy a kimutatások által lefedett időszakokat. (Hiv.: A22–A23. bekezdés)
700.25	A valós bemutatást előíró keretelvekkel összhangban összeállított pénzügyi kimutatásokra vonatkozó minősítés nélküli vélemény kifejezésére a könyvvizsgálói véleménynek az alábbi, egyenértékűnek minősülő kifejezéseket kell használnia, hacsak jogszabály vagy szabályozás másképp nem rendelkezik erről: (a) Véleményünk szerint, a mellékelt pénzügyi kimutatások minden lényeges szempontból valóban mutatják be [...] a [vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel] összhangban; vagy (b) Véleményünk szerint a mellékelt pénzügyi kimutatások megbízható és valós képet adnak a [...] a [vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel] összhangban. (Hiv.: A24–A31. bekezdés)
700.26	A megfelelést előíró keretelvekkel összhangban összeállított pénzügyi kimutatásokra vonatkozó, minősítés nélküli vélemény kifejezésére a könyvvizsgálói vélemény az kell legyen, hogy a mellékelt pénzügyi kimutatások minden lényeges szempontból a [vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel] összhangban készültek. (Hiv.: A26–A31. bekezdés)
700.27	Ha a könyvvizsgálói véleményben a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekre történő hivatkozás nem a Nemzetközi Számviteli Standard Testület által kibocsátott nemzetközi pénzügyi beszámolási standardokra vagy a Nemzetközi Költségvetési Számviteli Standard Testület által kiadott nemzetközi költségvetési számviteli standardokra történik, a könyvvizsgálói véleménynek azonosítania kell a keretelvek származási joghatóságát.

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
Vélemény alapja	
700.28	<p>A könyvvizsgálói jelentésnek tartalmaznia kell egy „Vélemény alapja” szakaszt közvetlenül a „Vélemény” szakaszt követően, amely: (Hiv.: A32. bekezdés)</p> <p>(a) kijelenti, hogy a könyvvizsgálatot a nemzetközi könyvvizsgálati standardoknak megfelelően hajtották végre; (Hiv.: A33. bekezdés)</p> <p>(b) hivatkozik a könyvvizsgálói jelentés azon szakaszára, amely a könyvvizsgáló nemzetközi könyvvizsgálati standardok szerinti felelősségeinek leírását tartalmazza;</p> <p>(c) magában foglalja azt a kijelentést, hogy a könyvvizsgáló – a könyvvizsgálatra vonatkozó releváns etikai követelményeknek megfelelően – független a gazdálkodó egységtől, és teljesíti ezen követelményekből eredő egyéb etikai felelősségeit is. A kijelentésben azonosítani kell a releváns etikai követelmények származási joghatóságát, vagy utalni kell a Könyvvizsgálók Nemzetközi Etikai Standardok Testülete <i>Etikai kódex kamarai tag könyvvizsgálóknak</i> című kiadványára (az IESBA-kódexre); továbbá (Hiv.: A34–A39. bekezdés)</p> <p>(d) ki kell jelentenie, hogy a könyvvizsgáló véleménye szerint az általa megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték elegendő és megfelelő-e ahhoz, hogy a könyvvizsgálói vélemény alapjául szolgáljon.</p>
A vállalkozás folytatása	
700.29	Adott esetben a könyvvizsgálónak jelentését az 570. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard szerint kell elkészítenie.
Megjegyzés: A .30. és .31. bekezdések a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésekhez kapcsolódnak és a jelen Útmutató 17.5. bekezdése tárgyalja azokat.	
Felelősségek a pénzügyi kimutatásokért	
700.33	A könyvvizsgálói jelentésnek tartalmaznia kell egy „A vezetés felelőssége a pénzügyi kimutatásokért” szakaszt. A könyvvizsgálói jelentésnek nem szükséges konkrétan a „vezetésre” hivatkoznia, hanem azt a kifejezést kell használnia, amely az adott joghatóság jogi keretelveinek a kontextusában megfelelő. Néhány joghatóság területén a megfelelő hivatkozás az irányítással megbízott személyekre történő hivatkozás lehet. (Hiv.: A44. bekezdés)
700.34	<p>A könyvvizsgálói jelentés ezen szakaszának ismertetnie kell a vezetés felelősségét: (Hiv.: A45–A48. bekezdés)</p> <p>(a) a pénzügyi kimutatásoknak a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek szerinti elkészítéséért, valamint olyan belső kontrollért, amelyet a vezetés szükségesnek ítél olyan pénzügyi kimutatások elkészítéséhez, amelyek nem tartalmaznak akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítást; és</p> <p>(b) a gazdálkodó egység vállalkozás folytatására való képességének és annak felméréseért, hogy helyénvaló-e a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel alkalmazása, valamint adott esetben a vállalkozás folytatására vonatkozó kérdések közzétételéért. A vezetés ezen felméréseért való felelőssége kifejtésének tartalmaznia kell annak ismertetését, hogy mikor helyénvaló a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel alkalmazása. (Hiv.: A48. bekezdés)</p>
700.35	A könyvvizsgálói jelentés ezen szakaszában azonosítani kell a pénzügyi beszámolási folyamat felügyeletéért felelős személyeket is, amennyiben ezen felügyeletért felelős személyek nem azonosak a fenti 34. bekezdésben leírt felelősségeket ellátó személyekkel. Ebben az esetben e szakasz címének utalnia kell „Az irányítással megbízott személyek”-re, vagy az adott joghatóság jogi keretelvei kontextusában helyénvaló más kifejezésre is. (Hiv.: A49. bekezdés)
700.36	Amennyiben a pénzügyi kimutatásokat a valós bemutatást előíró keretelvek szerint készítették, a pénzügyi kimutatásokért való felelősségek könyvvizsgálói jelentésben szereplő ismertetésének a „pénzügyi kimutatások elkészítéséért és valós bemutatásáért” vagy a „megbízható és valós képet adó pénzügyi kimutatások elkészítéséért” hivatkozást kell tartalmaznia, az adott körülményeknek megfelelően.

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
A könyvvizsgáló felelősségei a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatáért	
700.37	A könyvvizsgálói jelentésnek tartalmaznia kell egy, „A könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatáért való felelősségei” szakaszt.
700.38	<p>A könyvvizsgálói jelentés ezen szakaszának: (Hiv.: A50. bekezdés)</p> <p>(a) ki kell jelentenie, hogy a könyvvizsgáló célja:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) kellő bizonyosságot szerezni arról, hogy a pénzügyi kimutatások egésze nem tartalmaz akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítást; és (ii) a könyvvizsgáló véleményét tartalmazó könyvvizsgálói jelentést bocsátani ki. (Hiv.: A51. bekezdés) <p>(b) ki kell jelentenie, hogy a kellő bizonyosság magas fokú bizonyosság, de nem garancia arra, hogy a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban elvégzett könyvvizsgálat mindig feltárja a létező lényeges hibás állítást; és</p> <p>(c) ki kell jelentenie, hogy a hibás állítások eredhetnek csalásból vagy hibából, és vagy:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) le kell írni, hogy lényegesnek minősülnek, ha önmagukban vagy együttesen ésszerű várakozások alapján befolyásolhatják a felhasználók adott pénzügyi kimutatások alapján meghozott gazdasági döntéseit; vagy (ii) meg kell adni a lényegesség fogalmát vagy ismertetését a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban. (Hiv.: A53. bekezdés)

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
700.39	<p>A könyvvizsgálói jelentésben a könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatások könyvvizgálatáért való felelősségei szakasznak továbbá: (Hiv.: A50. bekezdés)</p> <p>(a) ki kell jelentenie, hogy a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban elvégzett könyvvizgálat részeként a könyvvizsgáló szakmai megítélést alkalmaz és szakmai szkepticizmust tart fenn a könyvvizgálat egésze során, és</p> <p>(b) ismertetnie kell a könyvvizgálatot, kijelentve, hogy a könyvvizsgáló felelősségei az alábbiak:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) a pénzügyi kimutatások akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állításai kockázatainak azonosítása és felbecslése, az ezekre a kockázatokra reagáló könyvvizsgálati eljárások kialakítása és végrehajtása, valamint a könyvvizsgálói vélemény megalapozásához elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték szerzése. A csalásból eredő lényeges hibás állítás fel nem tárásának kockázata nagyobb, mint a hibából eredő, mivel a csalás magában foglalhat összejátszást, hamisítást, szándékos kihagyásokat, téves nyilatkozatokat, vagy a belső kontroll felülírását; (ii) a könyvvizgálat szempontjából releváns belső kontroll megismerése, hogy olyan könyvvizsgálati eljárásokat tervezzenek meg, amelyek az adott körülmények között megfelelőek, de nem azért, hogy a gazdálkodó egység belső kontrolljának hatékonyságára vonatkozóan véleményt nyilvánítsanak. Azokban az esetekben, amikor a könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatások könyvvizgálatához kapcsolódóan a belső kontroll hatékonyságára vonatkozó vélemény nyilvánítására vonatkozó felelőssége is van, ki kell hagynia azt, hogy a belső kontroll könyvvizsgáló általi mérlegelésének nem célja véleményt nyilvánítani a gazdálkodó egység belső kontroll hatékonyságára vonatkozóan; (iii) a vezetés által alkalmazott számviteli politikák megfelelőségének és a vezetés által készített számviteli becslések és kapcsolódó közzétételek ésszerűségének értékelése; (iv) következtetés levonása arra vonatkozóan, hogy helyénvaló-e a vezetés részéről a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel alkalmazása, valamint a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték alapján annak megállapítása, hogy fennáll-e lényeges bizonytalanság olyan eseményekkel vagy feltételekkel kapcsolatban, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban. Amennyiben a könyvvizsgáló azt a következtetést vonja le, hogy lényeges bizonytalanság áll fenn, a könyvvizsgálónak fel kell hívnia a figyelmet a könyvvizsgálói jelentésben a pénzügyi kimutatásokban lévő kapcsolódó közzétételekre vagy, amennyiben ezek a közzétételek nem megfelelők, véleményét minősítenie kell. A könyvvizsgáló következtetései a könyvvizsgálói jelentés dátumáig megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékon alapulnak. Jövőbeli események vagy feltételek azonban okozhatják azt, hogy a gazdálkodó egység nem tudja a vállalkozást folytatni. (v) amennyiben a pénzügyi kimutatásokat a valós bemutatást előíró keretek szerint készítik el, a pénzügyi kimutatások, beleértve a közzétételeket is, átfogó bemutatásának, felépítésének és tartalmának, valamint annak az értékelése, hogy a pénzügyi kimutatások a valós bemutatást megvalósító módon mutatják-e be a mögöttes ügyleteket és eseményeket. <p>(c) amennyiben a 600. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardot kell alkalmazni, tartalmaznia kell a könyvvizsgáló csoportaudit-megbízásban fennálló felelősségeinek leírását is, az alábbiak kijelentésével:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) a könyvvizsgáló felelőssége a csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény nyilvánításához elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szereznie a csoporton belüli gazdálkodó egységek vagy üzleti tevékenységek pénzügyi információinak vonatkozásában; (ii) a könyvvizsgáló felelős a csoportaudit irányításáért, felügyeletéért és elvégzéséért; és (iii) a könyvvizsgálói véleményért kizárólag a könyvvizsgáló felelős.

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
700.40	<p>A könyvvizsgálói jelentésben a könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatások könyvvizgálatáért való felelősségei szakasznak szintén: (Hiv.: A50. bekezdés)</p> <p>(a) ki kell jelentenie, hogy a könyvvizsgáló kommunikálja az irányítással megbízott személyeknek – egyéb kérdések mellett – a könyvvizsgálat tervezett hatókörét és ütemezését, a könyvvizsgálat jelentős megállapításait, ideértve a belső kontrollnak a könyvvizsgálat alatt a könyvvizsgáló által azonosított hiányosságait;</p> <p>(b) tőzsdén jegyzett gazdálkodó egységek pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálata esetében ki kell jelentenie, hogy a könyvvizsgáló nyilatkozik az irányítással megbízott személyeknek arról, hogy megfelel a függetlenségre vonatkozó releváns etikai követelményeknek, és kommunikálja feléjük mindazon kapcsolatokat és egyéb kérdéseket, amelyekről ésszerűen feltételezhető, hogy befolyásolják a könyvvizsgáló függetlenségét, valamint adott esetben a kapcsolódó biztosítékokat; és</p> <p>(c) tőzsdén jegyzett gazdálkodó egységek és bármely más olyan gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálata esetében, amelyek számára kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdéseket kommunikálnak a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban, ki kell jelentenie, hogy az irányítással megbízott személyek felé kommunikált kérdések közül a könyvvizsgáló meghatározza azokat az kérdéseket, amelyek a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során a legjelentősebb kérdések, és ennélfogva a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések voltak. A könyvvizsgáló a könyvvizsgálói jelentésben ismerteti ezeket a kérdéseket, kivéve, ha jogszabály vagy szabályozás kizárja az adott kérdés nyilvános közzétételét, vagy ha – rendkívül ritka körülmények között – a könyvvizsgáló azt állapítja meg, hogy egy adott kérdést a könyvvizsgálói jelentésben nem lehet kommunikálnia, mert ésszerű várakozások alapján annak hátrányos következményei súlyosabbak lennének, mint egy ilyen kommunikáció közérdekű hasznai. (Hiv.: A53. bekezdés)</p>
A könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatások könyvvizgálatáért való felelősségei ismertetésének elhelyezése	
700.41	<p>A könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatások könyvvizgálatáért való, 39–40. bekezdésben előírt felelősségei ismertetését az alábbiak szerint kell elhelyezni: (Hiv.: A54. bekezdés)</p> <p>(a) a könyvvizsgálói jelentés szövegén belül;</p> <p>(b) könyvvizsgálói jelentés mellékletében; ebben az esetben a könyvvizsgálói jelentésben hivatkozni kell a melléklet helyére; vagy (Hiv.: A55–A57. bekezdés)</p> <p>(c) a könyvvizsgálói jelentésen belül ezen ismertetésnek egy megfelelő hatóság weboldalán való elhelyezésére tett konkrét hivatkozással, amennyiben jogszabály, szabályozás vagy a nemzeti könyvvizsgálati standardok ezt kifejezetten megengedik a könyvvizsgáló számára. (Hiv.: A54., A56–A57. bekezdések)</p>
700.42	<p>Ha a könyvvizsgáló a könyvvizsgáló felelősségeinek egy megfelelő hatóság weboldalán található ismertetésére hivatkozik, a könyvvizsgálónak meg kell állapítania, hogy az adott ismertetés taglalja a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 39–40. bekezdéseiben foglalt követelményeket, és azokkal összhangban van. (Hiv.: A56. bekezdés)</p>
<p>Megjegyzés: A .43.–.45. bekezdések az egyéb jelentéskészítési kérdésekhez kapcsolódnak és a jelen Útmutató 17.6. bekezdése tárgyalja azokat. A .46. bekezdés a megbízásért felelős partner nevének feltüntetéséhez kapcsolódik és a jelen Útmutató 17.5. bekezdése tárgyalja azt.</p>	
A könyvvizsgáló aláírása	
700.47	<p>A könyvvizsgálói jelentést alá kell írni. (Hiv.: A64–A65. bekezdés)</p>
A könyvvizsgáló címe	
700.48	<p>A könyvvizsgálói jelentésnek meg kell neveznie, hogy a könyvvizsgáló az adott joghatóságban hol</p>
A könyvvizsgálói jelentés dátuma	
700.49	<p>A könyvvizsgálói jelentés dátuma nem lehet korábbi, mint az az időpont, amikor a könyvvizsgáló megszerezte a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó véleménye megalapozásához elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot, beleértve annak bizonyítékát, hogy: (Hiv.: A66–A69. bekezdés)</p> <p>(a) a pénzügyi kimutatásokat alkotó összes kimutatást és közzétételt elkészítették, és</p> <p>(b) az elismert hatáskörrel rendelkező személyek megerősítették, hogy felelősséget vállalnak a pénzügyi kimutatásokért.</p>

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
700.50	<p data-bbox="131 128 1490 178">Jogszabály vagy szabályozás által előírt könyvvizsgálói jelentés</p> <p data-bbox="370 178 1490 304">Ha a könyvvizsgáló számára egy adott joghatóság jogszabályai vagy szabályozása előírja a könyvvizsgálói jelentés konkrét formátumát vagy megszövegezését, a könyvvizsgálói jelentésnek csak akkor szabad a nemzetközi könyvvizsgálati standardokra hivatkoznia, ha legalább a következő elemeknek mindegyikét tartalmazza: (Hiv.: A70–71. bekezdés)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="370 304 1490 336">(a) cím <li data-bbox="370 336 1490 367">(b) címzett, az adott megbízás körülményeinek megfelelően <li data-bbox="370 367 1490 556">(c) vélemény szakasz, amely tartalmazza a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kifejezését és a pénzügyi kimutatások összeállításánál alkalmazott vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekre történő hivatkozást (beleértve az olyan pénzügyi beszámolási keretelvek származási joghatóságának az azonosítását is, amelyek nem a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok vagy a nemzetközi költségvetési számviteli standardok, lásd a 27. bekezdést) <li data-bbox="370 556 1490 588">(d) a gazdálkodó egység könyvvizsgált pénzügyi kimutatásainak azonosítása <li data-bbox="370 588 1490 714">(e) kijelentés arról, hogy a könyvvizsgáló a könyvvizsgálatra vonatkozó releváns etikai követelményeknek megfelelően független a gazdálkodó egységtől, és teljesíti ezen követelményekből eredő egyéb etikai felelősségeit is. A kijelentésben azonosítani kell a releváns etikai követelmények származási joghatóságát, vagy utalni kell az IESBA-kódexre. <li data-bbox="370 714 1490 808">(f) adott esetben az 570. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 22. bekezdésében foglalt jelentéskészítési követelményeket tárgyaló, és azokkal összhangban lévő szakasz <li data-bbox="370 808 1490 903">(g) adott esetben az 570. témaszámú, (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 23. bekezdésében foglalt jelentéskészítési követelményeket tárgyaló, és azokkal összhangban lévő, Korlátozott vélemény (vagy Ellenvélemény) alapja szakasz <li data-bbox="370 903 1490 1060">(h) adott esetben a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard által előírt információkat, vagy egyéb, a könyvvizsgálatra vonatkozó, jogszabály vagy szabályozás által előírt információkat tartalmazó, a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard jelentéskészítési követelményeit tárgyaló, és azokkal összhangban lévő szakasz (Hiv.: A72–A75. bekezdés) <li data-bbox="370 1060 1490 1092">(i) a 720. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 24. bekezdésében foglalt jelentéstételi követelményeket tárgyaló szakasz, amennyiben az alkalmazandó <li data-bbox="370 1092 1490 1218">(j) a vezetés pénzügyi kimutatások elkészítéséért való felelősségének leírása és a pénzügyi beszámolási folyamat felügyeletéért felelős személyek azonosítása, amely foglalkozik a 33–36. bekezdések követelményeivel és azokkal összhangban van <li data-bbox="370 1218 1490 1344">(k) a nemzetközi könyvvizsgálati standardokra, valamint az adott jogszabályra vagy szabályozásra történő hivatkozás, és a könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálataért való felelősségének leírása, amely foglalkozik a 37–40. bekezdésben foglalt követelményekkel és azokkal összhangban van (Hiv.: A50–A53. bekezdés) <li data-bbox="370 1344 1490 1449">(l) tőzsdén jegyzett gazdálkodó egységek teljes általános célú pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálata esetében a megbízásért felelős partner neve, kivéve, ha – ritka körülmények között – a közzététel várhatóan jelentős, személyi biztonságot fenyegető veszélyhez vezetne; <li data-bbox="370 1449 1490 1480">(m) a könyvvizsgáló aláírása <li data-bbox="370 1480 1490 1512">(n) a könyvvizsgáló címe <li data-bbox="370 1512 1490 1543">(o) a könyvvizsgálói jelentés dátuma.
	<p data-bbox="131 1585 1490 1656">Könyvvizsgálói jelentés olyan könyvvizsgálatokra vonatkozóan, amelyeket egy konkrét joghatóság könyvvizsgálati standardjainak és egyben a nemzetközi könyvvizsgálati standardoknak megfelelően hajtottak végre</p>

700.51	<p>A könyvvizsgáló számára követelmény lehet, hogy a könyvvizsgálatot egy konkrét joghatóság könyvvizsgálati standardjainak (a „nemzeti könyvvizsgálati standardok”) megfelelően hajtsa végre, és emellett a nemzetközi könyvvizsgálati standardok előírásainak is megfelel a könyvvizsgálat végrehajtása során. Ebben az esetben a könyvvizsgálói jelentés a nemzeti könyvvizsgálati standardok mellett a nemzetközi könyvvizsgálati standardokra is hivatkozhat, de a könyvvizsgálónak kizárólag akkor szabad így cselekednie, ha: (Hiv.: A76–A77. bekezdés)</p> <p>(a) nem áll fenn olyan ellentét az adott nemzeti könyvvizsgálati standardok és a nemzetközi könyvvizsgálati standardok követelményei között, amely a könyvvizsgálót arra vezetné, hogy (i) eltérő véleményt alakítson ki, vagy (ii) ne alkalmazzon figyelemfelhívó bekezdést vagy egyéb kérdések bekezdést, amelyet az adott körülmények között a nemzetközi könyvvizsgálati standardok előírnak; és</p> <p>(b) a könyvvizsgálói jelentés legalább tartalmazza az 50. bekezdés (a)–(o) pontjaiban meghatározott elemek mindegyikét, amennyiben a könyvvizsgáló a nemzeti könyvvizsgálati standardok által meghatározott formátumot vagy megszövegezést alkalmazza. Az 50. bekezdés (k) pontjában jogszabályra vagy szabályozásra történő hivatkozást a nemzeti könyvvizsgálati standardokra történő hivatkozásként kell értelmezni. Ily módon a könyvvizsgálói jelentésnek azonosítania kell az adott nemzeti könyvvizsgálati standardokat.</p>
700.52	<p>Amikor a könyvvizsgálói jelentés mind a nemzeti könyvvizsgálati standardokra, mind a nemzetközi könyvvizsgálati standardokra tartalmaz hivatkozást, a könyvvizsgálói jelentésnek azonosítania kell a nemzeti könyvvizsgálati standardok származási joghatóságát.</p>

A könyvvizsgálói jelentés formáját befolyásolja az alkalmazott pénzügyi beszámolási keretelv, jogszabály vagy szabályozás által előírt bármely további követelmény, valamint bármilyen kiegészítő információ hozzáadása. A könyvvizsgálói jelentés címe „Független könyvvizsgálói jelentés”, és a kis- és középvállalkozások esetén a következő közcímeket mindig be kell szúrni:

- Vélemény;
- Vélemény alapja;
- A vezetés és az irányítással megbízott személyek felelőssége a pénzügyi kimutatásokért, valamint
- A könyvvizsgáló felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatáért.

Egyéb közcímek, amelyeket adott esetben fel lehet használni bekezdésekhez:

- Egyéb információk (vagy adott esetben más cím, például: „A pénzügyi kimutatásokon és a könyvvizsgálói jelentésen kívüli egyéb információk” [lásd a jelen Útmutató 15. fejezetének 15.9. bekezdését];
- A vállalkozás folytatása (ha lényeges bizonytalanság áll fenn, lásd az 570. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardot);
- Figyelemfelhívó bekezdés;
- Egyéb kérdések bekezdés;
- Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések (lásd a jelen fejezet 17.5. bekezdését)
- Jelentés egyéb jogi és szabályozási követelményekről;

A könyvvizsgálói jelentés főbb (írásba foglalandó) komponenseit a következő ábra szemlélteti.

17.4–1. ábra

Komponens	Megjegyzések
Cím	<p>Független könyvvizsgálói jelentés A „független” szó használata megkülönbözteti a független könyvvizsgálói jelentést a mások által kibocsátott jelentésektől.</p>
Címzett	<p>Azok, akik számára a jelentés készül Jellemzően a tulajdonosok vagy az irányítással megbízott személyek. Ezt megszabhatják a megbízás körülményei vagy a helyi szabályozások is.</p>
A könyvvizsgálói vélemény	<ul style="list-style-type: none"> • Azonosítja a gazdálkodó egységet, amelynek a pénzügyi kimutatásait könyvvizsgálták. • Kijelenti, hogy a pénzügyi kimutatásokat könyvvizsgálták. • Azonosítja a teljes pénzügyi kimutatásokat alkotó egyes kimutatások címeit. • Hivatkozik a kiegészítő megjegyzésekre, ideértve a jelentős számviteli politikák összefoglalását. • Meghatározza a pénzügyi kimutatások által lefedett dátumot és időszakot. <p>Valós bemutatást előíró keretelvek Kijelenti, hogy a pénzügyi kimutatások minden lényeges szempontból valós bemutatást tartalmaznak (vagy megbízható és valós képet adnak) a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban; vagy jogszabály vagy szabályozás által előírt hasonló szövegezést is alkalmazhat.</p> <p>Megfelelést előíró keretelvek Kijelenti, hogy a pénzügyi kimutatások elkészítése minden lényeges szempontból a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban történt-e.</p> <p>Megjegyzés: Amikor nem a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardokat alkalmazzák pénzügyi beszámolási keretelvként, a vélemény szövegének azonosítania kell a pénzügyi beszámolási keretelv joghatóságát vagy származási országát (pl.: „az X országban általánosan elfogadott számviteli alapelvekkel összhangban”).</p>

<p>Vélemény alapja</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Kijelenti, hogy a könyvvizsgálatot a nemzetközi könyvvizsgálati standardoknak megfelelően hajtották végre. • Hivatkozik a jelentés azon szakaszára, amely a könyvvizsgáló felelősségeit ismerteti. • Egyértelmű kijelentés a könyvvizsgáló függetlenségéről és arról, hogy teljesítette egyéb etikai felelősségeit a releváns etikai követelményeknek megfelelően. Egyben azonosítania kell a releváns etikai követelmények származási joghatóságát, vagy utalnia kell a Könyvvizsgálók Nemzetközi Etikai Standardok Testülete <i>Etikai kódex kamarai tag könyvvizsgálóknak</i> című kiadványára. • Hivatkozik a jelentős számviteli politikák és egyéb magyarázó megjegyzések összefoglalására. • Meghatározza a pénzügyi kimutatások által lefedett dátumot és időszakot.
<p>Egyéb</p>	<p>Figyelemfelhívó bekezdés vagy a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések belefoglalása a jelentésbe, ahol ez vonatkozik.</p>

Komponens	Megjegyzések
<p>A vezetés felelősségei a pénzügyi kimutatásokért</p>	<p>Kifejti, hogy a vezetés felel a pénzügyi kimutatások vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek m</p> <p>A jelentés kifejti, hogy a vezetés felel:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a pénzügyi kimutatások vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek megfelelő elkészítésé • a belső kontrollért, amelyet a vezetés szükségesnek ítél olyan pénzügyi kimutatások elkészíté • a vállalkozás folytatására való képesség felméréséért. <p>A vezetés felelőségébe beletartozik:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a vállalkozás folytatására való képesség felmérése és bármilyen szükséges közzététel belefoglalás • a felelőség vállalása egy olyan belső kontrollért, amely szükséges ahhoz, hogy a pénzügyi kimuta • a megfelelő számviteli politikák kiválasztása és alkalmazása; • az, hogy a pénzügyi kimutatásokban szereplő információk relevánsak, megbízhatóak, összehaso • a megfelelő közzététel biztosítása annak érdekében, hogy a pénzügyi kimutatások felhasználói r • olyan számviteli becslések készítése, amelyek az adott körülmények között ésszerűek. <p>A könyvvizsgálói jelentés azonosítja a pénzügyi beszámolási folyamat felügyeletéért felelős szemé</p> <p>irányítással megbízott személyekkel).</p>

A könyvvizsgáló felelősségei

A jelentés kifejti, hogy:

- a könyvvizsgálat célja kellő bizonyosság szerzése arról, hogy a pénzügyi kimutatások nem tartalmaznak hibás állítást, valamint olyan jelentés kibocsátása, amely tartalmazza a könyvvizsgálói véleményt;
- a kellő bizonyosság magas fokú bizonyosság, de nem garancia arra, hogy az összes lényeges hibás állítás
- Hibás állítások eredhetnek csalásból vagy hibából, és vagy:
 - le kell írni, hogy lényegesnek minősülnek, ha önmagukban vagy együttesen ésszerű várakozások pénzügyi kimutatások alapján meghozott gazdasági döntéseit; vagy
 - meg kell adni a lényegesség fogalmát vagy ismertetését a vonatkozó pénzügyi beszámolási keret
- A könyvvizsgáló szakmai megítélést alkalmaz és szakmai szkepticizmust tart fenn a könyvvizsgálat egésze
- A könyvvizsgáló felelősségei:
 - a pénzügyi kimutatások akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állításai kockázatainak reagáló könyvvizsgálati eljárások kialakítása és végrehajtása, valamint a könyvvizsgálói vélemény könyvvizsgálati bizonyíték szerzése. A csalásból eredő lényeges hibás állítás fel nem tárásának kö
 - csalás magában foglalhat összejátszást, hamisítást, szándékos kihagyásokat, téves nyilatkozatoka
 - a könyvvizsgálat szempontjából releváns belső kontroll megismerése, hogy olyan könyvvizsgálati körülmények között megfelelőek, de nem azért, hogy a gazdálkodó egység belső kontrolljának ha
 - nyilvánítsanak. Azokban az esetekben, amikor a könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatások könyv
 - hatékonyságára vonatkozó vélemény nyilvánítására vonatkozó felelőssége is van, ki kell hagynia
 - mérlegelésének nem célja véleményt nyilvánítani a gazdálkodó egység belső kontroll hatékonysá
 - a vezetés által alkalmazott számviteli politikák megfeleléségének és a vezetés által készített szám
 - ésszerűségének értékelése;
 - következtetés levonása arra vonatkozóan, hogy helyénvaló-e a vezetés részéről a vállalkozás foly
 - valamint a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték alapján annak megállapítása, hogy fennáll-e lé

Komponens	Megjegyzések
<p>Jelentés egyéb jogi és szabályozási követelményekről</p>	<p>Egy adott joghatóság bizonyos standardjai, törvényei vagy általánosan elfogadott gyakorlata megkövetelheti vagy megengedheti, hogy a könyvvizsgáló egyéb felelősségekről is jelentsen.</p> <ul style="list-style-type: none"> • E szakasz formája és tartalma a könyvvizsgálónak a helyi törvény, szabályozás vagy nemzeti könyvvizsgálati standard által előírt egyéb jelentéskészítési felelősségei jellegétől függően változó. • Az egyéb törvény, szabályozás vagy nemzeti könyvvizsgálati standardok (a továbbiakban: „egyéb beszámolási felelősségek”) által kezelt kérdéseket ebben a szakaszban kell kezelni, kivéve, ha az egyéb beszámolási felelősségek ugyanezekkel a kérdésekkel a „Jelentés a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata” című szakaszban foglalkoznak. • Az azokról az egyéb jelentéstételi felelősségekről készült jelentést, amelyek ugyanazokkal a témákkal foglalkoznak, mint amelyeket a nemzetközi könyvvizsgálati standardok előírnak, lehet kombinálni (tehát bele lehet foglalni a „Jelentés a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata” című szakaszba a megfelelő alcímek alatt), feltéve, hogy a könyvvizsgálói jelentés egyértelműen elkülöníti az egyéb jelentéstételi felelősségeket a nemzetközi könyvvizsgálati standardok által előírt jelentéstételtől, ha fennáll ilyen különbség.
<p>A könyvvizsgáló aláírása</p>	<p>A könyvvizsgáló aláírása azon alapszik, hogy mi a megfelelő az adott joghatóság számára. Ez lehet a társaság neve, a könyvvizsgáló saját neve vagy mindkettő. Szükség lehet a könyvvizsgáló szakmai végzettségének megjelölésére vagy esetleg hivatkozni kell arra tényre, hogy a könyvvizsgálót/a társaságot a megfelelő hatóság elismerte.</p>
<p>A könyvvizsgáló címe</p>	<p>Jelezni kell, hogy a könyvvizsgáló az adott joghatóságban hol gyakorolja tevékenységét.</p>
<p>A jelentés dátuma</p>	<p>Ez nem lehet korábbi, mint az az időpont, amikor a könyvvizsgáló megszerezte a véleménye megalapozásához elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot, beleértve annak bizonyítékát, hogy:</p> <ul style="list-style-type: none"> • teljes pénzügyi kimutatás készült; • a könyvvizsgáló az adott időpontig (a tudomására jutott és) bekövetkezett események és ügyletek hatását mérlegelte (lásd az 560. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardot), és • az elismert hatáskörrel rendelkező személyek megerősítették, hogy felelősséget vállalnak a pénzügyi kimutatásokért.

A könyvvizsgáló felelősségeire vonatkozó információk helye

A 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 41. (b) bekezdése kifejti, hogy az alábbi anyag a könyvvizsgálói jelentés mellékletében található. A 41. (c) bekezdés pedig kifejti, hogy amennyiben jogszabály, szabályozás vagy a nemzeti könyvvizsgálati standardok ezt kifejezetten megengedik, hivatkozni lehet a könyvvizsgáló felelősségei ismertetésének egy megfelelő hatóság weboldalán való elhelyezésére, ahelyett, hogy az anyagot a könyvvizsgálói jelentésbe foglalják bele. Feltételezzük, hogy a weboldalon található ismertetés foglalkozik a könyvvizsgáló felelősségeinek leírásával és azzal összhangban van (a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard függelékének 1. sz. szemléltető példájából):

A könyvvizsgálói jelentés

A 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard függeléke a következő szemléltető példákat tartalmazza a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó független könyvvizsgálói jelentésre:

- 1. szemléltető példa: Könyvvizsgálói jelentés egy **tőzsdén jegyzett gazdálkodó egység** valós bemutatást előíró keretelvekkel összhangban készített pénzügyi kimutatásairól
- 2. szemléltető példa: Könyvvizsgálói jelentés egy **tőzsdén jegyzett gazdálkodó egység** valós bemutatást előíró keretelvekkel összhangban készített konszolidált pénzügyi kimutatásairól
- 3. szemléltető példa: Könyvvizsgálói jelentés egy **tőzsdén nem jegyzett gazdálkodó egység** valós bemutatást előíró keretelvekkel összhangban készített pénzügyi kimutatásairól (ahol hivatkozás történik olyan anyagra, amely a megfelelő hatóság weboldalán található)
- 4. szemléltető példa: Könyvvizsgálói jelentés egy **tőzsdén nem jegyzett gazdálkodó egység** általános célú megfelelést előíró keretelvekkel összhangban készített pénzügyi kimutatásairól

A kis- és középvállalkozások általában „tőzsdén nem jegyzett gazdálkodó egységek”, így valószínűleg a 3. és 4. példa lehet a legrelevánsabb. Ugyanakkor meg kell jegyezni, hogy a 3. szemléltető példa nem tartalmazza a könyvvizsgáló felelősségének összes szükséges leírását. A könyvvizsgálói jelentés a könyvvizsgálat adott körülményei alapján változik.

17.5 Jelentéskészítés a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésekről

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
700.30	Tőzsdén jegyzett gazdálkodó egységek teljes általános célú pénzügyi kimutatásainak a könyvvizsgálata esetén a könyvvizsgálónak jelentésében kommunikálnia kell a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdéseket a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.
700.31	Ha a könyvvizsgáló számára jogszabály vagy szabályozás más módon előírja, hogy kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdéseket kommunikáljon a könyvvizsgálói jelentésben, vagy a könyvvizsgáló dönt úgy, hogy ezt teszi, ezt a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban kell tennie. (Hiv.: A40–A42. bekezdés)

Áttekintés

A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálásának célja:

- a könyvvizsgálói jelentés kommunikatív értékének növelése a végrehajtott könyvvizsgálatra vonatkozó nagyobb átláthatóság biztosítása által, valamint
- további, a gazdálkodó egységre nézve specifikus információk nyújtása a pénzügyi kimutatások célzott felhasználói számára abból a célból, hogy segítsen megérteni azokat a kérdéseket, amelyek a könyvvizsgáló szakmai megítélése szerint a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata

során a legjelentősebbek voltak.

A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések azok a kérdések, amelyek a könyvvizsgáló szakmai megítélése szerint a legjelentősebbek voltak a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során. A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések az irányítással megbízott személyek felé kommunikált kérdések közül kerülnek kiválasztásra.

A következő ábra ismerteti, mikor szükséges, mikor önkéntes és mikor nem megengedett a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálása:

17.5–1. ábra

A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálása a teljes általános célú pénzügyi kimutatásokban...	
Kötelező...	A tőzsdén jegyzett gazdálkodó egységek esetén.
	Bizonyos, a helyi szabályozás által előírt egyéb gazdálkodó egységekre, például a közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó egységek vagy az állami szektorbeli gazdálkodó egységek esetén.
Önkéntes...	A könyvvizsgálók önkéntesen vagy a vezetés vagy az irányítással megbízott személyek kérésére kommunikálhatják a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdéseket a könyvvizsgálói jelentésben bármilyen típusú gazdálkodó egység esetén.
	Azon kis- és középvállalkozások esetén, amelyek hasonlóan akarnak látszani a tőzsdén jegyzett gazdálkodó egységekhez vagy azt fontolgatják, hogy egy elismert tőzsdén kérelmezik a jegyzésüket.
	Ahogy a nagyközönség és az egyéb érdekeltek megismerik a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések közzétételét, például a tőzsdén jegyzett gazdálkodó egységek könyvvizsgálói jelentéseiben, ez elvárássá válhat a kis- és középvállalkozások könyvvizsgálati jelentéseivel szemben.
Nem megengedett...	A pénzügyi kimutatásokra előírt kötelező közzétételek helyettesítéseként.
	Olyan lényeges bizonytalanságnak az 570. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard szerinti jelentése helyettesítéseként, amely jelentős kétséget vethet fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására vonatkozó képességével kapcsolatban.
	Egyedi kérdésekre vonatkozó különálló könyvvizsgálói véleményként.
	Minősített vélemény kibocsátásának helyettesítéseként, a 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.
	Ha a könyvvizsgáló visszautasítja a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó véleménynyilvánítást.

A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálására vonatkozó előírások

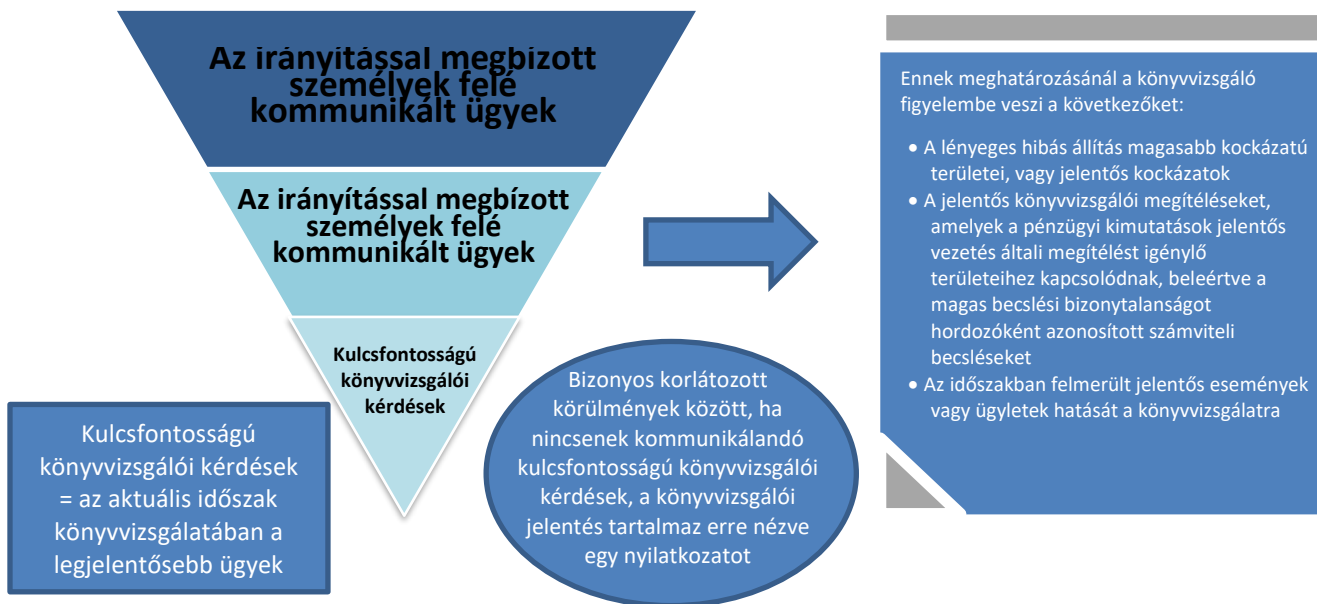
A *Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálása a független könyvvizsgálói jelentésben* című, 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard foglalkozik mind annak a könyvvizsgáló általi megítélésével, hogy mit kell kommunikálni a könyvvizsgálói jelentésben, mind az ilyen kommunikáció formájával és tartalmával.

A 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard hatókörét és követelményeit az alábbiakban körvonalazzuk:

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
701.4	<p>Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések könyvvizsgálói jelentésben való kommunikálására a könyvvizsgáló által a pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó vélemény kialakításának összefüggésében kerül sor. A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálása a könyvvizsgálói jelentésben nem:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) helyettesíti a pénzügyi kimutatásokban szereplő azon közzétételeket, amelyeket a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek előírnak a vezetés számára, vagy amelyek máskülönben szükségesek a valós bemutatás eléréséhez; (b) helyettesíti minősített vélemény kibocsátását a könyvvizsgáló által, amikor azt a konkrét könyvvizsgálati megbízás körülményei megkövetelik a 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban; (c) helyettesíti az 570. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardnak megfelelő jelentéskészítést, amikor lényeges bizonytalanság áll fenn olyan eseményekkel vagy feltételekkel kapcsolatban, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására vonatkozó képességével kapcsolatban; vagy (d) egy egyedi kérdésekre vonatkozó különálló vélemény. (Hiv.: A5–A8. bekezdés)
Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
701.8	<p>A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában a következő kifejezésnek az alábbi jelentése van:</p> <p>Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések—Azok a kérdések, amelyek a könyvvizsgáló szakmai megítélése szerint a legjelentősebbek voltak a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során. A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések az irányítással megbízott személyek felé kommunikált kérdések közül kerülnek kiválasztásra.</p>
701.9	<p>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. bekezdés)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Azokat a területeket, ahol a lényeges hibás állítás becsült kockázatai magasabbak, vagy ahol jelentős kockázatokat azonosítottak a 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban. (Hiv.: A19–A22. bekezdés) (b) A jelentős könyvvizsgálói megítéléseket, amelyek a pénzügyi kimutatások jelentős vezetés általi megítélést igénylő területeihez kapcsolódnak, beleértve a magas becslési bizonytalanságot hordozóként azonosított számviteli becsléseket. (Hiv.: A23–A24. bekezdés) (c) Az időszakban felmerült jelentős események vagy ügyletek hatását a könyvvizsgálatra. (Hiv.: A25–A26. bekezdés)
701.10	<p>A könyvvizsgálónak meg kell állapítania, hogy a 9. bekezdéssel összhangban meghatározott kérdések közül melyek azok, amelyek a legjelentősebbek voltak a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során, és ennél fogva a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések. (Hiv.: A9–A11., A27–A30. bekezdések)</p>
701.11	<p>A könyvvizsgálónak minden egyes kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdést megfelelő alcím használatával ismertetnie kell a könyvvizsgálói jelentés „Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések” címet viselő különálló szakaszában, kivéve, ha a 14. vagy a 15. bekezdésekben meghatározott körülmények fennállnak. A könyvvizsgálói jelentés ezen szakaszában a bevezető megfogalmazásnak ki kell jelentenie, hogy:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések azok a kérdések, amelyek a könyvvizsgáló szakmai megítélése szerint a legjelentősebbek voltak a [tárgyidőszaki] pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során; valamint (b) ezekkel a kérdésekkel a pénzügyi kimutatások egészének könyvvizsgálatával összefüggésben és az arra vonatkozó könyvvizsgálói vélemény kialakítása során foglalkoztak, és a könyvvizsgáló nem bocsát ki külön véleményt ezekre a kérdésekre vonatkozóan. (Hiv.: A31–A33. bekezdés)

A következő ábra illusztrálja a döntéshozás keretelveit a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések vonatkozásában:

17.5–2. ábra



Forrás: <https://www.ifac.org/publications-resources/determining-and-communicating-key-audit-matters>

A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések ismertetése a könyvvizsgálói jelentésben

Az egyes kérdések könyvvizsgálói jelentésben történő ismertetésének és könyvvizsgálat során történő kezelésének ki kell térnie az alábbiakra:

17.5–3. ábra

Kulcsfontosságú könyvvizsgálói kérdések	A kulcsfontosságú könyvvizsgálói kérdések ismertetésének tartalmaznia kell:
Az egyes kulcsfontosságú könyvvizsgálói kérdések ismertetése	Miért tekintették az adott kérdést kulcsfontosságú könyvvizsgálói kérdésnek?
	Hogyan kezelték a kérdést a könyvvizsgálat során?
	Hivatkozás a pénzügyi kimutatásokban lévő kapcsolódó közzététel(ek)re, ha vannak ilyenek.
Annak ismertetése, hogyan kezelték az egyes kérdéseket a könyvvizsgálat során	A könyvvizsgálói válasz vagy megközelítés azon szempontjai, amelyek a leginkább vonatkoztak a kérdésre vagy a lényeges hibás állítás becsült kockázatára.
	A végrehajtott eljárások rövid áttekintése.
	A könyvvizsgálói eljárások kimenetelének feltüntetése.
	A kérdésre vonatkozó kulcsfontosságú megfigyelések.

Gazdálkodó egység-specifikus

A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdéseknek gazdálkodó egység-specifikusnak kell lenniük és kerülniük kell a szabványosított vagy túlságosan szakmai nyelvezetet.

A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések ismertetésének nem szabad azt sugallnia, hogy a könyvvizsgáló nem oldotta meg megfelelően a kérdést a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakításakor, továbbá nem szabad különálló véleményeket tartalmaznia vagy sugallnia a pénzügyi kimutatások egyedi elemeire vonatkozóan („feldarabolt vélemény”).

A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések dokumentációja A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdéseknek a 230. és a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardok szerinti kommunikálásakor a könyvvizsgálónak dokumentálnia kell a következőkről tett szakmai megítéléseit:

- az a kérdés, amely jelentős könyvvizsgálói figyelmet igényelt a könyvvizsgálótól, miért kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdés, vagy miért nem az;
- ha nincsenek kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések, annak magyarázata, hogy miért nincsenek, továbbá
- miért nem kommunikálnak egy kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésként meghatározott kérdést.

Ugyanakkor nem szükséges dokumentálni annak magyarázatát, hogy az irányítással megbízott személyek felé kommunikált kérdések miért nem voltak olyan kérdések, amelyek jelentős figyelmet igényeltek a könyvvizsgálótól.

Minta a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések megszövegezésére

A 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard függelékében található 1. szemléltető példa olyan könyvvizsgálói jelentést tartalmaz, amelyben szerepel egy bekezdés a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésekről. Ez a bekezdés a Vélemény alapja szakasz után található a jelentésben. A javasolt szövegezés a következő:

Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések

A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések azok a kérdések, amelyek szakmai megítélésünk szerint a legjelentősebbek voltak a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatások általunk végzett könyvvizsgálata során. Ezeket a kérdéseket a pénzügyi kimutatások egésze általunk végzett könyvvizgálatának összefüggésében és az arra vonatkozó véleményünk kialakítása során vizsgáltuk, és ezekről a kérdésekről nem bocsátunk ki külön véleményt.

[Az egyes kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések leírása a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.]

A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésekről lásd bővebben:

- A könyvvizsgálói jelentéskészítés eszköztára: www.iaasb.org/auditor-reporting.

Az IAASB Könyvvizsgálói Jelentéskészítési Munkacsoport nem irányadó kiadványa, amely szemlélteti a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdéseket.

- „Könyvvizsgálói jelentéskészítés – szemléltető példák a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésekre”, amely kiadvány alapján készült az alábbi táblázat.

A következő táblázat alapját az IAASB dokumentuma képezi, amely megad néhány mintaszöveget:

MIÉRT?	HOGYAN?	HIVATKOZÁS KÖZZÉTÉTELRE, HA VAN ILYEN
Miért határozták meg az adott kérdést kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésként?	Hogyan kezelték a kérdést a könyvvizsgálat során?	Hivatkozás a pénzügyi kimutatásokban lévő kapcsolódó közzététel(ek)re
<p>Egy kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdés könyvvizsgálói jelentésben történő ismertetésének célja az, hogy a megcélzott felhasználók megértsék, miért határoztak meg egy adott kérdést kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésként (tehát miért került a legjelentősebb kérdések közé a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során).</p> <p>A 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard szilárd útmutatást nyújt a megítélés alapú döntéshozatali keretelvek alátámasztásához az irányítással megbízott személyek felé kommunikált kérdés viszonylagos jelentőségének, illetve annak megállapításánál, hogy az adott kérdés kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdés-e. (701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A42–A46. bekezdései)</p>	<p>A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések könyvvizsgálói jelentésben történő ismertetésének célja annak leírása, hogyan kezelték a kérdést a könyvvizsgálat során.</p> <p>Az, hogy a könyvvizsgálói jelentésben milyen részletesen ismertetendő egy adott kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdés könyvvizsgálat során történt kezelése, szakmai megítélés kérdése. A 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard kifejti, hogy a könyvvizsgáló ismertetheti egy kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdés könyvvizsgálat során történő kezelését a könyvvizsgálói válasz vagy megközelítés azon szempontjainak leírásával, amelyek a leginkább relevánsak voltak az adott kérdést illetően vagy speciálisan jellemzőek voltak a lényeges hibás állítás becsült kockázata szempontjából; a végrehajtott eljárások rövid áttekintésével; a könyvvizsgálói eljárások eredményének jelzésével; vagy az adott kérdésre vonatkozó kulcsfontosságú észrevételekkel, vagy ezeknek az elemeknek valamilyen kombinációjával.</p> <p>Amennyiben a könyvvizsgáló jelzi a könyvvizsgálói eljárások eredményét egy kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdés leírásakor, megfelelő gondosság szükséges annak elkerülése érdekében, hogy a könyvvizsgáló azt a benyomást keltse, hogy a leírás egy egyedi kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésre vonatkozó külön véleményt jelent, vagy hogy bármilyen módon megkérdőjelezi a pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó könyvvizsgálói véleményt.</p>	<p>A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések könyvvizsgálói jelentésben történő kommunikálásának nem célja, hogy helyettesítse a pénzügyi kimutatások megfelelő és vonatkozó közzétételeit, mivel a vezetés felel a pénzügyi kimutatásokra és a gazdálkodó egységre vonatkozó tájékoztatásért. A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések könyvvizsgálói jelentésben történő ismertetésének mindig kell hivatkozást tartalmaznia a pénzügyi kimutatásokban lévő kapcsolódó közzétételekre. (701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 13. és A40–A41. bekezdései)</p> <p>A kapcsolódó közzétételekre történő hivatkozás lehetővé teszi a megcélzott felhasználók számára, hogy jobban megértsék, hogyan kezelte a vezetés a kérdést a pénzügyi kimutatások készítésekor. A kapcsolódó közzététel(ek)re történő hivatkozás mellett egy kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdés könyvvizsgáló általi leírása felhívhatja a figyelmet az ilyen közzétételek kulcsfontosságú szempontjaira. Ezért egy adott kérdés konkrét szempontjai vagy tényezői vezetés általi pénzügyi kimutatásokbeli közzétételének terjedelme segítheti a könyvvizsgálót abban, hogy rávilágítson az adott kérdés könyvvizsgálat során történő kezelésének konkrét szempontjaira, hogy a célzott felhasználók megérthessék, hogy az adott kérdés miért kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdés.</p>

	(701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A46–A51. bekezdései)	
Goodwill		
A nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok szerint a csoportnak évente vizsgálnia kell a goodwill összegét értékvesztés szempontjából. Ez az éves értékvesztési vizsgálat könyvvizsgálatunk szempontjából jelentős volt, mivel a 20X1. december 31-i XX egyenleg lényeges a pénzügyi kimutatások szempontjából. Emellett a vezetés felmérési folyamata összetett és erősen megítélés alapú, valamint feltételezéseken alapszik, konkrétan azon, hogy [bizonyos feltételezések ismertetése], amelyeket befolyásolnak a várt jövőbeni piaci vagy gazdasági feltételek, különösen [ország vagy földrajzi terület neve] területén.	Könyvvizsgálati eljárásaink magukban foglalták többek között egy értékelési szakértő bevonását, hogy segítsen a csoport által alkalmazott feltételezések és módszerek értékelésében, különös tekintettel az [üzletág neve] előrejelzett bevételnövekedéséhez és nyereséghányadához kapcsolódókra. A csoport azon feltételezésekre vonatkozó közzétételeinek megfelelőségét is megvizsgáltuk, amelyekre az értékvesztési vizsgálat eredménye a leginkább érzékeny, vagyis amelyek a legjelentősebb hatást gyakorolják a goodwill megtérülő összegének a meghatározására.	A társaság goodwillre vonatkozó közzétételeit a 3. megjegyzés tartalmazza, amely konkrétan kifejti, hogy az alkalmazott kulcsfontosságú feltételezésekben bekövetkező kisebb változások értékvesztést okozhatnak a goodwill egyenlegében a jövőben.
A pénzügyi instrumentumok értékelése		
A társaság strukturált pénzügyi instrumentumokba történő befektetései a pénzügyi instrumentumok teljes összegének [x%]-át teszik ki. Egyedi felépítésük és feltételeik miatt az ilyen instrumentumok értékelése a gazdálkodó egység által kidolgozott belső modelleken és nem az aktív piacokon jegyzett árakon alapszik. Ebből kifolyólag ebben az értékelésben jelentős értékelési bizonytalanság áll fenn. Ennek eredményeképpen ezeknek az instrumentumoknak az értékelése jelentős volt a könyvvizsgálat szempontjából.	<i>[Bele kell foglalni, hogyan kezelték a kérdést a könyvvizsgálat során, de a példa ezt nem tartalmazza.]</i>	A társaság strukturált pénzügyi instrumentumokkal kapcsolatos közzétételeit az 5. megjegyzés tartalmazza.
A bevétel megjelenítése		
A [termék neve] értékesítése és az értékesítés utáni szolgáltatások kapcsán az adott évben megjelenített bevétel és nyereség összege annak megfelelő felmérésétől függ, hogy az egyes, értékesítés utáni szolgáltatásokra vonatkozó hosszú távú szerződések kapcsolódnak-e a [termék neve] értékesítési szerződéséhez vagy	A bevétel megjelenítéséhez kapcsolódó lényeges hibás állítás jelentősnek tekintett kockázatának kezelésére alkalmazott könyvvizsgálati eljárásaink a következőket tartalmazták: <ul style="list-style-type: none"> ▪ a kontrollok tesztelése, amelyet saját informatikai szakembereink támogatnak, 	<i>{Megjegyzésekre tett hivatkozások feltüntetése, ha vannak ilyenek}</i>

<p>sem. Mivel a kereskedelmi megállapodások lehetnek összetettek, minden esetben jelentős megítélést kell alkalmazni a számviteli alap kiválasztásánál. Véleményünk szerint a bevételmegjelenítés jelentős kérdés a könyvvizsgálatunk szempontjából, mivel a csoport lehet, hogy számviteli szempontból helytelenül, egyetlen megállapodásként számolja el a [termék neve] értékesítését és a hosszú távú szolgáltatási megállapodásokat és ez általában a bevétel és a nyereség túl korai megjelenítéséhez vezet, mivel a hosszú távú szolgáltatási szerződésben szereplő árrés általában magasabb, mint a [termék neve] értékesítési megállapodásában szereplő árrés.</p>	<p>beleértve az alábbiak feletti kontrollokat is: az egyedi reklámkampányok feltételeinek és árazásának inputjai; e feltételek és árazási adatok összehasonlítása a kapcsolódó, reklámügynökségekkel kötött átfogó szerződésekkel; valamint kapcsolat a megtekintők adataival; és a bevételnek és a bevételmegjelenítés időzítésének részletes elemzése az iparági ismeretekből és külső piaci adatokból levezetett elvárások alapján, a várakozásoktól való eltérések nyomon követésével.</p>	
<p>A vállalkozás folytatására való képesség felmérése</p>		
<p>A 2. megjegyzésbeli közzététel szerint a csoportra számos tőke megfelelési követelmény vonatkozik, amelyek kulcsfontosságú meghatározói a csoport vállalkozás folytatására való képességének. Azonosítottuk, hogy a csoport és a [jelentős komponens] vállalkozás folytatására való képességének felmérésében a legjelentősebb feltételezés a [jelentős komponens] várható jövőbeni nyereségessége, mint az előrejelzett tőkehelyzet kulcsfontosságú meghatározó tényezője volt. A felmérést támogató számítások a vezetéstől nagyon szubjektív megítéléseket követelnek meg, valamint a számviteli adatokhoz történő igazodást is megkövetelik, hogy azok tükrözzék a [vonatkozó szabályozási keret(ek) címe] által előírt szabályozói előírásokat. A számítások a jövőbeni teljesítmény becslésein alapulnak és alapvető fontosságúak a pénzügyi kimutatások elkészítéséhez elfogadott alap megfelelőségének</p>		<p>[A 2. megjegyzésre már történt hivatkozás az első oszlopban és elegendő lehet, de be kell szűrni a vállalkozás folytatására vonatkozó megjegyzésre történő hivatkozást és más releváns közzétételeket is, ha vannak ilyenek.]</p>

<p>értékelése szempontjából. Ezért jelentős könyvvizsgálati erőfeszítést tettünk a feltételezés megfelelőségének értékelésekor, beleértve a könyvvizsgálati munkacsoport szenior tagjai által a megbízáson töltött időt is.</p>		
---	--	--

<p>Az IAASB kiadványban szereplő, de itt fel nem idézett egyéb illusztrációk:</p>
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Az új számviteli standardok hatásai ▪ A meghatározott nyugdíjuttatási eszközök és kötelezettségek értékelése ▪ Egy komponens elidegenítése ▪ Átszervezési céltartalék és szervezeti változások ▪ Átszervezési céltartalék és bánya elidegenítése

17.6 A megbízásért felelős partner nevének közzététele

A megbízásért felelős partner neve	
700.46	Tőzsdén jegyzett gazdálkodó egységek teljes általános célú pénzügyi kimutatásaira vonatkozó könyvvizsgálói jelentésben fel kell tüntetni a megbízásért felelős partner nevét, kivéve, ha – ritka körülmények között – a közzététel ésszerű várakozások alapján jelentős, személyi biztonságot fenyegető veszélyhez vezetne. Azon ritka esetekben, amikor a könyvvizsgáló nem szándékozik a megbízásért felelős partner nevét feltüntetni a könyvvizsgálói jelentésben, a könyvvizsgálónak ezen szándékát egyeztetnie kell az irányítással megbízott személyekkel, hogy az általa becsült jelentős személyi biztonsági kockázat valószínűségéről és súlyosságáról tájékoztatást nyújtson. (Hiv.: A61–A63. bekezdések)

A könyvvizsgálói jelentésben közzé kell tenni a megbízásért felelős partner nevét:

- a tőzsdén jegyzett gazdálkodó egységeknél, és
- ha jogszabály vagy szabályozás, vagy nemzeti könyvvizsgálati standardok ezt előírják.

Ritka esetekben a könyvvizsgáló nevét ki lehet hagyni. Például, kihagyhatják a nevét olyan helyzetekben, ahol a közzétételről ésszerűen feltételezhető, hogy jelentős személyi biztonsági fenyegetéshez vezet vagy fizikai ártalmat eredményezhet a megbízásért felelős partner vagy a megbízásért felelős munkacsoport többi tagja, vagy más szorosan kapcsolódó személyek számára. Ugyanakkor a jogi kötelezettség vagy a partnerrel szembeni jogi, szabályozói vagy szakmai szankciók nem tartoznak azon helyzetek közé, amelyek megengedik, hogy a könyvvizsgáló kihagyja a nevét.

A 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard függelékében található 1. szemléltető példa a következő szöveget tartalmazza a könyvvizsgálói jelentésben szereplő aláírás felett:

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

17.7 További jelentéskészítési előírások

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
700.32	A könyvvizsgálónak a jelentését a 720. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban kell elkészítenie, amennyiben az alkalmazandó.
700.43	Ha a könyvvizsgáló a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói jelentésében olyan egyéb jelentéstételi felelősségekkel is foglalkozik, amelyek a könyvvizsgáló nemzetközi könyvvizsgálati standardok értelmében fennálló felelősségei között nem szerepelnek, akkor ezekkel az egyéb jelentéstételi felelősségekkel a könyvvizsgálói jelentés elkülönült részében kell foglalkozni, amelyet a „Jelentés egyéb jogi és szabályozási követelményekről” alcímmel vagy – az adott rész tartalmának megfelelő – egyéb címmel kell ellátni, kivéve, ha ezek az egyéb jelentéstételi felelősségek a nemzetközi könyvvizsgálati standardok által előírt jelentéstételi felelősségek keretében bemutatott témákkal foglalkoznak, mely esetben az egyéb jelentéstételi felelősségeket be lehet mutatni a nemzetközi könyvvizsgálati standardok által előírt kapcsolódó jelentéselemekkel azonos szakaszban. (Hiv.: A58–A60. bekezdések)
700.44	Amennyiben az egyéb jelentéstételi felelősségek a nemzetközi könyvvizsgálati standardok által előírt kapcsolódó jelentéselemekkel azonos szakaszban kerülnek bemutatásra, a könyvvizsgálói jelentésnek egyértelműen el kell különítenie az egyéb jelentéstételi felelősségeket a nemzetközi könyvvizsgálati standardok által előírt jelentéstételtől. (Hiv.: A60. bekezdés)
700.45	Ha a könyvvizsgálói jelentés tartalmaz egy elkülönült részt az egyéb jelentéstételi felelősségekről, a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 21–40. bekezdéseiben foglalt követelményeknek „A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatáról készült jelentés” szakaszban kell szerepelniük. A „Jelentés egyéb jogi és szabályozási követelményekről” című résznek „A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatáról készült jelentés” című rész után kell következnie. (Hiv.: A60. bekezdés)

Néhány joghatóság területén a könyvvizsgálónak lehet, hogy jelentenie kell a nemzetközi könyvvizsgálati standardok által meghatározott felelősségén túli kérdésekről is, a következő ábra szerint.

Megvitatandó	
További jelentéskészítési előírások	A könyvvizsgálónak lehet, hogy olyan kérdésekhez kell megjegyzéseket fűznie, mint: <ul style="list-style-type: none"> • a gazdálkodó egység számviteli nyilvántartásának megfelelősége; • konkrét kérdések, ha azokra a könyvvizsgáló a könyvvizsgálat során felfigyel, és • további meghatározott eljárások végrehajtásának az eredményei.
Jelentés külön közcím alatt	Annak biztosítása érdekében, hogy a felhasználók megértsék ezeket a plusz felelősségeket, a könyvvizsgálónak a jelentése külön szakaszában kell jelentenie róluk (pl. olyan új alcím alatt, mint „Jelentés egyéb jogi és szabályozási követelményekről”).

A könyvvizsgálóknak az egyéb információkról a 720. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardnak megfelelően kell jelentést készíteniük, amivel részletesen a jelen Útmutató 15.9. fejezete foglalkozik. A 720. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard előírhatja az Egyéb információkhoz kapcsolódó speciális közcímek használatát bizonyos körülmények között.

17.8 A pénzügyi kimutatásokkal együtt prezentált kiegészítő információk

A vezetés és az irányítással megbízott személyek számára (jogsabály, szabályozás vagy standard) előírhatja, vagy önként is választhatják olyan kiegészítő információk belefoglalását a pénzügyi kimutatásokba, amelyeket a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek nem írnak elő. Az ilyen információkat normál esetben vagy a kiegészítő függelékben vagy további megjegyzésekben prezentálják. Például, a további információk tartalmazhatják a gyártási költségek táblázatát.

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
A pénzügyi kimutatásokkal együtt prezentált kiegészítő információk (Hiv.: A78–A84. bekezdés)	
700.53	Ha olyan kiegészítő információkat prezentálnak az auditált pénzügyi kimutatásokkal, amelyeket a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek nem írnak elő, a könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy szakmai megítélése szerint az adott kiegészítő információk ennek ellenére a pénzügyi kimutatások szerves részét képezik-e jellegük vagy prezentálásuk módja miatt. Amennyiben a kiegészítő információk a pénzügyi kimutatások szerves részét képezik, a könyvvizsgáló véleményének vonatkoznia kell azokra is.
700.54	Ha a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek által elő nem írt kiegészítő információk nem képezik a könyvvizsgált pénzügyi kimutatások szerves részét, a könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy az adott kiegészítő információkat olyan módon prezentálják-e, hogy azok az auditált pénzügyi kimutatásoktól kielégítően és egyértelműen megkülönböztethetőek. Ha nem ez a helyzet, a könyvvizsgálónak fel kell kérnie a vezetést, hogy módosítsa az auditálatlan kiegészítő információk prezentálásának módját. Ha a vezetés ezt visszautasítja, a könyvvizsgálónak azonosítania kell az auditálatlan kiegészítő információkat és el kell magyaráznia a könyvvizsgálói jelentésben, hogy az adott kiegészítő információkat nem auditálták.

Ha kiegészítő információkat prezentálnak, a könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy szakmai megítélése szerint az adott információk ennek ellenére a pénzügyi kimutatások szerves részét képezik-e jellegük vagy prezentálásuk módja miatt.

17.8–1. ábra

A kiegészítő információk:	Szükséges intézkedés
a pénzügyi kimutatások szerves részét képezik?	A könyvvizsgáló véleményének vonatkoznia kell a kiegészítő információkra is.
NEM képezik a pénzügyi kimutatások szerves részét?	<p>Értékelni kell, hogy az adott kiegészítő információkat olyan módon prezentálják-e, hogy azok az auditált pénzügyi kimutatásoktól kielégítően és egyértelműen <i>megkülönböztethetők</i>.</p> <p>Ha nincs egyértelmű megkülönböztetés, a könyvvizsgálónak fel kell kérnie a vezetést, hogy módosítsa az auditálatlan kiegészítő információk prezentálásának módját.</p> <p>Ha a vezetés ezt visszautasítja, a könyvvizsgálónak azonosítania kell az auditálatlan kiegészítő információkat és el kell magyaráznia a könyvvizsgálói jelentésben, hogy az adott kiegészítő információkat nem auditálták.</p>

Az a tény, hogy kiegészítő információk könyvvizsgálatára nem kerül sor, nem mentesíti a könyvvizsgálót annak felelőssége alól, hogy gondoskodnia kell arról, hogy az információk ne legyenek félrevezetőek vagy összeegyeztethetetlenek az auditált pénzügyi kimutatásokban szereplő egyéb információkkal.

A kiegészítő információk nem összekeverendők a 720. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardban szereplő egyéb információkkal, amelyekkel a jelen Útmutató 15.9 fejezete foglalkozik.

17.9 A nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal és a nemzeti könyvvizsgálati standardokkal összhangban végzett könyvvizsgálatok

Ha a könyvvizsgálónak jelentenie kell a nemzeti könyvvizsgálati standardoknak és a nemzetközi könyvvizsgálati standardoknak való megfelelésről, hivatkozni kell mindkétféle standardra a könyvvizsgálói jelentésben.

A nemzetközi könyvvizsgálati standardokra és a nemzeti könyvvizsgálati standardokra történő egyidejű hivatkozás helyénvaló, ha az alábbi feltételek teljesülnek.

17.9–1. ábra

Feltételek	
Hivatkozás a nemzetközi könyvvizsgálati standardoknak és a nemzeti standardoknak való megfelelésre	<ul style="list-style-type: none">• A könyvvizsgálói jelentés megfelel a könyvvizsgálat szempontjából releváns valamennyi nemzetközi könyvvizsgálati standardnak.• A nemzeti standardoknak való megfeleléshez szükséges összes további könyvvizsgálati eljárás végrehajtásra került.• A könyvvizsgálati standardok joghatóságát vagy származási országát azonosították a könyvvizsgálói jelentésben.• A könyvvizsgálói jelentésnek a nemzetközi könyvvizsgálati standardok által előírt összes eleme (még ha a nemzeti törvények vagy szabályozások által meghatározott formátumot és szövegezést alkalmazzák is) szerepel a jelentésben.

A nemzetközi könyvvizsgálati standardokra és a nemzeti könyvvizsgálati standardokra történő egyidejű hivatkozás nem helyénvaló, ha ellentét van a nemzetközi könyvvizsgálati standardok és a nemzetközi könyvvizsgálati standardok követelményei között, ami a következőt eredményezi:

- a könyvvizsgáló a nemzeti standardok alapján más véleményt alakít ki, mint ami a nemzetközi könyvvizsgálati standardok alapján megfelelő lenne, és
- további információk, például egy olyan figyelemfelhívó bekezdés kihagyása, amit a nemzetközi könyvvizsgálati standardok előírnak, de a nemzeti standardok viszont nem engedélyeznek.

