

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

2. kötet — Gyakorlati útmutató

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.

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 irányelvnek 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.

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 (felülvizsgált)	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. Végző 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 használata vagy alkalmazása 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 megszerezhetők 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 tartoznak, 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 2. kötete, amely arra összpontosít, hogyan lehet alkalmazni az 1. kötetben körvonalazott fogalmakat. 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 könyvvizsgálat folyamatábrája – Kivonat**
A legtöbb fejezet kivonatot tartalmaz a könyvvizsgálat 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 könyvvizsgálat 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:
 - kivonatokot 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.

• Illustrative Case Studies

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 megítélést 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 (ahogyan azok 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 (egyes 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) közzétételekkel kapcsolatban 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 kötelezettségeknek 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: 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*

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.

2. Bevezetés az esettanulmányokba

Annak illusztrálására, hogy a könyvvizsgálati folyamat különböző aspektusait hogyan lehet a gyakorlatban dokumentálni, két esettanulmányt dolgoztunk ki egy fiktív közepes méretű gazdálkodó egység és egy fiktív nagyon kisméretű gazdálkodó egység alapján. Az első forgatókönyvben („A” esettanulmány) a Dephta Furniture, Inc. nevű társaságról van szó, amely 15 embert foglalkoztat. A második forgatókönyv („B” esettanulmány) a Kumar & Co.-ról, egy két embert foglalkoztató kisméretű gazdálkodó egységről szól. A Kumar & Co. elsősorban árut szállít a Dephta Furniture, Inc. részére. Mindkét szervezet az IFRS beszámolási keretelvek alkalmazása mellett döntött.

Felhívjuk az olvasó figyelmét, hogy ezek az esettanulmányok kizárólag szemléltetés céljára készültek. A rendelkezésre bocsátott dokumentáció egy tipikus könyvvizsgálati fájl kisebb kivonata és csak egy lehetséges módját körvonalazza annak, hogyan lehet megfelelni a nemzetközi könyvvizsgálati standardok 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. Szokás szerint szükség van a könyvvizsgáló szakmai megítélésére.

Ezek az esettanulmányok tőzsdén nem jegyzett társaságokról szólnak, amelyeknek ily módon nem kell alkalmazniuk a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardot a Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdéseket illetően. A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdéseket kommunikálni kell a könyvvizsgálói jelentésben a tőzsdén jegyzett gazdálkodó egységek pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálatánál, és néhány joghatóság területén a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések közlését elő is írhatják a kv-k számára, vagy az önkéntes alapon is történhet. Ebből kifolyólag az olvasónak magának kell mérlegelnie, hogy a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard vonatkozik-e a saját helyzetére.

„A” esettanulmány—Dephta Furniture, Inc.

Háttér

A Dephta Furniture, Inc. egy bútorgyártó családi vállalkozás. Különböző típusú háztartási fabútorokat gyárt, mind szabvány-, mind egyedi méretekből. A Dephta arról híres, hogy minőségi termékeket készít.

A társaság három fő termékcsaláddal rendelkezik: hálószoa-garnitúrák, ebédlőgarnitúrák és mindenféle asztalok. A szabvány bútorokat is testre lehet szabni az egyedi igények alapján. Azért, hogy kihasználja az internet kínálta előnyöket, a társaság a közelmúltban létrehozott egy weboldalt, ahol az emberek közvetlenül vásárolhatnak bútort és hitelkártyával fizethetnek. Az elmúlt időszak során a társaság 900 kilométeres távolságra is szállított ki megrendelést.

A gyártólétesítmény a Suraj Dephta házához tartozó egy hektáros területen található. Suraj otthonának

nyugati bővítése a Dephta Furniture boltjaként funkcionál. A fontos döntések gyakran az ebédlőasztal körül születnek (ez volt az első asztal, amit Suraj és apja együtt készítettek). Surajt örömmel tölti el a tudat, hogy arról a „termékről” esznek, ami biztosítja a családnak a betevő falatot.

Iparági trendek

A Dephta mostanáig gyorsan növekedett. Ugyanakkor a bútoripar jelenleg kihívásokkal szembesül a következők miatt:

- a globális recesszió miatt hanyatló gazdaság;
- a potenciális vevők korlátozzák a prémium árukkal kapcsolatos költségeiket, beleértve a bútorokat is;
- verseny;
- az áraknak az eladások ösztönzése érdekében történő csökkentésére irányuló nyomás; valamint
- néhány bútorkatrész-gyártó kivonul az üzletágból, ami késedelmet okoz a termelésben.

Irányítás

A céget Suraj édesapja, Jeewan Dephta alapította 1952-ben. Jeewan először faorsókat és -korlátokat készített egyetlen esztergagéppel, a családi ház kis műhelyében.

A társaságnak nincs hivatalos irányítási struktúrája. Jeewan és Suraj minden időszakban készít egy üzleti tervet, majd havonta egyszer találkoznak egy sikeres helyi üzletemberrel, Ravi Jainnal, hogy megnézzék, hogyan haladnak a tervhez képest. Fizetnek Ravinak azért is, hogy véleményezze az új üzleti álmaik és ötleteik megvalósíthatóságát, nézze át a működési eredményeket és adjon tanácsot arra nézve, hogyan kell kezelni a felmerülő konkrét kérdéseket.

Parvin, Ravi lánya (aki képzettsége szerint ügyvéd) általában elkíséri apját a Surajjal és Jeewannal folytatott megbeszélésekre. Parvin nyújt némi jogi tanácsot, de az igazi szenvedélye a marketing és a promóció. Parvin ötlete volt, hogy a Dephta Furniture szélesítse ki a határait és kezdjen el termékeket értékesíteni az interneten. Azt is szorgalmazta, hogy terjeszkedjenek a helyi régióin kívül, még a szomszédos országokba is. Ha további piacokra is belépnek, talán fenn tudják tartani az értékesítési szintet, a jelenlegi recesszió ellenére.

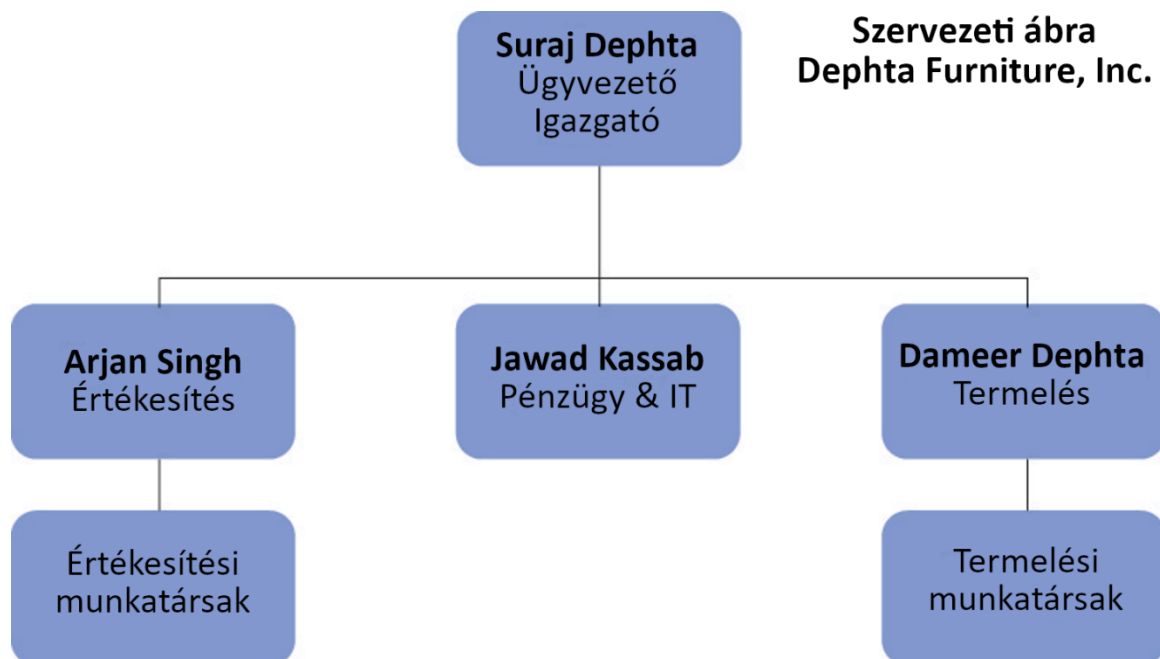
Munkatársak

A Dephta Furniture, Inc. 15 teljes munkaidős alkalmazottal rendelkezik. Közülük hatan kötődnek valamilyen módon a családhoz. A legtöbb családtag a termelési területen dolgozik (szükség szerint), az alábbi ábrán bemutatott szerepkörökön kívül. A sűrű időszakokban szükség szerint 2–4 ideiglenes munkaerőt is foglalkoztathatnak.

Néhány ideiglenes munkás rendszeresen visszatér, de mivel az állásuk nem biztos, elég nagy a fluktuáció.

Ügyvezető igazgatóként Suraj Dephta felügyeli az üzlet minden aspektusát. Arjan Singh felel az értékesítésért; két teljes munkaidős értékesítési munkatárs segíti a munkáját. Suraj fivére, Dameer felel a termelésért, amely magában foglalja a nyersanyagok megrendelését és a készletek kezelését. Mivel a létesítmény kapacitása korlátozott, Suraj és Dameer soha nincs túl messze a termelési folyamatától, mivel megosztják a két munkatárs felügyeletének feladatát.

Jawad Kassab (Suraj unokatestvére) felel a pénzügyi területért és az informatikáért. Csoportjában két munkatárs dolgozik.

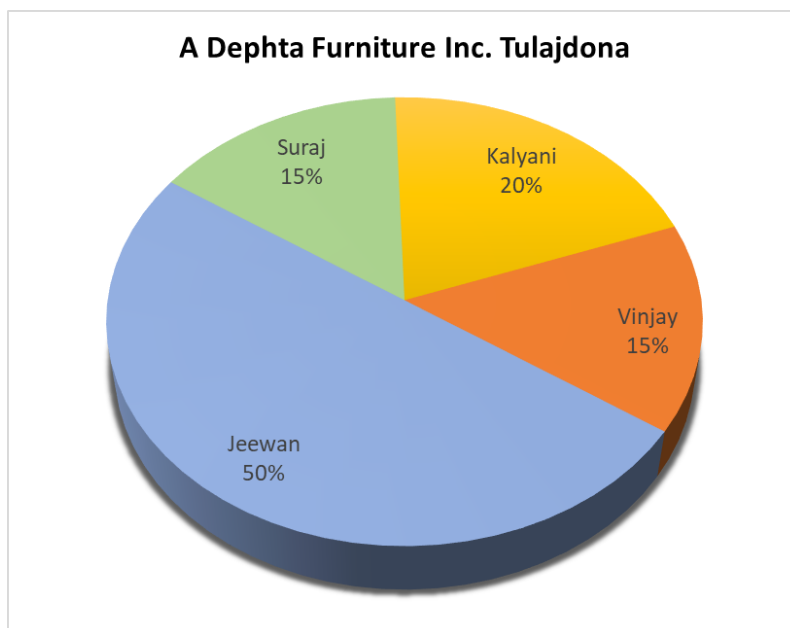


Tulajdon

Jeewan a fő részvényes, aki 50%-os részesedéssel bír a társaságban. Tervei szerint ezt fiának, Surajnak készül átadni, amennyiben az teljes időben fogja továbbra is vezetni a társaságot és ennek eredményeképpen a társaság nyereséges marad.

Surajnak és nővérének, Kalyaninak egyenként 15-15%-os részesedése van a társaságban.

A fennmaradó 20% a család egy barátjának, Vinjay Sharmának a kezében van. Vinjay egy tehetős befektető, aki a cég bővítéséhez szükséges tőke nagy részét biztosította.



Kalyani egy jól ismert énekes, aki sokat utazik. Nem vesz részt a cég működésében és teljes mértékben az apjára és fivérére bízta, hogy képviseljék az ő érdekeit is.

Minden üzleti időszak júniusában Jeewan szervez egy hivatalos üzleti találkozót. A tulajdonosok reggel találkoznak (elsősorban a pénzügyi kimutatások áttekintése céljából), majd később, a délután folyamán tartanak egy partit az összes munkatárs számára. Suraj arra használja ezt az alkalmat, hogy elmondja kollégáinak, hogyan teljesít a vállalkozás és mik a jövőbeni terveik.

Tevékenységek

A társaság kezdetben székeket, asztalokat, valamint korlátokhoz és lépcsőkörlátokhoz faorsókat gyártott, majd bővítette tevékenységét egyszerű háztartási bútorok, például komódok, ruhásszekrények és konyhaszekrények gyártásával. A Dephta Furniture jelentősen bővült olyan stratégiák által, mint:

- minőségi termékek biztosítása tisztességes áron a helyi vevők számára;
- nagyobb bútormegrendelések fogadása országos kiskereskedőktől. Ezek a nagy rendelések szigorú határidővel érkeznek (a késedelmes szállításért nagy kötbérek fizetendőek), és a nyereséghányad sokkal szorosabb mint az egyedi igények szerint készített bútoroknál;
- a régióban elsőként az interneten értékesítenek (korlátozott termékeket), és
- olyan tartozékok gyártása a helyi bútorgyártók számára, mint faorsók és kerek asztallábak. Ez lehetővé tette a társaság számára olyan drága esztergagépek és speciális eszközök megvásárlását, amelyeket más cégek nem engedhetnek meg maguknak.

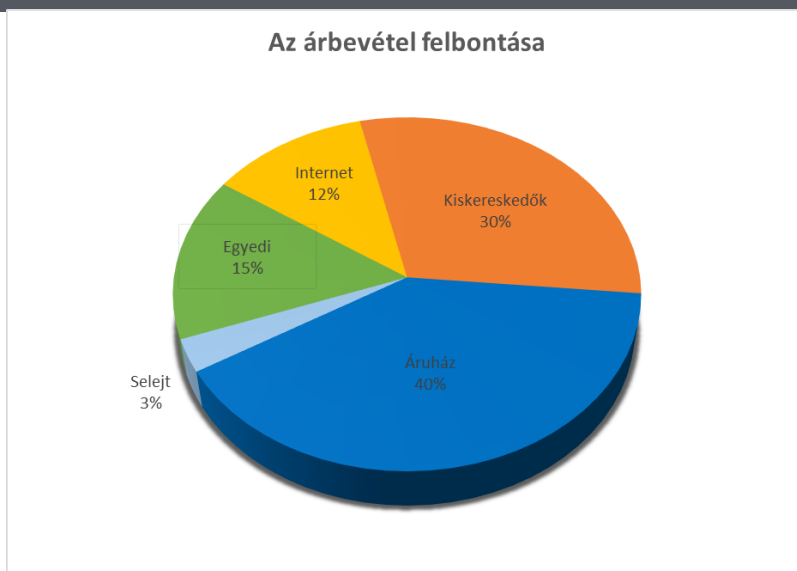
A Dephta selejt bútort és fát is értékesít (olyan darabokat, amelyek a minőség-ellenőrzési folyamaton fennakadtak) a gyárnál, kizárólag készpénzért.

Fontolgatják a bútorok exportálását a szomszédos országokba. Suraj felismerte, hogy mindez magasabb szállítási költséget, vámügyintézkést, valutakockázatot és szállítás közbeni esetleges sérülést jelent. Bár a környező országokba történő értékesítés magasabb költségeket jelent, mindez csekély árnak tűnik ahhoz képest, hogy potenciális új ügyfelekhez jutnak. Ezenkívül Parvin sokakat ismer az önkormányzatnál és úgy gondolja, ezzel könnyíthet a plusz papírmunkán.

Értékesítés

Az értékesítés megoszlása körülbelül a következő:

- | | |
|---|-----|
| • Szabvány bútor (a katalógusból) az áruházban személyesen kötött üzletekből: | 40% |
| • Értékesítés a bútorkiskereskedők felé: | 30% |
| • Rendelésre készített (egyedi) bútorok: | 15% |
| • Internetes értékesítések: | 12% |
| • Selejt értékesítés a gyárból: | 3% |



Arjan Sing nagyszerű üzletkötő. Az ügyfelekkel folytatott tárgyalások során nagyon kitartó és általában megszerzi az üzletet, noha a nyereséghányad szűkös lehet. A recesszió ellenére a közelmúltban vásárolt egy gyönyörű családi házat, amely a völgyre néz.

- **Megjegyzések az értékesítési rendszerre**

- A kiskereskedelmi és a speciális rendelésekre értékesítési szerződések készülnek. Minden egyedi megrendelésnél 15%-os letétet kérnek, amelyet a kézhezvételkor árbevételként rögzítenek. Két nagy kiskereskedő megköveteli a Dephtától, hogy tartson készletben 30 napi készletet, hogy a rendeléseket szükség esetén gyorsan el lehessen küldeni a boltokba. E szerződések arra is tartalmaznak rendelkezéseket, hogy a készletet vissza kell küldeni a Dephtának, ha bizonyos idő alatt nem sikerül értékesíteni.
- A megrendeléseket az értékesítéskor kézzel töltik ki, kivéve a közvetlenül a boltból értékesített bútorok vagy a rendelkezésre álló kisebb tételek esetén. Arjannak kell jóváhagynia az 500 eurón felüli rendeléseket illetve azokat is, ahol az eladási ár a minimum alatt van. A számlák akkor készülnek el, amikor a tételeket feladják és elküldik az ügyfélnek.
- A boltból történő eladások esetén a számlákat az értékesítéskor állítják ki és viszik be a számviteli rendszerbe, ami automatikusan számoz be minden egyes értékesítési ügyletet és kérésre rendelési visszaigazolást is ad.
- Az adott nap internetes értékesítéseinek összegzését a weboldalról töltik le. A megrendelt tételek adatait összekészítik és átadják a termelési részlegnek. Ezzel egy időben számla is készül és azt rögzítik a bevételben, mivel a tételt az ügyfél hitelkártyájáról már kifizették. „Teljes összeg fizetve” jelzéssel ellátott számlák tartoznak az összes feladott internetes rendeléshez.
- Arjan ritkán ellenőrzi az ügyfelek hitelképességét. Legtöbbjüket ismeri. Régen az ügyfelek készpénzzel fizettek a szállításkor, most a cég nyújt hitelt, hogy megfeleljenek azoknak a feltételeknek, amelyeket a Dephta Furniture versenytársai biztosítanak. Ennek eredményeképpen a Dephta Furniture hitelkeretet kér a banktól. A behajthatatlan tartozások úgy tűnik, minden időszakban növekednek.
- Suraj minden hónap végén ellenőrzi az értékesítést és a vevőkövetelések listáját. Gondoskodik róla, hogy ne legyenek nyilvánvaló hibák és személyesen felhív minden ügyfelet, akinek a számlája 90 napon túli.
- A minimum alapfizetésen felül minden egyes értékesítési munkatárs (beleértve Arjant is) 15%-os jutalékot kap minden értékesítés után. Az értékesítők alapfizetése – az ösztönzésük érdekében – jóval a

legtöbb munkavállaló fizetése alatt van. A számítógépes rendszer nyomon követi az egyes értékesítők által végrehajtott értékesítési ügyleteket. Jawad havonta nyomtat egy jelentést és listázza a jutalékokat, amelyeket a következő heti bérszámfejtésben ki kell fizetni. Vagy Suraj, vagy Dameer átnézi a jutaléklistát és az értékesítéseket, hogy gondoskodjanak a munkatársak megfelelő kifizetéséről. Arjan kapja messze a legtöbb értékesítési jutalékokat.

Informatika

A rendszer hat számítógépből és egy szerverből áll, amelyet az internetoldal gazdagépeként használnak. A belső rendszert főként e-mail küldésre, rendelésvételre és számvitelre használják.

A cég hetente készít biztonsági mentést a számviteli rendszerről egy külső merevlemezre, amelyet a komputerterem melletti széfben tartanak. A tűzfal- és jelszóvédelmet az elmúlt két időszak során vezették be. Az elmúlt időszakban két számítógépet elloptak az irodából. Az irodákhoz való hozzáférést szigorították, a számítógépeket az asztalokhoz láncolták, a szervert elzárták egy külön, speciálisan hűtött szobába.

Az internetes értékesítéseket Jawad kezeli. A cég megállapodást kötött a bankkal arról, hogy a hitelkártyákat feldolgozzák még a megrendelés kiszállításra való jóváhagyása előtt, és a banknak 7%-ot fizetnek minden egyes feldolgozott rendelés után. Az internetes értékesítéseket bonyolító alkalmazás megadja az egyes eladások adatait, beleértve az ügyfél nevét, címét és a megrendelt tételeket. Az internetes ügyleteket naponta letöltik a weboldalról, elkészítik a megrendeléseket és naponta továbbítják azokat a termelési részlegnek.

Emberi erőforrások és bérszámfejtés

A munkaerő-felvétellel kapcsolatos összes döntést Dameer és Suraj hozza. Apjához hasonlóan Suraj is elkötelezte magát arra, hogy kompetens személyeket vesz fel, és a munkavállalóktól lojalitást vár el.

A munkavállalókat készpénzben fizetik ki minden hét elején. Jawad munkatársainak egyike, Karla Winston felel a bérszámfejtésért. Megvan nála a munkavállalók listája és a Dameer által átadott time-card összegzések alapján számítja ki a bérszámfejtést és a levonásokat. Suraj minden hétfő reggel áttekinti a bérszámfejtést, mielőtt kiadja Karlának az utasítást a borítékok munkavállalók számára történő kiosztására. Minden munkavállaló aláír egy listát, amikor átveszi a borítékot. A társaság nem vezet hivatalos munkavállaló-nyilvántartást.

Beszerezés és termelés

Dameer felel a beszerzésért és a termelésért. Mivel a készletnyilvántartó rendszer nem túl kifinomult, hajlamos néhány tételből túl sokat rendelni, ami gyakran azt eredményezi, hogy a készletek ott porosodnak a raktárban. Ezt az alulrendelésnél jobbnak tartják, mivel az késedelmeket okozhat a termelésben.

• Megjegyzések a beszerzési funkció kapcsán

- Az 5000 euró érték feletti beszerzések jóváhagyása előtt legalább két árajánlatot be kell szerezni. A kivételt a helyi fűrésztelep által szállított fa képezi, mert ott a Dephta öt éves kizárólagos szállítói szerződést alkudott ki.
- A társaság megrendelőt készít minden 1000 euró feletti készletbeszerzésre vagy tőkeberuházásra.
- Dameer hagyja jóvá az összes új eladót és átadja az adatokat Jawadnak. Jawad állítja be az eladókat a rendszerben és ő viszi be a kapott számlák adatait is.

Számvitel és pénzügy

Jawad számvitelt tanult az egyetememen, és jól ért a számviteli és pénzügyi kérdésekhez. Amikor két évvel ezelőtt csatlakozott a Dephtához, hamarosan bevezette az Onion Corp. „Sound Accounting” szoftvercsomagját, amely integrált kötelezettség, követelés és állóeszköz modulokat tartalmaz.

• Megjegyzések a számvitel és pénzügy funkcióhoz

- A társaságnak jelenleg nincs folyamatos készletnyilvántartó rendszere. A készletet az időszak során

- kétszer számolják meg: egyszer az időszak végén és egyszer az időszak közepén. Ez biztosítja, hogy az értékesítés utáni nyereséghányadot pontosan, legalább kétszer ki lehessen számolni az időszak során.
- Jawadot frusztrálja a készletek feletti kontroll hiánya. Javasolta Surajnak, hogy a készletet legalább négyszer számolják át minden időszakban, hogy az árrést áttekinthessék menet közben is. Suraj lesöpörte az asztalról ezt a javaslatot, mondván, hogy a készletek ilyen gyakori leltározása félbeszakítaná a munkát és a határidők elmulasztását eredményezhetné.
 - Bár a Dephta nyereséges, a bruttó árrések következetlenek. Jawadnak nincs magyarázata arra, hogy a készletköltségeket miért nem követik nyomon termékcsaládonként.
 - Surajt nagyon idegesíti, ha bármilyen nyereségadót kell fizetni, és általában sürgeti Jawadot, hogy gondoskodjon arról, hogy az elhatárolások „több mint megfelelőek” legyenek.

Megjegyzés: Az alábbi eredménykimutatást és mérleget a vezetés készítette. A pénzügyi kimutatásokhoz vagy a cash flow kimutatáshoz fűzött megjegyzések itt nem szerepelnek.

„A” függelék

Dephta Furniture, Inc. Eredménykimutatás (Pénznem egységben (€))

	Az alábbi, december 31-ével végződő évekre		
	20X2	20X1	20X0
Értékesítés	1 437 317€	1 034 322€	857 400€
Eladott áruk bekerülési értéke	879 933	689 732	528 653
Bruttó nyereség	557 384	344 590	328 747
Forgalmazási költségek	64 657	41 351	39 450
Igazgatási ráfordítások	323 283	206 754	197 248
Pénzügyi költség	19 471	19 279	15 829
Értékcsökkenés	23 499	21 054	10 343
	430 910	288 438	262 870
Adózás előtti nyereség	126 474	56 152	65 877
Nyereségadók	31 619	14 038	16 469
Nettó eredmény	94 855€	42 114€	49 408€

„B” függelék
**Dephta Furniture, Inc.
Mérleg
(Pénznem egységben (€))**
Az alábbi évek december 31.-i napján

	20X2	20X1	20X0
ESZKÖZÖK			
Forgóeszközök			
Pénzeszköz és pénzeszköz-	22 246€	32 522€	22 947€
Vevő- és egyéb követelések	177 203	110 517	82 216
Készletek	156 468	110 806	69 707
Előlegek és egyéb összegek	12 789	10 876	23 877
	368 706	264 721	198 747
Befektetett eszközök			
Ingtatlanok, gépek és berendezések	195 821	175 450	103 430
	564 527€	440 171€	302 177€
SAJÁT TŐKE ÉS KÖTELEZETTSÉGEK			
Rövid lejáratú kötelezettségek			
Banki tartozások	123 016€	107 549€	55 876€
Szállítói és egyéb kötelezettségek	113 641	107 188	50 549
Nyereségadó-kötelezettség	31 618	14 038	16 470
Kamatkozó hitel rövid lejáratú része	10 000	10 000	10 000
	278 275	238 775	132 895
Hosszú lejáratú kötelezettségek			
Kamatkozó hitel	70 000	80 000	90 000
Tőke és tartalékok			
Jegyzett tőke	18 643	18 643	18 643
Halmozott nyereség	197 609	102 753	60 639
	564 527€	440 171€	302 177€

„B” esettanulmány—Kumar & Co.

Háttér

A Kumar & Co.-t 1990-ben alapította Rajesh (Raj) Kumar. Ez egy bejegyzett társaság, de csupán két termelő személyzet van: Rajesh, a tulajdonos-vezető és egy másodállású könyvelő asszisztens.

Raj még fiatal fiúként tanulta meg a famegmunkálás mesterségét az apjától, Sanjaytól. Amikor Sanjay először vette a fiatal Rajot a szárnyai alá, látta, hogy a fiúnak talentuma van a famegmunkáláshoz és ez büszkeséggel töltötte el.

Miután apja meghalt 1976-ban, Raj úgy döntött, hogy csekély megtakarítását saját bútorbolt megnyitásába fekteti, amit Kumar & Co.-nak nevezett el.

Üzleti ajánlat

Raj vállalkozása először kis háztartási fabútorok készítésére összpontosított. Ugyanakkor a cég beindítása után hamarosan megkereste őt Suraj (a Dephta Furniture-től) egy üzleti ajánlattal. Suraj arra kérte Rajot, hogy ideje és figyelme nagy részét fordítsa faorsók és asztallábak gyártására a Dephta gyár által készített bútorokhoz. Az ár, amelyet a Dephta hajlandó volt kifizetni a termékekért, magasabb nyereséghányadot tett lehetővé Raj számára, mint amit a többi kézi készítésű termékeivel tudott volna elérni. Raj beleegyezett.

Azért, hogy Rajot arra ösztönözze, hogy a vállalkozása a Dephta beszállítási igényeit szolgálja ki, a Dephta 15%-os tulajdonrészt vásárolt a Kumarban. Ez segített a cégnek abban, hogy új esztergagépeket és eszközöket vásároljon a termelés hatékonyságának javítása érdekében.

Iparági trendek

A bútorigar jelenleg nehéz gazdasággal szembesül. A Kumar & Co. egészséges és egyenletes növekedést tapasztalt, de ha a Dephta termékei iránti kereslet csökken, azt a Kumar is megérzi majd az értékesítések terén. Raj továbbra is felvesz egyedi bútorrendeléseket, de a Dephta az üzletnek körülbelül a 90%-át teszi ki.

Termelés

A Kumar & Co. a tulajdonos által vezetett cég, ahol Raj rendelkezik a részvények 85%-ával. Mellette két teljes munkaidős termelési munkatárs van. Raj hozzászólt a hosszú munkanapokhoz és a legtöbbször hétvégén is dolgozik, hogy teljesíteni tudja a Dephta megrendeléseit.

Azonban a tárgyidőszakban Raj ritkán tartózkodik az irodában vagy a műhelyben. Azt a minimális munkát végzi el, ami a kereslet kielégítéséhez szükséges, de közelről sem vesz olyan intenzíven részt a rendelések jóváhagyásában, a beszerzésekben vagy a nyilvántartásban, mint régen. Nyilvánvalóan otthon vannak gondok.

Az időszak elején Kumar új banki finanszírozást szerzett a szükséges nyersanyagok megvásárlásához és néhány régi berendezés lecseréléséhez. A hitelt a bank által támasztott kikötésekkel kapták meg, amelyeket teljesíteni kell, különben a forrásokat visszahívhatják.

Raj van közvetlen kapcsolatban a Dephta munkatársaival a rendelések ügyében, amelyeket felír egy jegyzetfüzetbe. A könyvelő ezután kiállítja a számlákat és bevételezi a kifizetéseket. Raj személyesen szervezi a szállítást és vezeti a rendelési/szállítási naplót.

Jó nyilvántartást vezet és naprakészen tartja a következő információkat:

- Rendelési/szállítási napló: rendelési/szállítási napló: a rendelés leadásának dátuma, összeg, típus, ár, megígért dátum, szállítási mód, eladott/feladott mennyiség, szállítás dátuma, és hogy a fizetés megtörtént-e;
- Értékesítési napló: ügyfél neve, szállítás dátuma, a rendelés részletei (termék típusa, mennyiség, fajta, speciális

kérések stb.), ár, kifizetett összeg, és

- Beszerzési napló: az anyagok és egyéb tételek külön-külön.

Raj minden héten egyezteti a szállítási naplót az értékesítésével, hogy egy szállítmány se maradjon ki.

Számvitel

Ruby, a Kumar & Co. másodállású könyvelője több mint 10 éve dolgozik Rajjal és nagyon érti a dolgát. Vezeti a számviteli nyilvántartásokat, valamint havi és éves pénzügyi kimutatásokat készít. Ugyanakkor úgy érzi, hogy Raj természetesnek veszi a szolgáltatásait. Az elmúlt három évben nem kapott fizetésemelést. Rubynak két gyermeke van, és szeretné, ha főiskolára járathatná őket, de aggódik afelől, hogyan tudja majd kifizetni a tandíjat.

„A” függelék

Kumar & Co.

**A vezetés által készített eredménykimutatás
(Pénznem egységben (€))**

Az alábbi, december 31-ével végződő évekre

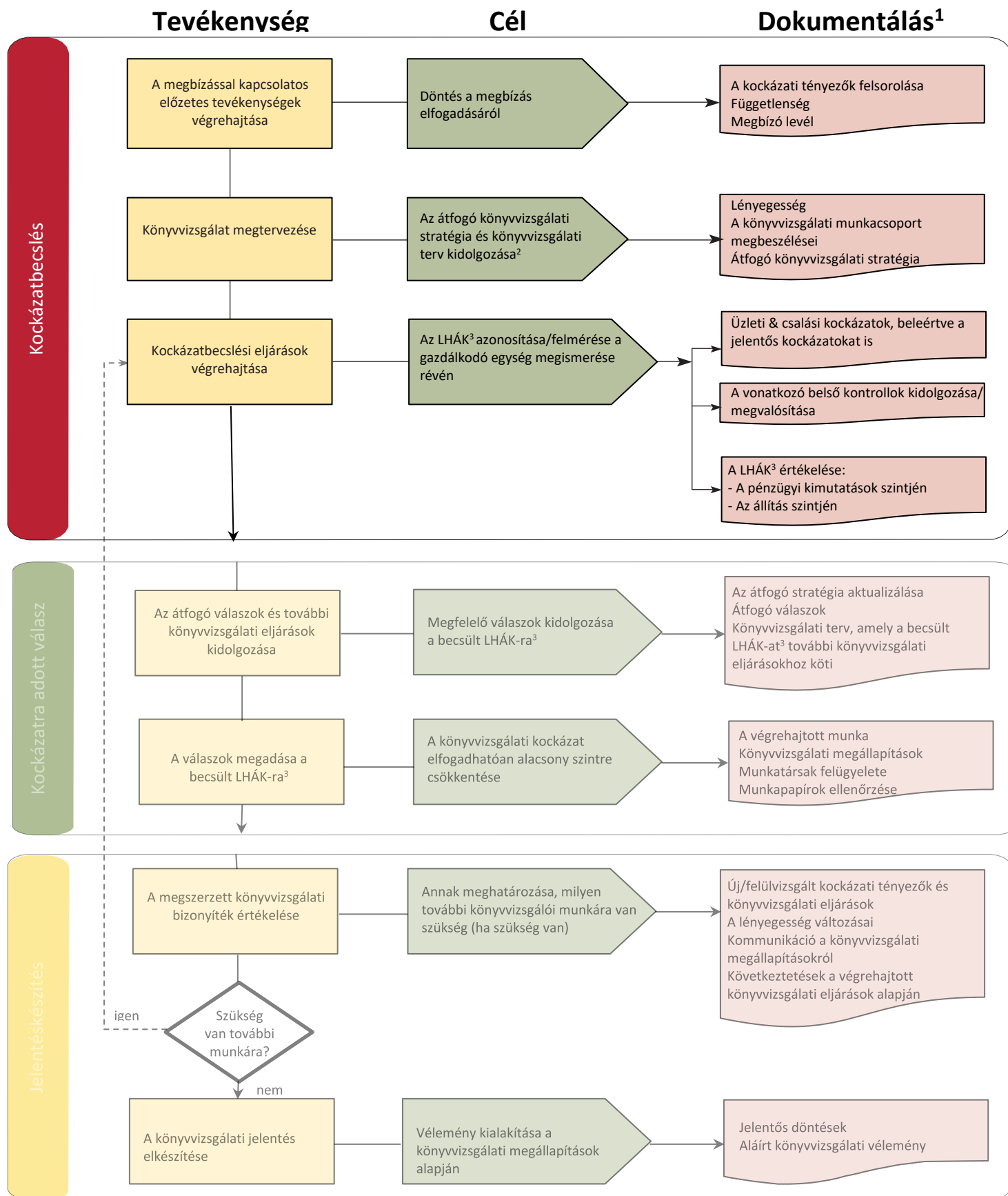
	20X2	20X1	20X0
Értékesítés	231 540€	263 430€	212 818€
Eladott áruk bekerülési értéke	118 600	122 732	100 220
Bruttó nyereség	112 940	140 698	112 598
Forgalmazási költségek	13 002	19 450	12 890
Igazgatási ráfordítások	71 532	91 318	68 101
Pénzügyi költség	6 480	0	0
Értékcsökkenés	11 541	6 871	5 020
	102 555	117 639	86 011
Adózás előtti nyereség	10 385	23 059	26 587
Nyereségadó	5 765	6 420	8 988
Nettó eredmény	4 620€	16 639€	17 599€

„B” függelék
Kumar & Co.
**A vezetés által készített mérleg
(Pénz nem egységben (€))**
Az alábbi évek december 31.-i napján

	20X2	20X1	20X0
ESZKÖZÖK			
Forgóeszközök			
Pénzeszköz és pénzeszköz- egyenértékesek	1 255€	10 822€	6 455€
Vevő- és egyéb követelések	67 750	65 110	34 100
Készletek	34 613	15 445	12 607
	103 618	91 377	53 162
Ingtatlanok, gépek és berendezések	54 430	22 468	20 216
	158 048€	113 845€	73 378€
SAJÁT TŐKE ÉS KÖTELEZETTSÉGEK			
Rövid lejáratú kötelezettségek			
Szállítói és egyéb kötelezettségek	53 100€	48 820€	36 500€
Kamatkozó hitel rövid lejáratú része	4 000	0	0
	57 100	48 820	36 500
Hosszú lejáratú kötelezettségek			
Kamatkozó hitel	31 000	0	0
Tőke és tartalékok			
Jegyzett tőke	10 580	10 580	10 580
Halmozott nyereség	59 368	54 445	26 298
	158 048€	113 845€	73 378€

3. Kockázatbecslés—Áttekintés

3.0–1. ábra

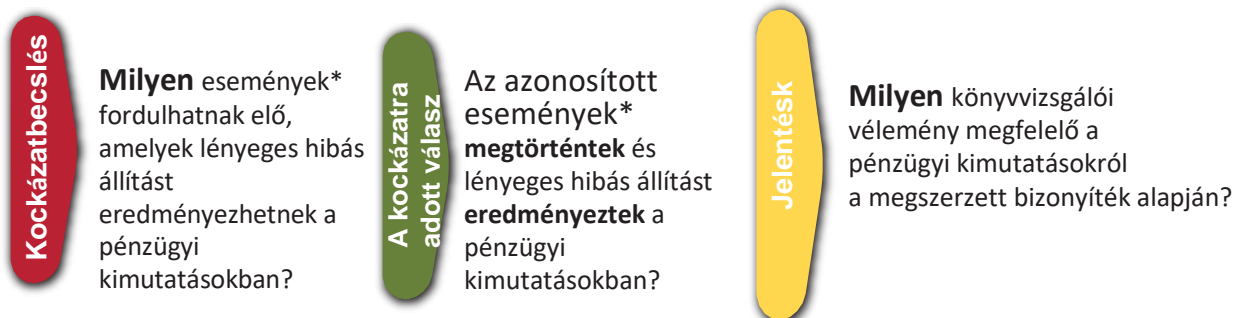


A jelen Útmutató szempontjából a könyvvizsgálati megközelítést három jól elkülöníthető fázisra lehet bontani: kockázatbecslés, a kockázatra adott válasz és jelentéskészítés. Az ezen az oldalon található ábra összegzi a kockázatbecslési fázis főbb tevékenységeit, azok céljaival és a létrehozott dokumentációval együtt. Az egyes tevékenységekre vonatkozó további információkat a következő fejezetekben vázoljuk fel.

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.

A három elem egyszerűbb leírását lásd lejjebb.

3.0–2. ábra

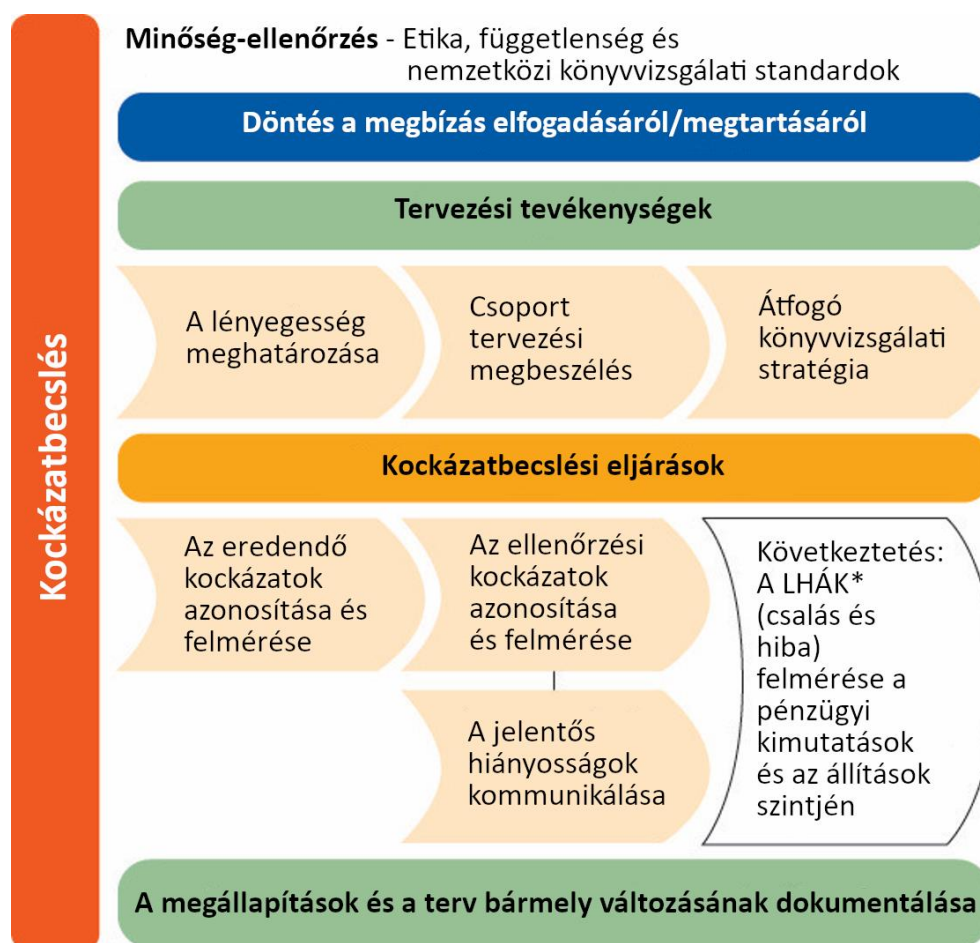


- * Az „esemény” egyszerűen egy üzleti és csalási kockázati tényező (a leírásokat lásd az 1. kötet 4. fejezetének 4.2–2. ábráján), amelybe beletartoznak a pénzügyi kimutatásokban lévő lényeges hibás állítások lehetőségét csökkentő belső kontroll hiányából fakadó kockázati tényezők is.

A 3.0–2. ábra felvázolja annak okait, hogy egy könyvvizsgáló miért végzi el a kezdeti kockázatbecslést a megbízás elfogadása és a feltételek ügyféllel történő egyeztetése előtt (és miért tart folyamatos kockázatbecslést a könyvvizsgálat során). A jelentéskészítési komponens befoglalása azt jelzi, hogy a könyvvizsgálónak is alkalmaznia kell ezt a kockázatbecslést annak mérlegeléséhez, hogy milyen típusú könyvvizsgálói vélemény vagy jelentés lenne megfelelő. Ez valószínűleg magában foglalná annak előzetes mérlegelését, hogy a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések belekerülnek-e (akár kötelezően, akár önkéntesen) a jelentésbe vagy sem. Például, amikor a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések szerepeltetése nem előírás, a kockázatbecslés számos kockázatot jelezhet és így a könyvvizsgáló dönthet úgy, hogy a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések feltüntetésének lehetőségét érdemes megfontolni a könyvvizsgálat előrehaladtával. Ekkor valószínűleg lennének kezdeti megbeszélések is az ügyféllel. Emellett a jelentés tartalmát a megbízó levél taglalja, amelyről a következő fejezetben lesz szó.

A könyvvizsgálat kockázatbecslési fázisának főbb lépéseit a következő ábra illusztrálja, abban a sorrendben, ahogyan azokat általában végrehajtják.

3.0–3. ábra



*LHÁK = Lényeges hibás állítás kockázata

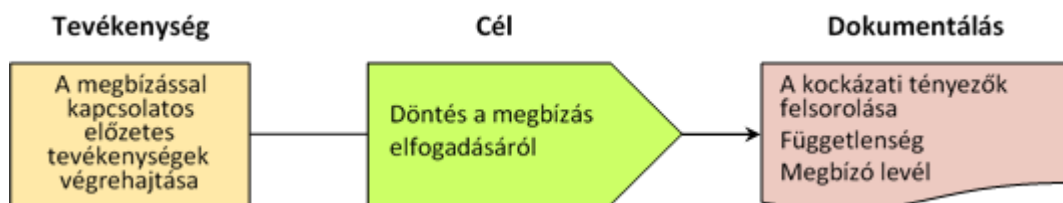
A kockázatbecslési fázisban alkalmazott alapelveket lásd lentebb.

Alapfogalmak – Kockázatbecslési fázis	Kötet és fejezetek
Belső kontroll	V1 - 5
Állítások a pénzügyi kimutatásokban	V1 - 6
Lényegesség és könyvvizsgálati kockázat	V1 - 7
Kockázatbecslési eljárások	V1 - 8

4. A megbízás elfogadása és megtartása

A fejezet tartalma	Vonatkozó nemzetközi könyvvizsgálati standardok/1. témaszámú nemzetközi minőség-ellenőrzési standard
<p>Iránymutatás az olyan eljárásokra vonatkozóan, amelyek szükségesek:</p> <ul style="list-style-type: none">• az annak eldöntésére vonatkozó kockázati tényezők azonosításához és felméréséhez,• hogy a könyvvizsgálati megbízást elfogadják vagy elutasítsák-e, és• a megbízás feltételeinek egyeztetéséhez és dokumentálásához.	210, 220, 300 és ISQC 1

4.0–1. ábra

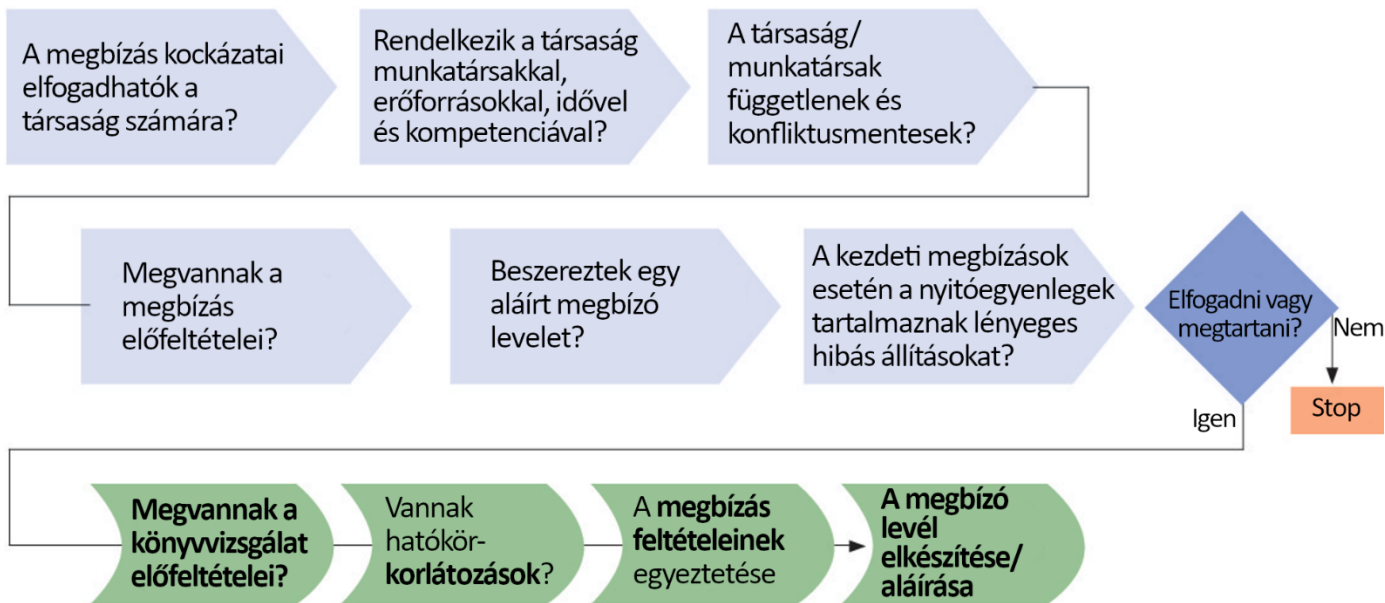


Az alábbiakban a megbízás elfogadási/megtartási folyamatának főbb lépéseit ábrázoltuk.

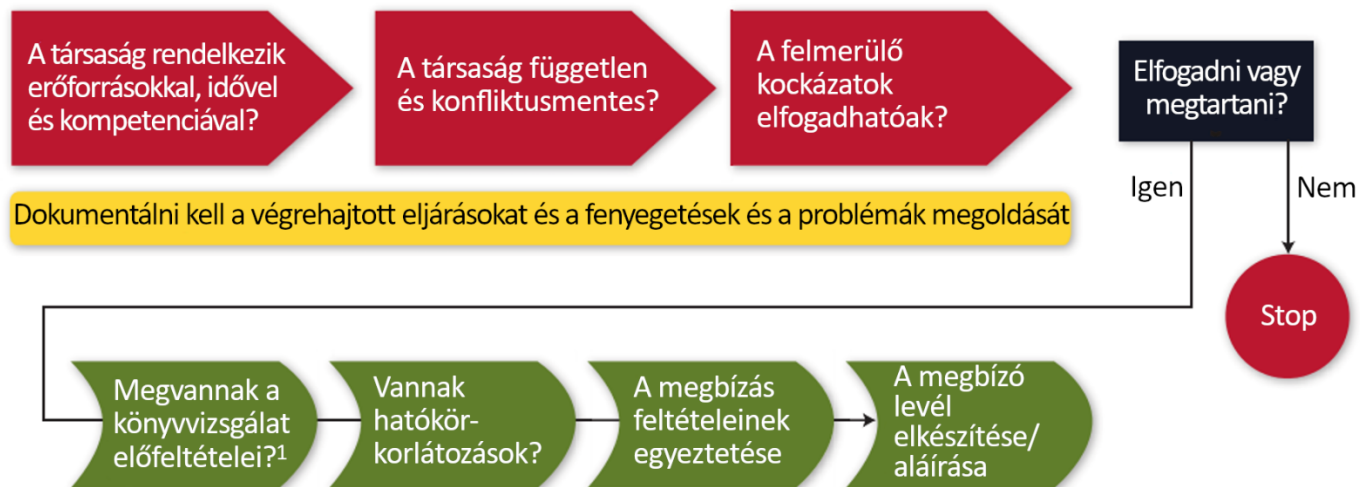
4.0–2. ábra

A bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások elfogadásának vagy megtartásának folyamata

Meg kell határozni a megbízás jellegét és azt, hogy a társaság politikája szerint vállalható-e. Ezt követően a következő kérdésekkel kell foglalkozni, valamint dokumentálni kell a megállapításokat és a következtetéseket.



A könyvvizsgálati megbízások elfogadásának/megtartásának folyamata



1 További információkért lásd a 2. kötet 4.3. fejezetét.

Bekezdés száma	A nemzetközi könyvvizsgálati standard célja(i)
210.3	<p>A könyvvizsgáló célja, hogy egy könyvvizsgálati megbízást csak akkor fogadjon el vagy folytasson, ha abban, amire alapozva a könyvvizsgálatot végre kell hajtani, megállapodtak:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) annak megállapításával, hogy a könyvvizsgálat előfeltételei fennállnak-e, és (b) annak megerősítésével, hogy a könyvvizsgáló és a vezetés és adott esetben az irányítással megbízott személyek a könyvvizsgálati megbízás feltételeit azonosan értelmezik.

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból/1. témaszámú nemzetközi minőség-ellenőrzési standardból
ISQC 1.26	<p>A társaságnak az ügyfélkapcsolatok és konkrét megbízások elfogadására és megtartására vonatkozóan olyan politikákat és eljárásokat kell kidolgoznia, amelyek úgy vannak kialakítva, hogy kellő bizonyosságot nyújtsanak a társaság számára arra, hogy csak olyan ügyfeleket és megbízásokat fogad majd el vagy tart majd meg, amelyeknél a társaság:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) képes a megbízás végrehajtására, és rendelkezik ehhez a megfelelő képességekkel, beleértve az időt és az erőforrásokat; (Hiv.: A18., A23. bekezdés) (b) meg tud felelni a releváns etikai követelményeknek, valamint (c) figyelembe vette az ügyfél tisztességességét, és nincs olyan információ a birtokában, amely arra a következtetésre vezetné, hogy az ügyfél nem tisztességes. (Hiv.: A19–A20., A23. bekezdések)
ISQC 1.27	<p>Az ilyen politikáknak és eljárásoknak elő kell írniuk, hogy:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) a társaság az adott körülmények között szükségesnek ítélt ilyen információkat beszerezze az új ügyféltől jövő megbízás elfogadása előtt, a meglévő megbízás megtartására vonatkozó döntéshozatalkor, vagy amikor egy meglévő ügyféltől jövő új megbízás elfogadását mérlegeli, (Hiv.: A21., A23. bekezdések) (b) ha egy új vagy egy meglévő ügyféltől jövő megbízás elfogadásakor potenciális összeférhetlenséget azonosítanak be, a társaságnak meg kell fontolnia, hogy helyénvaló-e a megbízás elfogadása, (c) ha problémákat azonosítottak be és a társaság úgy dönt, hogy elfogadja vagy megtartja az ügyfélkapcsolatot vagy a konkrét megbízást, akkor dokumentálnia kell, hogy a kérdéseket hogyan oldották meg.
ISQC 1.28	<p>A társaságnak olyan politikákat és eljárásokat kell kialakítania a megbízás folytatására és az ügyfélkapcsolat megtartására vonatkozóan, amelyek foglalkoznak azon körülményekkel, amikor a társaság olyan információ birtokába jut, amelynek korábbi ismerete alapján a megbízást elutasította volna. Az ilyen politikáknak és eljárásoknak tartalmazniuk kell a következők mérlegelését:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) az adott körülmények között vonatkozó szakmai és jogi felelősségek, beleértve azt is, követelmény-e a társasággal szemben, hogy jelentést tegyen a könyvvizsgálati kinevezést adó személynek vagy személyeknek, vagy bizonyos esetekben a szabályozó szerveknek, valamint (b) a megbízástól való visszalépés, vagy a megbízástól való visszalépés és az ügyfélkapcsolat egyidejű megszakításának lehetősége. (Hiv.: A22–A23. bekezdés)
210.4	<p>A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában a következő kifejezésnek az alábbi jelentése van:</p> <p>A könyvvizsgálat előfeltételei – elfogadható pénzügyi beszámolási keretelvek vezetés általi alkalmazása a pénzügyi kimutatások elkészítése során és azon alapfeltételezésnek a vezetés és adott esetben az irányítással megbízott személyek általi elfogadása, amelyre alapozva a könyvvizsgálatot végrehajtják.</p>
220.12	<p>A megbízásért felelős partnernek meg kell győződnie arról, hogy az ügyfélkapcsolatok és konkrét könyvvizsgálati megbízások elfogadása és megtartása kapcsán megfelelő eljárásokat követtek, és meg kell állapítania, hogy az e tekintetben levont következtetések megfelelőek. (Hiv.: A8–A9. bekezdés)</p>

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból/1. témaszámú nemzetközi minőség-ellenőrzési standardból
220.13	Ha a megbízásért felelős partner olyan információt szerez be, amelynek korábbi ismerete a társaságot a könyvvizsgálati megbízás visszautasítására készítette volna, azonnal közölnie kell az információt a társasággal azért, hogy a cég és a megbízásért felelős partner megtehesse a szükséges lépéseket. (Hiv.: A9. bekezdés)
300.13	A könyvvizsgálónak a következő tevékenységeket kell elvégeznie az első könyvvizsgálat megkezdése előtt: (a) a 220. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard által előírt eljárások végrehajtása az ügyfélkapcsolat és a konkrét könyvvizsgálati megbízás elfogadására vonatkozóan, továbbá (b) ha könyvvizsgálóváltás történt, kommunikáció az előző könyvvizsgálóval, a releváns etikai követelményeknek megfelelően. (Hiv.: A22. bekezdés)

4.1 Áttekintés

Az egyik legfontosabb döntés, amit a társaság meghozhat, annak meghatározása, hogy mely megbízásokat fogadja el, illetve mely ügyfélkapcsolatokat tartsa meg. Egy rossz döntés kiszámíthatatlan időhöz, kifizetetlen díjakhoz, a partnerekre és munkatársakra háruló plusz stresszhez, a jó hírnév elvesztéséhez és – ami mindennél rosszabb – esetleges perekhez vezethet.

Az 1. témaszámú nemzetközi minőség-ellenőrzési standard és a 220. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja a társaság számára az ügyfél-elfogadási és -megtartási politikákra vonatkozó minőség-ellenőrzési eljárások kidolgozását, bevezetését és dokumentálását. Ideális esetben ezeknek a politikáknak és eljárásoknak kezelniük kell a kockázat szintjét (kockázattűrés) és az ügyfél azon jellemzőit (pl. a vezetés tisztességességének hiányosságai, magas kockázatú iparág vagy tőzsdén jegyzett cég), amelyek nem lennének elfogadhatók a társaság számára.

Mielőtt egy cég eldönti, hogy elfogadja-e vagy megtartsa-e a megbízást, a könyvvizsgálónak:

- meg kell határoznia a javasolt pénzügyi beszámolási keretelvek elfogadhatóságát;
- fel kell mérnie, hogy a cég megfelel-e a releváns etikai követelményeknek;
- meg kell szereznie a vezetés egyetértését arra vonatkozóan, hogy elismeri és érti, hogy felelős:
 - a pénzügyi kimutatások vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek megfelelő elkészítéséért és valós bemutatásáért;
 - az olyan belső kontrollért, amelyet a vezetés szükségesnek ítél olyan pénzügyi kimutatások elkészítéséhez, amelyek nem tartalmaznak akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítást;
 - azért, hogy biztosítsa a könyvvizsgáló számára az összes vonatkozó és további információhoz való hozzáférést, valamint a korlátlan hozzáférést azokhoz a személyekhez a gazdálkodó egységnél, akiktől a könyvvizsgáló megállapítása szerint szükséges, hogy könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen.
- végre kell hajtania a megbízás elfogadására vagy megtartására vonatkozó eljárásokat. Ezek az eljárások hasonlóak az 1. kötet 8. fejezetében felvázolt kockázatbecslési eljárásokhoz. Az eredményeket később (feltéve, hogy a megbízást elfogadták) fel lehet használni a kockázatbecslés részeként.

A megbízás kockázatának a kezdeti és a későbbi években történő felmérése segít biztosítani a társaság:

- függetlenségét, és azt, hogy ne maradjon fenn érdekellentét;
- munkavégzéshez szükséges kompetenciáját, a szükséges erőforrások és rendelkezésre álló idő mellett;
- kockázatvállalási hajlandóságát, ami a könyvvizsgálat végrehajtását illeti, és
- számára azt, hogy ne legyen tudomása a meglévő ügyfél kapcsán olyan új információkról, amelyek alapján a társaság visszautasította volna a megbízást, ha korábban tudott volna róluk.

A megbízás kockázatának felmérésébe tartozna a vezetés tisztességességének és a belső kontrollhoz való hozzáállásának, az iparági trendeknek, a megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték rendelkezésre állásának, továbbá olyan egyéb tényezőknek az értékelése, mint az ügyfél képessége arra, hogy kifizesse a szóban forgó díjakat.

MÉRLEGELENDŐ SZEMPONTOK

Lehetnek olyan, könyvvizsgálatot igénylő nagyon kis gazdálkodó egységek, ahol a tulajdonos-vezető irányítja a gazdálkodó egységet, csupán néhány formális, dokumentált kontrollal rendelkezik (ha egyáltalán vannak ilyenek), ezért csaknem mindent felül tud írni. Ezekben a helyzetekben a könyvvizsgálónak meg kell állapítania, hogy az ellenőrzési tevékenységek vagy az ellenőrzés egyéb komponenseinek hiánya ellehetetlenítheti-e az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzését. Ha ez a helyzet, akkor a könyvvizsgálónak szakmai megítélést kell alkalmaznia annak meghatározásához, hogy a megbízást vissza kell-e utasítani vagy minősített véleményt kell-e kibocsátani.

A következő tényezőket kell figyelembe venni:

- A gazdálkodó egység ellenőrzési környezete. Például: a tulajdonos-vezető megbízható, kompetens és jó-e a belső kontrollhoz való hozzáállása?
- Ki lehet-e dolgozni olyan átfogó választ és további könyvvizsgálati eljárásokat, amelyek megfelelő választ adnak a becsült kockázati tényezőkre? Például, az alapvető vizsgálati eljárásokat fel lehet-e használni annak meghatározására, hogy az összes bevételt és kötelezettséget megfelelően rögzítették-e a számviteli nyilvántartásokban?

4.2 A megbízás elfogadása

Az ügyfél-elfogadási vagy -megtartási folyamat első lépése a könyvvizsgáló cégnek a megbízás végrehajtására és a kockázatok kezelésére való képességének a felmérése. Az alábbi ábra néhány lehetséges kérdés sorrendet mutat ehhez.

4.2–1. ábra

Mérlegelendő	Kérdések sorrendje
A társaság minőség-ellenőrzési előírásai	<p>Milyen politikák és eljárások adnak kellő bizonyosságot arról, hogy a társaság csak azokat a kapcsolatokat vállalja el vagy tartja meg, ahol:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a cég meg tud felelni a nemzetközi könyvvizsgálati standardok követelményeinek, és • a megbízás kockázatai a társaság kockázattűrési határán belül vannak?
Milyen munkára van szükség?	<ul style="list-style-type: none"> • Mi a könyvvizsgálat jellege és hatóköre? • Milyen számviteli keretelveket alkalmaznak? • Hogyan használják fel a könyvvizsgáló jelentését és a pénzügyi kimutatásokat? • Mi a könyvvizsgálat befejezésének határideje (ha van ilyen)?

Mérlegelendő	Kérdések sorrendje
<p>Rendelkezik a társaság a szükséges kompetenciával, erőforrásokkal és idővel?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Rendelkezik a társaság elegendő olyan munkatárssal, akiknek megvan a szükséges kompetenciája és képessége? • A kiválasztott munkatársak rendelkeznek-e: <ul style="list-style-type: none"> – ismeretekkel a kapcsolódó iparágakról vagy a vizsgálat tárgyáról, – a vonatkozó szabályozási vagy jelentéskészítési előírásokkal kapcsolatos tapasztalattal, vagy – képességgel arra, hogy hatékonyan megszerezzék a szükséges készségeket és ismereteket? • Ha szükséges, rendelkezésre állnak szakértők? • Ahol ez vonatkozik, rendelkezésre állnak-e képesített személyek a megbízáshoz kapcsolódó minőség-ellenőrzés végrehajtásához? • A társaság és a rendelkezésre álló munkatársak (a többi ügyféllel kapcsolatos ütemezési követelmények fényében) le tudják-e zárni a megbízást a jelentéskészítési határidőn belül?
<p>A társaság független?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • A társaság és a megbízásért felelős munkacsoport meg tudnak-e felelni az etikai és függetlenségi előírásoknak? • Ha érdekellentétet, a függetlenség hiányát vagy egyéb fenyegetéseket azonosítottak: <ul style="list-style-type: none"> – tettek-e megfelelő lépéseket a fenyegetések megszüntetése vagy elfogadható szintre történő csökkentése érdekében, biztosítékok alkalmazása révén, vagy – tettek-e lépéseket a megbízásból való visszalépés érdekében? • Ha a könyvvizsgált gazdálkodó egység egy nagyobb csoport komponense, a csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoport kérheti bizonyos munkák végrehajtását a komponens pénzügyi információin. Ilyen esetekben a csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoportnak először meg kell ismernie: <ul style="list-style-type: none"> – azt, hogy a komponens könyvvizsgálója érti-e és betartja-e majd a csoportaudit szempontjából releváns etikai követelményeket (beleértve a függetlenségi követelményeket is); – a komponens-könyvvizsgáló szakmai kompetenciáját; – azt, 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, és – arról, hogy a komponens könyvvizsgálója a könyvvizsgálókat aktívan felügyelő szabályozási környezetben működik-e.

Mérlegelendő	Kérdések sorrendje
<p>A felmerülő kockázatok elfogadhatóak?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Új megbízások esetén a társaság kommunikált-e (a 300. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 13. bekezdésében szereplő előírásnak megfelelően) az előző könyvvizsgálóval annak megállapítása érdekében, hogy van-e ok a megbízás el nem fogadására? • A társaság végzett-e internetes kutatást és tartott-e megbeszéléseket a társaság munkatársaival és egyéb harmadik felekkel (például bankárokkal) azon okok azonosítása érdekében, hogy a társaságnak miért nem kellene elfogadnia a megbízást? • Melyek a gazdálkodó egység értékei („a vezetés hangneme”) és jövőbeni céljai? • A gazdálkodó egység legfelső vezetése és munkatársai mennyire kompetensek? • Vannak-e nehéz vagy időigényes kezelendő kérdések (számviteli politikák, becslések, jogszabályi megfelelés stb.)? • Ebben az időszakban milyen változások történtek, amelyek kihatással lesznek a megbízásra (üzleti trendek és kezdeményezések, személyzeti változások, pénzügyi beszámolás, informatikai rendszerek, eszközök beszerzése/értékesítése, szabályozások stb.)? • Magas szintű a nyilvánosság és a média érdeklődése? • A gazdálkodó egység pénzügyileg jó állapotban van-e és képes-e kifizetni a társaság szakmai díjait? • A gazdálkodó egység nyújt segítséget a társaságnak az információk megszerzéséhez és az ütemtervek, egyenlegelemzések elkészítéséhez, és az adatfájlokat rendelkezésre bocsátja stb.?
<p>Megbízható az ügyfél?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Vannak hatókör-korlátozások, mint például irreális határidők vagy a szükséges könyvvizsgálati bizonyíték megszerzésére való képtelenség? • Van olyan ok (vagy közelmúltbeli esemény), amely kétséget ébreszt a fő tulajdonosok, a legfelső vezetés és a gazdálkodó egység irányításával megbízott személyek tisztességességét illetően? Figyelembe kell venni a gazdálkodó egység tevékenységeit, beleértve az üzleti gyakorlatokat, a vállalkozás hírnevét és az esetleges múltbeli etikai vagy szabályozási kihágásokat is. • Vannak-e jelzések arra nézve, hogy a gazdálkodó egység esetleg érintett pénzmosásban vagy egyéb bűncselekményben? • Ismert a kapcsolt felek azonossága? Milyen az üzleti hírnevük? • A vezetésnek rossz a hozzáállása a belső kontrollhoz és agresszíven áll hozzá a számviteli standardok értelmezéséhez? Figyelembe kell venni a vállalati kultúrát, a szervezeti felépítést, a kockázattűrést, az ügyletek összetettségét stb.

MÉRLEGELENDŐ SZEMPONTOK

Jelentés a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésekről

A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések négyféle módon válhatnak alkalmazandóvá:

- a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja a tőzsdén jegyzett gazdálkodó egységek számára;
- helyi jogszabály vagy szabályozás írja elő;
- önkéntesen kerülnek be, az ügyfél kérésére, vagy
- önkéntesen teszi be azokat a könyvvizsgáló.

Ha a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések jelentése előírás vagy önkéntes alapon történik, a könyvvizsgálónak valószínűleg plusz erőforrásokra lesz szüksége. A partnertől vagy a szenior munkatársaktól plusz időt igényel majd. Ez fontos a tervezésnél és az érintett költségek előrejelzésénél.

Háttér ellenőrzések

Annak megítéléséhez, hogy a gazdálkodó egységtől megszerzett információ pontos-e, mérlegelni kell, hogy milyen információkat lehet beszerezni harmadik felektől a kockázatbecslés kulcsfontosságú aspektusainak megerősítése érdekében. Ez az egyszerű lépés megelőzhet későbbi problémákat. Ilyenek lehetnek például az olyan forrásokból megszerzett információk, mint a korábbi pénzügyi kimutatások, nyereségadó-bevallások, hitelinformációk és esetleg (ha a leendő ügyfél megadta az engedélyt) a kulcsfontosságú tanácsadókkal, például bankárokkal folytatott megbeszélések.

MÉRLEGELENDŐ SZEMPONTOK

Harmadik felek megkeresése és potenciális ügyfelekkel kapcsolatos információk begyűjtése előtt intézkedni kell arról, hogy minden partner és munkatárs ismerje:

- a társaságnak az ügyfelekről vezetett bizalmas információk védelmére vonatkozó politikáját;
- az adatvédelmi törvény előírásait; valamint
- a vonatkozó etikai kódexek előírásait.

Ha megszületett az ügyfél elfogadására vagy megtartására vonatkozó döntés, a következő lépés:

- annak megállapítása, hogy a könyvvizsgálat előfeltételei fennállnak-e, és
- annak megerősítése, hogy a könyvvizsgáló és a vezetés (és adott esetben az irányítással megbízott személyek) a könyvvizsgálati megbízás feltételeit azonosan értelmezik.

4.3 A könyvvizsgálat előfeltételei

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
210.6	<p>Annak megállapítása céljából, hogy a könyvvizsgálat előfeltételei fennállnak-e, a könyvvizsgálónak:</p> <p>(a) meg kell határoznia, hogy a pénzügyi kimutatások elkészítése során alkalmazandó pénzügyi beszámolási keretelvek elfogadhatóak-e, és (Hiv.: A2–A10. bekezdés)</p> <p>(b) meg kell szereznie a vezetés egyetértését arra vonatkozóan, hogy elismeri és érti, hogy felelős: (Hiv.: A11–A14., A21. bekezdések)</p> <p>(i) a pénzügyi kimutatásoknak a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban történő elkészítéséért, beleértve, ahol releváns, azok valós bemutatását is; (Hiv.: A15. bekezdés)</p> <p>(ii) olyan belső kontrollokért, amelyeket a vezetés szükségesnek tart ahhoz, hogy lehetővé váljon az akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítástól mentes pénzügyi kimutatások elkészítése, és (Hiv.: A16–A19. bekezdés)</p> <p>(iii) azért, hogy a könyvvizsgáló számára biztosítsa:</p> <p>a. a hozzáférést valamennyi olyan információhoz, például nyilvántartásokhoz és dokumentumokhoz, valamint egyéb anyagokhoz, amelyek a vezetés tudomása szerint a pénzügyi kimutatások elkészítése szempontjából relevánsak;</p> <p>b. azokat a további információkat, amelyeket a könyvvizsgáló a könyvvizsgálat céljára a vezetéstől kérhet, és</p> <p>c. a korlátlan hozzáférést azokhoz a személyekhez a gazdálkodó egységnél, akiktől a könyvvizsgáló megállapítása szerint szükséges, hogy könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen.</p>

4.3–1. ábra

Mérlegelendő	Kérdések sorrendje
Megvannak a könyvvizsgálat előfeltételei?	<p>A pénzügyi kimutatások elkészítésénél alkalmazandó pénzügyi beszámolási keretelvek (pl. IFRS vagy a helyi keretelvek) elfogadhatók? A következő tényezőket kell figyelembe venni:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a gazdálkodó egység jellege (üzlet, állami szektor vagy non-profit); • a pénzügyi kimutatások célja (általános célra vagy konkrét felhasználók számára); • a pénzügyi kimutatások jellege (teljes pénzügyi kimutatás vagy egyetlen pénzügyi kimutatás), továbbá hogy • törvény vagy szabályozás előírja-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvet. <p>A vezetés elfogadja és elismeri/érti a felelősségét:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a pénzügyi kimutatásoknak a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban történő elkészítéséért, beleértve, ahol releváns, azok valós bemutatását is; • az olyan belső kontrollért, amelyet a vezetés szükségesnek ítél olyan pénzügyi kimutatások elkészítéséhez, amelyek nem tartalmaznak akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítást, és • azért, hogy a könyvvizsgáló számára biztosítsa: <ul style="list-style-type: none"> – a hozzáférést az összes releváns információhoz, mint például a nyilvántartásokhoz, dokumentációkhoz és egyéb anyagokhoz, beleértve a főkönyvön és az analitikákon kívülről beszerzett információkat is; – azokat a további információkat (pl. írásbeli nyilatkozatokat), amelyeket a könyvvizsgáló a könyvvizsgálat céljára a vezetéstől kért, és – a korlátlan hozzáférést azokhoz a személyekhez a gazdálkodó egységnél, akiktől a könyvvizsgálati bizonyítékokat meg lehet szerezni.
Van-e hatókör-korlátozás?	<p>A vezetés vagy az irányítással megbízott személyek korlátozták-e bármilyen módon a könyvvizsgálat hatókörét? Ez jelenthet irreális határidőket; azt, hogy egy bizonyos cég munkatársait nem fogadják a munka elvégzésére, valamint a létesítményhez, kulcsfontosságú munkatársakhoz vagy releváns dokumentumokhoz való hozzáférés megtagadását. Ha egy ilyen korlátozás a véleménynyilvánítás visszautasítását eredményezné, a társaságnak vissza kell utasítania a megbízást, kivéve, ha a céget törvény vagy szabályozás kötelezi arra, hogy továbblépjen a megbízással.</p>

Ha a vezetés nem fogadja el és nem ismeri el a 210. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 6. (b) bekezdésében meghatározott, fent idézett felelősségeket, vagy ha a pénzügyi beszámolási keretelvek nem elfogadhatóak, a könyvvizsgálónak a 210. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 8. bekezdése alapján vissza kell utasítania a megbízást, kivéve, ha annak elfogadása jogszabály vagy szabályozás értelmében követelmény.

4.4 A megbízás feltételeinek egyeztetése

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
210.7	Ha a vezetés vagy az irányítással megbízott személyek egy javasolt könyvvizsgálati megbízás feltételeiben oly módon korlátozzák a könyvvizsgáló munkájának hatókörét, hogy a korlátozás a könyvvizsgáló megítélése szerint a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó véleménynyilvánítás könyvvizsgáló általi visszautasítását fogja eredményezni, a könyvvizsgálónak egy ilyen korlátozott megbízást nem szabad könyvvizsgálati megbízásként elfogadnia, hacsak ezt számára jogszabály vagy szabályozás elő nem írja.
210.9	A könyvvizsgálónak meg kell egyeznie a vezetéssel vagy adott esetben az irányítással megbízott személyekkel a könyvvizsgálati megbízás feltételeiről. (Hiv.: A22. bekezdés)

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
210.10	A 11. bekezdésben foglaltakat is figyelembe véve a könyvvizsgálati megbízás egyeztetett feltételeit könyvvizsgálati megbízó levélben vagy az írásbeli megállapodás más alkalmas formájában kell rögzíteni és annak az alábbiakat kell tartalmaznia: (Hiv.: A23–A27. bekezdés) (a) a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának célja és hatóköre; (b) a könyvvizsgáló felelőssége; (c) a vezetés felelőssége; (d) a pénzügyi kimutatások elkészítésére vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek azonosítása, (e) a könyvvizsgáló által kibocsátandó bármely jelentés várható formájára és tartalmára történő hivatkozás, és (Hiv.: A24. bekezdés) (f) arra vonatkozó nyilatkozat, hogy adódhatnak olyan körülmények, amelyek között valamely jelentés a várható formájától és tartalmától eltérhet.
210.11	Ha jogszabály vagy szabályozás kellő részletességgel előírja a 10. bekezdésben hivatkozott könyvvizsgálati megbízás feltételeit, nem szükséges, hogy a könyvvizsgáló azokat írásbeli megállapodásban rögzítse, kivéve annak a ténynek a rögzítését, hogy ez a jogszabály vagy szabályozás alkalmazandó, és hogy a vezetés elismeri és érti a 6. bekezdés (b) pontjában kifejtett felelősségeit. (Hiv.: A23., A28–A29. bekezdések)
210.12	Ha jogszabály vagy szabályozás a 6. bekezdés (b) pontjában foglaltakhoz hasonló felelősséget ír elő a vezetés számára, a könyvvizsgáló megállapíthatja, hogy a jogszabály vagy szabályozás a könyvvizsgáló megítélése szerint az ezen bekezdésben kifejtettekkel hatásukban egyenértékű felelősségeket tartalmaz. Egyenértékű felelősségek esetén a könyvvizsgáló használhatja a jogszabály vagy szabályozás megfogalmazását azok írásbeli megállapodásban történő leírására. Azon felelősségek esetében, amelyeket jogszabály vagy szabályozás nem ír elő oly módon, hogy azok hatása egyenértékű legyen, az írásbeli megállapodásban a 6. bekezdés (b) pontjában foglalt leírást kell használni. (Hiv.: A28. bekezdés)
210.13	Ismétlődő könyvvizsgálatok esetén a könyvvizsgálónak fel kell mérnie, hogy a körülmények megkövetelik-e a könyvvizsgálati megbízás feltételeinek módosítását, valamint azt, hogy szükséges-e emlékeztetni a gazdálkodó egységet a könyvvizsgálati megbízás fennálló feltételeire. (Hiv.: A30. bekezdés)
210.14	A könyvvizsgálónak nem szabad beleegyeznie a könyvvizsgálati megbízás feltételeinek módosításába, ha annak nincs elfogadható indoka. (Hiv.: A31–A33. bekezdés)
210.15	Ha a könyvvizsgálati megbízás befejezését megelőzően a könyvvizsgálót arra kérik, hogy a könyvvizsgálati megbízást olyan megbízásra módosítsa, amely alacsonyabb szintű bizonyosságot szolgáltat, a könyvvizsgálónak meg kell állapítania, hogy van-e ennek elfogadható indoka. (Hiv.: A34–A35. bekezdés)
210.16	Ha a könyvvizsgálati megbízás feltételeit módosítják, a könyvvizsgálónak és a vezetésnek meg kell egyeznie a megbízás új feltételeiben és azokat megbízó levélben vagy az írásbeli megállapodás más alkalmas formájában kell rögzítenie.
210.17	Ha a könyvvizsgáló nem tud egyetérteni a könyvvizsgálati megbízás feltételeinek módosításával és a vezetés nem engedi, hogy az eredeti könyvvizsgálati megbízást folytassa, a könyvvizsgálónak: (a) vissza kell lépnie a könyvvizsgálati megbízástól, ha ezt vonatkozó jogszabály vagy szabályozás lehetővé teszi, és (b) meg kell állapítania, hogy van-e olyan szerződéses vagy egyéb kötelelem, amelynek értelmében a körülményekről egyéb feleknek, például az irányítással megbízott személyeknek, a tulajdonosoknak vagy a szabályozóknak be kell számolnia.

Megjegyzés: A 210. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 18–21. bekezdései megadnak néhány további szempontot, amelyet a megbízás elfogadásakor figyelembe kell venni, például azt, hogy a pénzügyi beszámolási keretelveket hol egészítik ki és hol írják kifejezetten elő a törvények vagy a szabályozások.

Annak érdekében, hogy a vezetés és a könyvvizsgáló világosan lássa a megbízás feltételeit, megbízó levél (vagy valamilyen egyéb megfelelő írásos megállapodás) készül és azt egyeztetik a legfelső vezetés megfelelő képviselőjével.

Mindennemű félreértés elkerülése érdekében a megbízó levelet még a megbízáson végzendő munka megkezdése előtt véglegesítik és aláírják.

Még azokban az országokban is, ahol a könyvvizsgálat célját, hatókörét és kötelezettségeit törvény határozza meg, a megbízó levél hasznos lehet arra, hogy az ügyfeleket tájékoztassa a sajátos szerepükről és felelősségeikről.

A 210. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardban szereplő példán alapuló minta megbízó levelet mutatunk be az esettanulmányok alábbi anyagaiban.

A megbízó levélnek az alábbi kérdéseket kell kezelnie.

4.4–1. ábra

Feltételek	Leírás
A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának eredményeképpen létrejövő könyvvizsgálói jelentés célja, számviteli keretelve, hatóköre és formája	<ul style="list-style-type: none"> • Az alkalmazandó számviteli keretelvek. • A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának célja és a könyvvizsgálói jelentés vagy egyéb kommunikáció várható formája. Továbbá azok a körülmények, amelyek között a jelentés a várható formájától és tartalmától eltérhet. • A könyvvizsgálat hatóköre, beleértve a vonatkozó törvényekre, szabályozásra, nemzetközi könyvvizsgálati standardokra, valamint azoknak a szakmai testületeknek az etikai és egyéb megnyilatkozására történő hivatkozásokat, amelyeket a könyvvizsgáló követ. • Egyéb felek, akiknek jelenteni kell (pl. egy szabályozó szerv).
A könyvvizsgáló felelősségei	<ul style="list-style-type: none"> • A könyvvizsgálat nemzetközi könyvvizsgálati standardoknak megfelelő végrehajtása. • Előírás vagy önkéntes döntés a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések könyvvizsgálói jelentésben történő kommunikálásáról, ahol ez vonatkozik, a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban. • Annak elismerése, hogy a könyvvizsgálat eredendő korlátai és a belső kontroll korlátai miatt elkerülhetetlen kockázata áll fenn annak, hogy néhány lényeges hibás állításra nem derül fény, még akkor sem, ha a könyvvizsgálatot megfelelően tervezték meg és a nemzetközi könyvvizsgálati standardoknak megfelelően hajtották végre.
A vezetés felelősségei	<ul style="list-style-type: none"> • A pénzügyi kimutatásoknak a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek szerinti elkészítése, valamint olyan belső kontroll kialakítása és megvalósítása, amelyet a vezetés szükségesnek ítél olyan pénzügyi kimutatások elkészítéséhez, amelyek nem tartalmaznak akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítást. • A megbízás megbízó levélben körvonalazott feltételeinek az elfogadása. • Korlátlan hozzáférés biztosítása a könyvvizsgálattal kapcsolatban kikért nyilvántartásokhoz, dokumentációkhoz és egyéb információkhoz. • Korlátlan hozzáférés személyekhez a gazdálkodó egységnél. • A könyvvizsgáló azon elvárásának megerősítése, hogy írásbeli megerősítést kap a vezetéstől a könyvvizsgálattal kapcsolatban tett nyilatkozatokat illetően. • A vezetés beleegyezése abba, hogy tájékoztatja a könyvvizsgálót azokról a tényekről, amelyek befolyásolhatják a pénzügyi kimutatásokat, és amelyekről a vezetés tudomást szerezhet a könyvvizsgálói jelentés dátuma és a pénzügyi kimutatások kibocsátásának dátuma közötti időszakban. • A vezetés beleegyezése abba, hogy a pénzügyi kimutatások tervezeteit a könyvvizsgáló rendelkezésére bocsátja, beleértve a készítésükre vonatkozó összes információt, akár a főkönyvből és az analitikákból, akár azokon kívülről szereztek be azokat (beleértve a közzétételek készítésére vonatkozó összes információt is), minden olyan egyéb információval együtt, amelyet a gazdálkodó egység ki szándékozik bocsátani; kellő időben ahhoz, hogy a könyvvizsgáló a javasolt ütemezés szerint befejezhesse a könyvvizsgálatot.

A megbízó levélben szerepeltethető egyéb témákat az alábbiakban körvonalazzuk.

4.4–2. ábra

Feltételek	Leírás
Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések	Még ha a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálása nem is előírás, akkor is hasznos lehet a könyvvizsgálati megbízás feltételeiben hivatkozni arra, hogy a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdéseket kommunikálni lehet a könyvvizsgálói jelentésben. Néhány joghatóság területén egy ilyen hivatkozás lehet, hogy egyszerűen csak azért szükséges, hogy megmaradjon az ilyen kérdés kommunikálására való képesség.
A könyvvizsgálat végrehajtásának módja, viták rendezése, kötelezettségek és díjmegállapodások	<p>A következőkre vonatkozó megállapodások kezelése:</p> <ul style="list-style-type: none"> • A könyvvizsgálat tervezése és végrehajtása, beleértve a könyvvizsgálati munkacsoport összetételét és azt, hogy milyen pénzügykimutatás-tervezetet vagy egyéb munkapapírt kell az ügyfélnek elkészítenie, ha ez szükséges; azoknak a dátumoknak a megadásával, amikor a könyvvizsgálónak ezekre szüksége van. • Más könyvvizsgálók és szakértők bevonása. • Az előző könyvvizsgáló bevonása, ha volt ilyen, a nyitóegyenlegek kapcsán, valamint • Egyéb kérdések: <ul style="list-style-type: none"> – a könyvvizsgáló felelősségének bármely korlátozása, ha ez a lehetőség fennáll; – a díjak számításának, illetve bármely számlázási megállapodásnak az alapja; – a cég kötelezettsége arra, hogy könyvvizsgálati munkapapírokat biztosítson más felek részére, és – hivatkozás valamilyen további megállapodásra a könyvvizsgáló és az ügyfél között, vagy egyéb levelek vagy jelentések, amelyeket a könyvvizsgáló ki akar bocsátani az ügyfélnek. <p>Az ügyfélnek meg kell erősítenie a megbízás feltételeit a megbízó levél kézhez vételének megerősítésével.</p>

A megbízó levél aktualizálása

Ha nem történt változás, a könyvvizsgálónak fel kell mérnie, hogy szükséges-e emlékeztetni a gazdálkodó egységet a könyvvizsgálati megbízás fennálló feltételeire. A megbízás feltételeit újból meg lehet erősíteni a könyvvizsgáló újbóli kinevezésekor, anélkül, hogy évente új levelet kellene beszerezni.

A megbízó levelet felül kell vizsgálni a körülmények változásakor. A körülményekben változást jelentő kérdések például:

- a megbízás felülvizsgált vagy speciális feltételei, pl. a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések jelentése ott, ahol ez korábban nem volt jellemző;
- a legfelső vezetésben történt közelmúltbeli változás;
- jelentős változás a tulajdonviszonyban;
- a gazdálkodó egység vállalkozásának jellegében vagy méretében bekövetkezett jelentős változások;
- a jogi vagy szabályozói követelmények változása;
- a pénzügyi kimutatások elkészítése során alkalmazott pénzügyi beszámolási keretelvek változása;
- változás az egyéb beszámolási követelményekben, és
- jelzés arra, hogy a vezetés félreérti a könyvvizsgálat célját és hatókörét.

A könyvvizsgálati megbízás feltételeinek változása

Ha a vezetés a könyvvizsgálati megbízás feltételeinek módosítását kéri, a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell, hogy a kérelemnek van-e ésszerű indoka, és melyek a könyvvizsgálati megbízás hatókörére gyakorolt hatásai. Az ésszerű indoklások közé tartozhat az ügyfél körülményeinek változása vagy a kért eredeti szolgáltatás jellegének félreértése.

A változás nem indokolt, ha azt a könyvvizsgálat során felmerülő problémák motiválják. Ezek jelenthetnek olyan könyvvizsgálati információkat, amelyek nem támasztják alá a vezetés nyilatkozatait; bizonyos könyvvizsgálati információk megszerzésére való képtelenséget (ami gyakorlatilag korlátozná a könyvvizsgálat hatókörét), vagy olyan bizonyítékot, amely egyébként nem kielégítő.

Példa lehet erre az, amikor a könyvvizsgáló nem tud elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni a készletegyenlegekre vonatkozóan, és a gazdálkodó egység a könyvvizsgálati megbízás átvilágítási megbízásra történő módosítását kéri annak érdekében, hogy elkerülje a korlátozott véleményt vagy a véleménynyilvánítás visszautasítását.

Ha a feltételek megváltoztatása indokolt, be kell szerezni egy módosított megbízó levelet vagy megfelelő egyéb írásos megállapodást. Ha azonban a könyvvizsgáló nem tud egyetérteni a feltételek javasolt módosításával és a vezetés nem engedi, hogy az eredeti könyvvizsgálati megbízást folytassa, a könyvvizsgálónak:

- vissza kell lépnie a könyvvizsgálati megbízástól, ha ezt vonatkozó jogszabály vagy szabályozás lehetővé teszi, és
- meg kell állapítania, hogy van-e olyan szerződéses vagy egyéb kötelelem, amelynek értelmében a körülményekről egyéb feleknek, például az irányítással megbízott személyeknek, a tulajdonosoknak vagy a szabályozóknak be kell számolnia.

4.5 Esettanulmányok—Az ügyfél elfogadása és megtartása

Az esettanulmányok részleteit lásd a 2. kötet 2. fejezetében: Bevezetés az esettanulmányokba.

Megjegyzés: Általában véve strukturáltabb megközelítést (pl. ellenőrzőlistákat stb.) használtak a Dephta Furniture könyvvizsgálati bizonyítékainak dokumentálására és kevésbé strukturált megközelítést (memorandumok alkalmazása stb.) a Kumar esetében. Ennek célja egyszerűen a dokumentálás alternatív eszközeinek illusztrálása. Ez nem zárja ki memorandumok alkalmazását a Dephta könyvvizsgálatában vagy ellenőrző listák alkalmazását a Kumar könyvvizsgálatánál. A nemzetközi könyvvizsgálati standardoknak történő megfelelés dokumentálásának módja szakmai megítélés kérdése, amelyet ideális esetben a könyvvizsgálat tervezése során kell megbeszélni.

Feltéve, hogy egy folyamatos könyvvizsgálati megbízásról van szó, a könyvvizsgáló társaságnál a partnernek vagy a szenior menedzsernek kell azonosítania és felmérnie minden olyan új vagy felülvizsgált kockázati tényezőt, amely annak eldöntése szempontjából releváns, hogy meg kell-e tartani a könyvvizsgálati megbízást. Például a következőket kell megérdeklődni:

„A” esettanulmány—Dephta Furniture, Inc.

Az ügyfél elfogadása és megtartása

Például a következő kérdőívet lehet felhasználni.

<ul style="list-style-type: none"> Teljesültek a könyvvizsgálat előfeltételei? 	<p><i>A Dephta pénzügyi kimutatásait a vezetés az IFRS szerint készíti.</i></p> <p><i>A megbízó levelet aláírták és a vezetés elismerte felelősségét:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <i>az összes kért információ rendelkezésre bocsátásáért,</i> <i>a munkatársakhoz való korlátlan hozzáférés biztosításáért,</i> <i>olyan belső kontroll kialakításáért és megvalósításáért, amelyet a vezetés szükségesnek ítél olyan pénzügyi kimutatások elkészítéséhez, amelyek nem tartalmaznak akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítást.</i>
<ul style="list-style-type: none"> A társaság minőség-ellenőrzési kézikönyvében szereplő elfogadási/megtartási követelményeket betartották? 	<p><i>Igen. Lásd a minőség-ellenőrzési kézikönyv XX és YY politikáit.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> Változtak a könyvvizsgálati megbízás feltételei vagy követelményei? 	<p><i>Nem.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> Vannak függetlenségi problémák vagy érdekellentétek? Mérlegelendő: az ügyfél kulcsfontosságú embereivel ápolt családi/személyes kapcsolatok; az olyan nem könyvvizsgálati szolgáltatások, mint számvitel, pénzügyi érdekeltségek és egyéb üzleti kapcsolatok. 	<p><i>Az egyetlen kiemelt ügy az volt, hogy az egyik munkatársunk sok hálószoba bútort vásárolt a Dephtától; a katalógusárakat fizette értük. Az incidens nem tekinthető a függetlenségünket veszélyeztető tényezőnek.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> Vannak olyan körülmények, amelyek kétséget ébresztenek az ügyfél tulajdonosainak tisztességességét illetően? Mérlegelni kell a bírósági ítéleteket, a szabályozási eljárásokat/szankciókat, az illegális cselekmények vagy a csalás gyanúját vagy megerősítését, a rendőrségi vizsgálatokat és bármely esetleges negatív publicitást. 	<p><i>Nem. Azonban Parvin (az ügyfél üzleti tanácsadójának lánya) némi negatív publicitást kapott júliusban. Tanácsadó volt egy földügyletben, ahol kormányhivatalnokokat vádoltak meg azzal, hogy kenőpénzt fogadtak el a fejlesztőktől. Ezt az ügyet mi is feljegyeztük a könyvvizsgálat kockázati tényezőinek listájában.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> Vannak olyan területek, ahol speciális tudásra van szükség? 	<p><i>Davidet alkalmazzuk (aki járatos az IT területén) az internetes értékesítések kontrolljainak áttekintésére.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> A társaságnak van kapacitása idő, kompetenciák és erőforrások terén a megbízás szakmai és társasági standardoknak megfelelő elvégzésére? 	<p><i>Igen. Lásd a tervezett költségvetést.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> Vannak olyan, korábbi könyvvizsgálatok és a gazdálkodó egységnek teljesített egyéb megbízások során azonosított kérdések, amelyekkel foglalkozni kell? 	<p><i>Át kell vizsgálni az általános informatikai kontrollokat az internetes értékesítések elfogadására vonatkozó döntés fényében.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> Vannak olyan új körülmények, amelyek növelik a megbízás kockázatait? 	<p><i>Nem. Nincsenek. A vezetésnek jó a belső kontrollhoz való hozzáállása.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> Az ügyfél továbbra is ki tudja fizetni a díjainkat? 	<p><i>Igen.</i></p>

Következtetés

A megbízás kockázatának átfogó értékelése = Alacsony.

Meg kell tartanunk az ügyfelet.

Sang Jun Lee

A megbízás feltételeit például az alábbiakhoz hasonló levélbe kell belefoglalni.



Jamel, Woodwind & Wing LLP

55 Kingston St., Cabetown, United Territories 123-53004

20X2. október 15.

Suraj Dephta Úr, a Dephta Furniture, Inc.
ügyvezető igazgatója
2255 West Street
North Cabetown
United Territories
123-50214

Kedves Dephta Úr!

A könyvvizsgálat céljai és hatóköre

Önök megbíztak minket a Dephta Furniture pénzügyi kimutatásainak a könyvvizsgálatával, amely pénzügyi kimutatások a 20X2. december 31-i fordulónapra készített pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásból (mérlegből), az ezen időponttal végződő évre vonatkozó eredménykimutatásból, a saját tőke változásainak kimutatásából és cash flow-kimutatásból, valamint a pénzügyi kimutatásokhoz fűzött kiegészítő megjegyzésekből állnak, beleértve a jelentős számviteli politikák összefoglalását. Jelen levelünk útján örömmel megerősítjük ezen könyvvizsgálati megbízás általunk történő elfogadását, valamint azt, hogyan értelmezzük ezt a könyvvizsgálati megbízást. Könyvvizsgálatunkat azzal a céllal hajtjuk végre, hogy kifejezzük a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó véleményünket.

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

A mi felelőségünk

Könyvvizsgálatunkat a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban hajtjuk majd végre. Ezek a standardok megkövetelik, hogy megfeleljünk az etikai követelményeknek. A nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban elvégzett könyvvizsgálat részeként szakmai megítélést alkalmazunk és szakmai szkepticizmust tartunk fenn a könyvvizsgálat egésze során. Emellett:

- Azonosítjuk és felbecsüljük a pénzügyi kimutatások akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állításának kockázatait, az ezekre a kockázatokra reagáló könyvvizsgálati eljárásokat alakítunk ki és hajtunk végre, valamint a véleményünk megalapozásához elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzünk. A csalásból eredő lényeges hibás állítás fel nem tárásának kockázata nagyobb, mint a hibából eredő, mivel a csalás magában foglalhat összejátszást, hamisítást, szándékos kihagyásokat, téves nyilatkozatokat, vagy a belső kontroll felülírását.



Jamel, Woodwind & Wing LLP

55 Kingston St., Cabetown, United Territories 123-53004

- Megismerjük a könyvvizsgálat szempontjából releváns belső kontrollt annak érdekében, hogy olyan könyvvizsgálati eljárásokat tervezzünk meg, amelyek az adott körülmények között megfelelőek, de nem azért, hogy a gazdálkodó egység belső kontrolljának hatékonyságára vonatkozóan véleményt nyilvánítsunk.¹A belső kontrollnak a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata szempontjából releváns, a könyvvizsgálat során általunk azonosított jelentős hiányosságairól azonban írásban tájékoztatni fogjuk Önöket.
- Értékeljük a vezetés által alkalmazott számviteli politikák megfelelőségét és a vezetés által készített számviteli becslések és kapcsolódó közzétételek ésszerűségét.
- Következtetést vonunk le arról, helyénvaló-e a vezetés részéről a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel alkalmazása, valamint a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték alapján arról, fennáll-e lényeges bizonytalanság olyan eseményekkel vagy feltételekkel kapcsolatban, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a Társaság vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban. Amennyiben azt a következtetést vonjuk le, hogy lényeges bizonytalanság áll fenn, könyvvizsgálói jelentésünkben fel kell hívnunk a figyelmet a pénzügyi kimutatásokban lévő kapcsolódó közzétételekre, vagy, amennyiben az ilyen közzétételek nem megfelelőek, minősítenünk kell véleményünket. Következtéseink a könyvvizsgálói jelentésünk dátumáig megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékon alapulnak. Jövőbeli események vagy feltételek azonban okozhatják azt, hogy a gazdálkodó egység nem tudja a vállalkozást folytatni.
- Értékeljük a pénzügyi kimutatások, beleértve a közzétételeket is, átfogó prezentálását, felépítését és tartalmát, valamint azt, hogy a pénzügyi kimutatások a valós bemutatást megvalósító módon mutatják-e be a mögöttes ügyleteket és eseményeket.

A könyvvizsgálat belső korlátai miatt, a belső kontroll eredendő korlátaival együtt fennáll az az elkerülhetetlen kockázat, hogy néhány lényeges hibás állítást esetleg nem tárnak fel, még akkor sem, ha a könyvvizsgálatot a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban, megfelelően tervezték meg és hajtották végre.

Hacsak nem szembesülünk váratlan nehézségekkel, jelentésünk lényegileg a következő formában jelenik meg:

[A könyvvizsgálói jelentés formáját és tartalmát nem másoltuk át.]

A könyvvizsgálati észrevételeink fényében szükséges lehet a jelentésünk formájának és tartalmának módosítása.

¹ Ez a mondat az adott esetnek megfelelően módosulna olyan körülmények között, amikor a könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatához kapcsolódóan a belső kontroll hatékonyságára vonatkozó vélemény kibocsátását illetően is van felelőssége.



Jamel, Woodwind & Wing LLP

55 Kingston St., Cabetown, United Territories 123-53004

A vezetés felelőssége

Könyvvizsgálatunkat arra alapozva végezzük, hogy a vezetés és az irányítással megbízott személyek elismerik és értik, hogy felelősek:

- (a) a pénzügyi kimutatásoknak a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardokkal összhangban történő elkészítéséért és valós bemutatásáért;
- (b) az olyan belső kontrollért, amelyet a vezetés szükségesnek tart ahhoz, hogy lehetővé váljon az akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítástól mentes pénzügyi kimutatások elkészítése, valamint
- (c) azért, hogy számunkra biztosítson:
 - (i) hozzáférést valamennyi olyan információhoz, mint például nyilvántartásokhoz, dokumentumokhoz és egyéb anyagokhoz, amelyek tudomásuk szerint a pénzügyi kimutatások elkészítése szempontjából relevánsak,
 - (ii) olyan további információkat, amelyeket a könyvvizsgálat céljára kérhetünk Önöktől, valamint
 - (iii) korlátlan hozzáférést azokhoz a személyekhez a gazdálkodó egységnél, akiktől megállapításunk szerint szükséges, hogy könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzünk.

Az általunk végzett könyvvizsgálati folyamat részeként kémi fogjuk a vezetéstől és adott esetben az irányítással megbízott személyektől azon nyilatkozataik írásbeli megerősítését, amelyeket felénk a könyvvizsgálattal kapcsolatosan tettek.

Várakozással tekintünk az Önök munkatársaival a könyvvizsgálatunk során való teljes körű együttműködés elé.

Díjak

A munka előrehaladtával számlázandó díjaink alapját az az időmennyiség képezi, amelyre a megbízásra kijelölt egyéneknek szüksége lesz, és ehhez adódnak hozzá a felmerülő készkiadások. Az egyedi óradíjak a felelősség szintjétől és a szükséges tapasztalattól és készségektől függően változnak.

A jelen levél jövőbeni időszakokra lesz érvényes, kivéve, ha azt felmondják, módosítják vagy hatályon kívül helyezik.

Kérjük, írják alá a jelen levél csatolt példányát, és juttassák azt vissza hozzánk annak jeléül, hogy a pénzügyi kimutatások általunk történő könyvvizsgálatára vonatkozó megállapodást elismerik és elfogadják.

Tisztelettel

Sang Jun Lee

Jamel, Woodwind & Wing, LLP

A Dephta Furniture, Inc. részéről

Suraj Dephta

ügyvezető igazgató

20X2. november 1.

„B” esettanulmány—Kumar & Co.

Az ügyfél elfogadása és megtartása

Feltételezve, hogy egy folyamatos könyvvizsgálati megbízásról van szó, az új vagy felülvizsgált kockázati tényezők azonosítása és felmérése érdekében feltett kérdéseket dokumentálni lehet egy memorandumban, a következők szerint.

Ügyfélmegtartásra vonatkozó memo – Kumar & Co.

20X2. október 15.

20X2. szeptember 15-én beszéltünk az ügyféllel, Raj Kumarral, annak megállapítása érdekében, hogy el kell-e fogadnunk ezt a megbízást.

Felmerülő kérdések:

- Raj könyvvizsgálói véleményt kér a Kumar & Co. IFRS szerint összeállított pénzügyi kimutatásaira vonatkozóan.
- Mérlegeltük a függetlenségünket veszélyeztető összes lehetséges tényezőt (az IESBA kódex 290. bekezdésének megfelelően), és nem azonosítottunk egyet sem.
- Nem történt olyan új esemény, amely kétségeket vetne fel a tulajdonos tisztességességét illetően.
- A tevékenységek megegyeznek az előző időszakokkal, bár Raj napi működésben való részvételének hiánya több lehetőséget teremt csalás elkövetésére. Meg kell fontolnunk az alapvető vizsgálati eljárások ez évi kibővítését a csalás esetleges kockázatainak kezelése érdekében.
- Nincs szükség további szakemberre, ugyanazok a munkatársak végezhetik a könyvvizsgálatot, akik a múlt időszakban dolgoztak rajta.

Két lehetséges ok az aggodalomra ebben az időszakban:

- A társaság visszaesést tapasztalt a termékek iránti keresletben fő ügyfele, a Dephta részéről.
- Raj figyelme nagy részét személyes, családi ügyeire fordította. Könyvvizsgálatunk során meg kell győződnünk róla, hogy a könyvek és nyilvántartások naprakészek, és nem fordultak elő fel nem tárt hibák. Ez csalási kockázatot is teremthet.

A megbízás kockázatának átfogó értékelése = Mérsékelt.

A tárgyidőszakra elfogadjuk a megbízást.

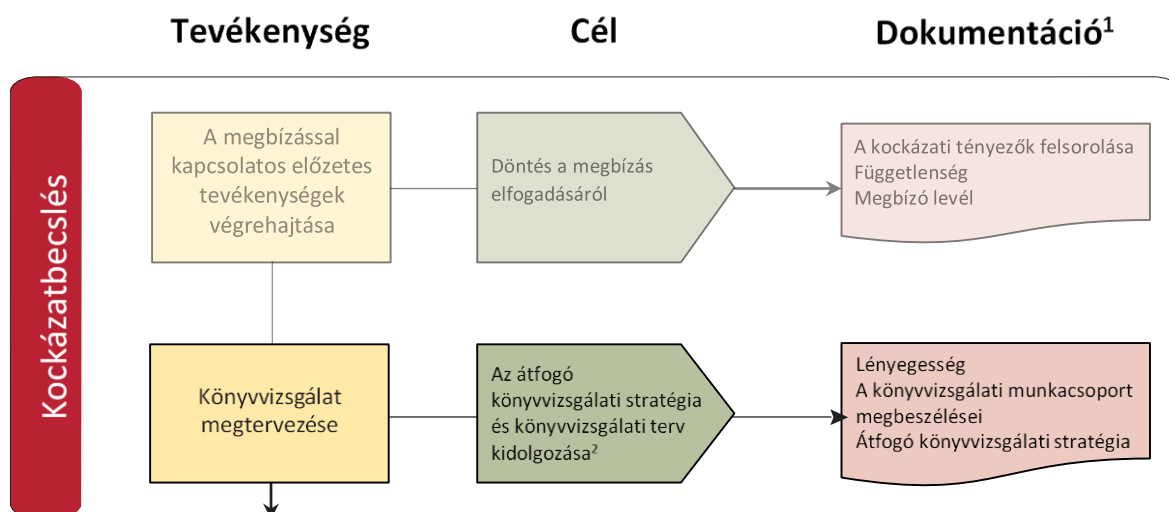
Sang Jun Lee

A megbízás feltételeit egy olyan levélbe kell belefoglalni, ami nagyon hasonló az „A” esettanulmány—példájában bemutatott levélhez: Dephta Furniture, Inc.

5. Átfogó könyvvizsgálati stratégia

A fejezet tartalma	Vonatkozó nemzetközi könyvvizsgálati standardok
Az átfogó könyvvizsgálati terv és stratégia kidolgozása érdekében tett lépések körvonalazása.	300

5.0–1. ábra



Bekezdés száma	A nemzetközi könyvvizsgálati standard célja(i)
300.4	A könyvvizsgáló célja a könyvvizsgálat oly módon való megtervezése, hogy az hatékonyan legyen elvégezve.

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)
300.5	A könyvvizsgálat tervezésébe, beleértve a megbízásért felelős munkacsoport tagjai között folytatott megbeszélések tervezését és azokon való részvételt, be kell vonni a megbízásért felelős partnert és a megbízásért felelős munkacsoport egyéb kulcsfontosságú tagjait. (Hiv.: A4. bekezdés)
300.7	A könyvvizsgálónak olyan átfogó könyvvizsgálati stratégiát kell kialakítania, amely meghatározza a könyvvizsgálat hatókörét, ütemezését és irányítását, valamint iránymutatást nyújt a könyvvizsgálati terv kidolgozásához.
300.8	Az átfogó könyvvizsgálati stratégia kialakításakor a könyvvizsgálónak: <ol style="list-style-type: none"> azonosítania kell a megbízás azon jellemzőit, amelyek meghatározzák annak hatókörét; meg kell határoznia a megbízás jelentéstételi céljait a könyvvizsgálat ütemezésének és a szükséges kommunikáció jellegének megtervezése érdekében; mérlegelnie kell azokat a tényezőket, amelyek a könyvvizsgáló szakmai megítélése szerint jelentősek a megbízásért felelős munkacsoport erőfeszítéseinek irányításában; mérlegelnie kell a megbízással kapcsolatos előzetes tevékenységek eredményeit és – ahol ez alkalmazható – azt, hogy a gazdálkodó egység számára a megbízásért felelős partner által végrehajtott egyéb megbízásokon szerzett ismeret releváns-e; továbbá meg kell határoznia a megbízás elvégzéséhez szükséges erőforrások jellegét, ütemezését és terjedelmét. (Hiv.: A8–A11. bekezdés)
300.9	A könyvvizsgálónak ki kell dolgoznia egy könyvvizsgálati tervet, amelynek magában kell foglalnia az alábbiak leírását: <ol style="list-style-type: none"> a tervezett kockázatbecslési eljárások jellege, ütemezése és terjedelme a 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard szerint; az állítások szintjén tervezett további könyvvizsgálati eljárások jellege, ütemezése és terjedelme a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard szerint; az egyéb olyan tervezett könyvvizsgálati eljárások, amelyeket azért szükséges végrehajtani, hogy a megbízás összhangban legyen a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal. (Hiv.: A12–A14. bekezdés)
300.10	A könyvvizsgálónak a könyvvizsgálat folyamán szükség szerint aktualizálnia és módosítania kell az átfogó könyvvizsgálati stratégiát és a könyvvizsgálati tervet. (Hiv.: A15. bekezdés)
300.11	A könyvvizsgálónak meg kell terveznie a megbízásért felelős munkacsoport tagjai irányításának és felügyeletének, valamint a munkájuk áttekintésének a jellegét, ütemezését és terjedelmét. (Hiv.: A16–A17. bekezdés)

5.1 Áttekintés

A tervezés fontos annak biztosítása érdekében, hogy a megbízást hatékony és hatásos módon hajtsák végre, és hogy a könyvvizsgálati kockázat elfogadhatóan alacsony szintre csökkenjen.

A könyvvizsgálati tervezés nem a könyvvizsgálat különálló fázisa. Folyamatos és ismétlődő folyamat, amely röviddel az előző könyvvizsgálat befejezése után kezdődik, és az aktuális könyvvizsgálat befejezéséig tart.

A könyvvizsgálati tervezés előnyeit az alábbi ábra illusztrálja.

5.1–1. ábra

A könyvvizsgálati tervezés előnyei	• A csoporttagok tanulnak a partner és más kulcsfontosságú munkatársak tapasztalatából/rálátásából.
	• A megbízást megfelelően szervezték meg, megfelelő munkatársakat rendeltek ki hozzá és megfelelően menedzselik.
	• A korábbi időszakok megbízásaiból és az egyéb megbízásokból nyert tapasztalatot megfelelően hasznosítják.
	• A könyvvizsgálat fontos területei megfelelő figyelmet kapnak.
	• A potenciális problémákat időben azonosítják és oldják meg.
	• A könyvvizsgálati dosszié dokumentációját időben áttekintik.
	• A mások (más könyvvizsgálók, szakértők stb.) által végzett munkát koordinálják.

A könyvvizsgálatot két szinten tervezik, ezt az alábbi ábra szemlélteti.

5.1–2. ábra



MÉRLEGELENDŐ SZEMPONTOK

Gyakran mondják, hogy a tervezéssel töltött egy órával öt órát lehet spórolni a végrehajtáskor. A jól megtervezett könyvvizsgálat biztosítja a könyvvizsgálati erőfeszítések magas kockázatú területekre történő koncentrálását, a szükségtelen könyvvizsgálati eljárások kiszűrését, valamint azt, hogy a könyvvizsgálati munkatársak tudják, mit várnak tőlük.

Az átfogó könyvvizsgálati stratégia kidolgozása a megbízás kezdetén indul, majd befejeződik és a következőkből szerzett információk alapján aktualizálják:

- korábbi tapasztalat a gazdálkodó egységgel;
- előzetes tevékenységek (az ügyfél elfogadása és megtartása);
- az elmúlt időszak óta történt változások és a közelmúltbeli működési eredmények megvitatása az ügyféllel;
- az ügyfél részére az időszak során végzett egyéb megbízások;
- a könyvvizsgálati munkacsoport megbeszélései és találkozói;
- egyéb külső források, például újság- és internetes cikkek, és
- megszerzett új információk, sikertelen könyvvizsgálati eljárások vagy a könyvvizsgálat során tapasztalt olyan új körülmények, amelyek megváltoztatják a korábban tervezett stratégiákat.

A könyvvizsgálat részletes tervezése kicsit később kezdődik, a konkrét kockázatbecslési eljárások tervezésekor, és amikor elegendő információ áll rendelkezésre a becsült kockázatokról a megfelelő könyvvizsgálati válasz kidolgozásához. A részletes könyvvizsgálati terv kidolgozására vonatkozó előírásokkal a 2. kötet 16. fejezete foglalkozik.

Az átfogó könyvvizsgálati stratégia elkészítéséhez szükséges idő a következők alapján változik:

- a gazdálkodó egység mérete és összetettsége;
- a könyvvizsgálati munkacsoport összetétele és mérete. A kisebb könyvvizsgálatokon kisebb munkacsoportok dolgoznak, ami megkönnyíti a tervezést, a koordinálást és a kommunikációt.
- a korábbi tapasztalat a gazdálkodó egységgel, és
- a könyvvizsgálat végrehajtása során tapasztalt körülmények.

MÉRLEGELENDŐ SZEMPONTOK

A kis gazdálkodó egységek könyvvizsgálatát gyakran nagyon kicsi könyvvizsgálati munkacsoportok végzik el. Így könnyebb a csoporttagok közötti koordináció és kommunikáció, valamint az átfogó könyvvizsgálati stratégia kidolgozása is egyszerűbb lehet. A kisméretű gazdálkodó egységek esetében a dokumentálás történhet olyan rövid memorandum formájában, amely tartalmazza:

- a megbízás jellegét és ütemezését;
- az éppen befejezett könyvvizsgálat során azonosított problémákat;
- azt, hogy mi változott a tárgyidőszakban;
- az átfogó könyvvizsgálati stratégiában vagy a részletes könyvvizsgálati tervben szükséges módosításokat, és
- a könyvvizsgálati munkacsoport tagjainak konkrét felelősségeit.

A tárgyidőszaki tervezés kezdődhet egy olyan rövid memóval, amely még az előző könyvvizsgálat végén készült. Ugyanakkor a memorandumot aktualizálni kell a tárgyidőszakra a tulajdonos-vezetővel folytatott megbeszélések és a könyvvizsgálati munkacsoport megbeszéléseinek eredményei alapján.

5.2 Az átfogó könyvvizsgálati stratégia kidolgozása

Az átfogó könyvvizsgálati stratégia a könyvvizsgálat megfelelő megtervezéséhez és a jelentős kérdéseknek a megbízásért felelős munkacsoport felé történő kommunikálásához szükségesnek tartott kulcsfontosságú döntések nyilvántartása. A stratégia dokumentálja az alábbi ábrán felvázolt tervezési lépések végrehajtásából fakadó döntéseket. Megjegyzendő, hogy a kockázatbecslés és a végrehajtandó további könyvvizsgálati eljárások konkrét részleteit dokumentálni kell a részletes könyvvizsgálati tervben.

5.2–1. ábra

Alaplépések	Leírás
A munka megkezdése	<ul style="list-style-type: none"> • Az előzetes tevékenységek végrehajtása (ügyfélfogadás/-megtartás és a megbízás feltételeinek meghatározása). • Releváns információk gyűjtése a gazdálkodó egységről, például a jelenlegi működési eredményeiről, a korábbi megbízások eredményeiről és a tárgyidőszak jelentős változásairól. • Munkatársak kirendelése a megbízáshoz, beleértve, ahol ez vonatkozik, a megbízáshoz kapcsolódó minőségellenőrt és bármilyen szükséges szakértőt. • A könyvvizsgálati munkacsoport (beleértve a megbízásért felelős partnert is) megbeszélésének beütemezése a pénzügyi kimutatások lényeges hibás állításoknak (beleértve a csalást is) való kitétsége megvitatása céljából. • Azoknak a megfelelő időkereteknek (dátumoknak) a meghatározása, amikor a könyvvizsgálat egyes aspektusait vállalják (készletleltárak, kockázatbecslési eljárások, külső megerősítések, az időszak végi látogatás, és megbeszélések a könyvvizsgálat eredményeinek megvitatására).

<p>A kockázatok felmérése és válaszok</p>	<ul style="list-style-type: none"> • A pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó lényegesség és a végrehajtási lényegesség meghatározása. • A szükséges kockázatbecslési eljárások jellegének és terjedelmének, és azon személyeknek a meghatározása, akik végre fogják azokat hajtani. • Ha a kockázatok felbecsülték a pénzügyi kimutatások szintjén, a megfelelő átfogó válasz kidolgozása (lásd 1. kötet, 9. fejezet). A végrehajtandó további könyvvizsgálati eljárások belefoglalása. • A könyvvizsgálónak kommunikálnia kell az irányítással megbízott személyek felé a könyvvizsgálat tervezett hatókörének és ütemezésének áttekintését. • A stratégia és könyvvizsgálati terv szükség szerinti aktualizálása és módosítása az új körülmények fényében.
<p>Pénzügyi kimutatások közzétételei</p>	<p>A pénzügyi kimutatásokban lévő közzétételek szükségességének mérlegelése a könyvvizsgálat korai szakaszában, hogy megfelelő figyelem terelődhessen a szükséges munka megtervezésére (például a könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő szükségessége) és a megkívánt bizonyítéokra. A korai mérlegelés segít majd az olyan jelentős új vagy felülvizsgált közzétételek könyvvizsgálatára gyakorolt hatások meghatározásában, amelyek:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a gazdálkodó egység környezetében, pénzügyi feltételeiben vagy tevékenységeiben (például egy jelentős üzleti kombináció miatt) bekövetkezett változások eredményeképpen szükségesek; • a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek változásai miatt merülnek fel, vagy • a közzétételekhez kapcsolódó kérdések, amelyeket a könyvvizsgáló esetleg meg akar vitatni az irányítással megbízott személyekkel).¹

¹ 260. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel, A12-13. bekezdés

A lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításakor és becslésekor az átfogó stratégiát (beleértve az időzítést, a munkatársak kijelölését és a felügyeletet) véglegesíteni lehet, és a részletes könyvvizsgálati tervet ki lehet dolgozni. A részletes terv határozza meg az állítás szintjén szükséges további könyvvizsgálati eljárásokat, amelyek reagálnak az azonosított és becsült kockázatokra.

A munka kezdetekor szükség lehet az átfogó stratégia és a részletes tervek módosítására, hogy reagáljanak az új körülményekre, a könyvvizsgálati megállapításokra és az egyéb megszerzett információkra. Minden ilyen változást dokumentálni kell az indoklással együtt a könyvvizsgálati dokumentációban, például az átfogó könyvvizsgálati stratégiában vagy a könyvvizsgálati tervben.

Az átfogó stratégia az alábbiakhoz hasonló vonatkozó kérdéseket dokumentálja.

5.2–2. ábra

Dokumentum	Leírás
A megbízás jellemzői	<ul style="list-style-type: none"> • Az alkalmazandó pénzügyi beszámolási keretelvek. • A szükséges további jelentések, például az egyedi pénzügyi és ágazatspecifikus (pl. szabályozói stb.) előírások. • Az összetett, specifikus és nagy kockázatú könyvvizsgálati területeket kezelő speciális ismeret vagy szakértelem szükségessége. • A szolgáltató szervezettől szükséges bizonyíték. • A korábbi könyvvizsgálatok során megszerzett bizonyíték használata (pl. kockázatbecslési eljárások és kontrollok tesztelése). • Az informatika hatása a könyvvizsgálati eljárásokra (az adatok rendelkezésre állása és számítógéppel támogatott könyvvizsgálati módszerek használata). • Annak szükségessége, hogy a könyvvizsgálati eljárások végrehajtásába némi kiszámíthatatlanság is bele legyen kalkulálva. • A gazdálkodó egység munkatársainak és adatainak rendelkezésre állása.
Jelentéskészítési célok	<ul style="list-style-type: none"> • A gazdálkodó egység jelentéskészítésének ütemezése. • A vezetéssel és az irányítással megbízott személyekkel tartott megbeszélések időzítése a következők megvitatása érdekében: <ul style="list-style-type: none"> – a könyvvizsgálati munka jellege, ütemezése és terjedelme. Ez magában foglalhatja készletleltárak, külső megerősítések, valamint belső és egyéb szükséges eljárások dátumait. – a könyvvizsgálati munka státusza a megbízás során, valamint – a könyvvizsgálói jelentés és egyéb kommunikációk, például menedzsment levelek. • A megbízásért felelős munkacsoport tagjai közötti, az alábbi témákat megvitató megbeszélések/kommunikációk időzítése: <ul style="list-style-type: none"> – a gazdálkodó egység kockázati tényezői (üzleti és csalási kockázat); – a végrehajtandó munka jellege, ütemezése és terjedelme; – a végrehajtott munka ellenőrzése, és – egyéb kommunikációk harmadik felekkel.

Dokumentum	Leírás
Jelentős tényezők	<ul style="list-style-type: none"> • Lényegesség (átfogó, a pénzügyi kimutatás egyedi területei és végrehajtási lényegesség). • A kockázat előzetes felmérése a pénzügyi kimutatások átfogó szintjén és a könyvvizgálatra gyakorolt hatás. • A következők előzetes azonosítása: <ul style="list-style-type: none"> — jelentős és lényeges ügyletcsoporthoz, számlaegyenlegek és közzétételek, valamint — azok a területek, ahol esetleg nagyobbak a lényeges hibás állítás kockázatai. • Hogyan emlékeztetik a megbízásért felelős munkacsoport tagjait a megkérdőjelező hozzáállás fenntartására és a szakmai szkepticizmus gyakorlására a könyvvizsgálati bizonyíték összegyűjtésében és értékelésében? • A korábbi könyvvizsgálatok vonatkozó eredményei, beleértve az azonosított kontrollhiányosságokat és a vezetés által az ezek kezelése érdekében tett lépéseket. • Megbeszélések a társaság munkatársaival, akik egyéb szolgáltatásokat nyújtottak a gazdálkodó egységnek. • Bizonyíték a vezetés belső kontrollhoz való hozzáállására, valamint a belső kontroll általános fontossága a gazdálkodó egységnél. • Az ügyletek volumene, ami meghatározhatja, hogy hatékonyabb-e a könyvvizsgáló számára, ha a belső kontrollra támaszkodik.
Jelentős változások és fejlemények	<ul style="list-style-type: none"> • A gazdálkodó egységet érintő jelentős üzleti fejlemények, beleértve az informatika és az üzleti folyamatok területén történt változásokat, a kulcsfontosságú vezetés változásait, valamint a felvásárlásokat, összeolvadásokat és tőke kivonásokat. • Jelentős iparági fejlemények, például az iparági szabályozás és az új jelentéskészítési előírások változásai. • Jelentős változások a pénzügyi beszámolási keretelvekben, például a számviteli standardokban. • Egyéb jelentős vonatkozó fejlemények, például a jogi környezet gazdálkodó egységet érintő változásai.
A szükséges erőforrások jellege, ütemezése és terjedelme	<ul style="list-style-type: none"> • A megbízásért felelős munkacsoport (beleértve, ahol szükséges, a megbízáshoz kapcsolódó minőségellenőrt). • A könyvvizsgálati munka kirendelése a csoporttagok részére, beleértve a megfelelően tapasztalt csoporttagok kijelölését is azokra a területekre, ahol esetleg nagyobbak a lényeges hibás állítás kockázatai. • A megbízás költségvetésének elkészítése, beleértve a megfelelő idő hozzárendelését azokhoz a területekhez, ahol esetleg nagyobbak a lényeges hibás állítás kockázatai.

Ha a gazdálkodó egységnek vannak komponensei (pl. leányvállalatok vagy működési divíziók) hivatkozni kell a 300. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard függelékében körvonalazott további tervezési szempontokra és a 600. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeire.

A kisebb gazdálkodó egységek esetén egy rövid memorandum is lehet a dokumentált átfogó stratégia. Ami a könyvvizsgálati tervet illeti, standard könyvvizsgálati programokat vagy ellenőrzőlistákat is lehet használni, feltéve, hogy kevés vonatkozó ellenőrzési tevékenység van, és hogy a programokat hozzáigazítják a megbízás körülményeihez, beleértve a könyvvizsgáló kockázatbecslését is.

5.3 A könyvvizsgálati terv kommunikálása a vezetés és az irányítással megbízott személyek felé

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
260.15 (felülvizsgált)	A könyvvizsgálónak kommunikálnia kell az irányítással megbízott személyek felé a könyvvizsgálat tervezett hatókörének és ütemezésének áttekintését, amely magában foglalja a könyvvizsgáló által azonosított jelentős kockázatok kommunikációját is. (Hiv.: A11–A16. bekezdés)

A vezetéssel és az irányítással megbízott személyekkel folytatott folyamatos, kétoldalú párbeszéd fontos szerepet játszhat a könyvvizsgálati tervezési folyamatban. A könyvvizsgálat tervezett hatókörének és ütemezésének jó kommunikálása a vezetés és az irányítással megbízott személyek felé segíthet:

- a könyvvizsgáló munkája következményeinek megértésében;
- a kockázat kérdésének megvitatásában, beleértve a könyvvizsgáló által azonosított jelentős kockázatokat;
- a lényegesség elvének a könyvvizsgálóval történő megvitatásában, és
- olyan területek azonosításában, amelyekeken megkérhetik a könyvvizsgálót további eljárások vállalására. Ez a párbeszéd segíthet a könyvvizsgálónak a gazdálkodó egység és környezete jobb megértésében.

Vigyázni kell azonban, hogy a könyvvizsgálat hatékonysága ne szenvedjen csorbát. Például, a részletes könyvvizsgálati eljárások pontos jellegének és időzítésének kommunikálása csökkentheti az eljárások hatékonyságát azzal, hogy túl kiszámíthatóvá teszi azokat.

A könyvvizsgáló a következő kérdéseket mérlegelheti kommunikálás szempontjából:

- a könyvvizsgáló mit javasol a pénzügyi kimutatásokban akár csalásból, akár hibából eredően szereplő lényeges hibás állítás jelentős kockázatainak kezelésére;
- a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdéseket a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard szerint kell-e kommunikálni, és ha igen, melyek a könyvvizsgáló előzetes nézetei azokról a kérdésekről, amelyek kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések lehetnek – ez alkalmazandó a tőzsdén jegyzett és minden egyéb olyan gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak a könyvvizsgálatára, ahol a könyvvizsgáló úgy dönt, hogy jelentést készít, vagy jelentést kell készítenie a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésekről;
- a könyvvizsgálónak a könyvvizsgálat szempontjából releváns belső kontrollokhoz való hozzáállása, és
- a lényegesség alkalmazása a könyvvizsgálat kontextusában.

Egyéb tervezési kérdések, amelyek megfelelőek lehetnek a megvitatásra:

- Az irányítással megbízott személyek nézetei:
 - a felelősségek megosztásáról az irányítással megbízott személyek és a vezetés között;
 - a gazdálkodó egység céljairól és stratégiáiról, valamint az olyan kapcsolódó üzleti kockázatokról, amelyek lényeges hibás állításokat eredményezhetnek;
 - azok a kérdések, amelyek az irányítással megbízott személyek szerint különös figyelmet követelnek meg a könyvvizsgálat során, valamint minden olyan terület, ahol további eljárások

- végrehajtását kell vállalni;
 - jelentős kommunikációk a szabályozókkal, és
 - egyéb kérdések, amelyek az irányítással megbízott személyek szerint befolyásolhatják a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatát.
- Az irányítással megbízott személyek hozzáállása, ismeretei és intézkedései a vezetésnek a gazdálkodó egységen belüli csalás kockázatainak azonosítására és kezelésére vonatkozó folyamatai, valamint a belső kontroll kapcsán, amelyet a vezetés az ilyen kockázatok csökkentésére alakított ki. Ez magában foglalja azt is, hogy az irányítással megbízott személyek hogyan felügyelik az ilyen belső kontroll hatékonyságát.
 - Az irányítással megbízott személyeknek a számviteli standardokban, vállalatirányítási gyakorlatokban és az egyéb kapcsolódó ügyekben történt fejleményekre adott válaszlépései, valamint
 - Az irányítással megbízott személyek válaszai a könyvvizsgálóval folytatott korábbi kommunikációkra.

Megjegyzés: Ez a kétoldalú kommunikáció nem változtat a könyvvizsgálónak az átfogó könyvvizsgálati stratégia és a könyvvizsgálati terv létrehozásáért való kizárólagos felelősségén, beleértve az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzéséhez szükséges eljárások jellegét, ütemezését és terjedelmét.

Törvény vagy szabályozás, a gazdálkodó egységgel kötött megállapodás vagy a megbízásra vonatkozó további előírások megkövetelhetik további kérdések kommunikálását. Szintén megjegyzendő, hogy a 265. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard határozza meg a belső kontroll során azonosított jelentős hiányosságok kommunikálására vonatkozó előírásokat.

5.4 Dokumentálás

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
300.12	A könyvvizsgálónak bele kell foglalnia a könyvvizsgálati dokumentációba: <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)

Az átfogó könyvvizsgálati stratégiát és a részletes könyvvizsgálati tervet dokumentálni kell, beleértve a könyvvizsgálati megbízás során végrehajtott jelentős változások adatait. A könyvvizsgáló alkalmazhat olyan memorandumot, standard könyvvizsgálati programokat vagy könyvvizsgálati terveket és teljesítési ellenőrzőlistákat, amelyeket szükség szerint testre szabtak, hogy tükrözzék az adott megbízás körülményeit.

5.5 Esettanulmányok—Az átfogó könyvvizsgálati stratégia

Az esettanulmányok részleteit lásd a 2. kötet 2. fejezetében: Bevezetés az esettanulmányokba.

Ha megszületett a döntés a könyvvizsgálat folytatásáról és a lényegességet megállapították, a következő lépés a megbízás végrehajtására vonatkozó átfogó könyvvizsgálati stratégia kidolgozása vagy aktualizálása. Ez dokumentálható valamiféle tervezési ellenőrzőlistával vagy egy rövid, de strukturált memorandummal (ld. a fenti 5.1. részben a mérlegelendő szempontokat), mint például az alábbiakban bemutatott példák.

„A” esettanulmány—Dephta Furniture, Inc.

Dephta Furniture, Inc.

Memorandum az átfogó stratégiáról

20X2. december 31-ével végződő időszak

Hatókör

A könyvvizsgálat hatóköre nem változott ebben az időszakban. A könyvvizsgálatnak meg kell felelnie a nemzetközi könyvvizsgálati standardoknak és az IFRS számviteli keretelveknek. Nem történt olyan változás az IFRS-ben, amely érintené a Dephta társaságot.

A gazdálkodó egység változásai

A Dephta külföldi pénznemben történő értékesítést tervez.

Az internetes értékesítések is bővülnek, és a Dephta informatikai képességeit ez kihívások elé állítja.

A Dephta most a Franjawa Merchandising felé értékesít. Ez a cég arról ismert, hogy lefelé nyomja a beszállítók nyereséghányadát a nagyobb rendelésekért cserében. Azt is megköveteli a beszállítóktól, hogy tartsanak extra készletet némely termékből a szükség szerinti azonnali leszállításhoz.

Kockázat

A mi becslésünk szerint a pénzügyi kimutatások szintjén a kockázat **alacsony** (ld. a # sz. munkapapírokat. #). A vezetés nem különösebben kifinomult, de a kompetencia mellett erős az elkötelezettség; bevezettek egy etikai kódexet és általában véve a belső kontrollhoz való hozzáállásuk jó.

Átfogó stratégia

- A pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó lényegesség ebben az időszakban 8000 euróról 10 000 euróra növekszik, hogy tükrözze az értékesítésben és a nyereségességben az elmúlt időszak során tapasztalt növekedést. A kb. 70 000 eurós vezetői bónuszokat hozzáadtuk a jövedelemhez a pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó lényegesség kiszámításához [lásd a lényegesség meghatározására vonatkozó munkapapírt a 2. kötet 6. fejezetében]. A végrehajtási lényegesség (az általunk becsült könyvvizsgálati kockázat alapján) 7000 euróban lett meghatározva, kivéve bizonyos számlaegyenlegeket, ahogyan azt a # sz. munkapapír is ismerteti. #.
- Ugyanazoknak a senior munkatársaknak az alkalmazása, mint az elmúlt időszakban, és a munka ugyanabban az időpontban történő elvégzése.
- A kockázatbecslési eljárásaink végrehajtása az év vége előtt. Jelenleg nincs tervben a fő rendszerek módosítása.
- A november 15-én tartandó tervezési csoporttalálkozónkon:
 - mérlegelni kell a pénzügyi kimutatások csalásnak való kitettségét;
 - hangsúlyozni kell a munkatársak által gyakorlandó szakmai szkepticizmust;
 - azonosítani kell a munkavállalók és a vezetés által elkövetett csalások eseteit, és
 - azon kapcsolt felekkel kötött ügyletek azonosítására kell összpontosítani, amelyek növekedtek, majd bővíteni kell a tesztelésünket.
- Az időszak végi készletleltárakon való részvétel. Még mindig nincsenek folyamatos készletellenőrzési eljárások.
- Az internetes értékesítésekhez kapcsolódó lényeges hibás állítás kockázatainak, valamint annak azonosítására, hogy léteznek-e az ilyen kockázatokat mérséklő belső kontrollok, Davidet kell alkalmazni (aki ismeri az informatikai rendszereket). Ő fel fogja mérni az általános informatikai kontrollokat is, amelyek tavaly gyengék voltak, de mostanra már úgy tudják, javultak.

Könyvvizsgálati partner (aláírás): Sang Jun Lee

Dátum: 20X2. október 20.

„B” esettanulmány—Kumar & Co.

Kumar & Co.

Memorandum az átfogó stratégiáról

20X2. december 31-ével végződő időszak

Hatókör

- A törvény által előírt könyvvizsgálat végrehajtása
- A vezetés a kkv-kra vonatkozó IFRS-t akarja alkalmazni

Kockázat

- A mi becslésünk szerint a pénzügyi kimutatások szintjén a kockázat **mérsékelt** (ld. a # sz. munkapapírokat. #).

A gazdálkodó egység változásai

- Kevesebb értékesítés történt, mivel kevesebb rendelés érkezett a Dephtától.
- Ez értékesíthetetlen késztermék-készlethez és áruvisszaküldéshez vezethet.
- Raj most nem vesz olyan aktívan részt a vállalkozás működtetésében, mint a korábbi időszakban, ami megnövelheti a csalás kockázatát.
- Új finanszírozás ami új banki kötelezettségvállalások betartását eredményezte.

Átfogó stratégia

- A pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó lényegesség ebben az időszakban 3000 euróról 2500 euróra csökken az értékesítés és a nyereségesség visszaesése miatt. A végrehajtási lényegesség (az általunk becsült könyvvizsgálati kockázat alapján) 1800 euróban lett meghatározva, kivéve bizonyos számlaegyenlegeket, ahogyan azt a # sz. munkapapír is ismerteti. #.
- Ugyanazoknak a munkatársaknak az alkalmazása, mint az elmúlt időszakban, a folyamatosság és a könyvvizsgálati hatékonyság érdekében.
- A kockázatbecslési eljárások végrehajtása december végén.
- A november 30-án tartandó tervezési csoporttalálkozáson:
 - mérlegelni kell a pénzügyi kimutatások csalásnak való kitétségét;
 - meg kell vitatni a munkavállalók által elkövethető csalás és a vezetés általi felülírás lehetőségét. A könyvelő elégedetlennek tűnik és lehet indítéka és lehetősége is. Raj most nem vesz annyira intenzíven részt a pénzügyi kimutatások áttekintésében, mint régebben, és
 - a Dephta felé irányuló kapcsolt felekkel kötött bővülő ügyletekre kell összpontosítani.
- Az időszak végi készletleltárakon való részvétel.
- A tesztelés bővítése a kapcsolt felekkel kötött ügyletekre vonatkozóan.

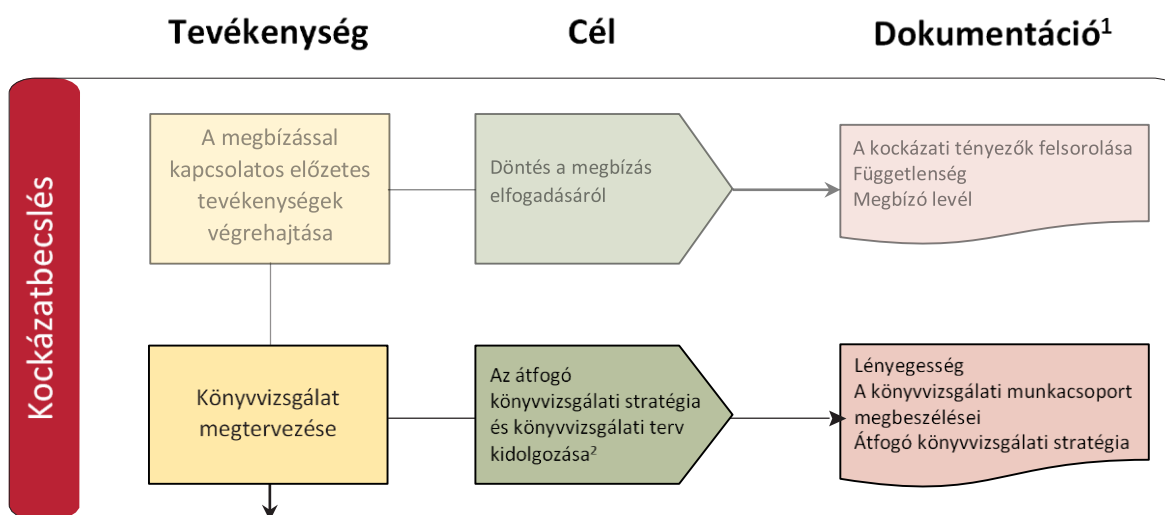
Könyvvizsgálati partner (aláírás): Sang Jun Lee

Dátum: 20X2. október 20.

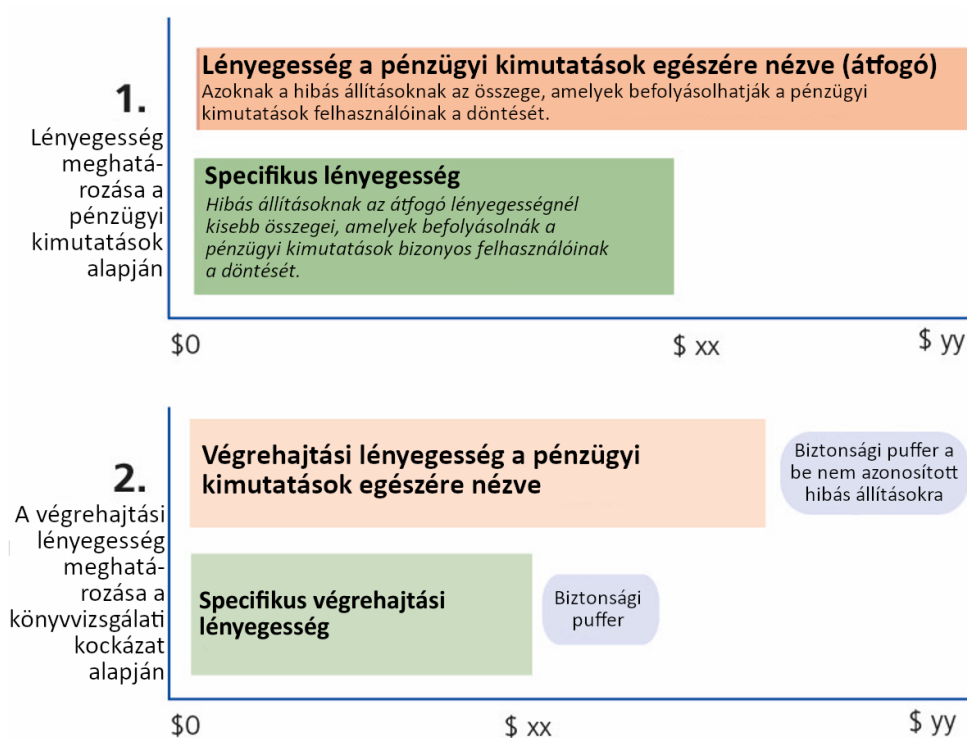
6. A lényegesség meghatározása és alkalmazása

A fejezet tartalma	Vonatkozó nemzetközi könyvvizsgálati standardok
A lényegesség meghatározása és alkalmazása egy könyvvizsgálati megbízás során.	320, 450

6.0–1. ábra



6.0–2. ábra



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 ügyletcsoport, számlaegyenleg vagy közzététel lényegességéhez kapcsolódik.

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.
450.3	A könyvvizsgáló célja, hogy értékelje: (a) az azonosított hibás állítások hatását a könyvvizsgálatra, és (b) a nem helyesbített hibás állítások – ha vannak ilyenek – hatását a pénzügyi kimutatásokra.

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 közzététel, 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)
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.
320.14	A könyvvizsgálónak a könyvvizsgálati dokumentációba bele kell foglalnia az alábbi összegeket és a meghatározásuk során figyelembe vett tényezőket: (a) a pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó lényegesség (lásd 10. bekezdés); (b) ha releváns, a sajátos ügyletcsoportokra, számlaegyenlegekre vagy közzétételekre vonatkozó lényegességi szint vagy szintek (lásd 10. bekezdés); (c) a végrehajtási lényegesség (lásd 11. bekezdés); és (d) az (a)–(c) pontok bármely módosítása a könyvvizsgálat előrehaladtával (lásd a 12–13. bekezdést).

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
450.6	<p>A könyvvizsgálónak meg kell határoznia, szükséges-e módosítani az átfogó könyvvizsgálati stratégiát és a könyvvizsgálati tervet, ha:</p> <p>(a) az azonosított hibás állítások jellege és előfordulásuk körülményei azt jelzik, hogy létezhetnek más hibás állítások, amelyek a könyvvizsgálat során összegyűjtött hibás állításokkal összevonva lényegesek lehetnek; vagy (Hiv.: A7. bekezdés)</p> <p>(b) a könyvvizsgálat során összegyűjtött hibás állítások együttesen megközelítik a 320. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban meghatározott lényegességet. (Hiv.: A8. bekezdés)</p>

6.1 Áttekintés

A könyvvizsgáló lényegességre vonatkozó döntései képezik majd a kockázatbecslés és a szükséges könyvvizsgálati eljárások terjedelme meghatározásának alapját.

A lényegesség meghatározása szakmai megítélés kérdése. A könyvvizsgáló felfogásában a felhasználók csoportként vett, közös pénzügyiinformáció-igényén alapul. Az átfogó lényegesség (amely fogalmat a jelen Útmutatóban a pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó lényegesség összegzésére használjuk) a pénzügyi kimutatásban szereplő hibás állítások azon teljes összege – beleértve a kihagyásokat is –, amelynek túllépése ésszerű várakozások alapján befolyásolhatja a felhasználók gazdasági döntéseit. Ez nem ugyanaz, mint a könyvvizsgálati kockázat, amely ahhoz kapcsolódik, hogy a könyvvizsgáló nem megfelelő könyvvizsgálói véleményt bocsát ki, ha a pénzügyi kimutatások lényeges hibás állításokat tartalmaznak.

Ez a fejezet az átfogó és a specifikus lényegesség meghatározásával, valamint azzal foglalkozik, hogy a könyvvizsgáló hogyan használja fel a végrehajtási lényegességet az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzéséhez. A lényegességet a könyvvizsgálat során a könyvvizsgálati tervezéshez, a kockázatbecsléshez, a kockázatra adott válaszhoz és a jelentéskészítéshez is felhasználják. A lényegességre és a könyvvizsgálati kockázatra vonatkozó további részletekért lásd a jelen Útmutató 1. kötetének 7. fejezetét.

A lényegességnek két szintjét kell mérlegelni (az átfogó és a specifikus lényegességet), az alábbiak szerint.

6.1–1. ábra

Leírás	
Átfogó lényegesség (a pénzügyi kimutatások egészére nézve)	<p>A pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó lényegesség (átfogó lényegesség) alapját az képezi, hogy a könyvvizsgáló szakmai megítélése alapján mi az a legmagasabb összegű hibás állítás, amelyet bele lehet foglalni a pénzügyi kimutatásokba anélkül, hogy az érintené a pénzügyi kimutatások felhasználója által hozott gazdasági döntéseket. Ha a nem helyesbített hibás állítások összege, akár egyedileg, akár összességében, magasabb, mint a megbízásra megállapított átfogó lényegesség, ez azt jelentené, hogy a pénzügyi kimutatások lényeges hibás állításokat tartalmaznak.</p> <p>Az átfogó lényegesség a különböző felhasználók csoportként vett, közös pénzügyiinformáció-igényén alapul. Ebből következően a hibás állításoknak azokra a konkrét egyéni felhasználókra gyakorolt lehetséges hatását, akiknek igényei nagyon különfélék lehetnek, nem veszik figyelembe.</p>

Leírás	
<p>Specifikus lényegesség (a sajátos ügyletcsoporthoz, számlaegyenlegekre vagy közzétételekre vonatkozó lényegességi szint)</p>	<p>Néhány esetben szükség lehet azoknak az átfogó lényegességnél kisebb összegű hibás állításoknak az azonosítására, amelyek befolyásolnák a pénzügyi kimutatások felhasználóinak a gazdasági döntéseit. Ez olyan érzékeny területekhez kapcsolódhat, mint a megjegyzésekben lévő adott közzétételek (tehát a vezetés díjazása vagy ágazat specifikus adatok), a törvényeknek való megfelelés vagy egy szerződés bizonyos feltételei, vagy olyan ügyletek, amelyeken a bónuszok alapulnak. Kapcsolódhat a esetleges hibás állítás jellegéhez is.</p>

A hibás állítások jellege

A hibás állítás pénzügyi kimutatásokra gyakorolt hatásainak értékelésekor a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell:

1. az esetleges hibás állítás méretét (vagy számszaki aspektusait)- a lényegességhez képest.
2. Az esetleges hibás állítások jellegét (vagy minőségi aspektusait) és az előfordulásuk konkrét körülményeit. Ezáltal a könyvvizsgáló lényegesnek értékelheti az ilyen hibás állításokat, ha azok a lényegességi küszöb alatt vannak. Annak mérlegelésénél, hogy a minőségi közzétételekben szereplő hibás állítások lényegesek-e, például a következő tényezőket kell mérlegelni:
 - A gazdálkodó egység körülményeiben bekövetkezett változások. Például, ha a gazdálkodó egység jelentős üzleti kombinációt vagy tőkekivonást hajtott végre.
 - A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek előírásainak változásai és azok alkalmazása. Például, egy új pénzügyi beszámolási standard új és jelentős minőségi közzétételeket írhat elő.
 - A pénzügyi kimutatások felhasználói számára fontos közzétételek szükségessége. A példák közé tartozhatnak olyan helyzetek, ahol a gazdálkodó egység esetleg többé nem felel meg a hitelmegállapodásoknak, nem teljesített néhány törvényi/szabályozói jelentéskészítési követelményt vagy illegális cselekményekben vett részt. Jelenthet még olyan iparág specifikus közzétételeket is, mint a likviditási kockázat közzététele egy pénzügyi intézet esetén.

Ugyanakkor nem tekinthető gyakorlatiasnak az olyan, hibás állítások feltárását szolgáló könyvvizsgálati eljárások megtervezése, amelyek egyedül a jellegük miatt lehetnek lényegesek.

A végrehajtási lényegesség

A könyvvizsgáló a végrehajtási lényegességet arra használja, hogy elfogadhatóan alacsony szintre csökkentse annak a kockázatát, hogy a nem helyesbített és nem azonosított hibás állítások halmozottan meghaladják a pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó átfogó lényegességet (átfogó lényegesség), vagy a sajátos ügyletcsoporthoz, számlaegyenlegekre vagy közzétételekre megállapított lényegességi szinteket (átfogó lényegesség).

A végrehajtási lényegességet alacsonyabb összegben (vagy összegekben) állapítják meg, mint az átfogó vagy a specifikus lényegességet. A cél az átfogó vagy a specifikus lényegesség által megkövetelt könyvvizsgálati munkánál több munka végrehajtása annak érdekében, hogy:

- biztosítva legyen az átfogó vagy a specifikus lényegességnél alacsonyabb hibás állítások feltárása, hogy megfelelően csökkenjen annak valószínűsége, hogy a nem helyesbített és a fel nem tárt hibás állítások együttesen meghaladják a pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó lényegességet, és ily módon
- maradjon mozgástér vagy puffer az esetleges fel nem tárt hibás állításokra. Ez a puffer az összesített feltárt, de nem helyesbített hibás állítás és az átfogó vagy specifikus lényegesség között van.

Ez a mozgástér nyújt némi biztosítékot a könyvvizsgáló számára arról, hogy nem valószínű, hogy a fel nem tárt hibás állítások az összes nem helyesbített hibás állítással együtt felhalmozódnak és elérnek egy olyan összeget, amely miatt a pénzügyi kimutatások lényeges hibás állítást fognak tartalmazni.

A végrehajtási lényegesség meghatározása nem egyszerű mechanikus számítás. Magában foglalja a szakmai megítélés gyakorlását az azonosított konkrét kockázati tényezők alapján, a könyvvizsgáló ismereteit a gazdálkodó egységről, továbbá minden olyan ügyet, amelyet a könyvvizsgáló a korábbi könyvvizsgálati megbízások során azonosított.

A végrehajtási lényegességet az átfogó vagy a specifikus lényegességhez képest határozzák meg. Például, a konkrét végrehajtási lényegességet az átfogó végrehajtási lényegességnél alacsonyabb összegben is meg lehet határozni a javítási, karbantartási ráfordítások tesztelése esetén, ha jelentősebb a kockázata annak, hogy az eszközök nem lesznek aktiválva. A konkrét végrehajtási lényegességet fel lehet használni további munkák végzésére olyan területeken, amelyek az esetleges hibás állítások jellege és azok előfordulása miatt lehetnek érzékenyek, és nem a pénzügyi értékük miatt.

6.2 Hogyan kell meghatározni a lényegességet?

A következő bekezdések az átfogó és a specifikus lényegesség meghatározásával és alkalmazásával foglalkoznak.

Átfogó lényegesség

Az átfogó lényegesség alapját az képezi, hogy a könyvvizsgáló felfogásában a pénzügyi kimutatások felhasználóinak melyek az igényei. A könyvvizsgálók a következőket feltételezhetik a pénzügyi kimutatások felhasználóiról.

6.2–1. ábra

Feltételezések	
A pénzügyi kimutatások felhasználói	<ul style="list-style-type: none"> • Az üzletről, a gazdasági tevékenységekről és a számvitelről elvárható tudással bírnak. • Készek elvárható gondossággal tanulmányozni a pénzügyi kimutatásokban szereplő információt. • Tudják, hogy a pénzügyi kimutatásokat a lényegességi szintek szerint készítik, prezentálják és könyvvizsgálják. • Elismerik az összegek értékelésében a becslések használata, a megítélés és a jövőbeni események figyelembevétele alapján rejlő bizonytalanságokat; és • A pénzügyi kimutatásokban szereplő információk alapján ésszerű gazdasági döntéseket hoznak.

A meghatározáshoz gyakran alkalmaznak kiinduló pontként egy százalékos számszerű küszöbértéket (vagy benchmarkot).

A benchmark jellege és az alkalmazandó százaléérték alapját a szakmai megítélés képezi. Például, egy, a tulajdonos által vezetett vállalkozásnál, ahol a tulajdonos az adózás előtti nyereség nagy részét díjazás formájában felveszi, egy olyan benchmark, mint a díjazás és adózás előtti nyereség relevánsabb lehet.

MÉRLEGELENDŐ SZEMPONTOK

A következetesség bizonyos fokú biztosítása érdekében a könyvvizsgáló cégek lehet, hogy cégszintű irányelveket akarnak létrehozni a lényegesség kezdeti meghatározására vonatkozóan, beleértve a megfelelő benchmarkok használatát is. Ugyanakkor a felhasználandó tényleges benchmark alapját a szakmai megítélésnek kell képeznie a gazdálkodó egység konkrét körülményei alapján. Ez vonatkozik a végrehajtási lényegesség alkalmazására is, ami alapvetően egy olyan eszköz, amelyet a könyvvizsgáló a lényeges hibás állítás kockázatának kezelésére használ oly módon, hogy kiszűri vele azokat a hibás állításokat, amelyek egy bizonyos küszöbérték alatt vannak.

A megfelelő benchmark azonosításakor a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell az alábbi ábrán körvonalazott kérdéseket és meg kell ismernie a vezetés és az irányítással megbízott személyek nézeteit és elvárásait.

6.2–2. ábra

Mérlegelendő	
A megfelelő benchmark kiválasztása	<p>Felhasználók</p> <p>Meg kell határozni, hogy valószínűleg kik lesznek a pénzügyi kimutatások felhasználói. Ez magában foglalja a gazdálkodó egység tulajdonosait (és egyéb részvényeseit) és az irányítással megbízott személyeket, a pénzintézeteket, a franchise-ba adókat, a főbb finanszírozókat, a munkavállalókat, az ügyfeleket, a hitelezőket és az állami ügynökségeket és kormányhivatalokat.</p>

Mérlegelendő	
A megfelelő benchmark kiválasztása (folytatás)	<p>Konkrét felhasználói elvárások</p> <p>Azonosítani kell a konkrét felhasználói elvárásokat, mint például:</p> <ul style="list-style-type: none"> • az olyan tételek értékelése vagy közzététele, mint a kapcsolt felek közötti ügyletek, a vezetés díjazása és az érzékeny jogszabályoknak és szabályozásoknak való megfelelés; • ágazat specifikus közzétételek, mint például egy bányavállalat feltárási költségei és egy high-tech cég vagy gyógyszeripari társaság kutatási költségei; • főbb események vagy függő tételek. Ez magában foglalhatja olyan események közzétételét, mint felvásárlás, tőke kivonás, átszervezés vagy a gazdálkodó egység elleni jelentős jogi eljárások; valamint • kötelezettségvállalások megléte a hitelmegállapodásokban, különösen ott, ahol a gazdálkodó egység közel áll a kötelezettség megszegéséhez. Ha egy kisebb nem helyesbített hiba azt jelenti, hogy a kötelezettségvállalást megszegték, az jelentős hatást gyakorolhat a pénzügyi kimutatásokra és legrosszabb esetben befolyásolhatja a vállalkozás folytatására vonatkozó feltételezés pénzügyi kimutatások készítésekor történő alkalmazásának megfelelőségét.
	<p>A pénzügyi kimutatások releváns elemei</p> <p>Melyek a pénzügyi kimutatások főbb elemei, amelyek érdekesek lesznek a felhasználók számára (pl. eszközök, kötelezettségek, saját tőke, jövedelem és ráfordítások)?</p>
	<p>A gazdálkodó egység jellege</p> <p>Mérlegelni kell a gazdálkodó egység jellegét, illetve azt, hogy hol tart az életciklusában (növekszik, érett, hanyatlik stb.) és milyen iparágban és gazdasági környezetben működik.</p>
	<p>A szükséges módosítások</p> <p>Szükségesek-e módosítások a benchmark alap „normalizálásához”? Például, a folyamatos tevékenységből származó bevételt helyesbíteni lehet:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a szokatlan vagy nem ismétlődő bevétel/ráfordítás tételekkel, és • olyan tételekkel, mint vezetői bónuszok, amelyek alapját a bónusz nélküli nyereség képezheti, vagy amelyeket egyszerűen azért fizetnek ki, hogy csökkentsék a cégben maradt bevételt.
	<p>A felhasználók elsődleges fókusza</p> <p>A pénzügyi kimutatásokban mely információk vonzzák majd a legtöbb figyelmet a felhasználók részéről? Például, azok a felhasználók, akiket:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a pénzügyi teljesítmény értékelése érdekel, a nyereségre, a bevételekre vagy a nettó eszközökre összpontosítanak, továbbá • a bizonyos célok eléréséhez hasznosított erőforrások érdekelnek, a bevételek és ráfordítások jellegére és mértékére összpontosítanak.
	<p>Finanszírozás</p> <p>Hogyan finanszírozzák a gazdálkodó egységet? Ha kizárólag adósságból (és nem saját tőkéből) finanszírozzák, a felhasználók lehet, hogy nagyobb hangsúlyt fektetnek az elzálogosított eszközökre és a gazdálkodó egység eredményével szembeni követelésekre.</p>
	<p>Volatilitás</p> <p>Mennyire volatilis a javasolt benchmark? Például, az eredményen alapuló benchmark normál esetben megfelelő lehet, de ha a gazdálkodó egység minden időszakban a nullszaldóhoz közel működik (tehát kisebb nyereségei vagy veszteségei vannak), vagy ha az eredményei nagymértékben fluktuálnak, akkor lehet, hogy a lényegesség meghatározásához ez nem nyújt megfelelő alapot.</p>
	<p>Alternatívák</p> <p>Szükség van-e alternatív benchmarkra a speciális körülmények kezeléséhez? Az alternatív benchmarkok közé tartozhatnak a forgóeszközök, a nettó működőtőke, az összes eszköz, az összes bevétel, a bruttó nyereség, a teljes saját tőke, valamint a működésből származó cash flow.</p>

A végrehajtási lényegesség

Míg az átfogó és a specifikus lényegességet a pénzügyi kimutatás felhasználóinak szükségéhez képest határozzák meg, a végrehajtási lényegességet alacsonyabb összegben állapítják meg. Ez több könyvvizsgálati munka végrehajtását (kisebb hibás állítások azonosítására kerülhet sor) és a könyvvizsgálati kockázat elfogadhatóan alacsony szintre csökkentését eredményezi.

Ha a könyvvizsgálatot kizárólag az egyedileg lényeges hibás állítások feltárására terveznék, nem lenne hibahatár az esetlegesen fennálló nem lényeges hibás állítások azonosításához és elszámolásához. Ennek eredményeképpen az egyedileg nem lényeges hibás állítások összessége miatt a pénzügyi kimutatások már tartalmazhatnak lényeges hibás állításokat.

A végrehajtási lényegesség kidolgozásának célja:

- gondoskodni arról, hogy az átfogó vagy specifikus lényegességnél alacsonyabb nem lényeges hibás állítások feltárásra kerüljenek, és
- maradjon mozgástér vagy puffer az esetleges fel nem tárt hibás állításokra. Ez a puffer az összesített feltárt, de nem helyesbített hibás állítás és az átfogó vagy specifikus lényegesség között van.

A végrehajtási lényegesség meghatározása nem egy egyszerű mechanikus számítás eredménye, hogy például ez az átfogó lényegesség 80%-a. Ez az egyszerűsítés figyelmen kívül hagyja a konkrét kockázati tényezőket, amelyek relevánsak lehetnek a gazdálkodó egység számára. Például, ha a készletárazás hibáinak nagy a kockázata, a végrehajtási lényegességet csökkenteni lehet, hogy további munkát lehessen végrehajtani a hibás állítások terjedelmének azonosítása érdekében. Viszont, ha a követelésegyenlegben a hibás állítás kockázatát alacsonyra becsülik, a végrehajtási lényegességet meg lehet emelni, ami kevesebb alapvető könyvvizsgálati munkát eredményez az egyenlegen.

A végrehajtási lényegesség megköveteli a könyvvizsgálótól a szakmai megítélés alkalmazását, és a következők befolyásolják:

- a könyvvizsgáló gazdálkodó egységről szerzett ismeretei, amelyeket a kockázatbecslési eljárások végrehajtása során aktualizálnak, és
- a korábbi könyvvizsgálatok során azonosított hibás állítások jellege és terjedelme.

6.3 Hibás állítások a minőségi közzétételekben

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

- a gazdálkodó egység körülményei az adott időszakban;
- a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek, beleértve azok változásait is;
- a pénzügyi kimutatások felhasználói számára a gazdálkodó egység jellegéből fakadóan fontos minőségi közzétételek (például, az adósságvállalások teljesítése).

A közzétételekben szereplő hibás állításokat is össze kell gyűjteni, hogy segítsenek a könyvvizsgálónak az ilyen hibás állítások vonatkozó közzétételekre és a pénzügyi kimutatások egészére gyakorolt hatásának az értékelésében.

6.4 Jelentéktelen hibás állítások

Meg lehet határozni egy összeget, amely alatt a hibás állítások egyértelműen jelentéktelennek számítanak és nem kell összesíteni azokat. Az „egyértelműen jelentéktelen” nem azonos a „nem lényeges” kifejezéssel.

Az egyértelműen jelentéktelen hibás állításoknak akár egyedileg, akár együttesen, akár a méretük, jellegük vagy a körülményeik alapján megítélve, egyértelműen nincs következménye.

A közzétételekben szereplő hibás állítások akár egyedileg, akár együttesen, akár a méretük, jellegük vagy a körülményeik alapján megítélve, lehetnek egyértelműen jelentéktelenek.

MÉRLEGELENDŐ SZEMPONTOK

Az átfogó lényegességi szintet ne a magas könyvvizsgálati kockázatok alapján csökkentsük

El kell kerülni azt a hibát, hogy az átfogó lényegességi szintet (pénzügyi kimutatások szintje) azért csökkentjük, mert a könyvvizsgálati kockázatot magasnak értékeltük. Az átfogó lényegesség alapját a felhasználók információigénye képezi, nem az, hogy mennyire lehet kockázatos egy adott egyenleg könyvvizsgálata. Az átfogó lényegesség küszöbértékének csökkentése azt sugallja, hogy:

- a pénzügyi kimutatások egyik felhasználójának döntését jobban befolyásolja a könyvvizsgálati kockázat, mint a pénzügyi kimutatásokban szereplő információk, és
- a könyvvizsgáló további munkát fog végezni annak érdekében, hogy nem szerepelnek a pénzügyi kimutatásokban olyan hibás állítások, amelyek egyedileg vagy összességében meghaladják az átfogó lényegesség küszöbértékét.

Ennél jobb megközelítés, ha a könyvvizsgálati kockázatot úgy kezelik, hogy az ügyletcsoport vagy számlaegyenleg szintjén a végrehajtási lényegességet alacsonyabb szinten határozzák meg. Ez biztosítja, hogy elegendő munkát hajtsanak végre a hibás állítások feltárása érdekében, anélkül, hogy csökkenteni kellene az átfogó lényegességi szintet. Biztonsági puffert teremt a végrehajtott munka során be nem azonosított hibás állításokra vonatkozóan.

Az átfogó lényegességi szintet a pénzügyi kimutatások felhasználóira történő hivatkozással kell megállapítani, majd a végrehajtási lényegességet a további könyvvizsgálati eljárások megtervezéséhez kell meghatározni.

Érzékeny közzétételek, egyenlegek és témák a pénzügyi kimutatásokban

Konkrét végrehajtási lényegességet kell alkalmazni azoknak a további könyvvizsgálati eljárásoknak a kialakításához, amelyek konkrét kockázatokat és egyenlegeket kezelnek érzékeny könyvvizsgálati területeken.

6.5 Összegzés

A lényegességi szinteket és a végrehajtási lényegesség alkalmazását az alábbi ábra összegzi.

6.5–1. ábra

	Átfogó	Konkrét	Végrehajtási
Cél	A küszöbérték megállapítása annak meghatározásához, hogy a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásai mentesek-e az akár hibából, akár csalásból eredő lényeges hibás állításoktól.	A sajátos ügyletsoportokra, számlaegyenlegekre vagy közzétételekre alkalmazandó (az átfogó lényegességnél alacsonyabb) küszöbérték(ek) meghatározása, ahol az átfogó lényegességtől alacsonyabb összegű hibás állítások – ésszerű várakozások szerint – befolyásolhatják a felhasználók pénzügyi kimutatások alapján hozott gazdasági döntéseit.	Az (átfogó vagy specifikus lényegességnél alacsonyabb) küszöbérték(ek) meghatározása, amely biztosítja (az átfogó vagy specifikus lényegességtől alacsonyabb összegű) nem lényeges hibás állítások azonosítását, és biztonsági mozgásteret nyújt a könyvvizsgálónak.
A számítás alapja	A felhasználók számára a pénzügyi kimutatásokban milyen szintű hibás állítás lenne tolerálható (tehát ami nem befolyásolná a pénzügyi kimutatások felhasználóinak gazdasági döntéseit)?	Adott ügyletsoportok, számlaegyenlegek vagy közzétételek speciális körülményei kapcsán ésszerű várakozások szerint milyen szintű hibás állítás befolyásolhatja a felhasználók gazdasági döntéseit?	Milyen mennyiségű könyvvizsgálati munkára lesz szükség: <ul style="list-style-type: none"> • az átfogó vagy specifikus lényegesség alatti hibás állítások azonosításához, és • ahhoz, hogy elegendő puffert nyújtson a fel nem tárt hibás állításokhoz?
Hüvelykujj-szabály (kiindulópontként történő felhasználáshoz)	A lényegesség inkább szakmai megítélés kérdése, semmint mechanikus gyakorlat. Ennek eredményeképpen a nemzetközi könyvvizsgálati standardok nem nyújtanak konkrét iránymutatást. Ugyanakkor a folyamatos tevékenységekből származó nyereséget (3–7%) gyakran a gyakorlatban úgy alkalmazzák, mint ami a leginkább jelentős a pénzügyi kimutatások felhasználói számára. Ha ez nem hasznos mérőszám (például egy non-profit gazdálkodó egység számára vagy ott, ahol a nyereség nem stabil alap), akkor egyéb alapokat is mérlegelni kell, úgy mint: <ul style="list-style-type: none"> • bevételek vagy ráfordítások 1–3%; • eszközök 1–3%; vagy • saját tőke 3–5%. 	Alacsonyabb specifikus lényegességi összeget kell meghatározni (a szakmai megítélés alapján) a pénzügyi kimutatások konkrét vagy érzékeny területeinek könyvvizsgálatához.	A nemzetközi könyvvizsgálati standardok nem nyújtanak konkrét iránymutatást. A százalékos értékek (az átfogó vagy specifikus lényegesség) 60%-(á)tól – ahol nagyobb a lényeges hibás állítás kockázata – egészen 85%-ig terjednek, ahol a lényeges hibás állítás becsült kockázata kisebb.

	Átfogó	Konkrét	Végrehajtási
Alkalmazás a könyvvizsgálat során	Annak meghatározása, hogy a nem helyesbített hibás állítások egyedileg vagy összességében meghaladják-e az átfogó lényegességet.	Annak meghatározása, hogy a nem helyesbített hibás állítások egyedileg vagy összességében meghaladják-e a specifikus lényegességet.	<ul style="list-style-type: none"> A lényeges hibás állítás kockázatainak felmérése; valamint további könyvvizsgálati eljárások kialakítása a becsült kockázatokra adandó válaszokhoz.
Felülvizsgálat a könyvvizsgálat előrehaladtával	<ul style="list-style-type: none"> Változás a körülményekben a könyvvizsgálat során, például a vállalkozás egy részének az értékesítése; új információk, vagy változás a könyvvizsgálónak a gazdálkodó egységgel és annak tevékenységeivel kapcsolatos ismereteiben a további könyvvizsgálati eljárások végrehajtásának eredményeképpen (pl. a tényleges működési eredmények nagyon eltérnek a várakozásoktól). 	A speciális körülmények megváltozása.	<ul style="list-style-type: none"> A becsült kockázatok változásai; a további könyvvizsgálati eljárások végrehajtásakor talált hibás állítások jellege és terjedelme, vagy a gazdálkodó egységgel kapcsolatos ismeretekben bekövetkezett változás.

6.6 Lényegesség a könyvvizsgálat tervezésében és a kockázatbecslésben

A különböző lényegességi szintek meghatározása a tervezési folyamat kulcsfontosságú összetevője. Ez nem a könyvvizsgálat különálló fázisa, hanem inkább egy folyamatos, ismétlődő folyamat. A következő ábra a lényegességnek a könyvvizsgálat tervezésében és a kockázatbecslésben történő alkalmazását összegzi.

6.6–1. ábra

Lényegesség	
Tervezés (Átfogó stratégia és könyvvizsgálati terv)	<p>A lényegességet kell alkalmazni:</p> <ul style="list-style-type: none"> annak meghatározásához, hogy a pénzügyi kimutatások mely területei igényelnek könyvvizsgálatot. az átfogó könyvvizsgálati stratégia kontextusának meghatározásához. a konkrét könyvvizsgálati eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének megtervezéséhez. a specifikus lényegesség meghatározásához olyan sajátos ügyletcsoportokra, számlaegyenlegekre vagy közzétételekre nézve, amelyek esetében az átfogó vagy végrehajtási lényegességtől alacsonyabb összegű hibás állítások – ésszerű várakozások szerint – befolyásolhatják a felhasználók gazdasági döntéseit. a végrehajtási lényegesség minden egyes specifikus lényegességi szintre történő meghatározásához, amennyiben a könyvvizsgáló számára szükségessé válik, hogy adott ügyletcsoportokra, számlaegyenlegekre vagy közzétételekre a végrehajtási lényegességet alkalmazza, az adott tételhez kapcsolódó kockázati szinttől függően. a későbbi bizonyíték értékeléséhez annak megállapítása érdekében, hogy a lényegességi szintek módosítása szükséges-e. Ha igen, a könyvvizsgálónak ennek megfelelően módosítania kell a könyvvizsgálati munka jellegét, ütemezését és terjedelmét.

Lényegesség	
Kockázatbecslési eljárások	<ul style="list-style-type: none"> • Azonosítani kell, hogy mely kockázatbecslési eljárások szükségesek. • A megszerzett információ értékelésekor meg kell adni a kontextust. • Fel kell mérni az azonosított kockázatok nagyságrendjét (hatását). • Fel kell mérni a kockázatbecslési eljárások eredményeit.
A munkacsoport megbeszélései	<ul style="list-style-type: none"> • Gondoskodni kell róla, hogy a munkacsoport tagjai megértsék a beazonosított felhasználókat és azt, hogy ésszerű várakozások szerint mi fogja megváltoztatni a gazdasági döntéseiket. Ez segíthet akkor, ha a munkacsoport egy tagja olyan információk birtokába jut a könyvvizsgálat során, amelyek kezdetben más összegű lényegesség meghatározását eredményezték volna. Ilyen ügyek például: <ul style="list-style-type: none"> – döntés a gazdálkodó egység jelentős részének az elidegenítéséről; – olyan új információk vagy kockázati tényezők, amelyek befolyásolták volna a lényegesség kezdeti meghatározását; – a könyvvizsgáló gazdálkodó egységgel és annak tevékenységeivel kapcsolatos ismereteinek a módosulása további könyvvizsgálati eljárások végrehajtásának eredményeképpen, például, amikor a tényleges pénzügyi eredmények lényegesen eltérnek a várt eredményektől, valamint – a pénzügyi beszámolási előírások változásai, amelyek jelentős, új vagy felülvizsgált közzétételeket eredményezhetnek. • Meg kell határozni az átfogó könyvvizsgálati stratégiát. • Meg kell határozni a tesztelés mértékét a következők kapcsán: <ul style="list-style-type: none"> – végrehajtási lényegesség és – konkrét végrehajtási lényegesség. • Azonosítani kell a kritikus könyvvizsgálati kérdéseket és azokat a területeket, amelyeknél jelentős könyvvizsgálati összpontosításra van szükség.

MÉRLEGELENDŐ SZEMPONTOK

Az átfogó végrehajtási és konkrét végrehajtási lényegesség szintjeinek meghatározása megköveteli a szakmai megítélés alkalmazását. A munkacsoportok számára javasolt (de nem előírás) a lényegességi szintek meghatározásakor alkalmazott megítélések megvitatása a megbízásért felelős partnerrel, valamint az ő jóváhagyásának a megszerzése. Végül pedig a lényegesség meghatározásánál alkalmazott megítéléseket kellő részletességgel kell rögzíteni a könyvvizsgálati munkapapírokban.

6.7 Lényegesség a könyvvizsgálati eljárások végrehajtása során

A könyvvizsgálóknak mérlegelniük kell a lényegességet a könyvvizsgálati eljárások jellegének, időzítésének és terjedelmének meghatározásakor, az alábbi ábra szerint.

6.7–1. ábra

Lényegesség	
A könyvvizsgálati eljárások végrehajtása	<p>A számszerű lényegességet kell alkalmazni:</p> <ul style="list-style-type: none"> • annak azonosítására, hogy milyen további könyvvizsgálati eljárásokra van szükség; • annak meghatározására, hogy mely tételeket kell kiválasztani tesztelésre, és hogy kell-e alkalmazni mintavételezési technikákat; • segítségül a minták méreteinek meghatározásához (pl. mintavételezési intervallum = pontosság (lényegesség) ÷ bizonyossági tényező); • a reprezentatív mintavételezés hibáinak értékelésére, a „valószínű” hibás állításoknak a teljes populációra történő extrapolálásával; • az összesített hibák értékelésére a számla szintjén, egészen a pénzügyi kimutatás szintjéig; • az összesített hibák értékelésére, beleértve a nem helyesbített hibás állításoknak a nyitó eredménytartalékra gyakorolt hatását; • az eljárások eredményeinek értékelésére. <p>A minőségi lényegességet kell alkalmazni:</p> <ul style="list-style-type: none"> • azoknak a közzétételeknek az azonosítására, amelyeknek lehetnek minőségi aspektusai, és amelyek relevánsak lehetnek a lényeges hibás állítás kockázatainak felmérésekor. Ez magában foglalhat közzétételeket: <ul style="list-style-type: none"> • a likviditásról és adósságmegállapodásokról, amikor a gazdálkodó egység pénzügyi nehézségben van; • olyan eseményekről vagy körülményekről, amelyek az értékvesztés miatti veszteség megjelenítéséhez vezettek; • a becslési bizonytalanság kulcsfontosságú forrásairól, beleértve a jövővel kapcsolatos feltevéseket; • a számviteli politikák változásainak jellegéről, és egyéb vonatkozó közzétételekről, amelyek várhatóan jelentős hatást gyakorolnak a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetére és pénzügyi teljesítményére; • a kapcsolt felekről, és a kapcsolt felek közötti ügyletekről; • az érzékenység elemzésről, beleértve az értékelési technikákban alkalmazott feltevések változásainak hatásait is. • a nyilvántartott vagy közzétett összeg bizonytalanságáról.

Megjegyzés: Az átfogó könyvvizsgálati stratégiát és a könyvvizsgálati tervet felül kell vizsgálni, ha:

- az azonosított hibás állítások jellege és előfordulásuk körülményei azt jelzik, hogy létezhetnek más hibás állítások, amelyek a könyvvizsgálat során összegyűjtött hibás állításokkal összevonva lényegesek lehetnek, vagy

- a könyvvizsgálat során összegyűjtött hibás állítások együttesen megközelítik a lényegességet.

MÉRLEGELENDŐ SZEMPONTOK

Az átfogó lényegesség nem valószínű, hogy nagyon gyakran változik. Ugyanakkor lehet, hogy módosítani kell, amint a könyvvizsgáló új információk birtokába jut, vagy ha a gazdálkodó egységgel vagy annak működésével kapcsolatos ismeretei változnak. Ha módosításra van szükség, gondoskodni kell a könyvvizsgálati munkacsoport tájékoztatásáról és arról, hogy felmérjék a változásnak a könyvvizsgálati tervre gyakorolt hatását.

A végrehajtási lényegesség módosulhat olyan új kockázati tényezők vagy új könyvvizsgálati megállapítások alapján, amelyek lehet, hogy nem érintik az átfogó lényegességet. A végrehajtási lényegesség változásai könyvvizsgálati eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének módosulását eredményezik. Természetesen, ha az átfogó lényegesség módosul, lehet, hogy a végrehajtási lényegesség ennek megfelelő módosítására is szükség lesz.

6.8 Lényegesség a jelentéskészítésben

Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
450.11	A könyvvizsgálónak meg kell határoznia, hogy a nem helyesbített hibás állítások önmagukban vagy együttesen lényegesek-e. Ennek meghatározása során a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell: <ul style="list-style-type: none"> (a) a hibás állítások nagyságát és jellegét, mind az egyes ügyletcsoporthoz, számlaegyenlegek vagy közzétételek, mind pedig a pénzügyi kimutatások egésze vonatkozásában, valamint az előfordulásuk adott körülményeit, és (Hiv.: A16–A22., A24–A25. bekezdések) (b) a korábbi időszakokra vonatkozó nem helyesbített hibás állítások hatását a releváns ügyletcsoporthoz, számlaegyenlegekre vagy közzétételekre, valamint a pénzügyi kimutatások egészére. (Hiv.: A23. bekezdés)
450.12	A könyvvizsgálónak kommunikálnia kell az irányítással megbízott személyek felé a nem helyesbített hibás állításokat és azt a hatást, amelyet azok önmagukban vagy együttesen gyakorolhatnak a könyvvizsgálói jelentésben szereplő véleményre, kivéve, ha ezt jogszabály vagy szabályozás tiltja. A könyvvizsgáló kommunikációjának önmagukban kell azonosítania a lényeges nem helyesbített hibás állításokat. A könyvvizsgálónak kérnie kell, hogy helyesbítsék a nem helyesbített hibás állításokat. (Hiv.: A26–A28. bekezdés)

A hibás állítások értékelését lásd bővebben a 2. kötet 21. fejezetében.

Vélemény kibocsátása előtt a könyvvizsgálónak:

- meg kell erősítenie a pénzügyi kimutatások egészére meghatározott lényegességet;
- értékelnie kell az azonosított nem helyesbített hibás állítások jellegét és összegét, és
- átfogó felmérést kell készítenie arról, hogy a pénzügyi kimutatások tartalmazzanak-e lényeges hibás állítást.

6.8–1. ábra

Lényegesség	
Jelentéskészítés	<p>A könyvvizsgálónak a lényegességet alkalmaznia kell:</p> <ul style="list-style-type: none"> • az összesített hibák értékelésére a számla szintjén, egészen a pénzügyi kimutatás szintjéig; • az összesített hibák értékelésére, beleértve a nem helyesbített hibás állításoknak a nyitó eredménytartalékra gyakorolt hatását; • annak meghatározására, hogy végre kell-e hajtani további könyvvizsgálati eljárásokat, ha az összesített hibás állítások megközelítik az átfogó vagy specifikus lényegességet; • ahhoz a kéréshez, hogy a vezetés korigálja az összes azonosított hibás állítást; • a legnagyobb hibás állítások újbóli ellenőrzésének mérlegelésére; • az azonosított hibás állítások jellegének és érzékenységének, valamint mértékének megítélésére; • annak meghatározására és értékelésére, hogy vannak-e hibás állítások a közzétételekben és mi ezeknek a hatása; • annak meghatározására, hogy a könyvvizsgálói jelentést módosítani kell-e a nem helyesbített lényeges hibás állítások miatt.

Az összesített hibás állítások összetétele:

- a könyvvizsgáló által a könyvvizsgálati tesztelés eredményeképpen azonosított konkrét hibás állítások, és
- azoknak az azonosított egyéb hibás állításoknak a becsült összege, amelyeket egyébként nem lehet konkrétan számszerűsíteni.

A könyvvizsgálónak meg kell kérnie a vezetést, hogy tartsa nyilván az összes azonosított hibás állítást. A megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékok értékelését lásd bővebben a 2. kötet 21. fejezetében.

6.9 Egyéb szempontok

Az egyéb szempontok közé tartoznak:

- kommunikáció a vezetéssel és az irányítással megbízott személyekkel;
- a lényegesség aktualizálása; és
- a korábbi időszak lényegességi szintjének csökkentése.

Kommunikáció a vezetéssel és az irányítással megbízott személyekkel

A vezetésnek és az irányítással megbízott személyeknek meg kell érteniük, hogy a könyvvizsgálattól várható pontosság mértéke korlátozott. Annak is tudatában kell lenniük, hogy gazdaságilag nem megvalósítható olyan könyvvizsgálati eljárások megtervezése, amelyek abszolút bizonyosságot nyújtanak arról, hogy a pénzügyi kimutatások nem tartalmaznak lényeges hibás állítást. A könyvvizsgálat e tekintetben csak kellő bizonyosságot tud nyújtani.

Ha a könyvvizsgáló a könyvvizsgálat során hibás állításokat azonosít, első lépésként fel kell kérnie a vezetést, hogy javítsa ki az összes nem helyesbített hibás állítást. Ha a vezetés úgy dönt, hogy nem javít ki bizonyos hibás állításokat, a könyvvizsgálónak ezt követően kommunikálnia kell az irányítással megbízott személyekkel:

- a nem helyesbített hibás állítások részleteit és azt a hatást, amelyet azok önmagukban vagy együttesen gyakorolhatnak a könyvvizsgálói jelentésben szereplő véleményre (kivéve, ha ezt jogszabály vagy szabályozás tiltja);
- az önmagukban lényeges nem helyesbített hibás állításokat, és
- a korábbi időszakokra vonatkozó nem helyesbített hibás állítások hatását a releváns ügyletcsoportokra, számlaegyenlegekre vagy közzétételekre, és a pénzügyi kimutatások egészére nézve.

A lényegesség aktualizálása

Az átfogó és végrehajtási lényegesség előzetesen becsült értéke a kezdeti könyvvizsgálati tervek és a könyvvizsgálati eljárások eredményeinek értékelése közötti időszakban változhat. Ez fakadhat a körülmények változásából vagy a könyvvizsgáló ismereteinek a könyvvizsgálati eljárások végrehajtása után történő módosulásából. Például, ha a könyvvizsgálati eljárásokat az időszak vége előtt hajtják végre, a könyvvizsgáló előre látja a működési eredményt és a pénzügyi helyzetet. Ha a tényleges működési eredmények és a pénzügyi helyzet jelentősen eltér, a lényegesség és a könyvvizsgálati kockázat értékelése szintén változhat.

A korábbi időszak lényegességi szintjének csökkentése

Ha a körülmények két időszak között változnak, a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell az esetleges hibás állításoknak a nyitó saját tőkére gyakorolt hatását. Például, ha az árbevétel és a jövedelem lényegesen alacsonyabb, mint az előző időszaki, akkor alacsonyabb lényegességre van szükség. Hibák előfordulhatnak a nyitó értékekben is, mivel a könyvvizsgálatot korábban magasabb lényegességi szint alkalmazásával hajtották végre. A nyitó saját tőkében előforduló lényeges hiba kockázatának csökkentése érdekében a könyvvizsgáló további könyvvizsgálati eljárásokat hajthat végre a nyitó eszköz és kötelezettség egyenlegeken.

MÉRLEGELENDŐ SZEMPONTOK

Új megbízások

Új könyvvizsgálati megbízás elfogadása esetén rá kell kérdezni, hogy az előző könyvvizsgáló milyen átfogó lényegességet alkalmazott. Ha ez az adat rendelkezésre áll, segít annak meghatározásában, hogy szükség lehet-e további könyvvizsgálati eljárások végrehajtására a nyitó eszköz- és kötelezettségegyenlegeket illetően.

Vezetői szakértők alkalmazása

Gondoskodni kell róla, hogy a gazdálkodó egység által (a pénzügyi kimutatások elkészítéséhez történő segítségnyújtásra) vagy a könyvvizsgálati munkacsoport által alkalmazott szakértők utasítást kapjanak arra, hogy megfelelő lényegességi szintet alkalmazzanak az általuk végrehajtott munka kapcsán.

6.10 Dokumentálás

Dokumentálni kell a következők meghatározását, és a meghatározás során figyelembe vett tényezőket:

- átfogó lényegesség;
- ahol ez vonatkozik, a sajátos ügyletcsoporthoz, számlaegyenlegekre vagy közzétételekre vonatkozó lényegességi szint(ek), vagy közzétételek;
- végrehajtási lényegesség, és
- a fenti tényezők bármely felülvizsgálata a könyvvizsgálat előrehaladtával;

hasznos dokumentálni a minőségi szempontokat is, úgy mint likviditás és adósságvállalások, és a lényegtelen hibás állításokra meghatározott összeg.

6.11 Esettanulmányok—A lényegesség meghatározása és alkalmazása

Az esettanulmányok részleteit lásd a 2. kötet 2. fejezetében: Bevezetés az esettanulmányokba.

A lényegességet gyakran egy munkalapon dokumentálják, amely tartalmazza a működési eredmények összegzését és van rajta hely olyan egyéb lényegességi szempontokhoz is, mint minőségi tényezők.

„A” esettanulmány—Dephta Furniture, Inc.

Dephta Furniture, Inc.

(Kivonat)

Lényegesség felmérése

A pénzügyi kimutatások fő felhasználóit a bank és a tulajdonosok jelentik. Az utolsó időszakban alkalmazott lényegességi adat 8000 euró volt.

A folyamatos tevékenységekből származó jövedelmen és a bevételen alapuló lehetséges lényegességi összegekhez lásd a # sz. munkapapírt. Szakmai megítélésünk alapján úgy döntöttünk, hogy a lényegességet az adó előtti nyereség 5%-ára alapozzuk, miután újból hozzáadjuk a 70 000 eurós vezetői bónuszt. A lényegesség egyéb alapjait, például a bevételeket is figyelembe vettük, de úgy éreztük, hogy az adózás előtti nyereség volt a legjelentősegteljesebb összeg a pénzügyi kimutatások azonosított felhasználói szempontjából.

Erre az időszakra 10 000 euróban tervezzük meghatározni az átfogó lényegességet. A lényegesség koncepcióját és annak a könyvvizsgálat során történő alkalmazását általánosságban megvitattuk az ügyféllel.

A szakmai megítélés és a korábbi könyvvizsgálatok során azonosított hibás állítások típusainak alkalmazásával az átfogó végrehajtási lényegességet 7500 euróban határoztuk meg.

A fizetett helyi forgalmi adók specifikus lényegességét 1000 euróban határoztuk meg, mivel ezt az összeget auditálni és jelenteni kell a helyi önkormányzat felé.

Mérlegelni kell a pénzügyi kimutatások közzétételeiben (jellegét tekintve mind a számszerű, mind a minőségi közzétételekben) szereplő lehetséges hibás állításokat, ha ésszerű várakozások szerint befolyásolják majd a pénzügyi kimutatások felhasználóinak gazdasági döntéseit.

A lényegtelen hibás állításokra meghatározott összeg 250 euró.

Lásd még a 615-ös munkapapírt is a számszaki elemzésről.

Készítette: JF **Dátum:** 20X2. december 8.

Ellenőrizte: LF **Dátum:** 20X3. január 5.

„B” esettanulmány—Kumar & Co.

Kumar & Co.

(Kivonat)

Lényegesség felmérése

A pénzügyi kimutatások fő felhasználóit a bank és a tulajdonosok jelentik.

Az utolsó időszakban alkalmazott lényegességi adat 3000 euró volt.

A felhasználói igények mérlegelése alapján úgy döntöttünk, hogy a lényegességet az árbevételnek kb. az 1%-ánál határozzuk meg. Megítélésünk szerint a bevételek stabilabb alapot nyújtanak a lényegességhez, mint az adózás előtti nyereség. Erre az időszakra 2 500 euróban tervezzük meghatározni az átfogó lényegességet. A lényegesség koncepcióját és annak a könyvvizsgálat során történő alkalmazását általánosságban megvitattuk az ügyféllel.

Szakmai megítélésünk alkalmazásakor, ami nagyrészt az előző időszakok hibáinak történetén alapult, az átfogó végrehajtási lényegességet 1800 euróban határoztuk meg.

Egyéb kérdések

A kérdéshez lásd a 615. munkapapírt.

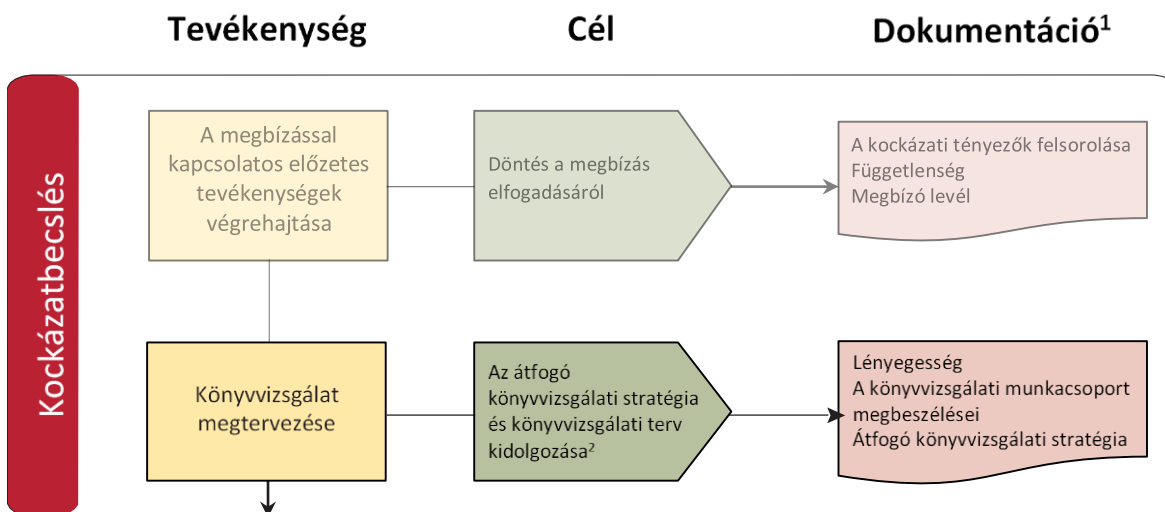
Készítette: JF **Dátum:** 20X2. december 8.

Ellenőrizte: LF **Dátum:** 20X3. január 5.

7. A könyvvizsgálati munkacsoport megbeszélései

A fejezet tartalma	Vonatkozó nemzetközi könyvvizsgálati standardok
A könyvvizsgálati munkacsoportnak a pénzügyi kimutatások lényeges hibás állításnak való kitettségre vonatkozó megbeszéléseinek célja és jellege.	240, 300, 315 (felülvizsgált)

7.0–1. ábra



Bekezdés száma	Vonatkozó idézet a nemzetközi könyvvizsgálati standardokból
240.15	A 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja, hogy a megbízásért felelős munkacsoport tartson megbeszélést, valamint hogy a megbízásért felelős partner határozza meg, hogy mely tényezőket kell ismertetni a munkacsoportnak a megbeszélésen részt nem vevő tagjaival. Ezen a megbeszélésen különös hangsúlyt kell helyezni arra, hogy hogyan és hol lehetnek kitéve a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásai a csalásból eredő lényeges hibás állításnak, beleértve azt is, hogy hogyan merülhet fel csalás. A megbeszélésen félre kell tenni a megbízásért felelős munkacsoport tagjainak olyan esetleges véleményét, amely szerint a vezetés és az irányítással megbízott személyek őszinték és tisztességűek. (Hiv.: A10–A11. bekezdés)

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> <p>(a) a megbízásért felelős munkacsoport megbeszélésén hozott jelentős döntéseket a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak a csalásból eredő lényeges hibás állításnak való kitettségére vonatkozóan, valamint</p> <p>(b) a pénzügyi kimutatások és az állítások szintjén fennálló, csalásból eredő lényeges hibás állítás azonosított és becsült kockázatait.</p>
315.10	<p>A megbízásért felelős partnernek és a megbízásért felelős munkacsoport többi kulcsfontosságú tagjának meg kell beszélnie a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásai lényeges hibás állításnak való kitettségét, valamint a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek a gazdálkodó egység tényeire és körülményeire való alkalmazását. A megbízásért felelős partnernek meg kell határoznia, hogy mely kérdések kommunikálандók a munkacsoport megbeszélésén részt nem vevő tagjaival. (Hiv.: A21-A24. bekezdés)</p>

7.1 Áttekintés

Bármely könyvvizsgálati megbízás sikerének kritikus eleme a könyvvizsgálati munkacsoport tagjai közötti jó kommunikáció. A kommunikáció a csoporttagok kijelölésével és a munkacsoport-megbeszélésnek a megbízás megtervezéséhez történő megszervezésével kezdődik, majd a megbízás során folytatódik.

A jó kommunikáció előnyeihez tartoznak a következő ábrán meghatározottak is.

7.1–1. ábra

Előnyök	
A könyvvizsgálati munkacsoport tagjai közötti folyamatos kommunikáció szükségessége	A könyvvizsgálat produktivitása <ul style="list-style-type: none"> A munkacsoport minden tagja megismeri a könyvvizsgált gazdálkodó egységet, az alkalmazandó pénzügyi beszámolási keretelveket, azt, hogy mi lesz a saját szerepe a könyvvizsgálat során, és az elvárásokat arról, hogyan és mikor lesz végrehajtva a munka. A túlzott vagy túl kevés könyvvizsgálat lehetőségét jelentősen csökkentik.
	A könyvvizsgálat hatékonysága <ul style="list-style-type: none"> A munkatársak közvetlenül a szenior munkatársaktól (pl. a megbízásért felelős partnertől) kapnak rálátást az ügyfélre és a könyvvizsgálattal kapcsolatos elvárásokra. A pénzügyi kimutatások lényeges hibás állításoknak való kitettségére vonatkozó munkacsoport-megbeszélések segítenek meghatározni azokat az üzleti és családi kockázatokat, amelyeket kezelni kell. Jobb döntések születnek a kockázatbecslési eljárások és a további könyvvizsgálati eljárások jellegéről, ütemezéséről és terjedelméről A nyílt kommunikációs vonalak lehetővé teszik az új információk gyors lereagálását olyan területeken, mint szokatlan ügyletek/események, kapcsolt felek és jelentéskészítési kérdések.
	A munkatársak fejlesztése <ul style="list-style-type: none"> A legjobb könyvvizsgálati gyakorlatokat a partnerek adják át a munkatársaknak. A munkatársakat bátorítják a kérdésfeltevésre és arra, hogy újra gondolják át a becsült kockázatokra a korábbi időszakban adott válaszok hatékonyságát.

A hatékony folyamatos kommunikációhoz szükséges:

- a megbízásért felelős partner és a senior munkatársak részvétele (és osztatlan figyelme), valamint
- a senior munkatársak hajlandósága arra, hogy meghallgassák a junior kollégáikat. Ez magában foglalja azt is, hogy meg kell érteni a megbízást a junior munkatársak szemszögéből is, ösztönözni kell őket a kérdésfeltevésre és javaslattételre, majd visszajelzést is kell adni számukra.

A következő ábra összegzi, mit kell mérlegelni és megvitatni a könyvvizsgálati munkacsoport kommunikációjában.

7.1–2. ábra

A könyvvizsgálati munkacsoport kommunikációi

<p>A munkacsoport tagjainak és szerepköreinek kiemelése</p> <p>Mérlegelendő:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Készségek és tapasztalat - Szakértők szükségessége - A belső audit felhasználása - A megbízáshoz kapcsolódó minőségellenőr szükségessége 	<p>A munkacsoport tervezési megbeszélése</p> <p>Megvitatni:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Lényegesség - A gazdálkodó egység ismeretén alapuló meglátások - Esetleges üzleti és csalási kockázat - A pénzügyi kimutatások, beleértve a közzétételeket is, hogyan/hol lehetnek kitéve a lényeges hibás állításoknak - Könyvvizsgálati terv, beleértve hogy ki, mit, hol és mikor - Felügyelet és ellenőrzés 	<p>A könyvvizsgálat alatt és után</p> <p>Megvitatni:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Könyvvizsgálati eredmények, előrehaladás és a beazonosított kérdések - A könyvvizsgálati terv változásai - Új információk - Szokatlan események/ügyletek - Javaslatok a következő évi könyvvizsgálathoz
---	---	---

MÉRLEGELENDŐ SZEMPONTOK

A könyvvizsgálati munkacsoport megbeszélései kulcsfontosságúak a hatékony könyvvizsgálat szempontjából. El kell kerülni azt a kísértést, hogy egyéb időbeli sürgetés miatt csak átfussunk a napirenden. Ezek a megbeszélések lehetővé teszik a könyvvizsgálati kockázatok megvitatását, a csalási forgatókönyvek kidolgozását és a lehetséges válaszok felvázolását. Lehetőséget nyújtanak továbbá a munkatársak számára ahhoz is, hogy ismereteket szerezzenek a gazdálkodó egység üzletmenetéről, és arról, melyek az elvárások velük szemben a könyvvizsgálat kapcsán. A munkatársakat ösztönözni lehet arra, hogy mondják el ötleteiket arról, hogyan lehetne javítani a könyvvizsgálatot.

7.2 A könyvvizsgálati munkacsoport tervezési megbeszélése

A nagyobb megbízásoknál a tervezési megbeszélést jóval a helyszíni munka megkezdése előtt kell beütemezni. Ez biztosítja majd a részletes könyvvizsgálati terv elkészítéséhez vagy módosításához szükséges időt. A nagyon kis megbízásoknál a tervezést legjobban a megbízás kezdetén, majd a könyvvizsgálati munka előrehaladtával később is tartott rövid megbeszélések révén lehet megvalósítani.

A munkacsoport tagjait ösztönözni kell, hogy megkérdőjelező hozzáállással jöjjenek a megbeszélésre, és legyenek készen a részvételre és az információk szakmai szkepticizmussal történő megosztására. A megbeszélésen félre kell tenniük olyan esetleges véleményüket, amely szerint a vezetés és az irányítással megbízott

személyek őszinték és tisztességesek. A megbeszélés terjedelmét a könyvvizsgálati megbízásért felelős munkacsoport tagjai szerepkörének, tapasztalatának és információigényének kell meghatározni.

A három kulcsfontosságú kezelendő területet az alábbi ábra illusztrálja.

7.2–1. ábra

A kezelendő kulcsfontosságú területek	Cél: nyílt megbeszélés
<p>A gazdálkodó egységgel, például az emberekkel, a tevékenységekkel és a célokkal kapcsolatos meglátások megosztása</p>	<p>A gazdálkodó egység</p> <ul style="list-style-type: none"> • Történet és üzleti célok. • A vállalati kultúra. • Változások a tevékenységekben, a munkatársak terén vagy a rendszerekben. • A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek a gazdálkodó egység tényeire és körülményeire történő alkalmazása. <p>Vezetés</p> <ul style="list-style-type: none"> • A gazdálkodó egység és a vezetés jellege/felépítése. • A belső kontrollhoz való hozzáállás. • Ösztönzés csalás elkövetésére. • Megmagyarázatlan változások a kulcsfontosságú munkatársak viselkedésében vagy életmódjában. • A vezetés elfogultságának bármi jele. <p>Ismert kockázati tényezők</p> <ul style="list-style-type: none"> • Tapasztalat a korábbi könyvvizsgálati megbízásokból. • Jelentős üzleti kockázati tényezők. • Lehetőség csalás elkövetésére. • Módosított pénzügyi beszámolási előírások, amelyek új vagy felülvizsgált közzétételeket eredményezhetnek.
	<p>Cél: Ötletek és lehetséges könyvvizsgálati megközelítések felvetése</p>

Ötletelés

Lehetőség a hibázásra és csalásra.

- A pénzügyi kimutatások mely területei lehetnek kitéve lényeges hibás állításoknak (csalásnak vagy hibának)? Ez a lépés minden könyvvizsgálattal szemben elvárás.
- Hogyan tudja a vezetés elkövetni és elleplezni a beszámolóképzés során elkövetett csalást? Segítség lehet különböző csalási esetek kidolgozása vagy, ahol ez lehetséges, egy igazságügyi szakértő könyvvizsgáló szolgáltatásainak az igénybevétele. Mérlegelni kell a naplótételeket, a vezetés becslések/céltartalékok terén tapasztalt elfogultságát, a számviteli politikák változásait stb.
- Hogyan lehet az eszközöket elsikkasztani vagy személyes célokból hűtlenül kezelni?
- Van nem önző szándékú ösztönzés a pénzügyi kimutatások manipulálására (például azért, hogy megtartsák egy non-profit gazdálkodó egység egyik finanszírozási forrását)?
- Mérlegelni kell a pénzügyi kimutatásokban szereplő közzétételek kockázatait. A vezetés megkísérelheti-e szándékosan olyan módon bemutatni a közzétételeket (például azáltal, hogy túl sok lényegtelen információt közölnek vagy homályos vagy kétértelmű nyelvezetet használnak), ami elhomályosíthatja a közzétett kérdések megfelelő megértését?

Válasz a kockázatokra

- Milyen lehetséges könyvvizsgálati eljárásokról/megközelítésekről feltételezhető, hogy reagálnak a fent azonosított kockázatokra?
- Mérlegelni kell, hogy kiszámíthatatlansági elemet belefoglalnak-e a végrehajtandó könyvvizsgálati eljárások jellegébe, ütemezésébe és terjedelmébe.

A kezelendő**kulcsfontosságú területek** Cél: iránymutatás nyújtása**Könyvvizsgálati tervezés****A kezelendő konkrét területek:**

Gondoskodni kell a könyvvizsgálatra vonatkozó összes nemzetközi könyvvizsgálati standard konkrét előírásainak a könyvvizsgálati tervben történő megfelelő kezeléséről. A végrehajtandó konkrét eljárásokat tartalmazó nemzetközi könyvvizsgálati standardok:

240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard *A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál*

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

540. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard *Számviteli becslések – beleértve a valós értékre vonatkozó számviteli becsléseket is – és a kapcsolódó közzétételek könyvvizsgálata*

550. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard *Kapcsolt felek*

600. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard *Csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatai (beleértve a komponensek könyvvizsgálóinak munkáját)*

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

A tőzsdén jegyzett gazdálkodó egységek könyvvizsgálóinak (és egyéb gazdálkodó egységek esetén, ahol a könyvvizsgáló számára azt jogszabály vagy szabályozás más módon előírja, vagy ha a könyvvizsgáló úgy dönt, hogy a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard szerint készít jelentést) ki kell választaniuk a könyvvizsgálat során jelentős figyelmet igénylő kérdéseket, hogy ezeket kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésekként belefoglalják a könyvvizsgálói jelentésbe. Ha a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard alkalmazandó, az ilyen kérdések azonosításának szükségességét meg lehet vitatni a tervezési megbeszélésen.

A könyvvizsgálati munkacsoport számára iránymutatást kell nyújtani:

- meg kell határozni a lényegességi szinteket;
- ki kell jelölni a szerepköröket és felelősségeket;
- a munkatársak számára rálátást kell biztosítani a könyvvizsgálat azon szakaszaira, amelyeknek végrehajtásáért felelősek. Foglalkozni kell a szükséges megközelítéssel, a speciális szempontokkal, az időzítéssel, a szükséges dokumentálással, a biztosított felügyelet terjedelmével, a dosszié áttekintésével és minden más elvárással.
- Hangsúlyozni kell a szakmai szkepticizmus fenntartásának fontosságát a könyvvizsgálat során.

Megjegyzés: Ha a könyvvizsgálati munkacsoport nem kulcsfontosságú tagjai nem tudnak részt venni a megbeszélésen (vagy nem hívták meg őket), a megbízásért felelős partnernek kell meghatároznia, hogy mely felmerülő kérdéseket kell kommunikálni feléjük.

MÉRLEGELENDŐ SZEMPONTOK

A munkatársak számára hangsúlyozni kell annak fontosságát, hogy legyenek éberek a tisztességtelenség jeleit illetően, és hogy legyenek óvatosak, ne vonjanak le hirtelen következtetéseket, különösen amikor a gazdálkodó egység vezetésével vagy a munkatársakkal vitatják meg a megállapításokat.

Jelezni kell az olyan esetleges körülményeket (figyelmeztető jeleket), amelyek felmerülésükkor a csalás lehetőségét jelezhetik.

A csalást általában az ügyletekben és eseményekben észlelt minták, kivételek és furcsaságok azonosításával lehet feltárni. Például, egy hamis követelés egy ráfordítás számlán lényegtelen lenne önmagában a pénzügyi kimutatások számára, de sokkal nagyobb problémát jelezhet, például a vezetés tisztességességének hiányát.

könyvvizsgálati munkacsoport

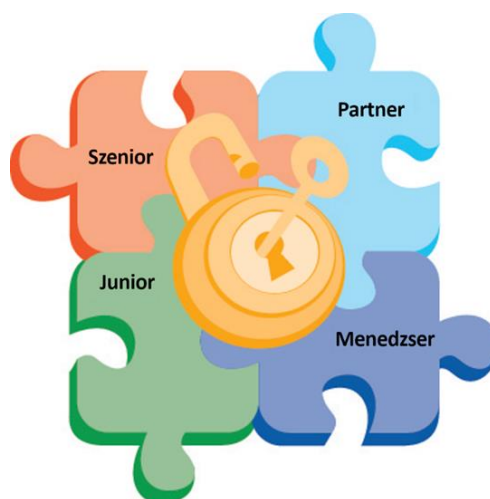
73 Kommunikáció a könyvvizsgálat során és befejezésekor

A könyvvizsgálati munkacsoport minden egyes tagja kicsit más szemszögből látja majd a gazdálkodó egységet. A munkacsoport egyik tagja által összegyűjtött néhány információnak lehet, hogy nem is lesz értelme, hacsak nem kombinálják a munkacsoport többi tagja által megszerzett információval. Ez különösen igaz a csalások kapcsán, ahol kis minták, furcsa dolgok és kivételek azonosítása vezethet a csalások végső feltárásához.

Egyszerű hasonlat erre a kirakós játék. Az egyes részek önmagukban nem teszik lehetővé a személy számára, hogy lássa a teljes képet; a nagy kép csak akkor bontakozik ki, amikor a részeket összerakják. Ugyanez igaz a könyvvizsgálatra is. A teljes kép itt is csak akkor látszik, amikor az egyes könyvvizsgálók egyedi ismereteiket/megállapításaikat megosztják a munkacsoporttal. Ezt illusztrálja az alábbi ábra.

7.4–1. ábra

A megállapítások megosztása



A munkacsoport-megbeszéléseket nem kell csupán a tervezési megbeszélésre korlátozni. A könyvvizsgálati munkacsoport tagjait ösztönözní kell, hogy kommunikálják és osszák meg bármilyen releváns kérdéstről a könyvvizsgálat során megszerzett információkat, különösen, ha azok a kockázatbecslést és a tervezett könyvvizsgálati eljárásokat érintik.

MÉRLEGELENDŐ SZEMPONTOK

Stratégiai időpontokban kell tájékoztató megbeszéléseket tartani a könyvvizsgálat során

A megbízás kezdetén tartott könyvvizsgálati tervezési megbeszélések mellett hasznos lehet (de nem előírás), ha a könyvvizsgálati munkacsoport (akármilyen kicsi is) találkozik (vagy megszervez egy konferenciahívást) és megvitatja a könyvvizsgálati megállapításokat a következő könyvvizsgálati fázisokat követően.

Kockázatbecslési eljárások és további könyvvizsgálati eljárások végrehajtása

Ezeknek a tájékoztató megbeszéléseknek nem kell formálisnak vagy hosszúnak lenniük, de lehetővé teszik a könyvvizsgálati munkacsoport tagjai számára a megállapításaik, a feltárt kivételek és az észlelt aggályok jelentését. Ilyenkor jelenthetnek bármilyen ügyet (akármilyen kicsi is), amely furcsának tűnt vagy nem volt értelme. Gyakran a kisebb ügyek azok, amelyek a többi csoporttag által megszerzett információkkal kombinálva rámutatnak egy olyan lehetséges kockázati tényezőre (pl. csalásra), amely további munka végrehajtását igényelheti. Még ha a könyvvizsgálati munkacsoport csupán két emberből áll is, a megbeszélések jelentős eredményeket hozhatnak.

MÉRLEGELENDŐ SZEMPONT (folytatás)**A könyvvizsgálat befejezése**

Amikor az előző könyvvizsgálat befejeződik, mindig ott a kísértés a továbblépésre és a következő megbízás megkezdésére. Ennek eredményeképpen sok ismeret, ami hasznos lehetne a következő időszak könyvvizsgálatának végrehajtásánál, elveszhet. Az egyes könyvvizsgálatok után egy rövid megbeszélés vagy konferenciahívás során visszajelzést lehet kapni a könyvvizsgálati munkacsoporttól, és meg lehet határozni, hogy mit lehet fejleszteni. Ebbe beletartozik a következők azonosítása:

- azok a könyvvizsgálati területek, amelyek további vagy épp kevesebb figyelmet igényelhetnek a jövőben;
- bármely egyéb váratlan megállapítás, szokatlan ügylet vagy a munkatársakra nehezedő pénzügyi nyomás, amely csalást vagy a csalás elkövetésére történő ösztönzést jelezhet;
- bármely tervezett változás, ami befolyásolja a jövőbeni megbízásokat, például a kulcsfontosságú munkatársak változásai, új finanszírozás, felvásárlás, új termékek vagy szolgáltatások, egy új számviteli rendszer telepítése vagy egyéb változások a belső kontrollban;
- olyan területek, ahol további segítséget nyújthat a gazdálkodó egység, például a pénzügyi kimutatások bizonyos területeinek elemzése, és
- ahol jelentős kockázati tényezők állnak fenn, a tájékoztató megbeszélés kezelheti azt is, hogy a társaság meg akarja-e tartani az ügyfelet. Ha a társaság felmondja a szerződést közvetlenül a könyvvizsgálat befejezése után, az okok még mindenkinek a fejében frissek lesznek, és több időt hagynak a gazdálkodó egység számára ahhoz, hogy találjon egy másik könyvvizsgálót.

A kezdeti tervezési megbeszélésen meg lehet határozni a tájékoztató megbeszélések idejét és dátumát.

7.4 Esettanulmányok—A könyvvizsgálati munkacsoport megbeszélései

Az esettanulmányok részleteit lásd a 2. kötet 2. fejezetében: Bevezetés az esettanulmányokba.

A legutóbbi pénzügyi kimutatásokat, a becsült kockázatok listáját a korábbi időszakokból (vagy, ha frissítve volt, ebből az időszakból) és a könyvvizsgálati választ hasznos lehet körbe küldeni a megbízásért felelős munkacsoport tagjainak a megbeszélés előtt. A megbeszélésen hangsúlyozni kell a szakmai szkepticizmus szükségességét és azt, hogy azonnal jelenteni kell bármilyen gyanús helyzetet vagy a csalás esetleges figyelmeztető jeleit.

A dokumentálás történhet standard napirend vagy lefűzendő memorandum formájában.

„A” esettanulmány—Dephta Furniture, Inc.

A megbeszélés dátuma: 20X2. december 8.

Napirendi pont	A megbeszélés jegyzőkönyve
1. Lényegesség és jelentős számlaegyenlegek.	<i>Az átfogó lényegességet a nyereségesség és az árbevétel növekedése alapján 10 000 euróra kell növelni, a végrehajtási lényegességet pedig 7500 euróra.</i>
2. Időzítés, kulcsfontosságú dátumok és az ügyfél munkatársainak rendelkezésre állása.	<i>Megerősítették, hogy az előző időszak időzítése megfelelő, és hogy a vezetés felé intézett kérésünk, miszerint nyújtsanak segítséget bizonyos ütemtervek elkészítéséhez, elfogadható.</i>
3. Mit tanulhatunk a múltbeli tapasztalatokból, például olyan ügyekből/eseményekből, amelyek késedelmet vagy bizonyos területek túl-/alul auditálását okozták?	<i>A készlet belső kontrollja rossz volt tavaly és pluszmunkát eredményezett. Az ügyfél jelezte, hogy ezt a jelen időszak vége előtt kezelni fogják.</i>
4. Esetleges újabb aggályok a vezetés tisztességességével, a vállalkozás folytatásával, peres ügyekkel stb. kapcsolatban?	<i>Lásd az újságcikk-kivágást Parvinról. Ez lehet elszigetelt dolog, de óvatosnak kell lennünk.</i>
5. Változások ebben az időszakban az üzleti tevékenységekben és/vagy pénzügyi feltételekben, az iparági szabályozásokban, az alkalmazott számviteli politikákban és a munkatársakban.	<i>Az internetes értékesítések most az árbevétel 12%-át teszik ki. Jelentős növekedés is tervben van. Ez terhet ró a készpénzforrásokra, a belső kontrollra és az operációs rendszerekre. A jelenlegi recesszió további nyomás alá helyezi a szervezetet, hogy tartsa meg az értékesítési szinteket a kereslet és az eladási árak csökkenése ellenére.</i>
6. A pénzügyi kimutatások csalásnak való kitétsége. Milyen módokon lehet becsapni a gazdálkodó egységet? Ki kell dolgozni néhány lehetséges forgatókönyvet, majd meg kell tervezni olyan eljárásokat, amelyek vagy megerősítik, vagy eloszlatják a gyanút.	<i>Az adókötelezettség elkerülését célzó, vezetés általi elfogultság és felülírás lehetséges. A vezetés becslései, naplótételei és a kapcsolt felekkel kötött ügyletek ki vannak téve a manipulációnak. Ezenkívül Arjan (a szenior értékesítő) fényűző életet él. Meg kell néznünk a bónuszkalkulációkat és az árbevétel is.</i>
7. Különleges figyelmet igénylő jelentős kockázatok.	<i>A banki kötelezettségvállalások bedőlése. Suraj azt állítja, ebben az időszakban újra fogja tárgyalni a banki feltételeket, hogy némi rugalmasságot nyerjen.</i>
8. Megfelelő könyvvizsgálati válaszok az azonosított kockázatokra.	<i>A részletes könyvvizsgálati tervet valamennyire áttekintettük a felelős munkatárssal, és számos hatékony területet azonosítottunk.</i>
9. Pénzügyi kimutatások közzétételei	<i>Áttekintettük a pénzügyi kimutatásokban szereplő közzétételeket és mérlegeltük további vagy módosított közzétételek szükségességét. Mérlegeltük azt is, hogy bármelyik közzétételt olyan módon mutatták-e be, amely elhomályosíthatja a megfelelő megértést. Egyetlen ilyen sem azonosítottunk.</i>

<p>10. Mérlegelni kell a speciális készségek vagy tanácsadók szükségességét, a belső kontrollok alapvető vizsgálati eljárásokkal szembeni tesztelését; a kiszámíthatatlanság néhány könyvvizsgálati tesztbe történő bevezetésének szükségességét, valamint azt a munkát, amit az ügyfél tud elvégezni.</p>	<p><i>Egy informatikai szakértőnek meg kell néznie az internetes értékesítéseket és általában véve az informatikai kontrollokat. Ebben az időszakban decemberre ütemeztük a látogatást.</i></p>
<p>11. A könyvvizsgálati munkacsoport szerepköre, ütemterve és a dosszié felülvizsgálatai</p>	<p><i>Az átfogó és részletes könyvvizsgálati terveket aktualizáltuk.</i></p>
<p>Készítette: FJ Dátum: 20X2. december 8. Ellenőrizte: LF Dátum: 20X3. január 5.</p>	

Lefűzendő memorandum: Kumar & Co.

20X2. december 8-án a könyvvizsgálati munkacsoport (partner és szenior) találkozott a Kumar & Co. könyvvizsgálati megbízás megtervezése céljából.

A következőket vitattuk meg:

- Az átfogó lényegességet 2500 euróra csökkentettük a nyereségesség és az értékesítés hanyatlása alapján.
A végrehajtási lényegességet 1800 euróban határoztuk meg.
- Raj mostanában a személyes, családi ügyeinek szenteli a figyelmét. A könyvelő munkáját lehet, hogy nem felügyelik megfelelően. Ruby így túl sok kontrollal rendelkezik a jelentésben szereplő összegek felett. Ruby bármilyen nem szándékos vagy szándékos hibája észrevétlen maradhat. Ezt jelentős csalási kockázatként kell kezelni a könyvvizsgálat során.
- Az adókötelezettség vagy a banki kötelezettségek megszegésének elkerülését célzó, vezetés általi elfogultság és felülírás előfordulhat. A vezetés becslései hagyományosan konzervatívak voltak. A könyvvizsgálati munkacsoportot emlékeztettük, hogy maradjon éber arra az esetre, ha bármi szokatlanok tűnik.
- Gondos figyelmet fordítunk majd a Dephta nevű kapcsolt féllel kötött ügyletekre és a termékek árazására.

Könyvvizsgálati terv:

- Megerősítették, hogy az előző időszak időzítése megfelelő, és újra kérjük majd a vezetést, hogy nyújtsanak segítséget bizonyos ütemtervek elkészítéséhez. Ugyanakkor, mivel a Kumar & Co.-nak az elmúlt időszakban nehézséget okozott a kért ütemtervek rendelkezésünkre bocsátása, ebben az időszakban előre időt töltünk majd Rubyval és ütemterv példákat mutatunk majd neki, hogy megértse, mire van szükség és melyek az előírt határidők.
- A részletes könyvvizsgálati tervet valamennyire áttekintettük. Néhány területen az eljárásokat kibővítettük a becsült kockázat alapján és számos egyéb eljárást, ahol a becsült kockázat alacsony volt, kiszűrtünk.
- Úgy döntöttünk, hogy hatékonyabb lesz az alapvető vizsgálati eljárások végrehajtása, mint a kontrollok tesztelése, mivel nincsenek olyan állítások, ahol az alapvető vizsgálati eljárások önmagukban ne nyújtanának elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot.

Készítette: FJ

Dátum: 20X2. december 8.

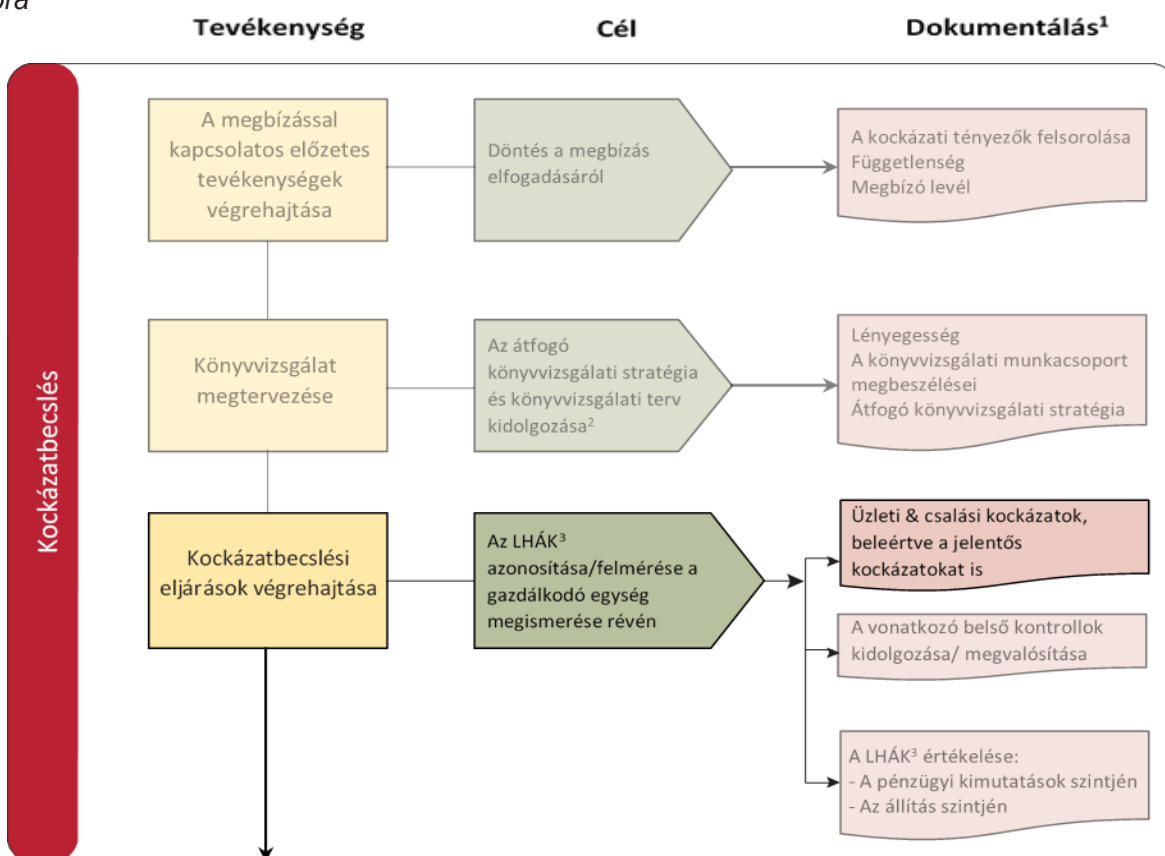
Ellenőrizte: LF

Dátum: 20X3. január 5.

8. Eredendő kockázatok – Azonosítás

A fejezet tartalma	Vonatkozó nemzetközi könyvvizsgálati standardok
Hogyan azonosítsuk a pénzügyi kimutatásokban a lényeges hibás állítás kockázatait?	240., 315. (felülvizsgált)

8.0-1. 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 kockázatai.

Bekezdés száma	A nemzetközi könyvvizsgálati standardok célja(i)
240.10	A könyvvizsgáló célja, hogy: (a) azonosítsa és felmérje a pénzügyi kimutatások csalásból eredő lényeges hibás állításainak kockázatait; (b) elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen a csalásból eredő lényeges hibás állítás becsült kockázatairól a megfelelő válaszok megtervezésén és megvalósításán keresztül; továbbá (c) megfelelően válaszoljon a könyvvizsgálat során azonosított csalásra vagy gyanított csalásra.
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 egységnek 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.

Bekezdés száma	Kivonatok a nemzetközi könyvvizsgálati standardok vonatkozó részeiből
200.13	A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában a következő kifejezéseknek az alábbi jelentésük van: (n) Lényeges hibás állítás kockázata – az a kockázat, hogy a pénzügyi kimutatások a könyvvizsgálat előtt lényeges hibás állítást tartalmaznak. Ez az állítások szintjén a következő két komponensből tevődik össze: (i) Eredendő kockázat – egy ügyletsoporra, számlaegyenlegre vagy közzétételre vonatkozó állítás hibás állításnak való kitettsége, amely hibás állítás lényeges lehet akár önmagában, akár egyéb hibás állításokkal együttesen, bármely kapcsolódó kontroll mérlegelése előtt. (ii) Ellenőrzési kockázat – az a kockázat, hogy egy olyan hibás állítást, amely egy ügyletsoporra, számlaegyenlegre vagy közzétételre vonatkozó állításban felmerülhetett, és amely lényeges lehetett akár önmagában, akár egyéb hibás állításokkal együttesen, a gazdálkodó egység belső kontrollja nem fog időben megelőzni vagy feltárni és helyesbíteni.
240.11	A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában a következő kifejezéseknek az alábbi jelentésük van: (a) Csalás – a vezetésen, az irányítással megbízott személyeken, a munkavállalókon vagy harmadik feleken belüli egy vagy több személy által szándékosan elkövetett cselekedet, amely együtt jár a méltánytalan vagy illegális előny szerzése céljából alkalmazott megtévesztéssel. (b) Csalási kockázati tényezők – olyan események vagy feltételek, amelyek ösztönzést vagy nyomást jeleznek csalás elkövetésére vonatkozóan, vagy alkalmat adnak csalás elkövetésére.
240.12	A 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban a könyvvizsgálónak fenn kell tartania a szakmai szkepticizmust az egész könyvvizsgálat során, felismerve annak lehetőségét, hogy csalásból eredő lényeges hibás állítás állhat fenn a könyvvizsgálónak a gazdálkodó egység vezetése és az irányítással megbízott személyek őszinteségével és tisztességével kapcsolatos múltbeli tapasztalatai ellenére. (Hiv.: A7–A8. bekezdés.)
240.13	Hacsak a könyvvizsgálónak nincs oka az ellenkezőjét vélni, akkor a könyvvizsgáló hitelesnek fogadhatja el a nyilvántartásokat és dokumentumokat. Ha a könyvvizsgálat során azonosított feltételek miatt a könyvvizsgáló úgy véli, hogy lehet, hogy egy dokumentum nem hiteles, illetve hogy egy dokumentumban levő feltételeket módosították, de ezt a könyvvizsgálóval nem ismertették, akkor a könyvvizsgálónak tovább kell ezt vizsgálnia. (Hiv.: A9. bekezdés.)
240.15	A 315. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja, hogy a megbízásért felelős munkacsoport tartson megbeszélést, valamint hogy a megbízásért felelős partner határozza meg, hogy mely tényezőket kell ismertetni a munkacsoportnak a megbeszéléseken részt nem vevő tagjaival. Ezen a megbeszéléseken különös hangsúlyt kell helyezni arra, hogy hogyan és hol lehetnek kitéve a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásai a csalásból eredő lényeges hibás állításnak, beleértve azt is, hogy hogyan merülhet fel csalás. A megbeszéléseken félre kell tenni a megbízásért felelős munkacsoport tagjainak olyan esetleges vélelmét, amely szerint a vezetés és az irányítással megbízott személyek őszinték és tisztességesek. (Hiv.: A10-A11. bekezdés.)

Bekezdés száma	Kivonatok a nemzetközi könyvvizsgálati standardok vonatkozó részeiből
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.: 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>
240.22	<p>A könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy az elemző eljárások végrehajtása során azonosított szokatlan vagy váratlan kapcsolatok, beleértve a bevételi számlákkal kapcsolatosakat is, jelezhetik-e csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatait.</p>
240.23	<p>A könyvvizsgálónak mérlegelnie kell, hogy a könyvvizsgáló által szerzett egyéb információk csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatait jelzik-e. (Hiv.: A22. bekezdés.)</p>
240.24	<p>A könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy az egyéb kockázatbecslési eljárások és kapcsolódó tevékenységek végrehajtása során szerzett információk azt jelzik-e, hogy jelen van egy vagy több csalási kockázati tényező. Míg a csalási kockázati tényezők lehet, hogy nem szükségszerűen jelzik csalás létezését, gyakran jelen voltak olyan körülmények között, ahol csalás történt, és ezért csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatait jelezhetik. (Hiv.: A23–A27. bekezdés.)</p>
240.44	<p>A könyvvizsgálónak bele kell foglalnia a könyvvizsgálati dokumentációba, amelyet a 315. témaszámú 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.
315.11	<p>A könyvvizsgálónak a következőket kell megismernie:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Releváns ágazati, szabályozási és egyéb külső tényezők, beleértve a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveket. (Hiv.: A25–A30. bekezdések) (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. bekezdések) (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. bekezdések) (e) A gazdálkodó egység pénzügyi teljesítményének értékelése és áttekintése. (Hiv.: A44–A49. bekezdések)

8.1 Áttekintés

A kockázat azonosítása a könyvvizsgálat alapja. A könyvvizsgáló azon eljárásain alapul (és azoknak szerves részét képezi), amelyek segítségével megismeri a gazdálkodó egységet és környezetét. A gazdálkodó egység alapos megismerése nélkül előfordulhat, hogy a könyvvizsgáló néhány kockázati tényezőt figyelmen kívül hagy. Például ha egy ügyfél eladásai növekednének, a könyvvizsgálónak fontos lenne tudnia, hogy az iparág eladásai összességükben éppen meredeken esnek.

A könyvvizsgálat kockázatbecslési szakaszának célja a kockázat forrásainak azonosítása, majd annak becslése, hogy azok lényeges hibás állításhoz vezethetnek-e a pénzügyi kimutatásokban. Ennek segítségével a könyvvizsgáló megkapja az információt, amely szükséges ahhoz, hogy a könyvvizsgálat súlypontját olyan területekre irányítsa, ahol a lényeges hibás állítás kockázata a legnagyobb, és ne helyezzen hangsúlyt a kisebb kockázatokat jelentő területekre.

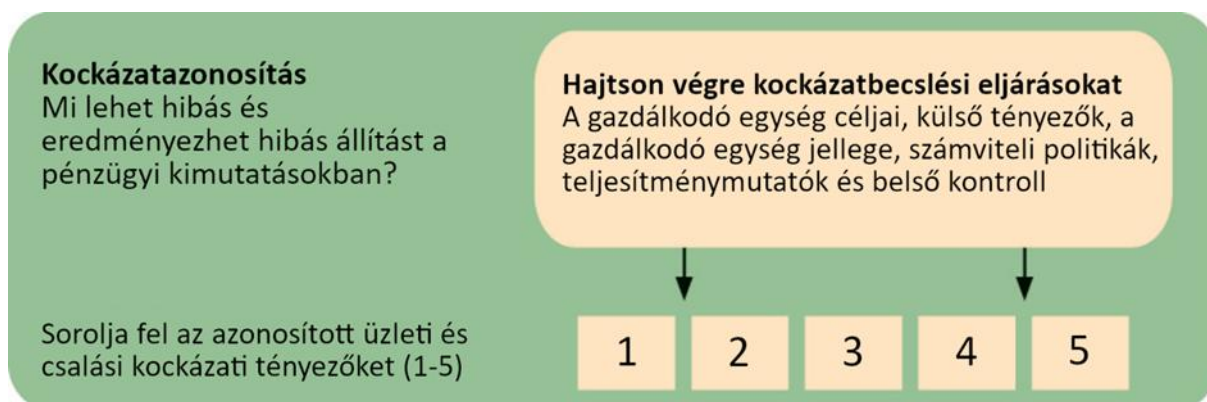
A kockázatbecslésnek két jól elkülönülő szakasza van:

- a kockázat azonosítása (a „mi okozhat problémát” kérdéssel); és
- a kockázatbecslés (az egyes kockázatok jelentőségének meghatározása).

A kockázatbecsléssel a 2. kötet 9. fejezete foglalkozik.

A kockázat azonosítását alább szemléltetjük.

8.1-1. ábra



MEGFONTOLANDÓ KÉRDÉSEK

Először azonosítsa a kockázatokat

Nem lehet olyan kockázatot felbecsülni, amelyet előbb nem azonosítottunk. Ne kövesse el azt a hibát, hogy csak azért, mert egy gazdálkodó egység kicsi, azt feltételezi, hogy nincsenek releváns kockázatok, illetve hogy a lényeges hibás állítás kockázatai ugyanazok lesznek, mint az előző időszakban. Most új kockázatok is létezhetnek és egyes korábban azonosított kockázatok jellege/jelentősége megváltozhatott.

Az első megbízás után koncentráljon arra, hogy mi változott az előző időszakhoz képest

Ahelyett, hogy mindent újra kezdene, az első megbízás után inkább koncentráljon arra, hogy a hat kockázati forrással kapcsolatban egyenként mi változott (lásd a 8.7-1. ábrát). Ezzel időt nyer, és figyelmét az esetleg létező új kockázatok jellegére és hatására, valamint a korábban azonosított kockázatokkal kapcsolatos változásokra fordíthatja.

8.2 A kockázat típusai

A kockázatnak két főbb csoportja van:

- az üzleti kockázat; és
- a csalási kockázat.

Az üzleti kockázat és a csalási kockázat között az a különbség, hogy a csalási kockázat egy személy szándékos tetteiből származik. Ezt a következő ábrában szemléltetjük.

8.2-1. ábra



Megjegyzés: Sok esetben a kockázat egyszerre lehet üzleti és csalási kockázat. Például egy új számviteli rendszer bevezetése bizonytalanságot hoz létre (hibák keletkezhetnek, miközben az alkalmazottak megtanulják az új rendszert) és ezért az üzleti kockázatok közé kell sorolni. Azonban osztályozhatnánk csalási kockázatként is, mert valaki kihasználhatja a bizonytalanságot eszközök hűtlen kezelése vagy a pénzügyi kimutatások manipulálása céljából.

Üzleti kockázat

Az „üzleti kockázat” kifejezés többet jelent, mint a lényeges hibás állítás kockázatát a pénzügyi kimutatásokban. Az üzleti kockázat olyan jelentős feltételekből, eseményekből, körülményekből, intézkedésekből vagy intézkedések hiányából származik, amelyek kedvezőtlenül befolyásolhatják a gazdálkodó egység képességét céljai elérésére és stratégiai megvalósítására. Ide tartozhat az is, ha nem megfelelő a kitűzött cél és stratégia.

Az üzleti kockázat olyan eseményeket is tartalmaz, amelyek a változásból, a komplexitásból vagy abból erednek, hogy nem ismerik fel a változás szükségességét. Változás például a következőkből keletkezhet:

- új termékek kifejlesztéséből, amelyek lehet, hogy nem sikeresek;
- elégtelen piacból, még ha az új termékeket sikeresen fejlesztették is ki; vagy
- hibás termékekből, amelyek kötelezettségeket jelenthetnek, valamint a gazdálkodó egység hírnevének romlását eredményezhetik.

Csalási kockázat

A csalási kockázat olyan eseményekre vagy feltételekre vonatkozik, amelyek ösztönzést vagy nyomást jelentenek, vagy esetleg alkalmat adnak csalás elkövetésére.

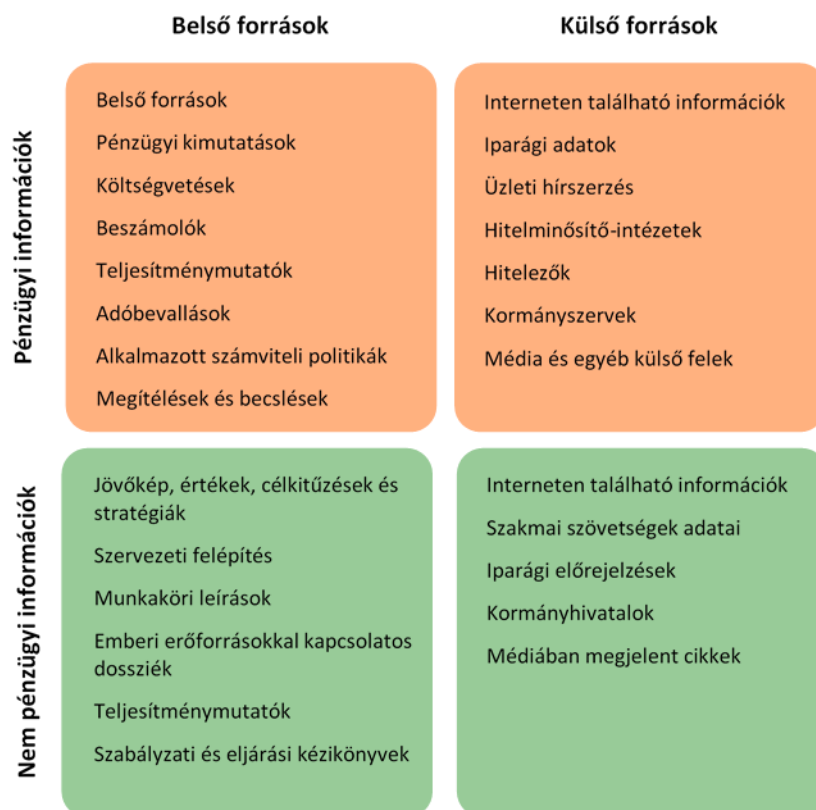
Ha a könyvvizsgáló ismeri az üzleti és csalási kockázati tényezőket, az növeli annak a valószínűségét, hogy azonosítani tudja a lényeges hibás állítás kockázatát. A könyvvizsgálónak azonban nincs olyan felelőssége, amely szerint az összes lehetséges üzleti kockázatot azonosítania kellene és fel kellene becsülnie.

8.3 A gazdálkodó egységről szóló információk forrásai

A kockázatbecslési eljárás első lépéseként annyi releváns adatot kell gyűjteni (vagy frissíteni) a gazdálkodó egységről, amennyit csak lehet. Ez az információ fontos vonatkoztatási rendszert ad a lehetséges kockázati tényezők azonosításához és értékeléséhez.

A gazdálkodási egységről és környezetéről mind belső, mind külső forrásokból lehet tájékozódni. Sok esetben a könyvvizsgáló a belső információforrásokkal kezdi a munkát. Ezután lehet ellenőrizni, hogy ez az információ mennyire van összhangban a külső forrásokból származó információval, mint például a szakmai szövetség adataival és az általános gazdasági helyzettel, amelyekről gyakran az internetről lehet tájékozódni. A következő ábra néhány elérhető információforrást mutat be.

8.3-1. ábra



MEGFONTOLANDÓ KÉRDÉSEK

A könyvvizsgáló korábbi időszakokkal kapcsolatos megbízásaiból származó munkaanyagai fontos információforrások, amelyek gyakran elkerülik a figyelmet. Gyakran tartalmaznak értékes információt a következő kérdésekről:

- olyan megfontolásokról, amelyeket a tárgyidőszaki könyvvizsgálat tervezésekor figyelembe kell venni;
- a lehetséges kiigazítások és nem helyesbített hibák értékeléséről és forrásairól;
- olyan területekről, ahol visszatérő nézeteltérések vannak, mint például a számviteli becslésekhez használt állítások;
- olyan területekről, amelyekről úgy tűnik, hogy nagy a hibának való kitétségük; valamint
- olyan kérdésekről, amelyeket a könyvvizsgáló felvetett a vezetéssel és az irányítással megbízott személyekkel történő kommunikációjában.

A megbízás elfogadása vagy folytatása előtt végrehajtott kockázatbecslési eljárások során szerzett információt fel lehet használni annak a folyamatnak a részeként, amikor a könyvvizsgálati munkacsoport megismeri a gazdálkodó egységet.

8.4 Kockázatbecslési eljárások

A gazdálkodó egységről szerzett információ alapján a könyvvizsgáló meg tudja tervezni az 1. kötet 8. fejezetében tárgyalt kockázatbecslési eljárásokat. A kockázatbecslési eljárásokat úgy kell megtervezni, hogy elősegítsék a gazdálkodó egységről és környezetéről szóló ismeretek megszerzését és dokumentálását, beleértve a belső kontrollt.

A könyvvizsgáló számára a kockázatok azonosításához előírt ismeretek hatóköre az alább bemutatott hat fő területhez tartozik.

8.4-1. ábra

A. Külső tényezők	Az iparág jellege Szabályozási környezet Pénzügyi beszámolási keretelvek
B. A gazdálkodó egység jellege	Működés és kulcsfontosságú alkalmazottak Tulajdonosok és irányítás Befektetési szerkezet és finanszírozás
C. Számviteli politikák	Kiválasztás és alkalmazás A változások oka Megfelelőség a gazdálkodó egység szempontjából
D. A gazdálkodó egység céljai és stratégiái	Üzleti tervek és stratégiák Pénzügyi kihatások és vállalt kockázat
E. A pénzügyi teljesítmény mutatói és áttekintése	Mi az, amit mérnek Ki nézi át a pénzügyi eredményeket
F. A könyvvizsgálat szempontjából releváns belső kontroll	A gazdálkodó egység egészének szintjén és a tranzakciók szintjén fennálló kockázatok mérséklésére szolgáló folyamatok és releváns kontrollok

Szakmai megítélés kérdése, hogy mennyi információ (milyen mélységű ismeret) elegendő a könyvvizsgáló számára. Kevesebb, mint ami a gazdálkodó egységet működtető vezetés birtokában van. Az utolsó részt (a fenti ábra „F”- fel jelölt része), amely a könyvvizsgálat szempontjából releváns belső kontrollokra vonatkozik, az 1. kötet 5. fejezete és a 2. kötet 4., 11. és 12. fejezetei tárgyalják.

A gazdálkodó egység jellegének és környezetének megismerése, beleértve a belső kontrollt, számos előnyt nyújt, ahogy azt alább be is mutatjuk.

8.4-2. ábra

Vonatkoztatási rendszert biztosít	
A gazdálkodó egység megismeréséből származó előnyök	<p>A kockázatok megismerése és a válaszlépések kidolgozása</p> <ul style="list-style-type: none"> • A kockázatbecslés megítélése. • Megfelelő válaszok kidolgozása a lényeges hibás állítás pénzügyi kimutatások szintjén azonosított kockázataira. • A lényegesség megállapítása (további információ található a 2. kötet 6. fejezetében). • Az elemző eljárások végrehajtásához szükséges várakozások kialakítása. • További könyvvizsgálati eljárások kidolgozása/ végrehajtása a könyvvizsgálati kockázat elfogadhatóan alacsony szintre csökkentése céljából. • A megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékok elegendőségének/ megfelelőségének értékelése (például az alkalmazott feltételezések, valamint a vezetés szóbeli és írásbeli nyilatkozatainak a megfelelősége). <p>A pénzügyi kimutatások átvilágítása</p> <ul style="list-style-type: none"> • A gazdálkodó egység által kiválasztott és alkalmazott belső számviteli irányelvek értékelése. • A pénzügyi kimutatások közzétételének megfelelősége és a valós bemutatás (az adott esetnek megfelelően). • A különleges kezelést igénylő könyvvizsgálati területek azonosítása (például kapcsolt felekkel folytatott ügyletek, szokatlan vagy bonyolult szerződéses feltételek, a vállalkozás folytatásával kapcsolatos kérdések vagy egyéb szokatlan ügyletek).

MEGFONTOLANDÓ KÉRDÉSEK

A gazdálkodó egység megismerése nem különálló feladat, amit a könyvvizsgálat elején be lehet fejezni és utána félre lehet tenni. Fontos, hogy a könyvvizsgálat során folyamatosan szerezzünk ismereteket a gazdálkodó egységről és éberren figyeljük az előzőleg nem azonosított kockázati tényezőket, vagy azt, ha az eredeti kockázatbecslés megérett a frissítésre.

8.5 Kockázati források

A pénzügyi kimutatásokban a hibák és csalások olyan kockázati tényezőkből erednek, amelyek eredete az előírás szerint a gazdálkodó egységgel kapcsolatban megismerendő hat terület közül egy vagy több (lásd a 8.5-1. ábrát).

Például egy új és bonyolult adó kivetése a gazdálkodó egységre. Ez külső kockázati tényező lenne. A hibás állítás kockázata a pénzügyi kimutatásokban az új jogszabály félreértelmezése lehetne, amely a fizetendő adónak és a tartozás összegének hibás kiszámítását eredményezné.

Vegyük észre, hogy a kockázat forrása (vagy oka) a gazdálkodó egységet érintő új adó és nem a számolási hiba, amely a kockázati tényező hatása. Az új adó következtében a számolási hiba kockázata megnövekedik.

A következő ábra a hat előírt megismerendő területet lehetséges kockázati forrásként mutatja be. Figyeljünk arra, hogy a kockázat forrásai általában nem a pénzügyi kimutatás egy konkrét területéhez kapcsolódnak. A gazdasági visszaesés például a pénzügyi kimutatás sok területén okozhat hibás állítást, mint például a készletek, a követelések, az árbevétel, stb.

Először tehát a kockázat forrását kell azonosítani, majd utána azt, hogy a pénzügyi kimutatás mely részén fordulhat elő ennek következtében hibás állítás.

8.5-1. ábra



8.5-2. ábra



Alább példákat mutatunk be a kockázati forrásokra (de nem mutatjuk be a pénzügyi kimutatások konkrét területeire gyakorolt hatásukat).

Az üzleti és csalási kockázat forrásai

A gazdálkodó egység céljai és stratégiái

- Nem megfelelő, irreális vagy túl agresszív célok és stratégiák.
- Új termékek és szolgáltatások, vagy új üzleti termékvonalak indítása.
- Olyan üzleti területek/ügyletek elindítása, amelyekben a gazdálkodó egység kevés tapasztalattal rendelkezik.
- Az informatika és az üzleti stratégiák közti összhang hiánya.
- Az eladás gyors növekedésére vagy csökkenésére adott válasz, amely a belső kontrollrendszereket és az alkalmazottak képességeit túlfeszítheti.
- Bonyolult finanszírozási megállapodások.
- Vállalati átszervezés.
- Jelentős ügyletek kapcsolt felekkel.

Az üzleti és csalási kockázat forrásai	
Külső tényezők	<ul style="list-style-type: none"> • A gazdaság helyzete és az állami szabályozásban történt változások. • Csökkenő kereslet a gazdálkodó egység termékei vagy szolgáltatásai iránt. • Összetett, bonyolult jogszabály. • Az iparágban történt változások. • A megfelelő források (anyagok vagy szakképzett alkalmazottak) megszerzésére való képtelenség. • Egy gazdálkodó egység termékeinek vagy szolgáltatásainak szándékos bojkottálása. • A tőke és a hitel rendelkezésre állásának korlátozottsága.
A gazdálkodó egység jellege	<ul style="list-style-type: none"> • Gyenge vállalati kultúra és irányítás. • Alkalmatlan dolgozók a kulcsfontosságú pozíciókban. • Változások a kulcsfontosságú alkalmazottak személyében, beleértve kulcsfontosságú vezetők távozását. • A működés, a szervezeti felépítés vagy a termékek összetettsége. • Gyenge minőségű termékek vagy szolgáltatások, amelyek kötelezettségekkel és a jó hírnév veszélyeztetésével járhatnak. • A változás szükségességének fel nem ismerése (szakértelem vagy technológia szükségessége). • A belső kontroll gyengeségei, különös tekintettel azokra, amelyeket a vezetés nem próbál kezelni. • Rossz kapcsolat a külső finanszírozókkal, például a bankokkal. • A vállalkozás folytatásával és a likviditással kapcsolatos problémák, beleértve jelentős ügyfelek elvesztését. • Új rendszerek bevezetése a pénzügyi beszámolóval kapcsolatban.
Teljesítménymutatók	<ul style="list-style-type: none"> • A teljesítménymutatókat a vezetés nem használja a gazdálkodó egység teljesítményének értékeléséhez és céljainak eléréséhez. A pénzügyi adatokat manipulálják a kitűzött teljesítménycélok elérése érdekében. • • Nem történnek intézkedések a működés javítására vagy helyesbítésre.
Számviteli politikák	<ul style="list-style-type: none"> • A számviteli politikák nem következetes alkalmazása. • A számviteli politikák iránymutatások nem megfelelő használata.
Belső kontroll	<ul style="list-style-type: none"> • A vezetés nem megfelelően felügyeli a napi működést. • Korlátozott vagy nem létező átfogó kontrollok olyan tevékenységek felett, mint az emberi erőforrás, a csalás megléte és a számviteli információk készítése (például a becslések és a pénzügyi beszámolók). • Nem megfelelő vagy nem létező kontrollok olyan tranzakciók felett, mint az árbevételek, beszerzések, kiadások vagy a bérszámfejtés. • Az eszközök nem megfelelő védelme.

8.6 Csalási kockázat

A „csalás” kifejezés a vezetés, az irányításért felelős személyek, az alkalmazottak vagy harmadik felek közül egy vagy több személy által szándékosan elkövetett olyan cselekedetet jelent, amely együtt jár méltánytalan vagy illegális előny szerzése céljából alkalmazott megtévesztéssel.

„Vezetés által elkövetett csalásnak” nevezzük az olyan csalást, amelyben a vezetés egy vagy több tagja vagy az irányítással megbízott személyek vesznek részt. „Alkalmazottak által elkövetett csalásnak” nevezzük az olyan csalást, amelyben kizárólag a gazdálkodó egység alkalmazottai vesznek részt. Mindkét esetben szó lehet összejátszásról a gazdálkodó egységen belül vagy azon kívül harmadik felekkel.

A következő ábra bemutatja a csalás típusait és jellemzőit.

8.6-1. ábra

	A pénzügyi kimutatások manipulálása (a valóban elérhető képest magasabb/ alacsonyabb szintű eredmény kimutatása)		Eszközök sikkasztása (eszközök személyes használatba vétele)	
Ki?	Tulajdonosok és vezetés	Munkavállalók	Tulajdonosok és vezetés	Munkavállalók
Miért?	<p>Személyes haszon (adómentekaritás, az üzlet felduzzasztott áron történő eladása vagy bónusz fizetése)</p> <p>Cél igazolása (az üzleti tevékenység fenntartása, munkahelyek megőrzése, finanszírozás fenntartása, a közösség szolgálata)</p>	<p>Személyes haszon (teljesítményalapú bónuszhoz való hozzájutás, veszteségek eltitkolása vagy lopott eszközök palástolása)</p>	<p>Személyes haszon vagy segítség egy rászorulóknak</p>	<p>Személyes haszon vagy segítség egy rászorulóknak</p>
Hogyan?	<p>A belső kontrollok felülírása, hamis/ helytelen ügyletek, összejátszás, számviteli politikák manipulálása, a belső kontroll gyengeségeinek kihasználása</p>	<p>Hamisan vagy helytelenül rögzített ügyletek, összejátszás, számviteli politikák manipulálása, a belső kontroll gyengeségeinek kihasználása</p>	<p>A belső kontrollok felülírása, készletek/ eszközök lopása, összejátszás, a belső kontroll gyengeségeinek kihasználása</p>	<p>Készletek vagy eszközök lopása, összejátszás, a belső kontrollok gyengeségeinek kihasználása</p>
Mekkora?	<p>Gyakran nagy a vezetés gazdálkodó egységénél betöltött pozíciója és belső kontroll kapcsolatos ismeretei miatt</p>	<p>Gyakran kisebb mértékű, de jelentősen felhalmozódhat az idők során, ha észrevétlen marad</p>	<p>Gyakran egy adott szükségleten alapul. Még ha kicsiben is kezdődik, valószínű, hogy ha nem tárják gyorsan fel, nagyobb mértékű lesz.</p>	<p>Gyakran egy adott szükségleten alapul. Még ha kicsiben is kezdődik, valószínű, hogy ha nem tárják gyorsan fel, nagyobb mértékű lesz.</p>

MEGFONTOLANDÓ KÉRDÉSEK

Minden azonosított kockázati tényező esetén fontolja meg, hogy üzleti kockázatról, csalási kockázatról, vagy mindkettőről van-e szó. Sok kockázati forrás eredményezhet üzleti és csalási kockázatot is. A számviteli alkalmazott személyében történő változás például eredményezhet hibákat (üzleti kockázat), de egyben alkalmat is adhat arra, hogy valaki csalást kövessen el.

8.7 A csalás típusai és jellemzői

Bár csalás a szervezet bármely szintjén előfordulhat, általában súlyosabb esetről van szó (és nagyobb pénzüsszegekről), amikor a felső vezetés is részt vesz benne.

A legfőbb körülmények, amelyek a csalást elősegítő környezetet teremtenek, a következők:

- kevésbé hatékony vállalatirányítás;
- a vezetés megfelelő képességeinek hiánya és az általános etikai fegyelem gyengesége;
- magas értékű ösztönzők a pénzügyi teljesítmény serkentése érdekében;

- olyan adók vagy egyéb kiadások, amelyek nagyon magasnak vagy súlyosnak tűnnek;
- a gazdálkodó egység szabályainak, rendelkezéseinek és iránymutatásainak bonyolultsága;
- nem reális elvárások a bankárok, befektetők vagy egyéb érdekelt felek irányában;
- a nyereségesség csökkenése és egyéb váratlan változásai;
- nem reális költségvetési célok kitűzése az alkalmazottak részére; valamint
- elégtelenül működő belső kontroll, főként olyankor, amikor a szervezet változásokon megy keresztül.

Ahogy a fentiekből is látszik, a leghatékonyabb csalás elleni védekezés az irányítással megbízott személyek és a felső vezetés erős elkötelezettsége a helyes út mellett. Ez a gazdálkodó egység jól körülhatárolt értékrendjében és erkölcsi értékek iránti elkötelezettségében nyilvánul meg, amely a mindennapi működést áthatja. A fentiek bármely méretű szervezetre igazak.

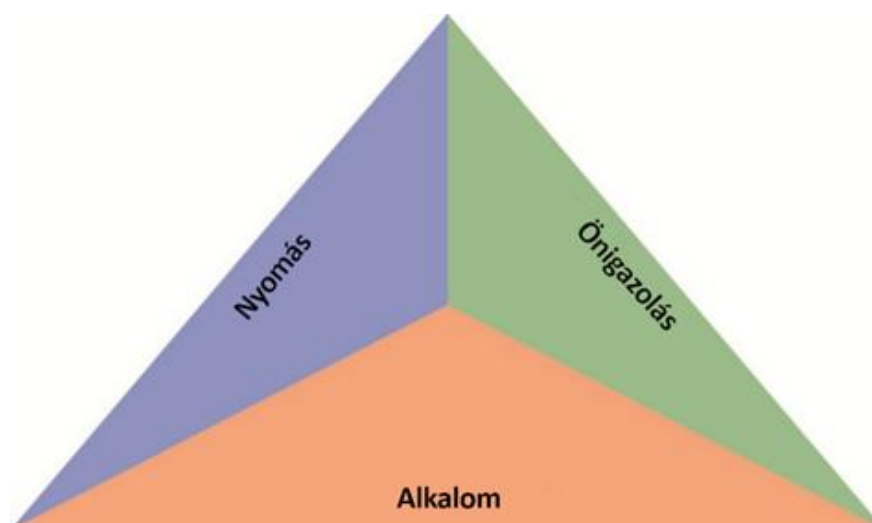
8.8 A csalási háromszög

A kockázatbecslési eljárások elvégzése során a könyvvizsgálati munkacsoport tagjainak vizsgálniuk kell annak a három körülménynek a meglétét, amely gyakran leleplezi, ha csalás történt. Az igazságügyi könyvszakértők gyakran úgy utalnak erre, mint csalási háromszögre (lásd az alábbi ábrát), mert ha mindhárom körülmény jelen van, nagy a valószínűsége, hogy csalás történt.

Ezek a körülmények a következők:

- **Nyomás**
Gyakran olyan azonnali szükségletek idézik elő (például jelentős személyes adósság vagy megfelelni akarás egy elemző vagy bank által a profittal szemben támasztott elvárásoknak), amelyet nehéz megosztani másokkal.
- **Alkalom**
A nem megfelelő vállalati kultúra és a megfelelő belső kontroll-eljárások hiánya gyakran azt a hitet ébreszti, hogy a csalást nem fogják feltárni.
- **Önigazolás**
Az önigazolás az a meggyőződés, hogy valójában nincs is szó csalásról. Az elkövető például úgy érvel, hogy „nem nagy ügy” vagy „csak azt veszem el, amit megérdemlek”.

8.8-1. ábra



Egy építőiparban tevékenykedő tulajdonos-ügyvezető például kaphat olyan megbízást, hogy végezzen jelentős bővítést egy barátjának a házában, de csak készpénz alapon, papírok nélkül. Mérlegelni kell a három körülmény meglétét:

- A tulajdonos-ügyvezetőn lévő „nyomás” az lehet, hogy csökkentse az egyébként fizetendő adóját.
- Az „alkalom” az, hogy a tulajdonos-ügyvezető felülírja a bevétel megjelenítésével kapcsolatos belső kontrollt és nem rögzíti az eladásból származó bevételt.
- Az „önigazolás” pedig az, hogy a tulajdonos-ügyvezető már egyébként is túl sok adót fizet.

Megjegyzés: Amennyiben a három körülmény közül bármelyik nincs jelen, a készpénz alapú eladás valószínűleg nem fog megtörténni.

Tekintse át alább a csalási kockázat három forrását.

8.8-2. ábra

A csalási kockázat forrásai	
Ösztönzők és nyomás	<ul style="list-style-type: none"> • A pénzügyi stabilitást vagy nyereségességet gazdasági, iparági vagy a gazdálkodó egység működésével kapcsolatos körülmények veszélyeztetik. • Túlzott nyomás alatt áll a vezetés, hogy harmadik felek vagy az irányítással megbízott személyek követelményeinek megfelelően (például bevételi célkitűzések vagy komoly környezetvédelmi szabályoknak történő megfelelés, és hasonló). • Személyes pénzügyi kötelezettségek is nyomást gyakorolhatnak a vezetésre vagy a készpénzhez vagy lopásnak kitett egyéb eszközökhöz hozzáférő alkalmazottakra, hogy az eszközöket hűtlenül kezeljék. • Ellenséges viszony a gazdálkodó egység és a készpénzhez vagy más eszközökhöz hozzáférő alkalmazottak között. Például: <ul style="list-style-type: none"> – már tudott vagy előre látható jövőbeni elbocsátások; – az alkalmazottak bérének vagy juttatási csomagjának közelmúltbeli vagy várható megváltoztatása; valamint – a várakozásoknak nem megfelelő előléptetések, juttatások vagy egyéb jutalmak. • A vezetés vagy az irányítással megbízott személyek személyes pénzügyi helyzetét veszélyeztetheti a gazdálkodó egység pénzügyi teljesítése (például pénzügyi érdekeltségek, fizetés, garanciák és más hasonló).

**Hozzáállás és
önigazolás**

Önigazolás

- A vezetés érdekében áll nem helyénvaló módszereket használni a következők elérésére:
 - a hivatalos bevételt adózási okokból csökkenteni; valamint
 - a hivatalos bevételt növelni, hogy elkerülje a banki feltételek veszélyeztetését, növelje a gazdálkodó egység eladási árát vagy harmadik fél által felállított céloknak megfeleljen.
- Az alkalmazottak viselkedése a gazdálkodó egységgel szembeni neheztelésre vagy elégedetlenségre utal.
- A felső vezetés alacsony morális szinttel rendelkezik.
- A vezetés eltűr egyes lopási eseteket az alkalmazottaktól. Nincs például fegyelmi eljárás, amikor az egyik dolgozót lopáson érik.
- A vezetés nem tartatja be a gazdálkodó egység értékrendjét vagy etikai normáit.
- A vezetés elhanyagolja az eszközök hűtlen kezelésével kapcsolatos figyelemmel kísérés vagy kockázatcsökkentés szükségességét.

A csalási kockázat forrásai

<p>Hozzáállás és önigazolás (folytatás)</p>	<p>Hozzáállás</p> <ul style="list-style-type: none"> • A vezetés a múltban már megszegett jogszabályokat és szabályozásokat, vagy vádolták csalással. • A vezetés olyan viselkedésbeli vagy életmódbeli változást mutat, amely arra utalhat, hogy eszközök hűtlen kezeléséről lehet szó. • A felső vezetés nem megfelelő erkölcsi példát mutat (például felfújják a költségeiket és kisebb értékű lopásokat vagy hasonlókat követnek el). • A vezetés felülírja a meglévő kontrollt. • A vezetés nem tette meg a megfelelő helyesbítő intézkedéseket a belső kontroll ismert hiányosságainak orvoslására. • A tulajdonos-ügyvezető nem tesz különbséget a személyes és az üzleti tranzakciók között. • Vita van a részvénytulajdonosok között egy zártkörű gazdálkodási egységnél. • A vezetés ismételt kísérleteket tesz arra, hogy színvonaltalan vagy helytelen elszámolást a lényegességre hivatkozva igazoljon. • Feszült a kapcsolat a vezetés és a jelenlegi vagy korábbi könyvvizsgáló között.
<p>Alkalmak</p>	<p>Hűtlen kezelésnek kitett eszközök</p> <ul style="list-style-type: none"> • Nagy összegű rendelkezésre álló pénzeszköz vagy készpénzforgalom. • A készlet olyan tételei, amelyek méretre kicsik, de értékre nagyok vagy nagy irántuk a kereslet. • Könnyen pénzre váltható eszközök, például bemutatóra szóló kötvény, gyémánt vagy számítógépes chip. • Az ingatlanok, gépek, berendezések kisméretűek, piacképesek vagy hiányzik róluk a jól látható tulajdoni azonosító.

Nem megfelelő belső kontroll

- Az irányítással megbízott személyek nem felügyelik megfelelően a vezetésnek a csalási kockázatok azonosítására és kezelésére alkalmazott eljárásait.
- A feladatkörök és ellenőrzések nem megfelelően vannak szétválasztva.
- A felső vezetés költségeinek ellenőrzése nem megfelelő.
- A vezetés nem gyakorol megfelelő felügyeletet az eszközökért felelős dolgozók felett.
- Az eszközökhöz hozzáférő dolgozókat nem megfelelően szűrik a munkára jelentkezéskor.
- Az eszközök nem megfelelően vannak nyilvántartva.
- A tranzakciók engedélyezése és jóváhagyása nem megfelelően történik.
- A készpénz, a raktárkészletek, vagy az ingatlanok, gépek és felszerelések fizikai őrzése nem megfelelően történik.
- Az eszközök teljes mértékű és időben történő egyeztetései nem történnek meg.
- A tranzakciók nincsenek időben és megfelelően dokumentálva (pl. a visszaküldött áruk jóváírása).
- A kulcsfontosságú kontrollfunkciókat végrehajtó munkatársaknak nem biztosítják a kötelezően járó szabadságot.
- A vezetés nem rendelkezik megfelelő informatikai ismeretekkel, amely lehetővé teszi, hogy az informatikával foglalkozó dolgozók hűtlen kezelést kövessenek el.
- Az automatizált nyilvántartásokhoz történő hozzáférés kontrollja nem megfelelő, beleértve a számítógépes rendszer eseménynaplójának kontrollját és áttekintését.
- A vezetésnek a közzétételek készítésében való részvételével kapcsolatban nem megfelelő a kontroll.

A csalási kockázat forrásai

Alkalmak
(folytatás)

Különösen sérülékeny területek

- Vezetés becslései, bevétel megjelenítése, naplótételek használata, tranzakciók kapcsolt felekkel, és hasonlók.

MEGFONTOLANDÓ KÉRDÉSEK

A csalás mindig szándékos. Azzal jár, hogy elrejtik az információt a könyvvizsgáló elől és előre megfontolt módon hamis állításokat tesznek. Ennek megfelelően a csalást általában bizonyos rendszerek, furcsaságok és kivételek keresésével lehet felfedezni, és gyakran nagyon kicsinek számító pénzügyi tételekben.

Nem valószínű, hogy a csalást alapvető vizsgálati eljárások segítségével fel lehet tárni. Nem sok esélye van például annak, hogy a könyvvizsgáló azonosítani tud egy hiányzó tranzakciót vagy meg tudja állapítani egy tranzakció érvénytelenségét, ha nincs a gazdálkodó egységről olyan „további ismerete”, amelyet vonatkoztatási rendszerként használhat.

A könyvvizsgálók a könyvvizsgálati munkacsoportban betöltött szerepüktől és pozíciójuktól függően esetleg azonosítani tudják a csalási kockázatnak a háromszög elemei közül eggyel vagy többel kapcsolatos tényezőjét. Kevésbé valószínű azonban, hogy egyetlen könyvvizsgáló egyszerre azonosítja mind a három körülményt (alkalom, nyomás és öngazolás). Ezért fontos, hogy a megbízás során a könyvvizsgálati munkacsoport folyamatosan megbeszélje a megállapításait.

A könyvvizsgálati munkacsoporton belüli egyeztetések előnyeit az alábbi táblázat mutatja be:

8.8-3. ábra



Kommunikáció hiányában nehéz lenne a könyvvizsgálati munkacsoport bármely egyetlen tagjának átlátni az átfogó képet. A munkacsoport folyamatos megbeszélései lehetővé teszik a csoport számára, hogy a kis információdarabok összerakásával átfogó képet kapjanak.

8.9 Szakmai szkepticizmus

A könyvvizsgáló felelőssége, hogy a megbízás egész időtartama alatt fenntartsa a szakmai szkepticizmussal történő hozzáállást. A szakmai szkepticizmussal történő hozzáállás a következő ábrában bemutatott kérdéseket jelenti.

8.9-1. ábra

A szkepticizmus a következőt jelenti:	
Ismerje fel azt, hogy a vezetés mindig követhet el csalást	<p>A vezetés mindig olyan pozícióban van, hogy felül tudja írni az egyébként jól működő belső kontrollt.</p> <p>A megbízásért felelős munkacsoport tagjainak félre kell tenniük azt a meggyőződésüket, hogy a vezetés és az irányítással megbízott személyek becsületesek és tisztességesek, még akkor is, ha a könyvvizsgáló a múltban azt tapasztalta, hogy becsületesek és tisztességesek.</p>
Legyen észnél	Kritikusan mérje fel a szerzett könyvvizsgálati bizonyíték értékét.
Legyen éber	<p>A könyvvizsgálati bizonyíték cáfolja-e vagy kétségbe vonja-e:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a dokumentumok és a kérdésekre adott válaszok megbízhatóságát; és • a vezetéstől és az irányítással megbízott személyektől kapott egyéb információk megbízhatóságát.
Legyen óvatos	<p>Kerülje el:</p> <ul style="list-style-type: none"> • hogy szokatlan körülményeket figyelmen kívül hagyjon. • hogy túlzottan általánosítson a könyvvizsgálati megfigyelésekből levont következtetések kialakítása során. • azt, hogy nem helyénvaló feltételezéseket használjon a könyvvizsgálati eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének meghatározása, valamint az eljárások eredményeinek értékelése során. • azt, hogy nem meggyőző könyvvizsgálati bizonyítékot fogadjon el abban a meggyőződésben, hogy a vezetés és az irányítással megbízott személyek őszinték és tisztességesek. • azt, hogy elfogadja a vezetés nyilatkozatait elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték szerzése helyett.

MEGFONTOLANDÓ KÉRDÉSEK

Előfordulhat, hogy nehéz szakmai szkepticizmust alkalmazni olyan ügyfél könyvvizsgálata során, akit ismer, és akiben megbízik. Természetes emberi tulajdonság a többi emberbe vetett bizalom, ha nincs az ellenkezőjéről információ. A partnereket és az alkalmazottakat ezért rendszeresen emlékeztetni kell a szakmai szkepticizmus alkalmazására. Néhány gyakorlati javaslat ennek az elméletnek az alkalmazására:

- Alkosson egy olyan elképzelt személyt (névvel), aki nem megfelelő hozzáállást mutat a kontrollokhöz és erkölcsileg gyenge. A lehetséges csalás eseteinek és a pénzügyi kimutatás kitétségének tárgyalásakor képzelje azt, hogy ez a személy az ügyfele vagy a felelős vezető (a valódi ügyfele helyett).
- Hívjon meg olyan személyt a csalással kapcsolatos munkatervezési megbeszélésekre (lehetőleg igazságügyi könyvszakértői gyakorlattal), aki nem ismeri a gazdálkodó egységet.

8.10 Hogyan azonosítsuk az eredendő kockázat tényezőit

A leghatékonyabb módszer a releváns kockázati tényezők kihagyásának elkerülésére, ha a kockázat azonosítása a szervezet megismerésével szorosan összefügg. Minél jobban ismeri a könyvvizsgáló a megismerendő hat területet, annál valószínűbb, hogy azonosítani tudja a kockázati tényezőket. A gazdálkodó egység megismerése a kockázat azonosítását és később a lehetséges csalási forgatókönyvekre adott választ is segíti. Tartsa szem előtt, hogy a vezetés általi felülírás lehetősége mindig fennáll, és a csalást elrejti (főleg a könyvvizsgáló előtt).

Miközben a gazdálkodó egység megismeréséhez szükséges minden egyes területről beszerzi (vagy frissíti) az információt, mérlegelni kell a releváns üzleti vagy csalási kockázati tényezők meglétét. A legtöbb azonosított üzleti kockázat mellett csalási kockázat is fennállhat. Ezért javasolt, hogy amikor lehetséges, a csalási kockázatokat válassza külön az üzleti kockázatoktól és külön értékelje. Ha például egy gazdálkodó egység termékeinek eladásával kapcsolatos kilátásai kedvezőtlenek (külső kockázati forrás), mérlegelje, hogy a pénzügyi kimutatásokban ez milyen problémát okozhat (mi a hatása). Az eladások kedvezőtlen alakulása felesleges raktárkészletet eredményezhet, amelyet le kell írni, de csalási kockázatot is előidézhet, ha arra ösztönzi a kereskedőt, hogy felfelé manipulálja az eladást, hogy elérje a bónusz küszöbértékét.

MEGFONTOLANDÓ KÉRDÉSEK

Az üzleti és csalási kockázatokat (az eredendő kockázatokat) az azokat esetleg enyhítő belső kontrollok figyelembevételétől előtt kell azonosítani. A kockázatok enyhítésére szolgáló belső kontrollokat a 2. kötet 11. és 12. fejezeteiben mutatjuk be. Ez fontos az esetleg létező jelentős kockázatok azonosításához is (lásd a 2. kötet 10. fejezetét).

Egyes azonosított kockázati tényezők hatása a pénzügyi kimutatásoknak egyetlen konkrét területét érinti, míg mások átfogóak és a pénzügyi kimutatások több területére is hatással vannak. Ha például a főkönyvelő nem hozzáértő, a hibák a pénzügyi kimutatásoknak valószínűleg nem csak egyetlen területére fognak korlátozódni. Ha kihasználva a helyzetet valaki csalást követ el, bármennyi eszköz- és követelésegyenlegben fordulhat elő hibás állítás, és ezeket további hibás állításokkal próbálhatják elfedni a bevételi és kiadási tranzakcióknál.

Az átfogó kockázatok gyakran a gyenge kontrollkörnyezetből erednek és potenciálisan kihathatnak a pénzügyi kimutatások sok területére, a közzétételekre és az állításokra. Az átfogó kockázatok valószínűleg érintik a pénzügyi kimutatások szintjén történő kockázatbecslést. A pénzügyi kimutatások szintjén fennálló kockázatokra a könyvvizsgáló átfogó válasszal reagál (például további könyvvizsgálati munka végrehajtásával, tapasztaltabb kolléga bevonásával és hasonlókkal).

A könyvvizsgálat előrehaladtával további kockázati tényezők azonosíthatók. Ezeket hozzá kell adni az azonosított kockázatok listájához és megfelelően fel kell becsülni, mielőtt eldöntenénk, hogy milyen hatással vannak a könyvvizsgálati stratégiára és a könyvvizsgálati tervre, például hogy milyen jellegű és terjedelmű további könyvvizsgálati eljárások szükségesek. Ez biztosítja, hogy mire a következő időszakra készítjük a terveket, addigra a kockázat azonosítása és becslése elkészüljön.

A javasolt háromlépcsős kockázatazonosítási folyamatot alább mutatjuk be.

8.10-1. ábra

A kockázatok azonosítása	
1. lépés Gyűjtsön össze alapinformációkat a gazdálkodó egységről	<p>A kiindulópont az alapismeretek vagy vonatkoztatási rendszer megszerzése, amelyek alapján a végrehajtandó kockázatbecslési eljárásokat meg lehet tervezni. Ezek nélkül az ismeretek nélkül nehéz vagy lehetetlen lenne azonosítani, hogy milyen hibák vagy csalások fordulhatnak elő a pénzügyi kimutatásokban.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Szerezze meg (vagy frissítse) a releváns alapinformációkat a gazdálkodó egységről, céljairól, kultúrájáról, működéséről, kulcsfontosságú alkalmazottairól és a belső szervezetről és kontrollról.
2. lépés Tervezen, hajtson végre és dokumentáljon kockázatbecslési eljárásokat	<ul style="list-style-type: none"> • Kockázatbecslési eljárások/ tevékenységek (lásd az 1. kötet 8. fejezetét) végrehajtása abból a célból szükséges, hogy: <ul style="list-style-type: none"> – a lényeges hibás állítás kockázatának forrásait azonosítani tudjuk, – megfelelő ismereteket szerezzünk a gazdálkodó egységről, valamint – megszerezzük a könyvvizsgálati bizonyíték alátámasztásához szükséges dokumentumokat. • A gazdálkodó egységről a fenti 1. lépésben megszerzett alapismeretek segítségével tervezze meg és hajtsa végre a kockázatbecslési eljárásokat és a kapcsolódó tevékenységeket. • Tartson megbeszéléseket a könyvvizsgálati munkacsoportban arról, hogy a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásai mennyire vannak kitéve hiba vagy csalás által okozott lényeges hibás állításnak (lásd a 2. kötet 7. fejezetét). • Készítsen interjút a vezetéssel arról, hogyan azonosítják és kezelik a kockázati tényezőket (különös tekintettel a csalásra), és eddig ténylegesen milyen kockázati tényezőket azonosítottak és kezeltek. Kérdezze meg a vezetéstől, hogy ténylegesen előfordultak-e már hibák vagy csalások. • Dokumentáljon minden azonosított kockázati tényezőt.

Kockázatazonosítás

3. lépés Kapcsolja össze az azonosított kockázatokat a pénzügyi kimutatások lényeges területeivel

Minden azonosított kockázati tényezőre (kockázati okra) vonatkozóan azonosítsa, hogy mi történhet a pénzügyi kimutatásokban annak eredményeképpen (konkrét hibás állítások, mint például csalás vagy hiba). Tartsa szem előtt, hogy egyetlen kockázati tényező számos különböző hibás állítást eredményezhet, amelyek a pénzügyi kimutatásoknak nem csak egyetlen területére lehetnek hatással. (Néhány példát találhatunk erre az alábbi *Megfontolandó kérdések* bekezdésben)

- Azonosítsa a lényeges számlaegyenlegeket, ügyletcsoportokat és közzétételeket a pénzügyi kimutatásokban.
- Az azonosított kockázatokat térképezze fel, vagy kapcsolja össze a pénzügyi kimutatások, közzétételek és állítások konkrét érintett területeivel. Amennyiben az azonosított kockázat átfogó, akkor kapcsolja a pénzügyi kimutatások egészéhez. A kockázatok hatásának hozzákapcsolása a pénzügyi kimutatások egyes területeihez segíti az állítások szintjén meglévő kockázatok becslését. Az átfogó kockázatok hatásának azonosítása pedig a pénzügyi kimutatások szintjén meglévő kockázatok becslését segíti.

MEGFONTOLANDÓ KÉRDÉSEK

A könyvvizsgálóknál természetes tendencia, hogy a pénzügyi kimutatásokat a kockázatok azonosításának kiindulópontjául használják. Például a készleteket magas kockázatúnak tarthatjuk az előző időszakban talált hibák miatt. Azonban ez annak felel meg, mintha egy kockázat hatását azonosítanánk, de a mögöttes okot nem.

Fontos tudni, hogy a készletek magas kockázatot jelentenek, de még jobb tudni a kockázat okát. Amennyiben a kockázat okát nem azonosítjuk, lehetséges, hogy néhány kockázati tényező teljesen figyelmen kívül marad. Vegye figyelembe a következőket:

Hiányzó egyenlegek vagy tranzakciók lehetőségét

A pénzügyi kimutatások csak a rögzített üzleti döntéseknek és tranzakcióknak az eredményét foglalják össze. Ha a tranzakciókat nem rögzítették, vagy ha az eszközöket hűtlenül kezelték, vagy nem tették közzé a függő követeléseket, elég valószínű, hogy a hiányzó összegekkel vagy közzétételekkel kapcsolatos kockázati tényezőket nem lehet azonosítani vagy felmérni.

A különbséget a tények gyűjtése és a kockázatok azonosítása között

Könnyen előfordulhat, hogy a gazdálkodó egység megismerésének folyamata inkább a gazdálkodó egységről szóló tények gyűjtésére kezd összpontosítani a kockázat forrásainak azonosítása helyett. Amikor ez történik, új kockázati tényezők, események, tranzakciók és csalási kockázatok teljesen figyelmen kívül maradhatnak.

A hibás állítás okát és hatását

Bizonyos kockázati források jelentősége figyelmen kívül maradhat, ha a figyelem elsősorban a kockázati tényező hatására vagy következményére irányul (például a készletegyenlegben előforduló hibára koncentrálnak az előfordulásuk okai helyett). A kockázat forrása mindenképp az az esemény (vagy azok az események), amely(ek) hibát okozhat(nak). A készletegyenlegben a hibák forrása a nem megfelelően vagy rosszul képzett alkalmazottak, a korszerűtlen belső kontrollrendszer, a számviteli politikák helytelen alkalmazása (például a bevétel megjelenítése esetén), a készletek biztonságának hiánya, az alkalmazottak szándékos csalása vagy egyéb hasonló ok lehet.

MEGFONTOLANDÓ KÉRDÉSEK (folytatás)

Azt, hogy egyetlen ok hatására több hibás állítás keletkezhet

Egyetlen kockázati forrás gyakran a pénzügyi kimutatások több egyenlegét is érinti. A gazdasági visszaesés például érintheti a készletértékelést, a követelések behajthatóságát, a banki szerződéseknek történő megfelelést, az eladási ügyleteknek a bónuszküszöb elérése céljából történő manipulálását, és esetleg a vállalkozás folytatását is.

Az átfogó kockázatokat

Ha a pénzügyi kimutatásnak egyszerre egyetlen területére összpontosítunk, egyes átfogó kockázatokat és csalási kockázatokat nem feltétlenül tudunk azonosítani. Egy új számviteli rendszer bevezetése például a pénzügyi kimutatások sok egyenlegében hibák elkövetését eredményezheti. Emellett valaki csalást követhet el, kihasználva az új rendszer által keltett bizonytalanságot.

8.11 A kockázatazonosítás folyamatának dokumentálása

A könyvvizsgálónak szakmai megítélést kell alkalmaznia azzal kapcsolatban, hogy milyen módszerrel dokumentálja ezeket a kérdéseket. Például a fent bemutatott háromlépcsős kockázatazonosítási folyamat dokumentációja a következőkből áll:

- a gazdálkodó egységről szóló információból;
- kockázatbecslési eljárásokból; valamint
- az azonosított kockázatok összekapcsolásából a hibákkal és csalásokkal a pénzügyi kimutatásokban.

8.11-1. ábra

Dokumentum	Leírás
Információk a gazdálkodó egységről	<p>Dokumentálja a megfelelő megismerési területről szerzett információt, mint például a gazdálkodó egység céljait, a külső tényezőket, a gazdálkodó egység jellegét és hasonlókat. A dokumentáció a gazdálkodó egység méretétől függően a nagyon egyszerűtől a bonyolultig változhat, és a következőket tartalmazhatja:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ügyfelek által készített információkat (például üzleti terveket és elemzéseket); • külső adatokat (iparági jelentéseket, alkalmazottak belső kommunikációját, dokumentált iránymutatásokat és eljárási rendeket); • vonatkozó levelezést (jogi, kormányzervekkel történő és egyéb), email üzeneteket, szakértők által készített jelentéseket, feljegyzéseket; valamint • vállalati ellenőrző listákat.

Dokumentum	Leírás
Kockázatbecslési eljárások	<p>Dokumentálja a végrehajtott kockázatbecslési eljárás részleteit. Ez a következőkből áll:</p> <ul style="list-style-type: none"> • megbeszélésekből a könyvvizsgálati munkacsoportban arról, hogy mennyire vannak kitéve a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásai hiba vagy csalás által okozott lényeges hibás állításnak (lásd a 2. kötet 7. fejezetét) • a gazdálkodó egységről szerzett ismeretek kulcsfontosságú elemeiből, beleértve a következőket: <ul style="list-style-type: none"> – a gazdálkodó egységnek és környezetének minden fentebb bemutatott szempontját, – a belső kontrollnak az 1. kötet 5. fejezetében bemutatott mind az öt összetevőjét, valamint – azokat az információforrásokat, ahonnan az ismeretek származnak; és • a lényeges hibás állítás pénzügyi kimutatások szintjén és állítások szintjén azonosított és becsült kockázataiból.
Kapcsolja össze az azonosított kockázatokat a pénzügyi kimutatásokban található lehetséges hibákkal és csalással	<p>Azonosítsa a lényeges számlaegyenlegeket, ügyletcsoportokat és közzétételeket a pénzügyi kimutatásokban, majd minden azonosított kockázat esetén jelezze, hogy:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a pénzügyi kimutatások egészét átfogóan érinti; vagy • a pénzügyi kimutatások, közzétételek és állítások konkrét területeire korlátozódik.

Az azonosított kockázatokat sokféle módon lehet dokumentálni. Az azonosított kockázatok dokumentálásának egyik módját a következő ábrában mutatjuk be. Az ábra a kockázati forrásokat az ismeretszerzési terület (külső tényező, gazdálkodó egység jellege és hasonlók), a kockázat hatása vagy lehetséges következménye, valamint a pénzügyi kimutatások érintett területe szerint csoportosítva mutatja.

8.11-2. ábra

A kockázat forrása	A kockázat hatása a pénzügyi kimutatásokra (hibák vagy csalás)	A pénzügyi kimutatás érintett területe vagy átfogó kockázat
A gazdálkodó egység céljai		
Új termék bevezetése az év folyamán	Hibák a költségallokációban és a készletértékelésben.	A készletek értékelése
	A termék árazásának és költségszámításának új módszerei/rendszerei alkalmat nyújthatnak csalás elkövetésére.	A leltár pontossága
	A szükségessé vált új finanszírozás megnehezíti a meglévő banki szerződések teljesítését. Ha a gazdálkodó egység megszegi a szerződéses feltételeket, előfordulhat, hogy a hitel visszafizetését kéri.	A finanszírozásról, a hitelfeltételekről és a hitelek besorolásáról szóló közzétételek
	A vezetés kísértésbe eshet, hogy manipulálja a pénzügyi kimutatásokat annak érdekében, hogy a banki feltételeknek megfeleljen.	Átfogó kockázat

A kockázat forrása	A kockázat hatása a pénzügyi kimutatásokra (hibák vagy csalás)	A pénzügyi kimutatás érintett területe vagy átfogó kockázat
A gazdálkodó egység jellege		
A főkönyvelő nem rendelkezik megfelelő képesítéssel	Hibák vannak a pénzügyi kimutatásokban	Átfogó kockázat
	Alkalom a csalásra	Átfogó kockázat

Megjegyzés: Az ebben a példában azonosított kockázati források többféle hatással járnak, amelyek közül mindegyiket külön mérlegeltük. Ha kockázati források különféle hatásait nem bontja különálló összetevőkre, akkor nemcsak a kockázatbecslés válik nehezebbé, hanem könnyen előfordulhat, hogy a könyvvizsgáló teljesen figyelmen kívül hagyja a kockázat néhány hatását (mint például a csalást).

MEGFONTOLANDÓ KÉRDÉSEK **Legyen minden kockázat egy helyen**

Az összes azonosított kockázati tényezőt egy dokumentumban, egy helyen vagy közös referenciaszám alatt tartsa nyilván a munkaanyag aktájában. Ennek számos előnye van:

- Az akták könnyű áttekinthetősége. Minden azonosított kockázati tényező egy helyen megtalálható.
- Következetes becslés. Ha a kockázatokat egyszerre vizsgálja át, nyilvánvalóbbá válik, ha egy bizonyos kockázat becslése a többitől eltérő módon történt.
- A kockázatokat lehet úgy csoportosítani (elektronikus adatbázis-kezelő segítségével), hogy a legjelentősebb kockázat jelenjen meg a lap tetején. Ilyen módon az, aki az aktát felülvizsgálja, meg tud róla győződni, hogy a főbb azonosított kockázatokra megfelelő könyvvizsgálati választ adtak.

Készítsen külön listákat a csalási és az üzleti kockázati tényezőkről

A csalási kockázatokat az üzleti kockázatoktól külön listázza és becslje fel. Sok üzleti kockázat alkalmat vagy ösztönzést teremt csalás elkövetésére. Ha a csalást nem veszi külön, néhány csalási kockázati tényezőt kihagyhat. Egy új könyvelési rendszer például lehetőséget teremthet hibákra (üzleti kockázat), de alkalmat adhat valakinek arra is, hogy manipulálja a pénzügyi eredményeket vagy hűtlenül kezelje az eszközöket (csalási kockázat). Egy másik ok, amiért külön kell kezelni ezeket a kockázatokat, hogy a csalási kockázatra (bármely meglévő rendszer, kivétel vagy furcsaság azonosítására) adott könyvvizsgálati válasz teljesen különbözhet a kapcsolódó üzleti kockázatra adott választól.

Hagyja későbbre a kockázatbecslést

Kerülje el a kísértést, hogy csak azokat a kockázati tényezőket sorolja fel, amelyek valószínűleg jelentősek vagy fontosak. A kockázat vagy esemény azonosításának kulcsfontosságú része a kockázati tényezők lehető legteljesebb listájának elkészítése. A lényegtelen kockázati tényezőket még mindig el lehet később távolítani, miután minden kockázatot megfelelően felmért. Ez segít abban, hogy minden lényeges kockázatot valóban azonosítani lehessen.

MEGFONTOLANDÓ KÉRDÉSEK (folytatás)

Használja fel újra a dokumentációt, amennyire ez lehetséges

Intézte úgy, hogy ne kelljen minden újabb időszakban újra dokumentálnia az azonosított kockázati tényezőket és a gazdálkodó egységről szerzett ismereteket. Amennyiben a végrehajtott kockázatbecslési eljárásokról és az azonosított kockázatokról szóló információkat rendszerezve tárolja (lásd „*Legyen minden kockázat egy helyen*”), egyszerűen frissíteni lehet ezeket minden újabb időszakban. Ehhez eleinte több időre van szükség (az első időszakban), de a következő időszakokban időt nyerhet vele. Ne feledkezzen meg azonban arról, hogy a megfelelő kockázatbecslési eljárásokat minden újabb időszakban végrehajtsa és dokumentálja, és hogy minden változást azonosítson. Fontos, hogy minden dokumentumon rögzítse, hogy az információt frissítette.

A kockázatok hatása

A legfontosabb, de egyben a legnehezebb is kitölteni „*A kockázat hatása a pénzügyi kimutatásokra*” című oszlopot (lásd a fenti ábrát). A könyvvizsgáló ebben az oszlopban állapítja meg az azonosított kockázat következményeit. Az eladások visszaesése kockázati tényező, de ha a gazdálkodó egység megfelelően rögzíti, nem eredményezi lényeges hibás állítás kockázatát. Az eladások visszaesése azonban azzal járhat, hogy a készletek elavulnak vagy túlértékelődnek, és a követeléseket nehéz lesz behajtani. A könyvvizsgálónak tehát az egyes kockázati tényezők következményét kell azonosítania a megfelelő könyvvizsgálati válasz kialakításához.

8.12 Esettanulmányok – Eredendő kockázatok – Azonosítás

Az esettanulmányok részleteiről a 2. kötet 2. fejezetében – Bevezetés az esettanulmányokhoz – lehet többet olvasni.

A kockázat azonosítása a következőket foglalja magában:

- kockázatbecslési eljárások végrehajtását a gazdálkodó egység megismerése és az üzleti és csalási kockázat lehetséges forrásainak (okainak) azonosítása céljából. Ez a nemzetközi könyvvizsgálati standardokban bemutatott speciális kockázatbecslési eljárások végrehajtását is tartalmazza, mint például a 240. témaszámú a csalásról, az 540. témaszámú a becslésről, az 550. témaszámú a kapcsolt felekről, valamint az 570. témaszámú a vállalkozás folytatásáról;
- az azonosított kockázatok dokumentálását. A dokumentálás általános formája az összes kockázat felsorolása és becslése egy helyen; valamint
- annak mérlegelését minden azonosított kockázati forrás esetén, hogy az milyen hibás állításokat (hiba és csalás) eredményezhet (az egyes kockázatok hatásaként) a pénzügyi kimutatásokban.

A szükséges dokumentáció:

- **A gazdálkodó egység megismerése**
Ezt hasonló feljegyzésben lehet dokumentálni, mint amit a 2. kötet 2. fejezetében bemutatunk, és amely leírja a két esettanulmány részleteit.
- **A kockázati tényezők**
Egyik módszer az azonosított (üzleti és csalási) kockázatok okainak és hatásainak dokumentálására, hogy olyan rendszerezett formában felsoroljuk őket, mint például az alább bemutatott kockázat-nyilvántartás. Ez biztosítja, hogy minden kockázat egy helyen legyen rögzítve, és hogy a kockázatbecslés következetes legyen. A másik megközelítés, ha az azonosított kockázatok feljegyzés formájában soroljuk fel. Kerülje el a kísértést, hogy az üzleti és a csalási kockázatot egy lapon kombinálja. Az üzleti kockázat felmérése és az arra adott válaszlépés teljesen más lehet, mint a csalási kockázat esetében.

A esettanulmány: Dephta Furniture Rt.

Tervezett kockázatbecslési eljárások:

1. Dokumentálja a potenciális kockázati tényezőket, melyek azonosítására a következő területeken került sor:

- a) az ügyfelek elfogadásával és megtartásával kapcsolatos eljárásokban;
- b) egyéb, a gazdálkodó egység részére végrehajtott megbízásokban; valamint
- c) korábbi könyvvizsgálati megbízások során.

2. Vizsgálja át a következőket a legutóbbi főkönyvi kivonatban:

- a) a bevételi és kiadási tendenciákat; valamint
- b) a változásokat az eszközökben és a kötelezettségekben.

Kérdezzen rá az azonosított jelentős változások vagy tendenciák okaira.

3. Azonosítsa a lehetséges kockázati tényezőket a gazdálkodó egység olyan kulcsfontosságú dokumentumainak elolvasása során, mint például az üzleti tervek, költségvetések, jegyzőkönyvek és a legfrissebb pénzügyi eredmények.

4. Kérdezze ki a vezetést és a kulcsfontosságú pénzügyi dolgozókat a következőkről:

- a) üzleti célokról, iparági tendenciákról, meglévő és lehetséges kockázati tényezők vezetés általi becléséről és a tervezett válaszokról.
- b) az adott időszakban történt fontos eseményekről vagy változásokról.
- c) bármely állítólagos, gyanított vagy tényleges csalási esetről.
- d) teljesítményprémiumról vagy ösztönző programról.
- e) az adott időszak alatt kapcsolt felekkel végrehajtott tranzakciók azonosításáról/ összegéről.
- f) a vállalkozás folytatását érintő bármely eseményről vagy körülményről.
- g) a pénzügyi kimutatások közzétételéhez szükséges információkról.
- h) számviteli becléseket igénylő tranzakciókról, eseményekről és körülményekről.
- i) a gazdálkodó egység vagy kulcsfontosságú alkalmazottai ellen fennálló peres ügyek/ követelések jellegéről, mértékéről és státuszáról.

5. Készítsen interjút az irányító testület tagjaival a következőkről:

- a) az irányító testület összetételéről, küldetéséről és üléseiről.
- b) hogy van-e tudomásuk a vezetés általi felülírás, csalás vagy gyanított csalás esetéről.
- c) a véleményükről:
 - a vezetés által gyakorolt felügyelet hatékonyságával; valamint
 - a kontrollkörnyezettel (kultúra, hozzáértés, hozzáállás) kapcsolatban.
- d) arról, hogy a pénzügyi kimutatás mely területei vannak csalásnak kitéve.

6. Azonosítson más személyeket (ha vannak ilyenek), akik információt tudnának szolgáltatni a lehetséges kockázati tényezőkről és az elmúlt időszak óta történt változásokról.

Alább látható az a rendszerezett formátum, ahogy a Dephta Furniture Rt.-nél végrehajtott kockázatbecslési eljárások eredményeit dokumentáltuk.

Üzleti kockázatok		
Kockázati esemény/ forrás	A kockázati tényezőből eredő következmények	Állítások
	A pénzügyi kimutatás mely területei tartalmazhatnak hibás állításokat és hogyan?	Átfogó, teljesség, pontosság, értékelés, létezés
Gazdasági visszaesés	A követeléseket esetleg nehéz lesz behajtani	Pontosság és értékelés
Gazdasági visszaesés	Lehet, hogy leírásra lesz szükség a készleteknél	Pontosság, értékelés
A raktárosról tudjuk, hogy hibázni szokott	A készletek egyenlege túl- vagy alul van becsülve és ez kihat az értékelésre is	Teljesség, pontosság, értékelés, létezés
Folyamatos növekedés (a visszaesés ellenére) és nem megfelelő készletellenőrzés	Lehet, hogy megszegték a hitelfeltételeket	Átfogó
Az általános informatikai kontrollok több területen gyengék	Az adatok épsége romolhat vagy adatvesztés is előfordulhat	Átfogó
Új értékesítési lehetőség keresése más országokban	Árfolyamkockázat állhat fenn a követeléseknél	Pontosság és értékelés

Jelmagyarázat:

Pe = átfogó (minden állításra vonatkozik)*

C = teljesség*

AV = pontosság és értékelés*

E = létezés*

P = prezentálás* (* = magyarban nem használjuk a rövidítést)

Csalási kockázatok		
Kockázati esemény/ forrás	A kockázati tényezőből eredő következmények	Állítások
	A pénzügyi kimutatás mely területei tartalmazhatnak hibás állításokat és hogyan?	Átfogó, teljesség, pontosság, értékelés, létezés
Nyomás		
<i>Az adóteher minimalizálása</i>	<i>A vezetés elfogultsága a becsléseknél (például a készletek értékelése) a bevétel csökkentésének szándékával.</i>	<i>Teljesség, pontosság, értékelés</i>
<i>Az adóteher minimalizálása</i>	<i>Jogosulatlan naplótételek vagy a pénzügyi kimutatások manipulálása.</i>	<i>Átfogó</i>
<i>Gyors növekedés, ami kihívást jelent a finanszírozás szempontjából</i>	<i>A pénzügyi kimutatás manipulálása a banki feltételek veszélyeztetésének elkerülése érdekében.</i>	<i>Átfogó</i>
<i>Kereskedői jutalék az eladás bizonyos szintje felett</i>	<i>Felfelé manipulált eladások, hogy elérjék a küszöbértéket.</i>	<i>Létezés</i>
<i>Kenőpénz fizetése szerződésért cserében</i>	<i>A jó hírnév sérelme, ténylegesnél nagyobb költség elszámolása, nem elszámolt bírság.</i>	<i>Teljesség, pontosság, értékelés, létezés</i>
Alkalom		
<i>Nagy értékű, könnyen szállítható tételek a készletben</i>	<i>A készletből eltulajdonított áruk.</i>	<i>Létezés</i>
<i>Gyakori készpénzes eladás</i>	<i>Áruk/készpénz eltulajdonítása.</i>	<i>Létezés</i>
<i>Kapcsolt felekkel folytatott ügyletek</i>	<i>Az eladások/ beszerzések a pénzügyi kimutatásokban nem feltétlenül teljesek, megfelelően értékeltek vagy közzétettek.</i>	<i>Átfogó</i>
<i>A kapcsolt felekkel folytatott ügyletek jelentős növekedése</i>	<i>Előfordulhat, hogy a bevétel/ eladás alul- vagy felülbecsült. A kapcsolt feleknél lévő kintlévőségek lehet, hogy nem hajthatók be. A „kockázatos” kintlévőségek kapcsolt félhez történő átruházásával a pénzügyi kimutatásokat manipulálhatják. Ezáltal a kockázatos kintlévőség kapcsolt félnél lévő kintlévőséggel cserélődik fel.</i>	<i>Pontosság és értékelés</i>
Önigazolás		
<i>Az ideiglenes munkaerők alacsony munkamorálja</i>	<i>Ellopott áruk és készpénz</i>	<i>Létezés</i>

Jelmagyarázat:

Pe = átfogó (minden állításra vonatkozik)*

C = teljesség*

AV = pontosság és értékelés*

E = létezés*

P = prezentáció* (* = magyarban nem használjuk a rövidítést)

B esettanulmány – Kumar és tsa.

Tervezett kockázatbecslési eljárások:

1. Gyűjtsön információt az iparág helyzetével kapcsolatban és frissítse ismereteit a gazdálkodó egység xx. számú munkaanyagára és a kockázatbecslési feljegyzésekre vonatkozóan. Ez a következőket jelenti:

- a) megbeszéléseket Rajjal és Ruby-val (a könyvelővel) arról, hogy mi változott az év során. Kifejezetten térjen ki az alkalmazottakat vagy a szervezetet érintő változásokra, a kapcsolt felekkel folytatott tranzakciókra, a vezetés becsléseire, a vállalkozás folytatásával kapcsolatos bizonytalanságokra és a megfelelő jogszabályok és szabályozások vezetők általi betartására;
- b) interjúkat a működés év közbeni változásaival, új jogszabályokkal és szabályozásokkal, valamint a jövőre tervezett bármely változásokkal kapcsolatban;
- c) interjúkat azzal kapcsolatban, hogy milyen hatással és kockázatokkal járt az, hogy Raj nem töltött annyi időt a vállalkozással. Kérdezze meg, hogy Raj visszatér-e a szokásos kötelességeihez a jövő évben, vagy a családi helyzete továbbra is felemészti majd az idejét;
- d) a vezetés előző évi becsléseinek eredményét;
- e) azt, hogy tudomásuk van-e az év során történt esetleges csalásról és bármely csalásnak kitett területről;
- f) bármely, a Dephtával történt ügyletek típusát és jellegét érintő változást; valamint
- g) az azonosított új kockázatok forrásának és hatásainak dokumentálását, valamint annak jelzését, hogy új belső kontroll bevezetésével enyhítették-e ezeket.

2. Vizsgálja át a következőket a legutóbbi főkönyvi kivonatban:

- a) a bevételi és kiadási tendenciákat; és
- b) az eszközök és követelések változásait.

Kérdezzen rá az azonosított jelentős változások vagy tendenciák okaira.

Feljegyzés az aktába – Kumar és tsa.

Az eredendő kockázat azonosítása

Az X.X számú munkaanyagban meghatározott kockázatbecslési eljárások végrehajtásának eredményeképpen, melyek tartalmazták az előírt hat megismerendő területről származó lehetséges kockázati forrásokat, a következő kockázati tényezőket azonosítottuk:

Üzleti kockázatok

Raj távolléte a működéstől – átfogó kockázat

- a számviteli nyilvántartások minősége és pontossága romolhat amiatt, hogy Raj a személyes családi ügyekre koncentrál. A pénzügyi kimutatások lényeges hibás állítást tartalmazhatnak.

Kockázatbecslés: (a 2. kötet 9. fejezetében tárgyaljuk)

A kockázatokra adott válasz: (a 2. kötet 16. fejezetében tárgyaljuk)

- Raj régebben mindig szemrevételezte az áruk minőségét a kiszállítás előtt. Az eladott termékek minősége romolhat, amely több visszaküldött árut és/ vagy eladhatatlan készletet eredményezhet. (Értékelés)

Kockázatbecslés: (a 2. kötet 9. fejezetében tárgyaljuk)

A kockázatokra adott válasz: (a 2. kötet 16. fejezetében tárgyaljuk)

Gazdasági visszaesés és gazdasági függés

- a Kumar és tsa. a fő vevőjétől, a Dephta Furniture Rt.-től függ, amely a bevételének 90%-át jelenti. A jelenlegi gazdasági visszaesés idején előfordulhat, hogy a Dephta lemondja a megrendeléseket. Ennek hatása a banki feltételek veszélyeztetése és az eszközök túlértékelése lehet.
- Az eladások visszaesése és a likviditás hiánya miatti nyomás a pénzügyi kimutatások manipulálásához vezethet, hogy a banki feltételek veszélyeztetését elkerüljék.
- Ha a bank felmondaná a hitelt, a vállalat lehet, hogy nem tudná folytatni a működését. Ez lényeges bizonytalansághoz vezethet, amelyet a pénzügyi kimutatásokban ki kell mutatni, és értékelni kell a pénzügyi kimutatás készítésének alapját (pl. a vállalkozás folytatásán alapuló számvitel). Ez befolyásolhatja az összes állítást.

Kockázatbecslés: *(a 2. kötet 9. fejezetében tárgyaljuk)*

A kockázatokra adott válasz: *(a 2. kötet 16. fejezetében tárgyaljuk)*

Csalási kockázatok

Az adó minimalizálása

- A vezetés szeretné csökkenteni az adóterhet. Előfordulhat, hogy a vezetés becslése elfogult, vagy jogosulatlan naplótételeket használnak. (teljesség, pontosság)

Kockázatbecslés: *(a 2. kötet 9. fejezetében tárgyaljuk)*

A kockázatra adott válasz: *(a 2. kötet 16. fejezetében tárgyaljuk)*

Raj távolléte a működéstől – átfogó kockázat

- Raj távolléte azt jelenti, hogy Ruby munkáját nem nagyon felügyelik. Emellett úgy tűnik, hogy Ruby alacsony erkölcsi értékrenddel rendelkezik (önigazolás lehetősége) és személyes anyagi nyomás alatt áll (lehetséges ösztönzés). Tehát Ruby (aki minimális felügyelet alatt működik) rendelkezik ösztönzéssel, alkalommal és önigazolással készpénz/ áruk hűtlen kezeléséhez. Ezt csalási kockázatként kell kezelni.

Kockázatbecslés: *(a 2. kötet 9. fejezetében tárgyaljuk)*

A kockázatra adott válasz: *(a 2. kötet 16. fejezetében tárgyaljuk)*

Kapcsolt felek

- A kapcsolt felekkel létrejött tranzakciók manipuláltak lehetnek, és így az eladásból származó árbevételek túlértékeléséhez vezetnek. (Értékelés) Figyelmet kell fordítani más kapcsolt felek lehetséges jelenlétére és a kapcsolt feleknél fennálló kintlévőségek időszak végi értékelésére/ ennek pontosságára.

Kockázatbecslés: *(a 2. kötet 9. fejezetében tárgyaljuk)*

A kockázatra adott válasz: *(a 2. kötet 16. fejezetében tárgyaljuk)*

Készítette: FJ

Dátum: 2X02. december 8.

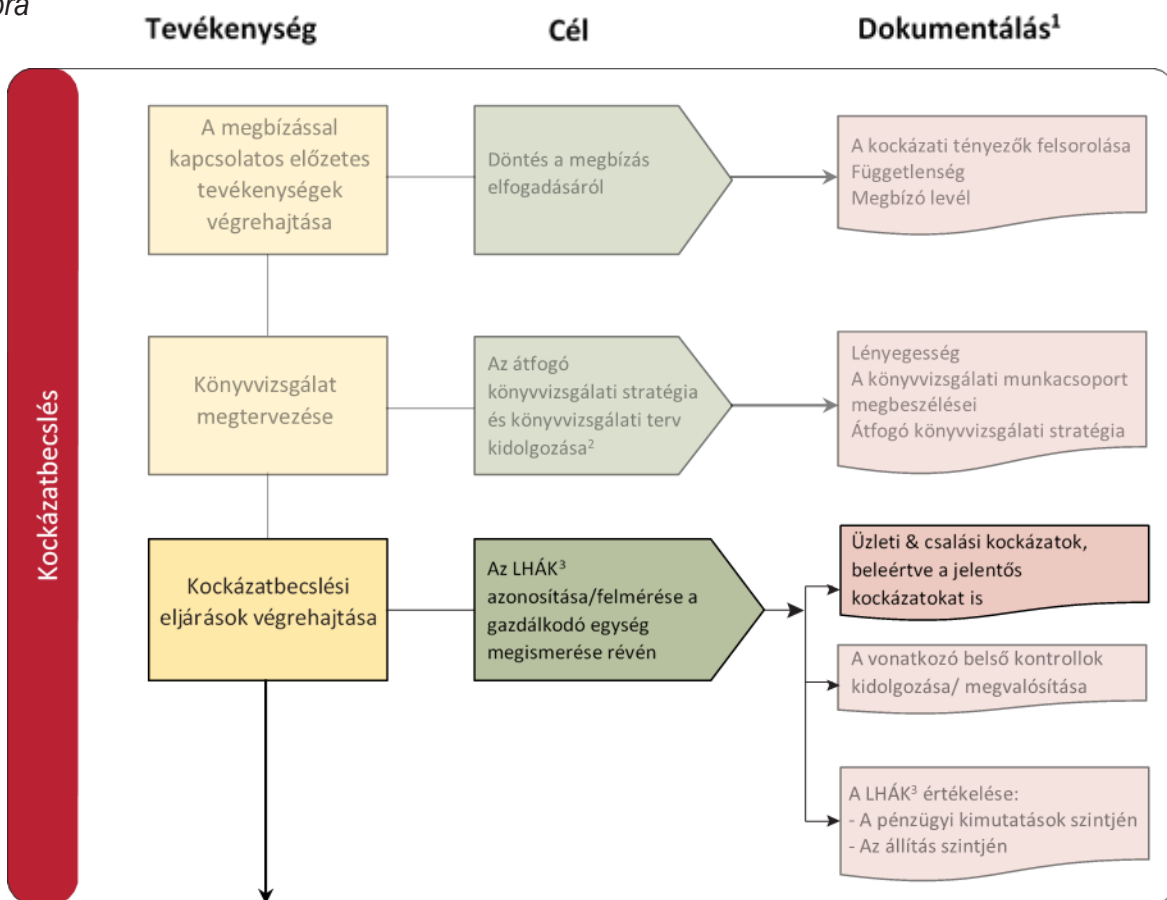
Ellenőrizte: LF

Dátum: 20X3. január 5.

9. Eredendő kockázatok – Becslés

A fejezet tartalma	Vonatkozó nemzetközi könyvvizsgálati standardok
Hogyan becsüljük fel a pénzügyi kimutatásokban a lényeges hibás állítás azonosított kockázatait.	240., 315. (felülvizsgált)

9.0-1. 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.

Bekezdés száma	Kivonatok a nemzetközi könyvvizsgálati standard vonatkozó részeiből
240.25	A 315. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban a könyvvizsgálónak azonosítania kell és fel kell mérnie a lényeges hibás állítás csalásból eredő kockázatait a pénzügyi kimutatások szintjén, valamint az állítások szintjén az ügyletcsoportok, számlaegyenlegek és közzétételek tekintetében.
240.26	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 származhatnak ilyen kockázatok. A 47. bekezdés 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. bekezdések)
240.27	A könyvvizsgálónak a csalásból eredő lényeges hibás állítás becsült kockázatait jelentős kockázatként kell kezelnie, és ennek megfelelően, ha ezt még nem tette meg, meg kell ismernie a gazdálkodó egységnek az ilyen kockázatok szempontjából releváns kapcsolódó kontrolljait, beleértve a kontrolltevékenységeket is. (Hiv.: A31–A32. bekezdések)
315.25	A könyvvizsgálónak azonosítania kell és fel kell mérnie a lényeges hibás állítások kockázatait: (a) a pénzügyi kimutatások szintjén, és (Hiv.: A122–A125. bekezdések) (b) az állítások szintjén az ügyletcsoportok, számlaegyenlegek és közzétételek tekintetében (Hiv.: A126–A131. bekezdések) annak érdekében, hogy ez alapot nyújtson a további könyvvizsgálati eljárások megtervezéséhez és végrehajtásához.
315.26	Ebből a célból a könyvvizsgálónak: (a) azonosítania kell kockázatokat a gazdálkodó egység és annak környezete megismerésének a folyamata során, beleértve a kockázatokhoz kapcsolódó releváns kontrollokat is, valamint a pénzügyi kimutatásokban szereplő ügyletcsoportok, számlaegyenlegek és közzétételek (beleértve az ilyen közzétételek mennyiségi vagy minőségi szempontjait) mérlegelése révén; (Hiv.: A132–A136. bekezdések) (b) fel kell mérnie az azonosított kockázatokat, és értékelnie kell, hogy azok a pénzügyi kimutatások egészéhez kapcsolódnak-e átfogóan, és potenciálisan érintenek-e több állítást is; (c) az azonosított kockázatokat vissza kell vezetnie arra, mi lehet hibás az állítások szintjén, figyelembe véve azokat a releváns kontrollokat, amelyeket a könyvvizsgáló tesztelni szándékozik; és (Hiv.: A137–A139. bekezdések) (d) mérlegelnie kell a hibás állítás valószínűségét, beleértve a többszörös hibás állítás lehetőségét, valamint azt, hogy az esetleges hibás állítás lényeges hibás állításhoz vezethetne-e. (Hiv.: A140. bekezdés)

9.1 Áttekintés

A kockázatazonosítás, amellyel az előző fejezetben foglalkoztunk, a következőket foglalja magában:

- kockázatbecslési eljárások végrehajtását, hogy a gazdálkodó egység megismerésén keresztül azonosíthassuk a kockázat forrásait (okait);
- az azonosított kockázati források lehetséges hatásainak meghatározását (lehetséges hibás állítások a pénzügyi kimutatásokban), beleértve a csalás lehetőségét; valamint
- a kockázatok hatásának összekapcsolását a pénzügyi kimutatások érintett területeivel és az érintett állításokkal, vagy annak a megállapítását, hogy a kockázatok átfogóan vonatkoznak a pénzügyi kimutatások egészére és sok állítást érinthetnek.

A következő lépés az azonosított kockázat becslése és jelentőségének meghatározása a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata szempontjából. Legjobb az eredendő kockázatokat azelőtt felbecsülni, mielőtt figyelembe vennénk a belső kontrollt, amely enyhíthetné ezeket a kockázatokat.

A kockázatbecslés két kérdés mérlegelését jelenti a kockázattal kapcsolatban:

- Mi a valószínűsége annak, hogy a kockázat eredményeképpen hibás állítás jön létre?
- Ha a kockázat valóban megtörténne, mi lenne a hordereje (pénzügyi hatása)?

A hibás állítás létrejöttének valószínűsége

Mi a valószínűsége annak, hogy a kockázat tényleg létrejön? A könyvvizsgáló egyszerűen magasnak, közepesnek vagy alacsonynak értékelheti ezt a valószínűséget, vagy pedig számokban kifejezett értéket adhat neki, például 1-től 5-ig. A számokban kifejezett érték kissé pontosabb becslést tesz lehetővé. Minél magasabb az érték, annál valószínűbb, hogy a kockázat megtörténik.

Ha a kockázat valóban létrejönne, mekkora lenne a hordereje (pénzügyi hatása)

Ha a kockázat létrejönne, mi lenne a pénzügyi hatása? Ezt a megítélést egy olyan konkrét pénzösszeghez képest kell meghozni, mint a végrehajtási lényegesség. Ha nem így történne, akkor különböző személyek (különböző lényegességi összegeket elképzelve) teljesen különböző következtetésekre jutnának. A könyvvizsgálat szempontjából a konkrét összeg arra vonatkozik, hogy mi számít lényeges hibás állításnak a pénzügyi kimutatások egészére nézve. Ezt a becslést lehet egyszerűen magasnak, közepesnek vagy alacsonynak értékelni, vagy pedig számokban kifejezett értékkel, például 1-től 5-ig. Minél magasabb az érték, annál magasabb a kockázat hordereje.

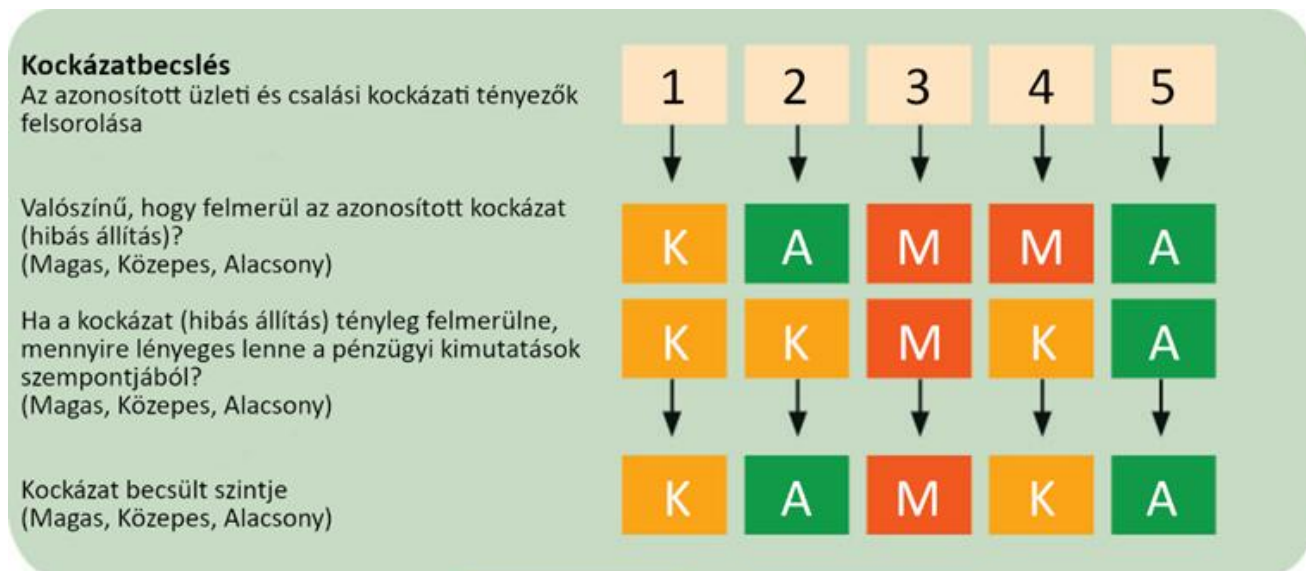
MEGFONTOLANDÓ KÉRDÉSEK

Amennyiben a valószínűség és horderő becsléséhez számokkal kifejezett értéket használunk, a számokat összesorozhatjuk és így megkapjuk a kombinált vagy átfogó kockázatbecslés értékét. Ez a számítás hasznos lehet annak megfontolásához, hogy léteznek-e jelentős kockázatok. Emellett ha elektronikus munkapapírt használunk, a kockázati listát rangsorolhatjuk, és úgy rendezhetjük sorba, hogy a legjelentősebb kockázatok mindig a lista elején legyenek. Ez hasznos információ lehet az akta áttekintésénél és annak megállapításánál, hogy megfelelő választ dolgoztunk-e ki a becsült kockázatokra.

Kisebb gazdálkodó egységeknél, ahol kevés a kockázati tényező és a könyvvizsgálati válasz már kialakult, a két megítélést (valószínűség és horderő) továbbra is külön kell megfontolni, de egy kombinált becslésként kell dokumentálni.

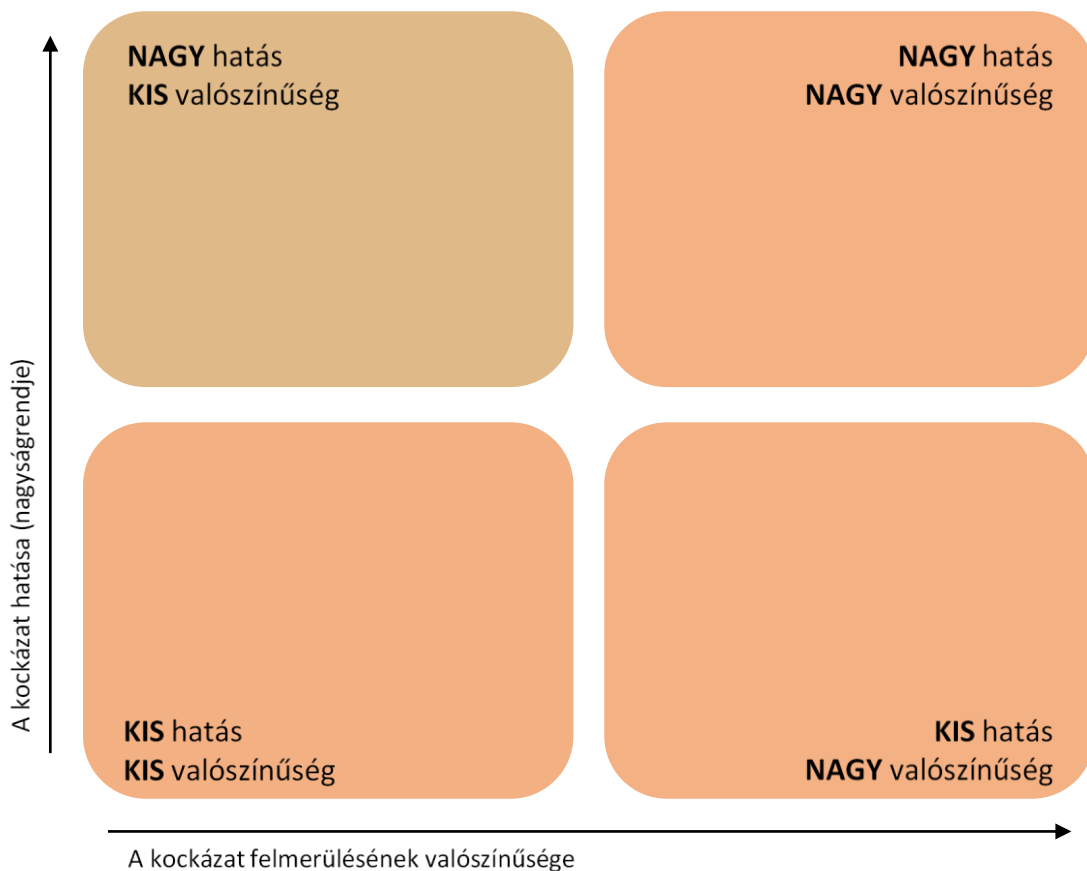
A kockázatbecslés lépéseit (a magas, közepes vagy alacsony értékelési szempont használatával) alább szemléltetjük.

9.1-1. ábra



A kockázatbecslési eljárás eredményét ábrába is lehet foglalni, ahogy alább szemléltetjük. Néhány kereskedelemben kapható szoftvercsomag rendelkezik ábra készítő funkcióval.

9.1-2. ábra



A táblázat „nagy hatás (horderó), nagy valószínűség” területére eső kockázatok nyilvánvalóan megkövetelik az enyhítésükre irányuló tevékenységet. Emellett ezek a kockázatok valószínűleg jelentősnek lesznek nyilvánítva, amely viszont megköveteli a könyvvizsgálat különleges figyelmét (lásd a 2. kötet 10. fejezetét).

MEGFONTOLANDÓ KÉRDÉSEK

Megbeszélések a vezetéssel

Amikor a könyvvizsgáló dokumentálja és felméri a kockázati tényezőket, fontos, hogy az eredményeket megtárgyalja a gazdálkodó egység vezetésével. A megbeszélés segít megbizonyosodni arról, hogy nem hagyott-e figyelmen kívül egy kockázati tényezőt és hogy a könyvvizsgáló kockázatbecslése (valószínűség és hatás tekintetében) reális-e. Mindig fontos azonban a szakmai szkepticizmus fenntartása a vezetés megjegyzéseinek és válaszainak értékelésekor.

9.2 A gazdálkodó egység által végrehajtott kockázatbecslés

A kockázatbecslés a belső kontroll öt összetevőjének egyike (lásd az 1. kötet 5. fejezetét), amellyel a gazdálkodó egység vezetésének foglalkoznia kell.

Kisebb gazdálkodó egységek esetén a kockázatbecslés folyamata informálisabb és rendszertelenebb. Kisebb gazdálkodó egységeknél a kockázatot gyakran közvetetten veszik észre és nem közvetlenül. A vezetés a pénzügyi beszámolóval kapcsolatos kockázatokat az alkalmazottakkal és külső felekkel fenntartott közvetlen személyes kapcsolat útján ismerheti. Ezért a könyvvizsgáló megkérdezi a vezetést, hogyan azonosítják és kezelik a kockázatokat, majd azt is, hogy addig milyen kockázatokat azonosítottak és kezeltek. A könyvvizsgáló dokumentálja az eredményeket.

Ha a vezetés felismeri a formálisabb kockázatbecslési eljárás előnyeit, úgy dönthet, hogy saját eljárásokat fejleszt ki, vezet be és dokumentál. Ha ez megtörténik, a könyvvizsgáló értékeli:

- a vezetés eljárási feletti kontroll meglétét;
- az azonosított üzleti és csalási kockázatok teljességét. Ezt gyakran egy általában „kockázatnyilvántartásnak” nevezett dokumentumban rögzítik;
- a vezetés megítélését a kockázat horderejéről és előfordulásának valószínűségéről; valamint
- hogy a vezetés milyen választ adott a becsült kockázatok kezelése céljából.

Amennyiben a vezetés nem azonosította a kulcsfontosságú kockázati tényezőket, mérlegelni kell, hogy a gazdálkodó egység kockázatbecslési eljárásában fennáll-e jelentős hiányosság.

9.3 A becsült kockázatok dokumentálása

Szakmai megítélés használatával kell eldönteni, milyen módon érdemes felbecsülni a kockázati tényezőket.

A lényeges hibás állítás kockázatainak becslése a következő szinteken történik:

- a pénzügyi kimutatás szintjén; valamint
- az ügyletcsoportokra, számlaegyenlegekre és közzétételekre vonatkozó állítások szintjén.

A dokumentáció feljegyzés vagy kockázati lista formájában történik (csalásra vonatkozóan), ahogy azt a 9.3-1. ábra bemutatja. A következőkre kell figyelni:

- Az alábbi táblázat első két oszlopát a kockázat azonosításának folyamata közben kell kitölteni, ahogy azt a

2. kötet 8. fejezete bemutatja.

- Az állítás oszlop a következőket tartalmazza:
 - a pénzügyi kimutatás adott, a kockázat által érintett területéhez vagy közzétételéhez tartozó konkrét állítások felmérését. Ez segíti a kockázatbecslést az állítások szintjén, és
 - az átfogó kockázatok felmérését, amelyek több állításra is kihatnak és a pénzügyi kimutatás szintjén történő kockázatbecslést érintik.
- A most becsült kockázatok eredendő kockázatok. A kontrollkockázattal a 2. kötet 11. és 12. fejezetében foglalkozunk.
- A valószínűség és a horderő (hatás) felmérése a numerikus skála használatával történt, ahol 1= kis valószínűség / horderő és 5=nagy valószínűség/ horderő. Ezeket a számokban kifejezett értékeket megtöbbszörözve kapjuk meg a kombinált átfogó értéket. Ezeket a kockázatokat azonban ugyanilyen könnyen értékelhettük volna nagy, közepes vagy kis kockázatoknak.

9.3-1. ábra

Az időszak vége: <u>20X2. december 31.</u> Lényegesség: <u>50 000 euró</u>					
Kockázati esemény/ forrás	A kockázati tényező következménye	Állítások Átfogó, teljesség, pontosság, értékelés, létezés, prezentálás	Az eredendő kockázat becslése		
			Előfor- dulás való- színűsége	Hatás euróban	Kom- binált érték
<i>A kereskedő díjazása forgalmi jutalék alapján történik</i>	<i>A bónuszcél elérése érdekében az eladás lehet fiktív, téves időszakra rögzített, túlbecsült vagy esetleg a szokványostól eltérő feltételekkel végrehajtott</i>	Létezés, pontosság, értékelés	4	4	16
<i>A hitelfeltételeknek való meg nem felelést a banki vizsgálatok elkerülése érdekében eltitkolják</i>	<i>Jogosulatlan naplótételek a költségek elhalasztása céljából, elfogultság a vezetés becsléseiben, és hasonló</i>	Átfogó	2	5	10
<i>Az alkalmazottak fiktív szállítókat állítanak be</i>	<i>Acme túlzott áron fizet ki költségeket vagy olyan költségeket fizet ki, amelyek mögött nincsenek szolgáltatások vagy áruk</i>	Létezés, pontosság, értékelés	2	4	8
<i>Nem azonosított tranzakciók kapcsolt felekkel. Az üzletben részt nem vevő részvénytulajdonosok hátrányba kerülhetnek</i>	<i>A bevételeket és kiadásokat nem valós piaci értéken rögzítik</i>	Átfogó	3	5	15
<i>Az alkatrészekért vagy szolgáltatásokért történő készpénzes értékesítéseket nem rögzítik, és a pénzt nem fizetik be</i>	<i>Az árbevétel és az eszközök értékét alulbecslik</i>	Teljesség, pontosság és értékelés, létezés	4	1	4

MEGFONTOLANDÓ KÉRDÉSEK

A kockázati tényezők dokumentálásakor figyeljen arra, hogy azokat hogyan lehet majd frissíteni és használni a következő időszakokban. Eleinte kicsit hosszabb ideig tart egy helyre és rendszerezetten rögzíteni az információt, de a jövőben könnyebb lesz a frissítés. A rendszerezett formátum biztosítja azt is:

- hogy a kockázatokkal ne kelljen egynél többször foglalkozni (ami előfordulhat, ha a könyvvizsgálati aktában szétszórva szerepelnek);
- hogy minden egyes kockázat következetesen legyen felbecsülve;
- hogy a jelentős kockázatok azonosítva legyenek;
- hogy a dokumentáció könnyen áttekinthető legyen. Az elektronikus adatbázis lehetővé teszi, hogy a kockázatok (amelyeknek pontértéket adtunk) a kombinált pontszámuk, valószínűségük vagy hatásuk szerint sorba állítsuk; valamint
- hogy a kockázatokról készített lista megosztható legyen az ügyféllel (hogy megtudjuk a reakcióját), illetve hogy megkérhessük, hogy az ügyfél készítsen listát a kockázati tényezőkről a könyvvizsgáló számára áttekintésre.

9.4 Esettanulmányok – Eredendő kockázat – Azonosítás

Az esettanulmányok részleteiről a 2. kötet 2. fejezetében – Bevezetés az esettanulmányokhoz – lehet többet olvasni.

Amikor rendszerezett formátumot használunk a becslés dokumentálására, ennek elvégzéséhez ugyanazt a formát lehet használni, mint amit a 2. kötet 8. fejezetében elkezdtünk. A könyvvizsgálati választ tartalmazó oszlopot keresztivatkozásként lehet használni a kockázati tényezők és az azonosított kockázatokat kezelő konkrét könyvvizsgálati eljárások vagy könyvvizsgálati programok között.

Feljegyzés formátum használata esetén a kockázatbecslést és a kockázatokra adott választ a 2. kötet 8. fejezetében elkezdett feljegyzéshez lehet hozzáadni.

A esettanulmány – Dephta Furniture Rt.

Üzleti kockázatok						
Kockázati esemény/ forrás	A kockázati tényező következménye	Állítások	Az eredendő kockázat becslése			Jelentős kockázat? I/N
			Előfordulás valószínűsége	Hatás euróban	Kombinált érték	
	A pénzügyi kimutatás mely területei tartalmazhatnak hibás állításokat és hogyan?	Átfogó (minden állítás), Teljesség, Pontosság és értékelés				
<i>Folyamatos növekedés (a visszaesés ellenére) és nem megfelelő készletellenőrzés</i>	<i>A hitelfeltételek megszegése</i>	<i>Átfogó (minden állítás)</i>	4	5	20	I
<i>A raktárossól tudjuk, hogy hibázni szokott</i>	<i>A készletek egyenleg túl- vagy alul van becsülve és ez kihat az értékelésre is</i>	<i>Teljesség, pontosság és értékelés, létezés</i>	5	3	15	N
<i>Az általános informatikai kontrollok több területen gyengék</i>	<i>Az adatok épsége romolhat vagy adatvesztés is előfordulhat</i>	<i>Átfogó (minden állítás)</i>	3	5	15	N
<i>Gazdasági visszaesés</i>	<i>Lehet, hogy leírásra lesz szükség a raktárkészleteknél.</i>	<i>Pontosság és értékelés</i>	3	3	9	N
<i>Új értékesítési lehetőség keresése más országokban</i>	<i>Árfolyamkockázat a követeléseknél</i>	<i>Pontosság és értékelés</i>	2	2	4	N
<i>Gazdasági visszaesés</i>	<i>A követeléseket nehéz lehet behajtani (pl. túl vannak értékelve)</i>	<i>Pontosság és értékelés</i>	1	3	3	N

Jelmagyarázat:

Becsülje fel az előfordulás valószínűségét (lehetőségét) 1-től 5-ig tartó skálán

Becsülje fel a lényegességhez viszonyított horderőt (pénzügyi hatást) 1-től 5-ig tartó skálán

Pe = átfogó (minden állításnál)*

1 = távoli

1 = lényegtelen

C = teljesség*

2 = valószínűtlen

2 = kicsi

AV = pontosság és értékelés*

3 = valószínű

3 = közepes

E = létezés*

4 = legvalószínűbb

4 = nagy

P = prezentálás* (* = magyarban nem használjuk a rövidítést) 5 = majdnem biztos 5 = lényeges

(Útmutatásul említjük, hogy a kombinált kockázatbecslés esetén (valószínűség x hatás) a 20 vagy nagyobb érték „jelentős” családi kockázatnak tekinthető.)

Megjegyzés: A banki feltételek lehetséges veszélyeztetése 20-as kombinált kockázati értéket képvisel, ezért jelentős kockázatnak számít. A jelentős kockázatok különleges könyvvizsgálati figyelmet igényelnek a könyvvizsgáló részéről, beleértve a gazdálkodó egység ezekkel a kockázatokkal kapcsolatban releváns kontrolljának megismerését is.

Csalási kockázatok						
Kockázati esemény/ forrás	Kockázati tényező következménye	Állítások	Az eredendő kockázat becslése			Jelentős kockázat? I/N
			Előfordulási valószínűség	Hatás euróban	Kombinált érték	
	A pénzügyi kimutatás mely területei tartalmazhatnak hibás állításokat és milyen módon?	Átfogó, teljesség Pontosság és értékelés, létezés, prezentálás				
Nyomás						
<i>Az adóteher minimalizálása</i>	<i>Jogosulatlan naplótételek/ a pénzügyi kimutatások manipulálása</i>	Átfogó	4	5	20	I
<i>Gyors növekedés, ami kihívást jelent a finanszírozás szempontjából</i>	<i>A pénzügyi kimutatás manipulálása a bank feltételek veszélyeztetésének elkerülése érdekében</i>	Átfogó	4	5	20	I
<i>Az adóteher minimalizálása</i>	<i>A vezetés elfogultsága a becslésekkel kapcsolatban a bevétel csökkentése érdekében</i>	Teljesség, pontosság és értékelés	4	4	16	I
<i>Kereskedői jutalék kifizetése az eladás bizonyos szintje felett</i>	<i>Felfelé manipulált eladási összeg, hogy elérje a küszöbértéket. A bónusz összege ennek ellenére kicsi</i>	Létezés	3	2	6	N
<i>Kenőpénz fizetése szerződésért cserében</i>	<i>A jó hírnév sérelme, ténylegesnél nagyobb költség elszámolása, nem elszámolt bírság</i>	Teljesség, pontosság, értékelés, létezés	2	2	4	N
Alkalom						
<i>Az árbevétel megjelenítése</i>	<i>A számviteli politikák nem következetes alkalmazása</i>	Teljesség, pontosság és értékelés, létezés, prezentálás	3	4	12	I
<i>A kapcsolt felekkel folytatott ügyletek jelentős növekedése</i>	<i>Előfordulhat, hogy a bevétel/ eladás alul- vagy felülbecsült</i>	Pontosság és értékelés	4	5	20	I
<i>Nagy értékű, könnyen szállítható tételek a készletben</i>	<i>A készletből eltulajdonított áruk</i>	Létezés	4	3	12	N
<i>Gyakori készpénzes eladás</i>	<i>Áruk/készpénz eltulajdonítása</i>	Létezés	4	3	12	N
<i>Kapcsolt felekkel folytatott ügyletek</i>	<i>Az eladások/ beszerzések nem feltétlenül teljesek, megfelelően értékeltek vagy közzétettek a pénzügyi kimutatásokban</i>	Átfogó, prezentálás	3	4	12	N
Önigazolás						
<i>Az időszakai dolgozók alacsony munkamorálja</i>	<i>Ellopott áruk és készpénz</i>	Létezés	3	2	6	N

Jelmagyarázat:

Pe = átfogó (minden állításnál)*

C = teljesség*

AV = pontosság és értékelés*

E = létezés*

P = prezentálás*

Becsülje fel az előfordulás valószínűségét (lehetőségét) 1-től 5-ig tartó skálán

1 = távoli

2 = nem valószínű

3 = valószínű

4 = nagyon valószínű

5 = majdnem biztos

Becsülje fel a lényegességhez viszonyított horderőt (pénzügyi hatást) 1-től 5-ig tartó skálán

1 = lényegtelen

2 = kicsi

3 = közepes

4 = nagy

5 = lényeges

(Útmutatásul említjük, hogy a kombinált kockázatbecslés esetén (valószínűség x hatás) a 20 vagy nagyobb érték „jelentős” csalási kockázatnak tekinthető.)

(* = magyarban nem használjuk a rövidítést.)

Megjegyzés: A vezetés lehetséges elfogultságát az értékelésekkel kapcsolatban, a jogosulatlan naplótételeket, a gyors növekedés finanszírozása miatti nyomást és a kapcsolt felekkel történő tranzakciókat jelentős kockázatoknak értékeltük (ahol a kombinált érték meghaladja a 20-at).

A jelentős kockázatok különleges könyvvizsgálati figyelmet igényelnek a könyvvizsgáló részéről, beleértve a gazdálkodó egység ezekkel a kockázatokkal kapcsolatban releváns kontrolljának megismerését is. Amennyiben nem létezik kontroll, valószínű, hogy jelentős hiány van. Figyeljünk arra, hogy az árbevétel megjelenítésének kombinált pontértéke kevesebb 16-nál, de mégis jelentős kockázatnak tartjuk (lásd a 240.26 témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardot).

B esettanulmány – Kumar és tsa.

Feljegyezés az aktába – Kumar és tsa.

Eredendő kockázat azonosítása

Lényegesség = 3000 euró

A X.X. számú munkaanyagban meghatározott kockázatbecslési eljárások végrehajtásának eredményeképpen, melyek tartalmazták az előírt hat megismerendő területből származó lehetséges kockázati forrásokat, a következő kockázati tényezőket azonosítottuk:

Üzleti kockázatok

Raj távolléte a működéstől – átfogó kockázat

- A számviteli nyilvántartások minősége és pontossága romolhat amiatt, hogy Raj a személyes családi kérdésekre koncentrál. A pénzügyi kimutatások lényeges hibás állítást tartalmazhatnak.

Kockázatbecslés: Az előfordulás magas valószínűsége/ nagy horderoje (a lényegességhez viszonyítva) = magas kockázat és egyben jelentős is. Lásd a X.X. számú munkaanyagot.

A kockázatra adott válasz: (a 2. kötet 16. fejezetében tárgyaljuk)

- Raj régebben mindig szemrevételezte az áruk minőségét a kiszállítás előtt. Az eladott termékek minősége visszaeshet, amely több visszaküldött árut és/ vagy eladhatatlan készletet eredményezhet. (Értékelés)

Kockázatbecslés: alacsony valószínűség/ kis horderő = alacsony kockázat

A kockázatra adott válasz: (a 2. kötet 16. fejezetében tárgyaljuk)

Gazdasági visszaesés és gazdasági függés

- a Kumar és tsa. a fő vevőjétől, a Dephta Furniture Rt.-től függ, amely a bevételének 90%-át jelenti. A jelenlegi gazdasági visszaesés idején a Dephta lemondhatja a megrendeléseket. Ennek hatása a banki feltételek veszélyeztetése és az eszközök túlértékelése lehet. Ha a bank felmondaná a hitelt, a vállalat lehet, hogy nem tudná folytatni a működését. (Értékelés)

Kockázatbecslés: közepes valószínűség/ közepes horderő = közepes kockázat

A kockázatra adott válasz: (a 2. kötet 16. fejezetében tárgyaljuk)

Csalási kockázatok

Az árbevétel megjelenítése

- Előfordulhat a számviteli politikák nem következetes alkalmazása.

Kockázatbecslés: közepes valószínűség/ közepes horderő = közepes kockázat, de a 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 26. bekezdése a jelentős kockázatok közé sorolja, és ennek megfelelően kell kezelni.

A kockázatra adott válasz: (a 2. kötet 16. fejezetében tárgyaljuk)

Az adó minimalizálása – átfogó kockázat

- Előfordulhat, hogy a vezetés az adóteher csökkentése érdekében elfogult. Előfordulhat, hogy a vezetés becslése elfogult, vagy jogosulatlan naplótételeket használnak. (teljesség, pontosság)

Kockázatbecslés: magas valószínűség/ közepes horderő = közepes és magas kockázat között, és jelentős kockázatnak kell tekinteni.

A kockázatra adott válasz: *(a 2. kötet 16. fejezetében tárgyaljuk)*

Gazdasági visszaesés és gazdasági függés – átfogó kockázat

- Az eladások visszaesése és a likviditás hiánya miatti nyomás a pénzügyi kimutatások manipulálásához vezethet, hogy a banki feltételek veszélyeztetését elkerüljék (az összes állítás).

Kockázatbecslés: közepes valószínűség/ nagy horderő = közepes és magas kockázat között, és jelentős kockázatnak kell tekinteni.

A kockázatra adott válasz: *(a 2. kötet 16. fejezetében tárgyaljuk)*

Raj távolléte a működéstől – átfogó kockázat

- Raj távolléte azt jelenti, hogy Ruby munkáját nem nagyon felügyelik. Emellett úgy tűnik, hogy Ruby alacsony morális értékrenddel rendelkezik és személyes anyagi nyomás alatt áll. Tehát megvan az ösztönzés, az alkalom és az önigazolás a készpénz/ az áruk hűtlen kezeléséhez (létezés) és/vagy a pénzügyi kimutatás manipulálásához.

Kockázatbecslés: közepes valószínűség/ közepes horderő = közepes kockázat

A kockázatra adott válasz: *(a 2. kötet 16. fejezetében tárgyaljuk)*

Kapcsolt felek

- A kapcsolt felekkel történt tranzakciók manipuláltak lehetnek és az eladások túlértékeléséhez vezethetnek. (Értékelés)

Kockázatbecslés: közepes valószínűség/ közepes horderő = közepes kockázat és jelentős kockázatnak kell tekinteni.

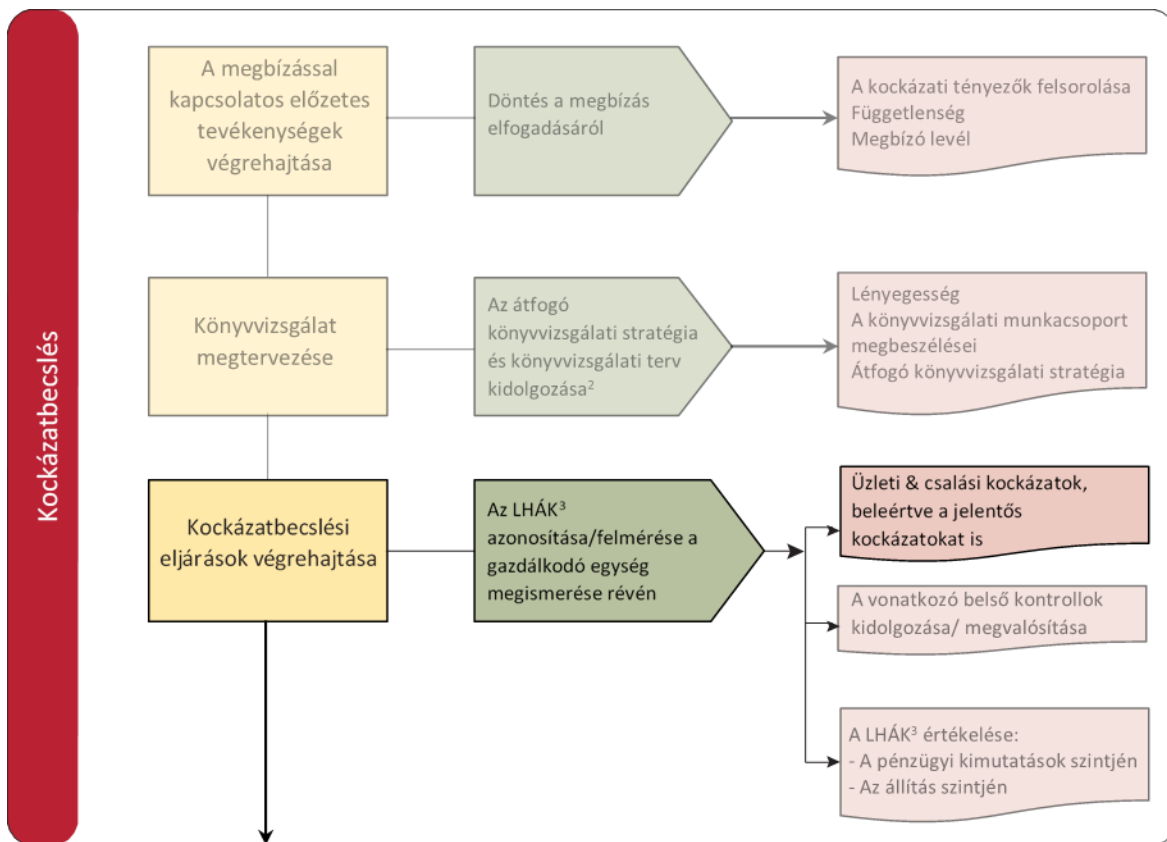
A kockázatra adott válasz: *(a 2. kötet 16. fejezetében tárgyaljuk)*

Megjegyzés: A jelentős kockázatok különleges könyvvizsgálati figyelmet igényelnek a könyvvizsgáló részéről, beleértve a gazdálkodó egység ezekkel a kockázatokkal kapcsolatban releváns kontrolljának megismerését is. Amennyiben nem létezik kontroll, valószínű, hogy jelentős hiány van.

10. Jelentős kockázatok

A fejezet tartalma	Vonatkozó nemzetközi könyvvizsgálati standardok
Útmutatás a jelentős kockázatok jellegéről és meghatározásáról, a szükséges könyvvizsgálati eljárásokkal kapcsolatos konkrét megfontolásokról, és az irányítással megbízott személyekkel történő kommunikációról.	240., 260. (felülvizsgált), 315. (felülvizsgált), 330.

10.0-1. 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 kockázatai.

Bekezdés száma	Kivonatok a nemzetközi könyvvizsgálati standard vonatkozó részeiből
240.26	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 47. bekezdés 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.)
315.4	A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában a következő kifejezéseknek az alábbi jelentésük van: (e) Jelentős kockázat – a lényeges hibás állítás olyan azonosított és felmért kockázata, amely a könyvvizsgáló megítélése szerint különleges könyvvizsgálati megfontolást igényel.
315.25	A könyvvizsgálónak azonosítania kell és fel kell mérnie a lényeges hibás állítások kockázatait: (a) a pénzügyi kimutatás szintjén, és (Hiv.: A122–A125. bekezdések) (b) az állítások szintjén az ügyletcsoportok, számlaegyenlegek és közzétételek tekintetében (Hiv.: A126–A131. bekezdések), annak érdekében, hogy ez alapot nyújtson a további könyvvizsgálati eljárások megtervezéséhez és végrehajtásához.
315.27	A 25. bekezdésben leírt kockázatbecslés részeként a könyvvizsgálónak meg kell határoznia, hogy megítélése szerint az azonosított kockázatok bármelyike jelentős kockázat-e. Ezen megítélés gyakorlásakor a könyvvizsgálónak ki kell zárnia a kockázathoz kapcsolódó azonosított kontrollok hatásait.
315.28	Az arra vonatkozó megítélés gyakorlásakor, hogy mely kockázatok jelentős kockázatok, a könyvvizsgálónak legalább a következőket kell mérlegelnie: (a) azt, hogy a kockázat csalási kockázat-e; (b) azt, hogy a kockázat jelentős közelmúltbeli gazdasági, számviteli vagy egyéb fejleményekhez kapcsolódik-e, és ezért külön figyelmet igényel-e; (c) az ügyletek összetettségét; (d) azt, hogy a kockázat magában foglal-e kapcsolt felekkel folytatott jelentős ügyleteket; (e) a szubjektivitás mértékét a kockázathoz kapcsolódó pénzügyi információ értékelésében, különösen azokban az értékelésekben, amelyek széles körű értékelési bizonytalansággal járnak, valamint (f) azt, hogy a kockázat foglal-e magában olyan jelentős ügyleteket, amelyek kívül esnek a gazdálkodó egység szokásos üzletmenetén, vagy amelyek más okból szokatlannak tűnnek. (Hiv.: A141–A145 bekezdések.)
315.29	Ha a könyvvizsgáló megállapította, hogy jelentős kockázat áll fenn, akkor a könyvvizsgálónak meg kell ismernie a gazdálkodó egységnek az adott kockázat szempontjából releváns kontrolljait, beleértve a kontrolltevékenységeket is. (Hiv.: A137–A139. bekezdések)
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)
550.18	A 315. témaszámú 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 kívüli eső azonosított jelentős ügyleteket, mint amelyek jelentős kockázatok eredményeznek.
550.19	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.)

10.1 Áttekintés

Az üzleti és csalási kockázatok azonosítása és felmérése után lehet mérlegelni, hogy léteznek-e jelentős kockázatok. Jelentős kockázat az, amikor a lényeges hibás állítás becsült kockázata olyan magas, hogy az a könyvvizsgáló megítélése szerint különleges könyvvizsgálati figyelmet igényel.

A jelentős kockázatokat azelőtt kell felbecsülni, mielőtt az enyhítésükre szolgáló kontrollokat figyelembe vennénk. A jelentős kockázat az eredendő kockázaton alapul (a kapcsolódó belső kontroll figyelembe vétele előtt) és nem a kombinált kockázaton (amely mind az eredendő, mind a kontrollkockázatot figyelembe veszi). Például egy nagy gyémántkészlettel rendelkező vállalatnál magas a lopásból származó eredendő kockázat. A vezetés válaszképpen biztonságos telephelyet tart fenn. A lényeges hibás állítás kombinált kockázata ezért minimális. Viszont mivel a veszteség kockázata (a belső kontroll figyelembe vétele előtt) nagyon valószínű és a mértéke lényeges hatást gyakorolna a pénzügyi kimutatásokra, a kockázatot „jelentősnek” kell nyilvánítani.

MEGFONTOLANDÓ KÉRDÉSEK

A jelentős kockázatok létezésének felmérésekor nehézséget okozhat, hogy ne vegyük figyelembe a releváns belső kontroll enyhítő hatását. Ez különösen olyankor igaz, amikor a kontrollt végrehajtó személyt a könyvvizsgáló jól ismeri és nagy valószínűséggel kiválóan ért ahhoz, amit csinál.

Szükség van arra, hogy az eredendő kockázatot elkülönítsük a meglévő kontrolloktól. Nem valószínű, hogy egy felnőtt nagyon kockázatosnak ítélné az átkelést a forgalmas utcán. Ez azért van, mert feltételezzük, hogy a felnőttek a biztonságos átkeléshez használják a szemüket, fülüket, valamint korábbi tapasztalataikat (az úton történő átkeléssel kapcsolatban).

Az ilyenfajta kockázatbecslés azonban az átkeléssel kapcsolatos eredendő kockázatot számos kontrolltevékenységgel kombinálja (a szem, fül és a korábbi tapasztalat használatával). Annak megítéléséhez, hogy az úton történő átkelés jelentős kockázat-e (a kontrollok előtt), a személynek be kellene kötni a szemét, fül dugót kellene adni és utána kellene megkérni, hogy menjen át az úton.

10.2 Példák

Jelentős kockázatokra példákat láthatunk az alábbi ábrában.

10.2-1. ábra

Források	Példák
Magas kockázattal járó tevékenységek	Ide az olyan működési területek vagy események tartoznak, ahol könnyen megtörténhet egy lényeges hibás állítás. Például egy ékszerésznél tárolt magas értékű gyémántkészlet vagy aranyrúd, vagy egy új/ komplex számviteli rendszer bevezetése.
Nagy volumenű, nem rutinszerű tranzakciók (méret vagy jelleg szerint)	<p>Az azonosított jelentős, kapcsolt felekkel végrehajtott, a gazdálkodó egység szokásos üzletmenetén kívül eső tranzakciókat úgy kell kezelni, hogy jelentős kockázatot idézhetnek elő.</p> <p>Ide tartoznak a ritka és nagy tranzakciók. Például:</p> <ul style="list-style-type: none"> • szokatlan mennyiségű rutintranzakció egy kapcsolt féllel; • nagyobb eladási vagy beszerzési szerződés; • nagyobb eszközök vagy üzletrészek vétele vagy eladása; és • az üzlet harmadik félnek történő eladása. <p>Rutin, nem komplex ügyletekből, amelyek rendszeres feldolgozást igényelnek, kevésbé valószínű, hogy jelentős kockázat származna.</p>
Megítélést vagy a vezetés részéről beavatkozást igénylő kérdések	<p>Ide tartoznak:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a vezetés által a nagyobb becslések kidolgozásához használt feltételezések és számítások; • komplex számítások vagy számviteli elvek; • a bevétel megjelenítése (jelentős kockázatnak számít), amely értelmezésbeli különbségektől függhet; • nagy mennyiségű kézi adatgyűjtés és feldolgozás; valamint • ha vezetői beavatkozás szükséges az ügylet számviteli kezelésének meghatározására.
A pénzügyi kimutatásokban szereplő közzétételek	<p>Ide tartoznak <u>a közzétételek mennyiségi vagy minőségi szempontjai, mint például:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • <u>új vagy felülvizsgált közzétételekre van szükség a gazdálkodó egység környezetében, pénzügyi körülményeiben vagy tevékenységeiben történt olyan változások következtében, mint például jelentős üzleti kombináció vagy a pénzügyek átszervezése.</u> • <u>a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelv gazdálkodó egységet jelentősen érintő változásai.</u> • <u>a nyugdíjjal és egyéb nyugdíjazási juttatásokkal kapcsolatos közzétételek.</u> • <u>jelentős vezetői feltételezések a becslések készítésekor.</u> • <u>egy eszköz jelentős értékvesztéséhez vezető tényezők.</u>

A csalás lehetősége

Az a kockázat, hogy egy (előre megfontolt és szándékosan titkolt) csalásból eredő lényeges hibás állítást nem sikerül feltárni, magasabb, mint annak a kockázata, hogy egy hibából eredő kockázatot nem tárunk fel.

Annak értékelésekor, hogy az azonosított csalási kockázati tényezők eredményezhetnek-e jelentős kockázatot, valamint a munkacsoport megbeszélésein azonosított lehetséges forgatókönyvek és tervek kapcsán (lásd a 2. kötet 7. fejezetét) a következőket kell megfontolni:

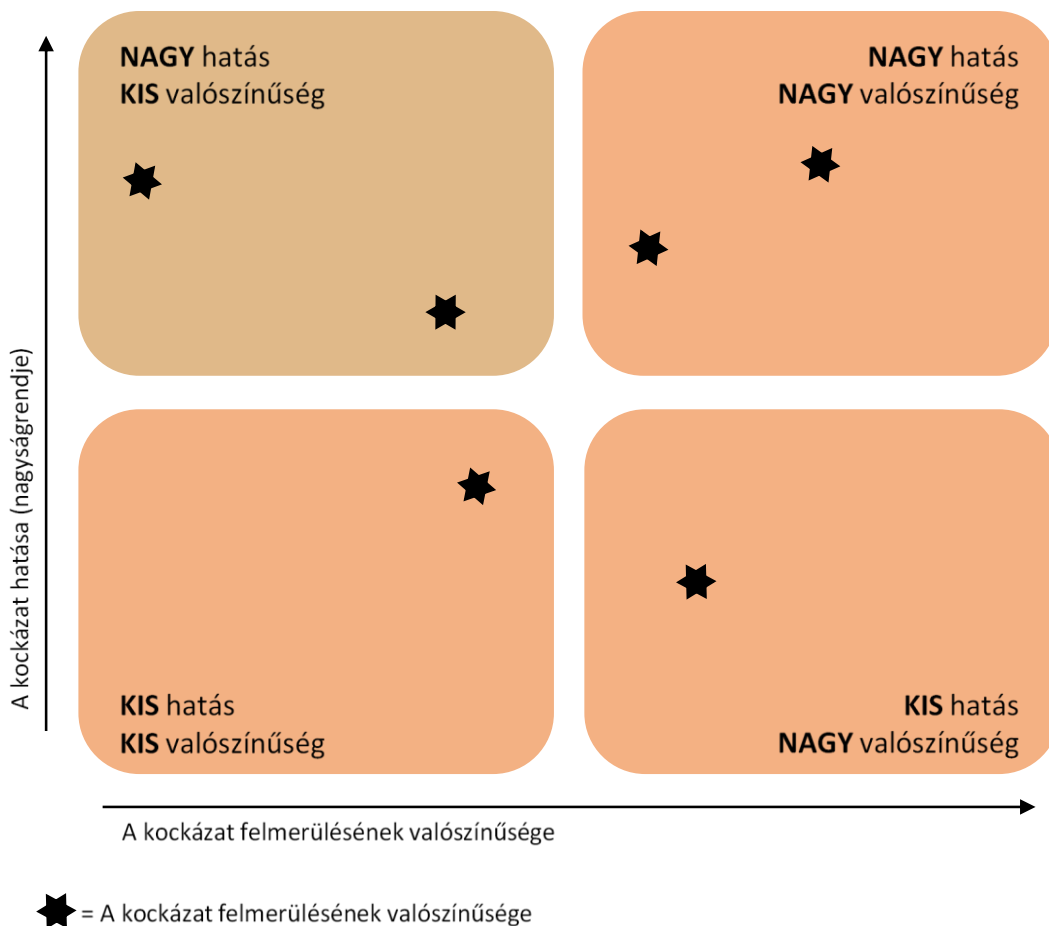
- a lehetséges elkövető ügyességét;
- a manipulált konkrét összegek relatív mértékét;
- azt, hogy a vezetés vagy az alkalmazott hatalmi szintje elég-e ahhoz, hogy:
 - közvetlenül vagy közvetetten manipulálni tudja a számviteli nyilvántartásokat, és
 - felülírja a kontrolleljáráásokat;
- a manipuláció gyakoriságát és terjedelmét;
- az összejátszás lehetséges mértékét;
- a könyvvizsgálónak tett szándékosan félrevezető nyilatkozatokat; valamint
- a korábbi könyvvizsgálati tapasztalatot vagy más személyek által kifejezett fenntartásokat.

Jelentős csalási kockázat azonosítása a szerzett új információk eredményeképpen a könyvvizsgálat bármelyik szakaszában előfordulhat.

10.3 Jelentős kockázat azonosítása

Amennyiben a lényeges hibás állítás kockázatának azonosítása és becslése már megtörtént, már csak az eredmény áttekintése van hátra, majd azoknak a kockázatoknak a kiválasztása (szakmai megítélés alapján), amelyek valóban jelentősek. Például amennyiben a kockázatbecslést az alábbiakban szemléltetett módszer szerint táblázatba foglalnánk (a csillagok a felmért kockázatokot jelentik), a beárnyékolt területre eső két kockázatot (nagy horderő és nagy valószínűség) vennék először figyelembe jelentős kockázatként.

10.3-1. ábra



Annak mérlegelésekor, hogy fennáll-e jelentős kockázat, a könyvvizsgáló az alább bemutatott kérdéseket veszi figyelembe.

Megfontolások	
Tényezők, amelyek lehetséges „jelentős kockázatokat” jelezhetnek	Csalási kockázat.
	Olyan kockázatok, amelyek jelentős közelmúltbeli gazdasági, számviteli vagy egyéb fejleményekhez kapcsolódnak és ezért külön figyelmet igényelnek.
	A tranzakciók összetettsége.
	A kapcsolt felekkel folytatott jelentős ügyletek.
	A szubjektivitás mértéke az adott kockázathoz kapcsolódó pénzügyi információ értékelésében, különösen, ha az széleskörű mérési bizonytalansággal jár.
	Jelentős ügyletek, amelyek kívül esnek a gazdálkodó egység szokásos üzletmenetén, vagy amelyek más okból szokatlanok tűnnek.

Kisebbségi gazdálkodó egységek esetén a jelentős kockázatok gyakran az alábbi ábrában foglalt kérdésekhez kapcsolódnak.

Téma/ Információ	Jellemzők
Jelentős nem rutin tranzakciók	<ul style="list-style-type: none"> • Nagy eredendő kockázat (valószínűség és hatás). • Olyan ügyletek, amelyek ritkán fordulnak elő és nem igényelnek rendszeres feldolgozást. • Szokatlan méretű vagy jellegű ügyletek (például egy másik gazdálkodó egység felvásárlása). • A vezetés beavatkozását igénylik: <ul style="list-style-type: none"> – a számviteli kezelés meghatározása céljából, és – adatgyűjtés és feldolgozás céljából. • Komplex kalkulációkat és számviteli elveket igényelnek. • Az ügyletek jellege megnehezíti a gazdálkodó egység számára, hogy hatékony belső kontrollt vezessen be a kockázatok kezelésére.
Jelentős megítélendő kérdések	<ul style="list-style-type: none"> • Nagy eredendő kockázat. • Jelentős mérési bizonytalanság (például a számviteli becslések kialakítása terén). • Az alkalmazott számviteli elvek többféle módon értelmezhetőek (például a számviteli becslések elkészítése vagy a bevétel megjelenítésének alkalmazása szempontjából). • A szükséges vezetői megítélés szubjektív, komplex lehet, vagy jövőbeli események hatásának feltételezését igényli (például a valós érték megítélése vagy a gyorsan elévülő készlet értékelése és egyebek).
Jelentős tranzakciós kockázatok	<ul style="list-style-type: none"> • Lehet nagyobb üzleti folyamatokhoz kapcsolódó kisszámú tranzakciós kockázat (mint például az eladás folyamata során kiszállított, de nem számlázott áruk), amely lényeges hibás állítást okozhat a pénzügyi kimutatásokban, ha azt nem sikerül enyhíteni. Ha ezek a kockázatok különös könyvvizsgálati figyelmet igényelnek, jelentős kockázatnak fognak számítani. Ha nem lennének olyan belső kontrollok, amelyek enyhítenék ezeket a kockázatokat, ezeket is jelenteni kellene a vezetés felé, mint jelentős hiányosságot.
Csalás	<ul style="list-style-type: none"> • Az árbevétel megjelenítése. Ez jelentős kockázatnak számít. • Vezetés általi felülírás vagy elfogultság a becsléseknél, stb. • Nagy tranzakciók kapcsolt felekkel az eladások vagy beszerzések növelése érdekében. • Összejátszás a beszállítókkal vagy ügyfelekkel az ár vagy az ajánlattétel manipulálásával. • Nem rögzített vagy fiktív tranzakciók.

10.4 Jelentős kockázatokra adott válasz

Amikor egy kockázatot „jelentősnek” sorol be, a könyvvizsgálónak az alábbiakban bemutatottak szerint kell reagálnia:

10.4-1. ábra

Könyvvizsgálat	Leírás
<p>Értékelje a belső kontroll megtervezését és alkalmazását minden egyes jelentős kockázatra vonatkozóan</p>	<p>Tervezett és vezetett be a vezetés belső kontrollt, amely enyhíti a jelentős kockázatokat? Vegye figyelembe a közvetlen kontrollok meglétét, mint például a kontrolltevékenységeket, és a közvetett (átfogó) kontrollokat, amelyek a kontrollkörnyezet részeként fordulhatnak elő a kockázatbecslésben, az informatikai rendszerekben és a figyelemmel kísérés elemeiben. Ez az információ segíthet az azonosított kockázatokra adott hatékony könyvvizsgálati válasz kidolgozásában.</p> <p>Amikor jelentős, nem rutinszerű vagy megítélésen alapuló kérdések nem tartoznak a rutin belső kontroll alá (például egy egyszeri vagy évente ismétlődő esemény), a könyvvizsgálónak vizsgálnia kell, hogy a vezetés tudatában van-e a kockázatoknak és hogy helyes-e az ezekre adott válasza. Például ha a gazdálkodó egység megvásárolta egy másik üzlet eszközeit, a gazdálkodó egység válasza a következőkből állhat:</p> <ul style="list-style-type: none"> • független értékelő alkalmazásából a megvásárolt eszközökhöz; • megfelelő számviteli elvek alkalmazásából; valamint • a tranzakció megfelelő közzétételéből a pénzügyi kimutatásokban. <p>Ha a könyvvizsgáló azt állapítja meg, hogy a vezetés nem reagált megfelelően (belső kontroll bevezetésével a jelentős kockázatok esetén), olyankor jelentős hiányosságnak kell fennállnia a gazdálkodó egység belső kontrollja terén, amelyről (a lehető leghamarabb) értesíteni kell az irányítással megbízott személyeket.</p>
<p>Tervezze meg a könyvvizsgálati választ az azonosított jelentős kockázatokra</p>	<p>Egyedileg kezelik a tervezett további könyvvizsgálati eljárások a jelentős kockázatot? Ezeket az eljárásokat azzal a céllal kell kidolgozni, hogy általuk nagymértékben megbízható könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzünk, és tartalmazhatnak kontrollok tesztelését és alapvető vizsgálati eljárásokat.</p> <p>Sok esetben a könyvvizsgálati eljárások egyszerűen kiterjesztenek olyan eljárásokat, amelyeket egyébként is végre kellett volna hajtani. Például, ha a jelentős kockázat a vezetés lehetséges elfogultságával kapcsolatos, mint például a becslés elkészítése, a kiterjesztett alapvető vizsgálati eljárás a következőket tartalmazza:</p> <ul style="list-style-type: none"> • az alkalmazott feltételezések érvényességének felmérését; • a használt információ forrásának és megbízhatóságának azonosítását (mind külső, mind belső információ esetén); • annak mérlegelését, hogy nincs-e elfogultság az előző időszak becsléseiben a valós tényekhez viszonyítva; valamint • a becslés kiszámításakor használt módszerek átvizsgálását (beleértve az elektronikus adatbázisok formuláit).

<p>Kommunikáljon az irányítással megbízott személyekkel</p>	<p>A jelentős kockázatok kommunikálása hozzásegíti az irányítással megbízott személyeket ahhoz, hogy megértsék ezeket a kérdéseket, valamint azt is, hogy miért igényelnek különös könyvvizsgálati figyelmet. Segíthet ez az irányítással megbízott személyeknek abban is, hogy teljesítsék a pénzügyi beszámolási folyamat felügyeletével kapcsolatos felelősségüket. Kommunikált kérdések lehetnek az alábbiak:</p> <ul style="list-style-type: none"> • hogyan tervezi a könyvvizsgáló kezelni a csalásból vagy hibából eredő lényeges hibás állítás jelentős kockázatait. • milyen tervek készültek a magasabbra becsült kockázatú lényeges hibás állítások kezelésére. • amennyiben a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard alkalmazandó, a könyvvizsgáló előzetes álláspontja azokra a kérdésekre vonatkozóan, amelyek jelentős könyvvizsgálati figyelmet igénylő területek lehetnek a könyvvizsgálat során, és ezért kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések lehetnek. • tervezett megközelítésmód a következő területeken bekövetkezett jelentős változások egyes állításokra és közzétételekre tett hatásának kezelésére: <ul style="list-style-type: none"> ○ a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvben, vagy ○ a gazdálkodó egység környezetében, pénzügyi helyzetében vagy tevékenységeiben.
--	--

Könyvvizsgálat	Leírás
<p>Az alapvető elemző eljárások önmagukban nem elegendőek</p>	<p>Az alapvető elemző eljárások használata önmagában nem számít megfelelő válasznak egy jelentős kockázat kezelésére. Amikor a jelentős kockázat megközelítése csak alapvető vizsgálati eljárásokból áll, a könyvvizsgálati eljárások a következőkből állnak:</p> <ul style="list-style-type: none"> • kizárólag adatok teszteléséből; vagy • adatok tesztelésének és alapvető elemző eljárásoknak a kombinációjából.

Megjegyzés: Amikor a jelentős kockázat enyhítésére szolgáló kontrollként a működési hatékonyság tesztelését tervezi, a könyvvizsgáló a belső kontroll működési hatékonyságával kapcsolatban nem támaszkodhat a korábbi könyvvizsgálatokból származó bizonyítékra.

10.5 Jelentős kockázatok dokumentálása

A jelentős kockázatok azonosítását és a tervezett könyvvizsgálati választ dokumentálni kell. Ha minden kockázatot egy helyen dokumentálunk, a jelentős kockázatok dokumentációja lehet, hogy egyszerűen csak a már dokumentált információ kiterjesztése lesz.

A könyvvizsgálat dokumentációja magában foglalja az irányítással megbízott személyek felé kommunikált jelentős kockázatokat:

- amikor írásban történik ezeknek a kérdéseknek a kommunikációja, a könyvvizsgáló megtart egy példányt a kommunikációból.
- amennyiben szóban történik a kommunikáció, feljegyzést kell készíteni az aktába, amely bemutatja a megtárgyalt kérdéseket, és hogy mikor és kivel kommunikálták ezeket.

Megjegyzés: A bevétel megjelenítése jelentős kockázatnak számít

Ha a könyvvizsgáló azt a következtetést vonja le, hogy a bevétel megjelenítése nem jelentős a csalás miatti lényeges hibás állítás kockázata szempontjából, e következtetés okait bele kell tenni a könyvvizsgálati dokumentációba.

10.6 Esettanulmányok – Jelentős kockázatok

Az esettanulmányok részleteiről a 2. kötet 2. fejezetében – Bevezetés az esettanulmányokhoz – lehet többet olvasni.

A jelentős kockázatokat a kockázati tényezők és becslések listába szedésével lehet azonosítani. A 2. kötet 8. és 9. fejezetében az esettanulmányok tárgyalásánál találhatóak űrlapok. Az űrlapot fel lehet használni a jelentős kockázatok egyenkénti összevetéséhez a vonatkozó részletes könyvvizsgálati tervvel.

Minden azonosított jelentős kockázat esetén dokumentálni kell a vezetés válaszlépését és megfelelő, a konkrét kockázatra reagáló könyvvizsgálati eljárást kell kidolgozni.

A esettanulmány – Dephta Furniture Rt.

(kivonat)

Jelentős kockázat	A vezetés válaszlépése	A könyvvizsgálat válaszlépése	Munkanyag Hivatkozás
Veszélyben vannak a banki finanszírozás feltételei.	Cash flow-előrejelzés elkészítése és figyelemmel kísérése. Finanszírozási összegek és feltételek újratárgyalása.	Nézze meg a vállalat növekedési tervét és hogy az előre jelzett cash flow reális-e. Vizsgálja át és hasonlítsa össze a konkrét eredményeket a cash flow-előrejelzéssel. Vizsgálja meg, hogy a követelések és készletek (a hitelek biztosítéka) értékelése megfelelő-e. Vizsgálja át a vállalat banknak benyújtott refinanszírozási beadványát. Vizsgálja át a bank választ/ a levelezést.	(nincs csatolva)
Előfordulhat a pénzügyi kimutatás manipulálása a banki feltételek veszélyeztetésének elkerülése érdekében.	Nincs válasz. A vezetés egyáltalán nem látja ezt a kockázatot.	Alaposan vizsgálja át a cash flow előrejelzésnél használt feltételezéseket, és hogy milyen alapon készülnek a tényleges cash flow kimutatások. Vizsgálja meg, hogy a követelések és készletek értékelésének alapja megfelelő-e és helyes-e. Alaposan tesztelje az eladás meglétét és pontosságát, mivel a vállalat nyomás alatt áll, hogy a kihívást jelentő gazdasági helyzet ellenére megtartsa és növelje az eladás szintjét.	
A bevételek következtlen megjelenítése (feltételezett csalási kockázat).	Az 500 euró fölötti adásvételi szerződéseket az értékesítési vezető átnézi.	A nagyobb szerződések (és a kisebb szerződések egy kiválasztott mintája) átvizsgálása és megbeszélése az értékesítési vezetővel, hogy meggyőződjön róla, hogy az adott időszaki bevétel megfelelően van-e megjelenítve.	
Jogosulatlan naplótételek.	A vezetés beleegyezett, hogy olyan szabályozást vezet be, amely megköveteli minden naplótétel jóváhagyását, de ezt még nem valósították meg.	Azonosítson és vizsgáljon át minden 1 500 euró fölötti naplótételt, az időszak vége előtti és utáni hónapban pedig minden tételt.	
A kapcsolt felekkel folytatott ügyletek jelentős növekedése.	Az irányelv az, hogy minden kapcsolt félre vonatkozó tranzakciót azonosítani kell, mint olyan tranzakciót, és a szokásos üzleti feltételekkel kell végrehajtani. Ide tartoznak a vállalkozásnak a vezetés vagy dolgozók részére személyes használatba adott eszközei vagy szolgáltatásai.	Interjúk és szemrevételezés segítségével vizsgálja meg, hogy az alkalmazottak ismerik-e ezt az iránymutatást. Törekedjen arra, hogy minden kapcsolt fél részvételével végrehajtott tranzakció azonosítva legyen és hogy a tranzakciók, az eladási feltételek, az ügyletek jellege és a dátumok valóban megfelelőek legyenek.	

Minden általunk azonosított jelentős kockázatról egy 20x2. december 5-én keltezett levélben értesítettük az irányítással megbízott személyeket. Ez a levél 300-2. szám alatt megtalálható az aktában.

Készítette: FJ

Dátum: 20X2. december 9.

Ellenőrizte: LF

Dátum: 20X3. január 5.

B esettanulmány – Kumar és tsa.

Feljegyzés az aktába: Kumar és tsa.

Jelentős kockázatok azonosítása

A következő jelentős kockázatot képviselő területeket azonosítjuk, beleértve a vezetés és a könyvvizsgálat válaszlépését.

Gazdasági visszaesés

A vállalat nem szenvedte meg túlzottan a gazdasági visszaesést. Rajnak azonban időnként felül kellene vizsgálnia a banki feltételek kalkulációit, de az audit alatt álló tárgyidőszakban nem fordított erre figyelmet. Újrakalkuláljuk az összes mutatót, hogy megállapíthassuk, mennyire teljesültek a feltételek. Emellett további könyvvizsgálati eljárásokat fogunk végrehajtani azokon a könyvvizsgálati területeken, amelyek alapul szolgálnak a kalkulációhoz. A kockázat a pénzügyi kimutatások manipulálásának lehetősége miatt annál magasabb, minél közelebb áll a vállalat a feltételek megsértéséhez.

Az adó minimalizálása

Nincsenek olyan vezetési kontrollok, amelyek konkrétan ezzel a kérdéssel foglalkoznának. Erre a kockázatra válaszképpen a vezetés becsléseit és a naplótételeket gondosan át kell vizsgálni.

Jogosulatlan naplótételek

Raj felelős minden naplótétel jóváhagyásáért, de mostanában ez nem történt következetesen. Azonosítani és vizsgálni fogunk minden 500 euró fölötti naplótételt, az időszak vége előtti és utáni hónapban pedig minden tételt.

Kapcsolt vállalkozásokkal folytatott ügyletek

A vállalat irányelve az, hogy minden kapcsolt félre vonatkozó tranzakciót azonosítani kell, és ezeket a szokásos üzleti feltételekkel kell végrehajtani. Interjú és szemrevételezés segítségével meg fogjuk vizsgálni, hogy Raj és Ruby mennyire érti ezt az iránymutatást. Ellenőrizni fogjuk, hogy minden kapcsolt fél részvételével végrehajtott tranzakció esetén valóban megfelelőek-e az eladási feltételek, az ügyletek jellege és a dátumok. A könyvvizsgálat során figyelni fogunk a normál üzletmeneten kívüli tranzakciókra és arra, hogy minden kapcsolt féllel folytatott tranzakció valóban azonosítva legyen.

Az árbevétel megjelenítése

Az árbevétel megjelenítésével kapcsolatos iránymutatások elég egyértelműek és a Kumar eladásai nagyrészt a Dephta Furniture Rt. részére történnek. Az elhatárolásokra és a kapcsolt felekkel végrehajtott tranzakciókra vonatkozó könyvvizsgálati munka kitért a bevétel nem megfelelő megjelenítésével kapcsolatos csalási lehetőségekre.

Kommunikáció

20X2. december 7-én megtárgyaltuk a vezetéssel (akik egyben az irányítással megbízott személyek is) a fent bemutatott jelentős kockázatokat és a tervezett könyvvizsgálati válaszokat. A vezetésnek nem voltak kérdései.

Készítette:FJ

Dátum: 20X2. december 9.

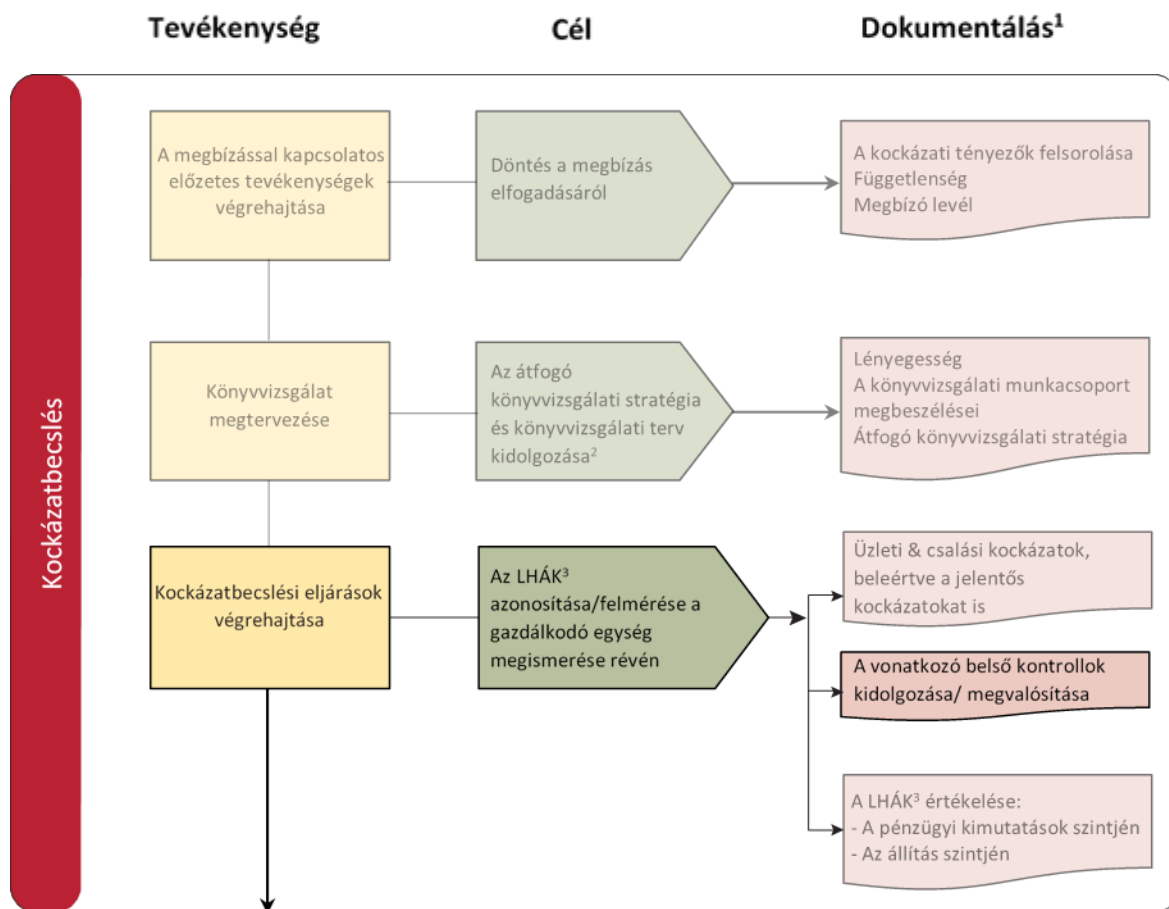
Ellenőrizte: LF

Dátum: 20X3. január 5.

11. A belső kontroll megismerése

A fejezet tartalma	Vonatkozó nemzetközi könyvvizsgálati standardok
<p>Útmutató azokról a lépésekről, amelyek a könyvvizsgálat szempontjából releváns belső kontroll megismeréséhez szükségesek:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a kontroll megtervezésének és bevezetésének értékelése; és • két lehetséges megközelítésmódot alkalmazó dokumentáció. 	<p>315. témaszámú (felülvizsgált)</p>

11.0-1. 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 kockázatai.

Bekezdés száma	Kivonatok a nemzetközi könyvvizsgálati standardok vonatkozó részeiből
315.4	<p>A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában a következő kifejezéseknek az alábbi jelentésük van:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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. (b) Üzleti kockázat – olyan kockázat, amely olyan jelentős feltételekből, eseményekből, körülményekből, intézkedésekből vagy intézkedések hiányából származik, amelyek kedvezőtlenül befolyásolhatják a gazdálkodó egységnek a céljai elérésére és stratégiai megvalósítására való képességét, vagy olyan kockázat, amely a nem megfelelő cél- és stratégia-meghatározásokból származik. (c) Belső kontroll – az irányítással megbízottak, a vezetés és egyéb munkatársak által abból a célból kialakított, bevezetett és fenntartott folyamat, hogy megfelelő 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	<p>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. bekezdések)</p>
315.14	<p>A könyvvizsgálónak a 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. bekezdések)
315.15	<p>A könyvvizsgálónak meg kell ismernie, hogy a gazdálkodó egység rendelkezik-e folyamattal:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) a pénzügyi beszámolás céljai szempontjából releváns üzleti kockázatok azonosítására; (b) a kockázatok jelentőségének becslésére; (c) az előfordulásuk valószínűségének felmérésére; és (d) az ezen kockázatok kezelését célzó intézkedésekkel kapcsolatos döntéshozatalra. (Hiv.: A88. bekezdés)

<p>315.18</p>	<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> <ul style="list-style-type: none"> (a) a pénzügyi kimutatások szempontjából jelentős ügyletcsoporthoz a gazdálkodó egység tevékenységeiben; (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; (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. (d) az információs rendszer hogyan rögzíti azokat az ügyletektől eltérő eseményeket és körülményeket, amelyek a pénzügyi kimutatások szempontjából jelentősek. (e) a gazdálkodó pénzügyi kimutatásainak elkészítésénél alkalmazott pénzügyi beszámolási folyamat, beleértve a jelentős számviteli becsléseket és közzétételeket; továbbá (f) A naplótételekre vonatkozó ellenőrzések, beleértve azokat a nem standard naplótételeket is, amelyeket az egyszeri, szokatlan ügyletek vagy helyesbítések rögzítésére alkalmaznak. (Hiv.: A93–A94. bekezdések) <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>
---------------	--

Bekezdés száma	Kivonatok a nemzetközi könyvvizsgálati standardok vonatkozó részeiből
315.19	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. bekezdések) (a) a vezetés és az irányítással megbízott személyek közötti kommunikációt, valamint (b) a külső, például a szabályozó szervekkel folytatott kommunikációt.
315.20	A könyvvizsgálónak meg kell ismernie a könyvvizsgálat 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 könyvvizsgálati eljárásokat. A könyvvizsgálat 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. bekezdések)
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. bekezdések)
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)

11.1 Áttekintés

Ez a fejezet a könyvvizsgálat szempontjából releváns belső kontroll megértéséhez szükséges munka hatókörével foglalkozik. Az 1. kötet 5. fejezete a belső kontroll jellegét tárgyalja és részletes leírást ad a belső kontroll öt fő komponenséről. A 2. kötet 12. fejezete egy négylépcsős megközelítésmódot mutat be a belső kontroll értékeléséhez.

A belső kontroll azokat a folyamatokat, iránymutatásokat és eljárásokat jelenti, amelyeket a vezetés a pénzügyi beszámolás megbízhatóságának, valamint a pénzügyi kimutatások vonatkozó számviteli keretrendszerrel összhangban történő elkészítésének biztosítására hoz létre. A belső kontroll a következő kérdésekkel foglalkozik:

Kontrollkörnyezet

Ide tartozik a vezetés elkötelezettsége a tisztesség és általában a belső kontroll, a kulcsfontosságú alkalmazottak hozzáértése, szakmai fejlődése és megtartása, valamint a vállalat irányítására létrehozott tevékenységek iránt, beleértve azokat, amelyeket az irányítással megbízott személyek hoztak létre.

Kockázatbecslés

Ide tartoznak a vezetés (és az irányítással megbízott személyek) által azonosított és kezelt olyan üzleti és csalási kockázatok, amelyek befolyásolhatják a pénzügyi beszámolási célok elérését.

Informatikai rendszerek és kommunikáció

Ide tartozik a gazdálkodó egység működésében jelentős ügyletcsoporthoz azonosítása, a számviteli nyilvántartásokban rögzített és feldolgozott információ (beleértve a főkönyvön és analitikán kívülről szerzett információt is), a vezetés és a kívülállók számára készített pénzügyi beszámolók és pénzügyi

kimutatások feletti kontrolltevékenységek, valamint a technológia feletti kontrolltevékenységek, mint például a számviteli programok, az adattárolás és az adatbiztonság működése.

Kontrolltevékenységek

Ide tartoznak azok a kontrolltevékenységek, amelyeket a vezetés a tranzakciók megfelelő rögzítése és jóváhagyása, valamint az eszközök biztonsága érdekében létrehozott.

A könyvvizsgálat szempontjából releváns kontrolltevékenységek magukban foglalhatják azokat a vezetés által létrehozott kontrollokat, amelyek a közzétételeknek a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek nem megfelelő elkészítésével kapcsolatos lényeges hibás állítás kockázatát kezelik. Az ilyen kontrolltevékenységek a pénzügyi kimutatásokban lévő, a főkönyvön és analitikán kívülről szerzett információra is vonatkozhatnak.

A könyvvizsgálat szempontjából releváns kontrolltevékenységek azok:

- amelyeket az előírások szerint olyanoknak kell kezelni, mert jelentős kockázatokkal kapcsolatos tevékenységek;
- amelyek olyan kockázatokra vonatkoznak, amelyeknél az alapvető vizsgálati eljárások önmagukban nem nyújtanak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot; vagy
- amelyeket a könyvvizsgáló a megítélése szerint relevánsnak tart.

Figyelemmel kísérés

Ide tartoznak a vezetés által végzett folyamatos és/vagy egyedi értékelések, hogy meggyőződjön a belső kontroll komponenseinek meglétéről és működéséről. Ide tartozik az eredmények értékelése és az azonosított kontrollhiányosságok időben történő helyreállítására irányuló akcióterv.

A könyvvizsgálónak minden könyvvizsgálati megbízás során meg kell ismernie a belső kontroll fent említett összetevőit (ahol ilyenek léteznek). Ez mindenféle méretű gazdálkodó egység esetén érvényes. Ez segíti a könyvvizsgálót annak megállapításában, hogy van-e más, az esetleges kontrollhiányosságokból származó kockázat, amit figyelembe kell venni. Ezek megismerésére akkor is szükség van, ha a könyvvizsgáló a könyvvizsgálatot az alapvető vizsgálatok szempontjából közelíti meg.

Megjegyzés: Nem minden kontrolltevékenység releváns a könyvvizsgálat szempontjából. A könyvvizsgáló csak azoknak a kontrolloknak az értékelésével foglalkozik, amelyek a (csalásból vagy hibából eredő) lényeges hibás állítás kockázatának enyhítésére irányulnak a pénzügyi kimutatásokban. A nem releváns kontrolltevékenységeket teljes mértékben ki lehet vonni a könyvvizsgálat hatóköréből.

11.2 Kockázat és kontroll

A kockázat és a kontroll közötti kapcsolatot a következők szerint lehet szemléltetni.

11.2-1. ábra

Az eredendő kockázat sáv azokat az üzleti és csalási kockázati tényezőket tartalmazza, amelyek lényeges hibás állítást eredményezhetnek a pénzügyi kimutatásokban (a belső kontroll figyelembe vétele előtt). A kontrollkockázat sáv a vezetés által az eredendő kockázat enyhítésére létrehozott kontrolleljáráásokat tartalmazza. Azt a mértéket, amennyivel a kontrollkockázat sáv nem teljesen enyhíti az eredendő kockázatokat, gyakran a vezetés maradék kockázatának nevezzük.



Az eredendő üzleti és csalási kockázatokat a kockázat azonosításának és becslésének szakaszában kell azonosítani. A vezetés olyan belső kontrollok és eljárások létrehozásával és bevezetésével enyhíti a kockázatokat, amelyek elfogadhatóan alacsony szintre csökkentik azokat. A belső kontrollok létrehozása és bevezetése után fennmaradó kockázatmennyiség a lényeges hibás állítás kockázata (amit néha maradék kockázatnak is nevezünk).

Ideális esetben a vezetés elegendő kontrollt hoz létre ahhoz, hogy a maradék kockázatot elfogadhatóan alacsony szintre csökkentse mind a belső vezetés, mind a külső könyvvizsgálat szempontjából. A gyakorlatban néhány vezető jól viseli a kockázatokat (azaz kevesebb kontrollt hoz létre, amely magasabb maradék kockázattal jár), míg más vezetők (gyakran az állami szektorban) inkább konzervatívak és olyan kontrollokat hoznak létre, amelyek a kockázatot gyakorlatilag eltüntetik.

MEGFONTOLANDÓ KÉRDÉSEK

A kontroll egyedüli célja, hogy enyhítse a kockázatot. Enyhíteni való kockázat nélkül nyilvánvaló, hogy a kontroll nem releváns. Ezért léteznie kell egy kockázatnak, mielőtt a vezetés kontrollja azt enyhíthetné. Egyes könyvvizsgálók azonban ezt figyelmen kívül hagyják. Mielőtt időt szakítanának arra, hogy azonosítsák, hogy valójában milyen kockázatok enyhítésére van szükség, a meglévő rendszerek és kontrollok dokumentálásával kezdik a belső kontrollok értékelését. Ez a hozzáállás sok felesleges munkát eredményezhet olyan eljárások és kontrollok dokumentálásával, amelyekről később kiderül, hogy teljesen lényegtelenek a könyvvizsgálat célja szempontjából.

11.3 Átfogó és egyedi belső kontrollok

A belső kontrollok általánosan feloszthatók átfogó kontrollokra, amelyek a pénzügyi kimutatások szintjén meglévő átfogó kockázatokat kezelik, és egyedi (tranzakciós) kontrollokra, amelyek az állítások szintjén meglévő konkrét kockázatokat kezelik. A különbséget e kontrollok között alább szemléltetjük.

11.3-1. ábra



11.3-2. ábra

Leírás	
Átfogó kontrollok	<p>Az átfogó kontrollok az irányítással és a vállalatvezetéssel foglalkoznak és céljuk az általános kontrollkörnyezet vagy „általános etikai fegyelem” megteremtése. Jellemző kontroll eljárások közé tartozik az emberi erőforrás, a csalás kezelése, a kockázatbecslés (vezetés általi felülírás), az általános informatikai vezetés, a pénzügyi információk elkészítése (beleértve a pénzügyi kimutatásokat és az alátámasztó becsléseket és hasonlókat), valamint a működés folyamatos figyelemmel kísérése. A kisebb gazdálkodási egységek esetén ezek a kontrollok főként a vezetés tisztességhez és kontrollhoz való hozzáállására vonatkoznak.</p> <p>A belső kontroll átfogó elemeinek alapos ismerete fontos alapját képezi a pénzügyi beszámolás felett a tranzakció (üzleti folyamatok) szintjén meglévő releváns kontrollok felmérésének. Ha például az adatépség területén nem megfelelő a kontroll, ez minden, a rendszerből kimutatott információ megbízhatóságára hatással van, például az eladásokra, beszerzésekre és a bérszámfejtésre.</p>

Leírás	
Az állítások szintje – egyedi (tranzakciós szintű) kontrollok	<p>A tranzakciós (üzleti folyamatok feletti) kontrollok egyedi eljárások/ kontrollok, amelyeket azért hoztak létre, hogy biztosítsák, hogy:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a tranzakciók megfelelően legyenek rögzítve a pénzügyi kimutatások elkészítéséhez; • a számviteli nyilvántartások megfelelő részletességűek legyenek ahhoz, hogy valósan tükrözzék az összes tranzakciót és a birtokolt eszközöket; • a bevételek és kiadások kizárólag a vezetés jóváhagyása alapján történjenek; valamint • az eszközök jogosulatlan beszerzése, használata vagy elidegenítése időben megelőzhető vagy feltárható legyen. <p>A tranzakciós kontroll eljárásai közé tartoznak rutinügyletek (mint például bevételek, beszerzések és bérszámfejtés) és nem rutinügyletek (mint például berendezések vásárlása vagy egy új üzletág elkezdésének költségei).</p>

11.4 A belső kontroll öt komponense

A gazdálkodó egységnél fennálló különféle belső kontrollokat öt kulcsfontosságú komponensre oszthatjuk, amit alább szemléltetünk.

A könyvvizsgálónak mindegyik komponenssel úgy kell foglalkoznia, mint:

- a (pénzügyi beszámolás feletti) belső kontroll megismerésének részével; valamint
- olyan információval, amelyet figyelembe kell venni abból a szempontból, hogyan befolyásolják a belső kontroll egyes elemei a könyvvizsgálatot.

Az alábbi 11.4-1. számú ábra bemutatja a belső kontroll öt komponensét, amelyeket a vezetés a lényeges hibás állítás kockázatának csökkentésére használhat a pénzügyi kimutatásokban. A kör a gazdálkodó egység pénzügyi beszámolási céljának elérését segítő különféle komponensek folyamatos jellegét jeleníti meg.

11.4-1. ábra



Alább szemléltetjük az öt komponens kölcsönhatásait az átfogó kontrollok és az egyedi tranzakciós (üzleti folyamatok feletti) kontrollok között.

11.4-2. ábra



Az átfogó kontrollok együttesen megfelelő alapot biztosítanak a belső kontroll összes többi komponensének, mert a nem megfelelő átfogó kontrollok még a legjobb üzleti folyamatkontrollt is hatástalanná tehetik. Lehet például, hogy egy gazdálkodó egységnek hatékony beszerzési rendszere van, de ha a könyvelő/számviteli vezető nem elég hozzáértő (azaz nem megfelelő a kontrollkörnyezet), hibák széles skálája fordulhat elő és ez valószínűleg lényeges hibás állítást eredményez a pénzügyi kimutatásokban. A vezetés általi felülírás és a nem megfelelő „általános etikai fegyelem” (amely elsősorban a pénzügyi kimutatás szintjén fordul elő) általános motívum a rossz vállalati magatartás esetén.

MEGFONTOLANDÓ KÉRDÉSEK

A gazdálkodó egység méretétől és összetettségétől függően változik, hogyan tervezi meg és valósítja meg a belső kontrollt. Kisebb gazdálkodó egységeknél előfordul, hogy a tulajdonos-ügyvezető a belső kontroll több komponensét is érintő funkciókat hajt végre.

115 Belső kontroll a kisebb gazdálkodó egységeknél

A kisebb gazdálkodó egységeknél gyakran kevés alkalmazott van, amely korlátot szab annak, hogy:

- milyen mértékben megvalósítható a feladatok elkülönítése; valamint
- milyen mértékben elérhető a megfelelő papíralapú dokumentáció.

A belső kontroll az ilyen gazdálkodó egységeknél gyakran a kontrollkörnyezetből ered (a vezetés elkötelezettsége az erkölcsi értékek és a hozzáértés mellett, valamint hozzáállása a kontrollhoz és a vele járó napi tevékenységekhez) és nem a tranzakciók fölötti egyedi kontrollokból. A kontrollkörnyezet értékelése teljesen különbözik a hagyományos kontrolltevékenységektől, mivel ebben az esetben a vezetés magatartását, hozzáállását, hozzáértését és tevékenységét is értékelni kell.

Ezt az értékelést gyakran egy feljegyzéssel vagy egy kérdőívvel dokumentáljuk.

Egy motivált tulajdonos-ügyvezető jelenléte gyakran a belső kontroll erősségét és egyben a kontroll gyengeségét is jelzi. A kontroll erőssége, hogy a személy (feltételezve a hozzáértését) ismeri a működés minden részét, és nagyon valószínűtlen, hogy nem venne észre egy lényeges hibás állítást. A kontroll gyengesége, hogy alkalmat nyújt ennek a személynek arra, hogy a saját hasznára felülírja a belső kontrollt.

MEGFONTOLANDÓ KÉRDÉSEK

Azonosítsa az átfogó kontrollokat

Kisebb gazdálkodó egységek könyvvizsgálata során fennáll a kísértés, hogy azt feltételezzük, hogy nincs belső kontroll és ezért nem is érdemes azt megismerni. Egy működését folytatni kívánó gazdálkodó egység azonban biztosan rendelkezik a belső kontroll bizonyos formájával. Például melyik vezetőt nem érdekli, hogy a készpénzbevételek megérkeztek-e a bankba, illetve hogy a kiszállított árukat kiszámlázták-e?

Gondolja át, hogyan lehetne bizonyítani az átfogó kontrollok meglétét

Amikor a tulajdonos-ügyvezető vagy annak megfelelő személy jóváhagyja az ügyleteket és gondosan áttekinti a pénzügyi eredményeket, ennek a kontrollnak az a hatása, hogy megelőzi vagy feltárja az állítások szintjén előforduló hibás állításokat. Amennyiben erre a kontrollra támaszkodva az egyéb alapvető vizsgálati eljárások szükségessége csökken, mérlegelni kell, hogy ezeket a kontrollokat lehet-e bizonyítani, például a jelentésben lévő aláírással vagy egy felülvizsgálatot vagy jóváhagyást jelző egyeztetéssel. Ezt a bizonyítékot lehet azután felhasználni a kontroll működési hatékonyságának teszteléséhez.

116 A belső kontroll hiánya

Csaknem minden gazdálkodó egységnél van valamilyen belső kontroll, mint például a tulajdonos-ügyvezető hozzáértése (kontrollkörnyezet). Lehet informális és egyszerű, de mégis belső kontrollról van szó. Az olyan gazdálkodó egység, amely nem enyhíti az előtte álló főbb kockázatok egyikét sem (olyan kontrollkomponenseken keresztül, mint a kontrollkörnyezet, a kockázatbecslés, az informatikai rendszerek, a kontrolltevékenységek vagy a figyelemmel kísérés), nem valószínű, hogy hosszú ideig a felszínen marad.

Amikor nincs túl sok azonosítható kontrolltevékenység, a könyvvizsgáló mérlegeli, hogy:

- lehetséges-e a releváns állításokat további, elsősorban alapvető könyvvizsgálati eljárások végrehajtásával ellenőrizni; vagy
- a kontrolltevékenységek vagy a kontroll más komponenseinek hiánya (amely ritkán fordul elő) nem teszi-e lehetetlenné az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzését.

Egyéb kérdések, amelyek megkérdőjelezik, hogy a könyvvizsgálatot érdemes-e lefolytatni, többek között:

- aggályok a vezetés tisztessége, nem etikus magatartása vagy a belső kontrollhoz való nem megfelelő hozzáállása iránt. A kontrollkörnyezet hiányosságai gyakran aláássák azokat a kontrollokat is, amelyek más kontrollkomponensek formájában léteznek. A vezetés hamis nyilatkozatainak és a csalásnak a kockázatát is növelik; valamint
- aggályok a gazdálkodó egység nyilvántartásainak az állapota és megbízhatósága miatt, amelyek valószínűtlenné teszik, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték áll majd rendelkezésre egy nem minősített vélemény alátámasztására.

Amennyiben ezek vagy más aggályok állnak fenn, a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell, hogy szükség van-e a könyvvizsgálói jelentés minősítésére vagy arra, hogy visszalépjen a megbízástól.

Ha a visszalépést választja, a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell a szakmai vagy jogi felelősségeit, beleértve, hogy követelmény-e, hogy jelentést készítsen a könyvvizsgálati megbízást adó személyeknek és a szabályozó hatóságoknak. A könyvvizsgáló a visszalépést és annak okait a vezetés megfelelő szintjével és az irányítással megbízott személyekkel is megbeszéli.

11.7 **Kontrollok a csalás megelőzésére (csalás elleni kontrollok)**

Kis gazdálkodó egységeknél a vezetés általi felülírást gyakran enyhíti vagy lelassítja a főbb belső iránymutatások és eljárások létrehozása és dokumentálása. Például egy olyan írásbeli iránymutatás, amely úgy szól, hogy minden nem rutinszerű naplótétel esetén jóváhagyás szükséges, felhatalmazza a könyvelőt, hogy a vezetőt megkérje, hogy hagyja jóvá a tervezett naplótételt. Nem előzi meg a vezetés általi felülírás megtörténtét, de elriasztásként szolgál. Ha nincsenek érvényben csalás elleni belső iránymutatások és eljárások, a könyvvizsgáló a vezetés általi felülírás kockázatát további könyvvizsgálati eljárások segítségével kezeli.

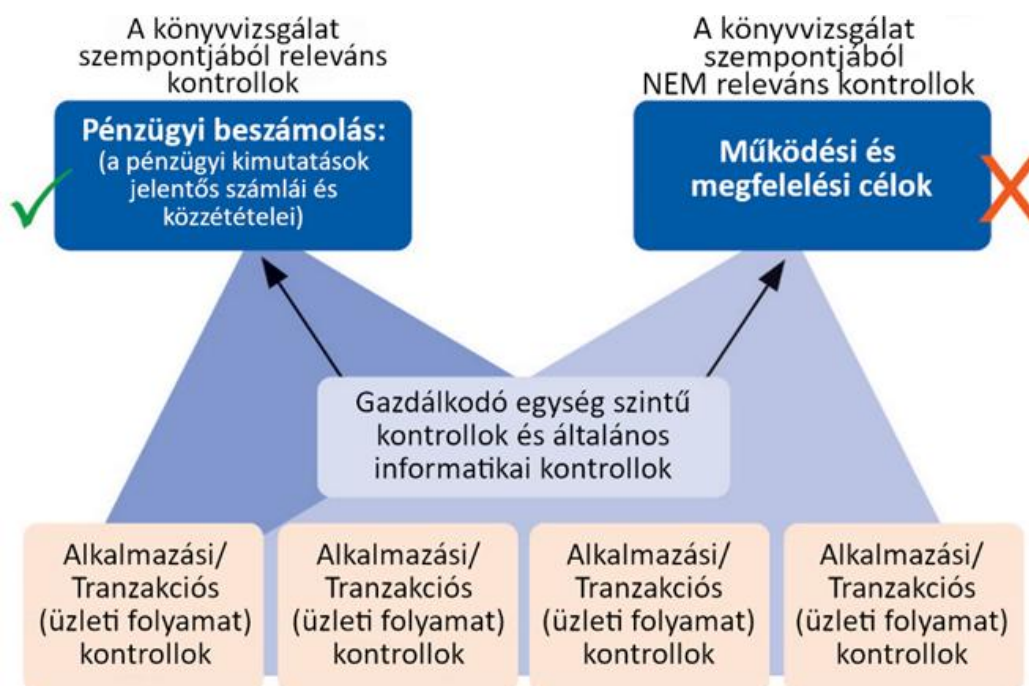
Megjegyzés: A könyvvizsgálatnak nem kell foglalkoznia a könyvvizsgálat szempontjából nem releváns szabályozásoknak történő megfelelésre vonatkozó kontrollokkal (amikor a nem megfelelés nem okoz lényeges hibás állítást a pénzügyi kimutatásokban).

11.8 **A könyvvizsgálat szempontjából releváns belső kontrollok (a megismerés hatóköre)**

Nem minden kontroll releváns a könyvvizsgálat szempontjából. A könyvvizsgáló csak azoknak a kontrolloknak a megismerésével és értékelésével foglalkozik, amelyek a (csalásból vagy hibából eredő) lényeges hibás állítás kockázatának enyhítésére irányulnak a pénzügyi kimutatásokban. Ez azt jelenti, hogy bizonyos típusú kontrollokat teljesen ki lehet vonni a könyvvizsgálat hatóköréből, ahogy a következő ábrában szemléltetjük. Azokról a kontrollokról van szó, amelyek:

- nem tényezői a pénzügyi beszámolásnak (mint például a működési kontrollok és olyan kontrollok, amelyek a szabályoknak történő megfeleléssel foglalkoznak); valamint
- még ha nem is léteznének, az nem valószínű, hogy a pénzügyi kimutatásokban lényeges hibás állítást okozna.

11.8-1. ábra



Bizonyos esetekben lehet átfedés a pénzügyi kontrollok és a működésre és szabályok betartására vonatkozó kontrollok között. Ilyenek például azok a kontrollok, amelyek a könyvvizsgáló által értékelt vagy a további könyvvizsgálati eljárásokkal kapcsolatban felhasznált adatokra vonatkoznak, mint például:

- az elemző eljárásokhoz szükséges adatok (pl. termelési statisztikák);
- olyan kontrollok, amelyek feltárják a jogszabályoknak és szabályozásoknak történő meg nem felelést;
- a pénzügyi beszámolóval kapcsolatos eszközök védelmének kontrolljai; valamint
- olyan információk teljessége és pontossága fölötti kontroll, amelyek a főbb teljesítménymutatók számításának alapjául szolgálhatnak.

A könyvvizsgálat számára mindenkor releváns kontrollok közé tartoznak azok, amelyek a következő kockázatokat enyhítik.

11.8-2. ábra

Leírás	
Jelentős kockázatokat	A jelentős kockázatok a lényeges hibás állítás olyan azonosított és felmért kockázatait, amelyek a könyvvizsgáló megítélése szerint különleges könyvvizsgálati megfontolást igényelnek.
Olyan kockázatokat, amelyeket alapvető vizsgálati eljárásokkal nem lehet könnyen kezelni	Ezek a lényeges hibás állítás olyan azonosított és felmért kockázatait, amelyek esetében az alapvető vizsgálati eljárások önmagukban nem nyújtanának elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot.
A lényeges hibás állítás egyéb kockázatait	Ezek a lényeges hibás állítás olyan azonosított és felmért kockázatait, amelyek a könyvvizsgáló megítélése szerint elvileg lényeges hibás állításokat okozhatnak.

A következők befolyásolják a könyvvizsgáló megítélését arról, hogy egy bizonyos kontroll releváns-e a könyvvizsgálat szempontjából:

- a belső kontroll más komponenseiben már azonosított kontrollok jelenlétének/ hiányának ismerete. Amennyiben egy bizonyos kockázattal már foglalkoztunk (mint például a kontrollkörnyezet, az informatikai rendszer, stb.), nincs szükség további esetleg létező kontrollok azonosítására;
- többszörös kontrolltevékenységek megléte, amelyek ugyanazt a célt érik el. Nem szükséges megismerni minden egyes ilyen célú kontrolltevékenységet;
- hogy szükség van-e bizonyos kulcsfontosságú kontrollok működési hatékonyságának tesztelésére. Ha például nem lehet praktikus módon tesztelni az eladások teljességét (pl. alapvető vizsgálati eljárások végrehajtásával), a kontrollok működési hatékonyságának tesztelésére lesz szükség; valamint
- az a hatás, amelyet a kontrollok működési hatékonyságának tesztelése gyakorolna az alapvető tesztelés szükséges mértékére (azaz csökkentené).

Szakmai megítélés szükséges annak meghatározására, hogy egy belső kontroll (önmagában vagy másokkal kombinálva) valóban releváns-e.

MEGFONTOLANDÓ KÉRDÉSEK

Fentről lefelé és kockázati alapú megközelítésmód

A könyvvizsgálónak fentről lefelé történő megközelítésmód szükséges a belső kontroll megismeréséhez. Az első lépés a releváns átfogó és tranzakciós kockázatok azonosítása, majd annak megállapítása, hogy a vezetés válasza megfelelő-e.

Az átfogó kontrollok szilárd ismerete fontos alapját képezi a pénzügyi beszámolás feletti releváns kontrollok felmérésének a tranzakciók (üzleti folyamatok) szintjén. Ha például az adatépség területén nem megfelelő a kontroll, ez minden rendszerből kimutatott információ (például eladások, beszerzések, bérszámfejtés) megbízhatóságára hatással van.

Példa

A belső kontroll fentről lefelé és kockázati alapú megismerése a következőket foglalja magában:

- a vonatkozó üzleti folyamatok azonosítását (beleértve a számvitelt) minden egyes jelentős számlaegyenleg esetén;
- annak megállapítását minden azonosított folyamat esetén, hogy előfordulhat-e a pénzügyi kimutatásokban lényeges hibás állítás, illetve hogy más olyan tényezők léteznek-e, amelyek ezt a folyamatot relevánssá teszik; valamint
- a nem releváns folyamatoknak és kontrolloknak a kivonását a könyvvizsgálat hatóköréből.

Például egy kekszgyárnál a következő folyamatok növelhetik a bevétel összegét:

- a megrendelésekhez használt legfontosabb rendszer minden telefonon kapott megrendelés részleteit és előrehaladását rögzíti. Ez az eladások 70%-át teszi ki.
- „hátsó ablakos eladásnak” nevezzük, amikor a vevők törött kekszet vásárolnak a termelőüzem hátsó részén lévő kis üzletben. Ezek az eladások 2%-át teszik ki.
- internetes vásárlás esetén a megrendelések online érkeznek és a fizetés hitelkártyával történik; ezek az eladások 28%-át teszik ki.
- a számviteli rendszer mindenféle eladás részleteit rögzíti.

Ebben a helyzetben a hátsó ablakos eladás nem valószínű, hogy lényeges hibás állítást okozhat a pénzügyi kimutatásokban és ezért valószínűleg ki kell vonni azokat a könyvvizsgálat hatóköréből. Mielőtt azonban ezt a döntést meghozná, körültekintésre vallana, ha:

- érdeklődne arról, hogy a hátsó ablakos eladás felett van-e kontroll, hogy meggyőződhessen róla, hogy ezek az eladások rögzítve vannak-e és nem törnek-e össze szándékosan kekszet azért, hogy azután alacsonyabb áron eladhassák őket kapcsolt feleknek; vagy
- elemző vizsgálatot hajtana végre az eladások megoszlásáról, hogy meggyőződjön arról, hogy a hátsó ablakos eladás nem tér-e el a várt 2%-os szinttől.

11.9 Esettanulmányok – A releváns kontrollok azonosítása

Az esettanulmányok részleteiről a 2. kötet 2. fejezetében — Bevezetés az esettanulmányokhoz — lehet többet olvasni.

Vegye figyelembe, hogy a következő lépést gyakran a tervezési folyamat részeként hajtjuk végre.

Mivel nem minden üzleti folyamat és kontroll releváns a könyvvizsgálat szempontjából, fontos megérteni, hogy a pénzügyi kimutatások mely területeinek és mely kontrolloknak lehet lényeges hatása a pénzügyi kimutatásokra.

Annak meghatározásához, hogy a pénzügyi kimutatások mely területei és kapcsolódó üzleti folyamatai tartoznak a hatókörbe, az átfogó lényegességet használjuk útmutatónak, hogy azonosítani tudjuk:

- hogy a pénzügyi kimutatások mely területei lényegesek vagy lehetnek lényegesek; valamint
- hogy mely átfogó kontrollok és üzleti folyamatok relevánsak.

A lényegtelen egyenlegeket, tranzakciókat, üzleti folyamatokat és kontrollokat, ahol nem valószínű lényeges hibás állítások létrejötte, ki lehet vonni a könyvvizsgálat további hatóköréből. Mielőtt azonban egy területet kivonnánk a hatókörből, mérlegelni kell:

- a lényegtelen hibás állítások esetleges felhalmozódását, amely összesítve lényeges hibás állítássá adódhat össze; valamint
- hogy a pénzügyi kimutatásnak az adott területe esetleg csalás vagy hiba következtében van-e alulbecsülve.

A esettanulmány – Dephta Furniture Rt.

A kockázatot csökkentő folyamatok azonosítása	
Átfogó kockázatok	Éves üzleti tervezési ciklus, vezetés/tulajdonos havi ülései a pénzügyi információk áttekintésével, viselkedési kódex az alkalmazottak részére, informatikai költségvetés, a vezetés részvétele a napi működésben, emberi erőforrással kapcsolatos belső iránymutatások, valamint általános informatikai kontrollok
Készpénz és készpénz-helyettesítők	Követelések, nyugtaadási folyamat, rövidtávú (30-tól 60 napig) banki letétek, banki egyeztetések és készpénzkezelés
Vevőkkel szembeni és egyéb követelések	Árbevétel, követelések, bevételi bizonylatok, lejárt számlakövetelések értékelése, eszközeladás
Készletek	Beszerzések, kötelezettségek, kifizetési folyamat, készletgazdálkodás, leltározás, elavult készletek értékelése
Ingatlanok, gépek és berendezések	Beszerzések, kötelezettségek, kifizetési folyamat, amortizáció kiszámítása, eszközök aktiválása, eszközeladások
Banki eladósodottság	Követelések, nyugtaadási folyamat, banki egyeztetés és készpénzkezelés
Szállítók és egyéb kötelezettségek	Beszerzések, kötelezettségek, bérszámfejtés, kifizetés folyamata, eszközök aktiválása
Fizetendő jövedelemadó	Jövedelemadó céltartaléka
Kamattal terhelt kölcsön	Finanszírozási költségek, banki egyeztetés folyamata
Tőke és tartalékok	Tőkekibocsátás/visszavétel, osztalékok
Árbevétel	Árbevétel, követelések, bevételi bizonylatok (beleértve a selejtek készpénzes eladását, az internetes eladást, katalógusból történő eladást és az állandó megrendeléseket)
Eladott áruk bekerülési értéke	Beszerzések, kötelezettségek, bérszámfejtés, kifizetés folyamata, készletnyilvántartás módosítása
Forgalmazási költségek	Beszerzések, kötelezettségek, bérszámfejtés, kifizetések.
Adminisztratív költségek	Beszerzések, kötelezettségek, bérszámfejtés, kifizetések
Értékcsökkenési leírás	Az értékcsökkenés és az amortizáció kiszámítása
Finanszírozási költség	Finanszírozási költségek, banki egyeztetés folyamata
Nyereségadó	Nyereségadó céltartaléka

Készítette: FJ

Dátum: 20X3. február 18.

Ellenőrizte: LF

Dátum: 20X3. március 5.

B esettanulmány – Kumar és tsa.

Feljegyzés az aktába: A pénzügyi kimutatások lényeges területeinek és eljárásainak felmérése

Átfogó kontrollok (a pénzügyi kimutatás szintjén), beleértve az általános informatikai kontrollokat

- Raj mindig elkészíti az éves költségvetést a bank részére.
- Raj negyedévente kommunikál a bank vezetőjével, amikor a pénzügyi kimutatásokat a banknak megküldi.
- Raj általában Surajjal és Jawaddal tekinti át ezeket a dokumentumokat, mivel a Dephta részvényes, de azért is, mert Raj nagyra értékeli a véleményüket és Jawad számviteli és pénzügyi tudását.

Nincs hivatalos informatikai rendszer vagy folyamat. Raj szükség alapján dönti el, hogy melyik szoftvert vagy hardvert kell lecserélni. Bár Raj ellenőrzi, hogy Ruby hetente elkészíti-e az adatok biztonsági mentését, nincsen katasztrófa-elhárítási terv vagy dokumentált informatikai folyamat.

A pénzügyi kimutatások lényeges területei

A készpénz és készpénz-helyettesítők kivételével, amelyek értéke úgy tűnik, hogy időszakról időszakra ingadozik, a pénzügyi kimutatások minden területe lényeges és a hatókörbe tartozik. Ezért a következő üzleti folyamatokat kell megvizsgálni a könyvvizsgálat részeként:

Üzleti folyamatok	A pénzügyi kimutatások lényeges érintett területei
Követelések/ bevételek	Árbevétel, kereskedelmi követelések és egyéb készpénz vagy készpénz-helyettesítők
A lejárt számlakövetelések értékelése	Vevőkkel szembeni követelések és rossz kintlévőségek költsége
Az eladás folyamata (készpénzeladás, megrendelések)	Árbevétel
Beszerezések, kötelezettségek, kifizetések	Beszállítók és más kötelezettségek, ingatlanok, gépek és berendezések, készletek, az eredménykimutatás költségkategóriái
Bérszámfejtés	A bérszámfejtés költségei
Fizetendő adó és átutalások	Bevétellel, bérszámfejtéssel és eladással kapcsolatos adók
Készletértékelés és gazdálkodás	Beszerezések és készletek
Bankszámla-egyeztetések	Készpénz és készpénz-helyettesítők, kamattal terhelt kölcsön, kamatköltség
Értékcsökkenés és amortizáció kiszámítása	Ingatlanok, gépek és berendezések, valamint értékcsökkenési/ amortizációs költség

Készítette: FJ

Dátum: 20X3. február 18.

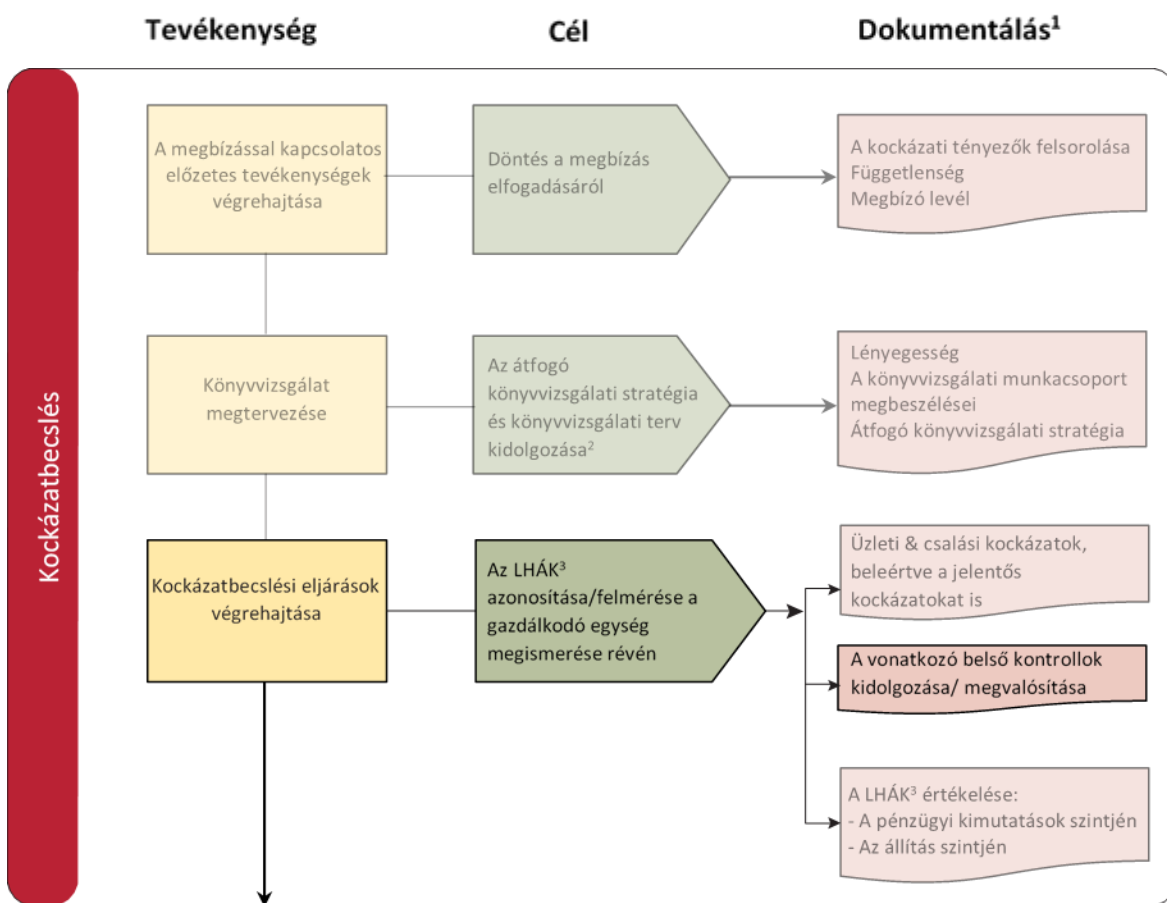
Ellenőrizte: LF

Dátum: 20X3. március 5.

12. A belső kontroll értékelése

A fejezet tartalma	Vonatkozó nemzetközi könyvvizsgálati standardok
Útmutatás a kontroll megtervezése és megvalósítása négy lépcsőjének értékeléséhez, valamint az eredmények dokumentálásához.	315. témaszámú (felülvizsgált)

12.0-1. 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

Bekezdés száma	Kivonatok a nemzetközi könyvvizsgálati standardok vonatkozó részeiből
315.13	A könyvvizsgálat szempontjából releváns kontrollok megismerésekor a könyvvizsgálónak – a gazdálkodó egység munkatársaival készített interjúkon felül végrehajtott eljárások révén – értékelnie kell ezen kontrollok kialakítását, és meg kell állapítania, hogy bevezették-e azokat. (Hiv.: A74–A76. bekezdések)
315.29	Ha a könyvvizsgáló megállapította, hogy jelentős kockázat áll fenn, akkor a könyvvizsgálónak meg kell ismernie a gazdálkodó egységnek az adott kockázat szempontjából releváns kontrolljait, beleértve a kontrolltevékenységeket is. (Hiv.: A146–A148. bekezdések)
315.32	A könyvvizsgálónak bele kell foglalnia a könyvvizsgálati dokumentációba: <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. bekezdések)

12.1 Áttekintés

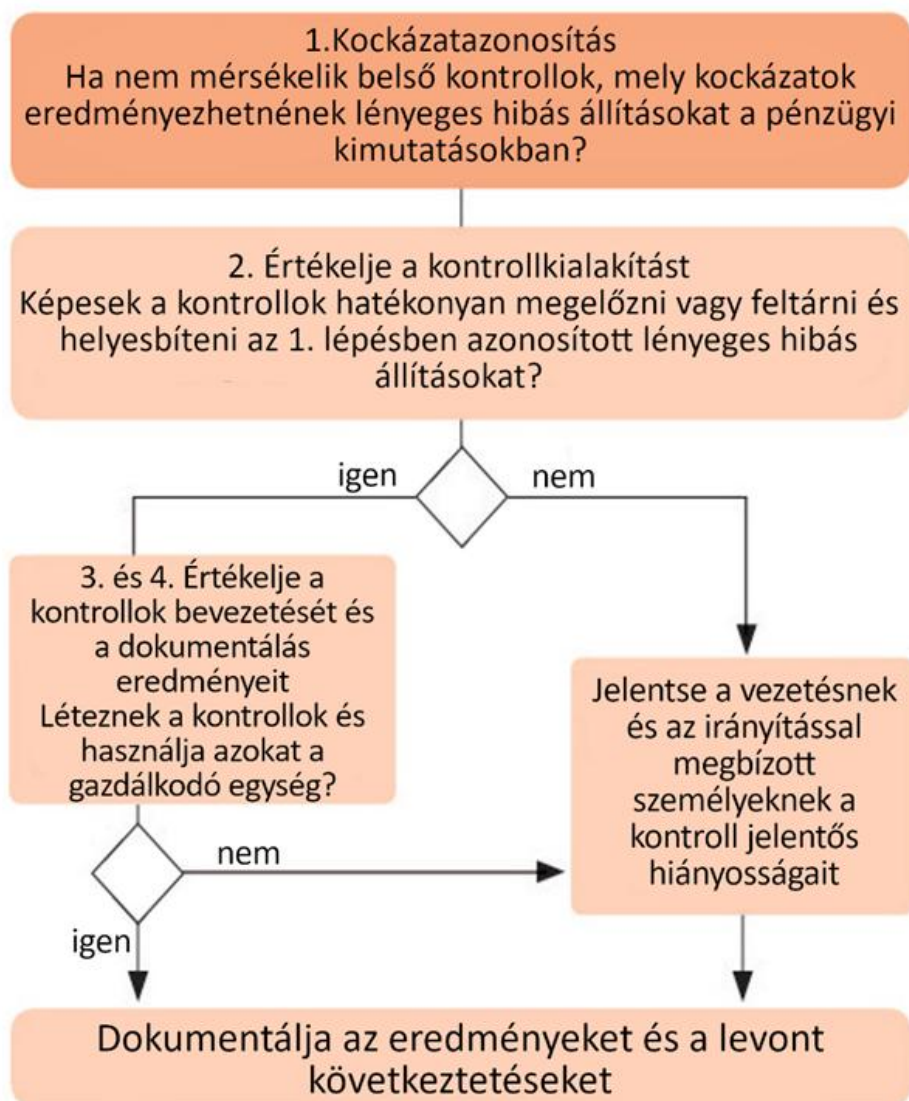
Attól függetlenül, hogy a kontrollok tesztelését végül végrehajtja-e a könyvvizsgálati bizonyíték gyűjtésének céljából, a könyvvizsgálónak minden megbízás alkalmával értékelnie kell a kontroll megtervezését és megvalósítását. Ez négylépcsős folyamatból áll, amelyet a következőképpen lehet összefoglalni.

12.1-1. ábra

Leírás	
1. lépés Milyen kockázatok enyhítésére van szükség?	Azonosítsa a lényeges hibás állítás eredendő kockázatait (üzleti és csalási kockázatok), valamint hogy átfogó kockázatokról van-e szó, amelyek sok állítást érintenek, vagy egyedi kockázatokról van-e szó, amelyek a pénzügyi kimutatások adott területeit vagy adott állítást érintenek.
2. lépés Enyhítik a vezetés által létrehozott kontrollok a kockázatot?	<p>Azonosítsa, hogy milyen üzleti kockázatok léteznek (ha vannak ilyenek).</p> <ul style="list-style-type: none"> • készítsen interjút a gazdálkodó egység alkalmazottaival, hogy azonosítani tudja, hogy melyik kontrollok enyhítik az 1. lépés során azonosított kockázatokat. • tekintse át az eredményeket és becsülje fel, hogy a kontrollok valóban enyhítik-e a kockázatot. • a gazdálkodó egység belső kontrolljában esetleg azonosított jelentős hiányosságokról tájékoztassa a vezetést és az irányítással megbízott személyeket. <p>A nagyobb gazdálkodó egységeknél ennél a lépésnél hivatkozni kell néhány rendszer-dokumentációra vagy készíteni kell ilyent (lásd alább a 3. lépést), hogy bizonyos kontrollok működésének kontextusát megadjuk.</p>
3. lépés Léteznek kontrollok és rendszeresen használják azokat?	<p>Figyelje meg vagy szemrevételezze a releváns belső kontrollok működését, hogy megbizonyosodjon arról, hogy valóban bevezették-e azokat. Vegye figyelembe, hogy a vezetéssel készített interjú nem elegendő annak értékeléséhez, hogy egy releváns kontroll valóban bevezetésre került-e.</p> <p>Ezt a lépést gyakran kombinálni lehet a fenti 2. lépéssel.</p>

Leírás	
4. lépés Dokumentálva van a releváns kontrollok működése?	<p>Ez a lépés az olyan főbb folyamatok egyszerű szöveges leírásából állhat (amelyet a gazdálkodó egység vezetése vagy könyvvizsgálója készít), amely leírja az azonosított releváns belső kontrollok működését.</p> <p>Ennek a dokumentációnak <i>nem</i> kell tartalmaznia:</p> <ul style="list-style-type: none"> • az üzleti folyamatot vagy a papír gazdálkodó egységen belüli vándorlásának részletes leírását; vagy • azokat a belső kontrollokat, amelyek ugyan léteznek, de nem relevánsak a könyvvizsgálat szempontjából.

12.1-2. ábra



Megjegyzés: Attól függetlenül, hogy mennyire jól van egy kontroll megtervezve és megvalósítva, bizonyos eredendő korlátok miatt csak kellő bizonyosságot tud szolgáltatni arról, hogy a gazdálkodó egység elérte-e a pénzügyi beszámolás megbízhatóságával kapcsolatos céljait. Ezeket a korlátokat alább bemutatjuk.

12.1-3. ábra

Leírás	
A belső kontroll korlátai	<ul style="list-style-type: none"> • az emberi megítélés és az egyszerű emberi mulasztás, mint például a hibák és a tévedések. • a belső kontroll kijátszása két vagy több ember összejátszásával. • a belső kontroll vezetés általi, nem helyénvaló felülírása, mint például egy adásvételi szerződés feltételeinek módosítása vagy egy ügyfél hitelkeretének felülírása.

A 2. kötet 11. fejezete foglalkozik a szükséges belső kontroll ismertetésével. Az 1. kötet 5. fejezete a belső kontroll jellegével foglalkozik és részletes leírást ad a belső kontroll öt fő komponenséről.

12.2 1. lépés – Milyen kockázatokat kell csökkenteni?

12.2-1. ábra



Mielőtt a könyvvizsgáló elkezd dokumentálni a meglévő kontrollokat, az első lépés az azonosítás, majd a jelentős és az egyéb jelenlévő kockázati tényezők felmérése. Ezek nélkül a belső kontroll értékelése úgy történik meg, hogy nem értjük milyen kockázatokat kell csökkenteni a belső kontrollnak.

A kockázatok azonosítását a 2. kötet 8. fejezete tárgyalja. A csökkenteni szükséges kockázat lehet átfogó, amely a pénzügyi kimutatás sok területét és állítását érinti, valamint egyedi, amely a pénzügyi kimutatásnak csak bizonyos területeire és állításaira vonatkozik.

A következő ábra néhány tipikus kockázati forrást foglal össze, valamint azokat a kontrollokat, amelyek e kockázatokat enyhíthetik.

12.2-2. ábra

Mi lehet hibás?	Kockázati források	Mérséklő kontrollok
Nem megbízható pénzügyi beszámolók	Külső iparági tényezők A gazdálkodó egység jellege Számviteli politikák Célok és célkitűzések Teljesítménymutatók Csalás	Átfogó kontrollok és eljárások Átfogó informatikai kontrollok Tranzakciós kontrollok
A pénzügyi kimutatások készítéséből eredő hibás állítások	Számviteli becslések Céltartalékok Számviteli politikák Elektronikus táblázatok használata Nem rutin ügyletek Naplótételek, egyeztetések A pénzügyi kimutatásokban lévő közzétételekhez szükséges információk	Átfogó kontrollok Átfogó informatikai kontrollok Tranzakciós kontrollok
Pontatlanul feldolgozott vagy rögzített/közzétett ügyletek	Engedélyezett ügyletek azonosítása/rögzítése Ügyletek besorolása, értékelése, elhatárolása Eszközök védelme	Tranzakciós kontrollok Informatikai alkalmazáskontrollok Bizonyos átfogó kontrollok

Amikor üzleti folyamatonként elkészíti a kockázati tényezők felsorolását, hasznos lehet (de nem kötelező):

- ha kiküszöböl minden olyan kockázati tényezőt, amely valószínűleg nem eredményez lényeges hibás állítást még akkor sem, ha egyáltalán nincs enyhítve. Azok a kontrollok, amelyek ilyen kockázatokkal foglalkoznak, nem relevánsak a könyvvizsgálat szempontjából;
- ha testre szabja a kockázati tényezők leírását, hogy az releváns legyen a konkrét gazdálkodó egység szempontjából;
- ha meggyőződik arról, hogy a releváns állítások figyelmet kapnak; és
ha mérlegeli, hogy van-e további átfogó kockázat (a pénzügyi kimutatás szintjén) és tranzakciós kockázat (az állítások szintjén), amely lényeges hibást állítást eredményezhet, ha nincs enyhítve.

MEGFONTOLANDÓ KÉRDÉSEK

Bizonyos gazdálkodó egységek olyan belső kontroll-keretrendszert alkalmaznak (mint például a Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) által kiadott keretrendszer), amely megadja a belső kontroll céljainak és eljárásainak általános listáját. Amennyiben a könyvvizsgálat során ilyen eszközt használunk, a fentebb bemutatott lépéseket a következők követik:

- vegye ki a listából azokat a kontrollcélakat (vagy kockázati tényezőket), amelyek valószínűleg nem eredményeznének lényeges hibás állítást még akkor sem, ha nem lenne belső kontroll;
- adja hozzá azokat a további kontrollcélakat (kockázati tényezőket), amelyek lényeges hibás állítást eredményezhetnének, ha nem enyhítenék azokat; valamint
- azonosítsa a pénzügyi kimutatások azon területeit és állításait, amelyeket a kockázati tényezők érintenek.

12.3 2. lépés – Csökkentik a vezetés által létrehozott kontrollok a kockázatot?

12.3-1. ábra



Ahhoz, hogy értékeljük, hogy a kontrollt megfelelően megtervezte-e a vezetés, szükséges felmérni, hogy az azonosított kontrollok (önmagukban vagy más kontrollokkal együtt) ténylegesen csökkentik-e az adott kockázati tényezőt. Itt meg kell fontolni, hogy a kontroll(ok) hatékony(ak)-e a következők terén:

- mindenekelőtt a lényeges hibás állítások megtörténtének megelőzésében; vagy
- miután már megtörténtek, a lényeges hibás állítások feltárásában és helyesbítésében.

Javasoljuk, hogy a kontrollfelépítés értékelése az átfogó kontrollokkal kezdődjön. Ezek a kontrollok mindennél fontosabb alapot biztosítanak ahhoz, hogy a tranzakciós (állítások szintjén meglévő) kontrollok megtervezését és működését felmérhessük.

Ezen a ponton néhány könyvvizsgáló (főképpen, ha nagyobb és összetettebb gazdálkodó egységet vizsgál) hasznosnak láthatja, hogy olyan információt szerezzen az üzleti folyamatokról és a tranzakciók menetéről, amelyet lehetőleg a gazdálkodó egység készített. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok azonban ezt konkrétan nem írják elő.

A könyvvizsgálat szempontjából releváns kontrollok azonosítása úgy történhet, hogy megkérdezzük a vezetést, hogy milyen kontrollok léteznek az egyes azonosított kockázatok kezelésére. Nincs olyan követelmény, amely szerint minden létező kontrollt dokumentálni kellene, de a kockázati tényezőkkel kapcsolatos kontrollokat azonosítani és a felépítésüket értékelni kell.

Két általános mód létezik a belső kontrollok összevetésére azokkal a kockázati tényezőkkel (vagy kontrollcélokkal), amelyek enyhítésére tervezve vannak. Ennek az Útmutatónak az alkalmazásában ezeket a megközelítésmódokat a következőképpen nevezzük:

- egy kockázat több kontrollhoz; valamint
- több kockázat több kontrollhoz.

Egy kockázat több kontrollhoz

Ennél a megközelítésmódnál minden egyes kockázati tényezőt önmagában kell figyelembe venni. Minden kontrollt, amely ezt a bizonyos kockázati tényezőt kezeli, azonosítani kell. Ez a megközelítésmód különösen akkor hasznos, amikor az átfogó (a pénzügyi kimutatás szintjén fennálló) kockázati tényezőket vetjük össze a kontrollokkal. Ezt a megközelítésmódot alább szemléltetjük.

12.3-2. ábra

Kockázati/ Kontroll cél	Állítás	Csökkentő kontrollok
1. Kockázati tényező	Teljesség	1. „A” kontrolleljárás 2. „B” kontrolleljárás 3. „C” kontrolleljárás 4. „D” kontrolleljárás
2. Kockázati tényező	Létezés és pontosság	1. „E” kontrolleljárás 2. „F” kontrolleljárás 3. „G” kontrolleljárás 4. „H” kontrolleljárás
3. Kockázati tényező	Pontosság	1. „I” kontrolleljárás 2. „J” kontrolleljárás 3. „K” kontrolleljárás 4. „L” kontrolleljárás
4. Kockázati tényező	Kontroll- tevékenységek	1. „M” kontrolleljárás 2. „N” kontrolleljárás 3. „O” kontrolleljárás 4. „P” kontrolleljárás

Az egy kockázat több kontrollhoz megközelítésmódot gyakran mindenféle kontroll feltérképezéséhez használják, beleértve az átfogó és a tranzakciós kontrollt. Mivel azonban egyetlen tranzakciós kontroll gyakran egynél több kockázatot is kezelni tud (és ezért sokszor ismétlődik ennél a megközelítésmódnál), a több a többhöz mátrix (lásd a 12.3-4. ábrát) a tranzakciós kontrollok esetén gyakran hatékonyabb.

A következő példa szemlélteti, hogyan működik az egy kockázat több kontrollhoz megközelítésmód. A kontrollkörnyezet célja, hogy a vezetésnek az irányítással megbízott személyek felügyeletével közösen meg kelljen teremtenie és fenn kelljen tartania a becsületesség és az etikus magatartás kultúráját. Ez a célkitűzés kockázati tényezőként megfogalmazva azt jelentheti, hogy a vezetés eddig még nem teremtette meg és tartotta fenn a becsületesség és az etikus magatartás kultúráját.

Néhány kontroll, amelyeket a vezetés ennek az átfogó kockázatnak a kezelésére kidolgozhat és bevezethet:

- a vezetés szóval és tettel folyamatosan kimutatja elkötelezettségét a magas erkölcsi színvonal iránt;
- a vezetés eltávolítja vagy csökkenti azokat az ösztönzőket vagy kísértéseket, amelyek az alkalmazottakat becstelen vagy erkölcsstelen tevékenységekre vehetnék rá;
- létezik magatartási vagy ennek megfelelő szabályzat, amely leírja az etikai vagy erkölcsi magatartás elvárt szintjét;
- az alkalmazottak világosan tudják, hogy milyen magatartás elfogadható, milyen nem, és tudják, hogy mit kell tenni, amikor nem megfelelő viselkedéssel állnak szemben; valamint
- az alkalmazottakat minden esetben rendreutasítják, ha nem megfelelően viselkednek.

A könyvvizsgáló először elolvassa a kockázati- vagy kontrollcélokat, majd azonosítja – valószínűleg egy a fentihez hasonló listáról –, hogy milyen kontrollok léteznek (ha vannak ilyenek) a kockázatok enyhítésére. Az ennek eredményeként létrejövő dokumentáció a következőképpen nézhet ki.

Megjegyzés: A kontrollfelépítés oszlop bemutatja azokat a lépéseket, amelyeket a könyvvizsgáló tehet a kontrollfelépítés értékelése céljából.

12.3-3. ábra

A belső kontroll összetevője	Kockázati tényező	Azonosított kontroll	Kontrollfelépítés
Kontrollkörnyezet	Nincs elég hangsúly a becsületen vagy az erkölcsösségen	<i>Az alkalmazottak minden évben magatartási kódexet írnak alá és azt az alkalmazottak fegyelmezésével érvényre juttatják.</i>	<i>Eloolvastuk a kódexet és az valóban hangsúlyozza a becsületesség és az etika szükségességét.</i>
	Előfordulhat, hogy nem hozzáértő alkalmazottakat vesznek fel	<i>Minden alkalmazotti pozícióhoz meghatározott tudás és készségek szükségesek.</i>	<i>Átnéztük a kulcsfontosságú pozíciók munkaköri leírásait, beleértve a számvitelt, és azok megfelelőnek látszanak.</i>
Kockázatbecslés	A vezetés gyakran meglepődik előre látható eseményeken	<i>Az üzleti kockázatok azonosítása és felmérése minden évben az üzleti tervezés részeként.</i>	<i>Átnéztük az üzleti terveket és úgy találtuk, hogy a kockázatokat azonosították, frissítették és felmérték.</i>

A kontrollok azonosítása után a könyvvizsgáló szakmai megítélés segítségével vonja le azt a következtetést, hogy a kontroll felépítése elegendő-e az adott kockázati tényező kezelésére.

Amikor a kontrollkörnyezettel kapcsolatban következtetést von le, a 135 témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 14. bekezdése előírja a könyvvizsgáló számára, hogy értékelje:

- hogy a vezetés az irányítással megbízott személyek felügyelete mellett létrehozta-e és fenntartja-e a becsületesség és etikus viselkedés kultúráját; valamint
- hogy a kontrollkörnyezet elemeinek erősségei együttesen megfelelő alapot nyújtanak-e a belső kontroll egyéb összetevői számára, és hogy ezeket az egyéb összetevőket nem ássák-e alá a kontrollkörnyezet hiányosságai.

Ezt a megszövegezést a könyvvizsgáló átfogó következtetésként használhatja a kontrollkockázat pénzügyi kimutatás szintjén történő értékelése során.

Több kockázat több kontrollhoz

Egyedi és tranzakciós kockázatok esetén a legáltalánosabb megközelítésmód a felépítés értékelésére a kontrolltervezési mátrix használata. Ez a mátrix lehetővé teszi, hogy a könyvvizsgáló ránézésre meg tudja állapítani:

- a több a többhöz kapcsolatokat, amelyek a kockázatok és a kontrollok között léteznek;
- hogy hol erős a belső kontroll;
- hogy hol gyenge a belső kontroll; valamint
- a kulcsfontosságú kontrollokat, amelyek sok kockázatot/ állítást érintenek, és amelyeket működési hatékonyság szempontjából tesztelni lehet.

Egy egyszerű kontrolltervezési mátrix példáját alább szemléltetjük:

12.3-4. ábra

Folyamat = Értékesítés						
Lényeges kockázat tényezők		A	B	C	D	Kulcs- fontosságú kontrollok
	Állítások	Teljesség	Létezés, pontosság, értékelés	Pontosság, értékelés	Teljesség, létezés	
Kontrollok	<i>Belső kontroll összetevői</i>					
1. eljárás	<i>Kontrollkörnyezet</i>	F				
2. eljárás	<i>Informatikai rendszerek</i>		F			
3. eljárás	<i>Kontrolltevékenységek</i>	M	M		M	igen
4. eljárás	<i>Figyelemmel kísérés</i>	F				
5. eljárás	<i>Kontrolltevékenység</i>		M		M	igen
6. eljárás	<i>Kontrolltevékenység</i>					
7. eljárás	<i>Informatikai rendszerek</i>	F	F		F	
Megfelelő a kontroll felépítése? Vagyis csökkentik az azonosított kontrollok a kockázati tényezőket?		igen	igen	nem	igen	

Jelmagyarázat:

M = megelőző kontroll

F = feltárási és helyesbítési kontroll

Megjegyzés: A fenti mátrix a következő információt tartalmazza:

- a kockázati tényezőket, amelyek – ha nem csökkentik őket – lényeges hibás állítást okozhatnak a pénzügyi kimutatásokban;
- az állításokat, amelyekhez a kockázati tényezők tartoznak; valamint
- ahol a belső kontroll eljárásai érintik (kereszteznek) a mátrixon lévő kockázatot, vagy mint hibást állítást megelőző (M) vagy ha már megtörténtek, mint feltárási és helyesbítő (F) kontrollok kerülnek rögzítésre.

A mátrix kiterjeszhető, hogy más információkat is tartalmazzon, például:

- a kontroll működésének gyakoriságát, pl. folyamatos, heti vagy havi;
- azt, hogy a kontroll manuális vagy automatikus; valamint
- a belső kontroll várható megbízhatóságát egy bizonyos időszak alatt. Ide tartozik például a kontrollt végrehajtó személy hozzáértésének (és más funkcióktól való függetlenségének) értékelése, hogy a kontrollt időben hajtják-e végre és az esetleges múltbeli hibák.

MEGFONTOLANDÓ KÉRDÉSEK

Többszörös kontrolleljárások

Figyelembe kell venni, hogy egyetlen kontrolleljárás önállóan nem valószínű, hogy enyhít egy kockázati tényezőt. Az adott kockázati tényező kezeléséhez gyakran csak a belső kontroll többi komponensével ötvözött kontrolltevékenység elegendő.

Kezdjük a kockázatokkal

Kerülje el a kísértést, hogy az ismert kontrollokat listázza, majd összevesse azokat a kockázatokkal. Először a kockázatok jönnek, csak utána az enyhítésükre szolgáló kontrollok. Hatékonyabb, ha először minden kockázatot (vagy kontrollcél) sorra vesz, és csak utána azonosítja a meglévő kontrollokat egy adott kockázat kezelésére. Ha elegendő kontrollt sikerült azonosítani egy adott kockázat kezelésére, nincs értelme több időt tölteni további kontrollok azonosításával.

A kontrollok összevetése a kockázatokkal nemcsak a kontrollfelépítés értékelésében segít, de azoknak a fő kontrolloknak (vagy releváns állításoknak) az azonosításában is, amelyeket esetleg tesztelni lehet. Ez elősegíti azt is, hogy a könyvvizsgáló azonosítani tudjon olyan kontrollhiányosságokat, amelyekhez a következők szükségesek:

- a vezetés és az irányítással megbízott személyek időben történő tájékoztatása a jelentős hiányosságokról ahhoz, hogy megtehessék a helyesbítő lépést; és
- megfelelő könyvvizsgálati válasz kidolgozása.

A kontrollfelépítési mátrix (lásd a 12.3-4. számú ábrát) mind a kontroll erősségeinek, mind a hiányosságainak azonosítására használható. Ezt a folyamatot alább mutatjuk be.

12.3-5. ábra

Azonosítás	Leírás – A kontrollfelépítési mátrix használata
<p>Belső kontroll hiányosságai</p>	<p>Nézze végig mindegyik kockázati oszlopot (a fenti kontrollfelépítési mátrixban), hogy megbizonyosodjon róla, milyen belső kontroll eljárások léteznek a kockázatok enyhítésére. Amennyiben elegendő kontroll létezik, nincsen kontrollhiányosság.</p> <p>Amikor a kockázat enyhítésére kevés belső kontrolleljárás létezik, vagy esetleg egy sem, a belső kontroll jelentős hiányossága állhat fenn. A fenti mátrix C kockázata esetén úgy tűnik, jelentős hiányosság áll fenn. Ebben az esetben a könyvvizsgáló a következőket teszi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • kérdéseket tesz fel esetleg létező más belső kontrolleljárásokkal vagy helyettesítő kontrolleljárásokkal kapcsolatban. Ha nincsenek ilyenek, jelentős hiányosság állhat fenn, amelyről a lehető leghamarabb tájékoztatni kell a vezetést és az irányítással megbízott személyeket, hogy megtehessék a lépéseket a helyesbítésre; valamint • átgondolja, hogy milyen további könyvvizsgálati eljárásokra lehet szükség az azonosított kockázatra történő reagálás céljából. <p>A helyettesítő kontrollok olyan tevékenységek lehetnek, amelyek közvetetten hatnak az adott kockázati tényezőre. A leszállított, de nem kiszámlázott áruk kockázatát például az értékesítési vezető fel tudja tárni, amikor áttekinti a negyedéves eladási eredményeket. Ez a kontroll természetesen önmagában nem elegendő a kockázat enyhítésére.</p>

Azonosítás	Leírás – a kontrollfelépítési mátrix használata
Belső kontroll erősségei	Nézze meg a fenti kontrollfelépítési mátrix sorait és azonosítson olyan belső kontroll eljárásokat, amelyek megelőzhetik vagy feltárhatják és helyesbíthetik a többféle kockázati tényezőtől származó hibás állítást. Figyeljen arra, hogy a fenti mátrix 3. kontroll eljárása három kockázatot és három állítást érint. Ez olyan kontrollra példa (gyakran kulcsfontosságú kontrollnak nevezik), amelynek segítségével, ha megbízhatónak tartják, a működési hatékonyságot lehet tesztelni, főként, ha ennek a tesztelésnek a segítségével más, részletesebb teszteléseket csökkenteni lehet.

12.4 Hogyan azonosítsuk a releváns belső kontrollokat

A kontrollokat általában azokkal a személyekkel történő megbeszéléseken (interjúkon) keresztül azonosítjuk, akik az adott folyamat kockázatának kezeléséért felelősek. Kisebb gazdálkodó egységek esetén ez a személy gyakran a tulajdonos-ügyvezető vagy egy felső vezető lesz. A kontrollok azonosításakor jellemző megközelítésmód lehet a következő.

12.4-1. ábra

Cselekvési terv	Leírás
Azonosítsa az eredendő kockázatokat	Azonosítsa az átfogó (a pénzügyi kimutatás szintjén fennálló) és a tranzakciós (az állítások szintjén fennálló) kockázatokat, amelyeket a belső kontroll segítségével enyhíteni kell a lényeges hibás állítások megelőzése vagy feltárása és helyesbítése céljából.
Kérdezzen az eredendő kockázatok kezelésére kialakított belső kontroll eljárásokról <i>(foglalkozzon minden kockázati tényezővel, egyszerre eggyel)</i>	Kérdezze meg a tulajdonos-ügyvezetőt vagy a felelős személyt, hogy milyen belső kontroll tevékenységek léteznek a gazdálkodó egységnél, egyenként minden egyes kockázati tényező enyhítésére. Dokumentálja a kikérdezett személy szavai alapján azonosított kontrollokat. Amikor (a szakmai megítélés szerint) elég kontrollt azonosított a kockázat hatékony csökkentéséhez, ne kérdezzen több kontrollról. Nincs szükség minden esetleg létező, az adott kockázatot enyhítő kontroll felsorolására, hacsak más célból ezt külön nem kéri.
Dokumentálja az eredményeket	Az azonosított kontrollokat számos módon lehet dokumentálni. Fel lehet azokat sorolni az általuk megcélzott kockázati tényezők szerint, vagy kontrollmátrixon, az összes megcélzott kockázati tényezőkhöz kapcsolva. A lényeg az, hogy biztosítsa, hogy az azonosított kontroll eljárások össze legyenek kapcsolva azokkal a kockázati tényezőkkel, amelyeknek csökkentésére tervezték őket. Ez lehetővé teszi, hogy felbecsülje, hogy az azonosított kontrollok valóban csökkentik-e a kockázatot. Ha a kontrollmátrixot használja: <ul style="list-style-type: none"> • rögzítse az azonosított belső kontroll eljárásokat közvetlenül a mátrixba, és jelezze (ha keresztezik a kockázatot), hogy megelőzik, vagy inkább feltárják és helyesbítik a kockázati tényezőkre vonatkozó potenciális hibás állítást; valamint • mérlegelje, hogy a kontroll hatékonyan enyhítene-e más kockázati tényezőket is. Lehetséges, hogy bizonyos belső kontroll eljárások számos kockázati tényezőt megelőzzenek vagy feltárjanak. <p>Amikor egy kockázat kezelésére nem azonosítható kontroll, a könyvvizsgáló azonnal értesíti a vezetést a kontrollhiányosságról (valószínűleg jelentős), amelyet nagy valószínűséggel kezelni kell.</p>

MEGFONTOLANDÓ KÉRDÉSEK

Kerülje el az általánosan alkalmazható kontrollok használatát

Kerülje el azt a kísértést, hogy az úgynevezett „tipikus” gazdálkodó egységre szabott belső kontrolltevékenységek listáját használja. Időbe telhet, amíg elolvassa és megismeri a „standard” vagy „tipikus” kontrollok listáját és gyakran túl bonyolultak vagy egyszerűen irrelevánsak a kisebb gazdálkodó egységek esetén. Ehelyett használja ezeket referenciaforrásként, de csak akkor, ha szükséges. Sokkal jobb, ha az ügyfél saját leírásának használatával dokumentálja az egyes azonosított kontrollok jellegét.

Végezzen több feladatot egyszerre

A kontrollfelépítés értékelését kombinálni lehet a kontrolldokumentációval (lásd alább a 3. lépést) és a kontroll megvalósítását alátámasztó dokumentumok szemrevételezésével/ megfigyelésével (lásd alább a 4. lépést). Például ha azonosít olyan iránymutatást, amely szerint jóváhagyás nélkül nem lehet nem rutin naplótételeket rögzíteni, kérje meg, hogy megnézhesse a tényleges iránymutatást (kontrollfelépítés felmérése) és néhány naplótételt a jóváhagyás bizonyítására (kontrollmegvalósítás ellenőrzése).

Kockázatkezelés

Sok gazdálkodó egység folyamatonként jelöli ki a kockázatkezelési felelősségeket (például eladás vagy beszerzés) és nem kockázatonként. Ennek eredményeképpen számos fontos kockázati tényező esetén előfordulhat, hogy az osztályok (például eladás, beszerzés és számvitel) közötti területre esnek, amelyért egyik osztály sem közvetlenül felelős. Amennyiben a kockázatok azonosítása és a felelősségek kiosztása nem konkrétan személy szerint történik, gyakran előfordul, hogy az alkalmazottak ujjal mutogatnak egymásra, amikor valami hiba történik. Az alkalmazottak egymást hibáztatják és ilyesmit mondanak: „Azt gondoltam, hogy ezt a kockázatot Mary vagy Jack kezeli, vagy a számvitel, az informatika vagy az értékesítési osztály”, stb.

A kontrollfelépítéssel kapcsolatos következtetés levonása

A kontrollfelépítés felméréseinek végső lépése annak a következtetésnek a levonása, hogy az azonosított kockázatok tényleg enyhítik-e az adott kockázati tényezőt. Ehhez szakmai megítélés használata szükséges. Minden releváns állítás vagy kockázati tényező esetén mérlegelje, hogy a vezetés válasza elegendő-e a lényeges hibás állítás kockázatának megfelelően alacsony szintre csökkentéséhez. Ha a kontrollfelépítési mátrix megközelítésmódot alkalmazza, használja a mátrix alsó sorát annak a következtetésnek a dokumentálására, hogy a kontrollok elegendőek-e (vagy nem) minden kockázati tényező enyhítésére.

Az átfogó kontrollértékelés összefoglalása (amely az öt kontrollösszetevőt vizsgálja) a következő ábrában található.

12.4-2. ábra

	Gazdálkodó egység szintű folyamatok	Értékesítési folyamat	Beszerezési folyamat	Bérszámfejtési folyamat
Azonosítva vannak a kulcsfontosságú pénzügyi beszámolási kockázatok				
A számviteli politikák alkalmazása következetes				
A munkavállalók hozzáértők és tájékozottak				
A hatáskörök és felelőségek egyértelműek				
A kontrolltevékenységeket megfelelően kialakították és bevezették				
Léteznek csalás elleni kontrollok a csalási kockázatok kezelésére				
Az információs rendszerek megbízható adatokat szolgáltatnak				
A kontrollokat figyelemmel kísérik				

Kulcs:
 Zöld = a mögöttes kockázatokat megfelelően mérsékeltek
 Sárga = bizonyos problémák fennállhatnak
 Piros = potenciálisan jelentős hiányosságok

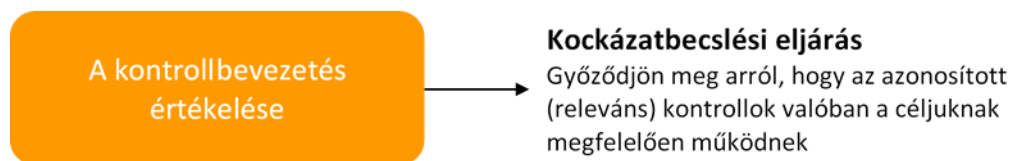
MEGFONTOLANDÓ KÉRDÉSEK

Kisebb gazdálkodó egységek esetén létezik egy még egyszerűbb mód a tranzakciós kontrollok felmérésére. Először azonosítsa a kockázati tényezőket (lásd a fenti 1. lépést) és az érintett állítás(oka)t. Ezután ahelyett, hogy összekapcsolná az azonosított kontrollokat az egyes kockázati tényezőkkel, inkább azonosítson olyan kontrollokat, amelyek a kockázat által érintett állításokkal foglalkoznak.

Amennyiben egy bizonyos állításhoz nem talált kontrollt, jelentős könyvvizsgálati válasz kidolgozására van szükség. Ha az azonosított kontrollok a várakozás szerint megbízhatóan működnek, a könyvvizsgálati válasz a releváns kulcsfontosságú kontrollok tesztelését is tartalmazhatja. A nem rögzített árbevételek kockázata például az állítás teljességét érinti. A releváns kontrollok azonosítása azokra a kontrollokra korlátozódhat, amelyek általánosságban érintik a teljesség állítását, és nem csak az adott kockázattal kapcsolatosak.

12.5 3. lépés – Működnek a kockázati tényezőket csökkentő kontrollok?

12.5-1. ábra



A vezetés kikérdezése önmagában nem elegendő a belső kontroll eljárások felépítésének értékelésére, vagy annak megállapítására, hogy bevezették-e azokat. Ez azért van így, mert előfordulhat, hogy az emberek ösztönösen hiszik vagy remélik, hogy bizonyos kontrollok léteznek, amikor valójában nem léteznek. Olyan kontrollok dokumentált bemutatása (bármennyire jók legyenek azok), amelyek nem léteznek vagy nem működnek, nem értékesek a könyvvizsgálat szempontjából.

Néhány ok arra, hogy működés közben figyeljük meg a belső kontrollt:

- **Változási folyamatok**
Az eljárások időről időre megváltoznak a módosított/ új termékek és szolgáltatások, a működés hatékonyabbá tétele, az alkalmazottak személyében történő változások és új támogató informatikai megoldások bevezetése miatt.
- **Vágyak**
Előfordulhat, hogy a gazdálkodó egység alkalmazottai azt magyarázzák el a könyvvizsgálónak, hogyan *kellene* a rendszernek működni, és nem azt, hogy az valójában hogyan működik a gyakorlatban. Továbbá
- **Ismeretek hiánya**
A rendszer néhány aspektusa felett elkerülhetetlenül elsiklunk a belső kontroll megismerése során.

MEGFONTOLANDÓ KÉRDÉSEK

Ha felmerül a gyanú, hogy a fenti 2. lépésben azonosított néhány kontrollt esetleg ténylegesen nem vezették be, ne mérje fel a kontrollfelépítést és ne dokumentálja a kontroll működését addig, ameddig meg nem győződött róla, hogy ezek a kontrollok léteznek és működésben vannak. Ne fordítson időt olyan kontrollok felmérésére, amelyek valószínűleg nem lesznek relevánsak a könyvvizsgálat szempontjából, vagy nem megfelelően vannak felépítve.

A kontroll megvalósítására vonatkozó könyvvizsgálati bizonyíték megszerzéséhez szükséges kockázatbecslések a következőkből állnak.

12.5-2. ábra

Leírás	
A kontroll megvalósításának értékelése	<ul style="list-style-type: none"> • a gazdálkodó egység alkalmazottainak megkérdezése; • az egyedi kontrollok alkalmazásának megfigyelése és újra végrehajtása; • dokumentumok és jelentések szemrevételezése; valamint • egy vagy két olyan tranzakció végigkövetése az informatikai rendszerben, amelyek relevánsak a pénzügyi beszámolás szempontjából.

Megjegyzés: A kontrollmegvalósítás értékelése csak a könyvvizsgálat szempontjából releváns kontroll esetén szükséges.

A kontrollmegvalósítás értékelése nem a kontroll működési hatékonyságának tesztje.

A kontrollmegvalósítás arra nyújt bizonyítékot, hogy egy kontroll egy bizonyos időpontban valóban működésben volt. Nem bizonyíték azonban a működési hatékonyságra a könyvvizsgálat alatt álló időszak egészében. A működési hatékonyság bizonyítékát (ha ez a kidolgozás alatt álló könyvvizsgálati stratégia része) kontrollok tesztelésén keresztül érjük el, amelyek során bizonyítékot gyűjtünk a kontroll működéséről egy bizonyos időszakban, például egy év során.

Csak akkor érdemes mérlegelni a következőket, ha azt állapítjuk meg, hogy a könyvvizsgálat szempontjából releváns belső kontroll megfelelően van felépítve és megvalósítva:

- a kontrollok működési hatékonyságának mely tesztjei (ha vannak ilyenek) fogják csökkenteni más alapvető tesztek szükségességét; valamint
- mely kontrollok esetén szükséges tesztelés, mert nincs más mód elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzésére.

MEGFONTOLANDÓ KÉRDÉSEK

Győződjön meg arról, hogy a könyvvizsgálati munkacsoport világosan érti a különbséget a kontrollfelépítés, a kontrollmegvalósítás és a kontrollok tesztelése között. Ezeket az alábbiakban foglaljuk össze:

Kontrollfelépítés

Terveztek olyan kontrollt, amely enyhíteni fogja az eredendő kockázatot?

Kontrollmegvalósítás

Valóban működésben vannak a megtervezett kontrollok? Minden szakaszban végre kell hajtani kontrollmegvalósítási eljárásokat, hogy azonosítani tudjuk a rendszer változásait.

Kontrollok tesztelése

Hatékonyan működtek a kontrollok egy adott időszakon belül? Nem előírás a kontrollok működési hatékonyságának tesztelése, kivéve, ha nincs más mód (például egy nagymértékben automatizált és papír nélküli rendszer esetén) a szükséges könyvvizsgálati bizonyíték megszerzésére. A kontrollok működési hatékonyságának tesztelésére vonatkozó döntés ezért szakmai megítélés kérdése.

Ne hanyagolja el a kontrollfelépítés és a megvalósítás közötti kapcsolatot

Ha felmerül a gyanú, hogy a fenti 2. lépésben azonosított egyes kontrollok ténylegesen megvalósultak-e, ne foglalkozzon a kontrollfelépítés felmérésével addig, ameddig nem dolgozott azon, hogy léteznek-e és működésben vannak-e. Ha ugyanis a könyvvizsgáló azt a következtetést vonja le, hogy a kontrollfelépítés nem megfelelő, nincs értelme továbbhaladni és a kontroll megvalósítását értékelni. Valószínű, hogy máris jelentős hiányosság áll fenn.

Minden szakaszban értékelje a megvalósítást

Az első könyvvizsgálati megbízás után először értékelje a kontrollmegvalósítást, hogy meg tudja állapítani, mi változott. Használja a korábbi időszakban már megszerzett kontrollfelépítési dokumentációt kiindulásként. Ha a belső kontroll működésében változást azonosít, mérlegelje, hogy a módosított vagy új kontrollok továbbra is enyhítik-e az adott kockázati tényezőt vagy most új kockázatok jelentek meg, amelyeket enyhíteni kell.

12.6 4. lépés – Megtörtént a releváns kontroll működésének dokumentálása?

12.6-1. ábra



E lépés célja, hogy a fenti 2. lépésben azonosított releváns kontrollok működéséről információt nyújtson. A dokumentáció terjedelme olyan kérdés, amely szakmai megítélést igényel.

A létrejövő dokumentáció segít, hogy a könyvvizsgáló:

- megismerje az azonosított kontrollok jellegét, működését (bevezetés, feldolgozás, rögzítés, stb.) és környezetét (például hogy ki, hol és milyen gyakran hajtja végre a kontrollt, és milyen dokumentációval); valamint
- meghatározza, hogy a kontrollok feltételezhetően megbízhatóak-e és hatékonyan működnek-e. Ha igen, akkor a könyvvizsgálat becsült kockázatokra adott válaszlépései között lehetne tesztelni. Ha az a döntés születik, hogy a kontrollok működési hatékonyságát tesztelni kell, ez a dokumentáció segít a könyvvizsgálónak a tesztelés megtervezésében is, mint például hogy milyen sokaságot használjon a minta kiválasztásánál, milyen kontrolltulajdonságokat vizsgáljon, ki hajtja végre a kontrollt és hol lehet megtalálni a szükséges dokumentációt.

MEGFONTOLANDÓ KÉRDÉSEK

A kontrollok dokumentációja nem kell, hogy bonyolult vagy átfogó legyen. Nem előírás, hogy a könyvvizsgálónak a teljes üzleti folyamatot dokumentálnia kellene, illetve hogy bármely, a könyvvizsgálat szempontjából nem releváns kontroll működését be kellene mutatnia.

Az alábbi ábrában található néhány olyan kérdés, amelyet figyelembe kell venni a releváns belső kontrollok dokumentálásakor.

12.6-2. ábra

A releváns belső kontrollok dokumentálása

- hogyan kezdeményezik, hagyják jóvá, rögzítik, hajtják végre és jelentik a jelentős tranzakciókat;
- a tranzakciók folyamatának elegendő részletességű leírása ahhoz, hogy azonosítani lehessen azokat a pontokat, ahol hiba vagy csalás által okozott lényeges hibás állítás történhet; valamint
- az adott időszak végi pénzügyi beszámolási folyamat feletti belső kontroll, beleértve a jelentős számviteli becsléseket és közzétételeket.

A vezetés vagy a könyvvizsgáló által készített dokumentáció leggyakoribb formái a következők:

- szöveges leírások vagy feljegyzések;
- folyamatábrák;
- folyamatábrák és szöveges leírások ötvözetek; valamint
- kérdőívek és ellenőrző listák.

A szükséges dokumentáció jellege és mértéke szakmai megítélés kérdése. Mérlegelendő tényezők többek között:

- a gazdálkodó egység és a belső kontroll jellege, mérete és összetettsége;
- a gazdálkodó egységtől szerzendő információ elérhetősége; valamint
- a könyvvizsgálat folyamán használt könyvvizsgálati módszer és technológia.

A dokumentáció mértéke a könyvvizsgálati munkacsoport tapasztalatait és képességeit is tükrözi. Egy kevésbé gyakorlott könyvvizsgálati munkacsoport által végzett könyvvizsgálathoz részletesebb dokumentáció szükséges a gazdálkodó egység megfelelő megértésének elősegítéséhez, mint egy olyan csoport esetén, amely tapasztaltabb személyekből áll.

12.7 A kontrolldokumentáció frissítése a következő könyvvizsgálati időszakokban

Előfordulhat, hogy egy következő időszak könyvvizsgálatának tervezésekor a könyvvizsgáló olyan dokumentációt használ, amelyet egy korábbi könyvvizsgálati időszakban készítettek vagy szereztek meg. Ez a következő dokumentációt jelenti:

12.7-1. ábra

	Leírás
Az előző időszakokban készült kontroll-dokumentáció frissítése	<ul style="list-style-type: none"> • kiindulópontként a jelen év aktualizálásához készítsen másolatot az előző időszak kontrollal kapcsolatos munkaanyagáról. Ha semmi nem változott, a tervezés előtt értékelje a kontrollmegvalósítást. Ha a kontrollt megvalósították és a kockázat nem változott, a felépítés elfogadható; • tegye naprakésszé azoknak a kockázatoknak a listáját, amelyeket enyhíteni kellene a kontrollal; • azonosítsa a belső kontroll változásait a pénzügyi kimutatás és az állítások szintjén. Ezt olyan eljárásokkal lehet elérni, amelyek a kontrollok megvalósításával foglalkoznak; • ha változásokat azonosított (kockázat vagy kontrollok), állapítsa meg, hogy kialakítottak-e és megvalósítottak-e új belső kontrollokat; • frissítse a belső kontrollok kapcsolódását a megfelelő kockázati tényezővel; és • frissítse a kontrollkockázattal kapcsolatos következtetéseket.

Ha valószínű, hogy a könyvvizsgálati stratégia támaszkodni fog bizonyos kontrollok hatékony működésére (például a kontrollok tesztelése során), és kontrollváltozások történtek, végig kell követni olyan tranzakciókat, amelyeket a változás előtt és után hajtottak végre.

MEGFONTOLANDÓ KÉRDÉSEK

Átfogó kontrollok változása

A kontrolldokumentáció frissítésekor alaposan gondolja végig az átfogó kontrollok változásait. Ezek a változások jelentős hatást gyakorolhatnak más konkrét (tranzakciós) kontrollok hatékonyságára, és befolyásolhatják a becsült kockázatokra adott könyvvizsgálati választ. A vezetésnek az a döntése, hogy jól képzett szakembert vesznek fel a pénzügyi kimutatások elkészítéséhez, jelentősen csökkentheti a hiba kockázatát a pénzügyi kimutatásokban és növelheti a tranzakciós kontrollok hatékonyságát, amelyek korábban esetleg nem megfelelően működtek. Ha azonban a vezetés nem váltja le az alkalmatlan informatikai vezetőt vagy nem biztosít elegendő forrást az informatikai kockázatok kezelésére, ez alááshatja a hatályban lévő egyéb belső kontrollokat. Bárhogy is történjen, ezek a változások jelentősen megváltoztathatják a megfelelő könyvvizsgálati választ.

12.8 Írásbeli nyilatkozatok a belső kontrollal kapcsolatban

Írásbeli nyilatkozatot kell szereznii, amelyben a vezetés elismeri felelősségét olyan belső kontroll meglétéért, amelyet szükségesnek határoz meg ahhoz, hogy lehetővé tegye akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítást nem tartalmazó pénzügyi kimutatások készítését.

12.9 Esettanulmányok – A belső kontroll értékelése

Az esettanulmányok részleteiről a 2. kötet 2. fejezetében – Bevezetés az esettanulmányokhoz – lehet többet olvasni.

A következő kivonatok a belső kontrollal kapcsolatos dokumentációból példát nyújtanak arra, hogy milyen információra lehet szert tenni a fent leírt négylépcsős folyamat használatával.

A esettanulmány – Dephta Furniture Rt.

1. lépés – Kockázatazonosítás

Az első és legfontosabb lépés a belső kontroll értékelésekor annak azonosítása, hogy milyen kockázatokat kell enyhíteni a belső kontroll segítségével. Ide tartoznak azok a kockázatok, amelyeket a gazdálkodó egység megismerésének eredményeként azonosítottunk, egyéb átfogó kockázati tényezők és az üzleti folyamatokkal (mint például eladások, beszerzések és bérszámfejtés) kapcsolatos szokásos tranzakciós kockázati tényezők.

2. lépés – Kontrollfelépítés

A második lépés azoknak a kontrolloknak a megismerése és értékelése, amelyeket a fenti 1. lépésben azonosított kockázatok kezelésére a vezetés bevezetett.

Átfogó kontrollok

Az alábbi rendszerezett formátum mind a négy lépéssel foglalkozik, amelyet ebben a fejezetben bemutatunk. Ennek segítségével a következőket lehet dokumentálni:

- a belső kontroll különböző elemei által kezelendő kockázati tényezőket (Kockázatazonosítás – 1. lépés [fent])
- azt, hogy milyen kontrollok léteznek (ha vannak ilyenek) a kockázatok enyhítésére (Kontrollfelépítés – 2. lépés [fent]);
- a megszerzett bizonyítékokat arról, hogy az azonosított kontrollok valóban léteznek és használatban vannak (Kontrollmegvalósítás – 3. lépés [alább]); valamint
- az azonosított és megvalósított kontrollok környezetét és működését (Kontrolldokumentáció – 4. lépés [alább]).

Kontrollkörnyezet	Létezik kontroll?	Mutassa be az alátámasztó dokumentáció jellegét vagy a vezetés lépéseit	Írja le az interjúkat/ megfigyeléseket, amelyek segítségével meggyőződött arról, hogy az azonosított kontrollokat megvalósították
1. kockázat: Nincs hangsúly a tisztesség és az erkölcsi értékek szükségességén			
Lehetséges kontrollok (válassza ki azokat, amelyek relevánsak):			
a) A vezetés szóval és tettel folyamatosan kimutatja elkötelezettségét a magas erkölcsi színvonal iránt.	igen	Suraj és a vezetők az alkalmazottakkal történő napi kommunikáció során következetesen hangsúlyozzák annak szükségességét, hogy a biztonsági és etikai előírásokhoz ragaszkodjanak.	Interjút készítettünk két alkalmazottal, Jonnal és Amaddal, akik ezt megerősítették.
b) A vezetés eltávolítja vagy csökkenti azokat az ösztönzőket vagy kísértéseket, amelyek az alkalmazottakat becsstelen vagy erkölcstelen tevékenységekre vehetnék rá.	igen	Suraj megfogadta az előző időszakban tett javaslatunkat és készített egy magatartási kódexet, amely leírja az alkalmazottaktól elvárt magatartást.	Az alkalmazottak kaptak egy másolatot a magatartási kódexből azzal, hogy azt olvassák el.
c) Létezik magatartási kódex vagy ennek megfelelő szabályzat, amely leírja az etikai és morális viselkedés elvárt szintjét.	igen	Lásd a fenti b) pontnál megadott választ.	Áttekintettük a magatartási szabályzatot.

Kontrollkörnyezet	Létezik kontroll?	Mutassa be az alátámasztó dokumentáció jellegét vagy a vezetés lépéseit	Írja le az interjúkat/ megfigyeléseket, amelyek segítségével meggyőződött arról, hogy az azonosított kontrollokat megvalósították
d) Az alkalmazottak világosan értik, hogy milyen magatartás elfogadható és milyen nem és tudják, hogy mit kell tenni, amikor nem megfelelő viselkedéssel állnak szemben.	igen	<i>Előfordult már a múltban, hogy az alkalmazottakat rendreutasították, ha nem megfelelően viselkedtek.</i>	<i>Suraj azonnal kirúgja azokat az embereket, akiket lopáson ér, vagy akik nem viselkednek etikusan. A múlt év folyamán két ilyen eset fordult elő az ideiglenesen foglalkoztatottak között.</i>
e) Az alkalmazottakat minden esetben rendreutasítják, ha nem megfelelően viselkednek.	igen	<i>Suraj nem tűri az illegális vagy erkölcsstelen magatartást az alkalmazottak, ügyfelek és beszállítók között.</i>	<i>Megállapítottuk, hogy egy új dolgozót gyorsan kirúgtak, miután rajtakapták, hogy lopja az irodaszereket.</i>
f) Egyéb (magyarázza meg).	nem		

2. Kockázat: Nem hozzáértő alkalmazottak felvétele vagy megtartása

Lehetséges kontrollok (válassza ki azokat, amelyek relevánsak):			
a) A vállalat dolgozóinak megvan a kijelölt feladataik ellátásához szükséges hozzáértése és képzettsége.	igen	<i>Minden munkaerőt kiképeznek a munkára és megfelelő módon felügyelnek.</i>	<i>Interjút készítettünk két alkalmazottal, Jonnal és Amaddal, akik:</i>
b) A vezetés meghatározza a munkavállalói pozíciókhoz szükséges tudást és készségeket.	igen	<i>A vezetés megfelelő képzettséggel rendelkezik a gyártáshoz, eladáshoz és az adminisztrációhoz. Ravi és Parvin tanácsadást vállal üzleti, marketing és jogi ügyekben.</i>	<ul style="list-style-type: none"> <i>Világosan tudták a szerepüket és felelősségeiket írásbeli munkaköri leírás nélkül is.</i>
c) Vannak munkaköri leírások és hatékonyan használják azokat.	nem		<ul style="list-style-type: none"> <i>Említették, hogy utasításokat kapnak, amikor egy gép vagy egy eljárás változik.</i>
d) A vezetés lehetőséget biztosít az alkalmazottaknak arra, hogy releváns témákban továbbképzésen vegyenek részt.	nem		<ul style="list-style-type: none"> <i>Elmondták, hogy megdicsérik őket, amikor a dolgok a várnál jobban mennek, és azonnal megmondják nekik, ha egy munka nem ment jól.</i>
e) Megfelelő alkalmazotti létszámot tartanak fenn szükséges feladatok hatékony elvégzéséhez.	igen	<i>Az év közben nem volt üresedés a pénzügyi beszámolást érintő egyik pozícióban sem.</i>	
f) Az alkalmazottak készségeinek kezdeti és folyamatos összevetése a munkaköri leírásokkal.	nem		<i>Az adminisztratív dolgozókkal (Mirelli és Cliff) történt interjú során kiderült, hogy az alkalmazotti létszám állandó maradt az időszak folyamán.</i>
g) Az alkalmazottakat megfizetik és jutalmazták a jó teljesítményért.	nem	<i>Az alkalmazottak elismerést kapnak, ha jól dolgoznak. Nincs bónuszrendszer, csak az értékesítőknél.</i>	

Kontrollkörnyezet	Létezik kontroll?	Mutassa be az alátámasztó dokumentáció jellegét vagy a vezetés lépéseit	Írja le az interjúkat/megfigyeléseket, amelyek segítségével meggyőződött arról, hogy az azonosított kontrollokat megvalósították.
h) Egyéb (magyarázza meg).	nem		
3. Kockázat: A vezetés nem megfelelően áll a belső kontrollhoz és/vagy az üzleti kockázatok			
<p>Lehetséges kontrollok (válassza ki azokat, amelyek relevánsak):</p> <p>A vezetés pozitív hozzáállást és tevékenységeket mutat a következőkkel kapcsolatban:</p> <p>a) erős belső kontroll létrehozása és fenntartása a pénzügyi beszámolóval kapcsolatban (beleértve a vezetés általi felülvizsgát és más csalást):</p> <ul style="list-style-type: none"> – a számviteli politikák megfelelő megválasztása/alkalmazása, – az információ feldolgozásának kontrollja, és – a számviteli alkalmazottakkal való bánásmód. <p>b) A vezetés megerősíti a megfelelő magatartást a működésért felelős alkalmazottak felé.</p> <p>c) A vezetés eljárási rendet alakított ki az eszközökhöz, dokumentumokhoz és feljegyzésekhez történő jogosulatlan hozzáférés vagy rongálás megelőzésére.</p>	<p>igen</p> <p>igen</p> <p>igen</p>	<p><i>A vezetés szívesen fogadja az olyan ajánlásokat, amelyeknek a bevezetése nem költséges vagy zavaró, és helyesen viszonyul a belső kontrollhoz.</i></p> <p><i>Lásd a hozzáálláshoz és a magatartási kódexhez kapcsolódó fenti megjegyzéseket.</i></p>	<p><i>Áttekintettük az üzleti tervet, amely a következőket tartalmazta:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • az értékesítés és a cash flow előrejelzését; • várható tőkeberuházásokat • annak tárgyalását, hogy milyen hatással lehet a gazdasági visszaesés az üzletre az értékesítés szempontjából, és hogy előfordulhat, hogy egy beszállítójuk tönkremegy. <p><i>A vezetésnek írt levelünkben tett ajánlásokat mindig elfogadták, ha azok megvalósíthatóak voltak.</i></p> <p><i>Az alkalmazottakkal folytatott interjúk alapján (lásd a 2. lépést) úgy tűnik, hogy az alkalmazottak megértették, hogy mik az elvárások, és hogy a szabályokat követni kell.</i></p>

Kontrollkörnyezet	Létezik kontroll?	Mutassa be az alátámasztó dokumentáció jellegét vagy a vezetés lépéseit	Írja le az interjúkat/ megfigyeléseket, amelyek segítségével meggyőződött arról, hogy az azonosított kontrollokat megvalósították.
d) A vezetés elemzi az üzleti kockázatokat és ennek megfelelően cselekszik.	néhány	<i>Bár a kockázat kezelése informális folyamat, az üzleti kockázatokat a vezetés az ülésein vitatja meg és az üzleti tervben tükröződnek.</i>	<i>A vele folytatott interjú során Jawad azt közölte, hogy Suraj nyitott a kérdések megbeszélése iránt és nem érezte, hogy nyomás alatt állna azért, hogy manipulálnia kellene a pénzügyi kimutatásokat. Suraj szavai szerint „A számok a valós képet mutatják, akkor is, ha az jó az adott hónapban, és akkor is, ha rossz”.</i>

Kontrollkialakítási mátrix – Követelések, bevételek

- Utasítások:
1. Először azonosítsa a releváns kockázati tényezőket és állításokat.
 2. Kérdezze meg a vezetést, hogy milyen kontrollok léteznek (ha vannak ilyenek) az egyes kockázati tényezők mérséklésére (egyesével).
 3. Jelezze a kontroll típusát a négyzetben, ahol a kontroll és a kockázat metszetet alkot (M = megelőző vagy F = feltáró).
 4. Értékelje a kontrollkialakítást. Az azonosított kontrollok elegendők a hibás állítások megelőzéséhez vagy feltárásához/ helyesbítéséhez?
 5. Ha a kontrollkialakítás jó, értékelje a kontroll bevezetését.

Állítások:
T = Teljesség
L = Létezés
PE = Pontosság és Értékelés

Kontroll típusa
M = Megelőzés
F = Feltárás

A kockázati tényező által érintett állítás

1	Karla készíti el a befizetési utalványokat, de Jawad végzi a készpénzbefizetést a funkciók megosztásának biztosítása érdekében.	M				
2	A posta kinyitásakor a csekket „kizárólag banki befizetésre” pecséttel lebélyegzik a Dephta számlaszámára. A bank utasítást kap, hogy váltsa a csekket készpénzre.	M				
3		M				
4	A 90 napon túli követeléseket Suraj és Jawad megvizsgálja és dokumentálják a megtett intézkedéseket.				F	
5	Vannak elhatárolási eljárások annak biztosítására, hogy a bevételeket a helyes időszakra rögzítsék.			M		
6	Rendszeresen készítenek korosító listát a követelésekről és ezt a listát Suraj és Jawad havonta megkapják.				F	
7	Suraj rendszeresen ellenőrzi a követelések korosító listáját és utánköveti a késedelmes követeléseket. A késedelmes követelésekre a későbbiekben a szállításkori fizetést alkalmazzák.				M	
	Mérsékelik az azonosított kontrolljelöléseket az adott kockázati tényező? I = a kockázat mérséklése megtörtént. B = bizonyos mértékű mérséklés. N = lényeges gyengeség áll fenn.	Igen	Nem	Nem	Igen	Igen

Azonosított gyenge pontok:

1. Mivel nem küldenek kimutatást az ügyfélnek, gyenge pont a kontrollban, hogy esetleg rossz ügyfélszámlára történhetne a jóváírás.
2. Mivel a legtöbb bemutatatómi eladás készpénzes és ilyenkor bizonylatot csak kérésre adnak, fennáll az a kockázat, hogy nem minden készpénzes eladás rögzítenek.

Kockázati tényezők: (Milyen események okozhatnának lényeges hibás állítást a pénzügyi kimutatásokban?)

- A bevételeket csak részben vagy egyáltalán nem teszik be a bankba vagy rögzítik egyáltalán nem rögzítik.
- A készpénzes eladásokat csak részben vagy rögzítik.
- A rögzített bevételeket rossz ügyfél részére vagy rossz számlára írják jóvá (csalás vagy hiba).
- A bevételeket rossz időszakban rögzítik.
- A lejárt követelések utánkövetése nem történik meg időben.
- Munkapapír hivatkozási száma kontroll vagy bevezetés bizonyítékul
- Jelezze, hogy mely kontrollok (ha vannak ilyenek) tesztelésre kerül majd sor
- Munkapapír hív. száma

Üzleti folyamatok vagy tranzakciók kontrollja

A fenti kontrollfelépítési mátrix a négy lépés közül kettővel foglalkozik. A tranzakciós kockázatokat összeveti az azonosított kontrollokkal, valamint ezeket kereszthivatkozásként is fel lehet használni a megvalósítási munkához.

3. lépés – Kontrollmegvalósítás

A harmadik lépés annak meghatározása, hogy léteznek-e és használatban vannak-e kontrollok a gazdálkodó egységnél.

Kivonat a bevételek/ követelések kontrolljának végrehajtási eljárásaiból

Készítsen interjút az adott tranzakciót feldolgozó alkalmazottakkal.

A következő személyekkel készítettünk interjút:

Karla Dátum: 20X3. február 16.

Dameer Dátum: 20X3. február 17.

Maria Ho Dátum: 20X3. február 17.

Írja le az adott tranzakcióval kapcsolatosan végrehajtott eljárásokat. Térjen ki a tranzakció elindítására, jóváhagyására, számviteli nyilvántartásban történő rögzítésére és a pénzügyi kimutatásokban történő megjelenítésére.	<i>A rendszer úgy működik, ahogy az a rendszer dokumentációjában le van írva. Lásd az 530. számú munkaanyagot, amelyben megtalálhatóak a dokumentumok másolatai, amelyek működés közben mutatják be a belső kontrollokat. Észrevettük azonban, hogy Maria Ho új alkalmazott, aki egyelőre keveset tud a rendszerről.</i>
Írja le az információ átadásának folyamatát egyik személytől (a folyamat tulajdonosa) a másiktól.	<i>Van átadási folyamat az értékesítéstől a számvitelig. A folyamat végigkövetése alapján az átadás jól ment.</i>
Állapítsa meg a végrehajtott belső kontroll-eljárások gyakoriságát és ütemezését.	<i>A kontrollfelépítés-mátrixon jelölve.</i>
Azonosítsa a tranzakció adatait tartalmazó akták védelméhez szükséges általános informatikai kontrollokat és győződjön meg az alkalmazás belső kontrolljainak megfelelő működéséről.	<i>Az általános informatikai kontrollok minimálisak a gazdálkodó egység kis mérete miatt.</i>
Dokumentálja azokat az eljárásokat, amelyek az alkalmazottak betegségével és szabadságával kapcsolatban léteznek. Amennyiben nem vettek ki szabadságot az elmúlt 12 hónapban, dokumentálja, hogy miért nem.	<i>Mielőtt Maria Hot felvették, négy hónapig betöltetlen volt az értékesítési asszisztens pozíció. Ez azt jelenti, hogy abban az időben kevésbé voltak elkülönítve a feladatkörök.</i>
Kérdezzen rá az előző időszakban talált hibák mértékére és jellegére.	<i>A legtöbb hiba az árazásban volt, amely jelenleg nagyobbrészt kézzel végzett tevékenység.</i>
Kérdezze meg, hogy volt-e olyan személy, akitől megkövetelték, hogy térjen el a dokumentált eljárástól.	<i>Az értékesítési vezető kérését, hogy egy barátja részére jelentősen árazzák le az egyik hálószoba-garnitúrát, megtagadták.</i>

4. lépés – Kontrolldokumentáció

Kivonat az üzleti folyamatok szöveges megközelítésmód szerinti dokumentációjából – Dephta Furniture Rt.

Üzleti folyamat – Árbevétel/követelések/bevételi bizonylatok rendszere.

Kezelendő kulcsfontosságú kockázatok és releváns kontrolleljárások

- 1. Nem kiszámlázott, de leszállított áruk és végrehajtott szolgáltatások**
Amikor a megrendelést a vevő jóváhagyólag aláírja, a megrendelés bekerül a számviteli rendszerbe, amely automatikusan hozzárendel egy sorszámot. Amikor a megrendelés készen áll a szállításra, szállítólevél készül, felviszik a rendszerbe és összepárosítják a megrendeléssel. Ezután Karla elkészíti a számlát a számviteli rendszeren keresztül, amely automatikusan sorszámot rendel hozzá. Szigorú szabály, hogy nem lehet a szállítást elvégezni anélkül, hogy a szállítólevél száma a rendszerbe kerülne. A rendszer ezután követi, hogy melyik szállítás teljesült már és a szállítás napja szerinti sorrendben melyek vannak függőben.
- 2. Rosszul/ nem rögzített bevételek (pl. készpénzes eladás) a könyvekben**
Minden beérkező megrendeléshez készül megrendelő és ez bekerül a számviteli rendszerbe, amely automatikusan sorszámot rendel hozzá. Az egyetlen kivétel a közvetlenül a boltban vásárolt bútor vagy más kisebb, napi használatú tételek.
- 3. Nem azonosított tranzakciók kapcsolt felekkel**
Egyelőre nincs kontroll bevezetve.
- 4. A bevétel megjelenítésével kapcsolatos belső iránymutatások nem betartása**
A bevételt akkor rögzítik, amikor a számlát benyújtják. Arjan ellenőríz és jóváhagy minden 500 euró feletti megrendelést, vagy ha az eladási ár a minimum eladási ár alatt van.
- 5. Fiktív eladások/ áruhitel rögzítése a könyvekben**
Arjan ellenőríz és jóváhagy minden 500 euró feletti megrendelést, vagy ha az eladási ár a minimum eladási ár alatt van.
- 6. Áruk kiszállítása/szolgáltatások nyújtása a hitelt valószínűleg vissza nem fizető személynek**
Arjan nem ellenőrzi az ügyfelek hitelképességét, csak ha nem ismeri őket, vagy ha a megrendelés nagy. Főként az ügyféllel kapcsolatos korábbi tapasztalataira támaszkodik a hitel kiadásakor.
- 7. Eladások/ szolgáltatások rossz számviteli időszakban történő rögzítése**
Karla hó végi beszámolót készít a forgalomról és a készpénzbevételről a hónap során. Ezt Suraj ellenőrzi.
- 8. A befizetéseket részben vagy egészében nem teszik letétbe/rögzítik (csalás vagy hiba)**
A beérkező csekkeket beváltás előtt listázzák, összeadják és ellenőrzik. A funkciók szétválasztása érdekében Karla készíti elő a napi készpénz-befizetési űrlapokat, de Jawad végzi el a befizetést.
- 9. A bevételt rossz számlára írták jóvá (csalás vagy hiba)**
A havi eladások és bevételek áttekintésekor lehet ezt észrevenni.

10. **Bevételek rossz számviteli időszakban voltak rögzítve**
Karla minden hónapban ellenőrzi az elhatárolások helyességét, hogy meggyőződjön arról, hogy a bevételeket a megfelelő időszakra rögzítették.
11. **A kétes vagy behajthatatlan követelésekre nem rögzítettek céltartalékot**
A 60 napon túli számlaköveteléseket utánkövetik a kifizetés elősegítése céljából, de az év végi összegen kívül nincs céltartalék képezve a kétes követelésekre.
12. **Az esedékes követeléseket nem követik után időben**
Jawad készít egy korosító listát a számlakövetelésekről és odaadja Surajnak ellenőrzésre. A 60 napon túli számlaköveteléseket minden hónapban utánkövetik és megjegyzéseket írnak a listára arra vonatkozóan, hogy az ügyfél mikorra jelezte, hogy kifizeti az egyenleget. Az olyan ügyfeleknek, akik 90 napon túl késnek a kifizetéssel és nem történt alternatív kifizetési megegyezés, a jövőbeni eladásokat a szállításkor készpénzben kell fizetni.

Lásd az 545-6. számú különálló feljegyzést (nincs csatolva) az internetes eladások feletti kontrollokról.

B esettanulmány – Kumar és tsa.

1. lépés – Kockázatazonosítás

Az első és legfontosabb lépés a belső kontroll értékelésekor annak azonosítása, hogy milyen kockázatokat kell enyhíteni a belső kontroll segítségével. Ide tartoznak azok a kockázatok, amelyek a gazdálkodó egység megismerésének eredményeként kerültek azonosításra, az egyéb átfogó kockázati tényezők és az üzleti folyamatokkal kapcsolatos szokásos tranzakciós kockázati tényezők.

2. lépés – Kontrollfelépítés

A második lépés a fenti 1. lépésben azonosított kockázatok kezelésére a vezetés által bevezetett kontrollok megismerése és értékelése.

Átfogó (a pénzügyi kimutatás szintjén fennálló) kontrollok és általános informatikai kontrollok

Az alábbi táblázat az ebben a fejezetben bemutatott mind a négy lépéssel foglalkozik. Ennek segítségével a következőket lehet dokumentálni:

- a belső kontroll különböző elemei által kezelendő kockázati tényezőket (Kockázatazonosítás – 1. lépés [fent]);
- azt, hogy milyen kontrollok léteznek (ha vannak ilyenek) a kockázatok enyhítésére (Kontrollfelépítés – 2. lépés [fent]);
- a bizonyítékot arra nézve, hogy az azonosított kontrollok valóban léteznek és használatban vannak (Kontrollmegvalósítás – 3. lépés [alább]); valamint
- az azonosított és megvalósított kontrollok környezetét és működését (Kontrolldokumentáció – 4. lépés [alább]).

Átfogó kontrollok	
Mérlegelendő kockázatok	Releváns kontrollok
<p>Kontrollkörnyezet:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Nincs hangsúly a tisztesség és az erkölcsi értékek szükségességén. • Nincs elkötelezettség az alkalmazottak hozzáértése iránt. • Az irányítással megbízott személyek nem felügyelik hatékonyan a vezetést. • A vezetés hozzáállása a belső kontrollhoz és/vagy az üzleti kockázatok kezeléséhez nem megfelelő. • Nem hatékony/ nem megfelelő a szervezeti felépítés a célok megtervezéséhez, ellenőrzéséhez és eléréséhez. • Nincs belső iránymutatás/ eljárási rend, amely a hatékony humánerőforrás-gazdálkodást biztosítaná. 	<p><i>Raj mind az alkalmazottakkal történő kommunikáció során, mind tetteivel folyamatosan hangsúlyozza a becsületesség és etikus működés szükségességét.</i></p> <p><i>Helyesen viszonyul a belső kontrollhoz – a múltban már bevezetett olyan könyvvizsgálati ajánlásokat, amelyek teljesíthetők voltak.</i></p> <p><i>Nincs formális irányítási rendszer, de Raj rendszeresen ülészik Surajjal és Jawaddal (Dephta).</i></p>

Átfogó kontrollok	
Mérlegelendő kockázatok	Releváns kontrollok
Enyhítik a kontrollok a kockázati tényezőket?	igen
Írja le az interjúkat/ megfigyeléseket, amelyek segítségével meggyőződött arról, hogy az azonosított kontrollokat megvalósították.	<i>Ruby-val interjú készült, aki megerősítette, hogy Raj elkötelezett a beszállítókkal és ügyfelekkel szembeni etikus és tisztességes bánásmód iránt. Áttekintettük az utolsó ülés jegyzőkönyvét, amit Jawad készített.</i>
Kockázatbecslés: • A vezetés gyakran meglepődik olyan eseményeken, amelyeket előzőleg nem azonosítottak/ mértek fel, vagy folyamatosan utólag reagál az eseményekre és nem tervez előre.	<i>Évente készített üzleti terv. Raj figyelemmel kíséri a havi készpénzjelentést és az eladási tendenciákat.</i>
Enyhítik a kontrollok a kockázati tényezőket?	igen
Írja le az interjúkat/ megfigyeléseket, amelyek segítségével meggyőződött arról, hogy az azonosított kontrollokat megvalósították.	<i>Áttekintettük az üzleti terv egy példányát, amely valóban kiemelte a gazdaság lehetséges hatását az eladásokra. Áttekintettünk egy havi cash flow jelentéseket tartalmazó aktát, amit Raj szokott megkapni. Annak bizonyítékát, hogy Raj ellenőrzést végzett, megtaláltuk a dokumentumon megjegyzések és kért változtatások formájában.</i>
A pénzügyi beszámolással kapcsolatos kockázatok: • egyes, a pénzügyi kimutatások szempontjából jelentős (tranzakciókon kívüli) események és körülmények nem szerepelnek vagy nincsenek rögzítve; • a nem megfelelő felügyelet/ ellenőrzés a pénzügyi kimutatások, naplótételek és jelentős becslések/ közzétételek felett lényeges hibás állításokat eredményezhet a pénzügyi kimutatásokban; valamint • egyes, a pénzügyi beszámolással kapcsolatos jelentős kérdésekről nem feltétlenül kapnak tájékoztatást az igazgatóság és olyan külső felek, mint a bankárok vagy szabályozó hatóságok.	<i>Raj találkozik Surajjal és Jawaddal (Dephta), hogy ellenőrizzék a pénzügyi kimutatásokat és az üzleti terveket. Raj ellenőrzi a pénzügyi kimutatásokat, de a naplótételeket csak akkor ellenőrzi, ha az ideje megengedi. (A feladatkörök szétválasztásának hiánya miatt növekedett a kockázat, mert Ruby-nak lehetősége volt ellenőrzés nélkül könyvelni a tételeket.)</i>
Enyhítik a kontrollok a kockázati tényezőket?	<i>Nem. Egy ilyen kis gazdálkodó egység esetén a kontroll gyengeségei közé tartozik a vezetés általi felülírás kockázata és a feladatkörök szétválasztásának hiánya.</i>
Írja le az interjúkat/ megfigyeléseket, amelyek segítségével meggyőződött arról, hogy az azonosított kontrollokat megvalósították.	<i>Áttekintettünk egy havi pénzügyi jelentéseket tartalmazó aktát, amit Raj szokott megkapni. Nem találtunk azonban bizonyítékot arra, hogy Raj valóban átnézte-e a kimutatásokat.</i>
A csalás megelőzése: • A vezetés nem gondolt arra, hogy a csalás kockázata (beleértve a vezetés általi felülírást) megtörténhet vagy ennek a kockázatnak a felmérésére.	<i>Raj elzárva tartja a készpénzt és az értékeket. Raj a működés minden lépését átlátja, beleértve a termelést, így a teljes működést felügyelni tudja, és ez minimálisra csökkenti a csalási kockázatot.</i>
Enyhítik a kontrollok a kockázati tényezőket?	<i>Nem. Az értékeket biztonságban tartják, de Raj elég sokat volt távol az év során, ami lecsökkentette a vezetés által gyakorolt felügyelet mértékét. Emellett a könyvelőről köztudott, hogy személyes pénzügyi problémái vannak.</i>
Írja le az interjúkat/ megfigyeléseket, amelyek segítségével meggyőződött arról, hogy az azonosított kontrollokat megvalósították.	<i>Megszemléltük, hol tartják elzárva a készpénzt és meggyőződünk arról, hogy csak Raj rendelkezik kulccsal.</i>

Általános informatikai kontrollok	
Mérlegelendő kockázatok	Releváns kontrollok
Mérlegelendő kockázatok: <ul style="list-style-type: none"> nincsenek olyan irányelvek/ eljárások, amelyek biztosítanák a hatékony informatikai vezetést vagy az informatikus alkalmazottak felügyeletét; nincsenek összehangolva az üzleti célok, a kockázatok és az informatikai tervek; megbízhatnak olyan rendszerekben/ programokban, amelyek pontatlanul dolgozzák fel az adatokat vagy pontatlan adatokat dolgoznak fel; valamint jogosulatlan hozzáférés az adatokhoz. Előfordulhat adatvesztés, helytelen változtatások, jogosulatlan vagy nem létező tranzakciók, vagy a tranzakciók pontatlan rögzítése. 	<p><i>Nincsenek belső iránymutatások és eljárások az informatika területén.</i></p> <p><i>Az éves költségvetés informatikai kiadásokkal és tőkeberuházásokkal kapcsolatos része (ha ezek előre láthatók).</i></p> <p><i>Raj meggyőződik arról, hogy a szoftver naprakész és hogy Ruby rendszeresen futtat biztonsági másolatot az adatokról.</i></p>
Enyhítik a kontrollok a kockázati tényezőket?	<i>Igen, a működés kis mérete miatt.</i>
Írja le az interjúkat/ megfigyeléseket, amelyek segítségével meggyőződött arról, hogy az azonosított kontrollokat megvalósították.	<i>Áttekintettük az éves költségvetést, amelyben szerepelt informatikai kiadások sor. Nem terveztek nagyobb tőkeberuházást az időszakra.</i>

Üzleti folyamatok vagy tranzakciók kontrollja

Az alábbi táblázat (árbevétel, követelések, bevételi bizonylatok) a folyamat négy lépése közül kettővel foglalkozik. A tranzakciós kockázatot állításonként összeveti a releváns belső kontrolllejárásokkal. Kereszthivatkozásként is fel lehet használni a kontrollok megvalósításakor.

Gazdálkodó egység: Kumar és tsa.

Az időszak vége: 20XX. december 31

1. lépés – Mutassa be a tranzakciós kockázatokat	Az érintett állítások	2. lépés – Mutassa be a releváns kontrolllejárásokat (Ha többszörös kontroll létezik, használja a kontrollfelépítési mátrixot)	Értékelje a kontrollt		Maradék kockázat (M, K, A)
			Felépítés	Megvalósítás	
1. Kiszállított áruk/ végrehajtott szolgáltatások, amelyeket még nem számláztak ki.	Teljesség	Minden héten összevetik a szállítási naplót az eladási naplóval.	OK	545-2.	A
		A könyvelő minden hónapban egyeztet a kibocsátott értékesítési számlákat a könyvelésben rögzített bevételekkel.	OK	545-2.	A
2. Részben vagy egyáltalán nem rögzített árbevételek (pl. készpénzeladás).	Teljesség és pontosság	Raj áttekinti a havi eladásokkal, számlakövetelésekkel és a készpénzbevétellel kapcsolatos naplótételeket. (Megjegyzés: kevés ügyfél, az eladások nagy része Cambridge-be megy).	OK	545-2.	A
3.	Teljesség és létezés				

4.	A bevétel megjelenítésével kapcsolatos belső iránymutatásokat nem tartják be.	Teljesség, létezés és pontosság	A bevételt akkor rögzítik, amikor az árut kiszállítják és számlázzák. Azonban nincs valódi kontroll az elhatárolásokkal kapcsolatban.	részben	545-2.	K
5.	Nem a megfelelő számviteli időszakra rögzített eladások/bevételek.	Pontosság és értékelés	Ruby és Raj minden hónapban áttekinti az eladásokat.	részben	545-2.	K
6.	A bevételeket részben vagy egyáltalán nem helyezik letétbe és nem rögzítik.	Teljesség és pontosság	Raj a követelések havi áttekintésekor valószínűleg észrevenné az azonosítatlan bevételt	nem	nem	K
7.	A kétes vagy behajthatatlan követelésekre nem rögzítettek céltartalékot.	Pontosság és értékelés	Ez csak az év végén történik	nem	nem	M
8.	Kapcsolt felekkel végrehajtott ügyleteket nem azonosítottak.	Teljesség, létezés, pontosság, értékelés és prezentálás	A Dephta részére történő eladásokat külön számlán rögzítik, amit Raj havonta átnéz. Azonban más kapcsolt feleket nem azonosítottak	részben	545-2.	K

Szakmai megítélés segítségével (a fenti információ áttekintése alapján) becsülje meg a lényeges hibás állítás kockázatait az állítások szintjén.

Állítás	Lényeges	Ismertesse a becsült kockázatokra reagáló könyvvizsgálati eljárásokat (mint például az adatok tesztelése vagy a kontrollok tesztelése)	Munkanyag hiv. száma
Teljesség	A	Lásd az eladásokkal és követelésekkel kapcsolatos könyvvizsgálati program	705 - C.100.
Létezés	A	Lásd az eladásokkal és követelésekkel kapcsolatos könyvvizsgálati program	705 - C.100.
Pontosság és értékelés	K	Végezzen további munkát az elhatárolásokkal és a bevétel megjelenítésével kapcsolatban. A részletek az értékesítések és követelések könyvvizsgálati terveiben találhatóak. Gondosan tekintse át a kétes követelésekre képzett céltartalékot, ahogy a C.100. bemutatja.	705 - C.100.
Prezentálás	A	Tekintse át a számviteli irányelvekkel kapcsolatos közzétételeket, mint például a bevétel megjelenítését a pénzügyi kimutatásokban.	705. - C.100.

Megjegyzés: A lényeges hibás állítás kockázata az állítások szintjén a tranzakciós kockázatok által „érintett állításokon” (fentebb), valamint az enyhítés után fennmaradó „maradék kockázat” mértékén alapul.

3. lépés – A kontrollmegvalósítás

A tranzakciós kontroll bevezetése

Kivonat a bevételek/ követelések kontrolljának végrehajtási eljárásaiból.

A megkérdezett személyek:

Ruby Dátum: 20X3. február 22.

Raj Dátum: 20X3. február 22.

Írja le az adott tranzakcióval kapcsolatosan végrehajtott eljárásokat. Térjen ki az elindításra, a jóváhagyásra, a számviteli nyilvántartásban történő rögzítésre és a pénzügyi kimutatásokban történő megjelenítésre.	<i>A rendszer úgy működik, ahogy az a rendszer dokumentációjában le van írva. A belső kontrollok működését bemutató dokumentumok az 535. számú munkaanyagban található.</i>
Írja le az információ átadásának folyamatát egyik személytől (a folyamat tulajdonosa) a másikig.	<i>Van átadási folyamat az értékesítéstől a számvitelig. A folyamat végigkövetése alapján az átadás jól ment.</i>
Figyelje meg a végrehajtott belső kontroll eljárások gyakoriságát és ütemezését.	<i>A kontrollfelépítés-mátrixon jelölve.</i>
Azonosítsa a tranzakciós akták adatainak védelméhez szükséges általános informatikai kontrollokat és győződjön meg az alkalmazás belső kontrolljainak megfelelő működéséről.	<i>Az általános informatikai kontrollok minimálisak a gazdálkodó egység kis mérete miatt.</i>
Dokumentálja azokat az eljárásokat, amelyek az alkalmazottak betegségével és szabadságával kapcsolatban léteznek. Amennyiben nem vettek ki szabadságot az elmúlt 12 hónapban, dokumentálja, hogy miért.	<i>Részmunkaidős alkalmazottként Ruby minden nyilvántartást akkor végez el, amikor újra megérkezik az irodába. A tranzakciók kis száma miatt ez elegendőnek bizonyult.</i>
Kérdezzen rá az előző időszakban talált hibák mértékére és jellegére.	<i>A legtöbb hiba a megrendelt és leszállított tételek mennyiségével volt kapcsolatban. Az eladási és megrendelési napló egyeztetése Raj kontrollja alatt áll, neki kell észrevennie a hibákat, és a végigkövető teszt eredménye az volt, hogy ez hatékonyan működik.</i>
Kérdezze meg, hogy volt-e olyan személy, akitől megkövetelték, hogy térjen el a dokumentált eljárástól.	<i>Nem említettek ilyent.</i>

4. lépés – A belső kontroll dokumentációja

Megjegyzés: az azonosított kontrollokat félkövér betűvel jelöljük.

Kivonat az üzleti folyamatok szöveges megközelítésmód szerinti dokumentációjából – Kumar és tsa.

Üzleti folyamatok – Árbevétel/követelések/bevételi bizonylatok rendszere

Megrendelések

Minden beérkező megrendeléshez készül megrendelő és ez bekerül a számviteli rendszerbe, amely **automatikus sorszámot rendel hozzá**. Az egyetlen kivétel a közvetlenül a boltban vásárolt bútor vagy más kisebb, napi használatú tétel.

Raj **megrendelési naplót vezet**, amely tartalmazza a megrendelés számát, összegét, a termék típusát, az ígért szállítási napot, az árat, stb. **Értékesítési naplót** is vezet, amely tartalmazza a vevő nevét, a megrendelés részleteit, az árat, stb. Raj a hónap végén **összeveti és ellenőrzi** a megrendelési és értékesítési naplókat, hogy pontosak-e.

Amikor a tételeket összegyűjtötték és készen állnak a szállításra, Ruby **számlát** készít, amit a megrendeléssel együtt elküldenek a vevőnek.

Vásárlás az üzletben

Raj az üzletben történő minden vásárlás esetén a vásárláskor **számlát** készít, amelyet bevezet a számviteli rendszerbe. A rendszer minden vásárláshoz automatikusan generál egy **számlaszámot**. Az ügyfeleknek számlát adnak.

Az üzletben történt vásárlások nagy része készpénzes, ezért a hitelkockázat kicsi.

Követelések

Ruby nyit ki minden postát és **elkülöníti** a letétként kapott kifizetéseket. Raj útban hazafelé elmegy a bankba és beteszi a letétet. Ezután Ruby bevezeti a kifizetéseket a számviteli rendszerbe és a kifizetéseket hozzáköti a jelzett számlákhoz.

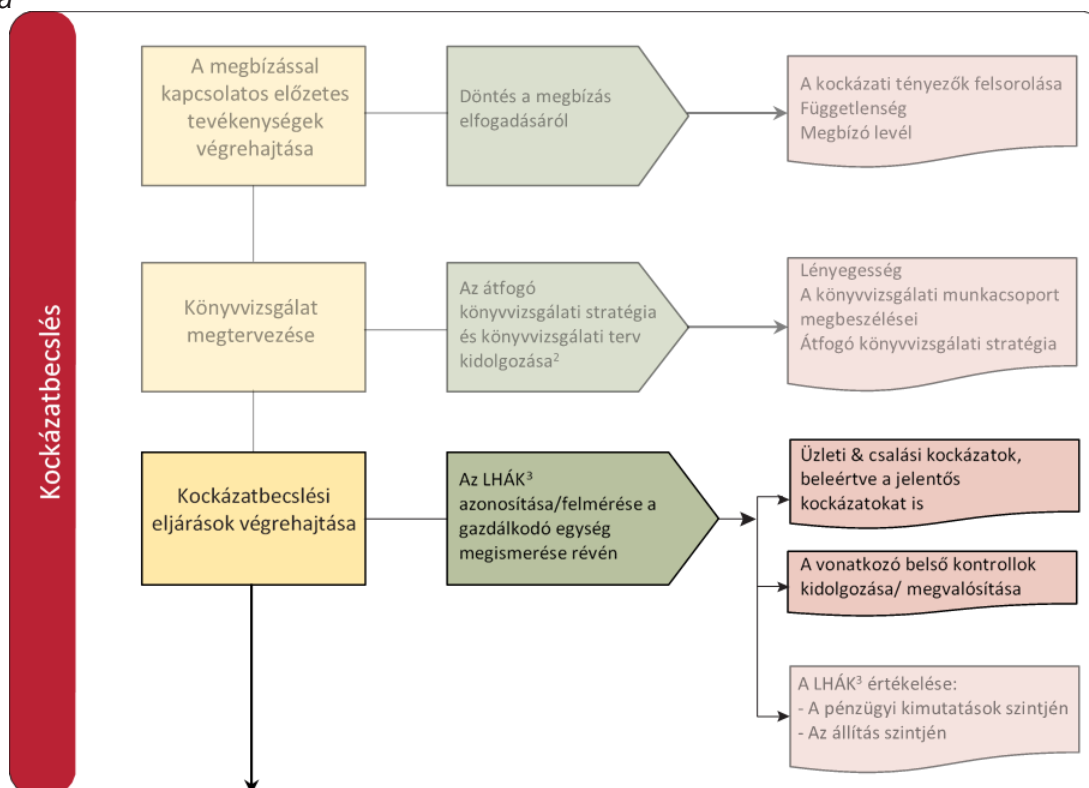
Ruby készít egy **korosító listát a számlakövetelésekről** és odaadja Surajnak ellenőrzésre.

A **90 napon túli számlaköveteléseket Ruby** minden hónapban **utánköveti és megjegyzéseket ír** a listára, hogy mikorra ígérte az ügyfél az egyenleg kifizetését.

13. A belső kontroll hiányosságainak kommunikációja

A fejezet tartalma	Vonatkozó nemzetközi könyvvizsgálati standard
Útmutatás a belső kontrollban azonosított olyan hiányosságok kommunikálásával kapcsolatban, amelyek a könyvvizsgáló szakmai megítélése szerint érdekesebbek a vezetés és az irányítással megbízott személyek figyelmére.	265.

13.0-1. 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.

Bekezdés száma	Kivonatok a nemzetközi könyvvizsgálati standard vonatkozó részeiből
260.10	<p>A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában a következő kifejezéseknek az alábbi jelentésük van:</p> <p>(a) Irányítással megbízott személyek – a gazdálkodó egység stratégiai irányításának és elszámoltathatóságával kapcsolatos köteleknek 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 közszektorba tartozó gazdálkodó egység valamely irányító testületének ügyvezető tagjait, vagy egy tulajdonos-vezetőt. Az irányítási struktúrák sokféleségével az A1– A8. bekezdések foglalkoznak.</p> <p>(b) Vezetés – a gazdálkodó egység működésének folytatásáért ügyvezetői felelősséggel tartozó személy(ek). Bizonyos gazdálkodó egységeknél egyes joghatóságokban a vezetés részben vagy teljes körűen magában foglalja az irányítással megbízott személyeket, például egy irányító testület ügyvezető tagjai, vagy egy tulajdonos-vezető.</p>
265.6	<p>A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában a következő kifejezéseknek az alábbi jelentésük van:</p> <p>(a) Belső kontroll hiányossága – ez akkor áll fenn, ha:</p> <p>(i) egy adott kontrollt olyan módon alakítanak ki, vezetnek be vagy működtetnek, hogy az nem képes időben megelőzni vagy feltárni és helyesbíteni a hibás állításokat a pénzügyi kimutatásokban, vagy</p> <p>(ii) hiányzik a pénzügyi kimutatásokban lévő hibás állítások időben történő megelőzéséhez vagy feltáráshoz és helyesbítéséhez szükséges kontroll.</p> <p>(b) A belső kontroll jelentős hiányossága – A belső kontrollban meglévő hiányosság vagy hiányosságok kombinációja, amely a könyvvizsgáló szakmai megítélése szerint kellően fontos ahhoz, hogy az irányítással megbízott személyek figyelmére méltó legyen. (Hiv.: A5. bekezdés.)</p>
265.7	<p>A könyvvizsgálónak meg kell állapítania, hogy az elvégzett könyvvizsgálati munka alapján a belső kontrollban azonosított-e hiányosságokat. (Hiv.: A1–A4. bekezdés)</p>
265.8	<p>Ha a könyvvizsgáló a belső kontroll egy vagy több hiányosságát azonosította, az elvégzett könyvvizsgálati munka alapján meg kell állapítania, hogy azok önmagukban vagy egymással kombinálva jelentős hiányosságokat testesítenek-e meg. (Hiv.: A5–A11. bekezdés.)</p>
265.9	<p>A könyvvizsgálónak a belső kontroll könyvvizsgálat során azonosított jelentős hiányosságait időben, írásban kommunikálnia kell az irányítással megbízott személyek felé. (Hiv.: A12–A18., A27. bekezdés)</p>
265.10	<p>A könyvvizsgálónak a megfelelő felelősségi szinten lévő vezetés felé is időben kommunikálnia kell: (Hiv.: A19., A27. bekezdés)</p> <p>(a) írásban a belső kontroll azon jelentős hiányosságait, amelyeket a könyvvizsgáló az irányítással megbízott személyek felé kommunikált vagy kommunikálni szándékozik, kivéve, ha az adott körülmények között a közvetlenül a vezetés felé történő kommunikáció nem lenne megfelelő, és (Hiv.: A14., A20–A21. bekezdés)</p> <p>(b) a belső kontroll könyvvizsgálat során azonosított egyéb olyan hiányosságait, amelyeket más felek a vezetés felé nem kommunikáltak, és amelyek a könyvvizsgáló szakmai megítélése szerint kellően fontosak ahhoz, hogy a vezetés figyelmére méltók legyenek. (Hiv.: A22–A26. bekezdés.)</p>

Bekezdés száma	Kivonatok a nemzetközi könyvvizsgálati standard vonatkozó részeiből
265.11	<p>A könyvvizsgálónak a belső kontroll jelentős hiányosságairól szóló írásbeli kommunikációba bele kell foglalnia:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) a hiányosságok leírását és potenciális hatásaik magyarázatát, és (Hiv.: A28. bekezdés) (b) elegendő információt ahhoz, hogy az irányítással megbízott személyek és a vezetés számára lehetővé váljon a kommunikáció kontextusának megértése. A könyvvizsgálónak különösen azt kell kifejtene, hogy: (Hiv.: A29–A30. bekezdés) <ul style="list-style-type: none"> (i) a könyvvizsgálat célja az volt, hogy a könyvvizsgáló véleményt fejezzon ki a pénzügyi kimutatásokról, (ii) a könyvvizsgálat a pénzügyi kimutatások elkészítése szempontjából releváns belső kontroll figyelembevételét a körülményeknek megfelelő könyvvizsgálati eljárások megtervezése érdekében foglalta magában, de nem azért, hogy a könyvvizsgáló véleményt mondjon a belső kontroll hatékonyságára vonatkozóan, és (iii) a jelentésben szereplő kérdések azokra a hiányosságokra korlátozódnak, amelyeket a könyvvizsgáló a könyvvizsgálat során azonosított, és amelyekről a könyvvizsgáló azt a következtetést vonta le, hogy kellően fontosak ahhoz, hogy azokat az irányítással megbízott személyek felé jelentsék.

13.1 Áttekintés

A könyvvizsgálat folyamán a belső kontroll hiányosságainak azonosítására kerülhet sor. Ez a belső kontroll megismerése és értékelése (lásd a 2. kötet 11. és 12. fejezeteit), a kockázatbecslés, a könyvvizsgálati eljárások végrehajtása és a könyvvizsgálat bármely szakaszában tett egyéb megfigyelések során fordulhat elő.

Nincs arra nézve korlátozás, hogy a kontroll milyen hiányosságairól kell tájékoztatni az irányítással megbízott személyeket. Amennyiben azonban a könyvvizsgáló egy azonosított hiányosságot jelentősnek ítél, azt először a vezetéssel beszéli meg, és azután kell írásban tájékoztatnia erről (és bármely más jelentős hiányosságról) az irányítással megbízott személyeket.

A legáltalánosabb kontrollhiányosságokat az alábbi ábra sorolja fel.

13.1-1. ábra

A belső kontroll potenciális hiányosságai	
Átfogó kontrollok	Gyenge kontrollkörnyezet (átfogó kontrollok), mint például a nem hatékony felügyelet, a nem megfelelő hozzáállás a belső kontrollhoz, vagy a vezetés általi felülírás vagy csalás felfedezett esetei.
	Az alkalmazottak személyében történt változások, amelyek azt eredményezik, hogy kulcsfontosságú pozíciók maradnak betöltetlenül, vagy amikor a jelenlegi alkalmazottak (például a számvitel területén) nem rendelkeznek hozzáértéssel a munkájuk végzéséhez.
	Az általános informatikai kontrollok területén azonosított hiányosságok.
	Nem megfelelő kontrollokat vezetnek be olyan jelentős, nem rutin események kezelésére, mint például egy új számviteli rendszer bevezetése, egy rendszer (például az eladás) automatizálása, vagy új üzletág vásárlása.

A belső kontroll potenciális hiányosságai	
Átfogó kontrollok (folytatás)	<p>A vezetés nem képes felügyelni a pénzügyi kimutatások készítését. Ez a következők hiányát jelentheti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • az általános figyelemmel kísérés kontrolljai (mint például a pénzügyi számviteli alkalmazottak felügyelete); • a csalás megelőzése és feltárása feletti kontrollok; • a jelentős számviteli politikák kiválasztása és alkalmazása feletti kontrollok; • a kapcsolt felekkel folytatott jelentős tranzakciók feletti kontrollok; • a gazdálkodó egység rendes üzletmenetén kívüli jelentős tranzakciók feletti kontrollok; valamint • az időszak végi beszámolási folyamat feletti kontrollok (mint például az egyszeri naplótételek feletti kontrollok). <p>Jelentős hiányosságok, amelyeket korábban már kommunikált a vezetés vagy az irányítással megbízott személyek felé, helyesbítés nélkül maradnak egy méltányos időszak után is.</p>
Az állítások szintjén fennálló (tranzakciós szintű) kontrollok	<p>Ha a vezetés reakciója az azonosított jelentős kockázatokra nem hatékony (pl. az ilyen kockázatok feletti kontrollok hiánya).</p> <p>Hibás állítást tárt fel a könyvvizsgáló, amikor pedig ezeket a gazdálkodó egység belső kontrolljának meg kellett volna előznie vagy fel kellett volna tárnia és helyesbítetnie kellett volna.</p> <p>A meglévő belső kontrollok:</p> <ul style="list-style-type: none"> • nem voltak elegendőek a kockázat enyhítésére (nem megfelelő felépítés); és/vagy • nem úgy működtek, ahogy kellett volna (nem megfelelő megvalósítás). Ezt eredményezhették a nem megfelelő képzettség, az alkalmazottak hozzáértésének hiánya vagy elégtelen források a szükséges lépések végrehajtására.

MEGFONTOLANDÓ KÉRDÉSEK

A 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardot alkalmazó kis- és középvállalkozás esetén felmerül a kérdés, hogy a kontrollhiányosságok a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések közé tartozhatnak-e.

A 265. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard kimondja, hogy a könyvvizsgálónak a kontroll jelentős hiányosságait időben, írásban kommunikálnia kell az irányítással megbízott személyek felé. Mivel a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések az irányítással megbízott személyek részére kommunikált legjelentősebb kérdések közül kerülnek kiválasztásra, előfordulhat, hogy a jelentős kontrollhiányosságokat lehetséges kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésnek is lehet tekinteni. Ebbe azonban nem tartozik bele az összes kontrollhiányosság.

13.2 Csalás

Amennyiben bizonyítékot szerzett arról, hogy csalás esete áll fenn vagy állhat fenn, a kérdésről a vezetés megfelelő szintjét a lehető leghamarabb tájékoztatni kell. Ezt még akkor is meg kell tenni, ha a kérdést jelentéktelennek tartja.

A megfelelő szintű vezetés kiválasztása szakmai megítélés kérdése, de legalább egy szinttel a gyanított csalással valószínűleg érintett személyek fölött kell lennie. Ezt az összejátszás valószínűsége és a gyanított csalás jellege és hordereje is befolyásolja. Amikor a csalás felső vezetőket is érint, az irányítással megbízott személyek részére is kommunikálni kell az esetet. Ezt meg lehet tenni szóban vagy írásban.

MEGFONTOLANDÓ KÉRDÉSEK

A tulajdonos-ügyvezető vagy az irányítással megbízott személyek által elkövetett csalás

Amikor egy szervezet legfelső szintjén fordul elő csalás, nincs olyan személy a gazdálkodó egységnél, akinek ezt jelenteni lehetne. Ezekben az esetekben a könyvvizsgáló jogi tanácsért fordulhat annak megállapítása érdekében, hogy az adott helyzetben mi a megfelelő teendő. Azzal a céllal kér tanácsot, hogy kiderítse, hogy milyen lépésekre van szükség (ha van), tekintve az azonosított csalás közérdekű vonatkozásait.

A legtöbb országban a könyvvizsgáló hivatalos kötelessége az ügyfélről szerzett információ titokban tartása. Ez megakadályozhatja abban, hogy a csalást egy külső félnek jelentse. A könyvvizsgáló jogi felelőssége azonban országonként változó, és bizonyos körülmények között a titoktartás kötelezettségét hatálytalaníthatja jogszabály, törvény vagy bíróság. Bizonyos országokban egy hitelintézet könyvvizsgálójának törvényes kötelezettsége, hogy a csalás előfordulását a felügyeleti szerveknek jelentse. Hasonlóképpen, egyes országokban a könyvvizsgálónak kötelessége, hogy olyan esetekben, ha a vezetés és az irányítással megbízott személyek nem tesznek helyesbítő intézkedéseket, jelentse a hibás állításokat a hatóságoknak.

13.3 A hiányosságok súlyosságának felmérése

A jelentős hiányosság a belső kontroll terén meglévő hiányosság vagy hiányosságok olyan kombinációjaként határozható meg, amely a könyvvizsgáló szakmai megítélése szerint elegendően fontos ahhoz, hogy az irányítással megbízott személyek figyelmére érdemes legyen.

A belső kontroll értékelésekor (lásd a 2. kötet 12. fejezetét) a javaslat szerint azokat a kockázati tényezőket el kell hagyni (ki kell vonni) a könyvvizsgáló belső kontrollra vonatkozó vizsgálatából, amelyek esetében valószínűtlen, hogy lényeges hibás állítást okoznának a pénzügyi kimutatásokban. Ezt az útmutatást követve a könyvvizsgáló által azonosított legtöbb kontrollhiányosság valószínűleg jelentős lesz.

Annak a kritériumai, hogy egy hiányosság jelentős vagy sem, hasonlóak bármely más kockázatéhoz (lásd a 2. kötet 9. fejezetét). Szakmai megítélés alkalmazásával kell felmérni annak valószínűségét, hogy előfordulhat-e hibás állítás, és hogy mekkora lenne a hibás állítás lehetséges hordereje, ha előfordulna. Amennyiben már valóban bekövetkezett egy hibás állítás, a megítélésnek a tényleges hibás állítás mértékén kell alapulnia.

A könyvvizsgálat folyamán kevésbé súlyos vagy akár jelentéktelen kontrollhiányosságok azonosítására is sor kerülhet. Ezek a vezetéssel és az alkalmazottakkal folytatott interjúk, a belső kontroll működésének megfigyelése, a további könyvvizsgálati eljárások végrehajtása és egyéb megszerzett információ során kerülhetnek elő. Szakmai megítélés kérdése, hogy ezek a kérdések elég jelentősek-e ahhoz, hogy a vezetés és az irányítással megbízott személyek részére jelentsük.

A következő ábrában bemutatunk néhány kérdést, amelyeket a könyvvizsgáló figyelembe vehet, amikor egy hiányosság súlyosságát felméri.

13.3-1. ábra

Jelentős hiányosság azonosítása	
A hiányosság felméréseinek szempontjai	Annak a valószínűsége, hogy a hiányosságok a jövőben lényeges hibás állításokat eredményezhetnek a pénzügyi kimutatásokban.
	Az adott eszköz vagy kötelezettség veszteségnek vagy csalásnak való kitettsége.
	A becsült értékek meghatározásának szubjektivitása és összetettsége, mint például a valós értékre vonatkozó számviteli becslések.
	A pénzügyi kimutatás hiányosságoknak kitett összegei.
	Azoknak a tevékenységeknek a mértéke, amelyek a hiányosságnak vagy hiányosságoknak kitett számlaegyenlegek, ügyletcsoportok területén megtörténtek vagy megtörténhetnek.
	A kontrollok fontossága a pénzügyi beszámolási folyamatban.
	A kontrollhiányosságok eredményeként feltárt kivételek oka és gyakorisága.
	A hiányosság kölcsönhatása a belső kontroll más hiányosságaival.

13.4 Kisebb gazdálkodó egységek

Kisebb gazdálkodó egységek kontrollhiányosságainak felmérésekor a könyvvizsgáló a következő tényezőkre fordít figyelmet:

13.4-1. ábra

Megfontolandó	
Kontroll kisebb gazdálkodó egység esetén	A kontrollok esetleg kevésbé formálisan működnek és a végrehajtásukról kevesebb bizonyíték lehet, mint a nagyobb gazdálkodó egységek esetén.
	Előfordulhat, hogy bizonyos típusú kontrolltevékenységek egyáltalán nem szükségesek. A kockázatokat a felső vezetés által alkalmazott kontrollok enyhíthetik (például az olyan átfogó kontrollok, mint a kontrollkörnyezet, amely megelőzheti vagy feltárhatja egy adott hiba megtörténtét).
	Kevesebb az alkalmazott és ez korlátozhatja, hogy mennyire lehet megvalósítani a feladatok elkülönítését. Ezt ellensúlyozhatja, ha a tulajdonos-ügyvezető hatékonyabb felügyeletet gyakorol, mint az egy nagyobb gazdálkodó egység esetében lehetséges (például olyan átfogó kontrollokról van szó, mint a kontrollkörnyezet).
	Nagyobb a vezetés általi felülírás lehetősége.

Emellett kevésbé van megszervezve az irányítással megbízott személyek tájékoztatása a hiányosságokról, mint a nagyobb gazdálkodó egységeknél.

13.5 A kontroll hiányosságainak dokumentálása

A nemzetközi könyvvizsgálati standardok nem írnak elő konkrét követelményeket arra nézve, hogyan kell dokumentálni a kontrollhiányosságokat.

A dokumentáció terjedelme olyan kérdés, amely szakmai megítélést igényel. Kevésbé tapasztalt könyvvizsgálati munkacsoport esetén részletesebb dokumentációra és útmutatásra lehet szükség, mint amikor a munkacsoport nagy tapasztalattal rendelkező személyekből áll.

Az azonosított hiányosságok dokumentálásának egy lehetséges megközelítésmódját alább ismertetjük. A dokumentáció felhasználható a következőkhöz:

- a hiányosságok vezetéssel történő megbeszéléséhez;
- a hiányosságok súlyosságának felméréséhez;
- kiegészítő könyvvizsgálati eljárások szükségességének mérlegeléséhez, válaszként a nem enyhített kockázatra; valamint
- az előírt dokumentáció elkészítéséhez a vezetés és az irányítással megbízott személyek számára.

Alább szemléltetünk egy ilyen dokumentációt (nem utalva az alátámasztó és egyéb munkaanyagokra).

13.5-1. ábra

Mi az érintett kockázati tényező vagy állítás?	Az azonosított hiányosságok leírása	Mi a lehetséges hatás a pénzügyi kimutatásokra?	Jelentős a hiányosság? (igen/nem)	A könyvvizsgálat válaszlépése
A vezetés nem gondolt arra, hogy a csalás kockázata megtörténhet és nem mérte fel ezt a kockázatot.	A felső vezetés tagjai megbíznak egymásban és nem szívesen vezetnék be költséges belső iránymutatásokat és más eszközöket a csalási kockázat kezelésére.	A vezetés felül tudná írni a kontrollokat és lényegesen manipulálhatná a pénzügyi kimutatásokat.	igen	Lásd a naplótételekkel, kapcsolt felekkel és a bevétel megjelenítésével kapcsolatosan végrehajtott konkrét eljárásokat.
Eladások/ szolgáltatások árbevétele rossz számviteli időszakban van rögzítve.	Ennek megelőzésére nincsenek kontrollok és több elhatárolási hibát is találtunk az adatok tesztelése során.	A pénzügyi kimutatások lényeges hibás állítást tartalmazhatnak.	igen	Lásd az elhatárolásokkal kapcsolatban végrehajtott kiegészítő eljárásokat.
A becslések elvégzése nincs megfelelően alátámasztva ellenőrzéssel és dokumentációval.	Az ügyfél gyakorlatilag nem készít háttér-dokumentációt a becslések alátámasztására.	A becslések mértéke miatt egy hiba lényeges hibát eredményezhet a pénzügyi kimutatásokban.	igen	Szerezzen bizonyítékot a feltételezések alátámasztására és végezze el újra a számításokat

MEGFONTOLANDÓ KÉRDÉSEK

Egy helyen rögzítse a hiányosságokat

Nevezzen ki egy konkrét könyvvizsgálati űrlapot az azonosított kontrollhiányosságok megfelelő részleteinek rögzítésére. Ez elősegíti, hogy minden azonosított hiányosság következetesen és egy helyen legyen rögzítve. Amennyiben az akta különböző részein elszórva kerülnek rögzítésre, előfordulhat, hogy egyes hiányosságokat nem veszünk észre. Ez hiányos könyvvizsgálati választ eredményez az adott kockázatokra, valamint hiányos tájékoztatást a vezetés és az irányítással megbízott személyek felé.

Mutassa be a következményeket

A hiányosságok dokumentálásakor fordítson figyelmet a hiányosság következményeinek („milyen problémát okozhat”) és a nem enyhített kockázatra (ha van ilyen) javasolt könyvvizsgálati válasznak a bemutatására.

Mi a javasolt teendő?

Nem követelmény, hogy lépéseket ajánljon a vezetés részére az azonosított kontrollhiányosságok helyesbítésére. Azonban az ajánlások hasznosak lehetnek ahhoz, hogy a vezetés határozni tudjon a megfelelő helyesbítő lépésekről. Ha valószínűnek látja, hogy javaslatokat tesz majd, a javasolt helyesbítéseket a hiányosságok rögzítésével egyszerre dokumentálja. Ha ezt a lépést későbbre hagyja, további időbe telik majd a tényeket újra feleleveníteni.

13.6 Szóbeli megbeszélések a vezetéssel

Az írásbeli kommunikáció kiadása előtt általánosan bevált gyakorlat a megállapításokat a megfelelő személlyel, a vezetés megfelelő szintjével, vagy esetleg az irányítással megbízott személyekkel szóban megbeszélni (például egy levéltervezet alapján). A megfelelő személy az, aki értékelni tudja a hiányosságokat és a szükséges helyesbítő intézkedéseket megtudja tenni. Ez a lépés elősegíti, hogy a könyvvizsgáló meggyőződhessen arról, hogy a megállapítások tényszerűen helyesek és az adott körülmények között megfelelően vannak megszővegezve. Ez arra is jó, hogy így a könyvvizsgáló előzetes jelzést szerezhessen arról, hogy a vezetés hogyan reagál a megállapításokra.

Jelentős hiányosságok esetén a vezetés megfelelő szintje a gazdálkodó egységnél meglévő legmagasabb szint, mint például a tulajdonos-ügyvezető, az ügyvezető igazgató vagy a legmagasabb pénzügyi vezető (vagy ezeknek megfelelő). Egyéb hiányosságok esetén a megfelelő szint az érintett kontrollterületek működéséért közvetlenül felelős vezető. Vegye figyelembe, hogy amennyiben minden irányítással megbízott személy részt vesz a gazdálkodó egység vezetésében, a legmagasabb rangú vezetővel történő kommunikáció nem jelenti feltétlenül az összes irányítással megbízott személy megfelelő módon történő értesítését.

Amennyiben a hiányosság közvetlenül a vezetést érinti (például a tisztességüket és hozzáértésüket kérdőjelezi meg), nem helyénvaló ezt közvetlenül a vezetéssel megbeszélni. Az ilyen megállapításokat általában az irányítással megbízott személyekkel kell megbeszélni.

MEGFONTOLANDÓ KÉRDÉSEK

Amennyiben a jelentős hiányosság a tulajdonos-ügyvezető vagy az irányítással megbízott személyek viselkedését vagy hozzáértését érinti, a gazdálkodó egységnél nincs magasabb szint, ahol jelenteni lehetne a megállapításokat. Ilyen esetekben a könyvvizsgálónak át kell gondolnia, hogy folytatni tudja-e a könyvvizsgálatot. Ennek eldöntéséhez a könyvvizsgálónak jogi tanácsra is szüksége lehet.

A vezetéssel történő megbeszélés alkalmat nyújt arra, hogy megtárgyalja velük a megállapításokat és megtudja a reakciójukat, mielőtt a megállapításokról végleges formában, írásban is tájékoztatná őket, ahogy az alábbiakban szemléltetjük.

13.6-1. ábra

Előnyök	
Megbeszélések a vezetéssel	A vezetés ezáltal időben értesül a hiányosságok létezéséről.
	Ez alkalmat nyújt arra, hogy releváns információkat szerezzen további megfontolásra, mint például: <ul style="list-style-type: none"> • annak megerősítésére, hogy a hiányosság és a vonatkozó tények bemutatása pontos (mint például a tényleges hibás állítás terjedelme); • egyéb, esetleg ezeket ellensúlyozó kontrollok létezésére; • a vezetés reakciójára és a hiányosságok tényleges vagy gyanított okaira vonatkozó ismeretére; valamint • a hiányosságokból eredő kivételek létezésére, amelyet a vezetés észrevételezett.
	Szerezze meg a vezetés előzetes válaszát a megállapításokra.

13.7 Írásbeli nyilatkozatok

A jelentős hiányosságokat írásban kell jelenteni. Ez tükrözi az ilyen kérdések fontosságát és segíthet a vezetésnek és az irányítással megbízott személyeknek a különféle felelősségeik teljesítésében.

A jelentős hiányosságok írásban történő kommunikálása minden méretű gazdálkodó egységre vonatkozik, beleértve a tulajdonos-ügyvezető által vezetett és nagyon kis gazdálkodó egységeket is. Az ilyen kérdések írásban történő kommunikációja biztosítja, hogy az irányítással megbízott személyek valóban informálva legyenek a kérdésekről.

Miután megállapította, hogy jelentős hiányosságok állnak fenn, a könyvvizsgáló a lehető leghamarabb megbeszéli ezeket a vezetéssel és azután írásban tájékoztatja az irányítással megbízott személyeket. Bár nem előírás, a tájékoztató levél tartalmazhat néhány javaslatot a helyreállító műveletekre is. E lépések után a vezetés időben elvégezheti a helyreállító műveleteket.

13.8 A vezetés válasza a tájékoztatásra

A vezetés és az irányítással megbízott személyek felelőssége, hogy megfelelően válaszoljanak a tájékoztatásra, amit a könyvvizsgáló a belső kontroll jelentős hiányosságairól és a javasolt helyreállító lépésekről adott. Ez a következő formában történhet:

- helyreállító lépések kezdeményezése a könyvvizsgáló által azonosított hiányosságok kiigazítására;
- döntés arról, hogy nem tesznek semmilyen intézkedést. A vezetésnek már tudomása lehet a jelentős hiányosságokról és úgy dönthetett, hogy a költségek vagy más megfontolások miatt nem helyesbíti azokat; vagy
- egyáltalán semmilyen intézkedést nem tesznek. Ez azt jelezheti, hogy nem megfelelő a hozzáállásuk a belső kontrollhoz, amely kihat a kockázatbecslésre a pénzügyi kimutatás szintjén. Bizonyos esetekben a semmilyen intézkedés maga is jelentős hiányosságot jelezhet.

Attól függetlenül, hogy a vezetés milyen intézkedéseket tesz, a könyvvizsgálónak minden jelentős hiányosságot írásban kell kommunikálnia. Ebbe beletartoznak azok a jelentős hiányosságok is, amelyeket már korábbi időszakokban jelentettek. Nem a könyvvizsgáló szerepe annak a megállapítása, hogy egy hiányosság enyhítésének költsége túllépi-e a szerzett előnyöket.

Helyes azonban megfontolni az arányt a gazdálkodó egység méretéhez képest és a józan észet használni az adott körülmények között.

Ha egy korábban kommunikált jelentős hiányosság fennmarad, a jelenlegi időszak kommunikációja megismételheti a leírást vagy egyszerűen utalhat a korábbi kommunikációra.

Ha a hiányosság nem jelentős, nincs szükség azt írásba foglalni vagy elismételni a kommunikációt a jelenlegi időszakban. Ha azonban időközben változás történt a vezetésben vagy új információ jutott a könyvvizsgáló tudomására, helyes lehet, ha a könyvvizsgáló újra kommunikálja ezeket a hiányosságokat.

A kommunikáció tartalma

A jelentős hiányosságokról szóló kommunikáció általában a következőket tartalmazza:

- annak jelzését, hogy amennyiben a könyvvizsgáló a belső kontroll ellenőrzése céljából szélesebb körű eljárásokat hajtott volna végre, esetleg több jelentenivaló hiányosságot azonosíthatott volna, vagy azt a következtetést vonhatta volna le, hogy a jelentett hiányosságok egy részét tulajdonképpen nem kellett volna jelenteni;
- minden jelentős hiányosság jellegének és lehetséges hatásainak bemutatását. Nincs szükség a hatások számszerűsítésére;
- javaslatokat a hiányosságok kiigazítására;
- a vezetés tényleges vagy tervezett válaszait;
- egy nyilatkozatot arra nézve, hogy a könyvvizsgáló tett-e vagy sem lépéseket, hogy meggyőződjön arról, hogy a vezetés válaszait megvalósították-e; valamint
- annak jelzését, hogy a kommunikációt az irányítással megbízott személyek részére készítették és hogy az nem feltétlenül megfelelő más célokra.
- a jelentős hiányosságokat a jelentés érdekében csoportosítani lehet, ahol ez megfelelő.

Helyi jelentéstételi kötelezettségek

A jogszabályok vagy szabályozások néhány joghatóság alatt további követelményeket is előírhatnak a könyvvizsgáló számára a belső kontroll során azonosított egy vagy több konkrét hiányosság kommunikálásával kapcsolatban. Amikor ez történik:

- annak ellenére a 265. nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményei maradnak az irányadók, hogy a jogszabályok vagy szabályozások megkövetelhetik, hogy a könyvvizsgáló speciális kifejezéseket vagy fogalmakat használjon; és
- a könyvvizsgálónak a meghatározott kifejezéseket és fogalmakat kell használnia, hogy a vonatkozó jogszabályokkal vagy szabályozásokkal kapcsolatos követelményeknek megfelelően kommunikáljon.

13.9 Az írásbeli kommunikáció időzítése

A könyvvizsgálónak a belső kontroll könyvvizsgálat során azonosított jelentős hiányosságait időben, írásban kell kommunikálnia az irányítással megbízott személyek részére. A mérlegelendő tényezők többek között:

- hogy az információk késedelmes jelentése a relevancia elvesztését okozza-e; és
- az információ fontos tényező-e abban, hogy az irányítással megbízott személyek teljesítsék a felügyelettel kapcsolatos felelősségüket.

Ha a helyi követelmények nem adnak meg konkrét időpontot, a legutolsó nap, amikor az írásbeli kommunikációt meg lehet tenni, a könyvvizsgálói jelentés napja vagy rövid időn belül azután. Mivel az írásbeli kommunikáció a könyvvizsgálati akta része, így lehetővé válik, hogy a könyvvizsgáló időben összeállítsa a végső könyvvizsgálati anyagot.

MEGFONTOLANDÓ KÉRDÉSEK

Amikor lehetséges, jóval az időszak végi könyvvizsgálati munka kezdete előtt kommunikálja a belső kontroll hiányosságait. A korai értesítés lehetővé teszi, hogy a vezetés helyreállító intézkedéseket tegyen, amelynek során a hibás állítás becsült kockázatának a pénzügyi kimutatás vagy az állítások szintjén történő csökkentésével segítheti a könyvvizsgáló munkáját. Egy nem hozzáértő számviteli vezető/könyvelő leváltására vagy áthelyezésére tett javaslat például jelentősen csökkentheti az időszak végi pénzügyi kimutatások elkészítésének áttekintéséhez szükséges munkát.

13.10 Esettanulmányok – A belső kontroll hiányosságainak kommunikálása

Az esettanulmányok részleteiről a 2. kötet 2. fejezetében – Bevezetés az esettanulmányokhoz – lehet többet olvasni.

Hiányosságokat a belső kontroll terén a könyvvizsgálat minden szakaszában lehet azonosítani (kockázatbecslés, kockázatra adott válasz és jelentéskészítés), a könyvvizsgálónak pedig össze kell gyűjtenie ezeket, hogy később jelenteni tudja a vezetésnek. A belső kontroll jelentős hiányosságait egy az alábbiakhoz hasonló levélben kell jelenteni a vezetésnek.

„A” esettanulmány – Dephta Furniture Rt.



Jamel, Woodwind & Wing LLP
55 Kingston St., Cabetown, United Territories 123-53004

20X3. március
15. Suraj Dephta

Dephta Furniture Rt. [cím]

Tárgy: A 20X2. évi pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata

Kedves Suraj!

A könyvvizsgálatunk célja az volt, hogy kellő bizonyosságot szerezzünk arról, hogy a pénzügyi kimutatások nem tartalmaznak lényeges hibás állítást. A könyvvizsgálatot nem azzal a céllal terveztük meg, hogy kommunikálandó kérdéseket azonosítsunk. Ennek megfelelően a könyvvizsgálat általában nem azonosítja az összes olyan kérdést, amely Önöket érdekelheti, és nem helyes azt a következtetést levonni, hogy ilyen kérdések nem léteznek.

A Dephta Furniture Rt. 20X2. december 31-én végződő időszakra vonatkozó könyvvizsgálata során a belső kontroll következő hiányosságait azonosítottuk, amelyek véleményünk szerint jelentősek. Jelentős hiányosság vagy hiányosságok kombinációja a belső kontroll terén az, amely a könyvvizsgáló szakmai megítélése szerint elég fontos ahhoz, hogy az irányítással megbízott személyek figyelmére érdemes legyen.

Jogosulatlan naplótételek

Jelenleg nincs kontroll az időszak során kézzel vezetett naplótételek felett. A feladatkörök elkülönítése és a tételek feletti felülvizsgálati kontrollok nélkül a hibák vagy a hibás állítások feltáratlanok maradhatnak. Bár a könyvvizsgálat nem talált ilyen lényeges hibákat vagy hibás állításokat, a jelenlegi gyakorlat, amely minden alkalmazottnak korlátlan és ellenőrzés nélküli hozzáférést biztosít, kockázatot jelent a pénzügyi kimutatások pontosságával kapcsolatban.

Azt javasoljuk, hogy alakítsanak ki megfelelően elkülönített feladatköröket a szerepek és felelőségek alapján. Továbbá egy hivatalos felülvizsgálati folyamatot is be kellene vezetni. Minden jelentős tételt még a rögzítés előtt jóvá kellene hagyni és a vezetésnek havonta végre kellene hajtania egy másodlagos ellenőrzést is.

Nem megfelelő készletellenőrzés

Jelenleg a készletek felett nagyon korlátozott kontroll van érvényben. A megfelelő kontrollok nélkül előfordulhat, hogy a készletek nem teljesek, nem megfelelően értékelték vagy akár lehet lopás is.

Azt javasoljuk, hogy a Dephta formális kontrollokat vezessen be a készletek felcímkézése és időnkénti leltára fölött. A készletbejegyzéseket havonta össze kellene vetni az áruházban valóban meglévő termékekkel. Az elavult és sérült áruk havi szintű fizikai szemrevételezését is végre kellene hajtani annak ellenőrzésére, hogy a leírásra kerülő készleteket megfelelően rögzítették.

Ez a kommunikáció kizárólag a vezetés informálása céljából készült és semmilyen más célra nem szántuk. Nem vállalunk felelősséget harmadik személlyel szemben azért, ha ezt a kommunikációt felhasználja.

Üdvözlettel:

Jamel, Woodwind & Wing, LLP

„B” esettanulmány – Kumar és tsa.



Jamel, Woodwind & Wing LLP
55 Kingston St., Cabetown, United Territories 123-53004

20X3. március 15.

Rajesh Kumar

Kumar és tsa.

[cím]

Tárgy: A 20X2. évi pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata

Kedves Rajesh!

A könyvvizsgálatunk célja az volt, hogy kellő bizonyosságot szerezzünk arról, hogy a pénzügyi kimutatások nem tartalmaznak lényeges hibás állítást. A könyvvizsgálatot nem azzal a céllal terveztük meg, hogy kommunikálható kérdéseket azonosítsunk. Ezért a könyvvizsgálat általában nem azonosítja az összes olyan kérdést, amely Önöket érdekelheti, és nem helyes azt a következtetést levonni, hogy ilyen kérdések nem léteznek.

A Kumar és tsa. 20X2. december 31-én végződő időszakra vonatkozó könyvvizsgálata során a belső kontroll következő hiányosságait azonosítottuk, amelyek véleményünk szerint jelentősek. Jelentős hiányosság vagy hiányosságok kombinációja a belső kontroll terén az, amely a könyvvizsgáló szakmai megítélése szerint elég fontos ahhoz, hogy az irányítással megbízott személyek figyelmére érdemes legyen.

A feladatkörök nincsenek szétválasztva

Jelenleg a feladatkörök nincsenek szétválasztva a Kumar és tsa.-nál. A részmunkaidős könyvelőnek teljes hozzáférése és ellenőrzési joga van a Kumar összes nyilvántartására vonatkozóan.

Amennyiben a feladatok nincsenek több alkalmazott között felosztva, megvan a kockázata annak, hogy a könyvelő nem szándékos vagy szándékos hibát vét, amely feltáratlanul marad.

Javasoljuk, hogy a Kumar és tsa. fontolja meg egy másik részmunkaidős kolléga felvételét, aki a könyvelővel megosztja a tevékenységeket. Ha ez a szervezet kis mérete és költségmegtakarítások miatt nem megvalósítható, akkor azt javasoljuk, hogy Raj Kumar foglalkozzon többet az üzleti nyilvántartásokkal, hogy a könyvelő munkáját megfelelően felügyelni tudja.

Ez a kommunikáció kizárólag a vezetés informálása céljából készült és semmilyen más célra nem szántuk. Nem vállalunk felelősséget harmadik személlyel szemben, aki esetleg ezt a kommunikációt felhasználja.

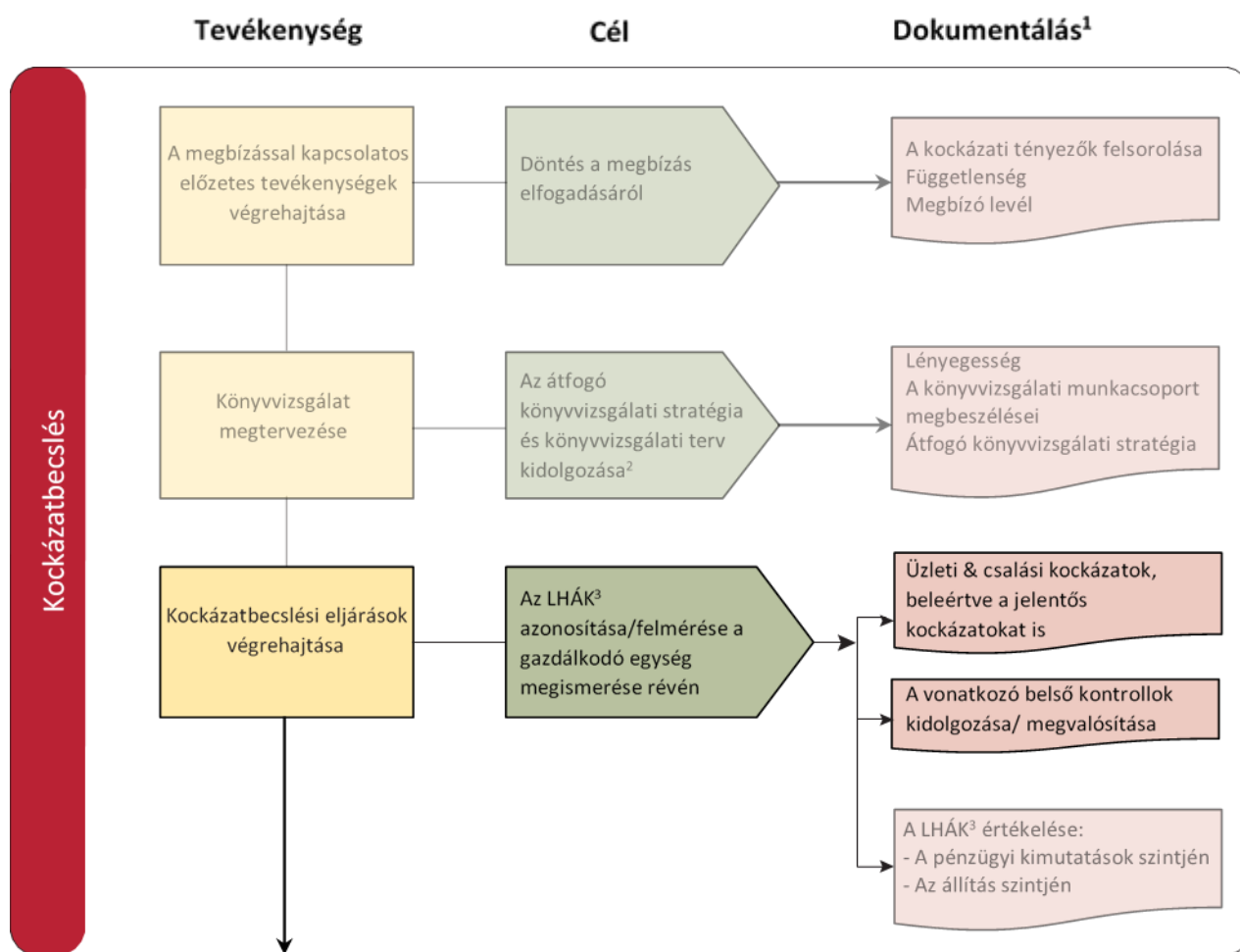
Üdvözlettel:

Jamel, Woodwind & Wing, LLP

14. A kockázatbecslési szakasz lezárás

A fejezet tartalma	Vonatkozó nemzetközi könyvvizsgálati standard
A könyvvizsgálat kockázatbecslési szakaszának lezárása a pénzügyi kimutatás és az állítások szintjén becsült kockázatok dokumentálásával.	315. témaszámú (felülvizsgált)

14.0-1. 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 kockázatai.

Bekezdés száma	Kivonatok a nemzetközi könyvvizsgálati standardok vonatkozó részeiből
315.25	A könyvvizsgálónak azonosítania kell és fel kell mérnie a lényeges hibás állítások kockázatait: (a) a pénzügyi kimutatások szintjén, és (Hiv.: A122–A125. bekezdések) (b) az állítások szintjén az ügyletcsoportok, számlaegyenlegek és közzétételek tekintetében (Hiv.: A126–A131. bekezdések) annak érdekében, hogy ez alapot nyújtson a további könyvvizsgálati eljárások megtervezéséhez és
315.26	Ebből a célból a könyvvizsgálónak: (a) a gazdálkodó egység és annak környezete megismerésének folyamata során azonosítania kell kockázatokat, beleértve a kockázatokhoz kapcsolódó releváns kontrollokat is, valamint a pénzügyi kimutatásokban szereplő ügyletcsoportok, számlaegyenlegek és közzétételek (beleértve az ilyen közzétételek minőségi vagy mennyiségi szempontjait) mérlegelése révén; (Hiv.: A132–A136. bekezdések) (b) fel kell mérnie az azonosított kockázatokat, és értékelnie kell, hogy azok a pénzügyi kimutatások egészéhez kapcsolódnak-e átfogóan, és potenciálisan érintenek-e több állítást is; (c) az azonosított kockázatokat vissza kell vezetnie arra, mi lehet hibás az állítások szintjén, figyelembe véve azokat a releváns kontrollokat, amelyeket a könyvvizsgáló tesztelni szándékozik; és (Hiv.: A137–A139. bekezdések) (d) mérlegelnie kell a hibás állítás valószínűségét, beleértve a többszörös hibás állítás lehetőségét, valamint azt, hogy az esetleges hibás állítás lényeges hibás állításhoz vezethetne-e. (Hiv.: A140. bekezdés)
315.32	A könyvvizsgálónak bele kell foglalnia a könyvvizsgálati dokumentációba: (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. bekezdések)

14.1 Áttekintés

A könyvvizsgálat kockázatbecslési szakaszának utolsó lépése a végrehajtott kockázatbecslési eljárások eredményének áttekintése, majd a lényeges hibás állítás kockázatának felmérése (vagy ha már fel van mérve, annak összefoglalása):

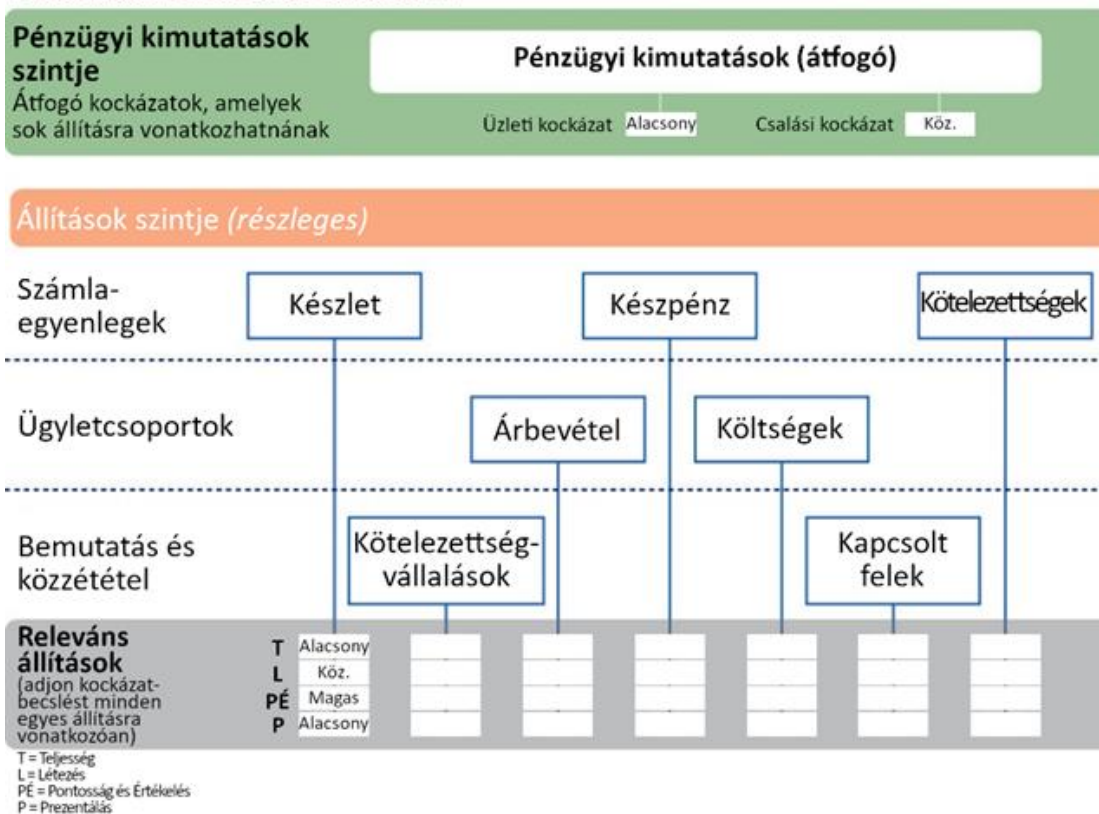
- a pénzügyi kimutatás szintjén; valamint
- az ügyletcsoportokra, számlaegyenlegekre és közzétételekre vonatkozó állítások szintjén.

A becsült kockázatok így létrejött listája a könyvvizsgálat következő szakaszának alapjául fog szolgálni, amely annak megállapításából áll, hogyan kell a felbecsült kockázatokra megfelelően válaszolni további könyvvizsgálati eljárások megtervezésével.

A kockázatbecslés két szintjét a következő ábrában szemléltetjük:

14.1-1. ábra

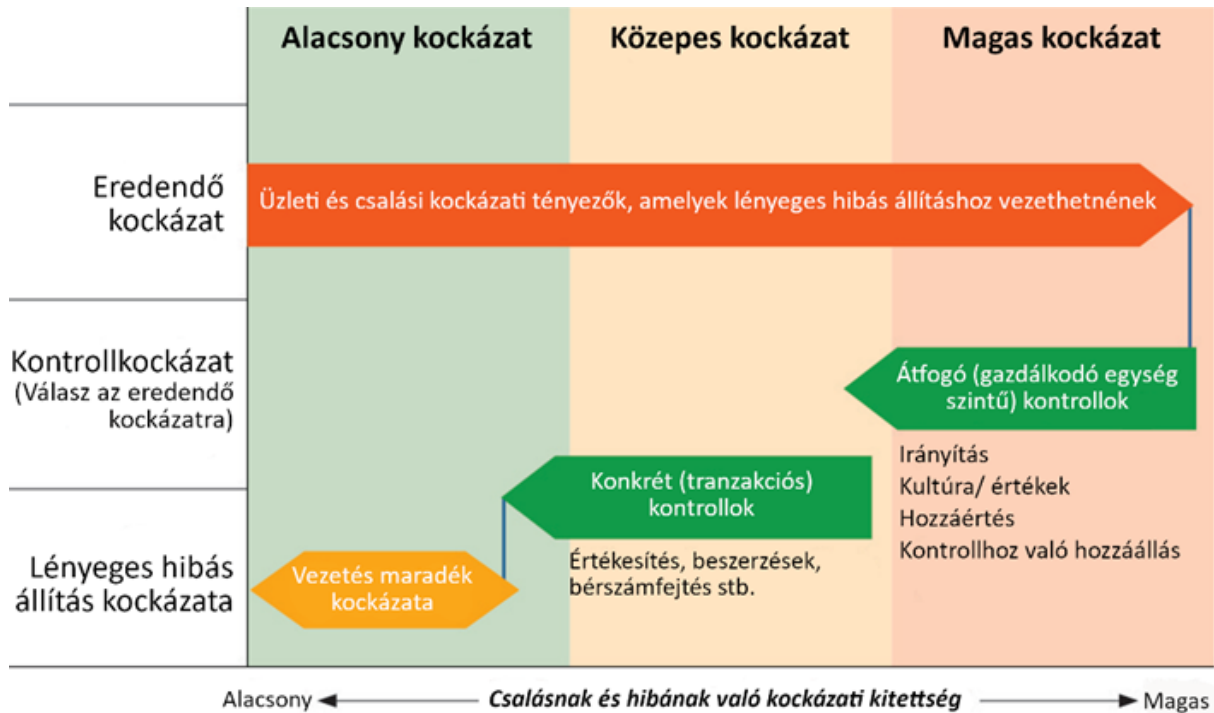
A kockázatok becslése a két szinten



14.2 Eddig az időpontig szerzett könyvvizsgálati bizonyíték

A kockázatbecslési eljárások végrehajtásával eddig szerzett bizonyíték az eredendő kockázatok azonosításából és becsléséből, valamint a belső kontrollok kialakításából és megvalósításából áll. Ami megmarad, az a lényeges hibás állítás kockázata. Ez egyszerűen az eredendő kockázatok enyhítésére létrehozott belső kontrollok hatásának figyelembe vétele után megmaradt kockázat. Ezt a következő ábrában szemléltetjük.

14.2-1. ábra



Megjegyzés: Ebben az ábrában a vízszintes sávok hossza csak a szemléltetés célját szolgálja, és gazdálkodó egységenként változik. A két szinten meglévő kockázatok összefoglalása és a becslés szempontjából releváns könyvvizsgálati bizonyíték forrásai.

14.2-2. ábra

Könyvvizsgálati bizonyíték	Kötet és fejezetek
Az átfogó könyvvizsgálati stratégia	2. kötet 5. fejezet
Lényegesség és a pénzügyi kimutatások és közzétételek lényeges területeinek	2. kötet 6. fejezet
A könyvvizsgálati munkacsoport megbeszélései	2. kötet 7. fejezet
A kockázatbecslési eljárások végrehajtásának eredményei	1. kötet 3. fejezet és 2. kötet 3-14. fejezetek
Az eredendő kockázat azonosítása és becslése	2. kötet 8. és 9. fejezetek
Jelentős kockázatok	2. kötet 10. fejezet
A belső kontroll megismerése és értékelése	2. kötet 11. és 12. fejezetek
Az azonosított jelentős hiányosságok	2. kötet 13. fejezet

14.3 A különféle kockázatbecslések összefoglalása

A kockázatbecslés célja, hogy alapul és referenciapontként szolgáljon annak megállapításához, hogy mire van szükség a megfelelő válaszadáshoz, jól megtervezett és hatékony további könyvvizsgálati eljárások segítségével.

Ha az eddig azonosított kockázatokat már következetesen dokumentáltuk és felbecsültük, akkor viszonylag egyszerű lesz azok áttekintése és összefoglalása.

A becült kockázatok összefoglalása összeköti az azonosított eredendő kockázati tényezőket az e kockázatok enyhítésének céljával kialakított és megvalósított belső kontroll értékelésével.

Mindezekre azért van szükség, hogy fel tudjuk becslni a lényeges hibás állítás maradék kockázatát. A következő ábrában az eredendő kockázatokat többnyire magasnak becsltük, a kockázatok kezelésének céljával tervezett releváns belső kontrollok (ha vannak ilyenek) pedig vagy enyhítik a kockázatokat, vagy nem. Mivel bizonyos kontrollok hatékonyabban enyhítik a kockázatot, mint a többiek, szakmai megítélésre lesz szükség a lényeges hibás állítás maradék kockázatának megállapításához. Ebben a példában a lényeges hibás állítás maradék kockázatát magasnak, közepesnek vagy alacsonynak ítéltük.

14.3-1. ábra

	Eredendő kockázat becslése (Valószínűség és nagyságrend)		A kontrollok kezelik a kockázatokat? (kialakítás és bevezetés)	=	Lényeges hibás állítás kockázata (szakmai megítélés alapján)
Egyedi kockázatok a pénzügyi kimutatások szintjén (részleges)					
„A” üzleti kockázat	M		I	=	K
„B” üzleti kockázat	M	Releváns kontrollok értékelése	I	=	A
„A” csalási kockázat	M		N	=	M
„B” csalási kockázat	M		I	=	K
Egyedi kockázatok az állítás szintjén a készletekre vonatkozóan (részleges)					
„A” kockázat – teljesség	K		I	=	A
„B” kockázat – teljesség	M	Releváns kontrollok értékelése	I	=	K
„F” kockázat – létezés	M		N	=	M
„G” kockázat – létezés	M		N	=	M
M = magas kockázat K = közepes kockázat A = alacsony kockázat I = igen N = nem					

	Eredendő kockázat becslése		Kontrollkockázat becslése	=	Lényeges hibás állítás kockázata
Kockázatok a pénzügyi kimutatások					
Átfogó kockázatok becslése	K	A kockázatokat mérészközi kontrollok felmérése	A	=	A
Kockázatok az állítások szintjén					
Konkrét kockázatok becslése a pénzügyi kimutatások adott területei, közzétételei és állításai szerint	K	A kockázatokat mérészközi kontrollok felmérése	M	=	K
M = magas kockázat K = közepes kockázat A = alacsony kockázat					

Megjegyzések:

- Mielőtt azt a következtetést vonná le, hogy a pénzügyi kimutatás egy területén vagy egy közzétételben nincsenek konkrét kockázatok, mérlegelje egyéb olyan tényezők meglétét, mint például a múltból ismert

hibák, az eszközök/ kötelezettségek kitétsége a csalásnak, a vezetés általi felülírás lehetősége, valamint az elmúlt időszak tapasztalatai.

- Ha a könyvvizsgáló egy alacsonynak ítélt kontrollkockázatra kíván támaszkodni (például az alapvető eljárások mértékét ennek alapján csökkenti), e megítélés alátámasztásának céljából az adott kontrollok működési hatékonyságának tesztelésére van szükség.
- Egyes esetekben a gazdálkodó egység rendelkezhet ugyan bizonyos belső kontrollokkal, de a könyvvizsgáló a könyvvizsgálat szempontjából ezeket nem itéli relevánsnak és ezért nem méri fel. Ilyen esetekben a kontrollkockázatot magasnak kell ítélni.
- Az egyedi (tranzakciós) kontrollok általában vagy működnek (és ilyenkor alacsony becsült kockázatot eredményeznek), vagy nem működnek (és ilyenkor magas becsült kockázatot eredményeznek). Ez azt jelenthetné, hogy nem létezik közepesnek ítélt kontrollkockázat. Egyes könyvvizsgálók azonban közepesnek ítélik a kontrollkockázatot, ha a kontroll ugyan nem teljesen megbízhatóan, de mégis többnyire működik. Kisebb gazdálkodó egységeknél gyakran ez a helyzet.
- Az eredendő és a kontrollkockázat kombinációjából eredő maradék kockázat megállapítása szakmai megítélés kérdése. Az alábbi ábra a kockázat többféle kombinációját mutatja be, de ez nem helyettesítheti a konkrét körülményeken alapuló szakmai megítélést.

14.3-2. ábra

Eredendő kockázat	A kockázat kezelése kontrollok segítségével (Kontrollkockázat)	A lényeges hibás állítás maradék kockázata
M	M	M
M	K	K
M	A	K vagy A
K	M	K
K	K	K
K	A	A
A	M	A
A	K	A
A	A	A

M = magas
K = közepes
A = alacsony

MEGFONTOLANDÓ KÉRDÉSEK

Dokumentálja a kockázatbecslést alátámasztó érveket

A becsült kockázatok összefoglalásakor minden becsléshez adja meg az okok rövid leírását vagy keresztvizsgálatot arról, hogy ezek hol találhatóak meg. Ez gyakran fontosabb, mint maga a becslés, mert elősegíti a helyzethez alakított és költségghatékony válaszlépések kialakítását.

Mérje fel az eredendő kockázatokat

Vegye figyelembe, hogy az eredendő kockázat becslését mindig az enyhítésére szolgáló kontrollok figyelembe vétele előtt végezzük el. Ha feltesszük, hogy a pénzügyi kimutatások minden, a könyvvizsgálat hatókörébe tartozó területe meghaladja az átfogó lényegesség szintjét, a hibás állítás eredendő kockázata a legtöbb állítás esetén valószínűleg (a legtöbb esetben) magas lesz.

Ha minden állítás kockázata alacsony

Amikor a pénzügyi kimutatások egy területét minden állítás szerint alacsony kockázatúnak becsültük, nincs szükség ugyanazt az okot minden egyes állítás esetén elismételni. Azt azonban dokumentálni kell, hogy miért becsültük alacsonyra a kockázatot.

14.4 A kockázatbecslés felülvizsgálata

A kockázatbecslés nem ér véget egy bizonyos időpontban. Új információ merülhet fel a könyvvizsgálat előrehaladtával és a könyvvizsgálati eljárások végrehajtása további kockázatokat azonosíthat, vagy azt, hogy a belső kontroll nem működik úgy, ahogy kellene. Amikor ez történik, az eredeti kockázatbecslést felül kell vizsgálni és figyelembe kell venni a fentiek hatását a további könyvvizsgálati eljárások jellegére és terjedelmére.

14.5 Dokumentálás

A becsült kockázatok összefoglalását többféle módon lehet dokumentálni. Alább három különféle megközelítést mutatunk be:

- **Különálló dokumentumként**
Különálló dokumentum, amely összefoglalja az eredendő- és a kontrollkockázat becslését és a kombinált kockázatértékelés fő indokait. Ez a dokumentum a kockázatokra adott válasz (általánosságban történő) bemutatására is használható.
- **Az általános könyvvizsgálati stratégia és könyvvizsgálati terv részeként**
A könyvvizsgálati terv minden szakaszának (mint például a követelések, kötelezettségek szakaszának, stb.) első része bemutatja a kockázatbecslést és hatását a tervezett könyvvizsgálati eljárásokra.
- **A további eljárásokkal kapcsolatos könyvvizsgálati dokumentáció részeként**
Ebben az esetben a kockázatbecslést, a könyvvizsgálati tervet és a végrehajtott munka eredményeit a pénzügyi kimutatás mindegyik területén külön-külön összefoglaló munkaanyagban dokumentáljuk.

A kockázatbecslést alátámasztó dokumentáció formáját és terjedelmét a következő tényezők befolyásolják:

- a gazdálkodó egység és a belső kontroll jellege, mérete és összetettsége;
- az információ elérhetősége a gazdálkodó egységtől; és
- a könyvvizsgálat folyamán használt könyvvizsgálati módszer és technológia.

Egyéb tényezők, amelyeket figyelembe kell venni a dokumentáció összeállításakor:

- a könnyű érthetőséget;
- kereszthivatkozásokat a megfelelő könyvvizsgálati válasz kialakításához és megvalósításához;
- a fordulónapot követő frissítések megkönnyítését; valamint
- a könnyű áttekinthetőséget. A bírálónak meg kell tudni állapítania, hogy a kulcsfontosságú kockázatokat azonosították-e és hogy az ennek eredményeképpen létrejött könyvvizsgálati válasz megfelelő volt-e.

A felmért kockázatok jól dokumentált összefoglalása hasznos lehet a munkacsoport következő szakasszal kapcsolatos ülésein, amikor a kockázatok jellegét és a könyvvizsgálati válaszokat vitatják meg.

A következő ábra szemlélteti azt a megközelítésmódot, amikor a könyvvizsgálati munkatervvel szorosan összefüggő, de mégis egyedi dokumentumot használunk. Ez a szemléltető példa az 1. kötet 6. fejezetében meghatározott négy „kombinált” állítást használja (ennek az Útmutatónak az alkalmazásában).

14.5-1. ábra

A kockázat becsült szintje

Állítások		Eredendő kockázat	Kontroll- kockázat	Lényeges hibás állítás kockázata	Dokumentálja a kulcsfontosságú kockázatokat és a kockázatbecslés alapjául szolgáló egyéb tényezőket	
					<i>Az iparág egésze visszaesőben van az új technológiák elterjedése miatt. Az eladások azonban még jól mennek és a gazdálkodó egység kutatás-fejlesztésbe fektet.</i>	
A pénzügyi kimutatás szintje	Átfogó kockázat	K	A	A	<i>A vezetés hozzáállása a belső kontrollhoz megfelelő. A kulcspozíciókat hozzáértő személyek töltik be.</i>	
					<i>A vezetés általi felülírás lehetősége fennáll, de az új belső iránymutatások megakadályozzák ennek a legáltalánosabb módszereit.</i>	
					<i>Az irányító testület családtagokból áll.</i>	
Az állítások szintje						
	A pénzügyi kimutatás konkrét területe vagy közzététele					
1.	Árbevétel	Teljesség	M	A	K	<i>A tulajdonos szeretne adót megtakarítani. A bevétel megjelenítése nem következetes.</i>
		Létezés	K	A	A	<i>A releváns belső kontrollok azonosítása megtörtént. Lehetőség van az állítás belső kontrolljának a tesztelésére.</i>
		Pontosság és értékelés	K	A	A	<i>A releváns kontrollok azonosítása megtörtént és a múltban nem voltak hibák.</i>
		Bemutató	NA	NA	NA	
2.	Követelések	Teljesség	A	A	A	<i>A releváns kontrollok azonosítása megtörtént és a múltban nem voltak hibák.</i>
		Létezés	M	K	K	<i>Az értékesítési bónuszok a rögzített eladásokon alapulnak.</i>
		Pontosság és értékelés	A	A	A	<i>A releváns kontrollok azonosítása megtörtént és a múltban nem voltak hibák. A követelések behajtása problémát okozhat az iparág visszaesése idején.</i>
		Bemutató	M	K	K	<i>Győződjön meg arról, hogy a pénzügyi kimutatások prezentálása megfelelő és hogy a közzétételekhez kapcsolódó megjegyzések figyelembe veszik az értékvesztést.</i>
3.	Készletek	Teljesség	A	A	A	<i>A releváns kontrollok azonosítása megtörtént és a múltban nem voltak hibák.</i>
		Létezés	M	M	M	<i>Készletlopás és gyenge fizikai belső kontroll a raktárban.</i>
		Pontosság és értékelés	A	A	A	<i>A releváns kontrollok azonosítása megtörtént és a múltban nem voltak hibák. Az új technológia bizonyos részeket és még egész termékeket is elavulttá teheti.</i>
		Bemutató	K	M	K	<i>A készlet összetevőinek közzététele a múltban sokszor hibás volt.</i>

Jelmagyarázat:

M = magas

K = közepes

A = alacsony

F = feltárási és helyesbítési kontroll

NA = nem alkalmazandó

IR = eredendő kockázat*

CR = kontrollkockázat*

RMM = lényeges hibás állítás kockázatai (kombinált kockázat)*

FSA = a pénzügyi kimutatás adott területe*

Pe = Átfogó kockázatok*

C = teljesség*

E = létezés* (* = a magyar szövegben nem használjuk a rövidítést)

AV = pontosság és értékelés*

P = prezentálás*

A becsült kockázatok dokumentációja hivatkozhat még:

- a jelentős kockázatok olyan részleteire, amelyek külön figyelmet igényelnek; valamint
- olyan kockázatokra, amelyeknél az alapvető vizsgálati eljárások önmagukban nem nyújtanak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot.

14.6 Esettanulmányok – A kockázatbecslési szakasz lezárása

Az esettanulmányokat részletesen a 2. kötet 2. fejezetében – Bevezetés az esettanulmányokhoz – tárgyaljuk.

A kockázatbecslési folyamat végső lépése a lényeges hibás állítás kombinált kockázatainak felmérése a pénzügyi kimutatás és az állítások szintjén.

A kockázatbecsléseket az alább ismertetett megközelítésmód használatával lehet összefoglalni. Az alátámasztó információt (ahol az eredendő- és a kontrollkockázat dokumentációja megtalálható) nem mutatták be. A gyakorlatban kereszt-hivatkozások történnek az alátámasztó adatokra.

„A” esettanulmány – Dephta Furniture Rt.

A kockázat becsült szintje

		Állítások	Eredendő kockázat	Kontroll-kockázat	Lényeges hibás állítás kockázata	Dokumentálja a kulcsfontosságú kockázatokat és a kockázatbecslés alapjául szolgáló egyéb tényezőket
						<i>A vezetés megfelelően fogja fel a belső kontrollt és hozzáértő személyek töltik be a kulcsfontosságú</i>
	Pénzügyi kimutatás szintje	Átfogó	M	K	K	<i>Fennáll a vezetés általi felülírás lehetősége, főleg a bevétel megjelenítésével kapcsolatban, de nem találtunk olyan esetet, ahol ez előfordult volna. Megfelelő a hozzáállás a kontrollhoz.</i>
						<i>A teljesítményt áttekintő havi ülés bizonyos fokú elszámoltathatóságot biztosít a vezetés felé.</i>
Állítások szintje						
	A pénzügyi kimutatás konkrét területe vagy közzététele					
1.	Árbevétel	Teljesség	M	A	K	<i>A bevétel megjelenítésével kapcsolatos belső iránymutatások nem következetesek.</i>
		Létezés	A	A	A	<i>A bevétel megjelenítésével kapcsolatos belső iránymutatások nem következetesek. Az értékesítési</i>
		Pontosság és értékelés	A	A	A	<i>Az értékesítési rendszer jól üzemel.</i>
		Prezentálás	A	A	A	<i>Nézze át a pénzügyi kimutatás prezentálását, valamint a bevétel megjelenítésével és az egyéb vonatkozó közzétételekkel kapcsolatos számviteli politikákat.</i>
2.	Követelések	Teljesség	A	A	A	<i>Nem azonosítottunk jelentős kockázatot.</i>
		Létezés	M	K	K	<i>Az értékesítési bónuszok a rögzített eladásokon alapulnak.</i>
		Pontosság és értékelés	M	K	K	<i>Nagyobb összegű vevőkövetelések behajtása probléma lehet, ha gond van a termék minőségével vagy visszaküldik az árut. Emellett a gazdasági visszaesés ellenére nem végeznek hitelkeret-ellenőrzést a hitel kiadása előtt.</i>

Jelmagyarázat:

M = magas

NA =nem alkalmazandó

FSA = a pénzügyi kimutatás konkrét területére

AV = pontosság és értékelés*

K = közepes

IR = eredendő kockázat*

Pe = átfogó kockázatok*

P = prezentálás*

A = alacsony

CR = kontrollkockázat*

C = teljesség*

F = feltárási és helyesbítési kontroll RMM = lényeges hibás állítás kockázata (kombinált kockázat)*

E = létezés (* = a magyar szövegben nem használunk rövidítést)

Ezen a ponton jó gyakorlás lenne egy tájékoztató levél készítése a vezetés részére, amely bemutatja a belső kontrollban azonosított jelentős gyenge pontokat.

B esettanulmány – Kumar és tsa.

A kockázatbecslési szakasz lezárása

A kockázat becsült szintje

Állítások		Eredendő kockázat	Kontroll-kockázat	Lényeges hibás állítások kockázatai	A kulcsfontosságú kockázatok és a kockázatbecslés alapjául szolgáló egyéb tényezők dokumentálása	
					A vezetés megfelelően fogja fel a belső kontroll szerepét és hozzáértő személyek töltik be a kulcsfontosságú	
Pénzügyi kimutatás szintje				K	Vezetés általi felülírás előfordulhat, mert nyomás alatt állnak a banki feltételek teljesítése és az adók csökkentése miatt. A könyvelő munkáját Raj nem ellenőrizte következetesen az adott időszak alatt. A könyvelő elégedetlennek látszik és alkalmat lehet a számok hibás bemutatására. Ezért mind a véletlen hiba, mind a szándékos csalás feltáratlan maradhat.	
					A teljesítményt áttekintő havi ülés bizonyos fokú elszámoltathatóságot biztosít a vezetés felé.	
Állítások szintje						
	A pénzügyi kimutatás konkrét területe vagy közzététele					
1.	Árbevétel	Teljesség	M	A	K	Azonosítottuk az állításhoz tartozó releváns belső kontrollokat.
		Létezés	M	A	K	Azonosítottuk az állításhoz tartozó releváns belső kontrollokat, de a kapcsolt felekkel fennálló tranzakciók gondot jelentenek.
		Pontosság és értékelés	M	A	K	Azonosítottuk az állításhoz tartozó releváns belső kontrollokat, de a kapcsolt felekkel fennálló tranzakciók gondot jelentenek. Az eladásból származó bevételi lehetőségek az iparág állapotának tükrében.
		Prezentálás	NA	NA	NA	
2.	Követelések	Teljesség	M	A	K	A követelésállomány legnagyobb része a Dephtától származik. Nincs más azonosított kockázat.
		Létezés	M	K	K	A követelésállomány legnagyobb része a Dephtától származik. Nincs más azonosított kockázat.
		Pontosság és értékelés	K	K	K	A kisebb vevőknek a keményebb gazdasági körülmények között nehézséget okozhat a számlák kifizetése.
		Prezentálás	K	K	K	Vegye figyelembe a kétes számlakövetelések és a jelentős behajthatatlan követelések becslésének közzétételét.

Jelmagyarázat:

M = magas

K = közepes

A = alacsony

F = feltárási és helyesbítési kontroll

NA = nem alkalmazandó

IR = eredendő kockázat*

CR = kontrollkockázat*

RMM = kényeges hibás állítás kockázatai (kombinált kockázat)*

FSA = a pénzügyi kimutatás adott

Pe = átfogó kockázatok*

C = teljesség*

E = létezés (* = a magyar szövegben nem használunk rövidítést)

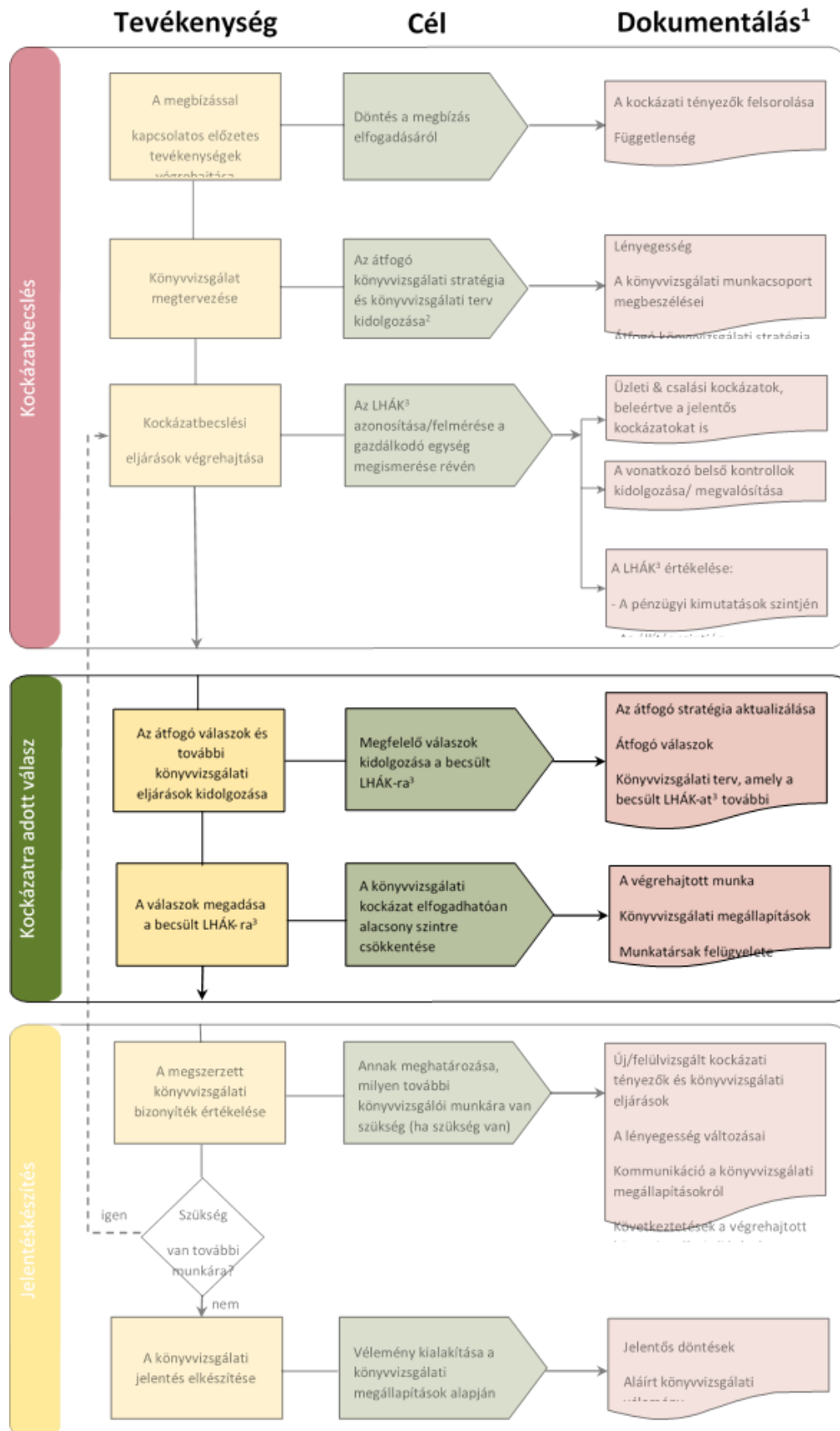
AV = pontosság és értékelés*

P = prezentálás*

Ezen a ponton jó gyakorlás lenne egy tájékoztató levél készítése a vezetésnek, amely bemutatja a belső kontrollban azonosított jelentős gyenge pontokat.

15.A kockázatokra adott válasz – Áttekintés

15.0-1 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 kockázatai.

Bekezdés száma	Kivonatok a nemzetközi könyvvizsgálati standardok vonatkozó részeiből
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. bekezdések)
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. bekezdések)

A kockázatokra adott válasz szakasz az alább bemutatott

15.0-2. ábra



A kockázatokra adott válasz szakaszban tárgyalt főbb témakörök az alábbiak:

	Kötet és fejezetek
Válaszadás a becsült kockázatokra	1. kötet 9. fejezet
További könyvvizsgálati eljárások	1. kötet 10. fejezet
Számviteli becslések	1. kötet 11. fejezet
Kapcsolt felek	1. kötet 12. fejezet
Fordulónap utáni események	1. kötet 13. fejezet
A vállalkozás folytatása	1. kötet 14. fejezet
A nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal kapcsolatos egyéb követelmények összefoglalása	1. kötet 15. fejezet
Könyvvizsgálati dokumentáció	1. kötet 16. fejezet

MÉRLEGELENDŐ

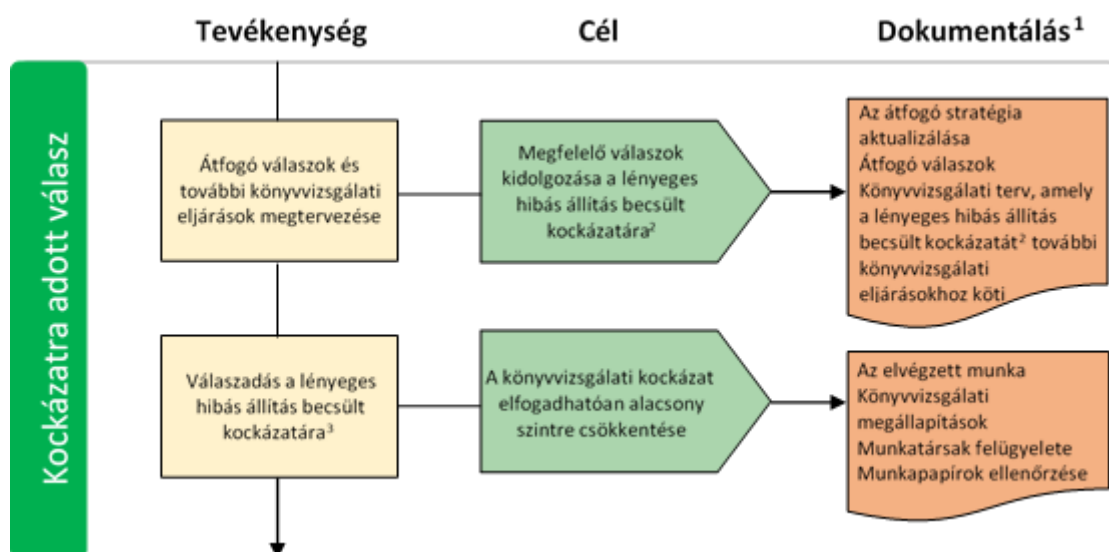
Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések

A 701. témaszámú, *A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálása a független könyvvizsgálói jelentésben* című nemzetközi könyvvizsgálati standard hatálya esetén a könyvvizsgálói jelentésben kommunikálandó bármely kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdés szövege a könyvvizsgáló munkáján alapul. Ezért a kockázatokra adott válasz szakaszban készített könyvvizsgálati dokumentációnak megfelelő részletezettségűnek kell lennie.

16. A kockázatokra reagáló könyvvizsgálati terv

A fejezet tartalma	Vonatkozó nemzetközi könyvvizsgálati standardok
Hogyan tervezzünk hatékony könyvvizsgálati választ a becsült kockázatokra?	260. (felülvizsgált), 300., 330., 500.

16.0-1. ábra



Megjegyzések:

A szükséges dokumentumok teljesebb listáját lásd a 230. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardban.

Bekezdés száma	Kivonatok a nemzetközi könyvvizsgálati standardok vonatkozó részeiből
260.15.	A könyvvizsgálónak kommunikálnia kell az irányítással megbízott személyek felé a könyvvizsgálat tervezett hatókörének és ütemezésének áttekintését. (Hiv.: A11–A16. bekezdések)
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. bekezdések)
300.10.	A könyvvizsgálónak a könyvvizsgálat folyamán szükség szerint aktualizálnia és módosítania kell az átfogó könyvvizsgálati stratégiát és a könyvvizsgálati tervet. (Hiv.: A15. bekezdés)

Bekezdés száma	Kivonatok a nemzetközi könyvvizsgálati standardok vonatkozó részeiből
300.11.	A könyvvizsgálónak meg kell terveznie a megbízásért felelős munkacsoport tagjai irányításának és felügyeletének, valamint a munkájuk áttekintésének a jellegét, ütemezését és terjedelmét. (Hiv.: A16–A17. bekezdések)
300.12.	A könyvvizsgálónak bele kell foglalnia a könyvvizsgálati dokumentációba: (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. bekezdések)
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. bekezdések)
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 kockázatainak alapul és arra reagál. (Hiv.: A4–A8. bekezdések)
330.7.	A végrehajtandó további könyvvizsgálati eljárások megtervezésekor a könyvvizsgálónak: (a) Minden egyes ügyletcsoport, számlaegyenleg és közzététel tekintetében mérlegelni kell az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázata becsülésének okait, beleértve: (i) a releváns ügyletcsoport, 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 bizonyítékok 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. bekezdések) (b) annál meggyőzőbb könyvvizsgálati bizonyítékokat kell szereznie, minél magasabb a könyvvizsgáló által becsült kockázat. (Hiv.: A19. bekezdés)
330.8.	A könyvvizsgálónak kontrollok teszteléseit kell terveznie és végrehajtania, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékokat szerezzen a releváns kontrollok működési hatékonyságára, ha: (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 bizonyítékokat nyújtani az állítások szintjén. (Hiv.: A20–A24. bekezdések)
330.9.	A kontrollok teszteléseinek megtervezésekor és végrehajtásakor a könyvvizsgálónak annál meggyőzőbb könyvvizsgálati bizonyítékokat kell szereznie, minél nagyobb mértékben támaszkodik a könyvvizsgáló a kontroll hatékonyságára. (Hiv.: A25. bekezdés)
330.10.	A kontrollok teszteléseinek megtervezésekor és végrehajtásakor a könyvvizsgálónak: (a) Egyéb könyvvizsgálati eljárásokat kell interjúval együtt végrehajtania a kontrollok működési hatékonyságára vonatkozó könyvvizsgálati bizonyíték megszerzése érdekében, beleértve: (i) azt, hogy hogyan alkalmazták a kontrollokat a releváns időpontokban az auditált időszak során; (ii) azt a következtetességet, amellyel alkalmazták azokat; és (iii) ki és milyen eszközökkel alkalmazta azokat. (Hiv.: A26–A29. bekezdések) (b) Meg kell határozni, hogy a tesztelendő kontrollok függnak-e egyéb kontrolloktól (közvetett kontrollok), és ha igen, akkor szükséges-e könyvvizsgálati bizonyítékokat szerezni a közvetett kontrollok hatékony működésének az alátámasztására. (Hiv.: A30–A31. bekezdések)

Bekezdés száma	Kivonatok a nemzetközi könyvvizsgálati standardok vonatkozó részeiből
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.
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. bekezdések)
330.19.	A könyvvizsgálónak mérlegelnie kell, hogy elvégzendők-e külső megerősítési eljárások alapvető könyvvizsgálati eljárásaként. (Hiv.: A48–A51. bekezdések)
330.20.	A könyvvizsgáló alapvető vizsgálati eljárásainak a pénzügyi kimutatások zárási folyamatához kapcsolódóan a következő könyvvizsgálati 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 főkönyvből és az analitikából, 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. bekezdések)
330.24.	A könyvvizsgálónak könyvvizsgálati eljárásokat kell végrehajtania annak értékelésére, hogy a pénzügyi kimutatások átfogó prezentálása megfelel-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek. Ezen értékelés elvégzése során a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell, hogy a pénzügyi kimutatások olyan módon vannak-e prezentálva, amely tükrözi: • a pénzügyi információk és a mögöttes ügyletek, események és feltételek megfelelő besorolását és leírását, valamint • a pénzügyi kimutatások megfelelő prezentálását, felépítését és tartalmát. (Hiv.: A59. bekezdés)
500.6.	A könyvvizsgálónak olyan könyvvizsgálati eljárásokat kell megterveznie és végrehajtania, amelyek az adott körülmények között az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzéséhez megfelelőek. (Hiv.: A1–A25. bekezdés.)
500.7.	A könyvvizsgálati eljárások megtervezésekor és végrehajtásakor a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell a könyvvizsgálati bizonyítékként felhasználandó információ relevanciáját és megbízhatóságát. (Hiv.: A26–A33. bekezdés.)
500.10.	A kontrollok teszteléseinek és az adatok teszteléseinek tervezésekor a könyvvizsgálónak olyan módokat kell meghatároznia a tételek tesztelésre történő kiválasztására, amelyek hatékonyan teljesítik a könyvvizsgálati eljárás célját. (Hiv.: A52–A56. bekezdés.)

16.1 Áttekintés

A kockázatokra adott válasz szakaszban a könyvvizsgálat célja elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték szerzése a becsült kockázatokra vonatkozóan. Ezt a könyvvizsgáló azzal éri el, hogy megfelelő válaszokat tervez és valósít meg a pénzügyi kimutatások és az állítások szintjén felmerülő lényeges hibás állítások becsült kockázatára.

A könyvvizsgáló többféleképpen közelítheti meg ezt a feladatot, például:

- sorban foglalkozik minden egyes becsült kockázattal annak jellege szerint (pl. gazdasági visszaesés) és megfelelő könyvvizsgálati válaszlépést dolgoz ki további könyvvizsgálati eljárások formájában;
- a becsült kockázatot a pénzügyi kimutatások vagy a közzététel érintett lényeges területei szerint közelíti meg. Ezután megfelelő válaszlépést dolgoz ki további könyvvizsgálati eljárások formájában; vagy
- a pénzügyi kimutatások minden lényeges területe és minden állítás esetén a könyvvizsgálati eljárások standard listájából kiindulva az igényekhez szabja azt (hozzáad, módosít vagy eltöröl eljárásokat), hogy megfelelő válaszlépést tudjon kialakítani a becsült kockázatokra vonatkozóan.

A becsült kockázatokra adott válasz több, mint egy egységes („egyforma megoldás mindenkinek”) könyvvizsgálati program, amely ugyan minden állítást érint, de nincs konkrétan egy bizonyos gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak egy bizonyos területét érintő becsült kockázat állításonként történő kezelésére szabva. A könyvvizsgálati eljárásokat általában (a szükséges mértékben) a gazdálkodó egység kockázati szintjéhez és konkrét körülményeihez kell igazítani.

16.2 A kiindulópont

A hatékony könyvvizsgálati válasz megtervezésének kiindulópontja a könyvvizsgálat kockázatbecslési szakaszának eredményeként kialakított lista a becsült kockázatokról (lásd a 2. kötet 14. fejezetét).

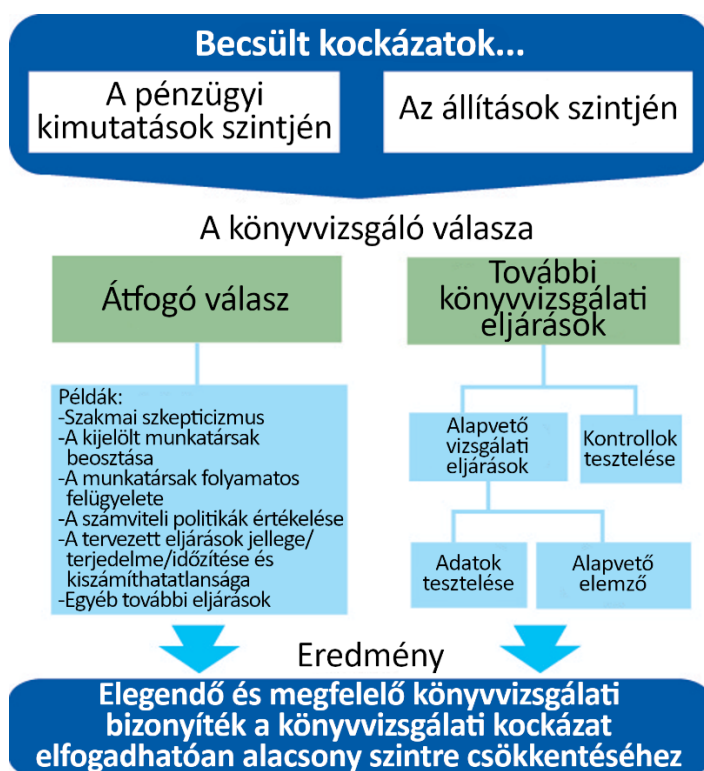
A kockázatok azonosítása és becslése a következő szinteken történik:

- a pénzügyi kimutatások szintjén; és
- a pénzügyi kimutatások területeivel és a közzétételekkel kapcsolatos állítások szintjén.

A pénzügyi kimutatások kisebb területei a megfelelő könyvvizsgálati válaszlépés kialakításának céljából csoportosíthatók és nagyobb egységként kezelhetők.

Az 1. kötet 9. fejezete vázolja a két szinten felbecsült kockázatokra adható lehetséges válaszokat. A megfelelő választípusokat a következő ábra foglalja össze.

16.2-1. ábra



16.3 Átfogó válaszok

A pénzügyi kimutatások szintjén fennálló átfogó kockázatokat (olyan kockázatokat, mint például a hiányos belső ellenőrzési környezet és/vagy a csalás lehetősége, amely sok állításra kihathat) a könyvvizsgáló átfogó válasz kidolgozásával és végrehajtásával kezeli, ahogy azt a következő ábra szemlélteti. A 2. kötet 8. fejezetében további információ található az átfogó kockázatokról.

Az átfogó válasz kidolgozásakor a könyvvizsgáló által mérlegelendő kérdések közé tartozik például annak a meghatározása:

- milyen mértékben kell emlékeztetni a megbízásért felelős munkacsoportot a szakmai szkepticizmus alkalmazására;
- melyik munkatárs végezze a munkát, beleértve a speciális szaktudással rendelkezőket, vagy esetleg szakértőket vonjanak-e be;
- milyen mértékű felügyelet szükséges a könyvvizsgálat során;
- szükség van-e bizonyos kiszámíthatatlanság beépítésére a végrehajtandó további könyvvizsgálati eljárások kiválasztásánál; valamint
- szükség van-e a könyvvizsgálati eljárások jellegét, ütemezését vagy terjedelmét érintő általános változtatásokra. Ilyen lehet például az eljárások ütemezése (évközi vagy időszak végi), vagy új, szélesebb körű eljárások az olyan specifikus kockázati tényezők kezelésére, mint például a csalás.

16.3-1. ábra

Kockázatbecslés	Lehetséges átfogó válaszok
Hatékony belső kontrollkörnyezet	Lehetővé teszi, hogy a könyvvizsgáló jobban megbízzon a belső kontrollban és a gazdálkodó egységen belül előállított könyvvizsgálati bizonyítékban. Az átfogó válaszlépés azt is magával vonhatja, hogy bizonyos könyvvizsgálati eljárásokat év vége helyett év közben hajtanak végre.
Nem hatékony belső kontrollkörnyezet (hiányosságok megléte)	Ebben az esetben valószínűleg szükség lesz arra, hogy a könyvvizsgáló kiegészítő munkákat hajtson végre, például: <ul style="list-style-type: none"> • tapasztaltabb könyvvizsgálati munkatársakat jelöljön ki; • inkább az időszak végén, mint év közben hajtson végre több könyvvizsgálati eljárást; • több könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen alapvető vizsgálati eljárásokból; • változtasson a végrehajtandó könyvvizsgálati eljárások jellegén, ütemezésén vagy terjedelmén.

MÉRLEGELENDŐ

Ha lehetséges, már a tervezési szakaszban célszerű kezdeti kockázatbecslést végezni a pénzügyi kimutatások szintjén. Ez lehetővé teszi kezdeti átfogó válasz kidolgozását olyan kérdésekkel kapcsolatban, milyen munkatársakat jelöljön ki a feladatra (beleértve a speciális szakértelemmel rendelkezőket), milyen mértékű felügyeletre, valamint milyen könyvvizsgálati eljárások végrehajtására lesz szükség. Ezt a kezdeti kockázatbecslést a könyvvizsgálat előrehaladtával frissíteni kell, az átfogó válaszokkal kapcsolatos megfelelő változtatásokkal.

Ez nem feltétlenül lehetséges kisebb gazdálkodó egységek esetén, amelyek nem rendelkeznek az elemző eljárások végrehajtásához és a lényeges hibás állítás kockázatainak felméréséhez szükséges évközi vagy havi pénzügyi információval. Amennyiben nem lehet korlátozott elemző eljárásokat végrehajtani vagy interjúkon keresztül információt szerezni a könyvvizsgálat megtervezéséhez, a könyvvizsgálónak adott esetben várnia kell a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásai első tervezetének elkészültéig.

16.4 Az állítások szerepe a tesztelés megtervezésében

A lényeges hibás állítás kockázatait mind a pénzügyi kimutatások, mind az állítások szintjén fel kell becsülni. A megfelelő könyvvizsgálati válasz megtervezésének célja, hogy bizonyítékot szerezzünk az egyes releváns állításokhoz kidolgozott kockázatbecslésekhez. Az állításokról további információ található az 1. kötet 6. fejezetében.

Konkrét üzleti folyamatokra adott válaszlépések kidolgozásakor a könyvvizsgálónak figyelembe kell vennie, hogy az állítások közös kapcsolódási pontot biztosítanak a belső kontroll tesztelése és az alapvető vizsgálati eljárások között. Ez fontos annak meghatározásához, mikor lehet megfelelő a kontrollok tesztelésének és az alapvető vizsgálati eljárásoknak bizonyos kombinációja ahhoz, hogy a lényeges hibás állítás kockázatát elfogadhatóan alacsony szintre csökkentse.

Például a készletek „létezésének” ellenőrzésére irányuló könyvvizsgálati eljárások a készletegyenleg részeként már rögzített tételek meglétére, valamint azoknak a kontrolloknak a tesztelésére összpontosítanak, amelyek csökkenthetik nem létező tételek készletegyenlegben szereplésének a kockázatát. A készletek „teljességének” tesztelése a készletegyenlegben nem szereplő tételek tesztelésére irányul, hiányzó tételekkel kapcsolatos lehetséges bizonyítékot szolgáltatva. Ide tartoznak a megrendelések, valamint olyan kontrollok tesztelése, amelyek csökkenthetik a hiányzó készlet kockázatát.

16.5 A lényegesség szerepe a tesztelés megtervezésében

A szükségesnek ítélt könyvvizsgálati eljárás terjedelmének meghatározásakor kulcsfontosságú tényező a megállapított végrehajtási lényegesség. A végrehajtási lényegesség a pénzügyi kimutatások egészére megállapított lényegességen alapul, de módosulhat egy számlaegyenleggel, üzletcsoporttal vagy a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó közzététellel kapcsolatos konkrét kockázat kezelése céljából.

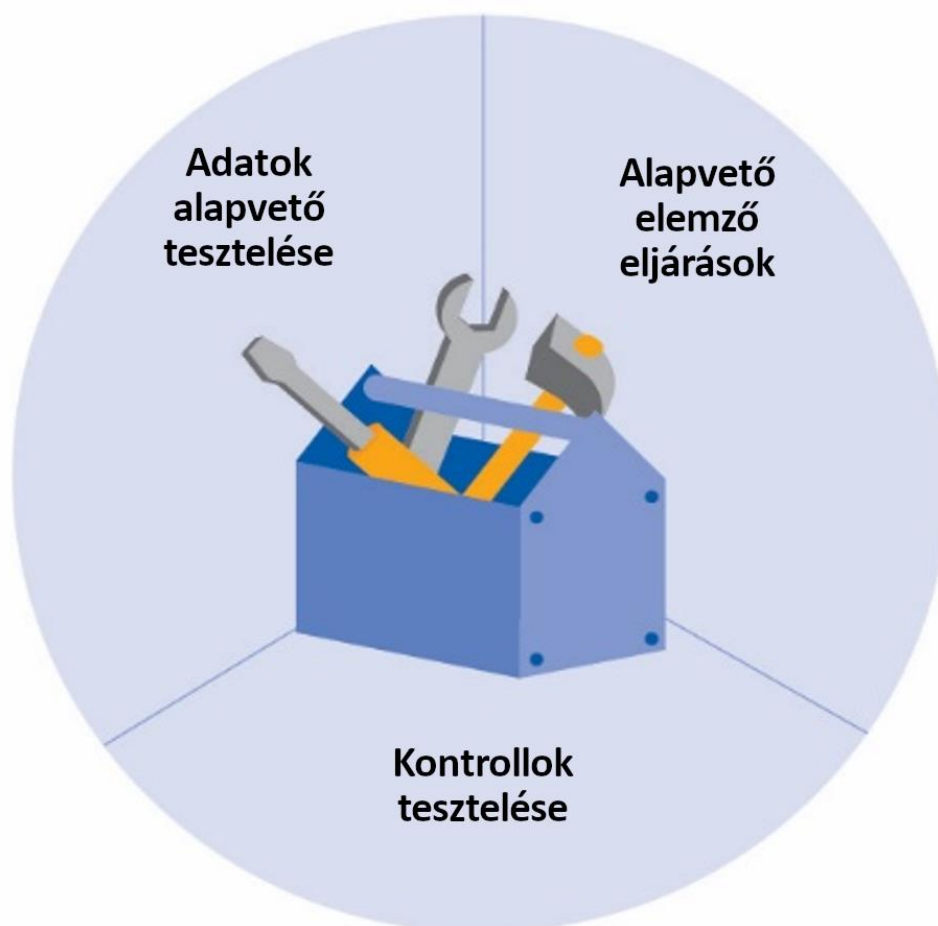
A szükségesnek ítélt könyvvizsgálati eljárások terjedelmét a végrehajtási lényegesség, a becsült kockázat és a könyvvizsgáló által megszerezni kívánt bizonyosság mértéke figyelembevételével kell meghatározni. Általában véve a könyvvizsgálati eljárások terjedelme (például az adatok teszteléséhez vett mintanagyság, vagy az alapvető elemző eljárások szükséges részletesség szintje) a lényeges hibás állítás kockázatának növekedésével növekszik. Ugyanakkor a könyvvizsgálati eljárás terjedelmének növelése csak akkor hatékony, ha maga a könyvvizsgálati eljárás releváns az adott kockázat szempontjából. Az 1. kötet 7. fejezetében és a 2. kötet 6. és 17. fejezetében további információ található a lényegesség tesztek megtervezésében betöltött szerepéről.

16.6 A könyvvizsgáló eszköztára

A részletes könyvvizsgálati terv kidolgozásakor a könyvvizsgáló szakmai megítélését használja a lehetséges könyvvizsgálati eljárások megfelelő típusának kiválasztásához. Az 1. kötet 10-15. fejezeteiben részletesebb ismertetés található a további könyvvizsgálati eljárásokról.

A hatékony könyvvizsgálati program az eljárások megfelelő kombinációján alapul, amelyek együttesen elfogadhatóan alacsony szintre csökkentik a könyvvizsgálati kockázatot. A jelen Útmutató alkalmazásában a könyvvizsgáló számára elérhető könyvvizsgálati eljárások típusait a következő ábrában szemléltetett módon osztályoztuk.

16.6-1. ábra



16.6-2. ábra

Eljárás típusa	Leírás
<p>Alapvető vizsgálati eljárások</p>	<p>A 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 18. bekezdése előírja, hogy a lényeges hibás állítás becsült kockázataitól függetlenül a könyvvizsgálónak alapvető vizsgálati eljárásokat kell végrehajtania minden egyes lényeges ügyletcsoporthoz, számlaegyenleg és közzététel esetében. Ebből is látszik, hogy:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a kockázat könyvvizsgáló általi becslése megítélés kérdése, és így lehet, hogy nem azonosítja a lényeges hibás állítás összes kockázatát; továbbá • a belső kontrollnak vannak eredendő korlátai, beleértve a vezetés általi felülírást is. <p>Amikor a lényeges hibás állítás kockázata nagyon alacsony, bizonyos korlátozott alapvető vizsgálati eljárások, például adatok tesztelése vagy elemző áttekintés is megfelelő lehet ahhoz, hogy egy adott állításra vonatkozóan elegendő és megfelelő bizonyítékot szerezzünk.</p>

Eljárás típusa	Leírás
Elemző eljárások	<p>Az alapvető elemző eljárások a pénzügyi és nem pénzügyi adatok közötti ésszerű kapcsolatok elemzésén keresztül nyert információt foglalnak magukban. Ehhez bizonyos összegekkel (például az árbevétel) kapcsolatos pontos várakozások kidolgozása szükséges, amelyek a ténylegesen rögzített összegekkel összehasonlítva elegendőek lehetnek egy hibás állítás azonosításához.</p> <p>Az elemző eljárásokat a következőképpen osztályozhatjuk:</p> <ul style="list-style-type: none"> • A jellemzően az alapvető vizsgálati eljárások részét képező adatok egyszerű összehasonlítása. Ezeket az eljárásokat az állítások szintjén általában más adatok tesztelésével kombináljuk. Magukban nem szolgáltatnának elegendő könyvvizsgálati biztosítékot. • Az előrejelző modellek, amelyek magukban (vagy kontrollok tesztelésével vagy más alapvető vizsgálati eljárásokkal kombinálva) elegendőek ahhoz, hogy a könyvvizsgálati kockázatot elfogadhatóan alacsony szintre csökkentsék. Például ha egy gazdálkodó egységnek adott időszakban hat, fix fizetéssel rendelkező munkavállalója van, nagyfokú pontossággal meg lehet becsülni az időszak teljes bérköltségét. Ha feltételezzük, hogy a munkavállalók száma és a fizetési összegek pontosak voltak, ez az eljárás teljes körű könyvvizsgálati bizonyítékot nyújthat a bérszámfejtésre vonatkozóan. Ilyenkor nem szükséges további alapvető (alap vagy kiterjesztett) vizsgálati eljárásokat végrehajtani.
Adatok tesztelése	<p>Amikor kizárólag alapvető vizsgálati eljárásokon keresztül kezelünk egy jelentős kockázatot, az alapvető vizsgálati eljárásoknak magukban kell foglalniuk adatok tesztelését.</p> <p>A 2. kötet 10. fejezete részletesebben bemutatja a jelentős kockázatokat és a megfelelő könyvvizsgálati választ.</p>
Kontrollok tesztelése	<p>Amikor bizonyos állítások kezelésére kulcsfontosságú kontrollok léteznek (és valószínűsíthető, hogy ezek hatékonyan működnek), az állítással kapcsolatos szükséges bizonyíték megszerzéséhez kontrollok tesztelése végezhető.</p> <p>Kontrolloknak a kockázat alacsony szintre csökkentése érdekében végzett tesztelése (nagyobb mintanagyság esetén) adott állításra vonatkozóan nagyfokú bizonyítékot nyújthat.</p> <p>A kontrollok tesztelésének célja a kockázat közepes szintre csökkentése is lehet (amihez valamivel kisebb mintanagyság szükséges). Az előírt bizonyíték megszerzéséhez az utóbbi esetben a könyvvizsgáló a kontrollok tesztelését ugyanarra az állításra vonatkozó alapvető vizsgálati eljárásokkal egészíti ki.</p> <p>Bizonyos feltételek teljesülése esetén a belső kontrollokat elegendő csak minden harmadik könyvvizsgálatnál tesztelni. Az 1. kötet 10. fejezetének 5. részében tárgyaljuk a kontrollok tesztelését.</p>

16.7 A kockázatokra reagáló könyvvizsgálati terv kidolgozása

A becsült kockázatokra megfelelő választ adó könyvvizsgálati terv kidolgozásához szakmai megítélés és alapos megfontolás szükséges. A megfelelő terv kidolgozásával töltött idő csaknem bizonyosan hatékonyabbá és eredményesebbé teszi a könyvvizsgálatot, kevesebb munkaidőt igényelve a munkatársaktól.

Három általános lépés van, amelyet a könyvvizsgálónak a terv kidolgozásakor meg kell tennie:

- válaszolnia kell a pénzügyi kimutatások szintjén becsült kockázatokra (átfogó válasz);
- azonosítania kell azokat a konkrét eljárásokat, amelyekre a pénzügyi kimutatások lényeges területeivel kapcsolatban szükség van; és
- meg kell határoznia, milyen könyvvizsgálati eljárások (a rendelkezésre álló eszköztár mely eszközei), és milyen terjedelmű tesztelés szükséges.

1. lépés – Válasz a pénzügyi kimutatások szintjén becsült kockázatokra

Az első lépés egy megfelelő, átfogó válasz kidolgozása a pénzügyi kimutatások szintjén becsült kockázatokra. Mivel ezek a kockázatok átfogóak, egy közepes vagy magas szintre becsült kockázat általában kiegészítő munkát tesz szükségessé a pénzügyi kimutatások gyakorlatilag minden területén. Az átfogó válaszok tárgyalása a 2. kötet 16. fejezetének 3. részében található.

2. lépés – A pénzügyi kimutatások lényeges területeihez szükséges konkrét eljárások azonosítása

A becsült kockázatokra adott részletes válasz kidolgozása előtt a könyvvizsgáló segítségére lehet az alábbi ábrában megadott kérdések mérlegelése (a pénzügyi kimutatások minden lényeges területével kapcsolatban).

16.7-1. ábra

A pénzügyi kimutatások minden lényeges vagy potenciálisan lényeges területéhez	
Mérlegelendő kérdések a megfelelő könyvvizsgálati válasz kidolgozásához	Vannak olyan állítások, amelyeket nem lehet kizárólag alapvető tesztekkel vizsgálni? Ha igen, akkor kontrollok tesztelésére van szükség. Ez akkor fordulhat elő, ha:
	<ul style="list-style-type: none"> • nincs olyan dokumentáció, amely könyvvizsgálati bizonyítékként tudna szolgálni olyan állításra vonatkozóan, mint például az árbevétel teljessége; vagy • egy gazdálkodó egység az üzleti tevékenysége során informatikai rendszert használ, és azon kívül nem készít és tárol dokumentációt az ügyletekről.
	Várakozásai szerint megbízhatók a belső kontrollok a kapcsolt felekkel folytatott ügyletekre vonatkozó folyamatokat/eljárásokat illetően? Ha igen, akkor kontrollok tesztelésére lehet szükség, kivéve, ha annyira kevés az ügyletek száma, hogy az alapvető vizsgálati eljárások mégis hatékonyabbak.
	Állnak rendelkezésre alapvető elemző eljárások (például a kapcsolt felekkel folytatott ügyletekre vonatkozó folyamatokat illetően)?
	Szükség van kiszámíthatatlansági elemre (a csalási kockázat kezelése stb. céljából)?
Vannak „jelentős kockázatok” (pl. csalás, kapcsolt felek stb), amelyeket kezelni kell, és külön figyelmet igényelnek?	

3. lépés – A szükséges könyvvizsgálati eljárások jellegének és terjedelmének meghatározása

Harmadik lépésként szakmai megítélés alkalmazásával ki kell választani az eljárások megfelelő kombinációját és a tesztelések terjedelmét, amelyek az állítások szintjén becsült kockázatokra adandó megfelelő válaszokhoz szükségesek.

Alább egy lehetséges megközelítésmódot ismertetünk a követelések létezésének alacsony, közepes és magas becsült kockázata esetén alkalmazandó eljárások megfelelő kombinációjának meghatározására.

Követelések – Alacsony becsült kockázati szint

Végrehajtási lényegesség = 12 000 euró

Tervezett könyvvizsgálati válasz

A létezés állításának becsült kockázata	Alacsony	Megjegyzések
Alapvető vizsgálati eljárások	✓	Ezek az eljárások magukban is megfelelőnek minősülnek a becsült kockázat kezelésére. A szokásos adatok tesztelését, és/ vagy egyszerű elemző eljárásokat tartalmaznak, amelyeket a követelések könyvvizsgálata során csaknem mindig el kell végezni. Ezeket az eljárásokat a követelések szokásos könyvvizsgálati programja gyakran tartalmazza.

Követelések – Közepes becsült kockázati szint

Végrehajtási lényegesség = 10 000 euró

Tervezett könyvvizsgálati válasz

A létezés állításának becsült kockázata	Közepes	Megjegyzések
Alapvető vizsgálati eljárások	✓	Ezeket az eljárásokat a létezés kockázatának általános kezelése céljából kell végrehajtani (például, mint a fentebb említett alacsony kockázatnál), valamint: <ul style="list-style-type: none"> • a követelések létezésével kapcsolatosan azonosított konkrét kockázatok kezelése érdekében (mint például a csalási kockázat); és • annak érdekében, hogy elegendő adat tesztelését végezzük el ahhoz, hogy a becsült kockázat elfogadhatóan alacsony szintre csökkenjen.

Amennyiben a gazdálkodó egység rendelkezik a követelések létezésére vonatkozó belső kontrollokkal (például az árbevételrel kapcsolatban), a kizárólag alapvető vizsgálati eljárások végrehajtásának alternatívája lehet a belső kontrollok működési hatékonyságának tesztelése.

Követelések – Magas becsült kockázati szint

Végrehajtási lényegesség = 10 000 euró

Tervezett könyvvizsgálati válasz

A létezés állításának becsült kockázata	Magas	Megjegyzések
Alapvető vizsgálati eljárások	✓	Ezeket az eljárásokat a létezés kockázatának általános kezelése céljából kell végrehajtani (például, mint a fentebb említett alacsony kockázatnál), valamint: <ul style="list-style-type: none"> • a követelések létezésével kapcsolatosan azonosított konkrét kockázatok kezelésének érdekében (például a csalási kockázat); és • annak érdekében, hogy elegendő adat tesztelését végezzük el ahhoz, hogy a becsült kockázat elfogadhatóan alacsony szintre csökkenjen.
Kontrollok tesztje (működési hatékonyság)	✓	Annak érdekében, hogy minimalizálni tudjuk azt az adatok teszteléséhez szükséges mintanagyságot, ami a kockázat alacsony szintre csökkentése érdekében szükséges lett volna, a létezést ellenőrző belső kontrollokat a közepes kockázati szint elérése céljából teszteljük. Kombinálva a fentebb ismertetett adatok tesztelésével, ez elfogadhatóan alacsony szintre csökkenti a becsült kockázatot.

A fenti példában a kockázat elfogadhatóan alacsony szintre csökkentését célzó kontrollok tesztelésével is meg lehetne szerezni a szükséges bizonyíték nagy részét. Ekkor az alapvető vizsgálati eljárások többségére nincs szükség.

Konkrét számlaegyenlegekre és ügyletekre vonatkozó könyvvizsgálati stratégia kidolgozásakor a könyvvizsgálónak mindig figyelembe kell vennie az ügyleti folyamatok többi részében végzett munkát.

Egy másik példa az árbevétel teljessége egy olyan gazdálkodó egységnél, amelynek bérháza van és kiadja a lakásokat.

Követelések – Közepes becsült kockázati szint

Végrehajtási lényegesség = 6 000 euró

Tervezett könyvvizsgálati válasz

A létezés állításának becsült kockázata	Közepes	Megjegyzések
Adatok alapvető tesztelése	–	Az alább ismertetett alapvető elemző eljárás tükrében ezek az eljárások nem feltétlenül szükségesek, vagy arra korlátozódhatnak, hogy az alkalmazott feltételezéseknek bizonyítékául szolgáljanak.
Alapvető elemző eljárások	✓	64 bérbé adandó lakásról tudunk és a havi bérleti díj a 46 két hálószobás lakosztály esetén havi 1 000 euró, a 18 egy hálószobás esetén pedig 800 euró. <ul style="list-style-type: none"> • A bérletből származó tervezett bevétel a számítások szerint 724 800 euró. • A számviteli nyilvántartásokban rögzített tényleges bevétel 718 800 euró volt, a különbség 6 000 euró. A különbséget azzal magyarázták, hogy hat két hálószobás lakás az év közben egy hónapig kiadatlan volt.

MÉRLEGELENDŐ KÉRDÉSEK

Kerülje el, ahol lehet, az általános vagy szabványos könyvvizsgálati eljárások alkalmazását

A leghatékonyabb könyvvizsgálati eljárások azok, amelyek konkrétan a becsült kockázatok okaira irányulnak.

Vizsgáljon egyszerre több állítást

Amikor lehetséges, olyan könyvvizsgálati eljárásokat válasszon, amelyek több állításra irányulnak. Ez csökkenti a további adatok tesztelésének szükségességét.

Alacsony kockázatú területek

A lényeges hibás állítás kockázatának becsléséből szerzett információt az alapvető vizsgálati eljárások szükségességének csökkentésére használjuk az alacsony kockázatú területeken.

Mérlegelje a kontrollok tesztelésének alkalmazását

A belső kontrollról szerzett információt használja olyan kulcsfontosságú kontrollok azonosítására, amelyekkel a működési hatékonyságot lehet tesztelni. A kontrollok tesztelése (amelyek közül néhányat csak háromévente kell tesztelni) gyakran kevesebb munkával jár, mint az adatok széles körű tesztelésének végrehajtása. Lásd a 2. kötet 17. fejezetét.

Ne hanyagolja el az informatikai kontrollokat

Egy automatizált kontroll tesztelésének méret nagysága akár olyan kicsi is lehet, mint egyetlen tétel, mert az automatizált kontroll valószínűleg minden alkalommal ugyanúgy működik, ezért a sokaság összes többi tételét is reprezentálja. Ez azonban azon a feltételezésen alapul, hogy a gazdálkodó egységnél hatékony informatikai ellenőrzés működik.

Mérlegelje a kettős célú tesztek lehetőségét

Amikor a kontrollok tesztelését ugyanannál az ügyletsoportnál tervezzük, mint az alapvető teszteket, mérlegelni kell a kettős célú tesztelés lehetőségét. Ez azt jelenti, hogy a kontrollok tesztelését és az adatok tesztelését ugyanarra az ügyletre vonatkozóan egyszerre kell végrehajtani. Bár a kontrollok tesztelésének más a célja, mint az adatok tesztelésének, mindkét célt egyszerre el lehet érni. Például egy számlát meg lehet vizsgálni abból a szempontból, hogy jóvá lett-e hagyva (kontrollok tesztelése) és hogy az ügyletet megfelelően rögzítették-e a számviteli nyilvántartásokban (adatok tesztelése).

Vegye figyelembe az ügyleti folyamat más részein végzett munkát is

Az ügyleti folyamat más részein végzett munkát is figyelembe kell venni. Például az árbevétel teljességére vonatkozó kontrollok tesztje a követelések teljességére is bizonyítékot nyújt.

Döntsön a könyvvizsgálati stratégiáról és eljárásokról még a tervezési szakaszban

Ha lehetséges, a könyvvizsgálati eljárások jellegét és terjedelmét a könyvvizsgálat tervezési szakaszában dolgozza ki, amikor a munkacsoport megegyezhet a követendő megközelítésmódról. Ezzel elkerülhető, hogy a kezdő munkatársaknak saját maguknak kelljen megtervezniük a könyvvizsgálati eljárásokat, illetve hogy egyszerűen ugyanazokat az eljárásokat hajtsák végre, mint az előző évben.

MÉRLEGELENDŐ KÉRDÉSEK (folytatás)

Ne feledkezzen meg az elemző eljárások használatáról

Elemző eljárásokat a könyvvizsgálat minden szakaszában

- A könyvvizsgálat elején az elemző eljárásokat kockázatbecslési eljárásként használjuk.
- A könyvvizsgálat során elemző eljárásokat hajtunk végre az adatok eltéréseinek elemzésére és bizonyos ügyleti folyamatok és számlaegyenlegek alátámasztására.
- A könyvvizsgálat vége felé az elemző eljárásokat azzal a céllal hajtjuk végre, hogy megállapítsuk, megfelelnek-e a pénzügyi kimutatások a könyvvizsgáló gazdálkodó egységgel kapcsolatos ismereteinek, illetve hogy jelezzük a lényeges hibás állítás csalás miatti, korábban nem feltárt kockázatát.

16.8 Válasz a csalási kockázatra

A csalási kockázat (beleértve a vezetés általi felülírást) gyakorlatilag bármely gazdálkodó egység esetén fennállhat, és azt a könyvvizsgálati terv kidolgozásakor figyelembe kell venni. Az első lépés a csalási kockázat lehetőségének becslése, majd ezután következik a kellően átfogó és részletes válasz.

Megjegyzés: A csalásból származó lényeges hibás állítás becsült kockázatát a könyvvizsgálónak jelentős kockázatként kell kezelnie.

Jelentős kockázat esetén a könyvvizsgáló:

- megismeri a gazdálkodó egység vonatkozó kontrolljait, többek között az adott kockázat szempontjából releváns kontrolltevékenységeket; valamint
- kifejezetten az adott kockázatra reagáló alapvető vizsgálati eljárásokat hajt végre.

Amikor a jelentős kockázat megközelítése kizárólag alapvető vizsgálati eljárásokból áll, az eljárásoknak adatok tesztelését is tartalmazniuk kell.

A csalás potenciális kockázatának felmérése és a megfelelő válaszlépés során a könyvvizsgáló a következőket veszi tekintetbe:

- a pénzügyi kimutatások szintjén becsült kockázatokra már kidolgozott átfogó válaszokat;
- az állítások szintjén becsült egyéb kockázatokra már kidolgozott konkrét válaszokat;
- a tervezéssel kapcsolatos megbeszélések során kidolgozott csalási forgatókönyveket (ha voltak ilyenek);
- a kockázatbecslési eljárások eredményeként azonosított csalási kockázatot (alkalom, ösztönzés és öngazolás);
- a pénzügyi kimutatás egyes számlaegyenlegei és ügyletei csalásnak való kitétségét;
- az elmúlt vagy a tárgyidőszakban felmerült tényleges, ismert csalási eseteket; és
- a vezetés általi felülírás kockázatát.

A következő ábra a fentebb azonosított kockázatokra adott lehetséges válaszokat mutatja be.

16.8-1. ábra

Csalásra adott átfogó válaszok	
Átfogó kockázatok a pénzügyi kimutatások szintjén	<p>Mérlegelendő, szükség van-e:</p> <ul style="list-style-type: none"> • nagyobb fokú szakmai szkepticizmusra bizonyos dokumentációk vizsgálatakor vagy a jelentős vezetői nyilatkozatok alátámasztásakor; • speciális szakképzettséggel/tudással (például informatika) rendelkező személyek bevonására; • a család létezésének azonosítására szolgáló konkrét könyvvizsgálati eljárások kidolgozására; valamint • a kiszámíthatatlanság elemére az alkalmazandó könyvvizsgálati eljárások kiválasztásában. Meg kell fontolni bizonyos könyvvizsgálati eljárások átütemezését, másfajta mintavételezési módszerek használatát, vagy bejelentés nélküli eljárások végrehajtását.

Lehetséges csalási kockázatokra adott válaszok	
Kockázatok az állítások szintjén	<p>Mérlegelendő:</p> <ul style="list-style-type: none"> • A könyvvizsgálati eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének megváltoztatása a kockázat kezelésének céljából. Ez többek között a következőket jelentheti: <ul style="list-style-type: none"> – megbízhatóbb és relevánsabb könyvvizsgálati bizonyíték vagy további megerősítő információ szerzését a vezetés állításainak alátámasztására; – néhány eszköz fizikai megfigyelésének vagy szemrevételezésének elvégzését; – készletszámlálás bejelentés nélküli megfigyelését; és – készletnyilvántartások további áttekintését szokatlan tételek, váratlan összegek és más, utánkövetési eljárást igénylő tételek azonosítása céljából. • A vezetés becsléseinek, mögöttes megítéléseinek és feltevéseinek realitását felmérő további munka végrehajtása. • A mintanagyság növelése vagy részletesebb elemző eljárások végrehajtása. • Számítógéppel támogatott könyvvizsgálati módszerek használata (CAAT). Például: <ul style="list-style-type: none"> – több bizonyíték összegyűjtése a jelentős számlákban vagy az elektronikus tranzakciós fájlokban szereplő adatokról; – elektronikus ügyletek és számlafájlok kiterjedtebb tesztelése; – mintaügyletek kulcsfontosságú elektronikus fájlokból történő kiválasztása; – adott tulajdonságokkal rendelkező ügyletek leválogatása; valamint – minta helyett egy teljes sokaság vizsgálata. • Kiegészítő információ kérése külső megerősítések formájában. A követelés megerősítése céljából például a könyvvizsgáló kérheti az adásvételi szerződés részleteinek, többek között a szerződés dátumának, az esetleges áruvisszaküldéshez való jog meglétének és a szállítási feltételeknek a megerősítését. Figyelembe kell azonban venni, hogy a kiegészítő információ kérése jelentősen megnövelheti a válaszadási időt. • Az alapvető eljárások ütemezésének megváltoztatása évközi időpontról az időszak vége körüli időpontra. Amennyiben azonban szándékos hibás állítás vagy manipulálás kockázata áll fenn, a könyvvizsgálati következtetések évközi időpontról év végére halasztása nem lesz hatékony könyvvizsgálati eljárás.

A vezetés általi felülrással kapcsolatos kockázatok	
A kockázat forrása	Mérlegelendő
Naplótételek	<p>Naplótételek és egyéb helyesbítések azonosítása, kiválasztása és tesztelése:</p> <ul style="list-style-type: none"> • A gazdálkodó egység pénzügyi beszámolási folyamatainak, valamint a belső kontroll kialakításának/bevezetésének megismerése. • Mérlegelendők: <ul style="list-style-type: none"> – csalási szándékú naplótételek vagy egyéb helyesbítések jellemzői; – csalási kockázati tényezők megléte naplótételek és egyéb helyesbítések konkrét csoportjaira vonatkozóan; valamint – nem megfelelő vagy szokatlan tevékenységekre vonatkozó interjúk a pénzügyi beszámolási folyamatban résztvevő egyénekkel.
A vezetés becslései	<p>A vezetés konkrét ügyletekre és egyenlegekre vonatkozó becsléseinek felülvizsgálata a vezetés esetleges elfogultságának azonosítása céljából. A további eljárások a következők lehetnek:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a becslések újragondolása egészükben véve; • a vezetés jelentős számviteli becslésekre vonatkozó megítéléseinek és feltételezéseinek visszamenőleges vizsgálata; valamint • annak meghatározása, hogy a vezetői becslések elfogultságának kumulatív hatása lényeges hibás állításhoz vezet-e a pénzügyi kimutatásokban.
Jelentős ügyletek	<p>Szokatlan vagy a szokásos üzletmeneten kívül eső jelentős ügyletek üzleti magyarázatának megismerése. Ide tartozik annak a megítélése, hogy:</p> <ul style="list-style-type: none"> • nagyobb hangsúlyt fektet-e a vezetés egy adott számviteli eljárás szükségességére, mint az ügylet mögöttes gazdaságosságára; • túlzottan bonyolultnak tűnnek-e az ilyen ügyletekkel kapcsolatos megállapodások; • megvitatta-e a vezetés ezeknek az ügyleteknek a jellegét és elszámolását az irányítással megbízott személyekkel; • érintenek-e az ügyletek korábban 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 segítségével nélkül támogassák; • megfelelően áttekintették-e vagy jóváhagyták-e az irányítással megbízott személyek azokat az ügyleteket, amelyek nem konszolidált kapcsolt feleket érintenek, beleértve a speciális célú gazdálkodó egységeket is; valamint • rendelkezésre áll-e megfelelő dokumentáció.

A vezetés általi felülrással kapcsolatos kockázatok	
Kapcsolt felekkel folytatott ügyletek	<p>A következők segítségével ismerje meg azokat az üzleti kapcsolatokat, amelyeket kapcsolt felek a gazdálkodó egységgel közvetlenül vagy közvetve esetleg kialakítottak:</p> <ul style="list-style-type: none"> • interjúk és megbeszélések a vezetéssel és az irányítással megbízott személyekkel; • interjúk a kapcsolt féllel; • a kapcsolt féllel kötött jelentős szerződések vizsgálata; valamint • megfelelő háttér munka, mint például interneten vagy speciális külső üzleti információs adatbázisokban végzett keresés. <p>A fenti megállapítások alapján:</p> <ul style="list-style-type: none"> • azonosítsa és mérje fel a kapcsolt felek közötti viszonyokkal összefüggő lényeges hibás állítás kockázatát; • kezelje jelentős kockázatforrásként a kapcsolt féllel folytatott, a gazdálkodó egység szokásos üzletmenetén kívül eső azonosított jelentős ügyleteket; valamint • határozza meg, szükség van-e az azonosított kockázatokra reagáló alapvető vizsgálati eljárásokra.
Árbevétel megjelenítése	<p>Alapvető elemző eljárások végrehajtása. Számítógéppel támogatott könyvvizsgálati módszerek (CAAT) alkalmazásának mérlegelése szokatlan vagy váratlan bevételi kapcsolatok vagy ügyletek azonosításakor.</p> <p>Megerősítés kérése az ügyféltől a releváns szerződési feltételekre (elfogadási feltételek, szállítási és fizetési feltételek) és (például az ügyfélnek közvetlenül az időszak végén a termék visszaváltási jogának felajánlását tartalmazó) mellékszerződések hiányára vonatkozóan.</p>

16.9 Hibás állítás kockázata a prezentálásban és a közzétételben

Egyes becsült kockázatok eredhetnek a pénzügyi kimutatásoknak a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelv szerinti prezentálásából és közzétételéből. Ennek következtében a felmerült kockázatokra adott megfelelő válaszként konkrét eljárások kidolgozására lehet szükség.

Ezen könyvvizsgálati eljárások célja annak meghatározása, hogy:

- olyan módon prezentálják-e az egyedi pénzügyi kimutatásokat, amely a pénzügyi információk megfelelő besorolását és leírását tükrözi;
- megfelelően teszi-e közzé a lényeges kérdéseket és bizonytalanságokat a pénzügyi kimutatások prezentálásának felépítése és tartalma. Ide tartozik a pénzügyi kimutatások és a hozzájuk fűzött kiegészítő megjegyzések formája, elrendezése és tartalma (beleértve az alkalmazott terminológiát), a megadott részletek mennyisége, a kimutatásokban szereplő tételek besorolása és a bemutatott összegek megalapozottsága;
- megegyezik-e vagy összevethető-e a pénzügyi kimutatásokban szereplő információ a mögöttes számviteli nyilvántartásokkal, beleértve a közzétételekben lévő információk egyeztetését vagy összevetését, akár a főkönyvből és az analitikából, akár azokon kívülről szerzik be az ilyen információkat;
- vannak-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelv által előírt (vagy a valós prezentáláshoz szükséges) olyan közzétételek, amelyek kihagyásra kerültek, nem egyértelműek vagy hibás állítást tartalmaznak; valamint
- közzétett-e a vezetés konkrét kérdéseket azon körülmények és tények fényében, amelyekről a könyvvizsgáló a könyvvizsgálói jelentés aláírásakor tudomással bír.

16.10 A könyvvizsgálati terv teljesítésének megállapítása

A könyvvizsgálat befejezésének megállapítása előtt a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell, kellő figyelmet kaptak-e a következő tényezők:

16.10-1. ábra

Eljárás típusa	Leírás
Foglalkozott a pénzügyi kimutatások minden lényeges területével?	Alapvető vizsgálati eljárásokat kell kidolgozni és végrehajtani minden lényeges ügyletcsoportha, számlaegyenlegre és közzétételre vonatkozóan. Ez független a lényeges hibás állítás becsült kockázataitól.
Van szükség külső megerősítésekre?	Mérlegelje, van-e szükség alapvető könyvvizsgálati eljárásként külső megerősítési eljárások elvégzésére. Például a következők esetén: <ul style="list-style-type: none"> • bankszámlaegyenlegek; • követelések; • harmadik feleknél lévő készletek és befektetett pénzügyi eszközök; • hitelezőknek járó összegek; • szerződési feltételek; • szerződések; valamint • a gazdálkodó egység és más felek közötti ügyletek. <p>Külső megerősítés bizonyos feltételek hiányának ellenőrzésére is alkalmazható. Például, hogy nincs-e „értékesítésre vonatkozó mellékmegállapodás”, amely befolyásolná a bevétel elhatárolását.</p>
Fel lehet használni korábbi időszakokban szerzett bizonyítékot?	Amennyiben a bizonyíték nem jelentős kockázatra vonatkozik és néhány más feltételnek is megfelel (például a kontroll terén nincsenek változások és nincs jelentős manuális elem a kontroll működésében), a kontrollok működési hatékonyságának tesztelését elegendő lehet minden harmadik könyvvizsgálat alkalmával elvégezni (az 1. kötet 10. fejezetének 5. részében további információ található erről).
Szükséges szakértőt bevonni a könyvvizsgáló oldaláról?	Szükség van a számvitelen és könyvvizsgálaton kívül más területen is szakértelemre az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzéséhez?
Kellő figyelmet kaptak a pénzügyi kimutatások zárási folyamatai?	A következő alapvető vizsgálati eljárásokra van szükség a pénzügyi kimutatások zárási folyamataival kapcsolatban: <ul style="list-style-type: none"> • a pénzügyi kimutatások egyeztetésére vagy összevetésére az alátámasztó számviteli nyilvántartásokkal; valamint • a lényeges naplótételek és a pénzügyi kimutatások elkészítése során történt egyéb helyesbítések vizsgálatára.
Kaptak figyelmet a jelentős kockázatok?	A könyvvizsgáló minden jelentősnek értékelt kockázat esetén köteles alapvető elemző eljárásokat kidolgozni és végrehajtani (lehetőleg a kontrollok tesztelésével kiegészítve). Az alapvető elemzési eljárásokat nem lehet önállóan alkalmazni, és azokat az adatok tesztelésével ki kell kiegészíteni. <p>Amikor egy jelentős kockázat esetén a könyvvizsgáló belső kontrollokra támaszkodik, azok tesztelését köteles a tárgyidőszakban elvégezni.</p>

Eljárás típusa	Leírás
Aktualizálásra kerültek az évközi tesztelésből származó bizonyítékok?	<p>Aktualizálja az évközi alapvető eljárásokat a hátralévő időszakra vonatkozóan. Például a következőkkel:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a közbenső időszakra vonatkozó, a kontrollok tesztelésével kombinált alapvető vizsgálati eljárásokkal; és • további alapvető vizsgálati eljárásokkal, amelyek kellő alapot nyújtanak a könyvvizsgálati következtetések évközi időponttól az időszak végéig történő kivetítéséhez.
Kaptak figyelmet a csalásból eredő lehetséges kockázatok?	<p>Például nagyfokú szakmai szkepticizmus, kiszámíthatatlansági elem a könyvvizsgálati eljárások megtervezésében stb.</p> <p>(Lásd a 2. kötet 16. fejezetének 8. pontját.)</p>

16.11 Az átfogó válasz és a részletes könyvvizsgálati terv dokumentálása

Az átfogó válaszokat vagy különálló dokumentumban, vagy még jellemzőbben az átfogó könyvvizsgálati stratégia részeként lehet dokumentálni.

A részletes terv gyakran könyvvizsgálati program formájában kerül dokumentálásra, amely meghatározza az eljárások jellegét és terjedelmét, valamint a vizsgálandó állítás(oka)t. Ezenkívül helyet kell biztosítani annak rögzítésére, kik hajtották végre az egyes lépéseket, és mit állapítottak meg.

MÉRLEGELENDŐ KÉRDÉSEK

Ütemezés

Gondolja végig, végrehajtható-e a tervezett további könyvvizsgálati eljárások egy része egyszerre a kockázatbecslési eljárásokkal.

A terv változásai

Ha a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték vagy más információ következtében a tervezett eljárások módosítására van szükség, frissíteni kell az átfogó stratégiát és a könyvvizsgálati tervet, megadva a változás okait.

Felülvizsgálat

Győződjön meg arról, hogy a könyvvizsgálati eljárásokat és az azokkal kapcsolatos munkapapírokat a könyvvizsgálat befejezése előtt azok készítője és a felülvizsgáló aláírja és dátumozza.

16.12 A könyvvizsgálati terv kommunikálása

Az átfogó könyvvizsgálati stratégiáért, az átfogó válaszokért és a könyvvizsgálati tervért teljes mértékben a könyvvizsgáló felel. Gyakran hasznos azonban a részletes könyvvizsgálati terv néhány elemének (például ütemezés) vezetéssel való megbeszélése. Ezek a megbeszélések gyakran kisebb változásokat eredményeznek a tervben az ütemezés egyeztetése és egyes eljárások végrehajtásának megkönnyítése érdekében.

A tervezett eljárások jellegét, ütemezését és hatókörét nem kell részletesen megbeszélni a vezetéssel, kérésükre ezek nem változtatandók vagy szűkítendőek. Az ilyen jellegű kérések a könyvvizsgálat hatékonyságát veszélyeztetnék, a könyvvizsgálati eljárásokat túlzottan kiszámíthatóvá tennék és a hatókör korlátozását jelenthetnék.

A 260. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard számos olyan kérdést ismertet, amelyet a könyvvizsgálónak az irányítással megbízott személyek felé kommunikálnia kell. (E kérdések felsorolása megtalálható a 2. kötet 5. fejezetének 3. pontjában.) Ezeket a követelményeket úgy tervezték meg, hogy hatékony kétoldalú kommunikációt biztosítsanak a könyvvizsgáló, a vezetés és az irányítással megbízott személyek között.

MÉRLEGELENDŐ KÉRDÉSEK

A könyvvizsgálónak érdemes a vezetéssel rendszeres időszakonként egyeztetni a könyvvizsgálat állásáról, hogy tájékoztatni tudja őket az előzetes megállapításokról, további dokumentációt és szükséges segítséget tudjon kérni és/vagy egyéb kérdéseket megbeszélni.

A könyvvizsgálati tervben történt jelentős változásokat is kommunikálni kell a vezetéssel és az irányítással megbízott személyekkel.

16.13 Esettanulmányok – A kockázatokra reagáló könyvvizsgálati terv

Az esettanulmányok részleteiről lásd a 2. kötet 2. fejezetét – Bevezetés az esettanulmányokba.

A következő esettanulmány-példa a követelésekkel kapcsolatos részletes könyvvizsgálati terv kidolgozásakor alkalmazható megfontolásokat és lehetséges könyvvizsgálati eljárásokat mutatja be. Mivel a könyvvizsgálati terv célja a lényeges hibás állítás kockázatának elfogadhatóan alacsony szintre csökkentése, fontos az árbevétel / követelések / bevételi bizonylatok körre vonatkozóan a kockázatbecslési szakaszban azonosított kockázatok áttekintése.

„A” esettanulmány – Dephta Furniture, Inc.

A 2. kötet 14. fejezetének 6. pontjában – A kockázatbecslési szakasz lezárása – bemutatott kockázatbecslés szerint a becsült kockázatok a következők voltak:

A pénzügyi kimutatások szintjén fennálló kockázatok átfogó értékelése (magas, közepes vagy alacsony)	<i>Alacsony</i>			
Állítások (teljesség, pontosság/értékelés, létezés és prezentálás)	Teljesség	Pontosság és értékelés	Létezés	Prezentálás
Az állítások szintjén becsült kockázatok (magas, közepes vagy alacsony)	alacsony	alacsony	közepes	alacsony
A becsült kockázatok változásai az előző időszakhoz képest: <i>nem változtak</i>				

A követelésekre vonatkozó könyvvizsgálati terv kidolgozásakor mérlegelendő kérdések:

A tervezés során mérlegelendő kérdések	Válasz
1. Vannak olyan állítások, amelyeket nem lehet kizárólag alapvető tesztekkel vizsgálni?	<i>Az árbevétel teljessége ellenőrzések tesztelésének és elemző eljárásoknak a kombinálásával vizsgálható. Megjegyzés a következő évre: ha az internetes eladások továbbra is növekednek, ellenőrzések további tesztelésére lehet szükség a papíralapú visszakövethetőség kiiktatása miatt.</i>
2. Várakozásai szerint megbízhatók a belső ellenőrzések a kapcsolt felekkel folytatott ügyletekre vonatkozó folyamatokat/eljárásokat illetően? Ha igen, lehetne a ellenőrzéseket tesztelni egyéb alapvető vizsgálati eljárások szükségességének/hatókörének szűkítése érdekében?	<i>A ellenőrzések tesztelését alkalmazni lehetne arra, hogy kisebb legyen a követelésekre vonatkozó egyéb alapvető vizsgálati eljárásoktól (megerősítésektől) elvárt kockázatcsökkentés szintje. Nem vagyunk azonban egészen biztosak a ellenőrzések működésének megbízhatóságában, ezért kizárólag alapvető vizsgálati eljárásokat használunk.</i>
3. Vannak olyan alapvető elemzési eljárások, amelyek csökkentik az egyéb könyvvizsgálati eljárások szükségességét / hatókörét?	<i>Nincsenek.</i>
4. Szükséges kiszámíthatatlansági elemet vagy további könyvvizsgálati eljárásokat beépíteni (például a csalással kapcsolatos kockázat vizsgálatára stb.)?	<i>A vezetés általi felülírással kapcsolatos kockázatok kezelése érdekében további könyvvizsgálati eljárásokat végzünk.</i>
5. Fennáll olyan jelentős kockázat, amely különös figyelmet igényel?	<i>A bevételek megjelenítésével kapcsolatban fennáll a lehetséges csalás bizonyos mértékű kockázata (2. kötet, 9. fejezet.). Ezeket adatok igényekhez szabott alapvető tesztelésével vizsgáljuk.</i> <i>A követelések értékelése külön figyelmet igénylő speciális kockázat. A későbbi kifizetések további elemzését és felülvizsgálatát is elvégezzük.</i> <i>Az egész könyvvizsgálat folyamán figyelni kell a szokásos üzletmeneten kívül eső, kapcsolt felek között folytatott, nem közzétett ügyletekre.</i>

A könyvvizsgáló szakmai megítélésének függvényében az eljárások megfelelő kombinációjára van szükség a lényeges hibás állítás kockázatának elfogadhatóan alacsony szintre csökkentéséhez a releváns állítások esetében (a követelésegyenlegre vonatkozóan is). A következőkben a követelések becsült kockázatára adott könyvvizsgálati válaszra mutatunk mintát.

A tervezett könyvvizsgálati válasz összefoglalása (jelölje be a megfelelő választ a Teljesség / Pontosság és értékelés / Létezés / Prezentálás)	Teljesség	Pontosság és értékelés	Létezés	Prezentálás
A. Adatok alapvető tesztelése – ügyletek, számlaegyenlegek és közzétételek minden lényeges csoportja	X	X	X	X
B. Adatok alapvető tesztelése – speciális kockázatokhoz és közzétételekhez igazítva (mintavételezés, csalás, jelentős kockázatok stb.)				X
C. Alapvető elemző eljárások (bizonyítékok összesen stb.)			X	
D. Kontrollok tesztelése (működési hatékonyság)	X			
Szakmai megítélés szerint elegendőek a fentebb bemutatott eljárások a becsült kockázatok kezelésére? (igen/nem) Ha nem, alább adjon magyarázatot.	igen	igen	igen	igen
Megjegyzések:				

Az azonosított kockázatokra reagáló könyvvizsgálati programra példát találhatunk a 2. kötet 17. fejezetének 7. részében közölt esettanulmányhoz fűzött megjegyzésekben.

„B” esettanulmány – Kumar & Co.

A 2. kötet 14 fejezetének 6. részében – A kockázatbecslési szakasz lezárása – bemutatott kockázatbecslés szerint a becsült kockázatok a következők voltak:

A pénzügyi kimutatások szintjén fennálló kockázatok átfogó értékelése (magas, közepes vagy alacsony)	Közepes			
Állítások (teljesség, pontosság / értékelés, létezés és prezentálás)	Teljesség	Pontosság és értékelés	Létezés	Prezentálás
Az állítások szintjén becsült kockázatok (magas, közepes vagy alacsony)	alacsony	közepes	közepes	alacsony
A becsült kockázatok változásai az előző időszakhoz képest: <i>nem változtak</i>				
A kapcsoló felekkel folytatott ügyletekre vonatkozó megnövekedett kockázat, valamint Raj távolléte miatt előforduló				

A követelésekre vonatkozó könyvvizsgálati terv kidolgozásakor mérlegelendő kérdések:

A tervezés során mérlegelendő kérdések	Válasz
1. Vannak olyan állítások, amelyeket nem lehet kizárólag alapvető tesztekkel vizsgálni?	<i>Nincsenek.</i>
2. Várakozásai szerint megbízhatók a belső kontrollok a kapcsoló felekkel folytatott ügyletekre vonatkozó folyamatokat/eljárásokat illetően? Ha igen, lehetne a kontrollokat tesztelni egyéb alapvető vizsgálati eljárások szükségességének/hatókörének szűkítése érdekében?	<i>A vállalkozás kis méretére való tekintettel csak korlátozott kontrollok léteznek. Megismertük a belső kontrollt, de nem fogjuk a kontrollokat tesztelni, és nem is kívánunk támaszkodni rájuk.</i>
3. Vannak olyan alapvető elemzési eljárások, amelyek csökkentik az egyéb könyvvizsgálati eljárások szükségességét / hatókörét?	<i>Az árbevételek teljességét alapvető elemző eljárások és adatok tesztelésének kombinációjával vizsgáljuk.</i>
4. Szükséges kiszámíthatatlansági elemet vagy további könyvvizsgálati eljárásokat beépíteni (például a csalással kapcsolatos kockázat vizsgálatára stb.)?	<i>Nem tartjuk szükségesnek, mert az év végi követelések egyenlege főként a Dephtára vonatkozik.</i>
5. Fennáll olyan jelentős kockázat, amely különös figyelmet igényel?	<i>A bevételek következetlen megjelenítésének vagy a csalásnak a lehetőségét adatok igényekhez szabott alapvető tesztelésével vizsgáljuk.</i> <i>Az egész könyvvizsgálat folyamán figyelni kell a szokásos üzletmeneten kívül eső, kapcsoló felek között folytatott, nem közzétett ügyletekre.</i>

A következőkben a követelések becsült kockázatára adott könyvvizsgálati válaszra mutatunk mintát.

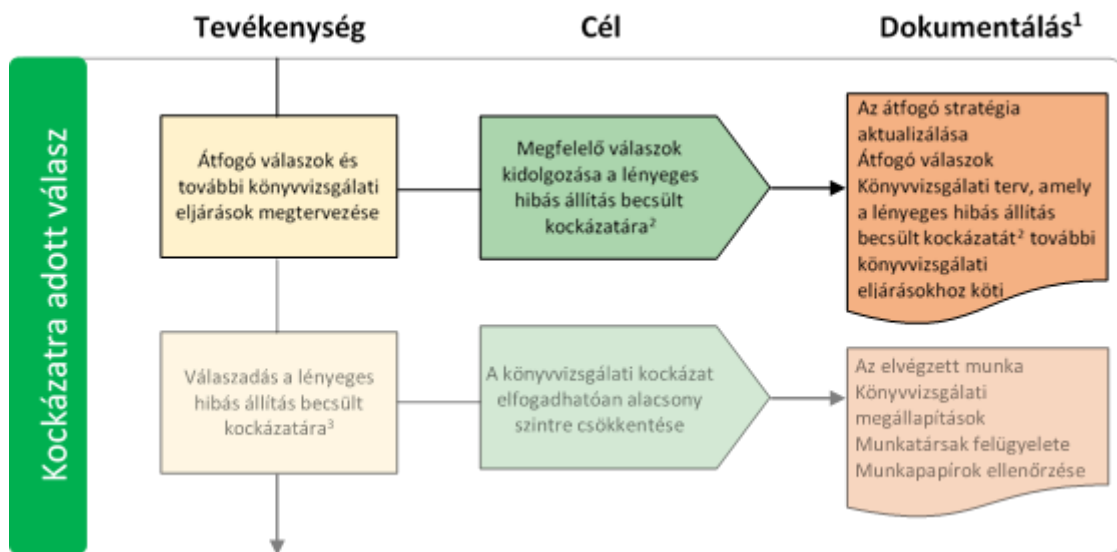
A tervezett könyvvizsgálati válasz összefoglalása <i>(jelölje be a megfelelő választ a Teljesség, Pontosság és Értékelés, Létezés, Prezentálás)</i>	Teljesség	Pontosság és értékelés	Létezés	Prezentálás
A. Adatok alapvető tesztelése – ügyletek, számlaegyenlegek és közzétételek minden lényeges csoportja	X	X	X	
B. Adatok alapvető tesztelése – speciális kockázatokhoz és közzétételekhez igazítva <i>(mintavételezés, csalás, jelentős kockázatok stb.)</i>	X	X	X	X
C. Alapvető elemző eljárások (bizonyítékok összesen stb.)			X	
D. Kontrollok tesztelése <i>(működési hatékonyság)</i>				
Szakmai megítélés szerint elegendőek a fentebb bemutatott eljárások a becsült kockázatok kezelésére? (igen/nem) Ha nem, alább adjon magyarázatot.	igen	igen	igen	igen
Megjegyzések: <i>nincsenek megjegyzések</i>				

Az azonosított kockázatokra reagáló könyvvizsgálati programra példát találhatunk a 2. kötet 17. fejezetének 7. részében közölt esettanulmányhoz fűzött megjegyzésekben.

17. A tesztelés terjedelmének meghatározása

A fejezet tartalma	Vonatkozó nemzetközi könyvvizsgálati standardok
Útmutató annak meghatározásához, milyen terjedelmű tesztelés szükséges a lényeges hibás állítás becslt kockázatára történő reagáláshoz.	330., 500., 530.

17.0-1. ábra



Bekezdés száma	Kivonatok a nemzetközi könyvvizsgálati standardok vonatkozó részeiből
330.12.	<p>Ha a könyvvizsgáló egy évközi időszak során szerez be könyvvizsgálati bizonyítékot a kontrolllok működési hatékonyságáról, akkor a könyvvizsgálónak:</p> <ol style="list-style-type: none"> könyvvizsgálati bizonyítékot kell beszereznie az adott kontrolloknak az évközi időszak után bekövetkező jelentős változásairól, valamint meg kell határoznia, hogy milyen kiegészítő könyvvizsgálati bizonyítékot kell beszerezni a hátralévő időszakra. (Hiv.: A33–A34. bekezdések)

Bekezdés száma	Kivonatok a nemzetközi könyvvizsgálati standardok vonatkozó részeiből
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 újratesztelése 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 tesztelnie kell a kontrollokat a tárgyidőszaki könyvvizsgálat során. (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)
530.5.	<p>A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában a következő kifejezéseknek az alábbi jelentésük van:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Könyvvizsgálati mintavételezés (mintavételezés) – könyvvizsgálati eljárások egy, a könyvvizsgálat szempontjából releváns sokaságon belül a tételek kevesebb, mint 100%-ára történő alkalmazása oly módon, hogy valamennyi mintavételezési egységnek esélye legyen a kiválasztásra, annak érdekében, hogy ésszerű alapot nyújtson a könyvvizsgáló számára a teljes sokaságra vonatkozó következtetések levonásához. (b) Sokaság – adatok teljes halmaza, amelyből egy mintát kiválasztanak és amelyre vonatkozóan a könyvvizsgáló következtetéseket kíván levonni. (c) Mintavételezési kockázat – annak kockázata, hogy a könyvvizsgáló egy minta alapján levont következtetése eltérhet attól a következtetéstől, amelyet akkor vonna le, ha ugyanazt a könyvvizsgálati eljárást a teljes sokaságra vonatkozóan végrehajtaná. A mintavételezési kockázat kétféle hibás következtetéshez vezethet: <ul style="list-style-type: none"> (i) Kontrollok tesztelése esetén ahhoz, hogy a kontrollok a ténylegesnél hatékonyabbak, vagy adatok tesztelése esetén ahhoz a következtetéshez, hogy nincs lényeges hibás állítás, pedig valójában van. A könyvvizsgálót elsősorban ez a típusú hibás következtetés érinti, mert ez befolyásolja a könyvvizsgálat hatékonyságát és nagyobb valószínűséggel eredményez nem megfelelő könyvvizsgálói véleményt. (ii) Kontrollok tesztelése esetén ahhoz a következtetéshez, hogy a kontrollok a ténylegesnél kevésbé hatékonyak, vagy adatok tesztelése esetén ahhoz a következtetéshez, hogy van lényeges hibás állítás, pedig valójában nincs. Ez a típusú hibás következtetés befolyásolja a könyvvizsgálat hatékonyságát, mivel annak megállapítása, hogy a kezdeti következtetések helytelenek voltak, általában külön munkát igényelne.

Bekezdés száma	Kivonatok a nemzetközi könyvvizsgálati standardok vonatkozó részeiből
530.5. (folytatás)	<p>(d) Nem mintavételezési kockázat – annak kockázata, hogy a könyvvizsgáló bármely, a mintavételezési kockázattal nem kapcsolatos okból hibás következtetést von le. (Hiv.: A1. bekezdés)</p> <p>(e) Anomália – olyan hibás állítás vagy eltérés, amely az egy sokaságban előforduló hibás állítások vagy eltérések tekintetében bizonyíthatóan nem reprezentatív.</p> <p>(f) Mintavételezési egység – a sokaságot alkotó egyes tételek. (Hiv.: A2. bekezdés)</p> <p>(g) Statisztikai mintavételezés – a mintavételezés egyik megközelítése, amely az alábbi jellemzőkkel rendelkezik:</p> <p>(i) a minta tételeinek véletlenszerű kiválasztása; és</p> <p>(ii) a valószínűség-elmélet alkalmazása a minta eredményeinek értékelésére, beleértve a mintavételezési kockázat mérését is.</p> <p>Az olyan mintavételezési megközelítés, amely nem rendelkezik az (i) és az (ii) jellemzőkkel, nem statisztikai mintavételezésnek minősül.</p> <p>(h) Rétegezés – egy sokaság alsokaságokra történő felosztásának a folyamata, ahol minden egyes alsokaság hasonló jellemzőkkel rendelkező mintavételezési egységekből álló csoport (gyakran pénzben kifejezett érték).</p> <p>(i) Elfogadható hibás állítás – a könyvvizsgáló által meghatározott pénzbeli összeg, amelyre vonatkozóan a könyvvizsgáló megfelelő szintű kockázatcsökkentést igyekszik elérni arra vonatkozóan, hogy az általa meghatározott pénzbeli összeget a sokaságban előforduló tényleges hibás állítás nem haladja meg. (Hiv.: A3 bekezdés)</p> <p>(j) Eltérés elfogadható szintje – az előírt belső kontroll eljárásoktól való eltérés könyvvizsgáló által meghatározott szintje, amelyre vonatkozóan a könyvvizsgáló megfelelő szintű kockázatcsökkentést igyekszik elérni arra vonatkozóan, hogy az eltérés általa meghatározott szintjét a sokaságban előforduló eltérés tényleges szintje nem haladja meg.</p>

17.1 Áttekintés

Elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték szerezhető a következők kiválasztásával és vizsgálatával.

17.1-1. ábra

Kiválaszthatunk és vizsgálhatunk:

Minden tételt (100%-os vizsgálat)

Ez megfelelő, ha:

- a sokaság kevés, de nagy értékű tételből áll;
- jelentős a kockázat és más eszközök nem nyújtanak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot; valamint
- számítógéppel támogatott könyvvizsgálati módszereket lehet használni nagyobb sokaságban az ismétlődő számítások vagy egyéb folyamatok elektronikus teszteléséhez.

Kiválaszthatunk és vizsgálhatunk:	
Meghatározott tételeket	<p>Ez a következő esetekben megfelelő:</p> <ul style="list-style-type: none"> • nagy értékű vagy kulcsfontosságú tételeknél, amelyek külön is lényeges hibás állítást eredményezhetnek; • adott összeg feletti minden egyes tételnél; • szokatlan vagy érzékeny tételeknél vagy pénzügyi kimutatásokban szereplő közzétételeknél; • hibás állításnak fokozottan kitett tételeknél; • olyan tételeknél, amelyek információt szolgáltatnak például a gazdálkodó egység jellegéről, az ügyletek jellegéről és a belső kontrollról; valamint • olyan tételeknél, amelyek segítségével egyes kontrolltevékenységek működése tesztelhető.
A sokaság tételeinek reprezentatív mintáját	<p>Ez megfelelő arra, hogy egy teljes adathalmazról (sokaságról) következtetést lehessen levonni a sokaság tételei reprezentatív mintájának kiválasztása és vizsgálata útján.</p> <p>A mintavételezés lehetővé teszi a könyvvizsgáló számára, hogy a kiválasztott tételek egyes jellemzőire vonatkozóan könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen és értékeljen. A mintanagyság meghatározása statisztikai vagy nem statisztikai módszer alkalmazásával történhet.</p>

A körülményeken múlik annak eldöntése, melyik megközelítést érdemes alkalmazni. A konkrét körülmények függvényében a fenti módszerek egyikének vagy több kombinációjának az alkalmazása lehet megfelelő.

A mintavételezés az állítások esetében szükséges kockázatcsökkentés elérésének leghatékonyabb módszereként számos előnnyel rendelkezik, ahogy azt alább is szemléltetjük.

17.1-2. ábra

Előnyök	
Reprezentatív minták használata	Érvényes következtetéseket lehet levonni. A könyvvizsgáló célja ésszerű kockázatcsökkentés elérése, nem abszolút bizonyosság szerzése.
	Az eredmények más tesztek eredményeivel kombinálhatók. Az egyik forrásból szerzett bizonyítékot másik forrásból szerzett bizonyíték alátámaszthatja, ezáltal növelve a kockázatcsökkentés mértékét.
	Az összes adat vizsgálata sem nyújtana abszolút bizonyosságot. A nem rögzített ügyletek például semmiképp nem tárhatók fel.
	Költségmegtakarítás. A számviteli nyilvántartások minden egyes tételének és az ezeket alátámasztó összes bizonylatnak a vizsgálata nem lenne gazdaságos.

Az 1. kötet 10. fejezete bemutatja a további könyvvizsgálati eljárások jellegét és alkalmazását. Ez a fejezet a tesztelés terjedelmével és a mintavételezési technikákkal foglalkozik.

Mintavételezési technikák

A mintavételezés nem kötelező könyvvizsgálati eljárás, de amikor alkalmazzuk, akkor előírás, hogy a sokaság minden mintavételi egységének (például az értékesítési ügyletek vagy a követelések egyenlege) esélye legyen bekerülni a mintába. Erre azért van szükség, hogy a könyvvizsgáló ésszerű következtetéseket tudjon levonni a teljes sokaságra vonatkozóan.

Minden, a sokaság 100%-nál kisebb részéből álló minta esetén fennáll a kockázat arra vonatkozóan, hogy egy hibás állítást nem azonosítunk, és hogy az meghaladja a hibás állítás vagy eltérés elfogadható szintjét. Ezt hívják mintavételezési kockázatnak. A mintavételezési kockázat a mintanagyság növelésével, míg a nem mintavételezési kockázat a megbízás megfelelő megtervezésével, felügyeletével és áttekintésével csökkenthető.

A könyvvizsgálat során legáltalánosabban két típusú mintavételezés használatos, az alábbiak szerint.

17.1-3. ábra

A minta tulajdonságai	
Statisztikai mintavétel	A minta kiválasztása véletlenszerűen történik. Ez azt jelenti, hogy a sokaságba tartozó valamennyi tételnek (statisztikailag megfelelő) esélye van bekerülni a mintába.
	Az eredmények matematikailag kivetíthetők. A valószínűség-elmélet alkalmazható a mintaeredmények értékelésére, beleértve a mintavételezési kockázat mérését is.
Nem statisztikai vagy megítélésen alapuló mintavétel	Olyan mintavételezési megközelítés, amely nem rendelkezik a statisztikai mintavételezéssel kapcsolatban fentebb rögzített jellemzőkkel.

A mintanagyság meghatározásakor a könyvvizsgáló meghatározza az eltérés (kivételek) elfogadható szintjét.

- **Alapvető vizsgálati eljárások**

A végrehajtási lényegességet (akár átfogó, akár konkrét tételre vonatkozik) az átfogó lényegesség vonatkozásában kell meghatározni (akár átfogó, akár konkrét tételre vonatkozik). A hibás állítás elfogadható szintjét a végrehajtási lényegesség vonatkozásában kell meghatározni (akár átfogó, akár konkrét tételre vonatkozik, az esettől függően). Minél magasabb az elfogadható hibás állítás megállapított szintje, annál kisebb a mintanagyság. Minél alacsonyabb az elfogadható hibás állítás megállapított szintje, annál nagyobb a mintanagyság. Meg kell jegyeznünk, hogy a hibás állítás elfogadható szintje gyakran megegyezik a végrehajtási lényegességgel.

- **Kontrollok tesztelése**

A kontrollok tesztelésekor az eltérés elfogadható szintje valószínűleg nagyon kicsi, gyakran nem engedve eltérést, vagy esetleg csak egyet. A kontrollok tesztelése arra vonatkozóan nyújt bizonyítékot, működnek-e a kontrollok, vagy sem. Ennek következtében ezeket csak akkor használjuk, amikor arra számítunk, hogy a kontrollok működése megbízható.

17.2 Mintavételezés alkalmazása

Bekezdés száma	Kivonatok a nemzetközi könyvvizsgálati standardok vonatkozó részeiből
530.6.	A könyvvizsgálati minta kialakításakor a könyvvizsgálónak a könyvvizsgálati eljárás célját és annak a sokaságnak a jellemzőit kell figyelembe vennie, amelyből a mintát veszi. (Hiv.: A4–A9. bekezdés)
530.7.	A könyvvizsgálónak olyan mintaméretet kell meghatároznia, amely elegendő ahhoz, hogy a mintavételezési kockázatot elfogadhatóan alacsony szintre csökkentse. (Hiv.: A10–A11. bekezdés)
530.8.	A könyvvizsgálónak úgy kell kiválasztania a tételeket a mintához, hogy a sokaság minden egyes mintavételezési egységének esélye legyen a kiválasztásra. (Hiv.: A12–A13. bekezdés)
530.9.	A könyvvizsgálónak minden egyes kiválasztott tételre a célnak megfelelő könyvvizsgálati eljárásokat kell végrehajtania.
530.10.	Ha a könyvvizsgálati eljárás a kiválasztott tételre nem alkalmazható, a könyvvizsgálónak az eljárást egy helyettesítő tételre kell végrehajtania. (Hiv.: A14. bekezdés)
530.11.	Ha a könyvvizsgáló egy kiválasztott tételre nem tudja alkalmazni a megtervezett könyvvizsgálati eljárásokat vagy megfelelő alternatív eljárásokat, a könyvvizsgálónak ezt a tételt kontrollok tesztelése esetén az előírt kontrolltól való eltérésként vagy adatok tesztelése esetén hibás állításként kell kezelnie. (Hiv.: A15–A16. bekezdés)

Bekezdés száma	Kivonatok a nemzetközi könyvvizsgálati standardok vonatkozó részeiből
530.12.	A könyvvizsgálónak meg kell vizsgálnia az azonosított eltérések vagy hibás állítások jellegét és okát és értékelnie kell az azok által a könyvvizsgálati eljárás céljára és a könyvvizsgálat egyéb területeire gyakorolt lehetséges hatást. (Hiv.: A17. bekezdés)
530.13.	Azon rendkívül ritka esetekben, amikor a könyvvizsgáló egy mintában felfedezett hibás állítást vagy eltérést anomáliának tekint, a könyvvizsgálónak nagyfokú bizonyosságot kell szereznie arról, hogy ez a hibás állítás vagy eltérés a sokaság tekintetében nem reprezentatív. A könyvvizsgálónak ezt a mértékű bizonyosságot kiegészítő könyvvizsgálati eljárások végrehajtásával kell megszereznie, amelyek célja, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen arra vonatkozóan, hogy a hibás állítás vagy az eltérés a sokaság többi részére nincs hatással.
530.14.	Az adatok teszteléseiben a könyvvizsgálónak a mintában talált hibás állításokat ki kell vetítenie a sokaságra. (Hiv.: A18–A20. bekezdés)
530.15.	A könyvvizsgálónak értékelnie kell: (a) a minta eredményeit; és (Hiv.: A21–A22. bekezdés) (b) azt, hogy a könyvvizsgálati mintavételezés alkalmazása ésszerű alapot nyújtott-e a tesztelt sokaságra vonatkozó következtetésekhez. (Hiv.: A23. bekezdés)

Az alapok előkészítése

A statisztikai vagy nem statisztikai mintavételi módszerek használatának mérlegelésekor a könyvvizsgáló a következő kérdéseket vizsgálja meg és dokumentálja.

17.2-1. ábra

Mérlegelendő	Megjegyzések
Mi a tesztelés célja?	A tesztelés megtervezésekor a kiindulópont annak a megállapítása, mi a tesztelés célja és melyik állításokra irányul.
Mi a bizonyítékok elsődleges forrása?	Mi a bizonyítékok elsődleges forrása az egyes megcélzott állítások esetén, és mi a másodlagos? Ez a különbségtétel segít biztosítani azt, hogy a könyvvizsgáló munkája a megfelelő helyre irányuljon.
Mik a korábbi tapasztalatok?	Mi volt a tapasztalat (ha volt ilyen), amikor a korábbi időszakokban hasonló teszteléseket hajtottak végre? Mérlegelni kell a teszt hatékonyságát, valamint a talált esetleges eltérések (hibák), létezését és jellegét a kiválasztott mintákban.
Milyen sokaság legyen?	Győződjön meg arról, megfelelő-e a tesztelésre kijelölt tételek sokasága a teszt céljainak eléréséhez. A mintavételezés nem azonosít vagy tesztel olyan tételt, amelyek nincsenek már eleve benne a sokaságban. Például a követelésegyenlegek közül vett minta felhasználható a követelések létezésének teszteléséhez, de ez a sokaság nem megfelelő a követelések teljességének teszteléséhez. A sokaság méretét is mérlegelni kell. Egyes esetekben nem lehet statisztikai következtetést levonni, ha a tesztelni kívánt sokaság mérete túl kicsi a mintavételhez.
Milyen mintavételezési egységet használjunk?	Mérlegelje a tesztelés célját és a megcélzott állítást. Ez a döntés határozza meg, hogy melyik tételt választjuk ki tesztelésre. Például kiszámlázott összegek, megrendelések és ügyfelek számlaegyenlegei.

Mérlegelendő	Megjegyzések
Statisztikai vagy nem statisztikai legyen?	Statisztikai következtetéseket statisztikai mintavételből lehet levonni. Szakmai megítélésen alapuló következtetéseket megítélésen alapuló, nem statisztikai mintavételből lehet levonni. A nem statisztikai mintavétel gyakran használatos más, ugyanarra az állításra irányuló könyvvizsgálati eljárásokkal kombinálva.
Az eltérés meghatározása	Az eltérés nem megfelelő meghatározása azt eredményezi, hogy a munkatársak olyan kisebb kivételek átnézésére vesztegetik az idejüket, amelyek nem számítanak eltérésnek. Meg kell határozni azt is, hogyan kezeljék majd a könyvvizsgálati munkacsoport tagjai a talált eltérések okait és következményeit.
Van kizárandó nagy értékű tétel?	Ha olyan nagyobb ügyletek vagy számlaegyenlegek vannak a sokaságban, amelyeket külön is lehet értékelni, akkor ez kisebb mintanagyságot eredményezhet a sokaság maradék tételei közül. Egyes esetekben a nagyobb ügyletek vagy számlaegyenlegek teszteléséből származó bizonyíték elegendő lehet olyannyira, hogy teljesen szükségtelenné tegye a mintavételt.
Számítógéppel támogatott könyvvizsgálati módszerek alkalmazása	Hozhatnak a számítógéppel támogatott könyvvizsgálati módszerek jobb vagy hatékonyabb eredményt? A tesztek nagy részében a számítógéppel támogatott könyvvizsgálati módszerekkel a sokaság 100%-a tesztelhető (szemben a csak mintavétellel), valamint igényekhez szabott jelentések készülhetnek szokatlan tételek nyomon követés céljából történő azonosításával.
Lehetséges a rétegezés?	<p>Mérlegelje, lehet-e a sokaságot rétegezni, azt azonosító jellemzőkkel rendelkező, különálló alsokaságokra osztva.</p> <p>Például ha egy sokaság számos nagy értékű ügyletet tartalmaz, a sokaságot (az adatok teszteléséhez) lehet pénzbeli érték szerint rétegezni. Ez lehetővé teszi, hogy nagyobb figyelmet tudjunk fordítani a nagyobb értékű tételekre, mert ezek a tételek tartalmazhatják a legnagyobb lehetséges hibás állítást túlzott kimutatás tekintetében.</p> <p>A sokaságot a hibás állítás magasabb kockázatát jelző adott jellemző szerint is lehet rétegezni. A követelések értékelése során a kétes kintlévőségekre képzett tartalék tesztelésekor az egyenlegeket lehet kor szerint rétegezni.</p> <p>Amikor az alsokaságokat külön teszteljük, a hibás állításokat minden rétegre külön vetítjük ki. Az egyes rétegekre kivetített hibás állításokat ezt követően a hibás állításoknak a teljes ügyletcsoportra vagy számlaegyenlegre gyakorolt lehetséges hatásának a mérlegelésénél összesítjük.</p>
Mekkora pontosságra van szükség?	<p>A végrehajtási lényegesség gyakran az elfogadható hibás állítás megállapításának alapjául szolgál. Ez a statisztikai tesztelés pontosságát is kifejezi.</p> <p>A végrehajtási lényegességet olyan összegben kell meghatározni, amely figyelembe veszi azt is, hogy esetleg létezhetnek fel nem tárt és lényegtelen hibás állítások, amelyek lényegessé adódhatnak össze.</p>

Mérlegelendő	Megjegyzések
Milyen fokú bizonyosságra van szükség?	<p>A bizonyosság annak a kockázatnak az elfogadható szintje (feltérési kockázat), hogy a teszt nem fog pontos eredményt hozni. Nagyfokú bizonyosság szükséges (amely nagyobb mintanagyságot eredményez) vagy kisebb fokú bizonyossági szint (amely kisebb mintanagyságot eredményez)?</p> <p>Egy konkrét teszt esetén elvárt bizonyossági szint olyan tényezőkön is alapul, mint:</p> <ul style="list-style-type: none"> • bizonyosság szerzése más forrásokból, például elemző eljárásokból, más alapvető vizsgálati eljárásokból és a vonatkozó kontrollok működési hatékonyságának teszteléséből; valamint • a pénzügyi kimutatások állításainak és sorainak fontossága az átfogó lényegesség szempontjából. <p>Például a 95%-os bizonyosság azt jelenti, hogy amennyiben egy bizonyos tesztet százszor végrehajtanánk (véletlenszerűen kiválogatva az ügyleteket), az eredmények százból 95 esetben pontosak lennének (a hibás állítás tűréshatárán belül). Az tehát a kockázat, hogy a 100-ból 5 teszt eredménye nem lesz pontos.</p>

Statisztikai mintavételezés tervezése esetén az elfogadható hibás állítást vagy eltérési szintet szintén számításba kell venni.

17.2-2. ábra

Mérlegelendő	Megjegyzések
Mi az elfogadható hibás állítás vagy az elfogadható eltérés mértéke?	<p>Az elfogadható hibás állítást az adatok teszteléséhez történő mintavételezéskor határozzuk meg annak a kockázatnak a kezelésére, hogy az önmagukban nem lényeges hibás állítások összessége miatt a pénzügyi kimutatások lényeges hibás állításokat tartalmazhatnak, valamint az esetleg fel nem tárt hibás állításokkal kapcsolatos ráhagyást biztosítására. Az elfogadható hibás állítás tulajdonképpen a végrehajtási lényegesség alkalmazása egy konkrét mintavételezési eljárásra. Az elfogadható hibás állítás lehet a végrehajtási lényegességgel megegyező vagy attól alacsonyabb összeg.</p> <p>Az eltérés elfogadható szintjét a kontrollok tesztelésékor alkalmazzuk, aminek során a könyvvizsgáló meghatározza az előírt belső kontroll eljárásoktól való eltérés szintjét. A könyvvizsgáló megfelelő szintű kockázatsökkentést igyekszik elérni arra vonatkozóan, hogy a sokaságban előforduló eltérés tényleges szintje ne haladja meg az eltérés általa meghatározott szintjét.</p>

17.3 Az alapvető vizsgálati eljárások mértéke (statisztikai mintavételezés alkalmazása)

Minél nagyobb a lényeges hibás állítás kockázata, annál nagyobb az alapvető vizsgálati eljárások terjedelme. Az alapvető vizsgálati eljárások terjedelme a belső kontrollok működési hatékonyságának tesztelésével csökkenthető. Nem kielégítő eredmények esetén az alapvető vizsgálati eljárások terjedelmének aktuális növelésére lehet szükség.

Az mintanagyság meghatározása – Pénzegység alapú mintavétel

Az adatok teszteléséhez alkalmazott mintavétel leggyakoribb módszere a pénzegység alapú mintavétel. E módszer szerint a tétel pénzben kifejezett értékével közvetlenül arányos egy tétel (például követelésegyenleg) tesztelésre kiválasztásának a valószínűsége. Ennek megfelelően háromszor nagyobb esélye van egy 6000 euró összegű követelés kiválasztásának, mint egy 2000 euró összegűnek. Ennek a módszernek az alapján nem megfelelő, ha olyan fizikai egységeket választunk ki, mint például minden ötvenedik számla vagy ügylet.

Bár a pénzegység alapú mintavétel a könyvvizsgálók által használt leggyakoribb mintavételezési módszer, számos egyéb mintavételezési módszer létezik, amelyek bizonyos körülmények között megfelelőbbek lehetnek. A jelen Útmutató ezeket a további mintavételi módszereket nem tárgyalja.

A bizonyossági tényezők kiválasztása

Az alapvető tesztelés kidolgozásakor a könyvvizsgáló hasznosnak találhatja a kockázatcsökkentés három szintjének használatát: magas, közepes és alacsony. A szintek közötti különbség a minta kiválasztásakor alkalmazott bizonyossági tényezőn alapul. Minél magasabb a bizonyossági tényező, annál nagyobb mintanagyságra lesz szükség és annál nagyobb mértékben csökken a kockázat szintje. Ezt a következő ábrában szemléltetjük, amely megadja a magas, közepes és alacsony kockázati szint eléréséhez tartozó jellemző bizonyossági szinteket.

17.3-1. ábra

Szükséges kockázatcsökkentés	Bizonyossági szint	Bizonyossági tényező
Magas	95%	3,0
Közepes	80-90%	1,6 – 2,3
Alacsony	65-75%	1,1 – 1,4

A becsült kockázatokra és konkrét állításokra adandó válasz céljára szolgáló könyvvizsgálati eljárások összeállításának egyik hatékony módja a kontrollok tesztelésének és az alapvető vizsgálati eljárásoknak az ötvözése lehet.

A következő táblázat a különböző bizonyossági szintekhez tartozó bizonyossági tényezőket mutatja be (a lista nem teljes). Például, ha 90%-os bizonyossági szintre van szükség, az alkalmazandó bizonyossági tényező 2,3.

17.3-2. ábra

Bizonyossági szint	Bizonyossági tényező
50%	0,7
55%	0,8
60%	0,9
65%	1,1
70%	1,2
75%	1,4
80%	1,6
85%	1,9
90%	2,3
95%	3,0
98%	3,7
99%	4,6

A minta kiválasztása

17.3-3. ábra

Pénzegység	Leírás
Mintavételezési eljárás	Távolítsa el a sokaságból a nagy értékű és kulcsfontosságú tételeket.
	Számolja ki a mintavételezési intervallumot.
	Válasszon ki egy véletlenszerű kiindulási pontot az első tétel kijelöléséhez. A véletlenszerű kiindulási pont 1 euró összegtől a mintavételezési intervallumig terjedhet. Minden egymást követő kiválasztás az előző választás értéke plusz egy mintavételezési intervallum alapján történik.

Megjegyzés: Figyeljen a mintavételezési eljárás, beleértve a véletlenszerű kiindulási pont kiválasztásának módjának (véletlenszám-generátorral vagy szakmai megítélés alapján) megfelelően dokumentálására.

1. lépés – A mintavételezési intervallum kiszámítása

A képlet a következő:

$$\text{mintavételezési intervallum} = \text{végrehajtási lényegesség (a hibás állítás elfogadható szintje)} \div \text{bizonyossági tényező}$$

Ha a mintavételezési intervallum 17 391 euró, az első kiválasztandó számlát véletlenszerűen választhatjuk ki azok közül, amelyek a 10 000. eurót tartalmazzák. A második kiválasztott számla az lesz, amelyik a 27 391. euró kumulatív összeget tartalmazza (kiindulási pont + mintavételezési intervallum = 10 000 euró + 17 391 euró). A harmadik pedig az, amelyik a 44 782. euró kumulatív összeget tartalmazza (27 391 euró + 17 391 euró). A folyamat a sokaság végéig folytatódik.

2. lépés – A mintanagyság kiszámítása

A mintanagyságot a pénzegység alapú mintavétel reprezentatív tételeinek kiválasztása során a következő képlettel számoljuk ki:

$$\text{mintanagyság} = \text{tesztelendő sokaság} \div \text{mintavételezési intervallum}$$

A tesztelendő sokaság nem tartalmazhat olyan tételeket, amelyeket külön értékelésre a mintából eltávolítottunk.

3. lépés – A minta kiválasztása

Különítse el a sokaság nagy értékű és kulcsfontosságú tételeit (külön mérlegelés céljából) és számolja ki a mintavételezési intervallumot (lásd fent az 1. lépést). Ezután válasszon ki egy véletlenszerű kiindulási pontot az első tétel kijelöléséhez. A véletlenszerű kiindulási pont 1 euró összegtől a mintavételezési intervallumig terjedhet. Minden egymást követő kiválasztás az előző választás értéke plusz egy mintavételezési intervallum alapján történik.

A következő három példa szemlélteti ezt a folyamatot.

1. példa – Mintavételezés a követelésegyenlegekből

17.3-4. ábra

Kérdés	Válasz
A tesztelés célja	A cél az, hogy meggyőződjünk a követelések létezéséről a követelésekből történő mintavétel és egyenlegközlők kiküldésének a segítségével.
Lényeges hibás állítás kockázata a releváns állításokban	létezés = magas kockázat
Tesztelendő sokaság	Időszak végi követelésegyenlegek
A sokaság pénzértéke	177 203 euró
Külön értékelésre eltávolított konkrét tételek	38 340 euró
Kontrollok tesztelése által eredményezett kockázatcsökkenés	nincs
Kockázatcsökkenés egyéb eljárások következtében	korlátozott
Alkalmazandó bizonyossági tényező (csökkentve a más forrásokból nyert kockázatcsökkenéssel)	Nincs másfajta kockázatcsökkentő tényező, ezért 95% vagy 3,0 értéket használunk.
Végrehajtási lényegesség	15 000 euró
A minta várható eltérései	nincs

Mintavételezési intervallum = $15\,000 \text{ euró} / 3,0 = 5\,000 \text{ euró}$

Mintanagyság = $(177\,203 \text{ euró} - 38\,340 \text{ euró}) / 5\,000 \text{ euró} = 28$

Ennél a példánál a mintavételezési intervallum 5 000 euró volt. Ennélfogva, ha a véletlenszerűen kiválasztott első tétel 436 euró lenne, a következő tétel az az ügylet vagy egyenleg lenne, amely az 5 436 euró kumulatív összeget tartalmazná. A harmadik tétel az az ügylet vagy egyenleg lenne, amely az összevont 10 436 euró összeget tartalmazná, és így tovább addig, amíg a 28. tétel is kiválasztásra nem kerül.

Megjegyzés: Valószínűleg a magasabb értékű tételek kerülnek tesztelésre eltávolításra (lásd alább a követelésegyenlegek részleges sokaságát).

17.3-5. ábra

	Követelés egyenleg	Kumulatív összeg	Mintavételezési intervallum	Bekerüljön a mintába?
„A” ügyfél	4 750	4 750	436	igen
„B” ügyfél	3 500	8 250	5 436	igen
„C” ügyfél	1 800	10 050	10 436	nem
„D” ügyfél	2 700	12 750	10 436	igen
„E” ügyfél	950	13 700	15 436	nem
„F” ügyfél	2 580	16 280	15 436	igen

2. példa – Mintavételezés a követelésegyenlegekből

17.3-6. ábra

Kérdés	Válasz
A tesztelés célja	A cél az, hogy meggyőződjünk a követelések létezéséről a követelésekből történő mintavétel és egyenlegközlők kiküldésének a segítségével.
Lényeges hibás állítás kockázata a releváns állításokban	létezés = közepes kockázat
Tesztelendő sokaság	Időszak végi követelésegyenlegek
A sokaság pénzértéke	177 203 euró
Külön értékelésre eltávolított konkrét tételek	38 340 euró
Kontrollok tesztelése által eredményezett kockázatcsökkenés	A kapcsolódó kontrollok esetében alacsony kontrollkockázati szintet állapítottunk meg.
Kockázatcsökkenés egyéb eljárások következtében (például kockázatbecslési eljárások)	korlátozott
Alkalmazandó bizonyossági tényező (csökkentve a más forrásokból nyert kockázatcsökkenéssel)	Más bizonyítékokra való tekintettel 70%-os (1,2) bizonyossági tényezőt alkalmazunk.
Végrehajtási lényegesség	15 000 euró
A minta várható eltérései	nincsenek

Mintavételezési intervallum = $15\,000 \text{ euró} / 1,2 = 12\,500 \text{ euró}$

Mintanagyság = $(177\,203 \text{ euró} - 38\,340 \text{ euró}) / 12\,500 \text{ euró} = 12$

3. példa – Mintavételezés a beszerzési számlákból

17.3-7. ábra

Kérdés	Válasz
A tesztelés célja	A cél a beszerzések létezésének és pontosságának igazolása a beszerzési számlákból történő mintavétellel.
Lényeges hibás állítás kockázata a releváns állításokban	létezés = alacsony kockázat pontosság = alacsony kockázat
Tesztelendő sokaság	Időszakra vonatkozó beszerzési számlák
A sokaság pénzértéke	879 933 euró
Külön értékelésre eltávolított konkrét tételek	46 876 euró
Kontrollok tesztelése által eredményezett kockázatcsökkenés	nincs
Kockázatcsökkenés egyéb eljárások következtében (például kockázatbecslési eljárások)	közepesen hatékony alapvető elemző eljárások

Kérdés	Válasz
Alkalmazandó bizonyossági tényező (csökkentve a más forrásokból nyert kockázatcsökkenéssel)	Más bizonyítékokra való tekintettel 80%-os (1,6) bizonyossági tényezőt alkalmazunk.
Végrehajtási lényegesség	15 000 euró
A minta várható eltérései	nincsenek

Mintavételezési intervallum = 15 000 euró / 1,6 = 9 375 euró

Mintanagyság = (879 933 euró – 46 876 euró) / 9 375 euró = 89

Ahogy a fenti szemléltető példa is mutatja, alapvető tesztek esetén a mintanagyság az ügyleti folyamatok vizsgálatakor nagyon nagy lehet. A szükséges bizonyíték megszerzéséhez gyakran hatékonyabb a belső kontrollok tesztelése (ahol a mintanagyság kisebb) vagy másfajta könyvvizsgálati eljárások végrehajtása.

Hibás állítások kivetítése

A folyamatot a következő ábra mutatja.

17.3-8. ábra

Lépések a hibás állítások terjedelmének kivetítéséhez	
1.	Számolja ki minden tételnél a hibás állítás százalékos arányát. Ha az összeg 50 euróként szerepel 60 euró helyett, a hibás állítás 10 euró, azaz a teljes összeg 17%-a.
2.	Adja össze a hibás állításra kiszámolt százalékokat, nettósítva a túlbecsléseket és az alulbecsléseket.
3.	Számolja ki a hibás állítás egy mintavételezett tételre eső átlagos százalékát oly módon, hogy a hibás állítás összesített százalékát elosztja a mintába választott összes tétel számával (akár tartalmaznak hibás állítást, akár nem).
4.	Szorozza meg a hibás állítás átlagos százalékos arányát a teljes reprezentatív sokaság pénzértékével (kizárva a nagy értékű és a kulcsfontosságú tételeket). Így megkapjuk a hibás állítások mintára kivetített arányát és a mintából eltávolított nagy értékű és kulcsfontosságú tételekben talált hibás állításokat.

Például egy 250 000 euró értékű sokaságból kiválasztott 50 tételből álló mintasokaság a következő három hibás állítást tartalmazta.

17.3-9. ábra

Helyes összeg	Könyvvizsgált összeg	Hibás állítás	Hibás állítás %
500 euró	400 euró	100 euró	20,00%
350	200	150	42,86%
600	750	(150)	(25,00%)
Teljes hibaszázalék (az egyes hibás állítások százalékos arányainak összege)			37,86%
Hibás állítás átlagos százalékos aránya: 37,86% ÷ 50 (mintanagyság) =			0,7572%
Kivetített hibás állítás: 0,7572% × 250 000 euró (sokaság) =			1 893 euró

A kivetített hibás állítást időnként a „legvalószínűbb hibaként” (MLE) is emlegetik.

MÉRLEGELENDŐ KÉRDÉSEK

Anomáliák

Nagy lehet a kísértés, hogy (a mintában felfedezett) egyes hibás állításokat / eltéréseket anomáliának (vagyis a sokaság szempontjából nem jellemzőnek) tekintsünk és a hibás állítások sokaságra kivetítése során kizárjunk. Kiegészítő könyvvizsgálati munka szükséges azonban a következő esetekben, függetlenül attól, reprezentatív-e egy hibás állítás / eltérés a sokaság szempontjából, vagy nem:

- Amennyiben az eltérés reprezentatív a sokaságra, a könyvvizsgáló vizsgálja annak jellegét és okát, valamint lehetséges hatását a könyvvizsgálati eljárás céljára és a könyvvizsgálat más területeire.
- Amennyiben az eltérés anomáliának tekinthető, a könyvvizsgálónak nagyfokú bizonyosságot kell szereznie arról, hogy a hibás állítás vagy eltérés nem reprezentatív a sokaságra. Ehhez további könyvvizsgálati eljárások végrehajtására van szükség, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték legyen nyerhető arra nézve, hogy a hibás állítás vagy eltérés nincs hatással a sokaság többi részére.

Figyelembe kell venni, hogy az 530. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 13.

17.4 Az alapvető elemző eljárások terjedelme

Az alapvető elemző eljárások vagy elsődlegesen szolgálnak a számlaegyenlegek tesztelésére, vagy más, megfelelően csökkentett terjedelmű adatok tesztelésével kombinálva is használatosak.

Az 1. kötet 10. fejezete bemutatja a kockázatcsökkentésnek az alapvető elemző eljárások végrehajtásával elérhető két szintjét. A kockázatcsökkentés nagyon hatékony (azaz elsődleges tesztelés) vagy közepesen hatékony.

Egyszerű elemző eljárások (például az előző évi eredmény összevetése a tárgyévivel) segíthetnek azonosítani azokat a kérdéseket, amelyekkel ugyan foglalkozni kell, de kevés további könyvvizsgálati bizonyítékot nyújtanak. Ilyen elemző eljárás alkalmazható a gazdálkodó egység megismerésekor, a kockázatbecslési eljárások végrehajtásakor és a végső pénzügyi kimutatások áttekintésekor.

Az alapvető elemző eljárások megtervezése során a könyvvizsgálónak:

- meg kell határoznia a várakozáshoz képest tapasztalt eltérés azon összegét, amely további vizsgálat nélkül is elfogadható. Ezt elsősorban a lényegesség, valamint a kívánt kockázatcsökkentéshez viszonyított következetesség határozza meg;
- figyelembe kell vennie annak lehetőségét, hogy az adott számlaegyenlegben, ügyletcsoporthoz vagy közzétételben található hibás állítások összessége már egy nem elfogadható összeget eredményezhet; valamint
- a lényeges hibás állítás kockázatának növekedésével meg kell emelnie a kockázatcsökkentés kívánt szintjét.

17.4-1. ábra

Példa egy alapvető elemző eljárásra

Kérdések	Válasz	
Írja le a végrehajtandó eljárást és a várt végeredményt.	<i>A lakásokból várható bevétel előrejelzéséhez szorozza meg az egységre jutó bérleti díjat a kiadott egységek számával, majd hasonlítsa össze az eredményt a gazdálkodó egység számviteli nyilvántartásában szereplő bevétellel.</i>	
Mi a rögzített összeg vagy arány értéke?	278 000 euró	
Milyen állításokkal szeretne foglalkozni?	Teljesség, létezés és pontosság	
Mekkora végrehajtási lényegességet fog alkalmazni?	10 000 euró	
Mekkora különbség elfogadható (a rögzített összegek és a várható értékek között)?	1%	
A lényeges hibás állítás eljárás végrehajtása után fennmaradó kockázata (közepes vagy alacsony).	alacsony	
Írja le a várt végeredmény kiszámításakor figyelembe vett minden adatelem részleteit (pénzügyi és nem pénzügyi).	Írja le azokat az eljárásokat, amelyek végrehajtásával az egyes adatelemek megbízhatóságát értékelte (mérlegelje a forrást, az összehasonlíthatóságot, a jelleget, relevanciát és az elkészítéssel kapcsolatos kontrollokat).	Munka-papír hiv. száma
1. <i>Kiadott lakások száma</i>	<i>Áttekintettük az alaprajzokat és fizikailag is szemrevételeztük az épületet, hogy megfigyelhessük a nagyobb változásokat.</i>	
2. <i>Egységre eső bérleti díj</i>	<i>Áttekintettünk néhány bérleti szerződést, hogy megállapítsuk a bérleti díjat.</i>	
3.		
4.		
Adja meg a számítás részleteit, a várt végeredményt és a rögzített összeggel vagy aránnyal történő összehasonlítás eredményét: <i>Kiadott egységek száma = 26 Bérleti díj egységenként = évi 12 000 euró</i> <i>Kalkuláció = 26 X 12 000 = 312 000 euró. A különbség a rögzített összeghez képest 34 000 euró.</i>		
Ha a különbség (a rögzített összeg és a várakozás szerinti érték között) meghaladja az elfogadható értéket, fejtse ki, milyen vizsgálatot hajtott végre, és az milyen eredményt hozott (például interjú a vezetéssel, további bizonyíték szerzése és további könyvvizsgálati eljárások végrehajtása). <i>Rákérdeztünk a különbségekre, és megállapítottuk, hogy az év során minden hónapban átlagosan 2 lakás üres volt (nem mindig ugyanazok), valamint egy lakást nem adtak ki, hanem tárgyalásokra és látogatók alkalmi elszállásolására használták. Ez a különbségből 36 000 euróra magyarázatot ad, tehát csak 2000 euró marad magyarázat nélkül. Ez pedig a fent említett elfogadhatóság minimum értéke alatt van.</i>		
Következtetés: <i>A tesztelést sikeresen végrehajtottuk.</i>		

MÉRLEGELENDŐ KÉRDÉSEK

„Nem pénzügyi” adatok használata az alapvető elemző eljárásokban gyakran növeli az eredményességet. Nem pénzügyi adat például az olyan információ, mint a létszám, a kiskereskedelmi üzlet területe négyzetméterben, vagy a különféle kiszállított áruk száma.

Az elemző eljárások végrehajtásakor kiemelkedően fontos a várakozások meghatározása (például az összefüggés a vonatkozó egyenlegekkel, változás az előző időszakhoz képest stb.) és azután ezeknek a várakozásoknak az összehasonlítása a pénzügyi kimutatásokban szereplő információval. Kerülje el az ellenkező megközelítésmódot, azaz hogy a pénzügyi információval kezd, majd utána próbálja meg megmagyarázni a különbségeket az ügyfélről és környezetéről szerzett ismeretek segítségével. Az elemző eljárások sokkal hatékonyabbak, amikor a gazdálkodó egységről és környezetéről szerzett ismereteken alapuló várakozásokból indulnak ki. A „nem pénzügyi” adatok megbízhatóságáról azonban meg kell győződni, mielőtt az alapvető elemző eljárás során felhasználásra kerülnek.

17.5 *Kontrollok tesztelése – Működési hatékonyság*

A kontrollok tesztelésekor alkalmazott könyvvizsgálati eljárások az alább bemutatott négy eljárástípusból egyet vagy többet foglalnak magukban.

17.5-1. ábra

A működési hatékonyságra irányuló belső kontrollok tesztelése

Eljárások típusai	
	Interjú a megfelelő munkatársakkal. (Figyelni kell azonban arra, hogy az interjú önmagában nem elegendő a kontrollok hatékonyságának teszteléséhez.)
	A releváns dokumentáció szemrevételezése.
	A gazdálkodó egység működésének megfigyelése.
	A kontroll alkalmazásának ismételt végrehajtása.

Átfogó kontrollok

Bekezdés száma	Kivonatok a nemzetközi könyvvizsgálati standardok vonatkozó részeiből
315.14.	A könyvvizsgálónak meg kell ismernie a kontrollkörnyezetet. Ezen ismeret megszerzése részeként a könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy: <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. bekezdések)

A gazdálkodó egység szintjén meglévő átfogó kontrollok tesztelése általában szubjektívebb (például a hozzáértés iránti elkötelezettség tesztelése vagy a gazdálkodó egység elfogadható viselkedéssel kapcsolatos irányelveinek ismerete), mint a konkrét ügyletekkel kapcsolatos kontrollok tesztelése. Ezek a kontrollok mégis együttesen megfelelő alapot biztosítanak a belső kontroll egyéb komponensei számára.

Az alábbi ábra az átfogó kontrollok tesztelésére mutat be néhány lehetséges módszert.

17.5-2. ábra

Kontrollkörnyezet	Kontrollok lehetséges tesztelési módjai
A tisztességesség és az etikai értékek kommunikálása és érvényesítése	<ul style="list-style-type: none"> • Olvassa el a gazdálkodó egység weboldalán található információt, valamint a viselkedési kódexet vagy egyéb hasonló dokumentumot. • Nézze át a munkatársak felé irányuló kommunikációt. • Készítsen interjút kiválasztott munkatársakkal.
Hozzáértés iránti elkötelezettség	<ul style="list-style-type: none"> • Nézze át a felvételi és elbocsátási irányelveket. • Nézzon át kiválasztott munkatársak aktájában lévő munkaköri leírásokat és dokumentációkat.
Az irányítással megbízott személyek részvétele	<ul style="list-style-type: none"> • Nézzon meg önértékeléseket. • Tekintse át az igazgatósági tagok képzettségét és az ülések jegyzőkönyveit. • Vegyen részt megfigyelőként egy ülésen.
A vezetés filozófiája és működési stílusa	<ul style="list-style-type: none"> • Nézzon át releváns és elérhető dokumentációt. • Készítsen interjút kiválasztott munkatársakkal.
Szervezeti felépítés	<ul style="list-style-type: none"> • Nézze át a szervezeti felépítést a gazdálkodó egység jellegének megfelelő jó gyakorlatok tükrében.
A jogkör és a felelősség kijelölése	<ul style="list-style-type: none"> • Nézzon át dokumentumokat, például munkaköri leírásokat.
Emberierőforrás-politikák és -gyakorlatok	<ul style="list-style-type: none"> • Nézze át a politikákat, és hogy a gyakorlati eljárások megfelelnek-e ezeknek. • Nézze át a munkatársak aktáit az értékelésekkel, az igénybe vett továbbképzési programokkal és egyéb hasonló információval kapcsolatban.

Kontrollok hasonló típusú tesztelését lehet tervezni egyéb átfogó kontrolloknál is, mint például:

- a kockázatértékelésnél;
- az informatikai rendszereknél;
- a nyomon követésnél;
- az időszak végi zárás folyamatánál; valamint
- a csalás elleni kontrolloknál.

Az átfogó kontrollok tesztelésének eredményét nehezebb lehet dokumentálni, mint az üzleti folyamatok szintjén fennálló belső kontrollt (ilyen például annak ellenőrzése, hogy egy kifizetés jóváhagyása megtörtént-e, amely egyszerű igen vagy nem válasszal dokumentálható). Ezért az átfogó és az általános informatikai kontrollok értékelését gyakran az aktába történő feljegyzéssel dokumentáljuk, az alátámasztó bizonyítékkal együtt.

Interjút készíthetünk például néhány kiválasztott munkatárssal annak tesztelésére, kommunikálja-e a vezetés a tisztesség és etikai értékek fontosságát minden munkatárs részére, és megköveteli-e az irányelvek betartását. A munkatársakat meg lehet kérdezni arról, milyen kommunikációt kaptak a vezetéstől, milyen releváns irányelvek és eljárások léteznek,

milyen értékeket közvetít a vezetés a napi működés során, és valóban megkövetelik-e az irányelvek betartását. Ha munkatársak általában azt válaszolják, hogy a vezetés valóban kommunikálta a tisztesség és az etikai értékek szükségességét, és vannak esetek, amikor az irányelveket érvényesítették, a teszt sikeresnek nevezhető. Minden munkatárssal folytatott interjú részleteit és az ezeket megerősítő dokumentációt (például a gazdálkodó egység irányelveit, kommunikációit és az érvényesítéssel kapcsolatos intézkedéseket) az aktához készült feljegyzésben kell rögzíteni, a levont következtetésekkel együtt.

MÉRLEGELENDŐ KÉRDÉSEK

Ütemezés

Az átfogó kontrollokat érdemesebb a könyvvizsgálati folyamat elején tesztelni. E kontrollok tesztelésének eredménye hatással lehet a további tervezett könyvvizsgálati eljárások jellegére és terjedelmére. Például ha kiderül, hogy a vezetés hozzáállása a kontrollokhoz mégsem felel meg az elvárásoknak, további eljárásokra lesz szükség a számlaegyenlegekkel és ügyletcsoportokkal kapcsolatban.

Tervezés

Ne sajnálja az időt az átfogó kontrollok tesztelése legmegfelelőbb módjának megállapítására. Mérlegelje az interjú, a megfigyelés, az ismételt végrehajtás és a szemrevételezés megfelelő kombinációjának alkalmazását.

Tegyen fel nyílt végű kérdéseket

Kerülje az igen/nem kérdéseket. Ehelyett olyan kérdéseket tegyen fel, amelyek Ön előtt még nem ismert információt tisztáznak. Például kérdezze meg: „Kérték valaha, hogy eltérjen a rögzített számviteli politikától vagy olyan dolgot tegyen, amely miatt kényelmetlenül érezte magát? Figyelmesen hallgassa végig a személy válaszát, és figyelje a testbeszédet, hogy látható-e válaszadás közben feszengés vagy szorongás.

Foglalkozzon a megoldandó kérdésekkel

Ha a vezetés vagy egy munkatárs visszautasítja a kért információ megadását vagy nem várt információ kerül elő, gondoskodjon a megfelelő, nyomon követésről, és ha szükséges, változtassa meg az átfogó könyvvizsgálati stratégiát és a tervezett eljárásokat.

A kontrollok figyelemmel kísérése nagyobb gazdálkodó egységeknél

Egyes nagyobb gazdálkodó egységek figyelemmel kísérik azokat a kontrollokat, amelyek bizonyítékot nyújtanak az átfogó kontrollok folyamatos működésére. Ezekben az esetekben mérlegelni kell, megbízhatunk-e a kontrollokban és csökkenthetjük-e ezek alapján a szükséges többi tesztelés általános terjedelmét.

Bár a legtöbb átfogó és általános informatikai kontrollt szakmai megítélés alapján teszteljük, amit a körülményeknek megfelelően objektíven alkalmazunk, vannak olyan helyzetek, amikor reprezentatív minta alkalmazása válhat szükségessé. Erre példa, ha elérhető bizonyíték arról, hogy a havi pénzügyi kimutatások felülvizsgálata megtörtént és a megfelelő lépéseket megtették.

Ügyletekkel kapcsolatos kontrollok – Mintavételezés jellemző tulajdonságok alapján

A kontrollok tesztelése bizonyítékot nyújt arra, hogy a kontrollok hatékonyan működnek az adott időszak alatt, amely meghatározott időtartam, például egy év.

Mivel az ügyletekkel kapcsolatos kontrollok vagy hatékonyan működnek, vagy nem, nem érdemes olyan kontrollok működését tesztelni, amelyek végül megbízhatatlannak bizonyulhatnak. A megbízhatatlan kontrollok azok, amelyek esetén valószínű, hogy találunk eltérést. A mintanagyság a kontrollok tesztelése esetén gyakran kicsi, mert azon a feltételezésen alapul, hogy nem lesznek eltérések. Egyébként az előírt mintanagyság sokkal nagyobb lenne.

Alább bemutatunk néhány tényezőt, amelyet érdemes mérlegelni a kontrollok megbízhatóságának felmérésekor.

17.5-3. ábra

Kontrollok tesztelésének tervezése	
Mérlegelendő tényezők	Lehetséges, hogy a kialakított eljárásokat a vezetés esetleg megkerülte (vezetés általi felülírás)?
	Van a kontrollnak jelentős manuális eleme, amely hibaforrás lehet?
	Gyenge a kontrollkörnyezet?
	Hiányosak az általános informatikai kontrollok?
	Nem megfelelő a belső kontroll folyamatos figyelemmel kísérése?
	Voltak a munkatársak személyében a kontroll alkalmazását jelentősen befolyásoló változások az adott időszakban?
	Fennáll az a helyzet, hogy a kontroll működésében közreműködő munkatársak kis létszáma ellehetetleníti a feladatkörök ésszerű szétválasztását?
	Szükségessé teszik a változó körülmények a kontrollok működésének változtatását?

Támaszkodás a közvetett belső kontrollokra

Mérlegelje, van-e szükség könyvvizsgálati bizonyítékra a jelentős közvetett belső kontrollok hatékony működésének alátámasztásához. Ezekről a kontrolloktól függ a többi kontroll, mint például a külön eljárás során előállított nem pénzügyi információ, a kivételek kezelése és a kimutatások időszakonkénti felülvizsgálata a vezetés részéről. Ahol ennek van jelentősége, a közvetett belső kontrollok működési hatékonyságáról is szükséges bizonyítékot szerezni. Ha a fenti tényezők közül bármelyik jelentős, hatékonyabb lehet, ha alapvető eljárásokat alkalmazunk.

A kontrollok tesztelésének megtervezésekor a könyvvizsgálónak a vizsgált releváns állítással kapcsolatosan megszerzendő bizonyítékra kell összpontosítania (azokra a pontokra, ahol hibás állítás fordulhat elő a pénzügyi kimutatásokban), nem magának a kontrollnak a jellegére. A kontrollokat azzal a céllal alakítják ki, hogy csökkentsék a kockázatokat és biztosítsák többek között az árbevételek teljességét.

Van ezen kívül számos gyakorlati előnye annak, ha a kontrollok tesztelésének megtervezésekor először a vizsgálandó állításra összpontosítunk. Például:

- a tesztelt kontrollok közvetlenül a pénzügyi kimutatások lényeges hibás állításainak kockázataihoz kapcsolhatók;
- mivel a tesztelés célja nem függ a konkrét kontrolloktól, más olyan kontrollokat is lehet tesztelni, amely ugyanazokra a kockázatokra (vagy kontrollcélokra) irányul. Ez lehetővé teszi, hogy a tesztelés során érvényesüljön a kiszámíthatatlanság és a változatosság; valamint
- könnyebbé teszi a gazdálkodó egység által bevezetett, ugyanazokra az állításokra irányuló új kontrollok értékelését és tesztelését.

A kontrollok tesztelését gyakran úgy tervezik, hogy alacsony vagy közepes kontrollkockázatot eredményezzenek a tesztelt kontroll hatékony működésével kapcsolatban (magas vagy közepes szintű kockázatcsökkentés / bizonyosság).

A kontrollok tesztelésének megtervezésekor a könyvvizsgáló számára hasznos lehet a kontrollok teszteléséből származó bizonyosság két szintjének mérlegelése:

- magas szintű bizonyosság (alacsony szintű kockázat marad). Ez akkor fordul elő, amikor az elsődleges bizonyíték a kontrollok teszteléséből származik; és
- közepes szintű bizonyosság (közepes szintű kockázat marad). Ez akkor fordul elő, amikor a kontrollok tesztelését más alapvető eljárásokkal ötvözzük egy konkrét állítás vizsgálata érdekében.

A jellemző tulajdonságok alapján történő mintavétel gyakran használatos a kontrollok tesztelésekor. Ez a módszer a legkisebb olyan mintanagyságot használja, amelynek segítségével konkrét esély van az eltérés elfogadható szintjét meghaladó eltérés feltárására.

17.5-4. ábra

Előnyök	
Jellemző tulajdonságokon alapuló/ felderítő mintavétel	Ideális olyan belső kontrollok működési hatékonyságának tesztelésére, amelyeket már eleve nagyon megbízhatónak becsültünk a kontrollok kialakításának és megvalósításának értékelésekor.
	Amennyiben egy kontroll minőségében bármilyen szintű eltérés várható, ajánlott más megközelítésmódokat megfontolni a könyvvizsgálati bizonyíték gyűjtéséhez.
	Amennyiben a könyvvizsgáló a kontrollok tesztelésekor használt mintában nem talál eltéréseket, kijelentheti, hogy a kontroll hatékonyan működik. Amennyiben talál eltéréseket, akkor hatékonyabb, ha abbahagyja az eljárást és más alapvető könyvvizsgálati eljárásokat hajt végre helyette. Már egyetlen kontroll eltérés is valószínűleg szükségessé teszi a kontrollkockázat becsült szintjének kiigazítását. Ha eltérést találtunk, a tesztelés folytatásához jelentősen megnövelt mintanagyságra van szükség, és lehetséges, hogy nem fogunk további eltéréseket találni.

A mintanagyság meghatározása

A mintanagyság meghatározását alább szemléltetjük:

$$\text{mintanagyság} = \text{bizonyossági tényező} \div \text{elfogadható eltérési arány}$$

A kontrollok működési hatékonyságának tesztelése során, más elvégzett munkára való minimális támaszkodás esetén gyakran 90%-os bizonyossági szintet használunk (vonatkozó bizonyossági tényező = 2,3) (a bizonyossági tényezők bemutatását a 17.3-2. számú ábra tartalmazza). A maximálisan elfogadható eltérés 10% lehet. Ebben az esetben a legkisebb mintanagyság 23 lenne, amit a következőképpen számoltunk ki:

$$\text{bizonyossági tényező (2,3)} \div \text{elfogadható eltérési arány (0,1)} = \text{mintanagyság 23}$$

Amikor egy bizonyos állításra más bizonyítékot is szereztünk (például az alapvető könyvvizsgálati eljárásokból), a bizonyossági tényezőt csökkenthetjük, ezzel közepes szintű kockázatcsökkenést érve el a kontroll működési hatékonyságának tesztelésénél. Ilyen esetben 80%-os bizonyossági szint (vonatkozó bizonyossági tényező = 1,61) alkalmazható, 8-as nagyságú legkisebb mintanagyságot eredményezve. Néhány cég kissé magasabb bizonyossági tényezőt alkalmaz, amely közepes szintű kockázatcsökkentés esetén legkevesebb 10 tételből, magasabb szintű kockázatcsökkentés esetén legkevesebb 30 tételből álló mintanagyságot eredményez.

A minta kiválasztása

A minta kiválasztásának módját alább mutatjuk be.

17.5-5. ábra

Végrehajtandó lépések	
A minta kiválasztása	Állapítsa meg az eljárás célját és azt, milyen bizonyítékot fog nyújtani az eljárás a tesztelendő kontrolltulajdonságok alapjául szolgáló állításokkal kapcsolatban.
	Válassza ki a tételek megfelelő sokaságát a teszt céljainak eléréséhez. Ez az alapul szolgáló állítástól függően eltérő lehet. Például kiválaszthatunk számlákat az eladások létezésének tesztelésére, de ezek a dokumentumok nem fognak bizonyítékot szolgáltatni az eladások teljességére vonatkozóan. Ebből a szempontból jobb választás lehetne az, ha a számlához tartozó megrendelőket vagy a szállítással kapcsolatos dokumentumokat választanánk ki, majd a követeléseket ellenőriznénk.
	Állapítsa meg azt a legkisebb mintanagyságot, amely a kívánt szintű kockázatcsökkentéshez szükséges. Ez jelentheti a kockázat csökkentésének közepes vagy magas szintjét.
	Használjon véletlenszám-generátort vagy más megfelelő módszert a konkrét vizsgálandó tételek kiválasztására. A sokaság minden tételének egyenlő eséllyel kiválaszthatónak kell lennie.

A napi szintűnél kisebb gyakorisággal működő kontrolleljárások

A nem napi szinten működő kontrollok esetében a következő útmutatások segíthetnek a minták kiválasztásánál. A ténylegesen használt mintanagyságnak azonban mindig szakmai megítélésen kell alapulnia.

17.5-6. ábra

Kontroll működése	Ajánlott minimális mintanagyság	A tesztelés által lefedett tételek aránya
heti	10	19%
havi	2-4	25%
negyedéves	2	50%
éves	1	100%

MÉRLEGELENDŐ KÉRDÉSEK

Amikor statisztikai mintavételezést alkalmazunk a belső kontroll működési hatékonyságának tesztelésére, a szükséges mintanagyság nem növekszik a sokaság méretének növekedésével. Ha nincs eltérés, már olyan kis számú véletlenszerű minta, mint 30 tétel magas szintű bizonyosságot nyújthat arra vonatkozóan, hogy a kontroll hatékonyan működik.

A kontrollok tesztelésének megtervezésekor időt kell szánni annak pontos meghatározására, mi számít hibának vagy kivételnek a tesztelés szempontjából. Ezzel idő takarítható meg a tesztelés végrehajtásakor vagy az eredmények értékelésekor, valamint elkerülhető a kétség annak megállapításánál, mi számít kontroll eltérésnek.

Amennyiben egy kontroll működési hatékonyságával kapcsolatban bármilyen szintű eltérés várható, ajánlott más megközelítésmódokat megfontolni a könyvvizsgálati bizonyíték gyűjtéséhez.

Egyszerű terv, amelyet a jellemző tulajdonságon alapuló mintavételkor használni lehet:

95%-os bizonyossági ráta esetén (5%-os eltérési ráta) a következőket ajánljuk:

- 10 tételből álló, eltérések nélküli minta közepes kockázatcsökkentést jelent. Ha eltérést találunk, nem tudjuk a kockázati szintet csökkenteni.
- 30 tételből álló, eltérések nélküli minta nagymértékű kockázatcsökkentést jelent. Egyetlen eltérés esetén már csak közepes kockázatcsökkentés érhető el. Ha egynél több eltérést találunk, nem tudjuk a kockázati szintet csökkenteni; és
- 60 tételből álló, eltérések nélküli minta nagymértékű kockázatcsökkentést jelent. Két eltérés esetén csak közepes kockázatcsökkentés érhető el. Kettőnél több eltérés esetén pedig a kontrollok tesztelésével nem tudjuk a kockázati szintet csökkenteni.

17.6 Az eltérések értékelése

Az eltérések értékelésének folyamatát alább mutatjuk be.

17.6-1. ábra

Végrehajtandó lépések	
Az eltérések értékelése	Az eltérések azonosítása. Helyezze a minta minden tételét a következő két kategória egyikébe: „eltérés” vagy „nincs eltérés”.
	Alaposan mérlegelje az egyes eltérések jellegét és okát. Például, van-e jelzés vezetés általi felülírásra vagy esetleges csalásra, vagy a problémát egyszerűen az okozta, hogy a felelős személy szabadságon volt?
	Vegye figyelembe a mintavételezési kockázatot. Ha eltérés van, mérlegelni kell, hogy a kontrollok hatékonyságával kapcsolatos bizonyosságot csökkentsük, a mintanagyságot növeljük (lásd alább), vagy más eljárásokat hajtsunk végre.

MÉRLEGELENDŐ KÉRDÉSEK

Ahogy fentebb említettük, nem célravezető kontrollok tesztelését végezni, ha valószínű, hogy találunk eltéréseket. Ennek oka, hogy a szükséges bizonyosság megszerzésére az egyetlen mód a mintanagyság kiterjesztése. Ha ezután még találunk eltérést, a mintanagyságot újra ki kell terjeszteni, és így tovább. A mintanagyság kiterjesztése helyett sokkal célravezetőbb lehet alternatív eljárásokat végrehajtani.

Egyetlen esetként kivételt képezhet, amikor egy bizonyos típusú eltérés okát világosan azonosítottuk és figyelembe vettük a tesztelés megtervezése során. Például adott időszaki eltéréseket, például a kontrollt általában végrehajtó személy szabadsága esetén inkább alapvető eljárásokkal vizsgálunk.

A minta eredményét úgy értékeljük, hogy a maximálisan elfogadható eltérés szintjét összevetjük az eltérés felső határával. Az eltérés felső határát az alábbi képlettel közelítjük:

$$\text{eltérés felső határa} = \text{módosított bizonyossági tényező} \div \text{mintanagyság}$$

A módosított bizonyossági tényezőt a talált eltérések száma határozhatja meg, ahogy azt az alábbi ábra szemlélteti.

17.6-2. ábra

Módosított bizonyossági tényező a talált eltérések számának függvényében					
Szükséges bizonyossági szint	1	2	3	4	5
95%	4,7	6,3	7,8	9,2	10,5
90%	3,9	5,3	6,7	8,0	9,3
80%	3,0	4,3	5,5	6,7	7,9
70%	2,4	3,6	4,7	5,8	7,0

Tegyük fel például, hogy 30 tételből álló mintánk van (90%-os bizonyossági szint és 10%-os maximálisan elfogadható eltérési szint mellett), és két eltérést találtunk. Az eltérés felső határát a következőképpen számolnánk ki.

$$\text{módosított bizonyossági tényező (5,3)} \div \text{mintanagyság (30)} = \text{eltérés felső határa 17\%}$$

A 17%-os eredmény sokkal magasabb, mint a 10%-os maximálisan elfogadható eltérési szint, ami azt jelenti, hogy kevésbé lehet támaszkodni a kontrollok hatékonyságára. Amennyiben a mintanagyság növelése mellett döntenénk, azt 60 tételre kellene kiterjesztenünk, és több eltérés nem fordulhatna elő. Ezzel az eltérés felső szintje (az alábbi számítás szerint) elfogadható szintre csökkenne (vagyis közel kerülne az eredeti 10%-os szinthez).

$$\text{módosított bizonyossági tényező (5,3)} + \text{mintanagyság (60)} = \text{eltérés felső határa 9\%}$$

Ha azonban további eltérést találnánk, a mintanagyság további kiterjesztésére lenne szükség, hogy megpróbáljuk elérni a kívánt eredményt. Ez könyvvizsgálati időráfordítás szempontjából valószínűleg nem lenne hatékony, mert eséllyel találhatnánk további eltérést.

$$\text{módosított bizonyossági szint (6,7)} + \text{mintanagyság (75)} = \text{eltérés felső határa 9\%}$$

17.7 Esettanulmányok – A tesztelés terjedelme

Az esettanulmányok részleteiről a 2. kötet 2. fejezetében – Bevezetés az esettanulmányokba – lehet többet olvasni.

„A” esettanulmány – Dephta Furniture, Inc.

A tesztelés terjedelmének meghatározása

További eljárások megtervezése – Követelések

A következőkben egy követelésekre vonatkozó könyvvizsgálati programot mutatunk be. Ez a program tartalmaz a követelésekre vonatkozó statisztikai mintavételt.

Dephta Furniture, Inc.

Követelések – Könyvvizsgálati eljárások

Ügyfél: Dephta Furniture, Inc.

	Vizsgált állítások	A munkát elvégezte: (név kezdőbetűi)	Munkapapír hiv. száma	Megjegyzések
ELJÁRÁSOK				
<p>1. Elemző eljárások</p> <p>A gazdálkodó egységről szerzett ismeretei alapján alakítson ki várakozásokat az időszak végi követelésegyenlegekkel kapcsolatban.</p> <p>Vizsgálja meg a következők terén bekövetkezett jelentős változásokat vagy tendenciákat:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Követelésegyenlegek. • Követelések vevőnkénti korosítása. • Vevők átfutási ideje. • Követel egyenlegek a követeléseken belül. • Egyéb váratlan változások. Adjon rá magyarázatot. • Egyéb (nem kereskedelmi követelések). <p>Dokumentálja a megállapításokat.</p>	<p><i>Teljesség, létezés, pontosság, értékelés</i></p>	<p>MAG</p>	<p>C.120</p>	<p><i>A követelések az előző időszakhoz képest 60%-kal nőttek.</i></p> <p><i>A vevők átfutási ideje 39 napról 45 napra nőtt.</i></p>
<p>2. Listák</p> <p>Szerezzen részletes (korosító) listát az időszak végi követelésekről:</p> <p>a) Ellenőrizze a matematikai pontosságot és a főkönyvvel való egyezést.</p>	<p><i>Létezés</i></p>	<p>MAG</p>	<p>C.110</p>	

		Vizsgált állítások	A munkát elvégezte: (név kezdőbetűi)	Munkapapír hiv. száma	Megjegyzések
b)	Ellenőrizze az analitikában a neveket és az összegeket.	<i>Létezés, pontosság, értékelés</i>	MAG MAG		Az Arjannal és Karlával történt megbeszélés alapján az értékesítési feltételek vevőnként változnak, de Arjan hagyja jóvá azokat.
c)	Kérdezze a követelésekkel foglalkozó munkatársakat olyan esetekről, amikor: <ul style="list-style-type: none"> • egy ügyfél kivételezett bánásmódban részesült, • az értékesítés feltételeit módosították, • kapcsolt felekkel folytatott ügyletekre került sor, vagy • a belső hitelkereteket jelentősen túllépték. 	<i>Pontosság, értékelés</i>			
3. Céltartalék kétes követelésekre					
Ellenőrizze, konkrét számlákhoz kapcsolódik-e és megfelelő-e a kétes követelésekre képzett céltartalék:		<i>Teljesség, pontosság, értékelés</i>	MAG	C.120	A 60 napon túli követelések árbevétel-arányosan növekedést mutattak az előző időszakhoz képest. A lejárt követelések áttekintése Arjannal, és adatokat gyűjtése a céltartalékra vonatkozóan.
a)	Tekintse át a követelések korosító listáját tartalmazó főkönyvi kivonatot, és végezzen összehasonlítást a korábbi időszakokkal.				
b)	Tekintse át a fordulónap után befolyt összegeket (ha lehet, szerezzon egy időszak végi, korosítást tartalmazó főkönyvi kivonatot, amelyen jelölve vannak a fordulónap után befolyt összegek).	<i>Pontosság, értékelés</i>	MAG		
4. Elhatárolás					
Hajtsa végre és dokumentálja az elhatárolási eljárásokat.		<i>Pontosság, értékelés</i>	MAG	C.115	Visszárul listájának megszerzése az elhatárolások tesztelésének részeként. A múlt év során több nagy áruvisszavétel történt. A visszavételi feltételek áttekintése a szerződéses értékesítések esetében az értékesítések tesztelésének részeként. Lásd az 503.1. számú munkapapírt. Az időszak vége körüli minden naplótétel áttekintése megtalálható a 626. számú munkapapíron.
ALAPVETŐ VIZSGÁLATI ELJÁRÁSOK – MINTAVÉTELEZÉS					
S1. További megerősítések					
Kérjen 15 ügyféltől egyenlegközlő levelet a követelésekkel kapcsolatos megerősítések ellenőrző listája alapján. Foglalja össze az eredményeket és vizsgálja meg az eltéréseket az alátámasztó dokumentáció és interjúk segítségével.		<i>Létezés, pontosság, értékelés</i>	MAG	C.200	

	Vizsgált állítások	A munkát elvégezte: (név kezdőbetűi)	Munkapapír hiv. száma	Megjegyzések
KONTROLLOK TESZTELÉSE				nincs
TOVÁBBI ELJÁRÁSOK – az azonosított konkrét családi kockázatokkal kapcsolatban				
E1. Követelések megerősítése – (csalási kockázat) a) Vesse össze telefonkönyvvel vagy szaknévsorral az ügyfelek kiválasztott mintájának nevét, címét és telefon-/faxszámát, annak ellenőrzése céljából, érvényes vállalkozásokról van-e szó. b) Mérlegelje, szükség van-e weboldalak vagy egyéb online információk áttekintésére az ügyfelekkel kapcsolatban azon felül, hogy megerősítést kér számlaadatok és értékesítési feltételek igazolására. Kérdezzen rá a mellékügyletekre vagy a különleges feltételekre. c) Csak eredeti (aláírt) egyenlegközlő megerősítést fogadjon el.	Létezés, pontosság, értékelés	MAG	C.200	A kiválasztott megerősítések közül 5 nevet, lakcímet és faxszámot ellenőriztünk. Nem jegyeztünk fel kivételeket. Felhívtunk 2 ügyfelet, hogy igazolják és erősítsék meg az adatokat és a szerződéses feltételeket. Nem jegyeztünk fel kivételeket.
E2. Céltartalék kétes követelésekre a) Fordulónap utáni, bankszámlára történő befizetés 10 darabból álló mintájának tesztelése. b) A fordulónap utáni összes jóváírás áttekintése. Az ügyfélakták vagy alátámasztó dokumentációk megfelelő áttekintésének mérlegelése. c) A fordulónap utáni valamennyi követelésleírás áttekintése arra vonatkozó bizonyosság szerzésére, hogy azok az előző időszakban nem minősültek kétes követelésnek.	Pontosság, értékelés	MAG	C.121	Nem jegyeztünk fel kivételeket. Két jóváírás történt a fordulónap után, de ezek nem voltak lényeges összegűek. Az ügyfelek azért küldték vissza a tételeket, mert azok sérülten érkeztek. Nem derült ki, hogy szállítás közben sérültek-e meg, vagy már sérülten hagyták-e el a gyárat.

munkapapír hiv. száma = munkapapír hivatkozási száma

Alapvető vizsgálati eljárások – Mintavételezés

A következőkben szemléltetjük egy követelésegyenlegek létezésének és pontosságának megállapítására szolgáló statisztikai minta tesztelésének megtervezését. A megerősítés céljából kiválasztott ügyfelek esetében forrásdokumentumként a számlákat választottuk ki, mert egyes kiskereskedők jelezték, hogy nem hajlandók a tényleges időszak végi egyenlegek megerősítésére.

Statisztikai mintavételezést hajtunk végre (pénzegység alapú mintavételezéssel) a követelések létezésének és pontosságának megállapítása céljából.

Kérdés	Válasz
A tesztelés célja	A cél az, hogy a követelésekből történő mintavétel és egyenlegközlők kiküldésének a segítségével meggyőződjünk a követelések létezéséről és pontosságáról.

Kérdés	Válasz
Lényeges hibás állítás kockázatai a releváns állításokban	<i>Létezés = alacsony kockázat Pontosság = alacsony kockázat</i>
Tesztelendő sokaság	<i>Időszak végi követelésegyenlegek</i>
Sokaság pénzértéke	<i>177 203 euró</i>
Külön értékelésre eltávolított konkrét tételek	<i>38 340 euró</i>
A belső kontroll működési hatékonyságának teszteléséből eredő kockázatcsökkentés	<i>Közepes</i>
Kockázatcsökkenés egyéb eljárások következtében (például kockázatbecslési eljárásokkal)	<i>Korlátozott</i>
Alkalmazandó bizonyossági tényező (csökkentve a más forrásokból nyert kockázatcsökkenéssel)	<i>Az árbevétellel / követelésekkel / bevételi bizonylatokkal kapcsolatos kontrollok tesztelését tervezzük; ezért 75%-os, azaz 1,4-es bizonyossági intervallumot használunk.</i>
Lényegesség	<i>15 000 euró</i>
A minta várható eltérései	<i>nincsenek</i>

A mintanagyság becslése

A külön tételek esetében külön tesztelést végzünk. Két kapcsolt féltől származó követelés van, 28 340 euró és 10 000 euró összegben, Kalyani Dephtától és Vinjay Sharmától, amelyekkel kapcsolatban külön megerősítést kell kérni.

A fennmaradó 138 863 euró (177 203 euró - 38 340 euró) vevőkövetelés-egyenleg létezését és pontosságát egyenlegközlő levelek bekérésével kell tesztelni. Mivel egyes ügyfelek az ügyletet követően nem tudják az egyenlegeket megerősíteni, a követelések megerősítését a számlák alapján végezzük:

- Mintavételezési intervallum:

$$\text{Pontosság (lényegesség) + bizonyossági tényező}$$

$$15\,000 \text{ euró} \div 1,4 (75\%) = 10\,714 \text{ euró}$$
- Mintanagyság:

$$\text{Tesztelendő sokaság} \div \text{mintavételezési intervallum}$$

$$\text{Vegye ki a sokaságból a külön értékelendő tételeket}$$

$$138\,340 \text{ euró} \div 10\,714 \text{ euró} = 13$$

Mivel ezen a sokaságon belül mintavételezési egységnek a számlák minősülnek, a minta 13 darab megerősítésre kiválasztott számlából, valamint a fentebb azonosított két kapcsolt féllel végrehajtott ügyletre vonatkozó egyenlegből áll.

A tesztelendő számlák kiválasztása

A számlák és ügyfelek megerősítésre történő kiválasztásakor a számlákat pénzegység alapú mintavételezéssel választjuk ki. A fennmaradó 138 340 euró összegű vevőkövetelés esetében a 913 euró összeget választottuk kiindulási pontnak. A 13 számlát 10 714 euró mintavételezési intervallum alkalmazásával választottuk ki.

„B” esettanulmány – Kumar & Co.

A tesztelés terjedelmének meghatározása

További eljárások megtervezése – Követelések

A Kumar részére tervezett könyvvizsgálati program:

Egyenleg – Követelések

Alapvető eljárások:

Eljárás	Állítások	A munkát elvégezte és munkapapír hiv. száma	Megjegyzések
<p>Elemző eljárások Elemző eljárások végrehajtása követelésegyenlegekre, korosításra és kulcsfontosságú mutatókra vonatkozóan, valamint a tendenciák és eredmények összehasonlítása az előző időszakokkal.</p>	<p>Teljesség, létezés, pontosság, értékelés</p>	<p>C.110. LP</p>	<p>A vevők átfutási ideje 106 napra emelkedett a két évvel ezelőtti 58 naphoz képest. A növekedés nagy része a Dephtával szembeni követelés növekedéséből származik.</p>
<p>Lista Szerezze meg a követelések korosító listáját és ellenőrizze a matematikai pontosságot, egyeztesse a főkönyvvel, valamint nézze át a listát Ruby-val a kapcsolt felekkel kapcsolatos egyenlegekre vonatkozóan. Ellenőrizze a korosítás pontosságát 5, megítélés alapján kiválasztott számla áttekintésével, és győződjön meg a korosító lista pontosságáról.</p>	<p>Pontosság, értékelés</p>	<p>C.105. LP C.105. LP</p>	<p>A lista egyezik a főkönyvvel és nem találtunk hibát a korosítás ellenőrzése és a matematikai ellenőrzés során. Nem jegyeztünk fel bizonyítékot.</p>
<p>Céltartalék Szerezze meg Rajtól a céltartalék részletezését és nézze át a korosítást. Vitassák meg a 90 napon túli lejárt követelések behajthatóságát. Szerezzen listát a fordulónap utáni befizetésekről addig a dátumig, ameddig a fordulónap utáni eseményeket teszteljük.</p>	<p>Pontosság, értékelés</p>	<p>C.120 LP</p>	<p>A listát Raj segítségével áttekintettük. Csak két 90 napon túli követelés van. A Dephtával szemben fennálló 90 napon túli követelések összege 10 590 euró. Raj szerint ezek mind behajthatóak és nemsokára megfizetésre kerülnek. Néhány számlát a fordulónap után kifizettek.</p>
<p>Elhatárolás Nézzon át 10 darab, az időszak vége előtti és utáni számlát, és dokumentáljon más, elhatárolással kapcsolatos eljárásokat, hogy meggyőződhessen arról: az ügyleteket a helyes időszakra rögzítették. Vizsgálja meg a bizonylatokat arra vonatkozóan, hogy az árukat a kiválasztott tranzakciók esetén az időszak vége előtt szállították.</p>	<p>Pontosság, értékelés</p>	<p>C.122 LP</p>	<p>Nem találtunk hibákat sem ezen a területen, sem a bevételek elhatárolásokra vonatkozó tesztelése során. Az időszak vége körül összes naplótételt átnéztük, ezt a 626. számú munkapapíron dokumentáltuk.</p>

Eljárás	Állítások	A munkát elvégezte és a munkapapír hiv. száma	Megjegyzések
<p>Megerősítések Erősítsen meg minden kapcsolt félre vonatkozó követelést.</p> <p>Megítélés alapján válasszon ki a követelésegyenlegek 60%-ának megfelelő tételt (kivéve a fentebb említett kapcsolt félre vonatkozó egyenlegeket). Az egyenlegközlő levél kiküldése előtt ellenőrizzen egy mintát a kiválasztott nevekben és címekben, hogy meggyőződhessen arról, hogy az adott vállalattal kapcsolatos információ pontos. A visszafaxolt egyenlegközlő leveleket telefonon is ellenőrizze, hogy megbizonyosodjon a megerősített adatok részleteiről.</p> <p>Hajtson végre további eljárásokat a vissza nem küldött egyenlegközlő levelekre vonatkozóan.</p>	<p><i>Létezés, pontosság, értékelés</i></p>	<p>C.130 LP</p>	<p><i>A Dephtával szemben fennálló követelésekről visszaigazolás érkezett, amely egyenleg a Dephta munkapapírjaival is egyeztetésre került.</i></p> <p><i>Az egyenlegközlő levelekre csak 45%-os arányban érkezett válasz, ezért alternatív eljárásokat hajtottunk végre.</i></p>

Alapvető vizsgálati eljárások – Mintavételezés

A megerősítést igénylő tételek mintáját a közepes kockázati szintnek való megfeleléshez kiterjesztettük. Alkalmaztunk alapvető vizsgálati eljárásokat.

Kiterjesztett / egyéb alapvető vizsgálati eljárások

A vezetés általi felülírás kockázata miatt a neveket és címeket egy az egyenlegközlő levelekből kiválasztott mintán ellenőriztük. Faxon visszaküldött megerősítések esetén a megerősítés részleteit telefonon is ellenőriztük, hogy meggyőződjünk a pontosságról.

18. Az elvégzett munka dokumentálása

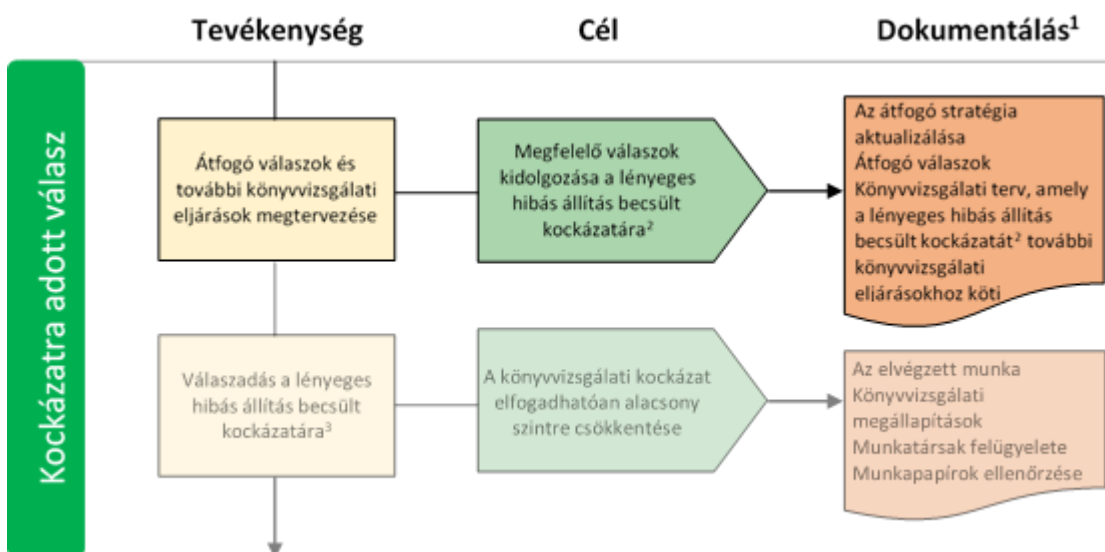
A fejezet tartalma

Vonatkozó nemzetközi könyvvizsgálati standardok

Útmutató a könyvvizsgáló kockázatra adott válaszána a könyvvizsgálat munkapapírjaiban történő helyes és megfelelő dokumentációjához.

230.

18.0-1 ábra



Bekezdés száma

Kivonatok a nemzetközi könyvvizsgálati standardok vonatkozó részeiből

230.7.	A könyvvizsgálónak időben el kell készítenie a könyvvizsgálati dokumentációt. (Hiv.: A1. bekezdés)
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. bekezdés)</p> <p>(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)</p> <p>(b) a végrehajtott könyvvizsgálati eljárások eredményeit és a megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékokat; valamint</p> <p>(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)</p>

Bekezdés száma	Kivonatok a nemzetközi könyvvizsgálati standardok vonatkozó részeiből
230.9.	A végrehajtott könyvvizsgálati eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének dokumentálásakor a könyvvizsgálónak rögzítenie kell: (a) a tesztelt konkrét tételek vagy kérdések azonosító jellemzőit; (Hiv.: A12. bekezdés) (b) azt, hogy ki végezte el a könyvvizsgálati munkát, és azt időpontot, amikor ezt a munkát befejezték; valamint (c) azt, hogy ki tekintette át a könyvvizsgálati munkát, és az áttekintés dátumát és terjedelmét. (Hiv.: A13. bekezdés)
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)

18.1 Áttekintés

Az aktába készült dokumentáció kulcsfontosságú szerepet játszik a könyvvizsgálat megtervezése és végrehajtása szempontjából. Ez igazolja, hogy a munka végrehajtása megtörtént, és ez a könyvvizsgálói jelentés alapja. A minőség-ellenőrzés, a nemzetközi könyvvizsgálati standardoknak, valamint a vonatkozó jogszabályoknak és szabályozásoknak történő megfelelés figyelemmel kísérése, és harmadik felek által történő esetleges szemrevételezés céljára is felhasználható.

Az 1. kötet 16. fejezete részletesen tárgyalja a könyvvizsgálati dokumentáció jellemző követelményeit és jellegét, ezért ezeket itt nem ismételjük meg. A következő ábra néhány olyan kérdéshez biztosít ellenőrző listát, amelyekkel az akta készítése során foglalkozni kell.

18.1-1. ábra

Dokumentációval kapcsolatos szempontok	igen/nem
<p>Dokumentálásra került a vállalat minőség-ellenőrzési kézikönyvében meghatározott dokumentációs követelményeknek való megfelelés?</p>	
<p>Rendezett és teljes körű a könyvvizsgálat dokumentációja, egyértelmű utalásokkal arra vonatkozóan, hol történt a jelentős kérdések vizsgálata?</p>	
<p>Jelzi a dokumentáció:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ki végezte a könyvvizsgálati munkát, és a munka befejezésének dátumát? • ki vizsgálta felül a könyvvizsgálati munkát, valamint a felülvizsgálat dátumát és terjedelmét? • a jelentős kérdéseknek a vezetéssel, az irányítással megbízott személyekkel és másokkal történő megbeszéléseinek eredményeit, beleértve a megvitatott jelentős kérdések jellegét, valamint azt, mikor és kivel került sor a megbeszélésekre? 	
<p>Megértené-e egy tapasztalt, ezzel a könyvvizsgálattal korábban kapcsolatban nem álló könyvvizsgáló:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a nemzetközi könyvvizsgálati standardoknak és a vonatkozó jogi és szabályozási követelményeknek való megfelelés érdekében végrehajtott könyvvizsgálati eljárások jellegét, ütemezését és terjedelmét? • a könyvvizsgálati eljárások eredményeit és a megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékokat? • a könyvvizsgálat során felmerült jelentős kérdések jellegét, az azokkal kapcsolatban levont következtetéseket, valamint a következtetések levonása során alkalmazott jelentős szakmai megítéléseket? 	
<p>Tartalmaz az akta olyan dokumentációt, amely bemutatja:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a könyvvizsgálat előfeltételeinek meglétét és a megbízás elfogadásáról vagy folytatásáról szóló döntést? • az átfogó könyvvizsgálati stratégiát? • a megbízásért felelős munkacsoport megbeszélését? • a gazdálkodó egységről és a belső kontroll öt komponensének mindegyikéről szerzett ismeretek főbb elemeit, beleértve az információk forrását? • a kockázatbecslési eljárások végrehajtásának eredményeit? • a pénzügyi kimutatások és az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás azonosított és becsült kockázatait? • a becsült kockázatokra válaszoló részletes könyvvizsgálati tervet? • a végrehajtott könyvvizsgálati eljárások eredményeit, beleértve a megszerzett bizonyíték relevanciáját és megbízhatóságát, valamint a talált kivételek kezelését, többek között a becsült kockázatokkal kapcsolatos bármilyen szükséges változtatást? • a könyvvizsgálat során azonosított csalásra utaló jelzésekkel kapcsolatos információkat és végrehajtott eljárásokat? • a lényegesség szerzett új információ alapján történő módosítását? • elegendő információt ahhoz, hogy minden egyes eljárást újra végre lehessen hajtani, ha ez valaha szükséges lenne? • az átfogó könyvvizsgálati stratégiának és a könyvvizsgálati tervnek a könyvvizsgálati megbízás során végrehajtott bármely jelentős módosítását, valamint az ilyen módosítások okait? • a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard érvénye esetén elegendő részletet a könyvvizsgáló munkájával és az általa jelenteni kívánt kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésekre vonatkozó szakmai megítélésével kapcsolatban, vagy arra a döntésre vonatkozóan, hogy nincsenek kulcsfontosságú kérdések? • a jelentős ügyek részleteit és megoldásukat, mint például a lényeges bizonytalansági tényezőket, a vezetés becsléseivel kapcsolatos kételyeket, a fordulónap utáni eseményeket és egyéb olyan ügyeket, amelyek módosíthatják a könyvvizsgálói véleményt? 	

Dokumentációval kapcsolatos szempontok	igen/nem
Dokumentálásra kerültek a vállalaton belüli, valamint a könyvvizsgáló és a vezetés által fogadott szakértőkkel történő konzultációk? Dokumentálásra került szakértő igénybevétele esetén a szakértő munkájának megfelelősége, mint könyvvizsgálati bizonyíték?	
Dokumentálásra került a 600. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard komponensek könyvvizsgálóival történő kommunikációra vonatkozó követelményeinek betartása?	
Dokumentálásra került a 701. nemzetközi könyvvizsgálati standard érvénye esetén a könyvvizsgáló döntése a kommunikálni kívánt kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésekről?	
Figyelembe vételre kerültek minden vonatkozó nemzetközi könyvvizsgálati standard dokumentációval kapcsolatos követelményei? (Az 1. kötet 16. fejezetében mutatjuk be a specifikus dokumentációs követelményeket előíró nemzetközi könyvvizsgálati standardok listáját.)	

Az akták tulajdonjoga

Hacsak jogszabály vagy szabályozás másképp nem írja elő, a könyvvizsgálati dokumentáció a könyvvizsgáló cég tulajdona.

A gazdálkodó egység nyilvántartásainak másolatai

A gazdálkodó egység nyilvántartásainak kivonatai vagy másolatai (például jelentős vagy specifikus szerződések és megállapodások) a könyvvizsgálati dokumentáció részei lehetnek, ha ez így látszik megfelelőnek. A gazdálkodó egység számviteli nyilvántartásairól készült másolatok azonban nem helyettesíthetik a megfelelő könyvvizsgálati dokumentációt.

MÉRLEGELENDŐ KÉRDÉSEK

Az elkészítés időzítése

Ha időben elkészítjük, a könyvvizsgálati dokumentáció segít a könyvvizsgálat minőségének emelésében, és megkönnyíti a megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékok és a levont következtetések hatékony áttekintését és értékelését a könyvvizsgálói jelentés véglegesítése előtt. A könyvvizsgálati munka végrehajtását követően készített dokumentáció valószínűleg kevésbé pontos, mint a munka végzésével párhuzamosan készített dokumentáció.

Megáll magában a könyvvizsgálati dokumentáció?

Ahol csak lehetséges, a könyvvizsgálati dokumentációnak további szóbeli magyarázatok nélkül is világosnak és érthetőnek kell lennie. A szóbeli magyarázatok önmagukban nem megfelelőek a végrehajtott munka vagy a levont következtetések alátámasztására. A könyvvizsgálati dokumentációban foglalt adatok magyarázatához vagy megvilágításához fel lehet azonban használni azokat.

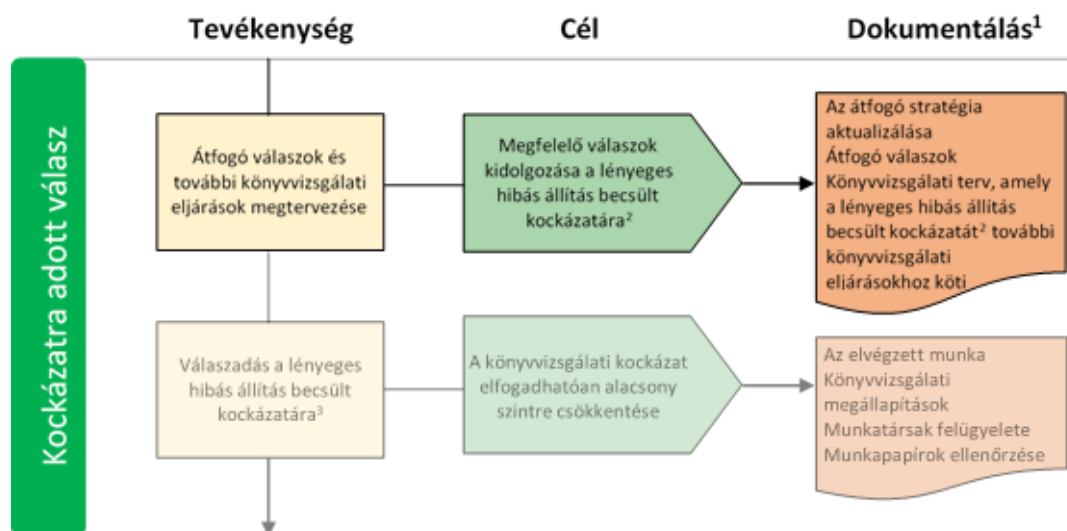
Következetlenségek

Ha olyan könyvvizsgálati bizonyítékot kerül elő, amely nincs összhangban egy jelentős ügyben levont végső következtetéssel, akkor olyan dokumentációt kell csatolni az aktához, amely megmagyarázza, hogyan kezelte a könyvvizsgáló ezt a következetlenséget. Ez nem jelenti azt, hogy a könyvvizsgálónak meg kellene tartania olyan dokumentációt, amely téves vagy meghaladott.

19. Írásbeli nyilatkozatok

A fejezet tartalma	Vonatkozó nemzetközi könyvvizsgálati standard
Útmutató a vezetéstől kapott nyilatkozatok írásbeli megerősítésének megszerzéséhez	580.

19.0-1. ábra



Bekezdés száma	A nemzetközi könyvvizsgálati standard célja(i)
580.6.	<p>A könyvvizsgáló célja, hogy:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) írásbeli nyilatkozatokat szerezzen a vezetéstől és adott esetben az irányítással megbízott személyektől arra vonatkozóan, hogy meggyőződésük szerint eleget tettek a pénzügyi kimutatások elkészítésével, valamint a könyvvizsgálónak adott információ teljességével kapcsolatos felelősségüknek; (b) írásbeli nyilatkozatokkal támassza alá a pénzügyi kimutatások szempontjából releváns egyéb könyvvizsgálati bizonyítékokat vagy a pénzügyi kimutatásokban szereplő konkrét állításokat, ha ezt szükségesnek tartja, vagy ha ezt más nemzetközi könyvvizsgálati standardok előírják; továbbá (c) megfelelően válaszoljon a vezetés és adott esetben az irányítással megbízott személyek által adott írásbeli nyilatkozatokra, vagy arra, ha a vezetés vagy adott esetben az irányítással megbízott személyek nem adják meg a könyvvizsgáló által kért írásbeli nyilatkozatokat.

Bekezdés száma	Kivonatok a nemzetközi könyvvizsgálati standardok vonatkozó részeiből
580.9.	A könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatásokért megfelelően felelős, és az érintett kérdéseket megfelelően ismerő vezetéstől kell írásbeli nyilatkozatokat kérnie. (Hiv.: A2–A6. bekezdések)
580.10.	A könyvvizsgálónak írásbeli nyilatkozatot kell kérnie a vezetéstől, hogy az eleget tett a pénzügyi kimutatások vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek megfelelő elkészítésével – beleértve, ahol releváns, azok valós prezentálásával – kapcsolatos felelősségének a könyvvizsgálati megbízás feltételeiben meghatározottak szerint. (Hiv.: A7–A9., A14., A22. bekezdések)
580.11.	A könyvvizsgálónak írásbeli nyilatkozatot kell kérnie a vezetéstől, hogy: <ul style="list-style-type: none"> (a) az a könyvvizsgáló részére megadott minden releváns információt és hozzáférést, amelyre vonatkozóan a könyvvizsgálati megbízás feltételeiben megegyeztek, valamint (b) valamennyi ügyletet rögzítettek, és azokat a pénzügyi kimutatások tükrözik. (Hiv.: A7–A9., A14., A22. bekezdések)
580.12.	A vezetés felelősségét úgy kell leírni a 10. és 11. bekezdés által előírt írásbeli nyilatkozatokban, ahogyan az a könyvvizsgálati megbízás feltételeiben szerepel.
580.13.	Más nemzetközi könyvvizsgálati standardok előírják a könyvvizsgáló számára írásbeli nyilatkozatok kérését. Ha az ilyen kötelezően előírt nyilatkozatokon túl a könyvvizsgáló azt állapítja meg, hogy szükséges egy vagy több írásbeli nyilatkozat beszerzése a pénzügyi kimutatások szempontjából releváns egyéb könyvvizsgálati bizonyíték, vagy a pénzügyi kimutatásokban szereplő egy vagy több konkrét állítás alátámasztása céljából, kérnie kell az ilyen egyéb írásbeli nyilatkozatokat. (Hiv.: A10–A13., A14., A22. bekezdések)
580.14.	Az írásbeli nyilatkozatok dátumának a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói jelentés dátumához lehető legközelebb eső, de nem azt követő időpontnak kell lennie. Az írásbeli nyilatkozatoknak a könyvvizsgálói jelentésben megjelölt valamennyi pénzügyi kimutatásra és időszakra vonatkozniuk kell. (Hiv.: A15–A18. bekezdések)
580.15.	Az írásbeli nyilatkozatoknak a könyvvizsgálónak címzett teljességi nyilatkozat formájában kell lenniük. Ha jogszabály vagy szabályozás előírja a vezetés számára nyilvános írásbeli kijelentések megtételét annak felelősségére vonatkozóan, és a könyvvizsgáló azt állapítja meg, hogy az ilyen kijelentések részben vagy teljes egészében tartalmazzák a 10. vagy 11. bekezdésben előírt nyilatkozatokat, az ilyen kijelentések által felőlelt releváns kérdéseket nem szükséges belefoglalni a teljességi nyilatkozatba. (Hiv.: A19–A21. bekezdések)
580.16.	Ha a könyvvizsgálónak kételyei vannak a vezetés szakértelme, tisztessége, etikai értékei vagy gondossága, vagy mindezek iránti elkötelezettsége vagy ezek betartatása tekintetében, meg kell határozni, milyen hatással lehetnek ezek a kételyek a (szóbeli vagy írásbeli) nyilatkozatok megbízhatóságára és általában a könyvvizsgálati bizonyítékokra. (Hiv.: A24–A25. bekezdések)
580.19.	Ha a vezetés egy vagy több kért írásbeli nyilatkozatot nem ad meg, a könyvvizsgálónak: <ul style="list-style-type: none"> (a) meg kell beszélnie a kérdést a vezetéssel; (b) újra kell értékelnie a vezetés tisztességét és értékelnie kell, milyen hatása lehet ennek a (szóbeli vagy írásbeli) nyilatkozatok megbízhatóságára és általában a könyvvizsgálati bizonyítékokra; továbbá (c) meg kell tennie a megfelelő lépéseket, beleértve a könyvvizsgálói jelentésben lévő véleményre gyakorolt lehetséges hatás 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban történő meghatározását, figyelembe véve a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 20. bekezdésében szereplő követelményt.
580.20.	A könyvvizsgálónak vissza kell utasítania a véleménynyilvánítást a pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan a 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban, ha: <ul style="list-style-type: none"> (a) arra a következtetésre jut, hogy a vezetés tisztességével kapcsolatos kétely elegendő mértékű ahhoz, hogy a 10. és 11. bekezdés által előírt írásbeli nyilatkozatok ne legyenek megbízhatóak, vagy (b) a vezetés nem adja meg a 10. és 11. bekezdés által előírt írásbeli nyilatkozatokat. (Hiv.: A26–A27. bekezdés)

19.1 Áttekintés

A könyvvizsgáló írásbeli nyilatkozatokat kér a pénzügyi kimutatások elkészítéséért felelős személyektől (általában a vezetéstől, de gazdálkodó egységtől és a vonatkozó jogszabályoktól vagy szabályozástól függően esetleg az irányítással megbízott személyektől is). A vezetés egyik felelőssége a megbízólevél aláírásakor (ld. a 2. kötet 4. fejezetét), hogy megerősítse a könyvvizsgáló arra vonatkozó várakozását, hogy írásbeli megerősítést kap a könyvvizsgálattal kapcsolatban tett nyilatkozatokról.

A könyvvizsgálat folyamán a vezetés számos szóbeli nyilatkozatot tesz a könyvvizsgálónak, amelyek a többi könyvvizsgálati eljárást kiegészítő könyvvizsgálati bizonyítékul szolgálhatnak. A megbízás végén ezeket a szóbeli nyilatkozatokat írásbeli teljességi nyilatkozatba kell foglalni, amelyet a vezetéstől vagy adott esetben az irányítással megbízott személyektől kell megszerezni.

Megjegyzés: Számos nemzetközi könyvvizsgálati standard tartalmaz konkrét követelményeket arra nézve, hogy a könyvvizsgáló írásbeli nyilatkozatokat kérjen.

Az írásbeli teljességi nyilatkozat tartalmazza a szükséges konkrét nyilatkozatokat, valamint a vezetés meggyőződését arra nézve, hogy:

- eleget tett a pénzügyi kimutatások elkészítésével kapcsolatos felelősségének; valamint
- a könyvvizsgálónak nyújtott információ teljes.

Az írásbeli teljességi nyilatkozatot a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói jelentés dátumához lehető legközelebb eső, de nem azt követő időpontban kell megszerezni. Az írásbeli nyilatkozatoknak a könyvvizsgálói jelentésben megjelölt valamennyi pénzügyi kimutatásra és időszakra vonatkozniuk kell.

A vezetés írásbeli nyilatkozatait nem szabad:

- a további könyvvizsgálati eljárás helyett; vagy
- egyedüli bizonyítékként használni jelentős könyvvizsgálati kérdésekben.

MÉRLEGELENDŐ KÉRDÉSEK

Ki írja alá a levelet?

Magas kockázatúnak ítélt megbízásoknál mérlegelendő egynél több aláírás kérése a teljességi nyilatkozatra. A teljességi nyilatkozatot például aláírhatná a tulajdonos-ügyvezető és a felső vezetés más kulcsfontosságú tagjai.

A vezetés nyilatkozatai mint bizonyítékok

Az írásbeli nyilatkozatok önmagukban nem nyújtanak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot egyik kérdésről sem, amellyel foglalkoznak. Az a tény, hogy a vezetés megbízható írásbeli nyilatkozatokat adott, nem érinti azon egyéb könyvvizsgálati bizonyítékok jellegét vagy terjedelmét, amelyeket a könyvvizsgáló szerez a vezetés felelősségének teljesítésére vagy konkrét állításokra vonatkozóan.

19.2 Téma

A vezetés nyilatkozatai lehetnek:

- **Szóbeli nyilatkozatok, akár kérésre, akár kérés nélkül**
Ilyen nyilatkozatokat általában a könyvvizsgálati megbízás alatt szerezhethetünk.
- **Írásbeli nyilatkozatok**
A megbízás végén a könyvvizsgálónak írásbeli nyilatkozatot kell kérnie a vezetéstől, amelyben bizonyos kérdéseket megerősítenek, például:
 - a fent említett szóbeli nyilatkozatokat;
 - hogy a vezetés eleget tett a pénzügyi kimutatásoknak a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretekkel összhangban történő elkészítésével kapcsolatos felelősségének;
 - hogy valamennyi ügyletet rögzítettek, és azokat a pénzügyi kimutatások tükrözik; valamint
 - egyéb, a szerzett könyvvizsgálati bizonyíték alátámasztásához szükséges nyilatkozatokat.

19.2-1. ábra

A vezetés nyilatkozatainak formái	Megbeszélések közben átadott információk.
	Elektronikusan átadott információk, például e-mailben, rögzített telefonüzenetben vagy szöveges üzenetben.
	A gazdálkodó egység által készített ütemtervek, elemzések és kimutatások, valamint a vezetés ehhez kapcsolódó magyarázatai és megjegyzései.
	Belső és külső feljegyzések vagy levelezések.
	Az irányítással megbízott személyek és a kompenzációs bizottságok üléseinek jegyzőkönyvei.
	A pénzügyi kimutatások aláírt példánya.
	A vezetéstől kapott teljességi nyilatkozat.

19.3 A könyvvizsgálat végrehajtásával kapcsolatos szempontok

A vezetés nyilatkozatainak értékelésekor a következő kérdéseket kell mérlegelni.

19.3-1. ábra

A vezetés nyilatkozatainak értékelése	
Mérlegelendő kérdések	Elvárható-e a nyilatkozatot tevő személytől, hogy objektív és jól informált legyen a témával kapcsolatban?
	<p>Reális-e a nyilatkozat a következők fényében:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a gazdálkodó egységről és környezetéről a könyvvizsgáló által szerzett ismeretek, • egyéb megszerzett bizonyíték, beleértve a vezetéstől szerzett más nyilatkozatokat, • a könyvvizsgálati eljárások végrehajtása során más könyvvizsgálati célok eléréséhez szerzett egyéb bizonyíték.
	<p>Milyen további könyvvizsgálati eljárások szükségesek a nyilatkozatok alátámasztásához? A vezetés szándékainak alátámasztásához olyan források bizonyítékként történő használatát kell mérlegelni, mint az igazgatósági ülések jegyzőkönyvei, a befektetési bizottság üléseinek jegyzőkönyvei, jogi dokumentumok vagy belső levelezés és e-mailek. Amikor például a könyvvizsgáló a vállalkozás folytatásának kérdését mérlegeli, az „alapvető” bizonyítékok körébe tartozik az igazgatósági ülések jegyzőkönyvének, a jogi dokumentumoknak és a finanszírozási információk elérhetőségének a szemrevételezése stb.</p> <p>A hatókör korlátozását jelenti, ha nem áll rendelkezésre alátámasztó bizonyíték?</p>
	<p>Amikor más szerzett könyvvizsgálati bizonyítékok ellentmondanak a vezetés nyilatkozatainak, a következő kérdések merülnek fel:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Van okunk arra, hogy kétségbe vonjuk a vezetés becsületességét és tisztességét? Ha igen, a könyvvizsgáló megbeszéli az ügyet az irányítással megbízott személyekkel, és mérlegeli ennek a kockázatbecslésre gyakorolt hatását, valamint a további könyvvizsgálati eljárások szükségességét. • Megfelelő és indokolt továbbra is támaszkodni a vezetés más nyilatkozataira?
	<p>Mérlegelje, melyik a legmegfelelőbb mód a vezetés nyilatkozatának dokumentálására. Például:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a könyvvizsgáló által készített feljegyzés; • a gazdálkodó egység vezetése által készített írásbeli feljegyzés; és • belefoglalás a vezetés teljességi nyilatkozatába.

19.4 Írásbeli nyilatkozatok

Az írásbeli nyilatkozatok a könyvvizsgálati bizonyítékok fontos forrásai, aminek okai a következők:

- ha a vezetés módosítja, vagy nem adja meg a kért írásbeli nyilatkozatokat, ez annak a lehetőségére figyelmeztetheti a könyvvizsgálót, hogy egy vagy több jelentős kérdés állhat fenn; valamint
- írásbeli (és nem szóbeli) nyilatkozatok kérése sok esetben arra készítheti a vezetést, hogy az ilyen kérdéseket szigorúbban mérlegelje, ezáltal javítva a nyilatkozatok minőségét.

Írásbeli nyilatkozatokat a pénzügyi kimutatások elkészítéséért és prezentálásáért felelős személyektől kell kérni, akik ismerik a szóban forgó kérdéseket. Ezek a személyek gyakran a gazdálkodó egység ügyvezetője és pénzügyi vezetője, vagy más ennek megfelelő pozícióban lévő személy, mint például a tulajdonos-ügyvezető.

A könyvvizsgálónak írásbeli nyilatkozatot kell kérnie a vezetéstől arról:

- hogy a vezetés eleget tett a pénzügyi kimutatásoknak a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban történő elkészítésével kapcsolatos felelősségének;
- hogy a könyvvizsgáló részére megadott minden releváns információt és hozzáférést, amelyre vonatkozóan a könyvvizsgálati megbízás feltételeiben megegyeztek; valamint
- valamennyi ügyletet rögzítettek, és azokat a pénzügyi kimutatások tükrözik.

Ha a vezetés nem teszi meg ezeket a szükséges nyilatkozatokat, vagy ha a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy elegendő kétség van a vezetés tisztességét illetően ahhoz, hogy a nyilatkozatok ne legyenek megbízhatónak tekinthetők, a könyvvizsgálónak vissza kell utasítania a véleménynyilvánítást.

Az írásbeli nyilatkozatok alátámasztják a pénzügyi kimutatások szempontjából releváns egyéb könyvvizsgálati bizonyítékokat is (például azokat, amelyeket más nemzetközi könyvvizsgálati standardok írnak elő), vagy a pénzügyi kimutatásokban szereplő egy vagy több konkrét állítást.

Alább bemutatjuk a többi olyan nemzetközi könyvvizsgálati standardot, amely írásbeli nyilatkozatot ír elő.

19.4-1. ábra

Nemzetközi könyvvizsgálati standard	Cím	Bekezdés
240.	<i>A könyvvizsgáló csalásra vonatkozó felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál</i>	40.
250. (felülvizsgált)	<i>Törvények és jogszabályok figyelembevétele a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál</i>	17.
450.	<i>A könyvvizsgálat során azonosított hibás állítások értékelése</i>	14.
501.	<i>Könyvvizsgálati bizonyítékok – egyes tételekre vonatkozó speciális szempontok</i>	12.
540.	<i>Számviteli becslések – beleértve a valós értékre vonatkozó számviteli becsléseket is – és a kapcsolódó közzétételek könyvvizsgálata</i>	22.
550.	<i>Kapcsolt felek</i>	26.
560.	<i>Fordulónap utáni események</i>	9.
570. (felülvizsgált)	<i>A vállalkozás folytatása</i>	16.(e)
710.	<i>Összehasonlító adatok – Előző időszak megfelelő adatai és összehasonlító pénzügyi kimutatások</i>	9.
720. (felülvizsgált)	<i>A könyvvizsgáló egyéb információkkal kapcsolatos felelőssége</i>	13.(c)

Az írásbeli nyilatkozatok az alábbiakban bemutatottakhoz hasonló kérdésekkel foglalkoznak:

19.4-2. ábra

A vezetés felelősségei	A vezetés:
	<ul style="list-style-type: none"> • eleget tett a pénzügyi kimutatások vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek megfelelő elkészítésével kapcsolatos felelősségének (beleértve, ha releváns, a könyvvizsgálati megbízás feltételeiben meghatározottak szerinti valós prezentálást), valamint a könyvvizsgálónak átadott információk teljességéért való felelősségének is; továbbá • egyes esetekben (például amikor a megbízás feltételeiről más felek egyeztek meg) a könyvvizsgáló kérheti a vezetéstől az említett felelősségek elismerésének és megértésének újbóli megerősítését az írásbeli nyilatkozatokban.
	megadott a könyvvizsgálónak minden releváns információt és hozzáférést, ahogy a könyvvizsgálati megbízás feltételei szerint megegyeztek.
	minden ügyletet rögzített a számviteli nyilvántartásokban, amelyeket a pénzügyi kimutatások tükröznek.

19.4-3. ábra

Konkrét nyilatkozatok	A vezetés azt nyilatkozza, hogy:
	a számviteli politika kiválasztása és alkalmazása megfelelő és a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvvvel összhangban van;
	az olyan - a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek értelmében releváns - kérdések, mint az alábbiak megjelenítése, értékelése, bemutatása vagy közzététele az adott keretelvekkel összhangban történt: <ul style="list-style-type: none"> • tervek vagy szándékok, amelyek befolyásolhatják az eszközök és kötelezettségek könyv szerinti értékét vagy besorolását; • mind a tényleges, mind a függő kötelezettségek; • az eszközökhöz való jogcímet vagy a felettük való rendelkezés joga; • az eszközökön lévő zálogjog vagy teher és a biztosítékként lekötött eszközök; és • törvények, szabályozások és szerződéses megállapodások olyan aspektusai, amelyek hatással lehetnek a pénzügyi kimutatásokra, beleértve a meg nem felelést.
	A vezetés a belső kontroll minden ismert hiányosságáról tájékoztatást adott, amiről tudomása van.
	Minden okot kommunikált arra nézve, milyen okok alapján választotta a gazdálkodó egység az adott intézkedéssorozatot.
	A [a kérdés megjelölése]-val kapcsolatban a szándékai a következők: [határozza meg az ügylet].

Egyéb információk

Amikor a vezetés „egyéb információt” készül kiadni, mint például éves jelentést, de a meghatározott dokumentáció(k) vagy egy részük nem elérhető a könyvvizsgálói jelentés napjáig, kérjen írásbeli nyilatkozatot a vezetéstől.

A nyilatkozatban ki kell jelenteni, hogy a dokumentumok végső változatát a könyvvizsgálónak elküldik, amint azok elérhetők, de még a kiadás előtt, hogy a könyvvizsgáló elvégezhesse a 720. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard által előírt eljárásokat. A könyvvizsgáló ennek kiegészítésére szükség szerint hasznosnak találhatja más írásbeli nyilatkozatok bekérését is (lásd a 720. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard A22. bekezdését).

Egyéb szempontok

19.4-4. ábra

Megjegyzések:	
Korlátozó megszövegezés	Egyes esetekben a vezetés használhat korlátozó megszövegezést, amely szerint a nyilatkozatokat a legjobb tudomása és meggyőződése szerint adja meg. Ez a szövegezés elfogadható, ha a könyvvizsgáló meggyőződött arról, hogy a nyilatkozatot a megfelelő felelősségi körrel és a nyilatkozatban foglalt ügyek ismeretével rendelkező személy teszi.
Elhanyagolható hibás állítások	Amikor hibás állításokra vonatkozó nyilatkozatot kap, a könyvvizsgáló meghatározhat egy küszöbértéket, amely alatt a hibás állítások elhanyagolhatónak tekinthetők.
A levél dátuma	Mivel az írásbeli nyilatkozatok a könyvvizsgálati bizonyítékok részét képezik, a könyvvizsgálói jelentés nem adható ki korábban, mint az írásbeli nyilatkozatok dátuma.
Címezze a levelet a könyvvizsgálónak	Az előírt írásbeli nyilatkozatokat egy a könyvvizsgálónak címzett levélbe kell belefoglalni.
Tegyen jelentést az irányítással megbízott személyeknek	A 260. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja könyvvizsgáló számára, hogy kommunikálja az irányítással megbízott személyek felé az általa a vezetéstől kért írásbeli nyilatkozatokat.
A vezetés bevon másokat	Ha a vezetésnek nincs elegendő ismerete az írásbeli nyilatkozatok megtételéhez, dönthet úgy, hogy megkérdez másokat, akik részt vettek a pénzügyi kimutatások és az azokban szereplő állítások elkészítésében és prezentálásában. Például speciális szaktudással rendelkező személyeket.

Kétségek a megtett vagy a meg nem tett nyilatkozattal kapcsolatban

Amennyiben kétség merül fel az írásbeli nyilatkozatok megbízhatósága iránt, vagy a könyvvizsgáló nem kapja meg a kért írásbeli nyilatkozatokat, a könyvvizsgáló mérlegeli a probléma jellegét és annak megfelelően cselekszik.

19.4-5. ábra

Kétségek	A könyvvizsgáló előírt válasza
Nem kapta meg a kért nyilatkozatokat	<ul style="list-style-type: none"> Beszélje meg a kérdést a vezetéssel; értékelje újra a vezetés tisztességét és értékelje, milyen hatása lehet ennek a (szóbeli vagy írásbeli) nyilatkozatok megbízhatóságára és általában a könyvvizsgálati bizonyítékokra; továbbá tegye meg a megfelelő lépéseket, beleértve a könyvvizsgálói jelentésben szereplő véleményre gyakorolt lehetséges hatás megállapítását.
Következetlenségeket azonosított	<ul style="list-style-type: none"> Hajtson végre kiegészítő könyvvizsgálati eljárásokat és kísérelje meg megoldani a kérdést. Ha a kérdés megoldatlan marad, újra kell értékelni a vezetés szakértelmét, tisztességét, etikai értékeit vagy gondosságát (lásd az alábbi pontot), vagy mindezek és betartatásuk iránti elkötelezettségét, és meg kell határozni, milyen hatással lehetnek ezek a kételyek a (szóbeli vagy írásbeli) nyilatkozatok megbízhatóságára és általában a könyvvizsgálati bizonyítékokra.

Kétségek	A könyvvizsgáló előírt válasza
A vezetés hozzá nem értése; a tisztesség és az etikai értékek hiánya	<p>Értékelje, milyen hatása lehet ennek a (szóbeli vagy írásbeli nyilatkozatok megbízhatóságára és általában a könyvvizsgálati bizonyítékokra).</p> <p>A könyvvizsgáló visszautasítja a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó véleménynyilvánítást, ha:</p> <ul style="list-style-type: none"> • arra a következtetésre jut, hogy a vezetés tisztességével kapcsolatos kétely elegendő mértékű ahhoz, hogy az írásbeli nyilatkozatok ne legyenek megbízhatóak; vagy • a vezetés nem adja meg a szükséges írásbeli nyilatkozatokat.

Kiegészítő/ további nyilatkozatok

Az előírt írásbeli nyilatkozatokon kívül a könyvvizsgáló mérlegelheti, kérjen-e:

Kiegészítő nyilatkozatokat a pénzügyi kimutatásokkal kapcsolatban

Ezek az írásbeli nyilatkozatok kiegészíthetők, de nem képezik részét az 580.10. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard által előírt írásbeli nyilatkozatoknak. Ilyen nyilatkozatok például, hogy:

- megfelelő-e a számviteli politikák gazdálkodó egység általi kiválasztása és alkalmazása; valamint hogy
- a keretelvvél összhangban
 - jelenítették-e meg, határozták-e meg, prezentálták-e vagy tették-e közzé a következő ügyleteket:
 - tervek vagy szándékok, amelyek befolyásolhatják az eszközök és kötelezettségek könyv szerinti értékét vagy besorolását,
 - mind a tényleges, mind a függő kötelezettségek,
 - eszközökhöz való jogcím vagy eszközök ellenőrzése, eszközökre bejegyzett zálog vagy teher, valamint biztosítékként adott eszközök; valamint
 - törvények, szabályozások és szerződéses megállapodások olyan aspektusai, amelyek hatással lehetnek a pénzügyi kimutatásokra, beleértve a meg nem felelést.

További írásbeli nyilatkozatokat

Az 580. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 11. bekezdése által előírt írásbeli nyilatkozatokon kívül a könyvvizsgáló mérlegelheti, hogy kérjen-e írásbeli nyilatkozatot:

- annak megerősítésére, hogy a vezetés a belső kontroll minden általa ismert hiányosságáról tájékoztatást adott; valamint
- konkrét állításokra.

Egyes esetekben előfordulhat, hogy nem lehetséges elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni a vezetés írásbeli nyilatkozata nélkül, amelyben megerősíti a pénzügyi kimutatások konkrét állításaira vonatkozó okokat, megítéléseket vagy szándékokat. Mérlegelni kell többek között a következő kérdéseket:

 - mennyire hajtotta végre a gazdálkodó egység kinyilvánított szándékait a múltban,
 - milyen okok alapján választotta a gazdálkodó egység az adott intézkedéssorozatot,
 - képes-e a gazdálkodó egység végrehajtani egy adott intézkedéssorozatot; és
 - bármely más, a könyvvizsgálat során esetleg szerzett olyan információ meglétét vagy hiányát, amely nincs összhangban a vezetés ítéletével vagy szándékával.

MÉRLEGELENDŐ KÉRDÉSEK

Szánjon időt arra, hogy találkozzon a vezetéssel, elmagyarázza a kért nyilatkozatok jellegét, és meggyőződhessen arról, hogy a vezetés pontosan tudja, minek az aláírásába egyezik bele.

19.5 Példa írásbeli nyilatkozatokra

Az esettanulmányok között található teljességi nyilatkozat az 580. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard formátumát követi.

19.6 Esettanulmány – A vezetés nyilatkozatai

Az esettanulmányok részleteiről a 2. kötet 2. fejezetében – Bevezetés az esettanulmányokba – lehet többet olvasni.

„A” esettanulmány – Dephta Furniture, Inc.

A vezetés nyilatkozatai

A következőkben Suraj által készített nyilatkozatok példáit mutatjuk be, valamint néhány további alkalmazható könyvvizsgálati eljárást.

A vezetés nyilatkozata	Értékelés
<i>Nincs értékvesztés az eszközökön, amelyeket új gépekkel cseréltek fel. Ez azért van, mert a gépek elromolhatnak; ezért a régebbiekre szükség lehet olyan alkalmakkor, amikor a másik gépet javítják.</i>	<i>Készítsen interjút a termelési vezetővel és másokkal, hogy meg tudja állapítani, jelenleg használatban vannak-e és még működnek-e az új vagy régi eszközök és gépek. Ezt fizikai vizsgálattal és a karbantartási nyilvántartások áttekintésével lehet megállapítani.</i>
<i>Nincs szükség további vizsgálatra a készletszámláláskor azonosított, kissé megrongálódott áruk esetében.</i>	<i>Ellenőrizze, tényleg az időszak vége után adták-e el a sérült árukat. Kérdezze meg a termelési vezetőt, eladják-e a sérült árut úgy, ahogy van, megjavítják-e (ha igen, mennyiért), vagy csökkentett áron adják-e el.</i>

A könyvvizsgálat befejezésekor a fontos nyilatkozatokat teljességi nyilatkozatban kell dokumentálni, amelyet Suraj Dephta és Jawad Kassab írnak alá.

A Dephta Furniture nem készít éves jelentést, ezért a 720. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard által előírt nyilatkozatok nem vonatkoznak rá.

Ezeket a nyilatkozatokat egy az alábbihoz hasonló levélbe lehetne belefoglalni.

Dephta Furniture, Inc. fejléc

20X3. március 15.

Címzett: Jamel, Woodwind & Wing, LLP
55 Kingston St.
Cabtown, United Territories
123-50004

Tisztelt Lee úr!

Ez a teljességi nyilatkozat a Dephta Furniture Rt. 20X2. december 31-én végződő évre vonatkozó pénzügyi kimutatásainak Önök által végzett könyvvizsgálatával kapcsolatosan készült, amely könyvvizsgálatnak az volt a célja, hogy véleményt nyilvánítson arról, hogy a pénzügyi kimutatások a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardokkal összhangban, minden lényeges szempontból valóban lettek-e bemutatva.

Megerősítjük az alábbiakat:

Pénzügyi kimutatások

- Teljesítettük a 20X2. október 15-én kelt könyvvizsgálati megbízás feltételeiben meghatározott felelősségeinket a pénzügyi kimutatások nemzetközi pénzügyi beszámolási standardokkal összhangban történő elkészítésével kapcsolatban, és kijelentjük, hogy a pénzügyi kimutatások az említett standardoknak megfelelően valóban lettek bemutatva.
- A számviteli becslések – beleértve a valós értéken figyelembe vettek – készítése során általunk alkalmazott jelentős feltételezések reálisak.
- A kapcsolt felekkel fennálló viszonyok és ügyletek elszámolása és közzététele megfelelően történt, a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok követelményeivel összhangban.
- Sor került a pénzügyi kimutatások fordulónapja utáni valamennyi olyan esemény helyesbítésére vagy közzétételére, amelyre vonatkozóan a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok helyesbítést vagy közzétételt írnak elő.
- A nem helyesbített hibás állítások hatásai sem önmagukban, sem összességükben nem lényegesek a pénzügyi kimutatások egésze szempontjából. A nem helyesbített hibás állítások listáját csatoltuk a teljességi nyilatkozathoz.
- A társaság teljesített szerződéses kötelezettségeinek minden olyan szempontját, amelyek nem teljesítés esetén lényeges hatást gyakorolhattak volna a pénzügyi kimutatásokra.
- Nem fordult elő olyan, a szabályozó hatóságok által előírt követelmény nemteljesítése, amely nemteljesítés esetén lényeges hatást gyakorolhatna a pénzügyi kimutatásokra.
- A Társaság megfelelő jogcímmel rendelkezik valamennyi eszközre vonatkozóan, és a kiegészítő megjegyzések X. pontjában közétettek kivételével a Társaság eszközeire semmiféle zálogjog vagy teher nem áll fenn, továbbá azokat biztosítékként nem zálogosítottuk el.
- Nincsenek termékcsoportok megszüntetésére vonatkozó vagy egyéb olyan terveink vagy szándékaink, amelyek felesleges vagy selejtes készleteket eredményezhetnek, és nincsenek olyan készletek, amelyek a nettó realizálható értéküknél magasabb értéken lennének kimutatva.

- Nem volt értékvesztés azoknak az állóeszközöknek (szerszámoknak) a nettó realizálható értékében, amelyek funkcióját új gépek vették át.

A rendelkezésre bocsátott információ

- Megadtuk az Önök részére az alábbiakat:
 - hozzáférést valamennyi olyan információhoz, amelyek tudomásunk szerint a pénzügyi kimutatások elkészítése szempontjából relevánsak, mint például a nyilvántartások, dokumentációk, valamint egyéb anyagok;
 - további információkat, amelyeket Önök a könyvvizsgálat céljára kértek tőlünk; továbbá
 - korlátlan kapcsolattartási lehetőséget a gazdálkodó egységnél lévő olyan személyekkel, akiktől Önök szükségesnek tartották könyvvizsgálati bizonyíték beszerzését.
- Valamennyi ügylet rögzítése megtörtént a számviteli nyilvántartásokban, és azokat a pénzügyi kimutatások tükrözik.
- Közöltük Önökkel, megítélésünk szerint mekkora annak a kockázata, hogy a pénzügyi kimutatások csalás következtében lényeges téves állításokat tartalmazhatnak.
- Közöltünk Önökkel minden általunk ismert, a gazdálkodó egységre vonatkozó, csalással vagy vélt csalással kapcsolatos információt, amely a következő személyeket érintené:
 - a vezetést;
 - a belső kontrollban fontos szerepet játszó munkatársakat; vagy
 - másokat, akiknél a csalásnak lényeges hatása lehet a pénzügyi kimutatásokra.
- Közöltünk Önökkel minden a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásait érintő, munkavállalók, korábbi munkavállalók, elemzők, szabályozók vagy mások által tett, csalásra vagy vélt csalásra vonatkozó állítással kapcsolatos információt.
- Közöltünk Önökkel minden ismert jogszabályi és szabályozási meg nem felelést vagy vélt meg nem felelést, amelyek hatásait figyelembe kell venni pénzügyi kimutatások elkészítésekor.
- Közöltünk Önökkel a gazdálkodó egység kapcsolt feleinek kilétét, valamint mindazokat a kapcsolt felek közti viszonyokat és ügyleteket, amelyekről tudomásunk van.

Tisztelettel:

Suraj Dephta

Jawad Kassab

„B” esettanulmány – Kumar & Co.

A vezetés nyilatkozatai

A következőkben Raj által készített nyilatkozatokat mutatunk be, valamint néhány további, esetleg vonatkozó könyvvizsgálati eljárást.

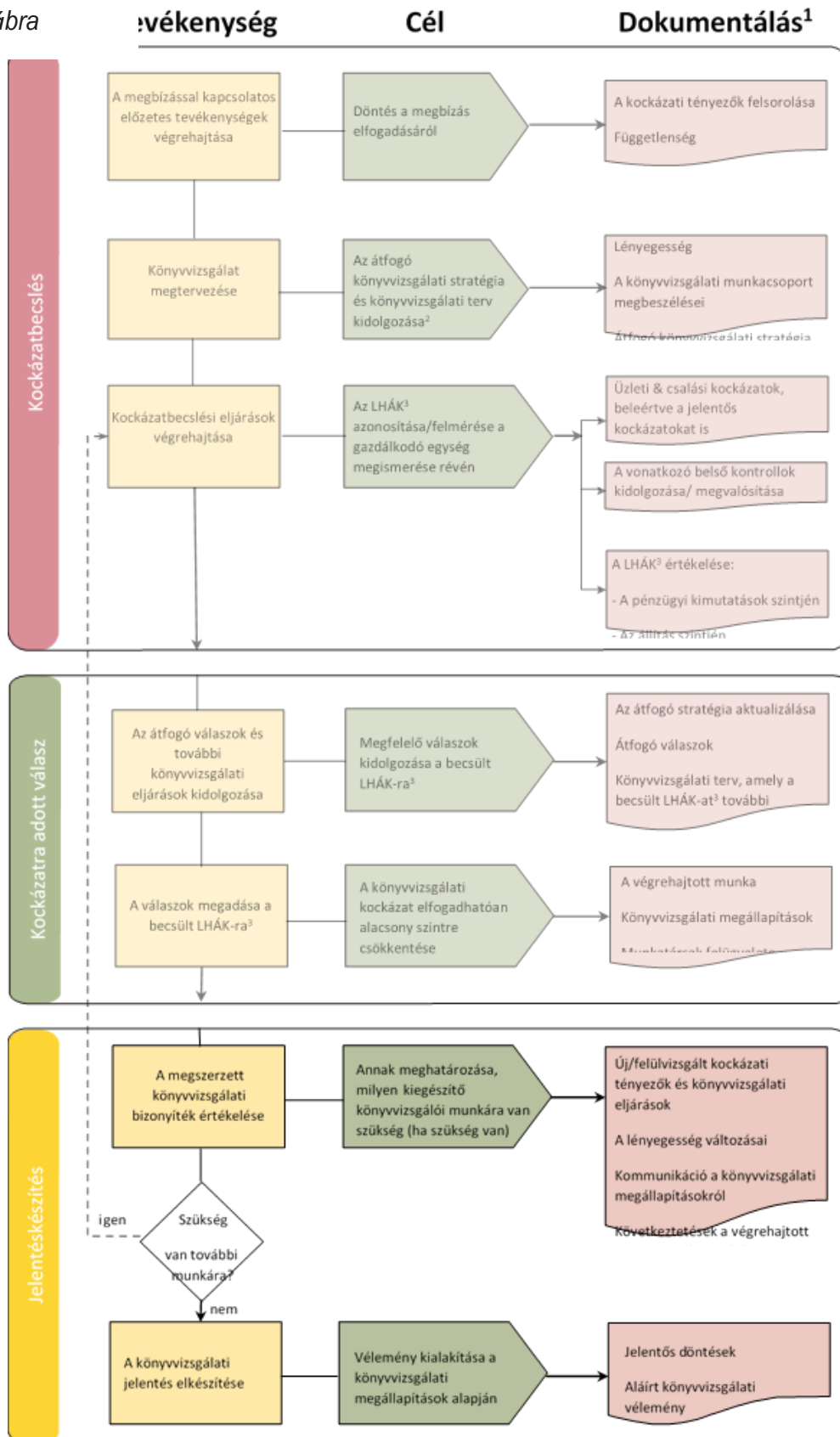
A vezetés nyilatkozatai:	Értékelés
<i>Nem szükséges a kétes követelésekre további céltartalékot képezni. A Dephta tartozása teljes mértékben behajtható, a többi követelés pedig nem elég jelentős ahhoz, hogy céltartalékot kelljen képezni rájuk.</i>	<i>Küldjön egyenlegközlő levelet a Dephta részére. Készítsen interjút Rajjal és Ruby-val a követelésállomány különféle vevőszámláinak megismerése, múltbeli fizetési szokásaik feltárása és a tendenciák megállapítása céljából. Győződjön meg arról, hogy a nem Dephtával szembeni követelések aránya valóban nem jelentős, ahogy az ügyfél állítja. A vevőkövetelések behajthatóságának alátámasztására nézze át a fordulónap után befolyt összegeket. Vegyen figyelembe a Dephta könyvvizsgálata során szerzett minden releváns információt.</i>
<i>A Dephta továbbra is meg van elégedve az általunk részére eladott áruk minőségével.</i>	<i>Nézze át az eladásból származó korábbi bevételeket és állapítsa meg a tendenciákat. Nézze át a Dephtától bekért egyenlegközlő levél eredményét az áru minőségére vagy az összegek behajthatóságára vonatkozó megjegyzések szempontjából. Szemrevételezze a készleteket és keressen elavult vagy nem forgó készleteket. Kérdezze ki Ruby-t az áruk minőségéről, és hogy kapott-e valamilyen visszajelzést a Dephtától az általuk eddig megvásárolt áruk minőségével kapcsolatban.</i>

A könyvvizsgálat befejezésekor a vezetés fontos nyilatkozatait egy Raj Kumar által aláírt teljességi nyilatkozatban kell dokumentálni.

Ezeket a nyilatkozatokat egy az A esettanulmány – Dephta Furniture Rt. részben korábban szemléltetett levélbe lehet belefoglalni.

20. Jelentéskészítés – Áttekintés

20.0-1. 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 könyvvizsgálás során.

A jelentéskészítés szakaszában fontos szem előtt tartani a könyvvizsgálat átfogó célját, ahogy azt a 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard bemutatja.

Bekezdés száma	Kivonatok a nemzetközi könyvvizsgálati standardok vonatkozó részeiből
200.11.	Pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának végrehajtása során a könyvvizsgáló átfogó céljai a következők: (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.
200.12.	Minden olyan esetben, amikor nem szerezhető kellő bizonyosság, és egy korlátozott vélemény a könyvvizsgálói jelentésben az adott körülmények között nem elegendő a pénzügyi kimutatások célzott felhasználói részére történő jelentéshez, a nemzetközi könyvvizsgálati standardok előírják a könyvvizsgáló számára, hogy utasítsa vissza a véleménynyilvánítást vagy lépjen vissza a megbízástól (vagy mondjon le), ha a visszalépés lehetséges a vonatkozó jogszabály vagy szabályozás értelmében.

A könyvvizsgálat végső szakasza a következőket foglalja magában.

20.0-2. ábra



TCWG = irányítással megbízott személyek (= a magyarban nem használjuk ezt a rövidítést)

A jelen Útmutató a következő témákat érinti a jelentéskészítés szakaszára vonatkozóan:

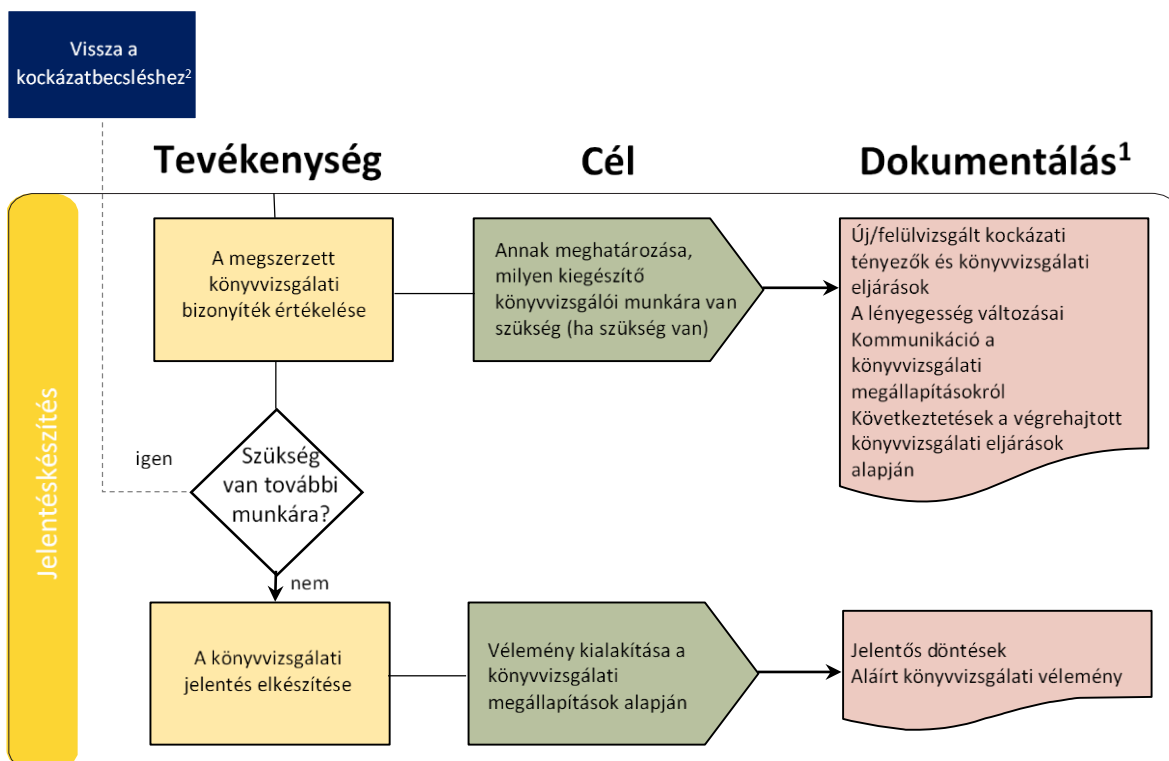
20.0-3. ábra

	Kötet és fejezet
Fordulónap utáni események	1. kötet 13. fejezet
A vállalkozás folytatása	1. kötet 14. fejezet
Könyvvizsgálói dokumentáció	1. kötet 16. fejezet
A könyvvizsgálói megállapítások kommunikálása	2. kötet 22. fejezet
Könyvvizsgálói jelentés	1. kötet 17. fejezet

21. A könyvvizsgálati bizonyíték értékelése

A fejezet tartalma	Vonatkozó nemzetközi könyvvizsgálati standardok
Útmutató a könyvvizsgálati bizonyíték elegendőségének és megfelelőségének értékeléséhez a könyvvizsgálói vélemény alapjául szolgáló ésszerű következtetések kialakításának céljából.	220., 330., 450., 520., 540.

21.0-1. 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.

Bekezdés száma	Kivonatok a nemzetközi könyvvizsgálati standardok vonatkozó részeiből
220.15.	<p>A megbízásért felelős partnernek felelősséget kell vállalnia:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) a könyvvizsgálati megbízás szakmai standardoknak, valamint a vonatkozó jogi és szabályozási követelményeknek megfelelő irányításáért, felügyeletéért és teljesítéséért; és (Hiv.: A13-A15., A20. bekezdések) (b) azért, hogy a könyvvizsgálói jelentés megfelelő legyen az adott körülmények között.
220.16.	<p>A megbízásért felelős partnernek felelősséget kell vállalnia azért, hogy az áttekintéseket a társaság áttekintési politikáival és eljárásaival összhangban hajtják végre. (Hiv.: A16-A17., A20. bekezdések)</p>
220.17.	<p>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. bekezdések)</p>
220.18.	<p>A megbízásért felelős partnernek:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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. bekezdések)
220.19.	<p>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:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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. bekezdések)
220.20.	<p>A megbízáshoz kapcsolódó minőségellenőrnek végre kell hajtania a megbízásért felelős munkacsoport által alkalmazott jelentős megítélések és a könyvvizsgálói jelentés kialakításakor levont következtetések objektív értékelését. Ennek az értékelésnek a következőket kell magában foglalnia:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) a jelentős kérdéseknek a megbízásért felelős partnerrel történő megbeszélése, (b) a pénzügyi kimutatások és a javasolt könyvvizsgálói jelentés áttekintése; (c) a megbízásért felelős munkacsoport által alkalmazott jelentős megítélésekhez és a levont következtetésekhez kapcsolódó, kiválasztott könyvvizsgálati dokumentáció áttekintése; és (d) a könyvvizsgálói jelentés kialakításakor levont következtetések értékelése és annak mérlegelése, hogy a javasolt könyvvizsgálói jelentés megfelelő-e. (Hiv.: A26-A28., A30-A32. bekezdések)

21.1 Áttekintés

A tervezett könyvvizsgálati eljárások végrehajtása után az eredmények értékelése következik. Ide tartoznak a pénzügyi kimutatások értékelése, a könyvvizsgálati dokumentáció áttekintése, a megbízásért felelős munkacsoporttal folytatott megbeszélések, valamint a könyvvizsgálati tervekben a végrehajtott eljárások eredményeképpen történt változtatások. Alább láthatóak a kulcsfontosságú szempontok.

21.1-1. ábra

Minőség-ellenőrzés	A megbízásért felelős partner felelőssége meggyőződni arról, hogy a dosszié áttekintése a társaság áttekintési politikáival és eljárásaival összhangban történik-e, valamint hogy a könyvvizsgálói vélemény megfelelő-e.
Konzultáció	A megbízásért felelős partnernek meg kell győződnie arról, hogy: <ul style="list-style-type: none"> • a megbízásért felelős munkacsoport megfelelő konzultációt kezdeményezett (mind a cégen belül, mind a cégen kívüli harmadik felekkel) a nehéz vagy vitatott kérdéseket illetően; és • a konzultációk eredményeként levont következtetéseket dokumentálták és megalósították.
Megbízáshoz kapcsolódó minőség-ellenőrzés	Amikor a cégpolitika megbízáshoz kapcsolódó minőség-ellenőrzést ír elő, a megbízásért felelős partnernek: <ul style="list-style-type: none"> • biztosítani kell megfelelően képzett minőségellenőr kinevezését; • a minőségellenőrrel meg kell vitatnia a jelentős könyvvizsgálati kérdéseket; • a könyvvizsgálói jelentésben kommunikálandó kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések esetén biztosítani kell a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeinek betartását, beleértve szükség esetén a könyvvizsgálói jelentésbe belefoglalandó javasolt szövegezést (220. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard, A28. bekezdés); a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésekkel kapcsolatban további információ az 1. kötet 17. fejezetében található; valamint • nem szabad a könyvvizsgálói jelentést a megbízáshoz kapcsolódó minőség-ellenőrzés befejezésénél korábban dátumoznia.

A könyvvizsgáló átfogó célja, hogy meggyőződjön arról: elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzett a levont következtetések alátámasztásához és a megfelelően szövegezett könyvvizsgálói jelentés kibocsátásához.

A megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték értékelése az alább felsorolt kérdéseket érinti:

21.1-2. ábra

Lényegesség	Megfelelő a gazdálkodó egység tényleges pénzügyi eredményeinek tükrében az átfogó és a végrehajtási lényegességre megállapított összeg? Amennyiben (a pénzügyi kimutatások egészére vonatkozóan) az eredetileg meghatározottnál alacsonyabb átfogó lényegesség a megfelelő, a könyvvizsgálónak meg kell határoznia: <ul style="list-style-type: none"> • hogy szükséges-e módosítani a végrehajtási lényegességet; és • hogy megfelelő-e a további könyvvizsgálati eljárások jellege, ütemezése és terjedelme.
Kockázat	Megfelelő a könyvvizsgálati megállapítások tükrében a lényeges hibás állítás kockázatainak becslése az állítások szintjén? Amennyiben nem, akkor a kockázatbecslések áttekintésére és a továbbiakban tervezett könyvvizsgálati eljárások módosítására van szükség.

<p>Hibás állítások</p>	<p>Figyelembevételre került az azonosított hibás állítások és a nem helyesbített hibás állítások könyvvizgálatra gyakorolt hatása?</p> <p>Figyelembevételre került a hibás állítások/ eltérések oka? Ezek azonosítatlan kockázatot vagy jelentős hiányosságot jelezhetnek a belső kontroll terén.</p> <p>Szükség van az átfogó könyvvizsgálati stratégia és a könyvvizsgálati terv módosítására? Erre a következő esetekben van szükség:</p> <ul style="list-style-type: none"> • az azonosított hibás állítások jellege és előfordulásuk körülményei azt jelzik, hogy létezhetnek más hibás állítások, amelyek a könyvvizsgálat során összegyűjtött hibás állításokkal összevonva lényegesek lehetnek; • a könyvvizsgálat során összegyűjtött hibás állítások együttesen megközelítik a korábban meghatározott lényegességet; vagy • kvalitatív közzétételekben lényeges hibás állítások kerültek azonosításra. <p>Sor került kiegészítő könyvvizsgálati eljárások végrehajtására annak megállapítása érdekében, maradtak-e hibás állítások olyan területeken (ügyletcsoporthoz, számlaegyenlegben vagy közzétételben), ahol a vezetést felkérték a hibás állítások helyesbítésére?</p>
<p>Csalás</p>	<p>Jelzik egy vagy több csalási kockázati tényező jelenlétét az egyéb kockázatbecslési eljárások és kapcsolódó tevékenységek végrehajtása során szerzett információk?</p> <p>Utaltak a könyvvizsgálat vége felé végrehajtott elemző eljárások csalásból eredő lényeges hibás állítás korábban fel nem ismert kockázatára?</p> <p>Értékelte az azonosított hibás állításokat annak meghatározására, hogy a hibás állítások jeleznek-e csalást?</p> <p>Amennyiben igen, értékelje a hibás állítás könyvvizsgálat más szempontjaival, különösen a vezetés nyilatkozatainak megbízhatóságával kapcsolatos hatásait. A csalás esete valószínűleg nem elszigetelt jelenség.</p> <p>Van ok úgy vélni, hogy a vezetés érintett lehet a csalásból eredő azonosított, akár lényeges, akár nem lényeges hibás állításban?</p> <p>Amennyiben igen, értékelje újra a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak becslését és a könyvvizsgálati eljárások jellegére, ütemezésére és terjedelmére gyakorolt hatást az azokra történő válaszadás céljából. A könyvvizsgálónak a korábban beszerzett bizonyíték megbízhatóságának újramérlegelésekor mérlegelnie kell azt is, hogy a körülmények vagy feltételek jeleznek-e a munkavállalókat, a vezetést vagy harmadik feleket is magában foglaló esetleges összejátszást.</p> <p>Ha csalási kockázatot azonosított, van lehetőség megbizonyosodni arról, hogy a pénzügyi kimutatások a csalás következményeként nem tartalmaznak lényeges hibás állításokat. Amennyiben ez mégsem lehetséges, meg kell állapítani a könyvvizgálatra gyakorolt hatást, beleértve azt is, kétségesse válhat-e a könyvvizsgálat folytatásának képessége.</p>
<p>Bizonyíték</p>	<p>Sikerült elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni ahhoz, hogy elfogadhatóan alacsony szintre csökkenjen a lényeges hibás állítás kockázata a pénzügyi kimutatásokban? Mérlegelje, szükséges-e további eljárások végrehajtása.</p>
<p>Elemző eljárások</p>	<p>A könyvvizsgálat végső áttekintési szakaszában végrehajtott elemző eljárások:</p> <ul style="list-style-type: none"> • megerősítették a könyvvizsgálati megállapításokat; vagy • azonosítottak lényeges hibás állításokkal kapcsolatos, korábban fel ismert kockázatokat?

21.2 Lényegesség újraértékelése

Bekezdés száma	Kivonatok a nemzetközi könyvvizsgálati standardok vonatkozó részeiből
----------------	---

450.10.	A nem helyesbített hibás állítások hatásának értékelése előtt a könyvvizsgálónak felül kell vizsgálnia a 320. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard szerint meghatározott lényegességet annak megerősítése érdekében, hogy az megfelelő marad-e a gazdálkodó egység tényleges pénzügyi eredményeinek összefüggésében. (Hiv.: A14–A15. bekezdés)
---------	---

Mielőtt a könyvvizsgáló értékeli az eljárások végrehajtásának eredményeit és az azokból eredő esetleges hibás állításokat, az első lépés az átfogó és a végrehajtási lényegességre megállapított összegek újraértékelése. Erre azért van szükség, mert a lényegesség kezdeti megállapítása gyakran a gazdálkodó egység pénzügyi eredményeinek becslésén alapul, és ettől a tényleges eredmények eltérhetnek. Módosításhoz vezető tényezők lehetnek:

- a lényegesség kezdeti meghatározása a gazdálkodó egység tényleges pénzügyi eredményeinek összefüggésében már nem megfelelő;
- új információ válik elérhetővé (például a felhasználók elvárásai), amelynek tudatában a könyvvizsgáló kezdetben más összeget (vagy összegeket) határozott volna meg; és
- váratlan hibás állítások merülnek fel, amelyek az adott ügyletsoporra, számlaegyenlegre vagy közzétételre meghatározott lényegesség összegének növelését teszik szükségessé.

Amikor felülvizsgálatra van szükség, a könyvvizsgálónak mérlegelnie és dokumentálnia kell annak a becsült kockázatokra, valamint a további szükséges könyvvizsgálati eljárások jellegére, időzítésére és terjedelmére gyakorolt hatását.

A pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó alacsonyabb lényegességi szint szükségessége esetén meg kell határozni, szükség van-e a végrehajtási lényegesség módosítására. Ha igen, akkor állapítsa meg, megfelelő-e a további könyvvizsgálati eljárások jellege, ütemezése és terjedelme.

MÉRLEGELENDŐ

Ha a lényegességet felül kell vizsgálni, ne várjon a könyvvizsgálat végéig a módosítás végrehajtásával. A lényegesség csökkentése esetén szükség lehet a kockázatbecslés megváltoztatására, valamint kiegészítő vagy további könyvvizsgálati eljárások végrehajtására.

21.3 Változtatások a kockázatbecslésben

Bekezdés száma	Kivonatok a nemzetközi könyvvizsgálati standardok vonatkozó részeiből
----------------	---

330.25.	Az elvégzett könyvvizsgálati eljárások és a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték alapján a könyvvizsgálónak a könyvvizsgálat lezárása előtt értékelnie kell, hogy az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázataira vonatkozó becslések továbbra is helytállóak-e. (Hiv.: A60–A61. bekezdések)
---------	---

Az állítások szintjén fennálló kockázat becslése gyakran a további könyvvizsgálati eljárások végrehajtása előtt elérhető könyvvizsgálati bizonyítékon alapul. Ezeknek az eljárásoknak a végrehajtása során felmerülhet olyan új információ, amelynek következtében az eredeti kockázatbecslést módosítani kell.

Készletek könyvvizsgálatakor például a teljesség állításának becsült kockázati szintje alacsony lehet, arra a várakozásra alapozva, hogy a belső kontroll hatékonyan működik. Amennyiben a kontrollok tesztelése során az derül ki, hogy a belső ellenőrzés nem hatékony, a kockázatbecslést meg kell változtatni és további könyvvizsgálati eljárásokat kell végrehajtani annak érdekében, hogy a kockázat megfelelően alacsony szintre csökkenjen. Ugyanez igaz az összes olyan végrehajtott könyvvizsgálati eljárásra, ahol az eredmények nem felelnek meg a várakozásoknak.

Az alábbi ábrában bemutatunk néhány mérlegelendő szempontot annak megállapítására, megváltozott-e az eredetileg felbecsült kockázat, vagy sem.

21.3-1. ábra

<p>Belső kontroll</p>	<p>Kontrollok tesztelései</p> <ul style="list-style-type: none"> Alátámasztja a kontrollok tesztelésének eredménye a kockázati szint kontrollok működési hatékonysága alapján történő csökkentését? <p>Vezetés általi felülírás</p> <ul style="list-style-type: none"> Van bizonyíték létező belső kontroll vezetés általi felülírására? <p>Kontrollhiányosságok</p> <ul style="list-style-type: none"> Eredhet(nek) hibás állítás(ok) a belső ellenőrzés olyan hiányosságából, amelyet azonnal a vezetés tudomására kellene hozni?
<p>A szerzett könyvvizsgálati bizonyíték jellege</p>	<p>Új kockázati tényezők</p> <ul style="list-style-type: none"> Azonosít a bizonyíték új üzleti kockázatot, csalási kockázati tényezőt vagy vezetés általi felülírást? <p>Ellentmondásos bizonyíték</p> <ul style="list-style-type: none"> Ellentmond a megszerzett bizonyíték más rendelkezésre álló információs forrásokból szerzett bizonyítéknak? <p>Összeegyeztethetetlen bizonyíték</p> <ul style="list-style-type: none"> Összeegyeztethetetlen a megszerzett bizonyíték a gazdálkodó egységről kialakított jelenlegi ismeretekkel? <p>Számviteli politikák</p> <ul style="list-style-type: none"> Van bizonyíték arra, hogy a gazdálkodó egység számviteli politikáit nem mindig alkalmazták következetesen? <p>Kiszámíthatatlan kapcsolódások</p> <ul style="list-style-type: none"> Megalapozza a bizonyíték a kapcsolódást pénzügyi és nem pénzügyi adatok között? <p>Csalás</p> <ul style="list-style-type: none"> Talált a tesztelések végrehajtása során bizonyítékot bizonyos mintákra furcsaságokra, kivételekre vagy eltérésekre, amelyek esetleg csalás előfordulását jelezhetik (például vezetés általi felülírás)? <p>Nyilatkozatok megbízhatósága</p> <ul style="list-style-type: none"> Van olyan bizonyíték, amely megkérdőjelezi a vezetés vagy az irányítással megbízott személyek nyilatkozatainak megbízhatóságát?
<p>Hibás állítások jellege</p>	<p>Elfogultság a becslésekben</p> <ul style="list-style-type: none"> Előfordulhat, hogy a számviteli becslésekben és a valós értéken történő értékelésekben talált hibás állítások a vezetés lehetséges elfogultságát jelzik? <p>Hibás állítások</p> <ul style="list-style-type: none"> Vannak olyan hibás állítások, amelyek önmagukban vagy a többi nem helyesbített hibával együtt lényeges hibás állításnak tekinthetők a pénzügyi kimutatások egészére nézve?

Amikor az eredeti kockázatbecslés megváltozik, dokumentálni kell a részleteket és meg kell határozni a felülvizsgált kockázatbecslést. Részletezni kell azt is, hogyan változott meg a részletes könyvvizsgálati terv a felülvizsgált kockázatbecslés miatt. Ez jelentheti egyéb tervezett könyvvizsgálati eljárások jellegének, időzítésének és terjedelmének módosítását vagy további könyvvizsgálati eljárások végrehajtását.

MÉRLEGELENDŐ

Hagyjon időt a könyvvizsgálati büdzsében arra, hogy a könyvvizsgálati megbízást végző munkacsoport (csoportként) közvetlenül a munka elvégzése után megvitathassa megállapításait. A fenti ábrában foglalt kérdések lehetnének a napirendi pontok. Vegye figyelembe, hogy a csalás feltárására gyakran kis és látszólag lényegtelen kérdésekkel kapcsolatos információ összeillesztésével kerül sor.

21.4 A pénzügyi kimutatások értékelése

Az elfogadható pénzügyi beszámolási keretelvek meghatározása után ezeknek a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek a követelményei, beleértve a közzétételre vonatkozókat is, határozzák meg a pénzügyi kimutatások formáját és tartalmát.

Vegye figyelembe, hogy a közzététel magyarázó vagy leíró információt tartalmaz a pénzügyi kimutatásokban, a vonatkozó kiegészítő mellékletekben vagy kereszthivatkozásokban, amikor a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek azt megengedik.

Sok könyvvizsgáló ellenőrző listát használ a pénzügyi kimutatások közzétételeinek vizsgálatakor a prezentálási és közzétételi kötelezettségek teljesülésének biztosítására.

A konkrét keretelvi követelményeken felül a nemzetközi könyvvizsgálati standardok is felismerik annak fontosságát, hogy a pénzügyi kimutatások prezentálása és közzététele a könyvvizsgálat *egész folyamata alatt* szem előtt legyen, ne csak a folyamat legvégén. A prezentálással és közzététellel kapcsolatos követelmények azonosítása és mérlegelése fontos többek között a következő fázisokban:

- a gazdálkodó egység megismerésénél;
- a megbízás megtervezésénél;
- a kockázatok becslésénél;
- a kockázatokra adott válaszok kidolgozásánál;
- a releváns könyvvizsgálati bizonyíték gyűjtésénél; valamint
- a pénzügyi kimutatások valós prezentálásának véleményezésénél és értékelésénél.

Ez különösen fontos akkor, amikor komplex, kvalitatív információra vagy a pénzügyi kockázati kitettséggel kapcsolatos információra van szükség, mert ilyenkor külön időbe telhet a megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték összegyűjtése. Ide tartoznak olyan területek, mint a becslési bizonytalanság, a vállalkozás folytatásával kapcsolatos bizonytalanság, és más, leginkább kvalitatív közzétételek.

A 330. témaszámú könyvvizsgálati standard megköveteli a könyvvizsgálótól, hogy könyvvizsgálati eljárást hajtson végre annak értékelése céljából, hogy a pénzügyi kimutatások egészének prezentálása megfelel-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek. Az értékelés végrehajtásakor a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell, hogy a pénzügyi kimutatások prezentálása olyan módon történt-e, hogy az megfelelően tükrözi a következőket:

- a pénzügyi információk besorolását és ismertetését;
- az alapul szolgáló ügyleteket, eseményeket és körülményeket; és
- a pénzügyi kimutatások prezentálását, felépítését és tartalmát. (Lásd: 330.24.)

A pénzügyi kimutatások megfelelő prezentálásának, felépítésének és tartalmának értékelése a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeinek tükrében a következőket jelenti:

Értékelje a pénzügyi kimutatások prezentálását, felépítését és tartalmát	Egyeztesse a pénzügyi kimutatásokban lévő információkat az alátámasztó számviteli nyilvántartásokkal. Ez a főkönyvből és az analitikából, vagy azokon kívülről származó információkból áll.
	Győződjön meg arról, hogy a pénzügyi kimutatásokban használt terminológia, beleértve az egyes pénzügyi kimutatások nevét, megfelelő-e.
	Mérje fel: <ul style="list-style-type: none"> • a megadott részletezettség szintjét; • az összegek összevonását és bontását; valamint • a közölt összegek alapjául szolgáló adatokat.

A következő szempontokat a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek megfelelően kell alkalmazni.

21.4-1. ábra

Mérlegelendő	Közzététel
Számviteli keretelvek	Megfelelően utalnak és megfelelő leírást adnak a pénzügyi kimutatások a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekre?
Érthetőség	Világos és tömör módon van prezentálva az információ? Megfelelően kiemelkedő helyen szerepelnek a jelentős közzétételek? Amikor például a felhasználók kiemelt jelentőséget tulajdonítanak a speciálisan a gazdálkodó egységhez kapcsolódó információknak. Megfelelően vannak keresztreferenciákkal ellátva a közzétételek? Nem szabad, hogy a felhasználóknak jelentős kihívást jelentsen a szükséges információ azonosítása.
Jelentős számviteli politikák	Megfelelő a közzététel a következőkről? <ul style="list-style-type: none"> • minden, a gazdálkodó egység szempontjából releváns politikáról; • ezeknek az év közben történt változásáról; és • az értékelés alapjáról. <p>Érthetően történik a politikák prezentálása?</p> <p>Megfelelnek és összhangban vannak a politikák a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel?</p> <p>Tükrözik a bemutatott politikák, hogyan történik valójában alkalmazásuk a gyakorlatban?</p>

Mérlegelendő	Közzététel
Prezentált információk	<p>Releváns, megbízható, összevethető és érthető a pénzügyi kimutatásokban prezentált információ?</p> <p>Belefoglaltak minden releváns információt, megfelelően besorolva, összevonva vagy bontva és minősítve?</p> <p>Nem rontja le a pénzügyi kimutatások egészének prezentálását olyan információ bekerülése, amely nem releváns, vagy amely akadályozza a közzétett kérdések megfelelő megértését?</p>
Közzétételek	<p>Megfelelő közzétételeket biztosítanak-e a pénzügyi kimutatások ahhoz, hogy a megcélzott felhasználók megértsék a lényeges ügyleteknek és eseményeknek a pénzügyi kimutatásokban közölt információkra gyakorolt hatását?</p> <p>Léteznek megfelelő közzétételek, hogy a felhasználókat hozzásegítsék a gazdálkodó egység olyan <i>potenciális</i> eszközei és követelései jellegének és mértékének megértéséhez, amelyek a pénzügyi beszámolási keretelvek által előírt megjelenítési kritériumoknak nem megfelelő (minden kivezetési kritériumnak megfelelő) ügyletekből és eseményekből származnak?</p>
A vezetés megítélései	<p>Megfelelően mutatják be a pénzügyi kimutatások a vezetés fontos döntéseit és az alátámasztó magyarázatokat?</p>
Becslések	<p>Ésszerűek a vezetés számviteli becslései?</p> <p>Vannak a vezetés megítélései mögött lehetséges elfogultságra utaló jelzések?</p> <p>Közzétették a becsléseket a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek megfelelően? Azokat az információkat például, amelyek relevánsak a becslések kiszámolásához, mint például a feltevéseket és értéktartományokat, amennyiben ez előírás.</p>
Kapcsolt felek	<p>Léteznek megfelelő leírások a kapcsolt felek közötti viszonyokról és ügyletekről?</p>
Tételsorok tagolása	<p>Van megfelelő közzététel (vagy bontás) az olyan nagyobb tételek esetében, mint például a készletek, hosszú lejáratú tartozások és tárgyi eszközök (ingatlanok, gépek és berendezések) stb.</p>
Kockázatok és bizonytalansági tényezők	<p>Megtalálhatóak a közzétételekben az alábbiak?</p> <ul style="list-style-type: none"> • ügyletekből és eseményekből eredő lényeges hibás állítás kockázatainak jellege és mértéke; • a használt módszerek, az alkalmazott feltevések és megítélések, valamint ezeknek a prezentált vagy más módon közzétett összegekre kiható változásai, beleértve a releváns érzékenységi elemzést; • a mérés változékonyságának és a becslési bizonytalanságnak az ismerete; • olyan események vagy körülmények elegendő mértékű részletezése, amelyek komolyan kétségbe vonhatják a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességét.
Fordulónap utáni események	<p>Van megfelelő közzététel, amely bemutatja az eseményt és annak pénzügyi kimutatásokra gyakorolt hatását?</p>

21.5. Valós bemutatás

Egyes pénzügyi beszámolási keretelvek nyíltan vagy hallgatólagosan elismerik a valós bemutatás fogalmát. Amikor valós bemutatást előíró keretelvek alapján készülnek a pénzügyi kimutatások, a könyvvizsgálónak szakmai megítélés segítségével kell értékelnie, valóban megfelelnek-e a pénzügyi kimutatások a bemutatást és a közzétételt tekintve a valós bemutatás követelményeinek. Ennek során figyelembe kell venni:

- a gazdálkodó egységgel kapcsolatos tényeket és körülményeket, beleértve az ezekben bekövetkezett változásokat;
- a könyvvizsgálónak a gazdálkodó egységre vonatkozó ismereteit; valamint
- a könyvvizsgálat során megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékot.

A valós bemutatás elve nemcsak a keretelvek követelményeinek történő megfelelést írja elő, hanem nyíltan vagy hallgatólagosan elismeri, hogy a pénzügyi kimutatások valós bemutatásához szükséges lehet, hogy a vezetés a keretelvek által konkrétan előírt közzétételeken felüli közzétételeket tegyen. Valós bemutatással kapcsolatos közzétételek származhatnak olyan kérdésekből, amelyek *esetleg* lényegesek lehetnek, mint például a változóban lévő pénzügyi beszámolási követelmények és a változó gazdasági környezet hatása.

Az ilyen értékelés során sor kerülhet a vezetés és az irányítással megbízott személyek megkérdezésére a következőkről:

- véleményükről, miért pont az adott bemutatási módot választották, valamint hogy esetleg milyen alternatívákat mérlegeltek;
- arról, milyen mértékben vannak összevonva vagy tagolva az összegek a pénzügyi kimutatásokban, elfed-e hasznos információt vagy eredményez-e félrevezető információt az összegek vagy közzétételek prezentálása; valamint
- fennáll-e összhang a megfelelő iparági gyakorlattal, vagy ha nem, akkor összefüggenek-e és ilyen értelemben indokoltak-e az eltérések a gazdálkodó egység körülményeinek szempontjából.

21.6. Hibás állítások hatásának értékelése

Bekezdés száma	A nemzetközi könyvvizsgálati standard célja(i)
450.3.	A könyvvizsgáló célja, hogy értékelje: (a) az azonosított hibás állítások könyvvizsgálatra gyakorolt hatását; és (b) a nem helyesbített hibás állítások – ha vannak ilyenek – hatását a pénzügyi kimutatásokra.

Bekezdés száma	Kivonatok a nemzetközi könyvvizsgálati standardok vonatkozó részeiből
450.5.	A könyvvizsgálónak az egyértelműen elhanyagolhatókon kívül össze kell gyűjtenie a könyvvizsgálat során azonosított hibás állításokat. (Hiv.: A2–A6. bekezdés)
450.6.	A könyvvizsgálónak meg kell határoznia, szükséges-e módosítani az átfogó könyvvizsgálati stratégiát és a könyvvizsgálati tervet, ha: (a) az azonosított hibás állítások jellege és előfordulásuk körülményei azt jelzik, hogy létezhetnek más hibás állítások, amelyek a könyvvizsgálat során összegyűjtött hibás állításokkal összevonva lényegesek lehetnek; vagy (Hiv.: A7. bekezdés) (b) a könyvvizsgálat során összegyűjtött hibás állítások együttesen megközelítik a 320. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban meghatározott lényegességet. (Hiv.: A8. bekezdés)

Bekezdés száma	Kivonatok a nemzetközi könyvvizsgálati standardok vonatkozó részeiből
450.7.	Ha a könyvvizsgáló kérésére a vezetés megvizsgálta egy ügyletcsoporthat, számlaegyenleget vagy közzétételt, és helyesbített feltárt hibás állításokat, a könyvvizsgálónak kiegészítő könyvvizsgálati eljárásokat kell végrehajtania annak meghatározása céljából, hogy maradtak-e hibás állítások. (Hiv.: A6. bekezdés)
450.8.	A könyvvizsgálónak időben kommunikálnia kell a vezetés megfelelő szintje felé a könyvvizsgálat során összegyűjtött valamennyi hibás állítást, kivéve, ha ezt jogszabály vagy szabályozás tiltja. A könyvvizsgálónak fel kell kérnie a vezetést ezeknek a hibás állításoknak a helyesbítésére. (Hiv.: A10–A12. bekezdések)
450.9.	Ha a vezetés nem hajlandó helyesbíteni a könyvvizsgáló által kommunikált néhány vagy valamennyi hibás állítást, a könyvvizsgálónak meg kell ismernie a vezetés arra vonatkozó indokait, hogy miért nem végzi el a helyesbítéseket, és ezt az ismeretet figyelembe kell vennie annak értékelésekor, hogy a pénzügyi kimutatások egésze nem tartalmaz-e lényeges hibás állítást. (Hiv.: A13. bekezdés)
450.11.	A könyvvizsgálónak meg kell határoznia, hogy a nem helyesbített hibás állítások önmagukban vagy együttesen lényegesek-e. Ennek meghatározása során a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell: (a) a hibás állítások nagyságát és jellegét, mind az egyes ügyletcsoporthat, számlaegyenlegek vagy közzétételek, mind pedig a pénzügyi kimutatások egésze vonatkozásában, valamint az előfordulásuk adott körülményeit, továbbá (Hiv.: A16–A22., A24–A25. bekezdések) (b) a korábbi időszakokra vonatkozó nem helyesbített hibás állítások hatását a releváns ügyletcsoporthat, számlaegyenlegekre vagy közzétételekre, valamint a pénzügyi kimutatások egészére. (Hiv.: A23. bekezdés)
450.12.	A könyvvizsgálónak kommunikálnia kell az irányítással megbízott személyek felé a nem helyesbített hibás állításokat és azt a hatást, amelyet azok önmagukban vagy együttesen gyakorolhatnak a könyvvizsgálói jelentésben szereplő véleményre, kivéve, ha ezt jogszabály vagy szabályozás tiltja. A könyvvizsgáló kommunikációjának önmagukban kell azonosítania a lényeges nem helyesbített hibás állításokat. A könyvvizsgálónak kérnie kell, hogy helyesbítsék a nem helyesbített hibás állításokat. (Hiv.: A26–A28. bekezdések)
450.13.	A könyvvizsgálónak az irányítással megbízott személyek felé is kommunikálnia kell a korábbi időszakokra vonatkozó nem helyesbített hibás állítások hatását a releváns ügyletcsoporthat, számlaegyenlegekre vagy közzétételekre, valamint a pénzügyi kimutatások egészére.
450.14.	A könyvvizsgálónak írásbeli nyilatkozatot kell kérnie a vezetéstől és adott esetben az irányítással megbízott személyektől arra vonatkozóan, hogy meggyőződésük szerint a nem helyesbített hibás állítások hatásai önmagukban és együttesen lényegtelenek-e a pénzügyi kimutatások egésze szempontjából. Az ilyen tételek összefoglalását bele kell foglalni az írásbeli nyilatkozatba, vagy csatolni kell ahhoz. (Hiv.: A29. bekezdés)
540.18.	A könyvvizsgálónak a könyvvizsgálati bizonyíték alapján értékelnie kell, hogy a pénzügyi kimutatásokban szereplő számviteli becslések a vonatkozó pénzügyi beszámolási kereteltek összefüggésében ésszerűek-e vagy tartalmaznak-e hibás állítást. (Hiv.: A116–A119. bekezdések)

A hibás állítások értékelésének célja azok könyvvizsgálatra gyakorolt hatásának és a kiegészítő könyvvizsgálati eljárások szükségességének meghatározása.

A könyvvizsgálati stratégia és a részletes könyvvizsgálati terv felülvizsgálatára a következő esetekben lehet szükség:

- ha az azonosított hibás állítások jellege vagy körülményei azt jelzik, hogy más hibás állítás(ok) is létezhethet, amelyek a már ismert hibás állításokkal összesítve meghaladhatják a végrehajtási lényegesség küszöbértékét; vagy
- ha az azonosított és nem helyesbített hibás állítások összesítve megközelítik vagy meghaladják a végrehajtási lényegesség küszöbértékét.

MÉRLEGELENDŐ

Vegye figyelembe, hogy mindig fennáll a pénzügyi kimutatásokban fel nem ismert hibás állítások kockázata. Ez a könyvvizsgálat eredendő korlátaira vezethető vissza, amelyeket az 1. kötet 4. fejezetének 1. részében mutattunk be.

Hibás állítások az alábbi ábrában meghatározott területekről származhatnak:

21.6-1. ábra

Forrás	Leírás
Pontatlanságok vagy csalás	Előfordulhat, hogy a gazdálkodó egység munkatársai hibákat vétenek a pénzügyi kimutatások készítésekor felhasznált adatok összegyűjtése és feldolgozása során. Ide tartoznak az év végi elhatároláskor elkövetett hibák is. A konkrét hibás állítások azonosításán kívül a könyvvizsgáló a következőket is megteheti: <ul style="list-style-type: none"> • egy bizonyos sokaságon belül (mint például az árbevétel) pénzegység alapú mintavétel segítségével számszerűsítheti a hibákat. Reprezentatív mintavétel esetén a hibás állítások valószínű összevont értéke kivetíthető; és • mérlegelheti a hibás állítások jellegét. Amennyiben számos hibás állítás érint egy bizonyos egyenleget vagy üzleti helyszínt, csalásból eredő lényeges hibás állítás valószínűsíthető.
Kihagyások vagy csalás	Bizonyos ügyleteket tévedésből vagy szándékosan nem számolnak el, amely utóbbi csalásnak számít.
Jelentős ügyletek	Ha jelentős ügyletekre nincs üzleti magyarázat (nem szokványosak vagy a normális üzletmenet keretein kívül esnek), ez utalhat a pénzügyi kimutatások manipulálásának szándékára vagy az eszközök hűtlen kezelésének elfedésére.
Naplótételek	Előfordulhatott nem megfelelő vagy illetéktelen naplótételek bejegyzése az időszak alatt vagy végén. Ezek a pénzügyi kimutatásokban közölt összegek manipulálására szolgálhatnak.
Becslési hibák	A vezetés becslései esetleg számítási hibát tartalmaznak, figyelmen kívül hagynak vagy félreértelmeznek bizonyos tényeket, hibás feltevéseket alkalmaznak vagy bizonyos elfogultsági tényezők ismerhetők fel bennük, ha a gazdálkodó egység becslése az elfogadható tartományon kívül esik. A becslések szándékosan tévesek lehetnek a pénzügyi kimutatások eredményeinek manipulálási szándékával.
Hibák a valós értékben	Előfordulhat eltérés a vezetés valós értékre vonatkozó megítélésével szemben bizonyos eszközök, kötelezettségek vagy a tőke egyes alkotóelemei esetén, amelyeket a pénzügyi keretelvek előírásai szerint valós értéken kell értékelni és közzétenni.
A számviteli politikák kiválasztása és alkalmazása	Előfordulhat különbözőség a vezetéssel bizonyos számviteli politikák kiválasztása és használata kapcsán.
Nem helyesbített hibás állítások a saját tőke nyitóegyenlegében	Az előző időszakokból származó nem helyesbített hibás állításokat a nyitóegyenleg tükrözi. Ha nem történik meg a helyesbítés, az a tárgyidőszak pénzügyi kimutatásokban is okozhat hibás állítást.
Árbevétel megjelenítése	Az árbevétel túlbecslése vagy alulbecslése (például az árbevétel idő előtti megjelenítése, nem létező árbevétel nyilvántartásba vétele vagy az árbevétel későbbi időszakra történő helytelen átvitele).

Forrás	Leírás
A belső kontroll gyengeségei	Hibás állítás származhat a belső kontroll nem várt hiányosságaiból. Ezeket meg kell beszélni a vezetéssel vagy jelenteni kell nekik, és mérlegelni kell kiegészítő munka végrehajtását esetleg létező egyéb hibás állítások azonosítása céljából.
Pénzügyi kimutatások prezentálása vagy pénzügyi kimutatásokkal kapcsolatos közzétételek	Ha a számviteli keretelvek által előírt egyes pénzügyi kimutatásokkal kapcsolatos közzétételek kimaradnak, nem teljesek, nem megfelelőek vagy nem pontosak, adott esetben meg lehet követelni, hogy ezek feleljenek meg a pénzügyi beszámolási keretelvek közzétételre vonatkozó céljainak.

Azonosított hibás állítások összesítése

A könyvvizsgálat során azonosított hibás állításokat (beleértve a kvalitatív hibás állításokat is) az egyértelműen elhanyagolhatóakat kivéve össze kell gyűjteni a nem helyesbített hibás állítások hatásának értékelése céljából. A hibás állítások hatásának értékelésekor a hibás állítás jellege szerint megkülönböztetünk tényszerű hibás állításokat, megítélés szerinti hibás állításokat és/vagy kivetített hibás állításokat.

Példák arra, amikor a közzétételekben szereplő hibás állítások lényegesek lehetnek:

21.6-2. ábra

Téma	Lehetséges hibás állítás
Értékvesztés	Fontos információ kimarad az értékvesztést eredményező eseményekről/ körülményekről.
Számviteli politikák	Számviteli irányelv helytelen ismertetése a pénzügyi kimutatások egyikében megjelenő jelentős tétellel kapcsolatban.
Váltási árfolyamok	Nemzetközi kereskedelmi tevékenységgel foglalkozó gazdálkodó egység esetén a váltási árfolyamnak való kitettség nem megfelelő bemutatása.
Iparághoz köthető kérdések	A biztosítási vagy banki tevékenységekkel foglalkozó gazdálkodó egységek tőkekezeléssel kapcsolatos céljairól, politikáiról és eljárásairól szóló információk pontatlan vagy nem teljes ismertetése.

MÉRLEGELENDŐ

A kvantitatív hibás állítások nagy része összesíthető, így a pénzügyi kimutatásokra gyakorolt összesített hatásuk értékelhető. Egyes hibás állítások (például a pénzügyi kimutatásokban szereplő nem teljes vagy pontatlan közzétételek) és a kvalitatív megállapítások (például csalás létezésének lehetősége) azonban nem összesíthetők. Ezeket a hibás állításokat egyedileg vagy összesítve (azaz más hibás állításokkal együtt) kell dokumentálni és értékelni annak meghatározása céljából, hogy lényegesek-e.

A nem helyesbített hibás állítások összesített hatásának értékelését megkönnyíti, ha azokat központilag kezelt munkapapírokon dokumentálják. Ez összefoglalja az összes azonosított nem elhanyagolható és nem helyesbített hibás állítást.

Az összesítés folyamatának több olyan szakasza van, amikor az összesített hibás állítások hatása mérlegelhető:

21.6-3. ábra

Az összesített hibás állítások hatása	
Mérlegelje a nem helyesbített hibás állítások hatását a következőkre:	minden egyes számlaegyenlegre vagy ügyletcsoportha,
	az összes forgóeszközre és rövid lejáratú kötelezettségre,
	az összes eszközre és forrásra,
	az összes bevételre és ráfordításra (adózás előtti eredmény), és
	az adózott eredményre.

A következő ábrában a hibás állítások összesítésének egy lehetséges megközelítésmódját szemléltetjük.

Megjegyzés: Ebben a példában 100 euró összegig elhanyagolhatónak tekintettük a hibás állításokat, ezért ezeket nem összesítjük.

21.6-4. ábra

Az azonosított hibás állítások összefoglalása

Leírás	Az előfordulás körülményei	Munkapapír hiv. száma	A túl- (vagy alul)becslés összege				
			Eszközök	Kötelezett- Adózás ségek	előtti eredmény	Saját tőke	Helyesbítés megtörtént?
Nem történt elhatárolás bérleti kötelezettségre	Tény – tévedésből eredő			(5 500)	5 500	4 125	igen
Nem regisztrált árbevétel	Kivetítés reprezentatív mintából		(12 500)		(12 500)	(9 375)	igen
Nettó követelések, kötelezettségek levonása után	Tény – besorolási hiba		(5 500)	(5 500)			igen
Költségként elszámolt munkaeszközök	Megítélés – hiba a számviteli politika alkalmazásában		(13 500)		(13 500)	(10 125)	igen
A könyvvizsgálat során azonosított hibás állítások összege			(31 500)	(11 000)	(20 500)	(15 375)	
Vezetés által helyesbített hibás állítások			31 500	11 000	20 500	15 375	
Nem helyesbített hibás állítások összege			0	0	0	0	

Kvalitatív hibás állítások

A kvalitatív közzétételekben azonosított hibás állítások hatását a vonatkozó közzétételhez viszonyítva és a pénzügyi kimutatások egészére tett összhatás alapján értékeljük. Szakmai megítélés segítségével kell ezután eldönteni, hogy ezek a hibás állítások lényegesek-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel és a gazdálkodó egység konkrét körülményeivel összefüggésben.

A közzétételekben szereplő, nem egyértelműen elhanyagolható hibás állításokat annak ellenére is kumulálni kell, hogy ezek nem adhatók össze. Az ilyen jellegű kvalitatív elemzés segíti a könyvvizsgálót a hibás állítások vonatkozó közzétételre és a pénzügyi kimutatások egészére tett hatásának értékelésében.

Alább példaképpen bemutatunk néhány területet, ahol olyan kvalitatív szempontok fordulhatnak elő, amelyek relevánsak lehetnek a lényeges hibás állítás kockázatának becslésekor.

21.6-5. ábra

Hibás állítások, amelyek:	Leírás
Befolyásolják a megfelelést	Szabályozási követelményekkel, adósságkovenánsokkal vagy egyéb szerződéses kötelezettségekkel kapcsolatos meg nem felelés.
Változásokat fednek el	Például az eredmény vagy más tendenciák változása, különösen az általános gazdasági és ágazati feltételek összefüggésében.
Növelik a vezetés kompenzációját	Olyan hibás állítás, amely elősegíti a bónusszal vagy más kompenzációval kapcsolatos követelmények teljesítését.
Kihatnak más felekre	Például külső vagy kapcsolt felekre.

Befolyásolják a felhasználók ismereteit	Olyan (nem kifejezetten előírt) információ kihagyása, amely a könyvvizsgáló megítélése szerint fontos ahhoz, hogy a felhasználók megértsék a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetét, pénzügyi teljesítményét vagy cash flow-ját.
Jelenleg lényegtelenek, azonban a jövőben valószínűsíthetően lényegessé válnak	Egy számviteli politika helytelen megválasztása vagy alkalmazása, amelynek ugyan lényegtelen hatása van a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatásokra, de valószínűleg lényeges hatása lesz a jövőbeli pénzügyi kimutatásokra.
Banki kötelezettségvállalásoknak történő megfeleléssel kapcsolatosak	Viszonylag kis összeg, amely nagyon lényeges lehet a gazdálkodó egység számára, ha egy banki vagy hitellel kapcsolatos kötelezettségvállalás megsértését eredményezi.
Befolyásolják a teljesítménymutatókat	Befolyásolják a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetének, működési eredményeinek vagy cash flow-jának értékeléséhez használt mutatókat.

Hibás állítások értékelése

Az azonosított hibás állításokat megfelelő időn belül meg kell beszélni a vezetéssel, akiket fel kell kérni a helyesbítésre. A helyesbítések hatással lehetnek a pénzügyi kimutatások egyenlegeire vagy helyrehozhatnak nem megfelelő közzétételeket a pénzügyi kimutatásokban. Az azonosított hibás állítások kezelésének lépései alább láthatók.

21.6-6. ábra

Azonosított hibás állítások kezelése	
Értékelje újra a lényegességet	Mielőtt értékelné a nem helyesbített hibás állítások hatását, mérlegelje, szükség van-e az átfogó lényegesség felülvizsgálatára a tényleges pénzügyi eredmények alapján.
Mérlegelje az okokat és a könyvvizsgálati tervre gyakorolt hatást	<p>Mérlegelje az okokat, amelyek a könyvvizsgálat során azonosított hibás állításokhoz vezettek. Ezek a következők lehetnek:</p> <ul style="list-style-type: none"> • esetleges csalásra utaló jelek; • más hibás állítások lehetséges létezése; • nem azonosított kockázat létezése; vagy • a belső kontroll jelentős hiányossága. <p>A fenti megállapítások függvényében határozza meg az átfogó könyvvizsgálati stratégia és a könyvvizsgálati terv felülvizsgálatának szükségességét. Ilyen eset például, ha:</p> <ul style="list-style-type: none"> • egyéb hibás állítások is létezhetnek, amelyek a könyvvizsgálat folyamán összegyűjtött hibás állításokkal együttesen lényegesek lehetnek; vagy • a könyvvizsgálat során összegyűjtött hibás állítások együttesen megközelítik a lényegességet.

Azonosított hibás állítások kezelése	
Kérje fel a vezetést a helyesbítésre	Kérje fel a vezetést, hogy a nyilvánvalóan elhanyagolhatóak kivételével helyesbítsen minden azonosított hibás állítást.
Kérje fel a vezetést kiegészítő eljárások végrehajtására	Amennyiben egy sokaságban nem ismert a hibás állítás pontos összege (mint például a könyvvizsgálati mintában azonosított hibás állítások kivetítése esetén), kérje fel a vezetést, hogy végezzen eljárásokat a hibás állítás összegének meghatározása érdekében és ezután tegye meg a megfelelő helyesbítéseket a pénzügyi kimutatásokban. Ilyen esetben a könyvvizsgálónak néhány kiegészítő könyvvizsgálati eljárásra lesz szüksége annak meghatározásához, maradt-e még hibás állítás.
A vezetés nem hajlandó helyesbíteni a hibás állítások egy részét vagy egészét	Amennyiben a vezetés nem hajlandó a hibás állítások egy részét vagy egészét helyesbíteni: <ul style="list-style-type: none"> • ismerje meg az okokat, miért nem végzi el a vezetés a helyesbítést és vegye ezt figyelembe annak értékelésekor, tartalmazznak-e a pénzügyi kimutatások lényeges hibás állítást; • kommunikálja az irányítással megbízott személyek felé a nem helyesbített hibás állításokat, beleértve azok könyvvizsgálói jelentésben közölt véleményre gyakorolt hatását (ha ezt jogszabály vagy szabályozás nem tiltja); továbbá • kérje fel az irányítással megbízott személyeket, hogy helyesbítsék a vezetés által nem helyesbített hibás állításokat.

A könyvvizsgáló az alábbi ábrában feltüntetett tényezőket mérlegelheti annak eldöntésére, a pénzügyi kimutatások egészére nézve lényeges hibás állítást eredményeznek-e a nem helyesbített hibás állítások (külön-külön vagy összesítve).

21.6-7. ábra

Mérlegelendő	
Van lényeges hibás állítás?	<p>A hibás állítás nagysága és jellege:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a pénzügyi kimutatások egészéhez képest; • konkrét ügyletcsoporthoz, számlaegyenlegekhez, közzétételekhez képest; valamint • előfordulásuk konkrét körülményeihez képest.
	A megítélésen alapuló vagy statisztikai tesztelés eredendő korlátai. Mindig fennáll annak a lehetősége, hogy néhány hibás állítás nem kerül felszínre.
	Mennyire közel áll az összesített nem helyesbített hibás állítások valószínű szintje a lényegesség szintjéhez? A lényeges hibás állítás kockázatai növekednek, ahogy a hibás állítások összesített valószínű értéke közelít a lényegesség küszöbértékéhez.
	Kvantitatív megfontolások vagy csalás lehetősége kerülhet szóba, amikor viszonylag kis összegű hibás állításnak lényeges hatása lehet a pénzügyi kimutatásokra.
	Korábbi időszakokra vonatkozó nem helyesbített hibás állítások hatása.

A vezetés felelőssége, hogy a lényeges hibás állítások helyesbítésének céljából (beleértve a nem megfelelő közzétételeket) módosítsa a pénzügyi kimutatásokat, és hogy végrehajtsa bármely egyéb szükséges lépést.

Írásbeli nyilatkozatok

A vezetés felelősségét a vezetéstől szerzett írásbeli nyilatkozattal kell alátámasztani. A nyilatkozatnak tartalmaznia kell, hogy a (csatolt vagy belefoglalt listán felsorolt) nem helyesbített állítások a vezetés véleménye szerint sem külön-külön, sem pedig összesítve nem lényegesek. Amennyiben a vezetés nem ért egyet a hibás állítások megítélésében, az írásbeli nyilatkozathoz ilyen szövegezést fűzhet:

„Nem értünk egyet azzal, hogy a ... tételek hibás állításnak minősülnek, mert [érvek ismertetése].”

Megjegyzések:

1. Amikor a könyvvizsgáló kommunikálja megállapításait az irányítással megbízott személyek felé, követelmény, hogy egyenként azonosítsa a lényeges, nem helyesbített hibás állításokat.
2. Néhány joghatóság alatt jogszabályok vagy szabályozások korlátozhatják a könyvvizsgáló bizonyos hibás állításokkal kapcsolatos kommunikációját a vezetés vagy mások felé a gazdálkodó egységen belül. Egyes jogszabályok vagy szabályozások kifejezetten megtilthatják a kommunikációt vagy bármely más olyan tevékenységet, amely befolyással lehet illetékes hatóság tényleges vagy feltételezett illegális tevékenység utáni nyomozására, beleértve a gazdálkodó egység figyelmeztetését. A könyvvizsgálónak előírhatják, hogy jelentse az illetékes hatóságnak a pénzmosás-ellenes jogszabályoknak történő azonosított vagy feltételezett meg nem felelést. A könyvvizsgáló titoktartási és kommunikációs kötelezettsége közötti lehetséges konfliktus esetén a könyvvizsgáló mérlegelheti jogi tanács igénybevételét.

Amikor a könyvvizsgáló jelenti a vezetés által nem helyesbített hibás állításokat az irányítással megbízott személyek felé, és a helyesbítésre még mindig nem kerül sor, a könyvvizsgáló tőlük is hasonló nyilatkozatot szerez be. A nyilatkozatnak tartalmaznia kell az irányítással megbízott személyek azon álláspontját, hogy a nem helyesbített hibás állítások hatásai sem külön-külön, sem összesítve nem lényegesek a pénzügyi kimutatások egésze szempontjából. Az írásbeli nyilatkozatnak vagy belefoglalt részként vagy csatolmányként tartalmaznia kell az ilyen tételek összegzését.

21.7. Elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték

Bekezdés száma	Kivonatok a nemzetközi könyvvizsgálati standardok vonatkozó részeiből
330.26.	A könyvvizsgálónak következtetést kell levonnia arra vonatkozóan, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szereztek-e be. A vélemény kialakításánál a könyvvizsgálónak fontolóra kell vennie minden releváns könyvvizsgálati bizonyítékot, függetlenül attól, hogy az megerősíteni vagy cáfolni tűnik-e a pénzügyi kimutatásokban található állításokat. (Hiv.: A62. bekezdés)
330.27.	Ha a könyvvizsgáló nem szerzett elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot a pénzügyi kimutatások egy lényeges állítására vonatkozóan, akkor a könyvvizsgálónak meg kell próbálnia további könyvvizsgálati bizonyítékot beszerezni. Amennyiben a könyvvizsgáló nem tud elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni, korlátozott véleményt kell kiadnia vagy vissza kell utasítania a véleménynyilvánítást a pénzügyi kimutatásokról.

Az átfogó cél elegendő és megfelelő bizonyíték szerzése ahhoz, hogy a lényeges hibás állítás kockázatait a pénzügyi kimutatásokban elfogadhatóan alacsony szintre csökkenthessük.

Végső soron szakmai megítélés kérdése annak eldöntése, mi számít elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítéknak. A szakmai megítélés elsősorban a hibás állítás becsült kockázatainak kezelésére irányuló további könyvvizsgálati eljárások megfelelő végrehajtásán alapul. Ide tartozik az összes kiegészítő vagy módosított eljárás, amelyeket az eredeti kockázatbecslésben azonosított változások kezelésének céljából hajtottunk végre. Az alábbi ábrában bemutatunk néhány tényezőt, amelyet érdemes mérlegelni a könyvvizsgálati bizonyíték elegendőségének és megfelelőségének értékelésekor.

21.7-1. ábra

A könyvvizsgálati bizonyíték elegendőségének és megfelelőségének értékelése

Mérlegelendő tényezők

Hibás állítások lényegessége

- Mennyire jelentős a hibás állítás az adott állítás szintjén és mi a valószínűsége annak, hogy (külön-külön vagy összesítve a többi lehetséges hibás állítással) lényeges hatást gyakorol a pénzügyi kimutatásokra?

A vezetés válaszai

- Milyen a vezetés könyvvizsgálati megállapításokkal kapcsolatos válaszadási készsége és mennyire hatékonyan kezeli a belső kontroll a kockázati tényezőket?

Korábbi tapasztalatok

- Mi volt a tapasztalat korábbi hasonló eljárások végrehajtása során, akkor azonosítottak hibás állítást?

Végrehajtott könyvvizsgálati eljárások eredményei

- Alátámasztják a végrehajtott könyvvizsgálati eljárások eredményei a célokat, látható csalásra vagy hibára utaló jelzés?

Az információk minősége

- Megfelelő az elérhető információ forrása és megbízhatósága a könyvvizsgálat következtetéseihez alátámasztásához?

A könyvvizsgálati bizonyíték meggyőző ereje

- Mennyire meggyőző erejű a könyvvizsgálati bizonyíték?

A gazdálkodó egység megismerése

- Alátámasztja a megszerzett bizonyíték a kockázatbecslési eljárások eredményeit (ezeket az eljárásokat a gazdálkodó egység és környezete megismerésének céljából hajtották végre, beleértve a belső kontrollt), vagy ellentmond azoknak?

Amennyiben nem lehetséges elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni, a könyvvizsgáló korlátozott véleményt ad ki vagy visszautasítja a véleménynyilvánítást.

21.8. Végső elemző eljárások

Bekezdés száma	Kivonatok a nemzetközi könyvvizsgálati standardok vonatkozó részeiből
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. bekezdések)

Az elemző eljárások kockázatbecslési céllal, majd később alapvető vizsgálati eljárásként történő végrehajtásán kívül követelmény, hogy a könyvvizsgálat végén vagy vége felé a könyvvizsgáló az általános következtetés kialakításakor elemző eljárásokat alkalmazzon (520. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard).

E végső elemző eljárások lefolytatásának célja, hogy:

- azonosítani tudja a lényeges hibás állítás korábban fel nem ismert kockázatát;
- biztosítsa a könyvvizsgálat során a pénzügyi kimutatások egyes komponenseiről vagy elemeiről kialakított következtetések megerősítését; valamint
- elősegítse a pénzügyi kimutatások ésszerűségére vonatkozó átfogó következtetés kialakítását.

Amennyiben új kockázatok vagy adatok közötti váratlan összefüggések kerülnek azonosításra, a könyvvizsgálónak adott esetben újra kell értékelnie a tervezett vagy már végrehajtott könyvvizsgálati eljárásokat.

21.9. Jelentős megállapítások és kérdések

Az értékelési folyamat végső lépése az összes jelentős megállapítás vagy kérdés megbízást lezáró dokumentumba történő belefoglalása. Ez a dokumentum a következőket tartalmazhatja:

- a jelentős megállapítások és kérdések megértéséhez szükséges valamennyi információt; és
- megfelelő keresztivatkozásokat a többi elérhető alátámasztó könyvvizsgálati dokumentációhoz.

A dokumentum azokkal az információkkal kapcsolatban is tartalmaz következtetéseket, amelyeket a könyvvizsgáló a végső könyvvizsgálati következtetésekkel nem összhangban lévő vagy azoknak ellentmondó jelentős kérdésekkel kapcsolatban azonosított. Ez a követelmény azonban nem vonatkozik a téves vagy meghaladott információkat tartalmazó olyan dokumentumok megtartására, mint például a pénzügyi kimutatások esetleg hiányos vázlatai.

MÉRLEGELENDŐ

Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések

A 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard *(A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálása a független könyvvizsgálói jelentésben)* követelményeinek alkalmazása esetén a könyvvizsgáló szakmai megítélés alapján eldöntheti, jelentős könyvvizsgálati megállapításnak tekinthető-e az azonosított hibás állítások jellege és terjedelme. Ha igen, akkor ezek a könyvvizsgálói jelentésben kommunikálendő kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésként is meghatározhatók.

21.10. Esettanulmányok – A könyvvizsgálati bizonyíték értékelése

Az esettanulmányok részleteiről a 2. kötet 2. fejezetében – Bevezetés az esettanulmányokhoz – lehet többet olvasni.

A tervezett könyvvizsgálati eljárások végrehajtása során a következő nem helyesbített hibás állításokat és kérdéseket rögzítettük.

„A” esettanulmány – Dephta Furniture, Inc.

20X3. február 18.

Kivonat a lehetséges helyesbítések összegzéséből – Dephta

Leírás	Az előfordulás körülményei	Munkapapír hiv. száma	A túl- (vagy alul)becslés összege				Történt helyesbítés?
			Eszközök	Kötelezett -ségek	Adózás előtti eredmény	Saját tőke	
Hibák a készletérték számításában	Az új adminisztrátor vétett néhány hibát.	D.300	(19 000)		(19 000)	(15 200)	igen
Személyes költségek kifizetése a Dephtán keresztül, amelyek nem kerültek a részvényesi számlára.	Ezek a ráfordítások tesztelése során kerültek elő. További munka hasonló tételek keresésére.	550.8.		(4 800)	(4 800)	(3 840)	igen
90 napot meghaladó ügyféltartozáshoz nem érkezett be fordulónapot követő kifizetés.	A korosítás és a fordulónapot követő kifizetések áttekintése.	C.305	12 000		12 000	9 600	igen
A könyvvizsgálat során azonosított hibás állítások összesen			(7 000)	(4 800)	(11 800)	(9 440)	
A vezetés által helyesbített hibás állítások			(7 000)	(4 800)	(11 800)	(9 440)	
Nem helyesbített hibás állítások összesen			0	0	0	0	

A fenti listának tartalmaznia kell keresztvizsgálatot, ha kiegészítő munkákat hajtottak végre azzal a céllal, hogy meggyőződjenek: nincsenek más hasonló hibás állítások, illetve hogy a hibás állítás nem utal komolyabb kérdésre, például vezetés általi felülírásra.

Kivonat a könyvvizsgálati bizonyíték értékeléséről szóló dossziéhoz készített feljegyzésből

Könyvvizsgálati megállapítás	Tervezett válasz
A készlet értékelése során történt számos elírás eredményeképpen a készletet 19 000 euró összeggel alábecsülték.	A hibák jellegét a belső kontroll esetleges gyenge pontjának azonosítása céljából át kell tekinteni. Kiegészítő munka végrehajtására van szükség annak érdekében, hogy biztosan kiderüljön minden jelentős hiba. A menedzsmentlevélben észrevételt kell tenni.
A tesztelés során felfedeztük, hogy az eszközfenntartási költségből 4 800 euró összeg Suraj saját Mercedes-Benz SUV típusú járművének karbantartásával kapcsolatos.	Kiegészítő munka végrehajtására van szükség, hogy azonosítani tudjunk bármely más olyan nem azonosított ügyletet, amely személyes használattal kapcsolatos. Amennyiben ilyen előfordul, mérlegelje, jelent-e ez sérülést a vezetés tisztessége tekintetében, és jelezhet-e esetleges csalást.
A követelések tesztelése során észrevettük, hogy néhány követelés 90 napnál régebbi volt, és a tesztelés folyamán sem folyt be ezekkel kapcsolatos befizetés. Bár Suraj biztosított minket arról, hogy ezek a követelések behajthatók (mivel az ügyfél megerősítette az egyenleget), a behajtás valószínűtlennek látszik. Ezeket a tételeket nem helyesbített hibaként rögzítettük.	Kísérje továbbra is figyelemmel a készpénzbevételeket, egészen a fordulónapot követő munka végső napjáig. Tekintse át az ügyfelek múltbeli fizetési szokásait, és próbáljon meg további információt szerezni az adott társaságokról.
Úgy tűnik, hogy a számviteli nyilvántartásokban szereplő eszközök és berendezések egy részét már nem használják. Olyan gépeket vásároltak, amelyek ugyanazt a munkát az idő töredéke alatt elvégzik. A vezetés mégis úgy gondolja, hogy ezeknek az eszközöknek van értékük, mert meghibásodás esetén használatba állítanák őket.	Kérdezzen rá, sor került-e az elmúlt időszakban az eszközök és berendezések tényleges használatára. Állapítsa meg ezeknek az eszközöknek és berendezéseknek a tőkeköltségét, és hogy szükség van-e leírásra.

„B” esettanulmány – Kumar & Co.

Kivonat a lehetséges helyesbítések összefoglalásáról készült feljegyzésből

Készletek

Az általunk végzett készletszámlálás során a készletekről rögzített tételes leltárjegyzék nem egyezett a végleges listával – a készletet 1 800 euróval, a bevételt 1 800 euróval alábecsülték; lásd a D.108. számú munkaanyagot.

Könyvvizsgálati válasz

A hibát az okozta, hogy Ruby nem a végleges leltárjegyzéket használta. Az alapvető eljárásokat kiterjesztjük, hogy meggyőződhessünk arról, tükrözi-e a végleges jegyzék a számlálás során egyeztetett valamennyi helyesbítést.

Hiba a szállítói kötelezettségek elhatárolásában

Ruby az esztergapadon végzett jelentős javítási és karbantartási munkáért kifizetendő összeget nem határolta el. Ezt a fordulónap utáni kifizetések ellenőrzése során vettük észre.

Lásd a CC.110. számú munkaanyagot. Ez 900 euró összeggel megváltoztatja a kötelezettségeket és az adózás előtti eredményt.

Könyvvizsgálati válasz

Az elhatárolások tesztelésének hatókörét ki kell terjeszteni, mivel úgy tűnik, hogy Ruby ebben az időszakban túlságosan elfoglalt volt ahhoz, hogy minden, a 20X2-es pénzügyi évhez tartozó, fordulónap utáni kifizetést számon tartson. A tesztelés küszöbértékét leszállítottuk 400 euró összegre.

A vezetés hozzájárult ezeknek a hibás állításoknak a helyesbítéséhez.

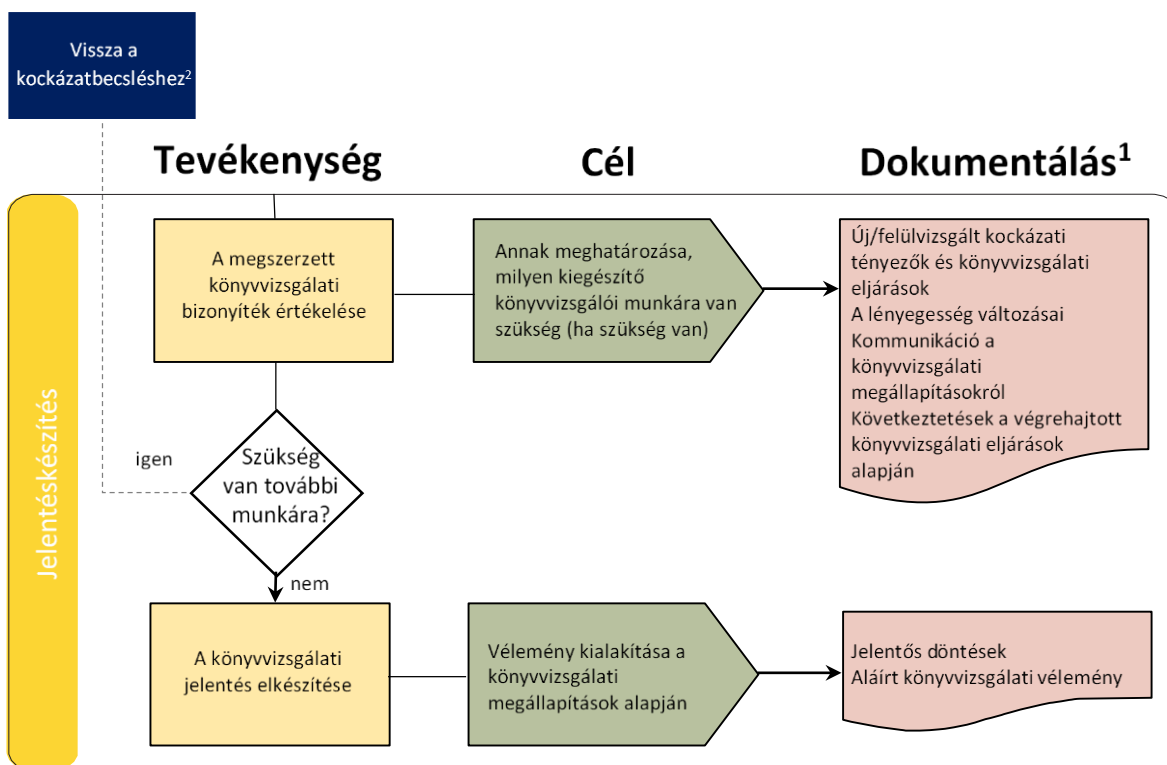
Készítette: FJ **Dátum:** 20X3. február 24.

Felülvizsgálta: LF **Dátum:** 20X3. március 5.

22. Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel

A fejezet tartalma	Vonatkozó nemzetközi könyvvizsgálati standardok
Útmutató arra nézve, hogyan kell hatékony kétirányú kommunikációt ösztönözni a könyvvizsgáló és az irányítással megbízott személyek között, és milyen könyvvizsgálati megállapításokkal és egyéb kérdésekkel kapcsolatban van szükség kommunikációra.	260. (felülvizsgált), 265., 450.

22.0-1. 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.

Bekezdés száma	A nemzetközi könyvvizsgálati standard célja(i)
260.9.	<p>A könyvvizsgáló célja, hogy:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) egyértelműen kommunikálja az irányítással megbízott személyek felé a könyvvizsgáló felelősségét a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatával kapcsolatban, valamint a könyvvizsgálat tervezett hatókörének és ütemezésének áttekintését; (b) az irányítással megbízott személyektől megszerezze a könyvvizsgálat szempontjából releváns információkat; (b) időben közölje a könyvvizsgálat nyomán felmerülő olyan megfigyeléseket az irányítással megbízott személyekkel, amelyek a pénzügyi beszámolási folyamat felügyeletére vonatkozó felelősségük szempontjából jelentősek és relevánsak, és (c) eredményes kétirányú kommunikációt szorgalmazzon a könyvvizsgáló és az irányítással megbízott személyek között.
Bekezdés száma	Kivonatok a nemzetközi könyvvizsgálati standardok vonatkozó részeiből
260.10.	<p>A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában a következő kifejezéseknek az alábbi jelentésük van:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) 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 közszektorba tartozó gazdálkodó egység valamely irányító testületének ügyvezető tagjait, vagy egy tulajdonos-vezetőt. Az irányítási struktúrák sokféleségével az A1-A8. bekezdések foglalkoznak. (b) Vezetés – a gazdálkodó egység működésének folytatásáért ügyvezetői felelősséggel tartozó személy(ek). Bizonyos gazdálkodó egységeknél egyes joghatóságokban a vezetés részben vagy teljes körűen magában foglalja az irányítással megbízott személyeket, például egy irányító testület ügyvezető tagjai, vagy egy tulajdonos-vezető.
260.11.	<p>A könyvvizsgálónak meg kell határoznia az(oka)t a megfelelő személy(eke)t a gazdálkodó egység irányítási struktúráján belül, akivel kommunikálnia kell. (Hiv.: A1–A4. bekezdések)</p>
260.12.	<p>Ha a könyvvizsgáló az irányítással megbízott személyek alcsoportjával kommunikál, például egy audit bizottsággal vagy egy magánszeméllyel, a könyvvizsgálónak meg kell határoznia, hogy szükséges-e kommunikálnia az irányító testülettel is. (Hiv.: A5–A7. bekezdések)</p>
260.13	<p>Bizonyos esetekben az irányítással megbízott személyek valamennyien részt vesznek a gazdálkodó egység vezetésében, például egy kis üzleti vállalkozásnál, ahol az egyetlen tulajdonos vezeti a gazdálkodó egységet és nincs másnak irányítási szerepköre. Ilyen esetekben, ha a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard által előírt kérdéseket kommunikálják a vezetéssel megbízott személy(ek) felé, és a szóban forgó személy(ek) egyben az irányításért is felelős(ek), a kérdéseket nem szükséges újra kommunikálni felé(jük) mint irányítással megbízott személy(ek) felé. Ezek a kérdések a 16. bekezdés (c) pontjában szerepelnek. A könyvvizsgálónak mindazonáltal meg kell győződnie arról, hogy a vezetési feladatokat ellátó személy(ek) felé megvalósított kommunikáció megfelelően tájékoztatja mindazokat, akikkel egyébként irányítói szerepkörükben a könyvvizsgáló kommunikálna. (Hiv.: A8. bekezdés)</p>
260.14.	<p>A könyvvizsgálónak kommunikálnia kell az irányítással megbízott személyek felé a könyvvizsgáló felelősségeit a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatával kapcsolatban, beleértve az alábbiakat:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) a könyvvizsgáló felelős a vezetés által az irányítással megbízott személyek felügyelete mellett készített pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakításáért és kibocsátásáért, és (b) a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata nem menti fel a vezetést vagy az irányítással megbízott személyeket felelősségeik alól. (Hiv.: A9–A10. bekezdések)

Bekezdés száma	Kivonatok a nemzetközi könyvvizsgálati standardok vonatkozó részeiből
260.15.	A könyvvizsgálónak kommunikálnia kell az irányítással megbízott személyek felé a könyvvizsgálat tervezett hatókörének és ütemezésének áttekintését, amely magában foglalja a könyvvizsgáló által azonosított jelentős kockázatok kommunikációját is. (Hiv.: A11–A16. bekezdések)
260.16.	A könyvvizsgálónak kommunikálnia kell az irányítással megbízott személyek felé: (Hiv.: A17–A18. bekezdések) (a) A könyvvizsgáló álláspontját a gazdálkodó egység számviteli gyakorlatának jelentős minőségi szempontjairól, beleértve a számviteli politikákat, a számviteli becsléseket és a pénzügyi kimutatások közzétételét. Adott esetben a könyvvizsgálónak meg kell magyaráznia az irányítással megbízott személyek számára, hogy a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek szerint elfogadható valamely jelentős számviteli gyakorlat a könyvvizsgáló szerint miért nem a legmegfelelőbb a gazdálkodó egység konkrét körülményei között. (Hiv.: A19–A20. bekezdések) (b) A könyvvizsgálat során felmerült jelentős nehézségeket, ha vannak ilyenek; (Hiv.: A21. bekezdés) (c) Hacsak valamennyi irányítással megbízott személy részt nem vesz a gazdálkodó egység vezetésében: (i) a könyvvizsgálat során felmerült jelentős kérdéseket, amelyeket megvitattak, vagy amelyekről levelezést folytattak a vezetéssel, és (Hiv.: A22. bekezdés) (ii) a könyvvizsgáló által kért írásbeli nyilatkozatokat; (d) Mindazon körülményeket, amelyek érintik a könyvvizsgálói jelentés formáját és tartalmát, ha vannak ilyenek; valamint (Hiv.: A23–A25. bekezdések) (e) A könyvvizsgálat során felmerülő egyéb jelentős kérdéseket, amelyek a könyvvizsgáló szakmai megítélése szerint relevánsak a pénzügyi beszámolási folyamat felügyelete szempontjából. (Hiv.: A26–A28. bekezdések)
260.18.	A könyvvizsgálónak kommunikálnia kell az irányítással megbízott személyek felé a kommunikációk formáját, ütemezését és várható általános tartalmát. (Hiv.: A37–A45. bekezdések)
260.19.	A könyvvizsgálónak írásban kell kommunikálnia az irányítással megbízott személyekkel a könyvvizsgálat jelentős megállapításairól, ha a könyvvizsgáló szakmai megítélése szerint a szóbeli kommunikáció nem lenne elegendő. Az írásbeli kommunikációnak nem szükséges a könyvvizsgálat során felmerült valamennyi kérdésre kiterjednie. (Hiv.: A46–A48. bekezdések)
260.21.	A könyvvizsgálónak időben kell kommunikálnia az irányítással megbízott személyekkel. (Hiv.: A49–A50. bekezdések)
260.22.	A könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy a könyvvizsgáló és az irányítással megbízott személyek közötti kétirányú kommunikáció megfelelt-e a könyvvizsgálat céljának. Ha nem, a könyvvizsgálónak fel kell mérnie, ez milyen hatást gyakorol (ha gyakorol) a lényeges hibás állítás kockázatainak könyvvizsgáló általi becslésére és arra, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot tudjon szerezni, és meg kell tennie a megfelelő lépéseket. (Hiv.: A51–A53. bekezdések)
260.23.	Ha szóban kommunikálnak olyan kérdéseket, amelyeknek kommunikálását a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja, a könyvvizsgálónak bele kell foglalnia a könyvvizsgálati dokumentációba ezeket, valamint azt, hogy mikor és kivel történt a kommunikáció. Ha a kommunikációra írásban került sor, a könyvvizsgálónak meg kell őriznie a kommunikáció egy példányát a könyvvizsgálati dokumentáció részeként. (Hiv.: A54. bekezdés)
265.09.	A könyvvizsgálónak a belső kontroll könyvvizsgálat során azonosított jelentős hiányosságait időben, írásban kommunikálnia kell az irányítással megbízott személyek felé. (Hiv.: A12–A18., A27. bekezdés)
450.12.	A könyvvizsgálónak kommunikálnia kell az irányítással megbízott személyek felé a nem helyesbített hibás állításokat és azt a hatást, amelyet azok önmagukban vagy együttesen gyakorolhatnak a könyvvizsgálói jelentésben szereplő véleményre, kivéve, ha ezt jogszabály vagy szabályozás tiltja. A könyvvizsgáló kommunikációjának önmagukban kell azonosítania a lényeges nem helyesbített hibás állításokat. A könyvvizsgálónak kérnie kell, hogy helyesbítsék a nem helyesbített hibás állításokat. (Hiv.: A26–A28. bekezdés)
450.13.	A könyvvizsgálónak az irányítással megbízott személyek felé ezenkívül kommunikálnia kell a korábbi időszakokra vonatkozó nem helyesbített hibás állítások hatását a releváns üzletcsoportokra, számlaegyenlegekre vagy közzétételekre, valamint a pénzügyi kimutatások egészére.

22.1. Áttekintés

Minden könyvvizsgálat lényeges eleme a hatékony kétirányú kommunikáció a könyvvizsgáló és az irányítással megbízott személyek között. Ennek segítségével:

- a könyvvizsgáló kommunikálni tudja a kötelező és egyéb kérdéseket; és
- az irányítással megbízott személyek a könyvvizsgálónak olyan információt tudnak adni, amely egyébként esetleg nem lett volna elérhető. Ez az információ hasznos lehet a könyvvizsgáló számára a tervezés és az eredmények értékelése során.

22.2 Irányítás

Az irányítási struktúrák joghatóságukonként és gazdálkodó egységeként változnak, tükrözve az eltérő kulturális és jogi hátteret, valamint a méretbeli és tulajdonlasi jellemzőket. A legtöbb gazdálkodó egységnél az irányítás valamely irányító testület, mint például az igazgatóság, a felügyelőbizottság, a partnerek, a tulajdonosok, az ügyvezetői bizottság, az igazgatótanács, a kuratórium vagy ennek megfelelő személyek közös felelőssége.

Kisebbségi gazdálkodó egységeknél azonban lehet, hogy egy ember van megbízva az irányítással, például a tulajdonos-vezető, ha nincs több tulajdonos, vagy egy egyedüli meghatalmazott. Ezekben az esetekben kérdések vezetés felé előírt kommunikálása esetén a kommunikálásnak nem kell ismételtet megtörténnie ugyanazon személyek felé irányító testületbeli tagságuk kapcsán.

Amikor azonban egynél több irányítással megbízott személy van (például más családtagok), a könyvvizsgáló úgy intézi, hogy minden személyt megfelelően tájékoztasson.

Más gazdálkodó egységeknél, ahol az irányítás kollektív felelősség, a könyvvizsgáló esetleg az irányítással megbízott személyek egy alcsoportjával, például egy auditbizottsággal tartja a kapcsolatot. Ilyenkor a könyvvizsgáló határozza meg, szükséges-e kommunikálnia a teljes irányító testülettel is. Ez a döntés a következő tényezőkön alapul:

- az alcsoport és az irányító testület felelősségein;
- a kommunikálandó kérdés jellegén;
- releváns jogi vagy szabályozási követelményeken; valamint
- azon, van-e az alcsoportnak hatásköre a kommunikált információval kapcsolatban, és tud-e olyan további információkkal és magyarázatokkal szolgálni, amelyre a könyvvizsgálónak szüksége lehet.

Amikor a vonatkozó jogi keretelvekből vagy a megbízás más körülményeiből nem határozható meg egyértelműen, ki(k) a megfelelő személy(ek) a kommunikáció szempontjából, szükséges lehet, hogy a könyvvizsgáló megbeszélje és egyeztesse a megbízóval a releváns személy(ek)et. A kommunikáció célszemélyének meghatározásakor a könyvvizsgálónak a gazdálkodó egység irányítási struktúrájára és folyamataira vonatkozóan szerzett ismeretei relevánsak. Az, hogy ki(k) a megfelelő személy(ek), a kommunikálandó kérdéstől függően is változhat.

Amikor az adott gazdálkodó egység egy csoport komponense, a megbízás körülményeitől és a kommunikálandó kérdéstől függ, hogy ki(k) a megfelelő személy(ek), akivel (akikkel) a komponens könyvvizsgálója kommunikál. Egyes esetekben lehet, hogy több komponens ugyanazt az üzleti tevékenységet folytatja ugyanazon a belső kontroll rendszeren belül, ugyanazt a számviteli gyakorlatot alkalmazva. Ha az ezeknek a komponenseknek az irányításával megbízott személyek ugyanazok (például közös igazgatóság), a kettős kommunikáció elkerülhető, ha ezekkel a komponensekkel egyidejűleg foglalkoznak kommunikáció szempontjából.

22.3 Kommunikálandó kérdések

Az irányítás szempontjából érdekes könyvvizsgálati kérdések közé tartozik:

- a könyvvizsgáló felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatával kapcsolatban;
- a könyvvizsgálat tervezett hatóköre és ütemezése; és
- a könyvvizsgálat jelentős megállapításai.

Tőzsdén jegyzett gazdálkodó egységek könyvvizsgálata során és egyéb olyan könyvvizsgálatnál, amikor a könyvvizsgáló egyébként jogszabály, szabályozás előírása vagy saját döntése alapján a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardot alkalmazza, a könyvvizsgáló köteles arra is, hogy kommunikálja a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdéseknek ítélt ügyeket az irányítással megbízott személyek felé.

Azokban az esetekben, amikor a könyvvizsgáló nem azonosít ilyen kérdéseket, vagy ha – rendkívül ritkán – nem kíván jelenteni ilyen kérdéseket, köteles kommunikálni, hogy nincsenek olyan kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések, amelyeket a könyvvizsgálói jelentésbe bele kellene foglalni. A könyvvizsgáló nem köteles kifejezetten az irányítás szempontjából érdekes kérdések azonosításának konkrét céljával könyvvizsgálati eljárásokat tervezni, kivéve, ha azt országspecifikus könyvvizsgálati standard vagy szabályozás követeli meg vagy írja elő.

Bizonyos esetekben a helyi követelmények, jogszabályok vagy szabályozások olyan titoktartási kötelezettséget írnak elő, amely korlátozza a könyvvizsgáló kommunikációit. Az irányítással megbízott személyekkel történő kommunikáció előtt utalni kell ezekre a követelményekre.

MÉRLEGELENDŐ

Szánjon időt arra, hogy építő jellegű munkakapcsolatot alakítson ki az irányítással megbízott személyekkel. Ez segíti a felek közötti kommunikáció hatékonyságának javítását.

A könyvvizsgáló felelősségei

Az irányítással megbízott személyeket tájékoztatni kell azokról a jelentős kérdésekről, amelyek relevánsak a pénzügyi beszámolási folyamat felügyeletében játszott szerepük szempontjából. Ez az alábbiak kommunikálását jelenti:

- A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata nem mentesíti a vezetést vagy az irányítással megbízott személyeket felelősségeik alól; valamint
- a könyvvizsgáló felelősségi körébe a következők tartoznak:
 - a vezetés által az irányítással megbízott személyek felügyelete mellett készített pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakítása és kifejezése;
 - a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során felmerült jelentős kérdések kommunikálása; valamint
 - a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések mérlegelése, a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard előírt vagy egyébként történő alkalmazása esetén.

Ez a követelmény a könyvvizsgálati megbízólevél egy példányának az irányítással megbízott személyek részére történő átadásával gyakran teljesíthető. Ez az alább vázolt kérdésekről tájékoztatja az irányítással megbízott személyeket.

22.3-1. ábra

A kommunikáció jellege	
A könyvvizsgálati megbízólevél egy példányának átadása	A könyvvizsgáló felelőssége a könyvvizsgálat nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban történő végrehajtásáért.
	A nemzetközi könyvvizsgálati standardok előírásai szerint kommunikálni kell azokat a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során felmerülő jelentős kérdéseket, amelyek az irányítással megbízott személyek számára a pénzügyi beszámolási folyamat felügyelete szempontjából relevánsak.
	A nemzetközi könyvvizsgálati standardok nem írják elő a könyvvizsgáló számára, hogy eljárásokat alakítson ki kiegészítő kérdések azonosítására az irányítással megbízott személyek felé történő kommunikálás céljából.
	A könyvvizsgáló felelőssége a jogszabály vagy szabályozás, a gazdálkodó egységgel kötött megállapodás, vagy a megbízásra vonatkozó további követelmények (például nemzeti szakmai könyvvizsgálói testület standardjai) által előírt konkrét kérdések kommunikálásáért.

A könyvvizsgálat tervezett hatóköre és ütemezése

A könyvvizsgálati terv megbeszélésének célja, hogy elősegítse a kétirányú kommunikációt a könyvvizsgáló és az irányítással megbízott személyek között. Vigyázni kell azonban arra, hogy ne kerüljön átadásra túl sok (a konkrét könyvvizsgálati folyamatok jellegével és ütemezésével kapcsolatos) olyan részlet, amely a könyvvizsgálat hatékonyságát veszélyeztethetné. Különösen fontos ez abban az esetben, ha néhány vagy valamennyi irányítással megbízott személy részt vesz a gazdálkodó egység vezetésében.

A megbeszélendő kérdések többek között az alábbiak lehetnek.

22.3-2. ábra

Leírás	
A könyvvizsgálati terv	A könyvvizsgálat felépítésével, hatókörével és ütemezésével kapcsolatos általános részletek.
	A lényegesség fogalmának alkalmazása a könyvvizsgálat során.
	A csalásból vagy hibából eredő lényeges hibás állítás jelentős kockázatainak könyvvizsgáló általi kezelése.
	A könyvvizsgálat szempontjából releváns belső kontrollal kapcsolatos megközelítés.
	A számviteli standardok jelentős változásai és ezek valószínű hatásai.
Visszajelzés kérése az irányítással megbízott személyektől (visszahathat a könyvvizsgálati tervre)	Megbeszélés a gazdálkodó egység céljairól és stratégiáiról, a szabályozó szervekkel történt jelentős kommunikációról, valamint azokról a kapcsolódó üzleti kockázatokról, amelyek lényeges hibás állításokhoz vezethetnek.
	A következőkkel kapcsolatos felügyelet ismertetése: <ul style="list-style-type: none"> • a belső kontroll megfelelősége, beleértve a csalási kockázatot is; • a vezetés hozzáértése és tisztessége; valamint • a könyvvizsgálóval való korábbi kommunikációkra adott válaszok.
	Kérdések, amelyek különös figyelemre szolgálnak okot a könyvvizsgálat során.
	Arra vonatkozó kérés, hogy a könyvvizsgáló kiegészítő eljárásokat folytasson.
	Egyéb kérdések, amelyek a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatát befolyásolhatják.

A könyvvizsgálat jelentős megállapításai

Ha nem a vezetés hozzáértéséről vagy tisztességéről van szó, a könyvvizsgáló először a vezetéssel beszél meg az irányítás szempontjából fontos könyvvizsgálati kérdéseket. Ezek a kezdeti megbeszélések a tények és problémák megvilágításának célját szolgálják és alkalmat nyújtanak a vezetésnek arra, hogy további információkat adjanak.

A 260. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 1. mellékletében (amelyet alább felidézünk) felsorolásra kerülnek azok a konkrét kérdések, amelyek esetében szükséges az irányítással megbízott személyekkel történő kommunikáció. Ezeket a követelményeket az Útmutató más részeiben már tárgyaltuk.

22.3-3. ábra

Standard témaszáma	Konkrét kommunikációs követelmények	Bekezdés
ISQC 1	<i>Minőség-ellenőrzés a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatával és átvilágításával, valamint egyéb bizonyosságot nyújtó és kapcsolódó szolgáltatási megbízások végrehajtásával foglalkozó társaságok esetében</i>	30.(a)
ISA 240	<i>A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál</i>	21., 39. (c) (i), 40-42.
ISA 250 (felülvizsgált)	<i>A jogszabályok és szabályozások figyelembevétele a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál</i>	15., 20., 23-25.
ISA 265	<i>A belső kontroll hiányosságainak kommunikálása az irányítással megbízott személyek és a vezetés felé</i>	9.
ISA 450	<i>A könyvvizsgálat során azonosított hibás állítások értékelése</i>	12–13.
ISA 505	<i>Külső megerősítések</i>	9.
ISA 510	<i>Első könyvvizsgálati megbízások – Nyitóegyenlegek</i>	7.
ISA 550	<i>Kapcsolt felek</i>	27.
ISA 560	<i>Fordulónap utáni események</i>	7.(b)–(c), 10.(a), 13.(b), 14.(a), 17.
ISA 570 (felülvizsgált)	<i>A vállalkozás folytatása</i>	25.
ISA 600	<i>Speciális szempontok – Csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatai (beleértve a komponensek könyvvizsgálóinak munkáját)</i>	49.
ISA 610 (felülvizsgált, 2013)	<i>A belső auditorok munkájának felhasználása</i>	20., 31.
ISA 700 (felülvizsgált)	<i>A pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakítása és jelentéskészítés</i>	40.
ISA 701	<i>Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálása a független könyvvizsgálói jelentésben</i>	17.
ISA 705 (felülvizsgált)	<i>A független könyvvizsgálói jelentésben szereplő vélemény minősítései</i>	12., 14., 23., 30.

Standard témaszáma	Konkrét kommunikációs követelmények	Bekezdés
ISA 706 (felülvizsgált)	<i>Figyelemfelhívó bekezdések és egyéb kérdések bekezdések a független könyvvizsgálói jelentésben</i>	12.
ISA 710	<i>Összehasonlító adatok – Előző időszak megfelelő adatai és összehasonlító pénzügyi kimutatások</i>	18.
ISA 720 (felülvizsgált)	<i>A könyvvizsgálónak az auditált pénzügyi kimutatásokat tartalmazó dokumentumokban szereplő egyéb információkkal kapcsolatos felelőssége</i>	17., 18., 19.

A következő ábrában bemutatunk az irányítás szempontjából fontos, néhány általánosabb kérdést, amelyeket (általában írásban) kommunikálni szoktak.

22.3-4. ábra

Könyvvizsgálati kérdések	Kommunikációval kapcsolatos szempontok
Számviteli politikák	A jelentős számviteli politikák és gyakorlatok (és ezek változásainak) felsorolása, amelyek lényeges hatást gyakorolnak vagy gyakorolhatnak a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaira.
Előző időszaki kommunikációk	Korábban kommunikált, az irányítás szempontjából fontos kérdések, amelyek befolyásolhatják a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatásokat.
A lényeges hibás állítás kockázatai	Olyan lényeges kockázatok (például folyamatban lévő peres ügyek) potenciális hatása a pénzügyi kimutatásokra, amelyek közzétételt igényelnek a pénzügyi kimutatásokban.
Lényeges bizonytalansági tényezők	Olyan eseményekkel és körülményekkel kapcsolatos lényeges bizonytalansági tényezők, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességére vonatkozóan.
Aggályok	A gazdálkodó egységet, annak üzleti terveit és stratégiáit érintő olyan üzleti feltételek, amelyek hatással lehetnek a lényeges hibás állítás kockázataira. Aggályok a vezetés által más könyvvizsgálókkal számviteli vagy könyvvizsgálati kérdésekről folytatott megbeszélésekkel kapcsolatban.
Felmerült jelentős nehézségek	Ilyenek például: <ul style="list-style-type: none"> • nehéz számviteli vagy könyvvizsgálati kérdések megoldása; • a könyvvizsgálathoz szükséges bizonyos dokumentumok elérhetetlensége; • munkatársak kérdések megválaszolására való képtelensége; • hatókör-korlátozások és megoldásuk; valamint • egyet nem értés a vezetéssel olyan kérdésekben, amelyek külön-külön vagy együttesen jelentősek lehetnek a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásai vagy a könyvvizsgálói jelentés szempontjából.
A gazdálkodó egység vezetésével kapcsolatos észrevételek	A vezetés hozzáértésével kapcsolatos kérdések: <ul style="list-style-type: none"> • a belső kontroll jelentős hiányosságai; • a vezetés tisztességével kapcsolatos kérdések; • kapcsolt felekkel folytatott jelentős ügyletek; • jogszabályba ütköző tevékenységek; továbbá • a vezetést is érintő csalás.
Könyvvizsgálati módosítások	Nem helyesbített könyvvizsgálati módosítások, amelyek lényeges hatást gyakorolnak vagy gyakorolhatnak a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaira.
Nem helyesbített hibás állítások	Nem helyesbített hibás állítások, amelyeket a vezetés külön-külön és együttesen is lényegtelennek ítélt a pénzügyi kimutatások egészének szempontjából (bár egyébként nem elhanyagolható összegek).
Könyvvizsgálói jelentés	Fejtse ki a könyvvizsgálói jelentés esetlegesen várható minősítésének okait.
Megállapodás szerinti kérdések	Bármely más kérdés, amelyről megállapodás született a könyvvizsgálati megbízás keretében.
Egyéb kérdések	A könyvvizsgálat nyomán felmerülő egyéb kérdések, amelyek a könyvvizsgáló szakmai megítélése szerint jelentősek a pénzügyi beszámolási folyamat felügyelete szempontjából.

**Kulcsfontosságú
könyvvizsgálati
kérdések**

A 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard kötelező (például tőzsdén jegyzett gazdálkodó egységek vagy országspecifikus jogszabály/szabályozás esetén) vagy önkéntes alkalmazása esetén a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdéseket a könyvvizsgálói jelentésben kommunikálni kell.

MÉRLEGELENDŐ

Kommunikálja írásban a jelentős kérdéseket, amikor az lehetséges vagy előírt, mint például a jelentős kontrollhiányosságok esetén. A levél vagy jelentés biztosítja, hogy a kommunikálandó kérdések olyan dokumentumban legyenek rögzítve, amely mindkét félhez eljut. Ha az előírt kérdéseket szóban kommunikálja, vezessen jegyzőkönyvet a tárgyalásról, amelyet megoszthat a gazdálkodó egységgel, hogy megfelelő feljegyzés keletkezzen a kommunikáció megtörténtéről.

Dokumentáció

Ha szóban kommunikál olyan kérdéseket, amelyeknek kommunikálását nemzetközi könyvvizsgálati standard írja elő, készítse feljegyzést az dossziéba, amely rögzíti, mikor és kivel történt a kommunikáció. Ha a kommunikációra írásban került sor, a könyvvizsgálati dokumentáció részeként őrizze meg a kommunikáció egy példányát.

Időszerűség

Gondoskodjon a könyvvizsgálat szempontjából fontos kérdések időben történő kommunikációjáról, hogy az irányítással megbízott személyek meg tudják tenni a megfelelő lépéseket.

22.4 Esettanulmányok – Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel

Az esettanulmányok részleteiről a 2. kötet 2. fejezetében – Bevezetés az esettanulmányokhoz – lehet többet olvasni.

„A” esettanulmány – Dephta Furniture, Inc.

Az irányítás érdeklődésére számot tartó könyvvizsgálati kérdések

Alább kivonat látható egy a vezetés és az irányítással megbízott személyek részére küldött levélből.



Jamel, Woodwind & Wing LLP
55 Kingston St., Cabetown, United Territories 123-53004

20X3. március 15.

Suraj Dephta ügyvezető igazgató úr
Dephta Furniture
2255 West Street
North Cabetown
United Territories
123-50214

Tisztelt Dephta Úr!

Az ebben a jelentésben felvetett kérdések a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során merültek fel, és olyan területeket érintenek, amelyeket véleményünk szerint a tudomására kell hoznunk.

Lényegében befejeztük a Dephta Furniture pénzügyi kimutatásainak a szakmai standardokkal összhangban történő könyvvizsgálatát. Úgy tervezzük, hogy a 20X3. március 20-án keltezett könyvvizsgálói jelentésünket azt követően fogjuk kibocsátani, hogy megkaptuk Önöktől az aláírt teljességi nyilatkozatot.

A könyvvizsgálatot azzal a céllal folytatjuk, hogy kellő bizonyosságot szerezzünk arról, hogy a pénzügyi kimutatások mentesek a lényeges hibás állításoktól. Teljes bizonyosság a könyvvizsgálat és a belső kontroll eredendő korlátai miatt nem lehetséges, ami azzal az elkerülhetetlen kockázattal jár, hogy egyes lényeges hibás állítások esetleg feltáratlanul maradhatnak.

A könyvvizsgálat tervezésekor a könyvvizsgálati eljárások jellegének, mértékének és ütemezésének megállapításához figyelembe vesszük a pénzügyi beszámolás feletti belső kontrollt. A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata azonban nem nyújt bizonyosságot a Dephta Furniture belső kontrolljának hatékony működéséről. Ennek ellenére jelenteni fogjuk Ön felé, ha a könyvvizsgálat során a belső kontroll bizonyos hiányosságairól szerzünk tudomást. Lásd a levél „A” mellékletét *(ide nem csatoltuk)*.

Mivel a csalás szándékos tevékenység, mindig fennáll annak a kockázata, hogy előfordulnak és a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során feltáratlanul maradnak lényeges hibás állítások, csalás vagy egyéb törvényellenes cselekmények.

A következőkben a könyvvizsgálat végrehajtásából származó megállapításokat foglaljuk össze.

1. Nem azonosítottunk olyan lényeges kérdéseket, amelyekre fel kellene hívnunk az Önök figyelmét (azokon az azonosított hibás állításokon kívül, amelyeket már megbeszélünk Önökkel, és amelyeket Önök már helyesbítettek).
2. A könyvvizsgálat során mind a vezetés, mind a munkatársak kiválóan együttműködtek velünk. Legjobb tudomásunk szerint teljes hozzáférést kaptunk a számviteli nyilvántartásokhoz és a könyvvizsgálat végrehajtásához szükséges egyéb dokumentumokhoz. Nem volt vitánk a vezetéssel, és kielégítően megoldottunk minden könyvvizsgálattal, számvittel és közzététellel kapcsolatos kérdést.

Szeretnénk felhívni a figyelmét a következő kérdésekre:

- Szakmai állásfoglalások időszak alatti változásai. Lásd a „B” mellékletet. *(ide nem csatoltuk)*
- Egyéb azonosított, adott esetben a vezetés érdeklődésére számot tartó kérdések. Lásd a „C” mellékletet. *(ide nem csatoltuk)*

Felhívjuk a figyelmét arra, hogy a nemzetközi könyvvizsgálati standardok nem írják elő számunkra, hogy eljárásokat alakítsunk ki az irányítással megbízott személyek felé kommunikálандó kiegészítő kérdések azonosítására. Ezért a könyvvizsgálat során általában nem kerül azonosításra az összes ilyen kérdés.

Ez a kommunikáció kizárólag a vezetés tájékoztatása céljából készült, semmilyen más célra nem használható. Nem vállalunk felelősséget a jelen kommunikációt használó harmadik felekkel szemben.

Üdvözlettel:

Sang Jun Lee
Jamel, Woodwind & Wing LLP

„B” esettanulmány – Kumar & Co.

FELJEGYZÉS A DOSSZIÉBA: Kommunikáció az irányítással megbízott személyek felé

Könyvvizsgálati módosítások és észrevételek

Megbeszéltük Rajjal a készletegyenleggel és a kötelezettségek elhatárolásával kapcsolatos helyesbítéseket. Raj jelezte, hogy családi problémái miatt ebben az időszakban nem töltött sok időt Ruby ellenőrzésével és a tranzakciók jóváhagyásával, ezért nem csodálkozik, hogy bizonyos dolgok kimaradtak. Megígérte, hogy gondoskodik arról, hogy a következő időszakban Ruby a fordulónap után kifizetett összegeket az elhatárolás szempontjából jobban kövesse.

Jeleztük, hogy az említett helyesbítéseken kívül nem találtunk más lényeges kérdést a könyvvizsgálat során, és hogy Ruby nagyon segítőkész volt.

Egyéb javaslatok

Az informatikai kontrollal kapcsolatos megbeszélés során azt vettük észre, hogy Ruby soha nem tesztelte a számviteli csomag biztonsági mentését, ezért javasoltuk, hogy Raj végezze el a tesztelést, hogy meggyőződjön arról, hogy a számviteli nyilvántartásokról lehet biztonsági mentést készíteni.

Rendszerprobléma esetén a számviteli nyilvántartások elvesztése jelentősen befolyásolná a könyvvizsgálat

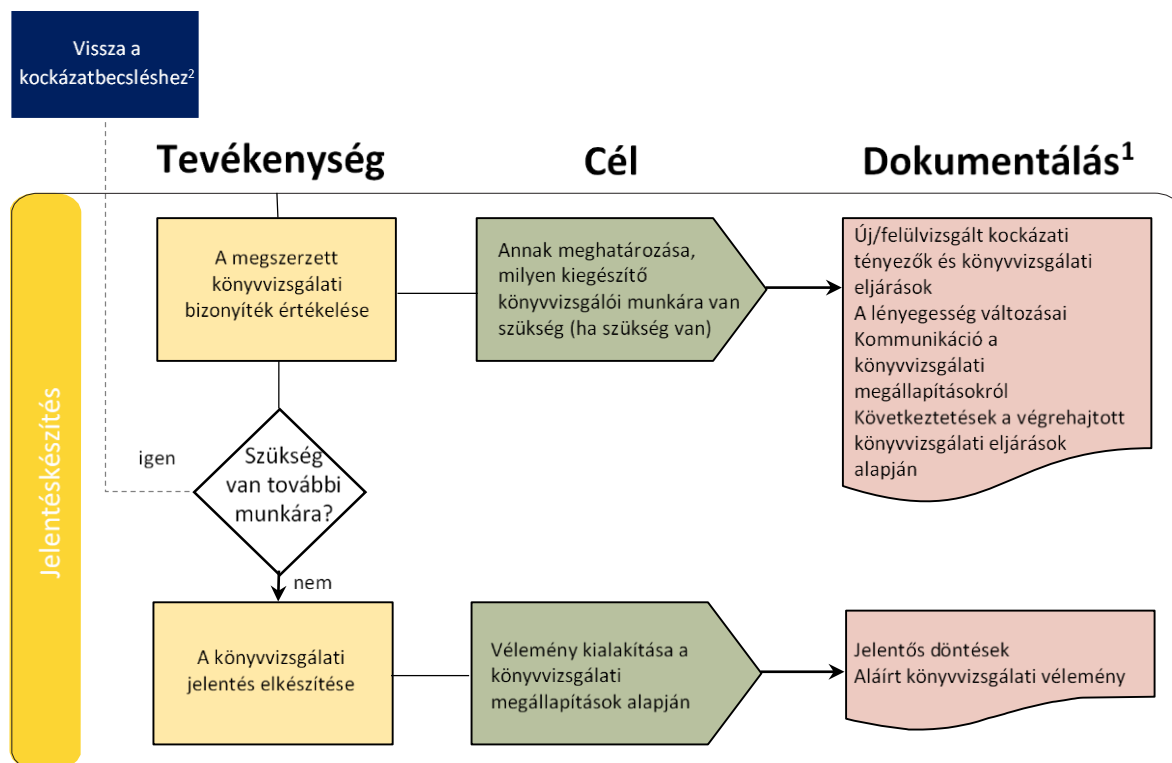
Készítette: SL

Dátum: 20X3.

23. A könyvvizsgálói vélemény minősítése

A fejezet tartalma	Vonatkozó nemzetközi könyvvizsgálati standard
Útmutató a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény szükség szerinti minősítéséhez.	705. (felülvizsgált)

23.0-1. 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.

Bekezdés száma	A nemzetközi könyvvizsgálati standard célja(i)
705.4.	<p>A könyvvizsgáló célja, hogy egyértelműen a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó, megfelelően minősített véleményt bocsásson ki, amelyre akkor van szükség, ha:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) a könyvvizsgáló a megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékok alapján arra a következtetésre jut, hogy a pénzügyi kimutatások egésze nem mentes a lényeges hibás állítástól; vagy (b) a könyvvizsgáló nem képes elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni annak a következtetésnek a levonásához, hogy a pénzügyi kimutatások egésze mentes a lényeges hibás állítástól.
Bekezdés száma	Kivonatok a nemzetközi könyvvizsgálati standardok vonatkozó részeiből
705.5.	<p>A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában a következő kifejezéseknek az alábbi jelentésük van:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Átfogó – a hibás állítások vonatkozásában a hibás állításoknak a pénzügyi kimutatásokra gyakorolt hatásainak vagy az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték szerzésére való képtelenség miatt fel nem tárt hibás állításoknak, ha vannak ilyenek, a pénzügyi kimutatásokra gyakorolt lehetséges hatásainak leírására használt kifejezés. A pénzügyi kimutatásokra gyakorolt átfogó hatások azok, amelyek a könyvvizsgáló megítélése szerint: <ul style="list-style-type: none"> (i) nem korlátozódnak a pénzügyi kimutatások konkrét elemeire, számláira vagy tételeire; (ii) ha mégis ilyenekre korlátozódnak, a pénzügyi kimutatások tekintélyes részét képviselik vagy képviselhetik; vagy (iii) a közzétételek vonatkozásában alapvetőek a pénzügyi kimutatásoknak a felhasználók általi megértése szempontjából. (b) Minősített vélemény – korlátozott vélemény, ellenvélemény vagy a véleménynyilvánítás visszautasítása a pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan.
705.6.	<p>A könyvvizsgálónak minősítenie kell a könyvvizsgálói jelentésben lévő véleményt, ha:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) a megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékok alapján arra a következtetésre jut, hogy a pénzügyi kimutatások egésze nem mentes a lényeges hibás állítástól, vagy (Hiv.: A2–A7. bekezdések) (b) a könyvvizsgáló nem képes elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni annak a következtetésnek a levonásához, hogy a pénzügyi kimutatások egésze mentes a lényeges hibás állítástól. (Hiv.: A8–A12. bekezdések)
705.7.	<p>A könyvvizsgálónak korlátozott véleményt kell kibocsátania, ha:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) miután elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzett, arra a következtetésre jut, hogy a hibás állítások önmagukban vagy összességükben lényegesek, de nem átfogó hatásúak a pénzügyi kimutatások szempontjából; vagy (b) nem képes elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni a vélemény megalapozásához, de azt a következtetést vonja le, hogy a fel nem tárt esetleges hibás állítások pénzügyi kimutatásokra gyakorolt lehetséges hatásai lényegesek lehetnek, de nem lehetnek átfogóak.
705.8.	<p>A könyvvizsgálónak ellenvéleményt kell kibocsátania, ha miután elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzett, arra a következtetésre jut, hogy a hibás állítások önmagukban vagy összességükben lényegesek és egyben átfogó hatásúak a pénzügyi kimutatások szempontjából.</p>
705.9.	<p>A könyvvizsgálónak vissza kell utasítania a véleménynyilvánítást, ha nem képes elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni a vélemény megalapozásához, és arra a következtetésre jut, hogy a fel nem tárt esetleges hibás állítások pénzügyi kimutatásokra gyakorolt lehetséges hatásai lényegesek és egyben átfogóak lehetnek.</p>
705.10.	<p>A könyvvizsgálónak vissza kell utasítania a véleménynyilvánítást, ha – rendkívül ritkán előforduló és sok bizonytalanságot magukban foglaló körülmények között – arra a következtetésre jut, hogy bár minden egyes bizonytalanságra vonatkozóan elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzett, a bizonytalanságok esetleges kölcsönhatása és a pénzügyi kimutatásokra gyakorolt lehetséges kumulatív hatásuk miatt nem lehetséges véleményt alkotni a pénzügyi kimutatásokról.</p>

Bekezdés száma	Kivonatok a nemzetközi könyvvizsgálati standardok vonatkozó részeiből
705.11.	Ha a megbízás elfogadását követően a könyvvizsgáló tudomást szerez arról, hogy a vezetés a könyvvizsgálat hatókörére vonatkozóan olyan korlátozást támasztott, amely a könyvvizsgáló szerint valószínűleg korlátozott vélemény kiadását vagy a véleménynyilvánítás visszautasítását teszi szükségessé pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan, fel kell kérnie a vezetést, hogy szüntesse meg a korlátozást.
705.12.	Ha a vezetés nem hajlandó megszüntetni a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 11. bekezdésében említett korlátozást, a könyvvizsgálónak kommunikálnia kell a kérdést az irányítással megbízott személyek felé, kivéve, ha az irányítással megbízott személyek valamennyien részt vesznek a gazdálkodó egység vezetésében, valamint meg kell határoznia, hogy lehetséges-e alternatív eljárásokat végrehajtani az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzése érdekében.
705.13.	Ha a könyvvizsgáló nem képes elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni, meg kell határoznia ennek következményeit az alábbiak szerint: (a) ha a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy a fel nem tárt esetleges hibás állítások pénzügyi kimutatásokra gyakorolt lehetséges hatásai lényegesek lehetnek, de nem lehetnek átfogóak, korlátozania kell a véleményt; vagy (b) ha a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy a fel nem tárt esetleges hibás állítások pénzügyi kimutatásokra gyakorolt lehetséges hatásai lényegesek és egyben átfogóak lehetnek, és így a vélemény korlátozása nem lenne elegendő a helyzet súlyosságának kommunikálásához, a könyvvizsgálónak: (i) vissza kell lépnie a könyvvizsgálattól, amennyiben ez kivitelezhető és lehetséges a vonatkozó jogszabály vagy szabályozás értelmében, vagy (Hiv.: A13. bekezdés) (ii) ha a könyvvizsgálattól való visszalépés a könyvvizsgálói jelentés kiadása előtt nem kivitelezhető vagy nem lehetséges, vissza kell utasítania a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó véleménynyilvánítást. (Hiv.: A14. bekezdés)
705.14.	Ha a könyvvizsgáló a 13. bekezdés (b) pontjának (i) alpontjában kifejtettek szerint visszalép a megbízástól, a visszalépés előtt kommunikálnia kell az irányítással megbízott személyek felé a könyvvizsgálat során a hibás állításokkal kapcsolatban azonosított bármely kérdést, amely a vélemény minősítéséhez vezetett volna. (Hiv.: A15. bekezdés)
705.15.	Ha a könyvvizsgáló a pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó ellenvélemény kibocsátását vagy a véleménynyilvánítás visszautasítását tartja szükségesnek, a könyvvizsgálói jelentésnek nem szabad emellett minősítés nélküli véleményt tartalmaznia ugyanazon pénzügyi beszámolási keretek tekintetében egyetlen pénzügyi kimutatásra, vagy egy pénzügyi kimutatás egy vagy több konkrét elemére, számlájára vagy tételére vonatkozóan. Ilyen minősítés nélküli vélemény ugyanabba a jelentésbe történő belefoglalása ilyen körülmények között ellentmondana annak, hogy a könyvvizsgáló a pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó ellenvéleményt adott vagy visszautasította a véleménynyilvánítást. (Hiv.: A16. bekezdés)
705.16.	Ha a könyvvizsgáló minősíti a könyvvizsgálói véleményt, az adott helyzetnek megfelelően a „Korlátozott vélemény” „Ellenvélemény” vagy „Véleménynyilvánítás visszautasítása” címet kell használnia a Vélemény szakaszra. (Hiv.: A17–A19. bekezdések)
705.17.	Amikor a könyvvizsgáló amiatt bocsát ki korlátozott véleményt, mert a pénzügyi kimutatások lényeges hibás állítást tartalmaznak, ki kell jelentenie a véleményben, hogy a könyvvizsgáló véleménye szerint a Korlátozott vélemény alapja szakaszban leírt kérdés(ek) hatásainak kivételével: (a) a mellékelt pénzügyi kimutatások minden lényeges szempontból valóban lettek bemutatva (vagy megbízható és valós képet adnak) [...] [a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretekkel] összhangban, valós bemutatást előíró keretek szerinti beszámolás esetén; vagy (b) a mellékelt pénzügyi kimutatásokat minden lényeges szempontból a [vonatkozó pénzügyi beszámolási keretekkel] összhangban készítették, megfelelést előíró keretek szerinti beszámolás esetén. Ha a minősítés oka az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték szerzésére való képtelenség, a könyvvizsgálónak a megfelelő, „kérdés(ek) lehetséges hatásainak kivételével ...” megfogalmazást kell szerepeltetnie a minősített véleményhez. (Hiv.: A20. bekezdés)

Bekezdés száma	Kivonatok a nemzetközi könyvvizsgálati standardok vonatkozó részeiből
Ellenvélemény	
705.18.	<p>Amennyiben a könyvvizsgáló ellenvéleményt bocsát ki, ki kell jelentenie a könyvvizsgálói véleményben, hogy az Ellenvélemény alapja szakaszban leírt kérdés(ek) jelentősége miatt:</p> <p>(a) a mellékelt pénzügyi kimutatások nem mutatják be valósan (vagy nem adnak megbízható és valós képet) [...] [a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel] összhangban, valós bemutatást előíró keretelvek szerinti beszámolás esetén; vagy</p> <p>(b) a mellékelt pénzügyi kimutatásokat nem készítették minden lényeges szempontból a [vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel] összhangban, megfelelést előíró keretelvek szerinti beszámolás esetén.</p>
A véleménynyilvánítás visszautasítása	
705.19.	<p>Ha a könyvvizsgáló az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték szerzésére való képtelenség miatt visszautasítja a véleménynyilvánítást, a könyvvizsgálónak:</p> <p>(a) ki kell jelentenie, hogy nem nyilvánít véleményt a mellékelt pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan;</p> <p>(b) ki kell jelentenie, hogy a Véleménynyilvánítás visszautasításának alapja szakaszban leírt kérdés(ek) jelentősége miatt a könyvvizsgáló nem volt képes elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói vélemény megalapozásához; valamint</p> <p>(c) módosítania kell a 700. témaszámú, (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 24. bekezdésének (b) pontjában előírt kijelentést, amely jelzi, hogy a pénzügyi kimutatásokat könyvvizsgálták, annak kijelentésére, hogy a könyvvizsgálót a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatával bízták meg.</p>
Vélemény alapja	
705.20.	<p>Ha a könyvvizsgáló minősíti a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó véleményt, a könyvvizsgálónak a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardban előírt konkrét elemeken kívül: (Hiv.: A21. bekezdés)</p> <p>(a) módosítania kell a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 28. bekezdése által előírt „Vélemény alapja” címet „Korlátozott vélemény alapja,” „Ellenvélemény alapja,” vagy „Véleménynyilvánítás visszautasításának alapja,” címre az adott helyzetnek megfelelően; valamint</p> <p>(b) ezen a szakaszon belül szerepeltetnie kell a minősítésre okot adó kérdés leírását.</p>
705.21.	<p>Ha a pénzügyi kimutatások olyan lényeges hibás állítást tartalmaznak, amely a pénzügyi kimutatásokban lévő konkrét összegekre vonatkozik (beleértve a mennyiségi közzétételeket is), a könyvvizsgálónak a Vélemény alapja szakaszban le kell írnia és számszerűsítania kell a hibás állítás pénzügyi hatásait, kivéve, ha ez nem kivitelezhető. Ha a pénzügyi hatások számszerűsítése nem kivitelezhető, a könyvvizsgálónak ezt ki kell jelentenie ebben a szakaszban. (Hiv.: A22. bekezdés)</p>
705.22.	<p>Ha a pénzügyi kimutatások minőségi közzétételekkel kapcsolatos lényeges hibás állítást tartalmaznak, a könyvvizsgálónak meg kell magyaráznia a Vélemény alapja szakaszban, hogy a közzétételek milyen módon tartalmaznak hibás állítást.</p>

705.23.	<p>Ha a pénzügyi kimutatások olyan lényeges hibás állítást tartalmaznak, amely arra vonatkozik, hogy nem tettek közzé közléteendő információkat, a könyvvizsgálónak:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) meg kell vitatnia az információk közzétételének hiányát az irányítással megbízott személyekkel; (b) ismertetnie kell a Vélemény alapja szakaszban a kihagyott információk jellegét; és (c) hacsak jogszabály vagy szabályozás nem tiltja, szerepeltetnie kell a kihagyott közzétételeket, feltéve hogy ez kivitelezhető, és hogy a könyvvizsgáló elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzett a kihagyott információkról. (Hiv.: A23. bekezdés)
705.24.	<p>Ha a minősítés az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték szerzésére való képtelenség eredménye, a könyvvizsgálónak bele kell foglalnia a Vélemény alapja szakaszba az erre való képtelenség okait.</p>
705.25.	<p>Ha a könyvvizsgáló korlátozott véleményt vagy ellenvéleményt bocsát ki, módosítania kell a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 28. bekezdésének (d) pontja által előírt, arra vonatkozó kijelentést, hogy a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték elegendő és megfelelő-e ahhoz, hogy a könyvvizsgáló vélemény alapjául szolgáljon, hogy az tartalmazza a „korlátozott” vagy „ellenvélemény” kifejezést, az adott esetnek megfelelően.</p>
705.26.	<p>Ha a könyvvizsgáló visszautasítja a véleménynyilvánítást a pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan, a könyvvizsgálói jelentésnek nem szabad tartalmaznia a 700. témaszámú, (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 28. bekezdésének (b) és (d) pontjában előírt elemeket. Ezek az elemek a következők:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) hivatkozás a könyvvizsgálói jelentés azon szakaszára, amely a könyvvizsgáló felelősségeinek leírását tartalmazza; és (b) kijelentés arra vonatkozóan, hogy a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték elegendő és megfelelő-e ahhoz, hogy a könyvvizsgálói vélemény alapjául szolgáljon.
705.27.	<p>Még akkor is, ha a könyvvizsgáló ellenvéleményt bocsátott ki vagy visszautasította a véleménynyilvánítást a pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan, a Vélemény alapja szakaszban le kell írnia bármely egyéb olyan kérdés okait, amelyekről tudomása van, és amelyek a vélemény minősítését követelték volna meg, valamint ezeknek a hatásait. Még akkor is, ha a könyvvizsgáló ellenvéleményt bocsátott ki vagy visszautasította a véleménynyilvánítást a pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan, a Vélemény alapja szakaszban le kell írnia bármely egyéb olyan kérdés okait, amelyekről tudomása van, és amelyek a vélemény minősítését követelték volna meg, valamint ezeknek a hatásait. (Hiv.: A24. bekezdés)</p>

23.1 Áttekintés

A könyvvizsgálónak az alább meghatározotthoz hasonló helyzetekben megfelelően minősített véleményt kell világosan kifejeznie a pénzügyi kimutatásokkal kapcsolatban:

23.1-1. ábra

Helyzetek	
Minősített jelentés szükséges (korlátozott vélemény, ellenvélemény vagy a vélemény- nyilvánítás visszautasítása)	<p>A pénzügyi kimutatások lényeges hibás állítást tartalmaznak</p> <p>A megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték alapján a pénzügyi kimutatások egésze nem mentes a lényeges hibás állítástól. Ide tartoznak a lényeges, nem helyesbített hibás állítások, a számviteli alapelvek alkalmazásával kapcsolatos kérdések, valamint olyan információ elmaradt közzététele, amely lényeges hibás állításhoz vezet.</p>
	<p>Az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzésére való képtelenség</p> <p>A könyvvizsgáló nem képes elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni annak a következtetésnek a levonásához, hogy a pénzügyi kimutatások egésze mentes a lényeges hibás állítástól. Erre példa:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a gazdálkodó egység ellenőrzésén kívül eső körülmények, mint például a számviteli nyilvántartásokat megrongáló tűz; • a könyvvizsgáló munkájának jellegével vagy ütemezésével kapcsolatos körülmények, mint például, ha nem tud részt venni a fizikai leltárfelvételen; vagy • a vezetés által támasztott korlátozások, mint például, ha a vezetés nem engedi, hogy a könyvvizsgáló külső megerősítést szerezzen bizonyos követelésekkel kapcsolatban.

23.2 A könyvvizsgálói vélemény minősítése

Minősített könyvvizsgálói véleményre van szükség, ha a könyvvizsgáló azt a következtetést vonja le, hogy:

- a megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékok alapján a pénzügyi kimutatások egésze nem mentes a lényeges hibás állítástól; vagy

- nem lehet 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. Korlátozott vélemény, ellenvélemény és a véleménynyilvánítás visszautasítása.

Az alábbi ábra (a 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard A1.számú mellékletéből átvéve) azt szemlélteti, hogyan befolyásolja a kifejezendő véleményt a könyvvizsgáló megítélése a következő témákról:

- a minősítést előidéző kérdés jellegéről; és
- arról, mennyire átfogóak a kérdésnek a pénzügyi kimutatásokra gyakorolt hatásai vagy lehetséges hatásai.

23.2-1. ábra

A minősítést előidéző kérdés jellege	A könyvvizsgáló arra vonatkozó megítélése, hogy a pénzügyi kimutatásokra gyakorolt hatások vagy lehetséges hatások átfogóak-e	
	Lényeges, de NEM átfogó	Lényeges ÉS átfogó
A pénzügyi kimutatások lényeges hibás állítást tartalmaznak	Korlátozott vélemény	Ellenvélemény
Az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzésére való képtelenség	Korlátozott vélemény	Véleménynyilvánítás visszautasítása

A háromféle minősítés megfelelő használatát az alábbi ábra mutatja be.

23.2-2. ábra

Típus	Alkalmazhatóság
Korlátozott vélemény	<p>Amikor a hatás lényeges, de a pénzügyi kimutatásokra nézve nem átfogó. Ez arra az esetre vonatkozik, amikor:</p> <ul style="list-style-type: none"> • sikerült elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni, de a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy olyan hibás állítások léteznek, amelyek önmagukban vagy összesítve lényegesek, de nem átfogó hatásúak a pénzügyi kimutatások szempontjából; vagy • a könyvvizsgáló képtelen elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni, amely a véleménye alapjául szolgálhatna. A könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy az esetleges nem feltárt hibás állításoknak a pénzügyi kimutatásokra gyakorolt hatása lényeges lehet, de nem átfogó.
A megszövegezés a következő:	<p>„Véleményünk szerint a Korlátozott vélemény alapja szakaszban bemutatott kérdés hatásait (vagy lehetséges hatásait¹) kivéve, a mellékelt pénzügyi kimutatások valós képet adnak...”</p> <p>(Megjegyzés: Csak akkor történik utalás „lehetséges hatásokra”, ha a könyvvizsgáló nem tudja megállapítani a hatásokat vagy nem kivitelezhető a hatások számszerűsítése.)</p>

Ellenvélemény	Amikor a hibás állítások hatásai egyszerre lényegesek és átfogóak. Ide tartozik az is, amikor sikerült ugyan elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni, de a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy a hibás állítások önmagukban vagy összesítve lényegesek és átfogóak is a pénzügyi kimutatások szempontjából.
A megszövegezés a következő:	„Véleményünk szerint <i>Az ellenvélemény alapja</i> szakaszban bemutatott kérdés jelentősége miatt...a mellékelt pénzügyi kimutatások nem mutatják be valósan ...”

Típus	Alkalmazhatóság
<p>A véleménynyilvánítás visszautasítása</p>	<p>Ha az esetleges nem feltárt hibás állítások lehetséges hatásai egyszerre lényegesek és átfogóak. Ez akkor fordul elő, ha a könyvvizsgáló nem képes elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni véleménye megalapozásához, és azt a következtetést vonja le, hogy az esetleges fel nem tárt hibás állítások egyszerre lényegesek és átfogóak lehetnek.</p> <p>Arra a rendkívül ritka esetre is vonatkozik, amikor több bizonytalansági tényező lehetséges kölcsönhatása és a pénzügyi kimutatásokra gyakorolt esetleges halmozott hatása miatt nem lehetséges véleményt alkotni. Ez akkor is így van, amikor a könyvvizsgáló egyébként elegendő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzett minden egyes bizonytalansági tényezőre.</p>
<p>A megszövegezés a következő:</p>	<p>„Nem nyilvánítunk véleményt az ABC társaság csatolt pénzügyi kimutatásaira vonatkozóan. <i>A véleménynyilvánítás visszautasításának alapja</i> szakaszban leírt kérdés jelentősége miatt nem tudunk elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói vélemény megalapozásához.”</p>

Az ellenvélemény vagy a véleménynyilvánítás visszautasítása helyett az egyetlen alternatíva a könyvvizsgálat elvégzéséről való teljes lemondás lenne (ha ez lehetséges), ezzel nem kellene véleményt sem kibocsátani.

Amikor minősítés válik szükségessé, a részleteket „A minősítés alapja” című bekezdés tartalmazza, az alábbiak szerint.

23.2-3. ábra

<p>A minősítés alapja bekezdés</p>	<p>Cél A cél az, hogy a könyvvizsgálói jelentésben közvetlenül a vélemény közlése után külön szakasz mutassa be a minősítés részleteit. A szakasz címe a következő: „A korlátozott vélemény alapja”, „Az ellenvélemény alapja” vagy „A véleménynyilvánítás visszautasításának alapja”.</p> <p>Megszövegezés A szakasz a következőket tartalmazza (ahogy az adott esetben szükséges):</p> <ul style="list-style-type: none"> • a minősítésre okot adó kérdés ismertetését; • ha a lényeges hibás állítás a pénzügyi kimutatásokban szereplő konkrét összegekre vonatkozik (beleértve a kvantitatív közzétételeket is), akkor a konkrét összegekhez kapcsolódó hibás állítás lehetséges hatásának (hatásainak) ismertetését és számszerűsítését, amely tartalmazhatja az érintett számlaegyenlegekre, ügyletcsoportokra és közzétételekre, valamint az adózás előtti eredményre, az adózott eredményre és a saját tőkére gyakorolt hatás számszerűsítését is; • adott esetben annak kijelentését, hogy nem kivitelezhető a pénzügyi hatások számszerűsítése; • amikor a lényeges hibás állítás szöveges közzétételhez kapcsolódik, magyarázatot arról, milyen módon szerepel hibás állítás a közzétételben; • a kihagyott információ jellegét, kivéve, ha a közzétételek nem könnyen elérhetőek, nem a vezetés készítette őket vagy túl terjengősek lennének a jelentésben való szerepeltetéshez; és • minden, a könyvvizsgálói vélemény minősítéséhez vezető azonosított kérdés ismertetését. Egy konkrét kérdés miatti ellenvélemény vagy véleménynyilvánítás visszautasítása nem indokolja más olyan azonosított kérdések kihagyását, amelyek egyébként a könyvvizsgálói vélemény minősítését igényelték volna.
---	--

Megjegyzések a pénzügyi kimutatásokhoz

A könyvvizsgáló A minősítés alapja szakaszban utalhat arra, hogy a minősítés alapjául szolgáló kérdést a pénzügyi kimutatásokhoz fűzött kiegészítő megjegyzésben tárgyalja.

23.3 A pénzügyi kimutatások lényeges hibás állítást tartalmaznak

Bekezdés száma	Kivonatok a nemzetközi könyvvizsgálati standardok vonatkozó részeiből
450.4.	<p>A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában a következő kifejezéseknek az alábbi jelentésük van:</p> <p>(a) Hibás állítás – a pénzügyi kimutatások egy bemutatott tételének összege, besorolása, prezentálása vagy közzététele és az ahhoz előírt összeg, besorolás, prezentálás vagy közzététel közötti különbség, hogy az adott tétel összhangban legyen a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel. Hibás állítások adódhatnak hibából vagy csalásból. (Hiv.: A1. bekezdés)</p> <p>Amikor a könyvvizsgáló véleményt nyilvánít arról, hogy a pénzügyi kimutatások minden lényeges szempontból valósan lettek-e bemutatva, vagy megbízható és valós képet adnak-e, a hibás állítások magukban foglalják az összegeknek, besorolásoknak, prezentálásnak vagy közzétételeknek azokat a helyesbítéseit is, amelyek a könyvvizsgáló megítélése szerint szükségesek ahhoz, hogy a pénzügyi kimutatások minden lényeges szempontból valósan legyenek bemutatva, vagy megbízható és valós képet adjanak.</p> <p>(b) Nem helyesbített hibás állítások – hibás állítások, amelyeket a könyvvizsgáló a könyvvizsgálat során összegyűjtött, és amelyeket nem helyesbítettek.</p>

Arra az esetre is érvényes ez, amikor sikerült elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni, de a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy a hibás állítások önmagukban vagy összesítve lényegesek (vagyis korlátozott véleményt tesznek szükségessé) vagy lényegesek és átfogó hatásúak (vagyis ellenvéleményt tesznek szükségessé) a pénzügyi kimutatások szempontjából.

Ez a következőkből eredhet:

- a könyvvizsgáló nem helyesbített hibás állításokkal kapcsolatos értékeléséből;
- a választott számviteli politikák megfelelőségéből;
- a választott számviteli politikák alkalmazásából; vagy
- a pénzügyi kimutatásokban szereplő közzétételek megfelelőségéből vagy elegendőségéből.

Alább bemutatunk egy példát a lényeges hibás állítások miatt minősített véleményt tartalmazó jelentés releváns elemeire.

23.3-1. ábra

A számviteli politikák nem megfelelő megválasztása

értékelés = lényeges, de nem átfogó

válasz = korlátozott vélemény

keretelvek = Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok

- A megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték alapján a könyvvizsgáló arra a következtetésre jutott, hogy nem áll fenn lényeges bizonytalanság olyan eseményekkel vagy körülményekkel kapcsolatban, amelyek az 570. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard alapján jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban.

Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálása nem történt a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard alapján, mert ez a standard az ABC társaság pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálatára nem alkalmazandó.

FÜGGETLEN KÖNYVVIZSGÁLÓI JELENTÉS

Az ABC társaság tulajdonosai [vagy más megfelelő címzett] részére

Korlátozott vélemény

Elvégeztük az ABC társaság pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálatát, amely pénzügyi kimutatások a 20X1. december 31-i fordulónapra készített pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásból, az ezen időponttal végződő évre vonatkozó átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásból, a saját tőke változásainak kimutatásából és cash flow-kimutatásból, valamint a pénzügyi kimutatásokhoz fűzött kiegészítő megjegyzésekből állnak, beleértve a jelentős számviteli politikák összefoglalását.

Véleményünk szerint a jelentésünk *Korlátozott vélemény alapja* szakaszában leírt kérdés hatásait kivéve a mellékelt pénzügyi kimutatások minden lényeges szempontból valóban mutatják be [vagy „megbízható és valós képet adnak”] az ABC társaság 20X1. december 31-én fennálló pénzügyi helyzetét („helyzetéről”), valamint az ezen időponttal végződő időszakra vonatkozó pénzügyi teljesítményét („teljesítményéről”) és cash flow-it („cash flow-iról”) összhangban a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokkal (IFRS-ekkel).

A korlátozott vélemény alapja

Amint azt a pénzügyi kimutatásokhoz fűzött X. megjegyzés tárgyalja, a pénzügyi kimutatásokban nem szerepel értékcsökkenési leírás, ami eltérést jelent az IFRS-ektől. A 20X1. december 31-én végződő időszakra vonatkozó összeg xxx lenne, lineáris értékcsökkentési módszerrel számítva, az épület esetén 5%-os, a berendezés esetén pedig 20%-os éves kulcs alkalmazása mellett. Ennek megfelelően az ingatlanok, gépek és berendezések értékét xx összegű halmozott értékcsökkenéssel csökkenteni, a halasztott adókötelezettséget és az adókötelezettséget yyy összeggel növelni, továbbá az időszakra vonatkozó veszteséget és a felhalmozott veszteséget xxx és xxx összeggel növelni szükséges.

Könyvvizsgálatunkat a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal (ISA-kkal) összhangban hajtottuk végre. Ezen standardok értelmében fennálló felelősségeink bővebb leírását jelentésünk „A könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatáért való felelőssége” szakasza tartalmazza. Függetlenek vagyunk a Társaságtól azon etikai követelményekkel összhangban, amelyek a pénzügyi kimutatások általunk végzett könyvvizsgálata szempontjából relevánsak [joghatóság] területén, és eleget tettünk egyéb etikai felelősségeinknek ezekkel a követelményekkel összhangban. Meggyőződésünk, hogy az általunk megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték elegendő és megfelelő ahhoz, hogy megalapozza korlátozott véleményünket.

[A jelentés a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban készült.]

23.3-2. ábra

Alább bemutatunk egy második példát egy átfogó lényeges hibás állítás miatt ellenvéleményt tartalmazó jelentés releváns elemeire.

Leányvállalat konszolidálásba be nem vonása

értékelés = jelentős és átfogó

válasz = ellenvélemény

keretelvek = Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok

- A megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték alapján a könyvvizsgáló arra a következtetésre jutott, hogy nem áll fenn lényeges bizonytalanság olyan eseményekkel vagy körülményekkel kapcsolatban, amelyek az 570. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard alapján jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban.
- Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálása a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard alapján nem történt, mert ez a standard az ABC társaság pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálatára nem alkalmazandó.

FÜGGETLEN KÖNYVVIZSGÁLÓI JELENTÉS

Az ABC társaság tulajdonosai [vagy más megfelelő címzett] részére

Ellenvélemény

Elvégeztük az ABC társaság konszolidált pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálatát, amely pénzügyi kimutatások a 20X1. december 31-i fordulónapra készített pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásból, az ezen időponttal végződő évre vonatkozó átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásból, a saját tőke változásainak kimutatásából és cash flow-kimutatásból, valamint a pénzügyi kimutatásokhoz fűzött kiegészítő megjegyzésekből állnak, beleértve a jelentős számviteli politikák összefoglalását.

Véleményünk szerint a jelentésünk *Ellenvélemény alapja* szakaszában tárgyalt kérdés jelentősége miatt a mellékelt pénzügyi kimutatások nem mutatják be valósan [vagy „nem adnak megbízható és valós képet”] ABC társaság és leányvállalatai 20X1. december 31-én fennálló pénzügyi helyzetét („helyzetéről”), valamint az ezen időponttal végződő időszakra vonatkozó pénzügyi teljesítményét („teljesítményéről”) és cash flow-it („cash flow-iról”) a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokkal (IFRS-ekkel) összhangban.

Az ellenvélemény alapja

Amint az a X. megjegyzésben szerepel, a társaság nem konszolidálta a 20X1 folyamán felvásárolt XYZ leányvállalat pénzügyi kimutatásait, mert nem tudta megállapítani a leányvállalat bizonyos lényeges eszközeinek és kötelezettségeinek a beszerzés kori valós értékét. Ennek következtében ezt a befektetést bekerülési érték alapon számolták el. Az IFRS-ek értelmében a leányvállalatot konszolidálni kellett volna, mert az már az ABC társaság ellenőrzése alatt áll. Ha az XYZ társaságot konszolidálták volna, az a mellékelt pénzügyi kimutatások sok elemét lényegesen érintette volna. A konszolidálás elmulasztásának a pénzügyi kimutatásokra gyakorolt hatásai nem lettek meghatározva.

Könyvvizsgálatunkat a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal (ISA-kkal) összhangban hajtottuk végre. Az ezen standardok értelmében fennálló felelősségeink bővebb leírását jelentésünk *A könyvvizsgálónak a konszolidált pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatáért való felelősségei* szakasza tartalmazza.

Függetlenek vagyunk a Csoporttól azon etikai követelményekkel összhangban, amelyek a konszolidált pénzügyi kimutatások általunk végzett könyvvizsgálata szempontjából relevánsak [joghatóság] területén, és eleget tettünk egyéb etikai felelősségeinknek ezekkel a követelményekkel összhangban. Meggyőződésünk, hogy az általunk megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték elegendő és megfelelő ahhoz, hogy megalapozza ellenvéleményünket.

[A jelentés a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban készült.]

23.3-3. ábra-

Alább bemutatunk egy harmadik példát egy átfogó lényeges hibás állítás miatt ellenvéleményt tartalmazó jelentés releváns elemeire.

Lényeges bizonytalansági tényező nem megfelelő közzététele

értékelés = jelentős és átfogó

válasz = ellenvélemény

keretelvek = Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok

Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálása nem történt a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard értelmében, mert ez a standard az ABC társaság pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálatára nem alkalmazandó.

FÜGGETLEN KÖNYVVIZSGÁLÓI JELENTÉS

Az ABC társaság tulajdonosai [vagy más megfelelő címzett] részére

Ellenvélemény

Elvégeztük az ABC társaság konszolidált pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálatát, amely pénzügyi kimutatások a 20X1. december 31-i fordulónapra készített pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásból, az ezen időponttal végződő évre vonatkozó átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásból, a saját tőke változásainak kimutatásából és cash flow-kimutatásból, valamint a pénzügyi kimutatásokhoz fűzött kiegészítő megjegyzésekből állnak, beleértve a jelentős számviteli politikák összefoglalását.

Véleményünk szerint az *Ellenvélemény alapja* szakaszban említett információkihagyás jelentősége miatt a mellékelt konszolidált pénzügyi kimutatások nem mutatják be valósan [vagy „nem adnak megbízható és valós képet”] a Társaság 20X1. december 31-én fennálló pénzügyi helyzetét („helyzetéről”), valamint az ezen időponttal végződő időszakra vonatkozó pénzügyi teljesítményét („teljesítményéről”) és cash flow-it („cash flow-iról”) a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokkal (IFRS-ekkel) összhangban.

Az ellenvélemény alapja

A Társaság finanszírozási megállapodásai lejártak, és a kinnlevőségek visszafizetése 20X1. december 31-én volt esedékes. A Társaság nem tudta a finanszírozást újratárgyalni, illetve nem tudott helyettesítő finanszírozást szerezni, ezért csődeljárás megindítása iránti kérelem benyújtását mérlegeli. Ezek az események lényeges bizonytalanság fennállását jelzik, amely jelentős kétséget vethet fel a Társaságnak a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban, így lehetséges, hogy a Társaság nem lesz képes a szokásos üzletmenet során realizálni eszközeit és rendezni kötelezettségeit. A pénzügyi kimutatások (és az azokhoz fűzött megjegyzések) nem teszik közzé ezt a ténytet.

Könyvvizsgálatunkat a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal (ISA-kkal) összhangban hajtottuk végre. Ezen standardok értelmében fennálló felelősségeink bővebb leírását jelentésünk „*A könyvvizsgálónak a konszolidált pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatáért való felelősségei*” szakasza tartalmazza.

Függetlenek vagyunk a Társaságtól azon etikai követelményekkel összhangban, amelyek a konszolidált pénzügyi kimutatások általunk végzett könyvvizsgálata szempontjából relevánsak [joghatóság] területén, és eleget tettünk egyéb etikai felelősségeinknek ezekkel a követelményekkel összhangban.

Meggyőződésünk, hogy az általunk megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték elegendő és megfelelő ahhoz, hogy megalapozza ellenvéleményünket.

[A jelentés a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban készült.]

23.4 Az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték szerzésére való képtelenség

Ez akkor fordul elő, ha a könyvvizsgáló nem képes elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni véleménye megalapozásához, és arra a következtetésre jut, hogy a fel nem tárt esetleges hibás állítások pénzügyi kimutatásokra gyakorolt lehetséges hatásai lényegesek (korlátozott vélemény) vagy lényegesek és egyben átfogóak lehetnek (véleménynyilvánítás visszautasítása).

Az, hogy a könyvvizsgáló nem tud elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni (a könyvvizsgálat hatókörének korlátozásaként is említik), a következőkből adódhat:

- a gazdálkodó egységen kívül álló körülményekből, például amikor a gazdálkodó egység számviteli nyilvántartásai megsemmisülnek (tűz, víz, lopás vagy számítógépes adatvesztés miatt), vagy egy kormány szerv elkobozza azokat;
- a könyvvizsgáló munkájának jellegére vagy ütemezésére vonatkozó körülményekből. Ilyen akkor fordulhat elő, ha a könyvvizsgáló megbízatása olyan jellegű, hogy nem tudja megtekinteni a fizikai leltárfelvételt, a számviteli nyilvántartások a könyvvizsgálat idején nem teljesek, vagy ha a könyvvizsgáló úgy dönt, hogy az alapvető eljárások végrehajtása önmagában nem elegendő, viszont a gazdálkodó egység belső kontrollja nem hatékony; vagy
- a vezetés által támasztott korlátozásokból, például amikor nem engedi bizonyos követelések külső megerősítését vagy korlátozza a kulcsfontosságú munkatársak, számviteli nyilvántartások vagy működési helyszínek elérhetőségét. Amikor ez előfordul, annak más kihatásai is lehetnek a könyvvizsgálatra, például a csalási kockázat megítélésére vagy a megbízás folytatására. Ha ilyen korlátozás már a megbízás elfogadásakor ismert, a könyvvizsgáló általában nem fogad el korlátozott megbízást.

Mielőtt arra a következtetésre jutna, hogy minősített véleményre van szükség, a könyvvizsgálónak a következőket kell megtennie:

- meg kell próbálnia alternatív eljárások végrehajtásával elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni; valamint
- meg kell tárgyalnia az ügyet a vezetéssel és az irányítással megbízott személyekkel, hogy megállapítsa, megoldható-e a kérdés. Amennyiben a kérdés nem megoldható, a könyvvizsgálónak kommunikálnia kell a könyvvizsgálói vélemény minősítésének szándékát és a tervezett szövegezést.

Alább bemutatunk egy példát a hatókör korlátozása miatt korlátozott véleményt tartalmazó jelentés releváns elemeire.

23.4-1. ábra

Hatókör korlátozása, a könyvvizsgáló nem tudja megtekinteni a fizikai leltárfelvételt

értékelés = lényeges, de nem átfogó

válasz = korlátozott vélemény

keretelvek = Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok

- A megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték alapján a könyvvizsgáló arra a következtetésre jutott, hogy nem áll fenn lényeges bizonytalanság olyan eseményekkel vagy feltételekkel kapcsolatban, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban az 570. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.
- Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálása nem történt a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard értelmében, mert ez a standard az ABC vállalat pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálatára nem alkalmazandó.

FÜGGETLEN KÖNYVVIZSGÁLÓI JELENTÉS

Az ABC társaság tulajdonosai [vagy más megfelelő címzett] részére

Korlátozott vélemény

Elvégeztük az ABC társaság pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálatát, amely pénzügyi kimutatások a 20X1. december 31-i fordulónapra készített pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásból, az ezen időponttal végződő évre vonatkozó átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásból, a saját tőke változásainak kimutatásából és cash flow-kimutatásból, valamint a pénzügyi kimutatásokhoz fűzött kiegészítő megjegyzésekből állnak, beleértve a jelentős számviteli politikák összefoglalását.

Véleményünk szerint a *Korlátozott vélemény alapja* szakaszban leírt kérdés lehetséges hatásait kivéve a mellékelt pénzügyi kimutatások minden lényeges szempontból valósan mutatják be [vagy „megbízható és valós képet adnak”] az ABC társaság ...-i pénzügyi helyzetét („helyzetéről”)....

A korlátozott vélemény alapja

Nem voltunk jelen a 20XX. december 31-i állapot szerinti fizikai leltárfelvételen, mert ez korábban történt, mint ahogy a társaságtól a könyvvizsgálatra először megbízást kaptunk. A társaság nyilvántartásainak jellege miatt nem tudtunk a készletek fizikai mennyiségéről más könyvvizsgálati eljárás segítségével meggyőződni. Ennek következtében nem tudtuk megállapítani, szükség lett volna-e a készletek kiigazítására vagy az egyenlegek kapcsolódó változtatására a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban, az átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban, a saját tőke változásainak kimutatásában és a cash flow-kimutatásban.

Könyvvizsgálatunkat a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban hajtottuk végre. Ezen standardok értelmében fennálló felelősségeink bővebb leírását jelentésünk „*A könyvvizsgálónak a konszolidált pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatáért való felelősségei*” szakasza tartalmazza.

Függetlenek vagyunk a Csoporttól azon etikai követelményekkel összhangban, amelyek a konszolidált pénzügyi kimutatások általunk végzett könyvvizsgálata szempontjából relevánsak [joghatóság] területén, és eleget tettünk egyéb etikai felelősségeinknek ezekkel a követelményekkel összhangban.

Meggyőződésünk, hogy az általunk megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték elegendő és megfelelő ahhoz, hogy megalapozza korlátozott véleményünket.

[A jelentés a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban készült.]

23.4-2. ábra

Alább bemutatunk egy példát a hatókör korlátozása miatt véleménynyilvánítás visszautasítását tartalmazó jelentés releváns elemeire.

Hatókör korlátozása, a vezetés korlátozta a könyvvizsgálati munka hatókörét

értékelés = lényeges és átfogó

válasz = véleménynyilvánítás visszautasítása

keretelvek = Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok

- A megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték alapján a könyvvizsgáló arra a következtetésre jutott, hogy nem áll fenn lényeges bizonytalanság olyan eseményekkel vagy feltételekkel kapcsolatban, amelyek az 570. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard alapján jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban.
- Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálása nem történt a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard értelmében, mert ez a standard az ABC társaság pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálatára nem alkalmazandó.

FÜGGETLEN KÖNYVVIZSGÁLÓI JELENTÉS

Az ABC társaság tulajdonosai [*vagy más megfelelő címzett*] részére

A véleménynyilvánítás visszautasítása

Megbízást kaptunk az ABC társaság pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálatára, amely pénzügyi kimutatások a 20X1. december 31-i fordulónapra készített pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásból, az ezen időponttal végződő évre vonatkozó átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásból, a saját tőke változásainak kimutatásából és cash flow-kimutatásból, valamint a pénzügyi kimutatásokhoz fűzött kiegészítő megjegyzésekből állnak, beleértve a jelentős számviteli politikák összefoglalását.

Nem nyilvánítunk véleményt a mellékelt pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan. A jelentésünk *A véleménynyilvánítás visszautasításának alapja* szakaszában bemutatott kérdések jelentősége miatt nem tudtunk elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni a jelen pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói véleményünk megalapozásához.

A véleménynyilvánítás visszautasításának alapja

Nem tudtuk megtekinteni az összes fizikai készletet és megerősíteni a számlaköveteléseket, mivel a társaság korlátozta a munkánk hatókörét. A készletek 20XX. december 31-i mennyiségéről és az ezen időponttal fennálló követelések értékéről, amelyek ebben a sorrendben xxx és xxx összeggel szerepelnek a mérlegben, nem tudtunk alternatív módszerekkel sem meggyőződni. Ezen kérdések miatt nem tudtuk meghatározni, hogy esetleg szükség lett volna-e bármilyen helyesbítésre a rögzített vagy nem rögzített készletek és követelések, valamint az átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatást, a saját tőke változásainak kimutatását és a cash flow-kimutatást alkotó elemek vonatkozásában.

A vezetés és az irányítással megbízott személyek felelősségei a konszolidált pénzügyi kimutatásokért [Jelentéskészítés a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard szerint]

A könyvvizsgáló felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatáért

A mi felelőségünk a mellékelt pénzügyi kimutatások nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban történő könyvvizsgálata és könyvvizsgálói jelentés kibocsátása. A *véleménynyilvánítás visszautasításának alapja* szakaszban bemutatott kérdés miatt azonban nem tudunk elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói vélemény megalapozásához.

Függetlenek vagyunk a Társaságtól azon etikai követelményekkel összhangban, amelyek a pénzügyi kimutatások általunk végzett könyvvizsgálata szempontjából relevánsak [*joghatóság*] területén, és eleget tettünk egyéb etikai felelőségeinknek ezekkel a követelményekkel összhangban.

[A jelentés a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban készült.]

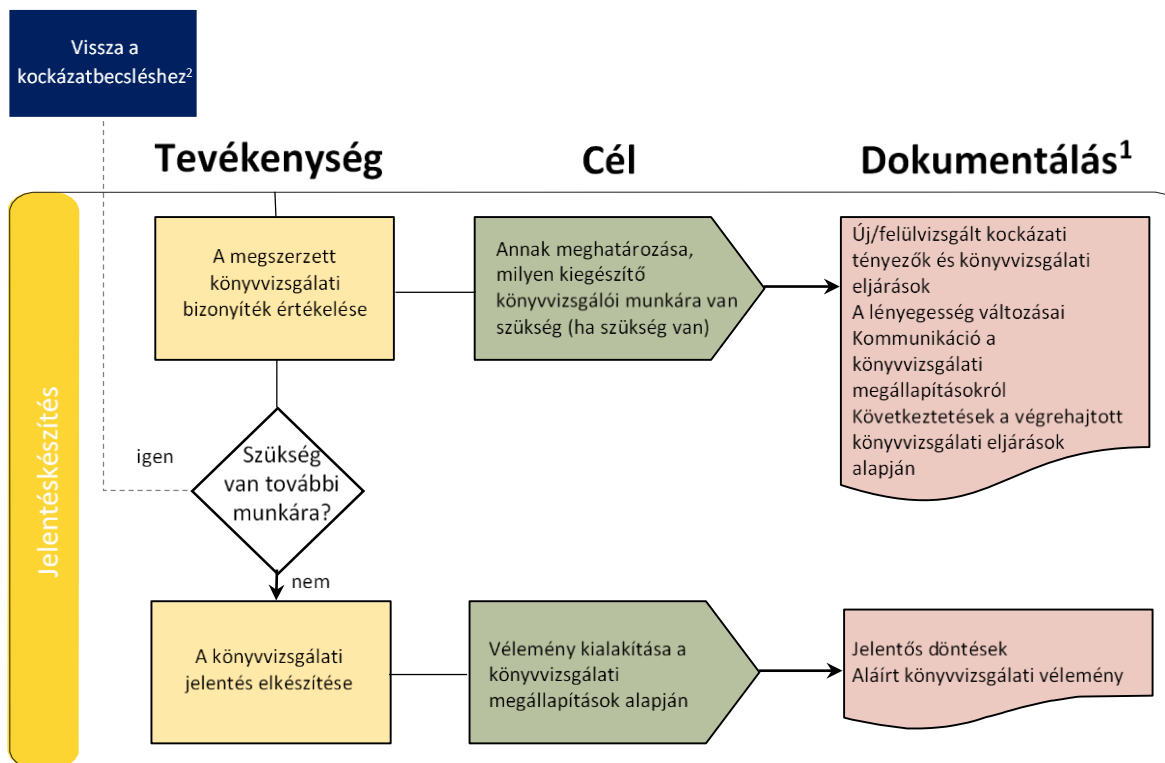
A 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard melléklete a következő szemléltető példákat tartalmazza a minősített véleményt tartalmazó könyvvizsgálói jelentésekről:

- 1. sz. szemléltető példa: Könyvvizsgálói jelentés, amely korlátozott véleményt tartalmaz, mert a pénzügyi kimutatások lényeges hibás állítást tartalmaznak.
- 2. sz. szemléltető példa: Könyvvizsgálói jelentés, amely ellenvéleményt tartalmaz, mert a konszolidált pénzügyi kimutatások lényeges hibás állítást tartalmaznak.
- 3. sz. szemléltető példa: Könyvvizsgálói jelentés, amely korlátozott véleményt tartalmaz, mert a könyvvizsgáló nem tudott elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni egy külföldi társult vállalkozásról.
- 4. sz. szemléltető példa: Könyvvizsgálói jelentés, amely a véleménynyilvánítás visszautasítását tartalmazza, mert a könyvvizsgáló nem tudott elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni a konszolidált pénzügyi kimutatások egyetlen elemére vonatkozóan.
- 5. sz. szemléltető példa: Könyvvizsgálói jelentés, amely a véleménynyilvánítás visszautasítását tartalmazza, mert a könyvvizsgáló nem tudott elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni a pénzügyi kimutatások több elemére vonatkozóan.

24. Kiegészítő kommunikációk a könyvvizsgálói jelentésben: vállalkozás folytatása, figyelemfelhívás és egyéb kérdések

A fejezet tartalma	Vonatkozó nemzetközi könyvvizsgálati standard
Útmutató a könyvvizsgálói jelentésben található kiegészítő, a pénzügyi kimutatás felhasználóinak figyelmét bizonyos kérdésekre felhívó kommunikációhoz, beleértve a vállalkozás folytatásáról szóló külön szakaszt.	570. (felülvizsgált) és 706. (felülvizsgált)

24.0-1. 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.

24.1. A vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel és a könyvvizsgálói jelentés







Bekezdés száma	Kivonatok a nemzetközi könyvvizsgálati standardok vonatkozó részeiből
570.20.	<p>A közzétételek megfelelősége, ha eseményeket vagy feltételeket azonosítottak, de nem áll fenn lényeges bizonytalanság</p> <p>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 keretek követelményeire figyelemmel a pénzügyi kimutatások ezekre az eseményekre vagy feltételekre vonatkozóan megfelelő közzétételeket tartalmaznak-e. (Hiv.: A24–A25. bekezdések)</p>
570.21.	<p>A könyvvizsgálói jelentésre gyakorolt hatások</p> <p><i>A vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel alkalmazása nem helyénvaló</i></p> <p>Ha a pénzügyi kimutatásokat a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel 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. bekezdések)</p>
570.22.	<p>A vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel alkalmazása helyénvaló, de lényeges bizonytalanság áll fenn</p> <p><i>A lényeges bizonytalanságot megfelelően közzéteszik a pénzügyi kimutatásokban</i></p> <p>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)</p> <ol style="list-style-type: none">felhívja a figyelmet arra a megjegyzésre a pénzügyi kimutatásokban, amely közzéteszi a 19. bekezdésben leírt kérdéseket, valamintkijelentse, 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.
570.23.	<p>Amennyiben a lényeges bizonytalanságot nem teszik közzé megfelelően a pénzügyi kimutatásokban, a könyvvizsgálónak: (Hiv.: A32–A34. bekezdések)</p> <ol style="list-style-type: none">korlátozott véleményt vagy ellenvéleményt kell kibocsátania az adott esetnek megfelelően, a 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban; valaminta 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.

Az 1. kötet 14. fejezetében leírtaknak megfelelően a vállalkozás folytatásán alapuló számvitel alkalmazása alapvető a pénzügyi kimutatások készítésekor. Az 570. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard útmutatást nyújt a könyvvizsgálók vállalkozás folytatásán alapuló számvitel pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során történő alkalmazásával kapcsolatos felelősségéről, valamint a vezetés gazdálkodó egység vállalkozás folytatásával kapcsolatos képességére vonatkozó megítéléséről, de a jelentéstételi követelményeket is bemutatja.

Az 570. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard külön szakaszt ír elő a könyvvizsgálói jelentésben a vállalkozás folytatásával kapcsolatban, amikor erre vonatkozóan olyan lényeges bizonytalanság merül fel, amellyel külön kell foglalkozni, vagyis nem a figyelemfelhívó bekezdésben vagy az egyéb kérdések bekezdésben.

A következő ábra a jelentéskészítési következményeket foglalja össze abban az esetben, ha megállapításra kerül, hogy a vállalkozás folytatásán alapuló számvitel megfelelő, de olyan lényeges bizonytalansági tényező áll fenn az eseményekkel és körülményekkel kapcsolatban, amely jelentős kétséget vethet fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességére. Amennyiben a vállalkozás folytatásán alapuló számvitel mégsem megfelelő, a könyvvizsgálónak ellenvéleményt kell kibocsátania.

24.1-1. ábra

Könyvvizsgálói jelentés a vállalkozás folytatásán alapuló számvitel alkalmazásával kapcsolatban fennálló lényeges bizonytalanság esetén		
Ha megfelelően van közzétéve	Ha NEM megfelelően van közzétéve	
	Alkalmazzon szakmai megítélést annak felmérésére, melyik az alábbiak közül a megfelelő a 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard alapján:	
		
Minősítés nélküli vélemény	Korlátozott vélemény	Ellenvélemény
		
Adjon hozzá külön szakaszt „Lényeges bizonytalansági tényező a vállalkozás folytatásával kapcsolatban” címmel	A könyvvizsgálói jelentés A korlátozott vélemény alapja szakaszában jelentse ki, hogy lényeges bizonytalanság áll fenn, amely jelentős kétséget vethet fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban, amit a pénzügyi kimutatások nem tesznek közzé megfelelően.	A könyvvizsgálói jelentés Az ellenvélemény alapja szakaszában jelentse ki, hogy lényeges bizonytalanság áll fenn, amely jelentős kétséget vethet fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban, amit a pénzügyi kimutatások nem tesznek közzé megfelelően.

Kivonat az 570. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardból, 1. sz. szemléltető példa	Kivonat az 570. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardból, 2. sz. szemléltető példa	Kivonat az 570. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardból, 3. sz. szemléltető példa
<p>A vállalkozás folytatásával kapcsolatos lényeges bizonytalanság</p> <p>Felhívjuk a figyelmet a pénzügyi kimutatásokhoz fűzött xx. megjegyzésre, amely jelzi, hogy a Társaságnak a 20X1. december 31-ével végződő évben ZZZ összegű adózás utáni vesztesége keletkezett, valamint hogy ezen időponttal a Társaság rövid lejáratú kötelezettségei YYY összeggel meghaladták összes eszközeinek értékét. Ahogyan az a 6. megjegyzésben szerepel, ezek az események vagy feltételek a 6. megjegyzésben szereplő egyéb kérdésekkel együtt azt jelzik, hogy lényeges bizonytalanság áll fenn, amely jelentős kétséget vethet fel a Társaságnak a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban. Véleményünk nincs minősítve e kérdés vonatkozásában.</p>	<p>A korlátozott vélemény alapja</p> <p>Ahogyan az az xx. megjegyzésben kifejtésre került, a Társaság finanszírozási megállapodásai lejárnak, és a kintlévőségek visszafizetése 20X2. március 19-én esedékes. A Társaság nem tudta a finanszírozást újratárgyalni, illetve helyettesítő finanszírozást szerezni. Ez a helyzet azt jelzi, hogy lényeges bizonytalanság áll fenn, amely jelentős kétséget vethet fel a Társaságnak a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban. A pénzügyi kimutatások ezt a kérdést nem teszik közzé megfelelően.</p>	<p>Az ellenvélemény alapja</p> <p>A Társaság finanszírozási megállapodásai lejártak, és a kintlévőségek visszafizetése 20X1. december 31-én volt esedékes. A Társaság nem tudta a finanszírozást újratárgyalni, illetve helyettesítő finanszírozást szerezni, ezért csődeljárás megindítása iránti kérelem benyújtását mérlegeli. Ez a helyzet azt jelzi, hogy lényeges bizonytalanság áll fenn, amely jelentős kétséget vethet fel a Társaságnak a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban. A pénzügyi kimutatások ezt a tényt nem teszik közzé megfelelően.</p>

Ahogy fentebb bemutattuk, az 570. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard a következőképpen szemlélteti a könyvvizsgálói jelentéseket a vállalkozás folytatásának vonatkozásában:

- **1. sz. szemléltető példa: Minősítés nélküli véleményt** tartalmazó könyvvizsgálói jelentés, amikor a könyvvizsgáló azt a következtetést vonta le, hogy lényeges bizonytalanság áll fenn, és a pénzügyi kimutatásokban való közzététel megfelelő.
- **2. sz. szemléltető példa: Korlátozott véleményt** tartalmazó könyvvizsgálói jelentés, amikor a könyvvizsgáló azt a következtetést vonta le, hogy lényeges bizonytalanság áll fenn, és a nem megfelelő közzététel miatt a pénzügyi kimutatások lényeges hibás állítást tartalmaznak.
- **3. sz. szemléltető példa: Ellenvéleményt** tartalmazó könyvvizsgálói jelentés, amikor a könyvvizsgáló azt a következtetést vonta le, hogy lényeges bizonytalanság áll fenn, és a pénzügyi kimutatások nem tartalmazzák a lényeges bizonytalanságra vonatkozó előírt közzétételeket.

Bekezdés száma	A nemzetközi könyvvizsgálati standard célja(i)
706.6.	<p>A könyvvizsgáló célja, hogy miután kialakította a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó véleményét, a könyvvizsgálói jelentésben szereplő egyértelmű kiegészítő kommunikációval – ha a könyvvizsgáló megítélése szerint ez szükséges – felhívja a felhasználók figyelmét:</p> <p>(a) egy olyan kérdésre, amelyet ugyan megfelelően bemutattak vagy közzétettek a pénzügyi kimutatásokban, de jelentősége miatt alapvető abból a szempontból, hogy a felhasználók megértsék a pénzügyi kimutatásokat, vagy</p> <p>(b) adott esetben bármilyen más kérdésre, amely releváns abból a szempontból, hogy a felhasználók megértsék a könyvvizsgálatot, a könyvvizsgáló felelősségét vagy a könyvvizsgálói jelentést.</p>

Bekezdés száma	Kivonatok a nemzetközi könyvvizsgálati standardok vonatkozó részeiből
706.7.	<p>A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában a következő kifejezéseknek az alábbi jelentésük van:</p> <p>(a) Figyelemfelhívó bekezdés – a könyvvizsgálói jelentésbe foglalt bekezdés, amely a pénzügyi kimutatásokban megfelelően bemutatott vagy közzétett olyan kérdésre vonatkozik, amely a könyvvizsgáló megítélése szerint fontossága miatt alapvető abból a szempontból, hogy a felhasználók megértsék a pénzügyi kimutatásokat.</p> <p>(b) Egyéb kérdések bekezdés – a könyvvizsgálói jelentésbe foglalt bekezdés, amely a pénzügyi kimutatásokban bemutatott vagy közzétett kérdéseken kívüli olyan kérdésre vonatkozik, amely a könyvvizsgáló megítélése szerint releváns abból a szempontból, hogy a felhasználók megértsék a könyvvizgálatot, a könyvvizsgáló felelősségét vagy a könyvvizsgálói jelentést.</p>
706.8.	<p>Ha a könyvvizsgáló szükségesnek tartja, hogy felhívja a felhasználók figyelmét a pénzügyi kimutatásokban bemutatott vagy közzétett olyan kérdésre, amely a könyvvizsgáló megítélése szerint fontossága miatt alapvető abból a szempontból, hogy a felhasználók megértsék a pénzügyi kimutatásokat, a könyvvizsgálónak figyelemfelhívó bekezdést kell belefoglalnia a könyvvizsgálói jelentésbe, feltéve hogy: (Hiv.: A5–A6. bekezdések)</p> <p>(a) a könyvvizsgálónak az adott kérdés eredményeképpen nem kellene minősítenie a véleményét a 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban; és</p> <p>(b) ha a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardot kell alkalmazni, az adott kérdést nem határozták meg a könyvvizsgálói jelentésben kommunikálandó kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésként. (Hiv.: A1–A3. bekezdések)</p>
706.9.	<p>Ha a könyvvizsgáló figyelemfelhívó bekezdést foglal bele a könyvvizsgálói jelentésbe, a könyvvizsgálónak:</p> <p>(a) a Figyelemfelhívás kifejezést tartalmazó megfelelő címmel ellátott külön szakaszon belül kell a bekezdést a könyvvizsgálói jelentésbe belefoglalnia;</p> <p>(b) a bekezdésbe bele kell foglalnia egy egyértelmű hivatkozást a kihangsúlyozott kérdésre, valamint arra, hogy a pénzügyi kimutatásokban hol találhatóak a releváns közzétételek, amelyek teljes egészében leírják az adott kérdést. A bekezdés kizárólag a pénzügyi kimutatásokban bemutatott vagy közzétett információkra hivatkozhat; és</p> <p>(c) jeleznie kell, hogy a könyvvizsgálói vélemény a kihangsúlyozott kérdés vonatkozásában nincs minősítve. (Hiv.: A7–A8., A16–A17. bekezdések)</p>
706.10.	<p>Ha a könyvvizsgáló szükségesnek tartja, hogy kommunikáljon a pénzügyi kimutatásokban bemutatott vagy közzétett kérdéseken kívüli olyan kérdést, amely a könyvvizsgáló megítélése szerint releváns abból a szempontból, hogy a felhasználók a könyvvizgálatot, a könyvvizsgáló felelősségét vagy a könyvvizsgálói jelentést megértsék, a könyvvizsgálónak Egyéb kérdések bekezdést kell belefoglalnia a könyvvizsgálói jelentésbe, feltéve hogy:</p> <p>(a) ezt jogszabály vagy szabályozás nem tiltja, és</p> <p>(b) ha a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardot kell alkalmazni, az adott kérdést nem határozták meg a könyvvizsgálói jelentésben kommunikálandó kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésként. (Hiv.: A9–A14. bekezdések)</p>
706.11.	<p>Ha a könyvvizsgáló egyéb kérdések bekezdést foglal bele a könyvvizsgálói jelentésbe, a könyvvizsgálónak a bekezdést egy Egyéb kérdések cím vagy más megfelelő cím alatti külön szakaszba kell belefoglalnia. (Hiv.: A15–A17. bekezdések)</p>
706.12.	<p>Ha a könyvvizsgáló várhatóan figyelemfelhívó bekezdést vagy egyéb kérdések bekezdést foglal bele a könyvvizsgálói jelentésbe, kommunikálnia kell az irányítással megbízott személyek felé ennek tényét és ezen bekezdés szövegezését. (Hiv.: A18. bekezdés)</p>

24.2. Áttekintés – Figyelemfelhívó bekezdés és egyéb kérdések bekezdés

Bizonyos helyzetekben a könyvvizsgáló fel szeretné hívni a felhasználók figyelmét a könyvvizsgálói jelentésben szereplő egyes kérdésekre, amelyek alapvetőek abból a szempontból, hogy a felhasználók megértsék a pénzügyi kimutatásokat, magát a könyvvizsgálatot, valamint a könyvvizsgáló felelősségét. Ezt úgy tudja elérni, hogy külön cím alatt külön szakaszt foglal a könyvvizsgálói jelentésbe.

A kétfajta jelentésbe foglalható bekezdés alább látható.

24.2-1. ábra

Bekezdés	Alkalmazhatóság
Figyelem felhívás	A pénzügyi kimutatásokban már közzétett, a pénzügyi kimutatásokkal kapcsolatos fontos kérdésekre hívja fel a figyelmet. Olyan kérdés(ek), amely(ek)et ugyan megfelelően bemutattak vagy közzétettek a pénzügyi kimutatásokban, de jelentősége vagy jelentőségük miatt alapvető(ek) abból a szempontból, hogy a felhasználók megértsék a pénzügyi kimutatásokat.
Példák	Rendkívüli peres ügyel, szabályozási kérdéssel, jelentős fordulónap utáni eseménnyel, nagy katasztrófával kapcsolatos bizonytalanság, egyéb jelentős bizonytalanság vagy következtelenség, vagy új számviteli standard korábbi alkalmazása (amennyiben ez megengedett).
Egyéb kérdések	Olyan kérdések, amelyek relevánsak abból a szempontból, hogy a felhasználók megértsék a könyvvizsgálat szerepét, de nincsenek közzétéve a pénzügyi kimutatásokban. A pénzügyi kimutatásokban prezentált vagy közzétett kérdéseken kívül bármely kérdés(ek), amely(ek) releváns(ak) abból a szempontból, hogy a felhasználók megértsék a könyvvizsgálatot, a könyvvizsgáló felelősségeit és/vagy a könyvvizsgálói jelentést.
Példák	A könyvvizsgáló nem tudja felmondani a megbízást, a könyvvizsgáló további felelősségei, valamint a könyvvizsgálói jelentés terjesztésével kapcsolatos korlátozások.

A figyelemfelhívó bekezdés nem helyettesíti a következőket:

- a könyvvizsgálói vélemény minősítését, ha az szükséges; vagy
- azt, hogy a vezetés megtegye a szükséges közzétételeket a pénzügyi kimutatásokban.

Amikor a könyvvizsgáló figyelemfelhívó vagy egyéb kérdések bekezdést tervez a jelentésbe foglalni, a könyvvizsgáló tájékoztatja a vezetést és az irányítással megbízott személyeket a következőkről:

- a bekezdés szükségességéről; valamint
- a tervezett szövegezésről.

Az 570. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard a vállalkozás folytatásán alapuló számvittel és vonatkozó témákkal kapcsolatban is előírja külön szakasz belefoglalását a könyvvizsgálói jelentésbe. A vállalkozás folytatásával kapcsolatosan belefoglalt szakasz nem azonosítható a figyelemfelhívó bekezdéssel vagy az egyéb kérdések bekezdéssel, annak saját címmel ellátott külön szakasznak kell lennie a könyvvizsgálói jelentésben. (Lásd e fejezet 24. bekezdésének 3. pontját).

24.3. Figyelemfelhívó bekezdés

A figyelemfelhívó bekezdés célja, hogy (a pénzügyi kimutatásokban már közzétett) olyan fontos kérdésekre hívja fel a figyelmet, amelyek elősegítik, hogy a felhasználók jobban megértsék a pénzügyi kimutatásokat.

A figyelemfelhívó bekezdések alkalmazásának legfontosabb követelményei alább láthatók.

24.3-1. ábra

Feltételek	Megjegyzések
A kérdés már teljes mértékben közzétételre került a pénzügyi kimutatásokban	A figyelemfelhívó bekezdés olyan kérdésekre vonatkozik, amelyeket már bemutattak vagy közzétettek a pénzügyi kimutatásokban, az azonban nem helyettesíti az említett közzétételt. A bekezdés nem tartalmaz több részletet, mint amennyit a pénzügyi kimutatásokban már prezentáltak.
Nincs szó lényeges hibás állításról	A könyvvizsgálónak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot kell szereznie arról, hogy nincs szó lényeges hibás állításról a pénzügyi kimutatásokban a kérdéssel kapcsolatban.
Elhelyezés	Nincs előírt elhelyezés, az egyetlen javaslat a vélemény alapja szakasz utáni szerepeltetés. A „Figyelemfelhívó bekezdés” címet vagy más megfelelő címet kell használni. (Lásd a 706. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard A16. bekezdését)
Nem számít a vélemény minősítésének	A bekezdés utal arra, hogy a könyvvizsgáló véleménye a hangsúlyozott kérdés vonatkozásában nincs minősítve.

Az alábbi nemzetközi könyvvizsgálati standardokban szerepelnek követelmények azzal kapcsolatban, mit tartalmazzon a figyelemfelhívó bekezdés.

24.3-2. ábra

Nemzetközi könyvvizsgálati standard	Cím	Bekezdés
210.	Megegyezés a könyvvizsgálati megbízások feltételeiről	19.(b)
560.	Fordulónap utáni események	12.(b), 16.
800.	Speciális szempontok – Speciális célú keretelvekkel összhangban készített pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatai	14.

Szövegezésre példa alább látható.

24.3-3. ábra

Jelentős bizonytalanságok – Peres eljárás

A kiegészítő megjegyzés pénzügyi kimutatásokban való megfelelő közzétételét feltételezve a bekezdés szövegezése a következő lehet:

Figyelemfelhívó bekezdés

Felhívjuk a figyelmet a pénzügyi kimutatásokhoz fűzött X. megjegyzésre. A Társaság egy peres ügyben bizonyos szabadalmi jogokkal kapcsolatos jogsértéssel kapcsolatban alperes, és jogdíjat és büntető kártérítést követelnek tőle. A Társaság ellenpert indított, az első kihallgatások és bizonyítékgyűjtési eljárások mindkét perben folyamatban vannak. Az ügy kimenetelét jelenleg nem lehet megjósolni, és a pénzügyi kimutatások nem tartalmazzak céltartalékot a perrel kapcsolatos esetleges kötelezettségekre. Véleményünk nincs minősítve e kérdés vonatkozásában.

A 706. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard a következő példákat adja meg olyan körülményekre, amikor a könyvvizsgálónak esetleg mérlegelnie kell egy figyelemfelhívó bekezdés beiktatását:

- kivételes peres ügy vagy szabályozó intézkedés jövőbeli kimenetelével kapcsolatos bizonytalanság;
- jelentős fordulónap utáni esemény, amely a pénzügyi kimutatások fordulónapja és a könyvvizsgálói jelentés dátuma között történik;
- olyan új számviteli standard korábbi alkalmazása (ha ez megengedett), amely lényeges hatással van a pénzügyi kimutatásokra;
- nagyobb katasztrófa, amely jelentős hatást gyakorolt vagy gyakorol továbbra is a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetére. (706. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A4. bekezdés).

24.4 Egyéb kérdések bekezdés

Az egyéb kérdések bekezdés olyan, a pénzügyi kimutatásokban még nem közzétett kérdések hangsúlyozásához lehet szükséges, amelyek relevánsak abból a szempontból, hogy a felhasználók megértsék a könyvvizsgálatot, a könyvvizsgáló felelősségeit és/vagy a könyvvizsgálói jelentést.

Az egyéb kérdések bekezdéseket például a következő kérdések hangsúlyozásához alkalmazhatjuk:

- a könyvvizsgálói jelentés terjesztésének korlátozása: mivel a pénzügyi kimutatásokat (az általános célú keretelvekkel összhangban) néha speciális célra készítik, az egyéb kérdések bekezdés kimondhatja, hogy a könyvvizsgálói jelentés kizárólag a célzott felhasználók számára készült, és azt nem lehet továbbadni harmadik feleknek, vagy harmadik felek azt nem használhatják fel

- további felelősségek kiemelése: konkrét jogszabály, szabályozás vagy általánosan elfogadott gyakorlat egyes joghatóságokon belül előírhatja vagy megengedheti a könyvvizsgálónak, hogy részletezze a könyvvizsgáló felelősségét; vagy
 a megbízástól való visszalépés lehetetlensége: ha a könyvvizsgáló nem tud visszalépni vagy lemondani, amikor a hatókör korlátozásának lehetséges hatása átfogó, az egyéb kérdések bekezdésben elmagyarázhatja, miért nem lehetséges a visszalépés.

Az egyéb kérdések bekezdések alkalmazásának legfontosabb követelményei alább láthatók.

24.4-1. ábra

Feltételek	Megjegyzések
A kérdést a pénzügyi kimutatásokban még nem tették közzé	Olyan kérdésre vonatkozik, amelyet még nem prezentáltak vagy tettek közzé a pénzügyi kimutatásokban. Emellett az egyéb kérdések bekezdés nem tartalmazhat olyan információt, amelyet a vezetésnek kell megadnia.
A közzététel nem tilos	A közzétételt nem tilthatják jogszabály, szabályozás vagy egyéb szakmai standardok, például az információ bizalmas kezelésére vonatkozó standardok.
A közzététel releváns a felhasználók számára	A közzétételnek relevánsnak kell lennie abból a szempontból, hogy a felhasználók megértsék a könyvvizsgálatot, a könyvvizsgáló felelősségét és a könyvvizsgálói jelentést.
Nem tartalmaz ellentmondást	A prezentált információ nem tartalmazhat ellentmondást a pénzügyi kimutatásokban közzétett vagy prezentált véleménnyel vagy tételekkel kapcsolatosan. Az egyéb kérdések bekezdés nem befolyásolja a könyvvizsgálói véleményt.
Elhelyezés	A bekezdést bele lehet foglalni a Jelentés egyéb jogi és szabályozási követelményekről szakaszba, vagy különálló szakasz lehet a Jelentés a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatáról és a Jelentés egyéb jogi és szabályozási követelményekről szakaszok után. (Lásd a 706. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard A16. bekezdését)
Utalás a közzététel nem kötelező jellegére	Az egyéb kérdések bekezdés utalást tartalmaz, hogy a kérdés prezentálása vagy közzététele a pénzügyi kimutatásokban nem követelmény.

Az alábbi nemzetközi könyvvizsgálati standardok olyan helyzeteket mutatnak be, amikor előírás az egyéb kérdések bekezdés hozzáadása.

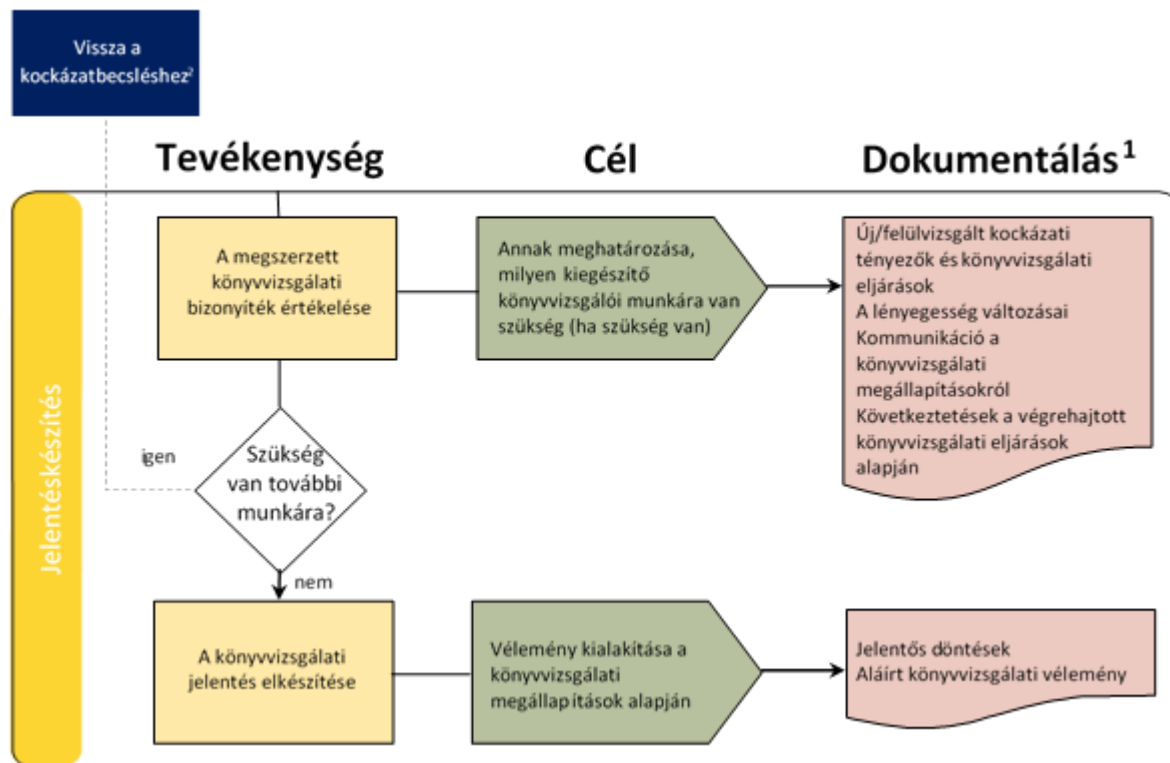
24.4-2. ábra

Nemzetközi könyvvizsgálati standard	Cím	Bekezdés
560.	Fordulónap utáni események	12.(b), 16.
710.	Összehasonlító adatok – Előző időszak megfelelő adatai és összehasonlító pénzügyi kimutatások	13.–14., 16.–17., 19.

25. Összehasonlító adatok

A fejezet tartalma	Vonatkozó nemzetközi könyvvizsgálati standard
Útmutató összehasonlító adatokkal kapcsolatos elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték szerzéséhez és a könyvvizsgáló jelentéstételi kötelezettsége.	710.

25.0-1. 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 könyvvizgálat során.

Bekezdés száma	A nemzetközi könyvvizsgálati standard célja(i)
710.5.	<p>A könyvvizsgáló célja, hogy:</p> <p>(a) elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen arról, hogy a pénzügyi kimutatásokban lévő összehasonlító adatokat minden lényeges szempontból a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekben az összehasonlító adatokra meghatározott követelményekkel összhangban mutatták-e be, és</p> <p>(b) a könyvvizsgáló jelentéstételi kötelezettségének megfelelően készítsen jelentést.</p>

Bekezdés száma	Kivonatok a nemzetközi könyvvizsgálati standardok vonatkozó részeiből
710.6.	<p>A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában a következő kifejezéseknek az alábbi jelentésük van:</p> <p>(a) Összehasonlító adatok – a pénzügyi kimutatásokban a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban szerepeltetett, egy vagy több korábbi időszakra vonatkozó összegek és közzétételek.</p> <p>(b) Előző időszak megfelelő adatai – összehasonlító adatok, amelyek esetében az előző időszakra vonatkozó összegek és közzétételek a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatások szerves részeként szerepelnek, és azok szándék szerint csak a tárgyidőszakra vonatkozó összegek és egyéb közzétételek („tárgyidőszaki adatok”) összefüggésében értelmezendők. Azt, hogy milyen részletesen mutatják be az előző időszak megfelelő összegeit és közzétételeit, elsősorban az határozza meg, hogy ez mennyire releváns a tárgyidőszaki adatok szempontjából.</p> <p>(c) Összehasonlító pénzügyi kimutatások – összehasonlító adatok, ahol az előző időszakra vonatkozó összegek és egyéb közzétételek a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatásokkal való összehasonlítás céljából szerepelnek, viszont ha azokat könyvvizsgálták, akkor hivatkoznak azokra a könyvvizsgálói véleményben. Az ilyen összehasonlító pénzügyi kimutatásokban szereplő információ szintje összehasonlítható a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatásokéval.</p> <p>A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard alkalmazásában az „előző időszak” „előző időszakokként” értelmezendő, ha az összehasonlító adatok több időszakra vonatkozó összegeket és közzétételeket foglalnak magukban.</p>
710.7.	<p>A könyvvizsgálónak meg kell határoznia, hogy a pénzügyi kimutatások tartalmazzák-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek által előírt összehasonlító adatokat, valamint hogy megfelelő-e az ilyen adatok besorolása. Ebből a célból a könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy:</p> <p>(a) az összehasonlító adatok megegyeznek-e az előző időszakban bemutatott összegekkel és egyéb közzétételekkel, vagy adott esetben azokat újra megállapították-e, és</p> <p>(b) az összehasonlító adatokban tükrözött számviteli politikák összhangban vannak-e a tárgyidőszakban alkalmazottakkal vagy, ha változott a számviteli politika, a változásokat helyesen számolták-e el, valamint megfelelően mutatták-e be és tették-e közzé.</p>
710.8.	<p>Ha a könyvvizsgálónak a tárgyidőszaki könyvvizsgálat végrehajtása során az összehasonlító adatokban lévő lehetséges lényeges hibás állítás jut tudomására, további könyvvizsgálati eljárásokat kell végrehajtania, amelyek az adott körülmények között szükségesek ahhoz, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen annak meghatározásához, fennáll-e lényeges hibás állítás. Ha a könyvvizsgáló könyvvizsgálta az előző időszak pénzügyi kimutatásait, követnie kell az 560. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard releváns követelményeit. Ha az előző időszak pénzügyi kimutatásokat módosítják, a könyvvizsgálónak meg kell állapítania, hogy az összehasonlító adatok megegyeznek-e a módosított pénzügyi kimutatásokkal.</p>
710.9.	<p>Amint azt az 580. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja, a könyvvizsgálónak írásbeli nyilatkozatokat kell kérnie valamennyi időszakra vonatkozóan, amelyre a könyvvizsgálói vélemény hivatkozik. A könyvvizsgálónak emellett specifikus írásbeli nyilatkozatot kell szereznie bármely olyan, az előző időszak pénzügyi kimutatásokban lévő lényeges hibás állítás helyesbítése céljából végzett újra-megállapításra vonatkozóan, amely érinti az összehasonlító adatokat. (Hiv.: A1. bekezdés)</p>

Bekezdés száma	Kivonatok a nemzetközi könyvvizsgálati standardok vonatkozó részeiből
710.10.	Előző időszak megfelelő adatainak bemutatása esetében a könyvvizsgálói véleménynek nem szabad hivatkoznia az előző időszak megfelelő adataira, kivéve a 11., 12. és 14. bekezdésben leírt körülmények fennállása esetén. (Hiv.: A2. bekezdés)
710.11.	Ha az előző időszakra vonatkozó könyvvizsgálói jelentés, ahogyan azt korábban kiadták, korlátozott véleményt, a véleménynyilvánítás visszautasítását vagy ellenvéleményt tartalmazott, és a vélemény minősítését előidéző ügy nem oldódott meg, a könyvvizsgálónak minősítenie kell a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatásokra vonatkozó véleményt. A könyvvizsgálói jelentésben a minősítés alapja bekezdésben a könyvvizsgálónak vagy: <ul style="list-style-type: none"> (a) mind a tárgyidőszaki adatokra, mind az előző időszak megfelelő adataira utalnia kell a minősítést előidéző ügy leírásában, ha az ügy tárgyidőszaki adatokra gyakorolt hatásai vagy lehetséges hatásai lényegesek, vagy (b) más esetekben ki kell fejtenie, hogy a könyvvizsgálói vélemény minősítésére a megoldatlan ügynek a tárgyidőszaki adatoknak és az előző időszak megfelelő adatainak az összehasonlíthatóságára gyakorolt hatásai vagy lehetséges hatásai miatt került sor. (Hiv.: A3–A5. bekezdések)
710.12.	Ha a könyvvizsgáló könyvvizsgálati bizonyítékot szerez arról, hogy lényeges hibás állítás áll fenn az előző időszak pénzügyi kimutatásokban, amelyekre vonatkozóan korábban minősítés nélküli véleményt adtak ki, és az előző időszak megfelelő adatait nem állapították meg újra megfelelően, vagy nem került sor a megfelelő közzétételekre, a könyvvizsgálónak korlátozott véleményt vagy ellenvéleményt kell kiadnia a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói jelentésben, ahol a minősítés az előző időszak megfelelő adataira vonatkozik, amelyek szerepelnek ezekben a pénzügyi kimutatásokban. (Hiv.: A6. bekezdés)
710.13.	Ha az előző időszak pénzügyi kimutatásait egy előző könyvvizsgáló könyvvizsgálta, és a könyvvizsgáló számára jogszabály vagy szabályozás nem tiltja, hogy az előző könyvvizsgálónak az előző időszak megfelelő adataira vonatkozó jelentésére hivatkozzon, és a könyvvizsgáló ilyen hivatkozás mellett dönt, a könyvvizsgálói jelentésben egyéb kérdések bekezdésben szerepeltetnie kell a következőket: <ul style="list-style-type: none"> (a) azt a tényt, hogy az előző időszak pénzügyi kimutatásait az előző könyvvizsgáló könyvvizsgálta; (b) az előző könyvvizsgáló által kiadott vélemény típusát és minősített vélemény esetén a minősítés okait, valamint (c) annak a jelentésnek a dátumát. (Hiv.: A7. bekezdés)
710.14.	Ha az előző időszak pénzügyi kimutatásokat nem könyvvizgálták, a könyvvizsgálónak egyéb kérdések bekezdésben szerepeltetnie kell a könyvvizsgálói jelentésben, hogy az előző időszak megfelelő adatait nem könyvvizgálták. Egy ilyen kijelentés azonban nem menti fel a könyvvizgálót az alól a követelmény alól, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen arra vonatkozóan, hogy a nyitó egyenlegek nem tartalmaznak olyan hibás állításokat, amelyek lényegesen érintik a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatásokat. (Hiv.: A8 bekezdés)
710.15.	Összehasonlító pénzügyi kimutatások prezentálása esetén a könyvvizsgálói véleménynek hivatkoznia kell minden egyes olyan időszakra, amelyre vonatkozóan pénzügyi kimutatásokat prezentálnak és könyvvizsgálói véleményt adnak ki. (Hiv.: A9–A10. bekezdések)
710.16.	Amikor a tárgyidőszaki könyvvizsgálathoz kapcsolódóan készítenek jelentést az előző időszak pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan, és az ilyen előző időszak pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói vélemény eltér attól a véleménytől, amelyet a könyvvizsgáló korábban kiadott, a könyvvizsgálónak egy egyéb kérdések bekezdésben közzé kell tennie az eltérő vélemény alapvető okait, összhangban a 706. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal. (Hiv.: A11. bekezdés)

Bekezdés száma	Kivonatok a nemzetközi könyvvizsgálati standardok vonatkozó részeiből
710.17.	Ha az előző időszak pénzügyi kimutatásait egy előző könyvvizsgáló könyvvizsgálta, a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kiadásán túlmenően a könyvvizsgálónak egyéb kérdések bekezdésben szerepeltetnie kell: azt a tényt, hogy az előző időszak pénzügyi kimutatásait egy előző könyvvizsgáló könyvvizsgálta, (b) az előző könyvvizsgáló által kiadott vélemény típusát és minősített vélemény esetén a minősítés okait, valamint (c) annak a jelentésnek a dátumát, kivéve, ha az előző könyvvizsgáló előző időszak pénzügyi kimutatásokra vonatkozó jelentését a pénzügyi kimutatásokkal együtt újból kiadják.
710.18.	Ha a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy olyan lényeges hibás állítás áll fenn, amely érinti az előző időszak pénzügyi kimutatásokat, amelyekre vonatkozóan korábban az előző könyvvizsgáló minősítés nélkül adott ki jelentést, a könyvvizsgálónak kommunikálnia kell a hibás állítást a vezetés megfelelő szintje és – kivéve, ha valamennyi irányítással megbízott személy részt vesz a gazdálkodó egység vezetésében – az irányítással megbízott személyek felé, és kérnie kell, hogy tájékoztassák az előző könyvvizsgálót. Ha módosítják az előző időszak pénzügyi kimutatásokat, és az előző könyvvizsgáló beleegyezik abba, hogy új könyvvizsgálói jelentést bocsásson ki az előző időszak módosított pénzügyi kimutatásairól, a könyvvizsgálónak csak a tárgyidőszakra vonatkozóan kell jelentést készítenie. (Hiv.: A12. bekezdés)
710.19.	Ha az előző időszak pénzügyi kimutatásokat nem könyvvizgálták, a könyvvizsgálónak egyéb kérdések bekezdésben szerepeltetnie kell, hogy az összehasonlító pénzügyi kimutatásokat nem könyvvizgálták. Egy ilyen kijelentés azonban nem menti fel a könyvvizsgálót az alól a követelmény alól, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen arra vonatkozóan, hogy a nyitó egyenlegek nem tartalmaznak olyan hibás állításokat, amelyek lényegesen érintik a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatásokat. (Hiv.: A13. bekezdés)

25.1 Áttekintés

A gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaiban prezentált összehasonlító adatok jellege a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeitől függ. A könyvvizsgáló jelentéstételi kötelezettségei a jogszabályokkal, szabályozásokkal és a megbízás feltételeivel összhangban prezentált összehasonlító adatokkal kapcsolatos megközelítésmódtól függenek.

Az összehasonlító adatokkal kapcsolatosan két átfogó megközelítésmód létezik. Ezeket alább szemléltetjük.

25.1-1. ábra

Megközelítés	Megjegyzések
Előző időszak megfelelő adatai	Az előző időszakra vonatkozó összegek és egyéb közzétételek a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatások szerves részeként szerepelnek, és azok szándék szerint csak a tárgyidőszakra vonatkozó összegek és egyéb közzétételek összefüggésében értelmezendők. A könyvvizsgálói vélemény kizárólag a tárgyidőszakra hivatkozik.

Megközelítés	Megjegyzések
Összehasonlító pénzügyi kimutatások	<p>Az előző időszakra vonatkozó összegek és egyéb közzétételek a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatásokkal való összehasonlítás céljából szerepelnek, viszont, ha azokat könyvvizsgálták, akkor azokra külön hivatkoznak a könyvvizsgálói véleményben. Az összehasonlító pénzügyi kimutatásokban szereplő információ szintje összehasonlítható a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatásokéval.</p> <p>A könyvvizsgálói véleménynek hivatkoznia kell minden egyes olyan időszakra, amelyre vonatkozóan pénzügyi kimutatásokat prezentálnak.</p>

25.2 Könyvvizsgálati eljárások

25.2-1. ábra

Feladat	Eljárások
A szükséges könyvvizsgálati bizonyíték megszerzése	<p>Elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték szerzése arra vonatkozóan, hogy az összehasonlító információk megfelelnek a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek és hogy az információk besorolása megfelelő.</p> <p>Ehhez meg kell állapítani, hogy:</p> <ul style="list-style-type: none"> • az összehasonlító adatokban tükrözött számviteli politikák összhangban vannak-e a tárgyidőszakban alkalmazottakkal, vagy, ha változott a számviteli politika, a változásokat helyesen számolták-e el és megfelelően mutatták-e be; és • az összehasonlító adatok megegyeznek-e az előző időszakban bemutatott összegekkel és egyéb közzétételekkel, vagy adott esetben azokat újra megállapították-e.
Lehetséges hibás állítások azonosítása	<p>A könyvvizsgáló a tárgyidőszaki könyvvizsgálat végrehajtása során lehetőség szerint azonosítja a lényeges hibás állítást az összehasonlító adatokban. Ezzel kapcsolatban:</p> <ul style="list-style-type: none"> • további könyvvizsgálati eljárásokat hajt végre, amelyek az adott körülmények között szükségesek annak megállapításához, fennáll-e lényeges hibás állítás; valamint • amennyiben az előző időszaki pénzügyi kimutatásokat módosítják, megállapítja, megegyeznek-e az összehasonlító adatok a módosított pénzügyi kimutatásokkal. <p>Ha a könyvvizsgáló auditálta az előző időszak pénzügyi kimutatásait, foglalkozik az 560. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard fordulónap utáni eseményekre vonatkozó releváns követelményeivel is. Ezeket az 1. kötet 13. fejezetében tárgyaljuk.</p>
Írásbeli nyilatkozatok beszerzése	<p>Írásbeli nyilatkozatok bekérése valamennyi időszakra vonatkozóan, amelyre a könyvvizsgálói vélemény hivatkozik. Ide tartozik a külön írásbeli nyilatkozat minden esetleges, az előző időszaki pénzügyi kimutatásokban felmerült lényeges hibás állítás helyesbítése céljából elvégzendő újra-megállapításról.</p>

25.3 Előző időszak megfelelő adatai

A jelentéstételi felelősségek alább láthatók.

25.3-1. ábra

Eljárások	
A könyvvizsgálói vélemény nem hivatkozik összehasonlító adatokra	<p>A könyvvizsgálói vélemény nem hivatkozik az előző időszak megfelelő adataira, kivéve, ha az előző időszaki könyvvizsgálói jelentés nem megoldott minősítést tartalmaz. A könyvvizsgáló a tárgyidőszaki véleményt a következő módon minősíti:</p> <ul style="list-style-type: none"> mind a tárgyidőszakra vonatkozó adatokra, mind az előző időszak megfelelő adataira hivatkozik, ha a kérdés hatása vagy lehetséges hatása a jelen időszak pénzügyi kimutatásaira lényeges; és ismerteti, hogy a könyvvizsgálói vélemény minősítésére a megoldatlan ügynek a tárgyidőszaki adatoknak és az előző időszak megfelelő adatainak az összehasonlíthatóságára gyakorolt hatásai vagy lehetséges hatásai miatt került sor.
Szükséges az újra-megállapítás?	<p>Korlátozott vagy ellenvéleményt kell a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatásokra kiadni, ha olyan lényeges hibás állítás áll fenn az előző időszaki pénzügyi kimutatásokban:</p> <ul style="list-style-type: none"> amelyre vonatkozóan korábban minősítés nélküli véleményt adtak ki; és az előző időszak megfelelő adatait nem állapították meg újra megfelelően, vagy nem került sor a megfelelő közzétételekre.
Más könyvvizsgáló által könyvvizsgált előző időszaki adatok	<p>Ha a könyvvizsgáló számára jogszabály vagy szabályozás nem tiltja, hogy az előző könyvvizsgáló jelentésére hivatkozzon, és ilyen hivatkozás mellett dönt, a könyvvizsgálói jelentésben egyéb kérdések bekezdésben ki kell jelentenie a következőket:</p> <ul style="list-style-type: none"> azt a tényt, hogy az előző időszak pénzügyi kimutatásait az előző könyvvizsgáló könyvvizsgálta; az előző könyvvizsgáló által kiadott vélemény típusát és minősített vélemény esetén a minősítés okait; továbbá annak a jelentésnek a dátumát.
Nem könyvvizsgált előző időszaki adatok	<p>A könyvvizsgálói jelentés egyéb kérdések bekezdésében ki kell jelenteni, hogy az előző időszak megfelelő adatait nem könyvvizsgálták.</p> <p>Ez a kijelentés azonban nem menti fel a könyvvizsgálót azon kötelezettsége alól, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen arra vonatkozóan, hogy a nyitóegyenlegek nem tartalmaznak olyan lényeges hibás állításokat, amelyek hatással vannak a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatásokra. Ha lényeges hibás állítás azonosítására kerül sor, az előző időszak megfelelő adatait újra meg kell állapítani, és megfelelő közzététel szükséges.</p> <p>Ha nem lehetséges az újra-megállapítás vagy a közzététel, a könyvvizsgálói véleményt az összehasonlító adatokra vonatkozóan minősíteni kell.</p> <p>Ha a könyvvizsgáló nem tud elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni a nyitóegyenlegek vonatkozásában, akkor a 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard előírása szerint a könyvvizsgálónak korlátozott véleményt kell kibocsátania, vagy vissza kell utasítania a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó véleménynyilvánítást, az adott helyzetnek megfelelően.</p>

25.4 Összehasonlító pénzügyi kimutatások

A jelentéstételi felelősségeket alább mutatjuk be.

25.4-1. ábra

Eljárások	
Minden prezentált időszakra hivatkozni kell	A könyvvizsgálói véleménynek hivatkozni kell minden egyes olyan időszakra, amelyekre vonatkozóan pénzügyi kimutatásokat prezentálnak és könyvvizsgálói véleményt adnak ki.
Az előzőleg kiadott vélemény esetleges szükséges módosításai	Amikor az előző időszaki pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói vélemény eltér a korábban kibocsátott véleménytől, egy egyéb kérdések bekezdésben meg kell adni az eltérő vélemény alapvető magyarázatát.
Más könyvvizsgáló által könyvvizsgált előző időszaki adatok	<p>A tárgyidőszaki pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kiadásán túlmenően a könyvvizsgálónak egyéb kérdések bekezdésben szerepeltetnie kell (kivéve, ha az előző könyvvizsgáló jelentését a pénzügyi kimutatásokkal együtt újból kiadják):</p> <ul style="list-style-type: none"> • azt a tényt, hogy az előző időszak pénzügyi kimutatásait egy előző könyvvizsgáló könyvvizsgálta; • az előző könyvvizsgáló által kiadott vélemény típusát és minősített vélemény esetén a minősítés okait; valamint • annak a jelentésnek a dátumát. <p>Ha olyan lényeges hibás állítás áll fenn, amely érinti az előző időszaki pénzügyi kimutatásokat, amelyekre vonatkozóan korábban az előző könyvvizsgáló minősítés nélküli jelentést adott ki:</p> <ul style="list-style-type: none"> • kommunikálja a hibás állítást a vezetés megfelelő szintje és az irányítással megbízott személyek felé; és • kérje az előző könyvvizsgáló tájékoztatását. <p>Ha módosítják az előző időszaki pénzügyi kimutatásokat, és az előző könyvvizsgáló beleegyezik abba, hogy új könyvvizsgálói jelentést bocsásson ki az előző időszak módosított pénzügyi kimutatásairól, a könyvvizsgálónak csak a tárgyidőszakra vonatkozóan kell jelentést készítenie.</p>

Eljárások	
Nem könyvvizsgált előző időszaki adatok	<p>Egyéb kérdések bekezdésben szerepelnie kell a könyvvizsgálói jelentésben, hogy az előző időszak megfelelő adatait nem könyvvizsgálták.</p> <p>Ez a kijelentés azonban nem menti fel a könyvvizsgálót azon kötelezettsége alól, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen arra vonatkozóan, hogy a nyitóegyenlegek nem tartalmaznak olyan lényeges hibás állításokat, amelyek hatással vannak a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatásokra. Ha lényeges hibás állítás azonosítására kerül sor, az előző időszak megfelelő adatait újra meg kell állapítani, és megfelelő közzététel szükséges.</p> <p>Ha nem lehetséges az újra-megállapítás vagy a közzététel, a könyvvizsgálói véleményt az összehasonlító adatokra vonatkozóan minősíteni kell.</p> <p>Ha a könyvvizsgáló nem tud elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni a nyitóegyenlegek vonatkozásában, akkor a 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard előírása szerint a könyvvizsgálónak korlátozott véleményt kell kibocsátania vagy vissza kell utasítania a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó véleménynyilvánítást, az adott helyzetnek megfelelően.</p> <p>Ha a könyvvizsgáló jelentős nehézségbe ütközött az arra vonatkozó elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzése során, hogy a nyitóegyenlegek nem tartalmaznak olyan hibás állításokat, amelyeknek lényeges hatásuk van a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatásokra, úgy a könyvvizsgáló ezt kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésnek nyilváníthatja, amelyről a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban kell jelentést tenni.</p>

Könyvvizsgálói jelentések

A 710. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard a könyvvizsgálói jelentések alábbi szemléltető példáit tartalmazza:

1. sz. szemléltető példa – Előző időszak megfelelő adatai (Hiv.: A5. bekezdés)

A szemléltető példa alkalmazásában a következő körülményeket tételezzük fel:

- Valós bemutatást előíró keretelveket alkalmazó, **tőzsdén nem jegyzett gazdálkodó egység** teljes pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálata.
- A pénzügyi kimutatásokat a gazdálkodó egység vezetése a **nemzetközi pénzügyi beszámolási standardokkal** (általános célú keretelvek) összhangban készítette.
- Az **előző időszakra vonatkozó** könyvvizsgálói jelentés, **ahogyan azt korábban kibocsátották, korlátozott véleményt tartalmazott.**
- A minősítést előidéző kérdés **nem oldódott meg.**
- Az adott kérdés tárgyidőszaki adatokra gyakorolt hatásai vagy lehetséges hatásai lényegesek és a **könyvvizsgálói vélemény minősítését követelik meg** a tárgyidőszaki adatok tekintetében.

2. sz. szemléltető példa – Előző időszak megfelelő adatai (Hiv.: A5. bekezdés)

A szemléltető példa alkalmazásában a következő körülményeket tételezzük fel:

- Valós bemutatást előíró keretelveket alkalmazó, **tőzsdén nem jegyzett gazdálkodó egység** teljes pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálata.
- A pénzügyi kimutatásokat a gazdálkodó egység vezetése a **nemzetközi pénzügyi beszámolási standardokkal** (általános célú keretelvek) összhangban készítette.
- Az előző időszakra vonatkozó könyvvizsgálói jelentés, **ahogyan azt korábban kibocsátották, korlátozott véleményt tartalmazott.**
- A minősítést előidéző kérdés **nem oldódott meg.**
- Az adott kérdés tárgyidőszaki adatokra gyakorolt hatásai vagy lehetséges hatásai **nem lényegesek**, de mégis megkövetelik a könyvvizsgálói vélemény minősítését a megoldatlan ügynek a tárgyidőszaki adatok és az előző időszak megfelelő adatai összehasonlíthatóságára gyakorolt hatásai vagy lehetséges hatásai miatt.

3. sz. szemléltető példa – Előző időszak megfelelő adatai (Hiv.: A7. bekezdés)

A jelen szemléltető példa alkalmazásában a következő körülményeket tételezzük fel:

- Valós bemutatást előíró keretelveket alkalmazó, **tőzsdén nem jegyzett gazdálkodó egység** teljes pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálata.
- A pénzügyi kimutatásokat a gazdálkodó egység vezetése a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardokkal (általános célú keretelvek) összhangban készítette.
- **Bemutatásra kerülnek az előző időszak megfelelő adatai**, és az előző időszaki pénzügyi kimutatások **könyvvizsgálatát egy előző könyvvizsgáló végezte el.**
- A könyvvizsgáló számára **jogszabály vagy szabályozás nem tiltja, hogy az előző könyvvizsgálónak az előző időszak** megfelelő adataira vonatkozó könyvvizsgálói jelentésére hivatkozzon, és a könyvvizsgáló ilyen hivatkozás mellett döntött.

4. sz. szemléltető példa – Összehasonlító pénzügyi kimutatások (Hiv.: A9. bekezdés)

A jelen szemléltető példa alkalmazásában a következő körülményeket tételezzük fel:

- Valós bemutatást előíró keretelveket alkalmazó, **tőzsdén nem jegyzett gazdálkodó egység** teljes pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálata.
- A pénzügyi kimutatásokat a gazdálkodó egység vezetése **a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardokkal** (általános célú keretelvek) összhangban készítette.
- A könyvvizsgáló számára **követelmény, hogy** a tárgyidőszaki könyvvizsgálattal összefüggésben **mind a tárgyidőszaki, mind az előző időszaki pénzügyi kimutatásokról** jelentést adjon ki.
- Az előző időszakra vonatkozó könyvvizsgálói jelentés, **ahogyan azt korábban kibocsátották, korlátozott véleményt tartalmazott.**
- A minősítést előidéző kérdés **nem oldódott meg.**
- Az adott kérdés tárgyidőszaki adatokra gyakorolt hatásai vagy lehetséges hatásai **lényegesek mind az adott időszaki pénzügyi kimutatások, mind az előző időszaki pénzügyi kimutatások szempontjából** és megkövetelik a könyvvizsgálói vélemény minősítését.
-