

Végleges kiadvány
2019. december

315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard

315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált)
nemzetközi könyvvizsgálati standard

valamint

egyéb nemzetközi standardoknak az 315.
témaszámú (2019-ben felülvizsgált)
nemzetközi könyvvizsgálati standardból
eredő kapcsolódó módosításai

Az IAASB-ről

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

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

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

Copyrighttal, védjeggyel és engedélyekkel kapcsolatos információk a [238. oldalon](#) található.

ISA.

TARTALOM

	Oldal
315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard A lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése.....	4
Egyéb nemzetközi standardok kapcsolódó módosításai.....	143

315. TÉMASZÁMÚ (2019-BEN FELÜLVIZSGÁLT) NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD

A LÉNYEGES HIBÁS ÁLLÍTÁS KOCKÁZATAINAK AZONOSÍTÁSA ÉS FELMÉRÉSE

(Hatályos a 2021. december 15-én vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó
pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatára.)¹

TARTALOM

	Bekezdés
Bevezetés	
A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre	1
Kulcsfontosságú elgondolások	2
Méretre szabhatóság	9
Hatálybalépés napja	10
Cél	11
Fogalmak	12
Követelmények	
Kockázatfelmérési eljárások és kapcsolódó tevékenységek	13–18
A gazdálkodó egységnek és környezetének, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek, valamint a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének a megismerése	19–27
A lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése	28–37
Dokumentálás	38
Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok	
Fogalmak	A1–A10
Kockázatfelmérési eljárások és kapcsolódó tevékenységek	A11–A47
A gazdálkodó egységnek és környezetének, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek, valamint a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének a megismerése	A48–A183

¹ A jelen 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard magyar nyelvű fordítása az *ISA 315 (Revised 2019): Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement, December 2019* angol nyelvű IFAC kiadvány alapján 2022. szeptemberben készült, és mint a 2007. évi LXXV. tv. 4.§ (5) b) szerint megalkotott és jóváhagyott magyar nemzeti könyvvizsgálati standard **2023. január 1-jén lép hatályba**, azaz a **2023. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra** vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatára kell alkalmazni.

A lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése	A184–A236
Dokumentálás	A237–A241
1. sz. függelék: Szempontok a gazdálkodó egység és üzleti modellje megismeréséhez	
2. sz. függelék: Az eredendő kockázati tényezők megismerése	
3. sz. függelék: A gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének megismerése	
4. sz. függelék: Egy gazdálkodó egység belső audit funkciójának megismerésére vonatkozó szempontok	
5. sz. függelék: Szempontok az informatika (IT) megismeréséhez	
6. sz. függelék: Az általános IT-kontrollok megismerésére vonatkozó szempontok	

A 315. témaszámú, „A lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése” című, (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard a 200. témaszámú, „A független könyvvizsgáló átfogó céljai és a könyvvizsgálatnak a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban történő végrehajtása” című nemzetközi könyvvizsgálati standarddal együtt értelmezendő.

Az 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard megkapta a jóváhagyást a Közfelügyeleti Bizottságtól (Public Interest Oversight Board, PIOB), amely arra a következtetésre jutott, hogy a standard kidolgozása során megfelelő folyamatot követtek, és megfelelő módon figyelembe vették a közérdeket.

Az International Federation of Accountants (IFAC) által 2019. decemberében angol nyelven kiadott, az International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) jelen *ISA 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) „A lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése”* című standardját a Magyar Könyvvizsgálói Kamara fordította magyarra 2022. szeptemberében és annak reprodukálása az IFAC engedélyével történt. Az *ISA 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) „A lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése”* standard fordításának folyamatát az IFAC áttekintette és a fordítás *„A Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetsége publikációinak fordítására vonatkozó politika”* című irányelvének megfelelően történt. Az *ISA 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) „A lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése”* standard jóváhagyott szövege az IFAC által angol nyelven kiadott szöveg. Az IFAC nem vállal felelősséget a fordítás pontosságáért és teljességéért, valamint az olyan lépésekért, amelyekre annak eredményeképpen kerülhet sor.

Az *ISA 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) „A lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése”* standard angol nyelvű szövege © 2019 International Federation of Accountants (IFAC). Minden jog fenntartva.

Az *ISA 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) „A lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése”* standard magyar nyelvű szövege © 2022 International Federation of Accountants (IFAC). Minden jog fenntartva.

Eredeti cím: *ISA 315 (Revised 2019): Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement,*

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

Bevezetés

A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre

1. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard a könyvvizsgálónak azzal a felelősségével foglalkozik, hogy azonosítsa és felmérje a pénzügyi kimutatásokban lévő hibás állítás kockázatait.

A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard kulcsfontosságú elgondolásai

2. A 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard a könyvvizsgáló átfogó céljaival foglalkozik a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának végrehajtása során², beleértve elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték szerzését a könyvvizsgálati kockázat elfogadhatóan alacsony szintre való csökkentése céljából.³ A könyvvizsgálati kockázat a lényeges hibás állítás kockázatainak és a feltárási kockázatnak a függvénye.⁴ A 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard kifejti, hogy a lényeges hibás állítás kockázatai két szinten állhatnak fenn:⁵ a pénzügyi kimutatások átfogó szintjén, az állítások szintjén az ügyletszámokra, számlaegyenlegekre és közzétételekre vonatkozóan.
3. A 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja a könyvvizsgáló számára, hogy szakmai megítélést alkalmazzon egy könyvvizsgálat tervezése és végrehajtása során, valamint, hogy szakmai szkepticizmussal tervezze meg és hajtsa végre a könyvvizsgálatot, felismerve, hogy lehetnek olyan körülmények, amelyek miatt a pénzügyi kimutatások lényeges hibás állításokat tartalmaznak.⁶
4. A pénzügyi kimutatások szintjén fennálló kockázatok a pénzügyi kimutatások egészére átfogóan vonatkoznak és potenciálisan sok állítást érintenek. A lényeges hibás állítások szintjén fennálló kockázatai két komponensből állnak, az eredendő kockázatból és az ellenőrzési kockázatból:
 - Az eredendő kockázat egy ügyletszámra, számlaegyenlegre vagy közzétételekre vonatkozó állítás hibás állításra való fogékonysága, amely hibás állítás lényeges lehet akár önmagában, akár egyéb hibás állításokkal együttesen, bármely kapcsolódó kontroll mérlegelése előtt.
 - Az ellenőrzési kockázat az a kockázat, hogy a gazdálkodó egység belső kontroll rendszere nem fog időben megelőzni vagy feltárni és helyesbíteni egy olyan hibás állítást, amely egy ügyletszámra, számlaegyenlegre vagy közzétételekre vonatkozó állításban felmerülhetett, és amely lényeges lehetett akár önmagában, akár egyéb hibás állításokkal együttesen
5. A 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard kifejti, hogy a lényeges hibás állítás kockázatait az állítások szintjén annak érdekében mérik fel, hogy meghatározzák az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzéséhez szükséges további könyvvizsgálati eljárások

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

³ 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 17. bekezdés

⁴ 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 13. bekezdés (c) pont

⁵ 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A36. bekezdés

⁶ 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 15–16. bekezdések

jellegét, ütemezését és terjedelmét.⁷ A lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló azonosított kockázataira vonatkozóan a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard az eredendő kockázat és az ellenőrzési kockázat elkülönült felmérését írja elő. Ahogy azt a 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard magyarázza, az eredendő kockázat magasabb bizonyos állításokra és kapcsolódó ügyletsoportokra, számlaegyenlegekre és közzétételekre vonatkozóan, mint másokra vonatkozóan. Az eredendő kockázat változásának mértékére a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standardban az „eredendő kockázat spektrumaként” hivatkoznak.

6. A lényeges hibás állítás könyvvizsgáló által azonosított és felmért kockázatai magukban foglalják mind a hibából, mind a csalásból eredő hibás állítás kockázatait. Bár a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard mindkettővel foglalkozik, a csalás akkora jelentőségű, hogy a 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard⁸ további követelményeket és útmutatást tartalmaz az olyan információk megszerzését célzó kockázatfelmérési eljárásokkal és kapcsolódó tevékenységekkel kapcsolatban, amelyeket a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításához, felméréséhez és az arra való válaszadáshoz használnak fel.
7. A könyvvizsgáló kockázatazonosítási és -felmérési folyamata ismétlődő és dinamikus. A gazdálkodó egység és annak környezete, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek, valamint a gazdálkodó egység belső kontroll rendszere könyvvizsgáló általi megismerése kölcsönösen összefügg a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítására és felmérésére vonatkozó követelményeken belüli elgondolásokkal. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard által előírt megismerés során kidolgozhatók kezdeti kockázati várakozások, amelyek azután tovább finomíthatók, ahogy a könyvvizsgáló előrehalad a kockázatazonosítási és -felmérési folyamatban. Emellett a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard és a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja a könyvvizsgáló számára, hogy a további könyvvizsgálati eljárásoknak a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban történő végrehajtásából szerzett könyvvizsgálati bizonyíték alapján, vagy ha új információkat szereznek, felülvizsgálja a kockázatfelméréseket, és módosítsa a további átfogó válaszokat és a további könyvvizsgálati eljárásokat.
8. A 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja a könyvvizsgáló számára, hogy átfogó válaszokat alakítson ki és hajtson végre a lényeges hibás állítás pénzügyi kimutatások szintjén fennálló felmért kockázatainak kezelése céljából.⁹ A 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard továbbá kifejti, hogy a pénzügyi kimutatások szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázatainak a könyvvizsgáló általi felmérését, és a könyvvizsgáló átfogó válaszait befolyásolja a kontrollkörnyezet könyvvizsgáló általi megismerése. A 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard azt is előírja a könyvvizsgáló számára, hogy olyan további könyvvizsgálati eljárásokat

⁷ 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A43a bekezdés és 330. témaszámú, „A könyvvizsgáló válaszai a felmért kockázatokra” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 6. bekezdés

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

⁹ 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 5. bekezdés

alakítson ki és hajtson végre, amelyek jellege, ütemezése és terjedelme a lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló felmért kockázatain alapul és arra reagál.¹⁰

Méretre szabhatóság

9. A 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard kimondja, hogy egyes nemzetközi könyvvizsgálati standardok méretre szabhatósági szempontokat tartalmaznak, amelyek az összes gazdálkodó egységre érvényes követelmények alkalmazását szemléltetik, függetlenül attól, hogy azok jellege és körülményeik összetettebbek vagy kevésbé összetettek.¹¹ A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standardot minden gazdálkodó egység könyvvizsgálatára szánták, mérettől és összetettségtől függetlenül, és az alkalmazási anyag ezért adott esetben magában foglal specifikus szempontokat mind kevésbé, mind jobban összetett gazdálkodó egységekre vonatkozóan. Ugyan egy gazdálkodó egység mérete jelezheti annak összetettségét, egyes kisebb gazdálkodó egységek lehetnek összetettek és egyes nagyobb gazdálkodó egységek lehetnek kevésbé összetettek.

Hatálybalépés napja

10. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard a 2021. december 15-én vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatára hatályos.

Cél

11. A könyvvizsgáló célja az akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állításnak a pénzügyi kimutatások és az állítások szintjén fennálló kockázatainak az azonosítása és felmérése, alapot adva ezzel a lényeges hibás állítások felmért kockázataira adott válaszok kialakításához és végrehajtásához.

Fogalmak

12. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában a következő kifejezéseknek az alábbi jelentésük van:
- (a) *Állítások* – Kifejezett vagy egyéb módon létező nyilatkozatok, melyek információk pénzügyi kimutatásokban való megjelenítésével, értékelésével, bemutatásával és közzétételével kapcsolatosak, és amelyeket magában foglal a vezetés arra vonatkozó nyilatkozata, hogy a pénzügyi kimutatásokat a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban készítették. Az állításokat a könyvvizsgáló a potenciális hibás állítások különböző típusainak mérlegelésére használja a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításakor, felmérésekor és az azokra való válaszadáskor. (Hiv.: A1. bekezdés)
 - (b) *Üzleti kockázat* – Olyan kockázat, amely olyan jelentős körülményekből, eseményekből, intézkedésekből vagy intézkedések hiányából származik, amelyek kedvezőtlenül befolyásolhatják a gazdálkodó egység képességét a céljai elérésére és stratégiái

¹⁰ 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 6. bekezdés

¹¹ 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A65a bekezdés

megvalósítására, vagy olyan kockázat, amely nem megfelelő célok és stratégiák meghatározásából származik.

- (c) *Kontrollok* – Politikák vagy eljárások, amelyeket egy gazdálkodó egység a vezetés vagy az irányítással megbízott személyek kontrollcéljainak elérése céljából kialakít. Ebben az összefüggésben: (Hiv.: A2–A5. bekezdések)
- (i) A politikák arra vonatkozó kijelentések, hogy mit kellene vagy mit nem lehet tenni a gazdálkodó egységen belül a kontroll megvalósításához. Az ilyen kijelentések lehetnek dokumentáltak, kommunikációkban kifejezetten kinyilvánítottak, vagy intézkedéseken és döntéseken keresztül hallgatólagosan értetődők.
 - (ii) Az eljárások a politikák bevezetését szolgáló intézkedések.
- (d) *Általános informatikai (IT-) kontrollok* – A gazdálkodó egységnek az IT-környezet folyamatos megfelelő működését támogató IT-folyamatai feletti kontrollok, beleértve az információfeldolgozási kontrollok folyamatos hatékony működését és az információk integritását (vagyis az információk teljességét, pontosságát és érvényességét) a gazdálkodó egység információs rendszerében. Lásd még az *IT-környezet* fogalmát.
- (e) *Információfeldolgozási kontrollok* – Információknak a gazdálkodó egység információs rendszerében lévő IT-alkalmazásokban vagy manuális információs folyamatokban való feldolgozására vonatkozó kontrollok, amelyek közvetlenül az információk integritásával (vagyis az ügyletek és egyéb információk teljességével, pontosságával és érvényességével) kapcsolatos kockázatokat kezelnek. (Hiv.: A6. bekezdés)
- (f) *Eredendő kockázati tényezők* – Események és körülmények olyan jellemzői, amelyek befolyásolják egy ügyletcsoporthal, számlaegyenleggel vagy közzététellel kapcsolatos állítás akár csalásból, akár hibából eredő hibás állításra való fogékonyságát, a kontrollok figyelembevétele előtt. Az ilyen tényezők lehetnek minőségiek vagy mennyiségiek, és magukban foglalják az összetettséget, a szubjektivitást, a változást, a bizonytalanságot, vagy a hibás állításra a vezetés elfogultsága vagy egyéb csalási kockázati tényezők¹² miatti fogékonyságot, amennyiben azok befolyásolják az eredendő kockázatot. (Hiv.: A7–A8. bekezdések)
- (g) *IT-környezet* – Az IT-alkalmazások és a támogató IT-infrastruktúra, valamint az IT-folyamatok és az ezekben a folyamatokban részt vevő munkatársak, amelyeket egy gazdálkodó egység használ az üzleti működés támogatása és az üzleti stratégiák elérése céljából. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard alkalmazásában:
- (i) Egy IT-alkalmazás egy program vagy programegyüttes, amelyet ügyletek vagy információk létrehozása, feldolgozása, rögzítése és jelentése során használnak. Az IT-alkalmazások adattárházakat és jelentéskészítő programokat foglalnak magukban.
 - (ii) Az IT-infrastruktúra a hálózatból, az operációs rendszerekből, az adatbázisokból és azok kapcsolódó hardvereiből és szoftvereiből áll.

¹² 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A24–A27. bekezdések

- (iii) Az IT-folyamatok a gazdálkodó egységnek az IT-környezethez való hozzáférés kezelését, a programok változtatásának vagy az IT-környezet változtatásának kezelését, valamint az IT-működés kezelését szolgáló folyamatai.
- (h) *Releváns állítások* – Egy ügyletcsoportha, számlaegyenlegre vagy közzétételre vonatkozó állítás akkor releváns, ha abban lényeges hibás állítás azonosított kockázata van. Azt, hogy egy állítás releváns állítás-e, bármely kapcsolódó kontroll mérlegelése előtt (vagyis az eredendő kockázat szintjén) határozzák meg. (Hiv.: A9. bekezdés)
- (i) *Az IT használatából eredő kockázatok* – Az információfeldolgozási kontrollokra a nem hatékony kialakításra vagy működésre való fogékonysága, vagy a gazdálkodó egység információs rendszerében lévő információk integritására (vagyis az ügyletek és egyéb információk teljességére, pontosságára és érvényességére) vonatkozó kockázatok, a gazdálkodó egység IT-folyamataiban (lásd IT-környezet) lévő kontrollok nem hatékony kialakítása vagy működése miatt.
- (j) *Kockázatfelmérési eljárások* – Az akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állításnak a pénzügyi kimutatások és az állítások szintjén fennálló kockázatainak azonosítása és felmérése céljából kialakított és végrehajtott könyvvizsgálati eljárások.
- (k) *Jelentős ügyletcsoportha, számlaegyenleg vagy közzététel* – Olyan ügyletcsoportha, számlaegyenleg vagy közzététel, amelyre vonatkozóan egy vagy több releváns állítás van.
- (l) *Jelentős kockázat* – A lényeges hibás állítás egy azonosított kockázata: (Hiv.: A10. bekezdés)
- (i) amelyre vonatkozóan az eredendő kockázat felmérése közel van az eredendő kockázat spektrumának felső végéhez amiatt, amilyen mértékben az eredendő kockázati tényezők hatással vannak egy hibás állítás felmerülése valószínűségének és a hibás állítás felmerülése esetén a potenciális hibás állítás nagyságrendjének kombinációjára; vagy
- (ii) amely az egyéb nemzetközi könyvvizsgálati standardok követelményeivel összhangban jelentős kockázatként kezelendő.¹³
- (m) *Belső kontroll rendszer* – Az irányítással megbízott személyek, a vezetés és egyéb munkatársak által abból a célból kialakított, bevezetett és fenntartott rendszer, hogy kellő bizonyosságot nyújtson egy gazdálkodó egységnek a pénzügyi beszámolás megbízhatóságára, a működés hatékonyságára és eredményességére, valamint a vonatkozó jogszabályoknak és szabályozásoknak való megfelelésre vonatkozó céljainak az eléréséről. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában a belső kontroll rendszer öt összekapcsolódó komponensből áll:
- (i) kontrollkörnyezet;
- (ii) a gazdálkodó egység kockázatfelmérési folyamata;
- (iii) a gazdálkodó egységnek a belső kontroll rendszer figyelemmel kísérését célzó folyamata;

¹³ 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 27. bekezdés és 550. témaszámú, „Kapcsolt felek” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 18. bekezdés

- (iv) az információs rendszer és kommunikáció; valamint
- (v) a kontrolltevékenységek.

Követelmények

Kockázatfelmérési eljárások és kapcsolódó tevékenységek

13. A könyvvizsgálónak kockázatfelmérési eljárásokat kell kialakítania és végrehajtania, hogy olyan könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzon, amely megfelelő alapot nyújt: (Hiv.: A11–A18. bekezdések)
- (a) az akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állításnak a pénzügyi kimutatások és az állítások szintjén fennálló kockázatainak azonosításához és felméréséhez, valamint
 - (b) a további könyvvizsgálati eljárások kialakításához a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.

A könyvvizsgálónak olyan módon kell kockázatfelmérési eljárásokat kialakítania és végrehajtania, amely nem elfogult olyan könyvvizsgálati bizonyíték szerzése irányában, amely megerősítő lehet, vagy olyan könyvvizsgálati bizonyíték kizárása irányában, amely ellentmondó lehet. (Hiv.: A14. bekezdés)

14. A kockázatfelmérési eljárásoknak a következőket kell tartalmazniuk: (Hiv.: A19–A21. bekezdések)
- (a) A vezetéssel és a gazdálkodó egységen belüli egyéb megfelelő személyekkel, beleértve a belső audit funkción belüli személyeket (ha van ilyen funkció), készített interjúk. (Hiv.: A22–A26. bekezdések)
 - (b) Elemző eljárások. (Hiv.: A27–A31. bekezdések)
 - (c) Megfigyelés és szemrevételezés. (Hiv.: A32–A36. bekezdések)

Egyéb forrásokból származó információk

15. A könyvvizsgálati bizonyítéknak a 13. bekezdéssel összhangban való megszerzése során a könyvvizsgálónak figyelembe kell vennie az alábbiakból származó információkat : (Hiv.: A37–A38. bekezdések)
- (a) A könyvvizsgálónak az ügyfélkapcsolat vagy a könyvvizsgálati megbízás elfogadásával, vagy megtartásával kapcsolatos eljárásai; és
 - (b) Ha értelmezhető, a megbízásért felelős partner által a gazdálkodó egységnek végzett egyéb megbízások.
16. Ha a könyvvizsgáló olyan információkat szándékozik használni, melyeket a gazdálkodó egységgel kapcsolatos korábbi tapasztalataiból, valamint korábbi könyvvizsgálatok során végrehajtott könyvvizsgálati eljárásokból szerzett, a könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy az ilyen információk relevánsak és megbízhatók maradnak-e a jelenlegi könyvvizsgálat könyvvizsgálati bizonyítékaként. (Hiv.: A39–A41. bekezdések)

A megbízásért felelős munkacsoport megbeszélése

17. A megbízásért felelős partnernek és a megbízásért felelős munkacsoport egyéb kulcsfontosságú tagjainak meg kell beszélniük a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek alkalmazását, valamint a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak lényeges hibás állításra való fogékonyságát. (Hiv.: A42–A47. bekezdések)
18. Ha a megbízásért felelős munkacsoportnak vannak olyan tagjai, akik nem vesznek részt a megbízásért felelős munkacsoport megbeszélésén, a megbízásért felelős partnernek meg kell határoznia, hogy mely kérdések közlendők ezekkel a tagokkal.

A gazdálkodó egységnek és környezetének, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek, valamint a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének a megismerése (Hiv.: A48–A49. bekezdések)

A gazdálkodó egységnek és környezetének, valamint a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek a megismerése (Hiv.: A50–A55. bekezdések)

19. A könyvvizsgálónak kockázatfelmérési eljárásokat kell végrehajtania a következők megismerése érdekében:
- (a) A gazdálkodó egység és környezete alábbi szempontjai:
 - (i) A gazdálkodó egység szervezeti felépítése, tulajdonlása és irányítása, valamint üzleti modellje, beleértve, hogy az üzleti modell milyen mértékben integrálja az IT használatát; (Hiv.: A56–A67. bekezdések)
 - (ii) Ágazati, szabályozási és egyéb külső tényezők; (Hiv.: A68–A73. bekezdések) és
 - (iii) A gazdálkodó egység pénzügyi teljesítményének értékeléséhez a szervezeten belül és azon kívül használt mérőszámok; (Hiv.: A74–A81. bekezdések)
 - (b) A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek, valamint a gazdálkodó egység számviteli politikái és azok bármely változtatásának okai; (Hiv.: A82–A84. bekezdések) továbbá
 - (c) Az, hogy az eredendő kockázati tényezők hogyan és milyen mértékben befolyásolják az állítások hibás állításra való fogékonyságát a pénzügyi kimutatások vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban történő készítése során, az (a) és (b) pontokban ismertetettek megismerése alapján. (Hiv.: A85–A89. bekezdések)
20. A könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy a gazdálkodó egység számviteli politikái megfelelők-e és összhangban vannak-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel.

A gazdálkodó egység belső kontroll rendszere komponenseinek a megismerése (Hiv.: A90 – A95. bekezdések)

Kontrollkörnyezet, a gazdálkodó egység kockázatfelmérési folyamata és a gazdálkodó egységnek a belső kontroll rendszer figyelemmel kísérésére szolgáló folyamata (Hiv.: A96–A98. bekezdések)

Kontrollkörnyezet

21. A könyvvizsgálónak kockázatfelmérési eljárások végrehajtásán keresztül meg kell ismernie a pénzügyi kimutatások készítése szempontjából releváns kontrollkörnyezetet azáltal, hogy: (Hiv.: A99–A100. bekezdések)	
<p>(a) Megismeri azt a kontrollokból, folyamatokból és struktúrákból álló együttest, mely választ ad a következőkre: (Hiv.: A101–A102. bekezdések)</p> <p>(i) Hogyan valósítják meg a vezetés felügyeleti felelősségeit, mint például a gazdálkodó egység kultúrája és a vezetés elkötelezettsége a tisztességesség és etikai értékek iránt;</p> <p>(ii) Amikor az irányítással megbízott személyek elkülönülnek a vezetéstől, az irányítással megbízott személyek függetlensége és a gazdálkodó egység belső kontroll rendszere feletti felügyeletük;</p> <p>(iii) A hatáskör és a felelősség gazdálkodó egység általi kijelölése;</p> <p>(iv) A gazdálkodó egység hogyan vonz, fejleszt és tart meg kompetens személyeket; és</p> <p>(v) A gazdálkodó egység hogyan kéri számon a személyektől a belső kontroll rendszere céljainak elérésében meglévő felelősségeiket;</p>	<p>valamint</p> <p>(b) Értékeli, hogy: (Hiv.: A103–A108. bekezdések)</p> <p>(i) a vezetés – az irányítással megbízott személyek felügyelete mellett – létrehozta-e és fenntartja-e a becsületesség és etikus viselkedés kultúráját;</p> <p>(ii) a kontrollkörnyezet megfelelő alapot nyújt-e a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének egyéb komponensei számára, figyelembe véve a gazdálkodó egység jellegét és összetettségét; és</p> <p>(iii) a kontrollkörnyezetben azonosított hiányosságok aláássák-e a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének egyéb komponenseit.</p>

A gazdálkodó egység kockázatfelmérési folyamata

22. A könyvvizsgálónak kockázatfelmérési eljárások végrehajtásán keresztül meg kell ismernie a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatások készítése szempontjából releváns kockázatfelmérési folyamatát azáltal, hogy:	
<p>(a) Megismeri a gazdálkodó egység folyamatát a következőkre vonatkozóan: (Hiv.: A109–A110. bekezdések)</p> <p>(i) A pénzügyi beszámolás céljai szempontjából releváns üzleti kockázatok azonosítása; (Hiv.: A62. bekezdés)</p> <p>(ii) Az ilyen kockázatok jelentőségének felmérése, beleértve azok bekövetkezésének valószínűségét; és</p> <p>(iii) Ezeknek a kockázatoknak a kezelése;</p>	<p>továbbá</p> <p>(b) Értékeli, hogy a gazdálkodó egység kockázatfelmérési folyamata megfelelő-e a gazdálkodó egység körülményei szempontjából, figyelembe véve a gazdálkodó egység jellegét és összetettségét. (Hiv.: A111–A113. bekezdések)</p>

23. Ha a könyvvizsgáló a lényeges hibás állítás olyan kockázatait azonosítja, amelyeket a vezetés nem azonosított, a könyvvizsgálónak:
- (a) meg kell határoznia, hogy bármelyik ilyen kockázat olyan fajta-e, amelyet a könyvvizsgáló várakozása szerint a gazdálkodó egység kockázatfelmérési folyamatának azonosítania kellett volna, és ha igen, meg kell ismernie, hogy a gazdálkodó egység kockázatfelmérési folyamata miért nem azonosította a lényeges hibás állítás ilyen kockázatait; és
 - (b) mérlegelnie kell a könyvvizsgáló általi, a 22. bekezdés (b) pontban ismertetett értékelésre vonatkozó kihatásokat.

A gazdálkodó egységnek a belső kontroll rendszer figyelemmel kísérését célzó folyamata

24. A könyvvizsgálónak kockázatfelmérési eljárások végrehajtásán keresztül meg kell ismernie a gazdálkodó egységnek a pénzügyi kimutatások készítése szempontjából releváns belső kontroll rendszer figyelemmel kísérését célzó folyamatát, azáltal, hogy: (Hiv.: A114–A115. bekezdések)	
<p>(a) Megismeri a gazdálkodó egység folyamatának azon szempontjait, amelyek kezelik:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) a kontrollok hatékonyságának figyelemmel kísérésére vonatkozó folyamatos és különálló értékeléseket, és az azonosított kontrollhiányosságok azonosítását és helyrehozását; (Hiv.: A116–A117. bekezdések) valamint (ii) a gazdálkodó egység belső audit funkcióját, ha van ilyen, beleértve annak jellegét, felelősségeit és tevékenységeit; (Hiv.: A118. bekezdés) <p>(b) Megismeri a gazdálkodó egységnek a belső kontroll rendszer figyelemmel kísérését szolgáló folyamatában felhasznált információk forrásait, valamint azt, hogy a vezetés mi alapján tekinti az információkat megfelelően megbízhatónak a célra vonatkozóan; (Hiv.: A119–A120. bekezdések)</p>	<p>továbbá</p> <p>(c) Értékeli, hogy a gazdálkodó egységnek a belső kontroll rendszer figyelemmel kísérését szolgáló folyamata megfelelő-e a gazdálkodó egység körülményei szempontjából, figyelembe véve a gazdálkodó egység jellegét és összetettségét. (Hiv.: A121–A122. bekezdések)</p>

Információs rendszer és kommunikáció, valamint kontrolltevékenységek (Hiv.: A123–A130. bekezdések)

Az információs rendszer és kommunikáció

25. A könyvvizsgálónak kockázatfelmérési eljárások végrehajtásán keresztül meg kell ismernie a gazdálkodó egységnek a pénzügyi kimutatások készítése szempontjából releváns információs rendszerét és kommunikációját azáltal, hogy: (Hiv.: A131. bekezdés)	
<p>(a) Megismeri a gazdálkodó egység információfeldolgozási tevékenységeit, beleértve annak adatait és információit, az ilyen tevékenységek során használandó</p>	<p>továbbá</p> <p>(c) Értékeli, hogy a gazdálkodó egység információs rendszere és</p>

<p>erőforrásokat, valamint azokat a politikákat, amelyek a jelentős ügyletcsoportokra, számlaegyenlegekre és közzétételekre vonatkozóan definiálják: (Hiv.: A132–A143. bekezdések)</p> <p>(i) azt, hogy az információ hogyan áramlik át a gazdálkodó egység információs rendszerén, beleértve, hogy:</p> <p>a. hogyan hozzák létre az ügyleteket, és az azokkal kapcsolatos információkat hogyan rögzítik, dolgozzák fel, javítják szükség esetén, építik be a főkönyvbe és jelentik a pénzügyi kimutatásokban; valamint</p> <p>b. hogyan gyűjtik, dolgozzák fel és teszik közzé a pénzügyi kimutatásokban az ügyleteken kívüli eseményekkel és körülményekkel kapcsolatos információkat;</p> <p>(ii) a számviteli nyilvántartásokat, a pénzügyi kimutatásokban lévő konkrét számlákat, valamint az információknak az információs rendszerben való áramlásaira vonatkozó egyéb alátámasztó nyilvántartásokat;</p> <p>(iii) a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak, beleértve a közzétételeket, a készítéséhez használt pénzügyi beszámolási folyamatot; továbbá</p> <p>(iv) a gazdálkodó egységnek a fenti (a) pont (i) alponttól az (a) pont (iii) alpontig terjedő részek szempontjából releváns erőforrásait, beleértve az IT-környezetet;</p> <p>(b) Megismeri, hogy a gazdálkodó egység hogyan kommunikálja azokat a jelentős kérdéseket, amelyek támogatják a pénzügyi kimutatások készítését, valamint az információs rendszerben és a belső kontroll rendszer egyéb komponenseiben meglévő kapcsolódó beszámolási felelősségeket: (Hiv.: A144–A145. bekezdések)</p> <p>(i) a gazdálkodó egységen belüli személyek között, beleértve, hogy hogyan kommunikálják a pénzügyi beszámolási szerepköröket és felelősségeket;</p> <p>(ii) a vezetés és az irányítással megbízott személyek között; valamint</p> <p>(iii) külső felekkel, például szabályozó szervekkel;</p>	<p>kommunikációja megfelelően támogatja-e a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban való készítését. (Hiv.: A146. bekezdés)</p>
---	--

Kontrolltevékenységek

26. A könyvvizsgálónak kockázatfelmérési eljárások végrehajtásán keresztül meg kell ismernie a kontrolltevékenységek komponensét azáltal, hogy: (Hiv.: A147–A157. bekezdések)	
<p>(a) Azonosítja azokat a kontrollokat, amelyek kezelik a lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló kockázatait a kontrolltevékenységek komponensben, az alábbiak szerint:</p> <p>(i) olyan kontrollok, amelyek jelentős kockázatként meghatározott kockázatot kezelnek; (Hiv.: A158–A159. bekezdések)</p> <p>(ii) a naplótételek feletti kontrollok, beleértve azokat a nem standard naplótételeket is, amelyeket az egyszeri, szokatlan ügyletek vagy helyesbítések rögzítésére alkalmaznak; (Hiv.: A160–A161. bekezdések)</p> <p>(iii) azok a kontrollok, amelyekre vonatkozóan a könyvvizsgáló a működési hatékonyság tesztelését tervezi az alapvető tesztelés jellegének, ütemezésének és terjedelmének meghatározása során, amelyeknek magukban kell foglalniuk azokat a kontrollokat, amelyek olyan kockázatokat kezelnek, amelyekre az alapvető vizsgálati eljárások önmagukban nem adnak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot; valamint (Hiv.: A162–A164. bekezdések)</p> <p>(iv) egyéb kontrollok, amelyeket a könyvvizsgáló szakmai megítélése alapján a könyvvizsgáló megfelelőnek ítél ahhoz, hogy lehetővé tegyék a könyvvizsgáló számára az állítások szintjén fennálló kockázatok tekintetében a 13. bekezdés céljainak való megfelelést; (Hiv.: A165. bekezdés)</p> <p>(b) Az (a) pontban azonosított kontrollok alapján azonosítja azokat az IT-alkalmazásokat és a gazdálkodó egység IT-környezetének azon egyéb aspektusait, amelyek ki vannak téve az IT használatából eredő kockázatoknak; (Hiv.: A166–A172. bekezdések)</p> <p>(c) A (b) pontban azonosított IT-alkalmazásokra és az IT-környezet egyéb aspektusaira vonatkozóan azonosítja: (Hiv.: A173–A174. bekezdések)</p> <p>(i) az IT használatából eredő kapcsolódó kockázatokat; és</p>	<p>továbbá</p> <p>(d) Az (a) pontban vagy a (c) pont (ii) alpontban azonosított minden egyes kontrollra vonatkozóan: (Hiv.: A175–A181. bekezdések)</p> <p>(i) értékeli, hogy a kontroll hatékonyan van-e kialakítva a lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló kockázatának kezeléséhez, vagy hatékonyan van-e kialakítva, hogy támogatást nyújtson az egyéb kontrollok működéséhez; valamint</p> <p>(ii) meghatározza, hogy a kontrollt bevezették-e, azáltal, hogy a gazdálkodó egység munkatársaival készítette interjúkon felüli eljárásokat hajjt végre.</p>

(ii) a gazdálkodó egységnek az ilyen kockázatokat kezelő általános IT-kontrolljait;	
---	--

Kontrollhiányosságok a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerén belül

27. A gazdálkodó egység belső kontroll rendszere minden egyes komponensének a könyvvizsgáló általi értékelése alapján a könyvvizsgálónak meg kell állapítania, hogy azonosítottak-e egy vagy több kontrollhiányosságot. (Hiv.: A182–A183. bekezdés)

A lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése (Hiv.: A184–A185. bekezdés)

A lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása

28. A könyvvizsgálónak azonosítania kell a lényeges hibás állítás kockázatait, és meg kell határoznia, hogy azok: (Hiv.: A186–A192. bekezdések)
- (a) a pénzügyi kimutatások szintjén állnak-e fenn, (Hiv.: A193–A200. bekezdések) vagy
 - (b) az állítások szintjén, az ügyletsoportokra, számlaegyenlegekre és közzétételekre vonatkozóan állnak-e fenn. (Hiv.: A201. bekezdés)
29. A könyvvizsgálónak meg kell határoznia a releváns állításokat és a kapcsolódó jelentős ügyletsoportokat, számlaegyenlegeket és közzétételeket. (Hiv.: A202–A204. bekezdések)

A lényeges hibás állítás pénzügyi kimutatások szintjén fennálló kockázatainak felmérése

30. A lényeges hibás állítás pénzügyi kimutatások szintjén fennálló azonosított kockázataira vonatkozóan a könyvvizsgálónak fel kell mérnie a kockázatokat és: (Hiv.: A193–A200. bekezdések)
- (a) meg kell határoznia, hogy ezek a kockázatok befolyásolják-e az állítások szintjén fennálló kockázatok felmérését; valamint
 - (b) értékelnie kell azok pénzügyi kimutatásokra gyakorolt átfogó hatásának jellegét és terjedelmét.

A lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló kockázatainak felmérése

Az eredendő kockázat felmérése (Hiv.: A205–A217. bekezdések)

31. A lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló azonosított kockázataira vonatkozóan a könyvvizsgálónak fel kell mérnie az eredendő kockázatot azáltal, hogy felméri a hibás állítás valószínűségét és nagyságrendjét. Ennek során a könyvvizsgálónak figyelembe kell vennie, hogy hogyan és milyen mértékben:
- (a) befolyásolják az eredendő kockázati tényezők a releváns állítások hibás állításra való fogékonyságát; és
 - (b) befolyásolják a hibás állítás pénzügyi kimutatások szintjén fennálló kockázatait az eredendő kockázat felmérését a lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló kockázataira vonatkozóan. (Hiv.: A215–A216. bekezdések)
32. A könyvvizsgálónak meg kell határoznia, hogy a lényeges hibás állítás felmért kockázatai közül bármelyik jelentős kockázat-e. (Hiv.: A218–A221. bekezdések)

33. A könyvvizsgálónak meg kell határoznia, hogy lehet-e, hogy alapvető vizsgálati eljárások önmagukban nem tudnak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot nyújtani a lényeges hibás állítások szintjén fennálló kockázatainak bármelyikére vonatkozóan. (Hiv.: A222–A225. bekezdések)

Az ellenőrzési kockázat felmérése

34. Ha a könyvvizsgáló tervezi a kontrollok működési hatékonyságának tesztelését, a könyvvizsgálónak fel kell mérnie az ellenőrzési kockázatot. Ha a könyvvizsgáló nem tervezi a kontrollok működési hatékonyságának tesztelését, az ellenőrzési kockázat könyvvizsgáló általi felmérése az kell legyen, hogy a lényeges hibás állítás kockázatának felmérése megegyezik az eredendő kockázat felmérésével. (Hiv.: A226–A229. bekezdések)

A kockázatfelmérési eljárásokból szerzett könyvvizsgálati bizonyítékok értékelése

35. A könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy a kockázatfelmérési eljárásokból szerzett könyvvizsgálati bizonyítékok megfelelő alapot nyújtanak-e a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításához és felméréséhez. Ha nem, a könyvvizsgálónak további kockázatfelmérési eljárásokat kell végrehajtania, amíg ilyen alapot nyújtó könyvvizsgálati bizonyítékot nem szereznek. A lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése során a könyvvizsgálónak a kockázatfelmérési eljárásokból szerzett minden könyvvizsgálati bizonyítékot figyelembe kell vennie, akár megerősítő, akár ellentmondó a vezetés által tett állítások szempontjából. (Hiv.: A230–A232. bekezdések)

Ügyletcsoportok, számlaegyenlegek és közzétételek, amelyek nem jelentősek, de amelyek lényegesek

36. Az olyan lényeges ügyletcsoportok, számlaegyenlegek vagy közzétételek esetében, amelyeket nem határoztak meg jelentős ügyletcsoportokként, számlaegyenlegekként vagy közzétételekként, a könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy a könyvvizsgáló meghatározása továbbra is megfelelő-e. (Hiv.: A233–A235. bekezdések)

A kockázatfelmérés felülvizsgálata

37. Ha a könyvvizsgáló olyan új információt szerez, amely nincs összhangban azzal a könyvvizsgálati bizonyítékkal, amelyre a könyvvizsgáló eredetileg alapozta a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítását vagy felméréseit, a könyvvizsgálónak felül kell vizsgálnia az azonosítást vagy felmérést. (Hiv.: A236. bekezdés)

Dokumentálás

38. A könyvvizsgálónak bele kell foglalnia a könyvvizsgálati dokumentációba: ¹⁴ (Hiv.: A237–A241. bekezdések)
- (a) A megbízásért felelős munkacsoport megbeszélését, valamint a meghozott jelentős döntéseket;

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

- (b) A könyvvizsgáló általi, a 19., 21., 22., 24. és 25. bekezdésekkel összhangban szerzett megismerés kulcsfontosságú elemeit; az információforrásokat, amelyekből a könyvvizsgáló ismereteinek szerzése történt; valamint a végrehajtott kockázatfelmérési eljárásokat;
- (c) Az azonosított kontrollok kialakításának értékelését, és annak meghatározását, hogy bevezették-e azokat a kontrollokat, a 26. bekezdés követelményeivel összhangban; továbbá
- (d) A lényeges hibás állításnak a pénzügyi kimutatások szintjén és az állítások szintjén fennálló azonosított és felmért kockázatait, beleértve a jelentős kockázatokat és azokat a kockázatokat, amelyekre vonatkozóan alapvető vizsgálati eljárások önmagukban nem tudnak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot nyújtani, valamint az alkalmazott jelentős megítélések indoklását.

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

Fogalmak (Hiv.: 12. bekezdés)

Állítások (Hiv.: 12. bekezdés (a) pont)

- A1. A könyvvizsgálók állításkategóriákat használnak azon potenciális hibás állítások különböző típusainak figyelembevétele céljából, amelyek előfordulhatnak a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításakor, felmérésekor és az azokra való válaszadáskor. Az A190. bekezdés ismertet példákat ezekre az állításkategóriákra. Az állítások különböznek az 580. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard¹⁵ által bizonyos kérdések megerősítése vagy egyéb könyvvizsgálati bizonyíték alátámasztása céljából előírt írásbeli nyilatkozatoktól.

Kontrollok (Hiv.: 12. bekezdés (c) pont)

- A2. A kontrollok be vannak ágyazva a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének komponenseibe.
- A3. A politikákat a gazdálkodó egységen belüli munkatársak intézkedései által vagy annak révén vezetik be, hogy a munkatársakat visszatartják az olyan intézkedésektől, amelyek ellentétben állnának ezekkel a politikákkal.
- A4. Az eljárások lehetnek elrendeltek, formális dokumentumok, vagy a vezetés vagy az irányítással megbízott személyek általi egyéb kommunikáció révén, vagy származhatnak olyan magatartásokból, amelyeket nem tesznek kötelezővé, hanem inkább a gazdálkodó egység kultúrája határoz meg. Az eljárásoknak érvényt szerezhetnek a gazdálkodó egység által használt IT-alkalmazások vagy a gazdálkodó egység IT-környezetének egyéb aspektusai által megengedett intézkedések révén.
- A5. A kontrollok lehetnek közvetlenek vagy közvetettek. A közvetlen kontrollok olyan kontrollok, amelyek elég precízek ahhoz, hogy kezeljék a lényeges hibás állítások szintjén fennálló kockázatait. A közvetett kontrollok olyan kontrollok, amelyek támogatják a közvetlen kontrollokat.

Információfeldolgozási kontrollok (Hiv.: 12. bekezdés (e) pont)

- A6. Az információ integritásával kapcsolatos kockázatok a gazdálkodó egység információs politikáinak a nem hatékony bevezetésre való fogékonyságából merülnek fel, amelyek azok a politikák, amelyek a

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

gazdálkodó egység információs rendszerében lévő információáramlásokat, nyilvántartásokat és beszámolási folyamatokat definiálják. Az információfeldolgozási kontrollok olyan eljárások, amelyek támogatják a gazdálkodó egység információs politikáinak hatékony bevezetését. Az információfeldolgozási kontrollok lehetnek automatizáltak (vagyis az IT-alkalmazásokba beágyazottak), vagy manuálisak (vagyis input- vagy output-kontrollok), és támaszkodhatnak egyéb kontrollokra, beleértve egyéb információfeldolgozási kontrollokat vagy általános IT-kontrollokat.

Eredendő kockázati tényezők (Hiv.: 12. bekezdés (f) pont)

A **2. sz. függelék** tartalmaz az eredendő kockázati tényezők megismerésére vonatkozó további szempontokat.

A7. Az eredendő kockázati tényezők lehetnek minőségiek és mennyiségiek, és befolyásolják az állításoknak a hibás állításra való fogékonyságát. A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek által előírt információk készítésére vonatkozó minőségi eredendő kockázati tényezők magukban foglalják a következőket:

- Összetettség;
- Szubjektivitás;
- Változás;
- Bizonytalanság; vagy
- A vezetés elfogultsága vagy egyéb csalási kockázati tényezők miatti hibás állításra való fogékonyság, amennyiben azok befolyásolják az eredendő kockázatot.

A8. Egyéb eredendő kockázati tényezők, amelyek befolyásolják egy ügyletcsoporttal, számlaegyenleggel vagy közzététellel kapcsolatos állítás hibás állításra való fogékonyságát, magukban foglalhatják:

- Az ügyletcsoport, számlaegyenleg vagy közzététel mennyiségi vagy minőségi jelentőségét; vagy
- Az ügyletcsoporton vagy számlaegyenlegen keresztül feldolgozandó, vagy a közzétételben tükrözendő tételek volumenét vagy összetételükben az egységesség hiányát.

Releváns állítások (Hiv.: 12. bekezdés (h) pont)

A9. A lényeges hibás állítás kockázata kapcsolódhat egynél több állításhoz, amely esetben az összes olyan állítás, amelyhez egy ilyen kockázat kapcsolódik, releváns állítás. Ha egy állításnak nincs azonosított lényeges hibás állítási kockázata, akkor az nem releváns állítás.

Jelentős kockázat (Hiv.: 12. bekezdés (l) pont)

A10. A jelentőség úgy írható le, mint egy kérdés viszonylagos fontossága, és azt a könyvvizsgáló abban az összefüggésben ítéli meg, amelyben a kérdést mérlegelik. Az eredendő kockázatra vonatkozóan a jelentőség annak összefüggésében mérlegelhető, hogy az eredendő kockázati tényezők hogyan

és milyen mértékben vannak hatással egy hibás állítás felmerülésének valószínűsége és a hibás állítás felmerülése esetén a potenciális hibás állítás nagyságrendjének kombinációjára.

Kockázatelemzési eljárások és kapcsolódó tevékenységek (Hiv.: 13–18. bekezdések)

A11. A hibás állítás azonosítandó és felméréndő kockázatai egyaránt tartalmazzák a csalásból eredőket és a hibából eredőket, és a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard lefedi mindkettőt. A csalás azonban akkora jelentőségű, hogy a 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard további követelményeket és útmutatást tartalmaz az olyan információk megszerzését célzó kockázatelemzési eljárásokkal és a kapcsolódó tevékenységekkel kapcsolatban, amelyeket a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításához és felméréséhez használnak fel.¹⁶ Emellett az alábbi nemzetközi könyvvizsgálati standardok adnak további követelményeket és útmutatást a lényeges hibás állítás kockázatainak konkrét kérdésekkel vagy körülményekkel kapcsolatban történő azonosítására és felmérésére vonatkozóan:

- 540. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard¹⁷ a számviteli becslések tekintetében;
- 550. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard²² a kapcsolt felek közötti viszonyokkal és ügyletekkel kapcsolatban;
- 570. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard¹⁸ a vállalkozás folytatására vonatkozóan;
- 600. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard¹⁹ a csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatásokkal kapcsolatban.

A12. Szakmai szkepticizmus szükséges a kockázatelemzési eljárások végrehajtásakor gyűjtött könyvvizsgálati bizonyíték kritikus értékeléséhez, és az segít a könyvvizsgálónak fenntartani az éberséget az olyan könyvvizsgálati bizonyíték iránt, amely nem elfogult a kockázatok fennállásának megerősítése irányában, vagy amely ellentmondhat a kockázatok fennállásának. A szakmai szkepticizmus olyan hozzáállás, amelyet a könyvvizsgáló a szakmai megítélés gyakorlásakor alkalmaz, amely azután megalapozza a könyvvizsgáló lépéseit. A könyvvizsgáló szakmai megítélést alkalmaz annak meghatározása során, hogy a könyvvizsgáló mikor rendelkezik olyan könyvvizsgálati bizonyítékkal, amely megfelelő alapot nyújt a kockázatelemzéshez.

A13. A szakmai szkepticizmus könyvvizsgáló általi alkalmazása magában foglalhatja:

- ellentmondásos információknak és a dokumentumok megbízhatóságának megkérdőjelezését;
- interjúkra adott válaszok és a vezetéstől, valamint az irányítással megbízott személyektől szerzett egyéb információk mérlegelését;

¹⁶ 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 12–27. bekezdések

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

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

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

- olyan körülményekre való éberséget, amelyek csalásból vagy hibából eredő lehetséges hibás állítást jelezhetnek; valamint
- annak mérlegelését, hogy a megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékok alátámasztják-e a lényeges hibás állítás kockázatainak a könyvvizsgáló általi azonosítását és felmérését a gazdálkodó egység jellegének és körülményeinek fényében.

Miért fontos a könyvvizsgálati bizonyítékok elfogulatlan módon való megszerzése (Hiv.: 13. bekezdés)

A14. A lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításának és felmérésének alátámasztását szolgáló könyvvizsgálati bizonyíték elfogulatlan módon való megszerzését célzó kockázatfelmérési eljárások kialakítása és végrehajtása segíthet a könyvvizsgálónak azonosítani potenciálisan ellentmondásos információkat, ami segítheti a könyvvizsgálót a szakmai szkepticizmus gyakorlásában a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése során.

Könyvvizsgálati bizonyíték forrásai (Hiv.: 13. bekezdés)

A15. A könyvvizsgálati bizonyíték elfogulatlan módon való megszerzését célzó kockázatfelmérési eljárások kialakítása és végrehajtása magában foglalhatja bizonyítékoknak több, a gazdálkodó egységen belüli és kívüli forrásból való megszerzését. A könyvvizsgáló számára azonban nem előírás, hogy kimerítő keresést hajtson végre a könyvvizsgálati bizonyíték minden lehetséges forrásának azonosítása érdekében. Az egyéb forrásokból²⁰ származó információk mellett a kockázatfelmérési eljárások információforrásai magukban foglalhatják a következőket:

- Együttműködés a vezetéssel, az irányítással megbízott személyekkel és a gazdálkodó egység egyéb kulcsfontosságú munkatársaival, mint a belső auditorok.
- Bizonyos külső felek, mint a szabályozók, akár közvetlenül, akár közvetetten történik az információszerezés.
- A gazdálkodó egységgel kapcsolatos nyilvánosan hozzáférhető információk, például a gazdálkodó egység által kiadott sajtóközlemények, elemzők vagy befektetőcsoport megbeszélései részére készült anyagok, elemzői jelentések vagy a kereskedési tevékenységgel kapcsolatos információk.

Az információforrástól függetlenül a könyvvizsgáló a könyvvizsgálati bizonyítékként használandó információk relevanciáját és megbízhatóságát az 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban mérlegeli.²¹

Méretre szabhatóság (Hiv.: 13. bekezdés)

A16. A kockázatfelmérési eljárások jellege és terjedelme változó lesz a gazdálkodó egység jellege és körülményei alapján (például, a gazdálkodó egység politikáinak és eljárásainak, valamint folyamatainak és rendszereinek formalitása). A könyvvizsgáló szakmai megítélést alkalmaz, hogy

²⁰ Lásd A37. és A38. bekezdések.

²¹ 500. témaszámú, „Könyvvizsgálati bizonyítékok” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 7. bekezdés

meghatározza a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeinek teljesítéséhez végrehajtandó kockázatfelmérési eljárások jellegét és terjedelmét.

- A17. Bár az, hogy egy gazdálkodó egység politikái és eljárásai, valamint folyamatai és rendszerei mennyire formalizáltak, változó lehet, a könyvvizsgáló számára továbbra is előírás a megismerés a 19., 21., 22., 24., 25. és 26. bekezdésekkel összhangban.

Példák:

Egyes gazdálkodó egységeknek, beleértve a kevésbé összetett gazdálkodó egységeket, és különösen a tulajdonos által vezetett gazdálkodó egységeknek lehet, hogy nincsenek kialakított strukturált folyamataik és rendszereik (például kockázatfelmérési folyamat vagy a belső kontroll rendszer figyelemmel kísérését szolgáló folyamat), vagy lehet, hogy a kialakított folyamataik vagy rendszereik dokumentáltsága korlátozott, vagy azok végzése nem következetes. Amikor az ilyen rendszerek és folyamatok nincsenek formalizálva, a könyvvizsgáló továbbra is képes lehet kockázatfelmérési eljárásokat végrehajtani megfigyelésen és interjún keresztül.

Más gazdálkodó egységeknek, jellemzően összetett gazdálkodó egységeknek, várhatóan formalizáltabb és jobban dokumentált politikáik és eljárásaik vannak. A könyvvizsgáló felhasználhatja az ilyen dokumentációt kockázatfelmérési eljárások végrehajtása során.

- A18. Egy megbízás első alkalommal való elvállalása esetén végrehajtandó kockázatfelmérési eljárások jellege és terjedelme kiterjedtebb lehet, mint az eljárások egy ismétlődő megbízás esetében. Későbbi időszakokban a könyvvizsgáló az előző időszak óta bekövetkezett változásokra összpontosíthat.

Kockázatfelmérési eljárások típusai (Hiv.: 14. bekezdés)

- A19. Az 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard²² ismerteti a könyvvizsgálati eljárások típusait, amelyek végrehajthatók a kockázatfelmérési eljárások és további könyvvizsgálati eljárások révén való könyvvizsgálati bizonyítékszerzés során. A könyvvizsgálati eljárások jellegét, ütemezését és terjedelmét befolyásolhatja az a tény, hogy a számviteli adatok és egyéb bizonyítékok közül néhány lehet, hogy csak elektronikus formában vagy csak bizonyos időpontokban áll rendelkezésre.²³ A könyvvizsgáló végrehajthat alapvető vizsgálati eljárásokat vagy kontrollok teszteléseit, a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban, a kockázatfelmérési eljárásokkal egyidejűleg olyankor, amikor hatékony így eljárni. Az olyan megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték, amely alátámasztja a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítását és felmérését, szintén támogathatja az állítások szintjén fennálló hibás állítások feltárását vagy a kontrollok működési hatékonyságának értékelését.
- A20. Annak ellenére, hogy a könyvvizsgáló számára követelmény, hogy a 14. bekezdésben leírt valamennyi kockázatfelmérési eljárást végrehajtsa a gazdálkodó egységnek és környezetének, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek, valamint a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének előírt megismerése során (lásd 19-26. bekezdések), nem követelmény, hogy a könyvvizsgáló az összes kockázatfelmérési eljárást a megismerés minden egyes aspektusára

²² 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A14–A17. és A21–A25. bekezdések

²³ 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A12. bekezdés

vonatközoan végrehajtsa. Egyéb eljárásokat is végre lehet hajtani, ha a megszerzendő információ segíthet a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításában. Ilyen eljárások lehetnek például interjúk készítése a gazdálkodó egység külső jogi tanácsadójával vagy külső felügyelő szerveivel, vagy a gazdálkodó egység által igénybe vett értékelési szakértőkkel.

Automatizált eszközök és technikák (Hiv.: 14. bekezdés)

A21. Automatizált eszközök és technikák használatával a könyvvizsgáló nagy mennyiségű adaton (a főkönyvből, az analitikákból vagy egyéb működési adatokból) hajthat végre kockázatfelmérési eljárásokat, beleértve azok használatát elemzésre, újraszámításokra, ismételt végrehajtásra vagy egyeztetésekre.

A vezetéssel és a gazdálkodó egység egyéb munkatársaival készített interjúk (Hiv.: 14. bekezdés (a) pont)

Miért készítenek interjúkat a vezetéssel és a gazdálkodó egység egyéb munkatársaival

A22. A könyvvizsgáló által a kockázatok azonosításához és felméréséhez megfelelő alapnak, valamint a további könyvvizsgálati eljárások kialakításának az alátámasztása céljából szerzett információk megszerzeshetők a vezetéssel és a pénzügyi beszámolásért felelős személyekkel készített interjúk révén.

A23. A vezetéssel, valamint a gazdálkodó egységen belüli egyéb megfelelő személyekkel és más, eltérő jogkörrel rendelkező munkavállalókkal készített interjúk különböző perspektívákat kínálhatnak a könyvvizsgáló számára a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításakor és felmérésekor.

Példák:

- Az irányítással megbízott személyekkel készített interjúk segíthetnek a könyvvizsgálónak megismerni, hogy milyen mértékű felügyeletet gyakorolnak az irányítással megbízott személyek a pénzügyi kimutatások vezetés általi készítése felett. A 260. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard²⁴ azonosítja a hatékony kétirányú kommunikáció fontosságát annak szempontjából, hogy segítse a könyvvizsgáló erre irányuló információszerzését az irányítással megbízott személyektől.
- Az összetett vagy szokatlan ügyletek létrehozásáért, feldolgozásáért vagy rögzítéséért felelős munkatársakkal készített interjúk segíthetnek a könyvvizsgálónak értékelni bizonyos számviteli politikák kiválasztásának és alkalmazásának megfelelőségét.
- A belső jogi tanácsadóval készített interjúk olyan témákról nyújthatnak információt, mint a peres ügyek, a jogszabályoknak és szabályozásoknak való megfelelés, a gazdálkodó egységet érintő csalással vagy vélt csalással kapcsolatos ismeretek, garanciák, értékesítés utáni kötelek, üzleti partnerekkel fennálló szerveződések (például közös vállalkozások), valamint a szerződéses feltételek értelmezése.
- A marketingtevékenységet vagy értékesítést folytató munkatársakkal készített interjúk információt nyújthatnak a gazdálkodó egység marketingstratégiáinak a változásairól, az árbevétel alakulásáról vagy a gazdálkodó egység vevőivel kötött szerződéses megállapodásokról.
- A kockázatkezelési funkcióval (vagy az ilyen szerepet betöltő személyekkel) készített interjúk információt adhatnak olyan működési és szabályozási kockázatokról, amelyek hatással lehetnek a pénzügyi beszámolásra.
- Az IT-rendszerekkel foglalkozó munkatársakkal készített interjúk információval szolgálhatnak a rendszerváltoztatásokról, a rendszerek vagy kontrollok hibáiról vagy az IT-vel kapcsolatos egyéb kockázatokról.

Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

A24. Amikor olyan személyekkel készítenek interjúkat, akiknek lehetnek olyan információik, amelyek valószínű, hogy segítenek a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításában, állami szektorbeli gazdálkodó egységek könyvvizsgálói információt szerezhetnek további forrásokból, mint például a teljesítményre vonatkozó vagy a gazdálkodó egységgel kapcsolatos egyéb vizsgálatokban részt vevő könyvvizsgálóktól.

A belső audit funkcióval készített interjúk

²⁴ 260. témaszámú, „Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 4. bekezdés (b) pont

A 4. sz. függelék bemutat a gazdálkodó egység belső audit funkciójának megismerésére vonatkozó szempontokat.

Miért készítene interjúkat a belső audit funkcióval (ha van ilyen funkció)

A25. Ha a gazdálkodó egységnek van belső audit funkciója, a funkción belüli megfelelő személyekkel készített interjúk segíthetnek a könyvvizsgálónak a kockázatok azonosítása és felmérése során megismerni a gazdálkodó egységet és környezetét, valamint a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerét.

Állami szektorban működő gazdálkodó egységekre vonatkozó speciális szempontok

A26. Állami szektorban működő gazdálkodó egységek könyvvizsgálóinak gyakran további felelősségeik vannak a belső kontroll és a vonatkozó jogszabályoknak és szabályozásoknak való megfelelés tekintetében. A belső audit funkción belüli megfelelő személyekkel készített interjúk segíthetnek a könyvvizsgálóknak azonosítani a vonatkozó jogszabályoknak és szabályozásoknak való lényeges meg nem felelés kockázatát, valamint a pénzügyi beszámolásra vonatkozó kontrollhiányosságok kockázatát.

Elemző eljárások (Hiv.: 14. bekezdés (b) pont)

Miért hajtanak végre elemző eljárásokat kockázatfelmérési eljárásként

A27. Az elemző eljárások segítenek azonosítani következetlenségeket, szokatlan ügyleteket vagy eseményeket, valamint olyan kérdéseket jelző összegeket, arányszámokat és tendenciákat, amelyeknek könyvvizsgálati kihatásaik lehetnek. Az azonosított szokatlan vagy váratlan kapcsolatok segíthetik a könyvvizsgálót a lényeges hibás állítás kockázatainak, különösen a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak az azonosításában.

A28. A kockázatfelmérési eljárásokként végrehajtott elemző eljárások ezért segíthetnek a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításában és felmérésében a gazdálkodó egység olyan aspektusainak az azonosítása által, amelyekről a könyvvizsgálónak nem volt tudomása, vagy annak megismerése által, hogy az eredendő kockázati tényezők, mint például a változás hogyan befolyásolják az állítások hibás állításra való fogékonyságát.

Elemző eljárások típusai

A29. A kockázatfelmérési eljárásokként végrehajtott elemző eljárások:

- Pénzügyi és nem pénzügyi információkat egyaránt tartalmazhatnak, például az árbevétel és az eladótér nagysága vagy az értékesített áruk mennyisége közötti kapcsolatot (nem pénzügyi).
- Magas szinten összevont adatokat használhatnak. Ennek megfelelően ezeknek az elemző eljárásoknak az eredményei általános kezdeti jelzést adhatnak egy lényeges hibás állítás valószínűségéről.

Példa:

Sok gazdálkodó egység könyvvizsgálata során, beleértve a kevésbé összetett üzleti modellekkel és folyamatokkal, valamint kevésbé összetett információs rendszerrel rendelkezőket, a könyvvizsgáló lehet, hogy az információk egyszerű összehasonlítását hajtja végre, mint például az évközi vagy havi számlaegyenlegekben az előző időszakokhoz képest bekövetkezett változást, hogy jelzést kapjon a potenciálisan magasabb kockázatú területekről.

A30. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard az elemző eljárásoknak a könyvvizsgáló által kockázatfelmérési eljárásokként való használatával foglalkozik. Az 520. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard²⁵ foglalkozik az elemző eljárások könyvvizsgáló által alapvető vizsgálati eljárásokként való használatával („alapvető elemző eljárások”), valamint a könyvvizsgáló felelősségével elemző eljárásoknak a könyvvizsgálat végéhez közeli időpontban való végrehajtására vonatkozóan. Ennek megfelelően nem előírás, hogy a kockázatfelmérési eljárásokként végrehajtott elemző eljárásokat az 520. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeivel összhangban hajtsák végre. Az 520. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardban lévő követelmények és alkalmazási anyag azonban hasznos útmutatást adhat a könyvvizsgáló számára elemző eljárásoknak a kockázatfelmérési eljárások részeként való végrehajtásakor.

Automatizált eszközök és technikák

A31. Elemző eljárások végrehajthatók számos eszköz és technika használatával, amelyek lehetnek automatizáltak. Automatizált elemző eljárások adatokra való alkalmazására hivatkozhatnak adatelemzésként.

Példa:

A könyvvizsgáló használhat táblázatkezelő programot a tényleges rögzített összegek és a tervezett összegek összehasonlítására, vagy végrehajthat fejlettebb eljárást adatok kinyerésével a gazdálkodó egység információs rendszeréből és ezeknek az adatoknak megjelenítési technikák alkalmazásával való további elemzésével olyan ügyletcsoportok, számlaegyenlegek vagy közzétételek azonosítása céljából, amelyekre vonatkozóan további konkrét kockázatfelmérési eljárások lehetnek indokoltak.

Megfigyelés és szemrevételezés (Hiv.: 14. bekezdés (c) pont)

Miért hajtanak végre megfigyelést és szemrevételezést kockázatfelmérési eljárásokként

A32. A megfigyelés és a szemrevételezés alátámaszthatja, megerősítheti vagy cáfolhatja a vezetéssel és másokkal készített interjúkat, valamint információt nyújthat a gazdálkodó egységről és annak környezetéről.

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

Méreetre szabhatóság

A33. Ahol a politikák vagy eljárások nem dokumentáltak, vagy a gazdálkodó egységnek kevésbé formalizált kontrolljai vannak, a könyvvizsgáló mégis képes lehet bizonyos mennyiségű könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni a kontroll végrehajtásának megfigyelésén vagy szemrevételezésén keresztül ahhoz, hogy a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítását és felmérését alátámassza.

Példák:

- A könyvvizsgáló megismerheti a leltározás feletti kontrollokat, még ha a gazdálkodó egység nem is dokumentálta azokat, közvetlen megfigyelésen keresztül.
- A könyvvizsgáló lehet, hogy megfigyelést tud végezni a feladatok szétválasztására vonatkozóan.
- A könyvvizsgáló képes lehet megfigyelni jelszavak bevitelét.

Megfigyelés és szemrevételezés, mint kockázatelemzési eljárások

A34. A kockázatelemzési eljárások magukban foglalhatják a következők megfigyelését vagy szemrevételezését:

- A gazdálkodó egység tevékenységei.
- Belső dokumentumok (mint például üzleti tervek és stratégiák), nyilvántartások és belső kontroll kézikönyvek.
- A vezetés által készített jelentések (mint például negyedéves vezetőségi jelentések és évközi pénzügyi kimutatások), valamint az irányítással megbízott személyek által készített jelentések (például igazgatósági ülések jegyzőkönyvei).
- A gazdálkodó egység telephelyei és üzemi létesítményei.
- Külső forrásokból, mint például kereskedelmi és gazdasági folyóiratokból, elemzők, bankok, minősítéssel foglalkozó ügynökségek jelentéseiből, szabályozási vagy pénzügyi publikációkból vagy egyéb külső dokumentumokból származó, a gazdálkodó egység pénzügyi teljesítményével kapcsolatos információk (mint például az A79. bekezdésben említett információk).
- A vezetés vagy az irányítással megbízott személyek viselkedése és cselekedetei (mint például egy auditbizottsági ülés megfigyelése).

Automatizált eszközök és technikák

A35. Automatizált eszközök vagy technikák használhatók megfigyeléshez vagy szemrevételezéshez is, különösen eszközökre vonatkozóan, például távmegfigyelési eszközök (például drón) használatán keresztül.

Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

A36. Állami szektorbeli gazdálkodó egységek könyvvizsgálói által végrehajtott kockázatfelmérési eljárások magukban foglalhatják a vezetés által a törvényhozó testület számára készített dokumentumok, például a teljesítményről szóló kötelező beszámolóval kapcsolatos dokumentumok megfigyelését és szemrevételezését is.

Egyéb forrásokból származó információk (Hiv.: 15. bekezdés)

Miért vesz figyelembe a könyvvizsgáló egyéb forrásokból származó információkat

A37. Egyéb forrásokból származó információk relevánsak lehetnek a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése szempontjából azáltal, hogy információt és rálátást biztosítanak:

- a gazdálkodó egység és az üzleti kockázatai jellegéről, valamint arról, hogy mi változhatott a korábbi időszakokhoz képest;
- a vezetés és az irányítással megbízott személyek tisztességességéről és etikai értékeiről, ami releváns lehet a kontrollkörnyezet könyvvizsgáló általi megismerése szempontjából is;
- a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekről és annak a gazdálkodó egység jellegére és körülményeire való alkalmazásáról.

Egyéb releváns források

A38. Az egyéb releváns információforrások magukban foglalják:

- A könyvvizsgáló eljárásait az ügyfélkapcsolat vagy a könyvvizsgálati megbízás elfogadásával vagy megtartásával kapcsolatban a 220. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban, beleértve az arra vonatkozóan levont következtetéseket.²⁶
- A megbízásért felelős partner által a gazdálkodó egység részére végzett egyéb megbízásokat. A megbízásért felelős partner lehet, hogy szerzett a könyvvizsgálat szempontjából releváns ismereteket, beleértve a gazdálkodó egységről és környezetéről való ismereteket, amikor egyéb megbízásokat végzett a gazdálkodó egység számára. Az ilyen megbízások magukban foglalhatnak megállapodás szerinti eljárások végrehajtására szóló megbízásokat vagy egyéb könyvvizsgálati, vagy bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokat, beleértve az adott joghatóságban fennálló kiegészítő beszámolási követelményekre irányuló megbízásokat.

²⁶ 220. témaszámú, „A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának minőségellenőrzése” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 12. bekezdés

A könyvvizsgálónak a gazdálkodó egységgel kapcsolatos korábbi tapasztalataiból és a korábbi könyvvizsgálatokból származó információk (Hiv.: 16. bekezdés)

Miért fontosak a korábbi könyvvizsgálatokból származó információk a jelenlegi könyvvizsgálat szempontjából

A39. A könyvvizsgálónak a gazdálkodó egységgel kapcsolatos és a korábbi könyvvizsgálatok során végrehajtott könyvvizsgálati eljárásokból származó korábbi tapasztalatai olyan információkat nyújthatnak a könyvvizsgálónak, amelyek relevánsak a kockázatfelmérési eljárások jellegének és terjedelmének a könyvvizsgáló általi meghatározása, valamint a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése szempontjából.

A korábbi könyvvizsgálatokból származó információk jellege

A40. A könyvvizsgálónak a gazdálkodó egységgel kapcsolatos korábbi tapasztalatai és a korábbi könyvvizsgálatok során végrehajtott könyvvizsgálati eljárások információkat nyújthatnak a könyvvizsgálónak olyan témákról, mint például:

- múltbeli hibás állítások, továbbá az, hogy azokat időben kijavították-e;
- a gazdálkodó egység és környezetének jellege, valamint a gazdálkodó egység belső kontroll rendszere (beleértve a kontrollhiányosságokat);
- jelentős változások, amelyeken a gazdálkodó egység vagy annak tevékenységei átmehettek a megelőző pénzügyi időszak óta;
- ügyletek és egyéb események vagy számlaegyenlegek (és kapcsolódó közzétételek) konkrét típusai, amelyeknél a könyvvizsgáló nehézkessé találta a szükséges könyvvizsgálati eljárások végrehajtását, például azok összetettsége miatt.

A41. A könyvvizsgáló számára előírás annak meghatározása, hogy az információk, amelyeket a könyvvizsgáló a gazdálkodó egységgel kapcsolatos korábbi tapasztalataiból és a korábbi könyvvizsgálatok során végrehajtott könyvvizsgálati eljárásokból szerzett meg, relevánsak és megbízhatók maradnak-e, ha a könyvvizsgáló szeretné felhasználni ezeket az információkat a jelenlegi könyvvizsgálat céljaira. Ha a gazdálkodó egység jellege vagy körülményei megváltoztak, vagy új információkat szereztek, a korábbi időszakokból származó információk lehet, hogy már nem relevánsak vagy megbízhatók a jelenlegi könyvvizsgálatra vonatkozóan. Annak megállapítása céljából, hogy történtek-e olyan változások, amelyek érinthetik az ilyen információk relevanciáját vagy megbízhatóságát, a könyvvizsgáló interjúkat készíthet és egyéb megfelelő könyvvizsgálati eljárásokat hajthat végre, mint például a releváns rendszerek végigkövetései. Ha az információk nem megbízhatók, a könyvvizsgáló mérlegelheti az adott körülmények között megfelelő további eljárások végrehajtását.

A megbízásért felelős munkacsoport megbeszélése (Hiv.: 17–18. bekezdések)

Miért követelmény a megbízásért felelős munkacsoport számára, hogy megbeszéljék a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek alkalmazását és a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak lényeges hibás állításra való fogékonyságát

A42. A megbízásért felelős munkacsoportnak a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek alkalmazásával és a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak lényeges hibás állításra való fogékonyságával kapcsolatos megbeszélése:

- Alkalmat ad a megbízásért felelős munkacsoport tapasztaltabb tagjainak (a megbízásért felelős partnert is beleértve) arra, hogy megosszák a gazdálkodó egység ismeretén alapuló meglátásaikat. Az információk megosztása hozzájárul a megbízásért felelős munkacsoport minden tagja általi jobb megértéshez.
- Lehetővé teszi a megbízásért felelős munkacsoport tagjai számára, hogy információt cseréljenek azokról az üzleti kockázatokról, amelyeknek a gazdálkodó egység ki van téve, arról, hogy az eredendő kockázati tényezők hogyan befolyásolhatják az ügyletcsoportok, számlaegegenyek és közzétételek hibás állításra való fogékonyságát, valamint arról, hogyan és hol lehetnek esetleg a pénzügyi kimutatások fogékonyak csalásból vagy hibából eredő lényeges hibás állításra.
- Segíti a megbízásért felelős munkacsoport tagjait, hogy jobb képet kapjanak annak lehetőségéről, hogy a számukra kijelölt területen a pénzügyi kimutatások lényeges hibás állításokat tartalmaznak, továbbá hogy megismerjék, hogyan érinthetik az általuk végrehajtott könyvvizsgálati eljárások eredményei a könyvvizsgálat egyéb aspektusait, beleértve a további könyvvizsgálati eljárások jellegéről, időzítéséről és terjedelméről hozott döntéseket. Különösképpen, a megbeszélés segíti a megbízásért felelős munkacsoport tagjait az ellentmondásos információk további mérlegelésében, az egyes tagoknak a gazdálkodó egység jellegére és körülményeire vonatkozó saját ismeretei alapján.
- Alapot teremt a megbízásért felelős munkacsoport tagjai számára a könyvvizsgálat során szerzett olyan új információk kommunikálásához és megosztásához, amelyek hatással lehetnek a lényeges hibás állítás kockázatainak a felmérésére vagy az ezen kockázatok kezelése érdekében végrehajtott könyvvizsgálati eljárásokra.

A 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja, hogy a megbízásért felelős munkacsoport megbeszélése különös hangsúlyt helyezzen arra, hogy hogyan és hol lehetnek fogékonyak a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásai a csalásból eredő lényeges hibás állításra, beleértve azt is, hogy hogyan merülhet fel csalás.²⁷

A43. Szakmai szkepticizmus szükséges a könyvvizsgálati bizonyítékok kritikus értékeléséhez, és a megbízásért felelős munkacsoport tartalmas és nyitott megbeszélése, beleértve az ismétlődő könyvvizsgálatokra vonatkozóan, a lényeges hibás állítás kockázatainak jobb azonosításához és felméréséhez vezethet. A megbeszélés egy másik eredménye lehet, hogy a könyvvizsgáló azonosítja a könyvvizsgálat olyan konkrét területeit, amelyekre vonatkozóan a szakmai

²⁷ 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 16. bekezdés

szkepticizmus gyakorlása különösen fontos lehet, és a megbízásért felelős munkacsoport tapasztaltabb tagjainak bevonásához vezethet, akik megfelelően képzettek ahhoz, hogy az ezekkel a területekkel kapcsolatos könyvvizsgálati eljárások végrehajtásában részt vegyenek.

Méretre szabhatóság

- A44. Amikor a megbízást egyetlen személy végzi, mint például egy egyéni könyvvizsgáló (vagyis, amikor megbízásért felelős munkacsoporti megbeszélés nem lenne lehetséges), az A42. és az A46. bekezdésekben említett kérdések mérlegelése mindazonáltal segíthet a könyvvizsgálónak azonosítani, hol lehetnek a lényeges hibás állítás kockázatai.
- A45. Amikor egy megbízást egy nagy megbízásért felelős munkacsoport végez, mint például csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata esetében, nem mindig szükséges vagy megoldható, hogy egyetlen megbeszélésen legyen ott az összes tag (például egy több helyszínen végzett könyvvizsgálat esetében), és az sem szükséges, hogy a megbízásért felelős munkacsoport minden tagját tájékoztassák a megbeszélésen hozott összes döntésről. A megbízásért felelős partner megvitathatja a kérdéseket a megbízásért felelős munkacsoport kulcsfontosságú tagjaival, beleértve – ha ezt megfelelőnek találják – a speciális készségekkel vagy tudással rendelkező személyeket és a komponensek könyvvizsgálatáért felelős személyeket, delegálva ugyanakkor a másokkal folytatott megbeszéléseket, figyelembe véve az egész megbízásért felelős munkacsoporton belül szükségesnek ítélt kommunikáció mértékét. A megbízásért felelős partner által jóváhagyott kommunikációs terv hasznos lehet.

A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekben lévő közzétételek megbeszélése

- A46. A megbízásért felelős munkacsoport megbeszélésének részeként a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek közzétételi követelményeinek figyelembevétele segít a könyvvizsgálat korai szakaszában azonosítani, hogy hol lehetnek a lényeges hibás állítás közzétételekkel kapcsolatos kockázatai, még olyan körülmények között is, amikor a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek csak egyszerűsített közzétételeket írnak elő. Az olyan kérdések, amelyeket a megbízásért felelős munkacsoport megbeszélhet, magukban foglalják:
- A pénzügyi beszámolási követelmények változásait, amelyek jelentős új vagy felülvizsgált közzétételeket eredményezhetnek.
 - A gazdálkodó egység környezetének, pénzügyi állapotának vagy tevékenységeinek változásait, amelyek jelentős új vagy felülvizsgált közzétételeket eredményezhetnek, például egy jelentős üzleti kombináció az auditált időszakban.
 - Olyan közzétételeket, amelyekre vonatkozóan lehet, hogy a múltban nehéz volt elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni; valamint
 - Összetett kérdésekkel kapcsolatos közzétételeket, beleértve azokat, amelyek arra vonatkozó jelentős vezetői megítéléssel járnak, hogy mely információkat tegyék közzé.

Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

A47. A megbízásért felelős munkacsoport állami szektorbeli gazdálkodó egységek könyvvizsgálói által tartott megbeszélésének részeként szintén mérlegelni lehet az állami szektorbeli gazdálkodó egységekre vonatkozó könyvvizsgálati megbízásból vagy kötelemből eredő bármilyen további tágabb célt, valamint a kapcsolódó kockázatokat.

A gazdálkodó egységnek és környezetének, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek és a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének megismerése (Hiv.: 19–27. bekezdések)

Az **1-6. sz. függelékek** tartalmazzák a gazdálkodó egységnek és környezetének, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek és a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének megismerésére vonatkozó további szempontokat.

Az előírt megismerés (Hiv.: 19–27. bekezdések)

A48. A gazdálkodó egységnek és környezetének, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek és a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének megismerése információk gyűjtésének, frissítésének és elemzésének dinamikus és ismétlődő folyamata, és folytatódik a könyvvizsgálat egésze alatt. Ezért a könyvvizsgáló várakozásai új információk megszerzésével változhatnak.

A49. A gazdálkodó egységnek és környezetének, valamint a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek a könyvvizsgáló általi megismerése segíthet a könyvvizsgálónak az olyan ügyletcsoportokkal, számlaegyenlegekkel és közzétételekkel kapcsolatos kezdeti várakozások kialakításában is, amelyek jelentős ügyletcsoportok, számlaegyenlegek és közzétételek lehetnek. Ezek a várható jelentős ügyletcsoportok, számlaegyenlegek és közzétételek alapozzák meg a gazdálkodó egység információs rendszere könyvvizsgáló általi megismerésének a hatókörét.

Miért előírás a gazdálkodó egységnek és környezetének, valamint a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek a megismerése (Hiv.: 19–20. bekezdések)

A50. A gazdálkodó egységnek és környezetének, valamint a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek a könyvvizsgáló általi megismerése segít a könyvvizsgálónak megismerni azokat az eseményeket és körülményeket, amelyek relevánsak a gazdálkodó egység szempontjából, valamint azonosítani, hogy az eredendő kockázati tényezők hogyan befolyásolják az állítások hibás állításra való fogékonyságát a pénzügyi kimutatásoknak a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban való elkészítése során, valamint ennek a befolyásnak a mértékét. Ezek az információk hivatkozási keretet hoznak létre, amelyen belül a könyvvizsgáló azonosítja és felméri a lényeges hibás állítás kockázatait. Ez a hivatkozási keret segít továbbá a könyvvizsgálónak megtervezni a könyvvizsgálatot, valamint szakmai megítélést és szakmai szkepticizmust alkalmazni a könyvvizsgálat egésze során, például, amikor:

- azonosítja és felméri a pénzügyi kimutatásokban lévő lényeges hibás állítás kockázatait a 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal vagy egyéb releváns standardokkal összhangban (például a csalás kockázataira vonatkozóan a 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban, vagy a számviteli

becslésekkel kapcsolatos kockázatok azonosításakor vagy felmérésekor a 540. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban);

- eljárásokat hajt végre a jogszabályoknak és szabályozásoknak való olyan meg nem felelések azonosításának segítése céljából a 250. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban, amelyeknek lényeges hatásuk lehet a pénzügyi kimutatásokra;²⁸
- értékeli a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban, hogy a pénzügyi kimutatások megfelelő közzétételeket nyújtanak-e;²⁹
- meghatározza a lényegességet vagy a végrehajtási lényegességet a 320. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban;³⁰ vagy
- mérlegeli a számviteli politikák kiválasztásának és alkalmazásának megfelelőségét, valamint a pénzügyi kimutatásokban szereplő közzétételek megfelelőségét.

A51. A gazdálkodó egység és környezete, valamint a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek könyvvizsgáló általi megismerése arról is tájékoztat, hogy a könyvvizsgáló hogyan tervez és hajt végre további könyvvizsgálati eljárásokat, például, amikor:

- az elemző eljárások végrehajtása során használandó várakozásokat dolgoz ki az 520. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban;³¹
- további könyvvizsgálati eljárásokat alakít ki és hajt végre a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen; valamint
- értékeli a megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékok elegendőségét és megfelelőségét (például feltételezésekre vagy a vezetés szóbeli és írásbeli nyilatkozataira vonatkozóan).

Méretre szabhatóság

A52. Az elvárt megismerés jellege és terjedelme a könyvvizsgáló szakmai megítélésének kérdése és gazdálkodó egységenként változik a gazdálkodó egység jellegének és körülményeinek alapján, beleértve:

- a gazdálkodó egység méretét és összetettségét, beleértve annak IT-környezetét;
- a könyvvizsgálónak a gazdálkodó egységgel kapcsolatos korábbi tapasztalatait;
- a gazdálkodó egység rendszereinek és folyamatainak jellegét, beleértve, hogy azok formalizáltak-e vagy sem; valamint

²⁸ 250. témaszámú, „A jogszabályok és szabályozások figyelembevétele a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 14. bekezdés

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

³⁰ 320. témaszámú, „Lényegesség a könyvvizsgálat tervezésében és végrehajtásában” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 10–11. bekezdések

³¹ 520. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 5. bekezdés

- a gazdálkodó egység dokumentációjának jellegét és formáját.
- A53. A könyvvizsgálónak az elvárt megismerést szolgáló kockázafelmérési eljárásai kevésbé kiterjedtek lehetnek kevésbé összetett gazdálkodó egységek könyvvizsgálata során, és kiterjedtebbek lehetnek olyan gazdálkodó egységek esetében, amelyek összetettebbek. A könyvvizsgáló által megkívánt megismerés mélysége várhatóan kisebb, mint amellyel a vezetés rendelkezik a gazdálkodó egység vezetése során.
- A54. Egyes pénzügyi beszámolási keretelvek lehetővé teszik kisebb gazdálkodó egységek számára, hogy egyszerűbb és kevésbé részletes közzétételeket tegyenek a pénzügyi kimutatásokban. Ez azonban nem menti fel a könyvvizsgálót annak felelőssége alól, hogy megismerje a gazdálkodó egységet és környezetét, valamint a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveket, ahogyan azok a gazdálkodó egységre vonatkoznak.
- A55. A gazdálkodó egység IT-használata, valamint az IT-környezetben végbemenő változások jellege és terjedelme szintén befolyásolhatja a speciális készségeket, amelyek szükségesek az elvárt megismerés elősegítéséhez.

A gazdálkodó egység és környezete (Hiv.: 19. bekezdés (a) pont)

A gazdálkodó egység szervezeti felépítése, tulajdonosi és irányítási szerkezete, valamint üzleti modellje (Hiv.: 19. bekezdés (a) pont (i) alpont)

A gazdálkodó egység szervezeti felépítése és tulajdonosi szerkezete

- A56. A gazdálkodó egység szervezeti felépítésének és tulajdonosi szerkezetének megismerése lehetővé teheti a könyvvizsgáló számára, hogy megismerjen olyan kérdéseket, mint:
- A gazdálkodó egység felépítésének összetettsége.

Példa:

A gazdálkodó egység lehet egyetlen gazdálkodó egység, vagy a gazdálkodó egység felépítése magában foglalhat több helyszínen lévő leányvállalatokat, divíziókat vagy egyéb komponenseket. Emellett a jogi felépítés eltérhet a működési felépítéstől. Az összetett felépítésből gyakran merülnek fel olyan tényezők, amelyek a hibás állítás kockázataira való nagyobb fogékonyságot idézhetnek elő. Az ilyen kérdések magukban foglalhatják azt, hogy a goodwillt, közös vállalkozásokat, befektetéseket vagy a speciális célú gazdálkodó egységeket megfelelően számolják-e el, valamint, hogy megtörtént-e az ilyen ügyek megfelelő közzététele a pénzügyi kimutatásokban.

- A tulajdonosi szerkezet, valamint a tulajdonosok és egyéb személyek vagy gazdálkodó egységek közötti kapcsolatok, beleértve a kapcsolt feleket. Ez az ismeret segíthet annak meghatározásában, hogy a kapcsolt felek közötti ügyleteket megfelelően azonosították-e és számolták-e el, és azokat megfelelően közzétették-e a pénzügyi kimutatásokban.³²

³² Az 550. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeket állapít meg és útmutatást nyújt a könyvvizsgáló kapcsolt felek szempontjából releváns mérlegelési szempontjaira vonatkozóan.

- A tulajdonosok, az irányítással megbízott személyek és a vezetés megkülönböztetése.

Példa:

Kevesbé összetett gazdálkodó egységeknél a gazdálkodó egység tulajdonosai lehet, hogy részt vesznek a gazdálkodó egység vezetésében, ezért nincs vagy csak kicsi a megkülönböztetés. Ezzel szemben, mint például egyes tőzsdén jegyzett gazdálkodó egységeknél, egyértelmű lehet a vezetés, a gazdálkodó egység tulajdonosai és az irányítással megbízott személyek megkülönböztetése.³³

- A gazdálkodó egység IT-környezetének felépítése és összetettsége.

Példák:

A gazdálkodó egység:

- rendelkezhet több, örökölt IT-rendszerrel az eltérő üzleti tevékenységekben, amelyek nincsenek megfelelően integrálva, ami összetett IT-környezetet eredményez;
- használhat külső vagy belső szolgáltatókat IT-környezete aspektusaihoz (például az IT-környezet hostingjának harmadik félhez való kiszervezése, vagy közös szolgáltató központ igénybevétele egy csoporton belüli IT-folyamatok központi kezeléséhez).

Automatizált eszközök és technikák

A57. A könyvvizsgáló az információs rendszer megismerését szolgáló eljárásainak részeként használhat automatizált eszközöket és technikákat az ügyletek áramlásainak³⁴ és a feldolgozásnak a megismerése céljából. Ezeknek az eljárásoknak egyik eredménye lehet, hogy a könyvvizsgáló információt szerez a gazdálkodó egység szervezeti felépítéséről, vagy azokról, akikkel a gazdálkodó egység üzleti tevékenységet folytat (például szállítók, vevők, kapcsolt felek).

Állami szektorban működő gazdálkodó egységekre vonatkozó speciális szempontok

A58. Állami szektorban működő gazdálkodó egységek tulajdonosi szerkezetének lehet, hogy nincs olyan relevanciája, mint a magánszektorban, mert a gazdálkodó egységre vonatkozó döntéseket lehet, hogy a gazdálkodó egységen kívül hozzák meg politikai folyamatok eredményeképpen. Ezért lehet, hogy a vezetésnek nincs ellenőrzése bizonyos meghozott döntések felett. Az olyan kérdések, amelyek relevánsak lehetnek, magukban foglalják annak a megismerését, hogy a gazdálkodó

³³ A 260. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A1. és A2. bekezdései útmutatást nyújtanak az irányítással megbízott személyek azonosítására vonatkozóan, és kifejtik, hogy egyes esetekben az irányítással megbízott személyek közül néhány vagy mindegyik részt vehet a gazdálkodó egység vezetésében.

³⁴ **Ügyletek áramlása(i):** Az ügylet keletkeztetésétől az ügyletnek a pénzügyi információs rendszerbe való berögzítéséig, feldolgozásáig, és az információs rendszerből készített pénzügyi jelentésekbe (végső soron az éves pénzügyi kimutatásokba) való bekerüléséig tartó részfolyamatokat, azok egymást követő sorrendjét jelenti.

egység képes-e egyoldalú döntéseket hozni, valamint, hogy az állami szektorban működő más gazdálkodó egységek képesek-e ellenőrizni vagy befolyásolni a gazdálkodó egység megbízatását vagy stratégiai irányítását.

Példa:

Egy állami szektorban működő gazdálkodó egységre vonatkozhatnak olyan jogszabályok vagy más hatósági irányelvek, amelyek előírják számára, hogy a stratégiájára és céljaira a gazdálkodó egységen kívüli felektől jóváhagyást szerezzen azelőtt, hogy bevezeti azokat. Ezért a gazdálkodó egység jogi felépítésének megismeréséhez kapcsolódó kérdések magukban foglalhatnak vonatkozó jogszabályokat és szabályozásokat, valamint a gazdálkodó egység besorolását (vagyis, hogy a gazdálkodó egység minisztérium, igazgatási ágazati szerv, ügynökség vagy más típusú gazdálkodó egység).

Irányítás

Miért ismeri meg a könyvvizsgáló az irányítást

A59. A gazdálkodó egység irányításának megismerése segítheti a könyvvizsgálót a gazdálkodó egység arra vonatkozó képességének megismerésében, hogy megfelelően felügyelje a belső kontroll rendszert. Ez a megismerés azonban hiányosságokra vonatkozó bizonyítékokkal is szolgálhat, amelyek a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásai lényeges hibás állítás kockázataira való fogékonyságának növekedését jelezhetik.

A gazdálkodó egység irányításának megismerése

A60. Az olyan kérdések, amelyeknek mérlegelése releváns lehet a könyvvizsgáló számára a gazdálkodó egység irányításának a megismerése során magukban foglalják az alábbiakat:

- Részt vesz-e valaki vagy mindenki az irányítással megbízott személyek közül a gazdálkodó egység vezetésében.
- Egy nem ügyvezető igazgatóság létezése (és elkülönülése), ha van ilyen, az ügyvezetéstől.
- Az irányítással megbízott személyek olyan pozíciókban vannak-e, amelyek szerves részei a gazdálkodó egység jogi felépítésének, például mint igazgatók.
- Az irányítással megbízott személyek alcsoportjának, mint például egy auditbizottság, létezése, valamint az ilyen csoport felelősségei.
- Az irányítással megbízott személyeknek a pénzügyi beszámolás felügyeletéért való felelősségei, beleértve a pénzügyi kimutatások jóváhagyását.

A gazdálkodó egység üzleti modellje

Az **1. sz. függelék** tartalmaz további szempontokat a gazdálkodó egység és üzleti modelljének megismerésére vonatkozóan, valamint további szempontokat speciális célú gazdálkodó egységek könyvvizsgálatával kapcsolatban.

Miért ismeri meg a könyvvizsgáló a gazdálkodó egység üzleti modelljét

A61. A gazdálkodó egység céljainak, stratégiájának és üzleti modelljének megismerése segít a könyvvizsgálónak stratégiai szinten megismerni a gazdálkodó egységet, valamint megismerni azokat az üzleti kockázatokat, amelyeket a gazdálkodó egység vállal, és amelyekkel szembesül. A pénzügyi kimutatásokra hatást gyakorló üzleti kockázatok megismerése segít a könyvvizsgálónak azonosítani a lényeges hibás állítás kockázatait, mivel a legtöbb üzleti kockázatnak végső soron lesznek pénzügyi következményei, és így hatása a pénzügyi kimutatásokra.

Példák:

Egy gazdálkodó egység üzleti modellje különböző módokon támaszkodhat az IT használatára:

- A gazdálkodó egység cipőket ad el egy fizikai boltban, és fejlett készletezési és értékesítőhelyi rendszert használ a cipők eladásának rögzítésére; vagy
- A gazdálkodó egység online értékesít cipőket, úgy, hogy az összes értékesítési ügyletet egy IT-környezetben dolgozzák fel, beleértve az ügyletek létrehozását egy weboldalon keresztül.

Mindkét gazdálkodó egység esetében a jelentősen eltérő üzleti modellből eredő üzleti kockázatok alapvetően különbözők lennének, annak ellenére, hogy mindkét gazdálkodó egység cipőket értékesít.

A gazdálkodó egység üzleti modelljének megismerése

A62. Az üzleti modellnek nem minden aspektusa releváns a könyvvizsgáló általi megismerés szempontjából. Az üzleti kockázatok tágabbak, mint a pénzügyi kimutatásokban lévő lényeges hibás állítás kockázatai, bár az üzleti kockázatok magukban foglalják ez utóbbit. A könyvvizsgáló nem felelős azért, hogy minden üzleti kockázatot megismerjen vagy azonosítsa, mert nem minden üzleti kockázat eredményezi a lényeges hibás állítás kockázatait.

A63. A lényeges hibás állítás kockázataira való fogékonyságot növelő üzleti kockázatok eredhetnek a következőkből:

- Nem megfelelő célok vagy stratégiák, stratégiák nem hatékony végrehajtása, vagy változás, vagy összetettség.
- A változtatás szükségességének fel nem ismerése is például az alábbiakból származó üzleti kockázatot idézhet elő:
 - olyan új termékek vagy szolgáltatások kifejlesztése, amelyek sikertelenek lehetnek;
 - olyan piac, amely, még ha sikeresen alakítják is ki, nem elegendő a termék vagy szolgáltatás támogatására; vagy
 - egy termék vagy szolgáltatás hibái, amelyek jogi kötelezettségeket és hírnévvel kapcsolatos kockázatot vonhatnak maguk után.

- Ösztönzés vagy nyomás a vezetés számára, amely a vezetés szándékos vagy nem szándékos elfogultságát eredményezheti, és így befolyásolja a jelentős feltételezések észszerűségét és a vezetés vagy az irányítással megbízott személyek várakozásait.
- A64. Példák olyan kérdésekre, amelyeket a könyvvizsgáló mérlegelhet a gazdálkodó egység üzleti modelljének, céljainak, stratégiáinak és az olyan kapcsolódó üzleti kockázatoknak a megismerésekor, amelyek a pénzügyi kimutatásokban lévő lényeges hibás állítás kockázatát eredményezhetik:
- Iparági fejlemények, mint például az iparági változásokat kezelő munkaerő vagy szakértelem hiánya ;
 - Új termékek és szolgáltatások, amelyek nagyobb termékfelelősséghez vezethetnek;
 - A gazdálkodó egység üzleti tevékenységének bővülése, és nem pontosan becsülték meg a keresletet;
 - Új számviteli követelmények, ahol hiányos vagy nem megfelelő volt a bevezetés;
 - Nagyobb jogi kitettséget eredményező szabályozói követelmények;
 - Jelenlegi és jövőben várható finanszírozási követelmények, mint például finanszírozás elvesztése amiatt, hogy a gazdálkodó egység nem képes teljesíteni a követelményeket;
 - Az IT használata, mint például egy új IT-rendszer bevezetése, amely hatással lesz mind a működésre, mind a pénzügyi beszámolásra; vagy
 - Egy stratégia megvalósításának hatásai, különösen bármilyen olyan hatás, amely új számviteli követelményekhez vezet majd.
- A65. Rendszerint a vezetés azonosítja az üzleti kockázatokat, és megközelítéseket dolgoz ki azok kezelésére. Egy ilyen kockázatfelmérési folyamat a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének része, és azzal a 22. bekezdés, valamint az A109–A113. bekezdések foglalkoznak.

Állami szektorban működő gazdálkodó egységekre vonatkozó speciális szempontok

- A66. Az állami szektorban működő gazdálkodó egységek más módokon hozhatnak létre és közvetíthetnek értéket azokhoz képest, amelyek a tulajdonosok számára hoznak létre vagyont, de továbbra is lesz egy konkrét céllal rendelkező üzleti modelljük. Az állami szektorban dolgozó könyvvizsgálók által megismerhető olyan kérdések, amelyek relevánsak a gazdálkodó egység üzleti modellje szempontjából, magukban foglalják:
- a releváns kormányzati tevékenységek ismeretét, beleértve a kapcsolódó programokat;
 - programcélokat és stratégiákat, beleértve közpolitikai elemeket.
- A67. Az állami szektorbeli gazdálkodó egységek könyvvizsgálatánál a „vezetés céljait” befolyásolhatják a közelszámoltathatóság tanúsítását előíró követelmények, valamint azok tartalmazhatnak olyan célokat, amelyeknek a forrása jogszabályban, szabályozásban vagy más autoritásban van.

Ágazati, szabályozási és egyéb külső tényezők (Hiv.: 19. bekezdés (a) pont (ii) alpont)

Ágazati tényezők

A68. A releváns ágazati tényezők közé tartoznak az ágazati feltételek, mint a versenykörnyezet, a szállítói és vevői kapcsolatok és a technológiai fejlesztések. Az olyan kérdések, amelyeket a könyvvizsgáló mérlegelhet, magukban foglalják:

- a piacot és a versenyt, beleértve a keresletet, a kapacitást és az árversenyt;
- a ciklikus vagy szezonális tevékenységet;
- a gazdálkodó egység termékeihez kapcsolódó terméktechnológiát;
- az energiaellátást és -költséget.

A69. Abban az ágazatban, amelyben a gazdálkodó egység működik, a lényeges hibás állítás sajátos kockázatai merülhetnek fel az üzleti tevékenység jellegéből vagy a szabályozás mértékéből adódóan.

Példa:

Az építőiparban hosszú távú szerződések az árbevétel és a ráfordítások jelentős becsléseivel járhatnak, amelyekből lényeges hibás állítás kockázatai származnak. Ilyen esetekben fontos, hogy a megbízásért felelős munkacsoportnak legyenek elegendő releváns ismerettel és tapasztalattal rendelkező tagjai.³⁵

Szabályozási tényezők

A70. A releváns szabályozási tényezők a szabályozási környezetet foglalják magukban. A szabályozási környezet többek között a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveket és a jogi és politikai környezetet, valamint ezek bármilyen változását jelenti. Az olyan kérdések, amelyeket a könyvvizsgáló mérlegelhet, magukban foglalják:

- a szabályozási keretelveket egy szabályozott ágazat esetében, például prudenciális követelményeket, beleértve a kapcsolódó közzétételeket;
- a gazdálkodó egység működését jelentősen érintő jogszabályokat és szabályozásokat, például munkaerővel kapcsolatos jogszabályokat és szabályozásokat;
- adóügyi jogszabályokat és szabályozásokat;
- a gazdálkodó egység üzletvitelét jelenleg befolyásoló kormánypolitikákat, mint például a monetáris – beleértve a deviza- – kontrollokat, az adózási, pénzügyi ösztönzőket (például kormányzati segélyprogramokat), valamint a vámtarifákra vagy a kereskedelmi korlátozásokra vonatkozó politikákat;
- az ágazatot és a gazdálkodó egység üzleti tevékenységét érintő környezetvédelmi követelményeket.

³⁵ 220. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 14. bekezdés

A71. A 250. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard tartalmaz néhány konkrét követelményt a gazdálkodó egységre és az arra az ágazatra vagy szektorra vonatkozó jogi és szabályozási keretelvekre vonatkozóan, amelyben a gazdálkodó egység működik.³⁶

Állami szektorban működő gazdálkodó egységekre vonatkozó speciális szempontok

A72. Állami szektorban működő gazdálkodó egységek könyvvizsgálata esetében lehetnek konkrét jogszabályok vagy szabályozások, amelyek befolyásolják a gazdálkodó egység működését. Az ilyen elemek alapvető mérlegelési szempontok lehetnek a gazdálkodó egység és környezetének megismerésekor.

Egyéb külső tényezők

A73. A gazdálkodó egységre hatással levő egyéb külső tényezők, amelyeket a könyvvizsgáló mérlegelhet, magukban foglalják az általános gazdasági feltételeket, a kamatlábakat és a finanszírozás rendelkezésre állását, valamint az inflációt vagy deviza-átértékelést.

A vezetés által a gazdálkodó egység pénzügyi teljesítményének értékeléséhez használt mérőszámok (Hiv.: 19. bekezdés (a) pont (iii) alpont)

Miért ismeri meg a könyvvizsgáló a vezetés által használt mérőszámokat

A74. A gazdálkodó egység mérőszámainak megismerése segít a könyvvizsgálónak mérlegelni, hogy ezek a mérőszámok, akár külső, akár belső használatra vannak, létrehozna-e nyomást a gazdálkodó szervezetre a teljesítménycélok elérése érdekében. Ez a nyomás olyan intézkedések megtételére motiválhatja a vezetést, amelyek növelik a vezetés elfogultságából vagy a csalásból eredő lényeges hibás állításra való fogékonyságot (például az üzleti teljesítmény javítására vagy hibás állítás szándékos szerepeltetésére a pénzügyi kimutatásokban) (a csalás kockázataival kapcsolatos követelményeket és útmutatást lásd a 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardban).

A75. A mérőszámok jelezhetik a könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatásokban foglalt kapcsolódó információkban lévő hibás állítás kockázatainak valószínűségét is. A teljesítményértékelések jelezhetik például, hogy a gazdálkodó egység szokatlanul gyors növekedést vagy jövedelmezőséget ért el az ágazatban működő más gazdálkodó egységekhez képest.

A vezetés által használt mérőszámok

A76. A vezetés és mások rendszerint azokat a kérdéseket értékelik és tekintik át, amelyeket fontosnak tartanak. A vezetéssel készített interjúkból kiderülhet, hogy a vezetés a pénzügyi teljesítmény értékelésére és az intézkedések meghozatalára vonatkozóan bizonyos kulcsfontosságú mutatószámokra támaszkodik, akár nyilvánosan hozzáférhető, akár nem. Ilyen esetekben a könyvvizsgáló, azoknak az információknak a mérlegelésével, amelyeket a gazdálkodó egység az üzleti tevékenységének vezetéséhez használ, azonosíthatja az akár belső, akár külső releváns teljesítmény-mérőszámokat. Ha az ilyen interjú a teljesítmény mérésének vagy áttekintésének

³⁶ 250. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 13. bekezdés

hiányát jelzi, akkor fokozott kockázata állhat fenn annak, hogy a hibás állításokat nem tárják fel és nem helyesbítik.

A77. A pénzügyi teljesítmény értékeléséhez használt kulcsfontosságú mutatószámok magukban foglalhatják:

- a (pénzügyi és nem pénzügyi) kulcsfontosságú teljesítménymutatókat és a kulcsfontosságú mutatókat, tendenciákat és működési statisztikákat;
- a pénzügyi teljesítmény egymást követő időszakokra vonatkozó elemzéseit;
- a terveket, az előrejelzéseket, az eltéréselemzéseket, a szegmensenkénti információkat, a divíziók, a részlegek szintjén vagy egyéb szinteken készült teljesítménybeszámolókat;
- a munkavállalói teljesítményértékelést és az ösztönző javadalmazási politikákat;
- a gazdálkodó egység teljesítményének a versenytársakéval való összehasonlítását.

Méretre szabhatóság (Hiv.: 19. bekezdés (a) pont (iii) alpont)

A78. A gazdálkodó egység mérőszámainak megismerése céljából végrehajtott eljárások a gazdálkodó egység méretétől vagy összetettségétől, valamint a tulajdonosoknak vagy az irányítással megbízott személyeknek a gazdálkodó egység vezetésében való részvételétől függően változók lehetnek.

Példák:

- Egyes kevésbé összetett gazdálkodó egységek esetében a gazdálkodó egység bankkölcsöneinek feltételei (vagyis a banki kovenánsok) a gazdálkodó egység teljesítményére vagy pénzügyi helyzetére vonatkozó konkrét teljesítményértékelésekhez lehetnek kapcsolva (például a működő tőke maximális összege). A bank által használt teljesítményértékelések könyvvizsgáló általi megismerése segíthet azonosítani az olyan területeket, ahol nagyobb a lényeges hibás állítás kockázatára való fogékonyság.
- Egyes olyan gazdálkodó egységek esetében, amelyeknek jellege és környezeti összetettebbek, mint például a biztosítási vagy bankszférában működők, a teljesítményt vagy a pénzügyi helyzetet lehet, hogy szabályozói követelményekhez képest értékeli (például szabályozói mutatókra vonatkozó követelmények, mint a tőke megfelelési és likviditási mutatókkal kapcsolatos minimális teljesítmény-előírások). Ezeknek a teljesítményértékeléseknek a könyvvizsgáló általi megismerése segíthet azonosítani az olyan területeket, ahol nagyobb a lényeges hibás állítás kockázatára való fogékonyság.

Egyéb szempontok

A79. Külső felek szintén áttekinthetik és elemezhetik a gazdálkodó egység pénzügyi teljesítményét, különösen az olyan gazdálkodó egységek esetében, ahol a pénzügyi információk nyilvánosan hozzáférhetők. A könyvvizsgáló szintén figyelembe vehet nyilvánosan hozzáférhető, például az alábbiaktól származó információkat, hogy segítségükkel jobban megismerje az üzleti tevékenységet vagy azonosítani tudjon ellentmondásos információkat:

- Elemzők vagy hitelminősítők.

- Hírek vagy egyéb média, beleértve a közösségi médiát.
- Adóhatóságok.
- Szabályozók.
- Szakszervezetek.
- Finanszírozást nyújtók.

Az ilyen pénzügyi információk gyakran beszerezhetők az auditált gazdálkodó egységtől.

A80. A pénzügyi teljesítmény mérése és áttekintése nem ugyanaz, mint a belső kontroll rendszer figyelemmel kísérése (amelyről az A114–A122. bekezdésekben van szó, mint a belső kontroll rendszer komponenséről), bár lehet átfedés a céljaik között:

- A teljesítmény mérése és áttekintése arra irányul, hogy az üzleti teljesítmény megfelel-e a vezetés (vagy harmadik felek) által meghatározott céloknak.
- Ezzel szemben a belső kontroll rendszer figyelemmel kísérése a kontrollok hatékonyságának figyelemmel kísérését jelenti, beleértve a pénzügyi teljesítmény vezetés általi méréséhez és áttekintéséhez kapcsolódó kontrollokat.

Egyes esetekben azonban a teljesítménymutatók olyan információkat is nyújtanak, amelyek lehetővé teszik a vezetés számára kontrollhiányosságok azonosítását.

Állami szektorban működő gazdálkodó egységekre vonatkozó speciális szempontok

A81. Egy állami szektorban működő gazdálkodó egység által használt releváns mérőszámok figyelembevétele mellett az állami szektorban működő gazdálkodó egységek könyvvizsgálói figyelembe vehetnek nem pénzügyi információkat is, mint például közhasznú eredményeket (például egy konkrét program által segített emberek száma).

A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek (Hiv.: 19. bekezdés (b) pont)

A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek és a gazdálkodó egység számviteli politikáinak megismerése

A82. Azok a kérdések, amelyeket a könyvvizsgáló mérlegelhet a gazdálkodó egység vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveinek, valamint annak megismerésekor, hogy azok hogyan vonatkoznak a gazdálkodó egység és környezete jellegének és körülményeinek összefüggésében, magukban foglalják a következőket:

- A gazdálkodó egység pénzügyi beszámolási gyakorlata a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek szempontjából:
 - a számviteli alapelvek és az ágazatspecifikus gyakorlatok, beleértve a jelentős ágazatspecifikus ügyletcsoportokra, számlaegyenlegekre és a pénzügyi kimutatásokban lévő kapcsolódó közzétételekre vonatkozókat (például: hitelek és befektetések a bankoknál, vagy kutatás és fejlesztés a gyógyszergyártóknál);
 - az árbevétel megjelenítése;

- pénzügyi instrumentumok elszámolása, beleértve a kapcsolódó hitelezési veszteségeket;
- külföldi pénznemben lévő eszközök, kötelezettségek és ügyletek;
- a szokatlan vagy összetett ügyletek elszámolása, beleértve az ellentmondásos vagy újonnan felmerülő területeken lévőkét (például a kriptovaluta elszámolása).
- A számviteli politikák gazdálkodó egység általi kiválasztásának és alkalmazásának megismerése, beleértve azok bármilyen változását, valamint annak okait, magában foglalhat olyan kérdéseket, mint:
 - A gazdálkodó egység által a jelentős és szokatlan ügyletek megjelenítéséhez, értékeléséhez, bemutatásához és közzétételéhez használt módszerek.
 - A jelentős számviteli politikák hatása az olyan ellentmondásos vagy újonnan felmerülő területeken, amely területekre vonatkozóan nincs irányadó útmutatás vagy konszenzus.
 - A környezet változásai, mint például a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek változásai vagy adóreformok, amelyek szükségessé tehetik a gazdálkodó egység számviteli politikájának megváltoztatását.
 - A gazdálkodó egység számára új pénzügyi beszámolási standardok, jogszabályok és szabályozások, valamint az, hogy a gazdálkodó egység mikor és hogyan fogja átvenni ezeket a követelményeket vagy megfelelni azoknak.

A83. A gazdálkodó egységnek és környezetének megismerése segíthet a könyvvizsgálónak mérlegelni, hogy hol lehet számítani a gazdálkodó egység pénzügyi beszámolásának változására (például a korábbi időszakokhoz képest).

Példa:

Ha a gazdálkodó egységnél jelentős üzleti kombinációra került sor az időszak alatt, a könyvvizsgáló valószínűleg változásokat várna az adott üzleti kombinációhoz kapcsolódó ügyletcsoportokban, számlaegyenlegekben és közzétételekben. Másik oldalról, ha az időszak alatt nem változtak jelentősen a pénzügyi beszámolási keretelvek, a könyvvizsgáló általi megismerés segíthet megerősíteni, hogy az előző időszakban szerzett ismeretek továbbra is alkalmazhatók.

Állami szektorban működő gazdálkodó egységekre vonatkozó speciális szempontok

A84. Egy állami szektorban működő gazdálkodó egységnél a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveket az egyes joghatóságok szempontjából vagy az egyes földrajzi területeken belül releváns jogszabályi és szabályozási keretelvek határozzák meg. Az olyan kérdések, amelyeket mérlegelni lehet a vonatkozó pénzügyi beszámolási követelmények gazdálkodó egység általi alkalmazása során, és azzal kapcsolatban, hogy az hogyan vonatkozik a gazdálkodó egységnek és környezetének jellege és körülményei összefüggésében, magukban foglalják, hogy a gazdálkodó egység teljes eredményszemléletű elszámolást vagy a Nemzetközi Költségvetési Számviteli Standardok szerinti pénzforgalmi elszámolást, vagy egy hibridet alkalmaz-e.

Hogyan befolyásolják az eredendő kockázati tényezők az állítások hibás állításra való fogékonyságát (Hiv.: 19. bekezdés (c) pont)

A **2. sz. függelék** ad példákat olyan eseményekre és körülményekre, eredendő kockázati tényezők szerint, amelyek lényeges hibás állítás kockázatainak fennállását idézhetik elő.

Miért ismeri meg a könyvvizsgáló az eredendő kockázati tényezőket, amikor megismeri a gazdálkodó egységet és környezetét, valamint a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveket

- A85. A gazdálkodó egységnek és környezetének, valamint a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek a megismerése segít a könyvvizsgálónak azonosítani olyan eseményeket vagy körülményeket, amelyeknek a jellemzői befolyásolhatják az ügyletsoportokkal, számlaegyenlegekkel vagy közzétételekkel kapcsolatos állítások hibás állításra való fogékonyságát. Ezek a jellemzők eredendő kockázati tényezők. Az eredendő kockázati tényezők hatással lehetnek az állítások hibás állításra való fogékonyságára azáltal, hogy befolyásolják egy hibás állítás felmerülésének valószínűségét, vagy a hibás állítás nagyságrendjét, ha az felmerülne. Annak megismerése, hogy az eredendő kockázati tényezők hogyan befolyásolják az állítások hibás állításra való fogékonyságát, segíthet a könyvvizsgálónak előzetesen megismerni a hibás állítások valószínűségét vagy nagyságrendjét, ami segítséget nyújt a könyvvizsgálónak a lényeges hibás állítások szintjén fennálló kockázatainak azonosításában a 28. bekezdés (b) pontjával összhangban. Annak megismerése, hogy az eredendő kockázati tényezők milyen mértékben befolyásolják az állítások hibás állításra való fogékonyságát, segít a könyvvizsgálónak egy lehetséges hibás állítás valószínűségének és nagyságrendjének a felmérésében is az eredendő kockázatnak a 31. bekezdés (a) pontjával összhangban való felmérésekor. Ennek megfelelően, az eredendő kockázati tényezők megismerése segíthet a könyvvizsgálónak abban is, hogy további könyvvizsgálati eljárásokat alakítson ki és hajtson végre a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.
- A86. A lényeges hibás állítások szintjén fennálló kockázatainak könyvvizsgáló általi azonosítását és az eredendő kockázat könyvvizsgáló általi felmérését befolyásolhatják a könyvvizsgáló által egyéb kockázatfelmérési eljárások és további könyvvizsgálati eljárások végrehajtása során, vagy a nemzetközi könyvvizsgálati standardok egyéb követelményeinek teljesítése során szerzett könyvvizsgálati bizonyítékok (lásd A95., A103., A111., A121., A124. és A151. bekezdések).

Az eredendő kockázati tényezők hatása egy ügyletsoportra, számlaegyenlegre vagy közzétételre

- A87. Egy ügyletsoport, számlaegyenleg vagy közzététel hibás állításnak való, összetettségből vagy szubjektivitásból adódó fogékonyságának mértéke gyakran szorosan összefügg azzal, hogy milyen mértékben van kitéve változásnak vagy bizonytalanságnak.

Példa:

Ha egy gazdálkodó egységnek olyan feltételezéseken alapuló számviteli becslése van, amelyeknek a kiválasztása jelentős megítélésnek van kitéve, a számviteli becslés értékelését valószínűleg egyaránt befolyásolja szubjektivitás és bizonytalanság.

- A88. Minél nagyobb mértékű egy ügyletsoport, számlaegyenleg vagy közzététel hibás állításra való fogékonysága összetettség vagy szubjektivitás miatt, annál inkább szükséges, hogy a könyvvizsgáló szakmai szkepticizmust alkalmazzon. Továbbá, amikor egy ügyletsoport, számlaegyenleg vagy közzététel összetettség, szubjektivitás, változás vagy bizonytalanság miatt fogékony hibás állításra, ezek az eredendő kockázati tényezők lehetőséget teremthetnek a vezetés akár nem szándékos, akár szándékos elfogultságára, és befolyásolhatják a vezetés elfogultsága miatti hibás állításra való fogékonyságot. A lényeges hibás állítás kockázatainak könyvvizsgáló általi azonosítását, valamint az állítások szintjén fennálló eredendő kockázat könyvvizsgáló általi felmérését befolyásolják az eredendő kockázati tényezők közötti kölcsönös összefüggések is.
- A89. Az olyan események vagy körülmények, amelyek befolyásolhatják a vezetés elfogultsága miatti hibás állításra való fogékonyságot, hatással lehetnek az egyéb csalási kockázati tényezők miatti hibás állításra való fogékonyságra is. Ennek megfelelően ez olyan releváns információ lehet, amely felhasználható a 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 24. bekezdése szerint, amely előírja a könyvvizsgáló számára annak értékelését, hogy az egyéb kockázatfelmérési eljárásokból és a kapcsolódó tevékenységekből szerzett információk jelzik-e, hogy jelen van egy vagy több csalási kockázati tényező.

A gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének megismerése (Hiv.: 21–27. bekezdések)

A **3. sz. függelék** ismerteti részletesebben a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének jellegét, valamint a belső kontroll eredendő korlátait. A 3. sz. függelék emellett további magyarázatot tartalmaz a belső kontroll rendszer komponenseiről a nemzetközi könyvvizsgálati standardok céljaira.

- A90. A gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének könyvvizsgáló általi megismerése a belső kontroll rendszer minden egyes komponensének megismerése és értékelése céljából végrehajtott kockázatfelmérési eljárásokon keresztül történik a 21-27. bekezdésekben meghatározottak szerint.
- A91. A gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének komponensei a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard alkalmazásában lehet, hogy nem szükségszerűen tükrözik azt, hogy a gazdálkodó egység hogyan alakítja ki, vezeti be és tartja fenn a belső kontroll rendszert, vagy azt, hogy a gazdálkodó egység hogyan sorolhatja be bármelyik konkrét komponenset. A gazdálkodó egységek eltérő terminológiát vagy keretelveket használhatnak a belső kontroll rendszer különböző szempontjainak ismertetéséhez. Egy könyvvizsgálat céljaira a könyvvizsgálók szintén használhatnak eltérő terminológiát vagy keretelveket, feltéve hogy a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standardban ismertetett minden komponenssel foglalkoznak.

Méretre szabhatóság

- A92. A gazdálkodó egység belső kontroll rendszere kialakításának, bevezetésének és fenntartásának módja a gazdálkodó egység mérete és összetettsége szerint változik. Kevésbé összetett gazdálkodó egységek például használhatnak kevésbé strukturált vagy egyszerűbb kontrollokat (vagyis politikákat és eljárásokat) céljaik elérése érdekében.

Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

A93. Állami szektorbeli gazdálkodó egységek könyvvizsgálóinak gyakran vannak további felelősségeik a belső kontrollal kapcsolatban, például, hogy jelentést tegyenek egy bevett gyakorlati kódexnek való megfelelésről vagy a kiadásoknak a tervezetthez képest való alakulásáról. Az állami szektorbeli gazdálkodó egységek könyvvizsgálóinak felelősségéhez tartozhat a jogszabályi, szabályozási vagy más autoritással kapcsolatos megfelelésre vonatkozó jelentéstétel is. Ennek eredményeképpen a belső kontroll rendszer általuk való vizsgálata szélesebb körű és részletesebb lehet.

Informatika a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének komponenseiben

Az **5. sz. függelék** ad további útmutatást az IT-nak a belső kontroll rendszer komponenseiben való, a gazdálkodó egység általi használatának megismerésére vonatkozóan.

A94. Egy könyvvizsgálat átfogó célja és hatóköre nem különbözik attól függően, hogy egy gazdálkodó egység főként manuális környezetben, teljesen automatizált környezetben, vagy egy olyan környezetben működik-e, amelyben manuális és automatizált elemek (vagyis a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerében alkalmazott manuális és automatizált kontrollok és egyéb erőforrások) valamilyen kombinációja áll fenn.

A gazdálkodó egység belső kontroll rendszere komponensei jellegének megismerése

A95. A kontrollok kialakításának és annak értékelése során, hogy bevezették-e azokat (lásd A175-A181. bekezdések), a gazdálkodó egység belső kontroll rendszere minden egyes komponensének a könyvvizsgáló általi megismerése előzetes ismereteket ad arra vonatkozóan, hogy a gazdálkodó egység hogyan azonosítja az üzleti kockázatokat, és hogyan válaszol azokra. Ez különböző módokon befolyásolhatja a lényeges hibás állítás kockázatainak könyvvizsgáló általi azonosítását és felmérését is (lásd A86. bekezdés). Ez segít a könyvvizsgálónak további könyvvizsgálati eljárásokat kialakítani és végrehajtani, beleértve bármilyen tervet a kontrollok működési hatékonyságának tesztelésére. Például:

- A gazdálkodó egység kontrollkörnyezete, a gazdálkodó egység kockázatfelmérési folyamata, valamint a gazdálkodó egység kontrollok figyelemmel kísérését szolgáló folyamata komponenseknek a könyvvizsgáló általi megismerése nagyobb valószínűséggel a lényeges hibás állítás pénzügyi kimutatások szintjén fennálló kockázatainak azonosítására és felmérésére van hatással.
- A gazdálkodó egység információs rendszere és kommunikációja, valamint a gazdálkodó egység kontrolltevékenységei komponenseknek a könyvvizsgáló általi megismerése nagyobb valószínűséggel a lényeges hibás állítások szintjén fennálló kockázatainak azonosítására és felmérésére van hatással.

Kontrollkörnyezet, a gazdálkodó egység kockázatfelmérési folyamata és a gazdálkodó egység belső kontroll rendszer figyelemmel kísérését szolgáló folyamata (Hiv.: 21–24. bekezdések)

A96. A kontrollkörnyezetben, a gazdálkodó egység kockázatfelmérési folyamatában, valamint a gazdálkodó egység belső kontroll rendszer figyelemmel kísérését szolgáló folyamatában lévő

kontrollok elsősorban közvetett kontrollok (vagyis olyan kontrollok, amelyek nem elég precízek ahhoz, hogy megelőzzenek, feltárjanak vagy helyesbítsenek az állítások szintjén fennálló hibás állításokat, de amelyek támogatnak más kontrollokat és ezért közvetett hatásuk lehet annak valószínűségére, hogy időben megtörténik egy hibás állítás feltárása vagy megelőzése). Az ezeken a komponenseken belüli kontrollok közül néhány azonban lehet közvetlen kontroll is.

Miért előírás a könyvvizsgáló számára, hogy megismerje a kontrollkörnyezetet, a gazdálkodó egység kockázatfelmérési folyamatát és a gazdálkodó egység belső kontroll rendszer figyelemmel kísérésére szolgáló folyamatát

- A97. A kontrollkörnyezet átfogó alapot nyújt a belső kontroll rendszer többi komponensének működéséhez. A kontrollkörnyezet közvetlenül nem előz meg, vagy tár fel és helyesbít hibás állításokat. Befolyásolhatja azonban a belső kontroll rendszer többi komponensében lévő kontrollok hatékonyságát. Hasonlóképpen, a gazdálkodó egység kockázatfelmérési folyamata és a belső kontroll rendszer figyelemmel kísérését szolgáló folyamata úgy van kialakítva, hogy olyan módon működjön, amely támogatja a teljes belső kontroll rendszert is.
- A98. Mivel ezek a komponensek alapvetők a gazdálkodó egység belső kontroll rendszere szempontjából, működésük bármilyen hiányossága átfogó hatásokat gyakorolhat a pénzügyi kimutatások készítésére. Ezért ezeknek a komponenseknek a könyvvizsgáló általi megismerése és értékelése befolyásolja a lényeges hibás állítás pénzügyi kimutatások szintjén fennálló kockázatainak a könyvvizsgáló általi azonosítását és felmérését, és befolyásolhatja a lényeges hibás állítások szintjén fennálló kockázatainak azonosítását és felmérését is. A lényeges hibás állítás pénzügyi kimutatások szintjén fennálló kockázatai befolyásolják az átfogó válaszoknak a könyvvizsgáló általi kialakítását, beleértve, ahogyan azt a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard kifejti, a könyvvizsgáló további eljárásainak jellegére, ütemezésére és terjedelmére gyakorolt hatást.³⁷

A kontrollkörnyezet megismerése (Hiv.: 21. bekezdés)

Méretre szabhatóság

- A99. A kontrollkörnyezet jellege egy kevésbé összetett gazdálkodó egységben valószínűleg eltér egy összetettebb gazdálkodó egységben lévő kontrollkörnyezettől. Például az irányítással megbízott személyek között a kevésbé összetett gazdálkodó egységeknél lehet, hogy nincs független vagy külső személy, és az irányítási szerepkört közvetlenül a tulajdonos-vezető töltheti be ott, ahol nincsen más tulajdonos. Ennek megfelelően a gazdálkodó egység kontrollkörnyezetével kapcsolatos egyes szempontok kevésbé relevánsak lehetnek vagy lehet, hogy nem értelmezhetők.
- A100. Emellett, a kontrollkörnyezet elemeivel kapcsolatos könyvvizsgálati bizonyítékok kevésbé összetett gazdálkodó egységeknél lehet, hogy nem állnak rendelkezésre dokumentumok formájában, különösen, ahol a vezetés és a többi munkatárs közötti kommunikáció informális, ennek ellenére a bizonyítékok továbbra is megfelelően relevánsak és megbízhatók lehetnek az adott körülmények között.

³⁷ 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A1–A3. bekezdések

Példák:

- Egy kevésbé összetett gazdálkodó egységnél a szervezeti felépítés valószínűleg egyszerűbb lesz, és lehet, hogy kevés munkatárs van a pénzügyi beszámolóhoz kapcsolódó szerepkörökben.
- Ha az irányítási szerepkört közvetlenül a tulajdonos-vezető tölti be, a könyvvizsgáló lehet, hogy azt állapítja meg, hogy az irányítással megbízott személyek függetlensége nem releváns.
- Lehet, hogy kevésbé összetett gazdálkodó egységek nem rendelkeznek írásos magatartási kódexszel, hanem ehelyett olyan kultúrát fejlesztenek ki, amely a tisztességesség és etikus magatartás fontosságát szóbeli kommunikációkon és a vezetés példamutatásán keresztül hangsúlyozza. Következésképpen a vezetés vagy a tulajdonos-vezető hozzáállása, tudatossága és intézkedései különösen fontosak egy kevésbé összetett gazdálkodó egység kontrollkörnyezetének könyvvizsgáló általi megismerése szempontjából.

A kontrollkörnyezet megismerése (Hiv.: 21. bekezdés (a) pont)

A101. A kontrollkörnyezet könyvvizsgáló általi megismeréséhez interjúk és egyéb kockázatfelmérési eljárások kombinációja (vagyis az interjúk megfigyelésen vagy dokumentumok szemrevételezésén keresztül való megerősítése) révén szerezhető könyvvizsgálati bizonyíték.

A102. Annak mérlegelése során, hogy a vezetés milyen mértékben tanúsít elkötelezettséget a tisztességesség és az etikai értékek iránt, a könyvvizsgáló a vezetéssel és a munkatársakkal készített interjúkon keresztül, valamint külső forrásokból származó információk mérlegelésén keresztül ismereteket szerezhet az alábbiakról:

- Hogyan kommunikálja a vezetés a munkatársak felé az üzleti gyakorlatokra és az etikus viselkedésre vonatkozó nézeteit; és
- A vezetés írásbeli magatartáskódexének szemrevételezése és annak megfigyelése, hogy a vezetés a kódexet alátámasztó módon viselkedik-e.

A kontrollkörnyezet értékelése (Hiv.: 21. bekezdés (b) pont)

Miért értékeli a könyvvizsgáló a kontrollkörnyezetet

A103. A könyvvizsgáló azzal kapcsolatos értékelése, hogy a gazdálkodó egység hogyan tanúsít a gazdálkodó egység tisztességesség és etikai értékek iránti elkötelezettségével összhangban lévő viselkedést; a kontrollkörnyezet megfelelő alapot nyújt-e a gazdálkodó egység belső kontroll rendszere egyéb komponensei számára; valamint, hogy bármilyen azonosított kontrollhiányosság aláássa-e a belső kontroll rendszer többi komponensét, segít a könyvvizsgálónak azonosítani potenciális problémákat a belső kontroll rendszer többi komponensében. Ez azért van így, mert a kontrollkörnyezet alapvető a gazdálkodó egység belső kontrollrendszerének többi komponense szempontjából. Ez az értékelés abban is segít a könyvvizsgálónak, hogy megismerje, milyen kockázatokkal szembesül a gazdálkodó egység, és ezáltal segít azonosítani és felmérni a lényeges

hibás állításnak a pénzügyi kimutatások és az állítások szintjén fennálló kockázatait (lásd A86. bekezdés).

A kontrollkörnyezet könyvvizsgáló általi értékelése

A104. A kontrollkörnyezet könyvvizsgáló általi értékelésének alapja a 21. bekezdés (a) pont szerinti megismerés.

A105. Egyes gazdálkodó egységeknél domináns szerepet játszhat egyetlen személy, aki lehet, hogy nagymértékben saját belátása szerint intézi az ügyeket. Ennek a személynek az intézkedései és a hozzáállása átfogó hatással lehetnek a gazdálkodó egység kultúrájára, amely viszont átfogó hatással lehet a kontrollkörnyezetre. Egy ilyen hatás lehet pozitív vagy negatív.

Példa:

Egyetlen személy közvetlen részvétele kulcsfontosságú lehet abból a szempontból, hogy a gazdálkodó egység teljesítse növekedési és egyéb céljait, és jelentősen hozzájárulhat egy hatékony belső kontroll rendszerhez is. Másfelől, az ismeretek és a jogosultság ilyen koncentrációja a hibás állításra való nagyobb fogékonysághoz is vezethet a kontrollok vezetés általi felülírásán keresztül.

A106. A könyvvizsgáló mérlegelheti, hogy a kontrollkörnyezet különböző elemeit hogyan befolyásolhatja a felső szintű vezetés filozófiája és működési stílusa, figyelemmel azok részvételére az irányítással megbízott személyek közül, akik függetlenek.

A107. Bár a kontrollkörnyezet megfelelő alapot nyújthat a belső kontroll rendszerhez és segíthet csökkenteni a csalás kockázatát, egy megfelelő kontrollkörnyezet nem szükségszerűen hatékony elrettentő eszköz a csalással szemben.

Példa:

Képzett pénzügyi, számviteli és IT-munkatársak felvételét célzó emberi erőforrás politikák és eljárások csökkenthetik a hibák kockázatát a pénzügyi információk feldolgozása és rögzítése során. Az ilyen politikák és eljárások azonban lehet, hogy nem csökkentik a kontrollok vezetés általi felülírását (például a jövedelem túlzott kimutatása céljából).

A108. A kontrollkörnyezet könyvvizsgáló általi értékelése a gazdálkodó egység IT-használata szempontjából magában foglalhat olyan kérdéseket, mint:

- Az IT feletti irányítás arányban áll-e a gazdálkodó egység és az IT által támogatott üzleti tevékenység jellegével és összetettségével, beleértve a gazdálkodó egység technológiai platformjának vagy architektúrájának összetettségét vagy fejlettségét, valamint azt, hogy a gazdálkodó egység milyen mértékben támaszkodik IT-alkalmazásokra pénzügyi beszámolósa támogatásának céljából.
- A vezetés IT-re vonatkozó szervezeti felépítése, valamint az ahhoz rendelt erőforrások (például, hogy a gazdálkodó egység befektetett-e megfelelő IT-környezetbe és a szükséges továbbfejlesztésekbe, vagy, hogy elegendő számú megfelelően képzett személyt

alkalmaznak-e, beleértve, amikor a gazdálkodó egység kereskedelmi szoftvert használ (módosítások nélkül vagy korlátozott módosításokkal)).

A gazdálkodó egység kockázatfelmérési folyamatának megismerése (Hiv.: 22–23. bekezdések)

A gazdálkodó egység kockázatfelmérési folyamatának megismerése (Hiv.: 22. bekezdés (a) pont)

A109. Ahogyan azt az A62. bekezdés kifejti, nem minden üzleti kockázat idézi elő a lényeges hibás állítás kockázatait. Annak megismerése során, hogy a vezetés és az irányítással megbízott személyek hogyan azonosították a pénzügyi kimutatások készítése szempontjából releváns üzleti kockázatokat, és hogyan hoztak döntést ezeknek a kockázatoknak a kezelését célzó intézkedésekről, a könyvvizsgáló által mérlegelhető kérdések magukban foglalják, hogy a vezetés vagy, adott esetben, az irányítással megbízott személyek hogyan:

- határozták meg a gazdálkodó egység céljait kellően precízen és világosan ahhoz, hogy lehetővé váljon a célokkal kapcsolatos kockázatok azonosítása és felmérése;
- azonosították a gazdálkodó egység céljainak elérését veszélyeztető kockázatokat és elemezték a kockázatokat alapként annak meghatározásához, hogy hogyan kellene kezelni a kockázatokat; továbbá
- vették figyelembe a csalás lehetőségét a gazdálkodó egység céljainak elérését veszélyeztető kockázatok mérlegelésekor.³⁸

A110. A könyvvizsgáló mérlegelheti az ilyen üzleti kockázatok kihatásait a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak készítésére, valamint belső kontroll rendszerének egyéb aspektusaira.

A gazdálkodó egység kockázatfelmérési folyamatának értékelése (Hiv.: 22. bekezdés (b) pont)

Miért értékeli a könyvvizsgáló, hogy megfelelő-e a gazdálkodó egység kockázatfelmérési folyamata

A111. A gazdálkodó egység kockázatfelmérési folyamatának könyvvizsgáló általi értékelése segíthet a könyvvizsgálónak megismerni, hogy a gazdálkodó egység hol azonosított olyan kockázatokat, amelyek felmerülhetnek, valamint, hogy a gazdálkodó egység hogyan válaszolt ezekre a kockázatokra. A könyvvizsgáló arra vonatkozó értékelése, hogy a gazdálkodó egység hogyan azonosítja üzleti kockázatait és hogyan méri fel és kezeli ezeket a kockázatokat, segít a könyvvizsgálónak megérteni, hogy a gazdálkodó egységet érintő kockázatokat a gazdálkodó egység jellegének és összetettségének megfelelően azonosították, mérték fel és kezelték-e. Ez az értékelés segíthet a könyvvizsgálónak a lényeges hibás állításnak a pénzügyi kimutatások szintjén és az állítások szintjén fennálló kockázatainak azonosításában és felmérésében is (lásd A86. bekezdés).

Annak értékelése, hogy megfelelő-e a gazdálkodó egység kockázatfelmérési folyamata (Hiv.: 22. bekezdés (b) pont)

A112. A könyvvizsgáló értékelése a gazdálkodó egység kockázatfelmérési folyamatának a megfelelőségéről a 22. bekezdés (a) pont szerinti megismerésen alapul.

³⁸ 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 19. bekezdés

Méretre szabhatóság

A113. Az, hogy a gazdálkodó egység kockázatelemzési folyamata megfelelő-e a gazdálkodó egység körülményei szempontjából, figyelembe véve a gazdálkodó egység jellegét és összetettségét, a könyvvizsgáló szakmai megítélésének kérdése.

Példa:

Egyes kevésbé összetett gazdálkodó egységeknél, és különösen tulajdonos által vezetett gazdálkodó egységeknél, megfelelő kockázatelemzést lehet végrehajtani a vezetés vagy a tulajdonos-vezető közvetlen bevonásán keresztül (például a vezető vagy tulajdonos-vezető rutinszerűen időt szán a versenytársak tevékenységeinek és a piac egyéb fejleményeinek figyelemmel kísérésére a felmerülő üzleti kockázatok azonosítása céljából). Ennek a kockázatelemzésnek a megtörténte vonatkozó bizonyíték gyakran nincs formálisan dokumentálva, de a könyvvizsgáló vezetéssel folytatott megbeszéléseiből nyilvánvaló lehet, hogy a vezetés valóban végrehajt kockázatelemzési eljárásokat.

A gazdálkodó egységnek a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének figyelemmel kísérését szolgáló folyamatának megismerése (Hiv.: 24. bekezdés)

Méretre szabhatóság

A114. Kevésbé összetett gazdálkodó egységeknél, és különösen tulajdonos által vezetett gazdálkodó egységeknél, a gazdálkodó egység belső kontroll rendszer figyelemmel kísérését szolgáló folyamatának a könyvvizsgáló általi megismerése gyakran arra összpontosít, hogy a vezetés vagy a tulajdonos-vezető hogyan vesz részt közvetlenül a működésben, mivel lehet, hogy nincs semmilyen egyéb figyelemmel kíséresi tevékenység.

Példa:

Lehet, hogy a vezetéshez panaszok érkeznek a vevőktől a havi kimutatásaikban lévő pontatlanságokkal kapcsolatban, ami azt jelzi a tulajdonos-vezetőnek, hogy problémák vannak a vevői fizetések számviteli nyilvántartásokban való megjelenítésének időzítésével.

A115. Olyan gazdálkodó egységek esetében, ahol nincs formális folyamat a belső kontroll rendszer figyelemmel kísérésére, a belső kontroll rendszer figyelemmel kíséresi folyamatának a megismerése magában foglalhatja a vezetői számviteli információk azon időszakos ellenőrzéseinek megismerését, amelyeket azért alakítottak ki, hogy azok hozzájáruljanak ahhoz, ahogyan a gazdálkodó egység megelőzi vagy feltárja a hibás állításokat.

A gazdálkodó egység belső kontroll rendszer figyelemmel kísérését szolgáló folyamatának megismerése (Hiv.: 24. bekezdés (a) pont)

A116. Az olyan kérdések, amelyeknek mérlegelése releváns lehet a könyvvizsgáló számára annak megismerésekor, hogy a gazdálkodó egység hogyan kíséri figyelemmel belső kontroll rendszerét, magukban foglalják:

- a figyelemmel kíséresi tevékenységek kialakítását, például, hogy az időszakos vagy folyamatos figyelemmel kísérés-e;
- a figyelemmel kíséresi tevékenységek végrehajtását és gyakoriságát;
- a figyelemmel kíséresi tevékenységek eredményeinek időben történő értékelését annak meghatározása céljából, hogy a kontrollok hatékonyak voltak-e; valamint
- azt, hogy az azonosított hiányosságokat hogyan kezelték megfelelő helyrehozó intézkedéseken keresztül, beleértve az ilyen hiányosságok időben történő kommunikálását a helyrehozó intézkedésekért felelős személyek felé.

A117. A könyvvizsgáló mérlegelheti azt is, hogy a gazdálkodó egységnek a belső kontroll rendszer figyelemmel kísérését szolgáló folyamata hogyan kezeli az olyan információfeldolgozási kontrollok figyelemmel kísérését, amelyek IT-használattal járnak. Ez magában foglalhat például:

- Olyan összetett IT-környezetek figyelemmel kísérését célzó kontrollokat, amelyek:
 - értékeli az információfeldolgozási kontrollok folyamatos kialakítási hatékonyságát, és módosítják azokat, az adott esetnek megfelelően, a körülmények váltoásaival összhangban; vagy
 - értékeli az információfeldolgozási kontrollok működési hatékonyságát.
- Olyan kontrollokat, amelyek figyelemmel kísérik az automatizált információfeldolgozási kontrollokban alkalmazott engedélyeket, amelyek érvényre juttatják a feladatok szétválasztását.
- Olyan kontrollokat, amelyek figyelemmel kísérik, hogy a pénzügyi beszámolás automatizálásához kapcsolódó hibákat vagy kontrollhiányosságokat hogyan azonosítják és kezelik.

A gazdálkodó egység belső audit funkciójának megismerése (Hiv.: 24. bekezdés (a) pont (ii) alpont)

A 4. sz. függelék tartalmaz további szempontokat a gazdálkodó egység belső audit funkciójának megismeréséhez.

A118. A könyvvizsgáló belső audit funkción belüli megfelelő személyekkel készített interjúi segítséget nyújtanak a könyvvizsgálónak abban, hogy megismerje a belső audit funkció feladatainak jellegét. Ha a könyvvizsgáló azt állapítja meg, hogy a funkció feladatai kapcsolódnak a gazdálkodó egység pénzügyi beszámolásához, további ismereteket szerezhet a belső audit funkció által végzett vagy végzendő tevékenységekről a belső audit funkció adott időszakra vonatkozó ellenőrzési tervének (ha van ilyen) áttekintése, valamint a tervnek a funkción belüli megfelelő személyekkel történő

megbeszélése útján. Ez az ismeret a könyvvizsgáló interjúiból szerzett információkkal együtt olyan információt is nyújthat, amely közvetlenül releváns a lényeges hibás állítás kockázatainak a könyvvizsgáló általi azonosítása és felmérése szempontjából. Ha a könyvvizsgálónak a belső audit funkcióra vonatkozó előzetes ismeretei alapján a könyvvizsgáló a belső audit funkció munkájának felhasználására számít a végrehajtandó könyvvizsgálati eljárások jellegének vagy ütemezésének módosításához vagy terjedelmének csökkentéséhez, a 610. témaszámú (2013-ban felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard³⁹ alkalmazandó.

A gazdálkodó egység belső kontroll rendszer figyelemmel kísérését szolgáló folyamatában felhasznált információk egyéb forrásai

Az információforrások megismerése (Hiv.: 24. bekezdés (b) pont)

A119. A vezetés figyelemmel kíséresi tevékenységei felhasználhatnak külső felektől származó kommunikációkban lévő információkat, mint például vevői reklamációk vagy szabályozói észrevételek, amelyek jelezhetnek problémákat vagy kiemelhetnek olyan területeket, amelyeknél fejlesztésre van szükség.

Miért előírás a könyvvizsgáló számára a belső kontroll rendszer gazdálkodó egység általi figyelemmel kíséréséhez felhasznált információk forrásának megismerése

A120. A gazdálkodó egység által a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének figyelemmel kísérése során felhasznált információk forrásának könyvvizsgáló általi megismerése, beleértve, hogy a felhasznált információk relevánsak és megbízhatók-e, segít a könyvvizsgálónak értékelni, hogy a gazdálkodó egységnek a gazdálkodó egység belső kontroll rendszere figyelemmel kísérését szolgáló folyamata megfelelő-e. Ha a vezetés alap nélkül feltételezi, hogy a figyelemmel kíséréshez felhasznált információk relevánsak és megbízhatók, olyan hibák, amelyek az információkban lehetnek, potenciálisan ahhoz vezethetnének, hogy a vezetés helytelen következtetéseket von le a figyelemmel kíséresi tevékenységeiből.

A gazdálkodó egység belső kontroll rendszer figyelemmel kísérését szolgáló folyamatának értékelése (Hiv.: 24. bekezdés (c) pont)

Miért értékeli a könyvvizsgáló, hogy megfelelő-e a gazdálkodó egység belső kontroll rendszer figyelemmel kísérését szolgáló folyamata

A121. A könyvvizsgáló azzal kapcsolatos értékelése, hogy a gazdálkodó egység hogyan végez folyamatos és különálló értékeléseket a kontrollok hatékonyságának figyelemmel kíséréséhez, segít a könyvvizsgálónak megismerni, hogy a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének többi komponense jelen van-e és működik-e, és ezáltal segít megismerni a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének többi komponensét. Ez az értékelés segíthet a könyvvizsgálónak a lényeges hibás állításnak a pénzügyi kimutatások szintjén és az állítások szintjén fennálló kockázatainak az azonosításában és felmérésében is (lásd A86. bekezdés).

³⁹ 610. témaszámú (2013-ban felülvizsgált), „A belső auditorok munkájának felhasználása” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

Annak értékelése, hogy a gazdálkodó egység belső kontroll rendszer figyelemmel kísérését szolgáló folyamata megfelelő-e (Hiv.: 24. bekezdés (c) pont)

A122. A könyvvizsgáló értékelése a gazdálkodó egység belső kontroll rendszer figyelemmel kísérését szolgáló folyamatának a megfelelőségéről a gazdálkodó egység belső kontroll rendszer figyelemmel kísérését szolgáló folyamatának a könyvvizsgáló általi megismerésén alapul.

Információs rendszer és kommunikáció, valamint kontrolltevékenységek (Hiv.: 25–26. bekezdések)

A123. Az információs rendszer és kommunikáció, valamint a kontrolltevékenységek komponensekben lévő kontrollok elsősorban közvetlen kontrollok (vagyis olyan kontrollok, amelyek elegendően precízek ahhoz, hogy megelőzzenek, feltárjanak vagy helyesbítsenek az állítások szintjén fennálló hibás állításokat).

Miért előírás a könyvvizsgáló számára, hogy megismerje az információs rendszert és a kommunikációt, valamint a kontrolltevékenységek komponensekben lévő kontrollokat

A124. A könyvvizsgáló számára azért előírás a gazdálkodó egység információs rendszerének és kommunikációjának megismerése, mert a gazdálkodó egység azon politikáinak megismerése, amelyek definiálják az ügyletek áramlásait és a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatások készítése szempontjából releváns információfeldolgozási tevékenységeinek egyéb aspektusait, valamint annak értékelése, hogy a komponens megfelelően alátámasztja-e a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak készítését, támogatja a lényeges hibás állítások szintjén fennálló kockázatainak könyvvizsgáló általi azonosítását és felmérését. Ez a megismerés és értékelés a lényeges hibás állítás pénzügyi kimutatások szintjén fennálló kockázatainak azonosítását is eredményezheti olyankor, amikor a könyvvizsgáló eljárásainak eredményei nincsenek összhangban a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerével kapcsolatos várakozásokkal, amelyeket lehet, hogy a megbízás elfogadási vagy -megtartási folyamat során szerzett információk alapján alakítottak ki (lásd A86. bekezdés).

A125. A könyvvizsgáló számára előírás, hogy konkrét kontrollokat azonosítson a kontrolltevékenységek komponensekben, valamint, hogy értékelje a kialakítást és megállapítsa, hogy bevezették-e a kontrollokat, mivel ez segít a könyvvizsgálónak megismerni bizonyos kockázatok kezelésének a vezetés általi megközelítését, és ezáltal megalapozza az ezekre a kockázatokra reagáló további könyvvizsgálói eljárások kialakítását és végrehajtását, ahogyan azt a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálói standard előírja. Minél magasabbra mérnek fel egy kockázatot az eredendő kockázat spektrumán, annál átfogóbb könyvvizsgálói bizonyítéokra van szükség. Még amikor a könyvvizsgáló nem tervezi az azonosított kontrollok működési hatékonyságának tesztelését, a könyvvizsgáló ismeretei akkor is befolyásolhatják a lényeges hibás állítás kapcsolódó kockázataira reagáló alapvető könyvvizsgálói eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének tervezését.

Az információs rendszer és kommunikáció, valamint a kontrolltevékenységek könyvvizsgáló általi megismerésének és értékelésének ismétlődő jellege

A126. Ahogyan azt az A49. bekezdés kifejti, a gazdálkodó egység és környezete, valamint a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretek könyvvizsgáló általi megismerése segíthet a könyvvizsgálónak az olyan ügyletcsoportokkal, számlaegyenlegekkel és közzétételekkel kapcsolatos kezdeti

várakozásokat kialakítani, amelyek jelentős ügyletcsoporthoz, számlaegyenlegek és közzétételek lehetnek. Az információs rendszer és kommunikáció komponens 25. bekezdés (a) pont szerinti megismerése során a könyvvizsgáló felhasználhatja ezeket a kezdeti várakozásokat abból a célból, hogy meghatározza a gazdálkodó egység információfeldolgozási tevékenységeire vonatkozóan megszerzendő megismerésének a terjedelmét.

- A127. Az információs rendszer könyvvizsgáló általi megismerése magában foglalja azoknak a politikáknak a megismerését, amelyek definiálják a gazdálkodó egység jelentős ügyletcsoportjaira, számlaegyenlegeire és közzétételeire, valamint a gazdálkodó egység információfeldolgozási tevékenységeinek egyéb kapcsolódó aspektusaira vonatkozó információs folyamatokat. Ezek az információk és az információs rendszer könyvvizsgáló általi értékeléséből szerzett információk megerősíthetők, vagy tovább befolyásolhatják a könyvvizsgálónak a kezdetben azonosított jelentős ügyletcsoporthoz, számlaegyenlegekkel és közzétételekkel kapcsolatos várakozásait (lásd A126. bekezdés).
- A128. Annak megismerése során, hogy a jelentős ügyletcsoporthoz, számlaegyenlegekre és közzétételekre vonatkozó információk hogyan áramlanak be a gazdálkodó egység információs rendszerébe, hogyan áramlanak azon keresztül és abból ki, a könyvvizsgáló olyan kontrollokat is azonosíthat a kontrolltevékenységek komponensben, amelyeknek azonosítása előírás a 26. bekezdés (a) pont szerint. A kontrolltevékenységek komponensben lévő kontrollok könyvvizsgáló általi azonosítása és értékelése először a naplótételek feletti kontrollokra és azokra a kontrollokra fókuszálhat, amelyek működési hatékonyságának tesztelését tervezi a könyvvizsgáló az alapvető vizsgálati eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének tervezése során.
- A129. Az eredendő kockázat könyvvizsgáló általi felmérése befolyásolhatja a kontrolltevékenységek komponensben lévő kontrollok azonosítását is. Például a jelentős kockázatokhoz kapcsolódó kontrollok könyvvizsgáló általi azonosítása csak akkor végezhető el, amikor a könyvvizsgáló felmérte az állítások szintjén fennálló eredendő kockázatot a 31. bekezdéssel összhangban. Emellett az olyan kockázatokat kezelő kontrollok, amelyekre vonatkozóan a könyvvizsgáló azt állapította meg, hogy alapvető vizsgálati eljárások önmagukban nem adnak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot (a 33. bekezdéssel összhangban), szintén csak akkor azonosíthatók, ha már megtörténtek az eredendő kockázat könyvvizsgáló általi felmérései.
- A130. A lényeges hibás állítások szintjén fennálló kockázatainak könyvvizsgáló általi azonosítását és felmérését egyaránt befolyásolja:
- a gazdálkodó egységnek az információs rendszer és kommunikáció komponensben lévő információfeldolgozási tevékenységekre vonatkozó politikáinak a könyvvizsgáló általi megismerése, valamint
 - a kontrolltevékenység komponensben lévő kontrollok könyvvizsgáló általi azonosítása és értékelése.

Az információs rendszer és kommunikáció megismerése (Hiv.: 25. bekezdés)

A **3. sz. függelék** 15–19. bekezdései tartalmaznak további szempontokat az információs rendszerre és kommunikációra vonatkozóan.

Méretre szabhatóság

A131. Az információs rendszer és a kapcsolódó üzleti folyamatok kevésbé összetett gazdálkodó egységeknél valószínűleg kevésbé kifinomultak, mint nagyobb gazdálkodó egységeknél, és valószínűleg kevésbé összetett IT-környezettel járnak; az információs rendszer szerepe azonban épp annyira fontos. Kevésbé összetett, a vezetés közvetlen részvételével működő gazdálkodó egységeknek lehet, hogy nincs szükségük a számviteli eljárások részletes leírásaira, kifinomult számviteli nyilvántartásokra vagy írásbeli politikákra. A gazdálkodó egység információs rendszere releváns aspektusainak a megismerése ezért lehet, hogy kisebb erőfeszítést igényel egy kevésbé összetett gazdálkodó egység könyvvizsgálata során, és nagyobb volumenben tartalmazhat interjút, mint megfigyelést vagy dokumentumok szemrevételezését. A megismerés szükségessége azonban fontos marad ahhoz, hogy alapot nyújtson a további könyvvizsgálati eljárásoknak a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban történő kialakításához, és további segítséget nyújthat a könyvvizsgálónak a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításában vagy felmérésében (lásd A86. bekezdés).

Az információs rendszer megismerése (Hiv.: 25. bekezdés (a) pont)

A132. A gazdálkodó egység belső kontroll rendszerében vannak olyan aspektusok, amelyek a gazdálkodó egység beszámolási céljaihoz kapcsolódnak, beleértve annak pénzügyi beszámolási céljait, de beletartozhatnak olyan aspektusok is, amelyek a működéséhez vagy a megfelelési céljaihoz kapcsolódnak, akkor, ha az ilyen aspektusok relevánsak a pénzügyi beszámolás szempontjából. Az információs rendszer könyvvizsgáló általi megismerésének részeként annak megismerése, hogy a gazdálkodó egység hogyan hoz létre ügyleteket és gyűjt információkat, magában foglalhat a gazdálkodó egység megfelelési és működési célok kezelésére kialakított rendszereivel (politikáival) kapcsolatos információkat, mert az ilyen információk relevánsak a pénzügyi kimutatások készítése szempontjából. Emellett egyes gazdálkodó egységeknek lehetnek olyan információs rendszerei, amelyek nagymértékben integráltak olyan módon, hogy a kontrollok úgy lehetnek kialakítva, hogy egy időben érjenek el pénzügyi beszámolási, megfelelési és működési célokat, valamint ezek kombinációját.

A133. A gazdálkodó egység információs rendszerének megismerése magában foglalja a gazdálkodó egység információfeldolgozási tevékenységeiben használandó erőforrások megismerését is. A bevont emberi erőforrásokkal kapcsolatos információk, amelyek relevánsak lehetnek az információs rendszer integrálását veszélyeztető kockázatok megismerése szempontjából, magukban foglalják:

- a munkát elvégző személyek kompetenciáját;
- azt, hogy megfelelő erőforrások vannak-e; valamint
- azt, hogy megvan-e a feladatok megfelelő szétválasztása.

A134. Azok a kérdések, amelyeket a könyvvizsgáló mérlegelhet azoknak a politikáknak a megismerésekor, amelyek definiálják a gazdálkodó egység jelentős üzletcsoportjaira, számlaegyenlegeire és közzétételeire vonatkozó információknak az információs rendszer és kommunikáció komponensben való áramlását, magukban foglalják a következőknek a jellegét:

- (a) Feldolgozandó ügyletekre, egyéb eseményekre és körülményekre vonatkozó adatok vagy információk;
- (b) Az ilyen adatok vagy információk integritásának fenntartását célzó információfeldolgozás; valamint
- (c) Az információfeldolgozási folyamat során használt információs folyamatok, munkatársak és egyéb erőforrások.

A135. A gazdálkodó egység üzleti folyamatainak megismerése, amely magában foglalja azt, hogy az ügyletek hogyan jönnek létre, segíti a könyvvizsgálót a gazdálkodó egység információs rendszerének olyan módon való megismerésében, amely megfelel a gazdálkodó egység körülményeinek.

A136. A könyvvizsgáló különböző módokon ismerheti meg az információs rendszert, és a megismerés magában foglalhatja:

- az ügyletek létrehozásához, rögzítéséhez, feldolgozásához és beszámolóba foglalásához használt eljárásokkal vagy a gazdálkodó egység pénzügyi beszámolási folyamatával kapcsolatos interjúkat a releváns munkatársakkal;
- politikák kézikönyvének vagy folyamatleíró kézikönyveknek, vagy a gazdálkodó egység információs rendszere egyéb dokumentációjának szemrevételezését;
- a politikák vagy eljárások gazdálkodó egység munkatársai általi teljesítésének megfigyelését; vagy
- ügyletek kiválasztását és az információs rendszeren belüli, vonatkozó folyamaton keresztüli visszakövetését (vagyis egy végigkövetés végrehajtását).

Automatizált eszközök és technikák

A137. A könyvvizsgáló automatizált technikákat is használhat ahhoz, hogy közvetlenül hozzáférjen a gazdálkodó egység információs rendszerében lévő, az ügyletek számviteli nyilvántartásait tároló adatbázisokhoz, vagy digitális letöltést szerezzen azokból. Automatizált eszközöknek vagy technikáknak ezekre az információkra való alkalmazásával a könyvvizsgáló megerősítheti az azzal kapcsolatos megismerést, hogy az ügyletek hogyan áramlanak keresztül az információs rendszeren, azáltal, hogy visszakövet egy adott ügyletre vagy ügyletek teljes sokaságára vonatkozó naplótételeket vagy egyéb digitális nyilvántartásokat, a számviteli nyilvántartásokban való létrehozástól a főkönyvben való rögzítésig. Az ügyletek teljes vagy nagy állományának elemzése eredményezheti az ezekre az ügyletekre vonatkozó szokásos vagy várt feldolgozási folyamatoktól való eltérések azonosítását is, ami a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítását eredményezheti.

A főkönyvön és az analitikákon kívülről szerzett információk

A138.A pénzügyi kimutatások tartalmazhatnak a főkönyvön és az analitikákon kívülről szerzett információkat. Példák ilyen információkra, amelyeket a könyvvizsgáló mérlegelhet:

- Lízingszerződésekből szerzett, a pénzügyi kimutatásokban lévő közzétételek szempontjából releváns információk.
- A pénzügyi kimutatásokban közzétett információk, amelyeket a gazdálkodó egység kockázatkezelési rendszere állít elő.
- A valós értékre vonatkozó, a vezetés szakértői által előállított és a pénzügyi kimutatásokban közzétett információk.
- A pénzügyi kimutatásokban közzétett információk, amelyeket modellekből vagy a pénzügyi kimutatásokban megjelenített vagy közzétett számviteli becslések kidolgozásához használt egyéb számításokból szereztek, beleértve az adott modellekben használt mögöttes adatokra és feltételezésekre vonatkozó információkat, mint:
 - saját kidolgozású feltételezések, amelyek érinthetik egy eszköz hasznos élettartamát; vagy
 - olyan adatok, mint a kamatlábak, amelyekre a gazdálkodó egység hatókörén kívül eső tényezők vannak hatással.
- Pénzügyi modellekből származó érzékenységi elemzésekre vonatkozó, a pénzügyi kimutatásokban közzétett információk, amelyek tanúsítják, hogy a vezetés mérlegelt alternatív feltételezéseket.
- Egy gazdálkodó egység adóbevallásaiból és adónyilvántartásaiból szerzett, a pénzügyi kimutatásokban megjelenített vagy közzétett információk.
- A pénzügyi kimutatásokban közzétett információk, amelyeket a vezetésnek a gazdálkodó egység vállalkozás folytatására való képességére vonatkozó felmérésének alátámasztása céljából készített elemzésekből szereztek, mint például olyan eseményekre vagy körülményekre vonatkozó közzétételek, ha vannak ilyenek, amelyeket azonosítottak, hogy azok jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban.⁴⁰

A139.A gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaiban lévő bizonyos összegek vagy közzétételek (mint például a hitelezési kockázatra, likviditási kockázatra és a piaci kockázatra vonatkozó közzétételek) alapulhatnak a gazdálkodó egység kockázatkezelési rendszeréből szerzett információkon. A könyvvizsgáló számára azonban nem előírás, hogy ismerje a kockázatkezelési rendszer minden aspektusát, és szakmai megítélést alkalmaz a szükséges megismerés meghatározása során.

⁴⁰ 570. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 19–20. bekezdések

A gazdálkodó egység informatikahasználata az információs rendszerben

Miért ismeri meg a könyvvizsgáló az információs rendszer szempontjából releváns IT-környezetet

A140. Az információs rendszer könyvvizsgáló általi megismerése magában foglalja a gazdálkodó egység információs rendszerén belüli ügylet- és információfeldolgozási áramlások szempontjából releváns IT-környezetet, mert az IT-alkalmazások vagy az IT-környezetben lévő egyéb aspektusok gazdálkodó egység általi használata az IT használatából eredő kockázatokat idézhet elő.

A141. A gazdálkodó egység üzleti modelljének és annak megismerése, hogy az hogyan integrálja az IT használatát, szintén hasznos összefüggést nyújthat az információs rendszerben elvárt IT jellegéhez és terjedelméhez.

A gazdálkodó egység IT-használatának megismerése

A142. Az IT-környezet könyvvizsgáló általi megismerése összpontosíthat azoknak a konkrét IT-alkalmazásoknak és az IT-környezet egyéb aspektusainak az azonosítására, valamint jellegük és számuk megismerésére, amelyek relevánsak az információs rendszerben lévő ügylet- és információfeldolgozási áramlások szempontjából. Az ügyletek áramlásának vagy az információs rendszeren belüli információknak a változásai eredhetnek az IT-alkalmazásokban bekövetkezett programváltoztatásokból, vagy ezeknek az ügyleteknek vagy információknak a feldolgozásában vagy tárolásában részt vevő adatbázisokban lévő adatok közvetlen változtatásaiból.

A143. A könyvvizsgáló az IT-alkalmazásokat és a támogató IT-infrastruktúrát azonosíthatja annak könyvvizsgáló általi megismerésével párhuzamosan, hogy a jelentős ügyletszoportokra, számlaegyenlegekre és közzétételekre vonatkozó információk hogyan áramlanak be a gazdálkodó egység információs rendszerébe, hogyan áramlanak azon keresztül és abból ki.

A gazdálkodó egység kommunikációjának megismerése (Hiv.: 25. bekezdés (b) pont)

Méretre szabhatóság

A144. Nagyobb, összetettebb gazdálkodó egységekben az olyan információk, amelyeket a könyvvizsgáló mérlegelhet a gazdálkodó egység kommunikációjának megismerése során, származhatnak politikák kézikönyveiből és pénzügyi beszámolási kézikönyvekből.

A145. Kevésbé összetett gazdálkodó egységeknél a kevesebb felelősségi szint, valamint a vezetés erőteljesebb jelenléte és rendelkezésre állása miatt lehet, hogy a kommunikáció kevésbé strukturált (például lehet, hogy nem használnak formális kézikönyveket). A gazdálkodó egység méretétől függetlenül a nyitott kommunikációs csatornák megkönnyítik a kivételek jelentését és az azokkal kapcsolatos intézkedést.

Annak értékelése, hogy az információs rendszer releváns aspektusai támogatják-e a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak készítését (Hiv.: 25. bekezdés (c) pont)

A146. A könyvvizsgáló értékelése arról, hogy a gazdálkodó egység információs rendszere és kommunikációja megfelelően támogatja-e a pénzügyi kimutatások készítését, a 25. bekezdés (a)–(b) pontjai szerinti megismerésen alapul.

Kontrolltevékenységek (Hiv.: 26. bekezdés)

Kontrollok a kontrolltevékenységek komponensben

A **3. sz. függelék** 20. és 21. bekezdései tartalmaznak további szempontokat a kontrolltevékenységekre vonatkozóan.

A147. A kontrolltevékenységek komponens olyan kontrollokat tartalmaz, amelyek úgy vannak kialakítva, hogy biztosítsák a politikák (amelyek szintén kontrollok) megfelelő alkalmazását a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének összes többi komponensében, és tartalmaz mind közvetlen, mind közvetett kontrollokat.

Példa:

Azok a kontrollok, amelyeket egy gazdálkodó egység annak biztosítása céljából hozott létre, hogy a munkatársak megfelelően számolják és rögzítik az éves fizikai leltárt, közvetlenül kapcsolódik a lényeges hibás állításnak a készlet számlaegyenlegre vonatkozó létezési és teljességi állítások szempontjából releváns kockázataihoz.

A148. A kontrolltevékenységek komponensben lévő kontrollok könyvvizsgáló általi azonosításának és értékelésének középpontjában az információfeldolgozási kontrollok állnak, amelyek információknak a gazdálkodó egység információs rendszerében való feldolgozása során alkalmazott kontrollok, amelyek közvetlenül kezelik az információk integritását (vagyis az ügyletek és egyéb információk teljességét, pontosságát és érvényességét) veszélyeztető kockázatokat. A könyvvizsgáló számára azonban nem előírás, hogy azonosítson és értékeljen minden, a gazdálkodó egység olyan politikáira vonatkozó információfeldolgozási kontrollt, amelyek definiálják az ügyletek áramlásait és a gazdálkodó egység információfeldolgozási tevékenységeinek egyéb aspektusait a jelentős ügyletcsoportokra, számlaegyenlegekre és közzétételekre vonatkozóan.

A149. Lehetnek olyan közvetlen kontrollok is, amelyek a kontrollkörnyezetben, a gazdálkodó egység kockázatfelmérési folyamatában vagy a gazdálkodó egység belső kontroll rendszer figyelemmel kísérésére szolgáló folyamatában léteznek, amelyeket lehet, hogy azonosítanak a 26. bekezdéssel összhangban. Minél közvetettebb azonban a kapcsolat az egyéb kontrollokat támogató kontrollok és a vizsgált kontroll között, annál kevésbé lehet hatékony az a kontroll a kapcsolódó hibás állítások megelőzésében vagy feltárásában és helyesbítésében.

Példa:

Konkrét üzletekre vonatkozó értékesítési tevékenység régiók szerinti összesítésének egy értékesítési vezető általi áttekintése rendszerint csak közvetetten kapcsolódik lényeges hibás állításnak az árbevételre vonatkozó teljességi állítás szempontjából releváns kockázataihoz. Ennek megfelelően kevésbé lehet hatékony azoknak a kockázatoknak a kezelésében, mint az azokhoz közvetlenebbül kapcsolódó kontrollok, mint például a fuvarokmányok és a számlázási okmányok összevetése.

A150. A 26. bekezdés azt is előírja a könyvvizsgáló számára, hogy azonosítsa és értékelje az általános IT-kontrollokat az olyan IT-alkalmazásokra és az IT-környezet olyan egyéb aspektusaira vonatkozóan,

amelyekről a könyvvizsgáló azt állapította meg, hogy az IT használatából eredő kockázatoknak vannak kitéve, mert az általános IT-kontrollok támogatják az információfeldolgozási kontrollok folyamatos hatékony működését. Egy általános IT-kontroll önmagában jellemzően nem elegendő a lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló kockázatának kezeléséhez.

A151. Azok a kontrollok, amelyeknek az azonosítása, valamint kialakításuk értékelése és bevezetésük megállapítása a 26. bekezdéssel összhangban előírás a könyvvizsgáló számára:

- Azok a kontrollok, amelyeknek a működési hatékonyságát a könyvvizsgáló tesztelni tervezi az alapvető vizsgálati eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének meghatározása során. Az ilyen kontrollok értékelése nyújt alapot a kontrolltesztelési eljárásoknak a könyvvizsgáló által a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban való kialakításához. Ezek a kontrollok magukban foglalnak olyan kockázatokat kezelő kontrollokat is, amelyekre vonatkozóan alapvető vizsgálati eljárások önmagukban nem nyújtanak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot.
- Jelentős kockázatokat kezelő kontrollok és naplótételek feletti kontrollok. Az ilyen kontrollok könyvvizsgáló általi azonosítása és értékelése szintén befolyásolhatja a lényeges hibás állítás kockázatainak könyvvizsgáló általi megismerését, beleértve a lényeges hibás állítás további kockázatainak azonosítását (lásd A95. bekezdés). Ez a megismerés is megalapozza a lényeges hibás állítás kapcsolódó felmért kockázataira reagáló alapvető könyvvizsgálati eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének könyvvizsgáló általi kialakítását.
- Egyéb kontrollok, amelyeket a könyvvizsgáló szakmai megítélése alapján a könyvvizsgáló megfelelőnek ítél arra, hogy lehetővé tegyék a könyvvizsgáló számára a 13. bekezdés céljainak való megfelelést az állítások szintjén fennálló kockázatok vonatkozásában.

A152. A kontrolltevékenységek komponensben lévő kontrollok azonosítása akkor követelmény, amikor az ilyen kontrollok megfelelnek a 26. bekezdés (a) pontban foglalt egy vagy több kritériumnak. Amikor azonban több kontroll mindegyike ugyanazt a célt éri el, nem szükséges az arra a célra vonatkozó minden egyes kontrollt azonosítani.

A kontrolltevékenységek komponensben lévő kontrollok típusai (Hiv.: 26. bekezdés)

A153. Példák a kontrolltevékenységekben lévő kontrollokra magukban foglalnak engedélyezéseket és jóváhagyásokat, egyeztetéseket, igazolásokat (mint például szerkesztési és érvényesítési ellenőrzések vagy automatizált számítások), a feladatok szétválasztását, valamint fizikai és logikai kontrollokat, beleértve a vagyoni védelemre vonatkozó kontrollokat.

A154. A kontrolltevékenységek komponensben lévő kontrollok magukban foglalhatnak a vezetés által létrehozott olyan kontrollokat is, amelyek a lényeges hibás állításnak az olyan közzétételekkel kapcsolatos kockázatait kezelik, amelyeket nem a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban készítenek. Az ilyen kontrollok vonatkozhatnak a pénzügyi kimutatásokban foglalt olyan információkra, amelyeket a főkönyvön és az analitikákon kívülről szereznek.

A155. Függetlenül attól, hogy a kontrollok az IT-környezeten vagy manuális rendszereken belül vannak-e, a kontrolloknak több céljuk lehet, és azokat különböző szervezeti és funkcionális szinteken alkalmazhatják.

Méretre szabhatóság (Hiv.: 26. bekezdés)

A156. A kontrolltevékenységek komponensben lévő kontrollok a kevésbé összetett gazdálkodó egységekre vonatkozóan valószínűleg hasonlóak a nagyobb gazdálkodó egységeknél lévő kontrollokhoz, de működésük formalitása változó lehet. Emellett a kevésbé összetett gazdálkodó egységeknél több kontrollt lehet, hogy közvetlenül a vezetés alkalmaz.

Példa:

A vezetés kizárólagos engedélye az ügyfeleknek való hitelnyújtásra és jelentős beszerzések jóváhagyására erős kontrollt biztosíthat fontos számlaegyenlegek és ügyletek felett.

A157. Lehet, hogy kevésbé kivitelezhető a feladatok szétválasztása kevesebb munkavállalót foglalkoztató, kevésbé összetett gazdálkodó egységeknél. Azonban egy tulajdonos-vezető által irányított gazdálkodó egységnél a tulajdonos-vezető lehet, hogy hatékonyabb felügyeletet tud gyakorolni közvetlen részvétel nélkül, mint egy nagyobb gazdálkodó egységnél, ami kompenzálhatja a feladatok szétválasztásának általában véve korlátozottabb lehetőségét. Ugyanakkor, ahogyan azt a 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard is kifejti, a vezetés egyetlen személy általi dominanciája potenciális kontrollhiányosság lehet, mivel lehetőség van a kontrollok vezetés általi felülírására.⁴¹

A lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló kockázatait kezelő kontrollok (Hiv.: 26. bekezdés (a) pont)

A jelentős kockázatként meghatározott kockázatokat kezelő kontrollok (Hiv.: 26. bekezdés (a) pont (i) alpont)

A158. Függetlenül attól, hogy a könyvvizsgáló tervezi-e a jelentős kockázatokat kezelő kontrollok működési hatékonyságának tesztelését, a vezetés ilyen kockázatok kezelésére vonatkozó megközelítésének megismerése alapot nyújthat a jelentős kockázatokra reagáló alapvető vizsgálati eljárásoknak a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardban előírtak szerinti kialakításához és végrehajtásához.⁴² Bár a jelentős, nem rutinszerű vagy megítéléstől függő ügyekhez kapcsolódó kockázatok gyakran kevésbé valószínű, hogy rutinszerű kontrollok tárgyát képezik, a vezetésnek lehetnek az ilyen kockázatok kezelését célzó más válaszai. Ennek megfelelően annak a könyvvizsgáló általi megismerése, hogy a gazdálkodó egység alakított-e ki és vezetett-e be kontrollokat a nem rutinszerű vagy megítéléstől függő kérdésekből eredő jelentős kockázatokra vonatkozóan, magában foglalhatja azt is, hogy a vezetés válaszol-e és hogyan válaszol a kockázatokra. Ilyen válaszok magukban foglalhatnak:

- kontrollokat, mint például a feltételezéseknek a felső szintű vezetés vagy szakértők általi áttekintése;
- számviteli becslésekre vonatkozó dokumentált folyamatokat;

⁴¹ 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A28. bekezdés

⁴² 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 21. bekezdés

- az irányítással megbízott személyek általi jóváhagyást.

Példa:

Ha olyan egyszeri események fordulnak elő, mint például egy jelentős perrel kapcsolatos értesítés kézhezvétele, a gazdálkodó egység válaszában a mérlegelése magában foglalhat olyan kérdéseket, mint például az, hogy az ügyet a megfelelő szakértők (például belső vagy külső jogi tanácsadók) hatáskörébe utalták-e, hogy a lehetséges hatást felmérték-e, és hogy miként javasolják a körülmények közzétételét a pénzügyi kimutatásokban.

A159. A 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard⁴³ előírja a könyvvizsgáló számára a csalásból eredő lényeges hibás állítás felmért kockázataira (amelyeket jelentős kockázatokként kezelnek) vonatkozó kontrollok megismerését, és részletesebben kifejti, hogy fontos, hogy a könyvvizsgáló megismerje a vezetés által a csalás megelőzése és feltárása céljából kialakított, bevezetett és fenntartott kontrollokat.

Naplótételek feletti kontrollok (Hiv.: 26. bekezdés (a) pont (ii) alpont)

A160. A lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló kockázatait kezelő olyan kontrollok, amelyeket várhatóan minden könyvvizsgálat esetében azonosítanak, a naplótételek feletti kontrollok, mert az a mód, ahogyan egy gazdálkodó egység beépíti az ügyletfeldolgozásból származó információkat a főkönyvbe, rendszerint magában foglalja akár standard, akár nem standard, akár automatizált, akár manuális naplótételek használatát. Az, hogy milyen mértékben azonosítanak egyéb kontrollokat, a gazdálkodó egység jellege és a könyvvizsgáló további könyvvizsgálati eljárásokkal kapcsolatos tervezett megközelítése alapján változó lehet.

Példa:

Egy kevésbé összetett gazdálkodó egység könyvvizsgálata során lehet, hogy a gazdálkodó egység információs rendszere nem összetett és a könyvvizsgáló lehet, hogy nem tervezi azt, hogy támaszkodik a kontrollok működési hatékonyságára. Továbbá lehet, hogy a könyvvizsgáló nem azonosított semmilyen jelentős kockázatot vagy a lényeges hibás állítás bármilyen egyéb kockázatát, amelyre vonatkozóan szükséges, hogy a könyvvizsgáló értékelje a kontrollok kialakítását és megállapítsa, hogy bevezették azokat. Egy ilyen könyvvizsgálatnál a könyvvizsgáló lehet, hogy azt állapítja meg, hogy nincsenek más azonosított kontrollok, mint a gazdálkodó egységnek a naplótételek feletti kontrolljai.

Automatizált eszközök és technikák

A161. A manuális főkönyvi rendszerekben a nem standard naplótételeket az analitikák, a naplók és az alátámasztó dokumentáció vizsgálata révén lehet azonosítani. Amikor automatizált eljárásokat alkalmaznak a főkönyv vezetéséhez és a pénzügyi kimutatások készítéséhez, az ilyen tételek lehet,

⁴³ 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 28. és A33. bekezdések

hogy csak elektronikus formában léteznek, és ezáltal könnyebben azonosíthatók lehetnek automatizált technikák alkalmazásával.

Példa:

Egy kevésbé összetett gazdálkodó egység könyvvizsgálata során a könyvvizsgáló lehet, hogy az összes naplótétel teljes listáját ki tudja nyerni egy egyszerű táblázatba. Ezután lehet, hogy a könyvvizsgáló rendezni tudja a naplótételeket különböző szűrők használatával, mint például pénznemösszeg, készítő vagy ellenőrző neve, csak a mérleget vagy az eredménykimutatást kitevő naplótételek, vagy megtekintheti a listát a naplótétel főkönyvbe való feladásának dátuma szerint, hogy segítse a könyvvizsgálót a naplótételekre vonatkozóan azonosított kockázatokra való válaszok kialakításában.

Kontrollok, amelyekre vonatkozóan a könyvvizsgáló a működési hatékonyság tesztelését tervezi (Hiv.: 26. bekezdés (a) pont (iii) alpont)

- A162. A könyvvizsgáló megállapítja, hogy van-e a lényeges hibás állításnak az állítások szintjén fennálló bármely olyan kockázata, amelyre vonatkozóan önmagukban alapvető vizsgálati eljárások révén nem lehetséges elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni. A 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal⁴⁴ összhangban a könyvvizsgáló számára előírás, hogy kialakítsa és végrehajtsa a lényeges hibás állítás ilyen kockázatait kezelő kontrollok teszteléseit, amikor alapvető vizsgálati eljárások önmagukban nem nyújtanak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot az állítások szintjén. Ennek eredményeképpen, amikor léteznek olyan kontrollok, amelyek ezeket a kockázatokat kezelik, előírás azok azonosítása és értékelése.
- A163. Más esetekben, amikor a könyvvizsgáló a kontrollok működési hatékonyságának figyelembevételét tervezi az alapvető vizsgálati eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban történő meghatározása során, az ilyen kontrollok azonosítása szintén követelmény, mert a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard⁴⁵ előírja a könyvvizsgáló számára ezen kontrollok teszteléseinek a kialakítását és végrehajtását.

⁴⁴ 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 8. bekezdés (b) pont

⁴⁵ 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 8. bekezdés (a) pont

Példák:

A könyvvizsgáló tervezheti a működési hatékonyság tesztelését:

- rutinszerű ügyletcsoporthoz fűződő kontrollokra vonatkozóan, mert az ilyen tesztelés hatékonyabb vagy eredményesebb lehet homogén ügyletek nagy mennyisége esetében;
- a gazdálkodó egység által előállított információk teljessége és pontossága feletti kontrollokra vonatkozóan (például rendszer által előállított jelentések⁴⁶ készítése feletti kontrollok), az ilyen információk megbízhatóságának megállapítása érdekében, amikor a könyvvizsgálónak szándékában áll figyelembe venni ezeknek a kontrolloknak a működési hatékonyságát a további könyvvizsgálati eljárások kialakítása és végrehajtása során;
- a működéshez és a megfelelési célokhoz kapcsolódó kontrollokra vonatkozóan, amikor azok olyan adatokra vonatkoznak, amelyeket a könyvvizsgáló értékeli vagy felhasznál a könyvvizsgálati eljárások alkalmazása során.

A164. A könyvvizsgálónak a kontrollok működési hatékonyságának tesztelésére vonatkozó terveit befolyásolhatja a lényeges hibás állítás pénzügyi kimutatások szintjén fennálló azonosított kockázatai is. Például, ha hiányosságokat azonosítanak a kontrollkörnyezettel kapcsolatban, ez befolyásolhatja a könyvvizsgálónak a közvetlen kontrollok működési hatékonyságával kapcsolatos átfogó várakozásait.

Egyéb kontrollok, amelyeket a könyvvizsgáló megfelelőnek ítél (Hiv.: 26. bekezdés (a) pont (iv) alpont)

A165. Az egyéb kontrollok, amelyeknek az azonosítását, valamint a kialakítás értékelését és a bevezetés megállapítását a könyvvizsgáló helyénvalónak tarthatja, magukban foglalhatnak:

- olyan kontrollokat, amelyek az eredendő kockázat spektrumán magasabbra felmért, de nem jelentős kockázatként meghatározott kockázatokat kezelnek;
- a részletes nyilvántartásoknak a főkönyvvel való egyeztetéséhez kapcsolódó kontrollokat; vagy
- az igénybe vevő gazdálkodó egység kiegészítő kontrolljait, ha szolgáltató szervezetet vesznek igénybe.⁴⁷

IT-alkalmazásoknak és az IT-környezet egyéb aspektusainak, az IT használatából eredő kockázatoknak és az általános IT-kontrolloknak az azonosítása (Hiv.: 26. bekezdés (b)–(c) pontok)

Az **5. sz. függelék** tartalmaz példákat az IT-alkalmazásoknak és az IT-környezet egyéb aspektusainak jellemzőire, valamint azokra a jellemzőkre vonatkozó útmutatást, amelyek relevánsak lehetnek az IT használatából eredő kockázatoknak kitett IT-alkalmazások és az IT-környezet egyéb aspektusai azonosítása során.

⁴⁶ **Rendszer által előállított jelentés:** Az informatikai rendszerekből, IT alkalmazásokból előállított jelentésekre használatos, a hazai gyakorlatban is elterjedt kifejezés az „IT riport”.

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

IT-alkalmazások és az IT-környezet egyéb aspektusainak azonosítása (Hiv.: 26. bekezdés (b) pont)

Miért azonosítja a könyvvizsgáló az IT használatából eredő kockázatokat, valamint az azonosított IT-alkalmazásokra és az IT-környezet egyéb aspektusaira vonatkozó általános IT-kontrollokat

A166. Az IT használatából eredő kockázatok, valamint a gazdálkodó egység által ezeknek a kockázatoknak a kezelése céljából bevezetett általános IT-kontrollok megismerése befolyásolhatja az alábbiakat:

- A könyvvizsgáló azzal kapcsolatos döntését, hogy tesztelje-e a lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló kockázatainak kezelését célzó kontrollok működési hatékonyságát;

Példa:

Amikor az általános IT-kontrollok nincsenek hatékonyan kialakítva vagy megfelelően bevezetve az IT használatából eredő kockázatok kezelése céljából (például, a kontrollok nem előzik meg vagy tárják fel megfelelően a jogosulatlan programváltoztatásokat vagy az IT-alkalmazásokhoz való jogosulatlan hozzáférést), ez befolyásolhatja a könyvvizsgáló arra vonatkozó döntését, hogy támaszkodjon az érintett IT-alkalmazásokon belüli automatizált kontrollokra.

- Az ellenőrzési kockázat könyvvizsgáló általi felmérését az állítások szintjén;

Példa:

Egy információfeldolgozási kontroll folyamatos működési hatékonysága függhet bizonyos általános IT-kontrolloktól, amelyek megelőzik vagy feltárják az IT információfeldolgozási kontroll jogosulatlan programváltoztatásait (vagyis a kapcsolódó IT-alkalmazás feletti programváltoztatási kontrollok). Ilyen körülmények között az általános IT-kontroll várható működési hatékonysága (vagy annak hiánya) befolyásolhatja az ellenőrzési kockázat könyvvizsgáló általi felmérését (például, magasabb lehet az ellenőrzési kockázat, amikor az ilyen általános IT-kontrollok várhatóan nem hatékonyak, vagy, ha a könyvvizsgáló nem tervezi az általános IT-kontrollok tesztelését).

- A könyvvizsgálónak a gazdálkodó egység által előállított olyan információk tesztelésére vonatkozó stratégiája, amelyeket a gazdálkodó egység IT-alkalmazásai állítottak elő, vagy amelyek a gazdálkodó egység IT-alkalmazásaiból származó információkat tartalmaznak;

Példa:

Amikor a könyvvizsgálati bizonyítékként használandó, a gazdálkodó egység által előállított információt IT-alkalmazások állítják elő, a könyvvizsgáló határozhat úgy, hogy teszteli a rendszer által generált jelentések feletti kontrollokat, beleértve azoknak az általános IT-kontrolloknak az azonosítását és tesztelését, amelyek kezelik a nem megfelelő vagy jogosulatlan programváltoztatásokat vagy a közvetlen adatváltoztatásokat a jelentésekben.

- Az eredendő kockázat könyvvizsgáló általi felmérését az állítások szintjén; vagy

Példa:

Amikor jelentős vagy kiterjedt programozási változások vannak egy IT-alkalmazásban abból a célból, hogy kezeljék a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek új vagy felülvizsgált beszámolási követelményeit, ez jelezheti az új követelményeknek és az általuk a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaira gyakorolt hatásnak az összetettségét. Amikor ilyen kiterjedt programozási vagy adatváltozások történnek, az IT-alkalmazás valószínűleg szintén ki van téve az IT használatából eredő kockázatoknak.

- A további könyvvizsgálati eljárások kialakítását.

Példa:

Ha az információfeldolgozási kontrollok az általános IT-kontrolloktól függenek, a könyvvizsgáló határozhat úgy, hogy teszteli az általános IT-kontrollok működési hatékonyságát, ami aztán megköveteli a kontrollok teszteléseinek a tervezését az ilyen általános IT-kontrollokra vonatkozóan. Ha ugyanilyen körülmények között a könyvvizsgáló úgy határoz, hogy nem teszteli az általános IT-kontrollok működési hatékonyságát, vagy az általános IT-kontrollok várhatóan nem hatékonyak, az IT használatából eredő kapcsolódó kockázatokat lehet, hogy alapvető vizsgálati eljárások kialakítása révén szükséges kezelni. Az IT használatából eredő kockázatok azonban lehet, hogy nem kezelhetők akkor, ha ezek a kockázatok olyan kockázatokra vonatkoznak, amelyekre vonatkozóan alapvető vizsgálati eljárások önmagukban nem nyújtanak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot. Ilyen körülmények között szükséges lehet, hogy a könyvvizsgáló mérlegelje a könyvvizsgálói véleményre gyakorolt hatásokat.

Az IT használatából eredő kockázatoknak kitett IT-alkalmazások azonosítása

A167. Az információs rendszer szempontjából releváns IT-alkalmazások esetében a gazdálkodó egységnél alkalmazott konkrét IT-folyamatok és általános IT-kontrollok jellegének és összetettségének megismerése segíthet a könyvvizsgálónak meghatározni, hogy mely IT-alkalmazásokra támaszkodik a gazdálkodó egység a gazdálkodó egység információs rendszerében lévő információk pontos feldolgozása és integritásuk fenntartása céljából. Az ilyen IT-alkalmazások ki lehetnek téve az IT használatából eredő kockázatoknak.

A168. Az IT használatából eredő kockázatoknak kitett IT-alkalmazások azonosítása magában foglalja a könyvvizsgáló által azonosított kontrollok figyelembevételét, mivel az ilyen kontrollok IT-használattal járhatnak vagy IT-re támaszkodhatnak. A könyvvizsgáló összpontosíthat arra, hogy egy IT-alkalmazás tartalmaz-e automatizált kontrollokat, amelyekre a vezetés támaszkodik, és amelyeket a könyvvizsgáló azonosított, beleértve az olyan kockázatokat kezelő kontrollokat, amelyekre vonatkozóan alapvető vizsgálati eljárások önmagukban nem nyújtanak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot. A könyvvizsgáló mérlegelheti azt is, hogyan tárolják és dolgozzák fel az információkat az információs rendszerben a jelentős ügyletcsoporthoz, számlaegyenlegekhez és közzétételekhez kapcsolódóan, valamint, hogy a vezetés támaszkodik-e általános IT-kontrollokra az ilyen információk integritásának fenntartása céljából.

A169. A könyvvizsgáló által azonosított kontrollok rendszer által előállított jelentésekre támaszkodhatnak, amely esetben az ezeket a jelentéseket előállító IT-alkalmazások ki lehetnek téve az IT használatából eredő kockázatoknak. Más esetekben lehet, hogy a könyvvizsgáló nem tervezi a rendszer által előállított jelentések feletti kontrollokra való támaszkodást, és az ilyen jelentések inputjainak és outputjainak közvetlen tesztelését tervezi, amely esetben a könyvvizsgáló lehet, hogy nem azonosítja a kapcsolódó IT-alkalmazásokat olyanként, mint amelyek IT-ből eredő kockázatoknak kitéttek.

Méretre szabhatóság

A170. Az IT-folyamatok – beleértve azt, hogy milyen mértékben vannak általános IT-kontrollok a gazdálkodó egységnél - könyvvizsgáló általi megismerésének terjedelme a gazdálkodó egység és IT-környezetének jellege szerint, valamint a könyvvizsgáló által azonosított kontrollok jellege és terjedelme alapján változó lesz. Az IT használatából eredő kockázatoknak kitétt IT-alkalmazások száma szintén változó lesz ezeknek a tényezőknek az alapján.

Példák:

- Egy olyan gazdálkodó egységnek, amely kereskedelmi szoftvert használ, és amelynek nincs hozzáférése a forráskódhoz, hogy bármilyen programváltoztatást hajtson végre, nem valószínű, hogy van programváltoztatásokra vonatkozó folyamata, rendelkezhet viszont a szoftver konfigurálását (például számlatükör, beszámolási paraméterek vagy küszöbértékek) szolgáló folyamattal vagy eljárásokkal. Emellett a gazdálkodó egység rendelkezhet az alkalmazáshoz való hozzáférés kezelését szolgáló folyamattal vagy eljárásokkal (például egy kijelölt személy a kereskedelmi szoftverhez való adminisztrátori hozzáféréssel). Ilyen körülmények között a gazdálkodó egységnek nem valószínű, hogy vannak formalizált általános IT-kontrolljai vagy, hogy szüksége van ilyenekre.
- Ezzel szemben, egy nagyobb gazdálkodó egység nagymértékben támaszkodhat az IT-re, és az IT-környezet több IT-alkalmazást foglalhat magában, az IT-környezetet kezelő IT-folyamatok pedig összetettek lehetnek (például van egy szakosodott IT-részleg, amely programváltoztatásokat fejleszt ki és vezet be, valamint kezeli a hozzáférési jogokat), beleértve, hogy a gazdálkodó egység formalizált általános IT-kontrollokat vezetett be az IT-folyamataira vonatkozóan.
- Amikor a vezetés nem támaszkodik automatizált kontrollokra vagy általános IT-kontrollokra az ügyletek feldolgozása vagy az adatok karbantartása céljából, és a könyvvizsgáló nem azonosított semmilyen automatizált kontrollt vagy egyéb információfeldolgozási kontrollt (vagy olyat, amely általános IT-kontrolltól függ), a könyvvizsgáló lehet, hogy a gazdálkodó egység által az IT bevonásával előállított bármilyen információ közvetlen tesztelését tervezi, és lehet, hogy nem azonosít semmilyen IT-alkalmazást, amely ki van téve az IT használatából eredő kockázatoknak.
- Amikor a vezetés egy IT-alkalmazásra támaszkodik az adatok feldolgozása vagy karbantartása céljából és az adatok mennyisége jelentős, és a vezetés az IT-alkalmazásra támaszkodik olyan automatizált kontrollok végrehajtása céljából, amelyeket a könyvvizsgáló is azonosított, az IT-alkalmazás valószínűleg ki van téve az IT használatából eredő kockázatoknak.

A171. Amikor egy gazdálkodó egységnél összetettebb az IT-környezet, az IT-alkalmazásoknak és az IT-környezet egyéb aspektusainak azonosítása, az IT használatából eredő kapcsolódó kockázatok meghatározása, valamint az általános IT-kontrollok azonosítása valószínűleg IT szakképzettséggel rendelkező munkacsoporttagok bevonását igényli. Az összetett IT-környezetekben az ilyen részvétel valószínűleg alapvető, és lehet, hogy szükséges kiterjednie lennie.

Az IT-környezet olyan egyéb aspektusainak azonosítása, amelyek ki vannak téve az IT használatából eredő kockázatoknak

A172. Az IT-környezet egyéb aspektusai, amelyek ki lehetnek téve az IT használatából eredő kockázatoknak, magukban foglalják a hálózatot, az operációs rendszert és az adatbázisokat, valamint bizonyos körülmények között az IT-alkalmazások közötti interfészeket. Az IT-környezet egyéb aspektusait rendszerint nem azonosítják, amikor a könyvvizsgáló nem azonosít olyan IT-

alkalmazásokat, amelyek ki vannak téve az IT használatából eredő kockázatoknak. Amikor a könyvvizsgáló azonosított olyan IT-alkalmazásokat, amelyek ki vannak téve IT-ből eredő kockázatoknak, valószínűleg azonosítják az IT-környezet egyéb aspektusait (például adatbázis, operációs rendszer, hálózat), mert az ilyen aspektusok támogatják az azonosított IT-alkalmazásokat és kölcsönhatásban vannak azokkal.

Az IT használatából eredő kockázatok és az általános IT-kontrollok azonosítása (Hiv.: 26. bekezdés (c) pont)

A 6. sz. függelék tartalmaz az általános IT-kontrollok megismerésére vonatkozó szempontokat.

A173. Az IT használatából eredő kockázatok azonosítása során a könyvvizsgáló mérlegelheti az azonosított IT-alkalmazás vagy az IT-környezet egyéb aspektusa jellegét, valamint azokat az okokat, amelyek miatt az ki van téve az IT használatából eredő kockázatoknak. Egyes IT-alkalmazások vagy az IT-környezet egyéb aspektusai esetében lehet, hogy a könyvvizsgáló az IT használatából eredő olyan kockázatot azonosít, amelyek elsősorban jogosulatlan hozzáférésre vagy jogosulatlan programváltoztatásokra vonatkoznak, továbbá, amelyek nem megfelelő adatváltoztatásokkal kapcsolatos kockázatot kezelnek (például az adatok nem megfelelő változtatása az adatbázishoz való közvetlen hozzáféréseken vagy az információk közvetlen manipulálására való képességen keresztül).

A174. Az IT használatából eredő vonatkozó kockázatok terjedelme és jellege változó az azonosított IT-alkalmazások és az IT-környezet egyéb aspektusai jellegétől és jellemzőitől függően. Vonatkozó IT-kockázatok eredményezhet, amikor a gazdálkodó egység külső vagy belső szolgáltatókat vesz igénybe IT-környezetének azonosított aspektusaihoz (például az IT-környezet hostingjának harmadik félhez való kiszervezése, vagy közös szolgáltatóközpont igénybevétele az IT-folyamatok központi menedzselésére egy csoporton belül). Az IT használatából eredő vonatkozó kockázatok a kibebiztonsággal kapcsolatban is azonosíthatók. Valószínűbb, hogy több, az IT használatából eredő kockázat lesz, amikor az automatizált alkalmazáskontrollok mennyisége vagy összetettsége nagyobb, és a vezetés nagyobb mértékben támaszkodik ezekre a kontrollokra az ügyletek hatékony feldolgozásához vagy a mögöttes információk integritásának hatékony fenntartásához.

A kontrolltevékenységek komponensben lévő azonosított kontrollok kialakításának értékelése és bevezetésének megállapítása (Hiv.: 26. bekezdés (d) pont)

A175. Egy azonosított kontroll kialakításának értékelése magában foglalja annak a könyvvizsgáló általi mérlegelését, hogy a kontroll, önmagában vagy más kontrollokkal együtt képes-e hatékonyan megelőzni, vagy feltárni és helyesbíteni lényeges hibás állításokat (vagyis a kontrollcél).

A176. Egy azonosított kontroll bevezetését a könyvvizsgáló annak megállapításával határozza meg, hogy a kontroll létezik, valamint, hogy a gazdálkodó egység használja azt. Nincs sok értelme annak, hogy a könyvvizsgáló felmérje egy olyan kontroll bevezetését, amely nem hatékonyan van kialakítva. Ezért a könyvvizsgáló először egy kontroll kialakítását értékeli. Egy nem megfelelően kialakított kontroll kontrollhiányosságot testesíthet meg.

A177. A kontrolltevékenységek komponensben lévő azonosított kontrollok kialakításával és bevezetésével kapcsolatos könyvvizsgálati bizonyíték szerzésére szolgáló kockázatelemzési eljárások magukban foglalhatják:

- a gazdálkodó egység munkatársaival készített interjúkat;
- a konkrét kontrollok alkalmazásának megfigyelését;
- dokumentumok és jelentések szemrevételezését.

Az interjúk önmagukban azonban nem elegendők ilyen célokra.

A178. Az előző könyvvizsgálatból származó tapasztalat vagy a tárgyidőszaki kockázatelemzési eljárások alapján lehet, hogy a könyvvizsgáló arra számít, hogy a vezetés nem hatékonyan alakított ki vagy vezetett be kontrollokat egy jelentős kockázat kezelése céljából. Ilyen esetekben a 26. bekezdés (d) pontjában foglalt követelmény kezelése céljából végrehajtott eljárások állhatnak annak meghatározásából, hogy az ilyen kontrollokat nem hatékonyan alakították ki vagy vezették be. Ha az eljárások eredményei azt jelzik, hogy újonnan alakítottak ki vagy vezettek be kontrollokat, a könyvvizsgáló számára az újonnan kialakított vagy bevezetett kontrollokra vonatkozóan követelmény a 26. bekezdés (b)–(d) pontokban foglalt eljárások végrehajtása.

A179. A könyvvizsgáló levonhatja azt a következtetést, hogy egy hatékonyan kialakított és bevezetett kontroll megfelelő lehet tesztelés céljára annak érdekében, hogy működési hatékonyságát figyelembe vegye az alapvető vizsgálati eljárások tervezése során. Ha azonban egy kontroll nincs hatékonyan kialakítva vagy bevezetve, nincs haszna a tesztelésének. Amikor a könyvvizsgáló tervezi egy kontroll tesztelését, az azzal kapcsolatban szerzett információ, hogy az adott kontroll milyen mértékben kezeli a lényeges hibás állítás kockázatát (kockázatait), egy input az ellenőrzési kockázatnak a könyvvizsgáló által az állítások szintjén való felméréséhez.

A180. A kontrolltevékenységek komponensben lévő azonosított kontrollok kialakításának értékelése és bevezetésének megállapítása nem elegendő azok működési hatékonyságának teszteléséhez. Automatizált kontrollok esetében azonban a könyvvizsgáló tervezheti azt, hogy az automatizált kontrollok működési hatékonyságát a működési hatékonyság tesztelésének közvetlenül az automatizált kontrollokra vonatkozó végrehajtása helyett olyan általános IT-kontrollok azonosításával és tesztelésével teszteli, amelyek biztosítják az automatizált kontrollok folyamatos működését. Egy manuális kontroll bevezetésével kapcsolatos könyvvizsgálati bizonyíték szerzése egy adott időpontban nem nyújt bizonyítékot a kontroll működési hatékonyságára vonatkozóan a vizsgált időszak egyéb időpontjaiban. A kontrollok működési hatékonyságának tesztjeit, beleértve a közvetett kontrollok tesztjeit, a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard írja le részletesebben.⁴⁸

A181. Amikor a könyvvizsgáló nem tervezi az azonosított kontrollok működési hatékonyságának tesztelését, a könyvvizsgáló megismerése akkor is segíthet a lényeges hibás állítás kapcsolódó kockázataira reagáló alapvető könyvvizsgálati eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének kialakításában.

⁴⁸ 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 8–11. bekezdések

Példa:

Ezeknek a kockázatfelmérési eljárásoknak az eredményei alapot nyújthatnak egy sokaságon belüli lehetséges eltérések könyvvizsgáló általi figyelembevételéhez könyvvizsgálati minták kialakításakor.

Kontrollhiányosságok a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerén belül (Hiv.: 27. bekezdés)

- A182. A gazdálkodó egység belső kontroll rendszere minden egyes komponense értékelésének végrehajtása során⁴⁹ a könyvvizsgáló lehet, hogy azt állapítja meg, hogy a gazdálkodó egység bizonyos politikái egy komponensben nem megfelelők a gazdálkodó egység jellege és körülményei szempontjából. Egy ilyen megállapítás jelzés lehet, amely segít a könyvvizsgálónak kontrollhiányosságokat azonosítani. Ha a könyvvizsgáló azonosított egy vagy több kontrollhiányosságot, a könyvvizsgáló mérlegelheti azoknak a kontrollhiányosságoknak a hatását a további könyvvizsgálati eljárásoknak a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban való kialakítására.
- A183. Ha a könyvvizsgáló azonosított egy vagy több kontrollhiányosságot, a 265. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard⁵⁰ előírja a könyvvizsgáló számára annak megállapítását, hogy a hiányosságok önmagukban vagy egymással kombinálva jelentős hiányosságot testesítenek-e meg. A könyvvizsgáló szakmai megítélést alkalmaz annak meghatározása során, hogy egy hiányosság jelentős kontrollhiányosságot jelent-e.⁵¹

⁴⁹ 21. bekezdés (b) pont, 22. bekezdés (b) pont, 24. bekezdés (c) pont, 25. bekezdés (c) pont és 26. bekezdés (d) pont

⁵⁰ 265. témaszámú, „A belső kontroll hiányosságainak kommunikálása az irányítással megbízott személyek felé” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 8. bekezdés

⁵¹ A 265. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A6–A7. bekezdései ismertetik a jelentős hiányosságokra utaló jelzéseit, valamint az annak megállapítása során mérlegelendő kérdéseket, hogy egy hiányosság vagy hiányosságok egy kombinációja a belső kontrollban jelentős hiányosságot testesít-e meg.

Példák:

Az olyan körülmények, amelyek jelezhetik, hogy egy jelentős kontrollhiányosság áll fenn, olyan kérdéseket foglalnak magukban, mint:

- Bármilyen nagyságrendű olyan csalás azonosítása, amelyben a felső szintű vezetés érintett;
- Olyan azonosított belső folyamatok, amelyek nem megfelelők a belső audit által észlelt hiányosságok jelentése és kommunikálása tekintetében;
- Korábban kommunikált hiányosságok, amelyeket a vezetés nem helyesbített időben;
- Jelentős kockázatokra való válaszadás elmulasztása a vezetés részéről, például azáltal, hogy nem vezetnek be jelentős kockázatok feletti kontrollokat; valamint
- Korábban kibocsátott pénzügyi kimutatások újramegállapítása⁵².

A lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése (Hiv.: 28–37. bekezdések)

Miért azonosítja és méri fel a könyvvizsgáló a lényeges hibás állítás kockázatait

A184. A lényeges hibás állítás kockázatait a könyvvizsgáló elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzéséhez szükséges további könyvvizsgálati eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének a meghatározása érdekében azonosítja és méri fel. Ez a bizonyíték lehetővé teszi, hogy a könyvvizsgáló a könyvvizsgálati kockázat elfogadhatóan alacsony szintje mellett véleményezze a pénzügyi kimutatásokat.

A185. A kockázatfelmérési eljárások végrehajtásával gyűjtött információkat könyvvizsgálati bizonyítékként használnak a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításának és felmérésének megalapozásához. Például, az azonosított kontrollok kialakításának értékelésekor és annak megállapításakor szerzett könyvvizsgálati bizonyítékokat, hogy ezeket a kontrollokat bevezették-e a kontrolltevékenységek komponensben, könyvvizsgálati bizonyítékként használnak a kockázatfelmérés alátámasztása céljából. Az ilyen bizonyítékok emellett alapot nyújtanak a könyvvizsgáló számára, hogy átfogó válaszokat alakítson ki a lényeges hibás állítás felmért kockázatainak a kezelése céljából, valamint olyan további könyvvizsgálati eljárásoknak a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban való kialakításához és végrehajtásához, amelyeknek jellege, ütemezése és terjedelme reagál a lényeges hibás állítások szintjén fennálló felmért kockázataira.

A lényeges hibás állítás kockázatainak az azonosítása (Hiv.: 28. bekezdés)

A186. A lényeges hibás állítás kockázatainak az azonosítását bármely kapcsolódó kontroll mérlegelése előtt hajtják végre (vagyis az eredendő kockázatra), és annak alapja a könyvvizsgáló előzetes

⁵² **Pénzügyi kimutatások újramegállapítása:** A magyar számviteli törvény szerinti beszámolót készítő gazdálkodók esetében ez az újramegállapítás a számviteli törvény 19. § (3) bekezdése értelmében, az előző üzleti év(ek) beszámolójában elkövetett jelentős összegű hiba miatti három oszlopos beszámoló készítését jelenti.

mérlegelése az olyan hibás állításokra vonatkozóan, amelyek esetében észszerű lehetőség van mind arra, hogy bekövetkezzenek, mind pedig arra, hogy lényegesek legyenek, ha bekövetkeznének.⁵³

A187. A lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása alapot nyújt a releváns állítások könyvvizsgáló általi meghatározásához is, amely segíti a jelentős ügyletszövegek, számlaegyenlegek és közzétételek könyvvizsgáló általi meghatározását.

Állítások

Miért használ a könyvvizsgáló állításokat

A188. A lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése során a könyvvizsgáló abból a célból használ állításokat, hogy mérlegelje a különböző típusú lehetséges hibás állításokat, amelyek felmerülhetnek. Az olyan állítások, amelyekre vonatkozóan a könyvvizsgáló lényeges hibás állítás kapcsolódó kockázatait azonosította, releváns állítások.

Az állítások felhasználása

A189. A lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése során a könyvvizsgáló használhatja az állítások kategóriáit a lenti A192. bekezdés (a)–(b) pontjaiban ismertetettek szerint, vagy kifejezheti azokat attól eltérően, feltéve, hogy a lent ismertetett minden szempont le van fedve. A könyvvizsgáló választhatja azt, hogy kombinálja az ügyletszövegekre és eseményekre, valamint a kapcsolódó közzétételekre vonatkozó állításokat a számlaegyenlegekre és a kapcsolódó közzétételekre vonatkozó állításokkal.

A190. Azok az állítások, amelyeket a könyvvizsgáló felhasznál az esetlegesen felmerülő lehetséges hibás állítások különböző típusainak mérlegelése során, a következő kategóriákba eshetnek:

- (a) A könyvvizsgált időszak ügyletszövegekre és eseményekre, valamint kapcsolódó közzétételekre vonatkozó állítások:
 - (i) Előfordulás – a rögzített vagy közzétett ügyletek és események felmerültek és az ilyen ügyletek és események a gazdálkodó egységgel kapcsolatosak.
 - (ii) Teljesség – minden ügyletet és eseményt, amelyet rögzíteni kellett volna, rögzítettek, és minden kapcsolódó közzétételt, amelyet bele kellett volna foglalni a pénzügyi kimutatásokba, belefoglaltak.
 - (iii) Pontosság – a rögzített ügyletekre és eseményekre vonatkozó összegeket és egyéb adatokat megfelelően rögzítették, és a kapcsolódó közzétételeket megfelelően értékelték és ismertették.
 - (iv) Elhatárolás – az ügyleteket és az eseményeket a helyes számviteli időszakban rögzítették.
 - (v) Besorolás – az ügyleteket és az eseményeket a megfelelő számlán rögzítették.

⁵³ 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A15a bekezdés

- (vi) Bemutatás – az ügyleteket és eseményeket megfelelően összevonják vagy alábontják és egyértelműen ismertetik, és a kapcsolódó közzétételek relevánsak és érthetőek a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeinek összefüggésében.
- (b) Az időszak végi számlaegyenlegekre és kapcsolódó közzétételekre vonatkozó állítások:
- (i) Létezés – az eszközök, a kötelezettségek, és a tőkeérdekeltségek léteznek.
 - (ii) Jogok és kötelmek – a gazdálkodó egység birtokolja vagy ellenőrzi az eszközök feletti jogokat, valamint a kötelezettségek a gazdálkodó egység kötelmei.
 - (iii) Teljesség – minden eszközt, kötelezettséget és tőkeérdekeltséget, amelyet rögzíteni kellett volna, rögzítettek, és minden kapcsolódó közzétételt, amelyet bele kellett volna foglalni a pénzügyi kimutatásokba, belefoglaltak.
 - (iv) Pontosság, értékelés és felosztás – az eszközöket, a kötelezettségeket és a tőkeérdekeltségeket megfelelő összegben belefoglalták a pénzügyi kimutatásokba, és bármely bekövetkező értékelési vagy felosztási helyesbítést megfelelően rögzítettek, valamint a kapcsolódó közzétételeket megfelelően értékelték és ismertették.
 - (v) Besorolás – az eszközöket, a kötelezettségeket és a tőkeérdekeltségeket a megfelelő számlákon rögzítették.
 - (vi) Bemutatás – az eszközöket, a kötelezettségeket és a tőkeérdekeltségeket megfelelően összevonják vagy alábontják és egyértelműen ismertetik, és a kapcsolódó közzétételek relevánsak és érthetőek a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeinek összefüggésében.

A191. A fenti A190. bekezdés (a)–(b) pontjaiban ismertetett állításokat az adott esetnek megfelelően módosítva a könyvvizsgáló használhatja az olyan hibás állítások különböző típusainak mérlegelése során is, amelyek nem közvetlenül a rögzített ügyletsoportokhoz, eseményekhez vagy számlaegyenlegekhez kapcsolódó közzétételekben fordulhatnak elő.

Példa:

Példa ilyen közzétételre, amikor a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek a gazdálkodó egység számára előírhatják, hogy ismertesse a pénzügyi instrumentumokból eredő kockázatoknak való kitettségét, beleértve a kockázatok felmerülésének módját; a kockázatok kezelésének céljait, politikáit és folyamatait; valamint a kockázatok mérésére használt módszereket.

Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

A192. Amikor állításokat tesznek az állami szektorbeli gazdálkodó egységek pénzügyi kimutatásaival kapcsolatban, az A190. bekezdés (a)–(b) pontjaiban leírt állításokon felül a vezetés gyakran tehet olyan állítást, hogy az ügyleteket és eseményeket jogszabálynak, szabályozásnak vagy más kötelező érvényű előírásnak megfelelően hajtották végre. Az ilyen állítások beletartozhatnak a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának hatókörébe.

A lényeges hibás állítás pénzügyi kimutatások szintjén fennálló kockázatai (Hiv.: 28. bekezdés (a) pont és 30. bekezdés)

Miért azonosítja és méri fel a könyvvizsgáló a lényeges hibás állítás pénzügyi kimutatások szintjén fennálló kockázatait

A193. A könyvvizsgáló annak meghatározása céljából azonosítja a lényeges hibás állítás pénzügyi kimutatások szintjén fennálló kockázatait, hogy a kockázatoknak átfogó hatásuk van-e a pénzügyi kimutatásokra, és ezért átfogó választ igényelnének-e a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.⁵⁴

A194. Emellett a lényeges hibás állítás pénzügyi kimutatások szintjén fennálló kockázatai érinthetnek egyedi állításokat is, és ezeknek a kockázatoknak az azonosítása segíthet a könyvvizsgálónak a lényeges hibás állítások szintjén fennálló kockázatainak a felmérésében, valamint az azonosított kockázatok kezelését célzó további könyvvizsgálati eljárások kialakításában.

A lényeges hibás állítás pénzügyi kimutatások szintjén fennálló kockázatainak azonosítása és felmérése

A195. A lényeges hibás állítás pénzügyi kimutatások szintjén fennálló kockázatai olyan kockázatokat jelentenek, amelyek a pénzügyi kimutatások egészére átfogóan vonatkoznak, és potenciálisan sok állítást érintenek. Az ilyen jellegű kockázatok nem szükségszerűen az ügyletcsoport, számlaegyenleg vagy közzététel szintjén lévő konkrét állításokkal azonosítható kockázatok (például a kontrollok vezetés általi felülírásának kockázata). Ezek inkább olyan körülményeket jelentenek, amelyek átfogóan növelhetik a lényeges hibás állítások szintjén fennálló kockázatait. Annak a könyvvizsgáló általi értékelése, hogy az azonosított kockázatok átfogóan vonatkoznak-e a pénzügyi kimutatásokra, támogatja a lényeges hibás állítás pénzügyi kimutatások szintjén fennálló kockázatainak könyvvizsgáló általi felmérését. Más esetekben lehet, hogy számos állítást szintén olyanak azonosítanak, mint amely fogékony a kockázatra, és így hatással lehet a lényeges hibás állítások szintjén fennálló kockázatainak a könyvvizsgáló általi azonosítására és felmérésére.

Példa:

A gazdálkodó egység működése veszteséges és likviditási gondjai vannak, és rá van szorulva olyan finanszírozásra, amely még nem biztosított. Ilyen körülmények között a könyvvizsgáló meghatározhatja, hogy a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel a lényeges hibás állítás pénzügyi kimutatások szintjén fennálló kockázatát idézi elő. Ebben a helyzetben a számviteli keretelveket szükséges lehet felszámolás alapú számvitel használatával alkalmazni, ami valószínűleg átfogóan érintené mindegyik állítást.

A196. A lényeges hibás állítás pénzügyi kimutatások szintjén fennálló kockázatainak könyvvizsgáló általi azonosítását és felmérését befolyásolja a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének könyvvizsgáló általi megismerése, különösen a kontrollkörnyezetnek, a gazdálkodó egység kockázatfelmérési folyamatának és a gazdálkodó egység belső kontroll rendszer figyelemmel kísérését szolgáló folyamatának a könyvvizsgáló általi megismerése, továbbá:

⁵⁴ 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 5. bekezdés

- A 21. bekezdés (b) pont, 22. bekezdés (b) pont, 24. bekezdés (c) pont és 25. bekezdés (c) pont által előírt kapcsolódó értékelések végeredménye; és
- A 27. bekezdéssel összhangban azonosított bármely kontrollhiányosság.

Konkréten, a pénzügyi kimutatások szintjén fennálló kockázatok felmerülhetnek a kontrollkörnyezetben lévő hiányosságokból, vagy külső eseményekből vagy körülményekből, mint például a hanyatló gazdasági feltételek.

A197. A csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatai különösen relevánsak lehetnek a lényeges hibás állítás pénzügyi kimutatások szintjén fennálló kockázatainak a könyvvizsgáló általi mérlegelése szempontjából.

Példa:

A vezetéssel készített interjúkból a könyvvizsgáló megtudja, hogy a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásait hitelezőkkel való megbeszéléseken fogják használni, hogy további finanszírozást biztosítsanak a működő tőke fenntartásához. Ezért a könyvvizsgáló lehet, hogy azt állapítja meg, hogy az eredendő kockázatot érintő csalási kockázati tényezők miatt a hibás állításra való nagyobb fogékonyság áll fenn (vagyis a pénzügyi kimutatások lényeges hibás állításra való fogékonysága a beszámoló elkészítés során elkövetett csalás kockázata miatt, mint amilyen az eszközök és az árbevétel túlértékelése, valamint a kötelezettségek és ráfordítások alulértékelése a finanszírozás megszerzésének biztosítása céljából).

A198. A kontrollkörnyezet és a belső kontroll rendszer egyéb komponenseinek könyvvizsgáló általi megismerése, beleértve a kapcsolódó értékeléseket, kétségeket vethet fel azzal kapcsolatban, hogy képes-e a könyvvizsgáló könyvvizsgálói bizonyítékot szerezni, amely megalapozza a könyvvizsgálói véleményt, vagy oka lehet a megbízástól való visszalépésnek, ahol vonatkozó jogszabály vagy szabályozás értelmében lehetséges a visszalépés.

Példák:

- A gazdálkodó egység kontrollkörnyezete értékelésének eredményeképpen a könyvvizsgálónak kételyei vannak a gazdálkodó egység vezetésének tisztességességével kapcsolatban, amelyek olyan súlyosak lehetnek, hogy azok nyomán a könyvvizsgáló arra a következtetésre juthat, hogy a pénzügyi kimutatásokban lévő, a vezetés általi szándékos hibás nyilatkozatok kockázata olyan, hogy a könyvvizsgálatot nem lehet végrehajtani.
- A gazdálkodó egység információs rendszere és kommunikációja értékelésének eredményeként a könyvvizsgáló megállapítja, hogy az IT-környezetben bekövetkező jelentős változásokat hiányosan kezelték, a vezetés és az irányítással megbízott személyek csekély felügyeletével. A könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy jelentős kételyek vannak a gazdálkodó egység számviteli nyilvántartásainak állapotával és megbízhatóságával kapcsolatban. Ilyen körülmények között a könyvvizsgáló határozhat úgy, hogy nem valószínű, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték áll majd rendelkezésre a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó minősítés nélküli vélemény alátámasztásához.

A199. A 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard⁵⁵ állít fel követelményeket és nyújt útmutatást annak meghatározásához, szükség van-e arra, hogy a könyvvizsgáló korlátozott véleményt adjon ki, visszautasítsa a véleménynyilvánítást, vagy ahogy ezt bizonyos esetek megkövetelhetik, visszalépjön a megbízástól, ahol vonatkozó jogszabály vagy szabályozás lehetővé teszi a visszalépést.

Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

A200. Állami szektorbeli gazdálkodó egységek esetében kockázatoknak a pénzügyi kimutatások szintjén való azonosítása magában foglalhat a politikai légkörrel, a közérdekkel és programérzékenységgel kapcsolatos kérdéseket.

A lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló kockázata (Hiv.: 28. bekezdés (b) pont)

A **2. sz. függelék** tartalmaz példákat az eredendő kockázati tényezők összefüggésében olyan eseményekre és körülményekre, amelyek olyan hibás állításra való fogékonyságot jelezhetnek, amely lényeges lehet.

A201. A lényeges hibás állítások olyan kockázata, amelyek nem vonatkoznak átfogóan a pénzügyi kimutatásokra, a lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló kockázata.

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

Releváns állítások és jelentős ügyletcsoporthok, számlaegyenlegek és közzétételek (Hiv.: 29. bekezdés)

Miért határozzák meg a releváns állításokat és a jelentős ügyletcsoporthok, számlaegyenlegek és közzétételeket

A202. A releváns állítások, valamint a jelentős ügyletcsoporthok, számlaegyenlegek és közzétételek meghatározása alapozza meg a hatókörét a gazdálkodó egység információs rendszerének a könyvvizsgáló általi, a 25. bekezdés (a) ponttal összhangban előírt megismerésének. Ez a megismerés továbbá segíthet a könyvvizsgálónak azonosítani és felmérni a lényeges hibás állítás kockázatait (lásd A86).

Automatizált eszközök és technikák

A203. A könyvvizsgáló használhat automatizált technikákat a jelentős ügyletcsoporthok, számlaegyenlegek és közzétételek azonosításának elősegítésére.

Példák:

- Ügyletek teljes sokasága elemezhető automatizált eszközök és technikák használatával jellegük, forrásuk, nagyságuk és volumenük megismerése céljából. Automatizált technikák használatával a könyvvizsgáló például azonosíthatja, hogy az időszak végén nulla egyenlegű számla az időszak alatt végbement sok egymást kiegyenlítő ügyletből és naplótételből állt, jelezve, hogy a számlaegyenleg vagy ügyletcsoporthok jelentős lehet (például bérszámfejtési klíringszámla). Ugyanez a bérszámfejtési klíringszámla azonosíthat a vezetésnek (és más munkatársaknak) adott költségtérítéseket, ami jelentős közzététel lehetne amiatt, hogy ezek a kifizetések kapcsolt felek részére történtek.
- Árbevételügyletek teljes sokasága áramlásainak elemzésével a könyvvizsgáló könnyebben azonosíthat egy jelentős ügyletcsoporthok, amelyet korábban nem azonosítottak.

Közzétételek, amelyek jelentősek lehetnek

A204. A jelentős közzétételek tartalmazzák mind mennyiségi, mind minőségi közzétételeket, amelyekre vonatkozóan van egy vagy több releváns állítás. Olyan közzétételekre vonatkozó példák, amelyeknek minőségi aspektusai vannak, és amelyeknek lehetnek releváns állításaik és ezért a könyvvizsgáló jelentősnek tekintheti azokat, magukban foglalnak az alábbiakkal kapcsolatos közzétételeket:

- Pénzügyi nehézséggel küzdő gazdálkodó egység likviditása és adósságkovenánsai.
- Események vagy körülmények, amelyek értékvesztés miatti veszteség megjelenítéséhez vezettek.
- A becslési bizonytalanság fő forrásai, beleértve a jövőre vonatkozó feltételezéseket.
- A számviteli politika változásának jellege, és a vonatkozó pénzügyi beszámolási kereteltek által előírt egyéb releváns közzétételek, amikor például új pénzügyi beszámolási követelményeknek várhatóan jelentős hatása van a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetére és pénzügyi teljesítményére.

- Részvényalapú kifizetési megállapodások, beleértve az arra vonatkozó információkat, hogy hogyan történt bármilyen megjelenített összeg meghatározása, valamint egyéb releváns közzétételeket.
- Kapcsolt felek és kapcsolt felekkel folytatott ügyletek.
- Érzékenységi elemzés, beleértve a gazdálkodó egység értékelési technikáiban használt feltételezések változásainak hatásait, amelyek célja, hogy lehetővé tegye a felhasználók számára egy adott rögzített vagy közzétett összeg mögöttes értékelési bizonytalanságának megértését.

A lényeges hibás állítás kockázatainak felmérése az állítások szintjén

Eredendő kockázat felmérése (Hiv.: 31–33. bekezdések)

Hibás állítás valószínűségének és nagyságrendjének felmérése (Hiv.:31. bekezdés)

Miért méri fel a könyvvizsgáló a hibás állítás valószínűségét és nagyságrendjét

A205. A könyvvizsgáló azért méri fel a hibás állítás valószínűségét és nagyságrendjét a lényeges hibás állítás azonosított kockázataira vonatkozóan, mert egy hibás állítás felmerülésének valószínűsége, valamint a hibás állítás felmerülése esetén a potenciális hibás állítás nagyságrendje kombinációjának a jelentősége határozza meg, hogy az eredendő kockázat spektrumán hol mérik fel az azonosított kockázatot, ami információt nyújt a kockázat kezelését célzó további könyvvizsgálati eljárások könyvvizsgáló általi kialakításához.

A206. A lényeges hibás állítás azonosított kockázataihoz kapcsolódó eredendő kockázat felmérése segít a könyvvizsgálónak a jelentős kockázatok meghatározásában is. A könyvvizsgáló azért határozza meg a jelentős kockázatot, mert a jelentős kockázatokra konkrét válaszok vannak előírva a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal és egyéb nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban.

A207. Az eredendő kockázati tényezők befolyásolják a hibás állítás valószínűségének és nagyságrendjének könyvvizsgáló általi felmérését a lényeges hibás állítások szintjén fennálló azonosított kockázataira vonatkozóan. Minél nagyobb mértékben fogékony egy ügyletcsoporthoz, számlaegyenleg vagy közzététel a lényeges hibás állításra, valószínűleg annál magasabb lesz az eredendő kockázatra vonatkozó felmérés. Annak mérlegelése, hogy az eredendő kockázati tényezők milyen mértékben befolyásolják egy állítás hibás állításra való fogékonyságát, segít a könyvvizsgálónak megfelelően felmérni az eredendő kockázatot a lényeges hibás állítások szintjén fennálló kockázataira vonatkozóan, valamint precízebb választ kialakítani az ilyen kockázatra.

Az eredendő kockázat spektruma

A208. Az eredendő kockázat felmérésekor a könyvvizsgáló szakmai megítélést alkalmaz a hibás állítás valószínűsége és nagyságrendje kombinációja jelentőségének meghatározása során.

A209. A felmért eredendő kockázat, amely a lényeges hibás állítások szintjén fennálló egy adott kockázatával kapcsolatos, az eredendő kockázat spektrumán az alacsonyabbtól a magasabb felé

tartó tartományon belüli megítélést fejez ki. Az azzal kapcsolatos megítélés, hogy a tartományon belül hova mérik fel az eredendő kockázatot, a gazdálkodó egység jellege, mérete és összetettsége alapján változó lehet, és figyelembe veszi a hibás állítás felmért valószínűségét és nagyságrendjét és az eredendő kockázati tényezőket.

A210. Egy hibás állítás valószínűségének mérlegelése során a könyvvizsgáló az eredendő kockázati tényezők alapján mérlegeli annak a lehetőségét, hogy egy hibás állítás felmerülhet.

A211. Egy hibás állítás nagyságrendjének mérlegelése során a könyvvizsgáló a lehetséges hibás állítás minőségi és mennyiségi aspektusait veszi figyelembe (vagyis az üzletcsoportokkal, számlaegyenlegekkel vagy közzétételekkel kapcsolatos állításokban lévő hibás állításokat lényegesnek ítélné méret, jelleg vagy körülmények miatt).

A212. A könyvvizsgáló egy lehetséges hibás állítás valószínűsége és nagyságrendje kombinációjának jelentőségét használja annak meghatározása során, hogy az eredendő kockázatot hova mérik fel az eredendő kockázat spektrumán (vagyis a tartományban). Minél magasabb a valószínűség és nagyságrend kombinációja, annál magasabb az eredendő kockázat felmérése; minél alacsonyabb a valószínűség és nagyságrend kombinációja, annál alacsonyabb az eredendő kockázat felmérése.

A213. Egy kockázatnak az eredendő kockázat spektrumán magasabbra való felméréséhez nem szükséges, hogy a nagyságrendet és a valószínűséget egyaránt magasnak mérjék fel. Ehelyett a lényeges hibás állítás nagyságrendjének és valószínűségének az eredendő kockázat spektrumán lévő metszete fogja meghatározni, hogy a felmért eredendő kockázat magasabb vagy alacsonyabb az eredendő kockázat spektrumán. Egy magasabb eredendő kockázati felmérés eredhet a valószínűség és nagyságrend különböző kombinációiból is, például egy magasabb eredendő kockázati felmérés adódhatna egy alacsonyabb valószínűségből és egy nagyon magas nagyságrendből.

A214. A lényeges hibás állítás kockázataira való válaszadásra vonatkozó megfelelő stratégiák kidolgozásának érdekében a könyvvizsgáló megjelölheti a lényeges hibás állítás kockázatait kategóriákon belül az eredendő kockázat spektruma mentén, azok eredendő kockázati felmérése alapján. Ezek a kategóriák többféle módon írhatók le. A kategóriákba sorolás alkalmazott módszerétől függetlenül az eredendő kockázat könyvvizsgáló általi felmérése akkor megfelelő, amikor a lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló azonosított kockázatainak a kezelését célzó további könyvvizsgálati eljárások kialakítása és végrehajtása megfelelően reagál az eredendő kockázat felmérésére és a felmérés okaira.

A lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló átfogó kockázatai (Hiv.: 31. bekezdés (b) pont)

A215. A lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló azonosított kockázatainak felmérése során a könyvvizsgáló arra a következtetésre juthat, hogy a lényeges hibás állítás egyes kockázatai átfogóbban vonatkoznak a pénzügyi kimutatások egészére, és potenciálisan sok állítást érintenek, amely esetben a könyvvizsgáló frissítheti a lényeges hibás állítás pénzügyi kimutatások szintjén fennálló kockázatainak azonosítását.

A216. Olyan körülmények között, amikor számos állításra gyakorolt átfogó hatásuk miatt a lényeges hibás állítás kockázatait a pénzügyi kimutatások szintjén fennálló kockázatokként azonosítják, és azok konkrét állításokkal azonosíthatók, a könyvvizsgáló számára előírás ezeknek a kockázatoknak a

figyelembevétel a lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló kockázataira vonatkozó eredendő kockázat felmérésekor.

Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

A217. Szakmai megítélésnek a lényeges hibás állítás kockázatának felméréséhez való alkalmazása során az állami szektorban dolgozó könyvvizsgálók mérlegelhetik a szabályozások és irányelvek összetettségét, valamint a hatóságoknak való meg nem felelés kockázatait.

Jelentős kockázatok (Hiv.: 32. bekezdés)

Miért határozzák meg a jelentős kockázatokat és a könyvvizsgálatra való kihatásokat

A218. A jelentős kockázatok meghatározása lehetővé teszi a könyvvizsgáló számára, hogy nagyobb figyelmet fordítson az eredendő kockázat spektrumának felső végénél lévő kockázatokra, bizonyos előírt válaszok végrehajtásán keresztül, beleértve a következőket:

- A jelentős kockázatokat kezelő kontrollok azonosítása előírás a 26. bekezdés (a) pont (i) alponttal összhangban, egy annak értékelésére vonatkozó követelmény mellett a 26. bekezdés (d) pont szerint, hogy a kontrollt hatékonyan alakították-e ki és vezették-e be.
- A 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja, hogy a jelentős kockázatokat kezelő kontrollokat a tárgyidőszakban teszteljék (amikor a könyvvizsgáló támaszkodni szándékozik az ilyen kontrollok működési hatékonyságára), valamint hogy olyan alapvető vizsgálati eljárásokat alakítsanak ki és hajtsanak végre, amelyek konkrétan reagálnak az azonosított jelentős kockázatra.⁵⁶
- A 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja a könyvvizsgáló számára, hogy annál meggyőzőbb könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen, minél magasabb a kockázat könyvvizsgáló általi felmérése.⁵⁷
- A 260. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja az irányítással megbízott személyekkel való kommunikációt a könyvvizsgáló által azonosított jelentős kockázatokkal kapcsolatban.⁵⁸
- A 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja a könyvvizsgáló számára, hogy vegye figyelembe a jelentős kockázatokat azoknak a kérdéseknek a meghatározásakor, amelyek jelentős könyvvizsgálói figyelmet igényeltek, amelyek olyan kérdések, amelyek kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések lehetnek.⁵⁹
- A könyvvizsgálati dokumentációnak a megbízásért felelős partner által a könyvvizsgálat megfelelő szakaszaiban, időben történő áttekintése lehetővé teszi, hogy a jelentős kérdéseket,

⁵⁶ 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 15. és 21. bekezdések

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

⁵⁸ 260. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 15. bekezdés

⁵⁹ 701. témaszámú, „Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálása a független könyvvizsgálói jelentésben” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 9. bekezdés

beleértve a jelentős kockázatokat, a megbízásért felelős partner megalapozására időben, a könyvvizsgálói jelentés időpontjában vagy azt megelőzően megoldják.⁶⁰

- A 600. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard a csoport részére végzett megbízásért felelős partner nagyobb részvételét írja elő, ha a jelentős kockázat egy csoportaudit egyik komponensére vonatkozik, valamint a csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoportra vonatkozóan előírja, hogy irányítsa a komponensnél előírt, a komponens könyvvizsgálója által végzett munkát.⁶¹

Jelentős kockázatok meghatározása

A219. A jelentős kockázatok meghatározása során a könyvvizsgáló először lehet, hogy a lényeges hibás állítás azon felmért kockázatait azonosítja, amelyeket az eredendő kockázat spektrumán magasra mértek fel, hogy megalapozza annak mérlegelését, hogy mely kockázatok lehetnek a felső végéhez közel. Az eredendő kockázat spektrumának felső végéhez közel eső elhelyezkedés gazdálkodó egységenként különbözni fog, és nem lesz szükségszerűen ugyanaz egy gazdálkodó egységnél időszakról időszakra. Függhet annak a gazdálkodó egységnek a jellegétől és körülményeitől, amelyre vonatkozóan a kockázatot felméri.

A220. Annak meghatározása, hogy a lényeges hibás állítás felmért kockázatai közül melyek vannak közel az eredendő kockázat spektrumának felső végéhez, és így jelentős kockázatok, szakmai megítélés kérdése, kivéve, ha a kockázat olyan típusú, amely jelentős kockázatként kezelendőnek van meghatározva egy másik nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeivel összhangban. A 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard ad további követelményeket és útmutatást a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítására és felmérésére vonatkozóan.⁶²

⁶⁰ 220. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 17. és A19. bekezdések

⁶¹ 600. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 30. és 31. bekezdések

⁶² 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 26–28. bekezdések

Példa:

- Egy supermarket kiskereskedő pénzeszközei vonatkozásában rendszerint a lehetséges hibás állítás nagy valószínűségét határoznák meg (a pénzeszközök elsikkasztásának kockázata miatt), a nagyságrend azonban jellemzően nagyon alacsony lenne (az üzletekben kezelt készpénz alacsony szintje miatt). Ennek a két tényezőnek a kombinációja az eredendő kockázat spektrumán nem valószínű, hogy azt eredményezné, hogy a pénzeszközök létezését jelentős kockázatként határozzák meg.
- Egy gazdálkodó egység tárgyalásokat folytat egy üzleti szegmens értékesítéséről. A könyvvizsgáló mérlegeli a goodwill értékvesztésére gyakorolt hatást, és lehet, hogy azt állapítja meg, hogy nagyobb a valószínűsége a lehetséges hibás állításnak és nagyobb a nagyságrend a szubjektivitás, a bizonytalanság és a vezetés elfogultságára való fogékonyság eredendő kockázati tényezői vagy az egyéb csalási kockázati tényezők hatása miatt. Ez azt eredményezheti, hogy a goodwill értékvesztését jelentős kockázatként határozzák meg.

A221. Az eredendő kockázat felmérése során a könyvvizsgáló figyelembe veszi az eredendő kockázati tényezők viszonylagos hatásait is. Minél alacsonyabb az eredendő kockázati tényezők hatása, valószínűleg annál alacsonyabb a felmért kockázat. A lényeges hibás állítás olyan kockázata, amelyeket magasabb eredendő kockázatúnak mérhetnek fel és amelyeket ezért lehet, hogy jelentős kockázatként határoznak meg, olyan kérdésekből adódhatnak, mint az alábbiak:

- Olyan ügyletek, amelyekre vonatkozóan több elfogadható számviteli kezelés van, úgy, hogy ez szubjektivitással jár.
- Számviteli becslések, amelyek esetében magas a becslési bizonytalanság, vagy amelyekhez összetett modelleket használnak.
- A számlaegyenlegek alátámasztását szolgáló adatgyűjtés és adatfeldolgozás összetettsége.
- Összetett számításokkal járó számlaegyenlegek vagy mennyiségi közzétételek.
- Számviteli elvek, amelyek eltérő értelmezésnek lehetnek kitéve.
- A gazdálkodó egység üzleti tevékenységének olyan változásai, amelyek a számviteli elszámolások változásával járnak, például egyesülések és felvásárlások.

Kockázatok, amelyekre vonatkozóan az alapvető vizsgálati eljárások önmagukban nem nyújtanak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot (Hiv.: 33. bekezdés)

Miért előírás az olyan kockázatok azonosítása, amelyekre vonatkozóan az alapvető vizsgálati eljárások önmagukban nem nyújtanak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot

A222. A lényeges hibás állítás egy kockázatának, valamint az ezt a kockázatot kezelő kontrolltevékenységeknek a jellege miatt bizonyos körülmények között az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzésének egyetlen módja a kontrollok működési hatékonyságának tesztelése. Ennek megfelelően előírás a könyvvizsgáló számára, hogy azonosítson bármilyen ilyen kockázatot a lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló kockázatainak kezelésére szolgáló

további könyvvizsgálati eljárásoknak a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban való kialakítására és végrehajtására vonatkozó kihatások miatt.

A223. A 26. bekezdés (a) pont (iii) alpont előírja az olyan kontrollok azonosítását is, amelyek olyan kockázatokat kezelnek, amelyekre vonatkozóan az alapvető vizsgálati eljárások önmagukban nem nyújtanak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot, mert a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal⁶³ összhangban a könyvvizsgáló számára előírás az ilyen kontrollok tesztelésének kialakítása és végrehajtása.

Azoknak a kockázatoknak a meghatározása, amelyekre vonatkozóan az alapvető vizsgálati eljárások önmagukban nem nyújtanak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot

A224. Ha a rutinszerű üzleti ügyletek nagymértékben automatizált feldolgozás tárgyát képezik, ahol a manuális beavatkozás nagyon kevés vagy nincs is, akkor előfordulhat, hogy nem lehet kizárólag alapvető vizsgálati eljárásokat végrehajtani a kockázattal kapcsolatban. Ez lehet a helyzet olyan körülmények között, amikor a gazdálkodó egység adatainak jelentős részét csak elektronikus formában hozzák létre, rögzítik, dolgozzák fel vagy foglalják jelentésbe, mint például egy információs rendszerben, amely nagyfokú integrációval jár az IT-alkalmazásaiban. Ilyen esetekben:

- a könyvvizsgálati bizonyíték lehet, hogy csak elektronikus formában áll rendelkezésre, és elegendősége és megfelelősége rendszerint a kontrollokban a bizonyíték pontosságával és teljességével kapcsolatos hatékonyságától függ;
- az adatok nem megfelelő módon történő létrehozása vagy módosítása előfordulásának és fel nem tárásának nagyobb lehet az esélye, ha a megfelelő kontrollok nem működnek hatékonyan.

Példa:

Jellemzően nem lehetséges elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni egy távközlési gazdálkodó egység árbevételeire vonatkozóan önmagukban alapvető vizsgálati eljárások alapján. Ennek az az oka, hogy a hívási vagy adattevékenység bizonyítéka nem létezik megfigyelhető formában. Ehelyett jellemzően kiterjedt kontrollteszteléseket hajtanak végre annak megállapítása céljából, hogy a hívások indítását és befejezését, valamint az adattevékenységet helyesen jegyzik fel (például egy hívás idejét vagy egy letöltés mennyiségét) és helyesen rögzítik a gazdálkodó egység számlázási rendszerében.

A225. Az 540. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard további útmutatást ad számviteli becslésekre vonatkozóan olyan kockázatokkal kapcsolatban, amelyek esetében alapvető vizsgálati eljárások önmagukban nem nyújtanak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot.⁶⁴ Számviteli becslések vonatkozásában ez lehet, hogy nem korlátozódik automatizált feldolgozásra, hanem vonatkozhat összetett modellekre is.

⁶³ 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 8. bekezdés

⁶⁴ 540. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard A87–A89. bekezdések

Az ellenőrzési kockázat felmérése (Hiv.: 34. bekezdés)

A226. A könyvvizsgálónak a kontrollok működési hatékonyságának tesztelésére vonatkozó tervei azon a várakozáson alapulnak, hogy a kontrollok hatékonyan működnek, és ez képezi majd az alapját az ellenőrzési kockázat könyvvizsgáló általi felméréseinek. A kontrollok működési hatékonyságára vonatkozó kezdeti várakozás alapja a kontrolltevékenységek komponensben lévő azonosított kontrollok kialakításának könyvvizsgáló általi értékelése és bevezetésük könyvvizsgáló általi megállapítása. Miután a könyvvizsgáló tesztelte a kontrollok működési hatékonyságát a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban, a könyvvizsgáló meg tudja majd erősíteni a kontrollok működési hatékonyságával kapcsolatos kezdeti várakozást. Ha a kontrollok nem működnek hatékonyan úgy, ahogy várták, akkor a könyvvizsgálónak szükséges lesz felülvizsgálnia az ellenőrzési kockázat felmérését a 37. bekezdéssel összhangban.

A227. Az ellenőrzési kockázat könyvvizsgáló általi felmérése különböző módokon hajtható végre az előnyben részesített könyvvizsgálati technikáktól vagy módszertanoktól függően, és különböző módokon fejezhető ki.

A228. Ha a könyvvizsgáló tervezi a kontrollok működési hatékonyságának tesztelését, szükséges lehet a kontrollok egy kombinációját tesztelni a könyvvizsgáló azon várakozásának megerősítése céljából, hogy a kontrollok hatékonyan működnek. A könyvvizsgáló tervezheti mind a közvetlen, mind a közvetett kontrollok tesztelését, beleértve az általános IT-kontrollokat, és ha így van, akkor a kontrollok kombinált várható hatásának figyelembevételét az ellenőrzési kockázat felmérésekor. Amennyiben a tesztelendő kontroll nem kezeli teljeskörűen a felmért eredendő kockázatot, a könyvvizsgáló meghatározza a könyvvizsgálati kockázat elfogadhatóan alacsony szintre való csökkentését célzó további könyvvizsgálati eljárások kialakítására vonatkozó kihatásokat.

A229. Amikor a könyvvizsgáló egy automatizált kontroll működési hatékonyságának tesztelését tervezi, a könyvvizsgáló tervezheti az adott automatizált kontroll folyamatos működését alátámasztó releváns általános IT-kontrollok működési hatékonyságának tesztelését is az IT használatából eredő kockázatok kezelése céljából, valamint, hogy megalapozza a könyvvizsgáló várakozását, hogy az automatizált kontroll hatékonyan működött az időszak egészében. Amikor a könyvvizsgáló várakozása szerint a kapcsolódó általános IT-kontrollok nem hatékonyak, ez a megállapítás befolyásolhatja az állítások szintjén fennálló ellenőrzési kockázat könyvvizsgáló általi felmérését, és szükséges lehet, hogy a könyvvizsgáló további könyvvizsgálati eljárásai magukban foglaljanak alapvető vizsgálati eljárásokat az IT használatából eredő vonatkozó kockázatok kezelése céljából. A 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard nyújt további útmutatást azokkal az eljárásokkal kapcsolatban, amelyeket a könyvvizsgáló ilyen körülmények között végrehajthat.⁶⁵

A kockázatfelmérési eljárásokból szerzett könyvvizsgálati bizonyítékok értékelése (Hiv.: 35. bekezdés)

Miért értékeli a könyvvizsgáló a kockázatfelmérési eljárásokból származó könyvvizsgálati bizonyítékokat

A230. A kockázatfelmérési eljárásokból szerzett könyvvizsgálati bizonyítékok alapozzák meg a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítását és felmérését. Ez nyújt alapot a lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló felmért kockázataira reagáló további könyvvizsgálati eljárások jellegének,

⁶⁵ 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A29–A30. bekezdések

ütemezésének és terjedelmének könyvvizsgáló általi kialakításához a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban. Ennek megfelelően, a kockázatfelmérési eljárásokból szerzett könyvvizsgálati bizonyítékok alapot nyújtanak az akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állításnak a pénzügyi kimutatások és az állítások szintjén fennálló kockázatainak az azonosításához és felméréséhez.

A könyvvizsgálati bizonyítékok értékelése

A231. A kockázatfelmérési eljárásokból származó könyvvizsgálati bizonyítékok egyaránt magukban foglalnak a vezetés állításait alátámasztó és megerősítő információkat, és bármely olyan információt, amely cáfolja ezeket az állításokat.⁶⁶

Szakmai szkepticizmus

A232. A kockázatfelmérési eljárásokból származó könyvvizsgálati bizonyítékok értékelése során a könyvvizsgáló mérlegeli, hogy elegendő ismeretet szereztek-e a gazdálkodó egységről és környezetéről, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekről, valamint a gazdálkodó egység belső kontroll rendszeréről ahhoz, hogy azonosítani tudják a lényeges hibás állítás kockázatait, továbbá, hogy van-e bármilyen bizonyíték, amely ellentmondó, ami lényeges hibás állítás kockázatát jelezheti.

Ügyletcsoportok, számlaegyenlegek és közzétételek, amelyek nem jelentősek, de amelyek lényegesek
(Hiv.: 36. bekezdés)

A233. Ahogyan azt a 320. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard⁶⁷ kifejti, a lényegességet és a könyvvizsgálati kockázatot figyelembe veszik az ügyletcsoportokban, számlaegyenlegekben és közzétételekben lévő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése során. A lényegesség könyvvizsgáló általi meghatározása szakmai megítélés kérdése, és hatással van rá az, hogy a könyvvizsgáló hogyan érzékeli a pénzügyi kimutatások felhasználóinak pénzügyi információ iránti igényét.⁶⁸ A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard és a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 18. bekezdésének alkalmazásában az ügyletcsoportok, számlaegyenlegek vagy közzétételek lényegesek, ha a velük kapcsolatos információk kihagyása, azokban hibás állítás szerepeltetése vagy azok elfedése észszerű várakozások szerint befolyásolhatná a felhasználóknak a pénzügyi kimutatások egésze alapján hozott gazdasági döntéseit.

A234. Lehetnek olyan ügyletcsoportok, számlaegyenlegek vagy közzétételek, amelyek lényegesek, de amelyeket nem határoztak meg jelentős ügyletcsoportokként, számlaegyenlegekként vagy közzétételekként (vagyis nem azonosítottak releváns állításokat).

⁶⁶ 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A1. bekezdés

⁶⁷ 320. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A1. bekezdés

⁶⁸ 320. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 4. bekezdés

Példa:

Lehet, hogy a gazdálkodó egységnek van a felső szintű vezető kompenzációjával kapcsolatos közzététele, amelyre vonatkozóan a könyvvizsgáló nem azonosította a lényeges hibás állítás kockázatát. A könyvvizsgáló azonban határozhat úgy, hogy az A233. bekezdésben lévő szempontok alapján ez a közzététel lényeges.

A235. Az olyan ügyletszabványok, számlaegyenlegek vagy közzétételek kezelését célzó könyvvizsgálati eljárásokkal, amelyek lényegesek, de nincsenek jelentősként meghatározva, a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard foglalkozik.⁶⁹ Amikor egy ügyletszabványt, számlaegyenleget vagy közzétételt a 29. bekezdésben előírtak szerint jelentősként határoznak meg, az adott ügyletszabvány, számlaegyenleg vagy közzététel egyben lényeges ügyletszabvány, számlaegyenleg vagy közzététel a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 18. bekezdése alkalmazásában.

A kockázatfelmérés felülvizsgálata (Hiv.: 37. bekezdés)

A236. A könyvvizsgálat során új vagy egyéb információ juthat a könyvvizsgáló tudomására, amely jelentősen eltér attól az információtól, amelyen a kockázatfelmérés alapult.

Példa:

A gazdálkodó egység kockázatfelmérése alapulhat azon a várakozáson, hogy bizonyos kontrollok hatékonyan működnek. Az ilyen kontrollok tesztelésekor a könyvvizsgáló könyvvizsgálati bizonyítékot szerezhet arról, hogy a kontrollok nem működtek hatékonyan releváns időpontokban a könyvvizsgálat során. Hasonló módon, az alapvető vizsgálati eljárások végrehajtásakor a könyvvizsgáló olyan összegű vagy gyakoriságú hibás állításokat tárhat fel, amelyek nagyobbak annál a mértéknél, amely összhangban van a könyvvizsgáló kockázatfelméréssel. Ilyen körülmények között a kockázatfelmérés lehet, hogy nem tükrözi megfelelően a gazdálkodó egység valódi körülményeit és a további tervezett könyvvizsgálati eljárások lehet, hogy nem lesznek hatékonyak a lényeges hibás állítások feltárásában. A 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 16. és 17. bekezdései adnak további útmutatást a kontrollok működési hatékonyságának értékelésével kapcsolatban.

Dokumentálás (Hiv.: 38. bekezdés)

A237. Ismétlődő könyvvizsgálatok esetében bizonyos dokumentációt tovább lehet vinni, szükség szerint frissítve annak érdekében, hogy tükrözze a gazdálkodó egység üzletmenetében vagy folyamataiban bekövetkezett változásokat.

A238. A 230. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard megjegyzi, hogy – egyéb megfontolások mellett – lehetséges ugyan, hogy nincs egyetlen módja a könyvvizsgáló által gyakorolt szakmai szkepticizmus dokumentálásának, a könyvvizsgálati dokumentáció ennek ellenére bizonyítékot

⁶⁹ 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 18. bekezdés

nyújthat arra, hogy a könyvvizsgáló szakmai szkepticizmussal jár el.⁷⁰ Például, amikor a kockázatfelmérési eljárásokból szerzett könyvvizsgálati bizonyítékok egyaránt tartalmaznak a vezetés állításait megerősítő és cáfoló bizonyítékokat, a dokumentáció tartalmazhatja azt, hogy a könyvvizsgáló hogyan értékelt ezeket a bizonyítékokat, beleértve az annak értékelése során alkalmazott szakmai megítéléseket, hogy a könyvvizsgálati bizonyítékok megfelelő alapot nyújtanak-e a lényeges hibás állítás kockázatainak könyvvizsgáló általi azonosításához és felméréséhez. Példák a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard egyéb követelményeire, amelyekre vonatkozóan a dokumentáció bizonyítékát nyújthatja a szakmai szkepticizmus könyvvizsgáló általi gyakorlásának:

- a 13. bekezdés, amely előírja a könyvvizsgáló számára a kockázatfelmérési eljárások olyan módon való kialakítását és végrehajtását, amely nem elfogult olyan könyvvizsgálati bizonyíték szerzése irányában, amely megerősítheti kockázatok fennállását, vagy olyan könyvvizsgálati bizonyíték kizárása irányában, amely cáfolhatja kockázatok fennállását;
- a 17. bekezdés, amely a megbízásért felelős munkacsoport kulcsfontosságú tagjainak megbeszélését írja elő a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek alkalmazásáról, valamint a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak lényeges hibás állításra való fogékonyságáról;
- a 19. bekezdés (b) pontja és a 20. bekezdés, amelyek előírják a könyvvizsgáló számára, hogy ismerje meg a gazdálkodó egység számviteli politikájában bekövetkezett bármilyen változás okait, valamint értékelje, hogy a gazdálkodó egység számviteli politikái megfelelők-e és összhangban vannak-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel;
- a 21. bekezdés (b) pontja, a 22. bekezdés (b) pontja, a 23. bekezdés (b) pontja, a 24. bekezdés (c) pontja, a 25. bekezdés (c) pontja, a 26. bekezdés (d) pontja és a 27. bekezdés, amelyek előírják a könyvvizsgáló számára, hogy az előírt megismerés alapján értékelje, hogy a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének komponensei megfelelnek-e a gazdálkodó egység körülményeinek, figyelembe véve a gazdálkodó egység jellegét és összetettségét, valamint állapítsa meg, hogy azonosítottak-e egy vagy több kontrollhiányosságot;
- a 35. bekezdés, amely előírja a könyvvizsgáló számára, hogy vegyen figyelembe a kockázatfelmérési eljárásokból szerzett minden könyvvizsgálati bizonyítékot, akár megerősítő, akár ellentmondó a vezetés által tett állítások szempontjából, továbbá értékelje, hogy a kockázatfelmérési eljárásokból szerzett könyvvizsgálati bizonyítékok megfelelő alapot nyújtanak-e a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításához és felméréséhez; valamint
- a 36. bekezdés, amely előírja a könyvvizsgáló számára, hogy értékelje, ha értelmezhető, hogy a könyvvizsgáló azon megállapítása, hogy nincsenek lényeges hibás állítás kockázatai egy lényeges ügyletcsoportra, számlaegyenlegre vagy közzétételre vonatkozóan, továbbra is megfelelő-e.

⁷⁰ 230. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A7. bekezdés

Mérethe szabhatóság

- A239. Az, hogy milyen módon dokumentálják a 38. bekezdés követelményeit, a könyvvizsgáló által határozandó szakmai megítélést alkalmazva.
- A240. Részletesebb dokumentálás lehet szükséges az alkalmazott nehéz megítélések indoklásának alátámasztására, amely elegendő ahhoz, hogy egy tapasztalt könyvvizsgáló, akinek nincs korábbi tapasztalata az adott könyvvizsgálattal, megértse a végrehajtott könyvvizsgálati eljárások jellegét, ütemezését és terjedelmét,.
- A241. Kevésbé összetett gazdálkodó egységek esetében a dokumentálás formája és terjedelme egyszerű és viszonylag tömör lehet. A könyvvizsgáló dokumentációjának formáját és terjedelmét befolyásolja a gazdálkodó egység és belső kontroll rendszerének jellege, mérete és összetettsége, a gazdálkodó egységtől származó információk rendelkezésre állása, valamint a könyvvizsgálat során alkalmazott könyvvizsgálati módszertan és technológia. Nem szükséges teljes egészében dokumentálni a könyvvizsgáló gazdálkodó egységről szerzett ismereteit és az ehhez kapcsolódó kérdéseket. Az ismeretek könyvvizsgáló által dokumentált legfőbb elemei⁷¹ azokat foglalhatják magukban, amelyekre a könyvvizsgáló a lényeges hibás állítás kockázatainak felmérését alapozta. A könyvvizsgáló számára azonban nem előírás minden egyes olyan eredendő kockázati tényező dokumentálása, amelyet figyelembe vettek a lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló kockázatainak azonosítása és felmérése során.

Példa:

Kevésbé összetett gazdálkodó egységek könyvvizsgálata során a könyvvizsgálati dokumentációt beépíthetik a könyvvizsgálónak az átfogó stratégiával és könyvvizsgálati tervvel kapcsolatos dokumentációjába.⁷² Hasonlóképpen, például a kockázatelemzés eredményeit dokumentálhatják külön vagy a további eljárások könyvvizsgáló általi dokumentálásának részeként is.⁷³

⁷¹ 230. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 8. bekezdés

⁷² 300. témaszámú, „A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának tervezése” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 7., 9. és A11. bekezdések

⁷³ 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 28. bekezdés

1. sz. függelék

(Hiv.: A61–A67. bekezdések)

Szemponatok a gazdálkodó egység és üzleti modellje megismeréséhez

Ez a függelék kifejti a gazdálkodó egység üzleti modelljének céljait és hatókörét, és példákat ad olyan kérdésekre, amelyeket a könyvvizsgáló mérlegelhet a gazdálkodó egység olyan tevékenységeinek megismerése során, amelyeket az üzleti modell tartalmazhat. A gazdálkodó egység üzleti modelljének, valamint annak a könyvvizsgáló általi megismerése, hogy hogyan befolyásolják az üzleti modellt a gazdálkodó egység üzleti stratégiája és üzleti céljai, segítségére lehet a könyvvizsgálónak az olyan üzleti kockázatok azonosításában, amelyek hatással lehetnek a pénzügyi kimutatásokra. Emellett segítheti a könyvvizsgálót a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításában.

A gazdálkodó egység üzleti modelljének céljai és hatóköre

1. Egy gazdálkodó egység üzleti modellje leírja, hogyan látja egy gazdálkodó egység például a szervezeti felépítését, a működést vagy tevékenységi kört, az üzletágakat (beleértve a versenytársakat és azok vevőit), a folyamatokat, a növekedési lehetőségeket, a globalizációt, a szabályozói követelményeket és a technológiákat. A gazdálkodó egység üzleti modellje leírja, hogy a gazdálkodó egység hogyan hoz létre, őriz meg és szerez meg pénzügyi vagy tágabb értelemben vett értéket érdekelt felei számára.
2. A stratégiák azok a megközelítések, amelyekkel a vezetés elérni tervezi a gazdálkodó egység céljait, beleértve, hogy a gazdálkodó egység hogyan tervezi kezelni azokat a kockázatokat és lehetőségeket, amelyekkel szembesül. Egy gazdálkodó egység stratégiáit a vezetés az idő során megváltoztatja, hogy reagáljon a gazdálkodó egység céljainak, valamint azoknak a belső és külső körülményeknek a változásaira, amelyek között a gazdálkodó egység működik.
3. Egy üzleti modell leírása jellemzően magában foglalja:
 - A gazdálkodó egység tevékenységeinek körét, és hogy miért végzi azokat a tevékenységeket;
 - A gazdálkodó egység felépítését és működésének nagyságrendjét;
 - A piacokat, vagy földrajzi vagy demográfiai síkokat, és az értéklánc részeit, amelyekben működik; azt, hogy hogyan foglalkozik ezekkel a piacokkal vagy síkokkal (fő termékek, vevőszegmensek és forgalmazási módok), valamint a versenyben való részvételének alapját;
 - A gazdálkodó egység által tevékenységeinek végzése során alkalmazott üzleti vagy működési folyamatokat (például befektetési, finanszírozási és működési folyamatok), az üzleti folyamatoknak azokra a részére összpontosítva, amelyek fontosak az értékteremtésben, értékmegőrzésben vagy az érték megszerzésében;
 - Az erőforrásokat (például pénzügyi, emberi, intellektuális, környezeti és technológiai) és egyéb inputokat és kapcsolatokat (például vevők, versenytársak, szállítók és munkavállalók), amelyek szükségesek vagy fontosak a sikere szempontjából;

- Azt, hogy a gazdálkodó egység üzleti modellje hogyan integrálja az IT használatát a vevőkkel, szállítókkal, hitelezőkkel és egyéb érdekelt felekkel való érintkezéseiben az IT-interfészekon és egyéb technológiákon keresztül.
4. Egy üzleti kockázatnak lehet azonnali következménye az ügyletcsoporthoz, a számlaegyenlegek és a közzétételek vonatkozásában a lényeges hibás állításnak az állítások vagy a pénzügyi kimutatások szintjén fennálló kockázatára vonatkozóan. Például, az ingatlanpiaci értékek jelentős csökkenéséből eredő üzleti kockázat növelheti az értékelés állításhoz kapcsolódó lényeges hibás állítás kockázatát egy középtávra szóló hiteleket ingatlanfedezet mellett nyújtó hitelező számára. Ugyanez a kockázat azonban, különösen egy súlyos gazdasági visszaeséssel kombinálva, amely egyidejűleg növeli a hiteleinek élettartama alatti hitelezési veszteségek mögöttes kockázatát, hosszabb távú következménnyel is járhat. Az ennek eredményeként adódó, hitelezési veszteségekkel szembeni nettó kitétség jelentős kétséget vethet fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban. Ha így van, ennek kihatásai lehetnének a vezetés és a könyvvizsgáló arra vonatkozó következtetésére, hogy helyénvaló-e a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel alkalmazása a gazdálkodó egység által, valamint annak meghatározására, hogy fennáll-e lényeges bizonytalanság. Ezért azt, hogy az üzleti kockázat eredményezhet-e lényeges hibás állítást, a gazdálkodó egység körülményeinek fényében mérlegelik. A **2. sz. függelék** mutat példákat olyan eseményekre és körülményekre, amelyek lényeges hibás állítás kockázatainak fennállását idézhetik elő.

A gazdálkodó egység tevékenységei

5. Példák olyan kérdésekre, amelyeket a könyvvizsgáló mérlegelhet a gazdálkodó egység (a gazdálkodó egység üzleti modelljében foglalt) tevékenységeinek megismerésekor, magukban foglalják:
- (a) Az üzleti tevékenységeket, mint például:
- a bevételforrások jellegét, a termékeket vagy a szolgáltatásokat és a piacokat, beleértve az elektronikus kereskedelemben való részvételt, mint például az internetes eladásokat és marketingtevékenységeket;
 - a tevékenységek végzését (például a termelés szakaszait és módszereit, vagy a környezeti kockázatoknak kitett tevékenységeket);
 - a szövetségeket, a közös vállalkozásokat és a kiszervezett tevékenységeket;
 - a földrajzi eloszlást és ágazati szegmentációt;
 - a termelőlétesítmények, raktárak és irodák elhelyezkedését, valamint a készletek helyét és mennyiségeit;
 - a főbb vevőket és a fontos áruszállítókat és szolgáltatásnyújtókat, a munkaügyi megállapodásokat (beleértve a szakszervezeti szerződések meglétét, a nyugdíjat és egyéb, munkaviszony megszűnése utáni juttatásokat, részvényopciókat vagy ösztönző bónuszmegállapodásokat, valamint a foglalkoztatás kérdéseire kapcsolódó kormányzati szabályozást);

- a kutatási és fejlesztési tevékenységeket és ráfordításokat;
 - a kapcsolt felekkel folytatott ügyleteket.
- (b) A befektetéseket és befektetési tevékenységeket, mint például:
- a tervezett vagy közelmúltbeli felvásárlásokat vagy részesedés-elidegenítéseket;
 - az értékpapírokba vagy hitelekbe történt befektetéseket és azok elidegenítéseit;
 - a tőkebefektetési tevékenységeket;
 - a nem konszolidált gazdálkodó egységekbe történő befektetéseket, beleértve a nem ellenőrzött társulásokat, közös vállalkozásokat és nem ellenőrzött speciális célú gazdálkodó egységeket.
- (c) A finanszírozást és a finanszírozási tevékenységeket, mint például:
- a főbb leányvállalatok és a társult vállalkozások tulajdonosi szerkezetét, beleértve a konszolidált és nem konszolidált struktúrákat;
 - az adósság struktúráját és a kapcsolódó feltételeket, beleértve a mérlegen kívüli finanszírozási megállapodásokat és a lízingmegállapodásokat;
 - a haszonélvezőket (például helyi, külföldi, üzleti hírnév és tapasztalat) valamint a kapcsolt feleket;
 - a származékos pénzügyi instrumentumok használatát.

A speciális célú gazdálkodó egységek jellege

6. A speciális célú gazdálkodó egység (néha speciális célú szervezetnek is nevezik), olyan gazdálkodó egység, amelyet általában egy szűk és jól definiált célra hoznak létre, például lízing végrehajtására, vagy pénzügyi eszközök értékpapírosítására, vagy kutatási és fejlesztési tevékenységek végzésére. A formája lehet társaság, tröszt, társulás vagy jogi személyiség nélküli társaság. A gazdálkodó egység, amelynek a nevében a speciális célú gazdálkodó egységet létrehozták, gyakran átadhat eszközöket az utóbbinak (például pénzügyi eszközöket magában foglaló kivezetési ügylet részeként), jogot szerezhet az utóbbi eszközeinek használatára, vagy szolgáltatást nyújthat annak, míg lehet, hogy egyéb felek biztosítják annak finanszírozását. Amint az 550. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard jelzi, bizonyos körülmények között a speciális célú gazdálkodó egység lehet a gazdálkodó egység kapcsolt fele.⁷⁴
7. A pénzügyi beszámolási keretelvek gyakran az ellenőréssel egyenértékűnek tekintett részletes feltételeket, vagy olyan körülményeket határoznak meg, amelyek mellett a speciális célú gazdálkodó egységet figyelembe kellene venni a konszolidálás szempontjából. Az ilyen keretelvek követelményeinek értelmezése gyakran megköveteli a speciális célú gazdálkodó egységet érintő releváns megállapodások részletes ismeretét.

⁷⁴ 550. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A7. bekezdés

2. sz. függelék

(Hiv.: 12. bekezdés (f) pont, 19. bekezdés (c) pont, A7–A8., A85–A89. bekezdések)

Az eredendő kockázati tényezők megismerése

Ez a függelék további magyarázatot ad az eredendő kockázati tényezőkkel, valamint olyan kérdésekkel kapcsolatban, amelyeket a könyvvizsgáló mérlegelhet az eredendő kockázati tényezők megismerése és alkalmazása során a lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló kockázatainak azonosításában és felmérésében.

Az eredendő kockázati tényezők

1. Az eredendő kockázati tényezők események és körülmények olyan jellemzői, amelyek befolyásolják egy ügyletszoporttal, számlaegyenleggel vagy közzététellel kapcsolatos állítás akár csalásból, akár hibából eredő hibás állításra való fogékonyságát, a kontrollok mérlegelése előtt. Az ilyen tényezők lehetnek minőségiek vagy mennyiségiek, és magukban foglalják az összetettséget, a szubjektivitást, a változást, a bizonytalanságot, vagy a hibás állításra a vezetés elfogultsága vagy egyéb csalási kockázati tényezők⁷⁵ miatti fogékonyságot, amennyiben azok befolyásolják az eredendő kockázatot. A gazdálkodó egységnek és környezetének, valamint a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek és a gazdálkodó egység számviteli politikáinak a 19. bekezdés (a)–(b) pontjaival összhangban való megismerése során a könyvvizsgáló azt is megismeri, hogy az eredendő kockázati tényezők hogyan befolyásolják az állítások hibás állításra való fogékonyságát a pénzügyi kimutatások készítése során.
2. A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek által előírt információk (a továbbiakban ebben a bekezdésben „előírt információk”) készítésére vonatkozó eredendő kockázati tényezők magukban foglalják a következőket:
 - **Összetettség**—vagy az információ jellegéből, vagy az előírt információk elkészítésének módjából adódik, beleértve, amikor az ilyen elkészítési folyamatokat eredendően nehéz alkalmazni. Összetettség adódhat például:
 - Szállítói engedményekre képzett céltartalékok számítása során, mert sok különböző szállítóval fennálló, különféle kereskedelmi feltételeket, vagy sok kölcsönösen összefüggő kereskedelmi feltételt lehet szükséges figyelembe venni, amelyek mind relevánsak a járó engedmény számításában; vagy
 - Amikor egy számviteli becslés készítése során sok potenciális, különböző jellemzőkkel bíró adatforrást használnak, ezeknek az adatoknak a feldolgozása sok kölcsönösen összefüggő lépést foglal magában, és ezért az adatokat eredendően nehezebb azonosítani, begyűjteni, azokhoz hozzáférni, azokat megérteni vagy feldolgozni.
 - **Szubjektivitás**—az előírt információk objektív módon való elkészítésére való képesség eredendő korlátaiból adódik az ismeretek vagy információk korlátozott elérhetősége miatt úgy, hogy szükség lehet arra, hogy a vezetés választást tegyen vagy szubjektív megítélést

⁷⁵ 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A24–A27. bekezdések

használjon az alkalmazandó megfelelő megközelítéssel kapcsolatban, és az ennek eredményeként adódó, a pénzügyi kimutatásokba belefoglalandó információkkal kapcsolatban. Az előírt információk készítésének különböző megközelítései miatt különböző végeredmények szülehetnek a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeinek megfelelő alkalmazásából. Az ismeretekben vagy adatokban lévő korlátozások növekedésével az olyan megítélésekben lévő szubjektivitás, amelyeket kellően tájékozott és független személyek alkalmazhatnak, valamint a megítélések lehetséges végeredményeinek sokfélesége szintén nő.

- *Változás*—olyan eseményekből vagy körülményekből ered, amelyek az idő során hatással vannak a gazdálkodó egység üzleti tevékenységére vagy működési környezetének gazdasági, számviteli, szabályozási, ágazati vagy egyéb aspektusaira, amikor az ilyen események vagy körülmények hatásai tükröződnek az előírt információkban. Ilyen események vagy körülmények bekövetkezhetnek a pénzügyi beszámolási időszakok alatt vagy azok között. Például változást eredményezhetnek a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeiben, a gazdálkodó egységben és üzleti modelljében vagy a gazdálkodó egység működési környezetében végbemenő fejlemények. Az ilyen változás hatással lehet a vezetés feltételezéseire és megítéléseire, beleértve, ahogyan azok kihatnak a számviteli politikák vezetés általi kiválasztására, vagy arra, hogy hogyan készítik a számviteli becsléseket vagy határozzák meg a kapcsolódó közzétételeket.
- *Bizonytalanság*—akkor merül fel, amikor az előírt információkat nem lehet kizárólag elegendően precíz és átfogó, közvetlen megfigyelésen keresztül ellenőrizhető adatok alapján elkészíteni. Ilyen körülmények között szükséges lehet egy olyan megközelítést alkalmazni, amely a rendelkezésre álló ismereteket alkalmazza az információk készítéséhez, elegendően precíz és átfogó megfigyelhető adatok használatával, amennyiben rendelkezésre állnak ilyenek, és a legmegfelelőbb rendelkezésre álló adatok által alátámasztott észszerű feltételezések használatával, amikor nem állnak rendelkezésre megfigyelhető adatok. Ismeretek vagy adatok rendelkezésre állásának olyan korlátai, amelyek nem állnak a vezetés ellenőrzése alatt (költségkorlátok függvényében, ha értelmezhető), bizonytalanság forrásai és az előírt információk készítésére gyakorolt hatásuk nem küszöbölhető ki. Például, becslési bizonytalanság merül fel, amikor az előírt monetáris összeg nem határozható meg precízen, és a becslés végeredménye nem ismert a pénzügyi kimutatások véglegesítésének időpontja előtt.
- *A vezetés elfogultsága vagy egyéb csalási kockázati tényezők miatti hibás állításra való fogékonyság, amennyiben azok befolyásolják az eredendő kockázatot* —a vezetés elfogultságára való fogékonyság olyan körülményekből ered, amelyek az információk készítése során a semlegesség fenntartásának vezetés általi szándékos vagy nem szándékos elmulasztására való fogékonyságot hoznak létre. A vezetés elfogultsága gyakran bizonyos olyan körülményekkel áll kapcsolatban, amelyek potenciálisan azt eredményezhetik, hogy a vezetés nem tartja fenn a semlegességet a megítélés alkalmazása során (a vezetés potenciális elfogultságára utaló jelzések), ami az információkban lévő lényeges hibás állításhoz vezethetne, amely ha szándékos, csalásnak minősülne. Az ilyen jelzések magukban foglalnak ösztönzőket vagy nyomásokat, amennyiben azok hatással vannak az eredendő

kockázatra (például, egy kívánt eredmény, mint például egy kitűzött nyereségcél vagy tőkearány elérésére való motiváció eredményeképpen), valamint alkalmat arra, hogy ne tartsák fenn a semlegességet. A beszámolókészítés során elkövetett csalás formájában vagy az eszközök elsikkasztása formájában lévő, csalásból eredő hibás állításra való fogékonyság szempontjából releváns tényezőket a 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A1-A5. bekezdései írják le.

3. Amikor az összetettség egy eredendő kockázati tényező, eredendően szükség lehet összetettebb folyamatokra az információk készítése során, és az ilyen folyamatokat eredendően nehezebb lehet alkalmazni. Ennek eredményeképpen, azok alkalmazása speciális készségeket vagy tudást igényelhet, és a vezetés egy szakértőjének igénybevételeit kívánhatja meg.
4. Amikor a vezetés megítélése szubjektívebb, a vezetés akár nem szándékos, akár szándékos elfogultsága miatti hibás állításra való fogékonyság szintén nőhet. Például a vezetés jelentős megítélésével járhat olyan számviteli becslések készítése, amelyeket úgy azonosítottak, mint amelyeknek nagy a becslési bizonytalansága, és a módszerekre, adatokra és feltételezésekre vonatkozó következtetések a vezetés nem szándékos vagy szándékos elfogultságát tükrözhetik.

Példák olyan eseményekre vagy körülményekre, amelyek lényeges hibás állítás kockázatainak fennállását idézhetik elő

5. Az alábbiak példák olyan eseményekre (beleértve ügyleteket) és körülményekre, amelyek a pénzügyi kimutatásokban lévő lényeges hibás állításnak a pénzügyi kimutatások szintjén vagy az állítások szintjén fennálló kockázatainak fennállását jelezhetik. Az eredendő kockázati tényezők szerint megadott példák az események és körülmények széles körét fedik le; ugyanakkor nem minden esemény és körülmény releváns minden egyes könyvvizsgálati megbízás szempontjából, és a példák listája nem szükségszerűen teljes. Az események és körülmények a szerint az eredendő kockázati tényező szerint lettek kategorizálva, amelyik a legnagyobb hatású lehet az adott körülmények között. Fontos, hogy az eredendő kockázati tényezők közötti kölcsönös összefüggések miatt az események és körülmények példái, változó mértékben, valószínűleg ki vannak téve egyéb eredendő kockázati tényezőknek is, vagy azok változó mértékben befolyásolják azokat.

Releváns eredendő kockázati tényező:	Példák olyan eseményekre vagy körülményekre, amelyek a lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló kockázatainak fennállását jelezhetik:
Összetettség	<p>Szabályozás:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Magas fokú összetett szabályozás tárgyát képező tevékenységek. <p>Üzleti modell:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Összetett szövetségek és közös vállalkozások létezése. <p>Vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Összetett folyamatokat magukban foglaló számviteli értékelések.

Releváns eredendő kockázati tényező:	Példák olyan eseményekre vagy körülményekre, amelyek a lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló kockázatainak fennállását jelezhetik:
	<p>Ügyletek:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Mérlegen kívüli finanszírozás, speciális célú gazdálkodó egységek és egyéb összetett finanszírozási megállapodások alkalmazása.
Szubjektivitás	<p>Vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Egy számviteli becslés lehetséges értékelési kritériumainak széles skálája. Például az értékcsökkenési leírás vagy építőipari bevételek és ráfordítások vezetés általi megjelenítése. • Értékelési technika vagy modell vezetés általi kiválasztása egy befektetett eszközre, mint például befektetési célú ingatlanokra vonatkozóan.
Változás	<p>Gazdasági feltételek:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Olyan régiókban végzett tevékenységek, amelyek gazdaságilag instabilak, például olyan országok, ahol jelentős a deviza leértékelődése vagy magas az infláció. <p>Piacok:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Változékony piacoknak kitett tevékenységek, például a határidős kereskedelem. <p>Vevő elvesztése:</p> <ul style="list-style-type: none"> • A vállalkozás folytatásával kapcsolatos és likviditási kérdések, beleértve a jelentős ügyfelek elvesztését. <p>Ágazati modell:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Változások abban az ágazatban, amelyben a gazdálkodó egység működik. <p>Üzleti modell:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Változások az ellátási láncban. • Új termékek vagy szolgáltatások kifejlesztése vagy kínálása, vagy új üzletágak felvétele. <p>Földrajz:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Új helyszínekre való kiterjeszkedés. <p>A gazdálkodó egység felépítése:</p>

Releváns eredendő kockázati tényező:	Példák olyan eseményekre vagy körülményekre, amelyek a lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló kockázatainak fennállását jelezhetik:
	<ul style="list-style-type: none"> • Változások a gazdálkodó egységnél, például nagy akvizíciók vagy átszervezések, vagy egyéb szokatlan események. • Olyan gazdálkodó egységek vagy üzleti szegmensek, amelyek valószínűleg eladásra kerülnek. <p>Emberi erőforrás kompetencia:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Változások a kulcsfontosságú munkatársak személyében, beleértve a kulcsfontosságú vezetők távozását is. <p>IT:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Az IT-környezet változásai. • A pénzügyi beszámolóhoz kapcsolódó jelentős új informatikai rendszerek bevezetése. <p>Vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Új számviteli szabályok alkalmazása. <p>Tőke:</p> <ul style="list-style-type: none"> • A tőke és a hitelek rendelkezésre állásának új korlátai. <p>Szabályozás:</p> <ul style="list-style-type: none"> • A gazdálkodó egység működésével vagy pénzügyi eredményeivel kapcsolatos vizsgálatok megkezdése szabályozó szervek vagy kormányzati szervek által. • A környezetvédelemmel kapcsolatos új jogszabály hatása.
Bizonytalanság	<p>Beszámolás:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Jelentős értékelési bizonytalanságot magukban foglaló események vagy ügyletek, beleértve a számviteli becsléseket és a kapcsolódó közzétételeket is. • Le nem zárt peres ügyek és függő kötelezettségek, például értékesítési és pénzügyi garanciák, valamint környezetvédelmi helyreállítás.
A vezetés elfogultsága vagy egyéb csalási kockázati tényezők miatti	<p>Beszámolás:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Lehetőségek a vezetés és a munkavállalók számára a beszámoló elkészítés során elkövetett csalásra, beleértve a közzétételekben lévő jelentős információk kihagyását vagy elfedését.

Releváns eredendő kockázati tényező:	Példák olyan eseményekre vagy körülményekre, amelyek a lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló kockázatainak fennállását jelezhetik:
hibás állításra való fogékonyság, amennyiben azok befolyásolják az eredendő kockázatot.	<p>Ügyletek:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Jelentős ügyletek kapcsolt felekkel. • Jelentős számú nem rutinszerű vagy nem szisztematikus ügylet, beleértve csoporton belüli ügyleteket és az időszak végi nagy bevétellel járó ügyleteket is. • A vezetés szándéka alapján rögzített ügyletek, például az adósságrefinanszírozás, az értékesítésre szánt eszközök és a piacképes értékpapírok besorolása.

Egyéb események és körülmények, amelyek a lényeges hibás állítás pénzügyi kimutatások szintjén fennálló kockázatait jelezhetik:

- A megfelelő számviteli és pénzügyi beszámolási ismeretekkel rendelkező munkaerő hiánya.
- Kontrollhiányosságok – különösen a kontrollkörnyezetben, a kockázatelemzési folyamatban és a figyelemmel kísérést szolgáló folyamatban, és különösen azok, amelyeket a vezetés nem kezel.
- Múltbeli hibás állítások, múltbeli hibák vagy jelentős összegű helyesbítések az időszak végén.

3. sz. függelék

(Hiv.: 12. bekezdés (m) pont, 21–26., A90–A181. bekezdések)

A gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének megismerése

1. A gazdálkodó egység belső kontroll rendszerét tükrözhetik politikákat tartalmazó kézikönyvek és eljárásokra vonatkozó kézikönyvek, rendszerek és formanyomtatványok, valamint az azokba beágyazott információk, és azt emberek valósítják meg. A gazdálkodó egység belső kontroll rendszerét a vezetés, az irányítással megbízott személyek és egyéb munkatársak vezetik be a gazdálkodó egység felépítésének megfelelően. A gazdálkodó egység belső kontroll rendszere alkalmazható a gazdálkodó egység működési modelljére, a jogi személy felépítésére vagy ezek kombinációjára, a vezetés, az irányítással megbízott személyek vagy más munkatársak döntései alapján, és a jogi és szabályozási követelmények összefüggésében.
2. A jelen függelék tovább részletezi a gazdálkodó egységnek a 12. bekezdés (m) pontja, a 21–26. és az A90–A181. bekezdésekben meghatározott belső kontroll rendszerének komponenseit, valamint korlátait, azoknak a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatával való kapcsolatában.
3. A gazdálkodó egység belső kontroll rendszerén belül vannak olyan aspektusok, amelyek a gazdálkodó egység beszámolási céljaihoz kapcsolódnak, beleértve annak pénzügyi beszámolási céljait, de lehetnek olyan aspektusok is, amelyek a működéséhez vagy megfelelési céljaihoz kapcsolódnak, amikor az ilyen aspektusok relevánsak a pénzügyi beszámolás szempontjából.

Példa:

A jogszabályoknak és szabályozásoknak való megfelelés feletti kontrollok relevánsak lehetnek a pénzügyi beszámolás szempontjából akkor, amikor az ilyen kontrollok relevánsak a függő tételek pénzügyi kimutatásokban való közzétételének gazdálkodó egység általi elkészítése szempontjából.

A gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének komponensei*A kontrollkörnyezet*

4. A kontrollkörnyezet az irányítási és vezetési funkciókat, valamint az irányítással és vezetéssel megbízott személyeknek a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerével és annak a gazdálkodó egységen belüli fontosságával kapcsolatos hozzáállását, tudatosságát és intézkedéseit foglalja magában. A kontrollkörnyezet megadja a szervezet alapszellemét, befolyásolva az ott dolgozók kontrollal kapcsolatos tudatosságát, és biztosítja az átfogó alapot a gazdálkodó egység belső kontroll rendszere egyéb komponenseinek működéséhez.
5. Egy gazdálkodó egység kontrolltudatosságát befolyásolják az irányítással megbízott személyek, mert az egyik feladatuk az, hogy ellensúlyozzák a pénzügyi beszámolással kapcsolatban a vezetésre nehezedő azon nyomásokat, amelyek piaci igényekből vagy javadalmazási programokból

eredhetnek. A kontrollkörnyezet kialakításának hatékonyságát, az irányítással megbízott személyek részvétele vonatkozásában ezért olyan kérdések befolyásolják, mint:

- a vezetéstől való függetlenségük és a vezetés intézkedéseinek értékelésére való képességük;
- az, hogy ismerik-e a gazdálkodó egység üzleti ügyleteit;
- az, hogy milyen mértékben értékelik, hogy a pénzügyi kimutatásokat a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban készítették-e el, beleértve, hogy a pénzügyi kimutatások megfelelő közzétételeket tartalmaznak-e.

6. A kontrollkörnyezet a következő elemeket foglalja magában:

- (a) *Hogyan teljesítik a vezetés felelősségeit, mint a gazdálkodó egység kultúrájának kialakítása és fenntartása, valamint a vezetés tisztességesség és etikai értékek iránti elkötelezettségének a demonstrálása.* A kontrollok hatékonysága nem emelkedhet azoknak az embereknek a tisztességessége és etikai értékei fölé, akik létrehozzák, adminisztrálják és figyelemmel kísérik azokat. A tisztességesség és az etikus magatartás a gazdálkodó egység etikai és magatartási standardjainak vagy magatartási kódexeinek, valamint annak a terméke, hogy azokat hogyan kommunikálják (például politikák kihirdetésén keresztül), és azokat hogyan érvényesítik a gyakorlatban (például a vezetésnek az arra irányuló ösztönzők vagy kísértések megszüntetésére vagy csökkentésére tett intézkedésein keresztül, amelyek esetleg arra sarkallják a munkatársakat, hogy tisztességtelen, illegális vagy etikátlan tetteket hajtsanak végre). A gazdálkodó egység tisztességességre és etikai értékekre vonatkozó politikáinak kommunikálása magában foglalhatja a viselkedési standardoknak a munkavállalók felé történő kommunikálását a politikák kihirdetésén, a magatartási kódexeken és a példákon keresztül.
- (b) *Amikor az irányítással megbízott személyek elkülönülnek a vezetéstől, hogyan tanúsítanak az irányítással megbízott személyek a vezetéstől való függetlenséget, és hogyan gyakorolnak felügyeletet a gazdálkodó egység belső kontroll rendszere felett.* A gazdálkodó egység kontrolltudatosságát befolyásolják az irányítással megbízott személyek. A mérlegelési szempontok tartalmazhatják, hogy van-e elegendő személy, akik függetlenek a vezetéstől és objektívek értékeléseik és döntéseik során; az irányítással megbízott személyek hogyan azonosítják és fogadják el a felügyeleti felelősségeiket, és az irányítással megbízott személyek fenntartanak-e felügyeleti felelősséget a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének vezetés általi kialakítása, bevezetése és végrehajtása felett. Az irányítással megbízott személyek felelősségének fontosságát a gyakorlati kódexekben, valamint az irányítással megbízott személyek érdekében létrehozott egyéb jogszabályokban és szabályozásokban vagy iránymutatásokban elismerik. Az irányítással megbízott személyek egyéb felelősségéhez tartozik a bizalmas jelentéstételi eljárások kialakításának és hatékony működésének felügyelete.
- (c) *Hogyan jelöl ki a gazdálkodó egység hatáskört és felelősséget céljai követése során.* Ez magában foglalhat az alábbiakkal kapcsolatos mérlegelési szempontokat:
- A hatáskör és felelősség kulcsterületei, valamint a beszámolás megfelelő szintjei;

- A megfelelő üzleti gyakorlatokhoz kapcsolódó politikák, a kulcsfontosságú munkatársak ismeretei és tapasztalata, valamint a feladatok végrehajtásához biztosított erőforrások; valamint
 - Azok a politikák és kommunikációk, amelyek célja annak biztosítása, hogy minden munkatárs megértse a gazdálkodó egység céljait, tudja, hogy egyedi cselekedeteik hogyan kapcsolódnak egymáshoz és hogyan járulnak hozzá a célok eléréséhez, és felismerje, hogy hogyan és miért tehető felelőssé.
- (d) *Hogyan vonz, fejleszt és tart meg a gazdálkodó egység kompetens személyeket céljaival összhangban.* Ez magában foglalja, hogy a gazdálkodó egység hogyan biztosítja azt, hogy a személyek birtokában legyenek azoknak az ismereteknek és készségeknek, amelyek szükségesek azon feladatok elvégzéséhez, amelyek definiálják a személy munkakörét, mint például:
- A legképzettebb személyek felvételére vonatkozó standardok – hangsúlyt helyezve az oktatási háttérre, az addigi munkatapasztalatra, a múltbeli eredményekre, valamint a tisztességességre és az etikus magatartásra.
 - A jövőbeni szerepeket és felelősséget kommunikáló képzési politikák, beleértve a gyakorlatokat, mint például iskolákat és szemináriumokat, amelyek a teljesítmény és magatartás elvárt szintjeit illusztrálják; továbbá
 - Az előléptetéseket meghatározó időszakos teljesítményértékelések, amelyek a gazdálkodó egységnek a képzett munkatársak magasabb felelősségi szintre történő előléptetése iránti elkötelezettségét tanúsítják.
- (e) *Hogyan kéri számon a gazdálkodó egység a személyektől a gazdálkodó egység belső kontroll rendszere céljainak elérésében fennálló felelősségeiket.* Ez például az alábbiakon keresztül valósítható meg:
- A kontrollokért való felelősségek kommunikálását és az ezeknek a felelősségeknek való megfelelésnek a személyektől való számonkérését, valamint szükség szerint helyrehozó intézkedések megvalósítását szolgáló mechanizmusok;
 - Teljesítményértékelések, ösztönzők és jutalmak létrehozása a gazdálkodó egység belső kontroll rendszeréért felelős személyek számára, beleértve, hogy az értékelési mutatókat hogyan értékelik, és azok hogyan tartják fenn relevanciájukat;
 - Hogyan hatnak a kontrollcélok elérésével kapcsolatos nyomások a személy felelősségeire és teljesítményértékelésére; valamint
 - Szükség esetén hogyan történik a személyek fegyelmezése.

A fenti kérdések megfelelése eltérő lesz az egyes gazdálkodó egységeknél, azok méretétől, felépítésük összetettségétől és tevékenységeik jellegétől függően.

A gazdálkodó egység kockázatfelmérési folyamata

7. A gazdálkodó egység kockázatfelmérési folyamata a gazdálkodó egység céljainak elérését veszélyeztető kockázatok azonosítására és elemzésére szolgáló ismétlődő folyamat, és ez képezi az alapját annak, hogy a vezetés vagy az irányítással megbízott személyek hogyan határozzák meg a kezelendő kockázatokat.
8. A pénzügyi beszámolás szempontjából a gazdálkodó egység kockázatfelmérési folyamata magában foglalja azt, hogy a vezetés hogyan azonosítja a pénzügyi kimutatásoknak a gazdálkodó egységre vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek szerinti elkészítése szempontjából releváns üzleti kockázatokat, hogyan méri fel a jelentőségüket, hogyan méri fel a bekövetkezésük valószínűségét, és hogyan dönti el, hogy milyen intézkedéseket tesz a kockázatok kezelésére, valamint azok eredményeinek kezelésére. A gazdálkodó egység kockázatfelmérési folyamata például foglalkozhat azzal, hogy a gazdálkodó egység hogyan mérlegeli a nem rögzített ügyletek lehetőségét, vagy hogy hogyan azonosítja és elemzi a pénzügyi kimutatásokban rögzített jelentős becsléseket.
9. A megbízható pénzügyi beszámolás szempontjából releváns kockázatok közé tartoznak azok a külső és belső események, ügyletek vagy körülmények, amelyek bekövetkezhetnek és hátrányosan befolyásolhatják a gazdálkodó egységnek azt a képességét, hogy a vezetés pénzügyi kimutatásokban szereplő állításaival összhangban lévő pénzügyi információkat hozzon létre, rögzítsen, dolgozzon fel és foglaljon jelentésbe. A vezetés kezdeményezhet terveket, programokat vagy intézkedéseket az egyes kockázatok kezelése érdekében, vagy úgy is dönthet, hogy vállalja a kockázatot költség vagy egyéb megfontolások miatt. A kockázatok felmerülhetnek vagy megváltozhatnak olyan körülmények miatt, mint például a következők:
 - *A működési környezet változásai.* A szabályozási, gazdasági vagy működési környezet változásai módosíthatják a versenyből származó nyomást és jelentősen eltérő kockázatokat eredményezhetnek.
 - *Új munkatársak.* Az új munkatársak más jelentőséget tulajdoníthatnak a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének vagy azt másképp értelmezhetik.
 - *Új vagy modernizált információs rendszer.* Az információs rendszerben végrehajtott jelentős és gyors változások módosíthatják a gazdálkodó egység belső kontroll rendszeréhez kapcsolódó kockázatot.
 - *Gyors növekedés.* A tevékenységek jelentős és gyors bővülése megterhelheti a kontrollokat, és növelheti a kontrollok összeomlásának kockázatát.
 - *Új technológia.* Az új technológiáknak a termelési folyamatokba vagy az információs rendszerbe történő beépítése módosíthatja a gazdálkodó egység belső kontroll rendszeréhez kapcsolódó kockázatot.
 - *Új üzleti modellek, termékek vagy tevékenységek.* Ha a gazdálkodó egység olyan üzleti területekre vagy ügyletekbe lép be, amelyekkel kapcsolatban kevés tapasztalattal rendelkezik, új kockázatok merülhetnek fel a gazdálkodó egység belső kontroll rendszere tekintetében.
 - *Vállalati átszervezés.* Az átszervezéseket kísérhetik elbocsátások, valamint a felügyeletnek és a feladatkörök szétválasztásának a változásai, ami módosíthatja a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerével kapcsolatos kockázatot.

- *Kiterjesztett külföldi érdekeltségek* . A külföldi érdekeltségek bővítése vagy felvásárlása olyan új és gyakran egyedi kockázatokat hordoz, amelyek befolyásolhatják a belső kontrollt (például a külföldi pénznemben végrehajtott ügyletekből származó további vagy módosult kockázatokat).
- *Új számviteli szabályok*. Az új számviteli alapelvek vagy a változó számviteli alapelvek bevezetése befolyásolhatja a pénzügyi kimutatások elkészítésében lévő kockázatokat.
- *Az IT használata*. Az alábbiakra vonatkozó kockázatok:
 - Az adat- és információfeldolgozás integritásának fenntartása;
 - A gazdálkodó egység üzleti stratégiáját veszélyeztető kockázatok, amelyek akkor merülnek fel, ha a gazdálkodó egység IT-stratégiája nem támogatja hatékonyan a gazdálkodó egység üzleti stratégiáját; vagy
 - A gazdálkodó egység IT-környezetének változásai vagy szakadozásai, vagy az IT-munkatársak cserélődése, vagy amikor a gazdálkodó egység nem hajtja végre az IT-környezet szükséges frissítéseit, vagy nem időben kerül sor az ilyen frissítésekre.

A gazdálkodó egység belső kontroll rendszer figyelemmel kísérését szolgáló folyamata

10. A gazdálkodó egység belső kontroll rendszer figyelemmel kísérését szolgáló folyamata a gazdálkodó egység belső kontroll rendszere hatékonyságának értékelését, valamint a szükséges helyrehozó intézkedések időben való megtételét célzó visszatérő folyamat. A gazdálkodó egység belső kontroll rendszer figyelemmel kísérését szolgáló folyamata állhat folyamatos tevékenységekből, különálló (időszakosan végzett) értékelésekből vagy ennek a kettőnek valamilyen kombinációjából. A folyamatos figyelemmel kísérő tevékenységeket gyakran beépítik egy gazdálkodó egység szokásos ismétlődő tevékenységeibe, és azok magukban foglalhatnak rendszeres vezetési és felügyeleti tevékenységeket. A gazdálkodó egység folyamata a hatókör és a gyakoriság tekintetében valószínűleg változó lesz, a kockázatok gazdálkodó egység általi felmérésétől függően.
11. A belső audit funkciók céljai és hatóköre jellemzően magukban foglalnak a gazdálkodó egység belső kontroll rendszere hatékonyságának értékelése vagy figyelemmel kísérése céljából kialakított tevékenységeket.⁷⁶ A gazdálkodó egységnek a gazdálkodó egység belső kontroll rendszere figyelemmel kísérését szolgáló folyamata magában foglalhat olyan tevékenységeket, mint például a banki egyeztetések határidőre történő elkészítésének a vezetés általi ellenőrzése; a belső auditorok értékelése arról, hogy az értékesítési munkatársak megfelelnek-e a gazdálkodó egység által az adásvételi szerződések feltételeire vonatkozóan kidolgozott politikáknak; valamint a gazdálkodó egység etikai és üzleti gyakorlati politikáinak való megfelelés jogi osztály által végzett felügyelete. A figyelemmel kísérést annak biztosítása érdekében is végzik, hogy a kontrollok az idő előrehaladtával továbbra is hatékonyan működjenek. Például, ha a banki egyeztetések időszerűségét és pontosságát nem kísérik figyelemmel, a munkatársak valószínűleg abbahagyják ezeknek az elkészítését.

⁷⁶ A 610. témaszámú (2013-ban felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard, valamint a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 4. sz. függeléke további útmutatást ad a belső auditra vonatkozóan.

12. A gazdálkodó egységnek a gazdálkodó egység belső kontroll rendszere figyelemmel kísérését szolgáló folyamatához kapcsolódó kontrollok, beleértve azokat, amelyek mögöttes automatizált kontrollokat kísérenk figyelemmel, lehetnek automatizáltak vagy manuálisak, vagy a kettő kombinációja. Például, egy gazdálkodó egység használhat automatizált figyelemmel kíséresi kontrollokat bizonyos technológiához való hozzáférés felett azzal, hogy a szokatlan tevékenységről automatizált jelentések készülnek a vezetés részére, akik manuálisan vizsgálják meg az azonosított rendellenességeket.
13. Egy figyelemmel kíséresi tevékenység és az információs rendszerhez kapcsolódó kontroll megkülönböztetések a tevékenység mögöttes részleteit veszik figyelembe, különösen, amikor a tevékenység valamilyen szintű felügyeleti felülvizsgálatot foglal magában. A felügyeleti felülvizsgálatokat nem sorolják be automatikusan figyelemmel kíséresi tevékenységekként, és szakmai megítélés kérdése lehet, hogy egy adott felülvizsgálatot az információs rendszerhez kapcsolódó kontrollként vagy figyelemmel kíséresi tevékenységként sorolnak-e be. Például egy havi teljességi kontroll célja hibák feltárása és helyesbítése lenne, míg egy figyelemmel kíséresi tevékenység megkérdezné, hogy miért történnek hibák, és kijelölné a vezetésnek azt a felelősséget, hogy javítsák ki a folyamatot a jövőbeli hibák megelőzése érdekében. Egyszerűen fogalmazva, az információs rendszerhez kapcsolódó kontroll egy konkrét kockázatra válaszol, a figyelemmel kíséresi tevékenység viszont felméri, hogy a kontrollok a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének mind az öt komponensében rendeltetésszerűen működnek-e.
14. A figyelemmel kíséresi tevékenységek magukban foglalhatják az olyan, külső felektől származó kommunikációkban szereplő információk felhasználását, amelyek problémákat jelezhetnek vagy kiemelhetnek területeket, ahol fejlesztésre van szükség. Az ügyfelek burkoltan megerősítik a számlázási adatokat azzal, hogy kifizetik a számláikat, vagy épp panaszt tesznek a felszámított összegek miatt. Emellett a szabályozók kommunikálhatnak a gazdálkodó egységgel olyan kérdésekről, amelyek érintik a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének működését, például a banki szabályozószervek általi vizsgálatokkal kapcsolatos kommunikációk. Emellett, a figyelemmel kíséresi tevékenységek végrehajtása során a vezetés figyelembe vehet a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerével kapcsolatos, külső könyvvizsgálóktól származó bármilyen kommunikációkat.

Az információs rendszer és kommunikáció

15. A pénzügyi kimutatások készítése szempontjából releváns információs rendszer az alábbiak céljából kialakított és létrehozott tevékenységekből és politikákból, valamint számviteli és alátámasztó nyilvántartásokból áll:
 - A gazdálkodó egység ügyleteinek létrehozása, nyilvántartása és feldolgozása (valamint az ügyletektől eltérő eseményekkel és körülményekkel kapcsolatos információk begyűjtése, feldolgozása és közzététele), valamint a kapcsolódó eszközökre, kötelezettségekre és saját tőkére vonatkozó elszámoltathatóság fenntartása;
 - Az ügyletek helytelen feldolgozásának megoldása, például automatizált függő fájlok és a függő tételek megfelelő időben történő tisztázása céljából követett eljárások;
 - A rendszer felülrírásainak vagy a kontrollok megkerüléseinek feldolgozása és elszámolása;

- Az ügyletek feldolgozásából származó információk beépítése a főkönyvbe (például felhalmozott ügyletek átvitele egy analitikából);
 - A pénzügyi kimutatások készítése szempontjából releváns, az ügyletektől eltérő eseményekre és körülményekre, mint például az eszközök értékcsökkenési leírására és amortizációjára, valamint az eszközök behajthatóságának változására vonatkozó információk begyűjtése és feldolgozása; továbbá
 - A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek szerint közzeendő információk összegyűjtésének, rögzítésének, feldolgozásának, összegezésének és a pénzügyi kimutatásokban történő megfelelő szerepeltetésének a biztosítása.
16. A gazdálkodó egység üzleti folyamatai az alábbi célokból kialakított tevékenységeket foglalják magukban:
- A gazdálkodó egység termékeinek és szolgáltatásainak kifejlesztése, beszerzése, előállítása, eladása és forgalmazása;
 - A jogszabályoknak és szabályozásoknak való megfelelés biztosítása; és
 - Információk rögzítése, beleértve a számviteli és pénzügyi beszámolási információkat.
- Az üzleti folyamatok eredményezik azokat az ügyleteket, amelyeket az információs rendszer rögzít, feldolgoz és jelentésbe foglal.
17. Az információk minősége befolyásolja a vezetés képességét arra, hogy a gazdálkodó egység tevékenységeinek menedzselésében és kontrollálásában megfelelő döntéseket hozzon, továbbá hogy megbízható pénzügyi beszámolókat készítsen.
18. Az olyan kommunikáció, amely magában foglalja a gazdálkodó egység belső kontroll rendszeréhez kapcsolódó egyéni feladatok és felelőségek ismertetését, megvalósulhat politikákat tartalmazó kézikönyvek, számviteli és pénzügyi beszámolási kézikönyvek, valamint feljegyzések formájában. A kommunikáció emellett történhet elektronikus úton, szóban, valamint a vezetés intézkedésein keresztül is.
19. A gazdálkodó egység kommunikációja a pénzügyi beszámolási feladatokról és felelőségekről, valamint a pénzügyi beszámolásra vonatkozó jelentős kérdésekről magában foglalja a gazdálkodó egység pénzügyi beszámolás szempontjából releváns belső kontroll rendszeréhez kapcsolódó egyéni feladatok és felelőségek ismertetését. Magában foglalhat olyan kérdéseket, mint azt, hogy a munkatársak mennyire értik azt, hogy az információs rendszeren belüli tevékenységeik hogyan kapcsolódnak mások munkájához, valamint a kivételeknek a gazdálkodó egység egy megfelelő magasabb szintje felé való jelentésének eszközeit.

Kontrolltevékenységek

20. A kontrolltevékenységek komponensben lévő kontrollok azonosítása a 26. bekezdéssel összhangban történik. Az ilyen kontrollok információfeldolgozási kontrollokat és általános IT-kontrollokat foglalnak magukban; jellegét tekintve mind a kettő lehet manuális vagy automatizált. Minél nagyobb mértékben használ a vezetés automatizált kontrollokat vagy automatizált aspektusokat tartalmazó kontrollokat és támaszkodik ilyenekre a pénzügyi beszámolás

vonatkozásában, annál fontosabbá válhat a gazdálkodó egység számára, hogy bevezessen általános IT-kontrollokat, amelyek kezelik az információfeldolgozási kontrollok automatizált aspektusainak folyamatos működését. A kontrolltevékenységek komponensben lévő kontrollok az alábbiakhoz tartozhatnak:

- *Engedélyezés és jóváhagyások.* Egy engedélyezés megerősíti, hogy egy ügylet érvényes (vagyis az egy tényleges gazdasági eseményt képvisel, vagy egy gazdálkodó egység politikájának megfelelő). Egy engedélyezés jellemzően a vezetés magasabb szintje általi jóváhagyás formájában, vagy igazolás és az ügylet érvényességének megállapítása formájában történik. Például, egy ellenőr azután hagy jóvá egy ráfordításkimutatást, miután áttekintette, hogy a ráfordítások észszerűnek és a politikának megfelelőnek tűnnek-e. Példa automatizált jóváhagyásra, amikor egy számlában lévő egységköltséget automatikusan összehasonlíttanak a kapcsolódó megrendelésben lévő egységköltséggel egy előre meghatározott toleranciaszinten belül. A toleranciaszinten belüli számlák kifizetését automatikusan jóváhagyják. A toleranciaszinten kívül eső számlákat megjelölik további vizsgálatra.
- *Egyeztetések* – Az egyeztetések összehasonlíttanak két vagy több adatelemet. Ha eltéréseket azonosítanak, intézkednek az adatok egyezőségének elérése céljából. Az egyeztetések általában az ügyletek feldolgozásának teljességét vagy pontosságát kezelik.
- *Igazolások* – Az igazolások összehasonlíttanak két vagy több tételt egymással, vagy összehasonlíttanak egy tételt egy politikával, és valószínűleg utókövetési intézkedéssel fognak jární, amikor két tétel nem egyezik, vagy a tétel nincs összhangban a politikával. Az igazolások általában az ügyletek feldolgozásának teljességét, pontosságát vagy érvényességét kezelik.
- *Fizikai vagy logikai kontrollok, beleértve azokat, amelyek az eszközök jogosulatlan hozzáféréssel, megszerzéssel, használattal vagy elidegenítéssel szembeni biztonságát szolgálják.* Olyan kontrollok, amelyek kiterjednek:
 - az eszközök fizikai biztonságára, beleértve az olyan megfelelő biztosítékokat is, mint például az eszközökhöz és nyilvántartásokhoz való hozzáférés feletti biztonsági eszközök;
 - a számítógépes programokhoz és adatfájlokhoz való hozzáférés (vagyis logikai hozzáférés) engedélyezésére;
 - az időszakos átszámolásra és a kontrollnyilvántartásokban szereplő összegekkel való összehasonlításra (például: a készpénz-, az értékpapír- és a készletleltárak eredményeinek összevetése a számviteli nyilvántartásokkal).

Az, hogy az eszközök ellopásának megelőzését célzó fizikai kontrollok mennyire relevánsak a pénzügyi kimutatások elkészítésének a megbízhatósága szempontjából, olyan körülményektől függ, mint például amikor az eszközök nagymértékben fogékonyak a jogtalan eltulajdonításra.

- *A feladatok szétválasztása.* Az ügyletek engedélyezéséhez, az ügyletek rögzítéséhez, valamint az eszközök megőrzéséhez kapcsolódó felelőségek eltérő személyek számára történő kijelölése. A feladatok szétválasztása azt célozza, hogy csökkenjenek azok a

lehetőségek, amelyek lehetővé teszik, hogy bárki olyan helyzetbe kerüljön, hogy a szokásos feladatai elvégzése keretében hibákat vagy csalást egyaránt elkövessen és elrejtse.

Például, a hitelre történő értékesítéseket engedélyező vezető nem felelős a vevőkövetelés-nyilvántartásért vagy a pénztári bevételek kezeléséért. Ha egy személy jogosult végrehajtani mindezeket a tevékenységeket, az a személy létrehozhatja például egy fiktív értékesítést, amely feltáratlan maradhatna. Hasonlóképpen, az értékesítési munkatársaknak nem lehet jogosultságuk arra, hogy termékárfájlokat vagy jutalékrátákat módosítsanak.

Néha a szétválasztás nem célszerű, nem költséghatékony vagy nem megvalósítható. Például, kisebb és kevésbé összetett gazdálkodó egységeknek lehet, hogy nincs elegendő erőforrásuk az ideális szétválasztás eléréséhez, a pótlólagos munkatársak felvételének költsége pedig túlságosan nagy lehet. Ilyen helyzetekben a vezetés alternatív kontrollokat létesíthet. A fenti példában, ha az értékesítési munkatárs módosíthat termékárfájlokat, feltárási kontrolltevékenységet lehet bevezetni avégett, hogy az értékesítési funkciótól független munkatársak időszakosan ellenőrizzék, hogy az értékesítési munkatárs változtatott-e árakat és milyen körülmények között.

21. Bizonyos kontrollok függhetnek a vezetés vagy az irányítással megbízott személyek által létrehozott megfelelő felügyeleti kontrollok meglététől. Például, engedélyezési kontrollok delegálhatók kialakított útmutatások alapján, mint például az irányítással megbízott személyek által meghatározott befektetési kritériumok; alternatív módon, az olyan nem rutinszerű ügyletek, mint például a nagyobb akvizíciók vagy tőkekivonások konkrét, magas szinten történő jóváhagyást igényelhetnek, beleértve néhány esetben a részvényesek jóváhagyását.

A belső kontroll korlátai

22. A gazdálkodó egység belső kontroll rendszere, bármennyire is hatékony, a gazdálkodó egység számára csak kellő bizonyosságot szolgáltat a gazdálkodó egység pénzügyi beszámolási céljainak eléréséről. Azok elérésének valószínűségére hatással vannak a belső kontroll eredendő korlátai. Ilyenek azok a tények, hogy az emberi megítélés a döntéshozatal során tévedhet, valamint hogy emberi hibák miatt zavar keletkezhet a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerében. Például hiba léphet fel egy kontroll kialakításakor vagy változtatásakor. Ugyanígy lehet, hogy egy kontroll működése nem hatékony, például akkor, ha a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének céljából készített információkat (például egy kivételekről szóló jelentést) nem hatékonyan használják, mert az információk áttekintéséért felelős személy nem érti ennek célját vagy nem tesz megfelelő intézkedéseket.
23. Emellett a kontrollok kijátszhatók két vagy több ember összejátszásával, vagy a kontrollok nem helyénvaló vezetés általi felülírásával. A vezetés például a vevőkkel kiegészítő megállapodásokat köthet, amelyek megváltoztatják a gazdálkodó egység standard értékesítési szerződéseinek feltételeit, ami az árbevétel helytelen megjelenítését eredményezheti. Egy IT-alkalmazásban lévő, a meghatározott hitelezési limiteket túllépő ügyletek azonosítására és jelentésére kialakított szerkesztés-ellenőrzések is felülírhatók vagy kikapcsolhatók.

24. Ezenkívül a kontrollok kialakításánál és bevezetésénél a vezetés megítélheti az általa bevezetésre kiválasztott kontrollok jellegét és terjedelmét, valamint az általa felvállalni választott kockázatok jellegét és terjedelmét.

4. sz. függelék

(Hiv.: 14. bekezdés (a) pont, 24. bekezdés (a) pont (ii) alpont, A25–A28. bekezdések, A118. bekezdés)

Egy gazdálkodó egység belső audit funkciójának megismerésére vonatkozó szempontok

Ez a függelék további szempontokat ad a gazdálkodó egység belső audit funkciójának megismerésére vonatkozóan, amikor létezik ilyen funkció.

A belső audit funkció céljai és hatóköre

1. A belső audit funkció céljai és hatóköre, felelősségeinek jellege, valamint a szervezeten belül elfoglalt helye, beleértve a funkció hatáskörét és elszámoltathatóságát, nagymértékben változó és függ a gazdálkodó egység méretétől, összetettségétől és felépítésétől, valamint a vezetés és, ahol értelmezhető, az irányítással megbízott személyek elvárásaitól. Ezek a kérdések belső audit szabályzatban vagy feladatköri leírásban kerülhetnek rögzítésre.
2. A belső audit funkció felelősségei közé tartozhat eljárások végrehajtása és az eredmények értékelése abból a célból, hogy bizonyosságot nyújtson a vezetés és az irányítással megbízott személyek számára a kockázatkezelés, a gazdálkodó egység belső kontroll rendszere és a vállalatirányítási folyamatok kialakítására és hatékonyságára vonatkozóan. Ha így van, a belső audit funkció fontos szerepet játszhat a gazdálkodó egységnek a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének figyelemmel kísérését szolgáló folyamatában. Lehet azonban, hogy a belső audit funkció felelősségei a működés gazdaságosságára, hatékonyságára és eredményességére irányulnak és, ha így van, a funkció munkája lehet, hogy nem vonatkozik közvetlenül a gazdálkodó egység pénzügyi beszámolására.

A belső audit funkcióval készített interjúk

3. Ha egy gazdálkodó egységnél működik belső audit funkció, a funkción belüli megfelelő személyekkel készített interjúk nyújthatnak olyan információkat, amelyek hasznosak a könyvvizsgáló számára a gazdálkodó egységnek és környezetének, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek és a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének a megismerése, valamint a lényeges hibás állításnak a pénzügyi kimutatások és az állítások szintjén fennálló kockázatainak azonosítása és felmérése szempontjából. Munkája végzése során a belső audit funkció valószínűleg rálátást szerez a gazdálkodó egység működésére és üzleti kockázataira, és munkája alapján megállapításai lehetnek, mint például azonosított kontrollhiányosságok vagy -kockázatok, amelyek értékes inputot jelenthetnek a gazdálkodó egység és környezete, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek, a gazdálkodó egység belső kontroll rendszere könyvvizsgáló általi megismeréséhez, a könyvvizsgáló kockázatfelméréséhez vagy a könyvvizsgálat más szempontjaihoz. A könyvvizsgáló ezért interjúkat készít függetlenül attól, hogy számít-e a belső audit funkció munkájának felhasználására a végrehajtandó könyvvizsgálati eljárások jellegének vagy ütemezésének módosítása vagy terjedelmük csökkentése céljából.⁷⁷ Különösen relevánsak lehetnek a belső audit funkció által az

⁷⁷ A releváns követelményeket a 610. témaszámú (2013-ban felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard tartalmazza.

irányítással megbízott személyek felé felvetett kérdésekkel és a funkció saját kockázatfelmérési folyamatának kimeneteleivel kapcsolatos interjúk.

4. Ha a könyvvizsgáló kérdéseire adott válaszok alapján úgy tűnik, hogy vannak olyan megállapítások, amelyek relevánsak lehetnek a gazdálkodó egység pénzügyi beszámolója és a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata szempontjából, a könyvvizsgáló helyénvalónak tarthatja a belső audit funkció kapcsolódó jelentéseinek átolvasását. A belső audit funkció olyan jelentései, amelyek relevánsak lehetnek, például a funkció stratégiai és tervezési dokumentumai, valamint a vezetés vagy az irányítással megbízott személyek részére készített, a belső audit funkció vizsgálatának megállapításait ismertető jelentések.
5. Emellett a 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal⁷⁸ összhangban, ha a belső audit funkció bármilyen tényleges, vélt vagy állítólagos csalásról ad információt a könyvvizsgálónak, a könyvvizsgáló ezt figyelembe veszi a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatának azonosítása során.
6. A belső audit funkción belüli megfelelő személyek, akikkel interjúkat készítenek, azok, akik a könyvvizsgáló megítélése szerint rendelkeznek a megfelelő ismeretekkel, tapasztalattal és hatáskörrel, mint például a belső audit funkció vezetője vagy – a körülményektől függően – a funkción belüli más munkatársak. A könyvvizsgáló helyénvalónak tarthatja rendszeres megbeszélések tartását ezekkel a személyekkel.

A belső audit funkció figyelembevétele a kontrollkörnyezet megismerése során

7. A kontrollkörnyezet megismerése során a könyvvizsgáló megvizsgálhatja azt is, hogyan válaszolt a vezetés a belső audit funkció pénzügyi kimutatások készítése szempontjából releváns azonosított kontrollhiányosságokra vonatkozó megállapításaira és javaslataira, beleértve azt, hogy megtörtént-e és hogyan ezeknek a válaszoknak a végrehajtása, valamint, hogy ezt követően értékelte-e azokat a belső audit funkció.

Annak a szerepnek a megismerése, amelyet a belső audit funkció betölt a gazdálkodó egység belső kontroll rendszer figyelemmel kísérését szolgáló folyamatában

8. Ha a belső audit funkció felelősségeinek és bizonyosságot nyújtó tevékenységeinek jellege kapcsolódik a gazdálkodó egység pénzügyi beszámolásához, a könyvvizsgáló lehet, hogy fel tudja használni a belső audit funkció munkáját a könyvvizsgáló által a könyvvizsgálati bizonyítékok megszerzése során közvetlenül végrehajtandó könyvvizsgálati eljárások jellegének vagy ütemezésének módosításához vagy terjedelmének csökkentéséhez. A könyvvizsgálók nagyobb valószínűséggel lehetnek képesek felhasználni a gazdálkodó egység belső audit funkciójának munkáját, ha úgy tűnik, például korábbi könyvvizsgálatok tapasztalata vagy a könyvvizsgáló kockázatfelmérési eljárásai alapján, hogy a gazdálkodó egységnek olyan belső audit funkciója van, amely a gazdálkodó egység összetettségéhez és működésének jellegéhez képest elegendő és megfelelő forrásokkal rendelkezik és közvetlen jelentéstételi kapcsolatban áll az irányítással megbízott személyekkel.

⁷⁸ 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 19. bekezdés

9. Ha a könyvvizsgálónak a belső audit funkcióra vonatkozó előzetes ismeretei alapján a könyvvizsgáló a belső audit funkció munkájának felhasználására számít a végrehajtandó könyvvizsgálati eljárások jellegének vagy ütemezésének módosításához vagy terjedelmének csökkentéséhez, a 610. témaszámú (2013-ban felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard alkalmazandó.
10. Amint azt a 610. témaszámú (2013-ban felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard részletezi, a belső audit funkció tevékenységei különböznek más, olyan figyelemmel kíséresi kontrolloktól, amelyek relevánsak lehetnek a pénzügyi beszámolás szempontjából, mint például a vezetői számviteli információknak olyan áttekintései, amelyeket azért alakítottak ki, hogy hozzájáruljanak ahhoz, amiképpen a gazdálkodó egység megelőzi vagy feltárja a hibás állításokat.
11. A gazdálkodó egység belső audit funkcióján belüli megfelelő személyekkel történő kommunikáció megteremtése a megbízás kezdeti szakaszában és az ilyen kommunikáció fenntartása végig a megbízás során megkönnyítheti az információk hatékony megosztását. Ez olyan környezetet hoz létre, amelyben a könyvvizsgáló tájékoztatást kaphat olyan jelentős kérdésekről, amelyek a belső audit funkció tudomására juthatnak, ha az ilyen kérdések érinthetik a könyvvizsgáló munkáját. A 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard foglalkozik annak fontosságával, hogy a könyvvizsgáló szakmai szkepticizmussal tervezze meg és hajtsa végre a könyvvizsgálatot,⁷⁹ beleértve az olyan információkra vonatkozó éberséget, amelyek megkérdőjelezik a könyvvizsgálati bizonyítékként felhasználandó dokumentumok és interjúkra adott válaszok megbízhatóságát. Ennek megfelelően a belső audit funkcióval a megbízás egésze során folytatott kommunikáció lehet, hogy lehetőséget ad a belső auditoroknak arra, hogy ilyen információkat hozzanak a könyvvizsgáló tudomására. A könyvvizsgáló ekkor figyelembe tudja venni az ilyen információkat a lényeges hibás állítás kockázatainak általa végzett azonosítása és felmérése során.

⁷⁹ 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 7. bekezdés

5. sz. függelék

(Hiv.: 25. bekezdés (a) pont, 26. bekezdés (b)–(c) pontok, A94. bekezdés, A166–A172. bekezdések)

Szemponatok az informatika (IT) megismeréséhez

Ez a függelék további kérdéseket tartalmaz, amelyeket a könyvvizsgáló mérlegelhet az IT-nak a gazdálkodó egység általi, a belső kontroll rendszerében való használatának a megismerése során.

Az informatikának a gazdálkodó egység általi, a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerében való használatának megismerése

1. Egy gazdálkodó egység belső kontroll rendszere tartalmaz manuális elemeket és automatizált elemeket (vagyis a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerében használt manuális és automatizált kontrollokat és egyéb erőforrásokat). A manuális és automatizált elemeknek a gazdálkodó egységnél fennálló keveréke a gazdálkodó egység IT-használatának jellegével és összetettségével változik. A gazdálkodó egység IT-használata befolyásolja annak a módját, ahogyan a pénzügyi kimutatások vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban való készítése szempontjából releváns információkat feldolgozzák, tárolják és kommunikálják, és így befolyásolja annak módját, ahogyan a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerét kialakítják és bevezetik. A gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének minden egyes komponense használhat valamilyen mértékű IT-t.

Az IT általában előnyös a gazdálkodó egység belső kontroll rendszere számára, mert a gazdálkodó egységet képessé teszi arra, hogy:

- következetesen alkalmazzon előre definiált üzleti szabályokat, és bonyolult számításokat hajtson végre nagy mennyiségű ügylet vagy adat feldolgozása során;
 - javítsa az információk időszerűségét, elérhetőségét és pontosságát;
 - megkönnyítse az információ további elemzését;
 - javítsa a gazdálkodó egység tevékenységei teljesítményének, valamint a gazdálkodó egység politikáinak és eljárásainak a figyelemmel kísérésére való képességet;
 - csökkentse annak kockázatát, hogy a kontrollokat kijátsszák; és
 - javítsa a feladatok hatékony szétválasztásának elérésére való képességet biztonsági kontrolloknak az IT-alkalmazásokba, adatbázisokba és operációs rendszerekbe történő bevezetésével.
2. A manuális és automatizált elemek jellemzői relevánsak a lényeges hibás állítás kockázatainak könyvvizsgáló általi azonosítása és felmérése, valamint az azon alapuló további könyvvizsgálati eljárások szempontjából. Az automatizált kontrollok megbízhatóbbak lehetnek, mint a manuális kontrollokat, mert nem olyan könnyen megkerülhetők, figyelmen kívül hagyhatók vagy felülírhatók, továbbá kevésbé vannak kitéve az egyszerű hibáknak és tévedéseknek. Az automatizált kontrollok hatékonyabbak lehetnek a manuális kontrolloknál az alábbi körülmények között:
 - Nagy mennyiségű ismétlődő ügylet, vagy olyan helyzetekben, ahol előre látható vagy előre jelezhető hibák automatizáláson keresztül megelőzhetők, vagy feltárhatók és helyesbíthetők.

- Olyan kontrolltok, ahol a kontroll végrehajtásának konkrét módjai megfelelően kialakíthatók és automatizálhatók.

A gazdálkodó egység által az információs rendszerben használt informatika megismerése (Hiv.: 25. bekezdés (a) pont)

3. A gazdálkodó egység információs rendszere magában foglalhatja manuális és automatizált elemek használatát, amelyek befolyásolják annak módját, ahogyan az ügyleteket létrehozzák, rögzítik, feldolgozzák és jelentésbe foglalják. Konkrétan, az ügyletek létrehozására, rögzítésére, feldolgozására és jelentésbe foglalására szolgáló eljárások a gazdálkodó egység által használt IT-alkalmazásokon és azon keresztül érvényesíthetők, ahogyan a gazdálkodó egység konfigurálta ezeket az alkalmazásokat. Emellett, digitális információk formájában lévő nyilvántartások felválthatnak vagy kiegészíthetnek papíralapú dokumentumok formájában lévő nyilvántartásokat.
4. Az információs rendszerben lévő ügyletáramlások és az információfeldolgozás szempontjából releváns IT-környezet megismerése során a könyvvizsgáló információt gyűjt a használt IT-alkalmazások, valamint a támogató IT-infrastruktúra és IT jellegéről és jellemzőiről. Az alábbi táblázat példákat tartalmaz olyan kérdésekre, amelyeket a könyvvizsgáló mérlegelhet az IT-környezet megismerése során, és példákat tartalmaz az IT-környezetek tipikus jellemzőire a gazdálkodó egység információs rendszerében használt IT-alkalmazások összetettsége alapján. Az ilyen jellemzők azonban iránymutatók és eltérhetnek a gazdálkodó egységnél használatos konkrét IT-alkalmazások jellegétől függően.

	Példák az alábbiak tipikus jellemzőire:		
	Nem összetett kereskedelmi szoftverek	Közepes és közepesen összetett kereskedelmi szoftverek vagy IT-alkalmazások	Nagy vagy összetett IT-alkalmazások (például vállalatirányítási (ERP) rendszerek)
Az automatizálás és adathasználat terjedelméhez kapcsolódó kérdések:			
<ul style="list-style-type: none"> • A feldolgozásra szolgáló automatizált eljárások terjedelme, valamint ezeknek az eljárásoknak az összetettsége, beleértve, hogy nagyon automatizált, papírmentes feldolgozás van-e. 	N/A	N/A	Kiterjedt és gyakran összetett automatizált eljárások

	Példák az alábbiak tipikus jellemzőire:		
	Nem összetett kereskedelmi szoftverek	Közepes és közepesen összetett kereskedelmi szoftverek vagy IT-alkalmazások	Nagy vagy összetett IT-alkalmazások (például vállalatirányítási (ERP) rendszerek)
<ul style="list-style-type: none"> Annak mértéke, amennyire a gazdálkodó egység támaszkodik rendszer által előállított jelentésekre az információk feldolgozása során. 	Egyszerű automatizált jelentési logika	Egyszerű releváns automatizált jelentési logika	Összetett automatizált jelentési logika; Jelentéskészítő szoftver
<ul style="list-style-type: none"> Hogyan viszik be az adatokat (vagyis manuális bevétel, vevő vagy szállító általi bevétel, vagy fájlfeltöltés). 	Manuális adatbevételek	Kisszámú adatbevétel vagy egyszerű interfészek	Nagyszámú adatbevétel vagy összetett interfészek
<ul style="list-style-type: none"> Hogyan segíti elő az IT rendszerinterfészeket keresztül az alkalmazások, adatbázisok vagy az IT-környezet egyéb aspektusai közötti kommunikációt, belsőleg és külsőleg, az adott esetnek megfelelően. 	Nincsenek automatizált interfészek (csak manuális bevételek)	Kisszámú adatbevétel vagy egyszerű interfészek	Nagyszámú adatbevétel vagy összetett interfészek
<ul style="list-style-type: none"> Az információs rendszer által feldolgozott, digitális formában lévő adatok mennyisége és 	Kis mennyiségű adat vagy egyszerű adatok, amelyeket manuálisan	Kis mennyiségű adat vagy egyszerű adatok	Nagy mennyiségű adat vagy összetett adatok; Adattárházak; ⁸⁰

⁸⁰ Az adattárházat általában úgy írják le, mint egy vagy több, egymástól különböző forrásból (mint például több adatbázisból) származó integrált adatok központi tárhelye, amelyből jelentéseket lehet előállítani, vagy amelyeket a gazdálkodó egység egyéb adatelemzési tevékenységekhez használhat. A jelentéskészítő egy IT-alkalmazás, amelyet adatok egy vagy több forrásból (mint

	Példák az alábbiak tipikus jellemzőire:		
	Nem összetett kereskedelmi szoftverek	Közepes és közepesen összetett kereskedelmi szoftverek vagy IT-alkalmazások	Nagy vagy összetett IT-alkalmazások (például vállalatirányítási (ERP) rendszerek)
összetettsége, beleértve, hogy a számviteli nyilvántartásokat vagy egyéb információkat digitális formában tárolják-e, valamint a tárolt adatok helyszíne.	ellenőrizni lehet; Az adatok helyben rendelkezésre állnak		Belső vagy külső IT-szolgáltatók igénybevétele (például adatok harmadik félnél való tárolása vagy hostingja)
Az IT-alkalmazásokhoz és IT-infrastruktúrához kapcsolódó kérdések:			
<ul style="list-style-type: none"> Az alkalmazás típusa (például kereskedelmi alkalmazás, amely csak kismértékben van vagy egyáltalán nincs egyedi igényekhez alakítva, vagy nagymértékben egyedi igényekhez alakított vagy nagymértékben integrált alkalmazás, amelyet lehet, hogy vásároltak és egyedi igényekhez alakítottak, vagy cégen belül fejlesztettek ki). 	Vásárolt alkalmazás, amely csak kismértékben van vagy egyáltalán nincs egyedi igényekhez alakítva	Vásárolt alkalmazás, vagy egyszerű örökölt vagy alsó kategóriás vállalatirányítási (ERP) alkalmazások, amelyek csak kismértékben vannak vagy egyáltalán nincsenek egyedi igényekhez alakítva	Vevői igényeknek megfelelően kifejlesztett alkalmazások vagy összetettebb vállalatirányítási (ERP) rendszerek, amelyek jelentős mértékben egyedi igényekhez vannak alakítva

például egy adattárházból, egy adatbázisból vagy egy IT-alkalmazásból) való kinyeréséhez és az adatok meghatározott formátumban való bemutatásához használják.

	Példák az alábbiak tipikus jellemzőire:		
	Nem összetett kereskedelmi szoftverek	Közepes és közepesen összetett kereskedelmi szoftverek vagy IT-alkalmazások	Nagy vagy összetett IT-alkalmazások (például vállalatirányítási (ERP) rendszerek)
<ul style="list-style-type: none"> Az IT-alkalmazások és a mögöttes IT-infrastruktúra jellegének összetettsége. 	Kicsi, egyszerű laptop vagy klienszerver alapú megoldás	Kiforrott és állandó nagyszámítógép, kis vagy egyszerű klienszerver, szoftver mint szolgáltatásfelhő	Összetett nagyszámítógép, nagy vagy összetett klienszerver, webbel kapcsolatban lévő infrastruktúra mint szolgáltatásfelhő
<ul style="list-style-type: none"> Van-e harmadik fél általi hosting vagy IT-kiszervezés. 	Ha ki van szervezve, kompetens, érett, bizonyított szolgáltató (például felhőszolgáltató)	Ha ki van szervezve, hozzáértő, érett, bizonyított szolgáltató (például felhőszolgáltató)	Hozzáértő, érett, bizonyított szolgáltató bizonyos alkalmazások esetében és új vagy start-up szolgáltató más alkalmazásoknál
<ul style="list-style-type: none"> Használ-e a gazdálkodó egység olyan feltörekvő technológiákat, amelyek befolyásolják a pénzügyi beszámolását. 	Feltörekvő technológiákat nem használ	Feltörekvő technológiák korlátozott használata néhány alkalmazásban	Feltörekvő technológiák vegyes használata a platformok egészében
Az IT-folyamatokhoz kapcsolódó kérdések:			
<ul style="list-style-type: none"> Az IT-környezet fenntartásában részt vevő munkatársak (az IT-környezet biztonságát és változtatását kezelő, IT-t támogató erőforrások száma és képzettségük szintje). 	Kevés munkatárs korlátozott informatikai ismeretekkel a szállítói frissítések feldolgozásához és a hozzáférés kezeléséhez	Korlátozott számú, IT-képzettséggel rendelkező / IT-területre kijelölt munkatárs	Kijelölt IT-részlegek szakképzett munkatársakkal, beleértve programozási készségeket

	Példák az alábbiak tipikus jellemzőire:		
	Nem összetett kereskedelmi szoftverek	Közepes és közepesen összetett kereskedelmi szoftverek vagy IT-alkalmazások	Nagy vagy összetett IT-alkalmazások (például vállalatirányítási (ERP) rendszerek)
<ul style="list-style-type: none"> A hozzáférési jogok kezelését szolgáló folyamat összetettsége. 	Egyetlen, adminisztrátori hozzáféréssel rendelkező személy kezeli a hozzáférési jogokat	Néhány, adminisztrátori hozzáféréssel rendelkező személy kezeli a hozzáférési jogokat	Az IT-részleg által kezelt összetett folyamat a hozzáférési jogokra vonatkozóan
<ul style="list-style-type: none"> Az IT-környezet feletti biztonság összetettsége, beleértve az IT-alkalmazások, adatbázisok és az IT-környezet egyéb aspektusainak kiberkockázatokkal szembeni sérülékenységét, különösen, ha vannak webalapú ügyletek vagy külső interfészeket tartalmazó ügyletek. 	Egyszerű helyszíni hozzáférés külső webbel kapcsolatban lévő elemek nélkül	Néhány webalapú alkalmazás elsődlegesen egyszerű, szerepalapú biztonsággal	Több platform webalapú hozzáféréssel és összetett biztonsági modellekkel
<ul style="list-style-type: none"> Történtek-e programváltoztatások annak módjában, ahogyan az információkat feldolgozzák, valamint az ilyen változtatások mértéke az időszak alatt. 	Kereskedelmi szoftver telepített forráskód nélkül	Néhány kereskedelmi alkalmazás forráskód nélkül és egyéb kiforrott alkalmazások kisszámú vagy egyszerű változtatásokkal; hagyományos rendszerfejlesztési életciklus	Új vagy nagyszámú, vagy összetett változtatások, minden évben több fejlesztési ciklus
<ul style="list-style-type: none"> Az IT-környezeten belüli változás terjedelme (például az IT-környezet új aspektusai vagy 	A változtatások a kereskedelmi szoftverek	A változások kereskedelmi szoftverek frissítéseiből, ERP verziófrissítésekből vagy	Új vagy nagyszámú, vagy összetett változtatások,

	Példák az alábbiak tipikus jellemzőire:		
	Nem összetett kereskedelmi szoftverek	Közepes és közepesen összetett kereskedelmi szoftverek vagy IT-alkalmazások	Nagy vagy összetett IT-alkalmazások (például vállalatirányítási (ERP) rendszerek)
jelentős változások az IT-alkalmazásokban vagy a mögöttes IT-infrastruktúrában).	verziófrissítéseire korlátozódnak	örökölt programok továbbfejlesztéseiből állnak	minden évben több fejlesztési ciklus, ERP nagymértékű egyedi igényekhez alakítása
<ul style="list-style-type: none"> Volt-e nagyobb adatkonverzió az időszak alatt, és ha igen, a változtatások jellege és jelentősége, valamint a konverzió végrehajtásának módja. 	A szállító által adott szoftverfrissítések; Nincsenek adatkonverziós jellemzők a frissítéshez	Kisebb verziófrissítések a kereskedelmi szoftveralkalmazásokhoz, korlátozott számú konvertált adattal	Nagyobb verziófrissítés, új kiadás, platformcsere

Feltörekvő technológiák

5. A gazdálkodó egységek használhatnak feltörekvő technológiákat (például blokklánc, robotika vagy mesterséges intelligencia), mert az ilyen technológiák konkrét lehetőségeket jelenthetnek a működési hatékonyság javítására vagy a pénzügyi beszámolás fejlesztésére. Amikor feltörekvő technológiákat használnak a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatások készítése szempontjából releváns információs rendszerében, a könyvvizsgáló belefoglalhatja az ilyen technológiákat az olyan IT-alkalmazások és az IT-környezet egyéb aspektusai azonosításába, amelyek ki vannak téve az IT használatából eredő kockázatoknak. Ugyan a feltörekvő technológiák kifinomultabbnak vagy összetettebbnek tűnhetnek, mint a meglévő technológiák, a könyvvizsgáló felelősségei az IT-alkalmazásokra és az azonosított általános IT-kontrollokra vonatkozóan a 26. bekezdés (b)–(c) pontokkal összhangban változatlanok maradnak.

Méretre szabhatóság

6. A gazdálkodó egység IT-környezetének megismerése könnyebben teljesíthető lehet egy kevésbé összetett gazdálkodó egység esetében, amely kereskedelmi szoftvert használ, és amikor a gazdálkodó egységnek nincs hozzáférése a forráskódhoz, hogy programváltoztatásokat hajtson végre. Az ilyen gazdálkodó egységeknek lehet, hogy nincsenek kijelölt IT-erőforrásaik, hanem lehet egy rendszergazdai szerepkörre kijelölt személy, hogy a munkavállalóknak hozzáférést adjon vagy telepítse az IT-alkalmazások szállítók által adott frissítéseit. Azok a konkrét kérdések, amelyeket a

könyvvizsgáló mérlegelhet egy kereskedelmi számviteli szoftvercsomag jellegének megismerése során, amely egy kevésbé összetett gazdálkodó egység által az információs rendszerében használt egyetlen IT-alkalmazás lehet, magukban foglalhatják a következőket:

- Annak mértéke, hogy mennyire jól megalapozott és megbízhatóságáról ismert a szoftver;
 - Milyen mértékben lehetséges a gazdálkodó egység számára a szoftver forráskódjának változtatása további modulok (vagyis hozzáadások) alapszoftverbe való belefoglalása, vagy az adatok közvetlen változtatása céljából;
 - A szoftveren végrehajtott módosítások jellege és terjedelme. Noha lehet, hogy egy gazdálkodó egység nem tudja módosítani a szoftver forráskódját, sok szoftvercsomag lehetővé teszi a konfigurálást (például jelentéskészítési paraméterek beállítása vagy módosítása). Ezek rendszerint nem járnak a forráskód módosításával; a könyvvizsgáló ugyanakkor mérlegelheti, hogy a gazdálkodó egység milyen mértékben képes konfigurálni a szoftvert, amikor a szoftver által előállított olyan információk teljességét és pontosságát vizsgálja, amelyeket könyvvizsgálati bizonyítékként használnak fel; valamint
 - Milyen mértékben lehet közvetlenül hozzáférni a pénzügyi kimutatások készítéséhez kapcsolódó adatokhoz (vagyis közvetlen hozzáférés az adatbázishoz az IT-alkalmazás használata nélkül), valamint a feldolgozott adatok mennyisége. Minél nagyobb az adatok mennyisége, annál valószínűbb, hogy a gazdálkodó egységnek szüksége lehet kontrollokra, amelyek az adatok integritásának fenntartását kezelik, amelyek magukban foglalhatnak jogosulatlan hozzáférés és adatváltoztatás feletti általános IT-kontrollokat.
7. Az összetett IT-környezetek magukban foglalhatnak nagymértékben egyedi igényekhez alakított vagy nagymértékben integrált IT-alkalmazásokat, és ezért nagyobb erőfeszítést igényelhet a megismerésük. A pénzügyi beszámolási folyamatok vagy IT-alkalmazások egyéb IT-alkalmazásokkal integráltak lehetnek. Az ilyen integráció magában foglalhat IT-alkalmazásokat, amelyeket a gazdálkodó egység üzleti tevékenységében használnak, és amelyek információkat szolgáltatnak a gazdálkodó egység információs rendszerében lévő ügyletáramlások és információfeldolgozás szempontjából releváns IT-alkalmazásokhoz. Ilyen körülmények között a gazdálkodó egység üzleti tevékenységében használt bizonyos IT-alkalmazások szintén relevánsak lehetnek a pénzügyi kimutatások készítése szempontjából. Az összetett IT-környezetek igényelhetnek kijelölt IT-részlegeket is, amelyeknek strukturált IT-folyamatai vannak, szoftverfejlesztői és IT-környezet-fenntartói készségekkel rendelkező munkatársi háttérrel. Más esetekben egy gazdálkodó egység igénybe vehet belső vagy külső szolgáltatókat IT-környezete bizonyos aspektusainak vagy az IT-környezetében lévő IT-folyamatoknak a kezelése céljából (például harmadik fél általi hosting).

Olyan IT-alkalmazások azonosítása, amelyek ki vannak téve az IT használatából eredő kockázatoknak

8. A gazdálkodó egység IT-környezete jellegének és összetettségének megismerésén keresztül, beleértve az információfeldolgozási kontrollok jellegét és terjedelmét, a könyvvizsgáló meghatározhatja, hogy a gazdálkodó egység mely IT-alkalmazásokra támaszkodik a pénzügyi információk pontos feldolgozása és integritásuk fenntartása céljából. Azoknak az IT-alkalmazásoknak az azonosítása, amelyekre a gazdálkodó egység támaszkodik, befolyásolhatja a

könyvvizsgálónak az ilyen IT-alkalmazásokban lévő automatizált kontrollok tesztelésére vonatkozó döntését, feltételezve, hogy az ilyen automatizált kontrollok kezelik a lényeges hibás állítás azonosított kockázatait. Fordítva, ha a gazdálkodó egység nem támaszkodik egy IT-alkalmazásra, az azon az IT-alkalmazáson belüli automatizált kontrollok nem valószínű, hogy megfelelők vagy elegendően precízek működési hatékonyság tesztek céljára. A 26. bekezdés (b) ponttal összhangban azonosítható automatizált kontrollok magukban foglalhatnak például automatizált számítási vagy input-, feldolgozási és outputkontrollokat, mint például megrendelés, szállítói fuvarokmány és szállítói számla háromoldalú egyeztetése. Amikor a könyvvizsgáló automatizált kontrollokat azonosít, és a könyvvizsgáló az IT-környezet megismerésén keresztül azt állapítja meg, hogy a gazdálkodó egység támaszkodik arra az IT-alkalmazásra, amely tartalmazza ezeket az automatizált kontrollokat, valószínűbb lehet, hogy a könyvvizsgáló olyanként azonosítja az IT-alkalmazást, mint amely ki van téve az IT használatából eredő kockázatoknak.

9. Annak mérlegelése során, hogy azok az IT-alkalmazások, amelyek esetében a könyvvizsgáló automatizált kontrollokat azonosított, ki vannak-e téve az IT-használatából eredő kockázatoknak, a könyvvizsgáló valószínűleg mérlegeli, hogy a gazdálkodó egységnek lehet-e hozzáférése, és milyen mértékben, a forráskódhoz, amely lehetővé teszi a vezetés számára programváltoztatások végrehajtását az ilyen kontrollokon vagy IT-alkalmazásokon. Az, hogy a gazdálkodó egység milyen mértékben hajt végre program- vagy konfigurációváltoztatásokat, valamint, hogy az ilyen változtatások feletti IT-folyamatok milyen mértékben formalizáltak, szintén releváns szempontok lehetnek. A könyvvizsgáló valószínűleg mérlegeli az adatokhoz való nem megfelelő hozzáférésnek vagy az adatok nem megfelelő változtatásának kockázatát is.
10. Azok a rendszer által előállított olyan jelentések, amelyeket a könyvvizsgáló lehet, hogy könyvvizsgálati bizonyítékként szándékozik felhasználni, magukban foglalhatnak például egy vevőkövetelés-korosítási jelentést vagy egy készletértékelési jelentést. Az ilyen jelentésekre vonatkozóan a könyvvizsgáló a jelentés inputjainak és outputjainak alapvető vizsgálatával szerezhet könyvvizsgálati bizonyítékot a jelentések teljességével és pontosságával kapcsolatban. Más esetekben a könyvvizsgáló tervezheti a jelentés készítése és karbantartása feletti kontrollok működési hatékonyságának a tesztelését, amely esetben az az IT-alkalmazás, amelyből előállították, valószínűleg ki van téve az IT használatából eredő kockázatoknak. A jelentés teljességének és pontosságának tesztelésén túl, a könyvvizsgáló tervezheti az olyan általános IT-kontrollok működési hatékonyságának tesztelését, amelyek a jelentésen végrehajtott nem megfelelő vagy jogosulatlan programváltoztatásokhoz, vagy a jelentésben végrehajtott nem megfelelő vagy jogosulatlan adatváltoztatásokhoz kapcsolódó kockázatokat kezelik.
11. Egyes IT-alkalmazások magukban foglalhatnak jelentéskészítő funkciót, míg más gazdálkodó egységek külön jelentéskészítő alkalmazásokat (vagyis jelentéskészítőket) is használhatnak. Ilyen esetekben szükséges lehet, hogy a könyvvizsgáló meghatározza a rendszer által előállított jelentések forrását (vagyis azt az alkalmazást, amelyik készíti a jelentést, valamint a jelentés által használt adatforrásokat) ahhoz, hogy meghatározza az IT használatából eredő kockázatoknak kitett IT-alkalmazásokat.
12. Az IT-alkalmazások által használt adatforrások lehetnek olyan adatbázisok, amelyekhez csak az IT-alkalmazáson keresztül, vagy csak az adatbázis-rendszergazdai jogosultsággal rendelkező IT

munkatársak számára lehetséges a hozzáférés. Más esetekben az adatforrás lehet egy adattárház, amely önmaga tekinthető az IT használatából eredő kockázatoknak kitett IT-alkalmazásnak.

13. Lehet, hogy a könyvvizsgáló olyan kockázatot azonosított, amelyre vonatkozóan alapvető vizsgálati eljárások önmagukban nem elegendők, mert a gazdálkodó egység nagymértékben automatizált és papírintes ügyletfeldolgozást használ, amely több integrált IT-alkalmazást foglalhat magában. Ilyen körülmények között a könyvvizsgáló által azonosított kontrollok valószínűleg magukban foglalnak automatizált kontrollokat. Emellett lehet, hogy a gazdálkodó egység általános IT-kontrollokra támaszkodik a feldolgozott ügyletek és a feldolgozás során felhasznált egyéb információk integritásának fenntartása céljából. Ilyen esetekben az információk feldolgozásában és tárolásában részt vevő IT-alkalmazások valószínűleg ki vannak téve az IT használatából eredő kockázatoknak.

Végfelhasználói számítástechnika

14. Bár könyvvizsgálati bizonyíték jöhet olyan rendszer által előállított output formájában is, amelyet egy végfelhasználói számítástechnikai eszközben (például táblázatkezelő szoftver vagy egyszerű adatbázisok) végrehajtott számítás során használnak, az ilyen eszközöket jellemzően nem azonosítják IT-alkalmazásokként a 26. bekezdés (b) pont összefüggésében. A végfelhasználói számítástechnikai eszközökhöz való hozzáférés és azok megváltoztatása körüli kontrollokat kialakítani és bevezetni kihívást jelenthet, és az ilyen kontrollok ritkán egyenértékűek az általános IT-kontrollokkal vagy ritkán olyan hatékonyak, mint az általános IT-kontrollok. Ehelyett a könyvvizsgáló mérlegelheti olyan információfeldolgozási kontrollok kombinációját, figyelembe véve az érintett végfelhasználói számítástechnika célját és összetettségét, mint például:

- A forrásadatok létrehozása és feldolgozása feletti információfeldolgozási kontrollok, beleértve releváns automatizált vagy interfészkontrollokat addig a pontig, ahonnan az adatokat kinyerik (vagyis az adattárházig);
- Annak ellenőrzésére szolgáló kontrollok, hogy a logika rendeltetésének megfelelően működik, például kontrollok, amelyek „bizonyítják” az adatok kinyerését, mint például a jelentés egyeztetése az adatokkal, amelyekből származik, a jelentésből származó egyéni adatok összehasonlítása a forrással és viszont, valamint a képleteket és makrókat ellenőrző kontrollok; vagy
- Érvényesítési szoftvereszközök használata, amelyek szisztematikusan ellenőriznek képleteket vagy makrókat, mint például táblázatintegritási eszközök.

Méretre szabhatóság

15. A gazdálkodó egység képessége arra, hogy fenntartsa az információs rendszerben tárolt és feldolgozott információk integritását, a kapcsolódó ügyletek és egyéb információk összetettsége és mennyisége alapján változó lehet. Minél nagyobb azoknak az adatoknak az összetettsége és mennyisége, amelyek alátámasztanak egy jelentős ügyletcsoporthoz, számlaegyenleget vagy közzétételt, annál kevésbé valószínűvé válhat a gazdálkodó egység számára, hogy ezeknek az információknak az integritását kizárólag információfeldolgozási kontrollokon (például input- vagy outputkontrollokon, vagy áttekintési kontrollokon) keresztül tartsa fenn. Szintén kevésbé valószínűvé

válí, hogy a könyvvizsgáló könyvvizsgálati bizonyítékot fog tudni szerezni az ilyen információk teljességével és pontosságával kapcsolatban kizárólag alapvető tesztelés révén olyankor, amikor az ilyen információkat könyvvizsgálati bizonyítékként használják fel. Bizonyos körülmények között, amikor az ügyletek összetettsége és mennyisége kisebb, a vezetésnek lehet olyan információfeldolgozási kontrollja, amely elegendő az adatok pontosságának és teljességének ellenőrzéséhez (például feldolgozott és kiszámlázott egyéni vevői megrendeléseket egyeztetni lehet az IT-alkalmazásba eredetileg bevitt papíralapú dokumentumokkal). Amikor a gazdálkodó egység általános IT-kontrollokra támaszkodik az IT-alkalmazások által használt bizonyos információk integritásának fenntartása céljából, lehet, hogy a könyvvizsgáló azt állapítja meg, hogy az információkat fenntartó IT-alkalmazások ki vannak téve az IT használatából eredő kockázatoknak.

Példák egy olyan IT-alkalmazás jellemzőire, amely valószínűleg nincs kitéve IT-ből eredő kockázatoknak	Példák egy olyan IT-alkalmazás jellemzőire, amely valószínűleg ki van téve IT-ből eredő kockázatoknak
<ul style="list-style-type: none"> • Önálló alkalmazások. • Az adatok (ügyletek) mennyisége nem jelentős. • Az alkalmazás funkciója nem összetett. • Minden egyes ügylet alá van támasztva eredeti papíralapú dokumentációval. 	<ul style="list-style-type: none"> • Az alkalmazások interfészesek. • Az adatok (ügyletek) mennyisége jelentős. • Az alkalmazás funkciója összetett, mivel: <ul style="list-style-type: none"> – Az alkalmazás automatikusan hoz létre ügyleteket; és – Számos összetett számítás húzódik meg az automatizált bevételek mögött.
<p>Az IT-alkalmazás valószínűleg nincs kitéve IT-ből eredő kockázatoknak, mert:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Az adatok mennyisége nem jelentős, és ezért a vezetés nem támaszkodik általános IT-kontrollokra az adatok feldolgozása vagy fenntartása céljából. • A vezetés nem támaszkodik automatizált kontrollokra vagy egyéb automatizált funkciókra. A könyvvizsgáló nem azonosított automatizált kontrollokat a 26. bekezdés (a) ponttal összhangban. • Bár a vezetés használ rendszer által előállított jelentéseket a kontrolljaikban, nem támaszkodik ezekre a jelentésekre. Ehelyett egyezteti a jelentéseket a papíralapú dokumentációval és ellenőrzi a számításokat a jelentésekben. • A könyvvizsgáló közvetlenül tesztelni fogja a gazdálkodó egység által készített olyan 	<p>Az IT-alkalmazás valószínűleg ki van téve IT-ből eredő kockázatoknak, mert:</p> <ul style="list-style-type: none"> • A vezetés egy alkalmazásrendszerre támaszkodik az adatok feldolgozásához vagy fenntartásához, mivel az adatok mennyisége jelentős. • A vezetés az alkalmazásrendszerre támaszkodik bizonyos automatizált kontrollok végrehajtásához, amelyeket a könyvvizsgáló is azonosított.

információkat, amelyeket könyvvizsgálati bizonyítékként használnak.	
---	--

Az IT-környezet egyéb aspektusai, amelyek ki vannak téve az IT használatából eredő kockázatoknak

16. Amikor a könyvvizsgáló azonosít olyan IT-alkalmazásokat, amelyek ki vannak téve az IT használatából eredő kockázatoknak, az IT-környezet egyéb aspektusai is jellemzően ki vannak téve az IT használatából eredő kockázatoknak. Az IT-infrastruktúra magában foglalja az adatbázisokat, az operációs rendszert és a hálózatot. Az adatbázisok tárolják az IT-alkalmazások által használt adatokat, és sok kölcsönösen összefüggő adattáblázatból állhatnak. Az adatbázisokban lévő adatokhoz közvetlenül is hozzáférhetnek adatbázis-rendszergazdai jogosultsággal rendelkező informatikai vagy egyéb munkatársak adatbázis-kezelő rendszereken keresztül. Az operációs rendszer felelős a hardver, az IT-alkalmazások és a hálózatban használt egyéb szoftverek közötti kommunikáció kezeléséért. Ennélfogva, az IT-alkalmazásokhoz és az adatbázisokhoz közvetlenül hozzá lehet férni az operációs rendszeren keresztül. Egy hálózatot az IT-infrastruktúrában adatok átvitelére, valamint információk, erőforrások és szolgáltatások közös kommunikációs összeköttetésén keresztül megosztására használnak. A hálózat jellemzően (az operációs rendszeren keresztül engedélyezett) logikai biztonsági réteget is létrehoz a mögöttes erőforrásokhoz való hozzáféréshez.
17. Amikor a könyvvizsgáló azonosít IT-alkalmazásokat olyanként, amelyek ki vannak téve IT-ből eredő kockázatoknak, az(ok) az adatbázis(ok), amely(ek) egy azonosított IT-alkalmazás által feldolgozott adatokat tárolja (tárolják), jellemzően szintén azonosított(ak). Hasonlóképpen, mivel egy IT-alkalmazás működésre való képessége gyakran az operációs rendszertől függ, és az IT-alkalmazások és adatbázisok közvetlenül hozzáférhetőek lehetnek az operációs rendszerből, az operációs rendszer jellemzően ki van téve az IT használatából eredő kockázatoknak. A hálózatot akkor azonosíthatják, amikor az egy központi hozzáférési pont az azonosított IT-alkalmazásokhoz és a kapcsolódó adatbázisokhoz, vagy amikor egy IT-alkalmazás az interneten keresztül van kapcsolatban szolgáltatókkal vagy külső felekkel, vagy amikor a könyvvizsgáló a webbel kapcsolatban lévő IT-alkalmazásokat azonosít.

Az IT használatából eredő kockázatok és az általános IT-kontrollok azonosítása

18. Példák az IT használatából eredő kockázatokra magukban foglalják az olyan IT-alkalmazásokra történő nem helyénvaló támaszkodáshoz kapcsolódó kockázatokat, amelyek pontatlanul dolgoznak fel adatokat, pontatlan adatokat dolgoznak fel, vagy mindkettő, mint például
- Az adatokhoz való jogosulatlan hozzáférés, ami adatok megsemmisülését vagy adatok nem megfelelő megváltoztatását eredményezheti, beleértve a nem engedélyezett vagy nem létező ügyletek rögzítését, vagy az ügyletek nem pontos rögzítését. Különös kockázatok merülhetnek fel ott, ahol több felhasználónak van hozzáférése egy közös adatbázishoz.
 - Annak lehetősége, hogy az informatikai munkatársak a számukra kijelölt feladatokhoz szükséges hozzáféréseken felüli hozzáférési privilégiumokhoz jutnak, lerontva ezáltal a feladatok szétválasztását.
 - A törzsállományok adatainak jogosulatlan változtatásai.

- Az IT-alkalmazások vagy az IT-környezet egyéb aspektusainak jogosulatlan megváltoztatásai.
 - Az IT-alkalmazások vagy az IT-környezet egyéb aspektusai szükséges változtatásainak elmulasztása.
 - A nem megfelelő manuális beavatkozás.
 - A potenciális adatvesztés vagy az adatokhoz való szükséges hozzáférés képességének hiánya.
19. A jogosulatlan hozzáférés könyvvizsgáló általi mérlegelése magában foglalhat belső vagy külső felek általi jogosulatlan hozzáféréshez kapcsolódó kockázatokat (amelyeket gyakran kiberbiztonsági kockázatoknak neveznek). Az ilyen kockázatok lehet, hogy nem érintik szükségszerűen a pénzügyi beszámolást, mivel egy gazdálkodó egység IT-környezete magában foglalhat olyan IT-alkalmazásokat és kapcsolódó adatokat is, amelyek működési vagy megfelelési szükségletekkel foglalkoznak. Fontos megjegyezni, hogy a kiberc incidensek rendszerint először a perem- és belső hálózati rétegeken keresztül történnek, amelyeket tendenciaszerűen távolabb visznek attól az IT-alkalmazástól, adatbázistól és azoktól az operációs rendszerektől, amelyek befolyásolják a pénzügyi kimutatások készítését. Ennek megfelelően, ha a biztonság megsértésével kapcsolatos információt azonosítottak, a könyvvizsgáló rendszerint mérlegeli, hogy egy ilyen megsértés milyen mértékben lehetett hatással a pénzügyi beszámolásra. Ha a pénzügyi beszámolásra hatással lehetett, a könyvvizsgáló úgy dönthet, hogy megismeri és teszteli a kapcsolódó kontrollokat a pénzügyi kimutatásokban lévő potenciális hibás állítások lehetséges hatásának vagy hatókörének meghatározása céljából, vagy arra a megállapításra juthat, hogy a gazdálkodó egység megfelelő közzétételeket adott a biztonság efféle megsértésével kapcsolatosan.
20. Emellett a jogszabályok és szabályozások, amelyeknek közvetlen vagy közvetett hatásuk lehet a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaira, tartalmazhatnak adatvédelmi jogszabályokat. Annak a 250. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal⁸¹ összhangban való mérlegelése, hogy egy gazdálkodó egység megfelel-e az ilyen jogszabályoknak és szabályozásoknak, magában foglalhatja a gazdálkodó egység olyan IT-folyamatainak és általános IT-kontrolljainak megismerését, amelyeket a gazdálkodó egység a releváns jogszabályok vagy szabályozások kezelése céljából vezetett be.
21. Az általános IT-kontrollokat az IT használatából eredő kockázatok kezelése céljából vezetik be. Ennek megfelelően, a könyvvizsgáló az azonosított IT-alkalmazásokkal és az IT-környezet egyéb aspektusaival, valamint az IT használatából eredő vonatkozó kockázatokkal kapcsolatos megismerést használja fel az azonosítandó általános IT-kontrollok meghatározása során. Egyes esetekben a gazdálkodó egység lehet, hogy közös IT-folyamatokat alkalmaz IT-környezete egészében vagy bizonyos IT-alkalmazásokon keresztül, amely esetben lehet, hogy az IT használatából eredő közös kockázatokat és közös általános IT-kontrollokat azonosítanak.
22. Általában nagyobb számú általános IT-kontroll azonosítása valószínű az IT-alkalmazásokhoz és adatbázisokhoz kapcsolódóan, mint az IT-környezet egyéb aspektusaira vonatkozóan. Ennek oka, hogy ezek az aspektusok vannak a legszorosabb kapcsolatban az információfeldolgozással és az

⁸¹ 250. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard)

információk tárolásával a gazdálkodó egység információs rendszerében. Az általános IT-kontrollok azonosítása során a könyvvizsgáló egyaránt mérlegelheti a végfelhasználóknak, valamint a gazdálkodó egység IT munkatársainak vagy IT-szolgáltatóinak a tevékenységei feletti kontrollokat.

23. A **6. sz. függelék** további magyarázatot ad az IT-környezet különböző aspektusaira jellemzően bevezetett általános IT-kontrollok jellegéről. Emellett példákat tartalmaz a különböző IT-folyamatokra vonatkozó általános IT-kontrollokra.

6. sz. függelék

(Hiv.: 25. bekezdés (c) pont (ii) alpont, A173–A174. bekezdések)

Az általános IT-kontrollok megismerésére vonatkozó szempontok

Ez a függelék további kérdéseket tartalmaz, amelyeket a könyvvizsgáló mérlegelhet az általános IT-kontrollok megismerése során.

1. Az IT-környezet egyes aspektusaira jellemzően bevezetett általános IT-kontrollok jellege:
 - (a) Alkalmazások

Az IT-alkalmazási rétegnél lévő általános IT-kontrollok az alkalmazási funkció jellegének és terjedelmének, valamint a technológiában lehetővé tett hozzáférési utaknak fognak megfelelni. Például több kontroll lesz releváns összetett biztonsági opciókkal rendelkező, nagymértékben integrált IT-alkalmazások esetében, mint egy örökölt IT-alkalmazásnál, amely kisszámú, csak ügyleteken keresztüli hozzáférési módszerekkel rendelkező számlaegyenleget támogat.
 - (b) Adatbázis

Az adatbázis rétegnél lévő általános IT-kontrollok jellemzően az adatbázisban lévő pénzügyi beszámolási információk közvetlen adatbázis-hozzáféréseken, vagy egy szkript vagy program végrehajtásán keresztüli jogosulatlan frissítéséhez kapcsolódó, IT használatából eredő kockázatokat kezelnek.
 - (c) Operációs rendszer

Az operációs rendszer rétegnél lévő általános IT-kontrollok jellemzően azokat a kockázatokat kezelik, amelyek az IT használatából erednek az adminisztrátori hozzáféréshez kapcsolódóan, amely megkönnyítheti egyéb kontrollok felülírását. Ez magában foglal olyan tevékenységeket, mint más felhasználók azonosítóinak veszélyeztetése, új, jogosulatlan felhasználók hozzáadása, rosszindulatú szoftverek vagy végrehajtó szkriptek, vagy egyéb nem engedélyezett programok feltöltése.
 - (d) Hálózat

A hálózati rétegen lévő általános IT-kontrollok jellemzően a hálózati szegmentációval, távoli hozzáféréssel és felhasználóazonosítással kapcsolatos, IT használatából eredő kockázatokat kezelnek. Hálózati kontrollok akkor lehetnek relevánsak, amikor egy gazdálkodó egységnél webbel kapcsolatban lévő alkalmazások vannak használatban a pénzügyi beszámolásban. Hálózati kontrollok akkor is relevánsak lehetnek, amikor a gazdálkodó egységnek jelentős üzleti partneri kapcsolatai vagy harmadik félnek való kiszervezései vannak, ami növelheti az adatátvitelt és a távoli hozzáférés szükségességét.
2. Példák olyan általános IT-kontrollokra, amelyek előfordulhatnak, IT-folyamatonként rendszerezve, magukban foglalják a következőket:
 - (a) Hozzáférés kezelését szolgáló folyamat:
 - *Felhasználóazonosítás*

Kontrollok, amelyek azt biztosítják, hogy az IT-alkalmazáshoz vagy az IT-környezet egyéb aspektusaihoz hozzáférő felhasználó a saját bejelentkezési azonosítóit használja (vagyis a felhasználó nem egy másik felhasználó azonosítóját használja).

○ *Engedélyezés*

Kontrollok, amelyek lehetővé teszik a felhasználóknak, hogy hozzáférjenek a munkaköri felelősségeikhez szükséges információkhoz és azokon túl semmi máshoz, ami elősegíti a feladatok megfelelő szétválasztását.

○ *Felhasználói azonosítók létrehozása*

Új felhasználók engedélyezését és meglévő felhasználók hozzáférési jogosultságának módosítását szolgáló kontrollok.

○ *Felhasználói azonosítók megszüntetése*

Felhasználói hozzáférés munkaviszony megszűnésekor vagy áthelyezéskor való megszüntetését szolgáló kontrollok.

○ *Privilegizált hozzáférés*

Adminisztrátori vagy teljes felhatalmazással rendelkező felhasználók hozzáférése feletti kontroll.

○ *Felhasználói hozzáférés-ellenőrzések*

Folyamatos engedélyezés esetében idővel a felhasználói hozzáférés újbóli igazolását vagy értékelését szolgáló kontrollok.

○ *Biztonsági konfigurációs kontrollok*

Minden egyes technológiának általában vannak alapvető konfigurációs beállításai, amelyek segítenek korlátozni a környezethez való hozzáférést.

○ *Fizikai hozzáférés*

Az adatközpontokhoz és a hardverhez való fizikai hozzáférés feletti kontrollok, mivel az ilyen hozzáférést fel lehet használni egyéb kontrollok felülírására.

(b) Programváltoztatások vagy az IT-környezet egyéb változtatásainak kezelését szolgáló folyamat:

○ *Változáskezelési folyamat*

Változtatások kialakítását, programozását, tesztelését és egy éles üzemi (vagyis végfelhasználói) környezetbe való migrálását szolgáló folyamat feletti kontrollok.

○ *A feladatok szétválasztása a változtatások migrálásával kapcsolatban.*

Kontrollok, amelyek szétválasztják a hozzáférést a változtatások végrehajtásához és egy éles üzemi környezetbe való migrálásához.

○ *Rendszerek fejlesztése vagy beszerzése, vagy bevezetése*

IT-alkalmazás kezdeti fejlesztése vagy bevezetése feletti (vagy az IT-környezet egyéb aspektusaira vonatkozó) kontrollok.

○ *Adatkonverzió*

Az adatoknak az IT-környezet fejlesztése, bevezetése vagy frissítése közbeni konverziója feletti kontroll.

(c) Az IT-működés kezelésére szolgáló folyamat

○ *Munkaütemezés*

Olyan munkák és programok ütemezéséhez és létrehozásához való hozzáférés feletti kontrollok, amelyek befolyásolhatják a pénzügyi beszámolást.

○ *Feladatok figyelemmel kísérése*

Pénzügyi beszámolási feladatok vagy programok sikeres végrehajtásra vonatkozó figyelemmel kísérését szolgáló kontrollok.

○ *Mentés és visszaállítás*

Kontrollok annak biztosítására, hogy a pénzügyi beszámolási adatok mentései terv szerint megtörténnek, valamint, hogy az ilyen adatok rendelkezésre állnak és hozzáférhetők időben történő visszaállítás céljából üzemszünet vagy támadás esetén.

○ *Behatolás észlelése*

A sebezhetőség és vagy az IT-környezetbe való behatolások figyelemmel kísérését szolgáló kontrollok.

Az alábbi táblázat az IT használatából eredő kockázatok példáit kezelő általános IT-kontrollok példáit szemlélteti, beleértve jellegüktől függően különböző IT-alkalmazásokat.

Folyamat	Kockázatok	Kontrollok	IT-alkalmazások		
			Nem összetett kereskedelmi szoftver – Alkalmazható (igen / nem)	Közepes méretű és közepesen összetett kereskedelmi szoftver vagy IT-alkalmazások – Alkalmazható (igen / nem)	Nagy vagy összetett IT-alkalmazások (például ERP rendszerek) – Alkalmazható (igen / nem)
Hozzáférés kezelése	Felhasználói hozzáférési jogosultságok: A felhasználók rendelkeznek a kijelölt feladataikhoz szükséges jogosultságon felüli hozzáférési jogosultságokkal, ami a feladatok nem megfelelő szétválasztását hozhatja létre.	<p>A vezetés hagyja jóvá az új és módosított felhasználói hozzáférésre vonatkozó felhasználói hozzáférési jogosultságok jellegét és terjedelmét, beleértve a standard alkalmazási profilokat/szerepköröket, a kritikus pénzügyi beszámolási ügyleteket, valamint a feladatok szétválasztását.</p> <p>Azoknak a felhasználóknak a hozzáférését, akiknek megszűnt a munkaviszonyuk, vagy akiket áthelyeztek, időben megszüntetik vagy módosítják</p> <p>A felhasználói hozzáféréseket</p>	<p>Igen – az alább jelzett felhasználói hozzáférés ellenőrzése helyett</p> <p>Igen – a lenti felhasználói hozzáférés ellenőrzése helyett</p> <p>Igen – a fenti felhasználói</p>	<p>Igen</p> <p>Igen</p> <p>Igen – bizonyos</p>	<p>Igen</p> <p>Igen</p> <p>Igen</p>

Folyamat	Kockázatok	Kontrollok	IT-alkalmazások		
IT-folyamat	Példák az IT használatából eredő kockázatokra	Példák általános IT-kontrollokra	Nem összetett kereskedelmi szoftver – Alkalmazható (igen / nem)	Közepes méretű és közepesen összetett kereskedelmi szoftver vagy IT-alkalmazások – Alkalmazható (igen / nem)	Nagy vagy összetett IT-alkalmazások (például ERP rendszerek) – Alkalmazható (igen / nem)
		rendszeres időközönként ellenőrzik	azonosító létrehozási/ megszüntetési kontrollok helyett	alkalmazások esetében	
		A feladatok szétválasztását figyelemmel kísérik, és az ellentmondásos hozzáférést vagy megszüntetik vagy csökkentő kontrollokhoz rendelik hozzá, amelyeket dokumentálnak és tesztelnek	N/A – nincsen a rendszer által engedélyezett szétválasztás	Igen – bizonyos alkalmazások esetében	Igen
		A privilegizált szintű hozzáférést (például konfiguráció, adat- és biztonsági rendszergazdák) engedélyezik és megfelelően korlátozzák	Igen – valószínűleg csak az IT-alkalmazás rétegnél	Igen – az IT-alkalmazásnál és az IT-környezet platformra vonatkozó bizonyos rétegeinél	Igen – az IT-környezet platformra vonatkozó

Folyamat	Kockázatok	Kontrollok	IT-alkalmazások		
IT-folyamat	Példák az IT használatából eredő kockázatokra	Példák általános IT-kontrollokra	Nem összetett kereskedelmi szoftver – Alkalmazható (igen / nem)	Közepes méretű és közepesen összetett kereskedelmi szoftver vagy IT-alkalmazások – Alkalmazható (igen / nem)	Nagy vagy összetett IT-alkalmazások (például ERP rendszerek) – Alkalmazható (igen / nem)
					ó összes rétegénél
Hozzáférés kezelése	Közvetlen adathozzáférés: Nem megfelelő változtatásokat hajtanak végre közvetlenül a pénzügyi adatokban, alkalmazásügyletektől eltérő más eszközökön keresztül.	Az alkalmazási adatfájlokhoz vagy az adatbázisban lévő objektumokhoz/táblázatokhoz/adatokhoz való hozzáférés feljogosított munkatársakra korlátozódik a munkaköri felelősségeik és kijelölt szerepkörük alapján, és az ilyen hozzáférést a vezetés hagyja jóvá	N/A	Igen – bizonyos alkalmazásokra és adatbázisokra vonatkozóan	Igen
Hozzáférés kezelése	Rendszerbeállítások: A rendszerek nincsenek megfelelően konfigurálva vagy frissítve, hogy a rendszerhez	A hozzáférés hitelesítése egyedi felhasználói azonosítókkal és jelszavakkal, vagy egyéb módszerekkel történik, mint annak érvényesítési mechanizmusa, hogy a felhasználók jogosultak a rendszerhez való	Igen – csak jelszavas felhasználóazonosítás	Igen – jelszavas és többtényezős felhasználóazonosítás	Igen

Folyamat	Kockázatok	Kontrollok	IT-alkalmazások		
IT-folyamat	Példák az IT használatából eredő kockázatokra	Példák általános IT-kontrollokra	Nem összetett kereskedelmi szoftver – Alkalmazható (igen / nem)	Közepes méretű és közepesen összetett kereskedelmi szoftver vagy IT-alkalmazások – Alkalmazható (igen / nem)	Nagy vagy összetett IT-alkalmazások (például ERP rendszerek) – Alkalmazható (igen / nem)
	való hozzáférés a megfelelő jogosultsággal felruházott és megfelelő felhasználókra legyen korlátozva.	hozzáférésre. A jelszóra vonatkozó paraméterek megfelelnek a társasági vagy ágazati standardoknak (például a jelszó minimális hosszúsága és bonyolultsága, lejárata, fiókjárolás)			
Változtatások kezelése	Alkalmazásváltoztatások: Nem megfelelő változtatásokat hajtanak végre olyan	Az alkalmazásváltoztatásokat megfelelően tesztelik és jóváhagyják, mielőtt éles üzemi környezetbe teszik át azokat	N/A – azt igazolná, hogy nincs telepített forráskód	Igen – nem kereskedelmi szoftver esetében	Igen
		A biztonsági konfiguráció kulcsfontosságú jellemzőit megfelelően bevezették	N/A – nincsenek technikai biztonsági konfigurációk	Igen – bizonyos alkalmazásokra és adatbázisokra vonatkozóan	Igen

Folyamat	Kockázatok	Kontrollok	IT-alkalmazások		
			Nem összetett kereskedelmi szoftver – Alkalmazható (igen / nem)	Közepes méretű és közepesen összetett kereskedelmi szoftver vagy IT-alkalmazások – Alkalmazható (igen / nem)	Nagy vagy összetett IT-alkalmazások (például ERP rendszerek) – Alkalmazható (igen / nem)
IT-folyamat	Példák az IT használatából eredő kockázatokra	Példák általános IT-kontrollokra			
	alkalmazási rendszerekben vagy programokban, amelyek releváns automatizált kontrollokat (vagyis konfigurálható beállításokat, automatizált algoritmusokat, automatizált számításokat és automatizált adatkinyeréseket) vagy jelentési logikát tartalmaznak.	Az alkalmazási éles üzemi környezetben való változtatások bevezetéséhez való hozzáférést megfelelően korlátozzák és elkülönítik a fejlesztési környezettől	N/A	Igen, nem kereskedelmi szoftver esetében	Igen
Változtatások kezelése	Az adatbázis változtatásai: Nem megfelelő változtatásokat	Az adatbázis változtatásait megfelelően tesztelik és jóváhagyják, mielőtt éles	N/A – a gazdálkodó egységnél nem hajtanak	Igen – nem kereskedelmi szoftver esetében	Igen

Folyamat	Kockázatok	Kontrollok	IT-alkalmazások		
IT-folyamat	Példák az IT használatából eredő kockázatokra	Példák általános IT-kontrollokra	Nem összetett kereskedelmi szoftver – Alkalmazható (igen / nem)	Közepes méretű és közepesen összetett kereskedelmi szoftver vagy IT-alkalmazások – Alkalmazható (igen / nem)	Nagy vagy összetett IT-alkalmazások (például ERP rendszerek) – Alkalmazható (igen / nem)
	hajtanak végre az adatbázis felépítésében és az adatok közötti kapcsolatokban.	üzemi környezetbe teszik át azokat	végre változtatást az adatbázisban		
Változtatások kezelése	A rendszerszoftver változtatásai: Nem megfelelő változtatásokat hajtanak végre a rendszerszoftverben (például operációs rendszer, hálózat, változáskezelő szoftver, hozzáféréskontrol szoftver).	A rendszerszoftver változtatásait megfelelően tesztelik és jóváhagyják, mielőtt éles üzemi környezetbe teszik át azokat	N/A – a gazdálkodó egységnél nem hajtanak végre változtatást a rendszerszoftverben	Igen	Igen

Folyamat	Kockázatok	Kontrollok	IT-alkalmazások		
IT-folyamat	Példák az IT használatából eredő kockázatokra	Példák általános IT-kontrollokra	Nem összetett kereskedelmi szoftver – Alkalmazható (igen / nem)	Közepes méretű és közepesen összetett kereskedelmi szoftver vagy IT-alkalmazások – Alkalmazható (igen / nem)	Nagy vagy összetett IT-alkalmazások (például ERP rendszerek) – Alkalmazható (igen / nem)
Változtatások kezelése	Adatkonverzió: Örökölt rendszerekből vagy korábbi verziókból konvertált adatok adathibákhoz vezetnek, ha a konverzió hiányos, felesleges, elavult vagy pontatlan adatokat visz át.	A vezetés hagyja jóvá az adatoknak a régi alkalmazási rendszerből vagy adatstruktúrából az új alkalmazási rendszerbe vagy adatstruktúrába való konverziójának (például kiegyenlítő és egyeztető tevékenységek) eredményeit, és figyelemmel kíséri, hogy a konverziót a meglévő konverziós politikákkal és eljárásokkal összhangban hajtják végre	N/A – Manuális kontrollokon keresztül kezelik	Igen	Igen
IT-működések	Hálózat: A hálózat nem megfelelőképpen akadályozza meg jogosulatlan felhasználóknak az információs rendszerekhez	A hozzáférés hitelesítése egyedi felhasználói azonosítókkal és jelszavakkal, vagy egyéb módszerekkel történik, mint annak érvényesítési mechanizmusa, hogy a felhasználók jogosultak a rendszerhez való	N/A – nincsenek külön hálózati felhasználóazonosítói módszerek	Igen	Igen

Folyamat	Kockázatok	Kontrollok	IT-alkalmazások		
IT-folyamat	Példák az IT használatából eredő kockázatokra	Példák általános IT-kontrollokra	Nem összetett kereskedelmi szoftver – Alkalmazható (igen / nem)	Közepes méretű és közepesen összetett kereskedelmi szoftver vagy IT-alkalmazások – Alkalmazható (igen / nem)	Nagy vagy összetett IT-alkalmazások (például ERP rendszerek) – Alkalmazható (igen / nem)
	való nem megfelelő hozzáférésszerzését.	hozzáférésre. A jelszóra vonatkozó paraméterek megfelelnek a társasági vagy szakmai politikáknak és standardoknak (például a jelszó minimális hosszúsága és bonyolultsága, lejárata, fiókjárolás)			
		A hálózat úgy van megtervezve, hogy leválassza a webbel kapcsolatban lévő alkalmazásokat a belső hálózattól, ahol a pénzügyi beszámolás feletti belső kontroll szempontjából releváns alkalmazásokhoz férnek hozzá	N/A – nem alkalmaznak hálózati szegmentációt	Igen – megítéléssel	Igen – megítéléssel
		Adott időszakonként a hálózatkezelő munkacsoport sebezhetőségi vizsgálatokat végez a	N/A	Igen – megítéléssel	Igen – megítéléssel

Folyamat	Kockázatok	Kontrollok	IT-alkalmazások		
IT-folyamat	Példák az IT használatából eredő kockázatokra	Példák általános IT-kontrollokra	Nem összetett kereskedelmi szoftver – Alkalmazható (igen / nem)	Közepes méretű és közepesen összetett kereskedelmi szoftver vagy IT-alkalmazások – Alkalmazható (igen / nem)	Nagy vagy összetett IT-alkalmazások (például ERP rendszerek) – Alkalmazható (igen / nem)
		hálózati peremre vonatkozóan, és vizsgálja a potenciális sebezhetőségeket is			
		Adott időszakonként figyelmeztetéseket állítanak elő, hogy jelezzék a behatolásészlelő rendszerek által azonosított veszélyeket. Ezeket a veszélyeket a hálózatkezelő munkacsoport vizsgálja	N/A	Igen – megítéléssel	Igen – megítéléssel
		Kontrollokat vezetnek be, hogy jogosult és megfelelő felhasználókra korlátozzák a virtuális magánhálózathoz (VPN) való hozzáférést	N/A – nincs VPN	Igen – megítéléssel	Igen – megítéléssel

Folyamat	Kockázatok	Kontrollok	IT-alkalmazások		
IT-folyamat	Példák az IT használatából eredő kockázatokra	Példák általános IT-kontrollokra	Nem összetett kereskedelmi szoftver – Alkalmazható (igen / nem)	Közepes méretű és közepesen összetett kereskedelmi szoftver vagy IT-alkalmazások – Alkalmazható (igen / nem)	Nagy vagy összetett IT-alkalmazások (például ERP rendszerek) – Alkalmazható (igen / nem)
IT-működések	Adatmentés és -visszaállítás: A pénzügyi adatok nem állíthatók vissza vagy nem férhetők hozzá kellő időben, amikor adatvesztés történik.	A pénzügyi adatokról rendszeresen mentések készülnek egy megállapított ütemterv és gyakoriság szerint	N/A – a pénzügyi munkacsoport kézi mentéseire támaszkodnak	Igen	Igen
IT-működések	Munkaütemezés: A termelési rendszerek, programok vagy munkák adatok pontatlan, hiányos vagy jogosulatlan feldolgozását eredményezik.	Csak jogosult felhasználóknak van hozzáférése a kötegelt feladások frissítéséhez (beleértve az interfész munkákat) a munkaütemezési szoftverben	N/A – nincsenek kötegelt feladások	Igen – bizonyos alkalmazások esetében	Igen
		A kritikus rendszereket, programokat vagy munkákat figyelemmel kísérik, és a feldolgozási	N/A – nem kísérik figyelemmel a munkákat	Igen – bizonyos alkalmazások esetében	Igen

Folyamat	Kockázatok	Kontrollok	IT-alkalmazások		
IT-folyamat	Példák az IT használatából eredő kockázatokra	Példák általános IT-kontrollokra	Nem összetett kereskedelmi szoftver – Alkalmazható (igen / nem)	Közepes méretű és közepesen összetett kereskedelmi szoftver vagy IT-alkalmazások – Alkalmazható (igen / nem)	Nagy vagy összetett IT-alkalmazások (például ERP rendszerek) – Alkalmazható (igen / nem)
		hibákat kijavítják a sikeres végrehajtás biztosítása érdekében.			

EGYÉB NEMZETKÖZI STANDARDOK KAPCSOLÓDÓ MÓDOSÍTÁSAI

Megjegyzés: Az alábbiak egyéb nemzetközi standardok kapcsolódó módosításai a 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard jóváhagyásának eredményeképpen. Ezek a módosítások ugyanakkor válnak hatályossá, amikor a 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard, és jelölt változásokként vannak bemutatva a nemzetközi standardok legutolsó jóváhagyott változataihoz képest, amelyekben a módosítás történt. A módosításokban lévő lábjegyzetek számozása nem igazodik a módosított nemzetközi standardokhoz, amelyekben a módosítások vannak, és hivatkozni kellene azokra a nemzetközi standardokra. Ezek a kapcsolódó módosítások megkapták a jóváhagyást a Közfelügyeleti Bizottságtól (Public Interest Oversight Board, PIOB), amely arra a következtetésre jutott, hogy a kapcsolódó módosítások kidolgozása során megfelelő folyamatot követtek, és megfelelő módon figyelembe vették a közérdeket.

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

A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre

...

Pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata

...

7. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok célokat, követelményeket, valamint alkalmazási és egyéb magyarázó anyagokat tartalmaznak, amelyeket úgy alakítottak ki, hogy támogassák a könyvvizsgálót a kellő bizonyosság megszerzésében. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok előírják a könyvvizsgáló számára, hogy a könyvvizsgálat tervezése és végrehajtása során szakmai megítélést alkalmazzon és fenntartsa a szakmai szkepticizmust, és többek között:

- azonosítsa és mérje fel az akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítás kockázatait a gazdálkodó egységnek és környezetének, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek és a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének megismerése alapján; ~~ját is beleértve~~
- szerezzen elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot arról, hogy van-e lényeges hibás állítás, a becsült kockázatokra adott megfelelő válaszok tervezésével és megvalósításával;
- véleményezze a pénzügyi kimutatásokat a megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékokból levont következtetések alapján.

...

Hatálybalépés napja

...

A könyvvizsgáló átfogó céljai

...

Fogalmak

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 két komponensből tevődik össze, a következők szerint: (Hiv.: A15a bekezdés)
- (i) Eredendő kockázat – egy ügyletcsoportha, 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 ügyletcsoportha, számlaegyenlegre vagy közzétételre vonatkozó állításban felmerülhetett, és amely lényeges lehetett akár önmagában, akár egyéb hibás állításokkal együttesen, a gazdálkodó egység ~~belső~~kontrolljai nem fognak időben megelőzni vagy feltárni és helyesbíteni.

...

Követelmények

A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatával kapcsolatos etikai követelmények

...

Szakmai szkepticizmus

...

Szakmai megítélés

...

Elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték és könyvvizsgálati kockázat

17. A kellő bizonyosság megszerzése érdekében a könyvvizsgálónak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot kell szereznie azért, hogy a könyvvizsgálati kockázatot elfogadhatóan alacsony szintre csökkentse, és így képes legyen olyan ésszerű következtetéseket levonni, amelyekre a könyvvizsgálói véleményt alapozza. (Hiv.: A30–A54. bekezdések)

Könyvvizsgálatnak a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban történő végrehajtása

A könyvvizsgálat szempontjából releváns nemzetközi könyvvizsgálati standardoknak való megfelelés

...

19. 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. (Hiv.: A60–A68. bekezdések)

...

Az egyes nemzetközi könyvvizsgálati standardokban kinyilvánított célok

...

A releváns követelményeknek való megfelelés

...

A cél elérésének megíúsulása

...

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

Pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata

A könyvvizsgálat hatóköre (Hiv.: 3. bekezdés)

...

A pénzügyi kimutatások elkészítése (Hiv.: 4. bekezdés)

...

Az állami szektorban végzett könyvvizsgálatokra jellemző szempontok

...

A könyvvizsgálói vélemény formája (Hiv.: 8. bekezdés)

...

Fogalmak

Pénzügyi kimutatások (Hiv.: 13. bekezdés (f) pont)

...

A lényeges hibás állítás kockázata (Hiv.: 13. bekezdés (n) pont)

A15a. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában lényeges hibás állítás kockázata akkor áll fenn, amikor észszerű lehetősége van annak, hogy:

- (a) felmerül egy hibás állítás (vagyis a valószínűsége); és
- (b) lényeges lenne, ha felmerülne (vagyis a nagyságrendje).

A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatával kapcsolatos etikai követelmények (Hiv.: 14. bekezdés)

...

Szakmai szkepticizmus (Hiv.: 15. bekezdés)

...

Szakmai megítélés (Hiv.: 16. bekezdés)

...

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

A könyvvizsgálati bizonyítékok elegendősége és megfelelősége

A30. Könyvvizsgálati bizonyíték szükséges a könyvvizsgálói vélemény és jelentés alátámasztásához. A könyvvizsgálati bizonyíték jellegét tekintve kumulatív, és elsősorban a könyvvizsgálat során végrehajtott könyvvizsgálati eljárásokból származik. Tartalmazhat ugyanakkor olyan információkat is, amelyek egyéb forrásokból, például korábbi könyvvizsgálatokból (feltéve, hogy a könyvvizsgáló meghatározta, történetképpen olyan változások a korábbi könyvvizsgálat óta, amelyek érinthetik az információ relevanciáját a tárgyidőszaki könyvvizsgálat szempontjából⁸²) vagy a társaság ügyfélfogadásra és -megtartásra vonatkozó minőségellenőrzési eljárásaiból származnak. A gazdálkodó egységen belüli és kívüli egyéb források mellett a gazdálkodó egység számviteli nyilvántartásai a könyvvizsgálati bizonyíték fontos forrásai. Emellett lehet, hogy a gazdálkodó egység által alkalmazott vagy megbízott szakértő is készített könyvvizsgálati bizonyítékként felhasználható információkat. A könyvvizsgálati bizonyítékok egyaránt magukban foglalnak a vezetés állításait alátámasztó és megerősítő információkat, és bármely olyan információt, amely cáfolja ezeket az állításokat. Ezen túlmenően bizonyos esetekben az információ hiányát (például egy kért nyilatkozat megadásának megtagadását a vezetés részéről) felhasználja a könyvvizsgáló, és így az szintén könyvvizsgálati bizonyítéket testesít meg. A könyvvizsgálónak a könyvvizsgálói vélemény kialakítására vonatkozó munkája nagyrészt a könyvvizsgálati bizonyítékok megszerzéséből és értékeléséből áll.

...

Könyvvizsgálati kockázat

...

A lényeges hibás állítás kockázatai

...

A40. Az eredendő kockázatot befolyásolják az eredendő kockázati tényezők. bizonyos állításokra és kapcsolódó ügyletszámokra, számlaegegenlekekre és közzétételekre vonatkozóan nagyobb, mint másokra vonatkozóan. Attól függően, hogy az eredendő kockázati tényezők milyen mértékben befolyásolják egy állítás hibás állításra való fogékonyságát, az eredendő kockázat szintje az eredendő kockázat spektrumának nevezett skálán változik. A könyvvizsgáló a lényeges hibás állítás kockázatai azonosítása és felmérése folyamatának részeként meghatározza a jelentős ügyletszámokat, számlaegegenlekeket és közzétételeket, valamint azok releváns állításait. Nagyobb lehet például bonyolult számításokra vagy jelentős becslési bizonytalanságnak kitett számviteli becslésekből származtatott összegekből álló számlákra vonatkozóan. Például lehet, hogy jelentős becslési bizonytalanságnak kitett számviteli becslésekből származtatott összegekből álló

⁸² 315. témaszámú, „A lényeges hibás állítás kockázatának azonosítása és felmérése a gazdálkodó egység és környezetének megismerésén keresztül” című (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 16.9. bekezdés

számlaegyenlegeket jelentős számlaegyenlegekként azonosítanak, és az állítások szintjén fennálló kapcsolódó kockázatokra vonatkozó eredendő kockázat könyvvizsgáló általi felmérése magasabb lehet a magas becslési bizonytalanság miatt.

- A40a. Az üzleti kockázatokat eredményező külső körülmények szintén hatással lehetnek az eredendő kockázatra. Technológiai fejlesztések miatt például egy adott termék esetleg elavul, ezáltal a készletállomány jobban ki van téve a felülértékelésnek. A gazdálkodó egységben és környezetében lévő olyan tényezők, amelyek több vagy valamennyi ügyletszóra, számlaegyenlegre vagy közzétételre vonatkoznak, szintén befolyásolhatják a valamely konkrét állítással kapcsolatos eredendő kockázatot. Ilyen tényezők lehetnek többek között például a működés folytatásához elegendő működő tőke hiánya, vagy egy hanyatló ágazat, amelyet az üzleti bukások nagy száma jellemez.
- A41. Az ellenőrzési kockázat annak a hatékonyságnak a függvénye, amellyel a vezetés kialakítja, megvalósítja és fenntartja a belső-kontrollokat azoknak az azonosított kockázatoknak a kezelésére, amelyek veszélyeztetik a gazdálkodó egységnek a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásai elkészítése szempontjából releváns céljai elérését. A belső kontroll azonban, bármennyire is jól alakították ki és működtetik, csak csökkenteni képes, nem pedig megszüntetni a pénzügyi kimutatásokban lévő hibás állítás kockázatait, a belső-kontrollok eredendő korlátai miatt. Ezek közé tartozik többek között az emberi hibák vagy tévedések lehetősége, vagy annak lehetősége, hogy a kontrollokat összejátszás vagy nem helyénvaló vezetés általi felülírás útján kijátsszák. Ennek megfelelően bizonyos ellenőrzési kockázat mindig létezni fog. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok megadják azokat a feltételeket, amelyek között a könyvvizsgáló számára előírás, vagy választási lehetőség, hogy tesztelje a kontrollok működési hatékonyságát a végrehajtandó alapvető vizsgálati eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének meghatározása során.⁸³
- A42.⁸⁴ A lényeges hibás állítás kockázatainak felmérését kifejezhetik számszerűsítve, például százalékokban, vagy nem számszerűsítve. Mindenesetre annak szükségessége, hogy a könyvvizsgáló megfelelő kockázatfelméréseket készítsen, fontosabb, mint a különböző megközelítések, amelyekkel azok készülhetnek. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok jellemzően rendszerint nem hivatkoznak külön eredendő kockázatra és ellenőrzési kockázatra, hanem inkább a „lényeges hibás állítás kockázataira” hivatkoznak, kombinált felmérésére nem pedig külön eredendő kockázatra és ellenőrzési kockázatra. Az ~~540~~ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard⁸⁵ azonban az eredendő kockázatnak és az ellenőrzési kockázattól elkülönült felmérését írja elő a lényeges hibás állításnak az állítások szintjén fennálló, a számviteli becslésekre vonatkozó felmért kockázataira azért, hogy az alapul szolgáljon a, ~~beleértve a jelentős kockázatokat,~~ válaszul alkalmazott további könyvvizsgálati eljárásoknak a 330.

⁸³ 330. témaszámú, „A könyvvizsgáló válasza a becsült kockázatokra” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 7–17. bekezdések

⁸⁴ Felhívjuk a figyelmet arra, hogy a 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A42. bekezdésének jelölései az 540. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardra és kapcsolódó módosításaira vonatkozó kapcsolódó módosításként külön bemutatott aktualizált bekezdésre vonatkoznak.

⁸⁵ 540315. témaszámú, „Számviteli becslések és a kapcsolódó közzétételek könyvvizsgálata” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 15. bekezdés, „A lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése” című (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard

témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban való kialakításához és végrehajtásához.⁸⁶ ~~A lényeges hibás állításnak a jelentős ügyletcsoportokra, számlaegyenlegekre vagy közzétételekre vonatkozó kockázatainak azonosítása és becslése során a számviteli becslésekre vonatkozóan kívül a könyvvizsgáló az előnyben részesített könyvvizsgálati technikák vagy módszerek és gyakorlati szempontok függvényében az eredendő és az ellenőrzési kockázat elkülönült vagy kombinált felméréseit is elvégezheti.~~

A43a. A lényeges hibás állítás kockázatait az állítások szintjén mérik fel az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzéséhez szükséges további könyvvizsgálati eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének meghatározása érdekében.⁸⁷

Feltárási kockázat

...

A könyvvizsgálat eredendő korlátai

...

A pénzügyi beszámolás jellege

...

A könyvvizsgálati eljárások jellege

...

A pénzügyi beszámolás időbelisége és a költség-haszon egyensúly

...

A52. Az A51. bekezdésben leírt megközelítések fényében, a nemzetközi könyvvizsgálati standardok követelményeket tartalmaznak a könyvvizsgálat tervezésére és végrehajtására vonatkozóan, és előírják a könyvvizsgáló számára többek között, hogy:

- legyen alapja a pénzügyi kimutatások és az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításához és felméréséhez a kockázatbecslési eljárások és a kapcsolódó tevékenységek végrehajtása által,⁸⁸ és
- a tesztelést és a sokaságok vizsgálatának egyéb módjait úgy használja, hogy azok ésszerű alapot nyújtsanak a sokaságra vonatkozó következtetések levonására.⁸⁹

Egyéb kérdések, amelyek hatással vannak a könyvvizsgálat eredendő korlátaira

...

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

⁸⁷ 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 6. bekezdés

⁸⁸ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 175–22, 10. bekezdések

⁸⁹ 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard; 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard; 520. témaszámú, „Elemző eljárások” című nemzetközi könyvvizsgálati standard; 530. témaszámú, „Könyvvizsgálati mintavételezés” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

Könyvvizsgálatnak a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban történő végrehajtása

A Nemzetközi Könyvvizsgálati Standardok jellege (Hiv.: 18. bekezdés)

...

Az állami szektorban végzett könyvvizsgálatokra jellemző szempontok

...

A nemzetközi könyvvizsgálati standardok tartalma (Hiv.: 19. bekezdés)

A60. A célokon és követelményeken túl (a követelményeket a nemzetközi könyvvizsgálati standardok a "kell" használatával fejezik ki), a nemzetközi könyvvizsgálati standardok kapcsolódó útmutatást tartalmaznak alkalmazási és magyarázó anyagok formájában. Emellett tartalmazhatnak bevezető anyagot, amely az adott nemzetközi könyvvizsgálati standard megfelelő megértése szempontjából releváns összefüggéseket, továbbá fogalmakat ad meg. Ezért a nemzetközi könyvvizsgálati standard teljes szövege releváns a nemzetközi könyvvizsgálati standardban kinyilvánított célok megértése és a nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeinek megfelelő alkalmazása szempontjából.

A61. Ahol szükséges, az alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok további magyarázatát adják a nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeinek, és útmutatást nyújtanak azok végrehajtásához. Azok különösen:

- pontosabban megmagyarázhatják, mit jelent valamely követelmény, vagy mit szándékozik lefedni, beleértve egyes nemzetközi könyvvizsgálati standardokban, mint például a 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardban, hogy egy eljárás miért követelmény;
- tartalmazhatnak példákat olyan eljárásokra, amelyek megfelelőek lehetnek az adott körülmények között. Egyes nemzetközi könyvvizsgálati standardokban, mint például a 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardban, a példák szövegdobozokban szerepelnek.

Bár az ilyen útmutatás önmagában nem támaszt követelményt, releváns a nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeinek megfelelő alkalmazása szempontjából. Az alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok háttér-információt is adhatnak a nemzetközi könyvvizsgálati standardban tárgyalt kérdésekről.

Kisebb gazdálkodó egységekre jellemző szempontok Méretre szabhatósági szempontok

A65a Egyes nemzetközi könyvvizsgálati standardok (például a 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard) tartalmaznak méretre szabhatósági szempontokat, amelyek szemléltetik a követelmények alkalmazását minden gazdálkodó egységre függetlenül attól, hogy azok jellege és körülményei kevésbé összetettek vagy jobban összetettek. A kevésbé összetett gazdálkodó egységek azok a gazdálkodó egységek, amelyekre vonatkozhatnak az A66. bekezdésben foglalt jellemzők.

A65b. A „kisebb gazdálkodó egységekre jellemző szempontokat”, amelyek egyes nemzetközi könyvvizsgálati standardokban szerepelnek, elsősorban a tőzsdén nem jegyzett gazdálkodó

egységekre gondolva dolgozták ki. Egyes szempontok azonban hasznosak lehetnek a kisebb, tőzsdén jegyzett gazdálkodó egységek könyvvizsgálata során.

A66. Kisebb gazdálkodó egységek könyvvizsgálatára vonatkozó kiegészítő szempontok meghatározása céljából a „kisebb gazdálkodó egység” fogalom olyan gazdálkodó egységre hivatkozik, amely tipikusan olyan minőségi jellemzőkkel rendelkezik, mint:

- (a) a tulajdonosok és a vezetés néhány személyben való koncentrálódása (gyakran egyetlen személy – akár természetes személy, akár egy másik vállalkozás –, amelynek a gazdálkodó egység a tulajdonában van, feltéve hogy a tulajdonosra igazak a releváns minőségi jellemzők); és
- (b) egy vagy több az alábbiak közül:
 - (i) egyszerű ügyletek;
 - (ii) egyszerű nyilvántartás-vezetés;
 - (iii) kevés üzletág és kevés termék az üzletágakon belül;
 - (iv) egyszerűbb kevés-belső kontroll rendszerek;
 - (v) kevés, a kontrollok széles köréért való felelősséggel vezetői szint; vagy
 - (vi) kevés munkatárs, közülük sokan széles feladatkörrel.

Ezek a minőségi jellemzők nem teljes körűek, nem kizárólag csak kisebb gazdálkodó egységekre vonatkoznak, és a kisebb gazdálkodó egységek sem szükségszerűen mutatják valamennyit ezek közül a jellemzők közül.

A67 [*Áthelyezve – most A65b*]

Automatizált eszközökre és technikákra jellemző szempontok

A67a. Az egyes nemzetközi könyvvizsgálati standardokban (például a 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardban) foglalt, automatizált eszközökre és technikákra jellemző szempontok kidolgozásának célja annak kifejtése, hogy a könyvvizsgáló hogyan alkalmazhat bizonyos követelményeket, amikor automatizált eszközöket és technikákat használ könyvvizsgálati eljárások végrehajtása során.

Az egyes nemzetközi könyvvizsgálati standardokban kinyilvánított célok (Hiv.: 21. bekezdés)

...

A célok felhasználása további könyvvizsgálati eljárások szükségességének meghatározásához (Hiv.: 21. bekezdés (a) pont)

...

A célok használata annak értékelésére, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szereztek-e (Hiv.: 21. bekezdés (b) pont)

...

A releváns követelményeknek való megfelelés

Releváns követelmények (Hiv.: 22. bekezdés)

...

Valamely követelménytől való eltérés (Hiv.: 23. bekezdés)

...

Egy cél elérésének meghiúsulása (Hiv.: 24. bekezdés)...

210. témaszámú, „Megegyezés a könyvvizsgálati megbízások feltételeiről” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

...

A könyvvizsgálat előfeltételei

...

Megegyezés a vezetés felelősségéről

...

Belső kontroll

...

A18. A vezetés feladata annak meghatározása, hogy milyen belső kontroll szükséges ahhoz, hogy lehetővé váljon a pénzügyi kimutatások elkészítése. A „belső kontroll” kifejezés a tevékenységek széles körét foglalja magában a belső kontroll rendszerének komponensein belül, amelyek nevezhetők a kontrollkörnyezetnek; a gazdálkodó egység kockázattel mérési folyamatának; a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerre vonatkozó figyelemmel kíséresi folyamatának, az pénzügyi beszámolás szempontjából releváns információs rendszernek, ~~beleértve a kapcsolódó üzleti folyamatokat,~~ és kommunikációnak; valamint a kontrolltevékenységeknek; ~~és a kontrollok figyelemmel kísérésének~~. Ez a felosztás azonban nem szükségszerűen tükrözi azt, hogy egy adott gazdálkodó egység hogyan alakíthatja ki, vezetheti be és tarthatja fenn a belső kontrollt, vagy azt, hogy hogyan sorolhat be bármelyik konkrét komponenst.⁹⁰ Egy gazdálkodó egység belső kontrollja (különösen annak számviteli könyvei és nyilvántartásai vagy számviteli rendszerei) a vezetés igényeit, az üzleti tevékenység összetettségét, a gazdálkodó egység által viselt kockázatok jellegét és a releváns jogszabályokat vagy szabályozást tükrözi.

⁹⁰ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard-A91,59 bekezdés és 3,4 sz. függelék

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

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

...

A végrehajtott könyvvizsgálati eljárások és a megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékok dokumentálása

...

A tesztelt konkrét tételek vagy kérdések, valamint a készítő és az áttekintő azonosítása (Hiv.: 9. bekezdés)

...

Kisebb gazdálkodó egységekre vonatkozó szempontok (Hiv. 8. bekezdés)

...

A17. Könyvvizsgálati dokumentáció készítésekor a kisebb gazdálkodó egység könyvvizsgálója hasznosnak és hatékonyan tarthatja a könyvvizsgálat különböző aspektusainak egyetlen dokumentumban történő együttes rögzítését, szükség szerinti keresztihatkozásokkal az alátámasztó munkapapírokra. Együttesen dokumentálható kérdések egy kisebb gazdálkodó egység könyvvizsgálata során például a gazdálkodó egységnek és környezetének, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek, valamint a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének megismerése, az átfogó könyvvizsgálati stratégia és könyvvizsgálati terv, a lényegesség a 320. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard szerint,⁹¹ a felmért kockázatok, a könyvvizsgálat során észlelt jelentős kérdések és a levont következtetések.

...

250. témaszámú, „Jogsabályok és szabályozások figyelembevétele a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

...

Könyvvizsgálati eljárások az azonosított vagy vélt meg nem felelés esetén

...

Azonosított vagy vélt meg nem felelés hatásainak értékelése (Hiv.: 22. bekezdés)

A23. A 22. bekezdés követelményei szerint a könyvvizsgáló értékeli az azonosított vagy vélt meg nem felelés hatásait a könyvvizsgálat egyéb vonatkozásaival kapcsolatban, beleértve a könyvvizsgáló

⁹¹ 320. témaszámú, „Lényegesség a könyvvizsgálat tervezésében és végrehajtásában” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

kockázatbecslését és az írásbeli nyilatkozatok megbízhatóságát is. Adott azonosított vagy vélt meg nem felelés hatásai, különösen a gazdálkodó egységen belüli legmagasabb szintű hatáskör érintettségéből eredő hatások, attól függenek, hogy milyen viszonyban áll a tett elkövetése és esetleges elfedése a konkrét ~~kontrolltevékenységekkel~~ és a vezetés vagy az érintett gazdálkodó egység részére, vagy irányítása alatt dolgozó személyek szintjével. Ahogyan az a 9. bekezdésben szerepel, a könyvvizsgáló jogszabálynak, szabályozásnak vagy releváns etikai követelményeknek való megfelelése további információkat nyújthat, amelyek relevánsak a könyvvizsgáló 22. bekezdés szerinti felelősségei szempontjából.

...

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

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

...

Kommunikálandó kérdések

...

A könyvvizsgálat tervezett hatóköre és ütemezése (Hiv.: 15. bekezdés)

...

A12. A könyvvizsgáló által azonosított jelentős kockázatok kommunikálása segít az irányítással megbízott személyeknek megérteni ezeket a kérdéseket, és hogy miért határozták meg azokat jelentős kockázatokként ~~igényelnek különleges könyvvizsgálói mérlegelést~~. A jelentős kockázatok kommunikálása segítséget nyújthat az irányítással megbízott személyek számára a pénzügyi beszámolási folyamat felügyeletére vonatkozó felelősségük teljesítéséhez.

A13. Kommunikált kérdések lehetnek az alábbiak: ...

- hogyan tervezi a könyvvizsgáló kezelni a csalásból vagy hibából eredő lényeges hibás állítás jelentős kockázatait
- hogyan tervezi a könyvvizsgáló kezelni a lényeges hibás állítás magasabb becsült kockázatait
- a ~~könyvvizsgálat szempontjából releváns gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének könyvvizsgáló általi megközelítése~~
- a lényegesség fogalmának alkalmazása a könyvvizsgálat összefüggésében
- ...

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

A számviteli gyakorlat minőségi szempontjai

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

...

Számviteli becslések

- Azokra a tételekre vonatkozóan, amelyek esetében a becslések jelentősek, az 540. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardban¹ tárgyalt kérdések, mint például:
 - a vezetés hogyan azonosítja azokat az ügyleteket, eseményeket és vagy körülményeket, amelyek felvethetik számviteli becslések pénzügyi kimutatásokban való megjelenítésének vagy közzétételének szükségességét

...

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

Bevezetés

A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre

1. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard a könyvvizsgáló arra vonatkozó felelősségével foglalkozik, hogy megfelelően kommunikálja az irányítással megbízott személyek és a vezetés felé a belső kontroll azon hiányosságait, amelyeket a könyvvizsgáló a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során azonosított. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard a 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) és a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardok követelményein túl nem ír elő további felelősségeket a könyvvizsgáló számára a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének megismerésére valamint a kontrollok teszteléseinek kialakítására és végrehajtására vonatkozóan. A 260. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard további követelményeket határoz meg és útmutatást nyújt a könyvvizsgáló azon felelősségére vonatkozóan, hogy a könyvvizsgálattal kapcsolatban az irányítással megbízott személyekkel kommunikáljon.
2. A könyvvizsgáló számára követelmény, hogy a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése során megismerje a gazdálkodó egység ~~könyvvizsgálat szempontjából releváns~~ belső kontroll rendszerét.⁴ A kockázatok ilyen felmérésekor a könyvvizsgáló a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerét azért mérlegeli, hogy olyan könyvvizsgálati eljárásokat alakítson ki, amelyek az adott körülmények között megfelelőek, de nem azért, hogy a belső kontroll hatékonyságára vonatkozóan véleményt mondjon. A könyvvizsgáló nem csak ezen kockázatfelmérési folyamat közben, hanem a könyvvizsgálat bármely más szakaszában is azonosíthat kontrollhiányosságokat a belső kontrollban. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard meghatározza, hogy a könyvvizsgáló számára mely azonosított hiányosságok esetében követelmény, hogy azokat az irányítással megbízott személyek és a vezetés felé kommunikálja.

...

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

Annak megállapítása, hogy azonosítottak-e hiányosságokat a belső kontrollban (Hiv.: 7. bekezdés)

...

Kisebb gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

A3. Míg a kisebb gazdálkodó egységeknél lévő kontrolltevékenységek komponensen belüli kontrollokat alátámasztó elvek valószínűleg hasonlítanak a nagyobb gazdálkodó egységekéhez, az a formalitás, amellyel működnek, eltérő lesz. Ezenkívül a kisebb gazdálkodó egységek arra a következtetésre juthatnak, hogy bizonyos típusú kontrolltevékenységek nem szükségesek a vezetés által alkalmazott kontrollok miatt. Például a vezetés egyedüli jogosultsága az ügyfeleknek történő hitelezésre és a jelentős beszerzéseknek a jóváhagyására a fontos számlaegyenlegek és ügyletek hatékony kontrollját biztosíthatja, csökkentve vagy megszüntetve részletesebb kontrolltevékenységek szükségességét.

...

A belső kontroll jelentős hiányosságai (Hiv.: 6. bekezdés (b) pont, 8. bekezdés)

A8. A kontrollokat kialakíthatják úgy, hogy azok önmagukban vagy egymással kombinálva működjenek a hibás állítások hatékony megelőzése, vagy feltárása és helyesbítése érdekében. A követelések feletti kontrollok például állhatnak mind automatizált, mind manuális kontrollokból, amelyek úgy vannak kialakítva, hogy együttesen működjenek a számlaegyenlegben előforduló hibás állítások megelőzése vagy feltárása és helyesbítése érdekében. A belső kontroll hiányossága önmagában lehet, hogy nem kellően fontos ahhoz, hogy jelentős hiányosságot testesítsen meg. Az ugyanazon számlaegyenleget vagy közzétételt, ~~releváns~~ állítást vagy a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének ugyanazon komponensét érintő hiányosságok kombinációja azonban olyan mértékben növelheti a hibás állítás kockázatait, ami jelentős hiányosságot idéz elő.

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

Bevezetés

A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre

...

A csalás jellemzői

...

Csalás megelőzésével és feltárásával kapcsolatos felelősség

...

A könyvvizsgáló felelősségei

...

7. Emellett nagyobb annak a kockázata, hogy a könyvvizsgáló nem tárja fel a vezetés által elkövetett csalásból származó lényeges hibás állítást, mint annak, hogy nem tárja fel a munkavállaló által elkövetett csalást, mivel a vezetés gyakran olyan helyzetben van, hogy képes közvetlenül vagy közvetve manipulálni a számviteli nyilvántartásokat, csalási szándékú pénzügyi információt mutatni be, vagy felülrni más munkavállalók által elkövetett hasonló csalások megelőzésére kialakított kontrollokat-eljárásokat.

...

Hatálybalépés napja

...

Célok

...

Fogalmak

...

Követelmények

Szakmai szkepticizmus

12. A 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal⁹² 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. bekezdések)
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, vagy hogy egy dokumentumban levő feltételeket módosították, de ezt a könyvvizsgálóval nem ismertették, akkor a könyvvizsgálónak tovább kell ezt vizsgálnia. (Hiv.: A9. bekezdés)
14. Ha a vezetéssel vagy az irányítással megbízott személyekkel készített interjúk során kapott válaszok nincsenek összhangban, akkor a könyvvizsgálónak ki kell vizsgálnia a következetlenségeket.

A megbízásért felelős munkacsoport megbeszélése

15. A 315. témaszámú (2019-ben 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 megbeszéléseken részt nem vevő tagjaival.⁹³ 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

⁹² 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 15. bekezdés

⁹³ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 17–18. 40bekezdések

felelős munkacsoport tagjainak olyan esetleges vélemét, amely szerint a vezetés és az irányítással megbízott személyek őszinték és tisztességesek. (Hiv.: A10–A11. bekezdések)

Kockázatbecslési eljárások és kapcsolódó tevékenységek

16. A 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard⁹⁴ által előírt, a gazdálkodó egységnek és környezetének, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek és—beleértve—annak a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének megismerését célzó kockázatfelmérési eljárások és kapcsolódó tevékenységek végrehajtásakor a könyvvizsgálónak a 2317–4324. bekezdésekben leírt eljárásokat kell végrehajtania olyan információk megszerzése céljából, amelyeket a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatának azonosításához használnak fel.

A vezetés és a gazdálkodó egység egyéb munkatársai

...

Az irányítással megbízott személyek

20. Kivéve, ha valamennyi irányítással megbízott személy részt vesz a gazdálkodó egység vezetésében,⁹⁵ a könyvvizsgálónak meg kell ismernie, hogy az irányítással megbízott személyek hogyan felügyelik a vezetésnek a gazdálkodó egységen belüli csalás kockázatainak azonosítására és kezelésére vonatkozó folyamatait, valamint a belső-kontrollokat, amelyet a vezetés az ilyen kockázatok csökkentésére alakított ki. (Hiv.: A19–A21. bekezdések)

...

Azonosított szokatlan vagy váratlan kapcsolatok

...

Egyéb információk

23. A könyvvizsgálónak mérlegelnie kell, hogy a könyvvizsgáló által szerzett egyéb információk csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatait jelzik-e. (Hiv.: A22. bekezdés)

A csalási kockázati tényezők értékelése

24. 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. bekezdések)

⁹⁴ 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 5–24. bekezdések

⁹⁵ 260. témaszámú, „Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 13. bekezdés

Csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és becslése

25. A 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) 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 állítás szintjén az ügyletsoportok, számlaegyenlegek és közzétételek tekintetében.⁹⁶
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. bekezdések)
27. A könyvvizsgálónak a csalásból eredő lényeges hibás állítás felmért kockázatait jelentős kockázatokként kell kezelnie, és ennek megfelelően, ha ezt még nem tette meg, a könyvvizsgálónak meg kell ismernie a gazdálkodó egységnek az ilyen kockázatok szempontjából releváns kapcsolódó azonosítania kell a gazdálkodó egységnek az ilyen kockázatokat kezelő kontrolljait, beleértve a kontrolltevékenységeket is valamint értékelnie kell azok kialakítását, és meg kell állapítania, hogy bevezették-e azokat.⁹⁷ (Hiv.: A31–A32. bekezdések)

Válaszok a csalásból eredő lényeges hibás állítás becsült kockázataira

Átfogó válaszok

...

Az állítások szintjén fennálló, csalásból eredő lényeges hibás állítások becsült kockázataira reagáló könyvvizsgálati eljárások

...

A kontrollok vezetés általi felülvizsgálásával kapcsolatos kockázatokra reagáló könyvvizsgálati eljárások

...

32. A kontrollok vezetés általi felülvizsgálása kockázatainak könyvvizsgáló általi becslésétől függetlenül a könyvvizsgálónak könyvvizsgálati eljárásokat kell megterveznie és végrehajtania annak érdekében, hogy:
- (a) Tesztelje a főkönyvben rögzített naplótételek és a pénzügyi kimutatások elkészítése során tett egyéb helyesbítések megfelelőségét. Az ilyen tesztelésekkel kapcsolatos könyvvizsgálati eljárások megtervezésekor és végrehajtásakor a könyvvizsgálónak:

⁹⁶ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard ~~282.~~ bekezdés

⁹⁷ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 26. bekezdés (a) pont (i) alpont és 26. bekezdés (d) pont

- (i) interjút kell készítenie a pénzügyi beszámolási folyamatban részt vevő személyekkel a naplótételek feldolgozásával és egyéb helyesbítésekkel kapcsolatos nem megfelelő vagy szokatlan tevékenységre vonatkozóan;
- a beszámolási időszak végén rögzített naplótételeket és egyéb helyesbítéseket kell kiválasztania; valamint
- mérlegelnie kell a naplótételek és egyéb helyesbítések egész időszakra vonatkozó tesztelésének a szükségességét. (Hiv.: A41–A44. bekezdések)

...

A könyvvizsgálati bizonyíték értékelése (Hiv.: A49. bekezdés)

...

Ha a könyvvizsgáló nem tudja folytatni a megbízást

...

Írásbeli nyilatkozatok

...

Kommunikáció a vezetés felé és az irányítással megbízott személyekkel

...

Kommunikáció a szabályozó és a végrehajtó hatóságok felé

...

Dokumentálás

44. A könyvvizsgálónak ~~a gazdálkodó egységnek és környezetének a 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard által előírt megismerésére és a lényeges hibás állítás kockázatainak a 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard által előírt azonosításának és felmérésének a könyvvizsgálati dokumentációjába~~⁹⁸ bele kell foglalnia a következőket:⁹⁹
- (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; ~~valamint~~
 - (c) a kontrolltevékenységek komponensben lévő olyan azonosított kontrollokat, amelyek a csalásból eredő lényeges hibás állítás felmért kockázatait kezelik.

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

⁹⁹ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard ~~3832.~~ bekezdés

...

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

A csalás jellemzői (Hiv.: 3. bekezdés)

...

Szakmai szkepticizmus (Hiv.: 12–14. bekezdések)

A7. A szakmai szkepticizmus fenntartása annak folyamatos megkérdésését követeli meg, hogy a megszerzett információk és könyvvizsgálati bizonyíték arra utalnak-e, hogy fennállhat csalásból eredő lényeges hibás állítás. Ez magában foglalja a könyvvizsgálati bizonyítékként felhasználandó információk megbízhatóságának, valamint az azok elkészítése és fenntartása feletti, a kontrolltevékenységek komponensben lévő azonosított kontrollok mérlegelését, ha vannak ilyenek. ~~ahol ez releváns.~~ A csalás jellemzői miatt a könyvvizsgáló szakmai szkepticizmusa különösen fontos a csalásból eredő lényeges hibás állítások kockázatainak mérlegelésekor.

...

A megbízásért felelős munkacsoport megbeszélése (Hiv.: 15. bekezdés)

...

Kockázatbecslési eljárások és kapcsolódó tevékenységek

A vezetéssel készített interjúk

A csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatának vezetés általi becslése (Hiv.: 17. bekezdés (a) pont)

...

Interjú készítése a belső audittal (Hiv.: 19. bekezdés)

A18. A 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) és a 610. témaszámú (2013-ban felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardok követelményeket állapítanak meg, és útmutatást nyújtanak az olyan gazdálkodó egységek könyvvizsgálatához, ahol van belső audit funkció.¹⁰⁰ Az említett nemzetközi könyvvizsgálati standardok követelményeinek a csalással összefüggésben történő megvalósítása során a könyvvizsgáló kérdéseket tehet fel konkrét belső audit tevékenységekkel kapcsolatban, például:

- csalás feltárására a belső auditorok által év közben végrehajtott eljárásokról, ha vannak ilyenek;
- arról, hogy a vezetés kielégítően válaszolt-e az ilyen eljárásokból származó megállapításokra.

¹⁰⁰ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 14. bekezdés (a) pont és 24. bekezdés (a) pont (ii) alpont ~~6. és 23.~~, és 610. témaszámú, „A belső auditorok munkájának felhasználása” című (2013-ban felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard

Az irányítással megbízott személyek által gyakorolt felügyelet megismerése (Hiv.: 20. bekezdés)

- A19. A gazdálkodó egység irányításával megbízott személyek felügyelik a gazdálkodó egységnél a kockázat, a pénzügyi kontroll és a jogszabályoknak való megfelelés figyelemmel kísérésére létrehozott rendszereket. Számos országban a vállalatirányítási gyakorlatok jól kidolgozottak, és az irányítással megbízott személyek aktív szerepet játszanak a csalás kockázatainak a gazdálkodó egység általi felmérése és a releváns belső kontroll az ilyen kockázatokat kezelő kontrollok felügyeletében. Mivel az irányítással megbízott személyek és a vezetés felelőssége gazdálkodó egységenként és országonként különbözhet egymástól, fontos, hogy a könyvvizsgáló megismerje felelősségeiket annak érdekében, hogy képes legyen megismerni a megfelelő személyek által gyakorolt felügyeletet.¹⁰¹
- A20. Az irányítással megbízott személyek által gyakorolt felügyelet megismerése rálátást nyújthat a gazdálkodó egység vezetés által elkövetett csalásnak való kitétségére, a csalás ~~kockázata feletti~~ belső kockázatát kezelő kontrollok megfelelőségére, valamint a vezetés szakértelmére és tisztességére. A könyvvizsgáló ezt az ismeretet többféleképpen megszerezheti, például úgy, hogy részt vesz olyan üléseken, ahol ezeket tárgyalják, elolvassa az ilyen ülések jegyzőkönyveit vagy interjúkat készít az irányítással megbízott személyekkel.

Kisebb gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

...

Egyéb információk mérlegelése (Hiv.: 23. bekezdés)

- A22. Az elemző eljárások alkalmazása révén szerzett információk mellett a gazdálkodó egységről és környezetéről, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekről, valamint a gazdálkodó egység belső kontroll rendszeréről szerzett egyéb információ is segíthet a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításában. A munkacsoport tagjai közötti megbeszélés is olyan információkat nyújthat, amelyek segítik az ilyen kockázatok azonosítását. Emellett, a könyvvizsgáló ügyfél-elfogadási és -megtartási folyamataiból szerzett információk, valamint a gazdálkodó egység részére végzett más megbízások (például az évközi pénzügyi információk átvilágítását célzó megbízások) során nyert tapasztalatok relevánsak lehetnek a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása szempontjából.

Csalási kockázati tényezők értékelése (Hiv.: 24. bekezdés)

...

- A25. Az 1. sz. függelékben található példák a beszámolóképzítés során elkövetett csaláshoz és az eszközök elsikkasztásához kapcsolódó csalási kockázati tényezőkre. Ezeket a szemléltető jellegű kockázati tényezőket három olyan feltétel alapján csoportosítják, amelyek általában jelen vannak csalás felmerülésekor:
- csalás elkövetésére irányuló ösztönzés vagy nyomás;

¹⁰¹ A 260. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A1–A8. bekezdései tárgyalják azt, hogy kivel kommunikál a könyvvizsgáló, amikor a gazdálkodó egység irányítási struktúrája nem megfelelően meghatározott.

- csalás elkövetésének felismert lehetősége; valamint
- a csalási szándékú cselekedet megindoklására való képesség.

Csalási kockázati tényezők kapcsolódhatnak ösztönzőkhöz, nyomásokhoz vagy lehetőségekhez, amelyek olyan körülményekből fakadnak, amelyek hibás állításra való fogékonyságot hoznak létre, a kontrollok figyelembevételé előtt. Azon csalási kockázati tényezők, amelyek magukban foglalják a vezetés szándékos elfogultságát, eredendő kockázati tényezők, amennyiben befolyásolják az eredendő kockázatot.¹⁰² Csalási kockázati tényezők kapcsolódhatnak a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerén belüli körülményekhez is, amelyek lehetőséget adnak csalás elkövetésére, vagy amelyek befolyásolhatják a vezetésnek a csalási szándékú tettek megmagyarázásához való hozzáállását vagy az arra való képességét. A csalási szándékú tett megindoklását lehetővé tévő hozzáállást tükröző csalási kockázati tényezők lehet, hogy a könyvvizsgáló által nem megfigyelhetők. Mindazonáltal a könyvvizsgáló tudomására juthat az ilyen információk létezése, például a gazdálkodó egység kontrollkörnyezetének előírt megismerésén keresztül.¹⁰³ Bár az 1. sz. függelékben leírt csalási kockázati tényezők azon szituációk széles körét fedik le, amelyekkel a könyvvizsgálók szembesülhetnek, csak példák, és egyéb kockázati tényezők is létezhetnek.

...

Csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és becslése

Csalás kockázata a bevételek megjelenítésében (Hiv.: 26. bekezdés)

...

A csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatának azonosítása és felmérése, valamint a gazdálkodó egység kapcsolódó kontrolljainak megismerése (Hiv.: 27. bekezdés)

- A31. A vezetés megítélheti az általa bevezetésre kiválasztott kontrollok jellegét és terjedelmét, valamint az általa felvállalni választott kockázatoknak a jellegét és mértékét. Annak meghatározásakor, hogy csalás megelőzésére és feltárására milyen kontrollokat vezessenek be, a vezetés mérlegeli annak kockázatát, hogy a pénzügyi kimutatások csalás miatt lényeges hibás állításokat tartalmazhatnak. Ezen mérlegelés részeként a vezetés arra a következtetésre juthat, hogy a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatának csökkentése vonatkozásában egy adott kontroll bevezetése és fenntartása nem költséghatékony.
- A32. Ezért fontos, hogy a könyvvizsgáló megismerje azokat a kontrollokat, amelyeket a vezetés kialakított, bevezetett és fenntart csalás megelőzése és feltárása céljából. ~~Ennek~~ A csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatait kezelő kontrollok azonosítása során a könyvvizsgáló megtudhatja például, hogy a vezetés tudatosan választotta, hogy felvállalja a feladatok megosztásának hiányával járó kockázatokat. Az információk, amelyek ezeknek a kontrolloknak az azonosításából, kialakításuk értékeléséből, valamint annak megállapításából származnak, hogy ezeket bevezették-e, hasznosak lehetnek a csalási kockázat azon tényezőinek azonosításánál is, amelyek befolyásolhatják azoknak

¹⁰² 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 12. bekezdés (f) pont

¹⁰³ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 21. bekezdés

a kockázatoknak a könyvvizsgáló általi felmérését, hogy a pénzügyi kimutatások csalásból eredő lényeges hibás állításokat tartalmazhatnak.

Válaszok a csalásból eredő lényeges hibás állítás becsült kockázataira

Átfogó válaszok (Hiv.: 28. bekezdés)

...

Munkatársak kijelölése és felügyelete (Hiv.: 29. bekezdés (a) pont)

...

Kiszámíthatatlansági elem a könyvvizsgálati eljárások kiválasztásában (Hiv.: 29. bekezdés (c) pont)

...

A csalásból eredő lényeges hibás állítások szintjén fennálló, becsült kockázataira reagáló könyvvizsgálati eljárások (Hiv.: 30. bekezdés)

...

A kontrollok vezetés általi felülírásával kapcsolatos kockázatokra reagáló könyvvizsgálati eljárások

Naplótételek és egyéb helyesbítések (Hiv.: 32. bekezdés (a) pont)

...

A42. Ezenkívül a naplótételekre vonatkozó kontrollok¹⁰⁴ szabálytalan felülírásával kapcsolatos lényeges hibás állítások kockázatainak a könyvvizsgáló általi mérlegelése fontos, mivel az automatizált folyamatok és kontrollok csökkenthetik egy figyelmetlenségből bekövetkező hiba kockázatát, de nem szüntetik meg azt a kockázatot, hogy az egyének szabálytalanul felülírják az automatizált folyamatokat, például a főkönyvbe vagy a pénzügyi beszámolási rendszerbe automatikusan továbbított összegek módosításával. Mindezek mellett, ahol informatikai eszközöket alkalmaznak információk automatikus továbbítására, egy ilyen beavatkozásnak lehet, hogy kevés vagy semmilyen látható bizonyítéka nincs az információs rendszerekben.

A43. A naplótételek és egyéb helyesbítések tesztelés céljára történő azonosításakor és kiválasztásakor, valamint a kiválasztott tételek alátámasztását vizsgáló megfelelő módszer meghatározásakor a következő ügyek bírnak relevanciával:

- *A csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése – a csalási kockázati tényezők jelenléte és a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak könyvvizsgáló általi azonosítása és felmérése során szerzett egyéb információk segíthetik a könyvvizsgálót a naplótételek és egyéb helyesbítések konkrét csoportjainak tesztelésre történő azonosításában.*
- *Naplótételekre és egyéb helyesbítésekre bevezetett kontrollok – a naplótételek és az egyéb helyesbítések elkészítésének és feladásának hatékony kontrolljai csökkenthetik a szükséges*

¹⁰⁴ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 26. bekezdés (a) pont (ii) alpont

alapvető tesztelés terjedelmét, feltéve hogy a könyvvizsgáló tesztelte a kontrollok működési hatékonyságát.

- *A gazdálkodó egység pénzügyi beszámolási folyamata és a beszerezhető bizonyíték jellege* – sok gazdálkodó egység esetében az ügyletek rutinszerű feldolgozása manuális és automatizált ~~lépések és eljárások~~ kontrollok kombinációját foglalja magában. Hasonlóképpen, a naplótételek és egyéb helyesbítések feldolgozása magában foglalhat manuális és automatizált ~~eljárásokat és~~ kontrollokat egyaránt. Ahol informatikát alkalmaznak a pénzügyi beszámolási folyamatban, a naplótételek és az egyéb helyesbítések lehet, hogy csak elektronikus formában léteznek.
- *Csalási szándékú naplótételek vagy egyéb helyesbítések jellemzői* – a helytelen naplótételeknek vagy egyéb helyesbítéseknek gyakran egyedi azonosító jellemzőik vannak. Az ilyen jellemzők magukban foglalhatnak olyan tételeket, (a) amelyeket nem kapcsolódó, szokatlan vagy ritkán használt számlán számoltak el, (b) amelyeket olyan egyének számoltak el, akik jellemzően nem számolnak el naplótételeket, (c) amelyeket időszak végén vagy olyan zárás utáni tételként rögzítettek, amelynek kevés magyarázata vagy leírása van, vagy amelynek nincs magyarázata vagy leírása, (d) amelyeket a pénzügyi kimutatások elkészítése előtt vagy során számoltak el, és nincs számlaszámuk, vagy (e) amelyek kerek számokat vagy azonosan végződő számokat tartalmaznak.
- *A számlák jellege és összetettsége* – helytelen naplótételeket vagy helyesbítéseket alkalmazhatnak olyan számláknál, (a) amelyek összetett vagy szokatlan jellegű ügyleteket tartalmaznak, (b) amelyek jelentős becsléseket és időszak végi helyesbítéseket tartalmaznak, (c) amelyek jobban ki voltak téve hibás állításoknak a múltban, (d) amelyeket nem egyeztettek rendszeresen vagy amelyek nem magyarázott eltéréseket tartalmaznak, (e) amelyek csoporton belüli ügyleteket tartalmaznak, vagy (f) amelyek más módon kapcsolatosak csalásból eredő lényeges hibás állítás azonosított kockázatával. A több helyszínnel vagy komponenssel rendelkező gazdálkodó egységek könyvvizsgálatánál mérlegelik, hogy szükséges-e naplótételeket több helyszínről kiválasztani.
- *A normál üzletmeneten kívül feldolgozott naplótételek vagy egyéb helyesbítések* – a nem standard naplótételek lehet, hogy nem ~~esnek ugyanolyan szintű belső~~ ugyanolyan jellegű és terjedelmű kontrollok tárgyát képezik, mint az olyan naplótételek, amelyeket ismétlődő rendszerességgel használnak olyan ügyletek rögzítésére, mint például a havi értékesítések, a beszerzések és a készpénzkifizetések.

...

Számviteli becslések (Hiv.: 32. bekezdés (b) pont)

...

A jelentős ügyletek üzleti értelme (Hiv.: 32. bekezdés (c) pont)

...

A könyvvizsgálati bizonyíték értékelése (Hiv.: 34–37. bekezdések)

...

Átfogó következtetés kialakítása során, a könyvvizsgálat végéhez közeli időpontban végrehajtott elemző eljárások (Hiv.: 34. bekezdés)

...

Az azonosított hibás állítások mérlegelése (Hiv.: 35–37. bekezdések)

...

Ha a könyvvizsgáló nem tudja folytatni a megbízást (Hiv.: 38. bekezdés)

...

Írásbeli nyilatkozatok (Hiv.: 39. bekezdés)

...

Kommunikáció a vezetés felé és az irányítással megbízott személyekkel

Kommunikáció a vezetés felé (Hiv.: 40. bekezdés)

...

Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel (Hiv.: 41. bekezdés)

...

Csalással kapcsolatos egyéb kérdések (Hiv.: 42. bekezdés)

...

Kommunikáció a szabályozó és a végrehajtó hatóságok felé (Hiv.: 43. bekezdés)

...

1. sz. függelék

(Hiv.: A25. bekezdés)

Példák csalási kockázati tényezőkre

A jelen függelékben azonosított csalási kockázati tényezők olyan tényezőkre példák, amelyekkel a könyvvizsgálók sokféle helyzetben szembesülhetnek. Elkülönítetten találhatók azok a példák, amelyek a könyvvizsgáló mérlegelése szempontjából releváns csalás két típusával kapcsolatosak – azaz a beszámolóképzés során elkövetett csalással és az eszközök elsikkasztásával. Az ilyen csalástípusok mindegyikére vonatkozóan a kockázati tényezők további besorolásra kerültek három olyan feltétel alapján, amelyek általában jelen vannak csalásból eredő lényeges hibás állítás felmerülésekor: (a) ösztönzés/nyomás, (b) lehetőségek és (c) hozzáállás/megindoklás. Bár a kockázati tényezők a helyzetek széles skáláját fedik le, csak példaként szolgálnak és ennek megfelelően, a könyvvizsgáló további vagy eltérő kockázati tényezőket is azonosíthat. Ezen példák nem mindegyike releváns minden körülmények között, és néhányuk jelentősége nagyobb vagy kisebb lehet az eltérő méretű vagy eltérő tulajdonosi szerkezettel vagy körülményekkel rendelkező gazdálkodó egységek esetében. Továbbá a megadott

kockázati tényezők példái sorrendiségének nem célja a relatív fontosságukat vagy felmerülésük gyakoriságát tükrözni.

Csalási kockázati tényezők kapcsolódhatnak ösztönzőkhöz, nyomásokhoz vagy lehetőségekhez, amelyek olyan körülményekből adódnak, amelyek hibás állításra való fogékonyságot hoznak létre, a kontrollok figyelembevétele előtt (vagyis az eredendő kockázat). Az ilyen kockázati tényezők eredendő kockázati tényezők, amennyiben befolyásolják az eredendő kockázatot, és eredhetnek a vezetés elfogultságából. A lehetőségekhez kapcsolódó csalási kockázati tényezők egyéb azonosított eredendő kockázati tényezőkből is származhatnak (például összetettség vagy bizonytalanság létrehozhat olyan lehetőségeket, amelyek csalásból eredő hibás állításra való fogékonyságot eredményeznek). A lehetőségekhez kapcsolódó csalási kockázati tényezők kapcsolódhatnak a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerén belüli körülményekhez is, mint például a gazdálkodó egység belső kontrolljában lévő olyan korlátozások vagy hiányosságok, amelyek ilyen lehetőségeket hoznak létre. A hozzáálláshoz vagy megindokláshoz kapcsolódó csalási kockázati tényezők felmerülhetnek különösen a gazdálkodó egység kontrollkörnyezetébe lévő korlátozásokból vagy hiányosságokból.

A beszámolókészítés során elkövetett csalásból eredő hibás állításokhoz kapcsolódó csalási kockázati tényezők

Az alábbiak a beszámolókészítés során elkövetett csalásból eredő hibás állításokhoz kapcsolódó csalási kockázati tényezőkre példák.

Ösztönzés/Nyomás

A pénzügyi stabilitást vagy nyereségességet olyan gazdasági, ágazati, vagy a gazdálkodó egység működésével kapcsolatos feltételek fenyegetik, mint például az alábbiak (vagy az alábbiak által jelzettek):

...

A vezetésen túlzott nyomás van, hogy megfeleljen harmadik felek követelményeinek vagy elvárásainak az alábbiak miatt:

...

A rendelkezésre álló információk azt jelzik, hogy a vezetés vagy az irányítással megbízott személyek személyes pénzügyi helyzetét fenyegeti a gazdálkodó egység pénzügyi teljesítménye a következők miatt:

...

Lehetőségek

Az ágazat jellege vagy a gazdálkodó egység működése lehetőséget ad a beszámolókészítés során elkövetett csalásra, amely az alábbiakból eredhet:

...

A vezetés általi nyomon követés nem hatékony az alábbiak miatt:

...

Összetett vagy instabil szervezeti struktúra áll fenn, ahogy azt az alábbiak bizonyítják:

...

A belső kontroll komponensei hiányosak Hiányosságok a belső kontrollban az alábbiakból kifolyólag:

- a kontrollok nem megfelelő figyelemmel kísérése gazdálkodó egység belső kontroll rendszere figyelemmel kísérését szolgáló nem megfelelő folyamat, beleértve az automatizált kontrollokat és az évközi pénzügyi beszámolás feletti kontrollokat (ahol előírás a külső beszámolás);
- magas forgási sebesség vagy nem hatékony munkatársak alkalmazása a számvitel, a belső audit vagy az informatika területén;
- nem hatékony számviteli és információs rendszerek, beleértve a belső kontroll jelentős hiányosságait magában foglaló helyzeteket.

Hozzáállás/megindoklás

...

Az eszközök elsikkasztásából származó hibás állítások kockázati tényezői

Az eszközök elsikkasztásából származó hibás állításokhoz kapcsolódó kockázati tényezők is azon három feltétel szerint kerültek besorolásra, amelyek általában jelen vannak csalás meglétekor: ösztönzés/nyomás, lehetőségek, és hozzáállás/megindoklás. A beszámolóképzés során elkövetett csalásból származó hibás állításokhoz kapcsolódó néhány kockázati tényező is jelen lehet az eszközök elsikkasztásából származó hibás állítások felmerülésekor. Például a vezetés nem hatékony figyelemmel kísérése és a belső kontroll más hiányosságai jelen lehetnek akkor, amikor akár beszámolóképzés során elkövetett csalásból, akár eszközök elsikkasztásából eredő hibás állítás áll fenn. Az alábbiak példák az eszközök elsikkasztásából származó hibás állításokhoz kapcsolódó kockázati tényezőkre.

Ösztönzés/Nyomás

...

Lehetőségek

Bizonyos jellemzők vagy körülmények növelhetik az eszközök elsikkasztásnak való kitétségét. Például nő az eszközök elsikkasztásának a lehetősége az alábbiak megléte mellett:

...

Az eszközök feletti nem megfelelő belsőkontrollok növelhetik az ilyen eszközök elsikkasztásnak való kitétségét. Az eszközök elsikkasztása például bekövetkezhet az alábbiak fennállása miatt:

- a feladatok megosztása vagy a független ellenőrzések nem megfelelőek;
- a felső szintű vezetés ráfordításainak nem megfelelő felügyelete, például utazási és egyéb költségtérítések;
- az eszközökért felelős munkavállalók vezetés általi nem megfelelő felügyelete, például a távoli helyszínek nem megfelelő felügyelete vagy figyelemmel kísérése;
- az eszközökhöz való hozzáféréssel rendelkező állásokra jelentkezők nem megfelelő szűrése;

- az eszközök nem megfelelő nyilvántartása;
- az ügyletek nem megfelelő engedélyezési és jóváhagyási rendszere (például a beszerzésben);
- a készpénz, a befektetések, a készletek vagy a befektetett eszközök nem megfelelő fizikai védelme;
- az eszközök teljes és időben történő egyeztetéseinek hiánya;
- az ügyletek időben történő és megfelelő dokumentálásának hiánya, például visszaruk jóváírásai;
- a kulcsfontosságú kontrollfunkciókat végrehajtó munkatársaknak nem biztosítanak kötelező jellegű szabadságot;
- az informatika vezetés általi nem megfelelő ismerete, ami lehetővé teszi, hogy az informatikai munkavállalók sikkasztást kövessenek el;
- az automatizált nyilvántartások nem megfelelő hozzáférés kontrollja, beleértve a számítógépes rendszerek eseménynaplóinak kontrolljait és áttekintését.

Hozzáállás/megindoklás

- Az eszközök elsikkasztásához kapcsolódó kockázatok figyelemmel kísérése és csökkentése szükségességének figyelmen kívül hagyása.
- Az eszközök elsikkasztása feletti ~~belső~~ belső kontrollok figyelmen kívül hagyása a meglévő kontrollok felülrírásán vagy a belső kontroll ismert hiányosságaira vonatkozó megfelelő helyrehozó intézkedés elmulasztásán keresztül.
- A gazdálkodó egységgel vagy a munkavállalók gazdálkodó egység általi kezelésével kapcsolatos nemtetszést vagy elégedetlenséget jelző magatartás.
- Viselkedésben vagy életvitelben bekövetkezett változások, amelyek eszközök elsikkasztását jelezhetik.
- Házipénztárral kapcsolatos lopás eltűrése.

2. sz. függelék

(Hiv.: A40. bekezdés)

Példák a csalásból eredő lényeges hibás állítás becsült kockázatainak kezelését célzó lehetséges könyvvizsgálati eljárásokra

Az alábbiak példák a beszámoló elkészítés során elkövetett csalásból és az eszközök elsikkasztásából származó csalásból eredő lényeges hibás állítások becsült kockázatainak kezelését célzó lehetséges könyvvizsgálati eljárásokra. Bár ezek az eljárások a helyzetek széles skáláját fedik le, csak példaként szolgálnak, és ennek megfelelően lehet, hogy nem a legmegfelelőbbek vagy nem szükségesek minden esetben. Továbbá az eljárások sorrendiségének nem célja azok relatív fontosságát tükrözni.

Mérlegelés az állítások szintjén

A csalásból eredő lényeges hibás állítások kockázatainak a könyvvizsgáló általi felmérésére adott konkrét válaszok az azonosított csalási kockázati tényezők vagy körülmények típusaitól vagy kombinációtól, valamint azoktól az ügyletcsoportoktól, számlaegyenlegektől, közzétételektől és állításoktól függően fognak változni, amelyeket ezek érinthetnek.

Az alábbiak a válaszok jellegzetes példái:

...

- Ha egy szakértő munkája különösen jelentőssé válik egy olyan pénzügyi kimutatásbeli tételt illetően, amelynél a csalásból eredő lényeges hibás állítás felmért kockázata magas, további eljárások végrehajtása a szakértő néhány vagy összes feltevésére, módszerére vagy megállapítására vonatkozóan annak meghatározásához, hogy a megállapítások nem észszerűtlenek, vagy másik szakértő alkalmazása erre a célra.

...

Speciális válaszok –beszámolóképzítés során elkövetett csalásból eredő hibás állítások

Példák a beszámolóképzítés során elkövetett csalásból származó lényeges hibás állítások kockázatainak könyvvizsgáló általi felmérésére adott válaszokra:

...

3. sz. függelék

(Hiv.: A49. bekezdés)

Példák csalás lehetőségét jelző körülményekre

A következők példák olyan körülményekre, amelyek annak lehetőségét jelezhetik, hogy a pénzügyi kimutatások csalásból eredő lényeges hibás állítást tartalmazhatnak.

...

300. témaszámú, „A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának tervezése” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

...

Dokumentálás (Hiv.: 12. bekezdés)

...

Kisebbségi gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A21. Amint az A11. bekezdés tárgyalja, egy megfelelő, rövid memorandum dokumentált stratégiaként szolgálhat egy kisebb gazdálkodó egység könyvvizsgálatához. A könyvvizsgálati tervhez felhasználhatók standard könyvvizsgálati munkaprogramok vagy ellenőrzőlisták (lásd az A17. bekezdést), amelyeket kisszámú ~~releváns~~ kontroll¹⁰⁵ ~~kontrolltevékenységet~~ feltételezve dolgoztak ki – ami egy kisebb gazdálkodó egység esetében valószínű –, feltéve, ha a megbízás körülményeihez – beleértve a könyvvizsgáló kockázatfelméréseit – igazítják azokat.

...

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

Bevezetés

A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre

1. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard az igénybe vevő könyvvizsgálójának azon felelősségével foglalkozik, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen abban az esetben, ha egy igénybe vevő gazdálkodó egység egy vagy több szolgáltató szervezet szolgáltatásait veszi igénybe. Konkrétan azt fejt ki, hogy az igénybe vevő könyvvizsgálója hogyan alkalmazza a 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardot és a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardot az igénybe vevő gazdálkodó egység – beleértve a ~~könyvvizsgálat szempontjából releváns~~ gazdálkodó egység pénzügyi kimutatások készítése szempontjából releváns belső kontroll rendszerét is – olyan mértékű megismerése során, ami elegendő a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításához és felméréséhez, valamint az ezen kockázatokra reagáló további könyvvizsgálati eljárások kialakítása és végrehajtása során.

...

3. A szolgáltató szervezet által nyújtott szolgáltatások akkor relevánsak az igénybe vevő gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálata szempontjából, ha ezen szolgáltatások és az azok feletti kontrollok az igénybe vevő gazdálkodó egység ~~pénzügyi beszámolás~~ pénzügyi kimutatások készítése szempontjából releváns információs rendszerének – ~~beleértve a kapcsolódó üzleti folyamatokat is~~ – részét képezik. ~~Bár a~~ A szolgáltató szervezetnél alkalmazott legtöbb kontroll valószínűleg a pénzügyi beszámolással kapcsolatos része az igénybe vevő gazdálkodó egység pénzügyi kimutatások készítése szempontjából releváns információs rendszerének, lehetnek egyéb olyan vagy kapcsolódó kontrollok, mint például az eszközök védelme feletti kontrollok, amelyek szintén relevánsak lehetnek a könyvvizsgálat szempontjából. A szolgáltató szervezet szolgáltatásai az igénybe vevő gazdálkodó egység ~~pénzügyi beszámolás szempontjából releváns~~ információs rendszerének – ~~beleértve a kapcsolódó üzleti folyamatokat is~~ – akkor képezik részét, ha ezek a szolgáltatások az alábbiak közül bármelyiket érintik:
 - (a) A jelentős üzletcsoportokra, számlaegyenlegekre és közzétételekre vonatkozó információk hogyan áramlanak keresztül az igénybe vevő gazdálkodó egység információs rendszerén,

¹⁰⁵ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 26. bekezdés (a) pont

~~manuálisan-e vagy IT használatával, és azokat a főkönyvből és az analitikákból vagy azokon kívülről szerzik-e. az igénybe vevő gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak szempontjából jelentős ügyletcsoportokat az igénybe vevő gazdálkodó egység tevékenységeiben; Ez magában foglalja, amikor a szolgáltató szervezet szolgáltatásai befolyásolják azt, ahogyan:~~

- ~~(i) (b) azokat az informatikai (IT) és manuális rendszereken belüli eljárásokat, amelyekkel az igénybe vevő gazdálkodó egység ügyleteit létrehozzák, rögzítik, feldolgozzák, szükség szerint javítják, a főkönyvbe átvezetik és a pénzügyi kimutatásokban szerepeltetik az igénybe vevő gazdálkodó egység ügyleteit létrehozzák, és ahogyan az azokkal kapcsolatos információkat rögzítik, feldolgozzák, szükség szerint helyesbítik, beépítik a főkönyvbe és jelentik a pénzügyi kimutatásokban; valamint~~
- ~~(ii) az igénybe vevő gazdálkodó egység gyűjti, feldolgozza és közzéteszi a pénzügyi kimutatásokban az ügyletektől eltérő eseményekkel és körülményekkel kapcsolatos információkat;~~
- ~~(b) (c) A kapcsolódó elektronikus vagy kézzel vezetett számviteli nyilvántartások, alátámasztó információk és az igénybe vevő gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaiban szereplő konkrét számlák és a 3. bekezdés (a) pontban leírt információáramlásokra vonatkozó egyéb alátámasztó nyilvántartások; amelyek az igénybe vevő gazdálkodó egység ügyleteinek létrehozásához, rögzítéséhez, feldolgozásához és jelentésbe foglalásához alkalmaznak; ez magában foglalja a helytelen információk javítását, valamint azt, hogy az információkat hogyan vezetik át a főkönyvbe~~
- ~~(d) Az információs rendszer hogyan rögzíti azokat az ügyletektől eltérő eseményeket és körülményeket, amelyek a pénzügyi kimutatások szempontjából jelentősek;~~
- ~~(ce) Az igénybe vevő gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak a 3. bekezdés (b) pontban leírt nyilvántartásokból való elkészítésénél alkalmazott pénzügyi beszámolási folyamat, beleértve, ahogyan az a jelentős ügyletcsoportokkal, számlaegyenlegekkel és közzétételekkel kapcsolatos közzétételekre és számviteli becslésekre vonatkozik; számviteli becsléseket és közzétételeket valamint~~
- ~~(d) A gazdálkodó egység fenti (a)–(c) pontok szempontjából releváns IT-környezete.~~
- ~~(f) a naplótételekre vonatkozó kontrollokat, beleértve azokat a nem standard naplótételeket is, amelyeket az egyszeri, szokatlan ügyletek vagy helyesbítések rögzítésére alkalmaznak.~~

...

Célok

7. Ha az igénybe vevő gazdálkodó egység szolgáltató szervezet szolgáltatásait veszi igénybe, az igénybe vevő könyvvizsgálójának céljai az alábbiak:
 - (a) a szolgáltató szervezet által nyújtott szolgáltatások jellegének és jelentőségének, valamint azok igénybe vevő gazdálkodó egység könyvvizsgálat szempontjából releváns-belső kontroll rendszerére gyakorolt hatásának olyan mértékű megismerése, amely elegendő ahhoz, hogy

megfelelően megalapozza a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítását és felmérését azonosításához és felméréséhez, és

- (b) az ezen kockázatokra reagáló könyvvizsgálati eljárások megtervezése és végrehajtása.

...

Követelmények

A szolgáltató szervezet által nyújtott szolgáltatások megismerése, a belső kontrollt is beleértve

...

10. A gazdálkodó egység könyvvizsgálat szempontjából releváns belső kontroll rendszerének a 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal¹⁰⁶ összhangban történő megismerése során az igénybe vevő könyvvizsgálójának meg kell különböztetnie az igénybe vevő gazdálkodó egységnél a kontrolltevékenységek komponensben lévő kontrollokat azoktól¹⁰⁷ értékelnie kell azoknak a releváns kontrolloknak a kialakítását és bevezetését, amelyek a szolgáltató szervezet által nyújtott szolgáltatásokhoz kapcsolódnak, beleértve a szolgáltató szervezet által feldolgozott ügyletekre alkalmazott kontrollokat, és értékelnie kell azok kialakítását, valamint meg kell állapítania, hogy bevezették-e azokat.¹⁰⁸ (Hiv.: A12–A14. bekezdések)
11. Az igénybe vevő könyvvizsgálójának meg kell állapítania, hogy a szolgáltató szervezet által nyújtott szolgáltatások jellegét és jelentőségét, valamint azoknak az igénybe vevő gazdálkodó egység könyvvizsgálat szempontjából releváns belső kontroll rendszerére gyakorolt hatását elegendő mértékben megismerte-e ahhoz, hogy az megfelelő alapul szolgáljon a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításához és felméréséhez.
12. Ha az igénybe vevő könyvvizsgálója az igénybe vevő gazdálkodó egységtől nem tud elegendő ismereteket szerezni, az ismereteket az alábbi egy vagy több eljárásból kell megszereznie:
- ...
- (c) a szolgáltató szervezet felkeresése és olyan eljárások végrehajtása, amelyek a szolgáltató szervezetnél alkalmazott releváns kontrollokról a szükséges információt biztosítják, vagy
- (d) másik könyvvizsgáló igénybe vétele olyan eljárások végrehajtása érdekében, amelyek a szolgáltató szervezetnél alkalmazott releváns kontrollokról a szükséges információt biztosítják. (Hiv.: A15–A20. bekezdések)

1-es vagy 2-es típusú jelentés felhasználása a szolgáltató szervezet igénybe vevő könyvvizsgálója általi megismerésének támogatása céljából

...

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

¹⁰⁷ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 26. bekezdés (a) pont

¹⁰⁸ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 26. bekezdés (d) pont

14. Ha az igénybe vevő könyvvizsgálója 1-es vagy 2-es típusú jelentést tervez könyvvizsgálati bizonyítékként felhasználni a szolgáltató szervezetnél alkalmazott kontrollok kialakításáról és bevezetéséről szerzett ismeretei alátámasztására, az igénybe vevő könyvvizsgálójának:

...

- (b) értékelnie kell, hogy a jelentés által nyújtott bizonyíték elegendő és megfelelő-e ~~az igénybe vevő gazdálkodó egység könyvvizsgálat szempontjából releváns belső~~ a szolgáltató szervezetnél lévő kontrollok megismeréséhez, és

...

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

A szolgáltató szervezet által nyújtott szolgáltatások megismerése, a belső kontrollokat is beleértve

...

További eljárások abban az esetben, ha az igénybe vevő gazdálkodó egységtől nem szerezhető elegendő ismeret (Hiv.: 12. bekezdés)

...

- A19. Egy másik könyvvizsgáló vehető igénybe olyan eljárások végrehajtásához, amelyek a szolgáltató szervezetnél alkalmazott, az igénybe vevő gazdálkodó egységnek nyújtott szolgáltatásokhoz kapcsolódó releváns-kontrollokról a szükséges információt biztosítják. Ha 1-es vagy 2-es típusú jelentést bocsátottak ki, az igénybe vevő könyvvizsgálója igénybe veheti a szolgáltató könyvvizsgálóját ezen eljárások végrehajtására, mivel a szolgáltató könyvvizsgálója kapcsolatban áll a szolgáltató szervezettel. Az igénybe vevő egy másik könyvvizsgáló munkáját felhasználó könyvvizsgálója a 600. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardban szereplő útmutatást hasznosnak találhatja, mivel az egy másik könyvvizsgáló megismerésével (beleértve a könyvvizsgáló függetlenségét és szakmai kompetenciáját), egy másik könyvvizsgáló munkájában a munka jellegének, terjedelmének és ütemezésének megtervezése során való részvétellel és a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték elegendőségének és megfelelőségének értékelésével kapcsolatos.

...

1-es vagy 2-es típusú jelentés felhasználása a szolgáltató szervezet igénybe vevő könyvvizsgálója általi megismerésének támogatása céljából (Hiv.: 13–14. bekezdések)

...

- A22. Az 1-es vagy 2-es típusú jelentés, az igénybe vevő gazdálkodó egységgel kapcsolatos információval együtt segítséget nyújthat az igénybe vevő könyvvizsgálójának abban, hogy megismerje:
- (a) a szolgáltató szervezetnél alkalmazott kontrollok azon vonatkozásait, amelyek hatással lehetnek az igénybe vevő gazdálkodó egység ügyleteinek feldolgozására, beleértve az alszolgáltató szervezetek igénybe vételét;

- (b) a jelentős ügyletek szolgáltató szervezetén keresztül áramlását az ügyletáramlás azon pontjainak meghatározása céljából, ahol az igénybe vevő gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaiban hibás állítások fordulhatnak elő;
- (c) a szolgáltató szervezetnél az igénybe vevő gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaiban szereplő állítások szempontjából releváns kontrollcélokat; és
- (d) azt, hogy a szolgáltató szervezetnél alkalmazott kontrollokat megfelelően alakították-e ki és vezették-e be annak érdekében, hogy megakadályozzák vagy feltárják azokat a feldolgozási hibákat, amelyek lényeges hibás állításokat eredményezhetnek az igénybe vevő gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaiban.

Az 1-es vagy 2-es típusú jelentés segítséget nyújthat az igénybe vevő könyvvizsgálójának abban, hogy elegendő ismeretet szerezzon a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításához és felméréséhez. Az 1-es típusú jelentés azonban nem nyújt bizonyítékot a ~~releváns~~-kontrollok működési hatékonyságáról.

A lényeges hibás állítás becsült kockázataira történő válaszadás

...

Kontrollok tesztelése

A29. Az igénybe vevő könyvvizsgálója számára a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard szerint követelmény, hogy kontrollok teszteléseit tervezze meg és hajtsa végre annak érdekében, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzon a ~~releváns~~-kontrollok bizonyos körülmények közötti működési hatékonyságáról. Szolgáltató szervezettel kapcsolatban ez a követelmény akkor alkalmazandó, ha:

...

A30. Ha 2-es típusú jelentés nem áll rendelkezésre, az igénybe vevő könyvvizsgálója az igénybe vevő gazdálkodó egységen keresztül kapcsolatba léphet a szolgáltató szervezettel annak érdekében, hogy a szolgáltató könyvvizsgálójának 2-es típusú jelentés elkészítésével történő megbízását kérje, amely tartalmazza a ~~releváns~~-kontrollok működési hatékonyságának teszteléseit, vagy az igénybe vevő könyvvizsgálója egy másik könyvvizsgálót vehet igénybe olyan eljárások szolgáltató szervezetnél történő végrehajtására, amelyek ezen kontrollok működési hatékonyságát tesztelik. Az igénybe vevő könyvvizsgálója fel is keresheti a szolgáltató szervezetet és végrehajthatja a ~~releváns~~-kontrollok teszteléseit, ha ebbe a szolgáltató szervezet beleegyezik. Az igénybe vevő könyvvizsgálójának kockázatbecslései a másik könyvvizsgáló munkája és az igénybe vevő könyvvizsgálójának saját eljárásai által nyújtott együttes bizonyítékon alapulnak.

2-es típusú jelentés felhasználása annak könyvvizsgálati bizonyítékaként, hogy a szolgáltató szervezetnél alkalmazott kontrollok hatékonyan működnek

...

A33. Az igénybe vevő könyvvizsgálója számára az is szükséges lehet, hogy további bizonyítékot szerezzon a szolgáltató szervezetnél alkalmazott ~~releváns~~-kontrollokban a 2-es típusú jelentés által lefedett időszakon kívül bekövetkezett jelentős változásokról, vagy, hogy további végrehajtandó

könyvvizsgálati eljárásokat határozzon meg. Annak meghatározása során, hogy milyen további könyvvizsgálati bizonyíték szerzendő be azokról a szolgáltató szervezetnél alkalmazott kontrollokról, amelyek a szolgáltató könyvvizsgálójának jelentése által lefedett időszakon kívül működtek, az alábbiak tartozhatnak a releváns tényezők közé:

...

- a kontrollkörnyezet és az igénybe vevő gazdálkodó egység belső kontroll rendszer figyelemmel kísérését szolgáló folyamatának ~~a kontrollok igénybe vevő gazdálkodó egységnél történő figyelemmel kísérésének~~ hatékonysága.

A34. További könyvvizsgálati bizonyíték szerezhető például a kontrollok teszteléseinek az időszak hátralévő részére történő kiterjesztésével, vagy az igénybe vevő gazdálkodó egység belső kontrollrendszer figyelemmel kísérését szolgáló folyamatának ~~a kontrollok igénybe vevő gazdálkodó egység általi figyelemmel kísérésének~~ tesztelésével.

...

A39. Az igénybe vevő könyvvizsgálója számára követelmény, hogy a könyvvizsgálat során azonosított jelentős hiányosságokat megfelelő időben írásban kommunikálja mind a vezetés, mind pedig az irányítással megbízott személyek felé.¹¹ Az igénybe vevő könyvvizsgálója számára az is követelmény, hogy a megfelelő felelősségi szinten lévő vezetés felé megfelelő időben kommunikálja a belső kontrollnak a könyvvizsgálat során azonosított olyan hiányosságait, amelyek az igénybe vevő könyvvizsgálójának szakmai megítélése szerint elegendő fontossággal bírnak ahhoz, hogy a vezetés figyelmét kiérdemeljék.¹² Azon kérdések közé, amelyeket az igénybe vevő könyvvizsgálója a könyvvizsgálat során azonosíthat és a vezetés és az irányítással megbízott személyek felé kommunikálhat, az alábbiak tartoznak:

- az igénybe vevő gazdálkodó egység által bevezethető bármilyen kontroll a gazdálkodó egység belső kontroll rendszer figyelemmel kísérését szolgáló folyamatán belül ~~kontrollok figyelemmel kísérése~~, beleértve azokat, amelyeket az 1-es vagy 2-es típusú jelentés megszerzésének eredményeként azonosítottak

...

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

Bevezetés

(a) A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre

1. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard a könyvvizsgálónak a lényeges hibás állításnak a könyvvizsgáló által a 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal¹⁰⁹ összhangban azonosított és becsült kockázatára adandó válaszok megtervezésére

¹⁰⁹ 315. témaszámú, „A lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése a gazdálkodó egység és környezetének megismerésén keresztül” című (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard

és végrehajtására vonatkozó felelősségével foglalkozik a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során.

Hatálybalépés napja

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

Cél

3. A könyvvizsgáló célja, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen a lényeges hibás állítás becsült kockázataira vonatkozóan a kockázatokra adandó megfelelő válaszok kialakításán és végrehajtásán keresztül.

Fogalmak

4. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában a következő kifejezéseknek az alábbi jelentésük van:
 - (a) Alapvető vizsgálati eljárás – olyan könyvvizsgálati eljárás, amelyet az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítások feltárása céljából alakítottak ki. Az alapvető vizsgálati eljárások a következők:
 - (i) az adatok tesztelése (ügyletcsoportoké, számlaegyenlegeké és közzétételeké), és
 - (ii) alapvető elemző eljárások.
 - (b) Kontrollok tesztelése – a kontrolloknak az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítások megelőzésében, vagy feltárásában és helyesbítésében való működési hatékonyságának értékelésére kialakított könyvvizsgálati eljárás.

Követelmények

Átfogó válaszok

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)

A lényeges hibás állítások szintjén fennálló becsült kockázataira reagáló könyvvizsgálati eljárások

6. A könyvvizsgálónak olyan további könyvvizsgálati eljárásokat kell megterveznie és végrehajtania, amelyek jellege, ütemezése és terjedelme a lényeges hibás állítások szintjén fennálló becsült kockázatain alapul és arra reagál. (Hiv.: A4–A8.; A42-A52. bekezdések)
7. A végrehajtható további könyvvizsgálati eljárások megtervezésekor a könyvvizsgálónak:
 - (a) Minden egyes jelentős ügyletcsoport, számlaegyenleg és közzététel tekintetében mérlegelnie kell a lényeges hibás állítások szintjén fennálló kockázata felmérésének okait, beleértve:

- (i) a jelentős releváns-ügyletcsoporthoz, számlaegyenleg vagy közzététel konkrét jellemzői (tehát az eredendő kockázat) miatt felmerülő lényeges hibás állítás valószínűségét és nagyságrendjét, valamint
 - (ii) azt, hogy a kockázatfelmérés figyelembe vesz-e releváns-kontrollokat, amelyek kezelik a lényeges hibás állítás kockázatát (tehát az ellenőrzési kockázatot), ezáltal megkövetelve a könyvvizsgálótól, hogy könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen annak meghatározása érdekében, hogy a kontrollok hatékonyan működnek-e (azaz a könyvvizsgáló tervezi támaszkodni kíván a kontrollok működési hatékonyságának tesztelését az alapvető vizsgálati eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének meghatározásakor), továbbá (Hiv.: A9–A18. bekezdések)
- (b) Annál meggyőzőbb könyvvizsgálati bizonyítékot kell szereznie, minél magasabb a könyvvizsgáló által becsült kockázat. (Hiv.: A19. bekezdés)

Kontrollok tesztelése

8. A könyvvizsgálónak kontrollok teszteléseit kell kialakítania és végrehajtania, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen a releváns-kontrollok működési hatékonyságára, ha:
- (a) a lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló kockázatainak könyvvizsgáló általi felmérése magában foglalja azt a várakozást, hogy a kontrollok hatékonyan működnek (azaz a könyvvizsgáló támaszkodni kíván a kontrollok működési hatékonyságának tesztelését tervezi az alapvető vizsgálati eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének meghatározásakor), vagy
 - (b) az alapvető vizsgálati eljárások önmagukban nem képesek elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot nyújtani az állítások szintjén. (Hiv.: A20–A24. bekezdések)
9. A kontrollok teszteléseinek megtervezésekor és végrehajtásakor a könyvvizsgálónak annál meggyőzőbb könyvvizsgálati bizonyítékot kell szereznie, minél nagyobb mértékben támaszkodik a könyvvizsgáló a kontroll hatékonyságára. (Hiv.: A25. bekezdés)

A kontrollok teszteléseinek jellege és terjedelme

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 következetességet, amellyel alkalmazták azokat; és
 - (iii) ki és milyen eszközökkel alkalmazta azokat. (Hiv.: A26–A29a bekezdések)
 - (b) Amennyiben még nem tette meg, Még kell határoznia, hogy a tesztelendő kontrollok függnek-e egyéb kontrolloktól (közvetett kontrollok), és ha igen, akkor szükséges-e könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni a közvetett kontrollok hatékony működésének az alátámasztására. (Hiv.: A30–A31. bekezdések)

A kontrollok teszteléseinek ütemezése

11. Annak érdekében, hogy ez megfelelő alapot nyújtson a könyvvizsgáló kívánt mértékű támaszkodásához, a könyvvizsgálónak az alábbi 12. és 15. bekezdések figyelembevételével tesztelnie kell a kontrollokat abban az adott időpontban vagy abban az egész időszakban, amelyekben a könyvvizsgáló támaszkodni kíván ezekre a kontrollokra. (Hiv.: A32. bekezdés)

Egy évközi időszak során szerzett könyvvizsgálati bizonyíték felhasználása

12. Ha a könyvvizsgáló egy évközi időszak során szerez be könyvvizsgálati bizonyítékot a kontrollok működési hatékonyságáról, akkor a könyvvizsgálónak:
- (a) könyvvizsgálati bizonyítékot kell beszereznie az adott kontrolloknak az évközi időszak után bekövetkező jelentős változásairól, valamint
 - (b) meg kell határoznia, hogy milyen további könyvvizsgálati bizonyítékot kell beszerezni a hátralévő időszakra. (Hiv.: A33–A34. bekezdések)

Korábbi könyvvizsgálatok során szerzett könyvvizsgálati bizonyítékok felhasználása

13. Annak meghatározásánál, hogy helyénvaló-e a kontrollok működési hatékonyságáról korábbi könyvvizsgálatok során megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték felhasználása, és ha igen, akkor milyen hosszú időszak telhet el a kontrollok újratestelése előtt, a könyvvizsgálónak a következőket kell figyelembe vennie:
- (a) a gazdálkodó egység belső kontroll rendszere egyéb komponenseinek elemeinek—a hatékonyságát, beleértve a kontrollkörnyezetet, a ~~kontrollok-gazdálkodó egység belső kontroll rendszer figyelemmel kísérését szolgáló folyamatát~~ ~~általi figyelemmel kísérését~~, és a gazdálkodó egység kockázatfelmérési 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)
14. Ha a könyvvizsgáló bizonyos kontrollok működési hatékonyságára vonatkozó, korábbi könyvvizgálatból származó könyvvizsgálati bizonyíték felhasználását tervezi, a könyvvizsgálónak az adott bizonyíték folytatódó relevanciáját és megbízhatóságát arra vonatkozó könyvvizsgálati bizonyíték megszerzésével kell megalapoznia, hogy az adott kontrollokban következtek-e be jelentős változások az előző könyvvizgálatot követően. A könyvvizsgálónak ezt a bizonyítékot megfigyeléssel vagy

szemrevételezéssel kombinált interjú révén kell beszereznie, hogy megerősítse az adott kontrollokkal kapcsolatos ismereteit, továbbá:

- (a) Ha történtek olyan változások, amelyek érintik a korábbi könyvvizsgálatból származó könyvvizsgálati bizonyíték folytatódó relevanciáját, akkor a könyvvizsgálónak a tárgyidőszaki könyvvizsgálat során tesztelnie kell a kontrollokat. (Hiv.: A36. bekezdés)
- (b) Ha nem történtek ilyen változások, akkor a könyvvizsgálónak legalább minden harmadik könyvvizsgálat során tesztelnie kell a kontrollokat, és minden egyes könyvvizsgálat alkalmával tesztelnie kell néhány kontrollt azon lehetőség elkerülése érdekében, hogy egyetlen könyvvizsgálati időszak során teszteljenek minden kontrollt, amelyre a könyvvizsgáló támaszkodni kíván, és a következő két könyvvizsgálati időszak során ne teszteljenek egyetlen kontrollt sem. (Hiv.: A37–A39. bekezdés)

Jelentős kockázatok feletti kontrollok

- 15. Ha a könyvvizsgáló olyan kockázat feletti kontrollokra kíván támaszkodni, amelyet a könyvvizsgáló jelentős kockázatként határozott meg, akkor a könyvvizsgálónak tesztelnie kell az adott kontrollokat a tárgyidőszakban.

A kontrollok működési hatékonyságának értékelése

- 16. Az olyan releváns-kontrollok működési hatékonyságának értékelésekor, amelyekre a könyvvizsgáló támaszkodni kíván, a könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy az alapvető vizsgálati eljárásokkal feltárt hibás állítások jelzik-e azt, hogy a kontrollok nem működnek hatékonyan. Az, hogy az alapvető vizsgálati eljárások nem tártak fel hibás állításokat, ugyanakkor nem nyújt könyvvizsgálati bizonyítékot arra vonatkozóan, hogy a tesztelt állításhoz kapcsolódó kontrollok hatékonyak. (Hiv.: A40. bekezdés)
- 17. Ha olyan kontrolloktól való eltéréseket tárnak fel, amelyekre a könyvvizsgáló támaszkodni kíván, akkor a könyvvizsgálónak konkrét információkat kell bekérnie annak érdekében, hogy megismerje ezeket a tényezőket és lehetséges következményeiket, és meg kell határoznia, hogy: (Hiv.: A41. bekezdés)
 - (a) a kontrollok végrehajtott tesztelése megfelelő alapot nyújtanak-e ahhoz, hogy a kontrollokra lehessen támaszkodni;
 - (b) szükség van-e kontrollok további tesztelésére; vagy
 - (c) a lényeges hibás állítás ~~lehetséges~~-kockázatait alapvető vizsgálati eljárások alkalmazásával szükséges-e kezelni.

Alapvető vizsgálati eljárások

- 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)
- 19. A könyvvizsgálónak mérlegelnie kell, hogy elvégzendők-e külső megerősítési eljárások alapvető könyvvizsgálati eljárásként. (Hiv.: A48–A51. bekezdések)

A pénzügyi kimutatások zárási folyamatához kapcsolódó alapvető vizsgálati eljárások

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 főkönyvön és az analitikákon belülről, akár azokon kívülről szerzik be az ilyen információkat, és
 - (b) a pénzügyi kimutatások elkészítése során elszámolt lényeges naplótételek és egyéb helyesbítések vizsgálata. (Hiv.: A52. bekezdés)

A jelentős kockázatokra reagáló alapvető vizsgálati eljárások

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)

Az alapvető vizsgálati eljárások ütemezése

22. Ha az alapvető vizsgálati eljárásokat év közben hajtják végre, akkor a könyvvizsgálónak a hátralévő időszakot:
- (a) a közbenső időszakokra 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)
23. Ha év közben olyan hibás állításokat tárnak fel, amelyekre a könyvvizsgáló nem számított a lényeges hibás állítás kockázatának becslésekor, akkor a könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy szükséges-e módosítani a kapcsolódó kockázatbecslést, valamint a hátralévő időszakot lefedő alapvető vizsgálati eljárások tervezett jellegét, ütemezését és terjedelmét. (Hiv.: A58. bekezdés)

A pénzügyi kimutatások prezentálásának megfelelősége

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)

A könyvvizsgálati bizonyítékok elegendőségének és megfelelőségének értékelése

25. Az elvégzett könyvvizsgálati eljárások és a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték alapján a könyvvizsgálónak a könyvvizsgálat lezárása előtt értékelnie kell, hogy a lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló kockázataira vonatkozó becslések továbbra is helytállóak-e. (Hiv.: A60–A61. bekezdések)
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)
27. Ha a könyvvizsgáló nem szerzett elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot egy ügyletsoporttal, számlaegyenleggel vagy közzététellel kapcsolatos releváns 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.

Dokumentálás

28. A könyvvizsgálónak bele kell foglalnia a könyvvizsgálati dokumentációba:¹¹⁰
 - (a) a pénzügyi kimutatások szintjén fennálló lényeges hibás állítás becsült kockázatainak a kezelésére adott átfogó válaszokat, valamint az elvégzett további könyvvizsgálati eljárások jellegét, ütemezését és terjedelmét;
 - (b) az ezen eljárások és az állítások szintjén becsült kockázatok közötti kapcsolatot; valamint
 - (c) a könyvvizsgálati eljárások eredményeit, beleértve a következtetéseket, ahol azok egyébként nem egyértelműek. (Hiv.: A63. bekezdés)
29. Ha a könyvvizsgáló a kontrollok működési hatékonyságáról korábbi könyvvizsgálatok során megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték felhasználását tervezi, bele kell foglalnia a könyvvizsgálati dokumentációba azokat a következtetéseket, amelyeket az ilyen, korábbi könyvvizsgálat során tesztelt kontrollokra való támaszkodás tekintetében vont le.
30. A könyvvizsgáló dokumentációjának demonstrálnia kell, hogy a pénzügyi kimutatásokban lévő információk egyeznek a mögöttes számviteli nyilvántartásokkal vagy levezethetők azokból, beleértve közzétételek egyezését vagy levezetését, akár a főkönyvön és az analitikákon belülről, akár azokon kívülről szerzik be az ilyen információkat.

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

Átfogó válaszok (Hiv.: 5. bekezdés)

- A1. A pénzügyi kimutatások szintjén fennálló lényeges hibás állítás becsült kockázatainak a kezelésére adott átfogó válaszok tartalmazhatják:

¹¹⁰ 230. témaszámú, a „*Könyvvizsgálati dokumentáció*” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 8–11. és A6. bekezdések

- a szakmai szkepticizmus megőrzése szükségességének hangsúlyozását a megbízásért felelős munkacsoport felé;
 - tapasztaltabb vagy különleges szaktudással rendelkező munkatársak bevonását vagy szakértők alkalmazását;
 - nagyobb mértékű felügyelet biztosítását a megbízásért felelős munkacsoport tagjai irányítása és felügyelete, valamint a végrehajtott munka ellenőrzése jellegének, ütemezésének és terjedelmének változtatásait;
 - a végrehajtandó további könyvvizsgálati eljárások kiválasztásánál a kiszámíthatatlanság további elemeinek beépítését;
 - változtatásokat az átfogó könyvvizsgálati stratégiában a 300. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard által előírtak szerint, vagy a tervezett könyvvizsgálati eljárásokban, és magukban foglalhatják az alábbiak változását:
 - a végrehajtási lényegesség könyvvizsgáló általi meghatározása a 320. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard szerint;
 - a könyvvizsgálónak a kontrollok működési hatékonyságának tesztelésére vonatkozó tervei, valamint a kontrollok működési hatékonyságára való tervezett támaszkodás alátámasztásához szükséges könyvvizsgálati bizonyíték meggyőzőereje, különösen, amikor hiányosságokat azonosítanak a kontrollkörnyezetben vagy a gazdálkodó egység figyelemmel kíséresi tevékenységeiben;
 - az alapvető vizsgálati eljárások jellege, ütemezése és terjedelme. Például helyénvaló lehet alapvető vizsgálati eljárásokat a pénzügyi kimutatások fordulónapján vagy ahhoz közeli időpontban végrehajtani, ha magasabbra mérik fel a lényeges hibás állítás kockázatát.
 - ~~általános változtatások végrehajtását a könyvvizsgálati eljárások jellegét, ütemezését vagy terjedelmét illetően, például azzal, hogy alapvető vizsgálati eljárásokat az időszak végén hajtanak végre és nem az időszak közben; vagy a könyvvizsgálati eljárások jellegének módosítását azért, hogy meggyőzőbb könyvvizsgálati bizonyítékot tudjanak beszerezni.~~
- A2. A pénzügyi kimutatások szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázatainak beclését, és ezáltal a könyvvizsgáló átfogó válaszait, befolyásolja a könyvvizsgálónak a kontrollkörnyezetre vonatkozóan megszerzett ismerete. A hatékony kontrollkörnyezet lehetővé teheti a könyvvizsgáló számára, hogy jobban megbízzon a belső kontrollban és a gazdálkodó egységen belül előállított könyvvizsgálati bizonyíték megbízhatóságában, és így például lehetővé teheti a könyvvizsgáló számára, hogy bizonyos könyvvizsgálati eljárásokat év közben hajtson végre, nem pedig az időszak végén. A kontrollkörnyezet hiányosságainak ugyanakkor ellenkező hatásuk van; például a könyvvizsgáló az alábbiak által válaszolhat a nem hatékony kontrollkörnyezetre:
- Több könyvvizsgálati eljárást hajt végre az időszak végén, mint időszak közben.
 - Több könyvvizsgálati bizonyítékot szerez be alapvető vizsgálati eljárásokból.
 - Növeli azon helyszínek számát, amelyeket bevon a könyvvizgálat hatókörébe.

- A3. Az ilyen megfontolásoknak ezért jelentős hatása van a könyvvizsgáló általános megközelítésére, például arra, hogy az alapvető vizsgálati eljárásokat hangsúlyozza-e (alapvető vizsgálati megközelítés), vagy egy olyan megközelítést, amely a kontrollok tesztelését is alkalmazza az alapvető vizsgálati eljárások mellett (kombinált megközelítés).

A lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló becsült kockázataira reagáló könyvvizsgálati eljárások

A további könyvvizsgálati eljárások jellege, ütemezése és terjedelme (Hiv.: 6. bekezdés)

- A4. A könyvvizsgálónak a lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló azonosított kockázataira vonatkozó felmérése alapot nyújt a további könyvvizsgálati eljárások kialakítása és végrehajtása szempontjából megfelelő könyvvizsgálati megközelítés mérlegeléséhez. A könyvvizsgáló például megállapíthatja, hogy:
- (a) Csak kontrollok teszteléseinek végrehajtásával válaszolhat hatékonyan a könyvvizsgáló egy adott állításhoz kapcsolódó lényeges hibás állítás becsült kockázatára.
 - (b) Bizonyos állításokra vonatkozóan helyénvaló kizárólag alapvető vizsgálati eljárásokat végrehajtani, és ezért a könyvvizsgáló kizárja a kontrollok hatását a releváns lényeges hibás állítás kockázatának felméréséből. Ez azért lehet, mert a könyvvizsgáló kockázatbecslési eljárásai nem azonosítottak az állítás szempontjából releváns hatékony kontrollt, vagy pedig azért, mert nem azonosított olyan kockázatot, amelyre vonatkozóan alapvető vizsgálati eljárások önmagukban nem képesek elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot nyújtani, és ezért nem előírás számára, hogy tesztelje a kontrollok működési hatékonyságát, a kontrollok tesztelése nem lenne hatékony, és Ezért a könyvvizsgáló lehet, hogy nem tervezi kíván támaszkodni a kontrollok működési hatékonyságánakra tesztelését az alapvető vizsgálati eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének a meghatározásakor; vagy
 - (c) a kontrollok tesztelését és az alapvető vizsgálati eljárásokat is alkalmazó kombinált megközelítés a hatékony megközelítés.

A könyvvizsgálónak nem szükséges további könyvvizsgálati eljárásokat kialakítania és végrehajtania, ha a lényeges hibás állítás kockázatának felmérése az elfogadhatóan alacsony szint alatt van. Mindazonáltal, ahogy azt a 18. bekezdés előírja, a kiválasztott megközelítéstől és a lényeges hibás állítás felmért kockázatától függetlenül a könyvvizsgáló alapvető vizsgálati eljárásokat tervez meg és hajt végre mindegyik lényeges ügyletcsoport, számlaegyenleg és közzététel tekintetében.

- A5. A könyvvizsgálati eljárás jellege az eljárás céljára (vagyis kontrollok tesztelésére vagy alapvető vizsgálati eljárásra) és típusára (vagyis szemrevételezésre, megfigyelésre, interjúra, megerősítésre, újraszámításra, ismételt végrehajtásra vagy elemző eljárásra) utal. A könyvvizsgálati eljárások jellege a legfontosabb a becsült kockázatokra történő válaszadásban.
- A6. A könyvvizsgálati eljárás ütemezése arra utal, hogy mikor hajtják azt végre, vagy pedig arra az időszakra vagy időpontra, amelyre a könyvvizsgálati bizonyíték vonatkozik.
- A7. A könyvvizsgálati eljárás terjedelme a végrehajtandó mennyiségre utal, például egy minta méretére vagy egy kontroll tevékenység megfigyeléseinek számára.

- A8. Azoknak a további könyvvizsgálati eljárásoknak a megtervezése és végrehajtása, amelyek jellege, ütemezése és terjedelme a lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló becsült kockázatain alapul és arra reagál, egyértelmű kapcsolatot hoz létre a könyvvizsgáló további könyvvizsgálati eljárásai és a kockázatbecslés között.

Az állítások szintjén becsült kockázatokra történő válaszadás (Hiv.: 7. bekezdés (a) pont)

Jelleg

- A9. A 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja, hogy a könyvvizsgáló eredendő kockázat és ellenőrzési kockázat felméréseivel hajtsa végre a lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló kockázatainak felmérését. A könyvvizsgáló egy hibás állítás valószínűségének és nagyságrendjének felméréseivel méri fel az eredendő kockázatot, figyelembe véve, hogy az eredendő kockázati tényezők hogyan és milyen mértékben befolyásolják a releváns állítások hibás állításra való fogékonyságát.¹¹¹ A könyvvizsgáló által felmért kockázatok, beleértve ezeknek a felmért kockázatoknak az okait is, befolyásolhatják a végrehajtandó könyvvizsgálati eljárásoknak mind a típusát, mind pedig azok kombinációját. Például, ha a becsült kockázat magas, akkor a könyvvizsgáló a másik féllel megerősítheti egy adott szerződés feltételeinek a teljességét, azon túl, hogy a dokumentumot szemrevételezi. Továbbá egyes állítások esetében bizonyos könyvvizsgálati eljárások lehet, hogy megfelelőbbek, mint mások. Például az árbevételeket illetően lehetséges, hogy a kontrollok tesztelése válaszolnak legjobban a teljességre vonatkozó lényeges hibás állítás felmért kockázata esetében, míg az alapvető vizsgálati eljárások reagálnak a legérzékenyebben az előfordulással kapcsolatos lényeges hibás állítás felmért kockázatára.
- A10. Egy kockázatra adott becslés okai relevánsak a könyvvizsgálati eljárások jellegének meghatározásakor. Például, ha a becsült kockázat a kapcsolódó kontrolloktól függetlenül egy adott üzletcsoport konkrét jellemzői miatt alacsonyabb, akkor a könyvvizsgáló meghatározhatja, hogy az alapvető elemző eljárások önmagukban elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékkal szolgálnak. Másrészt viszont, ha a felmért kockázat ~~a belső kontrollok miatt~~ alacsonyabb, mert a könyvvizsgáló a kontrollok működési hatékonyságának tesztelését tervezi, és a könyvvizsgáló az alacsony fokot eredményező felmérésre kívánja alapozni az alapvető vizsgálati eljárásokat, akkor a könyvvizsgáló teszteket hajt végre ezekre a kontrollokra a 8. bekezdés (a) pontjának előírása szerint. Ez lehet a helyzet például egy olyan, kellően egységes és egyszerű jellemzőkkel bíró üzletcsoport esetében, amelyet a gazdálkodó egység információs rendszere rutinszerűen dolgoz fel és ellenőriz.

Ütemezés

- A11. A könyvvizsgáló a kontrollok teszteléseit vagy az alapvető vizsgálati eljárásokat év közben vagy az időszak végén hajthatja végre. Minél magasabb a lényeges hibás állítás kockázata, annál valószínűbb, hogy a könyvvizsgáló úgy határoz, hogy hatékonyabb, ha egy korábbi időpont helyett az alapvető vizsgálati eljárásokat az időszak végéhez közeli időpontban vagy az időszak végén hajtja végre, vagy ha bejelentés nélkül vagy kiszámíthatatlan időközönként hajt végre könyvvizsgálati eljárásokat (például egy-egy kiválasztott helyszínen, előzetes bejelentés nélkül hajt végre könyvvizsgálati eljárásokat). Ez

¹¹¹ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 31. és 34. bekezdések

különösen a csalásból eredő kockázatokra adott válaszok mérlegelésekor releváns. Például, a könyvvizsgáló arra a következtetésre juthat, hogy ha szándékos hibás állítás vagy manipuláció kockázatait azonosították, akkor azok a könyvvizsgálati eljárások, amelyek a könyvvizsgálati következtetéseknek az évközi időponttól az időszak végéig történő kivetítésére irányulnak, nem lennének hatékonyak.

A12. Másrészt viszont a könyvvizsgálati eljárásoknak az időszak vége előtt történő végrehajtása segítheti a könyvvizsgálót abban, hogy a jelentős ügyeket a könyvvizsgálat korai szakaszában beazonosítsa, és ennek megfelelően a vezetés segítségével megoldja azokat, vagy hatékony könyvvizsgálati megközelítést dolgozzon ki az ilyen ügyek kezelésére.

A13. Emellett bizonyos könyvvizsgálati eljárásokat csak az időszak végén vagy azt követően lehet végrehajtani, ilyen például:

- a pénzügyi kimutatásokban lévő információk egyeztetése vagy összevetése a mögöttes számviteli nyilvántartásokkal, beleértve a közzétételekben lévő információk egyeztetését vagy összevetését, akár a főkönyvön és az analitikákon belülről, akár azokon kívülről szerzik be az ilyen információkat;
- a pénzügyi kimutatások elkészítése során végrehajtott helyesbítések vizsgálata; valamint
- eljárások olyan kockázatra történő válaszadás érdekében, hogy az időszak végén a gazdálkodó egység szabálytalan adásvételi szerződéseket köthetett, vagy lehet, hogy nem véglegesítettek ügyleteket.

A14. Azok a további releváns tényezők, amelyek befolyásolják a könyvvizsgáló arra vonatkozó mérlegelését, hogy mikor hajtsa végre a könyvvizsgálati eljárásokat, a következőket foglalják magukban:

- a kontrollkörnyezetet;
- azt, hogy mikor áll rendelkezésre a releváns információ (például, az elektronikus fájlokat utólagosan felülírhatják, vagy a megfigyelendő eljárások végrehajtására lehet, hogy csak bizonyos időpontokban kerül sor);
- a kockázat jellegét (például, ha fennáll annak kockázata, hogy a tervezett nyereségek elérése érdekében felduzzasztották a bevételeket úgy, hogy utólagosan hamis adásvételi szerződéseket hoztak létre, akkor a könyvvizsgáló meg akarhatja vizsgálni az időszak végén rendelkezésre álló szerződéseket);
- azt az időszakot vagy időpontot, amelyhez a könyvvizsgálati bizonyíték kapcsolódik;
- a pénzügyi kimutatások készítésének ütemezését, különösen azokra a közzétételekre vonatkozóan, amelyek további magyarázatot adnak a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban, az átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban, a saját tőke változásainak kimutatásában vagy a cash flow-k kimutatásában rögzített összegekről.

Terjedelem

- A15. A könyvvizsgálati eljárás szükségesnek ítélt terjedelmét azután határozzák meg, miután mérlegelték a lényegességet, a becsült kockázatot és annak a bizonyosságnak a mértékét, amelyet a könyvvizsgáló tervez megszerezni. Ha egyetlen célt eljárások kombinációjával érnek el, akkor minden egyes eljárás terjedelmét külön mérlegelik. A könyvvizsgálati eljárások terjedelme a lényeges hibás állítás kockázatának növekedésével általában nő. Például a csalásból eredő lényeges hibás állítás becsült kockázatára adott válaszként a minták méretének a növelése vagy az alapvető elemző eljárások részletesebb szinten történő végrehajtása helyénvaló lehet. Ugyanakkor a könyvvizsgálati eljárás terjedelmének növelése csak akkor hatékony, ha maga a könyvvizsgálati eljárás releváns az adott kockázat szempontjából.
- A16. A számítógéppel támogatott könyvvizsgálati módszerek (Computer Assisted Audit Techniques, CAATs) alkalmazása az elektronikus tranzakciók és számlafájlok kiterjedtebb tesztelését teszi lehetővé, ami hasznos lehet akkor, ha a könyvvizsgáló úgy dönt, hogy módosítja a tesztelés terjedelmét, például a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatára adott válaszként. Ilyen módszereket alkalmazhatnak mintaügyleteknek a kulcsfontosságú elektronikus fájlokból történő kiválasztásához, adott tulajdonságokkal rendelkező ügyletek leválogatásához vagy minta helyett egy teljes sokaság vizsgálatához.

Állami szektorban működő gazdálkodó egységekre vonatkozó speciális szempontok

- A17. Az állami szektorbeli gazdálkodó egységek könyvvizsgálatánál a könyvvizsgálati megbízás és bármely egyéb speciális könyvvizsgálati előírások befolyásolhatják a könyvvizsgáló mérlegelését a további könyvvizsgálati eljárások jellegére, ütemezésére és terjedelmére vonatkozóan.

Kisebbségi gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A18. A nagyon kicsi gazdálkodó egységek esetében lehet, hogy nincs sok olyan kontrolltevékenység, amelyet a könyvvizsgáló azonosíthatna, vagy korlátozott mértékű lehet létezésüknek vagy működésüknek a gazdálkodó egység általi dokumentáltsága. Ilyen esetekben hatékonyabb lehet a könyvvizsgáló számára olyan további könyvvizsgálati eljárásokat végrehajtani, amelyek elsősorban alapvető vizsgálati eljárások. Néhány ritka esetben ugyanakkor a kontrolltevékenységek vagy a belső kontroll rendszer egyéb összetevőinek a hiánya lehetetlenné teszi elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzését.

Kockázat magasabbra becslése (Hiv.: 7. bekezdés (b) pont)

- A19. Meggyőzőbb könyvvizsgálati bizonyítéknak a kockázat magasabbra becslése miatti beszerzésekor a könyvvizsgáló növelheti a bizonyíték mennyiségét, vagy relevánsabb vagy megbízhatóbb bizonyítékot szerezhet be, például oly módon, hogy nagyobb hangsúlyt fektet a harmadik féltől származó bizonyíték beszerzésére, vagy pedig számos független forrásból származó megerősítő bizonyítékot szerez be.

Kontrollok tesztelése

A kontrollok teszteléseinek megtervezése és végrehajtása (Hiv.: 8. bekezdés)

- A20. A kontrollok teszteléseit csak azokon a kontrollokon hajtják végre, amelyekről a könyvvizsgáló megállapította, hogy azok egy releváns állításban lévő a-lényeges hibás állítás megelőzésére, vagy feltárására és helyesbítésére alkalmas módon vannak kialakítva, és a könyvvizsgáló tervezi ezeknek a kontrolloknak a tesztelését. Ha lényegesen eltérő kontrollokat alkalmaztak a vizsgált időszak különböző időpontjaiban, akkor mindegyiket külön mérlegelik.
- A21. A kontrollok működési hatékonyságának tesztelése eltér a kontrollok megismerésétől, és azok kialakításának és bevezetésének értékelésétől. Ugyanakkor a könyvvizsgálati eljárások ugyanazon típusait használják. A könyvvizsgáló ezért dönthet úgy, hogy hatékony a kontrollok működési hatékonyságát a kialakításuk értékelésével és bevezetésük megtörténtének megállapításával egy időben tesztelni.
- A22. Továbbá, bár néhány kockázatbecslési eljárást lehet, hogy nem feltétlenül kontrollok teszteléseiként terveztek meg, mindazonáltal azok mégis nyújthatnak könyvvizsgálati bizonyítékot a kontrollok működési hatékonyságáról, és ebből kifolyólag kontrollok teszteléseiként szolgálnak. Például a könyvvizsgáló kockázatbecslési eljárásai magukban foglalhattak:
- interjúkat a költségtervek vezetés általi felhasználásáról;
 - a havi tervezett és tényleges költségek vezetés általi összehasonlításának a megfigyelését;
 - a tervezett és a tényleges összegek közötti eltérések kivizsgálásához kapcsolódó jelentések szemrevételezését.

Ezekkel a könyvvizsgálati eljárásokkal megismerhető a gazdálkodó egység tervezési politikáinak felépítése és az, hogy azok bevezetésre kerültek-e, de könyvvizsgálati bizonyítékot is nyújthatnak arra, hogy a tervezési politikák alkalmazása mennyire hatékony a ráfordítások besorolásában felmerülő lényeges hibás állítások megelőzése vagy feltárása szempontjából.

- A23. Emellett a könyvvizsgáló tervezheti a kontrollok olyan tesztelését, amelyet ugyanazon tranzakció adatainak a tesztelésével egy időben kell végrehajtani. Bár a kontrollok tesztelésének célja eltér az adatok tesztelésének céljától, mindkettőt egyszerre el lehet érni úgy, hogy ugyanazon az ügyleten egyszerre hajtják végre a kontrollok teszteléseit, valamint az adatok tesztelését is – ez a módszer kettős célú teszt néven is ismeretes. Például, a könyvvizsgáló megtervezhet egy olyan tesztet és értékelheti annak eredményeit, amely megvizsgál egy számlát annak megállapítása érdekében, hogy azt jóváhagyták-e, és azért, hogy alapvető könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen egy tranzakcióra vonatkozóan. A kettős célú tesztet úgy tervezik meg és úgy értékelik, hogy a teszt minden egyes célját külön mérlegelik.
- A24. Néhány esetben a könyvvizsgáló megállapíthatja, hogy nem lehetséges olyan hatékony alapvető vizsgálati eljárásokat megtervezni, amelyek önmagukban elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot nyújtanak az állítások szintjén.¹¹² Ez akkor fordulhat elő, ha a gazdálkodó egység informatikai alapon végzi üzleti tevékenységét, és az ügyletekről az informatikai rendszeren kívül nem készítenek vagy tartanak meg dokumentációt. Ilyen esetekben a 8. bekezdés (b) pontja előírja a könyvvizsgáló számára az olyan kockázatokat kezelő a-releváns kontrollok teszteléseinek

¹¹² 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard ~~3330.~~ bekezdés

végrehajtását, amelyekre vonatkozóan alapvető vizsgálati eljárások önmagukban nem képesek elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot nyújtani.

Könyvvizsgálati bizonyíték és kívánt támaszkodás (Hiv.: 9. bekezdés)

A25. Magasabb szintű bizonyosságot kereshetnek a kontrollok működési hatékonyságáról akkor, ha az alkalmazott megközelítés elsősorban kontrollok teszteléseiből áll, különösen ott, ahol nem lehetséges vagy nem kivitelezhető elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot kizárólag alapvető vizsgálati eljárásokból megszerezni.

A kontrollok teszteléseinek jellege és terjedelme

Interjúval kombinált egyéb könyvvizsgálati eljárások (Hiv.: 10. bekezdés (a) pont)

A26. Az interjú önmagában nem elegendő a kontrollok működési hatékonyságának teszteléséhez. Ennek megfelelően egyéb könyvvizsgálati eljárásokat hajtanak végre interjúval kombináltan. E tekintetben a szemrevételezéssel vagy az ismételt végrehajtással kombinált interjú nagyobb bizonyosságot nyújthat, mint az interjú és a megfigyelés, mivel a megfigyelés csak arra az időpontra vonatkozik, amikor azt végzik.

A27. Az adott kontroll jellege befolyásolja annak a könyvvizsgálati eljárásnak a típusát, amely szükséges ahhoz, hogy könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzenek arról, hogy a kontroll hatékonyan működött-e. Például, ha a működési hatékonyságot dokumentáció támasztja alá, akkor a könyvvizsgáló dönthet úgy, hogy megvizsgálja azt annak érdekében, hogy könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen be a működési hatékonyságról. Egyéb kontrollok esetében ugyanakkor lehet, hogy nem áll rendelkezésre ilyen dokumentáció, vagy az nem releváns. Lehet például, hogy a kontrollkörnyezet néhány tényezőjére vonatkozóan, mint például a hatáskörök és a felelőségek hozzárendelésénél, vagy a kontrolltevékenységek néhány típusánál, mint például az automatizált kontrolloknál a számítógép által végrehajtott kontrolltevékenységeknél, nem létezik működési dokumentáció. Ilyen esetekben a működési hatékonysággal kapcsolatos könyvvizsgálati bizonyítékot be lehet szerezni más könyvvizsgálati eljárásokkal – pl. megfigyeléssel vagy számítógéppel támogatott könyvvizsgálati módszerek alkalmazásával – kombinált interjúval is.

A kontrollok teszteléseinek terjedelme

A28. Ha meggyőzőbb könyvvizsgálati bizonyíték szükséges valamely kontroll hatékonyságára vonatkozóan, akkor megfelelő lehet a kontrolltesztelés terjedelmének növelése. A kontrollokra való támaszkodás mértéke mellett azok a kérdések, amelyeket a könyvvizsgáló mérlegelhet a kontrollok teszteléseinek terjedelmének megállapításakor, a következőket foglalják magukban:

- a kontroll gazdálkodó egység általi végrehajtásának gyakorisága az időszak során;
- a könyvvizsgálati időszak során azon időszak hossza, amelyben a könyvvizsgáló a kontroll működési hatékonyságára támaszkodik;
- a kontrolltól való eltérés várt mértéke;
- az állítások szintjén lévő kontroll működési hatékonyságára vonatkozóan megszerzendő könyvvizsgálati bizonyíték relevanciája és megbízhatósága;

- az, hogy milyen mértékű könyvvizsgálati bizonyítékot szereztek be az állításhoz kapcsolódó más kontrollok teszteléséből.

Az 530. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard¹¹³ további útmutatást nyújt a tesztelés terjedelmére vonatkozóan.

A29. Az informatikai feldolgozás eredendő következetessége miatt lehet, hogy nem szükséges megnövelni egy automatizált kontroll tesztelésének terjedelmét. Elvárható, hogy egy automatizált kontroll következetesen működjön, kivéve, ha az IT-alkalmazást programot (beleértve a táblázatokat, a fájlokat vagy az IT-alkalmazásprogram által használt egyéb állandó adatokat) megváltoztatják. Ha a könyvvizsgáló megállapítja, hogy egy automatizált kontroll a kívántnak megfelelően funkcionál (amelyet meg lehet állapítani akkor, amikor a kontrollt bevezetik, vagy más időpontban is), fontolóra veheti tesztelések végrehajtását annak meghatározása érdekében, hogy a kontroll továbbra is hatékonyan funkcionál. Az ilyen tesztelések esetleg magukban foglalhatják annak megállapítását, hogy az IT-alkalmazáshoz kapcsolódó általános IT-kontrollok tesztelését.

- ~~• nem változtatják meg a programot a megfelelő programváltozás-kontrolloknak való alátétetés nélkül;~~
- ~~• a program engedélyezett verzióját használják fel az ügyletek feldolgozásához; valamint~~
- ~~• az egyéb releváns általános kontrollok hatékonyak.~~

~~Az ilyen tesztelések esetleg magukban foglalják annak megállapítását is, hogy a programokat nem változtatták meg, amint az előfordulhat akkor, amikor a gazdálkodó a szoftveralkalmazási csomagokat módosítás vagy karbantartás nélkül használja. Például, a könyvvizsgáló szemrevételezheti az IT-biztonságra vonatkozó adminisztratív nyilvántartásokat annak érdekében, hogy könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen arról, hogy az időszak során nem került sor jogosulatlan hozzáférésre.~~

A29a Hasonlóképpen, a könyvvizsgáló végrehajthatja olyan kontrollok tesztelését, amelyek a lényeges hibás állításnak a gazdálkodó egység adatainak integritásához vagy a gazdálkodó egység rendszere által előállított jelentések teljességéhez és pontosságához kapcsolódó kockázatait kezelik, vagy végrehajthat kontrollok tesztelését a lényeges hibás állítás olyan kockázatainak kezelése céljából, amelyekre vonatkozóan alapvető vizsgálati eljárások önmagukban nem képesek elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot nyújtani. Ezek a kontrollok tesztelési magukban foglalhatják olyan általános IT-kontrollok tesztelését, amelyek kezelik a 10. bekezdés (a) pontban szereplő kérdéseket. Amikor ez a helyzet áll fenn, lehet, hogy a könyvvizsgálónak nem szükséges semmilyen további tesztelést végrehajtania a 10. bekezdés (a) pontban lévő kérdésekkel kapcsolatos könyvvizsgálati bizonyíték szerzése érdekében.

A29b. Amikor a könyvvizsgáló azt állapítja meg, hogy egy általános IT-kontroll hiányos, a könyvvizsgáló mérlegelheti a 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal¹¹⁴ összhangban azonosított, az IT használatából eredő kapcsolódó kockázat(ok) jellegét, hogy megalapozza a könyvvizsgáló lényeges hibás állítás felmért kockázatának kezelését célzó további eljárásainak kialakítását. Az ilyen eljárások foglalkozhatnak annak meghatározásával, hogy:

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

¹¹⁴ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 26. bekezdés (c) pont (i) alpont

- Felmerült(ek)-e az IT-ből eredő kapcsolódó kockázat(ok). Például, ha felhasználóknak jogosulatlan hozzáférésük van egy IT-alkalmazáshoz (de nem tudnak hozzáférni a rendszernaplókhoz, amelyek követik a hozzáférést, és nem tudják módosítani azokat), a könyvvizsgáló szemrevételezheti a rendszernaplókat arra vonatkozó könyvvizsgálati bizonyíték szerzése céljából, hogy ezeknek a felhasználóknak a részéről nem került sor az IT-alkalmazáshoz való hozzáférésre az időszak alatt.
- Vannak-e alternatív vagy redundáns általános IT-kontrollok, vagy bármilyen egyéb kontrollok, amelyek kezelik az IT használatából eredő kapcsolódó kockázato(ka)t. Ha igen, a könyvvizsgáló azonosíthatja az ilyen kontrollokat (ha még nincsenek azonosítva), és ennél fogva értékelheti azok kialakítását, megállapíthatja, hogy bevezették azokat és tesztelheti azok működési hatékonyságát. Például, ha a felhasználói hozzáférésre vonatkozó általános IT-kontroll hiányos, lehet, hogy a gazdálkodó egységnek van egy alternatív kontrollja, amelynek keretében az IT-vezetés megfelelő időközönként ellenőrzi a végfelhasználói hozzáférési jelentéseket. Az olyan körülmények, amikor egy alkalmazáskontroll kezelhet egy, az IT használatából eredő kockázatot, magukban foglalhatják azt, amikor azokat az információkat, amelyeket érinthet az általános IT-kontroll hiányossága, egyeztetni lehet külső forrásokkal (például egy bankkivonattal) vagy az általános IT-kontroll hiányossága által nem befolyásolt belső forrásokkal (például egy különálló IT-alkalmazással vagy adatbázissal).

Közvetett kontrollok tesztelése (Hiv.: 10. bekezdés (b) pont)

- A30. Bizonyos esetekben szükséges lehet könyvvizsgálati bizonyítékot beszerezni a közvetett kontrollok (például általános IT-kontrollok) hatékony működésének az alátámasztására. Ahogy az az A29-A29b bekezdések kifejtik, sor kerülhetett általános IT-kontrollok azonosítására a 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban azért, mert támogatják az automatizált kontrollok működési hatékonyságát, vagy amiatt, mert támogatják a gazdálkodó egység pénzügyi beszámolója során használt információk integritását, beleértve a rendszer által létrehozott jelentéseket. A 10. bekezdés (b) pontban lévő követelmény elismeri, hogy lehet, hogy a könyvvizsgáló már tesztelt bizonyos közvetett kontrollokat a 10. bekezdés (a) pontban szereplő kérdések kezelése céljából. Például, ha a könyvvizsgáló úgy dönt, hogy teszteli a jóváhagyott kinnlevőség korlátját meghaladó hitelre történő értékesítésre vonatkozó eltérésjelentések felhasználó általi ellenőrzésének hatékonyságát, akkor a felhasználó általi ellenőrzés és a kapcsolódó nyomon követés az a kontroll, amely közvetlenül releváns a könyvvizsgáló számára. A jelentésben szereplő információ pontossága feletti kontrollokat (például általános informatikai kontrollokat) „közvetett” kontrolloknak nevezik.
- A31. ~~Az informatikai feldolgozás eredendő következetessége miatt egy automatizált alkalmazáskontroll bevezetésére vonatkozó könyvvizsgálati bizonyíték is — ha együttesen veszik figyelembe a gazdálkodó egység általános kontrolljainak (különös tekintettel a változáskontrollokra) működési hatékonyságáról megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékkal — lényeges könyvvizsgálati bizonyítékot nyújthat annak működési hatékonyságáról.~~

A kontrollok teszteléseinek ütemezése

A támaszkodás kívánt időszaka (Hiv.: 11. bekezdés)

A32. A csak egy adott időponthoz kötődő könyvvizsgálati bizonyíték elegendő lehet a könyvvizsgáló célja szempontjából, például a gazdálkodó egység időszak végi fizikai leltározásához kapcsolódó kontrollok tesztelésekor. Másrészt, ha a könyvvizsgáló egy időszakra vonatkozóan kíván egy kontrollra támaszkodni, akkor azok a tesztek megfelelőek, amelyek könyvvizsgálati bizonyítékot tudnak szolgáltatni arra, hogy a kontroll az adott időszak során releváns időpontokban hatékonyan működött. Az ilyen tesztelések magukban foglalhatják a kontrollok teszteléseit a gazdálkodó egység belső kontroll rendszer figyelemmel kísérését szolgáló folyamatában általi figyelemmel kísérésének tesztjeit is.

Egy évközi időszak során szerzett könyvvizsgálati bizonyíték felhasználása (Hiv.: 12. bekezdés (b) pont)

A33. Az annak meghatározása szempontjából releváns tényezők, hogy milyen további könyvvizsgálati bizonyítékot kell beszerezni azokról a kontrollokról, amelyek az évközi időszak utáni hátralévő időszakban működtek, magukban foglalják a következőket:

- az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítások becsült kockázatának jelentősége;
- az évközi időszak során tesztelt konkrét kontrollok, valamint az azokban a tesztelés óta bekövetkezett jelentős változások, beleértve az információs rendszer, a folyamatok és a munkatársak személyének változásait is;
- az, hogy milyen mértékű könyvvizsgálati bizonyítékot szereztek a kontrollok működési hatékonyságáról;
- a hátralévő időszak hosszúsága;
- az, hogy a könyvvizsgáló a kontrollokra való támaszkodás alapján milyen szintre kívánja csökkenteni a további alapvető vizsgálati eljárások terjedelmét;
- a kontrollkörnyezet.

A34. További könyvvizsgálati bizonyíték szerezhető be például azáltal, hogy kiterjesztik a kontrollok tesztelését az időszak hátralévő részére, vagy tesztelik a kontrollok gazdálkodó egység általi figyelemmel kísérését.

Korábbi könyvvizsgálatok során szerzett könyvvizsgálati bizonyítékok felhasználása (Hiv.: 13. bekezdés)

A35. Bizonyos esetekben könyvvizsgálati bizonyítékként szolgálhat a korábbi könyvvizsgálatok során szerzett könyvvizsgálati bizonyíték, ha a könyvvizsgáló könyvvizsgálati eljárásokat hajt végre a bizonyíték folytatódó relevanciájának és megbízhatóságának megállapítása érdekében. Például, egy előző könyvvizsgálat végrehajtásakor a könyvvizsgáló lehet, hogy megállapította, hogy egy automatizált kontroll a kívántnak megfelelően működik. A könyvvizsgáló annak megállapításához, hogy az automatizált kontrollon hajtottak-e végre olyan változtatást, amely érinti annak folytatódó hatékony működését, könyvvizsgálati bizonyítékot szerezhet be, például a vezetéssel készített interjúval, valamint a kontrollok változását jelző naplók szemrevételezésével. Az ezen változásokra vonatkozó könyvvizsgálati bizonyíték mérlegelése alátámaszthatja a tárgyidőszakban a kontrollok működési hatékonyságáról beszerzendő várt könyvvizsgálati bizonyítéknak akár a növelését, akár a csökkentését.

A korábbi könyvvizsgálatok óta megváltozott kontrollok (Hiv.: 14. bekezdés (a) pont)

A36. A változások úgy befolyásolhatják a korábbi könyvvizsgálatok során megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték relevanciáját és megbízhatóságát, hogy azokra nem lehet többé támaszkodni. Például, egy rendszer olyan változásai, amelyek lehetővé teszik a gazdálkodó egység számára, hogy új jelentéseket tudjon előállítani a rendszerrel, valószínűleg nem érintik a korábbi könyvvizsgálat során megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték relevanciáját; ugyanakkor az olyan változás befolyásolja, amelynek eredményeképpen másképpen gyűjtenek vagy számolnak ki adatokat.

A korábbi könyvvizsgálatok óta változatlan kontrollok (Hiv.: 14. bekezdés (b) pont)

A37. A könyvvizsgáló azon döntése, hogy támaszkodjanak-e az előző könyvvizsgálatok során megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékokra olyan kontrollok esetében, amelyek:

- (a) a legutóbbi tesztelés óta nem változtak meg és
- (b) nem jelentős kockázatot csökkentő kontrollok,

szakmai megítélés kérdése. Ezenkívül az ilyen kontrollok újratestelése között eltelt időszak hossza is szakmai megítélés kérdése, de a 14. bekezdés (b) pontjának előírása szerint az nem lehet hosszabb három évnél.

A38. Általában minél magasabb a lényeges hibás állítás kockázata, vagy minél nagyobb mértékben támaszkodnak a kontrollokra, az esetleges eltelt időszak valószínűleg annál rövidebb lesz. A következők tartoznak azon tényezők közé, amelyek csökkenthetik a kontrollok újratesteléséig eltelt időszakot, vagy amelyek azt eredményezhetik, hogy a könyvvizsgáló egyáltalán nem támaszkodik a korábbi könyvvizsgálatok során megszerzett könyvvizsgálati bizonyítéokra:

- hiányos kontrollkörnyezet;
- a kontrollok hiányosság a gazdálkodó egység belső kontroll rendszer figyelemmel kísérését szolgáló folyamatában figyelemmel kísérése;
- a ~~releváns~~-kontrollok jelentős manuális elemei;
- a munkatársak személyében történő, a kontroll alkalmazását jelentősen befolyásoló változások;
- változó körülmények, amelyek a kontroll megváltoztatásának szükségességét jelzik;
- hiányos általános IT-kontrollok.

A39. Ha számos olyan kontroll van, amelyre vonatkozóan a könyvvizsgáló a korábbi könyvvizsgálatok során megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékra kíván támaszkodni, akkor néhány kontroll tesztelése minden egyes könyvvizsgálat alkalmával megerősítő információt nyújt a kontrollkörnyezet folytatódó hatékonyságáról. Ez elősegíti a könyvvizsgáló azon döntését, hogy helyénvaló-e a korábbi könyvvizsgálatok során megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékra támaszkodni.

A kontrollok működési hatékonyságának értékelése (Hiv.: 16–17. bekezdések)

A40. A könyvvizsgáló eljárásai által feltárt lényeges hibás állítás erős jelzés a belső kontroll egy jelentős hiányosságának a létezésére.

A41. A kontrollok működésének hatékonyságára vonatkozó koncepció elismeri, hogy a kontrollok gazdálkodó egység általi alkalmazásában előfordulhatnak eltérések. Az előírt kontrolloktól való eltéréseket okozhatják olyan tényezők, mint például a kulcsfontosságú munkatársak körében történt változás, az ügyletek volumenének jelentős szezonális ingadozása és emberi tévedések. Az eltérés feltárt mértéke, különösen a várt mértékhez képest, azt jelezheti, hogy a kontrollra nem lehet támaszkodni az állítás szintjén lévő kockázat szintjének a könyvvizsgáló által becsült szintre történő csökkentéséhez.

Alapvető vizsgálati eljárások (Hiv.: 6. és 18. bekezdések)

A42. A 18. bekezdés előírja, hogy a könyvvizsgáló alapvető vizsgálati eljárásokat alakítson ki és hajtson végre mindegyik lényeges- ügyletcsoporthoz, számlaegyenleg és közzététel tekintetében ~~a lényeges hibás állítás becsült kockázatától függetlenül~~. Jelentős ügyletcsoporthoz, számlaegyenlegekre és közzétételekre vonatkozóan lehet, hogy már végrehajtottak alapvető vizsgálati eljárásokat, mert a 6. bekezdés előírja a könyvvizsgáló számára olyan további könyvvizsgálati eljárások kialakítását és végrehajtását, amelyek reagálnak a lényeges hibás állítások szintjén fennálló felmért kockázataira. Ennek megfelelően, alapvető vizsgálati eljárások megtervezése és végrehajtása követelmény a 18. bekezdéssel összhangban:

- Amikor a jelentős ügyletcsoporthoz, számlaegyenlegekre vagy közzétételekre a 6. bekezdéssel összhangban kialakított és végrehajtott további eljárások nem foglaltak magukban alapvető vizsgálati eljárásokat; vagy
- Minden egyes olyan ügyletcsoporthoz, számlaegyenleg vagy közzététel esetében, amely nem jelentős ügyletcsoporthoz, számlaegyenleg vagy közzététel, de amelyet lényegesként azonosítottak a 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.¹¹⁵
- Ez a követelmény tükrözi azokat a tényeket, hogy: (a) a kockázat könyvvizsgáló általi felmérése megítélés kérdése, és így lehet, hogy nem azonosítja a lényeges hibás állítás összes kockázatát, továbbá (b) a ~~belső~~kontrolloknak vannak eredendő korlátai, beleértve a vezetés általi felülrást is.

A42a. Nem előírás egy lényeges ügyletcsoporthoz, számlaegyenlegen vagy közzétételen belüli összes állítás tesztelése. Ehelyett, a végrehajtandó alapvető vizsgálati eljárások kialakítása során az olyan állítás(ok) könyvvizsgáló általi mérlegelése, amely(ek)ben, ha hibás állítás merülne fel, észszerű lehetősége van annak, hogy a hibás állítás lényeges, segíthet azonosítani a végrehajtandó eljárások megfelelő jellegét, ütemezését és terjedelmét.

Az alapvető vizsgálati eljárások jellege és terjedelme

A43. A körülményektől függően a könyvvizsgáló megállapíthatja, hogy:

- Az alapvető elemző eljárások végrehajtása önmagában elegendő lesz a könyvvizsgálati kockázatnak egy elfogadhatóan alacsony szintre történő csökkentéséhez. Például akkor, ha a kockázat könyvvizsgáló általi becsülését alátámasztják a kontrollok tesztelése során megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékkal.

¹¹⁵ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 36. bekezdés

- Csak az adatok tesztelése a megfelelők.
 - A becsült kockázatokra az alapvető elemző eljárásoknak és az adatok teszteléseinek a kombinációja reagál leginkább.
- A44. Az alapvető elemző eljárások általában jobban alkalmazhatók az olyan nagyszámú ügyleteknél, amelyek az idő folyamán előre jelezhetők. Az 520. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard¹¹⁶ követelményeket állapít meg és iránymutatást nyújt az elemző eljárásoknak a könyvvizsgálat során történő alkalmazására vonatkozóan.
- A45. A kockázat felmérése és/vagy az állítás jellege releváns az adatok teszteléseinek a megtervezése szempontjából. A létezésre vagy előfordulásra vonatkozó állításhoz kapcsolódó adatok tesztelése például magukban foglalhatják a pénzügyi kimutatások egyik összegében szereplő tételekből történő választást, és a releváns könyvvizsgálati bizonyíték megszerzését. Másrészt viszont a teljességre vonatkozó állításhoz kapcsolódó adatok tesztelése magukban foglalhatják olyan tételek kiválasztását, amelyeket a pénzügyi kimutatások releváns összege várhatóan tartalmaz, és annak megvizsgálását, hogy azokat az összeg valóban tartalmazza-e.
- A10. Mivel a lényeges hibás állítás kockázatának felmérése figyelembe veszi azokat a belsőkontrollokat, amelyeknek tesztelését a könyvvizsgáló tervezi, szükséges lehet az alapvető vizsgálati eljárások terjedelmének bővítése, ha a kontrollok tesztelése elégtelen eredményeket adnak. Ugyanakkor a könyvvizsgálati eljárás terjedelmének növelése csak akkor helyénvaló, ha maga a könyvvizsgálati eljárás releváns az adott kockázat szempontjából.
- A47. Az adatok teszteléseinek a tervezésénél a tesztelés terjedelmét rendszerint a mintaméret vonatkozásában gondolják át. Ugyanakkor más kérdések is relevánsak, beleértve azt is, hogy az egyéb szelektív tesztelési eszközök alkalmazása hatékonyabb-e. Lásd az 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardot.¹¹⁷

Külső megerősítési eljárások elvégzésének mérlegelése (Hiv.: 19. bekezdés)

- A48. A külső megerősítési eljárások gyakran relevánsak a számlaegyenlegekkel és azok elemeivel kapcsolatos állítások kezelésekor, de nem szükséges, hogy ezekre a tételekre korlátozódjanak. A könyvvizsgáló például kérheti a gazdálkodó egység és más felek közötti megállapodások, szerződések vagy ügyletek feltételeinek külső megerősítését. Külső megerősítési eljárások végrehajthatók bizonyos feltételek hiányára vonatkozó könyvvizsgálati bizonyíték megszerzése céljából is. Egy kérés irányulhat például kifejezetten annak megerősítésére, hogy nincs „mellékmegállapodás”, amely releváns lehet a gazdálkodó egység időszak végi bevétel-elhatárolására vonatkozó állítással kapcsolatban. Egyéb olyan helyzetek, ahol külső megerősítési folyamatok releváns könyvvizsgálati bizonyítékot nyújthatnak a lényeges hibás állítás becsült kockázataira történő válaszadás során:
- bankszámla-egyenlegek és a banki kapcsolatok szempontjából releváns egyéb információ;
 - követelésegyenlegek és feltételek;

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

¹¹⁷ 500. témaszámú, „Könyvvizsgálati bizonyítékok” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 10. bekezdés

- harmadik felek által vámszabadraktárban feldolgozási vagy konszignációs céllal tartott készletek;
 - letéti kezelés céljából vagy biztosítékként üggyédek vagy finanszírozók birtokában lévő tulajdoni lapok;
 - megőrzés céljára harmadik feleknél lévő, vagy tőzsdeügynököktől vásárolt, de a mérlegfordulónappal le nem szállított befektetések;
 - hitelezőknek járó összegek, beleértve a releváns törlesztési feltételeket és korlátozó kikötéseket;
 - kötelezettségegyenlegek és feltételek.
- A49. Bár külső megerősítések nyújthatnak releváns könyvvizsgálati bizonyítékot bizonyos állításokra vonatkozóan, vannak olyan állítások, amelyek tekintetében a külső megerősítések kevésbé releváns könyvvizsgálati bizonyítékot nyújtanak. Például a külső megerősítések kevésbé releváns könyvvizsgálati bizonyítékot nyújtanak a követelésegyenlegek behajthatóságára, mint azok létezésére vonatkozóan.
- A50. A könyvvizsgáló határozhat úgy, hogy egy adott cél érdekében végrehajtott külső megerősítési eljárások alkalmat adnak egyéb ügyekre vonatkozó könyvvizsgálati bizonyíték megszerzésére is. A bankszámlaegyenlegekre vonatkozó megerősítési kérések például gyakran tartalmaznak a pénzügyi kimutatások egyéb állításai szempontjából releváns információval kapcsolatos kéréseket. Az ilyen szempontok befolyásolhatják a könyvvizsgáló arra vonatkozó döntését, hogy hajtson-e végre külső megerősítési eljárásokat.
- A51. Tényezők, amelyek segíthetnek a könyvvizsgálónak meghatározni, hogy hajtson-e végre külső megerősítési eljárásokat alapvető könyvvizsgálati eljárásként:
- A megerősítő fél ismeretei a vizsgálat tárgyáról – a válaszok megbízhatóbbak lehetnek, ha a megerősítő félnél lévő olyan személytől származnak, aki birtokában van a megerősített információra vonatkozó megfelelő ismeretnek.
 - A célzott megerősítő fél válaszadási képessége vagy hajlandósága – például lehet, hogy a megerősítő fél:
 - nem vállal felelősséget a megerősítési kérésre való válaszadásért;
 - túl költségesnek vagy időigényesnek tartja a válaszadást;
 - aggódik a válaszadásból eredő lehetséges jogi felelősség miatt;
 - más pénznemekben számolja el az ügyleteket; vagy
 - olyan környezetben működik, ahol a megerősítési kérésekre történő válaszadás nem jelentős aspektusa a napi működésnek.
- Ilyen helyzetekben lehet, hogy a megerősítő felek nem válaszolnak, nem körültekintően válaszolnak vagy lehet, hogy megkísérik korlátozni a válasza történő támaszkodást.
- A célzott megerősítő fél elfogulatlansága – ha a megerősítő fél a gazdálkodó egység kapcsolt fele, a megerősítési kérésekre adott válaszok kevésbé megbízhatóak lehetnek.

A pénzügyi kimutatások zárási folyamatához kapcsolódó alapvető vizsgálati eljárások (Hiv.: 20. bekezdés)

A52. A könyvvizsgáló pénzügyi kimutatások zárási folyamatához kapcsolódó alapvető vizsgálati eljárásainak jellege – és terjedelme is – függ a gazdálkodó egység pénzügyi beszámolási folyamatának jellegétől és összetettségétől, valamint a lényeges hibás állítás kapcsolódó kockázataitól.

A jelentős kockázatokra reagáló alapvető vizsgálati eljárások (Hiv.: 21. bekezdés)

A53. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 21. bekezdése a könyvvizsgáló részére olyan alapvető vizsgálati eljárások végrehajtását írja elő, amelyek kifejezetten azokra a kockázatokra reagálnak, amelyeket a könyvvizsgáló jelentős kockázatként határozott meg. Megfelelő megerősítő feleltől közvetlenül a könyvvizsgáló által kapott külső megerősítések formájában lévő könyvvizsgálati bizonyíték segíthet a könyvvizsgálónak, hogy annyira megbízható könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen, amelyet igényel ahhoz, hogy válaszoljon a csalásból vagy hibából eredő lényeges hibás állítás jelentős kockázataira. Például, ha a könyvvizsgáló megállapítja, hogy a vezetés nyomás alatt van a nyereséggel kapcsolatos elvárásoknak való megfelelés miatt, akkor fennállhat annak kockázata, hogy a vezetés felduzzasztja a bevételt azáltal, hogy szabálytalanul olyan feltételeket tartalmazó értékesítési megállapodásokhoz kapcsolódó bevételt mutat ki, amelyek kizárják a bevétel megjelenítését, vagy pedig még a szállítás előtt bocsát ki számlákat. Ilyen körülmények között a könyvvizsgáló például nemcsak azért tervezhet külső megerősítési eljárásokat, hogy a kinnlevőségeket megerősítse, hanem azért is, hogy az értékesítési megállapodások részleteit megerősítse, beleértve a keltezést, az áruvisszaküldéshez való bármely jogot és a szállítási feltételeket is. Emellett a könyvvizsgáló hatékonyan találhatja azt is, hogy az értékesítési megállapodások és szállítási feltételek változásaira vonatkozóan kiegészíti ezen külső megerősítési eljárásokat a gazdálkodó egység nem pénzügyi munkatársaival készített interjúkkal.

Az alapvető vizsgálati eljárások ütemezése (Hiv.: 22–23. bekezdések)

A54. A legtöbb esetben a korábbi könyvvizsgálat során végrehajtott alapvető vizsgálati eljárásokból megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték kevés vagy semmilyen könyvvizsgálati bizonyítékot nem nyújt a tárgyidőszakra vonatkozóan. Ugyanakkor vannak kivételek, például egy korábbi könyvvizsgálat során megszerzett jogi vélemény, amely egy olyan értékpapírosítás struktúrájához kapcsolódik, amelyet érintően nem történt változás, a tárgyévben is releváns lehet. Ilyen esetekben helyénvaló lehet egy korábbi könyvvizsgálat során végrehajtott alapvető vizsgálati eljárásokból származó könyvvizsgálati bizonyítékot felhasználni, ha az adott bizonyíték és a vizsgálat kapcsolódó tárgya alapvetően nem változott meg, és a tárgyidőszakban könyvvizsgálati eljárásokat hajtottak végre a bizonyíték folytatódó relevanciájának a megállapítása érdekében.

Egy évközi időszak során szerzett könyvvizsgálati bizonyíték felhasználása (Hiv.: 22. bekezdés)

A55. Néhány esetben a könyvvizsgáló megállapíthatja, hogy hatékony az alapvető vizsgálati eljárásokat év közben végrehajtani, valamint összehasonlítani és egyeztetni az időszak végi egyenleget érintő információt az évközi időpontban rendelkezésre álló összehasonlítható információval annak érdekében, hogy:

- (a) azonosítsák a szokatlannak tűnő összegeket;
- (b) megvizsgáljanak minden ilyen összeget; és
- (c) alapvető elemző eljárásokat hajtsanak végre vagy adatok teszteléseit végezzék el a közbeni időszak tesztelése érdekében.

A56. Alapvető vizsgálati eljárások év közbeni végrehajtása anélkül, hogy egy későbbi időpontban további eljárásokat hajtanának végre, növeli annak kockázatát, hogy a könyvvizsgáló nem fog feltárni olyan hibás állításokat, amelyek az időszak végén fennállhatnak. Ez a kockázat a hátralévő időszak meghosszabbodásával növekszik. Az alábbi tényezők befolyásolhatják például azt, hogy hajtsanak-e végre alapvető vizsgálati eljárásokat év közben:

- a kontrollkörnyezet és egyéb ~~releváns~~ kontrollok;
- a könyvvizsgáló eljárásaihoz szükséges információk későbbi időpontban való rendelkezésre állása;
- az alapvető vizsgálati eljárás célja;
- a lényeges hibás állítás becsült kockázata;
- az ügyletsoport vagy számlaegyenleg jellege és a kapcsolódó állítások;
- a könyvvizsgáló azon képessége, hogy a hátralévő időszak vonatkozásában megfelelő alapvető vizsgálati eljárásokat vagy kontrollok teszteléseivel kombinált alapvető vizsgálati eljárásokat hajtson végre azon kockázat csökkentése céljából, hogy nem fognak feltárni olyan hibás állításokat, amelyek az időszak végén fennállhatnak.

A57. Az alábbi tényezők például befolyásolhatják, hogy végrehajtsanak-e alapvető elemző eljárásokat az évközi időpont és az időszak vége közti időszakra vonatkozóan:

- Az, hogy az adott ügyletsoportok vagy számlaegyenlegek időszak végi egyenlegei ésszerűen prognosztizálhatók-e összeg, viszonylagos jelentőség és összetétel tekintetében.
- Az, hogy a gazdálkodó egységnek az ilyen ügyletsoportok vagy számlaegyenlegek évközi elemzésére és helyesbítésére, valamint a megfelelő számviteli elhatárolások kialakítására alkalmazott eljárásai megfelelőek-e.
- Az, hogy az ~~pénzügyi beszámolóhoz kapcsolódó~~ információs rendszer nyújt-e annyi információt az időszak végi egyenlegekről és a hátralévő időszakban megkötött ügyletekről, amennyi elegendő ahhoz, hogy a következők kivizsgálása lehetséges legyen:
 - (a) jelentős szokatlan ügyletek vagy tételek (beleértve az időszak végi vagy ahhoz közeli időpontban lévő tételeket is);
 - (b) a jelentősebb ingadozások egyéb okai, vagy a várt ingadozások elmaradása; valamint
 - (c) változások az ügyletsoportok vagy számlaegyenlegek összetételében.

Év közben feltárt hibás állítások (Hiv.: 23. bekezdés)

A58. Ha a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy a hátralevő időszakot lefedő alapvető vizsgálati eljárások tervezett jellegét, ütemezését vagy terjedelmét módosítani szükséges az év közben feltárt, nem várt hibás állítások eredményeként, akkor az ilyen módosítás magában foglalhatja az év közben végrehajtott eljárásoknak az időszak végére történő kiterjesztését vagy az időszak végén történő megismétlését.

A pénzügyi kimutatások prezentálásának megfelelősége (Hiv.: 24. bekezdés)

A59. A pénzügyi kimutatások megfelelő prezentálásának, elrendezésének és tartalmának értékelése magában foglalja például a használt terminológiának, ahogyan azt a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek előírják, a részletezettségnek, az összegek összevonásának és alábontásának, valamint a megadott összegek alapjainak mérlegelését.

A könyvvizsgálati bizonyítékok elegendőségének és megfelelőségének értékelése (Hiv.: 25–27. bekezdések)

A60. A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata kumulatív és ismétlődő folyamat. Ahogy a könyvvizsgáló végrehajtja a tervezett könyvvizsgálati eljárásokat, a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték arra vezetheti a könyvvizsgálót, hogy módosítsa a tervezett könyvvizsgálati eljárások jellegét, ütemezését vagy terjedelmét. A könyvvizsgálónak olyan információ juthat a tudomására, amely jelentősen eltér attól az információtól, amelyen a kockázatbecslés alapult. Például:

- A könyvvizsgáló által alapvető vizsgálati eljárások során feltárt hibás állítások terjedelme módosíthatja a könyvvizsgáló kockázatbecsléssel kapcsolatos megítélését, és a belső kontroll jelentős hiányosságát jelezheti.
- A könyvvizsgáló tudomására juthatnak eltérések a számviteli nyilvántartásban, vagy ellentmondásos vagy hiányzó bizonyítékok.
- A könyvvizsgálat átfogó áttekintési szakaszában végrehajtott elemző eljárások lényeges hibás állítás egy korábban fel nem fedezett kockázatát jelezhetik.

Ilyen körülmények között szükséges lehet, hogy a könyvvizsgáló újraértékelje a tervezett könyvvizsgálati eljárásokat ~~az összes vagy néhány üzletcsoport, számlaegyenleg vagy közzététel és a hozzájuk kapcsolódó állítások a lényeges hibás állítás~~ felmért kockázatainak, valamint a jelentős üzletcsoportokra, számlaegyenlegekre vagy közzétételekre és azok releváns állításaira gyakorolt hatásnak az újbóli mérlegelése alapján. A 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard további iránymutatást tartalmaz a könyvvizsgáló kockázatfelmérésének módosítására vonatkozóan.¹¹⁸

A61. A könyvvizsgáló nem feltételezheti, hogy egy csalás vagy hiba elszigetelt esemény. Ebből kifolyólag annak mérlegelése, hogy egy hibás állítás feltárása hogyan befolyásolja a lényeges hibás állítás becsült kockázatait, fontos annak megállapításában, hogy a beclés továbbra is megfelelő-e.

A62. A könyvvizsgáló azon megítélését, hogy mi számít elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítéknak, például a következő tényezők befolyásolják:

¹¹⁸ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 53.34. bekezdés

- az állításban szereplő esetleges hibás állítás jelentősége, valamint annak valószínűsége, hogy az önmagában vagy más esetleges hibás állításokkal együttesen lényeges hatást gyakorol a pénzügyi kimutatásokra;
- a vezetés kockázatokra adott válaszainak és a kockázatok kezelésére szolgáló kontrolloknak a hatékonysága;
- a korábbi könyvvizsgálatok során szerzett tapasztalat a hasonló esetleges hibás állítások tekintetében;
- a végrehajtott könyvvizsgálati eljárások eredményei, beleértve azt is, hogy az adott eljárások azonosították-e csalás vagy hiba konkrét eseteit;
- a rendelkezésre álló információ forrása és megbízhatósága;
- a könyvvizsgálati bizonyíték meggyőző ereje;
- a gazdálkodó egységnek és környezetének, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek és a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének megismerése, a gazdálkodó egység belső kontrollját is beleértve.

Dokumentálás (Hiv.: 28. bekezdés)

A63. A könyvvizsgálati dokumentáció formája és terjedelme szakmai megítélés kérdése, és azt befolyásolja a gazdálkodó egység és ~~az ottani~~ belső kontroll rendszere jellege, mérete és összetettsége, a gazdálkodó egységtől származó információk rendelkezésre állása, valamint a könyvvizsgálat során alkalmazott könyvvizsgálati módszertan és technológia.

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

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

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

A1. Könyvvizsgálati bizonyíték szükséges a könyvvizsgálói vélemény és jelentés alátámasztásához. A könyvvizsgálati bizonyíték jellegét tekintve kumulatív, és elsősorban a könyvvizsgálat során végrehajtott könyvvizsgálati eljárásokból származik. Tartalmazhat ugyanakkor olyan információkat is, amelyek egyéb forrásokból, például korábbi könyvvizsgálatokból (feltéve, hogy a könyvvizsgáló értékelt, hogy az ilyen információk relevánsak és megbízhatók maradnak-e a jelenlegi könyvvizsgálat könyvvizsgálati bizonyítékeként meghatározta, történtek-e olyan változások a korábbi könyvvizsgálat óta, amelyek érinthetik az információ relevanciáját a tárgyidőszaki könyvvizsgálat szempontjából) vagy a társaság ügyfélelfogadásra és -megtartásra vonatkozó minőségellenőrzési eljárásaiból származnak. A gazdálkodó egységen belüli és kívüli egyéb források mellett a gazdálkodó egység számviteli nyilvántartásai a könyvvizsgálati bizonyíték fontos forrásai. Emellett lehet, hogy a könyvvizsgálati bizonyítékként felhasználható információkat a vezetés szakértője munkájának felhasználásával készítették. A könyvvizsgálati bizonyítékok egyaránt magukban foglalnak a vezetés állításait alátámasztó és megerősítő információkat, és bármely olyan információt, amely cáfolja

ezeket az állításokat. Ezen túlmenően a könyvvizsgáló bizonyos esetekben az információ hiányát (például egy kért nyilatkozat megadásának vezetés általi megtagadását) használja fel, és így az szintén könyvvizsgálati bizonyítékot testesít meg.

...

A könyvvizsgálati bizonyítékok megszerzését szolgáló könyvvizsgálati eljárások

...

Megfigyelés

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

...

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

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

Készletek

Részvétel a fizikai leltárfelvételen (Hiv.: 4. bekezdés (a) pont)

...

A vezetés utasításainak és eljárásainak értékelése (Hiv.: 4. bekezdés (a) pont (i) alpont)

A4. A vezetésnek a gazdálkodó egység fizikai leltárfelvételi eredményei nyilvántartására és kontrollálására vonatkozó utasításainak és eljárásainak az értékelésekor a releváns kérdések magukban foglalják azt, hogy azok foglalkoznak-e például:

- megfelelő kontrolltevékenységeknek, például a felhasznált fizikai leltárnyilvántartások összegyűjtésének, a fel nem használt fizikai leltárnyilvántartások elszámolásának, valamint a számolási és újraszámolási eljárásoknak az alkalmazásával

...

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

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

...

A minta kialakítása, mérete és a tételek tesztelésre történő kiválasztása

A minta kialakítása (Hiv.: 6. bekezdés)

...

- A7. Egy sokaság jellemzőinek figyelembevételkor, kontrollok tesztelése esetén, a könyvvizsgáló a ~~releváns~~ kontrollokra vonatkozó ismeretei vagy a sokaságból származó kis számú tétel vizsgálata alapján felméri az eltérés várt szintjét. Ennek a felmérésnek a célja a könyvvizsgálati minta kialakítása és a minta méretének meghatározása....

...

2. számú függelék (Hiv.: A11. bekezdés)

Példa a kontrollok tesztelése esetében a minta méretét befolyásoló tényezőkre

Az alábbiak olyan tényezőket mutatnak be, amelyeket a könyvvizsgáló kontrollok tesztelése esetén a minta méretének meghatározásakor figyelembe vehet. Ezek a tényezők, amelyeket együttesen kell figyelembe venni, azt feltételezik, hogy a könyvvizsgáló nem módosítja a kontrollok teszteléseinek jellegét vagy ütemezését, sem más módon nem módosítja a becsült kockázatokra válaszként alkalmazott alapvető vizsgálati eljárások megközelítését.

1. tényező Növekedése annak mértékében, amennyire a könyvvizsgáló kockázatfelmérése a ~~releváns kontrollok~~ figyelembe veszi a kontrollok működési hatékonyságának tesztelésére vonatkozó terveket.

...

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

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

...

Kockázatbecslési eljárások és kapcsolódó tevékenységek

...

A gazdálkodó egység kapcsolt felekkel fennálló viszonyainak és ügyleteinek megismerése

A megbízásért felelős munkacsoport megbeszélése (Hiv.: 12. bekezdés)

A9. A megbízásért felelős munkacsoport megbeszélésén megtárgyalható kérdések az alábbiakat foglalják magukban:

- ...
- a vezetés és az irányítással megbízott személyek által a kapcsolt felek közötti viszonyok és ügyletek azonosításának, megfelelő elszámolásának és közzétételének tulajdonított fontosság (amennyiben a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek kapcsolt felekre vonatkozó követelményeket állapítanak meg) és a ~~releváns~~ kontrollok vezetés általi felülírásának kapcsolódó kockázata.

...

A gazdálkodó egység kapcsolt feleinek kiléte (Hiv.: 13. bekezdés (a) pont)

...

A12. Azokban az esetekben azonban, amikor a keretelvek nem állapítanak meg kapcsolt felekre vonatkozó követelményeket, lehet, hogy a gazdálkodó egységnél nincsenek ilyen információs rendszerek. Ilyen körülmények között lehetséges, hogy a vezetésnek esetleg nincs tudomása minden kapcsolt fél létezéséről. Mindazonáltal ekkor is érvényes a 13. bekezdésben meghatározott interjúk készítésére vonatkozó követelmény, mert a vezetésnek tudomása lehet olyan felekről, amelyek megfelelnek a kapcsolt fél jelen nemzetközi könyvvizsgálati standardban kifejtett definíciójának. Ilyen esetben a könyvvizsgálónak a gazdálkodó egység kapcsolt feleinek kilétére vonatkozó interjúja azonban valószínűleg a könyvvizsgáló által a 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban a gazdálkodó egység szervezeti felépítésére, tulajdonlására, irányítására és üzleti modelljére vonatkozó információ megszerzése érdekében végrehajtott kockázatfelmérési eljárások és kapcsolódó tevékenységek részét képezi.:

- ~~a gazdálkodó egység tulajdonosi és irányítási szerkezete;~~
- ~~a gazdálkodó egység jelenlegi és tervezett befektetéseinek típusai; és~~
- ~~a gazdálkodó egység felépítésének és finanszírozásának módja.~~

A közös ellenőrzés általi viszonyok konkrét esetében, mivel a vezetésnek nagyobb valószínűséggel van tudomása ezekről a viszonyokról, ha azok a gazdálkodó egység szempontjából gazdasági jelentőséggel bírnak, a könyvvizsgáló interjúi valószínűleg hatékonyabbak, ha arra koncentrálnak, hogy azok a felek, amelyekkel a gazdálkodó egység jelentős ügyleteket köt vagy amelyekkel jelentős mértékben osztozik erőforrásokon, kapcsolt felek-e.

...

Kisebb gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

A20. A kisebb gazdálkodó egységekben a ~~kontrolltevékenységek~~ valószínűleg kevésbé formálisak és a kisebb gazdálkodó egységek lehet, hogy nem rendelkeznek a kapcsolt felek közötti viszonyok és ügyletek kezelésére szolgáló dokumentált folyamatokkal. Egy tulajdonos-vezető a kapcsolt felek közötti ügyletekből eredő bizonyos kockázatokat mérsékelheti vagy potenciálisan fokozhatja azáltal, hogy aktívan részt vesz az ügyletek minden fő vonatkozásában. Ezen gazdálkodó egységek

esetében a könyvvizsgáló azáltal ismerheti meg a kapcsolt felek közötti viszonyokat és ügyleteket, valamint az ezek felett esetleg létező kontrollokat, hogy a vezetéssel készített interjú egyéb eljárásokkal, mint például a vezetés felügyeleti és felülvizsgálati tevékenységeinek megfigyelésével, valamint a rendelkezésre álló releváns dokumentáció vizsgálatával kombinálja.

...

A kapcsolt felekre vonatkozó információ megosztása a megbízásért felelős munkacsoporttal (Hiv.: 17. bekezdés)

A28. A kapcsolt felekre vonatkozó azon releváns információk közé, amelyek a megbízásért felelős munkacsoport tagjai között megoszthatók, például az alábbiak tartoznak:

- a gazdálkodó egység kapcsolt feleinek kiléte
- a kapcsolt felek közötti viszonyok és ügyletek jellege

kapcsolt felek közötti olyan jelentős vagy összetett viszonyok, vagy ügyletek, amelyeket lehet, hogy jelentős kockázatokként határoznak meg speciális könyvvizsgálati megfontolásokat igényelhetnek, különösen az olyan ügyletek, amelyekben a vezetés vagy az irányítással megbízott személyek pénzügyileg érintettek.

...

Válaszok a kapcsolt felek közötti viszonyokkal és ügyletekkel összefüggő lényeges hibás állítás kockázataira (Hiv.: 20. bekezdés)

...

A34. A könyvvizsgáló kockázatbecslési eljárásainak eredményeitől függően a könyvvizsgáló helyénvalónak tarthatja, hogy a gazdálkodó egység kapcsolt felek közötti viszonyok és ügyletek feletti kontrolljainak tesztelése nélkül szerezzen könyvvizsgálati bizonyítékot. Bizonyos körülmények között azonban előfordulhat, hogy csupán az alapvető könyvvizsgálati eljárásokból nem lehet elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni a kapcsolt felek közötti viszonyokkal és ügyletekkel összefüggő lényeges hibás állítás kockázataira vonatkozóan. Például, olyan esetekben, amikor a gazdálkodó egység és annak komponensei között számos csoporton belüli ügylet létezik és az ezen ügyletekre vonatkozó adatok jelentős részét elektronikus úton integrált rendszerben hozzák létre, rögzítik, dolgozzák fel vagy foglalják jelentésbe, a könyvvizsgáló azt állapíthatja meg, hogy nem lehet olyan hatékony alapvető vizsgálati eljárásokat tervezni, amelyek önmagukban elfogadhatóan alacsony szintre csökkentenék az ezen ügyletekkel kapcsolatos lényeges hibás állítás kockázatait. Ilyen esetben a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard azon követelményének teljesítése során, hogy a könyvvizsgáló elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen a ~~releváns~~ kontrollok működési hatékonyságára,¹¹⁹ a könyvvizsgáló számára

¹¹⁹ 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 8. bekezdés (b) pont

követelmény, hogy tesztelje a gazdálkodó egység kapcsolt felek közötti viszonyokra és ügyletekre vonatkozó nyilvántartásának a teljessége és pontossága feletti kontrolljait.

...

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

Bevezetés

A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre

1. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard a könyvvizsgálónak a számviteli becslésekkel és a kapcsolódó közzétételekkel kapcsolatos felelősségeivel foglalkozik a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során. Konkrétan, olyan követelményeket és útmutatást tartalmaz, amelyek arra vonatkoznak, vagy azt fejtik ki, hogy a 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard¹²⁰, a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard¹²¹, a 450. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard¹²², az 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard¹²³ és egyéb releváns nemzetközi könyvvizsgálati standardok hogyan alkalmazandók a számviteli becslésekre és a kapcsolódó közzétételekre vonatkozóan. Tartalmaz emellett számviteli becslések és a kapcsolódó közzétételek hibás állításainak értékelésére vonatkozó követelményeket és útmutatást, valamint a vezetés lehetséges elfogultságára utaló jelzéseket.

A számviteli becslések jellege

2. A számviteli becslések jellegük szerint nagyon sokfélék, és a vezetésnek akkor van szüksége készítésükre, amikor a pénzbeli összegek nem figyelhetők meg közvetlenül. Ezeknek a pénzbeli összegeknek az értékelése becslési bizonytalanságnak van kitéve, amely az ismeretek vagy az adatok eredendő korlátait tükrözi. Ezek a korlátok az értékelési eredményekben eredendően rejlő szubjektivitást és eltéréseket idéznek elő. A számviteli becslések készítésének folyamata magában foglalja egy módszer kiválasztását és alkalmazását feltételezések és adatok használatával, ami megítélést kíván a vezetés részéről, és az értékelés összetettségét idézheti elő. Az összetettség, szubjektivitás vagy egyéb eredendő kockázati tényezők ezeknek a pénzbeli összegeknek az értékelésére gyakorolt hatásai befolyásolják azok hibás állításra való fogékonyságát. (Hiv.: A1–A6. bekezdések, 1. számú függelék)
3. Bár a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard minden számviteli becslésre vonatkozik, nagy mértékben változó lesz, hogy milyen mértékben van egy adott számviteli becslés kitéve becslési bizonytalanságnak. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard által előírt kockázatbecslés és további könyvvizsgálati eljárások jellege, ütemezése és terjedelme változni fog a becslési

¹²⁰ 315. témaszámú, „A lényeges hibás állítás kockázatának azonosítása és felmérése a gazdálkodó egység és környezetének megismerésén keresztül” című (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard

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

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

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

bizonytalanságra és a hibás állítás kapcsolódó kockázatainak becslésére vonatkozóan. Bizonyos számviteli becslések esetében, azok jellege alapján, a becslési bizonytalanság nagyon alacsony lehet, és a készítésükkel járó összetettség és szubjektivitás szintén nagyon alacsony lehet. Az ilyen számviteli becslések esetében a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard által előírt kockázatbecslési eljárások és további könyvvizsgálati eljárások várhatóan nem lennének kiterjedtek. Amikor nagyon magas a becslési bizonytalanság, összetettség vagy szubjektivitás, az ilyen eljárások várhatóan sokkal nagyobb mértékűek lennének. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard útmutatást tartalmaz arra vonatkozóan, hogyan szabhatók méretre a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményei. (Hiv.: A7. bekezdés)

A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard kulcsfontosságú elgondolásai

4. A ~~jelen~~315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard az eredendő kockázat elkülönült felmérését írja elő a lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló azonosított kockázataira vonatkozóan.¹²⁴ ~~abból a célból, hogy a számviteli becslésekre vonatkozóan megbecsüljék a lényeges hibás állítás kockázatait az állítások szintjén. Az 540. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard összefüggésében, és~~ Egy konkrét számviteli becslés jellegétől függően, egy állítás olyan hibás állításra vonatkozó fogékonysága, amely lényeges lehetne, a becslési bizonytalanságtól, az összetettségtől, a szubjektivitástól vagy egyéb eredendő kockázati tényezőktől, valamint az azok közötti kölcsönös kapcsolattól függhet vagy ezek által érintett lehet. Ahogy az a 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardban szerepel,¹²⁵ az eredendő kockázat bizonyos állításokra és kapcsolódó ügyletcsoportokra, számlaegyenlegekre és közzétételekre vonatkozóan magasabb, mint másokra vonatkozóan. Ennek megfelelően az eredendő kockázat felmérése függ attól, hogy milyen mértékben érintik az eredendő kockázati tényezők a hibás állítás valószínűségét vagy nagyságrendjét, és az egy olyan skálán belül változik, amelyre ~~a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standardban~~ az eredendő kockázat spektrumaként hivatkoznak. (Hiv.: A8–A9., A65–A66. bekezdések, 1. számú függelék)
5. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hivatkozik a 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardban és a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardban lévő releváns követelményekre, és kapcsolódó útmutatást nyújt a könyvvizsgálónak a számviteli becslésekkel kapcsolatos kontrollokra vonatkozó döntései fontosságának hangsúlyozása céljából, beleértve az arra vonatkozó döntéseket, hogy:
 - vannak-e ~~a könyvvizsgálat szempontjából releváns~~ a 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményei alapján azonosítandó kontrollok, amelyekre vonatkozóan a könyvvizsgáló számára előírás azok kialakításának értékelése, valamint annak meghatározása, hogy bevezették-e azokat;
 - tesztelje-e a ~~releváns~~ kontrollok működési hatékonyságát.
6. A ~~jelen~~315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard emellett az ellenőrzési kockázat elkülönült felmérését is előírja, amikor ~~a számviteli becslésekre vonatkozóan~~ a

¹²⁴ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 31. bekezdés

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

lényeges hibás állítás kockázatait az állítások szintjén felméri. Az ellenőrzési kockázat becslése során a könyvvizsgáló figyelembe veszi, hogy a könyvvizsgáló további könyvvizsgálati eljárásai számolnak-e a kontrollok működési hatékonyságára való tervezett támaszkodással. Ha a könyvvizsgáló nem hat végretervezi a kontrollok működési hatékonyságának tesztelését-teszteléseket, vagy nem kíván támaszkodni a kontrollok működési hatékonyságára, a könyvvizsgálónak az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázata ellenőrzési kockázatra vonatkozó felmérése nem csökkenthető a kontrollok hatékony működése okán az adott állítás tekintetében az, hogy a lényeges hibás állítás kockázatának felmérése megegyezik az eredendő kockázat felmérésével.¹²⁶ (Hiv.: A10. bekezdés)

7. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hangsúlyozza annak szükségességét, hogy a könyvvizsgáló további könyvvizsgálati eljárásai (beleértve adott esetben a kontrollok teszteléseit) válaszoljanak a lényeges hibás állítások szintjén fennálló becsült kockázatainak okaira, figyelembe véve egy vagy több eredendő kockázati tényező hatását és a könyvvizsgáló ellenőrzési kockázatra vonatkozó becslését.
8. A szakmai szkepticizmus számviteli becslésekkel kapcsolatos gyakorlását befolyásolja a könyvvizsgáló mérlegelése az eredendő kockázati tényezőkre vonatkozóan, és nő a fontossága, amikor a számviteli becslések nagyobb mértékű becslési bizonytalanságnak vannak kitéve, vagy azokra nagyobb mértékben van hatással összetettség, szubjektivitás vagy egyéb eredendő kockázati tényezők. Hasonlóan fontos a szakmai szkepticizmus gyakorlása olyankor, amikor a vezetés elfogultsága vagy esetleg egyéb csalási kockázati tényezők miatt, amennyiben azok befolyásolják az eredendő kockázatot, nagyobb a hibás állításra való fogékonyság. (Hiv.: A11. bekezdés)

...

...

Cél

...

Fogalmak

...

Követelmények

Kockázatbecslési eljárások és kapcsolódó tevékenységek

13. A gazdálkodó egységnek és környezetének, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek, valamint beleértve a gazdálkodó egység belső kontrollját a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének a 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard¹²⁷ által előírtak szerinti megismerésekor a könyvvizsgálónak a gazdálkodó egység számviteli becsléseihez kapcsolódó alábbi kérdéseket kell megismernie. A könyvvizsgáló megismerést célzó

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

¹²⁷ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 3., 5–6., 9., 11–12., 15–17. és 20–21–27. bekezdések

eljárásait az olyan könyvvizsgálati bizonyíték szerzéséhez szükséges mértékben kell végrehajtani, amely megfelelő alapot nyújt a pénzügyi kimutatások és az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításához és felméréséhez. (Hiv.: A19–A22. bekezdések)

A gazdálkodó egységnek és környezetének, valamint a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek a megismerése

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

A gazdálkodó egység belső kontrollja rendszerének megismerése

- (e) Azon felügyelet és irányítás jellege és terjedelme, amelyet a gazdálkodó egység működtet a vezetésnek a számviteli becslések szempontjából releváns pénzügyi beszámolási folyamatok felett. (Hiv.: A28–A30. bekezdések)
- (f) Hogyan azonosítja a vezetés a számviteli becslésekhez kapcsolódó speciális készségek vagy tudás iránti szükségletet, és hogyan alkalmazza azokat, beleértve a vezetés szakértője igénybevételének vonatkozásában is. (Hiv.: A31. bekezdés)
- (g) Hogyan azonosítja és kezeli a gazdálkodó egység kockázatbecslési folyamata a számviteli becslésekkel kapcsolatos kockázatokat. (Hiv.: A32–A33. bekezdések)
- (h) A gazdálkodó egység információs rendszere a számviteli becslések vonatkozásában, beleértve:
 - (i) Azt, hogy a jelentős ügyletszoportokra, számlaegyenlegekre vagy közzétételekre vonatkozó számviteli becslésekkel és kapcsolódó közzétételekkel kapcsolatos információk hogyan áramlanak keresztül a gazdálkodó egység információs rendszerén. ~~Azokat az ügyletszoportokat, eseményeket és feltételeket, amelyek jelentősek a pénzügyi kimutatások szempontjából, és amelyek számviteli becslések és~~

~~kapcsolódó közzétételek szükségességét vagy változásait idézik elő; valamint (Hiv.: A34–A35. bekezdések)~~

- (ii) Azt, hogy az ilyen számviteli becslésekre és a kapcsolódó közzétételekre vonatkozóan a vezetés hogyan:
- a. azonosítja azokat a releváns módszereket, feltételezéseket vagy adatforrásokat, valamint azok megváltoztatásának szükségességét, amelyek megfelelőek a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek összefüggésében, beleértve, hogy a vezetés hogyan: (Hiv.: A36–A37. bekezdések)
 - i. választja vagy alakítja ki és alkalmazza a használt módszereket, beleértve a modellek alkalmazását; (Hiv.: A38–A39. bekezdések)
 - ii. választja ki az alkalmazandó feltételezéseket, beleértve az alternatívák mérlegelését, és hogyan azonosítja a jelentős feltételezéseket; (Hiv.: A40–A43. bekezdések); továbbá
 - iii. választja ki a felhasználandó adatokat; (Hiv.: A44. bekezdés)
 - b. ismeri meg a becslési bizonytalanság mértékét, beleértve a lehetséges értékelési eredmények tartományának figyelembevételén keresztüli megismerést; és (Hiv.: A45. bekezdés)
 - c. kezeli a becslési bizonytalanságot, beleértve egy pontbecslésnek, valamint a pénzügyi kimutatásokba befoglalandó kapcsolódó közzétételeknek a kiválasztását. (Hiv.: A46–A49. bekezdések)
- (i) A vezetés számviteli becslések készítésének folyamata feletti, a ¹²⁸ ~~könyvvizsgálat szempontjából releváns tevékenységek~~ kontrolltevékenységek komponensben lévő azonosított kontrollok, ahogyan azt a 13. bekezdés (h) pont (ii) alpont ismerteti. (Hiv.: A50–A54. bekezdések)
- (j) A vezetés hogyan tekinti át a korábbi számviteli becslések végeredményét (végeredményeit), és hogyan válaszol az ilyen áttekintés eredményeire.
14. A könyvvizsgálónak át kell tekintenie a korábbi számviteli becslések végeredményét vagy, ahol értelmezhető, azok későbbi újrabecslését a tárgyidőszaki lényeges hibás állítás kockázatai azonosításának és becslésének segítése céljából. A könyvvizsgálónak figyelembe kell vennie a számviteli becslések jellemzőit az áttekintés jellegének és terjedelmének meghatározása során. Az áttekintésnek nem célja, hogy megkérdőjelezzen korábbi időszaki számviteli becslésekre vonatkozó megítéléseket, amelyek megfelelők voltak az azok meghozatalakor rendelkezésre álló információk alapján. (Hiv.:A55–A60. bekezdések)

...

¹²⁸ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 26. bekezdés (a) pont (i)–(iv) alpontok

A lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése

16. Egy számviteli becsléssel és a kapcsolódó közzétételekkel kapcsolatos lényeges hibás állítás kockázatainak az állítások szintjén való azonosítása és felmérése során, beleértve az eredendő kockázat és az ellenőrzési kockázat elkülönült felmérését az állítások szintjén, amint azt a 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard¹²⁹ előírja, a könyvvizsgálónak ~~elkülönítten kell becsülnie az eredendő kockázatot és az ellenőrzési kockázatot. A könyvvizsgálónak~~ a következőket kell figyelembe vennie a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és az eredendő kockázat felmérése során: (Hiv.: A64–A71. bekezdések)
- (a) Annak mértéke, amennyire a számviteli becslés ki van téve becslési bizonytalanságnak; és (Hiv.: A72–A75. bekezdések)
 - (b) Annak mértéke, amennyire az alábbiakat összetettség, szubjektivitás vagy egyéb eredendő kockázati tényezők befolyásolják: (Hiv.: A76–A79. bekezdések)
 - (i) a módszer, a feltételezések és az adatok kiválasztása és alkalmazása a számviteli becslés készítése során; vagy
 - (ii) a vezetés pontbecslésének, valamint a pénzügyi kimutatásokba belefoglalandó kapcsolódó közzétételeknek a kiválasztása.
17. A könyvvizsgálónak meg kell határoznia, hogy a lényeges hibás állítás 16. bekezdéssel összhangban azonosított és becsült kockázatai közül a könyvvizsgáló megítélése szerint bármelyik jelentős kockázat-e.¹³⁰ Ha a könyvvizsgáló megállapította, hogy jelentős kockázat áll fenn, akkor a könyvvizsgálónak azonosítania kell olyan kontrollokat, amelyek kezelik meg kell ismernie a gazdálkodó egységnek az adott kockázatot,¹³¹ ~~szempontjából releváns kontrolljait, beleértve a kontrolltevékenységeket is és értékelnie kell, hogy ezek a kontrollok hatékonyan lettek-e kialakítva, valamint meg kell állapítania, hogy bevezették-e azokat.~~¹³² (Hiv.: A80. bekezdés)
- ...
19. Amint azt a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja,¹³³ a könyvvizsgálónak teszteléseket kell terveznie és végrehajtania, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen a ~~releváns~~ kontrollok működési hatékonyságára, ha:
- (b) a könyvvizsgálónak a lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló kockázataira vonatkozó becslése magában foglal olyan várakozást, hogy a kontrollok hatékonyan működnek; vagy
 - (c) alapvető könyvvizsgálati eljárások önmagukban nem tudnak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szolgáltatni az állítások szintjén.

Számviteli becslésekre vonatkozóan az ilyen kontrollok könyvvizsgáló általi teszteléseinek reagálniuk kell a lényeges hibás állítás kockázataihoz rendelt becslés okaira. A kontrollok teszteléseinek

¹²⁹ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard ~~25. és 26~~31. és 34. bekezdés

¹³⁰ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 322~~7~~. bekezdés

¹³¹ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 26,29. bekezdés (a) pont (i) alpont

¹³² 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 26. bekezdés (a) pont

¹³³ 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 8. bekezdés

megtervezésekor és végrehajtásakor a könyvvizsgálónak annál meggyőzőbb könyvvizsgálati bizonyítékot kell szereznie, minél nagyobb mértékben támaszkodik a könyvvizsgáló a kontroll hatékonyságára.¹³⁴ (Hiv.: A85–A89. bekezdések)

...

A könyvvizsgálati bizonyítékkal kapcsolatos egyéb szempontok

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

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

...

Dokumentálás

39. A könyvvizsgálónak bele kell foglalnia a könyvvizsgálati dokumentációba:¹³⁵ (Hiv.: A149–A152. bekezdések)
- (a) A gazdálkodó egység és környezete könyvvizsgáló általi megismerésének kulcsfontosságú elemeit, beleértve a gazdálkodó egységnek a gazdálkodó egység számviteli becsléseihez kapcsolódó belső kontrollját;
 - (b) A könyvvizsgáló további könyvvizsgálati eljárásainak kapcsolatát az állítások szintjén fennálló lényeges hibás állítás becsült kockázataival,¹³⁶ figyelembe véve az ezen kockázatok becsléséhez adott okokat (akár eredendő kockázattal, akár ellenőrzési kockázattal kapcsolatosak);
 - (c) A könyvvizsgáló válaszát (válaszait), amikor a vezetés nem tett megfelelő lépéseket a becslési bizonytalanság megértése és kezelése céljából;
 - (d) A vezetés számviteli becslésekkel kapcsolatos lehetséges elfogultságára utaló jelzéseket, ha vannak ilyenek, és a könyvvizsgáló értékelését a könyvvizgálatra való kihatásokról a 32.

¹³⁴ 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 9. bekezdés

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

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

bekezdésben előírtak szerint; valamint

- (e) A jelentős megítéléseket annak a könyvvizsgáló általi meghatározásával kapcsolatban, hogy a számviteli becslések és a kapcsolódó közzétételek észszerűek-e a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek összefüggésében, vagy hibás állítást tartalmaznak-e.

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

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

Példák számviteli becslésekre

...

Módszerek

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

Feltételezések és adatok

- A3. A feltételezések magukban foglalnak a rendelkezésre álló információkon alapuló megítéléseket olyan kérdésekről, mint egy kamatláb, egy diszkontráta megválasztása, vagy jövőbeli feltételekkel vagy eseményekkel kapcsolatos megítéléseket. Egy feltételezést a vezetés lehet, hogy megfelelő alternatívák tartományából választ ki. Azok a feltételezések, amelyeket a vezetés szakértője alakíthat ki vagy azonosíthat a vezetés feltételezéseivé válnak akkor, amikor a vezetés felhasználja azokat egy számviteli becslés készítéséhez.
- A4. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard alkalmazásában az adat olyan információ, amely közvetlen megfigyelésen keresztül vagy a gazdálkodó egységhez képest külső féltől szerezhető be. Az elemző vagy értelmező technikák adatokra való alkalmazásával szerzett információt származtatott adatnak nevezik, amikor az ilyen technikáknak bevett elméleti alapja van és ezért kevésbé van szükség vezetői megítélésre. Máskülönben az ilyen információ egy feltételezés.
- A5. Példák adatokra:
- Piaci ügyletek során megkötött árak;
 - Működési idők vagy végtermékmennyiségek egy termelőgépből;
 - Szerződésekben foglalt múltbeli árak vagy egyéb feltételek, mint például szerződéses kamatláb, fizetési ütemterv, valamint egy hitelszerződésben foglalt futamidő;
 - Előre tekintő információk, mint például külső információforrásból szerzett gazdasági vagy jövedelmi előrejelzések; vagy

- Határidős kamatlábakból interpolációs technikák használatával meghatározott jövőbeli kamatláb (származtatott adat).

A6. Adatok források széles skálájából származhatnak. Adat például:

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

Méretre szabhatóság (Hiv.: 3. bekezdés)

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

A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard kulcsfontosságú elgondolásai

Eredendő kockázati tényezők (Hiv.: 4. bekezdés)

A8. Az eredendő kockázati tényezők a feltételek és események vagy körülmények olyan jellemzői, amelyek befolyásolhatják egy ügyletsoporttal, számlaegegenleggel vagy közzététellel kapcsolatos állítás akár csalásból, akár hibából eredő hibás állításra való fogékonyságát, a kontrollok figyelembevétele nélkül.¹³⁷ Az 1. számú függelék részletesebben kifejti ezeknek az eredendő kockázati tényezőknek a jellegét, valamint a közöttük lévő kapcsolatokat a számviteli becslések készítésének és azok pénzügyi kimutatásokban való bemutatásának összefüggésében.

A9. ~~A becslési bizonytalanság, az összetettség vagy a szubjektívitas eredendő kockázati tényezői mellett az egyéb eredendő kockázati tényezők, amelyeket a könyvvizsgáló figyelembe vehet a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és a A lényeges hibás állítás kockázatainak az állítások szintjén való felmérése során¹³⁸ a becslési bizonytalanság, összetettség és szubjektívitas mellett a könyvvizsgáló szintén figyelembe veszi, hogy a 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardban foglalt (a becslési bizonytalanságtól, összetettségtől és szubjektívitástól eltérő) eredendő kockázati tényezők milyen mértékben befolyásolják az állítások számviteli becsléssel kapcsolatos hibás állításra való fogékonyságát. magukban foglalhatják azt, hogy mennyire van a számviteli becslés kitéve az alábbiaknak vagy azok mennyire befolyásolhatják a számviteli becslést: Az ilyen további eredendő kockázati tényezők magukban foglalják az alábbiakat:~~

- A pénzügyi kimutatások releváns tételeinek jellegében vagy körülményeiben, vagy a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeiben bekövetkezett olyan változás, amely a számviteli becslés készítéséhez használt módszer, feltételezések vagy adatok megváltoztatásának szükségességét idézheti elő.

¹³⁷ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 12. bekezdés (f) pont

¹³⁸ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 31. bekezdés

- Hibás állításra való fogékonyság a vezetés elfogultsága vagy egyéb csalási kockázati tényezők miatt – amennyiben azok befolyásolják az eredendő kockázatot – a számviteli becslés készítése során.
- A becslési bizonytalanságtól eltérő bizonytalanság.

Ellenőrzési kockázat (Hiv.: 6. bekezdés)

A10. Az ellenőrzési kockázatnak az állítások szintjén a 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban történő felmérése során fontos szempont a könyvvizsgáló figyelembe veszi, hogy számára azon kontrollok kialakításának a hatékonysága, amelyekre a könyvvizsgáló tervezi-e a kontrollok működési hatékonyságának tesztelését. támaszkodni kíván, valamint, hogy a kontrollok milyen mértékben kezelik az állítások szintjén becsült eredendő kockázatokat. Amikor a könyvvizsgáló mérlegeli, hogy tesztelje-e a kontrollok működési hatékonyságát, a könyvvizsgáló értékelése, hogy a kontrollok hatékonyan vannak kialakítva és be lettek vezetve, alátámasztja a könyvvizsgálónak a kontrollok működési hatékonyságára vonatkozó várakozását annak meghatározása során, hogy teszteljék-e azokat az azok tesztelésére vonatkozó terv kialakítása során.

Szakmai szkepticizmus (Hiv.: 8. bekezdés)

....

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

...

Kockázatbecslési eljárások és kapcsolódó tevékenységek

A gazdálkodó egységnek és környezetének, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek és a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének megismerése (Hiv.: 13. bekezdés)

A19. A 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 1914–2724. bekezdései előírják a könyvvizsgáló számára, hogy megismerjen a gazdálkodó egységre és környezetére, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekre és a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerére vonatkozó bizonyos kérdéseket, beleértve a gazdálkodó egység belső kontrollját. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 13. bekezdésében szereplő követelmények konkrétan a számviteli becslésekre vonatkoznak és a 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard szélesebb körű követelményeire épülnek.

Méretre szabhatóság

A20. A könyvvizsgálónak a gazdálkodó egység és környezete, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek és a gazdálkodó egység belső kontroll rendszere – beleértve a gazdálkodó egység belső kontrolljait – megismerését célzó, a gazdálkodó egység számviteli becsléseivel kapcsolatos eljárásainak jellege, ütemezése és terjedelme kisebb vagy nagyobb mértékben függhet attól, hogy az adott körülmények között az egyes kérdések milyen mértékben érvényesülnek. Például lehet, hogy a gazdálkodó egységnek kevés olyan ügylete vagy egyéb eseménye és/vagy körülménye van, amelyek számviteli becsléseket tesznek szükségessé, lehet, hogy a vonatkozó pénzügyi

beszámolási követelmények alkalmazása egyszerű, és lehet, hogy nincsenek releváns szabályozói tényezők. Továbbá lehet, hogy a számviteli becslések nem igényelnek jelentős megítéléseket, és lehet, hogy a számviteli becslések készítésének folyamata kevésbé összetett. Ilyen körülmények között a számviteli becslések kisebb mértékben lehetnek kitéve becslési bizonytalanságnak, összetettségnek, szubjektivitásnak vagy egyéb eredendő kockázati tényezőknek, vagy kisebb mértékben lehetnek ezek által érintettek, és kevesebb lehet a kontrolltevékenységek komponensben azonosított könyvvizsgálat szempontjából releváns kontroll. Ha így van, a könyvvizsgáló kockázatazonosítási és -felmérési eljárásai valószínűleg kevésbé kiterjedtek, és azok megszerzhető elsősorban a pénzügyi kimutatásokat illetően megfelelő felelősséggel rendelkező vezetéssel készített interjúkon, mint például valamint a vezetés számviteli becslés készítésére vonatkozó folyamatának egyszerű végigkövetésein keresztül (beleértve, amikor értékelik, hogy az ebben a folyamatban azonosított kontrollok hatékonyan vannak-e kialakítva, és amikor megállapítják, hogy a kontrollt bevezették-e).

- A21. Ezzel szemben a számviteli becslések igényelhetnek a vezetés általi jelentős megítéléseket, és a számviteli becslések készítésének folyamata összetett lehet és összetett modellek alkalmazásával járhat. Emellett lehet, hogy a gazdálkodó egységnek kifinomultabb információs rendszere van és kiterjedtebb kontrolljai vannak a számviteli becslések felett. Ilyen körülmények között a számviteli becslések nagyobb mértékben lehetnek kitéve becslési bizonytalanságnak, szubjektivitásnak, összetettségnek vagy egyéb eredendő kockázati tényezőknek, vagy nagyobb mértékben lehetnek ezek által érintettek. Ha így van, a könyvvizsgáló kockázatbecslési eljárásainak jellege vagy ütemezése különbözhet attól vagy kiterjedtebb lehet, mint az A20. bekezdésben szereplő körülmények között.
- A22. Az alábbi szempontok lehetnek relevánsak a csak egyszerű üzletmenetű gazdálkodó egységek számára, amelyek közé sok kisebb gazdálkodó egység tartozhat:
- A számviteli becslések szempontjából releváns folyamatok lehet, hogy nem bonyolultak, mert az üzleti tevékenységek egyszerűek, vagy a szükséges becsléseknek kisebb a becslési bizonytalansága.
 - Lehet, hogy a számviteli becslések előállítása a főkönyvön és az analitikákon kívül történik, a kidolgozásuk feletti kontrollok korlátozottak lehetnek, és egy tulajdonos-vezetőnek jelentős befolyása lehet a meghatározásuk felett. A tulajdonos-vezető szerepét a számviteli becslések készítésében a könyvvizsgálónak lehet, hogy figyelembe szükséges vennie mind a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításakor, mind pedig akkor, amikor mérlegeli a vezetés elfogultságának kockázatát.

A gazdálkodó egység és környezete

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

- A23. A körülmények olyan változásai, amelyek a számviteli becslések szükségességét vagy az azonban bekövetkező változásokat idézhetik elő, magukban foglalhatják például azt, hogy:
- foglalkozik-e a gazdálkodó egység új típusú ügyletekkel;
 - megváltoztak-e ügyletek feltételei; vagy

- bekövetkeztek-e új események vagy körülmények.

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

A24. A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeinek megismerése alapot teremt a könyvvizsgálónak ahhoz, hogy megbeszéléseket folytasson a vezetéssel és adott esetben az irányítással megbízott személyekkel arról, hogyan alkalmazta a vezetés a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek számviteli becslések szempontjából releváns követelményeket, valamint a könyvvizsgáló arra vonatkozó megállapításáról, hogy azokat megfelelően alkalmazták-e. Ez az ismeret abban is segíthet a könyvvizsgálónak, hogy kommunikáljon az irányítással megbízott személyekkel, amikor a könyvvizsgáló úgy ítéli meg, hogy egy, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek értelmében elfogadott jelentős számviteli gyakorlat nem a legmegfelelőbb a gazdálkodó egység körülményei között.¹³⁹

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

- A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek:
 - előírnak-e a számviteli becslések megjelenítésével vagy értékelésének módszereivel kapcsolatos kritériumokat;
 - megszabnak-e valós értéken történő értékelést megengedő vagy előíró kritériumokat, például a vezetés egy adott eszközzel vagy kötelezettséggel kapcsolatos bizonyos cselekvési szándékára való hivatkozással; vagy
 - megszabnak-e előírt vagy javasolt közzétételeket, beleértve megítélésekre, feltételezésekre vagy a számviteli becsléssel kapcsolatos becslési bizonytalanság egyéb forrásaira vonatkozó közzétételeket; továbbá
- a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek változásai szükségessé teszik-e a gazdálkodó egység számviteli becslésekkel kapcsolatos számviteli politikáinak megváltoztatását.

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

...

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

...

A gazdálkodó egység könyvvizsgáló szempontjából releváns-belső kontroll rendszere

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

A28. A 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard¹⁴⁰ alkalmazása során a gazdálkodó egységnél lévő, a vezetés számviteli becslések készítésével kapcsolatos

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

¹⁴⁰ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 214. bekezdés (a) pont

folyamata feletti felügyelet és irányítás jellegének és terjedelmének a könyvvizsgáló általi megismerése fontos lehet annak a könyvvizsgáló számára előírt ~~arra vonatkozó értékelése~~ szempontjából, hogy:

- a vezetés – az irányítással megbízott személyek felügyelete mellett – létrehozta-e és fenntartja-e a becsületesség és etikus viselkedés kultúráját; és
- a kontrollkörnyezet ~~elemeinek erősségei együttesen~~ megfelelő alapot nyújtanak -e a belső kontroll rendszer egyéb komponensei számára, figyelembe véve a gazdálkodó egység jellegét és méretét, és ~~hog~~
- ~~ezeket az egyéb összetevőket aláássák-e a kontrollkörnyezet hiányosságai~~ kontrollkörnyezetben azonosított kontrollhiányosságok aláássák-e a belső kontroll rendszer többi komponensét.

...

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

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

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

...

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

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

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

- Kulcsfontosságú munkatársak.

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

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

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

A34. A 13. bekezdés (h) pontjának hatókörébe tartozó jelentős ügyletcsoportok, események és körülmények ugyanazok, mint azok a számviteli becslésekkel és kapcsolódó közzétételekkel kapcsolatos jelentős ügyletcsoportok, események és körülmények, amelyek a 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 2518. bekezdés (a) és (d) pontja alá tartoznak. A gazdálkodó egység információs rendszerének a számviteli becslésekhez kapcsolódó megismerése során a könyvvizsgáló mérlegelheti, hogy:

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

A35. A könyvvizsgálat során a könyvvizsgáló azonosíthat olyan számviteli becsléseket és kapcsolódó közzétételeket szükségessé tévő ügyletcsoportokat, eseményeket és/vagy körülményeket, amelyeket a vezetés elmulasztott azonosítani. A 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard foglalkozik azokkal a körülményekkel, amikor a könyvvizsgáló a lényeges hibás állítás olyan kockázatait azonosítja, amelyek azonosítását a vezetés elmulasztotta, beleértve annak meghatározását, van-e jelentős hiányosság a belső kontrollban a gazdálkodó

egység kockázatbecslési folyamatára vonatkozóan a gazdálkodó egység kockázatfelmérési folyamatának könyvvizsgáló általi értékelésére vonatkozó kihatások mérlegelését.¹⁴¹

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

...

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

...

Modellek

A39. A vezetés specifikus kontrollokat alakíthat ki és vezethet be a számviteli becslések készítéséhez használt modellek köré, legyen az a vezetés saját modellje vagy egy külső modell. Amikor magának a modellnek megnövekedett szintű az összetettsége vagy a szubjektivitása, mint például egy várható hitelezési veszteség modellnek vagy egy 3. szintű inputokat használó valós érték modellnek, valószínűbb lehet, hogy az ilyen összetettséget vagy szubjektivitást kezelő kontrollokat a könyvvizsgáló szempontjából relevánsként azonosítják. Amikor az összetettség jelen van a modellekkel kapcsolatban, szintén valószínűbb, hogy az adatok integritása feletti kontrollok a 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgáló standarddal összhangban azonosított kontrollok relevánsak a könyvvizsgáló szempontjából. Azok a tényezők, amelyeknek mérlegelése helyénvaló lehet a könyvvizsgáló számára a modell és a kapcsolódó azonosított kontrollok könyvvizsgáló szempontjából releváns kontrollevek megismerése során, magukban foglalják a következőket:

- Hogyan határozza meg a vezetés a modell relevanciáját és pontosságát;
- A modell validálása vagy visszamérése, beleértve, hogy a modellt használat előtt validálják-e és rendszeres időközönként újvalidálják-e annak meghatározása céljából, hogy alkalmas marad-e a rendeltetése szerinti használatra. A modell gazdálkodó egység általi validálása magában foglalhatja az alábbiak értékelését:
 - A modell elméleti megalapozottsága;
 - A modell matematikai integritása; és
 - A modellben használt adatok pontossága és teljessége, és a modellben használt adatok és feltételezések megfelelősége;
- Hogyan változtatják meg vagy módosítják megfelelően és időben a modellt a piaci és egyéb feltételek változásaira vonatkozóan, és vannak-e a modellre vonatkozó megfelelő változáskontroll-politikák;
- Végeznek-e módosításokat, amelyeket bizonyos iparágakban overlay-eknek is neveznek, a modell végeredményén, és az ilyen módosítások megfelelők-e az adott körülmények között a

¹²⁹ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgáló standard 22.43. bekezdés (b) pont

vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeivel összhangban. Amikor a módosítások nem megfelelők, az ilyen módosítások a vezetés lehetséges elfogultságára utaló jelzések lehetnek; továbbá

- Megfelelően dokumentált-e a modell, beleértve annak tervezett alkalmazásait, korlátait, kulcsfontosságú paramétereit, szükséges adatait és feltételezéseit, az arra vonatkozóan végzett bármilyen validálás eredményeit, valamint a végeredményével kapcsolatban tett esetleges módosítások jellegét és alapját.

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

...

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

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

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

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

...

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

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

A51. A ~~könyvvizsgálat szempontjából releváns~~ kontrolltevékenységek megismerésének azonosítása, kialakításuk értékelése, valamint annak megállapítása részeként, hogyan bevezették-e azokat, a könyvvizsgáló mérlegelheti:

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

A52. Ha a vezetés nagymértékben használ információk technológiát egy számviteli becslés készítése során, a kontrolltevékenységek komponensben lévő azonosított könyvvizsgálat szempontjából releváns ~~kontrollok~~ valószínűleg magukban foglalnak általános IT-kontollokat és alkalmazásinformációfeldolgozási kontrollokat. Az ilyen kontrollok az alábbiakhoz kapcsolódó kockázatokat kezelhetnek:

- Az IT-alkalmazások vagy az IT-környezet egyéb aspektusai informatikai rendszer-képesek-e nagy mennyiségű adatot feldolgozni, és megfelelően konfiguráltak-e ehhez;
- Bonyolult számítások egy módszer alkalmazása során. Ha különböző IT-alkalmazásokra ~~rendszerre~~ van szükség összetett ügyletek feldolgozásához, rendszeres egyeztetéseket végeznek az IT-alkalmazások ~~rendszer~~ között, különösen, ha az IT-alkalmazásoknak ~~rendszer~~ rendszernek nincsenek automatizált interfészeik, vagy ha ki vannak téve kézi beavatkozásnak;
- Rendszeresen értékeli-e a modellek kialakítását és kalibrálását;

- A számviteli becslésekre vonatkozó adatok teljes és pontos kinyerése a gazdálkodó egység nyilvántartásaiból vagy külső információforrásokból;
- Adatok, beleértve a teljes és pontos adatáramlást a gazdálkodó egység információs rendszerén keresztül, a számviteli becslések készítése során használt adatok bármilyen módosításának megfelelése, az adatok integritásának és biztonságának fenntartása. Külső információforrások használatakor az adatok feldolgozásához vagy rögzítéséhez kapcsolódó kockázatok;
- A vezetésnek vannak-e kontrolljai az egyes modellekhez való hozzáférésre, azok megváltoztatására és fenntartására vonatkozóan a modellek akkreditált változatainak erős audit nyomvonal fenntartásához, és az ezen modellekhez való jogosulatlan hozzáférésnek vagy azok módosításának megelőzéséhez; továbbá
- Vannak-e megfelelő kontrollok a számviteli becslésekkel kapcsolatos információk főkönyvbe való átadása felett, beleértve a naplótételek feletti megfelelő kontrollokat.

A53. Egyes iparágakban, mint például a banki vagy a biztosítási ágazatokban, az irányítás kifejezést használhatják a kontrollkörnyezeten belüli tevékenységek, a gazdálkodó egység belső kontroll rendszer figyelemmel kísérését szolgáló folyamatának kontrollok nyomon követésének, valamint a belső kontroll rendszer egyéb komponenseinek az ismertetésére, ahogyan az a 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardban szerepel.¹⁴²

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

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

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

...

A58. A könyvvizsgáló lényeges hibás állítás kockázataira vonatkozó korábbi becslése alapján, például, ha az eredendő kockázatot magasabbra becsli a lényeges hibás állítás egy vagy több kockázatának vonatkozásában, a könyvvizsgáló megítélheti úgy, hogy részletesebb visszamenőleges áttekintésre van szükség. A részletes visszamenőleges áttekintés részeként a könyvvizsgáló külön figyelmet fordíthat, ha kivitelezhető, a korábbi számviteli becslések készítése során használt adatok és jelentős feltételezések hatására. Másrésztől, például rutinszerű és ismétlődő ügyletek rögzítéséhez

¹⁴² 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 3. számú függelékA77. bekezdés

kapcsolódó számviteli becslések esetében, a könyvvizsgáló úgy ítélni meg, hogy elemző eljárások kockázatbecslési eljárásaként való alkalmazása elegendő az áttekintés céljaira.

- A59. A valós értékre vonatkozó számviteli becslésekre és egyéb számviteli becslésekre vonatkozó, az értékelés időpontjában fennálló feltételek alapján történő értékelési cél adott időpontbeli értékre vonatkozó vélekedésekkel foglalkozik, amelyek jelentősen és gyorsan változhatnak annak a környezetnek a változásával, amelyben a gazdálkodó egység működik. A könyvvizsgáló ennél fogva az áttekintést olyan információk megszerzésére összpontosíthatja, amelyek relevánsak lehetnek a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése szempontjából. Egyes esetekben például a piaci szereplők olyan feltételezéseiben bekövetkezett változások megismerése, amelyek befolyásolták egy előző időszak valós értékre vonatkozó számviteli becsléseinek kimenetelét, nem valószínű, hogy releváns könyvvizsgálati bizonyítékot nyújthat. Ebben az esetben könyvvizsgálati bizonyíték szerezhető a feltételezések (mint a cash flow-prognózisok) kimenetelének megismerésével, valamint a vezetés korábbi becslési folyamata hatékonyságának megismerésével, amely támogatja a lényeges hibás állítás kockázatának azonosítását és felmérését a tárgyidőszakban.
- A60. Egy számviteli becslés végeredménye és az előző időszak pénzügyi kimutatásaiban megjelenített összeg közötti eltérés nem szükségszerűen jelenti azt, hogy az előző időszaki pénzügyi kimutatások hibás állítást tartalmaznak. Egy ilyen eltérés azonban jelenthet hibás állítást, ha az eltérés például olyan információból adódik, amely a vezetés rendelkezésére állt az előző időszaki pénzügyi kimutatások véglegesítésekor, vagy amelynek esetében észszerűen elvárható lett volna, hogy megszerezzék és figyelembe vegyék a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek összefüggésében.¹⁴³ Egy ilyen eltérés megkérdőjelezheti a vezetés arra vonatkozó folyamatát, hogy figyelembe vesz információkat a számviteli becslés készítése során. Ennek eredményeképpen a könyvvizsgáló lehet, hogy újraértékel a kapcsolódó kontrollok tesztelésére vonatkozó bármilyen tervet és az ellenőrzési kockázat kapcsolódó felmérését, újrabecslé az ellenőrzési kockázatot, és/vagy lehet, hogy úgy határoz, hogy meggyőzőbb könyvvizsgálati bizonyítékot szükséges szerezni a kérdéstről. A pénzügyi beszámolási keretelvek sok esetben útmutatást tartalmaznak a számviteli becslések hibás állítást megtestesítő és hibás állítást meg nem testesítő változásaira, valamint az egyes esetekben követendő számviteli kezelésre vonatkozóan.

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

...

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

- A64. Egy számviteli becsléssel kapcsolatos lényeges hibás állítás kockázatainak az állítások szintjén való azonosítása és becslése fontos minden számviteli becslés esetében, beleértve nemcsak azokat, amelyeket megjelenítenek a pénzügyi kimutatásokban, hanem azokat is, amelyeket a pénzügyi kimutatásokhoz fűzött megjegyzések tartalmaznak.
- A65. A 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A42. bekezdése kimondja, hogy a nemzetközi könyvvizsgálati standardok ~~rendszerint nem~~ jellemzően a „lényeges hibás állítás”

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

kockázataira” hivatkoznak, nem pedig elkülönülten eredendő kockázatra és ellenőrzési kockázatra. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard azonban 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard megköveteli az eredendő kockázat és az ellenőrzési kockázat elkülönült felmérését, hogy alapot biztosítson azon további könyvvizsgálati eljárások kialakításához és végrehajtásához, melyek választ adnak ~~a számviteli becslésekre vonatkozóan~~ a lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló kockázataira¹⁴⁴, beleértve a jelentős kockázatokat, a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.¹⁴⁵

A66. A lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és az eredendő kockázatnak a számviteli becslésekre vonatkozóan a 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban való felmérése¹⁴⁶ során a könyvvizsgáló számára előírás az állítások hibás állításra való fogékonyságát befolyásoló eredendő kockázati tényezőknek, valamint annak figyelembevételre, hogy milyen módon történik ez a befolyásolás számviteli becslés milyen mértékben van kitéve becslési bizonytalanságnak, összetettségnek, szubjektivitásnak vagy egyéb eredendő kockázati tényezőknek, vagy ezek milyen mértékben befolyásolják azt. Az eredendő kockázati tényezők könyvvizsgáló általi figyelembevételre az alábbiak meghatározása során felhasználandó információt is nyújthat:

- A hibás állítás valószínűségének és nagyságrendjének felmérése (vagyis, hogy az eredendő kockázati skálán hol mérik fel az eredendő kockázatot); és
- A lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló kockázataihoz rendelt felmérés okainak, valamint annak meghatározása, hogy a könyvvizsgáló 18. bekezdés szerinti további könyvvizsgálati eljárásai válaszolnak ezekre az okokra.

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

A67. A könyvvizsgáló állítások szintjén fennálló eredendő kockázatra vonatkozó becslésének okait eredményezheti egy vagy több a becslési bizonytalanság, az összetettség, a szubjektivitás vagy az egyéb eredendő kockázati tényezők közül. Például:

- (a) A várható hitelezési veszteségek számviteli becslései valószínűleg összetettek, mert a várható hitelezési veszteségeket nem lehet közvetlenül megfigyelni és lehet, hogy összetett modell alkalmazását teszik szükségessé. A modell lehet, hogy múltbeli adatok és jövőbeli fejleményekre vonatkozó feltételezések bonyolult halmazát használja a gazdálkodó egységre specifikusan jellemző számos forgatókönyvben, amelyeket nehéz lehet előre jelezni. A várható hitelezési veszteségekre vonatkozó számviteli becslések emellett valószínűleg nagy becslési bizonytalanságnak és jelentős szubjektivitásnak vannak kitéve a jövőbeli eseményekkel vagy feltételekkel kapcsolatos megítélések alkalmazása során. Hasonló szempontok vonatkoznak a biztosítási szerződésből származó kötelezettségekre.

¹⁴⁴ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 31. és 34. bekezdések

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

¹⁴⁶ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 31. bekezdés (a) pont

- (b) Egy avulásra képzett tartalékra vonatkozó számviteli becslés egy különböző típusú készletek széles skálájával rendelkező gazdálkodó egység esetében összetett rendszereket és folyamatokat igényelhet, de lehet, hogy kevés szubjektivitással jár és alacsony lehet a becslési bizonytalanság mértéke, a készlet jellegétől függően.
- (c) Más számviteli becsléseknél lehet, hogy az elkészítés nem összetett, de lehet, hogy esetükben magas a becslési bizonytalanság és jelentős megítélést igényelnek, például egy olyan számviteli becslés, amely egyetlen kritikus megítélést tesz szükségessé egy kötelezettséggel kapcsolatban, amelynek összege a per kimenetelétől függ.
- A68. Az eredendő kockázati tényezők relevanciája és jelentősége becslésről becslésre változhat. Ennek megfelelően az eredendő kockázati tényezők lehet, hogy akár önmagukban, akár együttesen kisebb mértékben befolyásolják az egyszerű számviteli becsléseket, és a könyvvizsgáló lehet, hogy kevesebb kockázatot azonosít vagy az eredendő kockázati skála alsó végéhez ~~re~~ közelre méri fel az eredendő kockázatot.
- A69. Ezzel ellentétben az eredendő kockázati tényezők akár önmagukban akár együttesen nagyobb mértékben befolyásolhatnak összetett számviteli becsléseket, és arra vezethetik a könyvvizsgálót, hogy az eredendő kockázati skála felső végére becsülje az eredendő kockázatot. Ezeknél a számviteli becsléseknél az eredendő kockázati tényezők hatásainak a könyvvizsgáló általi figyelembevétele valószínűleg közvetlenül érinti a lényeges hibás állítás azonosított kockázatainak számát és jellegét, az ilyen kockázatok becslését, és végső soron a becsült kockázatokra való válaszadáshoz szükséges könyvvizsgálati bizonyíték meggyőzőerejét. Emellett ezeknek a számviteli becsléseknek az esetében a szakmai szkepticizmus könyvvizsgáló általi alkalmazása különösen fontos lehet.
- A70. A pénzügyi kimutatások fordulónapja után bekövetkező események további, a lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló kockázatainak a könyvvizsgáló általi becslése szempontjából releváns információkat nyújthatnak. Például egy számviteli becslés végeredménye lehet, hogy a könyvvizsgálat során válik ismertté. Ilyen esetekben a könyvvizsgáló attól függetlenül mérheti fel a lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló kockázatait vagy vizsgálhatja felül az azokra vonatkozó felmérést¹⁴⁷, hogy az eredendő kockázati tényezők hogyan befolyásolják a számviteli becsléssel kapcsolatos állítások hibás állításra való fogékonyságát, milyen mértékben volt kitéve becslési bizonytalanságnak, összetettségnek, szubjektivitásnak vagy egyéb eredendő kockázati tényezőknek, vagy ezek milyen mértékben befolyásolták azt. A pénzügyi kimutatások fordulónapja után bekövetkező események befolyásolhatják a számviteli becslésnek a 18. bekezdés szerinti teszteléséhez alkalmazott megközelítés könyvvizsgáló általi kiválasztását is. Kiválasztott munkavállalók kompenzációjának egyszerű százalékán alapuló simpla bónuszjelhatárolás esetében például a könyvvizsgáló arra a következtetésre juthat, hogy a számviteli becslés készítésében viszonylag kicsi összetettség vagy szubjektivitás van, ezért az állítások szintjén fennálló eredendő kockázatot lehet, hogy az eredendő kockázati skála alsó végéhez ~~re~~ közelre méri fel. A bónuszok kifizetése az időszak vége után elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot nyújthat a lényeges hibás állítás állítások szintjén fennálló becsült kockázataira vonatkozóan.

¹⁴⁷ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 37.34. bekezdés

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

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

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

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

- A73. Egy számviteli becslés pénzügyi kimutatásokban megjelenített vagy közzétett összegének mérete önmagában nem jelzi annak hibás állításra való fogékonyságát, mert például lehet, hogy a számviteli becslés alulértékelt.
- A74. Bizonyos körülmények között a becslési bizonytalanság olyan nagyfokú lehet, hogy nem készíthető észszerű számviteli becslés. A vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek kizárhatják egy tétel pénzügyi kimutatásokban való megjelenítését vagy valós értéken történő értékelését. Ilyen esetekben lényeges hibás állítás kockázatai állhatnak fenn, amelyek nemcsak ahhoz kapcsolódnak, hogy kellene-e számviteli becslést megjeleníteni, vagy ahhoz, hogy kellene-e azt valós értéken értékelni, hanem a közzétételek észszerűségéhez is. Az ilyen számviteli becslések tekintetében a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek a számviteli becslések és az azokhoz társuló becslési bizonytalanság közzétételét írhatják elő (lásd A112–A113., A143–A144. bekezdések).
- A75. Egyes esetekben egy számviteli becsléssel kapcsolatos becslési bizonytalanság jelentős kétséget vethet fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban. Az 570. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard¹⁴⁸ követelményeket tartalmaz és iránymutatást nyújt az ilyen körülményekre vonatkozóan.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A79. Egy számviteli becsléshez társuló szubjektív mértéke befolyásolja a számviteli becslésnek a vezetés elfogultsága vagy csalás egyéb csalási kockázati tényezők miatti hibás állításra való fogékonyságát, amennyiben azok befolyásolják az eredendő kockázatot. Például, amikor egy számviteli becslés nagyfokú szubjektívnek van kitéve, a számviteli becslés valószínűleg fogékonyabb a vezetés elfogultsága vagy csalás miatti hibás állításra, és ez lehetséges értékelési kimenetek széles tartományát eredményezheti. A vezetés lehet, hogy ebből a tartományból olyan

pontbecslést választ ki, amely nem megfelelő az adott körülmények között, vagy amelyet nem helyénvaló módon befolyásol a vezetés nem szándékos vagy szándékos elfogultsága, és amely ennél fogva hibás állítást tartalmaz. Folytatódó könyvvizsgálatok esetén a megelőző időszakok könyvvizsgálata során azonosított, a vezetés esetleges elfogultságára utaló jelzések befolyásolhatják a könyvvizsgáló tárgyidőszaki tervezési és kockázatbecslési eljárásait.

Jelentős kockázatok (Hiv.: 17. bekezdés)

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

...

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

A85. A releváns-kontrollok működési hatékonyságának tesztelése helyénvaló lehet, amikor az eredendő kockázatot az eredendő kockázati skálán magasabbnak mérik fel, beleértve a jelentős kockázatokra vonatkozóan is. Ez lehet a helyzet akkor, amikor a számviteli becslés nagymértékű összetettségnek van kitéve vagy az által érintett. Ha a számviteli becslés nagyfokú szubjektivitás által érintett és ezért jelentős megítélést tesz szükségessé a vezetés részéről, a kontrollok kialakításának hatékonyságában fennálló eredendő korlátok arra készíthetők a könyvvizsgálót, hogy inkább az alapvető vizsgálati eljárásokra összpontosítson, mint a kontrollok működési hatékonyságának tesztelésére.

...

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

...

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

...

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

Követelmények

A csoportnak, annak komponenseinek és azok környezetének megismerése

17. A könyvvizsgálónak azonosítania kell és fel kell mérnie a lényeges hibás állítás kockázatait a gazdálkodó egység és környezete, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek és a belső kontroll rendszer megismerésén keresztül.⁷ A csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoportnak:

(a) ...

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

...

Fogalmak

...

Jelentős komponens (Hiv.: 9. bekezdés (m) pont)

...

- A6. A csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoport valamely komponenst azonosíthat olyannak is, amely sajátos jellege vagy körülményei miatt foglalja valószínűleg magában a csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatások lényeges hibás állításának jelentős kockázatait, ~~(vagyis különleges könyvvizsgálati megfontolást igénylő kockázatokat¹⁴⁹)~~. Előfordulhat például, hogy az egyik komponens felelős a devizakereskedelemért, és így lényeges hibás állítás jelentős kockázatának teszi ki a csoportot, még ha a komponens egyébként nem is bír önálló pénzügyi jelentőséggel a csoport számára.

...

A csoportnak, annak komponenseinek és azok környezetének megismerése

Kérdések, amelyekre vonatkozóan a csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoport ismereteket szerez (Hiv.: 17. bekezdés)

- A23. A 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard iránymutatást nyújt olyan kérdésekkel kapcsolatban, amelyeket a könyvvizsgáló fontolóra vehet a gazdálkodó egységet befolyásoló ágazati, szabályozási és egyéb külső tényezők, beleértve a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveket; a gazdálkodó egység jellege; a gazdálkodó egység céljai és stratégiái és a kapcsolódó üzleti kockázatok; továbbá a gazdálkodó egység pénzügyi teljesítményének értékelése és áttekintése megismerésekor.¹⁵⁰ A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 2. sz. függeléke útmutatást tartalmaz a sajátságosan a csoport esetében felmerülő kérdésekről, beleértve a konszolidációs folyamatot.

¹⁴⁹ 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 27–29. bekezdések

¹⁵⁰ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard A6225–A6449. bekezdések és 1. számú függelék

2. számú függelék

Példák olyan kérdésekre, amelyekről a csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoport ismereteket szerez

...

Csoportszintű kontrollok

1. A csoportszintű kontrollok az alábbiak kombinációját foglalhatják magukban:
 - rendszeres találkozók a csoport és a komponensek vezetése között az üzleti fejlemények megbeszélése és a teljesítmény áttekintése céljából;
 - ...
 - valamennyi vagy néhány komponens számára közös informatikai rendszeren belüli kontrollok ~~tevékenységek~~;
 - kontrollok a csoport belső kontroll rendszer figyelemmel kísérését szolgáló folyamatán belül figyelemmel kísérése, beleértve a belső audit tevékenységeit és önértékelési programokat;
 - ...

5. számú függelék

Előírt és kiegészítő jellegű kérdések a csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoport instrukciós levelében

A komponens-könyvvizsgáló munkájának tervezése szempontjából releváns témák:

- ...
- ...

A komponens könyvvizsgálójának munkavégzése szempontjából releváns kérdések:

- a csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoport valamennyi vagy néhány komponens közös feldolgozási rendszerére vonatkozó, a kontrollok tesztelésének elvégzéséből származó megállapításai, valamint a kontrollok komponens könyvvizsgálója által elvégzendő tesztelése;
- ...

610. témaszámú (2013-ban felülvizsgált), „A belső auditorok munkájának felhasználása” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

Bevezetés

...

Kapcsolat a 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard és a 610. témaszámú (2013-ban felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard között

...

7. A 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard foglalkozik azzal, hogyan szolgálhatja a belső audit funkció tudása és tapasztalata a gazdálkodó egység és környezete, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek és a gazdálkodó egység belső kontroll rendszere külső könyvvizsgáló általi megismerését, valamint a lényeges hibás állítás kockázatainak a külső könyvvizsgáló általi azonosítását és felmérését. A 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard³ azt is kifejti, hogyan teremt a belső auditorok és a külső könyvvizsgáló közötti hatékony kommunikáció is olyan környezetet, amelyben a külső könyvvizsgáló tájékozatható a jelentős ügyekről, amelyek lehet, hogy érintik a külső könyvvizsgáló munkáját.

...

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

A belső audit funkció meghatározása (Hiv.: 2. bekezdés, 14. bekezdés (a) pont)

...

- A3. Emellett a belső audit funkción kívüli, működési és vezetési feladatokkal és felelőségekkel rendelkező személyek rendszerint az objektivitásukat veszélyeztető tényezőkkel néznének szembe, amelyek eleve kizárnák, hogy egy belső audit funkció részeként kezeljék őket a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard céljára, habár lehet, hogy olyan kontrollokat ellenőrzési tevékenységeket hajtanak végre, amelyek tesztelhetők a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.¹² Emiatt a kontrollok nyomon követése egy tulajdonos-vezető által nem minősülne egy belső audit funkcióval egyenrangúnak.

...

A belső audit funkció értékelése

...

Szisztematikus és fegyelmezett megközelítés alkalmazása (Hiv.: 15. bekezdés (c) pont)

- A10. Szisztematikus és fegyelmezett megközelítés alkalmazása tevékenységei tervezéséhez, végrehajtásához, felügyeléséhez, ellenőrzéséhez és dokumentálásához megkülönbözteti a belső audit funkció tevékenységeit egyéb figyelemmel kísérelési kontrolloktól ellenőrzési tevékenységektől, amelyeket lehet, hogy végeznek a gazdálkodó egységen belül.

...

A21. Amint azt a 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard kifejti¹⁵¹ a jelentős kockázatok ~~különleges könyvvizsgálati megfontolást igényelnek~~ az eredendő kockázati skála felső végéhez közelre felmért kockázatok és ezért a könyvvizsgáló képessége a belső audit funkció munkájának felhasználására a jelentős kockázatokra vonatkozóan a korlátozott megítéléssel járó eljárásokra fog korlátozódni. Emellett, ha az alacsonytól eltérő a lényeges hibás állítás kockázata, a belső audit funkció munkájának felhasználása önmagában nem valószínű, hogy elfogadhatóan alacsony szintre csökkenti a könyvvizsgálati kockázatot és megszünteti annak szükségességét, hogy a külső könyvvizsgáló bizonyos teszteleseket közvetlenül hajtson végre.

...

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

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

...

Könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő szükségességének meghatározása (Hiv.: 7. bekezdés)

A4. Könyvvizsgáló által igénybevett szakértőre lehet szükség annak érdekében, hogy segítséget nyújtson a könyvvizsgálónak az alábbiak közül egy vagy több kérdésben:

- a gazdálkodó egységnek és környezetének, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek és a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének megismerése, beleértve annak belső kontrollját

• ...

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

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

...

A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések meghatározása (Hiv.: 9-10. bekezdések)

...

Szemponatok a jelentős könyvvizsgálói figyelmet igénylő kérdések meghatározása során (Hiv.: 9. bekezdés)

...

¹⁵¹ 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 124. bekezdés (l)(e) pont

Azok a területek, ahol a lényeges hibás állítás becsült kockázatai magasabbak, vagy ahol jelentős kockázatokat azonosítottak a 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban (Hiv.: 2019. bekezdés (a) pont)

...

A20. A 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard a jelentős kockázatot úgy definiálja, mint a lényeges hibás állítás olyan azonosított ~~és becsült~~ kockázatát, amelyre vonatkozóan az eredendő kockázat felmérése közel van az eredendő kockázati skála felső végéhez annak mértéke miatt, amennyire az eredendő kockázati tényezők hatással vannak egy hibás állítás felmerülése valószínűségének és a hibás állítás felmerülése esetén a potenciális hibás állítás nagyságrendjének kombinációjára, ~~amely a könyvvizsgáló megítélése szerint különleges könyvvizsgálati megfontolást igényel.~~¹⁵² A jelentős vezetés általi megítéléseket igénylő területeket és a jelentős szokatlan ügyleteket gyakran azonosíthatják jelentős kockázatokként. A jelentős kockázatok ebből következően gyakran olyan területek, amelyek jelentős könyvvizsgálói figyelmet igényelnek.

...

720. témaszámú, „A könyvvizsgáló egyéb információkkal kapcsolatos felelőssége” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

...

Egyéb információk átolvasása és figyelembevétele (Hiv.: 14–15. bekezdések)

...

Annak mérlegelése, hogy fennáll-e lényeges következtelenség az egyéb információk és a könyvvizsgáló által a könyvvizsgálat során szerzett ismeretek között (Hiv.: 14. bekezdés (b) pont)

...

A31. A könyvvizsgáló által a könyvvizsgálat során megszerzett ismeretek közé tartozik a gazdálkodó egységnek és környezetének, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveknek és a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének a könyvvizsgáló általi megismerése, ~~beleértve a gazdálkodó egység belső kontrollját,~~ a 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.¹⁵³ A 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard határozza meg a könyvvizsgáló általi előírt megismerést, amely olyan kérdéseket foglal magában, mint az alábbiak megismerése:

¹⁵² 315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 12. bekezdés (l) pont

¹⁵³ 315. témaszámú, „A lényeges hibás állítás kockázatának azonosítása és felmérése a gazdálkodó egység és környezetének megismerésén keresztül” című (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 1941–2742. bekezdések

- (a) A gazdálkodó egység szervezeti felépítése, tulajdonlása és irányítása, valamint üzleti modellje, beleértve, hogy az üzleti modell milyen mértékben integrálja az IT használatát;
- (b) ~~A~~ Releváns ágazati, szabályozási és egyéb külső tényezők;
- (c) A gazdálkodó egység pénzügyi teljesítményének értékelése és áttekintése értékeléséhez a szervezeten belül és azon kívül használt releváns mérőszámok; -és
- (b) ~~a gazdálkodó egység jellege;~~
- (c) ~~A számviteli politikák gazdálkodó egység általi kiválasztása és alkalmazása;~~
- (d) ~~A gazdálkodó egység céljai és stratégiái;~~

...

Válaszadás olyan esetben, amikor a pénzügyi kimutatásokban lényeges hibás állítás áll fenn, vagy amikor a gazdálkodó egység és annak környezete könyvvizsgáló általi megismerését frissíteni szükséges (Hiv.: 20. bekezdés)

A51. Az egyéb információk átolvasásakor a könyvvizsgáló tudomására juthatnak olyan új információk, amelyeknek kihatása van:

- a gazdálkodó egységnek és környezetének, a pénzügyi beszámolási keretelveknek és a gazdálkodó egység belső kontroll rendszerének könyvvizsgáló általi megismerésére, és ezért azt jelezhetik, hogy a könyvvizsgáló kockázatfelmérésének felülvizsgálatára van szükség.
- ...

...

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

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

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

Copyright © 2019. december IFAC. Minden jog fenntartva. A jelen kiadvány letölthető személyes és nem kereskedelmi használatra (vagyis szakmai hivatkozás vagy kutatás) a következő oldalról: www.iaasb.org. A jelen dokumentum fordítása, sokszorosítása, tárolása, átadása vagy más hasonló felhasználása csak írásbeli engedéllyel lehetséges.

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

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



**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

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