
3000. TÉMASZÁMÚ (FELÜLVIZSGÁLT)
BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ
SZOLGÁLTATÁSOKRA SZÓLÓ
MEGBÍZÁSOKRA VONATKOZÓ
NEMZETKÖZI STANDARD
MÚLTBELI PÉNZÜGYI INFORMÁCIÓK
KÖNYVVIZSGÁLATÁN VAGY
ÁTVILÁGÍTÁSÁN KÍVÜLI,
BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ
SZOLGÁLTATÁSOKRA SZÓLÓ
MEGBÍZÁSOK

**3000. TÉMASZÁMÚ (FELÜLVIZSGÁLT) BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ
SZOLGÁLTATÁSOKRA SZÓLÓ MEGBÍZÁSOKRA VONATKOZÓ NEMZETKÖZI
STANDARD
MÚLTBELI PÉNZÜGYI INFORMÁCIÓK KÖNYVVIZSGÁLATÁN VAGY ÁTVILÁGÍTÁSÁN
KÍVÜLI, BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOKRA SZÓLÓ MEGBÍZÁSOK**

(Hatályos a 2015. december 15-i vagy azt követő keltezésű bizonyosságot nyújtó jelentésekre)

TARTALOMJEGYZÉK

Bevezés

Bevezetés	1–4
Hatókör	5–8
Hatálybalépés napja	9
Célok	10–11
Fogalmak	12–13
Követelmények	
Bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnak a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardokkal összhangban történő végrehajtása	14–19
Etikai követelmények	20
Elfogadás és megtartás.....	21–30
Minőségellenőrzés	31–36
Szakmai szkepticizmus, szakmai megítélés, valamint bizonyosságot nyújtó szolgáltatási készségek és technikák	37–39
A megbízás tervezése és végrehajtása	40–47
Bizonyíték szerzése	48–60
Fordulónap utáni események	61
Egyéb információk	62
A vonatkozó kritériumok ismertetése	63
A bizonyosságot nyújtó következtetés kialakítása	64–66
A bizonyosságot nyújtó jelentés elkészítése	67–71
Minősítés nélküli és minősített következtetések	72–77
Egyéb kommunikációs felelőségek	78
Dokumentálás	79–83
Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok	
Bevezetés	A1
Célok	A2
Fogalmak	A3–A20
Bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnak a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardokkal összhangban történő végrehajtása	A21–A29
Etikai követelmények	A30–A34
Elfogadás és megtartás	A35–A59
Minőségellenőrzés	A60–A75
Szakmai szkepticizmus és szakmai megítélés	A76–A85
A megbízás tervezése és végrehajtása	A86–A107

Bizonyíték szerzése	A108–A139
Fordulónap utáni események	A140–A141
Egyéb információk	A142
A vonatkozó kritériumok ismertetése	A143–A145
A bizonyosságot nyújtó következtetés kialakítása	A146–A157
A bizonyosságot nyújtó jelentés elkészítése	A158–A187
Minősítés nélküli és minősített következtetések	A188–A191
Egyéb kommunikációs felelőségek	A192
Dokumentálás	A193–A200

Függelék: Szerepkörök és felelőségek

A 3000. témaszámú (felülvizsgált), „*Múltbeli pénzügyi információk könyvvizsgálatán vagy átvilágításán kívüli, bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások*” című bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard az „*Előszó a minőségellenőrzésre, a könyvvizsgálatra, az átvilágításra, az egyéb bizonyosságot nyújtó és kapcsolódó szolgáltatásokra vonatkozó nemzetközi standardokhoz*” című dokumentummal együtt értelmezendő.

Az alábbi szövegben a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardra való hivatkozás jelzi, hogy a Bizonyosságot Nyújtó Szolgáltatásokra Szóló Megbízásokra Vonatkozó Magyar Nemzeti Standardok a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardokon alapulnak, azok teljes körű fordítását tartalmazzák. Ahol az alábbi szöveg a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardot említi, ott a jelen Bizonyosságot Nyújtó Szolgáltatásokra Szóló Megbízásokra Vonatkozó Magyar Nemzeti Standardot kell érteni.

A jelen Bizonyosságot Nyújtó Szolgáltatásokra Szóló Megbízásokra Vonatkozó Magyar Nemzeti Standardban a Bizonyosságot Nyújtó Szolgáltatásokra Szóló Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardoktól való eltérések az egyes sorszámozott bekezdések után a bekezdés sorszámát és egy betű toldalékot tartalmazó sorszámú bekezdésben, dőlt betűvel szedve találhatók.

Az International Federation of Accountants (IFAC) által 2013 decemberében angol nyelven kiadott, az International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó (ISAE) 3000. témaszámú (felülvizsgált), „Múltbeli pénzügyi információk könyvvizsgálatán vagy átvilágításán kívüli, bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások” standardját a Magyar Könyvvizsgálói Kamara fordította magyarra 2018 májusában és annak reprodukálása az IFAC engedélyével történt. Az ISAE 3000. témaszámú (felülvizsgált), „Múltbeli pénzügyi információk könyvvizsgálatán vagy átvilágításán kívüli, bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások” standard fordításának folyamatát az IFAC áttekintette és a fordítás „Az IFAC által kiadott standardok fordítására és másolására vonatkozó politika” című irányelvnek megfelelően történt. Az bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó (ISAE) 3000. témaszámú (felülvizsgált), „Múltbeli pénzügyi információk könyvvizsgálatán vagy átvilágításán kívüli, bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások” standard jóváhagyott szövege az IFAC által angol nyelven kiadott szöveg.

A bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó (ISAE) 3000. témaszámú (felülvizsgált), „Múltbeli pénzügyi információk könyvvizsgálatán vagy átvilágításán kívüli, bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások” standard angol nyelvű szövege © 2013 International Federation of Accountants (IFAC). Minden jog fenntartva.

A bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó (ISAE) 3000. témaszámú (felülvizsgált), „Múltbeli pénzügyi információk könyvvizsgálatán vagy átvilágításán kívüli, bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások” standard magyar nyelvű szövege © 2018 International Federation of Accountants (IFAC). Minden jog fenntartva.

Eredeti cím: *International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 Revised, Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information* I SBN: 978-1-60815-167-7

Bevezetés

1. A jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard olyan bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokkal foglalkozik, amelyek nem múltbeli információk könyvvizsgálatai vagy átvilágításai, amelyekkel a nemzetközi könyvvizsgálati standardok, valamint az átvilágítási megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardok foglalkoznak. (Hiv.: A21–A22. bekezdések)
2. A bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások közé tartoznak mind a tanúsítási megbízások, amelyekben a gyakorló könyvvizsgálón kívüli fél méri vagy értékeli a kritériumokkal szemben a vizsgálat mögöttes tárgyát, mind a közvetlen megbízások, amelyekben a gyakorló könyvvizsgáló méri vagy értékeli a vizsgálat mögöttes tárgyát a vonatkozó kritériumokkal szemben. A jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard kellő és korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló tanúsítási megbízások szempontjából specifikus követelményeket és alkalmazási és egyéb magyarázó anyagokat tartalmaz. A jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard alkalmazható kellő és korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló közvetlen megbízásokra is, a megbízás körülményei között szükséges módon módosítva és kiegészítve.
3. A jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard azon az előfeltételezésen alapul, hogy:
 - (a) a megbízásért felelős munkacsoport tagjaira és a megbízáshoz kapcsolódó minőségellenőrré (azoknál a megbízásoknál, ahol kijelöltek ilyet) vonatkozik a Könyvvizsgálók Nemzetközi Etikai Standardok Testülete által kiadott *Etikai kódex kamarai tag könyvvizsgálóknak* (IESBA Kódex) bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó A) és B) része, vagy más szakmai követelmények, vagy jogszabályban vagy szabályozásban lévő követelmények, amelyek legalább ilyen magas követelményeket támasztanak, és (Hiv.: A30–A34. bekezdések)
 - (b) A megbízást végrehajtó gyakorló könyvvizsgáló olyan társaság tagja, amelyre vonatkozik az 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standard,¹ vagy amelyre vonatkoznak más szakmai követelmények, vagy jogszabályban vagy szabályozásban lévő követelmények a

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

társaságnak a minőségellenőrzési rendszerével kapcsolatos felelőssége tekintetében, amelyek legalább olyan magas követelményeket támasztanak, mint az 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standard. (Hiv.: A61–A66. bekezdések)

4. A bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokat végző társaságokon belüli minőségellenőrzésről, valamint az etikai elveknek való megfelelésről, beleértve a függetlenségi követelményeket, széles körben elismert, hogy azok a köz érdekét szolgálják és szerves részei a magas színvonalú bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásoknak. A könyvvizsgálóként dolgozó kamarai tag könyvvizsgálók számára ismertek lesznek az ilyen követelmények. Ha könyvvizsgálóként dolgozó kamarai tag könyvvizsgálón kívüli kompetens gyakorló könyvvizsgáló választja azt, hogy ennek vagy más bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardnak való megfelelést jelent ki, fontos felismerni, hogy a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard olyan követelményeket tartalmaz, amelyek az előző bekezdésben szereplő előfeltételezést tükrözik.

Hatókör

5. A jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard múltbeli pénzügyi információk könyvvizsgálatán vagy átvilágításán kívüli, bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra tejed ki, a *Bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi keretelvekben* (Bizonyossági keretelvek) foglaltak szerint. Ha egy vizsgálat tárgya vonatkozásában specifikus bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard releváns egy adott megbízásban a vizsgálat tárgya szempontjából, az a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard alkalmazandó a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardon felül. (Hiv.: A21–A22. bekezdések)
6. Nem minden, gyakorló könyvvizsgálók által végrehajtott megbízás bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás. Egyéb gyakran végrehajtott megbízások, amelyek nem a 12. bekezdés (a) pontjában meghatározott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások (és ezért azokra nem terjednek ki a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardok) a következők:

- (a) a kapcsolódó szolgáltatásokra vonatkozó nemzetközi standardok hatókörébe tartozó megbízások, mint például megállapodás szerinti eljárások végrehajtására vagy összeállításra vonatkozó megbízások²
 - (b) adóbevallások elkészítése, amikor nem fejeznek ki bizonyosságot nyújtó következtetést, valamint
 - (c) tanácsadási megbízások, mint például vezetési vagy adóügyi tanácsadás. (Hiv.: A1. bekezdés)
7. A bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardok szerint végzett bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás lehet egy nagyobb megbízás része. Ilyen körülmények között a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardok csak a megbízás bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló részére vonatkoznak.
8. Az alábbi megbízások, amelyek összhangban lehetnek a 12. bekezdés (a) pontjában lévő leírással, nem minősülnek a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardok szerinti bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásoknak:
- (a) Jogi eljárás során számviteli, könyvvizsgálati, adóügyi vagy egyéb kérdések tekintetében történő tanúskodásra vonatkozó megbízások, és
 - (b) Olyan szakvéleményeket, szakmai állásfoglalásokat vagy megfogalmazást tartalmazó megbízások, amelyekből egy felhasználó valamilyen mértékű bizonyosságot nyerhet, ha az alábbiak mindegyike teljesül:
 - (i) az adott vélemények, állásfoglalások vagy megfogalmazás pusztán mellékese az átfogó megbízás szempontjából
 - (ii) bármilyen írásbeli jelentés felhasználása kifejezetten korlátozva van kizárólag az adott jelentésben meghatározott célzott felhasználókra
 - (iii) a meghatározott célzott felhasználókkal kötött írásbeli megegyezés értelmében a felek szándéka szerint a megbízás nem bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás, továbbá

² 4400. témaszámú, „*Megbízás pénzügyi információk megállapodás szerinti vizsgálatának végrehajtására*” című kapcsolódó szolgáltatásokra vonatkozó nemzetközi standard és 4410. témaszámú, „*Összeállításra vonatkozó megbízások*” című kapcsolódó szolgáltatásokra vonatkozó nemzetközi standard

- (iv) a megbízást nem tüntetik fel bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásként a kamarai tag könyvvizsgáló jelentésében.

Hatálybalépés napja

9. A jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard azokra a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra hatályos, amelyek esetében a bizonyosságot nyújtó jelentés 2015. december 15-i vagy azt követő keltezésű.
- 9A. *A jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó magyar nemzeti standardot azokra a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra kell alkalmazni, amelyek esetében a megbízási szerződés, valamint a bizonyosságot nyújtó jelentés 2019. január 1-jei vagy azt követő keltezésű.*

Célok

10. Bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás végrehajtása során a gyakorló könyvvizsgáló célja:
- (a) kellő bizonyosságot vagy korlátozott bizonyosságot szerezni, az adott esetnek megfelelően, arról, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk nem tartalmaznak lényeges hibás állítást
 - (b) következtetést kifejezni a vizsgálat mögöttes tárgya mérésének vagy értékelésének eredményére vonatkozóan egy írásbeli jelentésben, amely kellő bizonyosságot nyújtó vagy korlátozott bizonyosságot nyújtó következtetést tartalmaz és ismerteti a következtetés alapját, (Hív.: A2. bekezdés) és
 - (c) további kommunikációkat végezni a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard és bármely más releváns bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard által előírtak szerint.
11. Minden olyan esetben, amikor nem szerezhető kellő bizonyosság vagy korlátozott bizonyosság, az adott esetnek megfelelően, és a gyakorló könyvvizsgáló bizonyosságot nyújtó jelentésében szerepeltetett korlátozott következtetés nem elegendő az adott körülmények között a célzott felhasználók részére történő jelentéstétel céljából, a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard megköveteli, hogy a gyakorló könyvvizsgáló utasítsa vissza a következtetés megadását, vagy lépjen vissza a megbízástól, ha vonatkozó jogszabály vagy szabályozás értelmében lehetséges a visszalépés.

Fogalmak

12. A jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard és egyéb bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardok alkalmazásában, ha másképpen nincs jelezve, a következő kifejezéseknek az alábbi jelentésük van. (Hiv.: A27. bekezdés)
- (a) Bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás – Olyan megbízás, amelynek során a gyakorló könyvvizsgáló célja elegendő és megfelelő bizonyíték megszerzése annak érdekében, hogy következtetést fejezzen ki olyan módon, hogy az növelje a felelős féltől eltérő célzott felhasználók bizalmának szintjét a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkra (vagyis egy vizsgálat mögöttes tárgyának kritériumokkal szemben történő méréséből vagy értékeléséből kapott eredményre) vonatkozóan. Minden bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás besorolása két dimenzió mentén történik: (Hiv.: A3. bekezdés)
- (i) Vagy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás, vagy korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás:
- a. Kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás – Bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás, amelynek során a gyakorló könyvvizsgáló a megbízás kockázatát a megbízás körülményei között elfogadhatóan alacsony szintre csökkenti következtetése alapjaként. A gyakorló könyvvizsgáló következtetése olyan formában van kifejezve, amely közvetíti a gyakorló könyvvizsgáló véleményét a vizsgálat mögöttes tárgyának kritériumokkal szemben történő méréséből vagy értékeléséből kapott eredményre vonatkozóan.
- b. Korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás – Bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás, amelynek során a gyakorló könyvvizsgáló a megbízás kockázatát a megbízás körülményei között elfogadható szintre csökkenti – de ahol ez a kockázat nagyobb, mint a kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnál –, egy következtetés olyan formában történő kifejezésének alapjaként, amely közvetíti, hogy a végrehajtott eljárások és a megszerzett bizonyítékok alapján jutott(ak)-e a gyakorló könyvvizsgáló tudomására olyan kérdés(ek), amely(ek) miatt a gyakorló

könyvvizsgáló úgy véli, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk lényeges hibás állítást tartalmaznak. A korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás során végrehajtott eljárások jellege, ütemezése és terjedelme korlátozott a kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás során szükségeshez képest, de azokat úgy tervezik meg, hogy ezek révén olyan szintű bizonyosságot szerezzenek, amely a gyakorló könyvvizsgáló megítélése szerint érdemleges. Ahhoz, hogy érdemleges legyen, a gyakorló könyvvizsgáló által szerzett bizonyosság szintje valószínűleg olyan szintre erősíti a célzott felhasználók bizalmát a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk tekintetében, amely egyértelműen nagyobb, mint lényegtelen. (Hiv.: A3-A7. bekezdések)

- (ii) Vagy tanúsítási megbízás, vagy közvetlen megbízás: (Hiv.: A8. bekezdés)
 - a. Tanúsítási megbízás – Bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás, amelyben a gyakorló könyvvizsgálón kívüli fél méri vagy értékeli a kritériumokkal szemben a vizsgálat mögöttes tárgyát. A gyakorló könyvvizsgálón kívüli fél gyakran be is mutatja egy jelentésben vagy állításban az eredményként kapott, a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkat. Egyes esetekben azonban a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkat lehet, hogy a gyakorló könyvvizsgáló mutatja be a bizonyosságot nyújtó jelentésben. Egy tanúsítási megbízás során a gyakorló könyvvizsgáló következtetése azzal foglalkozik, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk mentesek-e a lényeges hibás állítástól. A gyakorló könyvvizsgáló következtetésének megfogalmazásában szerepelhetnek: (Hiv.: A178., A180. bekezdések)
 - i. a vizsgálat mögöttes tárgya és a vonatkozó kritériumok
 - ii. a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk és a vonatkozó kritériumok, vagy
 - iii. a megfelelő fél (felek) által tett állítás.

- b. Közvetlen megbízás – Bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás, amelyben a gyakorló könyvvizsgáló méri vagy értékeli a vizsgálat mögöttes tárgyát a vonatkozó kritériumokkal szemben, és a gyakorló könyvvizsgáló mutatja be az eredményként kapott, a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkat a bizonyosságot nyújtó jelentés részeként vagy ahhoz mellékelve. Egy közvetlen megbízásban a gyakorló könyvvizsgáló következtetése a vizsgálat mögöttes tárgyának a kritériumokkal szemben történő méréséből vagy értékeléséből kapott, jelentésbe foglalt eredményével foglalkozik.
- (b) Bizonyosságot nyújtó szolgáltatási készségek és technikák – Azok a tervezési, bizonyítékgyűjtési, bizonyítékértékelési, kommunikációs és jelentéstételi készségek és technikák, amelyekkel a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízást végző gyakorló könyvvizsgáló rendelkezik, és amelyek különböznek bármely adott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás mögöttes tárgyában vagy annak mérésében vagy értékelésében tanúsított szakértelemtől. (Hiv.: A9. bekezdés)
- (c) Kritériumok – A vizsgálat mögöttes tárgyának mérésére vagy értékelésére használt viszonyítási alapok. A „vonatkozó kritériumok” az adott megbízáshoz használt kritériumok. (Hiv.: A10. bekezdés)
- (d) A megbízás körülményei – Az adott megbízást meghatározó tág összefüggés, amely magában foglalja: a megbízás feltételeit; azt, hogy kellő vagy korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásról van-e szó, a vizsgálat mögöttes tárgyának jellemzőit; a mérési vagy értékelési kritériumokat; a célzott felhasználók információs igényeit; a felelős fél, a mérést vagy értékelést végző és a megbízó fél és környezetük releváns jellemzőit; valamint egyéb kérdéseket, például olyan eseményeket, ügyleteket, feltételeket és gyakorlatokat, amelyek jelentős hatást gyakorolhatnak a megbízásra.
- (e) Megbízásért felelős partner – Az a partner vagy egyéb személy a társaságnál, aki a megbízásért és annak teljesítéséért, valamint a társaság nevében kibocsátott, bizonyosságot nyújtó jelentésért felel, és aki – szükség esetén – egy szakmai, jogi vagy szabályozószervtől megfelelő felhatalmazással is rendelkezik. A „megbízásért felelős partner” kifejezés – ahol ez releváns – úgy értelmezendő, mint amely az állami szektorbeli megfeleljét is jelenti.
- (f) Megbízás kockázata – Annak kockázata, hogy a gyakorló könyvvizsgáló nem megfelelő következtetést fejez ki, ha a vizsgálat

tárgyával kapcsolatos információ lényeges hibás állítást tartalmaz. (Hiv.: A11–A14. bekezdések)

- (g) Megbízó fél – A gyakorló könyvvizsgálót a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás végrehajtásával megbízó fél (felek). (Hiv.: A15. bekezdés)
- (h) Megbízásért felelős munkacsoport – A megbízást végrehajtó összes partner és alkalmazott, továbbá bármely olyan személy, akit a társaság vagy egy hálózatba tartozó társaság megbízott és ennek kapcsán a megbízás során eljárásokat hajt végre. Ebbe nem tartozik bele a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett, a társaság vagy egy hálózatba tartozó társaság által megbízott külső szakértő.
- (i) Bizonyíték – A gyakorló könyvvizsgáló által a következtetése kialakítása során használt információk. A bizonyíték egyaránt magában foglal releváns információs rendszerekben lévő információkat, ha vannak ilyenek, és egyéb információkat. A bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardok alkalmazásában: (Hiv.: A146–A152. bekezdések)
 - (i) a bizonyíték elegendősége a bizonyíték mennyiségének mértéke
 - (ii) a bizonyíték megfelelése a bizonyíték minőségének mértéke.
- (j) Társaság – Egyéni gyakorló könyvvizsgáló, valamint gyakorló könyvvizsgálók személyegyesítő vagy tőkeegyesítő társasága, vagy egyéb gazdálkodó egysége. A „társaság” kifejezés – ahol ez releváns - úgy értelmezendő, mint amely az állami szektorbeli megfelelőjét is jelöli.
- (k) Múltra vonatkozó pénzügyi információk – Adott gazdálkodó egységre vonatkozó, elsősorban annak számviteli rendszeréből származó, pénzben kifejezett információ múltbeli időszakokban történt gazdasági eseményekről vagy múltbeli időpontban fennálló gazdasági feltételekről vagy körülményekről.
- (l) Belső audit funkció – A gazdálkodó egység egy funkciója, amely bizonyosságot nyújtó és tanácsadási tevékenységeket végez, amelyeknek célja a gazdálkodó egység vállalatirányítási, kockázatkezelési és belső kontrollal kapcsolatos folyamatainak értékelése és hatékonyságuk javítása.
- (m) Célzott felhasználók – Az az egy vagy több személy vagy szervezet, vagy ezek csoportja(i), amely(ek) a gyakorló könyvvizsgáló várakozásai szerint használni fogja (fogják) a bizonyosságot nyújtó

jelentést. Egyes esetekben lehetnek a bizonyosságot nyújtó jelentés címzettjein kívüli célzott felhasználók. (Hiv.: A16–A18., A37. bekezdések)

- (n) Mérést vagy értékelést végző – Az a fél (felek), aki (akik) méri(k) vagy értékeli(k) a vizsgálat mögöttes tárgyát a kritériumokkal szemben. A mérést vagy értékelést végző szakértelemmel rendelkezik a vizsgálat mögöttes tárgyában. (Hiv.: A37., A39. bekezdések)
- (o) Hibás állítás – A vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk és a vizsgálat mögöttes tárgyának a kritériumokkal összhangban történő megfelelő mérése vagy értékelése közötti különbség. Hibás állítások lehetnek szándékosak vagy nem szándékosak, minőségiek vagy mennyiségiiek, és azok magukban foglalják a kihagyásokat.
- (p) Tény hibás bemutatása (egyéb információk vonatkozásában) – Olyan egyéb információ, amely nem áll kapcsolatban a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkban vagy a bizonyosságot nyújtó jelentésben megjelenő kérdésekkel, és amelyet helytelenül állítanak vagy mutatnak be. Egy tény lényeges hibás bemutatása alááshatja a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkat tartalmazó dokumentum hitelességét.
- (q) Egyéb információ – Információ (a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkon és az azokra vonatkozó bizonyosságot nyújtó jelentésen kívül), amelyet akár jogszabály vagy szabályozás miatt, akár szokásból belefoglalnak a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkat és az azokra vonatkozó bizonyosságot nyújtó jelentést tartalmazó dokumentumba.
- (r) Gyakorló könyvvizsgáló – A megbízást végző személy(ek) (rendszerint a megbízásért felelős partner vagy a megbízásért felelős munkacsoport más tagjai, vagy az adott esetnek megfelelően a társaság). Ha a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardnak kifejezetten az a szándéka, hogy valamely követelményt vagy felelősséget a megbízásért felelős partner teljesítsen, a „megbízásért felelős partner” kifejezést használja, nem pedig a „gyakorló könyvvizsgáló” megnevezést. (Hiv.: A37. bekezdés)
- (s) A gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő – A bizonyosság nyújtásától eltérő szakterületen szakértelemmel rendelkező olyan személy vagy szervezet, amelynek ezen a szakterületen végzett munkáját a gyakorló könyvvizsgáló annak érdekében használja fel, hogy segítséget nyújtson a gyakorló könyvvizsgálónak az elegendő és megfelelő bizonyíték

megszerzésében. A gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő lehet a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett belső szakértő (aki a gyakorló könyvvizsgáló társaságánál vagy egy hálózatba tartozó társaságnál partner vagy munkatárs, beleértve az ideiglenes munkatársakat) vagy a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett külső szakértő.

- (t) Szakmai megítélés – Releváns képzés, ismeret és tapasztalat alkalmazása a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra vonatkozó és az etikai standardokkal összefüggésben, a megbízás körülményei között helyénvaló lépésekre vonatkozó tájékozott döntések meghozatala során.
 - (u) Szakmai szkepticizmus – Olyan hozzáállás, amely magában foglalja a kételkedést; az olyan feltételekkel kapcsolatos éberséget, amelyek lehetséges hibás állítást jelezhetnek, valamint a bizonyíték kritikus felmérését.
 - (v) Felelős fél – A vizsgálat mögöttes tárgyáért felelős fél (felek). (Hiv.: A37. bekezdés)
 - (w) Lényeges hibás állítás kockázata – Az a kockázat, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk a megbízás előtt lényeges hibás állítást tartalmaznak.
 - (x) A vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk – A vizsgálat mögöttes tárgyának a kritériumokkal szemben történő méréséből vagy értékeléséből kapott eredmény, vagyis a kritériumoknak a vizsgálat mögöttes tárgyára történő alkalmazásából kapott információk. (Hiv.: A19. bekezdés)
 - (y) Vizsgálat mögöttes tárgya – A jelenség, amelyet kritériumok alkalmazásával mérnek vagy értékelnek.
13. A jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard és egyéb bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardok alkalmazásában a „megfelelő fél (felek)”-re történő utalások úgy értelmezendők, hogy „a felelős fél, a mérést vagy értékelést végző, vagy a megbízó fél, az adott esetnek megfelelően”.(Hiv.: A20., A37. bekezdések)

Követelmények

Bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnak a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardokkal összhangban történő végrehajtása

A megbízás szempontjából releváns standardoknak való megfelelés

14. A gyakorló könyvvizsgálónak meg kell felelnie a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardnak és a megbízás szempontjából releváns bármely, a vizsgálat tárgya vonatkozásában specifikus bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardnak.
15. A gyakorló könyvvizsgálónak csak akkor szabad a jelen és bármely más bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardnak való megfelelést kijelentenie, ha megfelelt a jelen és bármely más, a megbízás szempontjából releváns bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard követelményeinek. (Hiv.: A21–A22., A170. bekezdések)

Bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard szövege

16. A gyakorló könyvvizsgálónak ismernie kell a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard teljes szövegét, beleértve az alkalmazási és egyéb magyarázó anyagokat, hogy megértse annak céljait és megfelelően alkalmazza annak követelményeit. (Hiv.: A23–A28. bekezdések)

A releváns követelményeknek való megfelelés

17. A következő bekezdés függvényében, a gyakorló könyvvizsgálónak meg kell felelnie a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard és bármely releváns, a vizsgálat tárgya vonatkozásában specifikus bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard minden egyes követelményének, kivéve, ha a megbízás körülményei között az adott követelmény nem releváns, mert feltételhez kötött és az adott feltétel nem áll fenn. A csak a korlátozott bizonyosságot nyújtó vagy a kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó követelmények oszlopos formátumban, a bekezdés száma utáni „L” betűvel (limited assurance, korlátozott bizonyosság) vagy „R” betűvel (reasonable assurance, kellő bizonyosság) jelölve vannak bemutatva. (Hiv.: A29. bekezdés)

18. Kivételes körülmények között a gyakorló könyvvizsgáló szükségesnek ítélni a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard valamely releváns követelményétől való eltérést. Ilyen körülmények között a gyakorló könyvvizsgálónak alternatív eljárásokat kell végrehajtania az adott követelmény céljának eléréséhez. Annak szükségessége, hogy a gyakorló könyvvizsgáló eltérjen egy releváns követelménytől, várhatóan csak ott merül fel, ahol a követelmény egy konkrét eljárás végrehajtását írja elő, és az adott megbízás konkrét körülményei között az az eljárás nem lenne hatékony a követelmény céljának elérésében.

Egy cél elérésének meghiúsulása

19. Ha a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardban vagy egy releváns, a vizsgálat tárgya vonatkozásában specifikus bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardban szereplő cél nem érhető el, a gyakorló könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy ez megköveteli-e a gyakorló könyvvizsgálótól, hogy minősítse következtetését vagy visszalépjen a megbízástól (ha vonatkozó jogszabály vagy szabályozás értelmében lehetséges a visszalépés). Egy releváns bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardban szereplő cél elérésének meghiúsulása jelentős kérdésnek minősül, amely dokumentálást igényel a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard 79. bekezdésével összhangban.

Etikai követelmények

20. A gyakorló könyvvizsgálónak meg kell felelnie az IESBA Kódex bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó A) és B) részének, vagy más szakmai követelményeknek, vagy jogszabály vagy szabályozás által megszabott követelményeknek, amelyek legalább ilyen magas követelményeket támasztanak. (Hiv.: A30–A34., A60. bekezdés)

Elfogadás és megtartás

21. A megbízásért felelős partnernek meg kell győződnie arról, hogy az ügyfélkapcsolatok és bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások elfogadása és megtartása kapcsán a társaság megfelelő eljárásokat követett, és meg kell állapítania, hogy az e tekintetben levont következtetések megfelelőek.

22. A gyakorló könyvvizsgálónak csak akkor szabad egy adott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízást elfogadnia vagy megtartania, ha: (Hiv.: A30–A34. bekezdések)
- (a) a gyakorló könyvvizsgálónak nincs oka úgy vélni, hogy releváns etikai követelmények, beleértve a függetlenséget, nem teljesülnek majd
 - (b) a gyakorló könyvvizsgáló meggyőződött arról, hogy azok a személyek, akik végrehajtják majd a megbízást, együttesen rendelkeznek a megfelelő szakértelemmel és képességekkel (lásd még a 32. bekezdést), valamint
 - (c) abban, amire alapozva a megbízást végre kell hajtani, megállapodtak:
 - (i) annak megállapításával, hogy a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás előfeltételei fennállnak (lásd még a 24–26. bekezdéseket), és
 - (ii) annak megerősítésével, hogy a gyakorló könyvvizsgáló és a megbízó fél a megbízás feltételeit, beleértve a gyakorló könyvvizsgáló jelentéstételi felelősségeit azonosan értelmezik.
23. Ha a megbízásért felelős partner olyan információt szerez, amely miatt a társaság visszautasította volna a megbízást, ha az adott információ korábban rendelkezésre állt volna, a megbízásért felelős partnernek azonnal kommunikálnia kell ezt az információt a társaság felé, hogy a társaság és a megbízásért felelős partner megtehessek a szükséges lépéseket.

A bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás előfeltételei

24. Annak megállapítása érdekében, hogy fennállnak-e a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás előfeltételei, a gyakorló könyvvizsgálónak a megbízás körülményeire vonatkozó előzetes ismeretek és a megfelelő féllel (felekkel) folytatott megbeszélés alapján meg kell állapítania, hogy: (Hiv.: A35–A36. bekezdés)
- (a) a megfelelő felek szerepkörei és felelősségei megfelelőek-e az adott körülmények között, és (Hiv.: A37–A39. bekezdés)
 - (b) a megbízás az alábbi jellemzők mindegyikével rendelkezik-e:
 - (i) a vizsgálat mögöttes tárgya megfelelő (Hiv.: A40–A44. bekezdések);
 - (ii) a kritériumok, amelyek a gyakorló könyvvizsgáló várakozása szerint alkalmazásra kerülnek a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk készítése során, megfelelőek a megbízás körülményei között, beleértve azt, hogy

rendelkeznek az alábbi jellemzőkkel: (Hiv.: A45–A50. bekezdés)

- a. relevancia,
- b. teljesség,
- c. megbízhatóság,
- d. semlegesség,
- e. érthetőség;

- (iii) a kritériumok, amelyek a gyakorló könyvvizsgáló várakozása szerint alkalmazásra kerülnek a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk készítése során, a célzott felhasználók rendelkezésére fognak állni (Hiv.: A51–A52. bekezdések);
- (iv) a gyakorló könyvvizsgáló várhatóan képes megszerezni a következtetése alátámasztásához szükséges bizonyítékokat (Hiv.: A53–A55. bekezdések);
- (v) a gyakorló könyvvizsgáló következtetése, akár kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnak, akár korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnak megfelelő formában, írásbeli jelentésbe lesz foglalva; valamint
- (vi) egy racionális cél, beleértve korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetében, hogy a gyakorló könyvvizsgáló várhatóan képes érdemleges szintű bizonyosságot szerezni. (Hiv.: A56. bekezdés)

25. Ha a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás előfeltételei nem állnak fenn, a gyakorló könyvvizsgálónak meg kell beszélnie a kérdést a megbízó féllel. Ha nem lehet változtatásokat végrehajtani az előfeltételek teljesítése érdekében, a gyakorló könyvvizsgálónak nem szabad elfogadnia a megbízást bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásként, kivéve, ha annak elfogadását jogszabály vagy szabályozás írja elő számára. Az ilyen körülmények között végzett megbízás azonban nem felel meg a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardoknak. Ennek megfelelően a gyakorló könyvvizsgálónak nem szabad semmilyen hivatkozást belefoglalnia a bizonyosságot nyújtó jelentésbe arra vonatkozóan, hogy a megbízás végrehajtása a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standarddal vagy bármely más bizonyosságot nyújtó

szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standarddal összhangban történt.

Hatókör-korlátozás a megbízás elfogadása előtt

26. Ha a megbízó fél a gyakorló könyvvizsgáló munkájának hatókörére vonatkozóan olyan korlátozást állít fel egy javasolt bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás feltételeiben, hogy a gyakorló könyvvizsgáló szerint a korlátozás a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkra vonatkozó következtetés általa történő visszautasítását eredményezi majd, a gyakorló könyvvizsgálónak nem szabad az ilyen megbízást bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásként elfogadnia, kivéve, ha annak elfogadását jogszabály vagy szabályozás írja elő számára. (Hiv.: A155. bekezdés (c) pont)

A megbízás feltételeire vonatkozó megegyezés

27. A gyakorló könyvvizsgálónak meg kell egyeznie a megbízó féllel a megbízás feltételeiről. A megbízás egyeztetett feltételeit megfelelő részletességgel meg kell határozni egy megbízó levélben vagy írásbeli megállapodás, írásbeli megerősítés más alkalmas formájában, vagy jogszabályban vagy szabályozásban. (Hiv.: A57–A58. bekezdések)
28. Ismétlődő megbízások esetén a gyakorló könyvvizsgálónak fel kell mérnie, hogy a körülmények megkövetelik-e a megbízás feltételeinek felülvizsgálatát, valamint azt, hogy szükséges-e emlékeztetni a megbízó felet a megbízás fennálló feltételeire.

A megbízás feltételei módosításának elfogadása

29. A gyakorló könyvvizsgálónak nem szabad beleegyeznie a megbízás feltételeinek megváltoztatásába, ha annak nincs elfogadható indoka. Ha sor kerül ilyen változtatásra, a gyakorló könyvvizsgálónak nem szabad figyelmen kívül hagynia a változtatás előtt megszerzett bizonyítékokat. (Hiv.: A59. bekezdés)

Jogszabály vagy szabályozás által előírt bizonyosságot nyújtó jelentés

30. Egyes esetekben a releváns joghatóság jogszabálya vagy szabályozása előírja a bizonyosságot nyújtó jelentés formátumát vagy szövegezését. Ilyen körülmények között a gyakorló könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy:
 - (a) a célzott felhasználók esetleg félreérthetik-e a bizonyosságot nyújtó következtetést, és
 - (b) ha igen, a bizonyosságot nyújtó jelentésbe foglalt további magyarázat csökkentheti-e a lehetséges félreértést.

Ha a gyakorló könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy a bizonyosságot nyújtó jelentésben szerepeltetett további magyarázat nem csökkentheti a lehetséges félreértést, a gyakorló könyvvizsgálónak nem szabad elfogadnia a megbízást, kivéve, ha az elfogadást jogszabály vagy szabályozás írja elő. Az ilyen jogszabállyal vagy szabályozással összhangban végrehajtott megbízás nem felel meg a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardoknak. Ennek megfelelően a gyakorló könyvvizsgálónak nem szabad semmilyen hivatkozást belefoglalnia a bizonyosságot nyújtó jelentésbe arra vonatkozóan, hogy a megbízás végrehajtása a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standarddal vagy bármely más bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standarddal összhangban történt (lásd még a 71. bekezdést).

Minőségellenőrzés

A megbízásért felelős partner jellemzői

31. A megbízásért felelős partnernek:

- (a) olyan társaság tagjának kell lennie, amely alkalmazza az 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standardot, vagy más szakmai követelményeket, vagy jogszabályban vagy szabályozásban lévő követelményeket, amelyek legalább olyan szintű követelményeket támasztanak, mint az 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standard, (Hiv.: A60–A66. bekezdések)
- (b) szakértelemmel kell rendelkeznie a széles körű képzés és gyakorlati alkalmazás során kifejlesztett bizonyosságot nyújtó szolgáltatási készségek és technikák terén, továbbá (Hiv.: A60. bekezdés)
- (c) elegendő szakértelemmel kell rendelkeznie a vizsgálat mögöttes tárgya és annak mérése vagy értékelése terén ahhoz, hogy felelősséget vállaljon a bizonyosságot nyújtó következtetésért. (Hiv.: A67–A68. bekezdések)

A munkacsoport kijelölése

32. A megbízásért felelős partnernek: (Hiv.: A69. bekezdés)

- (a) meg kell győződnie arról, hogy azok a személyek, akik végrehajtják majd a megbízást, együttesen rendelkeznek a megfelelő szakértelemmel és képességekkel ahhoz, hogy: (Hiv.: A70–A71. bekezdések)
 - (i) a megbízást a releváns standardokkal és a vonatkozó jogi és szabályozási követelményekkel összhangban hajtsák végre, és

- (ii) lehetővé tegyék az adott körülmények között megfelelő bizonyosságot nyújtó jelentés kibocsátását
- (b) meg kell győződnie arról, hogy a gyakorló könyvvizsgáló képes lesz részt venni a következők munkájában:
 - (i) a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő, amikor igénybe kell venni annak a szakértőnek a munkáját, és (Hiv.: A70–A71. bekezdések)
 - (ii) másik gyakorló könyvvizsgáló, aki nem tagja a megbízásért felelős munkacsoportnak, amikor annak a gyakorló könyvvizsgálónak a bizonyosságot nyújtó munkáját igénybe kell venni (Hiv.: A72–A73. bekezdések)

olyan mértékben, amely elegendő a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkra vonatkozó bizonyosságot nyújtó következtetésért való felelősség vállalásához.

A megbízásért felelős partner felelősségei

33. A megbízásért felelős partnernek felelősséget kell vállalnia a megbízás átfogó minőségéért. Ez magában foglalja a következőkért való felelősséget:
 - (a) Megfelelő eljárásokat hajtanak végre az ügyfélkapcsolatok és megbízások elfogadása és megtartása tekintetében.
 - (b) A megbízást úgy tervezik meg és hajtják végre (beleértve a megfelelő irányítást és felügyeletet), hogy az megfeleljen a szakmai standardoknak, valamint a vonatkozó jogi és szabályozói követelményeknek.
 - (c) Az áttekintéseket a társaság áttekintési politikáival és eljárásaival összhangban hajtják végre, és áttekintik a megbízás dokumentációját a bizonyosságot nyújtó jelentés dátumán vagy azt megelőzően. (Hiv.: A74. bekezdés)
 - (d) Megfelelő megbízási dokumentációt tartanak fenn, hogy bizonyítékot nyújtsanak a gyakorló könyvvizsgáló céljai elérésére, valamint arra, hogy a megbízás végrehajtása a releváns bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardokkal és a releváns jogi és szabályozói követelményekkel összhangban történt, továbbá
 - (e) A megbízásért felelős munkacsoport megfelelő konzultációt folytat a nehéz vagy vitatott kérdéseket illetően.
34. A megbízás során a megbízásért felelős partnernek megfigyelés és szükség esetén interjúk útján éberséget kell tanúsítania a megbízásért

felelős munkacsoport tagjainak a releváns etikai követelményeknek való meg nem felelésére vonatkozó bizonyítékok iránt. Ha a társaság minőségellenőrzési rendszerén keresztül vagy más módon olyan kérdések jutnak a megbízásért felelős partner tudomására, amelyek azt jelzik, hogy a megbízásért felelős munkacsoport tagjai nem feleltek meg releváns etikai követelményeknek, a megbízásért felelős partnernek a társaságon belüli más személyekkel egyeztetve meg kell határoznia a megfelelő lépést.

35. A megbízásért felelős partnernek figyelembe kell vennie a társaság figyelemmel kíséresi folyamatának eredményeit, ahogyan azokat a társaság és adott esetben a hálózatba tartozó más társaság által megosztott legutóbbi információk bizonyítják, valamint, hogy az adott információkban jelzett hiányosságok hatással lehetnek-e a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásra.

Megbízáshoz kapcsolódó minőségellenőrzés

36. Azoknak a megbízásoknak az esetében, ha vannak ilyenek, amelyekre vonatkozóan jogszabály vagy szabályozás minőségellenőrzést ír elő, vagy amelyekre vonatkozóan a társaság úgy határozott, hogy megbízáshoz kapcsolódó minőségellenőrzés szükséges:
- (a) A megbízásért felelős partnernek felelősséget kell vállalnia a megbízás alatt felmerülő jelentős kérdéseknek a megbízáshoz kapcsolódó minőségellenőrzéssel való megbeszéléséért, és nem keltezheti a bizonyosságot nyújtó jelentést korábbra, mint ahogy a minőségellenőrzés befejeződik, továbbá
 - (b) A megbízáshoz kapcsolódó minőségellenőrzés végére kell hajtania a megbízásért felelős munkacsoport által alkalmazott jelentős megítélések és a bizonyosságot nyújtó jelentés kialakításakor levont következtetések objektív értékelését. Ennek az értékelésnek magában kell foglalnia: (Hiv.: A75. bekezdés)
 - (i) a jelentős kérdéseknek a megbízásért felelős partnerrel történő megbeszélését
 - (ii) a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk, valamint a javasolt bizonyosságot nyújtó jelentés áttekintését
 - (iii) a megbízásért felelős munkacsoport által alkalmazott jelentős megítélésekre és az általuk levont következtetésekre vonatkozó kiválasztott megbízási dokumentáció áttekintését, valamint
 - (iv) a bizonyosságot nyújtó jelentés összeállításánál levont következtetések értékelését és annak mérlegelését, hogy a javasolt bizonyosságot nyújtó jelentés megfelelő-e.

Szakmai szkepticizmus, szakmai megítélés, valamint bizonyosságot nyújtó szolgáltatási készségek és technikák

37. A gyakorló könyvvizsgálónak szakmai szkepticizmussal kell megterveznie és végrehajtania egy megbízást, szem előtt tartva azt, hogy lehetnek olyan körülmények, amelyek miatt a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk lényeges hibás állítást tartalmaznak. (Hiv.: A76–A80. bekezdések)
38. A gyakorló könyvvizsgálónak szakmai megítélést kell alkalmaznia a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás tervezése és végrehajtása során, beleértve az eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének meghatározását. (Hiv.: A81–A85. bekezdések)
39. A gyakorló könyvvizsgálónak bizonyosságot nyújtó szolgáltatási készségeket és technikákat kell alkalmaznia egy ismétlődő, szisztematikus megbízási folyamat részeként.

A megbízás tervezése és végrehajtása

Tervezés

40. A gyakorló könyvvizsgálónak úgy kell megterveznie a megbízást, hogy annak végrehajtása hatékonyan történjen, beleértve a megbízás hatókörének, ütemezésének és irányításának kialakítását, valamint a gyakorló könyvvizsgáló céljainak elérése érdekében végrehajtandó tervezett eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének meghatározását. (Hiv.: A86–A89. bekezdések)
41. A gyakorló könyvvizsgálónak meg kell határoznia, hogy a kritériumok megfelelőek-e az adott megbízás körülményei között, beleértve, hogy azok rendelkeznek-e a 24. bekezdés (b) pont (ii) alpontjában azonosított jellemzőkkel.
42. Ha a megbízás elfogadását követően kiderül, hogy a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás egy vagy több előfeltétele nem áll fenn, a gyakorló könyvvizsgálónak meg kell beszélnie a kérdést a megfelelő féllel (felekkel), és meg kell határoznia, hogy:
 - (a) a kérdés megoldható-e a gyakorló könyvvizsgáló számára megnyugtató módon
 - (b) helyénvaló-e folytatni a megbízást, és
 - (c) kell-e, és ha igen, hogyan kell kommunikálni az adott kérdést a bizonyosságot nyújtó jelentésben.
43. Ha a megbízás elfogadását követően kiderül, hogy a vonatkozó kritériumok közül néhány vagy mindegyik nem megfelelő, vagy a vizsgálat mögöttes tárgya közül néhány vagy mindegyik nem

megfelelő egy bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízáshoz, a gyakorló könyvvizsgálónak mérlegelnie kell a megbízástól való visszalépést, ha vonatkozó jogszabály vagy szabályozás értelmében lehetséges a visszalépés. Ha a gyakorló könyvvizsgáló folytatja a megbízást, korlátozott következtetést vagy ellentétes következtetést kell kifejeznie, vagy vissza kell utasítania következtetés levonását, az adott körülményeknek megfelelően. (Hiv.: A90–A91. bekezdések)

Lényegesség

44. A gyakorló könyvvizsgálónak figyelembe kell vennie a lényegességet: (Hiv.: A92–A100. bekezdések)
- (a) a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás tervezésekor és végrehajtásakor, beleértve az eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének meghatározását, valamint
 - (b) annak értékelésekor, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk tartalmaznak-e lényeges hibás állítást.

A vizsgálat mögöttes tárgya és a megbízás egyéb körülményeinek megismerése

45. A gyakorló könyvvizsgálónak interjúkat kell készítenie a megfelelő féllel (felekkel) arra vonatkozóan, hogy:
- (a) van-e tudomásuk a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkat érintő bármilyen tényleges, vélt vagy állítólagos szándékos hibás állításról vagy jogszabályoknak és szabályozásoknak való meg nem felelésről (Hiv.: A101. bekezdés)
 - (b) van-e a felelős félnél belső audit funkció, és ha igen, további interjúkat kell készítenie, hogy megismerje a belső audit funkciónak a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkra vonatkozó tevékenységeit és fő megállapításait, valamint
 - (c) a felelős fél vett-e igénybe bármilyen szakértőt a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk készítése során.

Korlátozott bizonyosság	Kellő bizonyosság
<p>46L. A gyakorló könyvvizsgálónak olyan mértékben kell megismernie a vizsgálat mögöttes tárgyát és a megbízás egyéb körülményeit, amely elegendő ahhoz, hogy:</p> <p>(a) a gyakorló könyvvizsgáló képes legyen azonosítani azokat a területeket, ahol valószínű, hogy felmerül a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk lényeges hibás állítása, és</p> <p>(b) ezáltal alapot nyújtson eljárások megtervezéséhez és végrehajtásához a 46L bekezdés (a) pontjában azonosított területek kezelése és a gyakorló könyvvizsgáló következtetése alátámasztásához korlátozott bizonyosság szerzése céljából. (Hiv.: A101–A104., A107. bekezdések)</p>	<p>46R. A gyakorló könyvvizsgálónak olyan mértékben kell megismernie a vizsgálat mögöttes tárgyát és a megbízás egyéb körülményeit, amely elegendő ahhoz, hogy:</p> <p>(a) a gyakorló könyvvizsgáló képes legyen azonosítani és felbecsülni a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkban lévő lényeges hibás állítás kockázatait, és</p> <p>(b) ezáltal alapot nyújtson a becsült kockázatokra reagáló és a gyakorló könyvvizsgáló következtetését alátámasztó, kellő bizonyosság megszerzését biztosító eljárások megtervezéséhez és végrehajtásához. (Hiv.: A101–A103., A107. bekezdések)</p>
<p>47L. A vizsgálat mögöttes tárgyának és a megbízás egyéb körülményeinek a 46L bekezdés szerinti megismerése során a gyakorló könyvvizsgálónak figyelembe kell vennie a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk elkészítéséhez használt folyamatot. (Hiv.: A106. bekezdés)</p>	<p>47R. A vizsgálat mögöttes tárgyának és a megbízás egyéb körülményeinek a 46R bekezdés szerinti megismerése során a gyakorló könyvvizsgálónak meg kell ismernie a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk elkészítése feletti, a megbízás szempontjából releváns belső kontrollt. Ez magában foglalja a megbízás szempontjából releváns kontrollok kialakításának értékelését, valamint annak meghatározását, hogy bevezették-e azokat, a vizsgálat tárgyával</p>

Korlátozott bizonyosság	Kellő bizonyosság
	kapcsolatos információkért felelős munkatársakkal készített interjúkon felüli eljárások végrehajtás a révén. (Hiv.: A105. bekezdés)

Bizonyíték szerzése

Kockázat figyelembevétele és reagálások a kockázatokra

Korlátozott bizonyosság	Kellő bizonyosság
<p>48L. A gyakorló könyvvizsgáló általi megismerés alapján (lásd 46L bekezdés) a gyakorló könyvvizsgálónak: (Hiv.: A108–A112. bekezdések)</p> <p>(a) azonosítania kell azokat a területeket, ahol valószínű, hogy felmerül a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk lényeges hibás állítása, és</p> <p>(b) eljárásokat kell megterveznie és végrehajtania a 48L bekezdés (a) pontjában azonosított területek kezelése és a gyakorló könyvvizsgáló következtetése alátámasztásához korlátozott bizonyosság szerzése céljából.</p>	<p>48R. A gyakorló könyvvizsgáló általi megismerés alapján (lásd 46R bekezdés) a gyakorló könyvvizsgálónak: (Hiv.: A108–A110. bekezdések)</p> <p>(a) azonosítania kell és fel kell becsülnie a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkban lévő lényeges hibás állítás kockázatait, és</p> <p>(b) eljárásokat kell megterveznie és végrehajtania a becsült kockázatokra való reagálás és a gyakorló könyvvizsgáló következtetésének alátámasztásához kellő bizonyosság szerzése céljából. A vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkra vonatkozó, a megbízás körülményei között megfelelő bármely egyéb eljárásokon felül a gyakorló könyvvizsgáló eljárásainak magában kell foglalniuk elegendő és megfelelő bizonyíték</p>

Korlátozott bizonyosság	Kellő bizonyosság
	<p>szerezését a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk feletti releváns kontrollok működési hatékonyságára vonatkozóan, ha:</p> <p>(i) a gyakorló könyvvizsgáló lényeges hibás állítás kockázataira vonatkozó becslése várakozást tartalmaz arra vonatkozóan, hogy a kontrollok hatékonyan működnek, vagy</p> <p>(ii) a kontrollok tesztelésén kívüli eljárások önmagukban nem nyújtanak elegendő és megfelelő bizonyítékot.</p>
<p>Annak meghatározása, hogy szükségesek-e további eljárások egy korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnál</p> <p>49L. Ha a gyakorló könyvvizsgálónak olyan kérdés(ek) jut(nak) a tudomására, amely(ek) miatt úgy gondolja, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk lehet, hogy lényeges hibás állítást tartalmaznak, a gyakorló könyvvizsgálónak további eljárásokat kell megterveznie és végrehajtania további bizonyíték szerzése céljából, amíg: (Hív.: A112–A117. bekezdések)</p>	<p>A kockázatbecslés felülvizsgálata kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás során</p> <p>49R. A gyakorló könyvvizsgálónak a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkban lévő lényeges hibás állítás kockázataira vonatkozó becslése változhat a megbízás során, ahogy további bizonyítékot szereznek meg. Olyan körülmények között, amikor a gyakorló könyvvizsgáló olyan bizonyítékot szerez, amely nincs összhangban azzal a bizonyítékkal, amelyre a gyakorló</p>

Korlátozott bizonyosság	Kellő bizonyosság
<p>(a) azt a következtetést nem tudja levonni, hogy az adott kérdés miatt nem valószínű, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk lényeges hibás állítást tartalmaznak, vagy</p> <p>(b) meg nem tudja állapítani, hogy az adott kérdés(ek) miatt a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk lényeges hibás állítást tartalmaznak.</p>	<p>könyvvizsgáló eredetileg a lényeges hibás állítás kockázataira vonatkozó becslést alapozta, a gyakorló könyvvizsgálónak felül kell vizsgálnia a becslést és ennek megfelelően kell módosítania a tervezett eljárásokat. (Hiv.: A112. bekezdés)</p>

46.

47.

48.

49.

50. Eljárások megtervezésekor és végrehajtásakor a gyakorló könyvvizsgálónak mérlegelnie kell a bizonyítékként felhasználandó információk relevanciáját és megbízhatóságát. Ha:

- (a) egy adott forrásból szerzett bizonyíték egy másik forrásból származó bizonyítékkal nincs összhangban, vagy
- (b) a gyakorló könyvvizsgálónak kétségei vannak a bizonyítékként használandó információk megbízhatóságát illetően,

a gyakorló könyvvizsgálónak meg kell állapítania, hogy az eljárások milyen változtatásai vagy bővítései szükségesek a kérdés megoldásához, és mérlegelnie kell az adott kérdésnek a megbízás egyéb vonatkozásaira gyakorolt hatását, ha van.

51. A gyakorló könyvvizsgálónak össze kell gyűjtenie a megbízás során azonosított, az egyértelműen elhanyagolhatókon kívüli nem helyesbített hibás állításokat. (Hiv.: A118–A119. bekezdések)

A gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő által végrehajtott munka

52. Amikor a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő munkájának felhasználását tervezik, a gyakorló könyvvizsgálónak mindemellett: (Hiv.: A120–A124. bekezdések)

- (a) Értékelnie kell, hogy a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő rendelkezik-e a szükséges kompetenciával, képességekkel és tárgyilagossággal a gyakorló könyvvizsgáló céljai szempontjából. A gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett külső szakértő esetén a tárgyilagosság értékelésének magában kell foglalnia az olyan érdekeltségekre és kapcsolatokra vonatkozó interjút, amelyek veszélyeztethetik az adott szakértő tárgyilagosságát. (Hiv.: A125–A128. bekezdések)
- (b) Elegendő mértékben meg kell ismernie a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő szakterületét. (Hiv.: A129–A130. bekezdések)
- (c) Meg kell állapodnia a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértővel az adott szakértő munkájának jellegéről, hatóköréről és céljairól, valamint (Hiv.: A131–A132. bekezdések)
- (d) Értékelnie kell a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő munkájának a gyakorló könyvvizsgáló céljai szempontjából való megfelelőségét. (Hiv.: A133–A134. bekezdések)

Másik gyakorló könyvvizsgáló, egy felelős fél, vagy mérést vagy értékelést végző által igénybe vett szakértő, vagy egy belső auditor által végrehajtott munka (Hiv.: A135. bekezdés)

- 53. Ha egy másik gyakorló könyvvizsgáló munkájának igénybevétele tervezik, a gyakorló könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy az a munka megfelelő-e a gyakorló könyvvizsgáló céljai szempontjából.
- 54. Ha bizonyítékként felhasználandó információk készítése a felelős fél, vagy a mérést vagy értékelést végző által igénybe vett szakértő munkájának felhasználásával történt, a gyakorló könyvvizsgálónak a szükséges mértékben, figyelembe véve az adott szakértő munkájának jelentőségét a gyakorló könyvvizsgáló céljai szempontjából:
 - (a) értékelnie kell az adott szakértő kompetenciáját, képességeit és tárgyilagosságát
 - (b) meg kell ismernie az adott szakértő munkáját, és
 - (c) értékelnie kell az adott szakértő munkájának bizonyítékként való megfelelőségét.
- 55. Ha a gyakorló könyvvizsgáló a belső audit funkció munkájának felhasználását tervezi, a gyakorló könyvvizsgálónak értékelnie kell az alábbiakat:
 - (a) azt, hogy a belső audit funkció szervezeti státusa, valamint releváns politikái és eljárásai milyen mértékben támasztják alá a belső auditorok objektivitását

- (b) a belső audit funkció kompetenciaszintjét
- (c) azt, hogy a belső audit funkció szisztematikus és fegyelmezett megközelítést alkalmaz-e, beleértve a minőségellenőrzést, és
- (d) azt, hogy a belső audit funkció munkája megfelelő-e a megbízás céljai szempontjából.

Írásbeli nyilatkozatok

56. A gyakorló könyvvizsgálónak írásbeli nyilatkozatot kell kérnie a megfelelő féltől (felektől):
- (a) Hogy az megadott a gyakorló könyvvizsgáló számára minden olyan információt, amely a megfelelő fél (felek) tudomása szerint releváns a megbízás szempontjából. (Hiv.: A54–A55. és A136–A138. bekezdések)
 - (b) Amely megerősíti a vizsgálat mögöttes tárgyának a vonatkozó kritériumokkal szembeni mérését vagy értékelését, beleértve, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk tükröznek minden releváns kérdést.
57. Ha az előírt nyilatkozatokon felül a gyakorló könyvvizsgáló azt állapítja meg, hogy szükséges egy vagy több írásbeli nyilatkozat megszerzése a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk szempontjából releváns egyéb bizonyítékok alátámasztása céljából, a gyakorló könyvvizsgálónak kérnie kell ilyen egyéb írásbeli nyilatkozatokat.
58. Ha írásbeli nyilatkozatok a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk szempontjából lényeges kérdésekre vonatkoznak, a gyakorló könyvvizsgálónak:
- (a) értékelnie kell azok ésszerűségét és az egyéb megszerzett bizonyítékokkal való összhangját, beleértve a (szóbeli vagy írásbeli) egyéb nyilatkozatokat, és
 - (b) mérlegelnie kell, hogy a nyilatkozattevők várhatóan tájékozottak-e az adott kérdések tekintetében.
59. Az írásbeli nyilatkozatok dátumának a bizonyosságot nyújtó jelentés dátumához lehető legközelebb eső, de nem azt követő időpontnak kell lennie.

Kért, de meg nem adott vagy nem megbízható írásbeli nyilatkozatok

60. Ha nem adnak meg egy vagy több kért írásbeli nyilatkozatot, vagy a gyakorló könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy elegendő kétség áll fenn az írásbeli nyilatkozatokat adók kompetenciájára,

tisztességére, etikai értékeire vagy gondosságára vonatkozóan, vagy az írásbeli nyilatkozatok máskülönben nem megbízhatóak, a gyakorló könyvvizsgálónak: (Hiv.: A139. bekezdés)

- (a) meg kell beszélnie a kérdést a megfelelő féllel (felekkel)
- (b) újra kell értékelnie azoknak a tisztességét, akikről kérte vagy kapta a nyilatkozatokat, és értékelnie kell azt a hatást, amelyet ez gyakorolhat a (szóbeli vagy írásbeli) nyilatkozatok és általában a bizonyítékok megbízhatóságára, továbbá
- (c) megfelelő lépéseket kell tennie, beleértve a bizonyosságot nyújtó jelentésben lévő következtetésre gyakorolt lehetséges hatás meghatározását.

Fordulónap utáni események

61. Ha releváns a megbízás szempontjából, a gyakorló könyvvizsgálónak figyelembe kell vennie a bizonyosságot nyújtó jelentés dátumáig bekövetkező eseményeknek a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkra és a bizonyosságot nyújtó jelentésre gyakorolt hatását, és megfelelő választ kell adnia azokra a tényekre, amelyek a bizonyosságot nyújtó jelentés dátumát követően jutnak tudomására, és amelyek, ha azokról már akkor tudott volna, a bizonyosságot nyújtó jelentés módosítására készíthették volna. A fordulónap utáni események figyelembevételének mértéke attól függ, hogy azok az események hatással lehetnek-e a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkra és érinthetik-e a gyakorló könyvvizsgáló következtetésének megfelelőségét. A gyakorló könyvvizsgálónak azonban nem felelőssége, hogy bármilyen eljárást végrehajtsa a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkra vonatkozóan a bizonyosságot nyújtó jelentés dátuma után. (Hiv.: A140–A141. bekezdések)

Egyéb információk

62. Ha a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkat és az azokra vonatkozó bizonyosságot nyújtó jelentést tartalmazó dokumentumokban szerepelnek egyéb információk, a gyakorló könyvvizsgálónak át kell olvasnia azokat az egyéb információkat a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkkal vagy a bizonyosságot nyújtó jelentéssel fennálló lényeges következtetések azonosítása céljából, ha vannak ilyenek, és, ha az egyéb információk átolvasásakor a gyakorló könyvvizsgáló: (Hiv.: A142. bekezdés)

- (a) lényeges következtetlenséget azonosít az egyéb információk és a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk vagy a bizonyosságot nyújtó jelentés között, vagy

- (b) tényeknek az egyéb információkban történő lényeges hibás bemutatásáról szerez tudomást, amely nincs kapcsolatban a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkban vagy a bizonyosságot nyújtó jelentésben megjelenő kérdésekkel,

a gyakorló könyvvizsgálónak meg kell beszélnie a kérdést a megfelelő féllel (felekkel) és további lépéseket kell tennie az adott esetnek megfelelően.

A vonatkozó kritériumok ismertetése

63. A gyakorló könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk megfelelően hivatkoznak-e a vonatkozó kritériumokra vagy megfelelően ismertetik-e azokat. (Hiv.: A143–A145. bekezdések)

A bizonyosságot nyújtó következtetés kialakítása

64. A gyakorló könyvvizsgálónak értékelnie kell a megszerzett bizonyítékok elegendőségét és megfelelőségét a megbízás összefüggésében, és ha az adott körülmények között szükséges, meg kell próbálnia további bizonyítékokat szerezni. A gyakorló könyvvizsgálónak minden releváns bizonyítékot figyelembe kell vennie, függetlenül attól, hogy az olyanak tűnik-e, amely megerősíti, vagy amely megcáfolja a vizsgálat mögöttes tárgyának a vonatkozó kritériumokkal szembeni mérését vagy értékelését. Ha a gyakorló könyvvizsgáló nem tud szükséges további bizonyítékot szerezni, mérlegelnie kell a gyakorló könyvvizsgáló 65. bekezdésbeli következtetésére vonatkozó kihatásokat. (Hiv.: A146–A152. bekezdések)
65. A gyakorló könyvvizsgálónak következtetést kell kialakítania arról, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk tartalmazzak-e lényeges hibás állítást. Az ilyen következtetés kialakítása során a gyakorló könyvvizsgálónak figyelembe kell vennie a 64. bekezdés szerinti következtetését a megszerzett bizonyítékok elegendőségére és megfelelőségére vonatkozóan, és annak értékelését, hogy a nem helyesbített hibás állítások önmagukban vagy együttesen lényegesek-e. (Hiv.: A3. és A153–A154. bekezdések)
66. Ha a gyakorló könyvvizsgáló nem tud elegendő és megfelelő bizonyítékot szerezni, hatókör-korlátozás áll fenn, és a gyakorló könyvvizsgálónak korlátozott következtetést kell kifejeznie, vissza kell utasítania következtetés levonását vagy vissza kell lépnie a megbízástól, ha vonatkozó jogszabály vagy szabályozás értelmében lehetséges a visszalépés, az adott esetnek megfelelően. (Hiv.: A155–A157. bekezdések)

A bizonyosságot nyújtó jelentés elkészítése

67. A bizonyosságot nyújtó jelentésnek írásban kell készülnie, és tartalmaznia kell a gyakorló könyvvizsgáló vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkra vonatkozó következtetésének egyértelmű kifejezését. (Hiv.: A2., A158–A160. bekezdések)
68. A gyakorló könyvvizsgáló következtetésének egyértelműen el kell különülnie az olyan információktól vagy magyarázatoktól, amelyek nem érintik a gyakorló könyvvizsgáló következtetését, beleértve a bizonyosságot nyújtó jelentésbe foglalt bármilyen figyelemfelhívást, egyéb kérdést, a megbízás adott vonatkozásaival kapcsolatos észrevételt, javaslatot vagy további információt. Az alkalmazott megfogalmazásnak egyértelművé kell tennie, hogy egy figyelemfelhívásnak, egyéb kérdésnek, észrevételeknek, javaslatoknak vagy további információknak nem célja a gyakorló könyvvizsgáló következtetésének csorbítása. (Hiv.: A158–A160. bekezdések)

A bizonyosságot nyújtó jelentés tartalma

69. A bizonyosságot nyújtó jelentésnek legalább a következő alapelemeket kell tartalmaznia:
 - (a) Egy címet, amely egyértelműen jelzi, hogy az adott jelentés egy független bizonyosságot nyújtó jelentés. (Hiv.: A161. bekezdés)
 - (b) Egy címzettet. (Hiv.: A162. bekezdés)
 - (c) A gyakorló könyvvizsgáló által szerzett bizonyosság szintjének azonosítását vagy ismertetését, a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkat és adott esetben a vizsgálat mögöttes tárgyát. Ha a gyakorló könyvvizsgáló következtetését a megfelelő fél (felek) által tett állításra vonatkozóan fejezi ki, az adott állítást mellékelni kell a bizonyosságot nyújtó jelentéshez, azt meg kell ismételni a bizonyosságot nyújtó jelentésben vagy hivatkozást kell arra vonatkozóan szerepeltetni abban egy olyan forrásra, amely hozzáférhető a célzott felhasználók számára. (Hiv.: A163. bekezdés)
 - (d) A vonatkozó kritériumok azonosítását. (Hiv.: A164. bekezdés)
 - (e) Adott esetben a vizsgálat mögöttes tárgyának a vonatkozó kritériumokkal szembeni mérésével vagy értékelésével kapcsolatos bármilyen jelentős eredendő korlátozás ismertetését. (Hiv.: A165. bekezdés)
 - (f) Ha a vonatkozó kritériumokat speciális célra alakították ki, egy olyan kijelentést, amely figyelmezteti az olvasókat erre a tényre, valamint, hogy ennek eredményeképpen a vizsgálat tárgyával kapcsolatos

információ lehet, hogy nem megfelelő más célra. (Hiv.: A166–A167. bekezdések)

- (g) A felelős fél és a mérést vagy értékelést végző, ha nem ugyanaz, azonosítását, valamint azok felelősségeinek és a gyakorló könyvvizsgáló felelősségeinek ismertetését szolgáló kijelentést. (Hiv.: A168. bekezdés)
- (h) Arra vonatkozó kijelentést, hogy a megbízás végrehajtására a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standarddal összhangban vagy, ha van a vizsgálat tárgya vonatkozásában specifikus bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard, akkor azzal a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standarddal összhangban került sor. (Hiv.: A169–A170. bekezdések)
- (i) Arra vonatkozó nyilatkozatot, hogy az a társaság, amelynek a gyakorló könyvvizsgáló a tagja, alkalmazza az 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standardot, vagy más szakmai követelményeket, vagy jogszabályban vagy szabályozásban lévő követelményeket, amelyek legalább olyan magas követelményeket támasztanak, mint az 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standard. Ha a gyakorló könyvvizsgáló nem kamarai tag könyvvizsgáló, a nyilatkozatnak azonosítania kell az alkalmazott szakmai követelményeket, vagy jogszabályban vagy szabályozásban lévő követelményeket, amelyek legalább olyan magas követelményeket támasztanak, mint az 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standard. (Hiv.: A171. bekezdés)
- (j) Arra vonatkozó nyilatkozatot, hogy a gyakorló könyvvizsgáló megfelel az IESBA Kódex függetlenségi és egyéb etikai követelményeinek, vagy egyéb szakmai követelményeknek, vagy jogszabály vagy szabályozás által megszabott követelményeknek, amelyek legalább olyan magas követelményeket támasztanak, mint az IESBA Kódex bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó A) és B) részei. Ha a gyakorló könyvvizsgáló nem kamarai tag könyvvizsgáló, a nyilatkozatnak azonosítania kell az alkalmazott szakmai követelményeket, vagy jogszabály vagy szabályozás által megszabott követelményeket, amelyek legalább olyan magas követelményeket támasztanak, mint az IESBA Kódex bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó A) és B) részei. (Hiv.: A172. bekezdés)
- (k) Tájékoztató összefoglalót a gyakorló könyvvizsgáló következtetésének alapjaként végrehajtott munkáról. Korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetében a

végrehajtott eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének értékelése alapvető a gyakorló könyvvizsgáló következtetésének megértéséhez. Korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás során a végrehajtott munka összefoglalásának ki kell jelentenie, hogy:

- (i) a korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás során végrehajtott eljárások jellegükben és ütemezésükben eltérnek a kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízástól, és az arra vonatkozóan kisebb terjedelműek, valamint,
 - (ii) következésképpen a korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás során szerzett bizonyosság szintje jelentősen alacsonyabb, mint az a bizonyosság, amelynek megszerzésére akkor került volna sor, ha kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízást hajtottak volna végre. (Hiv.: A6., A173–A177. bekezdések)
- (l) A gyakorló könyvvizsgáló következtetését: (Hiv.: A2., A178–A180. bekezdések)
- (i) Adott esetben a következtetésnek tájékoztatnia kell a célzott felhasználókat arról, hogy milyen összefüggésben kell értelmezni a gyakorló könyvvizsgáló következtetését. (Hiv.: A179. bekezdés)
 - (ii) Kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnál a következtetést pozitív formában kell kifejezni. (Hiv.: A178. bekezdés)
 - (iii) Korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnál a következtetést olyan formában kell kifejezni, amely közvetíti, hogy a végrehajtott eljárások és a megszerzett bizonyítékok alapján jutott(ak)-e a gyakorló könyvvizsgáló tudomására olyan kérdés(ek), amely(ek) miatt a gyakorló könyvvizsgáló úgy véli, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk lényeges hibás állítást tartalmaznak. (Hiv.: A180. bekezdés)
 - (iv) A (ii) vagy (iii) pontban lévő következtetést megfelelő szavakkal kell megfogalmazni a vizsgálat mögöttes tárgyára és a vonatkozó kritériumokra vonatkozóan tekintettel a megbízás körülményeire, és azt az alábbiakat tartalmazó módon kell megfogalmazni: (Hiv.: A181. bekezdés)
 - a. a vizsgálat mögöttes tárgya és a vonatkozó kritériumok

- b. a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk és a vonatkozó kritériumok, vagy
 - c. a megfelelő fél (felek) által tett állítás.
- (v) Ha a gyakorló könyvvizsgáló minősített következtetést fejez ki, a bizonyosságot nyújtó jelentésnek tartalmaznia kell:
- a. a minősítést előidéző kérdés(ek)e)t ismertető szakaszt, és
 - b. a gyakorló könyvvizsgáló minősített következtetését tartalmazó szakaszt. (Hiv.: A182. bekezdés)
- (m) A gyakorló könyvvizsgáló aláírását. (Hiv.: A183. bekezdés)
- (n) A bizonyosságot nyújtó jelentés dátumát. A bizonyosságot nyújtó jelentés dátuma nem lehet korábbi, mint az az időpont, amikor a gyakorló könyvvizsgáló megszerezte azokat a bizonyítékokat, amelyek megalapozzák a gyakorló könyvvizsgáló következtetését, beleértve annak bizonyítékát, hogy az elismert hatáskörrel rendelkező személyek megerősítették, hogy felelősséget vállalnak a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkért. (Hiv.: A184. bekezdés)
- (o) Azt a helyet a joghatóságon belül, ahol a gyakorló könyvvizsgáló működik.

69A. *A magyar jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység körébe tartozó bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások esetén a jelentés tartalmazza:*

a) könyvvizsgáló cég nevét, székhelyét, kamarai nyilvántartási számát és a képviselőre jogosult személy nevét és aláírását, valamint a megbízásért felelős természetes személy könyvvizsgáló (a megbízásért felelős partner) nevét, aláírását, kamarai nyilvántartási számát;

b) egyéni könyvvizsgáló esetén a könyvvizsgáló nevét, aláírását, kamarai nyilvántartási számát.

A gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértőre való hivatkozás a bizonyosságot nyújtó jelentésben

70. Ha a gyakorló könyvvizsgáló hivatkozik a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő munkájára a bizonyosságot nyújtó jelentésben, az adott jelentés megfogalmazásának nem szabad azt sugallania, hogy a gyakorló könyvvizsgáló felelőssége az adott

jelentésben kifejezett következtetésért kisebb a szóban forgó szakértő részvétele miatt. (Hiv.: A185–A187. bekezdések)

Jogszabály vagy szabályozás által előírt bizonyosságot nyújtó jelentés

71. Ha a gyakorló könyvvizsgáló számára jogszabály vagy szabályozás a bizonyosságot nyújtó jelentés konkrét formátumát vagy megszövegezését írja elő, a bizonyosságot nyújtó jelentésnek csak akkor szabad a jelen vagy egyéb bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardra hivatkoznia, ha legalább a 69. bekezdésben azonosított elemek mindegyikét tartalmazza.

Minősítés nélküli és minősített következtetések

72. A gyakorló könyvvizsgálónak minősítés nélküli következtetést kell kifejeznie, ha azt a következtetést vonja le:
- (a) kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetében, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkat minden lényeges szempontból a vonatkozó kritériumokkal összhangban készítették, vagy
 - (b) korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetében, hogy a végrehajtott eljárások és a megszerzett bizonyítékok alapján nem jutott(ak) a gyakorló könyvvizsgáló tudomására olyan kérdés(ek), amely(ek) miatt úgy gondolja, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkat nem készítették minden lényeges szempontból a vonatkozó kritériumokkal összhangban.
73. Ha a gyakorló könyvvizsgáló szükségesnek tartja:
- (a) felhívni a célzott felhasználók figyelmét a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkban bemutatott vagy közzétett kérdésre, amely a gyakorló könyvvizsgáló megítélése szerint olyan fontos, hogy alapvető a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információknak a célzott felhasználók általi megértése szempontjából (figyelemfelhívó bekezdés), vagy
 - (b) kommunikálni a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkban bemutatott vagy közzétett kérdéseken kívüli kérdést, amely a gyakorló könyvvizsgáló megítélése szerint releváns a megbízásnak, a gyakorló könyvvizsgáló felelősségeinek vagy a bizonyosságot nyújtó jelentésnek a célzott felhasználók általi megértése szempontjából (egyéb kérdés bekezdés),

és jogszabály vagy szabályozás nem tiltja, a gyakorló könyvvizsgálónak a bizonyosságot nyújtó jelentésbe foglalt, megfelelő címmel ellátott bekezdésben kell ezt megtennie, amely egyértelműen jelzi, hogy a gyakorló

könyvvizsgáló következtetése nincs minősítve az adott kérdés tekintetében. Figyelemfelhívó bekezdés esetén az ilyen bekezdésnek csak a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkban bemutatott vagy közzétett információkra szabad vonatkoznia.

74. A gyakorló könyvvizsgálónak minősített következtetést kell kifejeznie az alábbi körülmények között:
- (a) Ha a gyakorló könyvvizsgáló szakmai megítélése szerint hatókör-korlátozás áll fenn és az adott kérdés hatása lényeges lehet (lásd 66. bekezdés). Ilyen esetekben a gyakorló könyvvizsgálónak korlátozott következtetést kell kifejeznie vagy vissza kell utasítania következtetés levonását.
 - (b) Ha a gyakorló könyvvizsgáló szakmai megítélése szerint a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk lényeges hibás állítást tartalmaznak. Ilyen esetekben a gyakorló könyvvizsgálónak korlátozott következtetést vagy ellentétes következtetést kell kifejeznie. (Hiv.: A190. bekezdés)
75. A gyakorló könyvvizsgálónak korlátozott következtetést kell kifejeznie, ha a gyakorló könyvvizsgáló szakmai megítélése szerint egy adott kérdés hatásai vagy lehetséges hatásai nem olyan lényegesek és átfogóak, hogy ellentétes következtetést igényelnének, vagy következtetés levonásának visszautasítását tennék szükségessé. Korlátozott következtetést úgy kell kifejeznie, hogy az az adott kérdés, amelyre a korlátozás vonatkozik, hatásait vagy lehetséges hatásait „kivéve” áll fenn. (Hiv.: A188–A189. bekezdések)
76. Ha a gyakorló könyvvizsgáló hatókör-korlátozás miatt minősített következtetést fejez ki és emellett tudomása van olyan kérdésről (kérdésekről), amely(ek) miatt a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk lényeges hibás állítást tartalmaznak, bele kell foglalnia a bizonyosságot nyújtó jelentésbe mind a hatókör-korlátozásnak, mind az adott kérdésnek (kérdéseknek), amely(ek) miatt a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk lényeges hibás állítást tartalmaznak, az egyértelmű ismertetését.
77. Ha a megfelelő fél (felek) által tett állítás azonosította és megfelelően ismertette, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk lényeges hibás állítást tartalmaznak, a gyakorló könyvvizsgálónak vagy:
- (a) korlátozott következtetést vagy ellentétes következtetést kell kifejeznie a vizsgálat mögöttes tárgyára és a vonatkozó kritériumokra vonatkozóan megfogalmazva, vagy
 - (b) ha a megbízás feltételei kifejezetten előírják a következtetésnek a megfelelő fél (felek) által tett állításra vonatkozó kifejezését,

korlátozás nélküli következtetést kell kiadnia, de figyelemfelhívó bekezdést kell belefoglalnia a bizonyosságot nyújtó jelentésbe, amely a megfelelő fél (felek) által tett állításra vonatkozik, amely azonosítja és megfelelően ismerteti, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk lényeges hibás állítást tartalmaznak. (Hiv.: A191. bekezdés)

Egyéb kommunikációs felelősségek

78. A gyakorló könyvvizsgálónak mérlegelnie kell, hogy a megbízás feltételei és a megbízás egyéb körülményei értelmében jutott-e tudomására bármilyen kérdés, amelyet kommunikálni kell a felelős fél, a mérést vagy értékelést végző, a megbízó fél, az irányítással megbízott személyek vagy mások felé. (Hiv.: A192. bekezdés)

Dokumentálás

79. A gyakorló könyvvizsgálónak időben megbízási dokumentációt kell készítenie, amely olyan rögzítést adja a bizonyosságot nyújtó jelentés alapjának, amely elegendő és megfelelő ahhoz, hogy az adott megbízással korábban kapcsolatban nem álló tapasztalt gyakorló könyvvizsgáló megértse: (Hiv.: A193–A197. bekezdések)
- (a) a releváns bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardoknak és a vonatkozó jogi és szabályozási követelményeknek való megfelelés érdekében végrehajtott eljárások jellegét, ütemezését és terjedelmét
 - (b) a végrehajtott eljárások eredményeit és a megszerzett bizonyítékokat, továbbá
 - (c) a megbízás során felmerült jelentős kérdéseket, az azokkal kapcsolatban levont következtetéseket, valamint a következtetések levonása során alkalmazott jelentős szakmai megítéléseket.
80. Ha a gyakorló könyvvizsgáló olyan információt azonosít, amely nincs összhangban a gyakorló könyvvizsgáló végső következtetésével valamely jelentős kérdésre vonatkozóan, dokumentálnia kell, hogyan kezelte ezt a következtetlenséget.
81. A gyakorló könyvvizsgálónak a bizonyosságot nyújtó jelentés dátumát követő megfelelő időn belül össze kell állítania a megbízási dokumentációt egy megbízási dossziéba, és be kell fejeznie a végleges megbízási dosszié összeállításával kapcsolatos adminisztratív folyamatot. (Hiv.: A198–A199. bekezdések)
82. A végleges megbízási dosszié összeállításának befejezése után a gyakorló könyvvizsgálónak semmilyen jellegű megbízási

dokumentumot nem szabad törölnie vagy eltávolítania a megőrzési időszak lejárta előtt. (Hiv.: A200. bekezdés)

83. Ha a gyakorló könyvvizsgáló szükségesnek tartja a meglévő megbízási dokumentáció módosítását vagy új megbízási dokumentummal való kiegészítését a végleges megbízási dosszié összeállítását követően, a módosítások vagy kiegészítések jellegétől függetlenül dokumentálnia kell:
- (a) a konkrét okokat, amelyek a módosításokat vagy kiegészítéseket szükségessé tették, valamint
 - (b) azt, hogy mikor és ki végezte el és tekintette át azokat.

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

Bevezetés (Hiv.: 6. bekezdés)

A1. Tanácsadási megbízással kapcsolatban a gyakorló könyvvizsgáló szakmai készségeket, műveltséget, megfigyeléseket, tapasztalatokat és ismereteket alkalmaz. A tanácsadási megbízások elemző folyamatot foglalnak magukban, amely jellemzően a következőkre vonatkozó tevékenységek valamilyen kombinációját tartalmazza: célkitűzés, ténymegállapítás, problémák vagy lehetőségek meghatározása, alternatívák értékelése, javaslatok, köztük intézkedések kidolgozása, eredmények kommunikációja, és időnként megvalósítás és nyomon követés. A jelentéseket (ha adnak ki) általában leíró (vagy „hosszú formátumú”) stílusban készítik. A végrehajtott munka rendszerint csak az ügyfél használatára és javára történik. A munka jellegét és hatókörét a gyakorló könyvvizsgáló és az ügyfél közötti megállapodás határozza meg. Bármilyen szolgáltatás, amely megfelel a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízással foglalkozó fogalmának, nem tanácsadási megbízással, hanem bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízással.

Célok

Megbízások számos szempontból álló vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkkal (Hiv.: 10., 65. bekezdés, 69. bekezdés (i) pont)

A2. Ha a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk számos szempontból tevődnek össze, külön következtetéseket lehet adni az egyes szempontokra vonatkozóan. Nem szükséges, hogy minden ilyen külön következtetés ugyanolyan szintű bizonyosságra vonatkozzon. Ehelyett mindegyik következtetést olyan formában fejeznek ki, amely megfelelő akár egy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízással, akár egy

korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnak. A jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardban lévő hivatkozások a bizonyosságot nyújtó jelentésben szereplő következtetésre magukban foglalnak minden egyes következtetést, amikor külön következtetéseket adnak meg.

Fogalmak

Az eljárások jellege, ütemezése és terjedelme korlátozott és kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokban (Hiv.: 12. bekezdés (a) pont (i) alpont)

A3. Mivel a korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás során szerzett bizonyosság szintje alacsonyabb, mint egy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnál, a korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás során a gyakorló könyvvizsgáló által végrehajtott eljárások jellegükben és ütemezésükben eltérnek a kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízástól, és az arra vonatkozóan kisebb terjedelműek. A kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásra vonatkozó és a korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásra vonatkozó eljárások közötti elsődleges különbségek:

- (a) A különböző eljárások jellegére, mint bizonyítékforrásra helyezett hangsúly valószínűleg különbözni fog, a megbízás körülményeitől függően. Például a gyakorló könyvvizsgáló megfelelőnek ítélné egy adott korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás körülményei között, hogy egy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízáshoz képest viszonylag nagyobb hangsúlyt fektessen a gazdálkodó egység munkatársaival folytatott interjúkra és elemző eljárásokra, és viszonylag kisebb hangsúlyt, vagy semennyit, a kontrollok tesztelésére és bizonyítékok külső forrásokból történő szerzésére.
- (b) Egy korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás során a gyakorló könyvvizsgáló lehet, hogy:
 - kevesebb tételt választ ki megvizsgálásra, vagy
 - kevesebb eljárást hajt végre (például csak elemző eljárások végrehajtása olyan körülmények között, amikor egy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásban elemző eljárásokat és egyéb eljárásokat egyaránt végrehajtanának).
- (c) Egy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásban a megbízás kockázatára válaszul végrehajtott elemző eljárások magukban foglalják várakozások kidolgozását, amelyek elég pontosak ahhoz, hogy lényeges hibás állításokat azonosítsanak. Egy

korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásban elemző eljárások arra lehetnek kialakítva, hogy támogassák a tendenciák irányára, a kapcsolatokra és arányokra vonatkozó várakozásokat, nem pedig hibás állítások azonosítására egy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás során várt szintű pontossággal.

- (d) Továbbá, ha jelentős ingadozásokat, kapcsolatokat vagy eltéréseket azonosítanak, egy korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásban megfelelő bizonyíték szerezhető interjúk készítésével és a kapott válaszoknak a megbízás ismert körülményeinek fényében való mérlegelésével.
- (e) Emellett, elemző eljárások végrehajtásakor egy korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás során a gyakorló könyvvizsgáló például lehet, hogy nagyobb mértékben összevont adatokat használ, például negyedéves adatokat, nem pedig havi adatokat, vagy olyan adatokat használ, amelyekre vonatkozóan nem végeztek ugyanolyan mértékben külön eljárásokat a megbízhatóságuk tesztelésére, mint azt egy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetében tennék.

A bizonyosság olyan szintje, amely érdelemleges (Hiv.: 12. bekezdés (a) pont (i) alpont (b) pont, 47L bekezdés)

- A4. A bizonyosság szintje, amelyet a gyakorló könyvvizsgáló megszerezni tervez rendszerint nem számszerűsíthető, és az, hogy érdelemleges-e, szakmai megítélés kérdése, amelyet a gyakorló könyvvizsgáló határoz meg a megbízás körülményei között. Korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás során a gyakorló könyvvizsgáló olyan eljárásokat hajt végre, amelyek korlátozottak egy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnál szükségesekhez képest, de amelyeket mindazonáltal úgy terveznek, hogy érdelemleges szintű bizonyosságot szerezzenek. Ahhoz, hogy érdelemleges legyen, a gyakorló könyvvizsgáló által szerzett bizonyosság szintje valószínűleg olyan szintre erősíti a célzott felhasználók bizalmát a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk tekintetében, amely egyértelműen nagyobb, mint lényegtelen (lásd még az A16–A18. bekezdéseket).
- A5. A korlátozott bizonyosságot nyújtó megbízások tartományán belül az, hogy mi az érdelemleges bizonyosság, terjedhet az éppen csak azon bizonyosság felettől, amely valószínűleg olyan szintre erősíti a célzott felhasználók bizalmát a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk tekintetében, amely egyértelműen nagyobb, mint lényegtelen, az éppen csak a kellő bizonyosság alattiig. Az, hogy mi érdelemleges egy adott megbízásnál, az említett tartományon belüli megítélést tükröz, amely a megbízás körülményeitől

függ, beleértve a célzott felhasználók mint csoport információs igényeit, a kritériumokat, valamint a vizsgálat mögöttes tárgyát a megbízásban.

A6. Mivel a gyakorló könyvvizsgáló által korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások során szerzett bizonyosság szintje változik, a gyakorló könyvvizsgáló jelentése tartalmazza a végrehajtott eljárások tájékoztató összefoglalóját, felismerve, hogy a végrehajtott eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének értékelése alapvető a gyakorló könyvvizsgáló következtetésének megértéséhez (lásd 69. bekezdés (k) pont és A173–A177. bekezdések).

A7. Néhány tényező, amely releváns lehet annak meghatározása során, hogy mi testesít meg érdemleges bizonyosságot egy konkrét megbízásban:

- A vizsgálat mögöttes tárgyának és a kritériumoknak a jellemzői, valamint, hogy vannak-e releváns, a vizsgálat tárgya vonatkozásában specifikus bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardok.
- A megbízó féltől származó utasítások vagy egyéb jelzések a bizonyosság jellegére vonatkozóan, amelyet a megbízó fél szeretne, ha a gyakorló könyvvizsgáló megszerezne. Például a megbízás feltételei lehet, hogy előírnak konkrét eljárásokat, amelyeket a megbízó fél szükségesnek tart, vagy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk konkrét szempontjait, amelyekre szeretné a megbízó fél, ha a gyakorló könyvvizsgáló az eljárásokat összpontosítaná. Lehet azonban, hogy a gyakorló könyvvizsgáló egyéb eljárásokat tart szükségesnek ahhoz, hogy elegendő és megfelelő bizonyítékot szerezzen érdemleges bizonyosság szerzéséhez.
- Általánosan elfogadott gyakorlat, ha létezik ilyen, az adott, vagy hasonló vagy kapcsolódó vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkra vonatkozó bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások tekintetében.
- A célzott felhasználók mint csoport információs igényei. Általában, minél nagyobb következménye van a célzott felhasználók számára annak, ha nem megfelelő következtetést kapnak, ha a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk lényeges hibás állítást tartalmaznak, annál nagyobb bizonyosságra lenne szükség ahhoz, hogy az érdemleges legyen számukra. Egyes esetekben például annak következménye a felhasználók számára, hogy nem megfelelő következtetést kapnak, olyan nagy lehet, hogy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás szükséges a gyakorló könyvvizsgáló számára ahhoz, hogy olyan bizonyosságot szerezzen, amely érdemleges az adott körülmények között.

- A célzott felhasználóknak az a várakozása, hogy a gyakorló könyvvizsgáló a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkra vonatkozó, korlátozott bizonyosságot nyújtó következtetést rövid idő alatt és alacsony költségek mellett fogja kialakítani.

Példák tanúsítási megbízásokra (Hiv.: 12. bekezdés (a) pont (ii) alpont (a) pont)

A8. Példák a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard szerint végezhető megbízásokra:

- (a) Fenntarthatóság – A fenntarthatóságra vonatkozó megbízás bizonyosság szerzését foglalja magában a vezetés vagy a vezetés által igénybe vett szakértő (a mérést vagy értékelést végző) által az adott gazdálkodó egység fenntarthatósági teljesítményéről készített jelentésre vonatkozóan.
- (b) Jogszabálynak vagy szabályozásnak való megfelelés – A jogszabálynak vagy szabályozásnak való megfelelésre vonatkozó megbízás bizonyosság szerzését foglalja magában egy másik fél (a mérést vagy értékelést végző) által a releváns jogszabálynak vagy szabályozásnak való megfelelésről tett állításra vonatkozóan.
- (c) Értékarányosság – Az értékarányosságra vonatkozó megbízás bizonyosság szerzését foglalja magában az értékarányosság egy másik fél (a mérést vagy értékelést végző) általi mérésére vagy értékelésére vonatkozóan.

Bizonyosságot nyújtó szolgáltatási készségek és technikák (Hiv.: 12. bekezdés (b) pont)

A9. A bizonyosságot nyújtó szolgáltatási készségek és technikák a következőket foglalják magukban:

- szakmai szkepticizmus és szakmai megítélés alkalmazása
- bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás tervezése és végrehajtása, beleértve bizonyítékok szerzését és értékelését
- az információs rendszerek és a belső kontroll szerepének és korlátainak megismerése
- a lényegesség és a megbízás kockázatai figyelembevételének összekötése az eljárások jellegével, ütemezésével és terjedelmével
- eljárások alkalmazása az adott megbízásnak megfelelően (ami magában foglalhat interjút, szemrevételezést, újraszámítást, ismételt végrehajtást, megfigyelést, megerősítést és elemző eljárásokat), valamint

- szisztematikus dokumentálási gyakorlatok és bizonyosságot nyújtó jelentés készítésének készségeit.

Kritériumok (Hiv.: 12. bekezdés (c) pont, Függelék)

A10. Megfelelő kritériumokra van szükség a vizsgálat mögöttes tárgyának az ésszerűen konzisztens, a szakmai megítélés összefüggésében történő méréséhez vagy értékeléséhez. Megfelelő kritériumok által biztosított hivatkozási keret nélkül bármilyen következtetés ki van téve egyéni értelmezésnek és félreértésnek. A kritériumok megfelelősége kontextusérzékeny, vagyis a megbízás körülményeinek összefüggésében kerül meghatározásra. Még ugyanarra a vizsgálat mögöttes tárgyára vonatkozóan is lehetnek különböző kritériumok, amelyek más mérést vagy értékelést fognak adni. Egyik mérést vagy értékelést végző például esetleg választhatja a vevői elégedettség vizsgálat mögöttes tárgyára vonatkozó egyik kritériumként a vevő elismert meglegedésére megoldott vevői panaszok számát; egy másik mérést vagy értékelést végző esetleg választhatja az ismételt vásárlások számát a legelső vásárlást követő három hónapban. A kritériumok megfelelőségét nem érinti a bizonyosság szintje, vagyis, ha a kritériumok nem megfelelőek egy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízáshoz, akkor nem megfelelőek egy korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízáshoz sem, és viszont. A megfelelő kritériumok, ha releváns, magukban foglalnak bemutatásra és közzétételre vonatkozó kritériumokat.

A megbízás kockázata (Hiv.: 12. bekezdés (f) pont)

A11. A megbízás kockázata nem vonatkozik a gyakorló könyvvizsgáló üzleti kockázataira és nem foglalja magában azokat, mint amilyen például a peres ügyekből származó veszteség, a kedvezőtlen nyilvánosság, vagy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos adott információkkal kapcsolatban felmerülő egyéb események.

A12. Általában a megbízás kockázatát az alábbi komponensek képviselhetik, bár ezek közül nem mindegyik van szükségszerűen jelen vagy nem mindegyik jelentős minden bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetében:

- (a) Kockázatok, amelyeket a gyakorló könyvvizsgáló közvetlenül nem befolyásol; ezek a következőkből állnak:
 - (i) a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk lényeges hibás állításra való fogékonysága a megfelelő fél (felek) által alkalmazott bármilyen kapcsolódó kontroll figyelembevétel előtt (eredendő kockázat), és
 - (ii) az a kockázat, hogy egy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkban felmerülő lényeges hibás állítást a megfelelő

fél (felek) belső kontrollja nem előz meg, vagy nem tár fel és nem helyesbít időben (ellenőrzési kockázat), továbbá

- (b) A gyakorló könyvvizsgáló által közvetlenül befolyásolt kockázat, amely annak kockázata, hogy a gyakorló könyvvizsgáló által végrehajtott eljárások nem tárnak majd fel egy lényeges hibás állítást (feltárási kockázat).

A13. Arra, hogy az egyes komponensek mennyire relevánsak az adott megbízás szempontjából, a megbízás körülményei vannak hatással, konkrétan:

- A vizsgálat mögöttes tárgyának és a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információknak a jellege. Az ellenőrzési kockázat koncepciója például hasznosabb lehet olyankor, amikor a vizsgálat mögöttes tárgya egy gazdálkodó egység teljesítményére vonatkozó információk készítéséhez kapcsolódik, mint amikor egy kontroll hatékonyságával vagy valamely fizikai állapot fennállásával kapcsolatos információra vonatkozik.
- Az, hogy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás vagy korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás végrehajtásáról van-e szó. Korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások során például a gyakorló könyvvizsgáló gyakran dönthet úgy, hogy kontrollok tesztelésén kívüli eszközökkel szerez bizonyítékot, amely esetben az ellenőrzési kockázat figyelembevétele kevésbé releváns lehet, mint az ugyanazokra a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkra vonatkozó kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás során.

A kockázatok figyelembevétele szakmai megítélés kérdése, nem pedig pontosan mérhető kérdés.

A14. A megbízás kockázatának nullára csökkentése nagyon ritkán érhető el vagy költséghatékony, ezért a „kellő bizonyosság” kisebb, mint az abszolút bizonyosság olyan tényezők miatt, mint:

- szelektív tesztelés alkalmazása
- a belső kontroll eredendő korlátai
- az a tény, hogy a gyakorló könyvvizsgáló rendelkezésére álló bizonyítékok közül sok meggyőző, nem pedig döntő
- szakmai megítélés alkalmazása bizonyítékok gyűjtése és értékelése, valamint a gyűjtött bizonyítékok alapján következtetések kialakítása során
- egyes esetekben a vizsgálat mögöttes tárgyának jellemzői, amikor azt a kritériumokkal szemben értékelik vagy mérik.

A megbízó fél (Hiv.: 12. bekezdés (g) pont, Függelék)

A15. A megbízó fél lehet, különböző körülmények között, a felelős fél vezetése vagy a felelős fél irányításával megbízott személyek, egy törvényhozó testület, a célzott felhasználók, a mérést vagy értékelést végző, vagy ezekről eltérő harmadik fél (felek).

Célzott felhasználók (Hiv.: 12. bekezdés (m) pont, Függelék)

A16. Egyes esetekben lehetnek a bizonyosságot nyújtó jelentés címzettjein kívüli célzott felhasználók. Lehet, hogy a gyakorló könyvvizsgáló nem képes azonosítani mindenkit, aki olvassa majd a bizonyosságot nyújtó jelentést, különösen, ha ahhoz sok ember hozzáfér. Ilyen esetekben, különösen, ha a lehetséges felhasználóknak valószínűleg érdekek széles skálája fűződik a vizsgálat mögöttes tárgyához, a célzott felhasználók korlátozódhatnak a jelentős és közös érdekekkel rendelkező legfőbb érdekeltre. A célzott felhasználók azonosítása különböző módokon történhet, például a gyakorló könyvvizsgáló és a felelős fél vagy a megbízó fél közötti megállapodással, vagy jogszabállyal vagy szabályozással.

A17. A célzott felhasználók vagy képviselőik közvetlenül részt vehetnek a gyakorló könyvvizsgáló és a felelős fél (és a megbízó fél, ha az eltérő) mellett a megbízás követelményeinek meghatározásában. Függetlenül azonban mások részvételétől, és eltérően a megállapodás szerinti eljárások végrehajtására szóló megbízástól (amely a megbízó féllel vagy bármely megfelelő harmadik féllel egyeztetett eljárásokon alapuló ténymegállapításokra vonatkozó jelentéstételt foglal magában, nem pedig következtetést):

- (a) a gyakorló könyvvizsgáló felelős az eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének meghatározásáért, és
- (b) szükséges lehet, hogy a gyakorló könyvvizsgáló további eljárásokat hajtson végre, ha olyan információ jut a tudomására, amely jelentősen eltér attól, amelyen a tervezett eljárások meghatározása alapult (lásd A115–A117. bekezdések).

A18. Egyes esetekben célzott felhasználók (például bankok és szabályozók) követelményt támasztanak speciális célra végrehajtott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásra vonatkozóan, vagy felkéri a megfelelő felet (feleket) ilyen megbízás megszervezésére. Ha megbízások speciális célra kialakított kritériumokat használnak, a 69. bekezdés (f) pont az olvasókat erre a tényre figyelmeztető kijelentést ír elő. Emellett a gyakorló könyvvizsgáló helyénvalónak tarthatja jelezni, hogy a bizonyosságot nyújtó jelentés kizárólag konkrét felhasználók részére készült. A megbízás körülményeitől függően ez a bizonyosságot nyújtó jelentés terjesztésének vagy felhasználásának korlátozásával érhető el (lásd A166–A167. bekezdések).

A vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk (Hiv.: 12. bekezdés (x) pont, Függelék)

A19. Egyes esetekben a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információ lehet egy állítás, amely egy folyamat, vagy teljesítmény vagy megfelelés egy szempontját értékeli a kritériumok vonatkozásában. Például: „ABC belső kontrollja hatékonyan működött XYZ kritériumok szerint az időszak során ...” vagy „ABC irányítási struktúrája összhangban volt XYZ kritériumokkal az időszak során ...”.

A megfelelő fél (felek) (Hiv.: 13. bekezdés, Függelék)

A20. A felelős fél, a mérést vagy értékelést végző és a megbízó fél által betöltött szerepkörök változhatnak (lásd A37. bekezdés). Emellett a vezetési és irányítási struktúrák joghatóságokként és gazdálkodó egységeként változnak, tükrözve az eltérő kulturális és jogi háttereket, valamint a méretbeli és tulajdonlási jellemzőket. Ez a sokszínűség nem teszi lehetővé, hogy a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardok minden megbízás vonatkozásában minden körülmények között meghatározzák az(oka)t a személy(eke)t, akivel (akikkel) a gyakorló könyvvizsgálónak interjút kell készítenie, akitől (akitől) nyilatkozatokat kell kérnie, vagy akivel (akikkel) máskülönben kommunikálnia kell. Egyes esetekben például, ha a megfelelő fél (felek) egy jogi személynek csak egy része, a vezetés megfelelő tagjainak vagy az irányítással megbízott személyeknek az azonosítása, akikkel kommunikálni kell, szakmai megítélés alkalmazását igényli annak meghatározásához, hogy mely személy(ek) rendelkeznek a megfelelő felelősséggel és ismeretekkel az érintett kérdések vonatkozásában.

Bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnak a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardokkal összhangban történő végrehajtása

A megbízás szempontjából releváns standardoknak való megfelelés (Hiv.: 1., 5., 15. bekezdések)

A21. A jelen (múltbeli pénzügyi információk könyvvizsgálatán vagy átvilágításán kívüli) bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra³ vonatkozó követelményeket tartalmaz, beleértve a vizsgálat tárgya vonatkozásában specifikus bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra

³ A jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard kellő és korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló tanúsítási megbízások szempontjából tartalmaz specifikus követelményeket és alkalmazási és egyéb magyarázó anyagokat. A jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard alkalmazható kellő és korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló közvetlen megbízásokra is, a megbízás körülményei között szükséges módon módosítva és kiegészítve.

szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standarddal összhangban végzett megbízásokat. Egyes esetekben egy, a vizsgálat tárgya vonatkozásában specifikus bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard is releváns az adott megbízás szempontjából. Egy, a vizsgálat tárgya vonatkozásában specifikus bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard akkor releváns az adott megbízás szempontjából, ha az adott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard hatályos, az adott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard szerinti vizsgálat tárgya releváns a megbízás szempontjából, és a körülmények, amelyekkel az adott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard foglalkozik, fennállnak.

- A22. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok, valamint az átvilágítási megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardok készültek múltbeli pénzügyi információk könyvvizsgálataihoz, valamint átvilágításaihoz, és azok nem vonatkoznak egyéb bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra. Adhatnak azonban útmutatást általánosságban a megbízási folyamatra vonatkozóan a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard szerinti bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízást vállaló gyakorló könyvvizsgálók számára.

Egy bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard szövege (Hiv.: 12., 16. bekezdések)

- A23. A bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardok tartalmazzák a gyakorló könyvvizsgálónak a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardok követésével elérendő céljait, valamint az annak érdekében kialakított követelményeket, hogy a gyakorló könyvvizsgáló képes legyen elérni ezeket a célokat. Emellett tartalmaznak kapcsolódó útmutatásokat alkalmazási és egyéb magyarázó anyag formájában, bevezető anyagot, amely az adott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard szempontjából releváns összefüggést adja meg, valamint fogalmakat.

- A24. Egy adott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardban foglalt célok megadják azt az összefüggést, amelyben az adott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard követelményeit meghatározták, és ezek a célok úgy vannak kialakítva, hogy segítséget nyújtsanak:

- (a) annak megértéséhez, mit szükséges teljesíteni, valamint

- (b) annak eldöntéséhez, hogy a célok elérése érdekében többlet szükséges-e tenni.

Ezért egy bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard követelményeinek a gyakorló könyvvizsgáló általi helyes alkalmazása várhatóan elegendő alapot nyújt a gyakorló könyvvizsgálónak a célok eléréséhez. Mivel azonban a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások körülményei nagymértékben különbözöek, és nem lehet minden ilyen körülményt előre jelezni a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardokban, a gyakorló könyvvizsgáló felelős a releváns bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardok követelményeinek teljesítéséhez, valamint az azokban megfogalmazott célok eléréséhez szükséges eljárások meghatározásáért. Egy megbízás adott körülményei között lehetnek konkrét kérdések, amelyek azt igénylik a gyakorló könyvvizsgálótól, hogy hajtson végre eljárásokat a releváns bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardok által előírtakon felül az azokban a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardokban meghatározott célok elérése érdekében.

- A25. A bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardok követelményeit a „kell” használatával fejezik ki.
- A26. Ahol szükséges, az alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok további magyarázatot nyújtanak a követelményekhez és útmutatást adnak azok megvalósításához. Azok különösen:
- (a) pontosabban megmagyarázhatják, mit jelent valamely követelmény, vagy mit szándékozik lefedni, és
 - (b) tartalmazhatnak példákat, amelyek megfelelőek lehetnek az adott körülmények között.

Bár az ilyen útmutatás önmagában nem támaszt követelményt, releváns a követelmények megfelelő alkalmazása szempontjából. Az alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok háttér-információt is adhatnak egy adott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardban tárgyalt kérdésekről. Adott esetben az alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok állami szektorbeli könyvvizsgáló szervezetekre és kisebb társaságokra sajátosan jellemző kiegészítő szempontokat foglalnak magukban. Ezek a kiegészítő szempontok segítenek a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardokban foglalt követelmények alkalmazásában. Nem korlátozzák vagy csökkentik azonban a gyakorló könyvvizsgálónak az egy adott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló

megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardban foglalt követelmények alkalmazására és az azoknak való megfelelésre vonatkozó felelősségét.

A27. Fogalmak azért szerepelnek a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardokban, hogy segítsék a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardok következetes alkalmazását és értelmezését, és nem céljuk felülírni fogalmakat, amelyeket lehet, hogy más célokra határoztak meg, akár jogszabályok, szabályozások útján, akár más módon.

A28. A függelékek az alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok részét alkotják. A függelék célja és szándék szerinti használata a kapcsolódó bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard fő szövegében, vagy magának a függeléknek a címében és bevezetésében szerepel.

A releváns követelményeknek való megfelelés (Hiv.: 17. bekezdés)

A29. Bár egyes eljárások csak kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások esetében vannak előírva, mindazonáltal megfelelőek lehetnek egyes korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásoknál.

Etikai követelmények (Hiv.: 3. bekezdés (a) pont, 20. bekezdés, 22. bekezdés (a) pont)

A30. Az IESBA-kódex A) része lefekteti a következő alapvető elveket, amelyeknek a gyakorló könyvvizsgáló köteles megfelelni:

- (a) tisztesség
- (b) objektivitás
- (c) szakmai hozzáértés és megfelelő gondosság
- (d) titoktartás, és
- (e) hivatáshoz méltó magatartás.

A31. Az IESBA-kódex A) része emellett fogalmi keretelveket nyújt a kamarai tag könyvvizsgálók számára az alábbiak céljából történő alkalmazáshoz:

- (a) Az alapvető elveknek való megfelelést veszélyeztető tényezők azonosítása. A veszélyek egy vagy több kategóriába tartoznak az alábbiak közül:
 - (i) önérdék veszélye
 - (ii) önellenőrzés veszélye
 - (iii) elfogultság veszélye
 - (iv) magánjellegű kapcsolat veszélye, és

- (v) fenyegetés veszélye.
- (b) Az azonosított veszélyek jelentőségének értékelése, továbbá
- (c) Szükség esetén biztosítékok alkalmazása a veszélyeztető tényezők kiküszöbölése vagy elfogadható szintre történő csökkentése érdekében. Biztosítékokra akkor van szükség, amikor a kamarai tag könyvvizsgáló azt állapítja meg, hogy a veszélyek nem olyan szintűek, amely mellett egy racionális és tájékozott harmadik fél valószínűleg arra a következtetésre jutna a kamarai tag könyvvizsgáló számára az adott időpontban rendelkezésre álló valamennyi konkrét tény és körülmény mérlegelése után, hogy az alapvető elveknek való megfelelés nincs veszélyeztetve.

A32. Az IESBA-kódex B) része az A) részben foglalt fogalmi keretelvek könyvvizsgálóként dolgozó kamarai tag könyvvizsgálókra bizonyos helyzetekben történő alkalmazását írja le, beleértve:

- a szakmai megbízást
- az érdekkellentéteket
- a második véleményeket
- a díjakat és a javadalmazás egyéb típusait
- a szakmai szolgáltatások marketingjét
- az ajándékokat és vendéglátást
- az ügyfelek vagyonának kezelését
- az objektivitást, és
- a függetlenséget.

A33. Az IESBA-kódex úgy definiálja a függetlenséget, mint amely magában foglalja mind a tudati függetlenséget, mind pedig a függetlenség látszatát. A függetlenség biztosítékkul szolgál arra, hogy lehetővé váljon következtetést kialakítani olyan befolyások általi érintettség nélkül, amelyek esetleg veszélyeztetnék az adott következtetést. A függetlenség elősegíti a tisztességes eljárásra, objektivitásra és a szakmai szkepticizmus hozzáállásának fenntartására való képességet. Az IESBA-kódex a függetlenség vonatkozásában a következő kérdésekkel foglalkozik:

- pénzügyi érdekeltségek
- hitelek és garanciák
- üzleti kapcsolatok
- családi és személyes kapcsolatok

- munkavállalás bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízási ügyfélnél
- közelmúltbeli szolgálat bizonyosságot nyújtó szolgáltatásra szóló megbízási ügyfélnél
- igazgatói vagy tisztségviselői pozíció bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízási ügyfélnél
- szenior munkatársak hosszú időn keresztül kapcsolata bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízási ügyfelekkel
- nem bizonyosságot nyújtó szolgáltatások végzése bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízási ügyfelek részére
- díjak (részarány, hátralékos és függő díjak)
- ajándékok és vendéglátás, valamint
- tényleges vagy várható perek.

A34. Szakmai követelmények, vagy jogszabály vagy szabályozás által megszabott követelmények akkor támasztanak legalább olyan magas követelményeket, mint az IESBA Kódex bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó A) és B) részei, ha foglalkoznak az A30–A33. bekezdésekben említett minden kérdéssel, és olyan köteleket támasztanak, amelyek elérik az IESBA Kódex bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó A) és B) részeiben foglalt követelmények céljait.

Elfogadás és megtartás

A megbízás előfeltételei (Hiv.: 24. bekezdés)

A35. Állami szektorbeli környezetben a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás előfeltételeinek némelyikéről azt lehet feltételezni, hogy fennáll, például:

- (a) Állami szektorbeli könyvvizsgáló szervezetek és a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások hatókörébe sorolt kormányzati gazdálkodó egységek szerepkörei és felelősségei megfelelőnek feltételezettek, mert azokat rendszerint jogszabályokban határozzák meg.
- (b) Az állami szektorbeli könyvvizsgáló szervezeteknek a megbízás végrehajtásához szükséges információkhoz való hozzáférési jogát gyakran jogszabályokban határozzák meg.
- (c) A gyakorló könyvvizsgáló - akár kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnak, akár korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnak megfelelő formájú -

következtetésének az írásbeli jelentésbe való belefoglalását általában jogszabályok előírják, továbbá

- (d) Általában van racionális cél, mert a megbízást jogszabályokban határozzák meg.

A36. Ha nem állnak rendelkezésre megfelelő kritériumok a vizsgálat mögöttes tárgya egészére, de a gyakorló könyvvizsgáló azonosítani tudja a vizsgálat mögöttes tárgya egy vagy több olyan szempontját, amelyre vonatkozóan megfelelőek az adott kritériumok, akkor végrehajtható egy bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás önállóan a vizsgálat mögöttes tárgyának szóban forgó szempontjára vonatkozóan. Ilyen esetekben szükséges lehet, hogy a bizonyosságot nyújtó jelentés egyértelműsítse, hogy a jelentés nem vonatkozik az eredeti vizsgálat mögöttes tárgyának egészére.

Szerepkörök és felelőségek (Hiv.: 12. bekezdés (m) pont, 12. bekezdés (n) pont, 12. bekezdés (r) pont, 12. bekezdés (v) pont, 13. bekezdés, 24. bekezdés (a) pont, Függelék)

A37. Minden bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásban legalább három fél vesz részt: a felelős fél, a gyakorló könyvvizsgáló és a célzott felhasználók. Sok tanúsítási megbízásnál a felelős fél lehet egyben a mérést vagy értékelést végző és a megbízó fél is. A függelék tartalmazza annak tárgyalását, hogyan kapcsolódnak az egyes szerepkörök egy bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízáshoz.

A38. Annak bizonyítéka, hogy megfelelő kapcsolat áll fenn a vizsgálat mögöttes tárgyáért való felelősség tekintetében megszerezhető a felelős fél által adott elismerésen keresztül. Egy ilyen elismerés emellett alapot teremt a felelős fél és a gyakorló könyvvizsgáló felelősségeinek közös értelmezéséhez. Egy írásbeli elismerés a legmegfelelőbb formája a felelős fél értelmezése dokumentálásának. A felelősség írásbeli elismerésének hiányában továbbra is helyénvaló lehet, hogy a gyakorló könyvvizsgáló elfogadja a megbízást, ha például más források, mint jogszabályok vagy egy szerződés bemutatják a felelősséget. Más esetekben a körülményektől függően helyénvaló lehet visszautasítani a megbízást, vagy közzétenni a körülményeket a bizonyosságot nyújtó jelentésben.

A39. A mérést vagy értékelést végző felelős azért, hogy legyen ésszerű alap a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkra vonatkozóan. Az, hogy mi testesít meg ésszerű alapot, a vizsgálat mögöttes tárgyának jellegétől és a megbízás egyéb körülményeitől függ majd. Egyes esetekben formális folyamatra lehet szükség széles körű belső kontrollokkal ahhoz, hogy a mérést vagy értékelést végző ésszerű alapot kapjon arra vonatkozóan, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk nem tartalmaznak lényeges hibás állítást. Az a tény, hogy a gyakorló könyvvizsgáló jelentést fog tenni a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkról nem helyettesíti a mérést

vagy értékelést végző arra irányuló saját folyamatait, hogy ésszerű alapja legyen a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkra vonatkozóan.

A vizsgálat mögöttes tárgyának megfelelése (Hiv.: 24. bekezdés (b) pont (i) alpont)

- A40. Egy vizsgálat megfelelő mögöttes tárgya azonosítható és következetesen mérhető vagy értékelhető a vonatkozó kritériumokkal szemben úgy, hogy az eredményül kapott, a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkra vonatkozóan eljárások végezhetőek elegendő és megfelelő bizonyíték szerzéséhez kellő bizonyosságot vagy korlátozott bizonyosságot nyújtó következtetés alátámasztása céljából, az adott esetnek megfelelően.
- A41. A vizsgálat mögöttes tárgyának megfelelését nem érinti a bizonyosság szintje, vagyis, ha a vizsgálat mögöttes tárgya nem megfelelő egy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízáshoz, akkor nem megfelelő egy korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízáshoz sem, és viszont.
- A42. A vizsgálatok különböző mögöttes tárgyainak különböző jellemzőik vannak, beleértve annak mértékét, hogy az azokkal kapcsolatos információk mennyire minőségek vagy mennyiségek, objektívek vagy szubjektívek, múltira vonatkozók vagy jövőre vonatkozóak, valamint, hogy időpontra vagy időszakra vonatkoznak. Ezek a jellemzők hatással vannak:
- (a) arra, hogy milyen pontosan mérhető vagy értékelhető a vizsgálat mögöttes tárgya a kritériumokkal szemben, és
 - (b) a rendelkezésre álló bizonyítékok meggyőzőerejére.
- A43. Az ilyen jellemzők azonosítása és hatásaik figyelembevétele segítséget nyújt a gyakorló könyvvizsgálónak a vizsgálat mögöttes tárgya megfeleléségének felmérésekor és a bizonyosságot nyújtó jelentés tartalmának meghatározása során is (lásd A163. bekezdés).
- A44. Egyes esetekben a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás vonatkozhat a vizsgálat tágabb mögöttes tárgyának csak egy részére. Például a gyakorló könyvvizsgálót megbízhatják azzal, hogy tegyen jelentést egy gazdálkodó egység fenntartható fejlődéshez való hozzájárulásának egy szempontjáról, mint amilyenek egy gazdálkodó egység által folytatott néhány program, amelyeknek pozitív környezeti végeredményük van. Annak meghatározása során, hogy a megbízás mutatja-e a vizsgálat megfelelő mögöttes tárgyával való rendelkezés jellemzőt ilyen esetekben, helyénvaló lehet, a gyakorló könyvvizsgáló számára annak mérlegelése, hogy az adott szemponttal kapcsolatos információk, amelyre vonatkozóan a gyakorló könyvvizsgálót jelentéstételre kérik, valószínűleg kielégítik-e a célzott felhasználók mint csoport információs igényeit, valamint, hogy hogyan fogják bemutatni és

terjeszteni a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkat, például, hogy vannak-e kedvezőtlenebb végeredményű jelentősebb programok, amelyekről a gazdálkodó egység nem készít jelentést.

A kritériumok megfelelése és rendelkezésre állása

A kritériumok megfelelése (Hiv.: 24. bekezdés (b) pont (ii) alpont)

A45. A megfelelő kritériumok az alábbi jellemzőkkel bírnak:

- (a) Relevancia: Releváns kritériumok a vizsgálat tárgyával kapcsolatos olyan információkat eredményeznek, amelyek segítik a célzott felhasználók általi döntéshozatalt.
- (b) Teljesség: Kritériumok akkor teljesek, ha az azokkal összhangban készített, a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk nem hagynak ki releváns tényezőket, amelyek ésszerű várakozások alapján befolyásolhatják a célzott felhasználóknak a vizsgálat tárgyához kapcsolódó szövegben forgó információk alapján hozott döntéseit. A teljes kritériumok közé tartoznak – ahol releváns – a bemutatás és a közzététel viszonyítási alapjai.
- (c) Megbízhatóság: A megbízható kritériumok, ha azokat hasonló körülmények között különböző gyakorló könyvvizsgálók alkalmazzák, lehetővé teszik a vizsgálat mögöttes tárgyának kellően következetes mérését vagy értékelését, beleértve, ahol releváns, a bemutatást és közzétételt.
- (d) Semlegesség: A semleges kritériumok a vizsgálat tárgyával kapcsolatos olyan információkat eredményeznek, amelyek mentesek az elfogultságtól, ahogyan az a megbízás körülményei között megfelelő.
- (e) Érthetőség: Az érthető kritériumok a vizsgálat tárgyával kapcsolatos olyan információkat eredményeznek, amelyeket a célzott felhasználók meg tudnak érteni.

A46. Várakozások pontatlan ismertetései vagy egy személy tapasztalatainak megítélései nem testesítenek meg megfelelő kritériumokat.

A47. A kritériumok megfelelése egy adott megbízásra vonatkozóan attól függ, hogy azok tükrözik-e a fenti jellemzőket. Az egyes jellemzők egy adott megbízás szempontjából fennálló viszonylagos fontossága szakmai megítélés kérdése. Emellett, kritériumok megfelelőek lehetnek adott megbízási körülmények között, míg lehet, hogy nem megfelelőek eltérő megbízási körülmények között. Kormányzatoknak vagy szabályozóknak történő jelentéstétel például adott kritériumok használatát teheti szükségessé, de ezek a kritériumok lehet, hogy nem megfelelőek felhasználók tágabb csoportja számára.

A48. Számos módon lehet kiválasztani vagy kidolgozni kritériumokat, azok lehetnek például:

- jogszabályban vagy szabályozásban foglaltak
- átlátható előírt folyamatot követő felhatalmazott vagy elismert szakértői testületek által kiadottak
- átlátható előírt folyamatot nem követő csoport által közösen kidolgozottak
- tudományos folyóiratokban vagy könyvekben közzétettek
- tulajdonosi alapon értékesítésre kidolgozottak
- a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információknak a megbízás adott körülményei között való elkészítése céljára specifikusan kialakítottak.

A kritériumok kidolgozásának módja hatással lehet a gyakorló könyvvizsgáló által az azok megfelelőségének felmérése céljából végzett munkára.

A49. Egyes esetekben jogszabály vagy szabályozás írja elő a megbízáshoz használandó kritériumokat. Ellentétes jelzések hiányában az ilyen kritériumok feltételezhetően alkalmasak, mint ahogy azok a kritériumok is, amelyeket átlátható előírt folyamatot követő felhatalmazott vagy elismert szakértői testületek adnak ki, ha azok relevánsak a célzott felhasználók információs igényei szempontjából. Az ilyen kritériumok megállapított kritériumokként ismertek. Még akkor is, ha vannak megállapított kritériumok a vizsgálat mögöttes tárgyára vonatkozóan, konkrét felhasználók megállapodhatnak egyéb kritériumokban saját konkrét céljaikhoz. Különböző keretek használhatók például megállapított kritériumokként a belső kontroll hatékonyságának értékelésére. Konkrét felhasználók azonban kidolgozhatnak részletesebb kritériumokat, amelyek kielégítik például a prudenciális felügyelettel kapcsolatos konkrét információs igényeiket. Ilyen esetekben a bizonyosságot nyújtó jelentés:

- (a) figyelmezteti az olvasókat, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk speciális célú kritériumokkal összhangban készültek, és hogy ennek eredményeképpen a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk lehet, hogy más célra nem alkalmasak (lásd 69. bekezdés (f) pont), valamint
- (b) megjegyezheti, ha releváns az adott megbízás körülményei között, hogy a kritériumok nem jogszabályban vagy szabályozásban foglaltak, vagy azokat nem átlátható előírt folyamatot követő felhatalmazott vagy elismert szakértői testületek adták ki.

A50. Ha a kritériumokat specifikusan a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információknak a megbízás adott körülményei között való elkészítése céljára alakították ki, azok nem megfelelőek, ha a vizsgálat tárgyával kapcsolatos olyan információkat vagy olyan bizonyosságot nyújtó jelentést eredményeznek, amelyek félrevezetőek a célzott felhasználók szempontjából. Kívánatos, hogy a célzott felhasználók vagy a megbízó fél elismerje, hogy a specifikusan kidolgozott kritériumok megfelelőek a célzott felhasználók céljaira. Ilyen elismerés hiánya hatással lehet arra, hogy mit kell tenni a kritériumok megfelelőségének felméréséhez, valamint a kritériumokra vonatkozóan a bizonyosságot nyújtó jelentésben megadott információkra.

A kritériumok rendelkezésre állása (Hiv.: 24. bekezdés (b) pont (iii) alpont)

A51. Szükséges, hogy a kritériumok a célzott felhasználók rendelkezésére álljanak, hogy lehetővé váljon számukra annak megértése, hogyan került sor a vizsgálat mögöttes tárgyának mérésére vagy értékelésére. A kritériumokat az alábbiak közül egy vagy több módon bocsátják a célzott felhasználók rendelkezésére:

- (a) Nyilvánosan.
- (b) Egyértelmű módon belefoglalva a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk bemutatásába.
- (c) Egyértelmű módon belefoglalva a bizonyosságot nyújtó jelentésbe (lásd A164. bekezdés).
- (d) Általános felfogás alapján, például az idő órákban és percekben való mérésére vonatkozó kritérium.

A52. Az is lehet, hogy a kritériumok csak a célzott felhasználók számára állnak rendelkezésre, például egy szerződés feltételei, vagy egy iparági szövetség által kiadott kritériumok, amelyek csak az iparágon belülieknek állnak rendelkezésre, mert csak egy speciális cél szempontjából relevánsak. Amikor ez a helyzet áll fenn, a 69. bekezdés (f) pontja az olvasókat erre figyelmeztető kijelentést ír elő. Emellett a gyakorló könyvvizsgáló helyénvalónak tarthatja jelezni, hogy a bizonyosságot nyújtó jelentés csak konkrét felhasználók számára készült (lásd A166–A167. bekezdések).

Hozzáférés a bizonyítékokhoz (Hiv.: 24. bekezdés (b) pont (iv) alpont)

A rendelkezésre álló bizonyítékok mennyisége és minősége

A53. A rendelkezésre álló bizonyítékok mennyiségét vagy minőségét befolyásolják:

- (a) A vizsgálat mögöttes tárgyának vagy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információknak a jellemzői. Például esetleg kevésbé

objektív bizonyítékok várhatók, ha a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk jövőre irányulóak, nem pedig múltra vonatkozóak, valamint

- (b) Egyéb körülmények, mint például, ha olyan bizonyítékok, amelyeknek ésszerű várakozások alapján létezniük kellene, nem állnak rendelkezésre, például a gyakorló könyvvizsgáló kijelölésének ütemezése, a gazdálkodó egység dokumentummegőrzési politikája, elégtelen információs rendszerek vagy a felelős fél által támasztott korlátozás miatt.

Rendszerint a bizonyítékok meggyőzőek, nem pedig döntőek.

A nyilvántartásokhoz való hozzáférés (Hiv.: 56. bekezdés)

A54. A megfelelő fél (felek) beleegyezésének kérése arra vonatkozóan, hogy elismeri(k) és érti(k) az alábbiaknak a gyakorló könyvvizsgáló rendelkezésére bocsátásáért való felelősségét (felelősségüket) segítség lehet a gyakorló könyvvizsgáló számára annak meghatározása során, hogy a megbízás rendelkezik-e a bizonyítékokhoz való hozzáférés jellemzőivel:

- (a) hozzáférés valamennyi olyan információhoz, amelyek a megfelelő fél (felek) tudomása szerint a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk elkészítése szempontjából relevánsak, mint például nyilvántartások, dokumentumok, valamint egyéb anyagok
- (b) további információk, amelyeket a gyakorló könyvvizsgáló a megbízás céljára kérhet a megfelelő féltől (felektől), továbbá
- (c) korlátlan hozzáférés a megfelelő félnél (feleknél) lévő olyan személyekhez, akiktől a gyakorló könyvvizsgáló szükségesnek tartja bizonyíték szerzését.

A55. A felelős fél, a mérést vagy értékelést végző és a megbízó fél közötti kapcsolatok jellege befolyásolhatja a gyakorló könyvvizsgáló képességét arra, hogy hozzáférjen nyilvántartásokhoz, dokumentumokhoz és egyéb információkhoz, amelyekre bizonyítékként szüksége lehet a megbízás teljesítéséhez. Az ilyen kapcsolatok jellege ezért releváns szempont lehet annak meghatározásakor, hogy elfogadják-e vagy sem a megbízást. Az A139. bekezdés tartalmaz példákat néhány olyan körülményre, amelyek között ezeknek a kapcsolatoknak a jellege problematikus lehet.

Racionális cél (Hiv.: 24. bekezdés (b) pont (vi) alpont)

A56. Annak meghatározása során, hogy az adott megbízásnak van-e racionális célja, az alábbiak lehetnek releváns szempontok:

- A vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk és a bizonyosságot nyújtó jelentés célzott felhasználói (különösen, ha a kritériumokat

speciális célra alakították ki). További szempont annak valószínűsége, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkat és a bizonyosságot nyújtó jelentést a célzott felhasználóknál tágabb körben használják majd fel vagy terjesztik.

- Várható-e, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk bizonyos szempontjait kizárják a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásból, valamint a kizárásuk oka.
- A felelős fél, a mérést vagy értékelést végző és a megbízó fél közötti kapcsolatok jellemzői, például, ha a mérést vagy értékelést végző nem a felelős fél, hogy a felelős fél hozzájárul-e a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk felhasználásához, és lesz-e alkalma átnézni a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkat, mielőtt azokat a célzott felhasználók rendelkezésére bocsátják, vagy észrevételeket terjesztene a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkkal.
- Ki választotta ki a kritériumokat a vizsgálat mögöttes tárgya méréséhez vagy értékeléséhez, és alkalmazásuk során mekkora a megítélés szintje és az elfogultság lehetősége. A megbízásnak nagyobb valószínűséggel van racionális célja, ha a célzott felhasználók választották ki a kritériumokat vagy részt vettek azok kiválasztásában.
- A gyakorló könyvvizsgáló munkája hatókörének bármilyen jelentős korlátozása.
- Úgy véli-e a gyakorló könyvvizsgáló, hogy a megbízó fél nem megfelelő módon akarja kapcsolatba hozni a gyakorló könyvvizsgáló nevét a vizsgálat mögöttes tárgyával vagy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkkal.

Megállapodás a megbízás feltételeiről (Hiv.: 27. bekezdés)

A57. A megbízó félnek és a gyakorló könyvvizsgálónak egyaránt érdeke, hogy a gyakorló könyvvizsgáló a megbízás kezdetét megelőzően írásban kommunikálja a megbízás egyeztetett feltételeit, hogy segítsen elkerülni a félreértéseket. Az írásbeli megállapodás vagy szerződés formája és tartalma a megbízás körülményeinek függvényében változik. Például, ha jogszabály vagy szabályozás kellő részletességgel előírja a megbízás feltételeit, a gyakorló könyvvizsgálónak nem szükséges azokat írásbeli megállapodásban rögzítenie, kivéve azt a tényt, hogy az adott jogszabály vagy szabályozás alkalmazandó, és hogy a megfelelő fél (felek) elismeri(k) és érti(k) a jogszabály vagy szabályozás értelmében fennálló felelősségeit (felelősségeiket).

A58. Jogszabály vagy szabályozás, különösen az állami szektorban, előírhatja egy gyakorló könyvvizsgáló kinevezését, és meghatározhat konkrét

jogosítványokat, mint például a megfelelő fél (felek) nyilvántartásaihoz és egyéb információihoz történő hozzáférésre való jogosultságot, valamint felelősségeket, mint például annak előírása a gyakorló könyvvizsgáló számára, hogy közvetlenül egy miniszternek, egy törvényhozó testületnek vagy a nyilvánosságnak tegyen jelentést, ha a megfelelő fél (felek) megkísérli(k) korlátozni a megbízás hatókörét.

A megbízás feltételei megváltoztatásának elfogadása (Hiv.: 29. bekezdés)

A59. A körülmények olyan változása, amely hatással van a célzott felhasználók követelményeire, vagy a megbízás jellegét illető félreértés indokoltta tehet a megbízás változtatását célzó kérést, például bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásról nem bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásra, vagy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásról korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásra. Kellő bizonyosságot nyújtó következtetés kialakításához elegendő és megfelelő bizonyíték szerzésére való képtelenség nem elfogadható ok egy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásra való megváltoztatásához.

Minőségellenőrzés

Könyvvizsgálóként dolgozó kamarai tag könyvvizsgálók (Hiv.: 20. bekezdés, 31. bekezdés (a)–(b) pontok)

A60. A jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardot a könyvvizsgálóként dolgozó kamarai tag könyvvizsgálók által végzett bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások minőségének biztosítása céljából tett intézkedések körének összefüggésében fogalmazták, mint például az IFAC tagszervezetei által az IFAC tagszervezeti megfelelési programjával (Member Body Compliance Program) és kötelező tagsági nyilatkozataival (Statements of Membership Obligations) összhangban tett intézkedések. Az ilyen intézkedések a következőket foglalják magukban:

- Kompetenciakövetelményeket, mint például képzettségi és tapasztalatszerzési szintek a tagság megszerzéséhez, valamint folyamatos szakmai fejlődési és élethosszig tartó tanulási követelmények.
- A társaságnál bevezetett minőségellenőrzési politikákat és eljárásokat. Az 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standard vonatkozik a kamarai tag könyvvizsgálók minden társaságára a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra és a kapcsolódó szolgáltatásokra szóló megbízások tekintetében.

- Átfogó etikai kódexet, beleértve a tisztesség, objektivitás, szakmai hozzáértés és megfelelő gondosság, titoktartás és hivatáshoz méltó magatartás alapelvekre épülő részletes függetlenségi követelményeket.

Minőségellenőrzés a társaság szintjén (Hiv.: 3. bekezdés (b) pont, 31. bekezdés (a) pont)

A61. Az 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standard foglalkozik a társaságnak a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó minőségellenőrzési rendszer kialakításával és fenntartásával kapcsolatos felelősségeivel. Meghatározza a társaság olyan politikák és eljárások kialakítására vonatkozó felelősségét, amelyek célja, hogy kellő bizonyosságot nyújtsanak a társaságnak arra vonatkozóan, hogy a társaság és munkatársai megfelelnek a releváns etikai követelményeknek, beleértve a függetlenséggel összefüggő követelményeket is. Az 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standardnak való megfelelés többek között megköveteli, hogy a társaság olyan minőségellenőrzési rendszert alakítson ki és tartson fenn, amely az alábbi elemek mindegyikével foglalkozó politikákat és eljárásokat foglal magában, valamint, hogy dokumentálja politikáit és eljárásait és kommunikálja azokat a társaság munkavállalói felé:

- a vezetés minőségért való felelőssége a társaságon belül
- releváns etikai követelmények
- ügyfélkapcsolatok és konkrét megbízások elfogadása és megtartása
- emberi erőforrások
- a megbízás végrehajtása, továbbá
- figyelemmel kísérés.

A62. A társaságnak a minőségellenőrzési rendszer létrehozásával és fenntartásával kapcsolatos felelősségeivel foglalkozó egyéb szakmai, vagy jogszabályban vagy szabályozásban lévő követelmények akkor legalább olyan szigorúak, mint az 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standard, ha azok lefedik az előző bekezdésben hivatkozott valamennyi kérdést, és olyan köteleket rónak a társaságra, amelyek elérik az 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standardban meghatározott követelmények célkitűzéseit.

A63. A megbízásért felelős partner lépései és a megbízásért felelős munkacsoport többi tagjának szóló megfelelő üzenetek annak összefüggésében, hogy a megbízásért felelős partner felelős minden egyes megbízás átfogó minőségéért, hangsúlyozzák azt a tényt, hogy a minőség alapvető fontosságú egy bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás

végrehajtása során, valamint az alábbiak fontosságát a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás minősége szempontjából:

- (a) Szakmai standardoknak és szabályozási és jogi követelményeknek megfelelő munka végzése.
- (b) A társaság minőségellenőrzési politikáinak és eljárásainak való megfelelés, az adott esetnek megfelelően.
- (c) Az adott körülmények között megfelelő jelentés kibocsátása a megbízásra vonatkozóan.
- (d) A megbízásért felelős munkacsoport képessége arra, hogy a megtorlástól való félelem nélkül felvethesse aggályait.

A64. A hatékony minőségellenőrzési rendszer magában foglalja a figyelemmel kísérés folyamatát, amely úgy van kialakítva, hogy kellő bizonyosságot nyújtson a társaság számára arra, hogy a minőségellenőrzési rendszerhez kapcsolódó politikái és eljárásai relevánsak, megfelelőek és hatékonyan működnek.

A65. Ha a társaság vagy más felek által adott információk nem vetnek fel mást, a megbízásért felelős munkacsoport jogosult támaszkodni a társaság minőségellenőrzési rendszerére. A megbízásért felelős munkacsoport támaszkodhat például a társaság minőségellenőrzési rendszerére:

- (a) a munkatársak kompetenciájával kapcsolatban felvételükön és hivatalos képzésükön keresztül
- (b) a függetlenséggel kapcsolatban releváns függetlenségi információk összegyűjtésén és kommunikációján keresztül
- (c) ügyfélkapcsolatok fenntartásával kapcsolatban elfogadási és megtartási rendszereken keresztül
- (d) a szabályozási és jogi követelmények betartásával kapcsolatban a figyelemmel kíséresi folyamaton keresztül.

A társaság minőségellenőrzési rendszerében azonosított olyan hiányosságok mérlegelése során, amelyek lehet, hogy érintik a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízást, a megbízásért felelős partner figyelembe veheti a társaság által az adott hiányosságok pótlására tett intézkedéseket.

A66. A társaság minőségellenőrzési rendszerében lévő hiányosság nem szükségszerűen jelzi azt, hogy a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízást nem a szakmai standardokkal és a vonatkozó jogi és szabályozási követelményekkel összhangban hajtották végre, vagy hogy a gyakorló könyvvizsgáló jelentése nem volt megfelelő.

A vizsgálat mögöttes tárgyára és annak mérésére vagy értékelésére vonatkozó készségek, ismeret és tapasztalat (Hiv.: 31. bekezdés (c) pont)

- A67. Egy gyakorló könyvvizsgálót a vizsgálat mögöttes tárgya és a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk széles körének vonatkozásában kérhetik fel bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások végrehajtására. Lehetnek olyanok, amelyek speciális készségeket és tudást igényelnek, amelyek meghaladják azokat, amelyekkel egy adott személy rendszerint rendelkezik.
- A68. Az IESBA-kódex arra kötelezi a könyvvizsgálóként dolgozó kamarai tag könyvvizsgálót, hogy csak olyan szolgáltatásokat nyújtson, amelyeknek elvégzésére kompetens.⁴ A gyakorló könyvvizsgáló egyedül felelős a kifejezett bizonyosságot nyújtó következtetésért, és ez a felelősség nem csökken, ha a gyakorló könyvvizsgáló felhasználja a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő munkáját. Mindazonáltal, ha a szakértő munkáját igénybe vevő gyakorló könyvvizsgáló a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardot követve arra a következtetésre jut, hogy ezen szakértő munkája a gyakorló könyvvizsgáló céljaira megfelel, a gyakorló könyvvizsgáló megfelelő bizonyítékként fogadhatja el az ezen szakértő által a szakterületén tett megállapításokat vagy levont következtetéseket.

A munkacsoport kijelölése

Együttes szakértelem és képességek (Hiv.: 32. bekezdés)

- A69. Az 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standard előírja a társaság számára, hogy az ügyfélkapcsolatok és konkrét megbízások elfogadására és megtartására vonatkozóan olyan politikákat és eljárásokat dolgozzon ki, amelyek úgy vannak kialakítva, hogy kellő bizonyosságot nyújtsanak a társaság számára arra, hogy csak olyan ügyfeleket és megbízásokat fogad majd el vagy tart majd meg, amelyeknél a társaság kompetens a megbízás végrehajtására, és rendelkezik ehhez a megfelelő képességekkel, beleértve az időt és az erőforrásokat is.⁵

A gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő (Hiv.: 32. bekezdés (a) pont, 32. bekezdés (b) pont (i) alpont)

- A70. A bizonyosságot nyújtó munka egy részét végezheti több területet átfogó munkacsoport, amely magában foglal a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett egy vagy több szakértőt. Például a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértőre lehet szükség annak érdekében, hogy segítséget nyújtson a gyakorló könyvvizsgálónak megismerni a vizsgálat

⁴ IESBA-kódex, 210.6. bekezdés

⁵ 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standard 26. bekezdés
3000. TÉMASZÁMÚ (FELÜLVIZSGÁLT) BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOKRA SZÓLÓ MEGBÍZÁSOKRA VONATKOZÓ NEMZETKÖZI STANDARD FÜGGELÉK

mögöttes tárgyát és a megbízás egyéb körülményeit, vagy a 46R (kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetében), vagy a 46L (korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetében) bekezdésben említett egy vagy több kérdésben.

A71. Ha a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő munkájának igénybevételére kerül sor, helyénvaló lehet az 52. bekezdés által előírt eljárások némelyikét a megbízás elfogadásának vagy megtartásának szakaszában végrehajtani.

Más gyakorló könyvvizsgálók (Hiv.: 32. bekezdés (b) pont (ii) alpont)

A72. A vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk magukban foglalhatnak olyan információkat, amelyekre vonatkozóan lehet, hogy egy másik gyakorló könyvvizsgáló következtetést fejezett ki. A gyakorló könyvvizsgáló a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkra vonatkozó következtetés levonásakor dönthet úgy, hogy felhasználja a másik gyakorló könyvvizsgáló következtetéséhez alapul szolgáló bizonyítékokat bizonyíték nyújtásához a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkra vonatkozóan.

A73. Másik gyakorló könyvvizsgáló munkáját lehet használni például távoli helyszínen vagy külföldi joghatóságban lévő vizsgálat mögöttes tárgyára vonatkozóan. Az ilyen másik gyakorló könyvvizsgálók nem részei a megbízásért felelős munkacsoportnak. Releváns szempontok lehetnek az alábbiak, amikor a megbízásért felelős munkacsoport másik gyakorló könyvvizsgáló munkájának felhasználását tervezi:

- A másik gyakorló könyvvizsgáló ismeri-e a megbízás szempontjából releváns etikai követelményeket és megfelel-e azoknak, különösképpen, független-e.
- A másik gyakorló könyvvizsgáló szakmai hozzáértése.
- A megbízásért felelős munkacsoport másik gyakorló könyvvizsgáló munkájában való részvételének mértéke.
- A másik gyakorló könyvvizsgáló a gyakorló könyvvizsgálókat aktívan felügyelő szabályozási környezetben működik-e.

Áttekintési felelősségek (Hiv.: 33. bekezdés (c) pont)

A74. Az 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standard értelmében a társaságnál az áttekintési felelősségre vonatkozó politikákat és eljárásokat azon az alapon határozzák meg, hogy a munkacsoport tapasztaltabb tagjai tekintik át a csoport kevésbé tapasztalt tagjai által elvégzett munkát.⁶

⁶ 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standard 33. bekezdés

Megbízáshoz kapcsolódó minőségellenőrzés (Hiv.: 36. bekezdés (b) pont)

- A75. Egy megbízáshoz kapcsolódó minőségellenőrzés során figyelembe vehető egyéb kérdések:
- (a) a társaság adott megbízással kapcsolatos függetlenségének a megbízásért felelős munkacsoport általi értékelése
 - (b) az, hogy megfelelő konzultációra került-e sor véleménykülönbséget magukban foglaló vagy egyéb nehéz vagy vitás kérdésekkel kapcsolatban, valamint az ilyen konzultációkból származó következtetések, és
 - (c) az áttekintésre kiválasztott megbízási dokumentáció tükrözi-e a jelentős megítélésekkel kapcsolatban végrehajtott munkát, és alátámasztja-e a levont következtetéseket.

Szakmai szkepticizmus és szakmai megítélés

Szakmai szkepticizmus (Hiv.: 37. bekezdés)

- A76. A szakmai szkepticizmus olyan hozzáállás, amely magában foglalja például az alábbiakkal kapcsolatos éberséget:
- bizonyítékok, amelyek nincsenek összhangban egyéb megszerzett bizonyítékokkal
 - információk, amelyek megkérdőjelezik a bizonyítékként használandó dokumentumok és interjúra adott válaszok megbízhatóságát
 - a releváns bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardok által előírtakon felüli eljárások szükségességét felvető körülmények
 - körülmények, amelyek valószínű hibás állítást jelezhetnek.
- A77. A szakmai szkepticizmus fenntartása a megbízás során szükséges, ha a gyakorló könyvvizsgáló szándéka például a következő kockázatok csökkentése:
- szokatlan körülmények figyelmen kívül hagyása
 - túlzott általánosítás a megfigyelésekből levont következtetések kialakítása során
 - nem helyénvaló feltételezések használata az eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének meghatározása, valamint az eljárások eredményeinek értékelése során.

- A78. Szakmai szkepticizmus szükséges a bizonyítékok kritikus értékeléséhez. Ez magában foglalja az ellentmondásos bizonyítékoknak, továbbá a dokumentumok és az interjúkra adott válaszok megbízhatóságának

megkérdőjelezését. Magában foglalja emellett a megszerzett bizonyítékok elegendőségének és megfelelőségének a körülmények fényében történő mérlegelését.

A79. Kivéve, ha a megbízás magában foglal arra vonatkozó bizonyosságot, hogy hitelesek-e a dokumentumok, a gyakorló könyvvizsgáló hitelesnek fogadhat el nyilvántartásokat és dokumentumokat, hacsak nincs oka ennek ellenkezőjét gondolni. Mindazonáltal az 50. bekezdés előírja a gyakorló könyvvizsgáló számára, hogy mérlegelje a bizonyítékként használandó információk megbízhatóságát.

A80. A gyakorló könyvvizsgálótól nem várható, hogy figyelmen kívül hagyja a bizonyítékokat nyújtó személyek őszinteségével és tisztességével kapcsolatos múltbeli tapasztalatokat. Mindazonáltal az a meggyőződés, hogy a bizonyítékokat nyújtó személyek őszinték és tisztességesek, nem menti fel a gyakorló könyvvizsgálót annak szükségessége alól, hogy fenntartsa a szakmai szkepticizmust.

Szakmai megítélés (Hiv.: 38. bekezdés)

A81. A szakmai megítélés alapvető fontosságú egy bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás megfelelő végrehajtásához. Ez azért van így, mert a releváns etikai követelmények és a releváns bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardok értelmezése, valamint a megbízás folyamán igényelt tájékozott döntések meghozatala nem történhet meg a releváns képzéseknek, ismereteknek és tapasztalatoknak a tényekre és körülményekre való alkalmazása nélkül. Szakmai megítélésre különösen az alábbiakra vonatkozó döntések tekintetében van szükség:

- Lényegesség és megbízási kockázat.
- A releváns bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardok követelményeinek teljesítéséhez és a bizonyítékok gyűjtéséhez használt eljárások jellege, ütemezése és terjedelme.
- Annak értékelése, hogy elegendő és megfelelő bizonyítékokat szereztek-e, és hogy szükség van-e további teendőkre a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard és bármely releváns, a vizsgálat tárgya vonatkozásában specifikus bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard céljainak eléréséhez. Konkrétan, egy korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetében szakmai megítélésre van szükség annak értékelése során, hogy érdemleges szintű bizonyosságot szereztek-e.

- A megfelelő következtetések levonása a szerzett bizonyítékok alapján.
- A82. A gyakorló könyvvizsgálótól elvárt szakmai megítélés megkülönböztető jellemvonása az, hogy az egy olyan gyakorló könyvvizsgálótól származik, akinek a képzése, ismeretei és tapasztalata hozzájárultak az ésszerű megítélések meghozatalához szükséges szakértelem kialakításához.
- A83. A szakmai megítélés bármely konkrét esetben történő alkalmazása a gyakorló könyvvizsgáló számára ismert tényeken és körülményeken alapul. A nehéz vagy vitás kérdésekre vonatkozóan a megbízás során mind a megbízásért felelős munkacsoporton belül, mind a megbízásért felelős munkacsoport és a társaságon belüli vagy kívüli, megfelelő beosztású személyek között folytatott megbeszélések segítséget nyújtanak a gyakorló könyvvizsgáló számára tájékozott és ésszerű megítélések kialakításában, beleértve, hogy milyen mértékben befolyásolja a megfelelő fél (felek) megítélése a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkban foglalt konkrét tételeket.
- A84. A szakmai megítélés annak alapján értékelhető, hogy a kialakított megítélés a bizonyosságot nyújtó és mérési vagy értékelési elvek kompetens alkalmazását tükrözi-e, és helyénvaló-e azoknak a tényeknek és körülményeknek a fényében, amelyek ismertek voltak a gyakorló könyvvizsgáló számára a gyakorló könyvvizsgáló bizonyosságot nyújtó jelentésének dátumával bezárólag, valamint, hogy összhangban van-e azokkal.
- A85. A szakmai megítélést a megbízás egész folyamán szükséges alkalmazni. Szintén szükséges, hogy az megfelelően dokumentálva legyen. Ebben a tekintetben a 79. bekezdés előírja a gyakorló könyvvizsgáló számára, hogy olyan dokumentációt készítsen, amely elegendő ahhoz, hogy az adott megbízással korábban kapcsolatban nem álló tapasztalt gyakorló könyvvizsgáló megértse a megbízás során felmerülő jelentős kérdésekre vonatkozó következtetések levonásakor alkalmazott jelentős szakmai megítéléseket. A szakmai megítélés nem használható a megbízás tényei és körülményei vagy elegendő és megfelelő bizonyíték által máskülönben alá nem támasztott döntések igazolására.

A megbízás tervezése és végrehajtása

Tervezés (Hiv.: 40. bekezdés)

- A86. A tervezés magában foglalja a megbízás hatókörére, hangsúlyára, ütemezésére és végrehajtására vonatkozó átfogó stratégiának, valamint a végrehajtandó eljárások jellegére, ütemezésére és terjedelmére vonatkozó részletes megközelítésből és az eljárások kiválasztásának indoklásából álló megbízási tervnek a megbízásért felelős partner, a megbízásért felelős munkacsoport egyéb kulcsfontosságú tagjai, és bármely kulcsfontosságú,
3000. TÉMASZÁMÚ (FELÜLVIZSGÁLT) BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOKRA SZÓLÓ MEGBÍZÁSOKRA VONATKOZÓ NEMZETKÖZI STANDARD FÜGGELÉK

gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett külső szakértő általi kidolgozását. A megfelelő tervezés segít abban, hogy megfelelő figyelmet fordítsanak a megbízás fontos területeire, időben azonosítsák a lehetséges problémákat, és megfelelően megszervezzék és irányítsák a megbízást annak érdekében, hogy azt hatékonyan és eredményesen hajtsák végre. A megfelelő tervezés abban is segít a gyakorló könyvvizsgálónak, hogy megfelelően adja ki a munkát a megbízásért felelős munkacsoport tagjainak, és megkönnyíti munkájuk irányítását, felügyeletét és áttekintését. Segíti továbbá, ahol értelmezhető, a más gyakorló könyvvizsgálók és szakértők által végzett munka koordinálását. A tervezési tevékenységek jellege és mértéke a megbízás körülményeinek, például a vizsgálat mögöttes tárgya és a kritériumok összetettségének függvényében változik. Példák fő kérdésekre, amelyek figyelembe vehetők:

- A megbízás azon jellemzői, amelyek meghatározzák annak hatókörét, beleértve a megbízás feltételeit, valamint a vizsgálat mögöttes tárgyának és a kritériumoknak a jellemzőit.
- A várható ütemezés és a szükséges kommunikációk jellege.
- A megbízás elfogadásával kapcsolatos tevékenységek eredményei, valamint, ahol értelmezhető, az, hogy a megbízásért felelős partner által a megfelelő fél (felek) részére végzett egyéb megbízásokban szerzett ismeretek relevánsak-e.
- A megbízás folyamata.
- A megfelelő fél (felek) és környezete (környezetük) könyvvizsgáló általi megismerése, beleértve annak kockázatait, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk lehet, hogy lényeges hibás állítást tartalmaznak.
- A célzott felhasználók és információs igényeik azonosítása, valamint a lényegesség és a megbízási kockázat komponenseinek figyelembevétele.
- Az, hogy a csalás kockázata milyen mértékben releváns a megbízás szempontjából.
- A megbízás végrehajtásához szükséges erőforrások jellege, ütemezése és terjedelme, mint például a munkaerővel és a szakértelemmel kapcsolatos követelmények, beleértve szakértők részvételének a jellegét és mértékét.
- A belső audit funkció megbízásra gyakorolt hatása.

A87. A gyakorló könyvvizsgáló dönthet úgy, hogy megvitatja a tervezés elemeit a megfelelő féllel (felekkel) annak érdekében, hogy megkönnyítsék a megbízás végrehajtását és menedzsmentjét (például, hogy összehangoljanak

néhány tervezett eljárást a megfelelő fél (felek) munkatársainak munkájával). Bár ezekre a megbeszélésekre gyakran sor kerül, az átfogó megbízási stratégia és a megbízási terv a gyakorló könyvvizsgáló felelőssége marad. Az átfogó megbízási stratégiában vagy a megbízási tervben szereplő kérdések megvitatásakor körültekintően szükséges eljárni, hogy a megbízás hatékonysága ne legyen veszélyeztetve. Például, a részletes eljárások jellegének és ütemezésének a megfelelő féllel (felekkel) való megvitatása veszélyeztetheti a megbízás hatékonyságát azáltal, hogy az eljárásokat túlságosan kiszámíthatóvá teszi.

- A88. A tervezés nem egy különálló fázis, hanem inkább a megbízás egésze során tartó folyamatos és ismétlődő folyamat. Váratlan események, a körülményekben bekövetkezett változások vagy a megszerzett bizonyítékok eredményeképpen szükséges lehet, hogy a gyakorló könyvvizsgáló felülvizsgálja az átfogó stratégiát és a megbízási tervet, és ebből kifolyólag az eljárások ebből eredő tervezett jellegét, ütemezését és terjedelmét.
- A89. Kisebb vagy kevésbé összetett megbízások során az egész megbízást végezheti egy nagyon kis létszámú megbízásért felelős munkacsoport, amely lehet, hogy az egyéb, megbízásért felelős munkacsoportbeli tag nélkül dolgozó megbízásért felelős partnert foglalja magában (aki lehet egyéni könyvvizsgáló). Kisebb munkacsoport esetében a csoporttagok közötti koordináció és kommunikáció könnyebb. Az átfogó megbízási stratégia kialakítása ilyen esetekben nem szükségszerűen összetett vagy időigényes folyamat; ez a gazdálkodó egység méretétől, a megbízás összetettségétől, beleértve a vizsgálat mögöttes tárgyát és a kritériumokat, és a megbízásért felelős munkacsoport méretétől függ. Ismétlődő megbízás esetében például az előző időszak befejezésekor készített rövid memorandum, amely a munkapapírok áttekintésén alapul és kiemeli az éppen befejezett megbízás során azonosított ügyeket, és amelyet a megfelelő felekkel folytatott megbeszélések alapján a tárgyidőszakban aktualizálnak, szolgálhat az aktuális megbízás dokumentált megbízási stratégiájaként.
- A90. Ha a 43. bekezdésben ismertetett körülmények között a gyakorló könyvvizsgáló folytatja a megbízást:
- (a) Ha a gyakorló könyvvizsgáló szakmai megítélése szerint a nem megfelelő vonatkozó kritériumok vagy a vizsgálat nem megfelelő mögöttes tárgya valószínűleg félrevezeti a célzott felhasználókat, korlátozott következtetés vagy ellentétes következtetés lenne megfelelő az adott körülmények között attól függően, mennyire lényeges és átfogó az adott kérdés.
 - (b) Egyéb esetekben korlátozott következtetés vagy következtetés levonásának visszautasítása lenne megfelelő attól függően, hogy a

gyakorló könyvvizsgáló szakmai megítélése szerint mennyire lényeges és átfogó az adott kérdés.

A91. Például, ha a megbízás elfogadását követően a gyakorló könyvvizsgáló felfedezi, hogy a vonatkozó kritériumok alkalmazása a vizsgálat tárgyával kapcsolatos torzított információkhoz vezet, és a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk torzítása lényeges és átfogó, akkor ellentétes következtetés lenne megfelelő az adott körülmények között.

Lényegesség (Hiv.: 44. bekezdés)

A92. A lényegességre vonatkozó szakmai megítéléseket az adott körülmények fényében hozzák meg, és azokra nincs hatással a bizonyosság szintje, vagyis ugyanazon célzott felhasználók részére és ugyanabból a célból a lényegesség ugyanaz egy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetében, mint egy korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetében, mert a lényegesség a célzott felhasználók információs igényein alapul.

A93. A vonatkozó kritériumok lehet, hogy tárgyalják a lényegesség koncepcióját a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk készítése és bemutatása összefüggésében, és így hivatkozási keretet nyújtanak a gyakorló könyvvizsgáló számára a megbízásra vonatkozó lényegesség mérlegelése során. Jóllehet a vonatkozó kritériumok eltérő megfogalmazásban tárgyalhatják a lényegességet, a lényegesség koncepciója általában magában foglalja az A92–A100. bekezdésekben tárgyalt kérdéseket. Ha a vonatkozó kritériumok nem tartalmazzák a lényegesség koncepciójának tárgyalását, ezek a bekezdések nyújtanak hivatkozási keretet a gyakorló könyvvizsgáló számára.

A94. A hibás állítások, beleértve a kihagyásokat is, lényegesnek minősülnek, ha önmagukban vagy együttesen ésszerű várakozások alapján befolyásolhatják a célzott felhasználóknak a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk alapján meghozott releváns döntéseit. A lényegesség gyakorló könyvvizsgáló általi mérlegelése szakmai megítélés kérdése, és azt érinti a célzott felhasználók mint csoport közös információs igényeinek a gyakorló könyvvizsgáló általi érzékelése. Ebben az összefüggésben ésszerű a gyakorló könyvvizsgáló számára annak feltételezése, hogy a célzott felhasználók:

- (a) a vizsgálat mögöttes tárgyáról elvárható tudással bírnak, és elvárható gondossággal készek tanulmányozni a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkat
- (b) értik, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk elkészítése és azokról bizonyosság nyújtása megfelelő lényegességi szintekre vonatkozóan történik, és ismerik a vonatkozó kritériumokban foglalt bármely lényegességi koncepciót

- (c) ismerik a vizsgálat mögöttes tárgya mérésében és értékelésében lévő eredendő bizonytalanságokat, továbbá
- (d) ésszerű döntéseket hoznak a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk egésze alapján.

Kivéve, ha a megbízást úgy tervezték, hogy az konkrét felhasználók adott információs szükségleteit elégítse ki, a hibás állítások lehetséges hatását a konkrét felhasználókra, akiknek az információs szükségletei sokfélék lehetnek, rendszerint nem veszik figyelembe (lásd még az A16–A18. bekezdéseket).

A95. A lényegességet minőségi tényezők és, ahol értelmezhető, mennyiségi tényezők összefüggésében vizsgálják. A minőségi tényezők és a mennyiségi tényezők viszonylagos fontossága a lényegesség vizsgálatakor egy adott megbízás során a gyakorló könyvvizsgáló szakmai megítélésének kérdése.

A96. A minőségi tényezők olyan dolgokat foglalhatnak magukban, mint:

- A vizsgálat tárgya által érintett személyek vagy gazdálkodó egységek száma.
- A vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk, különböző komponensei közötti kölcsönhatás és a komponensek viszonylagos fontossága, amikor a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk több komponensből állnak, mint például egy jelentés, amely több teljesítménymutatót tartalmaz.
- A leíró formában kifejezett vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk tekintetében választott szövegezés.
- A vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkhoz alkalmazott bemutatás jellemzői, ha a vonatkozó kritériumok lehetővé tesznek változtatásokat a bemutatásban.
- Egy adott hibás állítás jellege, például egy kontrolltól való megfigyelt eltérések jellege, ha a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információ egy állítás, hogy a kontroll hatékony.
- Az, hogy egy adott hibás állítás érint-e jogszabálynak vagy szabályozásnak való megfelelést.
- A vizsgálat mögöttes tárgyára vonatkozó rendszeres jelentéstétel esetében az olyan helyesbítés hatása, amely befolyásol a vizsgálat tárgyával kapcsolatos múltbeli vagy aktuális információkat, vagy valószínűleg befolyásol a vizsgálat tárgyával kapcsolatos jövőbeli információkat.
- Az, hogy egy adott hibás állítás szándékos cselekedet eredménye vagy nem szándékos.

- Az, hogy egy adott hibás állítás jelentős-e a gyakorló könyvvizsgálónak a felhasználók felé korábban – például a vizsgálat mögöttes tárgya mérésének vagy értékelésének a várható végeredményére vonatkozóan – tett, ismert kommunikációkkal kapcsolatos ismeretei tekintetében.
- Az, hogy egy adott hibás állítás a felelős fél, a mérést vagy értékelést végző, vagy a megbízó fél közötti kapcsolatra vagy azoknak egyéb felekkel fennálló kapcsolatára vonatkozik-e.
- Ha küszöbértéket vagy viszonyítási alapot azonosítottak, az eljárás eredménye eltér-e attól az értéktől.
- Ha a vizsgálat mögöttes tárgya kormányzati program vagy állami szektorbeli gazdálkodó egység, a program vagy gazdálkodó egység egy adott szempontja jelentős-e a program vagy gazdálkodó egység jellege, átláthatósága és érzékenysége tekintetében.
- Ha a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk jogszabálynak vagy szabályozásnak való megfelelésre vonatkozó következtetésre vonatkoznak, a meg nem felelés következményeinek súlyossága.

A97. A mennyiségi tényezők a hibás állításoknak a jelentésben szereplő összegekhez viszonyított nagyságára vonatkoznak a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információknak azokra a szempontjaira vonatkozóan, amelyek

- számszakilag vannak kifejezve, vagy
- más módon számszaki értékekhez kapcsolódnak (például egy adott kontrolltól való megfigyelt eltérések száma releváns mennyiségi tényező lehet, ha a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információ egy állítás, hogy a kontroll hatékony).

A98. Amikor értelmezhetők mennyiségi tényezők, a megbízásnak kizárólag az önmagukban lényeges hibás állítások feltárására irányuló tervezése nem veszi figyelembe azt a tényt, hogy az önmagukban nem lényeges, nem helyesbített és fel nem tárt hibás állítások összessége miatt a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk lényeges hibás állítást tartalmazhatnak. Ezért helyénvaló lehet, ha az eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének tervezésekor a gyakorló könyvvizsgáló a lényegesen kevesebb mennyiséget határoz meg az eljárások jellege, ütemezése és mértéke meghatározásának alapjaként.

A99. A lényegesség a bizonyosságot nyújtó jelentés által lefedett információkra vonatkozik. Ezért, ha a megbízás a vizsgálat mögöttes tárgyával kapcsolatban kommunikált információ egyes, de nem minden szempontjára vonatkozik, a lényegességet csak a megbízás által lefedett részre vonatkozóan vizsgálják.

A100. A végrehajtott eljárások eredményeképpen azonosított hibás állítások lényegességére vonatkozó következtetés levonása szakmai megítélést igényel. Például:

- Egy értékarányosságra vonatkozó megbízás vonatkozó kritériumai egy kórház sürgősségi osztálya esetében lehetnek a nyújtott szolgáltatások gyorsasága, a szolgáltatások minősége, az egy műszak során kezelt betegek száma, valamint a szolgáltatások költségének más hasonló kórházakkal való összehasonlítása. Ha ezek közül a vonatkozó kritériumok közül három teljesül, de egy vonatkozó kritérium kis különbséggel nem teljesül, akkor szakmai megítélés szükséges arra vonatkozó következtetés levonásához, hogy az adott kórház sürgősségi osztálya egészében értékarányosságot képvisel-e.
- Egy megfelelésre vonatkozó megbízásnál lehet, hogy az adott gazdálkodó egység a releváns jogszabály vagy szabályozás kilenc rendelkezésének megfelelt, de nem felelt meg egy rendelkezésnek. Szakmai megítélés szükséges arra vonatkozó következtetés levonásához, hogy a gazdálkodó egység megfelelt-e a releváns jogszabály vagy szabályozás egészének. A gyakorló könyvvizsgáló például mérlegelheti annak a rendelkezésnek a jelentőségét, amelynek a gazdálkodó egység nem felelt meg, valamint az adott rendelkezésnek a releváns jogszabály vagy szabályozás fennmaradó rendelkezéseivel való viszonyulását.

A megbízás körülményeinek megismerése (Hiv.: 45–47R bekezdések)

A101. A megbízásért felelős partner és a megbízásért felelős munkacsoport egyéb kulcsfontosságú tagjai, valamint a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett bármilyen kulcsfontosságú külső szakértő közötti megbeszélések a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk lényeges hibás állításra való fogékonyságáról, valamint a vonatkozó kritériumoknak a megbízás tényeire és körülményeire való alkalmazásáról segíthet a megbízásért felelős munkacsoportnak a megbízás tervezésében és végrehajtásában. Szintén hasznos a releváns kérdések kommunikálása a megbízásért felelős munkacsoport tagjai, valamint a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett olyan külső szakértők felé, akik nem vesznek részt a megbeszélésben.

A102. A vizsgálat mögöttes tárgyának és a megbízás egyéb körülményeinek megismerése hivatkozási keretet nyújt a gyakorló könyvvizsgáló számára a szakmai megítélés alkalmazásához a megbízás egésze során, például:

- a vizsgálat mögöttes tárgya jellemzőinek mérlegelésekor
- a kritériumok megfelelésének felmérésekor
- azoknak a tényezőknek a mérlegelésekor, amelyek a gyakorló könyvvizsgáló szakmai megítélése szerint jelentősek a megbízásért

felelős munkacsoport erőfeszítéseinek irányítása során, beleértve, amikor speciális megfontolás lehet szükséges; például speciális készségekre vagy egy szakértő munkájára van szükség

- a mennyiségi lényegességi szintek folyamatos megfeleléségének kialakításakor és értékelésekor (adott esetben), valamint a minőségi lényegességi tényezők mérlegelésekor
- használatra alkalmas várakozások kidolgozásakor az elemző eljárások végrehajtása során
- eljárások tervezésekor és végrehajtásakor, továbbá
- bizonyítékok értékelésekor, beleértve a gyakorló könyvvizsgáló által kapott szóbeli és írásbeli nyilatkozatok ésszerűségét.

A103. A gyakorló könyvvizsgáló rendszerint kevésbé ismeri a vizsgálat mögöttes tárgyát és a megbízás egyéb körülményeit, mint a felelős fél. A gyakorló könyvvizsgáló rendszerint szintén kevésbé ismeri a vizsgálat mögöttes tárgyát és a megbízás egyéb körülményeit egy korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetén, mint egy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetén; például, bár egyes korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásoknál a gyakorló könyvvizsgáló lehet, hogy megismeri a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk készítése feletti belső kontrollt, gyakran nem ez a helyzet.

A104. Egy korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnál azoknak a területeknek az azonosítása, ahol valószínű a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkban lévő lényeges hibás állítás felmerülése, lehetővé teszi a gyakorló könyvvizsgáló számára, hogy az eljárásokat ezekre a területekre összpontosítsa. Például, egy olyan megbízás során, ahol a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információ egy fenntarthatósági jelentés, a gyakorló könyvvizsgáló a fenntarthatósági jelentés bizonyos területeire összpontosíthat. A gyakorló könyvvizsgáló megtervezhet és végrehajthat eljárásokat a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk egészén, ha a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk csak egyetlen területből állnak, vagy amikor a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk minden terület feletti bizonyosság szerzése szükséges az érdemleges bizonyosság megszerzéséhez.

A105. Egy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnál a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk feletti belső kontroll megismerése segít a gyakorló könyvvizsgálónak a hibás állítások típusainak és a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkban lévő lényeges hibás állítások kockázatait érintő tényezőknek az azonosításában. A felelős féllel készített interjún felüli eljárások végrehajtásával a gyakorló könyvvizsgáló köteles értékelni a releváns kontrollok kialakítását, és meghatározza, hogy

azokat bevezették-e. Szakmai megítélés szükséges annak meghatározásához, mely kontrollok relevánsak a megbízás körülményei között.

A106. Egy korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnál a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk elkészítéséhez alkalmazott folyamat mérlegelése segít a gyakorló könyvvizsgálónak azokkal a területekkel foglalkozó eljárások megtervezésében és végrehajtásában, ahol valószínű a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkban lévő lényeges hibás állítás felmerülése. Az alkalmazott folyamat mérlegelése során a gyakorló könyvvizsgáló szakmai megítélést alkalmaz annak meghatározásához, hogy a folyamat mely vonatkozásai relevánsak a megbízás szempontjából, és lehet, hogy interjúkat készít a megfelelő féllel ezekről a vonatkozásokról.

A107. Mind a kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnál, mind a korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnál a gazdálkodó egység kockázatbecslési folyamatainak eredményei szintén segíthetnek a gyakorló könyvvizsgálónak megismerni a vizsgálat mögöttes tárgyát és a megbízás egyéb körülményeit.

Bizonyíték szerzése

Az eljárások jellege, ütemezése és terjedelme (Hiv.: 48(L)–49(R) bekezdések)

A108. A gyakorló könyvvizsgáló eljárások kombinációját választja kellő bizonyosság vagy korlátozott bizonyosság szerzéséhez, az adott esetnek megfelelően. Az alábbiakban felsorolt eljárások használhatók például a megbízás tervezéséhez vagy végrehajtásához, annak az összefüggésnek a függvényében, amelyben azokat a gyakorló könyvvizsgáló alkalmazza:

- szemrevételezés
- megfigyelés
- megerősítés
- újraszámítás
- ismételt végrehajtás
- elemző eljárások, és
- interjú.

A109. Azok a tényezők, amelyek hatással lehetnek az eljárások gyakorló könyvvizsgáló általi kiválasztására tartalmazzák a vizsgálat mögöttes tárgyának jellegét; a megszerzett bizonyosság szintjét; valamint a célzott felhasználók és a megbízó fél információs igényeit, beleértve a releváns idő- és költségkorlátokat.

A110. Egyes esetekben a vizsgálat tárgya vonatkozásában specifikus bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard tartalmazhat az eljárások jellegét, ütemezését és terjedelmét érintő követelményeket. A vizsgálat tárgya vonatkozásában specifikus bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard például ismertetheti a végrehajtandó konkrét eljárások jellegét vagy terjedelmét, vagy egy adott típusú megbízás során várhatóan megszerzett bizonyosság szintjét. Még ilyen esetekben is az eljárások pontos jellegének, ütemezésének és terjedelmének meghatározása szakmai megítélés kérdése és megbízásonként változik.

A111. Egyes megbízásoknál a gyakorló könyvvizsgáló lehet, hogy nem azonosít olyan területeket, ahol valószínűleg felmerül a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkban lévő lényeges hibás állítás. Függetlenül attól, hogy került-e sor ilyen területek azonosítására, a gyakorló könyvvizsgáló érdemleges szintű bizonyosság megszerzését célzó eljárásokat tervez meg és hajt végre.

A112. A bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás ismétlődő folyamat, és lehet, hogy olyan információk jutnak a gyakorló könyvvizsgáló tudomására, amelyek jelentősen különböznek azoktól, amelyeken a tervezett eljárások meghatározása alapult. Ahogy a gyakorló könyvvizsgáló a tervezett eljárásokat végrehajtja, a megszerzett bizonyítékok miatt lehet, hogy a gyakorló könyvvizsgáló további eljárásokat hajt végre. Ilyen eljárás lehet a mérést vagy értékelést végző felkérése arra, hogy vizsgálja meg a gyakorló könyvvizsgáló által azonosított kérdést és adott esetben helyesbítse a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkat.

Annak meghatározása, hogy szükségesek-e további eljárások egy korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás során (Hiv.: 49L bekezdés)

A113. A gyakorló könyvvizsgálónak tudomására juthatnak olyan hibás állítások, amelyek szakmai megítélés alkalmazását követően egyértelműen nem jelzik lényeges hibás állítások fennállását. Az alábbi példák szemléltetik, mikor lehet, hogy nem szükségesek további eljárások, mert a gyakorló könyvvizsgáló szakmai megítélése szerint az azonosított hibás állítások egyértelműen nem jelzik lényeges hibás állítások fennállását:

- Ha a lényegesség 10.000 egység, és a gyakorló könyvvizsgáló úgy ítéli meg, hogy 100 egységnyi potenciális hiba áll fenn, akkor rendszerint nem lenne szükség további eljárásokra, mert a lényeges hibás állítás kockázata valószínűleg elfogadható a megbízás körülményei között, kivéve, ha vannak egyéb minőségi tényezők, amelyeket figyelembe szükséges venni.
- Ha eljárások olyan területen történő végzése során, ahol valószínűek lényeges hibás állítások, a sok közül egy interjúra adott válasz nem

az volt, amit vártak, lehet, hogy nem szükségesek további eljárások, ha a lényeges hibás állítás kockázata ennek ellenére olyan szintű, amely elfogadható a megbízás körülményei között az egyéb eljárások eredményeinek fényében.

A114. A gyakorló könyvvizsgálónak tudomására juthat(nak) olyan kérdés(ek), amely(ek) miatt úgy gondolja, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk lehet, hogy lényeges hibás állítást tartalmaznak. Az alábbi példák szemléltetik azt, amikor további eljárások lehetnek szükségesek, mivel az azonosított hibás állítások azt jelzik, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk lényeges hibás állítást tartalmazhatnak:

- Elemző eljárások végrehajtásakor a gyakorló könyvvizsgáló lehet, hogy olyan fluktuációt vagy kapcsolatot azonosít, amely nincs összhangban egyéb releváns információkkal, vagy amely jelentősen eltér a várt összegektől vagy arányoktól.
- A gyakorló könyvvizsgálónak potenciális lényeges hibás állítás juthat a tudomására külső források áttekintéséből.
- Ha a vonatkozó kritériumok 10%-os hibaarányt engednek meg, és egy konkrét teszt alapján a gyakorló könyvvizsgáló 9%-os hibaarányt tár fel, akkor további eljárások lehetnek szükségesek, mert a lényeges hibás állítás kockázata lehet, hogy nem elfogadható a megbízás körülményei között.
- Ha az elemző eljárások eredményei a várakozásokon belül vannak, de ugyanakkor közel vannak a várt érték meghaladásához, akkor további eljárások lehetnek szükségesek, mert a lényeges hibás állítás kockázata lehet, hogy nem elfogadható a megbízás körülményei között.

A115. Ha egy korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnál olyan kérdés(ek) jut(nak) a gyakorló könyvvizsgáló tudomására, amely(ek) miatt úgy gondolja, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk lehet, hogy lényeges hibás állítást tartalmaznak, a 49L bekezdés előírja a gyakorló könyvvizsgáló számára további eljárások megtervezését és végrehajtását. A további eljárások magukban foglalhatják például interjú készítését a megfelelő féllel (felekkel), vagy egyéb eljárások végrehajtását az adott körülményeknek megfelelően.

A116. Ha a 49L bekezdés által előírt további eljárások végrehajtása után a gyakorló könyvvizsgáló nem tud elegendő és megfelelő bizonyítékot szerezni ahhoz, hogy akár levonja azt a következtetést, hogy az adott kérdés(ek) miatt nem valószínű, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk lényeges hibás állítást tartalmaznak, akár hogy meghatározza, hogy az(ok) miatt a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk valóban

lényeges hibás állítást tartalmaznak, hatókör-korlátozás áll fenn, és a 66. bekezdés alkalmazandó.

A117. A gyakorló könyvvizsgáló olyan további eljárások jellegére, ütemezésére és terjedelmére vonatkozó megítéléséhez, amelyek szükségesek ahhoz, hogy bizonyítékot szerezzen akár ahhoz a következtetéshez, hogy nem valószínű lényeges hibás állítás, akár annak meghatározásához, hogy lényeges hibás állítás áll fenn, például az alábbiak szolgálnak útmutatásul:

- a már elvégzett eljárások eredményeinek a gyakorló könyvvizsgáló általi értékeléséből szerzett információk
- a gyakorló könyvvizsgálónak a megbízás folyamán szerzett aktualizált ismeretei a vizsgálat mögöttes tárgyáról és a megbízás egyéb körülményeiről, valamint
- a gyakorló könyvvizsgáló meglátása arra vonatkozóan, mennyire meggyőző erejű bizonyíték szükséges annak a kérdésnek a kezeléséhez, amely miatt a gyakorló könyvvizsgáló úgy gondolja, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk lényeges hibás állítást tartalmazhatnak.

Nem helyesbített hibás állítások összegyűjtése (Hiv.: 51., 65. bekezdés)

A118. A nem helyesbített hibás állításokat összegyűjtik a megbízás során (lásd 51. bekezdés) annak értékelése céljából, hogy önmagukban vagy együttesen lényegesek-e a gyakorló könyvvizsgáló következtetésének kialakításakor.

A119. A gyakorló könyvvizsgáló megjelölhet egy összeget, amely alatt a hibás állítások egyértelműen elhanyagolhatók lennének, és nem lenne szükség azok összegyűjtésére, mert a gyakorló könyvvizsgáló várakozása szerint az ilyen összegek összegyűjtése egyértelműen nem gyakorolna lényeges hatást a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkra. Az „egyértelműen elhanyagolható” kifejezés nem szinonimája a „nem lényeges” kifejezésnek. Az egyértelműen elhanyagolható kérdések teljesen eltérő (kisebb) nagyságrendűek lesznek, mint a 44. bekezdés szerint meghatározott lényegesség, és azok olyan kérdések lesznek, amelyek – akár önmagukban, akár együttesen, és akármilyen nagyságbeli, jellegbeli vagy a körülményekre vonatkozó kritérium szerint ítélik is meg azokat –, egyértelműen jelentéktelenek. Ha bármilyen bizonytalanság áll fenn arra vonatkozóan, hogy egy vagy több tétel egyértelműen elhanyagolható-e, a kérdés nem minősül egyértelműen elhanyagolhatónak.

Megfontolások, amikor a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő vesz részt a megbízásban

Az eljárások jellege, ütemezése és terjedelme (Hiv.: 52. bekezdés)

A120. Az alábbi kérdések gyakran relevánsak az eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének meghatározása során a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő munkájának tekintetében, amikor a bizonyosságot nyújtó munka egy részét a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett egy vagy több szakértő hajtja végre (lásd A70. bekezdés):

- (a) az adott szakértő munkájának a jelentősége a megbízás összefüggésében (lásd még az A121–A122. bekezdéseket)
- (b) azon kérdés jellege, amelyhez a szakértő munkája kapcsolódik
- (c) a lényeges hibás állítás kockázataiban abban a kérdésben, amelyhez a szakértő munkája kapcsolódik
- (d) a gyakorló könyvvizsgálónak a szakértő által végzett korábbi munkával kapcsolatos ismeretei és tapasztalata, és
- (e) az, hogy az adott szakértőre vonatkoznak-e a gyakorló könyvvizsgáló társaságának minőségellenőrzési politikái és eljárásai (lásd még az A123–A124. bekezdéseket).

A gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő munkájának integrálása

A121. Bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokat a vizsgálat mögöttes tárgya széles körére vonatkozóan végezhetnek, amelyek speciális készségeket és tudást igényelnek, amelyek meghaladják azokat, amelyekkel a megbízásért felelős partner és a megbízásért felelős munkacsoport egyéb tagjai rendelkeznek, és amelyekre vonatkozóan a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő munkáját felhasználják. Egyes helyzetekben a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő tanácsát kéri egy egyéni kérdésre vonatkozóan, de minél nagyobb a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő munkájának jelentősége a megbízás összefüggésében, annál valószínűbb, hogy az adott szakértő a vizsgálat tárgyával kapcsolatos szakértőkből és bizonyosságot nyújtó szolgáltatást végző egyéb munkatársakból álló, több területet átfogó munkacsoport részeként dolgozik majd. Minél nagyobb mértékben integrált az adott szakértő munkája jellegében, ütemezésében és terjedelmében az átfogó munkába, annál fontosabb a kétoldalú hatékony kommunikáció a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő és a bizonyosságot nyújtó szolgáltatást végző egyéb munkatársak között. A hatékony kétoldalú kommunikáció megkönnyíti a szakértő munkájának a megbízáson dolgozó egyéb munkatársak munkájával való integrációját.

A122. Amint az az A71. bekezdésben szerepel, ha a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő munkájának igénybevételére kerül sor, helyénvaló lehet az 52. bekezdés által előírt eljárások némelyikét a megbízás elfogadásának vagy megtartásának szakaszában végrehajtani. Ez különösen igaz akkor, amikor a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő

munkáját teljes mértékben integrálják majd a bizonyosságot nyújtó szolgáltatást végző egyéb munkatársak munkájával, és amikor a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő munkáját a megbízás korai szakaszában, például a kezdeti tervezés és kockázatbecslés során veszik igénybe.

A gyakorló könyvvizsgáló társaságának minőségellenőrzési politikái és eljárásai

A123. A gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett belső szakértő lehet a gyakorló könyvvizsgáló társaságánál partner vagy munkatárs, beleértve az ideiglenes munkatársakat, és ezért rá vonatkozhatnak az adott társaságnak az 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standarddal, vagy olyan szakmai követelményekkel, vagy jogszabályban vagy szabályozásban lévő követelményekkel, amelyek legalább olyan magas követelményeket támasztanak, mint az 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standard, összhangban álló minőségellenőrzési politikái és eljárásai. Ennek alternatívájaként a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett belső szakértő lehet a hálózatba tartozó társaságnál partner vagy munkatárs, beleértve az ideiglenes munkatársakat, amely társaságnak a gyakorló könyvvizsgáló társaságával közösek lehetnek a minőségellenőrzési politikái és eljárásai. A gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett külső szakértő nem tagja a megbízásért felelős munkacsoportnak és rá nem vonatkoznak az 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standarddal összhangban álló minőségellenőrzési politikák és eljárások.

A124. A megbízásért felelős munkacsoportok jogosultak a társaság minőségellenőrzési rendszerére támaszkodni, ha csak a társaság vagy egyéb felek által adott információk mást nem jeleznek. Az ezen rendszerre történő támaszkodás mértéke a körülmények függvényében változik és hatással lehet a gyakorló könyvvizsgáló olyan kérdések vonatkozásában végrehajtott eljárásainak jellegére, ütemezésére és terjedelmére, mint például:

- Kompetencia és képességek, a munkaerő-felvételi és képzési programok által.
- A gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő tárgyilagosságának a gyakorló könyvvizsgáló általi értékelése. A gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett belső szakértőkre vonatkoznak a releváns etikai követelmények, beleértve a függetlenséggel összefüggő követelményeket is.
- A gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő munkája megfelelőségének a gyakorló könyvvizsgáló általi értékelése. A társaság képzési programjai például megfelelő ismeretekkel láthatják el a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett belső szakértőket a szakértelmük és a bizonyítékgyűjtési folyamat közötti kölcsönös kapcsolatról. Az ilyen képzésre és a társaságon belüli egyéb

folyamatokra, mint például a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett belső szakértők által végzett munka terjedelmének meghatározására szolgáló protokollokra való támaszkodás hatással lehet a gyakorló könyvvizsgáló által végrehajtott azon eljárások jellegére, ütemezésére és terjedelmére, amelyek célja a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő munkája megfelelőségének értékelése.

- Szabályozási és jogi követelmények betartása a figyelemmel kíséresi folyamatokon keresztül.
- Megállapodás a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértővel.

Az ezen rendszerre történő támaszkodás nem csökkenti a gyakorló könyvvizsgáló azon felelősségét, hogy a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard követelményeinek megfeleljen.

A gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő kompetenciája, képességei és tárgyilagossága (Hiv.: 52. bekezdés (a) pont)

A125. A gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő kompetenciájára, képességeire és tárgyilagosságára vonatkozó információ számos forrásból származhat, mint például az alábbiakból:

- a szakértő korábbi munkájával kapcsolatos személyes tapasztalat
- a szakértővel folytatott megbeszélések
- más gyakorló könyvvizsgálókkal vagy olyan személyekkel folytatott megbeszélések, akik ismerik a szakértő munkáját
- a szakértő képzéseiről, szakmai testületi vagy iparági szövetségi tagságáról, működési engedélyéről vagy a külső elismerés egyéb formáiról szerzett ismeretek
- a szakértő által írt, publikált dokumentumok vagy írt könyvek
- a társaság minőségellenőrzési politikái és eljárásai (lásd még az A123–A124. bekezdéseket).

A126. A gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértőknek ugyan nincs szükségük ugyanolyan szakismeretre, mint a gyakorló könyvvizsgálónak egy bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás minden vonatkozásának végrehajtásában, a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő számára, akinek a munkáját felhasználják, szükséges lehet, hogy elegendő ismerete legyen a releváns bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardokról,

hogy képes legyen a számára kijelölt munkát a megbízás céljához kapcsolni.

A127. A tárgyilagosságot fenyegető veszélyek jelentőségének és a biztosítékok szükségességének értékelése a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő feladatától és a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő munkájának a megbízás összefüggésében való jelentőségétől függhet. Lehetnek olyan körülmények, amikor a biztosítékok nem tudják elfogadhatóan alacsony szintre csökkenteni a veszélyeket, például, ha a gyakorló könyvvizsgáló javasolt szakértője olyan személy, aki jelentős szerepet játszott a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk elkészítésében.

A128. A gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett külső szakértő tárgyilagosságának értékelésekor releváns lehet:

- Interjú készíteni a megfelelő féllel (felekkel) a megfelelő fél (felek) és a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett külső szakértő közötti bármely olyan ismert érdekeltségekről vagy kapcsolatokról, amelyek ezen szakértő tárgyilagosságára hatással lehetnek.
- Megvitatni az adott szakértővel a vonatkozó biztosítékokat, beleértve a szakértőre vonatkozó szakmai követelményeket; és értékelni azt, hogy a biztosítékok megfelelőek-e ahhoz, hogy a veszélyeket elfogadható szintre csökkentsék. Olyan érdekeltségek és kapcsolatok, amelyeket releváns lehet megvitatni a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértővel:
 - pénzügyi érdekeltségek
 - üzleti és személyes kapcsolatok
 - a szakértő általi egyéb szolgáltatások nyújtása, beleértve a szervezet általi szolgáltatásnyújtást abban az esetben, ha a külső szakértő egy szervezet.

Egyes esetekben az is helyénvaló lehet, ha a gyakorló könyvvizsgáló írásbeli nyilatkozatot kér a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett külső szakértőtől a megfelelő féllel (felekkel) fennálló azon érdekeltségekről vagy kapcsolatokról, amelyekről a szakértőnek tudomása van.

A gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő szakterületének megismerése (Hiv.: 52. bekezdés (b) pont)

A129. A gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő szakterületének elegendő ismerete lehetővé teszi a gyakorló könyvvizsgáló számára, hogy:

- (a) megállapodjon a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő gyakorló könyvvizsgáló céljaira végzett munkájának jellegéről, hatóköréről és céljairól, valamint
- (b) értékelni tudja ezen munkának a könyvvizsgáló céljaira való megfelelőségét.

A130. A gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő szakterületének a gyakorló könyvvizsgáló ismeretei szempontjából releváns vonatkozásai az alábbiakat tartalmazhatják:

- azt, hogy a szakértő területén belül vannak-e a megbízás szempontjából releváns speciális területek
- azt, hogy vonatkoznak-e szakmai vagy egyéb standardok és szabályozási vagy jogi követelmények
- azt, hogy a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő milyen feltételezéseket és módszereket használ, beleértve, ahol értelmezhető, a modelleket, valamint azt, hogy azok a szakértő területén általánosan elfogadottak-e és a megbízás körülményei között megfelelők-e
- azon belső és külső adatok vagy információk jellegét, amelyeket a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő felhasznál.

Megállapodás a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértővel (Hiv.: 52. bekezdés (c) pont)

A131. Helyénvaló lehet, ha a gyakorló könyvvizsgáló megállapodása a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértővel olyan kérdéseket is magában foglal, mint az alábbiak:

- (a) a gyakorló könyvvizsgáló és az adott szakértő feladatai és felelősségei
- (b) a könyvvizsgáló és az adott szakértő közötti kommunikáció jellege, ütemezése és terjedelme, beleértve a szakértő által készítendő bármely jelentés formáját is, valamint
- (c) a titoktartási követelmények betartásának szükségessége a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő részéről.

A132. Az A124. bekezdésben ismertetett kérdések hatással lehetnek a gyakorló könyvvizsgáló és a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő közötti megállapodás részletességére és formalitására, beleértve azt, hogy helyénvaló-e, hogy a megállapodás írásbeli legyen. A gyakorló könyvvizsgáló és a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett külső szakértő közötti megállapodás gyakran megbízólevél formájában jön létre.

A gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő munkája megfelelőségének értékelése (Hiv.: 52. bekezdés (d) pont)

A133. Az alábbi kérdések lehetnek relevánsak a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő gyakorló könyvvizsgáló céljaira végzett munkája megfelelőségének értékelésekor:

- (a) a szakértő megállapításainak vagy következtetéseinek relevanciája és ésszerűsége, valamint azok egyéb bizonyítékokkal való összhangja
- (b) ha a szakértő munkája során jelentős feltételezéseket és módszereket használ, ezen feltételezések és módszerek adott körülmények közötti relevanciája és ésszerűsége, továbbá
- (c) ha a szakértő munkája során a munkája szempontjából jelentős forrásadatokat használ, ezen forrásadatok relevanciája, teljessége és pontossága.

A134. Ha a gyakorló könyvvizsgáló azt állapítja meg, hogy a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő munkája a gyakorló könyvvizsgáló céljaira nem megfelelő, a gyakorló könyvvizsgáló számára az alábbi lehetőségek állnak fenn:

- (a) megállapodik a szakértővel a szakértő által végzendő további munka jellegéről és terjedelméről, vagy
- (b) az adott körülmények között megfelelő további eljárásokat végez.

Másik gyakorló könyvvizsgáló, egy felelős fél vagy mérést vagy értékelést végző által igénybe vett szakértő, vagy egy belső auditor által végzett munka (Hiv.: 53–55. bekezdések)

A135. Bár az A120–A134. bekezdések a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő által végzett munka összefüggésében készültek, hasznos útmutatást adhatnak másik gyakorló könyvvizsgáló, egy felelős fél vagy mérést vagy értékelést végző által igénybe vett szakértő, vagy egy belső auditor által végzett munka felhasználására vonatkozóan is.

Írásbeli nyilatkozatok (Hiv.: 56. bekezdés)

A136. A szóbeli nyilatkozatok írásbeli megerősítése csökkenti a gyakorló könyvvizsgáló és a megfelelő fél (felek) közötti félreértések lehetőségét. Az(ok) a személy(ek), aki(k)től a gyakorló könyvvizsgáló írásbeli nyilatkozatokat kér, rendszerint a felső szintű vezetés vagy az irányítással megbízott személyek egyik tagja, például a megfelelő fél (felek) vezetési és irányítási struktúrájától függően, amely joghatóságoként és gazdálkodó egységként változhat, olyan hatásokat tükrözve, mint a különböző kulturális és jogi hátterek, valamint mérettel és tulajdonlással kapcsolatos jellemzők.

A137. Egyéb kért írásbeli nyilatkozatok lehetnek az alábbiak:

- Az, hogy a megfelelő fél (felek) szerint a nem helyesbített hibás állítások hatásai önmagukban és együttesen lényegtelenek-e a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk szempontjából. Az ilyen tételek összefoglalását rendszerint belefoglalják az írásbeli nyilatkozatba, vagy csatolják ahhoz.
- Az, hogy a lényeges becslések meghatározása során használt jelentős feltételezések ésszerűek.
- Az, hogy a megfelelő fél (felek) kommunikálta (kommunikálták) a gyakorló könyvvizsgáló felé a belső kontroll megbízás szempontjából releváns minden olyan, nem egyértelműen jelentéktelen és lényegtelen hiányosságát, amelyről a megfelelő félnek (feleknek) tudomása van, továbbá
- Ha a felelős fél és a mérést vagy értékelést végző nem ugyanaz, azt, hogy a felelős fél elismeri felelősségét a vizsgálat mögöttes tárgyáért.

A138. A megfelelő fél (felek) által tett nyilatkozatok nem helyettesítenek egyéb bizonyítékokat, amelyek a gyakorló könyvvizsgáló ésszerű várakozásai alapján rendelkezésre állhatnak. Bár az írásbeli nyilatkozatok szükséges bizonyítékot szolgáltatnak, önmagukban nem nyújtanak elegendő és megfelelő bizonyítékot egyetlen kérdéstről sem, amellyel foglalkoznak. Ezen túlmenően az a tény, hogy a gyakorló könyvvizsgáló megbízható írásbeli nyilatkozatokat kapott, nem érinti az egyéb bizonyítékok jellegét vagy terjedelmét, amelyeket a gyakorló könyvvizsgáló szerez.

Kért, de meg nem adott vagy nem megbízható írásbeli nyilatkozatok (Hiv.: 60. bekezdés)

A139. Olyan körülmények, amelyek között a gyakorló könyvvizsgáló lehet, hogy nem tudja megszerezni a kért írásbeli nyilatkozatokat, például amikor:

- A felelős fél egy harmadik féllel köt szerződést a releváns mérés vagy értékelés végrehajtására, és később megbízza a gyakorló könyvvizsgálót az eredményül kapott, vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkra vonatkozó bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás végzésével. Egyes ilyen esetekben, például, ha a felelős fél folyamatos kapcsolatban áll a mérést vagy értékelést végzővel, lehet, hogy a felelős fél el tudja intézni, hogy a mérést vagy értékelést végző megadja a kért írásbeli nyilatkozatokat, vagy a felelős fél lehet olyan helyzetben, hogy megadja a nyilatkozatokat, ha a felelős félnek kellő alapja van így tenni, más esetekben azonban ez lehet, hogy nincs így.
- Egy célzott felhasználó megbízza a gyakorló könyvvizsgálót nyilvánosan hozzáférhető információkra vonatkozó bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás végzésével, de nincs olyan

kapcsolatban a felelős féllel, amely szükséges annak biztosításához, hogy a felelős fél válaszoljon a gyakorló könyvvizsgáló írásbeli nyilatkozatra vonatkozó kérésére.

- A bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás végzése ellentétes a mérést vagy ellenőrzést végző akaratával. Ez lehet a helyzet például akkor, ha a megbízás végzésére bírósági ítéletet követően kerül sor, vagy egy állami szektorbeli gyakorló könyvvizsgáló számára egy törvényhozó testület vagy egyéb kompetens hatóság írja elő egy adott megbízás végrehajtását.

Ilyen vagy hasonló körülmények között lehet, hogy a gyakorló könyvvizsgálónak nincs hozzáférése a gyakorló könyvvizsgáló következtetésének alátámasztásához szükséges bizonyítékokhoz. Ha ez a helyzet áll fenn, a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard 66. bekezdése alkalmazandó.

Fordulónap utáni események (Hiv.: 61. bekezdés)

A140. Egyes bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásoknál a fordulónap utáni események figyelembevétele lehet, hogy nem releváns a vizsgálat mögöttes tárgya miatt. Például, ha a megbízás következtetést író elő egy statisztikai kimutatás pontosságáról egy adott időpontban, az adott időpont és a bizonyosságot nyújtó jelentés dátuma között bekövetkező események lehet, hogy nincsenek hatással a következtetésre, vagy lehet, hogy nem igényelnek közzétételt a kimutatásban vagy a bizonyosságot nyújtó jelentésben.

A141. Ahogyan az a 61. bekezdésben szerepel, a gyakorló könyvvizsgálónak nem felelőssége, hogy bármilyen eljárást végrehajtsa a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkra vonatkozóan a bizonyosságot nyújtó jelentés dátuma után. Ha azonban a gyakorló könyvvizsgáló jelentésének dátuma után olyan tény jut a gyakorló könyvvizsgáló tudomására, amely, ha ismert lett volna számára a gyakorló könyvvizsgáló jelentésének dátumakor, lehet, hogy a gyakorló könyvvizsgáló jelentésének módosítására készítette volna, akkor a gyakorló könyvvizsgálónak szükséges lehet megbeszélnie az adott kérdést a megfelelő féllel (felekkel), vagy más lépést tennie az adott körülményeknek megfelelően.

Egyéb információk (Hiv.: 62. bekezdés)

A142. További lépések, amelyek helyénvalók lehetnek, ha a gyakorló könyvvizsgáló lényeges következtetlenséget azonosít, vagy a gyakorló könyvvizsgálónak tények lényeges hibás bemutatása jut a tudomására, például a következők:

- A megfelelő fél (felek) felkérése, hogy konzultáljon (konzultáljanak) egy képesített harmadik féllel, mint például a megfelelő fél (felek) jogi tanácsadójával.
- Jogi tanács kérése a különböző intézkedések következményeire vonatkozóan.
- Kommunikáció harmadik felekkel (például egy szabályozóval).
- A bizonyosságot nyújtó jelentés visszatartása.
- Visszalépés a megbízástól, ha vonatkozó jogszabály vagy szabályozás értelmében lehetséges a visszalépés.
- A lényeges következtelenség ismertetése a bizonyosságot nyújtó jelentésben.

A vonatkozó kritériumok ismertetése (Hiv.: 63. bekezdés)

A143. A vonatkozó kritériumok ismertetése tájékoztatja a célzott felhasználókat azokról a keretelvekről, amelyekre a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk épülnek, és különösen fontos akkor, amikor jelentős eltérések vannak a különböző kritériumok között arra vonatkozóan, hogyan lehet kezelni adott kérdéseket a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkban.

A144. Olyan leírás, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkat adott vonatkozó kritériumokkal összhangban készítették, csak akkor helyénvaló, ha a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk megfelelnek a szóban forgó vonatkozó kritériumok minden hatályban lévő releváns követelményének.

A145. A vonatkozó kritériumok olyan ismertetése, amely pontatlan minősítő vagy korlátozó megfogalmazást tartalmaz (pl. „a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk lényegileg megfelelnek XYZ követelményeinek”) nem megfelelő ismertetés, mivel félrevezetheti a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk felhasználóit.

A bizonyosságot nyújtó következtetés kialakítása

A bizonyítékok elegendősége és megfelelősége (Hiv.: 12. bekezdés (i) pont, 64. bekezdés)

A146. Bizonyíték szükséges a gyakorló könyvvizsgáló következtetésének és bizonyosságot nyújtó jelentésének alátámasztásához. A bizonyíték jellegét tekintve kumulatív, és elsősorban a megbízás során végrehajtott eljárásokból származik. Tartalmazhat ugyanakkor olyan információkat is, amelyek egyéb forrásokból, például korábbi megbízásokból (feltéve, hogy a gyakorló könyvvizsgáló meghatározta, történtek-e olyan változások a korábbi megbízás óta, amelyek érinthetik az információ relevanciáját az aktuális megbízás szempontjából) vagy a társaság ügyfélfogadásra és -

megtartásra vonatkozó minőségellenőrzési eljárásaiból származnak. Bizonyíték származhat a megfelelő félén (feleken) belüli és kívüli forrásokból. Emellett lehet, hogy a bizonyítékként felhasználható információkat a megfelelő fél (felek) által alkalmazott vagy megbízott szakértő készítette. A bizonyítékok egyaránt magukban foglalnak a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk szempontjait alátámasztó és megerősítő információkat, és bármely olyan információt, amely cáfolja a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk szempontjait. Ezen túlmenően, egyes esetekben az információ hiányát (például egy kért nyilatkozat megadásának a megfelelő fél (felek) általi megtagadását) használja fel a gyakorló könyvvizsgáló, és így az szintén bizonyítékot testesít meg. A gyakorló könyvvizsgálónak a bizonyosságot nyújtó következtetés kialakítására vonatkozó munkája nagyrészt a bizonyítékok megszerzéséből és értékeléséből áll.

A147. A bizonyíték elegendősége és megfelelősége kölcsönösen összefügg egymással. Az elegendőség a bizonyíték mennyiségének mértéke. A bizonyíték szükséges mennyiségét annak kockázata, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk lényeges hibás állítást tartalmaznak (minél magasabbak a kockázatok, valószínűleg annál több bizonyítékra van szükség), valamint az ilyen bizonyíték minősége (minél jobb a minőség, annál kevesebbre lehet szükség) befolyásolja. Több bizonyíték megszerzése azonban nem feltétlenül ellentételezi annak rossz minőségét.

A148. A megfelelőség a bizonyíték minőségének mértéke, vagyis relevanciája és megbízhatósága abból a szempontból, hogy alátámaszta a gyakorló könyvvizsgáló következtetését. A bizonyíték megbízhatóságát befolyásolja annak forrása és jellege, és az függ az egyedi körülményektől, amelyek között megszerezték. Lehet általánosításokat tenni a különböző típusú bizonyítékok megbízhatóságáról, az ilyen általánosításokra azonban fontos kivételek vonatkoznak. Még abban az esetben is lehetnek a bizonyíték megbízhatóságát befolyásoló körülmények, ha azt a megfelelő félén (feleken) kívüli forrásokból szerzik be. Például lehet, hogy egy külső forrásból szerzett bizonyíték nem megbízható, ha a forrás nem jól tájékozott vagy nem tárgyilagos. A bizonyíték megbízhatóságára vonatkozóan az alábbi általánosítások hasznosak lehetnek, elismerve, hogy ez alól adódhatnak kivételek:

- A bizonyíték megbízhatósága nagyobb, ha azt a megfelelő félén (feleken) kívüli forrásokból szerzik be.
- A belsőleg előállított bizonyíték megbízhatósága nagyobb, ha a kapcsolódó kontrollok hatékonyak.
- A közvetlenül a gyakorló könyvvizsgáló által megszerzett bizonyíték (például egy kontroll alkalmazásának megfigyelése) megbízhatóbb,

mint a közvetetten vagy következtetés levonása (például egy kontroll alkalmazására vonatkozó interjú) által megszerzett bizonyíték.

- A dokumentumok formájában létező bizonyíték megbízhatóbb, legyen az papíron, elektronikus vagy más adathordozón (például egy megbeszélésről egyidejűleg írásban rögzített feljegyzés megbízhatóbb, mint az utólagos szóbeli nyilatkozat arról, hogy mit vitattak meg).

A149. A gyakorló könyvvizsgáló rendszerint nagyobb bizonyosságot szerez a különböző forrásokból származó vagy az eltérő jellegű konzisztens bizonyítékokból, mint a bizonyítékok önmagukban mérlegelt tételeiből. Emellett, a bizonyítékok különböző forrásokból történő megszerzése vagy különböző jellegű bizonyítékok megszerzése azt jelezheti, hogy a bizonyíték egy tétele nem megbízható. Például a megfelelő féltől (felektől) független forrásból beszerzett megerősítő információk növelhetik azt a bizonyosságot, amelyet a gyakorló könyvvizsgáló a megfelelő fél (felek) által tett nyilatkozatból megszerez. Ezzel szemben, ha az egyik forrásból szerzett bizonyíték egy másik forrásból származó bizonyítékkal nincs összhangban, a gyakorló könyvvizsgáló meghatározza, milyen további eljárások szükségesek a következtetés feloldásához.

A150. Elegendő és megfelelő bizonyíték megszerzése tekintetében általában nehezebb bizonyosságot szerezni időszakra vonatkozó vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkról, mint egy adott időpontban fennálló vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkról. Emellett a folyamatokra vonatkozóan adott következtetések rendszerint a megbízás által lefedett időszakra korlátozódnak; a gyakorló könyvvizsgáló nem ad következtetést arra vonatkozóan, hogy az adott folyamat továbbra is a meghatározott módon fog-e működni a jövőben.

A151. Szakmai megítélés kérdése, hogy elegendő és megfelelő bizonyítékot szereztek-e a gyakorló könyvvizsgáló következtetésének alátámasztásához.

A152. Bizonyos körülmények között a gyakorló könyvvizsgáló lehet, hogy nem szerzett olyan mértékben elegendő vagy megfelelő bizonyítékokat, amilyen mértékben várta, hogy szerez a tervezett eljárások révén. Ilyen körülmények között a gyakorló könyvvizsgáló úgy tekinti, hogy a végrehajtott eljárásokból szerzett bizonyítékok nem elegendők és megfelelők ahhoz, hogy lehetővé tegyék következtetés kialakítását a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkra vonatkozóan. A gyakorló könyvvizsgáló:

- kiterjeszheti a végrehajtott munkát, vagy
- végrehajthat a gyakorló könyvvizsgáló által az adott körülmények között szükségesnek ítélt egyéb eljárásokat.

Ha az adott körülmények között ezek közül egyik sem megvalósítható, a gyakorló könyvvizsgáló nem fog tudni elegendő és megfelelő bizonyítékot szerezni ahhoz, hogy képes legyen következtetést kialakítani. Ez a helyzet még annak ellenére is felmerülhet, hogy a gyakorló könyvvizsgálónak nem jutott(ak) tudomására olyan kérdés(ek), amely(ek) miatt a gyakorló könyvvizsgáló úgy gondolja, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk lényeges hibás állítást tartalmazhatnak, ahogyan azzal a 49L bekezdés foglalkozik.

A bizonyíték elegendőségének és megfelelőségének értékelése. (Hiv.: 65. bekezdés)

A153. A bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás kumulatív és ismétlődő folyamat. Ahogy a gyakorló könyvvizsgáló végrehajtja a tervezett eljárásokat, a megszerzett bizonyíték arra vezetheti a gyakorló könyvvizsgálót, hogy megváltoztassa a tervezett eljárások jellegét, ütemezését és terjedelmét. Lehet, hogy olyan információk jutnak a gyakorló könyvvizsgáló tudomására, amelyek jelentősen különböznek a vártaktól, és azoktól, amelyekben a tervezett eljárások alapultak. Például:

- A gyakorló könyvvizsgáló által azonosított hibás állítások terjedelme módosíthatja a gyakorló könyvvizsgáló adott információforrások megbízhatóságára vonatkozó szakmai megítélését.
- A gyakorló könyvvizsgáló tudomására juthatnak a releváns információkban lévő eltérések, vagy következtelen vagy hiányzó bizonyítékok.
- Ha a megbízás vége felé hajtottak végre elemző eljárásokat, ezeknek az eljárásoknak az eredményei a lényeges hibás állítás korábban fel nem ismert kockázatát jelezhetik.

Ilyen körülmények között szükséges lehet, hogy a gyakorló könyvvizsgáló újraértékelje a tervezett eljárásokat.

A154. A gyakorló könyvvizsgáló azon szakmai megítélését, hogy mi számít elegendő és megfelelő bizonyítéknak, például a következő tényezők befolyásolják:

- Egy esetleges hibás állítás jelentősége, valamint annak valószínűsége, hogy az egyedileg vagy más esetleges hibás állításokkal együttesen lényeges hatást gyakorol a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkra.
- A megfelelő félnek (feleknek) a lényeges hibás állítás ismert kockázatának kezelését szolgáló válaszainak hatékonysága.
- Korábbi bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások során szerzett tapasztalat a hasonló esetleges hibás állítások tekintetében.

- A végrehajtott eljárások eredményei, beleértve, hogy ezek az eljárások azonosítottak-e konkrét hibás állításokat.
- A rendelkezésre álló információk forrása és megbízhatósága.
- A bizonyíték meggyőzőereje.
- A megfelelő fél (felek) és környezete megismerése.

Hatókör-korlátozások (Hiv.: 26., 66. bekezdések)

A155. Hatókör-korlátozás adódhat:

- (a) A megfelelő fél (felek) ellenőrzésén kívül álló körülményekből. Például, lehet, hogy véletlenül megsemmisültek olyan dokumentumok, amelyeket a gyakorló könyvvizsgáló szükségesnek tart megvizsgálni.
- (b) A gyakorló könyvvizsgáló munkájának jellegére vagy ütemezésére vonatkozó körülményekből. Például egy fizikai folyamat, amelyet a gyakorló könyvvizsgáló szükségesnek tart megfigyelni, lehet, hogy a gyakorló könyvvizsgáló megbízása előtt megtörtént, vagy
- (c) A felelős fél, a mérést vagy értékelést végző, vagy a megbízó fél által a gyakorló könyvvizsgálóra vonatkozóan támasztott korlátozások, amelyek például megakadályozhatják, hogy a gyakorló könyvvizsgáló végrehajtsa az általa az adott körülmények között szükségesnek tartott eljárást. Az ilyen típusú korlátozásoknak egyéb vonatkozásai lehetnek a megbízásra nézve, mint például a megbízási kockázat és a megbízás elfogadása és megtartása gyakorló könyvvizsgáló általi mérlegelésére vonatkozóan.

A156. Egy konkrét eljárás végrehajtására való képtelenség nem testesít meg hatókör-korlátozást, ha a gyakorló könyvvizsgáló alternatív eljárások végrehajtásával elegendő és megfelelő bizonyítékot tud szerezni.

A157. Egy korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás során végrehajtott eljárások definíció szerint korlátozottak egy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnál szükségesek eljárásokhoz képest. Egy korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás elfogadása előtt tudottan fennálló korlátozások releváns szempontot jelentenek annak meghatározásakor, hogy fennállnak-e egy bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás előfeltételei, különösen, hogy az adott megbízás rendelkezik-e a bizonyítékokhoz való hozzáférés (lásd 24. bekezdés (b) pont (iv) alpont) és a racionális cél (lásd 24. bekezdés (b) pont (vi) alpont) jellemzőkkel. Ha egy adott korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás elfogadását követően a megfelelő fél (felek) további korlátozást támaszt(anak), helyénvaló lehet

visszalépni a megbízástól, ha vonatkozó jogszabály vagy szabályozás értelmében lehetséges a visszalépés.

A bizonyosságot nyújtó jelentés elkészítése

A bizonyosságot nyújtó jelentés formája (Hiv.: 67–68. bekezdések)

A158. Következtetések kifejezésének szóbeli vagy egyéb formáit félre lehet érteni írásbeli jelentés általi alátámasztás nélkül. Emiatt a gyakorló könyvvizsgáló nem tesz szóban vagy szimbólumok használatával jelentést anélkül, hogy egy olyan írásbeli bizonyosságot nyújtó jelentést is rendelkezésre bocsátana, amely azonnal rendelkezésre áll a szóbeli jelentés megadásakor vagy a szimbólum használatakor. Egy szimbólumot például egy írásbeli bizonyosságot nyújtó jelentésre mutató hiperhivatkozással lehet ellátni az Interneten.

A159. A jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard nem ír elő egységes formátumot minden bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásra vonatkozó jelentéstételhez. Ehelyett azonosítja a bizonyosságot nyújtó jelentésbe belefoglalandó alapelemeket. A bizonyosságot nyújtó jelentéseket a megbízás konkrét körülményeihez igazítják. A gyakorló könyvvizsgáló használhat címsorokat, bekezdésszámozást, tipográfiai eszközöket, például félkövérítést és egyéb mechanizmusokat a bizonyosságot nyújtó jelentés egyértelműségének és olvashatóságának növelése céljából.

A160. A gyakorló könyvvizsgáló választhat „rövid formátumú” vagy „hosszú formátumú” jelentéstételi stílust, hogy megkönnyítse a hatékony kommunikációt a céltartó felhasználókkal. A „rövid formátumú” jelentések rendszerint csak az alapelemeket tartalmazzák. A „hosszú formátumú” jelentések egyéb információkat és magyarázatokat tartalmaznak, amelyeknek nem célja, hogy befolyásolják a gyakorló könyvvizsgáló következtetését. Az alapelemek mellett a hosszú formátumú jelentések részletesen ismertethetik a megbízás feltételeit, az alkalmazott vonatkozó kritériumokat, a megbízás konkrét szempontjaira vonatkozó megállapításokat, a gyakorló könyvvizsgálónak és a megbízás egyéb résztvevőinek képzettségét és tapasztalatát, a lényegességi szintek közzétételét, valamint egyes esetekben a javaslatokat. A gyakorló könyvvizsgáló számára hasznos lehet annak mérlegelése, hogy az ilyen információk megadása milyen jelentőségű a céltartó felhasználók információs igényei szempontjából. Ahogyan azt a 68. bekezdés előírja, a további információk egyértelműen el vannak különítve a gyakorló könyvvizsgáló következtetésétől, és oly módon vannak megszővegezve, amely egyértelművé teszi, hogy azoknak nem célja az adott következtetés csorbítása.

A bizonyosságot nyújtó jelentés tartalma

Cím (Hiv.: 69. bekezdés (a) pont)

A161. Egy megfelelő cím segít azonosítani a bizonyosságot nyújtó jelentés jellegét, valamint annak megkülönböztetését mások, például olyanok által kiadott jelentésektől, akik nem kötelesek megfelelni ugyanazoknak az etikai követelményeknek, mint a gyakorló könyvvizsgáló.

Címzett (Hiv.: 69. bekezdés (b) pont)

A162. A címzett azonosítja azt a felet vagy feleket, akiknek a bizonyosságot nyújtó jelentés szól. A bizonyosságot nyújtó jelentés címzettje rendszerint a megbízó fél, de egyes esetekben lehetnek egyéb célzott felhasználók.

A vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk és a vizsgálat mögöttes tárgya (Hiv.: 69. bekezdés (c) pont)

A163. A vizsgálat tárgyával kapcsolatos információknak és adott esetben a vizsgálat mögöttes tárgyának azonosítása és ismertetése magában foglalhatja például:

- Azt az időpontot vagy időszakot, amelyre a vizsgálat mögöttes tárgyának mérése vagy értékelése vonatkozik.
- Ahol értelmezhető, a felelős félnek vagy a felelős fél azon komponensének a nevét, amelyre a vizsgálat mögöttes tárgya vonatkozik.
- A vizsgálat mögöttes tárgya vagy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk azon jellemzőinek a kifejtését, amelyről a célzott felhasználóknak tudomással kellene bírniuk, valamint annak kifejtését, hogy ezek a jellemzők hogyan befolyásolhatják a vizsgálat mögöttes tárgya vonatkozó kritériumokkal szembeni mérésének vagy értékelésének pontosságát vagy a rendelkezésre álló bizonyítékok meggyőzőerejét. Például:
 - a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk mennyire minőségi vagy mennyiségi, objektívek vagy szubjektívek, múltra vonatkozó vagy jövőre vonatkozó.
 - a vizsgálat mögöttes tárgyának vagy a megbízás egyéb körülményeinek olyan változásai, amelyek érintik a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk egymás utáni időszakok közötti összehasonlíthatóságát.

Vonatkozó kritériumok (Hiv.: 69. bekezdés (d) pont)

A164. A bizonyosságot nyújtó jelentés azonosítja a vonatkozó kritériumokat, amelyekkel szemben a vizsgálat mögöttes tárgyát mérték vagy értékelték,

hogy a célzott felhasználók megérthessék a gyakorló könyvvizsgáló következtetésének alapját. A bizonyosságot nyújtó jelentés tartalmazhatja a vonatkozó kritériumokat, vagy hivatkozhat azokra, ha azokat a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk tartalmazzák, vagy ha azok más módon rendelkezésre állnak egy hozzáférhető forrásból. Az adott körülmények között releváns lehet közzétenni:

- a vonatkozó kritériumok forrását és azt, hogy a vonatkozó kritériumok jogszabályba vagy szabályozásba foglaltak-e, vagy átlátható előírt folyamatot követő felhatalmazott vagy elismert szakértői testületek által kiadottak-e, vagyis, hogy megállapított kritériumok-e a vizsgálat mögöttes tárgya összefüggésében (és ha nem, annak ismertetését, hogy miért minősülnek megfelelőnek);
- az alkalmazott mérési vagy értékelési módszereket, ha a vonatkozó kritériumok módszerek közötti választást tesznek lehetővé;
- a vonatkozó kritériumoknak a megbízás körülményei közötti alkalmazása során tett jelentős értelmezéseket;
- azt, hogy változtak-e az alkalmazott mérési vagy értékelési módszerek.

Eredendő korlátok (Hiv.: 69. bekezdés (e) pont)

A165. Míg egyes esetekben a bizonyosságot nyújtó jelentés célzott felhasználói várhatóan jól ismerik az eredendő korlátokat, más esetekben helyénvaló lehet kifejezetten hivatkozni azokra a bizonyosságot nyújtó jelentésben. A belső kontroll hatékonyságára vonatkozó bizonyosságot nyújtó jelentésben például helyénvaló lehet megjegyezni, hogy a hatékonyság múltbeli értékelése nem releváns jövőbeli időszakok szempontjából annak kockázata miatt, hogy a belső kontroll nem megfelelővé válhat a körülmények változásai folytán, vagy a politikáknak vagy eljárásoknak való megfelelés mértéke romolhat.

Speciális cél (Hiv.: 69. bekezdés (f) pont)

A166. Egyes esetekben lehet, hogy a vizsgálat mögöttes tárgyának méréséhez vagy értékeléséhez használt kritériumokat egy speciális célra alakították ki. Egy szabályozó például előírhatja bizonyos gazdálkodó egységek számára, hogy szabályozói célra kialakított adott vonatkozó kritériumokat használjanak. A félreértések elkerülése céljából a gyakorló könyvvizsgáló figyelmezteti a bizonyosságot nyújtó jelentés olvasóit erre a tényre, valamint arra, hogy ennél fogva a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk lehet, hogy más célra nem megfelelőek.

A167. A 69. bekezdés (f) pontja által előírt figyelmeztetésen túl a gyakorló könyvvizsgáló helyénvalónak tarthatja jelezni azt, hogy a bizonyosságot

nyújtó jelentés csak konkrét felhasználók számára készült. A megbízás körülményeitől, például az adott joghatóság jogszabályától vagy szabályozásától függően ez a bizonyosságot nyújtó jelentés terjesztésének vagy felhasználásának korlátozásával érhető el. Jóllehet a bizonyosságot nyújtó jelentés korlátozható ilyen módon, az egy adott felhasználóra vagy felhasználásra vonatkozó korlátozás hiánya önmagában nem jelzi azt, hogy a gyakorló könyvvizsgáló jogi felelősséggel tartozik az adott felhasználó vagy az adott cél vonatkozásában. A jogi felelősség fennállása az egyes esetek jogi körülményeitől és a releváns joghatóságtól függ.

Az egyes felek felelősségei (Hiv.: 69. bekezdés (g) pont)

A168. Az egyes felek felelősségeinek azonosítása tájékoztatja a célzott felhasználókat arról, hogy a felelős fél felel a vizsgálat mögöttes tárgyáért, a mérést vagy értékelést végző felel a vizsgálat mögöttes tárgyának a vonatkozó kritériumokkal szembeni méréséért vagy értékeléséért, a gyakorló könyvvizsgáló feladata pedig, hogy függetlenül következtetést fejezzon ki a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkról.

A megbízásnak a 3000. témaszámú (felülvizsgált) bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standarddal és egy adott, a vizsgálat tárgya vonatkozásában specifikus bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standarddal összhangban történő végrehajtása (Hiv.: 69. bekezdés (h) pont)

A169. Ha egy adott, a vizsgálat tárgya vonatkozásában specifikus bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információnak csak egy részére vonatkozik, helyénvaló lehet hivatkozni mind a vizsgálat tárgya vonatkozásában specifikus bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardra, mind a jelen bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardra.

A170. Pontatlan minősítő vagy korlátozó megfogalmazást tartalmazó kijelentés (például, hogy „a megbízás végrehajtására a 3000. témaszámú bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardra való hivatkozással került sor”) félrevezetheti a bizonyosságot nyújtó jelentések felhasználóit.

Vonatkozó minőségellenőrzési követelmények (Hiv.: 69. bekezdés (i) pont)

A171. Az alábbiak szemléltetik a bizonyosságot nyújtó jelentésbe foglalt kijelentést a vonatkozó minőségellenőrzési követelményekről:

A társaság alkalmazza az 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standardot, és ennek megfelelően átfogó minőségellenőrzési rendszert tart fenn, beleértve az etikai követelményeknek, szakmai standardoknak és a

3000. TÉMASZÁMÚ (FELÜLVIZSGÁLT) BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOKRA SZÓLÓ MEGBÍZÁSOKRA VONATKOZÓ NEMZETKÖZI STANDARD FÜGGELÉK

vonatkozó jogi és szabályozási követelményeknek való megfelelésre vonatkozó dokumentált politikákat és eljárásokat.

Függetlenségi és egyéb etikai követelményeknek való megfelelés (Hiv.: 69. bekezdés (j) pont)

A172. Az alábbiak szemléltetik a bizonyosságot nyújtó jelentésbe foglalt kijelentést az etikai követelményeknek való megfelelésről:

Megfeleltünk a Könyvvizsgálók Nemzetközi Etikai Standardok Testülete által kiadott *Etikai kódex kamarai tag könyvvizsgálóknak* függetlenségi és egyéb etikai követelményeinek, amely kódex alapelvei a tisztesség, objektivitás, szakmai hozzáértés és megfelelő gondosság, titoktartás és hivatáshoz méltó magatartás.

Az elvégzett munka összefoglalása (Hiv.: A6. bekezdés, 69. bekezdés (k) pont)

A173. Az elvégzett munka összefoglalása segít a célzott felhasználóknak megérteni a gyakorló könyvvizsgáló következtetését. Sok bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetében elméletben eljárások végtelen számú változata lehetséges. A gyakorlatban azonban ezeket nehéz világosan és egyértelműen kommunikálni. A Nemzetközi Könyvvizsgálói és Bizonyosságot Nyújtó Szolgáltatási Standard Testület által kiadott egyéb irányadó kihirdetések hasznosak lehetnek a gyakorló könyvvizsgálók számára az összefoglalás elkészítése során.

A174. Ha konkrét bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standard nem ad útmutatást a vizsgálat mögöttes tárgyára vonatkozó eljárások tekintetében, az összefoglalás esetleg részletesebben ismertetheti az elvégzett munkát. Helyénvaló lehet belefoglalni az összefoglalásba egy kijelentést arról, hogy az elvégzett munka magában foglalta a vonatkozó kritériumok megfelelőségének értékelését.

A175. Korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnál az elvégzett munka összefoglalása rendszerint részletesebb, mint egy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnál, és azonosítja az eljárások jellegére, ütemezésére és terjedelmére vonatkozó korlátozásokat. Ez azért van így, mert a végrehajtott eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének értékelése alapvető az olyan formában kifejezett következtetés megértéséhez, amely közvetíti, hogy a végrehajtott eljárások alapján jutott(ak)-e a gyakorló könyvvizsgáló tudomására olyan lényeges kérdés(ek), amely(ek) miatt a gyakorló könyvvizsgáló úgy véli, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk lényeges hibás állítást tartalmaznak. Helyénvaló lehet emellett jelezni az elvégzett munka összefoglalásában bizonyos végre nem hajtott eljárásokat, amelyek végrehajtása rendszerint várható lenne egy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás során. Minden ilyen eljárás teljes körű azonosítása azonban lehet, hogy nem lehetséges, mert a megbízási kockázat

gyakorló könyvvizsgálótól elvárt ismerete és figyelembevétele kisebb, mint egy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnál.

A176. Az alábbiak lehetnek olyan tényezők, amelyek figyelembe veendőek az elvégzett munka összefoglalása részletezettségének meghatározása során:

- A gazdálkodó egységre specifikusan jellemző körülmények (például a gazdálkodó egység tevékenységeinek az adott szektorra jellemző tevékenységekhez képest eltérő jellege).
- A végrehajtott eljárások jellegét és terjedelmét befolyásoló konkrét megbízási körülmények.
- A célzott felhasználóknak a jelentés részletezettségére vonatkozó, piaci gyakorlaton, vagy vonatkozó jogszabályon vagy szabályozáson alapuló elvárásai.

A177. Fontos, hogy az összefoglalás tárgyilagosan legyen megírva, ami lehetővé teszi a célzott felhasználók számára, hogy megértsék a gyakorló könyvvizsgáló következtetésének alapjául szolgáló elvégzett munkát. A legtöbb esetben ez nem jelenti a teljes munkaterv részletezését, fontos ugyanakkor, hogy ne legyen se annyira tömör, ami miatt nem egyértelmű, sem túlhangsúlyozott vagy dagályos.

A gyakorló könyvvizsgáló következtetése (Hiv.: 12. bekezdés (a) pont (i) alpont (a) pont, 69. bekezdés (l) pont)

A178. Példák kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetében megfelelő formában kifejezett következtetésekre:

- A vizsgálat mögöttes tárgyára és a vonatkozó kritériumokra vonatkozóan kifejezve: „Véleményünk szerint a gazdálkodó egység minden lényeges szempontból megfelelt az XYZ jogszabálynak”.
- A vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkra és a vonatkozó kritériumokra vonatkozóan kifejezve: „Véleményünk szerint a gazdálkodó egység pénzügyi teljesítményének előrejelzését minden lényeges szempontból megfelelően készítették az XYZ kritériumok alapján”, vagy
- A megfelelő fél által tett állításra vonatkozóan kifejezve: „Véleményünk szerint a [megfelelő fél] állítása, hogy a gazdálkodó egység megfelelt az XYZ jogszabálynak, minden lényeges szempontból valós állítás”, vagy „Véleményünk szerint a [megfelelő fél] állítása, hogy a kulcsfontosságú teljesítménymutatókat az XYZ kritériumokkal összhangban mutatták be, minden lényeges szempontból valós állítás”.

A179. Helyénvaló lehet a célzott felhasználók tájékoztatása arról, hogy milyen összefüggésben értelmezendő a gyakorló könyvvizsgáló következtetése, ha
3000. TÉMASZÁMÚ (FELÜLVIZSGÁLT) BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ SZOLGÁLTATÁSOKRA SZÓLÓ MEGBÍZÁSOKRA VONATKOZÓ NEMZETKÖZI STANDARD FÜGGELÉK

a bizonyosságot nyújtó jelentés tartalmazza a vizsgálat tárgyával kapcsolatos olyan adott jellemzők kifejtését, amelyről a célzott felhasználóknak tudomást kellene szerezniük. A gyakorló könyvvizsgáló következtetése például tartalmazhat olyan szövegezést, mint: „A jelen következtetés a jelen független, bizonyosságot nyújtó jelentés más részében vázolt kérdések alapján lett kialakítva.”

A180. Példák korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás esetében megfelelő formában kifejezett következtetésekre:

- A vizsgálat mögöttes tárgyára és a vonatkozó kritériumokra vonatkozóan kifejezve: „A végrehajtott eljárások és a megszerzett bizonyítékok alapján semmi nem jutott tudomásunkra, ami miatt úgy vélnénk, hogy [a gazdálkodó egység] nem felelt meg minden lényeges szempontból az XYZ jogszabálynak”.
- A vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkra és a vonatkozó kritériumokra vonatkozóan kifejezve: „A végrehajtott eljárások és a megszerzett bizonyítékok alapján nincs tudomásunk semmilyen lényeges módosításról, amelynek végrehajtása szükséges a kulcsfontosságú teljesítménymutatók értékelésén ahhoz, hogy a kulcsfontosságú teljesítménymutatók összhangban legyenek az XYZ kritériumokkal.”
- A megfelelő fél által tett állításra vonatkozóan kifejezve: „A végrehajtott eljárások és a megszerzett bizonyítékok alapján semmi nem jutott tudomásunkra, ami miatt úgy vélnénk, hogy a [megfelelő fél] állítása, hogy [a gazdálkodó egység] megfelelt az XYZ jogszabálynak, nem minden lényeges szempontból valós állítás.”

A181. Olyan kifejezésformák, amelyek hasznosak lehetnek a vizsgálat mögöttes tárgyára vonatkozóan, lehetnek például az alábbiak önmagukban vagy egymással kombinálva:

- Megfelelésre vonatkozó megbízások esetében – „megfelelően” vagy „összhangban”.
- Olyan megbízások esetében, amikor a vonatkozó kritériumok a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk készítésére vagy bemutatására vonatkozó folyamatot vagy módszertant ismertetnek – „megfelelően készített”.
- Olyan megbízások esetében, amikor a valós bemutatás elvei vannak belefoglalva a vonatkozó kritériumokba – „valós állítás”.

A182. A minősített következtetést, valamint a minősítésre okot adó kérdés(ek)e)t tartalmazó bekezdések címmel való ellátása segíti a gyakorló könyvvizsgáló jelentésének érthetőségét. Példák megfelelő címekre: „Korlátozott következtetés”, „Ellentétes következtetés”, „Következtetés

levonásának visszautasítása”, „Korlátozott következtetés alapja”, „Ellentétes következtetés alapja”, az adott esetnek megfelelően.

A gyakorló könyvvizsgáló aláírása (Hiv.: 69. bekezdés (m) pont)

A183. A gyakorló könyvvizsgáló aláírása vagy a gyakorló könyvvizsgáló cége nevében történő aláírás, vagy a gyakorló könyvvizsgáló saját neve vagy mindkettő, az adott joghatóság előírásainak megfelelően. A gyakorló könyvvizsgáló aláírásán kívül bizonyos joghatóságokban a gyakorló könyvvizsgáló számára előírás lehet, hogy nyilatkozzon a gyakorló könyvvizsgáló jelentésében szakmai címeiről vagy az adott joghatósághoz tartozó engedélyező hatóság általi elismeréséről.

Dátum (Hiv.: 69. bekezdés (n) pont)

A184. A bizonyosságot nyújtó jelentés dátumának megadása tájékoztatja a célzott felhasználókat arról, hogy a gyakorló könyvvizsgáló azoknak az eseményeknek a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkra és a bizonyosságot nyújtó jelentésre gyakorolt hatását vette figyelembe, amelyek addig a dátumig következtek be.

Hivatkozás a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértőre a bizonyosságot nyújtó jelentésben (Hiv.: 70. bekezdés)

A185. Egyes esetekben jogszabály vagy szabályozás előírhatja a könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő munkájára való hivatkozást a bizonyosságot nyújtó jelentésben, például az állami szektorbeli átláthatóság céljából. Ilyen hivatkozás szintén helyénvaló lehet egyéb körülmények között, például ahhoz, hogy kifejtse a gyakorló könyvvizsgáló következtetése minőségének jellegét, vagy ha egy adott szakértő munkája szervesen hozzátartozik egy hosszú formátumú jelentésben foglalt észrevételekhez.

A186. Mindazonáltal a gyakorló könyvvizsgáló egyedül felelős a kifejezett következtetésért, és ezt a felelősséget nem csökkenti az, ha a gyakorló könyvvizsgáló szakértő munkáját veszi igénybe. Fontos ezért, hogy ha a bizonyosságot nyújtó jelentés a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértőre hivatkozik, a jelentés megfogalmazása ne sugallja azt, hogy a gyakorló könyvvizsgáló felelőssége a kifejezett következtetésért kisebb a szóban forgó szakértő részvétele miatt.

A187. Egy általános hivatkozást egy hosszú formátumú jelentésben arra, hogy a megbízást megfelelő képzettségű munkatársak, köztük a vizsgálat tárgyának szakértői és bizonyosságnyújtási szakértők végezték, nem valószínű, hogy tévesen kisebb felelősségként értelmezzék. A félreértés lehetősége azonban magasabb rövid formátumú jelentések esetében, ahol minimális összefüggésre vonatkozó információ bemutatására van lehetőség, vagy ha a gyakorló könyvvizsgáló által igénybe vett szakértőre annak nevével hivatkoznak. Ezért kiegészítő megfogalmazás lehet szükséges ilyen

esetekben annak megakadályozása céljából, hogy a bizonyosságot nyújtó jelentés azt sugallja, hogy a gyakorló könyvvizsgáló felelőssége a kifejezett következtetésért kisebb a szakértő részvétele miatt.

Minősítés nélküli és minősített következtetések (Hiv.: 74–77. bekezdések, Függelék)

A188. Az „átfogó” kifejezés a hibás állításoknak a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkra gyakorolt hatásait, vagy az elegendő és megfelelő bizonyíték szerzésére való képtelenség miatt fel nem tárt hibás állításoknak, ha vannak ilyenek, a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkra gyakorolt lehetséges hatásait írja le. A vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkra gyakorolt átfogó hatások azok, amelyek a gyakorló könyvvizsgáló szakmai megítélése szerint:

- (a) nem korlátozódnak a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk konkrét szempontjaira
- (b) ha mégis ilyenekre korlátozódnak, a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk tekintélyes részét képviselik vagy képviselhetik, vagy
- (c) a közzétételek vonatkozásában alapvetőek a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információknak a célzott felhasználók általi megértése szempontjából.

A189. A kérdés jellege, valamint a gyakorló könyvvizsgáló megítélése a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkra gyakorolt hatásokra vagy lehetséges hatásokra vonatkozóan befolyásolja a kifejezendő következtetés típusát.

A190. Példák korlátozott és ellentétes következtetésekre, valamint a következtetés levonásának visszautasítására:

- Korlátozott következtetés (korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó példa lényeges hibás állítás mellett) – „A végrehajtott eljárások és a megszerzett bizonyítékok alapján a jelentésünk Korlátozott következtetés alapja szakaszában ismertetett kérdés hatásán kívül semmi nem jutott a tudomásunkra, ami miatt úgy vélnénk, hogy a [megfelelő fél] állítása nem valósan mutatja be minden lényeges szempontból a gazdálkodó egység XYZ jogszabálynak való megfelelését.”
- Ellentétes következtetés (lényeges és átfogó hibás állításra vonatkozó példa mind kellő, mind korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások esetében) – „A jelentésünk Ellentétes következtetés alapja szakaszában ismertetett kérdés jelentősége miatt a [megfelelő fél] állítása nem mutatja be valósan a gazdálkodó egység XYZ jogszabálynak való megfelelését.”

- Következtetés levonásának visszautasítása (lényeges és átfogó hatókör-korlátozásra vonatkozó példa mind kellő, mind korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások esetében) – „A jelentésünk Következtetés levonása visszautasításának alapja szakaszában ismertetett kérdés jelentősége miatt nem tudtunk elegendő és megfelelő bizonyítékot szerezni a [megfelelő fél] állítására vonatkozó következtetés kialakításához. Ennek megfelelően nem fejezünk ki következtetést erre az állításra vonatkozóan.”

A191. Egyes esetekben a mérést vagy értékelést végző azonosíthatja és megfelelően ismertetheti, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk lényeges hibás állítást tartalmaznak. Megfelelésre vonatkozó megbízásnál például a mérést vagy értékelést végző pontosan ismertetheti a meg nem feleléseket. Ilyen körülmények között a 76. bekezdés előírja a gyakorló könyvvizsgáló számára, hogy hívja fel a célzott felhasználók figyelmét a lényeges hibás állítás ismertetésére, akár korlátozott vagy ellentétes következtetés kifejezésével, akár korlátozás nélküli következtetés kifejezésével, de felhívva a figyelmet az adott kérdésre, arra való konkrét hivatkozással a bizonyosságot nyújtó jelentésben.

Egyéb kommunikációs felelősségek (Hiv.: 78. bekezdés)

A192. Azok a kérdések, amelyeket helyénvaló lehet kommunikálni a felelős fél, a mérést vagy értékelést végző, a megbízó fél vagy mások felé, tartalmazzák a csalást vagy vélt csalást, valamint az elfogultságot a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk készítésében.

Dokumentálás (Hiv.: 79–83. bekezdések)

A193. A dokumentáció magában foglalja a gyakorló könyvvizsgáló minden szakmai megítélést kívánó jelentős kérdésre vonatkozó érvelésének, valamint a kapcsolódó következtetéseknek a nyilvántartását. Nehéz elvi vagy szakmai megítélési kérdések fennállása esetén a gyakorló könyvvizsgáló számára a következtetés levonásakor ismert releváns tényeket tartalmazó dokumentáció segíthet a gyakorló könyvvizsgáló ismereteinek demonstrálásában.

A194. Se nem szükséges, se nem praktikus a megbízás során mérlegelt minden kérdés vagy alkalmazott minden szakmai megítélés dokumentálása. Szükségtelen továbbá, hogy a gyakorló könyvvizsgáló külön dokumentálja az olyan kérdéseknek való megfelelést (például egy ellenőrző listában), amelyekre vonatkozóan a megbízási dossziében lévő dokumentumok bizonyítják a megfelelést. Hasonlóképpen, a gyakorló könyvvizsgálónak nem szükséges belefoglalnia a megbízási dossziéba munkapapírok meghaladott tervezeteit, nem teljes körű vagy előzetes vélekedéseket

tükröző megjegyzéseket, nyomdai vagy más hibák miatt javított dokumentumok korábbi példányait és dokumentumok másodpéldányait.

A195. Szakmai megítélésnek a készítendő és megtartandó dokumentáció mértékének felméréséhez való alkalmazása során a gyakorló könyvvizsgáló mérlegelheti, hogy mi szükséges egy másik gyakorló könyvvizsgáló számára, akinek nincs korábbi tapasztalata az adott megbízással ahhoz, hogy megismerje az elvégzett munkát és azt, hogy a fő döntéseket milyen alapon hozták meg (de nem a megbízás részletes szempontjait). Az adott másik gyakorló könyvvizsgáló lehet, hogy csak azáltal tudja megismerni a megbízás részletes körülményeit, hogy megbeszéli azokat a dokumentációt készítő gyakorló könyvvizsgálóval.

A196. A dokumentálás magában foglalhatja például az alábbiak rögzítését:

- a tesztelt konkrét tételek vagy kérdések azonosító jellemzői
- ki végezte el a megbízási munkát, és a munka befejezésének dátuma
- ki tekintette át a megbízási munkát, és az áttekintés dátuma és terjedelme, továbbá
- a jelentős kérdéseknek a megfelelő féllel (felekkel) és másokkal történő megbeszélései, beleértve a megvitatott jelentős kérdések jellegét, valamint azt, hogy mikor és kivel került sor a megbeszélésekre.

A197. A dokumentálás magában foglalhatja például az alábbiak rögzítését:

- a releváns etikai követelményeknek való megfeleléshez kapcsolódóan beazonosított kérdések, és hogy azokat hogyan oldották meg
- a megbízásra vonatkozó függetlenségi követelményeknek való megfelelésre vonatkozó következtetések, és a társasággal folytatott bármely releváns megbeszélés, amely alátámasztja ezeket a következtetéseket
- az ügyfélkapcsolatok és a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások elfogadásával és megtartásával kapcsolatos következtetések
- a megbízás során folytatott konzultációk jellege és hatóköre, valamint az azokból levont következtetések.

A végleges megbízási dosszié összeállítása

A198. Az 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standard (vagy egyéb szakmai követelmények, vagy jogszabályban vagy szabályozásban lévő követelmények, amelyek legalább olyan magas követelményeket támasztanak, mint az 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési

standard) szerint a társaságok kötelesek ki alakítani a megbízási dosszié időben történő összeállítására vonatkozó politikákat és eljárásokat.⁷ A végleges megbízási dosszié összeállítására megszabott megfelelő határidő rendszerint nem több, mint a bizonyosságot nyújtó jelentés dátumát követő 60 nap.⁸

A199. A végleges megbízási dossziének a bizonyosságot nyújtó jelentés dátumát követő összeállítása adminisztratív folyamat, amely nem jár új eljárások végrehajtásával vagy új következtetések levonásával. Változtatásokat azonban végre lehet hajtani a dokumentációban a végső összeállítás során, ha azok adminisztratív jellegűek. Ilyen változtatások például:

- a túlhaladottá vált dokumentáció törlése vagy kivétele
- munkapapírok sorba rendezése, egyeztetése és kereszthivatkozással történő ellátása
- a befejezési ellenőrző listák aláírása a dosszié összeállításával kapcsolatosan
- a gyakorló könyvvizsgáló által a bizonyosságot nyújtó jelentés dátuma előtt megszerzett, a megbízásért felelős munkacsoport releváns tagjaival megvitattott és egyeztetett bizonyítékok dokumentálása.

A200. Az 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standard (vagy nemzeti követelmények, amelyek legalább olyan magas követelményeket támasztanak, mint az 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standard) szerint a társaságok kötelesek ki alakítani a megbízási dokumentáció megőrzésére vonatkozó politikákat és eljárásokat.⁹ Bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozóan a megőrzési időszak rendszerint a bizonyosságot nyújtó jelentés dátumától számított legalább öt év.¹⁰

⁷ 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standard 45. bekezdés

⁸ 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standard A54. bekezdés

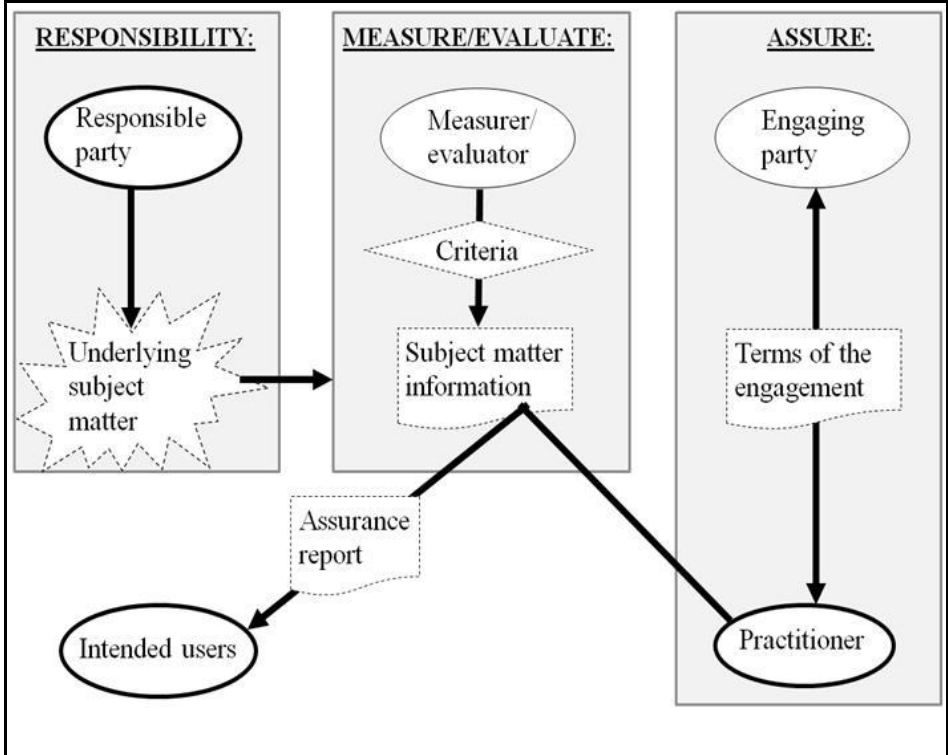
⁹ 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standard 47. bekezdés

¹⁰ 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standard A61. bekezdés

Függelék

(Hiv.: 2., A8., A11., A16., A36–A38. bekezdések)

Szerepkörök és felelőségek



FELELŐSÉG:

Felélő fél

A vizsgálat mögöttes tárgya

Célzott felhasználók

MÉR/ÉRTÉKEL:

Mérést/értékelést végző

Kritériumok

A vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk

Bizonyosságot nyújtó jelentés

BIZONYOSSÁGOT NYÚJT:

Megbízó fél

A megbízás feltételei

Gyakorló könyvvizsgáló

1. Minden bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásban legalább három fél vesz részt: a felelős fél, a gyakorló könyvvizsgáló és a célzott felhasználók. A megbízás körülményeitől függően lehet egy külön mérést vagy ellenőrzést végzői vagy megbízó fél szerepkör.
2. A fenti ábra szemlélteti, hogyan kapcsolódnak az alábbi szerepkörök egy bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízáshoz:
 - (a) A felelős fél felel a vizsgálat mögöttes tárgyáért.
 - (b) A mérést vagy értékelést végző alkalmazza a kritériumokat a vizsgálat mögöttes tárgyának méréséhez vagy értékeléséhez, amely a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkat eredményezi.
 - (c) A megbízó fél megállapodik a gyakorló könyvvizsgálóval a megbízás feltételeiben.
 - (d) A gyakorló könyvvizsgáló elegendő és megfelelő bizonyítékot szerez annak érdekében, hogy olyan módon kialakított következtetést fejezzon ki, hogy az növelje a felelős féltől eltérő célzott felhasználók bizalmának szintjét a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkra vonatkozóan.
 - (e) A célzott felhasználók döntéseket hoznak a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk alapján. A célzott felhasználók azok a személy(ek) vagy szervezet(ek), vagy ezek csoportja(i), amely(ek) a gyakorló könyvvizsgáló várakozásai szerint használni fogja (fogják) a bizonyosságot nyújtó jelentést.
3. Az alábbi megfigyeléseket lehet tenni ezekre a szerepkörökre vonatkozóan:
 - Minden bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásnál a gyakorló könyvvizsgáló mellett van legalább egy felelős fél és vannak célzott felhasználók.
 - A gyakorló könyvvizsgáló nem lehet a felelős fél, a megbízó fél vagy egy célzott felhasználó.
 - Közvetlen megbízásnál a gyakorló könyvvizsgáló egyben a mérést vagy értékelést végző.
 - Tanúsítási megbízásnál a felelős fél vagy valaki más lehet a mérést vagy értékelést végző, de a gyakorló könyvvizsgáló nem.
 - Ha a gyakorló könyvvizsgáló mérte vagy értékelte a vizsgálat mögöttes tárgyát a kritériumokkal szemben, a megbízás közvetlen megbízás. Az adott megbízás jellege nem változtatható meg tanúsítási megbízássá azáltal, hogy egy másik fél felelősséget vállal a

mérésért vagy értékelésért, például azáltal, hogy a felelős fél a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkhoz azokra vonatkozó felelősséget vállaló kijelentést csatol.

- A felelős fél lehet a megbízó fél.
 - Sok tanúsítási megbízásban a felelős fél lehet egyben a mérést vagy értékelést végző, valamint a megbízó fél. Erre példa, amikor egy gazdálkodó egység megbíz egy gyakorló könyvvizsgálót az általa a saját fenntarthatósági gyakorlatairól készített jelentésre vonatkozó bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás végrehajtásával. Példa arra, amikor a felelős fél eltér a mérést vagy értékelést végzőtől, amikor a gyakorló könyvvizsgálót egy kormányzati szervezet által egy magántársaság fenntarthatósági gyakorlatairól készített jelentésre vonatkozó bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás végrehajtásával bízzák meg.
 - Tanúsítási megbízásnál a mérést vagy értékelést végző általában írásbeli nyilatkozatot ad a gyakorló könyvvizsgálónak a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkról. Egyes esetekben a gyakorló könyvvizsgáló nem tud ilyen nyilatkozatot szerezni, például, ha nem a megbízó fél a mérést vagy értékelést végző.
 - A felelős fél lehet az egyik célzott felhasználó, de nem lehet az egyetlen.
 - A felelős fél, a mérést vagy értékelést végző és a célzott felhasználók tartozhatnak különböző gazdálkodó egységekhez vagy ugyanahhoz a gazdálkodó egységhez. Az utóbbira példa, amikor kétszintű testület esetén a felügyelőbizottság lehet, hogy bizonyosságot kíván szerezni az adott gazdálkodó egység vezetőtestülete által adott információkról. A felelős fél, a mérést vagy értékelést végző és a célzott felhasználók közötti kapcsolatot egy adott megbízás összefüggésében szükséges nézni, és az eltérhet a hagyományosabban meghatározott felelősségi viszonyoktól. Például, egy gazdálkodó egység felső szintű vezetése (egy célzott felhasználó) megbízhat egy gyakorló könyvvizsgálót bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás végrehajtásával a gazdálkodó egység tevékenységeinek egy adott aspektusára vonatkozóan, amely egy alsóbb szintű vezetés (a felelős fél) közvetlen felelőssége alá tartozik, de amelyért végső soron a felső szintű vezetés felelős.
 - Egy megbízó fél, amely egyben nem a felelős fél, lehet a célzott felhasználó.
4. A gyakorló könyvvizsgáló következtetésének megfogalmazásában szerepelhetnek:

- a vizsgálat mögöttes tárgya és a vonatkozó kritériumok
 - a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk és a vonatkozó kritériumok, vagy
 - a megfelelő fél által tett állítás.
5. A gyakorló könyvvizsgáló és a felelős fél megállapodhatnak a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardok alkalmazásában egy adott megbízásra vonatkozóan, ahol a felelős félen kívül nincs célzott felhasználó, de ahol a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó nemzetközi standardok összes egyéb követelményei teljesülnek. Ilyen esetekben a gyakorló könyvvizsgáló jelentése a jelentés felhasználását a felelős félre korlátozó kijelentést tartalmaz.

IAASB

**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

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