# NEMZETKÖZI KERETELVEK

# A BIZONYOSSÁGOT NYÚJTÓ MEGBÍZÁSOKHOZ

(Hatályos a 2005. január 1-jén vagy azt követően végződő

időszakokra vonatkozó bizonyosságot nyújtó jelentésekre)

TARTALOMJEGYZÉK

Bekezdés

Bevezetés 1–6

A bizonyosságot nyújtó megbízás fogalma és célja ………………………… 7–11

A keretelvek hatóköre 12–16

A megbízás elfogadása 17–19

A bizonyosságot nyújtó megbízás elemei 20–60

A gyakorló könyvvizsgáló nevének illetéktelen használata 61

Melléklet: A kellő bizonyosságot nyújtó megbízás és korlátozott bizonyosságot nyújtó megbízás közötti különbségek

A jelen Nemzetközi keretelvek a bizonyosságot nyújtó megbízásokhoz című, a Nemzetközi Könyvvizsgálati és Bizonyosságot Nyújtó Szolgáltatási Standardok Testület (IAASB) által készített és a Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetsége (IFAC) által 2014 szeptemberében angol nyelven megjelentetett anyagot a Magyar Könyvvizsgálói Kamara fordította 2015. májusában és annak sokszorosítása az IFAC engedélyével történt. A Nemzetközi keretelvek a bizonyosságot nyújtó megbízásokhoz című anyag fordításának folyamatát az IFAC figyelemmel kísérte és a fordítás az „Irányelv—Az IFAC által kiadott standardok fordítására és sokszorosítására vonatkozó politika” szerint készült. A Nemzetközi keretelvek a bizonyosságot nyújtó megbízásokhoz című anyag szövege az IFAC által angol nyelven kiadott Nemzetközi keretelvek a bizonyosságot nyújtó megbízásokhoz című anyag jóváhagyott szövege.

A Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetsége (IFAC) által kiadott Nemzetközi keretelvek a bizonyosságot nyújtó megbízásokhoz © angol nyelvű szövege 2014. Minden jog fenntartva.

A Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetsége (IFAC) által kiadott Nemzetközi keretelvek a bizonyosságot nyújtó megbízásokhoz © magyar nyelvű szövege 2015. Minden jog fenntartva.

Eredeti cím: International Framework for Assurance Engagements (from Volume II of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2014 Edition), ISBN: 978-1-60815-185-1

Bevezetés

1. Jelen Keretelvek meghatározzák és leírják a bizonyosságot nyújtó megbízások elemeit és céljait, továbbá azonosítják azokat a megbízásokat, melyekre a Nemzetközi Könyvvizsgálati Standardok (ISA), az Átvilágítási Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardok (ISRE) és a Bizonyosságot Nyújtó Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardok (ISAE) vonatkoznak. A Keretelvek hivatkozási keretet nyújtanak az alábbiaknak:
   1. a könyvvizsgálóként tevékenykedő bejegyzett könyvvizsgálók számára („gyakorló könyvvizsgálók”) a bizonyosságot nyújtó megbízás végrehajtása során. Az állami szektorban működő bejegyzett könyvvizsgálóknak figyelembe kell venniük a Keretelvek végén található „Alkalmazás az állami szektorban” című részben foglaltakat. A Keretelvek figyelembevétele a bizonyosságot nyújtó megbízás végrehajtása során az olyan bejegyzett könyvvizsgálók számára is javasolt, akik nem tevékenykednek sem gyakorló könyvvizsgálóként sem az állami szektorban.[[1]](#footnote-1)
   2. egyéb olyan felek számára, akik bizonyosságot nyújtó megbízásokban érintettek, beleértve a bizonyosságot nyújtó jelentés célzott felhasználóit és a felelős felet, valamint
   3. a Nemzetközi Könyvvizsgálati és Bizonyosságot Nyújtó Szolgáltatási Standard Testület (IAASB) számára a Nemzetközi Könyvvizsgálati Standardok, az Átvilágítási Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardok és a Bizonyosságot Nyújtó Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardok kidolgozásához.
2. Maguk a Keretelvek nem hoznak létre standardokat, továbbá nem határoznak meg eljárási követelményeket a bizonyosságot nyújtó megbízások teljesítésére vonatkozóan. A bizonyosságot nyújtó megbízások végrehajtására vonatkozóan - a jelen Keretelvek fogalmaival összhangban -, a Nemzetközi Könyvvizsgálati Standardok, az Átvilágítási Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardok és a Bizonyosságot Nyújtó Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardok tartalmazzák az alapelveket, alapvető eljárásokat és a kapcsolódó útmutatást. A Keretelvek, valamint a Nemzetközi Könyvvizsgálati Standardok, az Átvilágítási Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardok, és a Bizonyosságot Nyújtó Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardok közötti kapcsolat a Nemzetközi minőségellenőrzési, könyvvizsgálati, átvilágítási, egyéb bizonyosságot nyújtó és kapcsolódó szolgáltatásokra vonatkozó állásfoglalások kézikönyve című kiadványnak, az „Az IAASB által kiadott állásfoglalások szerkezete” című része által kerül bemutatásra.
3. A Keretelvek áttekintése az alábbiakban olvasható:

* *Bevezetés:* jelen Keretelvek a gyakorló könyvvizsgálók által végzett bizonyosságot nyújtó megbízásokkal foglalkoznak. Hivatkozási keretet nyújtanak a gyakorló könyvvizsgálók és egyéb felek számára, akik érintettek a bizonyosságot nyújtó megbízásokban, például a gyakorló könyvvizsgálót megbízó fél (a „megbízó”).
* *A bizonyosságot nyújtó megbízás meghatározása és célja*: ez a rész meghatározza a bizonyosságot nyújtó megbízás fogalmát és azonosítja annak a két típusának a céljait, melyeket egy gyakorló könyvvizsgáló végezhet. Jelen Keretelvek a megbízás e két típusát kellő bizonyosságot nyújtó megbízásnak valamint korlátozott bizonyosságot nyújtó megbízásnak nevezik.[[2]](#footnote-2)

KERETELVEK

* *A Keretelvek hatóköre*: ez a rész megkülönbözteti a bizonyosságot nyújtó megbízásokat más, például tanácsadási megbízásoktól.
* *A megbízás elfogadása*: ez a rész felsorolja azokat a jellemzőket, amelyekkel a megbízásnak rendelkeznie kell ahhoz, hogy a gyakorló könyvvizsgáló elfogadhassa a bizonyosságot nyújtó megbízást.
* *A bizonyosságot nyújtó megbízás elemei*: ez a rész a gyakorló könyvvizsgálók által végzett, bizonyosságot nyújtó megbízásokra jellemző 5 elemet azonosítja és írja le: három félből álló kapcsolat, a vizsgálat tárgya, kritériumok, bizonyítékok és a bizonyosságot nyújtó jelentés. Kifejti a kellő bizonyosságot nyújtó megbízások és a korlátozott bizonyosságot nyújtó megbízások közötti fontos különbségeket (a mellékletben szintén kifejtésre kerül). Ez a rész foglalkozik például a bizonyosságot nyújtó megbízásoknál a vizsgálat tárgyának sokféleségével, a megfelelő kritériumok szükséges jellemzőivel, a bizonyosságot nyújtó megbízások során a kockázat és a lényegesség szerepével, valamint azzal, hogy miként kell kifejezni a következtetéseket a bizonyosságot nyújtó megbízás mindkét típusa esetében.
* *A gyakorló könyvvizsgáló nevének illetéktelen használata*: ez a rész a gyakorló könyvvizsgálónak a vizsgálat tárgyával történő társítása következményeit tárgyalja.

Etikai alapelvek és minőségellenőrzési standardok

1. A jelen Keretelveken, valamint a Nemzetközi Könyvvizsgálati Standardokon, az Átvilágítási Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardokon és a Bizonyosságot Nyújtó Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardokon túl, a bizonyosságot nyújtó megbízást végző gyakorló könyvvizsgálókra az alábbi szabályok vonatkoznak:
   1. a Nemzetközi Számviteli Etikai Standard Testület (IESBA) által kiadott *Hivatásos könyvvizsgálók etikai kódexe* (IESBA kódex), mely a bejegyzett könyvvizsgálók számára megfogalmazza az alapvető etikai alapelveket, valamint
   2. a Nemzetközi Minőségellenőrzési Standardok (ISQCs), melyek meghatározzák a standardokat és útmutatást nyújtanak a cég minőségellenőrzési rendszerére vonatkozóan.[[3]](#footnote-3)
2. Az IESBA kódex A) része felsorolja azokat az alapvető etikai alapelveket, melyeket minden bejegyzett könyvvizsgálónak be kell tartania, beleértve:
   1. tisztesség;
   2. tárgyilagosság;
   3. szakmai kompetencia és megfelelő gondosság;
   4. titoktartás, valamint
   5. hivatáshoz méltó magatartás.
3. Az IESBA kódex B) része, mely kizárólag a gyakorló könyvvizsgálóként működő bejegyzett könyvvizsgálókra („gyakorló könyvvizsgálókra”) vonatkozik, tartalmazza a függetlenség fogalmi megközelítését, mely minden bizonyosságot nyújtó megbízásra vonatkozóan figyelembe veszi a függetlenséget veszélyeztető tényezőket, az elfogadott biztosítékokat és a közérdeket. A cégek és bizonyosságot nyújtó megbízást végző csoportok számára előírja a függetlenséget veszélyeztető körülmények és kapcsolatok azonosítását és értékelését, valamint előírja, hogy tegyenek megfelelő lépéseket annak érdekében, hogy biztonsági intézkedések alkalmazásával küszöböljék ki, vagy elfogadható szintre csökkentsék ezeket a veszélyeket.

A bizonyosságot nyújtó megbízás fogalma és célja

1. A „bizonyosságot nyújtó megbízás” olyan megbízás, melynek keretein belül a gyakorló könyvvizsgáló olyan következtetéseket fogalmaz meg, amelyek célja az, hogy a vizsgálat tárgyának meghatározott kritériumokkal szembeni értékelése, illetve mérése eredményére vonatkozóan növeljék a felelős félen kívüli célzott felhasználók bizalmát.
2. A vizsgálat tárgya értékelésének, illetve mérésének az eredménye az az információ, melyet a kritériumoknak a vizsgálat tárgyára történő alkalmazása eredményez. Például:

* a pénzügyi kimutatásokban szereplő megjelenítés, értékelés, bemutatás és közzététel (eredmény) valamilyen megjelenítési, értékelési, bemutatási és közzétételi pénzügyi beszámolási keretelveknek – például a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (kritériumok) – a gazdálkodó szervezet pénzügyi helyzetére, pénzügyi teljesítményére és cash flow-jára (a vizsgálat tárgyára) való alkalmazásának az eredménye.
* a belső ellenőrzés hatékonyságáról szóló állítás (eredmény) a belső ellenőrzés hatékonyságát értékelő valamilyen keretelvek alkalmazásának az eredménye, például a COSO[[4]](#footnote-4)-nak vagy a CoCo[[5]](#footnote-5)-nak (kritériumoknak) az alkalmazása a belső ellenőrzésre, folyamatra vonatkozóan (a vizsgálat tárgya).

A jelen Keretelvek további részében a „vizsgálat tárgyával kapcsolatos információ” kifejezés alatt a vizsgálat tárgya értékelésének, illetve mérésének eredményét értjük. A vizsgálat tárgyával kapcsolatos információ az, amelyről a gyakorló könyvvizsgáló megfelelő alapot nyújtó elegendő és megfelelő bizonyítékot gyűjt össze a bizonyosságot nyújtó jelentésben foglalt következtetés megfogalmazásához.

KERETELVEK

1. Előfordulhat, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információ a kritériumoknak és a vizsgálat tárgyának összefüggésében nem megfelelően lett megfogalmazva és ezért akár lényeges mértékben is hibás állítást tartalmazhat. Ez olyankor történik, amikor a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információ nem megfelelően tükrözi a kritériumoknak a vizsgálat tárgyával szemben történő alkalmazását. Például, ha a gazdálkodó szervezet pénzügyi kimutatásai nem adnak valós képet (vagy nem mutatják be valósan minden lényeges szempontból) a gazdálkodó szervezet pénzügyi helyzetéről, pénzügyi teljesítményéről és cash flow-járól a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokkal összhangban, vagy ha a gazdálkodó szervezet állítása, miszerint a belső ellenőrzés hatékony, a COSO, illetve CoCo alapján nem valós minden lényeges szempontból.
2. Egyes bizonyosságot nyújtó megbízások esetében a vizsgálat tárgyának értékelését vagy mérését a felelős fél hajtja végre, és a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információ megjelenési formája a felelős fél állítása, melyet a célzott felhasználók rendelkezésére bocsát. Az ilyen megbízásokat „állítás alapú megbízásoknak” nevezik. Más bizonyosságot nyújtó megbízások esetében a gyakorló könyvvizsgáló vagy közvetlenül végzi el a vizsgálat tárgyának értékelését, illetve mérését, vagy az értékelést, illetve mérést végrehajtó felelős féltől szerzi be azt a nyilatkozatot, amely nem áll a célzott felhasználók rendelkezésére. A vizsgálat tárgyával kapcsolatos információt a bizonyosságot nyújtó jelentésben adják meg a célzott felhasználók részére. Az ilyen megbízásokat „közvetlen beszámolási megbízásnak” nevezik.
3. A jelen Keretelvek szerint a gyakorló könyvvizsgáló a bizonyosságot nyújtó megbízás két fajtáját végezheti el: a kellő bizonyosságot nyújtó megbízást, valamint a korlátozott bizonyosságot nyújtó megbízást. A kellő bizonyosságot nyújtó megbízás célja a bizonyosságot nyújtó megbízások kockázatának a megbízás körülményei közötti elfogadhatóan alacsony szintre való csökkentése[[6]](#footnote-6), mely a gyakorló könyvvizsgáló pozitív formában megfogalmazott következtetésének alapját képezi. A korlátozott bizonyosságot nyújtó megbízás célja a bizonyosságot nyújtó megbízások kockázatának olyan szintre való csökkentése, mely a megbízás körülményei között elfogadható, azonban magasabb, mint egy kellő bizonyosságot nyújtó megbízás kockázata és ez a gyakorló könyvvizsgáló negatív formában megfogalmazott következtetésének alapját képezi.

A Keretelvek hatóköre

1. Nem mindegyik, gyakorló könyvvizsgáló által végzett megbízás számít bizonyosságot nyújtó megbízásnak.

Egyéb gyakran végzett megbízások, melyek nem felelnek meg a fenti megfogalmazásnak (és ezért a jelen Keretelvek ezekre nem terjednek ki) az alábbiak lehetnek:

* a Kapcsolódó Szolgáltatásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardok hatókörébe tartozó megbízások, például a megállapodás szerinti eljárásokra vonatkozó megbízások és pénzügyi vagy egyéb információk összeállítása.
* az adóbevallások elkészítése, ahol bizonyosságot nyújtó következtetést nem fejeznek ki.
* tanácsadási (illetve tanácsadói) megbízások,7[[7]](#footnote-7)például vezetési vagy adóügyi tanácsadás.

1. A bizonyosságot nyújtó megbízás képezheti egy nagyobb megbízás részét, például ha egy üzletszerzési tanácsadási megbízás keretein belül a múltbeli vagy jövőbeli pénzügyi információk kapcsán kell bizonyosságot nyújtani. Ilyen esetben a jelen Keretelvek csak a megbízás bizonyosságot nyújtó részére vonatkozóan relevánsak.
2. Az alábbi megbízásokat, melyek esetleg megfelelnek a 7. bekezdésben szereplő megfogalmazásnak, nem szükséges a jelen Keretelvek szerint végrehajtani:
   1. peres eljárásban való tanúskodásra szóló megbízás számviteli, könyvvizsgálati, adózási és egyéb ügyekre vonatkozóan; valamint
   2. olyan szakmai véleményt, álláspontot vagy megszövegezést tartalmazó megbízások, melyek bizonyos szintű bizonyosságot jelentenek a felhasználó számára, ha az összes alábbi feltétel teljesül:
      1. az ilyen vélemények, álláspontok, illetve megszövegezések csak kísérői az átfogó megbízásnak;
      2. bármely kibocsátott írásos jelentés felhasználása kifejezetten a jelentésben meghatározott célzott felhasználókra korlátozódik.
      3. a meghatározott célzott felhasználókkal kötött írásbeli egyetértő nyilatkozat értelmében a felek szándéka szerint a megbízás nem bizonyosságot nyújtó megbízás, valamint
      4. a megbízás nem bizonyosságot nyújtó megbízásként szerepel a bejegyzett könyvelő jelentésében.

Bizonyosságot nem nyújtó megbízásra vonatkozó jelentések

1. A jelen Keretelvek hatókörében nem szereplő megbízásról jelentést készítő gyakorló könyvvizsgáló egyértelműen megkülönbözteti az adott jelentést a bizonyosságot nyújtó jelentéstől. Annak érdekében, hogy ne zavarja meg a felhasználókat, az olyan jelentésben, mely nem bizonyosságot nyújtó jelentés, kerülni kell például:

* a jelen Keretelvekkel, a Nemzetközi Könyvvizsgálati Standardokkal, az Átvilágítási Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardokkal, illetve a Bizonyosságot Nyújtó Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardokkal való összhang sugallását.
* a „bizonyosság”, „könyvvizsgálat”, illetve „átvilágítás” szavak nem megfelelő használatát.
* a jelentésbe olyan kijelentés belefoglalását, mely tévesen a vizsgálat tárgyának bizonyos kritériumokkal szembeni értékelése vagy mérése eredményére vonatkozóan a felhasználók bizalmának növelését célzó következtetésnek értelmezhető.

1. A gyakorló könyvvizsgáló és a felelős fél megállapodhatnak a jelen Keretelvek alapelveinek alkalmazásában olyan megbízásra vonatkozóan, ahol a felelős félen kívül a jelentésnek nincsen más célzott felhasználója, de teljesül a Nemzetközi Könyvvizsgálati Standardok, az Átvilágítási Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardok, illetve a Bizonyosságot Nyújtó Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardok összes többi követelménye. Ilyen esetben a gyakorló könyvvizsgáló jelentése olyan nyilatkozatot tartalmaz, mely a jelentés használatát a felelős félre korlátozza.

A megbízás elfogadása

1. A gyakorló könyvvizsgáló kizárólag akkor fogadja el a bizonyosságot nyújtó megbízást, ha a megbízás követelményeire vonatkozó előzetes ismeretei alapján:
   1. teljesülnek a releváns etikai követelmények, mint a függetlenség és a szakmai kompetencia, továbbá

KERETELVEK

* 1. a megbízás rendelkezik az alábbi jellemzők mindegyikével:
     1. a vizsgálat tárgya megfelelő
     2. az alkalmazandó kritériumok megfelelőek és a célzott felhasználók számára rendelkezésre állnak;
     3. a gyakorló könyvvizsgálónak a következtetése alátámasztásához elegendő és megfelelő bizonyítékhoz van hozzáférése.
     4. a gyakorló könyvvizsgáló következtetését írásos jelentésbe kell foglalni, akár a kellő bizonyosságot nyújtó megbízás, akár a korlátozott bizonyosságot nyújtó megbízás számára megfelelő formában; valamint
     5. a gyakorló könyvvizsgáló meggyőződött arról, hogy a megbízásnak racionális célja van. Ha a gyakorló könyvvizsgáló munkájának hatókörével kapcsolatban (lásd 55. bekezdés) jelentős korlátozás áll fönn, nem valószínű, hogy a megbízásnak van racionális célja. Emellett a gyakorló könyvvizsgáló gondolhatja úgy, hogy a megbízó a gyakorló könyvvizsgáló nevét illetéktelen módon kívánja kapcsolatba hozni a vizsgálat tárgyával (lásd 61. bekezdés)

Az egyes Nemzetközi Könyvvizsgálati Standardok, az Átvilágítási Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardok, illetve Bizonyosságot Nyújtó Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardok további követelményeket tartalmazhatnak, amelyeknek a megbízás elfogadását megelőzően eleget kell tenni.

1. Ha egy potenciális megbízás nem fogadható el mint bizonyosságot nyújtó megbízás, mivel nem rendelkezik az előző bekezdésben megfogalmazott valamennyi jellemzővel, a megbízó meghatározhat egy eltérő megbízást, mely megfelel a célzott felhasználók igényeinek. Például:
   1. ha az eredeti kritériumok nem voltak megfelelőek, a bizonyosságot nyújtó megbízás továbbra is végrehajtható, ha:
      1. a megbízó be tudja azonosítani a vizsgálat eredeti tárgyának egy olyan aspektusát, melyre vonatkozóan az említett kritériumok megfelelőek, és a gyakorló könyvvizsgáló – ezen aspektust önmagában tekintve a vizsgálat tárgyaként – végre tudja hajtani a bizonyosságot nyújtó megbízást. Ilyen esetekben a bizonyosságot nyújtó jelentés egyértelművé teszi, hogy nem a vizsgálat eredeti tárgyának egészére vonatkozik, illetve
      2. a vizsgálat eredeti tárgyára vonatkozó megfelelő kritériumok kiválaszthatók vagy kidolgozhatók.
   2. a megbízó kérheti olyan megbízásnak az elvégzését, mely nem bizonyosságot nyújtó megbízás, például tanácsadási vagy megállapodás szerinti eljárásokra szóló megbízás.
2. A bizonyosságot nyújtó megbízás elfogadását követően a gyakorló könyvvizsgáló az adott megbízást megfelelő indoklás nélkül nem módosíthatja bizonyosságot nem nyújtó megbízásra, illetve a kellő bizonyosságot nyújtó megbízást nem módosíthatja korlátozott bizonyosságot nyújtó megbízásra. A körülmények olyan változása, mely befolyásolja a célzott felhasználók elvárásait, vagy a megbízás jellegével kapcsolatos félreértés, rendszerint megfelelő indoknak minősül a megbízás módosítására. Ha ilyen változás következik be, a gyakorló könyvvizsgáló nem hagyja figyelmen kívül azokat a bizonyítékokat, amelyeket a változás előtt szereztek be.

A bizonyosságot nyújtó megbízás elemei

1. Ez a rész a bizonyosságot nyújtó megbízás alábbi elemeivel foglalkozik:
   1. a három félből álló kapcsolat: a gyakorló könyvvizsgálóból, a felelős félből valamint a célzott felhasználókból áll;
   2. a vizsgálat megfelelő tárgya;
   3. megfelelő kritériumok;
   4. elegendő és megfelelő bizonyíték; valamint
   5. írásos bizonyosságot nyújtó jelentés, a kellő bizonyosságot nyújtó megbízás, illetve a korlátozott bizonyosságot nyújtó megbízás céljának megfelelő formában.

Három félből álló kapcsolat

1. A bizonyosságot nyújtó megbízásnak három különböző résztvevője van: a gyakorló könyvvizsgáló, a felelős fél és a célzott felhasználók.
2. A felelős fél, valamint a célzott felhasználók tartozhatnak ugyanahhoz, vagy különböző gazdálkodó szervezethez. Példa ez utóbbira, ha kétszintű vezetési struktúra esetén a felügyelő bizottság esetleg bizonyosságot szeretne kapni az adott gazdálkodó szervezet igazgatósága által szolgáltatott információkra vonatkozóan. A felelős fél és a célzott felhasználók közötti kapcsolatot a konkrét megbízás összefüggésében kell szemlélni és ez eltérhet a hagyományosabb formában meghatározott felelősségi köröktől. Például egy gazdálkodó szervezet felső vezetése (a célzott felhasználó) megbízhat egy gyakorló könyvvizsgálót egy bizonyosságot nyújtó megbízás elvégzésére a gazdálkodó szervezet tevékenységeinek olyan aspektusára vonatkozóan, mely az alacsonyabb szintű vezetés (a felelős fél) közvetlen felelősségi körébe tartozik, amelyért azonban a végső felelősség a felső vezetést terheli.

*Gyakorló könyvvizsgáló*

1. A jelen Keretelvek használatában a „gyakorló könyvvizsgáló” kifejezés tágabb, mint a Nemzetközi Könyvvizsgálati Standardok és az Átvilágítási Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardok által használt „könyvvizsgáló” kifejezés, mely kizárólag a múltbeli időszakra vonatkozó pénzügyi információkkal kapcsolatos könyvvizsgálati vagy átvilágítási megbízásokat végrehajtó gyakorló könyvvizsgálókra vonatkozik.
2. A gyakorló könyvvizsgáló a vizsgálat tárgyára vonatkozóan széles körben kaphat felkérést a bizonyosságot nyújtó megbízás végrehajtására. Egyes vizsgálati tárgyak olyan speciális képességeket és ismereteket követelhetnek meg, melyek túlmutathatnak azokon, amelyeket egy gyakorló könyvvizsgáló rendszerint birtokol. Amint azt a 17. bekezdés a) pontja meghatározza, a gyakorló könyvvizsgáló nem fogadja el a megbízást, ha a megbízás körülményeinek előzetes ismerete alapján a szakmai kompetenciákra vonatkozó etikai követelmények nem teljesülnek. Bizonyos esetekben a gyakorló könyvvizsgáló teljesítheti ezt a követelményt oly módon, hogy a gyakorló könyvvizsgáló igénybe veszi más területek szakértőjeként számon tartott személyek munkáját. Ilyen esetekben, a gyakorló könyvvizsgáló meggyőződik arról, hogy a megbízást végrehajtó személyek együttesen birtokában vannak a szükséges képességeknek és ismereteknek, és hogy a gyakorló könyvvizsgáló részvétele a megbízásban kellő mértékű, valamint megfelelő mértékben ismeri azt a munkát, melyhez a szakértőt igénybe veszi.

KERETELVEK

*Felelős fél*

1. A felelős fél az a személy (illetve személyek), aki
2. közvetlen beszámolási megbízás esetén a vizsgálat tárgyáért felelős, illetve
3. állítás alapú megbízás esetén a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információért (az állításért) felelős, és felelős lehet a vizsgálat tárgyáért is. Példa arra vonatkozóan, amikor a felelős fél mind a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információért, mind pedig a vizsgálat tárgyáért felelős az, amikor a gazdálkodó szervezet a maga által a saját fenntartható gyakorlatairól készített jelentésre vonatkozó bizonyosságot nyújtó megbízás végrehajtásával bízza meg a gyakorló könyvvizsgálót. Példa arra vonatkozóan, amikor a felelős fél felelős a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információért, azonban nem felelős a vizsgálat tárgyáért az, amikor egy kormányszervezet megbízza a gyakorló könyvvizsgálót a gazdálkodó szervezet által egy magántársaság fenntartó gyakorlatairól készített és a célzott felhasználóknak kiosztandó jelentésre vonatkozóan a bizonyosságot nyújtó megbízás végrehajtására.

A felelős fél a gyakorló könyvvizsgálót megbízó féllel (a megbízóval) azonos vagy nem azonos fél lehet.

1. A felelős fél rendszerint olyan írásos nyilatkozatot ad a gyakorló könyvvizsgálónak, mely a meghatározott kritériumok alapján értékeli, illetve méri a vizsgálat tárgyát, függetlenül attól, hogy azt a célzott felhasználók részére állítás formájában elérhetővé teszik-e vagy sem. Közvetlen beszámolási megbízás esetén előfordulhat, hogy a gyakorló könyvvizsgáló nem tud ilyen nyilatkozatot beszerezni, ha a megbízó nem azonos a felelős féllel.

*A célzott felhasználók*

1. A célzott felhasználó az a személy, személyek vagy személyek csoportja, akik számára a gyakorló könyvvizsgáló a bizonyosságot nyújtó jelentést elkészíti. A felelős fél lehet a jelentés egyik, de nem lehet az egyetlen célzott felhasználója.
2. Amikor kivitelezhető, a bizonyosságot nyújtó jelentés valamennyi célzott felhasználó részére van címezve, de bizonyos esetekben lehetnek egyéb célzott felhasználók is. Előfordulhat, hogy a gyakorló könyvvizsgáló nem tudja azonosítani mindazokat, akik a bizonyosságot nyújtó jelentést olvasni fogják, különösen, ha sokaknak van hozzáférésük a jelentéshez. Ilyen esetekben – főleg, ha a lehetséges olvasók érdeklődése a vizsgálat tárgyára vonatkozóan széles körű – a célzott felhasználók körét a jelentős és közös érdekű főbb érdekelt felekre lehet korlátozni. A célzott felhasználók azonosítása többféle módon történhet, például a gyakorló könyvvizsgáló és a felelős fél vagy a megbízó között létrejött megállapodással, vagy törvény által.
3. Amikor kivitelezhető, a célzott felhasználók, illetve azok képviselői a gyakorló könyvvizsgálóval és a felelős féllel (és a megbízóval, ha az nem ugyanaz) együtt részt vesznek a megbízás követelményeinek meghatározásában. Függetlenül más felek részvételétől azonban, és a megállapodás szerinti eljárásokra szóló megbízástól eltérően (mely keretében az eljárások alapján tett megállapításokról készítenek jelentést, nem pedig következtetést fogalmaznak meg):
   1. a gyakorló könyvvizsgáló felelős az eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének meghatározásáért, továbbá
   2. a gyakorló könyvvizsgáló köteles minden tudomására jutott olyan tényezőnek utánajárni, melynek kapcsán felmerül benne, hogy esetleg lényeges módosításra van-e szükség a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információra vonatkozóan.
4. Egyes esetekben, a célzott felhasználók (például bankárok és szabályozószervek) kötelezik vagy felkérik a felelős felet (vagy a megbízót, ha nem ugyanaz) egy bizonyos célra elvégzendő bizonyosságot nyújtó megbízás megszervezésére. Ha a megbízást bizonyos célzott felhasználóknak, vagy egy bizonyos célra szánják, a gyakorló könyvvizsgáló mérlegeli a bizonyosságot nyújtó jelentésben olyan korlátozás szerepeltetését, mely annak felhasználását az adott felhasználókra vagy az adott célra korlátozza.

A vizsgálat tárgya

1. A bizonyosságot nyújtó megbízásban a vizsgálat tárgya és a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információ sokféle lehet, például:

* pénzügyi teljesítmény vagy körülmények (például múltbeli vagy jövőbeli időszakra vonatkozó pénzügyi helyzet, pénzügyi teljesítmény és cash flow-k) melyek esetében a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információ lehet a pénzügyi kimutatásokban szereplő megjelenítés, értékelés, bemutatás és közzététel.
* nem pénzügyi teljesítmény vagy körülmények (például: egy gazdálkodó szervezet teljesítménye) melyek esetében a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk lehetnek kulcsfontosságú hatékonysági és eredményességi mutatók.
* fizikai jellemzők (például egy létesítmény kapacitása) melyek esetében a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információ lehet egy specifikációs dokumentum.
* rendszerek és folyamatok (például: egy gazdálkodó szervezet belső ellenőrzési, vagy IT rendszere) melyek esetében a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információ lehet a hatékonyságra vonatkozó állítás.
* magatartás (például, vállalatirányítás, jogszabályok betartása, emberi erőforrással kapcsolatos gyakorlatok) melyek esetében a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információ lehet egy megfelelőségi nyilatkozat vagy hatékonyságról szóló nyilatkozat

1. A vizsgálat tárgyainak különböző jellemzői vannak, beleértve hogy a rájuk vonatkozó információ milyen mértékben minőségi vagy mennyiségi, objektív vagy szubjektív, múltra vagy jövőre, illetve időpontra vagy időszakra vonatkozik. Az ilyen jellemzők befolyásolják, hogy:

KERETELVEK

* 1. milyen pontosan értékelhető vagy mérhető a vizsgálat tárgya a kritériumok alapján, valamint
  2. a rendelkezésre álló bizonyítékok mennyire meggyőzőek.

A bizonyosságot nyújtó jelentés megemlíti a jelentés célzott felhasználói számára különösen nagy jelentőséggel bíró jellemzőket.

1. A vizsgálat tárgya akkor megfelelő, ha
   1. azonosítható és következetesen értékelhető vagy mérhető az azonosított kritériumok alapján, valamint
   2. olyan, hogy a rá vonatkozó információ az adott esettől függően kellő vagy korlátozott bizonyosságot nyújtó következtetés alátámasztását célzó, elegendő és megfelelő bizonyíték összegyűjtését szolgáló eljárások tárgyát képezheti.

Kritériumok

1. A kritériumok a vizsgálat tárgyának értékelése vagy mérése során használt viszonyítási alapok, beleértve – ahol releváns – a bemutatásra és közzétételre vonatkozó viszonyítási alapokat. A kritériumok lehetnek formálisak, például a pénzügyi kimutatások elkészítésénél a kritériumok lehetnek a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok vagy a Nemzetközi Költségvetési Számviteli Standardok; a belső ellenőrzésről szóló jelentésnél a kritériumok lehetnek meghatározott belső ellenőrzési keretelvek, vagy konkrétan a megbízáshoz kialakított egyéni ellenőrzési célok. A megfelelőségről szóló jelentésnél a kritérium lehet a vonatkozó törvény, szabályozás vagy szerződés. A kevésbé formális kritériumokra vonatkozó példák: belsőleg kidolgozott magatartási kódex vagy egy megállapodás szerinti teljesítményszint (például egy bizottság ülésezési gyakorisága éves szinten).
2. Megfelelő kritériumok megléte szükséges a vizsgálat tárgyának a szakmai megítélés szempontjából kellően következetes értékeléséhez vagy méréséhez. A megfelelő kritériumok nyújtotta hivatkozási keret nélkül bármely következtetés ki van téve az egyéni értelmezésnek és félreértésnek. A megfelelő kritériumok kontextusfüggők, vagyis a megbízás körülményei között relevánsak. Különböző kritériumok lehetnek még ugyanazon vizsgálat tárgya esetén is. Például, az egyik felelős fél a vevői elégedettség vizsgálati tárgy kapcsán választhatja az elismerten a vevő megelégedésére elintézett ügyfélpanaszok számát, míg a másik felelős fél választhatja az első vásárlást követő három hónapban megismételt vásárlások számát.
3. A megfelelő kritériumok az alábbi jellemzőkkel rendelkeznek:
   1. relevancia: a releváns kritériumok hozzájárulnak azokhoz a következtetésekhez, melyek segítik a célzott felhasználók döntéshozatalát.
   2. teljesség: a kritériumok akkor kellően teljesek, ha nincsenek kihagyva olyan releváns tényezők, melyek hatással lehetnek a következtetésekre a megbízás körülményeinek kontextusában. A teljes kritériumok magukban foglalják – ahol releváns – a bemutatásra, valamint közzétételre vonatkozó viszonyítási alapokat.
   3. megbízhatóság: a megbízható kritériumok lehetővé teszik a vizsgálat tárgyának a kellően következetes értékelését vagy mérését beleértve – ahol releváns – a bemutatást és közzétételt, hasonló körülmények között és hasonló képzettségű gyakorló könyvvizsgálók által történő alkalmazás esetén.
   4. semlegesség: a semleges kritériumok hozzájárulnak az elfogultságtól mentes következtetésekhez.
   5. érthetőség: az érthető kritériumok hozzájárulnak az olyan egyértelmű, átfogó következtetésekhez, amelyek nem értelmezhetőek lényegesen eltérően.

A vizsgálat tárgyának a gyakorló könyvvizsgáló saját várakozásai, ítélete és tapasztalata alapján történő értékelése vagy mérése nem minősül megfelelő kritériumnak.

1. Az adott megbízásra vonatkozóan a gyakorló könyvvizsgáló úgy állapítja meg a kritériumok megfelelőségét, hogy mérlegeli, rendelkeznek-e a fenti jellemzőkkel. Az egyes jellemzők relatív fontossága az adott megbízásra vonatkozóan megítélés tárgya. A kritériumok lehetnek előre meghatározottak, vagy speciálisan kidolgozottak.Az előre meghatározott kritériumok azok, melyek törvényekben vagy szabályzatokban szerepelnek, illetve átlátható folyamatokat alkalmazó felhatalmazott, vagy elismert szakértők által kerülnek kiadásra. A speciálisan kidolgozott kritériumok azok, melyek a megbízás céljára kerülnek kidolgozásra. Az, hogy a kritériumok előre meghatározottak, vagy speciálisan kidolgozottak, hatással van arra a munkára, amelyet a gyakorló könyvvizsgáló a kritériumok megfelelőségének felmérése céljából végez.
2. A kritériumoknak a célzott felhasználók számára rendelkezésre kell állniuk, hogy megérthessék, hogyan történt a vizsgálat tárgyának értékelése vagy mérése. A kritériumokat az alábbi módokon bocsátják a célzott felhasználók részére:
   1. nyilvánosságra hozatal útján.

KERETELVEK

* 1. a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információ bemutatásába történő egyértelmű belefoglalással.
  2. a bizonyosságot nyújtó jelentésbe történő egyértelmű belefoglalással.
  3. általánosan elfogadott szabályok révén, mint például az a kritérium, hogy az időt órákban és percekben mérjük.

Előfordulhat, hogy a kritériumok csak bizonyos célzott felhasználók számára állnak rendelkezésre, például egy szerződés feltételei, vagy egy iparszövetség által kiadott kritériumok, melyek csak az ipar résztvevői számára elérhetőek. Ha az azonosított kritériumok csak bizonyos célzott felhasználók számára állnak rendelkezésre, illetve csak bizonyos cél szempontjából relevánsak, a bizonyosságot nyújtó jelentés felhasználása csak azokra a felhasználókra vagy arra a célra korlátozódik.8[[8]](#footnote-8)

Bizonyíték

1. A gyakorló könyvvizsgáló a bizonyosságot nyújtó megbízás megtervezése és végrehajtása során szakmai szkepticizmust gyakorol, hogy elegendő és megfelelő bizonyítékot szerezzen be arra vonatkozóan, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információk lényeges hibás állítást nem tartalmaznak. A gyakorló könyvvizsgáló a megbízás megtervezésénél és végrehajtásánál mérlegeli a lényegességet, a bizonyosságot nyújtó megbízás kockázatát, valamint a rendelkezésre álló bizonyítékok mennyiségét és minőségét, különösen a bizonyítékgyűjtő eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének meghatározásakor.

*Szakmai szkepticizmus*

1. A gyakorló könyvvizsgáló a megbízás megtervezése és végrehajtása során szakmai szkepticizmust gyakorol, felismerve azt, hogy fennállhatnak olyan körülmények, melyek okán a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információ lényeges hibás állítást tartalmaz. A szakmai szkepticizmus gyakorlása azt jelenti, hogy a gyakorló könyvvizsgáló kritikusan, magában megkérdőjelezve értékeli a megszerzett bizonyítékok érvényességét és különös figyelmet fordít az olyan bizonyítékokra, melyek ellentmondanak, vagy megkérdőjelezik a dokumentumok vagy a felelős fél által tett nyilatkozatok megbízhatóságát. Például a gyakorló könyvvizsgálónak szakmai szkepticizmust kell gyakorolnia a megbízási folyamat során ahhoz, hogy csökkentse a gyanús körülmények figyelmen kívül hagyásának, a megfigyelésekből túlzottan általánosított következtetések levonásának, valamint annak a kockázatát, hogy hibás feltevésekből indul ki a bizonyítékgyűjtő eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének meghatározása, valamint az eljárások eredményeinek értékelése során.
2. Egy bizonyosságot nyújtó megbízás ritkán foglalja magában a dokumentáció hitelesítését, és a gyakorló könyvvizsgálót nem is képezték ki arra, és nem elvárás vele szemben, hogy szakértője legyen az ilyen hitelesítésnek. Azonban a gyakorló könyvvizsgáló mérlegeli a bizonyítékként használandó információk – például fénymásolatok, faxok, filmen előhívott, digitalizált, vagy egyéb elektronikus dokumentumok – megbízhatóságát, beleértve az azok készítése és megőrzése feletti ellenőrzés mérlegelését is, ahol releváns.

*A bizonyítékok elegendősége és megfelelősége*

1. Az elegendőség a bizonyíték mennyiségére vonatkozik. A megfelelőség a bizonyíték minőségére vonatkozik, vagyis annak relevanciájára és megbízhatóságára. A bizonyíték szükséges mennyiségét befolyásolja annak a kockázata, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információ lényeges hibás állítást tartalmazhat (minél nagyobb a kockázat, valószínűleg annál több bizonyítékra van szükség), valamint a szóban forgó bizonyíték minősége (minél jobb a minőség, annál kevesebb bizonyítékra lehet szükség). Ennek megfelelően a bizonyíték elegendősége és megfelelősége egymással összefügg. Azonban pusztán több bizonyíték összegyűjtése nem kompenzálja a bizonyíték rossz minőségét.
2. A bizonyíték megbízhatóságát befolyásolja annak forrása és jellege, valamint függ azon egyéni körülményektől is, melyek között megszerezték azt. A különböző bizonyítékok megbízhatóságával kapcsolatban általános következtetések vonhatók le, azonban az ilyen általános következtetések csak fontos kivételekkel érvényesek. Ha a bizonyíték a gazdálkodó szervezeten kívüli forrásból lett beszerezve, akkor is fennállhatnak olyan körülmények, melyek befolyásolhatják a szerzett információ megbízhatóságát. Például a független külső forrásból beszerzett információ lehet, hogy nem megbízható, ha a forrás nem tájékozott. Elismerve, hogy előfordulhatnak kivételek, a bizonyítékok megbízhatóságával kapcsolatos alábbi általános megállapítások hasznosak lehetnek:

* a bizonyíték megbízhatóbb, ha a gazdálkodó szervezeten kívüli független forrásokból szerezték azt be.

KERETELVEK

* + a gazdálkodó szervezeten belül előállított bizonyíték megbízhatóbb, ha a kapcsolódó ellenőrzések hatékonyak.
  + a gyakorló könyvvizsgáló által közvetlenül beszerzett bizonyíték (például, az ellenőrzés alkalmazásának megfigyelése) megbízhatóbb, mint az olyan bizonyíték, mely közvetetten vagy következtetés levonása által lett beszerezve (például az ellenőrzés alkalmazásáról való információkérés).
  + a bizonyíték megbízhatóbb, ha dokumentált formában akár papíron, elektronikus formában vagy egyéb médiumon létezik (például, a megbeszélésről helyben elkészített írásos feljegyzés megbízhatóbb, mint a tárgyalt témákról később adott szóbeli beszámoló).
  + az eredeti dokumentumokból származó bizonyíték megbízhatóbb, mint a fénymásolatokból vagy faxokból álló bizonyíték.

1. A gyakorló könyvvizsgáló rendszerint nagyobb bizonyosságot szerez a különböző forrásokból beszerzett vagy eltérő jellegű következetes bizonyítékból, mint a bizonyíték külön-külön figyelembe vett tételeiből. Emellett a különböző forrásból beszerzett vagy eltérő jellegű bizonyíték beszerzése jelezheti, hogy a bizonyíték valamelyik tétele nem megbízható. Például, a gazdálkodó szervezettől független forrásból beszerzett megerősítő információ növelheti a gyakorló könyvvizsgáló által a felelős fél nyilatkozatából szerzett bizonyosságot. Ha azonban az egyik forrásból szerzett bizonyíték ellentmond a másik forrásból származó bizonyítéknak, a gyakorló könyvvizsgáló határozza meg, milyen kiegészítő bizonyítékgyűjtő eljárásokra van szüksége az ellentmondás tisztázásához.

KERETELVEK

1. Az elégséges és megfelelő bizonyíték megszerzése szempontjából általában nehezebb bizonyosságot szerezni az egy adott időszakra vonatkozó vizsgálat tárgyával kapcsolatos információról, mint az egy adott időpontra vonatkozó vizsgálat tárgyával kapcsolatos információról. Továbbá a folyamatok kapcsán megfogalmazott következtetések rendszerint arra az adott időszakra korlátozódnak, melyre a megbízás szól. A gyakorló könyvvizsgáló nem. fogalmaz meg következtetést arra vonatkozóan, hogy a folyamat a meghatározott módon a jövőben is működik-e majd.
2. A gyakorló könyvvizsgáló fontolóra veszi a bizonyíték megszerzésének költsége és a megszerzett információ hasznossága közötti összefüggést. Az ezzel járó nehézség vagy költség ténye azonban önmagában véve nem jelenthet érvényes alapot az olyan bizonyítékgyűjtő eljárás elhagyására, melyre nincs más alternatíva. A gyakorló könyvvizsgáló szakmai ítélőképességét és szakmai szkepticizmusát gyakorolja annak értékelése során, hogy a bizonyíték mennyisége és minősége alapján az elegendő és megfelelő–e a bizonyosságot nyújtó jelentés alátámasztására.

*Lényegesség*

1. A lényegesség akkor releváns, amikor a gyakorló könyvvizsgáló meghatározza a bizonyítékgyűjtő eljárások jellegét, ütemezését és terjedelmét, valamint annak értékelésénél, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információ mentes-e a hibás állításoktól. A lényegesség mérlegelésénél a gyakorló könyvvizsgáló ismeri és felméri, milyen tényezők befolyásolhatják a célzott felhasználók döntéseit. Például, ha az azonosított kritériumok eltéréseket tesznek lehetővé a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információ bemutatásánál, a gyakorló könyvvizsgáló mérlegeli, hogy az alkalmazott bemutatás hogyan befolyásolhatja a célzott felhasználók döntéseit. A lényegesség a mennyiségi és minőségi tényezők kontextusában kerül mérlegelésre, mint például a relatív nagyság, a tényezők által a vizsgálat tárgyának értékelésére és mérésére gyakorolt hatás jellege és terjedelme, valamint a célzott felhasználók érdekei. A lényegességnek, és a mennyiségi és minőségi tényezők relatív fontosságának felmérése egy adott megbízás során a gyakorló könyvvizsgáló megítélésének a függvénye.

*A bizonyosságot nyújtó megbízások kockázata*

1. A bizonyosságot nyújtó megbízások kockázata az a kockázat, hogy a gyakorló könyvvizsgáló nem megfelelő következtetést fejez ki olyan esetben, amikor a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információ lényeges hibás állítást tartalmaz.[[9]](#footnote-9) Kellő bizonyosságot nyújtó megbízás során a gyakorló könyvvizsgáló a bizonyosságot nyújtó megbízás kockázatát a megbízás körülményei közötti elfogadhatóan alacsony szintre csökkenti, hogy kellő bizonyosságot szerezzen egy pozitív kifejezési formában megfogalmazott következtetés kiadásához. A korlátozott bizonyosságot nyújtó megbízás esetében a bizonyosságot nyújtó megbízás kockázatának szintje a bizonyítékgyűjtő eljárások eltérő jellege, ütemezése valamint terjedelme miatt magasabb, mint egy kellő bizonyosságot nyújtó megbízás esetében. A korlátozott bizonyosságot nyújtó megbízás esetében azonban a bizonyítékgyűjtő eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének a kombinációja legalább elegendő a gyakorló könyvvizsgáló számára ahhoz, hogy értelmezhető szintű bizonyosságot szerezzen a negatív kifejezési forma alapjául. Ahhoz, hogy a gyakorló könyvvizsgáló által megszerzett bizonyosság szintje értelmezhető legyen, a célzott felhasználóknak a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információkba vetett bizalmát valószínűleg olyan mértékűre növeli, hogy az egyértelműen több, mint lényegtelen.
2. A bizonyosságot nyújtó megbízás kockázata általában az alábbi összetevőkkel mutatható be, bár nem feltétlenül van jelen minden felsorolt összetevő, illetve nem feltétlenül jelentős minden bizonyosságot nyújtó megbízás esetében.
   1. annak kockázata, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információ lényeges hibás állítást tartalmaz, amely viszont az alábbiakból áll:
      1. eredendő kockázat: annak esélye, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információ lényeges hibás állítást tartalmaz, feltételezve, hogy nincsenek kapcsolódó ellenőrzések, valamint
      2. ellenőrzési kockázat: annak kockázata, hogy egy felmerülő lényeges hibás állítást a kapcsolódó belső ellenőrzések időben nem akadályoznak meg, vagy tárnak fel, korrigálnak. Ha az ellenőrzési kockázat releváns a vizsgálat tárgya szempontjából, akkor a belső ellenőrzésnek a kialakításában és működésében rejlő korlátai miatt mindig lesz bizonyos szintű ellenőrzési kockázat, továbbá
   2. feltárási kockázat: annak kockázata, hogy a gyakorló könyvvizsgáló nem tár fel egy létező lényeges hibás állítást.

Azt, hogy a gyakorló könyvvizsgáló milyen mértékben veszi figyelembe az egyes összetevőket, befolyásolják a megbízás körülményei – különös tekintettel a vizsgálat tárgyának jellegére – és az, hogy kellő bizonyosságot, vagy korlátozott bizonyosságot nyújtó megbízásról van-e szó.

*A bizonyítékgyűjtő eljárások jellege, ütemezése és terjedelme*

1. A bizonyítékgyűjtő eljárások pontos jellege, ütemezése és terjedelme megbízásonként változhat. Elméletileg a bizonyítékgyűjtő eljárások végtelen variációja lehetséges. A gyakorlatban azonban nehéz ezeket világosan és egyértelműen kommunikálni. A gyakorló könyvvizsgáló igyekszik ezeket világosan és egyértelműen kommunikálni, és a kellő bizonyosságot nyújtó megbízásnak, vagy a korlátozott bizonyosságot nyújtó megbízásnak megfelelő formát használja.[[10]](#footnote-10)
2. A „kellő bizonyosság” olyan bizonyítékok összegyűjtésére vonatkozó fogalom, melyek a gyakorló könyvvizsgáló számára szükségesek ahhoz, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információ egészére vonatkozóan fogalmazzon meg következtetést. Ahhoz, hogy a kellő bizonyosságot nyújtó megbízás esetében elvárt pozitív kifejezési formában megfogalmazott következtetést tudjon kibocsátani, az elegendő és megfelelő bizonyítékot a gyakorló könyvvizsgálónak egy ismétlődő, szisztematikus megbízási folyamat részeként kell megszereznie, mely magában foglalja:

KERETELVEK

* 1. a vizsgálat tárgyának és a megbízás egyéb körülményeinek a megismerését, amelybe a vizsgálat tárgyától függően beleértendő a belső ellenőrzés megismerése is;
  2. ezen ismeretek alapján, annak a kockázatnak a felmérését, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információ esetleg lényeges hibás állítást tartalmaz;
  3. válaszadást a felmért kockázatokra, beleértve átfogó válaszok kidolgozását, valamint a további eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének a meghatározását;
  4. további eljárások végrehajtását, melyek egyértelműen kapcsolódnak az azonosított kockázatokhoz, a szemrevételezés, megfigyelés, visszaigazolás, újraszámítás, újbóli folyamat végrehajtás, elemző eljárások és információkérés kombinációját alkalmazva. Az ilyen további eljárások magukban foglalnak alapvető vizsgálati eljárásokat is, beleértve – adott esetben – megerősítő információknak a felelős féltől független forrásokból történő beszerzését, valamint – a vizsgálat tárgyának jellegétől függően – az ellenőrzések működési hatékonyságának a tesztjeit is; továbbá
  5. a bizonyítékok elegendőségének és megfelelőségének értékelését.

1. A „kellő bizonyosság” kevesebb, mint az abszolút bizonyosság. A bizonyosságot nyújtó megbízások kockázatának a nullára történő csökkentése csak nagyon ritkán megvalósítható, illetve nagyon ritkán költséghatékony a következő tényezők miatt:

* szelektív tesztelés alkalmazása.
* a belső ellenőrzés belső korlátai.
* az a tény, hogy a gyakorló könyvvizsgáló részére rendelkezésre álló bizonyíték nagy része inkább meggyőző, mint bizonyító erejű.
* az ítélőképesség alkalmazása a bizonyítékok összegyűjtése és értékelése során és következtetések megformálása azon bizonyítékok alapján.
* bizonyos esetekben a vizsgálat tárgyának jellemzői az azonosított kritériumok alapján történő értékelés vagy mérés során.

1. Mind a kellő bizonyosságot, mind a korlátozott bizonyosságot nyújtó megbízások megkövetelik a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokhoz kapcsolódó képességek és módszerek alkalmazását, valamint elegendő és megfelelő bizonyíték összegyűjtését egy olyan ismétlődő és szisztematikus megbízási folyamat részeként, mely magában foglalja a vizsgálat tárgyának és a megbízás egyéb körülményeinek a megismerését is. Ugyanakkor a korlátozott bizonyosságot nyújtó eljárás során az elegendő és megfelelő bizonyíték összegyűjtésére alkalmazott eljárások jellege, ütemezése és terjedelme egy kellő bizonyosságot nyújtó megbízáshoz viszonyítva szándékosan korlátozottabb. Néhány vizsgálati tárgy esetében konkrét kijelentések nyújthatnak útmutatást a korlátozott bizonyosságot nyújtó megbízás céljából elegendő és megfelelő bizonyíték összegyűjtésére alkalmazott eljárásokra vonatkozóan. Például, a 2400. témaszámú (felülvizsgált) *Pénzügyi kimutatások átvilágítására szóló megbízások* című Átvilágítási Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standard megállapítja, hogy a pénzügyi kimutatások átvilágításához szükséges elegendő és megfelelő bizonyíték összegyűjtése elsősorban analitikai eljárások és kikérdezés útján történik. Releváns kijelentés hiányában az elegendő és megfelelő bizonyítékok összegyűjtésére alkalmazott eljárások a megbízás körülményeitől függően változnak, különös tekintettel a vizsgálat tárgyára, valamint a célzott felhasználóknak és a megbízónak igényeire beleértve a releváns idő- és költségkorlátokat. Mind a kellő bizonyosságot, mind a korlátozott bizonyosságot nyújtó megbízások esetében, ha olyan tényező jut a gyakorló könyvvizsgáló tudomására mely alapján felmerül benne, hogy a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információt esetleg lényegesen módosítani kell, akkor a gyakorló könyvvizsgáló olyan további eljárásokat hajt végre az adott tényezőre vonatkozóan, melyek elegendőek a számára a jelentésadáshoz.

*A rendelkezésre álló bizonyíték mennyisége és minősége*

1. A rendelkezésre álló bizonyíték mennyiségére és minőségére az alábbiak lehetnek hatással:
   1. a vizsgálat tárgyának és a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információnak a jellemzői. Például, kevésbé objektív bizonyíték várható, ha a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információ a jövőre vonatkozik és nem egy múltbeli időszakra (lásd 32. bekezdés), valamint
   2. a megbízásnak a vizsgálat tárgya jellemzőin kívüli körülményei, ha az ésszerű feltételezés szerint létező bizonyíték nem áll rendelkezésre, például a gyakorló könyvvizsgáló kinevezésének időzítése, a gazdálkodó szervezet dokumentumok megőrzésére vonatkozó politikája vagy a felelős fél által megszabott korlátozás miatt.

A rendelkezésre álló bizonyítékok rendszerint inkább meggyőzőek, mint bizonyító erejűek.

1. A korlátozás nélküli következtetés nem megfelelő egyik típusú bizonyosságot nyújtó megbízás esetén sem a gyakorló könyvvizsgáló munkájának lényeges hatóköri korlátozása esetén, vagyis, ha:
   1. a körülmények megakadályozzák a gyakorló könyvvizsgálót abban, hogy olyan bizonyítékot szerezzen be, amely a bizonyosságot nyújtó eljárás kockázatának megfelelő szintre történő csökkentéséhez szükséges, vagy
   2. a felelős fél, vagy a megbízó olyan korlátozást alkalmaz, mely megakadályozza a gyakorló könyvvizsgálót abban, hogy olyan bizonyítékot szerezzen be, amely a bizonyosságot nyújtó megbízás kockázatának megfelelő szintre történő csökkentéséhez szükséges.

KERETELVEK

Bizonyosságot nyújtó jelentés

1. A gyakorló könyvvizsgáló írásos jelentést ad ki, mely tartalmazza a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információról megszerzett bizonyosságot kifejező következtetést. A bizonyosságot nyújtó jelentés alapelemeit a Nemzetközi Könyvvizsgálati Standardok, az Átvilágítási Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardok, illetve a Bizonyosságot Nyújtó Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardok határozzák meg. Mindemellett a gyakorló könyvvizsgáló további jelentéstételi felelősséget is figyelembe vesz, beleértve az irányítással megbízott személyek felé történő kommunikálást, amikor az helyénvaló.
2. Az állítás alapú megbízás esetén a gyakorló könyvvizsgáló következtetése az alábbiak szerint fogalmazható meg:
   1. a felelős fél állítására vonatkozóan (például: „Véleményünk szerint *a felelős félnek* a belső ellenőrzésről szóló állítása, minden lényeges szempontból valós, az *XYZ kritériumok* alapján”), vagy
   2. közvetlenül a vizsgálat tárgyára és a kritériumokra vonatkozóan (például: „Véleményünk szerint a belső ellenőrzés minden lényeges szempontból hatékony, az X*YZ kritériumok* alapján”).

Közvetlen beszámolási megbízás esetén a gyakorló könyvvizsgáló következtetését közvetlenül a vizsgálat tárgyára és a kritériumokra vonatkozóan fogalmazza meg.

1. Kellő bizonyosságot nyújtó megbízás esetén a gyakorló könyvvizsgáló a következtetést pozitív kifejezési formában fejezi ki, például: „Véleményünk szerint a belső ellenőrzés minden lényeges szempontból hatékony, az *XYZ kritériumok* alapján.” Ez a kifejezési forma „kellő bizonyosságot” fejez ki. A vizsgálat tárgyának jellemzőit, valamint a megbízásnak a bizonyosságot nyújtó jelentésben leírt egyéb releváns körülményeit tekintetbe véve megfelelő jellegű, ütemezésű és terjedelmű eljárások végrehajtását követően a gyakorló könyvvizsgáló a bizonyosságot nyújtó megbízás kockázatának elfogadhatóan alacsony szintre történő csökkentéséhez elegendő és megfelelő bizonyítékot gyűjtött be.
2. Korlátozott bizonyosságot nyújtó megbízás esetén a gyakorló könyvvizsgáló a következtetést negatív kifejezési formában fejezi ki, például, „Jelen jelentésben megfogalmazott munkánk alapján nem jutott a tudomásunkra olyan tény, mely alapján feltételeznünk kellene, hogy a belső ellenőrzés nem hatékony minden lényeges szempontból az *XYZ kritériumok* alapján.” Ez a kifejezési forma „korlátozott bizonyosságot” fejez ki, mely arányos a gyakorló könyvvizsgáló bizonyítékgyűjtő eljárásainak szintjével, figyelembe véve a vizsgálat tárgyának jellemzőit és a megbízásnak a bizonyosságot nyújtó jelentésben leírt egyéb körülményeit.
3. A gyakorló könyvvizsgáló nem fogalmaz meg korlátozás nélküli következtetést a bizonyosságot nyújtó megbízás egyik típusára sem, ha az alábbi körülmények fennállnak és a gyakorló könyvvizsgáló megítélése szerint az adott ügynek lényeges hatása van, vagy lehet:
   1. a gyakorló könyvvizsgáló munkájának a hatókörére vonatkozóan korlátozás áll fenn (lásd 55. bekezdés). A gyakorló könyvvizsgáló korlátozott következtetést fogalmaz meg, vagy elutasítja a következtetés megfogalmazását attól függően, hogy mennyire lényeges vagy átfogó a korlátozás. Bizonyos esetekben a gyakorló könyvvizsgáló mérlegeli a megbízástól való elállást.
   2. azokban az esetekben, amikor:
      1. a gyakorló könyvvizsgáló következtetése a felelős fél állítása kapcsán kerül megfogalmazásra és ez az állítás nem valós minden lényeges szempontból, vagy
      2. a gyakorló könyvvizsgáló következtetése közvetlenül a vizsgálat tárgya és a kritériumok kapcsán kerül megfogalmazásra, és a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információ lényeges hibás állítást tartalmaz,[[11]](#footnote-11)

a gyakorló könyvvizsgáló korlátozott, vagy elutasító következtetést fogalmaz meg attól függően, hogy az adott tényező mennyire lényeges vagy átfogó.

* 1. ha a megbízás elfogadását követően derül ki, hogy a kritériumok nem megfelelőek vagy a vizsgálat tárgya egy bizonyosságot nyújtó megbízás szempontjából nem megfelelő. A gyakorló könyvvizsgáló:
     1. korlátozott, vagy elutasító következtetést fogalmaz meg, attól függően, hogy az adott tényező mennyire lényeges vagy átfogó, ha a nem megfelelő kritériumok vagy a vizsgálat nem megfelelő tárgya félrevezetheti a célzott felhasználókat, vagy
     2. korlátozott következtetést fogalmaz meg, vagy elutasítja a következtetés megfogalmazását attól függően, hogy a többi esetben mennyire lényeges vagy átfogó az adott tényező.

Bizonyos esetekben a gyakorló könyvvizsgáló mérlegeli a megbízástól való elállást.

A gyakorló könyvvizsgáló nevének illetéktelen használata

1. A gyakorló könyvvizsgálót kapcsolatba hozzák a vizsgálat tárgyával, ha a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információról jelentést készít, vagy hozzájárul, hogy saját nevét a vizsgálat tárgyával szakmai összefüggésben használják. Ha a gyakorló könyvvizsgáló nincs ilyen módon kapcsolatba hozva, harmadik felek nem feltételezhetik a gyakorló könyvvizsgáló felelősségét. Ha a gyakorló könyvvizsgáló tudomására jut, hogy bármelyik fél illetéktelenül használja a gyakorló könyvvizsgáló nevét valamilyen vizsgálati tárggyal kapcsolatban, a gyakorló könyvvizsgáló felszólítja az illető felet ennek megszüntetésére. A gyakorló könyvvizsgáló azt is mérlegeli, hogy milyen egyéb lépések lehetnek szükségesek, például az ismert harmadik fél felhasználók értesítése a gyakorló könyvvizsgáló nevének illetéktelen használatáról, vagy jogi segítség igénybevétele.

KERETELVEK

Alkalmazás az állami szektorban

1. *Jelen Keretelvek az állami szektorban tevékenykedő valamennyi olyan bejegyzett könyvvizsgálóra érvényesek, akik függetlenek attól a gazdálkodó szervezettől, melynek részére bizonyosságot nyújtó megbízást hajtanak végre. Ha az állami szektorban tevékenykedő bejegyzett könyvvizsgáló nem független attól a gazdálkodó szervezettől, melynek részére bizonyosságot nyújtó megbízást teljesít, az 1. lábjegyzetben található útmutatót kell alkalmazni.*

Melléklet

**A kellő bizonyosságot nyújtó megbízás és korlátozott bizonyosságot nyújtó megbízás közötti különbségek**

A jelen melléklet felvázolja a Keretelvekben tárgyalt kellő bizonyosságot nyújtó megbízás és korlátozott bizonyosságot nyújtó megbízás közötti különbségeket (lásd elsősorban a hivatkozott bekezdéseket).

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **A megbízása típusa** | **Célja** | **Bizonyítékgyűjtő eljárások**[[12]](#footnote-12) | **A bizonyosságot nyújtó jelentés** |
| **Kellő bizonyosságot nyújtó megbízás** | A bizonyosságot nyújtó megbízás kockázatának a megbízás körülményei közötti elfogadhatóan alacsony szintre történő csökkentése, mely a gyakorló könyvvizsgáló által pozitív kifejezési formában megfogalmazott következtetésének alapjául szolgál (lásd 11. bekezdés) | A szisztematikus megbízási folyamat részeként elegendő és megfelelő bizonyíték beszerzése, mely magában foglalja a következőket:   * a megbízás körülményeinek megismerése. * kockázatok becslése * a becsült kockázatra való válaszadás * további eljárások végrehajtása, a szemrevételezés, megfigyelés, visszaigazolás, újraszámítás, újbóli folyamat-végrehajtás, elemző eljárások és információkérés kombinációját alkalmazva. | A megbízás körülményeinek leírása és a pozitív kifejezési formában megfogalmazott következtetés  (58. bekezdés) |

KERETELVEK

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **A megbízás típusa** | **Célja** | **Bizonyíték- gyűjtő eljárások**12 | **A bizonyosságot nyújtó jelentés** |
|  |  | Az ilyen további eljárások magukban foglalnak alapvető vizsgálati eljárásokat is, beleértve – adott esetben – megerősítő információk beszerzését, és a vizsgálat tárgyának jellegétől függően, az ellenőrzések működési hatékonyságának a tesztjeit is, továbbá   * a beszerzett bizonyítékok értékelése (51. és 52. bekezdés) |  |
| **Korlátozott bizonyosságot nyújtó megbízás** | A bizonyosságot nyújtó megbízás kockázatának olyan szintre csökkentése, mely a megbízás körülményei között elfogadható, de magasabb, mint egy kellő bizonyosságot nyújtó megbízás kockázata, és ez a gyakorló könyvvizsgáló negatív kifejezési formában megfogalmazott következtetésének az alapjául szolgál. (11. bekezdés) | A szisztematikus megbízási folyamat részeként elegendő és megfelelő bizonyíték beszerzése, mely magában foglalja a vizsgálat tárgyának és a megbízás körülményeinek megismerését, ezen belül azonban az eljárások szándékosan korlátozottabban egy kellő bizonyosságot nyújtó megbízáshoz képest  (53. bekezdés) | A megbízás körülményeinek leírása és negatív kifejezési formában megfogalmazott következtetés  (59. bekezdés) |

1. Ha egy nem könyvvizsgálóként tevékenykedő bejegyzett könyvvizsgáló, például egy belső ellenőr alkalmazza ezen Keretelveket, és a) a bejegyzett könyvvizsgáló jelentésében utalás történik jelen Keretelvekre, a Nemzetközi Könyvvizsgálati Standardokra, az Átvilágítási Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardokra és a Bizonyosságot Nyújtó Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardokra, valamint b) a bejegyzett könyvvizsgáló, illetve a megbízást végző csoport egyéb tagja, és - ahol ez érvényes - a bejegyzett könyvvizsgáló munkáltatója nem függetlenek attól a gazdálkodó szervezettől, mellyel kapcsolatban a bizonyosságot nyújtó megbízást teljesítik, a függetlenség hiányát és a gazdálkodó szervezettel fennálló kapcsolat(ok) jellegét jól láthatóan jelzik a bejegyzett könyvvizsgáló jelentésében. Továbbá ilyenkor a jelentés a címében nem tartalmazza magát a „független” kifejezést, valamint a jelentés célja és felhasználói köre korlátozott. [↑](#footnote-ref-1)
2. Elsősorban múltbeli időszakra vonatkozó pénzügyi információval kapcsolatos bizonyosságot nyújtó megbízások esetében a kellő bizonyosságot nyújtó megbízást könyvvizsgálatnak, a korlátozott bizonyosságot nyújtó megbízást pedig átvilágításnak nevezik. [↑](#footnote-ref-2)
3. A bizonyosságot nyújtó megbízások bizonyos típusainak esetében a minőségellenőrzési folyamatokra vonatkozó kiegészítő standardok és útmutató a Nemzetközi Könyvvizsgálati Standardokban, az Átvilágítási Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardokban, illetve a Bizonyosságot Nyújtó Megbízásokra Vonatkozó Nemzetközi Standardokban találhatók. [↑](#footnote-ref-3)
4. „Belső ellenőrzés – Integrált keretelvek” A Treadway Bizottság Támogató Szervezeteinek Bizottsága (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). [↑](#footnote-ref-4)
5. „Ellenőrzés értékelésre vonatkozó útmutató – A CoCo elvek,” Ellenőrzési Kritériumok Testület, Kanadai Bejegyzett Könyvvizsgálók Intézete [↑](#footnote-ref-5)
6. A megbízás körülményei közé tartoznak a megbízás feltételei, beleértve azt, hogy kellő bizonyosságot, vagy korlátozott bizonyosságot nyújtó megbízásról van szó, a vizsgálat tárgyának jellemzői, az alkalmazandó kritériumok, a célzott felhasználók igényei, a felelős fél és környezetének releváns jellemzői, továbbá egyéb tényezők, például események, ügyletek, feltételek és gyakorlatok, amelyek jelentős hatással lehetnek a megbízásra. [↑](#footnote-ref-6)
7. A tanácsadási megbízások során felhasználják a könyvvizsgáló szakmai készségeit, képzettségét, megfigyeléseit, tapasztalatait, továbbá az ismereteit a tanácsadási folyamatra vonatkozóan. A tanácsadási folyamat egy olyan elemző folyamat, mely jellemzően magában foglalja a következőkkel kapcsolatos tevékenységek valamilyen kombinációját: célkitűzés, tényfeltárás, problémák vagy lehetőségek meghatározása, alternatívák értékelése, javaslatok – köztük intézkedési javaslatok –kidolgozása, az eredmények kommunikálása és időnként a megvalósítás és nyomon követés. A jelentések (ha adnak ki jelentést) általában leíró (vagy „hosszú jelentés”) jellegűek. Az elvégzett munka általában kizárólag az ügyfél felhasználására és javára készül. A munka jellegét és hatókörét a könyvvizsgáló és az ügyfél között létrejött megállapodás határozza meg. Bármely olyan szolgáltatás, amely megfelel a bizonyosságot nyújtó megbízás meghatározásának, nem tanácsadási megbízásnak, hanem bizonyosságot nyújtó megbízásnak minősül. [↑](#footnote-ref-7)
8. Bár a bizonyosságot nyújtó jelentés lehet korlátozott, amennyiben csak meghatározott célzott felhasználók számára vagy egy bizonyos célra készült, egy adott olvasóval, illetve céllal szembeni korlátozás hiánya azonban önmagában nem jelenti azt, hogy a gyakorló könyvvizsgálónak jogi kötelezettsége volna az adott olvasóval vagy céllal kapcsolatban. A jogi kötelezettség megléte függ az egyes esetek körülményeitől és az adott jogszabályi környezettől. [↑](#footnote-ref-8)
9. (a) Ez azoknál a közvetlen beszámolási megbízásoknál, melyeknél a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információ csak a gyakorló könyvvizsgáló következtetésében van bemutatva, magában foglalja annak a kockázatát, hogy a gyakorló könyvvizsgáló helytelenül jut arra a következtetésre, miszerint a vizsgálat tárgya minden lényeges szempontból megfelel a kritériumoknak. Például: „Véleményünk szerint a belső ellenőrzés minden lényeges szempontból hatékony, az *XYZ kritériumok* alapján.”

   (b) A bizonyosságot nyújtó megbízás kockázatán túl a gyakorló könyvvizsgáló ki van téve annak a kockázatnak is, hogy nem megfelelő következtetést bocsát ki olyan esetben, amikor a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információ nem tartalmaz lényeges hibás állítást, valamint a peres ügyekből, negatív publicitásból vagy a jelentés tárgyával kapcsolatos információval kapcsolatosan felmerülő egyéb eseményekből. Ezek a kockázatok nem részei a bizonyosságot nyújtó megbízás kockázatainak. [↑](#footnote-ref-9)
10. Ha a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információ számos aspektusból áll, akkor külön következtetést lehet megfogalmazni mindegyik aspektusról. Bár nem minden ilyen következtetésnek kell ugyanolyan szintű bizonyítékgyűjtő eljárásokhoz kapcsolódnia, mindegyik következtetés olyan formában kerül kifejezésre, mely megfelel vagy a kellő, vagy a korlátozott bizonyosságot nyújtó megbízásnak. [↑](#footnote-ref-10)
11. Azoknál a közvetlen beszámolási megbízásoknál, ahol a vizsgálat tárgyával kapcsolatos információt csak a gyakorló könyvvizsgáló következtetése mutatja be, és a gyakorló könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy a vizsgálat tárgya nem felel meg a kritériumoknak minden lényeges szempontból. Például: „Véleményünk szerint, a […] kivételével a belső ellenőrzés minden lényeges szempontból hatékony az *XYZ kritériumok* alapján”, az ilyen következtetés is korlátozottnak (vagy esettől függően ellentétesnek) minősül. [↑](#footnote-ref-11)
12. A bizonyítékgyűjtésre vonatkozó követelmények részletes tárgyalása csak a vizsgálat konkrét tárgyára vonatkozó ISAE standardokon belül lehetséges. [↑](#footnote-ref-12)