

450. TÉMASZÁMÚ NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD

A KÖNYVVIZSGÁLAT SORÁN AZONOSÍTOTT HIBÁS ÁLLÍTÁSOK ÉRTÉKELÉSE

(Hatályos a 2009. december 15-én vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatára)

TARTALOM

	Bekezdés
Bevezetés	
A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre	1
Hatálybalépés napja	2
Cél	3
Fogalmak	4
Követelmények	
Az azonosított hibás állítások összegyűjtése.....	5
Az azonosított hibás állítások mérlegelése a könyvvizsgálat előrehaladtával	6–7
A hibás állítások kommunikálása és helyesbítése.....	8–9
A nem helyesbített hibás állítások hatásának értékelése	10–13
Írásbeli nyilatkozatok.....	14
Dokumentálás	15
Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok	
A hibás állítás fogalma.....	A1
Az azonosított hibás állítások összegyűjtése.....	A2–A3
Az azonosított hibás állítások mérlegelése a könyvvizsgálat előrehaladtával	A4–A6
A hibás állítások kommunikálása és helyesbítése.....	A7–A10
A nem helyesbített hibás állítások hatásának értékelése	A11–A23
Írásbeli nyilatkozatok.....	A24
Dokumentálás	A25

A 450. témaszámú, „A könyvvizsgálat során azonosított hibás állítások értékelése” című nemzetközi könyvvizsgálati standard a 200. témaszámú, „A független könyvvizsgáló átfogó céljai és a könyvvizsgálatnak a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban történő végrehajtása” című nemzetközi könyvvizsgálati standarddal együtt értelmezendő.

Bevezetés

A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre

1. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard a könyvvizsgálónak azzal a felelősségével foglalkozik, hogy értékelje az azonosított hibás állításoknak a könyvvizgálatra, valamint a nem helyesbített hibás állításoknak – ha vannak ilyenek – a pénzügyi kimutatásokra gyakorolt hatását. A 700. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard foglalkozik a könyvvizsgálónak azzal a felelősségével, hogy amikor véleményt alakít ki a pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan, következtetést vonjon le azzal kapcsolatban, hogy ésszerű bizonyosságot szereztek-e arról, hogy a pénzügyi kimutatások egésze nem tartalmaz lényeges hibás állítást. A könyvvizsgálónak a 700. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard által előírt következtetése figyelembe veszi a könyvvizsgáló jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard szerinti értékelését a nem helyesbített hibás állítások – ha vannak ilyenek – pénzügyi kimutatásokra gyakorolt hatására vonatkozóan.¹ A 320. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard² foglalkozik a könyvvizsgálónak azzal a felelősségével, hogy megfelelően alkalmazza a lényegesség fogalmát a pénzügyi kimutatások könyvvizgálatának tervezése és végrehajtása során.

Hatálybalépés napja

2. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard a 2009. december 15-én vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizgálatára hatályos.

Cél

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

Fogalmak

4. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában a következő kifejezéseknek az alábbi jelentésük van:
 - (a) Hibás állítás – a pénzügyi kimutatások egy bemutatott tételének összege, besorolása, prezentálása vagy közzététele és az ahhoz előírt összeg, besorolás, prezentálás vagy közzététel közötti különbség, hogy az adott tétel összhangban legyen a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel. Hibás állítások adódhatnak hibából vagy csalásból. (Hiv.: A1. bekezdés.)

Amikor a könyvvizsgáló véleményt nyilvánít arról, hogy a pénzügyi kimutatások minden lényeges szempontból valóban lettek-e bemutatva, vagy megbízható és valós képet adnak-e, a hibás állítások magukban foglalják az összegeknek, besorolásoknak, prezentálásnak vagy közzétételeknek azokat a helyesbítéseit is, amelyek a könyvvizsgáló megítélése szerint szükségesek ahhoz, hogy a pénzügyi

¹ A 700. témaszámú, „A pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakítása és jelentéskészítés” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 10–11. bekezdése.

² 320. témaszámú, „Lényegesség a könyvvizgálat tervezésében és végrehajtásában” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

A KÖNYVVIZSGÁLAT SORÁN AZONOSÍTOTT HIBÁS ÁLLÍTÁSOK ÉRTÉKELÉSE

kimutatások minden lényeges szempontból valósan legyenek bemutatva, vagy megbízható és valós képet adjanak.

- (b) Nem helyesbített hibás állítások – hibás állítások, amelyeket a könyvvizsgáló a könyvvizsgálat során összegyűjtött, és amelyeket nem helyesbítettek.

Követelmények

Az azonosított hibás állítások összegyűjtése

- 5. A könyvvizsgálónak az egyértelműen elhanyagolhatókon kívül össze kell gyűjtenie a könyvvizsgálat során azonosított hibás állításokat. (Hiv.: A2–A3. bekezdés.)

Az azonosított hibás állítások mérlegelése a könyvvizsgálat előrehaladtával

- 6. A könyvvizsgálónak meg kell határoznia, szükséges-e módosítani az átfogó könyvvizsgálati stratégiát és a könyvvizsgálati tervet, ha:
 - (a) az azonosított hibás állítások jellege és előfordulásuk körülményei azt jelzik, hogy létezhetnek más hibás állítások, amelyek a könyvvizsgálat során összegyűjtött hibás állításokkal összevonva lényegesek lehetnek (hiv.: A4. bekezdés), vagy
 - (b) a könyvvizsgálat során összegyűjtött hibás állítások együttesen megközelítik a 320. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban meghatározott lényegességet. (Hiv.: A5. bekezdés.)
- 7. Ha a könyvvizsgáló kérésére a vezetés megvizsgált egy üzyletcsoportot, számlaegyenleget vagy közzétételt, és helyesbített feltárt hibás állításokat, a könyvvizsgálónak további könyvvizsgálati eljárásokat kell végrehajtania annak meghatározása céljából, hogy maradtak-e hibás állítások. (Hiv.: A6. bekezdés.)

A hibás állítások kommunikálása és helyesbítése

- 8. A könyvvizsgálónak időben kommunikálnia kell a vezetés megfelelő szintje felé a könyvvizsgálat során összegyűjtött valamennyi hibás állítást, kivéve, ha ezt jogszabály vagy szabályozás tiltja.³ A könyvvizsgálónak fel kell kérnie a vezetést ezeknek a hibás állításoknak a helyesbítésére. (Hiv.: A7–A9. bekezdés.)
- 9. Ha a vezetés nem hajlandó helyesbíteni a könyvvizsgáló által kommunikált néhány vagy valamennyi hibás állítást, a könyvvizsgálónak meg kell ismernie a vezetés arra vonatkozó indokait, hogy miért nem végzi el a helyesbítéseket, és ezt az ismeretet figyelembe kell vennie annak értékelésekor, hogy a pénzügyi kimutatások egésze nem tartalmaz-e lényeges hibás állítást. (Hiv.: A10. bekezdés.)

A nem helyesbített hibás állítások hatásának értékelése

- 10. A nem helyesbített hibás állítások hatásának értékelése előtt a könyvvizsgálónak felül kell vizsgálnia a 320. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard szerint meghatározott lényegességet annak megerősítése

³ A 260. témaszámú, „Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 7. bekezdése.

A KÖNYVVIZSGÁLAT SORÁN AZONOSÍTOTT HIBÁS ÁLLÍTÁSOK ÉRTÉKELÉSE

érdekében, hogy az megfelelő marad-e a gazdálkodó egység tényleges pénzügyi eredményeinek összefüggésében. (Hiv.: A11–A12. bekezdés.)

11. A könyvvizsgálónak meg kell határoznia, hogy a nem helyesbített hibás állítások önmagukban vagy együttesen lényegesek-e. Ennek meghatározása során a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell:
 - (a) a hibás állítások nagyságát és jellegét, mind az egyes ügyletszoptok, számlaegyenlegek vagy közzétételek, mind pedig a pénzügyi kimutatások egésze vonatkozásában, valamint az előfordulásuk adott körülményeit (hiv.: A13–A17., A19–A20. bekezdés), továbbá
 - (b) a korábbi időszakokra vonatkozó nem helyesbített hibás állítások hatását a releváns ügyletszoptokra, számlaegyenlegekre vagy közzétételekre, valamint a pénzügyi kimutatások egészére. (Hiv.: A18. bekezdés.)

Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel

12. A könyvvizsgálónak kommunikálnia kell az irányítással megbízott személyek felé a nem helyesbített hibás állításokat és azt a hatást, amelyet azok önmagukban vagy együttesen gyakorolhatnak a könyvvizsgálói jelentésben szereplő véleményre, kivéve, ha ezt jogszabály vagy szabályozás tiltja.⁴ A könyvvizsgáló kommunikációjának önmagukban kell azonosítania a lényeges nem helyesbített hibás állításokat. A könyvvizsgálónak kérnie kell, hogy helyesbítsék a nem helyesbített hibás állításokat. (Hiv.: A21–A23. bekezdés)
13. A könyvvizsgálónak az irányítással megbízott személyek felé ezenkívül kommunikálnia kell a korábbi időszakokra vonatkozó nem helyesbített hibás állítások hatását a releváns ügyletszoptokra, számlaegyenlegekre vagy közzétételekre, valamint a pénzügyi kimutatások egészére.

Írásbeli nyilatkozatok

14. A könyvvizsgálónak írásbeli nyilatkozatot kell kérnie a vezetéstől és adott esetben az irányítással megbízott személyektől arra vonatkozóan, hogy meggyőződésük szerint a nem helyesbített hibás állítások hatásai önmagukban és együttesen lényegtelenek-e a pénzügyi kimutatások egésze szempontjából. Az ilyen tételek összefoglalását bele kell foglalni az írásbeli nyilatkozatba, vagy csatolni kell ahhoz. (Hiv.: A24. bekezdés.)

Dokumentálás

15. A könyvvizsgálónak bele kell foglalnia a könyvvizsgálati dokumentációba (hiv.: A25. bekezdés):⁵
 - (a) azt az összeget, amely alatt a hibás állításokat egyértelműen elhanyagolhatónak tekintenék (5. bekezdés);
 - (b) a könyvvizsgálat során összegyűjtött valamennyi hibás állítást, valamint hogy azokat helyesbítették-e (5., 8. és 12. bekezdés); továbbá

⁴ Lásd a 3. számú lábjegyzetet.

⁵ A 230. témaszámú, „Könyvvizsgálati dokumentáció” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 8–11. és A6. bekezdése.

- (c) a könyvvizsgáló arra vonatkozó következtetését, hogy a nem helyesbített hibás állítások önmagukban vagy együttesen lényegesek-e, valamint ennek a következtetésnek az alapját (11. bekezdés).

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

A hibás állítás fogalma (Hiv.: 4. bekezdés (a) pont)

A1. Hibás állítások származhatnak:

- (a) azoknak az adatoknak az összegyűjtése vagy feldolgozása során felmerülő pontatlanságból, amelyekből a pénzügyi kimutatásokat készítik;
- (b) egy összeg vagy közzététel kihagyásából;
- (c) tények figyelmen kívül hagyásából vagy egyértelműen hibás értelmezéséből származó helytelen számviteli becslésből; és
- (d) a vezetés számviteli becslésekkel kapcsolatos megítéléseiből, amelyeket a könyvvizsgáló ésszerűtlennek tart, vagy a könyvvizsgáló által nem megfelelőnek tekintett számviteli politika megválasztásából és alkalmazásából.

A csalásból eredő hibás állítások példáit a 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard tartalmazza.⁶

Az azonosított hibás állítások összegyűjtése (Hiv.: 5. bekezdés)

A2. A könyvvizsgáló megjelölhet egy összeget, amely alatt a hibás állítások egyértelműen elhanyagolhatók lennének, és nem lenne szükség azok összegyűjtésére, mert a könyvvizsgáló várakozása szerint az ilyen összegek összegyűjtése egyértelműen nem gyakorolna lényeges hatást a pénzügyi kimutatásokra. Az „egyértelműen elhanyagolható” kifejezés nem szinonimája a „nem lényeges” kifejezésnek. Az egyértelműen elhanyagolható kérdések teljesen eltérő (kisebb) nagyságrendűek lesznek, mint a 320. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard szerint meghatározott lényegesség, és azok olyan ügyek 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.

A3. Segítségképpen a könyvvizsgálónak a könyvvizsgálat során összegyűjtött hibás állítások hatásának értékeléséhez, valamint a hibás állításoknak a vezetés és az irányítással megbízott személyek felé történő kommunikálásához hasznos lehet különbséget tenni tényszerű, megítélés szerinti és kivetített hibás állítások között.

- Tényszerű hibás állítások az olyan hibás állítások, amelyekhez nem fér kétség.

⁶ A 240. témaszámú, „A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál” című nemzetközi könyvvizsgálati standard A1–A6. bekezdése.

A KÖNYVVIZSGÁLAT SORÁN AZONOSÍTOTT HIBÁS ÁLLÍTÁSOK ÉRTÉKELÉSE

- Megítélés szerinti hibás állítások a vezetés számviteli becslésekre vonatkozó, könyvvizsgáló által ésszerűtlennek tekintett megítéléseiből vagy a könyvvizsgáló által nem megfelelőnek tekintett számviteli politikák kiválasztásából vagy alkalmazásából származó eltérések.
- A kivetített hibás állítások a könyvvizsgálónak a sokaságokban található hibás állításokkal kapcsolatos legjobb becslése, beleértve a könyvvizsgálati mintákban azonosított hibás állításoknak a mintavétel alapjául szolgáló teljes sokaságokra való kivetítését. A kivetített hibás állítások meghatározására és az eredmények értékelésére vonatkozó útmutatást az 530. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard tartalmazza.⁷

Az azonosított hibás állítások mérlegelése a könyvvizsgálat előrehaladtával (Hiv.: 6-7. bekezdés)

- A4. Egy hibás állítás lehet, hogy nem egyedülálló eset. Bizonyíték arra, hogy más hibás állítások is létezhetnek, például az, ha a könyvvizsgáló azt azonosítja, hogy egy hibás állítás a belső kontroll összeomlásából adódott, vagy a gazdálkodó egységnél széles körben alkalmazott nem megfelelő feltételezésekből vagy értékelési módszerekből.
- A5. Ha a könyvvizsgálat során összegyűjtött hibás állítások együttesen megközelítik a 320. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban meghatározott lényegességet, akkor az elfogadhatóan alacsonyabb szintűnél nagyobb kockázata lehet annak, hogy a lehetséges fel nem tárt hibás állítások a könyvvizsgálat során összegyűjtött hibás állításokkal együtt számítva meghaladják a lényegességet. Fel nem tárt hibás állítások létezhetnek mintavételezési kockázat és nem mintavételezési kockázat jelenléte miatt.⁸
- A6. A könyvvizsgáló felkérheti a vezetést egy ügyletsoport, számlaegyenleg vagy közzététel megvizsgálására annak érdekében, hogy a vezetés megismerje a könyvvizsgáló által azonosított hibás állítás okát, eljárásokat hajtson végre az ügyletsoportban, számlaegyenlegben vagy közzétételben lévő tényleges hibás állítás összegének meghatározása céljából, és megfelelően helyesbítse a pénzügyi kimutatásokat. Ilyen kérés megtehető például egy könyvvizsgálati mintában azonosított hibás állításoknak a mintavétel alapjául szolgáló teljes sokaságra való, könyvvizsgáló általi kivetítése alapján.

A hibás állítások kommunikálása és helyesbítése (Hiv.: 8-9. bekezdés)

- A7. A hibás állítások időben történő kommunikálása a vezetés megfelelő szintje felé fontos, mivel lehetővé teszi a vezetés számára, hogy értékelje, hibás állítások-e a tételek, tájékoztassa a könyvvizsgálót arról, ha nem ért egyet, és szükség szerinti lépéseket tegyen. Rendszerint az a vezetés megfelelő szintje, amelyiknek felelőssége és jogosultsága a hibás állítások értékelése és a szükséges lépések megtétele.
- A8. Jogszabály vagy szabályozás korlátozhatja bizonyos hibás állításoknak a vezetés vagy a gazdálkodó egységen belül mások felé történő, könyvvizsgáló általi kommunikálását. Jogszabályok vagy szabályozások kifejezetten tilthatják például az olyan kommunikációt vagy egyéb lépéseket, amelyek esetleg hátrányosan érinthetnek egy, a megfelelő hatóság által valamely jogszabályba ütköző vagy ilyennek vélt cselekedet vonatkozásában végzett vizsgálatot. Bizonyos körülmények között a könyvvizsgáló titoktartási és

⁷ Az 530. témaszámú, „Könyvvizsgálati mintavételezés” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 14–15. bekezdése.

⁸ Az 530. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 5. bekezdés (c)–(d) pontja.

A KÖNYVVIZSGÁLAT SORÁN AZONOSÍTOTT HIBÁS ÁLLÍTÁSOK ÉRTÉKELÉSE

kommunikációra vonatkozó kötelmei között fennálló lehetséges konfliktus összetett lehet. Ilyen esetekben a könyvvizsgáló mérlegelheti jogi tanácsadás igénybevételét.

- A9. Valamennyi hibás állítás – beleértve a könyvvizsgáló által kommunikáltakat is – vezetés általi helyesbítése lehetővé teszi a vezetés számára pontos számviteli könyvek és nyilvántartások fenntartását, és csökkenti annak kockázatait, hogy a jövőbeli pénzügyi kimutatások – a korábbi időszakokra vonatkozó lényegtelen, nem helyesbített hibás állítások kumulatív hatása miatt – lényeges hibás állítást tartalmaznak.
- A10. A 700. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja a könyvvizsgáló számára annak értékelését, hogy a pénzügyi kimutatások elkészítése és prezentálása minden lényeges szempontból a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeivel összhangban történt-e. Ez az értékelés magában foglalja a gazdálkodó egység számviteli gyakorlatai minőségi aspektusainak mérlegelését, beleértve a vezetés megítéléseiben lévő lehetséges elfogultságra utaló jelzéseket,⁹ amelyet befolyásolhat a könyvvizsgáló arra vonatkozó ismerete, hogy a vezetés milyen okból nem hajtja végre a helyesbítéseket.

A nem helyesbített hibás állítások hatásának értékelése (Hiv.: 10–11. bekezdés)

- A11. A lényegesség könyvvizsgáló általi – a 320. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban történő – meghatározása gyakran a gazdálkodó egység pénzügyi eredményeinek becsült értékein alapul, mert a tényleges pénzügyi eredmények lehet, hogy még nem ismertek. Ennélfogva a nem helyesbített hibás állítások hatásának könyvvizsgáló általi értékelése előtt szükséges lehet a 320. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard szerint meghatározott lényegesség módosítása a tényleges pénzügyi eredmények alapján.
- A12. A 320. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard kifejti, hogy a könyvvizsgálat előrehaladtával a pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó lényegességet (és adott esetben az egyes ügyletszámokra, számlaegyenlegekre vagy közzétételekre vonatkozó lényegességi szintet vagy szinteket) módosítják abban az esetben, ha a könyvvizsgálónak olyan információ jut a tudomására a könyvvizsgálat során, amely arra késztette volna a könyvvizsgálót, hogy eredetileg egy eltérő összeget (vagy összegeket) határozzon meg.¹⁰ Így bármilyen jelentős módosításra valószínűleg sor kerül, mielőtt a könyvvizsgáló értékeli a nem helyesbített hibás állítások hatását. Ugyanakkor, ha a 320. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard szerint meghatározott lényegesség könyvvizsgáló általi felülvizsgálata (lásd a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 10. bekezdését) alacsonyabb összeget (vagy összegeket) eredményez, újra mérlegelik a végrehajtási lényegességet, valamint a további könyvvizsgálati eljárások jellegét, ütemezését és terjedelmét annak érdekében, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzenek a könyvvizsgálói vélemény megalapozásához.
- A13. Minden egyes hibás állítást mérlegelnek, hogy értékeljék annak hatását a releváns ügyletszámokra, számlaegyenlegekre és közzétételekre, beleértve, hogy nem haladta-e meg az adott ügyletszámokra, számlaegyenlegre vagy közzétételekre megállapított lényegességi szintet, ha van ilyen.
- A14. Ha egy egyedi hibás állítást lényegesnek ítélnék, nem valószínű, hogy az más hibás állításokkal ellentételezhető. Például, ha a bevétel lényegesen felülértékelt, a pénzügyi kimutatások egésze lényeges

⁹ A 700. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 12. bekezdése.

¹⁰ A 320. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 12. bekezdése.

A KÖNYVVIZSGÁLAT SORÁN AZONOSÍTOTT HIBÁS ÁLLÍTÁSOK ÉRTÉKELÉSE

hibás állítást fog tartalmazni, még akkor is, ha a bevételekre vonatkozó hibás állítás hatását teljes mértékben ellentételezi a ráfordítások ezzel megegyező felülértékelése. Helyénvaló lehet hibás állításokat egymással ellentételezni ugyanazon a számlaegyenlegen vagy üzletszoporton belül; annak a kockázatát azonban, hogy lehetnek további fel nem tárt hibás állítások, azon következtetés levonása előtt mérlegelik, hogy még akár lényegtelen hibás állítások esetében is helyénvaló azok egymással történő ellentételezése.¹¹

- A15. Annak meghatározása, hogy egy besorolási hibás állítás lényeges-e, magában foglalja olyan minőségi szempontok értékelését, mint a besorolási hibás állítás hatása a tartozásokkal kapcsolatos vagy más szerződéses biztosítékokra, az egyedi kimutatássor-tételekre vagy részösszegekre gyakorolt hatás, vagy a kulcsfontosságú mutatókra gyakorolt hatás. Lehetnek olyan körülmények, amikor a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy a besorolási hibás állítás nem lényeges a pénzügyi kimutatások egészének összefüggésében, még akkor is, ha lehet, hogy meghaladja az egyéb hibás állítások értékelése során alkalmazott lényegességi szintet vagy szinteket. Lehet például, hogy egy mérlegsortételek közötti hibás besorolást nem tekintenek lényegesnek a pénzügyi kimutatások egészének összefüggésében, ha a hibás besorolás összege kicsi az érintett mérlegsortételek nagyságához viszonyítva, és a hibás besorolás nem érinti az eredménykimutatást vagy bármelyik kulcsfontosságú mutatót.
- A16. Egyes hibás állításokkal kapcsolatos körülmények arra készíthetik a könyvvizsgálót, hogy - önmagukban vagy a könyvvizsgálat során összegyűjtött többi hibás állítással együttesen mérlegelve - lényegesnek értékelje azokat még akkor is, ha alacsonyabbak, mint a pénzügyi kimutatások egészére megállapított lényegesség. Azok a körülmények, amelyek hatással lehetnek az értékelésre, magukban foglalják azt, hogy a hibás állítás milyen mértékben valósítja meg az alábbiakat:
- Érinti a szabályozói követelményeknek való megfelelést.
 - Érinti a tartozásokkal kapcsolatos biztosítékoknak vagy más szerződéses követelményeknek való megfelelést.
 - Egy számviteli politika helytelen megválasztására vagy alkalmazására vonatkozik, amelynek lényegtelen hatása van a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatásokra, de valószínűleg lényeges hatása van a jövőbeli pénzügyi kimutatásokra.
 - Az eredmény változását vagy más tendenciákat palástol, különösen az általános gazdasági és ágazati feltételek összefüggésében.
 - Érinti a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetének, működési eredményeinek, vagy cash flow-inak értékeléséhez használt mutatókat.
 - Érinti a pénzügyi kimutatásokban prezentált szegmensinformációkat (például a kérdés jelentősége egy olyan szegmens vagy a gazdálkodó egység üzleti tevékenységének más része vonatkozásában, amelyet úgy azonosítottak, mint amelynek jelentős szerepe van a gazdálkodó egység tevékenysége vagy jövedelmezősége szempontjából).
 - A vezetés javadalmazását növelő hatása van, például annak biztosítása által, hogy prémiumok vagy más ösztönzők nyújtására vonatkozó követelmények teljesülnek.

¹¹ Több lényegtelen hibás állítás azonosítása ugyanazon a számlaegyenlegen vagy üzletszoporton belül azt követelheti meg a könyvvizsgálótól, hogy felülvizsgálja a lényeges hibás állítás kockázatát az adott számlaegyenlegre vagy üzletszoportra vonatkozóan.

A KÖNYVVIZSGÁLAT SORÁN AZONOSÍTOTT HIBÁS ÁLLÍTÁSOK ÉRTÉKELÉSE

- Jelentős a könyvvizsgálónak a felhasználók felé korábban – például az eredmény előrejelzésére vonatkozóan – tett, ismert kommunikációkkal kapcsolatos ismeretei tekintetében.
- Sajátos feleket érintő tételekre vonatkozik (például, hogy az ügyletben részes külső felek kapcsolt viszonyban állnak-e a vezetés tagjaival).
- Olyan információ kihagyása, amelyet a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek konkrétan nem írnak elő, de amely a könyvvizsgáló megítélése szerint fontos ahhoz, hogy a felhasználók megértsék a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetét, pénzügyi teljesítményét vagy cash flow-it; vagy
- Érint a gazdálkodó egység éves jelentésébe belefoglalandó egyéb információkat (például a „Vezetés beszámolója és elemzése” vagy a „Működési és pénzügyi áttekintés” dokumentumban szerepeltetendő információk), amelyek ésszerű várakozás alapján befolyásolhatják a pénzügyi kimutatások felhasználóinak gazdasági döntéseit. A 720. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard¹² foglalkozik a könyvvizsgáló egyéb információkkal kapcsolatos felelősségeivel.

Ezek a körülmények csak példák, nem valószínű, hogy mindegyik jelen van minden könyvvizsgálat esetében, és a lista nem szükségszerűen teljes. Egyetlen ilyen körülmény létezése sem vezet szükségszerűen ahhoz a következtetéshez, hogy a hibás állítás lényeges.

- A17. A 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard¹³ kifejti, hogyan kellene mérlegelni a könyvvizsgálat más aspektusai vonatkozásában az olyan hibás állítás hatásait, amely csalás eredménye vagy amely, lehet, hogy csalás eredménye, még ha a hibás állítás nagysága nem is lényeges a pénzügyi kimutatások tekintetében.
- A18. A korábbi időszakokra vonatkozó lényegtelen nem helyesbített hibás állítások kumulatív hatása lényeges hatást gyakorolhat a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatásokra. Különböző elfogadható megközelítései vannak az ilyen nem helyesbített hibás állítások tárgyidőszaki pénzügyi kimutatásokra gyakorolt hatásainak könyvvizsgáló általi értékelésére. Ugyanannak az értékelési megközelítésnek a használata következetességet biztosít egyik időszakról a másikra.

Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A19. Állami szektorban működő gazdálkodó egység könyvvizsgálata esetében annak értékelését, hogy egy hibás állítás lényeges-e, érintheti a könyvvizsgálónak jogszabály, szabályozás vagy más autoritás által megállapított felelőssége arra vonatkozóan, hogy konkrét ügyekről – többek között például csalásról – jelentést tegyen.
- A20. Ezenkívül olyan kérdések, mint különösen a közérdek, az elszámoltathatóság, a feddhetetlenség és a hatékony törvényhozói felügyelet biztosítása, érintheti annak felmérését, hogy egy tétel jellegénél fogva lényeges-e. Ez különösen igaz az olyan tételekre, amelyek jogszabálynak, szabályozásnak vagy más autoritásnak való megfelelésre vonatkoznak.

¹² 720. témaszámú, „A könyvvizsgáló egyéb információkkal kapcsolatos felelőssége” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard

¹³ 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 35. bekezdés.

A KÖNYVVIZSGÁLAT SORÁN AZONOSÍTOTT HIBÁS ÁLLÍTÁSOK ÉRTÉKELÉSE

Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel (Hiv.: 12. bekezdés)

- A21. Ha a nem helyesbített hibás állításokat kommunikálták a vezetésért felelős személy(ek) felé, és a szóban forgó személy(ek) egyben az irányításért is felelős(ek), a hibás állításokat nem szükséges újra kommunikálni felé(jük), mint irányítással megbízott személy(ek) felé. A könyvvizsgálónak mindazonáltal meg kell győződnie arról, hogy a vezetésért felelős személy(ek) felé megvalósított kommunikáció megfelelően tájékoztatja mindazokat, akikkel egyébként irányítói szerepkörükben a könyvvizsgáló kommunikálna.¹⁴
- A22. Ha sok egyedi lényegtelen nem helyesbített hibás állítás van, a könyvvizsgáló kommunikálhatja a nem helyesbített hibás állítások számát és átfogó monetáris hatását, az egyes egyedi nem helyesbített hibás állítások részletei helyett.
- A23. A 260. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja a könyvvizsgáló számára, hogy kommunikálja az irányítással megbízott személyek felé az általa kért írásbeli nyilatkozatokat (lásd a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 14. bekezdését).¹⁵ A könyvvizsgáló megbeszélheti az irányítással megbízott személyekkel annak okait és hatásait, hogy nem helyesbítik a hibás állításokat, figyelembe véve a hibás állítás nagyságát és jellegét az adott körülmények fényében megítélve, valamint a lehetséges hatásokat a jövőbeli pénzügyi kimutatások tekintetében.

Írásbeli nyilatkozatok (Hiv.: 14. bekezdés)

- A24. Mivel a pénzügyi kimutatások elkészítése megköveteli a vezetéstől és adott esetben az irányítással megbízott személyektől, hogy módosítsák a pénzügyi kimutatásokat a lényeges hibás állítások helyesbítése céljából, a könyvvizsgáló számára követelmény, hogy írásbeli nyilatkozatot kérjen tőlük a nem helyesbített hibás állításokról. Bizonyos körülmények között lehet, hogy a vezetés és adott esetben az irányítással megbízott személyek meggyőződése szerint egyes nem helyesbített hibás állítások nem hibás állítások. Emiatt lehet, hogy ki akarják egészíteni írásbeli nyilatkozatukat ilyen megszövegezéssel: „Nem értünk egyet azzal, hogy a ... és ... tételek hibás állításokat testesítenek meg, mert [az okok leírása].” Ennek a nyilatkozatnak a megszerzése azonban nem mentesíti a könyvvizsgálót annak szükségessége alól, hogy következtetést vonjon le a nem helyesbített hibás állítások hatására vonatkozóan.

Dokumentálás (Hiv.: 15. bekezdés)

- A25. A nem helyesbített hibás állítások könyvvizsgáló általi dokumentálása figyelembe veheti az alábbiakat:
- (a) a nem helyesbített hibás állítások összesített hatásának mérlegelése;
 - (b) annak értékelése, hogy az adott üzletcsoportokra, számlaegyenlegekre vagy közzétételekre megállapított lényegességi szintet vagy szinteket, ha van ilyen, meghaladták-e; és
 - (c) a nem helyesbített hibás állítások kulcsfontosságú mutatókra vagy tendenciákra, valamint jogi, szabályozási és szerződéses követelményeknek (például tartozással kapcsolatos biztosítékoknak) való megfelelésre gyakorolt hatásának értékelése.

¹⁴ A 260. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 13. bekezdése.

¹⁵ A 260. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 16. bekezdés (c) pont (ii) alpontja.

Az International Standards on Auditing, International Standards on Assurance Engagements, International Standards on Review Engagements, International Standards on Related Services, International Standards on Quality Control, International Auditing Practice Notes, a nyilvános tervezetek, konzultációs dokumentumok és más IAASB-kiadványok kiadója és szerzői jogainak birtokosa az IFAC.

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

Az 'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Control', 'International Auditing Practice Notes', 'International Federation of Accountants', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'IAPN', 'IFAC', az IAASB-logó, és az IFAC-logó az IFAC védjegyei vagy bejegyzett védjegyei és szolgáltatási védjegyei az Egyesült Államokban és más országokban.

Copyright © 2015. International Federation of Accountants (IFAC). Minden jog fenntartva. A jelen dokumentum sokszorosítása, tárolása, átadása vagy más hasonló felhasználása csak az IFAC írásbeli engedélyével lehetséges, a törvény által engedélyezett esetek kivételével. Kapcsolat: permissions@ifac.org

A KÖNYVVIZSGÁLAT SORÁN AZONOSÍTOTT HIBÁS ÁLLÍTÁSOK ÉRTÉKELÉSE

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