

620. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard

2009. április

Nemzetközi könyvvizsgálati standard

A könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő munkájának felhasználása



**International Federation
of Accountants**

Nemzetközi Könyvvizsgálati és Bizonyosságot Nyújtó Szolgáltatási Standardok Testület
Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetsége
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017 USA

A jelen 620. témaszámú, „A könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő munkájának felhasználása” című nemzetközi könyvvizsgálati standardot a Nemzetközi Könyvvizsgálati és Bizonyosságot Nyújtó Szolgáltatási Standardok Testület (IAASB) készítette, amely a Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetségének (IFAC) független standardalkotó szervezete. Az IAASB célja a közérdeket szolgálni azáltal, hogy magas színvonalú könyvvizsgálati és bizonyosságot nyújtó szolgáltatási standardokat hoz létre és elősegíti a nemzetközi és a nemzeti standardok konvergenciáját, így módon javítva a gyakorlat minőségét és növelve egységességét világszerte, erősítve továbbá a közvélemény bizalmát a globális könyvvizsgálati és bizonyosságot nyújtó szolgáltatást végző szakma iránt.

A kiadvány ingyenesen letölthető az IFAC honlapjáról: <http://www.ifac.org>. A jóváhagyott szöveget angolul adták ki.

Az IFAC küldetése a közérdek szolgálata, a könyvvizsgálói szakma globális erősítése és az erős nemzetközi gazdaságok fejlődéséhez való hozzájárulás azáltal, hogy magas színvonalú szakmai standardokat hoz létre és elősegíti azok betartását, előmozdítja az ilyen standardok nemzetközi konvergenciáját és véleményt nyilvánít olyan közérdeklő kérdésekben, ahol a szakma szakértelme leginkább releváns.

Copyright © 2009. április, Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetsége (IFAC). Minden jog fenntartva. Jelen kiadványról másolat készítése engedélyezett, ha a másolatok tanórákon történő vagy személyes felhasználás célját szolgálják, és azokat nem értékesítik vagy terjesztik, továbbá, ha mindegyik másolat tartalmazza a következő feliratot: „*Copyright © 2009. április, Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetsége (IFAC). Minden jog fenntartva. A felhasználást az IFAC engedélyezte. A dokumentum sokszorosítására, tárolására vagy továbbadására vonatkozó engedélyért lépjen kapcsolatba a permissions@ifac.org címmel.*” Máskülönben a jelen dokumentum sokszorosítása, tárolása, átadása vagy más hasonló felhasználása csak az IFAC írásbeli engedélyének birtokában lehetséges, kivéve a törvény által engedélyezett eseteket. További információk: permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-24-3

620. TÉMASZÁMÚ NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD
A KÖNYVVIZSGÁLÓ ÁLTAL IGÉNYBE VETT SZAKÉRTŐ MUNKÁJÁNAK
FELHASZNÁLÁSA

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

TARTALOM

| | Bekezdés |
|--|----------|
| Bevezetés | |
| A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre | 1–2 |
| A könyvvizsgáló könyvvizsgálói véleményre vonatkozó felelőssége | 3 |
| Hatálybalépés napja | 4 |
| Célok | 5 |
| Fogalmak | 6 |
| Követelmények | |
| Könyvvizsgáló által igénybevett szakértő szükségességének meghatározása | 7 |
| A könyvvizsgálati eljárások jellege, ütemezése és terjedelme | 8 |
| A könyvvizsgáló által igénybevett szakértő kompetenciája, képességei és tárgyilagossága | 9 |
| A könyvvizsgáló által igénybevett szakértő szakterületének megismerése | 10 |
| Megállapodás a könyvvizsgáló által igénybevett szakértővel | 11 |
| A könyvvizsgáló által igénybevett szakértő munkája megfelelőségének értékelése | 12–13 |
| A könyvvizsgáló által igénybevett szakértőre történő hivatkozás a könyvvizsgálói jelentésben | 14–15 |
| Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok | |
| A könyvvizsgáló által igénybevett szakértő fogalma | A1–A3 |
| Könyvvizsgáló által igénybevett szakértő szükségességének meghatározása | A4–A9 |
| A könyvvizsgálati eljárások jellege, ütemezése és terjedelme | A10–A13 |
| A könyvvizsgáló által igénybevett szakértő kompetenciája, képességei és tárgyilagossága | A14–A20 |
| A könyvvizsgáló által igénybevett szakértő szakterületének megismerése | A21–A22 |
| Megállapodás a könyvvizsgáló által igénybevett szakértővel | A23–A31 |

A KÖNYVVIZSGÁLÓ ÁLTAL IGÉNYBE VETT SZAKÉRTŐ MUNKÁJÁNAK FELHASZNÁLÁSA

A könyvvizsgáló által igénybevett szakértő munkája megfelelőségének értékelése..... A32–A40

A könyvvizsgáló által igénybevett szakértőre történő hivatkozás a könyvvizsgálói jelentésben A41–A42

Függelék: A könyvvizsgáló és a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő közötti megállapodásra vonatkozó szempontok

A 620. témaszámú, „A könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő munkájának felhasználása” című nemzetközi könyvvizsgálati standard a 200. témaszámú, „A független könyvvizsgáló átfogó céljai és a könyvvizgálatnak 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 egy személy vagy szervezet által a számviteltől vagy könyvvizsgálattól eltérő szakterületen végzett munkájával kapcsolatos felelősségével foglalkozik, amikor ezt a munkát annak érdekében használják fel, hogy segítséget nyújtson a könyvvizsgálónak az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzésében.
2. A jelen standard nem foglalkozik:
 - (a) azokkal a helyzetekkel, amikor a megbízásért felelős munkacsoport a számvitel vagy a könyvvizsgálat valamely speciális területén szakértelemmel rendelkező tagot tartalmaz, vagy ilyen személlyel vagy szervezettel konzultál, amely helyzetekkel a 220. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard foglalkozik¹ vagy
 - (b) a számviteltől vagy a könyvvizsgálattól eltérő területen szakértelemmel rendelkező olyan személy vagy szervezet munkájának könyvvizsgáló általi felhasználásával, amelynek ezen szakterületen végzett munkáját a gazdálkodó egység használja fel, hogy segítséget nyújtson a gazdálkodó egységnek a pénzügyi kimutatások elkészítésében (a vezetés szakértője), amellyel az 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard foglalkozik.²

A könyvvizsgáló könyvvizsgálói véleményre vonatkozó felelőssége

3. A könyvvizsgáló egyedül felelős a kiadott könyvvizsgálói véleményért és ez a felelősség nem csökken, ha a könyvvizsgáló könyvvizsgáló által igénybevett szakértő munkáját használja fel. Mindazonáltal ha a szakértő munkáját igénybe vevő könyvvizsgáló a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standardot követve arra a következtetésre jut, hogy ezen szakértő munkája a könyvvizsgáló céljaira megfelel, a könyvvizsgáló megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékként fogadhatja el az ezen szakértő által a szakterületén tett megállapításokat vagy levont következtetéseket.

Hatálybalépés napja

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

Célok

5. A könyvvizsgáló céljai, hogy:
 - (a) meghatározza, hogy felhasználja-e könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő munkáját; és
 - (b) ha felhasználja könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő munkáját, meghatározza, hogy ez a munka a könyvvizsgáló céljaira megfelel-e.

Fogalmak

¹ A 220. témaszámú, „A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának minőségellenőrzése” című nemzetközi könyvvizsgálati standard A10. és A20–A22. bekezdése.

² Az 500. témaszámú, „Könyvvizsgálati bizonyítékok” című nemzetközi könyvvizsgálati standard A34–A48. bekezdése.

A KÖNYVVIZSGÁLÓ ÁLTAL IGÉNYBE VETT SZAKÉRTŐ MUNKÁJÁNAK FELHASZNÁLÁSA

6. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában a következő kifejezéseknek az alábbi jelentésük van:
- (a) Könyvvizsgáló által igénybevett szakértő – a számviteltől vagy a könyvvizsgálattól eltérő szakterületen szakértelemmel rendelkező olyan személy vagy szervezet, amelynek ezen szakterületen végzett munkáját a könyvvizsgáló annak érdekében használja fel, hogy segítséget nyújtson a könyvvizsgálónak az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzésében. A könyvvizsgáló által igénybevett szakértő lehet a könyvvizsgáló által igénybevett belső szakértő (aki a könyvvizsgáló társaságánál vagy egy hálózatba tartozó társaságnál partner³ vagy munkatárs, beleértve az ideiglenes munkatársakat) vagy a könyvvizsgáló által igénybevett külső szakértő. (Hiv.: A1–A3. bekezdés.)
 - (b) Szakértelem – egy adott területen szerzett készségek, ismeretek és tapasztalat.
 - (c) A vezetés szakértője – a számviteltől vagy a könyvvizsgálattól eltérő területen szakértelemmel rendelkező személy vagy szervezet, amelynek ezen szakterületen végzett munkáját a gazdálkodó egység arra használja fel, hogy segítséget nyújtson a gazdálkodó egységnek a pénzügyi kimutatások elkészítésében.

Követelmények

Könyvvizsgáló által igénybevett szakértő szükségességének meghatározása

7. Ha az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzéséhez a számviteltől vagy a könyvvizsgálattól eltérő területen szerzett szakértelemre van szükség, a könyvvizsgálónak meg kell határoznia, hogy használja-e könyvvizsgáló által igénybevett szakértő munkáját. (Hiv.: A4–A9. bekezdés.)

A könyvvizsgálati eljárások jellege, ütemezése és terjedelme

8. A könyvvizsgáló által a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 9–13. bekezdésében foglalt követelményekre való tekintettel végrehajtott eljárások jellege, ütemezése és terjedelme a körülmények függvényében változik. Ezen eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének meghatározásakor a könyvvizsgálónak az alábbi kérdéseket kell mérlegelnie (hiv.: A10. bekezdés):
- (a) azon kérdés jellege, amelyhez a szakértő munkája kapcsolódik;
 - (b) a lényeges hibás állítás kockázataiban abban a kérdésben, amelyhez a szakértő munkája kapcsolódik;
 - (c) a szakértő munkájának jelentősége a könyvvizsgálat összefüggésében;
 - (d) a könyvvizsgálónak a szakértő által végzett korábbi munkával kapcsolatos ismeretei és tapasztalata és
 - (e) az, hogy a szakértőre vonatkoznak-e a könyvvizsgáló társaságának minőségellenőrzési politikái és eljárásai. (Hiv.: A11–A13. bekezdés.)

A könyvvizsgáló által igénybevett szakértő kompetenciája, képességei és tárgyilagossága

9. A könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő rendelkezik-e a könyvvizsgáló céljainak eléréséhez szükséges kompetenciával, képességekkel és tárgyilagossággal. A könyvvizsgáló által igénybevett külső szakértő esetén a tárgyilagosság értékelésének magában kell foglalnia az

³ A „partner” és a „társaság” kifejezések – ahol ez releváns – úgy értelmezendők, mint amelyek az állami szektorbeli megfelelőjüket is jelölik.

A KÖNYVVIZSGÁLÓ ÁLTAL IGÉNYBE VETT SZAKÉRTŐ MUNKÁJÁNAK FELHASZNÁLÁSA

olyan érdekeltségekre és kapcsolatokra vonatkozó interjút, amelyek veszélyeztetik ezen szakértő tárgyilagosságát. (Hiv.: A14–A20. bekezdés.)

A könyvvizsgáló által igénybevett szakértő szakterületének megismerése

10. A könyvvizsgálónak elegendő ismeretet kell szereznie a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő szakterületéről annak érdekében, hogy a könyvvizsgáló (hiv.: A21–A22. bekezdés):
 - (a) meg tudja határozni ezen szakértő könyvvizsgáló céljaira végzendő munkájának jellegét, hatókörét és céljait és
 - (b) értékelni tudja ezen munkának a könyvvizsgáló céljaira való megfelelését.

Megállapodás a könyvvizsgáló által igénybevett szakértővel

11. A könyvvizsgálónak az alábbi kérdésekre vonatkozóan kell - szükség szerint írásbeli - megállapodást kötnie a könyvvizsgáló által igénybevett szakértővel (hiv.: A23–A26. bekezdés):
 - (a) a szakértő munkájának jellege, hatóköre és céljai (hiv.: A27. bekezdés),
 - (b) a könyvvizsgáló és a szakértő feladatai és felelőssége (hiv.: A28–A29. bekezdés),
 - (c) a könyvvizsgáló és a szakértő közötti kommunikáció jellege, ütemezése és terjedelme, beleértve a szakértő által készítendő bármely jelentés formáját is (hiv.: A30. bekezdés), és
 - (d) a titoktartási követelmények betartásának szükségessége könyvvizsgáló által igénybevett szakértő részéről. (Hiv.: A31. bekezdés.)

A könyvvizsgáló által igénybevett szakértő munkája megfelelésének értékelése

12. A könyvvizsgálónak értékelnie kell a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő munkájának a könyvvizsgáló céljaira való megfelelését, beleértve az alábbiakat (hiv.: A32. bekezdés):
 - (a) a szakértő megállapításainak vagy következtetéseinek relevanciáját és ésszerűségét, valamint azok egyéb könyvvizsgálati bizonyítékokkal való összhangját (hiv.: A33–A34. bekezdés);
 - (b) ha a szakértő munkája során jelentős feltételezéseket és módszereket használ, ezen feltételezések és módszerek adott körülmények közötti relevanciáját és ésszerűségét (hiv.: A35–A37. bekezdés); és
 - (c) ha a szakértő munkája során a munkája szempontjából jelentős forrásadatokat használ, ezen forrásadatok relevanciáját, teljességét és pontosságát. (Hiv.: A38–A39. bekezdés.)
13. Ha a könyvvizsgáló azt állapítja meg, hogy a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő munkája a könyvvizsgáló céljaira nem megfelelő, a könyvvizsgálónak (hiv.: A40. bekezdés):
 - (a) meg kell állapodnia a szakértővel a szakértő által végzendő további munka jellegéről és terjedelméről; vagy
 - (b) az adott körülmények között megfelelő további könyvvizsgálati eljárásokat kell végrehajtania.

A könyvvizsgáló által igénybevett szakértőre történő hivatkozás a könyvvizsgálói jelentésben

14. A könyvvizsgálónak a minősítés nélküli véleményt tartalmazó könyvvizsgálói jelentésben nem szabad hivatkoznia a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő munkájára, hacsak ezt jogszabály vagy szabályozás elő nem írja. Ha jogszabály vagy szabályozás előír ilyen hivatkozást, a könyvvizsgálónak a könyvvizsgálói

jelentésben jeleznie kell azt, hogy a hivatkozás nem csökkenti a könyvvizsgálónak a könyvvizsgálói véleményre vonatkozó felelősségét. (Hiv.: A41. bekezdés.)

15. Ha a könyvvizsgáló a könyvvizsgálói jelentésben azért hivatkozik a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő munkájára, mert ez a hivatkozás a könyvvizsgálói vélemény minősítésének megértése szempontjából releváns, a könyvvizsgálónak a könyvvizsgálói jelentésben jeleznie kell, hogy ezen hivatkozás nem csökkenti a könyvvizsgálónak a könyvvizsgálói véleményre vonatkozó felelősségét. (Hiv.: A42. bekezdés.)

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

A könyvvizsgáló által igénybevett szakértő fogalma (Hiv.: 6. bekezdés (a) pont)

- A1. A számviteltől vagy a könyvvizsgálattól eltérő területen szerzett szakértelem például az alábbi kérdésekkel kapcsolatos szakértelmet foglalhat magában:
- összetett pénzügyi instrumentumok, telek és épületek, gépek és berendezések, ékszerek, műalkotások, antikvitások, immateriális javak, üzleti kombinációk során szerzett eszközök és átvállalt kötelezettségek és olyan eszközök értékelése, amelyek értékvesztettek lehetnek
 - biztosítási szerződésekkel vagy munkavállalói juttatási programokkal kapcsolatos kötelezettségek aktuáriusi számítása
 - olaj- és gáztartalékok felbecslése
 - környezetvédelmi kötelezettségek és helyszín-helyreállítási költségek értékelése
 - szerződések, jogszabályok és szabályozások értelmezése
 - összetett vagy szokatlan, adózási kötelezettségeknek való megfeleléssel kapcsolatos kérdések elemzése.
- A2. Sok esetben egyszerű megkülönböztetni a számviteli vagy a könyvvizsgálati szakértelmet az egyéb területen szerzett szakértelemtől, még azokban az esetekben is, amikor ez a számvitel vagy a könyvvizsgálat egy speciális területét érinti. Például a halasztott adó elszámolási módszereinek alkalmazása terén szakértelemmel rendelkező személyt gyakran könnyen meg lehet különböztetni egy adójogi szakértőtől. Az előbbi a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard alkalmazásában nem minősül szakértőnek, mivel ez számviteli szakértelmet testesít meg; az utóbbi a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard alkalmazásában szakértőnek minősül, mivel ez jogi szakértelmet testesít meg. Hasonló megkülönböztetéseket lehet tenni más területeken is, például a pénzügyi instrumentumok elszámolási módszerei terén szerzett szakértelem és a pénzügyi instrumentumok értékelését szolgáló összetett modellezés terén szerzett szakértelem között. Bizonyos esetekben azonban, különösen a számviteli vagy a könyvvizsgálati szakértelem újonnan felmerülő területét érintő esetekben a számvitel vagy a könyvvizsgálat speciális területeinek egy más területen szerzett szakértelemtől való megkülönböztetése szakmai megítélés kérdése. Ezen megítélésben a könyvelők és könyvvizsgálók képzésére és kompetencia követelményeire vonatkozó szakmai szabályok és standardok nyújthatnak segítséget a könyvvizsgálónak.⁴
- A3. Megítélés alkalmazása szükséges annak mérlegelése során, hogy a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeire milyen hatással van az, hogy a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő egy személy vagy egy

⁴ Például a 8. témaszámú, „Kompetencia követelmények könyvvizsgálók számára” című nemzetközi képzési standard segítséget nyújthat.

A KÖNYVVIZSGÁLÓ ÁLTAL IGÉNYBE VETT SZAKÉRTŐ MUNKÁJÁNAK FELHASZNÁLÁSA

szervezet is lehet. Például a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő kompetenciájának, képességeinek és tárgyilagosságának értékelésekor lehet, hogy a szakértő egy, a könyvvizsgáló által korábban igénybe vett szervezet, a könyvvizsgálónak azonban nincsenek korábbi tapasztalatai a szervezet által az adott megbízásra kijelölt szakértő magánszeméllyel kapcsolatban; vagy ennek fordítottja is előfordulhat, vagyis lehet, hogy a könyvvizsgáló ismeri a szakértő magánszemély munkáját, de annak a szervezetnek a munkáját nem, amelyhez a szakértő belépett. Bármely esetben mind az egyén személyes jellemzői, mind a szervezet irányítási jellemzői (mint például a szervezet által megvalósított minőségellenőrzési rendszerek) relevánsak lehetnek a könyvvizsgáló általi értékelés szempontjából.

Könyvvizsgáló által igénybevett szakértő szükségességének meghatározása (Hiv.: 7. bekezdés)

- A4. Könyvvizsgáló által igénybevett szakértőre lehet szükség annak érdekében, hogy segítséget nyújtson a könyvvizsgálónak az alábbiak közül egy vagy több kérdésben:
- a gazdálkodó egység és környezetének megismerése, beleértve annak belső kontrollját
 - a lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése
 - a pénzügyi kimutatások szintjén fennálló becsült kockázatokra adandó átfogó válaszok meghatározása és végrehajtása
 - az állítások szintjén fennálló becsült kockázatok megválaszolását szolgáló további könyvvizsgálati eljárások megtervezése és végrehajtása, amelyek a kontrollok teszteléseit vagy alapvető vizsgálati eljárásokat foglalnak magukban
 - a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakítása során megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték elegendőségének és megfelelőségének értékelése.
- A5. A lényeges hibás állítás kockázatai magasabbak lehetnek, ha a vezetésnek a pénzügyi kimutatások elkészítéséhez a számviteltől eltérő területen szerzett szakértelemre van szüksége, például azért, mert ez bizonyos mértékű összetettséget jelezhet vagy mert lehet, hogy a vezetés nem rendelkezik ismeretekkel az adott szakterületen. Ha a pénzügyi kimutatások elkészítésekor a vezetés nem rendelkezik a szükséges szakértelemmel, igénybe veheti a vezetés egy szakértőjét ezen kockázatok kezelésére. A releváns kontrollok – beleértve a vezetés szakértőjének munkájával kapcsolatos kontrollokat is, ha vannak ilyenek –, szintén csökkenthetik a lényeges hibás állítás kockázatait.
- A6. Ha a pénzügyi kimutatások elkészítése a számviteltől eltérő területen szerzett szakértelem igénybevételét foglalja magában, lehet, hogy a könyvvizsgáló, aki a számvitel és a könyvvizsgálat területén képzett, nem rendelkezik az ezen pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatához szükséges szakértelemmel. A megbízásért felelős partner számára követelmény meggyőződni arról, hogy a megbízásért felelős munkacsoport és a könyvvizsgáló által igénybe vett olyan szakértők, akik nem tagjai a megbízásért felelős munkacsoportnak, együttesen rendelkeznek a könyvvizsgálati megbízás végrehajtásához a megfelelő kompetenciával és képességekkel.⁵ A könyvvizsgáló számára követelmény továbbá, hogy meghatározza a megbízás végrehajtásához szükséges erőforrások jellegét, ütemezését és terjedelmét.⁶ Ezen követelményeknek való megfelelésben a könyvvizsgálónak segítséget nyújt annak meghatározása, hogy felhasználja-e könyvvizsgáló által igénybe vett szakértő munkáját, és ha igen, mikor és milyen mértékben. A könyvvizsgálat előrehaladtával vagy a

⁵ A 220. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 14. bekezdése.

⁶ A 300. témaszámú „A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának tervezése” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 8. bekezdés (e) pontja.

A KÖNYVVIZSGÁLÓ ÁLTAL IGÉNYBE VETT SZAKÉRTŐ MUNKÁJÁNAK FELHASZNÁLÁSA

körülmények változásával szükséges lehet, hogy a könyvvizsgáló felülvizsgálja a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő munkájának felhasználásával kapcsolatos korábbi döntéseket.

- A7. Egy olyan könyvvizsgáló, aki a számviteltől vagy a könyvvizsgálattól eltérő releváns területen nem szakértő, ennek ellenére lehet, hogy elegendő ismeretet tud szerezni ezen területről ahhoz, hogy a könyvvizsgálatot könyvvizsgáló által igénybevett szakértő nélkül végrehajtsa. Ezen ismereteket például az alábbiak útján lehet megszerezni:
- Az olyan gazdálkodó egységek könyvvizsgálata terén szerzett tapasztalat, amelyek pénzügyi kimutatásaik elkészítéséhez ilyen szakértelmet igényelnek.
 - Az adott területen elvégzett képzés vagy elért szakmai fejlődés. Ez formális képzéseket vagy a releváns területen szakértelemmel rendelkező személyekkel abból a célból folytatott megbeszéléseket is magában foglalhat, hogy a könyvvizsgáló saját maga egyre inkább képessé váljon ezen terület kérdéseivel foglalkozni. Az ilyen jellegű megbeszélés eltér a könyvvizsgáló által igénybevett szakértővel a megbízás során felmerült konkrét körülményekre vonatkozóan folytatott konzultációtól, amikor a szakértőt minden olyan releváns tényről tájékoztatják, amely lehetővé teszi a szakértő számára, hogy informált tanácsot adjon az adott kérdéssel kapcsolatban.⁷
 - Olyan könyvvizsgálókkal folytatott megbeszélések, akik hasonló megbízásokat hajtottak végre.
- A8. Egyéb esetekben azonban a könyvvizsgáló megállapíthatja annak szükségességét vagy választhatja azt, hogy könyvvizsgáló által igénybevett szakértőt használ annak érdekében, hogy segítséget nyújtson az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzésében. A könyvvizsgáló által igénybevett szakértő használatára irányuló döntés meghozatalakor a mérlegelési szempontok az alábbiakat tartalmazhatják:
- a vezetés igénybe vette-e a vezetés egy szakértőjének a munkáját a pénzügyi kimutatások elkészítése során (lásd az A9. bekezdést)
 - a kérdés jellege és jelentősége, beleértve annak összetettségét
 - a lényeges hibás állítás kockázatai az adott kérdésben
 - az azonosított kockázatok megválaszolását szolgáló eljárások várható jellege, beleértve: a könyvvizsgálónak a szakértők ilyen kérdésekre vonatkozó munkájával kapcsolatos ismereteit és tapasztalatát; és a könyvvizsgálati bizonyíték alternatív forrásainak rendelkezésre állását.
- A9. Ha a vezetés a pénzügyi kimutatások elkészítése során igénybe vette a vezetés egy szakértőjét, a könyvvizsgáló arra vonatkozó döntését, hogy használjon-e könyvvizsgáló által igénybevett szakértőt, például az alábbi tényezők is befolyásolhatják:
- a vezetés szakértője által végzett munka jellege, hatóköre és céljai
 - az, hogy a vezetés szakértője a gazdálkodó egység alkalmazásában áll-e vagy általa a releváns szolgáltatások nyújtásával megbízott fél
 - a vezetés milyen mértékben tud ellenőrzést vagy befolyást gyakorolni a vezetés szakértőjének munkája felett
 - a vezetés szakértőjének kompetenciája és képességei

⁷ A 220. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A21. bekezdése.

A KÖNYVVIZSGÁLÓ ÁLTAL IGÉNYBE VETT SZAKÉRTŐ MUNKÁJÁNAK FELHASZNÁLÁSA

- az, hogy a vezetés szakértőjére vonatkoznak-e szakmai teljesítmény standardok vagy egyéb szakmai vagy iparági követelmények
- a gazdálkodó egységen belül a vezetés szakértőjének munkája feletti kontrollok.

Az 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard⁸ tartalmaz a vezetés szakértője kompetenciájának, képességeinek és tárgyilagosságának a könyvvizsgálati bizonyíték megbízhatóságára gyakorolt hatására vonatkozó követelményeket és útmutatást.

A könyvvizsgálati eljárások jellege, ütemezése és terjedelme (Hiv.: 8. bekezdés)

A10. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 9–13. bekezdésében foglalt követelményekre való tekintettel végrehajtott könyvvizsgálati eljárások jellege, ütemezése és terjedelme a körülmények függvényében változni fog. Az alábbi tényezők például az egyébként szükségesnél eltérő vagy átfogóbb eljárások szükségességére utalhatnak:

- A könyvvizsgáló által igénybevett szakértő munkája olyan jelentős kérdéshez kapcsolódik, amely szubjektív és összetett megítéléseket foglal magában.
- A könyvvizsgáló korábban nem használta a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő munkáját és nincsenek korábbi ismeretei ezen szakértő kompetenciájáról, képességeiről és tárgyilagosságáról.
- A könyvvizsgáló által igénybevett szakértő a könyvvizsgálat szerves részét képező eljárásokat hajt végre, nem pedig egy egyedi kérdésben nyújt tanácsot konzultáló félként.
- A szakértő a könyvvizsgáló által igénybevett külső szakértő és ezért rá nem vonatkoznak a társaság minőségellenőrzési politikái és eljárásai.

A könyvvizsgáló társaságának minőségellenőrzési politikái és eljárásai (Hiv.: 8. bekezdés (e) pont)

A11. A könyvvizsgáló által igénybevett belső szakértő lehet a könyvvizsgáló társaságánál partner vagy munkatárs, beleértve az ideiglenes munkatársakat, és ezért rá vonatkoznak a társaság 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standarddal vagy a legalább ilyen magas követelményeket támaztó nemzeti követelményekkel összhangban álló⁹ minőségellenőrzési politikái és eljárásai.¹⁰ Ennek alternatívájaként a könyvvizsgáló által igénybevett belső szakértő lehet a hálózatba tartozó társaságnál partner vagy munkatárs, beleértve az ideiglenes munkatársakat, amely társaságnak a könyvvizsgáló társaságával közösek lehetnek a minőségellenőrzési politikái és eljárásai.

A12. A könyvvizsgáló által igénybevett külső szakértő nem tagja a megbízásért felelős munkacsoportnak és rá nem vonatkoznak az 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standarddal összhangban álló minőségellenőrzési politikák és eljárások.¹¹ Egyes joghatóságokban azonban jogszabály vagy szabályozás előírhatja, hogy a könyvvizsgáló által igénybevett külső szakértőt a megbízásért felelős munkacsoport tagjaként kezeljék és ezért

⁸ Az 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 8. bekezdése.

⁹ Az 1. témaszámú, „Minőségellenőrzés a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatával és átvilágításával, valamint az egyéb bizonyosságot nyújtó és kapcsolódó szolgáltatási megbízások végrehajtásával foglalkozó társaságok esetében” című nemzetközi minőségellenőrzési standard 12. bekezdésének (f) pontja.

¹⁰ A 220. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 2. bekezdése.

¹¹ Az 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standard 12. bekezdésének (f) pontja.

A KÖNYVVIZSGÁLÓ ÁLTAL IGÉNYBE VETT SZAKÉRTŐ MUNKÁJÁNAK FELHASZNÁLÁSA

vonkozhatnak rá a releváns etikai követelmények, beleértve a függetlenséggel összefüggő követelményeket, és az egyéb szakmai követelmények az ezen jogszabály vagy szabályozás által meghatározottak szerint.

A13. A megbízásért felelős munkacsoportok jogosultak a társaság minőségellenőrzési rendszerére támaszkodni, hacsak a társaság vagy egyéb felek által adott információk mást nem jeleznek.¹² Az ezen rendszerre történő támaszkodás mértéke a körülmények függvényében változik és hatással lehet a könyvvizsgáló olyan kérdések vonatkozásában végrehajtott eljárásainak jellegére, ütemezésére és terjedelmére, mint például:

- Kompetencia és képességek, a munkaerő-felvételi és képzési programok által.
- Tárgyilagosság. A könyvvizsgáló által igénybevett belső szakértőkre vonatkoznak a releváns etikai követelmények, beleértve a függetlenséggel összefüggő követelményeket is.
- A könyvvizsgáló által igénybevett szakértő munkája megfelelőségének értékelése. A társaság képzési programjai például megfelelő ismeretekkel láthatják el a könyvvizsgáló által igénybevett belső szakértőket a szakértelmük és a könyvvizsgálati folyamat közötti kölcsönös kapcsolatáról. Az ilyen képzésre és a társaságon belüli egyéb folyamatokra, mint például a könyvvizsgáló által igénybevett belső szakértők által végzett munka terjedelmének meghatározására szolgáló protokollokra való támaszkodás hatással lehet a könyvvizsgáló által végrehajtott azon eljárások jellegére, ütemezésére és terjedelmére, amelyek célja a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő munkája megfelelőségének értékelése.
- Szabályozási és jogi követelmények betartása a figyelemmel kíséresi folyamatokon keresztül.
- Megállapodás a könyvvizsgáló által igénybevett szakértővel.

Az ezen rendszerre történő támaszkodás nem csökkenti a könyvvizsgáló azon felelősségét, hogy a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeinek megfeleljen.

A könyvvizsgáló által igénybevett szakértő kompetenciája, képességei és tárgyilagossága (Hiv.: 9. bekezdés)

A14. A könyvvizsgáló által igénybevett szakértő kompetenciája, képességei és tárgyilagossága olyan tényezők, amelyek jelentős hatással vannak arra, hogy a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő munkája a könyvvizsgáló céljainak megfelel-e. A kompetencia a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő szakértelmének jellegére és szintjére vonatkozik. A képesség a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő azon képességére vonatkozik, hogy hogyan tudja ezt a kompetenciát a megbízás körülményei között érvényesíteni. A képességet befolyásoló tényezők közé tartozhat például a földrajzi elhelyezkedés, valamint az idő és az erőforrások rendelkezésre állása. A tárgyilagosság azokra a lehetséges hatásokra vonatkozik, amelyeket az elfoglaltság, az összeférhetlenség vagy mások befolyása gyakorolhat a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő szakmai vagy üzleti álláspontjára.

A15. A könyvvizsgáló által igénybevett szakértő kompetenciájára, képességeire és tárgyilagosságára vonatkozó információ számos forrásból származhat, mint például az alábbiakból:

- a szakértő korábbi munkájával kapcsolatos személyes tapasztalat
- a szakértővel folytatott megbeszélések
- más könyvvizsgálókkal vagy olyan személyekkel folytatott megbeszélések, akik ismerik a szakértő munkáját

¹² A 220. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 4. bekezdése.

A KÖNYVVIZSGÁLÓ ÁLTAL IGÉNYBE VETT SZAKÉRTŐ MUNKÁJÁNAK FELHASZNÁLÁSA

- a szakértő képzéseiről, szakmai testületi vagy iparági szövetségi tagságáról, működési engedélyéről vagy a külső elismerés egyéb formáiról szerzett ismeretek
 - a szakértő által írt, publikált dokumentumok vagy írt könyvek
 - a könyvvizsgáló társaságának minőségellenőrzési politikái és eljárásai (lásd az A11–A13. bekezdést).
- A16. A könyvvizsgáló által igénybevett szakértő kompetenciájának, képességeinek és tárgyilagosságának értékelése szempontjából releváns kérdések közé tartozik az, hogy a szakértő munkájára vonatkoznak-e szakmai teljesítmény standardok vagy egyéb szakmai vagy iparági követelmények, például etikai standardok és szakmai testület vagy iparági szövetség egyéb tagsági követelményei, engedélyező szerv akkreditációs standardjai, vagy jogszabály vagy szabályozás által előírt követelmények.
- A17. Egyéb releváns kérdések lehetnek:
- A könyvvizsgáló által igénybevett szakértő kompetenciájának relevanciája azon kérdés szempontjából, amelyhez ezen szakértő munkáját felhasználják, beleértve a szakértő szakterületén belüli speciális területeket. Egy adott aktuárius például lehet, hogy vagyonbiztosításra és balesetbiztosításra specializálódott, de korlátozott tapasztalatokkal rendelkezik a nyugdíjkalkulációk terén.
 - A könyvvizsgáló által igénybevett szakértő releváns számviteli és könyvvizsgálati követelményekkel kapcsolatos kompetenciája, például a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban álló feltételezések és módszerek ismerete, beleértve adott esetben a modelleket is.
 - Az, hogy váratlan események, a feltételekben bekövetkezett változások vagy a könyvvizsgálati eljárások eredményeiből szerzett könyvvizsgálati bizonyítékok jelzik-e azt, hogy a könyvvizsgálat előrehaladtával szükséges lehet a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő kompetenciájának, képességeinek és tárgyilagosságának kezdeti értékelését felülvizsgálni.
- A18. Számos körülmény veszélyeztetheti a tárgyilagosságot, például az önérdekekkel kapcsolatos veszélyek, a támogatással kapcsolatos veszélyek, a megszokás veszélye, az önellenőrzéssel kapcsolatos veszélyek, és a megfélemlítés veszélye. Ezen veszélyeket biztosítékok szüntethetik meg vagy mérsékelhetik, amelyeket külső struktúrák (például a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő szakmája, jogszabályok vagy szabályozás) vagy a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő munkakörnyezete (például minőségellenőrzési politikák és eljárások) teremthetnek meg. Lehetnek a könyvvizsgálati megbízásra jellemző biztosítékok is.
- A19. A tárgyilagosságot fenyegető veszélyek jelentőségének és a biztosítékok szükségességének értékelése a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő feladatától és a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő munkájának a könyvvizsgálat összefüggésében való jelentőségétől függhet. Lehetnek olyan körülmények, amikor a biztosítékok nem tudják elfogadhatóan alacsony szintre csökkenteni a veszélyeket, például ha a könyvvizsgáló javasolt szakértője olyan személy, aki jelentős szerepet játszott a könyvvizsgálat tárgyát képező információ elkészítésében, vagyis, ha a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő a vezetés szakértője.
- A20. A könyvvizsgáló által igénybevett külső szakértő tárgyilagosságának értékelésekor releváns lehet:
- (a) Interjút készíteni a gazdálkodó egységgel a gazdálkodó egység és a könyvvizsgáló által igénybevett külső szakértő közötti olyan ismert érdekeltségekről vagy kapcsolatokról, amelyek ezen szakértő tárgyilagosságára hatással lehetnek.
 - (b) Megvitatni ezen szakértővel a vonatkozó biztosítékokat, beleértve a szakértőre vonatkozó szakmai követelményeket; és értékelni azt, hogy a biztosítékok megfelelőek-e ahhoz, hogy a veszélyeket elfogadható szintre csökkentsék. Olyan érdekeltségek és kapcsolatok, amelyeket releváns lehet

A KÖNYVVIZSGÁLÓ ÁLTAL IGÉNYBE VETT SZAKÉRTŐ MUNKÁJÁNAK FELHASZNÁLÁSA

megvitatni a könyvvizsgáló által igénybevett szakértővel:

- pénzügyi érdekeltségek
- üzleti és személyes kapcsolatok
- a szakértő általi egyéb szolgáltatások nyújtása, beleértve a szervezet általi szolgáltatásnyújtást abban az esetben, ha a külső szakértő egy szervezet.

Egyes esetekben az is helyénvaló lehet, ha a könyvvizsgáló írásbeli nyilatkozatot kér a könyvvizsgáló által igénybevett külső szakértőtől a gazdálkodó egységgel fennálló azon érdekeltségekről vagy kapcsolatokról, amelyekről a szakértőnek tudomása van.

A könyvvizsgáló által igénybevett szakértő szakterületének megismerése (Hiv.: 10. bekezdés)

- A21. A könyvvizsgáló az A7. bekezdésben leírt módokon vagy a szakértővel folytatott megbeszélés útján szerezhethet ismereteket a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő szakterületéről.
- A22. A könyvvizsgáló által igénybevett szakértő szakterületének a könyvvizsgáló ismeretei szempontjából releváns vonatkozásai az alábbiakat tartalmazhatják:
- azt, hogy a szakértő szakterületén belül vannak-e a könyvvizsgálat szempontjából releváns speciális területek (lásd az A17. bekezdést)
 - azt, hogy vonatkoznak-e szakmai vagy egyéb standardok és szabályozási vagy jogi követelmények
 - azt, hogy a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő milyen feltételezéseket és módszereket használ, beleértve adott esetben a modelleket, valamint azt, hogy azok a szakértő területén általánosan elfogadottak-e és a pénzügyi beszámolási célokra megfelelnek-e
 - azon belső és külső adatok vagy információk jellege, amelyeket a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő felhasznál.

Megállapodás a könyvvizsgáló által igénybevett szakértővel (Hiv.: 11. bekezdés)

- A23. A könyvvizsgáló által igénybevett szakértő munkájának jellege, hatóköre és céljai a körülmények függvényében jelentős mértékben változhatnak, ahogyan változhatnak a könyvvizsgáló és a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő feladatai és felelősségei, valamint a könyvvizsgáló és a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő közötti kommunikáció jellege, ütemezése és terjedelme is. Ezért követelmény az, hogy ezekben a kérdésekben a könyvvizsgáló és a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő között megállapodás jöjjön létre, függetlenül attól, hogy a szakértő a könyvvizsgáló által igénybevett külső szakértő vagy a könyvvizsgáló által igénybevett belső szakértő-e.
- A24. A 8. bekezdésben ismertetett kérdések hatással lehetnek a könyvvizsgáló és a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő közötti megállapodás részletességére és formalitására, beleértve azt, hogy helyénvaló-e, hogy a megállapodás írásbeli legyen. Az alábbi tényezők például a szokásosnál részletesebb megállapodás vagy írásbeli megállapodás szükségességére utalhatnak:
- a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő a gazdálkodó egység érzékeny vagy bizalmas információihoz fog hozzáférni
 - a könyvvizsgáló és a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő feladatai és felelősségei eltérnek a szokásosan elvárttól

A KÖNYVVIZSGÁLÓ ÁLTAL IGÉNYBE VETT SZAKÉRTŐ MUNKÁJÁNAK FELHASZNÁLÁSA

- több jogrendszerre kiterjedő jogi vagy szabályozási követelmények alkalmazandók
 - az a kérdés, amellyel a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő munkája kapcsolatos, igen összetett
 - a könyvvizsgáló korábban nem vette igénybe ezen szakértő munkáját
 - annál inkább, minél nagyobb a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő munkájának terjedelme, és annak jelentősége a könyvvizsgálat összefüggésében.
- A25. A könyvvizsgáló és a könyvvizsgáló által igénybevett külső szakértő közötti megállapodás gyakran megbízólevél formájában jön létre. A Függelék olyan kérdéseket sorol fel, amelyeket a könyvvizsgáló ezen megbízó levélben vagy a könyvvizsgáló által igénybevett külső szakértővel kötött bármely más formájú megállapodásban történő szerepeltetés szempontjából mérlegelhet.
- A26. Ha nincs írásbeli megállapodás a könyvvizsgáló és a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő között, a megállapodás bizonyítéka szerepelhet például:
- A tervezési memorandumokban vagy a kapcsolódó munkapapírokból, mint például a könyvvizsgálói programban.
 - A könyvvizsgáló társaságának politikáiban és eljárásaiban. Könyvvizsgáló által igénybevett belső szakértő esetén a szakértőre vonatkozó kialakított politikák és eljárások külön politikákat és eljárásokat tartalmazhatnak ezen szakértő munkájával kapcsolatban. A könyvvizsgáló munkapapírjaiban történő dokumentálás terjedelme ezen politikák és eljárások jellegétől függ. Például lehet, hogy nem követelmény a könyvvizsgáló munkapapírjaiban történő dokumentálás, ha a könyvvizsgáló társasága részletes, azokra a körülményekre kiterjedő protokollokkal rendelkezik, amelyek között ezen szakértő munkáját felhasználják.

A munka jellege, hatóköre és céljai (Hiv.: 11. bekezdés (a) pont)

- A27. A könyvvizsgáló által igénybevett szakértő munkájának jellegében, hatókörében és céljaiban történő megállapodáskor gyakran releváns lehet kitérni azon releváns szakmai teljesítmény standardok vagy egyéb szakmai vagy iparági követelmények megvitatására, amelyeket a szakértő követni fog.

Feladatok és felelősségek (Hiv.: 11. bekezdés (b) pont)

- A28. A könyvvizsgáló és a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő feladataira és felelősségeire vonatkozó megállapodás az alábbiakat tartalmazhatja:
- azt, hogy a könyvvizsgáló vagy a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő végre fogja-e hajtani a forrásadatok részletes tesztelését
 - a könyvvizsgáló számára hozzájárulást ahhoz, hogy a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő megállapításait vagy következtetéseit a gazdálkodó egységgel vagy másokkal megvitassa és hogy ezen szakértő megállapításainak vagy következtetéseinek részleteit a könyvvizsgálói jelentésben szereplő minősített vélemény alapján szükség esetén szerepeltesse (lásd az A42. bekezdést)
 - arra vonatkozó megállapodást, hogy a könyvvizsgáló által igénybevett szakértőt a könyvvizsgálónak a szakértő munkájára vonatkozó következtetéseiről tájékoztatják.

Munkapapírok

A KÖNYVVIZSGÁLÓ ÁLTAL IGÉNYBE VETT SZAKÉRTŐ MUNKÁJÁNAK FELHASZNÁLÁSA

A29. A könyvvizsgáló és a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő feladataira és felelősségeire vonatkozó megállapodás az egymás munkapírjaihoz való hozzáféréssel és azok megőrzésével kapcsolatos megállapodást is tartalmazhat. Ha a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő a megbízásért felelős munkacsoport tagja, a szakértő munkapírjai a könyvvizsgálati dokumentáció részét képezik. Ellentétes megállapodás hiányában a könyvvizsgáló által igénybevett külső szakértők munkapírjai a saját tulajdonukat képezik és nem képezik a könyvvizsgálati dokumentáció részét.

Kommunikáció (Hiv.: 11. bekezdés (c) pont)

A30. A hatékony kétirányú kommunikáció elősegíti a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő eljárásai jellegének, ütemezésének és terjedelmének a könyvvizsgálattal kapcsolatos más munkába történő megfelelő integrálását és a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő céljainak a könyvvizsgálat ideje alatt történő megfelelő módosítását. Például ha a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő munkája a könyvvizsgálónak egy jelentős kockázatra vonatkozó következtetéseivel kapcsolatos, helyénvaló lehet mind egy formális írásbeli jelentés a szakértő munkájának lezárásakor, mind pedig a szóbeli jelentések a munka előrehaladtával. A könyvvizsgáló által igénybevett szakértővel együttműködő konkrét partnerek vagy munkatársak, valamint a szakértő és a gazdálkodó egység közötti kommunikációt szolgáló eljárások kijelölése elősegíti az időben történő és hatékony kommunikációt, különösen nagyobb megbízások esetén.

Titoktartás (Hiv.: 11. bekezdés (d) pont)

A31. Szükséges, hogy a könyvvizsgálóra vonatkozó releváns etikai követelmények titoktartási rendelkezései a könyvvizsgáló által igénybevett szakértőre is vonatkozzanak. Jogszabály vagy szabályozás további követelményeket szabhat. Lehet, hogy a gazdálkodó egység is kérte azt, hogy a könyvvizsgáló által igénybevett külső szakértőkkel megállapodás történjen konkrét titoktartási rendelkezésekben.

A könyvvizsgáló által igénybevett szakértő munkája megfelelőségének értékelése (Hiv.: 12. bekezdés)

A32. A könyvvizsgáló által igénybevett szakértő kompetenciájának, képességeinek és tárgyilagosságának könyvvizsgáló általi értékelése, a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő szakterületének könyvvizsgáló általi ismerete és a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő által elvégzett munka jellege hatással van azon könyvvizsgálati eljárások jellegére, ütemezésére és terjedelmére, amelyek a szakértő munkájának a könyvvizsgáló céljaira való megfelelőségét értékelik.

A könyvvizsgáló által igénybevett szakértő megállapításai és következtetései (Hiv.: 12. bekezdés (a) pont)

A33. Azon konkrét eljárások közé, amelyek a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő munkájának a könyvvizsgáló céljaira való megfelelőségét értékelik, az alábbiak tartozhatnak:

- interjúk készítése a könyvvizsgáló által igénybevett szakértővel
- a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő munkapírjainak és jelentéseinek áttekintése
- alátámasztó eljárások, mint például:
 - a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő munkájának megfigyelése;
 - megjelent adatok, mint például elismert, hivatalos forrásból származó statisztikai jelentések vizsgálata;
 - a releváns kérdések harmadik felekkel történő megerősítése;

A KÖNYVVIZSGÁLÓ ÁLTAL IGÉNYBE VETT SZAKÉRTŐ MUNKÁJÁNAK FELHASZNÁLÁSA

- részletes elemző eljárások végrehajtása; és
 - a számítások ismételt végrehajtása
 - egy releváns szakértelemmel rendelkező másik szakértővel folytatott megbeszélés, ha például a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő megállapításai vagy következtetései nincsenek összhangban az egyéb könyvvizsgálati bizonyítékokkal
 - a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő jelentésének vezetéssel történő megvitatása.
- A34. A könyvvizsgáló által igénybevett szakértőnek jelentés vagy egyéb formában megjelenő megállapításai vagy következtetései relevanciájának és ésszerűségének értékelésekor a releváns tényezők közé tartozhat az, hogy:
- azokat a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő szakmai vagy iparági standardjaival összhangban prezentálják-e;
 - azokat érthetően fejezték-e ki és tartalmazznak-e hivatkozást a könyvvizsgálóval megállapodott célokra, az elvégzett munka hatókörére és az alkalmazott standardokra;
 - azok a megfelelő időszakon alapulnak-e és – ahol releváns – figyelembe veszik-e a fordulónap utáni eseményeket;
 - azok felhasználására vonatkozik-e bárminemű fenntartás, korlátozás vagy megszorítás és ha igen, ennek vannak-e kihatásai a könyvvizsgálóra; és
 - azok a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő által tapasztalt hibák vagy eltérések megfelelő figyelembevételén alapulnak-e.

Feltételezések, módszerek és forrásadatok

Feltételezések és módszerek (Hiv.: 12. bekezdés (b) pont)

- A35. Amikor a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő munkája azon mögöttes feltételezések és módszerek értékelése - beleértve adott esetben a modelleket is, amelyeket a vezetés a számviteli becslés meghatározásakor alkalmazott - a könyvvizsgáló eljárásai valószínűleg elsősorban annak értékelésére fognak irányulni, hogy a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő ezen feltételezéseket és módszereket megfelelően felülvizsgálta-e. Amikor a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő munkája a könyvvizsgáló pontbecslésének vagy a könyvvizsgáló által becsült tartománynak a meghatározása a vezetés pontbecslésével történő összehasonlítás céljából, a könyvvizsgáló eljárásai lehet, hogy elsősorban a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő által alkalmazott feltételezések és módszerek értékelésére fognak irányulni, beleértve adott esetben a modelleket.
- A36. Az 540. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard¹³ a vezetés által a számviteli becslések meghatározása során használt feltételezéseket és módszereket tárgyalja, beleértve a gazdálkodó egység által kifejlesztett, egyes esetekben nagymértékben specializált modellek alkalmazását. Bár ezt a standard abban az összefüggésben tárgyalja, hogy a könyvvizsgáló elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen a vezetés feltételezéseire és módszereire vonatkozóan, a könyvvizsgálónak segítséget nyújthat a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő feltételezéseinek és módszereinek értékelésekor is.

¹³ Az 540. témaszámú, „Számvetési becslések – beleértve a valós értékre vonatkozó számviteli becsléseket is – és a kapcsolódó közzétételek könyvvizsgálata” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 8., 13. és 15. bekezdése.

A KÖNYVVIZSGÁLÓ ÁLTAL IGÉNYBE VETT SZAKÉRTŐ MUNKÁJÁNAK FELHASZNÁLÁSA

A37. Amikor a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő munkája jelentős feltételezések és módszerek alkalmazását foglalja magában, ezen feltételezések és módszerek könyvvizsgáló általi értékelése szempontjából a releváns tényezők közé tartozik az, hogy azok:

- a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő szakterületén általánosan elfogadottak-e;
- a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeivel összhangban vannak-e;
- speciális modellek alkalmazásától függőek-e; és
- összhangban vannak-e a vezetés feltételezéseivel és módszereivel és ha nem, a különbségek oka és hatásai.

A könyvvizsgáló által igénybevett szakértő által felhasznált forrásadatok (Hiv.: 12. bekezdés (c) pont)

A38. Amikor a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő munkája a szakértő munkája szempontjából jelentős forrásadatok felhasználását foglalja magában, ezen adatok tesztelésére például az alábbi eljárások alkalmazhatók:

- az adatok eredetének ellenőrzése, beleértve az adatok, valamint ahol ez alkalmazható, azoknak a szakértőhöz történő átvitele feletti belső kontrollokra vonatkozó ismeretek szerzését, és ahol ez releváns, ezen kontrollok tesztelését
- az adatok teljesség és belső következetesség szempontjából történő felülvizsgálata.

A39. Sok esetben lehet, hogy a könyvvizsgáló teszteli a forrásadatokat. Más esetekben azonban, ha a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő által felhasznált forrásadatok a szakértő szakterületével kapcsolatosan erősen szakmai jellegűek, lehet, hogy a forrásadatokat a szakértő teszteli. Ha a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő tesztelte a forrásadatokat, a szakértővel a könyvvizsgáló részéről interjú készítése vagy a szakértő tesztjeinek felügyelete vagy áttekintése helyénvaló mód lehet a könyvvizsgáló számára az adatok relevanciájának, teljességének és pontosságának értékelésére.

Nem megfelelő munka (Hiv.: 13. bekezdés)

A40. Ha a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő munkája a könyvvizsgáló céljaira nem megfelelő, és a könyvvizsgáló a 13. bekezdésben előírt további könyvvizsgálati eljárásokon keresztül – ami további munka elvégzését igényelheti mind a szakértő, mind a könyvvizsgáló részéről, vagy egy másik szakértő alkalmazásával vagy megbízásával járhat – nem tudja megoldani a kérdést, a könyvvizsgálói jelentésben szükséges lehet a 705. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban minősített véleményt kiadni, mert a könyvvizsgáló nem szerzett elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot.¹⁴

A könyvvizsgáló által igénybevett szakértőre történő hivatkozás a könyvvizsgálói jelentésben (Hiv.: 14-15. bekezdés)

A41. Egyes esetekben jogszabály vagy szabályozás előírhatja a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő munkájára történő hivatkozást, például az állami szektorbeli átláthatóság céljából.

¹⁴ A 705. témaszámú, „A független könyvvizsgálói jelentésben szereplő vélemény minősítései” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 6. bekezdésének (b) pontja.

A KÖNYVVIZSGÁLÓ ÁLTAL IGÉNYBE VETT SZAKÉRTŐ MUNKÁJÁNAK FELHASZNÁLÁSA

- A42. Bizonyos körülmények között egy minősített véleményt tartalmazó könyvvizsgálói jelentésben helyénvaló lehet a könyvvizsgáló által igénybevett szakértőre hivatkozni a minősítés jellegének magyarázata érdekében. Ilyen körülmények között szükséges lehet a könyvvizsgáló számára, hogy az ilyen hivatkozást megelőzően a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő engedélyét kérje.

Függelék

(Hiv.: A25. bekezdés)

A könyvvizsgáló és a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő közötti megállapodásra vonatkozó szempontok

A jelen Függelék olyan kérdéseket sorol fel, amelyeket a könyvvizsgáló a könyvvizsgáló által igénybevett külső szakértővel kötött bármely megállapodásban történő szerepeltetés szempontjából mérlegelhet. Az alábbi lista szemléltető jellegű és a teljesség igénye nélkül készült; csupán útmutatóként szolgál, amely a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standardban ismertetett szempontokkal együtt használható. Az, hogy adott kérdések szerepeljenek-e a megállapodásban, a megbízás körülményeitől függ. A lista a könyvvizsgáló által igénybevett belső szakértővel kötött megállapodásba foglalandó kérdések mérlegelése során is segítséget nyújthat.

A könyvvizsgáló által igénybevett külső szakértő munkájának jellege, hatóköre és céljai

- a könyvvizsgáló által igénybevett külső szakértő által végrehajtandó eljárások jellege és hatóköre
- a könyvvizsgáló által igénybevett külső szakértő munkájának céljai az azon kérdésre vonatkozó lényegesség és kockázatok mérlegelésének összefüggésében, amellyel a könyvvizsgáló által igénybevett külső szakértő munkája kapcsolatos és ha releváns, a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek összefüggésében
- olyan releváns szakmai teljesítmény standardok vagy egyéb szakmai vagy iparági követelmények, amelyeket a könyvvizsgáló által igénybevett külső szakértő követni fog
- azok a feltételezések és módszerek, beleértve adott esetben a modelleket, amelyeket a könyvvizsgáló által igénybevett külső szakértő alkalmazni fog és ezek autoritása
- a könyvvizsgáló által igénybevett külső szakértő munkája tárgyának fordulónapja, vagy ha releváns, tesztelési időszaka és a fordulónap utáni eseményekre vonatkozó követelmények

A könyvvizsgáló és a könyvvizsgáló által igénybevett külső szakértő feladatai és felelősségei

- a releváns könyvvizsgálati és számviteli standardok, valamint a releváns szabályozási vagy jogi követelmények
- a könyvvizsgáló által igénybevett külső szakértő hozzájárulása a szakértő jelentésének könyvvizsgáló szándéka szerinti felhasználásához, beleértve az arra történő hivatkozást vagy annak mások számára történő közzétételét, például az arra történő hivatkozást a könyvvizsgálói jelentésben szereplő minősített vélemény alapján vagy annak szükség esetén a vezetés vagy egy audit bizottság számára történő közzétételét
- a könyvvizsgáló által igénybevett külső szakértő munkája könyvvizsgáló általi áttekintésének jellege és terjedelme
- az, hogy a könyvvizsgáló vagy a könyvvizsgáló által igénybevett külső szakértő fogja-e tesztelni a forrásadatokat
- a könyvvizsgáló által igénybevett külső szakértő hozzáférése a gazdálkodó egység nyilvántartásaihoz, file-jaihoz, munkatársaihoz és a gazdálkodó egység által megbízott szakértőkhöz
- a könyvvizsgáló által igénybevett külső szakértő és a gazdálkodó egység közötti kommunikációt szolgáló eljárások
- a könyvvizsgáló és a könyvvizsgáló által igénybevett külső szakértő hozzáférése egymás munkapapírjaihoz
- a munkapapírok feletti tulajdonjog és ellenőrzés a megbízás ideje alatt és azt követően, beleértve a dossziék megőrzésére vonatkozó bármely követelményt is
- a könyvvizsgáló által igénybevett külső szakértő azon felelőssége, hogy a munkáját megfelelő szakképzettséggel és gondossággal végezze

A KÖNYVVIZSGÁLÓ ÁLTAL IGÉNYBE VETT SZAKÉRTŐ MUNKÁJÁNAK FELHASZNÁLÁSA

- a könyvvizsgáló által igénybevett külső szakértő kompetenciája és képessége a munka elvégzésére
- az az elvárás, hogy a könyvvizsgáló által igénybevett külső szakértő a könyvvizsgálat szempontjából releváns összes ismeretét alkalmazza vagy amennyiben nem, a könyvvizsgálót tájékoztassa
- a könyvvizsgáló által igénybevett külső szakértő könyvvizsgálói jelentéssel való kapcsolatba hozásának bármely korlátozása
- arra vonatkozó megállapodás, hogy a könyvvizsgáló által igénybevett szakértőt a könyvvizsgálónak a szakértő munkájára vonatkozó következtetéseiről tájékoztatják

Kommunikáció és jelentéstétel

- A kommunikáció módszerei és gyakorisága, beleértve azt, hogy:
 - hogyan jelentik a könyvvizsgáló által igénybevett külső szakértő megállapításait vagy következtetéseit (például írásbeli jelentés, szóbeli jelentés, folyamatos jelzés a megbízásért felelős munkacsoport felé)
 - a megbízásért felelős munkacsoporton belül a könyvvizsgáló által igénybevett külső szakértővel együttműködő konkrét személyek kijelölése
- a könyvvizsgáló által igénybevett külső szakértő mikor fejezi be a munkát és mikor jelenti a megállapításokat vagy a következtetéseket a könyvvizsgáló felé
- a könyvvizsgáló által igénybevett külső szakértő arra vonatkozó felelőssége, hogy a munka befejezésének esetleges késését és a szakértő megállapításaival vagy következtetéseivel kapcsolatos bármely esetleges fenntartást vagy korlátozást azonnal kommunikáljon
- a könyvvizsgáló által igénybevett külső szakértő arra vonatkozó felelőssége, hogy azonnal kommunikálja azokat az eseteket, amikor a gazdálkodó egység korlátozza a szakértő hozzáférését a nyilvántartásokhoz, file-okhoz, munkatársakhoz és a gazdálkodó egység által megbízott szakértőkhöz
- a könyvvizsgáló által igénybevett külső szakértő arra vonatkozó felelőssége, hogy a könyvvizsgáló felé kommunikáljon minden olyan információt, amely a szakértő véleménye szerint a könyvvizsgálat szempontjából releváns lehet, beleértve a korábban kommunikált körülményekben bekövetkezett változásokat
- a könyvvizsgáló által igénybevett külső szakértő arra vonatkozó felelőssége, hogy kommunikálja azokat a körülményeket, amelyek ezen szakértő tárgyilagosságát veszélyeztethetik és bármely olyan releváns biztosítékot, amely ezeket a veszélyeket megszüntetheti vagy elfogadható szintre csökkentheti.

Titoktartás

- annak szükségessége, hogy a könyvvizsgáló által igénybevett szakértő a titoktartási követelményeket betartsa, beleértve:
 - a könyvvizsgálóra vonatkozó releváns etikai követelmények titoktartási rendelkezéseit
 - jogszabályban vagy szabályozásban előírt esetleges további követelményeket, ha vannak ilyenek
 - a gazdálkodó egység által kért konkrét titoktartási rendelkezéseket, ha vannak ilyenek.



International Federation of Accountants

545 Fifth Avenue, 14th Floor, New York, NY 10017 USA
Tel +1 (212) 286-9344 Fax +1 (212) 286-9570
www.ifac.org