



## IGAZSÁGÜGYI MINISZTERIUM

DR. BODZÁSI BALÁZS

igazságügyi és magánjogi jogalkotásért felelős helyettes államtitkár

NEMZETGAZDASÁGI MINISZTERIUM	
E / 48012 / 2017	db
Datum:	2017 OKT 03.
Ikt. sz.:	5.

Ikt.szám: XX-GKFO/ 1708 / 2017.

**Izer Norbert részére  
helyettes államtitkár**

Nemzetgazdasági Minisztérium  
Adószabályozásért és Számvitelért Felelős  
Helyettes Államtitkárság

**Tárgy: az állandó könyvvizsgálói megbízatás időtartamával kapcsolatos állásfoglalás kérés**

**Tisztelt Helyettes Államtitkár Úr!**

A megküldött véleménnyel összefüggésben a következő álláspontot képviselem.

1. A Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény (a továbbiakban: Ptk.) 3:130. §-a a következőket rögzíti a könyvvizsgálói megbízás körében:

„3:130. § [Az állandó könyvvizsgálói megbízatás keletkezése és időtartama]

(1) Az első állandó könyvvizsgálót a létesítő okiratban kell kijelölni, ezt követően a könyvvizsgálót a társaság **legfőbb szerve választja**. A könyvvizsgálóval a **megbízási szerződést** - a legfőbb szerv által meghatározott feltételekkel és díjazás mellett - **az ügyvezetés** a kijelölést vagy választást követő kilencven napon belül **köti meg**. Ha a szerződés megkötésére e határidőn belül nem kerül sor, a legfőbb szerv köteles új könyvvizsgálót választani.

(2) Az állandó könyvvizsgálót **határozott időre, legfeljebb öt évre** lehet megválasztani. Az állandó könyvvizsgáló megbízásának időtartama nem lehet rövidebb, mint a legfőbb szerv által történt **megválasztásától a következő beszámoló elfogadó ülésig terjedő időszak**.

(3) Semmis a létesítő okirat olyan rendelkezése, amely a (2) bekezdésben foglalt szabályoktól eltér.”

A könyvvizsgáló választása, illetve a megbízási szerződés megkötése a fentiek alapján két külön jogi esemény, olyannyira, hogy a megbízási szerződés megkötésére nyitvaálló 90 napos határidő előtt a cégjegyzékben már feltüntetésre kerül a könyvvizsgáló, hiszen a cégeljárási szabályok alapján a könyvvizsgáló megválasztását – természetesen annak könyvvizsgálói elfogadása esetén – a cégjegyzékben való feltüntetés céljából 30 napon belül be kell jelenteni a cégbíróságnak.

A Ptk. határozott idejű megbízásra ad lehetőséget. A számvitelről szóló 2006. évi C. törvény 153. § (1) bekezdése értelmében „a kettős könyvvitelt vezető, cégjegyzékbe bejegyzett vállalkozó

*köteles a jóváhagyásra jogosult testület által elfogadott éves beszámolót, egyszerűsített éves beszámolót, kötelező könyvvizsgálat esetén a könyvvizsgálói záradékot vagy a záradék megadásának elutasítását is tartalmazó független könyvvizsgálói jelentéssel együtt, valamint az adózott eredmény felhasználására vonatkozó határozatot az adott üzleti év mérlegfordulónapját követő ötödik hónap utolsó napjáig letétbe helyezni ugyanolyan formában és tartalommal (szövegezésben), mint amelynek alapján a könyvvizsgáló az éves beszámolót vagy az egyszerűsített éves beszámolót felülvizsgálta.”*

A számviteli törvény rendelkezéséből kiindulva szabályozza a Ptk. is azt, hogy a könyvvizsgáló megbízásának a megbízás elfogadását követő éves beszámolót elfogadó legfőbb szervi ülésig fenn kell állnia. Így alakulhatott ki az a gyakorlat, hogy a határozott idejű könyvvizsgálói megbízási szerződések megszűnésének napja május 31-e (feltéve, hogy a társaság üzleti évének fordulója december 31.).

Mivel a könyvvizsgáló megválasztásának társasági jogi aktusa, a társasági döntés cégbírósi bejelentése, továbbá a megválasztásra tekintettel létrejövő megbízási szerződés külön-külön társasági intézkedést kívánó elem, egyet lehet érteni azzal az érveléssel, hogy a könyvvizsgálónak cégjegyzékbe való bejegyzése a megbízási szerződés létrejöttének nem érvényességi kelleke. Ugyanakkor ezen aktusok egymásra tekintettel történhetnek. Ebből következően a cégnyilvántartás közhitelességének elve alapján nem kívánatos, hogy a cégnyilvántartásba bejelentett adatok – így különösen a könyvvizsgáló jogviszonyára vonatkozó bejelentett cégszervezeti adatok<sup>1</sup>, vagyis a könyvvizsgálói megbízási szerződés cégjegyzékben feltüntetett tartama és a megbízási szerződés szerinti jogviszony tartama – egymástól eltérjenek.

Kiemelhető továbbá, hogy a Ptk. az állandó könyvvizsgálóra vonatkozó szabályok körében egyaránt szabályozza a társasági jogi elemeket (például a megválasztást, legfőbb szerv működéséhez kapcsolódó könyvvizsgálói jogokat), a könyvvizsgáló személyére vonatkozó összeférhetlenségi szabályokat és a könyvvizsgálóval kötendő megbízási szerződés egyes elemeit is (díjazás, szerződéskötési határidő). Ebből következően a Ptk.-ban szabályozott elemek mindegyikének teljesítése szükséges ahhoz, hogy jogszerű legyen az állandó könyvvizsgáló igénybevétele. A Magyar Könyvvizsgálói Kamaráról, a könyvvizsgálói tevékenységről, valamint a könyvvizsgálói közfelügyeletről szóló 2007. évi LXXV. törvény (a továbbiakban: Kkt.) 45. § (1) bekezdése alapján a megbízási szerződést írásban kell megkötöni.

2. A Kkt. 45. § (2) bekezdése értelmében „*a szerződéskötésre a Polgári Törvénykönyvről szóló törvény általános szabályait a könyvvizsgálatra vonatkozó rendelkezéseket tartalmazó jogszabályok előírásainak figyelembevételével kell alkalmazni*”.

2.1. A Ptk. 6:62. §-a a szerződéses jog alapelvei között rögzíti a felek **együttműködési kötelezettségét**, és kimondja, hogy „*a felek kötelesek a szerződéskötési tárgyalások alatt, a szerződés megkötésénél, fennállása alatt és megszüntetése során együttműködni*”. Az együttműködési kötelezettség – fogalmilag – kölcsönös. A Legfelsőbb Bíróság megállapította például, hogy a biztosított azért nem tudott eleget tenni e kötelezettségének, mert a biztosító üzletkötője többszöri kérésre nem ment ki a helyszínre, és ezzel megszegte a lényeges körülmények tisztázása terén a feleket terhelő együttműködési kötelezettséget (BH2003. 411.)<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> A cégnyilvánosságról, a bírósági cégeljárásról és a végelszámolásról szóló 2006. évi V. törvény 25. § (1) bek. h) pontja

<sup>2</sup> Kommentár a Polgári Törvénykönyvhöz – KJK 2014 – Szerkesztette: Vékás Lajos/Gárdos Péter

A könyvvizsgálói megbízás tekintetében egyetértek a megkeresésben foglalt azon jogi állásponttal, hogy a könyvvizsgálói megbízás egy vegyes szerződés, amely a megbízáson túl a vállalkozási szerződésekre jellemző eredmény elérésére irányul. Ennek azért van jelentősége, mert maga az eredmény, a számviteli törvény szerinti beszámoló könyvvizsgálatának elvégzésére, a könyvvizsgálói záradék kiadására a megbízási jogviszony fennálltának a végén, az „adott üzleti év mérleg fordulónapját követő ötödik hónap utolsó napja” előtt nem sokkal kerül sor. A könyvvizsgálói feladat elvégzéséhez elengedhetetlen, hogy a megbízó a könyvvizsgálat alapját képező beszámolót, dokumentációt, információt a könyvvizsgáló rendelkezésére bocsássa.

**A könyvvizsgáló szerződéses teljesítésének tehát szükségszerű előfeltétele, hogy a megbízó is szerződészerűen járjon el, és a szükséges iratokat olyan időben bocsássa a könyvvizsgáló rendelkezésére, ami a könyvvizsgálat szerződészerű elvégzését lehetővé teszi.**

**2.2.** A Ptk. a szerződés teljes fennállása alatt jelentőséget tulajdonít a felek együttműködésének, illetve a szerződészerű teljesítéshez szükséges intézkedések megtételére vonatkozó tág értelemben vett együttműködésnek, amelynek következtében a szerződésszegés általános szabályai között új rendelkezésként jelenik meg **a közbenső szerződésszegés**. A Ptk. 6:150. §-a rögzíti a következőket:

*6:150. § [Közbenső szerződésszegés]*

*(1) A fél szerződésszegést követ el, ha elmulasztja megtenni azokat az intézkedéseket vagy nyilatkozatokat, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a másik fél a szerződésből eredő kötelezettségeit megfelelően teljesíthesse.*

*(2) Az egyik felet terhelő intézkedés vagy nyilatkozat elmulasztása kizárja a másik fél olyan kötelezettségének megszegését, amelynek teljesítését az intézkedés vagy nyilatkozat elmulasztása megakadályozza.*

A közbenső szerződésszegés lényege az, hogy a szerződés teljesítése során a feleknek egymással szemben kölcsönös kötelezettségei vannak, és ezeket már a teljesítési idő végső lejártá előtt is megszeghetik a felek. A szerződéses kötelezettségszegésnek jelentősége lehet, ha a kötelezettség teljesítése a másik fél szerződészerű teljesítéséhez szükséges. A szerződés keretein belüli kötelezettségek nem köthetők kizárólag a jogosult személyéhez, mivel az kölcsönösen terheli a feleket. Az 1959-es Ptk. a jogosult késedelmét nevesítette egyes szerződések szabályai között (például a vállalkozási szerződés, szállítási szerződés vagy mezőgazdasági termékértékesítési szerződés), így a közbenső szerződésszegésre is megfelelően értelmezhető bírósági döntések ismerhetők meg<sup>3</sup>.

Mivel a közbenső szerződésszegés a szerződés egészére kihatással lehet, a Ptk. meghatározza e szerződésszegés következményeit. Fontos általános szerződéses szabály immár az, hogy a fél szerződésszegése kizárt, ha kötelezettségének teljesítését a másik fél szerződésszegése akadályozza. Másrészt szerződésszegés esetén megnyílik a feleknek a másik fél szerződésszegő magatartásához kapcsolódó azonnali hatályú felmondáshoz való joga, amelynek kereteit a megbízási szerződés szabályai jelölik ki (Ptk. 6:278. §, de itt említhető az általános kötelmi jogi szabályok közül a Ptk. 6:140. § is).

**2.3.** Elképzelhető továbbá, hogy akár a teljesítés folyamán bekövetkező jogi, fizikai vagy

<sup>3</sup> Ha a megrendelő a szerződészerű teljesítéshez szükséges közbenső intézkedést elmulasztja, és emiatt a kivitelezőnek kell a munkaterületet munkavégzésre alkalmassá tenni, az ebből eredő többletköltségeit az általánydíjon felül is követelheti (BDT2012. 2636.).

gazdasági körülmények bekövetkezte, akár a másik fél szerződésszegése (késedelem) miatt a szerződés teljesítése lehetetlenül.

A Ptk. 6:179. § értelmében „*ha a teljesítés lehetetlenné vált, a szerződés megszűnik.*” A teljesítés lehetetlenné válásáról a másik felet késedelem nélkül értesíteni kell. Az értesítés elmulasztásából eredő kárt a mulasztó fél köteles megtéríteni.

A Ptk. 6:180. § (2) bekezdése szerint „*ha a teljesítés lehetetlenné válásáért az egyik fél felelős, a másik fél szabadul a szerződésből eredő teljesítési kötelezettsége alól, és a szerződésszegéssel okozott kárának megtérítését követelheti.*”

3. A fenti törvényi rendelkezések alapján nem lehet sematizálni könyvvizsgálói megbízás során felmerülő eseteket, hanem az adott ügy körülményei alapján lehet meghatározni, hogy a könyvvizsgálót a szerződéses keretek között milyen jogok és kötelezettségek illetik meg, illetve terhelik.

3.1. Álláspontom szerint fontos annak rögzítése, hogy a felek a szerződés időtartama, a szerződés fennállása alatt kötelesek a vállalt kötelezettségeik teljesítésére.

**A szerződés fennállása és megszűnése vonatkozásában a megkeresés 2. pontjában foglalt állásponttal értek egyet, vagyis azzal, amely szerint a határozott időre kötött könyvvizsgálói szerződés a határozott idő elteltével megszűnik.** Ezért abban az esetben, ha a határozott időre kötött szerződés ideje alatt a megbízó a könyvvizsgálat elvégzéséhez szükséges dokumentációt, vezető tisztségviselők által előkészített beszámolót **nem adja át**, álláspontom szerint a könyvvizsgáló a **könyvvizsgálat elvégzésére nem köteles**, hiszen a szerződés lejárt úgy, hogy a feladat elvégzéséhez szükséges előfeltételeket a megbízó nem teljesítette. Ugyanakkor utalok arra is, hogy a felek együttműködési kötelezettsége alapján a könyvvizsgálónak is kötelessége a megbízó késedelemére, ezzel a könyvvizsgálatot akadályozó vagy kizáró körülményekre felhívni a megbízó figyelmét, vagyis nem várhatja tétlenül a megbízási idő leteltét.

3.2. A jogi helyzet árnyaltabb, ha a megbízó **késve vagy hiányosan adja át** a könyvvizsgálat elvégzéséhez szükséges iratokat, azonban az átadás időpontja még a szerződés lejárt előtti időpont.

Ebben az esetben álláspontom szerint a könyvvizsgálónak kell mérlegelnie, hogy

- a) a megbízó késedelme vagy a hiányos teljesítése ellenére elvégzi a könyvvizsgálatot, és adott esetben késve, vagyis a szerződés lejárt utáni időpontban adja ki a záradékot;
- b) a megbízó késedelme vagy a hiányos teljesítése a könyvvizsgálói szerződés felmondását alapozza meg;
- c) a megbízó késedelme a könyvvizsgálat teljes elvégzését lehetetleníti el.

Ha a könyvvizsgálat a megbízó késedelme ellenére elvégezhető, illetve a könyvvizsgáló elvégzi a könyvvizsgálatot (3.2. a) eset), a könyvvizsgáló a könyvvizsgálatot annak a veszélye nélkül végezheti el, hogy őt a késedelem jogkövetkezményei terhelnék. Ebben az esetben, ha a záradék kiadására a szerződés formális megszűnése után kerül sor, a teljesítés akkor is jogszerű lesz. Ebben az esetben a Ptk. megbízás nélküli ügyvitelre vonatkozó szabályainak alkalmazhatósága merül fel (Ptk. 6:583. §). Ezt támasztja alá a BH1998. 35. számon közzétett eseti döntés is, amely szerint, ha a könyvvizsgáló megbízatása a gazdasági társaságnál megszűnik, az ennek ellenére a társaságnál folytatott munkájára a megbízás nélküli ügyvitel szabályait kell alkalmaz-

ni azzal, hogy a végzett munka mibenlétére és mértékére vonatkozóan a bizonyítás a könyvvizsgálót terheli.

Ha a könyvvizsgáló úgy ítéli meg, hogy a megbízó szerződészegése folytán a könyvvizsgálat megfelelő elvégzése lehetetlenné vált (3.2. c) eset), a teljesítés lehetetlenüléséről a Ptk. 6:179. § (2) bekezdése alapján haladéktalanul értesítenie kell a megbízót.

Mindebből következően egyet lehet érteni a megkeresésben idézett 31/2013. Számviteli kérdésben foglalt útmutatással.

4. A megkeresés 1. pontjában foglaltak álláspontom szerint a fenti kérdésektől részben eltérő élethelyzetet elemeznek, mert inkább az a kérdés tűnik ki belőle, hogy a könyvvizsgálói megbízási szerződés formális megszűnése értelmezhető-e úgy, hogy a felek között fennállt jogviszonyból már nem is folyhatnak kötelek. Álláspontom szerint helyes az jogi érvelés, hogy a könyvvizsgálónak az általa elvégzett feladatokat érintő, esetlegesen a szerződés megszűnése után felmerülő kiegészítő feladatokat is el kell látnia, feltéve, hogy ezek a korábbi szerződés tárgyához, így az elérni kívánt eredményhez szorosan kapcsolódnak.

Kiemelem ugyanakkor, hogy a megkeresésben szereplő 1. kérdés utolsó előtti bekezdésével a 3.1. pontban foglaltakra tekintettel nem értek egyet. Ha a megbízó a könyvvizsgálat elvégzéséhez szükséges feltételeket a megbízási idő lejártá **után** bocsátja rendelkezésre, a könyvvizsgáló a szerződés megszűnésére figyelemmel a könyvvizsgálat elvégzésére nem köteles. Természetesen annak nincs akadálya, hogy a felek a felmerült körülményekre figyelemmel a korábbi szerződés meghosszabbításáról állapodjanak meg és a könyvvizsgálatot a könyvvizsgáló már ezen meghosszabbított megbízásra tekintettel végezze el.

Budapest, 2017. szeptember <sup>29</sup> „ .”

Tisztelettel:

