

dr. Sramkó Szilvia
osztályvezető részére

Iktatási szám:
Ügyintéző: dr. Makai Dániel

Könyvvizsgálói Közfelügyeleti Főosztály

Nemzetgazdasági Minisztérium

1051 Budapest
József nádor tér 2-4.

Tárgy: Az állandó könyvvizsgálói megbíztás időtartamával kapcsolatos állásfoglalás kérés

Tisztelt Osztályvezető Asszony!

A Magyar Könyvvizsgálói Kamarában (a továbbiakban: kamara), illetve a kamarai tagság körében ellentétes jogi és szakmai álláspontok alakultak ki a könyvvizsgálói megbíztás időtartama és a könyvvizsgálati szerződés lejártát követő könyvvizsgálat tekintetében, amely megítélésünk szerint részben arra vezethető vissza, hogy a Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény vonatkozó előírásai a megbíztás és nem a megválasztás időtartamáról rendelkeznek (érzékelhetően felváltva használva a fogalmakat), adott esetben többfajta értelmezésnek is teret adva.

1.

Az egyik jogértelmezés szerint, a Ptk. 3:130. § (2) és (3) bekezdése alapján – a könyvvizsgálati szerződésben és az elfogadó nyilatkozatban rögzített időtartamtól, illetve a cégbírósi bejegyzéstől függetlenül – az állandó könyvvizsgáló megbíztása annak a beszámolónak az elfogadásáig tart, amelynek könyvvizsgálatára a könyvvizsgálót megválasztották.

A Magyar Könyvvizsgálói Kamaráról, a könyvvizsgálói tevékenységről, valamint a könyvvizsgálói közfelügyeletről szóló 2007. évi LXXV. törvény (továbbiakban: Kkt.) a szerződés tartalma tekintetében konkrét részletszabályokat nem határoz meg; a felek közötti szerződés tárgya meghatározott üzleti év vonatkozásában a könyvvizsgálat elvégzése.

Az a tény, hogy az állandó könyvvizsgáló személye és megbíztásának időszaka szerepel a cégjegyzékben, a felek közötti jogviszony (szerződés) érvényességét, vagy érvénytelenségét nem érinti. A cégjegyzékbe történő bejegyzés nem kötelező érvényességi kelleke a felek közötti szerződésnek, annak elsődleges célja harmadik személyek (hitelezők, üzleti partnerek) tájékoztatása. A cégjegyzékbe való bejegyzés iránti kérelem

benyújtásának késedelme jogvesztéssel nem jár (vagyis nincs olyan szabály, amely alapján meghatározott idő letelte után ne lenne helye bejegyzésnek), annak lehetséges jogkövetkezménye a bírság. Önmagában tehát az a körülmény, hogy a könyvvizsgáló bejegyzésére esetleg nem került sor, vagy a bejegyzett megbízási időszak lejárt, nem akadályozza a könyvvizsgálat elvégzését, a záradék kiadását.

A szerződés teljesítésével összefüggésben a könyvvizsgáló szerződő félként nem kizárólag a szerződés fennálltának ideje alatt tehet jognyilatkozatot. Kötelmi jogilag nincs akadálya annak, hogy pl. a 2015. üzleti évre vonatkozó könyvvizsgálat körében a felek között 2016. május 31. napján hatályát veszített szerződés alapján, ha egyéb körülmények miatt a könyvvizsgálónak a beszámoló tekintetében új, megújított, módosított záradékot kell kiadni, a könyvvizsgáló 2016. május 31-e után adjon ki záradékot. A felek közötti szerződés tárgya ugyanis a 2015. üzleti évre vonatkozó könyvvizsgálat volt, és nem az, hogy 2016. május 31-éig bezárólag jogosult a könyvvizsgáló könyvvizsgálati tevékenységet végezni a cégnek.

Előzőekből következően a könyvvizsgálatra vonatkozó szerződés formális lejárta nem eredményezi azt, hogy a felek valamennyi kötelezettségüktől szabadulnának. A könyvvizsgálat egy speciális vegyes szerződés, amely megbízási – feladat ellátási – és vállalkozási – eredménykötelem – elemeket egyaránt tartalmaz. Számos – mindkét féltől független – körülmény, helyzet, jogi tény vagy akár törvényes kisebbségvédelmi szabály, visszavonás alkalmazásának a következménye lehet, hogy a könyvvizsgáló csak olyan időpontban adhatja/adhatná ki a könyvvizsgálói jelentését, mely a szerződésben meghatározotton kívüli időszakra esik. Ehhez képest ilyen esetekben a jóhiszemű megbízóval szemben a könyvvizsgálati jelentés kiadásának megtagadása, vagy új könyvvizsgáló választás megkövetelése méltánytalan lenne.

Fentiek alapján, az érintettek következtetése szerint, ha a könyvvizsgálati szerződés lejárt, a könyvvizsgáló akkor adhat ki könyvvizsgálói jelentést a számviteli törvényben meghatározott megbízási időre tekintettel, amennyiben

- ő volt arra az üzleti évre a megválasztott könyvvizsgáló;
- az adott megbízó vonatkozásában a könyvvizsgálói tevékenység ellátása tekintetében – a szerződés lejártán túlmenően – egyéb akadály nem áll fenn;
- a könyvvizsgáló úgy ítéli meg, hogy a megbízó részéről nem visszaélészerű a beszámoló elhúzódnása.

Amennyiben visszaélészerű a megbízó magatartása, a könyvvizsgálónak – ha formailag le is járt a szerződése – a megbízástól vissza kell lépnie/azt fel kell mondania, melynek tényét a közfelügyeleti hatóság felé be kell jelentenie.

2.

A másik álláspont szerint, a számviteli törvény értelmében adott gazdálkodó vonatkozásában kizárólag a Ptk. szerinti (a megbízó által megválasztott és érvényes/hatályos szerződéssel rendelkező) állandó könyvvizsgáló adhat ki független könyvvizsgálói jelentést. A Ptk 3:130. §-ának (2) bekezdése ebben az olvasatban azt jelenti, hogy az állandó könyvvizsgálót nem lehet eleve rövidebb időtartamra megválasztani (illetve annak alapján nem lehet vele rövidebb időtartamra leszerződni), mint a megválasztásától a következő beszámolót elfogadó ülésig terjedő időszak (pl. a

2016. üzleti évre vonatkozó éves beszámoló könyvvizsgálatára nem lehet a könyvvizsgálót mondjuk 2016. május 30-án 2016. december 30-áig megválasztani és annak megfelelően szerződést kötni.)

A Kkt. 45. § (1) bekezdése szerint a kamarai tag könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység ellátására szerződést csak írásban köthet, a legfőbb szerv által meghatározott feltételekkel és díjazás mellett {Ptk. 3:130. (1) bekezdése}

A határozott időre kötött könyvvizsgálati szerződés a határozott idő elteltével, mindenféle jognyilatkozat nélkül megszűnik, nincs mit felmondani, illetve a közfelügyeleti hatóságnak bejelenteni. A szerződés lejárat miatti megszűnése a szerződő felek szerződéskötés kori akaratára (közös megegyezésére) vezethető vissza, a megszűnés nem a megbízó felróhatóságának, jó-, vagy rosszhiszeműségének a függvénye (utóbbi körülményeknek a szerződésszegés, illetve az esetleges kötbérigény fennállásának vizsgálata szempontjából lehet jelentősége). E szerint a könyvvizsgálati szerződés határozott időtartamának (illetve az elfogadó nyilatkozatban rögzített időtartamnak) a lejártát követően a könyvvizsgáló kizárólag akkor adhat ki könyvvizsgálói jelentést, amennyiben átmenetileg újraválasztják/az eredeti szerződést meghosszabbítják. Ilyen problémás esetben nem kizárt, hogy a könyvvizsgáló a rendelkezésére álló könyvvizsgálati bizonyítékok alapján még a megbízásának időtartama alatt kiadja a jelentését, amit az ügyfél felhasználhat, illetve a gazdálkodó esetlegesen az új könyvvizsgálót is megbízhatja azzal, hogy adjon ki jelentést (valószínűleg korlátozottat) az előző évről is.

Amennyiben a megbízási szerződésben rögzített határidő eredménytelenül - könyvvizsgálói jelentés kibocsátása nélkül – telik le, úgy az ügyfél adott esetben a megbízási díj arányos leszállítására, kártérítésre igényt tarthat (ebben az esetben nyilvánvalóan számít a felek felróhatóságának kérdése); a könyvvizsgáló akár éveken keresztül történő rendelkezésre állási és jelentéskibocsátási kötelezettsége azonban a hatályos törvényi szabályozásból nem vezethető le.

Előzőeket a Kkt. 47. §-a is alátámasztja, amely szerint a kamarai tag könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység határidőre történő elvégzését akadályozó körülményt megbízójának a megbízási szerződésben vállalt határidő lejárta előtt legalább 30 nappal - ha az akadályozó körülmény később keletkezett, annak bekövetkeztétől számított 3 munkanapon belül - köteles bejelenteni.

A 31/2013. Számviteli kérdés szerint „*a kérdésben szereplő alapesetben az éves beszámolót a vezetés nem készítette el. Ilyen körülmények között a könyvvizsgáló nem képes könyvvizsgálói véleményt kialakítani, hiszen nincs mit összevetnie a vonatkozó beszámoló készítési elvekkel, azaz következtetést a nem létező beszámolónak a számviteli törvénnyel való összhangjáról nem lehet levonni. Ebben a helyzetben a könyvvizsgáló nem adhat ki könyvvizsgálói jelentést, hanem értesítenie kell a megbízóját arról, hogy a megbízást a szerződésben foglalt határidőre nem tudja teljesíteni.*” ...„*Ha a fenti körülmények mellett a vezetés elkészíti a beszámolót, a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell, hogy az akadályoztatás olyan külső, elháríthatatlan körülmény-e, amely miatt a*

könyvvizsgáló arra a következtetésre juthat, hogy az adott körülmények között nem lehet elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni a beszámolóban foglalt állításokról (lásd 705. témaszámú standard A8-A12. pontjai). Ha a számviteli bizonylatok belátható időn belül nem lesznek elérhetőek a könyvvizsgálat számára, helyes lehet, ha a bizonytalanság átfogó hatásának megfelelően a könyvvizsgáló a véleménynyilvánítás visszautasítását tartalmazó könyvvizsgálói jelentést bocsát ki, abban elmagyarázva a véleménynyilvánítás elutasításának okát. Abban az esetben azonban, ha a kérdésben szereplő dokumentumok, bizonylatok a beszámoló készítésére adott határidőtől számított rövid időn belül rendelkezésre fognak állni, azaz a könyvvizsgálat belátható időn belül elvégezhetővé válik, a könyvvizsgáló akkor jár el helyesen, ha nem ad ki könyvvizsgálói jelentést, hanem levélben értesíti a megbízóját arról, hogy a megbízást a szerződésben foglalt határidőre nem tudja teljesíteni.”

A gazdasági társaságokról szóló 1997. évi CXLIV. törvény 45 § (1) bekezdése még kifejezetten rögzítette: „A könyvvizsgálói megbízás a gazdasági társaság legfőbb szervének döntése alapján visszahívással, a könyvvizsgálóval kötött szerződésben szereplő időtartam lejártával, törvényben szabályozott kizáró ok beálltával, illetve a könyvvizsgáló részéről a szerződés felmondásával szűnik meg. A könyvvizsgáló újraválasztható.”

* * * *

Az egységes jogalkalmazás előmozdítása érdekében – a Kkt. 46. § (1) bekezdésében is rögzített bejelentési kötelezettségre is figyelemmel – kérjük, hogy a közfelügyeleti hatóság az előző kérdéskörrel kapcsolatos álláspontjáról – szükség esetén a Nemzetgazdasági Minisztérium Számviteli és Felügyeleti Főosztályának bevonásával – a kamarát tájékoztatni szíveskedjék.

Szíves támogatását és közreműködését előre is köszönöm!

Budapest, 2016. december 5.

Üdvözlettel:

Dr. Pál Tibor
elnök