

570. TÉMASZÁMÚ (FELÜLVIZSGÁLT) NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD A VÁLLALKOZÁS FOLYTATÁSA

(Hatályos a 2016. december 15-én vagy azt követően végződő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatára.)

TARTALOM

	Bekezdés
Bevezetés	
A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre	1
A vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel	2
A gazdálkodó egység vállalkozás folytatására való képességének felmérésére vonatkozó felelősség	3–7
Hatálybalépés napja	8
Célok	9
Követelmények	
Kockázatbecslési eljárások és kapcsolódó tevékenységek.....	10–11
A vezetés felmérésének értékelése	12–14
A vezetés felmérésén túli időszak	15
További könyvvizsgálati eljárások, ha azonosítottak eseményeket vagy feltételeket	16
Könyvvizsgálói következtetések	17–20
A könyvvizsgálói jelentésre gyakorolt hatások.....	21–24
Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel	25
A pénzügyi kimutatások jóváhagyásának jelentős késedelme	26
Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok	
A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre	A1
A vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel	A2
Kockázatbecslési eljárások és kapcsolódó tevékenységek.....	A3–A7
A vezetés felmérésének értékelése	A8–A13
A vezetés felmérésén túli időszak.....	A14–A15
További könyvvizsgálati eljárások, ha azonosítottak eseményeket vagy feltételeket	A16–A20
Könyvvizsgálói következtetések	A21–A25
A könyvvizsgálói jelentésre gyakorolt hatások.....	A26–A35
Függelék: Szemléltető példák a vállalkozás folytatásához kapcsolódó könyvvizsgálói jelentésekre	

Az 570. témaszámú, „*A vállalkozás folytatása*” című (felülvizsgált) 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 a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során a vállalkozás folytatásával kapcsolatos felelősségeivel, és a könyvvizsgálói jelentésre gyakorolt hatásokkal foglalkozik. (Hiv.: A1. bekezdés)

A vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel

2. A vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel keretében a pénzügyi kimutatásokat azzal a feltételezéssel készítik, hogy a gazdálkodó egység a belátható jövőben folytatja üzletszerű tevékenységét. Az általános célú pénzügyi kimutatásokat a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel alkalmazásával készítik, kivéve, ha a vezetésnek szándékában áll megszüntetni a gazdálkodó egységet vagy beszüntetni az üzletszerű tevékenységet, vagy amikor nem áll előtte ezen kívül más reális lehetőség. A speciális célú pénzügyi kimutatásokat nem szükségszerűen készítik olyan pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban, amelyekre vonatkozóan a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel releváns (például a vállalkozás folytatásának alapelvein alapuló számvitel nem releváns egyes adóalapú pénzügyi kimutatások esetében bizonyos joghatóságokban). Amennyiben a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel helyénvaló, az eszközöket és a kötelezettségeket arra alapozva tartják nyilván, hogy a gazdálkodó egység képes lesz a szokásos üzletmenet során realizálni eszközeit és rendezni kötelezettségeit. (Hiv.: A2. bekezdés)

A gazdálkodó egység vállalkozás folytatására való képességének felmérésére vonatkozó felelősség

3. Egyes pénzügyi beszámolási keretelvek tartalmaznak olyan kifejezett követelményt a vezetés számára, hogy konkrétan mérje fel a gazdálkodó egység vállalkozás folytatására való képességét, és tartalmaznak olyan standardokat, amelyek a vállalkozás folytatásával kapcsolatban figyelembe veendő kérdésekre és közzétételekre vonatkoznak. Például az IAS 1 nemzetközi számviteli standard előírja a vezetés számára, hogy mérje fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességét.¹ Jogszabály vagy szabályozás is meghatározhatja a vezetésnek a gazdálkodó egység vállalkozás folytatására való képességének felmérésével kapcsolatos felelősségére, valamint a pénzügyi kimutatások kapcsolódó közzétételeire vonatkozó részletes követelményeket.
4. Más pénzügyi beszámolási keretelvek lehet, hogy nem tartalmaznak kifejezett előírást a vezetés számára, hogy konkrétan mérje fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességét. Mindazonáltal, amennyiben a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel alapvető elv a pénzügyi kimutatások elkészítése során - ahogyan azt a 2. bekezdés tartalmazza -, a pénzügyi kimutatások elkészítése akkor is megköveteli a vezetéstől, hogy felmérje a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességét, ha a pénzügyi beszámolási keretelvek nem tartalmaznak erre vonatkozó kifejezett követelményt.
5. A vezetésnek a gazdálkodó egység vállalkozás folytatására való képességére vonatkozó felmérése magában foglalja az események vagy a feltételek eredendően bizonytalan jövőbeni kimeneteleinek egy adott időpontban történő megítélését. Az ilyen ítéletalkotás szempontjából az alábbi tényezők relevánsak:

¹ IAS 1 „A pénzügyi kimutatások prezentálása” 25–26. bekezdések

- A valamely esemény vagy feltétel kimenetelével kapcsolatos bizonytalanság mértéke jelentősen megnő, minél távolabbi jövőben kerül sor az adott eseményre vagy feltételre, vagy azok kimenetelére. Ebből kifolyólag a legtöbb olyan pénzügyi beszámolási keretelv, amely előírja a vezetés számára a kifejezett felmérést, meghatározza azt az időszakot, amelyre vonatkozóan a vezetés köteles figyelembe venni az összes rendelkezésre álló információt.
- A gazdálkodó egység mérete és összetettsége, üzleti tevékenységének jellege és állapota, valamint külső tényezőknek való kitettségének mértéke hatással van az események vagy feltételek kimenetelének megítélésére.
- A jövővel kapcsolatos bármely megítélés olyan információkon alapul, amelyek az ítéletalkotás időpontjában rendelkezésre állnak. Későbbi események eredményezhetnek olyan kimenetelket, amelyek nincsenek összhangban az ítéletalkotás időpontjában ésszerű ítéletekkel.

A könyvvizsgáló felelősségei

6. A könyvvizsgáló felelősségei, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen és következtetést vonjon le arra vonatkozóan, hogy helyénvaló a vezetés részéről a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel alkalmazása a pénzügyi kimutatások készítése során, valamint hogy az összegyűjtött könyvvizsgálati bizonyítékok alapján következtetést vonjon le arra vonatkozóan, hogy fennáll-e lényeges bizonytalanság a gazdálkodó egység vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban. Ezek a felelősségek akkor is fennállnak, ha a pénzügyi kimutatások elkészítéséhez alkalmazott pénzügyi beszámolási keretelvek nem tartalmaznak kifejezett követelményt a vezetés számára arra vonatkozóan, hogy konkrétan mérje fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességét.
7. Ugyanakkor, amint azt a 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard² ismerteti, az eredendő korlátozások potenciális hatásai a könyvvizsgáló azon képességére, hogy lényeges hibás állításokat tárjon fel, nagyobbak olyan jövőbeli eseményekre vagy feltételekre vonatkozóan, amelyek azt okozhatják, hogy a gazdálkodó egység nem tudja tevékenységét folytatni. A könyvvizsgáló nem tudja előre megjósolni az ilyen jövőbeli eseményeket vagy feltételeket. Ennek megfelelően a vállalkozás folytatásával kapcsolatos lényeges bizonytalanságra vonatkozó utalás hiánya a könyvvizsgálói jelentésben nem tekinthető garanciának a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességére.

Hatálybalépés napja

8. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard a 2016. december 15-én vagy azt követően végződő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatára hatályos.

Célok

9. A könyvvizsgáló célja, hogy:
 - (a) elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen és következtetést vonjon le arra vonatkozóan, hogy helyénvaló a vezetés részéről a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel alkalmazása a pénzügyi kimutatások készítése során;

² 200. témaszámú, „A független könyvvizsgáló átfogó céljai és a könyvvizsgálatnak a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban történő végrehajtása” című nemzetközi könyvvizsgálati standard A51-A52. bekezdések

- (b) a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték alapján következtetést vonjon le arról, hogy fennáll-e lényeges bizonytalanság olyan eseményekkel vagy feltételekkel kapcsolatban, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban; és
- (c) a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard előírásai szerint készítsen jelentést.

Követelmények

Kockázatbecslési eljárások és kapcsolódó tevékenységek

10. A 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard³ által előírt kockázatbecslési eljárások végrehajtása során a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell, hogy vannak-e olyan események vagy feltételek, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban. Ennek során a könyvvizsgálónak meg kell határoznia, hogy végzett-e a vezetés előzetes felmérést a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességére vonatkozóan, és: (Hiv.: A3–A6. bekezdések)
 - (a) ha végzett, a könyvvizsgálónak meg kell vitatnia ezt a felmérést a vezetéssel, és meg kell határoznia, hogy a vezetés azonosított-e olyan eseményeket vagy feltételeket, amelyek önmagukban vagy együttesen jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban, és ha igen, a vezetés miként kíván ezekkel foglalkozni, vagy
 - (b) ha nem végzett, a könyvvizsgálónak meg kell vitatnia a vezetéssel, milyen alapon szándékozik a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitelt alkalmazni, és ki kell kérdeznie a vezetést arról, vannak-e olyan események vagy feltételek, amelyek önmagukban vagy együttesen jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban.
11. A könyvvizsgálónak a könyvvizsgálat során fenn kell tartania az éberséget az olyan eseményekre vagy feltételekre vonatkozó könyvvizsgálati bizonyítékok iránt, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban. (Hiv.: A7. bekezdés)

A vezetés felmérésének értékelése

12. A könyvvizsgálónak értékelnie kell a vezetésnek a gazdálkodó egység vállalkozás folytatására való képességére vonatkozó felmérését. (Hiv.: A8-A10., A12-A13. bekezdések)
13. A gazdálkodó egység vállalkozás folytatására való képességének vezetés általi felmérésének értékelésekor a könyvvizsgálónak ugyanazt az időszakot kell figyelembe vennie, amelyet a vezetés használt felmérése során a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek előírásai alapján, vagy jogszabály vagy szabályozás rendelkezései szerint, ha az hosszabb időszakot határoz meg. Ha a vezetésnek a gazdálkodó egység vállalkozás folytatására való képességére vonatkozó felmérése a pénzügyi kimutatások 560. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardban⁴ meghatározott fordulónapjától számított tizenkét hónapnál rövidebb időszakot fed le, a könyvvizsgálónak fel kell

³ 315. témaszámú, „A lényeges hibás állítás kockázatának azonosítása és felmérése a gazdálkodó egység és környezetének megismerésén keresztül” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 5. bekezdés

⁴ 560. témaszámú, „Fordulónap utáni események” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 5. bekezdés (a) pont.

kérnie a vezetést, hogy terjessze ki a felmérés időszakát legalább az említett dátumtól számított tizenkét hónapra. (Hiv.: A11–A13. bekezdések)

14. A vezetés felmérésének értékelése során a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell, hogy a vezetés felmérése tartalmaz-e minden releváns információt, amelyről a könyvvizsgálónak a könyvvizsgálat eredményeképpen tudomása van.

A vezetés felmérésén túli időszak

15. A könyvvizsgálónak ki kell kérdeznie a vezetést arról, hogy van-e tudomása olyan eseményekről vagy feltételekről a vezetés felmérésén túli időszakban, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban. (Hiv.: A14–A15. bekezdések)

További könyvvizsgálati eljárások, ha azonosítottak eseményeket vagy feltételeket

16. Ha azonosítottak olyan eseményeket vagy feltételeket, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban, a könyvvizsgálónak további könyvvizsgálati eljárások végrehajtásával - beleértve mérséklő tényezők mérlegelését - elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot kell szereznie annak meghatározásához, hogy fennáll-e lényeges bizonytalanság olyan eseményekkel vagy feltételekkel kapcsolatban, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban (a továbbiakban: „lényeges bizonytalanság”). Ezeknek az eljárásoknak magukban kell foglalniuk a következőket: (Hiv.: A16. bekezdés)
 - (a) Amennyiben a vezetés még nem mérte fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességét, a vezetés felkérése ennek felmérésére.
 - (b) A vezetés vállalkozás folytatására vonatkozó felmérésével kapcsolatos jövőbeli intézkedésekre vonatkozó terveinek értékelése abban a tekintetben, hogy ezen tervek kimenetele valószínűleg javít-e a helyzeten, és az adott körülmények között a vezetés tervei megvalósíthatók-e. (Hiv.: A17. bekezdés)
 - (c) Ha a gazdálkodó egység készített cash flow-előrejelzést, és az előrejelzés elemzése jelentős tényező az események vagy feltételek jövőbeli kimenetelének mérlegelése során a vezetés jövőbeli intézkedésekre vonatkozó terveinek az értékelésekor: (Hiv.: A18–A19. bekezdések)
 - (i) az előrejelzés elkészítéséhez előállított mögöttes adatok megbízhatóságának értékelése, valamint
 - (ii) annak meghatározása, hogy megfelelően alátámasztottak-e az előrejelzés mögöttes feltételei.
 - (d) Annak mérlegelése, hogy rendelkezésre áll-e bármilyen további tény vagy információ azóta, hogy a vezetés elvégezte a felmérést.
 - (e) Írásbeli nyilatkozatok bekérése a vezetéstől, és adott esetben az irányítással megbízott személyektől a jövőbeli intézkedésekre vonatkozó terveikről és ezeknek a terveknek a megvalósíthatóságáról. (Hiv.: A20. bekezdés)

Könyvvizsgálói következtetések

17. A könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzett-e arra vonatkozóan, hogy helyénvaló a vezetés részéről a vállalkozás folytatásának elvén

alapuló számvitel alkalmazása a pénzügyi kimutatások készítése során, és le kell vonnia erre vonatkozó következtetését.

18. A megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték alapján a könyvvizsgálónak következtetést kell levonnia, hogy megítélése szerint fennáll-e lényeges bizonytalanság olyan eseményekre vagy feltételekre vonatkozóan, amelyek önmagukban vagy együttesen jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban. Lényeges bizonytalanság áll fenn, ha annak potenciális hatása és bekövetkezésének valószínűsége olyan mértékű, hogy a könyvvizsgáló megítélése szerint a bizonytalanság jellegének és hatásainak megfelelő közzététele szükséges: (Hiv.: A21–A22. bekezdések)
- (a) valós bemutatást előíró pénzügyi beszámolási keretelvek esetében a pénzügyi kimutatások valós bemutatásához, vagy
 - (b) megfelelést előíró keretelvek esetében ahhoz, hogy a pénzügyi kimutatások ne legyenek félrevezetőek.

A közzétételek megfelelősége események vagy feltételek azonosítása és lényeges bizonytalanság fennállása esetén

19. Ha a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel vezetés általi alkalmazása az adott körülmények között helyénvaló, de lényeges bizonytalanság áll fenn, a könyvvizsgálónak meg kell határoznia, hogy a pénzügyi kimutatások: (Hiv.: A22–A23. bekezdések)
- (a) megfelelően közzéteszik-e azokat a fő eseményeket vagy feltételeket, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban, és a vezetésnek az említett események vagy feltételek kezelésével kapcsolatos terveit, valamint
 - (b) egyértelműen közzéteszik-e, hogy lényeges bizonytalanság áll fenn olyan eseményekkel vagy feltételekkel kapcsolatban, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban, és így lehet, hogy az nem lesz képes a szokásos üzletmenet során realizálni eszközeit és rendezni kötelezettségeit.

A közzétételek megfelelősége, ha eseményeket vagy feltételeket azonosítottak, de nem áll fenn lényeges bizonytalanság

20. Ha olyan eseményeket vagy feltételeket azonosítottak, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban, de a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték alapján a könyvvizsgáló azt a következtetést vonja le, hogy nem áll fenn lényeges bizonytalanság, a könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeire figyelemmel a pénzügyi kimutatások ezekre az eseményekre vagy feltételekre vonatkozóan megfelelő közzétételeket tartalmaznak-e. (Hiv.: A24–A25. bekezdések)

A könyvvizsgálói jelentésre gyakorolt hatások

A vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel alkalmazása nem helyénvaló

21. Ha a pénzügyi kimutatásokat a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel alkalmazásával készítették, a könyvvizsgáló megítélése szerint azonban a vállalkozás folytatásának elvén alapuló

számvitel vezetés általi alkalmazása a pénzügyi kimutatások készítése során nem helyénvaló, a könyvvizsgálónak ellenvéleményt kell kibocsátania. (Hiv.: A26–A27. bekezdések)

A vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel alkalmazása helyénvaló, de lényeges bizonytalanság áll fenn

A lényeges bizonytalanságot megfelelően közzéteszik a pénzügyi kimutatásokban

22. Ha a pénzügyi kimutatásokban a lényeges bizonytalanságot megfelelően közzéteszik, a könyvvizsgálónak minősítés nélküli véleményt kell kibocsátania, és a könyvvizsgálói jelentésnek tartalmaznia kell egy külön, „A vállalkozás folytatására vonatkozó lényeges bizonytalanság” című szakaszt annak érdekében, hogy: (Hiv.: A28-A31., A34. bekezdések)

- (a) felhívja a figyelmet arra a megjegyzésre a pénzügyi kimutatásokban, amely közzéteszi a 19. bekezdésben leírt kérdéseket, valamint
- (b) kijelentse, hogy ezek az események vagy feltételek olyan lényeges bizonytalanság fennállását jelzik, amely jelentős kétséget vethet fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban, valamint hogy a könyvvizsgáló véleménye minősítés nélküli ennek a kérdésnek a tekintetében.

A lényeges bizonytalanságot nem teszik közzé megfelelően a pénzügyi kimutatásokban

23. Amennyiben a lényeges bizonytalanságot nem teszik közzé megfelelően a pénzügyi kimutatásokban, a könyvvizsgálónak: (Hiv.: A32-A34. bekezdések)

- (a) korlátozott véleményt vagy ellenvéleményt kell kibocsátania az adott esetnek megfelelően, a 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban⁵; valamint
- (b) a könyvvizsgálói jelentés Korlátozott vélemény (Ellenvélemény) alapja szakaszában ki kell jelentenie, hogy olyan lényeges bizonytalanság áll fenn, amely jelentős kétséget vethet fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban, valamint hogy a pénzügyi kimutatások ezt a kérdést nem teszik közzé megfelelően.

A vezetés nem hajlandó felmérést végezni vagy azt kiterjeszteni

24. Ha a vezetés a könyvvizsgáló kérésére nem hajlandó felmérést végezni vagy azt kiterjeszteni, a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell ennek hatásait a könyvvizsgálói jelentésre. (Hiv.: A35. bekezdés)

Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel

25. Hacsak a gazdálkodó egység vezetésében nem vesz részt valamennyi irányítással megbízott személy,⁶ a könyvvizsgálónak kommunikálnia kell az irányítással megbízott személyek felé az olyan azonosított eseményeket vagy feltételeket, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egység vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban. Az irányítással megbízott személyekkel folytatott ilyen kommunikációnak tartalmaznia kell a következőket:

⁵ 705. témaszámú, „A független könyvvizsgálói jelentésben szereplő vélemény minősítése” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard

⁶ 260. témaszámú, „Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 13. bekezdés

- (a) azt, hogy lényeges bizonytalanságot testesítenek-e meg az események vagy feltételek;
- (b) azt, hogy helyálló-e a vezetés részéről a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel alkalmazása a pénzügyi kimutatások készítése során;
- (c) a pénzügyi kimutatásokban lévő kapcsolódó közzétételek megfelelőségét, és
- (d) adott esetben a könyvvizsgálói jelentésre gyakorolt hatásokat.

A pénzügyi kimutatások jóváhagyásának jelentős késedelme

26. Ha a vezetés vagy az irányítással megbízott személyek a pénzügyi kimutatások fordulónapját követően jelentősen késlekednek a pénzügyi kimutatások jóváhagyásával, a könyvvizsgálónak rá kell kérdeznie a késedelem okaira. Ha a könyvvizsgáló úgy gondolja, hogy a késedelem a vállalkozás folytatásának felmérésével kapcsolatos eseményekkel vagy feltételekkel lehet kapcsolatban, el kell végeznie a 16. bekezdésben leírt további könyvvizsgálati eljárásokat, és mérlegelnie kell a lényeges bizonytalanság fennállására vonatkozó következtetésére gyakorolt hatást a 18. bekezdés szerint.

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre (Hiv.: 1. bekezdés)

- A1. A 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard⁷ foglalkozik a könyvvizsgálónak azzal kapcsolatos felelősségével, hogy kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdéseket kommunikáljon a könyvvizsgálói jelentésben. Az a standard elismeri, hogy amennyiben a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard alkalmazandó, a vállalkozás folytatásához kapcsolódó kérdések meghatározhatók kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésekként, továbbá kifejti, hogy az olyan eseményekhez vagy feltételekhez kapcsolódó lényeges bizonytalanság, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban, jellegénél fogva kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdés.⁸

A vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel (Hiv.: 2. bekezdés)

Állami szektorban működő gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A2. A vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel vezetés általi alkalmazása az állami szektorban működő gazdálkodó egységekre vonatkozóan is releváns. Az 1. témaszámú nemzetközi költségvetési számviteli standard például foglalkozik a vállalkozás folytatására való képesség kérdésével az állami szektorban működő gazdálkodó egységek vonatkozásában.⁹ A vállalkozás folytatásával kapcsolatos kockázatok merülhetnek fel olyan helyzetekben – de nem csak ott –, ha az állami szektorban működő gazdálkodó egység nyereségszerzésre irányuló tevékenységet végez, ha csökkenhet vagy megszűnhet az állami támogatás, vagy ha privatizációra kerül sor. Olyan események vagy feltételek, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel az állami szektorban működő gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban, magukban

⁷ 701. témaszámú, „Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálása a független könyvvizsgálói jelentésben” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

⁸ Lásd a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 15. és A41. bekezdését

⁹ 1. témaszámú „A pénzügyi kimutatások prezentálása” című, nemzetközi költségvetési számviteli standard 38-41. bekezdések

foglalhatnak olyan helyzeteket, amikor az állami szektorban működő gazdálkodó egységnek nincs miből finanszíroznia további fennállását, vagy amikor olyan politikai döntéseket hoznak, amelyek érintik az állami szektorban működő gazdálkodó egység által nyújtott szolgáltatásokat.

Kockázatbecslési eljárások és kapcsolódó tevékenységek

Események vagy feltételek, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban (Hiv.: 10. bekezdés)

A3. Az alábbiak példák olyan eseményekre vagy feltételekre, amelyek önmagukban vagy együttesen jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban. A felsorolás nem teljes körű, és egy vagy több tétel megléte nem jelenti minden esetben azt, hogy lényeges bizonytalanság áll fenn.

Pénzügyi:

- nettó kötelezettség vagy nettó rövid lejáratú kötelezettség pozíció
- lejáráthoz közeledő határozott futamidejű kölcsönök a meghosszabbítás vagy visszafizetés reális kilátása nélkül, vagy rövid lejáratú kölcsönök túlzott mértékű igénybevétele befektetett eszközök finanszírozásához
- a pénzügyi támogatás hitelezők általi visszavonásának jelzései
- múltira vonatkozó vagy jövőre vonatkozó pénzügyi kimutatások által jelzett negatív működési cash flow-k
- kedvezőtlen kulcsfontosságú pénzügyi mutatók
- jelentős működési veszteségek vagy a cash flow-termeléshez használt eszközök értékének jelentős romlása
- osztalékátvitel vagy osztalékfizetés szüneteltetése
- a hitelezőknek esedékességkor történő fizetésre való képtelenség
- hitelmegállapodások feltételeinek teljesítésére való képtelenség
- a hitelre történő vásárlásról készpénz ellenében történő beszerzésekre való áttérés
- finanszírozási forrás biztosítására való képtelenség alapvető új termékfejlesztésekhez vagy más alapvető beruházásokhoz.

Működési:

- a vezetés szándékai a gazdálkodó egység megszüntetésére vagy az üzletszerű tevékenység beszüntetésére
- kulcsfontosságú vezetők elvesztése a funkció újbóli betöltése nélkül
- valamely fő piac, kulcsfontosságú vevő(k), franchise, licenc vagy fő szállító(k) elvesztése
- munkaerővel kapcsolatos nehézségek
- hiány fontos anyagi eszközökből
- rendkívül sikeres versenytárs felbukkanása.

Egyéb:

- tőkekövetelményeknek vagy más, jogszabályi kötelezettségen alapuló vagy szabályozásban előírt követelménynek való meg nem felelés, mint például a pénzügyi intézmények fizetőképességére vagy likviditására vonatkozó követelmények
- függőben lévő jogi vagy szabályozói eljárások a gazdálkodó egység ellen, amelyek sikerességük esetén olyan jogi igényeket eredményezhetnek, amelyeket a gazdálkodó egység valószínűleg nem tud teljesíteni
- olyan változások a jogszabályokban, a szabályozásban vagy a kormányzati politikában, amelyek várhatóan hátrányosan érintik a gazdálkodó egységet
- biztosítatlan vagy alulbiztosított katasztrófák, azok bekövetkezései.

Az ilyen események vagy feltételek jelentőségét gyakran mérsékelhetik egyéb tényezők. Annak hatását például, hogy a gazdálkodó egység nem képes szokásos adósságtörlesztési kötelezettségeinek eleget tenni, ellensúlyozhatják a vezetés arra irányuló tervei, hogy megfelelő cash flow-kat tartson fenn más módon, például eszközök értékesítése, hitel-visszafizetések átütemezése vagy pótlólagos tőke bevonása révén. Hasonlóképpen, valamely fő szállító elvesztését enyhítheti egy megfelelő alternatív beszerzési forrás rendelkezésre állása.

- A4. A 10. bekezdésben előírt kockázatbecslési eljárások segítséget nyújtanak a könyvvizsgálónak annak meghatározásában, hogy a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitelnek a vezetés általi alkalmazása valószínűleg fontos kérdés-e, és hogy milyen hatással van az a könyvvizsgálat tervezésére. Ezek az eljárások lehetővé teszik azt is, hogy még inkább időben kerüljön sor a vezetéssel való megbeszélésekre, beleértve a vezetésnek a vállalkozás folytatásával kapcsolatban azonosított bármely problémára vonatkozó terveinek és megoldásának megbeszélését is.

Kisebb gazdálkodó egységekre jellemző szempontok (Hiv.: 10. bekezdés)

- A5. A gazdálkodó egység mérete hatással lehet arra, képes-e úrrá lenni a kedvezőtlen feltételeken. A kis gazdálkodó egységek gyorsak lehetnek a kínáló lehetőségek megragadásában, de hiányt szenvedhetnek a működés fenntartásához szükséges tartalékokban.
- A6. A kis gazdálkodó egységekre különösen releváns feltételek közé tartozik annak kockázata, hogy a bankok és más hitelezők beszüntethetik a gazdálkodó egység támogatását, valamint valamely fő szállító, egy nagyobb vevő, kulcsfontosságú munkatárs, vagy licenc, franchise vagy egyéb jogi megállapodás keretében történő működés jogának elvesztése.

Az eseményekkel vagy feltételekkel kapcsolatos könyvvizsgálati bizonyítékokra vonatkozó éberség fenntartása a könyvvizsgálat során (Hiv.: 11. bekezdés)

- A7. A 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja a könyvvizsgáló számára, hogy vizsgálja felül kockázatbecslését és módosítsa ennek megfelelően a további tervezett könyvvizsgálati eljárásokat, ha a könyvvizsgálat során olyan további könyvvizsgálati bizonyítékot szerez, amely érinti a könyvvizsgáló kockázatbecslését.¹⁰ Ha a könyvvizsgáló kockázatbecslését követően olyan eseményeket vagy feltételeket azonosítanak, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban, a 16. bekezdésben előírt eljárások végrehajtásán túl szükséges lehet a könyvvizsgáló lényeges hibás

¹⁰ 315. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 31. bekezdés

állítás kockázataira vonatkozó kockázatbecslésének felülvizsgálata. Az ilyen események vagy feltételek létezése érintheti a könyvvizsgáló által a becsült kockázatokra válaszul alkalmazott további eljárások jellegét, ütemezését és terjedelmét is. A 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard¹¹ követelményeket állít fel és útmutatást tartalmaz ezzel a témával kapcsolatban.

A vezetés felmérésének értékelése

A vezetés felmérése és az azt alátámasztó elemzés, valamint a könyvvizsgáló értékelése (Hiv.: 12. bekezdés)

- A8. A vezetésnek a gazdálkodó egység vállalkozás folytatására való képességére vonatkozó felmérése kulcsfontosságú a könyvvizsgáló számára a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel vezetés általi alkalmazásának mérlegelése szempontjából.
- A9. Nem a könyvvizsgáló felelőssége pótolni a vezetés elemzésének hiányát. Bizonyos körülmények között azonban az, hogy a vezetés nem készít részletes elemzést felmérése alátámasztására, lehet, hogy nem akadályozza meg a könyvvizsgálót abban, hogy következtetést vonjon le arra vonatkozóan, hogy az adott körülmények között helyénvaló-e a vezetés részéről a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel alkalmazása. Például ha a működés visszamenőleg nyereséges, és azonnali hozzáféréssel rendelkezésre állnak pénzügyi források, a vezetés részletes elemzés nélkül is elvégezheti felmérését. Ilyen esetben a könyvvizsgáló értékelése a vezetés felmérésének megfelelőségére vonatkozóan elvégezhető részletes értékelési eljárások végrehajtása nélkül, ha a könyvvizsgáló egyéb könyvvizsgálati eljárásai elegendőek ahhoz, hogy a könyvvizsgáló következtetést vonjon le arra vonatkozóan, hogy az adott körülmények között helyénvaló-e a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel vezetés általi alkalmazása a pénzügyi kimutatások elkészítése során.
- A10. Más körülmények között a vezetésnek a gazdálkodó egység vállalkozás folytatására való képességére vonatkozó, a 12. bekezdésben előírt felmérésének értékelése magában foglalhatja a vezetés által a felmérés végrehajtása érdekében követett folyamatnak, a felméréshez alapul szolgáló feltételezéseknek, a vezetés jövőbeli intézkedésre vonatkozó terveinek, valamint annak értékelését, hogy az adott körülmények között a vezetés tervei megvalósíthatók-e.

A vezetés felmérése által felölelt időszak (Hiv.: 13. bekezdés)

- A11. Azon pénzügyi beszámolási keretelvek többsége, amelyek kifejezett felmérést írnak elő a vezetés számára, meghatározzák azt az időszakot, amelyre vonatkozóan a vezetés számára követelmény az összes rendelkezésre álló információ figyelembe vétele.¹²

Kisebb gazdálkodó egységekre jellemző szempontok (Hiv.: 12–13. bekezdések)

- A12. Sok esetben lehet, hogy a kisebb gazdálkodó egységek vezetése nem készített részletes felmérést a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességére vonatkozóan, hanem ehelyett a vállalkozás mélyreható ismeretére és előre jelzett jövőbeli kilátásokra támaszkodhat. Mindazonáltal a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeinek megfelelően a könyvvizsgálónak szükséges értékelnie a vezetésnek a gazdálkodó egység vállalkozás folytatására való képességére

¹¹ 330. témaszámú, „A könyvvizsgáló válaszai a becsült kockázatokra” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

¹² Az IAS 1 például ezt az időszakot úgy határozza meg, hogy annak a beszámolási időszak vége után legalább – de nem legfeljebb – tizenkét hónapnak kell lennie.

vonatkozó felmérését. Kisebb gazdálkodó egységek esetében helyénvaló lehet a gazdálkodó egység közép- és hosszú távú finanszírozását megvitatni a vezetéssel, feltéve hogy a vezetés állításait elegendő dokumentált bizonyítékkal alá lehet támasztani, és azok nincsenek ellentétben a könyvvizsgáló gazdálkodó egységre vonatkozó ismereteivel. Ennélfogva a 13. bekezdésben a könyvvizsgáló számára előírt azon követelmény, hogy a vezetést felkérje felmérésének kiterjesztésére, teljesíthető például megbeszéléssel, interjúval és az alátámasztó dokumentáció szemrevételezésével, például – a megvalósíthatóság szempontjából értékelt vagy más módon igazolt – jövőbeli szállításokra vonatkozóan kapott megrendelések esetében.

- A13. A tulajdonos-vezetők által nyújtott folyamatos támogatás gyakran fontos a kisebb gazdálkodó egységek vállalkozás folytatására való képessége szempontjából. Ha egy kisebb gazdálkodó egységet nagymértékben a tulajdonos-vezető kölcsönéből finanszíroznak, fontos lehet, hogy ezeket a forrásokat ne vonják meg. Pénzügyi nehézség esetén egy kis gazdálkodó egység működésének folytatása például függhet attól, hogy a tulajdonos-vezető a gazdálkodó egységnek nyújtott kölcsönt alárendeli-e a bankok vagy más hitelezők javára, vagy a tulajdonos-vezető támogat-e egy kölcsönt a gazdálkodó egység részére úgy, hogy biztosítékként személyes vagyონával nyújt arra garanciát. Ilyen körülmények között a könyvvizsgáló szerezhethet megfelelő dokumentált bizonyítékot a tulajdonos-vezető kölcsönének alárendelésére vagy a garanciára. Ha a gazdálkodó egység a tulajdonos-vezető további támogatásától függ, a könyvvizsgáló értékelheti, képes-e a tulajdonos-vezető teljesíteni a támogatási megállapodás szerinti kötelmét. Ezen túlmenően a könyvvizsgáló kérheti az ilyen támogatáshoz kötődő feltételeknek, valamint a tulajdonos-vezető szándékának vagy értelmezésének írásbeli megerősítését.

A vezetés felmérésén túli időszak (Hiv.: 15. bekezdés)

- A14. A 11. bekezdésben előírtak szerint a könyvvizsgáló folyamatosan figyel annak lehetőségére, hogy lehetnek olyan ismert – beütemezett vagy más módon tudott – események vagy feltételek, amelyek a vezetés által alkalmazott felmérési időszak után következnek majd be, és amelyek megkérdőjelezhetik a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel vezetés általi alkalmazásának helyénvalóságát a pénzügyi kimutatások készítése során. Mivel a valamely esemény vagy feltétel kimenetelével kapcsolatos bizonytalanság mértéke annál nagyobb, minél távolabbi jövőben kerül sor az adott eseményre vagy feltételre, a jövőben távolabbi események vagy feltételek figyelembevételkor a vállalkozás folytatásával kapcsolatos problémákra utaló jelzéseknek jelentősnek kell lenniük ahhoz, hogy a könyvvizsgálónak további lépések megtételét kelljen mérlegelnie. Ha ilyen eseményeket vagy feltételeket azonosítanak, szükséges lehet, hogy a könyvvizsgáló felkérje a vezetést az adott esemény vagy feltétel – a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességére vonatkozó felmérése szempontjából vett – potenciális jelentőségének értékelésére. Ilyen körülmények között a 16. bekezdésben előírt eljárások alkalmazandók.
- A15. A vezetés kikérdezésén kívül a könyvvizsgálónak nem felelőssége semmilyen más könyvvizsgálati eljárás végrehajtása olyan események vagy feltételek azonosítása céljából, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban a vezetés által felmért időszakon túl, amely a 13. bekezdésben ismertetettek szerint a pénzügyi kimutatások fordulónapjától számítva legalább tizenkét hónap.

További könyvvizsgálati eljárások, ha eseményeket vagy feltételeket azonosítottak (Hiv.: 16. bekezdés)

A16. A 16. bekezdésben szereplő követelmény szempontjából releváns könyvvizsgálati eljárások az alábbiakat foglalhatják magukban:

- cash flow-, nyereség- és egyéb releváns előrejelzések elemzése és megbeszélése a vezetéssel
- a gazdálkodó egység legutolsó rendelkezésre álló évközi pénzügyi kimutatásainak elemzése és megbeszélése
- kötelezvények és hitelszerződések feltételeinek átolvasása, és annak meghatározása, megsértették-e bármelyiket
- a tulajdonosok, az irányítással megbízott személyek és a releváns bizottságok üléseiről készült jegyzőkönyvek átolvasása abból a szempontból, tartalmazznak-e utalást finanszírozási nehézségekre
- a gazdálkodó egység jogi tanácsadójának kikérdezése a peres ügyekről és jogi igényekről, valamint a vezetés ezek kimenetelére és pénzügyi hatásaira vonatkozó becsléseinek ésszerűségéről
- kapcsolt és harmadik felekkel fennálló, pénzügyi támogatás nyújtására vagy fenntartására vonatkozó megállapodások létének, jogszerűségének és érvényesíthetőségének megerősítése, és annak felmérése, hogy pénzügyileg képesek-e ezek a felek további finanszírozás nyújtására
- a gazdálkodó egység teljesítetlen vevői megrendelések kezelésére vonatkozó terveinek értékelése
- könyvvizsgálati eljárások végzése a fordulónap utáni eseményekkel kapcsolatban az olyan események azonosítása céljából, amelyek csökkenthetik vagy más módon érinthetik a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességét
- a hitelfelvételi lehetőségek létének, feltételeinek és megfelelőségének megerősítése
- felügyeleti intézkedések jelentéseinek beszerzése és áttekintése
- bármilyen tervezett eszközfelidegenítés megfelelő alátámasztottságának meghatározása.

A vezetés jövőbeli intézkedésekre vonatkozó terveinek értékelése (Hiv.: 16. bekezdés (b) pont)

A17. A vezetés jövőbeli intézkedésekre vonatkozó terveinek értékelése magában foglalhatja a vezetés kikérdezését a jövőbeli intézkedésekre vonatkozó terveivel kapcsolatban, beleértve például eszközök felszámolását, hitelfelvételt vagy adósságátütemezést, kiadások csökkentését vagy elhalasztását, vagy tőkeemelést.

A vezetés felmérése által felölelt időszak (Hiv.: 16. bekezdés (c) pont)

A18. A 16. bekezdés (c) pontjában előírt eljárásokon kívül a könyvvizsgáló összehasonlíthatja:

- a közelmúltbeli, korábbi időszakokra készített jövőre vonatkozó pénzügyi információkat a múltra vonatkozó eredményekkel, valamint

- a tárgyidőszakra készített, jövőre vonatkozó pénzügyi információkat az adott időpontig elért eredményekkel.

A19. Ha a vezetés feltételezései harmadik felek által nyújtott folyamatos támogatást tartalmaznak, akár hitelek alárendelése, pótlólagos finanszírozás fenntartására vagy nyújtására vonatkozó kötelezettségvállalás, akár garanciák formájában, és az ilyen támogatás fontos a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képessége szempontjából, szükséges lehet, hogy a könyvvizsgáló mérlegelje írásbeli megerősítések (beleértve a feltételeket) bekérését az érintett harmadik felektől, valamint bizonyíték szerzését arra vonatkozóan, hogy képesek ilyen támogatás nyújtására.

Írásbeli nyilatkozatok (Hiv.: 16. bekezdés (e) pont)

A20. A könyvvizsgáló helyénvalónak tarthatja konkrét írásbeli nyilatkozatok megszerzését a 16. bekezdésben előírt nyilatkozatokon túl, a vezetésnek a vállalkozás folytatására vonatkozó felméréseivel kapcsolatos jövőbeli intézkedésekre vonatkozó terveire és ezeknek a terveknek a megvalósíthatóságára vonatkozóan szerzett könyvvizsgálati bizonyítékok alátámasztására.

Könyvvizsgálói következtetések

Olyan eseményekkel vagy feltételekkel kapcsolatos lényeges bizonytalanság, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban (Hiv.: 18-19. bekezdések)

A21. Az IAS 1 a „lényeges bizonytalanság” kifejezést használja az olyan eseményekhez vagy feltételekhez kapcsolódó bizonytalanságok tárgyalásakor, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban, amely bizonytalanságokat közzé kellene tenni a pénzügyi kimutatásokban. Egyes más pénzügyi beszámolási keretelvek hasonló körülmények között a „jelentős bizonytalanság” kifejezést használják.

A közzététel megfelelősége események vagy feltételek azonosítása és lényeges bizonytalanság fennállása esetén

A22. A 18. bekezdés kifejti, hogy lényeges bizonytalanság áll fenn, amennyiben az események vagy feltételek potenciális hatása és bekövetkezésük valószínűsége olyan mértékű, hogy megfelelő közzététel szükséges a pénzügyi kimutatások valós bemutatásához (valós bemutatást előíró keretelvek esetében), vagy ahhoz, hogy a pénzügyi kimutatások ne legyenek félrevezetőek (a megfelelést előíró keretelvek esetében). A 18. bekezdés előírja a könyvvizsgáló számára, hogy következtetést vonjon le arról, hogy fennáll-e lényeges bizonytalanság, függetlenül attól, hogy a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek meghatározzák-e, és hogyan a lényeges bizonytalanságot.

A23. A 19. bekezdés előírja a könyvvizsgáló számára, hogy határozza meg, hogy a pénzügyi kimutatásban szereplő közzétételek foglalkoznak-e a bekezdésben foglalt kérdésekkel. Ez a meghatározás annak a könyvvizsgáló általi meghatározásán túlmenően történik, hogy a lényeges bizonytalanságok vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek által előírt közzétételei megfelelőek-e. Egyes pénzügyi beszámolási keretelvek által előírt, a 19. bekezdésben foglalt kérdéseken túlmenő közzétételek lehetnek az alábbiakra vonatkozó közzétételek:

- a vezetés értékelése a gazdálkodó egység kötelemeinek teljesítésére vonatkozó események vagy feltételek jelentőségéről; vagy

- a gazdálkodó egység vállalkozás folytatására való képességének vezetés általi felmérésének részeként a vezetés által alkalmazott jelentős megítélések.

Egyes pénzügyi beszámolási keretelvek további útmutatást nyújthatnak a főbb események vagy feltételek potenciális hatásának mértékére, valamint bekövetkezésük valószínűségére és idejére vonatkozó közzétételek vezetés általi mérlegeléséhez.

A közzétételek megfelelősége, ha eseményeket vagy feltételeket azonosítottak, de nem áll fenn lényeges bizonytalanság (Hiv.: 20. bekezdés)

A24. Még ha nem is áll fenn lényeges bizonytalanság, a 20. bekezdés előírja a könyvvizsgáló számára annak értékelését, hogy a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek követelményeire figyelemmel megfelelő-e a pénzügyi kimutatásokban azoknak az eseményeknek vagy feltételeknek a közzététele, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességére vonatkozóan. Egyes pénzügyi beszámolási keretelvek foglalkozhatnak az alábbiakra vonatkozó közzétételekkel:

- főbb események vagy feltételek;
- a vezetés értékelése ezen események vagy feltételek jelentőségéről a gazdálkodó egység kötelmei teljesítésére vonatkozó képességének tekintetében;
- a vezetés tervei ezen események vagy feltételek hatásának mérséklésére; vagy
- a gazdálkodó egység vállalkozás folytatására való képességének vezetés általi felmérésének részeként a vezetés által alkalmazott jelentős megítélések.

A25. Ha a pénzügyi kimutatásokat valós bemutatást előíró pénzügyi beszámolási keretelvek szerint készítik, a könyvvizsgáló arra vonatkozó értékelése, hogy a pénzügyi kimutatások megvalósítják-e a valós bemutatást, magában foglalja a pénzügyi kimutatások átfogó prezentálásának, felépítésének és tartalmának, valamint annak a mérlegelését, hogy a pénzügyi kimutatások, beleértve a kapcsolódó megjegyzéseket is, olyan módon mutatják-e be a mögöttes ügyleteket és eseményeket, amellyel megvalósítják a valós bemutatást.¹³ A tények és a körülmények függvényében a könyvvizsgáló megállapíthatja, hogy a valós bemutatás megvalósításához további közzétételek szükségesek. Ez lehet a helyzet például, ha olyan eseményeket vagy feltételeket azonosítottak, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban, de a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték alapján a könyvvizsgáló azt a következtetést vonja le, hogy lényeges bizonytalanság nem áll fenn, és a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek kifejezetten nem írnak elő közzétételeket ezen körülményekre vonatkozóan.

A könyvvizsgálói jelentésre gyakorolt hatások

A vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel alkalmazása nem helyénvaló (Hiv.: 21. bekezdés)

A26. Ha a pénzügyi kimutatásokat a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel alkalmazásával készítették, a könyvvizsgáló megítélése szerint azonban a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel vezetés általi alkalmazása a pénzügyi kimutatásokban nem helyénvaló, a 21. bekezdés által a könyvvizsgáló számára előírt, ellenvélemény kibocsátására vonatkozó követelményt kell

¹³ 700. témaszámú, „A pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakítása és jelentéskészítés” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 14. bekezdés

alkalmazni függetlenül attól, tartalmazzak-e vagy sem a pénzügyi kimutatások közzétételét arról, hogy nem helyénvaló a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel vezetés általi alkalmazása.

A27. Amennyiben az adott körülmények között a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel alkalmazása nem helyénvaló, a vezetés számára követelmény lehet más alapú (pl. felszámolás alapú) pénzügyi kimutatások készítése, vagy a vezetés választhatja, hogy a pénzügyi kimutatásokat más alapon készíti el. A könyvvizsgáló képes lehet könyvvizsgálatot végezni az ilyen pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan, feltéve hogy azt állapítja meg, hogy az adott körülmények között az adott más alapú számvitel elfogadható. A könyvvizsgáló képes lehet minősítés nélküli véleményt kibocsátani az adott pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan, feltéve hogy azok megfelelő közzétételű tartalmazzak a pénzügyi kimutatások elkészítése során alkalmazott számvitel alapjáról, de helyénvalónak vagy szükségesnek tarthatja figyelemfelhívó bekezdés belefoglalását a könyvvizsgálói jelentésbe a 706. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal¹⁴ összhangban, hogy felhívja a felhasználó figyelmét a számvitel alternatív alapjára és használatának okaira.

A vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel alkalmazása helyénvaló, de lényeges bizonytalanság áll fenn (Hiv.: 22–23. bekezdések)

A28. Egy lényeges bizonytalanság azonosítása fontos kérdés a pénzügyi kimutatások felhasználók általi értelmezése szempontjából. Külön szakasz alkalmazása, amelynek címe utal arra a tényre, hogy lényeges bizonytalanság áll fenn a vállalkozás folytatására vonatkozóan, felhívja a felhasználók figyelmét erre a körülményre.

A29. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard függeléke szemléltető példákat tartalmaz azokra a kijelentésekre, amelyeknek a pénzügyi kimutatásokról szóló könyvvizsgálói jelentésbe való belefoglalása követelmény, amennyiben a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek. Amennyiben a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardoktól eltérő vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelveket alkalmaznak, szükséges lehet a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard függelékében bemutatott szemléltető kijelentések annak érdekében történő módosítása, hogy tükrözzék az adott körülmények között az egyéb pénzügyi beszámolási keretelvek alkalmazását.

A30. A 22. bekezdés meghatározza, hogy a könyvvizsgálói jelentésben az egyes ismertetett körülmények között legalább milyen információkat kell bemutatni. A könyvvizsgáló további információkat is szerepeltethet az előírt kijelentések kiegészítésére, például annak kifejtése céljából, hogy:

- a lényeges bizonytalanság fennállása alapvető fontosságú abból a szempontból, hogy a felhasználók megértsék a pénzügyi kimutatásokat;¹⁵ vagy
- hogyan kezelték az adott kérdést a könyvvizsgálat során. (Hiv.: A1. bekezdés)

A lényeges bizonytalanságot megfelelően közzéteszik a pénzügyi kimutatásokban (Hiv.: 22. bekezdés)

A31. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard függelékének 1. sz. szemléltető példája példa a könyvvizsgálói jelentésre, amikor a könyvvizsgáló elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzett arra vonatkozóan, hogy helyénvaló a vállalkozás folytatásának elvén alapuló

¹⁴ 706. témaszámú, „Figyelemfelhívó bekezdések és egyéb kérdések bekezdések a független könyvvizsgálói jelentésben” című (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard

¹⁵ 706. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard A2. bekezdés

számvitel vezetés általi alkalmazása, azonban lényeges bizonytalanság áll fenn, és a közzététel megfelelő a pénzügyi kimutatásokban. A 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard függeléke szintén tartalmaz szemléltető példát arra a szövegezésre, amelyet a könyvvizsgálói jelentésbe bele kell foglalni minden gazdálkodó egység esetében a vállalkozás folytatásával kapcsolatban, hogy ismertessék a pénzügyi kimutatásokért felelős személyeknek és a könyvvizsgálónak a vállalkozás folytatásával kapcsolatos felelősségeit.

A lényeges bizonytalanságot nem teszik közzé megfelelően a pénzügyi kimutatásokban (Hiv.: 23. bekezdés)

A32. Jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard függelékének 2. sz., illetve 3. sz. szemléltető példája példa a korlátozott véleményt, illetve ellenvéleményt tartalmazó könyvvizsgálói jelentésre, amikor a könyvvizsgáló elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzett arra vonatkozóan, hogy helyénvaló a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel vezetés általi alkalmazása, de a lényeges bizonytalanságot nem teszik közzé megfelelően a pénzügyi kimutatásokban.

A33. Több, a pénzügyi kimutatások egésze szempontjából jelentős bizonytalanságot magukban foglaló helyzetekben a könyvvizsgáló rendkívül ritka esetekben megfelelőnek tarthatja a véleménynyilvánítás visszautasítását a 22. bekezdésben előírt kijelentések szerepeltetése helyett. A 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard ad útmutatást ezzel a témával kapcsolatban.¹⁶

Kommunikáció a szabályozókkal (Hiv.: 22–23. bekezdések)

A34. Amennyiben egy szabályozott gazdálkodó egység könyvvizsgálója úgy ítéli meg, hogy szükséges lehet a vállalkozás folytatásával kapcsolatos kérdésekre való hivatkozás belefoglalása a könyvvizsgálói jelentésbe, a könyvvizsgálónak kötelessége lehet, hogy kommunikáljon az illetékes szabályozó, végrehajtó vagy felügyeleti hatóságokkal.

A vezetés nem hajlandó felmérést végezni vagy azt kiterjeszteni (Hiv.: 24. bekezdés)

A35. Bizonyos körülmények között a könyvvizsgáló szükségesnek vélheti, hogy felkérje a vezetést felmérése elkészítésére vagy kiterjesztésére. Ha a vezetés erre nem hajlandó, a könyvvizsgálói jelentésben korlátozott vélemény vagy a véleménynyilvánítás visszautasítása lehet helyénvaló, mert lehet, hogy a könyvvizsgáló számára nem lehetséges elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számvitel vezetés általi, a pénzügyi kimutatások készítése során történő alkalmazására vonatkozóan, mint például a vezetés által bevezetett tervek meglétére vagy más mérséklő tényezőkre vonatkozó könyvvizsgálati bizonyíték.

¹⁶ 705. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 10. bekezdés

Függelék

(Hiv.: A29., A31–A32. bekezdések)

Szemléltető példák a vállalkozás folytatásához kapcsolódó könyvvizsgálói jelentésekre

- 1. sz. szemléltető példa: Minősítés nélküli véleményt tartalmazó könyvvizsgálói jelentés, amikor a könyvvizsgáló azt a következtetést vonta le, hogy lényeges bizonytalanság áll fenn, és a pénzügyi kimutatásokban való közzététel megfelelő.
- 2. sz. szemléltető példa: Korlátozott véleményt tartalmazó könyvvizsgálói jelentés, amikor a könyvvizsgáló azt a következtetést vonta le, hogy lényeges bizonytalanság áll fenn, és a nem megfelelő közzététel miatt a pénzügyi kimutatások lényeges hibás állítást tartalmaznak.
- 3. sz. szemléltető példa: Ellenvéleményt tartalmazó könyvvizsgálói jelentés, amikor a könyvvizsgáló azt a következtetést vonta le, hogy lényeges bizonytalanság áll fenn, és a pénzügyi kimutatások nem tartalmazzák a lényeges bizonytalanságra vonatkozó előírt közzétételeket.

1. sz. szemléltető példa – Minősítés nélküli vélemény, amikor lényeges bizonytalanság áll fenn, és a pénzügyi kimutatásokban való közzététel megfelelő

A jelen szemléltető könyvvizsgálói jelentés alkalmazásában a következő körülményeket tételezzük fel:

- Valós bemutatást előíró keretelveket alkalmazó tőzsdén jegyzett gazdálkodó egység teljes pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálata. A könyvvizsgálat nem csoportaudit (azaz a 600. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard¹ nem alkalmazandó).
- A pénzügyi kimutatásokat a gazdálkodó egység vezetése a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardokkal (általános célú keretelvek) összhangban készítette.
- A könyvvizsgálati megbízás feltételei a vezetés pénzügyi kimutatásokért való felelősségének a 210. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardban szereplő leírását tükrözik.²
- A könyvvizsgáló azt a következtetést vonta le, hogy a megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékok alapján minősítés nélküli (azaz „tiszta”) vélemény megfelelő.
- A könyvvizsgálatra vonatkozó releváns etikai követelmények az adott joghatóság etikai követelményei.
- A megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték alapján a könyvvizsgáló azt a következtetést vonta le, hogy lényeges bizonytalanság áll fenn olyan eseményekkel vagy feltételekkel kapcsolatban, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességére vonatkozóan. A lényeges bizonytalanság közzététele a pénzügyi kimutatásokban megfelelő.
- A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdéseket a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban kommunikálták.
- A könyvvizsgáló valamennyi egyéb információt a könyvvizsgálói jelentés dátuma előtt megszerzte, és nem azonosított lényeges hibás állítást az egyéb információkban.
- A pénzügyi kimutatások felügyeletéért felelős személyek eltérnek a pénzügyi kimutatások elkészítéséért felelős személyektől.
- A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatán kívül a könyvvizsgálónak helyi jogszabály által előírt egyéb jelentéstételi felelősségei is vannak.

FÜGGETLEN KÖNYVVIZSGÁLÓI JELENTÉS

Az ABC társaság tulajdonosai [vagy más megfelelő címzett] részére

A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatáról készült jelentés³

Vélemény

Elvégeztük az ABC társaság („a Társaság”) pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálatát, amely pénzügyi kimutatások a 20X1. december 31-i fordulónapra készített pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásból, az ezen időponttal végződő évre vonatkozó átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásból, a saját tőke

¹ 600. témaszámú, „Speciális szempontok— Csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatai (beleértve a komponensek könyvvizsgálóinak munkáját is)” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

² 210. témaszámú, „Megegyezés a könyvvizsgálati megbízások feltételeiről” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

³ „A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatáról készült jelentés” alcím szükségtelen olyan esetekben, amikor a második, „Jelentés egyéb jogi és szabályozói követelményekről” alcímet nem kell alkalmazni.

változásainak kimutatásából és cash flow-kimutatásból, valamint a pénzügyi kimutatásokhoz fűzött kiegészítő megjegyzésekből állnak, beleértve a jelentős számviteli politikák összefoglalását.

Véleményünk szerint a mellékelt pénzügyi kimutatások minden lényeges szempontból valóban mutatják be (vagy „megbízható és valós képet adnak”) a Társaság 20X1. december 31-én fennálló pénzügyi helyzetét („helyzetéről”), valamint az ezen időponttal végződő évre vonatkozó pénzügyi teljesítményét („teljesítményéről”) és cash flow-it („cash flow-iról”), a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardokkal összhangban.

Vélemény alapja

Könyvvizsgálatunkat a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban hajtottuk végre. Ezen standardok értelmében fennálló felelősségeink bővebb leírását jelentésünk „A könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálataért való felelőssége” szakasza tartalmazza. Függetlenek vagyunk a Társaságtól azon etikai követelményekkel összhangban, amelyek a pénzügyi kimutatások általunk végzett könyvvizsgálata szempontjából relevánsak [joghatóság] területén, és eleget tettünk egyéb etikai felelősségeinknek ezekkel a követelményekkel összhangban. Meggyőződésünk, hogy az általunk megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték elegendő és megfelelő ahhoz, hogy megalapozza véleményünket.

A vállalkozás folytatásához kapcsolódó lényeges bizonytalanság

Felhívjuk a figyelmet a pénzügyi kimutatásokhoz fűzött 6. megjegyzésre, amely jelzi, hogy a Társaságnak a 20X1. december 31-ével végződő évben ZZZ nettó vesztesége keletkezett, valamint hogy ezen időponttal a Társaság rövid lejáratú kötelezettségei YYY-nal meghaladták összes eszközeinek értékét. Ahogyan az a 6. megjegyzésben szerepel, ezek az események vagy feltételek a 6. megjegyzésben szereplő egyéb kérdésekkel együtt azt jelzik, hogy lényeges bizonytalanság áll fenn, amely jelentős kétséget vethet fel a Társaságnak a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban. Véleményünk nincs minősítve e kérdés vonatkozásában.

Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések

A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések azok a kérdések, amelyek szakmai megítélésünk szerint a legjelentősebbek voltak a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatások általunk végzett könyvvizsgálata során. Ezeket a kérdéseket a pénzügyi kimutatások egésze általunk végzett könyvvizgálatának összefüggésében és az arra vonatkozó véleményünk kialakítása során vizsgáltuk, és ezekről a kérdésekről nem bocsátunk ki külön véleményt. „A vállalkozás folytatásához kapcsolódó lényeges bizonytalanság” szakaszban leírt kérdésem felül az alábbiakban kifejtett kérdéseket határoztuk meg a jelentésünkben kommunikálandó kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésekként.

[Az egyes kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések leírása a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.]

Egyéb információk [vagy más megfelelő cím, mint például „A pénzügyi kimutatásokon és az azokra vonatkozó könyvvizsgálói jelentésen kívüli információk”]

[Jelentéstétel a 720. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard jelentéstételi követelményeivel összhangban - lásd az 1. sz. szemléltető példát a 720. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 2. függelékében.]

A vezetés és az irányítással megbízott személyek felelősségei a pénzügyi kimutatásokért⁴

[Jelentéstétel a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban - lásd az 1. sz. szemléltető példát a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardban.⁵]

A könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálataért való felelősségei

[Jelentéstétel a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban – lásd az 1. sz. szemléltető példát a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardban.⁵]

Jelentés egyéb jogi és szabályozói követelményekről

[Jelentéstétel a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban – lásd az 1. sz. szemléltető példát a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardban.]

A jelen független könyvvizsgálói jelentést eredményező könyvvizsgálat megbízásért felelős partnere [név].

[Aláírás a könyvvizsgáló cég nevében, a könyvvizsgáló saját neve vagy mindkettő, az adott joghatóság előírásainak megfelelően]

[A könyvvizsgáló címe]

[Dátum]

⁴ A jelen szemléltető könyvvizsgálói jelentésekben szükséges lehet a „vezetés” és az „irányítással megbízott személyek” kifejezéseknek az adott joghatóság jogi keretelvi kontextusában helyénvaló más kifejezésekkel való helyettesítése.

⁵ A 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 33. és 38. bekezdése előírja olyan szövegezés belefoglalását a könyvvizsgálói jelentésbe minden gazdálkodó egység esetében a vállalkozás folytatásával kapcsolatban, amely ismerteti a pénzügyi kimutatásokért felelős személyeknek és a könyvvizsgálónak a vállalkozás folytatásával kapcsolatos felelősségeit.

2. sz. szemléltető példa – Korlátozott véleményt tartalmazó könyvvizsgálói jelentés, amikor lényeges bizonytalanság áll fenn, és a pénzügyi kimutatások a nem megfelelő közzététel miatt lényeges hibás állítást tartalmaznak

A jelen szemléltető könyvvizsgálói jelentés alkalmazásában a következő körülményeket tételezzük fel:

- Valós bemutatást előíró keretelveket alkalmazó tőzsdén jegyzett gazdálkodó egység teljes pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálata. A könyvvizsgálat nem csoportaudit (azaz a 600. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard nem alkalmazandó).
- A pénzügyi kimutatásokat a gazdálkodó egység vezetése a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardokkal (általános célú keretelvek) összhangban készítette.
- A könyvvizsgálati megbízás feltételei a vezetés pénzügyi kimutatásokért való felelősségének a 210. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardban szereplő leírását tükrözik.
- A könyvvizsgálatra vonatkozó releváns etikai követelmények az adott joghatóság etikai követelményei.
- A megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték alapján a könyvvizsgáló azt a következtetést vonta le, hogy lényeges bizonytalanság áll fenn olyan eseményekkel vagy feltételekkel kapcsolatban, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességére vonatkozóan. A pénzügyi kimutatásokhoz fűzött yy. megjegyzés taglalja a finanszírozási megállapodások nagyságrendjét, a lejáratot és a finanszírozási megállapodások teljes értékét; a pénzügyi kimutatások azonban nem térnek ki ezek hatására, a refinanszírozás lehetőségére, és nem jellemzik lényeges bizonytalanságnak ezt a helyzetet.
- A pénzügyi kimutatások lényeges hibás állítást tartalmaznak a lényeges bizonytalanság nem megfelelő közzététele miatt. Korlátozott vélemény kerül kibocsátásra, mivel a könyvvizsgáló azt a következtetést vonta le, hogy ez a nem megfelelő közzététel lényeges, de nem átfogó hatást gyakorol a pénzügyi kimutatásokra.
- A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdéseket a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban kommunikálták.
- A könyvvizsgáló valamennyi egyéb információt a könyvvizsgálói jelentés dátuma előtt megszerzte, és a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó korlátozott véleményt előidéző kérdés érinti az egyéb információkat is.
- A pénzügyi kimutatások felügyeletéért felelős személyek eltérnek a pénzügyi kimutatások elkészítéséért felelős személyektől.
- A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatán kívül a könyvvizsgálónak helyi jogszabály által előírt egyéb jelentéstételi felelősségei is vannak.

FÜGGETLEN KÖNYVVIZSGÁLÓI JELENTÉS

Az ABC társaság tulajdonosai [vagy más megfelelő címzett] részére

A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatáról készült jelentés⁶

⁶ „A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatáról készült jelentés” alcím szükségtelen olyan esetekben, amikor a második, „Jelentés egyéb jogi és szabályozói követelményekről” alcímet nem kell alkalmazni.

Korlátozott vélemény

Elvégeztük az ABC társaság („a Társaság”) pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálatát, amely pénzügyi kimutatások a 20X1. december 31-i fordulónapra készített pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásból, az ezen időponttal végződő évre vonatkozó átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásból, a saját tőke változásainak kimutatásából és cash flow-kimutatásból, valamint a pénzügyi kimutatásokhoz fűzött kiegészítő megjegyzésekből állnak, beleértve a jelentős számviteli politikák összefoglalását.

Véleményünk szerint a Korlátozott vélemény alapja szakaszban említett információk hiányos közzétételének kivételével a mellékelt pénzügyi kimutatások minden lényeges szempontból valóban mutatják be (vagy „megbízható és valós képet adnak”) a Társaság 20X1. december 31-én fennálló pénzügyi helyzetét („helyzetéről”), valamint az ezen időponttal végződő évre vonatkozó pénzügyi teljesítményét („teljesítményéről”) és cash flow-it („cash flow-iról”), a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardokkal összhangban.

Korlátozott vélemény alapja

Ahogy az a yy. megjegyzésben kifejtésre került, a Társaság finanszírozási megállapodásai lejárnak, és a kinnlevőségek visszafizetése 20X2. március 19-én esedékes. A Társaság nem tudta a finanszírozást újratárgyalni és nem tudott helyettesítő finanszírozást szerezni. Ez a helyzet azt jelzi, hogy lényeges bizonytalanság áll fenn, amely jelentős kétséget vethet fel a Társaságnak a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban. A pénzügyi kimutatások ezt a kérdést nem teszik közzé megfelelően.

Könyvvizsgálatunkat a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban hajtottuk végre. Ezen standardok értelmében fennálló felelősségeink bővebb leírását jelentésünk „A könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatáért való felelőssége” szakasza tartalmazza. Függetlenek vagyunk a Társaságtól azon etikai követelményekkel összhangban, amelyek a pénzügyi kimutatások általunk végzett könyvvizsgálata szempontjából relevánsak [joghatóság] területén, és eleget tettünk egyéb etikai felelősségeinknek ezekkel a követelményekkel összhangban. Meggyőződésünk, hogy az általunk megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték elegendő és megfelelő ahhoz, hogy megalapozza korlátozott véleményünket.

Egyéb információk [vagy más megfelelő cím, mint például „A pénzügyi kimutatásokon és az azokra vonatkozó könyvvizsgálói jelentésen kívüli információk”]

[Jelentéstétel a 720. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard jelentéstételi követelményeivel összhangban - lásd a 6. sz. szemléltető példát a 720. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 2. függelékében. Az egyéb információk szakasz utolsó bekezdését a 6. szemléltető példában átalakítanák úgy, hogy ismertesse a konkrét kérdést, amely az egyéb információkat is érintő korlátozott véleményhez vezetett.]

Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések

A kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések azok a kérdések, amelyek szakmai megítélésünk szerint a legjelentősebbek voltak a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatások általunk végzett könyvvizsgálata során. Ezeket a kérdéseket a pénzügyi kimutatások egésze általunk végzett könyvvizsgálatának összefüggésében és az arra vonatkozó véleményünk kialakítása során vizsgáltuk és ezekről a kérdésekről nem bocsátunk ki külön véleményt. A „Korlátozott vélemény alapja” szakaszban leírt kérdésen felül az alábbiakban kifejtett kérdéseket határoztuk meg a jelentésünkben kommunikálandó kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdésekként.

[Az egyes kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések leírása a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.]

A vezetés és az irányítással megbízott személyek felelősségei a pénzügyi kimutatásokért⁷

[Jelentéstétel a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban – lásd az 1. sz. szemléltető példát a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardban.⁸]

A könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatáért való felelősségei

[Jelentéstétel a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban – lásd az 1. sz. szemléltető példát a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardban.⁸]

Jelentés egyéb jogi és szabályozói követelményekről

[Jelentéstétel a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban – lásd az 1. sz. szemléltető példát a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardban.]

A jelen független könyvvizsgálói jelentést eredményező könyvvizsgálat megbízásért felelős partnere [név].

[Aláírás a könyvvizsgáló cég nevében, a könyvvizsgáló saját neve vagy mindkettő, az adott joghatóság előírásainak megfelelően]

[A könyvvizsgáló címe]

[Dátum]

⁷ Vagy az adott joghatóság jogi keretelvei kontextusában helyénvaló más kifejezések.

⁸ A 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 33. és 38. bekezdése előírja olyan szövegezés belefoglalását a könyvvizsgálói jelentésbe minden gazdálkodó egység esetében a vállalkozás folytatásával kapcsolatban, amely ismerteti a pénzügyi kimutatásokért felelős személyeknek és a könyvvizsgálónak a vállalkozás folytatásával kapcsolatos felelősségeit.

3. sz. szemléltető példa – Ellenvéleményt tartalmazó könyvvizsgálói jelentés, amikor lényeges bizonytalanság áll fenn, amelynek közzététele a pénzügyi kimutatásokban nem történt meg

A jelen szemléltető könyvvizsgálói jelentés alkalmazásában a következő körülményeket tételezzük fel:

- Valós bemutatást előíró keretelveket alkalmazó tőzsdén nem jegyzett gazdálkodó egység teljes pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálata. A könyvvizsgálat nem csoportaudit (azaz a 600. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard nem alkalmazandó).
- A pénzügyi kimutatásokat a gazdálkodó egység vezetése a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardokkal (általános célú keretelvek) összhangban készítette.
- A könyvvizsgálati megbízás feltételei a vezetés pénzügyi kimutatásokért való felelősségének a 210. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardban szereplő leírását tükrözik.
- A könyvvizsgálatra vonatkozó releváns etikai követelmények az adott joghatóság etikai követelményei.
- A megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték alapján a könyvvizsgáló azt a következtetést vonta le, hogy lényeges bizonytalanság áll fenn olyan eseményekkel vagy feltételekkel kapcsolatban, amelyek jelentős kétséget vethetnek fel a gazdálkodó egységnek a vállalkozás folytatására való képességére vonatkozóan, és a Társaság a csődeljárás lehetőségét mérlegeli. A pénzügyi kimutatások nem tartalmazzák a lényeges bizonytalanságra vonatkozó előírt közzétételeket. Ellenvéleményt bocsátunk ki, mivel a közzététel kihagyása lényeges és átfogó hatást gyakorol a pénzügyi kimutatásokra.
- A könyvvizsgáló számára nem előírás, és egyébként nem döntött úgy, hogy kommunikálja a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdéseket a 701. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban.
- A könyvvizsgáló valamennyi egyéb információt a könyvvizsgálói jelentés dátuma előtt megszerezte, és a konszolidált pénzügyi kimutatásokra vonatkozó korlátozott véleményt/ellenvéleményt előidéző kérdés érinti az egyéb információkat is.
- A pénzügyi kimutatások felügyeletéért felelős személyek eltérnek a pénzügyi kimutatások elkészítéséért felelős személyektől.
- A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatán kívül a könyvvizsgálónak helyi jogszabály által előírt egyéb jelentéstételi felelősségei is vannak.

FÜGGETLEN KÖNYVVIZSGÁLÓI JELENTÉS

Az ABC társaság tulajdonosai [vagy más megfelelő címzett] részére

A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatáról készült jelentés⁹

Ellenvélemény

Elvégeztük az ABC társaság („a Társaság”) pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálatát, amely pénzügyi kimutatások a 20X1. december 31-i fordulónapra készített pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásból, az ezen időponttal végződő évre vonatkozó átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásból, a saját tőke

⁹ „A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatáról készült jelentés” alcím szükségtelen olyan esetekben, amikor a második, „Jelentés egyéb jogi és szabályozói követelményekről” alcímet nem kell alkalmazni.

változásainak kimutatásából és cash flow-kimutatásból, valamint a pénzügyi kimutatásokhoz fűzött kiegészítő megjegyzésekből állnak, beleértve a jelentős számviteli politikák összefoglalását.

Véleményünk szerint az Ellenvélemény alapja szakaszban említett információ kihagyása miatt a mellékelt pénzügyi kimutatások nem mutatják be valósan (vagy „nem adnak megbízható és valós képet”) a Társaság 20X1. december 31-én fennálló pénzügyi helyzetét („helyzetéről”), valamint az ezen időponttal végződő évre vonatkozó pénzügyi teljesítményét („teljesítményéről”) és cash flow-it („cash flow-iról”) a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardokkal összhangban.

Ellenvélemény alapja

A Társaság finanszírozási megállapodásai lejártak és a kinnlevőségek visszafizetése 20X1. december 31-én volt esedékes. A Társaság nem tudta a finanszírozást újratárgyalni és nem tudott helyettesítő finanszírozást szerezni, és csődeljárás megindítása iránti kérelem benyújtását mérlegeli. Ez a helyzet azt jelzi, hogy lényeges bizonytalanság áll fenn, amely jelentős kétséget vethet fel a Társaságnak a vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban. A pénzügyi kimutatások ezt a tényt nem teszik közzé megfelelően.

Könyvvizsgálatunkat a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban hajtottuk végre. Ezen standardok értelmében fennálló felelősségeink bővebb leírását jelentésünk „A könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatáért való felelőssége” szakasza tartalmazza. Függetlenek vagyunk a Társaságtól azon etikai követelményekkel összhangban, amelyek a pénzügyi kimutatások általunk végzett könyvvizsgálata szempontjából relevánsak [joghatóság] területén, és eleget tettünk etikai felelősségeinknek ezekkel a követelményekkel összhangban. Meggyőződésünk, hogy az általunk megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték elegendő és megfelelő ahhoz, hogy megalapozza ellenvéleményünket.

Egyéb információk [vagy más megfelelő cím, mint például „A pénzügyi kimutatásokon és az azokra vonatkozó könyvvizsgálói jelentésen kívüli információk”]

[Jelentéstétel a 720. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard jelentéstételi követelményeivel összhangban - lásd a 7. sz. szemléltető példát a 720. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 2. függelékében. Az egyéb információk szakasz utolsó bekezdését a 7. szemléltető példában átalakítanák úgy, hogy ismertesse a konkrét kérdést, amely az egyéb információkat is érintő korlátozott véleményhez vezetett.]

A vezetés és az irányítással megbízott személyek felelősségei a pénzügyi kimutatásokért¹⁰

[Jelentéstétel a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban – lásd az 1. sz. szemléltető példát a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardban.¹¹]

A könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatáért való felelőssége

[Jelentéstétel a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban – lásd az 1. sz. szemléltető példát a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardban.¹¹]

¹⁰ Vagy az adott joghatóság jogi keretelvei kontextusában helyénvaló más kifejezések.

¹¹ A 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard 33. és 38. bekezdése előírja olyan szövegezés belefoglalását a könyvvizsgálói jelentésbe minden gazdálkodó egység esetében a vállalkozás folytatásával kapcsolatosan, amely ismerteti a pénzügyi kimutatásokért felelős személyeknek és a könyvvizsgálónak a vállalkozás folytatásával kapcsolatos felelősségeit.

Jelentés egyéb jogi és szabályozói követelményekről

[Jelentéstétel a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban - lásd az 1. sz. szemléltető példát a 700. témaszámú (felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standardban.]

[Aláírás a könyvvizsgáló cég nevében, a könyvvizsgáló saját neve vagy mindkettő, az adott joghatóság előírásainak megfelelően]

[A könyvvizsgáló címe]

[Dátum]

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.

Jelen az International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) „A vállalkozás folytatása” című, az International Federation of Accountants (IFAC) 2015. januárban angol nyelven kiadott standardját a Magyar Könyvvizsgálói Kamara fordította magyar nyelvre 2016. augusztusában, és annak sokszorosítása az IFAC engedélyével történt. „A vállalkozás folytatása” standard fordításának folyamatát az IFAC figyelemmel kísérte és a fordítás az „Irányelv—Az IFAC által kiadott standardok fordítására és sokszorosítására vonatkozó politika” szerint készült. „A vállalkozás folytatása” standard jóváhagyott szövege az IFAC által angol nyelven kiadott szöveg.

Az International Federation of Accountants (IFAC) által kiadott A vállalkozás folytatása@angol nyelvű szövege 2015. Minden jog fenntartva.

Az International Federation of Accountants (IFAC) által kiadott A vállalkozás folytatása@magyar nyelvű szövege 2016. Minden jog fenntartva.

Eredeti cím: Going Concern ISBN: 978-1-60815-201-8