

**MKVK Szakértői bizottságának iránymutatása  
a késedelmesen (pótlólag) elvégzett könyvvizsgálatról  
és annak sajátosságairól**

**2022.02.22.**

**1. A könyvvizsgáló megválasztása, cégbírósi bejegyzése, szerződéskötése korábbi évek beszámolóinak könyvvizsgálatára**

**KÉRDÉSEK:**

Az elmaradt kötelező könyvvizsgálat utólagos pótlása esetén meg kell-e választani a könyvvizsgálót és be kell-e jegyeztetni a cégbírósi bejegyzésben? Ehhez kell-e elfogadó nyilatkozatot kiadni, vagy megválasztás nélkül elegendő csak megbízási szerződést kötni a könyvvizsgálóval?

**VÁLASZ:**

Ha kötelező könyvvizsgálatról van szó, akkor a 2000. évi C. számviteli törvény 155. § (6) bekezdése alapján a könyvvizsgálót a legfőbb szervnek kell megválasztania.

Feltételezhető, hogy ha 2020. évre kötelező volt a könyvvizsgálat, akkor nagy valószínűséggel a 2021. év és az utána következő évek beszámolóira is fennáll a könyvvizsgálati kötelezettség. A számviteli törvény előzőekben hivatkozott előírására tekintettel tehát, a Polgári törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény (továbbiakban: Ptk.) 3:129. és 3:130. §-ai alkalmazandók, mely szerint a legfőbb szervnek meg kell választania a könyvvizsgálót, és a megbízásnak határozott időre kell szólnia. (Lásd: Ptk. [2013. évi V. tv.] 3:130.§ (2) bekezdése szerint: „*Az állandó könyvvizsgáló megbízásának időtartama nem lehet rövidebb, mint a legfőbb szerv által történt megválasztásától a következő beszámolót elfogadó ülésig terjedő időszak.*”). Ez jelen esetben azt jelenti, hogy a könyvvizsgáló megbízása legalább a 2021. évi beszámolót elfogadó legfőbb szervi ülés napjáig kell, hogy szóljon, vagyis a könyvvizsgáló elsődleges megbízása a 2021. évi beszámoló könyvvizsgálatára vonatkozik. A legfőbb szervi határozatban (és a könyvvizsgálói megbízási szerződésben) a megbízás kezdő és befejező időpontja mellett rögzítendő az is, hogy mely üzleti évek beszámolójának a könyvvizsgálatával bízzák meg a könyvvizsgálót, és itt korábbi üzleti éveket is meg lehet nevezni, ezt ugyanis a Ptk. nem zárja ki. A megbízás tárgya, azaz a vizsgálandó konkrét üzleti évek megnevezése a társaság és a könyvvizsgáló között létrejött megbízási szerződésben kerül tehát lefektetésre, figyelembe véve a Ptk. azon előírását, hogy a könyvvizsgálóval a megbízási szerződést a megválasztásától számított 90 napon belül meg kell kötni.

Az állandó könyvvizsgáló/könyvvizsgáló cég adatait a legfőbb szerv könyvvizsgálót megválasztó határozata és a könyvvizsgáló elfogadó nyilatkozata birtokában a társaságnak be kell jelentenie a Cégbírósi bejegyzésben, melyek alapján a Cégbírósi bejegyzés a legfőbb szerv határozatában szereplő időszakra vonatkozóan jegyzi be a könyvvizsgálót. A cégjegyzék adataiban tehát az az információ nem kerül bejegyzésre, hogy mely üzleti évek beszámolóinak könyvvizsgálatára vonatkozik a megbízás, ez, mint fentebb utaltunk rá, a megbízási szerződésben kerül lefektetésre.

Felhívjuk a figyelmet, hogy a Céginformációs Szolgálat tájékoztatása szerint a már közzétett beszámolóhoz csatolmány hozzáadására, a független könyvvizsgálói jelentés, mint eredetileg

közzétenni elmulasztott kötelező melléklet utólagos feltöltésére, a hatályos jogszabályi rendelkezések értelmében, nincs lehetőség. Ez mindkét esetben így van, akkor is, ha a könyvvizsgálót a fentebb leírt módon a cégbíróságon bejegyeztették a cég állandó könyvvizsgálójaként, illetve akkor is, ha az elmaradt könyvvizsgálat pótlására csak megbízási szerződés alapján került sor. Javasoljuk, hogy a megbízási szerződésbe ezt a tényét foglalják bele, hogy mindkét fél részére egyértelmű legyen, hogy a korábban már letétbe helyezett és közzétett beszámolóval kapcsolatban utólag kibocsátott könyvvizsgálói jelentés nem lesz felhasználható – a számviteli törvényben előírt módon és felületen való – utólagos letétbehelyezésre, valamint közzétételre.

## **2. A beszámoló közzétételét követően, utólag elvégzett könyvvizsgálat sajátosságai**

### **KÉRDÉSEK:**

Az elmaradt könyvvizsgálat utólagos elvégzése esetén a könyvvizsgáló csak a rendelkezésre álló dokumentumokat látja utólag, de nem tudott pl. részt venni a készletek mérlegfordulónapi leltározásán (készletleltár, pénztár leltár megfigyelése és tesztelése nem történhetett meg). Jól gondolom, hogy emiatt tiszta jelentést adni nem lehet, csak minősített jelentést hatókör korlátozás miatt?

Elegendő lenne-e könyvvizsgálat helyett átvilágítási megbízást végrehajtani utólag a 2020. évi beszámolóra?

### **VÁLASZ:**

Az utólag végzett könyvvizsgálat sajátosságai közül különösen az alábbiakra hívjuk fel a figyelmet:

#### **a) A vizsgálat hatóköre, valamint az elvégzendő könyvvizsgálati eljárások korlátai**

Kérdésként vetődött fel, hogy milyen típusú vizsgálatot lehet végezni egy már közzétett beszámolóval kapcsolatban. Mivel a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény előírásai a könyvvizsgálati kötelezettség kritériumait írják elő, ezért e kötelezettség teljesítéseként csak a magyar nemzeti könyvvizsgálati standardok szerint végrehajtott könyvvizsgálat fogadható el, átvilágítás, egyéb bizonyosságot nyújtó szolgáltatás, vagy megállapodás szerinti vizsgálat e célra nem megfelelő. A könyvvizsgálaton kívüli megbízásoknak, mint pl. egy átvilágítási megbízásnak, más a hatóköre és a jellegéből adódóan nem nyújt kellő bizonyosságot a beszámolóra adott könyvvizsgálói vélemény formájában, mint a könyvvizsgálati megbízás. Egy átvilágítási típusú vizsgálat és jelentés abban az esetben lehet megfelelő, ha nem az elmaradt kötelező könyvvizsgálatot akarják utólag bepótolni, hanem pl. egy kölcsönfelvételhez a kölcsönt nyújtó bank vagy egy jelentős szerződés megkötéséhez a szerződő partnercég (auditált beszámoló hiányában) megelégszik a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó átvilágítási jelentésben megfogalmazott, ún. negatív bizonyosságot nyújtó könyvvizsgálói következtetéssel. Az ilyen céllal elvégzett átvilágítási megbízásnak tehát nincsen köze a beszámoló törvényben előírt könyvvizsgálatához. Ilyen értelemben egy átvilágítási megbízás, vagy egyéb bizonyosságot nyújtó szolgáltatás, vagy megállapodás szerinti vizsgálat a törvényben előírt kötelező könyvvizsgálatot nem helyettesítheti.

Teljes körű könyvvizsgálatot kell tehát végezni, elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot kell gyűjteni a könyvvizsgáló azon véleményének alátámasztásához, hogy a beszámoló megbízható és valós képet ad-e a társaság vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetéről. Utólagos könyvvizsgálatnál

adott esetben elfordulhat, hogy a könyvvizsgáló – önhibáján kívül – nem tud minden általa szükségesnek tartott vizsgálati eljárást utólag végrehajtani, és más alternatív vizsgálati eljárást sem tud alkalmazni annak érdekében, hogy a következtetését le tudja vonni, mert például:

- nem tudott rész venni a készletek leltározásán, és más alternatív eljárással sem tudott meggyőződni a készletek mérlegben kimutatott értékéről, vagy például
- változott a társaság vezetése, alkalmazottai, és bizonyos kérdések tekintetében nem tudnak elegendő információt adni a vizsgált időszak tekintetében a könyvvizsgálónak.

Ezekben az esetekben a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell, hogy a 705. témaszámú nemzeti könyvvizsgálati standard alapján a hatókör korlátozás milyen mértékű a pénzügyi kimutatásokra gyakorolt lehetséges hatások tekintetében:

- a fel nem tárt esetleges hibás állítások pénzügyi kimutatásokra gyakorolt lehetséges hatásai lényegesek lehetnek, de nem lehetnek átfogóak,  
vagy
- a fel nem tárt esetleges hibás állítások pénzügyi kimutatásokra gyakorolt lehetséges hatásai lényegesek és egyben átfogóak lehetnek.

A fenti mérlegelés eredményét a könyvvizsgálói jelentésnek tükröznie kell: amennyiben a könyvvizsgáló azt a következtetést vonja le, hogy a hatókör korlátozás következtében a fel nem tárt lehetséges hibás állítások hatása lényeges lehet, de nem átfogó, akkor korlátozott véleményt kell kibocsátania, melyre a kamara honlapján található jelentésminták közül a „Minősített jelentés – hatókör korlátozás miatt” elnevezésű jelentésminták használhatóak.

Amennyiben a könyvvizsgáló azt a következtetést vonja le, hogy a hatókör korlátozás következtében a fel nem tárt lehetséges hibás állítások hatása lényeges és egyben átfogó lehet, akkor vissza kell utasítania a véleménynyilvánítást, melyre a kamara honlapján található jelentésminták közül a „Minősített jelentés – véleménynyilvánítás visszautasítása miatt” elnevezésű jelentésminták használhatóak.

Ha a fentiekben említett hatókör korlátozás előre látható, akkor célszerű ezt már a megbízás elfogadása előtt a megbízó ügyfél tudomására hozni, azzal együtt, hogy ennek a hatókör korlátozásnak lehetnek olyan hatásai, hogy a könyvvizsgálónak minősített véleményt kell adnia a vizsgált beszámolóra.

A fentiekben említettek kivételével, az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékok megszerzésére irányuló eljárásokat általában véve utólag is el tudja végezni a könyvvizsgáló, ideértve a belső kontroll rendszer felmérését és a kulcs kontrollok hatékonyságának tesztelését a jelentős kockázattal érintett ügyletszoportok és egyenlegek tekintetében, az analitikus elemzéseket, az adatok mintavételes tesztelését, a külső harmadik feles egyenleg visszaigazoltatásokat, a cut-off teszteket, a vezetői nyilatkozatok beszerzését, az analitikus nyilvántartások főkönyvi könyveléssel való egyeztetését. Minden olyan esetben, amikor valamely szükségesnek tartott vizsgálati eljárást nem lehet végrehajtani, vagy az adott eljárással nem tudott a könyvvizsgáló elegendő és megfelelő bizonyítékot szerezni (más, alternatív eljárással sem vagy nem lehetett alternatív eljárást sem végrehajtani), akkor a fent már hivatkozott standard előírásokhoz kell visszanyúlni, és azoknak megfelelően kell mérlegelni a nem kielégítő könyvvizsgálati bizonyítékoknak a könyvvizsgálói véleményre gyakorolt hatását.

## **b) A vizsgált üzleti év nyitó egyenlegeinek vizsgálatára vonatkozó audit eljárások**

A választott/megbízott könyvvizsgálónak a vizsgált üzleti évi beszámoló nyitó egyenlegeinek vizsgálatát az 510. témaszámú „Első könyvvizsgálati megbízások – nyitóegyenlegek” című magyar nemzeti könyvvizsgálati standard alapján, az első könyvvizsgálati megbízásra vonatkozó követelmények figyelembevételével kell elvégeznie, akkor is, ha a vizsgált évet megelőző évi beszámoló nem volt auditálva, vagy ha azt egy másik könyvvizsgáló auditálta. A standard

iránymutatást ad arra vonatkozóan, hogy a nyitóegyenlegekről való nem kellő bizonyítékszerzés, vagy a nyitóegyenlegekben feltárt lényeges hibás állítás esetén milyen könyvvizsgálói véleményt kell adni a tárgyidőszaki beszámolóra. A standard előírásainak értelmezésénél azonban figyelemmel kell lenni arra a tényre, hogy a vizsgált beszámoló egy közzétett beszámoló, ezért amennyiben a nyitó egyenlegekben olyan lényeges hibás állítást azonosított a könyvvizsgáló, aminek hatása van a vizsgált év (tárgyidőszak) egyenlegeire, mivel a hiba kijavítására nincs lehetőség a beszámoló tárgyév adata oszlopának számaiban, sem a kiegészítő mellékletében, ezért ilyen esetben a standard 11. pontja szerint kell eljárni (azaz úgy kell tekinteni, hogy a hibát nem javították ki és nem tettek ezzel kapcsolatban megfelelő közzétételeket sem).

*„ISA 510.11 Ha a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy a nyitóegyenlegek olyan hibás állítást tartalmaznak, amely lényegesen befolyásolja a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatásokat és a hibás állítás hatását nem megfelelően számolták el vagy nem megfelelően mutatták be vagy tették közzé, a könyvvizsgálónak a 705. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban szükség szerint korlátozott véleményt vagy ellenvéleményt kell adnia.”*

Tekintve, hogy a 2020. évi beszámolót könyvvizsgálói jelentés nélkül helyezték letétbe és tették közzé, az abban utóbb, a 2022-ben elvégzett könyvvizsgálat által feltárt jelentős hibákat (lásd. a jelentős hiba fogalmát a számviteli törvényben) legkorábban a 2021. évi beszámolóban lehet majd csak korrigálni (3 oszlopos beszámoló formájában) 2022. május 31-ig. Az ezt megelőző, a 2020. évre vonatkozó audit során ezért a 2020. évre még minősített véleményt kell adni a 2019. évi beszámolóban, illetve a 2020. évi beszámolóban elkövetett lényeges hibák és hibahatások miatt, amelyek a 2020. évi egyenlegekre is még hatással voltak.

Amennyiben a könyvvizsgáló nem tud elegendő és megfelelő bizonyítékot szerezni a nyitóegyenlegekre vonatkozóan (hatókör korlátozás esete), akkor az 510. témaszámú standard 10. bekezdése szerint:

*„Ha a könyvvizsgáló nem tud elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni a nyitóegyenlegekre vonatkozóan, a 705. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban szükség szerint korlátozott véleményt kell adnia vagy vissza kell utasítania a véleménynyilvánítást a pénzügyi kimutatásokról.”*

A nyitóegyenlegek vizsgálatának jelentőségéről és a vonatkozó szakmai standard által elfogadott könyvvizsgálati eljárásairól a szakértői bizottság egyik tagja által írt cikk várhatóan a SZAKma márciusi lapszámában kerül közlésre, melyet kamarai tagjaink szíves figyelmébe ajánlunk.

### **c) A mérlegfordulónap utáni események és azok beszámolóra gyakorolt hatásának vizsgálata**

A 2020. üzleti év volt a COVID-19 pandémiával és annak hatásaival érintett az első üzleti év. A szakértői bizottság akkor több iránymutatást, illetve rövidebb kérdés-válasz típusú téma feldolgozást adott ki és jelentetett meg a kamara honlapján, melyekben szó esett a beszámoló mérlegfordulónapját követően bekövetkezett jelentős események és azok hatásának a felméréséről és megítéléséről, a beszámolóban való bemutatás és/vagy a könyvvizsgálói jelentésre gyakorolt hatások megítélése szempontjából. E helyütt ezért ezekre most ismételtelen nem térünk ki részletesen.

A mérlegfordulónap utáni események felmérését a könyvvizsgáló jellemzően a könyvvizsgálói jelentés kiadásának a napjáig végzi el, ezért egy vagy akár több éves késedelemmel elvégzett könyvvizsgálat esetén kérdés, hogy ebben az esetben is így kellene-e eljárnia. Az 560. témaszámú *Fordulónap utáni események* standard követelményeit nem ilyen extrém körülményekre dolgozták ki, amikor a vizsgált beszámoló elkészülte és közzététele óta már egy másik üzleti év is teljes egészében eltelt. Nyilvánvaló, hogy a következő üzleti év (2021) eseményei már annak az évnek a beszámolójában fognak tükröződni, ezért nem lehet elvárás, hogy minden jelentős 2021. évi eseményről az utólagos könyvvizsgálat miatt a könyvvizsgáló már a 2020. év könyvvizsgálata szempontjából úgy tekintsen, mintha azok azzal a beszámolóval kapcsolatba hozható mérlegfordulónap utáni események lennének. A magyar számviteli törvény egyébként sem ismeri (az IFRS-ektől eltérően) a pénzügyi kimutatások egyenlegeire ún. módosító hatást gyakorló

mérlegfordulónap utáni eseményeket. E helyett, a magyar számviteli szabályozás, bizonyos mérlegtételek értékelésére a mérlegkészítéskor rendelkezésre álló információk alkalmazását írja elő. E mellett, előfordulhatnak a megbízható és valós kép érdekében bemutatandó jelentős közzétételek, pl. ha a cég saját tőkéje a mérleg fordulónapján nem volt megfelelő, de a mérlegkészítésig rendezték a tőkehelyzetet, akkor a beszámoló kiegészítő mellékletében indokolt ezt a mérlegfordulónap utáni eseményt közölni. Az utólagos könyvvizsgálat esetében is ennek megfelelően indokolt eljárni, tehát csak az olyan mérlegfordulónap utáni események felmérése és a vizsgált beszámolóban való megfelelő bemutatásának az ellenőrzése lehet a könyvvizsgáló feladata, amelyek szorosan kapcsolódnak a vizsgált évhez, vagy a vállalkozás jövőbeni folytathatóságának a megítéléséhez, és amelyek a vizsgált évi beszámoló legfőbb szerv általi elfogadásának az időpontjáig bekövetkeztek.

#### **d) A beszámoló közzétételét követő utólagos könyvvizsgálatról kiadott jelentés**

A könyvvizsgálatról kiadott jelentést a könyvvizsgálónak a 700., 705. illetve 706. témaszámú nemzeti könyvvizsgálati standardok előírásai alapján kell kibocsátania.

Fontos hangsúlyozni, hogy arról az esetről van szó, amikor a beszámoló már közzé lett téve, így nincs lehetőség arra, hogy a könyvvizsgáló áltart feltárt hibás állítások a beszámolóban helyesbítésre kerüljenek, tekintettel arra, hogy a már közzétett beszámoló újbóli (megismételt) közzétételét a hatályos jogszabályi előírások nem teszik lehetővé. Ez igaz a kiegészítő mellékletre is, az abban szereplő hibás állításokra, vagy éppen az abban nem szerepeltett állításokra (kihagyásokra) is.

A gyakorlatban ez mit jelent?

Amennyiben a könyvvizsgáló mind a nyitó egyenlegekkel kapcsolatban elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzett, valamint a vizsgált üzleti évre vonatkozóan is minden szükséges könyvvizsgálati eljárást végre tudott hajtani, és elegendő és megfelelő bizonyítékot szerzett azon következtetése levonásához, hogy a vizsgált üzleti év beszámolója megbízható és valós képet ad-e a társaság vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetéről, akkor a 700. témaszámú standard szerinti tiszta könyvvizsgálati jelentést bocsáthat ki.

Amennyiben a könyvvizsgáló akár a nyitóegyenlegek vizsgálatánál, akár a vizsgált üzleti év egyenlegeinek könyvvizsgálata során lényeges hibás állítást azonosít, vagy hatókör korlátozás miatt nem képes elegendő és megfelelő bizonyítékot szerezni arról, hogy a beszámoló tartalmaz-e lényeges hibás állítást, a könyvvizsgálónak a 705. témaszámú standard alapján mérlegelnie kell a feltárt lényeges hibás állítások, illetve a fel nem tárt lehetséges lényeges hibás állítások hatását a beszámolóra, és e mérlegelés eredményének tükröződnie kell a könyvvizsgálói jelentésben. A mérlegelés eredményeként a könyvvizsgáló korlátozott vélemény, ellenvélemény, vagy a véleménynyilvánítás visszautasítása típusú könyvvizsgálói jelentést adhat ki, az adott körülményeknek megfelelően.

**A könyvvizsgálói jelentés „Egyéb kérdések” szakaszában fel kell tüntetni, hogy a társaság vizsgált üzleti évet megelőző üzleti évének beszámolója nem volt könyvvizsgálva.**

Szintén célszerű az „Egyéb kérdések” szakaszban annak kijelentése, hogy a jelen könyvvizsgálói jelentés a számviteli törvényben előírt letétbehelyezés és közzététel céljára nem felhasználható, tekintettel arra, hogy a társaság a könyvvizsgálatot nem végeztette el a törvényben előírt határidőig így a beszámolót könyvvizsgálói jelentés nélkül tette közzé, megsértve ezzel a törvényi előírásokat, melyek nem teszik lehetővé a könyvvizsgálói jelentés utólagos közzétételét, feltöltését a közhiteles nyilvántartásba.

A jelentés „Egyéb kérdések” szakaszába a fent említett kijelentéseket attól függetlenül javasolt belefoglalni, hogy a 2020. évi beszámolóra egyébként tiszta vagy minősített véleményt fogalmaz meg a könyvvizsgáló a jelentésében.

**Figyelemfelhívás szakasz alkalmazása is szükségessé válhat a könyvvizsgálói jelentésben** akkor, ha a beszámolóban szereplő bármely információ kapcsán a könyvvizsgáló szükségesnek tartja, hogy felhívja a beszámolót felhasználók figyelmét a beszámolóban bemutatott olyan kérdésre, amely alapvető ahhoz, hogy a beszámolót a felhasználók megértsék. Habár a már közzétett beszámolóra kiadott könyvvizsgálói jelentés jogi korlátok miatt nem kerülhet utólag közzétételre és emiatt a beszámolóval együtt nem lesz olvasható az e-beszámoló portálon, a könyvvizsgálati standardok követelményeitől mégsem lehet eltekinteni (azaz a szükségesnek tartott figyelemfelhívást a jelentésbe ekkor is bele kell foglalni), figyelemmel arra is, hogy az elkészült könyvvizsgálói jelentést az ügyféltől közvetlenül is megkérhetik érdekelt harmadik felek (pl. a hitelező bank vagy más harmadik fél befektetési vagy akvizíciós ügyletek céljára való felhasználás végett).

**Szintén figyelemfelhívó bekezdés alkalmazását tarthatja szükségesnek a könyvvizsgáló a vállalkozás folytatásához kapcsolódó lényeges bizonytalanság miatt**, amennyiben a vállalkozás folytatásával kapcsolatos lényeges bizonytalanság megfelelően bemutatásra került az éves beszámoló kiegészítő mellékletében. Ebben az esetben az 570. témaszámú „A vállalkozás folytatása” című standard 22. bekezdése értelmében az általános figyelemfelhívástól elkülönült szakaszban kell szerepeltetni a könyvvizsgálói jelentésben ezt a figyelemfelhívást. Ha a közzétett beszámoló kiegészítő mellékletéből kihagyták, vagy nem megfelelően tették közzé a vállalkozás folytatásával kapcsolatos lényeges bizonytalanságra vonatkozó információkat, akkor a minősített könyvvizsgálói vélemény vagy véleménynyilvánítás visszautasítása típusú jelentésre vonatkozó megfontolások válnak szükségessé.

Előzőeket némileg bonyolítja a könyvvizsgálat időbelisége, vagyis az a tény, hogy a beszámoló elkészültét és közzétételét követően jóval később, akár egy évvel (vagy több évvel) későbbi időpontban kerül sor a könyvvizsgálat elvégzésére és kerül kiadásra a könyvvizsgálói jelentés. Ekkor már okafogyottnak tűnhet egy már elmúlt időszakra nézve és egy jóval korábbi időpontban elkészült vagy el nem készült vezetői becslés megfelelőségéről nyilatkoznia a könyvvizsgálónak a vállalkozás jövőbeni folytatásának a képességét illetően, amely jövő időközben múlttá lett. Van ezért olyan álláspont, hogy a könyvvizsgálói jelentés időpontjában a vezetéstől új felmérést, új nyilatkozatot kér a könyvvizsgáló a nyilatkozattól számított 12 hónapos időszakra nézve. (Az ISA 570.13 szakasza értelmében a könyvvizsgálónak a vezetés felmérésére vonatkozó értékelésének ugyanarra az időszakra kell kiterjednie, amelyet a vezetés használt a felmérése során, ami normál esetben a vizsgált év mérlegfordulónapjától számított 12 hónap. Ilyen jelentős késedelemmel elvégzett könyvvizsgálat azonban nem tartozik a „normál” esetek közé.)

**e) A közzétett 2020. évi beszámolóról utólag kiadott minősített könyvvizsgálói jelentés hatása a 2021. üzleti évi beszámolóra vonatkozó könyvvizsgálói jelentésre**

Előző pontban részletesen bemutattuk, hogy akár valamely feltárt lényeges hibás állítás, akár hatókör korlátozás miatt előfordulhat, hogy a könyvvizsgáló minősített jelentést bocsát ki a már közzétett 2020. évi beszámolóval kapcsolatban.

Amennyiben a minősítés olyan feltárt lényeges hiba miatt került a könyvvizsgálói jelentésbe, amely hiba javítására azért nem volt lehetőség, mert egy már közzétett beszámolón változtatni nem lehet, ebben az esetben a 2021. évi beszámoló összeállításakor a társaságnak lehetősége van arra, hogy a számviteli törvény ellenőrzésre vonatkozó szabályai szerint mutassa be és javítsa az előző üzleti évi beszámolóban feltárt jelentős összegű hibát.

*„Szt.19. § (3): Amennyiben az ellenőrzés az előző üzleti év(ek) éves beszámolójában elkövetett jelentős összegű hibá(ka)t állapított meg, akkor az előző év(ek)re vonatkozó - a mérlegkészítés napjáig megismert és nem vitatott, nem fellebbezett, illetve a jogerőssé vált megállapítások miatti - módosításokat a mérleg és az eredménykimutatás minden tételénél az előző év adatai mellett be kell*

*mutatni, azok nem képezik részét az eredménykimutatás tárgyévi adatainak. Ez esetben a mérlegben is, az eredménykimutatásban is külön-külön oszlopban szerepelnek az előző üzleti év adatai, a lezárt üzleti év(ek)re vonatkozó módosítások, valamint a tárgyévi adatok.”*

Amennyiben a 2021. évi beszámolóban az előző időszaki hiba a számviteli törvénynek megfelelően javításra és bemutatásra került, akkor a 2021. évi beszámoló kapcsán – feltételezve, hogy a tárgyévi beszámolóval kapcsolatosan a könyvvizsgáló az elvégzett eljárásai alapján arra a következtetésre jut, hogy az nem tartalmaz lényeges hibás állítást – a könyvvizsgáló minősítés nélküli könyvvizsgálói jelentést adhat ki.

Ha a 2020. évi beszámolóra kiadott könyvvizsgálói jelentés minősítésére más ok miatt került sor (pl: hatókör korlátozás), vagy amennyiben a 2020. évi beszámolóban feltárt lényeges hibás állítást a társaság nem megfelelően javítja és mutatja be a 2021. évi beszámolójában, akkor a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell ennek hatását a 2021. évi beszámolóról kiadott könyvvizsgálói jelentésre a 705. témaszámú nemzeti könyvvizsgálati standarddal összhangban. Ez a gyakorlatban a körülményektől függően jelentheti azt, hogy korlátozott véleményt kell kiadnia a könyvvizsgálónak az előző évi hiba és annak tárgyévre áthúzódó hatása miatt, jelentheti ellenvélemény kiadását, hatókörkorlátozás esetében pedig lehet, hogy hatókörkorlátozás miatti korlátozott véleményt kell kibocsátania az előző évi egyenleg(ek) és azok lehetséges tárgyévre áthúzódó hatása miatt, vagy adott esetben járhat a véleménynyilvánítás visszautasításával is. Ezt minden esetben a könyvvizsgálónak kell mérlegelnie a konkrét eset körülményeinek és a standardok előírásainak figyelembevételével.

### **3. Utólagos könyvvizsgálatról kiadott jelentés szerepeltetése az éves adatszolgáltatásban**

#### **KÉRDÉS:**

Melyik évben és hogyan kell szerepeltetni a kamarai adatszolgáltatásban a 2020. évi beszámoló elmaradt könyvvizsgálatának utólagos elvégzése során kiadott könyvvizsgálói jelentést?

#### **VÁLASZ:**

A kamarai éves adatszolgáltatásban mindig az adatszolgáltatással érintett időszakban kibocsátott könyvvizsgálói jelentésekről kell adatot szolgáltatni, függetlenül attól, hogy a kibocsátott jelentés mely üzleti év könyvvizsgálatára vonatkozik. Tehát, ha például a 2020.12.31-i üzleti évről készült beszámolóról a könyvvizsgáló 2022. februárjában bocsát ki jelentést, akkor arról a 2021. július 1. és 2022. június 30. közötti időszakra vonatkozó adatszolgáltatásban kell adatot szolgáltatnia, amelynek határideje 2022. július 15.

Az adatszolgáltatás kitöltésekor a megbízás típusa legördülő menüből utólagos könyvvizsgálat esetén is az „Éves beszámoló könyvvizsgálata” vagy „Egyszerűsített éves beszámoló könyvvizsgálata” megbízás típust kell kiválasztani. Az adatszolgáltatás szempontjából tehát nincsen megkülönböztetés az ilyen utólag elvégzett könyvvizsgálatról kiadott könyvvizsgálói jelentésre nézve.

**4. Mi a teendő, ha a kötelező könyvvizsgálattal kapcsolatban mulasztást elkövetett cég időközben megszűnt, vagy átalakult?**

**KÉRDÉS:**

2020. évben jelentősen lecsökkent a Bt árbevétele, 2021. évben pedig átalakult KFT-vé. Ettől függetlenül meg kell csináltatni a könyvvizsgálatot?

**VÁLASZ:**

Amennyiben a mulasztást elkövetett cég időközben jogutód nélkül megszűnt, úgy az utólagos könyvvizsgálat elvégeztetésének már nincsen relevanciája.

Jogutódlással való megszűnés esetében a jogutód társaságnak kell ebben a kérdésben döntését hoznia. A könyvvizsgálatra kötelezett, de időközben jogutódlással megszűnt társaság jogutódja dönthet úgy, hogy elvégezteti a jogelőd társaság(ok) utólagos könyvvizsgálatát, azonban ennek lehetnek olyan korlátai, amelyek miatt az utólagos könyvvizsgálat kivitelezése nehézségekbe ütközhet, például, ha a jogelőd tisztségviselői a jogutódban már nem töltenek be ilyen szerepet, így a jogelőd vezetése, illetve irányítással megbízott személyei már nem elérhetők, vagy nem működnek együtt a könyvvizsgálóval.

A jogutód társaság azonban dönthet úgy is, hogy nem pótolja utólag a jogelőd korábbi évek könyvvizsgálata tekintetében elkövetett mulasztását. A jogszabály megsértésének a ténye attól függetlenül fennáll, és azt nem lehet semmissé tenni, hogy elvégeztetik-e utólag az elmaradt könyvvizsgálatot vagy sem. Az esetleges jogsértés következményei alól ez nem ad felmentést a mulasztást elkövetőnek, mely következmények (ha lennének ilyenek) jogutódlás esetén a jogutódot terhelik.