

## Magyar Könyvvizsgálói Kamara Szakértői Bizottságának iránymutatása

2017. május 3.

### A könyvvizsgálói jelentés dátuma

A könyvvizsgálói jelentés dátumának meghatározása és viszonya a beszámolóhoz, valamint a vezetés teljességi nyilatkozatához a könyvvizsgálatok során rendszeresen visszatérő gyakorlati problémaként vetődik fel. A szakértői bizottság többször foglalkozott ezzel a témával, ennek ellenére a közelmúltban is több könyvvizsgáló kérte a bizottságot, hogy adjon ki iránymutatást erre vonatkozóan. Ez az iránymutatás, mégha részletesebben is foglalkozik ezzel a kérdéssel, véleményként összességében a korábban közzétett állásfoglalásokat erősíti meg.

### 1. A Magyar Nemzeti Könyvvizsgálói Standardok meghatározása a Nemzetközi Könyvvizsgálói Standardokkal összhangban

A 2016. december 15-étől hatályos, módosított Nemzetközi Könyvvizsgálói Standardok, valamint Magyar Nemzeti Standardok jelentős változásokat hoztak a könyvvizsgálói jelentés tartalmában. **A könyvvizsgálói jelentés dátuma tekintetében viszont a korábbiakhoz képest nincsenek érdemi változások a követelményekben.** (A kapcsolódó előírások a standardban a korábbiaktól eltérő, más bekezdésszámozás alatt találhatóak meg, és némileg változott a szöveg is, de érdemi változások nélkül.)

A módosított, 2016. december 15-e óta hatályban lévő ISA 700. témaszámú standard értelmében:

#### ISA 700 (Felülvizsgált) A könyvvizsgálói jelentés dátuma

49. *A könyvvizsgálói jelentés dátuma nem lehet korábbi, mint az az időpont, amikor a könyvvizsgáló megszerezte a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó véleménye megalapozásához elegendő és megfelelő könyvvizsgálói bizonyítékot, beleértve annak bizonyítékát, hogy: (Hiv.: A66–A69. bekezdések)*
- (a) *a pénzügyi kimutatásokat alkotó összes kimutatást és közzétételt elkészítették, és*
- (b) *az elismert hatáskörrel rendelkező személyek megerősítették, hogy felelősséget vállalnak a pénzügyi kimutatásokért.*
- A66. *A könyvvizsgálói jelentés dátuma arról tájékoztatja a felhasználót, hogy a könyvvizsgáló az adott időpontig a tudomására jutott és bekövetkezett események és ügyletek hatását mérlegelte. A könyvvizsgálónak a könyvvizsgálói jelentés dátuma után bekövetkezett eseményekkel és ügyletekkel kapcsolatos felelősségével az 560. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálói standard foglalkozik.<sup>1</sup>*
- A67. *Mivel a könyvvizsgáló véleménye a pénzügyi kimutatásokra vonatkozik, amelyek elkészítése a vezetés felelőssége, a könyvvizsgáló mindaddig nem tudja azt a következtetést levonni, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálói bizonyítékot szerzett be, amíg bizonyítékot nem szerzett arról, hogy a pénzügyi kimutatásokat alkotó összes kimutatást és közzétételt elkészítették, és azokért a vezetés felelősséget vállalt.*
- A68. *Egyes joghatóságokban jogszabály vagy szabályozás azonosítja azokat a személyeket vagy testületeket (például az igazgatókat), akik, vagy amelyek felelősek azon következtetés levonásáért, hogy a pénzügyi kimutatásokat alkotó valamennyi kimutatást és közzétételt elkészítették, továbbá meghatározza a szükséges jóváhagyási folyamatot. Ilyen esetekben bizonyítékot szereznek be a jóváhagyásról, még a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó jelentés keletkezése előtt. Más joghatóságok területén ugyanakkor a jóváhagyási folyamatot nem írja elő jogszabály vagy szabályozás. Ilyen esetekben a gazdálkodó egység által pénzügyi kimutatásainak elkészítése és véglegesítése során a vezetési és irányítási szerkezetének fényében követett eljárásokat veszik figyelembe azoknak a személyeknek vagy testületeknek az*

<sup>1</sup> 560. témaszámú, „Fordulónap utáni események” című nemzetközi könyvvizsgálói standard 10–17. bekezdések

*azonosítása érdekében, akik, vagy amelyek jogosultak annak megállapítására, hogy a pénzügyi kimutatásokat alkotó összes kimutatást – beleértve a kapcsolódó kiegészítő megjegyzéseket is – elkészítették. Egyes esetekben jogszabály vagy szabályozás határozza meg a pénzügyi kimutatásokkal kapcsolatos jelentéskészítési folyamatnak azt a pontját, amikor a könyvvizsgálat várhatóan befejeződik.*

A69. *Néhány joghatóságban a pénzügyi kimutatások közzététele előtt a pénzügyi kimutatások tulajdonosok általi végleges jóváhagyása szükséges. E joghatóságokban a könyvvizsgáló számára nem szükséges a tulajdonosok általi végső jóváhagyás annak megállapításához, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzett. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában a pénzügyi kimutatások jóváhagyásának dátuma az a legkorábbi időpont, amellyel az elismert hatáskörrel rendelkező személyek megállapítják, hogy a pénzügyi kimutatásokat alkotó összes kimutatást és közzétételt elkészítették, és hogy az elismert hatáskörrel rendelkező személyek megerősítették, hogy felelősséget vállalnak azokért.*

Erre vonatkozóan korábban olyan gyakorlati magyarázat is született, hogy a könyvvizsgálói jelentés dátuma az adott cégnél (vizsgált társaságnál) az adott (vizsgált) beszámoló könyvvizsgálataival eltöltött legutolsó nap kell legyen. Ez az értelmezés összhangban van a hivatkozott standarddal, feltéve, hogy a helyszíni vizsgálat utolsó napjáig a könyvvizsgáló valamennyi, a következtetése levonásához elengedhetetlenül szükséges könyvvizsgálati bizonyítékot megszerezte. Pontosabb ezért ezt úgy megfogalmazni, hogy a könyvvizsgálói jelentés nem lehet annál korábbi dátumú, mint amely napon az utolsó, szükségesnek ítélt könyvvizsgálati bizonyítékot a könyvvizsgáló megszerezte.

A problémát a gyakorlatban sokkal inkább az jelenti, hogy hogyan viszonyul egymáshoz a beszámoló, a teljességi nyilatkozat és a független könyvvizsgálói jelentés dátuma. A Szakértői Bizottság konzekvensen eddig is azt az álláspontot képviselte és most is azt képviseli, hogy

- egyrészt **valós, utólag is bizonyítható és ésszerű időpontokat kell feltüntetni** ezeken a dokumentumokon, még akkor is, ha a könyvvizsgálói jelentés az ügyfélnek csak valamivel később kerül átadásra, másrészt

- **minden olyan dátumozás elfogadható, ami megfelel a standardok előírásainak.**

**2. A beszámolással és a kapcsolódó könyvvizsgálattal kapcsolatban milyen fontos időpontokat különböztetünk meg és ezen belül hol helyezkedik el az az időszak, amikor a a könyvvizsgáló teljességi nyilatkozatot kérhet a megbízójától (ügyfelétől)?**

***A fontosabb időpontok:***

- A. Beszámoló fordulónapja

- B. Mérlegkészítés időpontja

- C. A (teljes) beszámoló tervezetének elkészítése

- D. Az irányítással megbízott személy vagy szerv döntésének a napja (az az időpont, amikor vállalja a felelősséget a beszámolóért, tehát gyakorlatilag a beszámoló (legkorábbi, vagy ha ha nem változik, akkor már a végső) dátuma

- E. Legfőbb szerv döntése a beszámolóról (a beszámoló jóváhagyásának napja)

- F. Beszámoló közzétételének napja

## **A teljességi nyilatkozat dátuma**

### **ISA 580 Az írásbeli nyilatkozatok dátuma és az általuk felölelt időszak(ok)**

14. Az írásbeli nyilatkozatok dátumának a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó **könyvvizsgálói jelentés dátumához lehető legközelebb eső, de nem azt követő időpontnak kell lennie**. Az írásbeli nyilatkozatoknak a könyvvizsgálói jelentésben megjelölt valamennyi pénzügyi kimutatásra és időszakra vonatkozniuk kell. (Hiv.: A15–A18. bekezdés.)

### **Az írásbeli nyilatkozatok dátuma és az általuk felölelt időszak(ok) (Hiv.: 14. bekezdés)**

A15. Mivel az írásbeli nyilatkozatok szükséges könyvvizsgálati bizonyítékok, a könyvvizsgálói vélemény nem adható ki korábban, és a könyvvizsgálói jelentés dátuma nem lehet korábbi, mint az írásbeli nyilatkozatok dátuma. Emellett, mivel a könyvvizsgáló a könyvvizsgálói jelentés dátumáig bekövetkező eseményekkel foglalkozik, amelyek a pénzügyi kimutatások módosítását vagy az azokban történő közvételt igényelhetnek, az írásbeli nyilatkozatok dátuma a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói jelentés dátumához lehető legközelebb eső, de nem azt követő időpont.

A16. Bizonyos körülmények között helyénvaló lehet, ha a könyvvizsgáló a könyvvizsgálat során írásbeli nyilatkozatot kér a pénzügyi kimutatásokban szereplő valamely konkrét állításra vonatkozóan. Ilyen esetben szükséges lehet aktualizált írásbeli nyilatkozatot kérni.

A17. Az írásbeli nyilatkozatok a könyvvizsgálói jelentésben megjelölt valamennyi időszakra vonatkoznak, mert szükséges, hogy a vezetés megerősítse, hogy az általa a korábbi időszakokra vonatkozóan korábban tett írásbeli nyilatkozatok továbbra is helytállóak. A könyvvizsgáló megállapodhat a vezetéssel olyan írásbeli nyilatkozási formáról, amely aktualizálja a korábbi időszakokra vonatkozó írásbeli nyilatkozatokat azáltal, hogy foglalkozik azzal, változott-e valami az adott írásbeli nyilatkozatokban, és ha igen, mik a változások.

A18. Adódhatnak olyan helyzetek, amikor az aktuális vezetés nem volt jelen a könyvvizsgálói jelentésben megjelölt valamennyi időszakban. Az ilyen személyek kijelenthetik, hogy nincsenek olyan helyzetben, hogy az írásbeli nyilatkozatok közül néhányat vagy mindegyiket megadják, mert nem voltak ott az adott időszakban. Ez a tény azonban nem csökkenti az adott személyek felelősségét a pénzügyi kimutatások egészéért. Ennek megfelelően a könyvvizsgálóra továbbra is vonatkozik az az előírás, hogy a releváns időszak(ok) egészére vonatkozóan kérjen tőlük írásbeli nyilatkozatokat.

Az 580-as standard szerint a vezetés nyilatkozatainak teljességi nyilatkozat formájában kell lenniük és a dátumozás tekintetében ennek az a kritériuma, hogy nem lehet későbbi, mint a könyvvizsgálói jelentés dátuma.

Teljességi nyilatkozatot legkorábban olyan időpontban kell a vizsgált beszámolóval összefüggésben bekérni az ügyfél vezetésétől, ha rendelkezésre áll a már auditált beszámolóról (beleértve az üzleti jelentést vagy ha van más kapcsolódó dokumentum, akkor azt is) legalább egy tervezet, és a könyvvizsgáló már megszerzett minden más, általa szükségesnek tartott könyvvizsgálati bizonyítékot a beszámolóra vonatkozó véleménye kialakításához. Emlékeztetünk arra, hogy a vezetés teljességi nyilatkozata maga is egy alapvető könyvvizsgálati bizonyíték, amelyben a vezetés elismeri a beszámoló összeállításával kapcsolatos saját felelősségét, valamint azt a felelősségét, hogy minden, a beszámolóra hatással bíró információt, tény, adatot, dokumentumot stb. a könyvvizsgáló rendelkezésére bocsátott.

Optimális esetben a megbízó cég vezetése (vagy vezető testülete) maga is úgy gondolkodik, hogy teljességi nyilatkozatot csak akkor ad ki, amikor a felelősségét is elismeri a beszámolóval kapcsolatban, azaz aláírja a beszámolót. (Ez összhangban áll az előzőekben leírtakkal, hiszen a vezetés által vállalt felelősség és az annak teljesítéséről való nyilatkozattétel összetartoznak és egymástól nem elválaszthatók.) A beszámolókészítés és a könyvvizsgálat is egy-egy folyamat, melyen belül a beszámoló és az arra vonatkozó könyvvizsgálói megítélés menet közben változhat, formálódhat, de a standardok megkövetelik az együttműködést, kapcsolattartást és a lényeges 4 kérdések megtárgyalását - kommunikációját - az irányítással megbízott személyekkel. Amikor a

vezetés<sup>2</sup> a beszámolóról kijelenti, hogy az alkalmas a legfőbb szerv általi megtárgyalásra, akkor tisztában kell legyen azzal is, hogy erről a könyvvizsgálónak mi lesz a véleménye, kell-e komfort levél még hozzá vagy hogy a teljességi nyilatkozatban milyen kérdésekben kell a cég vezetésének nyilatkoznia. Ezekről a kérdésekről tehát a könyvvizsgálónak tájékoztatnia kell a vezetést, valamint az irányítással megbízott személyeket még azt megelőzően, hogy a vezetés a beszámolóval kapcsolatos felelősségét a beszámoló aláírásával és a teljességi nyilatkozat átadásával elismerné.

A könyvvizsgálati standardokból következően és az előzőekben leírtak alapján a fenti kérdésre az a válasz adódik, hogy az első teljes auditált beszámoló tervezete és a könyvvizsgálói jelentés kibocsátása közötti időszakban kell kérni teljességi nyilatkozatot az ügyfél vezetésétől. Ha a beszámoló ehhez a tervezethez képest még változik, de a könyvvizsgáló azon kívül, hogy a dátuma megváltozna, ugyanolyan tartalmú teljességi nyilatkozat mellett adná ki a jelentését, akkor nem kell másik teljességi nyilatkozatot kérni.

Testületi vezetés mellett könnyen elképzelhető, hogy a teljességi nyilatkozat dátuma és a beszámoló dátuma azonos, mert például az igazgatóság amikor elfogadja a beszámolót a közgyűlés elé terjesztésre, akkor lehet csak a teljességi nyilatkozatot tartalmilag lezárni. A teljességi nyilatkozat dátuma lehet, hogy a beszámoló dátuma utáni, de felmerül a kérdés, hogy lehet-e korábbi, mint a mérlegkészítés időpontja? Ha és amennyiben a mérlegkészítés során kiderül, hogy a beszámolóról a megbízható és valós képet az biztosítaná jobban, lényeges kérdéseket így lehetne a legegyszerűbben rendezni, hogyha a mérlegkészítés időpontját a vállalkozás megváltoztatja és későbbre teszi, akkor ebben az esetben ha már volt kiadott teljességi nyilatkozat, az korábbi dátumú lesz, mint maga a mérlegkészítés időpontja. Ilyenkor új teljességi nyilatkozatot kell kérni az ügyféltől, mert a tényleges mérlegkészítés időpontja előtt nem lehetséges, hogy a beszámoló valamennyi része elkészüljön. Az auditált beszámoló legalább egy teljes tervezetének a megléte mindig feltétele a teljességi nyilatkozat aláírásának.

Kérdésként merülhet fel, hogy lehet-e vagy kell-e teljességi nyilatkozatot bekérni a beszámolónak akár már arról a tervezetéről, amelyet a könyvvizsgálatra átadnak. Ennek azért nincs gyakorlati értelme és haszna, mert:

- a teljességi nyilatkozat olyan nyilatkozatokat is tartalmaz a vezetés felelősségéről, aminek a vezetés csak a könyvvizsgálat során tud eleget tenni (pl. hozzáférést engedni valamennyi, a könyvvizsgáló által szükségesnek tartott információhoz és olyan személyekhez, akiktől a könyvvizsgáló fontosnak tartja könyvvizsgálati bizonyíték megszerzését),
- a könyvvizsgáló csak a könyvvizsgálat befejező szakaszában tudja megítélni azt, hogy maradtak-e nem módosított feltárt hibák a beszámolóban, amelyekről, ha voltak ilyenek, a vezetést nyilatkoztatnia kell a teljességi nyilatkozatban, továbbá
- szintén a könyvvizsgálat befejező szakaszában tud arról döntést hozni a könyvvizsgáló, hogy szükségesnek tartja-e valamely sajátos vagy jelentős könyvvizsgálati témával kapcsolatban egyedi nyilatkozatot kérni a vezetéstől a teljességi nyilatkozatban.

A vezetés teljességi nyilatkozatának az adott könyvvizsgálati megbízásra szabott szövegét csak mindezek után lehetséges kialakítani és a vezetésnek átadni, továbbá amennyiben szükséges, a vezetéssel megvitatni annak tartalmát. A vezetéstől csak ezt követően lehet elvárni, hogy a beszámolóra vonatkozó teljességi nyilatkozatát megadja a könyvvizsgáló részére. Ez az időpont pedig gyakorlatilag egybe esik azzal (vagy nagyon közel esik ahhoz), amikor az auditált beszámoló tervezete, vagy annak végleges változata elkészül.

Azt is figyelembe kell venni, hogy az 580-as témaszámú standard értelmében az írásbeli nyilatkozatok dátumának a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói jelentés dátumához lehető legközelebb eső, de nem azt követő időpontnak kell lennie. A könyvvizsgálói jelentés dátuma pedig nagy biztonsággal csak az audit befejezéséhez közeli, vagy azt követő időpontban határozható meg.

---

<sup>2</sup> Vezetés alatt a cég irányítását értjük, az ügyvezetést és a vezető tisztségviselőket, illetve ezen belül, ha többen vannak, azokat a személyeket, akinek a beszámolóképzés a hatáskörük. Ebből a szempontból a vezetés és irányítás itt szinonimák

### **3. A számviteli beszámoló (éves beszámoló, pénzügyi kimutatások) dátuma**

A kérdés tekintetében annak van alapvető jelentősége, hogy a gazdálkodónál egyszemélyi vagy testületi vezetés van. A beszámoló dátuma az a nap amikor a vezetés elismeri a felelősségét a beszámolóval kapcsolatban, dönt arról, hogy ezt a beszámolót terjesztik a legfőbb szerv elé. Testületi cégirányítás esetén ez az igazgatóság vonatkozó határozatának dátuma. Ha a legfőbb szerv megváltoztatja a beszámolót, a vezetésnek akkor is felelősséget kell tudni vállalni érte.

(Egyes országokban a vezetés teszi közzé a beszámolót, de felelős is marad érte, hazánkban a tulajdonosok döntenek mind a beszámolóról mind a vezetés gazdálkodás felelőssége alóli felmentéséről. A standardok mindkét jogi megoldást tartalmazzák, de értelemszerűen és általánosan Magyarországon a saját joghatóságnak megfelelő szabályokat kell alkalmazni.)

### **4. A beszámoló és a könyvvizsgálói jelentés viszonya**

A könyvvizsgálói jelentés dátuma nem lehet korábbi, mint az a beszámoló, amellyel kapcsolatban a cég vezetése elismerte felelősségét, de nem lehet későbbi sem, mint a beszámoló közzétételének az időpontja. Ezt az utóbbi, látszólagos ellentmondást az okozza, hogy a beszámoló elfogadásával összefüggésben előfordulhat, hogy több könyvvizsgálói jelentést is kell készítenie a könyvvizsgálónak.

*Sztv. 158. § (6) Kötelező könyvvizsgálat esetén a könyvvizsgáló által ellenőrzött éves beszámoló, egyszerűsített éves beszámoló, összevont (konszolidált) éves beszámoló a független könyvvizsgálói jelentéssel együtt terjeszthető a legfőbb szerv (a részvénytársaság közgyűlése, a korlátolt felelősségű társaság taggyűlése) elé.*

*(7) Amennyiben a közgyűlés, a taggyűlés az eléterjesztett éves beszámoló, egyszerűsített éves beszámoló, összevont (konszolidált) éves beszámoló adatait megváltoztatja, vagy olyan információ jutott a könyvvizsgáló tudomására, amely mellett a közgyűlést, a taggyűlést megelőzően adott könyvvizsgálói záradék már nem tükrözi a valós helyzetet, a könyvvizsgálónak a letétbe helyezésre, a közzétételre kerülő éves beszámolóhoz, egyszerűsített éves beszámolóhoz, összevont (konszolidált) éves beszámolóhoz a valóságnak megfelelő könyvvizsgálói záradékot is tartalmazó független könyvvizsgálói jelentést kell - még a letétbe helyezést, a közzétételt megelőzően - készítenie.*

Főszabály szerint a legfőbb szerv beszámolót tárgyaló ülésére el kell készíteni a könyvvizsgálói jelentést olyan formában, hogyha a beszámoló nem változik - és nem jut a könyvvizsgáló tudomására azt érintő más olyan lényeges információ, amely miatt a beszámolót utóbb szükséges lenne megváltoztatni -, akkor a könyvvizsgálói jelentés ebben a formában közzétehető legyen.

Ha változik a beszámoló - amire 2017-től az osztalék beszámolóból való kikerülésével kisebb esély van, mint volt korábban - akkor a könyvvizsgálónak meg kell vizsgálnia, hogy maradhat-e ez a jelentése vagy új jelentést kell-e kiadnia. Ha új jelentés lesz akkor annak későbbi is lesz az időpontja. Ezzel kapcsolatban a szakértői bizottságnak az a véleménye, hogy a gyakorlatban a legfőbb szerv nem fogadhat el olyan beszámolót, melyet a cég vezetése nem javasol elfogadásra, illetve változás esetén a könyvvizsgálónak a legfőbb szerv ülésén nyilatkoznia kell arról, hogy a megváltozott beszámolóval kapcsolatban - ha más körülmény nem változik - mi lesz a várható végső véleménye a beszámolóról. Ilyen esetben, a megváltoztatott beszámolóra kiadott végső könyvvizsgálói jelentés dátuma a legfőbb szerv ülésének a dátuma lehet. Előre nem látható külső körülményeket kivéve nem szerencsés, ha a közzétételre kerülő könyvvizsgálói jelentés dátuma későbbi, mint a legfőbb szerv döntésének időpontja, még akkor sem, ha ezt a számviteli törvény megengedi. Mivel a fordulónap utáni jelentős eseményeket a könyvvizsgálói jelentés dátumáig bezárólag kell áttekinteni, a megváltoztatott könyvvizsgálói jelentést a legfőbb szerv ülésének a napjánál későbbi időpontra nem célszerű dátumozni akkor sem, ha annak tényleges átadására csak az ülést követően kerül sor.

### **5. A beszámoló, a teljességi nyilatkozat és a könyvvizsgálói jelentés egyidejűsége**

Kérdés felett áll, hogy az említett dokumentumok (okiratok) egy napon is elkészülhetnek, azonban annak sokkal nagyobb a valószínűsége, hogy a beszámolónak és a teljességi nyilatkozatnak azonos, de korábbi dátuma van,

mint a könyvvizsgálói jelentésnek. Kisebb gazdálkodónál nem testületi irányítás mellett - ahol a vezetés és a tulajdonos azonos - az azonos időpont ésszerű és elképzelhető.

#### **6. Milyen időpontban kell kérni komfort levelet<sup>3</sup> ?**

Ha a könyvvizsgálói jelentést a tulajdonosok által kibocsátott komfort levél befolyásolja, akkor annak a jelentés kiadása előtt (legkésőbb azzal egyidőben) rendelkezésre kell állnia. Ez következik abból is, hogy addig nem lehet a könyvvizsgálói jelentést kiadni, amíg a vélemény kialakításához szükségesnek ítélt valamennyi könyvvizsgálói bizonyítékkal a könyvvizsgáló nem rendelkezik. A komfort levél is egy bizonyíték, amire a könyvvizsgáló a könyvvizsgálói jelentésben kifejezett véleményét alapozza.

---

<sup>3</sup> A komfort levél az anyavállalat támogató nyilatkozata, melyben azt írja le, hogy tudatában van a leányvállalat megromlott tőkehelyzetének (esetleg negatív saját tőkéjének), vagy romló likviditási helyzetének és megerősíti azt, hogy a leányvállalat működését a belátható jövőben pénzügyileg támogatni fogja.