**Szempontok annak eldöntésére, hogy korlátozott vagy kellő bizonyosságot tartalmazó véleményt nyilvánítson-e a könyvvizsgáló**

**A segédlet hatóköre**

A segédlet a könyvvizsgáló által mérlegelhető szempontokat fogalmaz meg arra vonatkozóan, hogy el tudja dönteni milyen típusú véleményt nyilvánítson az egyes esetekben, amikor a Standard vélemény megfogalmazására kötelezi.

A segédletben megfogalmazott szempontok csak javaslatok és nem tekintendők kizárólagosnak vagy teljeskörűnek. A könyvvizsgálónak az ügyfél sajátosságait figyelembe véve kell a végső döntéseit meghozni.

A segédletnek nem célja, hogy egyértelműen megfogalmazza, melyik esetben melyik típusú vélemény a célszerű. Ezt nem is lehet megtenni, hiszen a különböző ügyfelek sajátosságaiból adódó eltéréseket lehetetlenség leképezni.

Javasolt először a Standard áttekintése abból a szempontból, hogy ahol véleményt kell megfogalmazni, az melyik standard hatókörébe tartozik (audit vagy 2410 vagy 3000). Ezt követően az egyes kategóriákhoz célszerű elolvasni a segédlet vonatkozó részeit és figyelembe venni az ügyfél sajátosságai alapján mérlegelendő egyéb szempontokat.

**A Standard vonatkozó előírásai**

**27.** A különjelentésben az egyes vizsgálandó témakörökhöz kapcsolódóan kibocsátott vélemény fajtája a vizsgált gazdálkodó sajátosságait, kockázatait is figyelembe véve a könyvvizsgáló szakmai megítélésétől függ. A 23-25. pontokban meghatározott módszertan alapján, a 22. pontban leírtak figyelembevételével is a könyvvizsgáló kellő bizonyosságot vagy korlátozott bizonyosságot tartalmazó véleményt bocsáthat ki, (a továbbiakban a kettő együtt: „vélemény”). Ezen túlmenően a könyvvizsgáló a különjelentésben, jogszabályokban és a Standardban meghatározott témákkal kapcsolatban a könyvvizsgálat során végzett könyvvizsgálati eljárások és azok alapján a tett megállapítások, valamint a tények, körülmények ismertetését végzi el (továbbiakban „leíró jellegű”). A könyvvizsgálónak a különjelentés összeállítása érdekében végzett munkája során törekednie kell a könyvvizsgálat szempontjából lényegesként azonosított tételekről kellő bizonyosságú vélemény adására.

**28.** Jelen Standard hatókörébe tartozó vizsgálat során a lényegesség meghatározásakor a következők szerint kell eljárni:

a) A múltbeli pénzügyi információk vizsgálatakor a lényegesség mértéke a könyvvizsgáló által az éves beszámoló könyvvizsgálatához meghatározott 320 témaszámú könyvvizsgálati standard szerinti lényegességgel egyezik meg,

b) A múltbeli nem pénzügyi információ vizsgálata esetén a lényegességet a 3000 témaszámú - Múltbeli időszakra vonatkozó pénzügyi információk könyvvizsgálatán vagy átvilágításán kívüli, bizonyosságot nyújtó szolgáltatások című Standard Lényegesség és a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás kockázata alcím 22-25. pontjai szerint kell meghatározni.

c) A könyvvizsgálónak az Audit Bizottság részére készített kiegészítő jelentésben be kell mutatnia a különjelentésben figyelembe vett lényegességi küszöbértéket.

**31.** A különjelentés összeállítása során törekedni kell a gazdálkodó szempontjából jelentős, (nem számszaki, hanem minőségi, kvantitatív) releváns információk, témakörök, esetleges problémák kiemelésére.

**Az éves beszámolóban szereplő lényeges múltbeli pénzügyi információk**

Amennyiben a könyvvizsgálónak a különjelentésben olyan múltbeli pénzügyi információkról kell véleményt mondania, amelyeket a könyvvizsgált beszámoló is tartalmaz és amelyeknek a nagyságrendje meghaladta a könyvvizsgálat során alkalmazott lényegességet, a könyvvizsgáló utalhat a könyvvizsgálati eljárásai eredményére például a következő módon: "Az éves beszámolónál alkalmazott lényegességgel vizsgálva minden lényeges szempontból megfelel a/az […] előírásainak."

A fentieket a Standard 28.a. pontja teszi lehetővé, amikor előírja, hogy a már könyvvizsgált beszámoló tételei esetében a könyvvizsgálat során alkalmazott lényegességet kell használni. Ebből adódik, hogy a különjelentés elkészítése során a könyvvizsgálónak nem kell többletmunkákat elvégeznie az éves beszámoló már könyvvizsgált tételeit érintően.

**Nem lényeges múltbeli pénzügyi információk**

Amennyiben a standard azt követeli meg, hogy a könyvvizsgáló a vizsgált gazdálkodó sajátosságait, kockázatait figyelembe véve nem lényeges múltbeli pénzügyi információkról nyilvánítson véleményt, akkor a könyvvizsgáló:

1. megállapíthatja, hogy a kérdéses múltbeli pénzügyi információk olyan mértékben nem jelentősek a gazdálkodó sajátosságait és kockázatait, továbbá a könyvvizsgálat során figyelembe vett lényességet tekintve, hogy ezekről a múltbeli pénzügyi információkról nem mond véleményt, vagy
2. korlátozott bizonyosságot tartalmazó vélemény fogalmaz meg, aminek során a 2410-es standard előírásait veszi figyelembe különös tekintettel a 29., 30-33. pontokban foglaltakra.

A 29. pont alkalmazása során adott esetben az is lehetséges, hogy a könyvvizsgáló olyan mennyiségű és mélységű eljárásokat kénytelen elvégezni annak érdekében, hogy következtetést fogalmazhasson meg, hogy az még kellő bizonyosságot tartalmazó vélemény nyilvánítását is megalapozhatja.

**Múltbeli időszakra vonatkozó nem pénzügyi információk**

A 3000-es standard alapján a könyvvizsgáló kellő bizonyosságot vagy korlátozott bizonyosságot tartalmazó vélemény nyilváníthat.

Annak eldöntésére, hogy melyik típusú véleményt kellene a különjelentésben szerepeltetni, az alábbi szempontokat javasolt mérlegelni (az alábbi lista nem teljeskörű):

* A vizsgált terület mennyire volt jelentős a könyvvizsgálat szempontjából

Pl. ha jelentős kockázatokat vagy szokatlan tranzakciókat azonosított a könyvvizsgáló az adott területen vagy olyan jelentősnek tűnő számviteli tranzakciót alkalmazott a társaság, aminek a számviteli vagy adó szempontból történő megítélése még nem kiforrott.

* Milyen mennyiségű és mélységű eljárásokat kell elvégezni ahhoz, hogy a könyvvizsgáló véleményt alkothasson

Pl. ha egy megfelelés-vizsgálat esetében a korlátozott bizonyossághoz szükséges eljárások alapján minden megfelelőnek tűnik, akkor elegendő lehet a korlátozott bizonyosságot tartalmazó vélemény kibocsátása - ha egyéb más tényező nem indokol más véleményt.

Abban az esetben viszont, ha a könyvvizsgálónak jelentős mennyiségű és mélységű eljárásokat kell elvégeznie ahhoz, hogy véleményt alkothasson, akkor megfontolandó tud-e akár kellő bizonyosságot tartalmazó véleményt nyilvánítani.

* Az audit bizottságnak szóló jelentésben kommunikált kérdések

Az audit bizottsággal megvitatott kérdések nem feltétlenül jelentik, hogy azokon a területeken a könyvvizsgálónak kellő bizonyosságot tartalmazó véleményt kell nyilvánítania a különjelentésben. A könyvvizsgáló sok esetben azért vet fel témákat az audit bizottságnál, hogy további információkat szerezzen és meghallgassa az audit bizottság véleményét.

De pl. a kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések már olyan területeknek minősülhetnek, amikről pozitív véleményt kell nyilvánítani, amennyiben azok bele esnek a Standard hatókörébe.

* Kellő bizonyosságot tartalmazó véleményt kell megfogalmazni, amennyiben olyan területen merülnek fel kérdések, amelyek jelentendők az MNB-nek. Ezek a területek a következők:

**Hpt**. 261. § (1) A pénzügyi intézmény által választott könyvvizsgáló a vizsgálatának eredményéről a pénzügyi intézménnyel egyidejűleg a Felügyeletet - írásban - haladéktalanul tájékoztatja, ha olyan tényeket állapított meg, amelynek alapján

a) a könyvvizsgálói záradék korlátozása vagy megtagadása válhat szükségessé,

b) bűncselekmény elkövetésére vagy a pénzügyi intézmény belső szabályzatának súlyos megsértésére vagy az előzőekben említettek súlyos veszélyére utaló körülményeket észlel,

c) e törvény vagy más jogszabályok, illetve a Felügyelet rendelkezéseiben foglalt előírások súlyos megsértésére utaló körülményeket észlel,

d) a pénzügyi intézmény kötelezettségeinek teljesítését, a rábízott vagyoni értékek megőrzését nem látja biztosítottnak, vagy

e) a pénzügyi intézmény belső ellenőrzési rendszereinek súlyos hiányosságait vagy elégtelenségét állapítja meg, vagy

f) jelentős véleménykülönbség alakult ki közte és a pénzügyi intézmény vezetése között a pénzügyi intézmény fizetőképességét, jövedelmét, adatszolgáltatását vagy könyvvezetését érintő, a pénzügyi intézmény működését lényegesen érintő kérdésekben.

**Bszt**. 98. § (1) A befektetési vállalkozás, illetőleg az árutőzsdei szolgáltató által megbízott könyvvizsgáló a befektetési vállalkozás, illetőleg az árutőzsdei szolgáltató tájékoztatásával egyidejűleg írásban tájékoztatja a Felügyeletet, ha vizsgálata során olyan tényt állapított meg, amely alapján

a) korlátozott vagy elutasító könyvvizsgálói záradék, illetve a záradék megadásának elutasítása válhat szükségessé,

b) bűncselekmény elkövetésére, jogszabály megsértésére vagy a befektetési vállalkozás, illetőleg az árutőzsdei szolgáltató belső szabályzatának súlyos megsértésére vagy ezek veszélyére utaló körülményeket észlel,

c) a befektetési vállalkozás, illetőleg az árutőzsdei szolgáltató kötelezettségeinek teljesítését, a rábízott pénzügyi eszköz vagy pénzeszköz megőrzését nem látja biztosítottnak,

d) a befektetési vállalkozás, illetőleg az árutőzsdei szolgáltató belső ellenőrzési és megfelelési rendszereinek súlyos hiányosságait vagy elégtelenségét állapítja meg, vagy

e) közte és a befektetési vállalkozás, illetőleg az árutőzsdei szolgáltató vezető állású személye között jelentős véleménykülönbség alakult ki a befektetési vállalkozás, illetőleg az árutőzsdei szolgáltató fizetőképességét, jövedelmét, adatszolgáltatását vagy könyvvezetését érintő, a működés szempontjából lényeges kérdésekben.

**Bit**. 71. § (2) A könyvvizsgáló köteles vizsgálatának eredményéről a biztosítóval vagy a viszontbiztosítóval egyidejűleg a Felügyeletet haladéktalanul írásban tájékoztatni, ha olyan tényeket állapított meg, amelyek alapján

a) a korlátozott vagy elutasító könyvvizsgálói záradék, vagy záradék megadásának elutasítása válhat szükségessé,

b) bűncselekmény elkövetésére, a biztosító vagy a viszontbiztosító belső szabályzatának súlyos megsértésére, vagy az előzőekben említettek súlyos veszélyére utaló körülményeket észlel,

c) a tevékenység engedélyezésére vagy a működésre vonatkozó jogszabályi előírások súlyos megsértésére utaló körülményeket észlel,

d) a biztosító vagy a viszontbiztosító kötelezettségeinek folyamatos teljesítését, a rábízott vagyoni értékek megőrzését nem látja biztosítottnak,

e) a belső ellenőrzési rendszerek súlyos hiányosságát vagy elégtelenségét állapítja meg,

f) jelentős véleménykülönbség alakul ki közte és az első számú vezető között a biztosító vagy a viszontbiztosító fizetőképességét, jövedelmét, adatszolgáltatását vagy könyvvezetését érintő, a működést lényegesen érintő kérdésekben.

* Megfelelt/nem felelt meg vagy igen/nem típusú vélemények

Mérlegelni szükséges, hogy ilyen esetekben lehet-e korlátozott bizonyosságot tartalmazó véleményt nyilvánítani. Pl. amennyiben egy megfelelésről csak szúrópróbaszerű vagy más kiválasztáson alapuló vizsgálat alapozza meg a véleményt, akkor célszerűnek tűnhet a korlátozott bizonyosságot tartalmazó vélemény. Ha viszont a teljes populáció volt a vizsgálat tárgya, akkor nehéz megindokolni, hogy mely eljárásokkal végzett kevesebbet a könyvvizsgáló a korlátozott bizonyosságot tartalmazó vélemény érdekében, mint a teljes bizonyosság esetében.