

LÉNYEGESSÉG MEGHATÁROZÁSÁNAK SPECIÁLIS ESETEI

Fridrich Péter, ny. főiskolai adjunktus, könyvvizsgáló partner
Budapesti Gazdasági Egyetem, Pénzügyi és Számviteli Kar, Számvitel
Tanszék,
ANKER-AUDITOR Kft.

Dr. Simon Szilvia Ph.D., főiskolai docens
Budapesti Gazdasági Egyetem, Pénzügyi és Számviteli Kar, Számvitel
Tanszék
email cím: simon.szilvia@uni-bge.hu

DOI: [10.29180/978-615-6886-11-8_2](https://doi.org/10.29180/978-615-6886-11-8_2)

Absztrakt

A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során a könyvvizsgáló kellő bizonyosságot kíván szerezni arról, hogy a vizsgálat alatt álló pénzügyi kimutatás nem tartalmaz akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítást. A könyvvizsgálati kockázat csökkentése során a lényegesség meghatározásának tehát kiemelt jelentősége van, amelynek szabályait a könyvvizsgálati standardok tartalmazzák. Azonban ezek az általános előírások (ISA 315, ISA 320, ISA 450) normál céghelyzeteket feltételeznek és az egyedi pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan fogalmazzak meg alkalmazható szabályokat. Felmerülhet bennünk az a kérdés, hogy hogyan kell alkalmazni ezeket a szabályokat, ha nem egyetlen vállalkozás, hanem egy vállalatcsoport konszolidált pénzügyi kimutatása, vagy nem normál, hanem speciális céghelyzet (átalakulás, egyesülés, szétválás) esetén kell a lényegességet értelmezni. Előadásunk/tanulmányunk ezeket a kérdéseket vizsgálja a rendelkezésre álló könyvvizsgálati standardok előírásainak felhasználásával, illetve adaptálásával.

1. Bevezetés

A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során a könyvvizsgáló átfogó célja, hogy kellő bizonyosságot szerezzen arról, hogy a pénzügyi kimutatások nem tartalmaznak akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítást. Ez biztosítja a könyvvizsgáló számára, hogy megfelelő könyvvizsgáló véleményt bocsásson ki. A kellő bizonyosság egy magas fokú bizonyosságot jelent, azonban nem jelenti azt, hogy a vizsgált pénzügyi kimutatás hibamentes lenne. A kellő bizonyosság elérése érdekében a könyvvizsgálónak elegendő és megfelelő bizonyítékokat kell szereznie annak érdekében, hogy a könyvvizsgálati tevékenységgel szükségképpen együtt járó könyvvizsgálati kockázatot elfogadhatóan alacsony szintre csökkentse. A könyvvizsgálati kockázat csökkentése céljából a könyvvizsgálónak meg kell határoznia, hogy mit tekint lényegesnek. A könyvvizsgáló akkor tekinti a hibás állításokat,

kihagyásokat lényegesnek, ha azok önmagukban vagy összességükben ésszerű várakozások alapján befolyásolhatják az érdekhordozókat a pénzügyi kimutatások alapján meghozott gazdasági döntéseik meghozatalában. (ISA 200)

2. Lényegesség meghatározása általános helyzetben

A lényegesség meghatározása során a könyvvizsgálónak a szakmai megítélésére kell támaszkodnia és az ISA 200 A független könyvvizsgáló céljai és a könyvvizsgálatnak a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal történő végrehajtása című standard előírásai alapján figyelembe kell vennie a gazdálkodó tevékenységének jellemzőit, körülményeit, a hibás állítás nagyságát, jellegét.

A lényegesség adott pénzügyi kimutatásra vonatkozó megfelelő megállapítása érdekében a körülményeket pontosan azonosítani kell. A befolyásoló tényezők azonosítása során a következő kérdéseket kell megválaszolni:

- Mit vizsgálunk?
- Milyen céghelyzetről beszélhetünk?
- Milyen időpontra vonatkozóan kell a lényegességet megállapítani?
- Mi az adott helyzetre vonatkozó szabályozás?
- Hogyan tudjuk a lényegességet megállapítani?
- Hány vállalkozásra kell a lényegességet megállapítani?

Általános esetben egyedi beszámolók, pénzügyi kimutatások (továbbiakban pénzügyi kimutatások) könyvvizsgálatáról van szó, amely készülhet a számviteli törvény (2000. évi C. törvény a számvitelről) vagy más számviteli szabályrendszer, például a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (International Financial Reporting Standards, továbbiakban: IFRS) alapján. A számviteli törvény előírásai alapján készült éves beszámoló mérlegből, eredménykimutatásból és kiegészítő mellékletből áll, amelyhez kapcsolódóan üzleti jelentést is kell készíteni. Az IFRS előírásai alapján készült pénzügyi kimutatás részei a pénzügyi helyzet kimutatás (mérleg), átfogó eredménykimutatás, saját tőke változás kimutatás, cash-flow kimutatás, jegyzetek a pénzügyi kimutatáshoz. A könyvvizsgálat így e kimutatások könyvvizsgálatára vonatkozik.

A könyvvizsgálat általában normál céghelyzetben működő egyedi vállalkozások pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálatára terjed ki, amelyeknél érvényesül a vállalkozás folytatásának elve.

Mivel ezek az üzleti év fordulónapjára készülnek, így a lényegességet is erre a napra, a fordulónapra vonatkozóan kell megállapítani két alkalommal, a tervezés szakaszában és a könyvvizsgálat végrehajtása, zárása, a jelentés kibocsátása előtt ellenőrzésként.

A lényegesség meghatározása során konkrét standardok előírásaira kell támaszkodni, amelyek közül a legfontosabbak a következők:

- ISA 200 A független könyvvizsgáló céljai és a könyvvizsgálatnak a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal történő végrehajtása,
- ISA 315 (felülvizsgált) Lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése,
- ISA 320 Lényegesség a könyvvizsgálat tervezésében és végrehajtásában,
- ISA 450 A könyvvizsgálat során azonosított hibás állítások értékelése című standardok.

A lényegesség megállapításakor a könyvvizsgáló az adott gazdálkodó tevékenységében rejlő kockázat azonosítása és felmérése alapján választja ki azt a mutatót, amely alapján a lényegességet meg fogja határozni (ISA 350)

- a pénzügyi kimutatás egészére,
- a végrehajtás szintjére,
- az egyedileg jelentős tételre, valamint
- az egyértelműen elhanyagolható nagyságrendű hiba nagyságára vonatkozóan.

Megnevezés	Tervezett összeg eFt	Arányszám %		Lényegesség tervezett mértéke eFt	
		alsó határ	felső határ	alsó határ	felső határ
Mérlegfőösszeg		1	2		
Saját tőke		2	3		
Adózás előtti eredmény		5	10		
Árbevétel		0,5	1		
A lényegesség megállapított mértéke					
Végrehajtási lényegesség (a lényegesség 75 %-a)					
Egyedileg jelentős tétel alsó határa (hibahatár 1/3-a)					
Egyértelműen elhanyagolható nagyságrendű hiba összege (egyedileg jelentős tétel 5 %-a)					

1. táblázat: Lényegesség meghatározása

Forrás: saját szerkesztés

A könyvvizsgálat az esetek legnagyobb részében egyedi vállalkozás pénzügyi kimutatásának könyvvizsgálatára vonatkozik és a pénzügyi kimutatások adatai alapján ezek a számítások könnyen végrehajthatók.

2. Lényegesség meghatározása speciális helyzetekben

A könyvvizsgálati megbízás azonban nem csak a korábban ismertetett normál helyzetekre vonatkozhat. A felsorolt befolyásoló tényezők bármelyikében változás következhet be, amelynek következtében teljesen más körülmények alakulnak/alakulhatnak ki, amelyek hatást gyakorolhatnak a könyvvizsgálatra. Így joggal merülhet fel az a kérdés, hogy a megváltozott helyzetben is változtatás nélkül alkalmazhatóak-e a lényegesség megállapításának szabályai?

2.1. Lényegesség meghatározása vállalatcsoportok esetén

Vizsgáljuk meg, hogy a korábban azonosított befolyásoló tényezők közül az egyik változása hatást gyakorol-e a lényegesség meghatározására!

Ha megváltoztatjuk a „Mit vizsgálunk?” kérdésre adott választ és a könyvvizsgálat nem az egyedi pénzügyi kimutatásra, hanem egy adott vállalatcsoport konszolidált pénzügyi kimutatására vonatkozik, akkor is többféle szabályrendszer alapján készülhet el a konszolidált pénzügyi

kimutatás. Az összeállításnál alkalmazhatóak a számviteli törvény előírásai, valamint más számviteli szabályrendszerek is, például az IFRS szabályai is.

A számviteli törvény előírásai alapján készült konszolidált éves beszámoló konszolidált mérlegből, konszolidált eredménykimutatásból és konszolidált kiegészítő mellékletből áll, amelyhez kapcsolódóan a konszolidált üzleti jelentést is el kell készíteni. Az IFRS előírásai alapján készült konszolidált pénzügyi kimutatás részei a pénzügyi helyzet kimutatás (mérleg), átfogó eredménykimutatás, saját tőke változás kimutatás, cash-flow kimutatás, jegyzetek a pénzügyi kimutatáshoz, amelyek a vállalatcsoportra kerülnek elkészítésre és nem egyetlen vállalkozásra. Így a vizsgált pénzügyi kimutatás részei nem változnak meg, csak a benne foglalt adatok nem egyetlen vállalkozásra, hanem a vállalatcsoport egészére vonatkoznak.

A könyvvizsgálat ebben az esetben normál céghelyzetben működő egyedi vállalkozásokból álló vállalat csoport pénzügyi kimutatásainak könyvvizsgálatára terjed ki, amelyeknél egyedileg és összevontan, a vállalatcsoportra is érvényesül a vállalkozás folytatásának elve.

A konszolidált pénzügyi kimutatás a vállalatcsoport konszolidált üzleti évének fordulónapjára készül, ezért a lényegességet erre a fordulónapra kell meghatározni. A vállalatcsoport konszolidált üzleti éve és fordulónapja azonban nem biztos, hogy egybeesik az egyedi vállalatok mindegyikének üzleti évével és fordulónapjával. Ebben az esetben a számviteli előírások alapján azoknak a vállalkozásoknak, akiknek az üzleti éve és fordulónapja eltér a konszolidált pénzügyi kimutatás üzleti évétől és fordulónapjától közbülső beszámolót kell készíteniük. Így a könyvvizsgálat során azzal a problémával kerül szembe a könyvvizsgáló, hogy konszolidált pénzügyi kimutatás készítése során összevont egyedi beszámolók ezeknél a cégeknél valójában két üzleti év adataiból származnak. (Fridrich, P., Dr. Simon, Sz., Dr. Sztanó, I., 2020)

A közbülső beszámoló készítése alól azonban adható felmentés. A számviteli törvény előírásai alapján azok a vállalkozások mentesíthetők a közbülső pénzügyi kimutatás készítése alól, amelyeknek a fordulónapja három hónapnál nem hosszabb idővel előzi meg a konszolidált pénzügyi kimutatás fordulónapját. IFRS szabályok alapján annak a vállalkozásnak adható mentesítés, amelynek a fordulónapja nem több, mint három hónappal tér el a konszolidált pénzügyi kimutatás fordulónapjától. Ebben az esetben a három hónap a konszolidált pénzügyi kimutatás fordulónap előtt és után is lehet.

A konszolidált pénzügyi kimutatás esetén a lényegesség meghatározása során alkalmazni kell a könyvvizsgálati standardok előírásait, amelyek közül a legfontosabbak a következők:

- ISA 200 A független könyvvizsgáló céljai és a könyvvizsgálatnak a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal történő végrehajtása,
- ISA 315 (felülvizsgált) Lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése,
- ISA 320 Lényegesség a könyvvizsgálat tervezésében és végrehajtásában,
- ISA 450 A könyvvizsgálat során azonosított hibás állítások értékelése című standardok.

Ezeket az előírásokat azonban ki kell a pénzügyi kimutatás speciális jellege miatt az ISA 600 Speciális szempontok – Csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatai standard szabályaival, amelyek speciális szabályokat tartalmaznak a lényegesség megállapításával kapcsolatban, de ez sem szabályoz hiánytalanul minden kérdést.

Vállalatcsoportok esetén a lényegesség számításának különböző szintjeit és összefüggéseit különböztetjük meg, azonban a lényegesség számításának módszere nem változik az 1. táblázatban bemutatottakhoz képest.

A lényegességet meg kell állapítani a vállalatcsoportra vonatkozóan a tervezéskor és a végrehajtás során, a jelentés kibocsátása előtt.

Azonban a konszolidált pénzügyi kimutatás több vállalkozás pénzügyi kimutatásai alapján készül el, ezért nem csak a vállalatcsoport, hanem a jogilag önálló vállalkozások egyedi pénzügyi kimutatásaival is foglalkozni kell. Így a lényegesség különböző szintjeit mind a vállalatcsoportra, mind az egyedi vállalkozásokra is meg kell határozni.

Az ISA 600 standard tartalmaz új szabályokat is a lényegesség meghatározásával kapcsolatban, amely előírásokat a 2023. december 15-től kezdődő üzleti évekre vonatkozóan kell alkalmazni. A standard két fontos előírást ír elő a lényegesség meghatározásával összefüggésben. Bevezetésre került az összesítés kockázat és a komponensekre vonatkozó végrehajtási lényegesség fogalma.

Az összesítési kockázat annak valószínűsége, hogy a nem helyesbített és a fel nem tárt hibás állítások összessége meghaladja a pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó lényegességet (ISA 600). Vállalatcsoportok esetén egy számlaegyenleg, egy ügyletcsoport több vállalatnál (komponensnél) is megjelenhet a csoporton belül és ha az ilyen vállalkozásoknál

(komponenseknél) elkülönítetten hajtanak végre vizsgálatokat ezekre a számlaegyenlegekre, ügyletszoportokra vonatkozóan, akkor ez az összesítési kockázat növekedhet (Dr. Hegedüs, M. et.al, 2023).

A komponensekre vonatkozó végrehajtási lényegesség meghatározása a másik új fogalom, amelynek célja az összesítési kockázat alacsony szinten tartása. E végrehajtási lényegességet a komponensekre allokálni kell, azonban ennek módszertanát az ISA 600 részletesen nem tartalmazza.

A különböző vállalkozások és különböző lényegességi szintek közötti különböző összefüggések állnak fenn, amelyek a következők:

- A vállalatcsoportra vonatkozó lényegességi szintnek magasabbnak kell lennie, mint a komponensre meghatározott lényegességnek.
- Az adott komponensre vonatkozó (allokált) végrehajtási lényegességnek meg kell haladnia a komponensre megállapított egyedi lényegességet.
- A vállalatcsoport végrehajtási lényegessége lehet kisebb, mint a komponensekre vonatkozó (allokált) végrehajtási lényegességek együttes összege.

2.2. Lényegesség meghatározása jogutódlással történő megszűnése esetén

Most vizsgáljuk meg, hogy a korábban azonosított befolyásoló tényezők közül egy másik változása is hatást gyakorol-e a lényegesség meghatározására!

Ha a cég működését tesszük a vizsgálat tárgyává (Milyen céghelyzetben működik? kérdés), akkor előfordulhat, hogy a vállalkozás nem a normál működési keretek között folytatja a tevékenységét, hanem jogutódlással történő megszűnés (átalakulás, egyesülés, szétválás) fázisában van.

A jogutódlással történő megszűnés (átalakulás, egyesülés, szétválás) könyvvizsgálata esetén a könyvvizsgáló feladata a jogelőd(ök) és jogutód(ok) vagyonmérlegeinek és vagyonleltárainak könyvvizsgálata. Ilyen esetben mind a szabályozásban, mind a vizsgált pénzügyi kimutatás részek tekintetében is eltérés van a korábbiakhoz képest, mert a vagyonmérlegek nem tekinthetők teljes pénzügyi kimutatásnak.

A számviteli törvény 136-144. paragrafusai a vagyonmérlegek és vagyonleltárak elkészítésére vonatkozó tételes előírásokat, az IFRS-t alkalmazókra érvényes kiegészítő szabályokat a 114/E paragrafus tartalmazza.

A lényegességet a vagyommérlegek fordulónapjára vonatkozóan kell megállapítani. Azonban jogutód nélküli megszűnés esetén a jogelőd gazdasági társaság vagyommérleg-tervezeteként a számviteli törvény szerinti beszámoló mérlege is elfogadható abban az esetben, ha annak fordulónapja a második tulajdonosi döntés időpontját legfeljebb hat hónappal előzte meg, és az átalakulás, egyesülés, szétválás során a vagyon nem kerül átértékelésre. Tehát ha a második tulajdonosi döntés május 15-én van, akkor a felhasználható a vagyommérleg könyv szerinti érték oszlopának elkészítéséhez az előző év december 31-ei fordulónapra készített pénzügyi kimutatásának mérlege is.

A jogutódlással történő megszűnés vagyommérlegeinek könyvvizsgálatához konkrét, a témát részletesen szabályozó könyvvizsgálati standard nem áll rendelkezésre. Egyedül a 2023. január 1-től hatályos Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standard tartalmaz néhány bekezdést ezzel a témával kapcsolatban. A szabályozás lényege, hogy a könyvvizsgálati standardokat adaptálva kell alkalmazni a vagyommérlegek könyvvizsgálata során (MNKS) Speciális szabályok hiányában az átalakulási, egyesülési, szétválási vagyommérlegek és vagyonleltárak könyvvizsgálata során, annak minden egyes szakaszában (a megbízás elfogadásától kezdve a tervezésen, a kockázatbecslésen, a végrehajtáson, az áttekintésen át egészen a könyvvizsgálói jelentés elkészítéséig) alkalmazni kell a standardok előírásait, értelemszerűen adaptálva azokat a vagyommérlegek és vagyonleltárak felülvizsgálatának sajátosságaira (tekintettel a 800. és 805. témaszámú standardok speciális szempontjaira).

Ebből következően a lényegesség meghatározásához a legfontosabb standardok ezen a területen is az alábbiak:

- ISA 200 A független könyvvizsgáló céljai és a könyvvizsgálatnak a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal történő végrehajtása,
- ISA 315 (felülvizsgált) Lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése,
- ISA 320 Lényegesség a könyvvizsgálat tervezésében és végrehajtásában,
- ISA 450 A könyvvizsgálat során azonosított hibás állítások értékelése,
- ISA 600 Speciális szempontok – Csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatai című standardok.

Az ISA 600 standard alkalmazására azért van szükség, mert a jogutódlással történő megszűnés során is több vállalkozás érintett a folyamatban, valamint

különböző mérlegeket (alapul szolgáló mérleget) és vagyommérlegeket (jogelőd, jogutód vagyommérlegeit) kell áttekinteni a könyvvizsgálat során.

Ezen kívül a jogutódlással történő megszűnés sajátosságaiból adódóan további könyvvizsgálati standardokat kell figyelembe venni. Ezek az alábbiak:

- ISA 800. Speciális szempontok – Speciális célú keretelvekkel összhangban készített pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatai, valamint a
- ISA 805. Speciális szempontok – Egyedi pénzügyi kimutatásoknak és egy pénzügyi kimutatás konkrét elemeinek, számláinak vagy tételeinek könyvvizsgálatai témaszámú standardok.

Az ISA 800. standard figyelembe vételét az indokolja, hogy a vagyommérlegek és vagyonelemtárak összeállítására – mint ahogy ez korábban már kiemelésre került - speciális előírásokat tartalmaz az Szt. (136-144. §), amelyek tételes és kötelező szabályokat írnak elő arra vonatkozóan, hogy az egyes ügyletek hatásait hogyan kell kezelni a vagyommérlegekben. E tételes előírások miatt a vagyommérlegek készítésére vonatkozó szabályrendszer egy megfelelést előíró keretelv és nem a megbízható és valós összkép bemutatását követeli meg beszámoló készítőitől és így a könyvvizsgálótól.

Az ISA 805. standardra azért van szükség, mert az átalakulással, egyesüléssel, szétválással kapcsolatban készített pénzügyi kimutatás nem egy teljes beszámoló, hanem kizárólag mérlegből és az azt alátámasztó leltárakból áll, így ez egyedi pénzügyi kimutatásnak minősül (Fridrich, P., Dr. Simon, Sz., 2020).

Az átalakulási, egyesülési, szétválási vagyommérlegek könyvvizsgálata esetében azonban a lényegességet nem lehet azonos módon értelmezni és alkalmazni, mint azt a pénzügyi kimutatások jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálatának esetére vonatkozóan a lényegesség standard előírja. Ennek alapvető oka az ezen vagyommérlegek összeállítására vonatkozó sajátos számviteli keretelv. Míg az üzleti év mérleg fordulónapjára készített pénzügyi kimutatások esetében a számviteli törvény a megbízható és valós összkép bemutatásának követelményét írja elő, addig a vagyommérlegekre speciális, tételes szabályok vonatkoznak, amelyeket kötelező betartani, s így a vagyommérlegek összeállítására vonatkozó számviteli keretelv egy megfelelést előíró keretelv. E megfelelést előíró keretelv esetében a könyvvizsgálónak arról kell véleményt mondania jelentésében, hogy a vagyommérleg(ek)et minden lényeges szempontból a vonatkozó keretelvvvel összhangban állították

össze. Tisztázni kell azonban, hogy ez esetben mit kell érteni a „minden lényeges szempont” alatt. Ehhez a számviteli keretelvek mellett tekintettel kell lenni az Átalakulási törvény 4. paragrafus (7) bekezdésének előírásaira is, amelynek értelmében a vagyon értékét, a saját tőke összegét a könyvvizsgáló által elfogadottnál magasabb értékben nem lehet meghatározni. Ebből adódóan a könyvvizsgáló megítélése szerinti lényegesség szempontjából a saját tőke összegét vagy annak összetételét érintő lehetséges hibák bírnak kiemelt jelentőséggel.

A vagyonmérlegek esetében így a lényegesség szintjeinek meghatározásához alapul szolgáló pénzügyi adatok közül elfogadható és javasolható kiindulási pont lehet a vagyonmérlegben szereplő saját tőke összege és/vagy a mérlegfőösszeg. A saját tőke kiemelt szerepe miatt jellemzően célszerű lehet a saját tőke alapján meghatározni a lényegességet. (Fridrich, P., Dr. Simon, Sz., 2023:11).

Ebből következően a lényegesség számítása az alábbiak szerint történik.

Megnevezés	Tervezett összeg eFt	Arányszám %		Lényegesség tervezett mértéke eFt	
		alsó határ	felső határ	alsó határ	felső határ
Mérlegfőösszeg		1	2		
Saját tőke		2	3		
A lényegesség megállapított mértéke					
Végrehajtási lényegesség (a lényegesség 75 %-a)					
Egyedileg jelentős tétel alsó határa (hibahatár 1/3-a)					
Egyértelműen elhanyagolható nagyságrendű hiba összege (egyedileg jelentős tétel 5 %-a)					

2. táblázat: Lényegesség meghatározása jogutódlással történő megszűnés esetén

Forrás: saját szerkesztés

A jogelőd(ök) vagyonmérlegének kiindulási alapjául a számviteli törvény szerinti vagy IFRS pénzügyi kimutatás mérlege vagy közbenső mérleg adatsora szolgál, amely alapul szolgáló mérleggel kapcsolatban megszerzett könyvvizsgálói bizonyítékokat a könyvvizsgáló felhasználja a vagyonmérlegek könyvvizsgálata során. Az átalakulások, egyesülések, szétválások során a számviteli törvény előírásai szerint külön vagyonmérlegeket és vagyonleltárakat kell készíteni (mind tervezeteket, mind

véglegeseket) a jogelőd(ök)re és a jogutód(ok)ra. Így a vagyonszerzők könyvvizsgálójának külön-külön kell véleményt alkotnia a jogelőd(ök) és a jogutód(ok) vagyonszerző(ei)ről, s e különálló vagyonszerzőkről kell jelentést kibocsátania. Ebből következően, a lényegességet is külön-külön kell meghatározni a könyvvizsgálati folyamatban vizsgált minden egyes mérlegre (minden egyes alapul szolgáló mérlegre, vagyonszerző-tervezetre, illetve végleges vagyonszerlegre). Ez azonban nem jelenti azt, hogy az alapul szolgáló mérlegek, illetve a jogelőd(ök) és a jogutód(ok) vagyonszerzői közötti összefüggésekre a különálló lényegességi szintek (mértékek) meghatározása, valamint a vagyonszerzők könyvvizsgálatainak elvégzése során ne kellene tekintettel lenni. Az alapul szolgáló mérlegekre, illetve a jogelőd(ök) és jogutód(ok) vagyonszerző(ei)re vonatkozó lényegességi szintek összehangolásának szükségessége azzal indokolható, hogy a számviteli törvény szerint a jogelőd(ök) vagyonszerzője az alapul szolgáló mérleg(ek)ből, a jogutód(ok) vagyonszerzője pedig a jogelőd(ök) vagyonszerző(ei)ből kiindulva állítható csak össze, így a jogutód(ok) vagyonszerző(ei)nek könyvvizsgálata során a könyvvizsgáló támaszkodik mind az alapul szolgáló mérleg(ek), mind a jogelőd(ök) vagyonszerző(ei)nek könyvvizsgálata során megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékokra. (Fridrich, P., Dr. Simon, Sz., 2023:12).

A különböző lényegességi szintek összehangolásához az ISA 600 standard előírásait kell adaptálni.

Ennek megfelelően a különböző lényegességi szintek között az alábbi összefüggéseket kell teljesíteni:

- Az alapul szolgáló mérlegekre megállapított lényegességnek alacsonyabbnak kell lennie, mint a vagyonszerzők könyvvizsgálója által megállapított lényegesség.
- Az alapul szolgáló mérlegekre megállapított lényegességnek alacsonyabbnak kell lennie, mint a jogelőd(ök) vagyonszerzőire megállapított lényegesség.
- A jogelőd(ök) mérlegeire megállapított lényegességnek alacsonyabbnak kell lennie, mint a jogutód(ok) vagyonszerzőire megállapított lényegesség.

A lényegesség meghatározásának konkrét szabályai az egyes jogutód nélküli megszűnések típusainál további pontosító szabályokat igényel. Így van ez a szétválás esetén, ahol több jogutódról van szó, ezért a lényegesség

meghatározásánál a jogutódok lényegességi értékei közül a legkisebbet kell alapul venni.

3. Következtetések

A lényegesség megállapítása a könyvvizsgálati kockázat csökkentésének kiemelkedően fontos eszköze. Meghatározásának módszertana standardok által szabályozott a normál vállalati működés esetében. Azonban a befolyásoló tényezők körében bekövetkezett változások jelentős mértékben képesek további változásokat indukálni az egyéb meghatározó tényezőkben és így hatást gyakorolnak a lényegesség számítására. Ilyen esetekben a vonatkozó standardok előírásainak mechanikus alkalmazása bizonyosan téves útra vezet. A könyvvizsgáló csak akkor lesz képes a könyvvizsgálati kockázatot elfogadhatóan alacsony szintre csökkenteni, ha a befolyásoló tényezőket körültekintően azonosítja és ennek függvényében választja ki azokat a számvitel szabályokat, alkalmazandó és adaptálható könyvvizsgálati standardokat és számítási módszertant, amellyel a lényegesség nagysága megalapozottan meghatározható és az egyes lényegességi szintek közötti összefüggések feltárhatók.

Irodalomjegyzék

Bohus Gabriella – dr. Ladó Judit – Kissné Fazekas Erika – Zsoldos-Horváth Andrea – Gáborné Szellem Éva – ifj. Olma Frigyes – Kőműves Kinga – Tolnai Krisztián – dr. Simon-Petro Eszter – ifj. Wagnes Vilmos: A lényeges hibás állítás kockázatfelmérése, minőségirányítás és más aktuális témák a könyvvizsgálói tevékenység gyakorlatában. Könyvvizsgálók szakmai továbbképzése 2023. Magyar Könyvvizsgálói Kamara, Budapest, 2023. ISBN 978-615-5832-08-6

Fridrich Péter – Dr. Simon Szilvia – Dr. Sztanó Imre: Konzolidáció – elmélet – módszertan – gyakorlat. Wolters Kluwer Kiadó, Budapest, 2020. ISBN 978-563-295-916-0

Fridrich Péter – Dr. Simon Szilvia: Módszertani útmutató az átalakulási, egyesülési, szétválási vagyonnmérlegek könyvvizsgálatához (második, átdolgozott kiadás). Magyar Könyvvizsgálói Kamara, Budapest, 2020.

Fridrich Péter – Dr. Simon Szilvia: Átalakulások, egyesülések, szétválások könyvvizsgálatának sajátosságai, különös tekintettel a jogszabályi változásokra, valamint a lényegesség kérdésére. Magyar Könyvvizsgálói Kamara, Budapest, 2022 ISBN 978-615-5832-05

200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard: A független könyvvizsgáló átfogó céljai és a könyvvizsgálatnak a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban történő végrehajtása

315. témaszámú (2019-ben felülvizsgált) nemzetközi könyvvizsgálati standard: A lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése

320. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard: Lényegesség a könyvvizsgálat tervezésében és végrehajtásában,

450. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard: A könyvvizsgálat során azonosított hibás állítások értékelése,

600. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard: Speciális szempontok – Csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatai című standardok.

800. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard: Speciális szempontok – Speciális célú keretelvekkel összhangban készített pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatai, valamint a

805. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard: Speciális szempontok – Egyedi pénzügyi kimutatásoknak és egy pénzügyi kimutatás konkrét elemeinek, számláinak vagy tételeinek könyvvizsgálatai témaszámú standardok.

Számvitelről szóló 2000. évi C. törvény