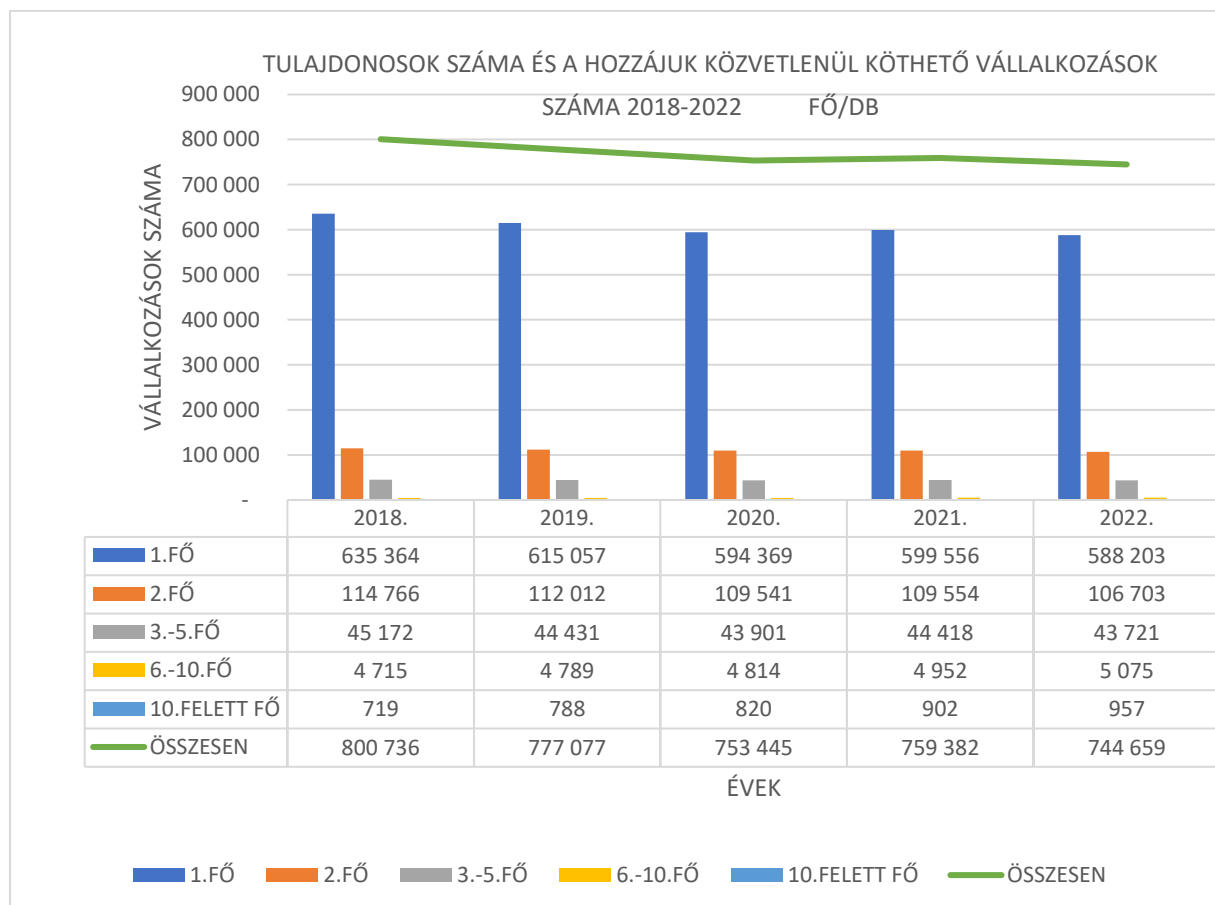


Kapcsolt felek és a könyvvizsgálat

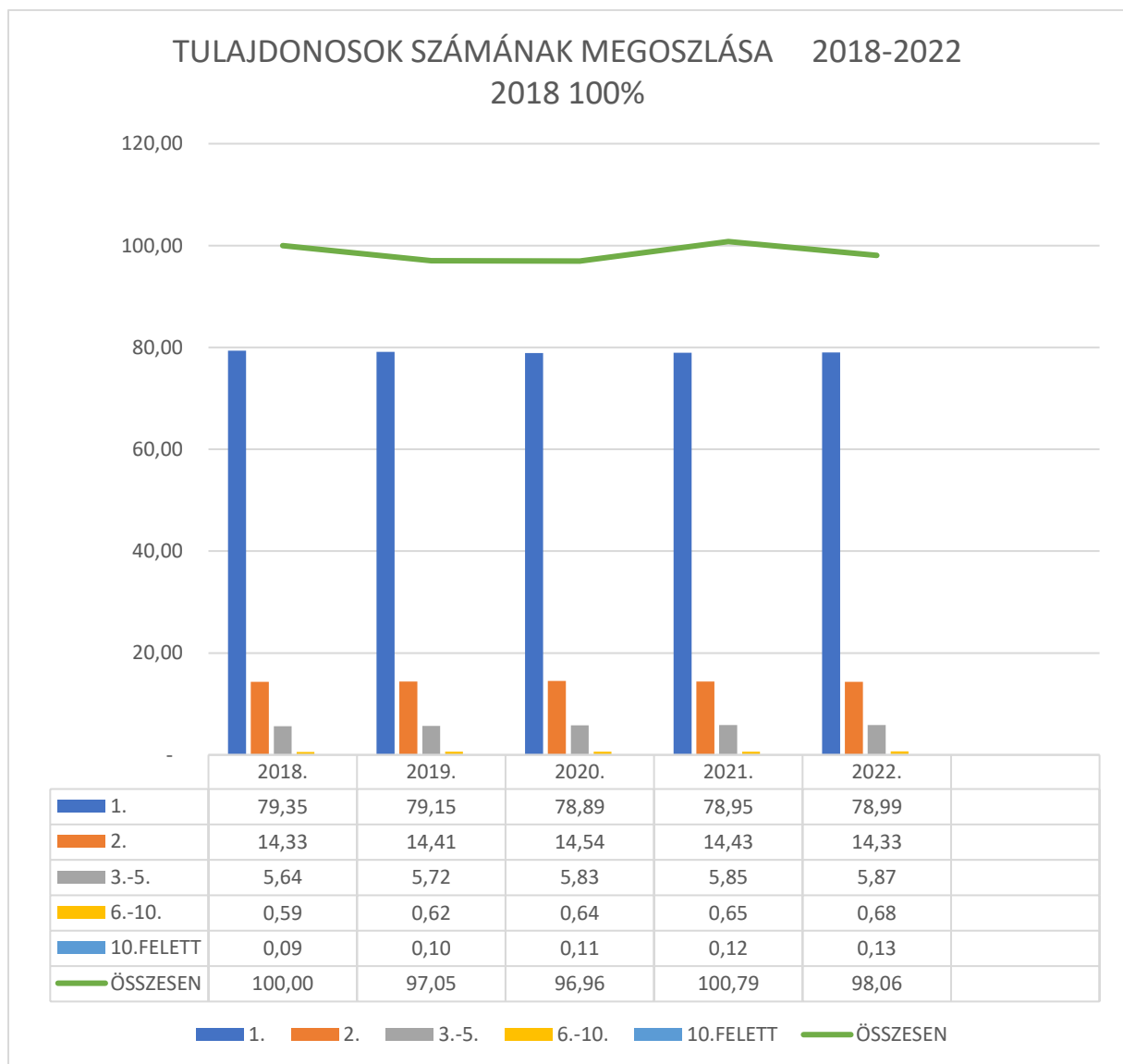
Bevezetés

2021 -ben közel 34 000 társaság bejegyzésére került sor. Az elmúlt évben Magyarországon - érdekes módon - kevesebb társaság jött létre, mint egy évvel korábban. A megalakult 30,000 új társaság jelentős csökkenést jelent, összehasonlítva a járvány idején létrejött társaságokhoz képest. Az új társaságok alapítói jelentős részt új szereplői a társasvállalkozások közösségének, mert minden negyedik alapított vállalkozásnak olyan tulajdonosai vannak, akik korábban nem rendelkeztek társas vállalkozással. Nyilván hatással volt a helyzet alakulására az is, hogy a múlt évben megszűnt a KATA adózás lehetősége. Az új vállalkozások több, mint felében került vezetői, képviselői szerepbe olyan, aki korábban nem töltött be ilyen pozíciót.

Amennyiben azt vizsgáljuk meg, hogy hogyan alakult a tulajdonosok és a hozzájuk köthető vállalkozások száma, akkor azt tapasztaljuk, hogy a 2018-ban 800 736 vállalkozás létezett Magyarországon, 2022-ben pedig 744 659. Ez 7%-os csökkenést jelent, amely mögött az egyes tulajdonosi kategóriák szerinti csoportban eltérő mozgásokat láthatunk. A kevesebb számú tulajdonossal rendelkező körbe tartozó társaságok száma csökkent a legjobban az elmúlt 5 évben. Ugyanakkor megfigyelhető a koncentrációs folyamat a 6 főnél több tulajdonossal rendelkező társaság tulajdonosi kategóriákban. Természetesen ez a folyamat a társasági tőkebefektetések koncentrációjára is következtetni engedhet, mert a társaságok száma is növekedett ezekben a kategóriákban.



Az elmúlt évben a tulajdonosok 79%-a rendelkezett 1 vállalkozásban tulajdonosi, ügyvezetői befolyással. Igen sok oka lehet annak, hogy egy vállalkozó több cég egyidejű tulajdonlásáról dönt, és működtet olyan cégcsoportot, amely ugyanahhoz a tulajdonosi körhöz köthető. Amennyiben társaságok gazdasági működése független egymástól nincs meghatározó szerepe a közös tulajdonosi létnek. Amennyiben a közösen tulajdonolt társaságok között szállítói-vevői gazdasági kapcsolatok léteznek, nem jelent problémát, amennyiben ezek a kapcsolatok azonosíthatóak és a szokásos piaci viszonyoknak alárendelten működnek, kezelhető a résztvevő felek magatartása, de ingoványos területre is vezethetnek ezek a viszonyok. A felek közötti közös érdekekre figyelemmel kell lenni, minden esemény mérlegeléskor. Árnyalja képet az tény, amikor társaságok tulajdonolnak társaságokat, vagy amelyeknek végső tulajdonosai több társasághoz is köthetőek.



OPTEN SAJTÓKÖZLEMÉNY 2023.03.09.

A vállalkozások gazdasági viszonyainak sarkalatos kérdése a kapcsolt felek közötti viszonyok létrehozása, működtetése és együttműködésük eredményének elszámolása, valamint a gazdasági események bemutatása, az adózás szempontjából való kezelésnek helyes biztosítása. Ezen túlmenően a számviteli bemutatásuk és hozzájuk kapcsolódó könyvvizsgálati kérdések is hangsúlyosak lehetnek, mert e kapcsolatok (cégjogi, számviteli, adózási, könyvvizsgálati) feltárása, és értelmezésük alapvetően befolyásolja azokat a döntéseket, amelyeket a vállalkozás irányítóinak, tulajdonosainak meg kell hozniuk, külön megemlítve a könyvvizgálatra vonatkozó kérdések körét is.

Röviden tekintsük át az egyes területeket külön – külön, majd néhány olyan összefüggés bemutatására is sort kell keríteni, amelyek kezelése csak együtt, komplexen lehetséges kielégítő módon.

A kapcsolt felek viszonyait szabályozó főbb törvényi helyek és előírások az alábbiak:

- 2000.évi C. Törvény a számvitelről 3.§ (2) 1-(9) pont
- 2013.évi V. Törvény a Polgári Törvénykönyv 8:1 §, 8:2 §
- 1966. évi LXXXI. törvény a társasági adóról és az osztalékadóról 4.§ 23.pont, 18 § (6),(7)
- 32/2017.(X.18) NGM rendelet a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartási kötelezettségről
- 315. témaszámú standard " A lényeges hibás állítás kockázatának azonosítása és felmérése a gazdálkodó egység és környezetének megismerésén keresztül"
- 330. témaszámú standard "A könyvvizsgáló válaszai a becsült kockázatokra ",
- 240. témaszámú standard "A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál"
- 700. témaszámú " A pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakítása és jelentéskészítés "
- 550. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardot, amely a " Kapcsolt felek"

Cégjogi kérdések

A vállalkozások kapcsolt feleknek történő minősítése indulásukkor, alapításkor eldől. A kapcsolt vállalkozási összefüggések feltárásához az első lépés az alapító okirat tanulmányozása. A kapcsolt felek dokumentumainak vizsgálata a tulajdonlás tényének feltárásával kezdődik. A kapcsolati háló vizsgálata elengedhetetlen, mert feltárja a tulajdonosi és felelős döntéshozói kapcsolatokat is.

Amennyiben egy vállalkozás tulajdonosa lesz egy másik vállalkozásnak, akkor létrejön a közvetlen kapcsoltsági jogviszony. A kapcsoltság minősítésre vonatkozóan a társasági szerződés ad választ. A társasági tulajdonlás lehet 100 % -os tulajdoni résztől kedve az alapítók megállapodása szerinti arányig. Nem csak ez a meghatározó ebből a szempontból, hanem a társasági szerződés más előírásai is befolyással bírnak a kapcsoltság megítélésének eldöntésekor.

A társaságokban történő részesedés mellett fontos lehet a szavazati arányok eltérítése a befektetési arányoktól, vagy a vezető tisztségviselők kinevezésében történő döntő befolyás érvényesítésének rögzítése. A társasági határozatok meghozatalához kapcsolódó szavazati arányok is szerepet játszhatnak a kapcsoltság megítélésékor. Több tulajdonos esetén vizsgálni szükséges a kisebb tulajdonosok képvisellete, összeszámításának szabályozását a társasági dokumentumokban.

A társasági szerződés, alapító okirat vizsgálata elengedhetetlen a társasági viszonyok megítélése szempontjából, mert ez meghatározza az adózási, számviteli és adott esetben a könyvvizsgálati eljárások folytatását is.

Adójogi kapcsoltág a társaságoknál

Az 1996. évi LXXXI. a társasági adóról és az osztalékadóról szóló törvény a fogalmak (4) § 23. pontja rendezi a kapcsolt vállalkozások fogalmát. Az idézett törvényi hely a.)-g.) alpontjáig tartalmazza a kapcsolt vállalkozások fogalmát. Amennyiben az érintett adózó és az a személy, amelyben az adózó közvetlenül vagy közvetve többségi befolyással bír kapcsoltnak minősülnek. Az említett kapcsolat közvetlen módon jelent kapcsoltágot a két társaság között.

Kapcsolt vállalkozásnak minősülő esetnek kell tekinteni azt a körülményt is, amely során vizsgált vállalkozás tulajdonosa egy másik vállalkozásban is tulajdonos és közvetlenül, illetve közvetve többségi befolyással rendelkezik az egyik vállalkozásban. Vagyis, a tulajdonlott társaságokon keresztül szükséges vizsgálni a társaságok kapcsoltágát.

Az adótörvény szerint, amennyiben harmadik személy közvetlenül, vagy közvetve többségi befolyással rendelkezik másik két társaságban azokat kapcsolt vállalkozásnak kell tekinteni. A törvény e helyen rendezi azt is, amennyiben a tulajdonosok magánszemélyek és azok közeli hozzátartozók is, úgy azokat harmadik személyként kell figyelembe venni a befolyás mérlegelésekor.

A külföldi székhelyű vállalkozás és annak belföldi telephelye, valamint külföldi telephelyei és a magyar belföldi telephelye között, amennyiben az előzőekben említett esetekben felsorolt kapcsolatok állnak fenn a vállalkozások között, akkor kapcsolt felekkel állunk szemben.

A Számviteli törvény, mint keretelv szerinti kapcsolt vállalkozás

A Számviteli törvény értelmező rendelkezéseiről szóló 3. § (2) bekezdése határozza meg az anyavállalt, leányvállalat, közös vezetésű vállalkozás és társult vállalkozás fogalmát. A fentiekén kívül e szakasz foglalkozik a mértékadó befolyás értelmezésével, meghatározva az egyéb részesedési viszonyban levő vállalkozást, és a kapcsolt vállalkozás fogalma mellett a 1606/2002/EK európai parlamenti és tanácsi rendelettel összhangban kapcsolt fél fogalma is rögzítésre kerül. Végezetül a Számviteli törvény ezen szakaszának utolsó pontja a jelentős tulajdoni részesedéshez kapcsolódó meghatározást is tartalmazza.

Mindezekre a fogalmakra, meghatározásokra - mint hivatkozásokra– utalás történhet annak érdekében, hogy a kapcsolt felekkel összefüggő gazdasági események értelmezhetőek legyenek. Az anyavállaltok éves beszámolóinak kiegészítő mellékletében adatokat kell nyilvánosságra hozni a kapcsolt, ezen belül anya – és leányvállalataival folytatott gazdasági eseményekről. A számviteli törvényben foglalt követelménynek megfelelően, amennyiben konszolidálási kötelezettsége létezne az anyavállalatnak akkor az arra vonatkozó döntést is meg kell hoznia. Az éves beszámolóban a kapcsolt felek minősítésének megfelelően kell bemutatni a mérleg és eredménykimutatás megfelelő soraiban a részesedéseket, a vevővői és szállítói, valamint egyéb ügyletekből származó követeléseket és kötelezettségeket is, esetleg más gazdasági eseményeket is.

Könyvvizsgálat és a kapcsolt vállalkozások

A társaságok könyvvizsgálata során az általános könyvvizsgálati standardok mellett alkalmazni szükséges a 550. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardot, amely a "Kapcsolt felek" címet viseli.

A standard alkalmazásakor tekintettek kell lenni a 315. témaszámú standardre, amely "A lényeges hibás állítás kockázatának azonosítása és felmérése a gazdálkodó egység és környezetének megismerésén keresztül", a 330. témaszámú standardre, amely "A könyvvizsgáló válasza a becsült kockázatokra", illetve 240. témaszámú standardre, amely "A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál" címeteket viselik.

E három említett nemzetközi standardre nem térünk ki e cikkben részletesen, csupán arra hívjuk a figyelmet, hogy a könyvvizsgálat során alkalmazni szükséges a standardban foglaltakat, mert az előírt eljárások fényt derítenek a felek közötti események megítélésére.

A kapcsolt felek közötti viszonyokat és az ügyletek jellegét meghatározó keretek áttekintése során számolni kell azzal, hogy az érintettek között kiterjedt kapcsolatok jöhetnek létre, valamint nehezen felismerhető struktúrák közötti gazdasági események folyhatnak, amelyek jelentős kockázatokat hordozhatnak.

A kapcsolt felek közötti események

A szokásos gazdasági tevékenységek részét képezhetik azok az események, amelyek kapcsolt felek között zajlanak egy üzleti évben, vagy már több üzleti éven keresztül folynak. A könyvvizsgálat során figyelemmel lenni a beszámolási keretelvekben foglalt követelmények teljesítésére, mint olyan fő elvre, amelyre vonatkozóan a könyvvizsgálói véleményben a könyvvizsgálónak nyilatkoznia kell. Abban az esetben, amennyiben a pénzügyi beszámolóban közzétett állításokkal összefüggésben felmerülhet a lényeges hibás állítás kockázata, vagy csalás gyanúja, akkor a könyvvizsgálónak olyan könyvvizsgálati eljárásokat kell folytatnia, amelyekkel megnyugtatóan tisztázásra kerülhetnek az állítások.

A könyvvizsgálat során elegendő információt, ismeretet kell szerezni a szóban forgó gazdasági eseményekről, ügyletekről vagy bemutatásokról. Ezen ismeretek és megszerzett, illetve rendelkezésre bocsátott információk alapján mérlegelni szükséges a kockázatokat, ezek hatásait a közzétett beszámolóra. Nyilvánvalóan mérlegelni szükséges a felek közötti események valós bemutatását, és ezek félrevezető voltát. A kockázatokkal kapcsolatos értékelés során természetesen vizsgálat alá kerülnek csalási kockázat kérdései, mivel azok a kapcsolt felekkel folytatott ügyleten keresztül könnyebben végrehajthatóak, de nehezebben felderíthetőek, különösen leplezettségük okán.

A kockázatok mérlegelésénél jelentőséggel bír az eredendő könyvvizsgálati korlátokból eredő elkerülhetetlen kockázat mérlegelésének kérdése. Az említett kockázatok között megemlíthető tényező lehet, hogy társaság vezetői nem tudnak a kapcsolt felek közötti eseményekről, mert a társaság tényleges tulajdonosai közötti viszonyok nem deríthetőek fel könnyen, és nem nyilvánvalóak.

A körültekintő könyvvizsgálati eljárások folytatása, az információk széleskörű összegyűjtése, rendszerbe foglalása, az adatok értékelése, valamint a szkeptikus vizsgálati magatartás gyakorlata elvezethet a megnyugtató vélemény kialakításához.

A könyvvizsgálat során a kapcsolt felekkel összefüggő események vizsgálatának céljaként jelölhető meg a csalással összefüggő kockázati elem feltárása, az ebből származó hibás állítások hatásainak mérlegelése. Az érintett társaságok pénzügyi kimutatásainak bemutatására vonatkozóan mérlegelni szükséges a valós bemutatást, valamint a hibás bemutatásból eredő félrevezetés esélyét és

lehetőségét. A számviteli keretelveknek történő megfelelés, előírások teljesítésének vizsgálata is könyvvizsgálati feladat, mert ennek eredményeként a társaság megítélésével kapcsolatos döntéseket befolyásoló információkat szükséges minősíteni.

A könyvvizsgálati munka során a kapcsolt felek közötti eseményeket, minden esetben a szokásos piaci feltételek között lebonyolított, független partnerek között létrejövő eseményekkel összehasonlítva szükséges minősíteni. A mérlegelés során abból szükséges kiindulni, hogy a lebonyolított ügylet saját érdeküket képviselő és ez szerint cselekvő partnerek szerint történő esemény sorba illeszkedő jellemzőkkel rendelkezik, vagy attól eltérő. Ez azt jelenti, hogy az érintett vállalkozások hasonló gazdasági események lebonyolítása során független felekkel is a kapcsolt felekéhez hasonló feltételekkel léptek kapcsolatba, vagy a feltételek alakítása során más szempontok is figyelembevételre kerültek. A gazdasági viszonyokat befolyásoló elemek közül jelentőséggel bírhatnak a felek közös ellenőrzését gyakorló tulajdonosok, a tulajdonosok közeli hozzátartozóinak tevékenységéből, vagy a döntéshozói pozícióban levők közötti kapcsolatokból eredő hatások.

Kockázatbecslési eljárások kapcsolt felek esetén

A kapcsolt felek közötti gazdasági események vizsgálatakor – mint minden könyvvizsgálati eljárás során – kockázatok felméréssel kezdődik a munkafolyamat. A kapcsolt felek közötti viszonyok megismerése során, az összefüggések feltárása érdekében a társaság döntéshozóival történő megbeszélés során, az interjúk alkalmával szükséges felmérni a gazdasági események létrejöttének okait, az ezekhez kapcsolódó kockázatokat és a csalásból és hibás bemutatásból eredő hatásokat.

A vizsgálat során minden gazdasági eseményt külön – külön kell értékelni és a kockázatokat mérlegelni. Vizsgálni szükséges a folyamatok változását az előző időszakhoz képest, a kapcsolt felek közötti eseményekre vonatkozóan döntéshozókat befolyásoló körülmények változását, mérlegelve az ügyletek megvalósításának céljait. A vizsgálat során mérlegelni szükséges, hogy a beszámolóban bemutatott kapcsolt viszonyok elszámolása megfelel a számviteli keretelvekben foglaltaknak, a belső szabályzatokban meghatározottak szerint történt a létrejött megállapodások engedélyezése, külön vizsgálni kell a szokásos üzletmeneten kívüli jelentős ügyletekkel és megállapodásokkal kapcsolatos engedélyezési eljárások belső szabályait.

A könyvvizsgálat során különös jelentőséggel bírhatnak azok az információk, amelyeket a vizsgálat során a könyvvizsgáló birtokába jutott információk jelenthetnek, különösen akkor, ha az interjúk során nem minden kapcsolt féllel összefüggő eseményről értesül a könyvvizsgáló. Arra kell törekedni, hogy a harmadik felektől származó gazdasági, banki és jogi megerősítések kerüljenek beszerzésre. Álljanak rendelkezésre a tulajdonosok döntéseiről szóló jegyzőkönyvek, valamint minden olyan szerződés, nyilvántartás, amely releváns lehet a felek közötti események megítélésénél.

A könyvvizsgálat alkalmával minősíteni szükséges minden jelentősnek értékelt kapcsolatot. A könyvvizsgálónak szakmai tapasztalatai alapján szükséges eldöntenie, mit tekint jelentős ügyletnek a felek között. Fő elvként kezelendő -azt kell mérlegelni - , hogy a kérdéses gazdasági esemény bemutatásának hibás volta, vagy elmaradása befolyásolja -e a beszámolót felhasználó a döntéshozatalában. Amennyiben ilyennek minősül a gazdasági esemény a kapcsolt felek között, akkor az jelentős eseménynek minősül.

A kockázatok mérlegelése során a kapcsolt felek közötti eseményekkel összefüggésben mérlegelésre kell kerülnie annak, hogy a lényeges hibás állítások, és a csalás okozta szándékosság jelentős hatással

van-e a közzétételekre. Mérlegelni szükséges azt is ebben a körben, hogy a döntéshozó által hozott döntésekre milyen hatással van a meghatározó befolyással rendelkező tulajdonosok magatartása.

A kockázatok becslése során feltárt összefüggések, valamint az ezekre adott a könyvvizsgálati helyes válaszok kialakításához a munka tervezése alkalmával kell sort keríteni. A bizonyítékok beszerzését érintő eljárásokat tervezni szükséges, elegendő és megfelelő bizonyítékokat kell szerezni. A könyvvizsgálati munkatervbe rögzíteni szükséges a kapcsolt felek közötti eseményekkel kapcsolatos információk megszerzésére vonatkozó eljárásokat, a mögöttes körülmények feltárását elősegítő kérdéseket, a vezetéstől beszerzendő kapcsolt felekre vonatkozó információk listáját és a lefolytatott interjúk során fel kell tárni a gazdasági eseményekkel összefüggő vállalkozás által folytatott kontrollok alkalmazására vonatkozó kérdéseket.

Különösen fontos kérdéssé válhat a korábban nem azonosított kapcsolt felek közötti, valamint korábban nem jelentősnek minősített, de a vizsgált időszakban jelentőssé vált gazdasági események feltárása során követendő eljárások meghatározása, megtervezése. Ez azzal a következménnyel jár, hogy újra kell mérlegelni a korábbi eseményekkel kapcsolatos könyvvizsgálói álláspontot, némely esetben a folytatandó módszert is.

A könyvvizsgálati standard alkalmazásával kapcsolatos követelményként fogalmazódik meg a szokásos üzletmeneten kívüli események azonosításnak szükségessége. A mérlegelés és az esemény megítélésének szempontjából fontos körülményként kell kezelni a hibás bemutatásból eredő, vagy csalással összefüggő kérdéseket.

Az első esetben külön vizsgálat alá tartozó eseményként mérlegelendő ügyként jelenik meg a beszámolási kereteknek való megfelelés. A követelmények háttérben fontos feltételként fogalmazódik meg a szokásos piaci feltételek érvényesítésének követelménye. Ez összefügg a számviteli törvényben foglalt valós bemutatás követelményének és félrevezető bemutatás mentesség elvének érvényesítésével.

Kapcsolt felek könyvvizsgálati tervezése

A könyvvizsgálat során az elkülönült nyilvántartási rendszerekben kimutatott és a beszámolóban bemutatott nyitott egyenlegek azonosítása nehézségekbe ütközhet, nem is beszélve a valós gazdasági eseményekkel kapcsolatosan felmerülő kétségek hatásairól. Különös szerepet kapnak az érintett felek közötti olyan ügyletek, amelyeket nem a szokásos piaci feltételek követelményének teljesítését szemlélve tartva valósítanak meg. Ennek hatására adójogi következmények is adódhatnak, illetve sérülhet a társaságok beszámolóival kapcsolatos követelményként megfogalmazott valós bemutatás elve is.

A könyvvizsgálati munka során a kapcsolt vállalkozások vizsgálatára egyedenként kell sort keríteni, különösen a befektetésekkel kapcsolatos értékelések alkalmával. A befektetett pénzügyi eszközök között kimutatott részesedések tekintetében nem kerülhet sor mintavétel alapján történő vizsgálatra és minősítésre. A kapcsolt vállalkozások közötti gazdasági események megítélése szerint a piaci és versenyhelyzet megismerése során foglalkozni szükséges tevékenység ciklikusságával, az egyes technológiai követelményekhez kapcsolódó feltételek teljesítésével, valamint a jelentősebbnek ítélt költségek alakulásával és jellemzőikkel.

Természetesen nem csak a vállalkozás tevékenységének egészét érintően szükségesek ezek a felmérések, hanem specialitásként megemlíthető a kapcsolt felek közötti ügyletekhez kapcsolható események is. A tervezés elemei között kiemelt szerepet kapnak - a már említett - tulajdonosi szerkezetre vonatkozó összefüggések feltárása, a társaság befektetésekkel kapcsolatos

tevékenységének feltérképezése, a tevékenység finanszírozási forrásainak feltárása, ezen belül a kapcsolt felekkel összefüggésben folytatandó vizsgálat tervezése. A társaság üzleti tevékenységének megismeréséhez kapcsolódóan információkat kell szereznünk a vállalkozás terveiről és döntéshozók elképzeléseiről, a vállalkozás gazdasági stratégiájáról is.

A piaci viszonyok között a vállalkozások piaci magatartásának, helyzetének értékelésekor fontos információkat szerezhethetünk a versenytársakról és a kialakult versenyhelyzetről. Mindezek alapján a társaság és a kapcsolt felekkel összefüggő kockázatok is kirajzolódnak, és a könyvvizsgálat látókörébe kerülnek.

A kapcsolt felekkel kapcsolatos tervezés során az érintett társaságok bemutatás, a részesedések és befektetések nagyságának, mértékének vizsgálata kap szerepet. A teljességre szükséges törekedni a befektetés megítélése tekintetében. A kapcsolt vállalkozások pénzügyi helyzetének vizsgálatát is meg kell tervezni, a részesedések értékelésekor tekintettel kell lenni az érintett vállalkozással kapcsolatos bemutatások könyvvizsgálói értékelésére. Az adott üzleti évre vonatkozóan ismertté vált beszámolókra szükséges támaszkodni, különösen akkor, amikor az egymással való kapcsolatot bemutató események kapnak jelentőséget. A befektetések értékelésekor megtervezésre kell kerüljenek a vezetéssel és döntéshozókkal kapcsolatos megbeszélésen megvitandó kérdések. A megszerzett információk segítséget nyújtanak a valós értékelés könyvvizsgálati munkájához.

A könyvvizsgálat tervezésének fontos eleme a kapcsolt vállalkozással szemben fennálló követelések vizsgálata. A fennálló követelésekkel kapcsolatosan ki kell térni a kapcsolt felek, mint vevőkkel szembeni követelésekre, az esetleges követel jellegű egyenlegekkel kapcsolatos vizsgálatra, a fordulónapra vonatkozóan az esetleges egyéb követeléssel összefüggő események (hitel, kölcsön, előleg) vizsgálatának megtervezésére.

A kapcsolt felekkel összefüggésben a vizsgálati programban szükséges a gazdasági események olyan vizsgálatának megtervezése, amely feltárhatja az egyes események átlagostól való eltérő jövedelmezőségét, vagy szokásostól eltérő ár alkalmazásának eseteit. A kapott vagy adott kölcsönök kamatainak elszámolására vonatkozó vizsgálati eljárásokat, és azok szokásos piaci megfelelési vizsgálatának tervezését.

A kapcsolt felek között létrejött hosszúlejáratúnak minősülő finanszírozási források egymás közötti biztosítására vonatkozó könyvvizsgálati program összeállítása, amely megteremti a szerződések és elszámolásra kerülő kamatokkal kapcsolatos vizsgálatot, a követelésekkel- tartozásokkal összefüggő egyeztető eljárások megtervezését. Az esetleges devizás tételek értékelésével kapcsolatos vizsgálat figyelembevételét.

A kapcsolt vállalkozások közötti rövidlejáratú kötelezettségekkel összefüggésben ki kell térni azok létrejöttét megalapozó szerződéseinek áttekintésére, a szokásos piaci viszonyoknak való megfelelés vizsgálatának megtervezésére. Ennek során a független felekkel összefüggő hasonló gazdasági eseményekkel történő összehasonlítás vizsgálatának tervezése fontos eleme a könyvvizsgálatnak. Fontos információ forrásként szolgálhatnak olyan harmadik felektől származó információk beszerzésének megtervezése, amelyek relevánsak a gazdasági események kockázatainak felmérése szempontjából.

Fel kell hívnunk a figyelmet arra, hogy a transzferár dokumentációval kapcsolatos vizsgálati eljárás megtervezése – amennyiben transzferár dokumentáció készítési kötelezettség áll fenn - fontos eleme a könyvvizsgálati tervező munkának.

Kapcsolt felek közötti könyvvizsgálat dokumentálása

A kapcsolt felek nem függetlenek egymástól, a kapcsolatok mérlegelését, azok értékelését a pénzügyi beszámolásokra vonatkozó keretelvek határozzák meg. Ez a keretelv Magyarországon a 2000. évi C. Törvény a számvitelről. A Számviteli törvényben meghatározott előírások érvényesítése a könyvvizsgálat során jelentős szerepet kap, mivel annak bemutatása jelentős mértékben befolyásolja a beszámoló alapján döntést hozók értékítéletét. Ez a bemutatási követelmény minden számviteli törvény hatálya alá tartozó vállalkozás számára előírás. A beszámoló készítési követelmények közül az egyik legfontosabb, hogy a döntő befolyással bíró anyavállalat éves beszámolót kell készítsen. Az anyavállalt fogalmát a Számviteli törvény úgy határozza meg: " az a vállalkozó , amely egy másik vállalkozónál (továbbiakban : leányvállalat) közvetlenül, vagy leányvállalatán keresztül közvetetten meghatározó befolyást képes gyakorolni , mert " :

- a tulajdonosok (a részvényesek) szavazatának többségével – több , mint 50 %-os részesedéssel – rendelkezik,
- más tulajdonosokkal együtt – megkötött megállapodás alapján – a szavazatok többségét birtokolja,
- a társaság tulajdonosaként jogosult a vezető tisztségviselő, felügyelő bizottsági tagok többségét megválasztania, visszahívni,
- a társaság tulajdonosaival kötött megállapodás alapján – a létesítő okiratban rögzített arányoktól eltérően döntő irányítást, ellenőrzést folytat a tag.

A kapcsolt felek közötti gazdasági eseményekkel kapcsolatos döntésekre gyakorolt befolyás alapvetően hatással lehet a számviteli bemutatásokra is.

A könyvvizsgálat során a felek közötti gazdasági események vizsgálatával kapcsolatos követelményeknek történő megfelelés követelményének teljesítése a könyvvizsgálat dokumentálása.

A könyvvizsgálat dokumentálásának első lépéseként rögzíteni szükséges azt, hogy könyvvizsgáló a munkája során feltárta a kapcsoltság minden lehetséges módját az érintett felek között. Ez természetesen magába foglalja azt is, hogy a kapcsolati háló felhasználásával mind a tulajdonlási, mind a vezetési kapcsoltság felderítésre került. Ezen kívül a társaságokról szóló minden olyan információ fontos lehet, amely hozzájárulhat ezen összefüggések megismeréséhez. A dokumentálása e folyamatoknak munkapapírokon, egyes információs rendszerekből letöltött kapcsolati háló felhasználásával történhet. Fontos része e folyamatnak a kapcsolt felek legutóbbi közzétett társasági dokumentumainak, a közzétett beszámolóik megismerése és tanulmányozása, valamint a gazdasági eredmények minősítése szempontjából folytatott gazdasági vizsgálat eredményének rögzítése.

A pénzügyi befektéssel létrejövő kapcsoltság számviteli vizsgálatának szükségessége megalapozza a dokumentálás végrehajtását is. Annak dokumentálásáról van szó, hogy az érintett leányvállalatok, vagy tulajdonlott kapcsolt felek bemutatása megfeleljen a társaságokról beszerezhető közhiteles dokumentumoknak. Ezen túlmenően szükséges feltárni olyan kapcsoltságot is, amely nem a közvetlen tulajdonláshoz kötődik, hanem a közös tulajdonoshoz kapcsolódik. Ennek dokumentáltsága lényegessé válhat egyéb gazdasági események alkalmával.

A befektetett pénzügyi eszközök között kell nyilvántartani a kapcsolt feleknek nyújtott kölcsönt is. Ezzel összefüggésben dokumentálni szükséges az elszámolt kamatok bemutatásának számviteli helyességét.

A könyvvizsgálat során a dokumentációból ki kell derülnie, hogy minden befektetés értékelésére egyedileg és külön-külön mindegyikre kiterjedően került sor.

Amennyiben társaság rendelkezik értékpapírokkal és azokat a beszámolóban bemutatja, akkor annak számviteli nyilvántartásokkal való egyezőségét dokumentálni szükséges. Az analitikákkal való egyeztetés és az értékelésükkel kapcsolatos megállapítások is dokumentálásra kötelezettek. Az értékpapírok helyes bemutatásának vizsgálati dokumentációja ki kell terjedjen arra is, hogy az értékpapírt kibocsátó, forgalmazó fordulónapi egyenlegközlője szerint bemutatás megtörtént.

Fontos körülményként kell kezelni és dokumentálni szükséges az adott értékparrá vonatkozó döntést arról, hogy a társaság azt befektetesként, vagy fogatási céllal szerezte be. Az erről szó döntés dokumentálásának szükségessége felmerül a könyvvizsgálati munkapapírokban.

Fontos annak rögzítése dokumentumokban, amely annak megállapításra vonatkozik, hogy a fordulónapi szokásos piaci értékkel összhangban vannak az alkalmazott bemutatások.

A dokumentáltsággal szembeni követelmény teljesítését jelenti a beszámolási időszakra vonatkozó beszámoló megismerése, mert ezen információknak hatása lehet a befektetéssel kapcsolatos értékelésre, amelyet rögzíteni szükséges a munkapapírban is. A dokumentálásnak ki kell terjednie a befektetés értékelésére is, különösen akkor, ha értékvesztést kell elszámolni a befektetésre. Az értékpapírok könyvvizsgálatának dokumentációjának bizonyítani kell a teljeskörűséget, és az értékek pontosságát.

A kapcsolt felek gazdasági eseményeinek jelentős része a fordulónapi nyitott tételekkel kapcsolatos dokumentáció elkészítése. Ez azt is jelenti, hogy a dokumentálás során ki kell térni a számviteli egyezőségekkel kapcsolatos kívánalmak teljesítésre vonatkozó ellenőrzés rögzítésére, figyelembe véve az elismert tartozásokkal kapcsolatos megnyilatkozásokat, valamint az alternatív módon bizonyított nyert pénzügyi teljesítéseket is. A kapcsolt vállalkozások közötti követelések dokumentálása során tekintettek kell lenni a kapcsolt felek által hozott döntések hatásainak dokumentálására is. Ennek során különös hangsúlyt kaphat a tulajdonlott társaságban az adózott eredményt érintő döntés, mert ennek hatása lehet a követelésekkel kapcsolatos vizsgálatra és annak dokumentálására.

A kapcsolt felek cégiratainak áttekintése a könyvvizsgálat során megköveteli annak dokumentálását is, hogy ellenőrzésre kerültek a kapcsolt felek társasági szerződesei, alapító okiratai, valamint a taggyűléseken, vagy közgyűléseken hozott határozatok. Ezen kívül szükséges áttekinteni azokat a belső szabályzatokat, valamint utasításokat, amelyek a kapcsolt vállalkozásokkal összefüggő intézkedéseket szabályozzák. Ezek közé tartozik annak könyvvizsgálati rögzítése is, hogy a munka során a társaság könyvvizsgálója megismerte a transzferár dokumentációját, vagy a szokásos piaci árra vonatkozó nyilvántartásokat.

A kapcsolt vállalkozásokkal összefüggő gazdasági események rámutathatnak a transzferárazási dokumentáció szükségességére, de a társasági adó hatálya alá tartozóknál felmerülnek a szokásos piaci ár alkalmazásával összefüggő követelményeknek teljesítésére vonatkozó előírásoknak való megfelelés is. A társasági adó törvény 18. §-ban foglaltak alapján - annak megfelelően- a társaságnak össze kell állítania az alkalmazott ár és a szokásos piaci ár közötti különbség miatti adóalapmódosítás dokumentációját. Amennyiben eltérés mutatkozik a kettő között, módosítania szükséges az üzletei évre vonatkozó adóalapot.

A könyvvizsgálati standardban foglalt könyvvizsgálati eljárásoknak történő megfelelés követelményének teljesítése megköveteli annak vizsgálatát, hogy az alkalmazott árak megfelelnek-e a szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügyletnek.

A kapcsolt feleket érintő gazdasági események között a hosszú lejáratú kötelezettségekkel kapcsolatos beszámolóban történő bemutatások vizsgálata különös jelentőséggel bírhat, és ehhez kapcsolatosan fontos elem a dokumentálás kérdése is. A gazdasági események történhetnek devizában is, amelyek fordulónapi értékelésének bemutatásával kapcsolatos vizsgálat dokumentálása szükségessé válik.

A hosszúlejáratú kötelezettségek beszámolóban történő bemutatásakor figyelemmel kell lenni arra, hogy dokumentálni szükséges az éven belül esedékes törlesztés alakulását. Ezen törlesztéseket át kell sorolni a beszámolóban a rövidlejáratú kötelezettségek közé és ennek megtörténtéről könyvvizsgálói dokumentumot kell készíteni.

A könyvvizsgát alkalmával annak vizsgálatát is dokumentálni szükséges, hogy a hosszúlejáratú kötelezettségek jövőbeni visszafizetésének feltételei, valamint a hitel költségeinek (kamat, kezelési költség, jutalékok stb.) fedezete biztosítottak-e.

A kapcsolt felek egymás közötti gazdasági kapcsolatainak a könyvvizsgált üzleti eredményre gyakorolt hatásának vizsgálatáról szóló dokumentáció is szükségessé válik. Ennek a vizsgálatnak az eredményeként megalkotott könyvvizsgálói megítélés hatással lehet a vállalkozás folytatásával kapcsolatos vélemény kialakítására, amely viszont a könyvvizsgálói jelentést is befolyásolhatja.

A kiegészítő melléklet, üzleti jelentés és a dokumentálás

A könyvvizsgálat során az üzleti évre vonatkozó beszámoló részét képező kiegészítő melléklet és üzleti jelentés vizsgálatával is foglalkozni szükséges. Az elkészített kiegészítő melléklet tanulmányozásának dokumentálásában kell kitérni arra, hogy az kielégíti a számviteli törvényben foglaltakat. Ennek során bemutatásra kerülnek a számviteli politika főbb elemei, a mérleghez és eredménykimutatáshoz kapcsolódó magyarázatok elégségesek és elég részletezettek, kellően informatívak a pénzügyi jövedelmi helyzetről. A dokumentálás során minden olyan bemutatást meg kell említeni, amely az olvasó számára jelentőséggel bírhat esetleges döntése alkalmával.

A könyvvizsgálat alkalmával mérlegelni szükséges, hogy közzétételek és a bemutatások kielégítik-e a számviteli keretelvekben foglaltakat és a könyvvizsgálat során levont következtetések a 700. témaszámú "A pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakítása és jelentéskészítés" című standardban foglaltaknak megfelelő alkalmazását. Ennek alapján különösen mérlegelni szükséges, hogy a közzétételek és bemutatások sértik-e a valós bemutatás követelményét, illetve félrevezető információt tartalmaznak-e a folytatott ügyletekkel kapcsolatosan.

A könyvvizsgálatnak a vállalkozás kapcsolt feleivel összefüggésben minden információt mérlegelni kell, a jelentős kérdésekben elfoglalt álláspontját pedig kommunikálnia kell az irányítással megbízott személyekkel és döntéshozókkal. A könyvvizsgálati munka folyamán szükséges, hogy minden egyes lépés dokumentált legyen és a dokumentációban szerepelnie kell a kapcsolt felek azonosítóinak, és a kapcsolt felek közötti viszonyok jellegének.

Dokumentálást kell készíteni a kapcsolt felekkel összefüggő könyvvizsgálói munkaprogramban foglalt minden vizsgálati kérdésről, amely a kiegészítő mellékletben bemutatásra került és arról, hogy azokhoz kellő magyarázat kapcsolódik-e. A dokumentum elkészítése során ki kell térni a kapcsolt felekkel összefüggő minden lényegesnek tekinthető információra, a cégek azonosító adatain túlmenően a tulajdonlás mértékének megfelelő tulajdonosi besorolása mellett, a tárgy üzleti évi saját tőke és jegyzett tőke megfelelési követelmény teljesítésének történő megfelelés, valamint arra, hogy a társaság szokásos piaci árak megfelelően lépett kapcsolatba tulajdonolt társaságaival.

Különös hangsúlyt kell fektetni arra, hogy a pénzügyi befektetéseket érintő értékhelyesbítések áttekintése bemutatásra kerüljenek a dokumentációban. E mellett lényeges lehet, hogy a tulajdoni részesedéseket jelentő befektetés esetében dokumentálni szükséges a tulajdonlás mértékét, a hozzákapcsolódó jogosítványokat, esetleg az osztalékokról szóló döntéseket. Az üzleti évről szóló beszámoló és üzleti jelentéssel kapcsolatos könyvvizsgálat során mérlegelni szükséges minden releváns és az olvasó számára fontos, esetleges döntését befolyásoló információ nyilvánosságra hozását, és dokumentálni szükséges ennek megvalósítását is.

A munkapapírokban rögzített vizsgálati dokumentáció bizonyítja a könyvvizsgálat végrehajtását, alátámasztja a könyvvizsgálói véleményt. Az egyes könyvvizsgálati standardokban rögzített eljárások biztosíthatják a beszámoló közzétett adatok, információk, és egyéb közlemények keretelveknek megfelelő bemutatását.

A kapcsolt felek közötti gazdasági események könyvvizsgálati dokumentációja jelentős szerepet kap a könyvvizsgálati munkában. A vizsgálatok elvezetnek a társasági, alapítói iratok vizsgálatától kezdve, a kapcsolatok adójogi kérdéseinek feltárásán át, a számviteli bemutatások megtervezésének törvényi követelmények teljesítésével összefüggő elemzéshez és dokumentáláshoz.

Pécs, 2023. július 03.

Dr. Biró Zoltán

Felhasznált irodalom:

1996.évi LXXXI. törvény a társasági adóról és az osztalékadóról

2000. évi C. Törvény a számvitelről

315. témaszámú standard " A lényeges hibás állítás kockázatának azonosítása és felmérése a gazdálkodó egység és környezetének megismerésén keresztül"

330. témaszámú standard "A könyvvizsgáló válaszai a becsült kockázatokra ",

240. témaszámú standard "A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatánál"

700. témaszámú " A pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakítása és jelentéskészítés "

550. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardot, amely a " Kapcsolt felek"

Dr. Lukács János : Könyvvizsgálat rendszere MKVKOK 2017.