

BIZOTTSÁGI ÁLLÁSFOGLALÁSOK

A Magyar Könyvvizsgálói Kamara Etikai Bizottsága 2004. október 4-ei ülésén úgy döntött, hogy a jövőben a könyvvizsgálók munkáját segítő, a személyes kérdéseikre adott – személyes adataikat nem tartalmazó – bizottsági állásfoglalásokat nyilvánosságra hozza, amennyiben a bizottság tagjai úgy ítélik meg, azok közérdeklődésre is számot tartanak.

Hubényi Ernőné, az etikai bizottság elnöke

Etikai kérdések és válaszok

A kérdéseket és a hozzájuk tartozó válaszokat számozással különítjük el, és jelöljük az állásfoglalás dátumát. A számozás azonban nem azonos a bizottsági határozatok számával, hanem a megjelenés sorrendjét jelöli, annak érdekében, hogy hivatkozni lehessen rájuk.

8/2004. 11. 16. Etikai szabályzatba ütköző-e, ha a könyvvizsgáló olyan cég ajánlati felhívására ad ajánlatot, és köt ennek alapján szerződést, amelynek a cégjegyzék szerint van bejegyzett könyvvizsgálója?

■ A cégjegyzékben vezetett adatok naprakészségéért az a társaság felelős, akinek adatairól az adott cégjegyzék szól. Több esetben tapasztalható olyan helyzet, hogy a cégjegyzék nem a valós adatokat tükrözi. Ennek lehet az az oka, hogy az adott társaság nem jelent be bizonyos változásokat, és lehet az is, hogy a cégbíróság nem jegyezi be valamely változást. Előfordulhat például, hogy a könyvvizsgáló bejegyzését szerződésbontását követően nem vezeték át a cégjegyzékre, mert azt a társaság nem jelenti be, akár annak dacára sem, hogy azt a könyvvizsgáló közvetlenül is bejelenti a cégbíróságnak. Előfordulhat például az is, hogy a határozott időre választott könyvvizsgáló tisztsége az időszak lejártával szűnik meg, és ezt nem észleli a cégbíróság, hanem az új könyvvizsgáló bejegyzéséig az előző könyvvizsgálót tartja nyilván. Az ilyen esetekért a könyvvizsgáló nem tehető felelőssé. **A könyvvizsgáló felelőssége abban áll, hogy a tőle elvárható módon tájékozódjon a valós helyzetről (például összeférhetlenségi vizsgálatok), és ennek során a társaságtól kapott információkat vesse össze a cégjegyzék adataival.**

Ha vizsgálata alapján az új könyvvizsgáló azt állapítja meg, hogy az adott társaságnak van könyvvizsgálója, akkor **adhat ugyan konkurens ajánlatot, de szerződést csak akkor köthet, ha az előző könyvvizsgálónak nincs már hatályos**

szerződése a társasággal, azaz visszahívás, vagy felmondás nyomán szerződést bontottak, vagy könyvvizsgálói tisztsége egyéb okból szűnt meg (például a könyvvizsgáló cselekvőképtelenné vált). A felmentés (visszahívás) és az új könyvvizsgáló megválasztása történhet azonos közgyűlésen (taggyűlésen stb.). Egy társaságnak egy időben két választott könyvvizsgálója nem lehet.

Természetesen vizsgálni kell az összeférhetlenségi okokat is, valamint szem előtt kell tartani az etikai szabályzat egyéb rendelkezéseit. Ilyen többek között, hogy az új könyvvizsgáló konkurens ajánlata nem szólhat alacsonyabb díjtételről, ha az ajánlat kiadásakor hatályos szerződéssel rendelkező könyvvizsgáló megbízási díját megtudta.

9/2004.11.16. Milyen esetekben és milyen feltételekkel köthet szerződést egy új könyvvizsgáló egy társasággal olyan időszak (visszamenőleges) könyvvizsgálatára, amely időszakra már volt bejegyzett könyvvizsgálója, de az nem adott ki a kérdéses időszakra jelentést?

■ Előjáróban le kell szögezni, hogy ha egy könyvvizsgáló már kiadott egy ügyfél bizonyos időszakáról könyvvizsgálói jelentést, akkor más könyvvizsgáló által csak akkor adható ki újabb jelentés, ha

- arra új tények miatt szükségessé váló utóellenőrzés vagy önellenőrzés miatt összeállított új beszámoló könyvvizsgálótanak keretében kerül sor, és
- az új jelentést a már kiadott jelentésre és az új tényekre, vagy az önellenőrzésre hivatkozással adják ki, valamint

- az eredeti jelentést kiadó könyvvizsgáló már nem áll jogviszonyban a társasággal.

A könyvvizsgálónak ilyen esetben minden tőle telhetőt meg kell tennie annak érdekében, hogy a vizsgálandó cég az előző könyvvizsgáló részére adjon titoktartási

felmentést, amelynek nyomán kiemelten szükséges tájékozódni az előző könyvvizsgálónál jelentése és vizsgálata körülményeiről, eredményeiről.

A hatáskör-korlátozás miatti, záradék elutasítását tartalmazó jelentés [a számviteli törvény (szvt.) 158. §-ának (4) bekezdése és a 700/38. számú standard] – amelyet olyan esetben kell kiadni, amikor van könyvvizsgáló beszámoló, de a záradék kiadásához elegendő és megfelelő bizonyíték nem áll a könyvvizsgáló rendelkezésére – kifejezetten utóvizsgálatot és új jelentést indokoló szituáció lehet, ha később, az új könyvvizsgáló ideje alatt, a könyvvizsgálói bizonyítékok beszerezhetők.

Kategorikus szerződéskötési tilalmat ír elő viszont az etikai szabályzat (ESZ) C.3.1.6. pontja arra az időtartamra, amíg az ügyfélnek van érvényes és hatályos szerződéssel rendelkező választott könyvvizsgálója.

Az szvt. 155. §-ának (6) bekezdése meghatározza az adott időszak (üzleti év/évek) könyvvizsgálójának választási időpontját alapesetben. Ezt az időpontot a megelőző üzleti év éves beszámolójának elfogadására teszi. A szabálynak azonban semmiféle szankciója nincs, és a gyakorlatban is eredményezheti számtalan ok azt, hogy egy társaság más időpontban kénytelen könyvvizsgálót választani. Ezért könyvvizsgáló eltérő időpontban választható akkor is, ha új könyvvizsgáló választását nem vis major szituáció idézi elő.

A könyvvizsgálói tisztség megszűnését (és ennek nyomán, adott esetben, új könyvvizsgáló választásának kötelezettségét) a Gt. 45. §-ának (1) bekezdése alapján négy ok (ok-csoport) idézheti elő, amelyek időpontjai egyébként szintén nincsenek teljes összhangban az szvt. idézett előírásával:

- legfőbb szerv visszahívó döntése,
- szerződésben rögzített időtartam eltelte,
- kizáró ok beállta, valamint
- a könyvvizsgáló részéről a szerződés felmondása.

Mivel a társaság részéről a legfőbb szerv döntését a könyvvizsgáló felé általában (másodlagos elemként) a cég képviselője szerződéskötéssel közvetíti, a visszahívás is általában a könyvvizsgálói szerződés Polgári Törvénykönyv (Ptk.) 483. §-a szerinti **felmondásával hatályosul** a könyvvizsgáló felé. **A könyvvizsgálói szerződés azonban akkor is létrejön** (a felek egybehangzó nyilatkozatával), ha a legfőbb szerv megválasztja a könyvvizsgálót, és erről értesíti őt, vagy az alapító okiratban megemlíti a választott könyvvizsgáló személyét, a könyvvizsgáló pedig elfogadó nyilatkozatot ad ki. Abban az esetben is, ha erről a könyvvizsgáló és a cég képviselője később nem köt más (formális) írásbeli szerződést (BH 1998. 35.). *(Kiemeljük, hogy az ilyen módon – választással, vagy alapító okirattal és elfogadó nyilatkozattal –, két okirattal létrejött írásbeli könyvvizsgálói szerződés a standard előírásainak nem felel meg.)* Ennek megfelelően a **legfőbb szerv visszahívó döntésének közlésével megszűnik a könyvvizsgáló jogviszonya akkor is, ha szerződésének formális felmondására nem kerül sor.**

A könyvvizsgálói szerződés felmondásának azonban mégis van jelentősége, hiszen ez irányadó a visszahívás módjára is. Eszerint: ha a folyamatos megbízási jogviszonyra tekintettel a felek a felmondás jogát nem korlátozták, illetve nem állapítottak meg felmondási időt [a Ptk. 483. §-ának (4) bekezdése], akkor a **megbízó bármikor**, azonnali hatállyal felmondhatja a szerződést [a Ptk. 483. §-ának (1) bekezdése], a megbízott **könyvvizsgáló** pedig, szintén azonnal, de **olyan felmondási idővel mondhatja fel szerződését, hogy az a megbízó részére elegendő legyen új könyvvizsgáló választására** [a Ptk. 483. §-ának (2) bekezdése]. (Bár nem tartozik szorosan a kérdéshez, de meg kell említenünk, hogy az indokolatlan felmondással okozott károk megtérítésére – a szerződés ellenke-

ző kikötése hiányában – kártérítési követelést alapozhat meg bármely fél részéről az indokolatlan felmondás [a Ptk. 483. §-ának (3) bekezdése].)

Tehát jogszerűnek kell tekinteni – *annak időpontjára tekintet nélkül* – azt a felmondást is (bármely részről, de a cég részéről természetesen a visszahívó döntés alapján), amelyre például a bizalmi viszony megromlása miatt kerül sor, ha az nem ellentétes a Ptk. és a könyvvizsgálói szerződés előírásaival. Ha a felmondás nyomán a könyvvizsgálóváltásra az üzleti év fordulónapja előtt kerül sor, akkor általában nincs probléma. Ha azonban – kivételes esetben a fordulónap után – akkor választanak új könyvvizsgálót, amikor az előző könyvvizsgáló még nem adott ki jelentést, akkor a legfőbb szerv elé már az új könyvvizsgáló jelentése kerül, hiszen a régi könyvvizsgáló már nem tudja befejezni könyvvizsgálatát, és jelentést sem adhat. Ez szinkronban van az szvt. és a gazdasági társaságokról szóló törvény (Gt.) terminológiai gyakorlatával, ahol „könyvvizsgáló”-ként mindig az éppen hatályos szerződéssel rendelkező választott könyvvizsgálót értik. Szerződéssel nem rendelkező, a társasággal jogviszonyban nem álló (például visszahívott) könyvvizsgálóra feladatokat semmilyen jogszabály nem ró.

Az új könyvvizsgálónak azonban a **visszamenőleges könyvvizsgálatra is szóló megbízás** elvállalásakor roppant körültekintően kell eljárnia. Ezen esetben – *az előbbieken részletezett utóellenőrzés és új beszámolót érintő könyvvizsgálat esetét nem ide értve* – a **megbízás elvállalásához legalább a következő feltételeknek kell megfelelni.**

- Szerződést a könyvvizsgáló csak akkor köthet, ha minden kétséget kizáróan meggyőződött arról, hogy az **előző könyvvizsgálónak már nincs érvényes és hatályos szerződése** a társasággal, valamint, hogy az **előző könyvvizsgáló nem adott ki jelentést** a vizsgálandó időszakról.

- Ha a leltározandó eszközök értéke jelentős, akkor – mivel a leltárfelvételén nem tudott részt venni – *csak minősített véleményt adhat.* Amennyiben e korlátozó tényező már szerződéskötéskor fennáll, a jelentés ezen okból történő minősítésére már a szerződésben is utalni célszerű.

- Ha az új könyvvizsgáló munkáját csak a beszámoló közzétételére előírt határidő után tudja befejezni, és ez nem jelenti a szerződésében vállalt határidő módosítását (amit a kktv. 12. §-ának (4) bekezdése és az ESZ C.5.4 pontja alapján 30 nappal korábban be kellene jelentenie ügyfelének), akkor – mivel a beszámoló a törvényes időben nem fogadható el és nem tehető közzé, ezért az összeállítására vonatkozó törvényi határidőt a társaság nem tartotta be – *csak minősített véleményt adhat a beszámolóról* [az szvt. 155. §-ának (1) bekezdése, 157. §-ának (2) bekezdése, 158. §-ának (3) bekezdése]. Amennyiben e korlátozó tényező már szerződéskötéskor fennáll, a jelentés ezen okból történő minősítésére már a szerződésben is utalni célszerű.

- A könyvvizsgálónak ilyen esetben minden tőle telhetőt meg kell tennie annak érdekében, hogy a vizsgálandó cég az előző könyvvizsgáló részére adjon titoktartási felmentést, amelynek nyomán kiemelten szükséges tájékozódni az előző könyvvizsgálónál arról, hogy miért kíván az ügyfél új könyvvizsgálót választani, és hogy miért nem került sor részéről jelentés kiadására.

Felhívjuk a figyelmet arra is, hogy kizárólag visszamenőleges időszakok könyvvizsgálatára szerződés csak akkor köthető, ha az ügyfél egyébként nem kötelezett könyvvizsgálatra, a 2001. évtől hatályos szvt. ugyanis nem teszi lehetővé azt, hogy a társaságok könyvvizsgálói kötelezettségüknek (a korábban elterjedt módon), kizárólag beszámoló felülvizsgálatára irányuló, eseti könyvvizsgálói megbízásokkal tegyenek eleget.

A MAGYAR KÖNYVVIZSGÁLÓI KAMARA LAPJA

Megjelenik: havonta

Felelős kiadó: **Trautmann Jánosné** ügyvezető igazgató

Felelős szerkesztő: **Nagy Ildikó**

A szerkesztőség címe: **1063 Budapest, Szinyei Merse u. 8.**

Levelezési cím: **1373 Budapest, 5., Pf. 587**

Telefon: **473-4500** • Fax: **473-4510** • E-mail: **mkvk@mkvk.hu** • Internet: **www.mkvk.hu**

Nyomás: **Prospektpop Bt.** • Telefon: **308-1064**

tethető, ha a jelentést a bejegyzett könyvvizsgáló e minőségében írja alá, feltüntetve nevét, bejegyzett könyvvizsgálói minőségét, valamint a kamarai tagsági számát.

A könyvvizsgáló által ellátható tevékenységek esetében a jelentésen és az egyéb csatolt dokumentumokon a könyvvizsgálói szárazbélyegző lenyomat elhelyezésének módja azonos módon kell, hogy történjen a 4. pontban leírtakkal.

6

Nem használható a szárazbélyegző

A Magyar Könyvvizsgálói Kamara tagjai között nyilvántartott bejegyzett könyvvizsgáló soha nem szerepeltetheti a könyvvizsgálói szárazbélyegző lenyomatát a Magyar Könyvvizsgálói Kamaráról és a könyvvizsgálói tevékenységről szóló 1997. évi LV. törvény 27. § c) és d) pontjai, valamint 28. §-a szerint végzett tevékenységei során keletkező dokumentumokon, még akkor sem, ha azokat bejegyzett könyvvizsgálóként írja alá.

7

A szárazbélyegző használatával kapcsolatos teendők

A könyvvizsgálói szárazbélyegző használatára vonatkozó szabályokat a bejegyzett könyvvizsgálók a 2006. január 1-jét követően kiadott könyvvizsgálói jelentés esetében kötelesek alkalmazni, az előző pontokban meghatározottak szerint.

Budapest, 2005. november 1.

Állásfoglalás módosítása

az etikai bizottság 9/2004. 11. 16. szám alatt, a Hírlevél 2004. decemberi számában „Etikai kérdések és válaszok” cím alatt megjelent állásfoglalásával kapcsolatban

Tisztelt Könyvvizsgáló Kollégák!

Az etikai bizottság 2005. szeptember 13-ai ülésén döntött a 9/2004. 11. 16. számmal megjelent állásfoglalás módosításáról. A módosítás két szót érint, az állásfoglalás utolsó gondolati egységének (3) bekezdésében a „véleményt” szó „jelentést” szóra változik, elfogadva ezzel azt, hogy a késedelmesen közzétett beszámoló esetén a szabálysértést a jelentésben elegendő figyelemfelhívó megjegyzéssel jelezni. Ennek megfelelően a következő mondatból kimarad a „korlátozó” szó. A bekezdés szövege tehát (aláhúzással jelölt a megváltozott szó) a következő:

- Ha az új könyvvizsgáló munkáját csak a beszámoló közzétételére előírt határidő után tudja befejezni, és ez nem jelenti a szerződésében vállalt határidő módosítását, [amit a kktv. 12. § (4) bekezdése és az ESZ C.5.4 pontja alapján 30 nappal korábban be kellene jelentenie ügyfelének], akkor – mivel a beszámoló a törvényes időben nem fogadható el és nem tehető közzé, ezért összeállítására vonatkozó törvényi határidőt a társaság nem tartotta be – csak minősített jelentést adhat a beszámolóról. [155. §-ának (1) bekezdése, 157. §-ának (2) bekezdése, 158. § (3) bekezdése]. Amennyiben e tényező már szerződéskötéskor fennáll, a jelentés ezen okból történő minősítésére már a szerződésben is utalni célszerű.

FELHÍVÁS

Tisztelt Könyvvizsgálók!

A Magyar Könyvvizsgálói Kamara a szakma múltjának bemutatását tervezi. Ezért kérjük továbbra is minden kedves könyvvizsgáló kollégánkat, amennyiben rendelkeznek szakmánkat érintő relikviákkal, valamilyen speciális eszközökkel, írásos feljegyzésekkel, képekkel, küldjék el az MKVK címére (1373 Budapest 5, Pf. 587)

Közreműködésüket, segítségüket előre is köszönjük.

MKVK

A MAGYAR KÖNYVVIZSGÁLÓI KAMARA LAPJA

Megjelenik: havonta

Felelős kiadó:

Trautmann Jánosné
ügyvezető igazgató

Felelős szerkesztő:

Nagy Ildikó

A szerkesztőség címe:

**1063 Budapest,
Szinyei Merse u. 8.**

Levelezési cím:

1373 Budapest, 5., Pf. 587

Telefon: **473-4500**

Fax: **473-4510**

E-mail: **mkvk@mkvk.hu**

Internet: **www.mkvk.hu**

Nyomás: **Prospektpop Bt.**

Telefon: **308-1064**