



MAGYAR KÖNYVVIZSGÁLÓI KAMARA

Fegyelmi Bizottsága és Szakértői Bizottsága

Tárgy. Állásfoglalás

A Magyar Könyvvizsgálói Kamara Fegyelmi bizottsága és Szakértői bizottsága a 2011. március 31-én benyújtott állásfoglalás iránti kérelmeit megtárgyalta és az alábbi együttes állásfoglalást bocsátja ki.

Kérdés:

„Kérdezem, hogy ütközik-e valamilyen szakmai szabályba, ha a könyvvizsgáló ügyfelével olyan szerződést köt, mely olyan rendelkezést tartalmaz, melynek alapján a könyvvizsgáló köteles az ügyfél többségi tulajdonosa (tagja, részvényese) részére

1. betekintést engedni az ügyfél könyvvizsgálatáról készült könyvvizsgálati munkapapírjaiba és lehetőséget biztosítani arra, hogy a munkapírok egy részéről az ügyfél tulajdonosa másolatot készíthessen?
2. egyidejűleg megküldeni minden olyan feljegyzést, vezetői levelet, melyet a könyvvizsgáló a könyvvizsgálattal kapcsolatban az ügyfél vezetése részére küld meg?
3. megküldeni az ügyfél könyvvizsgálatával kapcsolatos munkapapírjai közül néhányat, azok elkészültét követően? Például a lényegességi küszöbérték számítását, az egyes vizsgálandó területek eredendő és vizsgálati kockázatbecslési dokumentumát, valamint a könyvvizsgálati munkaprogramot.”

A kérdés a Fegyelmi bizottság felé a „fegyelmi (függetlenségi, etikai) szabályba” ütközés felvezetéssel, de azonos szöveggel került megfogalmazásra.



Állásfoglalás:

A feltett három kérdés – a szoros összefüggés okán – csak együtt, egy kérdésként is kezelve válaszolható meg. A két bizottságnak feltett kérdésre – a vizsgálati szempontok hasonlósága miatt – a Magyar Könyvvizsgálói Kamara Fegyelmi bizottsága és Szakértői bizottsága közös állásfoglalásban ad választ. A közös bizottsági állásfoglalás a Konzultációs szolgálat által, 2011. április 1-én kiadott KSZ-00100/2011. iktatási számú állásfoglalás pontosításaként is értelmezendő. Ennek megfelelően a Magyar Könyvvizsgálói Kamara a KSZ-00100/2011. iktatási számú állásfoglalásában foglaltakat a továbbiakban már nem tartja fenn.

A kérdés szempontjából a titoktartási és könyvvizsgálói dokumentáció (a munkapapírok) feletti rendelkezési jogot szabályozó normák vizsgálata szükséges.

1. A titoktartás kérdése

A titoktartás kérdésében a Magyar Könyvvizsgálói Kamaráról, a könyvvizsgálói tevékenységről, valamint a könyvvizsgálói közfelügyeletről szóló 2007. évi LXXV. törvény (a továbbiakban: Kkt.) 66-67. §-ai, valamint az Etikai szabályzat B) 6.1.-6.7. pontja rendelkeznek. Kérdésünk szempontjából ezen rendelkezésekből az alábbi szabályok emelendők ki:

Kkt. 66. § (1) A kamarai tag könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég köteles a tevékenysége során tudomására jutott, a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység ellátására irányuló megbízással összefüggő minősített adatot, hivatásbeli titkot és üzleti titkot (a továbbiakban együttesen: titok) megőrizni.

*(2) A kamarai tag könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég az (1) bekezdés szerinti titkot **megfelelő és konkrét felhatalmazás nélkül** nem használhatja fel, nem teheti közzé, kivéve, ha jogszabály alapján joga vagy kötelessége a közlés, a közzététel.*

Etikai szabályzat B) fejezet

*6.5. (1) A könyvvizsgálói titoktartási kötelezettség alól – eltérő törvényi rendelkezés hiányában – **csak az ügyfél, és csak írásban adhat felmentést.** Ettől a könyvvizsgáló sem polgári, sem közigazgatási, sem büntető ügyben nem tekinthet el.*

*6.7. **A könyvvizsgáló a titok alá eső információt továbbadhatja, ha a megbízó az információ továbbadásához írásban hozzájárult.** A hozzájárulás megszerzésekor figyelemmel kell lenni a harmadik fél érdekeire is.*

A fenti szabályokból következően bárki (így többek között a többségi tulajdonos) részére csak akkor adhatóak ki az ügyfél adatait érintő információk, ha ahhoz maga az ügyfél (mint titokgazda) írásban hozzájárult. Ennek a hozzájárulásnak **kifejezettnek és formailag is megfelelőnek** kell lennie. A hozzájárulás kifejezettsége alatt azt kell érteni, hogy a nyilatkozatnak egyértelműen kell utalnia a könyvvizsgáló titoktartási kötelezettségének feloldására, a feloldás terjedelmének megjelölésével. Terjedelem alatt a tárgyi, személyi, területi, időbeli hatályt kell érteni, vagyis azt, hogy milyen könyvvizsgálói titkokat, ki (milyen személyi kör) felé közölhet a könyvvizsgáló, hol (ezt a kérdést általában a személyi kör megjelölése rendezzi, ezért külön helyszín megjelölése csak indokolt esetben szükséges) és mikor (milyen időtartamban). Amennyiben a hatály kérdése a nyilatkozatból nem állapítható meg, akkor a nyilatkozatot a titokgazda feltehető szándéka szerint kell értékelni, de kiterjesztő értelmezést alkalmazni nem lehet. A titoktartási kötelezettség alóli feloldó nyilatkozat formai megfelelősége alatt azt kell érteni, hogy a nyilatkozatnak az ügyfél törvényes, vagy az ügyfél képviselőjére megfelelően felhatalmazott személytől kell származnia, a cégképviselőre meghatározott módon aláírt formájú okiratban.

A kérdésben megfogalmazott, szerződésbeli rendelkezés formailag feltehetően megfelelőnek tekinthető, mivel a szerződés érvényességéhez is ugyanazok a formai követelmények szükségesek, mint a titoktartás alóli feloldó nyilatkozat érvényességéhez (cégszerű aláírás). Amennyiben tehát tartalmilag a szerződés tartalmaz titoktartás alól feloldó rendelkezést, akkor az ügyfél üzleti adatai a feloldó nyilatkozatnak megfelelő terjedelemben átadhatóak bárkinek, így természetesen a többségi tulajdonosnak is.

Meg kell azonban jegyezni, hogy a könyvvizsgálói oldalon a titoktartás alóli feloldó nyilatkozat önmagában még nem keletkeztet kötelezettséget, csupán a lehetőségét teremti meg az információk átadásának és annak, hogy ezen lehetőség alapján a könyvvizsgáló akár kötelezettséget is vállalhat az információk tényleges átadására.

2. A könyvvizsgálói dokumentáció (a munkapapírok) feletti rendelkezési jog kérdése

A könyvvizsgálói dokumentáció (a munkapapírok) feletti rendelkezési jog kérdésében a Kkt., az Etikai szabályzat, és a könyvvizsgálati, valamint az átvilágítási megbízásokra, a bizonyosságot nyújtó megbízásokra, a kapcsolódó szolgáltatásokra és a belső minőségellenőrzésre vonatkozó nemzeti standardok^{1 2} (a továbbiakban: Standard), valamint az IFAC Könyvvizsgálói Etikai Kódex előírásait kell vizsgálni.

Kkt. 174. § (1) *Fegyelmi vétséget követ el az a kamarai tag könyvvizsgáló, könyvvizsgáló cég, aki/amely*

a) a szakmai szolgáltatás nyújtásával összefüggő kötelezettségeit gondatlanságból vagy szándékosan megszegi, vagy

b) gondatlanságból vagy szándékosan e törvény, a kamara alapszabályának vagy etikai szabályzatának előírásaival ellentétes magatartást tanúsít, vagy

c) a szakmai szolgáltatást gondatlanságból, szakmai hiányosságok miatt vagy szándékosan nem a jogszabályoknak és a 4. § (5) bekezdés b) pontja szerinti standardoknak megfelelően nyújtja.

Etikai szabályzat C) fejezet

2.1. Fegyelmi vétséget követ el az a kamarai tag könyvvizsgáló, könyvvizsgáló cég, aki/amely

a) a szakmai szolgáltatás nyújtásával összefüggő kötelezettségeit gondatlanságból vagy szándékosan megszegi, vagy

c) a szakmai szolgáltatást gondatlanságból, szakmai hiányosságok miatt vagy szándékosan nem a jogszabályoknak és a standardoknak megfelelően nyújtja, vagy

¹ a Kkt. 4. § (5) bek. b) pontjának megfogalmazása

² a magyar Nemzeti Könyvvizsgálati és Minőségellenőrzési Standardok (MNKS), melyek alkalmazásában a 2011. január 1-je után induló üzleti évek könyvvizsgálata vonatkozásában az IFAC által kiadott, magyar nyelvre lefordított és a Kamara honlapján közzétett Nemzetközi Könyvvizsgálati és Minőségellenőrzési Standardokat (ISA) kell alkalmazni.

- 2.2. A fentiek alkalmazásában fegyelmi vétségnek minősül különösen
- g) ... jogszabályokban, vagy a kamara szabályzataiban a kamarai tagsági jogviszonyra előírt kötelezettségét szándékosan vagy súlyos gondatlanságból megszegi,
 - h) a jogszabályokban, vagy a kamara szabályzataiban nem rendezett kérdések tekintetében az **IFAC Könyvvizsgálói Etikai Kódexének előírásait megszegi.**

Mindezen fenti szabályok alapján vizsgálandó, hogy munkapapírok másolatainak kiadása, a szokatlanul tág információ szolgáltatás kapcsán vizsgálni kell a Standardok és az IFAC Könyvvizsgálói Etikai Kódex rendelkezéseit is.

IFAC Könyvvizsgálói Etikai Kódex szempontjából a könyvvizsgálói függetlenség látszatának kérdésben a bizottság arra következtetésre jutott, hogy amennyiben a munkapapírokba való betekintés (esetleges másolatok kiadása) **utólagos**, akkor ez nem alkalmas a könyvvizsgáló munkájának, megállapításainak befolyásolására, így a függetlenség látszatát ez az eljárás (a könyvvizsgálói kötelezettségvállalás) nem veszélyezteti. (Lásd ehhez ISA 200. 14. standardhoz fűzött A16. sz. magyarázatot!)

A megbízás dokumentációjának tulajdonjogáról az 1. témaszámú nemzetközi minőségellenőrzési standard (ISQC1 standard), Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok fejezetének A63. pontja rendelkezik az alábbiak szerint:

„A megbízás dokumentációjának tulajdonjoga

A63. *Hacsak jogszabály vagy szabályozás másképp nem rendelkezik, a megbízás dokumentációja a társaság tulajdonát képezi. A társaság saját belátása szerint az ügyfelek számára hozzáférhetővé teheti a megbízás dokumentációjának részeit vagy kivonatait, feltéve, hogy az ilyen közzététel nem veszélyezteti az elvégzett munka érvényességét, vagy a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások esetében a társaság vagy munkatársainak függetlenségét.*”

Az általános polgári jogelvek alapján is megállapítható, hogy a könyvvizsgáló által előállított dokumentáció (mint a megbízás teljesítéséhez készített feljegyzés) a könyvvizsgáló tulajdonát képezi. Az ISQC1 standarddal és a polgári jogelvekkel összhangban került rögzítésre az ISA 230. témaszámú Standard oktatási segédletében³ 8. pont alatt („A könyvvizsgálati dokumentáció tulajdonjoga” címmel) a dokumentáció kiadására vonatkozó lehetőség a következők szerint.

„Minden egyéb esetben a könyvvizsgáló eldöntheti, hogy kíván-e hozzáférést biztosítani a könyvvizsgálati dokumentációhoz, és ha igen, milyen feltételekkel. Mivel a könyvvizsgálati dokumentáció nem az ügyfél, hanem a könyvvizsgáló tulajdona, önmagában az ügyfél felhatalmazása nem kötelezi a könyvvizsgálót a hozzáférés megadására.”

Hacsak törvény vagy szabályozás másképp nem rendelkezik, a megbízási dokumentáció a társaság tulajdona. A könyvvizsgáló társaság saját belátása szerint ügyfelek számára hozzáférhetővé teheti a megbízási dokumentáció részeit vagy kivonatait, feltéve, hogy az ilyen közzététel nem veszélyezteti az elvégzett könyvvizsgálói munka érvényességét, vagy a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások esetében a társaság vagy munkatársainak függetlenségét.”

3 www.mkvk.hu/letolthetoanyagok/.../standardok.../230_segedlet.doc

Mindezen fenti szabályok alapján a dokumentációba való (akár korlátlan) betekintés engedése az ügyfél részére kizárólag a könyvvizsgáló döntésétől függő lehetőség. Erre a könyvvizsgáló szabadon vállalhat akár szerződéses kötelezettséget is. Az utólagosság követelményének azonban érvényesülnie kell ahhoz, hogy kizárható legyen a függetlenség látszatának veszélyeztetése. Ez azonban nem jelenti azt, hogy az egyes munkapapírokat csak a könyvvizsgálat lezárultát követően lehetne megismertetni az ügyféllel (vagy felhatalmazása alapján bárkivel), hanem arra irányul, hogy az adott munkaszakaszt befolyásoló munkapapírok átadására mindaddig nincs lehetőség, ameddig az adott dokumentum véglegesítésre nem kerül.

Ha az ügyfél kifejezett és megfelelő alakissággal kiállított nyilatkozatában a titoktartás alól felmenti a könyvvizsgálót, akkor a könyvvizsgáló minden olyan adatot megismertethet a megjelölt harmadik személlyel (személyekkel), melyet az ügyfélnek is kiadhat. A dokumentációba való betekintés (esetleges másolatok kiadása) is ebbe a körbe tartozik.

Mindezek alapján a könyvvizsgáló szabad mérlegelésén múlik, hogy hajlandó-e (megfelelő titoktartási felmentés esetén) a többségi tulajdonos felé adatot szolgáltatni az ügyféllel folytatott kommunikációról, valamint, hogy betekintést enged-e könyvvizsgálói dokumentációjába, esetleg lehetővé teszi-e annak bizonyos részeire kiterjedő másolást, vagy, hogy vállal-e kötelezettséget a munkapapírok bizonyos körére kiterjedő közzéadási kötelezettséget.


Jelen állásfoglalás során (de általános értelemben is kijelenthető), hogy a könyvvizsgáló szerződéses érdekeinek védelme, illetőleg jogainak képviselése elsősorban magára a könyvvizsgálóra tartozik, ezért abból a szempontból a bizottság nem nyilvánít véleményt, hogy ez a kötelezettségvállalás javasolható-e, illetve, hogy milyen feltételekkel, vagy milyen díjazás mellett.

A fenti vélemény a jelenlegi jogszabályok alapján jóhiszeműen kialakított szakmai vélemény és álláspont, azonban - az Alkotmánybíróság döntése alapján - nem jelenti azt, hogy a felhasználónak joga van ezt hivatalos véleményként bírósági vitában felhasználni, és erre, mint egyedüli mértékadó álláspontra hivatkozni. Az állásfoglalás nem veszi figyelembe az egyedi feltételek sajátosságait és ebből fakadó kockázatát.

a Magyar Könyvvizsgálói Kamara
Fegyelmi bizottsága nevében:


Bohus Zoltánné
elnök

a Magyar Könyvvizsgálói Kamara
Szakértői bizottsága nevében:


Dr. Ladó Judit
elnök