

**KÖNYVVIZSGÁLÓK KÖTELEZŐ  
SZAKMAI TOVÁBBKÉPZÉSE  
2017.**

Szabados Szilvia

**KÖNYVVIZSGÁLÓI ETIKA ÉS FÜGGETLENSÉG**

**Tartalom**

1. Bevezetés .....	91
2. Jogszabályi háttér .....	91
3. Etikai alapelvek.....	91
4. Összeférhetlenség / függetlenség .....	95
5. Fegyelmi vétség és szankciók .....	102
6. NOCLAR (jogszabályi meg nem felelésre adott válaszok).....	103

## 1. Bevezetés

Jelen előadás célja hogy áttekintést adjon a könyvvizsgálók munkáját meghatározó normákról, bemutatva a vonatkozó jogszabályi és szakmai hátteret, a legfontosabb összeférhetlenségi és függetlenségi szabályokat.

## 2. Jogszabályi háttér

A könyvvizsgálói munkához az alapvető keretet a 2007. évi LXXV. törvény ("Kkt.") adja (a Magyar Könyvvizsgálói Kamaráról, a könyvvizsgálói tevékenységről, valamint a könyvvizsgálói közfelügyeletről). Különösen a Kkt. 53. illetve 61-65. paragrafusai fogalmazzák meg az összeférhetlenségre illetve a függetlenségre vonatkozó előírásokat valamint a XII. fejezete a fegyelmi szabályokat.

Egyéb jogszabályok (számviteli törvény, Ptk. ágazati törvények és kormányrendeletek) szintén tartalmaznak a könyvvizsgálókra vonatkozó előírásokat.

A Kkt. szabályait figyelembe véve készült a kamara alapszabálya és szabályzata a könyvvizsgálói hivatás magatartási (etikai) szabályairól és a fegyelmi eljárásról ("etikai szabályzat") mely minden tagra kötelező érvényű.

Az etikai szabályzat szerint a kamarai tag könyvvizsgáló (a továbbiakban: könyvvizsgáló) munkáját

- a) az esküje,
- b) a Kkt.,
- c) a kamara alapszabálya,
- d) a kamara etikai szabályzata,
- e) a kamara egyéb szabályzatai,
- f) a kamara által a Kkt. 4. § (5) bekezdésének b) pontja alapján közreadott, könyvvizsgálati, valamint az átvilágítási megbízásokra, a bizonyosságot nyújtó megbízásokra, a kapcsolódó szolgáltatásokra és a belső minőségellenőrzésre, könyvvizsgálók, könyvvizsgáló cégek belső szervezetére és a könyvvizsgáló munka megszervezésére vonatkozó nemzeti standardok (a továbbiakban: standardok),
- g) a számvitelről szóló törvény (a továbbiakban: Sztv.), a Polgári Törvénykönyvről szóló törvény (a továbbiakban: Ptk.), valamint mindazok a jogszabályok, amelyek a könyvvizsgálóra, a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységre vonatkozóan szabályokat írnak elő,
- h) a jogszabályokban és a kamara szabályzataiban nem rendezett kérdések tekintetében a Nemzetközi Könyvvizsgálói Szövetség (a továbbiakban: IFAC) által kiadott IESBA Könyvvizsgálói Etikai Kódex (továbbiakban: IESBA Kódex), valamint
- i) a tőle elvárható szakmai és morális normák határozzák meg.

## 3. Etikai alapelvek

Felhívjuk a figyelmet hogy az etikai szabályzat 2017. július 1-től változott az IESBA Kódex változásai nyomán. Az etikai szabályzat átveszi az IESBA Kódex etikai alapelveit, azokat továbbiakkal kiegészítve.

### 3.1. IESBA kódex szerinti alapelvek

#### 3.1.1. Tisztesség

A könyvvizsgálónak a szakmai szolgáltatás nyújtása során hivatásához méltó, határozott, nyílt és egyenes magatartást kell tanúsítania. A tisztesség magában foglalja a hitelességet is.

A könyvvizsgáló szándékosan nem működhet közre abban, hogy a megbízó pénzügyi kimutatásaiba lényegesen hamis vagy megtévesztő állítás kerüljön, a pénzügyi kimutatásokból lényeges információ kimaradjon, illetve előzőek szerinti pénzügyi kimutatást tegyenek közzé. Nem jelenti utóbbi előírás megszegését, ha a körülményekre tekintettel minősített könyvvizsgálói véleményt tartalmazó jelentés kibocsátására kerül sor.

#### 3.1.2. Objektivitás

A könyvvizsgáló munkáját csak részrehajlás nélkül, tárgyilagosan végezheti. Kerülnie kell minden olyan helyzetet, amely alkalmas lehet függetlenségének veszélyeztetésére.

### 3.1.3. Szakmai hozzáértés és megfelelő gondosság

A könyvvizsgálónak munkavégzése során – a standardok ismeretén túl – olyan szakmai felkészültséggel kell rendelkeznie, amely elegendő a vizsgálandó gazdálkodó alapos megismeréséhez és a kockázati tényezők felméréséhez. A szakmai hozzáértés és megfelelő gondosság alapvető elve arra kötelezi a könyvvizsgálót, hogy csak olyan szolgáltatásokat nyújtson, amelyeknek elvégzésére kompetens.

A megfelelő gondosság a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységnek az adott megbízás követelményeivel összhangban történő szakszerű, pontos és lelkiismeretes ellátását jelenti.

### 3.1.4. Titoktartás

A könyvvizsgáló a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység során tudomására jutott információt köteles a Kkt. 66. §-a szerint, bizalmasan kezelni.

Titoktartási kötelezettség terheli a könyvvizsgálót attól kezdve, hogy a titkot képező tény vagy adatot a megbízás szándékával tudomására hozzák, függetlenül attól, hogy a megbízás megvalósul-e.

A titoktartási kötelezettség kiterjed minden olyan ismeretanyagra, amely a könyvvizsgálónak jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenysége, illetve hivatása gyakorlása során tudomására jutott.

A titoktartási kötelezettség a könyvvizsgáló és az ügyfél közötti kapcsolat megszűnését követően is időbeli korlátozás nélkül fennmarad.

Titoktartási kötelezettség terheli a könyvvizsgálón kívül a könyvvizsgálatban résztvevőket és a könyvvizsgáló cég alkalmazottait is, akik a könyvvizsgálói titoknak minősülő tényről tudomást szereztek. A könyvvizsgálói titkot a titoktartásra kötelezett személy köteles mindenkivel szemben megőrizni.

A titoktartási kötelezettség azt is jelenti, hogy a könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég a szakmai szolgáltatás során tudomására jutott információkat saját vagy harmadik fél előnyére nem használhatja fel, és a felhasználás látszatát is kerülnie kell.

A könyvvizsgáló köteles tiszteletben tartani a másik könyvvizsgálót terhelő titoktartási kötelezettséget, jogellenesen nem szerezheti meg az információkat, és azt semmilyen célból nem használhatja fel.

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

**Kérdés:** Mi a teendő akkor, ha a könyvvizsgálót egy ügyfelével kapcsolatban tanúként idézik be? Köteles-e megjelenni és tanúvallomást tenni?

**Válasz:** A megjelenés kötelező, ellenkező esetben a könyvvizsgálót megbírságozhatják, illetve „elővezetik”. Bizonyos esetekben lehetőség van kimentést kérni előzetesen (pl. tartós betegség vagy külföldi tartózkodás). Érdemi tanúvallomás az ügyfél előzetes írásos hozzájárulása nélkül nem tehető.

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 érdekére is.

A titoktartási kötelezettség alól mentesülést jelent, ha a kamarai tagnak jogszabály alapján joga vagy kötelessége a közlés, a közzététel. A titoktartási kötelezettség alóli mentesülés további eseteit a Kkt. 67. §-a tartalmazza.

Eszerint a főbb esetek:

- nem jelenti a titoktartási kötelezettség megszegését a pénzmosás és a terrorizmus finanszírozása megelőzéséről és megakadályozásáról szóló törvény alapján indított ellenőrzés, illetve a kamara fegyelmi bizottsága által lefolytatott fegyelmi eljárás során, továbbá a közfelügyeleti hatáskörben kért, a minőségellenőrzéshez, a kamarai minőségellenőrzéshez, a fegyelmi eljárás lefolytatásához, a közfelügyeleti hatáskör gyakorlásához szükséges és arányos adatszolgáltatás teljesítése,
- nem jelenti a titoktartási kötelezettség megszegését a pénz-, tőke- és biztosításpiaci szervezeteket, pénztárakat érintően a pénzügyi közvetítőrendszer felügyeletével kapcsolatos feladatkörében eljáró Magyar Nemzeti Bank által lefolytatott ellenőrzési eljárás során a Magyar Nemzeti Bank által az adott

intézmény jogszabály alapján kötelező könyvvizsgálatát végző kamarai tag könyvvizsgálótól, könyvvizsgáló cégtől kért, a tényállás megállapításához szükséges adatok rendelkezésre bocsátása,

- a korábbi kamarai tag könyvvizsgálónak vagy a korábbi könyvvizsgáló cégnek a helyébe lépő könyvvizsgáló vagy könyvvizsgáló cég számára hozzáférést kell biztosítani a vizsgált gazdálkodó könyvvizsgálati dokumentációjának azon részéhez, amely a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység ellátásához szükséges.
- nem jelenti a titoktartási kötelezettség megszegését, ha a kamarai tag könyvvizsgáló, könyvvizsgáló cég, amely olyan gazdálkodónál végez jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységet, amely egy harmadik országban található anyavállalathoz tartozó csoport tagja, az elvégzett könyvvizsgálati munkára vonatkozó dokumentációt átadja a harmadik országban található csoportkönyvvizsgáló részére, amennyiben a könyvvizsgálati dokumentációra az anyavállalat összevont (konszolidált) éves beszámolójának könyvvizsgálatához szükség van.

### 3.1.5. Hivatáshoz méltó magatartás

A könyvvizsgáló legyen korrekt és segítőkész, tartsa be az általa végezhető tevékenységre vonatkozó jogszabályokat és a szerződéseiben rögzített kötelezettségeit. A könyvvizsgáló tartózkodni köteles minden olyan magatartástól, amelyről tudja vagy tudnia kellene, hogy ronthatja a szakma hitelét.

## 3.2. Egyéb etikai követelmények az etikai szabályzat alapján

### 3.2.1. Megbízási szerződéssel kapcsolatos előírások

Tilos a szerződésben olyan feltételt elfogadni, amely a díjazást a könyvvizsgálói jelentés tartalmához köti. A szerződéses díjakon kívül a könyvvizsgáló ügyfelétől más – a szokásos mértékű ajándékot meghaladó értéket képviselő – juttatást nem fogadhat el.

**Kérdés:** mi minősül szokásos mértékűnek?

**Válasz:** ezt a szabályzat illetve egyéb jogszabály nem definiálja összességében. Minden esetben mérlegelendő az összes körülmény (pl. az ajándék mértéke, a megbízási díj mértéke, mi a mögöttes szándéka az ajándékozónak, befolyással lesz-e az ajándék a könyvvizsgálói függetlenségre és véleményalkotásra, milyen látszatot kelt a dolog az ügyfél – könyvvizsgáló kapcsolatában illetve külső felek felé)

**Kérdés:** Könyvvizsgálóként ügyfelem egy balatoni szálloda. Az ügyfél felajánlott egy hét ingyenes tartózkodást 2 fő részére. Elfogadhatom-e az ajánlatot?

**Válasz:** Nem, mert ez nem tekinthető jelentéktelen ajándéknak.

**Kérdés:** Karácsonyi ajándékként az ügyfelem meghívott az Újévi koncertre az Arénába. Elfogadhatom-e a meghívást?

**Válasz:** Általánosságban a jegy árától függ, de tekintve a konkrét eseményt ez valószínűleg nem tekinthető jelentéktelen ajándéknak.

**Kérdés:** Az ügyfél meghív a cég fennállásának 10. évfordulójára szervezett vacsorára ahol az összes üzleti partnere részt vesz. Elfogadhatom-e a meghívást?

**Válasz:** Igen, ez egy egyszeri esemény, értéke valószínűsíthetően nem jelentős és mivel a többi partnerét is meghívja, ez nem jelent a könyvvizsgáló irányába semmilyen „kivételezést”, illetve külső szemmel nézve sem tűnik úgy, hogy ezzel a könyvvizsgálót befolyásolni próbálnák.

A könyvvizsgáló, könyvvizsgáló cég nem köthet olyan szerződést, amelyben kiköti, hogy az ügyfél többségi befolyása alatt álló vállalkozások könyvvizsgálatát az ügyfél biztosítsa számára.

Ez egy érdekes kérdés a konszolidált beszámoló könyvvizsgálója számára, mivel azt nem célszerű elvállalni úgy, hogy egyébként a csoport tagjait vagy legalábbis annak jelentős részét nem ő vizsgálja, hiszen a konszolidált beszámoló vizsgálatával a csoport egészéről ad véleményt.

Akkor is a könyvvizsgáló, könyvvizsgáló cég a felelős az általa elvégzett könyvvizsgálói tevékenységért, ha annak elvégzéséhez más könyvvizsgálót vagy könyvvizsgáló jelöltet, más szakma szakértőjét vagy bármilyen más közreműködőt vesz igénybe.

Itt fontos kiemelni, hogy attól, hogy a könyvvizsgáló nem informatikai vagy ingatlanértékelési szakértő, az ő felelőssége azt megítélni, hogy az általa használt szakértő megfelelő munkát végzett-e az adott szakma előírásai, standardjai szerint és kellően független-e az ügyféltől ahhoz, hogy objektíven alkosson véleményt.

**Kérdés:** az ügyfél könyveiben egy jelentős ingatlan piaci értéken van kimutatva, melynek értékelését az ügyvezető testvére készítette, aki értékbecslő. Támaszkodhatok-e erre az értékelésre a könyvvizsgálat során?

**Válasz:** nem, mert az értékelés nem tekinthető függetlennek, hiszen azt egy közeli hozzátartozó készítette. A gyakorlatban fontos, hogy előre tisztázzuk az ügyféllel, hogy milyen feltételek között tudunk támaszkodni egy külső szakértő munkájára, elkerülendő a későbbi problémát illetve plusz munkát és költséget.

**Kérdés:** az ügyfél megbízott egy külső szakértőt az ingatlan értékelésével, az erről szóló jelentést átadta a könyvvizsgáló számára. A jelentés meglehetősen rövid, az érték vonatkozásában egy sávot határoz meg, illetve nem derül ki belőle, hogy a szakértő hogyan, milyen módszerrel végezte az értékelést. Elfogadható-e az anyag a könyvvizsgálat szempontjából?

**Válasz:** nem, mert megfelelő információk hiányában a könyvvizsgáló nem tud arról meggyőződni, hogy a szakértő a rá vonatkozó standardok és módszertan szerint végezte-e a munkáját.

### 3.2.2. Együttműködés a könyvvizsgálók között az etikai szabályzat alapján

Általános követelmény, hogy a könyvvizsgálók egymással szemben korrekt, kollegiális kapcsolatot tanúsítsanak.

Nem vállalhat jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységet a könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég ugyanazon időszakra vonatkozóan az éves beszámoló hitelesítésére, ha már van a társaságnál érvényes szerződéssel rendelkező könyvvizsgáló, könyvvizsgáló cég.

Jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység során kapcsolatba került könyvvizsgálóknak készséggel kell egymás szakmai munkáját támogatniuk és a szükséges felvilágosítást megadniuk. Alapos ok nélkül nem lehet a kért felvilágosítást vagy véleményt megtagadni. A könyvvizsgáló nem adhat félrevezető információt. Az egymás közötti szakmai tapasztalatcsere keretében is kötelező a titoktartás.

Megbízások megszerzése érdekében a könyvvizsgáló nem alkalmazhat meg nem engedhető módszert. Ilyen lehet többek között az, ha a könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég ugyanarra a munkára jelentkező (pályázó) könyvvizsgálót, könyvvizsgáló céget kedvezőtlen színben tünteti fel.

Minden olyan esetben, amikor egy másik könyvvizsgálót, illetve könyvvizsgáló céget bíznak meg vagy választanak meg, a könyvvizsgálónak javasolt az előző könyvvizsgálónál tájékozódni és megismerkedni a vizsgálandó cégre vonatkozó információkkal. Az információkérés előtt az újonnan felkért, illetve megválasztott könyvvizsgálónak, könyvvizsgáló cégnek meg kell kísérelnie, felderíteni annak okát, hogy miért kíván a megbízó más könyvvizsgálót megbízni. Ilyen esetben az előző könyvvizsgáló köteles együttműködni az új könyvvizsgálóval. Korábbi könyvvizsgáló, könyvvizsgáló cég adatszolgáltatására a Kkt. 67. § (2a) bekezdésében foglaltak az irányadók: „Nem jelenti a titoktartási kötelezettség megszegését, ha az a kamarai tag könyvvizsgáló, könyvvizsgáló cég, akinek/amelynek a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység ellátására irányuló megbízása megszűnik, erre figyelemmel a könyvvizsgálói tevékenység megfelelő ellátásához szükséges és arányos adatszolgáltatást teljesít annak a kamarai tag könyvvizsgálónak, könyvvizsgáló cégnek, akinek/amelynek a megbízó a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység ellátására megbízást adott.”

Amennyiben a konszolidált éves beszámoló könyvvizsgálata során a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységet nem ugyanaz a könyvvizsgáló, könyvvizsgáló cég végzi (például mást bíztak meg az anyavállalat és mást a leányvállalat könyvvizsgálatával), akkor a könyvvizsgálók közötti kapcsolatot célszerű írásban rögzíteni.

Nem megengedett, hogy a könyvvizsgáló cégnél betöltött munkaviszonyának, tagsági viszonyának vagy egyéb munkavégzésre irányuló jogviszonyának megszűnése után 2 évig a korábbi munkaadója, megbízója, társasága ügyfelével a könyvvizsgáló vagy a közreműködésével tevékenykedő könyvvizsgáló cég könyvvizsgálói szerződést kössön, amennyiben a korábbi munkaadója, megbízója, társasága és ügyfele közötti könyvvizsgálói szerződés még fennáll, vagy azt a korábbi munkaadójának, megbízójának, társaságának az ügyfele mondta fel. Ez alól kivétel, ha a volt munkáltatója, megbízója, társasága erre írásban engedélyt ad.

#### 4. Összeférhetetlenség / függetlenség

Az összeférhetetlenségre és függetlenségre vonatkozó szabályokat elsősorban a Kkt., az etikai szabályzat és az IESBA Kódex tartalmazza. Ebben a részben ezek közül a legfontosabbakat mutatjuk be.

A függetlenség vetületei:

- a) Olyan tudatállapot, amely lehetővé teszi egy következtetésnek a szakmai megítélést veszélyeztető befolyások hatása nélküli megfogalmazását, ezáltal a könyvvizsgáló tisztességes, objektív eljárását és a szakmai szkepticizmust gyakorlását (*tudati függetlenség*)
- b) Olyan jelentős tények és körülmények elkerülése, amelyekből egy racionális és tájékozott harmadik fél arra a következtetésre jutna, hogy a könyvvizsgáló tisztességessége, objektivitása vagy szakmai szkepticizmusa sérült (*függetlenség látszata*)

##### 4.1. Általános előírás

**Kkt. 61. § (1)** szerint a kamarai tag könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenysége során köteles

- a) a függetlenségét megőrizni, és
- b) objektív, pártatlan véleményét formálni.

**64. § (1)** A kamarai tag könyvvizsgáló a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység ellátása során nem utasítható és senki által nem befolyásolható.

(2) A könyvvizsgáló cég, valamint a könyvvizsgáló cég kapcsolt vállalkozásai legfőbb szervének, legfőbb irányító (vezető) szervének és felügyelő testületének tagjai nem avatkozhatnak be olyan módon a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység ellátásába, amely veszélyezteti a könyvvizsgáló cég nevében jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységet végző kamarai tag könyvvizsgáló függetlenségét és pártatlanságát.

**(4) Ha a kamarai tag könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég a függetlenségét fenyegető veszélyeket észlel, meg kell tennie a szükséges intézkedéseket a veszély elhárítására vagy elfogadható szintre való csökkentésére. Ha ez nem lehetséges, a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység nem végezhető el.**

(5) A kamarai tag könyvvizsgálónak, a könyvvizsgáló cégnek a függetlenségét ért veszélyeket és az elhárításukra tett intézkedéseket a könyvvizsgálói dokumentációban dokumentálnia kell.

Általánosságban elmondható hogy mind a Kkt., az etikai szabályzat és az IESBA Kódex megközelítése azonos tekintetben, hogy a függetlenség kérdésében értékelni kell a fennálló veszélyeket és meg kell tenni a szükséges intézkedéseket azok elhárítására vagy elfogadható szintre csökkentésére. Az IESBA Kódex azonban sokkal részletesebb előírásokat tartalmaz illetve példákat is a függetlenséget veszélyeztető esetekre. Ezek között vannak olyanok amelyek a Kkt.-ben és az etikai szabályzatban nem szerepelnek ezért felhívjuk a figyelmet arra, hogy ilyen esetekben az IESBA Kódex előírásai az irányadók.

**Kérdés:** megkeresett egy társaság azzal, hogy egy számviteli kérdésben nem ért egyet a könyvvizsgálója álláspontjával ezért szeretné kikérni másnak is a véleményét. Elfogadhatom-e ezt a megbízást, ha egyébként a konkrét kérdés megválaszolásában szakmailag kompetens vagyok?

**Válasz:** ez egy olyan kérdés, amire az IESBA Kódex ad iránymutatást. Itt nem konkrét függetlenségi kérdésről beszélünk, hanem inkább mérlegelni kell a kockázatokat, és hogy ezeket figyelembe véve tudunk-e véleményt mondani a kérdésben. Pl. meg kell győződni, hogy a kérdés háttéréről minden olyan információt a rendelkezésünkre bocsát az ügyfél, amit egyébként a könyvvizsgálójának is megadott. Továbbá minden esetben javasolt az ügyfél engedélyét kérni, hogy a könyvvizsgálóval közvetlenül egyeztethessünk a kérdésről. Ha ezt megtagadja, akkor mérlegelendő, hogy állást tudunk-e / akarunk-e foglalni.

A veszélyekre vonatkozóan a következő részletes útmutatást adja az IESBA Kódex.

## 4.2. IESBA - veszélyek

Veszélyeket kapcsolatok és körülmények széles skálája létrehozhat. Ha egy kapcsolat vagy körülmény veszélyt teremt, az ilyen veszély veszélyeztetheti a kamarai tag könyvvizsgáló alapvető elveknek történő megfelelését vagy vélhető olyannak, ami veszélyezteti azt. Egy körülmény vagy kapcsolat létrehozhat több veszélyt és egy veszély több alapvető elvnek történő megfelelést érinthet. A veszélyek egy vagy több kategóriába tartoznak az alábbiak közül:

4.2.1. **Az önérdek veszélye** – annak a veszélye, hogy egy pénzügyi vagy egyéb érdekeltiség nem helyénvaló módon befolyásolja a kamarai tag könyvvizsgáló megítélését vagy viselkedését

Példák olyan körülményekre, amelyek az önérdek veszélyét hozzák létre a gyakorló könyvvizsgáló számára:

- ha a bizonyosságot nyújtó szolgáltatást végző munkacsoport tagjának közvetlen pénzügyi érdekeltisége van a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízási ügyfélben
- ha egy társaság aránytalanul függ valamely ügyféltől származó teljes díjtól
- ha a bizonyosságot nyújtó szolgáltatást végző munkacsoport tagjának jelentős szoros üzleti kapcsolata van egy bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízási ügyféllel
- ha egy társaság aggódik valamely jelentős ügyfél elvesztésének lehetősége miatt
- ha a könyvvizsgálati munkacsoport tagja munkavállalásra vonatkozó tárgyalásokat kezd a könyvvizsgálati ügyféllel
- ha egy társaság feltételektől függő díjra vonatkozó megállapodást köt egy bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás vonatkozásában
- ha egy kamarai tag könyvvizsgáló jelentős hibát fedez fel az adott kamarai tag könyvvizsgáló társaságának egy tagja által végzett korábbi szakmai szolgáltatás eredményeinek értékelése során.

4.2.2. **Az önellenőrzés veszélye** – annak a veszélye, hogy egy kamarai tag könyvvizsgáló nem megfelelően értékeli majd az általa vagy a társaságán vagy munkáltató szervezetén belüli másik személy által hozott korábbi döntés vagy végzett szolgáltatás eredményeit, amelyekre támaszkodik, amikor véleményt formál az aktuális szolgáltatásnyújtás részeként

- ha egy társaság pénzügyi rendszerek működésének hatékonyságára vonatkozó bizonyosságot nyújtó jelentést bocsát ki azt követően, hogy kialakította vagy megvalósította az adott rendszereket,
- ha egy társaság készítette azokat az eredeti adatokat, amelyekből létrehozták azokat a nyilvántartásokat, amelyek a vizsgálat tárgyai a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás során,
- ha a bizonyosságot nyújtó szolgáltatást végző munkacsoport tagja az ügyfél igazgatója vagy tisztségviselője, vagy a közelmúltban volt az,
- ha a bizonyosságot nyújtó szolgáltatást végző munkacsoport tagja az ügyfél olyan pozícióban lévő, jelenlegi vagy volt munkatársa, aki jelentős befolyást gyakorol vagy gyakorolt a megbízásban szereplő vizsgálat tárgyára,
- ha a társaság olyan szolgáltatást nyújt egy bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízási ügyfélnek, amely közvetlenül érinti a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás vizsgálat tárgyával kapcsolatos információit.

4.2.3. **Az elfogultság veszélye** – annak a veszélye, hogy egy kamarai tag könyvvizsgáló olyan mértékig támogatja majd egy ügyfél vagy munkáltató álláspontját, hogy az veszélyezteti a kamarai tag könyvvizsgáló objektivitását

- ha a társaság egy könyvvizsgálati ügyfél részvényeinek promócióját végzi
- ha egy kamarai tag könyvvizsgáló védőként jár el egy könyvvizsgálati ügyfél megbízásából harmadik felekkel fennálló peres ügyekben vagy vitákban.

4.2.4. **A magánjellegű kapcsolat veszélye** – annak a veszélye, hogy egy ügyféllel vagy munkavállalóval fennálló hosszú vagy szoros kapcsolat miatt a kamarai tag könyvvizsgáló túl megértő azok érdekeivel szemben vagy túlságosan elfogult a munkájukkal kapcsolatban,

- ha a megbízásért felelős munkacsoport tagjának közeli hozzátartozója vagy közvetlen családtagja az ügyfél igazgatója vagy tisztségviselője
- ha a megbízásért felelős munkacsoport tagjának közeli hozzátartozója vagy közvetlen családtagja az ügyfél olyan pozícióban lévő munkatársa, aki jelentős befolyást gyakorol a megbízásban szereplő vizsgálat tárgyára



- ha az ügyfél egy igazgatója vagy tisztségviselője, vagy olyan pozícióban lévő munkavállalója, hogy jelentős befolyást gyakorol a megbízásban szereplő vizsgálat tárgyára, a közelmúltban a megbízásért felelős partner volt
  - ha egy kamarai tag könyvvizsgáló ajándékokat vagy kivételezett bánásmódot fogad el egy ügyféltől, kivéve, ha annak értéke csekély és jelentéktelen
  - ha szenior munkatársnak hosszú idő óta áll fenn kapcsolata a bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízási ügyféllel.
- 4.2.5. **A fenyegetés veszélye** – annak a veszélye, hogy a kamarai tag könyvvizsgálót tényleges vagy vélt nyomás, beleértve az arra tett kísérletet, hogy indokolatlan befolyást gyakoroljanak rá, megakadályozza majd abban, hogy objektív módon járjon el.
- ha egy társaságot valamely ügyfélmegbízásból történő elutasítás fenyeget
  - ha egy könyvvizsgálati ügyfél jelzi, hogy nem fog megkötni egy tervezett, nem bizonyosságot nyújtó szolgáltatási szerződést a társasággal, ha az továbbra sem ért egyet egy adott ügylet ügyfél általi számviteli kezelésével
  - ha az ügyfél peres eljárással fenyeget meg egy társaságot
  - ha egy társaságot nyomás alá helyeznek annak érdekében, hogy a díjak csökkentése céljából aránytalanul csökkentse az elvégzett munka terjedelmét
  - ha egy kamarai tag könyvvizsgáló nyomás alatt érzi magát a tekintetben, hogy egyetértsen az ügyfél egy munkatársának megítélésével, mert az adott munkatársnak nagyobb tapasztalata van az adott kérdéssel kapcsolatban
  - ha egy kamarai tag könyvvizsgálót a társaság egy partnere arról tájékoztat, hogy a tervezett előléptetés nem fog megtörténni, ha a könyvvizsgáló nem ért egyet valamely könyvvizsgálati ügyfél általi nem megfelelő számviteli kezeléssel.

Fontos megjegyezni, hogy vannak olyan körülmények, amelyek minden esetben veszélyeztetik a könyvvizsgáló függetlenségét és nincs olyan intézkedés, amivel ezeket el lehetne háritani. Ilyenkor nem vállalható el a könyvvizsgálati megbízás. A lentiekben a leggyakoribb ilyen eseteket (a teljesség igénye nélkül) dőlt betűvel és aláhúzással kiemeltük.

#### 4.3. Mettől meddig kell függetlennek lenni?

Kkt. 61 (4) Az (1) bekezdés szerinti függetlenségnek azon üzleti év első napjától, amelyre a könyvvizsgálat vonatkozik, az üzleti év éves beszámolójára, összevont (konszolidált) éves beszámolójára vonatkozó jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói feladatok teljesítéséig kell fennállnia.

#### 4.4. Kire vonatkoznak a függetlenségi előírások?

Kkt. 63.(3) Könyvvizsgáló cég esetében a függetlenségre vonatkozó rendelkezéseket a könyvvizsgáló cég nevében jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységet végző összes kamarai tag könyvvizsgálóra alkalmazni kell. Bármely kamarai tag könyvvizsgáló függetlenségének veszélyeztetése egyben a könyvvizsgáló cég függetlensége veszélyeztetésének minősül.

Kft. 63.(4) Könyvvizsgáló cég esetében a függetlenségre vonatkozó rendelkezéseket a könyvvizsgáló cég legfőbb szervének, legfőbb irányító (vezető) szervének és felügyelő testületének összes tagjára, valamint a vezető állású munkavállalóira is alkalmazni kell.

#### 4.5. Személyekre vonatkozó függetlenségi előírások

Kkt. 62. § (1) Az alábbi személyek és a megbízó között nem állhat fenn olyan közvetlen vagy közvetett vagyoni, pénzügyi, munkavégzésre irányuló, üzleti vagy egyéb kapcsolat (ideértve a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység ellátásán túlmenően nyújtott szakmai és egyéb szolgáltatást is), amely a kamarai tag könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég függetlenségét veszélyezteti:

- a) a kamarai tag könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég,
- b) a könyvvizsgáló cég hálózata, vezető tisztségviselői, munkavállalói, munkaviszony jellegű jogviszonyban foglalkoztatott személyek,
- c) olyan egyéb személyek, akinek a szolgáltatásai a kamarai tag könyvvizsgáló vagy a könyvvizsgáló cég rendelkezésére vagy ellenőrzése alatt állnak,
- d) a kamarai tag könyvvizsgálóhoz, könyvvizsgáló céghez ellenőrzés folytán közvetlenül vagy közvetetten kapcsolódó személyek.

63. § (1) A 62. § (3) bekezdésének alkalmazásában a kamarai tag könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég függetlenségét veszélyeztetheti, ha

*b) a megbízó vezető tisztségviselője vagy vezető állású munkavállalója a kamarai tag könyvvizsgáló közeli hozzátartozója,*

*c) olyan gazdálkodó tekintetében lát el jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységet, amelynél saját maga vagy közeli hozzátartozója a megbízását megelőző két éven belül a legfőbb irányító (vezető) szervnek vagy a felügyelő testületnek a tagja volt vagy a megbízás időtartama alatt is tagja,*

*d) a kamarai tag könyvvizsgálóra, a könyvvizsgáló cégre a megbízó bármilyen módon nyomást gyakorol.*

**Kérdés:** Lehetnek-e könyvvizsgálója a testvérem tulajdonában álló Kft.-nek, ahol ő az ügyvezető?

**Válasz:** Nem, lásd Kkt. 63 (1).

**Kérdés:** Lehetnek-e a könyvvizsgálója 2017-től annak a társaságnak ahol a férjem felügyelőbizottsági tag volt 2015-ben és tagsága a 2015-ös beszámoló elfogadását követően megszűnt?

**Válasz:** bár a vizsgálandó időszakban a férj már nem felügyelőbizottsági tag, a megelőző két évben az volt, így ez nem lehetséges. Lásd Kkt. 63 (1).

*Az etikai szabályzat 44. e) pontja alapján a függetlenségre közvetlen veszélyt jelent, ha a megbízásért felelős könyvvizsgálói munkacsoport tagja, vagy annak közeli hozzátartozója munkaviszonyban vagy munkaviszony jellegű jogviszonyban áll azzal az államháztartási szervezettel (ideértve különösen az önkormányzatokat is), amelynek intézményétől, vállalkozásától a könyvvizsgáló, könyvvizsgáló cég a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységre megbízást kap(na). Emiatt ilyen esetekben a könyvvizsgáló nem vállalhatja el az adott ügyfél könyvvizsgálatát.*

*Az etikai szabályzat 44. f) pontja alapján a függetlenségre közvetlen veszélyt jelent, ha a megbízásért felelős könyvvizsgálói munkacsoport tagja, vagy annak közeli hozzátartozója képviselő, bizottsági tag (együtt: tisztségviselő) annál az önkormányzatnál, amelytől, illetve amelynek intézményétől, vállalkozásától a könyvvizsgáló, könyvvizsgáló cég a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységre megbízást kap(na). Emiatt ilyen esetekben a könyvvizsgáló nem vállalhatja el az adott ügyfél könyvvizsgálatát.*

#### **4.6. A könyvvizsgáló pénzügyi érdekeltségeire vonatkozó előírások**

**63. § (1a)** A kamarai tag könyvvizsgáló, könyvvizsgáló cég, illetve ezek tagjai, munkavállalói és munkaviszony jellegű jogviszonyban foglalkoztatott más személyek és olyan egyéb természetes személy, akinek a szolgáltatásai a kamarai tag könyvvizsgáló, könyvvizsgáló cég rendelkezésére vagy ellenőrzése alatt állnak, és akik közvetlenül részt vesznek a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységben, valamint a velük szoros kapcsolatban lévő személyek birtokában vagy a tulajdonában nem lehet a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységük körében vizsgált valamely gazdálkodó által kibocsátott, garantált vagy egyéb módon támogatott pénzügyi eszköz, továbbá nem vehetnek részt ilyen eszközökkel végrehajtott ügyletekben.

**63. § (1b)** Az (1a) bekezdés rendelkezése alól kivételt jelent a diverzifikált kollektív befektetési formákban közvetett módon fennálló érdekeltség.

Erre példa lehet egy nyilvános, nyíltvégű befektetési alapon (pl. ingatlanalap) lévő befektetési jegy.

**63. § (1c)** Az (1a) bekezdés szerinti személyek vagy szervezetek egy adott vizsgált gazdálkodó jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységében nem vehetnek részt, és annak eredményét egyéb módon sem befolyásolhatják, ha e személyek vagy szervezetek

*a) a vizsgált gazdálkodó pénzügyi eszközeinek tulajdonosai, kivéve, ha érdekeltségük közvetetten, diverzifikált kollektív befektetési formák keretében áll fenn;*

*b) a vizsgált gazdálkodóval kapcsolatban álló valamely szervezet pénzügyi eszközeinek tulajdonosai, és e tulajdonviszony összeférhetetlenséget okozhat, kivéve, ha érdekeltségük közvetetten, diverzifikált kollektív befektetési formák keretében áll fenn;*

**63. § (1d)** Az (1a) bekezdésben említett személyek vagy cégek nem kérhetnek, és nem fogadhatnak el ajándékot vagy ingyenes szolgáltatást a vizsgált gazdálkodótól vagy valamely hozzá kapcsolódó szervezettől, kivéve, ha az jelentéktelen értékűnek minősül.

*Az etikai szabályzat 44. d) pontja alapján a függetlenségre közvetlen veszélyt jelent, ha a megbízásért felelős könyvvizsgálói munkacsoport tagja, vagy annak közeli hozzátartozója adósi, hitelezői, kezesi jogviszonyban áll megbízójával, vagy ügyfele legfőbb szervének, legfőbb irányító (vezető) szervének, felügyelő testületének, auditbizottságának tagjával. Emiatt ilyen esetekben a könyvvizsgáló nem vállalhatja el az adott ügyfél könyvvizsgálatát. Ez a tilalom nem vonatkozik a hitelintézet által általános szerződési feltételekkel biztosított hitelre, illetve a szakmai szolgáltatással kapcsolatos, az esedékességet követő 1 éven belüli követelésre.*

Az előbbi pont nem tiltja, hogy pl. a könyvvizsgálónak folyószámlája vagy hitele legyen az ügyfél banknál ha annak feltételeire egyébként a bank általános szerződési feltételei az irányadóak (és nem élvez a könyvvizsgáló egyéb banki ügyfelekhez képest kedvezőbb feltételeket vagy elbírálást).

Az IESBA Kódex (209.104 és 106) alapján a könyvvizsgáló cég, a könyvvizsgáló munkacsoport tagja vagy közvetlen családtagja (házastárs / élettárs, eltartottak) nem rendelkezhet közvetlen vagy jelentős közvetett pénzügyi érdekeltséggel a megbízóban vagy a megbízó feletti kontrollt gyakorló olyan társaságban, amely számára a megbízó jelentősnek minősül.

**Kérdés:** A könyvvizsgáló asszisztens közös háztartásban él édesapjával, aki 25%-ban tulajdonosa az Ad-Vesz Kft.-nek. A többségi tulajdonos eladta a céget a Kereskedő Zrt.-nek, amely a könyvvizsgáló társaság régi ügyfele és a felvásárlás után az Ad-Vesz Kft. is ügyfélévé vált. A Kft. jelentős leányvállalata a Kereskedő Zrt.-nek. Dolgozhat-e az asszisztens az Ad-Vesz Kft. auditján?

**Válasz:** Nem, mivel a könyvvizsgáló csapat tagjaként közvetlen családtagjának sem lehet pénzügyi érdekeltsége a megbízóban vagy afelett kontrollt gyakorló olyan társaságban, amelynek a megbízó jelentős.

**Kérdés:** A könyvvizsgáló társaság 3 bejegyzett könyvvizsgálót foglalkoztat munkavállalóként. Egyikük felesége 10%-os üzletrészt örökölt a Szállítunk Kft.-ben ami a könyvvizsgáló társaság audit ügyfele, de a könyvvizsgáló nem dolgozik a megbízáson. Okoz-e ez függetlenségi problémát a könyvvizsgáló társaság számára? Változtat-e a konklúzió ha a feleség 75%-ban tulajdonos?

**Válasz:** Nem, mert a könyvvizsgáló nem a munkacsoport tagja. A tulajdon mértéke nem változtat a konklúzióon.

#### 4.7. Díjazásra vonatkozó előírások

Kkt. 54. (3) A jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység díjának függetlennek kell lennie a megbízónak nyújtott egyéb szolgáltatásoktól, azok semmilyen módon nem befolyásolhatják a díjat.

(4) A jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység díjazásának megállapítása nem alapulhat feltételeken.

(5) A kamarai tag könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég nem fizethet jutalékot ügyfélszerzésért, és nem kaphat jutalékot azért, hogy harmadik félnek ügyfelet ajánljon.

**Kérdés:** az ügyfelemnek van egy vitás ügye az adóhatósággal, melyben tanácsot kér. Mivel az ügy elég bonyolult és a vita kimenetele is kétséges, ezért abban állapodnánk meg, hogy a tanácsadás értékét a megállapodott óradíj alapján kifizeti és ezen felül sikeres kimenetel esetén a vitás ügy értékének 5%-át. Köthet-e ilyen megállapodást az ügyféllel?

**Válasz:** az adott helyzet körülményeinek függvényében lehet eldönteni, hogy sérül-e a könyvvizsgáló függetlensége. Mérlegelendő pl. hogy az ügynek mi a hatása a beszámolóra, mennyire jelentős, mennyi a tanácsadói díj és a sikerdíj a könyvvizsgálói díjhoz képest.

#### 4.8. Egyéb szolgáltatásokra vonatkozó előírások

63. § (1) A 62. § (3) bekezdésének alkalmazásában a kamarai tag könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég függetlenségét veszélyeztetheti, ha

a) a kamarai tag könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég, valamint azon könyvvizsgálói hálózat más tagja, amelyhez a kamarai tag könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég tartozik, által végzett jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységgel összefügg a megbízó részére teljesítendő vagy teljesített szakmai és egyéb szolgáltatás,

Kkt. 61.(2) A kamarai tag könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég nem vehet részt megbízója döntéseinek meghozatalában.

Az IESBA Kódex (290.160) alapján vezetői döntés / feladat pl.

7. stratégia meghatározása
8. tranzakciók jóváhagyása
9. a munkavállalók tevékenységének az irányítása
10. különböző alternatívák, javaslatok közül a megfelelő kiválasztása
11. beszámolóképzés
12. belső ellenőrzési rendszer, kontrollkörnyezet megtervezése, bevezetése és fenntartása

Az etikai szabályzat 47. pontja szerint a könyvvizsgálói feladatkörrel (hivatással) összeegyeztethetetlen bármely szakmai szolgáltatás nyújtása, valamint a szakmai szolgáltatásokhoz nem kapcsolódó bármely egyéb tevékenység ellátása, ha annak hatására a könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég nem képes a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységet megfelelően ellátni. A könyvvizsgáló e körben is köteles folyamatosan figyelemmel kísérni az önellenőrzés, érdekeltség, érdekképviselés, bizalmi viszony vagy megfélemlítés, illetve az ügyfelek közötti érdekellentét veszélyét. Ennek esetei különösen az alábbiak lehetnek:

a) A könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég, valamint azon könyvvizsgálói hálózat más tagja, amelyhez a könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég tartozik, által végzett jogszabályi kötelezettségen alapuló

könyvvizsgálói tevékenységgel összefügg a megbízó részére teljesítendő vagy teljesített szakmai és egyéb szolgáltatás.

b) A jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység ellátása mellett ugyanazon ügyfélnél, ugyanazon időszakra a könyvelést, illetve a könyvek vezetését

- ba) a könyvvizsgáló cég,
- bb) azon könyvvizsgálói hálózat más tagja, amelyhez a könyvvizsgáló, könyvvizsgáló cég tartozik,
- bc) a megbízásért felelős könyvvizsgálói munkacsoport tagja, annak közeli hozzátartozója,
- bd) vagy olyan gazdálkodó látja el, amelyben az előbbiek befolyással, jelentős tulajdoni részesedéssel rendelkeznek, látja el.

A közérdeklődésre számot tartó gazdálkodónál jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységet ellátó könyvvizsgáló, könyvvizsgáló cég – hálózati tagság esetén a hálózat valamely tagja – által a közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó ügyfél részére nyújtható egyéb szakmai szolgáltatás tekintetében az 573/2014/EU rendeletben rögzítettek megfelelően irányadók.

Az etikai szabályzat 49. pontja szerint a könyvvizsgáló, illetve könyvvizsgáló cég, aki/amely gazdálkodó(k) átalakuláskor, egyesüléskor, szétváláskor a vagyonmérleg-tervezetet, a vagyonleltár-tervezetet, illetve a végleges átalakulási vagyonmérleget, a vagyonleltárt hitelesítette, az átalakulás nyilvántartásba vételétől számított 3 üzleti évig nem lehet jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységet ellátó könyvvizsgálója a jogutód gazdálkodónak.

#### 4.9. Néhány gyakori egyéb szolgáltatás

Ahogy azt fent említettük, a közérdeklődésre számot tartó gazdálkodók esetében speciális szabályok és korlátozások érvényesek, ezekre nem térünk ki részleteiben. Az alábbiakban néhány egyéb szolgáltatást elemzünk függetlenség szempontjából a **nem közérdeklődésre számot tartó ügyfelek** esetében.

Hangsúlyozzuk, hogy minden esetben jelentkezik valamilyen mértékű veszély a függetlenségre, melyet a könyvvizsgálónak mérlegelni kell és meg kell tenni a megfelelő intézkedéseket.

Szolgáltatás	Megengedett	Tilos
Könyvelés (ideértve bérszámfejtés), beszámolóképzés	A könyvvizsgálat során talált könyvelendő tételekre javaslat. Számviteli politikához, kiegészítő mellékletben történő bemutatáshoz javaslat. Technikai segítségnyújtás (megfelelő intézkedések mellett) a könyvelésben, pl. adott tételek rögzítése, de kizárólag az ügyféltől kapott adatok és utasítások (kontírozás) szerint. Vagy főkönyv-analitika egyeztetési problémák megoldásában. Megfelelő intézkedés ilyen esetben, ha ezt nem az audit csapat tagja végzi.	Alapvetően nem megengedett, lásd fent.
Adózással kapcsolatos szolgáltatások	Adóbevallások összeállítása ügyfél által adott információk alapján úgy hogy azokért illetve az elkészült bevallásért az ügyfél vállalja a felelősséget. Adókalkuláció elkészítése, ha az: <ul style="list-style-type: none"> <li>• nem jelentős a beszámolóban,</li> <li>• nem igényel döntéshozatalt vagy megítélést az ügyfél helyett,</li> <li>• az ügyfél megfelelő szakértelemmel rendelkezik és nem a könyvvizsgálóra támaszkodik a kalkuláció helyességének megítélésében</li> </ul> Adótervezés, adótanácsadás: egyedileg mérlegelendő a körülmények függvényében, pl. mennyire jelentős a beszámolóban, mennyi megítélést, értelmezést kell alkalmazni, az ügyfél szakértelme, adóhatósági álláspont ismerete vagy hiánya a konkrét ügyben, stb. Segítség vitás kérdésekben: egyedileg mérlegelendő a körülmények függvényében, pl. mi a vita tárgya, a könyvvizsgáló adott-e korábban tanácsot az ügyben, mennyire jelentős a beszámolóban, mennyi megítélést, értelmezést kell alkalmazni, stb.	Ha az előzőeknek nem felel meg, pl. <ul style="list-style-type: none"> <li>• az ügyfélnél nincs kompetens szakember (mert ennek híján a könyvvizsgáló vezetői döntést / feladatot vállal át)</li> <li>• a kalkuláció becslést/ megítélést igényel</li> <li>• jelentős összeget képvisel a beszámolóban</li> <li>• ha az adótanács valamilyen tranzakció speciális számviteli kezelésén alapul, mely kezelés a könyvvizsgáló számára aggályos és a tanács eredménye a beszámolóban jelentős lehet</li> </ul> Tilos az ügyfél képviselete bíróság / hatóság előtti eljárásban olyan ügyben, melynek hatása a beszámolóra jelentős vagy jelentős lehet.
IT rendszerek tervezése és bevezetése	Olyan rendszerek, amelyek nem kapcsolódnak a pénzügyi beszámolási folyamathoz vagy nem generálódnak bennük jelentős adatmennyiség a könyveléshez, beszámoló-készítéshez. Az ügyfél vagy más szolgáltató által bevezetett rendszer értékelése, javaslatok adása. Mindig szükséges hogy: <ul style="list-style-type: none"> <li>• az ügyfél vállalja a felelősséget a rendszerért és a belső kontrollokért</li> <li>• minden döntést kompetens és kellően magas szintű vezető hozzon</li> <li>• a tervezéssel és a bevezetéssel kapcsolatos minden döntést az ügyfél hozzon meg, értékelje az eredményeket</li> <li>• az ügyfél felelős a rendszer működtetéséért, beleértve a felhasznált és a generált adatokat.</li> </ul>	Az előbbieknek nem megfelelő rendszer tervezése és bevezetése.

**Kérdés:** Könyvvizsgálati ügyfelünk, a Szab-Varr Kft. azzal keresett meg, hogy egy jelentős vitás ügy van az adóhatósággal, melyben segítséget kér. Úgy gondolja, hogy mint könyvvizsgálók nagyon jól ismerjük a Kft. működését, ezért leginkább alkalmasak vagyunk arra, hogy őket a már folyó eljárásban képviseljük, annál is inkább, mert náluk nincs az ügy bonyolultságához mért szakértelem. Elvállalható-e a megbízás?

**Válasz:** Nem, mert jelentős ügyben nem képviselheti a könyvvizsgáló az ügyfelet, továbbá az ügyfélnél nincs megfelelő szakértelem, így a könyvvizsgáló a vezetés felelősségi körébe tartozó feladatot is átvállalna.

**Kérdés:** A tulajdonomban van egy könyvvizsgáló és egy könyvelő cég is. Lehetnek-e az ügyfél könyvvizsgálója, ha a társaság könyvelését a tulajdonomban lévő könyvelő cég végzi?

**Válasz:** Nem, ez összeférhetetlen.

**Kérdés:** Lehetnek-e könyvvizsgálója annak az ügyfélnek, amelynek a könyvelését a férjem tulajdonában lévő könyvelő cég végzi?

**Válasz:** Nem, ez összeférhetetlen.

**Kérdés:** Lehetnek-e a könyvvizsgálója annak az ügyfélnek, amelynek a bérszámfejtését a lányom cége végzi?

**Válasz:** Nem, ez összeférhetetlen.

## 5. Fegyelmi vétség és szankciók

### 5.1. Fegyelmi vétség

**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.

(2) Az (1) bekezdés alkalmazásában fegyelmi vétségnek minősül különösen

a) az előírt fizetési kötelezettségek teljesítésének elmulasztása,

b) a szakmai továbbképzési rendszerben való kötelező részvétel elmulasztása,

c) az előírt adatszolgáltatások elmulasztása,

d) az előírt könyvvizsgálói felelősségbiztosítás megkötésének, hatályban tartásának elmulasztása,

e) a jogszabályokban foglalt sajátos kötelezettségek megszegése a 49. § szerinti minősítéssel rendelkező kamarai tag könyvvizsgáló vagy könyvvizsgáló cég esetében,

f) az előírt összeférhetlenségi szabályokkal ellentétes magatartás tanúsítása.

### 5.2. Fegyelmi eljárás

**175. § (1)** A fegyelmi eljárásban a kamarát a fegyelmi megbízott képviseli. A fegyelmi megbízott feladata a jogszabályokban, a kamara alapszabályában és önkormányzati szabályzataiban foglaltak érvényesülésének elősegítése.

(3)<sup>287</sup> A fegyelmi megbízott javaslatára a fegyelmi eljárást – a kamarai tag könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég haladéktalan értesítésével – a kamara elnöke írásban rendeli el, az eljárást elrendelő határozat megküldésével, valamint a fegyelmi vétségnek és bizonyítékainak, továbbá – a 176/A. §-ban foglalt eljárás kivételével – a fegyelmi tárgyalás helyének és időpontjának közlésével. Az értesítésben az eljárás alá vont kamarai tag könyvvizsgálót, könyvvizsgáló céget tájékoztatni kell annak jogkövetkezményeiről, ha a fegyelmi tárgyaláson az eljárás alá vont vagy jogi képviselője nem vesz részt.

(5)<sup>289</sup> Nem indítható fegyelmi eljárás

a) olyan fegyelmi vétség miatt, amelynek elkövetésétől számítva 5 év eltelt,

b) ha a fegyelmi vétségnek a kamara elnöke tudomására jutásától számítva 12 hónap eltelt és a kamarai tag könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég ellen nem indult büntetőeljárás,

c)<sup>290</sup> olyan fegyelmi vétség miatt, amelyre a közfelügyeleti hatóság által lefolytatott, 173/B. § (1) bekezdése szerinti minőségellenőrzés, 173/B. § (4) bekezdés szerinti rendkívüli minőségellenőrzés kiterjedhet.

(6)<sup>291</sup> Az a fegyelmi vétség, amely bűncselekmény törvényi tényállását valósítja meg, a bűncselekménnyel együtt évül el.

### 5.3. Szankciók

177. § (1) A fegyelmi eljárásban a következő fegyelmi büntetések alkalmazhatók:

- a) írásbeli megrovás,
- b) pénzbírság,
- c) a 49. § szerinti minősítés megvonásának kezdeményezése,
- d) a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység szüneteltetésének meghatározott időre történő elrendelése,
- e) kizárás a kamarából, a könyvvizsgáló cégnyilvántartásból való törlése (törlés elrendelése a harmadik országbeli könyvvizsgálók, harmadik országbeli könyvvizsgáló gazdálkodók jegyzékéből).

(2) A pénzbírság összege – a fegyelmi vétség súlyára tekintettel – a kamarai tag könyvvizsgáló esetén a büntetés kiszabásának évében esedékes éves kamarai tagdíj húszszorosáig, könyvvizsgáló cég esetén a büntetés kiszabásának évében esedékes éves hozzájárulási díj összegéig terjedhet. A pénzbírságból befolyó bevételek elkülönített felhasználásáról a kamara alapszabályában kell rendelkezni.

(3) Figyelmeztetés alkalmazásának van helye akkor, ha a fegyelmi vétség miatt - az ügy összes körülményére tekintettel - fegyelmi büntetés kiszabása nem indokolt.

### 5.4. Jogorvoslat

178. § (1) A határozat ellen a kézbesítéstől számított huszonkét munkanapon belül a fegyelmi eljárás alá vont vagy annak jogi képviselője, valamint a fegyelmi megbízott halasztó hatályú fellebbezéssel élhet.

(2) <sup>300</sup> Az (1) bekezdés szerinti fellebbezést a kamara elnökségéhez címezve, a fegyelmi bizottságnak kell írásban benyújtani. A fellebbezést az elnökség a rendelkezésre álló iratok alapján, a kamarai tag könyvvizsgáló, könyvvizsgáló cég (azok jogi képviselője) és a fegyelmi megbízott meghallgatásával bírálja el, a fellebbezés benyújtását követő 45 munkanapon belül.

(5) A (3) bekezdés szerinti fegyelmi büntetést, figyelmeztetést tartalmazó elnökségi döntés ellen – a kézbesítéstől számított 30 napon belül – a kamarai tag könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég a közigazgatási perekre (Polgári perrendtartásról szóló törvény XX. fejezet) irányadó szabályok szerint bírósághoz fordulhat.

## 6. NOCLAR (jogszabályi meg nem felelésre adott válaszok)

### 6.1. Mi ez?

2017. július 15-től hatályos, az IESBA által kiadott új nemzetközi etikai standard a jogszabályi nem megfelelésre a könyvvizsgáló által adandó válaszok tárgyában (NOn-Compliance with Laws And Regulations). Célja, hogy meghatározza a könyvvizsgáló felelősségét ilyen esetekben, és iránymutatást adjon az ügyek értékelésére és a szükséges lépésekre. 2017. július 15. óta Magyarországon is hatályos.

### 6.2. Milyen esetekben alkalmazandó?

Jogszabályi nem megfelelés minden olyan cselekvés vagy annak hiánya, akár szándékos akár nem, az ügyfél részéről (ideértve a vezetőséget, az irányítással megbízott személyeket és minden az ügyfélnél vagy irányítása alatt dolgozó személyt), amely ellenkezik a hatályos jogszabályokkal.

A hatálya alá esik minden olyan tényleges vagy vélt nem megfelelés, amely:

- olyan jogszabályok kapcsán áll fenn, amelyek az ügyfél beszámolójában lévő jelentős egyenlegekre vagy közzétételekre közvetlen hatással vannak,
- olyan jogszabályok kapcsán keletkezett, amelyek nem esnek az előbbi kategóriába, de a nem megfelelés alapvető hatással van az ügyfél üzletmenetére, a vállalkozás folytatásának képességére vagy jelentős büntetések elkerülésére.

### 6.3. Felelősségek

Az ügyfél és az irányítással megbízott személyek felelőssége annak biztosítása, hogy tevékenységét a mindenkor hatályos jogszabályok szerint végezze. Ők a felelősök továbbá azért, hogy az esetleges meg nem feleléseket feltárják és megfelelően kezeljék.

A könyvvizsgáló felelőssége, hogy a könyvvizsgálat során vagy egyéb felektől tudomására jutott jogszabályi meg nem felelés esetén:

- az ügygel kapcsolatos, annak megértéséhez szükséges információkat beszerezze,
- megbeszélje az ügyet a vezetőség vagy az irányítással megbízott személyek megfelelő szintjén (megfelelő szintnek minősül legalább egyvel az érintettek feletti szint),
- a megbeszélés során felhívja a vezetőség figyelmét a megfelelő lépések megtételére (pl. a jogszabálysértés következményeinek kijavítására, az illetékes hatóságok felé történő bejelentésre, ha

- van ilyen kötelezettségük, illetve ha még nem történt meg a jogszabálysértés, akkor arra, hogy tartózkodjanak attól),
- meghatározza, hogy milyen további lépések megtételére van szükség (pl. a bejelentés a hatóságok felé, ha van ilyen kötelezettség, vagy a megbízás megszüntetése, ha erre van lehetőség)

#### **6.4. Jelentés az illetékes hatóság felé**

A könyvvizsgálónak az összes releváns körülményt mérlegelnie kell annak eldöntéséhez, hogy szükséges-e az ügy jelentése az illetékes hatóság felé, illetve ez nem ütközik-e jogszabályba. Pl. a hatósági bejelentés lehet a megfelelő lépés korrupció /vesztegetés esetén, vagy ha az ügyfél működéséhez szükséges engedély van veszélyben, vagy ha olyan termékeket forgalmaz, amelyek a közegészségre / közbiztonságra károsak, vagy ha üzleti partnereinek olyan konstrukciót ajánl, melynek egyértelmű célja az adóelkerülés.

Ha a hatósági bejelentés a könyvvizsgáló megítélése és mérlegelése alapján a megfelelő lépés, akkor az IESBA Kódex alapján ez nem minősül a titoktartási kötelezettség megszegésének.

#### **6.5. Dokumentáció**

Az audit dokumentációnak tartalmaznia kell az ügy leírását, azt, hogy milyen lépéseket tett a vezetőség, milyen lépéseket tett a könyvvizsgáló, mi lett az ügy végső kimenetele, a könyvvizsgáló hogyan felelt meg a standardban foglalt kötelezettségeinek.

#### **6.6. Az ISA 250 változásai**

Az IESBA Kódex NOCLAR-al kapcsolatos változásaira reagálva a kapcsolódó könyvvizsgálati standard (250. sz.) is változni fog 2017. december 15-i hatállyal (az ekkor vagy ezután induló pénzügyi évekre – a gyakorlatban a 2018-as beszámolók könyvvizsgálatára kell majd alkalmazni).