

## **A Szakértői Bizottság állásfoglalása a könyvvizsgálók közötti együttműködési kötelezettség szabályairól könyvvizsgáló váltás esetén**

Az elmúlt években több megkeresés érkezett a kamarához annak értelmezésével kapcsolatban, hogy könyvvizsgáló váltás esetén az előző könyvvizsgálónak milyen formában és milyen mélységben kell információkat átadnia a követő (újonnan megbízott) könyvvizsgáló részére, illetve milyen jogok illetik meg az új könyvvizsgálót a korábbi könyvvizsgálónál való tájékozódás során, és mit tehet, ha az előző könyvvizsgáló elzárkózik a kérés teljesítésétől vagy csak részben hajlandó tájékoztatást adni.

A könyvvizsgáló váltással összefüggésben a könyvvizsgálók együttműködési, tájékoztatási, illetve szakmai kötelezettségeit a kamarai törvény (2007. évi LXXV. tv., a továbbiakban: Kkt.), a kamara etikai szabályzata<sup>1</sup>, valamint a magyar standardok egyes rendelkezései rögzítik. Ezeknek az előírásoknak a célnak megfelelő és egységes gyakorlati alkalmazásának az elősegítése végett a téma kapcsán a Szakértői Bizottság a következő állásfoglalást teszi közzé.

### **A Szakértői Bizottság állásfoglalása**

#### **Az előző könyvvizsgálóval való kapcsolatfelvétel célja**

Elsőként fontos tisztázni, hogy mi a célja az előző könyvvizsgálóval való kapcsolatfelvételnek. A cél az, hogy a követő (új) könyvvizsgáló következtetést tudjon levonni arról, hogy az általa vizsgált tárgyidőszak nyitó egyenlegei lényeges hibás állítástól mentesek-e, és ennek egyik hatékony módja lehet – amennyiben az előző évet egy másik könyvvizsgáló auditálta – az előző könyvvizsgáló munkapapírjainak áttekintése és a tőle kapott tájékoztatás révén történő bizonyítékszerzés. A nyitó egyenlegek lényeges hibás állítástól való mentességéről azért kell meggyőződnie az új könyvvizsgálónak, mert amennyiben a nyitó egyenlegek lényeges hibás állítást tartalmaznak, az hatással lehet a tárgyévi pénzügyi kimutatásokra (például a tárgyévi eredménykimutatásra, valamint a tárgyévi beszámolóban megjelenített összehasonlító adatokra), és ez befolyásolhatja a követő könyvvizsgáló tárgyévi pénzügyi kimutatásokra vonatkozó véleményének a kialakítását. A pénzügyi kimutatásokra vonatkozó megfelelő könyvvizsgálói vélemény kialakításához tehát a szakmai standardok megkövetelik a könyvvizsgálótól olyan bizonyítékok megszerzését a nyitóegyenlegekről, melyek alapján azok lényeges hibától való mentességéről következtetést tud levonni. Az előző könyvvizsgálóval való ilyen természetű kapcsolatfelvétel tehát a követő könyvvizsgáló részéről azért merül fel gyakori igényként, mert ez egy gyorsabb és hatékonyabb módja lehet a tárgyidőszaki nyitóegyenlegek vonatkozásában a számára előírt követelmény teljesítésének. A kamarai szabályozás ezt azzal támogatja meg, hogy az előző könyvvizsgálóra nézve együttműködési kötelezettséget, valamint

---

<sup>1</sup> A Magyar Könyvvizsgálói Kamara szabályzata a könyvvizsgálói hivatás magatartási (etikai) szabályairól és a fegyelmi eljárásról

a könyvvizsgálati dokumentációjához az új könyvvizsgáló részére való hozzáférés biztosításának a kötelezettségét rögzíti.

*A korábbi könyvvizsgáló Kkt. szerinti kötelezettsége*

#### **Kkt. 67.§**

*„(2) Ha egy kamarai tag könyvvizsgálót, könyvvizsgáló céget egy másik kamarai tag könyvvizsgáló, könyvvizsgáló cég vált fel, 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.*

A Kkt. ezen rendelkezése értelmében, könyvvizsgáló váltás esetén a korábbi könyvvizsgáló az új könyvvizsgáló tevékenységének ellátásához szükséges mértékben köteles az új könyvvizsgáló részére a vizsgált gazdálkodó korábbi könyvvizsgálati dokumentációjához hozzáférést biztosítani, abba betekintést nyújtani. A Kkt. tehát – előzőekkel összefüggésben – a korábbi könyvvizsgáló rendelkezésre állási és tájékoztatási kötelezettségét rögzíti és nem tér ki arra, hogy mit, milyen mélységig és milyen formában kell az előző könyvvizsgálónak a követő (újonnan megbízott) könyvvizsgáló részére átadni/megmutatni. Azt azonban egyértelműen kimondja, hogy a korábbi könyvvizsgáló helyébe lépő új könyvvizsgáló tevékenységéhez szükséges tájékoztatást kell a részére megadni. A korábbi könyvvizsgálónak/könyvvizsgáló cégnek ez az együttműködési kötelezettsége abban az esetben áll fenn, ha a követő könyvvizsgáló általi megkeresés időpontjában akár tevékenységét szüneteltető, akár nem szüneteltető kamarai tag könyvvizsgálóként, illetve könyvvizsgáló céggént szerepel a kamara nyilvántartásában.

*A követő könyvvizsgáló jogai a Kkt.-ban*

A Kkt. fenti előírása az új könyvvizsgálót általánosságban jogosítja fel arra, hogy beszeresse mindazon információkat és bizonyítékokat, amelyek az előző év könyvvizsgálata vonatkozásában a számára szükségesek ahhoz, hogy a tárgy év könyvvizsgálatát a szakmai standardok szerint elvégezhesse. Az, hogy a nyitóegyenlegekkel kapcsolatos bizonyítékokhoz való hozzáférési igénye ( illetve a korábbi könyvvizsgáló szemszögéből a hozzáférés biztosítása) tekintetében mi számít „szükséges és arányos mérték”-nek, azt a Kkt. tovább nem részletezi és nem definiálja. Az információkérés (beleértve a dokumentációba történő betekintést is) tartalmának a meghatározása a követő könyvvizsgáló szakmai megítélésére van bízva, hiszen ő a felelős a tárgyévi könyvvizsgálatnak a szakmai standardokkal összhangban történő végrehajtásáért, ezért ő tudja felmérni, hogy az adott megbízás egyedi körülményei és a megszerzett információk alapján a nyitóegyenlegekre vonatkozó következtetése

alátámasztásához milyen jellegű és mélységű bizonyítékokra van szüksége. . A Kkt. 67.§ (2) bekezdésének megfogalmazása alapján egyértelmű, hogy a bizonyítékszerzéshez a szóbeli információkérés mellett a követő könyvvizsgálónak jogában áll az előző könyvvizsgáló könyvvizsgálati dokumentációjába, a korábbi könyvvizsgálat munkapapírjaiba betekinteni, tehát a dokumentációnak az általa szükségesnek tartott részeit megtekinteni. . A követő könyvvizsgáló e jogainak biztosítékeként írja elő a Kkt. hivatkozott rendelkezése a korábbi könyvvizsgáló kötelezettségeként a megbízási dokumentációjához való hozzáférés (abba való betekintés) biztosítását a követő könyvvizsgáló számára.

A követő könyvvizsgálót annak meghatározásában, hogy miben jelölje ki a számára szükséges tájékoztatás és az előző könyvvizsgálat dokumentációjába való betekintés hatókörét (mértékét), a könyvvizsgálati standardok, azon belül különösen az 510. témaszámú „Első könyvvizsgálati megbízások – Nyitóegyenlegek” című könyvvizsgálati standard követelményei segítik. Ez is egy olyan szakmai megítélést igénylő kérdés, amit nem lehet tételesen beszabályozni, hanem a standardokban előírt alapvető szakmai követelmények figyelembevételével a megbízásért felelős könyvvizsgáló feladatát képezi. A Kkt. tehát rögzíti a korábbi könyvvizsgáló információátadási kötelezettségét, valamint a követő könyvvizsgáló információkérési jogát, aminek a tartalmát ő határozza meg a szakmai standardok és a szakmai megítélése alapján.

#### *A nyitóegyenlegek vizsgálatára vonatkozó követelmények a könyvvizsgálati standardokban*

Az 510. témaszámú „Első könyvvizsgálati megbízások – Nyitóegyenlegek” című nemzetközi könyvvizsgálati standard előírásai a tárgyidőszaki nyitóegyenlegek lényeges hibás állítástól való mentességéről való könyvvizsgálói bizonyítékszerzéssel kapcsolatos követelményeket rögzítik a tárgyidőszak könyvvizsgálója számára. A standard követelményei tehát a követő könyvvizsgáló számára adnak iránymutatást a nyitóegyenlegeket alátámasztó bizonyítékok megszerzésére szolgáló könyvvizsgálati eljárásokról, de nem fogalmaznak meg előírásokat a korábbi könyvvizsgáló számára arról, hogy neki milyen kötelezettségei vagy lehetőségei lennének az általa elvégzett előző időszaki könyvvizsgálatra vonatkozó információk követő könyvvizsgáló részére való átadását illetően. A standard – többek között – arról rendelkezik, hogy a követő könyvvizsgálónak milyen céllal és milyen módszerekkel kell az elegendő és megfelelő bizonyítékokat megszereznie a nyitóegyenlegekről, és ehhez egyik lehetséges eljárásként kínálja fel az előző könyvvizsgáló munkapapírjainak áttekintését.

Hangsúlyozzuk, hogy a standard értelmében az előző könyvvizsgálótól való bizonyítékszerzés a követő könyvvizsgáló számára az egyik, de nem az egyetlen elfogadott és ajánlott lehetséges módszer. Ennek a módszernek az alkalmazása tehát nem kötelező és olyan is előfordul, hogy az nem kivitelezhető, vagy csak részben nyújt bizonyítékot a nyitóegyenlegek megítéléséhez. (Nem kivitelezhető például olyankor, ha a korábbi könyvvizsgáló/könyvvizsgáló cég a követő könyvvizsgáló általi megkeresés időpontjában már nem szerepel a kamara nyilvántartásában. Az is előfordulhat, hogy az előző könyvvizsgáló nem válaszol a megkeresésre vagy elutasítja az

információk átadását.) Ilyenkor a követő könyvvizsgáló – az adott helyzettől függően – vagy teljes egészében elhagyja ezt a módszert és kizárólag saját eljárásokat tervez és hajt végre a nyitóegyenlegek vizsgálatára, vagy az előző könyvvizsgálónál való tájékozódás mellett további kiegészítő eljárások elvégzésével éri el az általa szükségesnek tartott bizonyítékok megszerzését. alkalmazva az 510. témaszámú standard 6. (c) (ii)-(iii) pontjaiban ismertetett módszereket.

Előzőek összhangban vannak azzal az alapvetéssel, hogy az előző könyvvizsgálótól bármely módon megszerzett információk és bizonyítékok nem csökkentik a követő könyvvizsgáló azon felelősségét, hogy a vizsgált pénzügyi kimutatásokra megfelelő véleményt tartalmazó jelentést bocsásson ki, melyet az általa megszerzett, általa elegendőnek és megfelelőnek ítélt bizonyítékokkal kell alátámasztania. A tárgyévi pénzügyi kimutatások (beleértve a nyitóegyenlegek) könyvvizsgálatáért való teljes felelősség tehát a követő könyvvizsgálót terheli.

A standard értelmében:

**„6. A könyvvizsgálónak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot kell szereznie arról, hogy a nyitóegyenlegek tartalmazzanak-e olyan hibás állításokat, amelyek lényegesen befolyásolják a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatásokat azáltal, hogy (hiv.: A1–A2. bekezdés):**

*(a) megállapítja, hogy az előző időszak záróegyenlegeit helyesen hozták-e át a tárgyidőszakra vagy adott esetben újra megállapították-e;*

*(b) megállapítja, hogy a nyitóegyenlegek megfelelő számviteli politikák alkalmazását tükrözik-e; és*

**(c) végrehajt az alábbiak közül egy vagy több eljárást (hiv.: A3–A7. bekezdés):**

*(i) azokban az esetekben, ha az előző évi pénzügyi kimutatásokat könyvvizsgálták, **az előző könyvvizsgáló munkapapírjainak áttekintése a nyitóegyenlegekre vonatkozó bizonyíték megszerzése érdekében;***

*(ii) annak értékelése, hogy a tárgyidőszakban végrehajtott könyvvizsgálati eljárások a nyitóegyenlegek szempontjából releváns bizonyítékot nyújtanak-e; vagy*

*(iii) konkrét könyvvizsgálati eljárások végrehajtása a nyitóegyenlegekre vonatkozó bizonyíték megszerzése érdekében.”*

...

**„A4. Ha az előző időszak pénzügyi kimutatásait előző könyvvizsgáló könyvvizsgálta, a könyvvizsgáló lehet, hogy az előző könyvvizsgáló munkapapírjainak áttekintésével elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot tud szerezni a nyitóegyenlegekre vonatkozóan. **Azt,****

**hogy ez az áttekintés elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot nyújt-e, az előző könyvvizsgáló szakmai kompetenciája és függetlensége befolyásolja.”**

Önmagában az előző könyvvizsgálótól való információszerzés megtörténtének a ténye és a megszerzett információk dokumentálása tehát nem elegendő a nyitóegyenlegek megfelelőségére vonatkozó következtetések levonásához. A követő könyvvizsgálónak értékelnie kell a megszerzett információkat és bizonyítékokat azoknak a tárgyévi könyvvizsgálat kontextusában való megfelelősége és elegendősége tekintetében, beleértve annak értékelését is, hogy az előző évi pénzügyi kimutatásokban fellelt, de nem helyesbített hibák nem minősülnek-e lényeges hibának a tárgyévi pénzügyi kimutatások szempontjából.

A standard 6. (c) bekezdésének (i) pontja egyértelműen kimondja, hogy a követő könyvvizsgáló a nyitóegyenlegekre vonatkozó bizonyíték megszerzése érdekében tekintse át az előző könyvvizsgáló munkapírműveit, amennyiben szándékában áll bizonyítékként felhasználni az előző évi könyvvizsgálatról megszerzett információkat (ha azok alkalmasak lesznek erre a célra). Ennek értelmében, a standard követelményei nem teljesülnének, ha a követő könyvvizsgáló csak szóbeli tájékoztatásra alapozott bizonyítékokkal rendelkezne a nyitóegyenlegekről. Így, ha az előző könyvvizsgáló nem vagy nem a szükségesnek ítélt mértékben enged betekintést a munkapírműveibe, akkor a követő könyvvizsgáló számára ez a módszer egészen biztosan nem lesz elegendő, tehát követnie kell standard 6. (c) bekezdésének (ii)-(iii) pontjaiban ismertetett további, illetve alternatív módszereket.

*Mit és milyen formában kérhet a követő könyvvizsgáló?*

Fentebb már utaltunk rá, hogy miért nem határoz meg tételes listát a követő könyvvizsgáló részéről a korábbi könyvvizsgálótól begyűjtendő dokumentumokra sem a Kkt., sem az 510. témaszámú könyvvizsgálati standard. Itt röviden, példaként, azaz a teljesség igénye nélkül néhány olyan témakört említünk meg, amelyekre vonatkozó bizonyítékszerzés alapvető fontosságú a követő könyvvizsgáló számára a nyitóegyenlegek kapcsán:

- a kockázatelemzés,
- az alkalmazott lényegesség és annak számítási módszere,
- a megtervezett könyvvizsgálati eljárások és azok végrehajtása, eredménye (beleértve pl. az elvégzett teszteléseket, mintaválasztási módszereket) és
- az előző könyvvizsgáló által levont jelentős következtetések megismerése.

Ezeket az információkat az újonnan megbízott könyvvizsgáló az előző könyvvizsgálóval folytatott megbeszélés során, valamint, az előző könyvvizsgáló könyvvizsgálati megbízási dokumentációjába, a munkapírművekbe való betekintéssel szerzi meg, melyekről saját feljegyzést, saját munkapírműveket készít, melyeket belefoglal a saját dokumentációjába.

Hangsúlyozandó, hogy az előző könyvvizsgálónak nincs olyan kötelezettsége, hogy a saját dokumentációját (vagy annak másolatát vagy reprodukcióját) részben vagy egészben át kellene adnia fizikai vagy elektronikus formában (pl. másolatot készíteni vagy e-mailben átküldeni) a követő könyvvizsgálónak, illetve nem köteles a követő könyvvizsgáló részére lehetővé tenni fotó vagy másolat készítését a dokumentációról. A Kkt. 67.§ (2) bekezdése értelmében a követő könyvvizsgáló számára a korábbi könyvvizsgáló könyvvizsgálati dokumentációjába történő betekintést kell lehetővé tenni, ami nem jelenti adatoknak, információknak, dokumentumoknak, munkapapíroknak bármely (akár másolati) formában történő végleges átadásának a kötelezettségét. A szakmai standardok kontextusában a könyvvizsgálati dokumentáció a könyvvizsgáló/könyvvizsgáló cég saját tulajdonát képezi, melynek megőrzéséről és felhasználásáról – a Kkt. vonatkozó előírásán túlmenően – a könyvvizsgáló/könyvvizsgáló cég saját maga határoz.

Szintén nem kötelezhető az előző könyvvizsgáló a követő könyvvizsgáló által összeállított kérdőív kitöltésére. Amennyiben a követő könyvvizsgáló a nyitóegyenlegek vizsgálatához kapcsolódó eljárások dokumentálásához kérdőívet használ, annak kitöltése az ő feladata, amelyhez felhasználhatja az előző könyvvizsgálóval folytatott interjú, valamint a munkapapírjaiba történő betekintése során szerzett információkat.

### **A könyvvizsgálóváltással összefüggésben felmerülő etikai normákról**

*Magyar Könyvvizsgálói Kamara szabályzata a könyvvizsgálói hivatás magatartási (etikai) szabályairól és a fegyelmi eljárásról (továbbiakban: etikai szabályzat) 32. bekezdése értelmében:*

*„Minden olyan esetben, amikor egy másik könyvvizsgálót, illetve könyvvizsgáló céget bízunk 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.”*

A kamara etikai szabályzatának fent idézett bekezdésének első mondatában szereplő első kapcsolatfelvétel az előző könyvvizsgálóval még a megbízás elfogadása előtti időpontban szükséges (ahogyan azt a standardok (ISQM1, ISA 220, ISA 300), illetve az IESBA Etikai Kódex is javasolja), annak érdekében, hogy az előző könyvvizsgáló információt adjon azokról a tényekről vagy körülményekről, amelyekről az új könyvvizsgálónak tudnia kell a megbízás elfogadásáról szóló döntése meghozatalához. Ez a kapcsolatfelvétel még nem az előző könyvvizsgáló munkapapírjainak áttekintéséről szól, ami egy későbbi időpontban (már megbízott új

könyvvizsgálóként a könyvvizsgálat tervezési szakaszában) a nyitó egyenlegek könyvvizsgálatához kapcsolódik. Ez utóbbi, tehát a nyitóegyenlegekről való bizonyítékszerzés, illetve annak biztosítása vonatkozásában az etikai szabályzat nem tartalmaz semmilyen konkrét előírást, de általánosságban rögzíti az előző könyvvizsgálónak a követő könyvvizsgálóval való együttműködési kötelezettségét.

Az etikai szabályzat 32. bekezdésének utolsó mondata pedig már egy másik etikai normára, a titoktartási kötelezettség speciális szabályára utal vissza az előző könyvvizsgáló együttműködési kötelezettsége kapcsán a Kkt. 67.§ (2a) bekezdésére való hivatkozással. A titoktartás kérdésére a könyvvizsgáló váltással összefüggésben a jelen állásfoglalásban lentebb térünk ki

### *Fegyelmi vétség*

Az etikai szabályzat 66. b) pontja értelmében:

*„66. Fegyelmi vétséget követ el az a könyvvizsgáló, könyvvizsgáló cég, aki/amely:*

*b) gondatlanságból vagy szándékosan a Kkt., a kamara alapszabályának vagy etikai szabályzatának előírásaival ellentétes magatartást tanúsít,*

Az etikai szabályzat hivatáshoz méltó magatartás címszó alatt rögzíti, hogy „24. A könyvvizsgáló legyen korrekt és segítőkész, tartsa be az általa végezhető tevékenységre vonatkozó jogszabályokat és a szerződéseiben rögzített kötelezettségeit.”

A Kkt. az előző könyvvizsgáló számára előírja az együttműködési kötelezettséget a követő könyvvizsgálóval, így amennyiben az előző könyvvizsgáló szándékosan elzárkózik a követő könyvvizsgáló által kezdeményezett kapcsolatfelvételtől, illetve megtagadja a munkapapírok betekintéséhez a hozzáférést, az kimeríti a fegyelmi vétség kategóriáját.

*Titoktartási kötelezettség az előző könyvvizsgáló által a követő könyvvizsgáló részére nyújtott adatszolgáltatás tekintetében*

A Kkt. 66. § értelmében:

*(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.***

*(3) A kamarai tag könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég felelős azoknak a személyeknek a titoktartásáért, akik általa bármilyen módon a titok birtokába jutottak. Azokat, akik a (2)*

*bekezdés alapján jutottak a titok birtokába, a kamarai tag könyvvizsgálóval, könyvvizsgáló céggel azonos titoktartási kötelezettség terheli.*

*(4) A titoktartási kötelezettség a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység ellátására irányuló megbízás megszűnése után is terheli az (1)–(3) bekezdés hatálya alá tartozókat.*

A Kkt. 67.§ értelmében:

*(2a) 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.*

A Kkt. 67.§ (2a) bekezdése rögzíti, hogy nem jelenti a titoktartási kötelezettség megszegését, ha az előző könyvvizsgáló a követő könyvvizsgáló részére a könyvvizsgálói tevékenység megfelelő ellátásához szükséges és arányos adatszolgáltatást teljesít. A törvény tehát felmenti az előző könyvvizsgálót a titoktartási kötelezettség alól, így alapvetően nincs szükség a könyvvizsgált Társaságtól az adott megbízás vonatkozásában az információk átadásához egyedi felmentésre (ún. titoktartás alóli felmentvényre), mivel ebben az esetben a korábbi könyvvizsgálónak jogszabályi előírás alapján van kötelezettsége a kért adatok közlésére.

A gyakorlatban ettől függetlenül elterjedt megoldás, hogy az előző könyvvizsgáló a könyvvizsgált Társaság vezetésétől megkéri az írásbeli jóváhagyást/titoktartás alóli felmentvényt a követő könyvvizsgáló részére a munkapapírokhoz való hozzáférés biztosításához. Emellett szintén elterjedt gyakorlat, hogy az előző könyvvizsgáló írásban lefekteti azokat a feltételeket, amelyeknek a követő könyvvizsgáló részéről történő tudomásulvétele mellett fogja csak megadni a kért adatokhoz a hozzáférést, és amelyek rögzítik az előző könyvvizsgáló és a követő könyvvizsgáló közötti felelősség elhatárolásokat (ez az ún. hold harmless letter).

## **Összegzés**

A jelen állásfoglalásban hivatkozott jogi normák és szakmai standardok rendelkezéseit alapul véve, a könyvvizsgálóváltás esetén követendő eljárás legfontosabb alapvetései a következők:

- az előző könyvvizsgálónak együttműködési kötelezettsége áll fenn, és amennyiben a megbízott új könyvvizsgáló megkeresi őt azzal az igénnyel, hogy tájékozódni szeretne az előző évi könyvvizsgálatról, akkor erre rendelkezésre kell állnia,

- az együttműködési kötelezettség az új könyvvizsgáló kérésének és igényének megfelelő szóbeli tájékoztatás nyújtását és az előző évi könyvvizsgálati dokumentációba történő betekintés lehetővé tételét együttesen jelenti,
- a kizárólag szóban nyújtott tájékoztatást az új könyvvizsgáló nem ítélni úgy, hogy az számára elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot képez a nyitóegyenlegekre vonatkozó következtetése levonásához,
- az új könyvvizsgáló az ISA 510. standardban ismertetett módszerek alkalmazásával köteles eljárásokat megtervezni és végrehajtani a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatások nyitóegyenlegeire vonatkozóan (szükség esetén több módszert kombinálva); a standard értelmében dönthet úgy is, hogy nem lép kapcsolatba az előző könyvvizsgálóval, hanem más, a standard követelményeinek megfelelő módszerekkel és eljárásokkal szerzi meg a nyitóegyenlegekre vonatkozó bizonyítékokat,
- a tárgyidőszaki könyvvizsgálatért a teljes és kizárólagos felelősség a megbízott új könyvvizsgálót terheli, így a korábbi könyvvizsgálóra semmilyen felelősség nem hárítható át, ezért fontos, hogy saját következtetést vonjon le a tárgyidőszaki nyitóegyenlegekről is,
- az előző könyvvizsgáló titoktartás alóli felmentése a követő könyvvizsgáló részére nyújtott tájékoztatás és dokumentációba betekintés megengedése tekintetében törvényi szinten, a Kkt. 67.§ (2a) bekezdése által biztosított, így az általános titoktartási kötelezettségre való hivatkozás nem alapozza meg az együttműködési kötelezettsége elutasítását,
- az együttműködési kötelezettség teljes vagy részbeni elutasítása a korábbi könyvvizsgáló részéről, a Kkt. értelmében vett fegyelmi vétségnek minősül, így fegyelmi eljárás kezdeményezéséhez és lefolytatásához alapul szolgálhat.