

KÖNYVVIZSGÁLÓK KÖTELEZŐ

SZAKMAI TOVÁBBKÉPZÉSE

2020.

**3. ETIKAI KÉRDÉSEK A GYAKORLATBAN – FÜGGETLENSÉG,
ÖSSZEFÉRHETELLENESÉG**

3.1. Bevezetés

(1. dia)

Az előző évben a kötelező továbbképzés keretében részletesebben foglalkoztunk a könyvvizsgálókra vonatkozó függetlenségi és összeférhetlenségi előírásokról. Ennek keretében külön bemutatásra kerültek a Könyvvizsgálók Nemzetközi Etika Standard Testülete (IESBA) által kiadott Könyvvizsgálók Etika Kódexe¹ (a továbbiakban az „IESBA Kódex” vagy „Kódex”) által megfogalmazott legfontosabb etikai szabályok és azon belül is különösen a függetlenségi követelmények. Az előző évben ebben a témában elhangzottakat nem szeretnénk megismételni.

Ugyanakkor már a 2019. évi továbbképzés e témával foglalkozó tananyagában említésre került, hogy az IESBA Kódex bizonyos változásokon esett át a közelmúltban ahhoz képest, ahogy azt a tavalyi előadásanyag ismertette, de akkor ezekkel a változásokkal nem foglalkoztunk részletesebben, egyebek mellett azért sem, mert a Kódex új kiadása hivatalos magyar fordítása akkor még nem is készült el.

(2. dia)

Jelen előadás keretében egyrészt bevezetést nyújtunk az IESBA Kódex új kiadásába a Kódexnek a korábbi kiadásához képest végrehajtott főbb módosításainak ismertetésével, másrészt pedig további gyakorlatban felmerült függetlenségi és összeférhetlenségi kérdéseket, eseteket elemezzünk annak érdekében, hogy az etikai ismereteket még jobban elmélyítsük a könyvvizsgálókban, és az etikai tudatosság készsége válhasson.

3.2. Az IESBA új Etikai Kódexe

(3. dia)

Ebben a szakaszban az IESBA Kódex 2018. évi új, átszerkesztett kiadásában az azt megelőző 2016. évi kiadáshoz képest végrehajtott főbb módosításokat ismertetjük.

3.2.1. IESBA Kódex – 2018. évi kiadás

(4. dia)

A Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetsége (IFAC) etikai standardalkotó testülete (IESBA) 2018-ban adta ki a Nemzetközi Etikai Kódex Kamarai Tag Könyvvizsgálóknak („Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants”) új, átdolgozott, átszerkesztett kiadását (továbbiakban „új Kódex” vagy „2018-as Kódex”).

Amint arról korábban már szó volt, az új Kódex számos kisebb-nagyobb módosítást tartalmaz a közvetlenül megelőző (2016. évi) kiadáshoz képest (továbbiakban „rég Kódex” vagy „2016-os Kódex”). Az új Kódex rendelkezéseit az IESBA eredeti hatályba léptető rendelkezései szerint az alábbiak szerint kellene alkalmazni:

- Az 1., 2. és 3. rész 2019. június 15-től hatályos.
- A könyvvizsgálati és átvilágítási megbízások függetlenségéhez kapcsolódó 4A rész a 2019. június 15-én vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatára és átvilágítására hatályos.
- A bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások függetlenségéhez kapcsolódó 4B rész az időszakokat lefedő vizsgálat tárgya tekintetében a 2019. június 15-én vagy azt követően kezdődő időszakokra hatályos; egyéb esetben 2019. június 15-től hatályos.

Az új Etikai Kódexnek a hivatalos magyar fordítását Magyar Könyvvizsgálói Kamara elkészítette és az 2020. június 30-án jelent meg a MKVK honlapján. Tekintettel azonban arra a tényre, hogy az új Kódex nemzetközi hatályba lépésekor a magyar fordítás még nem állt rendelkezésre, az MKVK

¹ Code of Ethics for Professional Accountants

Elnöksége döntése értelmében az új Kódexnek az előírásait a Magyar Nemzeti Könyvvizsgálói Standardok szerint végrehajtott könyvvizsgálatok vonatkozásában a nemzetközi hatályba lépéstől eltérően csak 2021. január 1-jétől kell alkalmazni.

3.2.2. Változások az IESBA Kódexben

(5. dia)

Az IESBA Kódex 2018. évi kiadása a korábbi, 2016. évi kiadáshoz képest számos változtatást, módosítást tartalmaz. Ezeket a módosításokat két fő csoportba lehet sorolni:

- Tartalmi változások, és
- Szerkezeti változások

A lényegi, tartalmi jellegű módosításokból lényegesen kevesebb van, és ezek is jellemzően két területen jelennek meg:

- javítások történtek a fogalmi keretelvek szintjén valamint
- szigorítások történtek a hosszú távú kapcsolatokra, személyek rotációjára vonatkozó szabályokban

A tartalmi változásokhoz képest jelentősebbek és sokkal szembetűnőbbek a formai és szerkezeti változtatások az új Kódexben

- a Kódex teljes átstrukturáláson esett át
- egyértelműen elkülönítésre kerültek a Kódexen belül a könyvvizsgálókkal szembeni követelmények és a követelményeknek való megfelelést támogató alkalmazási segédlet
- a függetlenségre vonatkozó előírásokat (a követelményeket a kapcsolódó alkalmazási segédlettel együtt) „Nemzetközi Függetlenségi Standardok” néven Standard szintre emelték.

3.2.3. Tartalmi változások

Ebben a szakaszban a Kódexben végrehajtott fontosabb lényegi módosításokat mutatjuk be. Amint arról már szó volt korábban, ilyenekből nincs különösebben sok, és jellemzően azok sem fogalmazzak meg teljesen új szemléletet, inkább a korábbi előírásokra erősítenek rá, és helyenként szigorítják azokat.

Ezt megerősítendő fontosnak tartjuk kiemelni, hogy a régi Kódex minden lényeges alapfogalma, ideértve különösen a könyvvizsgálókkal szemben megfogalmazott etikai alapelveket (Tisztesség, Objektivitás, Szakmai hozzáértés és megfelelő gondosság, Titoktartás és Hivatáshoz méltó magatartás) valamint a könyvvizsgáló függetlenség alapelemeit (Tudati függetlenség és a függetlenség látszata) és a függetlenséget veszélyeztető tényezőket (önérdek veszélye, önellenőrzés veszélye, elfogultság veszélye, magánjellegű kapcsolat veszélye, fenyegetés veszélye), minden tekintetben változatlanul megmaradt az új Kódexben is.

3.2.3.1 Változások a Fogalmi keretelvekben

(6. dia)

3.2.3.1.1. „Racionális és tájékozott harmadik fél teszt”

A „racionális és tájékozott harmadik fél” kifejezést mint az etikai normáknak és a függetlenségi követelményeknek való megfelelés során a könyvvizsgáló által alkalmazandó szakmai megítélés egy kulcstényezőjét már a régi Kódex is széles körben használta, de maga a fogalom nem került egyértelműen megfogalmazásra. Az új Kódex egyrészt egyértelműsíti magát a fogalmat, azaz, hogy ki tekinthető „racionális és tájékozott harmadik fél”-nek, másrészt pedig bevezet egy új kifejezést – és egyben követelményt – a „**racionális és tájékozott harmadik fél teszt**”-et, amelyet gyakorlatilag **minden lényeges szakmai megítélést igénylő mérlegelés során el kell végezni** a megfelelő következtetések levonásához.

Az új Kódex szerint így „A racionális és tájékozott harmadik fél teszt során a kamarai tag könyvvizsgáló azt mérlegeli, hogy egy másik fél valószínűleg ugyanazokat a következtetéseket vonná-e le. Egy ilyen mérlegelést egy olyan racionális és tájékozott harmadik fél szemszögéből végeznek, aki az összes releváns tény és körülményt számba veszi a következtetések levonása idején, amelyről a könyvvizsgáló tud vagy amelyről a könyvvizsgálónak észszerű várakozások szerint tudnia kellene. Nem szükséges, hogy a racionális és tájékozott harmadik fél könyvvizsgáló legyen, de rendelkezze a releváns ismeretekkel és tapasztalattal ahhoz, hogy a könyvvizsgáló következtetéseinek megfelelőségét megértse és pártatlanul értékelje.” (120.5. A.4.)

3.2.3.1.2. Egyéb tisztázó pontosítások

A veszélyek azonosítását és értékelését illetően számos esetben részletesebben kifejtésre illetőleg pontosításra kerültek a mérlegelendő tényezők. Emellett a beazonosított veszélyek és az azok kezelését célzó, azokhoz kapcsolható esetleges biztosítékok is egyértelműbben, könnyebben áttekinthető módon kerültek egymáshoz rendelésre, miközben maguknak a nevesített biztosítékoknak köre és leírása is bővült. Ezt a könnyebb megérthetőséget, áttekinthetőséget nagyban segíti a Kódexnek későbbiekben részletesebben ismertetésre kerülő átszerkesztése is. (A régi Kódexben ezek a kérdések némileg összemósódtak, ami megnehezítette a megfelelő értelmezést, és adott esetben akár téves következtetések levonásához is vezethetett volna.)

3.2.3.1.3. A veszélyek kezelése

Az előző bekezdésben hivatkozott általános tisztázó pontosítások körébe tartozik, de jelentősége miatt fontosnak éreztük külön is kihangsúlyozni egy konkrét kérdést. Az új Kódex K120.10. szakasza, amely még annak az általános követelményeket megfogalmazó 1. részében szerepel, egyértelműen előírja követelményként, hogy

„Amennyiben a kamarai tag könyvvizsgáló megállapítja, hogy az alapelveknek történő megfelelést veszélyeztető azonosított tényezők nincsenek elfogadható szinten, a könyvvizsgálónak kezelnie kell a veszélyeket azok kiküszöbölésével vagy elfogadható szintre csökkentésével. A könyvvizsgálónak ezt az alábbiak által kell megtennie:

- (a) Azoknak a körülményeknek, beleértve érdekeltségeket vagy kapcsolatokat, a kiküszöbölése, amelyek a veszélyeket létrehozzák;
- (b) Biztosítékok alkalmazása, ha azok rendelkezésre állnak és alkalmazhatók, a veszélyek elfogadható szintre csökkentése érdekében; vagy
- (c) a specifikus szakmai tevékenység visszautasítása vagy befejezése.”

Amit a 120.10. A1. alkalmazási útmutató az alábbiak szerint egészít ki:

„A tényektől és körülményektől függően egy veszélyt lehet, hogy a veszélyt létrehozó körülmény kiküszöbölésével kezelnek. Van néhány helyzet azonban, amelyekben a veszélyek csak a specifikus szakmai tevékenység visszautasításával vagy befejezésével kezelhetők. Ez azért van, mert a veszélyeket létrehozó körülmények nem kiküszöbölhetők, és nem tudnak biztosítékokat alkalmazni az adott veszély elfogadható szintre csökkentése érdekében.”

Ehhez képest ugyanerről a régi Kódex még így fogalmazott:

„Ha a kamarai tag könyvvizsgáló az alapelveknek való megfelelést veszélyeztető tényezőket azonosít és a tényezők értékelése alapján azt állapítja meg, hogy azok nem elfogadható szintűek, el kell döntenie, hogy rendelkezésre állnak-e megfelelő biztosítékok és azokat lehet-e alkalmazni a veszélyeztető tényezők kiküszöbölése vagy elfogadható szintre csökkentése érdekében. A meghatározás során a kamarai tag könyvvizsgálónak szakmai megítélést kell alkalmaznia és figyelembe kell vennie, hogy egy racionális és tájékozott harmadik fél a kamarai tag könyvvizsgáló számára az adott időpontban rendelkezésre álló valamennyi konkrét tény és körülmény mérlegelése után valószínűleg arra a következtetésre jutna-e, hogy biztosítékok alkalmazásával a veszélyeztető tényezők ki lennének küszöbölve vagy elfogadható szintre lennének csökkentve úgy, hogy az alapelveknek való megfelelés nincs veszélyeztetve.” Azaz hiányzott annak a követelménynek az egyértelmű megfogalmazása, hogy el kell utasítani a megbízást

ha nem alkalmazhatók megfelelő biztosítékok a veszélyeztető tényezők kiküszöbölése vagy elfogadható szintre csökkentése érdekében. (2016-os Kódex 100.7)

Mindez természetesen nem jelenti azt, hogy ugyanazon tények és körülmények esetében, amikor az új Kódex előírásait követve a könyvvizsgáló arra a következtetésre jut, hogy az etikai követelményeknek való megfelelés érdekében az egyetlen megfelelő válasz az adott megbízás visszautasítása vagy befejezése, akkor a régi Kódex előírásai alapján más következtetésre kellett volna jutnia, de ennek a követelménynek a nyílt megfogalmazása szilárdabb és transzparensabb alapot ad ennek a következtetésnek és lépésnek a számon kérhetőségéhez.

3.2.3.2 Változások a hosszú távú kapcsolatokra vonatkozó követelményekben

(7. dia)

A könyvvizsgálati ügyfelekkel való hosszú távú kapcsolatból eredő függetlenségi veszélyeket célzó szabályok az új Kódexben mind az általánosan alkalmazandó, mind pedig közérdeklődésre számot tartó ügyfelek esetében pontosításra illetve szigorításra kerültek. A továbbiakban ezeket a módosításokat fejtjük ki bővebben.

3.2.3.2.1 Általános, minden könyvvizsgálati ügyfélre vonatkozó szabályok

A szemléletváltást már a fejezet címe is tükrözi: míg a 2016-os Kódexben még a „*Szenior* munkatársak” kifejezés szerepelt, addig a 2018-as Kódexben már elhagyták a „szenior” jelzöt, így módon általánosítva a szakmai megítélés szükségességét a könyvvizsgálói munkacsoport bármely tagjára, nemcsak a vezető beosztásúakra.

A könyvvizsgálati ügyfelekkel való hosszú távú személyes kapcsolatokról fakadó veszélyek (magánjellegű kapcsolat valamint az önérték veszélye) általánosságban már a régi Kódexben is megfogalmazásra kerültek. Ugyanakkor nem lett ennél konkrétan kifejtve, hogy ezek a veszélyek pontosan miben is nyilvánulnak meg, az nem került kifejtésre, és ebből eredően magának a kockázatnak a felmérése és szükség szerinti kezelése sem volt nyilvánvaló. Részben talán ebből is következően a nem közérdeklődésre számot tartó ügyfelek esetében, vagy ahol jogszabályok vagy egyéb rendelkezések nem írtak elő eleve valamilyen rotációs szabályt, a gyakorlatban érdemben még megfontolásra sem került a könyvvizsgáló partner, az aláíró könyvvizsgáló vagy a könyvvizsgáló munkacsoport egyéb tagja lecserélése ilyen szempontok alapján.

Az új Kódex ehhez képest már egyértelműen beazonosítja és leírja ezen veszélyek forrását és jellegét:

„540.3. A1. Bár a könyvvizsgálati ügyfél és környezetének megismerése alapvető fontosságú a könyvvizsgálat minősége szempontjából, lehet, hogy magánjellegű kapcsolat veszélye jön létre annak eredményeképpen, hogy egy adott személy a könyvvizsgálati munkacsoport tagjaként hosszú ideje kapcsolatban van:

- (a) a könyvvizsgálati ügyféllel és annak tevékenységeivel;
- (b) a könyvvizsgálati ügyfél felső szintű vezetésével; vagy
- (c) azokkal a pénzügyi kimutatásokkal, amelyekre vonatkozóan a társaság véleményt fog nyilvánítani, vagy azokkal a pénzügyi információkkal, amelyek a pénzügyi kimutatások alapját képezik.

540.3. A2. Lehet, hogy önérték veszélye jön létre egy adott személynek egy régóta meglévő könyvvizsgálati ügyfél elvesztésére vonatkozó aggálya, vagy a felső szintű vezetés egy tagjával vagy az irányítással megbízott személyekkel való szoros személyes kapcsolat fenntartásában való érdekelttség eredményeképpen. Egy ilyen veszély lehet, hogy helytelenül befolyásolja az adott személy megítélését.”

A fent hivatkozott veszélyek szintjének értékelésénél figyelembe veendő tényezők körét is pontosították, tovább részletezték és ki is bővítették az új Kódexben, továbbá a jobb áttekinthetőség érdekében külön csoportosították az adott személyre vonatkozóan mérlegelendő tényezőket az ügyfél vonatkozásában vizsgálandóktól. Egyúttal azt is egyértelműsítették, hogy az egyes releváns tényezők potenciálisan veszélyeztető hatását azok összességében, kombinációjában kell értékelni.

Külön is említésre érdemes kiegészítés, hogy az adott személy ügyféllel fennálló kapcsolata hosszának mérlegelése során tekintetbe kell venni azt az időtartamot is, amikor az adott személy ügyféllel való kapcsolata azalatt is fennállt, míg egy előző társaságnál volt.

Az alkalmazható, illetve alkalmazandó biztosítékok leírását is pontosították és bővítették. Ezen felül az új Kódexben egyrészt a korábbihoz képest lényegesen nagyobb hangsúlyt kapott az érintett személy munkacsoportból való lecserélése mérlegelésének szükségessége, másrészt pedig követelményként megfogalmazásra került, hogy amennyiben egy adott személy esetében az a következtetés, hogy a hosszú távú kapcsolatból eredő függetlenségi veszély csak az adott személy lecserélésével kezelhető megfelelően, akkor a társaságnak gyakorlatilag ki kell alakítania egy belső rotációs szabályrendszert, és különösen: meg kell határozni azon minimális időtartam hosszát, amely idő alatt az adott személynek lényegében nem lehet semmilyen érdemi kapcsolódása az érintett ügyfél könyvvizsgálatához, nevezetesen „nem szabad:

- (a) az adott könyvvizsgálati megbízásért felelős munkacsoport tagjának lennie;
- (b) minőségellenőrzést végeznie az adott könyvvizsgálati megbízásra vonatkozóan; vagy
- (c) közvetlen befolyást gyakorolnia az adott könyvvizsgálati megbízás eredményére.

Az időszaknak kellő hosszúságúnak kell lennie ahhoz, hogy a magánjellegű kapcsolat és az önérték veszélyei kezelhetőek legyenek.” (K540.4)

Nem lehet eléggé hangsúlyozni, hogy a fentieket általános követelményként, azaz a nem közérdeklődésre számot tartó gazdálkodók vonatkozásában is alkalmazni kell.

3.2.3.2.2 Közérdeklődésre számot tartó könyvvizsgálati ügyfelekre vonatkozó speciális szabályok

A közérdeklődésre számot tartó gazdálkodókra vonatkozó további specifikus rotációs követelmények is jelentősen szigorodtak.

A szigorítás a könyvvizsgálatban való részvétel maximális időtartamát („time on”) nem érintette, az továbbra is 7 év minden releváns partneri szerepkörben, azonban a minimális „cooling off” időszakot, mely idő alatt a könyvvizsgálónak nem lehet kapcsolata sem a könyvvizsgálattal sem a könyvvizsgálati ügyféllel, egyes szerepkörökre meghosszabbították. Az alábbi táblázatban összefoglaltuk az IESBA kötelező partner rotációra vonatkozó régi és új szabályait:

Szerepkör	2016-os Kódex		2018-as Kódex	
	time on	cooling off	time on	cooling off
Megbízásért felelős partner	7	2	7	5
Megbízás minőségellenőre	7	2	7	3
Egyéb kulcsfontosságú partner	7	2	7	2

Mivel a korábbi egységes rotációs szabályokhoz képest az új Kódexben a betöltött (partneri) szerepkörtől függően a minimális „cooling off” időszak eltérő lehet, az új Kódexben azt is részletesen szabályozták, hogy az egyes szerepkörök kombinációja esetén hogyan kell eljárni:

Adott szerepkörben betöltött évek száma			min. „cooling off”
Megbízásért felelős partner	Megbízás minőségellenőre	Egyéb kulcsfontosságú partner	
>=4	0-3	0-3	5
3	1-4	0-3	5
3	0	4	2
2	2-5	0-3	3
<=2	<=1	4-7	2

Ezen a ponton fontos megjegyezni, hogy az 537/2014/EU Rendelet partner rotációra vonatkozó rendelkezései ettől eltérőek. A Rendelet rotációs szabályai emlékeztetőül:

Szerepkör	time on	cooling off
Megbízásért felelős partner (egyedi ill csoport)	7	3
Könyvvizsgálói jelentés aláírója	7	3
[Csoportaudit esetében] jelentős leányvállalat(ok) könyvvizsgálatának első számú felelőse	7	3

Mivel a Rendelet rendelkezései a hatáskörébe tartozó (közérdeklődésre számot tartónak minősülő) cégek jogszabály szerinti könyvvizsgálata vonatkozásában felülírja az IESBA Kódex szabályait, így ezen esetekben elsődlegesen a Rendelet szabályozása a kötelező, és a Kódex pedig abban az esetben, ha az nincs a Rendelettel ellentmondásban. Az új Kódex egyébként a fentiekre tekintettel kifejezetten rendelkezik is arról, hogy hogyan kell eljárni, ha a megbízásért felelős partner esetében a vonatkozó helyi jogszabályi előírás 5 évnél rövidebb minimális „cooling off” időszakot ír elő: ebben az esetben megengedett az 5 évnél rövidebb periódus alkalmazása azzal a feltétellel, hogy az semmiképpen sem lehet kevesebb, mint 3 év.

3.2.4. Szerkezeti változások

3.2.4.1. A Kódex átszerkesztése

(8. dia)

A Kódex formai és szerkezeti változtatásai közül egyértelműen a leglátványosabb a Kódexnek a teljes átszerkesztése. Az alábbi ábra egy nagyvonalú áttekintés igyekszik adni az átszerkesztés lényegéről:

2016-os Kódex		2018-as Kódex	
A) rész Az IESBA Kódex általános alkalmazása (100-199. fejezetek)	→	1. rész A Kódexnek való megfelelés, alapelvek és fogalmi keretelvek (100-199. fejezetek)	
		2. rész Üzleti területen dolgozó kamarai tag könyvvizsgálók (200-299. fejezetek)	
B) rész Könyvvizsgálóként dolgozó kamarai tag könyvvizsgálók (200-299. fejezetek) <i>[ebből:]</i>	→	3. rész Könyvvizsgálóként dolgozó kamarai tag könyvvizsgálók (300-399. fejezetek)	
290. fejezet: Függetlenség – Könyvvizsgálati és átvilágítási megbízások	→	4A rész Könyvvizsgálati és átvilágítási megbízásokra vonatkozó függetlenség (400-tól 899. fejezetek)	Függetlenségi Standardok
291. fejezet: Függetlenség – Egyéb bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások	→	4B rész Könyvvizsgálati és átvilágítási megbízásokon kívüli bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó függetlenség (900-tól 999. fejezetek)	
C) rész Üzleti területen dolgozó kamarai tag könyvvizsgálók (300-399. fejezetek)	→		
Fogalmak	→	Rövidítések listáját is tartalmazó glosszárrium	

A Kódex fenti átszerkesztése nem önkényes céllal történt. Az új szerkezeti és logikai felépítés is a könyvvizsgálókkal szemben megváltozott megfelelési elvárások erősítését szolgálja:

1. Az „Üzleti területen dolgozó kamarai tag könyvvizsgálókra vonatkozó követelményeknek a „Könyvvizsgálóként dolgozó kamarai tag könyvvizsgálók”-ra vonatkozó előírások elé illesztése a Kódexnek azt az előírását támogatja, hogy az abban foglaltak alkalmazandók a könyvvizsgálóként dolgozó kamarai tag könyvvizsgálókra is, amikor adott céggel való személyes kapcsolatuk alapján végeznek szakmai tevékenységeket
2. A függetlenségi követelmények önálló részekbe való kiemelése ezen előírásoknak standardok szintjére (Nemzetközi Függetlenségi Standardok néven) történő emelése előfeltétele volt, és egyben kihangsúlyozza a függetlenségi előírások különleges jelentőségét és helyét a könyvvizsgálói etikai szabályok között.

3.2.4.2. Követelmények és alkalmazási segédlet elkülönítése

(9. dia)

Az új Kiadás megkülönbözteti a:

- a *Követelményeket*, amelyek „általános és specifikus kötelmeket állapít meg a tárgyalat kérdés vonatkozásában”
- az *Alkalmazási anyag*tól, amely „összefüggést, magyarázatokat, cselekvési javaslatokat vagy mérlegelendő kérdéseket, szemléltető példákat és egyéb segítséget nyújt a követelményeknek való megfelelés segítése céljából több jól látható megoldással”

A Kódex szövegében először a megfelelő Követelmény olvasható, majd közvetlenül utána szerepel az adott követelményhez kapcsolódó Alkalmazási anyag.

A Követelmények szövegbeli kiemelését két formai megoldással valósították meg:

- i) a Követelmények számozásánál a bekezdés sorszáma mindig „K” betűvel kezdődik és
- ii) a kiemelés erősítése céljából a Követelmények sorszáma mindig félkövérrel van szedve

Ettől eltérően az Alkalmazási anyag

- i) kódolása a következő: az egyes bekezdések átveszik a vonatkozó Követelmény („K” nélküli) sorszámát és a szakaszon belül A1, A2 ... folyamatos sorszámozással egészülnek ki
- ii) az Alkalmazási anyag számozása normál betűvel van szedve

Az új Kódex fejezetei szerkesztésének másik újítása az elkülönített bevezető szakasz, amely jellemzően 2-3 bekezdés terjedelmű, és „meghatározza azt a kérdést, amellyel az adott fejezet foglalkozik és bevezeti a követelményeket és alkalmazási anyagot a fogalmi keretelvek összefüggésében. A bevezető anyag olyan információkat tartalmaz, beleértve a használt kifejezések magyarázatát, amelyek fontosak az egyes részeknek és azok fejezeteinek a megértése és alkalmazása szempontjából.”

3.2.4.3. „Nemzetközi függetlenségi standardok”

(10. dia)

A 2018-as Kódexben a könyvvizsgáló függetlenségére vonatkozó szabályok az Etikai Kódexben két külön részbe kerültek kiemelésre „Nemzetközi függetlenségi standardok” elnevezéssel. A korábbi kiadás(ok)ban a függetlenségi előírások még csak a könyvvizsgálóként dolgozó kamarai tag könyvvizsgálókra vonatkozó szabályok két fejezeteként jelentek meg.

A könyvvizsgálati és átvilágítási megbízásokra vonatkozó (bővebb és szigorúbb) függetlenségi szabályok, amelyek a 2016-os Kódex 290. fejezetét alkották, az új Kódexnek a 4A Részébe kerültek áttelelésre. És itt szeretnénk külön is kihangsúlyozni, hogy a Kódex nem tesz különbséget függetlenségi szempontból a könyvvizsgálati és az átvilágítási megbízások között. Azaz a Kódex alkalmazásában az ISRE 2400 hatálya alá tartozó átvilágítási megbízások esetén is a könyvvizsgálónak az átvilágítási megbízási ügyfelével szemben pontosan ugyanazoknak függetlenségi követelményeknek kell megfelelnie, mintha az adott társaság részére könyvvizsgálatot végezne.

A könyvvizsgálaton illetve átvilágításon kívüli egyéb bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra vonatkozó függetlenségi szabályok pedig (a 2016-os Kódex 291. fejezete) az új Kódex 4B Részében szerepelnek.

A fentiek egyenes következménye, hogy míg a Kódex korábbi kiadásaiban a különböző függetlenségi kérdések, területek csak a fejezeten belül szakasz-cím-szinten voltak elkülönítve, most az egyes részekben belül fejezetek illetve alfejezetek szintjén történik meg ezek tagolása, amely nagyban elősegíti a könnyebb átláthatóságot és megértést.

Azon túlmenően, hogy a külön részekbe való kiemelés támogatja a Kódex függetlenségi szabályainak áttekinthetőségét, a függetlenségi szabályok „nemzetközi függetlenségi *standardok*”-ká” való „átkeresztelése” egy szimbolikus lépés is volt az IESBA illetve az IFAC részéről, mivel ily módon ezt a szabályrendszert nevében is hasonló szintre emelte a Nemzetközi Könyvvizsgálati Standardokkal.

Mindazonáltal fontos kiemelni, hogy a 2018-as Kódexben nincs olyan függetlenségi megfontolási *jogcím*, amely a 2016-os Kódexben ne szerepelt volna (és ez fordítva is igaz). Bár az egyes területek tárgyalásának a sorrendje helyenként módosult. Ezt az állítást alátámasztandó, az alábbi táblázat szemlélteti az új Kódex fejezeteinek és alfejezeteinek a régi Kódex szakaszaival való megfeleltetését a könyvvizsgálati és átvilágítási megbízásokra:

fejezet / alfejezet	2018-as Kódex	szakasz	2016-os Kódex
	Cím		Cím
400. fejezet	A fogalmi keretelvek alkalmazása a könyvvizsgálati és átvilágítási megbízásokra vonatkozó függetlenségre	290.100	A függetlenség fogalmi keretelvű megközelítésének alkalmazása
410. fejezet	Díjak	290.215	Díjak
411. fejezet	Kompenzációs és értékelési politikák	290.223	Kompenzációs és értékelési politikák
420. fejezet	Ajándékok és vendéglátás	290.225	Ajándékok és vendéglátás
430. fejezet	Tényleges vagy várható perek	290.226	Tényleges vagy várható perek
510. fejezet	Pénzügyi érdekeltségek	290.102	Pénzügyi érdekeltségek
511. fejezet	Hitelek és garanciák	290.117	Hitelek és garanciák
520. fejezet	Üzleti kapcsolatok	290.123	Üzleti kapcsolatok
521. fejezet	Családi és személyes kapcsolatok	290.126	Családi és személyes kapcsolatok
522. fejezet	Közelmúltbeli szolgálat könyvvizsgálati ügyfélnél	290.141	Közelmúltbeli szolgálat könyvvizsgálati ügyfélnél
523. fejezet	Igazgatói vagy tisztségviselői pozíció könyvvizsgálati ügyfélnél	290.144	Igazgatói vagy tisztségviselői pozíció könyvvizsgálati ügyfélnél
524. fejezet	Munkaviszony könyvvizsgálati ügyfélnél	290.132	Munkaviszony könyvvizsgálati ügyfélnél
525. fejezet	Munkaerő-kölcsönzés	290.140	Munkaerő-kölcsönzés
540. fejezet	Munkatársak hosszú távú kapcsolata (beleértve a partnercserélést) egy könyvvizsgálati ügyféllel	290.148-159	Szenior munkatársak hosszú távú kapcsolata (beleértve a partnercserélést) egy könyvvizsgálati ügyféllel

2018-as Kódex		2016-os Kódex	
600. fejezet	Bizonyosságot nem nyújtó szolgáltatások végzése könyvvizsgálati ügyfél részére	290.154	Bizonyosságot nem nyújtó szolgáltatások végzése könyvvizsgálati ügyfél részére
601. alfejezet	Számviteli és könyvelési szolgáltatások	290.164-170	Számviteli nyilvántartások és pénzügyi kimutatások készítése
602. alfejezet	Adminisztratív szolgáltatások	290.163	Adminisztratív szolgáltatások
603. alfejezet	Értékelési szolgáltatások	290.171	Értékelési szolgáltatások
604. alfejezet	Adóügyi szolgáltatások	290.177	Adóügyi szolgáltatások
605. alfejezet	Belső audit szolgáltatások	290.190	Belső audit szolgáltatások
606. alfejezet	Informatikarendszer-szolgáltatások	290.196	Informatikai rendszerszolgáltatások
607. alfejezet	Peres ügyekkel kapcsolatos szolgáltatások	290.202	Peres ügyekkel kapcsolatos szolgáltatások
608. alfejezet	Jogi szolgáltatások	290.204	Jogi szolgáltatások
609. alfejezet	Munkaerő-toborzási szolgáltatások	290.209	Munkaerő-toborzási szolgáltatások
610. alfejezet	Corporate Finance szolgáltatások	290.211	Corporate Finance szolgáltatások
800. fejezet	Speciális célú pénzügyi kimutatásokra vonatkozó, a használat és terjesztés korlátozását tartalmazó jelentések (könyvvizsgálati és átvilágítási megbízások)	290.500	A használat és terjesztés korlátozását tartalmazó jelentések

Továbbá hasonló megfeleltetés a könyvvizsgálaton illetve átvilágításon kívüli egyéb bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra vonatkozóan:

2018-as Kódex		2016-os Kódex	
fejezet / alfejezet	Cím	szakasz	Cím
900. fejezet	A fogalmi keretelvek alkalmazása könyvvizsgálati és átvilágítási megbízásokon kívüli, bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízásokra vonatkozó függetlenségre	291.100	A függetlenség fogalmi keretelvi megközelítésének alkalmazása
905. fejezet	Díjak	291.148	Díjak
906. fejezet	Ajándékok és vendéglátás	291.155	Ajándékok és vendéglátás

2018-as Kódex		2016-os Kódex	
907. fejezet	Tényleges vagy várható perek	291.156	Tényleges vagy várható perek
910. fejezet	Pénzügyi érdekeltségek	291.104	Pénzügyi érdekeltségek
911. fejezet	Hitelek és garanciák	291.112	Hitelek és garanciák
920. fejezet	Üzleti kapcsolatok	291.118	Üzleti kapcsolatok
921. fejezet	Családi és személyes kapcsolatok	291.120	Családi és személyes kapcsolatok
922. fejezet	Közelmúltbeli szolgálat bizonyosságot nyújtó szolgáltatásra szóló megbízást adó ügyfélnél	291.130	Közelmúltbeli szolgálat bizonyosságot nyújtó szolgáltatásra szóló megbízást adó ügyfélnél
923. fejezet	Igazgatói vagy tisztségviselői pozíció bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízást adó ügyfélnél	291.133	Igazgatói vagy tisztségviselői pozíció bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízást adó ügyfélnél
924. fejezet	Munkaviszony bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízást adó ügyfélnél	291.126	Munkaviszony bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízást adó ügyfélnél
940. fejezet	Munkatársak hosszú távú kapcsolata bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízást adó ügyféllel	291.137	Szenior munkatársak hosszú távú kapcsolata bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízást adó ügyfelekkel
950. fejezet	Bizonyosságot nem nyújtó szolgáltatások végzése könyvvizsgálati és átvilágítási megbízást adó ügyfeleken kívüli, bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízást adó ügyfelek részére	291.138	Bizonyosságot nem nyújtó szolgáltatások végzése bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízást adó ügyfél részére
990. fejezet	A használat és terjesztés korlátozását tartalmazó jelentések (könyvvizsgálati és átvilágítási megbízásokon kívüli, bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízások)	291.21	A használat és terjesztés korlátozását tartalmazó jelentések

3.3. Gyakorlati függetlenségi és összeférhetlenségi megfontolások (11. dia)

Ebben a részben olyan gyakorlati etikai, függetlenségi kérdéseket szeretnénk megtárgyalni, amelyek az MKVK Konzultációs Szolgálatához érkeztek be ilyen témában, és amelyek meglátásunk szerint nem egyediek, más kamarai tag könyvvizsgálók is szembesülhetnek hasonló helyzetekkel, kérdésekkel.

3.3.1.1. A könyvvizsgálói hivatás etikai alapelvei

(11-12. dia)

Jelen esetelemző szakasz bevezetéseként nem haszontalan felidézni legalább kulcsszavak szintjén egyrészt a könyvvizsgálói hivatás etikai alapelveit, másrészt pedig a részben azokból is levezethető alapvető függetlenségi veszélyeket. Nem utolsó sorban mindezt azért is, mivel ezen szempontrendszer mentén kell értelmezni és elemezni az ebben a szakaszban tárgyalt konkrét eseteket is.

Az IESBA Kódex az alábbiakban fogalmazza meg azokat a szakmai etikai alapelveket, amelyeknek a könyvvizsgálóknak minden körülmények között meg kell felelnie:

„110.1.A1. Kamarai tag könyvvizsgálókra öt etikai alapelv vonatkozik:

- (a) Tisztesség – egyenesnek és őszintének lenni valamennyi szakmai és üzleti kapcsolatban.
- (b) Objektivitás – nem veszélyeztetni szakmai vagy üzleti megítéléseket elfogultság, érdekellentét vagy mások illetéktelen befolyása miatt.
- (c) Szakmai hozzáértés és megfelelő gondosság:
 - i. szakmai ismereteket és készségeket olyan szinten megszerezni és fenntartani, amely szükséges annak biztosításához, hogy egy ügyfél vagy munkáltató szervezet hozzáértő szakmai szolgáltatást kapjon az aktuális technikai és szakmai standardok, valamint a releváns törvények alapján; és
 - ii. gondosan és a vonatkozó technikai és szakmai standardokkal összhangban járni el.
- (d) Titoktartás – tiszteletben tartani a szakmai és üzleti kapcsolatok eredményeképpen megszerzett információk bizalmas jellegét.
- (e) Hivatáshoz méltó magatartás – megfelelni a releváns jogszabályoknak és szabályozásoknak, és kerülni minden olyan viselkedést, amelyről a kamarai tag könyvvizsgáló tudja vagy tudnia kellene, hogy lehet, hogy rontja a szakma hitelét.

K110.2. A kamarai tag könyvvizsgálónak meg kell felelnie minden egyes alapelvnek.”

3.3.1.2. Az alapelvnek történő megfelelést veszélyeztető kapcsolatok vagy körülmények

Az IESBA Kódex 120.6. A3. bekezdése ismerteti azokat a különböző veszélyhelyzet-kategóriákat, amelyek a könyvvizsgálónak az etikai alapelveknek való megfelelésére veszélyt jelenthetnek:

„120.6. A3. Az alapelveknek történő megfelelést veszélyeztető tényezők az alábbi egy vagy több kategóriába esnek:

- (a) Önérdek veszélye – annak a veszélye, hogy egy pénzügyi vagy egyéb érdekeltiség nem helyénvaló módon fogja befolyásolni a kamarai tag könyvvizsgáló megítélését vagy viselkedését.
- (b) Önellenőrzés veszélye – annak a veszélye, hogy egy kamarai tag könyvvizsgáló nem megfelelően fogja értékelni egy korábbi megítélés eredményeit, vagy az általa vagy a társaságán vagy munkáltató szervezetén belüli másik személy által végzett tevékenységet, amelyre támaszkodni fog, amikor véleményt formál egy aktuális tevékenységvégzés részeként.
- (c) Az elfogultság veszélye – annak a veszélye, hogy egy kamarai tag könyvvizsgáló olyan mértékig támogatni fogja egy ügyfél vagy munkáltató szervezet álláspontját, hogy az veszélyezteti a könyvvizsgáló objektivitását.
- (d) Magánjellegű kapcsolat veszélye – annak a veszélye, hogy egy ügyféllel vagy munkáltató szervezettel fennálló hosszú távú vagy szoros kapcsolat miatt a kamarai tag könyvvizsgáló túl megértő lesz azok érdekeivel szemben vagy túlságosan elfogadó a munkájukkal kapcsolatban; és
- (e) 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, meg fogja akadályozni abban, hogy objektív módon járjon el.”

3.3.2. Válogatás konzultációs kérdésekből könyvvizsgálói etika témakörben

(14. dia)

Az alábbiakban tárgyalt kérdések, esetek mindegyikénél mintegy vitaindítóként három (ritkábban kettő) alapvetően kidolgozatlan válaszlehetőséget vetünk fel, mielőtt részletesen ismertetnénk az egyes kérdésekkel kapcsolatos etikai illetve függetlenségi megfontolásokat. A Konzultációs Szolgáltatnak feltett kérdéseket, beleértve a kérdés feltevője által a kérdés megválaszolásához relevánsnak gondolt háttérinformációkat is, igyekszünk a hitelesség kedvéért szó szerint idézni. A jelen fejezetben tárgyalt konzultációs kérdések a kérdező által előzetesen megadott, helyesnek gondolt állítással és a Konzultációs Szolgálat által adott válaszokkal teljes terjedelmükben megtalálhatók jelen továbbképzési anyag 1. mellékletében.

3.3.2.1. Konzultációs kérdések - 1

(15. dia)

A konzultációs kérdés, probléma leírása

Tények:

„Felkérést kaptam könyvvizsgáló munkára egy zártkörűen működő részvénytársaságtól. Az Rt-ben 0,2% részesedéssel rendelkezem. A 2007. évi LXXV.tv. A Magyar Könyvvizsgálói Kamaráról, ...Függetlenség 63.§ d,(1a) pont alapján a könyvvizsgálói tevékenységben , ...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.”

Kérdés:

„Elvállalhatom-e a felkérést erre a könyvvizsgálatra. Kibocsáthatom-e az elfogadó nyilatkozatot?”

Megvitatandó válaszlehetőségek:

- a) **Igen, mert csak zártkörűen működő, nem nyilvános részvénytársaságról (nem közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó) van szó, és a tulajdoni részesedés mértéke elhanyagolható**
- b) **Csak megfelelő biztosítékok alkalmazása – pl. megbízási minőségellenőr bevonása – mellett fogadható el a megbízás**
- c) **Nem, mert közvetlen pénzügyi érdekeltségről van szó, amely esetében nem számít, hogy az jelentős-e vagy nem**

Függetlenségi megfontolások/válasz:

Ebben az esetben egyértelműen a c) válasz a helyénvaló. A társaság által kibocsátott értékpapír (részvény) közvetlen pénzügyi érdekeltségnek számít, amelynek birtoklása a társaság könyvvizsgálatában résztvevők esetében tiltott. Mind a Magyar Könyvvizsgálói Kamaráról, a könyvvizsgálói tevékenységről, valamint a könyvvizsgálói közfelügyeletről szóló 2007. évi LXXV törvény (továbbiakban „könyvvizsgálói törvény” vagy „Kkt”) 63. § (1a) bekezdése, mind pedig az IESBA Kódex K510.4. kifejezetten tiltja.

3.3.2.2. Konzultációs kérdések - 2

(16. dia)

A konzultációs kérdés, probléma leírása**Tények:**

„Új könyvvizsgálati ügyfél esetén vizsgálni a kell a függetlenséget és ezzel kapcsolatban lenne egy kérdés.”

Kérdés:

„Ha mondjuk 2018. évben egy magánszemély még egy adott gazdasági társaságnál a beszámoló összeállításával megbízott vállalkozó volt. Majd utána ezzel a tevékenységgel felhagyott, akkor ez a személy a 2019. gazdasági évre vonatkozóan már lehet a társaság választott könyvvizsgálója?”

Megvitatandó válaszlehetőségek:

- a) **Igen, mert a könyvvizsgáló csak a megelőző üzleti évi beszámolóért volt felelős, a könyvvizsgálat tárgyát képező beszámoló összeállításáért viszont már nem**
- b) **Igen, de az önellenőrzés veszélye mérséklése érdekében biztosítékok alkalmazása – pl. megbízási minőségellenőr bevonása – lehet szükséges**
- c) **Nem, mert a 2019. évi beszámoló könyvvizsgálatának részét képezi a nyitóegyenlegekről való meggyőződés is, amelynek vonatkozásában viszont az önellenőrzés veszélye az adott esetben olyan mértékű lenne, amely nem hárítható el biztosítékokkal sem**

Függetlenségi megfontolások/válasz:

Ez a kérdés mérlegelést és megfontolást igényel. A könyvvizsgálói törvény csak a fordított esetet szabályozza (azaz amikor a könyvvizsgáló töltene be később pozíciót, tisztséget a korábbi könyvvizsgálati ügyfelénél). Az IESBA Kódex 522.4.A1-A3 bekezdései ugyanakkor foglalkoznak ezzel a helyzettel is.

„Lehet, hogy önérdék, önellenőrzés vagy magánjellegű kapcsolat veszélyét hozza létre, ha a könyvvizsgálói jelentés által lefedett időszak előtt a könyvvizsgálati munkacsoport tagja:

(a) a könyvvizsgálati ügyfél igazgatója vagy tisztségviselője volt, vagy

(b) olyan pozícióban lévő munkavállaló volt, aki jelentősen befolyásolni tudta az ügyfél számviteli nyilvántartásainak vagy azoknak a pénzügyi kimutatásoknak az elkészítését, amelyekre vonatkozóan a társaság véleményt fog nyilvánítani.

Veszélyt hozna létre például, ha az adott személy által az előző időszakban, az ügyfélnél fennálló munkaviszony alatt hozott döntést vagy végzett munkát értékelik a tárgyidőszakban a jelenlegi könyvvizsgálati megbízás részeként.”

A Kódex ilyen esetben az alábbiak mérlegelését írja elő:

- Az adott személy által az ügyfélnél betöltött pozíció.
- Azon időtartam hossza, amióta az adott személy már nem dolgozik az ügyfélnél.
- A könyvvizsgálati munkacsoport tagjának szerepköre.

Az adott esetben a fenti három kérdés mindegyikére első olvasatban olyan válasz adható, amely a függetlenségre (azaz a könyvvizsgáló objektivitására) való fenyegetést fokozza:

- a beszámoló összeállításáért közvetlenül felelős személy volt
- még a közvetlenül megelőző üzleti évi beszámolója összeállításáért is felelős volt, amely beszámolóban szereplő egyenlegek, mint nyitóegyenlegek közvetlenül, mint összehasonlító adatok pedig közvetett módon hatással vannak a könyvvizsgálat tárgyát képező tárgyévi beszámolóra is
- ő lenne a könyvvizsgálatért személyében felelős választott könyvvizsgáló

A fentiekre tekintettel a megjelölt lehetséges válaszok közül a c) tűnik a leginkább helyénvalónak, vagyis a könyvvizsgálónak nem szabadna ilyen körülmények között elfogadnia a megbízást. Amennyiben viszont a fent felsorolt, elsődlegesen mérlegelendő körülmények tekintetében jelentősen eltérő helyzet állna fenn, akkor természetesen ettől eltérő következtetésre is lehetne jutni.

3.3.2.3. Konzultációs kérdések - 3

(17. dia)

A konzultációs kérdés, probléma leírása**Tények:**

„A ... Megyei ...kamara könyvelését végzem megbízásban. A Kamara pályázaton elnyert támogatásának könyvvizsgálatára kért fel.”

Kérdés:

„Vállalhatom-e a megbízást?”

Megvitatandó válaszlehetőségek:

- a) **Igen, mert a vizsgálat tárgya nem az éves beszámoló, hanem egy speciális célú vizsgálat, így nem összeférhetetlen a két megbízás**
- b) **Igen, de az önellenőrzés veszélye mérséklése érdekében biztosítékok alkalmazása – pl. megbízási minőségellenőr bevonása – lehet szükséges**
- c) **Nem, mert az önellenőrzés veszélye ebben az esetben olyan mértékű lenne, amely biztosítékok alkalmazása mellett sem lenne elfogadható szintre mérsékelhető**

Függetlenségi megfontolások/válasz:

Ebben az esetben is a nemleges (azaz a c)) válasz tűnik helyénvalónak. Az adott körülmények között támogatás könyvvizsgálata során a könyvvizsgáló lényegében a saját, a kamara könyvelőjeként elvégzett munkáját ellenőrizné, amely alapvetően fenyegetné az objektivitás könyvvizsgálói etikai alapelveinek való megfelelést. Bár a könyvvizsgáló törvény és az Etikai Szabályzat alapvetően a jogszabály szerinti könyvvizsgálat (azaz az éves beszámoló vagy annak megfelelője könyvvizsgálata) és a könyvvezetés vonatkozásában fogalmaz meg kifejezett összeférhetlenséget, az a körülmény, hogy ebben az esetben nem a beszámoló egészének, hanem csak a nyilvántartások egy részének ellenőrzéséről lenne szó, érdemben nem befolyásolja ezt a következtetést.

3.3.2.4. Konzultációs kérdések - 4

(18. dia)

A konzultációs kérdés, probléma leírása**Tények:**

„A 2013. évi CLXXVI. tv. (Átalakulási tv.) 4. § (5) bekezdése szerint az átalakulások vagyonszerűleg- és vagyonszerűleg-tervezetének könyvvizsgálatára nem bízható meg az a könyvvizsgáló, aki a fordulónapot megelőző két üzleti évben a jogi személy részére könyvvizsgálatot vagy apportértékelést végzett, valamint három éven belül nem jelölhető ki könyvvizsgálóvá a jogi személynél az, aki az átalakulásnál könyvvizsgálóként részt vett.”

Kérdés:

„Abban az esetben, ha egy könyvvizsgáló társaság végezte egy jogi személy átalakulási vagyonszerűleg- és vagyonszerűleg-tervezetének könyvvizsgálatát, de a személyében felelős és aláíró könyvvizsgáló személyétől eltérő másik könyvvizsgálót választanak meg állandó könyvvizsgálóként ugyanattól a könyvvizsgáló társaságtól az átalakulással érintett jogi személynél, akkor ez nem tekinthető-e összeférhetetlennek a megválasztott könyvvizsgáló részéről mind az Átalakulási tv., mind a könyvvizsgálatra vonatkozó standardok alapján? A jogi személyek átalakulásánál az

összeférhetetlenség a természetes személy könyvvizsgálóra vonatkozik-e vagy a könyvvizsgáló társaságra?”

Megvitatandó válaszlehetőségek:

- a) Ilyen esetben az összeférhetetlenséget csak a könyvvizsgáló természetes személy esetében kell értelmezni
- b) Ilyen esetben az összeférhetetlenséget mind a könyvvizsgáló természetes személy mind pedig a könyvvizsgáló társaság tekintetében kell értelmezni

Függetlenségi megfontolások/válasz:

A kérdés megítéléséhez együtt kell vizsgálni a vonatkozó jogszabályi előírásokat, és egyúttal figyelemmel kell lenni a Kamara belső szabályzatai előírásaira is.

Az Átalakulási tv. 4. § (5) szerint

„A vagyonszámvizsgálókat és a vagyonszámvizsgálókat könyvvizsgálóval, továbbá - ha a jogi személynél ilyen működik - a felügyelőbizottsággal is ellenőriztetni kell. Nem jogosult erre a jogi személy könyvvizsgálója és az a könyvvizsgáló, aki az átalakulási vagyonszámvizsgáló fordulónapját megelőző két üzleti évben a jogi személy számára könyvvizsgálóként vagy a nem pénzügyi vagyoni hozzájárulás értékének ellenőrzését végezte. A jogutód jogi személy könyvvizsgálójává a jogi személy cégbejegyzésétől számított három üzleti éven belül nem jelölhető ki az a könyvvizsgáló, aki az átalakulási vagyonszámvizsgálókat ellenőrizte.”

A Ptk. az állandó könyvvizsgáló vonatkozásában pedig így rendelkezik:

„Az állandó könyvvizsgáló a könyvvizsgálói nyilvántartásban szereplő egyéni könyvvizsgáló vagy könyvvizsgáló cég lehet. Ha könyvvizsgáló cég látja el a könyvvizsgálói feladatokat, ki kell jelölnie azt a személyt, aki a könyvvizsgálókat személyében végzi.” (Ptk. 3:129. § (2))

A fentiek együttes értelmezésével tehát az vezethető le, hogy a könyvvizsgáló a Ptk. – és így a Ptk. keretrendszerében alkotott és értelmezendő egyéb jogszabályok vonatkozásában is –vagy egyéni könyvvizsgáló vagy pedig könyvvizsgáló cég lehet. Az utóbbi esetben pedig a Ptk. szerinti összeférhetlenségi követelményeknek is, amennyiben az értelmezhető, nemcsak a könyvvizsgálókatért személyében kijelölt felelős könyvvizsgáló, hanem a könyvvizsgáló cég tekintetében kell megfelelni.

Az Átalakulási tv. pedig már az 1. §-ban leszögezi, hogy annak rendelkezéseit a Ptk.-val együtt értelmezve kell alkalmazni a törvény hatálya alá tartozó speciális céghelyzetekre. Mindezekből következően tehát, ha az átalakulás (egyesülés, szétválás) vagyonszámvizsgálókatával könyvvizsgáló cég volt megbízva, akkor az Átalakulási tv. fent idézett összeférhetlenségi rendelkezésének is magának a könyvvizsgáló cégnek a vonatkozásában kell eleget tenni.

A MKVK hatályos Etikai Szabályzata 49. bekezdése ugyanezt közvetlenül is megfogalmazza:

„A könyvvizsgáló, illetve könyvvizsgáló cég, aki/amely gazdálkodó(k) átalakulásakor, egyesüléskor, szétválásakor a vagyonszámvizsgálókat, a vagyonszámvizsgálókat, illetve a végleges átalakulási vagyonszámvizsgálókat, a vagyonszámvizsgálókat hitelesítette, az átalakulás nyilvántartásba vételétől számított 3 üzleti évig nem lehet jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységet ellátó könyvvizsgáló a jogutód gazdálkodónak.”

3.3.2.5. Konzultációs kérdések - 5

(19. dia)

A konzultációs kérdés, probléma leírása**Tények / Kérdés:**

"Egyik könyvvizsgálati ügyfelünk azzal keresett meg, hogy megbízhatja-e társaságunkat (társaságunk az érintett cég választott könyvvizsgálója) bérszámfejtési feladatokkal."

Megvitatandó válaszlehetőségek:

- a) **Igen, mert a szolgáltatás csak a vizsgált beszámoló egy részterületét érintené, amely a beszámoló egésze tekintetében a könyvvizsgáló objektivitását, függetlenségét nem befolyásolná**
- b) **Csak bizonyos, az önellenőrzés veszélyét mérséklő körülmények fennállása, biztosítékok alkalmazása mellett vállalható el a megbízás**
- c) **Nem, mert az önellenőrzés veszélye ebben az esetben olyan mértékű lenne, amely biztosítékok alkalmazása mellett sem lenne elfogadható szintre mérsékelhető**

Függetlenségi megfontolások/válasz:

A kérdés eldöntésénél mindenekelőtt külön kell választani a közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó (és annak leányvállalatai) kategóriába tartozó audit ügyfeleket („EU PIE”) és az egyéb audit ügyfeleket. Az EU PIE kategória esetében az 537/2014/EU Rendelet kifejezetten tiltja a bérszámfejtési szolgáltatások nyújtását, így ezek esetében mérlegelésre sincs lehetőség.

A nem EU PIE ügyfelek esetében egyéb közvetlen jogszabályi vagy egyéb rendelkezés hiányában az IESBA Kódex előírásaira tekintettel vizsgálandó a kérdés. A Kódex a bérszámfejtési szolgáltatásokat a számviteli és könyvelési szolgáltatások körében nevesíti (601.3.A1), és ezekről általánosságban úgy rendelkezik, hogy

„Egy társaságnak vagy egy hálózatba tartozó társaságnak nem szabad számviteli és könyvviteli szolgáltatásokat nyújtania, beleértve azoknak a pénzügyi kimutatásoknak az elkészítését, amelyekre vonatkozóan a társaság véleményt fog nyilvánítani, vagy az ilyen pénzügyi kimutatások alapjául szolgáló pénzügyi információk elkészítését, olyan könyvvizsgálati ügyfélnek, amely nem közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó, kivéve ha:

- (a) a szolgáltatások rutin- vagy mechanikus jellegűek, és
- (b) a társaság kezel az ilyen szolgáltatások nyújtása által létrehozott bármely veszélyt, amely nem elfogadható szintű.” (K601.5)

„Rutin- vagy mechanikus jellegű számviteli és könyvelési szolgáltatások” körébe sorolható a Kódex szerinti egyebek mellett: a „bérszámfejtési számítások vagy jelentések készítése *ügyféltől származó adatok alapján az ügyfél általi jóváhagyás és kifizetés céljára*”.

Tehát ez esetben a fenti b) válaszlehetőség szerint kellene eljárni. A veszélyhelyzet mérlegelésénél ilyen esetben az egyik lényeges szempont az, hogy könyvvizsgálati szempontból a személyi jellegű ráfordítások lényeges területnek, jelentős számlának minősül-e. Ha nem, akkor az esetleges veszélyhelyzet is nagy valószínűséggel mérsékeltnek tekinthető és további óvintézkedésekre nem feltétlenül lesz szükség. Ha viszont jelentős, akkor óvintézkedésekre lehet szükség. A Kódex az alábbi óvintézkedésekről tesz említést ilyen helyzetekben:

„Példák olyan intézkedésekre, amelyek biztosítékok lehetnek az önellenőrzés rutin- és mechanikus jellegű számviteli és könyvelési szolgáltatások könyvvizsgálati ügyfélnek történő nyújtásakor létrehozott veszélyének kezelésére:

- Olyan szakemberek alkalmazása, akik nem tagjai a könyvvizsgálati munkacsoportnak.
- Az elvégzett könyvvizsgálati munka vagy szolgáltatás felülvizsgálata olyan megfelelő felülvizsgálóval, aki nem vett részt a szolgáltatás nyújtásában.” (601.5.A1)

3.3.2.6. Konzultációs kérdések - 6

(20. dia)

A konzultációs kérdés, probléma leírása**Tények:**

„Az általam könyvvizsgált Kft. felkért, hogy segítsék elkészíteni új számviteli politikájukat és egyéb pénzügyi szabályzataikat.”

Kérdés:

„Összeférhetetlen-e a megbízás elvállalása a beszámoló könyvvizsgálatára kapott megbízással?”

Megvitatandó válaszlehetőségek:

- a) **Nem összeférhetetlen, mert a szabályzatok elkészítése egyfajta szakértői tevékenység, amely nem jelent részvételt a könyvelési folyamatokban, így nem összeférhetetlen a könyvvizsgálói megbízással.**
- b) **Csak bizonyos, az önellenőrzés veszélyét mérséklő körülmények fennállása, biztosítékok alkalmazása mellett vállalható el a megbízás**
- c) **Összeférhetetlen, mert az önellenőrzés veszélye ebben az esetben olyan mértékű lenne, amely biztosítékok alkalmazása mellett sem lenne elfogadható szintre mérsékelhető**

Függetlenségi megfontolások/válasz:

A Kódex a számviteli és könyvelési szolgáltatásokról általánosságban úgy rendelkezik, hogy „Egy társaságnak vagy egy hálózatba tartozó társaságnak nem szabad számviteli és könyvviteli szolgáltatásokat nyújtania, beleértve azoknak a pénzügyi kimutatásoknak az elkészítését, amelyekre vonatkozóan a társaság véleményt fog nyilvánítani, vagy az ilyen pénzügyi kimutatások alapjául szolgáló pénzügyi információk elkészítését, olyan könyvvizsgálati ügyfélnek, amely nem közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó, kivéve ha:

- a) a szolgáltatások rutin- vagy mechanikus jellegűek, és
- b) a társaság kezel az ilyen szolgáltatások nyújtása által létrehozott bármely veszélyt, amely nem elfogadható szintű.” (K601.5)

Ezen felül alapvető követelmény minden audit ügyfélnek nyújtott szolgáltatás vonatkozásában, hogy „Egy társaságnak vagy egy hálózatba tartozó társaságnak nem szabad vezetési felelősséget vállalnia könyvvizsgálati ügyfél vonatkozásában.” (K600.7)

A Kódex 601.3.A2 bekezdése pedig egyértelműsíti, hogy „a vezetés felelős a pénzügyi kimutatások vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban történő elkészítéséért és valós bemutatásáért. Ezek a felelőségek magukban foglalják az alábbiakat:

- A számviteli politikák és az ezen politikáknak megfelelő számviteli kezelés meghatározása ...”

A Kódex követelményként előírja továbbá, hogy

„Annak elkerülése érdekében, hogy vezetési felelősséget vállaljanak bármely bizonyosságot nem nyújtó szolgáltatás könyvvizsgálati ügyfélnek történő nyújtásakor, a társaságnak meg kell győződnie arról, hogy az ügyfél vezetése hoz meg minden olyan megítélést és döntést, amely megfelelően a vezetés felelősségi körébe tartozik. Ez magában foglalja annak biztosítását, hogy az ügyfél vezetése:

- a) Kijelöl egy megfelelő készségekkel, tudással és tapasztalattal rendelkező személyt, hogy mindenkor felelős legyen az ügyfél döntéseiről és felügyelje a szolgáltatásokat. Egy ilyen személy, lehetőség szerint a felső szintű vezetésen belül, értené:
 - (i) a szolgáltatások céljait, jellegét és eredményeit; és
 - (ii) az ügyfél és a társaság vagy a hálózatba tartozó társaság felelőségeit.

Az adott személy számára azonban nem követelmény, hogy rendelkezzen a szolgáltatások végrehajtásához vagy újbóli végrehajtásához szükséges szakértelemmel.

- b) Felügyeli a szolgáltatásokat és értékeli az elvégzett szolgáltatás eredményeinek megfelelőségét az ügyfél célja szempontjából.
- c) Felelősséget vállal bármely a szolgáltatások eredményeképpen felmerülő, végrehajtandó intézkedésért.”

A számviteli politika és a kapcsolódó szabályzatok elkészítése a fentiek alapján semmiképpen sem vállalható el a könyvvizsgáló részéről, ugyanakkor az természetesen nem tiltott, hogy a társaság könyvvizsgálóval előzetesen egyeztesse a számviteli politikájában leírtakat megfelelőségi vagy egyéb szempontból, akár a könyvvizsgálaton kívüli külön megbízás keretében, amelynek alapján a könyvvizsgáló észrevételeket, javaslatokat tehet. De ez nem mutathat túl a fenti kereteken, azaz ebben az esetben is minden döntést, megítélést a társaság vezetésének kell meghoznia.

3.3.2.7. Konzultációs kérdések - 7

(21. dia)

A konzultációs kérdés, probléma leírása

Tények:

„Választott könyvvizsgálóként 3 évvel ezelőtt kötöttem szerződést egy Kft. éves beszámolójának vizsgálatára. A társasággal a tegnapi naptól gazdasági asszisztensi munkaviszonyt létesített közeli hozzátartozóm, aki részt vehet a beszámoló összeállításában, könyvvezetési feladatok, házipénztár kezelés, számlázási folyamat, szerződések nyilvántartása, előkészítése, kimutatások, leltárak készítése során.

Felette a regisztrált mérlegképes könyvelő, aki össze fogja állítani a beszámolót, aláírja a tulajdonos által kinevezett ügyvezető.

Közeli hozzátartozóm nem vezető beosztású alkalmazott nem tisztségviselő.

Más kapcsolat (tulajdonos, FB tag, stb) nincs.”

Kérdés:

„Le kell-e mondanom a társaság könyvvizsgálói feladatainak ellátásáról a 2019. évi beszámoló elfogadását követően?”

Megvitatandó válaszlehetőségek:

- a) Önmagában a könyvvizsgáló közeli hozzátartozójának a megbízóval fennálló munkaviszonya nem jelent abszolút kizáró okot, és nem vezető állású alkalmazott, a beszámoló összeállításáért közvetlenül nem ő felelős.
- b) Csak bizonyos feltételek fennállása mellett folytatható a könyvvizsgálati megbízás. További elemzést igényel.
- c) Személyes összeférhetlenség miatt nem folytatható a megbízás.

Függetlenségi megfontolások/válasz:

A Kamara Etikai Szabályzata 47. b) pontja „a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálati tevékenységgel össze nem egyeztethető tevékenységek” között említi egyebek mellett azt a kapcsolatot is, amikor

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

...

bc) a megbízásért felelős könyvvizsgálati munkacsoport tagja, annak közeli hozzátartozója (látja el)”

és amely esetben a könyvvizsgálónak „meg kell tennie a szükséges intézkedéseket a veszély elhárítására vagy elfogadható szintre való csökkentésére azzal, hogy az észlelt veszélyeket és az elhárításukra tett intézkedéseket a könyvvizsgálati dokumentációban dokumentálnia kell”. Vagy ha a veszélyhelyzet elfogadható szintre való mérséklése nem lehetséges, akkor a Szabályzat 38. pontja szerint kell eljárnia, azaz nem vállalhatja el a megbízást, vagy ha már élő megbízása van, akkor 30 napon belül meg kell azt szüntetnie úgy, hogy ezen időszak alatt sem adható ki független könyvvizsgálói jelentés.

Az IESBA Kódex 521.6.A1 bekezdése is megfogalmazza, hogy „Önérdék, magánjellegű kapcsolat vagy fenyegetés veszélyét hozza létre, ha a könyvvizsgálati munkacsoport egy tagjának közeli hozzátartozója

- (a) a könyvvizsgálati ügyfél igazgatója vagy tisztségviselője, vagy
- (b) olyan pozícióban lévő munkavállaló, aki jelentősen befolyásolni tudja az ügyfél számviteli nyilvántartásainak vagy azoknak a pénzügyi kimutatásoknak az elkészítését, amelyekre vonatkozóan a társaság véleményt fog nyilvánítani.”

Ilyen esetekben a Kódex szerint az alábbi tényezőket indokolt figyelembe venni a veszélyek szintjének értékelése során:

- A könyvvizsgálati munkacsoport tagja és a közeli hozzátartozó közötti kapcsolat jellege.
- A közeli hozzátartozó által betöltött pozíció.
- A könyvvizsgálati munkacsoport tagjának szerepköre.

A veszélyhelyzet kezelésére pedig az alábbi lépések megfontolását javasolja:

- lehetséges intézkedés, amely lehet, hogy *kiküszöböli* a veszélyt: az adott személy eltávolítása a könyvvizsgálati munkacsoportból.
- lehetséges intézkedés, amely *biztosíték lehet* a veszély kezelésére: a könyvvizsgálati munkacsoport felelősségeinek olyan kialakítása, hogy a könyvvizsgálati munkacsoport adott tagja ne foglalkozzon a közeli hozzátartozó felelősségi körébe tartozó kérdésekkel.

(521.6. A2-A4)

Az Etikai Szabályzat és az IESBA Kódex rendelkezéseinek konkrét esetre vonatkozó értékeléséhez vizsgálni kellene, hogy a közeli hozzátartozó az adott könyvvizsgálati ügyfélnél „gazdasági asszisztensi” munkakörben pontosan milyen feladatokat lát el és milyen felelősségi körrel rendelkezik, egyedül vagy csapatban dolgozik-e, a cégen belül milyen utasítási jogokat és ellenőrzést gyakorolnak a munkája felett, stb.

Amennyiben a fentiek mérlegelése alapján az a következtetés, hogy a közeli hozzátartozó adott munkakörben történő foglalkoztatása által okozott veszélyhelyzet nem elhanyagolható mértékű, akkor a könyvvizsgálónak meg kell fontolnia, hogy milyen intézkedésekkel tudja a veszélyhelyzetet kiküszöbölni vagy elfogadható szintre mérsékelni. Amennyiben több kamarai tag könyvvizsgálót foglalkoztató könyvvizsgáló cégnél dolgozik, akkor a legkézenfekvőbb megoldás az lenne, ha egy másik kamarai tag könyvvizsgálót neveznének ki személyében felelős könyvvizsgálóvá, és az érintett könyvvizsgáló vagy egyáltalán nem venne részt a könyvvizsgálásban, vagy csak olyan részterület(ek) vizsgálatában venne részt, amelyekre a közeli hozzátartozójának nem lehetett befolyása. Ellenkező esetben veszélyhelyzetet mérséklő lépés lehet esetleg a megbízás minőségellenőrzése egy másik, mind a megbízástól mind pedig a könyvvizsgálati ügyféltől független könyvvizsgálóval.

Fontos még, hogy amennyiben a megelőző évi (jelen esetben a 2019. évi) beszámoló könyvvizsgálata sem fejeződött még be (azaz a könyvvizsgálói jelentés nem került kiadásra), akkor mindezek elemzését nemcsak a 2020. évi, hanem a 2019. évi beszámoló vonatkozásában is el kell végezni. És mivel annak a könyvvizsgálathoz a tekintetében a lehetőségek még szűkebbek, ott a tényleges gyakorlati megoldás az lehetne, ha a közeli hozzátartozó egyáltalán nem lenne bevonva az adott könyvvizsgálati ügyfélnél a könyvelésbe vagy a beszámoló összeállításába.

3.3.2.8. Konzultációs kérdések - 8

(22. dia)

A konzultációs kérdés, probléma leírása**Tények:**

„M megbízónk pénzügyileg nehéz helyzetbe került, több havi számlánkat nem tudja kifizetni. Közeledik az éves beszámoló könyvvizsgálatának ideje, kicsit aggódunk a függetlenségünk miatt.”

Kérdés:

„Van-e arra előírás, hogy abban az esetben, ha az ügyfél nem fizeti ki a könyvvizsgáló által kiállított számlá(ka)t (a teljesítést nem vitatja, csak pénzügyi nehézségei vannak), mit kell tennie a könyvvizsgálónak? Ha igen, mennyi ideje fennálló tartozásnál kell tennünk valamit? Ha nincs rá előírás, akkor mit tehetünk? Kötelezhető-e a könyvvizsgáló arra, hogy a fennálló megbízási szerződés időtartama alatt "ingyen" dolgozzon, sőt, a kiállított számlák ÁFA-tartalmának NAV felé történő befizetése miatt még hitelezzen is az ügyfelének?”

Megvitatandó válaszlehetőségek:

- a) Ez üzleti kérdés, és a potenciális könyvvizsgálati vonatkozásain („going concern”) kérdésen felül függetlenségi problémákat nem vet fel
- b) A fentiek mellett függetlenségi szempontból is releváns lehet megvizsgálni a helyzetet

Függetlenségi megfontolások/válasz:

(A kérdést ezúttal kizárólag csak függetlenségi szempontból elemezzük, az esetleges üzleti, könyvvizsgálati és egyéb hasonló aspektusait most külön nem vizsgáljuk, de a könyvvizsgálónak természetesen azokkal is foglalkoznia kell.)

Ha a könyvvizsgálati ügyfélnek jelentős régen lejárt díjtartozása van, akkor a fennálló helyzetet szükséges lehet függetlenségi szempontból is megvizsgálni. Az IESBA Kódex külön foglalkozik függetlenségi szempontból a hátralékos díjak kérdésével, miszerint:

„410.7. A1. Lehet, hogy önérdek veszélyét hozza létre, ha a díjak jelentős részét nem fizetik ki a következő évre vonatkozó könyvvizsgálati jelentés kibocsátása előtt. Általában elvárás, hogy a társaság az ilyen díjak kifizetését az említett könyvvizsgálói jelentés kibocsátása előtt megkövetelje.”

410.7. A2. Példák olyan intézkedésekre, amelyek biztosítékok lehetnek az önérdek ilyen veszélyének a kezelésére:

- A hátralékos díjak részleges kifizettetése.
- A végrehajtott munka felülvizsgálata egy olyan megfelelő felülvizsgálóval, aki nem vett részt a könyvvizsgálati megbízásban.

K410.8. Ha egy könyvvizsgálati ügyféltől esedékes díjaknak egy jelentős része sokáig kifizetetlen marad, a társaságnak meg kell határoznia, hogy:

- (a) a hátralékos díjak egyenértékűek lehetnek-e egy az ügyfélnek nyújtott hitellel, és
- (b) helyénvaló-e, ha a társaságot újra megválasztják vagy a társaság folytatja a könyvvizsgálati megbízást.”

Erre az esetre vonatkozóan a Standard adott szakasza hivatkozik a 511. fejezetre (Hitelek és garanciák) is.

„**K511.4.** A társaságnak, a hálózatba tartozó társaságnak, a könyvvizsgálati munkacsoport tagjának vagy ezen személy bármely közvetlen családtagjának nem szabad hitelt vagy hitelgaranciát nyújtania könyvvizsgálati ügyfél számára, kivéve, ha a hitel vagy a garancia lényegtelen:

- (a) a társaság, a hálózatba tartozó társaság, vagy a hitelt vagy garanciát nyújtó személy számára, az adott esetnek megfelelően, és
- (b) az ügyfél számára.”

Összefoglalva tehát: a fent leírt konkrét esetben valószínűsíthetően egyelőre nincs az Etikai Kódex által felvázolt közvetlen veszélyhelyzet, mivel a leírás szerint csak a tárgy évi könyvvizsgálat díjrészleteinek megfizetése van késelemben, és még a tárgyévi könyvvizsgálat sem fejeződött be, ugyanakkor abban az esetben, ha a könyvvizsgálati díjak megfizetése hosszabb késelemben esne, és esetleg még a következő évi könyvvizsgálat befejezéséig sem történne meg, akkor szükséges lehet a fenti idézett függetlenségi követelményeknek való megfelelés vizsgálatának elvégzése és dokumentálása.

3.3.2.9. Konzultációs kérdések - 9

(23. dia)

A konzultációs kérdés, probléma leírása

Tények:

„2016. és 2018. években végeztem egy cégcsoporton belüli átalakulások (kiválás, beolvadás) könyvvizsgálatát. (A cégcsoporton belül cégnél jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálat is van, ezeket más, független könyvvizsgáló végzi). Most felmerült, hogy ugyanezen cégcsoportnál főkönyvelőként helyezkednék el.”

Kérdés:

„Van-e jogszabályi vagy etikai akadálya annak, hogy főkönyvelőként dolgozzak annak a cégcsoportnak a cégéinél, ahol a korábbi években az átalakulások könyvvizsgálatát végeztem?”

Megvitatandó válaszlehetőségek:

- a) Nincsen akadálya, és különösebb megfontolásra sincs szükség
- b) Nincsen különösebb akadálya, de a könyvvizsgálónak bizonyos speciális tényezőket mérlegelnie kell
- c) Nem lehetséges

Függetlenségi megfontolások/válasz:

A Kkt. rendelkezik egyebek mellett a „korábbi, megbízott kamarai tag könyvvizsgáló foglalkoztatásának tilalmáról” is. E szerint:

„A kamarai tag könyvvizsgáló, a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálatot egy könyvvizsgáló cég nevében elvégző fő könyvvizsgáló partner a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység elvégzésére irányuló megbízás megszűnését követően legalább egy éven át, közérdeklődésre számot tartó gazdálkodók jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálata esetében legalább két éven át

- a) nem tölthet be vezető tisztséget a vizsgált gazdálkodónál;
- b) nem lehet a vizsgált gazdálkodó audit bizottságának tagja, vagy ilyen bizottság hiányában az audit bizottságnak megfelelő feladatokat ellátó testület tagja;
- c) nem lehet a vizsgált gazdálkodó irányító testületének nem ügyvezető tagja,
- d) nem lehet a vizsgált gazdálkodó felügyelő testületének tagja.” (Kkt. 65/A. §)

[Megjegyzés: a Kkt. 3. § (1) b) bekezdése szerint a Kkt. alkalmazásában „jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység” körébe tartozik az átalakulások könyvvizsgálata is.]

Ugyanakkor a főkönyvelői pozíció nem tartozik a fent felsorolt tiltott tisztségek közé, így amennyiben egyéb tisztséget (pl. FB tagság) nem látna el egyúttal a könyvvizsgáló, akkor a fenti jogszabályi tiltás nem vonatkozna rá.

A Kkt.-n kívül az IESBA Kódex 524. fejezete is részletesen foglalkozik a korábbi könyvvizsgáló foglalkoztatásának kérdésével. És ebben a tekintetben a Kódex veszélyhelyzetet azokban az esetekben azonosít és elemez, ahol a könyvvizsgáló nem egyénileg, hanem könyvvizsgáló cégen belül vett részt a

könyvvizsgálatban, egyéni könyvvizsgálók esetében a Kódex által ennek a kérdésnek kapcsán megfogalmazott megfontolások, körülmények nem értelmezhetők.

„Lehet, hogy magánjellegű kapcsolat vagy fenyegetés veszélyét hozza létre, ha a következő személyek közül bármelyik a könyvvizsgálati munkacsoport tagja vagy a társaság vagy egy hálózatba tartozó társaság partnere volt:

- A könyvvizsgálati ügyfél igazgatója vagy tisztségviselője.
- Olyan pozícióban lévő munkavállaló, aki jelentősen befolyásolni tudja az ügyfél számviteli nyilvántartásainak vagy azoknak a pénzügyi kimutatásoknak az elkészítését, amelyekre vonatkozóan a társaság véleményt fog nyilvánítani.” (524.3.A1.)

Az 524.4. A3. bekezdés szerint

„Az ilyen veszélyek szintjének értékelése során releváns tényezők tartalmazzák az alábbiakat:

- A pozíció, amelyet az adott személy az ügyfélnél betölt.
- Az, hogy az adott személynek lesz-e köze a könyvvizsgálati munkacsoporthoz.
- Az azóta eltelt idő hossza, hogy az adott személy a könyvvizsgálati munkacsoport tagja vagy a társaság vagy hálózatba tartozó társaság partnere volt.
- Az adott személy korábbi pozíciója a könyvvizsgálati munkacsoporton, a társaságon vagy a hálózatba tartozó társaságon belül. Példa erre az, hogy az adott személy felelős volt-e az ügyfél vezetésével vagy az irányítással megbízott személyekkel történő rendszeres kapcsolattartásért.”

Mivel a főkönyvelői pozíció egyértelműen olyan, amelyre teljesül az, hogy „jelentősen befolyásolni tudja az ügyfél számviteli nyilvántartásainak vagy azoknak a pénzügyi kimutatásoknak az elkészítését”, így szükséges tovább elemezni a kérdést függetlenségi szempontból. Itt viszont releváns az a tény is, hogy a könyvvizsgáló megelőzőleg *nem* az éves beszámoló könyvvizsgálatát végezte, hanem eseti könyvvizsgálatokért volt felelős. Azaz az ő esetében az 524. fejezet előírásai alapvetően akkor válhatnak relevánssá, ha a könyvvizsgáló cég, amelynél dolgozott újfent könyvvizsgálati megbízást lát majd el a társaságnál.

3.3.2.10. Konzultációs kérdések - 10

(24. dia)

A konzultációs kérdés, probléma leírása

Kérdés:

„Gazdasági területen vezető beosztás mellett milyen esély van a könyvvizsgálói tevékenység folytatására? A munkáltatói hozzájárulás biztosított, mivel aláírási jogkör van a társaságnál? A könyvvizsgálói tevékenység folytatható-e munkaviszony mellett? Illetve milyen hátrányos következményei vannak az ilyen jogviszonynak? (pl. Sűrűbb ellenőrzés)”

Megvitatandó válaszlehetőségek:

- a) Nincsen akadálya, és különösebb következményekkel sem jár
- b) Nincsen feltétlenül akadálya, de a könyvvizsgálónak bizonyos speciális lépéseket meg kell tennie
- c) Nem lehetséges

Függetlenségi megfontolások/válasz:

A fent vázolt opciók közül a b) áll a legközelebb a valósághoz. Mindenekelőtt fontos, hogy könyvvizsgálói tevékenységet csak a „jogsabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységet nem szüneteltető kamarai tag könyvvizsgáló végezhet, és csak főtevékenységként.

Tehát mindenekelőtt meg kellene fordítani a kérdést, és így lenne helyesebb feltenni:

„A könyvvizsgálói tevékenység mellett folytatható-e más munkaviszony jellegű jogviszony?”

Ebben a tekintetben a Kkt., a Kamara Alapszabálya és a Kamara Felvételi Szabályzata előírásait kell figyelembe venni.

A könyvvizsgálói tevékenységet nem szüneteltető kamarai tag könyvvizsgálónak a Kkt. 11. § (1) c)-d) bekezdései szerint egyebek mellett vállalnia kell, hogy

- „más kamarai tag könyvvizsgálónál, könyvvizsgáló cégnél létesített munkaviszonyán kívüli munkaviszonyban, továbbá közalkalmazotti, köztisztviselői jogviszonyban, szolgálati viszonyban, munkaviszony jellegű jogviszonyban a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység megkezdésének időpontjától nem áll” és
- „könyvvizsgáló cégen kívül más gazdálkodó szervezetben (szervezetben) személyes közreműködésre tagként, vezető tisztségviselőként a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység megkezdésének időpontjától nem lesz kötelezett”

A fenti szigorú feltételek alól ugyanakkor a Kkt. 11. § (2) bekezdése értelmében adott esetben – feltételekkel – van lehetőség felmentést kérni:

„Az (1) bekezdés c) és d) pontja szerinti feltétel teljesítésétől - indokolt esetben - el lehet tekinteni a természetes személynél, ha munkáltatója (foglalkoztatója) írásban nyilatkozik arról, hogy a kérelmező a kamarai tag könyvvizsgálói minőségéből adódó feladatait megfelelően el tudja látni, valamint, hogy az (1) bekezdés c) és d) pontja szerinti jogviszonyból adódó jogok és kötelezettségek érvényesítésével nem akadályozza a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység megfelelő ellátását.”

Ez azonban nem automatikus, ennek alkalmazhatóságát a Kamara Felvételi Bizottságánál kérelmezni kell, amely arról a benyújtott nyilatkozatok alapján határozatot hoz. És amennyiben esetleg elutasító határozatot hoz, akkor a Felvételi Szabályzat értelmében a könyvvizsgálónak vagy meg kell szüntetnie 30 napon belül a könyvvizsgálói tevékenységen kívüli jogviszonyát, vagy könyvvizsgálói tevékenységét szüneteltetnie kell. Az eljárás részletes szabályait a Felvételi Szabályzat III/6. szakasza „A Kkt. 11. § (2) bekezdésének alkalmazása iránti eljárás” írja le.

A fentiek mellett a könyvvizsgálói tevékenység 11. §-ban megfogalmazott egyéb feltételeinek is teljesülnie kell. Különösen pl. a könyvvizsgálónak rendelkeznie kell a Kkt. illetve a Kamara Alapszabálya által előírt mértékű felelősségbiztosítással (kivéve, ha kizárólag könyvvizsgáló cég nevében végez jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységet).

3.3.2.11. Konzultációs kérdések - 11

(25. dia)

A konzultációs kérdés, probléma leírása

Tények:

„2019. 07.04-e óta látom el egy állami tulajdonú zrt könyvvizsgálatát. A könyvvizsgáló váltást a székhely áthelyezése, ügyvezető váltás indokolta. Az előző könyvvizsgáló megválasztása 1 évre szólt, tehát a szerződése nem felmondással szűnt meg. Év elején tértivevényes levélben megkerestem az előző könyvvizsgálót, betekintést kérve a munkapapírjaiba, illetve az 510. standard szerinti információkat kértem tőle. Levelemhez csatoltam a vezérigazgató titoktartás alóli felmentését is. A levelet átvette a kolléga, de semmilyen formában nem kaptam választ a megkeresésemre.”

Kérdés:

1. „Mit tudok tenni még annak érdekében, hogy az előző könyvvizsgáló által elvégzett, tervezésre, kockázatbecslésre, végrehajtásra vonatkozó információkat megszerzzem?”
2. Amennyiben nem válaszol az előző könyvvizsgáló, az általa adandó információk hiányában milyen módon tudom ellenőrizni és dokumentálni a nyitó egyenlegek helyességét?”

Megvitatandó válaszlehetőségek:

- a) **Az előző könyvvizsgáló már nincsen megbízási jogviszonyban az ügyféllel, és a könyvvizsgáló nem is utasítható, így teljes egészében a saját belátására van bízva, hogy hajlandó-e együttműködni a követő könyvvizsgálóval és betekintést adni a megelőző évi könyvvizsgálati dokumentációjába**
- b) **A vonatkozó jogszabályok és könyvvizsgálói etikai szabályok előírják a korábbi könyvvizsgáló együttműködési kötelezettségét a követő könyvvizsgálóval**

Etikai megfontolások/válasz:

A kérdező által feltett fent idézett két kérdés közül csak az elsőnek van etikai szempontból relevanciája, így jelen anyag témája keretében csak azzal foglalkozunk.

A könyvvizsgálói tv. előírja:

„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.

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.” (Kkt. 67. § (2)-(2a))

Hasonlóan, a MKVK Etikai Szabályzata 32. bekezdése is előírja, hogy

„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.”

A fent idézett követelményeknek megfelelően tehát, ha az újonnan kinevezett könyvvizsgáló kapcsolatba kíván lépni az adott gazdálkodó előző könyvvizsgálójával, akkor az előző könyvvizsgáló részéről az együttműködés a vonatkozó jogszabályi és etikai előírások szerint nem opcionális, hanem kötelező, és az általa végzett előző évi könyvvizsgálati dokumentációjába való betekintést sem tagadhatja meg, amennyiben a kért hozzáférés mértéke észszerű, és nem mutat túl azon, ami az arról való meggyőződés céljából indokolható, hogy a tárgy időszaki nyitóegyenlegek nem tartalmaznak-e lényeges hibás állítást.

3.3.2.12. „Bónusz kérdés”

(26. dia)

Végezetül egy olyan szituációt elemeznénk függetlenségi szempontból, amely ugyan nem szerepel a Konzultációs Szolgálat által közzé tett konzultációs kérdések között, de amelyhez hasonlóval többször is szembesültünk a napi gyakorlat során, és amelynek megoldása talán nem mindenki számára magától értetődő.

Tények:

Az egyik könyvvizsgálati ügyfeled egy másik társaság felvásárlását tervezi. A tervezett felvásárlás előkészítéseként Téged szeretne felkérni a céltársaság megelőző két évi beszámolója átvilágításával. A céltársaság könyvvizsgálata mindkét évben másik könyvvizsgáló végezte, és annak a tárgy évben nem nyújtottál sem könyvvizsgálati sem egyéb szakmai vagy szakértői szolgáltatást, azonban az előző évben Te végezted a céltársaság tulajdonában lévő ingatlan piaci értékelését az érték helyesbítés megállapítása céljából. Sem a könyvvizsgálati ügyfél, sem a felvásárlás tárgyát képező társaság nem minősül közérdeklődésre számot tartónak.

Kérdés:

Elvállalható-e az átvilágítási megbízás?

Megvitatandó válaszlehetőségek:

- a) **Igen, mert egy adott társaság megbízásából egy másik társaságnál végzett átvilágítási megbízás nem eredményez függetlenségi veszélyhelyzetet az adott társaság könyvvizsgálata szempontjából**
- b) **Csak bizonyos, az önellenőrzés veszélyét mérséklő körülmények fennállása, és szükség esetén biztosítékok alkalmazása mellett vállalható el a megbízás**
- c) **Nem, mert az önellenőrzés veszélye ebben az esetben olyan mértékű lenne, amely biztosítékok alkalmazása mellett sem lenne elfogadható szintre mérsékelhető**

Szerzői válasz:

Können belátható, hogy ebben az esetben a könyvvizsgáló objektivitását veszélyeztető körülmény nem a könyvvizsgáló és a könyvvizsgálati ügyfél vonatkozásában merül fel, hanem a könyvvizsgáló és az átvilágítási megbízás tárgyát képező társaság viszonylatában. Nem szabad megfeledkezni arról, hogy az Nemzetközi Függetlenségi Standardok a könyvvizsgálati és az átvilágítási megbízások esetében azonos függetlenségi követelményeket fogalmaznak meg. Mérlegelendő körülmény ugyanakkor az is, hogy az átvilágítási megbízás speciális célú, és arról a könyvvizsgáló a „használat és terjesztés korlátozását tartalmazó” jelentést fog kibocsátani a megbízója felé. Az ilyen megbízások esetében pedig a Nemzetközi Függetlenségi Standardok bizonyos könnyítéseket, felmentéseket engednek az általános korlátozások alól:

„Ha a társaság (módosított követelményekre) feljogosított könyvvizsgálati megbízást hajt végre és bizonyosságot nem nyújtó szolgáltatást végez a könyvvizsgálati ügyfél részére, meg kell felelnie a 410–430. és a 600. fejezetekben foglaltaknak, beleértve az alfejezeteket is, a K800.7.-től a K800.9.-ig tartó bekezdések figyelembevételével.” (K800.14.)

A hivatkozott mentességek lényege röviden összefoglalva (K800.7-9):

- a közérdeklődésre számot tartó gazdálkodókra vonatkozó általánosnál szigorúbb előírásokat nem kell alkalmazni
- a függetlenség értékelésénél a „könyvvizsgálati ügyfél” definícióját nem kell feltétlenül kiterjeszteni a kapcsolt vállalkozásokra, csak ha a kapcsolat vélelmezhetően releváns a függetlenség értékelése szempontjából
- ha a könyvvizsgáló társaság egy hálózatba tartozik, akkor a hálózatba tartozó más társaságokra vonatkozó konkrét követelményeket nem szükséges alkalmazni

Mint látható, az adott esetre a fenti mentességek egyike sem releváns, így a vonatkozó általános követelmények tükrében kell értékelni a függetlenséget.

A céltársaság részére korábban nyújtott ingatlanértékelési szolgáltatás az önellenőrzés veszélyét veti fel, ha olyan pénzügyi kimutatások képezik az átvilágítás tárgyát, amelyre az értékelés hatással volt. Az IESBA Kódex K603.4. bekezdése szerint:

„Egy társaságnak vagy egy hálózatba tartozó társaságnak nem szabad értékelési szolgáltatást nyújtania olyan könyvvizsgálati ügyfél részére, amely nem közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó, ha:

- (a) az értékelés jelentős mértékű szubjektivitást foglal magában, és
- (b) az értékelés lényeges hatással lesz azokra a pénzügyi kimutatásokra, amelyekre vonatkozóan a társaság véleményt fog nyilvánítani.”

A fent idézett szöveg a feltételekre az „és” kötőszót használja, tehát a feltételek együttes fennállása esetén azonosít már olyan fokú veszélyhelyzetet, amely biztosítékok alkalmazása mellett sem lehetne elfogadható szintre mérsékelhető.

Mindenekelőtt tehát azt szükséges mérlegelni, hogy a vizsgált beszámoló szempontjából lényeges-e a korábbi értékelés tárgyát képező ingatlan. Fontos, hogy ebben a tekintetben nemcsak az esetlegesen a beszámolóban megjelenített érték helyesbítés összegét kell nézni, hanem magának az ingatlanak az értékét. Ha az a következtetés, hogy ez lényeges, akkor folytatni kell a függetlenség értékelését az (a) pont szerinti szubjektivitási faktor mérlegelésével is.

Az ingatlanok értékelésének általában kialakult gyakorlata és általánosan elfogadott módszertana van, amely alkalmazásával a szubjektivitási faktor az értékelés során jelentősen mérsékelhető. Ily módon, ha a könyvvizsgáló korábban az általánosan elfogadott értékelési módszertani követelmények szerint végezte az értékelést, és az értékeléshez minél inkább a piacon megfigyelhető inputokat vett alapul, és amelyek módosítására az eltérő körülmények miatt csak korlátozott mértékben volt szükség, annál inkább észszerűen feltételezhető, hogy a könyvvizsgáló függetlensége nincs veszélyeztetve olyan mértékben, amely már nem lenne kezelhető. Általánosan elmondható, hogy kevésbé van veszélyeztetve a könyvvizsgáló függetlensége, ha nem maga végezte az értékelést, hanem csak a társaság vagy egy másik értékelő értékelését ellenőrizte szakmai és egyéb szempontok szerint.

A szubjektivitás értékelése szempontjából mindenképpen releváns lehet, de önmagában nem feltétlenül perdöntő kérdés, hogy az érintett beszámoló(ka)t másik független könyvvizsgáló ellenőrizte-e.

Természetesen a könyvvizsgálónak minden lényeges körülményt figyelembe véve és mérlegelve kell értékelnie a függetlenségét, és mindezeket megfelelően dokumentálnia is kell, beleértve az esetlegesen megfontolt és alkalmazott biztosítékokat is.

A fenti megfontolások eredményétől függetlenül elengedhetetlen, hogy a könyvvizsgáló feltárja a megbízója felé a céltársaság részére végzett korábbi értékelési szolgáltatásának tényét és körülményeit, és egyúttal bemutassa a függetlenségének ebben a tekintetben végrehajtott értékelése eredményét, ideértve azt is, hogy adott esetben milyen, a veszélyhelyzetet mérséklő lépéseket tervez végrehajtani.

A függetlenségi standardok szerint veszélyhelyzetet mérséklő biztosíték lehet például:

- nem vesz részt az átvilágítási megbízásban olyan munkatárs, aki korábban az értékelésben részt vett
- Az elvégzett átvilágítási munka felülvizsgálata olyan megfelelő felülvizsgálóval, aki nem vett részt sem az átvilágítási sem pedig az értékelési szolgáltatás nyújtásában

A Konzultációs szolgálat válaszai

Konzultáció tárgya: A könyvvizsgáló függetlensége

A konzultációs kérdés, probléma leírása

Tények

Felkérést kaptam könyvvizsgáló munkára egy zártkörűen működő részvénytársaságtól. Az Rt-ben 0,2% részesedéssel rendelkezem. A 2007. évi LXXV.tv. A Magyar Könyvvizsgálói Kamaráról, ...Függetlenség 63.§ d,(1a) pont alapján a könyvvizsgálói tevékenységben, ...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.

Kérdés

Elvállalhatom-e a felkérést erre a könyvvizsgálatra. Kibocsáthatom-e az elfogadó nyilatkozatot?

A kérdező által jónak ítélt válasz

A részvény nem garantált pénzügyi eszköz. Értelmezésem szerint egyéb módon támogatott pénzügyi eszköznek sem tekinthető a részvény. Véleményem szerint a megbízást elfogadhatom.

2020. június

Konzultációs szolgálat válasza

Álláspontom szerint Ön tévesen értelmezi az idézett kamarai törvényi előírást. A Kkt. 63. § (1a) bekezdéséből idézett mondat egy felsorolást tartalmaz, melyben a felsoroltak mindegyik eleme egymástól elkülönül, és önálló értelmet hordoz, nincsenek egymással összefüggésben. Tehát a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálat keretében vizsgált gazdálkodó által „kibocsátott pénzügyi eszköz”, vagy e gazdálkodó által „garantált pénzügyi eszköz”, vagy e gazdálkodó által „egyéb módon támogatott pénzügyi eszköz” nem lehet a könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég stb. tulajdonában vagy birtokában. Így tehát a vizsgált gazdálkodó által kibocsátott részvény sem lehet annak a könyvvizsgálónak, illetve más olyan személyeknek (valamint a velük szoros kapcsolatban lévő személyeknek sem) a tulajdonában, aki(k) az adott gazdálkodó könyvvizsgálatában közvetlenül részt vesz(nek).

A Kkt. 63. §-ának (1b) és (1c) bekezdései az (1a) bekezdésben foglaltakkal kapcsolatban egyértelműen kimondják, hogy az ott felsorolt személyek nem vehetnek részt annak a gazdálkodónak a könyvvizsgálatában, amely gazdálkodó pénzügyi eszközeinek ezek a személyek a tulajdonosai, kivéve ez alól azt az esetet, ha az érdekeltségük közvetlen, diverzifikált kollektív befektetési formák keretében áll fenn. Tehát, a vizsgált gazdálkodó pénzügyi eszközeinek csak az ún. diverzifikált kollektív befektetési formában (azaz közvetett módon) való birtoklása vagy tulajdonlása képez kivételt az említett törvényi tilalom alól.

Megjegyzem, hogy a Kkt. ezen előírása alapjaiban összhangban áll az IESBA Etikai kódex Kamarai tag könyvvizsgálóknak (IESBA Etikai Kódex) nemzetközi etikai szabálykönyv előírásával, mely a könyvvizsgálati ügyfélben lévő pénzügyi érdekeltség szempontjából megkülönbözteti a közvetlen pénzügyi érdekeltséget, illetve a közvetett pénzügyi érdekeltséget, és ezekkel kapcsolatban rögzíti, hogy a könyvvizsgálati munkacsoport tagjának, ezen személy közvetlen családtagjának, vagy a társaságnak nem szabad közvetlen pénzügyi érdekeltséggel vagy lényeges közvetett pénzügyi érdekeltséggel rendelkeznie az ügyfélben. A közvetlen pénzügyi érdekeltséget könyvvizsgálati ügyfélben tehát az IESBA Etikai kódex is tilalmazza, tekintet nélkül a közvetlen pénzügyi érdekeltség mértékére vagy annak jelentőségére, lényegességére. Az IESBA Etikai Kódex értelmében a közvetlen pénzügyi érdekeltség vagy a lényeges közvetett pénzügyi érdekeltség fennállása esetén az önérdék létrehozott veszélye olyan jelentős lenne, hogy azt nem lehetne biztosítékokkal elfogadható szintre csökkenteni. (Lásd az IESBA Etikai kódex 290.102 és 104 bekezdéseit)

A Kkt. hivatkozott rendelkezései törvényi szinten írják elő a könyvvizsgálati ügyfélben lévő pénzügyi érdekeltséggel kapcsolatos, előzőekben említett tilalmakat, így ebben az esetben a törvényi szabályozást kell követni és alkalmazni.

Előző követelmények alapján, álláspontom szerint, a tényállásban leírt esetben a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységre szóló könyvvizsgálati megbízást nem lehet elfogadni, mert az a hivatkozott törvényi előírások megsértését jelentené.

Az IESBA Etikai kódex ide vonatkozó előírásai:

290.102 Könyvvizsgálati ügyfélben lévő érdekeltség tulajdonlása az önérdék veszélyét hozhatja létre. Bármilyen létrehozott veszély fennállása és jelentősége az alábbiaktól függ:

- (a) a pénzügyi érdekeltséget tulajdonló személy szerepköre
- (b) az, hogy a pénzügyi érdekeltség közvetlen vagy közvetett, és
- (c) a pénzügyi érdekeltség lényegessége.

290.104 Ha a könyvvizsgálati munkacsoport egy tagjának, ezen személy valamelyik közvetlen családtagjának vagy egy társaságnak közvetlen pénzügyi érdekeltsége vagy lényeges közvetett pénzügyi érdekeltsége van a könyvvizsgálati ügyfélben, az önérdék létrehozott veszélye olyan jelentős lenne, hogy nem lehetne azt biztosítékokkal elfogadható szintre csökkenteni. Ezért az alábbiak közül senkinek nem szabad közvetlen pénzügyi érdekeltséggel vagy lényeges közvetett pénzügyi érdekeltséggel rendelkeznie az ügyfélben: a könyvvizsgálati munkacsoport tagja, ezen személy közvetlen családtagja, vagy a társaság.

Konzultáció tárgya: Függetlenség

A konzultációs kérdés, probléma leírása

Tények

Új könyvvizsgálati ügyfél esetén vizsgálni a kell a függetlenséget és ezzel kapcsolatban lenne egy kérdés.

Kérdés

Ha mondjuk 2018. évben egy magánszemély még egy adott gazdasági társaságnál a beszámoló összeállításával megbízott vállalkozó volt. Majd utána ezzel a tevékenységgel felhagyott, akkor ez a személy a 2019. gazdasági évre vonatkozóan már lehet a társaság választott könyvvizsgálója?

A kérdező által jónak ítélt válasz

Bevallom, én nekem valahonnan úgy rémlik (de természetesen ez lehet, hogy butaság), hogyha valaki egy gazdasági társaságnál a beszámoló összeállításáért volt felelős egy ideig, akkor bizonyos ideig utána nem lehet könyvvizsgáló az adott társaságnál. De most az etikai szabályzatban azt látom, hogy a két tevékenység párhuzamosan nem végezhető és nincsen időben visszamutató tilalom.

2019. november

Konzultációs szolgálat válasza

A kamarai etikai szabályzat 47.b) pontja értelmében „ugyanazon ügyfélnél, ugyanazon időszakra a könyvelést, illetve a könyvek vezetését” nem láthatja el az ügyfél könyvvizsgálója. Vagyis a tilalom a könyvvizsgálat és a könyvelés párhuzamos (egyidejű) ellátására vonatkozik. A tényállás szerinti esetben viszont nem erről van szó, amennyiben legkésőbb 2018. december 31-éig a könyvvizsgáló befejezte az ügyfélnél a könyvviteli szolgáltatás nyújtását, a könyvvizsgálati szolgáltatás nyújtását pedig csak a 2019. január 1-jén indult üzleti évre vonatkozóan kezdi meg. Itt jegyzem meg, hogy a kamarai törvény (Kkt.) 61.§ (4) bekezdése a könyvvizsgáló függetlenségével kapcsolatban leszögezi, hogy a függetlenségnek azon üzleti év első napjától kell fennállnia, amely üzleti évre a könyvvizsgálat vonatkozik. Az etikai szabályzat egyéb konkrét tiltó rendelkezései között sem találni olyat, ami a fenti tényállás szerinti esetre vonatkozna. A függetlenségre jelentős fenyegetettséget jelentő körülményekre tekintettel, olyan eseteket rögzít – időben is visszamutató jelleggel – tilalmasnak az etikai szabályzat, amikor pl. a könyvvizsgáló a megbízó társaság legfőbb irányító (vezető) szervének, felügyelő testületének, auditbizottságának a tagja vagy a tagja volt a könyvvizsgálói megbízást megelőző 2 éven belül. (Lásd az etikai szabályzat 44.b) pontját!) De ebben a felsorolásban a „megbízó társaság könyvelője” nem szerepel.

A Kkt. 63.§-a tartalmaz egy olyan rendelkezést az (1c) bekezdés c) pontjában, amely szerint a könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég (stb) nem vehet részt egy adott vizsgált gazdálkodó részére nyújtott jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységben, ha a vizsgált gazdálkodóval „munkaviszonyban, üzleti vagy egyéb olyan kapcsolatban álltak, amely összeférhetlenséget okozhat vagy általában összeférhetlenséget okozónak tekinthető.”

Az idézett rendelkezést, véleményem szerint, a könyvvizsgáló függetlenségével kapcsolatos általános szabályként lehet inkább értelmezni, annál is inkább, mert nincs hozzá megjelölve olyan időtartam, amelyre a tilalom vonatkozik. Ezen általános szabály alapján véleményem szerint az etikai szabályzatban kell a további részletszabályokat megállapítani. Ehhez a Kkt. előíráshoz kapcsolódó ilyen konkrét tiltó rendelkezésnek gondolom az etikai szabályzat fentebb hivatkozott 44. b) pontját, amely azonban a könyvelési szolgáltatási tevékenység nyújtójára nem terjed ki. Kétségtelen viszont, hogy a 2017.06.30-ig hatályban volt korábbi kamarai etikai szabályzat a 2.3 pontjának (2) bekezdésében egyértelműen kimondta, hogy: „Nem végezhet jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységet az, aki könyvvizsgálói megbízását megelőzően három éven belül a könyvvizsgáló társaságban tulajdoni részesedéssel rendelkezett, vagy három éven belül a könyvvizsgáló társaság könyveinek vezetésében tevékenyen részt vett.” Ez a konkrét tiltó szabály azonban 2017. július 1-jétől már nem szerepel az etikai szabályzatban.

A kérdés szerinti esetben tehát nem látok olyan körülményt, amely a könyvvizsgáló függetlenségére vonatkozó tételes tiltó előírásokba ütközne.

Ugyanakkor továbbra is érvényesek a könyvvizsgálóra vonatkozó általános etikai alapelvek, amelyekben nincs változás 2017 óta, és amelyek közül az objektivitás követelményével kiemelten foglalkozik mind a Kkt., mind pedig az etikai szabályzat.

Az etikai szabályzat előzőleg említett 47. pontja a „*bizalmi viszonyt*”, valamint az „*önellenőrzést*” olyan veszélyt okozó helyzetként említi, aminek hatására a könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég esetleg nem (lesz) képes a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységet megfelelően ellátni. A bizalmi viszony kapcsán véleményem szerint mindenképpen értékelendő, hogy az a tény, hogy a könyvvizsgáló személy korábban az ügyfél részére (akár több éven keresztül) könyvviteli szolgáltatást nyújtott, nem eredményezett-e olyan bizalmi viszonyt az ügyfél és a könyvvizsgáló között, amely jelentősen veszélyezteti a könyvvizsgáló objektív, pártatlan, elfogultságtól mentes vélemény formálására és szakmai megítélésére vonatkozó képességét.

A konkrét esetben továbbá, semmiképpen nem hagyható figyelmen kívül az *önellenőrzés veszélye, illetve ténye* sem. A könyvvizsgálónak a 2019-es üzleti évre szólna az első könyvvizsgáló megbízása. A vizsgálat során a nyitóegyenlegek tekintetében el kellene végeznie az „510. témaszámú Első könyvvizsgáló megbízások – nyitóegyenlegek” c. nemzeti könyvvizsgáló standard szerinti eljárásokat. A vizsgálandó nyitóegyenlegek viszont a 2018. évi záró egyenlegekből adódnak (azzal megegyeznek). A záró egyenlegeket tartalmazó 2018. évi beszámolót alátámasztó könyvelést pedig az ügyfél részére a könyvvizsgáló (könyvvizsgáló cég) végezte, még ha utána azt a beszámolót már nem is ő állította össze. Az említett standard 6. bekezdésében foglalt könyvvizsgáló eljárások végrehajtása kapcsán így véleményem szerint a könyvvizsgáló önmaga munkáját ellenőrizné és végül is a saját könyvelési tevékenységének és ezen keresztül az alkalmazott számviteli politikának a megfelelőségéről kellene véleményt alkotnia. Ez nem megengedett, mert az önellenőrzés ténye jelentősen veszélyeztetné a könyvvizsgálónak az egyik legfontosabb etikai alapelvek, az objektivitás követelményének való megfelelését.

Mindezek mérlegelését ajánlom a figyelmébe a megbízás elvállalásáról való döntéshozatalnál. Véleményem szerint az önellenőrzés veszélye és ténye nem elhárítható veszélyként jelentkezik abban az esetben, ha nem csak a könyvvizsgáló személy, hanem a könyvvizsgáló cég szintjén is fennáll (vagyis a korábbi könyvelési szolgáltatás nyújtása miatt nem csak a személyében felelős könyvvizsgáló, hanem a könyvvizsgáló cég részéről is sérülne az objektivitás követelményének való megfelelés képessége). Én azon a véleményen vagyok, hogy ebben az esetben a könyvvizsgáló megbízást nem lehet elvállalni a 2019-es üzleti évre, és az azt követő későbbi évekre nézve is el kell majd végezni az említett veszélyhelyzetet okozó körülmények ismételt értékelését az objektivitás követelményének szem előtt tartásával.

A kérdés szerinti esetben véleményem szerint a könyvvizsgáló nem tud megfelelni az objektivitás követelményének, annak ellenére, hogy a megbízótól való függetlensége biztosított. Erre azért tartom fontosnak rámutatni, mert a gyakorlatban az objektivitás megítélésénél gyakran csak a függetlenségi előírásokkal foglalkoznak, és úgy gondolják, hogy az objektivitásra csak a függő helyzetek jelentenek veszélyt, ezért ezt a kettőt a gondolkodásban gyakran összemossák. A 2017-ben megújult kamarai etikai szabályzat éppen ezt a kettőt igyekezett egymástól úgy külön választani (az IFAC etikai kódex alapulvételével), hogy bizonyos függő helyzetek továbbra is tételes tilalom alá esnek, míg az objektivitásra fenyegetettséget/veszélyt jelentő más körülmények a könyvvizsgáló mérlegelésének a

tárgyát képezik, ami azt feltételezi, hogy ezt a mérlegelést az etikai normák kellő ismeretében és kellő felelősségtudattal fogja a könyvvizsgáló elvégezni.

Konzultáció tárgya: Támogatás vizsgálatának elvállalása**A konzultációs kérdés, probléma leírása****Tények**

A Zala Megyei Vadászkamara könyvelését végzem megbízásban. A Kamara pályázaton elnyert támogatásának könyvvizsgálatára kért fel.

Kérdés

Vállalhatom-e a megbízást?

A kérdező által jónak ítélt válasz

Véleményem szerint nem vállalhatom.

2019. november

Konzultációs szolgálat válasza

Véleményem szerint a könyvvizsgálókra vonatkozó etikai alapelvek közül az objektivitás követelménye sérül a tényállásban felvázolt helyzetben, ezért a megbízó ügyfél (Vadászkamara) pályázaton elnyert támogatásának a vizsgálatára irányuló megbízást nem vállalhatja el, amennyiben Ön végzi a megbízó ügyfél könyvelését.

Az objektivitás követelményéről a könyvvizsgálói kamarai törvény (Kkt.) mellett a kamarai etikai szabályzat, valamint az IFAC „Etikai kódex kamarai tag könyvvizsgálóknak kézikönyve” rendelkezik. Az etikai szabályzat értelmében: „1.1. A könyvvizsgáló munkáját csak részrehajlás nélkül, tárgyilagosan végezheti. Kerülnie kell minden olyan helyzetet, amely alkalmas lehet függetlenségének veszélyeztetésére.”

Az IFAC Etikai kódex az általános alapelvek között kimondja, hogy:

„Objektivitás

120.1 Az objektivitás elve arra kötelez minden kamarai tag könyvvizsgálót, hogy ne veszélyeztesse szakmai vagy üzleti megítélését elfogultság, érdekellentét vagy más személyek illetéktelen befolyása miatt.

120.2 A kamarai tag könyvvizsgáló ki lehet téve olyan helyzeteknek, amelyek csorbíthatják az objektivitást. Kivitelezhetetlen valamennyi ilyen helyzet meghatározása és leírása. A kamarai tag könyvvizsgálónak nem szabad olyan szakmai tevékenységet vagy szolgáltatást végeznie, ahol egy körülmény vagy kapcsolat elfogulttá teszi vagy illetéktelenül befolyásolja a könyvvizsgáló adott szolgáltatással kapcsolatos szakmai megítélését.”

Továbbá, az IFAC Etikai kódex 280.1-280.4 bekezdései alapján **bármilyen szakmai szolgáltatás nyújtásakor a könyvvizsgálónak meg kell határoznia, hogy vannak-e az objektivitás alapelveinek való megfelelést veszélyeztető tényezők** az ügyfélben való érdekeltségből, vagy az ügyféllel (vagy annak vezetőivel, munkatársaival) fennálló kapcsolatból eredően. Ha a fennálló veszély nem elhárítható, illetve elfogadható szintre nem csökkenthető, akkor a kódex értelmében a könyvvizsgáló nem fogadhatja el a megbízást.

Álláspontom szerint az a tény, hogy a megbízó ügyfél könyvelését Ön végzi, az objektivitást veszélyeztető és el nem hárítható olyan veszély, amely miatt a könyvvizsgálói megbízás az Ön részéről nem fogadható el.

Megjegyzem, hogy az objektivitással kapcsolatban az előzőekben ismertetett megítélés és következtetés itt a konkrét esetben elválnak a függetlenségi követelményektől. Ezt azért fontos hangsúlyozni, mert a pályázati támogatások felülvizsgálatára vonatkozó megbízás esetében sem a kamarai törvény, sem a vonatkozó nemzeti standard (4400-as témaszámú standard) értelmében nem követelmény a könyvvizsgáló függetlensége. A kamara álláspontja szerint ez a megbízás nem minősül jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálatnak (nem tartozik a Kkt. 3. § (1) bekezdésének c) pontjába), és azt nem is a könyvvizsgálói standardok szerint, hanem a kapcsolódó szolgáltatásokra vonatkozó standardok közül a „4400. Megbízás pénzügyi információk megállapodás szerinti vizsgálatának végrehajtására” standard alapján kell végrehajtani. Azonban, a kamarai tag könyvvizsgálókra vonatkozó etikai alapelvek között az objektivitás (bármely szakmai szolgáltatás nyújtása esetén) az egyik fő követelmény a fentebb hivatkozott etikai előírásoknak megfelelően, és a 4400-as standard

szintén megköveteli az IFAC Etikai kódexben foglaltak, így különösen többek között az objektivitás alapelveinek a betartását (ISRS 4400.7 bekezdése). Erre tekintettel, véleményem szerint ezt a megbízást nem lehet elvállalni, annak ellenére, hogy a könyvvizsgálóval szemben ebben az esetben nem előírás a megbízótól való függetlensége.

A 2013. évi CLXXVI. tv. (Átalakulási tv.) 4. § (5) bekezdése szerint az átalakulások vagyommérleg- és vagyonleltár tervezetének könyvvizsgálatára nem biztató meg az a könyvvizsgáló, aki a fordulónapot megelőző két üzleti évben a jogi személy részére könyvvizsgálatot vagy apportértékelést végzett, valamint három éven belül nem jelölhető ki könyvvizsgálóvá a jogi személynél az, aki az átalakulásnál könyvvizsgálóként részt vett.

Kérdés

Abban az esetben, ha egy könyvvizsgáló társaság végezte egy jogi személy átalakulási vagyommérleg- és vagyonleltár-tervezetének könyvvizsgálatát, de a személyében felelős és aláíró könyvvizsgáló személyétől eltérő másik könyvvizsgálót választanak meg állandó könyvvizsgálóként ugyanattól a könyvvizsgáló társaságtól az átalakulással érintett jogi személynél, akkor ez nem tekinthető-e összeférhetetlennek a megválasztott könyvvizsgáló részéről mind az Átalakulási tv., mind a könyvvizsgálatra vonatkozó standardok alapján? A jogi személyek átalakulásánál az összeférhetlenség a természetes személy könyvvizsgálóra vonatkozik-e vagy a könyvvizsgáló társaságra?

A kérdező által jónak ítélt válasz, megoldás, beleértve a kérdező által lényegesnek ítélt törvényi hivatkozásokat, felhasznált szakirodalmi anyagokat.

Véleményem szerint az Átalakulási tv. 4. § (5) bekezdése a könyvvizsgáló természetes személy esetében fogalmaz meg összeférhetlenséget, azaz az átalakulásban érintett természetes személy könyvvizsgáló nem jelölhető ki az átalakulással érintett jogi személynél könyvvizsgálói feladatok elvégzésére, de a könyvvizsgáló társaságon belül más természetes személy könyvvizsgáló igen."

2019. február

A kérdésre adandó válasz szempontjából ebben az esetben is az okoz némi nehézséget, hogy nem csak azt az egy törvényt (jelen esetben az Átalakulási törvényt) kell nézni, amelyben lévő konkrét előírást akarjuk értelmezni, hanem az ehhez kapcsolódó más jogszabály(ok) előírásaival való összefüggésében kell és lehet ezt az előírást értelmezni. Ha csak az Átalakulási törvény 4. § (5) bekezdésében írtakat önmagában nézzük, akkor elismerem, hogy akár arra is lehetne jutni, hogy az itt megfogalmazott összeférhetlenségi szabályok a természetes személy könyvvizsgálóra vonatkoznak. Azonban, véleményem szerint, nem lehet figyelmen kívül hagyni a Ptk. és a kamarai törvény (Kkt.) előírásait sem, valamint, a kamara etikai szabályzatára is figyelemmel kell lenni.

A Ptk. megfogalmazza, hogy mi a gazdasági társaság állandó könyvvizsgálójának a feladata (a számviteli törvényben előírtakkal összhangban). Továbbá úgy rendelkezik, hogy „az állandó könyvvizsgáló a könyvvizsgálói nyilvántartásban szereplő egyéni könyvvizsgáló vagy könyvvizsgáló cég lehet” (utóbbi esetben a könyvvizsgáló cégnél ki kell jelölni a személyében felelős természetes könyvvizsgálót). Ha tehát egy gazdasági társaság könyvvizsgáló céget választ az éves beszámoló könyvvizsgálatára, akkor a könyvvizsgáló cég (is) állandó könyvvizsgálója lesz a társaságnak. Ezt azért fontos kiemelni, mert az Átalakulási törvény előzőekben hivatkozott összeférhetlenségi előírásának, álláspontom szerint, az a mögöttes szándéka és lényegi értelme, hogy az átalakulás könyvvizsgálója nem lehet azonos az átalakuló társaság állandó könyvvizsgálójával, de a jogutód társaság állandó könyvvizsgálójával sem (az előírt időszakok tekintetében). Ebből az következik, hogy ha az átalakuló társaság állandó könyvvizsgálója egy könyvvizsgáló cég, akkor ugyanez a könyvvizsgáló cég nem lehet az átalakulás könyvvizsgálója, illetve ha könyvvizsgáló cég végezte az átalakulás könyvvizsgálatát, akkor ugyanezt a könyvvizsgáló céget a jogutód társaság nem választhatja meg állandó könyvvizsgálójának az előírt 3 éven belül.

Ezt az álláspontot erősíti meg a kamara etikai szabályzata, amelynek 49. pontja így rendelkezik:

„49. A könyvvizsgáló, illetve könyvvizsgáló cég, aki/amely gazdálkodó(k) átalakuláskor, egyesüléskor, szétváláskor a vagyommérleg-tervezetet, a vagyonleltár-tervezetet, illetve a végleges átalakulási vagyommérleget, a vagyonleltárt hitelesítette, az átalakulás nyilvántartásba vételétől számított 3 üzleti

évig nem lehet jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységet ellátó könyvvizsgálója a jogutód gazdálkodónak.”

Az etikai szabályzat alapján tehát egyértelmű, hogy az Átalakulási törvény 4. § (5) bekezdése szerinti összeférhetlenségi szabály nem csak a természetes személy könyvvizsgálóra vonatkozik, hanem a könyvvizsgáló cégre is. Így az a könyvvizsgáló cég, amely az átalakulás könyvvizsgálatát végezte, nem választható és nem bízható meg a következő 3 éven belül a jogutód társaság állandó könyvvizsgálójának.

Hozzáteszem még, hogy amikor bármely jogszabály „könyvvizsgáló”-ra vonatkozó előírást tartalmaz, így például könyvvizsgálóra ró valamilyen feladatot, vagy ír elő valamilyen követelményt, akkor nem szükséges az adott jogszabályban tovább pontosítani, hogy a természetes személy könyvvizsgálóra vagy a könyvvizsgáló cégre vonatkozik az előírás, mert a Kkt. (2007. évi LXXV. törvény) rendelkezik arról, hogy a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységet nem csak természetes személy kamarai tag, hanem a kamaránál nyilvántartásba vett könyvvizsgáló cég is végezheti. Ezért amennyiben az adott jogszabály a fogalmat tovább nem pontosítja, a „könyvvizsgáló” fogalma alatt a Kkt. szerinti jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység folytatására jogosult természetes személy könyvvizsgálót és a könyvvizsgáló céget is érteni kell, véleményem szerint.

Egyik könyvvizsgálati ügyfelünk azzal keresett meg, hogy megbízhatja-e társaságunkat (társaságunk az érintett cég választott könyvvizsgálója) bérszámfejtési feladatokkal.

A kérdező által jónak ítélt válasz, megoldás, beleértve a kérdező által lényegesnek ítélt törvényi hivatkozásokat, felhasznált szakirodalmi anyagokat.

A jogszabályi környezetből, a kamarai alapszabályból és a kamarai etikai szabályból akár azt is le tudnánk vezetni, hogy ez a párhuzamos tevékenység lehetséges meg azt is, hogy nem. Megítélésünk szerint a bérszámfejtési szolgáltatás (ami nem HR szolgáltatás, hanem szigorúan a megkapott anyagok feldolgozása és abból a havi bérszámfejtés elkészítése, ill. kapcsolódó adóbevallások összeállítása) nem olyan mértékű involváció a könyvvizsgáló társaság mindennapjaiba, ami az éves könyvvizsgálat függetlenségét veszélyeztetné. Ugyanakkor a bérszámfejtés egyik végterméke a könyvelési feladás file, ami meg már érzéseink szerint a napi könyvelési munkában való részvételnél is értelmezhető és így az etikai szabályzat 3.1.1 pontja alapján nem megengedett tevékenység a könyvvizsgálat mellett. Ha én szívemre teszem a kezem, akkor azt mondanám, hogy nem lehet ezt a tevékenységet a könyvvizsgálat mellett végezni, de ügyfelnek megígértük, hogy mindenképpen utána járunk a kérdésnek."

2018. szeptember

Első megközelítésben osztom a kérdező dilemmáját, és az elvállalt bérszámfejtési feladatok tényleges tartalma szerint való elhatárolást és megítélést, úgy gondolom, hogy az IESBA Kódex 290. fejezetében foglaltak alátámaszthatják. Nevezetesen a Kódexben az alábbi megközelítést lehet találni:

„290.165 Könyvvizsgálati ügyfél részére számviteli és könyvviteli szolgáltatások nyújtása, mint például számviteli nyilvántartások vagy pénzügyi kimutatások készítése, az önellenőrzés veszélyét hozza létre, amikor a társaság ezt követően könyvvizsgálatot végez a pénzügyi kimutatásokra vonatkozóan.

290.168 A társaság nyújthat a számviteli nyilvántartások és a pénzügyi kimutatások elkészítéséhez kapcsolódó szolgáltatásokat olyan könyvvizsgálati ügyfélnek, amely nem közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó, ha a szolgáltatások rutin- vagy mechanikus jellegűek, feltéve, hogy az önellenőrzés bármilyen létrehozott veszélyét elfogadható szintre csökkentik. A rutin- vagy mechanikus jellegű szolgáltatások kismértékben vagy egyáltalán nem igényelnek szakmai megítélést a kamarai tag könyvvizsgálótól. Néhány példa ilyen szolgáltatásokra:

- bérszámfejtési számítások vagy jelentések készítése ügyféltől származó adatok alapján az ügyfél általi jóváhagyás és kifizetés céljára
- ismétlődő ügyletek rögzítése, amelyekre vonatkozóan az összegek könnyen megállapíthatók forrásdokumentumokból vagy eredeti adatokból, mint például egy közműszámla, amelyre vonatkozóan az ügyfél határozta meg vagy hagyta jóvá a megfelelő számlabesorolást
- olyan ügylet rögzítése, amelyre vonatkozóan az ügyfél már meghatározta a rögzítendő összeget, még ha az ügylet jelentős mértékű szubjektivitással jár is

- befektetett eszközök értékcsökkenési leírásának számítása, amikor az ügyfél határozza meg a számviteli politikát, valamint a hasznos élettartam és a maradványérték becslését
- az ügyfél által jóváhagyott tételek beállítása a főkönyvi kivonatba
- pénzügyi kimutatások készítése az ügyfél által jóváhagyott főkönyvi kivonatban lévő információk alapján, és a kapcsolódó megjegyzések elkészítése az ügyfél által jóváhagyott nyilvántartások alapján.

Minden esetben bármilyen létrehozott veszély jelentőségét értékelni kell és szükség esetén biztosítékokat kell alkalmazni a veszély kiküszöbölése vagy elfogadható szintre csökkentése érdekében. Ilyen biztosítékok például:

- az ilyen szolgáltatások olyan személy által történő elvégzése, aki nem tagja a könyvvizsgálói munkacsoportnak, vagy
- ha ilyen szolgáltatásokat a könyvvizsgálói munkacsoport tagja végez, az elvégzett munka megfelelő tapasztalattal rendelkező olyan partner vagy senior munkatárs általi ellenőrzése, aki nem tagja a könyvvizsgálói munkacsoportnak.”

A Kódex alapján arra az értelmezésre lehet jutni, hogy ha és amennyiben a könyvvizsgáló csak mechanikus számításokat végez bérszámfejtési szolgáltatás címén az ügyféltől kapott adatokból, és a kapcsolódó főkönyvi feladási könyvelési tételeket nem a könyvvizsgáló határozza meg (hanem azt az ügyfél határozta meg pl. a számviteli politika részeként, a könyvvizsgáló pedig csak követi, alkalmazza a számviteli politikában rögzített könyvelési feladásokat), azaz a könyvvizsgáló nem hoz döntéseket vagy nem alkalmaz szakmai megítélést az ügyfél helyett vagy nevében eljárva, akkor a feladat elvállalható, de csak akkor, ha az önellenőrzés veszélyét csökkentő megfelelő intézkedéseket is meghozzák a könyvvizsgáló cégnél.

Mivel az IESBA Kódex nálunk háttér szabályként működik, először azt kell megnézni, hogy a kamarai törvény (Kkt.), a kamara alapszabálya, illetve a kamarai etikai szabályzat (a továbbiakban: „Szabályzat”) alapján milyen választ lehet találni a feltett kérdésre. Szigorúbb hazai szabályozás esetén a hazai szabályozást kell követni. Az IESBA Kódexben foglaltakat akkor lehet és akkor kell alkalmazni, ha a kérdésre a hazai szabályozás egyáltalán nem vagy nem olyan részletességgel tér ki, ami alapján egyértelmű lenne a válasz a kérdésre, vagy akkor, ha a Szabályzat egy adott kérdésben kifejezetten előírja az IESBA szerinti követelményeknek megfelelő eljárás alkalmazását.

A kamarai etikai szabályzat Ön által említett 3.1.1 pontját nem tudtam beazonosítani, mivel sem a 2017. július 1-jétől hatályos, sem a most 2018. augusztus 1-jétől hatályba lépő etikai szabályzat nem tartalmaz ilyen sorszámú pontot. Ebben a két Szabályzatban a III. fejezet, illetve különösen annak 46-48. pontjai (A jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységgel össze nem egyeztethető tevékenységek cím alatt) irányadók a kérdésre adandó válasz tekintetében. A Szabályzat 47. b) pontja alapján, értelmezésem szerint, a könyvvizsgáló cég számára az önellenőrzés veszélyét jelentené a bérszámfejtési feladatok és a könyvvizsgálói feladatok egyidejű ellátása ugyanazon ügyfélnél ugyanazon időszak vonatkozásában, amennyiben a bérszámfejtés a „könyvelés, illetve a könyvek vezetése” körébe tartozó tevékenységet jelent. A Szabályzat 7. g) pontja tartalmazza ennek a tevékenységnek a definícióját (ami a mostani módosításkor megváltozott). A módosított Szabályzat definíciója szerint ide tartozik „Az Sztv. szerinti könyvviteli szolgáltatás körébe tartozó feladatok bármelyikének ellátása.” Az Sztv. 150. § (2) bekezdése határozza meg a könyvviteli szolgáltatás fogalmát, ez alapján én úgy gondolom, hogy a bérszámfejtés is a könyvviteli szolgáltatás fogalmába tartozik, így releváns a feltett kérdést a Szabályzat 47. b) pontja alapján megítélni. Ez a pont a Szabályzat 37-38. pontjaiban rögzített előírásokra utal vissza, és kimondja, hogy a 37-38. pontokban foglaltaknak megfelelően kell eljárni, azaz az ott leírtak szerint meg kell tenni a szükséges intézkedéseket a könyvvizsgáló (cég) objektivitását (függetlenségét) fenyegető veszélyek elhárítására vagy elfogadható szintre való csökkentésére. A 37. pont értelmében ennek során a könyvvizsgáló (cég) az IESBA Kódex alapján köteles eljárni, azzal, hogy a könyvvizsgálói és átvilágítási tevékenységre az IESBA Kódex 290. fejezetében foglaltak irányadók, amennyiben a Kkt. vagy a Szabályzat nem mond mást. Itt jegyzem meg, hogy a feltett konkrét kérdés tekintetében sem a Kkt., sem a kamara alapszabálya nem rendelkezik a Szabályzattól eltérően.

A kérdés gyakorlati megközelítése szempontjából hangsúlyozni szeretném, hogy a bérszámfejtési tevékenység esetében gyakran előfordul, hogy az nem csak mechanikus és rutin jellegű feladatokat foglal magában, hanem olyan részfeladatokat is, amelyek szakmai megítélést, döntéshozatalt is igényelnek. Például a gyakran változó különféle bérjárulékok, a cafeteria rendszer elemei és kapcsolódó

adók, munkavállalói kedvezmények ismerete, az egyes kedvezményekre való munkavállalói jogosultságok megítélése, vagy az előzőek könyvelési tételeinek meghatározása, a bérekkel és járulékokkal kapcsolatos könyvelési feladatok elkészítése stb. Az ilyen fajta bérszámfejtési szolgáltatásról nem lehet kijelenteni, hogy az megfeleltethető lenne az IESBA Kódex-ből fentebb idézett (a megengedhető szolgáltatások körébe tartozó) meghatározásoknak. Másrészt, a Szabályzat 47. b) pontja alapján azt is aggályosnak tartom, hogy ugyanaz a könyvvizsgáló cég a Szabályzatban meghatározott könyvelési, könyvvezetési szolgáltatást nyújtson olyan ügyfélnek, amelynek ugyanazon időszak vonatkozásában könyvvizsgálati szolgáltatást nyújt. Véleményem szerint, ez nem megengedhető, mert ez a helyzet az önellenőrzés olyan veszélyét jelentené, amit nem lehetne elfogadhatóan alacsony szintre csökkenteni (továbbá nem lehetne a függetlenség, az objektivitás látszatát sem fenntartani) a könyvvizsgáló cég szintjén, még azzal sem, ha a könyvvizsgáló cégen belül más-más személyek lennének felelősek a könyvvizsgáló, illetve a könyvelési szolgáltatás (bérszámfejtés) elvégzéséért.

Összegezve tehát: álláspontom szerint az felel meg inkább az etikai követelményeknek és a kamara etikai szabályzatában foglaltaknak, s így akkor jár el helyesen a könyvvizsgáló cég, ha könyvvizsgálati ügyfélnek nem nyújt bérszámfejtési szolgáltatásokat. Elméletileg nem lehet ugyan teljesen kizárni az olyan bérszámfejtési szolgáltatás nyújtásának az esetét, amikor a bérszámfejtési feladatokkal együtt járó valamennyi döntést és szakmai megítélést a megbízó társaság végezné el, és a külső bérszámfejtési szolgáltató megbízása csak a mechanikus adatrögzítési és adatfeldolgozási részfeladatokra terjedne ki, de a jelenlegi hazai gyakorlat jellemzően nem ezt mutatja. Ha mégis csak mechanikus adatrögzítés és adatfeldolgozás történne, abban az esetben az IESBA Kódex megengedően szabályoz, de itt is hangsúlyozza, hogy a függetlenségi veszély csökkentése iránt ebben az esetben is intézkedéseket kell tennie a könyvvizsgáló cégnek. Előzőektől függetlenül, a vonatkozó 537/2014/EU rendelet értelmében, a könyvvizsgáló szolgáltató semmilyen esetben nem nyújthat bérszámfejtési szolgáltatásokat a közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó ügyfélnek (tiltott tevékenység).

Az általam könyvvizsgált Kft. felkért, hogy segítsék elkészíteni új számviteli politikájukat és egyéb pénzügyi szabályzataikat.

Kérdés

Összeférhetetlen-e a megbízás elvállalása a beszámoló könyvvizsgálatára kapott megbízással?

A kérdező által jónak ítélt válasz, megoldás, beleértve a kérdező által lényegesnek ítélt törvényi hivatkozásokat, felhasznált szakirodalmi anyagokat.

A 2014. május 17-től érvényes etikai szabályzat "B) A könyvvizsgálói hivatás magatartási szabályai 3. Összeférhetetlenség szabályai része kimondja: "3.1.2. Nem lehet egyéb üzleti kapcsolat – ide nem értve a Kkt. 3. § (2) bekezdésének a) és b) pontjába tartozó tevékenységeket – a könyvvizsgáló és/vagy a könyvvizsgáló cég, valamint az ügyfél (megbízó) és/vagy érdekeltségei között." A Magyar Könyvvizsgálói Kamaráról, a könyvvizsgálói tevékenységről, valamint a könyvvizsgálói közfelügyeletről szóló 2007. évi LXXV. törvény 3. § (2) E törvény alkalmazásában jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységen kívüli egyéb szakmai szolgáltatás b) a gazdálkodó alapításával, átalakulásával, jogutód nélküli megszűnésével, folyamatos működésével, gazdálkodásával, információs rendszerével kapcsolatos pénzügyi, adó- és járulék-, vám-, számviteli és kapcsolódó számítástechnikai, szervezési szakértői tevékenység, szakvélemény készítése, az ezekkel kapcsolatos tanácsadás, ideértve - külön jogszabályban meghatározott feltételek fennállása esetén - az igazságügyi könyvszakértői tevékenységet is. Véleményem szerint a szabályzatok elkészítése egyfajta szakértői tevékenység, amely nem jelent részvételt a könyvelési folyamatokban, így nem összeférhetetlen a könyvvizsgálói megbízással."

2017. szeptember

A Kamarai törvény (a 2007. évi LXXV. törvény a Magyar Könyvvizsgálói Kamaráról, a könyvvizsgálói tevékenységről, valamint a könyvvizsgálói közfelügyeletről, a továbbiakban: „Kkt.”) 3. §-a a könyvvizsgáló által végezhető tevékenységeket szabályozza. A törvény ezen paragrafusában nem tér ki arra a fontos tényre, hogy egyes, a könyvvizsgálaton kívüli egyéb szakmai tevékenységeket ugyanazon ügyfélnél végezheti-e a könyvvizsgáló. Azt mindig az adott helyzetben és a konkrétan nyújtott egyéb szolgáltatás jellege alapján lehet csak eldönteni, hogy a könyvvizsgáló által végzett egyéb szolgáltatás

veszélyeztet-e a könyvvizsgáló függetlenségét, illetve összeférhetetlen-e a könyvvizsgálói feladatával? Az összeférhetetlenség egyik tipikus esete például az, hogy bár a könyvvizsgáló nyújthat könyvviteli szolgáltatást általában véve {Kkt.3.§.(2) bek. d) pontja}, de nem nyújthat ilyen szolgáltatást ugyanazon ügyfélnél ahol könyvvizsgálatot is végez.

Ugyanez a helyzet az Ön által feltett kérdés esetében is. Azaz, a könyvvizsgáló szakmai kompetenciája alapján szakszerűen el tudja készíteni egy társaság számviteli törvény által előírt szabályzatait, számviteli politikáját, de ez a Kkt. 62. § (3) bekezdése alapján a könyvvizsgáló függetlenségét veszélyeztető helyzetnek minősül, a kamarai etikai szabályzat értelmében pedig nemcsak veszélyeztet a függetlenséget, hanem egyértelműen összeférhetetlen akkor, ha ezt a feladatot annál az ügyfélnél vállalná el a könyvvizsgáló, ahol a könyvvizsgálói tevékenységét is végzi.

A könyvvizsgálói hivatás magatartási (etikai) szabályairól és a fegyelmi eljárásról szóló kamarai szabályzat (etikai szabályzat) 2017. július 1-jétől módosult. (Itt hívom fel a figyelmét arra, hogy az Ön által hivatkozott, 2014. május 17-től érvényes etikai szabályzat már nem hatályos!) A jelenleg hatályos kamarai etikai szabályzat 7. g) pontja értelmében: „Könyvvezetés, könyvelés: Az Sztv-ben előírt szabályzatok elkészítése, ...”. Az etikai szabályzat „A jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységgel össze nem egyeztethető tevékenységek” alcím alatti 47. b) pontja értelmében pedig ugyanazon ügyfélnél, ugyanazon időszakra a könyvelést, illetve a könyvek vezetését nem végezheti sem a könyvvizsgáló cég, sem a könyvvizsgáló (sem a megbízásért felelős könyvvizsgálói munkacsoport más tagja) vagy az előzőek közeli hozzátartozója stb. (A további tiltásokat az etikai szabályzat hivatkozott pontja részletesen taglalja, lásd lentebb.) Az etikai szabályzat tehát egyértelműen összeegyeztethetetlennek tartja ugyanazon ügyfélnél a könyvvizsgáló mellett a könyvviteli szolgáltatás nyújtását, amelybe az etikai szabályzat értelmében a számviteli törvényben előírt szabályzatok elkészítése is beletartozik.

A kamarai etikai szabályzat előírásai az IESBA Etikai kódex rendelkezésein alapulnak, amelynek egyik fő etikai alapelve az önellenőrzés tilalma (azaz, a könyvvizsgáló függetlenségét sértené, ezért nem megengedett, hogy olyan tevékenységet lásson el az ügyfélnél, amelyet a könyvvizsgáló során ellenőriznie kell, tehát ez által saját magát ellenőrizné.) A számviteli törvény előírásai által előírt szabályzatok vizsgálata a könyvvizsgáló egyik feladata. A számviteli politika célja az, hogy a számviteli törvény keretein belül a társaság olyan szabályokat határozzon meg, amely leghűebben segítse a társaságot abban, hogy az így elkészített éves beszámoló megbízható és valós képet adjon a vállalkozás pénzügyi, vagyoni, jövedelmezőségi helyzetéről. Ha ezeket a számviteli politikákat, szabályokat alapjaiban a könyvvizsgáló határozná meg, hisz ő készítené el a szabályzatokat, akkor fennállna az önellenőrzés veszélye, illetve ténye. A számviteli törvény által készítenő szabályzatok esetében tehát egyértelműen fennáll az önellenőrzés veszélye, hiszen a könyvvizsgáló során ellenőrizni kell a társaság szabályzatait is, formai és tartalmi megfelelés szempontjából egyaránt.

Az Etikai szabályzat előzőekben hivatkozott rendelkezései:

7. g) Könyvvezetés, könyvelés: Az Sztv-ben előírt szabályzatok elkészítése, a bizonylatok kontírozása, a könyvelési összesítések (feladások) készítése, könyvelése, a könyvviteli zárathoz szükséges különféle számítások (ideértve az adókkal kapcsolatosakat is) végzése és az (egyszerűsített) éves beszámoló, elkészítése.

A jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységgel össze nem egyeztethető tevékenységek

47. 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, érdekelttség, érdekképviselő, 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 könyvvizsgálati munkacsoport tagja, annak közeli hozzátartozója,
- bd) vagy olyan gazdálkodó látja el, amelyben az előbbieket befolyással, jelentős tulajdoni részesedéssel rendelkeznek, látja el.

A konzultációs kérdés, probléma leírása

Tények

Választott könyvvizsgálóként 3 évvel ezelőtt kötöttem szerződést egy Kft. éves beszámolójának vizsgálatára. A társasággal a tegnapi naptól gazdasági asszisztensi munkaviszonyt létesített közeli hozzátartozóm, aki részt vehet a beszámoló összeállításában, könyvvezetési feladatok, házipénztár kezelés, számlázási folyamat, szerződések nyilvántartása, előkészítése, kimutatások, leltárak készítése során.

Felettese a regisztrált mérlegképes könyvelő, aki össze fogja állítani a beszámolót, aláírója a tulajdonos által kinevezett ügyvezető.

Közeli hozzátartozóm nem vezető beosztású alkalmazott nem tisztségviselő.

Más kapcsolat (tulajdonos, FB tag, stb) nincs.

Kérdés

Le kell-e mondanom a társaság könyvvizsgálói feladatainak ellátásáról a 2019. évi beszámoló elfogadását követően?

A kérdező által jónak ítélt válasz, megoldás, beleértve a kérdező által lényegesnek ítélt törvényi hivatkozásokat, felhasznált szakirodalmi anyagokat.

Sem a PTK 3:129-131, sem a 2007. évi LXXV. törvény 61-65 paragrafusai alapján az állapítható meg, hogy önmagában a könyvvizsgáló közeli hozzátartozójának a megbízóval fennálló munkaviszonya **nem jelent abszolút kizáró okot**.

Metrum Referencia szoftverből átvett, MER melléklet kérdései között a függetlenségre vonatkozóan több igen választ is adok, de ezek sem jelentenek kizáró okot, mérlegelni és indokolni kell a döntésemet. Véleményem szerint megfelelő indok az, hogy a hivatkozott Kft. tulajdonosa, menedzsmentje eltér egymástól, a tulajdonos nem magánszemély, így fokozott tulajdonosi ellenőrzést-monitoringot végez, a társaságnál FB is működik, a közeli hozzátartozóm nem vezető állású alkalmazott, a beszámoló összeállításáért közvetlenül nem ő felelős.

Konzultációs szolgálat válasza

A könyvvizsgáló objektivitására, függetlenségére veszélyt okozó helyzet fennállásának azonosítása és értékelése, valamint a veszélyt csökkentő biztosítási és egyéb intézkedések meghozatala során a Kkt. (2007. évi LXXV. tv.) előírásaira, az Alapszabály 163-165. pontjaira, valamint az etikai szabályzat vonatkozó rendelkezéseire is tekintettel kell lenni. Ezek alapján kell a könyvvizsgálónak a feltárt előzőek szerinti veszélyhelyzeteket felmérnie, értékelnie és a megbízás folytathatósága tekintetében a döntését meghoznia.

Az etikai szabályzat 35-49. pontjai foglalkoznak a függetlenség különböző vetületeivel, a függetlenség követelményével, a függetlenség biztosítását célzó (etikai) tiltó rendelkezésekkel és a függetlenségi veszélyhelyzetekkel, valamint a függetlenségi veszélyek mérséklését vagy elhárítását célzó intézkedésekkel. A szabályzat rendelkezései alapján, egyetértek Önnel abban, hogy „...**önmagában a könyvvizsgáló közeli hozzátartozójának a megbízóval fennálló munkaviszonya nem jelent abszolút kizáró okot.**” Az etikai szabályzat 44.a pontja abszolút kizáró körülményként kizárólag a közeli hozzátartozó személy megbízónál fennálló, vezető állású munkavállalói státuszát tilalmazza. Az Ön által leírt konkrét esetben azonban azt is figyelembe kell venni, hogy a könyvvizsgáló közeli hozzátartozója olyan munkakört lát el a megbízó társaságnál, amely a könyveléshez, a pénzügyi beszámolót alátámasztó nyilvántartások vezetéséhez, a beszámoló összeállításához kapcsolódik, amely területek a könyvvizsgálat tárgyát közvetlenül érintik. Így a könyvvizsgálattal összeegyeztethetetlen tevékenységekre vonatkozó értékelést is el kell végezni az etikai szabályzat 46-49. pontjaira tekintettel, ahol a 47. pont a könyvvizsgáló közeli hozzátartozója által a megbízó részére végzett könyvelési tevékenység ellátását a könyvvizsgáló objektivitását veszélyeztető körülményként nevesíti. Ennél fogva, a könyvvizsgáló objektivitását fenyegető veszélyhelyzet áll fenn, melynek csökkentésére vagy

kiküszöbölésére intézkedéseket kell tenni (melyekkel biztosítható, hogy az objektivitás nem sérül a könyvvizsgálat folyamán). A lehetséges intézkedésekre az IESBA Etikai kódex tartalmaz iránymutatást, melyre a kamarai etikai szabályzat 47. pontjában említett 37. szabályzati pont is hivatkozik. Ilyen elfogadható intézkedés lenne például az, ha a könyvvizsgáló cégen belül egy másik könyvvizsgáló lenne a megbízásért felelős kijelölt könyvvizsgáló (és ezáltal a könyvvizsgálati munkacsoportnak nem lenne tagja az a könyvvizsgáló, akinek a közeli hozzátartozója az ügyfél munkavállalója). Ha ilyen intézkedést nem lehet tenni (mert a könyvvizsgáló cégnél nincs másik könyvvizsgáló vagy Ön nem könyvvizsgáló cég nevében végzi a könyvvizsgálatot), akkor a megbízáshoz kapcsolódó, a jelentés kiadását megelőző minőségellenőri áttekintés is megoldást jelenthet (amelyet a vállalkozásán kívüli, más könyvvizsgálóval is el lehet végeztetni). Ezek a legkézenfekvőbb megoldások, amelyekkel a veszélyhelyzet jelentősen csökkenthető. Amennyiben viszont az objektivitást fenyegető veszélyt nem lehetséges – például az előzőek szerint – jelentősen mérsékelni, akkor nem javasolható a könyvvizsgálati megbízást további folytatása, azaz a következő üzleti évre a könyvvizsgálati megbízás elvállalása.

Arra azért felhívnom a figyelmet, hogy a függetlenség és objektivitás a könyvvizsgálat egésze folyamán követelmény, így a könyvvizsgálói jelentés kiadását megelőzően szintén értékelni kell, hogy nem sérül-e az ezen követelményeknek való megfelelés a jelentés kiadásának az időpontjában. Így a jelenleg folyamatban lévő könyvvizsgálati megbízásra nézve is már veszélyhelyzet állhatott elő azzal, hogy a közeli hozzátartozója és a megbízója közötti munkaviszony létesítésére a közelmúltban sor került. Ezt a veszélyt csökkenteni lehetne például azzal, ha megbeszéli az ügyféllel, hogy a közeli hozzátartozót még ne vonják be a 2019. évi beszámoló összeállításába és az ahhoz kapcsolódó zárási feladatok elvégzésébe, amennyiben ez lehetséges. Mivel az előző év könyvelését vélhetően még nem a közeli hozzátartozója végezte, így ha ő a beszámoló készítésben sem venne most még részt, akkor a 2019. évi beszámolót érintő könyvvizsgálati megbízás tekintetében az objektivitásra még nem jelentene elháríthatatlan veszélyt a közeli hozzátartozó közelmúltban létesített munkavállalói jogviszonya.

Az Ön által felhozott indokokat nem tartom teljesen relevánsnak az objektivitást fenyegető veszélyhelyzet megítélése szempontjából. Véleményem szerint az, hogy az ügyfélnél milyen hatékony tulajdonosi- és egyéb ellenőrzési rendszerek működnek, nincs közvetlen összefüggésben azzal, hogy a könyvvizsgáló mennyire tudja objektíven megítélni – a részben a közeli hozzátartozója által – összeállított beszámoló és az azt alátámasztó könyvelési nyilvántartások valóságát és megfelelőségét. A közeli hozzátartozói kapcsolat miatti **bizalmi viszony** az előzőektől függetlenül is veszélyhelyzetet teremt a könyvvizsgáló objektivitására nézve. És mivel nem elég függetlennek lenni, de annak is kell látszani, az ilyen esetekben véleményem szerint jobb elkerülni az olyan veszélyhelyzeteket, amelyek miatt a függetlenség látszatát nem lehet fenntartani. Ezért a veszélyt csökkentő megfelelő biztosítási intézkedések megtétele nélkül, a 2019. évi beszámoló elfogadását követően a könyvvizsgálati megbízásról való lemondás látszik célszerűnek.

A 2017-ben megújult kamarai etikai szabályzatnak (amely az IESBA nemzetközi etikai kódexének alapulvételével készült) a két fontos etikai alapelve, a függetlenségre, illetve az objektivitásra vonatkozó előírásai jól mutatják, hogy amíg bizonyos függő helyzetek a szabályzatban tételes tilalom alá esnek, addig konkrét függő helyzet fennállása nélkül is lehetnek más, az objektivitásra fenyegetettséget/veszélyt jelentő olyan körülmények, amelyeknek a megítélése és kezelése a könyvvizsgáló mérlegelésének a tárgyát képezi. Megítélésem szerint itt is egy ilyen helyzettel állunk szemben, mellyel kapcsolatos döntést, illetve ha erre mód van, akkor az esetleges veszélyt elhárító megfelelő intézkedéseket is, Önnek kell meghoznia. Mindezeket a könyvvizsgálati dokumentációba is bele kell foglalni.

A konzultációs kérdés, probléma leírása

Tények

Megbízónk pénzügyileg nehéz helyzetbe került, több havi számlánkat nem tudja kifizetni. Közeledik az éves beszámoló könyvvizsgálatának ideje, kicsit aggódunk a függetlenségünk miatt.

Kérdés

Van-e arra előírás, hogy abban az esetben, ha az ügyfél nem fizeti ki a könyvvizsgáló által kiállított számlá(ka)t (a teljesítést nem vitatja, csak pénzügyi nehézségei vannak), mit kell tennie a könyvvizsgálónak? Ha igen, mennyi ideje fennálló tartozásnál kell tennünk valamit? Ha nincs rá előírás,

akkor mit tehetünk? Kötelezhető-e a könyvvizsgáló arra, hogy a fennálló megbízási szerződés időtartama alatt "ingyen" dolgozzon, sőt, a kiállított számlák ÁFA-tartalmának NAV felé történő befizetése miatt még hitelezzen is az ügyfelének?

A kérdező által jónak ítélt válasz, megoldás, beleértve a kérdező által lényegesnek ítélt törvényi hivatkozásokat, felhasznált szakirodalmi anyagokat.

Korábban az Etikai Kódexben találtam előírást arra, hogy az 1 éven túli számlatartozás már veszélyezteti a függetlenséget (bár én az 1 évet is soknak érzem), de az új IESBA Kódex-ben nem találok ezt az előírást.

Konzultációs szolgálat válasza

Az említett „új IESBA Kódex” a Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetsége (IFAC) által 2016-ban kiadott „Etikai kódex kamarai tag könyvvizsgálóknak kézikönyve” c. eredeti angol nyelvű kiadványára (és annak a kamara honlapján 2018. január 16-án megjelentetett magyar nyelvű fordítására) utal. (Továbbiakban: a „Kódex”.)

A Kódex 290.218 fejezete/bekezdése foglalkozik a könyvvizsgálati és átvilágítási megbízások tekintetében a könyvvizsgáló függetlenségének a kérdései között a díjtartozás esetével. (Lásd lentebb.) A korábban érvényben volt Kódex 290.223 fejezetéhez/bekezdéséhez képest az új Kódexben ezek az előírások nem változtak. A Kódex hivatkozott követelményei értelmében önérdék veszélye állhat fenn, ha az ügyfél a következő évre vonatkozó könyvvizsgálói jelentés kibocsátásig nem fizette meg az előző évre elvégzett könyvvizgálatért járó díjat. Például, a 2016. évi beszámoló könyvvizsgálati díjával, vagy annak jelentős részével még tartozik a 2017. évi beszámolóra vonatkozó könyvvizsgálói jelentés kiadásának az időpontjában.

Ezt az időpontot követően mindenképpen értékelni kell tehát a díjtartozás miatt a függetlenséget csorbító veszélyt és azt, hogy „a hátralékos díjak tekinthetők-e esetleg az ügyfélnek nyújtott kölcsönrel egyenértékűnek”, valamint, hogy helyénvaló lehet-e a továbbiakban a könyvvizsgálói feladatok elvállalása. Az ügyfél elfogadási/ügyfél megtartási eljárások részeként kell tehát ezt az értékelést elvégezni (a példában említett esetben a 2018. évi beszámolóra vonatkozó könyvvizsgálati megbízás elfogadásakor), és ennek megfelelően dönteni az ügyfél és a megbízás megtartásáról.

A Kódex nem mondja azt, hogy ennek a függetlenséget csorbító veszélynek az értékelését ne lehetne már korábban megtenni, de egy érvényben (és folyamatban) lévő könyvvizsgálati megbízás esetében, amikor már részbeni teljesítés is történt a könyvvizsgáló részéről, arra is figyelemmel kell lenni, hogy a megbízási szerződés és a mögöttes jogszabályok nem feltétlenül teszik azt lehetővé, hogy a könyvvizsgáló „menet közben” felmondja a megbízást, az előző évi könyvvizgálat miatt még fennálló díjtartozásra tekintettel.

A könyvvizsgáló természetesen nem kötelezhető arra, hogy ingyen dolgozzon vagy hitelezzen az ügyfelének, de a megbízási szerződés alapján erről minden bizonnyal nincs is szó. A megbízási szerződésben rögzítették a könyvvizsgálati díjat és annak esedékességét, tehát a szolgáltatást nem ellenérték nélkül nyújtja a könyvvizsgáló. Ha a szerződés szerint korábban havi számlázásban és díjazásban állapodtak meg, akkor az ügyfélnél előállott átmeneti pénzügyi nehézségekre tekintettel felmerülhet például, hogy közös megegyezéssel szerződést módosítanak, és a könyvvizgálat egyes munkaszakaszainak teljesítéséhez igazodóan havi számlázás helyett évi 2-3 részletben számlázzák ki az éves díjat.

Mindenképpen szükséges a könyvvizsgálónak a vezetéssel megbeszélnie ezt a helyzetet, ismertetve a könyvvizsgálói függetlenségre gyakorolt hatását is az ügynek, és annak a lehetőségét is, hogy tartós nem fizetés esetén a könyvvizsgáló esetleg nem fogja tudni már elvállalni a következő évi könyvvizsgálati megbízást, így a megbízónak másik könyvvizsgálót lesz szükséges megválasztania és megbíznia.

IESBA Etikai kódex (2016. évi kiadás) vonatkozó előírása:

290.218 Önérdék veszélyét hozhatja létre, ha valamely könyvvizsgálati ügyféltől járó díjak kifizetése hosszú időn keresztül nem történik meg, különösen, ha a díjak jelentős része kifizetetlen a következő évre vonatkozó könyvvizsgálói jelentés kibocsátása előtt. Általában elvárás, hogy a társaság az ilyen díjak kifizetését az említett könyvvizsgálói jelentés kibocsátása előtt megkövetelje. Ha maradnak kifizetetlen díjak a jelentés kibocsátását követően, bármilyen veszély fennállását és jelentőségét értékelni kell, és szükség esetén biztosítékokat kell alkalmazni a veszély kiküszöbölése vagy elfogadható szintre csökkentése érdekében. Ilyen biztosíték például tanácsadás végeztetése vagy az elvégzett munka ellenőrzötetése olyan kamarai tag könyvvizsgálóval, aki nem vett részt a könyvvizsgálati megbízásban.

A társaságnak meg kell határoznia, hogy a hátralékos díjak tekinthetők-e esetleg az ügyfélnek nyújtott kölcsönrel egyenértékűnek, és hogy a hátralékos díjak jelentősége miatt helyénvaló-e, ha a társaságot újból megválasztják, vagy a társaság folytatja a könyvvizsgálati megbízást.

A konzultációs kérdés, probléma leírása

Tények

2016. és 2018. években végeztem egy cégcsoporton belüli átalakulások (kiválás, beolvadás) könyvvizsgálatát. (A cégcsoporton belül cégnél jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálat is van, ezeket más, független könyvvizsgáló végzi). Most felmerült, hogy ugyanezen cégcsoportnál főkönyvelőként helyezkednék el.

Kérdés

Van-e jogszabályi vagy etikai akadálya annak, hogy főkönyvelőként dolgozzak annak a cégcsoportnak a cégeinél, ahol a korábbi években az átalakulások könyvvizsgálatát végeztem?

A kérdező által jónak ítélt válasz, megoldás, beleértve a kérdező által lényegesnek ítélt törvényi hivatkozásokat, felhasznált szakirodalmi anyagokat.

Sem a számviteli törvényben, sem a könyvvizsgálatról szóló törvényben, sem a kamara etikai szabályzatában nem találtam erre vonatkozó tiltó vagy korlátozó rendelkezést, csak olyanokat, amik a jogszabályi kötelezettségen alapuló választott könyvvizsgálókra vonatkoznak.

Konzultációs szolgálat válasza

A feltett kérdés megválaszolásához részletesen meg kell vizsgálni egyrészt a jogszabályokban és a kamara szabályzataiban a kamarai tag könyvvizsgálókra előírt általános rendelkezéseket, valamint az ettől részletesebb konkrét etikai szabályokat is, így különösen a függetlenségre, összeférhetetlenségre vonatkozó sajátos követelményeket és előírásokat.

Mindenekelőtt azonban szeretnék rámutatni arra, hogy a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység (könyvvizsgálat) nem csak az éves beszámoló kötelező könyvvizsgálatát jelenti, hanem jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységnek minősül többek között az átalakulás jogszabályban előírt kötelező könyvvizsgálata is a kamarai törvény 3. § (1) b) pontja alapján. Így a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységre, illetve a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységet végző könyvvizsgálóra vonatkozó előírások az átalakulás könyvvizsgálójára is vonatkoznak.

Először nézzük meg, létrejöhet-e párhuzamos feladatellátás a kérdés szerinti esetben. Az átalakulási vagyonszámlegek könyvvizsgálata eseti jellegű könyvvizsgálati megbízás volt, melynek teljesítését követően az érintett vállalatok és a könyvvizsgáló közötti jogviszony tovább már nem állt fenn és jelenleg sem áll fenn. Ennél fogva a könyvvizsgáló részéről nincsen szó párhuzamos feladat elvállalásról az adott cégcsoporthoz tartozó vállalkozások tekintetében, így az erre vonatkozó etikai összeférhetetlenségi szabályokkal itt most nem kell foglalkozni.

A nem párhuzamos (nem egyidejű) könyvvizsgálói, illetve egyéb szakmai feladatvállalás esetére is találhatunk tiltó rendelkezéseket. Egyrészt a kamara etikai szabályzata (valamint az átalakulási törvény) olyan kifejezett tiltó rendelkezést fogalmaz meg, mely szerint az átalakulási vagyonszámlegek könyvvizsgálója „az átalakulás nyilvántartásba vételétől számított 3 üzleti évig nem lehet jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységet ellátó könyvvizsgálója a jogutód gazdálkodónak.” Mivel nem könyvvizsgálói tevékenységet szeretne elvállalni az adott cégcsoportnál, így a kérdés szerinti esetre, azaz az érintett cégeknél a főkönyvelői feladat elvállalására ez a rendelkezés nem releváns.

A kamarai törvény (Kkt., vagyis a 2007. évi LXXV. törvény) 65/A paragrafusa foglalkozik a korábbi, megbízott kamarai tag könyvvizsgáló foglalkoztatásának a tilalmával. Itt visszaautalok a válaszem elején írtakra: mivel az e paragrafus szerinti tilalmak a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálatra, illetve az ilyen könyvvizsgálatot végzett kamarai tag könyvvizsgálóra (fő könyvvizsgáló partnerre) vonatkoznak, így ezek az előírások az átalakulás könyvvizsgálójára is vonatkoznak. A 65/A. § tiltó rendelkezése értelmében a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálatot végzett könyvvizsgáló a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység elvégzésére irányuló megbízásának a megszűnését követően legalább egy éven át (illetve ha a megbízó társaság közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó volt, akkor legalább két éven át) nem tölthet be vezetői tisztséget, illetve nem lehet tagja a legfőbb irányító és felügyelő testületeknek annál a gazdálkodónál, amelynél az előzőek szerinti

könyvvizsgálatot végezte. Ez a tilalom a kérdés szerinti esetre álláspontom szerint azért nem vonatkozik, mert a főkönyvelői feladatkör nem felel meg a Kkt. 65/A. §-ában felsorolt tiltott tisztségek egyikének sem (nem minősül vezető tisztségnek).

A könyvelési tevékenységről szólva, maga a könyvelési szolgáltatás nyújtása kamarai tag könyvvizsgáló által, a kamarai törvény (Kkt.) értelmében egyéb szakmai szolgáltatásnyújtásnak minősül, amelyet bármely kamarai tag könyvvizsgáló végezhet. Könyvelési szolgáltatás nyújtása esetén azonban a könyvvizsgálókra vonatkozó sajátos etikai, függetlenségi előírások tiltják könyvvizsgálói szolgáltatás nyújtását ugyanazon ügyfél számára ugyanazon időszakokra vonatkozóan. Ezek a szabályok a kérdés szerinti esetre, úgy gondolom, szintén nem relevánsak. A későbbiekben akkor kellene majd ezekre az előírásokra tekintettel lenni, ha a főkönyvelői feladatkör betöltése mellett vagy annak megszűnését követően könyvvizsgálói megbízás elvállalása merülne fel ugyanezeknél a vállalkozásoknál. A Ptk. 3:129. §-a értelmében egy társaság munkavállalója (pl. főkönyvelője) e jogviszonya fennállása idején, és annak megszűnése után három évig nem lehet állandó könyvvizsgálója az adott társaságnak. Fordított irányú tiltó szabály – mint fentebb láttuk – a könyvelési tevékenység vonatkozásában nincs, így etikai szempontból nem tilalmas az, ha a társaságnál korábban állandó vagy nem állandó könyvvizsgálói feladatokat ellátott személy utóbb főkönyvelője lesz ugyanannak a társaságnak.

Az általános szabályok között ugyanakkor figyelemmel kell lenni azokra az előírásokra is, amelyek a kamarai tag könyvvizsgálók ún. státusz összeférhetlenségére vonatkoznak. Ezek a szabályok függetlenek a konkrét könyvvizsgálói megbízás jellegétől, mivel nem erre, hanem a könyvvizsgáló személy kamarai tagsági jogállására (aktív vagy szüneteltető kamarai tagság), illetve egyéb más jogviszonyaira, valamint ezek együttes fennállásának az eseteire fogalmaznak meg tiltásokat vagy bizonyos feltételekkel megengedő szabályokat. Fő szabály szerint a könyvvizsgálói tevékenység csak fő tevékenységként folytatható, amiből az következik, hogy aktív kamarai tagság kell hozzá. Aktív (nem szüneteltető) kamarai tagsági jogállású könyvvizsgáló pedig a státusz összeférhetlenségi szabályokra tekintettel nem lehet főkönyvelője egy vállalkozásnak, azt az esetet kivéve, ha a kamara felvételi bizottsága engedélyezte számára az ún. másodlagos státusz létesítését. Alap esetben tehát akkor vállalhatja el a főkönyvelői munkakört, ha e feladatkör betöltésének időtartama alatt szünetelteti a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységét (erre vonatkozó kérelmet terjeszt elő a kamara felvételi bizottságánál, amely testület határozatban rendelkezik a kamarai tag könyvvizsgáló jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységének a szüneteltetéséről).

A kamarai tagnyilvántartás adatai szerint Ön jelenleg aktív kamarai tag, így véleményem szerint az előzőekben említett státusz összeférhetlenségi szabályok nem teszik lehetővé a főkönyvelői feladatok elvállalását nemcsak a szóban forgó cégcsoportnál, hanem bármely más vállalkozásnál sem. A státusz összeférhetlenségi szabályokat részletesen a Kkt. 11. §-a, illetve a kamara alapszabálya tartalmazzák, így javaslom ezek tanulmányozását. Ha a főkönyvelői állást el szeretné vállalni, akkor azt megelőzően szükséges vagy a szüneteltető tagi státusz iránti, vagy az aktív kamarai tagi státusz megtartása mellett a másodlagos státusz engedély iránti kérelmet előterjesznie a kamara felvételi bizottsághoz.

Az alapszabály ide vonatkozó rendelkezései különösen annak 57-66. §-ai, amelyek az előzőekben említett másodlagos státusz iránti kérelemmel kapcsolatban is iránymutatást adnak.

A konzultációs kérdés, probléma leírása

Tények

Gazdasági területen vezető beosztás mellett milyen esély van a könyvvizsgálói tevékenység folytatására? A munkáltatói hozzájárulás biztosított, - mivel aláírási jogkör van a társaságnál?

Kérdés

A könyvvizsgálói tevékenység folytatható-e munkaviszony mellett? Illetve milyen hátrányos következményei vannak az ilyen jogviszonynak? (pl. Sűrűbb ellenőrzés)

A kérdező által jónak ítélt válasz, megoldás, beleértve a kérdező által lényegesnek ítélt törvényi hivatkozásokat, felhasznált szakirodalmi anyagokat.

Nem tudom a választ, - mivel nem tudom mi a gyakorlat ebben a körben. De azt tapasztalom, - hogy a környezetemben már több olyan könyvvizsgáló is van, - aki gazdasági társaságnál vezető pozíciót tölt be munkaviszonyban, - és mellette könyvvizsgál. (azt nem tudom, - hogy bejelentette-e vagy sem) Nem

tudom , - hogy hogy fér össze ez a két felelősségteljes beosztás , - de én is kaptam felkérést munkaviszonyra, - ezért foglalkoztat a kérdés.

Tisztelt Könyvvizsgáló!

A Magyar Könyvvizsgálói Kamara Konzultációs Szolgálat az alábbi választ adja.

„A Magyar Könyvvizsgálói Kamara Alapszabályának 54-64. pontjaiban, valamint a Magyar Könyvvizsgálói Kamara Felvételi szabályzatának 12-14. pontjaiban részletesen szabályozva van, hogy munkaviszony mellett milyen körülmények fennállása esetén lehet könyvvizsgálói tevékenységet folytatni. Ezek az előírások a Kkt. (2007. évi LXXV. törvény) 11. §-ában foglalt törvényi előírásokon alapulnak. A részletesen meghatározott feltételek fennállása esetén a másodlagos státusz engedélyezésére a Felvételi Bizottsághoz kell egy kérelmet előterjeszteni (az előírt mellékletek, okiratok becsatolásával, mint pl. a Kkt. 11. § (2) bekezdésében foglalt munkáltatói nyilatkozatot, valamint a munkaszerződést a kérelemben leírt tények alátámasztására).

Pozitív elbírálás esetén a Felvételi Bizottság határozatában engedélyezi a másodlagos státuszt, és az engedély birtokában lehet a könyvvizsgálói tevékenységet a más (pl. gazdasági vezetői) munkaviszony mellett megkezdeni és folytatni.

Az MKVK Alapszabályának 61. pontja szerint a kérelem előterjesztésekor legalább az alábbi feltételeknek fenn kell állniuk:

„61. A Kkt 11. § (1) bekezdésének c) pontja szerinti jogviszonyban álló kérelmező kérelmének akkor lehet helyt adni, ha e jogviszonyban a munkavégzés alól felmentett, vagy munkaviszonya nem teljes munkaidőre (napi 8 órára) szól és munkaszerződése kötetlen munkaidőt tartalmaz és rendkívüli munkavégzésre kötelezés kizárt és nincs a munkavállalónak cégképviselési jogosultsága. A teljes munkaidőre és a kötetlen munkaidőre, illetve a cégképviselési jogosultságra vonatkozó megkötéstől a felvételi bizottság indokolt esetben eltekinthet.”

Ha a kérelemben előterjesztett jogviszonyához képest a kamarai tag könyvvizsgáló új jogviszonyt létesít (az változik, vagy további létesül), vagy jogviszonyának tartalma módosul, legkésőbb az új, módosult, vagy további jogviszony létesítésétől (jogviszony tartalmának változásától) számított 15 munkanapon belül a kamara felvételi bizottságánál új kérelmet kell benyújtania ahhoz, hogy a másodlagos státusza fenntartható legyen.

A gyakoribb minőségellenőrzésre tudomásom szerint nincs előírás, azonban az MKVK Alapszabályának 64. pontja értelmében: „... a kamarai tag könyvvizsgáló kamarai minőségellenőrzésének eredményét a felvételi bizottságnak meg kell küldeni. A minőségellenőri jelentés és a nyilatkozatok tartalmának vizsgálatával a felvételi bizottság mérlegelési jogkörében dönt a Kkt. 11. § (2) bekezdése szerinti kedvezmény további fenntartásáról.”

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 konzultációs kérdés, probléma leírása

Tények

2019. 07.04-e óta látom el egy állami tulajdonú zrt könyvvizsgálatát. A könyvvizsgáló váltást a székhely áthelyezése, ügyvezető váltás indokolta. Az előző könyvvizsgáló megválasztása 1 évre szólt, tehát a szerződése nem felmondással szűnt meg. Év elején tértivevényes levélben megkerestem az előző könyvvizsgálót, betekintést kérve a munkapapírjaiba, illetve az 510. standard szerinti információkat kértem tőle. Levelemhez csatoltam a vezérigazgató titoktartás alóli felmentését is. A levelet átvette a kolléga, de semmilyen formában nem kaptam választ a megkeresésemre.

Kérdés

1. Mit tudok tenni még annak érdekében, hogy az előző könyvvizsgáló által elvégzett, tervezésre, kockázatbecslésre, végrehajtásra vonatkozó információkat megszerezsem?
2. Amennyiben nem válaszol az előző könyvvizsgáló, az általa adandó információk hiányában milyen módon tudom ellenőrizni és dokumentálni a nyitó egyenlegek helyességét?

A kérdező által jónak ítélt válasz, megoldás, beleértve a kérdező által lényegesnek ítélt törvényi hivatkozásokat, felhasznált szakirodalmi anyagokat.

A kamarai törvény 67.§ (2) alapján: 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.

Konzultációs szolgálat válasza

Válasz az első kérdésre:

A könyvvizsgáló váltás kapcsán az előző könyvvizsgálót a kamarai etikai szabályzat és a kamarai törvény (Kkt.) egyaránt kötelezi az új könyvvizsgálóval való együttműködésre. Ennek értelmében a szükséges és arányos adatszolgáltatást az előző könyvvizsgálónak meg kellene adnia az új könyvvizsgáló részére, beleértve a könyvvizsgálati dokumentációba, a munkapapírokba való betekintés lehetőségének a biztosítását is. Ennek ellenére előfordul, hogy az előző könyvvizsgáló erre nem hajlandó. Ilyenkor az új könyvvizsgáló nem sok mindent tehet. Megkísérelheti egy újabb megkeresésben ismételt felhívni az előző könyvvizsgálót az információk átadására, hivatkozva a törvényes és etikai kötelezettségeire, illetve azok megsértésére, amennyiben a szükségesnek ítélt információk átadására nem kerülne sor. Végső esetben bejelentést tehet, és fegyelmi eljárást kezdeményezhet a kamara fegyelmi megbízottjánál, melynek eredményéről ugyanakkor (elrendelés esetén) az irányadó hivatali titoktartási előírásokra figyelemmel a kamara nem adhat tájékoztatást. A korábbi könyvvizsgáló esetleges fegyelmi elmarasztalása nem feltétlenül fogja azt eredményezni, hogy Ön meg fogja kapni az előző évvel kapcsolatos könyvvizsgálatra vonatkozóan a szükségesnek ítélt információkat.

Válasz a második kérdésre:

Ebben az esetben az 510. témaszámú „Első könyvvizsgálati megbízások – Nyitóegyenlegek” című standard iránymutatását kell követni, és a nyitóegyenlegek alátámasztására az előző könyvvizsgálónál való tájékozódáson kívüli, más eljárásokat kell megtervezni és végrehajtani a tárgyévi könyvvizsgálat során. Végeredményben úgy kell eljárni, mint amikor az előző évet könyvvizsgáló egyáltalán nem vizsgálta, ennél fogva egy másik (előző) könyvvizsgáló munkájára nem lehetséges támaszkodni. Ilyen esetben a tárgyévi egyenlegek keletkezését és összegét akár több évre visszamenőleg kell visszakövetni és ellenőrizni. Nem elegendő tehát a mérlegtételek vizsgálatánál csak a tárgy időszakban bekövetkezett gazdasági események alátámasztottságára fókuszálni, hanem az egyes eszközök és kötelezettségek létezéséről, tulajdonlásáról (jogok és kötelezettségek állításáról), értékeléséről és pontosságáról (mint a mérlegtételekhez kapcsolódó legfontosabb állításokról) egészen azok bekerülésének az időpontjáig (vagy még korábbra) vissza kell menni és meg kell győződni, hogy azokban lehettek vagy nem lehettek lényeges hibák a tárgy időszakot megelőző években. A korábbi évekre vonatkozó vizsgálatot természetesen a saját tőke elemeire is ki kell terjeszteni, beleértve a korábbi években keletkezett mérleg szerinti eredményeknek, azaz a kimutatott eredménytartalék nyitóegyenlegének az összegét is.

A könyvvizsgáló célja – a hivatkozott standard értelmében – az arról való meggyőződés, hogy a nyitóegyenlegek tartalmaznak-e olyan hibás állításokat, amelyek a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatásokat lényegesen befolyásolják. Előfordulhat, hogy a könyvvizsgáló a tárgyévi könyvvizsgálat során nem fog tudni a beszámoló minden egyes nyitóegyenlegének (mérlegtételének) az e szempont szerinti helyességéről meggyőződni. Ebben az esetben a beszámoló valamely tételére (vagy tétéleire) a nyitóegyenlegekre vonatkozó elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték megszerzésére való képtelenség (tehát hatóköri korlátozás) miatt minősített véleményt kell kiadni.

Általában utólag nehezen megszerezhetők a megfelelő és elegendő könyvvizsgálati bizonyítékok a készletek mérlegfordulónapi egyenlegéről (a készlet leltárról), illetve az egyes előző évek mérleg szerinti eredményéről (a felhalmozott eredménytartalékról). De a könyvvizsgálónak mégis meg kell kísérelnie, hogy ezekről a múltbeli egyenlegekről is meggyőző bizonyítékokat szerezzen. Ha a saját tőkén kívüli nyitó mérlegtételeket sikerül megfelelően alátámasztani, az segítséget nyújthat a nyitó eredménytartalékról való következtetés levonásához (figyelembe véve persze, hogy ha történt más jellegű mozgás is az eredménytartalékban, akkor arról – tételes vizsgálattal – szintén meg kell győződni).

A dokumentálással kapcsolatban fontos, hogy a könyvvizsgálati dokumentáció a nyitóegyenlegek vizsgálatával kapcsolatban tartalmazza legalább az alábbiakat:

- a gazdálkodó működésének a felmérése során megszerzett információk alapján a könyvvizsgáló kockázatbecslését a nyitóegyenlegek lényeges hibának való kitettségére vonatkozóan,
- a nyitóegyenlegek vizsgálatára vonatkozóan tervezett eljárásokat, ezek belefoglalását a könyvvizsgálati munkaprogramba,
- a nyitóegyenlegekre elvégzett eljárásokat, azok jellegét, eredményét és a levont következtetéseket (ezeket bele lehet foglalni a tárgyidőszaki egyenlegek vizsgálatáról felfektetett munkapapírokba, de külön munkapapírokon is lehet dokumentálni),
- a nyitóegyenlegekre elvégzett vizsgálatok alapján azok tárgy időszaki egyenlegekre vonatkozó hatásának a megítélését, az arról levont következtetéseket, valamint
- a könyvvizsgálói véleményre vonatkozó hatást, azaz a nyitóegyenlegek miatt szükséges-e a könyvvizsgálói véleményt minősíteni.