

### 4.3. A KÖNYVVIZSGÁLATI FÜGGETLENSÉGRE HATÓ TÉNYEZŐK ELMÉLETI KÉRDÉSEI

*TATÁR Emese*

*Szent István Egyetem, Gödöllő, Magyarország*

*E-mail: Tatar.Emese@gtk.szie.hu*

#### **Összegzés**

A gazdasági társaságok könyvvizsgálatát jogszabály írja elő. A jogszabályi kötelezettség mellett a szervezetek által önkéntesen is megválasztható könyvvizsgáló a számviteli beszámoló hitelesítésére. A jó könyvvizsgáló nemcsak jelentést ad ki, hanem a tulajdonos kontrolleszköze, a tulajdonos érdekeinek védője. A tulajdonosi érdek jobb érvényesítése, a menedzsment érdekek korlátozása érdekében terjedt el a könyvvizsgálat alkalmazása, akik mellett a fő érv a függetlenség volt. A könyvvizsgáló is egy szolgáltató, – így fontos feladata, hogy ügyfelét támogassa, legyen együttműködő és segítőkész a jogszabályi keretek betartatása mellett – akit a társaság tulajdonosa választ meg. A könyvvizsgálati függetlenség a pénzügyi-számviteli szakmát régóta foglalkoztató jelentős téma. Munkám során tapasztalom, hogy továbbra sincs egyértelmű irány a könyvvizsgálati és a tanácsadói munkákból eredő esetleges függetlenségre negatívan ható tényezők szabályozása vonatkozásában – gondolok itt többek között a díjazásra, amelynél kizárólag a minimum díjtételek kerültek górcső alá. Jelen tanulmány célja, hogy bemutassa a függetlenségre ható tényezőket, valamint betekintést adjon azok értelmezésébe, a szakirodalom alapján következtetések vonjon le és javaslatokat tegyen arra, hogyan javítható a könyvvizsgálók függetlensége.

**Kulcsszavak:** függetlenség, könyvvizsgálat, könyvvizsgálói egyéb szolgáltatások, könyvvizsgálói díj, rotáció

#### **A könyvvizsgálati függetlenségre vonatkozó szabályozás**

Munkája során a könyvvizsgálónak nem csak a vizsgált vállalkozás szabályozásoknak való megfelelést kell szem előtt tartania, hanem magának is számos előírásnak kell megfelelnie. A 2008-ban kirobbant pénzügyi és gazdasági válság eredményeképpen az Európai Bizottság 2010 októberében megjelentette az ún. Zöld könyvét, amelyben a pénzügyi válságból levonandó következtetésként változtatásokat javasolt a könyvvizsgálói szakmára vonatkozóan. A tanulmány célja az volt, hogy a könyvvizsgálók a jövőben megbízhatóbb, átláthatóbb információkat nyújtsanak a pénzügyi kimutatásokkal kapcsolatban elfogadható díjazás mellett, így erősödjön a függetlenségük, illetve javuljon munkájuk minősége. 2013. december 18-án az Állandó Képviselők Bizottsága (COREPER) jóváhagyta a könyvvizsgálat jövőjét alapvetően meghatározó reformanyagát, majd a jogszabálytervezetet az EU Parlament 2014. április 3-i plenáris ülésén elfogadta. Az Európai Unió Hivatalos Lapjában 2014. május 27-én kihirdetett rendelet címe: „Az Európai Parlament és a Tanács 537/2014/EU rendelete (2014. április 16.) a közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó egységek jogszabályban előírt könyvvizsgálatára vonatkozó egyedi követelményekről és a 2005/909/EK bizottsági határozat hatályon kívül helyezéséről”.

A 8. irányelv előírásai alapján a tagállamoknak biztosítaniuk kell, hogy a jog szerinti könyvvizsgáló és könyvvizsgáló cég független legyen a vizsgált jogalanytól. A függetlenség azt jelenti, hogy nem vehet részt a döntéshozatalában, valamint nem lehet az auditor és az ügyfél között közvetett vagy közvetlen üzleti, munkáltatói, egyéb kapcsolat. Azt is biztosítani

szükséges, hogy a könyvvizsgáló cég tulajdonosai szervezeti szinten se avatkozhatnak be semmilyen módon a jog szerinti könyvvizsgálat végrehajtásába. Továbbá a számviteli törvény függetlenséget biztosító előírása alapján a könyvvizsgáló megbízása csak megfelelő indok alapján mondható fel, és a számviteli vagy a könyvvizsgálati eljárások tekintetében fennálló véleményeltérés nem minősül megfelelő indoknak. Ugyanez az elv jelent meg korábban a gazdasági társaságokról szóló törvény előírásai között – miszerint a társasági könyvvizsgáló visszahívására nem adhatott alapot a független könyvvizsgálói jelentésben tett megállapítások vagy a társaság számviteli törvény szerinti beszámolójához kapcsolódó könyvvizsgálói vélemény megadásának az elutasítása –, azonban ez a kitétel a Polgári Törvénykönyvről szóló törvényben (továbbiakban: Ptk.) már nem jelenik meg. Ezek az előírások azt hivatottak támogatni, hogy a könyvvizsgáló munkáját kizárólag szakmai megfontolásoktól vezérelve végezze, és ne mérlegelje a megbízás elvesztésének lehetőségét akkor, amikor véleményét kialakítja.

A függetlenséget a Ptk. a személyes érintettség kizárása tekintetében is szabályozza. Így nem lehet állandó könyvvizsgáló a gazdasági társaság tagja, valamint nem választható könyvvizsgálóvá a társaság vezető tisztségviselője, felügyelőbizottsági tagja, valamint ezen személyek közeli hozzátartozója továbbá a társaság munkavállalója, utóbbi e jogviszonya fennállta idején, valamint annak megszűnésétől számított három évig.

A függetlenségi szabályok erősítését célozza továbbá azon előírás is, miszerint a társaság legfőbb szerve a társaság állandó könyvvizsgálóját határozott időre, de legfeljebb öt évre választhatja meg, ugyanakkor megbízatásának időtartama nem lehet rövidebb, mint a legfőbb szerv által történő megválasztástól a következő beszámolót elfogadó ülésig terjedő időszak. Mindezeket túl egyéb összeférhetlenségi szabályokat állapít meg a kamarai törvény, amely minden kamarai tag könyvvizsgálóra érvényes.

A kamarai törvény is tartalmaz a függetlenségre vonatkozó szabályozást, amely a könyvvizsgáló és a gazdálkodó jogszabályi és egyéb szakmai a könyvvizsgálati tevékenységgel összefüggő kapcsolatát, valamint a személyek körét határozza meg.

Mindezek mellett nevesíti a könyvvizsgálói feladatkörrel (hivatással) összeegyeztethetetlen tevékenységeket is.

Többféle szakmai szolgáltatás egyidejű nyújtása önmagában nem csorbítja a feddhetlenséget, az objektivitást vagy a függetlenséget, azonban a könyvvizsgálói feladatkörrel (hivatással) összeegyeztethetetlen bármely szakmai szolgáltatás nyújtása, valamint a szakmai szolgáltatásokhoz nem kapcsolódó bármely egyéb tevékenység ellátása, ha annak hatására, hogy a kamarai tag könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég nem képes a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységet megfelelően ellátni.

A függetlenségi szabályok vizsgálatánál ki kell térni a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység díjának meghatározására is. A kamarai törvény kiemeli, hogy a díjnak függetlennek kell lennie a megbízónak nyújtott egyéb szolgáltatásoktól, azok semmilyen módon nem befolyásolhatják azt, illetve, hogy a díjazás megállapítása nem alapulhat feltételeken.

Az IFAC etikai kódexének 290.220 bekezdése szerint:

„Ha a valamely könyvvizsgálati ügyféltől származó teljes díjbevétel a könyvvizsgálói véleményt kibocsátó társaság teljes díjbevételének nagy hányadát teszi ki, az adott ügyféltől való függés és az ügyfél elvesztésétől való félelem önérdék vagy fenyegetés veszélyét hozza létre. A veszély jelentősége olyan tényezőktől függ, mint:

- a társaság működési szerkezete
- az a tény, hogy régóta működő vagy új társaságról van-e szó, valamint
- az ügyfél minőségi és/vagy mennyiségi jelentősége a társaság szempontjából.”

Így például a hitelintézetekről és a pénzügyi vállalkozásokról szóló 2013. évi CCXXXVII. törvény 260. § (4) bekezdése értelmében a hitelintézeti természetes személy könyvvizsgálóval

szemben követelmény, hogy egyidejűleg legfeljebb öt hitelintézetnél láthat el könyvvizsgálói feladatot, ide nem értve a szövetkezeti hitelintézeteket, az egy-egy hitelintézettől származó jövedelme (bevétele) pedig nem haladhatja meg éves jövedelmének (bevételének) harminc százalékát.

Ugyanakkor az etikai szabályzat 2.7. pontja enyhíti a „kis könyvvizsgálók” összeférhetetlenségi szabályait azzal, hogy előírása értelmében: „speciális törvényi előírás hiányában az évi 10 millió forint árbevételt elérő könyvvizsgáló, illetve könyvvizsgálói cég egy általa könyvvizsgált ügyféltől származó összes bevétele legfeljebb egy üzleti évben haladhatja meg összes árbevételének (magánszemélyek esetén: bevételének) 50 százalékát.” Szó szerinti értelmezésben az etikai szabályzatban foglaltak kizárják, hogy az évi 10 millió forint árbevételt elérő könyvvizsgálónak csak egy ügyfele legyen. A Magyar Könyvvizsgálói Kamarának azonban joga van szabályzatában figyelembe venni a magyar sajátosságokat. Magyarországon megengedett, hogy egy könyvvizsgáló a könyvvizsgálat mellett más tevékenységet (például könyvelés, tanácsadás, belső ellenőrzés) folytasson, illetve a nyugdíja megtartása mellett könyvvizsgálói tevékenységet folytathasson. A függetlenségre vonatkozó rendelkezéseket a könyvvizsgáló cég nevében jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységet végző összes kamarai tagra alkalmazni kell. A függetlenség veszélyeztetése esetén meg kell tenni a szükséges óvintézkedéseket annak fenntartására. Ha ez nem vezet eredményre, akkor a megbízást nem szabad elvállalni, illetve a már elfogadott megbízást nem szabad teljesíteni. (Pataki – Tangl, 2017)

Nemcsak a kamarai tag könyvvizsgáló (könyvvizsgáló cég) és a vizsgálat alanya között követeli meg a függetlenséget a törvény, hanem egész hálózatának függetlennek kell lennie a vizsgált gazdálkodótól. A függetlenségre vonatkozó rendelkezéseket a könyvvizsgáló cég legfőbb szervének, legfőbb irányító (vezető) szervének és felügyelő testületének összes tagjára, valamint a vezető állású munkavállalóira is alkalmazni kell. Mindezekon az előírásokon túl a függetlenséggel, objektivitással és pártatlansággal, a könyvvizsgálói feladatkörrel (hivatással) összeegyeztethetetlen tevékenységekkel kapcsolatos részletszabályokat a Magyar Könyvvizsgálói Kamara az alapszabályában és az etikai szabályzatában állapítja meg.

#### **A könyvvizsgálói függetlenség**

A könyvvizsgálat az ellenőrzési rendszer egyik eleme. A könyvvizsgálat a tulajdonosok megbízásából elvégzett speciális, komplex ellenőrzési folyamat, egy független szakértői véleményalkotás, a megbízó számviteli rendszerének felülvizsgálata, a vagyoni, pénzügyi, jövedelmi helyzetéről közzétett adatok megbízhatóságának, valóságának hitelesítése. A könyvvizsgálat intézményrendszere kulcsfontosságú szerepet tölt be az általános és a piaci bizalom, a hitelesség megteremtésében, megőrzésében vagy éppen annak helyreállításában. (Bary et al. 2005)

Dart és Chandler (2013) kutatásában megvizsgálta a magán és intézményi szektor hozzáállását a független könyvvizsgálói intézményrendszerhez. Regressziós modell segítségével vizsgálták az egyes tulajdonosi csoportok megítélését a pénzügyi információk hitelességének és a könyvvizsgáló függetlenségének kapcsolatára vonatkozóan. Megállapításaik arra utaltak, hogy az intézményi szektor egy része nem vagy alig, míg a magánszektor jelentősen nagyobb aggodalmat mutatott a külső könyvvizsgáló semlegességével és függetlenségével kapcsolatban. Funnell et al. (2016) megvizsgálta a könyvvizsgálat hitelességét a kapcsolat minőségét helyezve a fókuszba, amelyen keresztül a hitelesség a könyvvizsgálók függetlenségének felfogásán alapul. Az eredmények azt mutatták, hogy a könyvvizsgáló hitelességének kritériuma a függetlensége, munkájának hasznossága és a technikai kompetencia. Arya és Glover (2014) vizsgálta a könyvvizsgálók és az ügyfelek közötti kapcsolatot a könyvvizsgálók függetlenségét illetően. A könyvvizsgáló munkája során

nem vesz részt a könyvelési feladatokban közvetlenül, azonban az audit folyamat során a könyveléstől kapott információkból és adatokból dolgozik. Tanulmányukban kimutatták, hogy a könyvvizsgálati függetlenség a szabályozók és a feladat jellege miatt könnyebben fenntartható, mint a könyvelő függetlensége azonban az auditorokra vonatkozó szabályozottság miatt az ügyfél és a könyvelő közötti független kapcsolatra is pozitív hatással van.

A könyvvizsgálónak tevékenysége folyamán kételkednie (szkeptikus) kell munkája jellegéből fakadóan. Lehetséges ugyanis, hogy a kapott könyvvizsgálói bizonyítékokban foglaltak nem felelnek meg a valóságnak. Nelson (2009) szerint a könyvvizsgáló mielőtt ténylegesen elkezd az ügyfél könyvvizsgálatát, már magában kialakított egy előzetes várakozást a könyvvezetéséről, beszámolójának megbízhatóságáról. Az emberi psziché sajátossága, hogy azokat az információkat veszi elsősorban figyelembe, amelyek illeszkednek az előzetes várakozásaikhoz (kognitív torzítás). A könyvvizsgálók szakmai szkepticizmusára kihat a cég filozófiája, stílusa, az adott könyvvizsgálói irodát irányító auditor szkeptikus hozzáállása, azaz a motiváció (motivációs torzítások) is. Church et al. (2014) vizsgálta a könyvvizsgálói függetlenséggel kapcsolatos tanulmányokat, a kutatók áttekintettek korábbi munkákban már vizsgált kérdéseket, alkalmazott módszereket. A könyvvizsgálói megítélések és döntések mentén vizsgált a függetlenségről szóló empirikus kutatás eredménye, hogy a kognitív és motivációs torzítások befolyásolják az auditorok függetlenségét, és számos bizonyíték utal arra is, hogy ezek a torzítások negatívan befolyásolhatják az ellenőrzési folyamatot (Church et al., 2014).

Guénin-Paracini et al. (2015) a könyvvizsgálói függetlenséget francia Big Four környezetben vizsgáló tanulmánya szerint a könyvvizsgáló működési függetlensége instabil és lehetetlen megvalósítani kizárólag intézményi intézkedések nyomán.

Lin et al. (2017) kutatásaik során arra fókuszáltak, hogy az auditorok mikor és miért veszélyeztetik függetlenségüket.

Eredményeik pozitív kapcsolatot mutattak a könyvvizsgálói függetlenség és ügyfél fontossága között. Az elfogadható szintű ellenőrzési kockázatú fontosabb ügyfelek bizonyos körülmények mellett negatívan befolyásolják a könyvvizsgálói függetlenséget.

Romero (2010) a könyvvizsgálói függetlenség problémáit vizsgálta, amelyek véleménye szerint azért merülnek fel, mert a könyvvizsgálók a társaságok által kerülnek kinevezésre és ők fizetik meg díjukat is. Megállapításai a függetlenség érdekében elsősorban az igazgatóságok minőségellenőrzési funkciójának kiterjesztését hangsúlyozzák.

Svanberg és Öhman (2016) a könyvvizsgáló társaság etikai kultúrájának befolyására összpontosított. Eredményeik rámutattak, hogy a magas etikai kultúrával rendelkező könyvvizsgáló társaságok könyvvizsgálói valószínűleg jobban fenntartják a könyvvizsgálói objektivitást, mint az alacsony etikai kultúrájú kollégáik.

Peter Chi-Wan és Pang (2017) vizsgálata során hat dimenzióra összpontosított: könyvvizsgáló – ügyfél kapcsolat, a könyvvizsgáló cég mérete, a könyvvizsgálók közötti verseny, szabályozási környezet, könyvvizsgálói megbízatás, könyvvizsgálói díjak-könyvvizsgálói megbízatás. Eredményeik rámutatnak, hogy a hosszabb könyvvizsgálói megbízatás volt a legerősebb tényező, amely csökkentette a könyvvizsgálók függetlenségét.

### **A könyvvizsgálói függetlenségre ható tényezők: A könyvvizsgálat díja**

A könyvvizsgálók függetlenségére a munkáért fizetett ellenérték, valamint a szerződéses feltételek is hatással vannak.

Bell et al. (2001) az üzleti környezet könyvvizsgálói díjra gyakorolt hatásával kapcsolatban azt állapította meg, hogy noha összességében a magas üzleti kockázat növelte azt azonban ez a végrehajtott könyvvizsgálói munka növekedése, nem pedig az egyébként ilyen környezetben felszámított óradíj nagysága miatt alakult így.

Choi et al. (2010) a túl magas és túl alacsony könyvvizsgálói díjakat abnormális könyvvizsgálói díjnak nevezi. Ahhoz, hogy a díjakat be tudjuk sorolni normális és abnormális csoportba meg kell határozni, hogy mikor tekintjük azt normális mértékűnek és mikor nem.

A külföldi, több tőzsdén is jelenlévő cégeknek szignifikánsan magasabb könyvvizsgálói díjakat kell kifizetniük, mint azoknak, melyek nincsenek jelen több tőzsdén. Bronson et al. (2017) szerint ebben majdnem ugyanolyan nagy szerepet játszik a könyvvizsgálók által elvégzendő nagyobb munkamennyiség, mint a várható perköltségek kockázatának emelkedése.

A világ négy legnagyobb könyvvizsgáló és tanácsadó cége a Deloitte, az Ernst & Young, a PricewaterhouseCoopers. valamint a KPMG, azaz a Big Four. A Big Four cégek magasabb könyvvizsgálói minőséget jelentenek, ha a politikai bizonytalanság nő, így sok szervezet akkor választ Big Four könyvvizsgálót. ha bizonytalan idők járnak, azonban a szervezet anyagi helyzete ezt lehetővé teszi. Mivel a Big Four vállalkozások magasabb könyvvizsgálói díjat számítanak fel, ezért a politikai bizonytalanság összességében Zhang et al. (2018) eredményei szerint is díjnövekedést eredményez. Magasabb díjat jelent az is, ha a könyvvizsgáló iparág specialista (Gil et al., 2016) vagy ha hálózati tagja. (Bills et al., 2015) Bár Gil et al., (2016) eredményei szerint, a magasabb kiszámlázott érték nagy valószínűséggel a nagyobb ráfordított óraszámra köszönhető. A hálózati tag könyvvizsgálók esetében ezzel szemben Bills et al. (2015) szerint az ügyfelek hajlandóak a hálózati tagságért többet fizetni. Lawson és Wang (2016) az osztalék fizetésének díjcsökkentő hatására hívják fel a figyelmet. Eredményeik szerint, az osztalék fizetésének hatása a könyvvizsgálói díjra jelentős, átlagosan 6-10,6 százalék közé esik. Ennek magyarázata, hogy az osztalék fizetése csökkenti a könyvvizsgálói kockázatot, azáltal, hogy az ügyfeleknek jobb minőségű eredmény információkra van szükségük. A könyvvizsgáló cégen kívül, az aláíró partner személye is befolyással van a díj nagyságára Cahan és Sun (2015) tanulmánya szerint. Az aláíró könyvvizsgálók személyes jellemzőit vizsgálva arra a következtetésre jutottak, hogy szakmai tapasztalatuk növeli a könyvvizsgálat elvégzéséért járó díj összegét.

Haislip et al. (2017) tanulmányuk eredményeiből arra következtethetünk, hogy amennyiben a könyvvizsgáló és a menedzsmen szorosabb kapcsolatban vannak, akkor az növelheti a könyvvizsgálói díjat, csökkentheti a könyvvizsgálói minőségét. Kwon és Yi (2018) ezzel kapcsolatban keresett, de nem talált bizonyítékot arra, hogy a CEO és a könyvvizsgáló partner kapcsolata csökkentené a díjat vagy a munka minőségét.

#### **A könyvvizsgálói függetlenségre ható tényezők: a könyvvizsgálói egyéb szolgáltatások**

A könyvvizsgáló által nyújtott egyéb szolgáltatások növelik a könyvvizsgálói hatékonyságát, mivel a tanácsadói szolgáltatások nyújtása során jobban megismeri a gazdálkodót, nagyobb valószínűséggel képes feltárni a lényeges hibás állításokat, azonban jelentős bevételt jelenthetnek a könyvvizsgáló cégek számára, ami csökkenti függetlenségüket, így a lényeges hibás állítások megállapításának valószínűségét. (Bell et al., 2015) A tanácsadói szolgáltatások növelhetik az ügyfél könyvvizsgáló iránti elköteleződését, csökkentve ezzel a váltás valószínűségét, a könyvvizsgáló függetlenségét. (Lennox, 1999)

A szakirodalom alapján tekintsük át milyen okkal veszik igénybe az ügyfelek az ilyen típusú szolgáltatásokat.

Firth (1997) eredményei szerint azok a vállalkozások, ahol magasabbak az ügynöki költségek kevésbé vesznek igénybe a könyvvizsgálóiktól egyéb szolgáltatásokat. Kang (2017) eredményei miszerint a családi vállalkozások esetében alacsonyabb a tulajdonosok és a vezetők közötti információs aszimmetria szintje, tehát alacsonyabbak az ügynöki költségek, a magyarázat arra, hogy a nem családi vállalkozásokhoz képest nagyobb arányban vesznek igénybe egyéb szolgáltatásokat a könyvvizsgálójuktól, nem tartva a könyvvizsgáló függetlenségére gyakorolt negatív hatásától. Quick et al. (2013) nem tudta visszaigazolni, hogy az ügynöki költségek befolyásolnák az ügyfelek ez irányú igényét.



Meghatározó lehet a könyvvizsgáló és ügyfél kapcsolatának hossza. Svanström és Sundgren (2012) megfigyelte, hogy amennyiben a korábban igénybe vett könyvvizsgálat jó minőségű volt, úgy a későbbiekben nagyobb valószínűséggel vettek igénybe egyéb könyvvizsgálati szolgáltatást a vállalkozások.

Beardsley et al. (2017) kutatása arra hívja fel a figyelmet, hogy az egyéb szolgáltatások igénybe vételének okai, körülményei lényeges elemei a minőségre gyakorolt hatásnak. Kimutatta, hogy a könyvvizsgálói díj csökkentésére vonatkozó nyomás pozitív kapcsolatban van a szolgáltatások nyújtásának térnyerésével.

Dobler (2014) szerint gyenge bizonyítékok vannak az egyéb szolgáltatások pozitív, illetve negatív hatásaira, azonban azt megállapította, hogy jobban kitettek az ilyen jellegű kapcsolatok hatásainak a privát, mint a tőzsdén jegyzett vállalkozások. Lennox (2015) a könyvvizsgálók által nyújtott adó tanácsadási szolgáltatások hatását vizsgálta, miután azok betiltásra kerültek. A szigorítások bevezetését követően nem talált változást a könyvvizsgálat minőségében a fenyegetett csoportban a kontrollcsoportéhoz képest.

Causholli et al. (2014) szerint nem az aktuális egyéb könyvvizsgálati szolgáltatások mértéke a fontos, hanem a potenciális jövőbeli értéket kell vizsgálni. A könyvvizsgáló függetlensége akkor sérülhet, ha relatív alacsony a szolgáltatások mértéke, ami azonban egy későbbi időszakban növekedhet, illetve, ha a könyvvizsgálók egyfajta ellenszolgáltatásként tekintettek a tárgyevi könyvvizsgálatot követően ilyen típusú megbízásokra. Az egyéb szolgáltatások magas növekedési potenciálja hátrányosan befolyásolta a könyvvizsgálat minőségét, negatív hatással volt a könyvvizsgálói függetlenségre.

Új-zélandi és német tanulmányok vizsgálták a kapcsolatot az egyéb könyvvizsgálói szolgáltatások és a könyvvizsgálók rotációja között, amelyek befolyásolják függetlenségüket (Botes et al., 2013 Quick-Warming-Rasmussen, 2015) Megállapították, hogy az auditorok függetlensége megmaradt, sőt megnövekedett, azonban további aggodalmak merültek fel az ellenőrzési folyamat megbízhatóságával kapcsolatban. A vizsgálatban részt vett válaszadók tudatában voltak annak, hogy a könyvvizsgálói függetlenség alapkövetelmény az ellenőrzési folyamat során az Etikai kódexnek megfelelően, továbbá ennél is fontosabb, hogy a válaszadók tisztában voltak az időszakos rotáció követelményével is. Ezért a válaszadók több mint 70%-a úgy vélte, hogy a könyvvizsgálók rotációja növeli a függetlenséget és az Etikai kódex esetleges ilyen irányú változtatásai pozitívan tükröződnének vissza a pénzügyi kimutatások minőségében, a könyvvizsgálói hitelesség vonatkozásában (Botes et al., 2013). Ezzel szemben a Quick és Warming-Rasmussen (2015) úgy találta, hogy a könyvvizsgálói egyéb szolgáltatások negatív hatással vannak a könyvvizsgálók függetlenségére, az önérdek, érdekképviselő és az önellenőrzés révén fenyegetik függetlenségüket. Kumar et al. (2018) a kormányzathoz kapcsolódó szervezetek tulajdonosai esetében vizsgálta e szolgáltatásokat és azok könyvvizsgálói függetlenségre gyakorolt hatását Malajziában. További vizsgálatokat is folytattak, a kontrol elemzés technikájával mérték a könyvvizsgálói függetlenség csökkenésének kockázatát. A felmérés során a minta a részvényesek közel 30%-ától, a felső vezetést képviselő ügyvezető igazgatók, vezérigazgatók, pénzügyi vezetők köréig terjedt. Eredményeik azt mutatták, hogy a részvényesek magas kockázatúnak értékelik a könyvvizsgálói e szolgáltatások negatív hatását a könyvvizsgálói függetlenségre. Ennek a kockázatnak a humán erőforrással kapcsolatos szolgáltatások esetében a közel kétszeresét mutatták ki és közel ötszörösét a tanácsadási szolgáltatások esetében.

### **A könyvvizsgálói függetlenségre ható tényezők: a rotáció, mandátum hossza**

Az elmúlt években mind hazai, mind nemzetközi szinten felmerült a kérdés, hogy milyen hatással van az audit rotáció a könyvvizsgálói függetlenségre. Ennek hátterében a kötelező audit rotáció már elég régóta vita tárgya a szakmán belül nemzetközi és hazai szinten egyaránt, és nemcsak a könyvvizsgáló cég, hanem a könyvvizsgáló partner személye esetében

is felvetődik. Nem véletlen tehát, hogy a jelenleg érvényben lévő nemzetközi szabályozórendszerek több szinten is foglalkoznak e kérdéskörrel.

Rickett et al., (2016) eredményei szerint a könyvvizsgálói megbíztatás növekedésével szoros kapcsolat alakul ki a könyvvizsgáló és könyvvizsgált vállalkozás között, ami a könyvvizsgáló függetlenségének csorbulását eredményezi. Myers et al., (2003) szerint azonban a könyvvizsgálói megbíztatás növekedésével a könyvvizsgáló jobban megismeri a könyvvizsgált vállalkozás sajátosságait, annak üzleti környezetét és a cégre jellemző speciális ügyleteket, üzleti konstrukciókat. Az így megszerzett tudás lehetővé teszi a könyvvizsgáló részére, hogy hatékonyabban és nagyobb valószínűséggel tárjon fel jelentős hibás állításokat, azonban a könyvvizsgálói függetlenségre megállapítást nem tettek. Chi et al. (2009) vizsgálata alapján a befektetők és egyéb érdekhordozók véleménye szerint a kötelező rotáció növeli a könyvvizsgáló függetlenségét, így a függetlenség látszata szempontjából tehát kiemelt jelentőséggel bír.

Cameran et al. (2016), Lennox et al. (2014), Corbella et al. (2015), Elder et al. (2015), Nagy (2005) és Arthur et al. (2017) a kötelező rotációt előíró vagy rotációra ösztönző szabályozásnak köszönhető pozitív eredményeket publikáltak, azonban a pozitív hatásokat sok esetben más körülmények között, egyéb tényezővel-tényezőkkel való együttthatásként tudták kimutatni. Az audit rotáció főleg abban az esetben növeli a könyvvizsgálói függetlenséget, ha magas a piaci koncentráció és nagy igény van a speciális audit szolgáltatásokra. Gietzmann és Sen (2002) pedig arra a következtetésre jutottak, hogy főleg akkor éri meg a kötelező rotáció bevezetése, ha kevés, ám jelentős méretű könyvvizsgálói ügyfél van a piacon. Ugyanakkor több forrás erősíti meg azt a feltevést, mely szerint a kötelező rotáció megszilárdítja a könyvvizsgáló függetlenségét (Wang és Tuttle, 2009; Arel, Brody és Pany, 2006).

A könyvvizsgáló megbíztatás hosszával kapcsolatos kutatások eredményei a rotáció hatását vizsgáló kutatásokhoz képest még vegyesebbek. Több kutatás Rickett et al. (2016), Li (2010) negatív hatást, mások Myers et al. (2003), Jackson et al. (2008) pozitív hatást, de Read és Yezegel (2015) szerint semmilyen kapcsolatot nem sikerült kimutatni. Li (2010) szerint a hosszabb könyvvizsgáló-ügyfél kapcsolat csorbítja a könyvvizsgáló függetlenségét és ez alacsonyabb könyvvizsgálói minőséghez vezet nem minden esetben helytálló. Vizsgálatának eredményei szerint, a hosszú könyvvizsgáló-ügyfél kapcsolat inkább a kisebb ügyfelekre nézve jelent nagyobb fenyegetettséget, míg a nagyobb cégek esetén kevésbé van jelen. A szakirodalomban igen elterjedt a könyvvizsgálók kötelező rotációjának vizsgálata, jobban belemélyedve azonban láthatjuk, hogy magának a rotációnak a hatása nem könnyen számszerűsíthető.

#### **Következtetések**

Jelen cikk alapvető célkitűzése az volt, hogy a terjedelmi korlátokat figyelembe véve körbejárjam a könyvvizsgálói függetlenség jogszabályi környezetét, fogalmának tartalmán és annak könyvvizsgálói vonatkozásain keresztül megkíséreljem bemutatni a függetlenség jelentőségét, az arra ható tényezőket.

Véleményem szerint kiemelten fontos lenne a könyvvizsgálói intézményrendszer függetlenségének megteremtése, úgy, hogy az ne csak globális szinten jelenjen meg a jogszabályokban, nyilatkozatokban, hanem a mindennapi működés során is érvényesüljön, mind a könyvvizsgáló kijelölésére jogosult megbízóra, mind az ellenőrzött szervezetre vonatkoztatva is.

A 8. irányelv alapján nem avatkozhat bele az ügyfél a könyvvizsgálói folyamatba, azonban a könyvvizsgálat egy szolgáltatás, amely során a tulajdonos és a szolgáltató egy megbízási szerződés keretein belül működik együtt. Amennyiben a szolgáltató szerződés szerint teljesített, a megbízó igazolást ír alá, amely alapján kiállítható a számla a jogszabály szerinti könyvvizsgálat teljesítéséről (Borbély et al., 2013). A számlán szereplő ellenértéket az ügyfél egyenlíti

ki. Az ügyfél esetében előfordulhat, hogy a tulajdonos és a menedzsment ugyanaz a személy. A szolgáltatás díjára vonatkozóan a Magyar Könyvvizsgálói Kamara kizárólag a minimum díjtételre vonatkozóan fogalmazott meg ajánlást, amelynek alkalmazása nem kötelező. A szakirodalom alapján az etikátlanság, a sorozatos megbízási ciklusok, a tulajdonosi-vezetői funkciók el nem válása számottevően veszélyezteti a könyvvizsgálók függetlenségét.

A könyvvizsgálói jelentés nyilvános, információt ad a vizsgált társaságról, annak gazdálkodásáról. Az egyéb szolgáltatások igénybevétele során az ügyfél a könyvvizsgálótól kapott jelentést nem kell, hogy nyilvánosságra hozza. A szakirodalom alapján e szolgáltatások térnyerésével csökken a könyvvizsgálói díj, így – miután jogszabály szerinti ellenőrzésről van szó, azt nemzetközi standardok alapján kell végrehajtani – az a munka minőségére, mélységére negatív hatást gyakorolhat. A sorozatos megbízási ciklusok korlátozása, a rotáció a kutatások alapján egyértelműen pozitív hatást gyakorol a könyvvizsgálói függetlenségre.

A könyvvizsgálói megbízási szerződés alapján véleményem szerint nem várható el függetlenség, hiszen a jogszabály szerinti kötelező könyvvizsgálat intézményrendszerében a szolgáltatás igénybevevője választja ki a szolgáltatót, szabja meg és fogadja el a szolgáltatás díját, a teljesítés minőségét. Ezen felül a függetlenség komoly problémát jelent a kisebb társaságok esetében, ahol szervezeti szinten az egyes funkciók (menedzsment/tulajdonos) nem váltak el. Jelentősen növelné a könyvvizsgálat hatékonyságát és a függetlenséget is pozitívan befolyásolná a díjazás jól definiált paraméterek alapján történő meghatározása, a rotáció más szervezeti körökre történő kiterjesztése, szabályozása. Ezzel további olyan változások is elindulhatnak a könyvvizsgálati piacon, amellyel a kisebb társaságok is lehetőséget kapnának a Big Four mellett folyamatos fejlődésre, egyes területekre történő specializációra (pl. pénzügyi intézmények, pénztárak stb.).

A fentiek több kérdést felvetnek, amelyek vizsgálata az egyes szektorokban a megfelelő szabályozás érdekében fontos, szükséges.

### Felhasznált irodalmak

1. Arel, B, R. Brody; K. Pany (2006): Findings on the effects of audit firm rotation on the audit process under varying strengths of corporate governance, *Advances in Accounting*, pp. 1-27.
2. Arya, A., – Glover, J. (2014): Auditor Independence Revisited. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 29(2), 188-198.
3. Arthur, N., Endrawes, M., Ho, S., (2017): Impact of partner change on audit quality: An analysis of partner and firm specialisation effects. *Australian Accounting Review* 27, 368–381.
4. Bary, L.; Bíró, T.; Boros, J.; Feketéné, H. M.; Kresalek, P.; Lukács, J.; Nagy, G.; Nyikos, L. (2005): Könyvvizsgálat és ellenőrzés. Magyar Könyvvizsgáló Kamara, Budapest
5. Beardsley, E.; Lassila, D.; Omer, T. (2017): How Do Audit Offices Respond to Audit Fee Pressure? Evidence of Increased Focus on Nonaudit Services and Their Impact on Audit Quality.
6. Bell, T.B.; Landsman, W.R.; Shackelford, D.A. (2001): Auditors' perceived business risk and audit fees: Analysis and evidence. *Journal of Accounting research* 39, 35–43.
7. Bell, T.B.; Causholli, M.; Knechel, W.R. (2015): Audit firm tenure, non-audit services, and internal assessments of audit quality. *Journal of Accounting Research* 53, 461–509.
8. Bills, K.L.; Cunningham, L.M.; Myers, L.A. (2015): Small audit firm membership in associations, networks, and alliances: Implications for audit quality and audit fees. *The Accounting Review* 91, 767–792.
9. Borbély, K.; Pataki, L.; Polyák, I. (2013): A számviteli politika és a vezetői számvitel összefüggései. *Controller Info* 1 : 7 pp. 22-26,



11. Botes, V.; Low, M.; Taylor-Dayus, S.; (2013): Non-Audit Services and Rotation Issues Affecting Auditor Independence: Emerging Perceptions from Audit Practice. *New Zealand Journal of Applied Business Research (NZJABR)*, 11(1), 17-36.
12. Bronson, S.N.; Ghosh, A.; Hogan, C.E., (2017): Audit fee differential, audit effort, and litigation risk: An examination of ADR firms. *Contemporary Accounting Research* 34, 83–117.
13. Cahan, S.F. – Sun, J. (2015): The effect of audit experience on audit fees and audit quality. *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 30, 78–100.
14. Cameran, M.; Prencipe, A.; Trombetta, M. (2016): Mandatory audit firm rotation and audit quality. *European accounting review* 25, 35–58.
15. Causholli, M.; Chambers, D.J.; Payne, J.L. (2014): Future nonaudit service fees and audit quality. *Contemporary Accounting Research* 31, 681–712.
16. Chi, W.; Huang, H.; Liao, Y.; Xie, H. (2009): Mandatory audit partner rotation, audit quality, and market perception: Evidence from Taiwan. *Contemporary Accounting Research* 26, 359–391.
17. Choi, J.-H.; Kim, J.-B.; Zang, Y. (2010): Do abnormally high audit fees impair audit quality? *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 29, 115–140.
18. Church, B. K.; Jenkins, J. G.; McCracken, S. A.; Roush, P. B.; Stanley, J. D. (2014): Auditor independence in fact: Research, regulatory, and practice implications drawn from experimental and archival research. *Accounting Horizons*, 29(1), 217-238.
19. Corbella, S.; Florio, C.; Gotti, G.; Mastrolia, S.A. (2015): Audit firm rotation, audit fees and audit quality: The experience of Italian public companies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 25, 46–66.
20. Dart, E. – Chandler, R. (2013): Client employment of previous auditors: shareholders' views on auditor independence. *Accounting and Business Research*, 43(3), 205-224.
22. Dobler, M., (2014): Auditor-provided non-audit services in listed and private family firms. *Managerial Auditing Journal* 29, 427–454.
23. Elder, R.J.; Lowensohn, S.; Reck, J.L. (2015): Audit firm rotation, auditor specialization, and audit quality in the municipal audit context. *Journal of Government & Nonprofit Accounting* 4, 73–100.
24. Firth, M. (1997): The provision of nonaudit services by accounting firms to their audit clients. *Contemporary Accounting Research* 14, 1–21.
25. Funnell, W.; Wade, M.; Jupe, R. (2016): Stakeholder perceptions of performance audit credibility. *Accounting and Business Research*, 46(6), 601-619.
26. Gietzmann, Sen (2002): Improving Auditor Independence Through Selective Mandatory Rotation *International Journal of Auditing*, pp. 183–210
27. Guénin-Paracini, H.; Malsch, B.; Tremblay, M.-S. (2015): On the Operational Reality of Auditors' Independence: Lessons from the Field. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(2), 201-236.
28. Haislip, J.Z.; Myers, L.A.; Scholz, S.; Seidel, T.A. (2017): The Consequences of Audit-Related Earnings Revisions. *Contemporary Accounting Research* 34, 1880–1914.
29. Jackson, A.B.; Moldrich, M.; Roebuck, P. (2008): Mandatory audit firm rotation and audit quality. *Managerial Auditing Journal* 23, 420–437.
30. Kang, F. (2017): Do Family Firms Purchase More Nonaudit Services than Non-Family Firms? *International Journal of Auditing* 21, 212–221.
31. Kumar, S. B.; Goyal, V.; Mitra, S. K. (2018): Do indian firms manage earning numbers? An empirical investigation. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 22, 1–7.
32. Kwon, S.Y. – Yi, H.S. (2018): Do Social Ties between CEOs and Engagement Audit Partners Affect Audit Quality and Audit Fees? *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 37, 139–161.

33. Lawson, B.P.; Wang, D. (2016): The earnings quality information content of dividend policies and audit pricing. *Contemporary Accounting Research* 33, 1685–1719.
34. Lennox, C.S. (1999): Non-audit fees, disclosure and audit quality. *European Accounting Review* 8, 239–252.
35. Lennox, C.S.; Wu, X.; Zhang, T. (2014): Does mandatory rotation of audit partners improve audit quality? *The accounting review* 89, 1775–1803.
36. Lennox, C.S. (2015.): Did the PCAOB's restrictions on auditors' tax services improve audit quality? *The Accounting Review* 91, 1493–1512.
37. Li, D. (2010): Does auditor tenure affect accounting conservatism? Further evidence. *Journal of Accounting and Public Policy* 29, 226–241.
38. Lin, Y.-C.; Lu, Y.-H.; Lin, F.-C.; Lu, Y.-C. (2017): Net Losses and the Relationship between Auditor Independence and Client Importance: Evidence from a Cubist Regression-Tree Model. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 14(1), 13-25.
39. Myers, J.N., Myers, L. A.; Omer, T.C. (2003): Exploring the term of the auditor-client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation? *The accounting review* 78, 779–799.
40. Nagy, A. L. (2005): Mandatory audit firm turnover, financial reporting quality, and client bargaining power: The case of Arthur Andersen. *Accounting Horizons* 19, 51–68.
41. Nelson, M. W. (2009): A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 28 (2), 1-34
42. Quick, R.; Sattler, M.; Wiemann, D. (2013): Agency conflicts and the demand for non-audit services. *Managerial Auditing Journal* 28, 323–344.
43. Quick, R. – Warming-Rasmussen, B. (2015): An Experimental Analysis of the Effects of Non-audit Services on Auditor Independence in Appearance in the European 148 Union: Evidence from Germany. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 26(2), 150-187.
44. Pataki, L. – Tangl, A. (2017): Az IFRS-ek bevezetésének következményei a vállalkozások számviteli nyilvántartási kötelezettségeire, különös tekintettel a mezőgazdasági vállalkozásokat érintő hatásokra. In: Czeglédy T. (szerk.): *Menedzsmenthajó nemzetközi vizeken*. Soproni Egyetem Kiadó 200p. pp. 59-73
45. Peter Chi-Wan, Y. – Pang, E. (2017): Investors' perceptions of auditor independence: Evidence from Hong Kong. *e-Journal of Social & Behavioural Research in Business*, 8(2), 70-82.
46. Read, W.J. – Yezegel, A. (2015): Auditor tenure and going concern opinions for bankrupt clients: Additional evidence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 35, 163–179.
47. Rickett, L.K.; Maggina, A.; Alam, P. (2016): Auditor tenure and accounting conservatism: evidence from Greece. *Managerial Auditing Journal* 31, 538–565.
48. Romero, S. (2010): Auditor independence: third party hiring and paying auditors. *EuroMed Journal of Business*, 5(3), 298-314.
49. Svanberg, J. – Öhman, P. (2016): Does Ethical Culture in Audit Firms Support Auditor Objectivity? *Accounting in Europe*, 13(1), 65-79.
50. Svanström, T. – Sundgren, S. (2012): The Demand for Non-Audit Services and Auditor-Client Relationships: Evidence from Swedish Small and Medium-Sized Enterprises. *International Journal of Auditing* 16, 54–78.
51. Wang, K.J. – B.M. Tuttle (2009): The impact of auditor rotation on audit-client negotiation. *Accounting, Organizations and Society* 34 (February) pp. 222-243.
52. Zhang, M.; Xu, H.; Tong, L.; Ye, T. (2018): International evidence on economic policy uncertainty and asymmetric adjustment of audit pricing: Big 4 versus non-big 4 auditors. *Journal of Business Finance & Accounting* 45, 728–756.
53. 2000. évi C. törvény a számvitelről

54. 2006. évi IV. törvény a gazdasági társaságokról
55. 2007. évi LXXV. törvény A Magyar Könyvvizsgálói Kamaráról, a könyvvizsgálói tevékenységről, valamint a könyvvizsgálói közfelügyeletről
56. 2011. évi CXCV. törvény az államháztartásról
57. 2013. évi V. törvény a Polgári Törvénykönyvről
58. 2013. évi CCXXXVII. törvény a hitelintézetekről és a pénzügyi vállalkozásokról
59. 2006/43/EK irányelv - (2006. május 17.) az éves és összevont (konszolidált) éves beszámolók jog szerinti könyvvizsgálatáról, a 78/660/EGK és a 83/349/EGK tanácsi irányelv módosításáról, valamint a 84/253/EGK tanácsi irányelv hatályon kívül helyezéséről; (EGT-vonatkozású szöveg) [Hivatalos Lap L 157., 2006.6.9.]
60. A Magyar Könyvvizsgálói Kamara szabályzata a könyvvizsgálói hivatás magatartási (etikai) szabályairól és a fegyelmi eljárásról.
61. IFAC (2016): International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)