

*Gazdasági társaságok
átalakulásának
könyvvizsgálata*

*Előadó: dr. Adorján Csaba
egyetemi adjunktus*

A fordulónapra készített mérleg

- összeállítása során érvényesül a vállalkozás folytatásának elve,
- összeállításának célja a realizált eredmény meghatározása,
- összeállításánál a realizációs elv érvényesül,
- **tartalmazza** az adott üzleti év eredményét.

A vagyonmérleg

- összeállítása során **nem érvényesül a vállalkozás folytatásának elve,**
- összeállításának célja a vagyon aktuális értékének a meghatározása,
- összeállításánál az időérték elv érvényesül,
- **nem tartalmazza az üzleti év eredményét.**

Az átalakulási és az alapítási szabályok eltérései

- Nincs előtársaság, a cégbejegyzés napja (illetve a társaság által meghatározott nap), **az átalakulás napja.**
- Előtársaság nem alakulhat át.
- Felszámolás, végelszámolás alatt nem lehet átalakulni.
- Nem lehet átalakulni, amíg „van” **jegyzett, de még be nem fizetett tőke.**
- Rt-t átalakulással általában csak zártkörűen lehet alapítani.
- **Illetékfizetési kötelezettség** (általában) nem terheli.
- **Áfa fizetési kötelezettség**, mint az apportnál.

Vagyonleltár-, vagyonmérleg-tervezetek

- Az első döntéskor meghatározott fordulónapra (**ez az első döntést megelőző időpont is lehet**) kell készíteni.
- Fordulónapot követő **három hónapon belül** második döntés.
- Az átalakuló gazdasági társaság vagyonmérleg-tervezeteként a számviteli törvény szerinti beszámoló mérlege is **elfogadható**,
 - ha a második döntés hat hónapon belül megtörténik, **és a társaság nem élt az átértékelés** lehetőségével, vagy
 - egy döntéssel alakul át a társaság (**ekkor nem feltétel, hogy ne értékeljenek át**).
- A vagyonmérleg-tervezetet, **könyvvizsgálóval** (ha van, akkor a **felügyelőbizottsággal** is) ellenőriztetni kell (előtte 2, utána 3 üzleti év).

A jogelőd társaság vagyommérleg(leltár)-tervezete

- A tervezet fordulónapjára, a **fordulónapi értékelés** szabályai szerint, zárás nélkül (mint a közbenső mérleget).
- A vagyommérleg-tervezetben **értékhelyesbítés**, értékelési különbözet és értékelési tartalék **nem szerepelhet**.
- Az átalakuló társaság vagyommérleg-tervezetének utolsó oszlopa **nem tartalmazhat mérleg szerinti eredményt**.
- Átértékelés során **piaci értékre lehet** módosítani (kivéve az átvevő, illetve akiből kiválnak).
- Az átértékelés összegével a tőketartalékokat kell módosítani (ha a csökkenésre nincs fedezet akkor az eredménytartalékokat).
- Harmadik oszlop = jogutód első oszlopa.

A jogutód társaság vagyommérleg-tervezete

- A jogelőd harmadik oszlopa = jogutód első oszlopa.
- A jogutód vagyommérleg-tervezete eltérhet a jogutódtól:
 - a jogutód társaságban az esetleges **tőkeemelés miatt**,
 - a jogutód társaságból **kilépőkre jutó** vagyon miatt,
 - a saját tőke önkéntes vagy kötelező **átrendezése** miatt.
- Egyesüléseknél, szétválásoknál további módosító tételek.
- Jogelőd, különbözetek, saját tőke rendezése, jogutód oszlop.

Saját tőke szabályai a jogutód mérlegében

- A tervezetben, **fedezetet kell képezni** (lekötött tartalékban) az átalakulásig várható vagyronvesztésre.
- A jogutód saját tőkéje **csak pozitív előjelű** tőkeelemekből állhat (a véglegesben lehet Jegyzett, de még).
- Az **eredménytartalék pozitív összege** a jogutódnál általában nem lehet magasabb, mint a jogelőd(ök)nél volt.
- A **lekötött tartalékban kell kimutatni** az Szt. 38. §-ban szereplő összegeket (a lekötött tartalék kötelező elemei).
- **Fedezetet kell képezni** az átalakuláshoz kapcsolódóan fizetendő **adókra** (akiből kiváltak, illetve aki kivált).
- **Egyébként** a saját tőke elemei „szabadon” átrendezhetők.

Átalakuló társaság vagyonszerzése

MEGNEVEZÉS	Átalakuló társaság vagyona könyv szerinti értéken	Átértékelés hatása	Átalakuló társaság vagyona piaci értéken
		±	
		±	
		±	
Eszközök összesen		±	
Jegyzett tőke	+		+
Tőketartalék	+	±	+
Eredménytartalék	±	(-)	±
Lekötött tartalék	+	±	+
Saját tőke	±		±
Céltartalékok		±	
Kötelezettségek		±	
Passzív időbeli elhatárolások		±	
Források összesen		±	

Átalakulással létrejött társaság vagyonszerlege

(vagyonszerleg tervezet)

MEGNEVEZÉS	Átalakuló társaság vagyona piaci értéken	Külön-bözetek	Rendezés (Saját tőke)	Átalakulással létrejött társaság vagyona
		+ -		
		+ -		
		+ -		
Eszközök összesen				
Jegyzett tőke	+	+ -	+ -	+
Tőketartalék	+	+ -	+ -	+
Eredménytartalék	±	- +	+ -	+
Lekötött tartalék	+		+ -	+
Saját tőke	±		0	+
Rövid lejáratú kötelezetts.				
Források összesen				

Végleges vagyonsmérlegek összeállítása

- A jogelőd és a jogutód társaságoknak is el kell készíteni, függetlenül attól, hogy megszűnnek, vagy tovább működnek.
- A megszűnő társaságok a tevékenységet lezáró beszámoló mérlege alapján készítik.
- Tőkeemelés, tőkeleszállítás csak a jogutód vagyonsmérlegében.
- A végleges vagyonsmérlegeket is vagyonsleltárral kell alátámasztani.
- A végleges vagyonsmérlegeket, vagyonsleltárakat (is) könyvvizsgálóval ellenőriztetni kell.
- A végleges vagyonsmérlegek (vagyonsleltárak) és beszámoló elkészítése az átalakulás napját követő 90 napon belül.
- A jogelőd társaság végleges vagyonsmérlege ugyanolyan felépítésű és tartalmú, mint a tervezet (átértékelés problémája).

A tőke kivonás és a tőkeemelés kezelése a „különbözetek” oszlopban

	A vagyommérleg-tervezetben	A végleges vagyommérlegben
Tőke kivonás	<ul style="list-style-type: none"> • Az átadandó eszközök értéke az eszközöket csökkenti. • Jegyzett tőke csökken a névértékkel. → • A névérték és az átadandó eszközök értékének a különbsége tőketartalék, ill. eredménytartalék változás (arányosan). → 	<ul style="list-style-type: none"> • Az átadandó eszközök értéke a kötelezettséget növeli. • Ugyanaz, mint a tervezetben. • Ugyanaz, mint a tervezetben.
Tőkeemelés	<ul style="list-style-type: none"> • A vagyoni hozzájárulás az eszközök értékét növeli (ide értve az ázsiót is). • Jegyzett tőke nő a névértékkel. → • Alaptőkén felüli vagyoni hozzájárulás tőketartalékot növel. → 	<ul style="list-style-type: none"> • A rendelkezésre bocsátott vagyoni hozzájárulás a kötelezettségeket csökkenti (ide értve az ázsiót is). • A rendelkezésre nem bocsátott pénzbeli vagyoni hozzájárulás a Jegyzett, de még ... értékét növeli. • Ugyanaz, mint a tervezetben. • Ugyanaz, mint a tervezetben.

Átalakulással létrejött társaság vagyonszerlege

(végleges vagyonszerlege)

MEGNEVEZÉS	Átalakuló társaság vagyona piaci értéken	Külön-bözetek	Rendezés (Saját tőke)	Átalakulással létrejött társaság vagyona
Eszközök összesen				
Jegyzett tőke	+	+ -	+ -	+
– Jegyzett, de még ...		– (+)		–
Tőketartalék	+	+ -	+ -	+
Eredménytartalék	±	– +	+ -	+
Lekötött tartalék	+		+ -	+
Saját tőke	±		0	+
Rövid lejáratú kötelezetts.		+ -		
Források összesen				

Átalakulások könyvvizsgálatának specialitásai

- Pozitív bizonyosságot nyújtó szolgáltatásnak minősül.
- A beszámoló könyvvizsgálatára vonatkozó standardokat kell értelemszerűen alkalmazni.
- A könyvvizsgálói szerződés a jogelőd, a jogutód vagyonszámviteli mérlegének az auditálására is kiterjed (tervezet és végleges).
- Célszerű, hogy a jogelődök és jogutódok könyvvizsgálatát ugyanaz a könyvvizsgáló végezze.
- A könyvvizsgálat dokumentálására ugyanazok a standardok érvényesek, mint a beszámolónál (de csak mérleg van!!!).

Átalakulások könyvvizsgálatának spec. (folytat.)

- A fordulónapi értékelésű mérlegek ellenőrzése!!??? Állandó könyvvizsgáló (de ez nem lehet sem feltétel, sem kötelező). A tevékenységet lezáró beszámolóra az általános feltételeket kell érvényesíteni.
- Az állandó könyvvizsgáló által auditált adatok könyvvizsgálata során az 510-es (Első megbízás – nyitó egyenlegek) standard előírásait figyelembe kell venni.
- A jogelőd és a jogutód társaságok vagyonmérlegeire **célszerű** egy könyvvizsgálói jelentést kiadni (összevontan).
- A könyvvizsgálói jelentésben az átalakulási körülményeket be kell mutatni (miből, mi lett, döntésekre hivatkozás, stb).

Átalakulások könyvvizsgálatának spec. (folytat.)

- Teljességi nyilatkozatot a jogelőd és a jogutód társaságoktól is be kell szerezni (vagyonmérlegenként egyet-egyet).
- A könyvvizsgálói jelentésben és a teljességi nyilatkozatokban értelemszerűen beszámoló helyett vagyonmérleg szerepel.
- Szükséges lehet a könyvvizsgálói jelentéstől függetlenül (esetleg belefogalmazva) nyilatkozatot/felhívást készíteni:
 - cserearányokról egyesülések esetén,
 - az átalakulás nem veszélyezteti a hitelezői követelések teljesítését,
 - második döntés legkésőbbi határideje,
 - kedvezményezett (TAO) átalakulás feltételeinek teljesítése,
 - a hitelt nyújtó pénzügyintézet hozzájárulásának szükségessége,
 - nyilatkozat földhivatal felé, stb.

Negatív eredménytartalék kezelése

- A vagyonszámvetés tervezetben
 - Ha a tervezetben a jogutód társaság(ok)nál negatív az eredménytartalék, akkor a vagyonszámvetésről nem lehet tiszta könyvvizsgálói jelentést kibocsátani.
- A végleges vagyonszámvetésben,
 - Ha a jogutód társaság(ok) negatív eredménytartalékának megszüntetésére nincs fedezet az eredménytartalékban, akkor a jegyzett tőkét le kell szállítani a végleges vagyonszámvetések elfogadásával egyidejűleg.
 - Ebben az esetben lehet kiadni tiszta (de figyelemfelhívó megjegyzést tartalmazó) könyvvizsgálói jelentést.
 - Ha nem történt tőkeleszállítás, akkor a hiba súlyosságától függően kell mérlegelni a könyvvizsgálói jelentés minősítését (tiszta figyelemfelhívással, korlátozó, elutasító).

2009-ben az átalakulást érintő törvény- módosítások (2009. évi LXXVII. trv.)

- Szt. 37. § (1) bekezdés c) pontja: a veszteség miatti negatív eredménytartalék ellentételezésére felhasznált tőketartalékot, lekötött tartalékot (149. §).
- Szt. 141. § (6) bekezdés (nem forgalomképes eszközök miatti lekötött tartalék) hatályát veszítette.
- Gt. 279. § (3) bekezdés már „ellenőrző” nem „elkészítő” könyvvizsgáló.

Független Könyvvizsgálói Jelentés *(beolvadás esetén javasolt minimum)*

Célszerű egy összevont könyvvizsgálói jelentést kibocsátani, de lehet vagyonszerűként is.

A Zrt. és a Kft. (egyesülő társaságok) tulajdonosai részére

A csoport szervezeti átalakítása során a Zrt. beolvad a Kft-be. A beolvadást követőenKft. változatlan formában működik tovább. A tulajdonosnak a kelt Alapítói Határozata alapján a beolvadás vagyonszerű (vagyonszerű) tervezetének a fordulónapja 2009.

Elvégeztem a 2009. fordulónapra készített vagyonszerű tervezetek könyvvizsgálatát:

- a **Kft-nél**, mint átvevő társaságnál, amely vagyonszerű tervezetében az eszközök és források egyező végösszege eFt, a jegyzett tőkeeFt, saját tőke értéke plusz eFt;
- a **Zrt-nél**, mint beolvadással megszűnő társaságnál, amely vagyonszerű tervezetében az eszközök és források egyező végösszege eFt, a jegyzett tőke eFt, a saját tőke értéke plusz eFt;
- és a **Kft-nél**, mint beolvadással létrejövő társaságnál (jogutód), amely vagyonszerű tervezetében az eszközök és források egyező végösszege a beolvadás után eFt, a saját tőke értéke eFt, a jegyzett tőke értéke eFt.

Elvégeztem, a fent említett vagyonszerűlegeket alátámasztó vagyonszerű tervezetek ellenőrzését is.

Független Könyvvizsgálói Jelentés (folytat.)

A vagyonmérleg tervezetek és a vagyonleltár tervezetek összeállítása a számviteli törvényben foglaltak és a Magyarországon elfogadott általános számviteli elvek szerint történő elkészítése és valós bemutatása az ügyvezetés felelőssége. Ez a felelősség magában foglalja az akár csalásból, akár hibából eredő, lényeges hibás állításoktól mentes vagyonmérlegek elkészítése és valós bemutatása szempontjából releváns belső ellenőrzés kialakítását, bevezetését és fenntartását; a megfelelő számviteli politika kiválasztását és alkalmazását, valamint az adott körülmények között ésszerű számviteli becslések elkészítését.

A Könyvvizsgáló feladata a vagyonmérleg tervezetek és vagyonleltár tervezetek hitelesítése könyvvizsgálata alapján.

A Zrt. és a Kft. vagyonmérleg-tervezetének alapjául szolgáló beszámoló mérlegadatait a társaságok állandó könyvvizsgálói ellenőrizték. Ezen adatok könyvvizsgálatára a 410-es könyvvizsgálati standard szerint került sor.

A könyvvizsgálatot a magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardok és Magyarországon a könyvvizsgálatra vonatkozó érvényes törvények és egyéb jogszabályok alapján hajtottam végre. Ezek közül kiemelten kezeltem a többször módosított 2000. évi C. törvényt „A számvitelről”, a 2006. évi IV. törvényt „A gazdasági társaságokról”, valamint a 2006. évi V. törvényt „A cégnyilvánosságról ...”.

Független Könyvvizsgálói Jelentés (folytat.)

Ezek a szabályok megkövetelik, hogy megfeleljek bizonyos etikai követelményeknek. A fenti szabványok értelmében a könyvvizsgálat tervezése és elvégzése révén kellő bizonyosságot kell szerezni arról, hogy a vagyonmérleg tervezetek és a vagyonleltár tervezetek nem tartalmaznak lényeges hibás állításokat.

Könyvvizsgálatom magában foglalt olyan eljárások végrehajtását, amelyek céljai könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni a vagyonmérleg tervezetekben és a vagyonleltár tervezetekben szereplő összegekről és közzétételekről. A kiválasztott eljárások, beleértve a vagyonmérleg tervezetek és a vagyonleltár tervezetek akár csalásból, akár hibából eredő, lényeges hibás állításai kockázatának felmérését is, a könyvvizsgáló megítélésétől függenek. A kockázatok ilyen felmérésekor a vagyonmérleg tervezetek és a vagyonleltár tervezetek ügyvezetés általi elkészítése és valós bemutatása szempontjából releváns belső ellenőrzést azért kell mérlegelnem, hogy olyan könyvvizsgálati eljárásokat tervezek meg, amelyek az adott körülmények között megfelelőek, de nem azért, hogy a vállalkozás belső ellenőrzésének hatékonyságára vonatkozóan véleményt mondjak. A könyvvizsgálatom magában foglalta továbbá az alkalmazott számviteli alapelvek és az ügyvezetés lényegesebb becsléseinek, valamint a vagyonmérleg tervezetek és a vagyonleltár tervezetek átfogó bemutatásának értékelését is.

Független Könyvvizsgálói Jelentés (folytat.)

Meggyőződésem, hogy a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték elegendő és megfelelő alapot nyújt a könyvvizsgálói vélemény (záradék) megadásához.

A vagyonmérleg tervezetek a 2009. fordulónapra, a fordulónapi értékelés szabályai szerint készültek. Véleményem szerint a vagyonmérleg tervezetekben szereplő információk minden lényeges összefüggés tekintetében megegyeznek azokkal a nyilvántartásokkal, amelyekből összeállították őket.

A könyvvizsgálat során a Kft., mint átvevő társaság, a Zrt., mint beolvadással megszűnő társaság, és a Kft., mint beolvadással létrejövő társaság (jogutód), vagyonmérleg tervezeteit és a vagyonleltár tervezeteit, azok részeit és tételeit, könyvelési és bizonylati alátámasztását az érvényes nemzeti könyvvizsgálati standardokban foglaltak szerint felülvizsgáltam. Ennek alapján elegendő és megfelelő bizonyosságot szereztem arról, hogy a vagyonmérleg tervezeteket és a vagyonleltár tervezeteket a számviteli törvényben foglaltak és az általános számviteli elvek szerint készítették el. Véleményem szerint a vagyonmérleg tervezetek és a vagyonleltár tervezetek a fenti társaságok 2009. fennálló vagyoni és pénzügyi helyzetéről megbízható és valós képet adnak.

Dátum, aláírás, stb.