

COVIN



Általános, vagy speciális - kérdőjelek az "átalakulások" könyvvizsgálatában

Előadó: dr. Adorján Csaba
egyetemi adjunktus

Régi Gt. (2006. évi IV. törvény) fogalom rendszere

- **Átalakulás**

- Cégforma váltás
- Egyesülés
- Szétválás

Új Ptk. (2013. évi V. törvény), illetve a **2013. évi CLXXVI.** törvény fogalom rendszere

- **Átalakulás** → Csak cégforma váltás
- **Egyesülés**
- **Szétválás**

Amivel *nem* foglalkozik az előadás:

- mit lehet, mit nem lehet (kógens szabályrendszer problémái),
- az átalakulás folyamatához kapcsolódó feladatok,
- a vagyonmérlegek, vagyonleltárak összeállítása,
- a jogutód saját tőke helyzetének a kialakításának problémái,
- a cserearányok meghatározása,
- kombinált átalakulások problémái (beolvadásos kiválás, beolvadásos szétválás),
- a tulajdonosok átalakuláshoz, egyesüléshez, szétváláshoz kapcsolódó elszámolásai,
- Könyvvizsgálói jelentés részletes szövegezése.

Amivel foglalkozik az előadás

Lásd a következő diákon

A vagyonszerzők (vagyonszerzők) könyvvizsgálatával kapcsolatos kérdések

A könyvvizsgáló személye

- Ki minősül a jogi személy könyvvizsgálójának, illetve ki végzett könyvvizsgálatot?

➤ Álláspontom szerint:

- Beszámoló(k), korábbi vagyonszerzők könyvvizsgálója
- NGM/11680/2013-as állásfoglalása alapján csak a Beszámoló(k), könyvvizsgálója

2013. évi CLXXVI. Törvény 4. § (5) bekezdése: „... Nem jogosult erre a jogi személy könyvvizsgálója és az a könyvvizsgáló, aki az átalakulási vagyonszerző-tervezet fordulónapját megelőző két üzleti évben a jogi személy számára könyvvizsgálatot vagy a nem pénzügyi vagyoni hozzájárulás értékének ellenőrzését végezte. „

A jogelőd, jogutód, tervezet, végleges könyvvizsgálója

- Jogszerűség: jogelődnél jogutódnál **lehet azonos** (előfordulhat, hogy eltérő?)
- Tervezet, végleges: célszerű egyben szerződni.
- Ki vállalja a véglegest, ha a tervezet könyvvizsgálója visszalép a szerződéstől?

A vagyonszerkezet könyvvizsgálója és az állandó könyvvizsgáló kapcsolata

- Miért felel az állandó könyvvizsgáló és a vagyonszerkezet könyvvizsgálója?
 - A vagyonszerkezet könyvvizsgálójának a felelősségét nem befolyásolja az állandó könyvvizsgáló munkája, legfeljebb az 510-es standard alapján (első megbízás) felhasználhatjuk könyvvizsgálati bizonyítékként.
 - Nem fordulónapi vagyonszerkezetek (évközi tervezet, illetve nem megszűnéshez kapcsolódó végleges) esetén
 - nem kötelező az állandó könyvvizsgálónak vizsgálatot végezni.

Könyvvizsgálói szerződés

- Alapvetően jogelőddel (akinek érdeke fűződik a változáshoz)
- Tervezet, végleges, jogelőd, jogutód, részletezni a határidőket és díjakat.
- Jogutód minden jogot és kötelezettséget örököl (szétválásoknál probléma lehet).

A vagyommérleg könyvvizsgálata milyen standardok alapján?

- Az általános előírások (standardok), vagy speciális szabályok szerint kell lefolytatni a vizsgálatot?
 - Általános szabályok szerint folyik a könyvvizsgálat (nincs eredménykimutatás, kiegészítő melléklet, üzleti jelentés). Az összes releváns standardot figyelembe kell venni. Dokumentálás itt is fontos.
 - Jelentéskészítés ISA 805 szerint (Speciális szempontok — Egyedüli pénzügyi kimutatásoknak és egy pénzügyi kimutatás konkrét elemeinek, számláinak vagy tételeinek könyvvizsgálatai).
 - Más a felhasználási cél a tervezetnél, és a véglegesnél, emiatt szövegezésbeli eltérések (felhasználási korlátozások).

A vagyommérleg könyvvizsgálói jelentésének formája

- Hány könyvvizsgálói jelentés készüljön?
 - Tervezetre és véglegesre egy-egy. A jogelőd(ök), jogutód(ok) vagyommérlegeire egyben megfogalmazott jelentés.

VAGY

- Minden vagyommérlegre (tervezet, végleges, jogelőd, jogutód) külön-külön jelentés.
- Előnyök - hátrányok mérlegelése fontos.
- Felhasználási cél, illetve döntési mechanizmusok (taggyűlések, közgyűlések szervezése) figyelembe vétele szükséges.
- Jogi, cégbírósági szempontból mindegyik elfogadható.
- Gyakorlatban mindkét forma használt és elfogadható.
- Én az összevontat preferálom.

A vagyonomérleg könyvvizsgálói jelentésének tartalma

- A könyvvizsgálói jelentés felépítése milyen legyen?
 - Kiindulás az általánosból, de az ISA 805 szerinti eltérésekkel.
 - Megfelelést előíró, vagy valós bemutatást előíró keretelvekre hivatkozás?
 - ❖ Szt. szerint a szabályosság ellenőrzése a könyvvizsgálat célja. →
 - ❖ Megfelelést előíró „... Szt. szabályaival összhangban állították össze ...”
 - Fontos az átalakulással (egyesüléssel, szétválással) kapcsolatos körülmények bemutatása.
 - Mindenképpen kell hogy szerepeljen a felhasználási cél, illetve az ezzel kapcsolatos korlátozások.
- Azonosítani kell a jelentés tárgyát (de nincs eredmény).
 - A vagyonomérleg legfontosabb jellemzői, mérlegfőösszeg, saját tőke, esetleg jegyzett tőke.

A vagyommérleg könyvvizsgálói jelentésének minősítése

- A könyvvizsgálatra ugyanúgy vonatkozik az ISA 320-as (lényegesség) standard.
- Ha a nem helyesbített hibás állítások a végrehajtási lényegesség alatt vannak, akkor minden esetben adhatok tiszta jelentést?
- Mi a helyzet akkor, ha nem teljesülnek az átalakulással kapcsolatos jogszabályi előírások, de azok összege a lényegességi határérték alatti? Pl. jogutód vagyommérleg tervezetében van negatív eredménytartalék, van a tervezetben jegyzett, de még be nem fizetett tőke, stb).
- Véleményem szerint minőségi hibák is lehetnek, amelyek összeghatártól függetlenül minősítéshez vezethetnek.

Jogutód negatív eredménytartalékának megítélése

■ A vagyonszerkezet tervezetben

- Ha a jogutód társaság(ok)nál negatív az eredménytartalék, akkor a vagyonszerkezet tervezetről a könyvvizsgálói vélemény nem lehet tiszta.

■ A végleges vagyonszerkezetben

- Ha a jogutód társaság(ok) negatív eredménytartalékának megszüntetésére nincs fedezet az eredménytartalékban, akkor a jegyzett tőkét le kell szállítani a végleges vagyonszerkezet elfogadásakor.
- Ebben az esetben lehet tiszta véleményt (figyelemfelhívó megjegyzéssel) tartalmazó könyvvizsgálói jelentést kibocsátani
- Ha nem történt tőkeleszállítás, akkor a hiba súlyosságától függően kell mérlegelni a könyvvizsgálói jelentés minősítését (tiszta figyelemfelhívással, korlátozó, ellenvélemény).

Az ördög a részletekben rejlik

A vagyommérleg tervezetek könyvvizsgálói jelentésének eltérései az általánostól (jogelődre - jogutódra egy jelentéssel)

- Jogelődök és vagyommérlegeik azonosítása (MF, ST, JT).
- Egyéb kérdésekben a felhasználást korlátozni kell (döntéshez készült, jogszabálytól eltérő célra nem használható fel).
- Egyéb információk, amiről nyilatkoznunk kell. Ilyen lehet az átalakulási (egyesülési, szétválási) terv. Megfogalmazás hasonlóan, mint az üzleti jelentéssel kapcsolatban (lényeges ellentmondás, vagy lényeges hibás állítás). Negatív bizonyosság.
- Vállalkozás folytatásának elvéből kiinduló vagyommérleg tervezet (nincs ennek ellentmondó körülmény), erre hivatkozni az általánoshoz hasonlóan. Jelentésben hivatkozás arra, hogy az átalakulás tervezett napjáig vizsgáltuk.
- Végén: „Egyéb információk” alcím alatt pl. nyilatkozat cserearányokról, hitelezői igények kielégítésének veszélyei, stb. Még nem eldöntött, mert lehet, hogy a megbízó külön nyilatkozatot kérne.
- „Egyéb kérdések” címszó alatt ajánlott lehet arról írni, hogy a vagyommérleg alapjául szolgáló beszámoló (mérleg) volt-e auditálva.

Az ördög a részletekben rejlik

A vagyonomérleg tervezetek könyvvizsgálói jelentésének eltérései az általánostól (jogelődre - jogutódra egy jelentéssel)

- Jogelődök és vagyonomérlegeik azonosítása (MF, ST, JT).
- Egyéb kérdésekben a felhasználást korlátozni kell (döntéshez készült, jogszabálytól eltérő célra nem használható fel).
- Egyéb információk, amiről nyilatkoznunk kell. Ilyen lehet az átalakulási (egyesülési, szétválási) terv. Megfogalmazás hasonlóan, mint az üzleti jelentéssel kapcsolatban (lényeges ellentmondás, vagy lényeges hibás állítás). Negatív bizonyosság.
- Vállalkozás folytatásának elvéből kiinduló vagyonomérleg tervezet (nincs ennek ellentmondó körülmény), erre hivatkozni az általánoshoz hasonlóan. Jelentésben hivatkozás arra, hogy az átalakulás tervezett napjáig vizsgáltuk.
- Végén: „Egyéb jogi és szabályozói követelmények” alcím alatt pl. nyilatkozat cserearányokról, hitelezői igények kielégítésének veszélyei, stb. Még nem eldöntött, mert lehet, hogy a megbízó külön nyilatkozatot kérne.
- „Egyéb kérdések” címszó alatt ajánlott lehet arról írni, hogy a vagyonomérleg alapjául szolgáló beszámoló (mérleg) volt-e auditálva.

A végleges vagyonszerkezetek könyvvizsgálói jelentésének eltérései a vagyonszerkezet tervezettől

- Tervezet helyett véglegesre hivatkozás. 😊
- Egyéb információk (átalakulási terv már nincs) nem kell.
- Jelentés egyéb követelményekről rész (pl. Rt.-nél) nem kell.

A végleges vagyonszerkezetek közzétételének problémái

- 2013. évi CLXXVI. Törvény 11. § (2) bekezdése: „Az átalakulással létrejövő jogi személy bejegyzését követő kilencven napon belül végleges vagyonszerkezetet kell készíteni”. Részletes szabályok az Szt-ben.
- Szt. 141. § (1) bekezdése: „.... végleges vagyonszerkezetet és végleges vagyonszerkezetet kell készíteni és a cégbíróságnál letétbe helyezni”
- Nem céginfón, jogi képviselőn keresztül cégbíróságon (nyilvánosság?).
- Ügyvédek, cégbírók nem igénylik (nem szeretnék) ezt a letétbe helyezést. 😊

A teljeségi nyilatkozatok specialitásai átalakulások (....) esetén

- Jogelődökre és jogutódokra szigorúan külön-külön (minden mérleghez kell).
- Ki írja alá? Tervezet, még nincs a jogutódnál kinevezett vezető (vagy van, de nem vett részt a munkában). Véglegesen a jogelőd vezető tisztségviselője már nincs a cégnél (vagy nem volt ráhatása az összeállításra).
- Egyéb olyan tényezők, amelyek szerepelhetnek a teljeségi nyilatkozatban:
 - Vagyonszerkezet tervezet esetén, az elfogadás a törvényi határidőn belül megtörténik, véglegesen a letétbe helyezésről.
 - Kedvezményezett átalakulás esetén nyilatkozat arról, hogy a feltételek teljesülnek (véglegesen, hogy bejelentik az adóhatóságnak).
 - Egyesülések, szétválások (!!!) esetén a cserearányokról.
- A dátumozás szabályai ugyanúgy, mint a beszámolóknál.

*Köszönöm megtisztelő
figyelmüket!*