

Az átalakulások könyvvizsgálatának aktuális kérdései

A téma fontossága

2019. évtől kezdődően az átalakulás, egyesülés, szétválás könyvvizsgálata is tárgyát képezi a kamarai minőségellenőrzésnek!

MKVK

**Konzultációs
szolgálat**

Figyelembe veendő releváns jogszabályok:

- 2013. évi V. törvény a Polgári Törvénykönyvről
- 2013. évi CLXXVI. törvény egyes jogi személyek átalakulásáról, egyesüléséről, szétválásáról
- 2006. évi V. törvény a cégnyilvánosságról, a bírósági cégeljárásról és a végelszámolásról
- 2000. évi C. törvény a számvitelről

Milyen legyen a könyvvizsgálói jelentésem?

- Két alkalommal jelentés (tervezetre, véglegesre)
- 700-as standardok (jogszabály alapján végzett könyvvizsgálat)
- Ezek közül releváns:
 - 700. (vélemény kialakítás, jelentéskészítés)
 - 705. (vélemény minősítései)
 - 706. (figyelemfelhívás, egyéb kérdések)
 - 720. (egyéb információk)

Jelentéskészítésre vonatkozó további standardok

- 800. (speciális keretelvek alapján készített pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata)
Megfelelést előíró keretelv miatt (Szt. 136-141 §.)
- 805. (egyedi pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata)
Csak vagyonsmérlegből és vagyoneletről áll

Hány jelentést tervezel kiadni a tervezetre és a véglegesre?

Jogelődre és jogutódra vonatkozóan összevontan egy jelentést a vagyonszám-tervezetekre is és a végleges vagyonszámjegyekre is.

Van-e akadálya annak, hogy külön jelentést készítsék a jogelőd és a jogutód vagyonszám-tervezeteire és végleges vagyonszámjegyeire?

Nincs, a könyvvizsgáló megítélésétől, ill. az ügyfél esetleges igényeitől függ. Mindkét típus elfogadható.

Milyen legyen a jelentés szerkezete?

Szerintem a következő elemekből áll:

- Cím
- Címzett
- Vélemény
- Vélemény alapja
- Vezetés felelőssége
- Könyvvizsgáló felelőssége
- Dátum, aláírás

Még egy kötelező elem kell, hogy legyen a jelentésben, de csak a vagyonmérleg-tervezetek esetében:

- Egyéb információk – Az átalakulási terv

Oka:

- A vagyonmérleg tervezetek az átalakulási terv részét képezik, azzal együtt kerülnek előterjesztésre elfogadásra.

A végleges vagyonmérlegről készített jelentésben ez az elem már nem szerepel!

Könyvvizsgálói jelentés szerkezete

Cím

- Nem kötelező, de lehet utalni arra, hogy átalakulási vagyonszármazékról (tervezet vagy végleges) szól a jelentés
„Független könyvvizsgálói jelentés”

Címzett

„A(z) átalakulásban résztvevő alább megnevezett gazdasági társaságok [tulajdonosainak/résztvényeseinek]”

Könyvvizsgálói jelentés szerkezete

Vélemény

„Elvégeztük az alább megnevezett gazdasági társaságok tervezett átalakulásával összefüggésben a 201X. xxxx XX-i fordulónapra elkészített átalakulási vagyonmérleg-tervezetek és vagyonleltár-tervezetek (a továbbiakban együtt: „vagyonmérleg-tervezet” vagy „vagyonmérleg-tervezetek”) könyvvizsgálatát, amelynek során megvizsgáltuk:

(a) a(z) [*Átalakuló társaság neve*], mint az átalakulás után megszűnő társaság („jogelőd társaság”), az átalakulás előtti állapotra vonatkozó vagyonmérleg-tervezetét, amelyben az eszközök és források egyező végösszege XXX E Ft, a jegyzett tőke összege XXX E Ft, a saját tőke összege XXX E Ft;

(b) a(az) [*Átalakulással létrejövő társaság neve*], mint az átalakulással létrejövő társaság („jogutód társaság”) átalakulás utáni tervezett vagyoni helyzetét bemutató vagyonmérleg-tervezetét, amelyben az eszközök és források egyező végösszege XXX E Ft, a jegyzett tőke összege XXX E Ft, a saját tőke összege XXX E Ft.

Könyvvizsgálói jelentés szerkezete

Vélemény (folytatás)

Véleményünk szerint a(z) [*Átalakuló társaság neve*] mint jogelőd társaság, a(z) [*Átalakulással létrejövő társaság neve*] mint jogutód társaság *201X. xxx XX-i* fordulónapra elkészített, mellékelt vagyonmérleg-tervezeteit **minden lényeges szempontból a Magyarországon hatályos, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény** (a továbbiakban: „számviteli törvény”) **136-141. §-okban foglalt rendelkezéseivel összhangban állították össze.”**

Könyvvizsgálói jelentés szerkezete

Vélemény alapja

Tartalma és megfogalmazása megegyezik az éves beszámolóval kapcsolatban kiadott könyvvizsgálói jelentéssel.

Könyvvizsgálói jelentés szerkezete

Egyéb információk – Az átalakulási terv

„Az egyéb információk, az Átalakuló Társaságok vagyonmérleg-tervezetei és az azokat alátámasztó vagyonleltár-tervezetek kivételével, az átalakulási törvény 3. §-ában meghatározott átalakulási tervet foglalják magukban. A független könyvvizsgálói jelentésünk „Vélemény” szakaszában a vagyonmérleg-tervezetekre adott könyvvizsgálói véleményünk nem vonatkozik az átalakulási tervre. A vezetés felelős az átalakulási tervnek a Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény és az átalakulási törvény vonatkozó előírásaival összhangban történő elkészítéséért.

A vagyonmérleg-tervezetek általunk végzett könyvvizsgálatával kapcsolatban a mi felelősségünk az átalakulási terv átolvasása és ennek során annak mérlegelése, hogy az átalakulási terv lényegesen ellentmond-e a vagyonmérleg-tervezeteknek vagy a könyvvizsgálat során szerzett ismereteinknek, vagy egyébként úgy tűnik-e, hogy az lényeges hibás állítást tartalmaz. Ha az elvégzett munkánk alapján arra a következtetésre jutunk, hogy az átalakulási terv lényeges hibás állítást tartalmaz, kötelességünk erről és a hibás állítás jellegéről jelentést tenni. Ebben a tekintetben nincs jelentenivalónk.”

Könyvvizsgálói jelentés szerkezete

A vezetés és a könyvvizsgáló felelőssége szakaszok

Az éves beszámolóra kiadott könyvvizsgálói jelentés vonatkozó szakaszainak értelemszerű átalakítása:

- Beszámoló helyett: vagyonmérleg-tervezet
- Általános keretelvek helyett az Szt. speciális keretelveire hivatkozás

Könyvvizsgálói jelentés szerkezete

Mi van a vállalkozás folytatás elvének érvényesülésével, kell-e ezt vizsgálni?

A vezetésnek fel kell mérnie, a könyvvizsgálónak vizsgálnia kell, de értelemszerűen csak a jogutód társaságnál:

- VMT esetében: az átalakulás tervezett időpontjáig
- VVM esetében: szokásos időtartamra, a fordulónapot követő 12 hónapra

Könyvvizsgálói jelentés szerkezete

Opcionális elem: Egyéb kérdések

Mivel a felhasználók köre (tulajdonosok) és a készítés célja (cégbírószági döntés megalapozása) speciális, ezért célszerű (de nem kötelező) az egyéb kérdések között korlátozni a könyvvizsgálói jelentés felhasználhatóságát.

Könyvvizsgálói jelentés szerkezete

Egyéb kérdések – a felhasználás korlátozása

„Ez a független könyvvizsgálói jelentés az egyes jogi személyek átalakulásáról, egyesüléséről, szétválásáról szóló 2013. évi CLXXVI. törvény (a továbbiakban: „átalakulási törvény”) 4. § (5) bekezdésére tekintettel, valamint a számviteli törvény 136. § (9) bekezdése alapján az Átalakuló Társaságok tulajdonosai részére készült, és a jelentésünk az e törvényekben meghatározott céltól eltérő más célra nem használható fel.”

Kell-e a 800. standard alapján
figyelemfelhívást tennem a speciális
keretelv alkalmazása miatt?

Kellene, de nem lehet, mivel a vezetés nem tudja bemutatni (nincs hol), így nincs mire figyelem felhívást tenni.

Megoldás: a vélemény szakaszban
hivatkozunk az alkalmazott speciális
keretelvre.

Mit tennél, ha a jogutód VVM-ében a jegyzett tőke maximuma alacsonyabb, mint a VMT alapján a cégbíróságon bejegyzett tőke?

Figyelemfelhívást tennék a jelentésben a vélemény alapja szakasz után:

- Megjelölném a hivatkozás helyét (saját tőke)
- A tulajdonosoknak döntést kell hozniuk a VVM elfogadásakor a jegyzett tőke hiány pótlásáról, vagy a jegyzett tőke leszállításáról
- Beírnám, hogy a véleményem e kérdésben nincs minősítve

„Felhívjuk a figyelmet a jogutód Társaság végleges vagyonmérlege forrás oldalán a saját tőke soron szereplő összegre, mely alapján a számviteli törvény 141. § (5) bekezdése szerint számított saját tőke összege nem éri el a jogutód Társaság vagyonmérleg-tervezete alapján a cégbíróság által bejegyzett jegyzett tőke összegét. Ennek következtében – a számviteli törvény, valamint az átalakulási törvény előírásainak megfelelően – a tulajdonosoknak a jegyzett tőke hiányának pótlólagos tőkebevonással történő pótlásáról a végleges vagyonmérleg elfogadásával egyidejűleg kell döntést hozniuk, vagy dönteniük kell a jegyzett tőke összegének leszállításáról legalább olyan mértékig, hogy a jogutód Társaság jegyzett tőkéjének összege ne haladja meg a számviteli törvény 141. § (5) bekezdése szerint a végleges vagyonmérleg alapján számított saját tőke összegét. Véleményünk nincs minősítve e kérdés vonatkozásában.”

A jogelőd társaságnak van e könyvvizsgálója?

Nincs, soha nem is volt kötelezett könyvvizsgálatra.

Mi a vagyonmérleg-tervezet fordulónapja?

2018. augusztus 31., amely időpontra zárást készít a jogelőd.

Terveztél-e végezni valamilyen munkát a VMT alapjául szolgáló mérleg megbízhatóságára vonatkozóan?

Át fogom nézni az évközi időpontra készített mérleget és eredménykimutatást, és tervezek egy több órás megbeszélést a vezetéssel, valamint a könyvelővel. Szerinted mást is kellene még tennem?

Ennél részletesebb munka szükséges, gyakorlatilag az **alapadatok könyvvizsgálatát kell elvégezni** a standardoknak megfelelően.

E könyvvizsgálat magában foglalja:

- Az üzleti tevékenység megismerését
- Az információs rendszer megismerését
- A kontroll tevékenységek felmérését
- Mindezek alapján megfelelő könyvvizsgálati eljárások tervezését és végrehajtását
- Mindezek dokumentálását

Fontos!

Az alapadatok könyvvizsgálata nem minősül jogszabály alapján végzett könyvvizsgálatnak, így **erről jelentés nem adható ki!**

Milyen munkát végeznél akkor, ha a jogelőd állandó könyvvizsgálója az alapul szolgáló mérleget felülvizsgálja és erről tiszta véleményt tartalmazó jelentést bocsát ki?

A következőket tenném:

- Kapcsolat felvétele az állandó könyvvizsgálóval
- Interjú + munkapapírok áttekintése (lényegében a nyitó egyenlegek könyvvizsgálatához hasonlóan, file review)
- Az állandó könyvvizsgáló függetlenségének és szakmai kompetenciájának vizsgálata
- Mindezek alapján annak minősítése, hogy az eddigi munka elegendő és megfelelő bizonyítékkal szolgált-e az alapadatok megbízhatóságára vonatkozóan
- Ha nem, további vizsgálatok tervezése és elvégzése
- Dokumentálás

A file review során vedd figyelembe a következőket:

- Megfelelő volt-e a kockázat felmérés
- A tervezett eljárások megfelelőek-e, végrehajtásra kerültek-e
- Rendelkezésre állt-e az elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték minden területre vonatkozóan
- Következtetések és bizonyítékok összhangja fennáll-e
- Sor került-e a fordulónap utáni események, a vállalkozás folytatás elve érvényesülésének, valamint a csalási kockázat vizsgálatára
- A kibocsátott vélemény és jelentés megfelelő-e
- Milyen hibák kerültek feltárássra

Hogyan értelmezzem a lényegességet az alapul szolgáló mérleg felülvizsgálata során, valamint a vagyonmérlegek könyvvizsgálata során?

Az alapul szolgáló beszámolónál normál lényegesség, esetlegesen nem javított nem lényeges hibákkal. E nem javított hibák csoportosítása:

- Hatást gyakorol-e a saját tőke összegére és/vagy szerkezetére (pl. el nem számolt, nem lényeges összegű vevő értékvesztés)
- Vagy nem (pl. a könyvvizsgáló díjazásának bemutatása nem szerepel a kiegészítő mellékletben)

Vagyonmérlegnél a hibák csoportosítása azonos az előzőekkel:

- Hatást gyakorol-e a saját tőke összegére és/vagy szerkezetére (pl. várható veszteségre a vezetés nem képzett lekötött tartalékot)
- Vagy nem (pl. a rendezés oszlop adatai a különbözetek oszlopban szerepelnek)

A saját tőkére hatást gyakorló hibákat javíttatni kell, azok összegétől függetlenül!

Módszertani útmutató

Az MKVK honlapján elérhető
(ügyfélkapus bejelentkezést követően):

www.mkvk.hu/tudastar/utmutatok/

Módszertani útmutató az átalakulási,
egyesülési, szétválási vagyonsmérlegek és
vagyoneleltárak könyvvizsgálatához

Köszönjük megtisztelő figyelmüket!

Kellemes és sikerekben gazdag
minőségellenőrzést kívánva:

Fridrich Péter
Dr. Simon Szilvia