



# Átalakulás könyvvizsgálatának a minőségellenőrzése

**Megyebíró Anikó**  
**Minőség-ellenőrzési Bizottság**



# Tartalomjegyzék

## 1. Jogszabályi háttér- előzmények

## 2. Átalakulás könyvvizsgálatának minőségellenőrzési kérdőíve

I. fejezet: Megbízás elfogadása

II. fejezet: Az alapul szolgáló mérlegek megbízhatóságának és valós képnek ellenőrzésére vonatkozó tervezési kérdések

III. fejezet : Vagyonmérlegek tervezetek és vagyonleltár tervezetek könyvvizsgálata

IV. fejezet: Végleges vagyonmérlegek és vagyonleltárak könyvvizsgálata

V. fejezet: Áttekintés

VI. fejezet : Jelentéskészítés

VII. fejezet: Speciális kérdések

## 3. Kérdések

**Megyebíró Anikó**  
**Minőség-ellenőrzési Bizottság**



**Az átalakulás könyvvizsgálatát a 2013. évi CLXXVI. törvény ( továbbiakban Átv.) szabályozza.**

**Ezáltal ez egy jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálat.**

**A 2007. évi LXXV. Törvény 149. § ( 1) bekezdése szól arról, hogy a kamarai minőség-ellenőrzés jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységre terjed ki, így kiterjed az átalakulás könyvvizsgálatának a minőségellenőrzésére is.**

**Az MKVK Szakértői Bizottsága 2020. augusztus 27-i ülésén elfogadta az átalakulási, egyesülési, szétválási ( továbbiakban átalakulás ) vagyonmérlegek és vagyonektárak könyvvizsgálatáról szóló módszertani útmutatót , mely kötelező oktatás keretében a könyvvizsgálóknak oktatásra került, így megteremtődött minden feltétel az átalakulás minőségellenőrzéséhez, amely lebonyolításához szükséges kérdőívben foglaltak ismertetése a jelen előadás témája.**



**Az Átv. 2019. december 13-án életbe lépett módosítása szerint a 4. §. (6) és 13. §. (29) bekezdésben előírtak alapján a vagyonmérleg tervezetek és vagyonleltár tervezetek könyvvizsgálata csak azokban az esetekben kötelező, amikor is valamely jogelőd jogi személyre egyébként is vonatkozik jogszabályi kötelezettség alapján a könyvvizsgálat.**

- Átalakulás illetve kiválás esetében akkor kell a vagyonmérleg-tervezeteket független könyvvizsgálóval felülvizsgáltatni, ha a jogelőd társaság a Sztv. értelmében könyvvizsgálatra kötelezett.
- Egyesülés esetében , ha az egyesülésben részt vevő jogelőd társaságok közül bármelyik könyvvizsgálatra kötelezett, akkor minden résztvevőre vonatkozik a független könyvvizsgálói felülvizsgálat.

**A végleges vagyonmérlegek és vagyonleltárak könyvvizsgálata – továbbra is- minden esetben kötelező, minden esetben független könyvvizsgálóval kell a felülvizsgálatot elkészíttetni, akinek erről jelentést kell kibocsátania.**



**A minőségellenőrzési módszertani kézikönyv mellékletét képező „7/1” Átalakulások kérdőívet az elnökség 2021. december 6-i ülésén fogadta el, mely a közfelügyeleti hatóság jóváhagyását követően 2021. december 10-én lépett hatályba.**

**A kérdőív összeállítása a szakértői bizottság munkacsoportjával együttműködve jött létre.**

**Mivel az átalakulás könyvvizsgálata jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálat, ezért ezen könyvvizsgálatok esetében is alkalmazni kell a Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardokban foglaltakat, indokolt a 800. témaszámú (Speciális célú keretelvekkel összhangban készített pénzügyi kimutatások könyvvizsgálai) és a 805. témaszámú (Egyedüli pénzügyi kimutatásoknak és egy pénzügyi kimutatás konkrét elemeinek, számláinak vagy tételeinek könyvvizsgálatai) standard figyelembe vétele is.**

**A szakértői bizottság elkészítette az MNKS módosítását, melyet az MKVK Elnökség 2022. 06.17-i ülésén jóváhagyott. A módosításokra a már elfogadott átalakulási kérdőív alapján történő számonkérés megalapozottságához volt szükség.**

**A továbbiakban a vagyonmérleg tervezet VMT, a végleges vagyonmérleg VVM**



**Az átalakulás könyvvizsgálatának a minőségellenőrzésére összeállított kérdőív az eddig alkalmazott kérdőívek szerkezetének megfelelő, azaz a könyvvizsgálati munka valamennyi szakaszára kiterjed, figyelembe véve az átalakulás könyvvizsgálatának a specialitását. Igen, nem és NÉ válaszok lehetségesek, a megjegyzés rovat tartalmazza az adott ponthoz a hivatkozásokat.**

**A vagyonmérleg tervezet és vagyonleltár tervezet valamint a végleges vagyonmérleg és vagyonleltár minőségellenőrzése vonatkozó kérdések egy kérdőívben kerültek megfogalmazásra.**

<b>I. Fejezet: Megbízás elfogadása</b>	<b>2 kérdés</b>
<b>II. Fejezet : Az alapul szolgáló mérlegek megbízhatóságának és valós képének ellenőrzésére vonatkozó tervezési kérdések</b>	<b>11 kérdés</b>
<b>III. Fejezet: Vagyonmérlegtervezetek és vagyonleltár tervezetek könyvvizsgálata</b>	<b>13 kérdés</b>
<b>IV. Fejezet: Végleges vagyonmérlegek és vagyonleltárak könyvvizsgálata</b>	<b>11 kérdés</b>
<b>V. Fejezet: Áttekintés</b>	<b>7 kérdés</b>
<b>VI. Fejezet: Jelentéskészítés (6.4 Vétó kérdés )</b>	<b>7 kérdés</b>
<b>VII. Fejezet: Speciális kérdések</b>	<b>3 kérdés</b>



**A megbízás elfogadása kérdései az általános kérdőív kérdéseivel megegyezők, azaz a**

**-függetlenség,**

**-összeférhetetlenség és az**

**-alkalmasság dokumentált mérlegelésére vonatkoznak a megbízás elfogadása előtt, valamint arra, hogy a függetlenség , össze-egyeztethetlenség és az alkalmasság az elfogadás és a megbízás végrehajtása során teljesültek-e?**

**Általában erre vonatkozó dokumentum egy hasonló kérdéslista, mint a beszámoló könyvvizsgálata esetében, azonban ezt ki kell egészíteni az átalakulásra vonatkozó sajátosságokkal.**

***A minőségellenőrnek arról kell meggyőződnie, hogy megtörténtek –e fentiek és a megbízás elfogadása készített ellenőrzési lista kiegészítésre került-e az átalakulásra vonatkozó kérdésekkel.***



## II. Fejezet : Az alapul szolgáló mérlegek megbízhatóságának és valós képének ellenőrzésére vonatkozó tervezési kérdések

**A tervezési kérdések elkülönülnek , attól függően, hogy az alapul szolgáló mérleget**

**a) állandó könyvvizsgáló felülvizsgálta-e , illetve , hogy**

**b) nem vizsgálta felül állandó könyvvizsgáló**

**( ez vonatkozik a VMT és a VVM-re is )**

- a) Ebben az esetben az átalakulás könyvvizsgálójának arról kell győződni, hogy az állandó könyvvizsgáló elvégezte-e mindazokat a könyvvizsgálói eljárásokat, amelyek alapján elegendő és megfelelő könyvvizsgálói bizonyíték gyűjtésével meg tudott győződni arról, hogy a mérleg nem tartalmaz lényeges hibás állításokat, amelyek lényeges hatással lehetnek a VMT-re illetve a VVM-re , ezáltal az átalakulás könyvvizsgálója az alapul szolgáló mérleg megbízhatóságának és valós képének az ellenőrzéséhez ezt fel tudta használni.

Ennek lehetséges módszerei:

- az állandó könyvvizsgáló betekintést enged az a munkapapírjaiba , és/vagy
- egy előre összeállított kérdéslista alapján válaszol az állandó könyvvizsgáló az átalakulás könyvvizsgálójának a kérdéseire , amelynek ki kell, hogy terjedjenek a könyvvizsgálati munka minden szakaszára. Az adott kérdésekre adott válaszokhoz a munkapapírokat bemutatta is be kell mutatni. ( *Az átalakulás könyvvizsgálatának az egyik sarkalatos pontja, hogy az állandó könyvvizsgáló és átalakulás könyvvizsgálója kommunikáljon egymással, aminek a gyakorlata, ennek természetessége szerintem még nem alakult ki, erre kell törekedni* )

***A minőségellenőr feladata az, hogy, mérlegelje, hogy az átalakulás könyvvizsgálója meg tudott-e győződni arról, hogy a beszámoló nem tartalmaz lényeges hibás állítást. Kérdőív alkalmazása esetén nem elegendő csak az igen , nem vagy NÉ válaszok adása!***





**A tervezési kérdések elkülönülnek , attól függően, hogy az alapul szolgáló mérleget**

**a) állandó könyvvizsgáló munkájának az dokumentált áttekintése ki kell hogy terjedjen:**

- A megbízás elfogadására
- A gazdálkodó és környezetének a megismerésére, beleértve az üzleti tevékenység megismerést, az informatikai rendszer felmérését, a releváns kontrollok meghatározást a jelentős ügyletsoportokra
- A kockázatok felmérésére
- Arra, hogy megfelelő lényegességet alkalmazott-e
- Vizsgálta-e csalás, hamisítás kockázatot
- Vizsgálta-e a kapcsolt felekkel folytatott tranzakciókat
- Kért-e be külső megerősítéseket
- Elegendő és megfelelő bizonyítékot szerzett-e a végrehajtott eljárásokra
- Az elvégzett vizsgálatokból levont következtetései összhangban vannak-e a megszerzett bizonyítékokkal
- Vizsgálta-e a vállalkozás folytatása elvének érvényesülését és a fordulónap utáni eseményeket
- Beszerezte-e a vezetéstől a teljességi nyilatkozatot
  
- Mindezek alapján megfelelő könyvvizsgálói jelentést bocsátott-e ki

*A minőségellenőrnek arról kell meggyőződni, hogy az elvégzett könyvvizsgálati eljárások és dokumentumok alapján az átalakulás könyvvizsgálója az állandó könyvvizsgáló munkáját áttekintette-e és kellő ismeretet szerzett-e arról, hogy megítélje azt, hogy az állandó könyvvizsgáló megfelelő könyvvizsgálói jelentést bocsátott ki.*



## II. Fejezet : Az alapul szolgáló mérlegek megbízhatóságának és valós képének ellenőrzésére vonatkozó tervezési kérdések

**A tervezési kérdések elkülönülnek , attól függően, hogy az alapul szolgáló mérleget**

**a) állandó könyvvizsgáló munkájának az dokumentált áttekintése ki kell hogy terjedjen:**

Az átalakulás könyvvizsgálója az áttekintés alapján kétféle eredményre juthat:

- vagy tud támaszkodni az állandó könyvvizsgáló munkájára
- vagy csak részben vagy egyáltalán nem tud az állandó könyvvizsgáló munkájára támaszkodni

Ha csak részben vagy egyáltalán nem tud az állandó könyvvizsgáló munkájára támaszkodni az átalakulás könyvvizsgálója akkor meg kell határoznia

- a további eljárásokat és ezt végre is kell hajtania
- valamint az elvégzett eljárások alapján következtetést kell levonnia az alapul szolgáló beszámolóra vonatkozóan.

***A minőségellenőrnek arról kell meggyőződnie, hogy megtervezte-e és elvégezte az átalakulás könyvvizsgálója az alapul szolgáló mérleg megbízhatóságához és valós képének a bemutatásához szükséges eljárásokat, ezeket elvégezte- és levonta-e a szükséges következtetéseket***



**A tervezési kérdések elkülönülnek , attól függően, hogy az alapul szolgáló mérleget  
b) az alapul szolgáló mérleget nem vizsgálta felül könyvvizsgáló**

Az átalakulás könyvvizsgálójának mindazon eljárásokat el kell végeznie, amely alapján elegendő és megfelelő bizonyítékok gyűjtésével meg tud győződni arról, hogy az alapul szolgáló mérlegek nem tartalmaznak lényeges hibás állításokat. ( *nem ad ki független könyvvizsgálói jelentést* )

- Az a) pontban leírt eljárásokat kell egyrészt elvégezni - kivéve a megbízás elfogadásával kapcsolatos
- El kell végeznie a lényegesség meghatározását
- El kell végezni a jelentős számlaegyenlegekre és ügyletcsoportokra a kockázatbecslést állítások szintjén
- El kell készítenie az ügyfél specifikus munkaprogramot
- Kérni kell külső feles megerősítéseket
- Meg kell, győződjön arról, hogy minden a munkaprogramban kijelölt eljárást elvégzett-e , és ennek eredményeit rögzítette-e és levonta-e a szükséges következtetéseket.
- Hiba esetén mérlegelni kell-e, hogy az elhanyagolható hiba mértékét meghaladja vagy sem.
- Be kell kérni a teljességi nyilatkozatot

***A minőségellenőrnek a fenti eljárások elvégzéséről kell meggyőződnie.***



## **El kell készíteni a vagyonmérleg tervezetek és vagyonleltár tervezetek könyvvizsgálatának a végrehajtásához a munkaprogramot a jogelődökre és a jogutódokra egyaránt**

A munkaprogramnak tartalmaznia kell:

- A vizsgálati célt
- Az elvégzendő eljárások leírását
- Az elvégzendő eljárások időbeni ütemezését

**Meg kell határozni minden jogelődre és jogutódra a lényegességet külön- külön úgy, hogy ezek összhangban legyenek az alapul szolgáló mérlegekre számolt lényegességgel**

**A minőségellenőrnek arról kell meggyőződni, hogy készült-e munkaprogram , és a lényegességnek a számítási módszere megfelelő volt-e? Azaz**

- **Az adott jogelődökre és jogutódokra kiszámított lényegesség értékek közül az alacsonyabbik lényegességi mértékét állapította-e meg a jogelődök könyvvizsgálatának a végrehajtása esetében?**
- **Ha fel tudta használni az állandó könyvvizsgáló munkáját, akkor vizsgálni kell azt is, hogy az általa alkalmazott lényegességi szint hogyan viszonyul az átalakulás könyvvizsgálója által meghatározott lényegességhez.**



### **Ha jogelődök éltek a vagyonértékelés módszerével, akkor**

**Vizsgálni kell, hogy ezt jogszerűen választották-e**

**Vizsgálni kell, hogy a vagyonértékelés a fordulónapra vonatkozik-e**

**Vizsgálni kell, hogy ki volt a szakértő**

**-- lehet a vezetés szakértője**

**-- vagy lehet külső szakértő**

**A minőségellenőrnek meg kell, hogy győződjön arról, hogy az átalakulás könyvvizsgálója mérlegelte-e azt, hogy a vagyonértékelés választásával jogosan élt-e a jogelőd társaság.**

**Pl:**

**Beolvadás esetében az átvevő társaság, kiválás esetében pedig a változatlan formában tovább működő társaság nem választhatja a vagyonértékelést.**

**A minőségellenőrnek vizsgálni kell, hogy az egyes eszközök és kötelezettségek , időbeli elhatárolások és céltartalék képzési különbözeteket a megfelelő mérlegsor korrekciójaként vették-e fel és az átértékelési különbözet összevont egyenlegével a saját tőke korrigálása megtörtént-e ?**

**A minőségellenőrnek a ellenőriznie kell, hogy az átalakulás könyvvizsgálója értékelte-e az igény-bevett szakértő megfelelőségét.**



**A munkaprogramban kijelölt eljárásokat az átalakulás könyvvizsgálójának dokumentáltan kell elvégezni és le kell vonnia a megfelelő következtetéseket.**

**Dokumentáltan el kell végezni a jogelődök VMT-re a jogszabályokban előírt egyeztetéseket és a korrekciós feladatokat és értékelnie kell ezek megfelelőségét.**

- egyeztetni kell az alapul szolgáló mérleget a VMT első oszlopával
- a különbözetek oszlopában át kell vezetni az adózott eredményt
- a különbözetek oszlopában törölni kell az értékelési tartalékot
- meg kell győződni arról , hogy a VMT harmadik oszlopa csak az alábbi tőkeelemeket tartalmazza:
  - jegyzett tőke
  - tőketartalék
  - eredménytartalék
  - lekötött tartalék

**Ellenőrizni kell, hogy a VMT utolsó oszlopában minden adat alátámasztásra került –e vagyonleltár tervezettel és ezek adatai egyeznek –e.**

***A minőségellenőrnek arról kell meggyőződnie, hogy az átalakulás könyvvizsgálója elvégezte-e dokumentáltan a fenti eljárásokat***



### **Kell kérni teljességi nyilatkozatot**

**Vizsgálni kell, hogy, ha a létesítő okiratban a felek eltérnek a saját tőke egyes elemeinek az eddigiek szerinti értékétől, akkor ez végrehajtásra került-e a rendezés oszlopában és ez a végrehajtás megfelel-e a létesítő okiratban leírtaknak.**

**Dokumentáltan át kell tekintenie a átalakulási, vagy egyesülési, vagy szétválási tervezet ( szerződést) , ennek az alapidokumentumait és a kapcsolódó tulajdonosi/vezetői döntéseket.**

**Meg kell győződni arról, hogy a jogutód társaság vagyonmérleg tervezetének utolsó oszlopában szereplő jegyzett tőke összege megfelel-e a törvényi hivatkozásoknak?**

**Dokumentáltan ellenőrizni kell, hogy a jogutód társaság vagyonmérleg-tervezetének utolsó oszlopában szereplő minden egyes mérlegtétel alátámasztásra került-e vagyonleltár tervezettel és azok egyeznek-e**

*A minőségellenőrnek meg kell győződnie arról, hogy a teljességi nyilatkozat kiegészítésre került-e a speciális elemekkel, valamint ellenőriznie kell a rendezés oszlopában szereplő tételek alátámasztottságát.*

*A minőségellenőrnek vizsgálnia kell, hogy az átalakulás könyvvizsgálója végezt-e a jegyzett tőke maximális értékére vonatkozóan a saját számításokat*



#### IV. Fejezet : A végleges vagyonmérlegek és a végleges vagyonleltárak könyvvizsgálatára vonatkozó kérdések

A kérdések többsége megegyezik a III. fejezetben leírtakkal, csak itt a jogelődök és a jogutódok VVM-ire kell ezeket értelmezni.

A fentieket túlmenően:

Ellenőrizni –e kell az átalakulás könyvvizsgálójának, hogy a jogelőd és jogutód társaságok VVM-nek fordulónapja megegyezik-e az átalakulás, egyesülés , szétválás napjaként meghatározott időponttal, vagy a cégbírószági bejegyzés napjával.

Ellenőrizni kell, hogy a VVM utolsó oszlopában szereplő jegyzett tőke összege megegyezik-e a cégbírószágon bejegyzett tőke összegével, illetve, hogy a saját tőke Sztv. Szerint számított összege eléri-e, vagy meghaladja-e a cégbírószágon bejegyzett tőke összegét.

A teljességi nyilatkozatot a jogelődöktől és jogutódoktól is be kell kérni.

***A minőségellenőrnek arról kell meggyőződnie, hogy fenti eljárásokat az átalakulás könyvvizsgálója dokumentáltan elvégezte-e és levonta a szükséges következtetéseket.***





A kérdések egyrésze hasonló, az általános kérdőívben szereplő kérésekkel, kiegészítve az átalakulás könyvvizsgálatára vonatkozó specialitásokkal.

- Meggyőződött-e arról, hogy minden a munkaprogramban kijelölt eljárást elvégzett-e , ezek eredményeit dokumentálta-e és levonta-e a szükséges következtetéseket
- Hibák esetében – amennyiben az meghaladta az elhanyagolható hiba mértékét- kommunikálta-e vezetéssel és ellenőrizte-e ennek a javítását. Ha marad akár az alapul szolgáló mérlegben, akár a VMT-ben vagy akár a VVM-ben nem javított hiba, akkor a hibát minősítette-e a lényegesség szempontjából illetve vizsgálta ennek hatását a jelentésre.
- Került-e feltárássra csalásra vagy hamisításra utaló jel
- Vizsgálni kell a vállalkozás folytatása elvének az érvényesülését a jogutód VVM fordulónapját követő 12 hónapban.
- A könyvvizsgálati dokumentációt a jelentés dátumát követő 60 napon belül le kell zárni.

*Az áttekintésre valószínű, hogy ellenőrző lista áll majd a minőségellenőrök rendelkezésére, amelyben vizsgálni kell, hogy az átalakulásra vonatkozó specialitásokkal kiegészítésre került-e*



A kérdések egyrésze itt is hasonlóak az általános kérdőívben szereplő kérésekhez, kiegészítve azt az átalakulás könyvvizsgálatára vonatkozó specialitásokkal.

- Ellenőrizni kell: - A teljességi nyilatkozat és a könyvvizsgálói jelentés dátumának összhangját
  - A jelentés tagolását, szerkezeti felépítését
  - Az azonosításokat – a jogelőd és jogutód társaságokra és a vizsgált VMT –ekre a vagyonelejtár tervezetekre és VVM –ekre és végleges vagyonelejtárakra
  - Ellenőrizni kell, hogy az átalakulás könyvvizsgálója a könyvvizsgálói véleményét a standardelőírásoknak illetve a vagyonelejtár készítésére vonatkozó speciális előírásoknak megfelelő szövegezéssel fogalmazta-e meg.
  - Ellenőrizni kell, hogy a VMT-ről és VVM-ről készült könyvvizsgálói jelentés tartalmazza-e az egyéb kérdések szakaszt? ( konkrét felhasználók számára készült )
  - Kizárólag VVM esetében az egyéb információs szakasz megfelel-e a standard előírásoknak?
  -



**6.4-es vétó kérdés :**

A minősége-ellenőrzés során bemutatott könyvvizsgálati dokumentumok elegendő és megfelelő bizonyítékot tartalmaznak-e és alátámasztják-e a vagyonszármazékok tervezetéről és a végleges vagyonszármazékokról ( beleértve a vagyonszármazékokat is ) készült könyvvizsgálói jelentést és az abban rögzített véleményt ?

**A minőségellenőrnek a fenti kérdésre NEM választ kell adnia abban az esetben, ha a minőség-ellenőrzés alatt megismert tények és körülmények figyelembe vételével azt állapítja meg, hogy a bemutatott könyvvizsgálati dokumentumok nem nyújtanak elegendő és megfelelő bizonyítékot ahhoz, hogy aláírasszák a vagyonszármazékok tervezetét illetve a végleges vagyonszármazékokat.**

**Az IGEN válasz 1 pont, a NEM válasz esetén az eredmény számításakor az igen és nem válaszok összes darabszámának 35%-kal kell megnövelni a figyelembe vett kérdésszámot.**



## **Eltérő beszámoló készítési keretelvet alkalmazó társaságok egyesülése**

Ellenőrizni kell, hogy a VMT-ek és a VVM-ek könyvvizsgálója rendelkezik-e IFRS minősítéssel?

Összeolvadás esetében az IFRS-ek szerinti éves beszámolót készítő , megszűnő társaságnak a vagyonszerzés összeállítása során át kell térnie a Sztv. Szerinti éves beszámoló készítés szabályainak az alkalmazására

Beolvadás esetében az átvevő, azaz a folyamatosan tovább működő társaság által alkalmazott beszámoló készítési szabályoktól eltérő szabályokat alkalmazó megszűnő társaságoknak a vagyonszerzés összeállítása során át kell térnie az átvevő, folyamatosan tovább működő társaság által alkalmazott beszámoló készítési szabályokra

Eltérő beszámoló készítési keretelvet alkalmazó társaságok egyesülési vagyonszerzéseire kiadott könyvvizsgálói jelentés egyes szakaszaiban a hivatkozásokat módosítani kell.



# Köszönöm szépen a figyelmet!

