

**KÖNYVVIZSGÁLÓK KÖTELEZŐ  
SZAKMAI TOVÁBBKÉPZÉSE  
2019.**

**ÁTALAKULÁSOK KÖNYVVIZSGÁLATA A GYAKORLATBAN**

## **5. Átalakulások könyvvizsgálata a gyakorlatban**

### **Bevezetés (2. dia)**

Az átalakulások könyvvizsgálatát a Magyar Könyvvizsgáló Kamara a tervek szerint 2020-tól fogja a minőségellenőrzések során vizsgálni. Ezért az átalakulások könyvvizsgálatának gyakorlati kérdéseit célszerű áttekinteni a dokumentálási követelmények szempontjából. A korábban e témában kiadott kamarai és egyéb anyagok általában az átalakulás jogi és számviteli folyamatára, ezek időbeli ütemezésére, a vagyonszerűségek tervezetek és végleges vagyonszerűségek felépítésére, ellenőrzésére és a kiadandó könyvvizsgálói jelentésekre fókuszáltak. Ez az anyag a gyakorlatban felmerülő leggyakoribb kérdésekre, problémákra reflektál.

Jelen oktatási anyag nem terjed ki az alábbiakra:

A Magyar Könyvvizsgáló Kamara (MKVK) által 2018. évben kiadott módszertani útmutatóban (Módszertani útmutató az átalakulási, egyesülési, szétválási vagyonszerűségek és vagyonszerűségek könyvvizsgálatához) részletezett:

- átalakulási folyamatra
- az átalakulás időbeli ütemezésére
- a vagyonszerűség tervezet (VMT) és a végleges vagyonszerűség (VVM) felépítésére
- a kiadandó könyvvizsgálói jelentésekre.

A módszertani útmutató ügyfélkapus belépést követően érhető el az [mkvk.hu](http://mkvk.hu) honlapon a kamarai tag könyvvizsgálók számára.

Jelen anyag általánosságban az átalakulásokkal foglalkozik. Társaságok egyesülése, szétválása esetén értelemszerűen a specifikus szabályok alkalmazandók, amennyiben vannak ilyenek.

### **1.1. Jogszabályi háttér bemutatása (3. dia)**

A gazdasági társaságok átalakulásának szabályozásával alapvetően az alábbi jogszabályok foglalkoznak:

- a Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény (PTK.)
- az Egyes jogi személyek átalakulásáról, egyesüléséről, szétválásáról szóló 2013. évi CLXXVI. törvény
- a Cégnyilvánosságról, a bírósági cégeljárásról és a végelszámolásról szóló 2006. évi V. törvény (Ctv.)
- a Számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Sztv.)
- plusz az egyes társasági formákra (pl: egyéb szervezetek, egyesülések) vonatkozó különös szabályok

### **Az átalakulások szabályozása változni fog (4. dia)**

Az átalakulási törvény folyamatban lévő módosítása következtében csak akkor kell majd könyvvizsgálni a VMT-t, VVM-et, ha az átalakuló társaság a számviteli törvény alapján könyvvizsgálatra kötelezett.

### **Leggyakoribb példák az átalakulásokra (5. dia)**

- leányvállalat beolvad az anyavállalatba
- leányvállalatok összeolvadnak
- üzletágak leválasztásához kapcsolódó kiválás
- társasági formaváltás
- kiválásos beolvadás

Az átalakulás célja általában:

- egyszerűbb struktúra, irányítási szempontok
- kevesebb adminisztráció
- elhatárolt veszteségek felhasználása
- piaci értékelés lehetősége

## **1.2 Jelen előadás fókusz területei (6. dia)**

- Milyen tapasztalatokkal találkozunk az átalakulások könyvvizsgálata során?
- Mit célszerű dokumentálni, ha az átalakulás könyvvizsgálója  
= nem hagyatkozik más könyvvizsgáló munkájára  
= támaszkodik az alapul szolgáló mérleg könyvvizgálatára?
- Mi a teendő, ha a saját tőke vizsgálatánál hibát azonosít az átalakulás könyvvizsgálója?
- Mi a teendő a vagyonleltárral kapcsolatban?
- Átalakulási terv mint egyéb információ?
- A könyvvizsgálati folyamat

## **2. Milyen tapasztalatokkal találkozunk az átalakulások könyvvizsgálata során? (7. dia)**

Az átalakulások könyvvizsgálata előfordult, hogy a könyvvizsgáló dokumentációja az alábbiakból állt:

- elfogadó nyilatkozat
- szerződés
- egy A4-es oldal arról, hogy a könyvvizsgáló átnézte az átalakulás alapjául szolgáló mérleget, és azt rendben találta
- vezetői teljességi nyilatkozat
- könyvvizsgálói jelentés a vagyonmérlegről

Ez a gyakorlat egy szélsőséges példa, a legtöbb könyvvizsgáló nyilván úgy alakította ki a maga dokumentációs rendszerét az átalakulások könyvvizgálatára is, hogy az megfeleljen a standardoknak. A következő gondolatoknak, felvetéseknek az a célja, hogy segítsen a könyvvizsgáló kollégáknak átgondolni a saját eddigi gyakorlatukat abból a szempontból, hogy azt hogy lehetne kiegészíteni, továbbfejleszteni.

### **2.1. Ki vizsgálja az alapul szolgáló mérleget? (8. dia)**

Az átalakulások könyvvizsgálata során az egyik kulcskérdés a jogelőd társaság vagyonmérlegének alapjául szolgáló mérleg vizsgálata. Ennek a vizsgálatnak az a célja, hogy elegendő és megfelelő bizonyítékot szerezzen az átalakulás könyvvizsgálója arról, hogy az alapul szolgáló mérleg nem tartalmaz olyan hibás állításokat, melyek hatással lehetnek a vagyonmérlegre.

Az alapul szolgáló mérleg vizsgálatát végezheti:

- a jogelőd állandó könyvvizsgálója vagy
- az átalakulás könyvvizgálatával megbízott könyvvizsgáló (ha a társaság például nem volt könyvvizgálatra kötelezett vagy az alapul szolgáló mérleg vizsgálatára a jogelőd könyvvizsgálója nem kapott megbízást)

### **2.2. Ha a jogelőd állandó könyvvizsgálója már vizsgálta az alapul szolgáló mérleget (9. dia)**

- az átalakulás könyvvizsgálójának meg kell győződnie arról, hogy az állandó könyvvizsgáló jelentése megfelelően alátámasztott-e

- ehhez célszerű találkozni az állandó könyvvizsgálóval és egy személyes megbeszélés során áttekinteni a könyvvizsgálati munkapapírjait
- a munkapapírok áttekintéséhez szempontokat ad az MKVK módszertani útmutatójának 11. sz. mellékletében levő kérdőív

Ha az állandó könyvvizsgáló tiszta könyvvizsgálói véleményt adott ki az alapul szolgáló mérleg könyvvizsgálatáról, és a munkapapírok áttekintése alapján az átalakulás könyvvizsgálója meggyőződik arról, hogy az állandó könyvvizsgáló munkájára támaszkodhat, a mérleg egyenlegeire elegendő és megfelelő könyvvizsgálati eljárásokat végzett az állandó könyvvizsgáló, akkor elképzelhető, hogy nem szükséges további eljárásokat végeznie az átalakulás könyvvizsgálójának.

Milyen tényezőket érdemes átgondolni ebben az esetben? **(10. dia)**

Milyen lényegességi szinttel dolgozott az állandó könyvvizsgáló? Ha az átalakulás könyvvizsgálója alacsonyabb lényegességi szintet tart megfelelőnek, mint amivel az alapul szolgáló mérleget az állandó könyvvizsgáló levizsgálta, akkor nagy valószínűséggel további eljárásokat kell végeznie.

A kockázatbecslési eljárások alapján milyen jelentős kockázatokat azonosított az átalakulás könyvvizsgálója? Ha az általa azonosított jelentős kockázatok eltérnek az alapul szolgáló mérleg vizsgálatát végző könyvvizsgáló által azonosított jelentős kockázatoktól, akkor valószínűleg további eljárásokat kell végeznie ezekre. Pl. ha az átalakulás könyvvizsgálója a készletek értékvesztését jelentős kockázatnak ítéli meg, de az alapul szolgáló mérleg könyvvizsgálója ezt nem kezelte jelentős kockazatként, akkor az átalakulás könyvvizsgálójának további eljárásokat kell végeznie a készletek értékvesztésére vonatkozóan ahhoz, hogy megfelelően lefedje ezt a jelentős kockázatot.

Ha az alapul szolgáló mérleg könyvvizsgálója korlátozott vagy ellenvéleményt bocsátott ki **(11. dia)**

- korlátozás esetén mérlegelendő annak hatása a vagyonmérlegtervezetről vagy a végleges vagyonmérlegről szóló könyvvizsgálói jelentésre,
- (a vagyonmérleg tervezetnél elképzelhető, hogy a cégbíró nem fogja bejegyezni az átalakulást egy korlátozott könyvvizsgálói vélemény alapján)
- ellenvélemény esetén elképzelhető, hogy a megbízástól vissza kell lépni

### **Könyvvizsgálók együttműködése (12. dia)**

Az alapul szolgáló mérleg könyvvizsgálójának és az átalakulás könyvvizsgálójának együtt kell működnie:

- az átalakulás egész ideje alatt
- az alapul szolgáló mérleg munkapapírjainak áttekintése során
- a lényeges megállapítások megbeszélésével
- a nem módosított hibák megbeszélésével

Ha az alapul szolgáló mérleg könyvvizsgálata során a könyvvizsgáló nem módosított hibákat azonosított, akkor azokat át kell tekinteni abból a szempontból, hogy van-e hatásuk a vagyonmérleg tervezetre. Például a saját tőkét érintő hibát nagy valószínűséggel módosítani szükséges, míg az alapul szolgáló mérleghez kapcsolódó eredménykimutatás egyes sorai közötti átsorolást nem kell módosítani. Itt visszautalunk arra, hogy a vagyonmérleg könyvvizsgálójának fontos információ az alapul szolgáló mérleg vizsgálata során alkalmazott lényegességi szint.

### **Példa (13. dia)**

Az alapul szolgáló mérleg könyvvizsgálója korlátozott könyvvizsgálói jelentést adott ki, mert nem vett részt az évvégi készletleltáron 2018. december 31-én, és a készletek mennyiségéről nem tudott elegendő és megfelelő bizonyosságot szerezni más módon sem. A vagyonszámla-tervezet könyvvizsgálói jelentésének kiadása előtt, 2019. február 28-án volt készletleltár, amin az átalakulás könyvvizsgálója részt vett, a leltározás folyamatát megértette, megfelelőnek tartotta, a mintavételes számolásai alapján meggyőződött arról, hogy teljeskörűen és pontosan vették számba a készleteket. A 2018. december 31. és 2019. február 28. közötti be- és kimenő készletmozgások alátámasztottságáról mintavételes alapon meggyőződött az átalakulás könyvvizsgálója.

Ebben az esetben annak ellenére, hogy korlátozott jelentést adott ki az alapul szolgáló mérleg könyvvizsgálója a készletek mennyiségére vonatkozóan, az átalakulás könyvvizsgálója további eljárásokat végzett és ezek alapján úgy döntött, hogy nem szükséges a vagyonszámláról szóló könyvvizsgálói jelentést korlátozni.

#### **Példa (14. dia)**

Az alapul szolgáló mérleg könyvvizsgálója megállapította, hogy az adott engedményeket helytelenül árbevétel csökkentő tételként mutatták ki, egyéb ráfordítás növelő tétel helyett.

Mivel ennek a hibának nincs hatása az eredményre és ezáltal a saját tőkére, csak eredménykimutatás sorok közötti átsorolást érint, a vagyonszámláról szóló könyvvizsgálói jelentés szempontjából nem releváns.

**2.3. Ha a Társaság nem volt könyvvizsgálatra kötelezett, vagy az állandó könyvvizsgáló nem vizsgálta az alapul szolgáló mérleget, vagy ha vizsgálta ugyan, de a munkapapírok áttekintése alapján az átalakulás könyvvizsgálója nem tud elegendő és megfelelő bizonyítékot szerezni az alapul szolgáló mérleg egyenlegeiről (15. dia)**

akkor

- az átalakulással megbízott könyvvizsgálónak kell az alapul szolgáló mérleget vizsgálnia
- erről külön nem adhat ki könyvvizsgálói véleményt, mert a vizsgálatot az átalakulási vagyonszámla-tervezet vizsgálatahoz, annak alátámasztására végezte el, nem ő az állandó könyvvizsgálója a társaságnak

Hogyan kell az alapul szolgáló mérleget könyvvizsgálni? (16-17. dia)

- a könyvvizsgálat fázisai ugyanazok mint egy éves beszámoló könyvvizsgálata során (tervezés, kockázatbecslés, stb.)
- ki kell terjednie az üzleti tevékenység, az információs rendszerek, és a kontroll tevékenység felmérésére is
- az összeférhetetlenséget ugyanúgy meg kell vizsgálni
- a csalás kockázatát mindig, a csalásnak az árbevételben előforduló kockázatát általában jelentős kockázatnak kell tekinteni
- az elhatárolások, az elvágólagosságok vizsgálata a mérleg oldal mellett az eredménykimutatás sorokra elvégzett alapvető eljárásokkal biztosítható

További könyvvizsgálati eljárások lehetnek szükségesek, például az átalakulásban érintett társaságok egymás közötti kapcsolatainak feltérképezése.

### **3. Az átalakulás könyvvizsgálatának dokumentálása (18. dia)**

Az átalakulások könyvvizsgálata során az alábbiakat kell dokumentálni:

- A megbízás elfogadása, függetlenségi követelmények

- Szerződéskötés
- Tervezés (ezen belül lényegesség)
- Bizonyítékgyűjtés
- Áttekintés
- Könyvvizsgálói jelentés
- Speciális kérdések

### **3.1. A megbízás elfogadása (19-20-21. dia)**

A megbízás elfogadása során figyelembe kell venni a következőket:

- Nem végezheti az átalakulás könyvvizsgálatát, aki
  - = az átalakulásban résztvevő társaság könyvvizsgálója
  - = aki a megelőző két üzleti évben az átalakulásban résztvevő társaságot könyvvizsgálta
  - = a megelőző két üzleti évben apport ellenőrzését végezte

De:

- a cégesoponton belüli korábbi átalakulás könyvvizsgálata nem kizáró ok
- az átalakulás könyvvizsgálója nem lehet a jogutód gazdasági társaság könyvvizsgálója 3 üzleti éven belül

A megbízás elfogadásakor dokumentálandó

- a könyvvizsgáló függetlenségének vizsgálata
- a minősítés megléte (amennyiben szükséges)

Nem szükséges elfogadó nyilatkozatot kiadni, az átalakulás könyvvizsgálóját a Cégbíróság nem jegyzi be.

### **3.2. Szerződéskötés (22. dia)**

A szerződéskötés során az alábbiakra kell figyelemmel lenni:

- a szerződést a jogelőd gazdasági társaságokkal köti a könyvvizsgáló, azt a cégjegyzésre jogosultak írják alá a társaságok részéről
- a vagyonmérleg tervezetre és a vagyonmérlegre vonatkozó előírásokat egy szerződésben célszerű rögzíteni
- rendelkezni kell arról, hogy melyik társaság fizeti a könyvvizsgálói díjat
- célszerű kitérni arra, hogy az átalakulás könyvvizsgálójának biztosítsa a társaság az alapul szolgáló mérleg könyvvizsgálójával, esetleg külső szakértővel való konzultációt
- a könyvvizsgálathoz szükséges, a társaság által elkészítendő dokumentáció időben történő rendelkezésre bocsátására, esetleg határidőket is meghatározva

### **3.3. Tervezés (23. dia)**

A tervezés résznél a lényegességre koncentrálnunk jelen anyagban.

A lényegesség számításnál speciális helyzettel találjuk magunkat szemben:

- nem az árbevétel vagy az adózás előtti eredmény az alapja
- a négy mutató átlagából számolt lényegességi szint már évek óta nem alkalmazható! az éves beszámoló könyvvizsgálata során sem, a vagyonmérleg vizsgálata során sem!
- jellemzően a saját tőke összege lesz a megfelelő számítási alap a vagyonmérleg-tervezet és a vagyonmérleg könyvvizsgálata során
- ha az átalakuló társaságok valamelyikénél negatív is a saját tőke, a jogutódnál nem lehet az, ezért nem javasoljuk mérlegfőösszegre számolni a lényegességi szintet

Kérdésként merülhet fel az, hogy a könyvvizsgálati szempontból nem lényeges, akár 1 Ft-os hibát is javíttassuk-e a saját tőkében? Általában a nem lényeges hibákat nem kell javíttatni, azonban az egész

átalakulás egyik legfontosabb kérdése a meglévő, szükséges saját tőke összege. Az átalakulás könyvvizsgálójának szakmai megítélésétől függ, hogy a legapróbb hibát is javíttatja-e, vagy csak a lényegeseket.

### **3.4. Bizonyítékgyűjtés (24. dia)**

A könyvvizsgálati bizonyítékok gyűjtése a könyvvizsgálati munkaprogram végrehajtásával érhető el:

- általában tételes ellenőrzéssel
- meghatározott sorrend alapján (vagyonmérleg- és vagyonleltár-tervezet jogelődre, jogutódra, végleges vagyonmérleg és vagyonleltár)
- könyvszerinti értéken vagy piaci értéken történt az átalakulás (vagyonértékelés)
- a különbözet és rendezés oszlopban szereplő tételek vizsgálata
- speciális feladatok részvénytársaságok átalakulása esetén (például: részvények cserearányát, a vagyonmegosztást hogyan határozták meg)

A különbözet és a rendezés oszlopok vizsgálata során is érvényes a saját tőkénél leírt szabály, mely szerint a nem lényeges hiba javíttatása az átalakulás könyvvizsgálójának a szakmai döntése.

A vagyonleltárak vizsgálata során **(25. dia):**

- a vagyonmérleg tervezetek és végleges vagyonmérlegek utolsó oszlopában szereplő minden egyes mérlegtétel alátámasztásra került-e
- a mérleg és leltár adatai mérlegsoronként egyeznek-e
- mi történik ha a kettő nem egyezik?
- Ha nem egyezik a vagyonmérleg és az azt alátámasztó vagyonleltár, akkor a könyvvizsgálónak az alábbiakat kell tennie:
  - o először is ellenőrizni kell a vagyonmérleg és a vagyonleltár matematikai pontosságát,
  - o majd könyvvizsgálata alapján meg kell állapítania, hogy a kettő közül melyik a pontos, helyes
  - o a könyvvizsgálati lényegességet figyelembevéve döntenie kell az eltérés korrigálásáról

**(26. dia)** Az átalakulási terv (egyesülési, szétválási szerződés) egyéb információnak minősül, így az átalakulási terv és a vagyonmérleg konzisztenciájának vizsgálata is a könyvvizsgálói feladatok közé tartozik. A kiadandó könyvvizsgálói jelentésben az egyéb információk szakaszban szerepelnek az átalakulási tervvel kapcsolatban végzett könyvvizsgálati eljárások és esetleges megállapítások.

Az átalakulási terv kapcsán az alábbi eljárásokat végzi el az átalakulás könyvvizsgálója:

- a vagyonmérleg-tervezetek az átalakulási tervvel összhangban készültek-e el
- a tervben foglalt információk nem mondanak-e ellent a vagyonmérleg-tervezetnek
- a könyvvizgálat során megszerzett információk egyeznek-e vele

### **3.5. Áttekintés (27. dia)**

Az áttekintés során dokumentálni szükséges:

- minden, a könyvvizsgálati munkaprogramban előírt feladatot végrehajtottak-e
- az egyes területekhez kapcsolódóan levonták-e a megfelelő következtetéseket
- a vizsgálat során feltárt hibákat javították-e
- a nem javított hibáknak van-e hatása a könyvvizsgálói jelentésre
- hiánytalanul rendelkezésre áll-e minden dokumentum (átalakulási terv, vezetés nyilatkozatai) a könyvvizsgálói jelentés kibocsátásához

### **3.6. Könyvvizsgálói jelentés (28. dia)**

Az MKVK módszertani útmutató mellékletében megtalálhatóak a könyvvizsgálói jelentés minták.



A könyvvizsgálói jelentés készítése során figyelemmel kell lenni:

- megkaptunk-e minden teljességi nyilatkozatot  
= a vagyonmérleg-tervezethez – a jogelődöktől  
= a végleges vagyonmérleghez – attól, aki a jogelőd végleges vagyonmérlegét aláírta  
= szétválásnál a jogutód(ok)tól
- lehet 1-1 jelentés a vagyonmérleg tervezetekre és a végleges vagyonmérlegekre, ha ugyanaz a könyvvizsgáló végezte a vizsgálatot
- ha több könyvvizsgáló vesz részt az átalakulás folyamatában, akkor külön-külön lehet csak jelentést kiadni

### 3.7. Speciális kérdések

#### 3.7.1. Átalakulás az IFRS szerinti éves beszámolót készítők esetén (29-30. dia)

A Sztv. 114/E §. (2) szerint:

- összeolvadás esetén az IFRS-ek szerinti éves beszámolót készítő, megszűnő gazdasági társaságnak a vagyonmérlege összeállítása során át kell térnie az e törvény szerinti éves beszámoló készítés szabályainak az alkalmazására
- beolvadás esetén az átvevő (beolvasztó) gazdasági társaság által alkalmazott beszámoló készítési szabályoktól eltérő szabályokat alkalmazó megszűnő gazdasági társaságnak a vagyonmérlege összeállítása során át kell térnie az átvevő (beolvasztó) gazdasági társaság által alkalmazott beszámoló készítési szabályokra

Átvevő	Beolvadó	Alkalmazott számviteli rendszer
IFRS	IFRS	IFRS
IFRS	Magyar	IFRS
Magyar	IFRS	Magyar

A második esetben, amikor a beolvadó cégnek IFRS-re kell áttérnie, akkor felmerül a kérdés, hogy alkalmazni kell –e az IFRS 1-t? Igen!

SZTV: Amennyiben a megszűnő gazdasági társaságnak át kell térnie az IFRS-ek alkalmazására, a vagyonmérlegben a 136. § (4) bekezdés a) pontja szerinti könyv szerinti értéket az IFRS 1 A Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok első alkalmazása című standard szabályainak megfelelő alkalmazásával kell meghatározni.

Első esetben 114/D szerinti visszatérési szabályokat kell alkalmazni.

Fő szabály:

(5) Az áttérés (a visszatérés) napjával nyitómérleget és nyitó leltárt kell készíteni. Az áttérés (a visszatérés) üzleti évének könyvviteli nyilvántartásait a nyitómérleg alapján kell megnyitni.

(7) Az IFRS-ek szerinti éves beszámoló készítéséről az e törvény szerinti éves beszámoló készítésére történő áttérés (visszatérés) esetén a nyitómérlegben az eszközöket és forrásokat az e törvénynek megfelelő besorolásban, az áttérést megelőző üzleti év mérlegfordulónapjára vonatkozóan összeállított és letétbe helyezett IFRS-ek szerinti éves beszámoló mérlegében szereplő könyv szerinti értéken kell szerepeltetni.



(8) A (7) bekezdés szerinti eszközök és források tekintetében bekerülési értéknek a nyitómérlegben szereplő eszközök és források könyv szerinti értéke minősül, kivéve az IAS 38 Immateriális javak, az IAS 16 Ingatlanok, gépek, és berendezések, az IAS 40 Befektetési célú ingatlanok standard szerinti eszközöket és az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok című standard szerinti követeléseket, amelyeknél a bekerülési érték az IFRS-ek szerinti bekerülési érték, azzal, hogy azok esetében az IFRS-ek szerinti bekerülési érték és a könyv szerinti érték közötti különbséget értékcsökkenésként, illetve értékvesztésként kell figyelembe venni.

+ sok részlet szabály..

### **3.7.2. Határon átvéő beolvadások (31. dia)**

Mi történik akkor, ha egy magyar számvitel törvény szerint beszámolót készítő cégbe beolvad egy külföldi, nem magyar számvitelt alkalmazó cég (aki nem is IFRS-t alkalmaz)?

Jelenleg nincs rá tételes szabályozás, eltérő gyakorlatok vannak.