



# Átalakulások könyvvizsgálata a gyakorlatban

## Átalakulások könyvvizsgálata a gyakorlatban

Jelen oktatási anyag nem foglalkozik az MKVK 2018. évben kiadott módszertani útmutatójában részletezett

= átalakulási folyamattal

= az átalakulás időbeli ütemezésével

= a vagyonmérleg tervezet és a végleges vagyonmérleg felépítésével

= a kiadandó könyvvizsgálói véleményekkel

Átalakulás/szétválás/egyesülésre értelemszerűen alkalmazandó

## Jogszabályi háttér

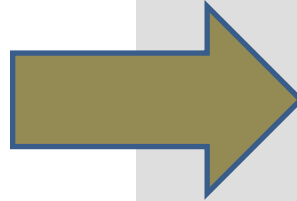


**+ EGYES TÁRSASÁGI FORMÁKRA  
VONATKOZÓ KÜLÖNÖS  
SZABÁLYOK**

## Az átalakulások szabályozása változni fog!

- Átalakulási törvény folyamatban lévő módosítása: csak akkor kell könyvvizsgálni a VMT-t, VVM-et, ha a Társaság könyvvizsgálatra kötelezett.

## Leggyakoribb példák átalakulásra



- Leányvállalat beolvad az anyavállalatba
- Leányvállalatok összeolvadása
- Üzletágak leválasztásához kapcsolódó kiválás
- Társasági formaváltás
- Kiválásos beolvadás

### Cél (példák):

- Egyszerűbb struktúra, irányítási szempontok
- Kevesebb adminisztráció
- Elhatárolt veszteségek felhasználása
- Piaci értékelés lehetősége

## Miről szól ez az anyag?

- Mi az eddigi tapasztalat?
- Mit kell dokumentálni ha:
  - = nem hagyatkozik másra a könyvvizsgáló
  - = más könyvvizsgáló auditálta az alapul szolgáló mérleget?
- Ha a saját tőke vizsgálatánál hiba van, mi a teendő?
- Vagyonleltárral kapcsolatban mit kell vizsgálni?
- Átalakulási terv mint egyéb információ?
- A könyvvizsgálati folyamat?

## Szélsőséges példa (nem ez a jellemző)

Volt olyan eset, amikor az alábbiakból állt a vagyonmérleg könyvvizsgálati dokumentációja:

- = elfogadó nyilatkozat

- = szerződés

- = egyoldalas összefoglaló, hogy átnézte az átalakulás alapjául szolgáló mérleget, és az arra kiadott könyvvizsgáló jelentést és azt rendben találta

- = vezetői teljességi nyilatkozat

- = könyvvizsgálói jelentés

## Ki vizsgálja az alapul szolgáló mérleget?

- Kulcskérdés a jogelőd vagyonmérlegének alapjául szolgáló mérleg vizsgálata
- cél: elegendő és megfelelő bizonyíték szerzése arról, hogy a mérleg nem tartalmaz jelentős hibás állításokat
  - állandó könyvvizsgáló már vizsgálta
  - könyvvizsgáló nem vizsgálta (mert a társaság nem volt könyvvizsgálatra kötelezett vagy a jogelőd könyvvizsgálója nem kapott rá megbízást)



## Ha az állandó könyvvizsgáló vizsgálta

Meggyőződni arról, hogy a kiadott jelentés megfelelően alátámasztott

- Személyes találkozás
- Munkapapírok áttekintése
- Kérdőív a dokumentálásra – MKVK módszertani útmutató 11. sz. melléklet

Ha nem tud elegendő és megfelelő bizonyítékot szerezni a munkapapírok áttekintése alapján - az átalakulás könyvvizsgálójának kell eljárásokat végezni

## Ha az állandó könyvvizsgáló vizsgálta

További szempontok:

Lényegességi szint – ha az alapul szolgáló mérleget magasabb lényegességi szinttel vizsgálták?

Jelentős kockázatok – ha nem tekintettek egy jelentős kockázatot annak és ezért nem is végeztek rá elegendő munkát?

## Ha az állandó könyvvizsgáló vizsgálta

Ha az állandó könyvvizsgáló korlátozott vagy ellenvéleményt bocsátott ki

- korlátozás esetén annak hatását mérlegelni kell a vagyonmérlegre
- (cégbírósági bejegyzés megghiúsulhat a VMT-re adott korlátozott vélemény miatt)
- ellenvélemény esetén elképzelhető, hogy a megbízástól vissza kell lépni

## A könyvvizsgálók együttműködése

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

## Példa – leltár miatti korlátozás

- Az állandó könyvvizsgáló korlátozott jelentést adott ki, mert nem vett részt a készlet leltáron 2018. december 31-én
- február 28-án, a vagyonmérleg tervezetről szóló könyvvizsgálói jelentés dátuma előtt volt leltár, azon a könyvvizsgáló résztvett, és meggyőződött a dec. 31- feb. 28. közti készletmozgások alátámasztottságáról
- nem kell korlátoznia a jelentését

## Példa – helytelen besorolás az eredménykimutatásban

Az állandó könyvvizsgáló korlátozott véleményt adott ki az alapul szolgáló beszámolóról, mert az eredménykimutatásban az adott engedményeket árbevétel csökkentő tételként mutatták ki egyéb ráfordítás helyett.

Mivel ennek nincs hatása az eredményre (csak sorok közötti átsorolás), a vagyonmérleg könyvvizsgálata szempontjából nem releváns

## Ha az állandó könyvvizsgáló nem vizsgálta

Ha az állandó könyvvizsgáló nem vizsgálta az alapul szolgáló mérleget, vagy nem volt könyvvizsgálatra kötelezett, akkor az átalakulással megbízott könyvvizsgálónak kell azt elvégeznie

Erről külön nem adhat ki külön könyvvizsgálói véleményt, mert ezt a munkát az átalakulási vagyonmérleg könyvvizsgálatához, annak alátámasztására végezte el (nem állandó könyvvizsgálója a társaságnak)

## Hogyan kell az alapul szolgáló beszámolót könyvvizsgálni?

- A könyvvizsgálat fázisai ugyanazok, mint egy éves beszámoló könyvvizsgálata során (tervezés, kockázatbecslés, stb.)
- Ki kell terjednie üzleti tevékenység, az információs rendszerek és a kontroll tevékenységek felmérésére is.
- Az összeférhetetlenséget ugyanúgy meg kell vizsgálni.



## Hogyan kell az alapul szolgáló beszámolót könyvvizsgálni?

- a csalás kockázatát mindig, a csalásnak az árbevételben előforduló kockázatát általában jelentős kockázatnak kell tekinteni
- az elhatárolások, az elvágólagosságok vizsgálata (a teljességi állítás) az eredménykimutatásra elvégzett alapvető eljárásokkal biztosítható

## Az átalakulás könyvvizsgálatának dokumentálása

- I. A megbízás elfogadása, függetlenségi követelmények
- II. Szerződéskötés
- III. Tervezés (ezen belül lényegesség, jelentős kockázatok)
- IV. Bizonyíték gyűjtés
- V. Áttekintés
- VI. Könyvvizsgálói jelentés

## I. A megbízás elfogadása

Nem végezheti az átalakulás könyvvizsgálatát

- az átalakulásban résztvevő társaság könyvvizsgálója
- aki a megelőző két üzleti évben az átalakulásban résztvevő társaságot könyvvizsgálta
- aki a megelőző két üzleti évben apport ellenőrzését végezte

## I. A megbízás elfogadása

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

## I. A megbízás elfogadása

Dokumentálni kell:

- a függetlenséget
- minősítés meglétét (ha szükséges)

Nem előírás az elfogadó nyilatkozat

A Cégbíróság nem jegyzi be az átalakulás könyvvizsgálóját.

## II. Szerződéskötés

- jogelőd gazdasági társaságokkal kötni, a cégjegyzésre jogosultak írják alá
- vagyonmérleg tervezetre és végleges vagyonmérlegre egy szerződés
- könyvvizsgálói díjat ki fizeti?
- kommunikáció (alapmérleget auditáló könyvvizsgálóval, külső szakértőkkel)
- dokumentáció időben történő rendelkezésre bocsátása, határidők

### III. Tervezés

A lényegesség számításánál speciális helyzet

- nem az árbevétel vagy adózás előtti eredmény az alapja
- a négy mutató átlaga az éves beszámoló vizsgálata során sem elfogadható már régóta!!!
- jellemzően a saját tőke lesz az alapja
- mérlegfőösszeget nem javasoljuk

A vagyonmérleg tervezetben a saját tőke összegét befolyásoló hibákat minden esetben javítani kell?

## IV. Bizonyítékgyűjtés

A könyvvizsgálati munkaprogram végrehajtása

- 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)
- Különbözet és a rendezés oszlopban szereplő tételek áttekintése
- Speciális feladatok részvénytársaságok átalakulása esetében



## IV. Bizonyíték gyűjtés

### A vagyonleltárak vizsgálata

- A vagyonmérleg tervezetek és végleges vagyonmérlegek utolsó oszlopában szereplő minden egyes mérlegtétel alátámasztásra került-e
- A mérleg és leltár adatai mérleg soronként egyeznek-e
- Mi történik akkor ha a kettő nem egyezik ?

## IV. Bizonyíték gyűjtés

Az átalakulási terv (egyesülési, szétválási szerződés) vizsgálata:

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

## V. Áttekintés

- 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 minden dokumentum a jelentés kibocsátásához

## VI. Könyvvizsgálói jelentés

- Megkaptak-e minden teljességi nyilatkozatot
  - vagyonmérlegtervezethez – jogelődöktől
  - végleges vagyonmérleghez – 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
- Ha több könyvvizsgáló van, külön-külön lehet csak jelentést kiadni

## Speciális kérdések – Átalakulás az IFRS szerinti éves beszámolót készítő esetén

### 114/E. § (2)

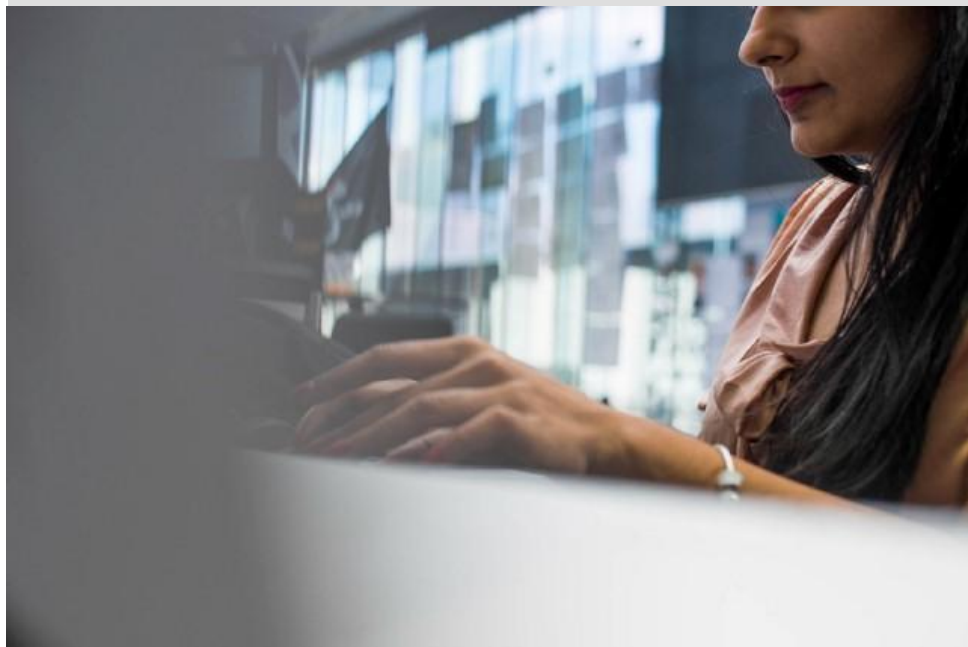
•a) összeolvadás esetén az IFRS-ek szerinti éves beszámolót készítő, megszűnő gazdasági társaságnak a vagyonmérlege összeállítása során át kell térnie az e törvény szerinti éves beszámoló készítés szabályainak az alkalmazására;

•b) 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.

Magyar beszámolóból  
IFRS számviteli  
beszámoló – hogyan?



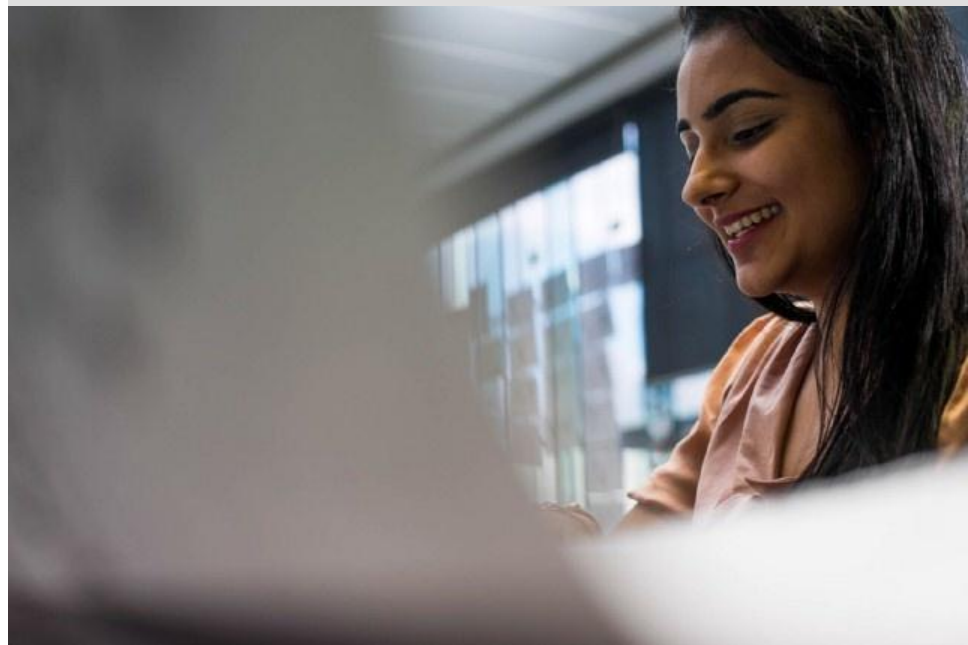
Átvevő	Beolvadó	Alkalmazott számviteli rendszer
IFRS	IFRS	IFRS
IFRS	Magyar	IFRS
Magyar	IFRS	Magyar



## Speciális kérdések – Átalakulás az IFRS szerinti éves beszámolót készítő esetén

*Mi történik akkor, ha a beolvadó cég IFRS egyedi  
beszámolót készít és vissza kell térnie magyar  
számvitelre?*

**Az e törvény szerinti éves  
beszámolóra történő áttérés  
(visszatérés) szabályai –  
114/D. §**





## Speciális kérdések – Határon átívelő beolvadások

*Mi történik akkor, ha egy magyar számvitelt alkalmazó cégbe beolvad egy külföldi, nem magyar számvitelt alkalmazó cég (aki nem IFRS-t alkalmaz)?*

**Nincs rá tételes szabályozás, eltérő gyakorlatok**





# Köszönöm a figyelmet!

## Kérdések, megjegyzések