

MKVK 2016. évi kötelező továbbképzése

*Az oktatási anyagot készítette:
Adorján – Bary – Lakatos – Veit*

A 8 órás továbbképzés tartalma

→ **1. Esettanulmányok a minőségellenőrzések tapasztalatai alapján (kb. 2 óra)**

→ **2. A könyvvizsgálói jelentéssel kapcsolatos szabályok változásai (kb. 2,5 – 3 óra)**

→ **3. Számviteli törvény 2016. évi változásai (kb. 2 óra)**

→ **4. A Cégtörvény egyes kérdései (kb. 0,5 – 1 óra)**

→ **5. Az adózás rendjéről szóló törvény kiemelt rendelkezései és változásai (kb. 0,5 – 1 óra)**

I. Oktatási blokk

**Esettanulmányok a minőségellenőrzések
tapasztalatai alapján (kb. 2 * 45 perc)**

"Más kárán tanul az okos."

1. Esettanulmányok ... /1. dia

Esettanulmányok

- Minőségellenőrzés, értünk van nem ellenünk.
- Elmúlt évek tapasztalatai alapján több kötetnyi anyag.
- Ezek "eredményeinek" felhasználása az oktatás során.
- Valós esetek bemutatása a HIBÁS könyvvizsgálói megoldással.
- Jó megoldások keresése a könyvvizsgálati standardok és jogszabályi előírások alapján.
- Az esetek "kiszínezése", de sok egyszerűsítéssel.

Az oktatási blokk tartalma

1. Esettanulmányok a minőségellenőrzések tapasztalatai alapján

- 1.1. Tartós részesedések értékelésének vizsgálata
- 1.2. A megbízó által felkért szakértő munkájának a felhasználása.
- 1.3. Véleménynyilvánítás visszautasítása.
- 1.4. A vállalkozás folytatásának elve.

1.1. Tartós részesedések értékelésének vizsgálata

A megbízó társaság összeállította a 2015. üzleti évre vonatkozó egyedi éves beszámolóját, mely az alábbi kiemelt adatokat tartalmazza:

- Tartós részesedések kapcsolt vállalkozásban: 750 MFt
- Pénzeszközök: 250 MFt
- Mérlegfőösszeg: 1 000 MFt
- Saját tőke: 900 MFt

A könyvvizsgáló a társaság 2015-ös üzleti évének könyvvizsgálata során a **Saját tőke értékéből** kiindulva a következő lényegességi határértékeket állapította meg (a végleges adatok alapján):

- a pénzügyi kimutatások egészére vonatkozó lényegesség 45 MFt,
- a végrehajtási lényegesség (2/3-ad) 30 MFt,
- elhanyagolható hiba összege 1 MFt.

1.1. Tartós részesedések értékelésének vizsgálata

Tartós részesedések minősítése

- Eredendő kockázat

 MAGAS.

- Ellenőrzési kockázat

 MAGAS.

Részesedés értéke $>$ végrehajtási lényegesség

 **Kritikus terület.**

A könyvvizsgálat végrehajtásával kapcsolatos további információk:

- 15 leányvállalatból csak 10 könyvvizsgálattal alátámasztott beszámolóját kapta meg,
- A 10 leányvállalat részesedésének a könyv szerinti értéke 500 MFt. A másik 5 társaság részesedése 250 MFt, amelyek saját tőkéjéről nincs információja a könyvvizsgálónak.
- A Zrt. ügyvezetése nem kíván értékvesztést elszámolni a részesedésekre.

Mi lenne a teendő ennyi információ ismeretében?

- Megszerezni a másik 5 beszámolót is.

→ Nem készültek el.

- Miért nincs készen? Mikorra várható?

→ Nem tudjuk megvárni.

- Mit tegyünk? Lehet korlátozott a vélemény?

→ Véleménynyilvánítás visszautasítása.

Mit tett a könyvvizsgáló a vázolt helyzetben?

- Részesedések vizsgálata mintavételes eljárással (10 elemű mintán).
- A megállapított 15 MFt-os eltérés extrapolálása.
$$15 \text{ MFt} / 500 \text{ MFt} * 750 \text{ MFt} = 22,5 \text{ MFt}.$$
- Más területen nem talált hibát, de az ügyvezetés a részesedések értékvesztését nem számolta el.
- A 22,5 MFt a végrehajtási lényegesség (30 MFt) alatt van, emiatt tiszta jelentés készült.

Kérdések:

- a) **Értékelje**, hogy a könyvvizsgáló a könyvvizsgálati standardokban és a számviteli törvényben foglalt előírásoknak **megfelelően járt-e** el a leányvállalati részesedések értékelésének ellenőrzésekor?
- b) **Van-e** olyan körülmény vagy információ, amelyet **csalási kockázati tényezőként** kellett volna a könyvvizsgálónak kezelnie?

Megfelelően járt-e el a könyvvizsgáló?

- A részesedések értéke a mérlegfőösszeg 75%-a, emiatt kritikus terület.
- **Vizsgálandó kérdések**
 - helyesen alkalmazta-e a könyvvizsgáló a részesedések értékelésére a mintavételes eljárást;
 - ha a könyvvizsgáló ugyan hibásan, de a mintavételes eljárást választotta, akkor hogyan kellett volna eljárnia a könyvvizsgálata során?

530. Könyvvizsgálati mintavételezés standard szabályainak vizsgálata

- 15 elemszámra mintavételezés?
- Homogén a vizsgált sokaság?
- Minden mintavételezési egységnek azonos esélye volt a kiválasztásra?
- Eredmények értékelése. Ésszerűen lehet az eredményből következtetéseket levonni?
- Egyik kérdésre sem lehet megnyugtató igennel felelni.

Hiba volt könyvvizsgálati módszerként a mintavételi eljárást választani, de hogyan tovább?

- Hibás állítások vizsgálata és javítása, további hibás állítások valószínűségének mérlegelése;
- További könyvvizsgálati eljárásokkal a bizonyosság növelése;
- Minta nagyságának növelése, alternatív könyvvizsgálati módszerek alkalmazása.
- Fentiek nem valósultak meg, így a könyvvizsgáló következtetései nem megalapozottak.
- Nem rendelkezett elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékkal, emiatt
 - korlátozott vélemény, vagy
 - véleménynyilvánítás visszautasítása.

Csalási kockázati tényezőként nem kellett volna azonosítani bizonyos körülményeket?

- Csalás (szándékos) és hiba (nem szándékos) megkülönböztetése.
- Csalást nehezebb feltárni, mint a hibát.
- Csalásra utaló jelzés lehet a beszámolók összeállításának az ütemezése.
- Ki kellett volna deríteni, mi volt az oka, annak, hogy nem készült el 5 társaság beszámolója.

Konklúzió

- Több hibát is elkövetett a könyvvizsgáló, a jelentés minősítése nem volt megfelelő.
- A mintavételes eljárást ilyen helyzetben nem lehet alkalmazni.
- Elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékkal kell rendelkezni.
- Abban az esetben, ha az ügyvezetés akadályozza a könyvvizsgálót abban, hogy a szükséges bizonyítékokat megszerezze, akkor ez hatókör korlátozásnak minősül.
- Ennek bekövetkeztekor véleménynyilvánítás visszautasítását, vagy korlátozást tartalmazó könyvvizsgálói jelentést kell kibocsátani.

1.2. A megbízó által felkért

szakértő munkájának a felhasználása

Az Ingatlanos Nyrt. a 2015. üzleti évre a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (IFRS-ek) szerint állította össze az éves konszolidált (összevont) beszámolóját, mely az alábbi kiemelt adatokat tartalmazza:

- Befektetési célú ingatlanok könyv szerinti értéke: 10 000 MFt
- Mérlegfőösszeg: 12 000 MFt
- Saját tőke: 3 000 MFt

A könyvvizsgáló a társaság a 2015-ös konszolidált beszámoló könyvvizsgálata során a **Saját tőke értékéből** kiindulva a következő lényegességi határértékeket állapította meg (a végleges adatok alapján):

- a pénzügyi kimutatások egészére lényegesség 100 MFt,
- a végrehajtási lényegesség (50%) 50 MFt,
- elhanyagolható hiba összege (5%) 5 MFt.

További információk a vállalatcsoportról:

- A befektetési ingatlanok értékelésénél a valós érték modellt alkalmazzák (IAS 40).
- A szabályok alapján a befektetési célú ingatlanok valós értékelését az eredménnyel szemben kell elszámolni.
- Az ügyvezetés a valós értéken történő értékelést ingatlan értékbecslő szakvéleménye alapján végezte. A szakvéleményt a könyvvizsgáló megkapta.

A könyvvizsgálónak milyen feladata van ehhez kapcsolódóan?

- Vizsgálni kell a szakértő véleményét, hogy megfelelő (és elegendő) könyvvizsgálói bizonyítékként felhasználható-e.
- Kiindulás abból, hogy az ügyvezetés által felkért szakértő szakvéleményét kell vizsgálni (nem a könyvvizsgáló szakértője).

A könyvvizsgáló tevékenysége a szakvéleménnyel kapcsolatban:

- A szakvéleményt bizonyítékként elfogadta.
- Nincs dokumentációja az ezzel kapcsolatos eljárásokról
(*amit nem dokumentáltam, azt ... ??*)
- Alternatív módszerrel sem vizsgálta az ingatlanok értékét.

Feladat:

Értékelje, hogy a könyvvizsgáló a befektetési célú ingatlanok könyvvizsgálata során milyen hibákat követett-e el?

500-as standard 4-es pontja:

"A könyvvizsgáló célja a könyvvizsgálati eljárások oly módon történő megtervezése és végrehajtása, amely lehetővé teszi a könyvvizsgáló számára, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen ahhoz, hogy ésszerű következtetéseket tudjon levonni, amelyekre a könyvvizsgálói véleményt alapozza."

A könyvvizsgáló rendelkezett elegendő és megfelelő bizonyítékkal?

A megbízó által felkért szakértő véleménye **megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték?**

- Előfordulhatnak esetek, amikor szükséges speciális szakismeret (*mindenhez értünk?*).
- Tervezésnél figyelembe veendő az 500-as standard 7–8. pontja. Vizsgálni kell
 - releváns, megbízható?
 - szakértő szakmai hozzáértése milyen?
 - a szakértő által tett feltételezések megbízhatósága milyen?

A szakértői vélemény könyvvizsgálói **bizonyítékként akkor** fogadható el, ha a következő vizsgálatok alapján **meggyőződünk annak megbízhatóságáról**. Dokumentálni szükséges:

- A szakértő kompetenciájának, képességeinek és tárgyilagosságának értékelését.
- A szakértő munkájának megismerését.
- A szakértő által végzett munka értékelését.

A megbízó által felkért szakértő szakvéleményének megítéléséhez szükséges vizsgálatok:

1. A szakértő kompetenciájának, képességeinek és tárgyilagosságának értékelése.

- Szakmai kompetenciája, képességei;
- Vonatkoznak-e munkájára szakmai standardok;
- Tárgyilagos véleményalkotás (megbízó részéről vezetői kontroll érvényesül?);
- Ehhez kapcsolódó információk forrásai;
- Tárgyilagosság érvényesülésével kapcsolatos kockázatok;
- Szükséges esetben ezeket megvitatni a szakértővel és az ügyvezetéssel.

A megbízó által felkért szakértő szakvéleményének megítéléséhez szükséges vizsgálatok:

2. A szakértő munkájának megismerése.

- Rendelkezünk-e kellő szakértelemmel a szakértő szakmai munkájának megítéléséhez;
- Könyvvizsgálatot érintő speciális területek, szakmai standardok, alkalmazott módszerek és feltételezések, a felhasznált külső és belső információk jellege;
- A szakvélemény megfelelő-e könyvvizsgálói bizonyítéknak;
- Interjút kell készíteni abban az esetben, ha az ügyfél alkalmazottja a szakértő.

3. A szakértő által végzett munka értékelése.

- A megállapítások, következtetések kapcsolódnak-e a megbízó állításához;
- Ésszerűek-e a megállapítások, összhangban vannak-e más könyvvizsgálati bizonyítékkal;
- Feltételezések, módszerek, felhasznált számviteli nyilvántartások megfelelőek-e.

Konklúzió

- A könyvvizsgáló nem rendelkezett olyan könyvvizsgálati dokumentummal, amely azt bizonyította, hogy az ügyvezetés által felkért szakértő értébecslése elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítéknak minősül.
- Emiatt nem rendelkezett elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékkal, ezek nélkül mondott véleményt a beszámolóról.
- Ez abban az esetben is igaz, ha a jelentés kibocsátását követően bizonyítható, hogy a szakértő által adott szakvélemény megbízható volt.

visszautasítása

A BE-NEM-SZÁMOL Zrt. 2015. évi beszámolója
könyvvizsgálatának körülményei

- Megbízás 2016. május 31-ig.
- Elővizsgálat 2015. decemberben. Hiányosságok: önköltségszámítás, beruházás értékelés.
- Könyvvizsgálat érdemi része az ügyfél késlekedése miatt 2016. május elején kezdődött.
- Hiányosságok miatt "kommunikáció", hogy nem lesz tiszta könyvvizsgálói jelentés.
- Részben ennek hatására nem készült beszámoló 2016. május 31-ig.

A könyvvizsgálónak ilyen körülmények között mit kellett volna tenni?

- Megvizsgálni miért nincs beszámoló. Szándékos, vagy nem szándékos?
- Van-e csalásra utaló jel?

Mit csinált a könyvvizsgáló?

- Azzal az indokkal, hogy részben elvégezte az ellenőrzést (bár beszámoló nem készült) és a szerződése lejár 2016. május 31-én, "Véleménynyilvánítást visszautasító" könyvvizsgálói jelentést bocsátott ki.
- A könyvvizsgálói jelentésben az éves beszámoló legfőbb adatait (mérlegfőösszeg és mérleg szerinti eredmény) nem tudta beazonosítani, azonban leírta, hogy a beszámolót nem kapta meg, így arról nem tud véleményt nyilvánítani.

Kérdések:

- a) Megfelel-e a könyvvizsgálati standardoknak a fenti eljárás? Nem létező beszámolóról kibocsáthat-e véleménynyilvánítás visszautasítását tartalmazó könyvvizsgálói jelentést a könyvvizsgáló?
- b) A fenti esetben mi lett volna a helyes eljárás?
- c) Milyen körülmények esetén lehet, illetve kell véleménynyilvánítás visszautasítását tartalmazó könyvvizsgálói jelentést kibocsátani?
- d) Mit a teendő, ha a könyvvizsgálói szerződés lejártát követően készül el az a beszámoló, amelyről véleményt kell mondani a könyvvizsgálónak?

A könyvvizsgálati standardoknak megfelelően járt-e el a könyvvizsgáló, amikor véleménynyilvánítás visszautasítását tartalmazó könyvvizsgálói jelentést bocsátott ki?

- Kkt. rendelkezik arról, hogy a standardok szerint kell eljárni a könyvvizsgálat során.
- A könyvvizsgálat átfogó célja, hogy kellő bizonyosságot szerezzen a könyvvizsgáló arról, hogy a pénzügyi kimutatások mentesek-e a lényeges hibás állításoktól.
- Ez a cél nem teljesülhetett, mert nem készült beszámoló. Nem is lehetett volna nyilatkozni arról, hogy a standardoknak megfelelően végezte a munkáját a könyvvizsgáló.
- Számviteli törvény is a beszámolóhoz kapcsolódó könyvvizsgálói jelentésről szól.
- Mivel nincs beszámoló, a könyvvizsgáló sem végezhetette el a munkáját maradéktalanul.
- 705-ös standard 16-os pontjának (a beszámoló azonosítása) sem felelt meg a jelentés.
- Nem létező beszámolóról nem lehet jelentést kibocsátani.

Mi lett volna a helyes megoldás?

- Könyvvizsgálói szerződés alapján:
 - ha megbízó nem teljesíti időben szerződés szerinti kötelezettségét
 - ↳ a könyvvizsgáló felfüggesztheti a könyvvizsgálati szerződés teljesítését.
 - A problémát jelezni kell az ügyvezetésnek (dokumentálni is).
- Annak kell jelezni, aki nem akart beszámolót (??!!). Szerződés teljesítése így nem lehetséges.
- A lejáratkor megszűnik a szerződés.
- Elvégzett munka ellenértéke követelhető, illetve az igazolt többletköltségek.
- Jogi segítség szükséges lehet.

Mikor lehet, illetve kell véleménynyilvánítás visszautasítását tartalmazó jelentést kibocsátani?

- Nem voltunk képesek elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni;
- Fel nem tárt esetleges hibás állítások hatása lényeges és átfogó jelentőségű;
- Nagyfokú bizonytalanság áll fenn.
- Ritkán előfordulhat, hogy a bizonytalanságok esetleges kölcsönhatása olyan, amely átfogó hatású lehet.

Mi a teendő, ha a szerződés lejártát követően kerülhet csak sor a jelentés kibocsátására?

- Nem készült el a beszámoló május 31-ig. Ne engedjük, hogy az ügyfél "zsaroljon" bennünket.
- Inkább késve, de meghízható és valós tartalommal.
- Szerződés lejártát követően új döntés (lehet utólagos is, vagy ülés tartása nélküli), új elfogadó nyilatkozat, cégbírósági bejegyzés, új vagy módosított szerződés.

Az ITT-A-VÉGE Zrt. egyedi és konszolidált beszámolójának (illetve a leányvállalatok egyedi beszámolójának) a könyvvizsgálatát látja el a könyvvizsgáló. A cégcsoport jellemzői:

- Fő tevékenység a cégcsoporton belüli ingatlan bérbeadás és üzemeltetés.
- Legjelentősebb leányvállalata jelentős piacvesztés és likviditási problémák miatt tárgyév május 31-étől csődvédelem alatt áll. Következő év január 3-án elindult a felszámolási eljárás.
- Másik jelentős leányvállalata bérbeadással foglalkozik, de az üzleti évben alig realizált árbevételt.
- Bérbeadással és üzemeltetéssel foglalkozó harmadik leányvállalata jelentős üzemeltetési kockázatot hordoz, számvitelileg tartósan veszteséges.
- A vállalatcsoport többi tagja a vállalatcsoport szintjén nem jelentős.

A vizsgált társaságokkal és a könyvvizsgálat végrehajtásával kapcsolatos **további információk**:

- Az **ITT-A-VÉGE Zrt**-nél is csődeljárás várható 2016-ban (közgyűlési meghívó alapján).
- A Zrt. és a vállalatcsoport esetében is jelentős a bizonytalanság a jövőt illetően, de a kiegészítő mellékletben nem mutatta be a társaság ezeket (egyediben és konszolidáltban sem).
- Az üzleti jelentésben az ügyvezetés bemutatja a jövőre vonatkozó bizonytalanságot. Bemutatják azt, hogy a vállalkozás folytatásának elve a következő időszak egészében, lehet hogy nem érvényesül.

A könyvvizsgálónak ilyen körülmények között mit kellett volna tenni?

- Rávenni az ügyvezetést, hogy a kiegészítő mellékletben is mutassák be a jövővel kapcsolatos kételyeket. Vizsgálni, mi az indoka az elutasításnak.

Lehet tiszta
jelentés?



Semmiképpen,
mert nem mutat a
beszámoló
megbízható és valós
összképet.



A könyvvizsgáló az egyedi
és a konszolidált éves
beszámolóra is
figyelemfelhívást sem
tartalmazó, minősítés
nélküli könyvvizsgálói
jelentést bocsátott ki.

- a) **Megfelelően járt-e el** a könyvvizsgáló a rendelkezésre álló információk alapján, ha sem az ITT-A-VÉGE Zrt. egyedi éves beszámolójáról, sem a cégcsoport konszolidált beszámolójáról kibocsátott könyvvizsgálói jelentésében nem tesz említést arról, hogy a vállalkozás folytatásának feltételezésével kapcsolatosan jelentős bizonytalanságok állnak fenn?
- b) **Megoldást jelentett volna**, ha a könyvvizsgáló a könyvvizsgálói jelentésben figyelemfelhívó megjegyzés keretében mutatta volna be a vállalkozás folytatásával kapcsolatos bizonytalanságokat, feltételezve, hogy a kiegészítő melléklet tartalma és a vélemény minősítése (minősítés nélküli) nem változik.
- c) **Megoldást jelentett volna**, ha a figyelemfelhívó megjegyzések az üzleti jelentés ezzel a témakörrel foglalkozó részére hivatkoznának, ha egyéként az előző pont feltételei változatlanul fennállnak?
- d) **Mi lett volna a könyvvizsgáló helyes eljárása** az ITT-A-VÉGE Zrt. egyedi éves beszámolójának, illetve konszolidált beszámolójának könyvvizsgálatánál?

Megfelelően járt-e el a könyvvizsgáló,
ha a könyvvizsgálói jelentésében nem jelezte,
hogy a vállalkozás folytatásának feltételezésével kapcsolatosan
jelentős bizonytalanságok állnak fenn?

- Számviteli törvény a beszámoló összeállításánál feltételezi a vállalkozás folytatását.
- 315-ös standard szerint a lényeges hibás állítás kockázatát növelhetik a likviditási problémák, illetve a vállalkozás folytatásával kapcsolatos kételyek.
- Vizsgálni kell a kockázatbecslési eljárások végrehajtása során, hogy végzett-e felmérést az ügyfél a vállalkozás folytatására való képességet illetően.
 - Ha végzett ilyen felmérést, megbeszélni az eredményeket,
 - ha nem végzett, akkor interjú keretében tisztázni, hogy vannak-e erre utaló körülmények.
- A könyvvizsgálat során is figyelni kell az erre utaló bizonyítékokra.
- Az üzleti jelentésben ezt a bizonytalanságot az ügyvezetés bemutatta, nem volt kérdéses, hogy a probléma fennállt.

Megfelelően járt-e el a könyvvizsgáló, ha a könyvvizsgálói jelentésében nem jelezte, hogy a vállalkozás folytatásának feltételezésével kapcsolatosan jelentős bizonytalanságok állnak fenn? **(folytatás)**

- A könyvvizsgálónak vizsgálnia kellett volna, hogy a beszámolóban ezek a körülmények megfelelően bemutatásra kerültek-e.
- A beszámoló részei, a mérleg, az eredménykimutatás és a kiegészítő melléklet (az üzleti jelentés nem). Emiatt nem elegendő az üzleti jelentésben bemutatni a fenti problémát.
- A könyvvizsgálói jelentés minősítése, ha kételyek merültek fel a vállalkozás folytatásával:
 - megfelelő (kiegészítő mellékletben) bemutatás esetén figyelemfelhívó megjegyzés;
 - ha nincs megfelelő közzététel, akkor bemutatni, hogy lényeges bizonytalanság van a társaság vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban, és korlátozott véleményt vagy ellenvéleményt tartalmazó jelentést kell kibocsátani.

Megfelelő megoldás lett volna, ha
figyelemfelhívó megjegyzés kerül
(a kételyek bemutatásával) a könyvvizsgálói jelentésbe,
minden mást változatlanként feltételezve?

- Kiegészítő mellékletben továbbra sincs semmi erről.
- Figyelemfelhívás csak a beszámolóban bemutatott, illetve közzétett kérdésekre vonatkozhat.
- A lényeges hibás állításra sem vonatkozhatna a figyelemfelhívás.
- Nem lett volna ez sem jó megoldás.

Megfelelő megoldás lett volna, ha
figyelemfelhívó megjegyzés az üzleti jelentés ezzel a
témakörrel foglalkozó részére hivatkozna?

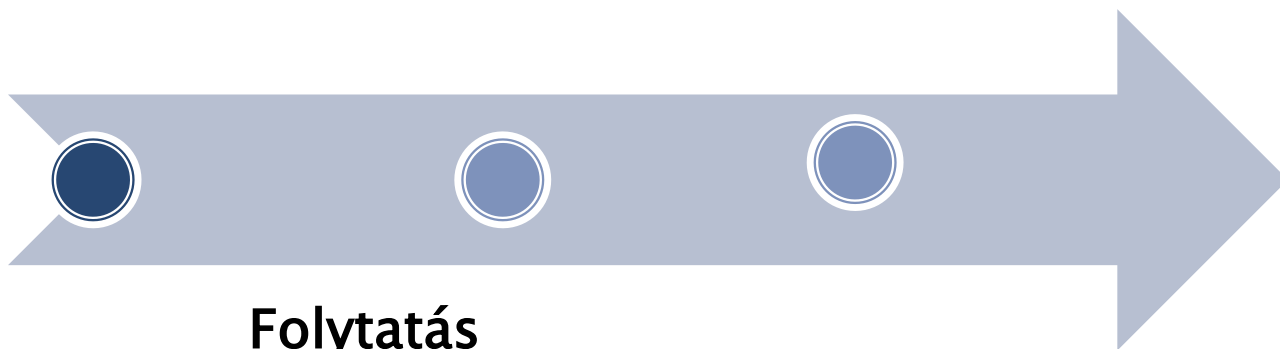
- Kiegészítő mellékletben továbbra sincs semmi erről.
- A könyvvizsgálónak a beszámoló könyvvizsgálatát kell elvégeznie.
- A beszámoló részei, a mérleg, az eredménykimutatás és a kiegészítő melléklet. Az üzleti jelentés nem része a beszámolónak és csak korlátozottan nyilvános.
- Emiatt az üzleti jelentésre történő hivatkozás nem lett volna megfelelő.

d) Mi lett volna a könyvvizsgáló helyes eljárása az ITT-A-VÉGE Zrt. egyedi éves beszámolójának, illetve konszolidált beszámolójának könyvvizsgálatánál?

- A korábbiakban erre már megadtuk a választ.
- Felmerültek ilyen kételyek, emiatt azokat az ügyvezetéssel meg kellett volna vitatni.
- A könyvvizsgálónak vizsgálnia kell, hogy a beszámolóban ezek a körülmények megfelelően bemutatásra kerültek-e.
- Abban az esetben, ha megfelelően bemutatásra kerültek a körülmények, akkor
- figyelemfelhívó megjegyzés (a jövőben esetleg a „fontos – lényeges – könyvvizsgálati kérdések” szakasz) keretében kell ezt a kérdést kiemelni.
- Abban az esetben, ha nem, vagy nem megfelelően kerültek bemutatásra,
- akkor a jelentésben jelezni kell, hogy lényeges bizonytalanság van a társaság vállalkozás folytatására való képességével kapcsolatban, és ellenvéleményt (esetleg „csak” korlátozott véleményt) tartalmazó jelentést kell kibocsátani.
- **Fontos a körültekinés és a minősítésről az ügyvezetés előzetes tájékoztatása.**

Kérdések, hozzászólások, javaslatok

2. A könyvvizsgálói jelentéssel kapcsolatos szabályok változásai



Folytatás

II. Oktatási blokk

A könyvvizsgálói jelentés változásai
(kb. 2,5 – 3 * 45 perc)

Független könyvvizsgálói jelentés

A Kizárólag Oktatási Célra Alkalmas Társaság Tulajdonosai részére! Vélemény

Elvégeztük a Kizárólag Oktatási Célra Alkalmas Társaság (székhelye: 1987 Budapest, Nekeresd u. 12.; cégjegyzék száma: Cg: 99-00-123456; a továbbiakban: „Társaság”) 20X1. évi éves beszámolójának könyvvizsgálatát, amely éves beszámoló a 20X1. december 31-i fordulónapra készített mérlegből (melyben az eszközök és a források egymással megegyező végösszege 12 000 eFt; a saját tőke összege 5000 eFt), az ezen időponttal végződő üzleti évre vonatkozó eredménykimutatásból (ahol az éves nettó árbevétel 1 500 000 eFt; az adózott eredmény pedig 3 500 eFt), valamint a saját tőke változását, a cash-flow kimutatást és az alkalmazott számviteli politika lényeges elemeit is tartalmazó kiegészítő mellékletből áll.

Véleményünk szerint az éves beszámoló a Kizárólag Oktatási Célra Alkalmas Társaság 20X1. december 31-én fennálló vagyoni, pénzügyi, valamint az ezen időponttal végződő időszak jövedelmi helyzetéről megbízható és valós képet ad a számvitelről szóló 2000. évi C. sz. törvény (számviteli törvény) előírásaival és a Magyarországon általánosan elfogadott számviteli elvekkel összhangban.

A vélemény alapja

Könyvvizsgálatunkat a magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardok és a könyvvizsgálatra vonatkozó – Magyarországon érvényes – törvények és egyéb jogszabályok alapján hajtottuk végre.

Függetlenek vagyunk a Társaságtól azon etikai követelményekkel összhangban, amelyek a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata szempontjából relevánsak Magyarország területén, így egyéb etikai felelősségünket is e követelményekkel összhangban teljesítettük.

Meggyőződésünk, hogy a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték elegendő és megfelelő alapot nyújt véleményünkhöz.

Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések

Figyelemfelhívás

Felhívjuk a figyelmet a kiegészítő melléklet X. pontjára, melyben a cég egyik telephelyét érintő tűzesetről és annak következményeiről szóltak. Véleményünk ezen hivatkozott pont tekintetében sem tartalmaz semmiféle minősítést.

Egyéb kérdések

A Társaság előző évi beszámolóját könyvvizsgáló nem ellenőrizte.

A vezetés felelőssége

A vezetés felelős az éves beszámolóban a számviteli törvénnyel összhangban történő elkészítéséért, a megbízható és valós kép bemutatásáért, valamint olyan belső kontrollok kiépítéséért, amelyet a vezetés szükségesnek ítél olyan beszámolók elkészítéséhez, amelyek nem tartalmaznak akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állításokat.

Az éves beszámoló elkészítése során a vezetés felelős a Társaság vállalkozás folytatására való képességének megítéléséért, közzétéve – adott esetben – a vállalkozás folytatásával kapcsolatos – és a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számviteli szabályok alkalmazásával összefüggő kérdéseket, kivéve, ha a vezetés akár önként, akár, mert nincs más reális alternatívája, fel szándékozik számolni a Társaságot vagy beszüntetni annak működését.

A vezetőség felelős a Társaság megbízható, valós összképet adó éves beszámolója elkészítésének teljes folyamatáért.

A könyvvizsgálónak az éves beszámoló könyvvizsgálataért való felelőssége

Célunk kellő bizonyosság szerzése arról, hogy az éves beszámoló egésze nem tartalmaz akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítást, valamint a véleményünket tartalmazó könyvvizsgálói jelentés kibocsátása. A kellő bizonyosság magas szintű, de nem garantálja, hogy a könyvvizsgálati standardokkal összhangban elvégzett könyvvizsgálat mindig felfedi a fennálló lényeges hibás állításokat. A hibás állítások eredhetnek csalásból vagy hibából, és lényegesnek tekintendők, ha önmagukban vagy együttesen várhatóan befolyással bírnak a felhasználók éves beszámoló alapján meghozott gazdasági döntéseire.

Az elvárt és folyamatosan fenntartott szakmai szkepticizmus és a szakmai megítélés alkalmazása során elvégeztük az éves beszámoló akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állításai kockázatának felmérését, a könyvvizsgálati eljárások ezen kockázatoknak megfelelő megtervezését és végrehajtását, valamint megszereztük a független könyvvizsgálói jelentésben szereplő vélemény kialakításához szükséges elegendő és megfelelő bizonyítékot.

„In medias res” folyt.

A csalásból eredő hiba fel nem tárásának kockázata nagyobb, mint a tévedésből fakadó hibáé, lévén a csalás jelenthet összejátszást, hamisítást, jelentheti gazdasági események szándékos kihagyását, téves adatok közlését, vagy a belső ellenőrzés felülbírálatát. Emellett a csalás természeténél fogva magában foglalja az annak elrejtésére irányuló szándék megvalósulását is.

A társaság belső ellenőrzését csak azért vizsgáltuk, hogy annak megértése alapján olyan könyvvizsgálati eljárásokat tervezhessünk, amelyek az adott körülmények között megfelelőek lehetnek, s nem amiatt, hogy ezen belső ellenőrzési folyamatról nyilvánítsunk véleményt.

Értékeljük a vezetőség által alkalmazott számviteli politika, az annak keretében szintén a vezetőség által adott számviteli becslések és a kapcsolódó közzétételek, közlések ésszerűségét.

„In medias res” folyt.

Következtetéseket vontunk le arra vonatkozóan, hogy a vezetőség által a vállalkozás folytatása elvének érvényesülésére hozott döntés jó-e. A megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékok között van-e olyan, amely megkérdőjelezheti a társaság működésének továbbfolytatására való képességét. Amennyiben ezzel kapcsolatban kétség merülne fel, akkor az ezzel összefüggő bizonytalanságra – amennyiben azt megfelelően tartalmazza a beszámoló – felhívjuk a figyelmet, illetve – ha nem szerepel benne – minősített véleményt adunk. Valamennyi ezzel kapcsolatos következtetésünk a jelentés dátumáig megszerzett bizonyítékokon alapszik, de esetleg jövőbeli esemény is előidézheti azt, hogy a vállalkozás nem tudja folytatni a tevékenységét.

Értékeltek a teljes éves beszámoló struktúráját, tartalmát. Azt, hogy az abban szereplő információk a megbízható és valós kép szerint mutatják-e be a mögöttes gazdasági eseményeket, ügyleteket.

Kommunikáltuk a vezetőség felé könyvvizsgálatunk ütemezését, annak jelentős megállapításait, beleértve a belső ellenőrzésben tapasztalt hiányosságokat is, valamint a könyvvizsgálat hatókörét.

Egyéb jelentéstételi kötelezettség: Az üzleti jelentésről készült jelentés

Elvégeztük a Kizárólag Oktatási Célra Alkalmas Társaság 20X1. évi üzleti jelentésének a vizsgálatát, amelyet a 20X1. évi éves beszámoló mellett kellett elkészíteni.

Véleményünk szerint a Kizárólag Oktatási Célra Alkalmas Társaság 20X1. évi üzleti jelentése a Kizárólag Oktatási Célra Alkalmas Társaság 20X1. évi éves beszámolójának adataival összhangban van.

A vezetés felelős az üzleti jelentésnek a számviteli törvényben foglaltakkal összhangban történő elkészítéséért. A mi felelősségünk az üzleti jelentés és az ugyanazon üzleti évre vonatkozó éves beszámoló összhangjának megítélése. Az üzleti jelentéssel kapcsolatos munkánk az üzleti jelentés és az éves beszámoló összhangjának megítélésére korlátozódott és nem tartalmazta egyéb, a Társaság nem auditált számviteli nyilvántartásaiból levezetett információk áttekintését.

Keltezés, aláírás(ok), név/nevek, nyilvántartási szám(ok)

2. A könyvvizsgálói jelentéssel kapcsolatos szabályok változásai

Új ÁFA törvény 2007-től

Új standardok a jelentéssel kapcsolatban
(700-as; ÚJ 701-es; 705-ös és 706-os)

Hatálya: „AZONNAL”

**2016. december 15-én vagy azt követően
VÉGZŐDŐ időszakokra vonatkozó pénzügyi
kimutatások könyvvizsgálata során kell
alkalmazni.**

2. A könyvvizsgálói jelentéssel kapcsolatos szabályok változásai

A jelenleg hatályos magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardokban (MNKS) a nemzetközi standardok módosításai még nem kerültek átvezetésre, azonban az erre vonatkozó előkészületek és a standardok magyar nyelvre történő lefordítása folyamatban vannak. A megfelelő jóváhagyási eljárások után kerül majd sor az MNKS módosítására, és a módosított MNKS fogja bevezetni majd az új könyvvizsgálói jelentés minta hivatalos magyar verzióját.

Elérhetőségük:

<http://www.mkvk.hu/tudastar/standardok>

Egyben a kapcsolódó ismeretek

2. A könyvvizsgálói jelentéssel kapcsolatos szabályok változásai

Tárgyalási menet: (tartalomjegyzék)

2.1. A könyvvizsgálat célja, feladata, alapelvei

2.2. A könyvvizsgálói jelentés fogalma

2.3. A jelentéssel szemben támasztott követelmények

2.4. A könyvvizsgálói jelentés osztályozása

2.5. A jelentés szabályozása

2.6. A jelentés szerkezete a standardok szerint

2.7. A jelentés szerkezete az Szt. alapján

2.8. Az „újdonságok” összefoglalása

2.1. A könyvvizsgálat célja, feladata, alapelvei

Cél: Gazdasági döntések megalapozása!

Feladat: Összehasonlítás és jelentés

Alapelvei:

- bizalom
- etikai elvárások
- tervszerűség
- dokumentáltság
- szakmai szkepticizmus
 - elegendő, megfelelő ... bizonyíték
 - kellő (könyvvizsgálói) bizonyosság

2.2. A könyvvizsgálói jelentés fogalma

Azt a dokumentumot, melyben a könyvvizsgáló a vizsgálat tárgyát jelentő pénzügyi kimutatásról megállapítja, hogy az mennyiben felel meg az összeállítás alapjául szolgáló szabályrendszer előírásainak, könyvvizsgálói jelentésnek nevezzük.

Könyvvizsgálói jelentésnek nevezzük azt a dokumentumot, amelyben a könyvvizsgáló közli minden érdekhordozóval, hogy a könyvvizsgálat tárgya mennyiben alkalmas a döntések meghozatalára.

2.3. A jelentéssel szemben támasztott követelmények

- Egyértelműség
- Határozott, pozitív formában kifejezésre juttatott vélemény kinyilvánítás
- A felhasználáshoz szükséges háttér-információk maradéktalan bemutatása
- Tömörség
- Közérthetőség

Közérthetőség

- A tevékenységi kör transzparálódása erodálta creditábilításukat, így likviditásuk szublimált.
- *Kiderült, hogy lányokat futtatnak, ugrott a hitelük, leégtek.*

A jelentéssel szemben támasztott követelmények

- Egyértelműség
- Határozott, pozitív formában kifejezésre juttatott vélemény kinyilvánítás
- A felhasználáshoz szükséges háttér-információk maradéktalan bemutatása
- Tömörség
- Közérthetőség
- Meghatározott szerkezetben történő bemutatás

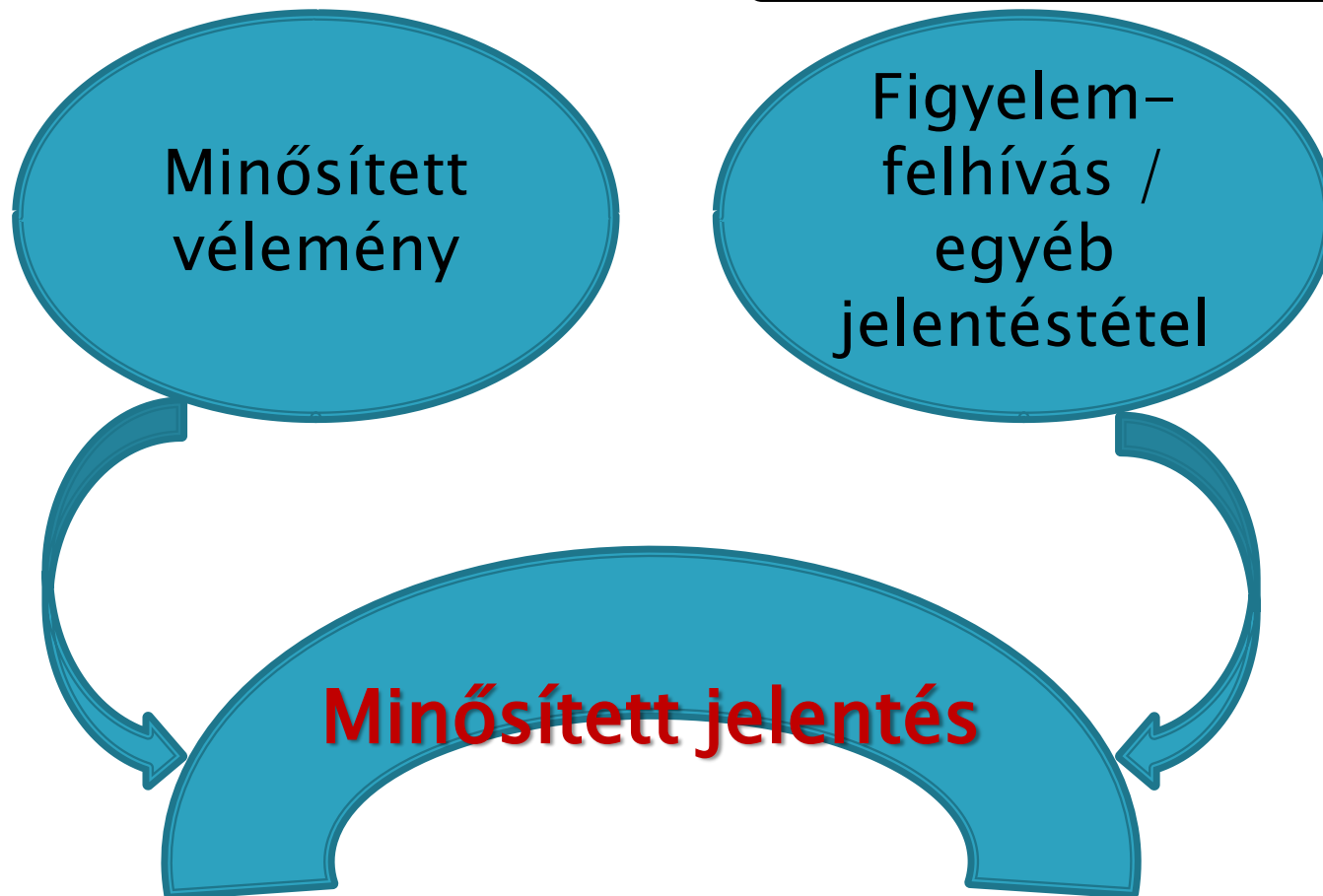
2.4. A könyvvizsgálói jelentés osztályozása

➤ Formai szempont alapján

- Rövid jelentés
- (Hosszú jelentés) – NE! NE! NE!

➤ Tartalmi szempont alapján

- Tiszta jelentés
- Minősített jelentés
 - Minősített vélemény
 - Figyelemfelhívás / egyéb jelentéstétel miatt



Csak a vélemény minősített
Csak figyelemfelhívás / egyéb jelentéstartalom
Mindkettő egyszerre

A „Minősített” jelző lehetséges szinonimái

Gond: Egy fogalom, kétféle tartalom

„Módosított” – nem biztos, hogy elég kifejező

Jelölt, jelzett, foltos, nem tiszta

Aggályos – kifejező, de esetleg túl agresszív

PONTOSÍTOTT?

2.5. A könyvvizsgálói jelentés szabályozása

- Standardok
 - ✓ 700
 - ✓ 701
 - ✓ 705 és 706
 - ✓ esetleg 710; 720; 800; 805; 810
- MNKS!
- MKVK állásfoglalás (Szakértői Bizottság)

2.6. A jelentés szerkezete a standardok szerint

- Bevezető szakasz (cím és címzett)
- Véleményező szakasz
 - Vélemény (tartalma, fajtái, szabályozása)
 - A vélemény alapja
 - (Figyelemfelhívás – A vállalkozás folytatása)
 - (Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések)
 - (Figyelemfelhívás)
- (Egyéb kérdések)
- A pénzügyi kimutatásokkal kapcsolatos felelősség kérdései
 - A vezetés felelőssége
 - A könyvvizsgáló felelőssége
- Egyéb jelentéstételi felelősségek (kötelezettségek)
- Befejező szakasz
 - (A megbízásért felelős személyek neve)
 - A könyvvizsgáló címe
 - A könyvvizsgálói jelentés dátuma

2.6.1. A bevezető szakasz

Független könyvvizsgálói jelentés

**A Kizárólag Oktatási Célra Alkalmas Társaság
Tulajdonosai részére!**

2.6.2. A véleményező szakasz

Vélemény

- Azonosítások (cég; KV-at; beszámoló részei, időszakok/időpontok, értékek; szabályrendszer)
- Keretelvek fajtái
 - Megfelelést előíró
 - Valós bemutatást elváró

Mi a valós bemutatás?

- Esetleg mást is közzé kell tenni
- Lehet eltérés a keretelvektől, ha ez indokolt

Mikrogazdálkodói beszámoló: **megfelelést előíró!**

2.6.2.1.1. A hitelesítő vélemény

Elvégeztük a Kizárólag Oktatási Célra Alkalmas Társaság (székhelye: ...; cégjegyzék száma: ...; a továbbiakban: „Társaság”) 20X1. évi éves beszámolójának könyvvizsgálatát, amely éves beszámoló a 20X1. december 31-i fordulónapra készített mérlegből (melyben az eszközök és a források egymással megegyező végösszege ...eFt; a saját tőke összege ...eFt), az ezen időponttal végződő üzleti évre vonatkozó eredménykimutatásból (ahol az éves nettó árbevétel ...eFt; az adózott eredmény ...eFt), valamint a saját tőke változását, a cash-flow kimutatást és az alkalmazott számviteli politika lényegét is tartalmazó kiegészítő mellékletből áll.

Véleményünk szerint az éves beszámoló a Kizárólag Oktatási Célra Alkalmas Társaság 20X1. december 31-én fennálló vagyoni, pénzügyi és működési helyzetét adja helyesen és pontosan (a Magyar Könyvvizsgálói Társaság jogszabályai és a Magyar Általános Számviteli Szabványok (MÁSZ) alapján) tükrözve.

Nincs a standardokban előírás arra, mely adatokkal kell azonosítani a beszámolót.

A szerzők szakmai állásfoglalása szerint ezek az adatok azonosítják korrekt módon a beszámolót.

Standard magyar fordításában kiegészítő megjegyzést, de ezt csak az IFRS jelentésben célszerű használni.

2.6.2.1.2. A minősített vélemény

705-ös témaszámú standard

Lényeges / Átfogó

- **Korlátozott vélemény**

- Hatókör korlátozás miatt (KH)
- Véleményeltérés miatt (KV)

- **Elutasító vélemény**

- Hatókör korlátozás miatt (EH) (De: szándékos?)
Véleménynyilvánítás visszautasítása
- Véleményeltérés miatt (EV)
Ellenvélemény

Kommunikálni!

2.6.2. A véleményező szakasz

Vélemény

- Azonosítások
- Keretelvek fajtái
- Hitelesítő vélemény

A vélemény alapja

(Figyelemfelhívás – A vállalkozás folytatása)

(Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések)

(Figyelemfelhívás)

2.6.2.2. A vélemény alapja

4 kötelező elem:

1. KV szabályok beazonosítása
2. Mit is kellett nekünk csinálni – de hivatkozással!!!
3. Függetlenség – és annak joghatósága (hol érvényes szabályok szerint vagyunk függetlenek)
4. Hatókör – felelősség átvételének háttere

És ha minősített a vélemény, akkor ide kell az indoklás is!

2.6.2.2. A vélemény alapja

Könyvvizsgálatunkat magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardok és a könyvvizsgálatra vonatkozó – Magyarországon érvényes – törvények és egyéb jogszabályok alapján hajtottuk végre. Ezen standardok értelmében fennálló felelősségünk bővebb leírását jelentésünkben „A könyvvizsgálónak az éves beszámoló könyvvizsgálataért való felelőssége” című szakasz tartalmazza.

Függetlenek vagyunk a Társaságtól azon etikai követelményekkel összhangban, amelyek a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata szempontjából relevánsak Magyarország területén, így egyéb etikai felelősségünket is e követelményekkel összhangban teljesítettük.

Meggyőződésünk, hogy a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték elegendő és megfelelő alapot nyújt véleményünkhöz.

2.6.2.3. Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések

A jelentés új logikai szerkezete:

„Meg kell győzzük” a döntéshozókat a jelentés felhasználhatóságáról!

Kötelező? / Opció?

701-es standard:

Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések kommunikálása a független könyvvizsgálói jelentésben

2.6.3. A pénzügyi kimutatásokkal kapcsolatos felelősség kérdései

Felelősségi kérdések

- Vezetőség (irányítással megbízott személyek)
- Könyvvizsgáló

2.6.3.1. A vezetőség felelőssége

Vezetőség vs. „irányítással megbízott személyek”

Korábban: Keretelvek beazonosítása – itt már „megvolt”

3 elem – 1 „régi” és 2 „új”

1. A hibák kiszűrése a menedzsment dolga (a csalás kiszűrése is!)! DE: Kontroll folyamatok!
2. A vállalkozás folytatásának megítélése.
3. A beszámoló összeállításának folyamata.

2.6.3.1. A vezetőség felelőssége ...

A vezetés felelős az éves beszámolóért a számviteli törvénnyel összhangban történő elkészítéséért, a megbízható és valós kép bemutatásáért, valamint olyan belső kontrollok kiépítéséért, amelyet a vezetés szükségesnek ítél olyan beszámolók elkészítéséhez, amelyek nem tartalmaznak akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állításokat.

Az éves beszámoló elkészítése során a vezetés felelős a Társaság vállalkozás folytatására való képességének megítéléséért, közzétéve – adott esetben – a vállalkozás folytatásával kapcsolatos– és a vállalkozás folytatásának elvén alapuló számviteli szabályok alkalmazásával összefüggő kérdéseket, kivéve, ha a vezetés akár önként, akár, mert nincs más reális alternatívája, fel szándékozik számolni a Társaságot vagy beszüntetni annak működését.

A vezetőség felelős a Társaság megbízható, valós összképet adó éves beszámolója elkészítésének teljes folyamatáért.

2.6.3.2. A könyvvizsgálónak a felelőssége

A vélemény alapján hivatkoztunk rá, most kell kifejtteni!

Mit csináltunk?

- Kellő bizonyosság
- Ennek alapján jelentés
- Mi az a „lényegesség” – önmagában vagy együtt befolyásol
- Csalás miatti hiba kockázata nagyobb
- Belső ellenőrzést „direkt” nem néztük – nem azt auditáltuk!
- Szakmai szkepticizmus és „szakmai megítélés” alkalmazása
- Értékeltek a vezetőség becsléseit, a közlések ésszerűségét
- Vállalkozás folytatására adott vezetői döntés jó-e? Van-e ezzel ellentétes bizonyíték? De: Lehet később is ennek ellentmondó tény!
- Értékeltek a beszámoló struktúráját, tartalmát (megbízható-e)
- Kommunikáltunk a vezetőséggel
- Tőzsdei cégeknél: függetlenségről nyilatkozat + fontos kérdések

2.6.3.2. A könyvvizsgálónak a felelőssége /1.

A könyvvizsgálónak az éves beszámoló könyvvizsgálatáért való felelőssége

Célunk kellő bizonyosság szerzése arról, hogy az éves beszámoló egésze nem tartalmaz akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állítást, valamint a véleményünket tartalmazó könyvvizsgálói jelentés kibocsátása. A kellő bizonyosság magas szintű, de nem garantálja, hogy a könyvvizsgálati standardokkal összhangban elvégzett könyvvizsgálat mindig felfedi a fennálló lényeges hibás állításokat. A hibás állítások eredhetnek csalásból vagy hibából, és lényegesnek tekintendők, ha önmagukban vagy együttesen várhatóan befolyással bírnak a felhasználók éves beszámoló alapján meghozott gazdasági döntéseire.

2.6.3.2. A könyvvizsgálónak a felelőssége /2.

Az elvárt és folyamatosan fenntartott szakmai szkepticizmus és a szakmai megítélés alkalmazása során elvégeztük az éves beszámoló akár csalásból, akár hibából eredő lényeges hibás állításai kockázatának felmérését, a könyvvizsgálati eljárások ezen kockázatoknak megfelelő megtervezését és végrehajtását, valamint megszereztük a független könyvvizsgálói jelentésben szereplő vélemény kialakításához szükséges elegendő és megfelelő bizonyítékot.

A csalásból eredő hiba fel nem tárásának kockázata nagyobb, mint a tévedésből fakadó hibáé, lévén a csalás jelenthet összejátszást, hamisítást, jelentheti gazdasági események szándékos kihagyását, téves adatok közlését, vagy a belső ellenőrzés felülbírálatát. Emellett a csalás természeténél fogva magában foglalja az annak elrejtésére irányuló szándék megvalósulását is.

2.6.3.2. A könyvvizsgálónak a felelőssége /3.

A társaság belső ellenőrzését csak azért vizsgáltuk, hogy annak megértése alapján olyan könyvvizsgálati eljárásokat tervezhessünk, amelyek az adott körülmények között megfelelőek lehetnek, s nem amiatt, hogy ezen belső ellenőrzési folyamatról nyilvánítsunk véleményt.

Értékeljük a vezetőség által alkalmazott számviteli politika, az annak keretében szintén a vezetőség által adott számviteli becslések és a kapcsolódó közzétételek, közlések ésszerűségét.

2.6.3.2. A könyvvizsgálónak a felelőssége /4.

Következtetéseket vontunk le arra vonatkozóan, hogy a vezetőség által a vállalkozás folytatása elvének érvényesülésére hozott döntés jó-e. A megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékok között van-e olyan, amely megkérdőjelezheti a társaság működésének továbbfolytatására való képességét.

Amennyiben ezzel kapcsolatban kétség merülne fel, akkor az ezzel összefüggő bizonytalanságra – amennyiben azt megfelelően tartalmazza a beszámoló – felhívjuk a figyelmet, illetve – ha nem szerepel benne – minősített véleményt adunk.

Valamennyi ezzel kapcsolatos következtetésünk a jelentés dátumáig megszerzett bizonyítékokon alapszik, de esetleg jövőbeli esemény is előidézheti azt, hogy a vállalkozás nem tudja folytatni a tevékenységét.

2.6.3.2. A könyvvizsgálónak a felelőssége /5.

Értékeljük a teljes éves beszámoló struktúráját, tartalmát. Azt, hogy az abban szereplő információk a megbízható és valós kép szerint mutatják-e be a mögöttes gazdasági eseményeket, ügyleteket.

Kommunikáltuk a vezetőség felé könyvvizsgálatunk ütemezését, annak jelentős megállapításait, beleértve a belső ellenőrzésben tapasztalt hiányosságokat is, valamint a könyvvizsgálat hatókörét.

HIVATKOZÁSSAL IS LEHET (NE)!

2.6.4. Egyéb jelentéstételi kötelezettségek

Egyéb jelentéstételi kötelezettség:

Az üzleti jelentésről készült jelentés

Elvégeztük a Kizárólag Oktatási Céla Alkalmas Társaság 20X1. évi üzleti jelentésének a vizsgálatát, amelyet a 20X1. évi éves beszámoló mellett kellett elkészíteni.

Véleményünk szerint a Kizárólag Oktatási Céla Alkalmas Társaság 20X1. évi üzleti jelentése a Kizárólag Oktatási Céla Alkalmas Társaság 20X1. évi éves beszámolójának adataival összhangban van.

A vezetés felelős az üzleti jelentésnek a számviteli törvényben foglaltakkal összhangban történő elkészítéséért. A mi felelősségünk az üzleti jelentés és az ugyanazon üzleti évre vonatkozó éves beszámoló összhangjának megítélése. Az üzleti jelentéssel kapcsolatos munkánk az üzleti jelentés és az éves beszámoló összhangjának megítélésére korlátozódott és nem tartalmazta egyéb, a Társaság nem auditált számviteli nyilvántartásaiból levezetett információk áttekintését.

2.6.5. A figyelemfelhívó szakasz

Elhelyezése – nem „fix” helyen, tartalomtól függ!

706-os standard, 6. pont:

„A könyvvizsgáló célja, hogy miután kialakította a pénzügyi kimutatásokra vonatkozó véleményét – ha a könyvvizsgáló megítélése szerint ez szükséges – a könyvvizsgálói jelentésben szereplő egyértelmű kiegészítő kommunikációval felhívja a felhasználók figyelmét:

- a) egy olyan kérdésre, amelyet ugyan megfelelően prezentáltak vagy közzétettek a pénzügyi kimutatásokban, de jelentősége miatt alapvető abból a szempontból, hogy a felhasználók megértsék a pénzügyi kimutatásokat, vagy
- b) adott esetben bármilyen más kérdésre, amely releváns abból a szempontból, hogy a felhasználók megértsék a könyvvizsgálatot, a könyvvizsgáló felelősségét vagy a könyvvizsgálói jelentést.”

2.6.5. A figyelemfelhívó szakasz

Elhelyezése – nem „fix” helyen, tartalomtól függ!

Tartalma: Sem vélemény, sem alapja, sem „fontos kérdés”!

A figyelemfelhívó bekezdés alkalmazásának főbb okai:

- Olyan keretelvek alapján állították össze a beszámolót, ami nem elfogadható.
- Különleges célú keretelvek szerint állították össze a beszámolót.
- A könyvvizsgáló a jelentés aláírása, kibocsátása után, később értesül olyan új körülményről, ami miatt új jelentést készít.
- Kivételes peres ügy, vagy szabályozói intézkedés jövőbeni kimenetelével kapcsolatos **lényeges bizonytalanság**.
- A fordulónap után, de a jelentés kiadása előtti időpontban bekövetkezett jelentős esemény.
- Új előírás hatálybalépése előtti– de megengedett, jogszerű alkalmazása, amely átfogó hatású a pénzügyi beszámoló vonatkozásában.
- Olyan katasztrófa, amely jelentős hatást gyakorolt vagy gyakorol a társaság pénzügyi helyzetére.

NEM „könnyített korlátozás”!!!

706-os témaszámú standard

Elhelyezése – A „fő rész” végén

Tartalma: Sem vélemény, sem alapja, sem „fontos kérdés”, és **„nem is figyelemfelhívás”!**

Az egyéb kérdések fejezet alkalmazásának „leggyakoribb” körülményei:

- A könyvvizsgálónak vissza kéne lépnie a könyvvizsgálói megbízástól, de azt jogszabályi kötelezettség miatt nem teheti meg
- Jelentéstétel több pénzügyi kimutatás együtteséről
- A könyvvizsgálói jelentés terjesztésének vagy felhasználásának korlátozása
- Másik könyvvizsgálóval kapcsolatos közlendő

2.6.7. A jelentés befejező szakasza

A „legvége”...

Keltezés

Könyvvizsgáló cég
képviselőjének aláírása

Képviselőre jogosult neve

Könyvvizsgáló cég neve

Könyvvizsgáló cég székhelye

Könyvvizsgáló cég
nyilvántartási száma

Kamarai tag
könyvvizsgáló aláírása

Kamarai tag könyvvizsgáló neve

Könyvvizsgáló nyilvántartási száma

Név (aláírások)

Azonosítók

Keltezés

2.6.7. A jelentés befejező szakasza

Három dátum:

- „helyszíni bizonyítékgyűjtés utolsó napja”
- Teljességi nyilatkozat dátuma
- Beszámoló kelte („ALSÓ HATÁR”)

„Tyúk–tojás” probléma

2.6.7. A jelentés befejező szakasza

700-as standard A64-es pontja szerint:

„Néhány joghatóságban a pénzügyi kimutatások közzététele előtt a pénzügyi kimutatások részvényesek általi végleges jóváhagyása szükséges. E joghatóságokban a könyvvizsgáló számára nem szükséges a részvényesek általi végső jóváhagyás annak megállapításához, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzett. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában a pénzügyi kimutatások jóváhagyásának dátuma az a legkorábbi időpont, amellyel az elismert hatáskörrel rendelkező személyek meghatározzák, hogy a pénzügyi kimutatásokat alkotó valamennyi kimutatás – beleértve a kapcsolódó kiegészítő mellékleteket is – elkészült, és, hogy az elismert hatáskörrel rendelkező személyek megerősítették, hogy felelősséget vállalnak ezekért a pénzügyi kimutatásokért.”

2.7. A jelentés szerkezete

a számviteli törvény előírásai alapján {156.§ (5)}

- a) cím és címzett
- b) beszámoló és beszámoló készítési elvek azonosítása
- c) hatókör és könyvvizsgálati szabályok közlése
- d) vélemény indoklása, alátámasztása, vizsgálatok rövid bemutatása
- e) vélemény
- f) záradék
- g) figyelemfelhívó szakasz
- h) üzleti jelentéssel való összhang
- i) nyilatkozat – volt-e hibás közlés az ÜJ-ben?
- j) vélemény a „vezetői információkról” („tőzsdei cégek”)
- k) keltezés
- l) könyvvizsgáló aláírása, azonosítása
- m) társaság aláírása, azonosítása
- n) tőzsdei ÜJ tartalmazza-e a „nem pénzügyi kimutatást” – 2017-től

2.8. Összefoglalás

Lényeg nem változott:

Cél a döntések megalapozása!

Szerkezet új lett:

Hatékonyabb tájékoztatás

„Győzzük meg az olvasót”

Vélemény; utána annak alapja – ez új! (Benne esetleg a minősítés indoklása)

Kulcsfontosságú könyvvizsgálati kérdések

Felelősségi körök

- Vezetőség (benne: Ő irányítja a beszámoló készítés folyamatát is)
- Könyvvizsgáló („részletes leírás” az auditról)

Felelősség kizárása

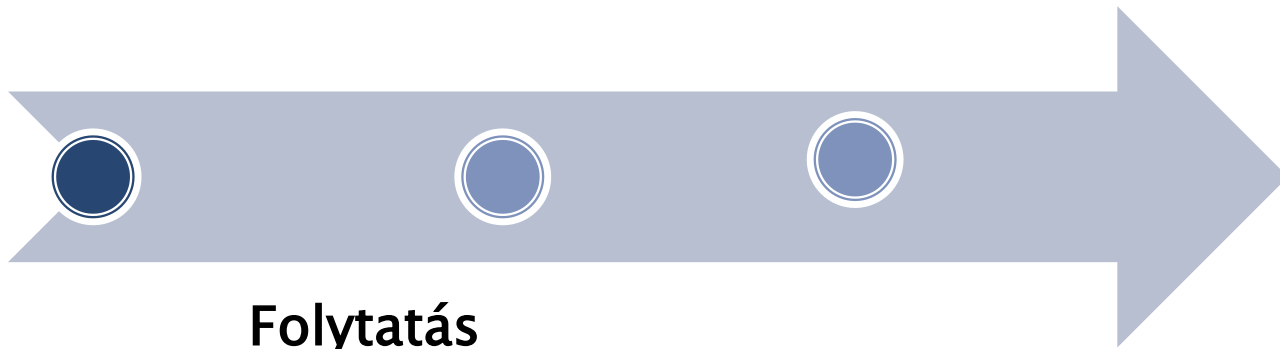
A jelen fejezet szerzői fontosnak érezték annak hangsúlyozását, ahogy arról a jelen fejezet legelején már szoltunk, ezt az oktatási jelentés-javaslatot a **Kamara Szakértői Bizottsága még nem hagyta jóvá**. Nem része a magyarországi könyvvizsgálatokat szabályozó Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardnak, így **„hivatalos mintaként” nem alkalmazható!** A jelenleg hatályos magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardokban (MNKS) a nemzetközi standardok módosításai még nem kerültek átvezetésre, azonban az erre vonatkozó előkészületek és a standardok magyar nyelvre történő lefordítása folyamatban vannak. A megfelelő jóváhagyási eljárások után kerül majd sor az MNKS módosítására, és a módosított MNKS fogja bevezetni majd az új könyvvizsgálói jelentés minta hivatalos magyar verzióját.

Ennek alapján a teljes 4. fejezetben szereplő információk mindössze egy előzetes véleményt tükröznek.

Mindezek miatt **a szerzők elhárítanak minden kárfelelősséget, ami a később elfogadásra és kiadásra kerülő érvényes könyvvizsgálati standardok hazai jog szerinti könyvvizsgálatok során történő alkalmazása során esetlegesen elkövetett tévedésből, félreértésből fakadó szabályszegés következtében keletkeztek, akár a könyvvizsgálók, akár a pénzügyi döntéshozó érdekhordozók, akár bármilyen más hatóság (beleértve a Magyar Könyvvizsgálói Kamarát is) részéről!**

Kérdések, hozzászólások, javaslatok

3. A számviteli törvény 2016. évi változásai



Folytatás

3. A számviteli törvény változásai (2016. évközi)

Az oktatási blokk tartalma

3.1. A számviteli törvény 2016. évi változásai (évközi)

- Fogalmi pontosítások
- Elszámolási szabályok változásai
- A kiegészítő melléklet és az üzleti jelentés tartalmi változtatásai
- Egyéb tartalmi és technikai módosítások

3.1.1. Fogalmi pontosítások – ellenőrzés megállapítása

Ellenőrzés megállapítása

Szt. 3. § (3) bekezdés 2. pontja helyébe a következő rendelkezés lép:

„2. ellenőrzés megállapítása: az ellenőrzés során feltárt, az eszközöket-forrásokat, az eredményt, a saját tőkét érintő hibák és hibahatások, amelyek a beszámolóval lezárt üzleti évvel (évekkel) kapcsolatosak, a hatályos jogszabályi előírások nem vagy nem megfelelő alkalmazásából, helytelen értelmezéséből, vagy nem megengedett, tiltott cselekmény elkövetéséből származnak. **A számviteli elszámolás szempontjából az ellenőrzés megállapításával egy tekintet alá esik a szerződésmódosítással, a számviteli bizonylatok módosításával dokumentált, beszámolóval lezárt üzleti évet, éveket érintő gazdasági események könyvviteli elszámolásának módosítandó jellemzőinek utólagos módosítása is;**”

Erre az esetre is az ellenőrzés módszertanának alkalmazását írja elő a tv.

3.1.2. Fogalmi pontosítások – negatív üzleti vagy cégérték

Negatív üzleti vagy cégérték

(2) Az Szt. 3. § (5) bekezdés 2. pontja helyébe a következő rendelkezés lép:

„2. negatív üzleti vagy cégérték: a megvásárolt ~~társaságért, annak~~ üzletágért, telephelyért, üzlethálózatért fizetett ellenérték és a tételesen állományba vett egyes eszközök piaci értékének a tételesen állományba vett, átvállalt kötelezettségek – e törvény szerinti értékeléssel meghatározott – értékével csökkentett összege közötti különbözet, ha a fizetett ellenérték alacsonyabb;”

Törlésre került továbbá: **...,és ez a különbözet a megszerzett immateriális javak, tárgyi eszközök, készletek reális értékének arányos csökkentésével sem szűnik meg;”**

3.1.3. Elszámolási szabályok változásai

Kapott támogatások elszámolási feltételeinek változása

Az Szt. 77. § (2) bekezdés f) pontja helyébe a következő rendelkezés lép:

..... ha az a tárgyévhez vagy a tárgyévet megelőző üzleti év(ek)hez kapcsolódik és azt a mérlegkészítés időpontjáig pénzügyileg rendezték. **Az egyéb bevételkénti elszámolásnak nem feltétele a mérlegkészítés időpontjáig történő pénzügyi rendezés, ha külön jogszabály eltérően rendelkezik,** illetve a d) pontban foglalt támogatás esetén, ha a támogatási szerződés alapján a mérlegkészítés időpontjáig **a támogatással való elszámolás megtörtént.**”

Az utóbbi idők problémája:

Előlegként kifizetés, de nincs ellenőrzés, nincs elszámolás, nem sikerül a szerződés teljesítése a hatóság részéről. A kérdés az, mi okoz nagyobb hibát a számviteli beszámolóban? Az Szt. betartása, vagy be nem tartása?

Előlegként kifizetés, de nincs ellenőrzés, nincs elszámolás, nem sikerül a szerződés teljesítése a hatóság részéről. A kérdés az, mi okoz nagyobb hibát a számviteli beszámolóban? Az Szt. betartása, vagy be nem tartása?

3.1.3. Elszámolási szabályok változásai

A behajthatatlanná vált és elengedett kölcsönök elszámolási szabályainak kiigazítása

Eddig is így volt,
ez csak
megerősítés!

Az **Szt. 81. § (3) bekezdés b) pontja** helyébe a következő rendelkezés lép:
(Az egyéb ráfordítások között kell kimutatni:)

„b) a forgóeszközök között kimutatott – vásárolt követelésnek nem minősülő – követelésnek behajthatatlan követelésként az üzleti évben leírt összegét;”

Az **Szt. 85. § (1a) bekezdés b) pontja** helyébe a következő rendelkezés lép:
(Befektetett pénzügyi eszközök ráfordításaként, árfolyamveszteségeként kell kimutatni:)

„b) a térítés nélkül átadott, hiányzó, megsemmisült, a befektetett pénzügyi eszközök között kimutatott értékpapírok, valamint a térítés nélkül átadott, **elengedett, behajthatatlannak minősített, a befektetett pénzügyi eszközök között kimutatott kölcsönök könyv szerinti értékét;**”

Hiánypótlás, **nem volt szabály,**
illetve az általános szabály szerint
kellett volna eljárni

3.1.3. Elszámolási szabályok változásai

A pénzügyi tevékenység és a mérlegtételek kapcsolatai (pontosítás)

Befektetett pénzügyi eszközökből
(értékpapírokból,
kölcsonökből)
származó bevételek,
árfolyamnyereségek,
ráfordítások,
árfolyamveszteségek.



Tartós hitelviszonyos
értékpapírok
Tartósan adott kölcsönök
➤ kapcsolt, jelentős, egyéb
*kamatok, árfolyam-
különbözetei, **elengedése,**
behajthatatlanná válása,*

3.1.3. Elszámolási szabályok változásai

Vásárolt követelések elszámolási szabályainak pontosítása.

Az Szt. 85. § (3) bekezdés m) pontja helyébe a következő rendelkezés lép:

(A pénzügyi műveletek egyéb ráfordításai között kell kimutatni:)

„m) **a térítés nélkül átadott, elengedett, behajthatatlannak minősített**, a forgóeszközök között kimutatott vásárolt követelés, **valamint a hiányzó, megsemmisült, a forgóeszközök között kimutatott értékpapír könyv szerinti értékét**, továbbá a vásárolt követelés könyv szerinti értékének az a részét, amelyre a befolyt összeg nem nyújt fedezetet;”

Egy korábbi, nem túl logikus megoldást pontosít, egyértelművé teszi, hogy a **pénzügyi műveletek közé tartozik** és nem egyéb ráfordítás!

3.1.3. Elszámolási szabályok változásai

Az Szt. Ptk-hoz történő igazítása –
eredménytartalék mozgásnemeinek bővítése.

Az Szt. 37. § (2) bekezdése a következő h) ponttal
egészül ki:

(Az eredménytartalék csökkenéseként kell kimutatni:)

„h) *a még be nem fizetett pénzbeli vagyoni
hozzájárulás teljesítéseként (a jegyzett, de még be
nem fizetett tőke feltöltésére) a külön
jogszabályban meghatározottak szerint átvezetett
összeget.*”

A Ptk. 3:162. §-hoz kapcsolódó
módosítás a közvetlen
végrehajthatóság érdekében. Eddig
az Szt. nem tartalmazott ilyen
lehetőséget!

3.1.3. Elszámolási szabályok változásai

Az Szt. Ptk-hoz történő igazítása – eredménytartalék mozgásnemeinek bővítése.

A személyi jövedelemadó törvény módosítása.

Az Szja tv. 77/A. § (2) bekezdése a következő j) ponttal egészül ki:

(Nem minősül bevételnek a magánszemély által értékpapír formájában megszerzett vagyoni érték, ha a magánszemély)

„j) az értékpapírt a társaság által ki nem fizetett és a tagok törzsbetétjére az osztalékfizetés szabályai szerint elszámolt nyereségnek a még be nem fizetett pénzbeli vagyoni hozzájárulás **(a jegyzett, de még be nem fizetett tőke feltöltése)** teljesítéseként szerezte meg.”

**Szja tv.
adómentességet
biztosít!**

3.1.4. A kiegészítő melléklet és az üzleti jelentés tartalmi változtatásai

- A kiegészítő mellékletben bemutatandó információk körének bővítése:
 - Munkavállalókkal összefüggő adatszolgáltatás módosítása.

Az **Szt. 91. § a) pontja** helyébe a következő rendelkezés lép:
(A kiegészítő mellékletben meg kell adni:)

„a) a tárgyévben foglalkoztatott munkavállalók átlagos statisztikai létszámát, bérköltségét és személyi jellegű egyéb kifizetéseit állománycsoportonként, **valamint a bérjárulékokat jogcímenként megbontva;**”

A bérjárulékok állománycsoportonkénti megbontásának korábban nem volt érdemi tartalma.

3.1.4. A kiegészítő melléklet és az üzleti jelentés tartalmi változtatásai

Vállalatirányítási nyilatkozat tartalmának bővítése.

Az Szt. 95/B. § (2) bekezdése a következő h) ponttal egészül ki:
(A vállalatirányítási nyilatkozatnak legalább az alábbiakat kell tartalmaznia:)

„h) a vállalkozás ügyviteli, ügyvezető és felügyelő testületei esetében alkalmazott, **sokszínűséggel kapcsolatos politika leírása**, különös tekintettel az életkori, a nemi, a tanulmányi és a szakmai háttérrel kapcsolatos szempontokra, a sokszínűséggel kapcsolatos politika céljainak, megvalósítási módjának és a beszámolási időszakra elért eredményeknek a leírása. Ha nem alkalmaznak ilyen politikát, a nyilatkozatnak tartalmaznia kell ennek magyarázatát.

**A nem pénzügyi
kimutatások többlet
közzétételi
kötelezettségéről van szó!**

3.1.4. A kiegészítő melléklet és az üzleti jelentés tartalmi változtatásai

„Nem pénzügyi kimutatás” készítése.

Az Szt. III. Fejezete a következő alcímmel és 95/C. §-sal egészül ki:

„Nem pénzügyi kimutatás

95/C. § (1) Az a közérdeklődésre számot tartó gazdálkodónak minősülő vállalkozás, amelynél

a) az üzleti évet megelőző két – egymást követő – üzleti évben a mérleg fordulónapján a következő három mutatóérték közül bármelyik kettő meghaladta az alábbi határértéket:

aa) a mérlegfőösszeg a 6 000 millió forintot,

ab) az éves nettó árbevétel a 12 000 millió forintot,

ac) az üzleti évben átlagosan foglalkoztatottak száma a 250 főt, és

b) az adott üzleti évben átlagosan foglalkoztatottak száma meghaladja az 500 főt, üzleti jelentésében – a vállalkozás fejlődésének, teljesítményének, helyzetének és tevékenységei hatásának megértéséhez szükséges mértékben – a környezetvédelmi, a szociális és foglalkoztatási kérdésekre, az emberi jogok tiszteletben tartására, a korrupció elleni küzdelemre és a megelőzésre vonatkozó információkat tartalmazó nem pénzügyi kimutatást a közleggé teszi.

**Konszolidálásra
vonatkozó értékhatár!**

**+ szempont a közérdeklődésre
számottartóknál**

3.1.4. A kiegészítő melléklet és az üzleti jelentés tartalmi változtatásai

A „nem pénzügyi kimutatás” minimális tartalmának előírása.

- (2) Az (1) bekezdés szerinti nem pénzügyi kimutatásnak legalább az alábbiakat kell tartalmaznia:
- a) a vállalkozás üzleti modelljének rövid leírása;
 - b) a vállalkozásnak a környezetvédelemmel, a szociális és foglalkoztatási kérdésekkel, az emberi jogok tiszteletben tartásával, a korrupció elleni küzdelemmel és a megvesztegetéssel kapcsolatban követett politikáinak leírása, utalva az alkalmazott átvilágítási eljárásokra;
 - c) a b) pont szerinti politikák eredményei;
 - d) a vállalkozás tevékenységével, különösen üzleti kapcsolataival, termékeivel vagy szolgáltatásaival összefüggésben a környezetvédelemmel, a szociális és foglalkoztatási kérdésekkel, az emberi jogok tiszteletben tartásával, a korrupció elleni küzdelemmel és a megvesztegetéssel kapcsolatos azon lényeges kockázatoknak az ismertetése, amelyek hátrányos hatásokkal járhatnak e területeken, továbbá annak leírása, hogy a vállalkozás ezeket a kockázatokat hogyan kezeli;
 - e) azon kulcsfontosságú, nem pénzügyi jellegű teljesítménymutatók, amelyek lényegesek az adott üzleti tevékenység szempontjából.

3.1.4. A kiegészítő melléklet és az **üzleti jelentés tartalmi változtatásai**

A „nem pénzügyi kimutatás” minimális tartalmának előírása.

- (3) Ha a vállalkozás nem rendelkezik a (2) bekezdés b) pont szerinti politikák valamelyikével, akkor indokolnia kell annak hiányát.
- (4) A nem pénzügyi kimutatásból **kihagyhatók** azon aktuális fejleményekre vagy tárgyalás alatt álló kérdésekre vonatkozó információk, amelyek közzététele a vállalkozás legfőbb irányító (vezető), ügyvezető szerve és a felügyelő testület tagjai megfelelő indokolást tartalmazó véleménye szerint súlyosan sértené a vállalkozás üzleti érdekét, feltéve, hogy e kihagyás nem befolyásolja a vállalkozás fejlődésének, teljesítményének, helyzetének és tevékenységei hatásának helyes és elfogulatlan megértését.
- (5) **Mentesül** az (1) bekezdés szerinti kötelezettség alól az a leányvállalatnak minősülő vállalkozás, amelyre vonatkozóan a (2) bekezdés szerinti információkat a 134. § (5) bekezdéssel összhangban készített összevont (konszolidált) üzleti jelentés nem pénzügyi kimutatása tartalmazza.”

A kihagyható információkat és a mentesítés lehetőségét szabályozza!

3.1.5. Egyéb tartalmi és technikai módosítások

Az IFRS-ek egyedi beszámolóra történő alkalmazásának szabályait érintő módosítások.

Eredménytartalék

Az Szt. 114/B. § (4) bekezdés e) pontja helyébe a következő rendelkezés lép: (A saját tőke megfeleltetési tábla tartalmazza az IFRS-ek szerinti saját tőke egyes elemeinek nyitó és záró adatait, valamint ezekből levezetve az alábbi saját tőke elemek nyitó és záró adatait:)

„e) **eredménytartalék**: az IFRS-ek szerinti éves beszámolóban kimutatott, korábbi évek halmozott – és a tulajdonosok részére még ki nem osztott – adózott eredmény, **ideértve az IFRS-ek szerint a felhalmozott eredmény javára vagy terhére elszámolt összegeket is**, amely az IAS 1 Pénzügyi kimutatások prezentációja című standard szerinti egyéb átfogó jövedelmet – az átsorolási módosítások kivételével – nem tartalmazhat. Az így keletkezett összeget csökkenteni kell a fizetett pótbefizetés IFRS-ek szerint eszközként kimutatott összegével, és a fel nem használt fejlesztési tartaléknak a keletkező, az IAS 12 Nyeréségadók című standard alapján számított, csökkentett adóval csökkentett összegével;”

Az eredménytartalék meghatározásából hiányzó szöveg pótlása.

3.1.5. Egyéb tartalmi és technikai módosítások

Saját tőke megfeleltetési tábla tartalmi pontosítása.

(2) Az Szt. 114/B. § (5) bekezdés b) pontja helyébe a következő rendelkezés lép:

(A saját tőke megfeleltetési tábla a (4) bekezdésben foglaltakon túlmenően tartalmazza:)

„b) az osztalékfizetésre rendelkezésre álló szabad eredménytartalékot, amely az utolsó beszámolóval lezárt üzleti év tárgyévi adózott eredményét is magában foglaló eredménytartalék összegének az IAS 40 Befektetési célú ingatlanok című standard szerinti befektetési célú ingatlanok valós érték növekedése miatti elszámolt – halmozott – nem realizált nyereség összegével csökkentett **és a kapcsolódó IAS 12 Nyereségadó című standard alapján elszámolt nyereségadó halmozott összegével növelt** összege.”

3.1.5. Egyéb tartalmi és technikai módosítások

Az IFRS-ekről való visszatérés időpontjának pontosítása.

Az Szt. 114/D. § (4) bekezdése helyébe a következő rendelkezés lép:

- „(4) A (2) bekezdés szerinti áttérés (visszatérés) időpontja
- a) a (2) bekezdés a) pontja szerinti esetben a feltételek bekövetkezését követő üzleti év első napja,
 - b) a (2) bekezdés b) pontja szerinti esetben a végelszámolás, a felszámolás, illetve a kényszertörlési eljárás kezdő időpontja.”

**A korábbi előírás a változás
bekövetkezését követő üzleti év első
napjától írta elő a visszatérések
végrehajtásának kezdő időpontját
minden esetben.**

3.1.5. Egyéb tartalmi és technikai módosítások

Közzétételi szabályok pontosítása.

Az Szt. 154. § (7) bekezdése helyébe a következő rendelkezés lép:

„(7) Közzétételi kötelezettségének azzal tesz eleget a vállalkozó, a külföldi székhelyű vállalkozás magyarországi fióktelepe, ha az éves beszámolót, az egyszerűsített éves beszámolót, az anyavállalat az összevont (konszolidált) éves beszámolót, kötelező könyvvizsgálat esetén a könyvvizsgálói záradékot vagy a záradék megadásának elutasítását is tartalmazó független könyvvizsgálói jelentéssel együtt a cégnyilvánosságról, a bírósági cégeljárásról és a végelszámolásról szóló törvényben meghatározott módon a céginformációs szolgálatnak megadja.”

**A technikai lebonyolításra
vonatkozó szövegrész kimaradt.**

3.1.5. Egyéb tartalmi és technikai módosítások

Könyvvizsgálatra vonatkozó szerződéses rendelkezések kiegészítése.

Az Szt. 155. §-a a következő (7a) bekezdéssel egészül ki:

„(7a) Semmis a vállalkozóra vonatkozó olyan szerződéses rendelkezés vagy egyéb jognyilatkozat, amely a könyvvizsgálati kötelezettség körébe eső tevékenységre történő kijelölés tekintetében a legfőbb szervet meghatározott könyvvizsgáló, könyvvizsgáló cég vagy könyvvizsgáló cégcsoport választására kötelezi.”

3.1.5. Egyéb tartalmi és technikai módosítások

Könyvvizsgálói jelentés tartalmának kiegészítése.

Az Szt. 156. § (5) bekezdése a következő n) ponttal egészül ki:

(A független könyvvizsgálói jelentésnek tartalmaznia kell:)

„n) a könyvvizsgáló nyilatkozatát arról, hogy az üzleti jelentés tartalmazza-e a 95/C. §, illetve a 134. § (5) bekezdés szerinti **nem pénzügyi kimutatást.**”

3.1.5. Egyéb tartalmi és technikai módosítások

Átmeneti rendelkezések a 2016. évi alkalmazhatóságról és a 2017. évi alkalmazási kötelezettségekről.

- 95/B § (2) h) pontja: vállalatirányítási nyilatkozat kiegészítését csak 2017-től kell végrehajtani.
- 95/C § : „nem pénzügyi kimutatások” készítését csak 2017-től szükséges elvégezni.
- 134. § (5), „Nem pénzügyi kimutatások” a konszolidált beszámolóhoz csak 2017-től lesz kötelező.
- 156. § (5) n): Könyvvizsgálói jelentésben szólni kell a „nem pénzügyi kimutatások”-ról, de csak 2017-től.
- 175. § (2) e): Megfelelő az EU irányelvnek – mivel még nem kell alkalmazni.
- 155. § (7a): A könyvvizsgálóval kötött vonatkozó szerződés semmissége feltételt csak a módosító törvény hatálybalépését követő üzleti év első napjától kell alkalmazni.

Minden 2017. évre vonatkozó módosítás alkalmazható 2016-ra is, kivéve az EU jogharmizációval összefüggő módosításokat.

3.1.5. Egyéb tartalmi és technikai módosítások

„Szó- vagy szövegcsere” pontosítások a törvényben.

1. 3. § (5) bekezdés 1. pontjában a „társaságért, annak üzletágáért, telephelyéért, üzlethálózatáért” szövegrész helyébe az „üzletágért, telephelyért, üzlethálózatért” szöveg;
2. 29. § (8) bekezdésében a „peresített követelésekből” szövegrész helyébe a „peresített követelésekből – a 77. § (2) bekezdés a) és b) pontja szerinti követelések kivételével –” szöveg;
3. 52. § (4) bekezdésében a „lehet leírni” szövegrész helyébe a „kell leírni” szöveg;
4. 81. § (2) bekezdésében az „elengedett” szövegrész helyébe „a forgóeszközök leengedett – vásárolt követelésnek nem minősülő – elengedett” szöveg;
5. 83. § (3) bekezdésében a „bankbetétek” szövegrész helyébe a „bankbetétek” szöveg.

A fizetett és fizetendő szavak cseréje az eredménykimutatás elnevezéssel függ össze. Az értékvesztésnél pedig csak a tartósan adott kölcsönök, tartósan lekötött bankbetétek tartoznak ide.

3.1.5. Egyéb tartalmi és technikai módosítások

„Szó- vagy szövegcsere” pontosítások a törvényben.

6. 84. § (3) bekezdésében az „eszközökből származó” szövegrész helyébe az „eszközökből (értékpapírokból, kölcsönökből) származó” szöveg;
7. 85. § (1a) bekezdésében az „eszközök ráfordításaként” szövegrész helyébe az „eszközök (értékpapírok, kölcsönök) ráfordításaként” szöveg;
8. 85. § (2) bekezdésében a „Fizetendő kamatok” szövegrész helyébe a „Fizetendő (fizetendő) kamatok” szöveg;
9. 85. § (3) bekezdésében az „értékpapírokhoz” szövegrész helyébe az „értékpapírokhoz és másárolt követelésekhez” szöveg;
10. 97. § (1) és (2) bekezdésében az „évtől évtől” szövegrész helyébe az „évtől” szöveg.

Az eredeti törvénytörvényben (hibásan) kétszer szerepelt az „évtől” kifejezés, amelyből az egyiket most törölték. (A jogtárban ez nem volt látható....!)

3.1.5. Egyéb tartalmi és technikai módosítások

„Szó- vagy szövegcserés” pontosítások a törvényben.

11. 102. § (3) bekezdésében az „adózott eszközértéknek” szövegrész helyébe a „mérleg szerinti eszközértéknek”, továbbá az „egyszerűsített adózott eredmény” szövegrész helyébe az „adózott eredménnyel” szöveg;
12. 156. § (5) bekezdés j) pontjában az „és g) pontjában” szövegrész helyébe a „g) és h) pontjában” szöveg;
13. 163. § (1) bekezdésében az „egyszerűsített adózott eredményt” szövegrész helyébe az „egyszerűsített mérlegben kimutatott adózott eredményt” szöveg;
14. 163/A. § (3) bekezdésében az „egyszerűsített adózott eredmény” szövegrész helyébe az „adózott eredmény” szöveg;
15. 175. § (2) bekezdésében az „adózott eredmény” szövegrész helyébe az „adózott eredménnyel” szöveg;

A jelzős szerkezet került javításra.

3.1.5. Egyéb tartalmi és technikai módosítások

Hatályát veszítő rendelkezések a törvényben

1. 3. § (10) bekezdés 3. pontja: 3. kisebb méretű hitelintézet fogalma kikerült a számviteli törvényből.
2. 25. § (8) bekezdésében, 45. § (3) bekezdésében, 49. § (2) bekezdésében a „cégvásárlás esetén” szövegrész: Nem értelmezhető a jövőben a tulajdoni részesedéssel történő cégvásárlás.
3. 45. § (4) bekezdésében az „a cégvásárlást követő” szövegrész: ugyanaz mint 2. magyarázat.
4. 102. § (1) bekezdésében, 108. § (1) bekezdésében az „egyszerűsített” szövegrész: nem értelmezhető jelző az adózott eredményél, ezért törlésre került.
5. 5. számú melléklet 19. pontja. Az eredménylevezetésben sem lehet jóváhagyott osztalék.

Nem volt cél a szigorítás! Az Szt. szövege hivatkozik a külön törvényre, tehát a Ptk. a meghatározó szabály! Lásd Szt. 39. § (4) ... *a más jogszabályban előírt egyéb feltételek mellett ...*

3:186. § Az osztalékelőleg

- (1) A taggyűlés két, egymást követő beszámoló elfogadása közötti időszakban osztalékelőleg fizetéséről határozhat, ha
- a) közbeni mérleg alapján megállapítható, hogy a társaság rendelkezik osztalék fizetéséhez szükséges fedezettel;
 - b) a kifizetés nem haladja meg az utolsó beszámoló szerinti üzleti év könyveinek lezárása óta ~~keletkezett eredménynek a megállapított,~~ kimutatott, ~~illetve a szabad eredmény-tartalékkal~~ az előző üzleti év adózott eredménnyel kiegészített szabad eredménytartalék összegét; és
 - c) a társaságnak a helyesbített saját tőkéje a kifizetés folytán nem csökken a törzstőke összege alá.

Eltérő szabályok az Szt. és a Ptk megfogalmazásában!
Melyik a meghatározó?

E szerint a közbeni mérlegben szereplő adózott eredmény nem forrása az osztalékelőlegnek!

3.2. A Számviteli törvényhez kapcsolódó egyéb jogszabályok módosításai

Az Szt. osztalékelőlegfizetési szabálya

Szt. 39. (4) bekezdése: „Osztalékelőlegként – a más jogszabályban előírt egyéb feltételek mellett – csak akkor fizethető ki a 21. § szerinti közbenső mérlegben (illetve egyéb, az alapul szolgáló beszámoló mérlegében) kimutatott eredménytartalék, illetve a közbenső mérlegben (illetve egyéb, az alapul szolgáló beszámoló mérlegében) kimutatott adózott eredménnyel kiegészített eredménytartalék, ha a lekötött tartalékkal, továbbá a pozitív értékelési tartalékkal csökkentett – a közbenső mérlegben (illetve egyéb, az alapul szolgáló beszámoló mérlegében) kimutatott – saját tőke összege az osztalékelőleg megállapított összegének figyelembevételével sem csökken a jegyzett tőke összege alá.”

3.2. A Számviteli törvényhez kapcsolódó egyéb jogszabályok módosításai

3.2.1. A Ptk-ról szóló 2013. évi V. törvény osztalékelőleggel kapcsolatos rendelkezésének értelmezése

3:186. § [Az osztalékelőleg]

- (1) A taggyűlés két, egymást követő beszámoló elfogadása közötti időszakban osztalékelőleg fizetéséről határozhat, ha
- b) a kifizetés nem haladja meg az utolsó beszámoló szerinti üzleti év könyveinek lezárása óta ~~keletkezett eredménynek a megállapított,~~ kimutatott, ~~illetve a szabad eredmény-tartalékkal~~ az előző üzleti évi adózott eredménnyel kiegészített szabad eredménytartalék összegét; és

A Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény várható módosítása a következő szövegezés lehet:

A Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény 3:186. § (1) bekezdés b) pontjában és a 3:263. § (1) bekezdés b) pontjában az „az utolsó beszámoló szerinti üzleti év könyveinek lezárása óta kimutatott, az előző üzleti évi” szövegrész helyébe az „a közbenső mérlegben kimutatott” szöveg lép.

3.2.1. A Ptk-ról szóló 2013. évi V. törvény osztalékelőleggel kapcsolatos rendelkezésének értelmezése

A témával kapcsolatosan az alábbi kérdésekre keresünk választ:

Gyakorlati kérdések a témával kapcsolatban

- Az osztalékelőlegről szóló döntést alá kell támasztani közbenső mérleggel, hiszen saját tőkét érintő kérdésről van szó. Az Szt. szerint 6 hónapig felhasználható a közbenső mérleg, eltérő jogszabályi rendelkezés hiányában. A Ptk. rendelkezik a közbenső mérleg készítési kötelezettségről, azaz van eltérő jogszabályi rendelkezés.
 - Hányszor használható fel egy közbenső mérleg osztalékelőleg fizetésről szóló döntés alátámasztására?

Szt. 40. § (3) a a legutolsó közbenső mérlege, illetve a – 21 meghatározott alátámasztás együttes

Válasz: Nincs korlát a felhasználások számosságát tekintve! A 6 hónapnál nem régebbi közbenső mérleg felhasználható többször, azaz alkalmazni kell ilyenkor az Szt. 40. § (3) bekezdését.

Gyakorlati kérdés a témával kapcsolatban

- Osztalékelőleg esetében a döntés (határozat) vagy a kifizetés időpontja a mérvadó a 6 hónapos figyelembe vehetőség tekintetében?

Válasz: A Ptk. az osztalékelőleg kifizethetősége tekintetében nem rendelkezik a 6 hónapos időtartamról, csak arról, hogy közbenső mérleggel kell alátámasztani az osztalékelőleg fizetéséről szóló határozatot. Az Szt. szabályai tartalmazznak ilyen előírást a 40. § (3) bekezdésben, de ezt nem lehet figyelembe venni, mert a Ptk. ebből a szempontból külön jogszabálynak minősül. Így megállapíthatjuk, hogy a Ptk. csak a határozat meghozatalára vonatkozóan állapít meg szabályokat és itt nem foglalkozik a tényleges kifizetés kérdésével. Egyébként pedig miért hozna egy cég ilyen határozatot, ha mégsem fizeti ki az osztalékelőleget? A határozat és annak pénzügyi teljesítése ettől még időben eltérhet, a kérdés az, hogy milyen időtávon. Az erre adott válasz is megtalálható a Ptk. 3:186. § (1) bekezdésében, hiszen előleget fizetni két, egymást követő beszámoló elfogadása közötti időszakban lehet. A tényleges kifizetés tényét befolyásolja még az az általános szabály, amely a Ptk. 3:184. § (1) bekezdésében található:

(1) ...Nem kerülhet sor kifizetésre, ha a társaság helyesbített saját tőkéje nem éri el vagy a kifizetés következtében nem érné el a társaság törzstőkéjét, továbbá, ha a kifizetés veszélyeztetné a társaság fizetőképességét.

3.2.1. A Ptk-ról szóló 2013. évi V. törvény osztalékelőleggel kapcsolatos rendelkezésének értelmezése

A témával kapcsolatosan az alábbi kérdésekre keresünk választ:

Gyakorlati kérdés a témával kapcsolatban

- Decemberben elkészített közbenső mérleg alapján mérlegkészítés előtt (január-május hónapokban) hozhatnak-e döntést osztalékelőleg kifizetéséről?

3:186. § [Az osztalékelőleg] (1) A taggyűlés két, egymást követő beszámoló elfogadása közötti időszakban osztalékelőleg fizetéséről határozhat, ha

- Mérlegkészítés előtt készíthető-e közbenső mérleg az előző üzleti év tekintetében egy osztalékelőlegről szóló határozat alátámasztására?

Válasz: Igen, mivel a Ptk. ebből a szempontból diszpozitív, azaz nincs konkrét tiltás.

Válasz: A Ptk. Vonatkozó konkrét előírása alapján hozhatnak ilyen döntést.

Példák a maximálisan kifizethető osztalékelőlegre a Ptk. és az Szt. szabályai szerint.

Egy vállalkozás közbenső mérleget készített 20X1. szeptember 30-ai fordulónappal az osztalékelőlegről szóló döntésének alátámasztására. A közbenső mérleg az alábbi adatokat tartalmazta a saját tőke tekintetében: (Az egyes oszlopokban található adatok különböző helyzeteket kívánnak bemutatni!)

Megnevezés	A	B	C	D	E
Jegyzett tőke	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000
Tőketartalék	0	0	2 000	2 000	0
Eredménytartalék	3 000	3 000	3 000	- 3 000	3 000
Lekötött tartalék	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000
Tárgyévi adózott eredmény	1 000	- 1 500	- 2 000	4 000	2 000
Jegyzett, de még	0	0	- 1 500	- 1 500	- 1 500
Osztalékelőleg (Ptk. szerint)					
Osztalékelőleg (Szt. szerint)					
Ténylegesen kifizethető					

Példák a maximálisan kifizethető osztalékelőlegre a Ptk. és az Szt. szabályai szerint.

Megnevezés	A	B	C	D	E
Jegyzett tőke	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000
Tőketartalék	0	0	2 000	2 000	0
Eredménytartalék	3 000	3 000	3 000	- 3 000	3 000
Lekötött tartalék	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000
Tárgyévi adózott eredmény	1 000	- 1 500	- 2 000	4 000	2 000
Jegyzett, de még	0	0	- 1 500	- 1 500	- 1 500
Osztalékelőleg (Ptk. szerint)	3 000	1 500	1 500	0	3 000
Osztalékelőleg (Szt. szerint)	4 000	1 500	1 000	1 000	3 500
Ténylegesen kifizethető ¹	3 000	1 500	1 000	0	3 000

¹ A kézirat leadásának időpontjában érvényes szabályok szerint.

Példa a közbenső mérleg többes felhasználására/ 1. feladat

Egy Zrt. 20X1. év július 30-ai fordulónapra közbenső mérleget készített, melynek alapján osztalékelőleg kifizetéséről szóló döntést hoztak. Ennek összege 3 000 eFt volt. 20X1. szeptember 1-jén a közgyűlés felhatalmazta a vezetést saját részvények visszavásárlására. A döntés a lehetséges maximális saját részvények visszavásárlásáról szólt.

Mennyi saját részvény visszavásárlására van fedezet az osztalék-előlegről szóló döntést követően?

(A jegyzett de, ... nem a Ptk. 3:162 §-a miatt keletkezett.)

Példa a közbenső mérleg többes felhasználására/ 1. feladat

Megnevezés	Közbenső mérleg osztalékelőleg fizetés előtt	Változás a közbenső mérleg saját tőkéjében
Jegyzett tőke	10 000	
Tőketartalék	1 200	
Eredménytartalék	4 000	- 3 000
Lekötött tartalék	2 000	
Tárgyévi adózott eredmény	1 000	
Jegyzett, de még	- 1 500	
Osztalékelőleg max. (Ptk. szerint)		
Osztalékelőleg max. (Szt. szerint)		
Szabad eredménytartalék (fedezet saját részvényre)		

Példa a közbenső mérleg többes felhasználására/ 1. feladat

Megnevezés	Közbenső mérleg osztalékelőleg fizetés előtt	Változás a közbenső mérleg saját tőkéjében
Jegyzett tőke	10 000	
Tőketartalék	1 200	
Eredménytartalék	4 000	- 3 000
Lekötött tartalék	2 000	
Tárgyévi adózott eredmény	1 000	
Jegyzett, de még	- 1 500	
Osztalékelőleg max. (Ptk. szerint)	4 000	
Osztalékelőleg max. (Szt. szerint)	4 700	
Szabad eredménytartalék (fedezet saját részvényre)		1 700

Példa a közbenső mérleg többes felhasználására/ 2. feladat

A kiinduló helyzet azonos az előző példával, de először döntenek a saját részvények visszavásárlásáról. Legyen a visszavásárlásra felhasznált fedezet 1 700 eFt.

Megváltozik az osztalékelőlegre fordítható összeg az előző példához képest?

Példa a közbenső mérleg többes felhasználására/ 2. feladat

Megnevezés	Közbenső mérleg a fordulónapon	Saját részvények visszavásárlása miatti változás a saját tőkében	Aktualizált közbenső mérleg saját tőkéje
Jegyzett tőke	10 000		10 000
Tőketartalék	1 200		1 200
Eredménytartalék	4 000	- 1 700	2 300
Lekötött tartalék	2 000	1 700	3 700
Tárgyévi adózott eredmény	1 000		1 000
Jegyzett, de még	- 1 500		- 1 500
Osztalékelőleg max. (Ptk. szerint)			
Osztalékelőleg max. (Szt. szerint)			
Ténylegesen kifizethető			
Szabad eredménytartalék			

A jelenleg hatályos szabályok szerint a két érték közül a kisebb fizethető ki osztalékelőlegként. A szabad eredménytartalék azért 0 vagy 700, mert osztalékelőlegről szóló újabb döntés esetén nincs már fedezet, de más saját tőkét érintő döntés esetén van 700 szabad eredménytartalék.

Megnevezés	közben-számításmérleg a fordulónapon	közben-számításmérleg saját tőkéje
Jegyzett tőke	10 000	10 000
Tőketartalék	1 200	1 200
Eredménytartalék	4 000	2 300
Lekötött tartalék	2 000	3 700
Tárgyévi adózott eredmény	1 000	1 000
Jegyzett, de még	- 1 500	- 1 500
Osztalékelőleg max. (Ptk. szerint)		2 300
Osztalékelőleg max. (Szt. szerint)		3 000
Ténylegesen kifizethető		2 300
Szabad eredménytartalék	4 700	0, vagy 700

3.2.2. Az egyes jogi személyek átalakulásáról, egyesüléséről, szétválásáról szóló 2013. évi CLXXVI. törvény módosítása

Az Szt. és az Átalakulási törvény előírásai közötti összhang megteremtése érdekében történő pontosítás

Az egyes jogi személyek átalakulásáról, egyesüléséről, szétválásáról szóló 2013. évi CLXXVI. törvény 11. § (2) bekezdésében a „bejegyzését követő” szöveg helyébe a „bejegyzésének napját, illetve a jogi személy által az átalakulás időpontjaként meghatározott napot követő” szöveg lép.

Az Szt. és az Átalakulási tv.
ellentmondása került rendezésre.
Átalakulási tv: **..bejegyzés napját**
követő 90 napon belül...
Számviteli tv: **..átalakulás napját** követő
90 napon belül...
kellett a végleges vagyonmérlegeket
összeállítani.

3.2.3. A Kamarai törvény módosítása

(A kamara)

„j) Szakértői véleményt alakít ki az adózás rendjéről szóló törvény 132. § (5b) bekezdése alapján az IFRS-ek szerinti számviteli elszámolás minősítését is igénylő feltételes adómegállapítás iránti kérelem esetén, a számviteli elszámolás minősítésére vonatkozóan.”

A kapcsolódó Art. módosítás:

161. §: Az Art. 132. §-a a következő (5b) bekezdéssel egészül ki:

„(5b) A számviteli törvényben meghatározott IFRS-ek szerinti számviteli elszámolás minősítését is igénylő feltételes adómegállapítás iránti kérelem esetén a kérelemhez csatolni kell a Magyar Könyvvizsgálói Kamarának a számviteli elszámolás minősítésére vonatkozó szakértői véleményét.”

3.3. A Ptk. szerinti kötelező tőkeemelések gyakorlati problémái

Ptké 13. §

- (1) A Ptk. hatálybalépésekor bejegyzett, vagy a 9. § (1) bekezdése szerint bejegyzés alatt álló azon korlátolt felelősségű társaság esetén, **amelynek jegyzett tőkéje nem éri el a hárommillió forintot**, a 12. § rendelkezéseit az e §-ban foglalt eltérésekkel kell alkalmazni.
- (2) Az (1) bekezdés szerinti korlátolt felelősségű társaság **legkésőbb 2017. március 15-éig köteles a törzstőkéjét megemeli, vagy átalakulni, egyesülni azzal, hogy a tőkeemelést a Ptk. rendelkezéseinek alkalmazásával határozhat.**
- (3) A (2) bekezdés szerinti döntésig a társaságnak a Gt. rendelkezéseit kell alkalmaznia. A társaságnak a (2) bekezdés szerinti döntéssel **előleg kell döntenie a Ptk. rendelkezéseivel összhangban a további működéséről.**

A tőkeminimum feletti kft.-k esetében a létesítő okirat megfelelő módosítására nyitva álló 2016. március 15-i véghatáridő nem változott.

3.3. A Ptk. szerinti kötelező tőkeemelések gyakorlati problémái

A Kft-ék döntési lehetőségei a Ptk. előírásai alapján

- 1) A törzstőke felemelése pénzbeli és nem pénzbeli hozzájárulással.
- 2) Átalakulás betéti vagy közkereseti társasággá (formaváltás).
- 3) Egyesülés – összeolvadás, beolvadás.
- 4) Jogutód nélküli megszűnés, végelszámolás, kényszerzőtlés.

Érdemben csak az 1) pont szerinti lehetőséggel foglalkozunk az oktatási anyagban.

1) Törzstőke felemelése

- A Törzstőke felemeléséről szóló döntést az új Ptk. szabályainak figyelembe vételével hozhatja meg a társaság.
- A 3:162. § lehetővé teszi, hogy az alapításkor, a tőkeemeléskor a pénzbeli hozzájárulást úgy szolgáltatassák, hogy a cégbíróság által bejegyzett törzstőkét **a bejegyzésig a tagok ténylegesen nem fizetik be**, hanem a tőkeemeléskor meghatározott határidőig a felhalmozott eredménytartalékból töltik fel a jegyzett, de még be nem fizetett tőkével szemben.
- Az Szt. 2016. évi módosításakor **megszűnt az akadály a közvetlen feltöltés előtt**, ráadásul az Szja tv. szerinti adómentességet is élvezzi a megoldás.
- A teljesítésig **osztalék fizetési korlát** lép be, amelyre csak a tárgyévi eredmény nyújthat fedezetet.

- Ez a változat lehetővé teszi, hogy a társaság beígéri a tőkeemelést, és egyébként nem tesz semmit a teljesítés érdekében, mert nincs nyeresége, amivel feltölthetne. Az ilyen helyzetben belépnek majd a saját tőke kritikus értékére vonatkozó szabályok legkésőbb 2 év múlva, de ezzel is újabb haladék keletkezhet.
- Azt persze tudomásul kell venni, hogy a pénzbeli hozzájárulás befizetésére vonatkozó határidő vállalásaként hiába jelöltek meg a tulajdonosok pl. 10 évet, ha két év után sem képesek elérni a minimális jegyzett tőke összegét.
- Lásd a Ptk. 3:133. § (2) bekezdését:
3:133. § [Az átalakulás esetei és feltételei]
(2) Ha egymást követő két üzleti évben a társaság saját tőkéje nem éri el az adott társasági formára kötelezően előírt jegyzett tőkét, és a tagok a második év beszámolójának elfogadásától számított három hónapon belül a szükséges saját tőke biztosításáról nem gondoskodnak, e határidő lejártát követő hatvan napon belül a gazdasági társaság köteles elhatározni átalakulását. Átalakulás helyett a gazdasági társaság a jogutód nélküli megszűnést vagy az egyesülést is választhatja.

3.4. Esettanulmányok a törzstőke témaköréhez

Esettanulmány /1.

2015. évben nyereségesen gazdálkodott egy 500 eFt jegyzett tőkével rendelkező kft, ahol még nem módosították társasági okiratát – azaz nem emelte fel a jegyzett tőkéjét 3 millió Ft-ra.

Kérdés: hagyhat-e jóvá osztalékot a 2015. üzleti év tekintetében a tulajdonos, vagy ezt korlátozza az új Ptk. 3 000 eFt-os jegyzett tőke minimumára vonatkozó előírása, mivel azt nem éri el a társaság? A tőke felemelését 2017. március 15-ig tervezik végrehajtani.

3.4. Esettanulmányok a törzstőke témaköréhez

Esettanulmány / 1. megoldása:

Az osztalékfizetésre vonatkozó szabályokat a Ptk. és a számviteli törvény határozza meg. Korlátozásra csak a Ptk. 3:162. §-ban van utalás, amikor a Kft. már döntött a társasági szerződésében arról, hogy hogyan kívánja teljesíteni a 3 000 eFt-os törzstőkére vonatkozó tőkeemelést. Ez a szabály azonban csak azokra a társaságokra tud vonatkozni, amelyek az új Ptk. hatálya alá helyeződtek a társasági szerződésük módosítása miatt. Ha nem történt módosítás, akkor a Gt. hatálya alá tartoznak és fizethetnek osztalékot függetlenül attól, hogy a törzstőkéjük nem éri el a 3 000 eFt-ot.

Az átmeneti rendelkezések (Ptké) sem tartalmazzak tiltást arra vonatkozóan, hogy ne lehetne osztalékot fizetni akkor, ha valaki a régi Gt. hatálya alá tartozik és nem éri el a törzstőkéje a 3 000 eFt-ot. Természetesen a régi Gt. és az Szt. osztalékfizetésre vonatkozó szabályait figyelembe kell venni ebben az esetben is. Ezt támasztja alá a Ptké 16. §-a is.

16. § A Ptk. rendelkezéseivel összhangban álló továbbműködés időpontjának napját megelőzően hozott társasági határozatok bírósági felülvizsgálatára a Gt. rendelkezéseit kell alkalmazni.

3.4. Esettanulmányok a törzstőke témaköréhez

Esettanulmány /2.

Egy vállalkozás úgy dönt, hogy 2017. február 28-ai fordulónapra vonatkozóan közbenső mérleget készít (az **előző évi beszámoló elfogadását követően**), amelyben a jegyzett tőke 500 eFt, Eredménytartalék 100 eFt, az Adózott eredmény 2 400 eFt. Az Szt. 40. § (1) bekezdés b) pontja alapján tőkét emel 3 000 eFt-ra az eredménytartalék és az adózott eredmény terhére.

Hogyan kell elszámolni a tőkeemelést (a cégbírósaági bejegyzéskor) a kérdéses esetben, ha csak 100 eFt áll rendelkezésre az eredménytartalékban?

3.4. Esettanulmányok a törzstőke témaköréhez

Esettanulmány /2. megoldása

Belső forrásból történő tőkeemelés könyvelése az Szt. 40. § (1) bekezdése alapján csak az eredménytartalék csökkentése révén valósulhat meg. A közbenső mérlegben kimutatott szabad eredménytartalékot ki lehet egészíteni az adózott eredménnyel, de csak a számítás szintjén. Ebből következően az eredménytartalék negatív lesz egészen addig, amíg az adózott eredmény átvezetésére nem kerül sor. Természetesen az üzleti év végén ez a szabály azt feltételezi, hogy a negatív eredménytartalékot az adózott eredmény ebben a tekintetben ellentételezi. Van hasonló példánk ilyen helyzetre. Pl. az anyavállalatnál, ahol a maximálisan kifizethető osztalék megállapításakor figyelembe vehető a mérlegkészítés időpontjáig elszámolt kapott (járó) osztalék. A maximálisan kifizethető osztalék meghaladja az eredménytartalék szabad összegét, de ez kiegészíthető a kapott osztalékkal, amelyet a bevételek között könyveltek a döntés évében. Ha kifizetik a maximális osztalékot, a tárgyév végén az eredménytartalék mindig negatív lesz e miatt, amit az adózott eredmény pozitívumának kell fedeznie. **Ezért nem szerencsés megoldás, hogy az adózott eredményt csak a következő üzleti év nyitása után vezetjük át az eredménytartalékba és nem a fordulónapon.**

3.4. Esettanulmányok a törzstőke témaköréhez

Esettanulmány /3.

A számviteli törvény 2016-tól alkalmazandó változásai következtében az osztalék előírásának időszaka és emiatt a könyvelési tételei is részben megváltoznak. A vállalkozók a számviteli politika és számlarend módosításával nem várhatnak 2017-ig, ezért a kérdés az, hogy mi lenne a helyes könyvelési tétele az osztalék előírásának 2016 után?

- Célszerű-e egy külön elszámolási számlát alkalmazni,
- esetleg az eddigi 4. Adózott eredmény elszámolási számlát használni, vagy
- magán a 4. Adózott eredmény,
- esetleg a 4. Eredménytartalék főkönyvi számlán

kell elszámolni az osztalék előírását?

A nyitást követően az adózott eredményt át kell vezetni az eredménytartalékba. Ezt követően számoljuk el az osztalékot, vagy ezen lépést megelőzően?

3.4. Esettanulmányok a törzstőke témaköréhez

Esettanulmány /3.

Példa:

A magánszemélyek tulajdonosi döntése alapján 2017-ben az alábbi tételeket kellene könyvelni:

- 2016. évi adózott eredmény 1 000 eFt.
 - a) eset: eredménytartalékot is bevonunk:
 - 1. eredménytartalék bevonása osztalékfizetésre 500 eFt.
 - 2. fizetendő osztalék 1 500 eFt (Eredménytartalékba átvezetendő összeg 0 Ft).
 - b) eset: eredménytartalékot nem vonunk be és nem fizetjük ki a teljes adózott eredményt osztalékként.
 - 1. fizetendő osztalék 500 eFt.
 - 2. eredménytartalékba átvezetendő összeg 500 eFt.

3.4. Esettanulmányok a törzstőke témaköréhez

Esettanulmány /3. megoldása

A 2016. évi beszámoló nem fog információt tartalmazni az osztalékról, mert a döntést 2017-ben hozták meg a tulajdonosok, könyvelni pedig csak a döntés évében, azaz 2017-ben lehet. Ezért a 2016. év után fizetendő osztalék forrása maga az eredménytartalék lesz 2017-ben, bár a mérlegkészítésig kapott (járó) osztalék figyelembe vehető a döntésnél és ki is fizethető.

A 2016. évi eredményt 2017. január 1-jén nyitás utáni rendező tételként át kell vezetni az eredménytartalékba.

A döntéskor az előző év tekintetében már csak eredménytartalékról beszélhetünk, ez lesz az osztalékfizetés alapvető forrása. Itt tehát nincs értelme arról beszélni, hogy eredménytartalék igénybe vételre kerül, vagy nem, ez a fogalom már nem értelmezhető 2017-től.

3.4. Esettanulmányok a törzstőke témaköréhez

Esettanulmány /3. megoldás folytatása

A kifizetendő osztalék előírása ezért az alábbiak szerint történik mindkét esetben:

T 4. Eredménytartalék – K 4. Osztaléktartozás (ERLK) a teljes összeggel.

A kifizethető osztalék maximumának meghatározása szempontjából az Sztv. 39. § 3a) bekezdése szerint figyelembe vehető a tárgyévben a mérlegkészítésig kapott osztalék. Ennek elszámolása a következő lesz:

T 3. Elszámol. betét (3. Egyéb követ.) – K 9. Kapott (járó) osztalék, részesedés.

Ez az összeg ebben az évben (2017-ben) az eredményben található, és ezt ki is kell mutatni a fordulónapon az Adózott eredmény soron.

3.4. Esettanulmányok a törzstőke témaköréhez

Esettanulmány /3. megoldás folytatása

Nézzünk erre egy egyszerű számszaki példát:

2016. évi adózott eredmény 100 eFt, Eredménytartalék 500 eFt.
2017-ben, a döntésig kapott (járó) osztalék 200 eFt. A kifizetendő osztalék legyen a maximum, amire fedezete van a cégnek.

Könyvelési tételek:

2017. január 1. Rendező tétel (átvezetés):

<i>T 4. Adózott eredmény – K 4. Eredménytartalék</i>	<i>100</i>
--	------------

Osztalék előírása a döntéskor 2017-ben:

<i>T 4. Eredménytartalék – K 4. Osztaléktartozás (ERLK)</i>	<i>800</i>
---	------------

(600 ET + 200 Kapott osztalék)

Ebből az látszik, hogy az **eredménytartalék a fordulónapon negatív lesz**, mert a kapott osztalék még az eredményben van, amit csak 2018-ban lehet majd átvezetni rendező tételként az eredménytartalékba.

3.4. Esettanulmányok a törzstőke témaköréhez

Esettanulmány /3. megoldás folytatása

Mérlegben a fordulónapon (2017. december 31-én) a saját tőke érintett elemei:

- Eredménytartalék – 200,
- Adózott eredmény + 200

Év közben ezek egymással szemben nem vezethetők össze, mert akkor meghamisítjuk az eredménykimutatás szerint keletkezett jövedelem bemutatását a 2017. üzleti évben. Látszik a mérleg saját tőke részéből, hogy a kifizetett osztalék forrása a tárgyévben realizált adózott eredmény volt. Mivel kifizetésre került, ezért a saját tőke értéke ebben a tekintetben 0 lesz.

3.4. Esettanulmányok a törzstőke témaköréhez

Esettanulmány /4.

Egy Társaság egyik tulajdonosa 20X3. március hónapban 400 mFt értékben eszközöket apportált és adott át, majd 2013. április hóban 160 mFt értékben egy követelést is apportált. A két lépcsőben megvalósított tőkeemelést a Cégbíróság 20X3. április hónapban bejegyezte.

A területi törvényszék 20X3. május 29-én az alaptőke emelés végrehajtását felfüggesztette, majd az illetékes Ítéltábla jogerősen helyben hagyva a Törvényszéki döntést, az alaptőke emelést semmissé tette 20X4-ben. Az ítélet 20X4. októberben jogerőre emelkedett.

A Társaság ügyvédje levélben felhívta a cégvezetés figyelmét arra, hogy intézkedjen az eredeti állapot helyreállításának számvitelben történő megjelenítéséről – a jogerős perbírósági ítéletnek megfelelően – a semmissé vált alaptőke emelés könyvekben történő elszámolásáról.

A Társaság ügyvédje 20X4. decemberében, majd ismételten 20X5. március hónapban benyújtotta a Cégbíróséghez az alaptőke leszállításával kapcsolatos iratokat. A Cégbíróság a mai napig nem adott ki végzést. Az eszközök visszaadására eddig a pillanatig nem került sor.

Kérdés: Mi a helyes eljárás? Kivezethetők-e a könyvekből az apportált és meglévő eszközök és a kötelezettségek az önellenőrzés szabályai szerint, vagy más módon rendezendő az elszámolás?

3.4. Esettanulmányok a törzstőke témaköréhez

Esettanulmány /4. megoldása

Tekintettel arra, hogy nem áll rendelkezésre a tőkeemelést semmissé tevő bírósági végzés, feltételezzük, hogy ez a végzés csak arról szól, hogy a tőkeemelés maga semmis, a cég vezetésének pedig meg kell tennie a szükséges lépéseket annak érdekében, hogy ez a cégbejegyzésből ki is derüljön. Mivel a tőkeemelés bejegyzésre került a cégbíróságon, erről a hitelezők, a tulajdonosok tudomással bírtak, számukra ez az információ áll rendelkezésre. Joggal gondolhatja tehát egy hitelező, hogy a céginformáció valós saját tőke helyzetet mutat. Ezt a tőkehelyzetet csak a cégbíróságon keresztül lehet megváltoztatni a szükséges dokumentumok benyújtásával.

A saját tőkét megtestesítő eszközök kivezetéséről tehát addig nem lehet szó, amíg a tőkeleszállítást a cégbíróság be nem jegyezte, vagy valamilyen formában a felemelt jegyzett tőkét nem törölte. Ebből következően az eszközök sem vezethetők ki a könyvekből, mivel a vagyon átadásának nincs meg a jogalapja. A jegyzett tőkéből is akkor lehet kötelezettség, ha a cégbíróság a tőkeemelés kivezetése miatt, a cégbírósági nyilvántartásban csökkentette a jegyzett tőkét. Ha ez megtörtént, és a semmisség alapján az eredeti állapotot kell helyreállítani, akkor önellenőrzésre lesz szükség.

Itt a Sztv. 3. § (3) bekezdés 2. pontja szerint kell eljárni, mert utólag változtak meg a szerződés körülményei.

3.4. Esettanulmányok a törzstőke témaköréhez

Esettanulmány /5.

Egy 100 mFt jegyzett tőkével rendelkező vállalkozás egyik tulajdonosa tőkekivonással együtt járó jegyzett tőke leszállítással kívánja kivonni saját tőkéjét. A társaság saját tőkéje a kivonás előtt 60 mFt, Eredménytartaléka – 40 mFt. A tulajdonos 5%-os tulajdoni hányaddal rendelkezik.

Hogyan történik ebben az esetben a tőke kivonása, ha a megmaradó tulajdonosok pénz kifizetésével teljesítik a kötelezettségüket?

3.4. Esettanulmányok a törzstőke témaköréhez

Esettanulmány /5. megoldása

A tőkekivonás a szabályok szerint a jegyzett tőkén felüli vagyoni fedezetből történhet. Ez azt jelenti, hogy a jegyzett tőkén felüli vagyoni fedezetből arányosan kell elszámolni a tulajdonosokkal a nekik járó névérték feletti összeget. Ezt támasztja alá az Szt. alábbiakban idézett bekezdése:

Sztv. 37. § (2) bekezdés f) pontja:

(2) Az eredménytartalék csökkenéseként kell kimutatni:

f) a tőkekivonással megvalósított jegyzett tőke leszállításához kapcsolódó – a jegyzett tőke leszállításával arányos – eredménytartalék-kivonás összegét,

3.4. Esettanulmányok a törzstőke témaköréhez

Esettanulmány /5. megoldása

Milyen előírásokat tartalmaz a Ptk?

3:202. § [A törzstőke leszállításáról szóló határozat]

- (1) A társaság tőkekivonás, veszteségrendezés vagy a saját tőke más elemeinek növelése céljából, a tagok legalább háromnegyedes többséggel meghozott határozatával elhatározhatja a törzstőke leszállítását. A törzstőke kötelező leszállítása esetén a határozatot a társaság taggyűlése az e törvényben meghatározott ok bekövetkeztéről való tudomásszerzéstől számított harminc napon belül köteles meghozni.*
- (3) A törzstőke-leszállítás összege az egyes tagok törzsbetéteit törzsbetéteik arányában csökkenti.*

A Ptk. 3:309. § (6) bekezdése szerint: Az alaptőke tőkekivonással történő leszállításakor a részvényeseket illető összeg megállapítása során számításba kell venni – az alaptőke csökkenése arányában – az alaptőkén felüli vagyon összegét is. Ha a saját tőke kevesebb, mint az alaptőke összege, az alaptőke tőkekivonással történő leszállítása előtt először a veszteség rendezése miatti alaptőke-leszállításról kell dönten.

3.4. Esettanulmányok a törzstőke témaköréhez

Esettanulmány /5. megoldása

A törzstőkéből történő tőkekivonás esetét a Ptk. csak az általános szabályokon keresztül szabályozza, nincsenek különös előírások. Ez azt jelenti, hogy a kérdéses esetben egy kft-nél végre lehet hajtani a törzstőke leszállítását úgy, hogy a jegyzett tőkéből keletkező kötelezettséget csökkenteni kell az arányos eredménytartalék összegével és a különbözet kifizethető. Jegyzett tőke arányos része 5 mFt, eredmény-tartalék arányos része 2 mFt, kifizethető 3 mFt (a 60 mFt 5%-a).

Az alaptőkéből történő tőkekivonás esetét részvénytársaság esetén sajátosan szabályozza a Ptk. Ha a saját tőke kisebb a jegyzett tőkénél, akkor először ennek a veszteségrendezését kell teljes összegében végrehajtani, és csak utána lehet dönteni az 5%-os tulajdonosra eső arányos saját tőke érték kifizetéséről. A veszteségrendezés és a tőkekivonás cégbírósaági bejegyzésére a szükséges feltételek teljesítését követően egy eljárás keretében kerülhet sor.

3.4. Esettanulmányok a törzstőke témaköréhez

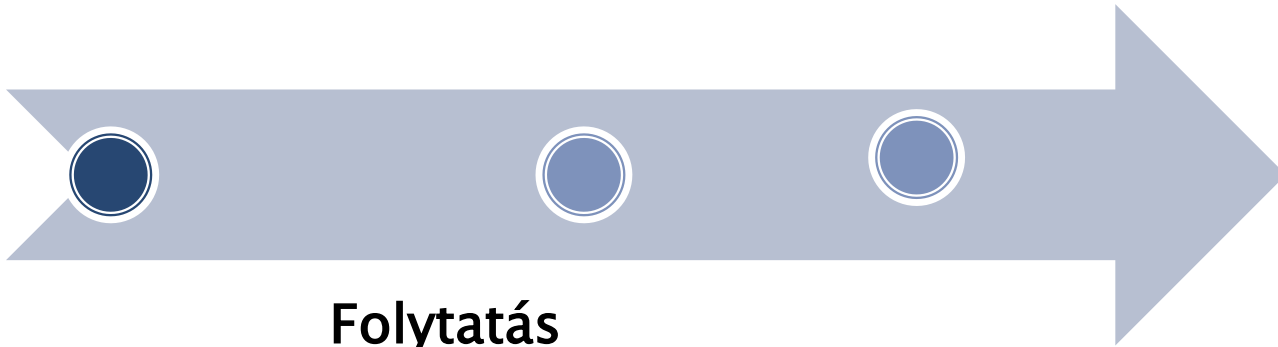
Esettanulmány /5. megoldása

A döntés először a veszteségrendezésről szól, azaz a jegyzett tőkét le kell szállítani 40 mFt-tal. A 60 mFt 5%-ka 3 mFt, ez fizethető ki.

A két megoldás tehát azonos végeredményre vezet, de a Kft. esetében ilyen tőkeleszállításról szóló döntést nem kell meghozni. Az adott helyzetet vizsgálhatnánk akkor is, ha lenne pozitív tőketartalék, de a végeredmény számszakilag akkor sem térne el.

Kérdések, hozzászólások, javaslatok

4. A Cégtörvény egyes kérdései



Folytatás

IV. Oktatási blokk

A cégtörvény egyes kérdései
(0,5 – 1 * 45 perc)

Az oktatási blokk tartalma

4. A cégtörvény egyes kérdései

- 4.1. A cégbejegyzési eljárás, a jogi személy keletkezése
- 4.2. A bejegyzési eljárás lefolytatása, változásbejegyzés
- 4.3. A cég megszüntetésére vonatkozó eljárások
- 4.4. A tagváltozás bejegyzése iránti eljárás
- 4.5. Az eltiltás
- 4.6. A tagok és a vezető tisztségviselők felelőssége

A jogszabályok tipizálása



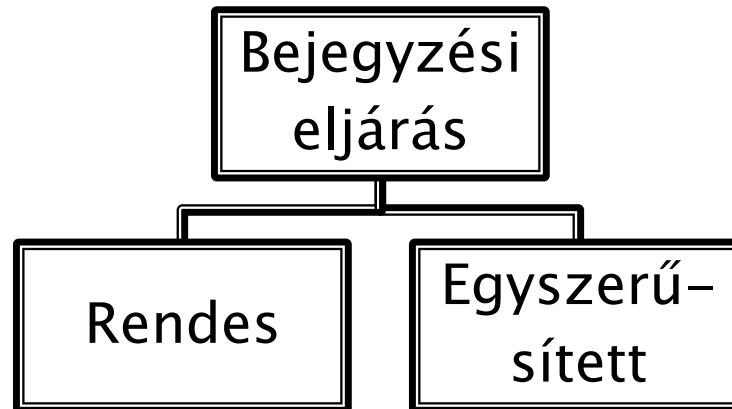
A cég fogalma és a cégbejegyzés

A cég olyan **jogalany**, amely jogalanyiságát a **cégbejegyzéssel** nyeri el és **üzletszerű gazdasági** tevékenységre jön létre.

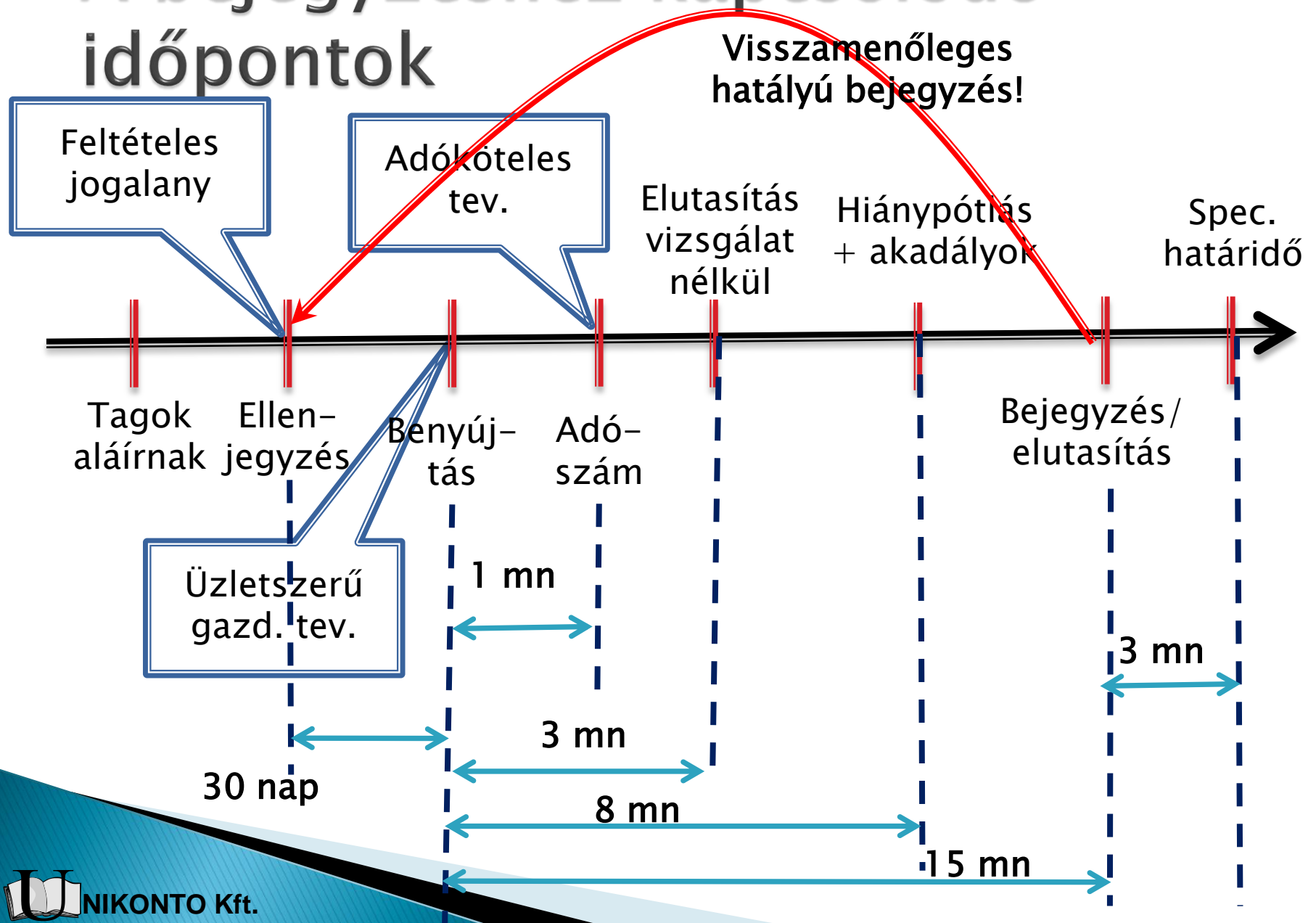
Bejegyzés → jogalanyiságot kap

Hatáskör: Törvényszék Cégbírósága

Illetékesség: székhely alapozza meg



A bejegyzéshez kapcsolódó időpontok



Eljárásokkal kapcsolatos általános szabályok

- Eljárás körülményei
 - Csak **elektronikusan** folyhat az eljárás
 - Bizonyítás: csak **okiratok** (írásbeli)
 - Halasztásnak, szünetelésnek nincs helye...
 - ...de felfüggesztésnek van!
 - Költségmentesség, befizetés halasztásnak nincs helye
- Egyéb kulcsfogalmak
 - tanúsítvány és annak tartalma
 - ellenjegyzés fogalma
 - „JÜB”-ölés jelentése
 - e-akta és annak tartalma

cégjegyzék szám
statisztikai számjel
adószám (!)
elnevezés + cégforma
székhely

megfelel a szerződéses
akaratnak
jogszabályszerű szerződés
aláírások rendben
jogász közreműködött

Rendes eljárással kapcsolatos egyéb szabályok

- Eljárással összefüggő fogalmak
 - Kérelem hiánypótlás nélküli elutasítása
 - Hiánypótlás
 - Hiánypótlás nem (nem határidőben) teljesítése → elutasítás
- Eltiltás miatti akadály → azonnali elutasítás az érdemi szakaszban (lásd később)
- Eljárási bírság – határidő túllépésre: 50 – 900 eFt

Könyvvizsgálói feladatok dokumentáció (e-akta)

E-akta fogalma és
tartalma

E-akta mint a
dokumentáció része

E-aktában kapott
végzés és
csatolmányai

Cégnyomtatvány
tartalma és
hasznosításának
lehetőségei

Változásbejegyzési eljárás

- Esetkörök
 - a társasági szerződés BÁRMIBEN változik
 - a cégjegyzék bármely adata változik
- Eljárás: mint a bejegyzés (értelemszerűen), de...
 - határidő: a változást követő 30 nap;
 - hiánypótlásnál 45 napot is lehet adni az Nyrt-nek;
 - eltiltást IS vizsgálni kell
- Változásbejegyzéshez kapcsolódó dokumentumok:
 - módosító okirat (szerződés, szervi határozat, ...)
 - egységes szerkezetű okirat (!)
- Kivételek (tevékenységi kör, bankszámlaszám)

Könyvvizsgálói feladatok bejegyzés, változásbejegyzés

- Figyelemmel kísérés
 - tevékenység végzésére vonatkozó tilalom;
 - eljárások megtörténte...
 - különös tekintettel a könyvvizsgáló bejegyzésére;
- A cégbíráóság döntéseinek/közléseinek hatása
 - ügyfél kockázatának újragondolása
 - könyvvizsgálati program átalakítása
 - bizonyítékok megbízhatóságának újragondolása

Egyszerűsített cégeljárás

Szerződésminta
alkalmazása

Közreműködő jogász
fokozott felelőssége
(szavatol a jogi
tartalomért)

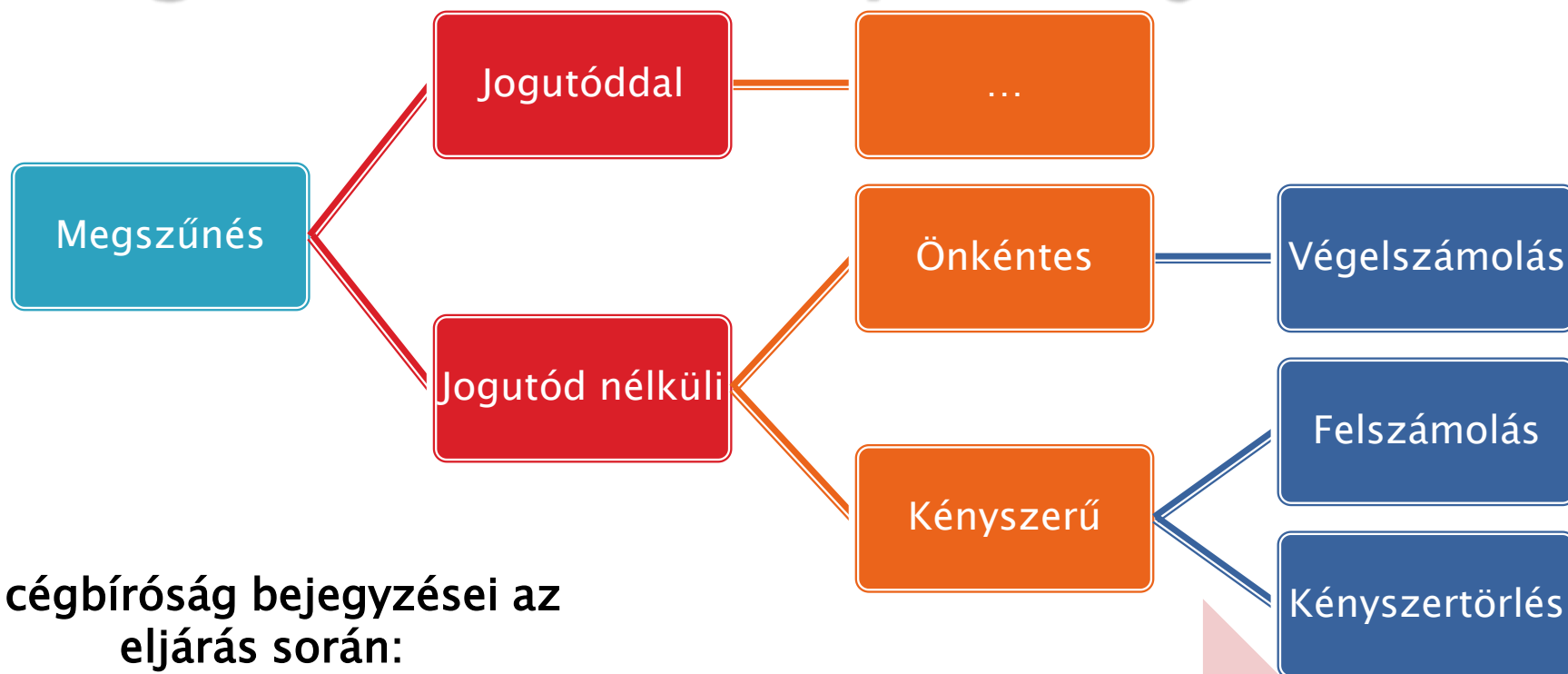
Cégbíróság vizsgálata

- csatolt iratok teljeskörűek és formailag megfelelőek
- cégnév „szabad”
- eltiltás

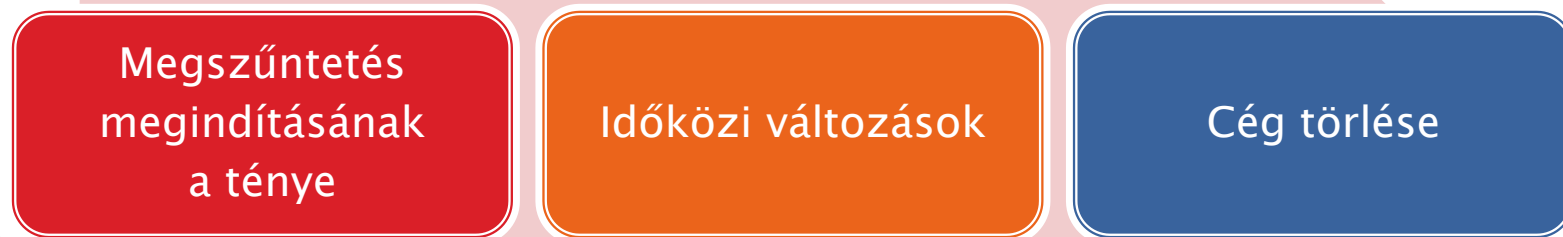
Egy munkanapon belül
határozat (adószám...)

Csak bejegyzés,
változásbejegyzés
NEM!

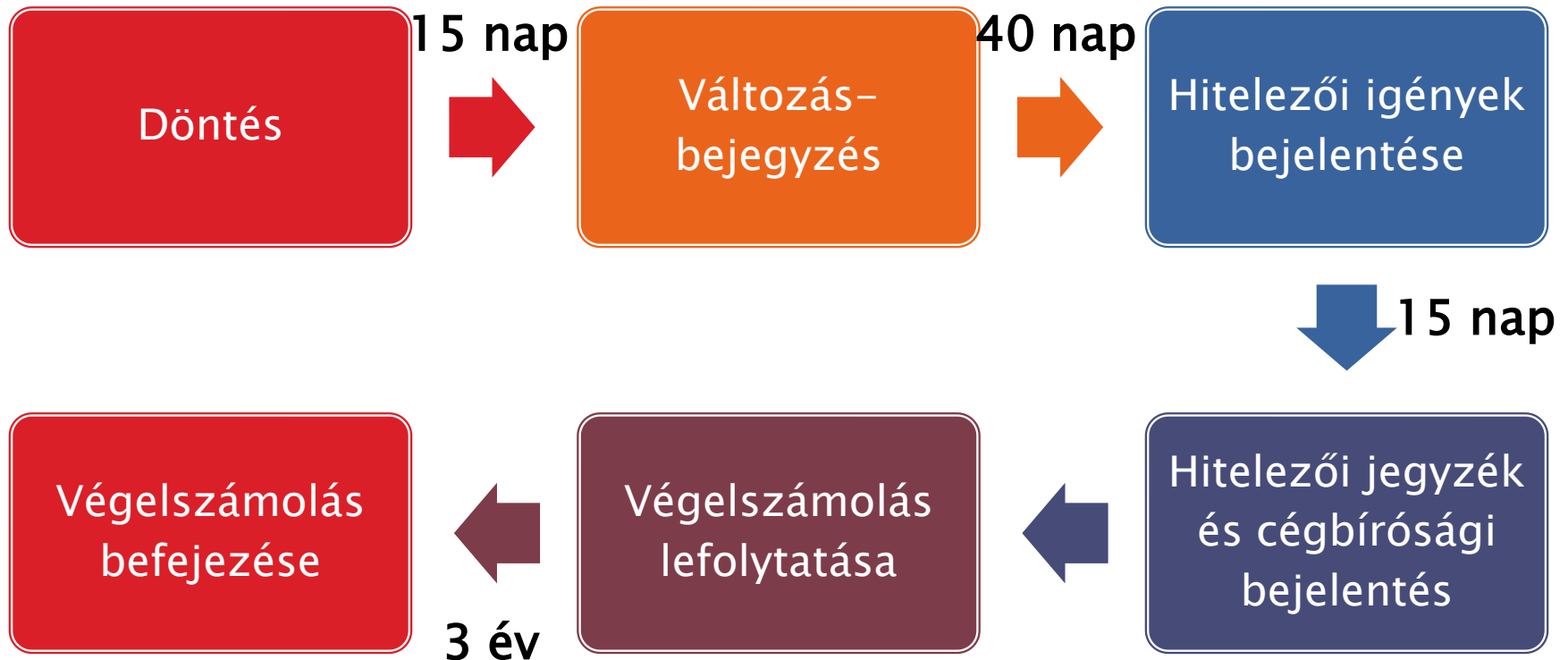
Megszűnésre irányuló eljárások



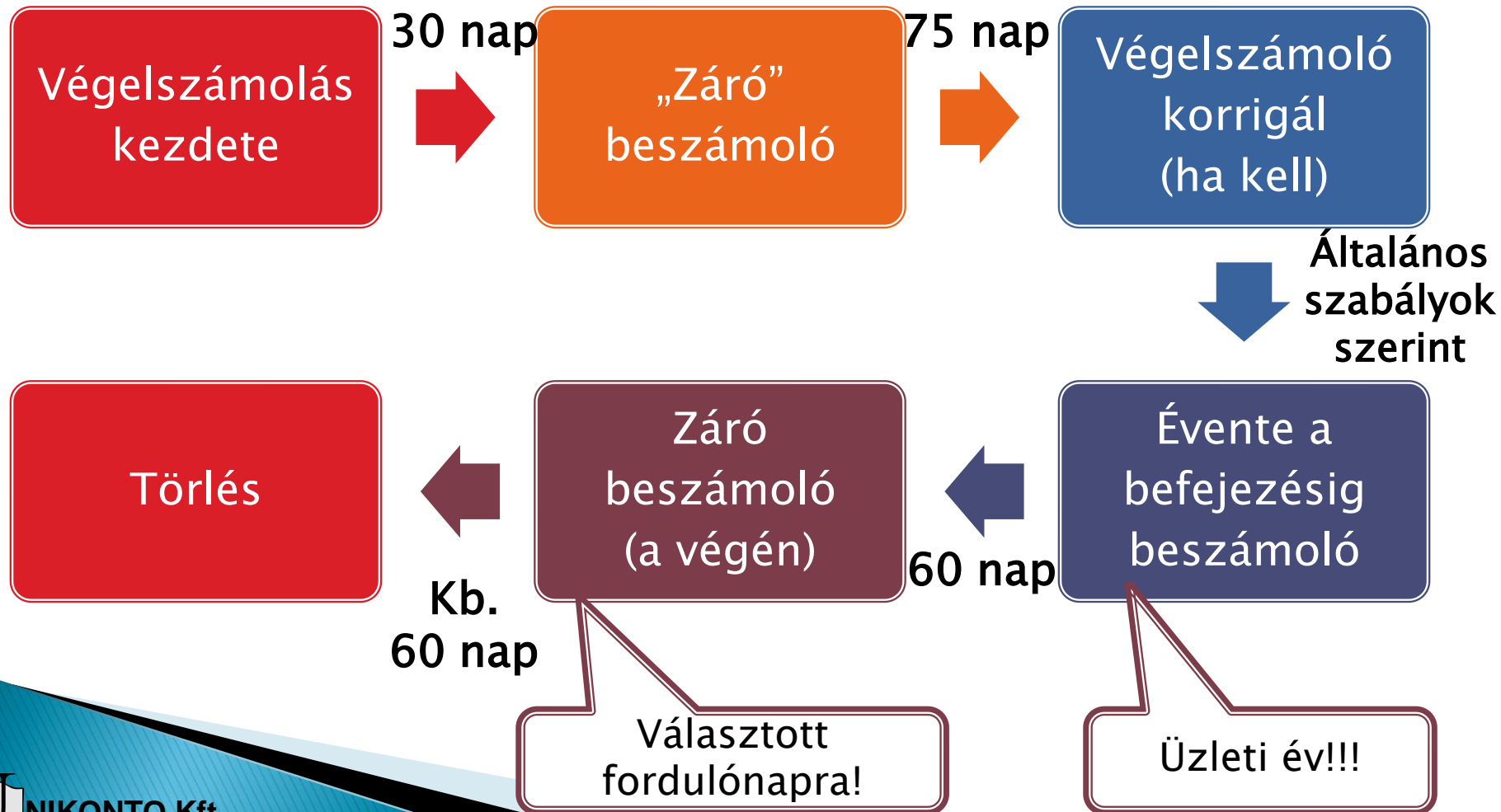
A cégbíróság bejegyzései az eljárás során:



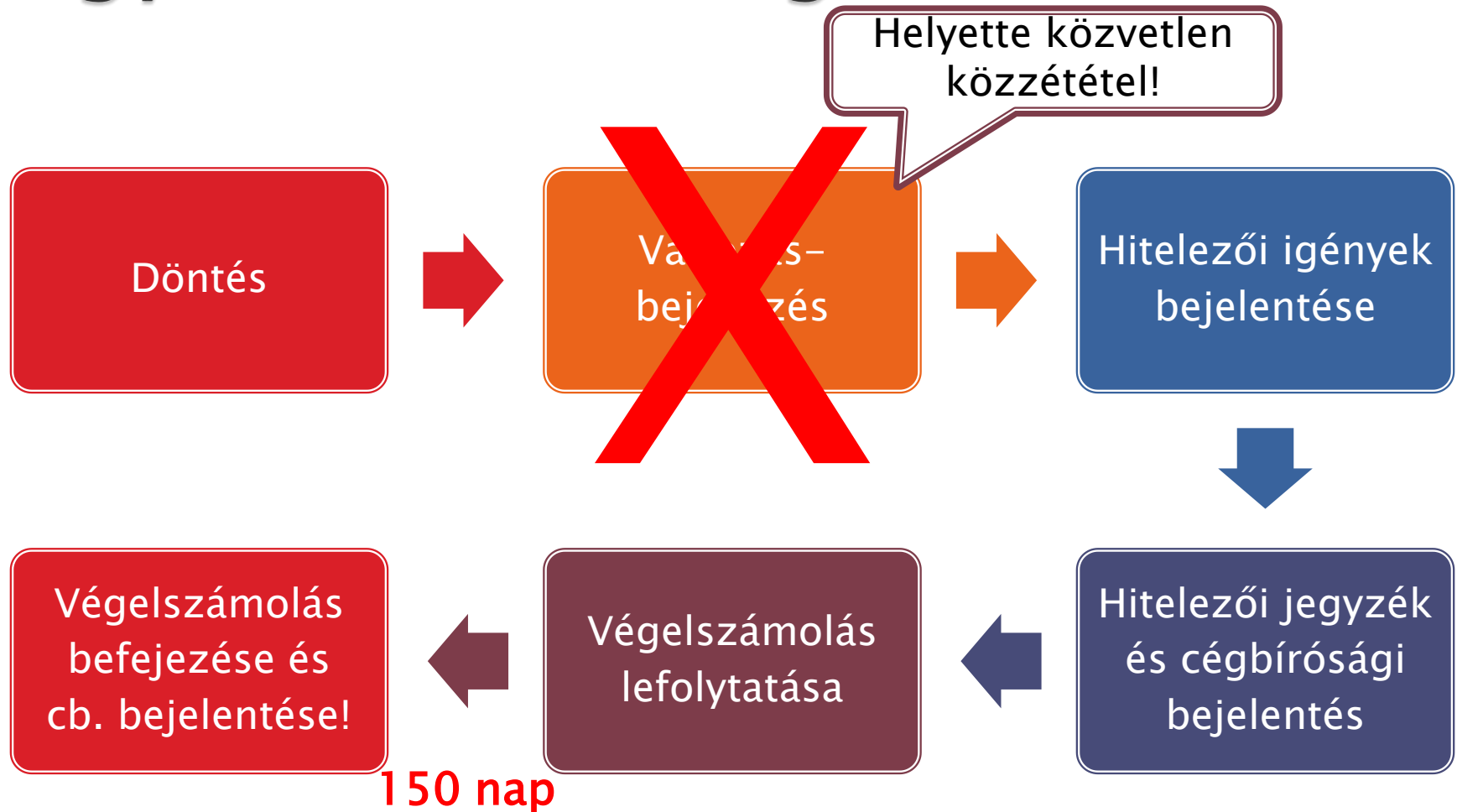
Végelszámolás folyamata (beszámolóon kívül)



Végelszámolás alatti beszámolás

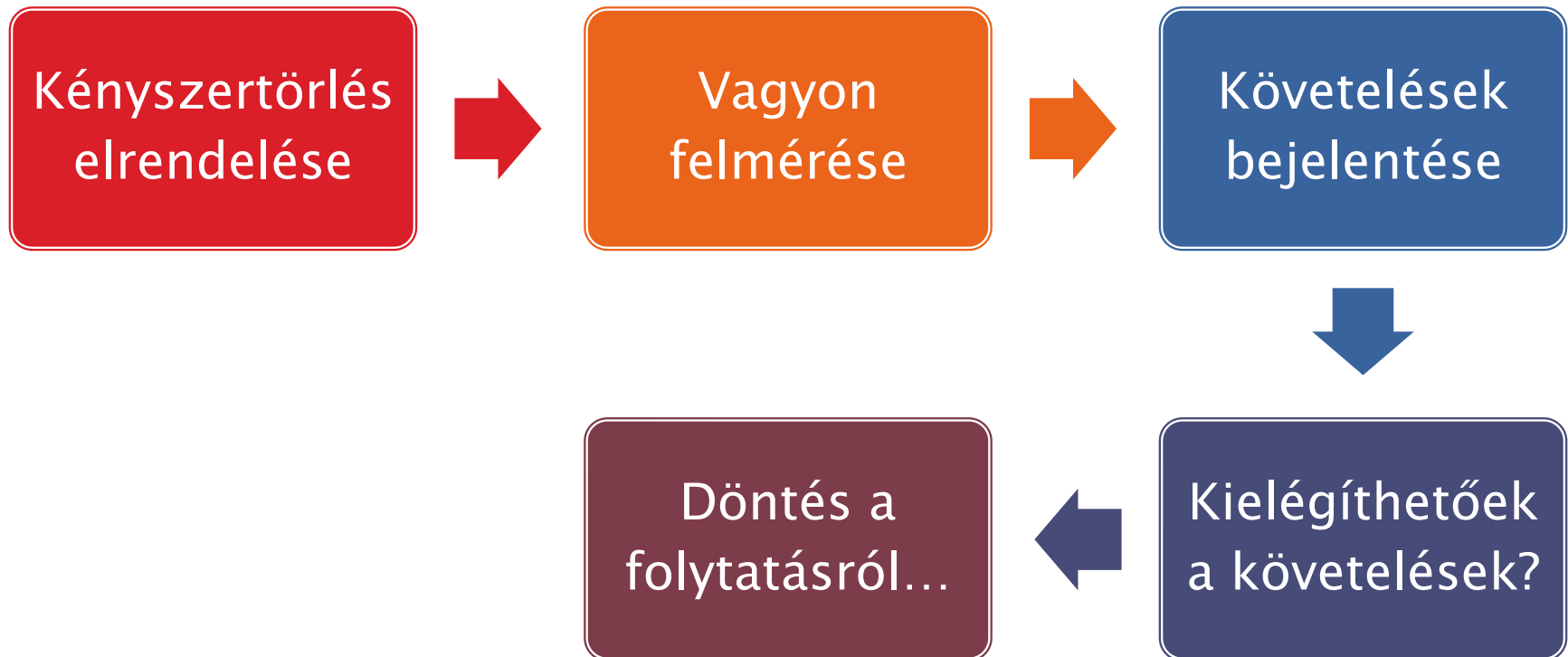


Egyszerűsített végelszámolás

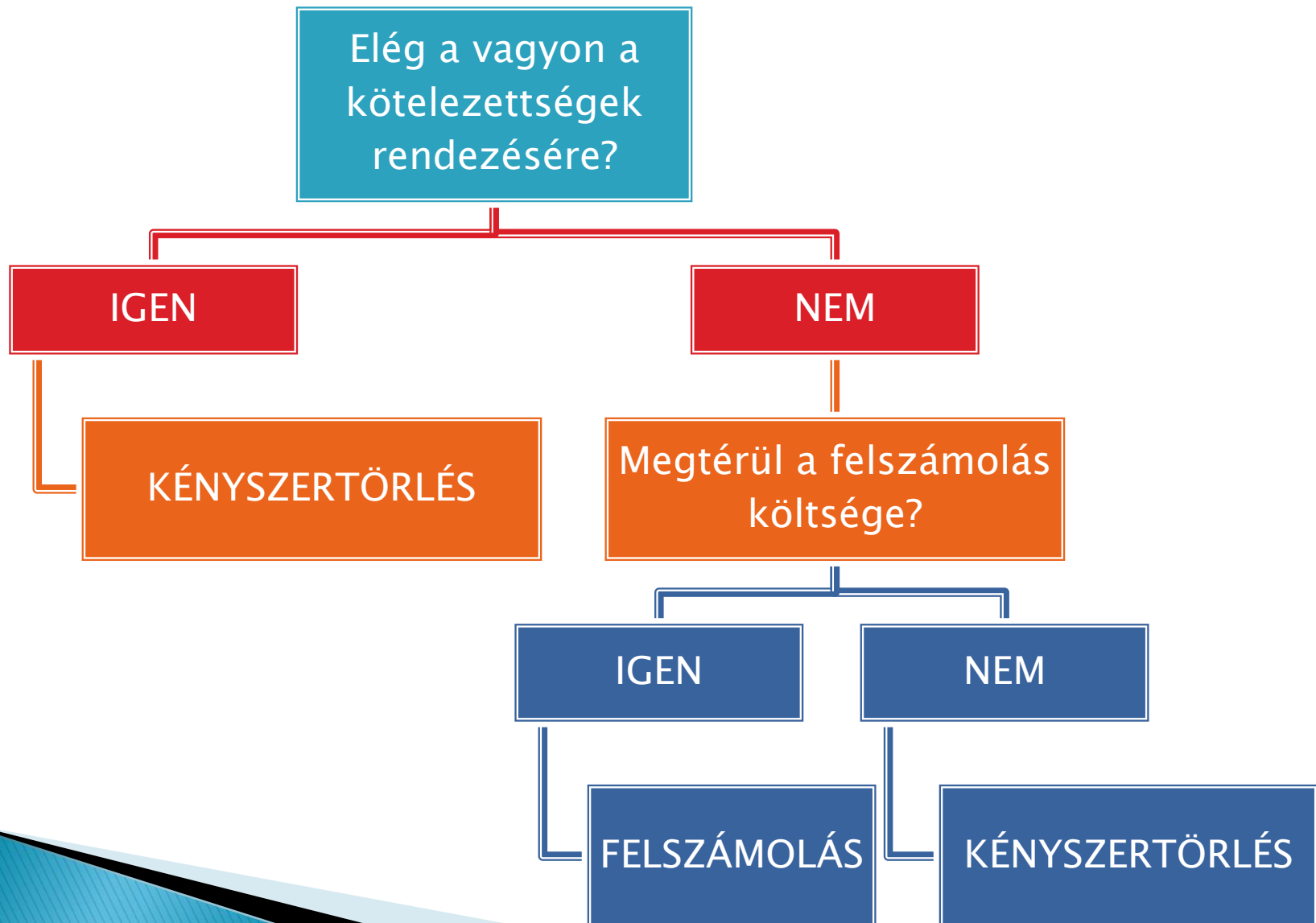


- Kényszertörlés esetei
 - sorsára hagyott cég;
 - törvénytörő működés;
 - képtelen befejezni a működését.
- Nincs kijelölt – megszüntetésért felelős – külső személy
- Bírság, szankciók (együttműködési kötelezettség megszegése)

Kényszertörlesztés folyamata



Kényszertörlés folyamata



- A céget megszüntnek nyilvánították
 - törvénysértő adatot tartalmaz a társasági szerződés, cégjegyzék (és nem küszöbölik ki)
 - nem tartja be a jogszabályi rendelkezéseket
 - nem tartja be a létesítő okirat rendelkezéseit
 - törvény előírja
- Végelszámolás esetében
 - Nem fejezi be 3 éven belül
 - Nem tér át a normál eljárásra (pedig kell)
- A cég jogutód nélküli megszűnését eredményező ok következett be (megszűnt), de végelszámolni már nem lehet.

Az „utolsó percig” pótolható bármi.

Törvényben nevesített megszűnési esetek

Nem teszi közé a beszámolót

- Először adójogi következmények (NAV)
- Eredménytelen → értesítés → 20 munkanap → megszűntnek nyilvánítás
- + felügyeleti illetékre kötelezés [100 eFt]

Cég és vezetője nem fellelhető/elérhetetlen

- Közleményi értesítés
- 30 nap → nincs érdemi információ → megszűntnek nyilvánítás

Törölt adószámú cégek megszüntetése

- Adószám elvesztése utáni eljárás
- 20 munkanap → kötelező törlés

Megszűnés jogutóddal (átalakulás,...)

Az átalakulás...
bejegyzésére irányuló
eljárás határideje 30
munkanap

Adóhatóság
megállíthatja, 90
napra tolódó határidő

Elbírálással hatályosul
(nincs előtársaság)

Illetékességi
szabályok

A cég törlése

+ eltiltások
(fellebbezés)

Jogképeség
megszüntetése

Kérelemre vagy
hivatalból (felszámolás,
kényszertörlesztés)

Végelszámolásnál és
kényszertörletésnél:
törletés engedélyezése
(90 napos {+++} korlát)

Tagváltás bejegyzéséhez kapcsolódó specialitások

Bármely jogcímen
történik az
átruházás

NAV elektronikus
értesítése

Ha a köztartozás
3 Mft-ot eléri

Kötelező közbenső
mérleget benyújtani
(átruházás napjával)...

melyet
könyvvizsgálatni
kell.

Az eltiltás

**Szankció, preventív és
represszív jelleggel**

Az eltiltás kapcsán
korlátozott jog

nem szerezhetsz
gazdasági társaságban
többségi befolyást;

nem lehet gazdasági
társaság korlátlanul
felelős tagja

nem lehet cég vezető
tisztviselője

Eltiltás II.

Esetkörök (taxatív, mérlegelés NINCS)

felelősségét
bíróság ki nem
egyenlített
követelés
kötelezettség
kapcsán
kimondta

korlátlan
mögöttes tagi
felelősségének
nem tett eleget

vezető
tiszttségviselőre
vonatkozó
bírságot nem
fizette meg

kényszertörles
megindításának
az évében vagy
azt megelőző
évben vezető
tiszttségviselő,
többségi tag,
korlátlanul
felelős tag volt

Az eltiltás végrehajtása

Nyilvántartásba vétel

Beáll a tilalom a
többségi tulajdoni
részesedés
megszerzésére

Vezetői tisztségviselői
megbízások MIND
megszűnnek
(automatikusan)

Tagok és vezető tiszttségviselők felelőssége

4. Cégtörvény ... /23. dia

Ki?	Felelősség feltétele
Korlátlan felelősségű tagok	Függetlenül a közrehatástól minden ki nem elégített hitelezői tartozásért
Korlátolt felelősségű tagok, ha kényszertörlesztés volt	<i>Visszaélt a korlátozott felelősségével</i> 1. tartósan hátrányos üzletpolitika 2. vagyonnal sajátjaként rendelkezett 3. törvényes működéssel nem összeegyeztethető határozat Hatály: törléskori tagokra + három éven belüli tagok, ha rosszhiszeműen ruházott át
Vezető tiszttségviselők (kényszertörlesztés + felszámolás)	Ismertté vált a fizetéseképtelenség és a hitelezők érdekeit nem vette figyelembe és a cég vagyona csökkent, máshogy megghiúsult a kifizetés; Hatály: minden vezető tiszttségviselő, aki a fenyegető helyzet után látta el e feladatot (kimentés van!)

Felelősség – beszámolóra vonatkozó specialitások

- Beszámolóra vonatkozó specialitások: ha elmarad a közzététel, a vezető tisztségviselő felelősségét **VÉLELMEZNI** kell!
- Felszámolásnál
 - felszámolásnál is létezik a beszámolóra vonatkozó szabály
 - vezető tisztségviselővel egy tekintet alá esik az a személy is, aki a vezető tisztségviselői döntés meghozatalára befolyással volt
 - az eljárást megelőző három év tisztségviselői foghatók perbe
 - az eljárás során is meg lehet indítani a keresetet.

A felelőssel szembeni igény érvényesítése

Kényszertörlés

- hitelezőnek be kell jelentenie az igényét a normál határidőn belül
- a törlést követő kilencven napon belül indítja az eljárást
- a határidő jogvesztő

Felszámolás

- bejelentett igényre
- a felszámolás befejezését követő hatvan napon belül
- közbenső mérleg alapján (eljárás közben is!) lehet

V. Oktatási blokk

**Az adózás rendjéről szóló törvény kiemelt
rendelkezései és változái
(0,5 – 1 * 45 perc)**

Az oktatási blokk tartalma

5. Az Art. kiemelt rendelkezései és változásai

- 5.1. Az adóregisztrációs eljárás
- 5.2. A fokozott adóhatósági felügyelet
- 5.3. Az adószám felfüggesztése
- 5.4. Az adószám törlése
- 5.5. Az adózók minősítése

Az adóregisztrációs eljárás

5. Art. /1. dia

- Megelőző eljárás, múltbéli tények alapján hoz döntést!

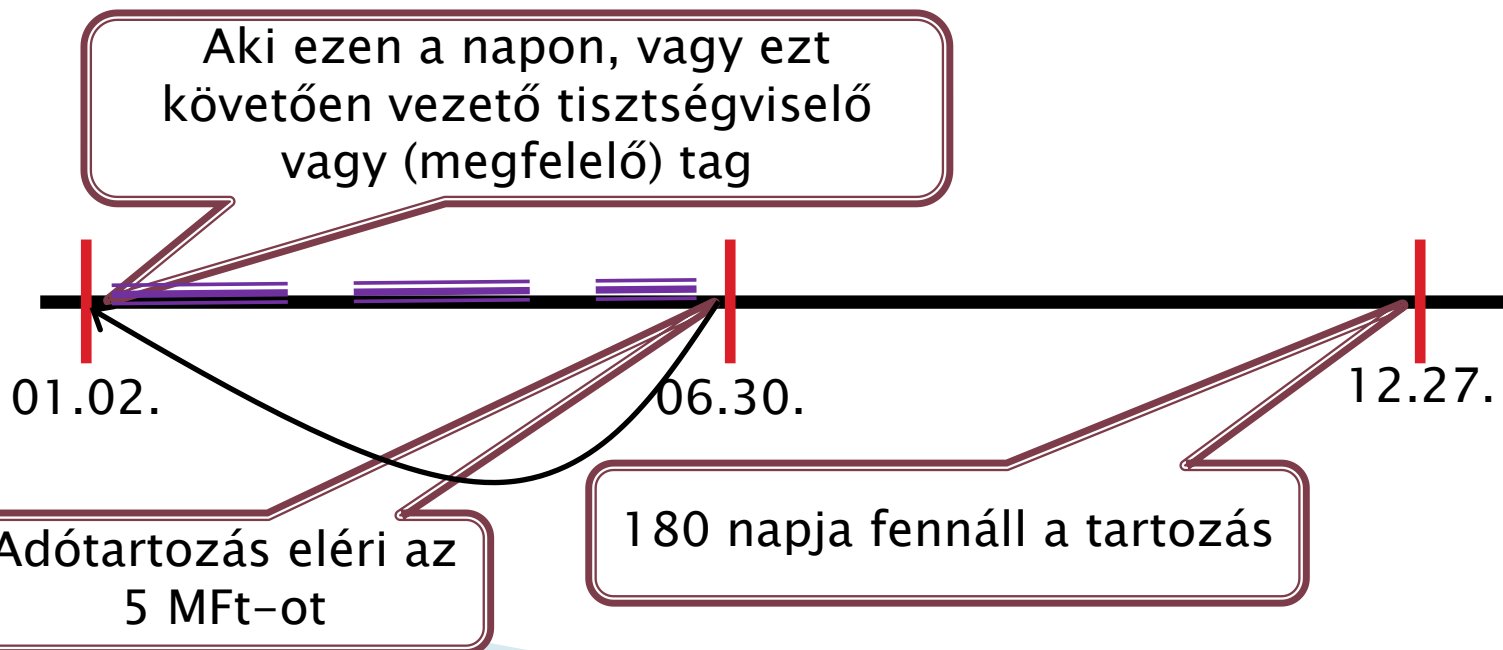


- a **vezető tisztségviselőket** (ideértve a cégvezetőt és a képviselőre jogosult tagokat is);
- kft., zrt. esetében az **50%-ot meghaladó mértékű** szavazati joggal rendelkező tagokat;
- a **minősített többségi befolyással** rendelkező tagokat;
- többségi vagy minősített többségi befolyás hiánya esetén **bármely tagot**

Adószám megtagadását eredményező okok

5. Art. /2. dia

- olyan cégbejegyzésre kötelezett (más) társaság **jelenlegi vagy volt(!)** vezető tisztségviselője (ideértve a cégvezetőt is) vagy tagja (részvényese)
 - amelynél az adószám megállapítására irányuló kérelem napján a nyilvántartott nettó adótartozás több mint 5 millió forint és az 180 napon keresztül folyamatosan fennállt, feltéve, hogy a vezető tisztségviselői, tagi (részvényesi) jogviszony az adótartozás folyamatos fennállásnak 180. napját megelőző 360. napon vagy azt követően bármikor fennállt;



Adószám megtagadását eredményező okok

5. Art. /3. dia

- olyan cégbejegyzésre kötelezett (más) társaság **jelenlegi vagy volt (!) vezető tisztségviselője** (ideértve a cégvezetőt is) vagy **tagja** (részvényese)
 - amelynél az adószám megállapítására irányuló kérelem napján a nyilvántartott nettó adótartozás több mint 5 millió forint és az 180 napon keresztül folyamatosan fennállt, feltéve, hogy a vezető tisztségviselői, tagi (részvényesi) jogviszony az adótartozás folyamatos fennállásnak 180. napját megelőző 360. napon vagy azt követően bármikor fennállt;
 - amely úgy szűnt meg jogutód nélkül, hogy minimum 5 millió forint adótartozást hagyott hátra, feltéve, hogy a felszámolás vagy kényszertörlési eljárás kezdő napját megelőző 360. napon – vagy azt követően bármikor – a tagi, vezető tisztségviselői jogviszony fennállt;
 - amely adószámát **jogerősen törölték** (akár felfüggesztés után, akár azonnal) és a jogviszony a határozathozatal napján vagy azt követően bármikor fennállt;

Adószám megtagadását eredményező okok

5. Art. /4-5. dia

- a vezető tisztségviselő, tag (részvényes) tartozik az adóhatóságnak 180 napja folyamatosan minimum 5 millió forinttal (közvetlenül a személy tartozik);
- a vezető tisztségviselői tiszttől, illetve e foglalkozástól jogerősen eltiltották.

Az okok taxatív listát alkotnak (nem lehet kiterjesztően értelmezni) és mérlegelésre nincs lehetőség

- az adószám megállapításának megtagadására adótartozás miatt vagy azért került sor, mert a cég jogutód nélkül (adótartozást hátrahagyva) szűnt meg
 - és erre azért került sor, mert az adótartozást felhalmozó **cég vevője nem fizette ki tartozását** részben vagy egészben, feltéve, hogy a fennálló/fennállt követelés az adótartozást elérte vagy meghaladta és az adózó a behajtás érdekében a tőle elvárható módon járt el;
- adótartozás időközben **rendezésre került**;
- az adószámot azért nem állapították meg, mert egy korábbi cég adószámát jogerősen **törölték**, de **bizonyítást** nyer okirati úton, hogy a kifogásolt személy **úgy járt el, ahogyan az adott helyzetben ez általában elvárható** az okok megszűntetése tárgyában.

Adóregisztrációs eljárás egyéb szabályai

5. Art. /7. dia

Új személy bejegyzése

- Hasonló eljárás lefolytatása új vezetőnél és tagnál is
- 30 napos akadályelhárítás
- Ha nem: adószám törlése

Előzetes igazolás

- Kérhető, hogy előzetes igazolást adjon a megfelelésről
- 15 napos érvényesség

Adóhatóság határideje, szankciók

- Nyolc nap, de ha túllépi nincs valós szankciója
- Nincs automatizmus, ami a késésnek határt szab!

Fokozott adóhatósági felügyelet

- Minden adózó működése: **kockázatelemzés**
- Ez vizsgálja
 - személyi
 - tárgyi
 - pénzügyi feltételek fennállása
- Határidő: egy éven belül
- Kockázatos lehet
 - korábbi tulajdonosok tevékenysége szerint
 - adóregisztráción csak kimentéssel tudott megfelelni
 - az adóhatóság szerint az erőforrások nem elegendőek az üzleti célhoz.

Fokozott felügyelet következményei

- **Szigorítások**
 - Áfa bevallás gyakorítása
 - Összesítő nyilatkozat gyakorítása
 - bizonylatok benyújtására kötelezés
- **Fokozott szankciók:**
 - fokozatosság (felszólítás, büntetés)
 - azonnali törlés egyes helyzetekben
 - ✓ nem ad számlát
 - ✓ hamisít
 - ✓ bevételt eltitkol
 - ✓ gyakorított bevallási kötelezettségét elmulasztja (ismételten, kimentés lehet)

A felfüggesztés hatálya alatt az adózó

- adólevonási,
- adóvisszaigénylési (visszatérítési) és
- költségvetési támogatási igénylési jogát

nem érvényesítheti és

erre az adószám visszaállítását követően sem lesz lehetősége a felfüggesztett időszak vonatkozásában.

Az adószám felfüggesztésének esetei

5. Art. /10. dia

két alkalommal kézbesített
hivatalos irat kapcsán:
„címzett ismeretlen” vagy a
„levélszekrény hiánya” miatt
nem kézbesíthető;

helyszíni vizsgálat során
bebizonyosodott, hogy az
adózó a székhelyen nem
található;

teljesítendő adóbevallási vagy
adófizetési (előlegfizetési)
kötelezettségének, *felszólítás
ellenére*, esedékességtől
számított 365 napon túl sem
tett eleget;

a kormányzati ellenőrzési
szervvel való
együttműködésének a cég
nem tesz eleget

A felfüggesztésről szóló határozathozatal folyamata



A határozat közzélése és az adószám visszaállítása

5. Art. /12. dia

- Határozat közzélése
 - főszabály szerint: levélben;
 - ha nem volt levélszekrény: hirdetményi.
- Adószám visszaállítása
 - kiküszöbölik az elérhetetlenség okait;
 - központi ellenőrzési szerv vezetője hozzájárul;
 - bevallás/fizetés pótlására sor kerül.
- Ha nem kérik a visszaállítást a felfüggesztés után...
 - törölni kell 15 napon belül az adószámot;
 - adóbevallás/adófizetés elmaradása esetén 180 nap után
 - törlés után is visszaállíthatóak az adószámok, feltéve, hogy a cég még létezik (nem törölte a cégbíróság).

Adószám szankciós törlése – esetkörök:

5. Art. /13. dia

bejelentett székhely
nem valós cím;

elmulasztotta a
szervezeti képviselő
bejelentését;

a bejelentett szervezeti
képviselő nem valós
személy;

az Áht-ban
meghatározott állami
támogatások
visszafizetését nem
teljesíti.

Adószám törlése („szankciós”)

Nincs helye
kimentésnek

Fellebbezni
lehet

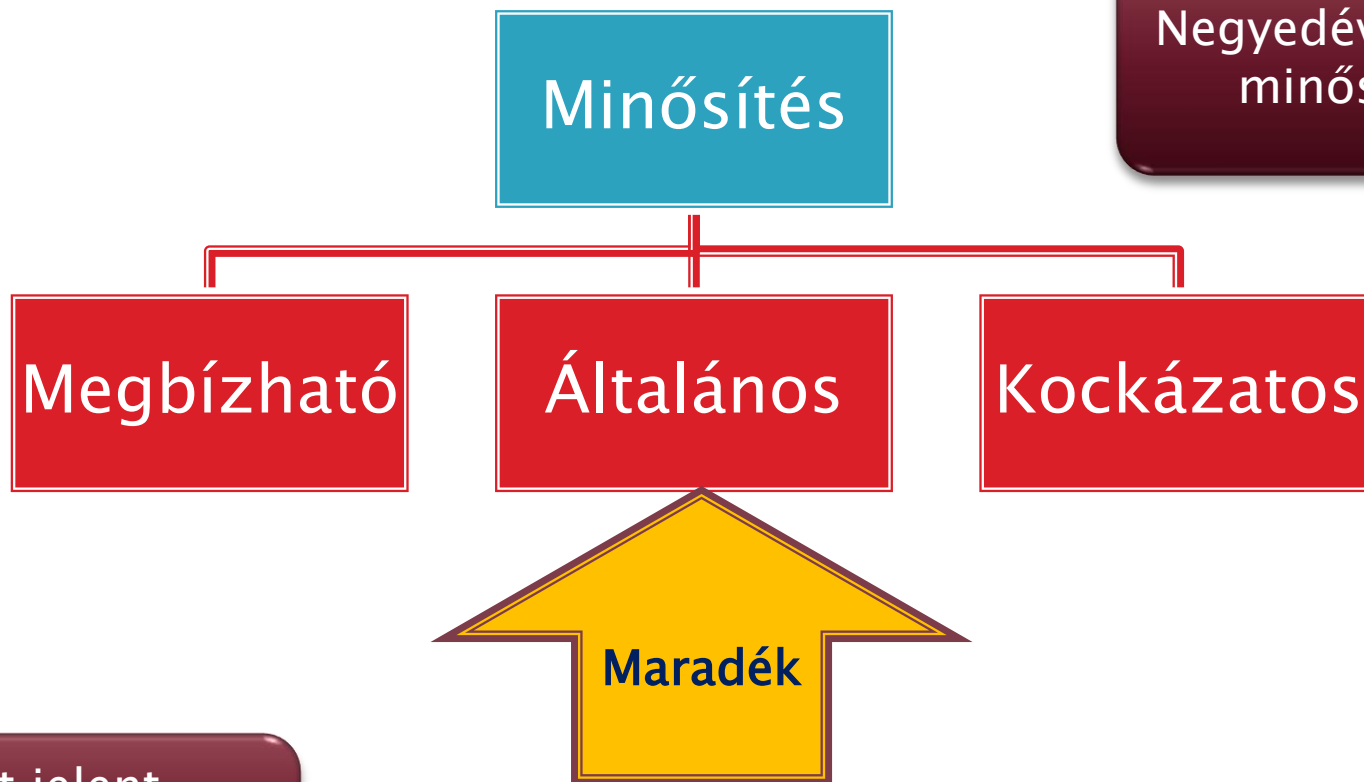
A határozatot
hirdetményi
úton kell kezelni

Adószámot
nem lehet
visszaállítani

Adózó minősítése

5. Art. /14. dia

Negyedévente kell minősíteni!



Mit jelent
könyvvizsgálati
szempontból?

- Eltérő rezsimek
- Eltérő jogkövetkezmények
- Eltérő eljárási szabályok

Megbízható adózó – MINDEN lenti feltételnek megfelel

legalább három éve
folyamatosan működik;

a tárgyévben és az azt
megelőző öt évben az adózó
terhére megállapított nettó
adókülönbözet nem több,
mint a tárgyévi
adóteljesítmény 3%-a;

ÉS

tárgyévben és az azt megelőző
öt évben nem indítottak ellene
végrehajtási eljárást (kivéve az
átvezetési jog és a
visszatartási jog gyakorlását);

a tárgyévben és az azt
megelőző öt évben nem állt és
nem áll felszámolás,
csődeljárás vagy
kényszertörlesztés hatálya alatt;

ÉS

ÉS



Megbízható adózó – MINDEN lenti feltételnek megfelel

5. Art. /16. dia

nem rendelkezik 500 000
forintot meghaladó nettó
adótartozással;

a tárgyévben és az azt
megelőző öt évben nem
függesztették fel az
adószámát
adóbevallás/fizetés okán

tárgyévet megelőző két
évben esedékessé vált
mulasztási bírság összege
nem haladta meg a
tárgyévi adótelj. az 1%-át;

ÉS

ÉS

ÉS

a tárgyévben és az azt
megelőző öt évben nem
állt fokozott adóhatósági
felügyelet alatt;

ÉS

ÉS

nem felel meg a
kockázatos adózó
kategóriának.

Kedvezmények

az ellenőrzés időtartama
nem haladhatja meg a
180 napot;

bevallás elmulasztása és
hibás teljesítése miatt
nem büntethető, előtte
felhívták a teljesítésre
határidő kitűzésével;

a mulasztási bírság
felső határa a normál
mérték fele;

az adóbírátság felső
határa is a normál
mérték 50%-a,

500 eFt-ig évente egy
alkalommal 12 havi
pótlékmentes
részletfizetést
engedélyeznek

Kockázatos adózó – BÁRMELYIKNEK megfelel

nagy összegű
adóhiánnyal rendelkező
adózó;

nagy összegű
adótartozással rendelkező
adózó;

be nem jelentett
alkalmazottakat
foglalkoztatott;

VAGY

VAGY

ismételten üzletbezárást
kellett elrendelni vagy
kényszertörlesztés alatt áll;

adóévben és az azt
megelőző öt évben
megállapított nettó
adókülönbözet összege
meghaladja a tárgyévi
adóteljesítményének 70%-át;

a terhére kiszabott két éven
belüli mulasztási bírság
meghaladja a tárgyévi
adóteljesítményének a
70%-át.

VAGY

VAGY

VAGY

Kockázatos adózóval kapcsolatos hátrányok

5. Art. /19. dia

az ellenőrzés határideje
60 nappal
meghosszabbodik;

az áfa visszaigénylés
rendezésének a
határideje 75 nap,

késedelmi pótlék a
jegybanki alapkamat
ötszörösére nő
(adóhiányra);

nem lehet a késedelmi
pótléknál a számítás
kezdő időpontját
kedvezőbben
megállapítani;

vele szemben nem lehet
mellőzni adóbírság és a
mulasztási bírság
kiszabását;

a legkisebb kiszabható
bírság mértéke az
általános mérték fele;

a kiszabható mulasztási
bírság felső határa az
általános mérték
másfélszerese

Besorolás 1 évig
hatályos!

Kérdések, hozzászólások, javaslatok

Köszönöm megtisztelő
figyelmüket!