

MKVK SZAKÉRTŐI BIZOTTSÁG IRÁNYMUTATÁSA AZ APPORTÉRTÉKELÉS FELÜLVIZSGÁLATÁRÓL, MINT KÖNYVVIZSGÁLÓI FELADATRÓL

Az elmúlt években több megkeresés érkezett a kamarához azzal kapcsolatban, hogy melyik nemzeti standard vonatkozik az apportértékelés felülvizsgálatára vonatkozó könyvvizsgálói feladatra, és milyen jelentés mintát kell alkalmazni.

A téma kapcsán a Szakértői Bizottság az alábbi iránymutatást teszi közzé.

Az apportértékelés, mint könyvvizsgálói feladat értelmezése

A Ptk.¹ 3:251. § (1) bekezdése alapján: *„Nem pénzbeli vagyoni hozzájárulás szolgáltatása esetén az alapszabályhoz mellékelni kell könyvvizsgáló vagy az adott vagyontárgy értékeléséhez szükséges szakértelemmel rendelkező szakértő jelentését, amely tartalmazza a nem pénzbeli vagyoni hozzájárulás leírását, értékét, értékelését, az alkalmazott értékelési módszer ismertetését és azt, hogy az értékelést érintő új befolyásoló körülmény nem merült fel. A könyvvizsgálónak vagy szakértőnek a jelentésben nyilatkoznia kell arról, hogy a nem pénzbeli vagyoni hozzájárulásnak az alapítók által előzetesen megállapított értéke egyensúlyban van-e az ellenében adandó részvények számával, névértékével.”*

A fent hivatkozott bekezdésben a Ptk. rögzíti, hogy a feladatot nem csak könyvvizsgáló, hanem az adott vagyontárgy értékeléséhez szükséges szakértelemmel rendelkező más szakértő is elláthatja.

A felülrértékelés elkerülése végett a részvénytársaságok esetében – hitelezővédelmi okokból – könyvvizsgálónak vagy más, megfelelő szakértelemmel rendelkező szakértőnek kell tanúsítania, hogy az apport tárgy értéke megfelel a forgalmi (piaci) értéknek. A könyvvizsgáló vagy más szakértő feladata tehát az, hogy igazolja az apport tárgyának forgalmi (piaci) értékét. Erre vonatkozó nyilatkozatával a könyvvizsgáló vagy más szakértő megerősíti, hogy nem határoztak meg magasabb értéket a nem pénzbeli vagyoni juttatás ellenében adandó részvényekért kapott vagyontárgy értékeként, mint amennyit a vagyontárgy tényleges forgalmi értéke képvisel, azaz nem történt túlértékelés.

Mivel az apport tárgy értékének a felülvizsgálatát a törvény értelmében nem csak könyvvizsgáló végezheti, hanem más, ehhez megfelelő hozzáértéssel és szakértelemmel rendelkező szakértő is, az apportértékelés felülvizsgálata nem minősül könyvvizsgálatnak, sem átvilágításnak, sem bizonyosságot nyújtó egyéb szolgáltatásnak, sem kapcsolódó szolgáltatásnak a vonatkozó nemzetközi, illetve magyar nemzeti standardok értelmében.

Az érvényes nemzetközi könyvvizsgálói standardok, illetve az MNKS által befogadott magyar nemzeti könyvvizsgálói standardok valamely pénzügyi kimutatás egészére vagy konkrét elemének a standardok értelmében vett könyvvizsgálatára írnak elő követelményeket, melyekkel összefüggésben a könyvvizsgáló véleményt nyilvánít (a standardban előírt tartalommal és szövegezésben) a vizsgált pénzügyi kimutatásról, vagy adott esetben annak egy vizsgált konkrét eleméről. Erre a véleménynyilvánításra egy adott számviteli keretelv, mint előírt szabályrendszer alkalmazásával összefüggésben kerül sor, amiből az is következik, hogy abban az esetben, ha nincsenek vonatkozó keretelvek, a könyvvizsgáló nem tud azok kontextusában véleményt formálni. Az apport tárgy értékének az apport időpontjára vonatkoztatott meghatározására nincsenek előírt számviteli keretelvek, az apportálás egy

olyan gazdasági esemény (tranzakció), amelynél a tranzakciós ár túlértékelt meghatározása fölött őröködik a könyvvizsgáló, ezért nem lehet apportértékelés felülvizsgálata esetén a könyvvizsgálati standardok értelmében vett véleményt adni, hanem arról kell nyilatkozni, hogy a tranzakciós ár a könyvvizsgáló (vagy más szakértő) álláspontja szerint megfelelő. Ebből adódóan, a tranzakciós ár megfelelőségéről alkotott álláspontot olyan szakértői véleménynek kell tekinteni, ami nem feleltethető meg az ISA 700-as standard által megfogalmazott független könyvvizsgálói véleménynek, vagy független könyvvizsgálói jelentésnek, így e standard követelményei az apportértékelésről kiadott szakértői vélemény, illetve jelentés tekintetében nem relevánsak.

A Kkt.² 3.§ (1) bekezdésében meghatározott, a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység fogalomköre, a klasszikus értelemben vett könyvvizsgálat mellett, kiterjed jogszabályban előírt és könyvvizsgáló által ellátandó vagy ellátható más, olyan feladatokra is, amelyek a Kkt.-ban definiált magyar nemzeti standardok hatókörébe nem illeszkedő feladatokat ölelnek fel. Ilyen például az apportértékelés könyvvizsgáló általi felülvizsgálatának a feladata is, mely jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység ugyan a Kkt. meghatározásában, de mégsem minősül a Magyar Nemzeti Standard által meghatározott, sem a számviteli törvény³ 155.§ (1) bekezdésében előírt független könyvvizsgálatnak.

Milyen jelentést kell kiadni az apportértékelés felülvizsgálatáról?

Mivel az apportértékelés felülvizsgálata nem tartozik egyik nemzeti standard hatókörébe sem, ezért nem kell egyik standardot sem alkalmazni, sem semelyik nemzeti standardra hivatkozni az apportértékelés felülvizsgálatáról adott könyvvizsgálói (szakértői) jelentésben. A jelentést a Ptk. 3:251. § (1) bekezdésében előírt tartalommal kell összeállítani, melyben a könyvvizsgáló lényegében független szakértői véleményét fogalmazza meg az apport (nem pénzbeli hozzájárulás formájában történő tőkejuttatási tranzakció) tranzakciós árának a megfelelőségéről.

Arról, hogy mit kell tartalmaznia a Ptk.-ban előírt jelentésnek, a Ptk. kellő útmutatást ad, mely szerint a jelentés tartalmazza a nem pénzbeli vagyoni hozzájárulás leírását, értékét, értékelését, az alkalmazott értékelési módszer ismertetését és azt, hogy az értékelést érintő új befolyásoló körülmény nem merült fel. A könyvvizsgálónak vagy szakértőnek a jelentésében nyilatkoznia kell arról, hogy a nem pénzbeli vagyoni hozzájárulásnak az alapítók által előzetesen megállapított értéke egyensúlyban van-e az ellenében adandó részvények számával, névértékével. Valójában tehát egy vagyoneértékelési feladatot, az értékelés felülvizsgálatát kell elvégezni és a könyvvizsgáló által megállapított értékről, valamint a fentiekről kell írásban nyilatkozni.

A nem pénzbeli vagyoni hozzájárulás értékéről a Ptk.-ban előírt jelentés összeállításánál a könyvvizsgálónak az alábbi szempontokat javasolt figyelembe venni:

- Kerülni kell minden olyan elemet, illetve kijelentést, ami arra utalhat, hogy a jelentés egy olyan független könyvvizsgálói jelentés lenne, amelyben a könyvvizsgáló az ISA 700-as standard szerinti könyvvizsgálatra vonatkozó követelmények szerint és annak megfelelő felelősségvállalás mellett mond véleményt az apport értékéről. Kerülendő tehát a jelentésben többek között:
 - ❖ a „független könyvvizsgálói jelentés” önmagában való használata a címben,
 - ❖ a „vezetés felelőssége”, illetve a „könyvvizsgáló felelőssége” és ezek ISA 700-as standard alapján megfogalmazott leírása (vagy ha mégis szerepel, akkor az ne a könyvvizsgálati standardokból változtatás nélkül átvett módon szerepeljen benne, hanem a konkrét apport felülvizsgálati feladatra releváns tartalommal),
 - ❖ a vélemény (vagy záradék) szakasz, illetve ezek a kifejezések.
- Szerepeljen a jelentésben mindazon tartalom és szempontok, amiket a Ptk. előír, ugyanakkor megfontolandó és megítélés kérdése, hogy olyan további információk vagy kijelentések is szerepeljenek-e benne, amit a jogszabály nem ír elő kötelezően.
- A jelentés címe lehet például: Jelentés nem pénzbeli vagyoni hozzájárulás értékének felülvizsgálatáról (vagy megállapításáról).
- Az apport tárgy értékével kapcsolatban szerepeljen benne egyrészt az, hogy az apportot szolgáltató részvényes milyen értéket határozott meg, másrészt az, hogy mennyi a könyvvizsgáló által elfogadott, igazolt érték.
- Amennyiben az apport tárgy értékéről készült független értékbecslő általi értékelés (pl. ingatlan esetében), ezt a tényt, valamint az értékbecslő által megállapított értéket, az alkalmazott értékelési módszerek bemutatását és mindezekről a könyvvizsgáló álláspontját szükséges a könyvvizsgáló jelentésébe belefoglalni.
- A jelentésben (mint fentebb utaltunk rá) célszerű valamilyen formában mégis kitérni a könyvvizsgáló által vállalt felelősségre, melyet leggyakrabban bizonyos, a könyvvizsgáló felelősségét kizáró vagy korlátozó tényezők felsorolásával szoktak az ilyen típusú jelentésekbe belefoglalni. Ilyen, a felelősséget korlátozó tényezők lehetnek például, a teljesség igénye nélkül és mindig az adott konkrét eset egyedi sajátosságainak a figyelembe vételével:
 - ❖ A könyvvizsgáló az érték vizsgálatát az értékelés időpontjában elérhető piaci információkra alapozta, mely érték a piaci viszonyok változása következtében, a jövőben megváltozhat.
 - ❖ A könyvvizsgáló a megbízójától kapott, vagy az értékelő jelentésébe belefoglalt, az apport tárggyal kapcsolatos pénzügyi, működési stb. adatokat és információkat (vagy pl. szerződéseket), azok hitelessége tekintetében nem ellenőrizte, azokat hitelesnek és valósnak elfogadta.
 - ❖ Jogi természetű kérdésekért a könyvvizsgáló nem vállal felelősséget.
- Az értékelés céljának közlése mellett (cél: a Ptk. szerinti előírásoknak való megfelelés a társaság számára történő nem pénzbeli hozzájárulás szolgáltatásával összefüggésben) célszerű a jelentésnek az erre a célra való felhasználására való korlátozása.

Ingatlanalapokra vonatkozó szabályok

„A kollektív befektetési formákról és kezelőikről, valamint egyes pénzügyi tárgyú törvények módosításáról” szóló 2014. évi XVI. törvény szerint működő ingatlanalapokra vonatkozó „A kollektív befektetési formák befektetési és hitelfelvételi szabályairól” szóló 78/2014. (III. 14.) Korm. rendelet 38. § (2) szerint: **„Az apportálandó ingatlanok értékét az ingatlanalap könyvvizsgálója és ingatlanértékelője együttesen állapítja meg.”**

Az e Korm. rendelet által szabályozott ingatlanalap nem minősül a Ptk. szerinti részvénytársaságnak, így a Ptk. 3:251. § [Nem pénzbeli vagyoni hozzájárulás] szabályai az ingatlanalapra nem vonatkoznak. A Korm. rendelet 38. § (2) bekezdésének előírásához kapcsolódik még a rendelet 46. § (1) bekezdés f) pontja, melyek értelmében: ***az ingatlan ingatlanalapba történő apportja esetén a 38. § (2) bekezdése szerint az ingatlanalap könyvvizsgálójával közösen azt a legmagasabb értéket, amin az apportálandó ingatlan figyelembe vehető,...***

A Szakértői Bizottság álláspontja szerint, ezeket az előírásokat úgy kell érteni, hogy az ingatlanalap ingatlanértékelője által készített ingatlanértékelés figyelembevételével az ingatlanalap könyvvizsgálója is állást foglal az ingatlanalap által apportálás útján megszerzendő ingatlanok elfogadható maximális értékéről (azaz ebben az esetben is arról kell állást foglalni, hogy az apportba adás „tranzakciós ára” megfelelő-e a könyvvizsgáló álláspontja szerint). Az ingatlanértékelő és a könyvvizsgáló egyetértése szükséges tehát az ingatlanalap számára elfogadható legmagasabb apportérték megállapítása tekintetében. A Korm. rendelet azonban nem szól arról, hogy ezt az egyetértő álláspontjukat milyen dokumentumba kell belefoglalni. Mivel a Korm. rendelet a könyvvizsgálóra nézve (sem az ingatlanértékelőre nézve) kötelezően nem ír elő jelentést és annak tartalmát sem határozza meg, így véleményünk szerint a Ptk. hatálya alá tartozó apport felülvizsgálatánál elterjedt általános gyakorlat szerint lehet eljárni ebben az esetben is. Az ingatlanértékelő által elkészített apportértékelést és az értékelő jelentésében foglaltakat kell a könyvvizsgálónak megismernie és legjobb szakmai tudása szerint megítélnie, és ennek alapján az apport tárgy elfogadható értékéről kialakított álláspontját (nyilatkozatát) kell írásban közölnie. Ez az írásbeli közlés lehet például a független könyvvizsgáló nyilatkozata vagy a független könyvvizsgáló jelentése a konkrétan megnevezett apport tárgy értékének meghatározásáról. A jelentés vagy nyilatkozat tartalma tekintetében szintén célszerű a Ptk. fentebb hivatkozott előírásaiban foglaltakat, illetve a Ptk. hatálya alá tartozó apportértékelés felülvizsgálatáról a jelen iránymutatásban leírtakat figyelembe venni és alkalmazni.

Szakértői Bizottság

1. 2013. évi V. törvény
2. 2007. évi LXXV. törvény
3. 2000. évi C. törvény