

Fridrich - Simon



**ÁTALAKULÁSOK, EGYESÜLÉSEK, SZÉTVÁLÁSOK
KÖNYVVIZSGÁLATÁNAK SAJÁTOSSÁGAI,
KÜLÖNÖS TEKINTETTEL A JOGSZABÁLYI
VÁLTOZÁSOKRA, VALAMINT A LÉNYEGESSÉG
KÉRDÉSÉRE**

**KÖNYVVIZSGÁLÓK
SZAKMAI TOVÁBBKÉPZÉSE**

2022

MAGYAR KÖNYVVIZSGÁLÓI KAMARA
Budapest, 2022

Szerzők:**Fridrich Péter**

Budapesti Gazdasági Egyetem, Pénzügyi és Számviteli Kar, Számvitel Tanszék
nyugalmazzott főiskolai adjunktus

Anker-Auditor Kft. partner, bejegyzett könyvvizsgáló

Dr. Simon Szilvia

Budapesti Gazdasági Egyetem, Pénzügyi és Számviteli Kar, Számvitel Tanszék
főiskolai docens

Anker-Auditor Kft. partner, IFRS minősítésű bejegyzett könyvvizsgáló

Lektorok:

Barsi Éva

Bohus Gabriella

Dr. Hegedűs Mihály

Szalai Edit

Szerkesztette:

Dr. Hegedűs Mihály

Kézirat lezárva: 2022. január 10.

ISBN 978-615-5832-05-5*Kiadja a**Magyar Könyvvizsgálói Kamara**Budapest, 2022**Felelős kiadó: Dr. Pál Tibor*

ELŐSZÓ

A Magyar Könyvvizsgálói Kamara Elnöksége 2021.12.10-én megtárgyalta és a 118/2021. (12.10.) számú elnökségi határozatában elfogadta az átalakulások kérdőívére vonatkozó minőségellenőrzési módszertani kézikönyv 7/l. számú mellékletét.

Hosszú út vezetett a kérdőív elfogadásáig, amelyet számos szakmai vita, műhelymunka előzött meg. Az átalakulási folyamatok szerteágazóak, hasonlítanak, olykor különbözőek is az egyes elágazások. Az MKVK Szakértői Bizottsága 2020. augusztus 27-i ülésén elfogadta az átalakulási, egyesülési, szétválási vagyommérlegek és vagyonelektárak könyvvizsgálatára vonatkozó módszertani útmutató (a továbbiakban: módszertani útmutató) aktualizált változatát. A módszertani útmutató átdolgozását indokolta egyrészt az időközben bekövetkezett jelentős jogszabályi változások, valamint a lényegesség kérdéskörének e területet érintő részletesebb kidolgozása könyvvizsgálói visszajelzések és az MKVK Szakértői Bizottságának kérése és támogatása alapján.

A 2013. évi CLXXVI. átalakulásról szóló törvény egyik sokat vitatott módosítása, hogy a vagyommérleg tervezetek könyvvizsgálata csak azokban az esetekben kötelező, amelyeknél valamelyik jogelőd jogi személyre egyébként a beszámoló könyvvizsgálata jogszabály által kötelezően előírt.

A végleges vagyommérlegek könyvvizsgálata változatlanul minden esetben kötelező (Adorján et, 2019)

A jelen oktatási anyagnak nem volt célja, hogy akár az egyes jogi személyek átalakulásáról, egyesüléséről szóló 2013.évi CLXXVI törvény, vagy a Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény átalakulásra vonatkozó valamennyi szegmense ismertetésre kerüljön, s nem volt cél sem az átalakulások, egyesülések, szétválások számviteli szabályainak ismertetése, valamint a vagyommérlegek könyvvizsgálati folyamatának teljeskörű bemutatása, áttekintése.

Az oktatási anyag egyik kiemelt célja az átalakulással, egyesüléssel, szétválással kapcsolatos aktuális jogszabályi változások ismertetése, e változásoknak a vagyommérlegeket felülvizsgáló könyvvizsgáló munkájára gyakorolt hatásainak bemutatása.

Az oktatási anyag további kiemelt célja a lényegesség értelmezése, az egyes vagyommérlegekre vonatkozó lényegességi értékek közötti összefüggések ismertetése. Az oktatási anyag tartalmaz gyakorlati példákat is a lényegesség meghatározására átalakulás, egyesülés, szétválás eseteire.

Az elnyúló járványhelyzet alapjaiban megváltoztatta a kis- és középvállalkozások jelentős részének pénzügyi helyzetét. Ennek következtében az ide tartozó, nehéz helyzetbe sodródó cégek, cégcsoportok a működési és szervezeti struktúrájuk újragondolására, racionalizálására kényszerülnek. Az észszerűsítés egyik fő megoldási módját a cégformaváltások, fúziók és szétválások jelentik. (Egri et,2021)

Reméljük, hogy az e szándékkal megírt továbbképzés anyaga hatékonyan segíti az Önök munkáját, s azt a mindennapi tevékenységük során fel tudják használni.

Budapest, 2022. január 10.

Dr. Hegedűs Mihály
oktatási alelnök

TARTALOMJEGYZÉK

| | | |
|-------|---|----|
| 1 | Jogszabályi előírások változása..... | 5 |
| 1.1 | Az átalakulási, egyesülési, szétválási vagyonszerkezetek könyvvizsgálati kötelezettségének változása..... | 5 |
| 1.2 | A számviteli törvény változása az átalakulásokkal, egyesülésekkel, szétválásokkal kapcsolatban..... | 6 |
| 1.3 | A részvénytársaságokra vonatkozó különös szabályok leszűkítése a nyilvánosan működő részvénytársaságokra..... | 7 |
| 1.3.1 | A zártkörűen működő részvénytársaságok egyesülésére és szétválására vonatkozó szabályok..... | 7 |
| 1.3.2 | A nyilvánosan működő részvénytársaságok egyesülésére vonatkozó szabályok..... | 8 |
| 1.3.3 | A nyilvánosan működő részvénytársaságok egyesülésével kapcsolatos különös könyvvizsgálati szabályok..... | 9 |
| 2 | Lényegesség..... | 11 |
| 2.1 | A lényegesség sajátos megközelítése..... | 11 |
| 2.2 | A lényegesség alkalmazásának gyakorlata..... | 14 |
| 2.2.1 | Lényegesség alkalmazása átalakulás (cégforma váltás) esetében..... | 14 |
| 2.2.2 | Lényegesség alkalmazása egyesülés (beolvadás, összeolvadás) esetében..... | 18 |
| 2.2.3 | Lényegesség alkalmazása szétválás (kiválás, különválás) esetében..... | 21 |
| 2.3 | A lényegességi szintek alapján feltárt hibák megítélése..... | 23 |
| 2.3.1 | A feltárt hibák megítélése az alapul szolgáló mérlegeknél..... | 23 |
| 2.3.2 | A feltárt hibák megítélése a vagyonszerkezeteknél..... | 26 |
| 3 | Az átalakulások, egyesülések, szétválások könyvvizsgálatának kockázatai, különös tekintettel arra az esetre, ha a vagyonszerkezet-tervezeteket könyvvizsgáló nem vizsgálta..... | 34 |
| 4 | A megbízási szerződés speciális elemei..... | 35 |
| 4.1 | Szerződés kötése vagyonszerkezet-tervezetek és egyben végleges vagyonszerkezetek könyvvizsgálatára..... | 36 |
| 4.2 | Szerződés kötése kizárólag a végleges vagyonszerkezetek könyvvizsgálatára..... | 37 |
| 4.3 | A megbízási szerződés egyéb speciális elemei..... | 37 |
| 5 | A teljességi nyilatkozat lehetséges speciális elemei..... | 38 |
| 6 | Átalakulások, egyesülések, szétválások kérdőíve kiválasztott megbízások könyvvizsgálatának minőségellenőrzéséhez (MMK 7/1. számú melléklet)..... | 40 |
| 6.1 | Az átalakulás minőségellenőrzése..... | 41 |
| 7 | Összegzés..... | 59 |
| 8 | Irodalomjegyzék..... | 60 |

1 JOGSZABÁLYI ELŐÍRÁSOK VÁLTOZÁSA

A módszertani útmutató megjelenését követően az átalakulás, egyesülés, szétválás jogi keretrendszerében több változás is bekövetkezett. A jogszabályok közül a legjelentősebb változás az egyes jogi személyek átalakulásáról, egyesüléséről, szétválásáról szóló 2013. évi CLXXVI. törvényt (a továbbiakban: Átv.) érintette, de változtak a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Szt.) e területre vonatkozó szabályai is.

A jogszabályi módosítások az alábbi területeken okoztak változást:

- az átalakulási, egyesülési, szétválási vagyonszámok könyvvizsgálatának kötelezettsége
- az Szt. könyvvizsgálati kötelezettségre szabályinak összehangolása az Átv. módosult szabályaival
- beolvadás és kiválás esetében a változatlan formában továbbműködő társaság folyamatos könyvelése keretében végrehajtandó korrekciók könyvelésének időpontja
- a részvénytársaságokra vonatkozó különös szabályok leszűkítése a nyilvánosan működő részvénytársaságokra

1.1 Az átalakulási, egyesülési, szétválási vagyonszámok könyvvizsgálati kötelezettségének változása

Az átalakulással, egyesüléssel, szétválással kapcsolatos könyvvizsgálati kötelezettséggel összefüggésben mind a módosított Átv., mind az Szt. tartalmaz előírásokat. A módosításokat a Magyarország 2020. évi központi költségvetésének megalapozásáról szóló 2019. évi LXVI. törvény tartalmazza, mely 2019. december 13-án lépett hatályba.

A módosított előírások értelmében a vagyonszámok és vagyonszámok könyvvizsgáló által történő kötelező felülvizsgálata már csak a végleges vagyonszámok és vagyonszámok esetében áll fenn, ezeket minden esetben független könyvvizsgálóval felül kell vizsgáltatni, s a könyvvizsgálónak elvégzett munkájáról jelentést kell kibocsátania. A könyvvizsgáló által hitelesített végleges vagyonszám képezi az átalakulás, egyesülés, szétválás számviteli bizonylatát.

A vagyonszám-tervezeteket és vagyonszám-tervezeteket csak abban az esetben kell könyvvizsgálóval felülvizsgáltatni, ha az átalakulás, egyesülés, szétválás folyamatában részt vevő jogi személyek (jogelődök) közül legalább egy az Szt. szerint könyvvizsgálatra kötelezett (Átv. 4. § (6) és 13. § (29) bekezdés).

- Átalakulás, illetve szétválás (kiválás és különválás) esetében tehát, akkor kell az átalakulási, illetve szétválási vagyonszám-tervezeteket független könyvvizsgálóval felülvizsgáltatni, ha a jogelőd társaság a számviteli törvény értelmében könyvvizsgálatra kötelezett.
- Egyesülés (beolvadás vagy összeolvadás) esetében pedig, ha az egyesülésben résztvevő jogelőd társaságok közül bármelyik könyvvizsgálatra kötelezett, akkor minden, az egyesülésben részt vevő jogelőd vagyonszám-tervezetét és vagyonszám-

tervezetét könyvvizsgálóval felül kell vizsgáltatni, függetlenül attól, hogy a jogelődök közül egy vagy több társaság egyébként nem kötelezett könyvvizgálatra.

Példa:

Az adott beolvadás esetén 3 Kft. olvad be egy negyedikbe. Az átvevő és a beolvasó társaságok egyike sem kötelezett az Szt. szerint könyvvizgálatra, azonban az egyik beolvasó társaság tulajdonosai saját döntési hatáskörükben állandó könyvvizsgálót bíztak meg a beszámoló jogszabályok szerinti felülvizsgálatával és véleményezésével.

Kérdés1:

Az adott esetben a jogszabályi előírások szerint kötelező-e a beolvadási vagyonszerkezetek és vagyonszerkezetek felülvizsgálatával független könyvvizsgálót megbízni?

Válasz1:

Nem kell független könyvvizsgálót megbízni a hatályos jogszabályok értelmezése alapján, mivel a vagyonszerkezetek és vagyonszerkezetek független könyvvizsgáló által történő felülvizsgálata csak abban az esetben kötelező, ha a beolvadásban résztvevő társaságok közül legalább egy az Szt. előírásai alapján kötelezett könyvvizgálatra. Az adott esetben az állandó könyvvizsgáló megbízására nem az Szt. előírásai alapján, hanem saját döntés alapján került sor.

Kérdés2:

Az adott esetben megbízhatnak-e a beolvadásban résztvevő társaságok tulajdonosai független könyvvizsgálót az összes vagyonszerkezet és vagyonszerkezet felülvizsgálatával?

Válasz2:

Igen, ugyanis a jogszabályok csak azt az esetet szabályozzák, amikor kötelező a független könyvvizsgáló megbízása a vagyonszerkezetek és vagyonszerkezetek felülvizsgálatára. Minden más esetben a tulajdonosok (vezetés) kompetenciájába tartozik annak eldöntése, hogy megbízhatnak-e könyvvizsgálót annak ellenére, hogy a könyvvizsgáló megbízása jogszabály alapján nem kötelező.

1.2 A számviteli törvény változása az átalakulásokkal, egyesülésekkel, szétválásokkal kapcsolatban

Az Szt. alapvetően két területen változott az átalakulással, egyesüléssel, szétválással kapcsolatban:

- Mivel az Átv-ben megváltoztak az átalakulási, egyesülési, szétválási vagyonszerkezetek könyvvizsgálatára vonatkozó szabályok, így az Szt. erre vonatkozó előírásait is módosítani kellett, a jogharmonizáció jegyében. E módosítás eredményeként létrejött az összhang az Átv. és az Szt. a vagyonszerkezetek könyvvizsgálatára vonatkozó szabályai között.
- Változtatásra került beolvadás és kiválás esetében a változatlan formában továbbműködő társaság folyamatos könyvelése keretében végrehajtandó korrekciók könyvelésének időpontja.

A korábbi előírás (melyet az Szt. 141. § (3a) bekezdése tartalmazott) értelmében az átalakulással, egyesüléssel, szétválással létrejövő új társaság (ide nem értve a változatlan formában továbbműködő társaságokat) a könyveit az átalakulás napját követő napon nyitja meg. Ugyanakkor az Szt. 141. § (3) bekezdése értelmében a változatlan formában továbbműködő társaságok a végleges vagyommérlegek szerinti módosításokat a folyamatos könyvelés keretében, az átalakulás, egyesülés, szétválás időpontjával volt köteles rendezni. Ezen előírások szerint a korrekciók eltérő időpontokban kerültek elszámolásra az egyazon folyamatban részt vevő gazdasági társaságoknál, azaz egy gazdasági eseménynek két számviteli teljesítési időpontja volt.

E szabály két esetben okozott problémát, a beolvadások és a kiválások esetében. Tétélezzük fel, hogy a beolvadás napja 20X1. év szeptember 30. napja. Ez esetben a változatlan formában továbbműködő társaság (az átvevő) az átvett vagyont már szeptember 30-án felvette a könyveibe. Ugyanakkor a beolvadó társaság csak október 1. napjával szűnt meg, azaz a beolvadó társaság vagyont szeptember 30-án mindketten kimutatták. Azaz e számviteli szabály a beolvadó társaság vagyont megduplázta egy napra vonatkozóan. Hasonló a helyzet kiválás esetében, azzal a különbséggel, hogy itt nem duplázódott a vagyon, hanem eltűnt egy napra, a kiválás napján (a kiválással létrejövő társaság csak október 1-jén mutatta ki a vagyont, míg a jogelőd már szeptember 30-án kivezette a könyveiből a kivált vagyonrészt).

A változatlan formában továbbműködő társaság tekintetében – 2019. december 13-i hatálybalépéssel – módosításra került az Szt. 141. § (3) bekezdése, melynek értelmében a változatlan formában továbbműködő társaság (beolvadásnál az átvevő, kiváláskor a megmaradó és változatlan társasági formában továbbműködő gazdasági társaság) a végleges vagyommérlegek szerinti rendező tételeket (az Szt. 141. § (3) bekezdésében meghatározottak szerint ezek: az átvett-átadott eszközök-kötelezettségeket, ideértve a céltartalékokat és az időbeli elhatárolásokat is, valamint ezek különbözeteként a saját tőkét érintik) a folyamatos könyvelés keretében, az átalakulás, egyesülés, szétválás napját követő nappal köteles rendezni, azaz a jogszabály által előírt könyveléseket erre a napra vonatkozóan kell elvégezni.

E módosítást követően megszűnt az előzőekben bemutatott vagyonduplázódás, illetve vagyonhiány problémája.

1.3 A részvénytársaságokra vonatkozó különös szabályok leszűkítése a nyilvánosan működő részvénytársaságokra

Az Átv. egyik lényeges változása, hogy a részvénytársaságok egyesülésére és szétválására vonatkozó szabályokat kettéválasztotta aszerint, hogy zártkörűen működő vagy nyilvánosan működő részvénytársaságokról van-e szó.

1.3.1 A zártkörűen működő részvénytársaságok egyesülésére és szétválására vonatkozó szabályok

A korábbi szabályozás szerint minden részvénytársasági formában működő gazdasági társaságra (így a zártkörűen működő részvénytársaságokra is) a gazdasági társaságokra vonatkozó szabályokon túlmenően különös szabályokat is alkalmazni kellett. Az Átv. 2019.

évi módosítását követően e különös szabályokat nem kell alkalmazni a zártkörűen működő részvénytársaságok egyesülése és szétválása esetén. Azaz a módosítást követően a zártkörűen működő részvénytársaságok egyesülésére, szétválására csak a gazdasági társaságok közös szabályai vonatkoznak. Ebből következően a zártkörűen működő részvénytársaságok egyesülési, szétválási vagyonszerkezetét és vagyonszerkezetét felülvizsgáló könyvvizsgálónak semmilyen külön jelentéstételi kötelezettsége nincs.

1.3.2 A nyilvánosan működő részvénytársaságok egyesülésére vonatkozó szabályok

A Polgári Törvénykönyvről szóló 2003. évi V. törvény (a továbbiakban: Ptk.) 3:321. § (1) bekezdése alapján a nyilvánosan működő részvénytársaság nem válhat szét. A módosítás során az Átv. 6. fejezetének címe megváltozott, úgy, hogy a különös szabályok már csak a nyilvánosan működő részvénytársaságok egyesülésére vonatkoznak. (Korábban e szabályok minden részvénytársaság egyesülésére vonatkoztak.) A módosítás során törülésre került az Átv. 7. fejezete, amely a zártkörűen működő részvénytársaságok szétválására vonatkozó különös szabályokat tartalmazta. Erre azért volt szükség, mivel a módosítást követően a zártkörűen működő részvénytársaságok szétválására nem lehet előírni különös szabályokat, e szétválásokra csak a gazdasági társaságok közös szabályai vonatkozhatnak. Mivel a nyilvánosan működő részvénytársaságok nem válhatnak szét, így erre vonatkozó szabályozás sem létezhet.

A nyilvánosan működő részvénytársaságok egyesülése esetén az egyesülési tervben a gazdasági társaságok egyesülésére vonatkozó közös szabályokon (amelyeket az Átv. 3. fejezete tartalmazza) túlmenően a következőket is meg kell határozni:

- az egyesülő részvénytársaságok részvényeinek cserearányát és a beolvadó részvénytársaság részvényesei számára az alaptőkén felüli vagyon terhére juttatható kiegészítő készpénzfizetés mértékét,
- az átvevő részvényeinek az egyesülés lebonyolításával összefüggésben szükséges átruházására vonatkozó szabályokat,
- azt az időpontot, amelytől fogva a részvények osztalékra jogosítanak,
- azt az időpontot, amelytől fogva a beolvadó részvénytársaság jogügyletei számviteli szempontból az átvevő társaság jogügyleteinek minősülnek,
- azokat a jogokat, amelyeket a jogutód társaság a különleges jogokkal felruházott részvényeseknek vagy más értékpapír tulajdonosoknak biztosít, illetve az ezekkel kapcsolatos intézkedési javaslatokat,
- azokat az esetleges előnyöket, amelyeket az egyesülő részvénytársaságok az eljáró könyvvizsgálónak, az igazgatóságnak, a vezető állású munkavállalóknak és a felügyelő bizottság tagjainak nyújtanak.

Nyilvánosan működő részvénytársaságok egyesülése esetében mindegyik egyesülő részvénytársaság ügyvezetése írásbeli beszámolót készít. E beszámolóban meg kell indokolni az egyesülés szükségességét (jogi és gazdasági szempontok ismertetésével), valamint a részvények cserearányát. Ha az értékelésnek különös nehézségei voltak, ezeket ismertetni kell.

Az írásbeli beszámolóra nincs szükség abban az esetben, ha az egyesülő részvénytársaságok tulajdonosai egyhangúan így határoznak.

Ha az átvevő nyilvánosan működő részvénytársaság a beolvadó nyilvánosan működő részvénytársaság egyedüli részvényese

- az egyesülési szerződésnek nem kell tartalmaznia
 - az egyesülő részvénytársaságok részvényeinek cserearányát és a beolvadó részvénytársaság részvényesei számára az alaptőkén felüli vagyon terhére juttatható kiegészítő készpénzfizetés mértékét,
 - az átvevő részvényeinek az egyesülés lebonyolításával összefüggésben szükséges átruházására vonatkozó szabályokat,
 - azt az időpontot, amelytől fogva a részvények osztalékra jogosítanak,
- nincs szükség az ügyvezetés írásbeli beszámolójára,
- nincs szükség a cserearányokkal kapcsolatos könyvvizsgálói nyilatkozatra.

1.3.3 A nyilvánosan működő részvénytársaságok egyesülésével kapcsolatos különös könyvvizsgálati szabályok

A korábban ismertetett speciális előírások kizárólag a nyilvánosan működő részvénytársaságok **egyesülési vagyommérleg-tervezeteinek** könyvvizsgálata során jelentenek többlet feladatokat a könyvvizsgáló számára. (E speciális vizsgálati szempontok a nyilvánosan működő részvénytársaságok egyesüléséről készített végleges vagyommérlegek esetében már nem jelennek meg, ezzel összefüggésben ott a könyvvizsgálónak már feladata nincs.) E speciális, vagyommérleg-tervezeteket érintő előírások a következők:

- A vagyommérleg-tervezeteket ellenőrző könyvvizsgálónak nyilatkoznia kell arról, hogy az érintett nyilvánosan működő részvénytársaságok részvényeinek cserearányát a részvénytársaság vezetése milyen módszerekkel határozta meg, ezek a módszerek megfelelőek voltak-e és külön-külön milyen értéket eredményeztek, valamint arról, hogy a könyvvizsgáló álláspontja szerint a cserearány megfelelő-e. A könyvvizsgálónak állást kell foglalnia abban a kérdésben is, hogy a választott módszer mennyiben befolyásolta a kapott értéket. Ha az értékelésnek különös nehézségei voltak, a könyvvizsgálónak ezeket is ismertetnie kell jelentésében.
- A vagyommérleg-tervezeteket ellenőrző könyvvizsgálónak a nyilvánosan működő részvénytársaságok megbízása alapján készített jelentésében nyilatkoznia kell az egyesülési szerződés tervezetében és a vezető tisztségviselők írásbeli beszámolójában foglaltak megalapozottságáról. (Ha az egyesülő nyilvánosan működő részvénytársaságok valamennyi részvényese és szavazati jogot biztosító értékpapírjainak tulajdonosai egyhangú határozattal úgy határoznak, hogy nincs szükség a vezető tisztségviselők írásbeli beszámolójára, akkor nem szükséges azt elkészíteni. Ez esetben a könyvvizsgáló jelentésében az ebben foglaltak megalapozottságára nem tud kitérni.) A jelentésnek tartalmaznia kell az arra

vonatkozó állásfoglalást is, hogy a tervezett egyesülés veszélyezteti-e a nyilvánosan működő részvénytársaságokkal szembeni hitelezői követelések kielégítését.

Az Átv. előírásai alapján nincs szükség az előző bekezdés első pontja szerinti (cserearányokra vonatkozó) könyvvizsgálói nyilatkozatra, valamint állásfoglalásra az alábbi esetekben:

- ha a nyilvánosan működő részvénytársaságok egyesülésére olyan társaságok között kerül sor, ahol az átvevő társaság a beolvadó társaság egyedüli részvényese, vagy ha a beolvadó társaság részvényei olyan más részvénytársaság tulajdonában vannak, amely a saját nevében, az átvevő társaság javára jár el (ideértve azt az esetet is, amelyben az átvevő részvénytársaság a Ptk. szerinti befolyással rendelkezik),
- ha a nyilvánosan működő részvénytársaságok egyesülésére olyan társaságok között kerül sor, ahol az átvevő társaság a beolvadó társaság legalább 90 %-os szavazati joggal rendelkező részvényese, vagy ha a beolvadó társaság részvényeinek olyan más részvénytársaság a legalább 90 %-os szavazati joggal rendelkező részvényese, amely a saját nevében, az átvevő társaság javára jár el (ideértve azt az esetet is, amelyben az átvevő részvénytársaság a Ptk. szerinti befolyással rendelkezik), feltéve, ha az átvevő társaság a beolvadó társaság részvényesi részére a Ptk. 3:324. §-a szerinti jogokat biztosítja.

Az Átv. előírásai az előzőekről a könyvvizsgálónak külön nyilatkozat tételi kötelezettségeket határoznak meg a nyilvánosan működő részvénytársaságok egyesülése esetében, a vagyonszámviteli-tervezetek könyvvizsgálata során. Az Átv. megfogalmazása szerint e kötelezettségének a könyvvizsgáló jelentésben köteles eleget tenni. E jelentés (nyilatkozat) része lehet a vagyonszámviteli-tervezetekre vonatkozóan készítendő könyvvizsgálói jelentésnek („Jelentés egyéb jogi és szabályozói követelményekről” címet viselő rész alatt), de önálló jelentés formában is eleget lehet tenni e kötelezettségnek.

Amennyiben a könyvvizsgáló külön-külön könyvvizsgálói jelentést bocsát ki a jogelőd nyilvánosan működő részvénytársaság(ok) és a jogutód nyilvánosan működő részvénytársaság vagyonszámviteli-tervezeteivel kapcsolatban, és e sajátos jelentéstételi kötelezettségeinek e jelentés(ek)ben (azok részeként) kíván eleget tenni, akkor e sajátos jelentéstételi kötelezettségek – tartalmukból adódóan – csak a jogutód nyilvánosan működő részvénytársaság vagyonszámviteli-tervezetéről készült könyvvizsgálói jelentésben szerepeltetendők.

A módszertani útmutató tartalmaz egy lehetséges megfogalmazást e külön jelentéstételi kötelezettségre vonatkozóan, ha ez részét képezi a vagyonszámviteli-tervezet(ek)ről készített könyvvizsgálói jelentésnek.

„Jelentés egyéb jogi és szabályozói követelményekről

Az átalakulási törvény 24. § (4) bekezdése szerint megvizsgáltuk, hogy a részvények cserearányát milyen módszerekkel határozták meg, a módszerek megfelelőségét, valamint, hogy e módszerek külön-külön milyen értéket eredményeztek, és a cserearány megfelelőségét. Az átalakulási törvény 24. § (5) bekezdése szerint megvizsgáltuk az egyesülési szerződés tervezetében és a vezető tisztségviselők írásbeli

beszámolójában foglaltak megalapozottságát, valamint azt, hogy a tervezett egyesülés veszélyezteti-e a nyilvánosan működő részvénytársaságokkal szembeni hitelezői követelések kielégítését.

Az egyesülésben résztvevő nyilvánosan működő részvénytársaságok vezetésének felelőssége, hogy az egyesülési szerződés elkészítésével egyidejűleg írásbeli beszámolót készítsenek, amelyben a jogi és a gazdasági szempontok ismertetésével megindokolják az egyesülés szükségességét, valamint meghatározzák a részvények cserearányát, továbbá ismertessék az értékelésnél esetlegesen felmerülő különös nehézségeket.

A mi felelőségünk az átalakulási törvény 24. § (4) és (5) bekezdéseiben foglaltakkal kapcsolatban jelentés tétele.

Véleményünk szerint a részvények cserearányát a nyilvánosan működő részvénytársaság megfelelően / nem megfelelően állapította meg. (Ha nem megfelelően, akkor annak indoklása.) Az alkalmazott módszerek és az azok alapján megállapított értékek a következők: (A módszerek és a kapott értékek felsorolása.) Álláspontunk szerint a választott módszer tükrözi / nem tükrözi a tényleges értékviszonyokat. (Ha nem tükrözi, annak indoklása.) Álláspontunk szerint a részvények cserearányának meghatározására választott módszer a következők szerint befolyásolta a kapott értéket: (A befolyás hatásának ismertetése.) Az értékelés során különös nehézségek nem adódtak / a következő nehézségek adódtak: (Felsorolás az értékelés nehézségeiről.) Az egyesülési szerződés tervezetében és a vezető tisztségviselők írásbeli beszámolójában foglaltakat megalapozottnak tartjuk / nem tartjuk megalapozottnak. (Amennyiben nem megalapozott, akkor annak indoklása.) Álláspontunk szerint a tervezett egyesülés nem veszélyezteti / veszélyezteti az egyesülésben érintett nyilvánosan működő részvénytársaságokkal szembeni hitelezői követelések kielégítését. (Amennyiben veszélyezteti, akkor annak indoklása.)”

2 LÉNYEGESSÉG

2.1 A lényegesség sajátos megközelítése

Az átalakulási, egyesülési, szétválási vagyონmérlegek készítésének kötelezettségét jogszabály határozza meg (Átv.), azaz e vagyónmérlegek ugyanúgy jogszabály alapján készített pénzügyi kimutatások lesznek, mint az üzleti év fordulónapjára vonatkozóan készített beszámolók. Ebből következően a Magyar Könyvvizsgálói Kamaráról, a könyvvizsgálói tevékenységről, valamint a könyvvizsgálói közfelügyeletről szóló 2007. évi LXXV. törvény (a továbbiakban: Ktv.) besorolása szerint az átalakulási, egyesülési, szétválási vagyónmérlegek könyvvizsgálata is jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységnek minősül.

„3. § (1) E törvény alkalmazásában jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység

b) a gazdálkodó ... átalakulásakor, ... a külön jogszabályban előírt értékelési, ellenőrzési, véleményezési (záradékolási) feladatok ellátása, ...”

Mivel az átalakulási, egyesülési, szétválási vagyonszerkezetek könyvvizsgálata jogszabályon alapuló könyvvizsgálati tevékenységnek minősül, így a vagyonszerkezeteket felülvizsgáló könyvvizsgáló munkájára alkalmazni kell a magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardokat, így többek között a lényegességgel foglalkozó Lényegesség a könyvvizsgálat tervezésében és végrehajtásában című 320. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard (a továbbiakban: lényegesség standard) előírásait. A lényegesség standard alapján az átalakulási, egyesülési, szétválási vagyonszerkezetek könyvvizsgálata során a könyvvizsgálónak mind a tervezés, mind a végrehajtás szakaszában meg kell határoznia a vagyonszerkezetekre vonatkozó lényegességi szinteket.

Az átalakulási, egyesülési, szétválási vagyonszerkezetek könyvvizsgálata esetében azonban a lényegességet nem lehet azonos módon értelmezni és alkalmazni, mint azt a beszámoló jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálatának esetére vonatkozóan a lényegesség standard előírja. Ennek alapvető oka az ezen vagyonszerkezetek összeállítására vonatkozó sajátos számviteli keretelv. Míg az üzleti év mérleg fordulónapjára készített beszámoló esetében az Szt. a megbízható és valós összkép bemutatásának követelményét írja elő, addig a vagyonszerkezetekre speciális, tételes szabályok vonatkoznak, amelyeket kötelező betartani, s így a vagyonszerkezetek összeállítására vonatkozó számviteli keretelv egy megfelelést előíró keretelv. E megfelelést előíró keretelv esetében a könyvvizsgálónak arról kell véleményt mondania jelentésében, hogy a vagyonszerkezet(ek)et minden lényeges szempontból a vonatkozó keretelvvel összhangban állították össze. Tisztázni kell azonban, hogy ez esetben mit kell érteni a „minden lényeges szempont” alatt. Ehhez a számviteli keretelvek mellett tekintettel kell lenni az Átv. 4. § (7) bekezdésének előírásaira is, amelynek értelmében a vagyonszerkezet értékét, a saját tőke összegét a könyvvizsgáló által elfogadottnál magasabb értékben nem lehet meghatározni. Ebből adódóan a könyvvizsgáló megítélése szerinti lényegesség szempontjából a saját tőke összegét vagy annak összetételét érintő lehetséges hibák bírnak kiemelt jelentőséggel.

A vagyonszerkezetek esetében így a lényegesség szintjeinek meghatározásához alapul szolgáló pénzügyi adatok közül elfogadható és javasolható kiindulási pont lehet a vagyonszerkezetben szereplő saját tőke összege és/vagy a mérlegfőösszeg. A saját tőke kiemelt szerepe miatt jellemzően célszerű lehet a saját tőke alapján meghatározni a lényegességet. (Természetesen a vagyonszerkezetek könyvvizsgálójának szakmai megítélésén múlik, hogy az előzőek közül a vagyonszerkezet mely adatát vagy adatait választja alapul a lényegesség számításához.)

A jogelőd(ök) vagyonszerkezetének kiindulási alapjául a számviteli törvény szerinti beszámoló mérlege vagy közbenső mérleg adatsora szolgál, amely alapul szolgáló mérleggel kapcsolatban megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékokat a könyvvizsgáló felhasználja a vagyonszerkezetek könyvvizsgálata során. Az átalakulások, egyesülések, szétválások során az Szt. előírásai szerint külön vagyonszerkezeteket és vagyonszerkezeteket kell készíteni (mind tervezeteket, mind véglegeseket) a jogelőd(ök)re és a jogutód(ök)ra. Így a vagyonszerkezetek

könyvvizsgálójának külön-külön kell véleményt alkotnia a jogelőd(ök) és a jogutód(ok) vagyommérlegé(ei)ről, s e különálló vagyommérlegekről kell jelentést kibocsátania (melyek természetesen összefoglalhatók egyetlen könyvvizsgálói jelentésben is). Ebből következően, a lényegességet is külön-külön kell meghatározni a könyvvizsgálati folyamatban vizsgált minden egyes mérlegre (minden egyes alapul szolgáló mérlegre, vagyommérleg-tervezetre, illetve végleges vagyommérlegre). Ez azonban nem jelenti azt, hogy az alapul szolgáló mérlegek, illetve a jogelőd(ök) és a jogutód(ok) vagyommérlegei közötti összefüggésekre a különálló lényegességi szintek (mértékek) meghatározása, valamint a vagyommérlegek könyvvizsgálatának elvégzése során ne kellene tekintettel lenni. Az alapul szolgáló mérlegekre, illetve a jogelőd(ök) és jogutód(ok) vagyommérlegé(ei)re vonatkozó lényegességi szintek összehangolásának szükségessége azzal indokolható, hogy az Szt. szerint a jogelőd(ök) vagyommérlege az alapul szolgáló mérleg(ek)ből, a jogutód(ok) vagyommérlege pedig a jogelőd(ök) vagyommérlegé(ei)ből kiindulva állítható csak össze, így a jogutód(ok) vagyommérlegé(ei)nek könyvvizsgálata során a könyvvizsgáló támaszkodik mind az alapul szolgáló mérleg(ek), mind a jogelőd(ök) vagyommérlegé(ei)nek könyvvizsgálata során megszerzett könyvvizsgálati bizonyítékokra.

A lényegesség standard nem tér ki arra az esetre, hogyan kell összehangolni az egymással összefüggő, egymásra épülő pénzügyi kimutatásokra meghatározott lényegességeket. Erre vonatkozó előírásokat csak a 600. témaszámú Speciális szempontok – csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatai standard tartalmaz. A 600. standard a konszolidált beszámoló könyvvizsgálata során taglalja a komponensek (a konszolidációba teljeskörűen bevont vállalkozások) lényegességi szintjeinek és a konszolidált beszámolóra megállapított lényegességi szintek összefüggését. Ennek lényege, a komponensekre úgy kell megállapítani a lényegességi szintet, hogy az biztosítsa, hogy a konszolidált beszámolóban sem maradhassanak a komponensektől származó, csoportszinten is lényeges hibák. Ezt a standard úgy biztosítja, hogy kimondja, a komponensre megállapított lényegességnek alacsonyabbnak kell lennie, mint a konszolidált beszámoló egészére megállapított lényegesség.

Mivel a 600. standard lényegességi szabályai csak egy speciális esetre vonatkoznak, így ezeket nem lehet automatikusan alkalmazni az átalakulási, egyesülési, szétválási vagyommérlegek könyvvizsgálata során, értelemszerűen adaptálni kell az adott jogutódlással történő megszűnési esetre (átalakulás, egyesülés, szétválás).

Az átalakulási, egyesülési, szétválási vagyommérlegekre vonatkozóan megállapítandó lényegességek egymással történő összehangolásának célja, hogy az egyes mérlegek vizsgálata során feltárt és a vezetés által nem javított hibás állítások között ne maradjon olyan hibás állítás, amely kihatással lehet a jogelőd, vagy jogutód vagyommérlegével kapcsolatban kiadandó vélemény típusára. Ez azt jelenti, ha marad a vizsgált mérlegek bármelyikében olyan hiba, amelyet a könyvvizsgáló lényegesnek minősített, de a vezetés a könyvvizsgáló kérése ellenére a hibát nem javította ki, akkor ez a vagyommérleg(ek)re vonatkozó könyvvizsgálói véleménye minősítését vonja maga után.

2.2 A lényegesség alkalmazásának gyakorlata

A korábbiakban említett összefüggésekre épülő, egységes szemléletű megközelítésben értelmezett lényegesség megállapítása jelentős mértékben függ a jogutódlással történő megszűnés konkrét típusától, azaz, hogy átalakulásról, egyesülésről vagy szétválásról van-e szó.

2.2.1 Lényegesség alkalmazása átalakulás (cégforma váltás) esetében

Az átalakulásról szóló tulajdonosi döntések között határozni kell arról, hogy az átalakulás könyv szerinti értéken vagy vagyontértékeléssel történik. Az átalakulás esetén a lényegességi szintek közötti összefüggés azt jelenti, hogy az alapul szolgáló mérlegre és a jogelőd vagyommérlegére megállapított lényegesség szintjének a jogutód vagyommérlegére vonatkozóan meghatározott lényegességi szint alatt kell maradnia, függetlenül attól, hogy az átalakulás vagyontértékeléssel vagy könyv szerinti értéken történik.

Könyv szerinti értéken történő átalakulás során gyakran előforduló tétel lehet a pótlólagos tőkebevonás. Ez esetben az alapul szolgáló mérlegben a saját tőke és a mérlegfőösszeg jellemzően alacsonyabb lesz, mint a jogelőd és a jogutód hasonló adatai. Ilyenkor a jogutód vagyommérlegének adatai alapján számított lényegességet kell tekinteni az átalakulásra vonatkozó lényegességnek, s a jogelőd vagyommérlegére, valamint az alapul szolgáló mérlegre ennél alacsonyabb szintű lényegességet kell meghatározni. Hasonló a szituáció, ha amiatt válik szükségessé az átalakulás, mert a társaság nem felel meg a jogszabályok szerinti tőkekövetelményeknek, s a tőke rendezéshez szükséges pótlólagos tőkebevonás is.

Példa 1.:

Átalakulás könyv szerinti értéken korlátolt felelősségű társaságból zártkörűen működő részvénytársasággá – Vagyommérleg-tervezetek könyvvizsgálata esetén

Egy korlátolt felelősségű társaság a tulajdonosok döntése alapján zártkörűen működő részvénytársasággá alakul át.

A korlátolt felelősségű társaság átalakulásával kapcsolatos főbb adatok eFt-ban a következők:

| Megnevezés | Alapul szolgáló mérleg (Kft.) | Jogelőd vagyommérleg-tervezete | Jogutód vagyommérleg-tervezete |
|-------------------|-------------------------------|--------------------------------|--------------------------------|
| Saját tőke | 180.000 | 180.000 | 220.000 |
| ebből: | | | |
| Jegyzett tőke | 10.000 | 10.000 | 100.000 |
| Eredménytartalék | 140.000 | 140.000 | 80.000 |
| Lekötött tartalék | 30.000 | 30.000 | 40.000 |
| Mérlegfőösszeg | 420.000 | 420.000 | 460.000 |

Kiegészítő információk:

1. Az alapul szolgáló mérlegben az adózott eredmény átvezetésre került.
2. Az átalakulási terv néhány kiemelt adata:
 - A jogutód zártkörűen működő részvénytársaság tervezett jegyzett tőkéje 100.000 eFt.

- Az átalakulás során egy új tag lép be a zártkörűen működő részvénytársaságba.

Feladat:

1. Határozza meg az alapul szolgáló mérlegre, valamint a vagyommérleg-tervezetekre a teljes lényegességi szintet!
2. Kell-e módosítani az alapul szolgáló mérlegre, valamint a jogelőd vagyommérleg-tervezetére megállapított lényegességi szintet?

Megoldás: (egy lehetséges megoldás)

1. A könyvvizsgáló a megszerzett ismeretei alapján úgy döntött, hogy a saját tőkét tekinti a lényegesség alapjának, amelynek 3 %-ában határozza meg a lényegességi szintet.

| Lényegességi szintek | Számítása | Értéke |
|--------------------------------|-------------------|-----------|
| Alapul szolgáló mérleg | 180.000 eFt * 3 % | 5.400 eFt |
| Jogelőd vagyommérleg-tervezete | 180.000 eFt * 3 % | 5.400 eFt |
| Jogutód vagyommérleg-tervezete | 220.000 eFt * 3 % | 6.600 eFt |

2. Ha egyéb információ nem teszi szükségessé, akkor nem kell módosítani az alapul szolgáló mérlegre, valamint a jogelőd vagyommérleg-tervezetére megállapított lényegességi szintet, mivel teljesül a lényegességi küszöbértékek közötti összefüggés. Így elfogadhatóak a számított lényegességi szintek.

Példa 2.:

Átalakulás könyv szerinti értéken korlátolt felelősségű társaságból betéti társasággá tőkehiány miatt – Végleges vagyommérlegek könyvvizsgálata esetén

Egy korlátolt felelősségű társaság tőkehiány miatt betéti társasággá alakul át.

A korlátolt felelősségű társaság átalakulásával kapcsolatos főbb adatok eFt-ban a következők:

| Megnevezés | Alapul szolgáló mérleg (Kft.) | Jogelőd végleges vagyommérlege | Jogutód végleges vagyommérlege |
|------------------|-------------------------------|--------------------------------|--------------------------------|
| Saját tőke | 2.000 | 2.000 | 1.000 |
| ebből: | | | |
| Jegyzett tőke | 5.000 | 5.000 | 500 |
| Tőketartalék | 1.000 | 1.000 | 500 |
| Eredménytartalék | -4.000 | -4.000 | 0 |
| Mérlegfőösszeg | 180.000 | 180.000 | 179.000 |

Kiegészítő információk:

1. Az alapul szolgáló mérlegben az adózott eredmény átvezetésre került.
2. A jogutód társaság cégbíróságon bejegyzett tőkéje 500 eFt.
3. Az átalakulás során egy tag kilépett a társaságból, aki 50 %-os tulajdoni hányaddal rendelkezett a jogelődben.

Feladat:

1. Határozza meg a lényegességi küszöbértékeket az alapul szolgáló mérlegre, valamint a végleges vagyommérlegekre, ha a könyvvizsgáló
 - a. a mérlegfőösszeget,
 - b. a saját tőkét választja a lényegesség számításának alapjául!

2. A vizsgált átalakulás esetén melyik mutatót célszerű választani a lényegesség számításának alapjául?
3. Kell-e módosítani az alapul szolgáló mérlegre, valamint a jogelőd végleges vagyommérlegére megállapított lényegességi szintet?

Megoldás: (egy lehetséges megoldás)

1. a.

A könyvvizsgáló úgy döntött, hogy a mérlegfőösszeget tekinti a lényegesség alapjának, amelynek 0,5 %-ában határozza meg a lényegességi szintet.

| Lényegességi szintek | Számítása | Értéke |
|--------------------------------|---------------------|---------|
| Alapul szolgáló mérleg | 180.000 eFt * 0,5 % | 900 eFt |
| Jogelőd végleges vagyommérlege | 180.000 eFt * 0,5 % | 900 eFt |
| Jogutód végleges vagyommérlege | 179.000 eFt * 0,5 % | 895 eFt |

1. b.

A könyvvizsgáló úgy döntött, hogy a saját tőkét tekinti a lényegesség alapjának, amelynek 5 %-ában határozza meg a lényegességi szintet.

| Lényegességi szintek | Számítása | Értéke |
|--------------------------------|-----------------|---------|
| Alapul szolgáló mérleg | 2.000 eFt * 5 % | 100 eFt |
| Jogelőd végleges vagyommérlege | 2.000 eFt * 5 % | 100 eFt |
| Jogutód végleges vagyommérlege | 1.000 eFt * 5 % | 50 eFt |

2. A vizsgált átalakulás esetén a saját tőkét célszerű választani a lényegesség számításának alapjául. Ennek indoka, hogy a mérlegfőösszeg alapján számított lényegességi küszöb majdnem eléri a saját tőke összegét.
3. Mindkét esetben módosítani kell az alapul szolgáló mérlegre, valamint a jogelőd végleges vagyommérlegére megállapított lényegességi szintet, melyeknek alacsonyabbnak kell lenniük a jogutód végleges vagyommérlegére megállapított lényegességnél:
 - Mérlegfőösszeg alapján számított lényegességi küszöbértékek esetében 895 eFt alá kell csökkenteni,
 - Saját tőke alapján számított lényegességi küszöbértékek esetében 50 eFt alá kell csökkenteni.

Vagyontértékeléssel történő átalakulás során jellemzően a vagyon felértékelése történik meg. Ez esetben az alapul szolgáló mérlegben a saját tőke és a mérlegfőösszeg jellemzően alacsonyabb lesz, mint a jogelőd és a jogutód hasonló adatai. Ilyenkor is a jogutód vagyommérlegének adatai alapján számított lényegességet kell tekinteni az átalakulásra vonatkozó lényegességnak, s a jogelőd vagyommérlegére, valamint az alapul szolgáló mérlegre ennél alacsonyabb szintű lényegességet kell meghatározni.

Példa 3.:

Betéti társaság átalakulása korlátolt felelősségű társasággá vagyontértékeléssel – Végleges vagyommérlegek könyvvizsgálata esetén

Egy betéti társaság a tulajdonosok döntése alapján korlátolt felelősségű társasággá alakul át.

A betéti társaság átalakulásával kapcsolatos főbb adatok eFt-ban a következők:

| Megnevezés | Alapul szolgáló mérleg (Bt.) | Jogelőd végleges vagyommérlege | Jogutód végleges vagyommérlege |
|-------------------|------------------------------|--------------------------------|--------------------------------|
| Saját tőke | 1.300 | 11.300 | 5.750 |
| ebből: | | | |
| Jegyzett tőke | 100 | 100 | 5.000 |
| Eredménytartalék | 1.000 | 11.000 | 550 |
| Lekötött tartalék | 200 | 200 | 200 |

Kiegészítő információk:

1. Az alapul szolgáló mérlegben az adózott eredmény átvezetésre került.
2. A jogutód társaság cégbíróságon bejegyzett tőkéje 5.000 eFt.
3. A vagyonszerűség értékelés összege 10.000 eFt.
4. Az átalakulás során egy tag kilépett a társaságból, aki 50 %-os tulajdoni hányaddal rendelkezett a jogelődben.
5. A könyvvizsgálót csak a végleges vagyommérlegek könyvvizsgálatával bízták meg.
6. A könyvvizsgáló felülvizsgálta a vagyonszerűség értékelést és külső szakértői véleménnyel alátámasztott álláspontja szerint a reális vagyonszerűség értékelési összeg 8.000 eFt.
7. A könyvvizsgáló a megszerzett ismeretei alapján a lényegesség számításának alapjául a saját tőke értékét választotta, annak mértékét 5 %-ban határozta meg.

Feladat:

1. Határozza meg az alapul szolgáló mérlegre, valamint a végleges vagyommérlegekre a teljes lényegességi szintet!
2. Kell-e módosítani az alapul szolgáló mérlegre, valamint a jogelőd végleges vagyommérlegére megállapított lényegességi szintet?
3. Ha a könyvvizsgáló a könyvvizsgálata során a vagyonszerűség értékelésen kívül egyéb hibát nem tárt fel, akkor milyen további feladatai lesznek?

Megoldás:

1. Lényegességi szintek meghatározása

| Lényegességi szintek | Számítása | Értéke |
|--------------------------------|------------------|---------|
| Alapul szolgáló mérleg | 1.300 eFt * 5 % | 65 eFt |
| Jogelőd végleges vagyommérlege | 11.300 eFt * 5 % | 565 eFt |
| Jogutód végleges vagyommérlege | 5.750 eFt * 5 % | 287 eFt |

2. Módosítani kell a jogelődre megállapított lényegességi küszöbértéket, mert értékének 287 eFt-nál alacsonyabbnak kell lennie. A könyvvizsgáló a jogelőd végleges vagyommérlegére megállapított lényegességi szintet például 280 eFt-ban állapíthatja meg.
3. A könyvvizsgálónak kérnie kell a hiba javítását, hiszen annak összege (2.000 eFt) meghaladja a jogelőd végleges vagyommérlegére megállapított lényegességi küszöbértéket (280 eFt).

A vezetés döntésétől függően a következő esetek lehetségesek:

1. A vezetés a hibát javítja:

A saját tőke a hiba javításának hatására 2.000 eFt-tal csökken, így a jogutód végleges vagyommérlege szerinti saját tőke 3.750 eFt lesz ($5.750 \text{ eFt} - 2.000 \text{ eFt} = 3.750 \text{ eFt}$).

A könyvvizsgáló meghatározza a jogutódnál a számviteli törvény szerinti lehetséges maximális jegyzett tőke összegét: $3.750 \text{ eFt} - 200 \text{ eFt} = 3.550 \text{ eFt}$.

Mivel a maximális jegyzett tőke összege (3.550 eFt) alacsonyabb, mint a cégbíróságon bejegyzett tőke (5.000 eFt), ezért a könyvvizsgálónak figyelemfelhívó bekezdést kell szerepeltetnie a jogutód végleges vagyommérlegére vonatkozó könyvvizsgálói jelentésében. Ebben fel kell hívnia a tulajdonosok figyelmét arra, hogy döntenüik kell a jegyzett tőke hiányának pótlásáról ($5.000 \text{ eFt} - 3.550 \text{ eFt} = 1.450 \text{ eFt}$), ennek hiányában a jegyzett tőke leszállításáról.

2. A vezetés a hibát nem javítja:

Ilyen esetben mivel a hiba (2.000 eFt) meghaladja a könyvvizsgáló által megállapított lényegességi küszöbértéket mind a jogelőd végleges vagyommérlege (280 eFt), mind a jogutód végleges vagyommérlege (287 eFt) esetében, így a hiba jelentősnek minősül és a könyvvizsgáló minősített véleményt kell, hogy adjon mindkét végleges vagyommérlegre.

Speciális esetet jelent, amikor a vagyonértékelés során a vagyon leértékelésre kerül. Ilyen esetben is teljesülnie kell az előzőek szerinti feltételnek, azaz hiába magasabbak például az alapul szolgáló mérleg adatai, mint a jogutód vagyommérlegének adatai, az alapul szolgáló mérlegre megállapított lényegességi szintnek a jogutód vagyommérlegére megállapított lényegesség szintje alatt kell maradnia.

2.2.2 Lényegesség alkalmazása egyesülés (beolvadás, összeolvadás) esetében

Egyesülés esetében a mérleg komponensek (alapul szolgáló mérlegek, jogelődök vagyommérlegei és a jogutód vagyommérlege) közül – a folyamat jellegéből adódóan – jellemzően a jogutód vagyommérlegének adatai a magasabbak. Ebben az esetben általában teljesül az a feltétel, hogy a jogutód vagyommérlegére megállapított lényegesség lesz a legmagasabb. Előfordulhat olyan eset is, hogy valamely jogelőd vagyommérlegének adatai meghaladják a jogutód vagyommérlegének adatait. Ez esetben sem lehet azonban magasabb a jogelőd vagyommérlegére megállapított lényegesség, mint a jogutód vagyommérlegére számított lényegességi szint. Ilyen esetben általában nem elegendő a jogelőd lényegességi szintjét a jogutód lényegességi szintjére csökkenteni, hanem annál alacsonyabb összegben kell azt meghatározni.

(Az egyesülés esete felel meg legjobban a 600. standard szerint bemutatott esetre, itt alkalmazhatóak legtisztább formájában e standard lényegességre vonatkozó szabályai.)

Példa 4.:

Beolvadás könyv szerinti értéken – Végleges vagyommérlegek könyvvizsgálata esetén

A tulajdonosok döntése alapján az „A” korlátolt felelősségű társaság és a „B” korlátolt felelősségű társaság beolvad a „C” korlátolt felelősségű társaságba.

A beolvadásban résztvevő társaságok kiemelt adatai eFt-ban a következők:

| Megnevezés | Alapul szolgáló mérleg | Jogelőd végleges vagyonmérlege | Jogutód végleges vagyonmérlege |
|-------------------|------------------------|--------------------------------|--------------------------------|
| „A” beolvadó Kft. | | | |
| saját tőke | 340.000 | 340.000 | - |
| mérlegfőösszeg | 1.800.000 | 1.800.000 | - |
| „B” beolvadó Kft. | | | |
| saját tőke | 820.000 | 820.000 | - |
| mérlegfőösszeg | 4.100.000 | 4.100.000 | - |
| „C” átvevő Kft. | | | |
| saját tőke | 2.500.000 | 2.500.000 | 2.960.000 |
| mérlegfőösszeg | 3.200.000 | 3.200.000 | 8.400.000 |

Kiegészítő információk:

1. A „B” beolvadó Kft. tevékenysége olyan speciális kockázatokat hordoz magában, amely jelentős kihatással lehet a jogutód „C” átvevő Kft. végleges vagyonmérlegére.
2. Az egymásban lévő kölcsönös részesedések kivezetett könyv szerinti értéke 700.000 eFt, névértéke 500.000 eFt.

Feladat:

1. Számítsa ki a beolvadásban résztvevő társaságok mérlegkomponenseire a lényegességi küszöbértékeket, ha a könyvvizsgáló a megszerzett ismeretei alapján úgy döntött, hogy a saját tőkét tekinti a lényegesség számításának alapjául, amelynek 4 %-át választotta lényegességi szintnek, kivéve a „B” beolvadó Kft.-nél, ahol a speciális kockázat miatt a saját tőke 2 %-ában határozta meg a lényegességi szintet!
2. Kell-e módosítani az alapul szolgáló mérlegre, valamint a jogelőd végleges vagyonmérlegére megállapított lényegességi szintet?

Megoldás: (egy lehetséges megoldás)

1. Lényegességi szintek:

| Megnevezés | „A” beolvadó Kft. | „B” beolvadó Kft. | „C” átvevő Kft. |
|--------------------------------|---|---|--|
| Alapul szolgáló mérleg | $340.000 \text{ eFt} * 4 \% = 13.600 \text{ eFt}$ | $820.000 \text{ eFt} * 2 \% = 16.400 \text{ eFt}$ | $2.500.000 \text{ eFt} * 4 \% = 100.000 \text{ eFt}$ |
| Jogelőd végleges vagyonmérlege | $340.000 \text{ eFt} * 4 \% = 13.600 \text{ eFt}$ | $820.000 \text{ eFt} * 2 \% = 16.400 \text{ eFt}$ | $2.500.000 \text{ eFt} * 4 \% = 100.000 \text{ eFt}$ |
| Jogutód végleges vagyonmérlege | - | - | $2.960.000 \text{ eFt} * 4 \% = 118.400 \text{ eFt}$ |

2. Ha egyéb információ nem teszi szükségessé, akkor nem kell módosítani az alapul szolgáló mérlegre, valamint a jogelődök végleges vagyonmérlegeire megállapított lényegességi szintet, mivel teljesül a lényegességi küszöbértékek közötti összefüggés. Így elfogadhatóak a számított lényegességi értékek, hiszen ezek mindegyike alatta marad a jogutód végleges vagyonmérlegére megállapított lényegességi értéknek (118.400 eFt).

Példa 5.:

Összeolvadás könyv szerinti értéken, kilépő tulajdonossal – Vagyommérleg-tervezetek könyvvizsgálata esetén

A tulajdonosok döntése alapján az „A” korlátolt felelősségű társaság és a „B” korlátolt felelősségű társaság összeolvad.

Az összeolvadásban résztvevő társaságok kiemelt adatai eFt-ban a következők:

| Megnevezés | Alapul szolgáló mérleg | | Jogelőd vagyommérleg-tervezete | |
|-------------------|------------------------|----------|--------------------------------|----------|
| | „A” Kft. | „B” Kft. | „A” Kft. | „B” Kft. |
| Jegyzett tőke | 800.000 | 160.000 | 800.000 | 160.000 |
| Tőketartalék | 40.000 | - | 40.000 | - |
| Eredménytartalék | 210.000 | 40.000 | 210.000 | 40.000 |
| Lekötött tartalék | 50.000 | 20.000 | 50.000 | 20.000 |
| Saját tőke | 1.100.000 | 220.000 | 1.100.000 | 220.000 |

Kiegészítő adatok:

1. Az alapul szolgáló mérlegben az adózott eredmény átvezetésre került.
2. A könyvvizsgáló a lényegesség számításának alapjául a saját tőke értékét választotta, amelynek mértékét 3 %-ban határozta meg.
3. Az „A” Kft-ből az összeolvadás során egy tag kilépett, akinek a tulajdoni hányada 60 % volt.
4. A jogutód korlátolt felelősségű társaság vagyommérleg-tervezetének adatai a következők:

| Megnevezés | Érték eFt-ban |
|-------------------|---------------|
| Jegyzett tőke | 480.000 |
| Tőketartalék | 16.000 |
| Eredménytartalék | 124.000 |
| Lekötött tartalék | 70.000 |
| Saját tőke | 690.000 |

Feladat:

1. Számítsa ki az összeolvadásban résztvevő társaságok mérlegkomponenseire a teljes lényegességi szintet!
2. Kell-e módosítani az alapul szolgáló mérlegre, valamint a jogelődök vagyommérleg-tervezeteire megállapított lényegességi szintet?

Megoldás:

1. Lényegességi szintek:

| Megnevezés | „A” Kft. | „B” Kft. | Jogutód Kft. |
|--------------------------------|-------------------------------------|----------------------------------|-----------------------------------|
| Alapul szolgáló mérleg | 1.100.000 eFt * 3 % = 33.000 eFt | 220.000 eFt * 3 % = 6.600 eFt | - |
| Jogelőd vagyommérleg-tervezete | 1.100.000 eFt * 3 % = 33.000 eFt | 220.000 eFt * 3 % = 6.600 eFt | - |
| Jogutód vagyommérleg-tervezete | - | - | 690.000 eFt * 3 % = 20.700 eFt |

2. Módosítani kell az „A” Kft. esetén meghatározott lényegességi szintet mind az alapul szolgáló mérlegnél, mind a jogelőd vagyonszerkezet-tervezeténél, mivel ezek lényegességi küszöbértékei meghaladják a jogutód vagyonszerkezet-tervezeténél számított lényegességi szintet, amelynek összege 20.700 eFt. A módosított lényegességi küszöbértéknek 20.700 eFt összeg alatt kell maradnia.

2.2.3 Lényegesség alkalmazása szétválás (kiválás, különválás) esetében

Szétválás során egy jogelődből jön létre több jogutód. Ilyen esetben jellemző, hogy a jogutódok vagyonszerkezet-tervezeték adatai alacsonyabbak, mint a jogelőd adatai. Így különösen fontos figyelni arra, hogy az alapul szolgáló mérleg és a jogelőd vagyonszerkezet-tervezete esetében a lényegességi szint úgy kerüljön megállapításra, hogy e mérlegekben ne maradjon olyan, a rájuk vonatkozó lényegességi szint alapján nem lényegesnek minősülő hiba, amely viszont bármely jogutódra megállapított lényegességi szint alapján már lényegesnek minősülne. Ez úgy oldható meg, hogy első lépésben össze kell hasonlítani az egyes jogutódokra megállapított lényegességi szinteket, majd ezt követően úgy kell korrigálni az alapul szolgáló mérleget és a jogelőd vagyonszerkezet-tervezetét megállapított lényegességi szintet, hogy az nem lehet magasabb, mint a jogutódok vagyonszerkezet-tervezeteire megállapított lényegességi szintek közül a legalacsonyabb. Természetesen, ha az alapul szolgáló mérleget, vagy a jogelőd vagyonszerkezet-tervezetét meghatározott lényegességi szint alacsonyabb, mint a jogutódok vagyonszerkezet-tervezeteire megállapított lényegességi szintek közül a legalacsonyabb, akkor ez az alapul szolgáló mérleget vagy jogelődre megállapított alacsonyabb lényegesség alkalmazandó az alapul szolgáló mérleggel, vagy a jogelőd vagyonszerkezet-tervezetével kapcsolatos vizsgálatok során.

Példa 6.:

Különválás könyv szerinti értéken – Vagyonszerkezet-tervezetek könyvvizsgálata esetén

A tulajdonosok döntése alapján egy korlátolt felelősségű társaság két másik korlátolt felelősségű társasággá válik szét.

A főbb adatok eFt-ban a következők:

| Megnevezés | Saját tőke |
|--|------------|
| Jogelőd alapul szolgáló mérlege | 685.000 |
| Jogelőd vagyonszerkezet-tervezete | 685.000 |
| Jogutód „A” Kft. vagyonszerkezet-tervezete | 290.000 |
| Jogutód „B” Kft. vagyonszerkezet-tervezete | 395.000 |

Kiegészítő adat:

A könyvvizsgáló a lényegesség számításának alapjául a saját tőke értékét választotta, amelynek mértékét 3 %-ban határozta meg.

Feladat:

1. Számítsa ki a különválásban érintett társaságok mérlegkomponenseire a teljes lényegességi szintet!
2. Kell-e módosítani az alapul szolgáló mérleget, valamint a jogelőd vagyonszerkezet-tervezeteire megállapított lényegességi szintet?

Megoldás:

1. Lényegességi szintek

| Lényegességi szintek | Számítása | Értéke |
|---|-------------------|------------|
| Jogelőd alapul szolgáló mérlege | 685.000 eFt * 3 % | 20.550 eFt |
| Jogelőd vagyommérleg-tervezete | 685.000 eFt * 3 % | 20.550 eFt |
| Különvált „A” Kft. vagyommérleg - tervezete | 290.000 eFt * 3 % | 8.700 eFt |
| Különvált „B” Kft. vagyommérleg - tervezete | 395.000 eFt * 3 % | 11.850 eFt |

2. Módosítani kell, mert az alapul szolgáló mérlegre, valamint a jogelőd vagyommérleg-tervezetére megállapított lényegességi szint magasabb, mint a jogutódok lényegességi szintjei közül a legkisebb (8.700 eFt).

Példa 7.:

Kiválás könyv szerinti értéken, ahol az egyik tevékenységet viszik ki a kiválással létrejövő társaságba, valamint a változatlan formában továbbműködő társaságba új tag lép be – Végleges vagyommérlegek könyvvizsgálata esetén

A tulajdonosok döntése alapján egy korlátolt felelősségű társaságból kiválik egy másik korlátolt felelősségű társaság, amelybe az egyik tevékenységet viszik ki.

A kiválás során érintett társaságok főbb adatai eFt-ban a következők:

| Megnevezés | Alapul szolgáló mérleg | Jogelőd végleges vagyommérlege | Jogutód végleges vagyommérlege |
|--|------------------------|--------------------------------|--------------------------------|
| Jogelőd Kft. saját tőkéje | 500.000 | 500.000 | - |
| Kiválással létrejövő Kft. saját tőkéje | - | - | 10.000 |
| Változatlan formában tovább működő Kft. saját tőkéje | - | - | 790.000 |

Kiegészítő adatok:

1. A könyvvizsgáló a lényegesség számításának alapjául a saját tőke értékét választotta, amelynek mértékét 3 %-ban határozta meg.
2. A változatlan formában továbbműködő korlátolt felelősségű társaságba új tulajdonos lép be pótlólagos tőkebevonással, melynek összege 300.000 eFt.

Feladat:

1. Számítsa ki a kiválásban érintett társaságok mérlegkomponenseire a teljes lényegességi szintet!
2. Kell-e módosítani az alapul szolgáló mérlegre, valamint a jogelőd végleges vagyommérlegére megállapított lényegességi szintet?

Megoldás:

1. Lényegességi szintek

| Lényegességi szintek | Számítása | Értéke |
|---|-------------------|------------|
| Jogelőd Kft. alapul szolgáló mérlege | 500.000 eFt * 3 % | 15.000 eFt |
| Jogelőd Kft. végleges vagyommérlege | 500.000 eFt * 3 % | 15.000 eFt |
| Kiválással létrejövő Kft. végleges vagyommérlege | 10.000 eFt * 3 % | 300 eFt |
| Változatlan formában továbbműködő Kft. végleges vagyommérlege | 790.000 eFt * 3 % | 23.700 eFt |

2. Módosítani kell, mert az alapul szolgáló mérlegre, valamint a jogelőd végleges vagyommérlegére megállapított lényegességi szint magasabb, mint a jogutódok lényegességi szintjei közül a legkisebb (300 eFt).

Lehetséges lényegességi küszöbértékek:

| | |
|---|------------|
| Jogelőd Kft. alapul szolgáló mérlege | 290 eFt |
| Jogelőd Kft. végleges vagyommérlege | 290 eFt |
| Kiválással létrejövő Kft. végleges vagyommérlege | 300 eFt |
| Változatlan formában továbbműködő Kft. végleges vagyommérlege | 23.700 eFt |

2.3 A lényegességi szintek alapján feltárt hibák megítélése

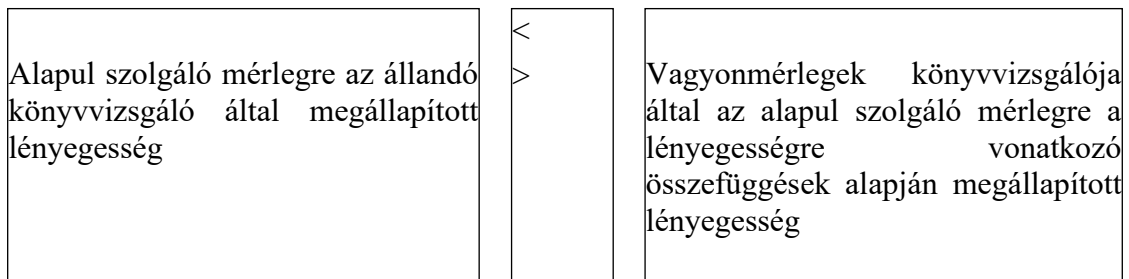
Miután a könyvvizsgáló megállapította – a korábban ismertetett összefüggések szerint – az alapul szolgáló mérlegre, a jogelőd(ök) és a jogutód(ok) vagyommérlegeire a lényegességi határértékeket, ezek figyelembevételével elvégezte a könyvvizsgálatot, munkája során különféle hibákat tárhatott fel. E hibák keletkezhetnek

- az alapul szolgáló mérlegben,
- a jogelőd(ök) vagyommérlegében,
- a jogutód(ok) vagyommérlegében.

2.3.1 A feltárt hibák megítélése az alapul szolgáló mérlegeknél

Ha az alapul szolgáló mérleg könyvvizsgálatát az állandó könyvvizsgáló elvégezte, akkor a vagyommérlegek könyvvizsgálójának meg kell győződnie arról, hogy könyvvizsgálata során fel tudja-e használni az állandó könyvvizsgáló munkáját.

- a) Amennyiben fel tudja használni az állandó könyvvizsgáló munkáját, akkor a lényegességgel kapcsolatban meg kell vizsgálnia, hogy az állandó könyvvizsgáló által alkalmazott lényegességi szint hogyan viszonyul a vagyonszámoló által a vagyonszámolóknak alkalmazott lényegességi szintek figyelembevételével az alapul szolgáló mérlegre általa megállapított lényegesség szintjéhez.



1. számú ábra: Lényegességek közötti összefüggés

Forrás: Saját szerkesztés

- Ha a vagyonszámolóknak könyvvizsgálója által az alapul szolgáló mérlegre megállapított lényegesség meghaladja az állandó könyvvizsgáló által alkalmazott lényegességi szintet, akkor az állandó könyvvizsgáló alacsonyabb lényegességi szintje miatt az alapul szolgáló mérlegben nem maradhatott olyan nem javított hiba, amelyet a vagyonszámolóknak könyvvizsgálója lényegesnek minősítene. Az esetleges nem javított és önmagában nem lényeges hibá(ka)t azonban fel kell vezetnie a nem javított hibák listájára, annak érdekében, hogy később ezeket is figyelembe vehesse a nem javított hibák vagyonszámoló(ek)re gyakorolt együttes hatásának a megítélésénél.
 - Ha a vagyonszámolóknak könyvvizsgálója által az alapul szolgáló mérlegre megállapított lényegesség alacsonyabb, mint az állandó könyvvizsgáló által alkalmazott lényegességi szint, akkor a vagyonszámolóknak könyvvizsgálójának az általa megállapított lényegességhez viszonyítva újra kell minősítenie az állandó könyvvizsgáló által feltárt, de a vezetés által nem javított hibás állításokat. Ha a nem javított hibás állítások között van olyan, amely nem érte el az állandó könyvvizsgáló által megállapított lényegesség összegét, de meghaladja a vagyonszámolóknak könyvvizsgálója által az alapul szolgáló mérlegre meghatározott lényegességet, akkor az ilyen feltárt hibák kijavítása mindenképpen szükséges ahhoz, hogy a vagyonszámolóknak tiszta könyvvizsgálói vélemény kerülhessen kibocsátásra. Ebben az esetben is érvényes az, hogy az alapul szolgáló mérlegben nem javított, de feltárt nem lényeges hibákat a vagyonszámolóknak könyvvizsgálójának fel kell vezetnie a nem javított hibák listájára, annak érdekében, hogy később ezeket is figyelembe vehesse a nem javított hibák vagyonszámoló(ek)re gyakorolt együttes hatásának a megítélésénél.
- b) Amennyiben a vagyonszámolóknak könyvvizsgálója úgy dönt, hogy az állandó könyvvizsgáló munkáját részben vagy egészben nem tudja felhasználni saját munkája során, akkor kiegészítő eljárásokat kell terveznie és végrehajtania, melyek során már a saját maga által az alapul szolgáló mérlegre vonatkozóan meghatározott lényegességet

fogja alkalmazni. Ez biztosíték arra, hogy az alapul szolgáló mérlegben nem maradhatott olyan nem javított hibás állítás, amely kihatással lehetne a könyvvizsgálói véleményre.

Ha az alapul szolgáló mérleg nincs könyvvizsgálattal alátámasztva, akkor a vagyommérlegek könyvvizsgálójának kell ezzel összefüggésben könyvvizsgálatot végeznie. Ennek során értelemszerűen már a saját maga által meghatározott lényegességet fogja alkalmazni. Ez biztosíték arra, hogy az alapul szolgáló mérlegben nem maradhatott olyan nem javított hibás állítás, amely kihatással lehetne a könyvvizsgálói véleményre.

Példa 8.:

Egy átalakulás során az alapul szolgáló mérleget az állandó könyvvizsgáló felülvizsgálta.

A vagyommérlegek könyvvizsgálója felvette a kapcsolatot az állandó könyvvizsgálóval, amelynek során áttekintette annak dokumentációját, s mindezek végeredményeként úgy döntött, hogy az állandó könyvvizsgáló munkáját fel tudja és fel kívánja használni a vagyommérlegek könyvvizsgálata során.

A vagyommérlegek könyvvizsgálója által megállapított lényegességi szintek eFt-ban a következők:

| Megnevezés | „A” eset |
|-------------------------------|-----------------|
| Az alapul szolgáló mérlegekre | 2.500 |
| A jogelőd vagyommérlegére | 2.500 |
| A jogutód vagyommérlegére | 2.800 |

Az alapul szolgáló mérleg könyvvizsgálója által megállapított lényegességi szint az alapul szolgáló mérlegekre 4.000 eFt.

Az állandó könyvvizsgáló által az alapul szolgáló mérlegben feltárt nem javított hibák eFt-ban:

| Megnevezés | Érték |
|--|--------------|
| Az elfekvő készletek nem kerültek leértékelésre, eredményre gyakorolt hatása | (-) 3.000 |
| Költségek passzív időbeli elhatárolások hiánya, eredményre gyakorolt hatása | (-) 800 |

Feladat:

1. Mint a vagyommérlegek könyvvizsgálója, minősítse a saját lényegességi küszöbértéke alapján az állandó könyvvizsgáló által az alapul szolgáló mérlegben feltárt hibákat!
2. Milyen teendői lesznek, ha a vezetés
 - a. minden hibát kijavított,
 - c. csak az egyik feltárt hibát javítja ki,
 - d. a hibákat nem javítja ki?

Megoldás:

1. A készleteket érintő hiba jelentősnek minősül, mivel meghaladja a vagyommérlegek könyvvizsgálója által meghatározott lényegességi szintet. A passzív időbeli elhatárolásokat érintő hiba önmagában továbbra is nem jelentős hiba.

2. Teendők:

a. Minden hiba javításra kerül:

Az alapul szolgáló mérlegben nem maradt nem javított hibás állítás, így nem lesz a jogelőd vagyommérlegébe áthozott hiba.

b.1. Csak a készleteket érintő hiba kerül javításra:

Az alapul szolgáló mérlegben lényeges hiba nem maradt, a nem javított hibát fel kell vezetni a nem javított hibák listájára, s a vagyommérlegeknél az ott feltárt hibákkal együtt minősíteni a lényegesség szempontjából.

b.2. Csak a passzív időbeli elhatárolásokat érintő hiba került javításra:

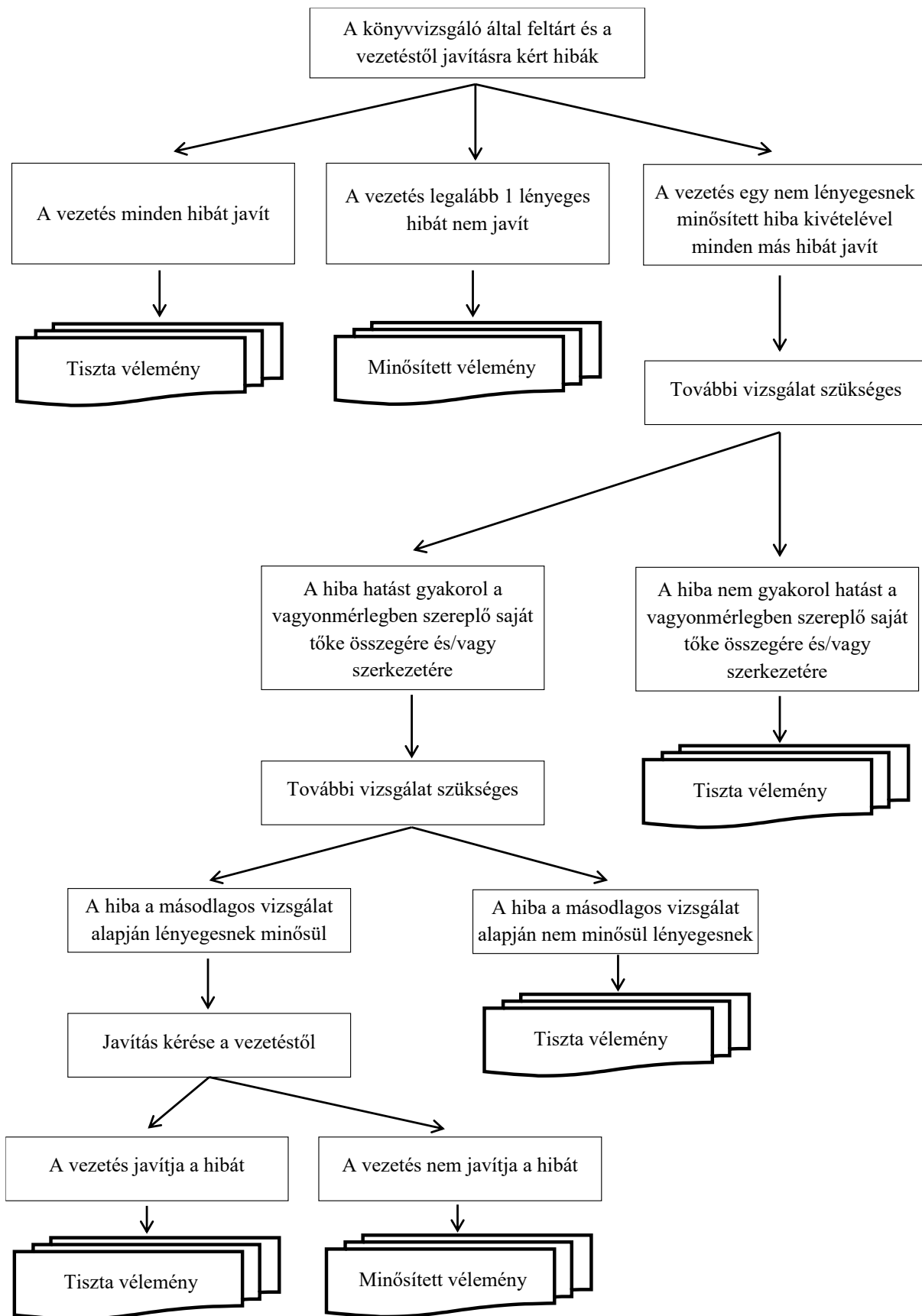
Az alapul szolgáló mérlegben nem javított lényeges hiba maradt, így a vagyommérlegekre csak minősített könyvvizsgálói vélemény bocsátható ki, függetlenül az azokban feltárt további hibáktól.

c. Egyik hiba sem került javításra:

Mivel a két hiba együttesen is lényegesnek minősül, így a vagyommérlegekre csak minősített könyvvizsgálói vélemény bocsátható ki.

2.3.2 A feltárt hibák megítélése a vagyommérlegeknél

Az átalakulási, egyesülési, szétválási vagyommérlegek könyvvizsgálatának végrehajtását követően a könyvvizsgáló különféle hibákat tárhatott fel az alapul szolgáló mérlegben, valamint a vagyommérlegekben. Az így feltárt hibákat a könyvvizsgáló minősíteni fogja a megállapított lényegességi határértékek alapján (lényegesnek minősülő hiba, nem lényeges hiba, egyértelműen elhanyagolható hiba). Az egyértelműen elhanyagolható hibák kivételével a vagyommérlegek könyvvizsgálója kéri a vezetéstől az említett mérlegekben feltárt valamennyi hiba javítását.



2. számú ábra: A könyvvizsgáló által feltárt hibák kezelése
 Forrás: Saját szerkesztés

A javítandó hibák javítása a vezetés kompetenciája, ahol a javítás során az alábbi lehetőségek fordulhatnak elő:

- Ha a vezetés a vagyommérlegek könyvvizsgálója által kért valamennyi hibát javította, akkor ez azt jelenti, hogy nem maradt feltárt hibás állítás a mérleg komponensek egyikében sem, így tiszta vélemény bocsátható ki a vagyommérlegekre.
- Ha a vezetés legalább egy, a vagyommérlegek könyvvizsgálója által lényegesnek minősített hibát nem javít, akkor ez önmagában minősített vélemény kibocsátását eredményezi a hibával és annak hatásával érintett vagyommérleg(ek) vonatkozásában.
- Ha a vezetés a vagyommérlegek könyvvizsgálója által javításra kért hibák közül minden olyan hibát javított, amely lényeges hibának minősül, de legalább egy, a könyvvizsgáló által lényegesnek nem minősített hibát viszont nem javított, akkor a vagyommérlegek könyvvizsgálójának a nem javított nem lényeges hibát vagy hibákat az eddigieken túlmenően egy további szempont szerint is meg kell vizsgálnia.

Ez a további szempont az lesz, hogy a nem javított – a lényegességi szintek alapján egyébként nem lényeges – hiba (vagy hibák) befolyásolja-e a hibával érintett vagyommérlegben kimutatott saját tőkét. A saját tőke összegének Átv. szerinti kiemelt szerepe miatt a mérleg komponensek (alapul szolgáló mérleg, jogelőd vagyommérlege, jogutód vagyommérlege) könyvvizsgálata során feltárt és a vezetés által nem javított nem lényeges hibát, hibákat a könyvvizsgálónak két csoportba célszerű sorolnia. Olyan hibák, amelyek:

- hatást gyakorolnak a vagyommérlegben szereplő saját tőke összegére és/vagy szerkezetére (ilyen lehet például az a hiba, amikor a vezetés a várható veszteség ellenére erre nem képzett lekötött tartalékot a vagyommérleg tervezetben, vagy nem törölte a jogelőd mérlegében szereplő értékhelyesbítés és kapcsolódó értékelési tartalék összegét), illetve
- nem gyakorolnak hatást a kimutatott saját tőke összegére (ilyen lehet például az a hiba, amikor a rendezés oszlop nem kerül alkalmazásra, holott arra szükség lenne, hanem az ebbe az oszlopba tartozó tételeket is a különbözetek oszlopban mutatja be a vezetés).

A saját tőke összegét és/vagy szerkezetét befolyásoló nem javított nem lényeges hibát (függetlenül attól, hogy az az alapul szolgáló mérlegben, a jogelőd vagy a jogutód vagyommérlegében található, illetve keletkezett elsődlegesen) tovább kell tehát vizsgálni abból a szempontból, hogy ez a hiba (ezek a hibák) milyen hatást gyakorol(nak) az Szt. előírásai szerinti lehetséges maximális jegyzett tőke összegére.

Az Szt. szerint a jogutód vállalkozás maximális jegyzett tőkéjének meghatározása a következő módon történik:

→ a jogutód vagyommérleg-tervezete esetében:

$$St_{\max} = St - Lt$$

→ a jogutód végleges vagyommérlege esetében:

$$St_{\max} = St - Lt + \text{Jegyzett de be nem fizetett tőke}$$

Ennek vizsgálatára azért van szükség, mert a lényegességi szintek alapján nem lényegesnek minősített hiba e további szempont szerinti vizsgálata eredményeként mégis lényegesnek minősülhet.

A lényegességi szintek alapján nem lényeges hiba(ák) lényegesnek minősülnek (s így javítandóak) akkor, ha a hiba hatására a jogutód

- vagyonszám-tervezete esetében: az Szt. 140. § (3) bekezdésének előírásai szerint számított lehetséges maximális jegyzett tőke (itt a továbbiakban: maximális jegyzett tőke) összegének és a tulajdonosok által a jogutód társaságnál meghatározott, az átalakulási, egyesülési, szétválási tervben is rögzített jegyzett tőke (itt a továbbiakban: tervezett jegyzett tőke) összegének egymáshoz viszonyított aránya megváltozik, azaz
 - ha a hiba javítása nélküli adatokból számított maximális jegyzett tőke összege alacsonyabb volt, mint a tervezett jegyzett tőke, de a hiba javítás hatására már a maximális jegyzett tőke lesz a magasabb (a hibát azért kell javíttatni, mert így elfogadhatóvá válik a tervezett jegyzett tőke összege), illetve
 - ha a hiba javítása nélküli adatokból számított maximális jegyzett tőke összege magasabb volt, mint a tervezett jegyzett tőke, de a hiba javítás hatására a maximális jegyzett tőke összege a tervezett jegyzett tőke alá csökken (a hibát azért kell javíttatni, mert így csökkenteni kell a szükséges mértékig a tervezett jegyzett tőke összegét),
- végleges vagyonszám-tervezete esetében: a maximális jegyzett tőke összegének és a vagyonszám-tervezet alapján a jogutód társaságnál a cégbíróság által bejegyzett jegyzett tőke (itt a továbbiakban: bejegyzett tőke) összegének egymáshoz viszonyított aránya megváltozik, azaz
 - ha a hiba javítása nélküli adatokból számított maximális jegyzett tőke összege alacsonyabb volt, mint a bejegyzett tőke, de a hiba javítás hatására már a maximális jegyzett tőke lesz a magasabb (a hibát azért kell javíttatni, mert így elfogadhatóvá válik a bejegyzett tőke összege), illetve
 - ha a hiba javítása nélküli adatokból számított maximális jegyzett tőke összege magasabb volt, mint a bejegyzett tőke, de a hiba javítás hatására a maximális jegyzett tőke összege a bejegyzett tőke összege alá csökken (a hibát azért kell javíttatni, mert így jegyzett tőke hiány áll elő, s a tulajdonosoknak pótolniuk kell a hiányzó tőkét, e tőkepótlás hiányában dönteniük kell a jegyzett tőke leszállításáról).

Példa 9.:

Önt bízták meg az „A” Kft. átalakulási vagyonszám-tervezeteinek könyvvizsgálatával (az „A” Kft. könyvvizsgálatra kötelezett). Elvégezte a mérlegkomponensek könyvvizsgálatát, a feltárt hibák javítását kérte a vezetéstől, amely ezeket egy kivétellel javította. A nem javított hiba egyébként a jogutód vagyonszám-tervezetére megállapított lényegességi szint alapján nem minősül lényeges hibának. (Lényeges hiba a jogutód vagyonszám-tervezetében szereplő saját tőke 3 %-a.)

A jogutód tervezett vagyonszerzésének vezetése által elfogadott változatának adatai eFt-ban (amely a nem javított hiba saját tőkére gyakorolt hatását értelemszerűen nem tartalmazza):

| Megnevezés | „A” eset | „B” eset |
|--|----------|----------|
| Jegyzett tőke | 70.000 | 70.000 |
| Eredménytartalék | (-) 400 | 500 |
| Lekötött tartalék | 2.500 | 2.500 |
| Saját tőke | 72.100 | 73.000 |
| Nem javított hiba hatása a saját tőkére (eredménytartalékra) | (+) 800 | (-) 700 |

Feladat:

- Mindkét esetben határozza meg a jogutód lehetséges maximális jegyzett tőkéjének összegét
 - a vezetés által összeállított jogutód vagyonszerzés-tervezet adatai alapján,
 - a hiba javítása esetén számított jogutód vagyonszerzés-tervezet adatai alapján!
- Mi lesz a teendője, ha a vezetés javítja, illetve nem javítja a hibát?
- A könyvvizsgáló teendői mennyiben változnának, ha végleges átalakulási vagyonszerzések könyvvizsgálatára került volna sor?

Megoldás:

- Lehetséges maximális jegyzett tőke meghatározása:

| Lehetséges maximális jegyzett tőke | Számítása | | Értéke |
|--|-----------|----------------------------------|------------|
| A vezetés által elfogadott jogutód vagyonszerzés-tervezete alapján | „A” eset | 72.100 eFt - 2.500 eFt | 69.600 eFt |
| | „B” eset | 73.000 eFt - 2.500 eFt | 70.500 eFt |
| A hiba „javítása” utáni jogutód vagyonszerzés-tervezete alapján | „A” eset | 72.100 eFt + 800 eFt - 2.500 eFt | 70.400 eFt |
| | „B” eset | 73.000 eFt - 700 eFt - 2.500 eFt | 69.800 eFt |

- Teendők:

„A” eset:

- Ha a vezetés javítja a hibát, akkor a jogutód vagyonszerzés-tervezetére tiszta könyvvizsgálói vélemény adható, mivel a módosított saját tőke alapján számított jegyzett tőke már megfelel az Szt. szerinti tőkekövetelménynek.
- Ha a vezetés nem javítja a hibát, akkor a jogutód vagyonszerzés-tervezetére csak minősített könyvvizsgálói vélemény bocsátható ki, mivel a vezetés egy végeredményében lényegesnek minősülő hibát nem javított.

A lényegességi küszöbérték ($72.100 \text{ eFt} \cdot 3\% = 2.163 \text{ eFt}$) alapján a hiba ugyan nem minősül lényegesnek. Ilyen esetben további vizsgálatra van szükség, hogy a hiba hatással van-e a maximális jegyzett tőke és a tervezett jegyzett tőke viszonyára. Adott esetben a két tényező egymáshoz viszonyított arányát megváltoztatja a hiba. A hiba

javítása nélkül a maximális jegyzett tőke alatt marad a tervezett jegyzett tőkének, így e másodlagos vizsgálat során a lényegesnek minősül.

„B” eset:

1. Ha a vezetés javítja a hibát, akkor a jogutód módosított saját tőkéje alapján számított jegyzett tőke lecsökken a tervezett jegyzett tőke összege alá. Ilyen esetben a célszerű, ha a könyvvizsgáló a jelentése kibocsátását megelőzően kommunikálja a vezetés felé a tőkehiány fennállását. Ahhoz, hogy a könyvvizsgáló tiszta véleményt tudjon kibocsátani, szükséges a vezetésnek az átalakulási tervet és a kapcsolódó dokumentumokat úgy módosítani, hogy
 - abban a jogutód tervezett jegyzett tőkéjét lecsökkentik a lehetséges maximális jegyzett tőke összegére (69.800 eFt), vagy az alá,
 - pótlólagos tőkebevonással rendezik a maximális jegyzett tőke és a tervezett jegyzett tőke közötti különbözetet (minimum 200 eFt összegben).

Ha a vezetés nem módosítja az átalakulási tervet és a kapcsolódó dokumentumokat, akkor a könyvvizsgáló minősített véleményt bocsát ki, mivel a tervezett jegyzett tőke meghaladja a lehetséges maximális jegyzett tőke összegét.

2. Ha a vezetés nem javítja a hibát, akkor a jogutód vagyommérleg-tervezetére csak minősített könyvvizsgálói vélemény bocsátható ki, mivel a jogutód vagyommérleg-tervezete olyan lényeges hibát tartalmaz, amely „javításának” hatására a maximális jegyzett tőke összege nem éri el a tervezett jegyzett tőke összegét. Ha a vezetés módosítja az átalakulási terv és a vagyommérleg-tervezetek adatait úgy, hogy a legalább az Szt. szerinti tőkekövetelményeknek megfelelő szintre lecsökkenti a tervezett jegyzett tőkét, akkor a nem javított hiba már nem minősül lényegesnek, s így a jogutód vagyommérleg-tervezetére tiszta könyvvizsgálói vélemény lesz kibocsátható.

3. Teendők végleges vagyommérleg esetében:

„A” eset:

A könyvvizsgáló teendői megegyeznek a vagyommérleg-tervezet esetében leírtakkal, mind a hiba javítása, mind a hibajavítás elmaradása esetében.

„B” eset:

1. Ha a vezetés javítja a hibát, akkor a jogutód módosított saját tőkéje alapján számított jegyzett tőke lecsökken a cégbíróságon bejegyzett jegyzett tőke összege alá. Ilyen esetben a könyvvizsgáló figyelemfelhívó bekezdést tartalmazó jelentést bocsát ki a jogutód végleges vagyommérlegéről, melyben felhívja a tulajdonosok figyelmét a jegyzett tőke pótlására, ennek hiányában a jegyzett tőke leszállítására.
2. Ha a vezetés nem javítja a hibát, akkor a jogutód végleges vagyommérlegére csak minősített könyvvizsgálói vélemény bocsátható ki, mivel a jogutód végleges vagyommérlege olyan lényeges hibát tartalmaz, amely „javításának” hatására a maximális jegyzett tőke összege nem éri el a cégbíróságon bejegyzett jegyzett tőke összegét.

Példa 10.:

Önt bízták meg az „A” Kft. átalakulási végleges vagyommérlegeinek könyvvizsgálatával. Elvégezte a könyvvizsgálatot, a feltárt hibák javítását kérte a vezetéstől, amely ezeket egy kivételével javította. A nem javított hiba egyébként a jogutód végleges vagyommérlegére megállapított lényegességi szint alapján nem minősül lényeges hibának. (Lényeges hiba a jogutód végleges vagyommérlegében szereplő saját tőke 3 %-a.)

A jogutód végleges vagyommérlegének vezetés által elfogadott változatának adatai eFt-ban (amely a nem javított hiba saját tőkére gyakorolt hatását értelemszerűen nem tartalmazza):

| Megnevezés | „A” eset | „B” eset |
|---------------------------------------|-----------|-----------|
| Jegyzett tőke | 150.000 | 150.000 |
| Jegyzett, de még be nem fizetett tőke | (-) 5.000 | (-) 5.000 |
| Eredménytartalék | (-) 3.000 | 0 |
| Lekötött tartalék | 6.000 | 2.000 |
| Saját tőke | 148.000 | 147.000 |

A vezetés által a végleges vagyommérlegekben elkövetett hiba:

„A” esetben: Az eredménytartalékba nem került elszámolásra egy eredményt növelő hibahatás, melynek összege 3.500 eFt.

„B” esetben: A rendezés oszlopban 3.000 eFt összeget átvezettek a lekötött tartalékból a jegyzett tőkére, melyre a jogszabályok alapján indokolható magyarázat nincs.

Feladat:

- Mindkét esetben határozza meg a jogutód végleges vagyommérlege alapján lehetséges maximális jegyzett tőke összegét
 - a vezetés által összeállított jogutód végleges vagyommérlegének adatai alapján,
 - a hiba javítása esetén a jogutód végleges vagyommérlegének újraszámított adatai alapján.
- Mi lesz a teendője, ha a vezetés javítja, illetve nem javítja a hibát?

Megoldás:

- Lehetséges maximális jegyzett tőke meghatározása:

| Lehetséges maximális jegyzett tőke | Számítása | | Értéke |
|---|-----------|---|-------------|
| A vezetés által elfogadott jogutód végleges vagyommérlege alapján | „A” eset | 148.000 eFt - 6.000 eFt + 5.000 eFt | 147.000 eFt |
| | „B” eset | 147.000 eFt - 2.000 eFt + 5.000 eFt | 150.000 eFt |
| A hiba „javítása” utáni jogutód végleges vagyommérlege alapján | „A” eset | 148.000 eFt + 3.500 eFt - 6.000 eFt + 5.000 eFt | 150.500 eFt |
| | „B” eset | 147.000 eFt - (2.000 eFt + 3.000 eFt) + 5.000 eFt | 147.000 eFt |

2. Teendők:

„A” eset:

1. Ha a vezetés javítja a hibát, akkor a jogutód végleges vagyonszerlegére tiszta könyvvizsgálói vélemény adható, mivel a módosított saját tőke alapján számított jegyzett tőke már megfelel az Szt. szerinti tőkekövetelménynek.
3. Ha a vezetés nem javítja a hibát, akkor a jogutód végleges vagyonszerlegére csak minősített könyvvizsgálói vélemény bocsátható ki, mivel a vezetés egy lényegesnek minősülő hibát nem javított.

„B” eset:

1. Ha a vezetés javítja a hibát, akkor a jogutód módosított saját tőkéje alapján számított jegyzett tőke lecsökken a cégbíróságon a jogutód jegyzett tőkéjeként bejegyzett tőke összege alá, a könyvvizsgáló figyelemfelhívó bekezdést tartalmazó jelentést bocsát ki a jogutód végleges vagyonszerlegéről, melyben felhívja a tulajdonosok figyelmét a jegyzett tőke pótlására, ennek hiányában a jegyzett tőke leszállítására.
2. Ha a vezetés nem javítja a hibát, akkor a jogutód végleges vagyonszerlegére csak minősített könyvvizsgálói vélemény bocsátható ki, mivel a jogutód végleges vagyonszerlege olyan lényeges hibát tartalmaz, amely javításának hatására a maximális jegyzett tőke összege nem éri el a jogutód vállalkozás cégbíróságon bejegyzett tőkéjének összegét.

E kettős szempont alapján elvégzett lényegességi vizsgálat (a feltárt hibák lényegesség szempontjából való, a bemutatott két lépésben elvégzett kiértékelése és megítélése) eredményeként tud a vagyonszerlegek könyvvizsgálója meggyőződni arról, hogy a vagyonszerlegek nem tartalmaznak lényeges hibás állítást, azaz a vagyonszerlegek minden lényeges szempontból megfelelnek a vonatkozó számviteli keretelvnek. A vagyonszerlegekre vonatkozó könyvvizsgálói vélemény kialakításához szükséges következtetések levonására csak ezt követően kerülhet sor.

Csak az oktatói példányba:

Javasoljuk az oktatóknak megvitatni a könyvvizsgáló kollegákkal annak a problémáját, hogy az átalakulások, egyesülések, szétválások könyvvizsgálatáról kibocsátott, minősített véleményt tartalmazó könyvvizsgálói jelentésben a minősítés korlátozás, vagy ellenvélemény legyen-e! Függ-e a hiba jellegétől, hogy az adott hiba a jelentés korlátozását vagy ellenvélemény megfogalmazását váltja ki? Véleményük szerint a vagyonszerlegek könyvvizsgálata során a könyvvizsgáló által feltárt, de a vezetés által nem javított hiba vagy hibák mikor minősülnek átfogó jellegűnek?

3 AZ ÁTALAKULÁSOK, EGYESÜLÉSEK, SZÉTVÁLÁSOK KÖNYVVIZSGÁLATÁNAK KOCKÁZATAI, KÜLÖNÖS TEKINTETTEL ARRA AZ ESETRE, HA A VAGYONMÉRLEG-TERVEZETEKET KÖNYVVIZSGÁLÓ NEM VIZSGÁLTA

A vagyonszerkezetek és vagyonszerkezetek elkészítése az átalakulásban, egyesülésben, szétválásban érintett gazdasági társaságok vezetésének feladata. A könyvvizsgáló feladata a vagyonszerkezetek és vagyonszerkezetek ellenőrzése könyvvizsgálói eljárásokkal, mindezek alapján vélemény nyilvánítása arról, hogy a vizsgált vagyonszerkezetek minden lényeges szempontból megfelelnek-e a vonatkozó keretelveknek. A könyvvizsgáló véleményét jelentésben fogalmazza meg.

A vagyonszerkezetek könyvvizsgálójának célja

- annak meghatározása, hogy az adott megbízást elvállalja-e,
- elegendő és megfelelő könyvvizsgálói bizonyíték szerzése a vagyonszerkezetekről és vagyonszerkezetekről annak érdekében, hogy véleményt tudjon nyilvánítani ezek megfelelőségével kapcsolatban,
- az alapul szolgáló beszámolót felülvizsgáló állandó könyvvizsgálóval, valamint szükség szerint külső szakértővel, vagy a vezetés szakértőjével történő kapcsolat felvétel és megfelelő kommunikáció.

A vagyonszerkezetek könyvvizsgálója felelős azért, hogy

- a megbízás a szakmai standardoknak megfelelően kerüljön elvégzésre,
- az általa kibocsátott könyvvizsgálói jelentés megfelelő legyen, mind formailag, mind tartalmilag.

A vagyonszerkezetek könyvvizsgálójának **általános kockázata**, hogy az általa vizsgált vagyonszerkezetek lényeges hibát tartalmaznak, melyet a vagyonszerkezetek könyvvizsgálója nem tárt fel. Abban az esetben, ha a vagyonszerkezetek könyvvizsgálója az állandó könyvvizsgáló munkájára támaszkodik, **speciális kockázatként** jelenik meg, hogy az állandó könyvvizsgáló az alapul szolgáló mérleg (beszámoló) könyvvizsgálata során nem tárt fel olyan hibás állítást, amely lényeges hatással lehet a vagyonszerkezetekre, s e hibát a vagyonszerkezetek könyvvizsgálója esetleg nem tárja fel.

A vagyonszerkezet-tervezetek tekintetében **további könyvvizsgálói kockázat** jelenik meg annak következtében, hogy ezek könyvvizsgálata nem minden esetben kötelező. Amennyiben a könyvvizsgálót – összhangban a hatályos jogszabályi előírásokkal – kizárólag a végleges vagyonszerkezetek és végleges vagyonszerkezetek könyvvizsgálói felülvizsgálatával bízzák meg, akkor nincsenek saját vizsgálati tapasztalatai, ismeretei a vagyonszerkezet-tervezetekről, hanem egy, már a cégbíróságon bejegyzett állapot áll rendelkezésére. A vagyonszerkezet-tervezet alapján bejegyzett jegyzett tőke (és a vagyonszerkezet-tervezetben szereplő saját tőke) összegét ez esetben független szakértő nem vizsgálta felül, így a vagyonszerkezet-tervezetben szereplő adatok valóságtartalmával kapcsolatban (azaz, hogy a vonatkozó keretelvek minden lényeges szempontból megfelel-e vagy sem) bizonyítékok nem állnak a könyvvizsgáló

rendelkezésére. A kockázatot annak a lehetőségnek a fennállása jelenti, hogy a már **bejegyzett tőke nem felel meg a jogszabályi előírásoknak**, s a könyvvizsgáló ezzel kapcsolatos következtetéseit csak a végleges vagyonszámjegyre vonatkozóan kiadott könyvvizsgálói jelentésében tudja közvetíteni az érdekeltek felé. Tovább növeli e kockázatot az, ha a vagyonszámjegyet összeállítása során éltek a vagyonszámjegyzés átértékelésének lehetőségével.

E kockázat mérsékelhető, ha már a megbízás elfogadása előtt a végleges vagyonszámjegyek könyvvizsgálója tisztázza a megbízóval, hogy a végleges vagyonszámjegyekkel kapcsolatos véleménye kialakításához hozzáféréssel szükséges rendelkeznie a vagyonszámjegyetekkel kapcsolatos jelentős információkhoz. A hozzáférést a könyvvizsgáló által a vizsgálatához megfelelőnek tartott mértékben kéri biztosítani (átalakulási, egyesülési, szétválási terv, vagyonszámjegyet-tervezetek, vagyonszámjegyzés-tervezetek, jogi dokumentumok stb.). Amennyiben a jogelőd(ök), illetve adott esetben a jogutód(ok) vezetésének tájékoztatása alapján ezen információkhoz nem, vagy csak részlegesen fog tudni hozzáférni a könyvvizsgáló, akkor a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell ennek hatását a megbízás elfogadhatóságára vonatkozóan. Abban az esetben, ha a vezetés már e szakaszban nyilvánvalóvá teszi a könyvvizsgáló számára, hogy nem enged hozzáférést a vagyonszámjegyetekkel összefüggő dokumentumokhoz, ez a megbízás teljesíthetőségére nézve jelentős hatókör korlátozást jelent, ezért ilyen esetben nem javasolt a végleges vagyonszámjegyek könyvvizsgálására vonatkozó megbízást elfogadni.

4 A MEGBÍZÁSI SZERZŐDÉS SPECIÁLIS ELEMEI

Amennyiben a vagyonszámjegyet-tervezetek könyvvizsgálóval felülvizsgálatra kerülnek, akkor az átalakulásról, egyesülésről, szétválásról szóló első tulajdonosi ülésen kell megbízni a vagyonszámjegyeket és vagyonszámjegyzéseket felülvizsgáló könyvvizsgálót, könyvvizsgáló céget. A könyvvizsgáló általi felülvizsgálat valamennyi jogelőd, illetve valamennyi jogutód társaság vagyonszámjegyére és vagyonszámjegyzésére vonatkozik. A könyvvizsgáló(ka)t jellemzően nem csak a jogelődök és jogutódok vagyonszámjegyet-tervezeteinek és vagyonszámjegyzés-tervezeteinek a felülvizsgálatával bízzák meg, hanem egyben a végleges vagyonszámjegyek és végleges vagyonszámjegyzések felülvizsgálatával is. Egyetlen tulajdonosi döntés esetében a jogelődök vezetése bízza meg a könyvvizsgálót az előzőek szerinti vagyonszámjegyek felülvizsgálatával.

Amennyiben csak a végleges vagyonszámjegyek és végleges vagyonszámjegyzések könyvvizsgálata kötelező, akkor jellemzően addig nem bíznak meg könyvvizsgálót ezek felülvizsgálatával, amíg a cégbíróságon bejegyzésre nem kerül az átalakulás, egyesülés, szétválás (bejegyzés hiányában nem jött létre az átalakulás, egyesülés, szétválás). A könyvvizsgáló megbízására jellemzően az átalakulás, egyesülés, szétválás cégbírósági bejegyzését követően kerül sor (a végleges vagyonszámjegyek fordulónapját követően). A végleges vagyonszámjegyek könyvvizsgálójának ilyenkor a megbízás elfogadását megelőzően tájékozódnia kell arról, hogy várhatóan ez esetben is elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot fog tudni szerezni véleménye kialakításához. Amennyiben ez nem lehetséges, a könyvvizsgálónak

mérlegelni kell ennek hatását a megbízás elfogadhatóságára vonatkozóan. A végleges vagyommérlegek könyvvizsgálatával jellemzően a vezetés bízza meg a könyvvizsgálót.

Az előzőkből következően a tulajdonosok a vagyommérlegek könyvvizsgálóját nem választják meg taggyűlési/közgyűlési határozattal (mint az állandó könyvvizsgálót), hanem (ők vagy a vezetés) megbízzák a könyvvizsgálót a vagyommérlegek felülvizsgálatára vonatkozó eseti jellegű feladat elvégzésével. Ennél fogva, a vagyommérlegek könyvvizsgálóját nem kell bejelenteni a cégbíróság felé, s így a cégbíróságon bejegyzésre sem kerül, ezért a könyvvizsgálónak nem kell elfogadó nyilatkozatot kibocsátania. A megbízás a szerződés megkötésével – elfogadó nyilatkozat nélkül – jön létre.

4.1 Szerződés kötése vagyommérleg-tervezetek és egyben végleges vagyommérlegek könyvvizsgálatára

A megbízási szerződést minden ilyen esetben a jogelőd gazdasági társasággal (társaságokkal) lehet csak megkötni, hiszen a szerződéskötéskor a jogutódok még nem léteznek. Nem célszerű külön kötni szerződést a vagyommérleg-tervezetek és a végleges vagyommérlegek könyvvizsgálatára, ezeket egy szerződésbe javasolt foglalni.

A könyvvizsgáló a megbízási szerződést jellemzően a vezetéssel köti meg. Az egyesülés, szétválás esetében problémát okozhat, hogy a könyvvizsgáló kivel kösse meg a szerződést és hány szerződést kössön. Ez azért okoz problémát, mert egyes jogelődök megszűnnek, ugyanakkor új jogutódok (gazdasági társaságok) jönnek létre.

Összeolvadás esetében, mivel több jogelőd létezik, kérdésként merül fel, hogy kivel kerüljön a szerződés megkötésre. Lehet a jogelődökkel külön-külön is megbízási szerződés kötni, de lehet egyetlen szerződésbe is belefoglalni az összes jogelődöt. Mindkét esetben tisztázni kell, hogy a végleges vagyommérlegek könyvvizsgálatáért járó díjat a jogutód kell, hogy megfizesse a nevére kiállított számla alapján, s erre mindegyik jogelődnek kötelezettséget kell vállalnia. Beolvadás esetében lehetőség nyílik továbbá arra, hogy a megbízási szerződést kizárólag a változatlan formában továbbműködő társasággal (átvevő) kösse meg a könyvvizsgáló, azonban a szerződésben az előzőeken túlmenően az átvevőnek kötelezettséget kell vállalnia arra, hogy a beolvadó társaság(ok) eleget fognak tenni a könyvvizsgálat elvégzéséhez szükséges adat és információszolgáltatási kötelezettségüknek.

Különválás esetében a jogelőddel kötött szerződésben rögzíteni célszerű, hogy a végleges vagyommérlegek könyvvizsgálatának díját mely jogutód, vagy mely jogutódok és milyen arányban fogják viselni. Természetesen azt is rögzíteni célszerű a szerződésben, hogy a jogutódok eleget fognak tenni a könyvvizsgálat elvégzéséhez szükséges adat és információ szolgáltatási kötelezettségüknek. Kiválás esetében lehetőség nyílik továbbá arra, hogy a megbízási szerződést kizárólag a változatlan formában továbbműködő társasággal (akiből kiválnak) kösse meg a könyvvizsgáló, azonban a szerződésben egyrészt rögzíteni célszerű, hogy a végleges vagyommérlegek könyvvizsgálatának díját mely jogutód, vagy jogutódok és milyen arányban fogják viselni, másrészt a jogutódok adatszolgáltatási kötelezettségét.

4.2 Szerződés kötése kizárólag a végleges vagyommérlegek könyvvizsgálatára

Amennyiben a könyvvizsgáló megbízására csak az átalakulás, egyesülés, szétválás cégbírósági bejegyzését követően kerül sor, akkor a könyvvizsgáló már csak a jogutód(ok) vezetésével tudja a szerződést megkötni. Ha több jogutód jön létre (szétválás esetében), akkor a szerződés az egyes jogutódokkal külön-külön köti meg a könyvvizsgáló. Kiválás esetében itt is lehetőség van azonban arra, hogy a könyvvizsgáló a szerződés a változatlan formában továbbműködő társasággal kösse meg, ahol a szerződésben rögzíteni célszerű, hogy a könyvvizsgálói díj hogyan oszlik meg a jogutódok között. Szintén rögzíteni célszerű minden egyes jogutódra nevesítve az adatszolgáltatási kötelezettséget.

4.3 A megbízási szerződés egyéb speciális elemei

Az átalakulás, egyesülés, szétválás könyvvizsgálatára vonatkozó megbízási szerződés tartalmazhat speciális – a szokásos szerződési kitételeken túlmenő további – elemeket is. Ezek célszerűen a következők lehetnek:

- Mivel a vagyommérlegek az Szt. 136-144. §-aiban rögzített sajátos előírások alapján készülnek így a szerződésben célszerű rögzíteni, hogy e speciális keretelv alapján kell a vezetésnek a vagyommérlegeket összeállítani.
- Amennyiben az alapul szolgáló mérlege(ke)t az állandó könyvvizsgáló felülvizsgálja, a szerződésben célszerű kikötni a vele való korlátlan kommunikáció lehetőségét, valamint azt, hogy a vezetés mentesíti őt a titoktartási kötelezettsége alól. Erre azért van szükség, mert ennek hiánya jelentős hatókör korlátozást jelent a könyvvizsgálónak, amely csak úgy oldható fel, ha ő maga is elvégzi az alapul szolgáló mérleg(ek) könyvvizsgálatát.
- Amennyiben az alapul szolgáló mérleg(ek) könyvvizsgálattal nincsenek alátámasztva, a szerződésben célszerű rögzíteni, hogy a könyvvizsgáló feladata az alapadatok (az alapul szolgáló mérleg) felülvizsgálata, annak érdekében, hogy a vagyommérlegekről könyvvizsgálói véleményt tudjon adni, de az alapul szolgáló adatok könyvvizsgálatáról könyvvizsgálói jelentést nem bocsát ki és nem is bocsáthat ki.
- Amennyiben a vagyommérleg-tervezetek könyvvizsgálata nem kötelező, s így a könyvvizsgálót csak a végleges vagyommérlegek felülvizsgálatával bízták meg, a szerződésben célszerű rögzíteni annak lehetőségét, hogy a végleges vagyommérlegek könyvvizsgálója a végleges vagyommérlegek vizsgálatához általa szükségesnek ítélt mértékben hozzáférhessen az átalakulási, egyesülési, szétválási tervhez, annak minden eleméhez, valamint a vagyommérleg-tervezeteket alátámasztó minden dokumentációhoz, információhoz, ezzel kapcsolatban tájékoztatást kérhessen az érintett társaságok vezetésétől, munkatársaitól. Erre azért van szükség, mert ennek hiánya jelentős hatókör korlátozást jelent a vezetés részéről a könyvvizsgáló felé, amely a vélemény-nyilvánítás visszautasítását vonhatja maga után.

- Amennyiben az átalakulás, egyesülés, szétválás kapcsán a tulajdonosok a vagyonerőtelés módszerének alkalmazása mellett döntöttek, vagy annak alkalmazása kötelező, és a vezetés a vagyonerőtelés elvégzésére
 - szakértőt bízott meg, célszerű kikötni a vele való korlátlan kommunikáció lehetőségét, valamint külső szakértő igénybevételenek lehetőségét,
 - szakértőt nem bízott meg, a szerződésbe célszerű belefoglalni a külső szakértő igénybevételenek lehetőségét.
- A szerződésben javasolt külön részt szentelni a jogelődök és jogutódok vezetésének speciális kötelezettségeire, például:
 - az átalakulási, egyesülési, szétválási terv, szerződés dokumentumainak összeállítása (ide nem értve a könyvvizsgálói jelentést), és maradéktalan rendelkezésre bocsátása, megfelelő határidőben,
 - a vagyommérlegek alapjául szolgáló mérlegek (beszámolók) és ha van, a kapcsolódó könyvvizsgálói jelentések átadása,
 - a végleges vagyommérlegek és vagyoneleltárak összeállítása és határidőben történő rendelkezésre bocsátása,
 - a vagyommérlegek összeállítása során alkalmazott becslések dokumentációjának átadása (pl. a várható veszteségre képzett lekötött tartalék),
 - a vagyommérlegek összeállítása során alkalmazott belső kontrollok megismerése lehetőségének biztosítása.

5 A TELJESSÉGI NYILATKOZAT LEHETSÉGES SPECIÁLIS ELEMEI

Az átalakulási, egyesülési, szétválási vagyommérlegek könyvvizsgálata során is elengedhetetlen a teljességi nyilatkozat beszerzése a vezetéstől. Erre két alkalommal lehet *szükség, egyrészt a vagyommérleg-tervezetek, másrészt a végleges vagyommérlegek könyvvizsgálatának végrehajtása alkalmával.

A vagyommérleg-tervezetek könyvvizsgálata során a teljességi nyilatkozatot a könyvvizsgáló csak a jogelőd gazdasági társaság vezetésétől tudja kérni, mivel az Átv. szerint a jogelőd vezetése felel a vagyommérlegek (mind a jogelődé, mind a jogutódé) elkészítéséért. Több jogelőd esetében minden egyes jogelőd gazdasági társaság vezetésétől be kell kérni a teljességi nyilatkozatot.

A végleges vagyommérlegek könyvvizsgálata során problémát okozhat, hogy a jogelődök (kivéve a beolvadás esetében az átvevő, illetve kiválás esetében a változatlan formában továbbműködő társaság) már jogilag nem léteznek. Ebből következően a jogelődök végleges vagyommérlegére vonatkozó teljességi nyilatkozatot a könyvvizsgáló attól a személytől kéri, aki a jogelőd végleges vagyommérlegét aláírta.

E teljességi nyilatkozatba célszerű további, speciális felelősségeket, feladatokat is rögzíteni. Természetesen minden könyvvizsgáló saját döntése, hogy a teljességi nyilatkozatba milyen speciális elemeket épít be, azaz a következőkben bemutatott elemeken túl további elemeket is

beépíthet a teljességi nyilatkozatba, vagy akár egyes elemeket el is hagyhat belőle. A speciális tartalmi elemek meghatározásánál célszerű figyelembe venni a megbízás körülményeit.

A vagyommérlegek könyvvizsgálatával kapcsolatban a vezetéstől bekért teljességi nyilatkozat egy lehetséges változata kerül bemutatásra. E teljességi nyilatkozatban csak a szerzők által lényegesnek ítélt felelősségi területek szerepelnek, a teljesség igénye nélkül.

„A vezetés elismeri, hogy egyes, az átalakulási/egyesülési/szétválási vagyommérlegekbe kerülő állítások, jogszabályi előírások betartása a vezetés felelőssége. Az ezekből eredő vagyommérleg korrekciók végrehajtása a vezetés feladata. A vezetés feladatai különösen:

- az átalakulási/egyesülési/szétválási vagyommérleg-tervezetek, végleges vagyommérlegek alapjául szolgáló beszámolónak (közbenső mérlegnek) a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény előírásai szerinti összeállítás, a beszámoló (közbenső mérleg) megbízható és valós tartalmának biztosítása,
- az adójogilag kedvezményezett átalakulásra/egyesülésre/szétválásra vonatkozó adó- és illetékszabályok, bejelentési kötelezettségek, cégjogi előírások betartása,
- a vagyommérleg tervezet fordulónapjától az átalakulás/egyesülés/szétválás bejegyzéséig tartó időszak várható veszteségei összegének meghatározása (*csak vagyommérleg tervezetek esetében*),
- a jogszabályi előírásokon alapuló és a vezetés saját döntési hatáskörébe tartozó saját tőkén belüli lekötések összegének meghatározása, valamint a lekötés végrehajtása,
- a jogszabályi előírásokon alapuló és a vezetés saját döntési hatáskörébe tartozó saját tőkén belüli rendezések végrehajtása,
- az átalakulás/egyesülés/szétválás során a nem pénzbeli hozzájárulásként bevitt vagyontárgyak Ptk. szerinti megfelelőségének biztosítása, a szükséges tulajdonosi hozzájárulások megszerzése,
- a vezetés érdekkörébe tartozó, az átalakulásra/egyesülésre/szétválásra vonatkozó jogvesztő határidők betartása,
- az átalakulás/egyesülés/szétválás során választott cégnevek jogi megfelelőségének biztosítása,
- a kilépő tagokat megillető vagyonelemek meghatározása, annak biztosítása, hogy az adott vagyonelem kiadható (pl. hitelezői hozzájárulás megszerzése), a vagyonelemek értékének rögzítése,
- a belépő tagokat terhelő vagyoni hozzájárulás meghatározása, értékelése,
- a pótlólagosan rendelkezésre bocsátandó eszközök, befizetések jogszabályok szerinti teljesítése, a rendelkezésre bocsátandó vagyon formájának és értékének biztosítása összhangban a vagyommérleggel,
- az átalakulás/egyesülés/szétválás során létrejövő gazdasági társaság(ok) jegyzett tőkéjének meghatározása, betartva a jogszabályi előírásokat, a tulajdonosok közötti százalékos felosztásának rögzítése, a cserearányok/vagyonfelosztás meghatározása,

- az átalakulással/egyesüléssel/szétválással kapcsolatos minden előírás betartása, bejelentés, tájékoztatás végrehajtása, a szükséges nyilatkozatok beszerzése, amelyeket bármely jogszabály vagy megállapodás tartalmaz,
- a vagyonerőtelések végrehajtása, tartalmi és értékelési megfelelésgének biztosítása.”

6 ÁTALAKULÁSOK, EGYESÜLÉSEK, SZÉTVÁLÁSOK KÉRDŐÍVE KIVÁLASZTOTT MEGBÍZÁSOK KÖNYVVIZSGÁLATÁNAK MINŐSÉGGELLENŐRZÉSÉHEZ (MMK 7/L. SZÁMÚ MELLÉKLET)

A Szakértői Bizottság felkérésére elkészült és a bizottság 2018. július 19-ei ülésén elfogadásra került az átalakulás, egyesülés, szétválás esetén a számviteli törvény alapján kötelezően elkészítendő vagyommérlegek és vagyonleltárak könyvvizsgálatának módszertanát bemutató útmutató. A szakmai kiadványnak a megjelentetésével a Szakértői Bizottság elsődleges célja az volt, hogy szempontokat és szakmai módszertant adjon a vagyommérlegek és vagyonleltárak (a továbbiakban: „átalakulási vagyommérlegek”) könyvvizsgálatának megtervezésére, végrehajtására, valamint a könyvvizsgálói jelentés kiadására az eddig kialakult legjobb gyakorlatot alapul véve. Az útmutatóban a szerzők nem törekedtek az átalakulásra, egyesülésre, szétválásra vonatkozó legfontosabb jogszabályi előírások részletes bemutatására, hanem elegendőnek tartották a jelentős követelmények összefoglalását.

A vagyommérlegek könyvvizsgálatára a Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardban kihirdetett Nemzetközi Könyvvizsgálati Standardok (ISA-k) speciálisan érvényesülnek. Az útmutató megkísérli ezeknek az éves beszámoló jogszabály szerinti könyvvizsgálatára kidolgozott nemzetközi standardoknak az adaptálását az átalakulási vagyommérlegek sajátosságait figyelembe vevő könyvvizsgálati megközelítésmód és munkamódszerek kialakításához. Ez magában foglalja az átalakulási vagyommérlegek felülvizsgálatára vonatkozó könyvvizsgálói megbízás elfogadása, a megbízási szerződés megkötése és annak tartalma, a kockázatbecslés és tervezés, a lényegesség értelmezése és számítása, a könyvvizsgálati eljárások és munkaprogram meghatározása, a könyvvizsgálói következtetés és véleményalkotás terén megnyilvánuló sajátosságok bemutatását és azt, hogy ezek hatását miként kell érvényesíteni e sajátos könyvvizsgálói feladat ellátása során. A módszertani útmutatóhoz tartozó mellékletek között található egy átalakulási folyamatára, egy minta „Ellenőrző lista az állandó könyvvizsgáló munkapapírjainak áttekintéséhez” (amely abban az esetben használható, ha a vagyommérlegek alapjául szolgáló mérleget az állandó könyvvizsgáló megvizsgálta, akinek a munkájára a vagyommérlegek könyvvizsgálója támaszkodik), valamint számos könyvvizsgálói jelentésminta. A jelentésminták tekintetében érdemes kiemelni, hogy az egy átalakulási, egyesülési, szétválási folyamatban készített vagyommérleg-tervezetekre (a jogelődök vagyommérlegére és a jogutódok vagyommérlegére), illetve ugyanígy majd a végleges vagyommérlegekre, a Szakértői Bizottság álláspontja értelmében, egyetlen könyvvizsgálói jelentés vagy az egyes vagyommérlegekre vonatkozó külön-külön könyvvizsgálói jelentések is adhatók.

Az útmutatóban mindkét formára találhatók jelentésminták, melyek közül a könyvvizsgáló szabadon választhat, hogy melyiket szeretné alkalmazni. A jelentésminták ajánlásként kezelendők, és szükség esetén a könyvvizsgáló megítélése alapján az adott helyzet és körülmények figyelembevételével módosítandók. (Az MKVK Szakértői bizottságának 2020.09.11-i közleménye)

6.1 Az átalakulás minőségellenőrzése

Az átalakulás minőségellenőrzésére a 2022. évben leadott adatszolgáltatás alapján a 2022. év októberétől kezdődő minőségellenőrzési szezonban fog először sor kerülni a közzétett 7/I számú kérdőív alapján.

Az átalakulás könyvvizsgálója a független könyvvizsgálói jelentésben arról nyilatkozik, hogy a fordulónapra elkészített átalakulási vagyonszámvetés-tervezetek és vagyonszámvetés-tervezetek, illetve a végleges vagyonszámvetések és vagyonszámvetések minden lényeges szempontból a Magyarországon hatályos, a számvitelről szóló törvény 136-141 §-okban foglalt rendelkezéseivel összhangban kerültek összeállításra.

A módosított Átv. és Sztv. előírások értelmében azonban csak a vagyonszámvetések és vagyonszámvetések könyvvizsgáló általi felülvizsgálata kötelező és erről az elvégzett munkáról kell független könyvvizsgálói jelentési kibocsátani.

Mivel az átalakulás könyvvizsgálata jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálathoz minősül, ezért ezen könyvvizsgálathoz esetében is alkalmazni kell a Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardokban foglaltakat, indokolt a 800. témaszámú és a 805. témaszámú standardok figyelembevétele is. Az átalakulás minőségellenőrzésére összeállított kérdőív az eddig alkalmazott általános kérdőív szerkezetének megfelelő, azaz a könyvvizsgálati munka valamennyi szakára – úgymint a megbízás elfogadásától a tervezésen, kockázatbecslésen, a végrehajtáson, az áttekintésen át egészen a jelentés kiadásáig tartalmaz kérdéseket, mely kérdésekre kell válaszolni, dokumentumokat bemutatni az átalakulás könyvvizsgálójának.

Az átalakulás könyvvizsgálathoz a specialitásai a legszembetűnőbbben a tervezési/kockázatbecslési és a végrehajtási/bizonyítékszerzési részben találhatók.

A tervezésre/kockázatbecslésre vonatkozó ellenőrző kérdések a 2. fejezetben találhatók, mely az alapul szolgáló mérlegek megbízhatóságának és valós képének ellenőrzésére terjednek ki. Mivel két alapeset állhat elő, így a kérdőív is ennek megfelelően került összeállításra, azaz a 2. 1 részben az alapul szolgáló mérlegek megbízhatóságának és valós képének az ellenőrzése tervezési kérdései arra vonatkoznak, ha az alapul szolgáló mérleget az állandó könyvvizsgáló felülvizsgálta. A 2. 2 részben található kérdések pedig vonatkoznak arra az esetre, ha az alapul szolgáló mérleget nem vizsgálta felül az állandó könyvvizsgáló. A 2. 2 rész alatt található kérdéseket kell alkalmazni arra az esetre is, ha az átalakulásban résztvevő gazdálkodók nem voltak könyvvizsgálatra kötelezettek.

A bizonyíték összegyűjtése könyvvizsgálati munkaszakasz 3-as és a 4-es fejezetet tartalmazza.

A 3. részben a vagyonmérlegek - tervezetek és vagyonleltár- tervezetek könyvvizsgálatára, a 4. részben a végleges vagyonmérlegekre és vagyonleltárak könyvvizsgálatára vonatkozó kérdések szerepelnek.

Természetesen a megbízás elfogadása, az áttekintés, valamint a jelentés készítés is az átalakulás könyvvizsgálatának a sajátosságait figyelembe vevő kéréseket tartalmaz. Az áttekintés könyvvizsgálatához elvégzendő könyvvizsgálati eljárások összefoglalásaképpen a kamara a módszertani útmutató 12. számú mellékletként készített ellenőrző listát, valamint a mellékletek tartalmazzák a jelentésmintákat.

Ezt a kérdőívet kell kitölteni az átalakulási, egyesülési, szétválási vagyonmérleg tervezetek és vagyonleltár tervezetek (VMT), valamint a végleges vagyonmérlegek és vagyonleltárak (VVM) könyvvizsgálatához. A kérdőív további részeiben a vagyonmérleg tervezetek és végleges vagyonmérlegek könyvvizsgálója alatt az átalakulási, egyesülési, szétválási vagyonmérleg tervezetek és vagyonleltár tervezetek, valamint a végleges vagyonmérlegek és vagyonleltárak felülvizsgálatával megbízott könyvvizsgálót, könyvvizsgáló társaságot kell érteni.

A kérdőívben szereplő kérdésekre igennel, nemmel vagy nem értelmezhető válasszal válaszolhat. Igen választ abban az esetben lehet bejelölni, ha a vonatkozó könyvvizsgálati standardnak lényegében és tartalmában megfeleltek az adott megbízás esetében, és erre a könyvvizsgálati munkadokumentáció megfelelő bizonyítékokat tartalmaz. Minden nem választ röviden indokolni kell a megjegyzés rovatban. „Nem értelmezhető” választ kell feltüntetni abban az esetben, ha az adott kérdés a vizsgált megbízás tekintetében nem releváns.

A Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardoknak való megfelelés értékelését a kérdőív egészére kell elvégezni, "megfelelt" (1 pont), "megfelelt, megjegyzéssel" (2 pont), "nem felelt meg" (3 pont) kategóriákba való besorolással

A különböző kategóriákba való besorolás feltételei a következők:

| | |
|---|---------------------------------|
| <i>A kérdésekre adott igen válaszok az igen és nem válaszok összes számának 80%-t meghaladják:</i> | Megfelelt |
| <i>A kérdésekre adott igen válaszok az igen és nem válaszok összes számának 60 és 80 %-a közé esnek:</i> | Megfelelt, megjegyzéssel |
| <i>A kérdésekre adott igen válaszok nem érik el az igen és nem válaszok összes számának 60%-át:</i> | Nem felelt meg |
| <i>A megismert dokumentáció alapján a könyvvizsgálatra fordított idő összhangban áll/nem áll összhangban az átalakulás, egyesülés, szétválás összetettségével. (megfelelő rész aláhúzendó)</i> | |

| Sorsz. | Megnevezés | Igen | Nem | N/É | Megjegyzések, jogszabályi, szabályzati standard hivatkozások |
|------------|---|------|-----|-----|---|
| | 1 | | | | |
| | 1. A megbízás elfogadása | | | | |
| 1.1 | <p>A VMT/VVM könyvvizsgálója dokumentáltan ellenőrizte, mérlegelte és megállapította-e a megbízásra vonatkozó függetlenségi, összeférhetetlenségi, alkalmassági követelményeknek való megfelelést?</p> <p><u>Értelmező kérdések:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - dokumentációjában megállapította-e a megbízásért felelős partner a könyvvizsgálati megbízásra vonatkozó függetlenségi és összeegyeztethetlenségi követelményeknek való megfelelést? (A könyvvizsgáló cég, adott esetben a könyvvizsgálói hálózat, továbbá a személyében felelős könyvvizsgáló tekintetében egyaránt.) - a könyvvizsgálati munkacsoport tagjai töltötték-e ki személyes függetlenségi nyilatkozatot a jelen megbízás szerinti könyvvizsgálatot érintő időszakra vonatkozóan? - függetlenséget, objektivitást fenyegető veszély észlelése esetén dokumentálta-e a könyvvizsgáló a veszélyt és az annak elhárítására/elfogadható szintűre csökkentésére tett biztosítási intézkedéseket? - a könyvvizsgáló dokumentációjában értékelte-e a könyvvizsgálat elvégzéséhez szükséges, jogszabályban előírt speciális minősítés, megfelelő szaktudás, valamint idő és erőforrások meglétét? | | | | <p>Kkt. 62. § (3)-(4) és (8) bekezdés, 220/9-11, 220/12-14, Etikai szabályzat 37 és 47. IESBA Kódex 290-291. saját MER szabályzat szerint ISQC1/20-28</p> |

| Sorsz. | Megnevezés | Igen | Nem | N/É | Megjegyzések, jogszabályi, szabályzati standard hivatkozások |
|--------|---|------|-----|-----|---|
| 1.2. | <p>A megbízás elfogadása és végrehajtása során teljesültek-e a függetlenségre, összeegyeztethetlenségre, alkalmasságra vonatkozó előírások?</p> <p><u>Értelmezési szempontok:</u> <u>Függetlenség</u> - amennyiben a megbízás kapcsán a könyvvizsgáló vagy a könyvvizsgáló cég függetlenségét mindenképpen veszélyeztető körülmény fennállása állapítható meg, vagy konkrét esetben olyan közvetett függő helyzet áll fenn, amely fenyegetettség a biztosítási intézkedések alkalmazásával sem hárítható el/csökkenthető elfogadható szintűre, a kérdésre NEM választ kell adni. <u>Összeférhetlenség</u> - amennyiben a könyvvizsgáló, a könyvvizsgáló cég, illetve az etikai szabályzatban megjelölt egyéb természetes személy és gazdálkodó szervezet által nyújtott szakmai szolgáltatás vagy egyéb tevékenység a könyvvizsgáló, könyvvizsgáló cég objektivitását (a könyvvizsgálói tevékenység megfelelő ellátását) fenyegeti és a fenyegetettség elhárítása/elfogadható szintűre való csökkentése nem lehetséges, a kérdésre NEM választ kell adni).</p> <p>- Nem jogosult a VMT/VVM könyvvizsgálataira a jogi személy állandó könyvvizsgálója és az a könyvvizsgáló, aki az átalakulás VMT fordulónapját megelőző két üzleti évben a jogi személy számára könyvvizsgálatot vagy a nem pénzügyi vagyoni hozzájárulás értékének ellenőrzését végezte. A cégcsoporton belüli átalakulás könyvvizsgálata nem kizáró ok.</p> <p><u>Alkalmasság</u></p> <p>- amennyiben külön jogszabály rendelkezései alapján speciális minősítés szükséges az adott megbízáshoz, és a megbízás elfogadásakor a könyvvizsgáló vagy a könyvvizsgáló cég nem rendelkezett a speciális minősítéssel, NEM választ kell adni. Az 1.1. kérdésre adott "NEM" válasz önmagában egyik értelmezési szempont esetén sem eredményez a kérdésre nemleges választ.</p> <p>A helyszíni vizsgálatot az ellenőrzési kérdőív kitöltésével NEM válasz esetén is le kell folytatni azzal, hogy a minőségellenőrzés eredményéről, az egyes kérdésekre adott válaszok eshetőleges megváltoztatásáról az ellenőrzési dokumentáció, a zárójelentés és az ellenőrzött észrevétele alapján a minőségellenőrzési bizottság dönt. Amennyiben a bizottság a kérdésre adott "NEM" választ megalapozottnak tartja, úgy a minőségellenőrzés eredménye "Nem felelt meg" lehet.</p> | | | | <p>Egyezően a 7/b minőségellenőrzési kérdőívvel</p> <p>Kkt. 49 és 49/A. §, Kkt. 61-64. § 220/9-11; 220/12-14, Etikai szabályzat 35-36, 39-49. IESBA Kódex saját MER szabályzat szerint</p> <p>ISQC1/20-28 2013. évi CLXXVI. tv. 4.§ (6)</p> |
| 1.3 | <p>A könyvvizsgálati megbízásról van-e a vonatkozó könyvvizsgálati standardok követelményeinek megfelelő megbízási szerződés a megbízási dokumentációban?</p> | | | | |
| | <p><u>Értelmező kérdések:</u></p> <p>- a megbízásról van-e a felek által aláírt hatályos szerződés, az megfelel-e a Ptk. előírásainak?</p> | | | | <p>Ptk.: 3:130. § 210/6, 9-10</p> |
| | <p>- a megbízási szerződésben meghatározták-e a vizsgálat tárgyát képező beszámolókat? (vagyonmérleg-tervezeteket és vagyonleltár-tervezeteket)</p> | | | | <p>800. és 805.témaszámú standardok</p> |

| Sorsz. | Megnevezés | Igen | Nem | N/É | Megjegyzések, jogszabályi, szabályzati standard hivatkozások |
|--------------|---|-------------|------------|------------|---|
| | <ul style="list-style-type: none"> - a szerződés tartalmazza-e a standardokban megfogalmazott alábbi lényeges elemeket - hivatkozás a Magyar Nemzeti Könyvvizsgálói Standardokra, - A megbízási szerződés tartalmazza-e az átalakulás könyvvizsgálatára vonatkozó lényeges és speciális elemeket mint pl. - a könyvvizsgáló jogai és felelőssége, - a vezetés jogai és felelőssége, - a vagyonszármazékok- tervezetek és vagyonszármazékok-tervezetek elkészítésére vonatkozó számviteli törvény sajátos előírásai, - amennyiben az alapul szolgáló mérlege(ke)t az állandó könyvvizsgáló felülvizsgálja a korlátlan kommunikáció lehetősége, titoktartás alóli felmentés, - szükség esetén további könyvvizsgálói eljárások végzése, - ha az alapul szolgáló mérleg(ek) nincsenek felülvizsgálva az állandó könyvvizsgáló által, akkor az alapul szolgáló mérleg felülvizsgálata, - vagyonszármazékok esetén kommunikáció a szakértővel, - a könyvvizsgáló által kibocsátandó jelentésre való hivatkozás, - megbízási díj | | | | Szt. 136-144. § |
| | 2 | | | | |
| | 2. Alapul szolgáló mérlegek megbízhatóságának és valós képének ellenőrzésére vonatkozó tervezési kérdések | | | | |
| | (Kapcsolódó standardok: 240, 250, 300,315,320,330, 402, 510 témaszámú standardok) | | | | |
| | Tekintse át a vonatkozó dokumentumokat és mérlegelje a következőket: | | | | |
| 2.1 | Az alapul szolgáló mérleget az állandó könyvvizsgáló felülvizsgálta | Igen | Nem | N/É | Megjegyzések, jogszabályi, szabályzati standard hivatkozások |
| 2.1.1 | A VMT/VVM könyvvizsgálója az állandó könyvvizsgálói munkapapírjainak áttekintésével dokumentáltan meggyőződött-e arról, hogy az állandó könyvvizsgáló által elvégzett könyvvizsgálói eljárások megfelelnek-e a vonatkozó standardok előírásainak, valamint arról, hogy a levont következtetések megfelelő alapot nyújtanak-e ahhoz, hogy az alapul szolgáló mérlegek nem tartalmaznak olyan hibás állításokat, amelyek lényeges hatással lehetnek a vagyonszármazékok-tervezetekre, illetve a végleges vagyonszármazékokra. | | | | |

| Sorsz. | Megnevezés | Igen | Nem | N/É | Megjegyzések, jogszabályi, szabályzati standard hivatkozások |
|--------------|---|------|-----|-----|--|
| 2.1.1.1 1 | <p>A munkapapírok megismerése (file review) során bizonyítottan meggyőződött-e arról, hogy az alapul szolgáló mérleg könyvvizsgálója</p> <ul style="list-style-type: none"> - elvégezte-e a szükséges eljárásokat a gazdálkodó és környezete megismerésére vonatkozóan, beleértve az üzleti tevékenység megismerését, az informatikai környezet felmérését, a releváns kontrollok meghatározását a jelentős ügyletsoportokra vonatkozóan, - megfelelően mérte-e fel a kockázatokat, - ezekre megfelelő eljárásokat tervezett-e meg, - megfelelő lényegességet alkalmazott-e (ésszerű, megalapozott és megfelel a vonatkozó standard követelményeinek) - vizsgálta-e a csalás, hamisítás kockázatát, - vizsgálta-e a kapcsolt felekkel folytatott tranzakciókat, - kért-e külső feles megerősítést és ha igen, tárt-e fel nem magyarázott eltérést, - minden tervezett eljárást végrehajtott-e, - elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerzett-e a végrehajtott eljárásokkal, - az elvégzett vizsgálatokból levont következtetései összhangban állnak-e megszerzett bizonyítékokkal, - a további szükséges könyvvizsgálati eljárásokat megfelelően végrehajtotta-e (pl. tevékenység folytatása elvének érvényesülése, fordulónap utáni események vizsgálata, áttekintés), - mindezek alapján megfelelő könyvvizsgálói jelentést bocsátott-e ki. | | | | 510/5-13 |
| | <p><i>Értelmezési szempontok: Amennyiben az alapul szolgáló beszámolót könyvvizsgáló ellenőrizte, az állandó könyvvizsgáló munkapapírjainak áttekintésével meg tudott-e győződni arról, hogy az elvégzett könyvvizsgálati eljárások megfelelnek-e a vonatkozó standard előírásoknak és levonta-e a szükséges következtetéseket a lényeges hibás állítás kockázatának a beazonosítása céljából. Amennyiben nem tudott elegendő információt beszerezni arról, hogy a megfelelő könyvvizsgálói jelentés került-e kiadásra, tervezett-e további könyvvizsgálati eljárásokat?</i></p> <p><i>Értékelési szempontok: Amennyiben kérdőívet használt a VMT/VVM könyvvizsgálója az alapul szolgáló mérlegek megfelelőségének vizsgálatához, a csupán igen/nem válaszok nem elfogadhatók, mivel ez alapján nem lehet meggyőződni a nyitó adatok ellenőrzéséről.</i></p> | | | | |
| 2.1.1.1 2 | <p>Amennyiben VMT/VVM könyvvizsgálója arra a következtetésre jut, hogy az állandó könyvvizsgáló munkapapírjainak áttekintésével csak részben tud elegendő és megfelelő bizonyítékot szerezni az alapul szolgáló mérlegre vonatkozóan,</p> <ul style="list-style-type: none"> a) meghatározta-e szükséges további eljárásokat és végrehajtotta-e azokat? b) az elvégzett további eljárásokkal szerzett bizonyítékok alapján levonta-e azt a következtetést, hogy az alapul szolgáló mérleget elfogadja a VMT és VVM alapjául? | | | | |

| Sorsz. | Megnevezés | Igen | Nem | N/É | Megjegyzések, jogszabályi, szabályzati standard hivatkozások |
|---------|---|------|-----|-----|---|
| 2.1.1.3 | Amennyiben VMT/VVM könyvvizsgálója arra a következtetésre jut, hogy az állandó könyvvizsgáló munkájára egyáltalán nem tud támaszkodni, elvégezte-e az alapul szolgáló mérleg megbízhatóságával kapcsolatos könyvvizsgálói eljárásokat? <i>Értékelési szempont: igen válasz esetén az ellenőrzést a 2.2 pont alapján kell elvégezni.</i> | | | | |
| 2.2 | Az alapul szolgáló mérleget <u>nem</u> vizsgálta felül az állandó könyvvizsgáló | Igen | Nem | N/É | Megjegyzések, jogszabályi, szabályzati standard hivatkozások |
| 2.2.1 | A VMT/VVM könyvvizsgálója elvégezte-e mindazokat a könyvvizsgálói eljárásokat, amelyek alapján elegendő és megfelelő bizonyítékok gyűjtésével meg tudott győződni arról, hogy az alapul szolgáló mérlegek nem tartalmaznak olyan hibás állításokat, amelyek lényeges hatással lehetnek a vagyommérleg tervezetekre, végleges vagyommérlegekre? | | | | |
| 2.2.1.1 | A gazdálkodó és környezete megismerése céljából a VMT/VVM könyvvizsgálója megfelelő ismereteket szerzett-e az alábbiakról: - a gazdálkodó üzleti tevékenysége, - a releváns információs rendszer, - a belső ellenőrzési rendszer, releváns kontrollok a jelentős üzletcsoportokra vonatkozóan, - a csalás és hiba miatt előforduló lényeges hibás állítások kockázata. <i>Értelmezési szempontok: a fentiekre vonatkozóan a VMT/VVM könyvvizsgálójának olyan kockázatbecslési eljárásokat kell elvégeznie, amelyek alapján elegendő információval rendelkezik ahhoz, hogy azonosítani tudja a kockázatokat - beleértve a kockázatokhoz kapcsolódó releváns kontrollokat is - a beszámolóra átfogóan, valamint a beszámolóban szereplő jelentős üzletcsoportokra és számlaegyenlegekre.</i> | | | | 315/12-13; 315/14; 315/18; 315/20; 315/22; 315 1.- 2 sz. függelék |
| 2.2.1.2 | Az ügyfélről szerzett ismeretei alapján megfelelően választotta-e meg a VMT/VVM könyvvizsgálója a lényegesség számításának alapját és mértékét? <i>Értékelési szempontok: Megfelelő-e a számítás módszere, észszerű-e az alapul vett pénzügyi mutató és lényegesség mértéke, megalapozott-e, azaz összhangban van-e a gazdálkodóról megszerzett ismeretekkel, megfelel-e a 320-as standard követelményeinek (tétel, amire a felhasználók figyelme irányul, valamint belefoglalta-e a dokumentációjába, hogy milyen megfontolásokat tett a számításnál)</i> | | | | 320/10-11 |

| Sorsz. | Megnevezés | Igen | Nem | N/É | Megjegyzések, jogszabályi, szabályzati standard hivatkozások |
|-------------|---|------|-----|-----|--|
| 2.2.1. 3 | Meghatározta-e a VMT/VVM könyvvizsgálója - az ügyfél sajátosságait figyelembe vevő - jelentős számlaegyenlegeket és ügyletsoportokat és megtörtént-e a kockázatbecslés a beszámoló, a számlaegyenlegek és jelentős ügyletsoportok tekintetében az állítások szintjén? Kijelölte-e, hogy az azonosított kockázatok bármelyike jelentős kockázat-e? <i>Értelmezési szempontok: A kockázatok becslése és jelentőségének meghatározása két jellemző mérlegelését jelenti a kockázattal kapcsolatban:</i> - Mi a valószínűsége annak, hogy a kockázat eredményeképpen hibás állítás fordul elő? - Milyen nagyságrendet (pénzügyi hatást) jelentene, ha a kockázat (hibás állítás) valóban felmerülne? | | | | 315/25-29 |
| 2.2.1. 4 | Elkészítette-e a VMT/VVM könyvvizsgálója az ügyfél specifikus könyvvizsgálati munkaprogramot? <i>Értékelési szempontok: A munkaprogramnak a kockázatbecslés során meghatározott jelentős kockázatokra reagáló, kellően részletes és konkrét vizsgálati eljárásokat, könyvvizsgálati célokat kell tartalmaznia. Olyan részletezettségűnek kell lennie, ami biztosítja, hogy a vagyommérleg tervezetek és végleges vagyommérlegek alapjául szolgáló mérlegek nem tartalmaznak olyan hibás állításokat, amelyek lényeges hatással lehetnek a vagyommérleg tervezetekre és a végleges vagyommérlegekre.</i> | | | | 300/9 |
| 2.2.1. 5 | Kért-e külső feles megerősítést és - ha igen, tárt-e fel nem magyarázott eltérést? - ha nem kért, akkor egyéb vizsgálati eljárásokkal meggyőződött-e a vonatkozó mérlegtételek megfeleléséről? | | | | 505/7, 10-13 |
| 2.2.1. 6 | Végzett-e eljárásokat a csalás miatt előforduló lényeges hibás állítás kockázatára? | | | | 240/17-24 |
| 2.2.1. 7 | Áttekintés: - Meggyőződött-e arról, hogy elvégzett-e minden a munkaprogramban kijelölt eljárást és rögzítette-e azok eredményeit és a következtetéseket? - Hiba (k) feltárása esetén (amennyiben az meghaladta az elhanyagolható hiba mértékét) kommunikálta-e azt a vezetéssel és ellenőrizte-e vezetés hibával kapcsolatos intézkedését? | | | | 200/25, 230/9 450/8-9, 450/15 |
| 2.2.1. 8 | Kért-e be teljességi nyilatkozatot, és annak tartalma megfelelő-e? | | | | 580/10-12 |

| Sorsz. | Megnevezés | Igen | Nem | N/É | Megjegyzések, jogszabályi, szabályzati standard hivatkozások |
|-------------|--|------|-----|-----|--|
| | 3 | | | | |
| | 3. Vagyommérleg tervezetek és vagyonelejtár tervezetek könyvvizsgálata | | | | |
| 3.1. | <p>Készített-e a VMT könyvvizsgálója az átalakulási, egyesülési, szétválási vagyommérleg tervezetek (jogelőd és jogutód) könyvvizsgálatának végrehajtásához munkaprogramot?</p> <p><u>Értékelési szempontok:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - vizsgálati cél világos megfogalmazása - az elvégzendő vizsgálati eljárások pontos leírása, - az elvégzendő vizsgálatok időbeni ütemezése | | | | 300/9 |
| 3.2 | <p>Meghatározta-e a lényegességet és megfelelő-e annak számítási módszere?</p> <ul style="list-style-type: none"> - meghatározta-e a lényegességet egyedileg minden egyes jogelődre és a jogutódra a rájuk vonatkozóan elkészített vagyommérleg tervezetek alapján? - összehangolta-e az alapul szolgáló mérlegekre, a jogelőd és jogutód vagyommérleg tervezetekre vonatkozó lényegességet? <p><u>Értékelési szempontok:</u> az adott jogelődre és a jogutódra kiszámított lényegesség értékek közül az alacsonyabbik lényegességi mértéket állapította-e meg lényegességeként az adott jogelőd(ök) könyvvizsgálatának végrehajtása esetében;</p> <p>Ha fel tudja használni az állandó könyvvizsgáló munkáját, akkor megvizsgálta-e hogy az állandó könyvvizsgáló által alkalmazott lényegességi szint hogyan viszonyul az általa megállapított lényegesség szinthez.</p> <p><u>Értelmező kérdések:</u> A lényegesség megítélése az állandó könyvvizsgálattól eltérő, és mivel a saját tőkének van kiemelt szerepe, ezért jellemzően a saját tőke . A lényegességet külön-külön minden, az átalakulásban résztvevő társaságok vagyommérlegére vonatkozóan meg kell határozni.</p> | | | | 320/10-11, 600/22-23 |

| Sorsz. | Megnevezés | Igen | Nem | N/É | Megjegyzések, jogszabályi, szabályzati standard hivatkozások |
|--------|--|------|-----|-----|--|
| 3.3 | <p>Ha a jogelőd gazdasági társaságok tulajdonosai a vagyonerőértékelés módszerét választották, a VMT könyvvizsgálója elvégezte-e az alábbi vizsgálatokat?</p> <ul style="list-style-type: none"> - a jogelőd gazdasági társaság(ok) jogszerűen választhatta-e a vagyonerőértékelést? - a vagyonerőértékelés a vagyonmérleg-tervezet(ek) fordulónapjára vonatkozóan készült-e? - amennyiben a vezetés szakértője végezte a vagyonerőértékelést, mérlegelte-e külső szakértő igénybevételét az értékelés megbízhatóságához? - külső szakértő igénybevétele esetén a 620-as standard követelményeinek megfelelően értékelte-e a szakértő munkáját? - a vagyonerőértékelés hatásai megfelelően kerültek-e felvételre a különbözetek oszlopban? <p><i>Értelmezési szempontok: Nem alkalmazhatja a vagyonerőértékelést beolvadás esetén az átvevő gazdasági társaság, illetve kiválás esetén a jogelőd (változatlan formában tovább működő) gazdasági társaság.</i></p> <p><i>Az egyes eszközök, kötelezettségek, időbeli elhatárolások és céltartalékok értékelési különbözeteit a megfelelő mérleg sor korrekciójaként kell felvenni, az átértékelési különbözeteit összevont egyenlegével pedig a saját tőkét kell korrigálni.</i></p> | | | | 2000. évi C. törvény 137.§ 620/12; 510/6 |
| 3.4 | <p>Dokumentáltan elvégezte-e VMT könyvvizsgálója a jogelőd(ök) vagyonmérleg tervezetének vizsgálatára vonatkozó munkaprogramban szereplő eljárásokat és levonta-e ezekből a megfelelő következtetéseket?</p> | | | | |

| Sorsz. | Megnevezés | Igen | Nem | N/É | Megjegyzések, jogszabályi, szabályzati standard hivatkozások |
|--------|---|------|-----|-----|--|
| 3.5 | <p>Dokumentáltan elvégezte-e a VMT könyvvizsgálója a jogelőd(ök) vagyonszerzési mérleg tervezetére vonatkozóan a jogszabályokban előírt egyeztetési és korrekciós feladatokat és értékelte-e azok megfelelőségét?</p> <p><u>Értelmezési és értékelési szempontok:</u></p> <p>- egyeztetés: az alapul szolgáló mérleg adatainak a VMT első oszlopában szereplő adataival történő egyeztetése.</p> <p>- korrekciós tételek: A különbözetelek oszlopban át kell vezetni az adózott eredményt az eredménytartalékba. A különbözetelek oszlopban törölni kell az értékelési tartalékot és a kapcsolódó mérlegsorok adatait.</p> <p>Meg kell győződnie arról, hogy a Szt. előírásai szerint a jogelőd gazdasági társaság vagyonszerzési mérleg-tervezetének harmadik oszlopa (vagyonszerzési mérleg szerinti érték) csak az alábbi tőkeelemeket tartalmazhatja:</p> <p>-jegyzett tőke (csak pozitív egyenlegű lehet)</p> <p>-tőketartalék (csak pozitív vagy nulla egyenlegű lehet)</p> <p>-eredménytartalék (tetszőleges egyenlegű lehet)</p> <p>-lekötött tartalék (csak pozitív vagy nulla egyenlegű lehet).</p> | | | | |
| 3.6 | Ellenőrizte-e, hogy a jogelőd gazdasági társaság(ok) vagyonszerzési mérleg-tervezetének utolsó oszlopában szereplő minden egyes mérlegtétel alátámasztásra került-e vagyonszerzési mérleg-tervezettel, és a mérleg és a leltár adatai mérlegsorokként egyeznek-e? | | | | 220/25; 230/9 |
| 3.7 | Dokumentáltan elvégezte-e VMT könyvvizsgálója a jogutód(ok) vagyonszerzési mérleg tervezetének vizsgálatára vonatkozó munkaprogramban szereplő eljárásokat és levonta-e ezekből a megfelelő következtetéseket? | | | | |
| 3.8 | <p>Dokumentáltan elvégezte-e a VMT könyvvizsgálója a jogutód(ok) vagyonszerzési mérleg tervezetére vonatkozóan a jogszabályokban előírt egyeztetési és korrekciós feladatokat és értékelte-e azok megfelelőségét?</p> <p><u>Értelmezési és értékelési szempontok:</u></p> <p>- Egyeztetés: a jogutód gazdasági társaság(ok) vagyonszerzési mérleg szerinti érték oszlopában (első oszlopban) szereplő adatok egyeztetése a jogelőd gazdasági társaság(ok) vagyonszerzési mérleg szerinti érték oszlopában (harmadik oszlopban) szereplő adatokkal.</p> <p>Szétválás esetében a jogutód gazdasági társaság(ok) vagyonszerzési mérleg szerinti érték oszlopaiban szereplő adatok (eszközök és források) egyeztetése a szétválási tervben (szerződésben) meghatározott vagyonszerzési mérleg szerinti értékkel.</p> | | | | |

| Sorsz. | Megnevezés | Igen | Nem | N/É | Megjegyzések, jogszabályi, szabályzati standard hivatkozások |
|--------|---|------|-----|-----|--|
| . | <p><i>Korrektációs tételek: az átalakulás, egyesülés, szétválás kapcsán végrehajtandó tőkeemelés megfelelő bemutatása a vagyonmérleg-tervezet különbözőzetek oszlopában (így kell bemutatni, mintha az már megtörtént volna). A jogutód gazdasági társaság(ok)ban részt venni nem kívánó, kilépő tulajdonosok részére kiadandó vagyon kivezetésének megfelelő bemutatása a különbözőzetek oszlopban (a kiadott vagyonból a tőkeleszállítás névértékének megfelelő összeggel a jegyzett tőkét kell csökkenteni, a névérték és a kiadásra kerülő érték különbözetével a tőketartalék és/vagy az eredménytartalék összegét kell korrigálni.)</i></p> <p><i>Egyesülés esetében a jegyzett tőkében figyelembe nem vehető részesedéseket ki kell vezetni a különbözőzetek oszlopban. Egyesülés esetében az egymással szemben fennálló követeléseket, kötelezettségeket, időbeli elhatárolásokat ki kell vezetni a különbözőzetek oszlopban.</i></p> <p><i>Még kell győződnie arról, hogy a jogutód gazdasági társaság(ok) vagyonmérleg-tervezetének utolsó oszlopában a saját tőke elemek előjele megfelel a Szt. előírásainak.</i></p> | | | | |
| 3.9 | <p>Kért-e be teljességi nyilatkozatot, és annak tartalma megfelelő-e? A teljességi nyilatkozat kiegészítésre került-e speciális elemekkel?</p> | | | | 580/10-12 |
| 3.10 | <p>Vizsgálta-e, ha a létesítő okiratban a felek eltérnek a saját tőke egyes elemeinek eddigiek szerinti értékétől, akkor végrehajtották-e a saját tőke létesítő okiratnak megfelelő átrendezését a rendezés oszlopban?</p> | | | | 2000. évi C. törvény 140.§ (2) |
| 3.11 | <p>Meggyőződött-e arról, hogy a jogutód gazdasági társaság vagyonmérleg-tervezetének utolsó oszlopában szereplő jegyzett tőke összeg megfelel-e a törvényi előírásoknak?</p> <p><i>Értelmezési szempontok: a jegyzett tőke összege nem lehet magasabb, mint a lekötött tartalékkal csökkentett saját tőke összege, továbbá a jegyzett tőke összege nem lehet magasabb, mint a jogutód gazdasági társaság vagyonmérlegében szereplő eszközök közül a Ptk. szerinti feltételek-nek (nem pénzbeli hozzájárulás) megfelelő eszközök, valamint a pénzeszközök együttes értéke.</i></p> <p><i>Értékelési szempontok: A jegyzett tőke lehetséges maximális összegére vonatkozóan saját számítás elvégzése, az esetleges kötelező tőkepótlás vagy a tőkeleszállítás minimális mértékének meghatározására.</i></p> | | | | Eldöntendő, hogy töröljük-e a kérdést |
| 3.12 | <p>Ellenőrizte-e, hogy a jogutód gazdasági társaság vagyonmérleg-tervezetének utolsó oszlopában szereplő minden egyes mérlegtétel alátámasztásra került-e vagyonleltár-tervezettel, s azok adatai egyeznek-e?</p> | | | | 220/25; 230/9 |
| 3.13 | <p>Dokumentálta áttekintette-e az átalakulási, vagy egyesülési, vagy szétválási tervet (szerződést), és annak alapidokumentumait, a kapcsolódó tulajdonosi és/vagy vezetői döntéseket.</p> <p>Mérlegelte-e, hogy az átalakulási, vagy egyesülési vagy szétválási terv összhangban van (nem mond ellent) a vagyonmérleg-tervezeteknek vagy a könyvvizsgálat során szerzett ismereteinek, és megítélése szerint nem tartalmaz lényeges ellentmondást.</p> | | | | 501/9 450/5,15 |

| Sorsz. | Megnevezés | Igen | Nem | N/É | Megjegyzések, jogszabályi, szabályzati standard hivatkozások |
|------------|---|------|-----|-----|--|
| | 4 | | | | |
| | 4. Végleges vagyommérlegek és vagyoneleltárak könyvvizsgálata | | | | |
| 4.1 | <p>Készített-e a VVM könyvvizsgálója az átalakulási, egyesülési, szétválási vagyommérlegek (jogelőd és jogutód) könyvvizsgálatának végrehajtásához munkaprogramot?</p> <p><u>Értékelési szempontok:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - vizsgálati cél világos megfogalmazása - az elvégzendő vizsgálati eljárások pontos leírása, - az elvégzendő vizsgálatok időbeni ütemezése | | | | |
| 4.2 | <p>Meghatározta-e a lényegességet és megfelelő-e annak számítási módszere?</p> <ul style="list-style-type: none"> - meghatározta-e a lényegességet egyedileg minden egyes jogelődre és a jogutódra a rájuk vonatkozóan elkészített vagyommérlege alapján? - összehangolta-e az alapul szolgáló mérlegekre, a jogelőd és jogutód vagyommérlegeire vonatkozó lényegességet? <p><u>Értékelési szempontok:</u> az adott jogelődre és a jogutódra kiszámított lényegesség értékek közül az alacsonyabbik lényegességi mértéket állapította-e meg lényegességgént az adott jogelőd(ök) könyvvizsgálatának végrehajtása esetében;</p> <p><i>Ha fel tudja használni az állandó könyvvizsgáló munkáját, akkor megvizsgálta-e, hogy az állandó könyvvizsgáló által alkalmazott lényegességi szint hogyan viszonyul az általa megállapított lényegesség szinthez.</i></p> <p><u>Értelmező kérdések:</u> A lényegesség megítélése az állandó könyvvizsgálattól eltérő, és mivel a saját tőkének van kiemelt szerepe, ezért jellemzően a saját tőke. A lényegességet külön-külön minden, az átalakulásban résztvevő társaságok vagyommérlegére vonatkozóan meg kell határozni.</p> | | | | |
| 4.3 | <p>Ha a jogelőd gazdasági társaságok tulajdonosai a vagyoneértékelés módszerét választották, a VVM könyvvizsgálója ellenőrizte-e, hogy a vagyoneértékelés hatásai megfelelően kerültek-e felvételre a különbözetek oszlopban, illetve azt, hogy azok elfogadhatóak-e a végleges vagyommérleg fordulónapjára vonatkozóan?</p> <p>Amennyiben a vagyommérleg tervezetek könyvvizsgálatára a jogszabályi előírások alapján nem került sor, az ellenőrzést a 3.3. pont alapján kell elvégezni.</p> | | | | |

| Sorsz. | Megnevezés | Igen | Nem | N/É | Megjegyzések, jogszabályi, szabályzati standard hivatkozások |
|--------|--|------|-----|-----|--|
| 4.4 | Dokumentáltan elvégezte-e VVM könyvvizsgálója a jogelőd(ök) végleges vagyommérlegének vizsgálatára vonatkozó munkaprogramban szereplő eljárásokat és levonta-e ezekből a megfelelő következtetéseket? | | | | |
| 4.5 | Dokumentáltan elvégezte-e a VVM könyvvizsgálója a jogelőd(ök) végleges vagyommérlegére vonatkozóan a jogszabályokban előírt egyeztetési és korrekciós feladatokat és értékelte-e azok megfelelőségét? <i>Értelmezési és értékelési szempontok: egyezők a 3.5 pontban leírtakkal.</i> | | | | |
| 4.6 | Ellenőrizte-e, hogy a jogelőd gazdasági társaság(ok) végleges vagyommérlegének utolsó oszlopában szereplő minden egyes mérlegtétel alátámasztásra került-e vagyonleltárral, és a mérleg és a leltár adatai mérlegsoroként egyeznek-e? | | | | |
| 4.7 | Dokumentáltan elvégezte-e VVM könyvvizsgálója a jogutód(ok) végleges vagyommérlegének vizsgálatára vonatkozó munkaprogramban szereplő eljárásokat és levonta-e ezekből a megfelelő következtetéseket? | | | | |
| 4.8 | Dokumentáltan elvégezte-e a VVM könyvvizsgálója a jogutód(ok) végleges vagyommérlegére vonatkozóan a jogszabályokban előírt egyeztetési és korrekciós feladatokat és értékelte-e azok megfelelőségét? <i>Értelmezési és értékelési szempontok: egyezők a 3.8 pontban leírtakkal</i> | | | | |
| 4.9 | Ellenőrizte-e VVM könyvvizsgálója, hogy a jogelőd és jogutód gazdasági társaság(ok) végleges vagyommérlegének fordulónapja megegyezik-e a társaság által az átalakulás, egyesülés, szétválás időpontjaként meghatározott nappal vagy az átalakulás, egyesülés, szétválás cégbírósági bejegyzésének napjával? | | | | 2013. évi CLXXVI. Törvény 11.§ |

| Sorsz. | Megnevezés | Igen | Nem | N/É | Megjegyzések, jogszabályi, szabályzati standard hivatkozások |
|--------|---|------|-----|-----|--|
| 4.10 | Ellenőrizte-e, hogy a jogutód gazdasági társaság végleges átalakulási vagyonszerzésének utolsó oszlopában szereplő jegyzett tőke összeg megegyezik-e a cégbíróságon bejegyzett tőke összegével, illetve, hogy a saját tőke Sztv. szerint számított összege eléri -e, vagy meghaladja-e a cégbíróságon bejegyzett jegyzett tőke összegét? Amennyiben nem egyezik meg, tájékozódott-e a tulajdonosok intézkedéséről? | | | | 2000. évi C. törvény 141.§ (4-5) |
| 4.11 | Kért-e be a jogelődöktől és jogutódtól teljességi nyilatkozatot és azok tartalma megfelelő-e? A teljességi nyilatkozat kiegészítésre került-e speciális elemekkel? <i>Értelmezési szempont: a jogelődök végleges vagyonszerzésére vonatkozó teljességi nyilatkozatot attól a személytől kell kérni, aki a jogelőd végleges vagyonszerzését aláírta.</i> | | | | |
| | 5. Áttekintés | | | | |
| | (220, 230, 320,520,550, 570,700 témaszámú standardok) | | | | |
| 5.1 | A VMT/VVM könyvvizsgálója meggyőződött-e arról, hogy a munkaprogramban kijelölt eljárások elvégzésre és a dokumentációban rögzítésre kerültek-e és azok eredményei és következtetései szerepelnek-e a munkalapokon? | | | | 220/25; 230/9 |
| 5.2 | A következtetés alapjául szolgáló eljárást megfelelően dokumentálta-e? | | | | 220/16-17 |
| 5.3 | Hiba (k) feltárása esetén (amennyiben az meghaladta az elhanyagolható hiba mértékét) kommunikálta-e azt a vezetéssel és ellenőrizte-e annak javítását? Ha maradt a vezetéssel kommunikált, de a vezetés által nem javított hibás állítás akár az alapul szolgáló mérlegben, akár a vagyonszerzés tervezetekben, vagy végleges vagyonszerzésekben, minősítette-e azokat a lényegesség szempontjából, illetve vizsgálta-e ezek jelentésre gyakorolt hatását? | | | | 320/12-13, 450/10 |
| 5.4 | Került-e feltárásra csalásra vagy hamisításra utaló jel, és ha igen, megtörtént-e ennek kommunikálása a vezetés felé? Mérlegelte -e a könyvvizsgáló a kiadandó könyvvizsgálói jelentésre vonatkozó hatását? | | | | 240/36-38 |

| Sorsz. | Megnevezés | Igen | Nem | N/É | Megjegyzések, jogszabályi, szabályzati standard hivatkozások |
|--------|---|------|-----|-----|--|
| 5.5 | Vizsgálta-e a vállalkozás folytatása elvének érvényesülését a jogutódnál a végleges vagyommérleg fordulónapját követő 12 hónapban? Merült-e fel kétely a jogutód társaságoknál a vállalkozás folytatása elvének az érvényesülésével kapcsolatban? Ennek során alkalmazták-e a szakmai szkepticizmus általános követelményét? | | | | 570/9; 570/10-14 570/15-24 |
| 5.6 | A VVM könyvvizsgálója kommunikálta-e az irányítással megbízott személyek felé a könyvvizsgálat jelentős megállapításait, amennyiben voltak? | | | | 260, 265, 230/10., 705/30. |
| 5.7 | A könyvvizsgálati dokumentáció időben készült-e el és a vonatkozó könyvvizsgálói jelentés dátumát követő 60 napon belül került-e lezárásra? <i>Értékelési szempont: vizsgálandó, hogy a könyvvizsgálói jelentés dátumáig a vélemény kialakításához szükséges minden könyvvizsgálati bizonyítékot beszereztek, valamint az elvégzett munka áttekintése is megtörtént eddig az időpontig.</i> | | | | MNKS 28. 230/7, 13-14 |
| | 6 | | | | |
| - | 6. Jelentéskészítés | | | | |
| 6.1 | A teljességi nyilatkozat(ok) dátuma összhangban van-e a könyvvizsgálói jelentés dátumával? | | | | 580/14 |
| 6.2 | A könyvvizsgálói jelentés tagolása, szerkezeti felépítése megfelel-e a standard előírásoknak? <i>Értelmezési szempont: a kérdés a jelentés tagolására és szerkezeti felépítésére, formai, megfogalmazási és szerkezeti megfelelésére vonatkozik és nem arra, hogy a könyvvizsgáló levont következtetése szakmailag megalapozott és helytálló-e.</i> | | | | 700; 705; 706;720; 800; 805 |
| 6.3 | A könyvvizsgálói jelentésben a jogelőd és a jogutód gazdasági társaságok és a vizsgált vagyommérleg tervezetek és végleges vagyommérlegek és vagyonleltárak azonosítása megfelelően történt -e? <i>Értelmezés: Ha az átalakulás, egyesülés, szétválás folyamatában a VMT (ek) és VVM (ek) könyvvizsgálatával több könyvvizsgáló került megbízásra, akkor minden egyes jogelőd és jogutód VVM (ek)-ről külön-külön kell jelentést kibocsátani. Ha az átalakulásban résztvevő minden egyes gazdasági társaság ugyanazt a független könyvvizsgálót bízta meg, egy jelentés is kiadható.</i> | | | | 700/24 MNKS 33. pont, számviteli tv. 156§ (5) bekezdés b) pontja |

| Sorsz. | Megnevezés | Igen | Nem | N/É | Megjegyzések, jogszabályi, szabályzati standard hivatkozások |
|--------|--|------|-----|-----|--|
| 6.4 | <p>A minőség-ellenőrzés során bemutatott könyvvizsgálati dokumentumok elegendő és megfelelő bizonyítékot tartalmaznak-e és alátámasztják-e a vagyonszerkezetekről és végleges vagyonszerkezetekről (beleértve vagyonszerkezeteket is) készült könyvvizsgálói jelentést és az abban rögzített véleményt?</p> <p><i>A kérdésre adott NEM választ a minőségellenőr az általa megismert tények és körülmények figyelembevételével, a legjobb szakmai megítélése alapján köteles részletesen megindokolni. A kérdésre adott IGEN válasz egy pontnak számít, míg a NEM válasz esetén a megbízás eredményének kiszámításakor az igen és nem válaszok összes darabszámának 35%-ával kell növelni a figyelembe vett kérdésszámot.</i></p> | | | | 330/26; 450/11; 700/10-15, 705/6-15 |
| 6.5 | <p>A VMT és VVM könyvvizsgálója a könyvvizsgálói véleményét a standardelőírásoknak illetve a vagyonszerkezetek készítésére vonatkozó speciális előírásoknak megfelelő (megfelelési típusú) szövegezéssel fogalmazta-e meg?</p> <p><i>Értelmezés: Az átalakulási, egyesülési, szétválási vagyonszerkezetekről készített könyvvizsgálói jelentés vélemény bekezdésében arról kell nyilatkoznia a könyvvizsgálónak, hogy a vizsgált vagyonszerkezeteket és vagyonszerkezeteket a számviteli törvény vonatkozó előírásainak megfelelően állították-e össze.</i></p> | | | | 700/10-15; 700/20-31 |
| 6.6 | <p>Tartalmazza-e VMT-ről és VVM-ről (beleértve vagyonszerkezeteket is) készült könyvvizsgálói jelentés az egyéb kérdések szakaszt?</p> <p><i>Értelmezés: A 800. témaszámú standard alapján, ha a pénzügyi kimutatás speciális célra készül, akkor a könyvvizsgálónak a jelentésében szerepeltetnie kell, hogy a jelentése kizárólag konkrét felhasználók számára készült, és hivatkoznia kell a speciális keretelvekre.</i></p> | | | | |

| Sorsz. | Megnevezés | Igen | Nem | N/É | Megjegyzések, jogszabályi, szabályzati standard hivatkozások |
|--------------|--|-------------|------------|------------|---|
| 6.7 | <p>AZ ALÁBBI KÉRDÉS KIZÁRÓLAG A VMT-RŐL KÉSZÜLT KÖNYVVIZSGÁLÓI JELENTÉS ELLENŐRZÉSÉRE ALKALMAZANDÓ.</p> <p>A könyvvizsgálói jelentésben az „Egyéb információk” szakasz alkalmazása a standard előírásoknak megfelelnek-e?</p> <p><i>Értelmezési szempontok: mivel az átalakulási, egyesülési, szétválási vagyონmérleg-tervezetek és vagyónleltár-tervezetek, valamint a kapcsolódó könyvvizsgálói jelentés(ek) nem önmagukban kerülnek előterjesztésre a tulajdonosok részére, hanem az átalakulási, egyesülési, szétválási terv része-ként, így az átalakulási, egyesülési, szétválási terv megfelel a standard szerinti éves jelentés fogalmának (e tervek tartalmi elemeit a Ptk. és az Átv. részletezi). Ebből következően a könyvvizsgálónak egyéb információk bekezdésen belül kell jelentést tennie a standard szerint végrehajtott eljárásai eredményéről. E bekezdés hasonló, az éves beszámolóhoz kapcsolódó üzleti jelentéssel összefüggő, standard szerinti felelősség rész megfogalmazásához.</i></p> | | | | 700/43-45. 706/10-11 |
| | 7 | | | | |
| | 7. Speciális kérdések | | | | |
| 7.1 | Eltérő beszámoló készítési keretelvet alkalmazó társaságok egyesülése | Igen | Nem | N/A | Megjegyzések, jogszabályi, szabályzati standard hivatkozások |
| 7.1.1 | Rendelkezik-e a VMT/VVM könyvvizsgálója IFRS minősítéssel? | | | | 2007. évi LXXV. Törvény 49.§ |
| 7.1.2 | <p>Elvégezte-e az egyedi beszámoló(k) készítésére választott keretelv szerinti összeállított beszámolók átforgatása (IFRS-ről Szt.-re, vagy SZt-ről IFRS-re?) megfelelőségének ellenőrzését?</p> <p><i>Értelmezési szempontok:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - összeolvadás esetében az IFRS-ek szerinti éves beszámolót készítő, megszűnő társaságnak a vagyónmérlege összeállítása során át kell tennie az Szt. szerinti éves beszámoló készítés szabályainak az alkalmazására, - beolvadás esetén az átvevő (folyamatosan tovább működő) társaság által alkalmazott beszámoló készítési szabályoktól eltérő szabályokat alkalmazó megszűnő társaságnak a vagyónmérlege összeállítása során át kell tennie az átvevő társaság által alkalmazott beszámoló készítési szabályokra. | | | | Szt. 114/E.§ |
| 7.1.3 | Módosította-e az egyesülési vagyónmérlegekről kiadott könyvvizsgálói jelentés egyes szakaszaiban a hivatkozást? (vélemény szakasz, vezetés felelőssége szakasz, könyvvizsgáló felelőssége szakasz) | | | | 700; 705; 706;720; 800; 805 |

7 ÖSSZEGRZÉS

Jelen tudományos-szakmai munka célja és a terjedelmi korlátok miatt sem törekedhetett arra, hogy minden, az átalakulás könyvvizsgálata-, minőségellenőrzése kapcsán felmerülő gyakorlati kérdésre választ adjon.

A gazdasági társaságok jogutódlással történő megszűnése eseteinek szabályozásával alapvetően a Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény (a továbbiakban: Ptk.) 3. könyv V. címe keretében foglalkozik, de további részletszabályok is megjelennek az egyes társasági formákra vonatkozó szabályok között. A Ptk. általános szabályain túlmenően az egyes jogi személyek átalakulásáról, egyesüléséről, szétválásáról szóló 2013. évi CLXXVI. törvény (a továbbiakban: Átv.) tartalmazza a további részletszabályokat. Ezeken túlmenően e témakörrel, a cégnyilvánosságról, a bírósági cégeljárásról és a végelszámolásról szóló 2006. évi V. törvény (a továbbiakban: Ctv.), valamint a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Szt.) is foglalkozik.

Az átalakulási, egyesülési, szétválási vagyonsmérlegek és vagyonsleltárak könyvvizsgálatához 2020.évben kiadott második átdolgozott MKVK Módszertani útmutató (és jelen kiadvány) foglalkozik a könyvvizsgálat során felmerülő gyakorlati kérdések megoldásának lehetséges módozataival.

Jelen kiadvány véglegesítésével egyidőben került elfogadásra az átalakulások minőségellenőrzési kérdőíve, amely a vizsgálat során számos további a jövőben megválaszolendő, vagy pontosítandó kérdések indukálhat>

-milyen módszertani megoldásokat kell alkalmazni, akkor, ha az állandó könyvvizsgálónak nincs szerződése az átalakulás közbenső mérlegének alátámasztására és nem is akarja végrehajtani?

-mit kell tenni az átalakulást auditáló könyvvizsgálónak, ha az állandó könyvvizsgáló nem, vagy csak részlegesen engedi a munkapapírjaiba történő betekintést. Ez a gyakorlatban többször előforduló esemény szankcionálható-e?

-hogyan értelmezhető a vállalkozás folytatása elve a beolvadónál, vagy csak azt jogutódnál kell vizsgálni?

-a vagyonsmérleg-tervezetek vizsgálatának hiányát meg kell-e említeni a végleges könyvvizsgálói jelentésben?

A szerzők folyamatosan figyelemmel kísérik az átalakulások könyvvizsgálata, valamint azok minőségellenőrzése során szerzett tapasztalatokat és jelen kiadványt a későbbiek során ki az újabb kiadásban azzal kiegészítik.

8 IRODALOMJEGYZÉK

1. Adorján - Lukács - Róth – Veit Számvitel speciális kérdései. Magyar Könyvvizsgálói Kamara Oktatási Központ Kft. 2019. ISBN 978-963-9878-59-4
2. Egri-Retezi Katalin. Gazdasági társaságok átalakulása. ADÓ-KÓDEX (2021). ISSN 1219-316X

Egyéb források:

1. A számvitelről szóló 2000.C törvény
2. A Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény
3. Az egyes jogi személyek átalakulásáról, egyesüléséről, szétválásáról szóló 2013. évi CLXXVI. törvény
4. A cégnyilvánosságról, a bírósági cégeljárásról és a végelszámolásról szóló 2006. évi V. törvény
5. A 800. témaszámú és a 805. témaszámú Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standard
6. Az MKVK 118/2021. (12.10.) számú elnökségi határozata
7. Az MKVK Szakértői Bizottsága 2020. augusztus 27-i ülése az átalakulási, egyesülési, szétválási vagyonszámok és vagyonszámok könyvvizsgálatára vonatkozó módszertani útmutató (a továbbiakban: módszertani útmutató) aktualizált változatáról
8. Az Átalakulások kérdőíve kiválasztott megbízások könyvvizsgálatának minőségellenőrzéséhez (MMK 7/1. számú melléklet)