**Magyar Könyvvizsgálói Kamara**

**Szakértői Bizottsága**

**A KÖNYVVIZSGÁLÓI DÍJAK MINIMUMÁRA**

**VONATKOZÓ KAMARAI AJÁNLÁS**

**FELÜLVIZSGÁLATA**

Ajánlás a számviteli beszámoló könyvvizsgálatára vonatkozó megbízás

munkaóra-ráfordításának meghatározásához

**2017. március 09.**

**Háttér és előzmények**

A kamara elnöksége 2012-ben fogadott el egy ajánlást a könyvvizsgálói tevékenységért járó díjtétel-minimumok meghatározásáról. Erre a Kkt. 54. § (6) bekezdése alapján van lehetősége a kamarának, amely szerint „A kamara a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenység ellátásáért járó díjak meghatározásának elveire, elsődleges szempontjaira, a díjtételek alsó határaira ajánlást adhat ki.”

A 2012. évi ajánlás egy jó megközelítést és kézzel fogható támpontot adott a könyvvizsgálóknak ahhoz, hogy egy megbízó társaság mérete (a mérlegfőösszeg, illetve az értékesítés nettó árbevétele) alapján mekkora összegű minimális díjjal kellene kalkulálni ahhoz, hogy az adott könyvvizsgálat ne legyen „alulárazva” és a megbízási díjban még az elfogadható tűréshatáron belül kifejezésre jusson a könyvvizsgálati munka értéke.

A díjajánláshoz tartozott még egy díjkalkulációs séma is, amely ma is fönt van a kamara honlapján az alábbi linken:

<http://www.mkvk.hu/szervezet/bizottsagok/szakertoi/tudastar>/

„Segédlet a jogszabályi kötelezettségen alapuló könyvvizsgálói tevékenységért járó díjak meghatározásának szempontjaihoz” cím alatt, letölthető formában.

A Szakértői Bizottság a 2016. évi munkatervébe felvette a 2012. évi díjajánlás felülvizsgálatát és annak aktualizálását. Ennek a munkának az eredményeként:

* a bizottság úgy ítélte meg, hogy a 2012. évi díjajánlás ebben a formában továbbra is fenntartható, és a benne lévő átlagos óraráfordítás adatok, valamint minimális díjtétel értékek iránymutatásként továbbra is használhatók,
* a bizottság a díjajánlás felülvizsgálata keretében úgy határozott, hogy az előzőek fenntartása mellett, azzal igyekszik további segítséget nyújtani a könyvvizsgálóknak, hogy egy átlagosnak tekinthető cégre vonatkozó konkrét kalkulációt (mintapéldát, esettanulmányt) ad közre annak szemléltetésére, hogy az adott cégre mekkora minimális óraráfordítást indokolt kalkulálni,

A korábbi ajánlás hangsúlyozta, hogy az nem tekinthető kötelező érvénnyel alkalmazandónak az ügyfelekkel/megbízókkal folytatott díjtárgyalások során. valamint a megbízás sajátosságaira tekintettel akár +/- 20 %-os eltérést elfogadhatónak minősített a táblázatokban szereplő értékektől. Ezek a kitételek ma is érvényesek, és a most közreadott esettanulmányra is ugyanúgy fennállnak. A bemutatott tételek (óraszámok) tehát nem kötelezően betartandó mértékek, hanem egy olyan szemléltető példának tekintendők, amely a szakértői bizottság által ésszerűnek minősített és a gyakorlat által is igazolt példán keresztül mutatja be a munkaóra ráfordítások meghatározásának módját.

**Jelenlegi tendenciák a könyvvizsgálói díjak alakulásában**

A vállalkozások az általános költségeik csökkentése érdekében – az adminisztrációs költségek csökkentése mellett – a könyvvizsgálói díjak minél alacsonyabb szinten tartásában érdekeltek. Ez, valamint a piaci koncentráció miatt kialakult versenyhelyzet arra ösztönzi a könyvvizsgálókat, hogy az ügyfélkör megtartása érdekében minél alacsonyabb díjat ajánljanak. A könyvvizsgálók, a könyvvizsgáló társaságok a kieső bevételt azzal kompenzálják, hogy vagy alacsonyabb képzettségű munkatársakat alkalmaznak, vagy egyre több munkát vállalnak el a rentabilitásuk fenntartásához. Mindezek negatív hatással vannak a minőségi munkavégzésre, és szakmánk elismertségének a növelése ellen hatnak.

**A díjajánlás fenntartásának indokoltsága**

A szakmai díjtételek segítséget jelentenek a könyvvizsgálók számára a megbízók felé tett árajánlataik kidolgozása során illetve támpontot adnak a könyvvizsgálati standardokban meghatározott szakmai követelményeknek való megfeleléshez, a minőségi munkavégzéshez. Természetesen az adott cégre vonatkozó specialitásokat, a könyvvizsgálat hatókörét, a becsült releváns kockázatokat, stb minden esetben egyedileg mérlegelni kell. Mindezek figyelembevételével határozható meg, hogy az adott vállalkozás vonatkozásában mekkora lenne a „szakma” által elfogadott munkaóra ráfordítás, és ehhez kapcsolódóan milyen mértékű lenne a tolerálható (elfogadható) minimális könyvvizsgálói díj, amely még elfogadható megtérülést is biztosít. A könyvvizsgáló számára támpontot adhat ez ahhoz is, hogy a standardokban elvárt követelmények teljesítéséhez - az átlagos feltételeket figyelembe véve -, milyen könyvvizsgálói stratégiát alakítson ki a munka elvégzéséhez szükséges óraszámok tervezésénél, illetve az ajánlásban foglaltak figyelembe vételével kialakított díjtétel széleskörű alkalmazása hozzájárulhat az elfogadhatatlanul alacsony és ezzel mindenki érdekeit sértő könyvvizsgálói díjajánlatok megszüntetéséhez. Az ajánlásban foglaltak megismerése továbbá segítheti a megbízókat abban, hogy a könyvvizsgáló megválasztására irányuló versenyeztetési eljárások során döntéseiket szakmai megfontolások alapján és ne a legalacsonyabb ár figyelembevételével hozzák meg.

**A könyvvizsgálói szolgáltatás árazása**

Ajánlatadáskor két tényező játszik szerepet az árazásban, egyrészt a könyvvizsgálat elvégzéséhez szükséges munkaóra ráfordítás mennyisége, másrészt a könyvvizsgáló csapat összetétele, szaktudása (mint a nyújtott szolgáltatás minőségét kifejező tényezők).

A könyvvizsgáló csapat (munkacsoport) összetétele függ az elvégzendő feladatok bonyolultságától és a szükséges speciális ismeretek iránti igénytől, ezért a csapatot alkotó könyvvizsgáló partner (ha értelmezhető), az aláíró könyvvizsgáló, a tapasztalt könyvvizsgáló asszisztensek és a kevésbé tapasztalt könyvvizsgáló asszisztensek érvényesíteni kívánt óradíjai természetesen el kell, hogy térjenek egymástól. A feladatok munkacsoporton belüli megosztásának tervezésénél a díjkalkuláció szempontjából az a leghatékonyabb, ha a csapatból alulról felfelé haladva az a szint végzi el az adott feladatot, akitől a kellő minőség elvárható. Ezzel az időhatékonyság és a költséghatékonyság is teljesül. Az egyes munkatársi szintekhez rendelt, elvárt óradíjak közti különbségek jelentős eltérést mutathatnak attól függően, hogy nagy könyvvizsgáló cég vagy a kis-, illetve középvállalkozások közé tartozó könyvvizsgáló társaság illetve egyéni könyvvizsgáló nyújtja a könyvvizsgálati szolgáltatást.

A könyvvizsgálathoz szükséges munkaidő ráfordítás mennyisége a megbízó gazdálkodóra jellemző több sajátos tényezőtől függ, amelyek figyelembevétele elengedhetetlen a könyvvizsgálói díj kiszámítása során. Ezek közül a legfontosabbak:

* a vállalkozás nagysága,
* a tevékenység jellege és annak összetettsége,
* a jogszabályi környezet,
* a belső kontrollok kiépítettsége és azok hatékonysága,
* a pénzügyi, számviteli adminisztráció képzettsége, munkavégzésének minősége,
* a vezetés kockázatkezelésének minősége, tisztessége stb.

**Ajánlás (mintapélda) egy átlagos jellemzőkkel bíró társaság könyvvizsgálatának elvégzéséhez szükséges munkaóra ráfordítás meghatározásához**

A jelenlegi mintaajánlás a könyvvizsgálati munka egyes szakaszait, az azokhoz kapcsolódó könyvvizsgálati eljárásokat, dokumentációs és minőségi követelményeket figyelembe véve határozza meg egy átlagos jellemzőkkel bíró vállalkozás könyvvizsgálatának becsült munkaóra ráfordításait.

Az óraráfordítások meghatározásánál az alábbi feltételezéssel éltünk:

* + - * + A könyvvizsgálat elfogadása szempontjából ez első könyvvizsgálat (a követő évekre is található ajánlás)
        + Társasági formája: KFT
        + Konszolidálásba bevont leányvállalat, az anyavállalat székhelye: Németország
        + Saját könyvelő apparátussal rendelkezik
        + A Társaság építőipari szigetelőanyagok gyártásával foglalkozik
        + A Társaságnak jelentős vásárolt és sajáttermelésű (kész- és félkész termék) készlete van
        + Árbevétele meghaladja a 1,5 Mrd Ft-ot
        + A létszáma meghaladja az 50 főt

A könyvvizsgáló társaság 2 fő könyvvizsgálót és 5 asszisztenst foglalkoztat. A könyvvizsgálói jelentést a könyvvizsgáló partner (társaság nevében) és a személyében felelős könyvvizsgáló írják alá. A könyvvizsgálati csapatot rajtuk kívül még egy vizsgálatvezetőként működő tapasztalt asszisztens (senior) és két kevésbé tapasztalt asszisztens alkotja. Az óraráfordítások becslésénél a minimális óraszámok kerültek figyelembevételre, illetve az volt a feltételezés, hogy a könyvvizsgált társaságnál a számviteli és pénzügyi adminisztráció kellően képzett szakemberekből áll, a belső ügyviteli folyamatok szabályozottak, de a belső kontrollok nem dokumentáltak.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **Audit munka szakaszai** | **Feladatok** | **Óraszám: Első audit** | **Óraszám: Követő évek** |
| 0 | Ajánlat adás – Megbízás elfogadása | Megbízás, ill. ügyfél elfogadásának/megtartásának mérlegelése és dokumentálása (etikai és függetlenségi követelményeknek való megfelelésre ható tények és körülmények feltárása). | 1 óra | 0,5 óra |
| 1 | Előkészítés – adatok rögzítése | Információk rögzítése a gazdálkodóról, a cégkivonat, a korábbi beszámolók, ill. egyéb források alapján | 2 óra | 1 óra |
| **KOCKÁZATBECSLÉS ÉS TERVEZÉS** | | | | |
| 2 | A vállalkozó és környezetének megismerése | * Szabályozási környezet * Szervezeti ábra, tulajdonosok megismerése, feltérképezése * Társasági szerződés (alapító okirat) * Kapcsolt vállalkozások megismerése, tranzakció típusok felmérése * Főbb jogszabályok megismerése * A számviteli politika főbb elemeinek megismerése * Alkalmazott informatikai rendszer megnevezése | 6 óra | 2 óra |
| 3 | Előzetes analitikus elemzés és pénzügyi információk összegyűjtése | * Előző évi beszámoló, főkönyvi kivonat, pénzügyi tervek, csoportjelentések, vezetői kontrolling jelentések bekérése * Összehasonlító elemzés elkészítése (a változások magyarázatára, majd az audit során kerül sor) | 3 óra | 2 óra |
| 4 | ***ÉVKÖZI VIZSGÁLATI SZAKASZ***  Kockázatok azonosítása és felmérése a belső ellenőrzési és a releváns információs rendszeren keresztül | * További, a gazdálkodó egység és környezetének megismerésére vonatkozó információk összegyűjtése (stratégia, finanszírozás, irányítás, belső szabályozottság, szabályzatok részletes megismerése, jelentős ügyletcsoportok (rutin és nem rutin), számlaegyenlegek és közzétételek azonosítása stb.) * Belső kontrollok felmérése, beleértve a kontrollkörnyezetet, a kontrolltevékenységeket, IT környezetet, stb. * Kockázatok azonosítása: pénzügyi kimutatás szintjén, eredendő kockázat és ellenőrzési kockázat beazonosítása ügyletcsoportonként és állításonként, az elvárt bizonyosság szintjének a meghatározása * Csalás kockázatának felmérése * Vállalkozás folytatása elv érvényesülésének és az erre vonatkozó esetleges kockázatoknak a felmérése, becslése * Pénzmosás és terrorizmus megelőzésére vonatkozó szabályok érvényesülése * Lényegesség, végrehajtási lényegesség és egyértelműen elhanyagolható hiba határértékeinek a meghatározása * Kontrolok hatékonyságára vonatkozó tesztek elvégzése (összhangban az előzetes audit stratégiával) | *2 fő 4 nap*  64 óra | *2 fő 3 nap*  48 óra |
| 5 | Audit stratégia és a könyvvizsgálati terv összeállítása  (Tervezési dokumentum) | * Audit stratégia és a könyvvizsgálati terv összeállítása: ütemezés, könyvvizsgálati eljárások meghatározása a pénzügyi beszámoló egyes soraira a belső ellenőrzési kontrollok megléte és a beazonosított kockázatok alapján * a kontrol tesztek eredményének kiértékelése, könyvvizsgálati terv ennek megfelelő módosítása * Részletes audit munkaprogram (további könyvvizsgálati eljárások) összeállítása | 12 óra | 6 óra |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **KÖNYVVIZSGÁLATI BIZONYÍTÉKOK MEGSZERZÉSE** | | | | |
| 6 | ***ÉV VÉGI VIZSGÁLATI SZAKASZ + LELTÁR***  Könyvvizsgálati eljárások elvégzése (bizonyítékok összegyűjtése) | * Részvétel a leltáron * Munkaprogram végrehajtása:elemző eljárások, tételes (szubsztantív) tesztek, külső megerősítések, leltár feldolgozása, stb. * Konklúzió levonása az elvégzett eljárásokra, a jelentős könyvvizsgálati területekre összefoglaló készítése * Főlapok elkészítése | Leltár:  *1 fő 1 nap*  8 óra  Final:  *2 fő 4 nap*  64 óra  összesen: **72 óra** | Leltár:  *1 fő 1 nap*  8 óra  Final:  *2 fő 4 nap*  64 óra  összesen: **72 óra** |
| 7 | Jogszabályi megfelelés ellenőrzése | * Ellenőrzés, hogy az elkészített beszámoló formája és tartalma megfelel-e az érvényes előírásoknak (számviteli törvény illetve, ha van, akkor a vonatkozó ágazati kormányrendelet, vagy egyéb jogszabályi követelményeknek) * Kiegészítő melléklet és üzleti jelentés ellenőrzése | 8 óra | 8 óra |
| 8 | Véglegesítés, eredmények áttekintése és jelentés készítése, a szükséges belső konzultációk lebonyolítása és dokumentálása | * Audit módosítások összeállítása és leellenőrzése a könyvelésben * A véglegesként kapott beszámoló összehasonlítása az auditált számokkal * A könyvvizsgálat végrehajtásának összefoglaló dokumentumának elkészítése * Teljességi nyilatkozat elkészítése, aláíratása, az Ügyvédi teljességi nyilatkozat bekérése, feldolgozása * Fordulónap utáni események vizsgálata * Könyvvizsgálat végrehajtásának ellenőrzési listája * Jelentés elkészítése * Záró megbeszélés az ügyféllel * Vezetői Levél témák összegyűjtése és a vezetői levél megírása | 11 óra | 11 óra |
| 9 | Archiválás (nem része a honoráriumnak) | * A dokumentáció teljes körűségének ellenőrzése * Az audit file archiválása | 3 óra | 3 óra |
| **Összes szükséges óraráfordítás** | | | **182 óra**  **23 embernap** | **153,5 óra**  **20 embernap** |

Az ajánlásnak szánt mintapélda alapján a fenti részfeladatokra megtervezett munkaórák összegzésével kialakult, hogy az audit első évében, illetve a követő években mennyi a szükséges munkaóra ráfordítás, amit a fenti táblázat utolsó sora mutat. Az ajánlás ennél többre nem vállalkozik, azaz óradíjakra nem tartalmaz ajánlást.

**Összegzés**

A bemutatott kalkulációs séma a nemzeti könyvvizsgálati standardokban rögzített könyvvizsgálati munkafolyamatokra épül, a standardok ennek a munkának, ezeknek a feladatoknak az elvégzését követelik meg a könyvvizsgálótól. Az egyes munkaszakaszokhoz írt becsült óraráfordítások nem csak az adott munkafeladat elvégzését, hanem az elvégzett munka standardokban foglalt követelményeknek megfelelő dokumentálását is magukban foglalják.

A fentiekben bemutatott mintapélda a Szakértői Bizottság ajánlása, amely a nemzeti standardokkal összhangban végzett könyvvizsgálatok megbízási díjának alapját képező munkaóra ráfordítások meghatározásához kíván módszertani segítséget nyújtani és egyúttal iránymutatásként szolgálni a könyvvizsgálóknak. Fontosnak tartja a Szakértői Bizottság azt is, hogy a megbízó is képet kapjon és megértse a könyvvizsgálat összetettségét és bonyolultságát, a könyvvizsgálókra és a könyvvizsgálati tevékenységre vonatkozó magas szintű minőségbiztosítási és szakmai képzési követelményeket és ezek költségvonzatait, amelyekkel a könyvvizsgálóknak számolniuk kell a könyvvizsgálói díjak meghatározásánál.