

**Leitner+Leitner Audit Könyvvizsgáló és Tanácsadó Kft.**

# **Adótételek könyvvizsgálatának módszertani kézikönyve**

**Budapest, 2010.**

**leitnerleitner**

**Szerzők:**

**A Leitner+Leitner Audit Kft. szerzői munkacsoportja:**

**Bevezetés: Siklós Márta**  
**I. fejezet: Orosz József**  
**II. fejezet: Varga Éva**  
**III. fejezet: Tamás Veronika**  
**IV. fejezet: Baloghné Varga Anita**  
**V. fejezet: Barta Lilla**  
**VI. fejezet: Tamás Veronika**  
**Összefoglalás: Siklós Márta**

**Lektorálta: Siklós Márta**  
**dr. Kiss Helga**

**Kézirat lezárva: 2010. augusztus**

Minden jog fenntartva, beleértve a sokszorosítást és a mű bővített, illetve rövidített változatának kiadási jogát is.

A kiadó írásbeli hozzájárulása nélkül sem a teljes mű, sem annak bármely része semmiféle formában nem sokszorosítható (beleértve a digitális adathordozókat is).

Ezen kitételek nem vonatkoznak a műben szereplő munkatáblák szabad felhasználására, melyhez a kiadó ezúton kifejezetten hozzájárul.

## Tartalomjegyzék

|   |    |
|---|----|
| <b>Előszó</b> .....   | 10 |
| <b>Bevezetés</b> .....  | 11 |
| 1. A kézikönyv keretei.....   | 11 |
| 1.1. A könyvvizsgálat szerepe és jelentősége.....                                       | 12 |
| 1.2. A Magyar Könyvvizsgálói Kamara.....  | 13 |
| 1.3. A könyvvizsgálat szabályozása.....   | 13 |
| 1.3.1. Könyvvizsgálati standardok.....  | 13 |
| 1.3.2. A könyvvizsgálat szabályozása.....   | 14 |
| 1.4. Az adók könyvvizsgálatának sajátos volta.....                                      | 15 |
| 1.5. Az adórendszer kialakulásának rövid bemutatása.....                                | 15 |
| 2. Az adóvizsgálat helye a könyvvizsgálaton belül.....                                  | 16 |
| 2.1. Kiindulási alapok a vizsgálati folyamatban.....                                    | 16 |
| 2.2. Munkatervezés - munkaszakaszok.....  | 17 |
| 3. A könyvvizsgálói függetlenség és felelősség.....                                     | 19 |
| <b>I. Általános forgalmi adó könyvvizsgálata</b> .....                                  | 23 |
| 1. Bevezetés.....   | 23 |
| 2. Az áfa helye a társaság pénzügyi-számviteli környezetében.....                       | 23 |
| 2.1. Az áfa és a beszámoló kapcsolata.....  | 23 |
| 2.1.1. A mérleggel való kapcsolat.....  | 23 |
| 2.1.2. Az eredménykimutatással való kapcsolat.....                                      | 24 |
| 2.1.3. A kiegészítő melléklettel való kapcsolat.....                                    | 24 |
| 2.1.4. Az üzleti jelentéssel való kapcsolat.....  | 24 |
| 2.2. Az áfa és a tervezés kapcsolata.....   | 24 |
| 3. Vizsgálati szakasz.....  | 28 |
| 3.1. A belső ellenőrzés megismerése.....  | 28 |
| 3.2. Egyéb vizsgálati eljárások.....  | 33 |
| 4. A vizsgálati megállapítások kiértékelése.....  | 41 |
| <b>II. Béradók könyvvizsgálata</b> .....  | 42 |
| 1. Bevezetés.....   | 42 |
| 2. A vizsgált adónem helye a társaság pénzügyi-számviteli környezetében.....            | 42 |
| 2.1. A béradók és az éves beszámoló kapcsolata.....                                     | 42 |
| 2.1.1. Mérleggel való kapcsolat.....  | 43 |
| 2.1.2. Eredménykimutatással való kapcsolat.....   | 43 |
| 2.1.3. Kiegészítő melléklettel való kapcsolat.....                                      | 43 |
| 2.1.4. Üzleti jelentéssel való kapcsolat (éves beszámólót készítő társaság esetén)..... | 43 |
| 2.2. A béradók és a tervezés kapcsolata.....  | 44 |
| 3. A béradók vizsgálatának időbeli ütemezése.....                                       | 44 |
| 3.1. Rendszerleírás.....  | 46 |

|             |   |           |
|-------------|---|-----------|
| 3.1.1.      | Általános ismeretek.....  | 46        |
| 3.1.2.      | Beléptetés, kiléptetés .....  | 46        |
| 3.1.3.      | Törzsadatok kezelése, karbantartása .....   | 47        |
| 3.1.4.      | Munkateljesítmények, munkaórák mérése.....  | 47        |
| 3.1.5.      | Bérszámfejtés .....   | 47        |
| 3.1.6.      | Utalás.....   | 48        |
| 3.1.7.      | Bevallás.....   | 48        |
| 3.1.8.      | Könyvelés .....   | 49        |
| 3.2.        | Kontroll pontok azonosítása .....   | 49        |
| 3.3.        | Folyamatfelmérés gyakorlati példán való végigkövetése .....                       | 50        |
| 3.4.        | Tesztelés .....   | 51        |
| 4.          | Elemző eljárások a béradók könyvvizsgálata során.....                             | 53        |
| 4.1.        | Változások vizsgálata a társaság egészét tekintve.....                            | 53        |
| 4.2.        | Részletes analitikus elemzés .....  | 54        |
| 4.3.        | Adattesztelések .....   | 55        |
| 4.3.1.      | A vizsgálat időpontjában fennálló bérjellegű kötelezettségek .....                | 55        |
| 4.3.2.      | Személyi jövedelemadó .....   | 57        |
| 4.3.3.      | Társadalombiztosítási járulék.....  | 57        |
| 4.3.4.      | Szakképzési hozzájárulás.....   | 59        |
| 4.3.5.      | Rehabilitációs hozzájárulás.....  | 61        |
| 5.          | Következtetés.....  | 66        |
| 6.          | Munkaprogram .....  | 67        |
| <b>III.</b> | <b>Egyéb adók könyvvizsgálata .....</b>   | <b>71</b> |
| 1.          | Bevezetés .....   | 71        |
| 2.          | Az egyéb adók helye a társaság pénzügyi, számviteli környezetében .....           | 72        |
| 2.1         | Mérleggel való kapcsolat.....   | 72        |
| 2.2         | Eredménykimutatással való kapcsolat .....   | 72        |
| 2.3         | Kiegészítő melléklettel való kapcsolat.....                                       | 72        |
| 2.4         | Üzleti jelentéssel való kapcsolat (éves beszámolót készítő társaság esetén) ..... | 72        |
| 3.          | Az egyéb adók vizsgálata .....  | 73        |
| 3.1.        | Tervezés.....   | 73        |
| 3.2.        | Elővizsgálat.....   | 74        |
| 3.3.        | Fővizsgálat.....  | 75        |
| 3.4.        | Következtetés .....   | 77        |
| 4.          | Az egyéb adók vizsgálatának részletes ismertetése .....                           | 78        |
| 4.1.        | Vám.....  | 78        |
| 4.1.1.      | A vám helye a társaság pénzügyi, számviteli környezetében .....                   | 78        |
| 4.1.2.      | Tervezés .....  | 78        |
| 4.1.3.      | Elővizsgálat.....   | 80        |
| 4.1.4.      | Fővizsgálat.....  | 81        |
| 4.1.5.      | Következtetés.....  | 83        |
| 4.2.        | Illeték .....   | 84        |
| 4.2.1.      | Az illeték helye a társaság pénzügyi, számviteli környezetében.....               | 84        |

|            |  |            |
|------------|--|------------|
| 4.2.2.     | Tervezés .....   | 84         |
| 4.2.3.     | Elővizsgálat.....  | 86         |
| 4.2.4.     | Fővizsgálat.....   | 87         |
| 4.2.5.     | Következtetés.....   | 89         |
| 4.3.       | Cégautó adó .....  | 89         |
| 4.3.1.     | A cégautó adó helye a társaság pénzügyi, számviteli környezetében .....                | 89         |
| 4.3.2.     | Tervezés .....   | 89         |
| 4.3.3.     | Elővizsgálat.....  | 90         |
| 4.3.4.     | Fővizsgálat.....   | 91         |
| 4.3.5.     | Következtetés.....   | 93         |
| 4.4.       | Innovációs járulék .....   | 93         |
| 4.4.1.     | Az innovációs járulék helye a társaság pénzügyi-, számviteli környezetében.....        | 93         |
| 4.4.2.     | Tervezés .....   | 93         |
| 4.4.3.     | Elővizsgálat.....  | 94         |
| 4.4.4.     | Fővizsgálat.....   | 95         |
| 4.4.5.     | Következtetés.....   | 97         |
| 4.5.       | Környezetvédelmi termékdíj.....  | 97         |
| 4.5.1.     | A környezetvédelmi termékdíj helye a társaság pénzügyi, számviteli környezetében ..... | 97         |
| 4.5.2.     | Tervezés .....   | 97         |
| 4.5.3.     | Elővizsgálat feladatai .....   | 99         |
| 4.5.4.     | Fővizsgálat.....   | 101        |
| 4.5.5.     | Következtetés.....   | 103        |
| <b>IV.</b> | <b>Helyi adók könyvvizsgálata .....</b>  | <b>104</b> |
| 1.         | Bevezetés .....  | 104        |
| 2.         | Helyi adók helye a társaság pénzügyi, számviteli rendszerében.....                     | 104        |
| 2.1.       | Mérleggel való kapcsolat.....  | 104        |
| 2.2.       | Eredménykimutatással való kapcsolat .....  | 104        |
| 2.3.       | Kiegészítő melléklettel való kapcsolat.....  | 104        |
| 2.4.       | Üzleti jelentéssel való kapcsolat (éves beszámolót készítő társaság esetén) .....      | 104        |
| 2.5.       | A helyi adók és a tervezés kapcsolata.....   | 105        |
| 3.         | Folyamatfelmérés.....  | 105        |
| 4.         | Helyi adók részletes vizsgálata.....   | 106        |
| 4.1.       | Helyi iparűzési adó.....   | 106        |
| 4.1.1.     | Elővizsgálat során elvégzendő feladatok.....   | 106        |
| 4.1.2.     | Fővizsgálat során elvégzendő feladatok .....   | 106        |
| 4.1.3.     | Helyi iparűzési adó munkaprogram .....   | 111        |
| 4.2.       | Építmény- és telekadó.....   | 115        |
| 4.2.1.     | Tervezés .....   | 115        |
| 4.2.2.     | Elővizsgálat során elvégzendő feladatok.....   | 115        |
| 4.2.3.     | Fővizsgálat során elvégzendő feladatok .....   | 115        |
| 4.2.4.     | Építmény- és telekadó munkaprogram.....  | 116        |
| 4.3.       | Vállalkozások kommunális adója.....  | 118        |
| 4.3.1.     | Elővizsgálat során elvégzendő feladatok.....   | 118        |
| 4.3.2.     | Fővizsgálat során elvégzendő feladatok .....   | 118        |
| 4.4.       | Idegenforgalmi adó.....  | 120        |

|           |  |            |
|-----------|--|------------|
| 4.4.1.    | Idegenforgalmi adó munkaprogram.....   | 121        |
| 5.        | Következtetés.....   | 122        |
| <b>V.</b> | <b>Társasági adó könyvvizsgálata.....</b>  | <b>123</b> |
| 1.        | Bevezetés .....  | 123        |
| 2.        | Társasági adó helye a társaság pénzügyi, számviteli rendszerében.....                              | 123        |
| 2.1.      | Mérleggel való kapcsolat.....  | 123        |
| 2.2.      | Eredménykimutatással való kapcsolat .....  | 123        |
| 2.3.      | Kiegészítő melléklettel való kapcsolat.....  | 123        |
| 2.4.      | Üzleti jelentéssel való kapcsolat (éves beszámolót készítő társaság esetén) .....                  | 124        |
| 2.5.      | Könyvvizsgáló feladata a társasági adó ellenőrzése során .....                                     | 124        |
| 2.6.      | A társasági adó hatékony ellenőrzésének megvalósítása .....  | 125        |
| 3.        | Tervezési szakasz .....  | 126        |
| 3.1.      | Beszámolóiból eredő hiba társasági adóra gyakorolt hatásának kockázatminősítése .....              | 126        |
| 3.2.      | Társasági adószámítás általános kockázat meghatározása .....                                       | 129        |
| 3.3.      | Példa a társasági adó általános kockázatának megítélésére.....                                     | 131        |
| 3.4.      | A kommunikáció és a folyamatos monitoring jelentősége.....   | 132        |
| 3.4.1.    | Külső kommunikáció szerepe.....  | 133        |
| 3.4.2.    | Belső kommunikáció.....  | 133        |
| 3.4.3.    | Monitoring .....   | 133        |
| 4.        | Elővizsgálat során elvégezhető feladatok.....  | 134        |
| 4.1.      | Eszközök elővizsgálata társasági adó számítás ellenőrzéséhez.....                                  | 134        |
| 4.1.1.    | Befektetett eszközök elővizsgálata .....   | 135        |
| 4.1.2.    | Készletek .....  | 139        |
| 4.1.3.    | Követelések .....  | 139        |
| 4.2.      | Ráfordítások, költségek vizsgálata társasági adó szempontból.....                                  | 140        |
| 4.3.      | Az elővizsgálati tapasztalatok alapján levont következtetések, év végi teendők meghatározása ..... | 141        |
| 5.        | Év végi vizsgálat során elvégezhető feladatok.....   | 141        |
| 5.1.      | Eszközök .....   | 141        |
| 5.1.1.    | Befektetett eszközök .....   | 141        |
| 5.1.2.    | Forgóeszközök.....   | 143        |
| 5.2.      | Források vizsgálata .....  | 144        |
| 5.2.1.    | Saját tőke .....   | 144        |
| 5.2.2.    | Céltartalékok.....   | 145        |
| 5.2.3.    | Hosszú lejáratú kötelezettségek.....   | 146        |
| 5.2.4.    | Rövid lejáratú kötelezettségek.....  | 146        |
| 5.2.5.    | Elhatárolások .....  | 147        |
| 5.3.      | Eredménykimutatás .....  | 147        |
| 5.3.1.    | Árbevételek és egyéb bevételek.....  | 147        |
| 5.3.2.    | Anyagjellegű ráfordítások.....   | 148        |
| 5.3.3.    | Személyi jellegű ráfordítások.....   | 149        |
| 5.3.4.    | Értékcsökkenések .....   | 149        |
| 5.3.5.    | Egyéb ráfordítások vizsgálata .....  | 149        |
| 5.3.6.    | Pénzügyi műveletek eredménye.....  | 150        |

|             |   |            |
|-------------|---|------------|
| 5.3.7.      | Rendkívüli eredmény .....   | 150        |
| 5.4.        | Mérlegen, eredménykimutatáson kívüli jelentős tételek vizsgálata .....  | 150        |
| 5.4.1.      | Elhatárolt veszteség .....  | 151        |
| 5.4.2.      | Kapcsolt tranzakciók.....   | 151        |
| 5.4.3.      | Egyéb.....  | 152        |
| 6.          | Speciális esetek .....  | 152        |
| 6.1.        | Átalakulások kapcsán vizsgálandó tételek .....                          | 152        |
| 6.2.        | Forintról devizára történő áttérés.....                                 | 152        |
| 7.          | Következtetés.....  | 153        |
| <b>VI.</b>  | <b>Ellenőrzés</b> .....   | <b>154</b> |
| 1.          | Bevezetés .....   | 154        |
| 2.          | Az ellenőrzés helye a társaság pénzügyi, számviteli környezetében ..... | 155        |
| 3.          | Az ellenőrzés vizsgálata .....  | 157        |
| 3.1.        | Tervezés.....   | 157        |
| 3.2.        | Elővizsgálat.....   | 158        |
| 3.3.        | Fővizsgálat.....  | 159        |
| <b>VII.</b> | <b>Összefoglalás</b> .....  | <b>162</b> |

## Táblázatok jegyzéke

|  |     |
|--|-----|
| 1. táblázat – Általános forgalmi adó kérdéslista .....   | 26  |
| 2. táblázat – Az Áfa elszámolásának folyamata, ellenőrzési tevékenységek.....  | 32  |
| 3. táblázat – Áfa vizsgálati program.....  | 37  |
| 4. táblázat – Áfa bevallások összesítése (áfa tábla) .....   | 39  |
| 5. táblázat – Folyamatfelmérés / belső ellenőrzési rendszer vizsgálati ütemterve .....                               | 45  |
| 6. táblázat – Ellenőrzési pontok összefoglaló táblázata .....  | 49  |
| 7. táblázat – Folyamatfelmérés eredményeinek összesítése .....   | 51  |
| 8. táblázat – Havi bérszámfejtés eredményeinek elemzése .....  | 52  |
| 9. táblázat – Személyi jellegű ráfordítások változásának vizsgálati menete .....                                     | 53  |
| 10. táblázat – Béradókra ható tényezők változásainak összefoglalása .....  | 54  |
| 11. táblázat – Bérjellegű kötelezettségek ellenőrzése.....   | 56  |
| 12. táblázat – Rehabilitációs hozzájárulás vizsgálati módszerei .....  | 61  |
| 13. táblázat – Bérjellegű adó és járulék kötelezettségek vizsgálati program.....                                     | 68  |
| 14. táblázat – Személyi jellegű ráfordítás vizsgálati program .....  | 70  |
| 15. táblázat – Vizsgált időszaki kötelezettségek egyeztetése az egyéb adóknál .....                                  | 77  |
| 16. táblázat – Vámok adókérdőív .....  | 80  |
| 17. táblázat – Kontrollpontok azonosítása – vám.....   | 81  |
| 18. táblázat – Kontrollpontok működésének vizsgálata – vám .....   | 81  |
| 19. táblázat – Vám vizsgálati program .....  | 83  |
| 20. táblázat – Illeték adó kérdőív .....   | 85  |
| 21. táblázat – Kontrollpontok azonosítása – illeték .....  | 86  |
| 22. táblázat – Kontrollpontok működésének vizsgálata- illeték .....  | 87  |
| 23. táblázat – Illetékek vizsgálati program .....  | 89  |
| 24. táblázat – Cégautó adó adókérdőív .....  | 90  |
| 25. táblázat – Kontrollpontok azonosítása – Cégautó adó .....  | 90  |
| 26. táblázat – Kontrollpontok működésének vizsgálata cégautó adónál .....  | 91  |
| 27. táblázat – Cégautó adó vizsgálati program.....   | 92  |
| 28. táblázat – Innovációs járulék adókérdőív .....   | 94  |
| 29. táblázat – Kontrollpontok azonosítása - innovációs járulék .....   | 94  |
| 30. táblázat – Kontrollpontok működésének vizsgálata innovációs járuléknál .....                                     | 95  |
| 31. táblázat – Innovációs járulék vizsgálati program.....  | 96  |
| 32. táblázat – Környezetvédelmi termékdíj – adó kérdőív.....   | 99  |
| 33. táblázat – Kontrollpontok azonosítása - Környezetvédelmi termékdíj.....  | 100 |
| 34. táblázat – Kontrollpontok hatékonyságának vizsgálata - Környezetvédelmi termékdíj.....                           | 100 |
| 35. táblázat – Környezetvédelmi termékdíj - munkaprogram .....   | 103 |
| 36. táblázat – Iparűzési adó kalkulációs táblája.....  | 111 |
| 37. táblázat – Helyi iparűzési adó vizsgálati program .....  | 112 |
| 38. táblázat – Helyi iparűzési adó-ráfordítás vizsgálati programja.....  | 114 |
| 39. táblázat – Építmény- és telekadó vizsgálati program .....  | 117 |
| 40. táblázat – Kommunális adó vizsgálati program .....   | 119 |
| 41. táblázat – Idegenforgalmi adó vizsgálati program .....   | 122 |
| 42. táblázat – A társasági adóra gyakorolt hatással kibővített kockázatkéértékelés összefoglaló táblája .....        | 127 |
| 43. táblázat – A társasági adóra gyakorolt hatással kibővített kockázatkéértékelés összefoglaló táblája - példa..... | 128 |
| 44. táblázat – Társasági adószámítás kockázatának meghatározása .....  | 130 |



|   |     |
|---|-----|
| 45. táblázat – Társasági adószámítás kockázatának kiértékelése.....                     | 130 |
| 46. táblázat – Társasági adó kockázatának megítélése – példa 1.....                     | 132 |
| 47. táblázat – Társasági adó kockázatának megítélése – példa 2.....                     | 132 |
| 48. táblázat – Immateriális javak és tárgyi eszközök elővizsgálati munkaprogramja ..... | 136 |
| 49. táblázat – Készletek elővizsgálati programja .....                                  | 139 |
| 50. táblázat – Követelések elővizsgálati programja.....                                 | 140 |
| 51. táblázat – Ráfordítások, költségek elővizsgálati programja.....                     | 140 |
| 52. táblázat – Immateriális javak és tárgyi eszközök fővizsgálati programja .....       | 142 |
| 53. táblázat – Befektetett pénzügyi eszközök fővizsgálati programja .....               | 142 |
| 54. táblázat – Készletek fővizsgálati programja.....                                    | 143 |
| 56. táblázat – Saját tőke fővizsgálati programja.....                                   | 145 |
| 57. táblázat – Céltartalékok fővizsgálati programja.....                                | 146 |
| 58. táblázat – Rövid lejáratú kötelezettségek fővizsgálati programja.....               | 146 |
| 59. táblázat – Árbevételek és egyéb bevételek vizsgálati programja .....                | 148 |
| 60. táblázat – Anyagjellegű ráfordítások fővizsgálati programja .....                   | 148 |
| 61. táblázat – Egyéb ráfordítások vizsgálati programja.....                             | 149 |
| 62. táblázat – Rendkívüli eredmény fővizsgálati programja.....                          | 150 |
| 63. táblázat – Elhatárolt veszteség fővizsgálati programja.....                         | 151 |
| 64. táblázat – Átalakulások kapcsán vizsgálandó tételek fővizsgálati programja .....    | 152 |
| 65. táblázat – Kérdőív az ellenőrzésekhez .....   | 158 |
| 66. táblázat – Adóellenőrzés vizsgálati program .....                                   | 159 |
| 67. táblázat – Önellenőrzés vizsgálati program .....                                    | 160 |

## Előszó

A Magyar Könyvvizsgálói Kamara, valamint a Leitner+Leitner Audit Könyvvizsgáló és Tanácsadó Kft. közös együttműködésének eredményeként megszületett kézikönyv megírását kettős cél vezérelte: egyrésztől **újszerűen**, kimondottan **könyvvizsgálói szemszögből** vizsgáljuk az adók adminisztrálását a gazdálkodó szervezeteknél, másrésztől **gyakorlati** útmutatót kínálunk az olvasónak. Olyan, a mindennapi könyvvizsgálati munka során könnyen alkalmazható módszereket mutatunk be, amelyek segítségével a könyvvizsgáló hatékonyabban végezheti munkáját. Egyszerű és közérthető formában kívánjuk felhívni a figyelmet az adótételek könyvvizsgálatának sajátosságaira, egyúttal meghúzva azt a határt is, ameddig a könyvvizsgálónak feladata és kötelessége a könyvvizsgálat keretén belül az adók vizsgálata.

A Magyar Könyvvizsgálói Kamara által felmért igényekhez alkalmazkodva olyan szerzők lettek felkérve a témakör kimunkálására, akik a Leitner+Leitner Audit Könyvvizsgáló és Tanácsadó Kft. vezető beosztású könyvvizsgálóiként a mindennapi munkamódszerüket az évek során megszerzett tapasztalatukkal egyesítve adják át azokat újszerű formában az olvasónak. A nemzetközi háttérrel rendelkező könyvvizsgáló társaság ügyfélköréhez jellemzően az ipar, a kereskedelem és a szolgáltatóipar legkülönbözőbb területein tevékenykedő vállalatok, elsősorban külföldi részesedéssel alapított vállalkozások, vagy magyarországi fiókteleppel vagy állandó telephellyel rendelkező külföldi társaságok tartoznak. A nemzetközi adótanácsadásra specializálódott Leitner+Leitner Tax Adótanácsadó Kft.-vel együttműködve így tudnak mind pénzügyi-, számviteli-, mind adózási területen immáron hosszú évek óta az ügyfelek rendelkezésére állni.

A kézikönyv a hazai vállalkozásokhoz igazodva, elsősorban **kis- és középvállalkozások könyvvizsgálói részére** készült gyakorlati munkájuk végzéséhez, de bátran ajánljuk minden könyvvizsgáló kollégának, vagy éppen a könyvvizsgálattal még csak most ismerkedő pályakezdők, vagy könyvelők részére is.

Budapest, 2010 augusztus

A Szerzők

## Bevezetés

### 1. A kézikönyv keretei

Amikor az adótételek könyvvizsgálata során a **kis- és középvállalkozásokról** szólunk, fontos kiemelni, hogy azok alatt nemcsak a kis- és középvállalkozásokról, fejlődésük támogatásáról szóló törvényben meghatározott definíciókat értjük, hanem a klasszikus értelemben vett kört **kiterjesztően** értelmezzük és használjuk jelen kézikönyv egyes részeiben.

Felfogásunkban kis- és középvállalkozás alatt értjük azokat a gazdálkodó szervezeteket, akik – akár nemzetközi háttérrel, akár anélkül – hosszú távra rendezkedtek be Magyarországon, és a belföldi operáció mérete a multinacionális vállalatokét nem éri el, de a kis-, és középvállalkozásokra jellemző mutatók közül egyet, vagy többet meghaladnak.

Fogalomrendszerünk igazodik továbbá a Magyar Könyvvizsgálói Kamara standardjainak glosszáriumában megfogalmazott kisvállalkozás definícióhoz, amely a következők szerint határozza meg ezen kategóriát.

Az irányítás, vagyis a mindennapi ügyvezetés jellemzően kisszámú egyének – még gyakrabban egyetlen személy – kezében összpontosul, továbbá az alább meghatározott jellemzők közül egy, vagy akár több szintén jellemző a vállalkozás működésére:

- kevés jövedelemforrással rendelkezik,
- adatnyilvántartása kifinomulatlan és kevésbé részletes,
- a belső kontrollmechanizmus korlátozott, illetve lehetővé teszi, hogy a vezetés azokat felülírja.

A kisvállalkozásokra tehát rendszerint jellemző, hogy a vezetés egy kézben történő összpontosítása mellett a felsorolt jellemzők valamelyike is megjelenik.

A kézikönyv használata során – eltérően azok esetleges jogi tartalmának különbözőségétől – a gazdálkodó szervezet, vállalkozás, társaság, ügyfél, illetve cég kifejezések egymás szinonimáiként szerepelnek.

A könyvvizsgáló szerzők által felhasznált állítások a következő kategóriákba esnek:

- Az auditált időszak során előforduló ügyletcsoporthoz és eseményekkel kapcsolatos állítások:
  - **E** előfordulás - a rögzített ügyletek és események előfordultak, és a gazdálkodóhoz kapcsolódnak;
  - **T** teljesség - minden rögzítendő ügyletet és eseményt rögzítettek;
  - **P** pontosság - a rögzített ügyletekhez és eseményekhez kapcsolódó összegeket és egyéb adatokat megfelelően rögzítették;
  - **C** időszakok közötti elhatárolás (cut-off) - az ügyleteket és eseményeket a helyes számviteli időszakban rögzítették;
  - **B** besorolás - az ügyleteket és eseményeket a megfelelő számlákon rögzítették.

- Az időszak végi számlaegyenlegekkel kapcsolatos állítások:
  - **L** létezés - az eszközök, a kötelezettségek és a tőkeérdekeltségek léteznek;
  - **J** jogok és kötelezettségek - az eszközökhöz való jogot a gazdálkodó birtokolja, vagy ellenőrzi, a kötelezettségek pedig a gazdálkodó kötelmei;
  - **T** teljesség - minden rögzítendő eszközt, kötelezettséget és tőkeérdekeltséget rögzítettek;
  - **É** értékelés és felosztás - az eszközök, a kötelezettségek és a tőkeérdekeltségek a megfelelő összegben szerepelnek a pénzügyi kimutatásokban, és bármely ebből fakadó értékelési vagy felosztási helyesbítést megfelelően rögzítettek.
  
- A bemutatással és közzététellel kapcsolatos állítások:
  - **EJ** előfordulás, valamint jogok és kötelezettségek - a közzétett események, ügyletek és egyéb tényezők előfordultak és a gazdálkodóhoz kapcsolódnak;
  - **T** teljesség - a pénzügyi kimutatásokban szerepel az összes közzététel, amelyet szerepeltetni kell;
  - **BÉ** besorolás és érthetőség - a pénzügyi információkat megfelelően mutatták be és nevezték meg, valamint a közzétételeket világosan fogalmazták meg;
  - **PÉ** pontosság és értékelés - a pénzügyi és egyéb információkat valósan és a megfelelő összegekben mutatják be.

### 1.1. A könyvvizsgálat szerepe és jelentősége

A **könyvvizsgálat célja** annak megállapítása, hogy a gazdálkodó által az üzleti évről készített éves **beszámoló**, egyszerűsített éves beszámoló, továbbá az összevont (konszolidált) éves beszámoló a **számviteli törvény előírásai szerint** készült, és ennek megfelelően **megbízható**, valamint **valós képet ad** a gazdálkodó szervezet (a konszolidálásba bevont vállalkozások együttes) vagyoni és pénzügyi helyzetéről, a működés eredményéről.

A nemzetközi folyamatoknak megfelelően a könyvvizsgálat hazánkban is egyre jobban **felértékelődik**, manapság nem ritka, hogy olyan gazdálkodó szervezetek is könyvvizsgálóra bízák beszámolójuk ellenőrzését, akik egyébként könyvvizsgálatra nem kötelezettek. Egy **független szakmai szem** sokak számára – a kötelezettségtől függetlenül – garanciát jelent arra, hogy vállalkozásuk megfelelően és törvényesen működik. A könyvvizsgáló, mint a gazdálkodó szervezetek szabályszerű működésének legfőbb őre pontosan ezért tölt be nagyon fontos szerepet. Sajnos gyakori példa a gazdálkodó szervezetek részéről a fordított hozzáállás is, ugyanis jó néhányan éppen a vállalkozási szabadság fékjét és gátját látják a könyvvizsgálóban, ellenőrzését pedig idegenkedve és fenntartásokkal fogadják.

Nem ritka, hogy a gazdálkodó szervezetek nem mint együttműködő félként tekintenek a könyvvizsgálóra, hanem a szükséges és kötelező rossz megtestesítőjét látják benne. Ez a szemlélet hibás, ugyanis a könyvvizsgáló nem egyszerűen a **törvényes működés ellenőrének szerepét tölti be**, hanem ahogy egyre gyakrabban – egyébként helyesen – a független könyvvizsgáló kifejezést használják, a gazdálkodó szervezettel **együttműködve**, mintegy **támogató szerepet** is ellát.

## 1.2. A Magyar Könyvvizsgálói Kamara

A gazdasági élet szereplői hosszú idő után – a rendszerváltás idején – találkoztak itthon újra a korábban hazánkban is jól ismert szavakkal: könyvvizsgálat, könyvvizsgáló. A szakma mintegy negyvenéves Csipkerózsika-álomból ébredt, majd szervezte és építette fel önmagát. Alapos előkészítés után 1997-ben megszületett a könyvvizsgálatról és a kamaráról szóló törvény, s ugyanebben az évben – jelentős közfeladatokkal felruházva – létrejött a Magyar Könyvvizsgálói Kamara is. Kiemelt feladatként kezelik a tagok képzését és a szakmai segítségnyújtást akár előadások, akár publikációk formájában.

A gazdasági társaságokról szóló törvény a **társaságok törvényes működésének első számú biztosítékaként** tekint a könyvvizsgálóra. Természetesnek tartjuk, hogy a pénz és tőkepiaci törvények ugyancsak jelentős szerepet szánjanak a könyvvizsgálatnak. A Magyar Könyvvizsgálói Kamarának erre a szerepkörre kellett felkészítenie – a ma már több mint 5000 regisztrált magánszemélyből és mintegy 2000 nyilvántartásba vett társaságból álló – tagságát. A **kamarai önkormányzati szabályok** megalkotása, a működés feltétel- és kapcsolatrendszerének kiépítése befejeződött. A Kamara az évek folyamán – a nemzetközi szervezetek ma már teljes jogú tagjaként – egyre intenzívebben kapcsolódott be a szakma nemzetközi vérkeringésébe, a továbbfejlesztés irányának meghatározásánál figyelembe veszi a nemzetközi szabályozás változásait.

A gyorsan változó világunkban a könyvvizsgálat követelményei is jelentősen átalakultak, a feltételek szigorodtak. Fokozott hangsúlyt kap a **függetlenség, a minőség és a szakma közhitelességének erősítése**. A Kamara a hazai könyvvizsgálat színvonalának növelésére, nemzetközi elismertségének biztosítására, a szakmával szembeni bizalom fenntartására és erősítésére törekszik.

## 1.3. A könyvvizsgálat szabályozása

### 1.3.1. Könyvvizsgálati standardok

A könyvvizsgálat **globális szintű harmonizációjának érdekében** a Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetségének (IFAC – International Federation of Accountants) keretében működő Nemzetközi Könyvvizsgálati Bizottság (IAPC – International Auditing Practices Committee) feladata, hogy **évről évre** kiadja, illetve frissítse a könyvvizsgálói **szakma egészére irányadó** standardokat és állásfoglalásokat.

Ezek az alapelvek mára olyannyira részét képezik a könyvvizsgálati munkának, hogy a nemzeti standardok is hozzá igazodnak. A Magyar Könyvvizsgálói Kamara – mint az IFAC tagja – **Magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardok** elnevezéssel adja közre az IAPC által kidolgozott és folyamatosan frissített standardokat, természetesen a magyar igényekhez és piaci környezethez igazodva. Ezek a standardok jellegükből adódóan csak a könyvvizsgálati **munka keretének** meghatározásáig mehetnek el, hiszen ahogyan már jeleztük, a könyvvizsgáló mindig az adott gazdálkodó szervezethez alkalmazkodva végzi munkáját. Ebben az értelemben a standardok tehát az **alapvető elveket és normákat** fogalmazzák meg, melyeket aztán konkrét tartalommal a könyvvizsgálónak szükséges kitöltenie. Pontosan ezek a standardok szólnak úgy, hogy a könyvvizsgáló a pénzügyi kimutatásokon keresztül a beszámolóalkészítési elveknek történő megfelelés vonatkozásában alkot véleményt az ügyfél által elkészített pénzügyi kimutatások vizsgálatán keresztül. Ennek megtestesítője a záradék, amely a beszámoló tanúsítványa.

A fent hivatkozott általános alapelvet a Kamara pénzügyi kimutatások céljára vonatkozó standardja is megerősíti. A 200. számú standard pedig a kimutatások vizsgálatának általános elvei között a **kellő bizonyosságra** fekteti a hangsúlyt.

Ennek értelmében – ahogyan az a fent hivatkozott könyvvizsgálati standardban megjelenik – a könyvvizsgálatot végző könyvvizsgáló kellő bizonyosságot szerez arra vonatkozóan, hogy egészében véve a **pénzügyi kimutatások nem tartalmaznak** akár csalásból, akár hibából eredő lényeges **hibás állítást**. A kellő bizonyosság, mint fogalom azon összegyűjtött könyvvizsgálati bizonyítékokra vonatkozik, amelyek a könyvvizsgáló számára azon következtetés levonásához szükségesek, hogy egészében véve a pénzügyi kimutatásokban lényeges hibás állítások nincsenek. A kellő bizonyosság az egész könyvvizsgálati folyamatra vonatkozik.

A könyvvizsgálati standarddal összhangban ugyanakkor tényként rögzítendő az is, hogy a könyvvizsgáló mégsem szerezhet teljes bizonyosságot, hiszen a könyvvizsgálatnak vannak olyan belső korlátai, amelyek befolyásolják a könyvvizsgálónak a lényeges hibával bíró állítások feltárására vonatkozó képességét. Ezen korlátok olyan tényezők miatt állnak fenn, mint például a tesztelés alkalmazása, a belső ellenőrzés eredendő korlátai (például a vezetés általi hatálytalanítás, vagy az összejátszás lehetősége), illetve az a nem elhanyagolható körülmény, hogy a **könyvvizsgálati bizonyítékok többsége inkább meggyőző, mint döntő jelentőséggel bír**.

### 1.3.2. A könyvvizsgálat szabályozása

A **számviteli törvény**, valamint a **gazdasági társaságokról szóló törvény** pontosan szabályozzák mind a könyvvizsgálatra kötelezett gazdálkodó szervezeteket, mind az általános eljárási szabályokat, valamint felelősségi kérdéseket.

A számviteli törvény általános keretszabályt ad, amely egyben a könyvvizsgálat mibenlétét is meghatározza. Az Sztv. 155. § (1) bekezdése szerint a könyvvizsgálat célja – ahogyan arról már fent is szóltunk – a gazdálkodó szervezetről a beszámolón alapuló **valós képet** adni. Ezen felül a könyvvizsgálónak azt is ellenőriznie kell, hogy a beszámoló és az üzleti jelentés adatai **összhangban** állnak-e egymással. Ugyanezen alapelvek kerültek a Gt.-ben is rögzítésre a 40. §-ban.

A **könyvvizsgálatra kötelezettek** köre – a törvényt követve – két irányból is meghatározható. Alapvetően minden kettős könyvvitelt vezető köteles magát auditálás alá vetni, másfelől a törvény meghatározza a kivételt is:

- mely szerint az előző két üzleti év átlagában számított éves nettó árbevétel nem haladta meg a 100 millió forintot,
- továbbá ugyanezen időszak vonatkozásában a foglalkoztatottak száma nem haladta meg az 50 főt.

A két feltételt együttesen kell vizsgálni, és mindegyiknek teljesülnie kell ahhoz, hogy a vállalkozás ne legyen könyvvizsgálatra kötelezett.

Természetesen ezen felmentés alól is vannak kivételek, amikor a feltételek ugyan teljesülnek, de a számviteli törvény, valamint egyéb kapcsolódó jogszabályok mégis kötelezővé teszik a könyvvizsgálatot. A törvényi előírások értelmében a kötelező könyvvizsgálatot **csak a Magyar Könyvvizsgálói Kamara tagja**, vagy az ott **bejegyzett könyvvizsgáló cég** végezhet.

A gazdasági társaságokról szóló törvény már a társaság alapítása során rendelkezik a könyvvizsgáló megválasztásáról. A Gt. 12. § (1) f) pontja természetesen csak azon gazdálkodó szervezetekre

vonatkozik, akiknél a könyvvizsgálat kötelező, náluk viszont már a **társasági szerződésben** kell kijelölni a választott könyvvizsgálót. A könyvvizsgáló bejegyzéséről a **cégtörvény**. szabályai rendelkeznek (Ctv. 25. § (1) h) és 30. § (1)), melyek alapján a könyvvizsgálónak a nevét (cégnevét), továbbá lakóhelyét (székhelyét) is be kell jegyezni. Amennyiben a könyvvizsgálatot társaság látja el, szükséges az is, hogy annak a személynek a neve és lakóhelye is bejegyzésre kerüljön, aki a könyvvizsgálatért személyében is felelős.

Ahogy az már ezt megelőzően is hangsúlyoztuk, a könyvvizsgálónak nem csupán az a feladata, hogy a társaság részére elkészítse a jelentését, illetve záradékkal lássa el a beszámolót, hanem fontos **közérdekvédelmi funkciót** is betölt. Tevékenységének kereteit a számviteli törvény, a gazdasági társaságokról szóló törvény, a cégtörvény, valamint a kamarai és könyvvizsgálói törvény részletesen szabályozza mind anyagi jogi, mind eljárásjogi szempontból, azon érdektől vezérelve, hogy a könyvvizsgáló funkcióját betölthesse. A törvények ugyanakkor csak keretszabályokat jelentenek a könyvvizsgálati munkához, az egyes döntések meghozatala, a könyvvizsgálat lefolytatása minden esetben a könyvvizsgálótól függ, értelemszerűen alkalmazkodva a vizsgálat alá vont gazdálkodó szervezet sajátosságaihoz.

A gyakorlati munkát azonban bizonytalanná teheti az a könyvvizsgálótól független körülmény, hogy a munkát az **ügyféltől szolgáltatott adatok alapján** kell elvégeznie, melyek a jelentés megalapozottságát is befolyásolhatják. Ezen megfontolásból kiindulva a könyvvizsgáló felelősségéről a későbbiekben külön cím alatt kívánunk szólni.

### 1.4. Az adók könyvvizsgálatának sajátos volta

Alapelvként rögzítendő, hogy a könyvvizsgálót **nem szabad az adótanácsadóval, vagy a könyvelővel azonosítani**, hiszen egyik sem feladata, és már csak a függetlensége, illetve a felelőssége miatt sem végezhet ilyen jellegű tevékenységet. Sok gazdálkodó szervezetet bebiztosítva érzi magát azáltal, hogy beszámolójához a könyvvizsgálati záradékot megkapta, miközben elfeledkeznek arról, hogy a könyvvizsgáló hangsúlyozottan csak az általa feltárt **lényegi hibákról ad tájékoztatást**.

A könyvvizsgálat során végzett adóellenőrzés és egy célzott, adótanácsadó által végzett vizsgálat közé semmi esetben sem szabad egyenlőségjelet tenni. Hatványozottan igaz ez egy esetleges adóhatósági ellenőrzésre is. A gazdálkodó szervezeteknek – akár a könyvvizsgáló közreműködésével – tudatosítaniuk kell magukban, hogy a könyvvizsgálat nem jelent számukra garanciát arra, hogy egy részletes adóvizsgálat mindent rendben találjon. Fel kell ismerniük, hogy melyik az a pont, amikor **már adótanácsadó, vagy adószakértő bevonása szükséges**, mely funkciót a könyvvizsgáló a fent jelzett okok miatt nem vállalhat magára, azonban a lehetőségre mindenképpen célszerű felhívnia megbízója figyelmét.

### 1.5. Az adórendszer kialakulásának rövid bemutatása

A könyvvizsgálat keretében végzett adóvizsgálat részleteiben történő ismertetése előtt célszerű kitérni arra, hogyan alakult ki mai adórendszerünk. Az **1980-as évek végével** teremtődött meg az igény arra, hogy a magyar adórendszer is alkalmazkodjon a piaci – ha úgy tetszik nyugati – viszonyokhoz, egyúttal Magyarországot adózási területen is vonzó, befektetőbarát országgá tegye.

Az új törvényi szabályozás központi kérdésévé, és egyben iránymutatójává az **adófizetői csoportok teherviselő képességének felmérése**, valamint a működtetni kívánt rendszer – viszonylag – igazságos volta állt. Az állam, ha lassan is, de elkezdte megtanulni, hogy mit jelent a klasszikus értelemben vett újraelosztás, melyhez egy működőképese, a jövedelemhez alkalmazkodó adórendszer kimunkálására volt szükség.

Az egyes adókat illetően a rendszerváltás időszakában – illetve azt követően folyamatosan – a korábbiakat felváltó **új törvények** születtek, amelyek már az újfajta szemléletmódnak is megfeleltek.

Újragondolták a személyi jövedelemadóztatást, az általános forgalmi adót, továbbá az egészség- és társadalombiztosítás is új alapokra helyeződött. Az adók mellett a kapcsolódó jogterületek is átalakultak, megszületett az új számviteli törvény, illetve többszöri átszabás után a gazdasági társaságokat is új törvény szabályozza.

A törvényi változások mellett természetesen a szakma is mozgolódni kezdett, így egy teljesen új szakma képviselőiként **megjelentek az adótanácsadók** is Magyarországon. Az addig ismeretlen kategória az adókat részleteiben ismerő szakemberek hiányát és a piaci igényeket elégítette ki, ugyanis az új törvények értelmezéséhez és alkalmazásának elősegítéséhez új szakemberekre is szükség volt.

A következő mérföldkövet már az Európai Unióhoz történő csatlakozás jelentette. Jóllehet, azóta is tart az **adórendszer folyamatos átalakítása**, inkább csak finomításokról van szó, melyek által a hatályos törvényeket megpróbálják mindig az aktuális piaci- és gazdasági viszonyokhoz alakítani.

## 2. Az adóvizsgálat helye a könyvvizsgálaton belül

Az egyes adótételek könyvvizsgálatával kapcsolatban mindenekelőtt azzal kell tisztában lenni, hogy ezt a fajta vizsgálatot semmi esetre sem szabad úgy tekinteni, mint egy konkrét adóvizsgálatot. A könyvvizsgálónak a gazdálkodó szervezet beszámolójának ellenőréként **nem feladata a mélyreható adóvizsgálat**. Ennek elvégzésére ma már külön szervezeti formában működő társaságok, illetve magánszemélyek, azaz az adótanácsadók vállalkoznak. Ahogyan arról a korábbiakban is szóltunk, a **könyvvizsgáló nem is vállalhat azért felelősséget, hogy a gazdálkodó szervezet adóügyei az év folyamán rendben legyenek**. Hiába tart kapcsolatot egész éven át ügyfelével, a könyvvizsgáló nem vállalhatja magára sem az ügyvezetés, sem a független – vagy akár belső – adótanácsadó teendőit még akkor sem, ha a szükséges tudással egyébként rendelkezik. Természetesen abban az esetben, ha az auditálás során úgy látja, hogy nem a törvényi előírásoknak megfelelően működött a társaság, ezt köteles jelezni, de – álláspontunk szerint – ezen a ponton a könyvvizsgáló feladata, illetve felelőssége véget ér.

Ugyanakkor elkerülhetetlen, hogy a könyvvizsgálat során ne kerüljön sor az egyes adótételek átvizsgálására, de ezt csak a könyvvizsgálat mélységéhez és kívánalmaihoz igazodva kell végezni. A módszertani kézikönyv célja is éppen az, hogy meghúzzuk azokat a határokat, illetve megadjuk azon kereteket, amelyek egy ilyen jellegű adóvizsgálat során szóba kerülhetnek.

### 2.1. Kiindulási alapok a vizsgálati folyamatban

Az adónemek ellenőrzésére a könyvvizsgáló már jóval **a tényleges munkavégzés előtt** felkészül. A gazdálkodó szervezetet megismerve folyamatosan gyűjti azokat az orientációs tényezőket, me-



lyekből kiindulva a vizsgálat lefolytatható. Ilyen tényező, vagy körülmény lehet például annak felmérése, hogy egyáltalán melyek azok az adónemek, amelyeket a könyvvizsgálat során figyelembe kell venni. Itt elsősorban a **jellemző tranzakciókból, illetve a társaság tevékenységi köréből** kell kiindulni. A megbízóját régóta jól ismerő könyvvizsgáló számára például már az is elég lehet, ha csak annyival van tisztában, hogy a gazdálkodó szervezetnél működik cafeteria rendszer, rögtön tudhatja, hogy a természetbeni juttatások kezelését ellenőriznie kell a későbbiekben.

Az is kérdéses lehet, hogy a vállalkozás keretein belül ki foglalkozik az adókkal, ki teljesíti az egyes adókötelezettségeket. A könyvvizsgálat szempontjából sem elhanyagolható, hogy belső munkatárs, esetleg akár adótanácsadói képesítéssel is rendelkező személy, vagy netalán megbízott könyvelő, vagy könyvelőiroda látja-e el ezen teendőket. **Folyamatosan lehet információkat gyűjteni** a belső működési mechanizmusokról is, például hogy mikor milyen bevallások készültek a gazdálkodó szervezetnél, azokat határidőre benyújtották-e, végeztek-e önellenőrzést. Az esetleges belső ellenőrzés is jelezheti, mekkora hangsúlyt helyez a társaság az adókötelezettségek teljesítésére. A belső szabályzatok léte, valamint megismerése szintén annak a folyamatnak a része, amikor a könyvvizsgáló még csak tájékozódik a gazdálkodó szervezet viszonyairól, és igyekszik beparaméterezni a munkát, hogy amikor a fővizsgálatnak jön el az ideje, célzott kérdésekkel, illetve akár már előre kiválasztott területeken lefolytatandó vizsgálatokkal kezdhesse meg munkáját.

Erre az előzetes vizsgálatra azért is szükség van, mert sok esetben tapasztalható, hogy a gazdálkodó szervezet oldaláról hiányzik az a rutin, illetve tapasztalat, mellyel a könyvvizsgáló már értelemszerűen rendelkezik. Jóllehet, sok esetben segítséget várnak a könyvvizsgálótól a szabályszerű működés mindennapos biztosításában, nem szabad megfélemlíteni arról sem, hogy ahogyan azt fent már jeleztük, a könyvvizsgálónak **minden helyzetben óvnia kell függetlenségét**, illetve a cég vezetésével járó **kockázatokat sem vállalhatja át**. Nem szabad, hogy a könyvvizsgáló könyvelői, vagy adótanácsadói szerepben járjon el, hiszen a szakmájára vonatkozó rendelkezésekkel, illetve elvekkel az ilyen jellegű működés összeegyeztethetetlen.

## 2.2. Munkatervezés - munkaszakaszok

A könyvvizsgálati munka alapvetően három fő munkaszakaszra bontható: tervezés, elővizsgálat és fővizsgálat szakaszokra.

A **tervezés** során a könyvvizsgáló feltérképezi a vizsgált társaság gazdasági környezetét és annak változásait. Az ügyfél és a gazdasági környezet megismerése, valamint a korábbi évek tapasztalatai alapján feltárja a könyvvizsgálat szempontjából kockázatosnak ítélt területeket, a csalás kockázatát. A tervezési szakaszban a könyvvizsgáló meghatározza továbbá a lényegességi küszöbértéket, a könyvvizsgálati munka időszükségletét, a könyvvizsgálatban résztvevő munkatársakat, valamint - a társaság elvárásait is szem előtt tartva - a könyvvizsgálat időbeli ütemezését. Ezen előkészítő munkák segítenek abban, hogy a könyvvizsgáló hatékonyan, és a kockázatos vizsgálati területekre összpontosítva tudja a könyvvizsgálatot lefolytatni.

A könyvvizsgálat második fontos szakasza az **elővizsgálat**. Természetesen a társaság nagyságrendje határozza meg, hogy kell-e és milyen mélységű elővizsgálatot végezni. Az elővizsgálatot a könyvvizsgáló még a vizsgált évben végzi (pl. január 1. és októberi 31. közötti időszakot vizsgálja). Az elővizsgálat célja a könyvvizsgáló későbbi munkájának megkönnyítése, az esetleges problémák és hiányosságok mielőbbi feltárása. Ennek a munkaszakasznak az egyik legfontosabb feladata a társaság különböző folyamatainak (pl. főtevékenység folyamata, bérfolyamat, engedélyezési és jóváhagyási rendszer, utalási rend) megismerése, a társaság folyamatba épített ellenőrzési pontja-

inak feltárása és ezek működésének tesztelése. Ezen felül az elővizsgálat során olyan könyvvizsgálati feladatokat célszerű elvégezni, melyek segítik, megkönnyítik a későbbi munkát: pl. jelentősebb költségek vizsgálata, tárgyi eszközök változásainak ellenőrzése, adófolyószámlák vizsgálata.

A **fővizsgálat** a vizsgált időszakot követő évben történik, amely alapvetően a beszámoló ellenőrzésére irányul. Ebben a munkaszakaszban a könyvvizsgáló felhasználja a tervezés és elővizsgálat megállapításait is, így a beszámoló könyvvizsgálatát gyorsabban és hatékonyabban el tudja végezni.

A továbbiakban az adók ellenőrzése során alkalmazható tervezési és elővizsgálati munkákat mutatjuk be.

Még mielőtt a könyvvizsgáló adókérdőívet juttatna el megbízója részére kitöltésre, a következő tervezéseket kell elvégeznie. A most sorolandó szempontokhoz már kiindulási alapul szolgálhatnak az előző pontban írtak alapján megszerzett tapasztalatok, vagyis elsősorban az, hogy a könyvvizsgáló **nem csak a tényleges könyvvizsgálat idején tartja a kapcsolatot ügyfelével.**

Azok a területek, amelyekkel a könyvvizsgálónak még a fővizsgálat előtt célszerű tisztában lennie, amennyiben ezt a körülmények lehetővé teszik, példálózó jelleggel a következők:

- a gazdálkodó szervezetnél előforduló lényeges szerződések tartalma,
- annak a felmérése, hogy melyek azok az adónemek, amiket ellenőrizni kell,
- bevállási gyakoriság számontartása, az esetleges változások nyomon követése,
- beadott bevállások (beleértve a fizetés megtörténtét, illetve a megfelelő dokumentálást),
- adófolyószámla egyeztetése rendszeres jelleggel,
- lezajlott adóellenőrzések vizsgálata,
- az év végével lejáró elévülési határidők figyelembevétele.

A lista természetesen nem képez zárt rendszert, és gazdálkodó szervezetenként eltérő kérdések merülhetnek fel. Az előkészület és a munkatervezés olyan folyamatokat takar, melyek elvégzése esetén a könyvvizsgáló **saját munkáját tudja racionalizálni**, valamint felgyorsítani annak érdekében, hogy az általa kockázatosnak vélt területekre tudjon koncentrálni.

A belső ellenőrzési rendszer tesztelése egy vagy több konkrét ügylet nyomon követése az információs rendszerben azok keletkezésétől egészen a lekönyvelésig. Ehhez a könyvvizsgáló kiválaszt a tesztelni kívánt adóval kapcsolatos valamely gazdasági eseményt és az alapbizonylat könyvelésével kapcsolatos ellenőrzési tevékenységeket beazonosítja, véleményt alkotva a kontroll pontok működésének hatékonyságáról.

A konkrét ellenőrzések során a könyvvizsgáló a szerzett információkra is alapozva már azt figyeli meg, hogy **a gazdálkodó szervezet belső ellenőrzései beazonosíthatók-e.** Ennek módja a **kikérdezés**, valamint a dokumentumok és jelentések **szemrevételezése**, például a bevállásoknak és a mögöttes analitikának a vizsgálata. A kikérdezésre is több módszer kínálkozik, melyeket a későbbiek során mutatunk be.

Az elővizsgálat keretében a könyvvizsgáló feltérképezi, hogy van-e a társaságnak folyamatban lévő **ügye az adóhatósággal** az érintett vagy a megelőző üzleti évekre vonatkozóan. Az adóhatóság által készített jegyzőkönyveket, határozatokat is felhasználhatja bizonyítékszerzés céljából. Ezen

dokumentumok áttekintésével az alábbi kérdésekre kaphat választ még a **vizsgálat megkezdése előtt**, mint

- az adóvizsgálat terjedelme: valamennyi adónemre kiterjedő átfogó vizsgálat, vagy csak meghatározott adónemek vizsgálata,
- mely üzleti évekre vonatkozik,
- adóhatósági vizsgálat jelenlegi állása,
- a mérlegkészítés időpontjáig elkészült jegyzőkönyv / határozat tartalmaz-e olyan megállapításokat, amelyek a vizsgálat alá vont területeket érintik,
- amennyiben a válasz igenlő, a társaság bemutatta-e a beszámolóban az adóvizsgálat megállapításait, jogkövetkezményeit, azaz
  - szükség esetén képzett-e a várható adó- és járulékfizetési kötelezettségre, valamint a fizetendő bírság és késedelmi pótlék összegére céltartalékot,
  - a céltartalék-képzés összege megfelelő összegben történt-e,
  - jogerőssé vált határozat esetében a társaság kimutatta-e a pótlólagosan keletkezett adó és járulékkötelezettségek, valamint a határozatban megállapított egyéb jogkövetkezményeket az egyéb rövid lejáratú kötelezettségek között,
- amennyiben a vizsgálat még az üzleti év során lezárult, vizsgálandó, hogy a társaság pénzügyileg rendezte-e a feltárt adóhiányokat, bírság és késedelmi pótlék tartozásokat,
- a könyvvizsgáló a jegyzőkönyvek, határozatok alapján megvizsgálja, hogy azok tartalmazzak-e olyan megállapításokat, amelyek hatást gyakorolnak az adóvizsgálattal nem érintett üzleti évekre. Azaz, figyelnie kell arra is, ha az adóvizsgálat olyan hiányosságokat állapított meg az adott területet érintően, amely szükségessé teszi a következő évek utólagos felülvizsgálatát, a nyilvántartások kiegészítését, a bevallások esetleges önrevízióját.

Elengedhetetlen az is, hogy a könyvvizsgáló **betekintést nyerjen az ügyfél belső folyamataiba** is. Az ide kapcsolódó tájékozódást és információgyűjtést célszerű az év során, folyamatosan elvégezni. A **folymatvizsgálatok** alapján a könyvvizsgáló felméri, hogy mennyire tekinthető megbízhatónak a gazdasági szervezet belső folyamatba épített ellenőrzése. Amennyiben ez megbízhatóan működik, akkor a fővizsgálat során bizonyos – jellemzően a kisebb – adónemek tekintetében általában elegendő a teszteléses vizsgálat elvégzése is. Ennek eldöntése mindig a könyvvizsgáló mérlegelési hatáskörébe tartozik. Ha azonban a belső ellenőrzés nem működik kellő hatékonysággal, azaz az ellenőrzési kockázat magas, a fővizsgálat keretében részletesebb, (nagyobb mintavételű tesztelés, esetleg tételes) vizsgálat szükséges.

### 3. A könyvvizsgálói függetlenség és felelősség

Már a témakör tárgyalásának elején fel kell hívnunk a figyelmet arra, hogy a könyvvizsgáló feladata az analitikus és szintetikus nyilvántartások helyességének és egyezőségének vizsgálata. A könyvvizsgáló munkáját szabályozó jogszabály is egyértelműen rögzíti, hogy a könyvvizsgálót tevékenysége során –a függetlenség biztosításának érdekében – véleményalkotásában **nem lehet utasítani, vagy befolyásolni**. A másik oldalról megközelítve pedig mind a könyvvizsgálati standardok, mind a törvények rögzítik, hogy a könyvvizsgáló köteles kerülni minden olyan helyzetet, amely alkalmas függetlenségének veszélyeztetésére. Nem lehet elégszer hangsúlyozni, hogy a rendelkezésre bocsátott **adatok helytállásáért fennálló felelősséget semmi esetre sem vállalhatja** magára megbízója helyett a könyvvizsgáló.

Ezen elv kimondása különösen igaz a könyvvizsgálat keretében végzet adóvizsgálatra, ahol a könyvvizsgáló munkája jellegéből adódóan értelemszerűen nem vállalkozhat arra, hogy az esetleges csalásokat, eltitkolásokat felderítse, hiszen azok a nyilvántartások állnak rendelkezésére, ame-

lyeket a gazdálkodó szervezet képviselője részére átadott. Amennyiben azt állapítja meg, hogy hatáskörén túlmutat egy adókérdés vizsgálata, tanácsadóhoz kell irányítani a társaság vezetőjét.

Magyarországon a vállalkozói kultúra még nem jutott el olyan szintre – bár a kezdeti jelek már megvannak – hogy a könyvelést, a könyvvizsgálatot, illetve az adótanácsadást elkülönítse egymástól. Gyakori eset, hogy a könyvelőtől várnak olyan kérdésekre is válaszokat, melyek már jóval túlmutatnak egy könyvelőnek akár a megbízásán, akár a kompetenciáján, vagy a szakértelmén. A könyvvizsgáló esetében is hasonló a helyzet. A munka jellegéből adódóan **nem tanácsadóként jár el** a megbízott könyvvizsgáló. Természetesen nem csak lehetősége, hanem kötelessége is, hogy az álláspontja szerint **nem megfelelő adókezelésre felhívja a gazdálkodó szervezet figyelmét**, de nem szabad, hogy a könyvvizsgáló egyben „adótanácsadóvá” is váljon, amely akár már a felelősségére is komoly kihatással lehet, azaz bármilyen szinten részt vegyen pl. a társaság adókötelezettségének optimalizálásában, hiszen **függetlenségét minden keretek között meg kell őriznie**.

A könyvvizsgálói szerződés megkötése folyamán célszerű **írásos formában** is tisztázni olyan – egyébként esetleg akár egyértelműnek is tekinthető – kérdéseket, hogy például a megbízó a könyvvizsgáló rendelkezésére bocsátja valamennyi számviteli nyilvántartását, valamint az összes vonatkozó egyéb nyilvántartást, információt és magyarázatot, melyek a könyvvizsgálói feladatok ellátása érdekében szükségesek, továbbá megjelöli azokat a személyeket, akikhez a könyvvizsgáló alkalmazottai közvetlen felvilágosításért fordulhatnak. Külön kiemelésre érdemes továbbá szerződéses formában is, hogy a könyvvizsgáló feladatának nem elsődleges célja a megbízó belső pénzügyi ellenőrzési rendszereiben lévő hiányosságok megállapítása, és a könyvvizsgáló feladatát természetéből eredően korlátozott jellegű, így alapvetően **nem a csalások, visszaélések felfedezésére szolgál**.

A könyvvizsgáló ezért abba a korlátba ütközhet, hogy a pénzügyi kimutatásokra lényeges közvetlen hatást gyakorló esetleges tévedések, csalási ügyek és egyéb tiltott cselekmények nem kerülnek felszínre. A megbízó vagyonának védelme, megfelelő belső ellenőrzés fenntartása, továbbá a csalások, tévedések megakadályozása és felderítése, illetve a törvényi előírások és egyéb szabályzatok be nem tartásának megakadályozása és felderítése a megbízó vezető tisztségviselőinek feladata. Mindazonáltal a könyvvizsgáló, - általános gyakorlatának megfelelően - ha tevékenysége folyamán bármilyen visszaélésre vagy törvényteleniségre utaló jelenséget talál, illetve, ha a könyvvizsgáló folyamán a számadásokban előforduló lényeges hibát, a folyamatokban rejlő jelentős hiányosságot, vagy csalási ügyek létezésére utaló bizonyítékot fedez fel, ezekről **értesíti a megbízót**.

Ahogy a 210. számú számviteli standard a könyvvizsgálói megbízások feltételei kapcsán is megerősíti, a **könyvvizsgáló tesztjellegéből adódóan** – a legnagyobb gondosság mellett is – elkerülhetetlen annak a kockázata, hogy akár lényeges állítás is feltáratlan marad a munka folyamán.

A függetlenség biztosítása érdekében szintén írásban is megerősítendő jelentőséggel bír, hogy a vizsgálati módszereit a könyvvizsgáló szabadon választja meg, megállapításairól - különös tekintettel azokra a folyamatokra, egyenlegekre és tranzakciókra, amelyek nem felelnek meg a hitelesítés követelményeinek - a szükséges gyakorisággal és terjedelemben, évközben is tájékoztatja a megbízó vezető tisztségviselőit. A könyvvizsgálói megbízásnak nem tárgya, és így a könyvvizsgálónak sem feladata a megbízó belső szabályzatainak és eljárásainak kialakítása, a zárlati teendők ellátásában való segítségnyújtás, az éves beszámoló, vagy más pénzügyi kimutatás, jelentés, vagy az

ezeket alátámasztó dokumentáció elkészítése, a megbízó adóbevallásainak teljes körű ellenőrzése, számviteli vagy egyéb bizonylatok készítése, valamint a megbízónál a különböző előírásoknak való megfelelés érdekében kialakított belső eljárások pótlása sem.

A magyar adójog követelményeinek való megfelelés és az **adóbevallások időben történő elkészítése**, az adók megfelelő, és határidőn belül történő **befizetése** kizárólag a **megbízó felelősége**. A könyvvizsgálat keretében az adózással kapcsolatos vizsgálat arra korlátozódik, hogy a pénzügyi kimutatásokban szereplő, adózással kapcsolatos összegekben nincsenek-e jelentősebb tévedések a pénzügyi kimutatások egészéhez képest. A könyvvizsgálói megbízásnak nem célja, hogy a megbízó adóhelyzetével, illetve különösen az egyes konkrét adónemekkel kapcsolatos bármilyen hibát vagy mulasztást feltárjon, erre vonatkozó esetleges megbízás feltételeit külön szerződésben kell a feleknek meghatározniuk. Álláspontunk szerint ilyen esetekben kell a független könyvvizsgálónak megbízója figyelmét adótanácsadó igénybevételére felhívnia.

A Magyar Könyvvizsgálói Kamara is megfogalmazta standardjai között, illetve általunk sem lehet elégszer hangsúlyozni, hogy **az adóbevallások elkészítéséért és leadásáért a társaság felel.** A könyvvizsgáló az éves beszámoló könyvvizsgálatának részeként részletesen nem tekinti át az adók kiszámítását és az adóbevallásokat. Mindkét fél elismeri – melyet a szerződésben is érdemes kiemelni – hogy a magyar adóhatóság jogosult az összes adóbevallást revízió alá vonni, és hogy a magyar számviteli törvénnyel összhangban elkészített éves **beszámoló könyvvizsgálói záradéka semmi esetre sem nyújt biztosítékot arra, hogy a társaság által benyújtott éves beszámolót és adóbevallásokat az adóhatóság elfogadja.**

A könyvvizsgáló felelősségi körének pontos meghatározásával kapcsolatban utalni kell arra is, hogy a felek megbízási szerződést kötnek egymással, így a **polgári törvénykönyvnek a megbízásra vonatkozó általános rendelkezései** az irányadóak amellet, hogy természetesen a felek akaratából külön rendelkezések is a szerződésbe kerülhetnek.

A felelősségi kérdések gyerekcipőben járására mutatnak rá egyes vélemények akkor, amikor a könyvvizsgálói felelősséget a gazdálkodó szervezet, illetve a könyvvizsgáló viszonyán túl harmadik személyek vonatkozásában is kiterjesztenék. Ezen nézetek indoka, hogy a könyvvizsgálói jelentés nyilvános, arra **független felek a megismerés után támaszkodhatnak.** Amennyiben ezen harmadik feleket a könyvvizsgált beszámolóban foglaltakkal összefüggésben bizonyíthatóan kár éri, akár még a könyvvizsgálóval szemben is felléphetnek kártérítési igényekkel. Elviekben akár a kártérítés is megállapítható, ha harmadik fél bizonyítja, hogy őt a könyvvizsgáló által hitelesített adatokon alapuló döntéséből eredően érte kár.

Ennek elkerülése végett fontos a könyvvizsgálói szerződés keretében is tisztázni, hogy milyen adatokon nyugvó vizsgálatot kell elvégezni. A könyvvizsgáló **nem tehető felelőssé a társaság által előállított és vele közölt adatok valótlanságáért**, illetve a munka jellegéből és dinamikájából adódóan sem várható el, hogy minden adat aprólékosan ellenőrzésre kerüljön a könyvvizsgáló által.

Jelen pillanatban, noha a **polgári jog általános kártérítési szabályai** alkalmazandóak, az Európai Bizottság a könyvvizsgálók felelősségéről szóló ajánlásában arra hívja fel a tagállamokat, hogy korlátozzák a könyvvizsgálók és a könyvvizsgáló cégek polgári jogi felelősségét. Ez vagy a felelőség felső határának konkrét maximumában történő meghatározását, vagy a panaszost érő veszteséghez való tényleges hozzájárulással arányos felelősségként határozható meg. Az ajánlás a tagállamokra bízta, hogy a benne foglaltakat miként juttatják érvényre, figyelembe véve nemzeti jogi

és ténybeli körülményeiket. Mivel azonban csak ajánlásról van szó, a konkrét lépések minden esetben a tagállamok hatáskörére tartoznak.

— — —

Az adótételek könyvvizsgálatának módszertani bemutatása során külön részben foglalkozunk azokkal az adónemekkel (személyi jövedelemadó, általános forgalmi adó, társasági adó), melyekre a gazdálkodó szervezet mindenkori működése kihatással van. Ugyanakkor nem tekintjük a kézikönyv feladatának, hogy a gazdálkodó szervezetek mindennemű gazdasági kapcsolatát nagy terjedelemben vizsgálja, külön hangsúlyt fektetve az összes szóba jöhető adónemre. A költségvetési kapcsolatokhoz társítható adótételek területe szintén olyan, amely túlnyúlik jelen szakkönyv keretein.

Az úgynevezett kis adókon belül a kiemelés módszerét alkalmazzuk, vagyis néhány adónemen keresztül mutatunk be olyan általános elveket és módszereket, amelyeket más adók vonatkozásában is alkalmazni lehet.

Célunk, hogy a bemutatásra kerülő módszerek ne egy-egy adótörvény statikus állapotához igazodjanak, hanem olyan általános segédletként szolgáljanak, melyek a gyakori adóváltozásokat követően is változatlan formában alkalmazhatóak.

## I. Általános forgalmi adó könyvvizsgálata

### A fejezetben felhasznált jogszabályok

- 2007. évi CXXVII. törvény az általános forgalmi adóról,
- Az Európai Unió Tanácsának 2006. november 28-i 2006/112/EK irányelve a közös hozzáadottértékadó-rendszerről,
- 24/1995. (XI. 22.) PM rendelet a számla, egyszerűsített számla és nyugta adóigazgatási azonosításáról, valamint a nyugta adását biztosító pénztárgép és taxaméter alkalmazásáról,
- 46/2007. (XII. 29.) PM rendelet az elektronikus számlával kapcsolatos egyes rendelkezésekről

### 1. Bevezetés

Az áfa **többfázisú, nettó hozzáadott érték alapú** adó. A törvény alapján áfa-fizetési kötelezettséget főszabály szerint az adóalany által ilyen minőségében belföldön és ellenérték fejében teljesített **értékesítés** (termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás) keletkeztet. A törvény hatálya kiterjed továbbá egyes **beszerzésekre** is, mint a Közösségen belüli, belföldön és ellenérték fejében teljesített termékbeszerzések, valamint a termékimport.

Az áfa-fizetési kötelezettség tehát főszabály szerint az **adóalanyok értékesítéseire** terjed ki. Mindezek ellenére alapesetben a könyvvizsgálattal érintett társaságok többségénél az áfa mégsem jelenik meg a társaság eredményében. A látszólagos ellentmondásnak az oka az áfa két további jellemzője, nevezetesen hogy az áfa fogyasztási típusú és közvetett adó, azaz a végső felhasználó, a fogyasztó fizeti meg, illetve viseli a hozzá kapcsolódó adóterhet is.

Ennek következtében az áfa **nem képezi a társaságok eredményelszámolásának részét**, azaz nem része a bevételeknek, költségeknek, ráfordításoknak, hanem azt közvetítve a későbbi felhasználók felé, csak átfutó tételként jelenik meg a társaság kötelezettségei, vagy a követeléseai között. Ez alól azok az esetek jelentenek kivételt, amikor a társaság adójogi státuszának, vagy tevékenységének jellegéből adódóan „végső felhasználónak” minősül és ezért viseli az adóterhet, vagy ha a társaság tevékenysége miatt nem, vagy nem teljes mértékben jogosult az előzetesen felszámított adó levonására (pl. pénzügyi tevékenységet is végez).

### 2. Az áfa helye a társaság pénzügyi-számviteli környezetében

#### 2.1. Az áfa és a beszámoló kapcsolata

Az áfa - a bevezetőben vázolt körülményeknek megfelelően - a társaságok elszámolásaiban többnyire a mérlegszámlákon, ritkábban az eredményszámlákon jelenik meg.

##### 2.1.1. A mérleggel való kapcsolat

A mérlegen belül több helyen találkozhatunk áfával:

- fizetendő adó pozíció esetén az egyéb rövid lejáratú kötelezettségek között,
- túlfizetés, vagy visszaigénylési pozíció esetén pedig az egyéb követelések között,
- a vevőkövetelések és a szállítói kötelezettségek értékében a felszámított, illetve az előzetesen felszámított áfa összege,

- kapott előleg esetén a vevőktől kapott előlegek között, ahol a kapott előleg teljes, áfát is tartalmazó összegét kell kimutatni,
- az eszközök bekerülési értékének részeként abban az esetben, ha a beszerzéshez kapcsolódó előzetesen felszámított áfa nem vonható le.

### 2.1.2. Az eredménykimutatással való kapcsolat

Az eredménykimutatásban az áfa kétféle módon jelenhet meg: *közvetlenül és közvetetten*.

#### **Közvetlen megjelenés:**

- A költségek, ráfordítások között, amennyiben a kapcsolódó előzetesen felszámított áfa nem vonható le,
- a rendkívüli ráfordítások között térítés nélkül átadott eszközök, térítés nélkül nyújtott szolgáltatások esetén, ha a felszámított áfát az átvevő nem téríti meg.

**Közvetetten** jelenik meg az áfa ez eredménykimutatásban, amennyiben az értékcsökkenési leírás, a terven felüli értékcsökkenés, az értékvesztés, a hitelezési veszteség, az eszközértékesítés, vagy a követelés elengedés olyan eszközt érint, amelynek könyv szerinti értéke áfát tartalmazott.

### 2.1.3. A kiegészítő melléklettel való kapcsolat

Az áfának **nincs állandó kapcsolata** a kiegészítő melléklettel. Egyedi esetekben indokolt lehet egyes mérleg-, vagy eredménykimutatás sorral kapcsolatosan az abban foglalt áfa tartalom bemutatása, például a rendkívüli ráfordítások között kimutatott térítés nélküli átadások értékének áfa tartalma.

### 2.1.4. Az üzleti jelentéssel való kapcsolat

Az áfának az üzleti jelentéssel **nincs kapcsolata**.

## 2.2. Az áfa és a tervezés kapcsolata

A tervezés során a könyvvizsgálónak azonosítania kell, továbbá fel kell mérnie a lényeges hibás állítások kockázatát. Ennek keretében a könyvvizsgálónak figyelembe kell vennie az áfa elszámolásban esetlegesen előforduló hibák kockázatát is.

Ezután az azonosított jelentős kockázatokra adott válaszként a könyvvizsgálónak meg kell terveznie a kockázat mértékének és jellegének megfelelő könyvvizsgálati eljárásokat.

A kockázatok felmérése érdekében a könyvvizsgálónak már az üzleti tevékenység megismerése keretében célszerű azonosítania azokat a tevékenységi köröket, előforduló tranzakciókat, amelyek a jellegükből adódóan fokozottan magukban hordozzák az áfa elszámolásban elkövetett lényeges hibák kockázatát. A kockázat eredhet a hiba előfordulásának relatív gyakoriságából, vagy a hiba hatásának mértékéből adódóan is.

A kockázatok mértékének felmérésénél figyelemmel kell lenni arra, hogy - a bevezetőben ismertetett sajátossága miatt - az áfa-elszámolásban bekövetkezett hibának az eredményre gyakorolt hatása többnyire az esetleges ellenőrzések következményei (pl. bírság, késedelmi kamat) szintjén



## I. Általános forgalmi adó könyvvizsgálata

jelenik meg. Közvetlen eredményhatás akkor jelentkezik, ha olyan ügyletről van szó, amelynek során az áfa közvetlenül jelenik meg az eredménykimutatás valamelyik tételében.

Az áfa szempontjából kockázatos területek feltérképezésében segítséget nyújthatnak a következő táblázatban található kérdések, amelyeket a könyvvizsgáló kiegészíthet egyéb szempontokkal a szakmai tapasztalata vagy az ügyfél sajátosságai alapján:

|     | <b>Kérdés</b>  | <b>Igen</b> | <b>Nem</b> | <b>n/a</b> | <b>Megjegyzés</b> |
|-----|--|-------------|------------|------------|-------------------|
| 1.  | Volt-e jelentős változás a társaság tevékenységi körében, értékesítési-, beszerzési struktúrájában?                    |             |            |            |                   |
| 2.  | Volt-e a tárgyévben áfát érintő adóvizsgálat?  |             |            |            |                   |
| 3.  | Adószám-felfüggesztést rendeltek-e el a társaságnál?   |             |            |            |                   |
| 4.  | A társaság része-e csoportos adóalanyiságú csoportnak?   |             |            |            |                   |
| 5.  | A társaság és a kapcsolt vállalkozásai közötti értékesítések-, beszerzések jelentős mértékűek-e?                       |             |            |            |                   |
| 6.  | Végez-e a társaság adómentes értékesítést?   |             |            |            |                   |
| 7.  | Végzett-e a társaság ingatlan értékesítést, vagy bérbéradást?  |             |            |            |                   |
| 8.  | Adott-e át a társaság ingyenesen terméket, vagy nyújtott-e térítésmentesen szolgáltatást?                              |             |            |            |                   |
| 9.  | Végez-e a társaság közösségen belüli termék-, vagy szolgáltatás beszerzést, termékértékesítést, szolgáltatásnyújtást?  |             |            |            |                   |
| 10. | Részt vesz-e a társaság "háromszög ügyletekben"?   |             |            |            |                   |
| 11. | Részt vesz-e a társaság láncügyletekben?   |             |            |            |                   |
| 12. | Szokott-e a társaság saját árut mozgatni Közösségen belül?   |             |            |            |                   |
| 13. | Végez-e a társaság termékimportot, vagy termékexportot?  |             |            |            |                   |
| 14. | Folytat-e a társaság más tagállamban gazdasági tevékenységet?  |             |            |            |                   |
| 15. | Rendelkezik-e áfa raktárral a társaság?  |             |            |            |                   |
| 16. | A társaság folytat-e az Áfa tv. 58. §-a szerinti részletfizetéses, vagy határozott időre szóló elszámolású ügyleteket? |             |            |            |                   |

## I. Általános forgalmi adó könyvvizsgálata

|     |  |  |  |  |  |
|-----|--|--|--|--|--|
| 17. | Végez-e a társaság olyan belföldi értékesítést, vagy szolgáltatásnyújtást, amelynél az áfát a vevő fizeti? |  |  |  |  |
| 18. | Végez-e a társaság kiskereskedelmi értékesítést?   |  |  |  |  |
| 19. | Végez-e a társaság hulladékkereskedelmi tevékenységet?   |  |  |  |  |
| 20. | Végez a társaság lízing tevékenységet?   |  |  |  |  |
| 21. | Végez-e a társaság az Áfa tv. 187-243. §-ai szerinti különös szabályok alá tartozó tevékenységet?          |  |  |  |  |
| 22. | Szokott-e a társaság barter ügyleteket kötni?  |  |  |  |  |
| 23. | Teljesített, vagy kapott-e apportot a társaság?  |  |  |  |  |
| 24. | Átalakulás során szerzett-e vagyont a társaság?  |  |  |  |  |

1. táblázat – Általános forgalmi adó kérdéslista

Attól függően, hogy a könyvvizsgáló hány, áfával kapcsolatos hibára fogékony területet azonosított a társaságnál, valamint figyelembe véve az adott tevékenységek előfordulásának gyakoriságát, értékét, részarányát, a könyvvizsgáló az áfa elszámolásokkal kapcsolatban a **lényeges hibás állítások kockázatát**

- alacsony
- közepes
- magas

besorolás szerint minősítheti, amely minősítést felhasználja a könyvvizsgálati eljárások megtervezésénél.

A későbbi pontokban bemutatott munkaprogram minták a fenti kérdésekhez kapcsolódóan lehetséges vizsgálati lépéseket mutatnak be. Nem mindig szükséges minden társaságnál minden vizsgálati pontot elvégezni, hanem azokról a **tervezés során azonosított kockázatok alapján** kell dönteni. Természetesen a vizsgálati terv a vizsgálat során tapasztaltak alapján változhat és további vizsgálati eljárások mutatkozhatnak szükségesnek, vagy tervezett eljárások akár szükségtelenné is válhatnak.

### **Az ügyletek megítélése áfa-szempontról**

Ahhoz, hogy egy ügyletnek az általános forgalmi adóbeli minősítését pontosan elvégezzük, szükséges, hogy az áfával kapcsolatban felmerülő **minden fontos kérdést ellenőrizzünk**. Az alábbiakban bemutatunk egy kérdéssort, amelyen végighaladva meghatározhatjuk az adott tranzakció pontos kezelését. Természetesen minden esetben más és más pont a hangsúlyos. Amennyiben a kérdéssoron végighaladva bármelyik pontnál azt észleljük, hogy az eset az áfa alkalmazási körén kívül esik, úgy a többi pontot értelemszerűen nem kell tovább vizsgálni.

### **Adóalany**

Ha az ügyletben résztvevő feleket megvizsgálva azt tapasztaljuk, hogy az eladó nem alanya az áfának (pl. gazdasági tevékenységet nem végző magánszemély vagy gazdasági tevékenységet nem végző szervezet), úgy az ő értékesítései, szolgáltatásnyújtásai nem tartoznak az áfa körébe. A vevő adóalanyiségének is lehetnek következményei, illetve az adóalanyiség körében célszerű vizsgálni a speciális státusz meglétét is (pl. alanyi adómentesség).

### **Adóköteles tevékenység**

Második lépésként ellenőrizni kell, hogy adóköteles tevékenységet végez-e az adott adóalany, például bizonyos feltételek mellett az apportálás, vagy a térítésmentes átadás nem adóköteles ügylet.

### **Teljesítés helye**

A teljesítés helye dönti el, hogy melyik ország szabályait kell alkalmazni az ügylet során. A magyar áfa törvény hatálya alá értelemszerűen csak a magyarországi teljesítési hellyel bíró tranzakciók tartoznak.

### **Teljesítés időpontja**

A teljesítés időpontja sokszor a **polgári jogi** értelemben vett teljesítési időpontot jelenti, azonban a törvény tartalmaz **speciális** teljesítési időpontokat is, például előlegfizetés, vagy határozott idejű elszámolás esetére. A teljesítés időpontja szoros összefüggésben áll az adófizetési kötelezettség keletkezésével, azaz hatással van a bevallási időszak meghatározására.

### **Az adó alapja**

Az adó alapja különösen csere, ingyenes átadások, engedmények vagy kapcsolt felek közötti ügyletek esetén bír fontossággal.

### **Az adó mértéke, mentességek**

Az adó alapja után meg kell határozni az alkalmazandó adómértéket, illetve mentesség esetén meg kell bizonyosodni arról, hogy azt jogosan alkalmazta-e a társaság.

### **Az adó megfizetésének módja, az adófizetésre kötelezett személye**

Ez a kérdés szorosan összefügg a teljesítési hellyel és a mentességekkel. Az adózás lehet egyenes (a termékértékesítő, szolgáltatásnyújtó fizeti az áfát), vagy fordított (amikor a vevő/megrendelő az adó fizetésére kötelezett). A fordított adózás nemzetközi és belföldi ügyleteknél is előfordul.

### **Az adó levonása**

Fontos megvizsgálni, hogy az adólevonási jog valóban megilleti-e és ha igen, mikortól illeti meg az adóalanyt. Előtérbe kerülnek az adminisztratív előírások is.

### Adminisztráció

Ez a pont magában foglalja a számlázást, a bevallások elkészítését, valamint a kapcsolódó adminisztrációs kötelezettségek teljesítésének vizsgálatát is. A **számlázás** különös fontossággal bír, mivel nemcsak az áfa, hanem más adónemek vizsgálatának is az alapja lehet.

Amennyiben a könyvvizsgáló úgy ítéli meg, hogy az áfa ellenőrzése túlmutat a hatáskörén, vagy esetleg nem rendelkezik a témakört illetően kellő jártassággal, megfontolandó egy külsős szakértő – praktikusán adótanácsadó – bevonása is.

### 3. Vizsgálati szakasz

#### 3.1. A belső ellenőrzés megismerése

A tervezés során a könyvvizsgálónak **meg kell ismernie az áfa elszámolására vonatkozó belső ellenőrzést**. Ennek során fel kell mérnie az áfa elszámolásának rendszerét és a társaság által bevezetett releváns ellenőrzési tevékenységeket (kontrollokat). Amennyiben a könyvvizsgáló releváns kontrollokat azonosított és támaszkodni szeretne azokra a könyvvizsgálati eljárások megtervezésénél, úgy **mintavételes teszteléssel** értékelnie kell a kontrollok hatékony működését.

Ha a kontrollok működése hatékonynak bizonyul, akkor annak eredményét a könyvvizsgáló felhasználhatja a lényeges hibás állítások kockázatára válaszul tervezett könyvvizsgálati eljárások kialakításánál. Ez azt jelenti, hogy csökkenthető az adott terület kockázati szintje, és ezáltal az alapvető könyvvizsgálati eljárások terjedelme is kisebb lehet.

A következő táblázatban található kérdések, szempontok segítséget nyújthatnak az áfa elszámolási rendszerének megismerésében és az ellenőrzési tevékenységek, kontrollok feltárásában. Természetesen a könyvvizsgáló tapasztalata vagy a vizsgált társaság specialitásai alapján a kérdések köre bővíthető vagy szűkíthető. A táblázatban megjelöltük azokat a kérdéseket, amelyek olyan kontrollok létezésére vonatkoznak, amelyek hatékony működése esetén potenciálisan támaszkodni lehet a könyvvizsgálati eljárások megtervezésénél.

**Könyvvizsgálati munkaprogram**

**Áfa - folyamatfelmérés, ellenőrzési tevékenységek**

Asszisztens:

Kelt. dátuma:

Manager/Vizsgálatvezető:

Ellenőrzés dátuma:

A beszámoló állításai:

Ügyletcsoportok: **Előfordulás, Teljesség, Pontosság, Cutoff, Besorolás**

Számlaegyenlegek: **Létezés, Jogok és kötelezettségek, Teljesség, Értékelés és felosztás**

Bemutató: **Előfordulás - jogok és kötelezettségek, Teljesség, Besorolás és érthetőség, Pontosság és értékelés**

|                                 | <b>Folyamatok, ellenőrzési tevékenységek</b>  | <b>Potenciális kontrollpont</b> | <b>Megjegyzés</b> |
|---------------------------------|---|---------------------------------|-------------------|
| <b>A bevallások elkészítése</b> |   |                                 |                   |
| 1.                              | Az áfa könyvelésben résztvevő munkatársak megfelelő szakismerettel rendelkeznek-?   |                                 |                   |
| 2.                              | Áfát érintő, nem rutinszerű döntési helyzetnél kihez fordulhatnak segítségért a munkatársak? Alkalmazznak adótanácsadót?  |                                 |                   |
| 3.                              | Ki készíti az áfa bevallást?  |                                 |                   |
| 4.                              | Biztosított-e, hogy a négy szem elve alapján az áfa bevallást egy, a készítőtől eltérő, szakmailag kompetens személy felüellenőrzi?                                   | x                               |                   |
| 5.                              | Ki jogosult az áfa bevallás elektronikus beküldésére?   |                                 |                   |
| 6.                              | Biztosított-e, hogy időben beküldésre kerüljenek az áfa bevallások?   | x                               |                   |
| 7.                              | Biztosított, hogy időben befizetésre kerüljön a fizetendő áfa?  | x                               |                   |
| 8.                              | A szoftver által készített áfa-analitika megfelelő alapot nyújt-e az áfa bevallás elkészítéséhez, illetve a szoftver automatikusan kitölti-e a bevallás egyes sorait? |                                 |                   |
| <b>Könyvelési vonatkozások</b>  |   |                                 |                   |
| 9.                              | Egyeztetik-e az áfa bevallásokat és a könyvelést? Ha igen, milyen gyakran?  | x                               |                   |
| 10.                             | Egyeztetik-e a főkönyvet és az adófolyószámlát? Ha igen, milyen gyakran?  | x                               |                   |
| 11.                             | Gyakran végeznek önellenőrzést? Ha igen, ennek mi az oka (pl. rendszerhiányosság, könyvelői hibák, a management mulasztásai)?   |                                 |                   |

## I. Általános forgalmi adó könyvvizsgálata

|  |   |   |  |
|--|---|---|--|
| 12.                                    | A társaság által használt szoftver támogatja-e külön számviteli, és külön áfa teljesítési dátum használatát (tipikus hiba, hogy a számviteli teljesítés napja, árfolyamaként az áfa teljesítés napját, árfolyamát használják)?  |   |  |
| 13.                                    | Ha a társaság folytat az Áfa 58. § szerinti részletfizetéses, vagy határozott időre szóló elszámolású ügyleteket, figyelembe veszik-e, hogy a teljesítés számviteli és áfa szerinti dátuma eltérhet egymástól, melyek akár különböző beszámolási időszakokra is eshetnek? |   |  |
| <b>Az adó összegének meghatározása</b> |   |   |  |
| 14.                                    | A társaság által használt szoftver támogatja-e tevékenységi típusonként és/vagy ügyfelenként előre rögzített áfa kódok használatát?   |   |  |
| 15.                                    | Az egyes tevékenységtípusokhoz a rendszerben előre definiált áfa kódok megfelelnek-e a hatályos törvényi előírásoknak?  |   |  |
| 16.                                    | Ki jogosult eldönteni, hogy mikor melyik áfa kódot kell használni?  | x |  |
| 17.                                    | Biztosítja-e rendszer, hogy csak a jogosultak vihesse-<br>nek fel a rendszerbe előre definiált áfa kódot?   | x |  |
| 18.                                    | Tesztelje, hogy csak a rendszerben lévő áfa kódokat lehet-e használni, és hogy nem lehet felülírni azokat.  | x |  |
| 19.                                    | Tesztelje, hogy a rendszer helyesen kalkulálja-e az áfa összegét.   | x |  |
| <b>Számlázás</b>                       |   |   |  |
| 20.                                    | A társaság rendszere biztosítja-e, hogy minden értékesítésnél kiállításra kerüljön a számla?  | x |  |
| 21.                                    | A társaság mindig be tudja tartani a számla kiállítására vonatkozó 15 napos határidőt? Milyen mechanizmust vezettek be ennek biztosítására? (Áfa tv. 163. §)  | x |  |
| 22.                                    | A társaság által használt szoftverrel, vagy egyéb módon kiállított számlák, számlával egy tekintet alá eső okiratok megfelelnek az Áfa tv. 159-178. §-ai, továbbá a 24/1995. (XI. 22.) PM rendelet és a 46/2007. (XII. 29.) PM rendelet előírásainak?                     | x |  |
| 23.                                    | Ha a társaság elektronikus úton állít ki számlát, akkor teljesítik-e az Áfa tv. 175. §-a szerinti követelményeket?  | x |  |
| 24.                                    | Ha a társaság állít ki gyűjtőszámlákat, az összes számlázott ügyletet tételesen, egymástól elkülönítve tüntetik fel azon? (Áfa tv. 171. §)  | x |  |
| 25.                                    | Ha a társaság végez kiskereskedelmi értékesítést  |   |  |
| 25/1.                                  | A 24/1995. (XI. 22.) PM rendeletben meghatározott üzletek esetében rendelkezik-e a társaság pénztárgéppel?  |   |  |
| 25/2.                                  | A pénztárgép memóriáját a rendelet értelmében az arra feljogosított szervvel kiíratják?   | x |  |

## I. Általános forgalmi adó könyvvizsgálata

|                                   |  |   |  |
|-----------------------------------|--|---|--|
| 26.                               | Ha a társaság végez olyan belföldi értékesítést vagy szolgáltatásnyújtást, amelynél az áfát a vevő fizeti, ellenőrzik-e, hogy a vevő általános szabályok szerinti adózó áfa-alany-e?             | x |  |
| 27.                               | Termélexportnál a társaság rendelkezik az export 90 napon belüli megvalósulását bizonyító okmányokkal? (Áfa tv. 98. §)   | x |  |
| <b>Beszerezés</b>                 |  |   |  |
| 28.                               | A bejövő számlákat ellenőrzik tartalmi és formai szempontból EU-s követelményekre, valamint az Áfa tv. 127. §, és 169. §-aiban foglaltakra tekintettel?  | x |  |
| 29.                               | A társaság ellenőrzi-e a számlakibocsátó adószámának érvényességét, számlanyomtatvánnyal készült (kézi) beérkező számlák esetében a számlaszám érvényességét?                                    | x |  |
| 30.                               | Biztosított és kontrollált-e, hogy a nem-, vagy a részben nem az adóalanyiságot eredményező gazdasági tevékenység céljára beszerzett termékek, szolgáltatások adója ne kerüljön levonásra?       | x |  |
| 31.                               | Biztosított és kontrollált-e, hogy megfelelően alkalmazták az Áfa tv. 124-126. §-ai szerinti adólevonási korlátokat?   | x |  |
| 32.                               | Ha a társaságnak a tárgyi eszközökhöz kapcsolódó arányosított levonást kell alkalmaznia, nyomon követik-e a levonási hányad változását az egész figyelési perióduson keresztül? (Áfa tv. 135. §) |   |  |
| 33.                               | Az importáfa levonásához rendelkezésre állnak-e a vámokmányok?   | x |  |
| <b>Közösségen belüli ügyletek</b> |  |   |  |
| 34.                               | Ha a társaság végzett közösségen belüli termék-, vagy szolgáltatás beszerzést, termékértékesítést, szolgáltatásnyújtást  |   |  |
| 34/1.                             | Rendelkezik a társaság közösségi adószámmal?   |   |  |
| 34/2.                             | A vevők közösségi adószámát ellenőrzik-e rendszeresen?   | x |  |
| 34/3.                             | Helyesen állapítják-e meg a teljesítési helyet és az adófizetésre kötelezett személyét?  |   |  |
| 34/4.                             | Rendelkezésre állnak-e a Közösségen belüli értékesítést / beszerzést igazoló fuvarokmányok?  | x |  |
| 34/5.                             | Készít-e a társaság Intrastat jelentést?   | x |  |
| 35/6.                             | Készít-e a társaság összesítő nyilatkozatot?   | x |  |
| 36.                               | Ha a társaság más tagállamban gazdasági tevékenységet végez, akkor rendelkezik az adott tagállamban adószámmal?  |   |  |
| 37.                               | Ha a társaság részt vesz "háromszög ügyletben"   |   |  |
| 37/1.                             | A társaság az adókötelezettségét annak megfelelően teljesíti, hogy az ügyletben eladóként, közbelső vevőként, vagy végső vevőként vesz-e részt?  |   |  |

## I. Általános forgalmi adó könyvvizsgálata

|                           |  |   |  |  |
|---------------------------|--|---|--|--|
| 37/2.                     |  | Az összesítő nyilatkozatban megfelelő módon jelölik a háromszög ügylettel érintett tranzakciókat?   |  |  |
| 38.                       |  | Ha a társaság részt vesz láncügyletekben? (Áfa tv. 12. §)   |  |  |
| 38/1.                     |  | Pontos ismerete van-e a társaságnak a lánc többi tagjának az értékesítésben betöltött szerepéről és az áru mozgásáról?  |  |  |
| 38/2.                     |  | Megfelelően vannak-e megállapítva az egyes teljesítési helyek?  |  |  |
| 39.                       |  | Ha a társaság szokott saját árut mozgatni Közösségen belül  |  |  |
| 39/1.                     |  | Megfelelő dokumentációval rendelkezik-e a társaság (pro-forma számla kiállítása, árukísérő okmány), szükség esetén az adószám regisztrációja megtörtént-e a cél-, vagy indulás államában?   |  |  |
| 39/2.                     |  | Másik tagállamban fenntartott vevői készlet esetén megfelel-e minden körülmény az adott ország jogszabályainak? Az Áfa tv. 182. §-ában előírt nyilvántartásokat vezetik-e?  |  |  |
| 40.                       |  | Ha a társaság rendelkezik áfa raktárral, megfelelően kezelik, dokumentálják azt?  |  |  |
| <b>Egyéb vonatkozások</b> |  |   |  |  |
| 41.                       |  | A társaság az Art. 22. § (1) szerinti nyilatkozatát (adómentes tevékenységek, adókötelessé tétel, alanyi mentesség, különleges adózási módok vagy az EU-s partnerrel létesített kereskedelmi kapcsolatok) a tevékenységéhez kapcsolódóan helyesen tette-e meg?<br><br>(Speciális esetben felmerül a közvetett vámjogi képviselők bejelentkezése, illetve annak bejelentése, ha társaság egy adómentes import és azt követő közösségi értékesítés miatt válik adóalannyá.) |  |  |
| 42.                       |  | A devizában kiállított számlák forintra történő átszámításánál milyen árfolyamot használnak? MNB árfolyam esetén a bejelentést megtették az adóhatósághoz? (Áfa tv. 80. §)  |  |  |
| 43.                       |  | Ha a társaság része csoportos adóalanyiságú csoportnak, vizsgálja meg, hogy a csoporton belüli adminisztrációs rendszer megfelelő módon biztosítja az áfa helyes elszámolását. (8. §)   |  |  |
| 44.                       |  | Ha a társaság rendelkezik áfa raktárral, megfelelően kezelik, dokumentálják azt?  |  |  |
| 45.                       |  | Ha a társaság végez pénzügyi lízing tevékenységet, figyelembe veszik-e a nyílt végű és zárt végű pénzügyi lízing közötti különbséget áfa szempontból?   |  |  |

2. táblázat – Az Áfa elszámolásának folyamata, ellenőrzési tevékenységek



### 3.2. Egyéb vizsgálati eljárások

A munka ütemezését tekintve az áfa vizsgálata megoszlik a **tervezés**, az **elővizsgálat** (esetlegesen elővizsgálatok) és a **fővizsgálat** között.

Az áfa szempontjából kockázatos területek feltérképezésének már a tervezési szakaszban meg kell történnie. Ismétlődő könyvvizsgálat esetén ennek során célszerű az előző évek vizsgálati tapasztalataira is támaszkodni. Első könyvvizsgálat esetén **be kell szerezni a lehető legtöbb információt** (beleértve az előző könyvvizsgálóval való konzultációt és az adóhatósági ellenőrzések jegyzőkönyveit is) annak érdekében, hogy minél pontosabban felmérhesse a könyvvizsgáló a kockázatokot. Természetesen a vizsgálat során tapasztalt körülmények alapján, ha szükséges, a könyvvizsgálónak módosítania kell a vizsgálati tervet.

Az áfa elszámolási rendszerének felmérését, valamint a belső ellenőrzés áttekintését, tesztelését az elővizsgálat keretében célszerű elvégezni. Ennek elsődleges oka, hogy a rendszerteszt eredményétől függően szükséges lehet a további könyvvizsgálati eljárások újratervezése, másrészt a fővizsgálat során, a szoros határidők miatt, a könyvvizsgálónak rendszerint már nem jut több ideje a rendszervizsgálatra.

A további vizsgálati lépések megoszlanak az elővizsgálat és a fővizsgálat között. A csatolt munkaprogram-mintában megjelöltük azokat a pontokat, amelyek elvégzése az elővizsgálat során javasolt.

A könyvvizsgálati munka során az **áfa vizsgálatára önállóan, vagy szétbontva** az egyes szekciókhoz hozzákapcsolva kerülhet sor.

Amennyiben a könyvvizsgáló az áfával kapcsolatos vizsgálati lépéseket nem kívánja szétválasztani egymástól, úgy azokat egy önálló munkaprogram keretében vizsgálja meg. Ez a módszer például akkor alkalmazható, ha a könyvvizsgáló a tervezés során magas kockázati szintet azonosított az áfával kapcsolatban, és ezért indokoltnak látja, hogy feladatok megfelelő tapasztalattal rendelkező munkatárs kezében összpontosuljanak. A csatolt munkaprogram minta ezt az elvet követi.

A könyvvizsgáló dönthet úgy is, hogy a munka hatékonyabb megszervezése érdekében a **munkaprogram egyes pontjait szétválasztja** és szétosztja azokat a kapcsolódó szekciók között: például az értékesítéssel kapcsolatos feladatokat az árbevétel, az elszámolási számlák egyeztetését a rövid lejáratú kötelezettségek, a levonási tilalmakkal kapcsolatos pontokat pedig a költségek, ráfordítások, tárgyi eszközök vizsgálata körébe rendelheti. Ebben az esetben a vonatkozó vizsgálati pontokat célszerű beépíteni az adott szekció munkaprogramjába.

**Könyvvizsgálati munkaprogram**  
**Áfa**

Asszisztens:

Kelt. dátuma:

Manager/Vizsgálatvezető:

Ellenőrzés dátuma:

A beszámoló állításai:

Ügyletsoportok: **Előfordulás, Teljesség, Pontosság, Cut-off, Besorolás**

Számlaegyenlegek: **Létezés, Jogok és kötelezettségek, Teljesség, Értékelés és felosztás**

Bemutató: **Előfordulás - jogok és kötelezettségek, Teljesség, Besorolás és érthetőség, Pontosság és értékelés**

|      | <b>Könyvvizsgálati munkaprogram - Áfa</b>  | <b>Elővizsg./ Fővizsg.</b> | <b>Állítás</b> | <b>Kockázat szintje</b> | <b>Elvégezte</b> | <b>Dátum</b> | <b>Ref.</b> |
|------|--|----------------------------|----------------|-------------------------|------------------|--------------|-------------|
| 1.   | Végezze el az áfa elszámolásra vonatkozó belső ellenőrzési folyamat felmérését. Amennyiben a rendelkezésre álló információk alapján a társaságnál hatékony ellenőrzési rendszer működik az áfa elszámolás területén, végezze el a kontroll pontok tesztelését. | E                          |                |                         |                  |              |             |
| 2.   | A társaság helyesen határozta meg az áfa bevallási gyakoriságát? Gyorsított periódusú bevallás esetén a társaság rendelkezik az adóhatóság engedélyével?   | E                          |                |                         |                  |              |             |
| 3.   | Ha a társaság végez adómentes értékesítést   | E                          |                |                         |                  |              |             |
| 3/1. | Azonosítsa az összes ilyen ügylettípust.   |                            |                |                         |                  |              |             |
| 3/2. | Van az adómentes értékesítések között adólevonási joggal járó értékesítés? (Áfa tv. 89. §, 92. §, 93. § (2), 98-117. §)  |                            |                |                         |                  |              |             |
| 3/3. | Az adólevonási joggal nem járó esetekben megfelelő módon alkalmazzák az arányosítást?  |                            |                |                         |                  |              |             |
| 3/4. | A tételes elkülönítés rendszere megfelelő?   |                            |                |                         |                  |              |             |
| 4.   | Ha a társaság végzett ingatlan értékesítést vagy bérbeadást  | E                          |                |                         |                  |              |             |

## I. Általános forgalmi adó könyvvizsgálata

|      |  |      |  |  |  |  |  |
|------|--|------|--|--|--|--|--|
| 4/1. | A társaság adókötelessé tette-e az értékesítést vagy a bérbeadást? (Áfa tv. 88. §) Szükséges az átadó és az átvevő áfa-státuszának vizsgálata.   |      |  |  |  |  |  |
| 4/2. | Az adókötelessé tételről szóló bejelentést megtették az előző év végéig? (Áfa tv. 88. §)   |      |  |  |  |  |  |
| 4/3. | Ingtatlanok értékesítése esetén kiemelt figyelmet kell fordítani a teljesítés időpontjára (ingatlan átadása).  |      |  |  |  |  |  |
| 5.   | Ha a társaság engedményeket adott, azok megfeleltek-e az Áfa tv. 71. § és 77. §-ában írottakkal?   | E    |  |  |  |  |  |
| 5/1. | Számlát állítottak-e ki az engedményekről?   |      |  |  |  |  |  |
| 6.   | Ha a társaság végez az Áfa tv. 187-243. §-ai szerinti különös szabályok alá tartozó tevékenységet, akkor betartja-e a vonatkozó szabályokat, levonási tilalmakat?  | E    |  |  |  |  |  |
| 7.   | Ha volt a tárgyévben áfát érintő adóvizsgálat vagy önellenőrzés  | E, F |  |  |  |  |  |
| 7/1. | Vizsgálja meg a megállapításokat és értékelje, hogy azok hatását szükséges-e figyelembe venni a könyvvizsgálati eljárások megtervezésénél.   |      |  |  |  |  |  |
| 7/2. | A társaság megfelelően kezelte-e könyveiben az ellenőrzés megállapításait, hatásait?   |      |  |  |  |  |  |
| 8.   | Az áfa tábla segítségével az adó halmozott összege és alapja tekintetében egyeztesse a bevallások és a könyvelés adatait.  | E, F |  |  |  |  |  |
| 9.   | Egyeztesse az áfa elszámolási számlák összesített egyenlegét az adóhatóság által nyilvántartott egyenleggel.   | E, F |  |  |  |  |  |
| 10.  | Amennyiben a társaságnál jelentős mértékűek az olyan beszerzések, amelyek áfa levonási tilalom alá esnek, szűrőpróbaszerűen vizsgálja meg, hogy nem vonják-e le a tilalom alá eső beszerzések áfáját. (Áfa tv. 124-126. §) | E, F |  |  |  |  |  |

## I. Általános forgalmi adó könyvvizsgálata

|       |   |      |  |  |  |  |  |
|-------|---|------|--|--|--|--|--|
| 11.   | Ha a társaság adószámát felfüggesztették, figyelembe vették-e, hogy adószám felfüggesztés alatt nem lehet áfát levonásba helyezni (görgetni sem)?   | E, F |  |  |  |  |  |
| 12.   | Amennyiben adómentesség alá tartozó ingatlan vétele, vagy bérbevétele esetén a beérkező számla áfát tartalmaz, vizsgálja meg, hogy az eladó megfelelően bejelentette-e az értékesítések adókötelessé tételét? (Ellenkező esetben az előzetesen felszámított áfa nem vonható le.)  | E, F |  |  |  |  |  |
| 13.   | Ha volt ingyenesen átadott termék, vagy térítésmentesen nyújtott szolgáltatás   | E, F |  |  |  |  |  |
| 13/1. | Vizsgálja meg, hogy a termék vagy szolgáltatás beszerzéséhez kapcsolódó előzetesen felszámított adó levonható volt-e. Ha nem volt levonható az áfa (vagy nem is volt áfa felszámítva), az átadást nem terheli áfa.  |      |  |  |  |  |  |
| 13/2. | (A jelenlegi gyakorlat szerint a társaság akkor jogosult az áfa levonására, ha a beszerzéskor még nem tudta, és ésszerűen nem is kellett volna tudnia, hogy a beszerzett termék vagy szolgáltatás térítés nélkül átadásra kerül. A gyakorlat lassan átalakul, és az egyértelműen üzleti célú ingyenes átadásokhoz is kapcsolódhat levonható áfa.) |      |  |  |  |  |  |
| 13/3. | Amennyiben az előzetes áfát levonták, a térítés nélküli átadás során felszámították-e az áfát a termék piaci értéke, vagy a szolgáltatás bekerülési értéke után (kivéve az Áfa tv. 11. § (3) bekezdésének eseteit)?   |      |  |  |  |  |  |
| 13/4. | Amennyiben a felszámított áfát az átvevő nem térítette meg, a meg nem térített áfát elszámolták-e a rendkívüli ráfordítások között?   |      |  |  |  |  |  |
| 14.   | A társaság és a kapcsolt vállalkozásai közötti értékesítések-beszerzések esetén figyelembe vették-e az Áfa tv. 67. §-ának előírásait?   | E, F |  |  |  |  |  |
| 15.   | Kapott előleg esetén történt-e számlakiállítás és áfa-fizetés? (kivéve fordított adózás vagy közösségen belüli értékesítés esetén)  | E, F |  |  |  |  |  |

## I. Általános forgalmi adó könyvvizsgálata

|     |   |      |  |  |  |  |  |
|-----|---|------|--|--|--|--|--|
| 16. | Ha a társaság barter ügyletben vett részt, az adó alapjaként a szokásos piaci értéket alkalmazták? (Áfa tv. 66. §)  | E, F |  |  |  |  |  |
| 17. | Ha a társaság teljesített, vagy kapott apportot, figyelembe vették-e annak áfa vonzatát (kivéve az Áfa tv. 17-18. §-aiban foglalt feltételek teljesülésének eseteit)?   | E, F |  |  |  |  |  |
| 18. | Ha a társaság átalakulás során szerzett vagyont, figyelembe vették-e annak áfa vonzatát? (kivéve az Áfa tv. 17-18. §-aiban foglalt feltételek teljesülésének eseteit)?  | E, F |  |  |  |  |  |
| 19. | A kiállított és befogadott számlákon a társaságnak a kiállítás időpontjában aktuális adatai szerepelnek-e (változás esetén átmenetileg a régi és az új adat is elfogadható, a cégkivonatban változás időpontjaként megjelölt és a bejegyzés dátuma közötti időszakban)? |      |  |  |  |  |  |

3. táblázat – Áfa vizsgálati program

I. Általános forgalmi adó könyvvizsgálata

| Az áfa bevallások szerinti adó összegek |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          | eFt      |
|---|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|
| Bevallás sor                            | Hónapok  |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          | Összesen |
|   | 1        | 2        | 3        | 4        | 5        | 6        | 7        | 8        | 9        | 10       | 11       | 12       |          |
| Értékesítés - 5%-os kulcs (05)          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          | 0        |
| Értékesítés - 18%-os kulcs (06)         |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          | 0        |
| Értékesítés - 25%-os kulcs (07)         |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          | 0        |
| Beszerezés EU - 5%-os kulcs (12)        |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          | 0        |
| Beszerezés EU - 18%-os kulcs (13)       |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          | 0        |
| Beszerezés EU - 25%-os kulcs (14)       |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          | 0        |
| Beszerezés import - 5%-os kulcs (23)    |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          | 0        |
| Beszerezés import - 18%-os kulcs (24)   |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          | 0        |
| Beszerezés import - 25%-os kulcs (25)   |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          | 0        |
| Fordított adó (28)                      |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          | 0        |
| <b>Fizetendő adó összesen</b>           | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> |
| Beszerezés - 5%-os kulcs (60)           |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          | 0        |
| Beszerezés - 18%-os kulcs (61)          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          | 0        |
| Beszerezés - 25%-os kulcs (62)          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          | 0        |
| Beszerezés EU (65)                      |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          | 0        |
| Beszerezés import - kivetés (66)        |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          | 0        |
| Beszerezés import - önadózás (67)       |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          | 0        |
| <b>Levonható adó összesen</b>           | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> |
| <b>ÁFA egyenleg</b>                     | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> |
| <i>Előző időszakról beszámítható</i>    |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |
| <i>Tárgyidőszakban visszaigényelt</i>   |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |
| <b>Továbbvihető</b>                     | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> |

## I. Általános forgalmi adó könyvvizsgálata

| Az áfa bevallások szerinti adó alapok |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |
|---------------------------------------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|
| Bevallás sor                          | Hónapok  |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          | Összesen |          |
|                                       | 1        | 2        | 3        | 4        | 5        | 6        | 7        | 8        | 9        | 10       | 11       | 12       |          |          |
| Értékesítés - Export alap (01)        |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          | 0        |
| Értékesítés - EU alap (02)            |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          | 0        |
| Értékesítés - 5%-os kulcs alap (05)   |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          | 0        |
| Értékesítés - 18%-os kulcs alap (06)  |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          | 0        |
| Értékesítés - 25%-os kulcs alap (07)  |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          | 0        |
| Területi hatályon kívüli alap (87)    |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          |          | 0        |
| <b>Értékesítési ÁFA alap</b>          | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> | <b>0</b> |

| Az áfa bevallások szerinti összesített adó összeg és a főkönyvi áfa elszámolási számlák halmozott adatainak összehasonlítása |            |                    | eFt      |
|--|------------|--------------------|----------|
|  | Bevallások | Főkönyv (#466-467) | Eltérés  |
| Fizetendő áfa  | 0          | 0                  | 0        |
| Levonható áfa  | 0          | 0                  | 0        |
| <b>Összesen</b>  | <b>0</b>   | <b>0</b>           | <b>0</b> |

| Az áfa bevallások szerinti összesített adó alapok és a főkönyvi árbevétel összehasonlítása |            |                      | eFt      |
|--|------------|----------------------|----------|
|  | Bevallások | Főkönyv (#91-92-961) | Eltérés  |
| Fizetendő ÁFA alap összesen  | 0          | 0                    | 0        |
| <b>Összesen</b>  | <b>0</b>   | <b>0</b>             | <b>0</b> |

4. táblázat – Áfa bevallások összesítése (áfa tábla)

Az áfa tábla a bevallások, és a főkönyvi adatok egyeztetésének egy lehetséges módját szemlélteti.

Az **áfa tábla kiértékeléséhez** az alábbiakban felsorolunk néhány olyan tételt, amelyek magyarázhatják az eltérést az áfa alapok és az árbevétel között:

- **Vegyes könyvelés az árbevételen**  
Nem jelenik meg az áfa bevallásban.
- **Szükséges, de még el nem készült önellenőrzések**  
A bevallások nem aktuális összeget tartalmaznak.
- **Az export értékesítés külföldi fuvarköltsége**  
Csökkenti az árbevételt, de nem jelenik meg az áfa bevallásban.
- **Az export értékesítés, vagy az adómentes értékesítés nincs bevallva**  
Gyakran előforduló hiba, hogy az adó hiánya miatt ezen értékesítések beállítása az adóbevallásba elmarad.
- **Áfás saját előállítású aktivált eszköz**  
Megjelenik az áfa bevallásban, de nem szerepel a bevételek között.
- **Árbevétel aktív, vagy passzív elhatárolás**  
Módosítja a tárgyévi bevétel összegét, de nem módosítja az áfa bevallást.
- **Kiszámlázott folyamatos teljesítésű szolgáltatás, ha az áfája a következő időszakra esik**  
Az áfa bevallásban csak a következő időszakban jelenik meg.
- **A vevőktől kapott előleg áfa nélküli nyitó és záró összegének különbözete**  
A kapott előleg áfája megjelenik az áfa bevallásban, de árbevételként csak később, a vég-számla kibocsátásakor.
- **A tárgyi eszközök értékesítéséként, vagy egyéb, nem árbevételként könyvelt áfás bevételek**  
Részei a bevallásnak, de nem az árbevételek között kerülnek könyvelésre.
- **Áfásan számlázott térítés nélküli eszközátadások és ingyenesen nyújtott szolgáltatások**  
Részei az áfa bevallásnak, de nem az árbevételek között kerülnek könyvelésre.
- **Adójegyes dohánytermékek értékesítése kiskereskedelmi áron**  
Részei az árbevételnek, de nem jelennek meg az áfa bevallásban adóalapként.

Szeretnénk hangsúlyozni, hogy az **eltérés okainak feltárása nem a könyvvizsgáló feladata**, de a lehetséges okokra való figyelemfelhívással nagymértékben segítheti a társaság munkatársait. Amennyiben az eltérés okára nem derül fény, az eltérés mértéke, iránya, a lényegesség figyelembe vételével a könyvvizsgálónak az eltérést kommunikálnia kell a vezetés felé, pl. a management levelben.



#### **4. A vizsgálati megállapítások kiértékelése**

Amennyiben a könyvvizsgáló a vizsgálat során hibákat, hiányosságokat állapít meg, úgy azokra fel kell hívnia a társaság figyelmét. Ha a társaság javítani kívánja a hibákat és ehhez a könyvvizsgálótól kér adózási-, szakmai segítséget, úgy a körülmények alapján a könyvvizsgáló dönthet, hogy az adott kérdésben adótanácsadó bevonását javasolja a társaságnak. Ez indokolt lehet egyrészt akkor, ha a könyvvizsgáló nem rendelkezik a szükséges adózási ismeretekkel a kérdés megfelelő kezeléséhez. Másrészt előfordulhat, hogy az adott kérdés olyan nagy jelentőségű, hogy annak megoldásában tanácsadói minőségben való részvétele sértené a könyvvizsgálói függetlenségét, vagy túlmutat a társasággal kötött szerződésének feltételein.

Amennyiben a társaság nem kívánja javítani a hibát, akkor a könyvvizsgálónak mérlegelnie kell azok esetleges hatását a beszámolóra és a könyvvizsgálói jelentésre. Ennek során figyelembe kell venni a lényegességi szintet és az egyéb területeken feltárt javítatlan hibák halmozott összegét is.

## II. Béradók könyvvizsgálata

### A fejezetben felhasznált jogszabályok

- 1997. évi LXXX. törvény a társadalombiztosítás ellátásaira és a magánnyugdíjra jogosultakról, valamint e szolgáltatások fedezetéről,
- 1995. évi CXVII. törvény a személyi jövedelemadóról,
- 2003. évi LXXXVI. törvény a szakképzési hozzájárulásról és a képzés fejlesztésének támogatásáról,
- 1997. évi LXXXIII. törvény a kötelező egészségbiztosítás ellátásáról,
- 1998. évi LXVI. törvény az egészségügyi hozzájárulásról,
- 2003. évi XCII. törvény az adózás rendjéről,
- 39/2010 (II.26.) kormányrendelet a munkába járással kapcsolatos utazási költségtérítésről.

### 1. Bevezetés

A béradók olyan gyűjtő kategória, amely magába foglalja

- a bérek,
- a személyi jellegű egyéb kifizetések,
- járulékalapot képező egyéb jövedelmek és
- a természetbeni juttatások

után fizetendő adókat és járulékokat.

A béradók keretében az alábbi adónemek könyvvizsgálati eljárásai kerülnek bemutatásra:

- személyi jövedelemadó,
- társadalombiztosítási járulék,
  - nyugdíjbiztosítási alap felé fizetendő munkáltatót / munkavállalót terhelő járulékok,
  - egészségbiztosítási alap felé fizetendő munkáltatót / munkavállalót terhelő járulékok
- szakképzési hozzájárulás,
- rehabilitációs hozzájárulás,
- egészségügyi hozzájárulás,
- magánnyugdíjpénztári tagdíj,
- táppénz hozzájárulás,
- önellenzési és késedelmi pótlék.

### 2. A vizsgált adónem helye a társaság pénzügyi-számviteli környezetében

#### 2.1. A béradók és az éves beszámoló kapcsolata

A béradók vizsgálata a beszámoló részét képező mérleget, eredménykimutatást és kiegészítő mellékletet is érinti. Továbbá az üzleti jelentésben is megjelenhetnek olyan információk, melyek a bérekhez köthetők.

### 2.1.1. Mérleggel való kapcsolat

A mérlegben a béradók alapvetően az **egyéb rövid lejáratú kötelezettségek között** jelennek meg. Amennyiben valamely adónem fordulónapi egyenlege túlfizetést mutat, az érintett adó már az egyéb követelések között kerül bemutatásra. A bérrel kapcsolatos adók és járulékok megjelenhetnek továbbá a céltartalékok és a passzív időbeli elhatárolások között is. A céltartalékok közötti bemutatást a korengedményes nyugdíj, a végkielégítés, illetve például a gyeden, gyesen lévő munkavállalók esetén a ki nem vett szabadság miatti fizetési kötelezettség mérlegfordulónapon való fennállása teszi szükségessé. A passzív időbeli elhatárolások között pedig a munkáltatót terhelő azon adó- és járulékfizetéssel kapcsolatos ráfordítások jelennek meg, melyek még a mérleg fordulónapja előtti időszakot terhelik, viszont ráfordításként csak a mérleg fordulónapja utáni időszakban merülnek fel. Jellemzően idetartoznak a vizsgált üzleti évet terhelő, jóváhagyott prémiumok, bónuszok költségei, valamint a hozzájuk kapcsolódó adók és járulékok.

### 2.1.2. Eredménykimutatással való kapcsolat

A munkáltató által fizetendő jövedelemhez és egyéb juttatásokhoz kapcsolódó adókat és járulékokat a **személyi jellegű ráfordítások között** kell bemutatni. Amennyiben a társaság késedelmesen vallotta be és / vagy fizette be a bérjellegű adókat, az adóhivatal által megállapított késedelmi pótlék az egyéb ráfordítások között jelenik meg függetlenül attól, hogy milyen adónemhez kapcsolódik. A beadott bevallások utólagos helyesbítése esetén fizetendő önellenőrzési pótlék a késedelmi pótlékhoz hasonlóan az egyéb ráfordítások részét képezi.

### 2.1.3. Kiegészítő melléklettel való kapcsolat

A kiegészítő mellékletben jelennek meg mindazon számszerű adatok és szöveges magyarázatok, melyek egy társaság vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetének megbízható és valós bemutatásához szükségesek. Ennek megfelelően a munkaügyi területtel kapcsolatos információk **részben közvetlenül, részben közvetetten** is megjelennek kiegészítő mellékletben. A közvetlen bemutatás jelentheti többek között az alábbi információk szerepeltetését:

- munkavállalói létszám,
- bérköltség és
- személyi jellegű egyéb kifizetés.

Továbbá a különféle mutatószámokon és a hozzájuk tartozó szöveges magyarázatokon keresztül közvetetten is jelen vannak a bérfolyamatok.

### 2.1.4. Üzleti jelentéssel való kapcsolat (éves beszámolót készítő társaság esetén)

A társaság az üzleti jelentésben a múltbeli tény- és a várható jövőbeni adatok alapján értékeli a vagyoni, pénzügyi, jövedelmi helyzetet, az üzletmenetet. A munkaügyi területet érintően megjelenhetnek olyan információk, melyek a **mérleg fordulónapja után** bekövetkezett lényeges eseményre vezethető vissza. Ilyen lényeges gazdasági esemény lehet:

- társaság tevékenységének, folyamatainak átszervezése,
- jelentős munkaerő leépítések,

melyek a cég szokásos üzletmenetén túlmutatnak, és befolyást gyakorolnak a társaság jövőbeni működésére.

### 2.2. A béradók és a tervezés kapcsolata

A könyvvizsgáló a könyvvizsgálat tervezési szakaszában meghatározza többek között a munkaügyi terület **kockázati szintjét**. A kockázatbecslés alapjául szolgálhat tartós megbízás esetén a könyvvizsgálónak az adott társaságra vonatkozó korábbi évekre vonatkozó tapasztalatai, vagy az előző évek könyvvizsgálata során feltárt hibás állítások nagyságrendje. A vizsgált társaság szervezeti felépítése, nagysága, a munkaügyi feladatok kiszervezése szintén hatást gyakorolhat a kockázat szintjére. Új megbízás esetén pedig a vállalkozásról különböző forrásokból szerzett információk, iparági ismeretek nyújthatnak alapot a kockázatbecsléshez. Új megbízás esetén az előző könyvvizsgálóval való kapcsolatfelvétel során célszerű ezen területtel kapcsolatos problémákat, kockázatokat, a hibás állítások előfordulásának gyakoriságát is érinteni, amely már megfelelő támpontot adhat a vizsgálat tervezéséhez és végrehajtásához.

A kockázatbecslés eredményét felhasználva alakítja ki a könyvvizsgáló az audit stratégiáját, az egyes területekre vonatkozó munkaprogramját.

### 3. A béradók vizsgálatának időbeli ütemezése

A béradók részletes vizsgálatát a **fővizsgálat keretében célszerű** elvégezni. Természetesen már az elővizsgálat keretében javasolt áttekinteni, hogy a társaság milyen típusú adók fizetésére kötelezett, illetve megfelelően eleget tesz-e bevallási és adófizetési kötelezettségeinek.

Első könyvvizsgálat esetén a könyvvizsgáló döntésétől függ, hogy a társaság fő folyamatait – értékesítés, beszerzés, termelés, beruházás, munkaügy, pénzügy és fizetési forgalom – milyen ütemezésben tekinti át és értékeli. Célszerű olyan ütemtervet összeállítani, amely évekre lebontva, a könyvvizsgálati megbízás időtartamára vonatkozóan tartalmazza, hogy mely üzleti évben, mely területtel kíván a könyvvizsgáló részletesebben is foglalkozni.

Az elővizsgálat keretében a könyvvizsgáló kiemelt hangsúlyt helyez a munkaügyi terület részletes feltérképezésére, melynek vizsgálati módszere a folyamat-, vagy rendszerfelmérés. Ezen folyamatfelmérés terjedelmét és komplexitását több tényező befolyásolja:

- első vizsgálat, vagy folyamatos megbízás,
- a szervezet nagysága,
- a bérszámfejtés cégen belül, vagy outsourcing keretében történik.

A bérfolyamat felmérésének célja, hogy a könyvvizsgáló meggyőződjön

- az állítások – pl. teljesség, létezés, bemutatás - teljesüléséről,
- milyen kockázatok, milyen hibák merülhetnek fel az érintett terület vonatkozásában,
- az adott vállalkozásnál milyen kockázatot enyhítő ellenőrzési eljárásokat alkalmaznak,
- az ellenőrzési tevékenységek gyakorlati megvalósulásáról, azok hatékonyságáról.

|   |             |             |             |
|---|-------------|-------------|-------------|
| Referencia  |             |             |             |
| Ügyfél:<br>Fordulónap:  |             |             |             |
| <b>Folyamatfelmérés / belső ellenőrzési rendszer vizsgálati ütemterve</b> |             |             |             |
| 3 évre szóló könyvvizsgálói megbízás esetén                               |             |             |             |
| <b>Könyvvizsgálati területek</b>  | <b>2010</b> | <b>2011</b> | <b>2012</b> |
| <b>Beszerezés / Hitelezők</b>   | x           |             |             |
| <b>Értékesítés / Vevők</b>  | x           |             |             |
| <b>Termelés és készletgazdálkodás</b>                                     | x           |             |             |
| <b>Beruházás</b>  |             |             | x           |
| <b>Munkaügyi terület</b>  |             | x           |             |
| <b>Pénzkezelés</b>  |             | x           |             |
|   |             |             |             |
| Készítette:<br>Készítés dátuma:<br><br>Ellenőrizte<br>Ellenőrzés dátuma   |             |             |             |

5. táblázat – Folyamatfelmérés / belső ellenőrzési rendszer vizsgálati ütemterve

A munkaügyi terület áttekintése az alábbi lépésekben történhet:

- A könyvvizsgáló a munkaügyi területért felelős személlyel folytatott beszélgetés keretében **felméri a folyamatot**, úgynevezett rendszerleírást készít.
- A fentiek alapján a könyvvizsgáló **azonosítja** az érintett területen érvényesülő ellenőrzési pontokat.
- Az **interjú** során megismert folyamatokat a könyvvizsgáló végigköveti konkrét példákon keresztül, melyekhez kapcsolódóan minden releváns dokumentációt bekér.
- Végül **tesztelés** során ellenőrzi az azonosított kontrollok működését, a rendszer megbízhatóságát.

A továbbiakban részletesen bemutatjuk, hogy az egyes pontok esetében a könyvvizsgáló milyen módszereket alkalmazhat.

### 3.1. Rendszerleírás

A továbbiakban a munkaügyi terület áttekintésére olyan **kérdőívet** mutatunk be, amely egyaránt alkalmazható egy nagyobb és egy kisebb szervezet esetén is. Természetesen a kérdőívben szerepelhetnek olyan területek, kérdések, melyek esetleg a vizsgált társaságnál nem relevánsak, vagy nem értelmezhetők, illetve előfordulhatnak olyan részterületek, melyek nem lettek a kérdőívben bemutatva. A kérdések megválaszolásában a munkaügyi terület felelős munkatársa nyújthat segítséget.

#### 3.1.1. Általános ismeretek

1. Szerezzen be egy aktuális szervezeti ábrát.
2. Létezik-e a vizsgált társaság vonatkozásában a munkaügyi területet érintő belső szabályozás, eljárási utasítás, akár önálló szabályzat, akár szervezeti működési szabályzat részeként?  
Amennyiben létezik, tekintse át a tartalmát:
  - Folyamatosan aktualizálásra kerül-e?
  - Tartalmazza-e az alábbi témákat?
    - Szervezeti felépítés – organigram
    - Feladatok, hatáskörök, felelősségi kérdések meghatározása
    - Munkaköri leírások
    - Helyettesítésre vonatkozó előírások
    - Aláírási jogosultságok
3. A bérszámfejtéssel kapcsolatos feladatokat a társaság saját maga végzi, vagy külső társaságot / személyt bíz meg?
4. Külső fél megbízása esetén a fenti feladatok elvégzése helyileg hol történik (a társaságnál, vagy a megbízott félnél)?
5. A bérszámfejtés milyen szoftverrel történik, biztosított-e a program folyamatos frissítése a törvényi változásokkal összhangban?
6. Biztosított-e a szoftver adatállományának folyamatos mentése, milyen gyakorisággal történik a biztonsági mentés?
7. Káresemény, vis-major bekövetkezése esetén hogyan tudják az elveszett, megsérült, munkaügyi területet érintő adatállományt helyreállítani?

#### 3.1.2. Beléptetés, kiléptetés

1. Ki jogosult új munkavállaló felvételére javaslatot tenni, kinek a feladata a pályáztatás, valamint a kiválasztás folyamatában részt venni, továbbá ki hozza meg a végső döntést?
2. A munkaügyi feladatokat ellátó munkatárs / külső megbízott hogyan értesül az új munkavállaló felvételéről?
3. Ki a felelős a munkaszerződések (esetleg megbízási szerződések) megfogalmazásáért, módosításáért?
4. A társaság egységes munkaszerződéseket alkalmaz, vagy különböző foglalkozáscsoportonként eltérő típusúakat?
5. Mi biztosítja, hogy új munkaszerződés megkötése esetén valamennyi beléptetéshez szükséges adat, nyilatkozat, igazolás és egyéb dokumentum időben a munkaügy rendelkezésére álljon (például hogy a munkaügyi felelős a felvételről született döntést követően felveszi-e a kapcsolatot az új munkavállalóval és részletesen tájékoztatja-e a beléptetéshez szükséges dokumentumokról, vagy esetleg a társaság a belépő munkavállalóval adatlapot töltet ki)?

6. A munkaügyi feladatokat ellátó munkatárs / külső megbízott hogyan értesül a munkavállaló elbocsátásáról?

### 3.1.3. Törzsadatok kezelése, karbantartása

1. Amennyiben a munkaügyi adatok nyilvántartása és a bérszámfejtés szoftverrel történik, milyen jogosultságok vannak érvényben? Ki jogosult az új adatok felvételére, a meglévő törzsadatok módosítására? Ki jogosult a bérprogramban a már számfejtett adatokat módosítani, az aktuális számfejtéseket elkészíteni? Vannak-e olyan személyek, akik csak adatlekérdezési jogosultsággal rendelkeznek?
2. A bérprogramba milyen jellegű adatok kerülnek felvételre? (Csak a munkabér számfejtéséhez szükséges adatok, vagy a különféle juttatások, költségtérítések és egyéb természetbeni juttatások havi adatai is?)
3. Ellenőrzi-e valaki az adatfelvitel teljességét, illetve aktualitását? Amennyiben igen, milyen gyakorisággal, az ellenőrzés tényéről milyen dokumentum (protokoll) készül?
4. Az adatállományban történő módosítások esetén utólag nyomon követhető-e ki, mikor, milyen változást kezdeményezett?
5. A személyügyi anyagok nyilvántartása, illetve tárolása (tekintettel a speciális elévülési szabályokra) milyen módon történik? (Bárki által hozzáférhető, vagy elzárt helyen, csak az arra jogosult személyek hozzáférése lehetséges?)

### 3.1.4. Munkateljesítmények, munkaórák mérése

1. A társaság működésére jellemző munkarend: folyamatos termelés, 1-2-3 műszak, stb.
2. Amennyiben a bér alapja az adott havi munkateljesítmény, az adott hónapban teljesített munkaórák számának mérésére a társaság milyen rendszert alkalmaz?
3. Milyen gyakorisággal (havonta, hetente, naponta) történik a teljesítmények rögzítése?
4. A rendszer alkalmas-e a túlmunka, a hétvégi munkavégzés elkülönítésére?
5. Hó végén (esetleg hó közben) a teljesítményeket az érintett terület felelős vezetője ellenőrzi-e és az ellenőrzés ténye nyomon követhető-e?
6. A teljesítmény, munkaidő mérésére használt rendszer lehetővé teszi-e az adatok utólagos manipulálását? Volt-e erre a múltban példa, ha igen, milyen intézkedéseket fogantatosítottak?
7. Milyen belső szabályozás alakult ki a távollétek – betegszabadság, szabadság, igazolatlan hiányzás – kezelésére?
8. Létezik-e a társaságon belül szabadságolási terv, illetve szabadságok esetén helyettesítési terv (pl. kényszerleállás, termelés leállás esetén – kötelező szabadság, meghatározott időszakokban nincs lehetőség szabadság kivételre)?

### 3.1.5. Bérszámfejtés

1. Létezik-e a bérszámfejtés lebonyolításával kapcsolatban kötelezően tartandó ütemterv, azaz meghatározásra került-e
  - a bérszámfejtés alapjául szolgáló dokumentumok leadására,
  - a bérszámfejtés elkészítésére, a kapott adatok ellenőrzésére,
  - bérek és járulékok utalására vonatkozóan határidő?
2. Milyen dokumentumok – pl. jelenléti ívek, orvosi igazolások, kiküldetési rendelvevények – alapján kezdődhet a havi bérszámfejtés? Hogyan jutnak a bérszámfejtést végző munkatárshoz / külső megbízott bérszámfejtőhöz ezek a dokumentumok?

3. Mi biztosítja, hogy a bérszámfejtő részére eljuttatott dokumentumok adatai valósak és teljeskörűek?
  - távollétek – biztosított-e a felettes vezető jóváhagyása,
  - túlóra, hétvégi munkavégzés, műszakpótlékok – biztosított-e műszak-, vagy egyéb vezető jóváhagyása,
  - prémium, bonusz, jutalom kifizetése a felettes vezető engedélyével
4. A bérszámfejtett adatok helyességét és teljeskörűségét ki és milyen gyakorisággal ellenőrzi? Az ellenőrzés ténye utólag nyomonkövethető-e?
5. Előfordult-e a múltban munkaügyi adatokkal kapcsolatban visszaélés, ha igen, milyen intézkedéseket hoztak ennek elkerülésére?
6. Mi biztosítja, hogy az adók és járulékok a megfelelő, a törvényben rögzített mértékben kerüljenek meghatározásra?
7. Milyen intézkedések előzik meg, vagy követik a hiba kizárását? Van-e lehetőség a bérszámfejtés adatainak utólagos módosítására? Utólagos módosítás esetén mi a követendő eljárás?
8. Programváltozás esetén végeznek-e teszt bérszámfejtést, és a szimuláció eredményét kiértékelik-e?

### 3.1.6. Utalás

1. Megfelelően elkülönülnek-e az egyes funkciók:
  - bérszámfejtés,
  - jóváhagyás és ellenőrzés,
  - utalás (bérek, közterhek, különféle levonások),
  - bevalláskészítés?
2. Amennyiben az utalások „home banking” rendszeren keresztül történnek, milyen jogosultságok léteznek, azaz meghatározásra került-e, hogy mely személyeknek van csak adatbeviteli és lekérdezési, vagy ezen túlmenően aláírási joga?
3. Ki jogosult a béreket, járulékokat és adókat utalni? Több személy esetén együttes vagy önálló aláírási jogosultság létezik?
4. Az utalást végző személy távolléte esetében a helyettesítés biztosított-e?
5. Az utalás elindítása előtt van-e a folyamatba beépítve ellenőrzési mechanizmus? Ha igen, ki végzi, minden egyes utalást megelőzően, vagy meghatározott esetekben? Kerül sor ellenőrzésre ezt a kérdést illetően?
6. Amennyiben nincs előzetes kontroll, működik-e legalább az utalást követően? Ha igen, ki végzi és milyen gyakorisággal?

### 3.1.7. Bevallás

1. A munkaügyi területet érintő bevallások összeállítását ki (pl. bérszámfejtésért felelős személy vagy, más) és milyen módon (programból automatikus betöltés, vagy manuális kitöltés) végzi?
2. Amennyiben a bérszámfejtő program képes a bevallás összeállítására, az elküldés előtt ellenőrzi-e a bevallás adatait? Ha igen, azt ki végzi, milyen gyakorisággal, aláírásával igazolja-e az ellenőrzés tényét?
3. Ki jogosult az ügyfélkapu rendszerében bevallásokat továbbítani, adatszolgáltatást nyújtani, folyószámlát lekérni? Amennyiben a társaságnál egy személynek van ilyen jogosultsága, távolléte esetén hogyan járnak el?
4. A bevallott közterhek elutalása az előírt határidőnek megfelelően történik-e?



### 3.1.8. Könyvelés

1. Hogyan kerülnek át a bérszámfejtett adatok a könyvelési rendszerbe (automatikus beolvasás / manuális könyvelés)?
2. Amennyiben külső fél végzi a bérszámfejtést, hogyan adja át adatokat a társaságnak (elektronikus átadás, vagy mindent kinyomtatott formában)?
3. A bérek, adók, és járulékok automatikus lekönyvelése esetén van-e könyvelést követő ellenőrzés? Ha igen, ki végzi, milyen gyakorisággal, az ellenőrzés ténye utólag nyomon követhető-e?
4. A társaság milyen gyakorisággal veti össze a számfejtés – bevallás – és a könyvelés adatait? Az ellenőrzést ki végzi?
5. Eltérés esetén az esetleges bevallást, könyvelésbeli korrekciókat ki végzi el, szükség van-e előzetes jóváhagyásra?

### 3.2. Kontroll pontok azonosítása

A rendszerfelmérés során a könyvvizsgáló felméri, hogy mennyire tekinthető megbízhatónak a munkaügyi folyamat végrehajtása, továbbá azt is, hogy az adott rendszer mennyire tekinthető zártnak, vannak-e **folyamatba épített ellenőrzési pontok** és ezek milyen hatékonysággal működnek. A rendszer megbízhatósága nagyban befolyásolja a könyvvizsgáló további munkáját, azaz szükség van-e a folyamatfelmérés mellett további részletes vizsgálatra, vagy a folyamatfelmérés eredménye alapján kevésbé részletes tesztelés is elegendő a megfelelő bizonyítékszerzéshez.

A folyamatfelmérés ezen szakaszában a könyvvizsgáló megpróbálja **összefoglalni** a kérdéseire kapott válaszok alapján a munkaügyi területen jelenlévő kontroll pontokat. Ennek egy lehetséges módja lehet egy úgynevezett ellenőrzési táblázat készítése, amely összefoglalja az érintett területen azonosított ellenőrzési pontokat. Az ellenőrzési táblázat egy lehetséges formáját lehet az alábbi tábla szemlélteti:

| Sorszám | Kontroll azonosítása | Ellenőrzési tevékenység leírása | Lefedett állítások | Kontroll gyakorisága | Megelőző vagy követő kontroll | Ellenőrzés módja (A – automatikus, M – manuális) |
|---------|----------------------|---------------------------------|--------------------|----------------------|-------------------------------|--|
| 1.      | Biztonsági mentés    | Rendszergazda mentést végez     | Teljesség          | heti                 | Megelőző                      | M  |

6. táblázat – Ellenőrzési pontok összefoglaló táblázata

### 3.3. Folyamatfelmérés gyakorlati példán való végigkövetése

A munkaügyi területért felelős munkatárssal folytatott interjú alapján a könyvvizsgáló már rendelkezik egy általános képpel a társaságnál zajló munkafolyamatokról, illetve azonosította a folyamatba épített ellenőrzési pontokat is. A továbbiakban arról kell meggyőződnie, hogy a feltárt **ellenőrzési pontok a valóságban is léteznek** és megfelelő hatékonysággal működnek.

A tesztelés menete az alábbi lépéseket foglalhatja magába:

1. Egy tetszőleges hónap kiválasztása, melynek során a bérszámfejtés teljes folyamatát a gyakorlatban végigköveti.
2. A kiválasztott időszakra vonatkozóan a bérszámfejtés alapjául szolgáló kimutatások – jelenléti ívek, kiküldetési rendelvevények, betegszabadság / táppénzigazolások stb. – összegyűjtése.
3. Új belépő munkavállaló esetében időben rendelkezésre állt-e a beléptetéshez, a számfejtéshez szükséges valamennyi dokumentum?
4. Bérösszesítő adatainak összevetése a számfejtés alapjául szolgáló dokumentumokkal:
  - A jelenléti íven felsorolt valamennyi munkavállaló részére megtörtént-e a bérszámfejtés?
  - A jelenléti íven megjelenő igazolt és igazolatlan távolléti idők – pl. szabadság, táppénz stb. – megegyeznek-e a bérszámfejtett távolléti időkkel?
  - A számfejtett túlmunka összhangban van-e a jelenléti íven szereplő túlórák idejével?
  - A szokásos havi béren túlmenően járó egyéb kifizetések – költségtérítések, napidíjak, prémium – elszámolását alátámasztják-e az illetékes vezető által jóváhagyott kiküldetési rendelvevények, feljegyzések stb.?
  - A nem pénzbeli juttatások – étkezési jegyek, bérlet stb. – esetén a bérösszesítőben feltüntetett érték és dolgozói átvételről készült jegyzék adatainak összevetése.
5. Annak ellenőrzése, hogy a havi bérlapok átvételét a dolgozók aláírásukkal igazolták-e.
6. Kilépő munkavállaló esetén a felmondás körülményeinek megfelelően történt-e a számfejtés, továbbá kiadásra kerültek-e az érintett munkavállaló részére a szükséges igazolások?
7. A vizsgált időszakra vonatkozó nettó bérek pénztári kifizetésének / banki átutalásának ellenőrzése, azaz a ténylegesen számfejtett bér került-e pénzügyi rendezésre?
8. A bérek ill. a különféle természetbeni juttatások után fizetendő adók és járulékok bevallásának és utalásának vizsgálata, azaz valamennyi számfejtett adó és járulék bevallásra került-e, illetve határidőben megtörtént-e azok pénzügyi rendezése?
9. Bérek / adók / járulékok utalása a belső előírásoknak megfelelően történt-e, azaz az arra jogosult indította-e el az utalást?
10. Bérszámfejtés adatainak összevetése a könyvelt értékekkel.

## II. Béradók könyvvizsgálata

A fenti felmérés eredményét a könyvvizsgáló összegezheti az alábbi táblázatos formában:

| Sorszám | Alfolyamat / tranzakció leírása  | Adott lépéshez hozzárendelhető-e kontrollpont | Azonosított kontroll működik-e  | Feltárt hiányosságok / gyengeségek   |
|---------|--|---|---|--|
| 1.      | Bérszámfejtés alapjául szolgáló, műszakvezető által aláírt jelenléti ív beszerzése | Igen  | Igen, hisz a jelenléti ívet az arra jogosult személy hagyta jóvá – aláírásával igazolta | Nincs (hiányosság lehet, ha nem jóváhagyott jelenléti ívet használtak fel a bérszámfejtés során) |

7. táblázat – Folyamatfelmérés eredményeinek összesítése

### 3.4. Tesztelés

A folyamatfelmérés utolsó lépése, melynek során a könyvvizsgáló egy vagy néhány munkavállaló esetében egy **adott havi bérszámfejtés helyességét ellenőrzi**. A teszteléshez az alábbi dokumentumokra van szükség:

- az érintett munkavállaló hatályos munkaszerződése,
- az adott havi óraelszámolásra, teljesített túlórára, távollétekre vonatkozó kimutatás,
- amennyiben a munkaszerződés alapján meghatározott időszakonként meghatározott teljesítmény nyújtása esetén jogosult bonuszra, prémiumra, az extra kifizetések alapjául szolgáló kimutatások,
- a munkavállaló által adott nyilatkozatok, például az adójóváírás igénybevételére,
- a munkavállaló bérét terhelő egyéb, nem adó jellegű levonásokra – letiltás, kölcsöntörlesztés stb. – vonatkozó dokumentumok,
- az adott hónapra vonatkozó bérlap és bérösszesítő kimutatás,
- az adott havi járulékbevallásból az érintett munkavállalóra vonatkozó részletező (M-es) lapja,
- nettó bér, az adott hónapot terhelő adó és járulékok utalását igazoló bankkivonat,
- aktuális folyószámla.

A fent felsorolt dokumentumok alapján a könyvvizsgáló ellenőrzi

- a számfejtett bér és egyéb juttatások helyességét és teljességét,
- a levont adók és járulékok pontosságát és az adóhatóság részére való bevallását,
- a nettó bér és a béradók határidőben történő elutalását.

## II. Béradók könyvvizsgálata

A számítás eredménye az alábbi módon rögzíthető:

| Tételek                            | Bérszámfejtő program általi adatok | Könyvvizsgáló által kalkulált adatok | Eltérés |
|------------------------------------|------------------------------------|--------------------------------------|---------|
| Ledolgozott munkaórák / munkanapok |                                    |                                      |         |
| Távolléti napok száma              |                                    |                                      |         |
| Bruttó bér                         |                                    |                                      |         |
| Túlóra díja                        |                                    |                                      |         |
| Jutalom                            |                                    |                                      |         |
| Személyi jövedelemadó              |                                    |                                      |         |
| Magánnyugdíj-pénztári tagdíj       |                                    |                                      |         |
| Nyugdíjbiztosítási járulék         |                                    |                                      |         |
| Egészségbiztosítási járulék        |                                    |                                      |         |
| Egyéb levonások (nem adójellegű)   |                                    |                                      |         |
| Levonás munkabérből                |                                    |                                      |         |
| Nettó bér                          |                                    |                                      |         |

8. táblázat – Havi bérszámfejtés eredményeinek elemzése

Természetesen a számítás során adódhatnak eltérések, a **könyvvizsgáló megítélésétől függ, hogy milyen eltérést fogad el**, és milyen nagyságrend felett vizsgálja az eltérés okát. Amennyiben az általa kiválasztott munkavállaló adott havi bérszámfejtésének szimulációja során **hiányosságokat tár fel, célszerű további mintát venni**, és újabb tesztelést végezni.

A munkaügyi terület áttekintésére szolgáló rendszerfelmérés minden egyes lépését nem kell elvégezni minden üzleti év könyvvizsgálata során. Amennyiben a könyvvizsgáló megfelelőnek, kellően kontrolláltnak ítélte a munkaügyi folyamat működését, a **következő év könyvvizsgálata során elegendő a rendszerben történt változásokat feltérképezni**, valamint a folyamatba épített ellenőrzési pontok működését tesztelni. Amennyiben új szoftver kerül bevezetésre, vagy a munkaügyi területért felelős személyében változás következik be, célszerű a rendszerfelmérés teljes folyamatát újból elvégezni.

A folyamatfelmérés eredményét, tapasztalatait felhasználva jelöli ki a könyvvizsgáló a munkaügyi területtel kapcsolatos további vizsgálati eljárásokat. Eldönti, hogy szükség van-e, és ha igen, milyen részletezésű, illetve terjedelmű elemző eljárások és adattesztelések elvégzésére. A cél, hogy a **folyamatfelmérés eredményeire támaszkodva, minél kevesebb egyéb alternatív vizsgálatot kelljen elvégezni**, növelve ezzel a könyvvizsgálati munka hatékonyságát. Természetesen ez csak abban az esetben kivitelezhető, ha a munkaügyi folyamat működését megbízhatónak és kellően kontrolláltnak minősítette.

#### 4. Elemző eljárások a béradók könyvvizsgálata során

Az elemző eljárások keretében a könyvvizsgáló áttekinti egyrészt a **személyi jellegű ráfordítások változását** és megpróbálja a változások okait feltárni. Ez a vizsgálati módszer már az elővizsgálat keretében is alkalmazható, de célszerű az év végi adatok ismeretében az elővizsgálat megállapításait áttekinteni és kiegészíteni.

*Vizsgálati módszer lépései:*

- Változások vizsgálata a társaság egészét tekintve
- Részletes analitikus elemzés
- Adattesztelések

##### 4.1. Változások vizsgálata a társaság egészét tekintve

- Személyi jellegű ráfordítások tárgyevi értékének **összehasonlítása az előző évi adatokkal**, valamint amennyiben rendelkezésre áll, a tervadatokkal is.
- A könyvvizsgáló a rendelkezésre álló ismerete alapján az azonosított változásokat összeveti a várakozásaival, és megnézi, hogy tapasztalt **változás szokványos-e**, megfelel-e a várakozásainak.
- Megvizsgálja, hogy a kapott eredmény miként befolyásolja a könyvvizsgálatot, illetve a vizsgálat további menetét. A változások alapján mérlegeli, hogy szükség van-e a könyvvizsgálat tervezési szakaszában az érintett területre meghatározott kockázati szint módosítására.

A vizsgálat menete, eredménye az alábbi formában foglalható össze:

| Könyvvizsgálati terület              | Előző év | Tárgyév | Változás (eFt) | Változás mértéke % | Szokványos |     | Hatása az auditra |
|--------------------------------------|----------|---------|----------------|--------------------|------------|-----|-------------------|
|                                      |          |         |                |                    | Igen       | Nem |                   |
| Béreköltség                          |          |         |                |                    |            |     |                   |
| Személyi jellegű egyéb kifizetések   |          |         |                |                    |            |     |                   |
| Bérfjárulékok                        |          |         |                |                    |            |     |                   |
| <b>SZEMÉLYI JELLEGŰ RÁFORDÍTÁSOK</b> |          |         |                |                    |            |     |                   |

9. táblázat – Személyi jellegű ráfordítások változásának vizsgálati menete

#### 4.2. Részletes analitikus elemzés

Amennyiben a változást a könyvvizsgáló jelentős mértékűnek ítéli meg, vagy nem a várakozásainak megfelelő változást tapasztalt, további elemzést végezhet. Az elemzés magába foglalja az alábbiakat:

- a munkavállalói létszám változása,
- a bérköltség változása,
- a bérköltség havi alakulása csak a létszámváltozás függvénye, vagy egyéb tényezők, például prémium kifizetésének a hatása,
- változások magyarázata.

A vizsgált adatokat az alábbi táblázatos formában foglalhatjuk össze:

| Hónap           | Átlagos munkavállalói létszám |         |             |            | Bérköltség bérfeladás alapján |         |              |            |
|-----------------|-------------------------------|---------|-------------|------------|-------------------------------|---------|--------------|------------|
|                 | előző év                      | tárgyév | változás fő | változás % | előző év                      | tárgyév | változás eFt | változás % |
| 1               |                               |         |             |            |                               |         |              |            |
| 2               |                               |         |             |            |                               |         |              |            |
| 3               |                               |         |             |            |                               |         |              |            |
| 4               |                               |         |             |            |                               |         |              |            |
| 5               |                               |         |             |            |                               |         |              |            |
| 6               |                               |         |             |            |                               |         |              |            |
| 7               |                               |         |             |            |                               |         |              |            |
| 8               |                               |         |             |            |                               |         |              |            |
| 9               |                               |         |             |            |                               |         |              |            |
| 10              |                               |         |             |            |                               |         |              |            |
| 11              |                               |         |             |            |                               |         |              |            |
| 12              |                               |         |             |            |                               |         |              |            |
| <b>Összesen</b> |                               |         |             |            |                               |         |              |            |
| <b>Átlag</b>    |                               |         |             |            |                               |         |              |            |

10. táblázat – Béradókra ható tényezők változásainak összefoglalása

A kapott eredményt célszerű grafikusán ábrázolni, ami látványosan szemlélteti a kiugrásokat.

Javasolt az éves bérösszesítő alapján kimutatott bérköltséget, egyéb nem bérköltségnek minősülő kifizetéseket – például betegszabadság, napidíj, különféle költségtérítések – valamint a fenti tételeket terhelő számfejtett adókat és járulékokat **összevetni a főkönyvi értékekkel**. Eltérés esetén a könyvvizsgáló döntése, hogy vizsgálja-e az eltérés okát.

Az adminisztratív, emberi mulasztástól eltekintve **eltérést okozhatnak** az alábbi tényezők:

- A társaság vezetése a tárgyévi eredmény terhére jutalom, prémium kifizetés mellett dönt. Így ezen tételek és járulékaik a tárgyévi költségek között jelennek meg az időbeli elhatárolással szemben, míg a számfejtésük csak a következő üzleti évben történik.
- A tárgyévben ugyan nem, de a megelőző üzleti évben történt prémium, jutalom elhatárolás, melynek számfejtése a vizsgált üzleti évben történt. Így a bérszámfejtett bér és járulékok összegei valós eltérést mutatnak a könyveléshez képest.
- A természetbeni juttatások és az azokhoz kapcsolódó adó-, és járulékfizetési kötelezettségek nem jelennek meg a bérszámfejtésben, hanem a társaság manuálisan tesz eleget ezen kötelezettségeinek.

- Külföldi kiküldetés esetén a valutapénztárból kifizetett napidíj forintértéke és a számfejtett napidíj összege az árfolyamváltozás miatt kisebb eltérést mutathat.

A fentiek figyelembevételével a könyvvizsgáló az eltérés egy részét magyarázni tudja, a fennmaradó nem tisztázott eltérést kell mérlegelnie, hogy szükséges-e további vizsgálat.

### 4.3. Adattesztelések

Mind az elővizsgálat, mind a fővizsgálat keretében elvégezhetők a különböző bérjellegű adónemek vizsgálatára vonatkozó bemutatásra kerülő módszerek. Az elővizsgálat során történő tesztelések már előre jelezhetik az esetleges problémákat, hiányosságokat, így a fővizsgálat keretében már elegendő a korábban feltárt hibák rendezéséről meggyőződni. A továbbiakban az egyes adónemekre vonatkozóan különféle **tesztelési módszerek, a gyakorlatban előforduló hibák** kerülnek bemutatásra.

#### 4.3.1. A vizsgálat időpontjában fennálló bérjellegű kötelezettségek

A bér- és egyéb személyi jellegű kifizetéshez kapcsolódó adók és járulékok egyrészt **a mérlegben, mint fennálló kötelezettség** (esetleg túlfizetés) vannak jelen, másrészt az **eredménykimutatásban, mint felmerült és az adott üzleti évet terhelő ráfordítások**.

Amennyiben a könyvvizsgáló több ütemben kívánja a vizsgálatot elvégezni, célszerű már az elővizsgálat keretében ellenőrizni a vizsgálat időpontjában kimutatott béradókkal kapcsolatos kötelezettségek helyességét. A vizsgálat elvégezhető úgynevezett **egyeztető táblák** alkalmazásával, amelyet akár a társaság maga is kitölthet. A vizsgálati módszertan a következő lehet:

1. A vizsgálat időpontjában kimutatott bérjellegű kötelezettségek összevetése a vizsgált időszakra vonatkozó bevallás, vagy adófolyószámla értékeivel.
2. A vizsgált időszakra vonatkozó bevallás adatainak összevetése a bérszámfejtés adataival, annak érdekében, hogy valamennyi tétel bevallásra került-e a megfelelő összegben.
3. Az adott hónapra bevallott és a könyvelésben kimutatott összegek közötti eltérés azonosítása.
4. A jelentősebb eltérések okainak feltárása:
  - korábbi időszakokból eredő, a vizsgálat időpontjáig pénzügyileg nem rendezett adóhátralék, vagy adótúlfizetés,
  - korábbi időszakra vonatkozóan utólag beadott önellenőrzés, melynek a feldolgozása a vizsgálat időpontjáig az adóhivatal részéről nem történt meg, így a folyószámlán sem jelenik meg,
  - az egyes adónemek közötti átvezetések elszámolása időben eltér a társaság és az adóhivatal nyilvántartásában,
  - nem a határidőben történő fizetések miatt a folyószámlán megjelenő késedelmi kamat, melynek könyvelésben való elszámolása nem történt meg,
  - a társaság nem tett eleget bevallási és/vagy adófizetési kötelezettségének,
  - a társaság részlegesen tesz eleget bevallási kötelezettségeinek (gyakran előforduló hiba, hogy a természetbeni juttatásokkal kapcsolatos adójellegű tételek bevallása nem a felmerülés időszakában történik, hanem évente egyszer),
  - az egyes időszakokra lekönyvelt adó és járulékkötelezettség nem egyezik meg a bevallott értékekkel.

## II. Béradók könyvvizsgálata

5. Amennyiben az egyeztető táblák kitöltését a társaság munkatársa végezte, meg kell győződni a bevitt adatok helyességéről annak érdekében, hogy az további vizsgálatra felhasználható legyen.
6. Vizsgálandó, hogy az adott időszak végén kimutatott bérkötelezettséget a következő hónap elején kifizették-e. Amennyiben csak részleges volt a pénzügyi rendezés, mi az oka a ki nem fizetett bérnek?
7. Mi támasztja alá, van-e jogalapja a munkavállalóktól különféle jogcímen történő nem adójellegű levonásoknak?
8. A munkavállalóktól levont kötelezettségek – pl. letiltás, gyerektartás – továbbutalása rendre megtörtént-e? Ha nem, vagy csak részlegesen, mi az oka?
9. Esetleges adóvizsgálat keretében a munkaügyi területet érintő megállapítások, jogkövetkezmények elszámolásra kerültek-e könyvelésben?
10. Az elővizsgálat során a munkaügyi területet érintő könyvvizsgálói megállapításokra a társaság reakciója, azaz
  - elvégezték-e a könyvvizsgáló által javasolt önellenőrzéseket,
  - rendezték-e az adófolyószámlán megjelenő hátralékokat,
  - rendezték-e az adófolyószámla és főkönyv közötti adó-, és járulékelteréseket?

A fenti vizsgálat eredménye az alábbi táblázatban foglalható össze:

| adatok ezer Ft-ban |                                  |                   |                   |                         |         |            |
|--------------------|----------------------------------|-------------------|-------------------|-------------------------|---------|------------|
| Főkönyvi szám      | Főkönyv                          |                   | Adófolyószámla    |                         | Eltérés | Megjegyzés |
|                    | Adónemek                         | főkönyvi egyenleg | Bevallás (utolsó) | Adófolyószámla egyenleg |         |            |
|                    | személyi jövedelemadó            |                   |                   |                         |         |            |
|                    | nyugdíjbiztosítási alap          |                   |                   |                         |         |            |
|                    | egészségbiztosítási alap         |                   |                   |                         |         |            |
|                    | egészségügyi hozzájárulás        |                   |                   |                         |         |            |
|                    | Start kártya                     |                   |                   |                         |         |            |
|                    | Magánnyugdíjpénztári tagdíj      |                   |                   |                         |         |            |
|                    | szakképzési hozzájárulás         |                   |                   |                         |         |            |
|                    | rehabilitációs hozzájárulás      |                   |                   |                         |         |            |
|                    | táppénz hozzájárulás             |                   |                   |                         |         |            |
|                    | Jövedelem elszámolási számla (1) |                   |                   |                         |         |            |
|                    | <b>Összesen:</b>                 |                   |                   |                         |         |            |

Megjegyzés: kötelezettség (+), túlfizetés / visszaigénylés (-)

### 11. táblázat – Bérjellegű kötelezettségek ellenőrzése

(1) A jövedelem elszámolási számlán kimutatott főkönyvi egyenleg egyeztetése az utolsó hónapra vonatkozó bérfeladás alapján.



### 4.3.2. Személyi jövedelemadó

A személyi jövedelemadó számításának helyességéről, az adó alapjául figyelembe vett tételek teljességéről elsősorban a **folyamatfelmérés keretében** győződik meg a könyvvizsgáló, akár csak a munkaügyi területen azonosított kontrollmechanizmusok működéséről, azok hatékonyságáról. A folyamatfelmérés utolsó fázisában teszteli továbbá a bérszámfejtéshez használt program megbízhatóságát, az alkalmazott járulékmértékek, számítások helyességét.

További segítséget nyújthat az alábbi kérdéssor a személyi jövedelemadó vizsgálata során:

1. A társaság rendszeres jelleggel, határidőben eleget tesz-e személyi jövedelemadó fizetési és bevallási kötelezettségének? Amennyiben hiányosságot tapasztal a könyvvizsgáló, ellenőrizendő, hogy pótlólagosan teljesítette –e társaság az elmaradt kötelezettségét.
2. Az adóelőleg megállapítása érdekében a társaság rendelkezik a szükséges munkavállalói nyilatkozatokkal?
3. A munkavállaló munkáltatónak adott nyilatkozata tartalmában megfelel az adóhatóság által közzétettnek?
4. Valamennyi adóköteles jövedelemből levonta a társaság az adóelőleget? Amennyiben a könyvvizsgáló korábbi vizsgálatai során e téren hiányosságot tapasztalt, külön figyelendő, hogy történt-e pozitív irányú változás
5. Amennyiben a társaság napidíjat fizet a kiküldött munkavállalók részére, szűrőpróbaszerűen vizsgálandó az adóelőleg levonása.
6. Amennyiben a társaságnál természetbeni juttatás fordul elő akár rendszeres jelleggel, akár eseti jelleggel, vizsgálandó annak adójogi kezelése.
7. Megbízási szerződések esetében szűrőpróbaszerűen vizsgálandó a figyelembe vett adóalap a rendelkezésre álló költségnyilatkozatok alapján.
8. A személyi jövedelemadó megállapításánál figyelembe vett %-os mérték megfelel-e a hatályos törvényi előírásoknak, különös tekintettel a természetbeni juttatások után fizetendő adóra?
9. A béranalitikában (havi / éves) megjelenő – bevallott – könyvelt személyi jövedelemadó egyezőségének vizsgálata.
10. Az elővizsgálat és/vagy fővizsgálat keretében a pénzügyi kimutatásokban megjelenő adókötelezettség egyeztetése az adófolyószámlával.
11. Személyi jövedelemadó bemutatása a beszámolóban: megfelelő mérlegsoron, illetve a természetbeni juttatásokhoz kapcsolódó adó a megfelelő eredménykimutatás soron kerül-e bemutatásra? (külön figyelendő az év végén jelentkező adótúlfizetés helyes bemutatása)

### 4.3.3. Társadalombiztosítási járulék

A nyugdíjbiztosítási és egészségbiztosítási alap felé fizetendő foglalkoztatót terhelő járulék vizsgálati módszereként jól alkalmazható az ún. nagyságrendi járulékkalkuláció, amely elvégezhető a havi bérfeladások és /vagy az éves bérösszesítő, esetleg járulékbevallások adatai alapján. Két irányból is megközelíthető a járulékok vizsgálata:

1. A bérfeladás adataiból kiindulva a bér és egyéb járulékalapot képező tételek és a hatályos járulék mértékek figyelembevételével kalkulálható a társaságot terhelő havi és/vagy éves társadalombiztosítási járulék.

## II. Béradók könyvvizsgálata

---

2. A bérfeladásban (esetleg bevallásban) megjelenő foglalkoztatót terhelő járulék viszonyítása a járulékalapot képező jövedelemhez.

Mindkét megközelítés esetében a kalkulált és az elszámolt járulékok összevetése során kisebb-nagyobb eltérések adódhatnak. A könyvvizsgáló döntése, hogy milyen nagyságrendű eltérés esetén folytat további vizsgálatot.

Eltérést okozhatnak:

- az előző évi és/vagy tárgyévi prémium és hozzá kapcsolódó járulék elhatárolások,
- az alapul vett béranalitikában nem jelennek meg a természetbeni juttatások,
- évközi járulékmérték változások,
- nagyságrendi kalkuláció révén az alapul vett jövedelem nem feltétlenül tartalmaz minden olyan tételt, ami után járulékfizetési kötelezettség áll fenn.

A fentiekben bemutatott módszer a társaságot terhelő járulék tesztelésére szolgál. A munkavállaló jövedelmét terhelő levonások helyességéről és teljességéről a folyamatfelmerés keretében győződik meg a könyvvizsgáló.

További segítséget nyújthat a társadalombiztosítási járulék és az egészségügyi hozzájárulás vizsgálatában az alábbi kérdőív használata:

1. Fizettek társadalombiztosítási járulékot a biztosított foglalkoztatottak esetében az
  - a. önálló,
  - b. nem önálló tevékenységből származó jövedelem,
  - c. valamint a természetbeni juttatások után?
2. Figyelembe vették, hogy a természetbeni juttatások után fizetendő személyi jövedelemadó is járulékalapot képez?
3. Vizsgáld meg, hogy az alábbi speciális jövedelmek / juttatások esetén megfelelően kezelték –e mind foglalkoztatói, mind munkavállalói oldalon az adott jövedelmet / juttatást terhelő járulékokat
  - a. jubileumi jutalom
  - b. végkielégítés
  - c. szabadságmegváltás újrakezdési támogatás
4. Vizsgáld meg, hogy megfelelően kezeli –e társaság, hogy mely esetekben keletkezik társadalombiztosítási járulékfizetési kötelezettsége és mely esetekben kell egészségügyi hozzájárulást fizetnie
5. Vizsgáld meg, hogy voltak –e le egészségügyi hozzájárulást az ún. forrásadós jövedelmekből
6. Ellenőrizd, hogy az alkalmazott járulékmérték megfelel –e az aktuális járulékmértéknek
7. Vizsgáld meg, hogy a társaság határidőben eleget tesz-e járulékbevallási és befizetési kötelezettségének?

### 4.3.4. Szakképzési hozzájárulás

A szakképzési hozzájárulás esetében az alábbi kérdéskör alapján célszerű meggyőződni a társaság által kimutatott adónem, mint költség, illetve mint kötelezettség összegének helyességéről:

1. A vizsgált társaság kötelezett-e az aktuális törvényi előírás értelmében szakképzési hozzájárulás fizetésére? Amennyiben igen, vizsgálandó, hogy a társaság ennek megfelelően járt-e el.
2. A hozzájárulás alapja megfelelően lett-e meghatározva, azaz minden olyan tételt tartalmaz, mely után adófizetési kötelezettség áll fenn? Előforduló lehetséges hiba:
  - a korábbi évek gyakorlata alapján csak a bérköltség összege jelenik meg a szakképzési hozzájárulás alapjaként,
  - csak a bérhez szorosan kapcsolódó egyéb kifizetések, például a betegszabadság, a napidíj összegeit veszik alapul, míg a különféle természetbeni juttatások, melyek után járulékfizetési kötelezettség áll fenn, tévesen kimaradnak az alap meghatározásából,
  - a járulékalapban figyelembe vett adóköteles természetbeni juttatásokat nem a személyi jövedelemadóval növelt összegben veszik alapul,
  - a még nem számfejtett, de az üzleti évet terhelő és az időbeli elhatárolások között kimutatott járulékköteles jövedelmek, juttatások összegei is részét képezik az adó alapjának,
  - a társaság figyelmen kívül hagyja a START kártyával járó kedvezményt, vagy nem megfelelő összegben érvényesíti a kártyához kapcsolódó kedvezményt,
  - alkalmi munkavállalók foglalkoztatása esetén a társaság a megfizetett közteherjegy értékét beleszámítja a járulékalapba.
3. A bruttó adókötelezettség összegének megállapítása a törvényben előírt mérték figyelembe vételével történt-e?
4. Vizsgálandó, hogy a társaság milyen módon tesz eleget a **szakképzési hozzájárulás** fizetési kötelezettségének.
  - a) Gyakorlati képzés szervezésével, vagy
  - b) gyakorlati képzésen kívüli egyéb módon.

(a) Amennyiben a társaság **gyakorlati képzés megszervezésével** tesz eleget adófizetési kötelezettségének, ellenőrizendő, hogy:

- eleget tett-e a társaság bejelentkezési kötelezettségének (nem az adóhatóság felé),
- bevallási és elszámolási kötelezettségét a megfelelő szervezet felé teljesíti-e,
- a bruttó kötelezettség terhére elszámolt költségek megfelelnek-e a törvény által meghatározott költségtípusoknak, azaz csak olyan költségekkel csökkenti-e a társaság a fizetési kötelezettségét, amit a törvény megenged?

(b) Amennyiben a társaság **nem foglalkozik gyakorlati képzés szervezésével**, a hozzájárulást többféleképpen teljesítheti. Vizsgálandó kérdések:

- az adóhatóság részére a törvény által előírt mértéket teljesítette-e a társaság,
- a szabadon felhasználható rész (nem adóhatóság felé történő teljesítés) feltételeinek eleget tett-e a társaság? A szabadon felhasználható rész jelentheti a saját munkavállaló képzési költségeinek elszámolását és/vagy fejlesztési támogatás nyújtását. Előforduló problémák:

- ↪ A saját dolgozó képzése érdekében felmerült költségeket nem a törvényben meghatározott mértékben vették figyelembe. Továbbá külön figyelendő, hogy a társaság mikro-, vagy kisvállalkozásnak minősül-e.
  - ↪ Saját dolgozó képzése esetén a társaság rendelkezik-e felnőttképzési szerződéssel és a Munka Törvénykönyve szerinti tanulmányi szerződéssel, vagy a tanulmányok folytatására történő munkáltatói kötelezvénnel?
  - ↪ A szakképzési hozzájárulás terhére elszámolható képzésekkel kapcsolatos szabályoknak – képzés jellegére, minimális képzési időre, képzés helyére és az adatszolgáltatásra – eleget tett-e a társaság, azaz jogosan csökkenti-e bruttó hozzájárulás fizetési kötelezettségét?
  - ↪ Fejlesztési támogatás nyújtása esetén vizsgálendő, hogy az érintett intézmények között van-e felsőoktatási intézmény. Ha igen, figyelendő, hogy csak a törvényben meghatározott támogatási mértékig csökkenthető a bruttó kötelezettség.
  - ↪ A társaság határidőben eleget tett-e a támogatás pénzügyi teljesítésének?
  - ↪ A fejlesztési támogatás és a képzési költségek érvényesítésének együttes alkalmazása során figyelembe vette-e a törvény által maximálisan meghatározott mértékeket?
5. Vizsgálendő, hogy a társaság határidőben teljesítette-e a megfelelő szerv felé bevallási / adatszolgáltatási kötelezettségét, valamint határidőben eleget tett-e az általa választott módon a fizetési kötelezettségének.
6. A beszámolóban a számított szakképzési hozzájárulás, mint költség a megfelelő eredménykimutatás soron került-e bemutatásra, továbbá a mérlegfordulónapon fennálló, még pénzügyileg nem rendezett kötelezettség mérlegbe történő besorolása helyes-e.

#### 4.3.5. Rehabilitációs hozzájárulás

| Vizsgálható terület                                   | Vizsgálati módszer  |
|---|---|
| Fizetési kötelezettség megállapítása                  | A vizsgált társaság esetében az átlagos statisztikai létszám alapján ellenőrizendő, hogy terheli-e rehabilitációs hozzájárulás fizetési kötelezettség.  |
| Rehabilitációs hozzájárulás összegének megállapítása  | Vizsgálható, hogy a társaság által foglalkoztatott megváltozott munkaképességű dolgozók száma eléri-e a kötelező foglalkoztatási szintet (törvényben meghatározott %-os mérték).<br><br>Amennyiben nem, a kötelező foglalkoztatási szintből hiányzó létszám és az adott évre vonatkozó hozzájárulás éves összege határozzák meg a járulék fizetendő összegét. |
| Előlegfizetési kötelezettség teljesítése              | Vizsgálható, hogy a társaság megfelelő módon tette-e eleget előlegfizetési kötelezettségének.   |
| Bevallás rendje                                       | A társaság bevallása megfelel-e a jogszabályi előírásnak, az előleg valamint előlegek és tényleges éves kötelezettség különbözetére vonatkozó bevallás határidőben benyújtásra kerül-e?   |
| Befizetési kötelezettség teljesítése                  | A társaság határidőben eleget tett-e befizetési kötelezettségének?  |
| Bevallás – analitika – főkönyv egyezősége             | Vizsgálható, hogy a három dokumentum egyezőségét mutat-e.   |
| Rehabilitációs hozzájárulás bemutatása a beszámolóban | A számított hozzájárulás, mint ráfordítás az eredménykimutatás megfelelő sorában van-e bemutatva?<br><br>Az előlegek és a tényleges éves kötelezettség különbözete a megfelelő mérleg soron szerepel-e?   |

12. táblázat – Rehabilitációs hozzájárulás vizsgálati módszerei

A továbbiakban olyan **speciális területek** kerülnek bemutatásra, ahol adó-, és/vagy járulékfizetési kötelezettség keletkezhet.

#### Természetbeni juttatások

Mivel a társaságok a munkavállalók részére a béren kívül különféle egyéb ún. természetbeni juttatásokat nyújthatnak, célszerű ezen tételekhez kapcsolódó adó-, és járulékfizetési kötelezettségeket részletesebben áttekinteni. A folyamatfelmérés eredményét, valamint a korábbi évek könyvvizsgálati tapasztalatát felhasználva a könyvvizsgáló az alábbi módszer szerint járhat el a terület vizsgálata során:

1. Első lépésben célszerű azonosítani, hogy az adott társaságnál **milyen természetbeni juttatások fordulnak elő**. Segítségül szolgálhat a társaságnál érvényben levő belső **szab-**

- bályzat**, a bérszámfejtés alapjául szolgáló dokumentáció és természetesen a főkönyvi kivonat is.
2. Az azonosított természetbeni juttatások rendszerezése:
    - a. adómentes juttatás,
    - b. meghatározott feltételekkel és korlátozásokkal kedvezményes adózás alá eső juttatások,
    - c. teljes értékben adóköteles juttatások.
  3. A fentieket követően vizsgálandó, hogy a társaság is hasonló módon kezelte-e az azonosított különféle juttatásokat. Előfordulhat, hogy a korábbi évek gyakorlatát követve nem megfelelően különítette el az adómentes juttatásokat az adókötelesektől. A meglévő belső szabályzatokat – amennyiben szükséges volt – aktualizálták a törvényi változásoknak megfelelően?
  4. Ellenőrizendő, hogy a társaság eleget tett-e természetbeni juttatásokra érvényes adó-, és járulékfizetési kötelezettségének.
  5. Miután azonosításra kerültek a társaságnál előforduló természetbeni juttatások típusai, a könyvvizsgáló **adó-, és járulék tesztet** végezhet annak érdekében, hogy megállapítsa az elszámolt adók helyességét. Végezhet:
    - a. nagyságrendi tesztet az éves adatok ismeretében, azaz éves szinten határozza meg az adóköteles juttatásokat terhelő személyi jövedelemadó / társadalombiztosítási járulék / egészségügyi hozzájárulás éves értékét, vagy választása szerint
    - b. akár egy tetszőleges hónapot kiválasztva tételesen ellenőrizheti a megállapított adók helyességét is.
  6. Vizsgálandó, hogy a társaság helyesen alkalmazza-e a különféle juttatástípusokra a személyi jövedelemadó törvény által előírt adómértékeket.
  7. A törvény tételesen meghatározza a kedvezményes adózás alá eső juttatások körét, továbbá azt is rögzíti, hogy milyen feltételek mellett alkalmazható a kedvezményes mértékű személyi jövedelemadó kulcs. Fontos kritérium a törvény által meghatározott értékhatár (például a minimálbérhez, vagy annak meghatározott százalékához kötött érték, vagy fix összegben meghatározott érték), így figyelmet kell arra fordítani, arra hogy a vizsgált társaságnál előfordulhat-e értékhatárt meghaladó juttatás. Amennyiben igen, ellenőrizendő, hogy az adózás terén is megfelelően határozták-e meg az adott értékhatárt meghaladó részt terhelő adó-, és járulék mértéket.
  8. Miután a könyvvizsgáló meggyőződött az adók és járulékok helyességéről, ellenőriznie kell, hogy a társaság a jogszabályi előírásoknak megfelelően **eleget tesz-e a bevallási kötelezettségének**. Az ellenőrzés legjobb módja az adófolyószámla érintett adónemeinek áttekintése.
  9. Amennyiben a könyvvizsgáló akár a folyamatfelmérés, akár az elővizsgálat keretében feltárta, hogy a társaság év közben nem vallotta be a természetbeni juttatásokkal kapcsolatos béradókat, egy későbbi vizsgálat (fővizsgálat, vagy a fordulónap utáni események vizsgálata) során célszerű újból áttekinteni, hogy pótlólagosan önellenőrzés keretében teljesítette-e ezen adófizetési kötelezettségét.
  10. A társaság határidőben eleget tesz-e adó- és járulékfizetési kötelezettségének?
  11. A könyvvizsgáló ellenőrizheti az egyes juttatások – például üdülési csekk, iskolakezdési támogatás, étkezési hozzájárulás – esetében, hogy a társaság megfelelő nyilvántartásokat vezet-e.
  12. A társaságnál felmerült természetbeni juttatások, az azokat terhelő adók és járulékok bemutatása az éves beszámolóban megfelelő módon történik-e?

### Kiküldetési költségek elszámolása

A munkáltató elrendelhet a **munkaszerződésben rögzített munkahelytől eltérő** helyen történő munkavégzést, ami jelenthet rövidtávú belföldi, vagy akár külföldi kiküldetést. A kiküldetésben résztvevő munkavállalók a társaságnál érvényben levő belső szabályok alapján ellátmányban részesülhetnek. Amennyiben a könyvvizsgáló a vizsgálat során kiküldetési költségeket azonosított és a tervezés során ezen területet kockázatosnak minősítette, vagy a felmerült költségek nagyságrendje indokoltá tesz egy részletes vizsgálatot, az alábbiakra célszerű figyelmet fordítani:

1. a kiküldetésre, a kiküldetéshez kapcsolódó költségtérítésre vonatkozó belső szabályzat áttekintése, a jogszabályi előírásokkal való megfelelés vizsgálata,
2. a társaságnál követett gyakorlat, illetve a belső szabályozás összhangjának értékelése,
3. vizsgálandó a kiküldetés időtartama:
  - a. a kiküldetés 3 hónapnál nem hosszabb időre vonatkozik, vagy
  - b. a munkáltató tartósan elrendeli a külföldi munkahelyen történő munkavégzést,
4. alkalmaz-e a társaság a kiküldetési költségek elszámolására kiküldetési rendelvényt,
5. a dolgozók által kitöltött kiküldetési rendelvények szűrőpróbaszerű ellenőrzésével vizsgálható, hogy a rendelvény tartalmaz-e minden kötelezően előírt elemet (a gyakorlatban előforduló hiányosság: az üzleti jelleg – az üzleti utazás célja – dokumentálásának elmaradása),
6. a tesztelés során ellenőrizhető, hogy a kiküldetési rendelvényben feltüntetett különféle költségek – napidíj, utazás, szállás stb. – megfelelnek-e a társaság belső előírásainak,
7. célszerű megnézni, hogy a kiküldetési rendelvényt az arra jogosult személy írta-e alá, hagyta jóvá,
8. napidíj juttatása esetén az adott hónap jövedelmeinek számfejtése során figyelembe vették-e, továbbá a személyi jövedelemadó törvény által előírt árfolyam alkalmazásával történt-e a forintérték meghatározása,
9. a kiküldetés során felmerült költségekkel való elszámolás megfelelő bizonylat alapján történt-e,
10. tartós külföldi szolgálat esetében megtörtént-e a munkavállaló és a munkáltató előzetes megállapodása, amennyiben igen, a könyvvizsgáló a megállapodás áttekintésével meggyőződhet arról, hogy szabályozták-e az érintett felek az alábbiakat:
  - a. munkavállaló munkakörét,
  - b. a munkavégzés helyét,
  - c. a külszolgálat kezdő és várható befejező időpontját,
  - d. a hazai munkabért forintban és a külföldi ellátmányt,
  - e. a költségtérítéseket és egyéb juttatásokat,
  - f. szabadság idejére járó ellátmány mértékét,
  - g. a családtagok kiutazási költségei esetén a költségviselőt, stb.
11. a kiküldetéssel kapcsolatban felmerült költségek számviteli bemutatása megfelelő-e.

### Külföldi kiküldetés

Tartós külföldi kiküldetés előfordulhat **belföldi személy külföldre, vagy külföldi személy belföldre** munkavégzés céljából történő kiküldésével.

A könyvvizsgáló a folyamatfelmérés keretében, a társaság működésére vonatkozó belső szabályok áttekintése során információval rendelkezik arra vonatkozóan, hogy előfordulhat-e az érintett társaságnál a munkavállalók külföldön történő foglalkoztatása. Amennyiben igen, és esetleg rendszer-

res jelleggel, amely akár több munkavállalót is érint, célszerű meggyőződni, hogy a társaság megfelelően jár-e el a külföldi munkavállalást illetően.

Mire terjedhet ki a vizsgálat?

1. Felmerül-e a külföldi munkavállalás lehetősége?
2. A külföldi munkavállalás rendszeres jelleggel jelen van a társaság életében?
3. Kellően szabályozta-e a társaság annak feltételeit?
4. Mely országokat érint a külszolgálat?
5. Az érintett országokkal van-e a kettős adózás elkerüléséről szóló hatályos egyezménye Magyarországnak?
6. Amennyiben létezik egyezmény, vizsgálandó, hogy milyen módszert kell alkalmazni a kettős adózás elkerülésére: az egyezmény lehetővé teszi-e a külföldön adóköteles jövedelem mentesítését, vagy a külföldön igazoltan megfizetett adó belföldi adókötelezettség mértékéig történő beszámítását?
7. A társaság adójogilag megfelelően járt-e el a külföldi munkavállalás során szerzett jövedelem esetében?
8. A külföldi munkavállalás kapcsán felmerült személyi jellegű ráfordítások elszámolása számviteli bizonylattal alátámasztott-e?
9. Az elszámolt ráfordítások a beszámolóban helyesen kerültek-e bemutatásra?
10. Rögzítették-e a felek, hogy a magánszemélynek adókötelezettséget az adott adóévben melyik országban kell teljesítenie, meghatározták-e a megfelelő adminisztrációs előírásokat, illetve követik-e azokat (pl. adóelőleg fizetés),
11. Vizsgálták-e a magánszemély járulékfizetési kötelezettségét (belföldön, vagy külföldön kell-e a járulékot fizetni), és a megfelelő adminisztrációs kötelezettséget feltárták-e (esetleg az EU koordinációs rendeletének alkalmazása felmerül-e)?

### Munkába járással kapcsolatos utazási költségtérítés

A könyvvizsgáló amennyiben szükségesnek ítéli, a vizsgálatát kiterjesztheti a társaságnál érvényesülő utazási költségtérítés rendjére, azaz a munkába járással kapcsolatos utazási költségtérítések gyakorlati megvalósulására. Az alkalmazott költségtérítési rendszer áttekintése az alábbi pontokat, illetve kérdéseket foglalhatja magába:

1. A társaság rendelkezik-e a munkába járással kapcsolatos költségtérítésre vonatkozó belső szabályzattal?
2. A belső szabályzat tartalma, az abban foglaltak összhangban vannak-e vonatkozó kormányrendelet előírásaival?
3. A társaság rendelkezésére áll-e az érintett munkavállalóknak a lakóhelyre és a tartózkodási helyre vonatkozó nyilatkozata?
4. A vizsgált társaságnál előforduló utazási költségtérítés típusok vizsgálata.
5. a munkába járás címén alkalmazott utazási költségtérítések megfelelnek-e a vonatkozó kormányrendelet előírásainak?
6. A munkába járás kapcsán felmerült utazási költséget megfelelő számviteli bizonylat támasztja-e alá?
7. A munkába járás címén elszámolt költségtérítések adójogi kezelése megfelel-e a vonatkozó törvényi előírásoknak?
8. Amennyiben a dolgozók saját gépkocsijukat üzleti célra használják, a 9 Ft/km és az APEH által meghatározott üzemanyagnorma feletti térítés összege összevonandó jövedelemként jelenik-e meg a dolgozónál,



9. az elszámolt költségtérítések a beszámolóban való megjelenítése megfelel-e a számviteli előírásoknak.

### Munkabér előleg / dolgozói kölcsön

A társaság a **munkavállalóival szemben** különféle jogcímenen **követelést mutathat ki**. A követelések tartalmának áttekintésével lehet meggyőződni arról, hogy a társaság adójogilag megfelelően kezeli a munkavállalókkal szemben fennálló tételeket. Így többek között meg kell győződni:

1. a fennálló követelés jogcíméről: például kölcsön, munkabérelőleg, elszámolásra kiadott előleg,
2. amennyiben igen, a társaság megállapította / bevallotta / megfizette-e a kamatkedvezmény után fizetendő személyi jövedelemadót és járulékot,
3. a követelés utáni kamatszámításnál alkalmazott kamatmérték szokásos piaci kamatnak tekinthető-e,
4. munkabérelőleg esetében a visszafizetésre rendelkezésre álló periódus, az előleg összege megfelel-e a személyi jövedelemadó törvény által meghatározott adómentes feltételeknek,
5. a kiküldetésre, a külszolgálatra tekintettel adott összeg, az elszámolásra kiadott összeg esetében milyen időintervallumon belül történt a munkáltatóval való elszámolás, belefér-e még a személyi jövedelemadó törvény által meghatározott időszak kereteibe,
6. lakáscélú hitel nyújtása a törvény által a folyósítás céljára, módjára meghatározott feltételeknek megfelelően történt -e
7. amennyiben a lakáscélú hitel mellett a társaság lakáscélú vissza nem térítendő támogatásban is részesítette munkavállalóját, ennek a támogatásnak az esetében a vizsgálat kiterjedhet a folyósítás módjára, céljára, összegére, gyakoriságára, vagyis hogy az megfelel-e a törvényi előírásoknak, illetve meg kell bizonyosodni arról is, hogy a támogatás felhasználását okiratok, bizonylatok igazolják-e,
8. a munkavállalókkal szemben különféle jogcímen elszámolt követelések, a nyújtott támogatás, az esetlegesen keletkező adófizetési kötelezettség a beszámolóban a számviteli törvény előírásainak megfelelően került-e bemutatásra.

### Osztalék / osztalékelőleg

Abban az esetben, ha a vizsgált társaság tulajdonosi körét **magánszemélyek** alkotják, a könyvvizsgáló ellenőrzése magában foglalhatja az osztalék kifizetésével kapcsolatos adózás vizsgálatát is. Tekintve a jelenlegi szabályozás összetettségét, a könyvvizsgálónak **több szempontot kell mérlegelnie** ahhoz, hogy eldönthesse, a társaság a törvényi előírásoknak megfelelően jár el az osztalék kifizetése során. Ehhez szükséges

1. tulajdonosi struktúra feltérképezése,
2. annak tisztázása, hogy a magánszemély tulajdonos esetén fennáll-e a személyes közreműködés, azaz a társaság tevékenységében személyesen és ténylegesen közreműködik-e,
3. a személyes közreműködés milyen jogviszonyban történik,
4. milyen módszer szerint határozza meg a társaság a piaci viszonyoknak megfelelő díjazást,
5. a magánszemély személyes közreműködése esetén megállapított tevékenységre jellemző kereset a rendelkezésre álló dokumentáció alapján elfogadhatónak tekinthető-e,
6. személyes közreműködői díj és a tevékenységre jellemző kereset viszonya, azaz szükség van-e a közreműködői díjkiegészítésre, vagyis az osztalék (osztalékelőleg) egy részének, vagy egészének átminősítésére,
7. a díjkiegészítést és annak adóterheit a társaság helyesen határozta-e meg, továbbá hogy

8. kiadta-e a társaság a személyes közreműködői díjkiegészítésről az igazolást az érintett tagnak.

### 5. Következtetés

A vizsgálati munka befejeztével a könyvvizsgáló **értékeli**, hogy a különböző vizsgálati eljárás révén összegyűjtött bizonyítékok megfelelőek-e ahhoz, hogy véleményt alkothasson a munkaügyi területtel kapcsolatban. A vizsgálat során szerzett információk alapján újra átgondolja a tervezési szakaszban meghatározott **kockázati szint megfelelőségét**, illetve dönt az esetleges további kiegészítő eljárások elvégzéséről (szükség esetén). Megvizsgálja valamennyi feltárt lényeges hibás állítás módosításának megtörténtét. Amennyiben szükségesnek ítéli, **vezetői levélben** tájékoztatja a vezetést, a tulajdonosokat a vizsgálata során a munkaügyi rendszerrel kapcsolatban feltárt hiányosságokról, javaslatairól.

## 6. Munkaprogram

Az alábbiakban bemutatjuk a bérjellegű kötelezettségek és ráfordítások vizsgálatának **egyik lehetséges munkaprogramját**. A munkaprogram természetesen további kérdésekkel bővíthető, illetve értelemszerűen a vizsgált társaság esetében nem releváns kérdésekkel szűkíthető.

| Vizsgálati program<br>bérjellegű adó és járulék kötelezettségek  |  |         |                  |           |       |       |
|--|--|---------|------------------|-----------|-------|-------|
| Asszisztens:   |  |         |                  |           |       |       |
| Kelt. dátuma:  |  |         |                  |           |       |       |
| Manager/Vizsgálatvezető:   |  |         |                  |           |       |       |
| Ellenőrzés dátuma:   |  |         |                  |           |       |       |
| A beszámoló állításai:   |  |         |                  |           |       |       |
| Ügyletszoptok: <b>Előfordulás, Teljesség, Pontosság, Cut-off, Besorolás</b>  |  |         |                  |           |       |       |
| Számleagyenlegek: <b>Létezés, Jogok és kötelezettségek, Teljesség, Értékelés és felosztás</b>                        |  |         |                  |           |       |       |
| Bemutatás: <b>Előfordulás - jogok és kötelezettségek, Teljesség, Besorolás és érthetőség, Pontosság és értékelés</b> |  |         |                  |           |       |       |
| Folyamatfelmérés   |  | Állítás | Kockázat szintje | Elvégezte | Dátum | Ref.: |
|  | Folyamatfelmérés lépései:  |         |                  |           |       |       |
| 1.   | Az ügyféllel folytatott megbeszélés alapján mérje fel a munkaügyi területet érintő feladatokat, felelősségi kérdéseket, jogosultságokat.                               |         |                  |           |       |       |
| 2.   | A folyamatfelmérés alapján állítsa össze az ellenőrzési pontok összefoglaló táblázatát.  |         |                  |           |       |       |
| 3.   | Tesztelje a kontrollok működését.  |         |                  |           |       |       |
| Elemzés  |  | Állítás | Kockázat szintje | Elvégezte | Dátum | Ref.: |
| 1.   | Előző és tárgyévi időszak állományának összehasonlítása  |         |                  |           |       |       |
| Adatok tesztelése  |  | Állítás | Kockázat szintje | Elvégezte | Dátum | Ref.: |
| 1.   | Kérje el az adófolyószámlát, adatait egyeztesse a főkönyvben szereplő adó- és járulékértékekkel.   |         |                  |           |       |       |
| 2.   | Jelentős eltérés esetén kérjen az ügyféltől magyarázatot, tisztázza az okokat.   |         |                  |           |       |       |
| 3.   | Vesse össze az utolsó járulékbevallás adatait a bérfeladással. Vizsgálja meg, hogy az adók és járulékok teljeskörűen és a számfejtett összegben kerültek-e bevallásra. |         |                  |           |       |       |

## II. Béradók könyvvizsgálata

|    |   |  |  |  |  |  |
|----|---|--|--|--|--|--|
| 3. | Vizsgálja meg, hogy a társaság határidőben eleget tett-e az bevallási, valamint adó- és járulékfizetési kötelezettségének.  |  |  |  |  |  |
| 4. | Egyeztesse az év végén kimutatott nettó bérkötelezettséget az utolsó havi bérszámfejtés adataival. Ellenőrizze, hogy a következő hónapban maradéktalanul átutalásra került-e.   |  |  |  |  |  |
| 5. | A szakképzési hozzájárulás esetében hogyan tesz eleget a társaság a fizetési kötelezettségének, milyen módon teljesíti az adófizetést?  |  |  |  |  |  |
| 6. | Érdeklődje meg, hogy volt-e tárgyévben adóhatósági ellenőrzés a munkaügyi területtel kapcsolatban.  |  |  |  |  |  |
| 7. | Amennyiben volt, szerezze be a jegyzőkönyvet / határozatot és gyűjtse ki a megállapításokat.  |  |  |  |  |  |
| 8. | Ellenőrizze, hogy az adóhatósági ellenőrzés megállapításait és a jogkövetkezményeket a társaság helyesen mutatja-e be a nyilvántartásaiban, illetve azt is, hogy eleget tett-e pótlólagos fizetési kötelezettségének. |  |  |  |  |  |
| 9. | Egyéb eljárások   |  |  |  |  |  |

|  | Dátum: | Aláírás |
|--|--------|---------|
| A területen feltárt hibás állításokat felvezték a nem helyesbített hibás állítások összesítő lapjára                       |        |         |
| A területen feltárt rendszerbeli gyengeségeket felvezték a nem helyesbített hibás állítások összesítő lapjára              |        |         |
| A területen kijelölt eljárásokat teljeskörűen elvégezték, a fenti könyvvizsgálati célok megvalósultak / nem valósultak meg |        |         |

13. táblázat – Bérjellegű adó és járulék kötelezettségek vizsgálati program

**Vizsgálati program  
személyi jellegű ráfordítás**

Asszisztens:

Kelt. dátuma:

Manager/Vizsgálatvezető:

Ellenőrzés dátuma:

A beszámoló állításai:

Ügyletsoportok: **Előfordulás, Teljesség, Pontosság, Cut-off, Besorolás**

Számlaegyenlegek: **Létezés, Jogok és kötelezettségek, Teljesség, Értékelés és felosztás**

Bemutató: **Előfordulás - jogok és kötelezettségek, Teljesség, Besorolás és érthetőség, Pontosság és értékelés**

| Elemzés |  | Cél | Kockázat szintje | Elvégezte | Dátum | Ref.: |
|---------|--|-----|------------------|-----------|-------|-------|
| 1.      | Hasonlítsa össze az előző évi és a tárgyévi személyi jellegű ráfordítások értékét, jelentős változás esetén keressen magyarázatot. Amennyiben van tervadata, nézze meg, hogyan alakultak a ráfordítások a tervezett értékekhez képest. |     |                  |           |       |       |
| 2.      | Tekintse át, hogyan alakult a munkavállalók létszáma a tárgyévben a bázisidőszakhoz képest, és ez miképpen befolyásolta a személyi jellegű ráfordítások értékét.   |     |                  |           |       |       |

| Adatok tesztelése |   | Cél | Kockázat szintje | Elvégezte | Dátum | Ref.: |
|-------------------|---|-----|------------------|-----------|-------|-------|
| 1.                | Havi / éves bérösszesítő, bér, különféle egyéb bérjellegű kifizetések és járulékok adatait egyeztesse a személyi jellegű ráfordításokkal. A jelentősebb eltéréseket magyarázza.   |     |                  |           |       |       |
| 2.                | Vizsgálja meg, hogy az előző évre elhatárolt prémiumok kifizetésre kerültek-e, illetve hogy ennek megfelelően megtörtént-e az elhatárolás feloldása. A tárgyévre vonatkozó prémiumok, bonuszok esetén szerezze be az illetékes vezető általi jóváhagyást.   |     |                  |           |       |       |
| 3.                | Amennyiben van rá lehetőség, az éves bérösszesítő alapján egyeztesse a személyi jellegű kifizetések között elszámolt tételeket (pl. betegszabadság, napidíj, önkéntes pénztári hozzájárulás, étkezési hozzájárulás), vagy ahol van rá lehetőség, az átlagos létszám alapján is kikalkulálhatja az elszámolt ráfordítást (pl. étkezési hozzájárulás, üdülési csekk). |     |                  |           |       |       |

## II. Béradók könyvvizsgálata

|     |  |  |  |  |  |  |
|-----|--|--|--|--|--|--|
| 4.  | Amennyiben a társaságnál működik cafeteria rendszer, kérje el az ezzel kapcsolatos belső szabályzatot és néhány munkavállaló esetében tesztelje annak gyakorlati megvalósulását is.                  |  |  |  |  |  |
| 5.  | Ellenőrizze szűrőpróbaszerűen, hogy a munkavállalók által készített kiküldetési rendelve-nyek tartalmazznak-e minden szükséges adatot különös tekintettel az üzleti jellegre.                        |  |  |  |  |  |
| 6.  | Szűrőpróbaszerűen ellenőrizze néhány külföldi napidíj elszámolásnál az alkalmazott árfolyam helyességét.   |  |  |  |  |  |
| 7.  | Készítse el az éves béradatok ismeretében a társadalombiztosítási járulék kalkulációját és vesse össze a lekönyvelt értékekkel   |  |  |  |  |  |
| 8.  | Kalkulálja ki a szakképzési hozzájárulás érté-<br>két. Vizsgálja meg, milyen módon tesz eleget a társaság a fizetési kötelezettségének.  |  |  |  |  |  |
| 9.  | Kalkulálja ki a rehabilitációs hozzájárulás összegét és hasonlítsa össze a lekönyvelt értékkel.  |  |  |  |  |  |
| 10. | Vizsgálja meg, hogy a társaságnál vannak-e különféle természetbeni juttatások. Amennyi-<br>ben igen, ellenőrizze, hogy a társaság adójo-<br>gilag megfelelően kezelte a felmerült juttatá-<br>sokat. |  |  |  |  |  |
| 11. | Szűrőpróbaszerűen ellenőrizze, hogy megfele-<br>lő nyilvántartásokat készít-e a társaság a<br>különféle juttatások átadásáról, átvételéről   |  |  |  |  |  |
| 12. | Egyéb eljárások  |  |  |  |  |  |

|  | Dátum: | Aláírás |
|--|--------|---------|
| A területen feltárt hibás állításokat felvezették a nem helyesbített hibás állítások összesítő lapjára                             |        |         |
| A területen feltárt rendszerbeli gyengeségeket felve-<br>zették a nem helyesbített hibás állítások összesítő<br>lapjára            |        |         |
| A területen kijelölt eljárásokat teljeskörűen elvégez-<br>ték, a fenti könyvvizsgálati célok megvalósultak /<br>nem valósultak meg |        |         |

14. táblázat – Személyi jellegű ráfordítás vizsgálati program

## III. Egyéb adók könyvvizsgálata

### 1. Bevezetés

A kézikönyv egyéb fejezeteiben azon adókötelezettségek könyvvizsgálatával foglalkozunk, amelyek a gazdálkodó szervezetek széles körét érintik. Könyvünk írásakor ezen adókon kívül még több mint 50 adó-, illetve járulékfajta volt hatályos a magyar jogrendszerben. Kétségtelen, hogy ezek jelentős része egy „átlagos” vállalkozás életében nem relevánsak (mivel a kötelezettség speciális tevékenységhez, illetve gazdasági eseményhez kötődik), illetve jelentőségük a külön fejezetekben tárgyalt adókéhoz képest lényegesen kisebb. Ennek ellenére éppen a speciális jellegük miatt külön kihívást jelentenek a könyvvizsgálat során. Az e fejezetben ismertetett egyéb adók körét hangsúlyozottan nem adójogi, hanem **„praktikussági” szempontok** alapján állítottuk össze. Az egyéb adók köre a teljesség igénye nélkül:

- Fogyasztáshoz, forgalomhoz kapcsolható egyéb adók
  - Regisztrációs adó
  - Fogyasztási adó
  - Jövedéki adó
  - Környezetvédelmi termékdíj
  - Energiaadó
  
- Vagyonhoz köthető egyéb adók
  - Illeték
  - Cégautó adó
  - Regisztrációs adó
  - Vagyonadó
  
- Meghatározott tevékenységekhez/körülményekhez kapcsolódó egyéb adók
  - Vám
  - Játékadó
  - Bányajáradék
  - Vízkészlet járulék
  - Környezetterhelési díj
  - Innovációs járulék
  - Szolidaritási elvonás (hitelintézetek)
  - Energiaellátók jövedelemadója

Az egyéb adók széles köre miatt nem vállalkozunk a teljes jogszabályi háttér bemutatására. Az általunk kiválasztott hat adó esetében azok részletes kifejtésénél ismertetjük majd a vonatkozó törvényeket és előírásokat.

## 2. Az egyéb adók helye a társaság pénzügyi, számviteli környezetében

Az egyéb adók a beszámoló részét képező mérleggel, az eredménykimutatással, valamint a kiegészítő melléklettel is kapcsolatba hozhatók, továbbá az üzleti jelentésben is megjelenhetnek olyan információk, melyek az egyéb adók területét érintik.

### 2.1 Mérleggel való kapcsolat

A mérlegben az egyéb adók alapvetően az **egyéb rövid lejáratú kötelezettségek között** jelennek meg. Amennyiben valamely adónem fordulónapi egyenlege túlfizetést mutat, az érintett adó az egyéb követelések között kerül bemutatásra. Az eszközök bekerülési értékét képező egyéb adók kimutatása közvetetten a tárgyi eszközök, illetve a készletek értékében történik.

### 2.2 Eredménykimutatással való kapcsolat

Az egyéb adók kimutatása az eredménykimutatásban jellemzően az **egyéb ráfordítások** között történik, de lehetséges, hogy egyes adók az **anyagjellegű ráfordításokban**, az egyéb ráfordítások között, vagy az adófizetési kötelezettségben szerepelnek. Az eszköz bekerülési részét képező egyéb adók közvetett módon az anyagjellegű ráfordításokban, vagy az értékcsökkenésben (esetleg az egyéb ráfordításokban) jelennek meg.

### 2.3 Kiegészítő melléklettel való kapcsolat

A kiegészítő mellékletben szerepelnek mindazon számszerű adatok és szöveges magyarázatok, melyek a gazdálkodó szervezet vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetének megbízható és valós képének bemutatásához szükségesek.

Az egyéb adók jelentősége ebből a szempontból nem meghatározó. A kiegészítő mellékletben való bemutatásuk **közvetett módon** történik, például az eszközök bruttó értékében, vagy a számviteli törvény 90. § (3) bekezdésének a) pontja, a 93. § (4) bekezdése, valamint a 94. § előírásain kerestül, mely szerint a kiegészítő mellékletben be kell mutatni:

- az adott biztosítékok fajtáját és formáját,
- a kutatás-fejlesztés tárgyevi költségeit,
- a környezet védelmét közvetlenül szolgáló tárgyi eszközöket,
- a veszélyes hulladékok tárgyevi alakulását,
- a környezetvédelmi kötelezettségeket, az azzal kapcsolatos céltartalékot, valamint a környezetvédelemmel kapcsolatos tárgyevi költségeket.

### 2.4 Üzleti jelentéssel való kapcsolat (éves beszámólót készítő társaság esetén)

A társaság az üzleti jelentésben a múltbeli tény-, és a várható jövőbeni adatok alapján értékeli a vagyoni-, pénzügyi-, jövedelmi helyzetet, az üzletmenetet. Az egyéb adók tekintetében közvetett előírásként csupán a kutatás-fejlesztés, valamint a környezetvédelemmel kapcsolatos mérleg fordulónapja után bekövetkezett jelentős események üzleti jelentésben való bemutatása szerepel.



## 3. Az egyéb adók vizsgálata

Bár az egyéb adók jelentősége könyvvizsgálati szempontból általában alacsony, azonban előfordulhatnak olyan helyzetek (speciális tevékenységek, illetve gazdasági események következtében), amikor a jelentőségük megnő. Ezért a könyvvizsgálat részeként az egyéb adók vizsgálata elengedhetetlen. Az egyéb adókkal kapcsolatos vizsgálat a könyvvizsgálati munka minden fázisában megtalálható és elvégzendő feladat.

### 3.1. Tervezés

Az üzleti tevékenység megismerése során be kell gyűjteni a gazdálkodó szervezet tevékenységét érintő iparágával, és a gazdálkodó saját üzleti tevékenységével kapcsolatos információkat, valamint értékelni is szükséges azokat.

Az **üzleti tevékenység megismerése** az egyéb adók tekintetében az alábbiakat jelenti:

- A külső üzleti környezet megismerése során a könyvvizsgáló feltérképezi a gazdálkodó szervezet üzleti tevékenységét befolyásoló általános gazdasági tényezőket és ágazati feltételeket, azaz **meghatározza a lehetséges adókötelezettségek körét** figyelemmel az időközben bekövetkezett adótörvény változásokra.
- A belső üzleti folyamatok megismerése során a gazdálkodó szervezet üzleti tevékenységét, pénzügyi teljesítményét és beszámolási kötelezettségeit jellemző fontos mutatókat, valamint a vezetés általános kompetencia szintjét vizsgálja a könyvvizsgáló, azaz pontosítja a lehetséges adókötelezettségek körét, és információt szerez a gazdálkodó szervezet kimutatásainak megbízhatóságáról.

A vállalkozás megismerésének részeként a könyvvizsgáló információkat gyűjt a gazdálkodó szervezet számviteli és belső ellenőrzési rendszeréről.

A **vállalkozás megismerése** az egyéb adók tekintetében az alábbiakat jelenti:

- Meg kell ismerni a gazdálkodó szervezet által alkalmazott **számviteli politikát**, azaz pontos ismereteket kell szerezni a vállalkozás által alkalmazott egyéb adók köréről és felmérni azok számviteli elszámolását.
- Információkat kell szerezni a gazdálkodó szervezet belső ellenőrzési rendszeréről, és kijelölni a vizsgálat során tesztelni kívánt ellenőrzési rendszereket és meghatározni az alapvető vizsgálati eljárásokat, valamint a súlypontokat.

A gazdálkodó szervezet üzleti tevékenységéről szerzett ismeretek alapján a könyvvizsgálónak fel kell mérnie a hibás állítások kockázatát, vagyis azt, hogy mekkora a valószínűsége annak, hogy a pénzügyi kimutatások jelentős hibás állításokat (hibákat) tartalmaznak. Ehhez meg kell határozni a lényegességi szinteket, és el kell végezni a könyvvizsgálat kockázati tényezőinek, vagyis az erendő kockázatnak és az ellenőrzési kockázatnak a becslését.

A lényegesség meghatározása során az egyéb adók – az egyes speciális eseteket kivéve – általában nincsenek jelentős hatással. A lényegesség az egyéb adókat az egyes számlaegyenlegek, ügyletcsoportok, és kiegészítő információk szintjén érinti.

Az **egyéb adók kockázata** az egyes kockázati elemek tekintetében a következő lehet:

- Az „eredendő kockázat”, azaz a számlaegyenlegeknek, vagy a gazdasági eseményeknek a lényeges hibás állításra való fogékonysága – a kapcsolódó belső ellenőrzés meglététől függetlenül – az egyéb adók tekintetében nem válik el a többi tényezőtől.
- Az „ellenőrzési kockázat”, azaz annak a kockázata, hogy a számviteli és belső ellenőrzési rendszer által egy hibás állítás megfelelő időben nem kerül megelőzésre, vagy feltárássra és helyesbítésre az egyéb adóknál
  - **alacsony**, ha a gazdálkodó szervezet tevékenysége nem speciális, és a vállalkozás megismerése során a belső ellenőrzési rendszer gyengeségére nem utaltak jelzések,
  - **közepes**, ha a gazdálkodó tevékenysége speciális ugyan, de a gazdálkodó szervezet belső ellenőrzési rendszerét megbízhatónak ítéli meg a könyvvizsgáló,
  - **magas**, ha a gazdálkodó szervezet speciális tevékenységet folytat és/vagy a gazdálkodó belső ellenőrzési rendszerét a könyvvizsgáló nem ítéli megbízhatónak. Erre jelzések a hiányzó, késett bevallások, valamint a mögöttes analitikák hiánya.
- A „feltárási kockázat”, azaz annak kockázata, hogy a könyvvizsgáló alapvető vizsgálati eljárásai nem képesek feltárni a számlaegyenlegben, vagy ügyletcsoportban lévő hibás állításokat az egyéb adók tekintetében – a könyvvizsgáló megfelelő adózási ismereteit feltételezve – általában alacsony.

#### 3.2. Elővizsgálat

Az elővizsgálat során a könyvvizsgáló átfogó ismereteket szerez a gazdálkodó szervezetről, melynek módszere az **üzleti és pénzügyi folyamatok vizsgálata**.

A folyamat felméréseinek célja, hogy a könyvvizsgáló meggyőződjön

- az állítások – pl. teljesség, létezés, bemutatás – teljesüléséről,
- milyen kockázatok, milyen hibák merülhetnek fel az érintett terület vonatkozásában,
- az adott vállalkozásnál milyen kockázatot enyhítő ellenőrzési eljárásokat alkalmaznak,
- az ellenőrzési tevékenységek gyakorlati megvalósulásáról, annak hatékonyságáról.

A folyamatfelmérés terjedelmét és komplexitását több tényező befolyásolja:

- az első vizsgálat, vagy folyamatos megbízás,
- a szervezet nagysága,
- a könyvelés cégen belül vagy outsourcing keretében történik.

A folyamatvizsgálatokat a könyvvizsgáló az alábbi módszerekkel tudja elvégezni:

- a gazdálkodó munkatársainak kikérdezése,
- a konkrét ellenőrzések alkalmazásának megfigyelése,
- dokumentumok és jelentések szemrevételezése,
- ügyletek követése az információs rendszerben azok keletkezésétől a lekönyvelésükig.

Az egyéb adók tekintetében **külön folyamatvizsgálatot nem célszerű végrehajtani**, helyette a gazdálkodó szervezetnél alkalmazott adókötelezettségek általános felmérését lehet elvégezni és az adózási morált vizsgálni. Ehhez legcélszerűbb az **adózási kérdőív** alkalmazása, melyet vagy az ügyfél, vagy pedig az ügyféltől kapott információk alapján a könyvvizsgáló tölt ki.

A gazdasági szervezet a folyamatba épített ellenőrzései során meghatározza azt, hogy milyen időközönként és milyen adatokat, adatsorokat egyeztet. Az egyeztetések kézi, vagy számítógépes

módszerrel történhetnek. A konkrét ellenőrzések alkalmazásának megfigyelése során a könyvvizsgáló azt ellenőrzi, hogy a gazdálkodó szervezet ezen folyamatokba épített ellenőrzései beazonosíthatóak-e.

Ennek módja a **kikérdezés**, valamint a dokumentumok és jelentések áttekintése, például a bevételeknek és a mögöttes analitikának a vizsgálata.

A belső ellenőrzési rendszer tesztelése egy, vagy több konkrét ügylet nyomon követése az információs rendszerben azok keletkezésétől a lekönyvelésig. Ehhez a könyvvizsgáló kiválaszt a tesztelni kívánt adóval kapcsolatos valamely gazdasági eseményt és az alapbizonylat könyvelésével kapcsolatos összes ellenőrzési tevékenységet beazonosítja, véleményt alkotva a kontroll pontok működésének hatékonyságáról.

A folyamatvizsgálatok alapján azt is vizsgálni kell, hogy mennyire tekinthető megbízhatónak a gazdasági szervezet belső, folyamatba épített ellenőrzése. Amennyiben az megbízhatóan működik, akkor a fővizsgálat során az egyéb adók tekintetében általában elegendő a **teszteléses vizsgálat**. Ha azonban a belső ellenőrzés nem működik kellő hatékonysággal, azaz az ellenőrzési kockázat magas, a fővizsgálat keretében részletesebb (nagyobb mintavételű tesztelés, esetleg részletes) vizsgálat szükséges.

Az elővizsgálat során elvégzendő egyéb feladatok:

- Az adófolyószámla adatainak egyeztetése,
- A korábbi adóhatósági ellenőrzések áttekintése.

Az önellenőrzés és adóhatósági ellenőrzés könyvvizsgálati feladataival külön fejezetben foglalkozunk.

### 3.3. Fővizsgálat

A könyvvizsgálat során a könyvvizsgáló bizonyítékokat szerez a beszámolóban szereplő állítások igazolására. Ennek során az alábbi eljárásokat alkalmazhatja:

- kikérdezés,
- szemrevételezés, megfigyelés,
- információk bekérése és visszaigazolása,
- számszaki felülvizsgálat,
- becslések, tesztelések, mintavétel,
- összehasonlítás,
- tevékenységelemzés.

Az első két pontban szereplő eljárásokat alapvetően a tervezés és az elővizsgálat során lehet alkalmazni. Az összehasonlítás csupán nagyságrendi információkat ad, míg a tevékenységelemzés csak ott releváns, ahol az adó tevékenységhez kapcsolódik (pl. játékadó).

A fenti eljárások közül a könyvvizsgáló azt a módszert alkalmazza, amely segítségével a **leghatékonyabb módon** tudja a könyvvizsgálói bizonyítékokat beszerezni. Az egyéb adók általában nem tekinthetők jelentős könyvvizsgálati területnek, a könyvvizsgálati kockázat alacsony. Ennek megfelelően – amennyiben a folyamatvizsgálatok során a könyvvizsgáló nem azonosított alapvető kont-

### III. Egyéb adók könyvvizsgálata

---

roll hiányosságot – a fővizsgálat keretében elegendő lenne néhány teszteléses vizsgálat. Ennek ellenére – főleg a kisebb gazdálkodó szervezetek részéről – igényként merül fel a könyvvizsgálóval szemben az adókötelezettségek részletes ellenőrzése.

Ez gyakorlatilag azt jelenti, hogy el kell végezni az adófolyószámla és a főkönyvben szereplő kötelezettség egyeztetését, másrészt ellenőrizni szükséges a tárgyévben költségként/ráfordításként elszámolt adó összegének helyességét. Az ellenőrzés során meg kell győződni arról, hogy az adóval kapcsolatos (összefüggő) információs rendszer, vagyis a bevallások kezelése, a számviteli rendszer (adóalap kiszámítása, adó összegének kiszámítása) teljeskörűen és zárt rendszerben működik-e. Ellenőrizni kell, hogy megfelelően értelmezték és alkalmazták-e a munkatársak az adófizetéssel kapcsolatos fogalmakat.

Vizsgálni szükséges, a következőket:

- Helyesen állapították-e meg az adó alapját?
- Megfelelő adómértéket alkalmaztak-e?
- Helyesen számolták-e ki az adó (adóelőleg) összegét, az adó számviteli elszámolása megfelelő-e?
- A bevallás a helyes időszakra történt-e meg?
- Pénzügyileg rendezték-e a kötelezettséget?

A fővizsgálaton vizsgálandó alapbizonylatok:

- adófolyószámla kivonatok,
- adóbevallások,
- mögöttes analitikák,
- az ügyfél számításai.

A beszámoló mérlegében kimutatott adókötelezettség/adókövetelés létezésének alátámasztása nem lehetséges a vevőkövetelések, illetve a szállítói kötelezettségeknél alkalmazott direkt visszazigazoltatási módszerrel. Indirekt módon azonban az adófolyószámla segítségével már alátámasztható a kimutatott adókötelezettség. Ehhez az **adófolyószámla kivonat és a gazdálkodó szervezet által nyilvántartott adókötelezettség/adókövetelés összehasonlítását kell elvégezni**. Az adóhatóság és a gazdálkodó szervezet által kimutatott adókötelezettségek/adókövetelések egybevetésénél figyelembe kell venni azt, hogy az adófolyószámla kivonatban csupán azok a kötelezettségek szerepelnek – az adott adónem bevallásának határidejével előírva –, melyek bevallását a gazdálkodó szervezet teljesítette.

### III. Egyéb adók könyvvizsgálata

Az adókötelezettségek egyeztetésére alkalmazható az alábbi segédtábla:

| Vizsgált időszaki adókötelezettségek egyeztetése |         |                 |                 |                        |            |
|--|---------|-----------------|-----------------|------------------------|------------|
| Adónem   | Főkönyv | Adó-folyószámla | Utolsó bevallás | Eltérés (Főkönyv-APEH) | Megjegyzés |
| Vám  |         |                 |                 |                        |            |
| Illeték  |         |                 |                 |                        |            |
| Cégautó adó                                      |         |                 |                 |                        |            |
| Innovációs járulék                               |         |                 |                 |                        |            |
| Termékdíj  |         |                 |                 |                        |            |

15. táblázat – Vizsgált időszaki kötelezettségek egyeztetése az egyéb adóknál

Amennyiben a beszámolóban kimutatott kötelezettségek/követelések és az adófolyószámlában szereplő kötelezettségek/követelések között nem mutatkozik jelentős eltérés, valamint a kötelezettség/követelés értéke az adott adónem vonatkozásában az üzleti év utolsó adóbevallásában közölt értéket mutatja, akkor az érték megalapozottnak tekinthető. **A jelentőség mértékét könyvvizsgálati szempontból kell mérlegelni.** Tekintettel azonban arra, hogy a gazdálkodó szervezetek menedzsmentje és a tulajdonosai általában kiemelt figyelmet fordítanak az adókra, így egy azonosított, de könyvvizsgálati szempontból nem jelentős eltéréstől is (egyedi lényegességi hibahatár alatti) célszerű a gazdálkodó szervezetet tájékoztatni.

A beszámoló eredménykimutatásában az egyéb adók általában az egyéb ráfordítások, illetve – visszaigénylés esetén – az egyéb bevételek között, esetenként az anyag jellegű ráfordítások között vannak kimutatva, azonban van olyan speciális adó (energiaellátók jövedelemadója), amely nem része az adózás előtti eredménynek, mivel az adókötelezettség soron szerepel. Az eszköz bekerülési értékében lévő egyéb adó az anyagjellegű ráfordítások, illetve az értékcsökkenés között jelenik meg (pl. bizonyos esetekben az illeték, illetve a környezetvédelmi termékdíj).

A ráfordításként (bekerülési érték részeként) **elszámolt adó összegét teszteléses, vagy tételes vizsgálattal** lehet ellenőrizni. Ehhez a gazdálkodó szervezet által átadott számítás felhasználható, azonban a könyvvizsgáló a rendelkezésére álló információi alapján maga is végezhet nagyságrendi kalkulációkat. A számszaki ellenőrzésen kívül azt is vizsgálni szükséges, hogy helyesen volt-e az adó alapja meghatározva és hogy megfelelő adómértéket alkalmaztak-e.

#### 3.4. Következtetés

Az egyéb adókkal kapcsolatban levont következtetések általában nem olyan jellegűek, amelyek érdemben befolyásolnák a beszámolóról alkotott könyvvizsgálói véleményt. A feltárt hibák és hiányosságok **általában nem veszélyeztetik a beszámoló valós és hiteles képét**, azonban a vezetői levélben javasolt a tulajdonosok és a menedzsment figyelmét felhívni az egyéb adókkal kapcsolatos hibákra, valamint a belső ellenőrzési rendszer gyengeségeire.

A következőkben a könyvvizsgálói gyakorlat során véleményünk szerint előforduló hat leggyakoribb adónemen keresztül mutatjuk be a javasolt vizsgálati módszert. Tesszük ezt azért, mert bár az egyes adók értelemszerűen különböznek egymástól, azonban a **könyvvizsgálati módszertant tekintve hasonlóak** egymáshoz. A mellékelt kérdőívek és táblázatok értelemszerű átalakításával egyéb –általunk nem kiemelt – egyéb adók vizsgálata – is elvégezhető.

## 4. Az egyéb adók vizsgálatának részletes ismertetése

### 4.1. Vám

#### Felhasznált jogszabályok

- a Tanács 2913/92/EGK rendelete a Közösségi Vámkódex létrehozásáról (a továbbiakban: vámkódex),
- a Bizottság 2454/93/EGK rendelete a Közösségi Vámkódexet létrehozó 2913/92/EGK számú Tanácsi Rendelet végrehajtásáról (a továbbiakban: EK végrehajtási rendelet),
- a Tanács 918/83/EGK rendelete a vámkönnyítések közösségi rendszerének felállításáról (a továbbiakban: vámmentességi rendelet),
- a Tanács 2658/87/EGK rendelete a vám- és statisztikai nomenklatúráról, valamint a Közös Vámtarifáról,
- 2003. évi CXXVI. törvény a közösségi vámjog végrehajtásáról,
- 15/2004. (IV.5.) PM rendelet a közösségi vámjog végrehajtásának részletes szabályairól
- 2004. évi XIX. törvény A Vám- és Pénzügyőrségről
- 24/2004 (VI.23.) PM rendelet a Vám- és Pénzügyőrségről szóló törvény végrehajtásáról

#### 4.1.1. A vám helye a társaság pénzügyi, számviteli környezetében

A mérlegben a vámkötelezettségek jellemzően az **egyéb rövid lejáratú kötelezettségek között** vannak kimutatva. Túlfizetés esetén a vámkötelezettségeket az egyéb követelések közé kell átsorolni. Eszközhöz kapcsolódó vámtéher az eszköz bekerülési értékét növeli.

Az eszköz bekerülési értékét képező vám az anyagjellegű ráfordításokon, értékcsökkenésen (esetleg az egyéb ráfordításokon) keresztül jelenik meg az eredménykimutatásban. A vámmal kapcsolatban az eredménykimutatásban való közvetlen kimutatás a vámeljáráshoz kapcsolódhat, például a kamat felszámítása melletti részletfizetés esetén.

A számviteli törvény 90. § (3) bekezdésének a) pontja alapján a kiegészítő mellékletben be kell mutatni azoknak a kötelezettségeknek a teljes összegét, amelyek zálogjoggal, vagy hasonló jogokkal biztosítottak, feltüntetve a biztosítékok fajtáját és formáját. Ez a vámok esetében a vámbiztosíték adása esetén fordulhat elő.

#### 4.1.2. Tervezés

A könyvvizsgálati tervezés során a vámmal kapcsolatban arra vonatkozóan kell információt gyűjteni, hogy a gazdálkodó szervezetnél felmerülhet-e a vámmal kapcsolatban bármilyen jellegű adókötelezettség. Ennek módszere a **vállalkozás üzleti tevékenységének megismerése**. Az alábbi kérdőívre adott válaszok alapján a könyvvizsgáló megtudhatja azt, hogy a vámmal kapcsolatban jelentkezik-e könyvvizsgálói feladat, valamint felméri a vámmal kapcsolatban felmerülő könyvvizsgálói kockázatok mértékét.

### III. Egyéb adók könyvvizsgálata

| Vám adókérdőív   |      |     |     |  |
|--|------|-----|-----|--|
| Kérdés   | Igen | Nem | n/a | Megjegyzés   |
| 1. Van-e rendszeres export/import tevékenység a Társaságnál? Ha igen, részletezze.                       |      |     |     | igen válasz esetén elővizsgálat során javasolt a folyamatfelmérés                                  |
| 2. Kiviteli vám esetén hol történik a vámvizsgálat?  |      |     |     |  |
| 3. Kiléptetés esetén megtörténik-e az azonosság ellenőrzése?   |      |     |     |  |
| 4. Ellenőrzésre kerül-e az áru tényleges kiléptetése?  |      |     |     |  |
| 5. Rendelkezik-e a Társaság a kilépést igazoló dokumentummal?  |      |     |     | nem válasz esetén az értékesítés nettó árbevétele és az áfa minimum közepes kockázatú              |
| 6. Végez-e a Társaság passzív feldolgozást? Ha igen:   |      |     |     | igen válasz esetén a könyvvizsgálatba javasolt szakértő bevonása                                   |
| → Megtörténik-e a vámfelügyelet alá vétel?   |      |     |     |  |
| → Megtörténik-e az azonosság ellenőrzése?  |      |     |     |  |
| → Betartja-e a társaság a határidőket, valamint az elszámolási kulcsot?                                  |      |     |     |  |
| 7. Van-e a társaságnál ideiglenes kivitel? Ha igen, akkor:   |      |     |     | igen válasz esetén a könyvvizsgálatba javasolt szakértő bevonása                                   |
| → Meghatározták-e a visszahozatali határidőt?  |      |     |     |  |
| → A határidő lejárta előtt sor került-e az árutovábbítási eljárásra?                                     |      |     |     |  |
| → Ha nem hozták vissza az árut, akkor a kiviteli eljárást megindították-e?                               |      |     |     |  |
| 7. Import esetén hol történik az áru vámeljárási alá vonása?   |      |     |     | ha nem Magyarországon, akkor célszerű a vizsgálathoz szakértő bevonása                             |
| 8. Jelentős importtevékenység esetén felülvizsgálják a vám és egyéb járulékok kivetésének jogszerűségét? |      |     |     | nem válasz esetén javasolt a nagyobb mintavétel  |
| 9. Megtörténik-e az áru bejelentése az illetékes vámhatóság felé?  |      |     |     | nem válasz esetén a tárgyi eszközök, illetve a készletek könyvvizsgálati kockázata minimum közepes |

### III. Egyéb adók könyvvizsgálata

|   |  |  |  |  |
|---|--|--|--|--|
| 10. A vámérték megállapításához megfelelő dokumentumokat adnak-e le? (beszerzési számla + hozzá kapcsolódó fuvar) |  |  |  |  |
| 11. Van-e a társaságnak Vámraktárban eszköze?   |  |  |  |  |
| 12. Történik-e a társaságnál aktív feldolgozás? Ha igen, akkor:   |  |  |  | igen válasz esetén a könyvvizsgálatba javasolt szakértő bevonása             |
| → Milyen feldolgozási műveleteket végez?  |  |  |  |  |
| → Betartja-e a társaság a határidőket, valamint az elszámolási kulcsot?   |  |  |  |  |
| 12. Történik-e ideiglenes behozat? Ha igen:   |  |  |  |  |
| → Az áru azonosíthatósága a felhasználás teljes időtartama alatt biztosított-e?                                   |  |  |  |  |
| 13. Történik-e vámfelügyelet melletti feldolgozás?  |  |  |  |  |
| 14. Kell-e a társaságnak vámeljárással kapcsolatban biztosítékot adnia? Ha igen akkor az:                         |  |  |  |  |
| → készpénz?   |  |  |  |  |
| → egyedi kezesség?  |  |  |  |  |
| → egyedi garanciajegy?  |  |  |  |  |
| 15. Van-e a társaságnak mentessége a biztosíték nyújtása alól? Ha igen részletezze.                               |  |  |  |  |
| 16. A biztosíték összegét megfelelő mértékbe határozták-e meg?  |  |  |  |  |
| 17. A vámmal kapcsolatos befizetési kötelezettségeit a társaság határidőben teljesíti-e?                          |  |  |  |  |
| 18. Volt-e a társaságnál vámhatósági ellenőrzés? Ha igen milyen eredménnyel zárult?                               |  |  |  | Vámhatósági elmarasztalás esetén a könyvvizsgálati kockázat minimum közepes. |

16. táblázat – Vámok adókérdőív

#### 4.1.3. Elővizsgálat

Amennyiben a tervezés során a könyvvizsgáló nem szerzett elegendő információt a vizsgált gazdálkodó szervezetnél előforduló vámmal kapcsolatos folyamatokra, úgy azt az elővizsgálat során még pótolhatja.



### III. Egyéb adók könyvvizsgálata

Az elővizsgálat során javasolt elvégezni a **VPOP folyószámla főkönyvvel történő egyeztetését**. Tapasztalataink alapján azonban teljes egyezőséget nem lehet elvárni, mivel a vámhatóság kimutatásai nem mindig teljesen megbízhatóak.

A vámokkal kapcsolatos folyamatok sokrétűek lehetnek. Kapcsolódhatnak az értékesítéshez, a beszerzéshez, valamint a termeléshez. Ezen kívül maga a vám eljárás is meglehetősen bonyolult és sok adminisztrációval járó folyamat. Ezért a vámokkal kapcsolatban a gazdálkodó szervezetnél sok kontroll pont lehetséges. A mintaként bemutatott táblázat az árubeszerzéssel kapcsolatban felmerülő vám költségekhez kapcsolódik.

| Kontrollpontok azonosítása - VÁM |   |                                |                      |                               |  |                  |
|----------------------------------|---|--------------------------------|----------------------|-------------------------------|--|------------------|
| Megnevezés                       | Ellenőrzési tevékenység leírása                           | Felelős                        | Kontroll gyakorisága | Megelőző vagy követő kontroll | Ellenőrzés módja (A – automatikus, M – manuális) | Lefedett állítás |
| import vámérték meghatározása    | vámhatározatok alapján történő szűrőpróbaszerű ellenőrzés | árubeszerzési osztály vezetője | negyedévente         | Követő                        | M  | L,T,P,É*         |

\*Létezés, Teljesség, Pontosság, Értékelés és felosztás

17. táblázat – Kontrollpontok azonosítása – vám

A kontroll pontok azonosítása után vizsgálni kell, hogy azok működése megfelelően történik-e. Ehhez a **teszteléses módszer** alkalmazható, melynek során egy kiválasztott gazdasági eseménnyel kapcsolatos összes ellenőrzési pontot számba vesszük. Az általunk kiválasztott értékesítési folyamatban működő kontrollpontok hatékonyságának vizsgálatára alkalmazható az alábbi táblázat.

| Kontrollpontok hatékonyságának vizsgálata - VÁM |   |  |                              |   |           |                                    |
|---|---|--|------------------------------|---|-----------|------------------------------------|
| Ssz:  | Tranzakció leírása  | Adott lépéshez hozzárendelhető kontroll-pont | Azonosított kontroll van – e | Azonosított kontroll működik – e                    | Megfelelő | Feltárt hiányosságok / gyengeségek |
| 1   | Az áru kiléptetése előtt megtörtént-e a számszaki ellenőrzés?             | igen   | raktáros                     | igen (aláírás)                                      | igen      | nincs                              |
| 2   | Az export áruk átvétele igazoltan megtörtént-e?                           | igen   | fuvarozó igazolja            | igen (aláírás fuvarlevélen)                         | igen      | nincs                              |
| 3   | Megtalálhatók-e az export számlák mögött a kilépést igazoló dokumentumok? | igen   | vámügyintéző                 | vámügyintéző (export számlán aláírás és hivatkozás) | igen      | nincs                              |

18. táblázat – Kontrollpontok működésének vizsgálata – vám

#### 4.1.4. Fővizsgálat

A vámmal kapcsolatban a fővizsgálat során általában **szűrőpróbaszerűen végzendő teszteléses vizsgálat** javasolt. Ennek során vizsgálandó, hogy:

- Helyesen közölték-e a vámértéket?
- Betartották-e a határidőket?

### III. Egyéb adók könyvvizsgálata

- Megfelelő nyilvántartásokkal rendelkeznek-e?
- Mekkora összegű és milyen típusú biztosítékot adtak?
- Pénzügyileg rendezték-e a kötelezettséget?

A fővizsgálaton vizsgálandó alapbizonylatok:

- VPOP kivonatok,
- vámhatározatok,
- mögöttes analitikák,
- az ügyfél számításai.

Az alábbiakban bemutatunk egy, a vámok vizsgálatához alkalmazható könyvvizsgálati munkaprogramot. Az abban felsorolt munkapontok csak mintaként szolgálnak, amely az adott gazdálkodó szervezet sajátosságai, valamint a könyvvizsgáló által meghatározott kockázati szintnek megfelelően tovább bővíthető.

**Könyvvizsgáló:**  
**Ügyfél:**

**Fordulónap:**

#### Fővizsgálati munkaprogram VÁM

Asszisztens:

Manager/Vizsgálatvezető:

Kelt. dátuma:

Ellenőrzés dátuma:

A beszámoló állításai:

Ügyletsoportok: **Előfordulás, Teljesség, Pontosság, Cut-off, Besorolás**

Számlaegyenlegek: **Létezés, Jogok és kötelezettségek, Teljesség, Értékelés és felosztás**

Bemutatás: **Előfordulás - jogok és kötelezettségek, Teljesség, Besorolás és érthetőség, Pontosság és értékelés**

| Információk bekérése |   | Állítás | Kockázat szintje | Elvégezte | Dátum | Ref.: |
|----------------------|---|---------|------------------|-----------|-------|-------|
| 1.                   | Azonosítsa a Társaság vámmal kapcsolatos adókötelezettségeit. |         |                  |           |       |       |

| Adatok tesztelése |  | Állítás | Kockázat szintje | Elvégezte | Dátum | Ref.: |
|-------------------|--|---------|------------------|-----------|-------|-------|
| 1.                | Kérje el a vám folyószámlát és adatait egyeztesse a főkönyvben szereplő értékekkel.  |         |                  |           |       |       |
| 2.                | Mintavételes eljárással ellenőrizze, hogy az exporttal kapcsolatban megfelelően dokumentáltak-e a kiléptetések.  |         |                  |           |       |       |
| 3.                | Mintavételes eljárással ellenőrizze, hogy az importtal kapcsolatban kiszámított vámáru értéke megfelelő-e.   |         |                  |           |       |       |
| 4.                | Mintavételes eljárással ellenőrizze, hogy az importtal kapcsolatban eleget tett-e az ügyfél bejelentési, valamint adatszolgáltatási kötelezettségének. |         |                  |           |       |       |

### III. Egyéb adók könyvvizsgálata

|     |  |  |  |  |  |  |
|-----|--|--|--|--|--|--|
| 5.  | Mintavételes eljárással ellenőrizze, hogy az eszköz bekerülési részét képező vámmal növelik-e az eszköz bekerülési értékét.                          |  |  |  |  |  |
| 6.  | Mintavételes eljárással ellenőrizze, hogy az ügyfél betartja-e az aktív, illetve passzív feldolgozással kapcsolatos szabályokat.                     |  |  |  |  |  |
| 7.  | Mintavételes eljárással ellenőrizze, hogy mentesség alkalmazásakor az ügyfél jogosult-e erre.  |  |  |  |  |  |
| 8.  | Azonosítsa, és szűrőpróbaszerűen ellenőrizze a vámbiztosítékot.  |  |  |  |  |  |
| 9.  | Vizsgálja meg a vámmal kapcsolatos hatósági ellenőrzések jegyzőkönyveit és szűrőpróbaszerűen ellenőrizze a megállapítások könyvelésének helyességét. |  |  |  |  |  |
| 10. | Mintavételes eljárással ellenőrizze, hogy az ügyfél határidőben eleget tett-e befizetési kötelezettségének.  |  |  |  |  |  |
| 11. | Egyéb eljárások.   |  |  |  |  |  |

|   | Dátum: | Aláírás |
|---|--------|---------|
| A területen feltárt hibás állításokat felvezették a nem helyesbített hibás állítások összesítő lapjára                      |        |         |
| A területen feltárt rendszerbeli gyengeségeket felvezették a nem helyesbített hibás állítások összesítő lapjára             |        |         |
| A területen kijelölt eljárásokat teljes körűen elvégezték, a fenti könyvvizsgálati célok megvalósultak / nem valósultak meg |        |         |

19. táblázat – Vám vizsgálati program

#### 4.1.5. Következtetés

A vámmal kapcsolatban levont következtetéseknek általában nincs hatása a beszámolóról alkotott könyvvizsgálói véleményre. A feltárt hibák és hiányosságokról azonban javasolt a vezetői levélben kitérni.

## 4.2. Illeték

### Felhasznált jogszabály

– 1990. évi XCIII. törvény az illetékről

#### 4.2.1. Az illeték helye a társaság pénzügyi, számviteli környezetében

A mérlegben az illetékek jellemzően az **egyéb rövid lejáratú kötelezettségek** között vannak kimutatva. Az eszközhöz kapcsolódó illeték az eszköz bekerülési értékét növeli.

Az eszköz bekerülési értékét képező illetékek az értékcsökkenésen keresztül, egyéb illetékek pedig az anyagjellegű ráfordítások között jelennek meg az eredménykimutatásban.

Az illetékeknek a kiegészítő melléklettel, valamint az üzleti jelentéssel nincs közvetlen kapcsolata.

#### 4.2.2. Tervezés

A könyvvizsgálati tervezés során az illetékekkel kapcsolatban arra vonatkozóan kell információt gyűjteni, hogy a gazdálkodó szervezetnél felmerülhet-e illetékfizetési kötelezettség. Illetékfizetés jellemzően **bizonyos gazdasági események megtörténtéhez kapcsolható**. Ezért arra vonatkozóan kell a könyvvizsgálónak információt szerezni, hogy a gazdálkodó szervezetnél történtek-e olyan típusú ügyletek melyek esetében egyáltalán felmerülhet az illetékfizetés. A potenciális kötelezettségek körét lehet az alábbi kérdőív kitöltésével beazonosítani.

| Illetékek adókérdőív   |      |     |     |  |
|--|------|-----|-----|--|
| Kérdés   | Igen | Nem | n/a | Megjegyzés   |
| <b>I. Vagyonszerzési illeték</b>   |      |     |     |  |
| 1. Volt-e a társaságnál olyan gazdasági esemény, amely az illetéktörvény hatálya alá tartozik? |      |     |     | ajándékozási illeték esetén a rendkívüli műveletek könyvvizsgálati kockázata minimum közepes |
| Illetékkötelezettség keletkezik:   |      |     |     |  |
| – ingatlan beszerzése,   |      |     |     |  |
| – vagyoni értékű jog szerzése,   |      |     |     |  |
| – ingatlan ajándékozása,   |      |     |     |  |
| – ingó, vagyoni értékű jog ajándékozása,   |      |     |     |  |
| – térítés nélkül kapott pénzeszköz,  |      |     |     |  |
| – ingatlanvagyonnal rendelkező társaság üzletrésznének beszerzése esetén.                      |      |     |     |  |
| 2. Él-e a társaság illetékmentességgel? Ha igen, milyen jogszabályi előírásokon alapul?        |      |     |     | igen válasz esetén a könyvvizsgálati kockázat minimum közepes                                |
| 3. Az ügyfél megfelelő módon számította-e ki az őt terhelő illetékfizetési kötelezettségét?    |      |     |     |  |
| <b>II. Közigazgatási hatósági eljárási illeték</b>   |      |     |     |  |
| 1. A társaság illetékfizetésre kötelezett-e?   |      |     |     |  |
| Az illetékkötelezettség akkor áll fenn, ha a hatóság   |      |     |     |  |
| – a kérelemnek részben, vagy egészben helyt ad, vagy azt elutasítja,                           |      |     |     |  |
| – az eljárást megszünteti,   |      |     |     |  |
| – az eljárást egyezséget jóváhagyó határozattal zárja le.                                      |      |     |     |  |
| 2. Él-e a társaság illetékmentességgel? Ha igen milyen jogszabályi előírásokon alapul?         |      |     |     |  |
| 3. Az ügyfél megfelelő módon számította-e ki az őt terhelő illetékfizetési kötelezettségét?    |      |     |     |  |
| <b>III. Bírósági eljárási illeték</b>  |      |     |     |  |
| 4. Kezdeményezett-e a társaság bírósági eljárást?  |      |     |     | igen válasz esetén jogi levelet kell kérni   |
| <b>IV. Egyéb illetékek</b>   |      |     |     |  |
| 5. Kötelezett-e a társaság egyéb illetékek megfizetésére?                                      |      |     |     | igen válasz esetén jogi levelet kell kérni   |
| például:   |      |     |     |  |
| – csőd és felszámolási eljárás illetéke,   |      |     |     |  |
| – cégirósági eljárás illetéke (cégbejegyzéskor),   |      |     |     |  |
| – polgári eljárás illetéke,  |      |     |     |  |
| – perújítás illetéke.  |      |     |     |  |

20. táblázat – Illeték adó kérdőív

### 4.2.3. Elővizsgálat

Lehetséges, hogy a tervezési szakaszban a könyvvizsgáló még nem rendelkezik kellő információval ahhoz, hogy megítélje a vizsgált gazdálkodó szervezetnél felmerülő illetékfizetési kötelezettséget, illetve az ismeretei még nem elegendők a könyvvizsgálati kockázat mértékének megállapításához. Ezért a feni kérdőívet az elővizsgálat során is ki lehet tölteni.

Az illetékek – az eljárási, és a visszterhes vagyonszerzési illeték kivételével – általában **nem fordulnak elő a gazdálkodó szervezetek normál üzleti tevékenysége során**. Az említett illetékek vizsgálata az adott szekció részeként, példaként a tárgyi eszköz beszerzési értékének ellenőrzése kapcsán történik. Adóvizsgálati szempontból azok az illetékek vizsgálandók, melyek nem szokványos eseményekhez köthetők. Ebből viszont az következik, hogy folyamatvizsgálattal ezen illetékek könyvvizsgálati kockázatának mértéke nemigen csökkenthető. A nem szokványos tételek az eredendő és feltárási kockázat mértékétől függetlenül általában kiemelt könyvvizsgálati területnek minősülnek, és mint ilyen nem tekinthetünk el azok részletes vizsgálatától.

Az illetékekkel kapcsolatban közvetett kontroll pontot a gazdálkodó szervezet általános folyamataiban lehet azonosítani. Ilyen például az iratkezelési rendszer, vagy a számviteli munkatársak általános szakmai és adózási felkészültsége.

A vagyonszerzési illetékekkel kapcsolatban kontroll pont lehet a következő:

| Kontrollpontok azonosítása - illeték |                                 |            |                      |                               |  |                  |
|--------------------------------------|---------------------------------|------------|----------------------|-------------------------------|--|------------------|
| Megnevezés                           | Ellenőrzési tevékenység leírása | Felelős    | Kontroll gyakorisága | Megelőző vagy követő kontroll | Ellenőrzés módja (A – automatikus, M – manuális) | Lefedett állítás |
| illeték meghatározása                | bejelentett vételár ellenőrzése | főkönyvelő | esetenként           | Követő                        | M  | L,T,P,É*         |

\*Létezés, Teljesség, Pontosság, Értékelés és felosztás

21. táblázat – Kontrollpontok azonosítása – illeték

Mint már korábban említettük, az illetékekhez **nem kapcsolható közvetlenül belső ellenőrzési folyamat**, illetve ha van, akkor azok nem a „szokásos” folyamatba épített belső ellenőrzések. A nem szokványos, illetve rendkívüli tételek ellenőrzését általában a gazdálkodó szervezet menedzsmentje maga is részletesen elvégzi, ezzel is csökkentve a könyvvizsgálati kockázatot. A kontroll pontok működésének vizsgálatára ebben az esetben mindössze a vezetői ellenőrzés meglétére korlátozódik.

| Kontrollpontok hatékonyságának vizsgálata - illeték |  |  |                            |  |           |                                    |
|---|--|--|----------------------------|--|-----------|------------------------------------|
| Ssz:  | Tranzakció leírása   | Adott lépéshez hozzárendelhető-e kontroll-pont | Azonosított kontroll van-e | Azonosított kontroll működik-e               | Megfelelő | Feltárt hiányosságok / gyengeségek |
| 1   | Megtörtént-e az illeték kivetéséhez kapcsolódó bejelentés? | igen   | főkönyvelő                 | igen (bejelentőlap)                          | igen      | nincs                              |
| 2   | Helyes összegben lett-e lekönyvelve az illeték összege?    | igen   | könyvelő                   | igen (vegyes könyveléshez csatolt határozat) | igen      | nincs                              |
| 3   | Megfelelően történt az illeték számviteli kezelése?        | igen   | főkönyvelő                 | igen (jóváhagyás a vegyes bizonylaton)       | igen      | nincs                              |

22. táblázat – Kontrollpontok működésének vizsgálata- illeték

#### 4.2.4. Fővizsgálat

Az illetékekkel kapcsolatban a **nem szokványos tételeket célszerű egyedileg** vizsgálni. A szokványos tranzakciókhoz köthető illetékeket az adott szekciónál (pl. tárgyi eszköz, anyag jellegű ráfordítások) javasolt vizsgálni.

A vizsgálat során ellenőrizni kell, hogy:

- Az illetékek teljeskörűen elszámolásra kerültek-e?
- Az illetékek számviteli elszámolása helyesen történt-e?
- Pénzügyileg rendezték-e a kötelezettséget?

A fővizsgálat során vizsgálandó alapbizonylatok:

- bejelentések,
- illeték kiszabási határozatok,
- adásvételi szerződések,
- mögöttes analitikák,
- az ügyfél számításai.

Az alábbiakban bemutatunk egy, az illetékek vizsgálatához alkalmazható könyvvizsgálati munkaprogramot, mely mintaként szolgálhat a könyvvizsgálók számára.

**Könyvvizsgáló:**  
**Ügyfél:**

**Fordulónap:**

**Fővizsgálati munkaprogram  
illeték**

Asszisztens: Manager/Vizsgálatvezető:

Kelt. dátuma: Ellenőrzés dátuma:

A beszámoló állításai:

Ügyletszoptok: **Előfordulás, Teljesség, Pontosság, Cut-off, Besorolás**

Számlaegyenlegek: **Létezés, Jogok és kötelezettségek, Teljesség, Értékelés és felosztás**

Bemutatás: **Előfordulás - jogok és kötelezettségek, Teljesség, Besorolás és érthetőség, Pontosság és értékelés**

| Információk bekérése |   | Állítás | Kockázat szintje | Elvégezte | Dátum | Ref.: |
|----------------------|---|---------|------------------|-----------|-------|-------|
| 1.                   | Azonosítsa a Társaság illetékekkel kapcsolatos adókötelezettségeit. |         |                  |           |       |       |

| Adatok tesztelése/részletes vizsgálat |   | Állítás | Kockázat szintje | Elvégezte | Dátum | Ref.: |
|---------------------------------------|---|---------|------------------|-----------|-------|-------|
| 1.                                    | Kérje el az adófolyószámlát, annak adatait egyeztesse a főkönyvben szereplő értékekkel.   |         |                  |           |       |       |
| 2.                                    | Ellenőrizze, hogy az ügyfél teljesítette-e az illeték kiszabásához kapcsolódó adatszolgáltatási kötelezettségeit.                             |         |                  |           |       |       |
| 3.                                    | Kérje el az illeték kivetéséről szóló határozatot és hasonlítsa össze a lekönyvelt összeggel.   |         |                  |           |       |       |
| 4.                                    | Mintavételes eljárással vizsgálja meg, hogy az eszköz bekerülési részét képező illetékekkel megnövelték-e az eszköz bekerülési értékét.       |         |                  |           |       |       |
| 5.                                    | Pénzeszköz ajándékozás esetén ellenőrizze, hogy a megfizetett illeték elszámolása az anyag jellegű ráfordítások között megtörtént-e.          |         |                  |           |       |       |
| 6.                                    | Amennyiben az ügyfél él illetékmentességgel ellenőrizze, hogy betartják-e a vonatkozó jogszabályi előírásokat.                                |         |                  |           |       |       |
| 7.                                    | Eljárási és egyéb illeték esetében ellenőrizze, hogy az ügyfél megfelelő módon számította-e ki az őt terhelő illetékfizetési kötelezettségét. |         |                  |           |       |       |
| 8.                                    | Mintavételes eljárással ellenőrizze, hogy az ügyfél határidőben eleget tett-e befizetési kötelezettségének.                                   |         |                  |           |       |       |
| 9.                                    | Egyéb eljárások.  |         |                  |           |       |       |



### III. Egyéb adók könyvvizsgálata

---

|   | Dátum: | Alíírás |
|---|--------|---------|
| A területen feltárt hibás állításokat felvezették a nem helyesbített hibás állítások összesítő lapjára                      |        |         |
| A területen feltárt rendszerbeli gyengeségeket felvezették a nem helyesbített hibás állítások összesítő lapjára             |        |         |
| A területen kijelölt eljárásokat teljes körűen elvégezték, a fenti könyvvizsgálati célok megvalósultak / nem valósultak meg |        |         |

23. táblázat – Illetékek vizsgálati program

#### 4.2.5. Következtetés

Az illetékekkel kapcsolatban levont következtetéseknek általában **nincs hatása a beszámolóról alkotott könyvvizsgálói véleményre**. A feltárt hibák és hiányosságokról azonban javasolt a vezetői levélben kitérni.

#### 4.3. Cégauto adó

##### Felhasznált jogszabály

→ 1991. évi LXXXII. törvény a gépjárműadóról (IV. fejezete)

##### 4.3.1. A cégauto adó helye a társaság pénzügyi, számviteli környezetében

A mérlegben a cégauto adó kötelezettségek jellemzően az **egyéb rövid lejáratú kötelezettségek** között vannak kimutatva. Az adó túlfizetés esetén az egyéb követelések között szerepel.

A cégauto adó az eredménykimutatásban az **egyéb ráfordítások** között van kimutatva. A cégauto adónak a kiegészítő melléklettel, valamint az üzleti jelentéssel nincs közvetlen kapcsolata.

##### 4.3.2. Tervezés

A könyvvizsgálati tervezés során a cégauto adóval kapcsolatban arra vonatkozóan kell információt gyűjteni, hogy a gazdálkodó szervezetnél **felmerülhet-e** ez a típusú adókötelezettség. A választ a gazdálkodó szervezet főkönyvi kivonatának átvizsgálása alapján lehet megtudni, de alkalmazható az alábbi kérdőíves módszer is.

**Cégautó adó adókérdőív**

| KÉRDÉS   | Igen | Nem | n/a | Megjegyzés   |
|--|------|-----|-----|--|
| 1. Van-e az ügyfélnek olyan személygépkocsija, amely<br>↳ az ügyfél saját tulajdonában van,<br>↳ pénzügyi lízing keretében használja,<br>↳ nem saját tulajdon, de amely után költséget számol el,<br>↳ amely magánszemély tulajdonában van, de a magánszemély kiküldetési rendelvény nélkül használja? |      |     |     |  |
| 2. Teljesít-e az ügyfél adókötelezettséget a cégautó adóval kapcsolatban?  |      |     |     | ha az 1. kérdésre adott válasz igen, a 2. kérdésre nem, akkor a könyvvizsgálati kockázat minimum közepes |
| 3. Rendelkezik-e az ügyfél adókalkulációval?   |      |     |     |  |

24. táblázat – Cégautó adó adókérdőív

### 4.3.3. Elővizsgálat

A cégautóval kapcsolatos könyvvizsgálati **kockázat általában alacsony**. A cégautó adóval kapcsolatos könyvvizsgálati kockázat csökkentésére vonatkozó eljárásokat a gazdálkodó szervezet általános belső ellenőrzésének részeként célszerű elvégezni. A cégautó adóval kapcsolatban az alábbi kontroll pontot lehet azonosítani:

| Kontroll pontok azonosítása – cégautó adó |                                 |            |                      |                               |  |                  |
|---|---------------------------------|------------|----------------------|-------------------------------|--|------------------|
| Megnevezés                                | Ellenőrzési tevékenység leírása | Felelős    | Kontroll gyakorisága | Megelőző vagy követő kontroll | Ellenőrzés módja (A – automatikus, M – manuális) | Lefedett állítás |
| Cégautó adó kötelezettség                 | havi kalkuláció ellenőrzése     | főkönyvelő | havonta              | Megelőző                      | M  | L, É*            |

\*Létezés, Értékelés és felosztás

25. táblázat – Kontrollpontok azonosítása – Cégautó adó

A kontrollpontok beazonosítása után vizsgálható, hogy azok működése megfelelően történik-e. A könyvvizsgáló kiválaszthat egy adóbevallási időszakot, és ezzel kapcsolatban vizsgálhatja az alábbi kontrollok meglétét:

| Kontroll pontok hatékonyságának vizsgálata – cégautó adó |   |   |                            |   |           |                                    |
|--|---|---|----------------------------|---|-----------|------------------------------------|
| Ssz.:  | Tranzakció leírása  | Adott lépéshez hozzárendelhető-e kontrollpont | Azonosított kontroll van-e | Azonosított kontroll működik-e          | Megfelelő | Feltárt hiányosságok / gyengeségek |
| 1  | A cégautó számitás megfelelő-e?                               | igen  | könyvelő                   | igen (aláírás)                          | igen      | nincs                              |
| 2  | A kalkulált és a bevallott összeg egyezik-e?                  | igen  | igen                       | főkönyvelő (bevallás előtti jóváhagyás) | igen      | nincs                              |
| 3  | A bevallás határidőben teljesült-e?                           | igen  | főkönyvelő                 | igen (értéknap)                         | igen      | nincs                              |
| 4  | A bevallott összeg került-e átutalásra?                       | igen  | főkönyvelő                 | igen (havi zárás során)                 | igen      | nincs                              |
| 5  | Az utalás jóváhagyását az arra jogosult személy végezte-e el? | igen  | ügyvezető                  | ügyvezető (egyedüli aláíró)             | igen      | nincs                              |
| 6  | Az átutalt összeg lett-e lekönyvelve?                         | igen  | főkönyvelő                 | igen (aláírás)                          | igen      | nincs                              |

26. táblázat – Kontrollpontok működésének vizsgálata cégautó adónál

A folyamatvizsgálatok mellett az elővizsgálat során javasolt elvégezni az adófolyószámla adatainak egyeztetését.

#### 4.3.4. Fővizsgálat

A cégautó adó vizsgálatára általában a **teszteléses módszer** alkalmazzuk, de a könyvvizsgáló a ráfordításként kimutatott cégautó adó összegét nagyságrendi kalkulációval is ellenőrizheti. A vizsgálat során arra kell megfelelő mértékű bizonyosságot szerezni, hogy:

- A cégautó adó teljeskörűen elszámolásra került-e?
- A cégautó adó számviteli elszámolása helyesen történt-e?
- Pénzügyileg rendezték-e a kötelezettséget?

A fővizsgálaton vizsgálandó alapbizonylatok:

- adóbevallások,
- mögöttes analitikák,
- tárgyi eszköz analitika,
- az ügyfél számításai.

Az alábbiakban bemutatott munkaprogram a cégautó adó részletesebb vizsgálatát tartalmazza.

**Könyvvizsgáló:**  
**Ügyfél:**

**Fordulónap:**

**Fővizsgálati munkaprogram  
Cégautó adók**

Asszisztens:  
Kelt. dátuma:

Manager/Vizsgálatvezető:  
Ellenőrzés dátuma:

A beszámoló állításai:

Ügyletszoptokok: **Előfordulás, Teljesség, Pontosság, Cut-off, Besorolás**

Számlaegyenlegek: **Létezés, Jogok és kötelezettségek, Teljesség, Értékelés és felosztás**

Bemutatás: **Előfordulás - jogok és kötelezettségek, Teljesség, Besorolás és érthetőség, Pontosság és értékelés**

| Információk bekérése |   | Állítás | Kockázat szintje | Elvégezte | Dátum | Ref.: |
|----------------------|---|---------|------------------|-----------|-------|-------|
| 1.                   | Mérje fel, hogy az ügyfél rendelkezik-e olyan gépkocsikkal, melyek után cégautó adó fizetési kötelezettsége keletkezik. |         |                  |           |       |       |

| Adatok tesztelése |  | Állítás | Kockázat szintje | Elvégezte | Dátum | Ref.: |
|-------------------|--|---------|------------------|-----------|-------|-------|
| 1.                | Mintavételes eljárással ellenőrizze, hogy az ügyfél által vezetett nyilvántartás és a beadott bevallások egyezőséget mutatnak-e.                   |         |                  |           |       |       |
| 2.                | Mintavételes eljárással ellenőrizze, hogy az ügyfél által kikalkulált adókötelezettség számítása megfelelő-e.                                      |         |                  |           |       |       |
| 3.                | Mintavételes eljárással ellenőrizze, hogy a bevallás - analitika - főkönyv egyezősége minden időszakra vonatkozóan egyezőséget mutat-e.            |         |                  |           |       |       |
| 4.                | Mintavételes módszerrel vizsgálja meg, hogy az ügyfél bevallásai megfelelnek-e a jogszabályi előírásnak és azok határidőre benyújtásra kerültek-e. |         |                  |           |       |       |
| 5.                | Mintavételes eljárással ellenőrizze, hogy az ügyfél határidőben eleget tett-e befizetési kötelezettségének.  |         |                  |           |       |       |
| 6.                | Egyéb módszerek  |         |                  |           |       |       |

|   |  | Dátum: | Aláírás |
|---|--|--------|---------|
| A területen feltárt hibás állításokat felvezették a nem helyesbített hibás állítások összesítő lapjára                      |  |        |         |
| A területen feltárt rendszerbeli gyengeségeket felvezették a nem helyesbített hibás állítások összesítő lapjára             |  |        |         |
| A területen kijelölt eljárásokat teljes körűen elvégezték, a fenti könyvvizsgálati célok megvalósultak / nem valósultak meg |  |        |         |

27. táblázat – Cégautó adó vizsgálati program

#### 4.3.5. Következtetés

A cégautó adóval kapcsolatban levont következtetéseknek általában **nincs hatása** a beszámolóról alkotott könyvvizsgálói véleményre. A feltárt hibákról és hiányosságokról azonban javasolt a vezetői levélben kitérni.

#### 4.4. Innovációs járulék

##### Felhasznált jogszabály

– 2003. évi XC. törvény a Kutatási és Technológiai Innovációs Alapról

##### 4.4.1. Az innovációs járulék helye a társaság pénzügyi-, számviteli környezetében

A mérlegben az innovációs járulék kötelezettség jellemzően az **egyéb rövid lejáratú kötelezettségek között** szerepel. Túlfizetés esetén az adó az egyéb követelések között kerül bemutatásra.

Az innovációs járulék az eredménykimutatásban az **egyéb ráfordítások között** szerepel.

A kiegészítő melléklettel az innovációs járulék nincs közvetlen kapcsolatban. Közvetett kapcsolatot jelent azonban a számviteli törvény 93. § (4) bekezdése alapján a kutatás-fejlesztés tárgyevi költségeinek bemutatása. Az innovációs járulékkal kapcsolatban nincs az üzleti jelentésben közvetlenül bemutatandó tétel.

##### 4.4.2. Tervezés

Annak eldöntése, hogy a gazdálkodó szervezetnél felmerül-e innovációs járulék fizetési kötelezettség, viszonylag egyszerűen, a már közzétett beszámolókból lehetséges. A könyvvizsgálati kockázat mértékének tervezéséhez azonban egyéb információkra is szükség van. Az alábbi minta-kérdőív kitöltése az innovációs járulékkal kapcsolatos könyvvizsgálati kockázat mértékének megállapítását segíti.

**Innovációs adókérdőív**

| KÉRDÉS   | Igen | Nem | n/a | Megjegyzés  |
|--|------|-----|-----|---|
| 1. A társaságnak van-e innovációs járulék fizetési kötelezettsége?   |      |     |     |   |
| 2. A tárgyidőszaki innovációs járulék előlegeket rendre és időben teljesíteték-e?  |      |     |     |   |
| 3. A bevallások határidőre benyújtásra kerülnek-e?   |      |     |     |   |
| 4. Csökkentette-e az ügyfél az előző években innovációs járulék fizetési kötelezettségét a K+F tevékenység elszámolt költségeivel? |      |     |     | igen válasz esetén a könyvvizsgálati kockázat minimum közepes |
| 5. A K+F tevékenység elszámolt költségei megfelelő módon dokumentáltak?  |      |     |     | nem válasz esetén a könyvvizsgálati kockázat minimum közepes  |

28. táblázat – Innovációs járulék adókérdőív

#### 4.4.3. Elővizsgálat

Az innovációs járulékkal kapcsolatban a könyvvizsgálati kockázat csökkenthető, ha a könyvvizsgáló megbizonyosodik arról, hogy az innovációs járulékkal kapcsolatos folyamatok a gazdálkodó szervezetnél megfelelő módon ellenőrzöttek. Példánkban az innovációs járulék pénzügyi teljesítésével kapcsolatos kontroll pontot emeltük ki:

| Kontrollpontok azonosítása – innovációs járulék |   |          |                      |                               |  |                  |
|---|---|----------|----------------------|-------------------------------|--|------------------|
| Megnevezés                                      | Ellenőrzési tevékenység leírása             | Felelős  | Kontroll gyakorisága | Megelőző vagy követő kontroll | Ellenőrzés módja (A – automatikus, M – manuális) | Lefedett állítás |
| Innovációs járulék előleg utalása               | Utalandó összeg összevetése az analitikával | könyvelő | negyedév             | Megelőző                      | M  | T, P*            |

\*Teljesség, Pontosság

29. táblázat – Kontrollpontok azonosítása - innovációs járulék

A kontroll pontok azonosítása után vizsgálni kell, hogy azok működése megfelelően történik-e. Példánkban az innovációs járulék előlegének megfizetésével kapcsolatos folyamatban működő kontroll pontokat vizsgáltuk.

| Kontroll pontok hatékonyságának vizsgálata – innovációs járulék |   |   |                            |                                |           |                                    |
|---|---|---|----------------------------|--------------------------------|-----------|------------------------------------|
| Ssz:  | Tranzakció leírása  | Adott lépéshez hozzárendelhető-e kontrollpont | Azonosított kontroll van-e | Azonosított kontroll működik-e | Megfelelő | Feltárt hiányosságok / gyengeségek |
| 1   | Az innovációs járulék előlegének összege megfelelő-e?             | igen  | főkönyvelő                 | igen (aláírás)                 | igen      | nincs                              |
| 2   | Az innovációs járulék utalásának utalása határidőben teljesült-e? | igen  | főkönyvelő                 | igen (értéknap)                | igen      | nincs                              |
| 3   | Az utalás jóváhagyását az arra jogosult személy végezte-e el?     | igen  | ügyvezető                  | ügyvezető (egyedüli aláíró)    | igen      | nincs                              |
| 4   | Az átutalt összeg lett-e lekönyvelve?                             | igen  | főkönyvelő                 | igen (aláírás)                 | igen      | nincs                              |

30. táblázat – Kontrollpontok működésének vizsgálata innovációs járuléknál

A folyamatvizsgálatok mellett az elővizsgálat során célszerű az adófolyószámla adatait is leegyeztetni.

#### 4.4.4. Fővizsgálat

Az innovációs járulék vizsgálata során vizsgálni szükséges, a következőket:

- Helyesen állapították-e meg az adó alapját?
- Megfelelő adó mértéket alkalmaztak-e?
- Helyesen számolták-e ki az adó összegét, az adó számviteli elszámolása megfelelő-e?
- A bevallás a helyes időszakra történt-e meg?
- Pénzügyileg rendezték-e a kötelezettséget?

A vizsgálandó alapbizonylatok:

- adófolyószámla kivonatok,
- adóbevallások,
- mögöttes analitikák,
- K+F tevékenységgel kapcsolatos szerződések, dokumentáció,
- az ügyfél számításai.

Az innovációs járulék ráfordítás vizsgálatához a **könyvvizsgáló maga is készíthet nagyságrendi kalkulációt**, de célszerű az ügyfél kalkulációját is elkérni. Az alábbiakban bemutatunk egy, az innovációs járulék vizsgálatához alkalmazható könyvvizsgálati munkaprogramot.

**Könyvvizsgáló:**  
**Ügyfél:**

**Fordulónap:**

**Fővizsgálati munkaprogram  
Innovációs járulék**

Asszisztens:  
Kelt. dátuma:

Manager/Vizsgálatvezető:  
Ellenőrzés dátuma:

A beszámoló állításai:

Ügyletsoportok: **Előfordulás, Teljesség, Pontosság, Cut-off, Besorolás**

Számlaegyenlegek: **Létezés, Jogok és kötelezettségek, Teljesség, Értékelés és felosztás**

Bemutatás: **Előfordulás - jogok és kötelezettségek, Teljesség, Besorolás és érthetőség, Pontosság és értékelés**

| Információk bekérése |  | Állítás | Kockázat szintje | Elvégezte | Dátum | Ref.: |
|----------------------|--|---------|------------------|-----------|-------|-------|
| 1.                   | Mérje fel, hogy a Társaság kötelezett-e innovációs járulék fizetésére. |         |                  |           |       |       |

| Adatok tesztelése |  | Állítás | Kockázat szintje | Elvégezte | Dátum | Ref.: |
|-------------------|--|---------|------------------|-----------|-------|-------|
| 1.                | Ellenőrizze, hogy az ügyfél által kikalkulált adókötelezettség számítása megfelelő-e.  |         |                  |           |       |       |
| 2.                | Ellenőrizze, hogy a kötelezettség csökkentéseként beszámított K+F tevékenység megfelelő-e a levonhatóság feltételeinek.          |         |                  |           |       |       |
| 3.                | Mintavételes eljárással ellenőrizze, hogy az ügyfél által vezetett nyilvántartás és a beadott bevallások egyezőséget mutatnak-e. |         |                  |           |       |       |
| 4.                | Vizsgálja meg, hogy bevallás – analitika – főkönyvvel való egyezősége fennáll-e.   |         |                  |           |       |       |
| 5.                | Ellenőrizze, hogy az ügyfél bevallásai megfelelnek-e a jogszabályi előírásnak, illetve határidőre benyújtásra kerültek-e.        |         |                  |           |       |       |
| 6.                | Ellenőrizze, hogy az ügyfél határidőben eleget tett-e befizetési kötelezettségének.  |         |                  |           |       |       |
| 7.                | Egyéb eljárások  |         |                  |           |       |       |

|   | Dátum: | Aláírás |
|---|--------|---------|
| A területen feltárt hibás állításokat felvezették a nem helyesbített hibás állítások összesítő lapjára                      |        |         |
| A területen feltárt rendszerbeli gyengeségeket felvezették a nem helyesbített hibás állítások összesítő lapjára             |        |         |
| A területen kijelölt eljárásokat teljes körűen elvégezték, a fenti könyvvizsgálati célok megvalósultak / nem valósultak meg |        |         |

31. táblázat – Innovációs járulék vizsgálati program



#### 4.4.5. Következtetés

Az innovációs járulékkal kapcsolatban levont következtetéseknek általában **nincs hatása** a beszámolóról alkotott könyvvizsgálói véleményre. A feltárt hibák és hiányosságokról azonban javasolt a vezetői levélben kitérni.

#### 4.5. Környezetvédelmi termékdíj

Felhasznált jogszabályok

- 1995. évi LVI. törvény a környezetvédelmi termékdíjról továbbá egyes termékek környezetvédelmi termékdíjáról
- 10/1995. (IX. 28.) KTM rendelet a környezetvédelmi termékdíjról, továbbá egyes termékek környezetvédelmi termékdíjáról szóló 1995. évi LVI. tv. végrehajtásáról
- 53/2003 (IV. 11) Kormányrendelet a környezetvédelmi termékdíjmentesség, a termékdíj visszaigénylésének és átvállalásának, valamint a használt gumiabroncs behozatalának feltételeiről

##### 4.5.1. A környezetvédelmi termékdíj helye a társaság pénzügyi, számviteli környezetében

A mérlegben a környezetvédelmi termékdíj kötelezettség jellemzően az **egyéb rövid lejáratú kötelezettségek között** van kimutatva. A termékdíj túlfizetés az egyéb követelések között szerepel. Az eszközhöz kapcsolódó termékdíj az eszköz bekerülési értékét növeli.

A környezetvédelmi termékdíj az eredménykimutatás több sorában is szerepelhet. Az eszköz bekerülési értékét képező termékdíj általában **anyagjellegű ráfordításokban**, egyéb termékdíj pedig a ráfordítások között kerül kimutatásra.

A kiegészítő melléklettel a környezetvédelmi termékdíj nincs közvetlen kapcsolatban. Közvetett kapcsolatot jelent azonban az, hogy a számviteli törvény 94. § (4) bekezdése alapján a kiegészítő mellékletben be kell mutatni:

- a környezet védelmét közvetlenül szolgáló tárgyi eszközöket,
- a veszélyes hulladékok tárgyévi alakulását,
- a környezetvédelmi kötelezettségeket, az azzal kapcsolatos céltartalékot, valamint a környezetvédelemmel kapcsolatos tárgyévi költségeket.

Az üzleti jelentéssel való közvetett kapcsolatot jelenti a környezetvédelemmel kapcsolatos, mérleg fordulónapja után bekövetkezett jelentős események üzleti jelentésben való bemutatása.

##### 4.5.2. Tervezés

A környezetvédelmi termékdíj szabályozás oly mértékben bonyolult, hogy annak **pontos ismerete nem várható el a könyvvizsgálótól**. Sokszor az is kihívást jelent a könyvvizsgáló számára, hogy beazonosítsa a gazdálkodó szervezetnél számba vehető környezetvédelmi termékdíj kötelezettséget. Ezért amennyiben a környezetvédelmi termékdíjjal kapcsolatban felmerülő könyvvizsgálói kockázat nem minősíthető alacsonynak, akkor mindenképp javasolt külső szakértő bevonása.

### III. Egyéb adók könyvvizsgálata

Az üzleti tevékenység megismerése során pontosan fel kell mérni a vállalkozás tevékenységei- (azaz az esetleges termelési és értékesítési) folyamatát, illetve működési körét. A megismerés során a termelő/értékesítési szakaszokat abból a szempontból is vizsgálni szükséges, hogy van-e olyan termékfelhasználás, előállítás, amely a gazdálkodó szervezetnél termékdíj fizetési kötelezettséget eredményezhet. Az adókötelezettség beazonosítása során arra is figyelemmel kell lenni, hogy abban az esetben is felmerülhet kötelezettség, ha maga a gazdálkodó szervezet nem végez termékdíj köteles tevékenységet, azonban olyan szolgáltatást vesz igénybe, ami után az ő partnerének keletkezik termékdíj fizetési kötelezettsége.

Az alábbiakban ismertetett kérdőív kitöltésével fel lehet mérni a potenciális kötelezettségek körét, valamint beazonosítani a könyvvizsgálati kockázatot. A kérdőív összeállítása során arra törekedtünk, hogy egy „átlagos” gazdálkodó szervezetnél lehetséges környezetvédelmi termékdíj kötelezettség körét határozhassuk meg. Az adott gazdálkodó szervezet előzetes megismerése alapján a táblázat sorai tetszés szerint bővíthetők.

#### Környezetvédelmi termékdíj adókérdőív

| KÉRDÉS  | Igen | Nem | n/a | Megjegyzés  |
|---|------|-----|-----|---|
| 1. Állít-e elő a társaság és hoz-e forgalomba, felhasznál-e saját célra, importál-e, vagy az EU-ból szerez-e be az alábbi termékek közül valamelyiket? Ha igen, jelölje meg a terméket!   |      |     |     |   |
| ☐ egyéb kőolajtermék,   |      |     |     |   |
| ☐ gumiabroncs,  |      |     |     |   |
| ☐ akkumulátor,  |      |     |     |   |
| ☐ csomagolás,   |      |     |     |   |
| ☐ az információhordozó papírok közül a reklámhordozó papír,   |      |     |     |   |
| ☐ elektromos és elektronikai berendezés   |      |     |     |   |
| (Ideértve a más termékkel együtt, vagy más termék részeként vagy összetevőjeként értékesített, importált termékdíj köteles terméket is!)  |      |     |     |   |
| 2. Amennyiben a társaság belföldi értékesítésű termékeihez vagy szolgáltatásaihoz csomagolás is kapcsolódott, illetve az általa importált vagy közösségen belülről beszerzett termékek csomagolást is tartalmaznak, úgy eleget tett környezetvédelmi termékdíjat érintő adókötelezettségének? |      |     |     |   |
| (Ideértve a más termékkel együtt, vagy más termék részeként vagy összetevőjeként értékesített, importált termékdíj köteles terméket is!)  |      |     |     |   |
| 3. Rendelkezik-e az ügyfél VPID számmal?  |      |     |     | ha van termékdíj fizetési kötelezettség, azonban erre a kérdésre a válasz nem, akkor a könyvvizsgálati kockázat minimum közepes |

### III. Egyéb adók könyvvizsgálata

|   |  |  |  |  |
|---|--|--|--|--|
| 4. Rendelkezik-e az ügyfél termékdíj analitikáival?   |  |  |  | nem válasz esetén a könyvvizsgálati kockázat minimum közepes |
| 5. Feltünteti-e az ügyfél az általa kiállított számlán a jogszabály szerinti szöveget?  |  |  |  |  |
| 5. Feltüntette a társaság az általa kiállított számlán a megfizetett termékdíjat, vagy az erre vonatkozó kedvezmény / mentesség tényét?           |  |  |  |  |
| 6. Amennyiben a fenti termékek után nem történt termékdíj bevallás, fizetés és beszámolás a társaság részéről, akkor:                             |  |  |  |  |
| ↳ Rendelkezik az átvállalásról szóló, érvényes és jóváhagyott, az első vevővel vagy hasznosítást koordináló szervezettel kötött szerződéssel?     |  |  |  |  |
| ↳ Vagy a csomagolás összetevőit gyártó vagy forgalmazó átvállalta-e a termékdíj fizetést, amely tény az általa kiállított számlát is feltüntette? |  |  |  |  |
| 7. A csomagolás a Kt. szerint kereskedelmi mennyiségnek tekinthető-e?   |  |  |  | igen válasz esetén javasolt szakértő bevonása                |
| 8. Rendelkezik-e az ügyfél újrahaznosítható, illetőleg több utas csomagoló eszközzel?   |  |  |  | igen válasz esetén javasolt szakértő bevonása                |
| 7. Csatlakozott-e az ügyfél hasznosítást koordináló szervezethez?   |  |  |  | igen válasz esetén meg kell vizsgálni a szerződéseket        |
| 8. Koordináló szervezethez való csatlakozás esetén rendelkezik-e az ügyfél a megfelelő igazolásokkal?   |  |  |  |  |
| 8. Koordináló szervezethez való csatlakozás esetében időben eleget tesz-e adatszolgáltatási kötelezettségének?                                    |  |  |  |  |
| 8. A bevallások határidőre benyújtásra kerülnek-e?  |  |  |  |  |
| 9. Az ügyfél nyilatkozott-e december 20-ig a Vámhatóságnak, hogy a termékdíjat a beszerzéskor (és nem a belföldi értékesítéskor) fizeti meg?      |  |  |  |  |
| 10. Ha igen, eleget tett-e december 31-ig a készletfelvételi kötelezettségének?   |  |  |  |  |

32. táblázat – Környezetvédelmi termékdíj – adó kérdőív

#### 4.5.3. Elővizsgálat feladatai

A környezetvédelmi termékdíjakkal kapcsolatos könyvvizsgálati kockázat mértéke jelentősen csökkenthető, amennyiben meg lehet bizonyosodni arról, hogy a vizsgált gazdálkodó szervezetnél hatékony belső ellenőrzési rendszer működik. Ezért különösen fontos az elővizsgálat során beazonosítani a kontrollpontokat. Példánkban a csomagolási termékdíj bevallásával kapcsolatban azonosítottunk ellenőrzési pontot.

### III. Egyéb adók könyvvizsgálata

| Kontroll pontok azonosítása – környezetvédelmi termékadj |   |            |                      |                               |  |                  |
|--|---|------------|----------------------|-------------------------------|--|------------------|
| Megnevezés   | Ellenőrzési tevékenység leírása         | Felelős    | Kontroll gyakorisága | Megelőző vagy követő kontroll | Ellenőrzés módja (A – automatikus, M – manuális) | Lefedett állítás |
| Csomagolási termékadj kötelezettség                      | Termékadj alap és díjmérték ellenőrzése | főkönyvelő | negyedév             | Követő                        | M  | É*               |

\*Értékelés és felosztás

33. táblázat – Kontrollpontok azonosítása - Környezetvédelmi termékadj

A kontroll pontok azonosítását követően lehet azt megvizsgálni, hogy azok megfelelő hatékonysággal szűrik-e ki az eredendő hibákat. Az alábbi példában a korábban beazonosított belső ellenőrzési pontok hatékonyságának vizsgálatát a csomagolással kapcsolatos havi bevallás folyamatában ellenőrizzük.

| Havi termékadj kötelezettség |  |  |                             |   |           |                                    |
|------------------------------|--|--|-----------------------------|---|-----------|------------------------------------|
| Ssz:                         | Tranzakció leírása   | Adott lépéshez hozzáférhető –e kontroll-pont | Azonosított kontroll van –e | Azonosított kontroll működik –e         | Megfelelő | Feltárt hiányosságok / gyengeségek |
| 1                            | Minden csomagolóanyag számla rögzítve lett-e? *                  | igen   | iktató/könyvelő             | igen (raktári bevétellel egyező)        | igen      | nincs                              |
| 2                            | Megfelelően beazonosíthatóak-e az egyes csomagolóanyag fajták?   | igen   | könyvelő/számlaellenőr      | igen (számlán szerepel)                 | igen      | nincs                              |
| 3                            | Megfelelő információ van-e a csomagolóanyagok súlyáról?          | igen   | könyvelő/számlaellenőr      | igen (számlán szerepel)                 | igen      | nincs                              |
| 4                            | Az analitika teljes körűen tartalmazza-e a kötelezett anyagokat? | igen   | főkönyvelő                  | igen (aláírás)                          | igen      | nincs                              |
| 5                            | Megfelelőek-e a díjmértékek?                                     | igen   | főkönyvelő                  | igen (aláírás)                          | igen      | nincs                              |
| 6                            | Megfelelő-e a számítás?  | igen   | főkönyvelő                  | igen (aláírás)                          | igen      | nincs                              |
| 7                            | A kalkulált és a bevallott összeg egyezik-e?                     | igen   | igen                        | főkönyvelő (bevallás előtti jóváhagyás) | igen      | nincs                              |
| 8                            | A bevallás határidőben teljesült-e?                              | igen   | főkönyvelő                  | igen (értéknapp)                        | igen      | nincs                              |
| 9                            | A bevallott összeg került-e átutalásra?                          | igen   | főkönyvelő                  | igen (havi zárás során)                 | igen      | nincs                              |
| 10                           | Az utalás jóváhagyását az arra jogosult személy végezte el?      | igen   | ügyvezető                   | ügyvezető (egyedüli aláíró)             | igen      | nincs                              |
| 11                           | Az átutalt összeg lett-e lekönyvelve?                            | igen   | főkönyvelő                  | igen (aláírás)                          | igen      | nincs                              |

\* feltételezve, hogy a társaság a beszerzés alapján való adózást bejelentette

34. táblázat – Kontrollpontok hatékonyságának vizsgálata - Környezetvédelmi termékadj

A fentiekben ismertetett folyamatvizsgálatokon kívül az elővizsgálat során javasolt elvégezni a környezetvédelmi termékdíjjal kapcsolatos nyilvántartási kötelezettségek vizsgálatát, valamint az adófolyószámla egyeztetését.

#### 4.5.4. Fővizsgálat

A környezetvédelmi termékdíj vizsgálatát **teszteléses módszerrel** célszerű elvégezni. A kiválasztott minta nagysága a könyvvizsgáló szakmai megítélésének függvénye.

A környezetvédelmi termékdíjjal kapcsolatban a következőkre kell figyelemmel lenni:

- Teljeskörűen mérték-e fel a kötelezettséget?
- Helyesen állapították-e meg az adó alapját?
- Megfelelő adómértéket alkalmaztak-e?
- Helyesen számolták-e ki az adó összegét?
- Az adó számviteli elszámolása megfelelő-e?
- Rendelkeznek-e megfelelő nyilvántartással?
- A bevallás a helyes időszakra történt-e meg?
- Pénzügyileg rendezték-e a kötelezettséget?

A vizsgálandó alapbizonylatok:

- adófolyószámla kivonatok,
- adóbevallások,
- mögöttes analitikák,
- koordináló szervezettel kötött szerződések,
- egyéb szerződések,
- VPOP bejelentések,
- az ügyfél számításai.

A környezetvédelmi termékdíj vizsgálatának mélysége, módszere nagymértékben függ az adott gazdálkodó szervezettől. A termékdíjjal kapcsolatos szabályozás sokrétűsége miatt nem vállalkozhattuk egy mindenre kiterjedő munkaprogram összeállítására, így a következő is szabadon alakítható.

**Könyvvizsgáló:**  
**Ügyfél:**

**Fordulónap:**

**Fővizsgálati munkaprogram  
Környezetvédelmi termékdíj**

Asszisztens:

Manager/Vizsgálatvezető:

Kelt. dátuma:

Ellenőrzés dátuma:

A beszámoló állításai:

Ügyletsoportok: **Előfordulás, Teljesség, Pontosság, Cut-off, Besorolás**

Számlaegyenlegek: **Létezés, Jogok és kötelezettségek, Teljesség, Értékelés és felosztás**

Bemutató: **Előfordulás - jogok és kötelezettségek, Teljesség, Besorolás és érthetőség, Pontosság és értékelés**

| Információk bekérése |   | Állítás | Kockázat szintje | Elvégezte | Dátum | Ref.: |
|----------------------|---|---------|------------------|-----------|-------|-------|
| 1.                   | Mérje fel azon termékek, illetve tevékenységek körét, amely esetekben az ügyfélnek termékdíj fizetési kötelezettsége keletkezhet. |         |                  |           |       |       |

| Adatok tesztelése |   | Állítás | Kockázat szintje | Elvégezte | Dátum | Ref.: |
|-------------------|---|---------|------------------|-----------|-------|-------|
| 1.                | Vizsgálja meg, hogy az ügyfél eleget tett-e bejelentési kötelezettségének.  |         |                  |           |       |       |
| 2.                | A kötelezettség fennállása esetében vizsgálja meg, hogy az ügyfél a kötelezettséget<br>▫ önmaga, vagy<br>▫ számlán történő átvállalással a gyártó/forgalmazó, vagy<br>▫ szerződés alapján az első vevője, illetve egy koordináló szervezet útján teljesíti-e, |         |                  |           |       |       |
| 3.                | Mintavételes eljárással vizsgálja meg, hogy teljes körűen vették-e figyelembe a termékdíjas beszerzéseket és értékesítéseket.   |         |                  |           |       |       |
| 4.                | Ellenőrizze, hogy készült-e analitika a termékdíj fizetési kötelezettségekről.  |         |                  |           |       |       |
| 5.                | Mintavételes eljárással ellenőrizze, hogy az ügyfél által vezetett nyilvántartás és a bevallások egyezőségét mutatnak-e.  |         |                  |           |       |       |
| 6.                | Mintavételes eljárással ellenőrizze, hogy az ügyfél által kikalkulált adókötelezettség számítása megfelelő-e.   |         |                  |           |       |       |

### III. Egyéb adók könyvvizsgálata

|     |  |  |  |  |  |  |
|-----|--|--|--|--|--|--|
| 7.  | Mintavételes eljárással ellenőrizze, hogy a társaság az általa kiállított számlán feltűntette-e a megfizetett termékdíjat, vagy az erre vonatkozó kedvezmény/mentesség tényét? |  |  |  |  |  |
| 8.  | Mintavételes eljárással vizsgálja, hogy a beszerzésekhez kapcsolódó termékdíjjal növelte-e az ügyfél a beszerzési árat?  |  |  |  |  |  |
| 9.  | Vizsgálja meg, hogy az ügyfél eleget tesz-e a hulladékhasznosítási kötelezettségének.  |  |  |  |  |  |
| 10. | Vizsgálja meg hogy a bevallás – analitika – főkönyv minden időszakra vonatkozóan egyezőséget mutat-e.  |  |  |  |  |  |
| 12. | Vizsgálja meg, hogy az ügyfél bevallásai megfelelnek-e a jogszabályi előírásnak és határidőre benyújtásra kerültek-e.  |  |  |  |  |  |
| 13. | Ellenőrizze, hogy az ügyfél határidőben eleget tett-e befizetési kötelezettségének.  |  |  |  |  |  |
| 14. | Egyéb eljárások  |  |  |  |  |  |

|   | Dátum: | Aláírás |
|---|--------|---------|
| A területen feltárt hibás állításokat felvezették a nem helyesbített hibás állítások összesítő lapjára                      |        |         |
| A területen feltárt rendszerbeli gyengeségeket felvezették a nem helyesbített hibás állítások összesítő lapjára             |        |         |
| A területen kijelölt eljárásokat teljes körűen elvégezték, a fenti könyvvizsgálati célok megvalósultak / nem valósultak meg |        |         |

35. táblázat – Környezetvédelmi termékdíj - munkaprogram

#### 4.5.5. Következtetés

A környezetvédelmi termékdíjjal kapcsolatban levont következtetéseknek általában **nincs hatása** a beszámolóról alkotott könyvvizsgálói véleményre. Azonban a feltárt hibákra, hiányosságokra, valamint a belső ellenőrzési rendszer gyengeségire javasolt kitérni a vezetői levélben.

## IV. Helyi adók könyvvizsgálata

### A fejezetben felhasznált jogszabályok

- 1990. évi C. törvény a helyi adókról
- 2009. évi LXXVII. törvény a közteherviselés rendszerének átalakítását célzó törvénymódosításokról

### 1. Bevezetés

A helyi adók közül legfontosabb a helyi iparűzési adó, így ennek vizsgálati módszereivel foglalkozunk részletesebben. Emellett beszélünk még az építmény-, a telek-, a kommunális, és az idegenfoglalmi adó vizsgálatáról is.

### 2. Helyi adók helye a társaság pénzügyi, számviteli rendszerében

A helyi adók a beszámolóban, mind a **mérlegben**, mind az **eredménykimutatásban** megjelennek.

#### 2.1. Mérleggel való kapcsolat

A mérlegben az egyéb **rövid lejáratú kötelezettségek** a még fennálló helyi adó kötelezettséget tartalmazzák. Amennyiben az adott helyi adóval kapcsolatban a társaságnak túlfizetése áll fenn, ez **egyéb követelésként** jelenik meg a mérlegben.

#### 2.2. Eredménykimutatással való kapcsolat

Az eredménykimutatásban az **egyéb ráfordítások** között találhatóak a tárgyévi helyi adó terhek.

#### 2.3. Kiegészítő melléklettel való kapcsolat

A kiegészítő melléklet azokat a számszerű adatokat és szöveges magyarázatokat tartalmazza, melyek fontosak a társaság vagyoni, pénzügyi, jövedelmi helyzetének megbízható és valós bemutatásához. A számviteli törvény a helyi adókkal kapcsolatosan nem ír elő kötelezően bemutatandó információkat. Az egyéb rövid lejáratú kötelezettségek, az egyéb követelések, illetve az egyéb ráfordítások részletezésénél jelenhetnek meg a helyi adók a kiegészítő mellékletben.

#### 2.4. Üzleti jelentéssel való kapcsolat (éves beszámolót készítő társaság esetén)

Mivel az üzleti jelentésben a társaság alapvetően a tárgyévi működést jellemzi, valamint bemutatja a jövőbeli működéssel kapcsolatos terveket, ezért a helyi adóknak az üzleti jelentéssel jellemzően **nincs kapcsolatuk**.



### 2.5. A helyi adók és a tervezés kapcsolata

A könyvvizsgálati munka tervezése során a könyvvizsgáló megismeri a társaságot, feltérképezi a könyvvizsgálat szempontjából kockázatosnak ítélt könyvvizsgálati területeket. A könyvvizsgáló munkája során használhat általános **adózási kérdőívet**, melynek kiértékelése jó támpontot adhat a helyi adók kockázati szintjének meghatározásához. Tartós megbízás esetén vizsgálandó a társaság általános adómorálja, vagyis, hogy bevallási és befizetési kötelezettségeit határidőre teljesíti-e. Emellett szükséges azt is megvizsgálni, hogy a könyvvizsgáló előző években tárt-e fel jelentős hibákat, mivel ez is növelheti a helyi adók könyvvizsgálatának kockázatát. Új megbízás esetén az előző könyvvizsgálóval való kapcsolatfelvétel során tud a könyvvizsgáló információkat szerezni a társaságnál előforduló helyi adókról és ezek könyvvizsgálati kockázatáról.

### 3. Folyamatfelmérés

A helyi adók vizsgálatát három fő részre bonthatjuk: **folyamatfelmérés, elővizsgálati feladatok, fővizsgálati feladatok**. A folyamatfelmérést általában az elővizsgálat során végezzük el.

Új ügyfél esetén általános áttekintést végez a könyvvizsgáló annak megállapítására, milyen jellegű helyi adók merülnek/merülhetnek fel az adott társasággal kapcsolatban. Ennek módszerei:

- előzetes ügyfélmegbeszélés (esetleg adózási kérdőív kitöltése),
- kapott főkönyvi kivonat ,
- vállalkozásról szerzett előzetes ismeretek (pl. tevékenységi kör).

Meglévő ügyfél esetében kisebb terjedelmű áttekintésre van szükség, ekkor az alapvető feladat a helyi adókapcsolatok változásainak feltérképezése.

A **folyamatfelmérés során** az alábbi kérdésköröket szükséges tisztázni:

- Hány önkormányzat illetékességi területén folytat a társaság vállalkozási tevékenységet?
- Végez-e ideiglenes iparúzési tevékenységet?
- A társaság főkönyvi kivonatában szerepel-e telek, ingatlan, gépjármű?
- Milyen jellegű tevékenységet folytat?
- Eleget tett-e a helyi adókkal kapcsolatos bejelentési kötelezettségeinek?
- Előző időszaki adóbevallási- és adófizetési kötelezettségeinek határidőben eleget tett-e?
- Volt-e önkormányzati adóhatósági ellenőrzés?
- Önkormányzati adóhatósági ellenőrzés időpontja, típusa (a határozat fénymásolatát be kell szerezni).
- Melyik az önkormányzati adóhatósági vizsgálatral lezárt utolsó időszak?

A továbbiakban a jelen fejezetbe tartozó helyi adók könyvvizsgálatát mutatjuk be részletesebben.

## 4. Helyi adók részletes vizsgálata

### 4.1. Helyi iparűzési adó

A helyi adók közül legjelentősebb a helyi iparűzési adó, mivel ez az adónem valamennyi, vállalkozási tevékenységet folytató társaságnál előfordul. Helyi iparűzési adó fizetési kötelezettség akkor terheli a társaságot, ha egy vagy több **önkormányzat illetékességi területén** állandó vagy ideiglenes jellegű **vállalkozási tevékenységet végez**.

A könyvvizsgálat során a helyi adók közül ezen adó vizsgálata kiemelt fontosságú. Függetlenül a könyvvizsgáló által meghatározott kockázati szinttől, a helyi iparűzési adó könyvvizsgálatától nem lehet eltekinteni.

A **folyamatfelmérés** során a könyvvizsgálónak fel kell térképeznie, hogy mely önkormányzatoknál keletkezik a társaságnak adófizetési kötelezettsége. Nem elegendő a társaságtól kapott szóbeli információ, a könyvvizsgálónak a társaságról szerzett ismeretei alapján el kell döntenie, hogy az ügyféltől kapott információ helytálló-e. Ehhez az alábbi módszereket lehet alkalmazni:

- cégkivonat beszerzése, székhelyek, telephelyek kigyűjtése,
- a megbeszélések, főkönyvi kivonat, bizonylatok alapján a be nem jelentett telephelyek feltárása,
- a szerződések, teljesítésigazolások, kimenő számlák alapján feltárható az ideiglenesen végzett iparűzési tevékenység.

#### 4.1.1. Elővizsgálat során elvégzendő feladatok

Az **elővizsgálat** során alapvető vizsgálati feladat a főkönyvi kivonatban szereplő helyi iparűzési adó kötelezettség és az adófolyószámla adatainak egyeztetése. Amennyiben a könyvvizsgáló eltérést tapasztal, azt az ügyfélnek jelezni szükséges (oka lehet például, hogy a társaság nem adta be a szükséges önellenőrzéseket). Amennyiben az eltérés a könyvvizsgáló által meghatározott egyedi hibahatár felett van, kérni kell az ügyféltől az eltérés magyarázatát, illetve a hiba javítását.

A folyószámla egyeztetésén túl a könyvvizsgálónak ellenőriznie kell, hogy a társaság eleget tett-e az **előlegfizetési** kötelezettségeinek. Ha a könyvvizsgáló szükségesnek látja, akkor a befizetéseket bankkivonatokhoz is egyeztetheti.

Ha tárgyévben volt adóhatósági ellenőrzés, akkor a könyvvizsgálónak be kell szereznie az erről szóló határozatot. A határozat áttekintésével ki kell gyűjteni a megállapításokat, jogkövetkezményeket, és ellenőrizni szükséges, hogy a társaság a határozat szerinti javításokat elvégezte-e, a határozatban foglalt bírságokat előírta és határidőben befizette-e.

#### 4.1.2. Fővizsgálat során elvégzendő feladatok

A **fővizsgálat** során egyrészt el kell végezni az **adófolyószámla és a főkönyvben szereplő kötelezettség egyeztetését**, másrészt ellenőrizni szükséges a tárgyévi helyi iparűzési adó ráfordítás helyességét. Vizsgálandó továbbá, hogy a társaság **eleget tett-e adófelöltési kötelezettségeinek**.

A helyi iparűzési adó kalkuláció ellenőrzése előtt a könyvvizsgálónak az alapadatok helyességéről is meg kell győződnie. Az alapadatok helyességéről az egyes szekciók vizsgálata során szerzi be a bizonyítékokat.

Az értékesítés **nettó árbevételével** összefüggésben vizsgálni szükséges, hogy:

- teljeskörűen tartalmazza-e a számviteli törvény szerinti tételeket,
- tartozik forgalma milyen jellegű tételeket tartalmaz, szűrőpróbaszerűen meg kell vizsgálnia ezek helytállóságát,
- az egyéb, illetve rendkívüli bevételek között szerepelnek-e olyan tételek, melyek tartalmukat tekintve az értékesítés nettó árbevételének minősülnek,
- a nettó árbevételre gyakorolt hatására tekintettel vizsgálni szükséges, hogy export értékesítés esetén a külföldi útszakaszra jutó fuvardíj helyesen lett-e meghatározva?

Az **anyagköltségekkel kapcsolatban** szűrőpróbaszerűen vizsgálandó, hogy

- azok megfelelnek-e a számviteli törvény szerinti anyagköltség fogalomnak,
- a vállalkozás tevékenységével összefüggésben merültek-e fel, valóban elszámolhatók-e költségként,
- az év végi anyagkészlet értéke helyesen, az év végi leltár alapján került-e meghatározásra?

Gyakori problémaként szokott jelentkezni, hogy a társaságok a járművek karbantartása esetén a karbantartáshoz szükséges anyagokat anyagköltségként, a munkadíjat pedig szolgáltatásként számolják el. Valójában a karbantartáshoz szükséges anyag, és az elvégzett munka egységesen kezelendő, a teljes karbantartási költség igénybevett szolgáltatásnak minősül.

Az anyagköltségek között jelentős nagyságrendet szokott képviselni az **üzemanyagköltség**. Itt szűrőpróbaszerűen vizsgálandó, hogy valóban csak a társaság nyilvántartásaiban szereplő (saját, vagy bérelt) gépkocsikhoz vásárolt üzemanyagot számolja el a társaság. Ennek során a könyvvizsgáló ellenőrzi, hogy az üzemanyagszámlán szereplő rendszám egyezik-e a saját tulajdonú, vagy a társaság által bérelt gépkocsik rendszámával. További vizsgálati lehetőség annak ellenőrzése, hogy az elszámolt üzemanyagköltség értéke arányos-e a társaság nyilvántartásaiban szereplő saját, illetve bérelt gépkocsik számával.

A **közüzemi díjak** esetén vizsgálni szükséges, hogy csak az alapvető energiahordozókat (áram-, gáz-, vízdíj) számolta-e el a társaság anyagköltségként.

A **közvetített szolgáltatások** vonatkozásában a könyvvizsgálónak kiemelt figyelmet kell fordítania arra, hogy a közvetített szolgáltatások megfelelnek-e a törvényben meghatározott feltételeknek, vagyis

- a megrendelővel kötött szerződésből a közvetítés lehetősége,
- a számlából a közvetítés ténye,

hitelt érdemlően megállapítható-e.

Ezt természetesen nem lehet teljeskörűen vizsgálni a könyvvizsgálati munka keretei között. Egyrészt már a folyamatfelmérés során információkat szerez a könyvvizsgáló, másrészt szűrőpróbaszerűen kiválasztott ügyletek esetén részletesen is vizsgálja a feltételek teljesülését, melyhez bizonyítékokat is szerez (szerződés, számla).

A közvetített szolgáltatáson kívüli **alvállalkozói teljesítmények** esetében is szűrőpróbaszerűen kell ellenőriznie, hogy azok megfelelnek-e a törvényi feltételeknek, vagyis hogy a társaság mind a megrendelőjével, mind az alvállalkozójával a polgári törvénykönyv szerinti vállalkozási szerződést kötött-e, melyet írásba is foglaltak.

A közvetített szolgáltatások és alvállalkozói teljesítmények esetében a fenti feltételek vizsgálata kiemelt fontosságú, mivel az adóhatósági vizsgálatok esetén is nagy hangsúlyt kap ezek ellenőrzése.

Az **eladott áruk beszerzési értéke** esetén szűrőpróbaszerűen vizsgálandó, hogy

- valóban a számviteli törvény szerinti eladott áruk beszerzési értéke fogalmának megfelelő költségek kerültek elszámolásra,
- az év végi árukészlet értéke helyesen, az év végi leltár alapján került-e meghatározásra.

Az alapadatok vizsgálatán túl a könyvvizsgálónak a **helyi iparűzési adó kalkuláció helyességét** is ellenőriznie szükséges. Ennek elvégzése a könyvvizsgálati **munka végén**, a társasági adó kalkuláció ellenőrzése előtt történik.

A helyi adó ráfordítást a könyvvizsgáló újrakalkulációval tudja ellenőrizni: elkészíti az iparűzési adó kalkulációját, továbbá egyezteti azt a társaság által készített kalkulációval.

Mivel a helyi iparűzési adó értékét az adott önkormányzat rendeletében foglalt adómérték, valamint a mentességek és kedvezmények is befolyásolják, feltétlenül szükséges az önkormányzat helyi adó rendeletének beszerzése is.

Amennyiben a társaság **több önkormányzat illetékességi területén** is végez állandó jellegű vállalkozási tevékenységet, a helyi iparűzési adó **megosztását** el kell végezni. A könyvvizsgálónak ellenőriznie szükséges, hogy a társaság a megosztást elvégezte-e, az alkalmazott módszer megfelelő-e, valamint hogy a megosztás helyes-e.

A megosztással kapcsolatban fontos megjegyezni, hogy az egyes módszerek közül a társaság nem választhat szabadon, illetve bizonyos értékhatár felett már a kombinált módszer alkalmazása válik kötelezővé.

Gyakori hiba az eszközérték arányos megosztás esetén:

- a megosztási arányszámok meghatározásánál nem veszik figyelembe az elszámolt bérleti- és lízingdíjakat,
- az immateriális javak értékcsökkenési leírását és ezek bérleti díjait is figyelembe veszik az arányosításnál, holott ezt a törvény csak a tárgyi eszközöket engedi.

A megosztási arányszámok meghatározásának helyességét a könyvvizsgálónak ellenőriznie szükséges, melynek alapja a helyi adókról szóló jogszabályok ismerete.

Az alábbiakban bemutatunk az iparűzési adó ellenőrzéséhez használható munkatáblát, mintaszámítással egybekapcsolva.

Ügyfél neve: Minta Kft.  
Fordulónap:

Referencia:

## IPARÚZÉSI ADÓ ELLENŐRZÉSE

Cél: annak megállapítása, hogy a vállalkozás iparúzési adó számítása megfelel a jogszabályi előírásnak.

Végrehajtás:

| MEGNEVEZÉS                   | ÖSSZEG<br>HUF                         |                    |
|------------------------------|---------------------------------------|--------------------|
| ÉRTÉKESÍTÉS NETTÓ ÁRBEVÉTELE | Belföldi értékesítés nettó árbevétele | 401 789 290        |
|                              | Export értékesítés nettó árbevétele   | 0                  |
|                              | <b>ÖSSZESEN:</b>                      | <b>401 789 290</b> |

|                             |                                |             |
|-----------------------------|--------------------------------|-------------|
| ADÓALAPOT CSÖKKENTŐ TÉTELEK | Anyagköltség                   | 16 148 080  |
|                             | Eladott áruk beszerzési értéke | 176 274 797 |
|                             | Közvetített szolgáltatás       | 0           |
|                             | Alvállalkozói teljesítmény     | 0           |
|                             | Adóalap kedvezmény             | 5 000 000   |
| <b>ÖSSZESEN:</b>            | <b>197 422 877</b>             |             |

**IPARÚZÉSI ADÓ ALAPJA: 204 366 413**

Ha nincs megosztás:

| Megnevezés                          | Összeg<br>(HUF)  |
|-------------------------------------|------------------|
| Adó mértéke                         | 2,00%            |
| Helyi iparúzési adó összege (HUF)   | 4 087 328        |
| Adókedvezmény                       | 0                |
| Korrigált helyi iparúzési adó (HUF) | <b>4 087 328</b> |
| Társaság által könyvelt IPA         | <b>4 085 480</b> |
| Eltérés                             | <b>1 848</b>     |

Adóalap-megosztási módszerek \*

### 1) Személyi jellegű ráfordítással arányos megosztás módszere

| Megnevezés   | Település 1       | Település 2      | Település 3      | Település 4      | Összesen<br>(HUF)  |
|--|-------------------|------------------|------------------|------------------|--------------------|
| Béreköltség  | 47 633 921        | 6 554 196        | 5 547 501        | 3 962 753        | 63 698 371         |
| Személyi jellegű egyéb kifizetések   | 5 631 888         | 202 539          | 357 409          | 176 624          | 6 368 460          |
| Bérráulékok  | 16 946 517        | 2 241 584        | 1 999 704        | 1 372 643        | 22 560 448         |
| Magánszemély vállalkozó esetén önmaga után elszámolt személyi jellegű ráfordítás *** | 0                 | 0                | 0                | 0                | 0                  |
| Nem magánszemély vállalkozás ügyvezetője után****                                    | 0                 | 0                | 0                | 0                | 0                  |
| <b>Összesen</b>  | <b>70 212 326</b> | <b>8 998 319</b> | <b>7 904 614</b> | <b>5 512 020</b> | <b>92 627 279</b>  |
| Százalékos megosztás   | 76%               | 10%              | 9%               | 6%               | 100%               |
| Adó mértéke (%)**  | <b>2,00%</b>      | <b>2,00%</b>     | <b>2,00%</b>     | <b>2,00%</b>     |                    |
| Adóalap  | 154 911 613       | 19 853 268       | 17 440 193       | 12 161 339       | <b>204 366 413</b> |
| Helyi iparúzési adó összege (HUF)  | <b>3 098 232</b>  | <b>397 065</b>   | <b>348 804</b>   | <b>243 227</b>   | <b>4 087 328</b>   |
| Adókedvezmény  |                   |                  |                  |                  | <b>0</b>           |
| Korrigált helyi iparúzési adó  |                   |                  |                  |                  | <b>4 087 328</b>   |
| Társaság által könyvelt IPA  |                   |                  |                  |                  | <b>4 085 480</b>   |
| Eltérés  |                   |                  |                  |                  | <b>1 848</b>       |

## 2) Eszközérték arányos megosztás módszere

| Megnevezés  | Település 1       | Település 2       | Település 3       | Település 4      | Összesen (HUF)     |
|---|-------------------|-------------------|-------------------|------------------|--------------------|
| TAO szerinti tárgyévi értékcsökkenés, beleértve a 100 ezer forint beszerzési érték alatti tárgyi eszközök tárgyévi értéke | 11 167 961        | 3 115 097         | 3 524 188         | 1 715 275        | 19 522 521         |
| Termőföld esetében aranykoronánként 500 forint  |                   |                   |                   |                  | 0                  |
| Telek beszerzési értékének 2%-a   |                   |                   |                   |                  | 0                  |
| Bérleti díj   | 58 385 892        | 9 645 581         | 10 242 990        | 8 186 077        | 86 460 540         |
| Lízingdíj   | 0                 | 0                 | 0                 | 0                | 0                  |
| <b>Összesen</b>   | <b>69 553 853</b> | <b>12 760 678</b> | <b>13 767 178</b> | <b>9 901 352</b> | <b>105 983 061</b> |
| Százalékos megoszlás  | 66%               | 12%               | 13%               | 9%               | 100%               |
| Adó mértéke (%)**   | <b>2,00%</b>      | <b>2,00%</b>      | <b>2,00%</b>      | <b>2,00%</b>     |                    |
| Adóalap   | 134 120 220       | 24 606 328        | 26 547 155        | 19 092 709       | <b>204 366 413</b> |
| Helyi iparüzési adó összege (HUF)   | <b>2 682 404</b>  | <b>492 127</b>    | <b>530 943</b>    | <b>381 854</b>   | <b>4 087 328</b>   |
| Adókedvezmény   |                   |                   |                   |                  | 0                  |
| Korrigált helyi iparüzési adó   |                   |                   |                   |                  | <b>4 087 328</b>   |
| Társaság által könyvelt IPA   |                   |                   |                   |                  | <b>4 085 480</b>   |
| Eltérés   |                   |                   |                   |                  | <b>1 848</b>       |

## 3) Komplex megosztási módszer

## A) Személyi jellegű ráfordítással arányos megosztás módszere

| Megnevezés   | Település 1       | Település 2      | Település 3      | Település 4      | Összesen (HUF)    |
|--|-------------------|------------------|------------------|------------------|-------------------|
| Bérlétszám   | 47 633 921        | 6 554 196        | 5 547 501        | 3 962 753        | 63 698 371        |
| Személyi jellegű egyéb kifizetések   | 5 631 888         | 202 539          | 357 409          | 176 624          | 6 368 460         |
| Bérlétszámok   | 16 946 517        | 2 241 584        | 1 999 704        | 1 372 643        | 22 560 448        |
| Magánszemély vállalkozó esetén önmaga után elszámolt személyi jellegű ráfordítás *** | 0                 | 0                | 0                | 0                | 0                 |
| Nem magánszemély vállalkozás ügyvezetője után****                                    | 0                 | 0                | 0                | 0                | 0                 |
| <b>Összesen</b>  | <b>70 212 326</b> | <b>8 998 319</b> | <b>7 904 614</b> | <b>5 512 020</b> | <b>92 627 279</b> |
| Százalékos megoszlás   | 76%               | 10%              | 9%               | 6%               | 100%              |
| Adó mértéke (%)**  | <b>2,00%</b>      | <b>2,00%</b>     | <b>2,00%</b>     | <b>2,00%</b>     |                   |
| Adóalap  | 71 751 642        | 9 195 596        | 8 077 913        | 5 632 864        | <b>94 658 015</b> |
| Helyi iparüzési adó összege (HUF)  | <b>1 435 033</b>  | <b>183 912</b>   | <b>161 558</b>   | <b>112 657</b>   | <b>1 893 160</b>  |

## B) Eszközérték arányos megosztás módszere

| Megnevezés  | Település 1       | Település 2       | Település 3       | Település 4      | Összesen (HUF)     |
|---|-------------------|-------------------|-------------------|------------------|--------------------|
| TAO szerinti tárgyévi értékcsökkenés                                      | 11 167 961        | 3 115 097         | 3 524 188         | 1 715 275        | 19 522 521         |
| Termőföld esetében aranykoronánként 500 forint                            |                   |                   |                   |                  |                    |
| Telek beszerzési értékének 2%-a   |                   |                   |                   |                  |                    |
| Bérleti díj   | 58 385 892        | 9 645 581         | 10 242 990        | 8 186 077        | 86 460 540         |
| Lízingdíj   | 0                 | 0                 | 0                 | 0                | 0                  |
| A 100 ezer forint beszerzési érték alatti tárgyi eszközök tárgyévi értéke | 1 314 492         | 0                 | 57 228            | 0                | 1 371 720          |
| <b>Összesen</b>   | <b>70 868 345</b> | <b>12 760 678</b> | <b>13 824 406</b> | <b>9 901 352</b> | <b>107 354 781</b> |
| Százalékos megoszlás  | 66%               | 12%               | 13%               | 9%               | 101%               |
| Adó mértéke (%)**   | <b>2,00%</b>      | <b>2,00%</b>      | <b>2,00%</b>      | <b>2,00%</b>     |                    |
| Adóalap   | 72 422 044        | 13 040 440        | 14 127 489        | 10 118 427       | <b>109 708 398</b> |
| Helyi iparüzési adó összege (HUF)   | <b>1 448 441</b>  | <b>260 809</b>    | <b>282 550</b>    | <b>202 369</b>   | <b>2 194 168</b>   |

#### IV. Helyi adók könyvvizsgálata

Adóalap megosztási módszer szerinti adó:

|  | Település 1 | Település 2 | Település 3 | Település 4 | Összesen (HUF) |
|--|-------------|-------------|-------------|-------------|----------------|
| Helyi iparűzési adó összege összesen (HUF) | 2 883 474   | 444 721     | 444 108     | 315 026     | 4 087 328      |
| Adókedvezmény                              |             |             |             |             | 0              |
| Korrigált helyi iparűzési adó              |             |             |             |             | 4 087 328      |
| Társaság által könyvelt IPA                |             |             |             |             | 4 085 480      |
| Eltérés                                    |             |             |             |             | 1 848          |

\*Ha a vállalkozás több önkormányzat illetékességi területén végez állandó jellegű iparűzési tevékenységet, akkor az adó alapját meg kell osztania .

A felosztás módja:

- Ha az adóalap < 100 millió Ft, akkor személyi jellegű ráfordítás, vagy eszközérték arányosan
- Ha az adóalap > 100 millió Ft, akkor személyi jellegű ráfordítás és az eszközérték százalékos megoszlása alapján.

\*\*A helyi önkormányzat által meghatározott mérték, maximum 2%.

\*\*\*A magánszemély vállalkozó esetében az önmaga után elszámolt személyi jellegű ráfordítás címén - az említett törvényekben foglaltaktól függetlenül - 500 000 Ft-ot kell figyelembe venni.

\*\*\*\*Ha a nem magánszemély vállalkozó ügyvezetője (a vállalkozónak a társasági szerződésben, az alapító okiratban képviselőjére feljogosított magánszemély) után az adóévben személyi jellegű ráfordítás nem merül fel, akkor ezen ügyvezető után 500 000 forintot kell figyelembe venni személyi jellegű ráfordítás címén.

#### 36. táblázat – Iparűzési adó kalkulációs táblája

Amennyiben a társaság valamely önkormányzat területén ideiglenes jellegű iparűzési tevékenységet végez, ellenőrizni szükséges, hogy a törvényi szabályozásnak megfelelően bejelentette, bevalólt és befizette-e a helyi iparűzési adót.

#### 4.1.3. Helyi iparűzési adó munkaprogram

Az alábbiakban felkínálunk egy, a helyi iparűzési adó vizsgálatához készült **lehetséges munkaprogram**-mintát. Az ebben található feladatok, kérdések segítséget nyújtanak abban, hogy a könyvvizsgáló mindenre kiterjedően el tudja végezni a helyi iparűzési adó könyvvizsgálatát. Külön munkaprogramot készítettünk a helyi iparűzési adó kötelezettség, valamint a helyi iparűzési adó ráfordítás vizsgálatához.

**Vizsgálati program  
helyi iparűzési adó- kötelezettség**

Asszisztens: \_\_\_\_\_ Manager/Vizsgálatvezető:  
Kelt. dátuma: \_\_\_\_\_ Ellenőrzés dátuma:

A beszámoló állításai:

Ügyletsoportok: **Előfordulás, Teljesség, Pontosság, Cut-off, Besorolás**

Számlaegyenlegek: **Létezés, Jogok és kötelezettségek, Teljesség, Értékelés és felosztás**

Bemutató: **Előfordulás - jogok és kötelezettségek, Teljesség, Besorolás és érthetőség, Pontosság és értékelés**

| Folyamatfelmérés |   | Állítás | Kockázat szintje | Elvégezte | Dátum | Ref.: |
|------------------|---|---------|------------------|-----------|-------|-------|
|                  | Folyamatfelmérés  |         |                  |           |       |       |
| 1.               | Ügyféllel folytatott megbeszélés alapján mérje fel, mely önkormányzatoknál keletkezhet iparűzési adó kötelezettség. |         |                  |           |       |       |
| 2.               | Kérjen le egy cégkivonatot, és gyűjtse ki a társaság székhelyét és telephelyeit.                                    |         |                  |           |       |       |

| Elemzés |   | Állítás | Kockázat szintje | Elvégezte | Dátum | Ref.: |
|---------|---|---------|------------------|-----------|-------|-------|
| 1.      | Hasonlítsa össze az előző és tárgyévi időszak állományát. |         |                  |           |       |       |

| Adatok tesztelése |   | Állítás | Kockázat szintje | Elvégezte | Dátum | Ref.: |
|-------------------|---|---------|------------------|-----------|-------|-------|
| 1.                | Kérje le az adófolyószámlát, adatait egyeztesse a főkönyvben szereplő értékekkel.   |         |                  |           |       |       |
| 2.                | Jelentős eltérés esetén kérjen az ügyféltől magyarázatot, tisztázza az okokat.  |         |                  |           |       |       |
| 3.                | Vizsgálja meg, hogy a társaság eleget tett-e az előlegfizetési kötelezettségének.   |         |                  |           |       |       |
| 4.                | Érdeklődjön meg, hogy volt-e tárgyévben adóhatósági ellenőrzés a helyi iparűzési adóval kapcsolatban.                                       |         |                  |           |       |       |
| 5.                | Amennyiben volt, szerezzé be a jegyzőkönyvet és gyűjtse ki a megállapításokat.  |         |                  |           |       |       |
| 6.                | Ellenőrizze, hogy az adóhatósági ellenőrzés megállapításait és a jogkövetkezményeket a társaság helyesen mutatja-e be a nyilvántartásaiban. |         |                  |           |       |       |
| 7.                | Egyéb eljárások   |         |                  |           |       |       |

|  | Dátum: | Aláírás |
|--|--------|---------|
| A területen feltárt hibás állításokat felvezették a nem helyesbített hibás állítások összesítő lapjára                     |        |         |
| A területen feltárt rendszerbeli gyengeségeket felvezették a nem helyesbített hibás állítások összesítő lapjára            |        |         |
| A területen kijelölt eljárásokat teljeskörűen elvégezték, a fenti könyvvizsgálati célok megvalósultak / nem valósultak meg |        |         |

37. táblázat – Helyi iparűzési adó vizsgálati program



**Vizsgálati program  
helyi iparűzési adó- ráfordítás**

Asszisztens:  
Kelt. dátuma:

Manager/Vizsgálatvezető:  
Ellenőrzés dátuma:

A beszámoló állításai:

Ügyletsoportok: **Előfordulás, Teljesség, Pontosság, Cut-off, Besorolás**

Számlaegyenlegek: **Létezés, Jogok és kötelezettségek, Teljesség, Értékelés és felosztás**

Bemutató: **Előfordulás - jogok és kötelezettségek, Teljesség, Besorolás és érthetőség, Pontosság és értékelés**

| Elemzés |  | Állítás | Kockázat szintje | Elvégezte | Dátum | Ref.: |
|---------|--|---------|------------------|-----------|-------|-------|
| 1.      | Hasonlítsa össze az előző és tárgyévi időszak értékét, jelentős változás esetén keressen magyarázatot. |         |                  |           |       |       |

| Adatok tesztelése |  | Állítás | Kockázat szintje | Elvégezte | Dátum | Ref.: |
|-------------------|--|---------|------------------|-----------|-------|-------|
|                   | <b>Helyi iparűzési adó számításához szükséges alapadatok vizsgálata</b>  |         |                  |           |       |       |
|                   | <i>Értékesítés nettó árbevétele:</i>   |         |                  |           |       |       |
| 1.                | Szűrőpróbaszerűen vizsgálja meg, hogy teljesszórúen tartalmazza-e a számviteli törvény által előírt tételeket  |         |                  |           |       |       |
| 2.                | Jelentős „tartozik forgalom” esetén vizsgálja meg ennek okát és helyességét.   |         |                  |           |       |       |
| 3.                | Vizsgálja meg, hogy az egyéb, pénzügyi illetve rendkívüli bevételek tartalmaznak-e olyan tételeket, melyek értékesítés nettó árbevételének minősülnek. Ha igen, kérje ennek átsorolását. |         |                  |           |       |       |
| 4.                | Ellenőrizze, hogy export értékesítés esetén a külföldi útszakaszra jutó fuvardíj helyesen került-e meghatározásra.   |         |                  |           |       |       |
|                   | <i>Anyagköltség</i>  |         |                  |           |       |       |
| 5.                | Szűrőpróbaszerűen vizsgálja meg, hogy az elszámolt anyagköltségek megfelelnek-e a számviteli törvény szerinti anyagköltségnek.   |         |                  |           |       |       |
| 6.                | Ellenőrizze szűrőpróbaszerűen, hogy az elszámolt anyagköltségek valóban a vállalkozási tevékenység érdekében merültek-e fel.   |         |                  |           |       |       |
| 7.                | Ellenőrizze, hogy az év végi anyagköltség helyesen, az év végi leltárnak megfelelően került-e meghatározásra.  |         |                  |           |       |       |
| 8.                | Ellenőrizze, hogy az anyagköltség tartalmaz-e karbantartási költségeket. Ha igen, kérje ezek anyagjellegű szolgáltatások közé való átsorolását.  |         |                  |           |       |       |
| 9.                | Vizsgálja meg, hogy a közüzemi díjak közül valóban csak az alap energiahordozókat mutatja-e ki a társaság az anyagköltségek között.  |         |                  |           |       |       |

#### IV. Helyi adók könyvvizsgálata

|                               |   |  |  |  |  |
|-------------------------------|---|--|--|--|--|
|                               | <i>Közvetített szolgáltatások és alvállalkozói teljesítmények</i>   |  |  |  |  |
| 10.                           | Vizsgálja meg szűrőpróbaszerűen, hogy a társaság által kimutatott közvetített szolgáltatások megfelelnek-e a törvényi feltételeknek, vagyis<br>↪ a szerződésből a közvetítés lehetősége,<br>↪ a kiállított számlából pedig a közvetítés ténye egyértelműen megállapítható-e.  |  |  |  |  |
| 11.                           | Az alvállalkozói teljesítmények esetében ellenőrizze a törvényi előírásoknak való megfelelést, vagyis hogy mind a megrendelővel, mind az alvállalkozóval a polgári törvénykönyv szerinti írásos vállalkozói szerződést kötött-e a társaság.   |  |  |  |  |
|                               | <i>Eladott áruk beszerzési értéke</i>   |  |  |  |  |
| 12.                           | Szűrőpróbaszerűen ellenőrizze, hogy valóban csak a számviteli törvény szerint ide sorolandó költségeket mutatja-e ki itt a társaság.  |  |  |  |  |
| 13.                           | Vizsgálja meg, hogy az év végi árukészletet helyesen, az év végi leltárnak megfelelően határozták-e meg.  |  |  |  |  |
| <b>Kalkuláció ellenőrzése</b> |   |  |  |  |  |
| 14.                           | Készítse el az iparűzési adó kalkulációt és vesse össze a társaság kalkulációjával.   |  |  |  |  |
| 15.                           | Az egyes önkormányzatok helyi rendeletei alapján nézze meg, hogy vannak-e figyelembe venni szükséges mentességek, kedvezmények, és ezek helyesen szerepelnek-e a kalkulációban.   |  |  |  |  |
| 16.                           | Amennyiben a társaság több önkormányzat illetékességi területén végez adóköteles tevékenységet, ellenőrizze, hogy a társaság<br>↪ megosztotta-e a helyi iparűzési adót az egyes önkormányzatok között,<br>↪ az alkalmazott megosztási módszer helyes-e<br>↪ az iparűzési adó önkormányzatok közötti megosztása megfelelő-e. |  |  |  |  |
| 17.                           | Egyéb eljárások   |  |  |  |  |

|  | Dátum: | Aláírás |
|--|--------|---------|
| A területen feltárt hibás állításokat felvezették a nem helyesbített hibás állítások összesítő lapjára                     |        |         |
| A területen feltárt rendszerbeli gyengeségeket felvezették a nem helyesbített hibás állítások összesítő lapjára            |        |         |
| A területen kijelölt eljárásokat teljeskörűen elvégezték, a fenti könyvvizsgálati célok megvalósultak / nem valósultak meg |        |         |

38. táblázat – Helyi iparűzési adó-ráfordítás vizsgálati programja

### 4.2. Építmény- és telekadó

Az építmény- és a telekadó a **vagyoni típusú** adók csoportjába tartoznak. Adóköteles az önkormányzat területén lévő lakás, és nem lakás céljára szolgáló építmény, valamint telek, amennyiben az önkormányzat ezen adótárgyak vonatkozásában adóketési jogával él.

#### 4.2.1. Tervezés

A könyvvizsgálati munka tervezése során az **általános folyamatfelmérés** keretében a könyvvizsgáló feltérképezi, hogy ezen adók mekkora kockázatot jelentenek a beszámoló szempontjából. Az előzetes megbeszélések, illetve az előzetes főkönyvi kivonat alapján a könyvvizsgáló mérlegeli, hogy fennállhat-e a társaságnál ilyen jellegű adóketési kötelezettség.

#### 4.2.2. Elővizsgálat során elvégzendő feladatok

A könyvvizsgáló a cégkivonat, illetve a társaság főkönyvi kivonata alapján tudja felmérni, hogy a társaságnak van-e, lehet-e építmény illetve telekadó ketési kötelezettsége. Célszerű beszerezni az adott önkormányzat helyi adókkal kapcsolatos rendeletét. Ebből tudja a könyvvizsgáló megállapítani, hogy az önkormányzat egyáltalán vetett-e ki adót, illetve ha igen, akkor az milyen mértékű (mivel a jogszabály nem konkrét mértéket, hanem csak felső határt határoz meg).

Amennyiben a társaságtól kapott főkönyvi kivonatban a **tárgyi eszközök között szerepel telek**, vagy épület, a könyvvizsgálónak mindenképpen gondolnia kell az építmény- és telekadóra, és meg kell vizsgálni, hogy a társaság nyilvántartásaiban ilyen jellegű adók szerepelnek-e.

A tulajdoni lapok beszerzésével ellenőrizhető, hogy az adott telek, vagy épület valóban a társaság tulajdonát képezi-e. Mivel az építmény-, és telekadót annak kell megketni, aki az év első napján tulajdonos, a **tulajdoni lap beszerzésével** a könyvvizsgáló ennek a feltételnek a teljesülését is ellenőrizni tudja.

Első könyvvizsgálat esetén, valamint ha a társaság új telket, épületet szerez, vizsgálni szükséges, hogy a társaság eleget tett-e beketési kötelezettségének, és a beketett adatok nagyságrendileg megfelelőek-e.

Ezeket az adókat az önkormányzat a társaság beketése, bevallása alapján határozatban állapítja meg, ehhez a könyvvizsgálónak be kell szerezni az erről szóló határozatot. Ellenőrizni szükséges az önkormányzati adófolyószámla és a főkönyvi adatok egyezőségét, valamint azt is, hogy a társaság esedékes adóketési kötelezettségeinek eleget tett-e.

#### 4.2.3. Fővizsgálat során elvégzendő feladatok

Amennyiben a társaság határidőben eleget tett építmény-, illetve telekadó ketési kötelezettségének, év végén a rövid lejáratú kötelezettségek között ilyen kötelezettség nem szerepelhet.

Év végén a könyvvizsgálónak az egyéb ráfordításokra kell a figyelmét fordítania. Az önkormányzattól kapott határozat alapján ellenőrizni szükséges, hogy a társaság az adott évre vonatkozó építmény-, és telekadót **elszámolta-e az egyéb ráfordítások között**.

Ingatlan bérbeadása esetén gyakran előfordul, hogy a bérbeadó továbbszámlázza a bérbevevő felé az építményadó összegét. A könyvvizsgálói szakmában erről az alkalmazott gyakorlatról megoszlanak a vélemények. Mind könyvvizsgálati, mind adózási szempontból helyesebb, ha nem az építményadó kerül továbbszámlázásra, hanem **beépítik azt a bérleti díjba**. Ha könyvvizsgálat során a könyvvizsgáló az építményadó továbbszámlázását tapasztalja, akkor fel kell hívnia erre a társaság figyelmét.

#### 4.2.4. Építmény- és telekadó munkaprogram

Az alábbiakban bemutatunk egy, az építmény- és telekadó könyvvizsgálatához használható vizsgálati programot.

|   |
|---|
| <b>Vizsgálati program</b><br><b>Építmény- és telekadó</b> |
|---|

Asszisztens:  
Kelt. dátuma:

Manager/Vizsgálatvezető:  
Ellenőrzés dátuma:

A beszámoló állításai:

Ügyletszoportok: **Előfordulás, Teljesség, Pontosság, Cut-off, Besorolás**

Számlaegyenlegek: **Létezés, Jogok és kötelezettségek, Teljesség, Értékelés és felosztás**

Bemutatás: **Előfordulás - jogok és kötelezettségek, Teljesség, Besorolás és érthetőség, Pontosság és értékelés**

| Folyamatfelmérés |   | Állítás | Kockázat szintje | Elvégezte | Dátum | Ref.: |
|------------------|---|---------|------------------|-----------|-------|-------|
| 1.               | Ügyféllel folytatott megbeszélés alapján mérje fel, keletkezhet-e a társaságnál építmény-, illetve telekadó fizetési kötelezettség. |         |                  |           |       |       |
| 2.               | Kérjen le egy cégkivonatot, és gyűjtse ki a társaság székhelyét és telephelyeit.  |         |                  |           |       |       |

| Elemzés |  | Állítás | Kockázat szintje | Elvégezte | Dátum | Ref.: |
|---------|--|---------|------------------|-----------|-------|-------|
| 1.      | Hasonlítsa össze az előző és tárgyévi értéket, jelentős változás esetén kérjen magyarázatot. |         |                  |           |       |       |
|         |  |         |                  |           |       |       |

| Adatok tesztelése |   | Állítás | Kockázat szintje | Elvégezte | Dátum | Ref.: |
|-------------------|---|---------|------------------|-----------|-------|-------|
| 1.                | A cégkivonat alapján határozza meg, hogy mely önkormányzatoknál lehet építmény-, telekadó fizetési kötelezettség. |         |                  |           |       |       |
| 2.                | Vizsgálja meg, hogy a székhelyen, telephelyen lévő ingatlan saját tulajdonú, vagy bérelt ingatlan.                |         |                  |           |       |       |
| 3.                | Nézze meg, hogy a társaság tárgyi eszközei között szerepel-e telek,   |         |                  |           |       |       |

#### IV. Helyi adók könyvvizsgálata

|    |   |  |  |  |  |  |
|----|---|--|--|--|--|--|
|    | építmény.   |  |  |  |  |  |
| 4. | Szerezze be a tulajdoni lapokat, és nézze meg, hogy az év első napján ki volt a tulajdonos.   |  |  |  |  |  |
| 5. | Az önkormányzat helyi adó rendelete alapján nézze meg, hogy van-e építmény-, illetve telekadó fizetési kötelezettség. Ha igen, gyűjtse ki az adó mértékét is. |  |  |  |  |  |
| 6. | Első könyvvizsgálat, valamint új beszerzés esetén nézze meg, hogy a társaság eleget tett-e bejelentési kötelezettségének.                                     |  |  |  |  |  |
| 7. | Vizsgálja meg, hogy a bejelentett adatok nagyságrendileg megfelelőek-e.   |  |  |  |  |  |
| 4. | Kérje el az adófolyószámát. annak adatait egyeztesse a főkönyvben szereplő értékekkel.  |  |  |  |  |  |
| 5. | Jelentős eltérés esetén, kérjen az ügyféltől magyarázatot, tisztázza az okokat.   |  |  |  |  |  |
| 6. | Vizsgálja meg, hogy a társaság eleget tett-e esedékes adófizetési kötelezettségének.  |  |  |  |  |  |
| 7. | Év végén ellenőrizze, hogy az egyéb ráfordítások tartalmazzák-e az adott évre vonatkozó építmény-, és telekadó összegét                                       |  |  |  |  |  |
| 8. | Az építményadó továbbszámlázása esetén jelezze az ügyfélnek a problémát.  |  |  |  |  |  |
| 9. | Egyéb eljárások   |  |  |  |  |  |

|  | Dátum: | Aláírás |
|--|--------|---------|
| A területen feltárt hibás állításokat felvezették a nem helyesbített hibás állítások összesítő lapjára                     |        |         |
| A területen feltárt rendszerbeli gyengeségeket felvezették a nem helyesbített hibás állítások összesítő lapjára            |        |         |
| A területen kijelölt eljárásokat teljeskörűen elvégezték, a fenti könyvvizsgálati célok megvalósultak / nem valósultak meg |        |         |

39. táblázat – Építmény- és telekadó vizsgálati program

### 4.3. Vállalkozások kommunális adója

A társaságokat kommunális adófizetési kötelezettség is terhelheti, amennyiben az **önkormányzat illetékességi területén székhellyel, telephellyel (részleggel) rendelkeznek**. Az adott önkormányzat helyi rendelete tartalmazza, hogy az önkormányzat mely helyi adók fizetését rendelte el. A vállalkozások kommunális adójának **alapja** az önkormányzat illetékességi területén foglalkoztatottak **korrigált átlagos statisztikai létszáma**. Az adó mértéke önkormányzatonként változó lehet, melyet szintén vizsgálni szükséges.

#### 4.3.1. Elővizsgálat során elvégzendő feladatok

Elővizsgálat során alapvetően annak a könyvvizsgáló általi feltérképezése szükséges, hogy a társaság esetében fennáll-e kommunális adófizetési kötelezettség. Ennek első lépéseként be kell szerezni az önkormányzat helyi adó rendeletét.

Amennyiben van a társaságnál kommunális adó fizetési kötelezettség, a könyvvizsgálónak össze kell hasonlítania a főkönyvi kivonatban szereplő kommunális adókötelezettséget az önkormányzati adófolyószámlával.

A folyószámla egyeztetésén túl a könyvvizsgálónak ellenőriznie kell, hogy a társaság eleget tett-e az **előlegfizetési kötelezettségeinek**. Ehhez el kell kérni a vállalkozások kommunális adóelőleg kivetését tartalmazó önkormányzati határozatot. Ha a könyvvizsgáló szükségesnek látja, akkor a befizetéseket bankkivonatokkal is egyeztetheti.

#### 4.3.2. Fővizsgálat során elvégzendő feladatok

A fővizsgálati munka során egyrészt szükséges a **főkönyvben kimutatott adókötelezettség valamint az adófolyószámlán szereplő érték egyeztetése** is. Amennyiben a társaság adófel-töltésre kötelezett, a könyvvizsgáló ellenőrizheti, hogy ennek a kötelezettségének a eleget tett-e.

Ezen túlmenően a könyvvizsgáló alapvetően a vállalkozások kommunális adójának az egyéb ráfordítások között elszámolt értékét ellenőrzi. Az ellenőrzés módja az **újrakalkuláció**: a rendelkezésre álló adatok és beszerzett ismeretek alapján a könyvvizsgáló kiszámolja az elszámolandó vállalkozói kommunális adót, majd egyezteti a társaság kalkulációjával, valamint a beszámolóban kimutatott értékkel. Ha az adókötelezettség nem áll fenn a teljes évben, akkor az adó évi mértékének időarányos részét kell számításban venni.

#### 4.3.3. Kommunális adó munkaprogram

Az alábbiakban bemutatunk a kommunális adók könyvvizsgálatához segítséget nyújtó vizsgálati programot.

#### IV. Helyi adók könyvvizsgálata

### Vizsgálati program Kommunális adó

Asszisztens:  
Kelt. dátuma:

Manager/Vizsgálatvezető:  
Ellenőrzés dátuma:

A beszámoló állításai:

Ügyletsoportok: **Előfordulás, Teljesség, Pontosság, Cut-off, Besorolás**

Számlaegyenlegek: **Létezés, Jogok és kötelezettségek, Teljesség, Értékelés és felosztás**

Bemutató: **Előfordulás - jogok és kötelezettségek, Teljesség, Besorolás és érthetőség, Pontosság és értékelés**

| Folyamatfelmérés   |  | Állítás | Kockázat szintje | Elvégezte | Dátum | Ref.: |
|--|--|---------|------------------|-----------|-------|-------|
|  | Folyamatfelmérés   |         |                  |           |       |       |
| 1.   | Ügyféllel folytatott megbeszélés, valamint az önkormányzati helyi adó rendelet alapján mérje fel, van-e a társaságnál vállalkozói kommunális adó fizetési kötelezettség. |         |                  |           |       |       |
| 2.   | Kérjen le egy cégkivonatot, és gyűjtse ki a társaság székhelyét és telephelyeit.   |         |                  |           |       |       |
| Elemzés  |  | Állítás | Kockázat szintje | Elvégezte | Dátum | Ref.: |
| 1.   | Hasonlítsa össze az előző és tárgyévi értéket, jelentős változás esetén kérjen magyarázatot.   |         |                  |           |       |       |
| Adatok tesztelése  |  | Állítás | Kockázat szintje | Elvégezte | Dátum | Ref.: |
| 1.   | Kérje el az adófolyószámlát, annak adatait egyeztesse a főkönyvben szereplő értékekkel.  |         |                  |           |       |       |
| 2.   | Jelentős eltérés esetén, kérjen az ügyféltől magyarázatot, tisztázza az okokat.  |         |                  |           |       |       |
| 3.   | Vizsgálja meg, hogy a társaság eleget tett-e adóelőlegfizetési és adófeltöltési kötelezettségének.   |         |                  |           |       |       |
| 4.   | Év végén ellenőrizze, hogy az egyéb ráfordítások tartalmazzák-e az adott évre vonatkozó vállalkozói kommunális adó összegét.   |         |                  |           |       |       |
| 5.   | Ha a vállalkozói kommunális adó értéke jelentős, újrakalkulációval ellenőrizze az elszámolt adó helyességét.   |         |                  |           |       |       |
| 6.   | Egyéb eljárások  |         |                  |           |       |       |
|  |  | Dátum   |                  | Aláírás   |       |       |
| A területen feltárt hibás állításokat felvezették a nem helyesbített hibás állítások összesítő lapjára                     |  |         |                  |           |       |       |
| A területen feltárt rendszerbeli gyengeségeket felvezették a nem helyesbített hibás állítások összesítő lapjára            |  |         |                  |           |       |       |
| A területen kijelölt eljárásokat teljeskörűen elvégezték, a fenti könyvvizsgálati célok megvalósultak / nem valósultak meg |  |         |                  |           |       |       |

40. táblázat – Kommunális adó vizsgálati program

### 4.4. Idegenforgalmi adó

Az idegenforgalmi adó alanya magánszemély. Ebből következően az idegenforgalmi adóval kapcsolatos könyvvizsgálatra csak a helyi adókról szóló törvényben **meghatározott** idegenforgalmi adó beszedésére **kötelezettek esetén** kerül sor.

Mivel a könyvvizsgálati gyakorlatban idegenforgalmi tevékenységet folytató társaságok ritkábban jelennek meg, ezért az alábbiakban kiemelünk néhány fontosabb tudnivalót az idegenforgalmi adóval kapcsolatban. A szabályozást egyrészt a helyi adókról szóló törvény, másrészt az adott önkormányzat vonatkozó helyi rendelete tartalmazza.

Az idegenforgalmi adó beszedésére kötelezettek köre:

- kereskedelmi szálláshelyeken, a csónakházakban és az üdülőtelepeken az üzemeltető,
- az üdülőt fenntartó szerv,
- a fizető vendéglátó, a szállásadó, a közvetítésre jogosított szerv,
- az előző pontok alá nem tartozó bármely ingatlan (építmény, telek) üdülés céljára történő bérbeadása, ingyenes használatra átadása esetén az ingatlan tulajdonosa vagy az ingatlanal rendelkezni jogosult.

Az idegenforgalmi adót a beszedésre kötelezett **akkor is köteles megfizetni** az önkormányzatnak, **ha annak beszedését elmulasztotta**. A befizetés határideje a beszedést követő hónap 15. napja.

A beszedésre kötelezett az adott hónapban beszedett adóról a tárgyhót követő hónap 15. napjáig köteles a bevallást benyújtani. A **kötelezően vezetendő nyilvántartásnak** egyebek mellett tartalmaznia kell az eltöltött vendégéjszakák számát, a fizetett szállásdíjat és a beszedett adót. Az idegenforgalmi adó nem a beszedésre kötelezettet illeti meg, tehát nem lehet az értékesítés nettó árbevételének része.

Ha a beszedésre kötelezett az idegenforgalmi adót a vendégtől beszedte, akkor ezt a nyilvántartásaiban az **önkormányzattal szembeni kötelezettségként** kell kimutatnia. Ez a kötelezettség az önkormányzat felé történő **átutalással kerül ki a társaság könyveiből**.

Előfordulhat azonban olyan eset, amikor a beszedésre kötelezett nem tesz eleget ennek a kötelezettségének, tehát elmulasztja az idegenforgalmi adó vendégtől történő beszedését. Ekkor az önkormányzat felé benyújtandó adóbevallással egyidejűleg az idegenforgalmi adót az egyéb ráfordítások között kell kimutatni.

Az idegenforgalmi adóval kapcsolatos könyvvizsgálati feladatokat nem bontjuk szét elővizsgálati, illetve fővizsgálati teendőkre. Az alábbiakban ismertetjük, hogy milyen vizsgálati módszereket lehet elvégezni ezen speciális terület esetén.

Alapvető könyvvizsgálati feladat a **főkönyvben kimutatott érték és az önkormányzati adófelnyilvántartás egyeztetése**. Eltérés esetén a társasággal való egyeztetés, az okok tisztázása szükséges, természetesen az eltérés nagyságrendjétől függően. Emellett a könyvvizsgálónak ellenőriznie szükséges, hogy a társaság bevallási- és befizetési kötelezettségének határidőben eleget tett-e.



Szűrőpróbaszerűen kiválasztott néhány havi minta alapján meg kell vizsgálni a társaság által az idegenforgalmi adóról vezetett **nyilvántartás, valamint a bevallások adatainak egyezőségét**. Ha előfordul, hogy a társaság esetenként elmulasztotta az idegenforgalmi adó beszedését, meg kell vizsgálni, hogy ennek ellenére esetleg befizette-e az önkormányzatnak az idegenforgalmi adót, illetve helyes-e ennek a számviteli nyilvántartásokban való szerepeltetése.

#### 4.4.1. Idegenforgalmi adó munkaprogram

Az idegenforgalmi adó könyvvizsgálatához segítséget nyújthat az alábbiakban bemutatott munkaprogram.

#### Vizsgálati program Idegenforgalmi adó

Asszisztens:  
Kelt. dátuma:

Manager/Vizsgálatvezető:  
Ellenőrzés dátuma:

A beszámoló állításai:

Ügyletsoportok: **Előfordulás, Teljesség, Pontosság, Cut-off, Besorolás**

Számlaegyenlegek: **Létezés, Jogok és kötelezettségek, Teljesség, Értékelés és felosztás**

Bemutatás: **Előfordulás - jogok és kötelezettségek, Teljesség, Besorolás és érthetőség, Pontosság és értékelés**

| Folyamatfelmérés |   | Állítás | Kockázat szintje | Elvégezte | Dátum | Ref.: |
|------------------|---|---------|------------------|-----------|-------|-------|
|                  | Folyamatfelmérés  |         |                  |           |       |       |
| 1.               | A társaság tevékenységi körének ismeretében mérje fel, hogy van-e a társaságnak idegenforgalmi adóval kapcsolatos kötelezettsége. |         |                  |           |       |       |

| Elemzés |  | Állítás | Kockázat szintje | Elvégezte | Dátum | Ref.: |
|---------|--|---------|------------------|-----------|-------|-------|
| 1.      | Hasonlítsa össze az előző és tárgyévi értéket, jelentős változás esetén kérjen magyarázatot. |         |                  |           |       |       |

| Adatok tesztelése |   | Állítás | Kockázat szintje | Elvégezte | Dátum | Ref.: |
|-------------------|---|---------|------------------|-----------|-------|-------|
| 1.                | Kérje el az adófolyószámlát, annak adatait egyeztesse a főkönyvben szereplő értékekkel.   |         |                  |           |       |       |
| 2.                | Jelentős eltérés esetén kérjen az ügyféltől magyarázatot, tisztázza az okokat.  |         |                  |           |       |       |
| 3.                | Vizsgálja meg, hogy a társaság határidőben eleget tesz-e adóbevallási és befizetési kötelezettségeinek.   |         |                  |           |       |       |
| 4.                | Szűrőpróbaszerűen kiválasztott néhány mintán keresztül ellenőrizze a társaság által vezetett nyilvántartás és a beadott bevallások egyezőségét. |         |                  |           |       |       |

#### IV. Helyi adók könyvvizsgálata

|    |  |  |  |  |  |  |
|----|--|--|--|--|--|--|
| 5. | A minta alapján vizsgálja meg, hogy előfordult-e, hogy a társaság elmulasztotta az idegenforgalmi adó beszedését.                              |  |  |  |  |  |
| 6. | Ha igen, akkor ellenőrizze, hogy   |  |  |  |  |  |
|    | → ezekben az esetekben is megfizette-e az idegenforgalmi adót az önkormányzat felé,  |  |  |  |  |  |
|    | → a be nem szedett idegenforgalmi adót az egyéb ráfordítások között mutatja-e ki.  |  |  |  |  |  |
| 7. | Szűrőpróbaszerűen ellenőrizze, hogy az értékesítés nettó árbevétele tartalmaz-e idegenforgalmi adót. Ha igen, akkor kérje ennek helyesbítését. |  |  |  |  |  |
| 8. | Egyéb eljárások  |  |  |  |  |  |

|  | Dátum: | Aláírás |
|--|--------|---------|
| A területen feltárt hibás állításokat felvezették a nem helyesbített hibás állítások összesítő lapjára                     |        |         |
| A területen feltárt rendszerbeli gyengeségeket felvezették a nem helyesbített hibás állítások összesítő lapjára            |        |         |
| A területen kijelölt eljárásokat teljeskörűen elvégezték, a fenti könyvvizsgálati célok megvalósultak / nem valósultak meg |        |         |

41. táblázat – Idegenforgalmi adó vizsgálati program

#### 5. Következtetés

A helyi adók vizsgálata egy társaság könyvvizsgálatában általában kevésbé hangsúlyos terület. Ahhoz azonban, hogy a könyvvizsgáló meggyőződjön arról, hogy a társaság beszámolója megbízható és valós képet ad a társaság vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetéről, a helyi adók **vizsgálata mégsem hagyható ki**. Az ismertetett elővizsgálati és fővizsgálati feladatok elvégzése és kiértékelése után a könyvvizsgáló **mérlegeli a feltárt hibákat, hiányosságokat és ezek hatását a beszámoló egészére**. A feltárt hibák jelentőségének megítélésében döntő szerepet kap a tervezés során a könyvvizsgáló által meghatározott lényegességi szint és az egyedi hibahatár. Amennyiben a feltárt hiba ezen értéket meghaladja, úgy azt mindenképpen javítani szükséges. A könyvvizsgálat befejező szakaszában a könyvvizsgáló áttekinti a feltárt problémákat, valamint ellenőrzi, hogy a kért – és a beszámoló szempontjából lényeges- javításokat a társaság ténylegesen is elvégezte-e. Ez az áttekintés mindenképpen fontos ahhoz, hogy a könyvvizsgálat végén a könyvvizsgáló véleményt tudjon alkotni a beszámoló egészének helyességéről, megbízható és valós voltáról.

## V. Társasági adó könyvvizsgálata

### 1. Bevezetés

A társasági adó érintőleges, adatgyűjtési fázisa már az egyes területek, mérlegsorok ellenőrzésekor elkezdődik. A könyvvizsgáló ezen vizsgálatok során már tudatosan gyűjti azokat az információkat, adatokat, dokumentumokat, melyek majd a társasági adó ellenőrzéséhez nélkülözhetetlenek. A kalkuláció számszaki ellenőrzésén kívül természetesen az egyes növelő és csökkentő tételeket, adókedvezmények beállításának megalapozottságát is tételesen vizsgálni kell. A könyvvizsgálónak **nem feladata** a társasági **adó kalkuláció elkészítése**.

#### Felhasznált jogszabály

– 1996. évi LXXXI. tv. a társasági adóról és az osztalékadóról

### 2. Társasági adó helye a társaság pénzügyi, számviteli rendszerében

A társasági adó a beszámolóban, mind a mérlegben, mind az eredménykimutatásban megjelenik.

#### 2.1. Mérleggel való kapcsolat

A mérlegben az **egyéb rövid lejáratú kötelezettségek** a még fennálló társasági adó kötelezettséget tartalmazzák. Amennyiben a társasági adóval kapcsolatban a társaságnak túlfizetése áll fenn, ez egyéb követelésként jelenik meg a mérlegben.

#### 2.2. Eredménykimutatással való kapcsolat

Az eredménykimutatásban az **adózás előtti eredmény után** található az adófizetési kötelezettség sor, ahol a tárgy évi társasági adófizetési kötelezettség ráfordítás értékét kell bemutatni.

#### 2.3. Kiegészítő melléklettel való kapcsolat

A kiegészítő melléklet azokat a számszerű adatokat és szöveges magyarázatokat tartalmazza, melyek fontosak a társaság vagyoni, pénzügyi, jövedelmi helyzetének megbízható és valós bemutatásához. A számviteli törvény a társasági adóval kapcsolatosan előírja, hogy azokat az összegeket, amelyek az értékelés következtében a társasági adó megállapításánál módosító tételt jelentenek, be kell mutatni. Ha a módosító tétel átmeneti jellegű, akkor a jövőbeni hatását is ismertetni kell. Szintén be kell mutatni a rendkívüli bevételek és a rendkívüli ráfordítások társasági adóra gyakorolt számszerűsített hatását is. Ezen kívül megjelenítendő az egyéb rövid lejáratú kötelezettségek, az egyéb követelések, illetve a társasági adó részletes bemutatásánál a kiegészítő mellékletben.

#### 2.4. Üzleti jelentéssel való kapcsolat (éves beszámolót készítő társaság esetén)

Mivel az üzleti jelentésben a társaság alapvetően a tárgyévi működést jellemzi, valamint bemutatja a jövőbeli működéssel kapcsolatos terveket, ezért a társasági adóknak az üzleti jelentéssel jellemzően **nincs kapcsolata**, de pl. a jelentős továbbvihető veszteség értéke, ha azt a jövőben érvényesíteni tervezi, bemutatatható, hiszen ennek értéke befolyásolja a pénzügyi, jövedelmi helyzetet.

#### 2.5. Könyvvizsgáló feladata a társasági adó ellenőrzése során

Tapasztalatunk szerint általában az ügyfelek elvárják, hogy a könyvvizsgáló áttekintse és véleményezze az összeállított adószámításokat, levezetések függetlenül attól, hogy a tervezés, vagy az elővizsgálat lefolytatását követően a társasági adó számításából eredő hibát nem értékeli kockázatos területnek. A társasági adó területe önmagában, ha a Társaság adómorálja megfelelő, nem tekinthető kiemelten kockázatosnak, de nem szabad elfelejteni, hogy hogyan is jut el egy könyvvizsgálat odáig, hogy a részletes tesztelések közül már csak a társasági adókalkulációt ellenőrizze és a beszámoló utolsó előtti jelentős elemét véglegesítse.

A könyvvizsgálati munka **legfontosabb** munkafázisa **a tervezés szakasza**, hiszen ekkor határozzuk meg a jelentős és kockázatos területeket. Ha olyan területet minősít a könyvvizsgáló kiemelten kockázatosnak, melyhez kapcsolódhat társasági adóalap módosító tétel, ezt a társasági adószámításánál is kiemelten kell vizsgálni. Például, ha egy kereskedő társaságnál a készletek értékelését kiemelten kockázatos területnek minősíti, abban az esetben a készletekre elszámolt értékvesztések kalkulációján túl nem csak az elszámolás helyességét, az alátámasztó kalkulációt kell megvizsgálni, hanem azt is, hogy a társaság számviteli politikájában megfelelően, kellő részletezéssel mutatta-e be az év végi készletértékelés metódusát, illetve azt megfelelően alátámasztotta-e. A készletekre elszámolt értékvesztések miatt a társaság adózás előtti eredménye csökken, mely csökkenés megfelelő alátámasztás és szabályozás mellett adóban elismert ráfordítást jelent. A készletek év végi értékelése alapján számvitelben elszámolt értékvesztés értéke tehát nem feltétlenül jelenti azt, hogy az az adó tekintetében elismert ráfordításként kezelendő. Jogosan merülhet fel a könyvvizsgálóban a kérdés, hogy annak ellenére, hogy úgy ítéli meg, hogy az elszámolt értékvesztés értékét megfelelőnek találja, feladata-e, hogy meggyőződjön arról, hogy az a társasági adó kalkulációjánál módosító tételt jelent-e vagy sem.

Megítélésünk szerint ez már a „normál” könyvvizsgálaton túlmutató kérdéskör, mely témakör külön elmélyültebb vizsgálatot igénylő feladat. Ebben az esetben az ügyfél felkérheti akár a könyvvizsgálót külön díjazás mellett, akár egy külső tanácsadót, hogy vizsgálja meg az adott tételt alátámasztó dokumentumokat, hogy az alkalmazott számviteli eljárások szerint elszámolt értékvesztés társasági adóban elismert-e vagy sem. Elvonatkoztatva az előbb említett példától speciális, komplexebb esetekben **javasolhatja** a könyvvizsgáló maga is **külső szakértő felkérését**. **Külföldi** tulajdonú Társaságok esetében bevett **gyakorlat**, hogy a társasági adó ellenőrzésére külön **tanácsadót kérnek fel**.

A társasági adó levezetésének ellenőrzése önmagában nem tűnik nehéz feladatnak, hiszen az ügyfél rendelkezésre bocsátja a számítását, mely kalkuláció nem túl terjedelmes dokumentum. Úgy gondolnánk, hogy a könyvvizsgálónak elegendő az ebben a kalkulációban bemutatott értékek

egyeztetése, majd hivatkozva arra, hogy az adók számításáért, bevallásáért az ügyfél felel, ezzel részéről ezt az ellenőrzést elvégzettnek tekinti.

Jelenleg a **magyar gyakorlat** azonban azt mutatja, hogy az ügyfelek ennyivel nem elégednek meg, sőt időnként inkább „**adókokázat**” **szempontú elemzést várnak el** a könyvvizsgálótól. Annak érdekében, hogy a könyvvizsgáló a szűk piacon meglévő ügyfélállományát meg tudja tartani, időnként kénytelen a könyvvizsgálat során nyújtott adótanácsadás keretén belül felhívni az ügyfél figyelmét az egyes adónemek ellenőrzése során azonosított adókokázatokra, majd ezek után azok kezelésére is javaslatokat tenni. A vállalkozások úgy gondolják, hogy a könyvvizsgálói díj már tartalmazza az adók mélyreható ellenőrzését is, vagyis külső szakértő bevonására a továbbiakban már nincs is szükség.

Véleményünk szerint **nem elegendő**, hogy a könyvvizsgáló csak **számszakilag egyeztesse** a kalkulációkat, **azonban** azzal sem tudunk azonosulni, hogy a könyvvizsgáló egy személyben adótanácsadói feladatokat is ellásson, hiszen **az adótanácsadás egy külön szakma**.

A könyvvizsgálónak ismernie kell a társasági adó törvény rendelkezéseit, **fel kell tudnia ismerni** azokat a problémákat, melyek **adókokázatot** rejtenek, **de nem feladata**, hogy azok **megoldására** szóban, informálisan vagy esetleg írásban **javaslatot tegyen**. A könyvvizsgálónak függetlennek és objektívnek kell maradnia munkája során, nem teheti meg azt, hogy egy kedvezőbb adózási lehetőség érdekében a számviteli törvény előírásainak rugalmasabb kezelését helyezze előtérbe. Ha a könyvvizsgáló olyan problémát azonosít, melynek úgy ítéli meg, hogy jelentős adókokázata lehet arról írásban a tulajdonost, a managementet vezetői levelében tájékoztathatja.

### 2.6. A társasági adó hatékony ellenőrzésének megvalósítása

A társasági adó ellenőrzése során az egyik legfontosabb **cél a teljesség** elvének teljesülése, azaz számba venni **minden** olyan lehetséges **jelentős tételt**, melynek társasági adóvonzata lehet. A társasági adólevetetés egyeztetése soha sem azzal kezdődik, hogy a kész számítást egyeztetjük. Már az elővizsgálat során össze kell gyűjteni mindazon információkat, melyek hatással lesznek a társasági adó számított értékére. Mindezek alapján a következőkben szeretnénk majd bemutatni azokat az elvégezhető vizsgálatokat, melyek segítséget nyújthatnak ahhoz, hogy a könyvvizsgáló kellő bizonyosságot, evidenciát szerezzen ahhoz, hogy a teljesség elvét le tudja fedni.

Azon könyvvizsgáló társaságok esetében, melyek munkájukhoz nem használnak könyvvizsgálói szoftvert, vagy ha igen de ilyen jellegű vizsgálat lefolytatásához szükséges munkaprogrampontok nincsenek beépítve, javasoljuk a későbbiekben bemutatott munkaprogrampontok közül a tervezési szakaszban az egyes beszámoló sorokra meghatározott elvégzendő feladatokat kiegészíteni. Mivel a társasági adó ellenőrzése a könyvvizsgálat végrehajtási fázisának utolsó szakaszában végzendő el, ezért azt a módszert tartanánk hatékonynak, ha a könyvvizsgáló nem az utolsó pillanatban igyekezne az adólevetetés minél gyorsabb, ám annál hatékonytalanabb ellenőrzésére, hanem arra törekedne, hogy már az elővizsgálat és a fővizsgálat lefolytatása közben a megfelelő információkat az ügyféltől bekérje, illetve az egyes módosító tételeket a vizsgálatok lefolytatása során már azonosítaná. Ez nem csak azt a képet erősíti az ügyfélben, hogy a könyvvizsgáló **megfelelően felkészült**, hanem ezzel **professzionizmusát és a szakma elismerését, megbecsülését is erősítheti**.

### **3. Tervezési szakasz**

A könyvelői szoftverek, integrált rendszerek dinamikus fejlődése, valamint a megnövekedett tranzakciók száma miatt a könyvvizsgálati munka is a részletes ellenőrzés helyett egyre inkább a rendszerszemléletű, kockázatalapú megközelítés felé nyitott. A könyvvizsgáló a tervezési szakaszban meghatározza az egyes területek kockázatait, azok mértékét, valamint meghatározza azokat a végrehajtandó feladatokat is, melyek célja az, hogy az azonosított kockázatokból eredő hibahatásokat minimálisra tudja csökkenteni.

A magyar könyvvizsgálói gyakorlatban a leginkább méltatlanul elhanyagolt terület a tervezés szakasza. Ezzel szemben a teszteléses eljárások azok, amelyek a könyvvizsgálati munka során leginkább preferált eljárási módszerek. A nem megfelelő tervezések, ezen belül is kiemelten a kockázatok azonosításának hiánya miatt elvégzett audit munkák a könyvelők és az ügyfelek körében leginkább „pipálós” auditnak minősített könyvvizsgálatokat eredményezhetnek, és ez a könyvvizsgálói szakma kedvezőtlen megítélését eredményezheti.

#### **3.1. Beszámolóból eredő hiba társasági adóra gyakorolt hatásának kockázatminősítése**

A könyvvizsgálati munka tervezése során rögzített kockázatos területek meghatározásakor, minősítésekor arra is célszerű egyúttal kitérni, hogy az egyes területeken elkövetett hibák milyen hatással lehetnek a társasági adó vizsgálatára. Javasoljuk kibővíteni a kockázatelemzés összefoglaló tábláját egy olyan oszloppal, ami rögzíti azt is, hogy az azonosított kockázat várhatóan a társasági adó módosító tételek hibás meghatározásához is vezethet, és az milyen mértékű lehet. Az alábbiakban a társasági adóra gyakorolt hatással kibővített kockázatkiértékelés összefoglaló tábláját mutatjuk be:

## V. Társasági adó könyvvizsgálata

Lényegességi küszöbérték (Eft) = x ezer Ft (előzetes XX. napi FK alapján)

| Könyvvizsgálati terület         | Előző év<br>E Ft | Tárgyév<br>E Ft | Változás<br>mértéke<br>% | A tárgyévi<br>összeg a<br>mérleg-<br>főösszeg<br>százaléká-<br>ban | Könyv-<br>vizsgáló<br>értékelé-<br>se | Jelentős<br>kockáza-<br>tok<br>állítások<br>szintjén | Társasági<br>adóra<br>gyakorolt<br>hatás<br>kockázata |
|---------------------------------|------------------|-----------------|--------------------------|--|---------------------------------------|--|---|
|                                 |                  |                 |                          |  | A, K, M                               | T, É, M,<br>L, J, B                                  |   |
| IMMATERIÁLIS JAVAK              |                  |                 | 0%                       |  |                                       |  |   |
| TÁRGYI ESZKÖZÖK                 |                  |                 | 0%                       |  |                                       |  |   |
| BEFEKTETETT PÉNZÜGYI ESZKÖZÖK   |                  |                 | 0%                       |  |                                       |  |   |
| KÉSZLETEK                       |                  |                 | 0%                       |  |                                       |  |   |
| KÖVETELÉSEK                     |                  |                 | 0%                       |  |                                       |  |   |
| ÉRTÉKPAPÍROK                    |                  |                 | 0%                       |  |                                       |  |   |
| PÉNZESZKÖZÖK                    |                  |                 | 0%                       |  |                                       |  |   |
| AKTÍV IDŐBELI ELHATÁROLÁSOK     |                  |                 | 0%                       |  |                                       |  |   |
| SAJÁT TŐKE                      |                  |                 | 0%                       |  |                                       |  |   |
| CÉLTARTALÉKOK                   |                  |                 | 0%                       |  |                                       |  |   |
| HÁTRASOROLT KÖTELEZETTSÉGEK     |                  |                 | 0%                       |  |                                       |  |   |
| HOSSZÚ LEJÁRATÚ KÖTELEZETTSÉGEK |                  |                 | 0%                       |  |                                       |  |   |
| RÖVID LEJÁRATÚ KÖTELEZETTSÉGEK  |                  |                 | 0%                       |  |                                       |  |   |
| PASSZÍV IDŐBELI ELHATÁROLÁSOK   |                  |                 | 0%                       |  |                                       |  |   |
| <b>MÉRLEG FŐÖSSZEG</b>          |                  |                 | <b>0%</b>                |  |                                       |  |   |
| ÜZEMI EREDMÉNY BEVÉTELEI        |                  |                 | 0%                       |  |                                       |  |   |
| ÜZEMI EREDMÉNY RÁFORDÍTÁSAI     |                  |                 | 0%                       |  |                                       |  |   |
| PÉNZÜGYI MŰVELETEK BEVÉTELEI    |                  |                 | 0%                       |  |                                       |  |   |
| PÉNZÜGYI MŰVELETEK RÁFORDÍTÁSAI |                  |                 | 0%                       |  |                                       |  |   |
| RENDKÍVÜLI BEVÉTELEK            |                  |                 | 0%                       |  |                                       |  |   |
| RENDKÍVÜLI RÁFORDÍTÁS           |                  |                 | 0%                       |  |                                       |  |   |
| <b>ADÓZÁS ELŐTTI EREDMÉNY</b>   |                  |                 | <b>0%</b>                |  |                                       |  |   |

42. táblázat – A társasági adóra gyakorolt hatással kibővített kockázatkéértékelés összefoglaló táblája

A bemutatott táblázatot a Magyar Könyvvizsgálói Kamara által ajánlott kockázatelemzési tábla kibővítésével hoztuk létre. A fenti tábla egyik nagy **hiányossága**, hogy a kiértékelést követően **nincs következtetés**. A tábla jobb megértése érdekében szeretnénk bemutatni egy konkrét példát, valamint segítséget szeretnénk adni az azonosított kockázat megállapításához, értelmezéséhez.

Lényegességi küszöbérték (Eft) = 38.000 ezer Ft (előzetes 2009.10.31. napi főkönyv alapján)

| Könyvvizsgálati terület          | Előző év<br>E Ft | Tárgyév<br>E Ft | Változás<br>mértéke<br>% | A tárgyévi<br>összeg a<br>mérleg-<br>főösszeg<br>százalékában | Könyvvizsgáló<br>értékelése | Jelentős<br>kockázatok<br>állítások<br>szintjén | Társasági<br>adóra<br>gyakorolt<br>hatás<br>kockázata |
|----------------------------------|------------------|-----------------|--------------------------|---|-----------------------------|---|---|
|                                  |                  |                 |                          |   | A, K, M                     | T, É, M, L,<br>J, B                             |   |
| IMMATERIÁLIS JAVAK               | 113              | 72              | -36,38%                  | 0,02%   | A                           | L   | A   |
| TÁRGYI ESZKÖZÖK                  | 27 034           | 24 414          | -9,69%                   | 6,66%   | K                           | L, É  | A   |
| BEFEKTETETT PÉNZÜGYI<br>ESZKÖZÖK | 871              | 871             | 0,00%                    | 0,24%   | A                           | É   | A   |

## V. Társasági adó könyvvizsgálata

|                                 |                |                |                  |                |   |               |   |
|---------------------------------|----------------|----------------|------------------|----------------|---|---------------|---|
| KÉSZLETEK                       | 176 570        | 70 720         | -59,95%          | 19,31%         | M | L, É, T       | M |
| KÖVETELÉSEK                     | 164 720        | 269 798        | 63,79%           | 73,65%         | M | T, M, L       | M |
| ÉRTÉKPAPÍROK                    | 0              | 0              | 0%               | 0,00%          | - |               |   |
| PÉNZESZKÖZÖK                    | 38 271         | 439            | -98,85%          | 0,12%          | A | L, É, T       | A |
| AKTÍV IDŐBELI ELHATÁROLÁSOK     | 1 928          | 0              | -100,00%         | 0,00%          | A | M             | A |
| SAJÁT TŐKE                      | 73 449         | 73 932         | 0,66%            | 20,18%         | A | L, T          | A |
| CÉLTARTALÉKOK                   | 1 435          | 435            | -69,71%          | 0,12%          | - | É             | A |
| HÁTRASOROLT KÖTELEZETTSÉGEK     | 0              | 0              | 0%               | 0,00%          | - |               | A |
| HOSSZÚ LEJÁRATÚ KÖTELEZETTSÉGEK | 2 922          | 16 208         | 454,60%          | 4,42%          | K | L, É, T, B, J | A |
| RÖVID LEJÁRATÚ KÖTELEZETTSÉGEK  | 326 985        | 310 146        | -5,15%           | 84,67%         | K | T, L, É, M    | A |
| PASSZÍV IDŐBELI ELHATÁROLÁSOK   | 4 716          | 2 076          | -55,98%          | 0,57%          | A | M             | A |
| <b>MÉRLEG FŐÖSSZEG</b>          | <b>409 507</b> | <b>366 313</b> | <b>-10,55%</b>   | <b>100,00%</b> |   |               |   |
| ÜZEMI EREDMÉNY BEVÉTELEI        | 170 556        | 223 858        | 31,25%           | 61,11%         | K | L, É, T       | A |
| ÜZEMI EREDMÉNY RÁFORDÍTÁSAI     | 157 420        | 143 727        | -8,70%           | 39,24%         | M | L, É, T       | K |
| PÉNZÜGYI MŰVELETEK BEVÉTELEI    | 5 060          | 3 723          | -26,41%          | 1,02%          | K | É, T          | A |
| PÉNZÜGYI MŰVELETEK RÁFORDÍTÁSAI | 18 474         | 20 738         | 12,25%           | 5,66%          | K | É, T          | A |
| RENDKÍVÜLI BEVÉTELEK            | 1 521          | 623            | -59,05%          | 0,17%          | A | L             | A |
| RENDKÍVÜLI RÁFORDÍTÁS           | 759            | 7              | -99,10%          | 0,00%          | A | L             | A |
| <b>ADÓZÁS ELŐTTI EREDMÉNY</b>   | <b>483</b>     | <b>63 733</b>  | <b>13081,49%</b> |                |   |               |   |

43. táblázat – A társasági adóra gyakorolt hatással kibővített kockázatkéértékelés összefoglaló táblája - példa

A könyvvizsgáló által meghatározott tervezett lényegesség a 2009.10.31. napi főkönyv és a korábbi évek tapasztalata alapján 38 millió forint. A könyvvizsgálat tervezési szakaszában meghatároztuk az egyes beszámoló sorok kockázati szintjét, valamint azt is, hogy melyek a jelentős kockázatok az állítások szintjén. A társaságnál a könyvvizsgáló a korábbi évek, illetve az első éves audit során szerzett tapasztalata és a „professional judgement”-je (iparági tapasztalat, más társaságok vizsgálata során szerzett tapasztalat) alapján már a tervezéskor meg lehet határozni az esetleges hibás állításokból eredő társasági adóra gyakorolt hatások kockázatát. A beszámoló hibás állításai- ból eredő kockázat a társasági adó módosító tételeire is hasonló hatással lehet, de ezt egyedileg kell értékelni.

Példánk esetében a beszámolóban azonosított magas kockázatok a készletek, követelések, és az üzemi eredmény ráfordításainak területe. Nézzük meg tételesen ezen három magas kockázatú terület jellemzőit, melyeket a korábbi évek audit tapasztalatai alapján mutatunk be:

### → **Készletek**

Könyvvizsgálati szempontból az állítások szintjén a teljesség, létezés, értékelés elveket rögzítettük kockázatosnak, melyek minimalizálása érdekében több olyan vizsgálati lépést kell meghatározni, melyek célja ezen állításokból eredő hibák kockázatának lefedése. Az előző évi könyvvizsgálat során azt tapasztaltuk, hogy jelentős értékű volt a leltárhiány egyéb ráfordítások elszámolt értéke, valamint a készlet folyamatok felett gyakorolt kontrollok gyengeségét azonosítottuk, és ezt jeleztük a managementnek vezetői levélben. Előzetes megbeszéléskor azt az információt kaptuk, hogy ennek javítására intézkedéseket a tárgy évben sem tett a management. Feltételezhetjük ezek alapján, hogy várhatóan a tárgy időszaki eredmények között is jelentős lesz a leltárhiány értéke.



Ha a jelentős értékű leltárhiány arra vezethető vissza, hogy a társaság nem tett meg mindent a hiányból eredő veszteség mérséklésére, és ennek társasági adóra gyakorolt hatása is jelentős, akkor az adóalap korrekciója nélkül magas adókockázatot hordoz.

### → **Követelések**

A Társaságnál előzetes információk szerint jelentősen nőttek az éven túli követelések, megnövekedett a felszámolás alatt álló vevők száma. Ebben az esetben a követelések értékelését kiemelten kell vizsgálni (korosítás vizsgálata, egyenlegközlés, felszámolói nyilatkozatok bekérése, jogi levél bekérése, stb.). Amennyiben a behajthatatlanság (számviteli törvény szerinti) feltételei nem teljesülnek, de a társaság mégis behajthatatlannak minősíti követeléseit és kivezeti a könyveiből azokat, akkor a be nem állított módosító tétel társasági adóra gyakorolt hatásának kockázata magas.

### → **Üzemi eredmény ráfordításai**

Korábbi évek könyvvizsgálata során minden évben azt a problémát azonosítottuk, hogy az anyagjellegű ráfordítások között jelentős összegű üzletviteli tanácsadásokat (management fee) számolnak el, melyeket a külföldi anyavállalat terhel magyar leányvállalatának. Vizsgálatunk során megállapítottuk, hogy teljesítésük nincs megfelelően alátámasztva, a számlák jelentős értékű költségeket tesznek ki, a tranzakcióról transzferár nyilvántartás készítési kötelezettség is terhelné a társaságot, melynek évek óta nem tesz eleget. Ennek adókockázatáról szintén vezetői levélben tájékoztattuk a managementet.

A tervezési szakaszban meghatározott kockázatokat a vizsgálat során új, más információk birtokában ismételten át kell gondolni, és az előzetesen azonosított kockázatokat ennek megfelelően módosítani kell. Tipikus probléma ennek az **ismételt** visszacsatolásnak, **felülvizsgálatnak a hiánya**. Az **eredetileg** meghatározott **kockázatok aktualizálásának** elmaradása a szükséges bizonyossági szint elérése érdekében elvégzett felesleges tesztelésekkel a hatékonyságot eredményezheti, valamint elvonhat erőforrást más esetleg kiemelten kockázatos területektől.

## **3.2. Társasági adószámítás általános kockázat meghatározása**

Nehéz annak megítélése, hogy önmagában a számított társasági adó milyen kockázatot rejthet könyvvizsgálati szempontból, azaz annak meghatározása, hogy a terület magas, közepes, vagy alacsony kockázatú-e. Ahhoz, hogy ezt meg tudjuk ítélni, először az alábbi általános kérdéseket kell feltenni, megválaszolni. A válaszok alapján az azokból eredő kockázatokat meg kell határozni, majd azt ki kell értékelni. Az alábbiakban bemutatunk egy a társasági adószámítás általános kockázatának meghatározásához használható kérdőívet:

| Sor-szám   | Társasági adó számítás általános kockázatának megítéléséhez feltett kérdések  | Azonosított kockázat          |          |          | Válasz | Megjegyzés   |  |
|--|---|-------------------------------|----------|----------|--------|--|--|
|  |   | M                             | K        | A        |        |  |  |
| 1.)  | A társasági adó számítását elkészítő személy szakismerete, szakmai tapasztalata megfelelő?  |                               |          |          | -      | Nem válasz esetén a helytelen számításból eredő kockázat magas/közepes   |  |
| 2.)  | Az ügyfélnél első éves könyvvizsgálatot folytat le?   |                               |          |          | -      | Igen válasz esetén a kockázat minimum közepes kell, hogy legyen  |  |
| 3.)  | Megfelelő a társaság adóterületekre koncentrált figyelme (belső, külső szakértő alkalmazása), adómorál, határidők betartása, adófizetési hajlandósága?  |                               |          |          | -      | Nem válasz esetén az eredendő kockázat minimum közepes   |  |
| 4.)  | Előző évben beadták a társasági adóbevallást?   |                               |          |          | -      | Nem válasz esetén csak magas kockázat választható  |  |
| 5.)  | Milyennek ítéli meg a csalásból eredő kockázatot – a beszámoló év végi összeállításánál alkalmazott értékelési eljárások manipulálhatóságából eredő kockázatot (értékelési eljárások nem következetes megváltoztatása, értékvesztés, céltartalék képzés, árfolyamhasználat, elhatárolások)? |                               |          |          | N/A    |  |  |
| 6.)  | Biztosított a vállalkozás folytatásának elve? (Megvizsgálva a jövőbeni terveket, előző évi eredményeket, saját tőke helyzetet, hosszú lejáratú szerződéseket?)  |                               |          |          | -      | Nem válasz esetén az ebből eredő kockázat minimum közepes  |  |
| 7.)  | Korábbi év(ek)ben élt a Társaság olyan kedvező adózási választási lehetőséggel, melynek feltételét nem tudta teljesíteni?   |                               |          |          | -      | Igen válasz esetén magas a terület kockázata   |  |
| 8.)  | Év közben állapított meg az adóhivatal korábbi időszak(ok) ellenőrzés lefolytatásából eredő társasági adó hiányt?   |                               |          |          | -      | Igen esetén, ha a megállapítás nem érte el a korábbi évek lényegességét a kockázat értékelhető közepesnek, vagy alacsonynak is |  |
| <b>Kiértékelés minősítések alapján</b>           |   | <b>0</b>                      | <b>0</b> | <b>0</b> |        |  |  |
| <b>Kiértékelés alapján a terület minősítése:</b> |   | <b>Magas/Alacsony/Közepes</b> |          |          |        |  |  |

44. táblázat – Társasági adószámítás kockázatának meghatározása

Jelölések értelmezése: M = magas, K = közepes, A = alacsony. Az adott válaszok és a minősített kockázatok kiértékelése úgy történik, hogy az egyes oszlopokban elhelyezett x-ek számát először összesítjük. Minden magas kockázatúnak értékelt választ megszorozunk 3-mal, minden közepes kockázatú választ megszorozunk 2-vel, az alacsonynak minősített válaszok számát egyszerűen csak összesítjük. Az így súlyozott értékeket összesítjük és az alábbi táblázat alapján meghatározzuk, hogy a kapott eredmény milyen tartományba esik:

| Kiértékelés az egyes válaszok kockázatának megítélés alapján | Pontszám |     |
|--|----------|-----|
|  | Min      | Max |
| Magas kockázati értékelés                                    | 16       | 24  |
| Közepes kockázati értékelés                                  | 9        | 15  |
| Alacsony kockázati értékelés                                 | 1        | 8   |

45. táblázat – Társasági adószámítás kockázatának kiértékelése

A kiértékelés elvégzése után meghatároztuk a társasági adó számításával kapcsolatos általános kockázatot. A kiértékeléssel alacsony, közepes, vagy magas minősítés alapján következhetnek az

előzetesen meghatározott kockázat lefedéséhez szükséges elvégzendő munkaprogrampontok kijelölése, kiválasztása. Abban az esetben, ha a Társaság társasági adóval kapcsolatban meghatározott általános kockázatot magasnak ítéljük meg, akkor több részletes vizsgálat elvégzése szükséges, mint egy alacsony kockázati minősítés esetén. Az általános kockázati minősítésnek megfelelően a könyvvizsgáló a részletes tesztelesekre előirányzott lehetséges vizsgálati munkaprogramok mindegyike esetén célszerű, ha először azt határozza meg, hogy milyennek minősíti a terület adókockázatát, valamint a kiválasztott teszteléssel milyen állítás(oka)t kíván lefedni.

A fejezet további részeiben elő- és fővizsgálat során elvégezhető munkaprogrampontokat mutatunk majd be. Korábbi érvelésünket erősítve bontottuk meg külön az elő- és a fővizsgálati munkaprogrampontokat, de természetesen az egyes munkaprogrampontok az év végi könyvvizsgálat keretében is elvégezhetőek. A fent bemutatott minta táblázat szabadon bővíthető, alakítható, mivel az egyes társaságok könyvvizsgálata eltérő, az egyes ügyfelek sajátosságaiból adódóan további kérdések merülhetnek fel a könyvvizsgálóban. Az értékelési módszer következetes kiértékelésével megfelelően meghatározható a terület általános kockázata.

### 3.3. Példa a társasági adó általános kockázatának megítélésére

Annak érdekében, hogy az általános kockázatminősítést még jobban megértsük, bemutatunk egy példát a kérdések minősítésére és az azokra adható lehetséges szöveges magyarázatokra:

| Sor-szám | Társasági adó számítás általános kockázatának megítéléséhez feltett kérdések   | Azonosított kockázat |   |   | Válasz | Megjegyzés  |
|----------|--|----------------------|---|---|--------|---|
|          |  | M                    | K | A |        |   |
| 1.)      | A társasági adó számítását elkészítő személy szakismerete, szakmai tapasztalata megfelelő?   |                      |   | x | Igen   | Mérlegképes könyvelő készíti el a kalkulációt, aki folyamatosan jár kötelező továbbképzésre.  |
| 2.)      | Az ügyfélnél első éves könyvvizsgálatot folytat le?  |                      |   | x | Nem    | Több éve végzünk könyvvizsgálatot az ügyfélnél, ismerjük a tevékenységére jellemző tranzakciókat.   |
| 3.)      | Megfelelő a társaság adóterületekre koncentrált figyelme (belső, külső szakértő alkalmazása), adómorál, határidők betartása, adófizetési hajlandósága;   |                      | x |   | Igen   | Igen megfelelő, de a gazdasági vezető napi feladatainak ellátása, leterheltsége miatt a kalkuláció összeállítására szánt idő nem elegendő, az időnyomás miatti hibázás lehetősége fennáll.            |
| 4.)      | Előző évben beadták a társasági adóbevallást?  |                      |   | x | Igen   |   |
| 5.)      | Milyenek ítéli meg a csalásból eredő kockázatot – a beszámoló év végi összeállításánál alkalmazott értékelési eljárások manipulálhatóságából eredő kockázatot (értékelési eljárások nem következetes megváltoztatása, értékvesztés, céltartalék képzés, árfolyamhasználat, elhatárolások); |                      |   | x | -      | Az év végi értékelések számításokkal alátámasztottak, a management által jóváhagyottak.   |
| 6.)      | Biztosított a vállalkozás folytatásának elve? (Megvizsgálva a jövőbeni terveket, előző évi eredményeket, saját tőke helyzetet, hosszú lejáratú szerződéseket?)   |                      |   | x | Igen   | Rendelkezésünkre bocsátották a következő évi, jóváhagyott terveket. Az iparági ismeretünk és a jövőbeni tervek alapján biztosítottnak találjuk tervezésünkkel a vállalkozás folytatásának képességét. |

## V. Társasági adó könyvvizsgálata

|  |   |          |          |          |           |   |
|--|---|----------|----------|----------|-----------|---|
| 7.)  | Korábbi év(ek)ben élt a társaság olyan kedvező adózási választási lehetőséggel, melynek feltételét nem tudta teljesíteni? | x        |          |          | Igen      | A társaság fejlesztési tartalékokat képzett jövőbeni beruházásokra, de a jövőbeni beruházási tervekből nem látjuk egyértelműen biztosítottnak ennek teljesítését. |
| 8.)  | Év közben állapított meg az adóhivatal korábbi időszak(ok) ellenőrzés lefolytatásából eredő társasági adóhiányt?          |          |          | x        | Nem       | Nem, nem hozott ilyen határozatot.  |
| <b>Kiértékelés az adott válaszok minősítése alapján</b>                    |   | <b>1</b> | <b>1</b> | <b>6</b> |           |   |
| <b>Súlyozott értékek a kiértékelésre adott válaszok minősítése alapján</b> |   | <b>3</b> | <b>2</b> | <b>6</b> | <b>11</b> |   |
| <b>Kiértékelés alapján a terület minősítése: Közepes</b>                   |   |          |          |          |           |   |

46. táblázat – Társasági adó kockázatának megítélése – példa 1.

A kérdésekre adott válaszok alapján a súlyozás után összesen 11 pontot kalkuláltunk, mely az alábbi tábla alapján a társasági adó területét közepes kockázatúnak minősítettük:

| Kiértékelés az egyes válaszok kockázatának megítélése alapján | Pontszám |           |
|---|----------|-----------|
|   | Min      | Max       |
| Magas kockázati értékelés                                     | 16       | 24        |
| <b>Közepes kockázati értékelés</b>                            | <b>9</b> | <b>15</b> |
| Alacsony kockázati értékelés                                  | 1        | 8         |

47. táblázat – Társasági adó kockázatának megítélése – példa 2.

A leggyakoribb hiba, amit a vizsgálatok során elkövetnek, hogy az ajánlott mellékleteket ugyan kitöltik, de ennek megfelelően a további feladatokat már nem határozzák meg. Szintén tipikus hiba, hogy a könyvvizsgáló a tervezés szakaszában megadott válaszokat, kockázati minősítéseket, és ezek alapján vizsgálatra kijelölt feladatokat nem aktualizálja. Abban az esetben, ha a vizsgálat lefolytatása, a személyes megbeszélések során újabb információk birtokába jut, annak megfelelően a kijelölt vizsgálati programok bővíthetők, vagy szűkíthetők. Ne feledjük, hogy a tervezési munkafázisban nem ugyanazokkal az információkkal rendelkezik a könyvvizsgáló, mint az audit lefolytatása után!

A mérleg és az eredménykimutatás sorok kockázati szintjének, társasági adó számítására gyakorolt hiba kockázatának, valamint a terület általános kockázatának megítélése után a tervezés következő szakaszába lépünk át. Itt már konkrétan a mérleg és az eredménykimutatás soraira lebontott elvégzendő vizsgálatok következhetnek. Előtte azonban szeretnénk bemutatni azokat a hatékonyság-növelő technikákat, melyek hozzájárulnak az eredményes és hatékony vizsgálatához.

### 3.4. A kommunikáció és a folyamatos monitoring jelentősége

Miért fontos a társasági adó ellenőrzéshez is a folyamatos ügyfél-, csoporton belüli kommunikáció, valamint a monitoring?

Ahogy azt már korábban is hangsúlyoztuk, a társasági adó számításának ellenőrzése a majdnem kész beszámoló számainak véglegesítése után kezdődhet csak meg. Ennek egyik előfeltétele az egyes mérleg és eredménykimutatás sorok számainak véglegesítése, valamint a vizsgálatok során begyűjtött társasági adóra hatással lévő információk összegyűjtése.

Mielőtt a könyvvizsgáló elkezdene a helyszíni vizsgálatot, törekednie kell arra, hogy minden lehetséges külső forrásból beszerezhető információt begyűjtsön (internet, újságcikkek, elemzések, iparági statisztikák, árfolyam alakulások, jogi környezet változása – társasági adó változása, stb.).

A továbbiakban a külső kommunikáció alatt az ügyféllel (management, számviteli rendért felelős személy, egyes területekért felelős személy, tulajdonos), a belső kommunikáció alatt az audit csapaton belüli, esetleges külső szakértő bevonása esetén a vele lefolytatott konzultációkat értjük.

### 3.4.1. Külső kommunikáció szerepe

Időnként célszerű az ügyfelet a lezárt könyvvizsgálat után és a következő könyvvizsgálat megkezdése előtt felhívni és érdeklődni a társaság működése, jelentős események bekövetkezte felől. Ilyen jelentős esemény lehet akár az is, ha a társaságnál adóhatósági ellenőrzést folytattak le, melyről esetleg már jegyzőkönyv is rendelkezésre áll. Javasolt tehát sort keríteni az előzetes információk mielőbbi beszerzésére mielőtt a könyvvizsgáló megkezdene a helyszíni vizsgálatot, mivel az előzetes információk alapján célirányosabb vizsgálatot lehet lefolytatni, ezzel is a **vizsgálat hatékonysága növelhető**.

Az előzetesen bekérendő dokumentumok, információk a teljesség nélkül a következők lehetnek: aktuális főkönyvi kivonat, vevői analitika, korosított lista, szállító analitika, tulajdonosi határozatok, jóváhagyott budget (költségvetés), jelentős új szerződések másolatai, adóhatósági ellenőrzésről rendelkezésre álló jegyzőkönyv, határozat, aktuális adófolyószámla kivonat, beadott előző évi társasági adóbevallás. Ezen kívül még javasolt a most már ingyenesen is letölthető cégkivonatok lekérése.

### 3.4.2. Belső kommunikáció

Azoknak a könyvvizsgálóknak, akik asszisztensekkel dolgoznak, különösen nagy hangsúlyt kell fektetni a tervezés és a vizsgálatok során **megszerezett ismeretek, információk csoporton belüli kommunikálására**. Ez a kommunikáció formalizálható is egy rövid összefoglaló megbeszélés keretén belül, de akár a helyszíni vizsgálat során az egyes területekért felelős személyeknek is külön elmondható.

A hatékonyabb megoldás az, ha a team összes tagja tud az új információkról, mivel azok több területre is hatással lehetnek. Már a vizsgálat megkezdése előtt jelezni kell a csoport tagjainak, hogy dokumentációjukat úgy készítsék el, hogy a vizsgálat során azonosított társasági adó hatásokat (növelő, csökkentő tételek szerinti bontásban) jelezzék és számszerűsítsék.

### 3.4.3. Monitoring

A kommunikáció mellett a másik nagyon fontos hatékonyságot növelő eszköz lehet az eredetileg eltervezett vizsgálati munkaprogram folyamatos monitoringja. Ez annyit jelent, hogy a menet közben felmerülő új információk birtokában – ha a könyvvizsgáló megítélése szerint indokolt – a vizsgálati programot ki kell egészíteni, vagy esetleg le lehet szűkíteni. A tervezéskor azonosított kockázatok, - melyek az előző évek tapasztalatai, ügyféllel történt előzetes megbeszélés, bekért főkönyv áttekintése alapján - a vizsgálat lefolytatása közben változhatnak.

Az általános kockázat megítélés alapján a könyvvizsgáló az előzetesen bekért információk alapján elkészíti területekre lebontott munkaprogramját. Jelen módszertani útmutatónak nem célja, hogy a

társasági adótörvényben szabályozott összes módosító tételt bemutassa. Azon tipikus módosító tételek vizsgálatát kívánjuk bemutatni, melyek gyakorlatunkban a legtöbbször fordulnak elő. Külön fejezetben érintőlegesen bemutatjuk, hogy az egyes speciális könyvvizsgálatok során melyekre érdemes kiemelten figyelni, illetve bemutatjuk az ezekkel kapcsolatosan felmerült tipikus hibákat. Az alábbiakban bemutatjuk, hogy milyen vizsgálatokat lehet az elővizsgálat során elvégezni.

### 4. Elővizsgálat során elvégezhető feladatok

Az elővizsgálatot több szempontból is célszerűnek tartjuk lefolytatni. Egyrészt azért, mert már év közben azonosíthatunk olyan problémákat, melyeket időben jelezhetünk a managementnek, ők pedig megfelelő intézkedéseket tehetnek annak érdekében, hogy ezeket kezelhessék, kijavíthassák. Könyvvizsgálati szempontból tekintve az elővizsgálat lefolytatásával növelhető az év végi könyvvizsgálat hatékonysága, mivel az év közben azonosított problémák kezelésével kevesebb nyitott kérdés maradhat az év végi auditra. Másrészt, és nem utolsósorban az ügyfél is érezheti, hogy kellő odafigyelést kap könyvvizsgálójától, hiszen a könyvvizsgáló megbízatása bizalmi pozíció betöltésével is jár.

Az év közben azonosított problémák, kockázatok a vezetők döntéseit is nagyban befolyásolhatják. Például a jelentős értékű, már rég óta nyitott, lejárt vevőkövetelések évközi kezelése megelőzhet olyan könyvvizsgálati szempontból tipikusan év végi problémákat, mint kiküldött, de vissza nem igazolt egyenlegközlők, el nem számolt értékvesztések. Ha a könyvvizsgáló év közben felhívja a társaság figyelmét arra, hogy jelentős a beragadt, éven túli követelés állomány értéke, időben jelezheti a managementnek, hogy ennek a területnek nagyobb figyelmet kell szentelnie. Tekintsünk el most attól, hogy a normál audit során milyen további vizsgálatok lefolytatására van szükség, és koncentráljunk most kizárólag társasági adó szempontból erre a területre. A fent említett példa számviteli kezelése több megoldást is hozhat úgy, mint a követelés teljes (rész) értékének értékvesztésként történő elszámolása, vagy behajthatatlanság miatt a követelés kivezetése. Társasági adó szempontból a két kezelés eltérő adóalap módosítást eredményez. Tehát az eltérő számviteli eljárások, kezeléseik ellenőrzésére nem kizárólag azért van szükség, hogy a beszámoló hű és valós képét mutasson a vállalkozás gazdálkodásáról, jövedelmi helyzetéről, hanem a társasági adó módosító tételeinek egyeztetéséhez is nélkülözhetetlen.

Az **elővizsgálati** ellenőrzés **elsődleges célja az információgyűjtés**. Az alábbiakban mérleg és eredménykimutatás soronkénti bontásban mutatjuk be az általunk javasolt elvégezhető vizsgálati programok széles palettáját elsősorban folyamatos könyvvizsgálatok esetére, melyek közül több alkalmazható első éves vizsgálatokkor is.

#### 4.1. Eszközök elővizsgálata társasági adó számítás ellenőrzéséhez

A normál könyvvizsgálat keretében rendszerint az eszközök elővizsgálata során törekszünk arra, hogy a vizsgált tárgyidőszaki mozgásokkal (növekedés, csökkenés) kapcsolatos gazdasági eseményeket azonosítsuk, azokhoz kapcsolódó dokumentumokat megvizsgáljuk, begyűjtjük. Az ellenőrzés során elvégzett egyeztetéseket eredményét kiértékeljük, majd az év végi könyvvizsgálatra az azonosított problémák megfelelő kezelését, javítását kérjük.

Legutóbbi adóvizsgálati tapasztalataink azt mutatják, hogy az adóhatóságok egyre inkább a társaságok szabályzatainak vizsgálatával kezdik a revíziót. A könyvvizsgálatok kezdetekor is a legelső

feladatok közé tartoznak a társaság folyamatainak, szabályozási környezetének feltérképezése, esetleges hiányosságok azonosítása, ügyfél felé történő kommunikációjuk. Kiemelten a könyvvizsgálat keretében meg kell vizsgálni az egyes értékelésekre vonatkozó előírásokat úgy, mint értékesítések, év végén a devizában, valutában fennálló követelések, kötelezettségek átértékelésénél használt árfolyam, jelentős nem realizált árfolyamhatás minősítése, mikor könyvelendő az összevont árfolyamkülönbözet, év végi elhatárolások elszámolása, stb. Ezek alapján véleményünk az, hogy legyen szó akár első éves vagy folyamatos, több éves könyvvizsgálatról mindig meg kell vizsgálni a rendelkezésre álló szabályzatokat. Az sem meglepő, ha egy társaság nem rendelkezik számviteli politikával, mert úgy gondolják, hogy a rutin könyvelések anélkül is elvégezhetők. Mielőtt tehát az egyes területek konkrét vizsgálatait lefolytatnánk, mindenképpen szánjunk időt arra, hogy a szabályzatokat beszerezzük és átolvassuk, lényegi elemeit összefoglaljuk.

Mindezen vizsgálatok és előkészítő munka alapján elérkezett az idő, hogy a helyszíni vizsgálatra megtervezzük az elvégzendő feladatokat.

### **4.1.1. Befektetett eszközök elővizsgálata**

A mérlegben a befektetett eszközök értéke immateriális javak, tárgyi eszközök és befektetett pénzügyi eszközök értékéből áll. Elővizsgálatkor vizsgálhatjuk a tárgy időszak növekedéseit, csökkenéseit, valamint begyűjthetjük a tesztelésre kiválasztott ügyleteket alátámasztó dokumentumokat, ezzel az év végi könyvvizsgálatkor vizsgálandó sokaság mennyiségét csökkenthetjük. Társasági adó ellenőrzés szempontjából is hasonlóan közelítjük meg az elvégezhető feladatok meghatározását.

#### ***Immateriális javak és tárgyi eszközök***

A következő táblázatban összefoglaltuk azon elvégezhető vizsgálatokat, melyek közül a tervezés során a terület kockázati minősítésének megfelelő munkaprogram jelölhető ki annak érdekében, hogy az azonosított kockázatot minimalizálni lehessen. Az azonosított kockázatok oszlopban megjelöltük azokat a minősítéseket, amikor ajánlott a vizsgálat lefolytatása. Ettől természetesen a könyvvizsgáló egyedi megítélése alapján eltérhet.

## V. Társasági adó könyvvizsgálata

| Sor-<br>szám | Elővizsgálati program immateriális javak és tárgyi eszközök társasági adót érintő módosító tételek ellenőrzéséhez   | Azonosított kockázat |   |   | Állítás (ok) | Megjegyzés  |
|--------------|---|----------------------|---|---|--------------|---|
|              |   | M                    | K | A |              |   |
| 1.)          | Kérje be a kiválasztott tárgyi eszközök aktiválási jegyzőkönyvét és vizsgálja meg, hogy a társasági adó törvény szerint beállított kulcs a törvény előírásainak megfelelő-e, valamint ellenőrizze a Tao tv. szerinti értékcsökkenési analitikában nagyságrendi kalkuláció készítésével az elszámolt értékcsökkenés helyességét! |                      |   |   |              | Ezt a vizsgálatot az azonosított kockázatok minősítésétől függetlenül mindig érdemes elvégezni!                 |
| 2.)          | Kérje be a társaság számviteli politikáját! Vizsgálja meg, hogy a társasági adó törvényben meghatározott értékcsökkenések és a számviteli politikában rögzített hasznos élettartamok szerint meghatározott értékcsökkenési kulcsok hol mutatnak eltérést és egyeztesse az analitikában azok beállítását!                        |                      |   |   |              | Ezt a vizsgálatot leginkább első éves könyvvizsgálatkor érdemes elvégezni függetlenül a kockázat minősítésétől! |
| 3.)          | Korábbi év(ek)ben igénybe vett fejlesztési tartalék esetében vizsgálandó, hogy a törvényben meghatározott határidőn belül beszerezték-e, aktiválták a megképzett tartaléknak megfelelő értékű eszközöket!   |                      |   |   |              | Első és folyamatos könyvvizsgálat esetén ajánlott megvizsgálni  |
| 4.)          | Határozza meg a kivezetett vagy forgó eszközök közé átsorolt eszközök értékét!  |                      |   |   |              |   |
| 5.)          | Kérje el a selejtezéseket alátámasztó dokumentumokat (selejtezési jegyzőkönyv) és vizsgálja meg, hogy az elszámolt ráfordítás megfelelően dokumentált (jóváhagyás, aláírások)!  |                      |   |   |              |   |
| 6.)          | Ellenőrizze, hogy a számviteli politikában rögzített egy összegben elszámolt értékcsökkenések értékhatára a társasági adótörvényben meghatározott értéket nem haladja meg!  |                      |   |   |              |   |
| 7.)          | Vizsgálja meg a kiválasztott tételek bekerülési értékét, ellenőrizze, hogy csak olyan tételeket aktivált a társaság, melyek a számviteli törvény előírása szerint aktiválhatók! Ha a bekerülési érték részét nem képező tételt azonosít, vizsgálja meg, hogy az elszámolt értékcsökkenés milyen hatással van a társasági adóra! |                      |   |   |              |   |

48. táblázat – Immateriális javak és tárgyi eszközök elővizsgálati munkaprogramja

A tervezés során meghatározott kockázati szintnek és célnak megfelelő tesztelések kiválasztásával csökkenthető a jelentős hiba kockázata. Ha a tervezés során a tárgyi eszközök értékeléséből eredő hiba kockázatát közepesnek minősítettük, akkor a fent bemutatott munkaprogramok közül arra kell törekedni, hogy a közepes kockázatú és az értékelési elvnek megfelelő tesztelési lépéseket válasszuk és végezzük el, annak érdekében, hogy az értékelésből eredő kockázatot társasági adó szempontból is csökkenteni lehessen.

Ha például a tárgyi eszközök vizsgálatakor azt tapasztaljuk, hogy a társaság nem rendelkezik aktiválási jegyzőkönyvvel, az utalhat arra, hogy nem fordít kellő figyelmet az üzembe helyezés napjának dokumentálására, az élettartam meghatározására. Előfordulhat az is, hogy a társasági adó törvény szerinti értékcsökkenési kulcsot nem a törvényi előírásainak megfelelően határozták meg, vagy arról nem vezetnek analitikát.



### 1.) Társasági adó törvénynek megfelelő adókulcs beállításának ellenőrzése

Társasági adó törvény szerint elszámolható értékcsökkenések ellenőrzésének javasolt vizsgálati módszere, ha a tárgy évi jelentős növekedések vizsgálatakor nem csak a bruttó érték növekedéseket, a számviteli politikában meghatározott élettartam szerint elszámolt értékcsökkenés növekedéseket vizsgáljuk, hanem a társasági adótörvény szerinti értékcsökkenési kulcsok helyes beállítását is ellenőrizzük.

A növekedések tesztelésére kiválasztott tételekhez kapcsolódóan javasoljuk bekérni az üzembe helyezési, aktiválási jegyzőkönyveket, melyeken nem csak a számviteli politikában meghatározott hasznos élettartamnak megfelelő értékcsökkenési kulcs beállítását, hanem a társasági adó törvény szerint alkalmazható értékcsökkenési kulcs beállítását is megtalálhatjuk. A növekedések vizsgálatakor a lényegességet meghaladó értékben aktivált eszközökre, a véletlenszerűen/előre meghatározott mintavételi eljárással kiválasztott tételek esetében, vagy indokolt esetben javasolt egyeztetni a beállított társasági adó törvény szerint alkalmazott értékcsökkenés kulcsokat. Első éves könyvvizsgálat esetén mindig ajánlott ilyen tesztelést elvégezni!

#### *Tipikus hiba*

- A Társaság nem készít vagy tartalmilag hiányos aktiválási jegyzőkönyvet készít. Az aktiválási jegyzőkönyv nem bizonyítja hitelt érdemlően az üzembe helyezés napját, ezzel az értékcsökkenés elszámolásának kezdetét.
- A társasági adó levezetés módosító tételei között ugyanazon összeget mutatják ki függetlenül attól, hogy a számviteli politikában és a társasági adó törvényben meghatározott élettartam, alkalmazott értékcsökkenés kulcsok eltérhetnek.
- Számviteli politikában maradványérték meghatározása, melyet a társasági adó törvény szerint alkalmazható értékcsökkenés számításánál is figyelembe vesznek.

### 2.) Számviteli politikában meghatározott hasznos élettartam összehasonlítása

Ezt a vizsgálatot különösen első éves könyvvizsgálat esetén javasolt elvégezni. Az első könyvvizsgálatkor (kiemelten újonnan alakult társaságok esetében) fontos megvizsgálni, hogy milyen hatással van a számviteli politikában meghatározott értékcsökkenés és a társasági adótörvény szerint elszámolható értékcsökkenés a társasági adó számítására.

#### *Tipikus hiba*

- A számviteli politikában meghatározott élettartamnak megfelelően elszámolt értékcsökkenés beállítása a társasági adó törvény szerint értékcsökkenés értéke helyett.
- A Társaság maradványérték meghatározása esetén a társasági adó törvény szerinti értékcsökkenés elszámolásánál is figyelembe vette a maradványértéket.

### 3.) Igénybe vett fejlesztési tartalék társasági adótörvényben meghatározott feltételek teljesülésének vizsgálata

A könyvvizsgálónak egyaránt a társasági adó növelő, csökkentő tételekre, valamint az adókedvezményekre kell fókuszálnia, mivel a hiányzó növelő tétel, az indokolatlanul beállított kedvezmények, adócsökkentő tételek is adókockázatot hordoznak. Ha a vállalkozás élt egy választási lehetőséggel,

de annak feltételeit nem tudta teljesíteni, annak is adókockázata lehet. Ilyen eset például, amikor a társaság fejlesztési tartalékot képzett (lásd még saját tőke lekötött tartalékok vizsgálata) de likviditási okok miatt nem tudta a vállalt értéket a törvény által meghatározott határidőig beszerezni, üzembe helyezni.

### *Tipikus hiba*

- Olyan eszköz beszerzésére használja fel a társaság a megképzett fejlesztési tartalékot, melyre nem használhatta volna fel.
- Beszerezte ugyan határidő lejárta előtt, üzembe is helyezte, de értékesítette azt.
- A fejlesztési tartalékot olyan eszköz beszerzésére „használta fel”, melyet ingyenesen bocsátottak rendelkezésére.

### *4.) Kivezetett, átminősített tárgyi eszközök értékének meghatározása*

Ez a programpont arra hivatott, hogy felhívja a területet vizsgáló figyelmét ilyen eseményre, hatásának számszerűsítésével az ellenőrzést meggyorsítsa. Honnan azonosíthatja a legkönnyebben az ilyen jellegű tételek megjelenését a területet ellenőrző személy? A főkönyvben megvizsgálja, hogy az egyéb ráfordítások között megjelent-e kivezetés, selejtezés, az egyéb bevételek között elkülönítetten megjelenik ilyen soron bevétel. A mozgástábla átsorolás oszlopában beállítottak-e értéket.

### *Tipikus hiba*

- Az egyéb bevételek között elszámolásra került az eszköz értékesítéséből származó bevétel, de ráfordítások között nem jelent meg értéke, feltételezve, hogy nettó értéke nem nulla.
- Figyelmelen kívül hagyják a forgóeszközök közé átminősített tételek értékét a társasági adó módosító tétel meghatározásakor.

### *5.) Selejtezések nem megfelelő alátámasztása, dokumentálása*

A tárgy évi (évközi) selejtezések vizsgálata a számviteli politikában, leltározási és selejtezési szabályzatban rögzített elvek megismerésével kezdődik. Először azt vizsgáljuk meg, hogy a szabályzatban leírtaknak megfelelően végezték és dokumentálták a selejtezéseket. Meg kell vizsgálni, hogy az alátámasztó dokumentumok megfelelően alátámasztják-e a selejtezés értékét.

A selejtezést alátámasztó dokumentumoknak az alábbiakkal minimum rendelkeznie kell (a teljesség igénye nélkül):

- Megfelelő személyek által aláírt, jóváhagyott selejtezési jegyzőkönyv;
- Selejtezés körülményeinek bemutatása;
- A selejtezett eszközök hasznosíthatóságára utalás;
- Megsemmisítés módja.

### *Tipikus hiba*

- Nem készítenek jegyzőkönyvet.
- Hiányosan készítik el a jegyzőkönyvet.

6.) Kis értékű tárgyi eszközök egy összegben elszámolt értékcsökkenése

Első éves könyvvizsgálat esetén ajánlott ellenőrizni.

7.) Eszköz bekerülési értéke

Abban az esetben, ha a bekerülési érték részeként olyan tételt is aktivált a társaság, melyet a számviteli törvény előírásai nem engedélyeznek, az elszámolt értékcsökkenést is helytelenül állapítják meg.

*Tipikus hiba*

- Olyan költséget, mely nem rendelhető egyedileg a beruházáshoz, eszközhöz a bekerülési érték részeként aktiváltak.
- Beruházási hitelből megvalósított eszközberuházással összefüggésben felmerülő kamatráfordítás, árfolyam-különbözet aktiválását elfelejtik.

**4.1.2. Készletek**

A készletek évközi értékelésével kapcsolatban társasági adóra gyakorolt hatásának vizsgálata kiterjedhet a selejtezés, évközi leltározások során megállapított hiány vizsgálatára, melyre az alábbi munkaprogrampont elvégzését javasoljuk:

| Sor-szám | Elővizsgálati program készletek társasági adót érintő módosító tételek ellenőrzéséhez  | Azonosított kockázat |   |   | Állítás(ok) | Megjegyzés  |
|----------|--|----------------------|---|---|-------------|---|
|          |  | M                    | K | A |             |   |
| 1.)      | Vizsgálja meg az év közben elvégzett leltározások, selejtezések alátámasztó dokumentumait! Minősítse a hiány, selejt értékét! Vizsgálja meg, hogy körültekintően járt-e el a Társaság! |                      |   |   |             | Ezt a vizsgálatot abban az esetben érdemes elvégezni, ha a selejtezés szabályozása nem megfelelő, illetve ha a készletek folyamata nem megfelelően kontrollált! |

49. táblázat – Készletek elővizsgálati programja

*Tipikus hiba*

- A selejtezés nincs megfelelően alátámasztva.
- A leltározás kiértékelése után elszámolt hiány nincs megfelelően alátámasztva.

**4.1.3. Követelések**

A követelések társasági adó számításra gyakorolt hatásának évközi vizsgálata során vizsgálhatók azok a követelések, melyeket a társaság évközben behajthatatlannak minősített. Az értékvesztés elszámolása, annak visszairása év végi teendők, ezért ezeket év végén kell megvizsgálni. Az alábbi vizsgálati program végrehajtását javasoljuk elvégezni:

| Sor-<br>szám | Elővizsgálati program követelések társasági adót érintő módosító tételek ellenőrzéséhez   | Azonosított kockázat |   |   | Állítás(ok) | Megjegyzés |
|--------------|---|----------------------|---|---|-------------|------------|
|              |   | M                    | K | A |             |            |
| 1.)          | Kérje el a Sztv. szerint behajthatatlannak minősített követelések egyéb ráfordítások között elszámolt értékét alátámasztó dokumentációt (analitika, felszámoló biztos nyilatkozata, bírósági ítélet, stb.)! Vizsgálja meg, hogy az alátámasztó dokumentumok alapján megalapozott volt-e a számviteli törvénynek megfelelő behajthatatlanná minősítés! |                      |   |   |             |            |

50. táblázat – Követelések elővizsgálati programja

Tipikus hiba:

- Nem teljesülnek a számviteli törvényben meghatározott behajthatatlansági kritériumok.

#### 4.2. Ráfordítások, költségek vizsgálata társasági adó szempontból

Év közben a ráfordítások, költségek elemzésén kívül rendszerint mintavételes eljárás keretén belül tesztelésre is választunk ki tételeket. Már az elemzés kapcsán felmerülhet a kérdés, hogy az elszámolt költségek az ésszerű gazdálkodással összefüggésben merültek-e fel. A részletes tesztelés kapcsán célszerű minél több dokumentumot begyűjteni, melyek a teljesítést támasztják alá. Év közben az alábbi vizsgálat lefolytatását javasoljuk:

| Sor-<br>szám | Elővizsgálati program költségek, ráfordítások társasági adót érintő módosító tételek ellenőrzéséhez  | Azonosított kockázat |   |   | Állítás(ok) | Megjegyzés   |
|--------------|--|----------------------|---|---|-------------|--|
|              |  | M                    | K | A |             |  |
| 1.)          | A költségek, ráfordítások vizsgálata során gyűjtse össze azokat a tételeket, melyek teljesítésének alátámasztása hiányos, vagy nem megfelelő! Egyeztesse a managementtel a megállapításait!  |                      |   |   |             | Ezt a vizsgálatot az azonosított kockázatok minősítésétől függetlenül mindig érdemes elvégezni!    |
| 2.)          | Vizsgálja meg, hogy az év közben lefolytatott adóellenőrzés során megállapított adóhiányt, bírságot lekönnyvelték-e! Minősítse a megállapítások hatását a lényeges hiba kritériumainak megfelelően!                                |                      |   |   |             | Ezt a vizsgálatot akkor érdemes elvégezni, ha a megállapítás könyvvizsgálati szempontból jelentős! |
| 3.)          | Vizsgálja meg az egyéb ráfordítások között elszámolt tételek esetében mennyire körültekintően járt el a Társaság, valamint azt is, hogy az elszámolt ráfordítások ésszerű gazdálkodás követelményeivel összhangban merültek-e fel! |                      |   |   |             | Ezt a vizsgálatot akkor érdemes elvégezni, ha a megállapítás könyvvizsgálati szempontból jelentős! |

51. táblázat – Ráfordítások, költségek elővizsgálati programja

Tipikus hiba:

- A kiválasztott tételek kizárólag számlával alátámasztottak, egyéb a teljesítést alátámasztó dokumentum nem áll rendelkezésre.
- Kiemelten vizsgálandók: marketing, reklám költségek, management fee, üzletviteli tanácsadások, szakértői, tanácsadói díjak, melyek általában nem megfelelően dokumentáltak.

### **4.3. Az elővizsgálati tapasztalatok alapján levont következtetések, év végi teendők meghatározása**

Az elővizsgálat során lefolytatott vizsgálatok kiértékelése után, ha szükséges, ismételten el kell végezni az előzetesen meghatározott kockázatok minősítését. A begyűjtött információk alapján a társasági adóalap módosításokra jelentős hatással bíró területek kockázatainak minősítését is ismételten át kell gondolni, esetleg a tervezés során meghatározott kockázati szintet meg kell változtatni. Az eredetileg meghatározott kockázati szintek változtatását sose úgy tegyük meg, hogy felülírjuk az eredetileg elkészített táblázatot, dokumentációt, hanem meghagyva a régi verziót egészítsük ki azt a változtatás okának részletes bemutatásával.

A kockázatok ismételt átgondolása, a lefolytatott elővizsgálati eredmények alapján a következő teendő az év végi vizsgálat során lefolytatandó feladatok meghatározása. Természetesen az is előfordulhat, hogy már az elővizsgálat során sikerült elvégezni mindazon teszteléseket, melyek alapján meggyőződünk pl. arról, hogy az értékcsökkenési kulcsok beállítása helyes, és év végével már csak arra van szükség, hogy bekérjük azon dokumentumokat, melyek alapján a társasági adó levétel módosító tételének értékét gyorsan egyeztetethetjük.

A következőkben bemutatjuk azon lehetséges vizsgálatokat, melyek év végén végezhetők el. Azokat a teszteléseket, melyeket az elővizsgálatnál már bemutattunk, de év végén is elvégezhetünk még egyszer nem kívánjuk bemutatni csupán utalunk rá.

## **5. Év végi vizsgálat során elvégezhető feladatok**

Amíg az elővizsgálat során begyűjtött információk azt a célt szolgálják, hogy a könyvvizsgáló megfelelő képet kapjon az egyes társasági adóra is hatással lévő módosító tételekről, addig a fővizsgálaton konkrétan, számszerűsítetten kell összegyűjteni és meghatározni mindazokat a tételeket, melyeket a kalkulációnál figyelembe kell venni.

### **5.1. Eszközök**

#### **5.1.1. Befektetett eszközök**

##### ***a.) Immateriális javak és tárgyi eszközök***

Az év végi vizsgálatkor is elvégezhetők az elővizsgálatnál bemutatott tesztelések, melyeket ki lehet bővíteni az alábbi vizsgálati ponttal, amennyiben a társaságnál felmerültek ilyen tételek:

## V. Társasági adó könyvvizsgálata

| Sor-<br>szám | Fővizsgálati program immateriális javak és tárgyi eszközök társasági adót érintő módosító tételek ellenőrzéséhez                        | Azonosított kockázat |   |   | Állítás(ok) | Megjegyzés   |
|--------------|---|----------------------|---|---|-------------|--|
|              |   | M                    | K | A |             |  |
| 8.)          | Határozza meg a terven felüli értékcsökkenések elszámolt és visszaírt értékét, egyeztesse a társasági adó számítás módosító tételeivel! |                      |   |   |             | Ne felejtse el, hogy ezen tételek kigyűjtésére a beszámoló eredménykimutatás részletező soránál is szükség lesz (elszámolt értékvesztés, terven felüli écs, illetve visszaírt értékvesztés, terven felüli écs) |

52. táblázat – Immateriális javak és tárgyi eszközök fővizsgálati programja

Tipikus hiba:

- Nincs beállítva se a tárgy évben elszámolt, se a visszaírt terven felüli értékcsökkenés a módosító tételek között.

### b.) Befektetett pénzügyi eszközök

A befektetett pénzügyi eszközök közül a részesedésekkel kapcsolatosan lehet elvégezni az alábbi vizsgálatokat:

| Sor-<br>szám | Fővizsgálati program befektetett eszközök társasági adót érintő módosító tételek ellenőrzéséhez  | Azonosított kockázat |   |   | Állítás(ok) | Megjegyzés |
|--------------|--|----------------------|---|---|-------------|------------|
|              |  | M                    | K | A |             |            |
| 1.)          | Kérdezze meg, hogy a könyvekből kivezetett részesedés <b>bejelentett részesedés</b> hez kapcsolódott! Vizsgálja meg, hogy ezzel kapcsolatban a társasági adó számításnál beállítottak-e módosító tételt!   |                      |   |   |             |            |
| 2.)          | Vizsgálja meg, hogy a <b>kivezetett bejelentett részesedés</b> értéke a csökkenésből származó bevétele meghaladta-e a kivezetett részesedés ráfordítások értékét! Ellenőrizze, hogy ennek megfelelő módosító tételt beállították-e?  |                      |   |   |             |            |
| 3.)          | Vizsgálja meg, hogy a tárgy évben elszámolt értékvesztés, árfolyamvesztés <b>ellenőrzött külföldi társaságban lévő részesedés</b> hez kapcsolódott-e! Ellenőrizze, hogy a Tao. tv. kalkulációnál beállítottak-e módosító tételt! Ellenőrizze, hogy a beállított értéket helyesen határozták-e meg! |                      |   |   |             |            |

53. táblázat – Befektetett pénzügyi eszközök fővizsgálati programja

Tipikus hiba:

- Nem jelentették be a részesedést, mégis úgy kezelik a kivezetéskor, mintha bejelentett lett volna.

### 5.1.2. Forgóeszközök

#### a.) Készletek

Termelő, kereskedő cégek esetében a legtöbbször a készletek területét közepes, vagy magas kockázatúnak minősítjük. A készletek nem megfelelő kezelése, az ezzel kapcsolatos folyamatokban azonosított kontroll gyengeségek okozhatnak magas értékben hiány, selejtezés könyveléseket. A készletek esetében vizsgálandó tételek lehetnek az elővizsgálati résznél bemutatottakon kívül az alábbiak:

| Sor-szám | Fővizsgálati program készletek társasági adót érintő módosító tételek ellenőrzéséhez   | Azonosított kockázat |   |   | Állítás(ok) | Megjegyzés  |
|----------|--|----------------------|---|---|-------------|---|
|          |  | M                    | K | A |             |   |
| 1.)      | Vizsgálja meg az év végén elvégzett leltározások, selejtezések alátámasztó dokumentumait! Minősítsd a hiány, selejt értékét! Vizsgáld meg, hogy körültekintően járt-e el a társaság! |                      |   |   |             | Ezt a vizsgálatot abban az esetben érdemes elvégezni, ha a selejtezés szabályozása nem megfelelő, illetve ha a készletek folyamata nem megfelelően kontrollált! |
| 2.)      | Minősítse az elszámolt értékvesztés értékét! Vizsgáld meg, hogy a társaság a számviteli politikájában rögzítettek szerint határozta meg, és bizonylatolja az értékvesztések értékét! |                      |   |   |             | Jelentős elszámolt készletérték elszámolása esetén célszerű elvégezni!  |

54. táblázat – Készletek fővizsgálati programja

#### Tipikus hiba:

- Számviteli politikában nem kellően részletezett értékelési szabályozás hiányából adódó ráfordítások adóban el nem ismertek.
- Selejtezés, hiány körültekintő gazdálkodás mellett nem merült volna fel: pl. magas üzleti lopások a nem megfelelő biztonsági intézkedések miatt.

#### b.) Követelések

Hasonlóan a készletek értékeléséhez a vevőkövetelések értékelését is szükséges a számviteli politikában rögzíteni. Abban az esetben ha a vevőkövetelések értékelését egyedileg minősíti a management és ez alapján számolják el az értékvesztést, ennek alátámasztása, bizonylatolása elengedhetetlen. Már a vevőkövetelések szekció vizsgálatakor célszerű a tárgy évben behajthatatlanná minősített követeléseket megvizsgálni, összegyűjteni, valamint meggyőződni azok valódiságáról (pl. felszámoló nyilatkozatának bekérése). Szintén itt célszerű vevőnkénti bontású összesítést/kimutatást kérni az ügyféltől az egyes elszámolt és visszaírt értékvesztésekről. Hangsúlyozni szeretnénk nem a könyvvizsgáló feladata az értékvesztések analitikába foglalása!

| Sor-szám | Fővizsgálati program követelések társasági adót érintő módosító tételek ellenőrzéséhez  | Azonosított kockázat |   |   | Állítás(ok) | Megjegyzés  |
|----------|---|----------------------|---|---|-------------|---|
|          |   | M                    | K | A |             |   |
| 1.)      | Kérje el a követelésekre elszámolt értékvesztések analitikáját és határozd meg a tárgy évben elszámolt ráfordításként elszámolt értékvesztések értékét! Egyeztesse a módosító tételek között beállított értékkel!   |                      |   |   |             | Ezt a vizsgálatot az azonosított kockázatok minősítésétől függetlenül mindig érdemes elvégezni! |
| 2.)      | Kérje el a követelésekre elszámolt értékvesztések társasági adó törvény szerint érvényesíthető analitikáját! Egyeztesse a módosító tételek között beállított értékkel!  |                      |   |   |             | Ezt a vizsgálatot az azonosított kockázatok minősítésétől függetlenül mindig érdemes elvégezni! |
| 3.)      | Kérje el a követelésekre korábban elszámolt értékvesztések visszairását alátámasztó analitikát és határozd meg a tárgy évben visszaírt értékvesztések egyéb bevételek között elszámolt értékét! Egyeztesse a módosító tételek között beállított értékkel!   |                      |   |   |             | Ezt a vizsgálatot az azonosított kockázatok minősítésétől függetlenül mindig érdemes elvégezni! |
| 4.)      | Kérje el a Sztv. szerint behajthatatlannak minősített követelések egyéb ráfordítások között elszámolt értékét alátámasztó dokumentációt (analitika, felszámoló biztos nyilatkozata, bírósági ítélet, stb.)! Vizsgálja meg, hogy az alátámasztó dokumentumok alapján megalapozott volt-e a számviteli törvénynek megfelelő behajthatatlanná minősítés! |                      |   |   |             |   |
| 5.)      | Vizsgálja meg, hogy tárgy évben a társaság elengedte-e követelését! Ellenőrizze, hogy ehhez kapcsolódóan kell-e módosító tételt beállítania a Tao. kalkulációban!   |                      |   |   |             |   |

55. táblázat – Követelések fővizsgálati programja

*Tipikus hiba:*

- A társasági adótörvény behajthatatlanságra vonatkozó fogalma eltér a számviteli törvény által előírttól, de az eltérő minősítést nem megfelelően kezelik.
- Vevőkövetelés behajthatatlanná minősítése, de nem megfelelően alátámasztott minősítés utáni kivezetés: a társasági adó elismeri a behajthatatlan követelések értékét, a számviteli törvényben meghatározott behajthatatlansági és a társasági adó törvény szerint meghatározott kritériumok teljesülésekor.
- Nincs megfelelően elkülönített analitika, mely alátámasztja a korábbi évek, tárgy évi értékvesztések, visszairások értékét.

## 5.2. Források vizsgálata

### 5.2.1. Saját tőke

A saját tőkével kapcsolatos tipikus vizsgálatokat év végén célszerű elvégezni, mivel az év végi zárási teendők során lehet például alultőkésítettségi számítást készíteni, vagy a lekötött tartalékok változását megvizsgálni. A saját tőke társasági adó szempontból történő vizsgálata bizonyos fokig átfedést jelent egyes területek vizsgálatával pl. fejlesztési tartalék /tárgyi eszközök, alultőkésítettség/ kölcsönök napi átlagos állományának meghatározása. De úgy gondoljuk annak érdekében,



## V. Társasági adó könyvvizsgálata

hogyan az összefüggések, és a rendszerben gondolkodás megvalósulhasson szükséges legalább érintőlegesen ezeket az átfedéseket is bemutatni, ezekre a megfelelő eljárásokat meghatározni:

| Sor-szám | Fővizsgálati program saját tőke társasági adót érintő módosító tételek ellenőrzéséhez  | Azonosított kockázat |   |   | Állítás(ok) | Megjegyzés  |
|----------|--|----------------------|---|---|-------------|---|
|          |  | M                    | K | A |             |   |
| 1.)      | Vizsgálja meg, hogy az eszköz üzembe helyezésével egyidejűleg a fejlesztési tartalék jogcímen lekötött tartalékot feloldották-e!   |                      |   |   |             | Ezt a vizsgálatot akkor célszerű elvégezni, amikor a tárgyi eszközök/immateriális javak területénél a fejlesztési tartalék-képzéssel összefüggésben nem folytattunk le vizsgálatot! |
| 2.)      | Ha a társaság rendelkezik nem hitelintézettől kapott kölcsönrel vizsgálja meg, hogy meghaladja-e az adóévi napi átlagos állomány és a saját tőke (tárgy évi mérleg szerinti eredmény nélküli) értékének napi átlagos állományának háromszorosát! |                      |   |   |             | Alultőkésítettségi vizsgálatot akkor érdemes elvégezni, ha a saját tőke értékét a kölcsönök év végi egyenlege meghaladja.   |
| 3.)      | Ellenőrizze, hogy az alultőkésítettségi vizsgálata során a kamatráfordítások arányos részének meghatározásakor figyelembe vette-e a társaság a bekerülési érték részeként aktivált kamatok értékét is!   |                      |   |   |             | Ha a tárgy évi eszköz aktiválások értéke jelentős beruházáshoz kapott kölcsönből valósult meg minden esetben vizsgálандó!   |

56. táblázat – Saját tőke fővizsgálati programja

*Tipikus hiba:*

- Negatív saját tőke abszolút értékéhez viszonyítják a kölcsönök állományát. Negatív saját tőke esetében a teljes kamatráfordítás (aktivál kamat) értéke beállítandó módosító tételként.
- Kölcsön átlagos napi állományának meghatározása helytelenül történik.
- A saját tőke háromszorosának értékébe a tárgy évi eredményt is beleszámítják.

### 5.2.2. Céltartalékok

A céltartalékok vizsgálata rendszerint egyedi és tételes vizsgálati terület. Egyrészt, azért mert évente egyszer számolják el, oldják fel, másrészt management becslésén alapszik, ami a beszámolóban kimutatott értékek befolyásolására adhat lehetőséget. A számítás módja, alátámasztó kalkulációk ellenőrzése mellett vizsgálandó a képzés jogcíme. A könyvvizsgálat tervezési szakaszában a jogi környezet felmérésekor a könyvvizsgálónak fel kell térképeznie a jogszabályi háttérrel és a meg kell határozni azokat a speciális szabályozásokat, melyek az adott társaságra vonatkoznak. Ilyen kiemelt szabályozás lehet a környezetvédelemmel, elektronikai hulladékkal kapcsolatos szabályozások területe is. A társasági adóban a tárgy évben megképzett céltartalék ráfordítások között elszámolt értéke növelőként, a feloldásra került céltartalék egyéb bevételek között elszámolt értéke csökkentő tételként állítandó be.

| Sor-szám | Elővizsgálati program céltartalékok társasági adót érintő módosító tételek ellenőrzéséhez   | Azonosított kockázat |   |   | Állítás(ok) | Megjegyzés  |
|----------|---|----------------------|---|---|-------------|---|
|          |   | M                    | K | A |             |   |
| 1.)      | Egyeztesse a módosító tételek között beállított céltartalékok értékét a főkönyvben kimutatott képzés és feloldás tárgy évi értékével! |                      |   |   |             | Ezt a vizsgálatot az azonosított kockázatok minősítésétől függetlenül mindig érdemes elvégezni! |

57. táblázat – Céltartalékok fővizsgálati programja

### 5.2.3. Hosszú lejáratú kötelezettségek

A teljesség igénye nélkül figyelemfelhívás jelleggel említенék meg néhány vizsgálandó területet.

- A Társaság választása alapján vizsgálandó a devizás hitelek, kölcsönök év végi átértékeléséből eredő árfolyam-különbözet kezelése.
- Alultőkésítettséghez napi átlagos állomány meghatározása. Hosszú lejáratú kötelezettségek kamatráfordításának pl. kapcsolt féltől kapott kamat társasági adó korrekciójaként beállított vagy beállítandó értékének vizsgálata.
- Kapcsolt féllel kötött ügyletről rendelkezik-e az ügyfél transzferár dokumentációval.

### 5.2.4. Rövid lejáratú kötelezettségek

Ugyanúgy itt is vizsgálhatók a hosszú lejáratú kötelezettségeknél bemutatottak, de ezen kívül még az alábbi egyeztetések elvégzése javasolható:

| Sor-szám | Fővizsgálati program rövid lejáratú kötelezettségek társasági adót érintő módosító tételek ellenőrzéséhez                                | Azonosított kockázat |   |   | Állítás(ok) | Megjegyzés  |
|----------|--|----------------------|---|---|-------------|---|
|          |  | M                    | K | A |             |   |
| 1.)      | Egyeztesse az adófolyószámlával a tárgy évben megfizetett adóelőlegek értékét a főkönyvben elszámolt előlegekkel!                        |                      |   |   |             | Ezt a vizsgálatot az azonosított kockázatok minősítésétől függetlenül mindig érdemes elvégezni! |
| 2.)      | Vizsgálja meg, hogy a társaság eleget tett-e a feltöltési és ezzel járó esetleges fizetési kötelezettségének!                            |                      |   |   |             | Ez a vizsgálat elővizsgálatkor is elvégezhető, ha a feltöltést követően kerül rá sor.           |
| 3.)      | Ellenőrizze, hogy adóellenőrzés során tett adóhiány megállapítás hatását könyvelték-e, azzal kapcsolatos módosító tételt beállították-e! |                      |   |   |             |   |

58. táblázat – Rövid lejáratú kötelezettségek fővizsgálati programja

*Tipikus hiba:*

- Feltöltési kötelezettséghez a még félkész, a tárgyévben minden gazdasági esemény hatását tartalmazó főkönyvet használják, mely alapján azt állapították meg nincs feltöltési kötelezettség.
- A feltöltési kötelezettség megállapításához a devizában fennálló tételek esetében nem a december 20-i devizaárfolyamot használták, hanem korábbi, ami miatt azonban már esetleg feltöltési kötelezettsége keletkezett volna a társaságnak.

### 5.2.5. Elhatárolások

Érintőlegesen minden mérlegsort bemutattunk társasági adóvizsgálati szempontból, de az elhatárolások adó szempontbeli vizsgálatát még nem említettük meg. A könyvvizsgálati célok nemzetközi megközelítése nem csak a már korábban bemutatott hat elvet/célt jelöli meg, hanem ezeken kívül még az időszakok közötti elhatárolást (cut off) is ezen könyvvizsgálati célok között említik meg. Ha kicsit jobban belegondolunk valóban nagy jelentősége van annak, hogy az elhatárolások értéke hogyan befolyásolja a tárgy évi eredményt.

A cut off tesztelés során azt vizsgáljuk, hogy a mérleg fordulónapja előtti és azt követő számlák, dokumentumok alapján az egyes gazdasági eseményeket a társaság helyes periódusra könyvelte-e le. Itt visszautalnánk szintén a számviteli politika jelentőségére, hiszen ebben határozza meg a társaság mérlegkészítésének napját, vagyis azt, hogy mely nappal veszi figyelembe az összes gazdasági esemény beszámolóra gyakorolt hatásait.

Megoszlanak a vélemények könyvvizsgálói szakmán belül is, hogy melyek azok az események, melyeket még figyelembe kell venni az adott évben és melyek azok, melyek már a következő periódusra könyvelendők. A könyvvizsgálat rendszerint nem közvetlenül a mérlegkészítés után kezdi meg munkáját, hanem valamivel később. Előfordulhat az is, hogy a könyvvizsgálati munka során jutnak olyan információk birtokába a könyvelők, az ügyfél, melyekről a mérlegkészítés időpontjában még nem volt tudomásuk. Abban az esetben, ha a társaság kiadásait, bevételeit megfelelően ellenőrzi, nyilvántartja, nem érheti meglepetés, de előfordulhat, hogy olyan számlák érkeznek be, melyekről esetleg nem volt tudomásuk. Ennek hátterében rendszerint kontroll hiányosságok állhatnak. Ezért különösen fontos az elhatárolások összeállításának dokumentálása és jóváhagyása is, mivel mérlegkészítéskor még nem állnak esetleg rendelkezésre számlák, bizonylatok, de szerződésből eredő kötelezettség értéke már kalkulálható. A legfontosabb könyvvizsgálati cél a teljesség lefedése.

### 5.3. Eredménykimutatás

Az eredménykimutatás társasági adó szempontból történő vizsgálatánál rendszerint már a mérleg vizsgálati pontoknál mutattunk be olyan módszereket, melyek az eredménykimutatás egyes sorával is összefüggésben állnak. A továbbiakban vissza fogunk utalni az egyes mérleg soroknál már bemutatottakra, de azokat még egyszer nem kívánjuk megismételni.

#### 5.3.1. Árbevételek és egyéb bevételek

Külön társasági adó szempontú vizsgálatot itt nem tudunk meghatározni, mivel itt a legfontosabb állítás a teljesség és a létezés. A normál könyvvizsgálat keretén belül az elemzéses eljáráson kívül részletes teszteléseket végezhetünk (pl. mintavételes tesztelés, cut off teszt). Társasági adó szempontból a legnagyobb kockázatot az jelenti, ha a könyvekben nem mutatnak ki, minden a tárgy évre könyvelendő bevételt.

Az egyéb bevételek között jelenik meg a tárgy évben visszaírt értékvesztés, visszaírt terven felüli értékcsökkenések, feloldott céltartalék értéke, melyek esetében azt kell megvizsgálni, hogy az elszámolt értéknek megfelelően a társasági adó levezetés módosító tételei között beállították-e és azt is, hogy helyes értéken állították-e be. Ezzel az eredménysorral kapcsolatosan az alábbi vizsgálatok elvégzését javasoljuk:

## V. Társasági adó könyvvizsgálata

| Sor-szám | Fővizsgálati program egyéb bevételek társasági adót érintő módosító tételek ellenőrzéséhez  | Azonosított kockázat |   |   | Állítás(ok) | Megjegyzés  |
|----------|---|----------------------|---|---|-------------|---|
|          |   | M                    | K | A |             |   |
| 1.)      | Vizsgálja meg, hogy a visszaírt értékvesztés értékét beállították-e, illetve helyes értéken állították be a társasági adólevetetés módosító tételeként!   |                      |   |   |             | Ezt a vizsgálatot az azonosított kockázatok minősítésétől függetlenül mindig érdemes elvégezni! |
| 2.)      | Vizsgálja meg, hogy a visszaírt terven felüli értékcsökkenés értékét beállították-e, illetve helyes értéken állították-e be a társasági adólevetetés módosító tételeként!                                 |                      |   |   |             | Ezt a vizsgálatot az azonosított kockázatok minősítésétől függetlenül mindig érdemes elvégezni! |
| 3.)      | Vizsgálja meg, hogy ha a társaságnak volt a tárgy évben visszafizetési kötelezettség nélkül kapott támogatásból származó bevétele, annak adómódosító hatását megvizsgálták-e, megfelelően beállították-e! |                      |   |   |             |   |
| 4.)      | Vizsgálja meg, hogy volt-e a tárgy évben követelés engedményezés és annak adóhatását megvizsgálták-e, illetve annak adómódosító hatását megfelelően beállították-e!                                       |                      |   |   |             |   |

59. táblázat – Árbevételek és egyéb bevételek vizsgálati programja

### Tipikus hiba

- A társaság elfelejti beállítani a módosító tételek között visszaírt értékvesztések, terven felüli értékcsökkenések, feloldott céltartalék értékét.
- Elengedett kötelezettségek kiemelt vizsgálata elmarad, de sajnos a jogszabály gyors változása miatt ez különösen fontos.

### 5.3.2. Anyagjellegű ráfordítások

| Sor-szám | Fővizsgálati program anyagjellegű ráfordítások társasági adót érintő módosító tételek ellenőrzéséhez  | Azonosított kockázat |   |   | Állítás(ok) | Megjegyzés  |
|----------|---|----------------------|---|---|-------------|---|
|          |   | M                    | K | A |             |   |
| 1.)      | Válassza ki jelentős reklám, marketing, üzletviteli egyéb tanácsadási számlákat, melyek esetben azt is vizsgálja meg, hogy megfelelően alátámasztott-e, a mögöttes tartalom, teljesítés valódi-e! |                      |   |   |             | Ezt a vizsgálatot az azonosított kockázatok minősítésétől függetlenül mindig érdemes elvégezni! |
| 2.)      | Az elkészített elemzések alapján vizsgálja meg, hogy az ésszerű gazdálkodás követelményei megvalósultak-e!  |                      |   |   |             | Ezt a vizsgálatot az azonosított kockázatok minősítésétől függetlenül mindig érdemes elvégezni! |
| 3.)      | Vizsgálja meg a reprezentációs költségeket, ellenőrizze a társasági adó módosító tételek között beállított értékét!   |                      |   |   |             | Ezt a vizsgálatot az azonosított kockázatok minősítésétől függetlenül mindig érdemes elvégezni! |

60. táblázat – Anyagjellegű ráfordítások fővizsgálati programja

### Tipikus hiba

- Nincs megfelelően alátámasztva az egyes elszámolt költségek, ráfordítások értéke (szerződés, teljesítésigazolás, stb.).

### 5.3.3. Személyi jellegű ráfordítások

Itt csak említés szintjén szeretnénk a figyelmet felhívni arra, hogy ha a társaságnál korábban munkanélküli személyt kezdtek foglalkoztatni, akkor azzal kapcsolatban vizsgálható a társasági adó módosító tétel beállítása. Ugyanígy vizsgálható a megváltozott munkaképességű munkavállalók utáni adókedvezmény igénybevétele. Ezek a tételek azonban könyvvizsgálati szempontból nem szoktak jelentősek lenni, ezért ennek további részletezésére nem térünk ki.

### 5.3.4. Értékcsökkenések

Az értékcsökkenések részletes vizsgálati módszerét az immateriális javak és tárgyi eszközök vizsgálatánál mutattuk be.

### 5.3.5. Egyéb ráfordítások vizsgálata

Az egyéb ráfordítások vizsgálatához kapcsolódóan már folytathattunk le az alábbi területek esetében vizsgálatokat:

- Immateriális javak, tárgyi eszközök: hiány, selejt megfelelő dokumentálásának vizsgálata;
- Készletek: értékvesztés, selejtezés, hiány megfelelő dokumentálásának vizsgálata, értékelési eljárások vizsgálata;
- Követelések: értékvesztések, behajthatatlan követelések vizsgálata;
- Céltartalék képzés tárgy évi ráfordításának elszámolt értéke;
- Stb.

Ezen kívül még az alábbi vizsgálati munkaprogramok elvégzését ajánljuk:

| Sor-szám | Fővizsgálati program egyéb ráfordítások társasági adót érintő módosító tételek ellenőrzéséhez   | Azonosított kockázat |   |   | Állítás(ok) | Megjegyzés  |
|----------|---|----------------------|---|---|-------------|---|
|          |   | M                    | K | A |             |   |
| 1.)      | Vizsgálja meg, hogy a tervezéskor bekért határozat tartalmaz-e adóbírságot! Ellenőrizze, hogy beállították-e a módosító tételek között ennek értékét!   |                      |   |   |             | Ezt a vizsgálatot az azonosított kockázatok minősítésétől függetlenül mindig érdemes elvégezni! |
| 2.)      | Vizsgálja meg, hogy az adóellenőrzés, önellenőrzés során megállapított ráfordításként elszámolt összeget beállították-e társasági adó módosító tételként!   |                      |   |   |             |   |
| 3.)      | Vizsgálja meg, hogy ha a társaság adott-e a tárgy évben visszafizetési kötelezettség nélkül támogatást, annak adómódosító hatását megvizsgálták-e, megfelelően beállították-e!  |                      |   |   |             |   |
| 4.)      | Vizsgálja meg, hogy a behajthatatlan követelések leírt értéke a számviteli törvény előírásainak megfelel-e, illetve voltak-e olyan leírások, melyeket tévesen behajthatatlanként kezeltek, de a rendelkezésre álló dokumentumok alapján csak értékvesztés elszámolása lenne indokolt! |                      |   |   |             | Ezt a vizsgálatot az azonosított kockázatok minősítésétől függetlenül mindig érdemes elvégezni! |

61. táblázat – Egyéb ráfordítások vizsgálati programja

Bizonyos esetekben vizsgálandó továbbá, ha a társaság adományozott, akkor hogyan vehető figyelembe ezzel kapcsolatban adókedvezmény.

### 5.3.6. Pénzügyi műveletek eredménye

A befektetett pénzügyi eszközök vizsgálatánál már bemutattuk a részesedésekkel kapcsolatos vizsgálatokat, a hosszú és rövid lejáratú kötelezettségeknél már említettük mennyire fontos, hogy a számviteli politikában megfelelően le legyen szabályozva az év végén devizás tételek átértékeléséhez használt árfolyam, illetve a minősítéshez használt értékhatár, mely alatt az összevont árfolyam-különbség nem könyvelendő, azt meghaladóan azonban a társaságnak könyvelni kell az abból eredő hatásokat. Kapcsolt féllel szemben elszámolt kamatbevételek, ráfordítások társasági adó módosító tételeinél külön vizsgálandó. Az elhatárolásoknál felhívtuk a figyelmet arra, hogy az adott időszakot érintő gazdasági eseményeket teljes körűen figyelembe kell venni, ilyen például az elhatárolandó kamatok értéke, mely ezzel a területtel összefüggésben merül fel.

### 5.3.7. Rendkívüli eredmény

A rendkívüli tételek azok, melyeket általában a könyvvizsgálat során tételesen ellenőrizni kell. Ez a társasági adó levezetésénél is hasonlóan működik, azaz a rendkívüli eredmények elszámolásával keletkező módosító tételek részletes vizsgálatát célszerű elvégezni, melyekre az alábbi vizsgálati programpontok elvégzését ajánljuk:

| Sor-szám | Fővizsgálati program rendkívüli eredmények társasági adót érintő módosító tételek ellenőrzéséhez                       | Azonosított kockázat |   |   | Állítás(ok) | Megjegyzés  |
|----------|--|----------------------|---|---|-------------|---|
|          |  | M                    | K | A |             |   |
| 1.)      | Vizsgálja meg a tárgy évi térítés nélkül adott eszközök értékét megfelelően kezelték-e a társasági adó levezetésénél!  |                      |   |   |             | Ezt a vizsgálatot az azonosított kockázatok minősítésétől függetlenül mindig érdemes elvégezni! |
| 2.)      | Vizsgálja meg a tárgy évi térítés nélkül kapott eszközök értékét megfelelően kezelték-e a társasági adó levezetésénél! |                      |   |   |             | Ezt a vizsgálatot az azonosított kockázatok minősítésétől függetlenül mindig érdemes elvégezni! |
| 3.)      | Vizsgálja meg a visszafizetési kötelezettség nélkül kapott pénzeszközök összegének társasági adóban történt kezelését! |                      |   |   |             | Ezt a vizsgálatot az azonosított kockázatok minősítésétől függetlenül mindig érdemes elvégezni! |
| 4.)      | Vizsgálja meg a visszafizetési kötelezettség nélkül adott pénzeszközök összegének társasági adóban történt kezelését!  |                      |   |   |             | Ezt a vizsgálatot az azonosított kockázatok minősítésétől függetlenül mindig érdemes elvégezni! |
| 5.)      | Vizsgálja meg a tartozásátvállalás összegének társasági adóban történt kezelését!                                      |                      |   |   |             | Ezt a vizsgálatot az azonosított kockázatok minősítésétől függetlenül mindig érdemes elvégezni! |
| 5.)      | Vizsgálja meg az elengedett követelések összegének társasági adóban történt kezelését!                                 |                      |   |   |             | Ezt a vizsgálatot az azonosított kockázatok minősítésétől függetlenül mindig érdemes elvégezni! |

62. táblázat – Rendkívüli eredmény fővizsgálati programja

### 5.4. Mérlegen, eredménykimutatáson kívüli jelentős tételek vizsgálata

Az egyik olyan tétel, melynek vizsgálata szintén nem kimondottan könyvvizsgálati munka részét képezi az az elhatárolt veszteségek ellenőrzése. A legegyszerűbb korábban akkor volt, amikor engedélyköteles volt a továbbvihető veszteség. Ilyenkor elkérjük a határozatot, és ezzel meggyőződünk arról, hogy az adóhivatal engedélyezte azt.

Úgy gondoljuk azonban, hogy a társaság továbbvihető veszteség jogszerű keletkezésének ellenőrzése nem a könyvvizsgáló feladata. Fel kell hívni az ügyfél figyelmét arra, hogy a könyvvizsgáló a tőle kapott továbbvihető veszteség analitikát részletesen nem ellenőrzi, azaz a társasági adó számításnál beállított érték esetében csak azt vizsgálja, hogy van-e az analitikában erre kellő fedezet.

#### 5.4.1. Elhatárolt veszteség

| Sor-szám | Fővizsgálati program elhatárolt veszteségek társasági adót érintő módosító tételek ellenőrzéséhez   | Azonosított kockázat |   |   | Állítás(ok) | Megjegyzés  |
|----------|---|----------------------|---|---|-------------|---|
|          |   | M                    | K | A |             |   |
| 1.)      | Abban az esetben, ha korábbi években a továbbvihető veszteség engedélyhez volt kötve, kérje el az adóhatósági határozatot az engedélyezésről!   |                      |   |   |             | Ezt a vizsgálatot az azonosított kockázatok minősítésétől függetlenül mindig érdemes elvégezni! |
| 2.)      | Az átfogó elemzések során vizsgálja meg, hogy a felmerült költségek a jogszerű gazdálkodással összefüggésben merültek-e fel!  |                      |   |   |             | Elemző eljárás esetén vizsgálandó   |
| 3.)      | Kérje el a továbbvihető veszteségek analitikáját és vizsgálja meg, hogy a módosító tételként beállított érték egyezik-e, vagy kevesebb, mint a halmozott továbbvihető veszteségek értéke! |                      |   |   |             | Ezt a vizsgálatot az azonosított kockázatok minősítésétől függetlenül mindig érdemes elvégezni! |
| 4.)      | Ha tárgy évben volt adóellenőrzés, vizsgálja meg, hogy a megállapítások hogyan hatnak a továbbvihető veszteségek értékére!  |                      |   |   |             |   |

63. táblázat – Elhatárolt veszteség fővizsgálati programja

#### Tipikus hiba

- Nem engedélyztették az elhatárolt veszteséget, de az engedélyköteles lett volna.
- Nem készítenek, nem vezetnek analitikát a továbbvihető veszteségekről.
- A társasági adóbevallásban nem jelölik a továbbvihető veszteség értékét.

#### 5.4.2. Kapcsolt tranzakciók

Ennek a témának külön fejezetet szeretnénk szentelni, mivel a kapcsolt tranzakciók és az azokról készített transzferár dokumentáció elkészítésére mára már az adótanácsadó irodákban belül is külön osztályok szakosodtak. Klasszikus témája az ügyfél megbeszéléseknek, vagy vezetői leveleknek az, hogy a társaság nem készíti el a kapcsolt felekkel kötött ügyleteit bemutató dokumentációját. Itt is szükséges azt rögzíteni, hogy meddig terjed a könyvvizsgáló feladata. Felhívhatja az ügyfél figyelmét arra, hogy nem tett eleget törvényi kötelezettségének, valamint arra is, hogy ennek milyen adókockázata van, de ezt meghaladóan más ezzel kapcsolatos teendője nincs.

A kapcsolt tételek esetében a legfontosabb, amit az ügyfélnek bizonyítani kell tudni, hogy a piaci árat alkalmazza csoporton belül is, vagyis emiatti korrekció a társasági adóban nem szükséges. A könyvvizsgáló bekérheti a transzferár dokumentációt, illetve bekérheti a társaság más vállalkozásokkal szemben alkalmazott piaci árainak listáját, melyet szűrőpróbaszerűen ellenőrizhet.

### 5.4.3. Egyéb

Részletes bemutatásuk nélkül felsorolás szintjén szeretnénk megemlíteni még néhány tételt, melyeket részletesen lehet vizsgálni:

- „de minimis” támogatás, ezzel kapcsolatos feltételek fennállása;
- kapott jogdíjjal kapcsolatos módosító tétel vizsgálata;
- műemlék felújításához kapcsolódó módosító tétel vizsgálata;
- stb.

## 6. Speciális esetek

A korábban bemutatott vizsgálatok lefolytatását leginkább normál könyvvizsgálatok esetében ajánljuk. A könyvvizsgálónak átalakulások esetén vagyonomérleget és az azt alátámasztó vagyონleltárt kell ellenőriznie. Az átalakulás számviteli bizonylata a könyvvizsgáló által hitelesített vagyonomérleg. Nem célunk teljes körűen bemutatni az átalakulások kapcsán alkalmazandó társasági adó szabályokat, hiszen erről a társasági adó törvény külön és részletesen is rendelkezik (lásd A társasági adóalap módosításának különös szabályai fejezetnél a társasági adó törvényben).

### 6.1. Átalakulások kapcsán vizsgálandó tételek

Jogutódlással történő átalakulások esetében az első és legfontosabb, amit a könyvvizsgálónak is társasági adó szempontból meg kell vizsgálnia, hogy kedvezményezett-e az átalakulás. Erről a társasági szerződésben is rendelkeznek a tulajdonosok.

| Sor-szám | Fővizsgálati program átalakulások társasági adót érintő módosító tételek ellenőrzéséhez                    | Azonosított kockázat |   |   | Állítás(ok) | Megjegyzés |
|----------|--|----------------------|---|---|-------------|------------|
|          |  | M                    | K | A |             |            |
| 1.)      | Kérje el a társasági szerződést és győződjön meg arról, hogy a kedvezményezett átalakulást választották-e! |                      |   |   |             |            |
| 2.)      | Vizsgálja meg, hogy a kedvezményezett átalakulás feltételei fennállnak-e!                                  |                      |   |   |             |            |

64. táblázat – Átalakulások kapcsán vizsgálandó tételek fővizsgálati programja

Ha ezt a kérdést megválaszoltuk, ez a további módosító tételek vizsgálatának irányát is eldöntötte. A speciális könyvvizsgálatok esetében javasoljuk, hogy a társasági adó részletes szabályozását tanulmányozza a könyvvizsgáló, mielőtt elvállal egy ilyen jellegű megbízatást.

### 6.2. Forintról devizára történő áttérés

A forintról devizára történő áttérés esetében társasági adó szempontból azt kell megvizsgálni, hogy a forintról devizásra, devizáról forintra, vagy devizáról más devizára való áttérés következtében az eredménytartalékok között elszámolt átszámítási különbözet milyen hatással volt az eredménytartalék értékére, azaz csökkentette vagy növelte-e azt. Ennek megfelelően ellenőrizni kell az ehhez kapcsolódó módosító tétel beállítását és értékének helyességét.



### 7. Következtetés

A lefolytatott elővizsgálati és fővizsgálati ellenőrzések alapján szánjunk mindig időt arra is, hogy a teljes munkát kicsit „hátrébb dőlve” ismételten átgondoljuk. Az időnyomás miatt ez egy másik olyan szakasza a munkának, mely terület nem kap kellő figyelmet, és ez hibázásra adhat lehetőséget.

A befejezési szakaszban először a teljes könyvvizsgálati munkát át kell nézni és gondolni ahhoz, hogy azután a társasági adóra gyakorolt hatásokat még egyszer át lehessen nézni, gondolni. Ha feltételezzük, hogy a tervezetben meghatározottaknak megfelelően a kockázatos területek nem változtak, azaz nem kellett kibővíteni, vagy esetleg szűkíteni a kockázatos területeket, akkor a következő lépés a tervezet lényegesség végleges főkönyv alapján ismételt számítása. Ekkor még előfordulhat az, hogy a lefolytatott vizsgálatok nem adnak kellő bizonyosságot, ezért további teszteleseket, elemzéseket kell elkészíteni.

A mérleg és az eredménykimutatás sorok ismételt áttekintése alapján tehát eljutottunk oda, hogy a beszámolót a társasági adó nélkül véglegesnek tekinthetjük. Gondoljuk át, hogy szükséges-e még további információkat bekérni, vagy esetleg a társasági adó számítással kapcsolatban további ellenőrzéseket, vizsgálatokat lefolytatni. Ha arra a következtetésre jutunk, hogy az előre meghatározott lépéseken kívül további tesztelésre van szükség, mindenképpen jelezzük a dokumentációnkban is megjelölve az okot is, amiért szükségesnek ítéltük meg a kibővítését. Ez lehet, hogy tárgy évben többlet időráfordítást jelent, de a jövőben még hasznos információ lehet.

Ha minden szükséges információt begyűjtöttünk, ellenőriztünk, következhet az adólevezetés számszaki egyeztetése. A vizsgálat során begyűjtött információk, dokumentumok rendszerezett lefűzése alapján ez az egyeztetés nem túl időigényes feladat.

Ha a társasági adó levezetést számszakilag egyeztettük, azt véglegesnek tekinthetjük, ellenőriznünk kell, hogy a beszámolóban helyes értéken mutatták-e azt ki. Természetesen a beszámoló ellenőrzésébe a kiegészítő melléklet ellenőrzését is beleértjük, azaz meg kell vizsgálni, hogy a kiegészítő mellékletben a jelentős társasági adó módosító tételeket megfelelően és helyes értékben bemutatták-e. A számviteli törvény nem írja elő tételesen, hogy a továbbvihető veszteséget a kiegészítő mellékletben be kellene mutatni, de úgy ítéljük meg, hogy ez egy olyan mérlegen kívüli jelentős információ lehet, amely a beszámolót felhasználók köre számára jelentős információtartalommal bírhat, ezért ennek bemutatását erősen javasoljuk.

A beszámoló közzététele és bevallás benyújtása után célszerűnek tartjuk, ha a könyvvizsgáló megkéri ügyfelét, hogy a beadott társasági adóbevallást részére is küldje meg. Ezzel ellenőrizhető, hogy eleget tett-e az ügyfél a törvényi előírásoknak, illetve egyúttal a következő évi könyvvizsgálatra már be is szerezte a beadott bevallást. A kötelező elektronikus közzététellel kapcsolatban a könyvvizsgálónak ellenőriznie kell, hogy a közzétett beszámoló és a záradékkal ellátott (vagy még nem, de közzétett) beszámoló egyezik-e. Ezzel az egyeztetéssel ellenőrizhető az elektronikusan közzétett beszámolóban kimutatott társasági adó értéke is.

## VI. Ellenőrzés

### 1. Bevezetés

Minden tevékenység magában rejti a hibázás kockázatát. Függetlenül attól, hogy egy adott tevékenységet meghatározott jogszabályok alapján kell-e elvégezni vagy sem, egy utólagos felülvizsgálattal győződhetünk meg arról, hogy a tevékenység által elérni kívánt cél megvalósult-e vagy sem.

Az ellenőrzés olyan **független, objektív bizonyosságot adó eszköz** és tevékenység, amely módszeres és szabályozott eljárással értékeli és javítja a kockázatkezelési, a kontroll és az irányítási folyamatok hatékonyságát, ezáltal segíti a célok megvalósítását.

Az ellenőrzés által képviselt érdekek alapján megkülönböztetünk:

- külső ellenőrzést,
- belső ellenőrzést.

Az ellenőrzés módszerét tekintve az ellenőrzés lehet:

- folyamatos információkon alapuló,
- beszámoltatás,
- vezetők helyszíni ellenőrzése,
- találkozó ellenőrzés,
- összefüggésekre alapozott ellenőrzés.

Terjedelmét tekintve az ellenőrzés lehet:

- célvizsgálat,
- témavizsgálat,
- általános átfogó vizsgálat.

A vizsgálatba bevont adatok, okmányok köre alapján az ellenőrzés lehet:

- teljes körű,
- szűrőpróbaszerű.

Időtényezővel összefüggésben az ellenőrzés lehet:

- előzetes,
- egyidejű,
- utólagos.

A vizsgálat végrehajtásának módja szerint az ellenőrzés lehet:

- alaki vagy formai ellenőrzés,
- számszaki ellenőrzés,
- érdemi ellenőrzés.

A külső ellenőrzést a gazdálkodó szervezetek általában az adóhatósági ellenőrzéssel azonosítják. Az adóhatósági ellenőrzés során a hatóság általában a felsorolásban szereplő utolsó három vizsgálati módszert alkalmazza. A vizsgálat terjedelme általában célvizsgálat, illetve átfogó vizsgálat lehet. Az adóhatósági vizsgálatok során a revizorok jellemzően szűrőpróbaszerű ellenőrzéseket folytatnak le, de esetenként nem ritka a teljes körű vizsgálat sem. Az adóhatósági ellenőrzések utólagos ellenőrzések, a vizsgálat végrehajtását a felsorolt mindhárom mód alkalmazásával végzik.

Belső ellenőrzést maga a gazdálkodó szervezet folytat le annak érdekében, hogy kiszűrje az esetleges hibákat. A belső ellenőrzés módszere, terjedelme, a vizsgálatba bevont adatok köre, időzítése, valamint a végrehajtás módja a belső ellenőrzés – a vezetés információs igényétől függően – a felsorolt módszerek mindegyikét felölelheti.

Az utólagos belső ellenőrzés során a gazdálkodó szervezetnél olyan hibákat is azonosítanak, melyek javítását a könyvviteli nyilvántartásokban is el kell végezni, illetve módosítani szükséges a már leadott adóbevallásokat.

**A könyvvizsgálat is egyfajta külső ellenőrzés.** Mivel a könyvvizsgálat célja a pénzügyi kimutatók felhasználóinak tájékoztatása, ezért a könyvvizsgálati ellenőrzés „jogkövetkezményei” a **könyvvizsgálói jelentésben testesülnek meg.** A jelentés főbb tartalmi követelményeit, valamint a záradék (vélemény) megadásának feltételeit a számviteli törvény szabályozza. A könyvvizsgálói jelentés részletes formai és tartalmi követelményeit a magyar Nemzeti Könyvvizsgálati Standardok rögzítik.

### 2. Az ellenőrzés helye a társaság pénzügyi, számviteli környezetében

A belső ellenőrzési tevékenység átszövi a gazdálkodó szervezet egészét, így közvetett kapcsolatban van a pénzügyi és számviteli környezettel. A könyvvizsgáló munkája során éppen e belső ellenőrzés hatékonyságát vizsgálja.

A pénzügyi, számviteli kimutatókkal való közvetlen kapcsolat az ellenőrzések két speciális fajtájánál jelentkezik, amely az adóellenőrzés, illetve az önellenőrzés.

Az ellenőrzés és az önellenőrzés jogszabályi háttérét alapvetően két törvény határozza meg:

- Adózási szempontból: 2003. évi XII. törvény az adózás rendjéről („Art.”)
- Számviteli szempontból: 2000. évi C. törvény a számvitelről

E két törvény az ellenőrzés és önellenőrzés fogalmát egymástól kissé eltérő módon határozza meg.

Az **Art. alapján** az ellenőrzés, önellenőrzés az adózó adótörvényekben és más jogszabályokban előírt **kötelezettségek teljesítésének, vagy megsértésének ellenőrzésére irányuló** tevékenység. A törvény szellemében ellenőrzés alatt az adóhatósági ellenőrzést kell érteni, míg az önellenőrzés az adózó lehetősége a téves adóbevallások javítására.

A **számviteli törvény** is ismeri az adóellenőrzés és az önellenőrzés fogalmát, azonban a számviteli elszámolás módjában nem tesz közöttük különbséget. E helyett **„időkorlátot” alkalmaz.** A számviteli törvény szerint az ellenőrzés csakis a jóváhagyásra jogosult testület által elfogadott beszámolóval lezárt üzleti év (évek) adatainak utólagos ellenőrzése.

Az ellenőrzés, az önellenőrzés számviteli értelmezése és az Art. előírásai szerinti ellenőrzés, önellenőrzés fogalmak tehát nem teljesen ugyanazt jelentik. **A számviteli értelmezésű ellenőrzés mindig egy mérleggel lezárt időszakhoz kapcsolódik, az Art. szerinti ellenőrzés pedig bevallási időszakhoz kötődik.**

A számviteli értelmezésű önellenőrzés a gazdálkodó szervezet saját elhatározásából kezdeményezett és lefolytatott ellenőrzés és minden esetben a beszámolóval lezárt időszakok számviteli és

adózási nyilvántartásainak felülvizsgálatát jelenti. A számviteli ellenőrzés fogalmába tartozó adóhatósági ellenőrzés olyan adóhatósági ellenőrzést jelent, amely a beszámolóval lezárt időszak adókötelezettségeinek felülvizsgálatát jelenti.

Az ellenőrzés alapfogalmai:

- hiba,
- hibahatás.

A hiba maga a korábban történt nem megfelelő elszámolás, nyilvántartás, bevallás. A hibahatás az eredeti hiba által okozott újabb hiba. Az ellenőrzés, illetve az önellenőrzés során a feltárt hibákat és a hiba által okozott hibahatásokat együtt kell kezelni.

A hiba fajtái:

- jelentős összegű hiba,
- nem jelentős összegű hiba,
- megbízható és valós képet lényegesen befolyásoló hiba.

A jelentős összegű hiba, illetve a nem jelentős összegű hiba, valamint a megbízható és valós képet lényegesen befolyásoló hiba értelmező rendelkezéseit a számviteli törvény 3. § (3) bekezdésének 3-5. pontjai tartalmazzák. A számviteli törvény az egyes hibafajták értékhatárainak meghatározását alapvetően a gazdálkodó szervezetre bízta, a törvény abszolút értékeket ad. A megbízható és valós képet lényegesen befolyásoló hiba esetében a hiba feltárásának évét megelőző üzleti év mérlegében kimutatott saját tőke értékhez kell viszonyítani.

A feltárt hibákat és hibahatásokat helyesbíteni szükséges. A helyesbítés során figyelemmel kell lenni az alábbiakra:

- a hiba nagyságára,
- a hiba keletkezésének időpontjára,
- a hiba feltárásának időpontjára,
- a hiba megjelenésének helyére (adóbevallásban és/vagy a könyvviteli nyilvántartásokban).

A hibák és hibahatások helyesbítése tartalom szerinti csoportosításban:

- csak az adóbevallásokat érintő helyesbítések,
- csak a számviteli elszámolásokat érintő helyesbítések,
- a számviteli nyilvántartásokat és az adóbevallásokat is érintő helyesbítések.

A hibákat és a hibahatásokat a gazdálkodó szervezet **könyveiben minden esetben rögzíteni** kell. A könyvelést a feltárás évében kell elvégezni, de a hiba fajtájától függően vagy csak a tárgyévben, vagy pedig a tárgyévben, de elkülönítetten.

### **Mérleggel való kapcsolat**

A mérlegben az ellenőrzés és önellenőrzés **bármelyik mérlegsor** érintheti. A mérlegben való bemutatás módja a hiba és hibahatások fajtájától függően a tárgyévi, valamint az előző évek módosításai oszlopban szerepelhetnek.

### **Eredménykimutatással való kapcsolat**

A hibák és hibahatások az eredménykimutatás bármelyik sorát érinthetik. A bemutatásuk hasonlóan a mérleghez az előző évek módosításai és/vagy a tárgyévi adatok között szerepelhetnek. A bírságok és pótlékok az egyéb ráfordításokon keresztül minden esetben a tárgyévi eredmény részét képezik.

### **Kiegészítő melléklettel való kapcsolat**

A számviteli törvény 88. § (4) bekezdése alapján a kiegészítő mellékletben ismertetni kell a beszámoló összeállításánál alkalmazott szabályrendszert, annak főbb jellemzőit. Ennek részeként ki kell térni a nem jelentős hiba, a jelentős hiba, valamint a megbízható és valós képet lényegesen befolyásoló hiba minősítésének módszerére.

A Számviteli törvény 88. § (5) bekezdése szerint a kiegészítő mellékletben be kell mutatni az ellenőrzés során feltárt jelentős összegű hibák eredményre, az eszközök és a források állományára gyakorolt – a mérlegben, az eredménykimutatásban a megfelelő tételeknél összevontan szereplő – hatását évenkénti bontásban.

### **Üzleti jelentéssel való kapcsolat (éves beszámolót készítő társaság esetén)**

Az ellenőrzés és önellenőrzés az üzleti jelentéssel nincs kapcsolatban.

## **3. Az ellenőrzés vizsgálata**

Az ellenőrzések vizsgálatával kapcsolatos könyvvizsgálati feladatok a könyvvizsgálati **munka minden fázisában** előfordulnak, természetesen eltérő mélységgel.

### **3.1. Tervezés**

A vállalkozás megismerésének részeként a könyvvizsgáló ismereteket szerez a gazdálkodó szervezet számviteli, és belső ellenőrzési rendszeréről.

Az ellenőrzések kapcsán a könyvvizsgáló megvizsgálja, hogy a gazdálkodó szervezet számviteli politikájában szabályozásra került-e az ellenőrzés, önellenőrzés témaköre, valamint meghatározásra került-e a

- nem jelentős,
- jelentős, illetve
- megbízható és valós képet lényegesen befolyásoló hiba mértéke.

A könyvvizsgálói **lényegesség meghatározásában az ellenőrzésnek nincs közvetlen hatása**, azonban amennyiben a könyvvizsgáló tudomást szerez arról, hogy a korábbi években a gazdálkodó szervezet pénzügyi kimutatásai jelentős, illetve lényeges hibákat tartalmaztak, akkor mindenképpen mérlegelnie kell ezt a tényt a megbízás elfogadása előtt, illetve a megbízás elfogadása esetén a lényegesség meghatározásakor célszerű a fokozott óvatosság.

Az ellenőrzés könyvvizsgálati kockázatának meghatározásakor nem értelmezhetők az egyes kockázati kategóriák (eredendő-, ellenőrzési-, feltárási kockázat). Amennyiben a gazdálkodó szervezet-

nél adóellenőrzés, illetve az egyedi hibahatár feletti önellenőrzés történt, azok minden esetben kiemelt könyvvizsgálati területet jelentenek.

### 3.2. Elővizsgálat

A folyamat felmérésének során a könyvvizsgáló felméri, hogy a gazdálkodó szervezet általános belső ellenőrzési rendszere milyen, és meggyőződik a belső ellenőrzési tevékenységek gyakorlati megvalósulásáról, annak hatékonyságáról. A vizsgálatok eredménye alapján kerül meghatározásra a vizsgálati stratégia, valamint a vizsgálati módszerek.

Az adóellenőrzés és önellenőrzés vizsgálatával kapcsolatban a folyamatfelmérések részeként az adókérdőív kitöltését kell elvégezni, valamint informálódni kell arról, hogy történtek-e önellenőrzések és adóellenőrzések a tárgyidőszakban, illetve be kell szereznie az adóhatósági jegyzőkönyvet, illetve határozatot.

**Könyvvizsgáló:**  
**Ügyfél:**

**Fordulónap:**

| KÉRDÉS   | Igen | Nem | n/a | Megjegyzés |
|--|------|-----|-----|------------|
| <b>Adóhatósági ellenőrzés</b>  |      |     |     |            |
| 1. Történt-e adóhatósági ellenőrzés a tárgyidőszakban?   |      |     |     |            |
| 2. Ha igen, akkor az pénzforgalmi ellenőrzés volt-e?   |      |     |     |            |
| 3. Ha igen, akkor az minden adónemre kiterjedő, átfogó vizsgálat volt-e?   |      |     |     |            |
| 4. A vizsgálat lezárult-e?   |      |     |     |            |
| 5. A vizsgálatról készített APEH jegyzőkönyvet megkapták?  |      |     |     |            |
| <b>Önellenőrzés</b>  |      |     |     |            |
| 1. A társaság rendelkezik az önellenőrzések kötelező nyilvántartásával?  |      |     |     |            |
| 2. Ha igen, akkor az tartalmaz-e minden önellenőrzési bevallást?   |      |     |     |            |
| 3. Az önellenőrzési bevallások mellé le vannak-e fűzve az önellenőrzésekről készített jegyzőkönyvek, analitikák? |      |     |     |            |
| 4. A tárgyidőszakban végeztek-e önellenőrzést?   |      |     |     |            |
| 5. Az önellenőrzés beszámolóval lezárt időszakot érintett-e?   |      |     |     |            |
| 6. Az önellenőrzés tárgyidőszaki bevallást érintett-e?   |      |     |     |            |

65. táblázat – Kérdőív az ellenőrzésekhez

## 3.3. Fővizsgálat

A fővizsgálat során az ellenőrzéseket **tételes vizsgálattal** célszerű végezni. Az elvégzendő feladatok az alábbi munkaprogramban láthatók.

Könyvvizsgáló:

Fordulónap:

Ügyfél:

**Fővizsgálati munkaprogram  
Adóellenőrzés**

Asszisztens:

Manager/Vizsgálatvezető:

Kelt. dátuma:

Ellenőrzés dátuma:

A beszámoló állításai:

Bemutató: **Előfordulás - jogok és kötelezettségek, Teljesség, Besorolás és érthetőség, Pontosság és értékelés**

| Tételes vizsgálat  | Cél    | Kockázat szintje | Elvégezte | Dátum | Ref.: |
|--|--------|------------------|-----------|-------|-------|
| 1. Vizsgálni kell, hogy a tárgyidőszakban volt-e jogerőre emelkedett adóhatósági jegyzőkönyv?  |        |                  |           |       |       |
| 2. Vizsgálandó, hogy az adóhatóság megállapításai alapján szükséges hibák és hibahatások könyvelését az ügyfél elvégezte-e.  |        |                  |           |       |       |
| 3. Vizsgálandó, hogy a megállapított hibák és a hibahatások, lényeges, illetve jelentős összegűek voltak-e? (Az ellenőrzés jelentősnek, lényegesnek minősítését az Sztv. 3. § (3) bek. 3., 4., 5. pontjai alapján tették?) |        |                  |           |       |       |
| 4. Jelentős összegű hiba esetén a tárgyidőszaki beszámolót háromszloposra készítették-e?   |        |                  |           |       |       |
| 5. Lényegesnek minősülő hiba esettén, az ismételt közzétételi kötelezettségüknek eleget tettek-e az Sztv. 154. § (5)-(6) bekezdései alapján?   |        |                  |           |       |       |
| 6. Vizsgálandó, hogy a kiszabott bírságokat, valamint pótlékokat az ügyfél a tárgyévi ráfordításai között számolta-e el.   |        |                  |           |       |       |
| 7. Vizsgálni szükséges, hogy a vitatott és még jogerőre nem emelkedett adóhatósági megállapítások esetében szükséges-e a céltartalék képzés.   |        |                  |           |       |       |
| 8. Befizetési kötelezettség teljesítése: Az ügyfél határidőben eleget tett-e befizetési kötelezettségének.   |        |                  |           |       |       |
|  | Dátum: |                  | Aláírás   |       |       |
| A területen feltárt hibás állításokat felvezették a nem helyesbített hibás állítások összesítő lapjára   |        |                  |           |       |       |
| A területen feltárt rendszerbeli gyengeségeket felvezették a nem helyesbített hibás állítások összesítő lapjára  |        |                  |           |       |       |
| A területen kijelölt eljárásokat teljeskörűen elvégezték, a fenti könyvvizsgálati célok megvalósultak / nem valósultak meg   |        |                  |           |       |       |

66. táblázat – Adóellenőrzés vizsgálati program

## VII. Ellenőrzés

Könyvvizsgáló:

Fordulónap:

Ügyfél:

### Fővizsgálati munkaprogram Önellenőrzés

Asszisztens:

Manager/Vizsgálatvezető:

Kelt. dátuma:

Ellenőrzés dátuma:

A beszámoló állításai:

Bemutató: **Előfordulás - jogok és kötelezettségek, Teljesség, Besorolás és érthetőség, Pontosság és értékelés**

| Adatok tesztelése  | Cél | Kockázat szintje | Elvégezte | Dátum   | Ref.: |
|--|-----|------------------|-----------|---------|-------|
| 1. Vizsgálandó, hogy az ügyfél a tárgyidőszakban végezt-e önellenőrzést?   |     |                  |           |         |       |
| 2. Az önellenőrzés a tárgyévet, vagy az előző üzleti évet érintette-e?   |     |                  |           |         |       |
| 3. Vizsgálandó, hogy az önellenőrzéssel a tárgyév, illetve az előző üzleti év(ek) adóbevallásait helyesbítették-e?   |     |                  |           |         |       |
| 4. Beszámolóval lezárt időszak önellenőrzése esetén vizsgálandó, hogy az ügyfél minősítette-e a hibákat és a hibahatásokat évenként külön-külön az Sztv. 3. § (3) bek. 3., 4., 5. pontjai alapján. |     |                  |           |         |       |
| 5. Amennyiben az önellenőrzés nem érintett beszámolóval lezárt időszakot, a hibák és hibahatások javítása (helyesbítés/stornózás) megtörtént-e?  |     |                  |           |         |       |
| 6. Amennyiben az önellenőrzés beszámolóval lezárt időszakot érintett, a hibák és hibahatások javítása lekönyvelésre került-e?  |     |                  |           |         |       |
| 7. Ha jelentős összegű önellenőrzésről volt szó, akkor a tárgyidőszaki beszámolót háromszloposra készítették-e?  |     |                  |           |         |       |
| 8. Ha lényegesnek minősülő önellenőrzésről volt szó, az ismételt közzétételi kötelezettségüknek eleget tettek-e az Sztv. 154. § (5)-(6) bekezdései alapján?  |     |                  |           |         |       |
| 9. Vizsgálandó, hogy az ügyfél megfelelő módon számította-e ki az őt terhelő pótlólagos adókötelezettséget és önellenőrzési pótlékot.  |     |                  |           |         |       |
| 10. Vizsgálandó, hogy az ügyfél megfelelően dokumentálta-e az önellenőrzést.   |     |                  |           |         |       |
| 11. Bevallás-analitika-főkönyv egyezősége: vizsgálandó, hogy a három dokumentum minden időszakra vonatkozóan egyezőséget mutat-e.  |     |                  |           |         |       |
| 12. Befizetési kötelezettség teljesítése: Az ügyfél határidőben eleget tett-e befizetési kötelezettségének.  |     |                  |           |         |       |
|  |     | Dátum:           |           | Aláírás |       |
| A területen feltárt hibás állításokat felvezették a nem helyesbített hibás állítások összesítő lapjára   |     |                  |           |         |       |
| A területen feltárt rendszerbeli gyengeségeket felvezették a nem helyesbített hibás állítások összesítő lapjára  |     |                  |           |         |       |
| A területen kijelölt eljárásokat teljeskörűen elvégezték, a fenti könyvvizsgálati célok megvalósultak / nem valósultak meg   |     |                  |           |         |       |

67. táblázat – Önellenőrzés vizsgálati program



Az ellenőrzésekkel kapcsolatban felmerülhet annak kérdése, hogy mennyiben terheli **felelősség** a könyvvizsgálót, ha jelentős, illetve lényeges hibát tárnak fel az általa korábban tiszta záradékkal ellátott üzleti év beszámolójában.

Véleményünk szerint, – ahogyan arra már a bevezető részben is utaltunk - amennyiben a könyvvizsgáló munkája során megfelelően fontolóra vette a csalás, hamisítás és a könyvvizsgálati szempontok szerinti lényeges hibák kihatásait a könyvvizsgálat egyéb szempontjaira, mindenekelőtt a vezetés nyilatkozatainak megbízhatóságára, akkor nem állapítható meg a könyvvizsgáló szakmai felelőssége.

A felelősség kérdéseit célszerű a megbízási szerződés során rögzíteni.

## VII. Összefoglalás

A szerzők által a kézikönyvben bemutatott javaslatok, módszerek átolvasása alapján jogosan mérülhet fel az olvasóban, hogy a gyakorlatban ezeket hogyan és mikor végezze el, hiszen a könyvvizsgálatra vonatkozó piaci árak nyomottak, a határidők pedig szorosak. Általánosságban elmondhatjuk, hogy a tervezést kizárólag olyan személy végezheti el, akinek kellő tudása, tapasztalata van, ami alapján meg tudja ítélni az egyes területekből eredő, az éppen vizsgálat alá vont adóra gyakorolt hatások kockázatát. A javasolt eljárások arra hivatottak, hogy a lefolytatott vizsgálatok során már kellő bizonyosságot, információt szerezzünk annak érdekében, hogy költség- és időhatékonyan lehessen az egyes könyvvizsgálatokat lefolytatni.

A bemutatott módszertannal együttgondolkodásra és nem a formalizálásra kívántuk ösztönözni a felhasználó kollégákat. Érvényesülni kell itt is a tartalom elsődlegességének a formával szemben, azaz a bemutatott táblázatok bővítése, szűkítése a könyvvizsgáló egyedi megítélésén múlik. Általános recept nem létezik, csak támpontok, illetve lehetséges általánosan jól használható munkaprogrampontok. Az egyes területek vizsgálata során sokkal inkább könyvvizsgálati szempontok szerint igyekeztünk bemutatni különböző ellenőrzési pontokat, mint sem az adótörvényekben fellelhető részletszabályok aprólékos bemutatására törekedtünk. Erre ott vannak az egyes adótörvények, melyeket nyugodtan fellapozhat a könyvvizsgáló munkája során, amikor álláspontját illetően szeretne megerősítést kapni.

Az adók könyvvizsgálati ellenőrzése évről évre újabb kihívást jelent tekintve az eddigi tendenciát és a folyamatos változások gyakoriságát. Ha egy könyvvizsgáló igazán jól szeretné munkáját végezni, nem lehet elégszer hangsúlyozni mennyire fontos a szezon előtti felkészülés, azaz a törvényi változások követése, és a következő évi audit munkaprogrampontok ennek megfelelő aktualizálása, illetve ahogyan azt a kézikönyv egészében is sugallni kívántuk, szükség esetén az adótanácsadó kollégák bevonása is indokolt lehet.

Úgy gondoljuk, hogy a bemutatott módszerek, ajánlott vizsgálati munkaprogramok segítenek abban, hogy a könyvvizsgáló határidőre, magas minőségű munkát tudjon végezni, és nem utolsósorban a standardoknak megfelelő dokumentációt is időben el tudja készíteni.