

# A könyvvizsgálati munka szakaszai

## Speciális könyvvizsgálói feladatok

2014.

*Az oktatási anyagot és az  
oktatási segédletet készítette:*

*Czakó László*

*Tremmel Zoltán*

*Az oktatási segédletet  
kiegészítette:*

*Adorján Csaba*

*Bary László*


*Veit József*

# Bevezetés

- **Konszolidált éves beszámoló auditja**
  - **5 leggyakoribb jogszabályi kötelezettségen alapuló feladat egyike**
  - **Felsőoktatási tananyag gyakorlatorientált része**
  - **Nem oktattuk még éves kötelező oktatás keretében**
- **Átvilágítási megbízások**
- **Egyéb bizonyosságot nyújtó szolgáltatások**

# A Konszolidált éves beszámoló összeállításának szabályai 2014

# Konszolidált éves beszámoló összeállítása

- **Konszolidálás**  összevonás és halmozódások kiszűrése
- Mérleg , eredménykimutatás, kiegészítő melléklet, üzleti jelentés
- **Lépései**
  - Konszolidációs kör kialakítása (anya, leány, társult, közös vezetésű)
  - Konszolidálás előkészítő feladatai (valuta átszámítás, mérlegképesség vizsgálat, értékelési eljárások egységesítése)
  - Tőkekonszolidálás (részeselek és saját tőke kiszűrése, részeselek értékelés, követő konszolidáció)
  - Adósság konszolidálás (követelés, kötelezettség kiszűrése, valódi különbözetek kezelése)
  - Belső eredmény konszolidálása (körön belüli értékesítés eredményének kiszűrése, annak továbbvezetése)
  - Hozamok és ráfordítások konszolidálása
  - Látens adók kezelése
  - Konszolidált Cash-flow összeállítása



# Konszolidált éves beszámoló összeállítása

## □ Konszolidációs kör kialakítása

- Teljeskörű bevonás: Anya; leány; közös vezetésű, ha értékelési eljárása megfelel a konszolidációs kör értékelési eljárásának.
- Részesedés értékelés: Leány; közös vezetésű, ha értékelési eljárása nem felel meg ...; társult, egyéb részesedés.
- Nem a tulajdoni arány, hanem a szavazati jog számít.
- Közvetlen és közvetett részesedések együttes figyelembe vétele.
- Mások helyett gyakorolt, illetve harmadik személynél levő részesedések kezelése
- Jegyzett, de még be nem fizetett tőke, visszavásárolt saját részesedés figyelembe vétele.

# Konszolidált éves beszámoló összeállítása

- **Konszolidált beszámoló összeállítási kötelezettség az anyavállalatnál, kivéve ha:**
  - Értékhatár miatti mentesség (nem konszolidáltból 2 éven keresztül 2 érték: MF 5,4 MDFT, NÁ 8 MDFT, létszám 250 fő).
  - Rendelkezik fölérendelt anyavállalattal és a kisebbség (Rt. 10%, Kft. 20%) 6 hónappal korábban ezt nem kérte.
  - Minden leányvállalata és közös vezetésű vállalkozása a nem jelentős kategóriába tartozik.
  - Kivéve közérdeklődésnek kitett társaságok.
- **Leányvállalatot nem kötelező bevonni, ha:**
  - Adatszolgáltatási hiányosságok (megszerzés éve).
  - Értékesítési célú beszerzés (nem lehet több éves hivatkozás).
  - Lényeges és tartós jogi korlátozások, rendkívüli események.
  - Leányvállalat nélkül is megbízható valós kép (összevontan is).
  - Leányvállalat még előtársaság.

# Konszolidált éves beszámoló összeállítása

## □ Konszolidálás előkészítő feladatai

- Egyedi beszámolókhöz kapcsolódik.
- Az egyeztetéseket még a beszámolók összeállítása előtt el kell végezni.
- Valuta átszámítás anyavállalatitól (beszámolótól) eltérő pénznem esetén. Mérlegnél bekerülési, vagy fordulónapi árfolyam, eredménykimutatásnál ahol értelmezhető, ott a vagyonból következő árfolyamon, egyébként havonta a hó végi árfolyamokon. Különbözeteket kezelni kell.
- Mérlegképesség vizsgálat (külföldi vállalkozások esetén). Számviteli törvénytől eltérő szabályok miatti módosítások.
- Értékelési eljárások egységesítése. Külföldi társaságok esetén kötelező, belföldi esetén csak akkor, ha az egyediben nem került sor egységes értékelésre.



# Konszolidált éves beszámoló összeállítása

## □ Tőkekonszolidálás

### □ Tőkekonszolidálás előkészítő feladatai

- Jegyzett, de még be nem fizetett; visszavásárolt saját részesedés; elszámolt értékvesztés rendezése

### □ Részesedés kiszűrés

- Teljeskörűen bevont társaságok (leány, kvóta szerinti közös vezetésű)
- Részesedés könyv szerinti értéke és a tulajdoni részesedéssel arányos saját tőke kiszűrése, különbözetek kezelése.

### □ Részesedés értékelés (equiti módszer)

- Nem teljeskörűen bevont társaságokban (leány, közös vezetésű, társult) a részesedésnek a tulajdoni részesedéssel arányos saját tőkének megfelelő értékre helyesbítése.



# Konszolidált éves beszámoló összeállítása

## □ Első tőkekonszolidálás teljeskörű bevonással

### □ Könyv szerinti módszer

- A részesedés és az arányos saját tőke könyv szerinti értéke közötti különbség meghatározása, illetve ezek kiszűrése.
- A különbözettel szemben részesedéssel arányos rejtett tartalékok, rejtett terhek felvétele.
- A maradék különbség aktív, vagy passzív tőkekonszolidációs különbözet (pozitív, vagy negatív Good Will).
- Kisebbségre jutó **könyv szerinti saját tőke** elkülönítése.

### □ Újraértékelési módszer

- Rejtett tartalékok, rejtett terhek felvétele saját tőke korrekciójaként.
- A részesedés és az arányos saját tőke ártértékelt értéke közötti különbség meghatározása, illetve ezek kiszűrése.
- A különbség aktív tőkekonszolidációs különbözet (pozitív Good Will).
- Negatív különbözet esetén nem alkalmazható.

# Konszolidált éves beszámoló összeállítása

## □ Első tőkekonszolidálás teljeskörű bevonással

### □ Könyv szerinti módszer

- A részesedés és az arányos saját tőke könyv szerinti értéke közötti különbség meghatározása, illetve ezek kiszűrése.
- A különbözettel szemben részesedéssel arányos rejtett tartalékok, rejtett terhek felvétele.
- A maradék különbség aktív, vagy passzív tőkekonszolidációs különbözet (pozitív, vagy negatív Good Will).
- Kisebbségre jutó könyv szerinti saját tőke elkülönítése.

### □ Újraértékelési módszer

- Rejtett tartalékok, rejtett terhek felvétele saját tőke korrekciójaként.
- A részesedés és az arányos saját tőke átértékelt értéke közötti különbség meghatározása, illetve ezek kiszűrése.
- A különbség aktív tőkekonszolidációs különbözet (pozitív Good Will).
- Negatív különbözet esetén nem alkalmazható.
- Kisebbségre jutó **átértékelt saját tőke** elkülönítése.

# Konszolidált éves beszámoló összeállítása

## □ Követő tőkekonszolidálás

### □ Könyv szerinti módszer

- Első tőkekonszolidáláskor meghatározott összegek kiszűrése, illetve felvétele (részesedés, saját tőke, rejtett terhek/tartalékok, tőkekonszolidációs különbözet).
- A rejtett tartalékok, rejtett terhek leírása (écs, kivezetés, stb). Elszámolás az anyára jutó adózott eredmény terhére.
- Pozitív GW leírása (negatív GW-t csak akkor lehet kivezetni, ha realizálódott).
- Kisebbségre jutó mérleg szerinti eredmény átvezetése.
- Leányvállalati saját tőke változás meghatározása.

### □ Újraértékelési módszer

- Első tőkekonszolidáláskor meghatározott összegek kiszűrése, illetve felvétele (részesedés, saját tőke, tőkekonszolidációs különbözet).
- A rejtett tartalékok, rejtett terhek leírása (écs, kivezetés, stb). Elszámolás a teljes adózott eredmény terhére.
- Pozitív GW leírása az anyára jutó adózott eredmény terhére.
- Kisebbségre jutó mérleg szerinti eredmény átvezetése.
- Leányvállalati saját tőke változás meghatározása.



# Konszolidált éves beszámoló összeállítása

## □ Követő tőkekonszolidálás

### □ Könyv szerinti módszer

- Első tőkekonszolidáláskor meghatározott összegek kiszűrése, illetve felvétele (részesedés, saját tőke, rejtett terhek/tartalékok, tőkekonszolidációs különbözet).
- A rejtett tartalékok, rejtett terhek leírása (écs, kivezetés, stb). Elszámolás az anyára jutó adózott eredmény terhére.
- Pozitív GW leírása (negatív GW-t csak akkor lehet kivezetni, ha realizálódott).
- Kisebbségre jutó mérleg szerinti eredmény átvezetése.
- Leányvállalati saját tőke változás meghatározása.

### □ Újraértékelési módszer

- Első tőkekonszolidáláskor meghatározott összegek kiszűrése, illetve felvétele (részesedés, saját tőke, tőkekonszolidációs különbözet).
- A rejtett tartalékok, rejtett terhek leírása (écs, kivezetés, stb). Elszámolás a teljes adózott eredmény terhére.
- Pozitív GW leírása az anyára jutó adózott eredmény terhére.
- Kisebbségre jutó mérleg szerinti eredmény átvezetése.
- Leányvállalati saját tőke változás meghatározása.



# Konszolidált éves beszámoló összeállítása

## □ Első tőkekonszolidálás equiti módszerrel

### □ Könyv szerinti módszer

- Szükség esetén a járó osztalékkal csökkenteni kell a részesedés értékét.
- A részesedés és az arányos saját tőke (leány/társult) könyv szerinti értéke közötti különbség meghatározása.
- A részesedéssel arányos rejtett tartalékok, rejtett terhek, illetve különbözetként aktív, vagy passzív tőkekonszolidációs különbözet meghatározása.
- Döntés alapján a pozitív GW mérlegben, vagy kiegészítő mellékletben történő kezelése.

### □ Újraértékelési módszer

- Szükség esetén a járó osztalékkal csökkenteni kell a részesedés értékét.
- A részesedés és az arányos saját tőke (leány/társult) ártértékelt értéke közötti különbség meghatározása.
- A különbség aktív tőkekonszolidációs különbözet (pozitív GW).
- Negatív különbözet esetén nem alkalmazható.

# Konszolidált éves beszámoló összeállítása

## □ Első tőkekonszolidálás equiti módszerrel

### □ Könyv szerinti módszer

- Szükség esetén a járó osztalékkal csökkenteni kell a részesedés értékét.
- A részesedés és az arányos saját tőke (leány/társult) könyv szerinti értéke közötti különbség meghatározása.
- A részesedéssel arányos rejtett tartalékok, rejtett terhek, illetve különbözetként aktív, vagy passzív tőkekonszolidációs különbözet meghatározása.
- Döntés alapján a pozitív GW mérlegben, vagy kiegészítő mellékletben történő kezelése.

### □ Újraértékelési módszer

- Szükség esetén a járó osztalékkal csökkenteni kell a részesedés értékét.
- A részesedés és az arányos saját tőke (leány/társult) átértékelt értéke közötti különbség meghatározása.
- A különbség aktív tőkekonszolidációs különbözet (pozitív GW).
- Negatív különbözet esetén nem alkalmazható.

# Konszolidált éves beszámoló összeállítása

- **Követő tőkekonszolidálás equiti módszerrel (elszámolás a tárgyévi eredménnyel szemben történik)**
  - **Könyv szerinti módszer**
    - Az első konszolidáláskor meghatározott rejtett tartalékok, rejtett terhek, illetve aktív tőkekonszolidációs különbözet leírása (kivezetése). GW mérlegben, vagy kiegészítő mellékletben kezelése.
    - Leány/társult mérleg szerinti eredményéből arányos összeg elszámolása.
  - **Újraértékelési módszer**
    - Az aktív tőkekonszolidációs különbözet (pozitív GW) leírásának kezelése a kiegészítő mellékletben.
    - Leány/társult mérleg szerinti eredményéből arányos összeg elszámolása.



# Konszolidált éves beszámoló összeállítása

## ☐ Tőkekonszolidáció további kérdései

- ☐ Mikori értékviszonyok szerint történjen az első tőkekonszolidáció (megszerzés kori esetén első és követő az első évben)?
- ☐ Több részletben történő megszerzés esetén első tőkekonszolidálás (részenként, vagy az akkori értékviszonyoknak megfelelően, amikortól leányvállalattá vált).
- ☐ Több lépcsős vállalatcsoportok esetén a részesedési arányok számítása (80-60%-ból csak 48%, vagy 60%).
- ☐ Követő konszolidálás esetén a leányvállalati saját tőke értékének meghatározása könyv szerinti, illetve újraértékelési módszer esetén.
- ☐ Kisebbségre jutó saját tőke értékének meghatározása követő konszolidálás esetén.
- ☐ Részesedés arányának változása (vásárlás/értékesítés) esetén a



# Konszolidált éves beszámoló összeállítása

## □ Adósságkonszolidálás

- Előkészítés során könyvelési eltérések rendezése.
- Fordulónapból eredő különbözetek kezelése fiktív könyvelésekkel, vagy követelés/kötelezettség törlésével (tényleges tartalom figyelembe vétele)
- Követelések-kötelezettségek tág értelmezése
- Azonos értékek esetén Eszköz és Forrás csökkentése
- „Valódi” eltérések okai
  - Követelés értékvesztése
  - Értékpapír kibocsátás/vétel
  - Egyoldalú elszámolás (pl. céltartalék)
  - Követelés vásárlás névértéktől eltérő összegben
  - Külföldi pénznem átszámítási eltérése miatt

# Konszolidált éves beszámoló összeállítása

## □ Adósságkonszolidálás

- Valódi eltérések kezelése
  - Egymással szembeni kivezetés, majd a különbség konszolidáció miatti egyéb bevétel/ráfordítással szemben.
  - Különbség kiegyenlítése konszolidáció miatti egyéb bevétel/ráfordítással szemben, majd egymással szembeni kivezetés.
- Lástens adó különbözet kezelése, abban az esetben, ha a különbség belátható (meghatározható) időn belül visszafordul (általában ilyenek az eltérések).
- Követő konszolidálás elszámolása
  - Előző évi különbözet eredmény semlegesen (kiegyenlíteni a különbözetet, saját tőke változásként, illetve lástens adóként).
  - Tárgyévi és előző évi különbség eltérése (változása) eredmény hatékonyan (ÁV egyéb bevétel/ráfordítás).

# Konszolidált éves beszámoló összeállítása

## □ Belső eredmény konszolidálása

- Körön belüli értékesítés eredményének a kezelése, ha az érintett eszköz még nem került körön kívül értékesítésre.
- Érintett vagyoni elemek:
  - Immateriális javak (kivéve GW).
  - Tárgyi eszközök (kivéve előleg).
  - Készletek (kivéve előleg).
  - Értékpapírok (körön belüli részesedések is).
- Tárgyévi értékesítés eredményével korrigálni az eszköz értékét annál a társaságnál ahol jelenleg található. A különbség azt a bevételt érinti, amely az értékesítéskor elszámolásra került.
- Szükséges lehet átsorolás is (pl. vásárolt - saját termelésű).
- Szinte mindig kapcsolódik hozzá hozam/ráfordítás konszolidálás (kivéve nettó elszámolású értékesítés).
- Látens adó különbözet kezelése, abban az esetben, ha a különbség belátható (meghatározható) időn belül visszafordul.



# Konszolidált éves beszámoló összeállítása

## □ Belső eredmény konszolidálása

- Követő konszolidálás elszámolása.
  - Előző évi különbözet eredmény semlegesen (az előző évi különbözet saját tőke változásként, illetve látens adóként).
  - Tárgyévben realizálódott különbözetek (értékcsökkenés, körön kívüli értékesítés) rendezése eredmény hatékonyan (annak az eredmény összetevőnek a korrekciója, amit érint).
  - Látens adó változás elszámolása.
- Körön belüli további értékesítések eredményének a kezelése.
- Eszközök további eszközökbe történő beépülésének kezelése (pl. körön belülről vásárolt anyagból saját termelésű készlet, értékcsökkenés közvetlen költségben történő figyelembe vétele).



# Konszolidált éves beszámoló összeállítása

## □ Hozam és ráfordítás konszolidálása

- Körön belüli értékesítések, szolgáltatásnyújtások miatti halmozódások kiszűrése.
- Akkor is, ha láncértékesítés történt és körön kívülre került az eszköz.
- A belső eredmény konszolidáláshoz általában kapcsolódik.
- Lehet bevétel, illetve ráfordítás átcsoportosítás is.
- Alapvetően azonos összegek elszámolása (kisebb eltérések esetén az alacsonyabb összeg a meghatározó), mivel a belső eredmény konszolidálása már kiszűrte az eltéréseket.
- Osztalék miatti kiszűrések is megjelennek (osztalék eltérő kezelése miatti különbségek az előkészítő munkák között rendezendők).
- Mivel nincs eredmény hatás, nincs a következő évben teendő.

# Konszolidáció előkészítő feladatai I.

## □ Csoport összetételének meghatározása

### □ Új leányvállalat bekerülése: akvizíciós mérleg fontos!

Akkor is megszerzéskori érték, ha csak később kerül sor konszolidált beszámoló összeállítására (pl. több év múlva lesz kötelező a beszámoló összeállítása).

Más könyvvizsgáló munkájának a felhasználása, vagy saját audit munka.

Alapítás esetén nem probléma.

### □ Bekonszolidált leányvállalat kikerülése: addicionális eredmény meghatározása (még év közben mérleg készítés)!

Konszolidált leányvállalati ST (eladás pillanatában) és eladási ár közötti különbség a konszolidált eredményben.

Cash flow miatt is fontos.

Befektetési tükör ilyen címen is változik.

# Konszolidáció előkészítő feladatai II.

- **Csoport összetételének meghatározása**
  - **Csoporton belüli átalakulások**
    - Rendkívüli eredményhatás rendezése az anyánál
    - Tőkeemelések, tőkeleszállítások (körön kívüli) rendezése
    - Átalakuláskori belső tőkerendezések kezelése
    - Egymással szembeni részesedések megszűnésének rendezése
    - Átértékelés kezelése (ha átértékeltek a vagyonszármazékokban)
    - **Szt. 124. § (13) bekezdése szerint úgy kellene kezelni, mint új beszerzés. Valódiságnak jobban megfelel, ha úgy kezeljük, mintha nem történt volna meg.**
    - **Csoport bővülését is eredményezheti (pl. beolvadt társaság leányvállalata).**



## III.

### □ Egyedi beszámolók előkészítése

#### □ Konszolidációs jelentés-csomagok

- Egyértelmű csoportösszetétel (mely cégek, milyen minőségben, milyen időszakban)
- Minden adatot tartalmazzon amire szükség lehet a konszolidáció során
- Kitöltési szabályok egyértelműek legyenek
- Célszerű az üres táblákat ellenőrizni még a kiküldés előtt

#### □ Számviteli politikai, vagy pénznembeli eltérések kezelése

#### □ Egyes konszolidálási lépésekhez kapcsolódó előkészítő feladatok (pl. egyeztetések, nem valódi különbözetek kezelése)



# Konszolidált beszámoló auditja

- Hasonlít az éves beszámoló könyvvizsgálatára
- Kockázat orientált, a lényegességi határértékek a stakeholderek számára legfontosabb mutatók alapján
  - Adózás előtti, vagy adózott eredmény (ST miért nem?)
- Kritikus területek meghatározása a könyvvizsgálói munka súlyozása miatt.
- Általában a leányvállalatok könyvvizsgálatát is a konszolidált beszámolót hitelesítő vizsgálta.
  - Az alapmérlegek, eredménykimutatások további ellenőrzésére nincs szükség.
  - Konszolidációs lépések, a kiegészítő melléklet, üzleti jelentés vizsgálata.
  - Újrászámítás (újra konszolidálás), vagy alternatív számítás.
- Ha más könyvvizsgáló vizsgálta, mélyebb munka, más munkájának felhasználása standard alapján.
- Példákon keresztül „gyorstesztek”, illetve alternatív megoldások.
- Konszolidált beszámolóra jellemző speciális mérleg és

# Konszolidált mérleg auditja I.

## Konszolidált saját tőke ellenőrzése

- Ügyfél konszolidációs lépéseinek ellenőrzése (általában tételesen). Teljesség vizsgálata hogyan?
- ST egyszerűsített ellenőrzése teljesség szempontjából
  - Jegyzett tőke és tőketartalék (csak AV)
  - Eredménytartalék (csak AV)
  - Lekötött tartalék (AV!)
  - Értékelési tartalék (csak konszolidáltra lehet képezni utólag)
- Saját tőkén belüli átcsoportosítások visszavezetésre kerülnek
- Külső tőkeemelések új részesedés konszolidálásaként, vagy kisebbség részesedésének emeléseként.
- Eltérések esetén mozgás-nemenkénti vizsgálat szükséges.
  - Leányvállalati saját tőke változás (LV eredmény!)
  - Konszolidáció miatti saját tőke változás (konszolidációs módosítások; **belső eredmény, illetve adósság**)

# Konszolidált mérleg auditja II.

- Konszolidált szintű saját tőke forgás (mint egyediben az eredménytartalék változás az előző évi MSZE miatt)

## Konszolidált MSZE következő évben:

- AV eredménytartaléka (egyedi MSZE-e)
- Leányvállalati saját tőke változás
- Konszolidáció miatti saját tőke változás
- Eltérés esetén mozgás-nemenkénti vizsgálat szükséges
- Külső érdekeltségre jutó rész (LV saját tőkéje!)
  - Leányvállalat ST \* kisebbségi részesedés tulajdoni aránya (előző évek hibáit is kiküszöböli)
- Konszolidált MSZE
  - Csak konszolidációs lépések tételes ellenőrzése alapján
  - Előző évi különbség kezelése eredmény semlegesen, tárgyévi változása eredményhatékonyan



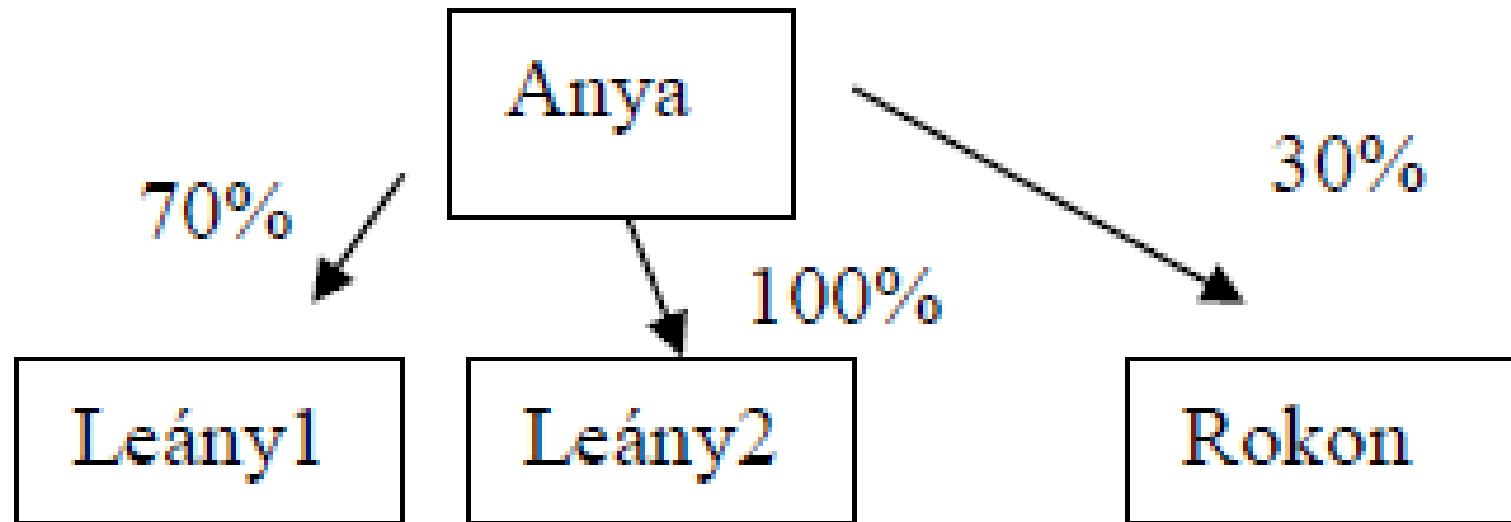
# 1. Feladat

Szt. előírás is.

Jegyzet 16. old.

Anya Zrt. (továbbiakban Anya) **70%-ban** tulajdonos **Leány1** Kft-ben (továbbiakban Leány1) és **100%-ban** **Leány2** Kft-ben (továbbiakban Leány2), míg a **Rokon** Kft-ben (továbbiakban Rokon) **30%-ban**. Más társaságban nincs részesedése egyik csoporttagnak sem. **A tulajdoni arány 2012-ben és 2013-ban egész évben nem változott.** Osztalékfizetés, pótbefizetés és átalakulás nem történt sem 2012-ben sem 2013-ban a csoportban. A csoportot **2012. január 1** óta konszolidálják, mivel ekkor **kerültek megvásárlásra** a leányvállalati és társult részesedések. Az Anya **értékelési tartaléka** a Leány1, Leány2 **részesedésekre képzett értékhelyesbítés** következménye. **Rokon tárgyi eszközökre képzett értékhelyesbítést**, mely tárgyi eszközök csoporton kívülről származnak. **Anya és Rokon lekötött tartaléka az alapítás-átszervezés** aktivált értékéből, továbbá a **kísérleti fejlesztés** aktivált értékéből még le nem írt összeget tartalmazza, míg a **Leány1** lekötött tartaléka a veszteségek fedezetére **kapott pótbefizetés** visszafizetésére képzett lekötött tartalék. **Közbenső eredmény kiszűréséből 2012-ben 5 nyereség** került kiszűrésre (Leány2 és Anya közötti tranzakció, eredetileg 5 volt az eszközértékesítésen a nyereség, halasztott adóval nem kell foglalkozni), **2013-ban kikerül a csoportból az az eszköz**, amire vonatkozólag 2012-ben kiszűrésre került az 5 csoporton belüli nyereség. A csoport számviteli politikája alapján **a leányvállalati eredményből a csoportra jutó rész a tárgyévet követően kerül a leányvállalati saját tőke változásba**, míg a külső érdekeltségre jutó rész már tárgyévben megjelenik a külső érdekeltség soron. **A társultak csoportra jutó eredménye a leányvállalati saját tőke változás sorra kerül a tárgyévet követően.**

**A csoport a következőképpen néz ki:**



**A csoport tagjainak konszolidáció előtti saját tőkéje a következőképpen állt össze**

<b>2012</b>	<b>Anya</b>	<b>Leány1</b>	<b>Leány2</b>	<b>Rokon</b>
Jegyzett tőke	90	20	30	40
Tőketartalék	30	10	30	10
Eredménytartalék	20	-40	20	20
Lekötött tartalék	30	40	0	10
Értékelési tartalék	40	0	0	10
MSZE	20	10	40	10
<b>2013</b>	<b>Anya</b>	<b>Leány1</b>	<b>Leány2</b>	<b>Rokon</b>
Jegyzett tőke	90	20	30	40
Tőketartalék	30	10	<del>20</del> 30	10
Eredménytartalék	40	-30	60	30
Lekötött tartalék	30	40	0	10
Értékelési tartalék	40	0	0	0
MSZE	10	10	20	20



## A. feladat

**Az ügyfél által előállított 2012-es konszolidált beszámolóban a saját tőke a következő**

Mérleg tételek	MFt
Jegyzett tőke	90
Tőketartalék	30
Eredménytartalék	20
Leányvállalati saját tőke változás	0
Konszolidáció miatti változások	
- adósságkonszolidálás különbözetéből	0
- közbeső eredmény különbözetéből	0
Külső tagok (más tulajdonosok) részesedése	12
Lekötött tartalék	80
Értékelési tartalék	40
Mérleg szerinti eredmény	65

## **A 2012-es konszolidált saját tőke auditjára a következő audit programot látja a munkalapon:**

1. Ellenőrizze le, hogy a konszolidált jegyzett tőke, tőketartalék, eredménytartalék egyezik-e az anyavállalat konszolidáció előtti év végi jegyzett tőkéjével, tőketartalékával és eredménytartalékával.
2. Ellenőrizze le, hogy a konszolidált lekötött tartalék és értékelési tartalék egyezik-e az anya és leányvállalatok konszolidáció előtti év végi lekötött tartalékának és értékelési tartalékának összegével.
3. Ellenőrizze le, hogy a leányvállalati saját tőke változás és a konszolidáció miatti változások értéke nulla.
4. Ellenőrizze le, hogy a Külső tagok részesedése, egyezik-e Leány1 év végi saját tőkéjének 30%-val.
5. Ellenőrizze le, hogy a Mérleg szerinti eredmény egyezik-e az anyavállalatok és leányvállalatok mérleg szerinti eredményének összegével hozzáadva a társult vállalat eredményéből a csoportra jutó részt és a csoporton belüli konszolidációs eredménymódosító részt.

**Feladat:** Véleményezze a konszolidált saját tőkére vonatkozó programot és végezze el a kijavított program szerinti ellenőrzést.

## A) feladat megoldása (Audit program)

Az előkészítő feladatok során meg kell szüntetni és a konszolidált mérlegbe lehet újra felvenni

1. Megfelelő a jegyzett tőke, tőketartalék és az eredménytartalék. A főszabály alól kivételt képez az eredménytartalék osztalékot fizet az Anyának, vagy az equity módszerrel elvonott társult vállalkozás tárgyévi eredménye nem a konszolidált mérleg változás sorra kerül, hanem az eredménytartalékra (illette az átadott tőke befizetés korrek. miatt).
2. Nem teljesen jó a program pont. Az értékelési tartalék esetén akkor megfelelő a program pont,
  - a. ha tárgyi eszközöknél csak olyan eszközök vannak, amelyek nem a vállalatok közötti tranzakcióból adódnak, vagy egymás közötti tranzakcióból adódnak ugyan, de a tárgyi eszköz egyedi könyvekben lévő könyv szerinti értéke, és a konszolidált könyv szerinti értéke megegyezik.
  - b. ha olyan részesedésre került elszámolásra, amely a konszolidált beszámolóban is szerepel. Tehát például az anyavállalatnál lévő leányvállalati részesedésre elszámolt értékelési különbözet nem szerepelhet a konszolidált értékelési tartalékban.
  - c. ha a rejtett tartalék nem olyan leányvállalati eszközhöz kapcsolódik, amely érték helyesbített.



## A) feladat megoldása (Audit program vizsgálata):

A lekötött tartalék esetén is csak részben megfelelő a programpont. Ugyanis végig kell gondolni, hogy a lekötött tartalék között nincs-e olyan tétel, amelyet ki kell szűrni konszolidációnál, ilyen tételek például

- a. a vállalatok közötti tranzakcióból adódó immateriális javak (kísérleti fejlesztés, alapítás-átszervezés)
- b. leányvállalati visszavásárolt saját részvény, üzletrész (kivezetésre került)
- c. leányvállalatnál a pótbefizetés visszafizetésére képzett lekötött tartalék (eredménytartalékkal szemben rendezendő)
- d. nem realizált árfolyamveszteség, amely olyan eszközhöz kapcsolódik, amelyik a konszolidált beszámolóban nem szerepel.

3. A programpont a konszolidáció miatti változások értékére vonatkozóan az első évben megfelelő. A leányvállalati saját tőke változás sor esetében a programpont csak akkor megfelelő, ha nincs olyan tőketartalékot vagy eredménytartalékot növelő tétel, amely külső hatású (pl. támogatás).

4. A programpont a külső tagok részesedését megfelelően számolja.

5. A programpont nem helyes. A leányvállalatok esetében a kisebbségi érdekeltséggel csökkentett mérleg szerinti eredményt kell figyelembe venni.

## A. feladat: tőke konszolidálás

2012	Anya	Leány1	Leány2	Összevo nt	Konszolid. korrekciók	Konszo- lidált
Jegyzett tőke	90	20	30	140	-14 -6 -30	90
Tőketartalék	30	10	30	70	- 7 - 3 - 30	30
Eredménytartalék	20	-40	20	0	+28 +12 - 20+28	<del>20</del> 48
Külső tag részesedése	-	-	-	-	+6 +3 -12 +12+3	12
Lekötött tartalék	30	40	0	70	- 28 - 12	30
Értékelési tartalék	40	0	0	40	- 40	0
MSZE Saját tőke kiszűrése	10	40	70			65

- JT, TT, ET 70%-a részesedéssel szemben kerül kiszűrésre
- JT, TT, ET 30%-a Külső tag részesedésére kerül átvezetésre
- LT (pótbefizetés) 70%-a anya eredménytartalékára kerül átvezetésre
- LT (pótbefizetés) 30%-a Külső tag részesedésére kerül átvezetésre

Leány2 Saját tőke kiszűrése

- JT, TT, ET részesedéssel szemben kerül kiszűrésre

Anya értékelési tartalékát meg kell szüntetni érték helyesbítéssel szemben

$$MSZE = 20 + 10 * 0,7 + 40 - 5 + 10 * 0,3 \text{ (Rokon MSZE 30%-a)}$$

## B. feladat

**Az ügyfél által előállított 2013-as konszolidált beszámolóban a saját tőke a következő**

Mérleg tételek	MFt
Jegyzett tőke	90
Tőketartalék	30
Eredménytartalék	40
Leányvállalati saját tőke változás	50
Konszolidáció miatti változások	
- adósságkonszolidálás különbözetéből	0
- közbeső eredmény különbözetéből	-5
Külső tagok (más tulajdonosok) részesedése	15
Lekötött tartalék	30
Értékelési tartalék	0
Mérleg szerinti eredmény	48



## **A leányvállalati saját tőkére (LVSTV) és a saját tőke konszolidációs változások miatt sorokra és a saját tőke forgására a következő audit programot találja:**

1. Ellenőrizze le, hogy az LVSTV egyezik-e a leányvállalatok 2012-es eredményével csökkentve a leányvállalatokban levő kisebbségi érdekeltségre vonatkozó részt növelve a társultakból a 2012-es évben a csoportra jutó résszel.
2. Ellenőrizze le, hogy a saját tőke változás konszolidáció miatt (STVKM) mérlegson a 2012-es konszolidált eredménymódosító érték szerepel-e.
3. Ellenőrizze le, hogy a konszolidált 2012-es saját tőke sorokból az eredménytartalék, LVSTV, STVKM és MSZE összege egyezik-e a 2013-as konszolidált eredménytartalék, LVSTV, STVKM összegével.

**Feladat1:** Véleményezze a konszolidált saját tőkére vonatkozó programot és végezze el a kijavított program szerinti ellenőrzést!

**Feladat2:** Az LVSTV-n és STVKM-en kívüli sorokon kívüli konszolidált saját tőke sorokra készítsen programot és hajtsa végre a 2013-as évre vonatkozólag!

## **B) feladat megoldása (Audit program vizsgálata):**

1. A programpont helyesen mutatja be a leányvállalati saját tőke változás ellenőrzését.
2. A programpont helyesen mutatja be a konszolidáció miatti változások sor ellenőrzését.
3. A programpont megfelelően ellenőrzi a saját tőke forgását az évek között.

**Hiányzó saját tőke elemek az auditprogramból, amelyeket ugyanúgy ellenőrzök, mint az első évben:**

1. Jegyzett tőke
2. Tőketartalék
3. Eredménytartalék
4. Külső tagok részesedése
5. Lekötött tartalék
6. Értékelési tartalék

## B. feladat: tőke konszolidálás

2013	Anya	Leány 1	Leány 2	Összevo nt	Konszolid. korrekciók	Konszo- lidált
Jegyzett tőke	90	20	30	140	- 14 - 6 - 30	90
Tőketartalék	30	10	30	70	- 7 - 3 - 30	30
Eredménytartalék	40	-30	60	70	+28+12-20+28-7-3-40	40 68
LVSTV	-	-	-	-	+ 7 + 40 + 3	50
Konsz. miatti STV	-	-	-	-	- 5	- 5
Külső tag részesedése	-	-	-	-	+6 +3 -12 +12+3+3	30
Lekötött tartalék	30	40	0	70	- 28 - 12	0
Értéktartalék	40	0	0	40	- 40	48
Leány1, Leány2 MSZE	2012-es eredménytartalék	2012-es eredménytartalék	2012-es eredménytartalék	2012-es eredménytartalék	2012-es eredménytartalék	2012-es eredménytartalék

Leány1 2013-es MSZE felosztása

- MSZE 70%-a LVSTV-ra, MSZE 30%-a Külső tag részesedésére

2012-es közbenső eredmény miatt - 5 Konsz. miatti saját tőke változásra

Leány2 MSZE-e LVSTV-ra

MSZE=  $10 + 10 * 0,7 + 20 + 5 + 20 * 0,3$  (Rokon MSZE 30%-a)



# Konszolidált mérleg

- **Saját tőke elemein kívül speciális mérlegtételek**
  - Aktív és passzív tőkekonszolidációs különbözet (GW)
  - Halasztott adó követelés és kötelezettség
- **Halasztott adó a mérlegben**
  - adó alapja a belátható jövőben visszaforduló különbözet (belső eredményből, illetve adósságból)
  - adó mértéke (jelenlegi, vagy jövőben várható %, A/L?)
  - saját tőke változás konszolidáció miatt szorozva adóalappal + tárgyévi változásokból eredő hatás (csak ha belátható időn belül visszaforduló a különbözet)
  - LVSTV-hez nem kapcsolódhat
- **Aktív-passzív tőkekonszolidációs különbözet (GW, neg. GW)**
  - csoportösszetétel változásának vizsgálata
  - egyedi tételek alapján, újraszámítás

# Konszolidált mérleg

- **Konszolidált mérleg egyéb mérlegtételeinek az ellenőrzése az adósság, illetve a közbenső eredmény konszolidálás ellenőrzésével egyidejűleg az alábbiak szerint:**
- Az anyavállalat és a leányvállalatok által szolgáltatott információk egyeztetése egyedi beszámolókkal, vagy a kapcsolódó analitikákkal.
- A csoporton belüli tranzakciók és egyenlegek egyeztetése, vagy az ügyfél által végzett egyeztetés ellenőrzése.
- Az egyeztetés utáni értékek konszolidációban történő megjelenésének a vizsgálata.
- Az előző évek konszolidációs módosításai tárgyévi hatásának ellenőrzése.
- Az eredménymódosító visszaforduló tételek esetén a halasztott adó kalkulációjának ellenőrzése.

# Konszolidált eredménykimutatás

- ☐ GW leírás, negatív GW kivezetés
- ☐ Adósságkonszolidáció valódi eltéréseinek a kezelése
- ☐ Közbenső eredmény kiszűrése
- ☐ Bevétel-ráfordítás konszolidáció, ide értve az osztalékok rendezését is
- ☐ Halasztott adó rendezése
- ☐ Társultak tárgyévi eredményhatása



Anya Zrt. (továbbiakban **Anya**) 2011. december 31-én alapította két leányát (**Leány1 és Leány2**), mindkettőben **100%-os** tulajdona van közvetlenül. **2011-ben az alapításhoz kapcsolódó pénzeszköz átadáson kívül nem történt semmi a csoporttagok között.**

2012-ben nem történt változás a csoport összetételében. Az év végi konszolidációs csomagokat az egymással történt tranzakciókról és év végi egyenlegekről elküldték a csoport tagjai a könyvvizsgálónak. Ezen csomagokból az alábbi információk derülnek ki:

### **Adósságkonszolidáció:**

Év végén **Leány1** 20 követelést mutat ki Anyával, 25 követelést Leány2-vel szemben, valamint **10 kötelezettséget mutat ki Anyával szemben.** **Leány2** 10 követelést és **15 kötelezettséget** mutat ki **Anyával** szemben, míg 25 kötelezettséget mutat ki Leány1-el szemben, végül pedig **Any** **20 devizás követelést** és 10 kötelezettséget mutat ki **Leány2-vel** valamint **20 követelést** és 20 kötelezettséget mutat ki **Leány1-el** szemben.

## 2. Feladat Adósságkonszolidációhoz adatok

		Követelések			
		Anya	Leány1	Leány2	
K ö t e l e z e t s é g e k	Anya		20	10	Jogosult követelése
			20	10	Kötelezett kötelezettsége
			0	0	Eltérés
	Leány1	20		0	Jogosult követelése
		10		0	Kötelezett kötelezettsége
		10		0	Eltérés
	Leány2	20	25		Jogosult követelése
		15	25		Kötelezett kötelezettsége

1. Milyen kérdéseket tenne fel az egyes csoporttagoknak a fenti adatokkal kapcsolatban 2012-es konszolidációt illetően?
2. Milyen konszolidációs módosító tételekkel lenne elégedett az audit során a fenti ismeretek birtokában a 2012-es konszolidált beszámolót tekintve?
3. Mennyi konszolidálásból származó társasági adó követelést, vagy kötelezettséget (halasztott adót) vontak maguk után a tárgyévi csoporton belüli tranzakciók 2012-ben? A csoportban 10%-os adókulccsal számoltak a halasztott adónál 2012-ben.
4. 2013 végén a 2012-es cégcsoporton belüli egyenlegekből megmaradt a Leány2 és Anya közötti 10 értékű egyenleg, a többit pénzügyileg rendezték. 2013-ban Leány2 eladta az előző évben Leány1-től vásárolt készlet felét csoporton kívülre, a másik felét nem, az készleten maradt. Más olyan készlet nem maradt 2013 végén raktáron, ami a csoporton belülről lett beszerezve korábban. Leány1 nem adott el tárgyi eszközt 2013-ban. Milyen konszolidációs módosító tételekkel lenne elégedett az audit során a 2013-as konszolidált beszámolót tekintve?
5. Milyen értékeket tartana helyesnek a konszolidált mérlegben és eredménykimutatásban a halasztott adóval kapcsolatban 2013-ban, ha a fenti adatokon és információkon kívül más nem okozott halasztott adót?



## 2. Feladat Adósságkonszolidációhoz adatok

		Követelések			
		Anya	Leány1	Leány2	
K ö t e l e z e t s é g e k	Anya		20	10	Jogosult követelése
			20	10	Kötelezett kötelezettsége
			0	0	Eltérés
	Leány1	20		0	Jogosult követelése
		10		0	Kötelezett kötelezettsége
		10		0	Eltérés
	Leány2	20	25		Jogosult követelése
		15	25		Kötelezett kötelezettsége
		5	0		Eltérés

## 2. Feladat megoldása **Adósságkonszolidáció**

**Első körben tisztázni kell, hogy miből adódhatnak az eltérések.**

### ☐ **Könyvelési hibából**

**Tegyük fel, hogy** a 10 eltérésből 5-öt le nem könyvelt tétel okozott, amely egy szolgáltatáshoz kapcsolódott.

Abban az esetben, ha az alapmérleget nem módosítják, akkor a következő módosítást kell feladni:

T 5.Költségek – K 4.Kapcsolt kötelezettség 5

### ☐ **Időbeli eltolódásból**

**Tegyük fel, hogy** a 10 eltérésből a fennmaradó 5 eltérést az okozza, hogy az anyavállalathoz nem érkezett meg időben a pénz.

Ebben az esetben megoldás lehet, hogy a követelést csökkentem, a pénzt növelem, vagy bankkal szembeni követelést írok elő.

A következő módosító tételt adjuk fel:

T 3.Pénzeszközök – K 4.Kapcsolt kötelezettség 5

## 2. Feladat megoldása **Adósságkonszolidáció**

**Első körben tisztázni kell, hogy miből adódhatnak az eltérések.**

- ☐ Könyvelési hibából
- ☐ Időbeli eltolódásból

### ☐ **Számviteli politika eltéréséből**

**Tegyük fel, hogy** az 5 eltérés abból adódik, hogy a devizás tételeknél más árfolyam került alkalmazásra.

Ebben az esetben az árfolyam-különbözet visszaforgatására van szükség:

T 8/9.Pénzügyi egyéb bev./ráford. – K 4.Kapcsolt kötelezettség      5

### **Összességében feladandó még:**

T 4.Kapcsolt kötelezettség      – K 3. Kapcsolt követelés      95

Halasztott adó tétel abban az esetben lesz, ha eredményt érintő visszaforduló módosítást adtunk fel, így a következőt kell könyvelni  
 $(5 + 5) * 0,1 = 1$

T 3.Halasztott adó követelés – K 8.Halasztott adó elszám.      1



## 2. Feladat megoldása **Adósságkonszolidáció**

### Problémák a feladat adósság konszolidációjával kapcsolatban

- ☐ A feladatban megjelenő esetek nem valódi eltérést jelentenek.
- ☐ Ezeket a különbségeket már az előkészítő feladatok során rendezni kellett volna, ami az egyedi eredményeket és nem a konszolidáltat érinti.
- ☐ Ebben az esetben a következő évi rendezés is az előkészítő feladatok között jelenik meg, az előző évi hatás az eredménytartalékkal szemben rendezendő.
- ☐ Az adósságkülönbség miatti valódi eltérés (pl. vásárolt követelés miatt) kiegyenlítése az adósságkonszolidáció miatti egyéb bevételre/ráfordításra számolandó el.
- ☐ Valódi eltérés hatása a következő évben a konszolidáció miatti saját tőke változás (adósság konszolidációból) mérlegtételen kerül kimutatásra.
- ☐ Továbbiakban úgy kezeljük a feladatot, mintha valódi eltérések lennének.

1. Milyen kérdéseket tenne fel az egyes csoporttagoknak a fenti adatokkal kapcsolatban 2012-es konszolidációt illetően?
2. Milyen konszolidációs módosító tételekkel lenne elégedett az audit során a fenti ismeretek birtokában a 2012-es konszolidált beszámolót tekintve?
3. Mennyi konszolidálásból származó társasági adó követelést, vagy kötelezettséget (halasztott adót) vontak maguk után a tárgyévi csoporton belüli tranzakciók 2012-ben? A csoportban 10%-os adókulccsal számoltak a halasztott adónál 2012-ben.
4. 2013 végén a 2012-es cégcsoporton belüli egyenlegekből megmaradt a Leány2 és Anya közötti 10 értékű egyenleg, a többit pénzügyileg rendezték. 2013-ban Leány2 eladta az előző évben Leány1-től vásárolt készlet felét csoporton kívülre, a másik felét nem, az készleten maradt. Más olyan készlet nem maradt 2013 végén raktáron, ami a csoporton belülről lett beszerezve korábban. Leány1 nem adott el tárgyi eszközt 2013-ban. Milyen konszolidációs módosító tételekkel lenne elégedett az audit során a 2013-as konszolidált beszámolót tekintve?
5. Milyen értékeket tartana helyesnek a konszolidált mérlegben és eredménykimutatásban a halasztott adóval kapcsolatban 2013-ban, ha a fenti adatokon és információkon kívül más nem okozott halasztott adót?

## 2. Feladat megoldása

### Adósságkonszolidáció 2013-ban

#### Előző évi különbségek rendezése

- Ha továbbra is fennáll a különbség, akkor E/F módosításaként kerül elszámolásra (eredmény semlegesen).
- Ha a különbség tárgyévben rendeződött, akkor eredménnyel szemben kell kivezetni.
- Mindegyik esetben (mivel előző évi hatás továbbvitele) a STVKM (adósság konszolidáció miatt) mérlegtétellel szemben kell elszámolni.
- Az előző évi halasztott adó követelést/kötelezettséget minden esetben a STVKM-el szemben kell állományba venni.
- Eredményt érint (8.Halasztott adó elszámolás) a tárgyévben rendeződött (eredménnyel szemben elszámolt) előző évi különbözet adóhatása.



## 2. Feladat megoldása

### Adósságkonszolidáció 2013-ban

#### Előző évi különbségek rendezése

##### ☐ Könyvelési hiba

A következő évben az egyedi beszámolóban megjelent a le nem könyvelt tétel, amelyet ki is fizettek. Könyvelendő:

T 4.STVKM – K 5.Költségek 5

Halasztott adó vonzata (lehetne bruttó módon a 3.Halasztott adó követelésen keresztül vezetéssel):

T 8.Halasztott adó elszám. – K 4.STVKM 0,5

##### ☐ Időbeli eltolódásból

Előző évben nem okozott eredmény eltérést, így nem kell vele foglalkozni (tárgyévre sem lehet eredmény hatása).

.

## 2. Feladat megoldása

### Adósságkonszolidáció 2013-ban

#### Előző évi különbségek rendezése

- ☐ Könyvelési hibából
- ☐ Időbeli eltolódásból

#### ☐ Számviteli politika eltéréséből I.

Tegyük fel, hogy a kötelezettség még a könyvekben van.

T 4.STVKM – K 4.Kapcsolt kötelezettség 5

Halasztott adó vonzata:

T 3.Halasztott adó követ. – K 4.STVKM 0,5

#### ☐ Számviteli politika eltéréséből II.

Tegyük fel, hogy a kötelezettséget már kifizették.

T 4.STVKM – K 4.Pü-i műv. egyéb bev./ráf. 5

Halasztott adó vonzata (lehetne bruttó módon a 3.Halasztott adó követelésen keresztül vezetéssel):

T 8.Halasztott adó elszám. – K 4.STVKM 0,5

## 2. Feladat (folytatás)

MFT-ban

### **Bevételek és ráfordítások kiküszöbölése, közbenső eredmény kiszűrése:**

**Leány1** tárgyévben 30 bekerülési értékű árut értékesített 40-ért Anyának és 40 bekerülési értékű árut 60-ért Leány 2-nek. Leány1 nem mutat ki költséget tárgyévben Anyával szemben mást, mint 10 igénybevett szolgáltatást, ezen túl pedig kimutat még 100 igénybe vett szolgáltatást Leány2-vel szemben, amit ráaktivált egy ingatlanra ~~december 31-én~~ **január 1-jén**, amely ingatlannak akkor még 10 év volt a várható hasznos élettartama. Leány2 ezen az ügyleten 10 profitot ért el.

**Leány2**-nek nem volt költsége, ráfordítása tárgyévben Leány1-el szemben, de volt neki árbevétele 100 értékben a másik leánytól. Anyával szemben tárgyévben Leány2 10 árbevételt mutat ki szolgáltatás nyújtásából és 15 értékű szolgáltatást vett igénybe Anyától.

**Any**a tárgyévben 10 szolgáltatást vett igénybe és mutat ki az eredménykimutatásában Leány2-vel szemben, de nincs neki költsége vagy ráfordítása Leány1-el szemben. Anya bevétele szolgáltatásnyújtásból Leány1-től 20, Leány2-től 15 volt a kimutatások szerint 2012-ben.



## 2. Feladat

### Hozam-ráfordítás konszolidációhoz adatok

		Bevételek			
		Anya	Leány1	Leány2	
Költségek/ráfordításo	Anya		40	10	Bevétel elszámolás szer.
			0	10	Költség elszámolás szer.
			40	0	Eltérés
	Leány1	20		100	Bevétel elszámolás szer.
		10		100	Költség elszámolás szer.
		10		0	Eltérés
	Leány2	15	60		Bevétel elszámolás szer.
		15	0		Költség elszámolás szer.
		0	60		Eltérés

## 2. Feladat megoldása

### Belső eredmény konszolidáció 2012.

- **Leány2 – Leány1-től vásárolt áruja miatti belső eredmény:**

T 9.Árbevétel – K 2. Áruk 20

Belső eredmény halasztott adó vonzata:

T 3.Halasztott adó követelés – K 8.Halasztott adó elszám. 2

- **Anya – Leány1-től vásárolt áruja miatti belső eredmény kiszűrése:**

T 9.Árbevétel – K 2. Áruk 10

Belső eredmény halasztott adó vonzata:

T 3.Halasztott adó követelés – K 8.Halasztott adó elszám. 1

- **Leány1 – Leány2-től igénybe vett szolgáltatás (tárgyiként aktívált) miatti belső eredmény kiszűrése (01. 01-től):**

T 9.Árbevétel – K 1.Tárgyi eszközök br. 10

Tárgyi eszköz értékcsökkenésének korrekciója:

T 1.Tárgyi eszköz écs. – K 5.Értékcsökkenés 1

Belső eredmény halasztott adó vonzata  $(10 - 1) * 0,1$ :

## 2. Feladat megoldása

### Bevétel és ráfordítás konszolidáció 2012.

#### ☐ Leány2 – Anyától igénybe vett szolgáltatása:

T 9.Árbevétel – K 5.Igénybevett szolgáltatás 15

~~2. évben: T STVKM - K STVKM 15~~

#### ☐ Leány2 – Leány1-től vásárolt áruja miatti kiszűrés:

T 9.Árbevétel – K 8.ELÁBÉ 40

#### ☐ Anya – Leány1-től vásárolt áruja miatti kiszűrés:

T 9.Árbevétel – K 8.ELÁBÉ 30

#### ☐ Anya – Leány2-től igénybe vett szolgáltatása:

T 9.Árbevétel – K 5.Igénybevett szolgáltatás 10

~~2. évben: T STVKM - K STVKM 10~~

#### ☐ Leány1 – Leány2-től igénybe vett szolgáltatás (tárgyiként aktivált) miatti kiszűrés **(saját teljesítménynek minősül):**

T 9.Árbevétel – K 5.SEEAÉ 90



## 2. Feladat megoldása

### Bevétel és ráfordítás konszolidáció 2013 (???)

- **Leány2 – Anyától igénybe vett szolgáltatás:**

T 9.Árbevétel – K 5.Igénybevett szolgáltatás 15

~~2. évben: T STV1 – K STV1~~

- **Leány2 – Leány1**

T 9.Árbevétel – K 5.Igénybevett szolgáltatás 40

- **Anya – Leány1**

T 9.Árbevétel – K 5.Igénybevett szolgáltatás 30

- **Anya – Leány2**

T 9.Árbevétel – K 5.Igénybevett szolgáltatás 10

~~2. évben: T STV1 – K STV1 M 10~~

- **Leány1 – Leány2-től igénybe vett szolgáltatás (tárgyiként aktivált) miatti kiszűrés (saját teljesítménynek minősül):**

T 9.Árbevétel – K 5.SEEAÉ 90

**Nem volt  
eredmény hatása,  
így nem kell vele  
foglalkozni!**

## 2. Feladat megoldása

### Belső eredmény konszolidáció 2013.

- **Leány2 – Leány1-től vásárolt áruja nem kerül tovább értékesítésre:**

T 4.STVKM – K 2. Áruk 20

Belső eredmény halasztott adó vonzata:

T 3.Halasztott adó követelés – K 4.STVKM 2

- **Anya – Leány1-től vásárolt áruja 2013-ban értékesítésre került:**

T 4.STVKM – K 8.ELÁBÉ 10

Belső eredmény halasztott adó vonzata(bruttó módon is lehet):

T 8.Halasztott adó elszám. – K 4.STVKM 1

- **Leány1 – Leány2-től igénybe vett szolgáltatás (tárgyiként aktivált) miatti előző évi belső eredmény felvétele:**

T 4.STVKM – K 1.Tárgyi eszközök br. 10

Tárgyi eszköz értékcsökkenésének korrekciója:

T 1.Tárgyi eszköz écs. – K 4.STVKM 1

Belső eredmény halasztott adó vonzata  $(10 - 1) * 0,1$ :

T 3.Halasztott adó követelés – K 8.Halasztott adó elsz. 0,9

- **Leány1 – Leány2-től igénybe vett szolgáltatás (tárgyiként aktivált) miatti belső eredmény visszaforgatása (écs)**

Tárgyi eszköz értékcsökkenése:

## 2. Feladat megoldása

### Belső eredmény konszolidáció 2013.

- Leány2 – Leány1-től vásárolt áruja nem kerül tovább értékesítésre:
- Anya – Leány1-től vásárolt áruja 2013-ban értékesítésre került:
- **Leány1 – Leány2-től igénybe vett szolgáltatás (tárgyiként aktívált) miatti előző évi belső eredmény felvétele:**

T 4.STVKM – K 1.Tárgyi eszközök br. 10

Tárgyi eszköz értékcsökkenésének korrekciója:

T 1.Tárgyi eszköz écs. – K 4.STVKM 1

Belső eredmény halasztott adó vonzata  $(10 - 1) * 0,1$ :

T 3.Halasztott adó követelés – K 4.STVKM 0,9

- **Leány1 – Leány2-től igénybe vett szolgáltatás (tárgyiként aktívált) miatti belső eredmény visszaforgatása (écs):**

Tárgyi eszköz értékcsökkenése:

T 1.Tárgyi eszköz écs. – K 5.Értékcsökkenés 1

Belső eredmény visszafordulás halasztott adó vonzata:

T 8.Halasztott adó elsz. – K 3.Halasztott adó köv. 0,1



## 2. Feladat megoldása

### Belső eredmény konszolidáció 2014.

- **Leány1 – Leány2-től igénybe vett szolgáltatás (tárgyiként aktivált) miatti előző **évek** belső eredményének felvétele:**

T 4.STVKM – K 1.Tárgyi eszközök br. 10

Tárgyi eszköz értékcsökkenésének korrekciója:

T 1.Tárgyi eszköz écs. – K 4.STVKM 2

Belső eredmény halasztott adó vonzata  $(10 - 2) * 0,1$ :

T 3.Halasztott adó követelés – K 4.STVKM 0,8

- **Leány1 – Leány2-től igénybe vett szolgáltatás (tárgyiként aktivált) miatti belső eredmény **2014-es** visszaforgatása (écs):**

Tárgyi eszköz értékcsökkenése:

T 1.Tárgyi eszköz écs. – K 5.Értékcsökkenés 1

Belső eredmény visszafordulás halasztott adó vonzata:

T 8.Halasztott adó elsz. – K 3.Halasztott adó köv. 0,1

- **Leány1 – Leány2-től igénybe vett szolgáltatásból származó**

## 2. Feladat megoldása

### Belső eredmény konszolidáció 2014.

- **Leány1 – Leány2-től igénybe vett szolgáltatás (tárgyiként aktivált) miatti előző évek belső eredményének felvétele:**

T 4.STVKM	– K 1.Tárgyi eszközök br.	10
Tárgyi eszköz értékcsökkenésének korrekciója:		
T 1.Tárgyi eszköz écs.	– K 4.STVKM	2
Belső eredmény halasztott adó vonzata $(10 - 2) * 0,1$ :		
T 3.Halasztott adó követelés	– K 8.Halasztott adó elsz.	0,8

- **Leány1 – Leány2-től igénybe vett szolgáltatás (tárgyiként aktivált) miatti belső eredmény 2014-es visszaforgatása (écs):**

Tárgyi eszköz értékcsökkenése:		
T 1.Tárgyi eszköz écs.	– K 5.Értékcsökkenés	1
Belső eredmény visszafordulás halasztott adó vonzata:		
T 8.Halasztott adó elsz.	– K 3.Halasztott adó köv.	0,1

- **Leány1 – Leány2-től igénybe vett szolgáltatásból származó tárgyi eszköz értékesítése miatti belső eredmény rendezése**

T 1.Tárgyi eszköz br.	<del>4.STVKM</del>	– K 8.Egyéb ráfordítások	10
T 8.Egyéb ráfordítások	– K 1.Tárgyi eszköz écs	<del>4.STVKM 2</del>	3
T 8.Halasztott adó elsz.	– K 3.Halasztott adó köv.	<del>4.STVKM 0,9</del>	0,7
<del>T 8.Egyéb ráfordítás</del>	<del>– K 4.STVKM</del>	<del>2</del>	
<del>T 4.STVKM</del>	<del>– K 8.Halasztott adó elszám.</del>	<del>0,2</del>	

# Konszolidált kiegészítő melléklet

- Nem a konszolidációs módosítások a lényegesek, hanem az, hogy melyek maradtak a beszámolóban.
- Konszolidált saját tőke mozgástábla ellenőrzése fontos eleme a könyvvizsgálatnak.
- Konszolidált szintű eszköz mozgástáblák külön oszlop a bekerülő/kikerülő leányvállalati befektetett eszközök miatt.
- Konszolidált cash-flow
  - Egyedi cash-flow-k összeadása, majd konszolidációs módosítások VAGY
  - Konszolidált mérleg eltéréseiből



# Konszolidált cash flow

- **Elkészíthető:**

- **Direkt (forgalmi adatok alapján)**
- **Indirekt módon (állományváltozások alapján)**

- **Gyakorlat:**

- **MCF indirekt logikával**
- **BCF és FCF direkt logikával**



**Miért ez a gyakorlat?**

# Konszolidált cash flow

- Miben különbözik az egyedi CF és a konszolidált CF?
- Alapvetően abban, hogy egyes témákat másként kezelünk a konszolidálásban, mint az egyedi beszámolóokban. Ilyen témák a következők:
  - Társult vállalkozásokkal kapcsolatos helyzetek
  - Kisebbségi érdekeltségekkel kapcsolatos problémák
  - A leányvállalatok csoportba való be- illetve kilépése

# Konszolidált cash flow

Csak akkor lesznek a CF részei, ha pénzben rendezik!

- A társult vállalkozások CF kimutatásbeli kezelésének problémái:
  - **Megszerzéskor és eladáskor a vételár, eladási ár pénzmozgásos tétel lesz (BCF)**
  - **Hozamuk az osztalék lehet(BCF)**
  - **Normál üzleti kapcsolatok során keletkező gazdasági események (MCF, BCF, FCF)**

Ez utóbbi hatások nem szűrhetők ki a CF-ból, mert körön kívüli események!





# Konszolidált cash flow

- Hogyan jelennek meg a társult vállalkozások a konszolidált mérlegben és eredménykimutatásban?
  - Részesedés értékeléssel (Equity módszer)
  - Felvételre kerül az anyavállalat mérleg szerinti eredményében az anyavállalatra jutó arányos eredményük (függetlenül attól, hogy osztalékként kifizették vagy sem, döntöttek az osztalékról vagy sem).

Vegyük észre, hogy ez nem  
pénzmozgással járó  
gazdasági esemény, tehát  
biztosan kiszűrésre kell, hogy  
kerüljön.!



# Konszolidált cash flow

## Társult vállalkozások mozgásai (Mérleg)

Nyitó egyenleg	Kifizetett osztalék
Megszerzés (pénz)	Ki nem fizetett osztalék
Megszerzés (nem pénz)	Kivezetés (pénz)
Részesedés társult vállalkozás eredményéből	Kivezetés (nem pénz)
	Záró egyenleg

# Konszolidált cash flow

Kisebbségi  
érdekeltség!

## Nem kontrolláló érdekeltség (NKÉ)

mozgása a mérlegben

### Nyitó egyenleg

NKÉ eredményrésze

Egyéb növekedések

Pl. tőkeemelés leányvállalatban,  
ahol NKÉ arányosan teljesít)

### Kifizetett osztalék

Ki nem fizetett osztalék

Egyéb csökkenések

### Záró egyenleg



# Konszolidált cash flow

**Leányvállalatok belépése, kilépése**  
**(Ha állományváltozásokkal dolgozunk)**

**Belépés esetén:**

**Nyitó konszolidált adatok**  
**+ Leány megszerzés kori nettó eszközértéke**

**Vagy**

**Záró konszolidált adatok**  
**- Leány megszerzés kori nettó eszközértéke**

# Konszolidált cash flow

**Leányvállalatok belépése, kilépése**  
**(Ha állományváltozásokkal dolgozunk)**

**Kilépés esetén:**

**Nyitó konszolidált adatok**

**- Leány megszerzés kori nettó eszközértéke**

**Vagy**

**Záró konszolidált adatok**

**+ Leány megszerzés kori nettó eszközértéke**

# Konszolidált cash

Ez azt jelenti, hogy a konszolidált CF-nak nincs kötött formátuma, a cégekre van bízva a megoldás.

Szt. szerinti nevesített szabályok (7. melléklet)

A konszolidált éves beszámoló kiegészítő mellékletének részét képező cash flow-kimutatást a **jelen melléklet szerinti szerkezetben is el lehet készíteni** a konszolidált éves beszámoló mérlege és eredménykimutatása adatainak felhasználásával.

A konszolidációs különbözeteket, illetve azok állományváltozását a cash-flow azon soránál kell figyelembe venni, amelyekben szereplő tételhez a konszolidált beszámolóba tartoznak.



# Konszolidált cash flow

## Szt. szerinti nevesített szabályok (7. sz. melléklet)

A 14-27. sorokban kizárólag azokkal a vállalkozásokkal szembeni gazdasági eseményekből eredő adatokat kell feltüntetni, amely vállalkozások **nem tartoznak a konszolidálásba bevont vállalkozások közé.**

Nyilván a MCF sem tartalmazhat körön belüli tételeket, de az indirekt logika alapján ezek rendeződnek!

Ezek szerint a MCF tartalmazhatja a konszolidálásba bevont vállalkozások adatait ???

# Konszolidált cash flow

- **Konszolidált mérlegeltéréseket mint nyers cash flow-t módosítani kell:**
  - **Befektetési cash flow „kitisztítása” nem pénzmozgással járó módosító tételek kiszűrésével**
  - **Finanszírozási cash flow „kitisztítása” nem pénzmozgással járó módosító tételek kiszűrésével**
  - **Halasztott adó és kisebbségi érdekeltség is megjelenik a módosítandó eltérések között**

# 3. Feladat

Jegyzet 27. old

- ☐ **Konszolidált tárgyi eszköz mozgástábla ellenőrzése**
- ☐ **Konszolidált cash-flow ellenőrzése**
- ☐ **Halasztott adó kezelése**



# 3. Feladat

Jegyzet 27. old

Anya Zrt. (továbbiakban Anya) 2011. január 1-én megvásárolta Leány1 80%-át, 2013. június 30-án pedig Leány2 80 %-át. Leány1-en a csoport az akvizíciókor 50 millió forint értékű aktív tőkekonszolidációs különbözetet számolt el. A csoportnak csak ez a 2 leányvállalata van, más társaság nem kerül bekonszolidálásra és a csoportban 2013-ben az akvizíción kívül más változás nem történt a leányvállalati részesedéseket tekintve. Anya konszolidált beszámolót készít 2011-től, az Ön cége auditálja a csoport konszolidált beszámolóját és az egyedi beszámolókat is. 2013-ben az egyedi beszámolók auditálásra kerültek már és a konszolidált mérleg és eredménykimutatás is végleges, csak a konszolidált kiegészítő melléklet könyvvizsgálatát kell elvégezni.

# 3. Feladat

Jegyzet 27. old

A konszolidált mérleg főbb számai a következők 2012-ben és 2013-ban:

<b>Megnevezés</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>ÁV</b>
Tárgyi eszközök	20	26	+ 6
Aktív tőkekonsz. kül.	30	29	- 1
Vevők	20	63	+ 43
Készletek	17	79	+ 62
Pénzeszközök	50	20	- 30
Jegyzett tőke	40	40	0
Eredménytartalék	15	20	+ 5
Leányvállalati ST vált.	10	12	+ 2
Saját tőke vált. konsz.m.	0	0	0
MSZE	7	54	+ 47
Külső érdekeltség	20	46	+ 26
Rövid lejáratú hitelek	40	40	0
Szállítók	5	5	0

# 3. Feladat

Jegyzet 27. old

Leány2 akvizíciós (2013. június 30-i) mérlegében a következő adatok szerepelnek.

Megnevezés	2013.06.30.
Tárgyi eszközök	14
Vevők	5
Készletek	90
Pénzeszközök	5
Jegyzett tőke	50
Eredménytartalék	20
Tőketartalék	10
MSZE	20
Rövid lejáratú hitelek	0
Szállítók	14

**Saját tőke  
100 MFt**



# 3. Feladat

Jegyzet 27. old

Leány2 80%-ának ellenértéke 90 millió forint, a teljes összeg kifizetésre került 2013-ban. A tárgyévi egyedi mérleg szerinti eredménye az év végi beszámolóban Anyának 40 millió forint, Leány1-nek 20 millió forint, Leány2-nek pedig 30 millió forint. A csoportban az aktív tőkekonszolidációs különbözetet 5 év alatt írják le. A leányvállalatokat könyv szerinti érték módszerével konszolidálják, rejtett terhek és tartalékok feltárása nélkül.

Aktív különbözet  $90 \text{ MFt} - 100 \text{ MFt} * 0,8 = 10 \text{ MFt}$

Kisebbség részesedése  $100 \text{ MFt} * 0,2 = 20 \text{ MFt}$

# 3. Feladat

Jegyzet 27. old

## FELADATOK:

1. A csoport konszolidált tárgyi eszköz mozgástáblájában és az egyedi éves beszámolóokban található tárgyi eszköz mozgástáblájában a következő összevont adatokat találja

Bruttó nyitó  
(könyvvizsgálat előtt):

Konszolidált Anya  
60 30

Tárgyévi beszerzés  
10

20 10 0

Csökkenés eladásból  
10 5

20 5

Bruttó záró  
10 15

60 35

ÉCS nyitó  
20

10 5

35

Tárgyévi ÉCS  
3 2

10 5

Csökkenés eladásból

10 5

## FELADATOK:

1. **Ellenőrizze le** a konszolidált tárgyi eszköz mozgástábla adatait a következő ismeretek birtokában:
  - a) A csoportban Leány1 értékesített Anyának tárgyi eszközt 2013. december 31-én. A nettó eladási ár 2 millió forint, az eladott eszköz bruttó könyv szerinti értéke 5 millió forint, nettó könyv szerinti értéke 3 millió forint. 2013-ban más csoporton belüli tranzakció nem történt, ami tárgyi eszközt érintett volna.
  - b) Akvizíciókor a Leány2 tárgyi eszközeinek bruttó értéke 20 millió forint, a felgyűlt értékcsökkenés pedig 6 millió forint.

Ha van olyan információ, amelyre szüksége van még az ellenőrzéshez, kérdezzen rá az ügyfélre (előadóra)!



# 3. Feladat

Jegyzet 27. old

A csoport konszolidált tárgyi eszköz mozgástáblájában található összevont adatok **nem megfelelőek, mert**

- nem veszik figyelembe az év közben végrehajtott akvizíciót,
- nem kezelik a körön belüli beszerzéseket,
- nem kezelik a körön belüli értékesítéseket.

	L1		L2		Konszolidált	Any
Bruttó nyitó					60	30
	20	10				
Tárgyévi beszerzés					20	10
	10					0
Csökkenés eladásból					20	5
	10	5				
Bruttó záró					60	35
	10	15				
ÉCS nyitó						35
	20	10	5			
Tárgyévi ÉCS					10	5
	3	2				
Csökkenés eladásból					10	5

# 3. Feladat – Meg

L2 nem lehet benne, mert az akvizíció később történt!

Anya	L1	L2		
Bruttó nyitó			50	30
	20	10		
<b>Leányvállalati akvizíció</b>			20	
Tárgyévi beszerzés			8	10
	0	10		
Csökkenés eladásból			15	5
	10	5		
Bruttó záró			63	35
	10	15		
ÉCS nyitó				30
	20	10	5	
<b>Leányvállalati akvizíció</b>			6	
Tárgyévi ÉCS			9	5
	3	2		
Csökkenés eladásból			8	5

$\sqrt{EIT}$

3

Bruttó

Leányvállalat

T

Br

ÉCS nyitó

Leányvállalati akvizíció

Tárgyévi ÉCS

Csökkenés eladásból

$$20 - 5 = 15$$

Mivel L1 tárgyévi csökkenésként mutatja ki, de nem lehet!

$$10 - 2 = 8$$

Mivel a körön belül eladott eszközhez kapcsolódó écs 2!

$$10 - 2 = 8$$

Mivel a 2 L1-től került beszerzésre!

L1 elad A-nak tárgyi eszközt  
Bruttó 5 MFt  
Écs.  $5 - 3 = 2$  MFt  
El. ár 2 MFt

$\sqrt{EIT}$  8



# 3. Feladat

FELADATOK folytatása:

- 2. Végezzen ellenőrzést** a lent található csoport konszolidált cash flow-ján annak tudatában, hogy a tárgyévben
- a) A terv szerinti értékcsökkenésen kívül nem történt más eredménymódosító pénzmozgás nélküli tétel könyvelése az Anya, Leány1 és Leány2 társaságok egyedi beszámolójában.
  - b) A csoportban a finanszírozással kapcsolatban csak 1 tranzakció történt, Anya adott 30 millió forint értékű forintalapú kölcsönt Leány2-nek, amit az év végig nem fizetett vissza.
  - c) Tárgyévben a csoport minden tárgyévben vásárolt tárgyi eszközt teljes mértékben kifizette, előző év végén a beruházási szállítók egyenlege a konszolidált mérlegben nulla volt. 2013-ban a csoporton kívülre értékesített tárgyi eszközökön 2 millió forint pozitív eredményt ért el a csoport, a teljes eladási ár tárgyévben befolyt. Előző évi tárgyi eszköz értékesítésekre nem folyt be pénz tárgyévben, előleget befektetett eszközre a csoport nem kapott és nem fizetett, sem tárgyévben, sem az előző évben.

# 3. Feladat

FELADATOK folytatása:

**2. Végezzen ellenőrzést** a lent található csoport konszolidált cash flow-ján annak tudatában, hogy a tárgyévben

d. Anya és Leány1 társasági adója összesen 7 millió forint tárgyévben (befizetett és elszámolt összeg egyezett). Leány2 nem fizetett társasági adót egy speciális adókedvezmény miatt.

e. Halasztott adóval kapcsolatos tétel nem merült fel a konszolidált beszámolóban 2013-ban, mivel a konkrét értékek nem haladták meg a lényegességi értékeket.

Ha van olyan információ, amelyre szüksége van még az ellenőrzéshez, kérdezzen rá az ügyfélre (előadóra)!

**3. Hogyan jelent volna meg** a konszolidált eredménykimutatásban, mérlegben és cash flow-ban, amennyiben számolni kellett volna **halasztott adóval** 2013-ban?

# 3. Feladat – Megoldás 2

A konszolidált CF kimutatást a konszolidált mérleg adatainak állományváltozásából állítottuk össze

A nyers CF adatoknál a MSZE felbontásra került az alábbiak szerint:

**Egyedi CF kimutatások**

**Konszolidált CF kimutatások**

Adózás előtti eredmény

- Fizetett, fizetendő adó
- Fizetett, fizetendő osztalék



- Halasztott adó

- Külső érdekeltségre jutó eredmény



### 3. Feladat – Megoldás 2

A nyers CF adatoknál a MSZE felbontásra került az alábbiak szerint:

Csoport adózás előtti eredménye 67

Adó – 7

Külső érdekeltség az  
eredménykimutatásban – 6

Csoport mérleg szerinti eredménye 54

# 3. Feladat – Megoldás 2

Miért és hogyan?

**Anyavállalat**

**+ 40**

**L1 + 16**

**L2 + 8**

**Te.ért.eredm.korr + 1**

**GW écs. - 11**

**Csoport MSZE 54**

Körön belüli Te. értékesítés  
eredményhatása – 1 MFt

Eladási ár: 2 MFt

Könyv szerinti érték: 3 MFt

**GW écs számítása: 11 MFt.**

L1 50 MFt/5 év = 10 MFt

L2 10 MFt/5 év/2 = 1 MFt

**L1 adatai:**

Tárgyévi MSZE 20 MFt

**20 \* 0,2 = 4 MFt a külső  
érdekeltségre jutó rész.**

20 – 4 = 16 MFt a csoportra jutó  
eredmény

**L2 adatai:**

Tárgyévi MSZE változása:

30-20 MFt= +10MFt

**10 \* 0,2 = 2 MFt,**

10 – 2 = 8 MFt a csoportra jutó  
eredmény

Fentiekből következően a  
Külső érdekeltségre jutó  
eredmény: 4 + 2 = 6 MFt!

# Megnevezés

	Nyers Cash- flow	Leányz megszerz ése	Csoporton kívülre értékesített tárgyi eszköz eredménye	Goodwill amortizáció	MSZE megosztás külső érdekeltségre	Összesen
<b>I. Szokásos tevékenységből származó pénzeszköz-változás</b>	-16	61	-2	11	0	54
<b>(Működési cash flow, 1-13. sorok)</b>						0
1. Adózás előtti eredmény ±	67					67
Külső érdekeltség eredménykimutatásban	-6				6	0
Külső érdekeltség változás a mérlegben	20	-20			-6	0
2. Elszámolt amortizáció +	9					9
Goodwill értékcsökkenés						
3. Elszámolt értékvesztés és visszaírás ±						
4. Céltartalék képzés és felhasználás külön						
5. Befektetett eszközök értékesítésének er						
6. Szállítói kötelezettség változása ±						
7. Egyéb rövid lejáratú kötelezettség válto						
8. Passzív időbeli elhatárolások változása ±						
9. Vevőkövetelés változása ±						
10. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszköz nélkül) változása ±						
11. Aktív időbeli elhatárolások változása ±	0					0
12. Fizetett, fizetendő adó (nyereség után) -	-7					-7
13. Fizetett, fizetendő osztalék, részesedés -	0					0
<b>II. Befektetési tevékenységből származó pénzeszköz-változás</b>	-14					-84
<b>(Befektetési cash flow, 14-16. sorok)</b>						0
14. Befektetett eszközök beszerzése -	-8					-8
15. Befektetett eszközök eladása +	7					9
16. Kapott osztalék, részesedés +	0					0

**Csoport adózás előtti eredménye 67**

**Adó - 7**

**Külső érdekeltség az eredménykimutatásban**

**- 6**

**Csoport mérleg szerinti eredménye 54**

**Ezt kell  
felbontani és  
elhelyezni a  
nyers CF  
oszlopban.**

Leányz részesedés beszerzése		-90				-90
Leányz pénzeszköze akvizíciókor		5				5
Leányz akvizícióval csoportba került tárgyi eszköz	-14	14				0
Aktív tőkekonzolidációs különbözet változás	1	10		-11		0



# Megnevezés

	Nyers Cash- flow	Leány2 megszerz ése	Csoporton kívülre értékesített tárgyi eszköz eredménye	Goodwill amortizáció	MSZE megosztás külső érdekeltségre	Összesen
<b>I. Szokásos tevékenységből származó pénzeszköz-változás</b>	-16	61	-2	11	0	54
<b>(Működési cash flow, 1-13. sorok)</b>						0
1. Adózás előtti eredmény ±	67					67
Külső érdekelttség eredménykimutatásban	-6				6	0
Külső érdekelttség változás a mérlegben	26	-20			-6	0
2. Elszámolt amortizáció +	9					0
Goodwill értékcsökkenés						
3. Elszámolt értékvesztés és visszairás ±	0					
4. Céltartalék képzés és felhasználás különbözete ±	0					
5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye ±						
6. Szállítói kötelezettség változása ±	0	-14				
7. Egyéb rövid lejáratú kötelezettség változása ±	0					
8. Passzív időbeli elhatárolások változása ±	0					0
9. Vevőkövetelés változása ±	-43	5				-38
10. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszköz nélkül) változása ±	-62	90				28
11. Aktív időbeli elhatárolások változása ±	0					0
12. Fizetett, fizetendő adó (nyereség után) -	-7					-7
13. Fizetett, fizetendő osztalék, részesedés -	0					0
<b>II. Befektetési tevékenységből származó pénzeszköz-változás</b>	-14	-61	2	-11	0	-84
<b>(Befektetési cash flow, 14-16. sorok)</b>						0
14. Befektetett eszközök beszerzése -	-8					-8
15. Befektetett eszközök eladása +	7		2			9
16. Kapott osztalék, részesedés +	0					0
Leány2 részesedés beszerzése		0				-90
Leány2 pénzeszköze akvizíciókor		5				5
Leány2 akvizícióval csoportba került tárgyi eszköz	-14	14				0
Aktív tőkekonszolidációs különbözet változás	1	10		-11		0

**A konszolidált mérleg  
állományváltozásait  
csak be kell másolni!**

## Hogyan alakult a tárgyi eszközök forgalma a tárgyidőszakban?

### Tárgyi eszközök

Nyitó egyenleg	20	Értékesítés	7
Beszerezés (pénz)	8	Értékcsökkenés	9
Akvizícióból (np.)	14	Záró egyenleg	26

# Megnevezés

Nyers  
Cash-  
flow

**Befektetett eszközök  
elhelyezése a nyers CF  
oszlopban!**

I. Szokásos tevékenységből származó pénzeszköz-változás  
(Működési cash flow, 1-13. sorok)

1. Adózás előtti eredmény ±	67					67
Külső érdekeltiség eredménykimutatásban	-6				6	0
Külső érdekeltiség változás a mérlegben	26	-20			-6	0
2. Elszámolt amortizáció +	9					9

## Befektetett eszközök (Tárgyi eszközök)

Nyitó egyenleg 20

Beszerezés (pénz) 8

Akvizícióból (np.) 14

Értékesítés 7

Értékcsökkenés 9

Záró egyenleg 26

II. Befektetési tevékenységből származó pénzeszköz-változás  
(Befektetési cash flow, 14-16. sorok)

14. Befektetett eszközök beszerzése -	-8					-8
15. Befektetett eszközök eladása +	7		2			9
16. Kapott osztalék, részesedés +	0					0

Leány2 részesedés beszerzése		-90				-90
Leány2 pénzeszköze akvizíciókor		5				5
Leány2 akvizícióval csoportba került tárgyi eszköz	-14	14				0
Aktív tőkekonzolidációs különbözet változás	1	10		-11		0



# Megnevezés

Nyers  
Cash-  
flow

Leányz  
megszerz  
ése

Csoporton kívülre  
értékesített tárgyi  
eszköz

Goodwill

MSZE  
megosztás

Összesen

## L2 Mérlege akvizíciókor

Megnevezés		2013.06.30	
I. Szokásos tevékenység	-16	61	
(Működési cash flow)			
1. Adózás előtti eredmény	67		
Külső érdekelttség eredményváltozása	-6		
Külső érdekelttség változása a mérlegben	26	-20	
2. Elszámolt amortizáció	9		
Goodwill			
3. Előírt értékcsökkenés	0		
4. Előírt értékcsökkenés változása	0		
5. Pénzeszközök			
6. Jegyzett tőke	0	-14	
7. Egyéb rövid lejáratú hitelek	0		
8. Passzív időbeli elhatárolások változása	0		
9. Vevőkövetelés változása	-43	5	
10. Forrásként nyújtott kölcsönök	-62	90	
11. Átírt értékek	0		
12. Előírt értékcsökkenés	-7		
13. Előírt értékcsökkenés változása	0		
14. Befektetett eszközök beszerzése	-14	-61	2
(Befektetési cash flow)			
15. Befektetett eszközök értékesítése	-8		
16. Kapott kölcsönök	7		2
17. Kapott kölcsönök értékesítése	0		
Leányvállalatok			
Leányvállalatok			
Leányvállalatok			
Aktív tőkekonstrukciók	1		-11

Kiszűrendő

$$100 * 0,2 =$$

20

Kiszűrendő  
mert nem volt  
benne a  
nyitóban

$$90 \text{ MFt} - (100 * 0,8) =$$

$$+ 10 \text{ GW}$$

Pénzmozgás nincs!

Kiszűrendő  
mert nem járt  
pénzmozgással

# Megnevezés

	Nyers Cash- flow	Leány2 megszerz ése	Csoporton kívülre értékesített tárgyi eszköz	Goodwill	MSZE megosztás	Összesen
<b>L2 Mérlege akvizíciókor</b>						
<b>I. Szokásos tevékenységből származó pénzeszköz-változás</b> (Működési cash flow, 1-13. sorok)	-16	61				
1. Adózás előtti eredmény ±	67					
Külső érdekelttség eredménykimutatásban	-6					
Külső érdekelttség változás a mérlegben	26	-20				
2. Elszámolt amortizáció +	9					
Goodwill értékcsökkenés						
3. Elszámolt értékvesztés	0					
4. Céltartalék	0					
5. Befektetési eszközök értékesítése						
6. Befektetési eszközök értékesítése	0	-14				
7. Befektetési eszközök értékesítése	0					
8. Befektetési eszközök értékesítése	0					
9. Befektetési eszközök értékesítése	-43	5				
10. Befektetési eszközök értékesítése	-62	90				
11. Aktív tőke	0					
12. Fizetett, fizetendő osztalék, részesedés	-7					
13. Fizetett, fizetendő osztalék, részesedés	0					
<b>II. Befektetési tevékenységből származó pénzeszköz-változás</b> (Befektetési cash flow, 14-16. sorok)	-14	-61	2	-11	0	-84
14. Befektetett eszközök beszerzése -	-8					-8
15. Befektetett eszközök eladása +	7		2			9
16. Kapott osztalék, részesedés +	0					0

**L2 pénzeszköze csökkenti a megszerzés kori értéket! 5 MFt**

Megnevezés

2013.06.30

Tárgyi eszközök

14

Vevők

5

Készletek

90

Pénzeszközök

5

Jegyzett tőke

50

Eredménytartalék

20

Tőketartalék

10

MSZE

20

Rövid lejáratú hitelek

0

Szállítók

14

Leány2 részesedés beszerzése

-90

-90

Leány2 pénzeszköze akvizíciókor

5

5

Leány2 akvizícióval csoportba került tárgyi eszköz

-14

14

0

Aktív tőkekonszolidációs különbözet változás

1

10

-11

0

# Megnevezés

	Nyers Cash- flow	Leány2 megszerz ése	Csoporton kívülre értékesített tárgyi eszköz eredménye	Goodwill amortizáció	MSZE megosztás külső érdekeltségre	Összesen
<b>I. Szokásos tevékenységből származó pénzeszköz-változás</b>	-16	61	-2	11	0	54
<b>(Működési cash flow, 1-13. sorok)</b>						0
1. Adózás előtti eredmény ±	67					67
Külső érdekelttség eredménykimutatásban	-6				6	0
Külső érdekelttség változás a mérlegben	26	-20			-6	0
2. Elszámolt amortizáció +	9					9
Goodwill értékcsökkenés				11		11
3. Elszámolt értékvesztés és visszairás ±	0					0
4. Céltartalék képzés és felhasználás különbözete ±	0					0
5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye ±			-2			-2
6. Szállítói kötelezettség változása ±	0	-14				-14
7. Egyéb rövid lejáratú passzív eszközök változása ±						0
8. Passzív eszközök változása ±						0
9. Vevők kötelezettség változása ±	-43	5				-38
10. Vevők kötelezettség változása ±	-62	90				28
11. Vevők kötelezettség változása ±	0					0
12. Fikszített eszközök értékesítésének eredménye ±	-7					-7
13. Fikszített eszközök értékesítésének eredménye ±	0					0
<b>II. Befektetési tevékenységből származó pénzeszköz-változás</b>	-14	-61	2	-11	0	-84
<b>(Befektetési cash flow, 14-16. sorok)</b>						0
14. Befektetett eszközök beszerzése -	-8					-8
15. Befektetett eszközök eladása +	7		2			9
16. Kapott osztalék, részesedés +	0					0

**Csoporton kívüli  
értékesítés  
eredménye  
(feltét. nettó = 0)  
(2.C pont)**

Leány2 részesedés beszerzése		-90				-90
Leány2 pénzeszköze akvizíciókor		5				5
Leány2 akvizícióval csoportba került tárgyi eszköz	-14	14				0
Aktív tőkekonzolidációs különbözet változás	1	10		-11		0



# Megnevezés

	Nyers Cash- flow	Leányz megszerz ése	Csoporton kívülre értékesített tárgyi eszköz eredménye	Goodwill amortizáció	MSZE megosztás külső érdekeltségre	Összesen
I. Szokásos tevékenységből származó pénzeszköz-változás (Működési cash flow, 1-13. sorok)	-16	61	-2	11	0	54
1. Adózás előtti eredmény ±	67					67
Külső érdekeltség eredménykimutatásban	-6				6	0
Külső érdekeltség változás a mérlegben	26	-20			-6	0
2. Elszámolt amortizáció +	9					9
Goodwill értékcsökkenés				11		11
3. Elszámolt értékvesztés és visszairás ±	0					0
4. Céltartalék képzés és felhasználás	0					0
5. Befektetett eszközök értékesítése			-2			-2
6. Szállítási költség		-14				-14
7. Eredmény						0
8. Eredmény						0
9. Eredmény		5				-38
10. Eredmény		90				28
11. Eredmény	0					0
12. Fizetett, fizetendő	-7					-7
13. Fizetett, fizetendő	0					0
	-14	-61	2	-11	0	-84
						0
	-8					-8
	7		2			9
	0					0
		-90				-90
Leányz pénzeszköze akvizíciókor		5				5
Leányz akvizícióval csoportba került tárgyi eszköz	-14	14				0
Aktív tőkekonszolidációs különbözet változás	1	10		-11		0

**Az aktív  
tőkekonszolidációs  
különbözet  
amortizációjának  
kiemelése külön soron!**

## GW écs számítása:

$L_1 \text{ 50 MFt/5 év} = 10 \text{ MFt}$

$L_2 \text{ 10 MFt/5 év/2} = 1 \text{ MFt}$

**Összesen: 11 MFt**

# Megnevezés

	Nyers Cash- flow	Leány2 megszerz ése	Csoporton kívülre értékesített tárgyi eszköz eredménye	Goodwill amortizáció	MSZE megosztás külső érdekeltségre	Összesen
I. Szokásos tevékenységből származó pénzeszköz-változás (Működési cash flow, 1-13. sorok)	-16	61	-2	11	0	54
1. Adózás előtti eredmény ±	67					67
Külső érdekelttség eredménykimutatásban	-6				6	0
Külső érdekelttség változás a mérlegben	26	-20			-6	0
2. Elszámolt amortizáció +	9					9
Goodwill értékcsökkenés				11		11
3. Elszámolt értékvesztés és visszairás ±	0					0
4. Céltartalék kiegészítése felbontás	0					0
5. Befektetett eszközök értékesítése			-2			-2
6. Befektetett eszközök értékesítése		-14				-14
7. Befektetett eszközök értékesítése						0
8. Befektetett eszközök értékesítése	0					0
9. Vevőkövetelés	-43	5				-38
10. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszközök nélkül) változása ±	-62	90				28
11. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszközök nélkül) változása ±						0
12. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszközök nélkül) változása ±	-7					-7
13. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszközök nélkül) változása ±						0
II. Tárgyévi MSZE 20 MFt						
(B) 20 * 0,2 = 4 MFt a külső érdekeltségre jutó rész.						
14. Tárgyévi MSZE 20 MFt						
15. Befektetett eszközök eladása +						
16. Kapott osztalék, részesedés +						

**Külső érdekelttség  
kiszűrése, mivel nem  
pénzmozgásos tétel!**

**L1 adatai:**

**Tárgyévi MSZE 20 MFt**  
**20 \* 0,2 = 4 MFt a külső**  
**érdekeltségre jutó rész.**

**L2 adatai:**

**Tárgyévi MSZE változása:**  
**30-20 MFt= +10MFt**  
**10 \* 0,2 = 2 MFt a külső**  
**érdekeltségre jutó rész.**

Leány2 részesedés beszerzése		-90				-90
Leány2 pénzeszköze akvizíciókor		5				5
Leány2 akvizícióval csoportba került tárgyi eszköz	-14	14				0
Aktív tőkekonszolidációs különbözet változás	1	10		-11		0

## Halasztott adó problematikája az állományváltozásból való levezetés esetén

Biztosan állítható, hogy nem jár pénzmozgással, tehát **hatása nem lehet a CF kimutatásra**, bármilyen módszert is alkalmazunk.

### A 3. Feladatponthoz:

A közbenső eredmény -1 M Ft-ja miatt 10% halasztott adót kellett volna elszámolni, ami megjelent volna az EK-ban és a M-ben!

A nyers CF alkalmazása esetén kiszűrjük az eredményből és a kötelezettségből azért, hogy ne legyen hatása a CF-ra.



**Anya Leány2-nek adott kölcsöne  
nem jelenhet meg a nyers CF-ban, mert  
a mérlegből kiszűrésre került (adósság).**

<b>III. Pénzügyi műveletekből származó pénzeszköz-változás</b>	o	o	o	o	o	o
<b>(Finanszírozási cash flow, 17-27. sorok)</b>						o
17. Részvénykibocsátás, tőkebevonás bevétele +	o					o
18. Kötvény, hitelviszonyt megtestesítő értékpapír kibocsátásának bevétele +	o					o
19. Hitel és kölcsön felvétele +	o					o
20. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek törlesztése, megszüntetése, beváltása +	o					o
21. Véglegesen kapott pénzeszköz +	o					o
22. Részvénybevonás, tőke kivonás (tőkeleszállítás) -	o					o
23. Kötvény és hitelviszonyt megtestesítő értékpapír visszafizetése -	o					o
24. Hitel és kölcsön törlesztése, visszafizetése -	o					o
25. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek -	o					o
26. Véglegesen átadott pénzeszköz -	o					o
27. Alapítókkal szembeni, illetve egyéb hosszú lejáratú kötelezettségek változása ±	o					o
<b>IV. Pénzeszközök változása (I±II±III. sorok) ±</b>	-30	o	o	o	o	-30

# 4. Feladat

Jegyzet 30. old.

- **Csoport konszolidált cash-flow-jának összeállítása az egyedi cash flow-k összeadása révén.**
  - Azokat a CF-at kell összeadni, amelyek az időszakban a csoportba tartoztak, figyelemmel a leányvállalatok csoportba való be- és onnan való kikerülésének időpontjára.
  - Társult vállalkozások CF-i nem tartozhatnak bele a csoport CF-jába, mivel nem teljes körűen kerültek bevonásra.
  - Alapvető kiszűrési feladatként a csoporton belüli pénzmozgások jelennek meg.

Anya Zrt. (továbbiakban Anya) 2012. január 1-én megvásárolta Leány1 Kft. (továbbiakban **Leány1**) **100%-**át 80 millió forintért és **Társult** Kft. (továbbiakban Társult) **30%-**át 35 millió forintért, 2013. január 1-én pedig Leány2 Kft. (továbbiakban **Leány2**) **70%-**át 100 millió forintért. A csoportnak csak 2 leányvállalata volt 2013-ban, más társaság nem került teljes körűen bekonszolidálásra a 2013-as konszolidált beszámolóba. Társult saját tőkéjéből a csoportra jutó rész (30%) 2012. január elsején 30 millió forint, 2012. december 31-én 40 millió forint, míg 2013. december 31-én pedig 60 millió forint. Osztalékfizetés vagy megállapítás a Társultnál nem történt 2012-ben és 2013-ban. Leány1 saját tőkéje 2012. január elsején 60 millió forint, 2012-ben a saját tőkén belül csak a mérleg szerinti eredmény (8 millió forint) okozott változást, 2013-ban pedig a mérleg szerinti eredmény és a tőkeemelés. 2012-ben Leány1 nem fizetett osztalékot, mérleg szerinti eredménye 8 millió forint volt. Akvizíciókor Leány1-re az Anya az egyedi mérlegében üzleti vagy cégértéket a lényegességi kritérium alapján nem számolt el. Leány2 saját tőkéje 2013. január 1-én 100 millió forint.



# 4. Feladat

Jegyzet 31. old.

Leány2 akvizíciós (2013. január 1.) és Leány1 év végi auditált (2013. december 31.) mérlegében a következő adatok szerepeltek:

Megnevezés	L2 2013. január 1.	L1 2013. december 31.
Tárgyi eszközök	95	90
Vevők	15	10
Készletek	10	12
Pénzeszközök	9	26
Jegyzett tőke	50	70
Tőketartalék	30	10
Eredménytartalék	20	8
MSZE	0	10
Rövid lejáratú hitelek	0	0
Egyéb rövidelejáratú köt.	15	20
Szállítók	14	20

# 4. Feladat

Jegyzet 31. old.

Leány2-nál a Kft első féléves és a Zrt második féléves cash flow-jának összevont adata (átalakulás miatt).

A konszolidált vállalatok egyedi cash flow-jának jobb számai a konszolidációs módosítások előtt a következők 2013-ban

Megnevezés	Anya	Leány1	Leány2
Adózás előtti eredmény	20	25	11
Kapott osztalék	-7	0	0
Egyéb bevételek		10	5
Egyéb kiadások		10	0
Egyéb befizetések		20	-5
Egyéb kifizetések		-8	-1
PIE változása	-5	-2	-1
Vevőkövetelés változása	10	12	-22
Forgóeszközök változása	6	-9	0
AIE változása	1	-4	2
Fizetendő osztalék	-8	-7	0
Fizetett/fizetendő adó	-2	-3	-1
<b>Működési CF</b>	<b>48</b>	<b>44</b>	<b>-12</b>

Kidolgozáshoz igazított értékek, amelyek eltérnek az alapfeladatban megadottaktól! A továbbiakban ezekkel számolunk a nyers CF levezetésekor.

# 4. Feladat

Leány2-nál a Kft első féléves és a Zrt második féléves cash flow-jának összevont adata (átalakulás miatt).

A konszolidált vállalatok egyedi cash flow-jainak fő áramai a konszolidációs módosítások előtt a következők 2016-ban

Megnevezés	Anya	Leány1	Leány2
Befektetett eszk.beszerz.	-290	-80	-50
Befektetett eszk.eladása	210	40	40
Kapott osztalék	7	0	0
<b>Befektetési CF</b>	<b>-73</b>	<b>-40</b>	<b>-10</b>
Részvénykibocsátás	10	20	0
Részvénybevonás	0	0	0
Hitel, kölcsön felvétele	0	0	20
Kölcsön nyújtása rész.v.	-20	0	0
<b>Finanszírozási CF</b>	<b>-10</b>	<b>20</b>	<b>20</b>



# 4. Feladat

Jegyzet 32. old.

## Feladatok:

Anya 2012-től készít konszolidált beszámolót, az Ön cége auditálja a csoport konszolidált beszámolóját és az egyedi beszámolókat is. 2013-ban az egyedi beszámolók auditálása megtörtént már és a konszolidált mérleg és eredménykimutatás is végleges, csak a konszolidált kiegészítő melléklet könyvvizsgálatát kell elvégezni.

**Számítsuk ki** a 2013-re vonatkozó konszolidált cash flow egyes sorainak ellenőrző értékét az egyedi cash flow-k felhasználásával, figyelembe véve, hogy a konszolidált mérleg és eredménykimutatás elkészítésével kapcsolatban a **következő 2013-as információkat** vették még figyelembe a konszolidált beszámoló készítői:

1. Leány1-ben Anya tőkeemelést hajtott végre 2013. június 30-án 20 millió forint értékben, a tőkeemelés pénzeszközökkel történt és átutalásra került 2013-ben.
2. 2013-ben az egymással szembeni követelésekből és kötelezettségekből az adósságkonszolidáció során kiszűrésre került 20 millió forint értékű forintalapú kölcsön, melyet Anya 2013-ban folyósított a Leány2-nek. Más kölcsönnyújtás, vagy kölcsönök törlesztése nem történt a csoportban 2013-ban. A cégcsoporton belül az egymással szembeni követelések és kötelezettségek között nem volt eltérés 2013. december 31-én. 2012. december 31-én szintén nem volt eltérés a cégcsoporton belül az egymással szemben kimutatott követelések és kötelezettségek között.
3. A bevétel ráfordítás kiküszöbölésénél 2013-ben 2 millió forint kamatbevétel és kamatráfordítás került kiküszöbölésre, az egymással szembeni bevételek és ráfordítások egyeztek az Anya és Leány2 eredménykimutatásában.

4. Anya vett tárgyi eszközt Leány2-től 2013. június 30-án, 10 millió forintért, aminek könyv szerinti értéke Leány2-nél 5 millió forint volt, a vételárat kiegyenlítették 2013-ban. A tárgyi eszköz várható hátralevő hasznos élettartama még 5 év volt 2013. június 30-án, maradványértékkel nem kell számolni az adott eszköznél a csoport számviteli politikája alapján.
5. Leány2 10 millió forint értékű árut vett Anyától 2013-ban, aminek a felét továbbértékesítette, a másik fele készleten maradt. Anyánál a 10 millió forint értékű áru könyv szerinti értéke az értékesítés előtt 8 millió forint volt. 2013. január 1-én Anyának, Leány1-nek és Leány2-nek nem volt a készletei között olyan tétel, amely más csoporttagtól származott volna. Közbenső eredményre vonatkozó más módosítás a fentiekén túl nem történt a csoportban sem 2013-ban sem 2012-ben.



6. Leány2 2013. augusztus 1-i bejegyzéssel átalakult Kft-ből Zrt-vé könyv szerinti értéken. Az átalakulás során Leány2-nél a saját tőkén belüli átcsoportosítás nem történt, az átalakulás időpontjában Leány2 saját tőkéje 110 millió forint volt az időszakai eredmény miatt, így az anyavállalat az egyedi eredménykimutatásában 7 millió forint nettó rendkívüli eredményt számolt el Leány2 átalakulásával kapcsolatban a részesedésekkel szemben. Ez a pozitív rendkívüli eredmény az Anya cash-flow-jában a befektetett eszközök értékesítése soron jelent meg.
7. 2013. december 31-én Anya eladta Leány1 100%-át 105 millió forintért, Társult 30%-át pedig 70 millió forintért, mindkettőt csoporton kívülre. A Leány1 vevői a teljes vételárat átutalták 2013-ban, míg a Társult vételárának a felét kifizették a vevők 2013-ban, a másik felét csak 2014-ben. A csoport a társult vállalatok akvizíció utáni eredményéből a csoportra jutó, de osztalékként ténylegesen ki nem fizetett előző évi részeket a saját tőke változás konszolidáció miatti értékek között tartja nyilván a konszolidált saját tőkén belül.

# 4. Feladat

Jegyzet 32-33. old.

8. Halasztott adónál 10%-al számolt a csoport 2012-ben és 2013-ban. A csoportban a leányvállalatok tőkekonszolidálásánál rejtett terhek és tartalékok feltárása nem történt. Az aktív tőkekonszolidációs különbözetet 5 év alatt írja le a csoport, míg a passzív tőkekonszolidációs különbözetet csak akkor fordítja vissza a csoport, ha a kapcsolódó társaság a csoportból kikerül. A társultak konszolidálásánál a tőkekonszolidációs különbözetet elkülönítve mutatják ki a számviteli politika alapján.

Ha valamilyen adatra szüksége van még a konszolidált szintű 2013-es cash flow elkészítéséhez, tegye fel kérdésként!

# 4. Feladat

Jegyzet 31. oldalról, Kidolgozás 85. oldal

**A konszolidált vállalatok egyedi cash flow-jainak főbb számai a konszolidációs módosítások előtt a következők 2013-ban**

Megnevezés	Anya	Leány1	Leány2	Nyers CF
Adózás előtti eredmény	20	25	11	56
Kapott osztalék	-7	0	0	-7
Elszámolt amortizáció	20	10	5	35
Bef.eszk.ért.eredménye	-8	10	0	2
Szállítói köt.változása	10	20	-5	25
Egyéb röv.lej.köt.vált.	11	-8	-1	2
PIE változása	-5	-2	-1	-8
Vevőkövetelés változása	10	12	-22	0
Forgóeszközök változása	6	-9	0	-3
AIE változása	1	-4	2	-1
Fizetendő osztalék	-8	-7	0	-15
Fizetett/fizetendő adó	-2	-3	-1	-6
<b>Működési CF</b>	<b>48</b>	<b>44</b>	<b>-12</b>	<b>80</b>



# 4. Feladat

Jegyzet 31. oldalról, Kidolgozás 86. oldal

A konszolidált vállalatok egyedi cash flow-jainak főbb számai a konszolidációs módosítások előtt a következők 2013-ban

Megnevezés	Anya	Leány1	Leány2	Nyers CF
Befektetett eszk.beszerz.	-290	-80	-50	<b>-420</b>
Befektetett eszk.eladása	210	40	40	<b>290</b>
Kapott osztalék	7	0	0	<b>7</b>
<b>Befektetési CF</b>	<b>-73</b>	<b>-40</b>	<b>-10</b>	<b>-123</b>
Részvénykibocsátás	10	20	0	<b>30</b>
Részvénybevonás	0	0	0	<b>0</b>
Hitel, kölcsön felvétele	0	0	20	<b>20</b>
Kölcsön nyújtása rész.v.	-20	0	0	<b>-20</b>
<b>Finanszírozási CF</b>	<b>-10</b>	<b>20</b>	<b>20</b>	<b>30</b>

# Megnevezés

## 86. oldal

	Nyer s Cash -flow	Tőkeemelés Leány 1-ben	Kölcsön	Tár gyi eszk öz	Tár gyi eszk öz ért ke s ke né s	Céges oport n belüli készlet értékes ítés	Lán y2 átala kulá sa	Társ ult ered mén ye 201 3	Társult goodw ill értékes ökkené se 2013	Társ ult elad ása	Társult eladás eredm ényéne k kiemel ése	ATKK értékes ökkené s (Leány 1)	Leány 1 eladás	Leány 1 eladás eredm ényéne k kiemel ése	Leány 1 eladás eri pénz állo mán ya	Leány 2 megsz erzésb ől szárma zó pénzes zköz	Összes en
II. Befektetési tevékenységből származó pénzeszköz-változás	-123	20	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
(Befektetési cash flow, 14-16. sorok)																	
14. Befektetett eszközök beszerzése -	-420	20		10													
15. Befektetett eszközök eladása +	290			-10													
16. Kapott osztalék, részesedés +	7																
Leány1 eladása																	
Leány1 eladásakor a csoportból távozó pénzeszközállomány																	
Leány2 pénzeszköze akvizíciókor																	
Leány2-ért kifizetett pénzeszköz																	
Társult értékesítés pénzbefolyás																	
III. Pénzügyi műveletekből származó pénzeszköz-változás	30	-20	0	0													
(Finanszírozási cash flow, 17-27. sorok)																	
17. Részvénykibocsátás, tőkebevonás bevétele +	30	-20															
19. Hitel és kölcsön felvétele +	20		-20														
25. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek -	-20		20														
IV. Pénzeszközök változása (I±II±III. sorok) ±	-13	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-26	9	-30

1. Leány1-ben Anya tőkeemelést hajtott végre 2013. június 30-án 20 millió forint értékben, a tőkeemelés pénzeszközökkel történt és átutalásra került 2013-ban.

Kiszűrendő, mert csoporton belüli tőkeemelés pénzmozgással, de a konszolidált beszámoló sem tartalmazza!

# Megnevezés

	Nyer s Cash -flow	Tőkee melés Leány 1-ben	Kölc sön	Tár gyi eszk öz	Tárg yi eszk öz érté keső kke nés	Céges oport n belüli készlet értékes ítés	Lán y2 átala kulá sa
<b>II. Befektetési tevékenységből származó pénzeszköz-változás</b>	-123	20	0	0	0	0	0
<b>(Befektetési cash flow, 14-16. sorok)</b>							
14. Befektetett eszközök beszerzése -	-420	20		10			
15. Befektetett eszközök eladása +	290			-10			
16. Kapott osztalék, részesedés +	7						
Leány1 eladása							
Leány1 eladásakor a csoportból távozó pénzeszközállomány							
Leány2 pénzeszköze akvizíciókor							
Leány2-ért kifizetett pénzeszköz							
Társult értékesítés pénzbefolyás							
<b>III. Pénzügyi műveletekből származó pénzeszköz-változás</b>	30	-20	0	0	0		
<b>(Finanszírozási cash flow, 17-27. sorok)</b>							
17. Részvénykibocsátás, tőkebevonás bevétele +	30	-20					
19. Hitel és kölcsön felvétele +	20		-20				
25. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek -	-20		20				
<b>IV. Pénzeszközök változása (I±II±III. sorok) ±</b>	-13	0	0	0	0	0	0

2. 2013-ban az egymással szembeni követelésekből és kötelezettségekből az adósságkonszolidáció során kiszűrésre került 20 millió forint értékű forintalapú kölcsön, melyet Anya 2013-ban folyósított a Leány2-nek. Más kölcsönnyújtás, vagy kölcsönök törlesztése nem történt a csoportban 2013-ban. A cégcsoporton belül az egymással szembeni

**Kiszűrendő, mert csoporton belüli pénzmozgás a kölcsönnyújtás és a konszolidált beszámoló sem tartalmazza!**

cégcsoporton belül az egymással szemben kimutatott követelések és



# Megnevezés

## 85. old.

	Nyer s Cash -flow	Tőkee melés Leány 1-ben	Kölc sön	Tár gyi eszk öz	Tárg yi eszk öz érté kcső kken és	Céges oport n belüli készlet értékes ítés	Lán y2 átala kulá sa	T e n
I. Szokásos tevékenységből származó pénzeszköz-változás	80	0	0	0	0	0	0	
(Működési cash flow, 1-13. sorok)								
1. Adózás előtti eredmény ±	56			-5	0,5	-1	-7	
Kapott osztalék	-7							
Társult tárgyévi eredmény csoportra jutó rész								-20
Társult eladásának tárgyévi eredménye							-7	-7
Leányi eladásának tárgyévi eredménye								5
2. Elszámolt amortizáció +	35				-0,5			35
Goodwill értékcsökkenés								
3. Elszámolt értékvesztés és visszairás ±	0							
4. Céltartalék képzés és felhasználás különbözete ±	0							
5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye ±	2			5				54
6. Szállítói kötelezettség változása ±	25							25
7. Egyéb rövid lejáratú kötelezettség változása ±	2							2
8. Passzív időbeli elhatárolások változása ±	-8							-8
9. Vevőkövetelés változása ±	0							0
10. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszköz nélkül) változása ±	-3					1		-2
11. Aktív időbeli elhatárolások változása ±	-1							-1

3. A bevétel ráfordítás kiküszöbölésénél 2013-ban 2 millió forint kamatbevétel és kamatráfordingítás került kiküszöbölésre, az egymással szembeni bevételek és ráfordítások egyeztek az Anya és Leány2

eredménykimutatásában.

Nincs teendő, mert már az egyedi CF értékek is helyesek. Ha lett volna eltérés, akkor az AEE módosult volna konszolidált szinten az egyedi AEE-hez képest.

# Megnevezés

Megnevezés	Nyer s Cash -flow	Tőkee melés Leány 1-ben	Kölcs sön	Tár gyi eszk öz	Tárg yi eszk öz érté keső kkes nés	Céges oport n belüli készlet értékes ítés	Lán y2 átala kulá sa
II. Befektetési tevékenységből származó pénzeszköz-változás	-123	20	0	0	0	0	0
(Befektetési cash flow, 14-16. sorok)							
14. Befektetett eszközök beszerzése -	-420	20		10			
15. Befektetett eszközök eladása +	290			-10			
16. Kapott osztalék, részesedés +	7						
Leány1 eladása							
Leány1 eladásakor a csoportból távozó pénzeszközállomány							
Leány2 pénzeszköze akvizíciókor							
Leány2-ért kifizetett pénzeszköz							
Társult értékesítés pénzbefolyás							
III. Pénzügyi műveletekből származó pénzeszköz-változás	30	-20	0	0	0	0	0
(Finanszírozási cash flow, 17-27. sorok)							
17. Részvénykibocsátás, tőkebevonás bevétele +	30	-20					
19. Hitel és kölcsön felvétele +	20		-20				
25. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek -	-20		20				
IV. Pénzeszközök változása (I±II±III. sorok) ±	-13	0	0	0	0	0	0

4. Anya vett tárgyi eszközt Leány2-től 2013. június 30-án, 10 millió forintért, aminek könyv szerinti értéke Leány2-nél 5 millió forint volt, a vételárat kiegyenlítették 2013-ban. A tárgyi eszköz várható hátralevő **hasznos élettartama még 5 év volt**

**Körön belüli befektetett eszköz beszerzése és eladása egymással szemben kiszűrendő, a konszolidálásban is kiszűrésre került.**

# Megnevezés

	Nyer s Cash -flow	Tőke melés Leány 1-ben	Kölcs sön	Tár gyi eszk öz	Tár gyi eszk öz érték csök kené s	Cégeso porton belüli készlet értékes ítés	Lán y2 átala kulá sa	Össze sen
<b>I. Szokásos tevékenységből származó pénzeszköz-változás</b>	80	0	0	0	0	0	0	80
<b>(Működési cash flow, 1-13. sorok)</b>								0
1. Adózás előtti eredmény ±	56			-5	0,5	-1	-1	56
Kapott osztalék	-7							-7
Társult tárgyévi eredmény csoportra jutó rész								
Társult eladásának tárgyévi eredménye								
Leány1 eladásának tárgyévi eredménye								
2. Elszámolt amortizáció +	35				-0,5			35
Goodwill értékcsökkenés								
3. Elszámolt értékvesztés és visszairás ±	0							0
4. Céltartalék képzés és felhasználás különbözete ±	0							0
5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye ±	2			5				2
6. Szállítói kötelezettség változása ±	25							25
7. Egyéb rövid lejáratú kötelezettség változása ±	2							2
8. Passzív időbeli elhatárolások változása ±	-8							-8
9. Vevőkövetelés változása ±	0							0
10. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszköz nélkül) változása ±	-3					1		-2
11. Aktív időbeli elhatárolások változása ±	-1							-1

4. Anya vett tárgyi eszközt Leány2-től 2013. június 30-án, 10 millió forintért, aminek könyv szerinti értéke Leány2-nél 5 millió forint volt, a vételárat kiegyenlítették 2013-ban. A tárgyi eszköz várható

**Körön belüli befektetett eszköz értékesítésének eredménye is lesz.**

**A kiszűrt közbenső eredménynek kihatása van a konszolidált szintű értékcsökkenésre is, ha az eszközre számoltak el illet. 5 Mft nyereség \* 0,2/2= 0,5 Mft volt fél évre.**



# Megnevezés

Megnevezés	Nyer s Cash -flow	Tőkee melés Leány 1-ben	Kölc sön	Tár gyi eszk öz	Tár gyi eszk öz érték csök kené s	Cégeso porton belüli készlet értékes ítés	Lán y2 átala kulá sa
I. Szokásos tevékenységből származó pénzeszköz-változás	80	0	0	0	0	0	
(Működési cash flow, 1-13. sorok)							
1. Adózás előtti eredmény ±	56			-5	0,5	-1	
Kapott osztalék	-7						
Társult tárgyévi eredmény csoportra jutó rész							
Társult eladásának tárgyévi eredménye							
Leány1 eladásának tárgyévi eredménye							
2. Elszámolt amortizáció +	35				-0,5		
Goodwill értékcsökkenés							
3. Elszámolt értékvesztés és visszairás ±	0						
4. Céltartalék képzés és felhasználás különbözete ±	0						
5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye ±	2			5			
6. Szállítói kötelezettség változása ±	25						
7. Egyéb rövid lejáratú kötelezettség változása ±	2						
8. Passzív időbeli elhatárolások változása ±	-8						
9. Vevőkövetelés változása ±	0						
10. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszköz nélkül) változása ±	-3					1	
11. Aktív időbeli elhatárolások változása ±	-1						

5. Leány2 10 millió forint értékű árut vett Anyától 2013-ban, aminek a felét továbbértékesítette, a másik fele készleten maradt. Anyánál a 10 millió forint értékű áru könyv szerinti értéke az értékesítés előtt 8 millió forint volt. 2013.

A korábbi közbenső eredményből (2 Mft) a készlet felének csoporton kívülre történő eladása miatt realizálódott 1 Mft. Az 5 Mft zárókészletre jutó 1 Mft-os közbenső eredménnyel viszont módosítani kell a konszolidált CF értékét.

2012-ben.

**Szt. 124. § (13) bek.:** Ha az anyavállalati részesedéshez kapcsolódó gazdasági társaság átalakul - és a részesedés tőkekonszolidációját a megelőző év(ek) összevont (konszolidált) éves beszámolójában végrehajtották -, akkor az átalakuláskor megszerzett részesedés a tőkekonszolidáció végrehajtásakor új beszerzésnek minősül.

6. Leány2 2013. augusztus 1-i bejegyzéssel átalakult Kft-ből Zrt-t. A nyv szerinti... Az átalakulás során Leány2-nél a saját tőkén belüli átcsoportosítás nem történt, az átalakulás időpontjában Leány2 saját tőkéje 110 millió forint volt az időszakai eredmény miatt, így az anyavállalat az egyedi eredménykimutatásában 7 millió...

**Hibás az egyedi CF kimutatás az anyánál, mert a gazdasági esemény nem járt pénzmozgással. Kiszűrendő!**

ered... a cash-flow-jában a befektetett eszközök értékesítése során

2. Elszámolt amortizáció +	35			-0,5	
Goodwill értékcsökkenés					
3. Elszámolt értékvesztés és visszairás ±	0				
4. Céltartalék képzés és felhasználás különbözete ±	0				
5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye ±	2		5		7
6. Szállítói kötelezettség változása ±	25				
7. Egyéb rövid lejáratú kötelezettség változása ±	2				
8. Passzív időbeli elhatárolások változása ±	-8				
9. Vevőkövetelés változása ±	0				
10. Forgóeszközök (vevőkövetelés és pénzeszköz nélkül) változása ±	-3				1
11. Aktív időbeli elhatárolások változása ±	-1				

# Megnevezés

Megnevezés	Nyer s Cash -flow	Tőkee melés Leány 1-ben	Kölc sön	Tár gyi eszk öz	Tár gyi eszk öz érték csök kené s	Cégszo porton belüli készlet értékes ítés	Lán y2 átala kulá sa	Társ ult ered ménye 2013	Társult goodwi ll értékcs ökkené se 2013	Társ ult elad ása	Társult eladás eredmé nyének kiemel ése	A T K K érték csök kené s (Leá ny 1)	Leán y 1 elad ás	Leány 1 eladás eredmény ének kiemelése	Leány 1 eladásk ori pénzállománya	Leány2 megsze rzből szárma zó pénzes köz	Össze sen
I. Szokásos tevékenységből származó pénzeszköz-változás	80	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	80
(Működési cash flow, 1-13. sorok)																	0
1. Adózás előtti eredmény							-7	20	-1	-28		-4	-10			-6	15
Kapott osztalék																	-7
Társult tárgyévi eredmény								-20									-20
Társult eladásár											-7						-7
Leány1 eladásár															5		5
2. Elszámolt amortizáció																	
Goodwill értékcsökkenése																	
3. Elszámolt értékcsökkenés																	
4. Céltartalék képzése																	
5. Befektetések értékesítése																	
6. Szállítói követelések																	
7. Egyéb rögzített eszközök																	
8. Passzív időbeli elhatárolások																	
9. Vevőkövetelés változása																	
10. Forgóeszközök (vevőkövetelés nélkül) változása ±																	
11. Aktív időbeli elhatárolások változása ±																	

**Társult GW écs-je külön soron bemutatva!**  
 $35-30=5$  GW  
 $5/5\text{év}=1$  MFT/év az écs.

**2013-ban az écs-je 29.0. MFT-hez képest (60-40, 29. 0.), de nem pénzügyi tétel, ezért külön soron korrekció szükséges az MCF-en belül.**

Anyanya eladta Leány1 100%-át, Társult 30%-át pedig 70 millió forintért csoporton kívülre. A Leány1 vevői követeléseket csoporton kívülre utalták 2013-ban, míg a Társult a felét kifizették 2013-ban, a másik felét pedig csoporton kívülre utalták. A csoport a társult vállalatok eredményéből a csoportra jutó, de nem fizetett előző évi eredményt a saját tőke változás konszolidáció miatti értékek között tartja nyilván a konszolidált saját tőkén belül.



**Konzolidált M-ben és EK-ban  
feladandó módosítás:  
T 9.Részesedés érték. Árf.nyer  
28**

**T 1.Aktív tőkekonsz. különböz. 2  
K 1.Rész. társult vállalk. 30.**

	Társult eredménye 2013	Társult goodwill értékcsökkenése 2013	Társult eladás Társult eladása	Társult eladás eredményének kiemelése	Ártékesítés értékesítés Leány 1 Leány 1 Leány 1 Leány 2 Összesen	Leány 1 eladás eredményének kiemelése	Leány 1 eladás eredményének kiemelése	Leány 2 megszerezésből származó pénzeszköz	Összesen
<b>I. Szokásos tevékenységből származó pénzeszköz-változás</b>	80	0	0	0	0	0	0	0	80
<b>(Működési cash flow, 1-13. sorok)</b>									0
1. Adózás előtti eredmény ±	56	-5	0,5	-1	-7	20	-20	-6	15
Kapott osztalék									-7
Társult tárgyévi eredmény									-20
Társult eladásának tárgyévi						-7			-7
Leányi eladásának							5		5
2. Elszámolt amortizáció									35
Goodwill értékcsökkenés						1	4	6	11
3. Elszámolt értékvesztés									0
4. Céltartalék képzés és felhasználás különböz.									0
5. Befektetett eszközök						28	7	10	54
6. Szállítói kötelezettségek									25
7. Egyéb									2
8. Passzív időszerű									-8
9. Vevőkör									0
10. Forgóeszközök (készlet, pénzeszközök, pénzügyi eszközök, pénzügyi eszközök nélkül) változása ±									-2
11. Aktív időbeli elhatárolások változása ±									-1

**Egyedi szinten értékesítés  
eredménye 35 Mft**

**Konzolidált eredmény 28 Mft**

**Nyereség eltérés: 7 Mft**

**Rendezendő még a 35 Mft  
eladási ár a BCF-ben!**

**2012-ről  $10 - 1 = 9$  (MSZE-GW  
écs.)**

**2013-ról  $20 - 1 = 19$ , összesen**

**(19+9) 28 Mft konszolidált**

**szinten az, amit az értékesítéssel  
elveszít a csoport az egyedihez  
képest.**

**A társult értékesítés  
pénzbefolyásának  
bemutatása külön soron,  
nem összesítve a többi  
befektetett eszközzel!**

122

# Megnevezés

	Nyer s Cash -flow	Tőkee melés Leány 1-ben	Kölc sön	Tár gyi eszk öz	Tár gyi eszk öz érték csök kené	Cégszo porton belüli készlet értékes ítés	Lán y2 átala kulá sa	Társ ult ered mén ye 2013	Társult goodwi ll értékes ökkené se 2013	Társ ult elad ása	Társult eladás eredmé nyének kiemel ése	A T K K ért ék cs ök ke né s (L eá ny 1)	Leán y 1 elad ás	Leány 1 eladás eredmény ének kiemelése	Leány 1 eladás ori pénzálló mánya	Leány2 megsze rzből szárma zó pénzes köz	Össze sen
I. Származékos pénzeszközök (Működési)																	
1. Adózás előtti eredmény																	
Kapott osztalék																	
Társult tárgyévi eredmény csoportra jutó rész																	
Társult eladásának tárgyévi eredménye																	
Leány1 eladásának tárgyévi eredménye																	
2. Elszámolt amortizáció																	
Goodwill értékcsökkenése																	
3. Elszámolt értékvesztés																	
4. Céltartalék képzése																	
5. Befektetett eszközök értékesítésének eredménye																	
6. Szállítói kötelezettség változása																	
7. Egyéb rövid lejáratú passzív változások																	
8. Passzív időbeli elhatárolások változása																	
9. Vevőkövetelés változása																	
10. Forgóeszközök (készlet nélkül) változása ±																	
11. Aktív időbeli elhatárolások változása ±																	

**Anya részesedése**  
 $80 + 20$  (tőkeemelés) = 100 MFt  
 Eladási ár: 105 MFt  
 Nyereség 5 MFt, külön soron  
 bemutatva a BCF-ban!

**Leány1 GW (ATKK)**  
 értékcsökkenésének figyelembe  
 vétele a társulthoz hasonló!  
 $80 - 60 = 20$  Gw  
 $20 / 5 \text{ év} = 4$  MFt/év az écs.

**L1 MSZE-hez való hozzájárulása:**  
 $2012\text{-ben } 8 + 2013\text{-ban } 10 = 18$  MFt  
 $18 - (2 * 4)$  GW écs. = 10 MFt  
 Konszolidált és egyedi eltérés  
 miatt módosítjuk az AEE-t!



**Az L1 ellenértékeként befolyt eladási ár külön sorra való kiemelése!**

Megnevezés	Nyers	Tőkeeszközök	Kölcsönök	Társasági eszközök	Tárgyi eszközök	Céges oportunitások	Lány2 átalakulása	Társult eredménye 2013	Társult goodwill értékesítése 2013	Társult eladás	Társult eladás eredményének kiemelése	ATKK értékesítése (Leány1)	Leány1 eladás	Leány1 eladás eredményének kiemelése	Leány1 eladáskori pénzállománya	Leány2 megszerzésből származó pénzeszköz	Összesen
II. Befektetési pénzeszköz-változás							0	0	0	0	0	0	0	0	-26	9	-120
(Befektetési cash flow, 14-16. sorok)																	0
14. Befektetett eszközök beszerzése -	-420	20	10													100	-290
15. Befektetett eszközök eladása +	290		-10								-35			-105			140
16. Kapott osztalék, részesedés +	7																7
Leány1 eladása														105			105
Leány1 eladásakor pénzeszközállomány															-26		-26
Leány2 pénzeszköz																9	9
Leány2-érték																-100	-100
Társult érték											35						35
III. Pénzügyi pénzeszköz-változás			0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	10
(Finanszírozási cash flow, 17-27. sorok)																	0
17. Részvénykibocsátás, tőkebevonás bevétele +	30	-20															10
19. Hitel és kölcsön felvétele +	20		-20														0
25. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek -	-20		20														0
IV. Pénzeszközök változása (I±II±III. sorok) ±	-13	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-26	9		-30

**Az L1 eladáskori mérlegében szereplő 26 Mft pénz (30. o.) is „eladásra” került, ezért a CF-t is módosítani kell egyoldalúan!**

**Végeredmény:  $105 - 26 = 79$  Mft**

M

**Az L2 megszerzése  
érdekében kifizetett  
ellenérték külön sorra való  
kiemelése!**

	Társult eredménye 2013	Társult goodwill ill. értékesíté- se 2013	Társult eladás	Társult eladás eredményének kiemelése	ATKK értékesíté- s (Leány 1)	Leány 1 eladás	Leány 1 eladás eredményének kiemelése	Leány 1 eladás áskori pénzállomá- nya	Leány 2 megszerzésb- ől származó pénzeszköz	Összesen
II. Befektetési tevékenységek pénzeszköz-változás	-123	20	0	0	0	0	0	-26	9	-120
(Befektetési cash flow, 14-16. sorok)										0
14. Befektetett eszközök beszerzése -	-420	20	10						100	-290
15. Befektetett eszközök eladása +	290		-10		-35		-105			140
16. Kapott osztalék, részesedés +	7									7
Leány1 eladása							105			105
Leány1 eladásakor a csoportból távozó pénzeszközállomány								-26		-26
Leány2 pénzeszköze akvizíciókor									9	9
Leány2-ért kifizetett pénzeszköz									-100	-100
Társult értékesítés				35						35
III. Pénzügyi pénzeszközök	0	0	0	0	0	0	0	0	0	10
(Finanszírozási cash flow, 17-19. sorok)										0
17. Részvények										10
19. Hitel										0
25. Hosszú lejáratú elhelyezett bankbetétek	20									0
IV. Pénzeszközök változása (I±II±III. sorok) ±	-13	0	0	0	0	0	0	-26	9	-30

**Az L2 megszerzés-  
kor mérlegében szereplő 9 MFt  
pénz is „megvásárlásra”  
került, ezért a CF-t is  
módosítani kell egyoldalúan!  
Végeredmény: -100+9= -91 MFt**

# Megnevezés

Megnevezés	Nyers Cash-flow	Tőkeemelés Leány 1-ben	Kölcsön	Tárgyi eszközök	Tárgyi eszközök értékesítése	Cégesoporton belüli készletértékesítés	Lány 2 átalkulása	Társult eredménye 2013	Társult goodwill értékesítése 2013	Társult eladás	Társult eladás eredménye kiemelve	Ártékesítés (Leány 1)	Leány 1 eladás	Leány 1 eladás eredménye kiemelve	Leány 1 eladás pénzállománya	Leány 2 megszerezésből származó pénzeszköz	Összesen
I. Szokásos tevékenységből származó pénzeszköz-változás	80	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	80
(Működési cash flow, 1-13. sorok)																	0
1. Adózás előtti eredmény ±	56			-5	0,5	-1	-7	20	-1	-28		-4	-10			-6	15
Kapott osztalék	-7																-7
Társult tárgyévi eredmény csoportra jutó rész								-20									-20
Társult eladásának tárgyévi eredménye											-7						-7
Leány 1 eladásának tárgyévi eredménye													5				5
2. Elszámolt amortizáció +	35				-0,5												35
Goodwill értékcsökkenés									1			4	0			6	11
3. Elszámolt értékvesztés és visszairás ±	0																0
4. Céltartalék képzés és felhasználás különbözete ±	0																0
5. Befektetett eszközök										28	7		10	-5			54
6. Szállítói kötelezettség																	25
7. Egyéb rögzített eszközök																	2
8. Passzív időbeli elhatárolások																	-8
9. Vevőkövetelés																	0
10. Forgóeszközök (készlet nélkül) változása ±																	-2
11. Aktív időbeli elhatárolások változása ±																	-1

**Módosító tétel az L2-re elszámolt GW amortizációja!**  
 $100 - 70 = 30$   
 $30/5 \text{ év} = 6 \text{ MFt/év écs. külön soron került bemutatásra!}$



8. Halasztott adónál 10%-al számolt a csoport 2012-ben és 2013-ban. A csoportban a leányvállalatok tőkekonszolidálásánál rejtett terhek és tartalékok feltárása nem történt. Az aktív tőkekonszolidációs különbözetet 5 év alatt írja le a csoport, míg a passzív tőkekonszolidációs különbözetet csak akkor fordítja vissza a csoport, ha a kapcsolódó társaság a csoportból kikerül. A társultak konszolidálásánál a tőkekonszolidációs különbözetet elkülönítve mutatják ki a számviteli politika alapján.

**Ennél a módszernél nincs módosító hatása a nyers CF-hoz képest a halasztott adónak, mivel nem járt pénzmozgással a mérlegbe való felvétele.**

M

**Csak körön belülről származhat!**  
**Az információk szerint nincs más befektetése az anyának, csak az L1, L2 és a társult. A társult nem fizetett osztalékot egyik évben sem! Az adatok szerint a 7 osztalék az L1-től folyt be, így kiszűrendő a végeredményből.**

M

Csak körön belülről származhat!  
Az információk szerint nincs más befektetése az anyának, csak az L1, L2 és a társult. A társult nem fizetett osztalékot egyik évben sem!  
Az adatok szerint a 7 osztalék az L1-től folyt be, így kiszűrendő a végeredményből.

	Társult eladása	Társult eladás eredményének kiemelése	ATKK értékesítései (Leány 1)	Leány 1 eladás	Leány 1 eladás eredményének kiemelése	Leány 1 eladásakor pénzállomány	Leány 2 megszerzésből származó pénzeszköz	Összesen
II. Befektetett pénzeszköz-változás	0	0	0	0	0	-26	9	-120
(Befektetési cash flow, 14-16. sorok)								0
14. Befektetett eszközök beszerzése -		10					100	-290
15. Befektetett eszközök eladása +	290	-10	-35		-105			140
16. Kapott osztalék, részesedés +	7							7
Leány1 eladása					105			105
Leány1 eladásakor a csoportból távozó pénzeszközállomány						-26		-26
Leány2 pénzeszköze akvizíciókor							9	9
Leány2-ért kifizetett pénzeszköz							-100	-100
Társult értékesítés pénzbefolyás		35						35
III. Pénzügyi műveletekből származó pénzeszköz-változás	30	-20	0	0	0	0	0	10
(Finanszírozási cash flow, 17-27. sorok)								0
17. Részvénykibocsátás, tőkebevonás bevétele +	30	-20						10
19. Hitel és kölcsön felvétele +	20	-20						0
25. Hosszú lejáratra nyújtott kölcsönök és elhelyezett bankbetétek -	-20	20						0
IV. Pénzeszközök változása (I±II±III. sorok) ±	-13	0	0	0	0	-26	9	-30

# Átvilágítási megbízások

## □ Átvilágítás célja

- nem cél, hogy kellő bizonyosságot szerezzünk arra vonatkozóan, hogy az évközi pénzügyi információk mentesek a lényeges hibás állítástól

## □ Alkalmazott standardok:

- 2410-es standard (a gazdálkodó könyvvizsgálója által végzett átvilágítás esetén)
- 2400-as standard (nem a gazdálkodó könyvvizsgálója által végzett átvilágítás esetén)



# Átvilágítás általános alapelvei

- Etikai követelményeknek való megfelelés
- Nemzetközi Átvilágítási Megbízásokra  
Vonatkozó Standardok alapján kell végezni az  
átvilágítást
- Szakmai szkepcitizmus szükséges
- Elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték  
a negatív bizonyosság érdekében

# Átvilágítás módszertana

- **Információkérés**
- **Elemző eljárások**
- **Egyéb átvilágítási eljárások**
- **Lényegesség meghatározása ugyanúgy mint a beszámoló könyvvizsgálatánál (eltérés a felhasznált információk körében).**

# 5. Feladat

Jegyzet 37. old.

☐ Megbízólevél tartalma



# 5. Feladat – Megoldás 1

A megbízólevél az alábbiakra tér ki (minta 87-88. o.)

- Az évközi pénzügyi információk átvilágításának célja
- Az átvilágítás hatóköre
- A vezetés felelőssége
  - Az évközi pénzügyi információk elkészítéséért
  - Releváns, hatékony belső ellenőrzés kialakítására és fenntartására
  - Valamennyi pénzügyi nyilvántartást és kapcsolódó információt a könyvvizsgáló rendelkezésére bocsásson
- A vezetés beleegyezése abba, hogy nyilatkozatokat ad a könyvvizsgálónak
- A kibocsátandó jelentés várható formája és tartalma

# Átvilágítási munkaprogram

Jegyzet 38. oldal

- ☐ Standardokban található vázlat (csak minta)
- ☐ Cél, hogy átfogó képet adjon az eljárásokról, valamint a struktúráról
- ☐ DE! ügyfélre kell szabni

# Szemléltető eljárások a pénzügyi kimutatások átvilágításánál

## **Általános teendők**

1. Meg kell vitatni a kapott megbízás feltételeit és hatókörét az ügyféllel és a megbízásban közreműködő személyekkel.
2. El kell készíteni a megbízó levelet, részletezve benne a megbízás feltételeit és hatókörét.
3. Meg kell ismerni a gazdálkodó üzleti tevékenységét, valamint a pénzügyi-számviteli információk rögzítésének és a pénzügyi kimutatások összeállításának rendszerét.
4. Információk bekérése útján tájékozódni kell arról, hogy valamennyi pénzügyi-számviteli információt:
  - (a) teljes körűen,
  - (b) azonnal, és
  - (c) a szükséges engedélyezés után rögzítettek-e.
5. Be kell szerezni a nyersmérleget és meg kell állapítani, hogy az megegyezik-e a főkönyvvel és a pénzügyi kimutatásokkal.
6. Elemezni kell az előző könyvvizsgálatok és átvilágítási megbízások eredményeit, beleértve a szükséges számviteli módosításokat is.
7. Tájékozódni kell arról, hogy történtek-e a gazdálkodónál valamilyen lényeges változások az előző év óta (pl. a tulajdonosi vagy a tőkeszerkezetben bekövetkezett változások).
8. Tájékozódni kell a számviteli politikáról és meg kell vizsgálni, hogy azok:
  - (a) összhangban vannak-e a helyi vagy nemzetközi standardokkal,
  - (b) megfelelő módon alkalmazták-e azokat, valamint
  - (c) következetesen alkalmazták-e azokat, és ha nem, utána kell nézni, hogy beszámoltak-e a számviteli politikában bekövetkezett bármilyen változásról.



# Szemléltető eljárások a pénzügyi kimutatások átvilágításánál

9. Át kell tanulmányozni a tulajdonosok, az igazgatóság és más illetékes bizottságok üléseinek jegyzőkönyveit annak azonosítása érdekében, hogy mely tényezők lehetnek fontosak az átvilágítás szempontjából.
10. Tájékoztatást kell kérni arról, hogy a tulajdonosi, igazgatósági vagy hasonló üléseken hozott olyan intézkedések, amelyek hatással vannak a pénzügyi kimutatásokra, helyesen tükröződtek-e abban.
11. Tájékozódni kell a kapcsolt vállalkozásokkal folytatott ügyletek létezéséről, arról, hogy ezeket az ügyleteket hogyan számolták el, illetve hogy a kapcsolt vállalkozásokat pontosan kimutatták-e.
12. Tájékozódni kell a feltételes kötelezettségekről, kötelezettségvállalásokról.
13. Tájékoztatást kell kérni a jelentősebb eszközök vagy üzleti szegmensek értékesítésére vonatkozó tervekről.
14. Be kell szerezni a pénzügyi kimutatásokat és meg kell vitatni azt a vezetéssel.
15. Mérlegelni kell a pénzügyi kimutatásokban közzétettek megfelelő voltát különös tekintettel a tételek besorolására és bemutatására.
16. Össze kell hasonlítani a tárgyidőszak pénzügyi kimutatásaiban kimutatott eredményeket az összehasonlítható korábbi időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatásokban kimutatottakkal, valamint a pénzügyi tervekkel és az előrejelzésekkel, ha ezek hozzáférhetőek.
17. Magyarázatot kell kérni a vezetéstől a pénzügyi kimutatásokban megjelenő bármilyen szokatlan ingadozásról vagy következetlenségről.
18. Mérlegelni kell bármely nem korrigált hiba hatását – külön-külön és együttesen. A hibákról értesíteni kell a vezetést és meg kell állapítani, hogy a nem korrigált hibák milyen hatással lesznek az átvilágításról készítendő jelentésre.
19. A vezetéstől teljességi nyilatkozatot szükséges beszerezni.

## Az egyes vagyoni elemek vizsgálatára munkaprogram

- ☐ Pénzeszközök
- ☐ Követelések
- ☐ Készletek
- ☐ Befektetések (beleértve a társult vállalkozásokat és a piacképes értékpapírokat is)
- ☐ Vagyon és értékcsökkenési leírás
- ☐ Aktív időbeli elhatárolások, immateriális javak és egyéb vagyontárgyak
- ☐ Hiteltartozások
- ☐ Kötelezettségek áruszállításból és szolgáltatásokból (szállítók)
- ☐ Passzív időbeli elhatárolások és függő kötelezettségek
- ☐ Társasági adó és egyéb adók
- ☐ Fordulónap utáni események
- ☐ Peres ügyek
- ☐ Saját tőke
- ☐ Üzemi (üzleti) tevékenység



# Szemléltető eljárások a pénzügyi kimutatások átvilágításánál

## Elemző eljárások az évközi pénzügyi információk átvilágítására

- Az évközi pénzügyi információk összehasonlítása pl. a közvetlenül megelőző évközi időszak pénzügyi információival.
- A tárgyidőszaki évközi pénzügyi információk összehasonlítása tervekkel vagy előrejelzésekkel.
- A tárgyidőszaki évközi pénzügyi információk összevetése releváns nem pénzügyi információkkal.
- A nyilvántartásokban szereplő összegek vagy a kimutatott összegekből létrehozott mutatók összevetése a könyvvizsgáló által számított várható értékekkel.
- A tárgyidőszakra vonatkozó arányszámok és mutatók összehasonlítása az ágazatban működő más gazdálkodók arányszámaival és mutatóival.
- A tárgyidőszaki évközi pénzügyi információk elemei közötti kapcsolatok összehasonlítása az ezeknek megfelelő kapcsolatokkal a korábbi időszakok évközi pénzügyi információiban.
- Alábontott adatok összehasonlítása.
  - időszak szerint, például bevétel- vagy ráfordítástételek negyedéves, havi vagy heti összegekre bontva
  - termékcsopontonként vagy bevételi forrás szerint
  - helyszín, például komponens szerint
  - az ügylet jellemzői szerint, például tervezők, építészek vagy kézművesek



# Teljességi nyilatkozat

Jegyzet 46. oldal

- ☐ Nem olyan részletezettségű, mint a könyvvizsgálati megbízások esetén
- ☐ Minta a 2400-as standard 3. sz. függelékében (részletek 46-48. o.)

## 6. Feladat Jegyzet 48. old.

Egy gyógyszergyár 2013. szeptember 30-i (9 havi) eredménykimutatás és mérleg átvilágításával bízta meg Önt.

A készletek – azon belül az anyagok és késztermékek - és a vevőkövetelések kiemelt jelentőségű területnek minősülnek, ezért elemző eljárásokat hajt rá végre.

Hatékony elemző eljárásnak minősülnek-e az adott mérleg tételre a felsorolt eljárások?

Hasonlítsa össze a könyvvizsgálat során alkalmazott vizsgálati módszerekkel!

Készletek

Vevőkövetelések

# 6. Feladat

## Készletek

1. Hasonlítsuk össze a készletértékeket mérlegsoronként a 2012. december 31-i auditált értékekhez és kérjünk magyarázatot azokra a tételekre, ahol az eltérés meghaladja a 20%-ot!
2. Számítsuk ki a készlet forgási sebességet (nettó árbevétel/ időszak végi készletérték) és hasonlítsuk a 2012. szeptember 30-as hasonló mutatóhoz, majd az eltérésre kérjünk magyarázatot!
3. Késztermékekre kérjük el a készlet korosító listát, egyeztessük a végösszeget a főkönyvvel, majd válasszuk ki a fél éve nem mozgott készleteket és kérdezzük meg miért nem számoltak el rá értékvesztést?
4. Anyagokra kérjük el a készlet korosító listát, egyeztessük a végösszeget a főkönyvvel, majd válasszuk ki az egy éve nem mozgott készleteket és kérdezzük meg, hogy számoltak-e el rájuk értékvesztést!
5. Kérdezzünk meg az értékesítési vezetőtől, hogy van-e olyan termék, amelynek a gyártása vagy az értékesítése az elmúlt 9 hónapban megszűnt, vagy a következő 1 évben várhatólag meg fog szűnni, vagy a szabadalmi jog védelme le fog járni rá. Gondolja végig, hogy bármely megismert tény okozhat-e addicionális értékvesztést az anyagoknál vagy a késztermékeknél!



# 6. Feladat

## Vevőkövetelések

1. Hasonlítsuk össze a vevők értékét a 2012. december 31-i auditált értékekhez és kérjünk magyarázatot amennyiben az eltérés meghaladja a 20%-ot!
2. Számítsuk ki a vevő forgási sebességet (nettó árbevétel/ időszak végi vevőállomány) és hasonlítsuk a 2012. szeptember 30-as hasonló mutatóhoz, majd az eltérésre kérjünk magyarázatot!
3. Vevőkre kérjük el a vevő korosító listát, egyeztessük a végösszeget a főkönyvvel, majd válasszuk ki az egy éve lejárt fizetési határidejű követeléseket és kérdezzük meg, hogy számoltak-e el rájuk értékvesztést!
4. Kérdezzük meg a gazdasági vezetőt és a jogászt arról, hogy milyen jogi ügyeik vannak, milyen esetekben felperes vagy alperes a Társaság, mi a jogi ügy jelenlegi állapota. Ellenőrizzük le, hogy az adott jogi ügygel kapcsolatban szerepel-e a mérlegben követelés és gondoljuk végig, hogy az jogosan és a megfelelő értéken szerepel-e ott?
5. Hasonlítsuk össze a vevőkre elszámolt értékvesztés arányát az időszak végi vevőállományhoz viszonyítva 2013. szeptember 30-án és 2012. december 31-én majd kérdezzünk rá a változás okára, amennyiben az arány jelentősen (több mint 10 %-al) eltér!

# 6. Feladat - Megoldás

- **Kérjük el a társaság tervét, előrejelzését, ahhoz is célszerű hasonlítani!**
- **Készletek:**
  - Készletmennyiségre vonatkozó eljárások
  - Leltáreltérések
  - Nem fix %, inkább a lényegesség %-ban meghatározott érték felett.
  - Önköltség (anyag, bér közvetett költségek) változása
  - Összehasonlító elemzések (pl. értékesített termékek bevétele, ráfordítása havonta)
  - 3-5. pontok nem elemző eljárások, hanem információ kérések

# 6. Feladat – Megoldás 2

## ☐ **Vevőkövetelések:**

- ☐ 1., 2., és 5. programpontokban a lényegesség %-ban meghatározott érték felett legyen vizsgálat.
- ☐ Szokatlan egyenlegekre nincs programpont
- ☐ Engedmények, jóváírások, visszáruk elemzése
- ☐ Árbevétel vizsgálat (pl. ügyfelenként)
- ☐ 4. pont nem elemző eljárás, hanem információ kérés



# Átvilágítási jelentés

- Struktúrája hasonlít a könyvvizsgálói jelentéshez (beszámolási alapelvekre hivatkozás)
- Átvilágítás hatókörére hivatkozni kell (2400-as vagy 2410-es standard)
- Átvilágítás módszerei (információ kérés, elemző és egyéb átvilágítási eljárások)
- Nem könyvvizsgálat, ezért nincs pozitív bizonyosság!
- Negatív bizonyosság (nem jutott tudomásunkra olyan tény, amely alapján ....)

**Minták a standardokban**

A SZOLGÁLTATÓ Kft.-nek negatív a saját tőkéje, finanszírozását anyavállalati kölcsönből biztosították. Év vége előtt úgy döntött a tulajdonos, hogy a tőkehelyzetet tőkeemeléssel rendezi. A 2013. december 8-án kelt alapítói határozatban az anyavállalat döntött a jegyzett tőke 500eFt-tal történő megemeléséről, valamint a rövid lejáratú kölcsön (Társasággal szembeni 1 MDFt követelés végleges átadásaként) tőketartalékba való helyezéséről. A törzstőke emelést 2013. december 20-án rendelkezésre bocsátották. A tőkeemelést a cégbíróság 2014. január 15-én jegyezte be. A tétellel kapcsolatosan vita volt Ön és a vezetőség között, mivel mind a magyar, mind a nemzetközi beszámolóban 2013-ra lekönyvelték a tőkeemelést. A magyar beszámolóra vonatkozó lényegességi szint 66 mFt, a végrehajtási lényegesség 50 mFt, az egyértelműen elhanyagolható hiba 6 mFt. Mérlegfőösszeg 1 500 mFt.

Ön a társaság könyvvizsgálójaként a magyar beszámolóról könyvvizsgálói jelentést bocsát ki, míg a nemzetközi jelentéscsomagról átvilágítási jelentést.

**Mi lesz a következménye** a fentiekben leírt esetnek a két jelentésre?

**Mi a helyzet akkor**, ha a nemzetközi beszámolóra vonatkozó számviteli elvek nem engedték volna meg 2013-ra könyvelni a tételt?

# 7. Feladat - Megoldás

- Magyar beszámoló: tőkeemelés nem szerepelhet →  
hiba lényegesnek minősül ( $1.000,5 \text{ mFt} > 66 \text{ mFt}$ ) →

**KORLÁTOZÁS**

- Nemzetközi beszámoló: tőkeemelés megfelelő →  
**NINCS KORLÁTOZÁS**

- HA!: tőkeemelés nem szerepelhet →  
**LÉNYEGESSÉGI SZINT?**



# Egyéb bizonyosságot nyújtó szolgáltatások

- **Múltbeli pénzügyi információk könyvvizsgálatától és átvilágításától eltérő, bizonyosságot nyújtó szolgáltatási megbízások**
- **Jövőre vonatkozó pénzügyi információk vizsgálata**

# Múltbeli pénzügyi információk

**3000-es standard**

**Lényege:**

- a könyvvizsgálati módszertan alkalmazása „másra”

**Elméletben minden benne van, ami egy KV-athoz  
kellhet**

**Szolgáltatás típusok:**

- „Kellő” bizonyosság (pozitív formában)
- „Korlátozott” bizonyosság (negatív kifejezési forma)

**Kockázatot elfogadható szintre kell csökkenteni  
(pozitív/negatív bizonyosságnak megfelelően)**

**Nem kötelező, de javasolt a teljeségi nyilatkozat**

# Múltbéli pénzügyi információk

## 3000-es standard

- ☐ Megbízási szerződés (ki, kit, mivel, **mi a munka tárgya**, mikorra, mennyiért ...)
- ☐ Tervezés (Benne: „hatékonyság”, előkészítés, lényegesség, szakértő alkalmazása stb.)
- ☐ Bizonyítékgyűjtés (elegendő és megfelelő; „helyszíni munka”, nyilatkozatok, dokumentálás stb.)
- ☐ Értékelés, jelentéskészítés
- ☐ mikorra, mennyiért
  - ☐ Mivel: KV-ati módszertanú vizsgálat tárgya
  - ☐ Kritériumrendszer minősítése (amihez hasonlítani kell a tárgyat!)
  - ☐ Elfogadható-e a megbízás
  - ☐ Szakmai szkepticizmus
  - ☐ Mivel: Melyik szolgáltatás-típus alá tartozik



# Bizonyosság szintek elméletben

- Abszolút (lehetetlen, akárcsak a „normál” KV-at során)
- Kellő (Magas szintű, ehhez társul a pozitív kifejezési forma, mert ezzel is jelzem!)
- Korlátozott (Közepe s szintű; negatív kifejezési forma)
- Alacsony (Ezzel nem is érdemes foglalkozni!)

## Kifejezési formák:

- Pozitív: Valamiről állítom, hogy jó, rossz, ... (pl: „megbízható, valós képet ad”)
- Negatív: Nem mondom, hogy jó, csak „nem jutott tudomásomra ennek ellentmondó tény”

**CSAK FORMA, független a tartalomtól!**

# Jelentés kötelező elemei

**Nincs kötelező forma!**

- ☐ **Cím**
- ☐ **Címzett**
- ☐ **Vizsgálat tárgyának azonosítása**
- ☐ **Kritériumrendszer azonosítása**
- ☐ **Felelősségi kérdések (felelős fél, KV-ó felelőssége)**
- ☐ **Hatókörre vonatkozó nyilatkozat**
- ☐ **Vizsgálatok összefoglalása**
- ☐ **KV-ó következtetése**
- ☐ **Jelentés felhasználására vonatkozó (esetleges) korlátozások**
- ☐ **Dátum, aláírás(ok)!**

# Jövőre vonatkozó pénzügyi információk vizsgálata

- Olyan eseményre vonatkozik, amely még nem következett be (lehet, hogy nem is fog)
- Megszerzett bizonyossági szint határozza meg a nyilatkozás módját (pozitív vagy negatív bizonyosság)
- DE! elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyíték kell
  - Feltevések nem ésszerűtlenek és összhangban vannak az információk céljával.
  - Pénzügyi információk a feltevések alapján készültek
  - Megfelelő bemutatás (adatok és feltevések is), jelzés a becslésen alapuló feltételezésekre
  - Korábbi pénzügyi kimutatásokkal való összhang (következetesség elve)



# Jövőre vonatkozó pénzügyi információk

## Fajtái:

- Lehet előrejelzés (legjobb becslésen alapuló feltevések): jövőben várt eseményeken és intézkedéseken alapulnak
- Prognózis (hipotetikus feltevések): nem szükségszerűen várható eseményeken alapul
- A fenti kettő kombinációja (pl. egy éves előrejelzés + öt éves prognózis)

Rendkívül szubjektív jellegűek

# Módszertan

- Elengedhetetlen az üzleti tevékenység megfelelő ismerete
- Alapfeltevések, pénzügyi információk összeállításának vizsgálata
  - Rendszer belső ellenőrzése
  - Munkatársak szakértelmének felmérése
  - Feltevések kialakítási és alkalmazási módszerének vizsgálata
  - Korábbi előrejelzések pontosságának, jelentős eltéréseinek vizsgálata
- Múltbeli információk vizsgálata: felhasználható-e annak adata (pl. korlátozást tartalmazó jelentés esetén)

# Módszertan II. vizsgálandó területek

- ☐ Mi a forrása a vezetés becsléseinek, azok alátámaszthatók-e (külső/belső).
- ☐ Minden jelentős következtetést figyelembe vettek?
- ☐ A feltevések nem irreálisak-e?
- ☐ A feltevésekből kiindulva a jövőre vonatkozó pénzügyi információkat helyesen készítették-e el?
- ☐ A rendkívül változás-érzékenyek területek, milyen mértékben befolyásolják a jövőre vonatkozó eredményeket?
- ☐ Figyelembe vették-e a pénzügyi kimutatások más elemeivel való összefüggéseket?
- ☐ Milyen mértékben szükséges kiterjeszteni vizsgálatot a múltra vonatkozó információkra.
- ☐ A vezetés teljességi nyilatkozata (felhasználás célja, feltevések teljes körűsége, a vezetés felelőssége stb.)



# Módszertan III.

- **Bemutatás és közzététel minőségének vizsgálata**
  - **Bemutatás egyértelmű és nem félrevezető**
  - **Számviteli politika ismertetése**
  - **Feltevések megfelelő bemutatása** (legjobb becslésen alapuló feltevés, vagy pedig hipotetikus feltevések; magas fokú bizonytalanság bemutatása)
  - **Elkészítés dátuma** (a feltevések erre az időpontra vonatkoznak)
  - **Határérték alkalmazása esetén nem torzítanak-e a tartományok**

# Jelentés tartalma (minta 59-60. o.)

- **Negatív bizonyosság!**
  - nem ismert meg olyan körülményt a könyvvizsgáló, ami alapján nem lenne elfogadható a jövőre vonatkozó feltételezés
- **A jövőre vonatkozó információkat a feltevések alapján helyesen készítették el**
- **Kijelentés, hogy a tényleges eredmények eltérhetnek (az eltérés lényeges is lehet)**
- **Prognózis esetén:**
  - Hipotetikus feltevéseken alapul (nem feltétlenül következik be)
  - Nyomatékos figyelmeztetés, hogy csak a megjelölt célra használhatóak a pénzügyi információk

Termelő Zrt. speciális vegyipari anyagokat gyártó céggént üzleti tervet készít a következő évekre és az Ön könyvvizsgálói cégét bízzák meg azzal, hogy a 3400-as standard alapján ellenőrizze le az üzleti tervet. A tervet a Termelő Zrt. (továbbiakban Társaság) vezetősége a legvalószínűbb jövőbeni verzióra készítette el. Az előrejelzés tartalmaz egy számszaki részt mérleggel, eredménykimutatással, cash flow-val és egy szöveges részt, mely a tervezésnél alkalmazott feltételezéseket tartalmazza.

Az előrejelzésbe foglalt értékek a tárgyévre és a tárgyévet megelőző évre (2012, 2013) auditált számok, ezt egy kollegája már összehasonlította az auditált beszámolókkal és nem talált eltérést. Az audit jelentések a konkrét évekre tiszta véleményt tartalmaztak. Mérlegfordulónap az adott társaságnál szeptember 30.

A Társaságnak 3 nagy ügyfele van (ÜGYFÉL1, ÜGYFÉL2, ÜGYFÉL3), melyek évek óta keret-megállapodás alapján rendelik meg az adott évi mennyiséget. Minden ügyfél több fajta terméket rendel, az árakat éves szinten állapítják meg.

A Társaság a bejövő anyagárakról is egy évre előre állapodik meg a beszállítókkal. A beszállítókkal kapcsolatban az anyagárakkal kapcsolatos tárgyalások az elmúlt 5 évben folyamatosan azt eredményezték, hogy az anyagárak fajlagosan nem növekedtek.

Egy stratégiai kutatóintézet előrejelzése alapján a vegyipar érintett szegmensében 2014-ben 5%, 2015-ben 8% növekedés várható. Hosszabb távú előrejelzés nem született, az érintett piaci szegmens az elmúlt 15 évben átlagosan 2%-ban nőtt.



A Társaság a következő értékű beruházásokat tervezi a termelő gépeknél: 2014: 100 MHUF, 2015: 30 MHUF, 2016: 25 MHUF, utána évente 20 MHUF. A beszerzés és az aktiválás éve rendszerint egyezik, mivel a gépek beüzemelése és a próbaüzem rendkívül rövid az ilyen típusú gépeknél. A 2014-es beszerzésre a Társaság egy pályázaton forrást is nyert, 50%-os támogatási intenzitással. Az elszámolás utólagosan történik várhatólag 2014 nyarán, amikor aktiválni fogják a gépet. 2013. augusztusban a gépre pályázati előleget kapott a Társaság 20 MHUF-ot. A 20 MHUF pályázati előleget a 2013 októberében átutalta a gép előlegeként a Társaság a szállítónak. A gép vételárának másik felét beruházási hitelből fedezi a cég (50 MHUF), melynek kamata várhatólag 8%.

A számvitelileg várható hasznos élettartama a gépeknek átlagban 10 év, ami egyezik az iparági standardokkal. A gépek a specialitásukból kifolyólag nem rendelkeznek aktív piaccal, a tapasztalatok alapján a várható hasznos élettartamuk végén nem rendelkeznek olyan lényeges piaci értékkel, ami miatt maradványértékkel kellene számolni a számviteli nyilvántartásokban.

A Társaság az említett 50 MHUF-os beruházási hitelen kívül más hosszú távú hitellel nem rendelkezik. Forgóeszköz finanszírozásra egy 100 MHUF értékű hitelkeret áll a Társaság rendelkezésére.

A Társaság lekötött tartalékot csak a fejlesztési tartalékra képez. A Társaság adóstratégiájának változása miatt 2014-ben és utána már új fejlesztési tartalékot nem szándékoznak képezni.

**Az alábbi feltételezésekkel élt a Társaság a tervezésnél:**

1. A nettó árbevétel növekedésben 2014-re az előzetesen az ügyfelek által megadott becslés alapján készült az árbevétel tervezése (3% volumen növekedés, árnövekedés nélkül), 2015-re az iparági becslés alapján lett megnövelve egységesen az árbevétel 2014-hez képest, míg 2016-ra és a követő évekre az elmúlt 15 év átlagos növekedési ütemével számolt a Társaság az árbevétel tervezésénél. Árban nem tervez növekedést a Társaság a következő években mivel az iparágban erős a verseny ezért az árbevétel növekedés csak a volumen növekedéséből ered.
2. Közvetlen anyagköltség számításánál 2014-ben és utána is azt a költséghányadot használta a Társaság az egyes ügyfelekre, amely a 2013-as tényszámok alapján az adott ügyfélre jellemző volt, ezért a társaság az anyagárak változatlanságával számolt, a közvetlen anyagköltség számításánál.
3. Személyi állományban nem terveznek növekedést,
4. A hiteleknel az éve eleji nyitó állomány és az év végi záró állomány átlagára lett a kamat kiszámolva. A forgóeszközhitel állománya a kalkulált minimum pénzeszköz állomány (3 MHUF) figyelembevételével a társaság forrásigénye a mérleg sorok egyenlegeként áll elő.
5. Társasági adó kulcs 10%, iparüzési adó az adott településen 2%.

## Feladatok:

1. **Sorolja fel**, mire vonatkozóan hiányoznak feltételezések!
2. **Jelezze**, hogy a feltételezések és a múltbeli adatok alapján mely feltételezések tekinthetők **nem kellően alátámasztottnak**, annak fényében, hogy ez az előrejelzés a legvalószínűbb jövőbeli feltételezésekre alapul mely értékek tekintetében találja a tervet **inkonzisztensnek**, mely értékek tekintetében **erős a kétely**, hogy a tervezett értékek nem a legvalószínűbb előfordulást tartalmazzák a követő évekre!.



# 8. Feladat – Megoldás 1

## Feltételezések alátámasztottsága

- ☐ Árbevétel becslés iparági átlag (15 éves), majd historikus adatok alapján.
- ☐ Hiányzik az árváltozás vizsgálata.
- ☐ Anyagárak változatlansága nem megalapozott.
- ☐ Az anyag összetétel, anyaghányad változása nem került vizsgálatra!
- ☐ Közvetlen költség állandósága nem bizonyított.
- ☐ Éves megállapodások alátámasztják a növekvő árbevételt? Termékstruktúra változás hatását nem vizsgálták.
- ☐ Fedezeti hányad évenkénti és ügyfelenkénti változása nem alátámasztott (mögöttes feltételezések?)

# 8. Feladat – Megoldás 2

**Inkonzisztencia az üzleti tervben:**

- ☐ **Értékcsökkenés o-ra leírt eszközökre is.**
- ☐ **Lekötött tartalék visszaforgatása hosszabb az indokoltnál.**
- ☐ **Rendkívüli bevétel (támogatás) nincs elhatárolva.**
- ☐ **Eredménytartalék változása nem vezethető le az adózott eredményből és a lekötött tartalék változásából.**

# PÁRBESZÉD, HOZZÁSZÓLÁSOK

- Személyes tapasztalatok, vélemények, példák a múltbeli pénzügyi információk vizsgálatának témakörében
- Személyes tapasztalatok, vélemények, példák a jövőre vonatkozó pénzügyi információk vizsgálatának témakörében



**Köszönöm megtisztelő  
figyelmüket!**